

第二章 行政罰與租稅罰之概述

第一節 行政罰概述

第一項 行政罰之概念及性質

壹、行政罰之概念

國家為維繫各該法律秩序並達成行政目的，針對違反行政法上之義務者，通常須科予制裁之規定，因行政制裁之種類隨之十分繁雜，故對民眾權益之影響甚大。行政作用分為具有授益性質及具有侵益性質兩類，後者與行政制裁有關，惟在侵益性質之行政作用中，並非皆具制裁¹性質，例如：依法申請證照，不合要件規定而未獲准許者。侵益行政作用中具有制裁性質之行為者，可分為對內之懲戒(處)罰以及對外之執行罰、行政秩序罰及行政刑罰。

行政罰²在我國向有廣義及狹義之分，廣義係指國家或公共團體基於行政目的之達成，要求人民負擔各種行政法上之義務，若人民違背其應盡之義務，而對其所施加之制裁。此種意義之行政罰涵蓋之範圍甚廣，可包含一般所稱之行政刑罰、行政秩序罰、懲戒罰及執行罰(行政上之強制裁行)。狹義之行政罰則專指行政秩序罰，而排除其他行政制裁之種類。

行政罰在德國之違反秩序罰法並未加以定義，僅於該法第 1 條第 1 項規定：「違反秩序，係指符合法律規定之構成要件，且為違法及可非難的，而得被處以罰鍰之行

¹ 學者黃守高稱「制裁」為：「法之創立，自形式之一面觀之，時受實力之影響，且法之有效推行，亦必以實力為其後盾，當法規範之內容受到違反時，則須借重實力，對違反者實施處罰或強制，此種處罰或強制，統稱為制裁。」詳參氏著，《現代行政罰之比較研究》，中國學術著作獎助委員會，1970年，頁1。

² 學者李震山認為，若從行政作用中具有制裁性質之行為而言，所有之「制裁」是否宜統稱為「行政罰」？我國學者間之見解並非一致，例如：涂懷瑩認為行政罰之意義有三：狹義指秩序罰；廣義指秩序罰及執行罰；最廣義指秩序罰、執行罰及懲戒罰。學者黃守高認為，行政罰有廣狹兩義，廣義之行政罰又稱行政刑罰；狹義之行政罰稱為秩序罰。學者陳新民認為，行政罰包括行政刑罰、執行罰與秩序罰。因學者間見解不同，因此李氏以「行政制裁」統稱之。請參氏著，〈行政制裁〉，《行政法導論》，三民書局，1998年，頁309；另外，學者張劍寒，認為「行政制裁」的範圍很廣，其種類因所依據之不同，得為各種分類，對於違反行政義務之制裁，從廣義的範圍而言，包括行政刑罰、行政秩序罰、行政執行罰及行政懲戒罰。並認為各國之行政制裁，可概括分成二類型：（一）歐陸型，其特點為有行政制裁之專法，對行政罰法之總則及程序，均設有明文依據，如奧國之行政罰法，德國之違反秩序罰法。（二）英美型，其特點為雖無行政制裁之專法，惟行政處罰均由法院依訴訟程序為之。參見，張劍寒（研究主持人），《行政制裁制度》，行政院研考會，1979年6月，頁2。

為。」本項規定之對象為違反秩序行為，而非行政罰。我國之行政罰法同樣亦未有定義之規定，其第 1 條規定：「違反行政法上義務而受罰鍰、沒入或其他種類行政罰之處罰時，適用本法。但其他法律有別規定者，從其規定。」亦非定義性之規定。

我國行政罰法中之行政罰雖採狹義之概念，惟有關行政罰之定義，在本法中並未加以規定，係採特徵描述之方式予以界定，此可見於第 2 條之本文：「本法所稱其他種類行政罰，指下列裁罰性之不利處分…」因此，在界定公權力之干涉行為是否為行政罰時，即以具「裁罰性³」及「不利處分⁴」兩個重要之特徵為標準⁵。

所謂的「裁罰性」，係指此種處分具有制裁之效果，即其係對相對人違反行政法上義務之行為，施以不利益之效果。其並非要求相對人履行原有義務，而係另行額外課加之不利益者，目的主要就是在處罰，而非其他行政目的。並藉由此種額外之不利益，以確認相對人違法並嚇阻以後不得再犯。例如，納稅義務人因逃漏稅被查獲時，除應補徵所欠之租稅外，尚被處以一定倍數之罰鍰；其補繳欠稅係原有義務之履行，繳納「罰鍰」始為另行課加之不利益，方屬行政罰。所謂的「處分性」，指行政罰一般係由行政機關單方作成，且針對相對人具體違法事件，發生處罰效果之公權力措施，故性質為一種行政處分，且由於直接對相對人發生不利益之法律效果，故屬一種「不利處分」⁶。

³ 因此，稽徵機關所採取之措施雖對相對人發生不利之結果，但若非以制裁為其主要目的時，自不屬行政罰。如稽徵機關依稅捐稽徵法第 24 條第 1 項之規定，對欠繳應納稅捐者通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利，或通知主管機關，限制營利事業減資或註銷登記之措施。依同條第 2 項規定，聲請法院就其財產實施假扣押之行為。依同條第 3 項規定，限制納稅義務人或營利事業負責人出境之處分。雖皆會使相對人受有不利，屬不利處分，惟其目的在於稅捐之保全，而非另外課加之處罰，故欠缺「裁罰性」特徵，非屬行政罰，此可由稅捐稽徵法第 24 條第 2 項及第 3 項之但書規定，若能提供擔保者即可免除此種不利處分，可知其並非在處罰相對人。另外，所得稅法 110 條之 1 條規定，稽徵機關向法院聲請假扣押之行為，對方亦可因提供擔保而免除，故亦非屬行政罰。

⁴ 在有關連續處罰之規定中，稽徵機關往往在連續處罰前，會要求相對人為改善之行為，如菸酒稅法第 16 條：「納稅義務人有下列情形之一者，處新台幣 1 萬元以上 5 萬元以下罰鍰，並通知其依限補辦或改正；屆期仍未補辦或改正者，得連續處罰：……。」條文中之「限期補辦」及「改正」，雖亦使相對人負有在期限內補辦或改正之義務，為不利處分，但其目的係要求履行其應盡之義務或祛除違法之狀態，目的不在處罰，故皆非屬行政罰。其他如所得稅法第 114 之 1 條之「限期記載」及「設置」等，亦同。

⁵ 有關我國行政罰法所稱「其他種類行政罰」，係以「裁罰性」及「不利處分」為兩個重要之特徵予以界定之探討；學者詹鎮榮教授，曾就「裁罰性不利處分」與「單純不利處分」之界定及區分實益，從學理建制出發並結合大法官解釋之意涵，精闢解析相關概念之界定釐清與判斷基準，脈絡明確與條理清晰之解讀，誠屬難得之學術論文範典，深具學術研究之價值與貢獻，深值研究者細品。詳請參見，詹鎮榮，〈「裁罰性」不利處分之概念及其範圍界定—兼論菸害防制法第 23 條「戒菸教育」之法律性質—〉，台灣本土法學雜誌，第 93 期，2007 年 4 月。

⁶ 由於行政罰具不利處分之性質，故並不排除有行政程序法相關規定之適用，除非行政罰法已有規定。

如限制或禁止行為之處分，雖然規定於法規的罰則章節之中，但其處分僅係命除去違法狀態或停止違法行為者，例如，命拆除違章建築以遵守建築法規，命拆除地上物以回復原狀，俾遵守都市計畫土地使用分區管制規定等，屬於命除去違法狀態，或命停止違規營業以遵守營業法規，乃是命停止違法行為等，因其與行政罰之裁罰性不符，非屬裁罰性之不利處分，不在行政秩序罰的範圍，並無該法之適用⁷。

因此，有關行政罰之意義，學理採特徵描述之方式，以掌握行政罰概念應有之內涵；所謂行政罰應具有之特徵，較重要者約可分為下列數點：

一、須有行政義務之違反

行政罰是處罰人民違反行政上義務之行政行為。而所謂行政義務，是指法律所課予的行政上義務而言。行政義務必須依法律所創設，從而行政處罰也必須由法律規定。我國行政罰法第4條即是規定「處罰法定原則」。

二、係對於人民過去違反行為之處罰

行政罰屬於廣義的行政制裁，行政罰係以行政義務之違反為要件，其重點自在於對過去違反義務行為之追究，而不在於原來義務之履行，因此學界稱這種制裁行為是「對過去違規行為的贖罪」；我國行政罰法第1條規定行政處罰的原因為「違反行政法上義務而受…之處罰」便是針對過去的違反行為。行政罰與執行罰之本質不同，執行罰係針對督促未來履行行政義務，故對同一違反行為同時科處行政罰與執行罰，並無違反一行不二罰之問題⁸。

三、原則上由行政機關裁處

行政罰的處罰主體，原則上必須是掌握行政權的機關，方可行使處罰權。在此所謂的行政機關應採實質之觀點，只要是實際上有行使行政權之權能者，皆得為之。惟觀之外國立法例，有將處罰權歸屬司法者，以法院為處罰主體，例如日本。我國在例外情況下，亦可能由法院處罰，例如社會秩序維護法第45條規定，由簡易庭裁定之案件。

⁷ 林錫堯，《行政罰法》，自版，2005年，頁22～23。

⁸ 參見陳敏，《行政法總論》，自版，2007年，5版，頁695；洪家殷，《行政罰法論》，五南，2006年11月，增訂2版，頁13。

四、行政罰係一種制裁

行政罰係對違反行政義務者所施加之不利利益，其即係藉由此種不利利益，以非難非法，並發揮嚇阻之作用，故具有制裁之性質。行政罰法第 2 條規定：「本法所稱其他種類行政罰，指下列裁罰性之不利處分」，此所稱之「裁罰性」，應係指此種處分具有裁罰之特性。

貳、行政罰之性質

行政罰的本質是權利義務之問題，世界各國在行政處罰制度方面存在著很大差異，例如實施處罰的主體，有的國家就並非行政機關所專有，尤其是英美法系之國家。但經歸納而言，有一點應是共同的概念，即世界各國都認為行政罰是對行政違法行為或是違反行政義務所實施的「行政制裁⁹」，是對違法行為人的一種「懲罰」。法律的核心是權利與義務之問題，行政處罰的本質，也就是合法地使違法人的權益受到損失；例如罰款，就是合法地使違法人的財產權受到損失。或者說，使違法人承擔一項新的義務，罰款就是使違法人承擔金錢給付的義務。由於後一義務是因違法人不履行法律規定的行政義務而引起的，因而可稱之為新的義務¹⁰。

行政罰的直接目的並不是促使行政法上義務的實現，而是通過處罰造成違法者精神、自由和經濟利益受到限制或損害的後果，從而使違法者吸取教訓，杜絕重犯。因此，可以說，處罰施於違法者的不利後果，應大於違法行為對社會或個人已造成或可能造成的危害，否則將難以達到處罰的目的。需要強調的是，行政罰實施處罰的主體也同樣涉及權利義務問題。對違反法定義務人予以處罰是行政機關的一項重要職權，同時又是行政機關的一種義務和責任。因此，行政機關對違反法定義務的自然人、法人或者其他組織體，必須依照法律規定的條件予以處罰，不能任意便宜行事而置之不理，否則就構成行政失職，與濫罰一樣，同樣要承擔法律責任。職權與人民的權利不能混為一談，職權必須依法履行，不能隨意放棄，因而它同時亦是職責之表彰。

⁹ 學者洪家殷，就「行政制裁」所包含之「類型」區分為下類五種：1.依制裁主體：有由國家與地方自治團體實施之行政制裁。2.依制裁之作用：有警察罰、財稅罰、交通罰及環保罰。3.依制裁之手段：有以刑法上所定刑罰之制裁（行政刑罰）與以刑法上所定刑罰以外之制裁（秩序罰）。4.依制裁之權力關係：有基於一般權力關係之處罰與基於特定身分關係之處罰（懲戒罰）。5.如依制裁之目的：有制裁過去行為之處罰與強制履行義務之措施（行政強制）。參照氏著，〈行政制裁〉，翁岳生主編行政法 2000，頁 700。

¹⁰ 參見李培傳主編，《中國社會主義立法的理論與實踐》，中國法制出版社，1991 年版，第 197 頁。

第二項 我國行政罰法之規範

壹、行政罰法之演進概述

我國雖承繼歐陸法系，但在我國「行政罰法」制定前，缺乏一部有關行政秩序罰的統一法典，未如歐陸各國有統一性之行政秩序罰法典，以致關於行政秩序罰之依據、範圍、程序、原則、方法以及行政秩序罰不當之法律救濟途徑，均無妥善之標準而顯得零亂不一。因此，延續並深化國內過去對行政制裁制度及行政不法行為制裁規定之研究¹¹，一直為學者專家所注重之課題。

行政秩序罰是行政罰最重要的一環，台灣最早在 40 年代俞叔平教授早已出版「行政法典芻議」一書，評介奧國五大行政法典，並為台灣試擬一部法典；之後在 1975 年張劍寒教授進行行政制裁制度之研究，並完成「行政罰法草案」；1979 年廖義男教授等也受託從事相關研究，完成「行政秩序罰法」。但總括來說，雖有上述結果，但都因意見紛歧未能完成立法，也因此在適用行政罰的方面，台灣行政罰立法與理論發展方面，便顯得十分緩慢，所以明顯的整個台灣行政罰制度十分落後。政府為建構完備之行政法體系，落實依法行政，勵行行政革新，保障人民權益，近年來復陸續制定或修正行政程序法、訴願法、行政訴訟法及行政執行法，唯獨在行政罰方面尚無共通適用之法律，致行政法體系尚未臻於完備，實為法制之缺憾。最後，終經學者專家的努力，於 2005 年立法完成我國的行政處罰法典「行政罰法」，並自 2006 年 2 月 5 日起施行。

貳、行政罰法之規範重點

我國行政罰法「行政罰法」，計 9 章，共 46 條，其中與「租稅秩序罰」較相關之要點如下：

一、明定行政罰法之適用範圍，限於違反行政法上義務而受罰鍰、沒入或其他種類行

¹¹ 參照，張劍寒(研究主持人)，《行政制裁制度》，行政院研考會，1979 年 6 月；廖義男(計劃主持人)，《行政不法行為制裁規定之研究》，行政院經建會健全經社法規工作小組，1990 年 5 月；黃茂榮，〈行政處罰的概念及其建制原則〉，《經社法制論叢》，1988 年 1 月，頁 45-61；洪家殷，〈行政制裁〉，翁岳生編《行政法》，1998 年，頁 687 以下；陳敏，《行政法總論》，自版，1998 年 5 月，頁 602 以下；李震山，《行政法導論》，三民書局，1997 年 9 月，頁 293 以下；洪家殷，《行政秩序罰論》，五南圖書出版公司，1998 年 2 月初版 1 刷。

政罰之處罰，不包括行政刑罰、懲戒罰及執行罰在內；並將行政罰法定位為普通法，其他法律有特別規定者，應優先適用。另就「其他種類行政罰」為定義規定，僅指限制或禁止行為、剝奪或消滅資格或權利、影響名譽或警告性等四大類具有裁罰性之不利處分為限，並以例示及概括方式界定之。行政罰法乃為各種行政法律中有關行政罰之一般總則性規定，故於其他各該法律中如就行政罰之責任要件、裁處程序及其他適用法則另有特別規定者，自應優先適用各該法律之規定。此種特別法的規定，應該就個別事項分別觀察，原則上應無完全排除行政罰法的特別法律存在。

- 二、依法始得處罰，係民主法治國家之基本原則，行政罰之裁罰涉及人民自由或權利，自應本於處罰法定原則，以行為時法律或依地方制度法規定得為裁罰之自治條例（以下稱自治條例）有明定者為限。並就適用行政罰法有關「時」之效力予以明定，以行政機關最初裁處時之法律或自治條例規定為基準，適用從新從輕之處罰原則。
- 三、基於有責任始有處罰之原則，就違反行政法上義務行為者之責任條件及責任能力加以明定。行為非出於故意或過失者，或未滿 14 歲人之行為，或因精神障礙或其他心智缺陷，致不能辨識其行為違法或欠缺依其辨識而行為之能力者，或依法令或依所屬上級公務員職務命令之行為，具有正當防衛或緊急避難阻卻違法事由之行為，不予處罰。此外，為提昇人權之保障，國家欲處罰行為人者，應由行政機關就行為人之故意、過失負舉證責任，行政罰法不採「推定過失責任」之立法，並就法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織之故意與過失認定為擬制規定。
- 四、共同實施違反行政法上義務之行為，實務上不易區別其共同違反之態樣，然因其皆具有可非難性，爰就行政義務主體與該義務主體以外之第三人，故意共同實施違反行政法上義務之行為，規定依其行為情節之輕重分別處罰。又如行政法規規定之違反義務行為係以身分或特定關係為構成要件時，其故意共同實施者中無此種身分或特定關係，因其行為具有可非難性，爰規定仍予以處罰。另因身分或特定關係致處罰有重輕或免除時，明定其仍處以通常之處罰。
- 五、為貫徹行政秩序之維護，健全私法人運作，避免利用私法人違法以謀個人利益，明定代表私法人實際實施行為之董事或其他有代表權之人，因執行其職務或為私法人之利益為行為，而致私法人違反行政法上義務應為處罰時，如該行為人有故

意或重大過失時，因具有高度之可非難性及可歸責性，爰明定除法律或自治條例另有規定外，其應與私法人並受同一規定罰鍰之處罰。

六、情節輕微之違反行政法上義務行為，有以糾正或勸導較之處以罰鍰更具有效果者，是謂便宜主義。故對於違反行政法上義務應受法定最高額新臺幣 3 千元以下罰鍰之處罰，其情節輕微，認以不處罰為適當者，明定由行政機關按具體情況妥適審酌後，得免予處罰，並得改以糾正或勸導措施，俾發揮導正效果。

七、基於一行為不二罰之原則，一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定而應受罰鍰之處罰者，因刑罰之懲罰作用較強，依刑事法律處罰，已足資警惕，爰不再為行政罰鍰之處罰；至於應處以其他種類行政罰或得沒入之物而未經法院宣告沒收者，因該等處罰兼具維護公共秩序作用，為達行政目的仍得裁處之。

八、行政罰裁處權之行使不宜久懸，期間亦不宜過短，以免因處罰與否不確定影響人民權益或影響社會秩序之維護，故該法明定行政罰之裁處權時效為 3 年及分別情形計算其起算點、停止事由，以杜爭議。

九、行政罰之裁處，係剝奪、限制人民自由或權利之行政處分，為符合公正、公開與民主之程序，以保障人民權益，自應給予受處罰者陳述意見及聽證之機會，爰參照行政程序法有關規定，就給予陳述意見之原則及例外、受處罰者得申請舉行聽證之要件及例外事由為特別規定，以期明確；並明定行政機關裁處時應作成裁處書及為合法送達，以昭慎重。

參、行政罰法之適用範圍

一、行政罰法的適用範圍包括罰鍰、沒入及其他種類行政罰¹²。所稱其他種類行政罰，指下列裁罰性之不利處分：「一、限制或禁止行為之處分：限制或停止營業、吊扣證照、命令停工或停止使用、禁止行駛、禁止出入港口、機場或特定場所、禁止製造、販賣、輸出入、禁止申請或其他限制或禁止為一定行為之處分。二、剝奪或消滅資格、權利之處分：命令歇業、命令解散、撤銷或廢止許可或登記、吊銷證照、強制拆除或其他剝奪或消滅一定資格或權利之處分。三、影響名譽之處分：公布姓名或名稱、公布照片或其他相類似之處分。四、警告性處分：警告、

¹² 行政罰法第 1 條前段規定：「違反行政法上之義務而受罰鍰、沒入及其他種類行政罰之處罰時，適用本法。」

告誡、記點、記次、講習、輔導教育或其他相類似之處分。」

故行政罰法所稱「其他種類行政罰」，僅限於第 2 條各款所定「裁罰性之不利處分」，並以「違反行政法上之義務」而應受「裁罰性」之「不利處分」為要件。並參酌司法院釋字第 394 號等解釋使用「裁罰性行政處分」之用語，加以規定。如果其措施只是營業管制性措施，並非對於違反義務行為之制裁措施，則不屬於行政罰法所稱「其他種類行政罰」。行政罰法只適用在狹義之行政罰，即行政秩序罰，而排除廣義行政罰中之行政刑罰、懲戒罰及執行罰。蓋廣義之各種行政罰在性質及目的上仍有相當之差異，為求適用時較為明確單純起見，故只以行政秩序罰為規範對象。

二、由於租稅法規所課予之義務，不論是主要義務或協力義務，皆屬行政法上之義務。因此，若因違反租稅法上之義務而受到各種國家制裁之處罰時，如有期徒刑、拘役、罰金等，即屬廣義之行政罰。行政罰法既只適用在租稅秩序罰，則其他廣義之行政罰，自無適用餘地。在租稅刑罰方面，如稅捐稽徵法第 41 條至第 43 條之規定，係以有期徒刑、拘役或罰金為處罰類型，依刑法第 11 條之規定自應適用刑事之處罰，稽徵機關並無處罰權限，遇有此類案件，應移送司法機關處理。

三、在懲戒罰方面，由於此種處罰主要係針對公務員，而非以一般人民之身分所為，不論在對象、目的及程序等皆有差異，故不適用行政罰法。因此，倘若有稽徵機關之人員，因處理稅務案件有違法或失職情事，本於其公務員身分所受到之處罰，如依公務員懲戒法或公務人員考績法之撤職、免職、降級、減俸、記大過、記過、申誡等，皆排除行政罰法之適用¹³。又會計師若有會計師法第 39 條所規定各款之情形時，依同法第 40 條得受到懲戒¹⁴，另記帳士依記帳士法第 26 條及第 27 條亦有類似之規定。受到此種懲戒者與具公務員身分者不同，且對其權益影響甚大，基於對其權益之保障，解釋上應可納入適用行政罰法之適用範圍¹⁵。

