

司法院釋字第 746 號解釋

【逾期繳納稅捐加徵滯納金及滯納利息案】

解析導讀

大法官書記處提供

106 年 2 月 24 日

司法院大法官於本(106)年 2 月 24 日舉行第 1454 次會議，會中就【逾期繳納稅捐加徵滯納金及滯納利息案】，作成釋字第 746 號解釋。解釋文、理由書及相關大法官意見書，請上司法法院大法官網站：<http://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt/>瀏覽。為了讓媒體記者及民眾容易瞭解本號解釋的內涵，特別將本號解釋的內容加以整理並解析說明如下：

一、本案審查客體：

| 審查客體 | | | 審查結論 | |
|------|-------|---|-----------------------------|--------|
| 法律規定 | 系爭規定一 | 1. 稅捐稽徵法第 20 條： 「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……。」 | 合憲 | 解釋文第一段 |
| | 系爭規定二 | 2. 遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項： 「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……。」 | 合憲 | |
| | 系爭規定三 | 3. 遺產及贈與稅法第 51 條第 2 項： 「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。」 | 應納稅款部分 合憲 滯納金部分 違憲 | 解釋文第三段 |

| | | | | |
|------|------|---|----|--------|
| 財政部函 | 系爭函一 | 4. 80年4月8日台財稅第790445422號函：「……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。」 | 合憲 | 解釋文第二段 |
| | 系爭函二 | 5. 81年10月9日台財稅第811680291號函：「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……。」 | 合憲 | |

二、本案事實摘要

(一)原因案件一：

1. 聲請人：江林夏桑等 6 人(遺產稅)
2. 大事紀：

| 時間 | 事實經過 | 稅捐附帶給付 |
|-----------|---------------------------------|---|
| 96.06.08 | 被繼承人死亡，繼承開始 | 復查階段行政救濟利息 B(就應納稅額 A 按 97.10.11-100.07.25 日數加計) |
| 96.12.10 | 辦理遺產稅申報 | |
| 97.08.10 | 送達核定納稅通知書及繳款書 | |
| 97.08.11 | 繳納期間(2個月)開始 | |
| 97.10.10 | 繳納期間(2個月)屆滿 | |
| 97.10.11 | 復查期間(30日)開始 | |
| 100.07.22 | 復查決定變更稅額為 A | |
| 100.07.25 | 填發補繳稅款繳納通知書： 應納稅額 A+行政救濟利息 B | |

| | | | |
|-----------|---|-----------------------------|--|
| 100.07.26 | 訴願期間(30日)開始 | | 訴願階段行政救濟利息 E(就應納稅額 A 的半數，按 100.07.26-101.02.10 日數加計) |
| 100.08.19 | 提起訴願(未繳納應納稅額的半數或供擔保) | | |
| 100.08.26 | 展延繳納期間(2個月)開始 | | |
| 100.10.25 | 展延繳納期間(2個月)屆滿 | | |
| 100.10.26 | 加徵滯納金期間(30日)開始 | 滯納金 C (按應納稅額 A 半數加徵 15%) | 滯納利息 D (按應納稅額 A 的半數及滯納金 C，按 100.11.25-101.02.10 日數加計) |
| 100.11.24 | 加徵滯納金期間(30日)屆滿 | | |
| 100.11.25 | 滯納利息起算 | | |
| 100.12.20 | 移送行政執行 | | |
| 101.02.10 | 繳清滯納應納稅額 A 復查階段行政救濟利息 B 滯納金 C 滯納利息 D 訴願階段行政救濟利息 E | | |
| 101.03.26 | 財政部訴願決定駁回 | | |
| 102.03.07 | 臺中高等行政法院 101 年度訴字第 186 號判決駁回起訴 | | |
| 102.06.28 | 最高行政法院 102 年度判字第 402 號判決駁回上訴 | | |
| 103.02.12 | 申請退還滯納金 C 及滯納利息 D | | |
| 103.03.17 | 財政部中區國稅局函復否准申請 | | |
| 103.08.08 | 財政部訴願決定駁回 | | |

| | | |
|-----------|--------------------------------|--|
| 104.01.29 | 臺中高等行政法院 103 年度訴字第 382 號判決駁回起訴 | |
| 104.08.13 | 最高行政法院 104 年度判字第 455 號判決駁回上訴 | |
| 104.10.06 | 聲請解釋 | |

