

## 第六章 結論及建議

### 第一節 結論

我國行政罰法施行後，該法或有租稅法所無之新規定，或有與租稅法相競合之規定，或仍有規範未盡完善之處，惟對於租稅秩序罰之裁處，實已產生相當的衝擊。因此，本文經由租稅罰與行政罰法之交錯研討後，發現現行租稅罰之體制本身即有甚多需要修正之處，亦須因應行政罰法之施行而配合調整，以應稽徵實務運作之需，並研提相關改進建議，冀圖於行政罰法實行後，配合相關理論與實務之發展，期能更健全租稅罰體制及對實務之運作有所助益。

目前我國之稅制係採「分稅立法」之法制，惟「國稅」與「地方稅」之法理與適用行政法之原理原則，並無二致，故本文研究探討之結論，當亦一體適用於各租稅法規。目前各稅之規範未盡一致，雖就「共通事項」有另訂稅捐稽徵法加以規範，惟與外國立法例比較分析，仍有甚多法制不備之缺憾。雖然行政罰法對於租稅秩序罰有補充及指導之作用，惟在現行的稅法規定架構與實務操作下，租稅秩序罰仍有別於其他行政領域所無之特殊課題存在，其相關久存之問題似亦為行政罰之基本問題，惟因行政罰法仍有部分並未明確規範，故行政罰法施行後，租稅罰相關問題仍有待解決，誠有無法完全銜接之憾。本文經由前述各章之研究，發現行政罰法施行後，對租稅罰之影響甚鉅，尤其有不少規定與目前稽徵機關之作法不同。雖然租稅罰可視為行政罰法之特別法而優先適用，惟仍無法完全解決稅捐稽徵實務之問題<sup>1</sup>。茲將本文研究發現之問題與心得，盧列分述如下：

#### 一、滯納金與滯（息）報金之定性問題

有關「滯納金」之法律性質為何？稅法學理上長期以來認其為租稅之附帶給付，惟早期稽徵實務之解釋函令認屬行政罰，次因，司法院大法官尚無就滯納金之法律性質作出明確之解釋，致迭有爭議。經法務部邀請專家學者研討結果，多數專家學者見解認為，滯納金主要目的在於督促履行，同時兼具有遲延利息之損害賠償性質，故採行政執行特別規定兼有遲延利息說，經本文研究結果，誠屬確論，故本文從之。

另關滯（息）報金之部分，基於司法院大法官解釋及財政部之解釋，皆認滯

---

<sup>1</sup> 例如「滯納金」是否為行政罰之定性問題？詳請參閱本文「第二章、第二節、第二項、壹」及「第四章、第二節」之說明。

(怠)報金為違反義務規定之「制裁」，具有「行政罰」性質，故稽徵機關自應受此拘束。且觀之外國法德、日之規定，對於遲誤可以免責者，似可不核定怠報金。故在行政罰法業已施行之際，本文認為，基於保障納稅人之權益觀點，在司法院大法官解釋及財政部未變更見解及作成相關修法前，宜認滯(怠)報金之性質為行政罰，似較妥適。<sup>2</sup>

## 二、租稅秩序罰應視「即遂」與「未遂」之情節區分處罰輕重

按漏稅罰之典型的處罰規定內容為：「按所漏稅額處以一定倍數的罰鍰」，既然是按「所漏稅額」處以罰鍰，則如無漏稅結果，即不構成漏稅，自不得處罰。蓋如無漏稅結果，便無可據以計算罰鍰數額的基礎，從而縱使認為漏稅罰不以「有漏稅結果」為要件，亦無從處罰。此為不辯自明的道理，亦經司法院大法官釋字第337號解釋予以肯定。

現行所得稅法第110條第3項與營業稅法第52條之規定，應係現行稅法上對於未遂之行為亦加以處罰僅有之規定。雖可謂此為稅法之特別規定者，應無違法之虞，惟所得稅法第110條第3項之情形並無「實質之漏稅額」，仍依一般漏稅罰之規定處罰，是否妥適？實有商榷之空間。另觀之營業稅法第52條之規定，其本質應為「行為罰」，則其與違反同法第51條「漏稅罰」之規定，以經查獲短、漏開統一發票之銷售額計算處罰為依據，同處1倍至10倍之罰鍰，是否妥適？有無處罰過重而違反「比例原則」之問題？似有重新研討及修法之必要，以資區別逃漏稅惡性之輕重。<sup>3</sup>