四、在執行罰方面，由於此種制裁之目的在，係在督促相對人履行其應盡之義務，與

¹³ 另在稅捐稽徵法第 43 條第 3 項及公職人員財產申報法第 11 條中，有對公務員處以罰鍰之規定，此雖非依前述公務員懲戒法及公務人員考績法之處罰，且種類及程序亦有不同，然皆係基於公務員身分而受到之處罰，同樣應具懲戒罰之性質。雖然其救濟方式未必皆依公務人員保障法上之復審，然本質應無不同。

¹⁴ 會計師法第 40 條：「會計師懲戒處分如左：一、警告。二、申誡。三、停止執行業務二月以上、二年以下。四、除名。」

¹⁵ 同旨，林錫堯，《行政罰法》，2005.6，初版，頁 26。惟對於有關各種專門職業人員之懲戒，如律師、醫師及建築師等，是否皆可適用行政罰法，仍有討論之空間，尚無定論。

秩序罰係針對行為人過去之違法行為不同，故無行政罰法之適用。當相對人不履行其租稅法上之義務時，稽徵機關一般會先裁處行政罰，如罰鍰或停止營業等，俟其不繳清罰鍰或自動停止營業時，始依行政執行法之規定，移送各區行政執行處或自行採取各種強制執行手段，與行政罰法並無直接之關係。較值得注意者，乃稅法中有不少連續處罰之規定，如稅捐稽徵法第 49 條第 2 項、加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第 45 條至第 48 條、菸酒稅法第 16 條、關稅法第 75 條及第 81 條至第 91 條¹⁶等，或按月連續處罰之規定，如所得稅法第 114 之 1 條及第 114 之 3 條第 3 項等。雖然此種連續處罰皆係以「罰鍰」處罰，例如，未於規定期限內將應驗印之帳簿送請主管稽徵機關驗印者，依稅捐稽徵法第 49 條第 2 項之規定，除通知補辦外，並得處以罰鍰，惟其受到罰鍰處罰後，逾期仍未補辦者，始施以連續之罰鍰，直到其補辦為止¹⁷。根據此種連續處罰之目的及方式，其「性質」應屬執行罰¹⁸，等同於行政執行法第 30 條之「怠金」。因此，相關之連續處罰規定既非屬秩序罰，即可排除行政罰法之適用，否則將遭遇不少困難之問題¹⁹。

肆、行政罰法之裁罰程序

行政罰之處分，性質上屬於行政機關所作成的行政處分，因此在行政罰法未有特別規定的情形，其處理程序原則上即應適用行政程序法規定。例如行政調查程序、依職權調查事實證據、行政處分之書面格式、當事人或利害關係人閱覽卷宗資料、行政處分之瑕疵補正、行政處分之效力、瑕疵撤銷或不利益行政處分的廢止等，均可適用行政程序法有關規定。

值得注意的，行政處罰具有制裁性質，與刑事制裁也具有類似性。因此有關刑事訴訟法保障人權的規定，依其情形，也應有類推適用的餘地。例如，行政罰在舉證責任上，也應適用「罪疑惟輕原則」，亦即「有疑則不罰」，推定人民清白無辜。又違

¹⁶ 另海關緝私條例第 35 條亦有連續處罰之規定。

¹⁷ 稅捐稽徵法第 49 條第 2 項：「依規定應驗印之帳簿，未於規定期限內送請主管稽徵機關驗印者，除通知限期補辦外，處新台幣 1 千 5 百元以上 1 萬 5 千元以下罰鍰；逾期仍未補辦者，得連續處罰至補辦為止。」

¹⁸ 雖然行政法院似未對稅法上之連續處罰表達見解，不過就同樣是有連續處罰規定之環保法規，行政法院目前之見解則頗為一致，即認為屬執行罰性質，如最高行政法院 92 年度判字第 1282 號判決：「查水污染防治法第 38 條所稱按日連續處罰，係作為督促行為人完成改善之手段，而非以行為人繼續『違反第 7 條第 1 項或第 8 條規定』之行為為處罰對象，性質應屬執行罰，而非秩序罰。」準此，稅法上之連續處罰性質，應無不同。

¹⁹ 例如，行政罰法第 7 條之故意、過失要件之具備，即非易事。

規受罰之當事人也有選任代理人為其辯護之權利。行政罰法第 8 章規定裁處程序，相關規定從 33 條至第 44 條，內容含「出示證明文件」、「及時處置」、「物之扣留及限制」、「陳述意見、聽證及例外」、「處分書之製作及送達」等。

行政程序法第 103 條規定：「有下列各款情形之一者行政機關得不給予陳述意見之機會：一、大量作成同種類之處分。二、情況急迫，如予陳述意見之機會，顯然違背公益者。三、受法定期間之限制，如予陳述意見之機會，顯然不能遵行者。四、行政強制執行時所採取之各種處置。五、行政處分所根據之事實，客觀上明白足以確認者。六、限制自由或權利之內容及程度，顯屬輕微，而無事先聽取相對人意見之必要者。七、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、重審或其他先行政程序者。八、為避免處分相對人隱匿、移轉財產或潛逃出境，依法律所為保全或限制出境之處分。」

有關賦予人民陳述意見之機會，行政程序法已有相關規定，適用該法規定即可，行政罰法第 42 條有無規定之必要？按本條雖係仿行政程序法第 102 條及第 103 條規定而研擬，惟並未採納該法第 103 條第 6 款規定：「限制自由或全力之內容及程度，顯屬輕微，而無事先聽取相對人意見之必要者。」得不給予陳述意見之機會，故行政罰法第 42 條係行政程序法之特別法，應優先適用。

行政罰法施行後之較特殊之裁罰程序規定如下：

一、陳述意見及例外

行政罰法第 42 條規定：「行政機關於裁處前，應給予受處罰者陳述意見之機會。但有下列情形之一者，不在此限：一、已依行政程序法第 39 條規定，通知受處罰者陳述意見。二、已依職權或依第 43 條規定，舉行聽證。三、大量作成同種類之裁處。四、情況急迫，如給予陳述意見之機會，顯然違背公益。五、受法定期間之限制，如給予陳述意見之機會，顯然不能遵行。六、裁處所根據之事實，客觀上明白足以確認。七、法律有特別規定²⁰。」

本條規定行政機關於裁處前，應給予受處罰者陳述意見之機會，並基於行政效能

²⁰ 法律特別規定之情形應包括規定得不給於陳述意見之機會。但不包括行政程序法之規定在內。因為裁罰行為係侵害人民之權益，自應較一般行政程序更為嚴格的要求程序合法正當。參見林錫堯，《行政罰法》，元照，2005 年，頁 150。

之考量，同時規定得不給予陳述意見機會之例外情形。行政機關於裁處前，應給予受處罰者陳述意見之機會，以避免行政機關之恣意專斷，並確保受處罰者之權益。惟行政機關已依行政程序法第 39 條規定，通知受處罰者陳述意見，或已依職權或依行政罰法第 43 條規定舉行聽證者，均已給予受處罰者陳述意見之機會，故無庸再依本條給予陳述意見之機會；又大量作成同種類之裁處，基於行政經濟之考慮，亦得不給予陳述意見之機會；另情況急迫，如給予陳述意見之機會，顯然違背公益，或受法定期間之限制，如給予陳述意見機會，將坐失時機而不能遵行者，亦不宜給予陳述意見之機會；此外，裁處所根據之事實，客觀上已明白且足以確認者，再事先聽取受處罰者之意見，顯然並無任何實益，故亦無須給予受處罰者陳述意見之必要；另法律如有特別規定，亦得不給予受處罰者陳述意見之機會。

二、聽證及例外

行政罰法第 43 條：「行政機關為第 2 條第 1 款及第 2 款之裁處前，應依受處罰者之申請，舉行聽證。但有下列情形之一者，不在此限：一、有前條但書各款情形之一。二、影響自由或權利之內容及程度顯屬輕微。三、經依行政程序法第 104 條規定，通知受處罰者陳述意見，而未於期限內陳述意見。」

行政機關為行政罰法第 2 條第 1 款限制或禁止行為之處分及同條第 2 款剝奪或消滅資格、權利之處分時，對於受處罰者之權益將有重大影響，為避免行政機關恣意專斷之決定，損害受處罰者之權益，爰規定行政機關於裁處前，應依受處罰者之申請，舉行聽證。但若有前條但書各款情形之一，或影響自由或權利之內容及程度顯屬輕微者，為免影響行政效能，行政機關得不舉行聽證；另行政機關經依行政程序法第 104 條規定，通知受處罰者陳述意見，未於期限內陳述意見者，行政機關亦無舉行聽證之必要。

三、裁罰處分書

行政罰法第 44 條：「行政機關裁處行政罰時，應作成裁處書，並為送達。」本條明定行政機關裁處行政罰之方式。行政機關為裁處時，應作成裁處書，以與其他行政處分區別。在此是否應使用「裁處書」之文字字樣，抑或僅需以「書面」為之，以有別於言詞或其他方式為之，不無爭議。學者有認為處罰處分即應使用「裁處書」之文字字樣。本文認為基於行政效能原則，似僅需以書面作成裁處處分，即為已足。否則在其他種類之行政罰處分，因各個行政法規規定之處分內容是否屬於裁罰處分，認定

不易，將來執行上恐怕徒生困擾。

本條明定行政機關裁處行政罰之方式。行政機關為裁處時，應作成裁處書，以與其他行政處分區別，其應記載事項則依行政程序法第 96 條之規定，又裁處書應合法送達於受裁處人，以完備行政程序，並保障人民權益。至於送達之方式、對象、時間、處所等，均依行政程序法送達之規定辦理。稅捐機關則應優先適用稅捐稽徵法有關送達之規定。裁處處罰處分如有程序瑕疵，例如，未給予聽審或陳述意見機會，或處分事實記載不正確，而構成得撤銷之瑕疵，但並非當然無效。

第二節 租稅罰概述

第一項 租稅罰之相關概念

壹、國家課稅權之依據

稅法係以確立和調整稅捐法律關係為其主要內容，而稅捐法律關係中又以稅捐徵納關係為主，此關係實際上是一種特殊的財產權變動關係。這種關係有幾項特點：

(1) 此種財產權變動關係，不是憑藉財產所有權進行的分配，而是依強制性國家權力所進行的分配，分配的結果是財產權的單向強制性轉移。(2) 此關係不是進行等量財產的交換或補償，而是納稅主體無償向徵稅主體之國家繳納財產。(3) 此關係並非隨意地、無界定地轉移財產所有權，而是徵納雙方必須依照事先確定的法律關係和程序進行分配。²¹

據上所述，可以發現稅捐徵納關係為一種不對等的行政法律關係，其產生並不是自發的，其中根源於兩種國家權力，即「國家徵稅權」²²和「國家立法權」²³。這兩種權力都來源於國家主權下制定的憲法²⁴，是國家主權在憲法中具體體現²⁵。

國家徵稅行為，從某種意義上而言是對私人財產權的一種剝奪，歷史上國家政權的更替，很多起因於人民對侵犯其財產權行為的反抗，如法國大革命、美國獨立戰爭等，皆以國家對其人民恣意課稅為導火線。國家何以能夠向人民徵稅，這首先就涉及

²¹ 參見，黃振綱，《稅法學》，復旦大學出版社，1991年，第4~5頁。

²² 學者洪家殷認為：「憲法第19條即明文規定，人民有依法律納稅之義務，相對地，國家即有向人民課徵租稅之權力。因此，人民負有依據租稅法規，繳付稅金之義務與責任。」參見，洪家殷，〈租稅秩序罰上之行為罰與漏稅罰〉，財稅研究34卷第6期，2002年11月，頁44。

²³ 「國家立法權」與「國家的立法權」並非同一個概念，後者是指廣義立法權的總和，包括國家立法權、地方立法權、委任立法權等。此處「國家立法權」是指在各種立法權中最具有基礎性、創製性、主導性的立法權，通常由一國中央級代議機關所行使。參見，周旺生，《立法學》，北京大學出版社，1988年版，第275~276頁。在我國，係根據憲法第62條以下規定，由「立法院」代表人民行使我國的「國家立法權」。

²⁴ 「國家立法權」無疑是一國憲法通常會明確規定的國家權力。「國家徵稅權」是否也為憲法中規定的國家權力呢？以我國憲法為例，憲法第19條：「人民有依法律納稅之義務」。本文認為，與其說是對人民納稅義務的強制性規定，不如說是對國家無條件享有「國家徵稅權」的憲法宣示，所以說，國家徵稅權也是一種來自憲法的國家權力，國家在憲法界限內向人民徵稅，應具有正當性。

²⁵ 學者陳敏認為，「國家之課稅權」包括制定稅法之權、收入稅金之權及管理稅務行政之權，即「租稅立法權」、「租稅收入權」、「租稅行政權」三種；參見氏著，〈憲法之租稅概念及課徵限制〉，政大法學評論，第24期，1981年10月，頁39。

到國家徵稅依據正當性的問題。國家徵稅的依據何在？約有如下之學說²⁶：

一、利益說

政府施政，有利於人民，故租稅即國民對政府施政所支付之交換代價。但此種對價無法個別計算，同時各人所納之稅與其所受之利益未必相等。就民意政治之觀點而言，人民實係透過議會向政府整體購買種種服務，其所付之代價即相當於政府所收之租稅。

二、義務說

由於國家之存續有其必性，同時國民對於國家亦有其依存性，故國民與國家實休戚相關，不能單獨存在與發展。依此關係，納稅遂成為國民應盡之義務，這種義務一方面是利益之代價，另一方面，也是道德的責任。

三、折衷說

國家向人民徵收租稅，一方面是國民享受國家的利益，他方面也是國民維持國家生存之一種義務。

本文認為，折衷說是一種調和個人主義與國家主義的可行理論，可避免國民忽視其對國家之義務，亦可防止民主財政之障礙，較屬可採。

貳、租稅之基本概念

一、租稅之概念

憲法上稅捐概念的意義，主要為權限上的劃分，稅捐概念決定憲法第 107 條及第 110 條有關稅捐立法權，稅捐收益權以及稅捐行政權之歸屬。又稅捐的概念與其他公法上負擔如規費、受益費以及特別公課相區別，在其課稅權限的憲法根據上，亦有其意義。此外，在個別的法律領域中，稅捐的概念在稅捐稽徵法的適用範圍上以及財政收支劃分的適用上，也具有重大意義。惟我國現行法對於稅捐概念，並未加以定義。

²⁶ 吳金柱，《租稅法要論》，名師圖書，1996 年，頁 3。

學者陳敏認為²⁷：「我國憲法所謂之租稅，為中央或地方政府，為支應國家事務之財政需要，及達成其他之行政目的，依據法律，向人民強制課徵之金錢，或其他有金錢價值之實物之給付義務，而不予以直接之報償者。」；或稱租稅（或稱賦稅）之意義，一般認為係指國家（中央或地方）為支應國家事務之財政需要或為達其他行政目的，強制將人民手中之部分財富移轉為政府所有而言²⁸；或有學者認為稅捐之概念只能從各種稅目歸納其共同特徵而推論之，故所謂之租稅，指公權力機關為獲取收入，而對於一切滿足法律所定構成要件所課無對待給付，以金錢為內容之法定的給付義務²⁹。綜上，所謂「租稅」之概念，應係指公權力機關為財政收入之目的，對於所有該當租稅法定構成要件之人，所課徵無相對報償之金錢給付者。

另外，德國租稅通則第3條第1項第一句明文規定稅捐之概念³⁰為：「稅捐是金錢給付，其並不構成一項對於特定給付的對待給付，而且是由一個公法的公共團體，為獲得收入之目的，對於一切滿足法律所定給付義務的構成要件的人，所加以課徵；其獲得收入得為附隨目的。」，按此項立法定義，似較嚴謹，足供吾人參考。

二、租稅之特徵

依租稅之定義概可分為以下四點特徵：

（一）租稅之強制性

租稅之課徵，均依法律之規定，不能因納稅義務人之意思而改變，且需運用國家政治權力強制實行，蓋非有強制性不足以順利達到收取租稅之目的，使國家收入得以充分實現，國家財政得免於困難之窘境。

（二）租稅之無償性

租稅係作為滿足公共財政實現公共任務的需要之用，其並非係對於公法人之特定給付之對待給付，亦即並非針對特定之對價加以課徵³¹。有學者認為租稅之課徵，不採

²⁷ 陳敏，〈憲法之租稅概念及其課徵限制〉，《政大法學評論》，第24期，1981年12月，頁39。

²⁸ 參見吳金柱，《租稅法要論》，名師圖書，1996年，頁1。

²⁹ 學者黃茂榮歸納出稅捐之幾點特徵如下：（1）公權力機關始有課稅權（2）為獲取收入（3）對於所有滿足法律所定構成要件者課徵（4）強制課徵且無對待給付（5）以金錢為內容（6）法定之給付義務。參見黃茂榮，《稅法總論第1冊》，2002年5月，頁4、5。

³⁰ 陳敏，《德國租稅通則》，財政部財稅人員訓練所，1985年，頁3。

³¹ 參見陳清秀，《稅法總論》，2000年9月，初版2刷，頁98。

取個別報償之原則，而係根據共同報償之原則予以決定³²。再者，租稅之無償性，德國租稅通則第 3 條亦已明文揭示此特性，是租稅應具有無償之特質。

（三）租稅之財政性

獲取財政收入以因應政務支出之需要，為國家課徵租稅之首要目的，故就租稅之目的言，租稅具有強烈之財政性³³。而租稅之課徵，係為政府財政收入之目的，也間接地影響政府實現公共任務之可能，為此，特賦予政府對於租稅之課徵具有強制性，以達其目的，所以租稅之強制性係維護租稅之財政性的必要方式。

（四）租稅之政策性

租稅課徵之主要目的雖在獲取財政收入，但此並非唯一目的。現代的政府負有多元功能，租稅之角色，實已成為政府達成各種政策之重要工具之一。

三、租稅法之基本原則

（一）租稅法定原則³⁴

稅捐³⁵之課徵須有法律之明文規定，亦即須有法律以租稅為其構成要件，租稅之課

³² 參見顏慶章，《租稅法》，1998 年 10 月，2 版，頁 23。

³³ 吳金柱，《租稅法要論》，名師圖書，1996 年，頁 2。

³⁴ 有關租稅法之基本原則，學者間之見解並不一致，學者吳金柱區分為：1、租稅法定主義 2、量能課稅原則，3、實質課稅原則 4、租稅法之適用原則，詳氏著《租稅法要論》，頁 20 以下。學者陳清秀區分為：（一）稅法上特殊的正義原則：1、量能課稅原則 2、需要原則 3、實用性原則。（二）稅捐課徵與憲法上之原則：1、稅捐法定主義 2、稅捐平等原則 3、社會國家原則 4、法治國家原則 5、生存權的保障與稅捐的課徵 6、財產權保障與稅捐的課徵，詳氏著《稅法總論》，2004 年，頁 22 以下。

³⁵ 關於「稅捐」一詞，用語頗不一致，有稱「租稅」者，亦有稱「賦稅」者，惟就字義言，並無甚大區別，本文雖依稅捐稽徵法之規定採用稅捐，惟與租稅、賦稅之用語，仍屬相通。至於「稅捐」的意義，我國稅法並無明文規定，學者看法亦未盡一致。財政學者認為稅捐係指國家為應政務支出之需要或為達成其他行政目的，強制將人民手中之部分財富移轉為政府所有而言。法律學者大都引用德國稅捐通則第 3 條之規定，謂「稅捐」乃是公法人團體為獲得收入之目的，而對於所有滿足法律所定之構成要件之人，以高權所課徵無對待給付之金錢給付。由於財政學中之租稅論，重在探討財政過程中，有關稅捐之經濟機能，與稅捐法學乃就實體之稅捐法，作法律學之研究，尚屬有間，且後者定義較為嚴謹，故本文從之。請參，王建火宣，《租稅法》，2001 年 8 月 25 版，頁 3；陳敏譯，《德國租稅通則》，財政部財稅人員訓練所，頁 3；陳清秀，《稅法總論》，1997 年 9 月版，頁 95；顏慶章，《租稅法》，1998 年 10 月版，頁 23；黃茂榮，稅捐的定義與稅法建制的原則，《稅捐法論衡》，1991 年 8 月初版，頁 4；鄭邦琨，《稅法概論》，64 年印行，頁 7。

徵始有其法律效果。我國憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務」，此即為租稅法定原則之根本依據³⁶。又憲法第 170 條規定：「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公佈之法律」，第 171 條第 1 項亦規定：「法律與憲法牴觸者無效」。中央法規標準法第 5 條第 1 款及第 2 款規定：「憲法與法律有明文規定，應以法律定之者及關於人民之權利、義務者，均應以法律定之。」同法第 6 條規定：「應以法律規定之事項，不得以命令定之。」因此，人民雖有依法律納稅之義務，但卻無繳納稅法未規定之稅之義務，亦即「無法律即無租稅」。

因此決定租稅課徵之一般構成要件，如納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目即應由法律明定之³⁷，以防止行政機關任意地作成行為恣意侵害人民之財產，而保障人民之財產。同時亦對於人民之經濟生活賦予法之安定性與預測可能性，此即租稅法定原則³⁸。準此，租稅法定原則是一切租稅課徵之基礎原則，其具體內容如下：

1、課稅要件法定原則

在租稅法定原則原則下，租稅完全屬於立法事項，對於租稅主體、租稅客體、計徵、標準、減免範圍、稅率結構、稽徵程序、行政救濟及罰則等，均須經立法機關立法與予明確規定。至於租稅法未規定之事項，除經立法授權者外，行政機關不得以行政命令規定之，而行政命令不得牴觸法律，否則歸於無效。因此，命令不得牴觸法律原則乃課稅要件法定原則的另一內涵。

而何謂租稅給付義務之構成要件，即必須由立法機關立法規範，不得任意由行政機關依其職權直接規範者，司法院釋字第 217 號解釋中載明：『憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。』可窺知一二，亦即規範納稅主體、稅目、稅率、納

³⁶ 所謂稅捐法定主義，指稅捐之課徵，必須依據法律，「沒有法律，即無稅捐」。此為法律保留原則在課稅上的表現。其法理基礎為「民主原則」與「法的安定保障」。請參黃茂榮，稅捐法定主義與稅捐工具，《稅捐法論衡》，1991 年 8 月初版，頁 20；林進富，《租稅法新論》，2000 年 10 月，頁 63；陳清秀，《稅法總論》，2000 年，頁 59。

