

五、本函發布日前，營業人假借（利用）個人名義建屋出售者，稽徵機關仍應依照本部1991年7月10日台財稅第801250742號函規定，加強查核，廣續辦理。

六、至本部1984年5月28日台財稅第53875號函有關個人出資建屋出售，其財產交易所得計課綜合所得稅之規定，適用之範圍，自本函發布日起，應以依本函規定免辦營業登記並免課徵營業稅及營利事業所得稅者為限。」

註7：財政部1995年3月22日台財稅第841601122號函：「二、經建築主管機關核發建造執照之合建分屋案件，除提供土地之所有權人係屬個人，且係以持有1年以上之自用住宅用地與建設公司合建並出售分得之房屋者，可免辦營業登記，按其出售房屋之所得課徵綜合所得稅外，其餘提供土地合建者出售分得之房屋，均應依法辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅。」

三、前項所稱『持有1年以上』係指自戶籍遷入日至房屋核准拆除日屆滿1年，或自戶籍遷入日至建造執照核發日屆滿1年而言；所稱『自用住宅用地』，係指土地稅法第9條規定之自用住宅用地，且都市土地未超過3公畝或非都市土地未超過7公畝者為限，其用地超過上項標準者，應依照規定辦理營業登記。

四、與建設公司合建分屋之地主如非屬前述以持有1年以上之自用住宅用地與建設公司合建者，其分得之房屋迄未出售亦未辦理營業登記者，稽徵機關應予列管。…」

註8：財政部2015年1月28日台財稅字第10304605550號令：「所稱『持有10年以上』，指自土地完成移轉登記之日起算至房屋核准拆除日屆滿10年，或自土地完成移轉登記之日起算至建造執照核發日屆滿10年，擇一認

定；因繼承取得者，自被繼承人取得所有權並完成移轉登記之日起算；因夫妻間贈與或依民法第1030條之1規定行使剩餘財產差額分配請求權而取得者，自夫妻他方原取得所有權並完成移轉登記之日起算。」

註9：財政部2015年1月28日台財稅字第10304605550號令：「所稱『連續滿2年』，指自戶籍遷入之日起至訂定銷售契約之日連續滿2年；因繼承、夫妻間贈與或依民法第1030條之1規定行使剩餘財產差額分配請求權而取得者，得溯及自被繼承人、夫妻等土地所有權人本人或其配偶、直系親屬戶籍遷入之日連續滿2年。」

註10：參財政部2006年12月29日台財稅字第09504564000號令。

註11：財政部1995年3月22日台財稅第841601122號函：「…五、至於個人提供土地以合建分售或合建分成方式與建設公司合建者，該個人如僅出售土地，應免辦理營業登記。」

註12：財政部2002年3月13日台財稅字第0900454904號令：「個人提供土地自行出資建屋出售或與建設公司合建分屋出售，依本部1992年1月31日台財稅第811657956號函及1995年3月22日台財稅第841601122號函規定，應辦理營業登記者，其屬出售土地部分之所得，不列入該營利事業之盈餘。」

註13：台北高等行政法院2015年度訴字第675號判決。

註14：台北高等行政法院2015年度訴字第1652號判決、同院2015年度訴字第1672號判決。

註15：財政部1986年12月8日台財稅第7518357號函。



記帳士論壇

逾期繳納稅捐應加徵 滯納金真的不違憲嗎？ ～釋字第746號解釋之我見～

中華民國記帳士公會全國聯合會法制委員 薛春杏
國立中正大學法律學系碩士

壹、案例事實與解釋要旨

釋字第746號解釋之事實案件有二，皆因聲請人之遺產贈與稅案件於提起訴願時未繳納半數稅款，以致被加徵滯納金與滯納利息，聲請人如數繳納後，申請退還滯納金及滯納利息被否准，在窮盡一切救濟途徑後聲請釋憲，始有此一解釋之產生。本解釋之要旨有三：一、逾期繳納稅捐應加徵滯納金，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。二、財政部就復查決定補徵之應納稅額逾期繳納期限始繳納半數者應加徵滯納金部分所為釋示，符合相關法律規定之立法意旨，與憲法第19條之租稅法律主義尚無牴觸。三、遺產及贈與稅法第51條第2項規定，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。