## 三、有關「連續處罰」之性質應定性為行政執行說

按行政秩序罰，係以行政義務之違反為其要件，著重於對過去違反義務行為之制裁，而非就原來義務之履行。行政法規上對行為人所課將來應履行之義務，屆期仍未完成改善者連續處罰，其係規範作為督促行為人完成改善之手段，而非以行為人繼續違反過去之行為為處罰對象，故應屬執行罰之性質，是本文認為執行罰說較屬可採。<sup>4</sup>

## 四、行為罰之部分應設處罰上限

---

<sup>2</sup> 詳請參閱本文「第二章、第二節、第二項、壹」與「第四章第二、三節」之說明。

<sup>3</sup> 詳請參閱本文「第四章、第四節」之說明。

<sup>4</sup> 詳請參閱本文「第四章、第五節」之說明。

按行為罰應有處罰上限之規定乃立法之趨勢，關於「行為罰」不應以相關「稅基」或「稅額」為處罰之基準，且應設處罰上限之問題，迭經司法院大法官解釋釋字第 327 號、第 356 號、第 616 號等多號解釋宣告違憲並闡明意旨。此乃因，行為人違反稅法上之行為義務時，由於不以有漏稅結果為必要，稅法上常以其計算違章金額之多寡決定其罰鍰數額，其「處罰手段」與「目的」間未符合比例原則之要求，常導至處罰過重，而有違反「比例原則」之虞。上揭司法院大法官解釋後，財政部雖皆有及時配合修訂相關違憲之稅法條文，惟似仍未通盤檢討，誠屬可憾之處。此從，民國 95 年 9 月 15 日釋字第 616 號解釋作成後，民國 97 年 4 月 18 日釋字第 641 號再次重申及驗證，行為罰應有處罰上限之規定乃立法之趨勢。

次按，行為罰在構成要件上係因租稅法上課以人民應作為或不作為之義務，並不以涉及漏稅為必要，若行為罰之課處係以漏稅金額為基礎，將使其處罰之目的相混淆，有違行為罰之本質。故本文認為營業稅法第 52 條及稅捐稽徵法第 44 條之規定，應增訂合理之處罰上限金額，以資維護納稅義務人之權益，俾符法治國家之精神。<sup>5</sup>

## 五、自動補報補繳免罰之範圍應及於各稅之行為罰

稅捐稽徵法第 48 條之 3 已明文規定，豁免稅捐稽徵法規定之「租稅刑罰」及「行為罰」免罰，為何單獨規範於各稅法所定有關之「行為罰」則不能免罰？立法緣由令人費解，且似有違「平等原則」之虞，故現行規定未明文排除各稅法所訂關於「行為罰」之處罰，應係修法之疏忽遺漏所致。故若仍僅從法條之文義解釋，認為該條文僅適用於各稅之「漏稅罰」，而不及於各稅之「行為罰」，是否仍合時宜，容值商榷。<sup>6</sup>

## 六、租稅罰之規範體系紊亂應予統一

在稅捐稽徵法公布施行後，納稅義務人有以詐欺或其他不正當行為逃避稅負者，均應依稅捐稽徵法之規定處斷，不再適用其他各稅所定之漏稅刑事罰，亦不適用有關詐欺罪之規定。故納稅義務人有違反上述證券交易稅條例第 10 條及遺產及贈與稅法第 46 條之規定者，理應依稅捐稽徵法第 41 條規定論處租稅刑罰，惟現行法卻另規定課處「租稅秩序罰」，致實務運作上徒增適用之疑義。是以，應將違反遺產及贈與稅法第 46 條、證券交易稅條例第 10 條之行為，改行規定為科以刑法的犯罪行為，或刪除該條

<sup>5</sup> 詳請參閱本文「第四章、第六節」之說明。

<sup>6</sup> 詳請參閱本文「第四章、第七節」之說明。

文，以資與稅捐稽徵法第 41 條刑事制裁之規定相配合，並期租稅刑罰體系之一致。<sup>7</sup>

## 七、稅法上「處罰從新從輕原則」之規定應修法刪除

有關稅法上「處罰從新從輕原則」之規定，財政部函釋認為「裁處時」係指在行政救濟進行中，「尚未裁罰確定」之案件均有該條之適用，因此，可能引起受處分人無理由亦提起行政救濟，以期待處罰規定的減輕，實務上滋生徒增訟源之困擾，亟待解決。稅捐稽徵法之規定，雖可視為行政罰法之特別規定優先適用，而不受行政罰法該條規定之影響，惟稅捐稽徵法對「從新從輕」部分採取較為寬鬆之態度，是否有其特別之立法目的存在，否則行政罰法既已訂有一般性之規定，本條應可考慮修法刪除，依補充法之原理，即可逕予適用行政罰法第 5 條「最初裁處時」之規定，以期回歸到法律之正常適用，避免被輕易提起救濟以獲僥倖之人所濫用，並維法秩序之安定。<sup>8</sup>

