

抄 本

發文方式：電子交換（第一類，不加密）

檔 號：

保存年限：

司法院秘書長 函

地址：10048台北市中正區重慶南路1段
124號

承辦人：陳明珠

電話：(02)23618-577轉484

受文者：財政部

發文日期：中華民國104年12月30日

發文字號：秘台大二字第1040035997號

速別：普通件

密等及解密條件或保密期限：

附件：如文

裝 主 旨：本院大法官為審理會台字第12729號江林夏桑等6人聲請解釋
案，請於函到30日內，就說明二、三所列事項提供卓見及相
關資料惠復，俾供審理之參考。

說明：

- 一、依司法院大法官審理案件法第13條第1項規定辦理。
- 二、請就納稅義務人提起復查、訴願與行政訴訟，與未提起，是
訂 否繳納應納稅額半數、提供擔保或禁止移轉財產等（稅捐稽
徵法第39條等規定參照），其應納稅額、加徵滯納金、加計
利息與強制執行等之確定時點、計算方式與期間如何，以繪
製橫線圖配合文字分別說明之。並再以本件聲請人之原因案
線 件或兼以其他情形為例，具體計算與說明之。
- 三、聲請意旨指摘稅捐稽徵法第20條、遺產及贈與稅法第51條規
定（下分別稱系爭規定一及二）、貴部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（下
分別稱系爭函一及二）有違憲疑義。就以下3點，貴部意見
為何？

- (一)納稅義務人逾期繳納應納稅額，加徵滯納金之目的為何？
禁止納稅義務人處分財產或限制出境，是否亦能達到與加
徵滯納金制度相同之目的？對人民基本權利侵害是否較小？

滯納金之性質係行為罰、漏稅罰或其他屬性？何以滯納金無合理最高額之限制？系爭規定一及二之第1項以每2日1%計算，最高算至15%，是否過高？又就本件聲請人遺產稅之課徵，與其他例如依限自行申報並繳納之稅目（如所得稅），加徵滯納金有無特別考量之處？是否可能因另有滯報金等規定而重複加徵？對無力繳納應納稅額者復加徵滯納金，是否過苛？

(二)納稅義務人逾期繳納稅捐，於加徵滯納金至30日後仍未繳納，依系爭規定二之第2項所加計之利息，目的與屬性為何？與行政救濟利息（稅捐稽徵法第38條等規定參照）有何異同？有無其他能達相同目的，且對人民財產權侵害較小之手段？就應納稅額部分，利息係溯及至繳納期間屆滿後起加計，或自滯納期間屆滿後起始加計？所加徵之滯納金部分，是否亦加計利息？計算始點為何？如滯納金亦加計利息，是否屬重複加計？加徵滯納金與加計利息，與民法上禁止複利或違約金過高得予酌減等原則有無牴觸？

(三)系爭函一及二就逾期繳納應納稅額，規定仍應加徵滯納金，是否逾越母法？又以合法或逾期提起訴願，而分別以應納稅額半數或全數，作為加徵滯納金之計算基準，依據何在？此項區別與強制執行間之關係為何？是否逾越母法，並在財產權之外，對人民訴願權與訴訟權為不平等之差別待遇？

四、如貴部尚有其他補充意見或資料，亦請不吝提供。

五、檢附旨揭釋憲聲請書及確定終局判決影本各1份供參。

正本：財政部

副本：



電子交換：財政部

財政部

財政部 函

地址：臺北市中正區(10066)愛國西路2號

聯絡人：范家禎

電話：02-23228197

Email：CHIACFAN@mail.mof.gov.tw

受文者：司法院秘書長

發文日期：中華民國105年5月24日

發文字號：台財稅字第10400739510號

速別：普通件

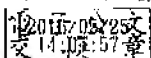
密等及解密條件或保密期限：

附件：如主旨（請至附件下載區下載附件，附件下載網址：<http://web01.mof.gov.tw/MOFAppendix/>【登入序號：601399】）

主旨：檢送本部「對江林夏桑君等6人聲請稅捐稽徵法第20條、遺產及贈與稅法第51條、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號函解釋案之說明」乙份，請查照。

