

議題研析

一、題目：納稅者權利保護法第7條規定之檢討

二、所涉法律：納稅者權利保護法第7條第3項及第7項：

「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。」
「第三項之滯納金，按應補繳稅款百分之十五計算；並自該應補繳稅款原應繳納期限屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅款，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。」

三、探討研析

(一) 緣起

2017年2月24日，大法官針對「逾期繳納稅捐加徵滯納金及滯納利息」作出釋字第746號解釋，其理由書明揭：「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。」然查，納稅者權利保護法（以下簡稱納保法）第7條第3項及第7項有關加徵滯納金及利息規定，與釋字第746號解釋似有牴觸，爰應有修正之必要。

(二) 滯納金與怠金相類，兼具遲延利息之性質

查稅捐稽徵法第 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……。」各稅法中亦均定有滯納金相關規定。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（釋字第 616 號解釋參照）不同，目的尚屬正當。

(三) 如再加徵滯納利息，則屬違憲

按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，故而違憲（釋字第 746 號解釋理由書參照）。

(四) 稅捐規避行為，性質與延遲繳納相近，加徵滯納金有其正當性；如再加徵利息，則有違釋字第 746 號解釋

納稅者不選擇稅法上通常之法律形式，卻以取巧方式、迂迴行為或非常規之法律形式，以避免稅捐構成要件的滿足，而減輕其稅負，此情形即屬故意濫用法律形式，規避稅捐之行為。稅捐規避雖非屬違法行為，而與違背稅法上誠實義務之逃漏稅違法行為有間，但性質上屬於鑽法律漏洞之脫法行為。納保法第 7 條立法理由以：因稅捐規避行為，其性質與延遲繳納相近，故參照稅捐稽徵法第 20 條之設計，於第 3

項明定對逾期繳納者加課補徵稅額 15%的滯納金，尚非無據；惟「……並自該應補繳稅款原應繳納期限屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅款，……按日加計利息，一併徵收。」有關再按延遲天數加計利息一節，則與釋字第 746 號解釋有所抵觸，宜予修正。

四、 建議事項

綜上所論，建議宜儘速修正刪除納保法第 7 條第 3 項及第 7 項有關加徵滯納利息之規定。

撰稿人：莊弘仔