## 八、租稅秩序罰之「責任原則」規範應與行政罰法一致

有關行政罰法施行前後「舉證責任」之問題，行政罰法施行前，行政秩序罰有關責任條件之認定，主要係以司法院釋字第 275 號解釋所建立之體系為依據，即在傳統之故意、過失外，增加了「推定過失」之類型，以減輕行政機關之舉證責任。惟大法官作成釋字第 275 號解釋時，原就預留餘地，若法律對責任條件另有規定時，即從其規定而不用該解釋，所以行政罰法生效後這一前提便不存在。故此應僅係過渡性之作法，行政罰法施行後，必須由行政機關證明行為人係出於故意或過失，否則不得加以處罰。

在租稅案件中具權利能力者未必即有行為能力，因此若有未滿 14 歲之人違反租稅法上之義務時，即不得加以處罰。如遺產及贈與稅法第 44 條規定，稽徵機關對納稅義務人未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者之處罰，倘納稅義務人未滿 14 歲，僅能予以補稅，不得裁罰。惟依行政罰法第 9 條規定，對於未滿 18 歲之未成年人並非完全不罰，而係得減輕處罰，因此目前財政部 87/01/22 台財稅第 871925011 號函不處罰未成年人之規定，就此部分即有檢討之處。

至於其法定代理人部分，除非該法有要求法定代理人應代替未成年人履行其申報

---

<sup>7</sup> 詳請參閱本文「第四章、第八節」之說明。

<sup>8</sup> 詳請參閱本文「第五章、第二節」之說明。

義務，並對違反此項義務者而加以處罰之規定時，始得罰及法定代理人，否則若如遺產及贈與稅法中並無此種規定，稽徵機關即不得處罰其法定代理人。我國現行稅法規定，一般係以納稅義務人為違章行為之主體。納稅義務人為無行為能力或限制行為能力之自然人，又未規定其法定代理人應代為履行有關之行為義務，在法定代理人代其行為而有違章情事時，如不構成行政罰法第 14 條之共同違章行為，則既不能處罰法定代理人，亦不能處罰無行為能力之納稅義務人，即形成法律漏洞。故本文認為應在稅捐稽徵法增訂法定代理人應代無行為能力人或限制行為能力人為行為義務，及以納稅義務人之財產負責繳清其稅捐之義務。在法定代理人不履行此一義務時，適用關於納稅義務人之處罰規定。<sup>9</sup>

### 九、「共同違法」及「併同處罰」之問題應再檢討並明文規範

依現行稅捐稽徵法第 41 條、第 42 條及第 47 條規定，對於以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐或短漏繳代徵或代扣稅款者，僅對納稅義務人、代徵人或扣繳義務人等或其負責人等，設有租稅刑罰之規定，惟並未就會計師、律師或記帳士等有共同違法時處以租稅刑罰之規定，似有法律漏洞之存在。本文認為行政罰法施行後，若有會計師、律師或記帳士等，直接與納稅義務人共同合意，由其去從事如取得不實憑證、變造資料或為虛偽記載、陳述等行為，以謀逃漏稅捐，並約定一定之報酬者，則可構成共同參與，似應一併納入處罰。

現行之租稅法規中之罰鍰，除了定額之處罰外，以倍數或一定比例罰鍰之處罰，極為普遍，則是否全部可以認定皆為行政罰法第 14 條第 1 項「分別處罰」之特別規定，而仍延續以往之「共同處罰」作法，恐須由主管機關透過解釋之方式，或另行修法，以資為明確之依據。<sup>10</sup>

### 十、裁處之審酌應配合行政罰法再類型化

現行稅法對於稅捐義務人違反稅法上義務的行為，規定應科處一定範圍以內的罰鍰，至於如何科處，其裁罰金額或倍數標準，則大多授權稽徵機關以裁量決定之。為統一適用法律，俾有一客觀標準可資參考，財政部訂定有「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」。惟因行政罰法於第 18 條第 1 項中即明文規定，行政機關於裁處罰鍰時，應審酌下列四點：（1）應受責難程度；（2）所生影響；（3）因違反行政法上義

<sup>9</sup> 詳請參閱本文「第五章、第三節」之說明。

<sup>10</sup> 詳請參閱本文「第五章、第四節」之說明。

務所得之利益；(4) 考量受處罰者之資力。故本文認為在裁量是否處罰時，有下列幾個方向可資參考：(1) 應再加強「具體類型化事件的各種情況」；(2) 應考量「事件的整體情況」；(3) 應審酌是否可用處罰以外的方式，達到維護秩序的目的。<sup>11</sup>