³⁷ 司法院釋字第 217 號解釋中亦明白揭示：「憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。」亦載明租稅法定原則之具體內容及憲法依據。其他有關「租稅法定主義」之大法官解釋尚有釋字第 151 號、210 號、346 號及 367 號解釋等等。

³⁸ 參照陳清秀，《稅法總論》，2000 年，頁 60。

稅方法及納稅期間等內容之規定，必須由法律定之；有學者認為包括稅捐主體、稅捐客體、稅捐客體之歸屬、課稅基礎（稅基）、稅率以及稅捐之減免及加重事由，均屬課稅構成要件之要素，大致上與大法官之見解無多大歧異，惟其亦認為就稅捐立法而言，有關稅捐之賦課徵收之規定，國會亦得委任行政機關以行政命令定之，但基於課稅要件法定主義之意旨，其授權制定委任命令應限於具體、個別的委任，至於一般的、空白的委任則為法所不許³⁹。

由於租稅係國家以強制且無對價向人民爭取之財源，課稅之作用乃對人民之財產權具侵害性，為合理保障人民權益，課稅之構成要件與稅捐之稽徵程序均須以法律定之，此即課稅要件法定原則。

2、構成要件明確性原則

與罪刑法定主義類似，租稅法定主義之內容，亦包括構成要件明確性之原則，蓋一切創設稅捐義務之法律規定，就其內容、標的、目的及範圍必須具體、確定而使人民可以預見該項稅捐之負擔，此乃法治國家原則具體精神之表現。

上述各項課稅要件，除須以法律定之外，並應力求意義明確，以資遵循，不許設有「由行政機關自由裁量」之規定，以杜絕行政權之過度擴張。構成要件明確性原則亦不禁止稅捐立法者，使用不確定法律概念作為構成要件要素，則應在嚴格規範下使用，避免發生適用之爭議。不確定法律概念之內容，如太過一般、不明確而接近於內容空洞，且難以依解釋方法使其意義明確時，則有導致公權力之恣意濫用之虞，若完全委由行政機關之衡量，此種模糊的一般條款，乃與行政之合法性原則不符，其規定因違反課稅要件明確主義而應屬違憲⁴⁰。於租稅法律或其授權制頒命令下，所規定有關課稅之構成要件與稅捐之稽徵程序，其意義必須明確，按其意義如不甚明確，則將形同對行政機關一般性與空白性之委任，此原則稱之為課稅要件明確原則，係屬上述課稅要件法定原則之必然結論。

3、合法性原則

租稅法係屬強行法而非任意法，於滿足課稅之構成要件時，稅捐稽徵機關不僅無減免稅捐之自由，且亦無不徵收之自由，即必須徵收依法律規定之稅額，此稱之為合

³⁹ 陳清秀，《稅法總論》，2000年，頁61。

⁴⁰ 陳清秀，《稅法總論》，2000年，頁63。

法性原則。符合課稅要件者，稅捐稽徵機關即應依法律所規定之稅額、期限及程序加以徵收，若無法律之根據，就不得為租稅之減免與徵收期間之展延。換言之，租稅之課徵固須有法律之依據始得為之，租稅之減免與徵收期間之展延，亦須有法律依據始得為之⁴¹。

所謂程序法上合法性原則意指，稅捐稽徵機關原則上不僅有權限，而且有義務課徵法律上所規定之稅捐。蓋稅法性質上為強行法規嚴格要求稽徵機關應依據法律規定之標準，核定並徵收稅捐。亦即稽徵機關於課徵稅捐時，應嚴格的合法的及公平的實現一切因構成要件之實現所產生之稅捐債權。如此方能維護租稅法上另一基本原則—「租稅公平原則」，更強調其具有公共利益之存在⁴²。

4、手續保障原則

租稅之核課與徵收，乃公權力之行使，因此應依妥適之手續執行，且對其中之爭訟，亦應依公正之手續解決，此稱之手續保障原則。租稅法定原則之內涵，不以租稅核課之實體須有法律依據為以足，尚須租稅徵收之程序具有正當性為必要，此既所謂實體合法，程序正當。此因租稅課徵，乃公權力之行使，自必依合法之手續執行，且對租稅課徵有關之爭訟，亦必依公正之手續解決。

(二) 租稅公平原則

平等原則是現代各國立法之基本原則，平等權更是各國憲法所保障之基本人權之一，租稅公平原則（有稱量能課稅原則）即為平等原則在稅法上之具體表現，在租稅的課徵上，採此平等原理，亦即「相同之事件應為相同之處理，不同之事件則應為不同之處理」，而法律制定之平等原則，其前題在於確立衡量之標準⁴³，而現代之稅法，係採取量能課稅原則「依負擔能力（Leistungsfähigkeit 給付能力或擔稅能力）分

⁴¹ 在現今訴求租稅法定主義之環境下，是否肯認「稅捐協議」之議題，學者在此大多否認之，然若是針對稅捐構成要件事實合意，學者則又傾向認同之意見，而德國聯邦財務法院亦曾判決僅對於法律問題之協議不合法，而對於難以調查之事實上情況，則當事人間即有互相取得合意，只要此作法並未導致顯然不正確之結果，有助於課稅之有效性、程序促進以及法的和平之實現，則為法之所許。參見陳清秀，前揭書，頁 67。但亦有認為在租稅訴訟上成立和解亦不失行政訴訟解決紛爭之良方，參見許祺昌、梁再添聯合執筆，行政訴訟上之「雙贏」—和解，收於稅務旬刊，第 1843 期，頁 17 至 19。

⁴² 陳清秀，《稅法總論》，2000 年，頁 64。

⁴³ 參見陳敏，〈憲法之租稅概念及其課徵限制〉，政大法學評論 24 期，頁 54。日本憲法就租稅負擔應依何種標準來分配，無特別規定，此參閱金子宏著，劉得寬譯《稅制與公平負擔之原則—以所得稅為中心》一文，憲政思潮 34 期，頁 72，我國似乎亦同，量能課稅原則似乎係源自社會福利之要求。

配租稅負擔」⁴⁴，則經濟上之負擔能力即成為公平之衡量標準，則納稅者相互間之公平，即可因「具有同等經濟能力的人課徵等額的租稅，具有不同經濟能力的人課徵不同數額的租稅」而得以維持，前者即所謂水平公平，後者即所謂垂直公平，租稅之公平即指二者而言。

換言之，平等課稅即指依其經濟上負擔能力而為差別之課稅，也因此量能課稅原則乃成為租稅公平原則之內容，而累進稅率係採此一公平負擔概念依據，使納稅(負擔)能力愈強者所負擔的租稅也愈多，納稅能力愈弱者其所負擔之租稅也應愈少，故採行累進稅率之所得稅，成為公平稅制之代表⁴⁵。

在政府總稅收既定之下，每位納稅義人依據其繳納稅負能力(經濟能力)作為課稅的依據，本說以每單位所得效用將隨所得的增加而遞減為前題，納稅能力愈大者，每一課稅單位的犧牲就會愈小，換言之，所得增加，邊際效用隨之遞減，而負擔租稅的能力也隨之增加，累進稅即以此為依據，所謂公平的租稅負擔，係指每位納稅義務

⁴⁴ 學者陳敏認為：「憲法所保障之平等，為法律上相對之平等，則適用憲法平等原則時，即應決定考察中事物，應就如何之觀點認為相同，而應予以同等之待遇。因此須確立比較之標準(Vergleichsmaßstab)。即立法者所採擇，用以構成法律體系之基本價值或基本原則(Systemtragendes Prinzip).....各稅法所共同之基本原則為『量能課稅原則』(Leistungs- ahigkeitsprinzip).....基於民生福利原則，稅法亦得用以達成財政收入以外之目的。為實現經濟、社會、教育、文化等政策，而採行之租稅優惠或特別負擔，其本質即為差別待遇。惟此種差別待遇並非破壞量能課稅原則.....於同理為達成租稅課徵之便利省事，亦容許有相當之差別待遇，而不違反平等原則。」，該文指出稅法之平等原則之比較為量能課稅原則，並容許合理的差別待遇。參見陳敏，〈憲法之租稅概念及其課徵限制〉，政大法學評論 24 期，頁 54。學者葛克昌認為：「所得之計稅標準係依相對平等原則(量能課稅原則)」，參見氏著《租稅國危機及其憲法課題—財稅改革之法律基礎》，台大法學論叢，1991 年 6 月，20 卷 2 期，頁 134。

學者康炎村認為：「..... 國民之租稅負擔，應分別按其經濟能力，亦即按其租稅負擔能力為依據，使同樣狀況者應同等待遇，不同狀況者應不同待遇，所謂「等者等之，不等者不等之」是也。如此，則量能課稅原則，乃成為租稅公平原則之內容，是故租稅公平原則不外乎量能課稅之原則。.....」，參見氏著，《租稅法原理》，凱倫，1987 年 2 月，頁 86 至 89。

(日本)學者金子宏認為：「租稅負擔必須在國民之間公平分配，國民在各種租稅法律關係中，必須平等待遇之原則，稱之為租稅公平主義或租稅平等主義，此乃是近代法基本原理之平等原則在課稅領域中之具體表現」，參見氏著，《租稅法》，1985 年 3 月，頁 67；「稅負擔乃於國民間按各人擔稅能力來分配.....即是所謂的能力說。.....所謂公平負擔係依擔稅力來分配稅負擔，則擔稅力即成為公平的規準。」，參見氏著，於〈稅制與公平負擔之原則〉，憲政思潮，34 期，頁 71 至 72。金子宏除與康炎村先生同認為累進稅、薪資費用扣除額、高爾夫之娛樂稅為合理之差別待遇外，更認為如租稅之特別措施(special tax treatments)有合理之理由，亦得為差別待遇。

綜合以上所述，吾人可以認為，「租稅公平原則」則目前「衡量基準」仍為「量能課稅原則」。但亦有少數學者主張量能課稅原則與平等原則應予分離，而認為平等原則是憲法上衡量標準，量能課稅原則為財政學上衡量標準。

⁴⁵ 累進稅率為合乎租稅公平之稅制，但過高的累進稅率，將影響納稅及工作意願，形成地下經濟，破壞經濟秩序，故合理的稅率結構，亦成為租稅公平之努力方向，制定合理的稅率表則，屬立法者之裁量權，除非逾越立法裁量之界限，否則不生違憲的問題。

人所犧牲的效用相同。⁴⁶。

（三）實質課稅原則

租稅法所重視者為表徵納稅能力之經濟事實，而非法律行為之外觀形式，對於實質上相同經濟活動所產生之相同經濟利益，應課以相同之租稅，始符合租稅主義所要求之公平及實質課稅原則。實質課稅原則為租稅法律主義之內涵及當然歸趨，故有關租稅構成要件之判斷及認定，自應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準⁴⁷。因此，在稅法之解釋及課稅要件事實的認定上，如有發生所謂「法律形式、名義或外觀」與「真實、實態或經濟的實質」有所差異的情形時，應重其實質而非形式，並應以此作為課稅基礎的原則⁴⁸。稅法之規定在於掌握人民之納稅能力，所重視者為足以表徵納稅能力之經濟事實，而非其外觀之法律形式。因此，在解釋及適用稅法時，所應根據者為經濟事實，即令其為違法之經濟事實，仍須對之加以課稅。

我國學說及實務亦認經濟觀察法或實質課稅原則為租稅法基本原則之一。釋字第420號解釋謂：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之」，即係揭櫫實質課稅原則之精神。綜合目前實務上的看法，實質課稅原則，其意義乃指有關稅法之解釋與適用，應以實際上經濟事實關係及其所產生的實際經濟利益為標準，而非依照事實之外觀形式判斷。申言之，依照租稅法定主義，租稅主體、租稅客體、稅基及稅率等租稅構成要件，均應以法律明定之⁴⁹。人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間而負納稅之義務⁵⁰。因此，凡法律未明定者，政府均不得任意加以課稅。然因法律之規定有時不夠具體而有補充或解釋之必要，因此，司法院大法官釋字第420號解釋明白揭示：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之」。

⁴⁶ 此說以約翰穆勒（J.S.Mill）為代表，他將相等犧牲觀念導入租稅分配理論之中，惟其缺點如下：（1）較難顧及公共支出效益問題。（2）效用純屬主觀認定，無法加以客觀的測量，也不能對個人間之效用加以比較。（3）所得邊際效用遞減的假定缺乏嚴格理論依據，一旦納稅義務人所得之邊際效用出現遞增情形時，則量能課稅的公平原則在適用上將大打折扣。有關相等犧牲之概念，有相等絕對犧牲說，相等比例犧牲說以及相等邊際犧牲說。參閱劉其昌，《財政學》，五南，1995年8月，頁157至163。

⁴⁷ 林進富，《租稅法新論》，1999年4月，頁70。

⁴⁸ 我國學說及實務亦認經濟觀察法或實質課稅原則為租稅法基本原則之一。釋字第420號解釋謂：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之」，即係揭櫫實質課稅原則之精神。

⁴⁹ 參釋字第415號解釋之解釋理由書。

⁵⁰ 參釋字第217號解釋之解釋文。

實質課稅原則有以區分成「實質把握課稅原則」及「實質歸屬課稅原則」加以理解⁵¹；有從課稅主體及課稅客體之角度，加以釐清⁵²，並進一步地認同其作為租稅法中之基本原則；然而亦有持反對意見者認為「實質課稅原則」之概念，理論上係稅法學用以表示「租稅負擔公平原則」之特殊用語而已，甚至會使憲法規定之「租稅法律原則」陷於形駭化、空洞化⁵³。

本文認為租稅法中相較於一般行政事件，有其獨特之原理及原則，而實質課稅原則強調其經濟所得狀態之軌跡，針對實質取得所得者課徵稅捐，其目的無非係符合「租稅公平原則」及「有所得者，即須課稅」之經濟理由，否則若忽略其實質上所得者之狀態及軌跡，而僅針對名義所得者課徵稅捐，反而容易造成逃漏稅捐及稅捐負擔不公平之現象，是實質課稅原則其基本目的係在避免「租稅規避」之不公平現象⁵⁴。

四、租稅法上之法治國原則

在權力分立的體制下，代表人民的議會制訂法律，由行政機關執行法律，司法機關負責法律之解釋與適用，監督法律之制訂，使法律不會超出正義以外。從而，為保障人權與增進人民之公共福祉，乃要求一切國家作用應具備法律基礎，亦即行政機關執行行政事務必須遵循「依法行政原則⁵⁵」、「比例原則」等法治國家原則。憲法第 23 條規定：「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⁵⁶者外，不得以法律限制之。」，中央法規標準法第 5

⁵¹ 參照吉良實，實質課稅課的展開，1980 年 12 月，頁 62 至 114。轉引自鄭俊仁譯，〈實質課稅主義（上）〉，載於《財稅研究》，第 19 卷第 3 期，1987 年，頁 120。

⁵² 參照王建火宣，《租稅法》，1999 年 8 月，頁 46。

⁵³ 參照北野弘久，實質課稅的原則，頁 67 至 92，轉引自許志雄譯，載於《財稅研究》，第 17 卷第 5 期，1985 年，頁 127 至 130。

⁵⁴ 參照林進富，《租稅法新論》，2000 年 10 月，頁 70。故德國租稅通則第 42 條規定即係杜絕「租稅規避」之具體規範；而我國所得稅法第 43 條之 1 規定，亦係實質課稅原則之明文規定。

⁵⁵ 依法行政從 Otto Mayer 以來一向區分為法律優越及法律保留兩項次原則，而在現行憲法上表現上述次原則意涵的條文，則非常清楚並無疑義，例如憲法第 170 條、第 171 條第 1 項、第 172 條屬於法律優越原則；憲法第 23 條明定對「以上各條所列舉之自由權利」，在一定條件下始「得以法律限制之」，明顯採取法律保留中的干涉保留或侵害保留而非全面保留。

⁵⁶ 按憲法第 22 條規定：「凡人民之其他自由及權利，不妨害社會秩序公共利益者，均受憲法之保障。」是為人權概括保障規定。第 23 條規定：「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。」其除外規定，為公益原則。其法律限制，為法律保留原則。其『必要』二字，為必要原則，實乃『比例原則』之規定。比例原則要求行政、立法及司法行為，其手段與所欲實現之目的間，應有合理比例關係，不得不成比例。當今，已是防止國家權力濫用之「法治國家原則」之一。比例原則之內涵有三：（一）適當性原則；其意指所採取之手段必須適合其所追求之目的，始得謂之正當，而具有適當性。申言之，以

條規定：「左列事項應以法律定之：一、憲法或法律有明文規定，應以法律定之者。二、關於人民之權利義務者。三、關於國家各機關之組織者。四、其他重要事項應以法律定之者。」均為法治國家原則之說明。

在法治國家原則下，人民透過議會制訂的法律，使人民可以預測到行政機關之行為對人民經濟生活之影響。因此，在法治國家原則底下，關於稅捐負擔方面，人民可要求主管稅捐稽徵之稽徵機關，必須遵守稅捐法之規定，在滿足稅捐法律構成要件之規定以後，而且也只能對於滿足稅捐法律構成要件之人民，依照稅捐法所規定之程序，來核課與徵收稅捐。所以，憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務」，當係稅捐法領域中，法治國家原則的規定。

司法院大法官於釋字第 499 號解釋，對現行憲法之基本原則以及由基本原則所形成之自由民主之憲政秩序，有如下的闡釋：「憲法條文中，例如第 1 條所樹立之民主共和國原則、第 2 條國民民主權原則、第二章保障人民權利，以及有關權力分立與制衡之原則，具有本質之重要性，亦為憲法整體基本原則之所在。基於前述規定所形成之自由民主憲政秩序，乃現行憲法賴以存立之基礎，凡憲法設置之機關均有遵守之義務。」因此，稅捐機關自當遵循法治國家原則之規範，確實依法行政，以保障納稅人之權益。

法治國家之發展史莫不顯示，先形式而後實質。亦即先要求國家權力按立法、行政及司法加以劃分，並分別賦予不同機關。而後肯認立法優位、依法行政，以及對於人民提供由獨立司法機關審判的權利保障，以對抗不法失當之公權力的行為。形式的法治國家主要在於確保法的安定性，亦即保障受形式法律保護的權利。問題是形式法律的內容可能自始，也可能由於執行法律之機關的曲解，而根本不符合正法之實質正義的標準。因此，對於法治國家據以統治之規範，不能不在形式之上，再附以實質正義的要求。這是德國在威瑪憲法底下，經歷國社黨之統治的可怕經驗，經過徹底反省後的總結。依德國經驗，形式與實質法治國家原則在稅捐法學上有下列不同論述重點：在形式法治國家原則下，關心實體法上之依法課稅原則、法律構成要件理論，程序法上之稅捐秘密、救濟保障及依法聽審等。二次大戰戰後發展出來之實質法治國家

法律為手段而限制人民權利，可達到維護公益之目的時，其立法手段始具有適當性。（二）最小侵害原則：其意指所採取之手段能達成目的，且無其他具有相同效力而不限制基本權之更佳手段時，始可謂其侵害最小，而具有必要性；申言之，於適當性原則獲肯定時，在達成立法目的有各項手段時，應選擇對人民權利侵害最小之手段，其手段始具有必要性，亦稱為必要性原則。（三）比例性原則：其意指欲達成一定目的所採取手段之限制程度，不得與達成目的之需要程度不成比例，亦即必須符合一定比例關係始可。申言之，其立法手段固可達成立法目的，惟其法益權衡結果，仍不可給予人民過度之負擔，造成人民權利過量之損失。

原則將稅捐正義、稅捐之正當性、量能平等課稅原則，以及自由權之課稅限界等問題成為討論的重心。該發展豐富了稅捐法學之實質正義的內容，使之不再只是研究課稅技術的形式法學。

參、租稅罰之意義及分類

一、租稅罰之意義

由於租稅為國家存立之重要基礎，憲法第 19 條即明文規定，人民有依法律納稅之義務，相對地，國家即有向人民課徵租稅之權力。因此，人民負有依據租稅法規，繳付稅金之義務與責任。為確保此項金錢義務之履行，對於違反其義務者，國家即有必要加以處罰。租稅處罰為對人民權利之嚴重干預，即藉由威嚇及不利益之施加，使人民不敢任意逃漏稅捐，並對於已逃漏者之處罰，以實現租稅正義。因此，租稅處罰在整個稅法體系中占有相當重要之地位。故欲瞭解「租稅罰」，首應瞭解「租稅」之定義，及「租稅罰」之體制⁵⁷。簡言而論，「租稅罰」概分為「租稅刑事罰」與「租稅秩序罰」兩大類型；「租稅刑事罰」可區分為「租稅刑罰」與「普通刑罰」；而「租稅秩序罰」可區分為「行為罰」與「漏稅罰」兩種。因本文之研究係以「租稅秩序罰」為核心範疇，故「租稅刑事罰」部分僅為扼要之論述，合先敘明。

「租稅秩序罰」係國家為確保租稅之徵收，基於國家統治權的運用，對於違反租稅法上規範義務之人，所科處租稅刑事罰以外之制裁。可將其定義分述如下：

（一）租稅秩序罰係基於國家統治權的運用，對於違反租稅法上義務之人予以制裁

國家有向人民課徵租稅之權力，乃基於國家統治權的運用，因租稅徵收具有強制性，對於違反或妨礙租稅法上義務之人，國家自應發動制裁權，施以相當之制裁。

（二）租稅秩序罰制裁之對象，係為違反租稅法上規範義務之人所為之制裁

租稅法上之義務概可分為「繳納義務」與「行為義務」，而行為義務又可分為「作為」與「不作為」義務。而租稅罰之實施，係以違反稅法上義務為前提，故制裁

⁵⁷ 依租稅法之學說理論，「租稅犯」之分類如下：一、基於處罰種類不同而區分：（一）狹義的租稅犯（二）租稅行政上秩序犯；二、基於侵害法益不同而區分：（一）漏稅犯（二）租稅秩序犯；三、基於可罰性行為不同而區分：（一）脫稅犯（二）租稅危險犯。詳請參見，楊進興，《我國租稅秩序罰之研究》，東吳法碩論文，1987年，頁5~10。

之對象，係為違反租稅法上規範義務之人。租稅法上之義務人，除納稅義務人外，尚有扣繳義務人⁵⁸、代徵義務人⁵⁹、代繳義務人⁶⁰等，上述義務人違反租稅法上規範義務者，均得為租稅秩序罰制裁之對。