上述3項釋憲爭點中，僅有第3項之滯納金加徵利息部分被認為違憲，要旨一之加徵滯納金部分被認為合憲，理由書中稱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。但多位大法官在其意見書中對此表達疑義，認為此審查標準過於寬鬆，甚或直指違憲。以理由書中下列文字觀之：「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。」是否暗示加徵滯納金之規定蘊含違憲之可能性，亦在提醒立法相關部門應檢

討改進。

貳、滯納金之性質與行政執行上怠金之概念

本號解釋認為滯納金與怠金「相類」，為滯納金之性質做了定義。檢視過往對滯納金性質之爭議，大法官釋字第327號解釋之楊建華大法官不同意見書，曾直接指明滯納金為處罰的一種。法院之判決亦認為其為行政罰，例如臺北高等行政法院89年訴字第35號、最高行政法院92年判字第1657號及臺中高等行政法院92年訴字第773號等皆有明白表示。此外，各稅法皆將滯納金規定於罰則之章節，可見立法者於制定法律之初，即將其定性為行政秩序罰。法務部95年1月20日召開之行政罰法諮詢小組第3次會議中，與會學者對滯納金之性質看法分歧，多數認為滯納金不是現行行政罰法上之行政罰。而學說上對滯納金之性質見解不一，主要的學說有，黃茂榮大法官認為滯納金係「行政執行罰兼具給付遲延之損害賠償」、陳敏大法官認為其「非利息、非處罰、非稅，而係促使納稅義務人準時繳納租稅或附帶給付之措施」、葛克昌教授認為其係「促使納稅義務人準時繳納稅捐之不具處罰性施壓手段、兼具附加遲延利息功能」、陳清秀教授認為其係「督促納稅義務人準時納稅的手段」^(註1)。相關見解不一、提出時點亦有遠近不同，但多數皆有肯認其督促準時履行納稅義務之性質。

學說上怠金（或稱強制金）之概念，乃義務人不履行義務或違反義務時，由行政機關對其核定一定金額，限期履行，如義務人仍不依限履行，則對其強制收取該金額，使義務人感受金錢負擔之心理壓力，間接促使其履行義務之強制方法^(註2)。怠金的法律規定，見於行政執行法第30條：「依法令或本於法令之行政處分，負有行為義務而不為，其行為不能由他人代為履行者，依其情節輕重處新臺幣5,000元以上30萬元以

下怠金。依法令或本於法令之行政處分，負有不行為義務而為之者，亦同。」行政執行法施行細則第34條：「執行機關依本法第30條或第31條規定處以怠金時，應以文書載明下列事項送達於義務人：一、執行機關及義務人。二、應履行之行為或不行為義務與其依據及履行期限。三、處以怠金之事由及金額。四、怠金之繳納期限及處所。五、不依限繳納時將予強制執行之意旨。」由此可知，我國怠金之規定乃為行政執行之手段，其本質為一種「屈服手段」，主要目的在於促使義務人履行義務，非制裁其過去之不履行義務^(註3)。行政執行法第31條：「依前條規定處以怠金，仍不履行其義務者，執行機關得連續處以怠金。依前項規定，連續處以怠金前，仍應依第27條之規定以書面限期履行。但法律另有特別規定者，不在此限。」故怠金一般須經告誡之程序，而滯納金則無此程序。故言滯納金與怠金之相類，乃取其「屈服手段」之效果爾，其現行程序與行政執行法上處以怠金之程序並無相類。