## 十一、關稅法上之裁處沒入問題及其界限應再檢討釐清

關稅實務上有關「沒入」之規定，經歸納分析概可區分為下列三大類型：一、沒入保證金；二、違禁物(品)及走私工具；三、其他標的物。惟查，現行關稅法及海關緝私條例中定有「沒入」之規定，是否均屬對於違反行政法上義務行為所為具有「裁罰性之不利處分」？因現行法令規定並無明確之區分標準，則有無行政罰法之適用，不無疑義？法務部行政罰法諮詢小組第6次會議紀錄，學者專家見解認為：「國家行政多元任務之達成，未必均以制裁為惟一、必要且有效之手段，現行行政法律中有關「沒入」規定，雖多數具有裁罰目的；惟亦有基於維護社會安全與公共秩序或預防目的而為沒入之規定，甚或兼具多種性質。至於行政罰法所定沒入，則係制裁違反行政法上義務行為為目的所賦予之法律效果，因此，現行行政法律規定中雖名為「沒入」，仍應視其是否係對於違反行政法上義務之規定所為之裁罰性不利處分，如非屬裁罰性不利處分，縱名為「沒入」，亦無本法之適用。

現行海關實務基於現實需要，對於一時無法查明運送行為人或貨物所有人之貨物，如經海關確認其為私運者，皆沒入該私運貨物，則該實務現況有無抵觸行政罰法之規定，容有爭議。本文認為，基於憲法保障基本人權價值的要求，依法律規定，第三人之物固得沒入，惟仍應注意人民財產權及正當法律程序的憲法保障。如果是基於社會安全、公益之目的等，對於屬於「法定違禁物或查禁物」，不問何人所有，也不以故意過失為必要，逕予沒入，只要合乎比例原則等憲法上之要求，此為立法政策上之考量，似無不可。其他非法定違禁物或查禁物之情形，例如上述沒入「運輸工具」之規定，如果是處罰性質的規定，而這交通工具本身是中性的，其存在與持有不會有危險性，此時違反行政法上義務，就要探究行為人主觀上有無故意過失，該交通工具是何人所有，如為第三人所有，也要審酌該第三人有無故意過失。<sup>12</sup>

## 十二、「一行為」不宜被「評價二次」而有重複處罰之虞

稅捐稽徵法第47條規定：「本法關於納稅義務人、扣繳義務人及代徵人應處徒刑

<sup>11</sup> 詳請參閱本文「第五章、第五節」之說明。

<sup>12</sup> 詳請參閱本文「第五章、第六節」之說明。

之規定，於左列之人適用之：一、公司法規定之公司負責人。……」將同法第 41 條納稅義務人應處徒刑之規定適用於公司負責人，並非在規範處罰對象移轉，而僅在規範承擔徒刑之對象移轉。故若欲將漏稅刑事責任歸為公司負責人之責任，法律應明文規定以「公司負責人」為處罰對象，而非以「應處徒刑之規定適用於公司負責人」之方式為之。在法律文字尚未修正前，基於依法行政原則，稅捐稽徵法第 41 條規定之處罰對象宜認定為「納稅義務人」。不宜因實際受處徒刑者為負責人（自然人），即認為公司（法人）未曾被處罰，而逕認為二者之「處罰主體」不同，再次處罰法人。否則實有「一行為被評價二次」之實質，而違「一行為不二罰」之原則。<sup>13</sup>

### 十三、租稅秩序罰之「裁處權時效」規定應再檢討釐清

稅捐稽徵法第 21 條及第 49 條之規定，係稅法上就「補稅及處罰」案件所設定之「特別規定」，應優先適用於行政罰法第 27 條之規定。惟我國稅捐稽徵法上之「核課期間」究為「除斥期間」或「時效期間」之規定，迭有爭議，學者間多數採「除斥期間」之見解。但若屬「除斥期間」之規定，無時效「中斷」或「不完成」之問題，則因移送司法機關處理後之時效停止進行期間，是否應視為法律另有規定之特例？否則論理上似有衝突。若採「時效規定」之見解，且宜解為「時效停止之制度」為已足，無須再採「時效中斷制度」之立論，蓋就國家之租稅債權而言，最能確保稅收及維護法律安定者，乃積極有效之稽徵工作，而非漫長之時效期間。

