



安侯建業

稅務爭議 預防與解決

2017年5月號



Contents

主題報導

- 01 遺贈稅法滯納金加徵利息之規定 大法官：
「違憲！」
- 03 相關稅法規範
- 04 判決解析
- 09 議題探討
- 12 KPMG觀察

KPMG安侯建業獲ITR殊榮

2016 National Firm Awards

國際財經雜誌International Tax Review (ITR) 是全球稅務領域中最具權威的稅務刊物之一，ITR除了對本所提出的實際案例做篩選評比外，ITR編輯群也會徵詢各地稅務專家、個人執業律師、稅務官員等人意見，評選標準包括團隊規模、服務創新程度與案件的複雜度。

來自國際權威機構的肯定，再度證明KPMG安侯建業在台灣及全球稅務服務的品牌地位，KPMG安侯建業將持續走在市場前端，向客戶提供專業且高品質的稅務服務。



2017年5月

主題報導

遺贈稅法滯納金加徵利息之規定 大法官：「違憲！」



前言

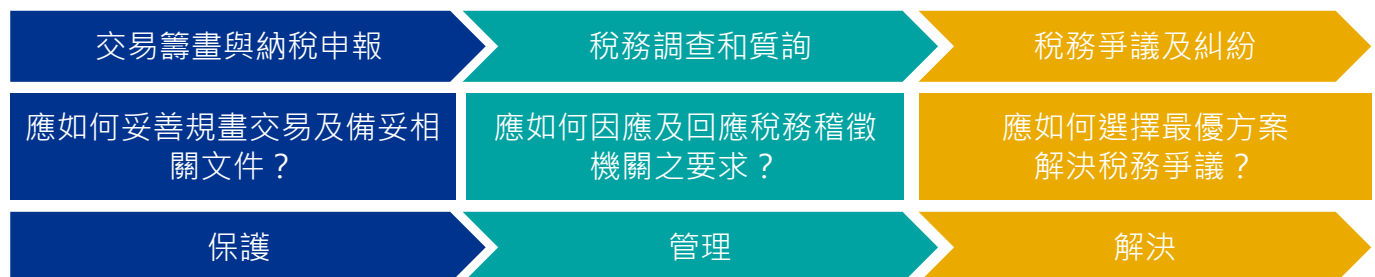
現行遺產及贈與稅法第51條規定：「納稅義務人，對於核定之遺產稅或贈與稅應納稅額，逾第三十條規定期限繳納者，每逾二日加徵應納稅額百分之一滯納金；逾期三十日仍未繳納者，主管稽徵機關應即移送法院強制執行；法院應於稽徵機關移送後七日內開始辦理（第1項）。前項應納稅款及滯納金，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依郵政儲金匯業局一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。（第2項）」也就是規定納稅義務人對於逾期末繳納之稅款應加徵利息，且於逾期繳納之期間另要加徵滯納金，且滯納金亦應加徵利息。

然而，稅法規定每逾二日加徵百分之一的滯納金，其本身已經是對於稅款逾期繳納的一種強制手段，且每逾二日即加徵百分之一，對於納稅義務人可謂有相當強烈的規制效果及心理負擔，且加徵滯納金並沒有隨時視稽徵成本、逾期繳納情形、物價及國民經濟水準等調整機制，或允許於個案減免，顯然容易產生爭議。尤有甚者，立法者就逾期加徵之滯納金，另規定得加徵利息，

更造成「罰上加罰」的不合理現象，尤其對於經濟實力上之弱者而言，更有違量能課稅原則。

值得慶幸的是，司法院大法官於106年2月24日的最新憲法解釋文第746號即針對上述不平等的現象加以審視，最後以憲法第23條所揭比例原則的審查方式，認定就逾期繳納稅捐應加徵滯納金的規定並不違憲，但就滯納金再加徵利息的規定顯然已經違反比例原則而違憲。因此，面臨前述可能之稅務爭議時，提出適當的策略對於回應/遵循法令是關鍵的。納稅人其實可以透過事前交易之規劃，及事後面臨稅務查核時與稅局的有效溝通，化繁為簡，減輕、管控與及時解決相關稅務爭議問題。為協助營利事業處理可能產生之稅務爭議，KPMG的稅務團隊將分析下列三個階段，俾利營利事業應做好哪些準備，才可控管、降低相關稅務爭議產生：