參、現行計罰滯納金之督促效果其相當性與實益之評析

滯納金之加徵，需真能督促納稅義務人履行納稅義務才有意義。現行之課徵方式，是否能適當有效的督促納稅義務履行而無過苛之情況，本解釋未曾提及。以金錢上或其他性質之不利益方式，來督促義務人履行義務，需考量其不利益之程度或規模，與其欲達到之督促效果是否具相當性與實益。如行為或狀態造成之結果極其嚴重，使其負擔較高的不利益，則較有合理基礎；反之，如行為或狀態造成之結果並非嚴重，則不應使其負擔過高的不利益；或義務人有能力履行但怠於履行，則責以適當之不利益即可達成督促之目的；反之，若義務人已無法或無能力履行義務，則再高之不利益手段亦無法達成督促之目的，此不利益則無實益。

本釋字解釋理由與部分學說皆稱滯納金兼具遲延利息之性質，但現行規定以本稅為基，每逾2日加徵1%滯納金之處理方式，若換算為利息，則年利率高逾180%，以如此高之利率計罰滯納金且無上限，此種規制手段所造成之損害與達成目的所獲致之利益顯失均衡，似不符比例性之要求，而與比例原則有違。且其計收起點於本稅繳納期限屆滿立即啟動，無行政執行怠金之告誡程序，對於一時無力繳納或需時日變賣財產之人，無上限且過苛之計罰時點與方式，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^(註4)。此顯然過苛之計算方式，應如理由書所言，責成立法相關部門檢討改進，以得由稽徵機關依法視個案情形予以減免、或增長間隔日數、降低比率等方式，以盡其督促效果並避免個案過苛現象。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^(註5)，且對於刁頑或惡意拒繳之個案，加罰滯納金顯無督促之效果，應施以直接強制行政執行，對於稅捐債權方能有效確保。如果納稅義務人已陷於無資力之狀態，縱然課徵滯納金，也無法達成督促其履行納稅義務之目的，在此情形，如仍課徵滯納金，即屬過分，有違憲法上比例原則^(註6)，即有侵害人民受憲法第15條保障財產權之虞。

肆、結論與建議：現行計罰滯納金方式有檢討修正之必要

藉由本號釋字，樂見財政部已將遺贈稅法、所得稅法、營業稅法、菸酒稅法與貨物稅條例等5項稅法，再加上規費法等共6部法案之滯納金加計利息規定修法取消，並經行政院會拍板定案，將法案修正案送交立法院審議。但計罰滯納金本身，是否

為督促人民於法定期限內履行繳納稅捐義務之唯一有效方法？若答案為非，是否應修法另闢更為合理有效之方法。若答案為是，那對於滯納金之計罰，是否能為有目的性之限縮解釋，在納稅義務人無力清償稅捐債務的情形下，不予計罰滯納金，以避免僅具懲罰之性質而無督促之實益。又以健保費^(註7)與勞保費^(註8)為例，其逾繳納期限，尚有15日寬限期之適用，非自逾繳納期限即計罰滯納金，且其計算方式乃每逾一日加徵應納費額之0.1%，換算年息為36.5%，亦較稅捐計罰之利率為低，並各有其加徵上限之限制，較符合行政執行上怠金之概念，相較之下，目前稅法上滯納金之計算方式顯較為苛刻。

「稅捐乃是金錢給付，其並不構成一項對於特定給付的對待給付」^(註9)，亦即對於人民繳納之稅捐，政府並無特定之對待給付，國家對於有特定對待給付之勞健保費，既然能採取較為寬容之「督促屈服手段」，那對於人民僅負義務之稅捐，是否有必要實行較高苛責之手段，甚或不論原由一律將無法依限納稅之人民視為意圖竊取或逃避國家稅捐，並責以高度之「督促屈服手段」，有關機關宜再審慎思考！

【註釋】

註1：釋字第746號解釋，詹大法官森林提出之部分協同部分不同意見書。

註2：陳敏，行政法總論。

註3：同註2。

註4：釋字第746號解釋，黃大法官瑞明提出之部分不同意見書。

註5：同註4。

註6：陳清秀，稅法總論。

註7：全民健康保險法第35條。滯納金上限：投保單位、扣費義務人為其應納費額之15%；保險對象為其應納費額之5%。另有一定金額以下免予加徵之規定。

註8：勞工保險條例第17條第1項。滯納金上限為應納費額之20%。

註9：德國稅捐通則第3條第1項。