(二)原因案件二：

1. 聲請人：同原因案件一(贈與稅)
2. 大事紀：

| 時間 | 事實經過 | 稅捐附帶給付 |
|-----------|--|---|
| 96.01.15 | 聲請人的被繼承人生前有無償移轉財產之贈與情事，未依規定申報贈與稅 | |
| 96.06.08 | 被繼承人死亡，繼承開始 | |
| 97.11.10 | 財政部中區國稅局以繼承人即聲請人為代繳義務人，發單補徵應納稅額 A，並送達核定納稅通知書及繳款書 | |
| 97.11.11 | 繳納期間(2 個月)開始 | |
| 98.01.10 | 繳納期間(2 個月)屆滿 | |
| 98.01.11 | 復查期間(30 日)開始 | 復查階段行政救濟利息 B(就應納稅額 A 按 98.01.11-100.07.25 日數加計) |
| 100.07.22 | 復查決定維持應納稅額 A | |
| 100.07.25 | 填發補繳稅款繳納通知 | |

| | | | |
|-----------|---|--|--|
| | 書： 應納稅額 A+行政救濟利息 B | | |
| 100.07.26 | 訴願期間(30日)開始 | | 訴願階段行政救濟利息 E(就應納稅額A的半數，按 100.07.26-101.02.10 日數加計) |
| 100.08.19 | 提起訴願(未繳納應納稅額的半數或供擔保) | | |
| 100.08.26 | 展延繳納期間(2個月)開始 | | |
| 100.10.14 | 訴願決定駁回 | | |
| 100.10.25 | 展延繳納期間(2個月)屆滿 | | |
| 100.10.26 | 加徵滯納金期間(30日)開始 | 滯納金 C (按應納稅額 A 半數加徵 15%) | |
| 100.11.24 | 加徵滯納金期間(30日)屆滿 | | |
| 100.11.25 | 滯納利息起算 | 滯納利息 D (按應納稅額 A 的半數及滯納金 C，按 100.11.25-101.02.10 日數加計) | |
| 100.12.20 | 移送行政執行 | | |
| 101.02.10 | 繳清滯納應納稅額 A 復查階段行政救濟利息 B 滯納金 C 滯納利息 D 訴願階段行政救濟利息 E | | |
| 101.03.14 | 臺中高等行政法院 100 年度訴字第 415 號判決駁回起訴 | | |
| 101.07.19 | 最高行政法院 101 年度判字第 631 號判決駁回上訴 | | |
| 103.02.12 | 申請退還滯納金 C 及滯納利息 D | | |

| | | |
|-----------|---------------------------------------|--|
| 103.03.17 | 財政部中區國稅局函復 否准申請 | |
| 103.08.08 | 財政部訴願決定駁回 | |
| 104.01.08 | 臺灣臺中地方法院 103 年度簡字第 162 號判決 駁回起訴 | |
| 104.08.13 | 臺中高等行政法院 104 年度簡上字第 10 號判決 駁回上訴 | |
| 104.07.29 | 聲請解釋 | |

三、本案爭點

- (一) 稅捐稽徵法第 20 條規定與遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項規定，對於逾期繳納稅捐加徵滯納金的規定，有無違反憲法的比例原則而違憲？
- (二) 財政部 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函及 81 年 10 月 9 日台財稅第 811680291 號函，有無違反租稅法律主義而違憲？
- (三) 遺產及贈與稅法第 51 條第 2 項規定，對於應納稅款及滯納金，加徵滯納利息，有無違反憲法的比例原則而違憲？

四、解釋文全文

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抵觸；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。