本期稅務爭議預防與解決月刊將為讀者說明相關法規，導讀大法官解釋第746號，並提出KPMG觀察。



相關稅法規範



稅捐稽徵法、遺產及贈與稅法

條文	規範內容
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，每逾二日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，移送法院強制執行。
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，逾第三十條規定期限繳納者，每逾二日加徵應納稅額百分之一滯納金；逾期三十日仍未繳納者，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七日內開始辦理（第1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。（第2項）

相關函釋

	內容
財政部民國80年4月8日台財稅第790445422號函	二、查現行各稅法均有逾限繳納稅款應加徵滯納金之規定，而稅捐稽徵法第20條復統一規定：「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1%滯納金」，本案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。
財政部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。

判決解析



違憲爭議事實背景與 大法官違憲審查

事實背景

本件違憲爭議事實起源於釋憲聲請人江林夏桑等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.....。」（下簡稱規定一）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.....。」（下簡稱規定二）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。」（下簡稱函一）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.....。」（下簡稱函二）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。」（下簡稱規定三）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（下簡稱確定終局

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（下簡稱確定終局判決二）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規定一至三、函一及二，及確定終局判決二所適用之函一及二，有違反憲法第7條、第15條、第19條及第23條之疑義，先後向司法院聲請解釋憲法，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。

大法官解釋之比例原則違憲審查一

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－規定一及二之比例原則審查

大法官首先就「逾期末繳納稅捐應加徵滯納金」之規定，是否違反比例原則加以審查，也就是憲法第15條規定：「人民之財產權應予保障。」則如因人民逾稅捐繳納期限仍未繳納，稅法規定加徵滯納金，是否違反比例原則。就此，大法官認為國家課予人民以繳納稅捐之義務，是為使人民於法定納稅期限內履行，並於逾期時督促人民儘速履行，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。也就是加徵滯納金的規定如有正當目的，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，下以圖示表示之：

目的正當性審查

稅法規定加徵滯納金的目的：

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。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。（√通過審查）

手段關聯性審查

加徵滯納金為手段有助於目的達成：

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。

（√通過審查）

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）。（√合憲）

由上可知，大法官雖然就加徵滯納金的規定作成合憲的解釋，但亦認為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，檢視現行每2日加徵1%滯納金之規定，是否間隔日數過短、比率過高，致個案適用結果可能過苛，或在調整機制外，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，一併檢討修正。

大法官解釋之比例原則違憲審查二

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

另關於本件大法官解釋最重要之部分即為針對規定三遭大法官宣告違憲。規定三即遺產及贈與稅法第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。」其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，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。也就是說，大法官就規定三的審查上，雖然認為就滯納金加徵利息，雖亦是為了督促人民繳納稅捐此一合憲的目的，但採取滯納金加徵利息為督促履行納稅義務之手段，顯然欠缺目的與手段間的合理關聯性，故與憲法比例原則相違。

目的正當性審查

滯納金加徵利息為督促人民繳納稅捐，係屬合憲目的
(√通過審查)

手段關聯性審查

滯納金性質不得加徵利息，否則係對應納稅額遲延損害之重複計算，欠缺合理性
(×不通過審查)