（三）租稅秩序罰係科處租稅刑事罰以外之制裁

現行之稅法，有關「租稅刑事罰」之規定，大體上統一規範於稅捐稽徵法第 41 條至第 43 條；「租稅秩序罰」之部分除規範於稅捐稽徵法第 44 條至第 45 條以外，各稅法尚有其單行法之規定，規定甚為繁複。故有關「租稅秩序罰」之範圍甚為廣泛。

（四）租稅秩序罰為行政秩序罰之範圍

一般所稱行政秩序罰，係指國家基於行政法上一般權利義務關係對違反義務者所為之秩序罰，租稅法為行政法之一環，故租稅秩序罰為行政秩序罰之範疇。因行政秩序罰為公法上之制裁，故租稅秩序罰自亦屬之。

二、租稅罰之分類

各國租稅法對於違反租稅法上義務之人，皆設有罰則⁶¹。惟各國之立法例各有不同，有科處刑罰為主的國家，如德國、瑞士或日本等國家。有科處秩序罰為主，但亦設有刑罰規定的國家，如美國、中國大陸及我國等。無論租稅刑事罰或租稅秩序罰，皆屬租稅罰之範疇，對於違反租稅法規定而應科處租稅罰的人，在學理上每以「租稅犯⁶²」稱之，以顯示其屬租稅罰受罰之主體。租稅法為行政法之一支，其所規定的租稅罰，亦即為行政罰的一種。在我國之「租稅罰」，以其所科罰則的性質得區分為「租稅刑事罰」與「租稅秩序罰」兩類型，茲扼要論述如下：

⁵⁸ 參見所得稅法第 88 條、第 89 條、第 92 條、第 114 條等規定。

⁵⁹ 參見證券交易稅條例第 4 條、娛樂稅法第 3 條之規定。

⁶⁰ 參見房屋稅條例第 4 條之規定。

⁶¹ 關於稅捐罰則，含稅捐刑事罰及稅捐秩序罰，在德國實務上之發展的情形，Peter Bildsborfer 在 NJW 有連續的詳細報導。Peter Bildsborfer, Die Entwicklung des Steuerf-und Steuerordnungswidrigkeiten recgt, NJW,1992, 1924ff; 1996,169ff.; 1999, 1675ff..。轉引自，黃茂榮，〈論稅捐罰則（上）〉，植根雜誌第 21 卷第 9 期，頁 24。

⁶² 學者卜正明認為，所謂「犯」就是犯法之人，違反租稅法規定而應科處刑罰的人，固可稱為「租稅犯」，對違反租稅法僅科以秩序罰之人，未嘗不可稱之為「犯」。故「租稅犯」係指違反租稅法上的義務，而受「租稅刑事罰」或「租稅秩序罰」制裁的人。詳參氏著，《租稅罰的研究》，財政部財稅人員訓練所，1973 年，頁 25。

（一）租稅刑事罰

「租稅刑事罰」係針對較嚴重之違反稅法行為，而「行政秩序罰」則是以較輕之違反行為為對象。就違反租稅法規之行為而言，由於一般僅係租稅義務之違反，較少觸及社會倫理價值之非難，在法益之侵害上亦屬較低程度，故將其置於刑罰領域乃較為少見，只有少數如稅捐稽徵法第 41 條涉及以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，始科以有期徒刑或罰金。至於其他大部分之處罰，以行政秩序罰為主。一方面固然違反稅法行為態樣較輕，以行政秩序罰即可滿足；另一方面行政秩序罰之處罰主體原則上係以行政機關為主，故對於違反租稅行為之調查、追訴及處罰，皆可由行政機關主導並決定，因此對於租稅行政權之貫徹及執行，必然較為簡便迅速，且耗費較低之成本。是以，稅法中之處罰規定，大部分皆以行政秩序罰為主。

（二）租稅秩序罰

「租稅秩序罰」可區分為「行為罰」與「漏稅罰」兩種。行為罰係指行為人違反稅法上所規定之各種行為義務，而受到之處罰。如違反申報、登記之行為義務等，而受到之處罰；漏稅罰則係指納稅義務人未依稅法之規定繳納其負擔之稅款，或未盡其應盡之行為義務，使稅捐稽徵機關不知有關稅捐之事實，而在核定時減少應納稅額，致影響國家租稅請求權之行使，並發生短漏租稅之結果⁶³。如短漏所得稅、營業稅等之處罰。此兩種不同類型之處罰，由於其性質及目的皆不相同，因此在國家租稅處罰權之行使上即有甚大之差異⁶⁴。

學者陳敏就「租稅刑事罰」與「租稅秩序罰」有更深入一層之解析，氏認為⁶⁵：「法律對犯罪行為與違章行為之追訴原則不同。對犯罪行為之追訴⁶⁶，係採『合法性原則』。…違章行為之追訴，則應採用『機會原則』，由主管機關依合義務裁量決定之⁶⁷。」深值稅政實務運作之理解與探究；本文認同上述見解，就涉及刑責部分，當事人應有拒絕及緘默之權利；行政秩序罰部分，則應就個案案情判定，決定裁罰與否。

⁶³ 參閱陳清秀，《稅法總論》，1997年，初版，頁545。

⁶⁴ 司法院 89.04.20 釋字第 503 號解釋：「納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。」

⁶⁵ 參陳敏著，《租稅稽徵程序之協力義務》，政大法學評論，第 37 期，1988 年 6 月，頁 67。

⁶⁶ 參見刑事訴訟法第 241 條規定：「公務員因執行職務，知有犯罪嫌疑者，應為告發。」

⁶⁷ 參見德國之違反秩序罰法第 47 條第 1 項規定：「違反秩序行為之追訴，由追訴機關裁量決定之，在案件繫屬中，亦得隨時停止之。」

肆、租稅罰與基本權利

18世紀法國資產階級大革命的綱領性文件，也是後來世界人權宣言的鼻祖「法國人權和國公民權利宣言」，莊嚴宣稱：「公民平等地受法律保護和懲罰、平等納稅和決定稅收。」、「除非當合法認定的公共需要所顯然必需時，且在公平而預先設定的條件下，任何人的財產權不得受到剝奪。」⁶⁸，這一鄭重宣告既是國民主權的政治宣言，也是資產階級啟蒙思想家「天賦人權」實踐鬥爭的理論成果。事實上，國民主權和人權保障是近代資產階級革命貢獻給人類的兩大政治遺產。現代民主國家的立憲政治，離開國民主權和基本人權的保障則失去其正當性的基礎。因此，人權是納稅人權利的憲政基礎中一個重要內容。

現代國家大多是稅收國家，稅收是整個國家生存運轉的命脈。日本學者北野弘久就是延續這一探索且取得突出成就的當代稅法學者之一，其就憲政和人權的角度重新審視稅法，認為從國民主權原理和人權保障原則出發，稅法並非僅是徵稅之法，而是保障納稅人基本權的權利立法⁶⁹。

國家課稅權的行使相對於人民有憲法層次之利益衝突，即課稅權與基本權利之衝突問題。為防止國家在稅捐之課徵上非必要的或過度的限制人民之基本權利，妨礙人民能順性自由發展自己的機會，稅捐之課徵在憲法上亦要求應符合稅捐法定主義及量能課稅原則。是故，稅捐之課徵如有違反上述意旨的情事，其所依據之稅法或所從事之課稅處分即可能構成違憲。

稅捐之課徵的結果不但直接減少人民受憲法保護之財產，而且其課徵亦可能進一步介入人民之婚姻、遷徙、生存、工作以及自由平等發展的基本權利⁷⁰。因此，除依形式正義，憲法第19條規定人民依法律才有納稅之義務，亦即課徵稅捐應有法律依據，以符合民主原則之要求外，稅捐法規⁷¹之內容並應符合比例原則⁷²，不得超出必要的限

⁶⁸ 董雲虎編著，《人權基本文獻要覽》，遼寧人民出版社，1994年版。

⁶⁹ 參見，（日）北野弘久，《稅法學原論》（第4版），陳剛、楊建廣等譯，中國檢察出版社，2000年版。

⁷⁰ 參見黃茂榮，《稅法總論第二冊》，植根法學叢書，2005年10月，頁154。

⁷¹ 所謂稅捐法規並不限於規定於各種稅法中者，只要其內容與稅捐債務關係、稅捐稽徵關係、稅捐處罰關係及稅捐爭訟關係有關者皆屬之。稅捐爭訟關係目前雖與其它行政爭訟關係共同規定於訴願法及行政訴訟法，無自己特別之稅捐訴訟法的專法。但仍應注意提起稅捐爭訟原則上應踐行復查之前置程序（稅捐稽徵法第35條）。司法院釋字第346號：「解釋憲法第19條規定人民有依法律納稅之義務，系指有關納稅之義務應以法律定之，並未限制其應規定於何種法律。法律基於特定目的，而以內容具

度（「憲法」第23條）⁷³。

我國憲法上課稅條文，只有第19條規定：「人民有依法律納稅之義務」，則在國家與人民⁷⁴間的徵納關係中，人民是否僅存有「納稅者之義務」？而無從主張憲法⁷⁵上「納稅者權利⁷⁶」之餘地？此應從「稅捐」究竟限制了何種基本權利來探討，本文試就

體、範圍明確之方式，就徵收稅捐所為之授權規定，並非憲法所不許。國民教育法第16條第1項第3款及財政收支劃分法第18條第1項關於徵收教育捐之授權規定，依上開說明，與憲法尚無牴觸。」。

⁷² 行政程序法第7條規定：「行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的之達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。」此為行政行為應符合比例原則在法律層次之明文規定。至於憲法第23條可謂是比例原則在憲法層次的規定。該條直接命令的對象固為立法者，舉輕以明重，行政機關自更不得有違反比例原則之行政行為。否則，其所為不但違反行政程序法第七條，而且違反憲法第23條。這使違反比例原則之行政行為構成違憲。是故，依比例原則，不但普通法院得有利於人民將法律規定相對化，而且在其應相對化而未相對化的情形，因此遭受不利之人民最後並得向憲法法院聲請違憲審查。

⁷³ 以憲法第23條為比例原則在憲法上之規範基礎，為司法院釋字第476號解釋所肯認：「人民身體之自由與生存權應予保障，固為憲法第8條、第15條所明定；惟國家刑罰權之實現，對於特定事項而以特別刑法規定特別之罪刑所為之規範，倘與憲法第23條所要求之目的正當性、手段必要性、限制妥當性符合，即無乖於比例原則，要不得僅以其關乎人民生命、身體之自由，遂執兩不相侔之普通刑法規定事項，而謂其系有違於前開憲法之意旨。」該意旨後來並為司法院釋字第544號解釋所重申。

⁷⁴ 憲法第二章「人民」一詞，包括自然人、法人及特定之非法人團體。蓋釋字第486號解釋（含解釋理由書）指出，人民基本權利之保障乃現代法治國家之主要任務，凡憲法上所保障之權利或法律上之利益受侵害者，其主體均得依法請求救濟。商標法所稱「其他團體」，係指於自然人及法人以外其他無權利能力之團體而言，其立法目的係在一定限度內保護該團體之人格權及財產上利益。按自然人及法人為權利義務之主體，當然為憲法保護之對象。

⁷⁵ 整體而言，憲法上關於人民之基本權利，若按其行使方式之不同予以分類，大別可區分為自由權、受益權、參政權，至於平等權則為前述三類基本權利之前提。倘依基本權利之本質與形成背景予以分類，可區分為「前國家之權利」與「後國家之權利」。前者係指國家未出現、未成立之前，任何個人已自然享有之權利，此種權利乃每個人與生俱來所固有者，且係人之所以為人應擁有者，故又稱為自然權利。後者係以國家存立為前提所具有之權利，而國家存在之目的，乃在保障國民之生命、自由及追求幸福等「前國家之權利」；然事實上，此等權利若欲在現實社會生活中具體實現其效果，則須經由國家權力之積極運作，方能獲得確實之保障。學者李震山認為：「如果直接從人民基本權利之性質切入，再加以層級化的結果，似可將人民之權利分為：原權層次、憲法基本權利層次、一般法律權利層次」、「有必要將原權實證化，以調和國家權力與人民自然權利之衝突」，請參，參閱李震山，〈論憲法未列舉之自由權利之保障---司法院大法官相關解釋之評析〉，收於：劉孔中、陳新民主編，《憲法解釋之理論與實務》，第三輯，上冊，初版，2002年，頁359、360。學者顏厥安認為：「在憲法的層級上觀察，所謂原權，係一種個人權，先於國家存在之固有權。換言之，並非一開始就有國家，在組成國家之前必定還有一個沒有國家存在之狀態，所謂的「自然狀態」、「屬於原權層次之人民權利，理論上並不需要規定於實定法中。但是由於國權與人權現實上之衝突，使得自然權利理論產生危機，此時法實證主義可說是現代世界對自然法論危機的一種回應」，參閱顏厥安，〈再訪法實證主義〉，收於：顏厥安，《法與實踐理性》，初版，1998年，頁257、239。換言之，將本屬原權層次之自然權，置於基本權利之譜系之中，作為憲法之基本權利，具有一種宣示與確認的意義。

⁷⁶ 其實「納稅者權利」一詞，對人民而言並不陌生，納稅人通常皆會泛稱憲法上之權利，皆為其應有之權利；而學者對此命題，亦多有論著，例如，黃俊杰著有「納稅者權利保護」，翰盧，2004年；葛

與租稅罰較易發生衝突之基本權利關係論述如下：

一、租稅罰與財產權

課稅對納稅人而言，最普通而直接的感覺應是「可用的所得減少了」，若將此感覺轉換為法律用語而言，應係人民對「財產」減少之感受，若再以憲法之角度來探討，則應係「基本人權」中「財產權」是否被侵害之問題⁷⁷？

學者吳庚認為「財產權」的定義如下⁷⁸：「法律上及所有人主觀上一切具有財產價值之權利及物件。」，並認為「財產」是先法律，也先憲法而存在的概念。財產權是個人的權利，其內容及範圍不能完全以法律規定為準，也不全然取決於交易上有無價值。客觀上毫無價值，或者法律對之已不加保障的有體物、無體物及權利，只要所有人「蔽帚自珍」，仍應視之為財產的一種。例如已作廢的舊紙幣法律上可能毫無價值，客觀上也無任何用途，但對收藏者而言，主觀上可能與古董一般等同視之。

人民與國家間的關係，似無其他法域如同稅法一般的經常性。當國民與國家準備要進入一個長期稅法關係的形成時，國民本身的職業生活，很自然地就被濃縮為一種連續不斷的債之關係⁷⁹。國家課稅的標的，主要是針對私有財產以及私經濟活動，由國家權力進行規制而加以分享。若是假設所有的物質都歸屬於國家所有，或者有關經濟之活動僅由國家有權經營及獨占，那麼「稅捐」或許並非不可或缺的國家物質前提。因此，課稅制度存在可能性之先決要件，必定在於事實上承認財產與經濟的私使用性原則。就此，私使用性原則的承認，除了作為稅捐制度的前提要件之外，並且也是國家課稅行為的合理性價值基礎。

克昌，著有「行政程序與納稅人基本權」，翰廬，2002年。

⁷⁷ 「財產權負有社會義務曾被我國公私法學者渲染為上個（20）世紀法學的信條，與 19 世紀財產權的神聖成為對比。其實這不過是附和三民主義限制私有財產及主張部分生產工具國有化的意識型態，或者反映沒有個體權利只有家族或團體優先之根深蒂固的傳統觀念。實際上從 18 世紀到 21 世紀，沒有一個政法社會存在真正神聖而不受限制的財產權。1789 年法國人權宣言第 17 條及 1848 年德意志保羅教堂憲法第 164 條都宣稱財產權為不可侵犯的權利，但同時也規定財產得依法徵收及補償，又制定於 18 世紀的美國憲法增修條文第 5 條，適用到今天仍然不變，財產權可以剝奪。只是要符合正當法律程序，都是例子。所以，我們認為在我國憲法上財產權與其他基本權一樣，須符合法律保留原則、法律明確性原則、比例原則及平等原則，其限制才具有合憲性。不過要注意一點，基本國策條款中有平均地權、漲價歸公等土地政策（憲法第 142 條至第 143 條）、部分生產工具公有化（憲法第 144 條）、節制私人資本（憲法第 145 條）等規定，應將之與憲法第 23 條合併觀察，並得視上述條文為第 23 條「增進公共利益」的具體指標。」；轉引自吳庚，《憲法的解釋與適用》，自版，2004 年，頁 257。

⁷⁸ 吳庚，《憲法的解釋與適用》，自版，2004 年，頁 243。

⁷⁹ 參閱 Joachim Lang, in: Klaus Tipke/ Joachim Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, § 1 Rn. 1.

課稅係以國家公權力，強制性的將人民部分財產，無償地轉為國家所有。因此，稅法無所遁於對人民自由權、財產權干預與介入之命運，但是其干預的強度本應受到憲法基本價值觀的拘束⁸⁰。尤其在稅法領域，並無給付行政的作用，因為稅法本質上係以干預行政的面貌，來進行其功能上的國家任務。換言之，在基本權利規範體系中，稅捐所代表者，即為對於基本權利之限制，特別是對於人民財產權保障範圍的侵入。

大法官於釋字第 400 號解釋，言簡意賅說明了財產權的重要性：「憲法第 15 條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。……」說明了財產對個人的重要性，社會成員享有充分自由、發展健全的人格及營造有尊嚴的生活，則社會整體的福祉必隨之增進。這段文字的意義，不僅止於此而已。還確認了私有財產制度在憲法上的重要地位，保障私有財產是現行憲法的一項基本之價值決定⁸¹。

二、租稅罰與平等權

平等權⁸²作為主觀公權利，可對於來自公權力之侵害行使防禦權；平等原則作為客觀法規範，則可拘束法律之適用與法律之制定。⁸³平等分為形式平等及實質平等，在合理的情形下為顧及實質平等，法律自可有差別規定，然而在何種標準下始可為差別規定，其內涵無非是「正義」、「合理」等。例如，行政程序法第 6 條之規定「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇」即屬之。憲法第 7 條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」是為平等權。此一平等權之規定，可以導出「相同之情況，應為相同之處理；不同之情況，應為不同之處理」之平等原則，或稱差別待遇禁止 (Differenzierungsverbot) 原則。凡適用法律違反平等原則，或制定以不平等為內容之法律，皆有違憲之嫌。惟法律就其所定事實上

⁸⁰ 參閱葛克昌，〈人民有依法律納稅之義務---以大法官會議解釋為中心〉，收於，葛克昌，《稅法基本問題---財政憲法篇》，初版，1996 年，頁 49。

⁸¹ 司法院釋字第 603 號解釋亦言及略以：「……維護人性尊嚴與尊重人格自由發展，乃自由民主憲政秩序之核心價值。」；司法院釋字第 559 號解釋言及略以：「……涉及財產權者，則得依其限制之程度，以法律或法律明確授權之命令予以規範。……至主管機關依法律概括授權所發布之命令若僅屬細節性、技術性之次要事項者，並非法所不許。……」

⁸² 有關平等之理論基礎，參見邱基峻、邱銘堂，〈論行政法上之平等原則〉，輯入城仲模主編，《行政法之一般法律原則（二）》，台北：三民書局，1997 年，頁 111-116。

⁸³ 有關法律適用平等與法律制定平等之相關說明，參見陳新民，《憲法基本權利之基本理論（上）》，元照出版公司，1999 年，頁 498-516。

之差異，亦得授權行政機關發布施行細則為合理必要之規定⁸⁴。

平等原則是現代各國立法之基本原則，平等權更是各國憲法所保障之基本人權之一，租稅公平原則即為平等原則在稅法上之具體表現，在租稅的課徵上，採此平等原理，亦即「相同之事件應為相同之處理，不同之事件則應為不同之處理」，而法律制定之平等原則，其前題在於確立衡量之標準⁸⁵，而現代之稅法，係採取量能課稅原則「依負擔能力(給付能力或擔稅能力)分配租稅負擔⁸⁶」，則經濟上之負擔能力即成為公平之衡量標準，則納稅者相互間之公平，即可因「具有同等經濟能力的人課徵等額的租稅，具有不同經濟能力的人課徵不同數額的租稅」而得以維持，前者即所謂水平公平，後者即所謂垂直公平，租稅之公平即指二者而言。換言之，平等課稅即指依其經濟上負擔能力而為差別之課稅，也因此量能課稅原則乃成為租稅公平原則之內容，而累進稅率係採此一公平負擔概念依據，使納稅(負擔)能力愈強者所負擔的租稅也愈多，納稅能力愈弱者其所負擔之租稅也應愈少，故採行累進稅率之所得稅，成為公平稅制之代表⁸⁷。

⁸⁴ 請參見司法院釋字第 412 號解釋。

⁸⁵ 參閱陳敏，〈憲法之租稅概念及其課徵限制〉，政大法學評論，24 期，頁 54。日本憲法就租稅負擔應依何種規準來分配，無特別規定，此參閱，金子宏著，劉得寬譯，《稅制與公平負擔之原則—以所得稅為中心》一文，憲政思潮，34 期，頁 72，我國似乎亦同，量能課稅原則似乎係源自社會福利之要求。

⁸⁶ 學者陳敏，於前揭文論及：「憲法所保障之平等，為法律上相對之平等，則適用憲法平等原則時，即應決定考察中事物，應就如何之觀點認為相同，而應予以同等之待遇。因此須確立比較之標準(Vergleichsmaß stab)。即立法者所採擇，用以構成法律體系之基本價值或基本原則……各稅法所共同之基本原則為量能課稅原則……基於民生福利原則，稅法亦得用以達成財政收入以外之目的。為實現經濟、社會、教育、文化等政策，而採行之租稅優惠或特別負擔，其本質即為差別待遇。惟此種差別待遇並非破壞量能課稅原則……於同理為達成租稅課徵之便利省事，亦容許有相當之差別待遇，而不違反平等原則。」，該文指出稅法之平等原則之比較為量能課稅原則，並容許合理的差別待遇。學者葛克昌，於《租稅國危機及其憲法課題—財稅改革之法律基礎》，論及：「所得之計稅標準係依相對平等原則(量能課稅原則)……」，台大法學論叢，80 年 6 月，20 卷 2 期，頁 134。學者康炎村，於「租稅法原理」論及：「……國民之租稅負擔，應分別按其經濟能力，亦即按其租稅負擔能力為依據，使同樣狀況者應同等待遇，不同狀況者應不同待遇，所謂「等者等之，不等者不等之」是也。如此，則量能課稅原則，乃成為租稅公平原則之內容，是故租稅公平原則不外乎量能課稅之原則。……」，凱倫，76 年 2 月，頁 86 至 89。