故本文認為財政部 95 年 2 月 16 日台財稅字第 09504508130 號函釋之規定，似應解為係採「時效停止」之意旨，「合併計算」共為 5 年或 7 年，較為妥適。否則，若採「時效中斷」之意旨，「重新計算」分別再為 5 年或 7 年，似有偏重於稽徵機關行政立場的考量，有失客觀，勢將接受挑戰；蓋經司法機關審理之案件，通常已延宕多年，若移回裁處時，裁處期間若仍有 5 年或 7 年，顯有不合理之處，且不利於法律之安定。<sup>14</sup>

### 十四、管轄機關競合之問題應及早因應

依使用牌照稅法第 28 條第 2 項、第 30 條及第 31 條規定，未領照、移用牌照或牌照業經報停、繳銷或註銷之汽車仍行駛公共道路者，應分別處以應納稅額 1 倍或 2 倍之罰鍰；而依道路交通管理處罰條例第 12 條第 1 項第 1 款、第 5 款及第 8 款規定，應

<sup>13</sup> 詳請參閱本文「第五章、第七節」之說明。

<sup>14</sup> 詳請參閱本文「第五章、第八節」之說明。

處汽車所有人 3,600 元以上 10,800 元以下罰鍰，即有可能發生處罰競合及管轄機關之認定問題。上揭情況有處罰權之管轄機關，分別為稅捐稽徵機關及交通主管機關，故宜由財政部與交通部會商協調，分別訂出管轄機關之各項認定標準，以決定相關案件之處理原則，俾便據以執行，避免爭議之發生。<sup>15</sup>

## 十五、租稅秩序罰之「裁罰程序」應再加強規範

由於租稅案件之「稽徵程序」向來即受到重視，故受到直接影響者較少，惟有關租稅案件之「裁罰程序」之規定則較為零落，行政罰法施行後可能較有影響。有須注意者，如行政罰法第 34 條有關「即時處置」之規定，當稽徵機關之人員有必要到現場從事調查時，如貨物稅條例第 25 條，對於逾期未辦理申辦之產製廠商之調查行為，即有適用之可能。此外，在相對人之「陳述意見」部分，由於行政罰屬不利處分，故原依行政程序法第 102 條之規定，在作成處分前，本應給相對人陳述意見之機會，惟租稅處罰案件因有同法第 103 條第 7 款「相對人於提起訴願前依法律應向行政機關聲請再審查、異議、復查、重審或其他先行程序者。」之例外情形，故行政罰法施行前，稽徵實務上並未皆給相對人陳述意見之機會。行政罰法施行後，該法第 42 條為上述行政程序法之特別規定，其在該條但書之七款例外規定中，並無行政程序法第 103 條第 7 款之情形，故租稅處罰案件已不得再適用行政程序法該款之例外規定，因此，原則上稽徵機關在處罰前，皆應通知相對人陳述意見，除非有其他例外情形存在。<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> 詳請參閱本文「第五章、第九節」之說明。

<sup>16</sup> 詳請參閱本文「第五章、第十節」之說明。



## 第二節 建議

本文認為行政罰法施行後，稽徵機關之因應及法之整備，首應修訂稅捐稽徵法加以充實，例如，積極明文規定有關稽徵程序及處罰程序之事項，或消極明文規定不適用行政程序法或行政罰法事項，以圖為新制整備。茲將研究發現與心得研提下列改進建議方向，冀圖供主管機關參酌或研議改進之用。

### 第一項 修訂相關法令之建議

#### 壹、增訂法定代理人之處罰規定

我國現行稅法規定，一般係以納稅義務人為違章行為之主體。納稅義務人為無行為能力或限制行為能力之自然人，又未規定其法定代理人應代為履行有關之行為義務，在法定代理人代其行為而有違章情事時，如不構成行政罰法第 14 條之共同違章行為，則既不能處罰法定代理人，亦不能處罰無行為能力之納稅義務人，即形成法律漏洞。故本文認為稅捐稽徵法可以增訂法定代理人應代無行為能力人或限制行為能力人為行為義務，及以納稅義務人之財產負責繳清其稅捐之義務。在法定代理人不履行此一義務時，適用關於納稅義務人之處罰規定<sup>17</sup>。

#### 貳、廢除稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定

稅捐稽徵法第 48 條之 3 係租稅處罰從新從輕之規定，惟其內容與行政罰法第 5 條略有不同，在「從新」部分，前者係依「裁處時」之法律，而後者則為「最初裁處時」之法律或自治條例，兩者之差異在於，前者包括於行政救濟中作成之復查、訴願、及行政訴訟決定等之時點<sup>18</sup>，而後者則只限於原處分機關作成「最初之處罰」時，縱使事後提起行政救濟後法律發生變動，仍依最初之處罰時為準，另如依行政程序法第 128 條規定重新作成之處罰亦同。