五、解析導讀

(一)解釋理由書解析

【第一段：說明原因案件的事實、聲請人的主張及程序審查】

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：

【第二段：說明關於租稅規定比例原則的審查標準：目的正當且手段與目的之達成間有合理關聯】

一、系爭規定一及二關於逾期未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。

【第三段：說明系爭關於加徵滯納金之規定，目的正當】

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。

【第四段：說明系爭關於加徵滯納金之規定，手段與目的之達成間有合理關聯，不違反比例原則，未侵害人民的財產權】

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）。

【第五段：併予指明有關機關就滯納金之加徵方式，仍應隨時檢討修正】

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。

【第六段：說明租稅法律主義的內涵及審查標準】

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）。

【第七段：說明系爭函一及二是關於復查決定補徵之應納稅額逾繳納期限始繳納半數時應加徵滯納金部分所為函示，不抵觸租稅法律主義】

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抵觸。

【第八段：指明系爭規定三就應納稅款加徵利息部分，並未抵觸憲法財產權的保障；但就滯納金加徵利息部分，違反比例原則，違憲，應立即失效】

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抵觸；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。

(二)背景說明：

1. 滯納金的性質是什麼？與滯報金、怠報金或怠金有什麼不同？

| 名稱 | 性質 | 徵收方式 |
|----------|--|---|
| 滯納金 | 是為督促人民如期繳納稅捐的手段，並兼具有遲延利息的性質，不是行為罰（本號解釋參照）。 | 依稅法明文規定應加徵時，每超過繳納期限 2 日按滯納數額加徵 1%，最高到 30 日也就是 15%。 |
| 滯報金(怠報金) | 是對納稅義務人違反作為(申報)義務所為的制裁，是一種行為罰(釋字第 616 號解釋參照) | 依各稅法規定，有僅加徵怠報金的規定（例如契稅條例第 24 條），也有規定未依期限申報者，在補報期間按應納稅額加徵滯報金，超過補報期間仍未辦理則加徵怠報金(例如貨物稅條例第 29 條) |
| 怠金 | 是促使義務人履行行為或不行為義務的手段， | 由行政機關先行告戒限期履行，義務人 |

| | | |
|--|--------|--|
| | 不是行為罰。 | 仍不履行時，由行政機關核定一定金額的不利益，間接強制其履行(行政執行法第 27 條及第 28 條參照)。 |
|--|--------|--|

2. 本案所指的滯納利息是指什麼？行政救濟利息又是指什麼？

| 名稱 | 依據 | 加計方式 | 利率 |
|--------|--------------------|--|-------------------|
| 滯納利息 | 遺產及贈與稅法第 51 條第 2 項 | 納稅義務人超過繳納期限，又超過滯納期限(加徵滯納金的 30 日期間)，仍未繳納稅款，自滯納期限屆滿之次日起，至繳納之日止，按日加計利息。 | 依郵政儲金匯業局一年期定期存款利率 |
| 行政救濟利息 | 稅捐稽徵法第 38 條第 3 項 | 經依行政救濟結果，應補繳稅款者，稅捐稽徵機關應於收到行政救濟決定後通知補繳，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，按日加計利息。 | 依郵政儲金匯業局一年期定期存款利率 |

3. 外國立法例關於滯納金如何規定？

例如：

- (1) 德國在租稅通則第 240 條規定滯納金。租稅於清償期滿仍未繳納時，3 日內不徵收滯納金，自第 4 日起應就未納金額(捨

棄尾數)，對每開始一個月的滯納期間加徵 1%的滯納金(捨棄不足 50 歐元的尾數)，沒有上限。對於租稅附帶給付，不成立滯納金。

(2)美國內地稅法有所謂附加稅的設計，依第 6651 條(a)的規定，如果未依所申報的數額納稅或經核定通知後未於 21 日內(超過 10 萬美元則縮短為 10 日)，則按應納稅額，每個月加徵 0.5%，最高不得超過 25%。

4. 大法官於本案如何審查有無違反比例原則？

本案審查客體的 3 個法律規定，都是租稅規定。大法官認為租稅規定涉及國家財政收入之整體規劃及預估，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，因此審查其決定有無正當目的？手段與目的之達成間是否具有合理關聯？

5. 德國及美國如何操作比例原則的審查？

(1)德國聯邦憲法法院在從事比例原則審查時，依序審查：

- A. 目的合憲性。
- B 手段適合性：手段必須適合目的之達成(學說稱為適合原則)。
- C. 手段必要性：在所有同樣適合達成目的的手段中，選擇對基本權影響及限制最小的手段(學說稱為必要原則)
- D. 手段合比例性：限制基本權的手段所追求或增進的公益，是否大於對私人所造成的損害或不利益(學說稱為狹義比例原則)。