日本學者金子宏，於「租稅法」論及：「租稅負擔必須在國民之間公平分配，國民在各種租稅法律關係中，必須平等待遇之原則，稱之為租稅公平主義或租稅平等主義，此乃是近代法基本原理之平等原則在課稅領域中之具體表現」，74 年 3 月，頁 67；於《稅制與公平負擔之原則》說：「稅負擔乃於國民間按各人負擔能力來分配……即是所謂的能力說。……所謂公平負擔係依負擔力來分配稅負擔，則負擔力即成為公平的規準。」，憲政思潮。34 期，頁 71 至 72；金子宏除與康炎村先生同認為累進稅、薪資費用扣除額、高爾夫之娛樂稅為合理之差別待遇外，更認為如租稅之特別措施(special tax treatments)有合理之理由，亦得為差別待遇。綜合以上所述，吾人可以認為，租稅公平原則目前衡量基準仍為量能課稅原則。但亦有少數學者主張量能課稅原則與平等原則應予分離，而認為平等原則是憲法上衡量標準，量能課稅原則為財政學上衡量標準。

⁸⁷ 累進稅率為合乎租稅公平之稅制，但過高的累進稅率，將影響納稅及工作意願，形成地下經濟，破壞

憲法第 7 條人民在法律上一律平等，除人民權利外，對於人民之義務亦應有該原則之適用，特別是在人民納稅義務上，由於法治國家個人無特別犧牲之義務，故人民因公益而有負擔租稅之必要時，因限制其財產權所作之犧牲，應以平等犧牲為前題，換言之，租稅負擔，原則上國民應平等分擔之，亦即課徵租稅受平等負擔原則之拘束。我國在大法官解釋第 224 號⁸⁸、369 號⁸⁹，即直接將平等權之規定適用在人民之納稅義務上，誠屬的論。

三、租稅罰與營業權

關於使用財產權的侵入概念，事實上似無法完全合致地描繪出稅捐在權利面向上的憲法圖像。也就是說，作為國家課稅權行使之對象，或者符合憲法秩序之稅法的規範內涵，主要係以人民可能支配之剩餘財產權為合憲性的界限，也就是說必須扣除家庭以及個人人性尊嚴基本生活等必要費用，除此之外所得自主運用之財產範圍⁹⁰。至於，屬於人民不可支配的財產權部份，則應受到憲法第 15 條所蘊含的經濟生存權之競合影響，而為非稅標的。稅捐權利面向之核心領域，係符合人性尊嚴基本生活需求之經濟生存權，是以人民可支配剩餘之財產權，作為國家課稅權行使之對象。此外，並以維持人民重新運營經濟生活所必要之再生利益，作為國家課稅權之憲法界限。因此，稅捐之權利內涵與憲法第 15 條之經濟生存權或者財產權等，均有一定交集之關聯性。雖然國家課稅權之行使，主要係涉及人民財產權利之限制，但是稅捐的權利內涵並無法僅由憲法第 15 條之財產權所完全涵蓋，而應該是一種有其特定內涵之複合性權利。

經濟秩序；故合理的稅率結構，亦成為租稅公平之努力方向，制定合理的稅率表則，屬立法者之裁量權，除非逾越立法裁量之界限，否則原則上不生違憲的問題。

⁸⁸ 司法院釋字第 224 號解釋略以：「稅捐稽徵法關於申請復查，以繳納一定比例之稅款或提供相當擔保為條件之規定，使未能繳納或提供相當擔保之人，喪失行政救濟之機會，係對人民訴願及訴訟權所為不必要之限制，且同法又因而規定，申請復查者，須於行政救濟程序確定後始予強制執行，對於未經行政救濟程序者，亦有欠公平，與憲法第 7 條、第 16 條、第 19 條之意旨有所不符，均應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿 2 年時失其效力。在此期間，上開規定應連用稅捐之保全與優先受償等問題，通盤檢討修正，以貫徹憲法保障人民訴願、訴訟權及課稅公平之原則。」

⁸⁹ 司法院釋字第 369 號解釋略以：「憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。至法律所定之內容於合理範圍內，本屬立法裁量事項，是房屋稅條例第 1 條、第 5 條、第 6 條及第 15 條之規定與憲法並無抵觸。又房屋稅係依房屋現值按法定稅率課徵，為財產稅之一種；同條例第 15 條第 1 項第 9 款就房屋稅之免稅額雖未分別就自住房屋與其他住家用房屋而為不同之規定，仍屬立法機關裁量之範疇，與憲法保障人民平等權及財產權之本旨，亦無抵觸。」

⁹⁰ 參閱黃俊杰，〈稅捐基本權〉，《台大法學論叢》，第 33 卷，第 2 期，2004 年 3 月，頁 122。

納稅人有權藉由營業活動以維持其長期生活，其職業活動及其成果自應予以保障，因此無論職業之選擇或執行活動，皆受憲法之保障⁹¹。尤其，在承認稅捐規劃權屬於人民行使稅捐基本權利運營經濟生活所必要之內涵時，則更突顯出憲法第 19 條隱含有基本權利之內在性格。換言之，從憲法釋義學的角度觀察上，憲法第 19 條應屬憲法第 15 條的特別規定⁹²。至於，其他的非稅公課，例如受益費、規費以及特別公課等，則仍屬對於財產權利之限制，而與憲法第 19 條無涉。我國學界對於憲法第 19 條之認知，似受到人民與國家四種傳統身分關係之思考影響，認為人民基於被動身分而產生「義務」，因此推論納稅係人民之憲法義務。然而，卻忽略憲法第 23 條「以上各條列舉之自由權利」，在規範體系上亦涵蓋憲法第 19 條至第 21 條之可能性⁹³。故稅法之規定，若實質上限制人民之營業權，而又無憲法第 23 條所列舉之理由，或其限制為不必要⁹⁴，即有違憲之嫌⁹⁵。

伍、租稅罰之憲法界限

國家需要財政收入作為其存續條件，由於稅捐係以金錢作為給付標的，符合自由主義國家之基本思考，亦即以金錢代替勞役的方式，國家可避免過度介入社會運作，而保持中立性的自由主義傳統。因此，越來越多的現代國家成為所謂的稅捐國。課稅權為國家權力之一種，依法治國原則之憲法要求，必須在合憲之範圍內行使，故不得違憲課稅，而人民對於違憲之課稅並無必要納稅⁹⁶。因此，稅捐正義是作為課稅權之憲法界限⁹⁷。從人權保障而言，憲法第二章關於人民基本權利之規定，直接適用在稅法上，亦有助於讓稅捐之權利面向，作為有效實踐納稅者權利保護之功能。因為，人權

⁹¹ 司法院釋字第 514 號解釋略以：「……人民營業之自由為憲法上工作權及財產權所保障。有關營業許可之條件，營業應遵守之義務及違反義務應受之制裁，依憲法第 23 條規定，均應以法律定之，其內容更須符合該條規定之要件。若其限制，於性質上得由法律授權以命令補充規定時，授權之目的、內容及範圍應具體明確，始得據以發布命令，迭經本院解釋在案。……」

⁹² 參閱黃俊杰，〈稅捐基本權〉，《台大法學論叢》，第 33 卷，第 2 期，2004 年 3 月，頁 122。

⁹³ 參閱黃俊杰，〈稅捐基本權〉，《台大法學論叢》，第 33 卷，第 2 期，2004 年 3 月，頁 125。

⁹⁴ 司法院釋字第 390 號解釋略以：「……對於人民設立工廠而有違反行政法上義務之行為，予以停工或勒令歇業之處分，涉及人民權利之限制，依憲法第 23 條及中央法規標準法第 5 條第 2 款規定，應以法律定之；若法律授權以命令為補充規定者，授權之目的、內容及範圍，應具體明確，始得據以發布命令。……」

⁹⁵ 司法院釋字第 404 號解釋略以：「……憲法第 15 條規定人民之工作權應予保障，故人民得自由選擇工作及職業，以維持生計。惟人民之工作與公共福祉有密切關係，為增進公共利益之必要，對於人民從事工作之方法及應具備之資格或其他要件，得以法律為適當之限制，此觀憲法第 23 條規定自明。……」

⁹⁶ 參閱陳敏，〈憲法之租稅概念及其課徵限制〉，《政大法學評論》，第 24 期，1981 年 12 月，頁 34。

⁹⁷ 參閱黃俊杰，《稅捐正義》，初版，2002 年，頁 8。

保障本係作為稅捐正義之核心內容⁹⁸。換言之，其將促成納稅者權利保護之有效實踐。

課稅權為國家權力對於稅捐基本權利的限制，依法治國原則之憲法要求，必須在合憲之範圍內，以立法行為作為基礎，再由國家機關以之為依據，而後作成個別之侵入行為⁹⁹。由於稅捐所限制之基本權利的核心領域，係符合人性尊嚴基本生活需求之經濟生存權，因此應以人民可支配之剩餘財產權，作為國家課稅權行使之對象，以符合憲法秩序下稅法之規範內涵，並且以維持人民重新運營經濟生活所必要之再生利益，作為國家課稅權之憲法界限。

行政罰上之處罰法定原則與刑罰之罪刑法定主義相當，租稅罰亦屬行政罰之一種。在我國憲法雖無明文規定，但解釋上應認為這是法治國家基於法律保留、法律明確性原則及制度性保障，當然不可或缺的一環。在比較法上有與我國相同之例，如奧地利；也有與我國不同者，如德國憲法（基本法）第 103 條第 2 項明定：「行為之處罰必須以行為時法律有明文規定者為限。」，上揭德國憲法（基本法）第 103 條第 2 項之規定，在德國通說認為係指「刑罰」而言，我國學者亦多採此說¹⁰⁰；惟學者吳庚認為¹⁰¹：『所謂處罰當然包括刑罰及行政罰在內，所以「法無明文不受罰」的法諺同時適用於刑罰及行政罰。行政罰法第 4 條：「違反行政法上義務之處罰，以行為時之法律或自治條例有明文規定者為限」，就是揭禁這一原則。』

關於處罰法定原則之內涵，應含蓋下列次原則：行政罰不得溯及既往、不適用類推解釋尤其禁止擴張解釋、基本上不允許空白處罰條款、也不允許對尚未出現之違法行為採預防的處罰措施。處罰法定原則所指的法，除法律以外是否尚包括法規（法規命令）？在德奧法制上都採肯定見解。前述第 4 條將法律與自治條例並列，其中自治條例乃行政命令的層次，故行政罰法並不限於法律而已。至於有明確授權之法規命令，在法律所定效果之下，補充規定特定罰則之構成要件，亦不違背處罰法定原則¹⁰²。

⁹⁸ 參閱黃俊杰，〈稅捐正義之概念與實踐〉，《全國律師》，1999 年 10 月，頁 44 以下。

⁹⁹ 惟法律中若以明文具體規定構成要件與違反之法律效果，而不再依賴行政機關之處分或司法機關之裁判來使法律效果產生時，則不可謂非對人民基本權利之侵害，參閱蕭文生，〈基本權利侵害之救濟〉，收於：李建良、簡資修主編，《憲法解釋之理論與實務》，第二輯，初版，2000 年，頁 477。

¹⁰⁰ 參見，董保城，《憲法新論》，元照，2004 年，頁 75；法治斌，〈試讀一事不二罰〉，收錄於《臺灣行政法學會學術研討會論文集（1999）》，元照，頁 313 以下。

¹⁰¹ 參見，吳庚，《行政法之理論與實用》，自版，第 9 版，頁 478 之說明。

¹⁰² 受德國法之影響，有關授權明確之要求，司法院歷來解釋率皆要求「法律雖得授權以命令為補充規定，惟授權之目的、內容與範圍必須具體明確」；例如釋字第 313、390、402、522 號解釋，可資參照。

稅捐罰則在要件層次有可能因與其連結之法律效力不相干或過苛而被論為違憲。前者例如司法院釋字第 337 號解釋認為：「營業稅法第 51 條第 5 款規定，納稅義務人虛報進項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 5 倍至 20 倍罰鍰，並得停止其營業。依此規定意旨，自應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰。財政部民國 76 年 5 月 6 日臺財稅字第 7637376 號函，對於有進貨事實之營業人，不論其是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分，有違憲法保障人民權利之本旨，應不再援用。」關於漏稅罰，該號解釋雖未明白強調，但已顯示採「漏稅結果說」的觀點。釋字第 339 號解釋亦採相同見解，這是一個進步的看法¹⁰³。

至於後者，在確有漏稅的情形，釋字第 337 號解釋認為「首開法條所定處罰標準，尚未逾越立法裁量範圍，與憲法並無抵觸。」然如僅違反行為義務，而無漏稅結果，司法院大法官在釋字第 327 號、釋字第 356 號解釋皆認為，以與該行為相關之應納稅額的一定比例課以罰鍰（行為罰），又無合理最高額之限制，主管機關應注意檢討修正。此即以應納稅額之一定比例為行為罰之課罰標準的規定；與之類似者為，以相關稅基之一定比例為行為罰之課罰標準，同樣是應予注意檢討修正的稅捐罰則。關於行為罰過當之違憲審查，司法院大法官其實應該以更明確的語法歸納其原則，直接指示適當之修法方針，並限於一定期限內修正相關稅捐罰則。例如：行為罰不得以該行為相關之稅基或應納稅額的一定比例或倍數，而應以一定數額以下為其課罰之裁量的標準。過當之稅捐罰則還有一個種要類型：「行為罰與漏稅罰之併罰」。對此，司法院釋字第 503 號解釋認為：「納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。二者處罰目的及處罰要件雖不相同，惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。是違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。本院釋字第 356 號解釋，應予補充。」這使該由來已久的問題

¹⁰³ 關於漏稅罰，現行稅捐法其實還有對於單純違反行為義務即課以漏稅罰的情形，例如營業稅法第 52 條規定「營業人漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額經查獲者，應就短漏開銷售額按規定稅率計算稅額繳納稅款外，處 1 倍至 10 倍罰鍰。1 年內經查獲達 3 次者，並停止其營業。」另以未依規定取得之憑證上所載進項稅額扣抵銷項稅額者(營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款)，如被論為虛報進項稅額，依第 51 條第 1 項第 5 款除追繳稅款外，並按所漏稅額處 1 倍至 10 倍罰鍰時，亦有對於違反行為義務者，課以漏稅罰的情事。蓋縱使所取得之進項憑證有未依規定的情事，該憑證上所載之進項稅額依然已轉嫁至其取得者，原則上並已由其前手繳納至稅捐稽徵機關。是故，其違反者應僅是所當由之取得憑證的對象不正確，有行為義務的違反，而不是未依法受進項稅額的轉嫁，有繳納義務的違反。

獲得適當的澄清。

另為避免一再重複之稅捐罰則的規定，並宜在相關申請解釋案件的解釋中，併予指示主管機關注意檢討刪除在各種稅法中之處罰規定，並將之集中至稅捐稽徵法。過當稅捐罰則之修正及其集中之系統規定，為國家惠而不費，在將來應儘速推動的工作。這對於國家行使權力之正確態度的建立，有積極引導的作用。司法院大法官如果能夠利用其釋憲職權與機會，促進其發展，在實質法治國之建設當有重大貢獻。

第二項 我國租稅罰之規範

壹、租稅罰適用之普通法與特別法法律關係

一、租稅法與行政程序法及行政罰法適用之法律關係

(一) 租稅法、行政程序法及行政罰法皆屬行政法之一環；基於上述之認知，為便於分析、比較以瞭解租稅案件適用之法律關係，本文試就上述相關法律之性質論述如下：

行政程序法，乃在規範行政機關作成各種行政行為時，所應遵循的正當程序之規定。該法開宗明義，第 1 條及揭示立法之目的：「為使行政行為遵循公正、公開與民主之程序，確保依法行政之原則，以保障人民權益，提高行政效能，增進人民對行政之信賴，特制定本法。」；行政程序法第 3 條第 1 項規定：「行政機關為行政行為時，除法律另有規定外，應依本法規定為之。」，該條文所謂「除法律另有規定外，應依本法規定為之」，依學者之見解¹⁰⁴，至少具有以下幾種意義：(1) 須其他法律有較本法嚴格之程序規定，始得排除本法程序規定之適用。(2) 其他法律之程序規定是否較本法嚴格，從嚴個別認定。(3) 本法「正當程序」規定對於應適用本法之主體，所為應適用本法之行政行為，具有補充效力。因此，該法係用以釐清行政程序法與各別行政領域行政法規之關係，故我國行政程序法在體例上係以該法為規範行政程序事項之「普通法」，行政程序法為「程序最低保障」之標準，其他法律有特別規定者，自應優先予以適用。¹⁰⁵

我國行政罰法之立法總說明略以：「惟由行政機關裁處之行政罰，其處罰名稱、種類不一，裁處程序及標準互異，且因缺乏共通適用之法律，致得否類推適用刑法總則或其他刑事處罰法律規定，或引用其等之法理，理論不一，見解分歧。目前實務上雖賴司法院解釋、行政法院判例或判決及行政解釋作為依循，惟常因時空變遷或具體個案之考量，亦屢生爭議。因之，行政罰之裁處如無共通適用之統一性、綜合性法律可資遵循，不但嚴重影響行政效能，斷傷政府威信，更有失公平正義，難以保障人民權益，故制定共通適用之行政罰法，以健全行政法體系，誠有迫切需要。」

行政罰法第 1 條規定：「違反行政法上義務而受罰鍰、沒入或其他種類行政罰之處罰時，適用本法。但其他法律有特別規定者，從其規定。」其立法理由說明略以：

¹⁰⁴ 參見，湯德宗，《行政程序法論》，元照，2001 年，頁 146。

¹⁰⁵ 參見，吳庚，《行政法之理論與實用》，自版，第 9 版，2005 年，頁 570。

「又本法乃為各種行政法律中有關行政罰之一般總則性規定，故於其他各該法律中如就行政罰之責任要件、裁處程序及其他適用法則另有特別規定者，自應優先適用各該法律之規定，為期明確，爰於本條但書明定本法與其他法律之適用關係。另本法所規範行政罰之裁處，性質上為行政處分之一種，有關裁罰之程序或相關事項，依行政程序法第三條第一項規定，除本法就行政程序事項另有特別規定外，仍應適用行政程序法有關規定，故該法有規定者，除有必要外，本法不再重複規定。」

基上說明，行政罰法之立法目的，乃在於制定共通適用於各類行政罰之統一性、綜合性法律，期使行政罰之解釋與適用有一定之原則與準繩。故該法係用以釐清行政罰法與各行政法規處罰規定之關係，行政罰法之本質亦為「普通法」。

又行政罰法乃為各種行政法律中有關行政罰之一般總則性規定，故於其他各該法律中如就行政罰之責任要件、裁處程序及其他適用法則另有特別規定者，自應優先適用各該法律之規定。惟此種特別法的規定，應該就「個別事項」分別觀察¹⁰⁶，原則上應無完全排除行政罰法的特別法律存在。

依稅捐稽徵法第1條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他法律之規定。」因稅捐稽徵法之內容規範包括「程序事項」與「實體事項」，係用以釐清稅捐稽徵法與各別稅法之關係，故稅捐稽徵法之本質雖為「普通法」¹⁰⁷，但具有優先適用於各內地稅稅法而適用之效力。且因，稅捐稽徵法第1條之規定為，「本法『未規定』者，依其他法律之規定。」，故稅捐稽徵法與其他法規就「相同之事項」而有「不同」之規定時，自應優先適用。

是以，有關稅法案件適用之法律關係，稅捐稽徵法有規定者，適用稅捐稽徵法，稅捐稽徵法無規定者，適用各別稅法之規定。有關課徵租稅之事項，稅捐稽徵法為特別法，行政程序法為普通法¹⁰⁸，稅捐稽徵法優先於行政程序法適用¹⁰⁹。另依行政罰法第

¹⁰⁶ 在行政法規實務個案中，有關「特別」、「普通」之認定，本文認為應係以「個別構成要件」為判斷標準，而非單以整部法規做為比較，蓋中央法規標準法第16條前段係規定：「法規對其他法規所規定之『同一事項』而為特別之規定者，應優先適用之」，既強調「同一事項」，則應以每一個構成要件去比較。在實際操作上，認定何者為特別法？何者為普通法？或有困難。因為條文文字表達方式可能不一定相同，只能透過解釋構成要件的內容，觀察其規範內涵是否足以完全包括另一構成要件而定。惟整部法與整部法之比較仍然有可能存在，只是這種情形大概都是存在於一般行政法與個別行政法之間，例如行政程序法第3條第1項（行政機關為行政行為時，除法律另有規定外，應依本法規定為之）之立法例。

¹⁰⁷ 有關稅捐稽徵法之性質究屬普通法或特別法，爭論頗多，詳細說明，可參考張昌邦，《稅捐稽徵法論》，1985年，頁6。

¹⁰⁸ 對於行政程序法所謂「法律另有規定」，有認為係指其他法律另有完整之規定，有認為係指其他法律

1 條但書之規定，有關違反行政法上義務之處罰，若其他法律有特別規定時，優先適用其他法律，若無特別規定時，始適用該法，故該法具普通法之地位。又此所稱之其他法律，應包括經法律明確授權之法規命令，至於行政規則不在其內¹¹⁰。因此，對於租稅法上之義務而受到行政罰時，倘租稅法規有特別規定存在，即可優先於行政罰法適用。故就稅務違章案件而言，稅法處罰規定為特別法，行政罰法為普通法，稅法處罰規定應優先適用。

