

釋字第 746 號解釋部分不同意見書

黃瑞明大法官 提出

本號解釋認為遺產及贈與稅法就滯納金加徵利息部分違憲，並認為財政部二件就人民逾應納稅額繳納期間始繳納半數，應加徵滯納金所作函釋合憲，本席敬表同意。惟本號解釋多數意見對稅捐稽徵法第 20 條規定就滯納金之計算方式，即每逾 2 日按滯納數額加徵百分之一之滯納金，及遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項之相同規定，作成合憲解釋部分，本席尚難贊同，並認為該規定已達違憲程度，爰提出部分不同意見，理由如下：

一、滯納金之上限未以法律明文規定，違反法律保留原則：

稅捐稽徵法第 20 條規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金，每逾 2 日按滯納數額加徵百分之一滯納金，但未規定上限。雖然法條上有「逾 30 日仍未繳納者，移送法院強制執行」之規定，但該規定無法解釋為 30 日即為滯納金之上限規定，因為移送法院強制執行並非立即可取得滯納金。

本號解釋理由援引財政部中華民國 82 年 1 月 5 日台財稅第 811688010 號函作為解釋稅捐稽徵法第 20 條規定滯納金最高 15% 之依據，該函僅依據法條規定「逾 30 日仍未繳納者，移送法院強制執行」，即認定「加徵滯納金之期間為

30 日」，因此得出「滯納金之加徵至多按滯納稅額加徵百分之十五」之結論，實已逾越法條之文義解釋，而係為避免滯納金過高所作之合理解釋。亦即，滯納金之上限，法律尚無明文規定，均依賴行政機關函釋之內容予以執行。遺產及贈與稅法第 51 條第 2 項有「滯納期限」之規定，但並沒有其他條文加以定義。目前稅捐機關在實務上是依循上開財政部函釋之解釋，將滯納期限之上限定為 30 日。如此便宜之作法，固然是相關法律制定前之因應措施，惟此種情形實不宜任其長久繼續存在（本院釋字第 707 號解釋參照）。

滯納金之上限涉及國家行使公權力之界限與人民財產權之保障，屬重大公共利益事項，應由法律明定，始符憲法上法律保留原則。本號解釋未利用此機會宣告該條文違憲，進而要求主管機關應檢討改進，為德不卒。

二、每 2 日加徵百分之一之滯納金計算方式過於嚴苛¹，且已不合時宜：

查現行稅捐稽徵法第 20 條有關每逾 2 日按滯納數額加徵 1% 滯納金之規定，係制定於民國 65 年，迄今已逾 40 年。40 年間社會經濟情勢變動極大，尤其利率之變化更是劇烈。本號解釋理由雖指明有關機關就滯納金之加徵方式，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

¹參見黃茂榮，論稅捐之滯納金，臺大法學論叢第 16 卷第 2 期，頁 117，1987 年 6 月。該文認為我國滯納金規定整體而言，每逾一日至三日即加徵百分之一的滯納金，滯納期間三十日屆滿時，即可加徵百分之十至六十（一般為百分之十五），顯然過高。

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等檢討修正。惟本席認為如此之指明方式實嫌不足，於法律未修改的情況下，難以預期有關機關會因「個案適用」的結果而檢討修正。以每 2 日加徵 1% 之規定，折合年利率 182%，為全世界所獨見。相較於德國以月為加計單位，每月加計 1% 之規定²，我國滯納金之規定為德國累計速度之 15 倍。又 15% 之滯納金上限在短短 30 日內即達，滯納金不得加計利息後，逾期繳稅者再拖欠多久也不會有其他額外之負擔（除了積欠本稅之利息之外），反而喪失督促履行之效果。於政策面考量，滯納金之徵收方式與其是否加計利息應是互動的，本號解釋既免除滯納金之利息，則滯納金之計算方式亦應重新考慮，始能發揮督促之效果。本號解釋取消滯納金加計利息之規定，惟錯失此良好時機要求相關機關對滯納金之規定全盤重新檢討，實為缺憾。

三、稅法上延期、分期繳納或實物抵繳之規定無法緩解「過苛」之規定：

於財稅、經濟事務採取低度審查標準之前提下，對於該等事務往往認為立法、行政機關較有能力作最好的決定，然而事實上有許多案例證明立法、行政機關之決定並非深思熟慮之結果，或往往受本位主義或利益團體之影響，而有立法

² 參見陳敏，租稅法之附帶給付，政大法學評論第 54 期，頁 108，1995 年 12 月。該文認為滯納金最多可加徵至 15%，額度顯較外國偏高。

疏失或怠惰之情況，未符合憲法上比例原則之要求。本席認為釋憲者不應在財稅、經濟事務完全放手（hands-off），而應在一定程度介入審查行政、立法之決定是否過苛。於此，滯納金之計算方式顯然過苛，雖然有申請延期繳納或實物抵繳之規定，但實務上能否獲准尚待行政機關之裁量，而人民一時未能繳納稅捐之理由可能多種，未必均屬刁頑或惡意拒繳。對於一時無力繳納或需時日變賣財產的人，過苛之計罰方式將使納稅義務人全無喘息的空間，僅具懲罰之性質，而喪失督促履行之功能，徒令人民產生「苛政」之感嘆，造成反效果。