說明：復貴秘書長104年12月30日秘台大二字第1040035997號函

正本：司法院秘書長

副本：

財政部對江林夏桑君等 6 人聲請稅捐稽徵法第 20 條、遺產及贈與稅法第 51 條、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 號函解釋案之說明

壹、滯納金之性質及必要性

一、滯納金之性質

(一)行政強制執行特殊規定之措施，係具息金性質之租稅附帶給付

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 2 日按滯納數額加徵 1%滯納金；逾 30 日仍未繳納者，移送法院強制執行。」準此，滯納金係對於未在規定繳納期限內繳納稅捐，按其滯納數額加徵一定百分比之金錢給付，衡其性質為息金，屬行政執行方式之一種，為租稅附帶給付，係為督促納稅義務人按時繳納稅捐¹；另依 95 年 1 月 20 日法務部行政罰法諮詢小組第 3 次會議討論（附件 1），多數委員認為滯納金非屬行政罰而係督促納稅義務人履行稅捐繳納義務之手段，為行政強制執行特殊規定之措施。

(二)滯納金與滯（息）報金之性質不同，尚無重複加徵問題

為促使納稅義務人履行其依法申報義務，俾稅捐稽徵機關適時核定及徵收稅捐，稅法（例如：所得稅法第 108 條及第 108 條之 1、加值型及非加值型營業稅法第 49 條）乃規定納稅義務人未依限申報稅捐時，應加徵滯（息）報金，其性質屬行政罰²，與納稅義務人逾限繳納稅款加徵滯納金之性質不同；滯（息）報金計算基礎係以應納稅額按一定比率計算之（如無應納稅額者，則以定額計之），並未將滯納金納入滯（息）報金計算基礎，爰不生重複加徵問題。

¹陳敏，政大法學評論，租稅法之附帶給付，84 年 12 月第 54 期，91 頁；司法院釋字第 683 號解釋，葉百修大法官協同意見書。

²司法院釋字第 356 號及 616 號解釋；陳清秀，稅法總論，2012 年 10 月 7 版，402 頁。

二、加徵滯納金之必要性

(一)倘無滯納金制度，有礙公平性，亦將提高稽徵成本

承前述，滯納金係為督促納稅義務人依限繳納稅捐，故納稅義務人逾限繳納稅捐之期間越長，滯納金加徵率越高(依稅捐稽徵法第 20 條規定，滯納金之加徵率最高為 15%)。倘無滯納金制度，對已依限繳納稅款者而言並不公平；另依各地區國稅局統計，104 年度納稅義務人依限繳納稅款件數為 10,326,627 件，占自繳及核定補徵總件數 10,536,640 件之 98.01%，倘無滯納金制度，納稅義務人於逾限繳納期間不須負擔任何成本，等同變相鼓勵納稅義務人延遲繳納稅款，恐使依限繳納比率遽降，欠稅案件增加，稅捐稽徵機關後續辦理欠稅案件之稅捐保全及移送強制執行稽徵成本亦隨之提高。

(二)倘無滯納金制度，將使逾限繳納案件一律移送強制執行，降低國家整體執行效能

依各地區國稅局統計 99 至 103 年 5 年期間內依稅捐稽徵法第 20 條規定加徵滯納金後自行繳納稅款案件及移送執行件數分別為 437,993 件及 465,479 件，倘無滯納金制度，將使各該逾限繳納案件(即 437,993 件+465,479 件=903,472 件)一律移送執行，造成行政執行機關業務量增加約 94% ($\{ \frac{903,472 \text{ 件}}{465,479 \text{ 件}} - 1 \} * 100\% = 94\%$)，提高稅款無法徵起之風險並排擠其他公法執行案件(104 年度財稅案件占行政執行機關新收案件比率為 13.43%)，降低國家整體執行效能，浪費行政資源，不利國庫資金調度。