綜上說明，上揭法律適用之優先順序應為，稅捐稽徵法最優先，次為各稅法規，其次為行政罰法，最後才適用行政程序法。例如稅捐稽徵法第 21 條規定，稅捐之核課期間為 5 年或 7 年，其屬稅法上之時效期間，依同法第 49 條之規定，罰鍰等亦準用之，故其為行政罰第 27 條裁處權 3 年時效期間之特別規定，故有關租稅之行政罰事件，應優先適用稅捐稽徵法之核課期間規定¹¹¹。又依稅捐稽徵法第 48 條之 2 第 2 項授權訂定之「稅務違章案件減免處罰標準」，涉及有關各種罰鍰案件減免處罰之規定，其係依不同之違反情形分別訂定減輕或免除之標準，雖然行政罰法第 18 條第 3 項有減輕處罰之規定，同法第 19 條第 1 項有法定最高額新臺幣 3 千元以下罰鍰得不處罰之規定，惟前述之減免處罰標準仍屬行政罰法之特別規定，故仍可優先適用¹¹²。至於稽徵機關在行使裁罰時，經常使用之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，係屬財政部本於職權所訂定之行政規則¹¹³，自不得排除如行政罰法第 18 條有關裁處罰鍰時應審酌事項規定之適用。

有較行政程序法更嚴格之程序規定。此二見解雖可作為處理相關問題之參考，但並非絕對之標準。

¹⁰⁹ 行政程序法有關一般法律原則之規定，如平等原則、比例原則、誠實信用及信賴保護等，有憲法之基礎，在行政領域皆應適用。

¹¹⁰ 行政程序法第 3 條第 1 項：「行政機關為行政行為時，除法律另有規定外，應依本法規定為之。」依法務部之解釋，本項中之「除法律另有規定外」之「法律」，包括法規命令，故行政罰法第 1 條但書中之「法律」應可為相同之解釋。且依處罰法定原則，行政罰並不排除將其構成要件授權由行政機關另以命令補充。

¹¹¹ 財政部 95 年 2 月 16 日台財稅字第 09504508130 號函釋規定：「行政罰法施行後，有關稅捐違章案件罰鍰之裁處期間，依行政罰法第 1 條但書規定，應優先適用稅捐稽徵法第 49 條準用同法第 21 條第 1 項核課期間之規定，分別為 5 年或 7 年，不適用行政罰法第 27 條第 1 項 3 年裁處權時效之規定；稅捐罰鍰裁處期間之起算，應優先適用稅捐稽徵法第 49 條準用同法第 22 條各款之規定。至於一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務，經依行政罰法第 32 條第 1 項規定，移送司法機關處理後，刑事部分已為不起訴處分、無罪、免訴、不受理或不付審理之裁判確定者，是類案件之裁處期間，應依行政罰法第 27 條第 3 項規定，自不起訴處分、無罪、免訴、不受理或不付審理之裁判確定之日起算。惟其裁處期間仍應依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項各款規定，分別為 5 年或 7 年。」。本文認為該函釋似有偏重於考量稽徵機關行政立場，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，裁處期間仍有 5 年或 7 年，殊有不合理之處。詳細探討請參閱本文第五章第八節之說明。

¹¹² 惟「稅務違章案件減免處罰標準」係訂定於行政罰法之前，其內容應可配合行政罰法之施行予以修正。

¹¹³ 此參考表應屬行政程序法第 159 條第 2 款「裁量基準」類型之行政規則。

(二) 有關特別法優於普通法於稅務行政之實例¹¹⁴：

例如：「促進民間參與公共建設，依本法之規定。本法未規定者，適用其他有關法律之規定。」及「參與重大公共建設之民間機構在興建或營運期間，供其直接使用之不動產應課徵之地價稅、房屋稅及取得時應課徵之契稅，得予適當減免。前項減免之期限、範圍、標準及程序，由直轄市及縣（市）政府擬訂，提請各該議會通過後，報財政部備查。」分別為促進民間參與公共建設法第 2 條及第 39 條所規定。準此，原依土地稅法、房屋稅條例或契稅條例所應課徵地價稅、房屋稅或契稅者，如符合上開促進民間參與公共建設法相關法規規定者，依據特別法優於普通法之法理，應可給予適當之減免。

另如，民法第 345 條第 1 項規定「稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支付價金之契約」；惟加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第 3 條第 3 項「視為銷售貨物¹¹⁵」為所規定之特定情事。另如，民法第 406 條規定「贈與，因當事人一方以自己之財產，為無償給與他方之意思表示，經他方允受而生效力」；惟遺產及贈與稅法第 5 條「以贈與論¹¹⁶」為所規定之特定情事。因此，上揭「事項」不得再以民法上原有之概念詮釋，自應依租稅法上之特定意義予以解釋說明。

二、普通法與特別法關係不宜機械式套用

雖然，從特別法優於普通法之原則解析，稅捐稽徵法之規範優先適用於行政程序法及行政罰法；惟「租稅秩序罰」就基本「行政程序」與「行政罰」之原理原則而

¹¹⁴ 請參見，財政部 95.01.17.臺財稅字第 09504500720 號函、財政部 85.1.4.臺財稅字第 842168368 號函。

¹¹⁵ 營業稅法第 3 條第 3 項規定：「有左列情形之一者，視為銷售貨物：一、營業人以其產製、進口、購買供銷售之貨物，轉供營業人自用；或以其產製、進口、購買之貨物，無償移轉他人所有者。二、營業人解散或廢止營業時所餘存之貨物，或將貨物抵償債務、分配與股東或出資人者。三、營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者。四、營業人委託他人代銷貨物者。五、營業人銷售代銷貨物者。」

¹¹⁶ 遺產及贈與稅法第 5 條規定：「財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅：一、在請求權時效內無償免除或承擔債務者，其免除或承擔之債務。二、以顯著不相當之代價，讓與財產、免除或承擔債務者，其差額部分。三、以自己之資金，無償為他人購置財產者，其資金。但該財產為不動產者，其不動產。四、因顯著不相當之代價，出資為他人購置財產者，其出資與代價之差額部分。五、限制行為能力人或無行為能力人所購置之財產，視為法定代理人或監護人之贈與。但能證明支付之款項屬於購買人所有者，不在此限。六、二親等以內親屬間財產之買賣。但能提出已支付價款之確實證明，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得者，不在此限。」

言，相對仍受行政程序法及行政罰法所拘束。諸如，租稅秩序罰之送達、調查、陳述意見、裁處時效¹¹⁷、裁處程序等規定，因稅捐稽徵法之制訂（1976年10月22日）先於行政程序法（1999年2月3日）及行政罰法（2005年2月5日），且稅捐稽徵法迄未作相對應之修訂，容與行政程序法及行政罰法規定之間，仍大有扞格之處；故租稅秩序罰如何適用與調和相關規範之差距，即成問題，惟不失為促進探討修訂相關租稅法規之重大契機。因此，觀之相關租稅法規之內容規範與「程序保障¹¹⁸」上，就上揭兩法間仍有所差距存在，似非僅輕易藉由一般所謂「普通法、特別法」關係，即能妥善處理相關問題，故普通法與特別法關係之適用，尚不宜逕以機械式般套用於租稅行政實務上，仍須細化處理與探討。相關理論與實務問題之研究，本文於第四、五章中，作進一步之體系研析。

三、租稅罰為特別法之定位無法完全克服實務之問題

（一）行政罰法規範不明確之問題

行政罰法公布後施行前，行政院公平交易委員會曾函請法務部釋疑略以：「……就公平交易法對不實廣告之規範言，該會為與其他同樣規範不實廣告之行政法規，諸如食品衛生管理法、商品標示法等劃分規範權責，業依特別法優先於普通法原則，分與行政院衛生署、經濟部等機關協商，就各個交錯規範不實廣告之行政法規，釐清商妥各主管機關處理先後及方式；該等協商結論雖與行政罰法所採從重處斷之原則不同，惟行之已久並頗著成效，順利各行政機關行使對不實廣告之規範權限。行政罰法施行後依該法第24條第1項¹¹⁹明示之一行為不二罰原則並採從重處斷原則，得否以中央法規標準法第16條特別法優先於普通法原則，排除其適用，尚有疑義。」。

案經94年8月4日法務部行政罰法諮詢小組第2次會議，提甲、乙兩說，邀請學者專家與會研討：甲說採「依特別法優先於普通法適用之原則，應優先適用特別

¹¹⁷ 有關租稅罰裁處時效相關問題之研究，請參考本文第五章第八節之探討。

¹¹⁸ 有關租稅稽徵程序，理應符合租稅法律主義之要求，先前司法院大法官未曾明確作出相關解釋，惟基於法治國「程序正義與保障」之要求，近期民國97年4月3日司法院大法官釋字第640號解釋，已作出明確之解釋，詳請參該號解釋理由書：「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、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及『租稅稽徵程序』，以法律定之。是有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義。」，故「租稅裁罰程序」，自亦應嚴格遵守租稅法律主義之要求。

¹¹⁹ 行政罰法第24條第1項規定：「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」

法」之見解；乙說採「行政罰法第 24 條得處罰數法律中有普通法與特別法關係者，仍應依該條第 1 項依法定罰鍰最高之規定裁處」之見解。

其會議結論為¹²⁰：（一）採甲說（依特別法優先於普通法適用之原則，應優先適用特別法）：一行為違反二以上行政法上義務規定，而該二以上規定之間存有特別法與普通法關係者，於此情形，特別規定之構成要件必涵蓋普通規定之構成要件，從而，除法律別有規定外，應依特別法優先於普通法適用之原則，優先適用該特別規定，而不再適用一行為不二罰原則。申言之，特別法優先適用之原則，為更重要之法規適用原則，在法規適用之順序上，應更高於從一重處罰之原則，故特別法中對於同一行為雖其法定罰鍰較低，仍應優先適用該特別法並由該特別法之主管機關為裁罰之管轄機關。（二）與會委員所提修法意見，請公平交易委員會參考。

惟查，在行政罰法立法過程中，公平交易委員會曾就上揭問題表示意見，經過討論後，其意見並未被採納。因為法條競合實務認定上之困難，行政罰法有意簡化法律適用關係，不去刻意強調特別法與普通法之問題，而依法定罰鍰最高之規定裁處。故法務部於「立法院第五屆第四會期司法、法制委員會第一次聯席會議」中提出之行政罰法草案質詢擬答資料即表示：「本法之立法目的，乃在於為各類行政罰之裁處，制定一共通適用之統一性、綜合性法典，如行為人所為單一行為違反數行政法上義務而應處罰鍰時，縱使數行政法間有普通法和特別法之關係時，仍應依本條第 1 項依法定罰鍰最高之規定裁處，以避免裁處機關認定及執行上之困難」。¹²¹故上開結論之見解於實務認定及執行上是否順遂可行？尚待行政實務運作之驗證。

¹²⁰ 採甲說見解，認為除法律別有規定外，應依特別法優先於普通法適用之原則，優先適用該特別規定，而不再適用一行為不二罰原則者，有五位委員（林委員錫堯、張委員正勝、陳委員愛娥、陳委員美伶、陳委員清秀）；採乙說見解，認為如行為人所為單一行為違反數行政法上義務而應處罰鍰時，縱使數行政法間有普通法和特別法之關係時，仍應依本條第 1 項依法定罰鍰最高之規定裁處，以避免裁處機關認定及執行上之困難者，有三位委員（李委員震山、陳委員明堂、藍委員獻林）；另一位委員（曾委員華松）則採取折衷說（即依各該特別法之主管機關為裁處之管轄機關，並依法定罰鍰最高規定裁處）。

¹²¹ 請參見，94 年 8 月 4 日法務部行政罰法諮詢小組第 2 次會議，陳委員明堂之發言紀錄：『本人並非主張行政罰法截然不適用「特別法規定優於普通法規定」原則，只是在決定適用想像競合、法規競合時，不妨可排除傳統的「特別法優於普通法」觀念，使行政機關（尤其是基層公務員）在實施裁罰決定適用哪一個法條時，能很迅速地認清何種法律是「罰鍰最高額」，清楚又確定去適用該法條並決定管轄機關，否則行政機關與人民更加無所適從（何況法條競合之區別、法條選擇方式，多從學理上探討，孰為優先？學者間有時也莫衷一是，更遑論一般公務員與人民如何去區隔？），因此就學理上而言，在行政罰法領域，特別、普通關係之認定應更嚴謹與限縮，須性質、目的、要件完全相同，才認為是特別與普通關係。所以本人認為本條規定應係考量行政裁罰之特性，以「法定罰鍰最高」作為判斷法律適用之依據，並不違反一般行政法適用之原則。』。

(二)、行政罰法所稱「其他種類行政罰」之定性爭議問題

1、「撤銷或廢止許可或登記」之定性爭議問題

按行政罰法第 2 條規定：「本法所稱其他種類行政罰，指下列裁罰性之不利處分：……二、剝奪或消滅資格、權利之處分：命令歇業、命令解散、撤銷或廢止許可或登記、吊銷證照、強制拆除或其他剝奪或消滅一定資格或權利之處分。……」即條文中部分明文列舉「撤銷或廢止許可或登記」之處分，為行政罰法所稱之「其他種類行政罰」。

惟查，行政罰法第 2 條之立法理由說明三復以說明：『本法所稱「其他種類行政罰」，僅限於本條各款所定「裁罰性之不利處分¹²²」，並以「違反行政法上之義務」而應受「裁罰性」之「不利處分」為要件，如其處分係命除去違法狀態或停止違法行為者，因與行政罰之裁罰性不符，非屬裁罰性之不利處分，無本法之適用。此外，行政機關對違法授益行政處分之撤銷及合法授益行政處分之廢止，是否屬本法所規範之「裁罰性之不利處分」，而有本法規定之適用，應視其撤銷或廢止之原因及適用之法規而定，未可一概而論。例如證券交易法第 59 條第 1 項規定：「證券商自受領證券業務特許證照，或其分支機構經許可並登記後，於三個月內未開始營業，或雖已開業而自行停止營業連續三個月以上時，主管機關得撤銷其特許或許可。」之「撤銷」，即不屬本法所規範的裁罰性之不利處分。』此一說明，顯然又大幅限縮了該條之適用範圍，且所謂「未可一概而論」之標準為何？無論自法條明文規定，或立法理由說明，均無法明確獲知，似未符合法治國家法明確性原則。¹²³

2、稅法上「滯納金」之定性爭議問題

有關公法上金錢給付義務逾期未完納者，依法令或本於法令之處分所加徵「滯納金」其性質是否屬於行政罰之疑義？95 年 1 月 20 日法務部行政罰法諮詢小組第 3 次會議，提甲、乙、丙、丁、戊五說，邀請學者專家與會研討：甲說採（遲延利息說），乙說採（行政執行特別規定說），丙說採（行政罰說），丁說採（行政執行特別規定兼有遲延利息說），戊說採（立法原意說）；其會議結論為¹²⁴：（一）應視各法

¹²² 有關「裁罰性不利處分」與「單純不利處分」之界定及區分實益，請參見本文註 5 之說明。

¹²³ 詳細探討請參見司法院大法官釋字第 612 號，大法官彭鳳至、徐璧湖之協同意見書說明。

¹²⁴ 甲說見解（遲延利息說）：按義務人依法令或本於法令之處分負有行政法上金錢給付義務，逾期未履行，依法律規定，應加徵滯納金者，係屬公法上金錢給付義務的遲延利息性質，因期間經過而當然發生，不具裁罰性，有一位委員（吳委員庚認為：今日的議題，應予以簡單化，此「滯納金」非現行行

律之立法原意而定。多數委員認為「滯納金」不是現行行政罰法上之行政罰。（二）未來各機關於解釋、適用法律規定之「滯納金」，或於研擬制訂新法或修法時，應留意並檢討其性質究應為何。

基上論述，可知有關探討稅法上「滯納金」爭議之問題，並無法單純依特別法優先於普通法適用之原則能解決，首要癥結乃在於稅法上「滯納金」之定性問題，詳細研究，本文將於第四章第一節（滯納金）、第二節（滯、怠報金）中探討研析；另外，現行關稅法及海關緝私條例中定有「沒入」之規定，亦有定性爭議之問題，本文將於第五章第六節中探討研析。

（三）租稅罰規範不明確之問題

依遺產及贈與稅法第 47 條規定：「前 3 條規定之罰鍰，連同應徵之稅款，最多不得超過遺產總額或贈與總額。」，該文雖對所處之罰鍰設有總額上限之規定，但究係對「分別處罰」或「共同處罰」之限制，條文規定並不明確，且財政部亦未曾就此部分補充解釋，故於遺產稅之納稅義務人有多人共同繼承之情形時，究應如何處罰？行政罰法施行後恐將滋生爭議。饒富趣味的是，依行政罰法第 14 條之立法理由三說明略以：『如個別行政作用法中對於共同違反行政法上義務行為之處罰，係採「由數行為人共同分擔」，而非分別均處罰之規定，則依本法第 1 條但書之規定，即應優先適用，而無須依本條第 1 項之規定分別處罰之。例如遺產及贈與稅法第 47 條規定，對於所處之罰鍰設有上限，足見於遺產稅之納稅義務人有多人共同繼承之場合，如有違反該法所課予之納稅義務而受罰鍰之處罰時，該法應係採「由數個納稅義務人共同分擔」之規定，而非對每個繼承人均分別處以漏稅額倍數之罰鍰，否則該法第 47 條之規定將形同具文。』觀之，立法者（提案機關）應已肯認遺產及贈與稅法第 47 條之規定，係採「由數個納稅義務人共同分擔」之見解；惟幸有「行政罰法第 14 條之立法理

政罰法上所謂具有裁罰性之處罰，即為已足。分成多種學說並無實益。至於個別法律上規定之「滯納金」性質為何？應由個別法律自行判斷。）乙說見解（行政執行特別規定說）：按義務人依法令或本於法令之處分負有行政法上金錢給付義務，逾期未履行，本可依行政執行法規定移送執行處強制執行，但法律特別規定加徵滯納金其目的係在促義務人自動履行義務，故屬行政強制執行特殊規定之措施，不具有裁罰性，有五位委員（藍委員獻林、洪委員家殷、黃委員綠星、陳委員明堂、曾委員華松）。丙說見解（行政罰說）：滯納金係義務人依法令或本於法令之處分負有行政法上金錢給付義務，因逾期未繳納，違反法定或本於法令之處分所定之行為義務（限期完納義務），所課予之不利法律效果，除藉由加徵高額比例之滯納金以督促義務人儘速自動履行義務之目的外，仍不失其制裁之性質，有一位委員（蔡委員震榮）。丁說見解（行政執行特別規定兼有遲延利息說）：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，有六位委員（陳委員清秀、張委員正勝、董委員保城、黃委員璽君、姜委員素娥、胡委員方新）。戊說見解（立法原意說）：依立法原意而定，有二位委員（陳委員美伶、林委員錫堯）。

由」自動替財政部「補充解釋」，否則勢將滋生實務困擾。但實務上仍有甚多租稅罰本身規範不明確之問題，尚待研究探討，始為正本清源解決之道，相關問題，本文將於第四、五章內容中研討。

貳、租稅稽徵程序法之規範

租稅稽徵程序係指實施國家課稅權之行政程序而言，其程序構造包括稽徵機關對外生效的活動，亦即對於稅捐核定的法律上前提要件進行審查，準備稅捐的核定，以及核定稅捐。凡為審查課稅要件以及準備核定稅捐所做成的行政處分，在徵收程序上的實現以及在此等程序所做成之行政處分的強制執行等，均屬之。¹²⁵

稅捐之稽徵程序，本於課稅合法性原則，應主動依職權課稅，並無是否課稅之行政裁量權；又基於處罰法定原則，是否處罰原則上亦無行政裁量權，因此，稽徵機關有開始課稅與處罰的行政程序之義務。¹²⁶依本文之研究觀察，有關租稅法實務及理論之研究，普遍存有「重實體輕程序」之現象發生，再加上我國尚無完善的租稅通則規範¹²⁷，故我國目前尚無專門論述「租稅程序法」之專書，學者專家亦僅於對稅法體系問題探討時略帶提及程序問題，因此缺乏基礎理論和基本制度的深入與系統性之研究，尚值學者方家日後之重視與探討。

我國稅捐稽徵法具有稅法總則之地位，依其內容觀察包括程序與實體之規定，共規範 7 章¹²⁸計 51 條，就其規範稽徵程序之類別區分¹²⁹，概可分為（一）租稅核課程序，（二）租稅徵收程序，（三）強制執行程序，（四）法院外的行政救濟程序，（五）租稅處罰程序。惟規範內容尚非完整，例如「申報程序」與「核定程序」係規定於各稅法之中，故欲完整探討稽徵程序，須就整體之稅法規範觀察。因本文之重點在於「租稅稽徵程序」與「租稅處罰程序」之研究，故僅就該部分擇要探討如下：

¹²⁵ 參見陳清秀，《稅法總論》，第 4 版，元照，2006 年，頁 469。

¹²⁶ 參見陳清秀，《稅法總論》，第 4 版，元照，2006 年，頁 480；陳敏，〈租稅稽徵程序之協力義務〉，政大法學評論，37 期，1988 年，頁 38。

¹²⁷ 德國「租稅通則」之條文內容有 415 條，規範相當完善，向為研究稅法學者所引用；反觀我國「稅捐稽徵法」之規定共僅有 51 條，其規範之不足，實不待言。

¹²⁸ 稅捐稽徵法計有下列 7 章規定：第 1 章「總則」，第 2 章「納稅義務」，第 3 章「稽徵」，第 4 章「行政救濟」，第 5 章「強制執行」，第 6 章「罰則」，第 7 章「附則」。其中第 3 章「稽徵」之規範較細，尚分 6 節，第 1 節「繳納通知書」，第 2 節「送達」，第 3 節「徵收」，第 4 節「緩繳」，第 5 節「退稅」，第 6 節「調查」。

¹²⁹ 學者陳清秀認為，理論上稅捐稽徵程序規定可分成五個部分：（一）一般程序規定，（二）稅捐調查及核定程序，（三）稅捐徵收程序，（四）強制執行程序，（五）法院外的行政救濟程序。詳參見陳清秀，《稅法總論》，第 4 版，元照，2006 年，頁 469。

一、租稅稽徵程序

(一) 申報程序

稅捐申報行為，指稅捐申報義務人依稅法規定，將稅捐申報書提出於稅捐稽徵機關之行為¹³⁰。由於稅捐稽徵機關無法完全掌握課稅資料，為正確核課稅捐，稅法乃課予納稅義務人在法定期限內誠實申報稅捐之義務¹³¹。稅捐申報義務人違反上述申報義務，未依稅法規定辦理申報，或已依規定申報而申報不完全或不真實，除發生種種對己不利的法律效果；同時亦會增加稽徵成本，浪費國家資源。