(2)美國聯邦最高法院是以審查標準的方式來操作，大致有 3 種主要的不同審查標準(公私益的衡量標準)：

- A. 合理審查標準：立法目的須有正當利益的追求，手段與目的間須有合理關聯。
- B. 中度審查標準：立法目的須有實質或重要政府利益的追求，手段與目的間須有實質關聯。
- C. 嚴格審查標準：立法目的須有相當急迫且非常重要的政府

利益的追求，手段則必須是必要且最小侵害的手段。

6. 什麼是租稅法律主義？

憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅的義務，是指國家課人民以繳納稅捐的義務或給予人民減免稅捐的優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體的歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定，這個原則，被稱為租稅法律主義或稅捐法定主義。

7. 財政部所作成的函釋(解釋函令)法律性質是什麼？會不會違背租稅法律主義？

租稅法律規定的內容不可能鉅細靡遺，因此，財政部即租稅法律的主管機關在職權範圍內適用各該租稅法律規定時，有權作成必要的釋示，實務上常見以函的方式發布。這些解釋函令，不是法律，也不是法律授權的法規命令，性質上屬於解釋性的行政規則(行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款參照)。

這些解釋函令如果秉持憲法原則及相關的立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，是不會被認為違背租稅法律主義。

8. 行政機關作成行政處分後，是否可立即強制執行？由哪一個機關來強制執行？

書面的行政處分合法送達相對人後，就對該相對人發生效力。如果這個行政處分屬下命(給付)性質，而相對人沒有在限定的期間內履行，為了行政目的之達成，後續就有強制執行的配套，主要規定在行政執行法。

如果是公法上金錢給付義務(例如罰鍰、稅款)逾期不履行，行政機關是統一移送法務部行政執行署各分署來執行，即使像稅捐稽徵法第 20 條規定「移送法院強制執行」也不例外；如果是金錢給付義務以外的義務(例如拆除違建)，則是由各行政機關自己來執行。

9. 如果提起行政救濟，是不是可以停止行政處分的執行？在稅法上是否有例外的規定？

依照訴願法及行政訴訟法的規定，我國採取的是以不停止為原

則，如果相對人認為行政處分的執行，將發生難於回復的損害，並且有急迫的情事，可以依法提出申請或聲請，由訴願機關或行政法院來決定停止與否。

依稅捐稽徵法第 39 條的規定，關於稅款的逾期繳納，在繳納期間屆滿 30 日後，由稅捐稽徵機關移送行政執行(為了促使納稅義務人自動繳納，也常見立法採取徵收滯納金的手段，例如本案的遺產及贈與稅法)。如果納稅義務人已依法申請復查是可以暫緩移送強制執行；至於復查決定作成後，納稅義務人雖然可以後續提起訴願等行政爭訟尋求救濟，但是除非先繳一半的稅款或提供擔保等，否則就會被移送強制執行。

10. 為什麼原因案件一是由高等行政法院及最高行政法院審理？而原因案件二卻是由地方法院及高等行政法院審理？

自 101 年 9 月 6 日起，行政法院改為三級二審，三級是指最高行政法院、高等行政法院及地方法院行政訴訟庭，二審是指事件由第一審及第二審法院審理，也就是說，不服高等行政法院第一審裁判，可以上訴或抗告到最高行政法院，而不服地方法院行政訴訟庭第一審裁判，則可以上訴或抗告到高等行政法院。

至於什麼事件應該由高等行政法院擔任第一審法院，什麼事件應該由地方法院行政訴訟庭擔任第一審法院，行政訴訟法第 229 條第 2 項有明文規定。簡單的說主要是以新臺幣 40 萬元來劃分，如果爭執的金額在 40 萬元以下，應該適用簡易訴訟程序，第一審是地方法院行政訴訟庭，第二審是高等行政法院，原因案件二屬於這種情形；如果爭執的金額超過 40 萬元，應該適用通常訴訟程序，第一審是高等行政法院，第二審是最高行政法院，原因案件一屬於這種情形。