三、稅捐保全措施與加徵滯納金之性質及目的均不相同，二者不具替代性

依稅捐稽徵法第 24 條規定之稅捐保全措施包括禁止財產處分、假扣押及限制出境，其中禁止財產處分係對有欠繳應納稅捐之納稅義務人財產通知有關機關不得為移轉或設定他項

權利；假扣押係就有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行跡象之欠繳應納稅捐納稅義務人，聲請法院對其財產實施假扣押；限制出境係就欠繳稅捐達規定之限制出境金額標準及「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範」規定之限制出境條件者，限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。各該稅捐保全措施係以保全稅捐執行為目的，與加徵滯納金係為督促納稅義務人依限繳納稅捐尚有不同且不具替代性。

四、目前稅捐案件滯納金之加徵，與其他法律規定之滯納金立法例相較，尚屬適中

- (一)觀諸其他公法上金錢給付義務加徵滯納金之立法例（附件 2），有以每逾 1 日加徵 1%，上限為 30% 者（例如：金融控股公司法第 66 條）；有以每逾 3 日加徵 1%，上限為 10% 者（例如：工程受益費徵收條例第 15 條）；有以每逾 1 日加徵 0.1%，上限為 20%（例如：勞工保險條例第 17 條）；有以每逾 1 日加徵 0.1%，上限為 15% 者（例如：全民健康保險法第 35 條）。現行稅捐稽徵法第 20 條規定滯納金之加徵，係每逾 2 日按滯納數額加徵 1%，上限為 15%，與上開各項加徵滯納金之立法例比較，尚屬適中，無過高情形。
- (二)納稅義務人是否依限繳納稅款，係衡酌其延後繳納稅款利益與遭加徵滯納金之成本，如降低滯納金加徵率或採一定限額，等同變相鼓勵納稅義務人延遲繳納稅款，將使未依限繳納比率提高，其後續影響同前述。

五、納稅義務人無力繳納應納稅額者，可依規定申請延（分）期繳納或實物抵繳，尚無加徵滯納金過苛之疑義

- (一)依稅捐稽徵法第 26 條規定，納稅義務人因天災、事變、不可抗力之事由或為經濟弱勢者，不能於法定期間內繳清稅捐者，得於規定繳納期間內，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納。
- (二)遺產稅係對被繼承人所遺留遺產總額，經扣除相關免稅額及扣除額後之淨額，按規定稅率課徵遺產稅，且該遺產淨額必

大於零始須繳納遺產稅；又稅款之繳納本以現金為原則，惟考量遺產稅為突發性稅捐，納稅義務人可能無法於繳納期間內籌足現金繳納或繼承之財產未必全為現金，衡酌其特性，乃有遺產及贈與稅法第 30 條第 1 項、第 2 項及第 4 項納稅義務人得申請延期、分期繳納或以實物抵繳稅款之規定。

(三)承上，納稅義務人業可依上開規定申請延(分)期繳納稅款或以遺產中之實物抵繳遺產稅，應無加徵滯納金過苛問題。

六、自動報繳制及申報核定制就加徵滯納金之規定尚無不同

所得稅法第 71 條及第 112 條規定：「納稅義務人應於每年 5 月 1 日起至 5 月 31 日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報……」「納稅義務人逾限繳納稅款、滯報金及怠報金者，每逾 2 日按滯納之金額加徵 1%滯納金……」；遺產及贈與稅法第 30 條及第 51 條規定：「遺產稅及贈與稅納稅義務人，應於稽徵機關送達核定納稅通知書之日起 2 個月內，繳清應納稅款……」「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……」準此，納稅義務人採自動報繳制（例如：所得稅）及申報核定制（例如：遺產稅），皆係以逾限繳納稅款始加徵滯納金，惟前者繳納期限為稅法規定之法定繳納期限；後者為稅捐稽徵機關核定稅額繳款書所載繳納期限，其加徵滯納金之計算期間及要件尚無不同，即每逾 2 日按滯納數額加徵 1%滯納金，計算至繳納日（或滯納期限屆滿日）止。