現代國家係為人民而存在¹³²，非人民為國家而存在。國家應如何協助稅捐申報義務人完全真實地履行其稅捐申報行為，以避免遭受稅法上實體與程序之不利益，乃責無旁貸¹³³。就此而言，國家除了平時要維持一個符合公平正義的稅捐制度¹³⁴，並廣為宣導及教育民眾稅捐常識外，更要建立一套經濟而富有效率之稽徵程序，始能滿足人民對國家之期待。惟同是稅捐申報行為，各稅之稅捐客體¹³⁵不同，申報難易亦互有異。現代民主國家，為追求稽徵效率並合乎民主主義的納稅思潮，採用由納稅義務人主動誠實申報方式作為正確核課稅捐之重要制度，已為時勢所趨。稅捐申報行為，一方面是稅捐稽徵程序之開端，另方面也是各項稅捐秩序罰與稅捐刑罰制裁之基礎，其間涉及之

¹³⁰ 請參陳清秀，《稅法總論》，2006年，頁521。

¹³¹ 例如：所得稅結算申報，其依據為所得稅法第71條；營業稅按期（月）申報，其依據為營業稅法第35條；遺產稅及贈與稅申報，則為遺產及贈與稅法第23條及第24條。

¹³² 請參蔡志方，《行政法三十六講》，1997年，頁79；李惠宗，《行政法要義》，五南，2000年，頁653。

¹³³ 例如，以贈與論課徵贈與稅之案件，依財政部76年5月6日台財稅第7571716號函規定，稽徵機關應先通知當事人於收到通知後10日內申報，如逾限仍未申報，並經課稅確定者，始得依遺產及贈與稅法第44條規定處罰。稽徵實務上，對於此類以贈與論之案件，國稅局認為當事人經通知申報後，如依限於10日內提出異議或主張非屬贈與，仍視為已申報。

¹³⁴ 稅捐(租稅)制度，簡稱稅制，是稅捐的體系，由各稅配合而成之一種有系統的組織；參見李超英，《財政學》，正中書局，1971年，頁153。健全的稅制，係為各種不同性質稅捐的綜合結合，長短互補，以適應一國國情之需要，並符合稅捐的原理；參見李厚高，《財政學》，三民書局，1972年，頁156。

¹³⁵ 所謂「稅捐客體」，係指稅捐構成要件中表彰納稅義務人負擔稅捐能力的要素。從法律層面出發，稅捐客體係指稅法所規定作為課稅對象之物、行為或事實而言；從經濟面出發，稅捐客體係指稅法所規定作為課稅對象之經濟財（稅捐財）。目前經選定為稅捐負擔能力指標之經濟財，主要分為三類：所得、支出及節餘(財產)，以之為基礎，乃分別發展出以所得為客體之所得稅，以支出為客體之消費稅（銷售稅）及以節餘為客體之財產稅。請參黃茂榮，稅捐的構成要件，《稅法總論》，2002年，頁270。

問題相當多而複雜，其中部分問題，依現行法令尚存難以有效解決之處¹³⁶。

稅捐申報行為，乃私人對公法關係所作之行為，就產生公法效果的意義而言，向來被認為是私人之公法行為¹³⁷。惟稅捐申報行為究為公法上具備法效意思之意思表示的法律行為，或僅為一種觀念通知之準法律行為，抑或兼而有之，則容有爭議。在德國，通說指稅捐申報行為係一種觀念通知；於日本則向有意思表示說、通知行為說及複合說之爭。持意思表示論者認為，因法律所規定之構成要件充足而當然成立之抽象納稅義務，要成為具體履行可能，稅捐債務人在必要之事實認定與法律適用之判斷上，可能有某些意思表示之存在。持通知行為說者則主張，在稅捐法定主義之下，稅捐債務之確定，不管為稅捐稽徵機關，抑或為稅捐債務人所作成，其確定之行為，皆不得包含其行為主體的效果意思。在此前提下，稅捐稽徵機關之課稅處分¹³⁸，不能認係行政行為中之「下命處分」，而應認係以觀念通知為要素之公法上準法律行為，同理，稅捐債務人之申報，在體系上應為相同之認定。至於採複合說之學者，基本上亦肯定稅捐債務之具體化確定過程中，容有當事人意思表示之餘地，但以事實為申報內容時，則屬通知行為，二種性格並存於申報行為中。¹³⁹

（二）調查程序

稅捐稽徵程序以稅捐核定程序為中心，在核定之前，須對課稅之原因事實予以調查，是為調查程序。為發現真實，稽徵機關所依循者乃所謂的「職權調查主義」¹⁴⁰。根據「職權調查主義」，稽徵機關應依職權探知事實及調查證據，不受納稅義務人主張之拘束；稽徵機關不僅得自行決定調查之種類及範圍，並得決定是否調查，以及調查

¹³⁶ 例如，消極不申報之情形，應否處以租稅刑法之問題，現行司法實務採否定之見解；惟是否正確？應否及如何規範之問題，牽涉之層面甚廣，非僅一端即可解決。

¹³⁷ 請參陳清秀，《稅法總論》，2006年10月4版，頁521。

¹³⁸ 文中所稱「課稅處分」，有稱「核課處分」（學者洪家殷），有稱「租稅裁決」（學者陳敏），乃是對於稅捐債務人，核定稅捐債權人稅捐債權的稅捐行政處分。此種處分為行政處分之一種，屬確認性質之處分，僅具宣示之作用，即藉由此種處分以確認對稅捐債務人之稅捐請求權。惟課稅處分所確認之稅捐債務如已超出事實上法定稅捐之範圍時，則課稅處分在此範圍內具有形成處分之性質。此外，如課稅處分僅具確認性質，將無法課以相對人繳納之義務，甚至成為強制執行之名義，因此附隨於課稅處分之繳納通知書，亦具有下命處分之性質。請參見，陳清秀，《稅法總論》，2006年10月4版，頁534；洪家殷，論核課處分，收錄於《當代公法新論》（中冊），2002年7月初版，頁156至158；陳敏譯，《德國租稅通則》，頁173。

¹³⁹ 請參楊得君，《論稅捐債務之成立、確定與清償》，台灣大學法律學研究所85年碩士論文，頁84至85。

¹⁴⁰ 請參行政程序法第36條規定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」。

之方式、順序等¹⁴¹。

審查人員針對個案調查，應注意一切對於該具體個案具有意義的情況，包括已經實現或可能實現之有關成立稅捐債務請求權之構成要件事實¹⁴²。調查事實所必要之「證據方法」，除稅法有明定者外¹⁴³，得以裁量決定之。調查過程中，並得聽取當事人之陳述，訊問證人及鑑定人，要求當事人或第三人提供必要之文書、資料，或實施勘驗¹⁴⁴。採證法則，應依據行政程序法第 43 條規定，斟酌全部述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽。同時，對納稅義務人有利及不利之事項，須一律注意，不得偏頗¹⁴⁵。亦即，不得基於國庫主義，而單就不利納稅義務人方面考量¹⁴⁶。尤其，不可忽視納稅義務人之程序基本權¹⁴⁷，俾作成之課稅處分合法正當而無瑕疵。

現行稅法上有關調查之規定¹⁴⁸，例如，稅捐稽徵法第 30 條規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕（第 1 項）。被調查者以調查人員之調查為不當者，得要求調查人員之服務機關或其上級主管機關為適當之處理（第 2 項）。稅納義務人及其他關係人提供帳簿、文據時，該管稽徵機關或財政部賦稅署應掣給收據，除涉嫌違章漏稅者外，應於帳簿、文據提送完全之日起，7 日內發還之；其有特殊情形，經該管稽徵機關或賦稅署首長核准者，得延長發還時間 7 日（第 3 項）。」；第 31 條規定：「稅捐稽徵機關對逃漏所得稅及營業稅涉有犯罪嫌疑之案件，得敘明事由，聲請當地司法機關簽發搜索票後，會同當地警察或自治人員，進入藏置帳簿、文件或證物之處所，實施搜查；搜查時非

¹⁴¹ 請參陳敏，《行政法總論》，第 2 版，頁 694；林錫堯，行政程序上職權調查主義，當代公法理論，1993 年 5 月，頁 322 以下；蔡茂寅、李建良、林明鏘、周志宏，《行政程序法實用》，學林文化事業有限公司，2000 年 11 月初版，頁 78。

¹⁴² 請參陳清秀，《稅法總論》，90 年 2 版，頁 443。

¹⁴³ 例如納稅義務人申報綜合所得稅列舉扣除額，或營利事業申報減除營業費用，稅法有規定應檢附或提示一定之憑證者，未依規定檢附或提示稽徵機關即不予認定，此屬法定證據方法。

¹⁴⁴ 請參行政程序法第 39 條至第 42 條規定。

¹⁴⁵ 行政程序法第 9 條規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」；另參林錫堯，行政程序上職權調查主義，當代公法理論，1993 年 5 月，頁 320 以下。

¹⁴⁶ 請參葛克昌，〈納稅人之程序基本權－行政程序法在稽徵程序之漏洞〉，月旦法學雜誌，第 72 期，2001 年 5 月，頁 31。

¹⁴⁷ 關於納稅義務人之程序基本權，請參葛克昌，上註文章。

¹⁴⁸ 現行各稅法內有關稽徵機關調查權限之規定頗多，例如，所得稅法第 80、83、83 之 1、84 條；營業稅法第 40、44 條；遺產及贈與稅法第 29、33 條；印花稅法第 21 條；貨物稅條例第 16、17 條；使用牌照稅法第 21 條；房屋稅條例第 8 條；契稅條例第 18 條；證券交易稅條例第 5 條；菸酒稅法第 15 條。其內容頗為複雜，有稅捐稽徵法第 30 條所得取代者，有配合個別稅法的特別需要，非稅捐稽徵法第 30 條所得取代者。

上述機關人員不得參與。經搜索獲得有關帳簿、文件或證物，統由參加搜查人員，會同攜回該管稽徵機關，依法處理（第 1 項）。司法機關接到稽徵機關前項聲請時，如認有理由，應儘速簽發搜索票；稽徵機關應於搜索票簽發後十日內執行完畢，並將搜索票繳回司法機關。其他有關搜索及扣押事項，準用刑事訴訟法之規定（第 2 項）。」，納稅義務人若違反受調查之義務，其法律效果則為依稅捐稽徵法第 46 條規定：「拒絕稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員調查，或拒不提示有關課稅資料、文件者，處新臺幣 3 千元以上 3 萬元以下罰鍰（第 1 項）。納稅義務人經稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員通知到達備詢，納稅義務人本人或受委任之合法代理人，如無正當理由而拒不到達備詢者，處新臺幣 3 千元以下罰鍰（第 2 項）。」處罰之。

（三）核定程序

稅捐核定程序，乃用以確定稅捐債務由抽象到具體之程序。按稅捐為法定之債，依稅捐法定主義，稅捐債務因實現稅法規定之構成要件而成立稅捐債務，此種稅捐債務，因其僅是符合課稅構成要件，尚乏個別或具體的存在，故稱之為「抽象的稅捐債務」。抽象的稅捐債務，經過各項稅法所規定之特定的納稅程序後，方可確定其個別的具體繳納期限與應納稅額，此個別具體化確定之稅捐債務，一般稱為「具體之稅捐債務」。¹⁴⁹此一確定稅捐債務由抽象到具體的程序，即為稅捐核定程序¹⁵⁰。

因此，納稅義務人之納稅義務，雖因其經濟行為而發生，但仍須經過納稅義務之確認程序後，始能知悉並承擔其在一定期限內繳納一定稅額的責任。經稅捐調查程序，課稅原因事實業經闡明，稽徵機關內部依該調查闡明之事實，適用稅法規定所作成之行政決定，謂之「核定」。調查闡明之事實經認定具備法定課稅要件時，即據以核定稅捐。如認定未具備法定課稅要件時，即不為課稅處分，予以結案存查。如符免稅規定，則核定免稅。如經調查，課稅原因事實仍無法闡明，而納稅義務人又未盡協力義務，稽徵機關得以推計課稅方法核定稅捐¹⁵¹。

¹⁴⁹ 參見新井隆一著，林遂生譯，《租稅法之基礎理論》，財政部財稅人員訓練所，頁 53 至 59。

¹⁵⁰ 稅捐核定程序與稅捐之課徵方法息息相關，現行稅法規定，依稅目之不同，其課徵方法亦有異。稅捐之課徵方法，依學者理論及實務區分，概可分為下列三種：（一）自動確定：例如，自動納貼印花稅票之印花稅及採「就源扣繳分離課稅之所得稅」屬之。（二）發單課徵（包括申報核定）：例如，遺產及贈與稅、房屋稅、地價稅、土地增值稅、契稅及小規模營利事業之營業稅等屬之。（三）自動報繳：例如，所得稅、營業稅、貨物稅等屬之。請參見，陳敏，〈租稅稽徵程序之協力義務〉，政大法學評論，37 期，頁 51；陳清秀，《稅法總論》，2001 年，頁 472 至 473。

¹⁵¹ 例如所得稅法第 83 條規定，得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。

稽徵機關核定稅捐，作成課稅行政處分，尚屬課稅處分之成立階段，課稅處分成立後，必須將稅捐核定通知書及稅額繳款書依法送達納稅義務人，始生效力¹⁵²。因此，課稅處分作成，而核定通知書及繳款書未能於核課期間¹⁵³內送達，即不得再課徵。

二、租稅處罰程序

有關租稅案件之「稽徵程序」規定向來較受到重視，並有不少規定存在，如稅捐稽徵法、各稅法施行細則或辦法等皆有較明確之規定，規範較為完整；另外，亦有不少適用行政程序法者，故稽徵實務上較無疑問。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，本文試就現行稅法相關規定整理研討如下：

（一）現行租稅法規有關「處罰程序」之相關明文規定如下：

稅捐稽徵法第 50 條之 2 規定¹⁵⁴：「依本法或稅法規定應處罰鍰者，由主管稽徵機關處分之，不適用『稅法處罰程序』之有關規定，受處分人如有不服，應依行政救濟程序辦理。但在行政救濟程序終結前，免依本法第 39 條規定予以強制執行。」。

稅捐稽徵法第 50 條之 4 規定：「依本法或稅法規定應處罰鍰之案件，於本法修正施行前尚未移送法院裁罰者，依本法之規定由主管稽徵機關處分之；其已移送法院裁罰者，仍依本法修正施行前各稅法之規定由法院裁罰。」。

稅捐稽徵法施行細則第 14 條規定：「本法第 50 條之 2 所稱不適用『稅法處罰程序』之有關規定，指不適用左列處罰程序：一、稅捐稽徵機關通知受處分人限期提出申辯者。二、補徵稅額者，俟補徵稅額之處分確定後移送法院者。三、由法院裁定處以罰鍰者。四、不服法院裁定時，於接到法院裁定後 10 日內提出抗告者。」。

¹⁵² 行政處分之成立與生效階段，請參蔡志方，《行政法 36 講》，1997 全新增訂再版，頁 214 至 215。

¹⁵³ 關於稅捐核課期間之規定，請參稅捐稽徵法第 21 條及第 22 條規定。

¹⁵⁴ 中華民國 81 年 11 月 23 日增訂稅捐稽徵法第 50 條之 2 規定之立法理由如下：「一、本條明定依本法或稅法規定之罰鍰案件，改由主管稽徵機關處分，以回歸行政罰由行政機關處分之正常體制。又因現行稅法所規定罰鍰之處罰及救濟程序，係針對由法院裁罰之情況而為規定，茲罰鍰案件改由稽徵機關處分後應不再適用，爰增訂由主管稽徵機關處分之罰鍰案，不適用稅法處罰程序之有關規定，受處分人如有不服，應依行政救濟程序辦理。二、本條修正公布後，各稅法中有關處罰程序之規定，將於各該稅法全盤修正時，配合刪除。三、增訂但書以確保受處分人在行政救濟期間之權益。」。

(二) 「各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件作業要點¹⁵⁵」之規定：

現行「各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件作業要點」規範之重點如下：
「一、財政部為使各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件一致起見，特訂定本要點。
二、本要點除關稅外，對中央暨地方各項稅捐之違章漏稅及檢舉案件，均適用之。
三、違章漏稅及檢舉案件依下列程序處理之：（一）受理（二）稽查（三）審理（四）審議及裁罰（五）行政救濟（六）罰鍰執行（七）罰鍰劃解（八）違章證物處理。
四、違章漏稅及檢舉案件處理時限如下：（一）受理：1 天。（二）稽查：受理後 2 個月內查報完竣。但遇有下列情事時得簽報本機關首長核准展延之：1. 蒐集資料費時者。2. 會同其他機關調查者。3. 重大案件籌設專案小組辦理者。4. 其他原因費時者。
（三）審理：1. 簡易及行為罰案件應於分案後 10 日內審結。2. 一般案件，應於分案後 2 個月內審結。3. 案情複雜，牽涉較廣之案件，得專案簽報本機關首長核准，指派高級人員成立專案小組審理，於分案後 4 個月內審結。4. 前三目所定時限，如因該案事證尚欠明確，須繼續查證或囑託他機關調查者，得扣除查證、調查期間計算；如因特殊原因未能依限審結時，應簽報本機關首長核准展期。（四）審議及裁罰：1. 審理單位對於應提裁罰審議小組審議之案件，應於審結後 7 日內提請審議。2. 審理單位應於審查報告核定或裁罰審議小組決議送請核定後 10 日內撰寫處分書移業務單位。3. 業務單位接到處分書後，應於 1 個月內填寫稅額繳款書及（或）罰鍰繳款書，並連同核定稅額通知書、處分書送達送處分人。」。

(三) 分析探討

依稅捐稽徵法第 49 條規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。……」，故原則上，稅法上課處罰鍰之程序，應準用課徵稅捐（本稅）之相關程序規定。惟財政部迄今尚未參考法務部頒佈之「行政處罰標準化作業流程」規定，訂定有關「稅捐處罰標準化作業」之規定，行政罰法施行後，有關行政機關應調查事實及證據時，例如，行為人有無故意或過失，並由行政機關舉證之部分，即有可能發生實務運作困難之問題。

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¹⁵⁶」用語之

¹⁵⁵ 中華民國 90 年 2 月 26 日財政部台財稅字第 0900450462 號函發布修正，因該「作業要點」規定之內容係以解釋令發布，故其性質似屬行政程序法第 159 條第 2 項第 1 款有關「業務處理方式」之內部行政規則。

¹⁵⁶ 應係指於舊法移送法院裁罰之規定，此觀之民國 81 年 11 月 23 日增訂稅捐稽徵法第 50 條之 2 規定之

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，而由稽徵機關自行認定。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，應有重新修訂檢討之必要。

參、租稅罰實體法之規範

一、概述

租稅收入為國家最重要之財源，而稅制之良窳與否，關涉國家是否能獲得充裕之財源，以因應各項國家支出之所需，並達到量能課稅與租稅公平之目的。為確保稅捐債權之及時與完全的實現，以滿足稅捐國家的財政需要，使國家不必為籌措經費，而過度仰賴規費、罰款收入、事業收入或舉債¹⁵⁷，並避免因稅捐之稽徵，而造成遵守稅捐義務者與不遵守者間之不公平競爭，有必要對於不遵守稅捐法所定之義務者，課以適當處罰。由於用以證明課稅事實之證據方法常常在稅捐義務人之管領下，所以稅捐法常在稅捐「繳納義務」¹⁵⁸之外，對於稅捐義務人按事務之發展，課以各種「行為義務」¹⁵⁹，以克服稅捐稽徵機關之舉證的困難¹⁶⁰。這些義務都是基於稅捐法所發生之公法上的

立法理由自明。

¹⁵⁷ 國家財政收入如果過度仰賴規費，其服務可能不普遍或對於弱勢者不足。例如健保費過高會使貧者因無力繳費，而不能就醫；交通罰款可能趨於嚴苛，反而有礙安全；舉辦不適當由國家舉辦之事業，對於私人企業形成不公平競爭；過度舉債，債留子孫。這是屬於最適規模或最適介入的問題。不可以不經調查論證，即抽象的一概而論。國民全體之稅捐負擔率（稅捐歲入占國內生產毛額之比例）及個別納稅義務人在各種稅捐之稅負占其個別稅基的比例（個人稅捐負擔率）為稅制規劃上之基本問題，越來越受到重視。這可說是量能課稅原則在實踐上之進一步的具體化。在德國之具體的發展為不過半原則的提出及其發展與熱烈的討論趨勢。

¹⁵⁸ 例如：納稅義務、代繳義務、代徵義務、扣繳義務、承擔義務、賠繳義務。

¹⁵⁹ 例如：設籍、設帳、憑證、申報及配合調查的義務。

¹⁶⁰ 該等行為義務雖然尚不涉及舉證責任之分配或移轉的問題，但課予系爭義務之目的，如在於產生或保存與證明稅捐客體之有無及範圍有關的證據方法，則就其違反法律通常會規定，稅捐稽徵機關因此得

義務。為確保稅捐債權之實現，以滿足國家之財政需要，對於違反繳納義務或行為義務的行為，稅捐法有一套制裁的規定，此即「稅捐罰則」¹⁶¹。

鑑於「繳納義務」與「行為義務」的內容及其直接侵害之法益不同，所以其違反之法律效力自當予以區分，不應混淆在一起。基於該認識，實務上將對於違反「繳納義務」具有處罰法定要件之漏稅事實者之處罰概稱為「漏稅罰」，將違反「行為義務」之處罰概稱為「行為罰」，以示其間的差別¹⁶²。

我國現行稅捐法中含有「稅捐罰則」有關之規定者，計 14 部法律，一百餘筆條文。因我國稅制係採「分稅立法」¹⁶³之法制，除在具有稅捐通則性質之稅捐稽徵法之第六章罰則中有規定「租稅刑罰」¹⁶⁴及部分「行為罰」¹⁶⁵之規定外，其餘主要之「罰則」¹⁶⁶係規定於各稅稅法中，此為我國「稅捐罰則」之特色。

