

# 第一章 緒論

## 第一節 研究動機

我國行政罰法於94年經立法三讀通過，並經總統公布自95年2月5日起開始施行，為因應行政罰法施行後，對現行租稅法規及實務運作可能產生之衝擊，實有對「行政罰」及「租稅罰」之理論與實務加以研究之必要。

鑑於我國行政罰法法制初行之始，故相關租稅體制及實務之運作得否密切配合，尚待驗證。有關行政罰法所制定之適用原則，如有責原則、便宜原則、處罰從新從輕原則、一行為不二罰原則、刑事罰優先原則等，及有關單一行為與數行為之處罰、共同違反義務行為之處罰、裁處之審酌及加減、處罰時效及沒入物之限制規定等，與現行租稅罰之認定原則與實務作法大有扞格之處；另外新的規定，如陳述意見、聽證之採行及例外，為防止脫法及填補制裁漏洞，併同處罰私法人有代表權人之人及不當得利之追繳等制度，對於租稅罰之裁處，勢必帶來相當的衝擊。因此，稽徵機關在租稅罰則之適用上，有無配合調整之需要？實務運作有無窒礙難行之處？有無配合修正或增訂相關法規以應實際之需？等諸多問題，皆為本研究出發之動機及研究之重要範圍。

## 第二節 研究目的

我國目前之稅制係採「分稅立法」之法制，故各稅之規範未盡一致，雖就「共通事項」有另定稅捐稽徵法加以規範，惟與外國立法例比較分析，尚有甚多法制不備之缺憾。諸如，行政罰與租稅附帶給付之探討，牽涉滯納金、滯（怠）報金是否為租稅秩序罰之問題，應否論究「責任」之問題，應加以釐清。所得稅法第108條第1項規定，有關加徵滯報金未有上限之問題，司法院大法官釋字第616號解釋略以：「……滯報金……乃對納稅義務人未於法定期限內履行申報義務之制裁，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，自應根據違反義務本身情節之輕重程度為之。上開規定在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第23條之比例原則，與憲法第15條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。」，此關行為罰處罰未設上限違憲之問題，實有檢討修訂相關規定之必要。

另外，稅捐稽徵法第48條之3有關「處罰從新從輕原則」之規定，因財政部函釋行政救濟中之案件皆有適用，致使罰鍰案件向有救濟利益等問題存在，徒增行政救濟案件，行政法罰施行後是否存廢即有加以探討之必要。其次，有關「稅務違章案件裁罰倍數參考表」應有再加以類型化之必要，避免發生違反行政罰法規定之虞。再者，現行稅法規定之裁罰權期間為5年或7年，而行政罰法第27條規定之裁處時效為3年，兩者間規定不同，如何適用之問題？法務部雖有解釋，惟是否妥當？容有探討之空間。其他尚有「自動補報補繳免罰之問題」、「裁處沒入之問題」、「一行為不二罰與數罪併罰」、「刑事罰與行政罰競合」之問題等節，皆為本研究之核心重點，期對租稅秩序罰相關久存之問題，經研究後能助益探求有效的解決之道，冀圖於行政罰法實行後，配合相關理論與實務之發展，健全租稅罰之體制及實務運作。

我國憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務」。國家之發展與公共事務之處理皆需相當之經費，而租稅實為國家發展經費之主要來源，人民既為國家之構成份子，自應擔負支持國家經費，促進國家存立發展之義務。惟租稅之課徵具有強制性，且無明確對償性，自易遭抗拒，為確保國家租稅權之順暢行使，目前除稅捐稽徵法內訂有統一性之處罰規定外，各稅法本身亦訂有罰則，為使國家租稅債權稅課權得以實現，對於違反稅法規定者，自須給予處罰，否則國家體制即無以維持。

在民主法治之國家，法律乃人民之公意，若無法律之依據，國家便不得限制人民

權利或設定負擔，因此租稅之課徵必須有法律之依據，此即「租稅法定原則」之體現。但法律之制定係立法機關依憲法之規定為之，且其內容不得牴觸憲法，否則無效。因此，憲法乃為民主法治國家課徵租稅之最高法律依據，透過對國家課稅權的設定與限制，憲法始具有人民權利保證書之功能。依「租稅法律原則」嚴格而言，非依法律國家不得以命令或其他方式使人民負擔租稅，故除立法院通過之法律外，便不得令人民負有納稅之義務，故租稅之課徵及處罰自應有憲法之界限，否則便有違憲之虞。