不符合比例原則 - 違憲

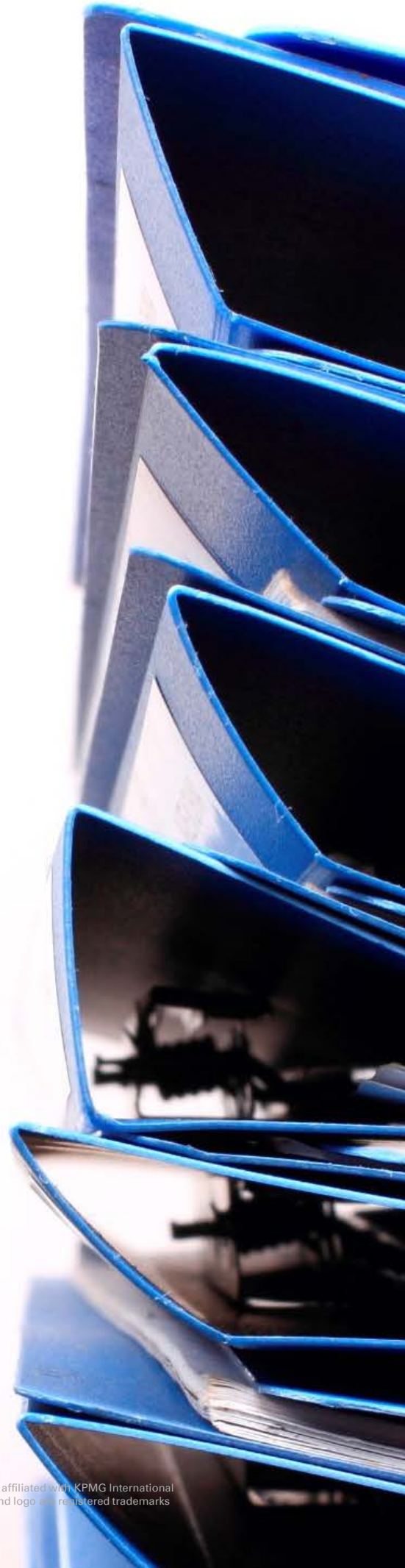
採取滯納金加徵利息為督促履行納稅義務之手段，顯然欠缺目的與手段間的合理關聯性，故與憲法比例原則相違 (×違憲)

大法官解釋之租稅法律主義違憲審查

除了比例原則之審查外，大法官另就函一及二就復查決定應納稅額半數加徵滯納金部分，進行違憲審查，並作成未違反租稅法律主義之結論

另就租稅法律主義的審查部分，也就是針對憲法第19條規定人民有依法律納稅之義務，因此國家課予人民繳納稅捐之義務，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。但主管機關於職權範圍內，本於法定職權就相關法律規定予以闡釋，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）。

就本件兩則相關函釋，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。按規定一及二所規定之逾期繳納稅捐，並未限定於逾越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。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。本件兩則函釋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款規定立法意旨，與憲法第19條之租稅法律主義未牴觸。



議題探討

滯納金性質上為何不得加徵利息？

就滯納金的性質而言，大法官解釋理由認為是「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」，惟事實上學說及外國立法例則有不同的規定，首先應先辨明滯納金的法律性質，就此，大法官蔡明誠在協同意見書有詳盡分析：

（一）租稅罰觀點：加徵滯納金與滯報金或怠報金相同，均係因違反申報稅捐之協力義務或未於法定期間內繳納稅款，性質上屬於行為罰。有認滯納金係因納稅義務人就應繳稅額逾法定期間仍未履行所造成之結果，與符合法定處罰要件之漏稅事實相似，將滯納金解為漏稅罰。

（二）租稅附帶給付（或稱稅捐附帶債務）觀點：參照德國租稅通則第240條第2項就之規定，認滯納金係屬督促納稅義務人準時繳納租稅或履行義務之壓力措施，非屬利息，亦非處罰，滯納金為稅負之附帶給付。有認滯納金屬促使繳納稅捐之不具處罰性施壓手段，進而認為其不屬於對逾期稅捐附加遲延利息之作用，非屬利息，亦與怠金不同。或有認滯納金屬剝奪遲延納稅所享有之利息利益，故非屬罰鍰而較接近行政執行法中之「怠金」。

（三）其他觀點：滯納金屬行政執行罰兼給付遲延之損害賠償。有認屬怠金（間接強制），而非遲延履行繳納義務之利息。亦有認滯納金並不屬於行政執行法所規定之怠金，但滯納金之加徵是否有可能成為稅捐制度上類似行政執行上怠金之獨特制度。有認滯納金不宜逕行解為遲延利息，因其依法律特別規定加徵高於遲延利息甚