因稅捐稽徵法為特別法，故可優先適用，雖不受行政罰法該條規定之影響，惟該規定對從新部分採取較為寬鬆之態度，是否有其特別存在之理由，否則行政罰法既已訂有一般性之規定，本條應可考慮修法刪除，依補充法之原理，即可逕予適用行政罰

<sup>17</sup> 詳請參閱本文「第五章、第三節」之說明。

<sup>18</sup> 參照財政部 85/8/2 日台財稅第 851912487 號函釋規定。

法第 5 條之規定，以期回歸到法律之正常適用，避免被輕易提起救濟以獲僥倖之人所濫用，並維法秩序之安定<sup>19</sup>。

### 參、修訂稅捐稽徵法統一「滯納金」之規定，並明定為「租稅附帶給付」之性質

由於滯納金不是單純的滯納利息，是故，其加徵仍須法律之明文依據。關於滯納金之加徵，因稅捐稽徵法第 20 條僅規定：「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，移送法院強制執行。」可知該條文規定僅係統一各稅法加徵標準之用，並非各稅法加徵滯納金之規範基礎，故該條文只能在各稅法中已有得加徵滯納金之規定，而無加徵之標準時，始得引用該條規定之加徵標準。觀之現行各稅規定之加徵標準大同小異，既然大都與該條所定者相同，宜將各稅中關於加徵滯納金的規定刪除，集中至稅捐稽徵法中規定，以資簡化。至於其中如有給予不同標準之規定的必要，得以例外的方式加以規定<sup>20</sup>。

### 肆、行為罰應設罰鍰上限

行為罰在構成要件上係因租稅法上課以人民應作為或不作為之義務，並不以涉及漏稅為必要，若行為罰之課處係以漏稅金額為基礎，將使其處罰之目的相混淆，有違行為罰之本質。故本文建議應儘速配合釋字第 641 號解釋意旨，修正菸酒稅法第 21 條之規定，並應通盤檢討修訂營業稅法第 52 條及稅捐稽徵法第 44 條之規定，增訂合理之處罰上限金額，以資維護納稅義務人之權益，俾符法治國家之精神，避免再生違憲之虞<sup>21</sup>。

### 伍、修訂印花稅法第 23 條第 2 項之規定

印花稅法第 23 條第 2 項規定：「以總繳方式完納印花稅，逾期繳納者，應依稅捐稽徵法第 20 條之規定處理；逾 30 日仍未繳納者，除由稽徵機關移送法院強制執行外，並依情節輕重，按滯納之稅額處 1 倍至 5 倍罰鍰。」建議於文末增加「惟免再依稅捐稽徵法第 20 條規定加徵滯納金。」之規定，俾使該法條符合「一事不二罰」之原則<sup>22</sup>。

<sup>19</sup> 詳請參閱本文「第五章、第二節」之說明。

<sup>20</sup> 詳請參閱本文「第二章、第二節、第二項、壹」及「第四章、第二節」之說明。

<sup>21</sup> 詳請參閱本文「第四章、第六節」之說明。

<sup>22</sup> 詳請參閱本文「第五章、第七節」之說明。

## 陸、故意逃漏稅犯宜檢討應否統一入罪化

本文認為違反遺產及贈與稅法第 46 條、證券交易稅條例第 10 條之行為，應檢討是否予以統一入罪化，改行規定為科以租稅刑法的犯罪行為；或刪除該條文，以資與稅捐稽徵法第 41 條刑事制裁之規定相配合，並期租稅刑罰體系之一致。至於遺產及贈與稅法第 50 條規定之部分，似亦應移列於稅捐稽徵法統一規範，較為合乎現行租稅刑罰之體制<sup>23</sup>。

## 柒、修正「稅務違章案件減免處罰標準」

現行稅捐稽徵法第 48 條之 2 第 2 項規定訂定之「稅務違章案件減免處罰標準」，亦不少免予處罰之規定者，應具有便宜原則之精神。惟此標準來自於法律之一般性授權，且適用之情形亦已明確規範，故稽徵機關欠缺再針對個案情形，裁量是否不予處罰之空間，因此並無法發揮便宜原則應有之功能。因稅務行政屬於大量行政，各種可能之違章態樣很快便可以將之類型化，以檢討其最適當之規範手段，可收亡羊補牢的功效<sup>24</sup>。