貳、滯納利息性質及其加計未逾越必要程度

一、滯納利息之性質

滯納利息係就納稅義務人逾滯納期限（繳納期限屆滿之次日起 30 日內，即滯納金加徵期間）未繳納之本稅、滯納金及滯（怠）報金，自滯納期限屆滿之次日起至納稅義務人繳納之日止，依稅法規定利率按日（附件 3）加計利息，其為使用

金錢資本之對價³；另參照民法第 233 條第 1 項規定⁴，其性質為給付遲延損害賠償，納稅義務人有遲延給付，當得請求遲延利息作為最低數額之損害賠償⁵；又參照司法院釋字第 311 號解釋意旨，係納稅義務人遲繳稅款獲有消極利益之故。

二、加計滯納利息並未逾越必要程度

稅捐債務之履行係以金錢為給付內容，用於支應國家整體經費需求，尚難以其他代替手段充抵，且現行滯納利息之計算係依郵政儲金 1 年期定期儲金（或存款）利率（或固定利率）計算，已較民間銀行貸款利率低，誠屬對人民損害最小之手段，並未逾越必要程度。

參、滯納金、滯納利息及行政救濟利息之性質及目的均不同，尚無重複加計問題，且與民法上禁止複利或違約金過高得予酌減等原則亦無牴觸

一、滯納金、滯納利息及行政救濟利息之性質及目的不同，無重複加計問題

（一）稅捐稽徵法第 38 條第 2 項及第 3 項規定，經行政救濟確定應退還或補繳稅款者，應加計利息一併退還或徵收，其與納稅義務人於滯納期限屆滿仍未繳納稅捐而加徵滯納利息，二者皆屬利息，僅係計息期間不同，前者為行政救濟期間（即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），後者為滯納期間屆滿之次日起至納稅義務人繳納之日止。又行政救濟案件於復查階段僅加計行政救濟利息，並未加徵滯納金及滯納利息；至納稅義務人依法提起訴願，惟逾限繳納應納稅額半數者，係就該應納稅額半數及滯納金加徵滯納利息，賸餘應納稅額半數加計行政救濟利息。

³ 同註 2，408 頁。

⁴ 民法第 233 條第 1 項規定：「遲延之債務，以支付金錢為標的者，債權人得請求依法定利率計算之遲延利息。但約定利率較高者，仍從其約定利率。」以支付金錢為標的之債務若有遲延情事，債權人恆按遲延期間之長短，損失相當法定利率之利益，亦即法律擬定債權人最低限度之損害額，摘自孫森焱，民法債編總論下冊，三民書局，2000 年 8 月修訂版，542 頁。

⁵ 黃茂榮，論稅捐之滯納金（下），植根雜誌，第 24 卷第 2 期，2008 年 2 月，3-4 頁。

另承前述，滯納金係為督促納稅義務人依限繳納稅捐之附帶給付，並非利息或處罰⁶。準此，滯納金、滯納利息及行政救濟利息，性質及加計期間均不相同，尚無重複加計問題，爰無牴觸複利禁止⁷原則。

(二)納稅義務人於滯納期限屆滿仍未繳納者，其所負擔之租稅債務除本稅外，尚包含滯納期間加徵滯納金之租稅附帶給付，其遲延繳納稅捐包括本稅及滯納金均獲有消極利益(即滯納期間使用各該款項資金之對價)，爰應自滯納期限屆滿之次日起至納稅義務人繳納之日止，按日加計滯納利息。再者，納稅義務人逾限繳納稅款，於滯納期間僅有加徵滯納金之規定，該期間並未加徵滯納利息，爰無重複加計利息情形。

二、加徵滯納金及滯納利息與民法上禁止複利或違約金過高得予酌減等原則亦無牴觸

(一)違約金係指當事人於締約時就契約債務人於債務不履行，給付遲延或違反其他契約上義務時，應為一定金額給付之賠償預定或附屬處罰承諾⁸。按最高法院79年台上字第1915號判例略以：「約定之違約金過高者，法院得減至相當之數額，民法第252條⁹定有明文。至於是否相當，即須依一般客觀事實，社會經濟狀況及當事人所受損害情形，以為斟酌之標準。」