鉅之利率，且遲延利息實無限制僅得請求30日，逾期再加計利息之理，是認滯納金與其認為相當於私法上之遲延利息，毋寧認係相當於私法上之違約金，所不同者，違約金依當時人之約定，滯納金則為法律所規定。

（四）比較法觀點：德國法上之稅務法律關係則參照民事契約關係中給付債務之分類，將之分為主給付義務、附帶給付義務及附隨義務。稅捐法上主稅，屬於租稅債務關係成立不可或缺之基本要素。至於滯納金係屬於因繳稅到期日屆至仍未繳納時，督促履行主給付義務之獨立壓力手段，而非強制手段，性質上係租稅債務關係之附帶給付義務，國家從而所生之稅捐從給付請求權。其目的在於預防作用，不具處罰性質。滯納金亦係一種稅捐支付延期之對待給付，亦即因納稅義務人遲延給付而附帶發生機關行政費用之平衡。

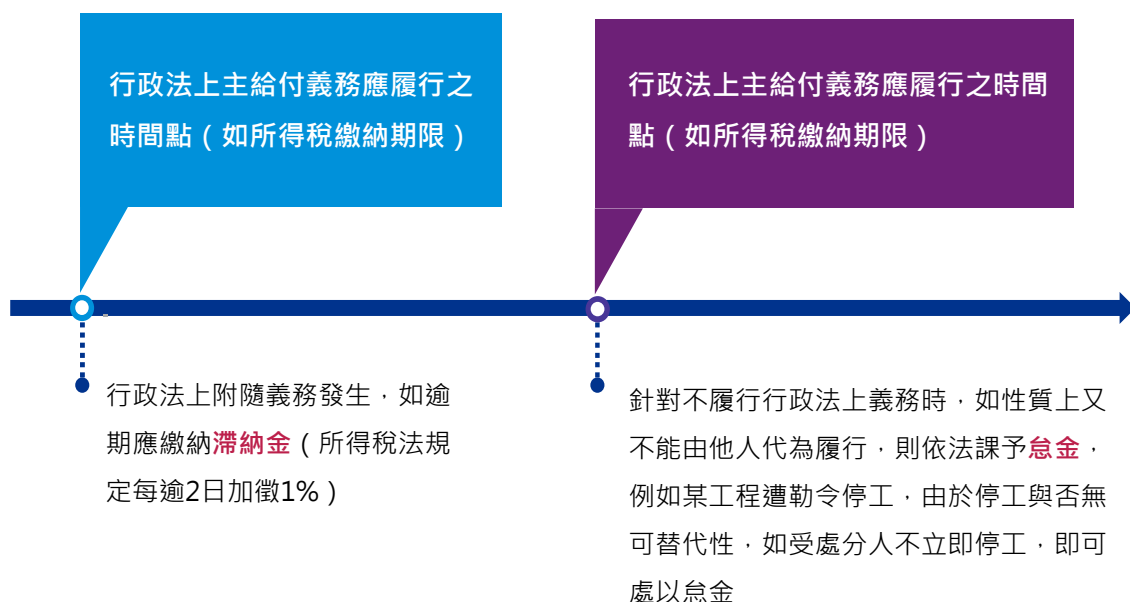
（五）如前述德國比較法之觀察，滯納金之性質，雖屬附帶給付，但非利息之性質，該附帶給付不得加計利息。雖滯納金有解為遲延利息之說法，但不宜解為如前述德國法所稱之利息。至於前述學理上認為滯納金具遲延利息性質，有解為損害賠償性質之遲延利息，如參照我國民法第207條禁止複利原則，及民法第233條第2項規定「對於利息，無須支付遲延利息」，並參考最高法院判例之實務見解，認為民法第233條第2條所稱利息，包含遲延利息，所以遲延利息如同其他種類之利息，亦無須支付遲延利息。又解釋上，如認遲延利息係金錢債務於給付遲延時所需支付之損害賠償，故其既為損害賠償，則無再使用原本之機會，故無須就此利息再支付遲延利息。因此，現行法中滯納金加計滯納利息之規定，確有檢討之必要。