稅法中對違反租稅法規定事項者所訂定之處罰規範，即為租稅罰法。租稅罰法之處罰對象不限於納稅義務人，而其處罰之性質又可分「租稅行政罰」與「租稅刑事罰」，凡對於違反租稅法規定之行為處以刑名以外之制裁者，即為租稅行政罰；反之，其處以自由刑或罰金等刑名之制裁者，即為租稅刑事罰。處罰並非僅為制裁之手段，實應兼及預防之目的與教育之功能。行政罰法就處罰程序有嚴格之規範，而納稅人的程序性權利是處罰程序保障的重點，也是真正的程序保障的核心，是以租稅課徵除滿足財政收入外，亦不可忽略社會公正目標之達成，及重視租稅公平正義原則之實現。故本論文不僅係以租稅處罰之規範基礎、規範目的及現行相關租稅法令之規定，研究探討是否與行政罰法之規範意旨相符；並將探討相關司法判解等及實務運作是否符合正當性與必要性，有無與行政罰法相抵觸而生爭議之處；另關租稅處罰對納稅人基本權之限制、有無違反比例原則、平等原則、一行為不二罰，及是否符合法治國原則之要求等問題，皆為本論文研究之重點。

因我國租稅體系之「稅制」及「稅政」相較於外國之法制，實皆未臻完備，尚有甚多值得探討研究之處，俾供作為學術研究及稽徵行政實務運作參考之用。故本論文將歸納分析「國稅部分」之「租稅處罰法規」現況，並參酌國內外相關學術論著，就理論與實務行政經驗及相關司法判解，作為研究探討之方向。最後，將研究所發現之問題，試圖探求解決之道，並作成具體修法之建議，以圖為新制整備，克服及減輕相關問題延伸之衝擊。

### 第三節 研究範圍

我國租稅處罰體系包括「租稅刑事罰」與「租稅秩序罰」二類，其中租稅秩序罰又區分為「漏稅罰」與「行為罰」，因本論文研究之核心重點為「租稅秩序罰」之相關問題，故「租稅刑事罰」之部分，僅於探討相關理論與實務時扼要論述，合先敘明。

另因我國稅制係採分稅立法，按現行財政收支劃分法之區分，稅課收入分為國稅、直轄市及縣（市）稅。「國稅部分」計有所得稅（含綜合所得稅及營利事業所得稅）、遺產及贈與稅、關稅、營業稅、貨物稅、菸酒稅、證券交易稅、期貨交易稅、礦區稅等九種。「直轄市及縣（市）稅」計有土地稅（含地價稅、田賦、土地增值稅）、房屋稅、使用牌照稅、契稅、印花稅、娛樂稅、特別稅課等七種，因稅目過於廣泛，無法逐一精研，為求研究體系之一致性，故本論文主要研究稅目之範疇，界定於財政部國稅局所職掌內地稅之「國稅部分」為主軸，惟研究範圍以外之稅目，若有探討相關理論及實務適例之需時，仍將併入研究，以資完備。另因，「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。

## 第四節 研究方法

本研究係採「質性的研究」方式進行，循文獻探討、比較分析法規及相關解釋之研析方式逐步進行，俾瞭解研究主題問題所在，最後綜合整理結果及建議，以提供切實可行之建議。

### 一、文獻分析法

本研究以中外專書、期刊論文、政府出版品、以及學術研討會論文集等相關文獻，歸納整理與分析後，據以作為本論文研究之參考。藉由文獻分析釐清各國對行政罰及租稅罰之形成理念與發展沿革，從兩者之體系、本質、基本原理原則等面向出發，並蒐集相關外國法文獻資料，以供研析與理解我國行政處罰及租稅罰之內涵。

### 二、比較分析法

有關外國法制部分，囿於筆者之語文能力及資料蒐集限制，主要透過譯著專書及期刊論文資料，參考德、日等外國之立法例，試圖釐析我國租稅秩序罰制度，冀求解決實務困境之方法。

### 三、法規及相關解釋之研析

本研究嘗試從學術研究、稽徵實務、司法判解三類面向，蒐集相關專家、學者之見解，就現行相關法令加以瞭解與釐清，並就稅捐機關現行稽徵實務之適用情形予以說明，另以司法院大法官之解釋為導向，歸納整理司法實務上行政院所表示之法律見解，作一系統性之整理與分析，以供分析「租稅秩序罰」理論與實務上所面臨之問題及嘗試提出解決之建議。

### 四、綜合整理、結果及建議

將研究結果歸納整理並提出具體建議方案。