六、本解釋另有 9 份大法官意見書 協同意見書

蔡大法官明誠提出

林大法官俊益提出

許大法官志雄提出，林大法官俊益、張大法官瓊文、
黃大法官昭元加入

部分協同部分不同意見書

湯大法官德宗提出

詹大法官森林提出

部分不同部分協同意見書

黃大法官虹霞提出

部分不同意見書

陳大法官碧玉提出，湯大法官德宗、詹大法官森林加入

羅大法官昌發提出

黃大法官瑞明提出

七、相關大法官解釋及本案相關法條

(一)相關大法官解釋：釋字第 311 號、第 472 號、第 588 號、第 660 號、第 693 號、第 745 號解釋。

(二)相關法條：

1. 憲法第 15 條：

人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。

2. 憲法第 19 條：

人民有依法律納稅之義務。

3. 憲法第 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。

4. 稅捐稽徵法第 20 條：

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，移送法院強制執行。

5. 稅捐稽徵法第 26 條：

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，得於規定納稅期間內，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納，其延期或分期繳納之期間，不得逾 3 年。

前項天災、事變、不可抗力之事由、經濟弱勢者之認定及實施方式之辦法，由財政部定之。

6. 稅捐稽徵法第 38 條第 1、3 項

納稅義務人對稅捐稽徵機關之復查決定如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟。

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，按補繳稅額，依各年度一月一日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。

7. 稅捐稽徵法第 39 條第 1、2 項：

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強制執行。但納稅義務人已依第 35 條規定申請復查者，暫緩移送強制執行。

前項暫緩執行之案件，除有下列情形之一者外，稅捐稽徵機關應移送強制執行：

- 一、納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願者。
- 二、納稅義務人依前款規定繳納半數稅額確有困難，經稅捐稽徵機關核准，提供相當擔保者。
- 三、納稅義務人依前 2 款規定繳納半數稅額及提供相當擔保確有困難，經稅捐稽徵機關依第 24 條第 1 項規定，已就納稅義務人相當於復查決定應納稅額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利者。

8. 遺產及贈與稅法第 30 條第 1-4 項：

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；必要時，得於限期內申請稽徵機關核准延期 2 個月。

遺產稅或贈與稅應納稅額在 30 萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，向該管稽徵機關申請，分 18 期以內繳納，每期間隔以不超過 2 個月為限。

經申請分期繳納者，應自繳納期限屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依郵政儲金一年期定期儲金固定利率，分別加計利息；利率有變動時，依變動後利率計算。

遺產稅或贈與稅應納稅額在 30 萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，就現金不足繳納部分申請以在中華民國境內之課徵標的物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物一次抵繳。中華民國境內之課徵標的物屬不易變價或保管，或申請抵繳日之時價較死亡或贈與日之時價為低者，其得抵繳之稅額，以該項財產價值占全部課徵標的物價值比例計算之應納稅額為限。

9. 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 日加徵應納稅額百分之一滯納金；逾期 30 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。

10. 契稅條例第 30 條：

在規定申報繳納契稅期間，因不可抗力致不能如期申報或繳納者，應於不可抗力之原因消滅後 10 日內，聲明事由，經查明屬實，免予加徵怠報金或滯納金。

11. 關稅法第 79 條：

外銷品原料之記帳稅款，不能於規定期限內申請沖銷者，應即補繳稅款，並自記帳之翌日起至稅款繳清日止，照應補稅額，按日加徵滯納金萬分之五。但不得超過原記帳稅額百分之三十。

前項記帳之稅款，有下列情形之一者，免徵滯納金：

- 一、因政府管制出口或配合政府政策，經核准超額儲存原料。
- 二、工廠遭受天災、事變或不可抗力之事由，經當地消防或稅捐稽徵機關證明屬實。
- 三、因國際經濟重大變化致不能於規定期限內沖銷，經財政部及經濟部會商同意免徵滯納金。
- 四、因進口地國家發生政變、戰亂、罷工、天災等直接影響訂貨之外銷，經查證屬實。
- 五、在規定沖退稅期限屆滿前已經出口，或在規定申請沖退稅期限屆滿後 6 個月內出口者。

12. 民法第 233 條：

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。

對於利息，無須支付遲延利息。

前二項情形，債權人證明有其他損害者，並得請求賠償。