滯納金是否與怠金相似

值得注意的是，大法官解釋理由書提及：「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。」因此衍生出滯納金與怠金是否性質上確屬相同，且稅法上滯納金、滯報金、怠報金、怠金性質上各為何，亦值得釐清。大法官蔡明誠在協同意見書直接點明，「滯納金」係屬於因繳稅到期日屆至仍未繳納時，督促履行主給付義務之獨立壓力手段，而非強制手段，性質上係租稅債務關係之附帶給付義務，國家從而所生之稅捐從給付請求權。其目的在於預防作用，不具處罰性質。也就是在稅捐債務清理程序前發生之滯納金，屬於因應未準

時繳納到期稅捐之非強制手段（其屬於獨立壓力手段），於經核定或申報之稅捐如未準時繳納時，滯納金依法律規定而發生，其目的在於預防作用，不具處罰性質，亦不能與具有強制手段性質之強制金等同對待。

至於「怠金」（或稱強制金），例如行政執行法第30條之規定：「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五千元以上三十萬元以下怠金。」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（行政執行法第30條參照），或有謂強制金係於強制執行程序中之「屈服手段」（非屬抑制效力之處罰），強制金之徵收，係由行政機關裁量，且怠金與代履行均屬於行政執行上之間接強制方法（行政執行法第28條第1項參照）。



滯納金與滯報金之性質

本件大法官解釋係以滯納金為主要釋憲標的。稅法上另有名稱相似的「滯報金」，經常與滯納金在條文中併列。例如所得稅法第112條第1項規定：「納稅義務人逾限繳納稅款、滯報金及怠報金者，每逾二日按滯納之金額加徵百分之一滯納金；逾期三十日仍未繳納者，除由稽徵機關移送法院強制執行外，其為營利事業，並

得停止其營業至納稅義務人繳納之日止。」顯然認定滯報金、怠報金得作為滯納金加徵之標的。大法官亦曾針對滯報金作出解釋（釋字第356號及釋字第616號），認為加徵滯報金與怠報金屬合憲，應有合理最高額限制；且加徵滯報金係對納稅義務人違反作為義務所為之制裁，乃罰鍰之一種，具行為罰性質。以下以大法官蔡明誠協同意見書之內容整理滯納金相關之各項附帶給付之主要類型，供讀者參考：