---

<sup>23</sup> 詳請參閱本文「第四章、第八節」之說明。

<sup>24</sup> 詳請參閱本文「第五章、第五節」之說明。

## 第二項 研修行政規則之建議

### 壹、統一增訂處罰程序之規定

觀之現行各稅法上有關「租稅罰則」之規定，幾乎皆為實體法之內容規定，並無另訂明確的「租稅處罰程序」之規定，雖於稅捐稽徵法上有「稅法處罰程序」用語之零星規定，惟概係為法院裁罰改為行政機關自行裁罰之規定，並未及時再作修訂。故有關「租稅處罰程序」實務上之運作，概依「各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件作業要點」之規定為之。

又依行政程序法第 103 條第 7 款規定，相對人於提起訴願前依法律應向行政機關聲請「復查」者，行政機關得不給予「陳述意見」之機會，故在行政罰法施行前，稽徵機關概因業務繁忙，依據上款規定而未貫徹給予納稅人陳述意見之機會。行政罰法施行後，依該法第 42 條規定，除有該條之例外情形，處罰前應給予陳述意見之機會，惟實務上如何適用尚有疑義，財政部尚未訂定相關原則，而由稽徵機關行行認定。因上述「各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件作業要點」之規定，亦未配合行政罰法施行而修正，似已不敷現行實務運作之需要，故有關「租稅處罰程序」之規定，應有從新修訂檢討之必要<sup>25</sup>。

### 貳、修正「稅務違章案件金額或倍數參考表」等

現行稅法對於稅捐義務人違反稅法上義務的行為，規定應科處一定範圍以內的罰鍰，至於如何科處，其裁罰金額或倍數標準，則大多授權稽徵機關以裁量決定之。為統一適用法律，俾有一客觀標準可資參考，財政部訂定有「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，該參考表使用須知第四點規定：「本表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」故本文認為在裁量是否處罰時，有下列幾個方向可資參考：（1）應再加強「具體類型化事件的各種情況」；（2）應考量「事件的整體情況」；（3）應審酌是否可用處罰以外的方式，達到維護秩序的目的<sup>26</sup>。

<sup>25</sup> 詳請參閱本文「第五章、第十節」之說明。

<sup>26</sup> 詳請參閱本文「第五章、第五節」之說明。

### 參、修正停止營業處分作業要點等

現行稅法上有關停止營業處分作業要點，僅有「稽徵機關辦理營業人違反營業稅法停止營業處分作業要點」之規定，而稅捐稽徵法及娛樂稅法上雖有停業之規定，但並未另訂其停止營業處分作業要點，故應修正上揭作業要點，將限於「營業稅法」之用語刪除，以資成為適用於全部稅法之規定。另為因應行政罰法之施行，應就「陳述意見」及「聽證」之部分加以規範以資配合，及早因應未然之需<sup>27</sup>。

### 肆、自動補報補繳案件行為罰應豁免

稅捐稽徵法第 48 條之 1 明文規定稅捐稽徵法上之「行為罰」免罰，為何單獨規範於各稅法所定有關之「行為罰」則不能免罰？立法緣由令人費解，且似有違「平等原則」之虞，故現行規定未明文排除各稅法所訂關於「行為罰」之處罰，應係修法之疏忽遺漏所致。故現行財政部解釋函規定，例如，財政部 72.2.2 臺財稅第 30788 號函、財政部 77.12.19 臺財稅第 770392683 號函、臺灣省稅務局 75.1.8 稅三字第 67930 號函等，皆有重為檢視之必要。

另外，同屬租稅法體系中「國稅」稽徵之規範，適用稅捐稽徵法之規定者，可適用自動補報補繳免罰；若適用「海關緝私條例」之案件，則無自動補報補繳免罰之適用，顯有體系規範衝突之處。甚者，若從課徵『營業稅』之案件觀察，一般內地稅營業稅之課徵，適用稅捐稽徵法之規定；惟貨物「進口時」應徵之「營業稅」係由海關代徵，此時徵收及行政救濟程序準用關稅法及海關緝私條例，如進口逃漏營業稅而違反海關緝私條例，卻不能適用補稅免罰之規定，更顯突兀及不合理，實有違「平等原則」，故本文認為有檢討修訂海關緝私條例相關規定之必要<sup>28</sup>。

### 伍、增訂處罰管轄權競合之處理規定

依使用牌照稅法第 28 條第 2 項、第 30 條及第 31 條規定，未領照、移用牌照或牌照業經報停、繳銷或註銷之汽車仍行駛公共道路者，應分別處以應納稅額 1 倍或 2 倍之罰鍰；而依道路交通管理處罰條例第 12 條第 1 項第 1 款、第 5 款及第 8 款規定，應處汽車所有人 3,600 元以上 10,800 元以下罰鍰，即有可能發生處罰競合及管轄機關之認定問題。上揭情況有處罰權之管轄機關，分別為稅捐稽徵機關及交通主管機關，故

