

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 746 號

解釋日期：民國 106 年 02 月 24 日

資料來源：司法院

司法院公報 第 59 卷 3 期 67-141 頁

司法院大法官解釋（三十六）（107年11月版）第 143-204 頁

法令月刊 第 68 卷 4 期 152-155 頁

相關法條：中華民國憲法 第 7、15、19、23、172 條

訴願法 第 81、93 條

行政執行法 第 1、27、28、30 條

行政訴訟法 第 116、195 條

憲法訴訟法 第 5 條

民法 第 207、233 條

強制執行法 第 28-2、128 條

菸酒稅法 第 18、21 條

稅捐稽徵法 第 20、26、38、39、44 條

所得稅法 第 71、72、79、102-2、102-3、108、108-1、112 條

遺產及贈與稅法 第 30、51 條

貨物稅條例 第 31、32 條

加值型及非加值型營業稅法 第 49、50、51 條

契稅條例 第 30 條

關稅法 第 77、79 條

藥害救濟法 第 8 條

勞工保險條例施行細則 第 18 條

解 釋 文： 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 日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾 30 日仍未繳納者……。」及遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項規定：「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 日加徵應納稅額百分之一滯納金；逾期 30 日仍未繳納者……。」係督促人民於法定期限內履行繳納稅捐義務之手段，尚難認違反憲法第 23 條之比例原則而侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權。

財政部中華民國 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，就復查決定補徵之應納稅額逾繳納期限始繳納半數者應加徵滯納金部分所為釋示，符合稅捐稽徵法第 20 條、第 39 條第 1 項、第 2 項第 1 款及遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項規定之立法意旨，與憲法第 19 條之租稅法律主義尚無抵觸。

遺產及贈與稅法第 51 條第 2 項規定：「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。」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，應自本解釋公布之日起失其效力。

理由書： 聲請人江林夏桑等 6 人，因未依法於繳納期限內繳納遺產稅及贈與稅，經稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第 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 日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾 30 日仍未繳納者……。」（下稱系爭規定一）遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項規定：「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 日加徵應納稅額百分之一滯納金；逾期 30 日仍未繳納者……。」（下稱系爭規定二）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。」（下稱系爭函一）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……。」（下稱系爭函二）以復查決定補徵之應納稅額半數計算加徵滯納金，後再依遺產及贈與稅法第 51 條第 2 項規定：「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。」（下稱系爭規定三）就應納稅款半數及滯納金加徵滯納利息。聲請人不服，先後請求稽徵機關退還前開已繳納之滯納金及加徵之滯納利息，均遭否准，提起訴願亦均遭駁回。嗣先後提起行政訴訟，遺產稅部分經最高行政法院 104 年度判字第 455 號判決（下稱確定終局判決一）以上訴為無理由駁回上訴而告確定，贈與稅部分經臺中高等行政法院 104 年度簡上字第 10 號判決（下稱確定終局判決二）以上訴為無理由駁回上訴而告確定。聲請人認確定終局判決一所適用之系爭規定一至三、系爭函一及二，及確定終局判決二所適用之系爭函一及二，有違反憲法第 7 條、第 15 條、第 19 條及第 23 條之疑義，先後向本院聲請解釋憲法，經核均與司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所定要件相符，爰予受理，經併案審理作成本解釋，理由如下：

一、系爭規定一及二關於逾期末繳納稅捐應加徵滯納金之規定，尚難認違反比例原則

人民之財產權應予保障，憲法第 15 條定有明文。國家課人民以繳納稅捐之義務，為使其於法定納稅期限內履行，並於逾期時督促其儘速履行，以及填補國家財政稅收因逾期所受損害，以法律規定增加納稅義務人財產上負擔之方式為之，既於繳納稅捐之義務外，限制人民之財產權，自仍應符合憲法第 23 條之比例原則。租稅規定涉及國

家財政收入之整體規畫及預估，較適合由代表民意之立法機關及擁有財政專業能力之相關行政機關決定（本院釋字第 745 號解釋參照）。是其決定如有正當目的，且手段與目的之達成間具有合理關聯，即與憲法比例原則無違。