附帶給付類型	意義	性質	法規內容舉例
利息	因未準時繳納主稅而依法加計利息。附帶給付不得加計利息。	利息以主債務存在而發生，其與主稅債務存在，具從屬性，釋字746號解釋認為是怠金的性質，但學說及立法例有不同見解，但皆認為性質上不得再加計利息。	綜合所得稅納稅義務人結算申報所列報之免稅及扣除項目或金額，及營利事業所得稅納稅義務人結算申報所列報減除之各項成本、費用或損失、投資抵減稅額，超過本法及附屬法規或其他法律規定之限制，致短繳自繳稅款，經稽徵機關核定補繳者，應自結算申報期限截止之次日起，至繳納補徵稅款之日止，就核定補徵之稅額，依第一百二十三條規定之存款利率，按日加計利息，一併徵收。但加計之利息，以一年為限。（所得稅法第100條之2第1項）
滯納金	於稅捐徵收階段，核定之稅捐如未準時繳納時，滯納金不問納稅義務人遲延繳納是否可歸責，係依法自動發生。	因繳稅到期日屆至仍未繳納時，督促履行主給付義務之獨立壓力手段。	納稅義務人逾限繳納稅款、滯報金及怠報金者，每逾二日按滯納之金額加徵百分之一滯納金；逾期三十日仍未繳納者，除由稽徵機關移送法院強制執行外，其為營利事業，並得停止其營業至納稅義務人繳納之日止。（所得稅法第112條第1項）
滯報金、怠報金	加徵滯報金、怠報金，係對營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。故依釋字356號及616號可知，處以滯報金或怠報金，均係對納稅義務人未於法定期限內履行申報義務之制裁，而滯報金係對依法有申報義務而不申報者，予以最低限度之處罰。而怠報金係對經一再催促而仍不申報者之另行課徵，俾使怠於申報者，負較重之處罰。	督促提出稅捐聲明之特別壓力手段，且依釋字356號及616號，係屬罰鍰的一種行為罰。	納稅義務人違反第七十一條規定，未依限辦理結算申報，而已依第七十九條第一項規定補辦結算申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之十滯報金；其屬獨資、合夥組織之營利事業應按稽徵機關調查核定應納稅額之半數另徵百分之十滯報金。但最高不得超過三萬元，最低不得少於一千五百元。（所得稅法第108條第1項） 納稅義務人逾第七十九條第一項規定之補報期限，仍未辦理結算申報，經稽徵機關依查得資料或同業利潤標準核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之二十怠報金；其屬獨資、合夥組織之營利事業應按稽徵機關調查核定之應納稅額之半數另徵百分之二十怠報金。但最高不得超過九萬元，最低不得少於四千五百元。（所得稅法第108條第2項）
怠金	由財稅局依合乎義務之裁量核定，使納稅義務人負擔強制金作為手段，藉以為特定之作為、不作為或容忍。	強制金係於強制執行程序中之行政法之強制手段，非屬於對待給付，與代履行同屬間接強制方法。	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五千元以上三十萬元以下怠金。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。（行政執行法第30條）

KPMG觀察

應如何因應此類稅務爭議？



因本件大法官解釋認定分別認定就逾期繳納稅捐加徵滯納金的規範合憲，但滯納金再加徵利息的規範則違憲，可謂是就稅捐機關促進稅捐徵收便宜性，以及稅捐徵收所得採取手段之前做出明確表態，並且，縱使認定稅捐得加徵滯納金，但仍要求稅捐機關檢討滯納金之加徵是否有過苛而應於個案調整的情事，以符合量能課稅原則。其實在稅法上滯納金得加徵利息的規定尚有所得稅法第112條第2項、加值型及非加值型營業稅法第50條第2項、貨物稅條例第31條第2項及菸酒稅法第18條第2項等規定，於主管機關依大法官解釋意旨進行修法時，亦應通盤檢討修正，否則對於人民之保障仍屬不周，在主管機關通盤修法前，納稅義務人如有所得稅法等其他稅法規定之滯納金遭受加徵利息情事，應提起行政救

濟，以維權益。

雖然本件大法官解釋認為滯納金不得加徵利息，但對於逾期繳納之稅捐仍得加徵滯納金，在繳納稅捐時仍應注意相關繳納期限，以避免稅負成本增加。例如縱使對於核定稅額不服，於行政救濟進入訴願階段後，即須先行繳納稅捐之半數（參稅捐稽徵法第39條）。此外在稅務申報上也應及早規劃，避免遭加徵滯報金甚至怠報金等，形成不必要的稅務負擔。此，在面對稅務爭議時，納稅人必須採取更為積極而主動的態度，在交易規劃階段即擬訂爭議之預防及應對策略，在稅務爭議的預防上，所應採取的三階段解決策略包括：





安侯建業

稅務爭議預防與解決小組

黃素貞

執業會計師

+886 (2) 8101 6666 (分機03567)

viviahuang@kpmg.com.tw

沈明展

副總經理

+886 (2) 8101 6666 (分機14558)

davidshen@kpmg.com.tw

連若伶

經理

+886 (2) 8101 6666 (分機08876)

glian@kpmg.com.tw

丁英泰

經理

+886 (2) 8101 6666 (分機16154)

ying-taiting@kpmg.com.tw

kpmg.com/tw

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act upon such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2017 KPMG, a Taiwan partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Taiwan.

The KPMG name, logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.



立刻加入KPMG安侯建業
給我們一個“讚”！

facebook KPMG in Taiwan

Press “Like” and stay connected with us.