<sup>27</sup> 詳請參閱本文「第五章、第十節」之說明。

<sup>28</sup> 詳請參閱本文「第四章、第七節」之說明。

宜由財政部與交通部會商協調，分別訂出管轄機關之各項認定標準，以決定相關案件之處理原則，俾便據以執行，避免爭議之發生<sup>29</sup>。

## 陸、刑事罰優先原則適用之疑義

法務部 96 年 3 月 27 日法律決字第 0960005858 號函規定：「倘同一行為同時構成稅捐稽徵法第 41 條及營業稅法第 51 條規定之處罰要件者，因稅捐稽徵法第 47 條第 1 款採取『轉嫁罰』之體例，明定受處罰之主體為公司負責人，而營業稅法第 51 條規定受處罰之主體為公司，二者之處罰主體既有不同，自無行政罰法及第 26 條所揭同一人不能以同一行為而受二次以上處罰之『一行為不二罰』原則之適用，仍應依各該規定分別處罰之。」該函係從被處罰主體不同之觀點，認無違反『一行為不二罰』原則，仍應依各該規定分別處罰。

本文認為，上揭函釋顯將一行為作兩次評價，應有重為檢視之必要。因為營業稅法第 51 條規範之處罰對象為「納稅義務人」，而稅捐稽徵法第 41 條規範之處罰對象亦為「納稅義務人」，基於處罰法定原則，稅捐稽徵法第 41 條規定之處罰對象為「納稅義務人」，並未區分自然人、法人，如在「自然人」犯本條之罪時，因有行政罰法第 26 條規定之適用而僅處租稅刑事罰，然在「法人」犯本條之罪時，卻無行政罰法第 26 條規定之適用而併處租稅刑事罰及租稅秩序罰，顯失衡平<sup>30</sup>。

---

<sup>29</sup> 詳請參閱本文「第五章、第九節」之說明。

<sup>30</sup> 詳請參閱本文「第五章、第七節」之說明。

### 第三項 其他建議事項

#### 壹、加強法治教育

稅務行政具有大量性及技術性之特徵，稅務人員如果能夠多投入一點在職進修時間，好好研習稅法專業領域之問題，以提升稅法專業素養，應可提升案件之品質。以往稅務人員之取才方向偏重於財稅人員，忽略正統之法律人才，稽徵機關若能引進一些法律專業人才參與稽徵工作，相信對業務之推展，定會有所助益。在過渡時期，稽徵機關實應增加一些法治課程之講習，以提升稽徵人員之法學素養，俾供處理日趨複雜之稅務案件所需，尤其在行政罰法施行後，更有迫切之需要。

#### 貳、建立法律幕僚會稿之機制

由於最基層之第一線稅務工作人員業務甚為繁忙，流動性較大，業務面不熟悉或經驗不足，違法認知相對降低，處理事務較易出現不尋常的狀況，亟須仰賴其直屬主管人員協助及監督，以防範事故之發生。故具備違法或合法認知之敏感度，實為擔任主管人員不可或缺之條件，故行政機關內部至少應建立法律幕僚會稿之機制；以於遇有不法侵害他人自由或權利之事故發生時，始足以發揮防止損害擴大並作適度的彌補的功能。

若另得以兼具相當法學學識者，作為核稿（或會稿）人員之優先陞遷條件，將可加強稽徵人員自動自發修學法律課程之意願，積極研習並培養興趣，不僅可預為行政救濟業務挹注優質人力資源之需，逐漸形成優良的法制行政體系，且兼可有效提升行政服務品質，可謂一石多鳥矣。

#### 參、愛心辦稅之具體實踐

按稅務違章減免處罰標準的 16 條之 1 規定：「依加值型及非加值型營業稅法第 45 條及第 46 條第 1 款規定應處罰鍰案件，營業人經主管稽徵機關第一次通知限期補辦，即依限補辦者，免予處罰。」此即為愛心辦稅之具體表現之一。關於稅務行政，稅捐稽徵機關必須有自信，正常之納稅義務人通常對於稅捐稽徵機關未敢無事生非，應多體諒納稅義務人無心之過之違章案件，並從輕處罰。相信經過稽徵人員之努力，對納稅義務人善加宣導、溝通，應該可以使稅務行政更趨合理化。