(二)滯納金係行政強制執行特殊規定之措施，非損害賠償性質，應不生民法違約金過高得予酌減問題，況目前稅捐案件滯納金加徵之額度，如前(壹、四)所述，尚屬適中。

(三)滯納利息係指依各稅法規定之利率計算遲延利息，用以作為最低數額之損害賠償，且各稅法另明定以較法定利率為低之

⁶ 同註1，91頁。

⁷ 民法第207條規定：「利息不得滾入原本，再生利息。但當事人以書面約定，利息遲付逾1年後經催告而不償還時，債權人得將遲付之利息滾入原本者，依其約定。前項規定，如商業上另有習慣者，不適用之。」除當事人約定或商業習慣，原則上利息不得滾入原本再生利息，稱為複利禁止之原則，摘自孫森焱，民法債編總論上冊，三民書局，2000年10月修訂版，406頁。

⁸ 黃立，民法債編總論，元照，1999年10月二版一刷，495頁。

⁹ 民法第252條規定：「約定之違約金額過高者，法院得減至相當之數額。」

郵政儲金1年期定期儲金（或存款）利率（或固定利率）計算，參酌上述最高法院判例意旨，尚難認有牴觸違約金過高得予酌減原則。

肆、系爭 80 年及 81 年函關於滯納金之規定，並未逾越母法

一、系爭 80 年函規定說明

- (一)財政部 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函規定：「……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。」
- (二)79 年 1 月 24 日修正公布前稅捐稽徵法第 35 條及第 39 條規定，納稅義務人對核課稅捐之處分不服須繳納一定比例稅款或提供相當擔保後，始可申請復查，且須於復查、訴願或行政訴訟確定後，始移送強制執行。嗣 77 年司法院釋字第 224 號解釋，以上開規定雖使部分稅款迅速獲得清償或擔保，但使未能繳納一定比例稅款或提供相當擔保者，喪失行政救濟機會，且使申請復查者反可利用該行政救濟程序，拖延稅款之繳納，或趁機隱匿財產規避稅捐之執行，與我國行政救濟制度不因提起救濟程序而停止原處分執行之原則不合，有違憲法相關規定。財政部爰修正上開規定為納稅義務人依同法第 35 條規定申請復查，縱未繳納稅款仍暫緩移送強制執行；又原處分之執行固不宜因提起行政救濟程序而停止，惟為避免執行後有不能恢復損害之弊，爰規定對復查決定應納稅額不服，依法提起訴願者，除經繳納半數稅款或提供相當擔保者¹⁰外，依同法第 39 條規定應移送強制執行。據此，納稅義務人雖依法提起訴願，對於復查決定之應納稅額，就其中半數稅款仍有依限繳納義務，逾限繳納時，應就該半數稅款加徵滯納金。

¹⁰ 102.5.29 增訂稅捐稽徵法第 39 條於第 2 項第 3 款規定。

二、系爭 81 年函規定說明

財政部 81 年 10 月 9 日台財稅第 811680291 號函規定：「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。」依稅捐稽徵法第 34 條第 3 項第 2 款規定，經復查決定，納稅義務人未依法提起訴願者該案即告確定，倘納稅義務人逾法定期限始提起訴願，該復查決定行政處分即告確定，對復查決定補徵之應納稅額全數負繳納義務，其逾限繳納時，應就該全數每逾 2 日加徵 1%滯納金，逾 30 日仍未繳納者，移送強制執行。

三、系爭 2 函釋係闡釋上開法律規定之原意，並未逾越母法或增加法律所無之限制。再者，加徵滯納金與否係以納稅義務人是否依限繳納稅款為據，與納稅義務人是否依法提起行政救濟無涉，爰對於人民訴願權與訴訟權並無不平等之差別待遇。

伍、滯納金、利息（滯納利息及行政救濟利息）及強制執行之圖說

（一）納稅義務人是否提起行政救濟與滯納金、滯納利息及行政救濟利息計算之類型，如附件 4。

（二）江林夏桑君等 6 人聲請遺產稅釋憲案應納稅額、行政救濟利息、滯納金及滯納利息計算方式說明，如附件 5。