稅捐收入係為滿足公共財政，實現公共任務所需之用。憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，人民是否於法定期限內依法繳納稅捐，攸關國家財政稅收能否如期實現，進而影響國家施政措施之完善與否，社會秩序非僅據以維護，公共利益且賴以增進，所關極為重大（本院釋字第 588 號解釋參照），課徵期限實有貫徹執行之必要。系爭規定一及二規定，逾期繳納核定之遺產稅或贈與稅應納稅額者，每逾 2 日加徵應納稅額 1% 滯納金，最高 30 日，計 15%（財政部 82 年 1 月 5 日台財稅第 811688010 號函參照）。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，與滯報金為行為罰之性質（本院釋字第 616 號解釋參照）不同，目的尚屬正當，與憲法並無牴觸。

人民如有納稅能力，加徵滯納金使其公法上金錢給付義務增加，因而產生經濟上與心理上之負擔，為避免之，須於法定期限內納稅，或須於逾期後儘速繳納，是加徵滯納金有助於上開目的之達成。且納稅義務人倘已不能於法定期限內繳清稅捐，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。足見系爭規定一及二規定加徵之滯納金尚非顯然過苛，與目的之達成間具有合理關聯，尚難認違反憲法第 23 條之比例原則而侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權（本院釋字第 472 號解釋參照）。

惟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，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，併此指明。

二、系爭函一及二就復查決定應納稅額半數加徵滯納金部分，並未違反租稅法律主義

憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，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。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及

相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違（本院釋字第 660 號、第 693 號及第 745 號解釋參照）。

系爭函一及二釋示，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。按系爭規定一及二所規定之逾限繳納稅捐，並未限定於逾法定或原核定應納稅額之繳納期限，解釋上亦包括逾復查決定補徵應納稅額之補繳期限。又依稅捐稽徵法第 39 條第 1 項及第 2 項第 1 款規定，納稅義務人如合法申請復查，或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，係我國對行政處分之執行不因提起行政爭訟而停止（訴願法第 93 條第 1 項及行政訴訟法第 116 條第 1 項規定參照）之例外規定。因此，稽徵機關就合法申請復查者，暫緩移送強制執行，無督促履行之必要，納稅義務人就復查決定如未提起訴願致案件確定，其逾復查決定另定之補繳期限而仍未繳納者，有督促履行之必要，應依法加徵滯納金。納稅義務人就復查決定如依法提起訴願，且如期繳納該應納稅額半數者，暫緩移送強制執行，無督促履行之必要；如逾期始繳納該應納稅額半數者，即不暫緩移送強制執行，故應就該半數依法加徵滯納金。系爭函一及二乃關於復查決定補徵之應納稅額逾繳納期限始繳納半數者應加徵滯納金部分所為函釋，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，且符合系爭規定一及二、稅捐稽徵法第 39 條第 1 項及第 2 項第 1 款規定之立法意旨，與憲法第 19 條之租稅法律主義尚無牴觸。

三、系爭規定三就應納稅款加徵利息部分，與憲法保障財產權之意旨尚無牴觸；就滯納金加徵利息部分，違反比例原則

系爭規定三規定，應納稅款及滯納金，應自滯納金之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，性質屬填補給付遲延之法定損害賠償（民法第 233 條第 1 項規定參照）。就復查決定之應納稅額，如納稅義務人依法提起訴願，且繳納應納稅額半數者，依稅捐稽徵法第 39 條第 2 項第 1 款規定，暫緩移送強制執行，如未繳納，就該應納稅額半數獲有消極利益，系爭規定三就此部分規定應加計利息，一併徵收，與憲法保障人民財產權之意旨尚無牴觸（本院釋字第 311 號解釋參照）。至於系爭規定三就滯納金加徵利息部分，滯納金既係為督促人民如期繳納稅捐而設，依其性質並無加徵利息之餘地；且滯納金兼具遲延利息之性質，如再加徵利息，係對應納稅額遲延損害之重複計算，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，應自本解釋公布之日起失其效力。

大法官會議主席 大法官 許宗力
大法官 蔡焜燉
大法官 陳碧玉

黃璽君
羅昌發
湯德宗
黃虹霞
吳陳環
蔡明誠
林俊益
許志雄
張瓊文
黃瑞明
詹森林
黃昭元