二、租稅罰之分類

(一) 依處罰性質不同而區分

1、租稅刑事罰

凡對於違反租稅法規之行為，科以自由刑或罰金等刑事性質的制裁，即稱為租稅刑罰。現行稅法上有類此之規定者如下：

為推計課稅，亦即得根據間接證據推計待證之課稅事實。

¹⁶¹ 國家對人民違反租稅義務之處罰可區分成兩種：租稅刑罰與行政秩序罰。此兩種處罰中，租稅刑罰係針對較嚴重之違反稅法行為，而行政秩序罰則是比較輕之違反行為為對象。就違反租稅法規之行為而言，由於一般僅係租稅義務之違反，較少觸及社會倫理價值之非難，在法益之侵害上亦屬較低程度，故將其置於刑罰領域乃較為少見，只有少數如稅捐稽徵法第 41 條涉及以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，始科以有期徒刑或罰金。至於其他大部分之處罰，率以行政秩序罰為主。一方面固然違反稅法行為態樣較輕，以行政秩序罰即可滿足；另一方面行政秩序罰之處罰主體原則上係以行政機關為主，故對於違反租稅行為之調查、追訴及處罰，皆可由行政機關主導並決定，因此對於租稅行政權之貫徹及執行，必然較為簡便迅速，且耗費較低之成本。是以，稅法中之處罰規定，大部分皆以行政秩序罰為主。

¹⁶² 司法院釋字第 503 號解釋：「納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。」

¹⁶³ 例如：所得稅法、加值型及非加值型營業稅法、印花稅法、貨物稅條例、菸酒稅法、娛樂稅法、契稅條例、證券交易稅條例、期貨交易稅條例、土地稅法、房屋稅條例、使用牌照稅法、遺產及贈與稅法等。

¹⁶⁴ 請參考稅捐稽徵法第 41、42、43 條之規定。

¹⁶⁵ 請參考稅捐稽徵法第 44、45 條之規定。

¹⁶⁶ 故目前探討「租稅秩序罰」之規定，仍以各稅規範之「漏稅罰」與「行為罰」為主要標的。

- (1) 稅捐稽徵法第 41 條規定：「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處 5 年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣 6 萬元以下罰金。」
- (2) 稅捐稽徵法第 42 條規定：「代徵人或扣繳義務人以詐術或其他不正當方法匿報、短報、短徵或不為代徵或扣繳稅捐者，處 5 年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣 6 萬元以下罰金（第 1 項）。代徵人或扣繳義務人侵占已代徵或已扣繳之稅捐者，亦同（第 2 項）。」
- (3) 稅捐稽徵法第 43 條規定：「教唆或幫助犯第 41 條或第 42 條之罪者，處 3 年以下有期徒刑、拘役或科新臺幣 6 萬元以下罰金（第 1 項）。稅務人員、執行業務之律師、會計師或其他合法代理人犯前項之罪者，加重其刑至二分之一（第 2 項）。稅務稽徵人員違反第 33 條規定者，除觸犯刑法者移送法辦外，處 1 萬元以上 5 萬元以下罰鍰（第 3 項）。」
- (4) 證券交易稅條例第 11 條規定：「代徵人不依照本條例第 3 條規定期限繳納代徵稅款者，每逾 1 日加徵 2% 滯納金，其逾期 30 日以上，經稽徵機關查獲者，除予追繳及按日加徵滯納金外，應移送法院強制執行，並依侵占公款論處。」
- (5) 印花稅法第 25 條規定：「妨害印花稅之檢查者，依刑法妨害公務罪處斷。」
- (6) 遺產及贈與稅法第 50 條規定：「納稅義務人違反第 8 條之規定，於遺產稅未繳清前，分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記，或贈與稅未繳清前，辦理贈與移轉登記者，處 1 年以下有期徒刑。」

2、租稅秩序罰

我國租稅秩序罰之規定，可區分為行為罰與漏稅罰，「行為罰」係指行為人違反稅法上所規定之各種行為義務，而受到之處罰；例如稅捐稽徵法第 44 條規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」。「漏稅罰」係以違反稅法規定並發生短漏租稅之結果而受處罰之規定。例如所得稅法第 110 條第 1 項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，但對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額兩倍以

下之罰鍰。」。有關我國租稅秩序罰處罰之種類，較詳細之說明，請參考本文第二章、第二節、第二項、貳、二、（三）「依處罰種類不同而區分」之內容。

3、租稅執行罰

有關「行政執行法」與「行政罰法」之區別，有學者認為此為最難解套的範圍¹⁶⁷，目前簡易之區別原則為，若係針對過去義務違反的處置歸屬「行政罰」，若以將來改善為目標，則應屬執行罰之性質，惟實務上仍有很多爭議，在租稅法上亦同。本文認為現行稅法上，下類有關「連續處罰¹⁶⁸」、「停止貨物出廠」、「停止報運貨物進出口或結關出口」等規定，應係督促及迫使其履行繳納義務之強制措施，從法理上而言似可歸屬租稅執行罰之範疇：

- (1) 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 2 日按滯納之金額加徵百分之一滯納金；逾期 30 日仍未繳納者，除由稽徵機關移送法院強制執行外，其為營利事業者，並得停止其營業至納稅義務人繳納之日止。」
- (2) 營業稅法第 53 條規定：「主管稽徵機關，依本法規定，為停止營業處分時，應訂定期限，最長不得超過 6 個月。但停業期限屆滿後，該受處分之營業人，對於應履行之義務仍不履行者，得繼續處分至履行義務時為止。」
- (3) 貨物稅法第 25 條規定：「產製廠商逾第 23 條規定期限未申報者，主管稽徵機關應即通知於 3 日內繳稅補辦申報；逾期仍未辦理者，主管稽徵機關應即進行調查，核定應納稅額補徵；逾期末繳納者，得停止其貨物出廠，至稅款繳清為止。」
- (4) 關稅法第 93 條規定：「依第 20 條、第 25 條、第 26 條、第 58 條、第 60 條規定繳納保證金之業者，欠繳依本法規定應繳稅款、規費或罰鍰時，海關得就其所繳保證金抵繳（第 1 項）。保證金因前項抵繳而不足時，海關得通知於一定期限內補足差額；屆期不補足者，得停止 6 個月以下業務之經營或廢止其登記（第 2 項）。」

¹⁶⁷ 蔡震榮鄭善印，《行政罰法逐條釋義》，新學林，2006 年，頁 13 以下。

¹⁶⁸ 學者洪家殷認為，行政法院於實務上通說將「連續處罰」認屬行政執行罰，故行政法規上之連續處罰規定，應歸屬執行罰之範疇，詳參見氏著，《行政秩序罰論》，2000 年，頁 126 至 130；學者陳新民認為，連續處罰應兼具執行罰與秩序罰之性質，詳參見氏著，《行政法學總論》，1997 年，頁 297。

- (5) 海關緝私條例第 51 條規定¹⁶⁹：「未依前條規定繳納稅款及罰鍰而無保證金抵付，亦無扣押物或擔保品足以變價取償，或抵付、變價取償尚有不足者，移送法院強制執行，海關並得停止受處分人在任何口岸報運貨物進口、出口、至稅款及罰鍰繳清之日止。」
- (6) 海關緝私條例第 52 條規定：「進出口之船舶、航空器、車輛或其他運輸工具之服務人員欠繳各項進口稅捐或罰鍰而無保證或其他擔保足以取償者，海關得停止該船舶、航空器、車輛或其他運輸工具在任何口岸結關出口，至取得清繳保證之日止。」

4、租稅懲戒罰

若違反租稅法上之義務者非一般納稅義務人，而係具特定之身分關係者，如公務員、專門職業之職業人員等，此種處罰似可歸屬租稅懲戒罰¹⁷⁰。現行稅法上有類此之規定者如下：

- (1) 所得稅法第 111 條第 1 項規定：「政府機關、公立學校或公營事業違反第 89 條第 3 項規定，未依限或未據實申報或未依限填發免扣繳憑單者，應通知其主管機關議處該機關或學校之責應扣繳單位主管或事業之負責人。」
- (2) 所得稅法第 118 條規定：「會計師或其他合法代理人，為納稅義務人代辦有關應行估計、報告、申報、申請複查、訴願、行政訴訟，證明帳目內容及其他有關稅務事項，違反本法規定時，得由該管稽徵機關層報財政部依法懲處。」
- (3) 所得稅法第 119 條第 1 項規定：「稽徵機關人員，對於納稅義務人之所得額，納

¹⁶⁹ 海關緝私條例，共分 7 章 54 條，其中第 4 章之章名為「罰則」，而第 6 章之章名為「執行」，條文為第 50 條至第 53 條。

¹⁷⁰ 按「行政罰」乃係行政主體基於一般統治關係，對於一般人民違反行政法上義務行為所為之制裁；而「懲戒罰」乃係行政主體基於特別身分（權力）關係（特別法律關係），對於具有特定身分關係之人違反內部紀律所為之制裁。二者之處罰對象、目的及程序均不相同。因此，行政罰法第 1 條立法理由敘明：「...懲戒罰著重於某一職業內部秩序之維護，因此行政罰法無納入懲戒罰之必要。另懲戒罰如兼具行政法上義務違反之制裁與內部秩序之維護目的，是否具有行政秩序罰性質，而屬本法第 2 條之範疇，應由其立法目的、淵源分別考量」等語，可知懲戒罰非屬行政罰法之規範對象。惟懲戒罰之範圍如何？現行法規中對於專門職業及技術人員施予處罰之規定，是否亦均屬懲戒罰？學說上尚有不同見解。請參考法務部行政罰法諮詢小組第 7 次會議紀錄；另關「懲戒罰」之定義，請參考洪家殷，《行政罰法論》，2 版，五南，2006 年，頁 8。

稅額及其證明關係文據，以及其他方面之陳述與文件，除對有關人員及機構外，應絕對保守秘密，違者經主管長官查實或於受害人告發，經查實後，應予以嚴厲懲處，觸犯刑法者，並應移送法院論罪。」

(4) 所得稅法第 120 條規定：「稽徵人員違反第 68 條、第 78 條、第 86 條或第 103 條之規定者，應予懲處。」

(5) 關稅法第 12 條第 1 項規定：「關務人員對於納稅義務人、貨物輸出人向海關所提供之各項報關資料，應嚴守秘密，違者應予處分；其涉有觸犯刑法規定者，並應移送偵查。」

(6) 娛樂稅法第 13 條規定：「違反第八條第一項規定者，處新臺幣 1 千 5 百元以上 1 萬 5 千元以下罰鍰；其係機關、團體、公營機構或學校，通知其主管機關依法懲處其負責人。」

(二) 依有無漏稅結果而區分

因違反租稅義務而受處罰時，依有無漏稅結果而受處罰之態樣性質，得劃分成兩種不同之處罰類型，即行為罰與漏稅罰兩種。此兩種不同類型之處罰，由於其性質及目的皆不相同，因此在國家租稅處罰權之行使上即有甚大之差異。

1、行為罰

所謂行為罰，係指行為人違反稅法上所規定之各種行為義務，而受到之處罰。由於國家為達到課稅之目的，會在稅法上要求人民為一定之行為，此種行為具有協力義務之性質¹⁷¹，即藉由人民之協力，使稅捐稽徵機關得以掌握各種稅籍資料、發現課稅事實、減輕稽徵成本並達到正確課稅之目的，故此種稅法上之行為義務在國家之課稅上占有很重要之地位。此種行為義務如登記稅籍資料（所得稅法第 18 條）、設置賬簿並記載（所得稅法第 14 條）、辦理結算申報（所得稅法第 71 條及第 72 條）、提供有關文件或到達辦公處所備詢（稅捐稽徵法第 30 條第 1 項）、應使用統一發票（營業稅法第 32 條）等，皆屬之。

¹⁷¹ 參閱陳清秀，《稅法總論》，2006 年，4 版，頁 639。

2、漏稅罰

所謂漏稅罰，則係指納稅義務人未依稅法之規定繳納其負擔之稅款，或未盡其應盡之行為義務，使稅捐稽徵機關不知有關稅捐之事實，而在核定时減少應納稅額，致影響國家租稅請求權之行使，並發生短漏租稅之結果¹⁷²。例如已依法辦理結算申報，而有短漏報所得情事（所得稅法第 110 條第 1 項）或是漏開統一發票或短開銷售額（營業稅法第 51 條）等皆是。

（三）依處罰種類不同而區分

以往我國作為違反行政法上義務之制裁方法，種類繁多，根據早期學者張劍寒¹⁷³等研究資料之統計，作為處罰手段之行政制裁可分為九類：金錢罰、物品沒入或處置、自由罰、撤銷資格或證照、停止使用或停止水電供應、停權或停業、責令回復原狀及申誠等總共 160 餘種。在立法體例上此種制裁手段通常散見於法規之中，未必集中規定於法規之罰則章節之內，且其中不乏不利益處分在內，並非全屬裁罰性處分。我國行政罰法第 1 條、第 2 條將「處罰之種類」簡化，分為「罰鍰」、「沒入」及「其他種類行政罰」，本文參照上述分類方式，論述租稅秩序罰之處罰種類如下：

1、罰鍰

租稅秩序罰之處罰，以處罰鍰為最常用之處罰手對。該處罰係命令違反租稅法上規範之納稅義務人等，繳交一定數額金錢之處罰，使受罰者財產上受到相當程度之不利益，其性質屬「財產罰」。受罰者因單純違反行為義務而未涉逃漏稅之處罰者，一般稱為「行為罰」；若違反租稅法上之義務而涉逃漏稅之處罰者，一般稱為「漏稅罰」。此罰鍰規定散見於各稅法之「罰則」篇中，例如稅捐稽徵法第 44 條、所得稅法第 110 條、營業稅法第 51、52 條等規定。

2、沒入

沒入係指將租稅犯所使用之違禁品或違法所得之物，將其所有權強制移轉國庫或毀棄之處罰。沒入與沒收不同，前者屬於秩序罰，後者屬於刑事罰，租稅法中設有沒

¹⁷² 參閱陳清秀，《稅法總論》，2006 年，4 版，頁 639。

¹⁷³ 參見張劍寒等，《行政制裁制度》，行政院研考會，1979 年，頁 5。

入之處罰者，例如關稅法第 18 條¹⁷⁴、第 80 條¹⁷⁵規定、海關緝私條例第 43 條¹⁷⁶規定。

3、其他種類秩序罰

租稅秩序罰之處罰種類，除以罰鍰為大宗外，依實務之歸類，尚有滯納金¹⁷⁷、滯報金、怠報金¹⁷⁸、停止營業¹⁷⁹、停止報關業務¹⁸⁰、撤銷營業執照¹⁸¹、廢止其（登記、許可、證照）¹⁸²、停止獎勵¹⁸³、停止記帳¹⁸⁴及影響名譽¹⁸⁵之處分等，惟上述種類是否皆屬「租稅秩序罰」之範疇？實務與理論則迭有爭議，本文將於相關章節中探討。

（四）依處罰有無裁量餘地而區分

1、法定罰

係對違反租稅法上義務，規定科以一定標準之處罰，處罰機關依法律之規定毫無裁量之餘地。法定罰之規定通常有如下之情形：

（1）以一定之比率或倍數處罰：

稅捐稽徵法第 44 條規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他

¹⁷⁴ 關稅法第 18 條第 3 項規定：「進口貨物有下列情事之一者，不得依第一項規定先行徵稅驗放。但海關得依納稅義務人之申請，准其繳納相當金額之保證金，先行驗放，並限期由納稅義務人補辦手續，屆期末補辦者，沒入其保證金：一、納稅義務人未即時檢具減、免關稅有關證明文件而能補正。二、納稅義務人未及申請簽發輸入許可文件，而有即時報關提貨之需要。但以進口貨物屬准許進口類貨物者為限。三、其他經海關認為有繳納保證金，先行驗放之必要。」。

¹⁷⁵ 關稅法第 80 條規定：「進口第 15 條所規定之物品，除其他法律另有規定外，沒入之。」，關稅法第 15 條規定：「下列物品，不得進口：一、偽造或變造之貨幣、有價證券及印製偽幣印模。二、侵害專利權、商標權及著作權之物品。三、法律規定不得進口或禁止輸入之物品。」

¹⁷⁶ 海關緝私條例第 43 條規定：「以不正當方法請求免稅、減稅或退稅者，處所漏或沖退稅額 2 倍至 5 倍之罰鍰，並得沒入其貨物。」

¹⁷⁷ 例如所得稅法第 112 條、營業稅法第 50 條、菸酒稅法第 18 條、貨物稅條例第 31 條規定。

¹⁷⁸ 例如所得稅法第 108 條、營業稅法第 49 條、菸酒稅法第 17 條、貨物稅條例第 29 條規定。

¹⁷⁹ 例如稅捐稽徵法第 45 條、所得稅法第 104、105 條（已刪除）、營業稅法第 47、51、52 條、娛樂稅法第 14 條規定。

¹⁸⁰ 例如關稅法第 83、84 條規定。

¹⁸¹ 例如關稅法第 41 條、貨物稅稽徵規則第 24 條規定。

¹⁸² 關稅法第 82 條規定廢止其許可、關稅法第 84 條規定廢止其證照、關稅法第 93 條規定廢止其登記。

¹⁸³ 例如稅捐稽徵法第 48 條規定。

¹⁸⁴ 例如關稅法第 92 條規定。

¹⁸⁵ 例如稅捐稽徵法第 34 條規定。

人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」

所得稅法第 114 條第 1 款規定：「扣繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處 1 倍之罰鍰；其未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰。」

(2) 以一定之數額處罰

所得稅法第 111 條第 2 項規定：「私人團體、私立學校、私營事業、破產財團或執行業務者，違反第 89 條第 3 項規定，未依限填報或未據實申報或未依限填發免扣繳憑單者，處該團體或學校之責應扣繳單位主管、事業之負責人、破產財團之破產管理人或執行業務者 1,500 元之罰鍰，並通知限期補報或填發」。

遺產贈與稅法第 44 條規定：「納稅義務人違反第 23 條或第 24 條之規定未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按核定應納稅額加處 1 倍至 2 倍之罰鍰，其無應納稅額者，處以 9 百元之罰鍰。」。

修法前使用牌照稅法第 34 條規定¹⁸⁶：「使用牌照未照規定懸掛者，處新臺幣 5 千元罰鍰。」。

(3) 有處罰總額之限制

遺產贈與稅法第 47 條規定：「前三條¹⁸⁷規定之罰鍰，連同應徵之稅款，最多不得超過遺產總額或贈與總額。」。

2、裁量罰

係對違反租稅法上義務之行為，規定於一定範圍內得由處罰機關自由裁量之處罰。裁量罰之規定通常有如下之情形：

¹⁸⁶ 該條文已於 90 年 1 月 17 日總統華總一義字第 9000009330 號令刪除。

¹⁸⁷ 例如遺產贈與稅法第 46 條之規定：「納稅義務人有故意以詐欺或其他不正當方法，逃漏遺產稅或贈與稅者，除依繼承或贈與發生年度稅率重行核計補徵外，並應處以所漏稅額 1 倍至 3 倍之罰鍰。」

(1) 以一定數額或倍數以下之處罰

稅捐稽徵法第 46 條第 2 項規定：「納稅義務人經稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員通知到達備詢，納稅義務人本人或受委任之合法代理人，如無正當理由而拒不到達備詢者，處新臺幣 3,000 元以下罰鍰。」

所得稅法第 107 條規定：「納稅義務人違反第 83 條之規定，不按規定時間提送各種帳簿文據者，稽徵機關處以 1,500 元以下之罰鍰。」

所得稅法第 110 條規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，但對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額 2 倍以下之罰鍰（第 1 項）。納稅義務人未依本法規定自行辦理結算申報，而經稽徵機關調查發現有依本法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處 3 倍以下之罰鍰（第 2 項）。」

(2) 定有罰鍰金額上下限之處罰

稅捐稽徵法第 45 條規定：「依規定應設置帳簿而不設置，或不依規定記載者，處新臺幣 3,000 元以上 7,500 元以下罰鍰，並應通知限於一個月內依規定設置或記載；期滿仍未依照規定設置或記載者，處新臺幣 7,500 元以上 15,000 元以下罰鍰，並再通知於一個月內依規定設置或記載；期滿仍未依照規定設置或記載者，應予停業處分，至依規定設置或記載帳簿時，始予復業。」

稅捐稽徵法第 46 條第 1 項規定：「拒絕稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員調查，或拒不提示有關課稅資料、文件者，處新臺幣 3,000 元以上 30,000 元以下罰鍰。」

營業稅法第 45 條規定：「營業人未依規定申請營業登記者，除通知限期補辦外，處 1 千元以上 1 萬元以下罰鍰；逾期仍未補辦者，得連續處罰。」

(3) 以固定之比率或倍數為處罰且罰鍰金額有上下限

所得稅法第 114 條第 2 款規定：「扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第 92 條

規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處 20% 之罰鍰。但最高不得超過 22,500 元，最低不得少於 1,500 元；逾期自動申報或填發者，減半處罰。經稽徵機關限期責令補報或填發扣繳憑單，扣繳義務人未依限按實補報或填發者，應按扣繳稅額處 3 倍之罰鍰。但最高不得超過 45,000 元，最低不得少於 3,000 元。」

營業稅法第 48 條規定：「營業人開立統一發票，應行記載事項未依規定記載或所載不實者，除通知限期改正或補辦外，按統一發票所載銷售額，處 1% 罰鍰，其金額最低不得少於 5 百元，最高不得超過 5 千元。經主管稽徵機關通知補正而未補正或補正後仍不實者，連續處罰之（第 1 項）。前項未依規定記載事項為買受人名稱、地址或統一編號者，其連續處罰部分之罰鍰為統一發票所載銷售額之 2%，其金額最低不得少於 1 千元，最高不得超過 1 萬元。（第 2 項）」

(4) 處罰之比率或倍數為有上下限但罰鍰金額無上下限

營業稅法第 51 條規定：「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 1 倍至 10 倍罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請營業登記而營業者。二、逾規定期限 30 日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅者。三、短報或漏報銷售額者。四、申請註銷登記後，或經主管稽徵機關依本法規定停止其營業後，仍繼續營業者。五、虛報進項稅額者。六、逾規定期限 30 日未依第 36 條第 1 項規定繳納營業稅者。七、其他有漏稅事實者。」

營業稅法第 52 條規定：「營業人漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額經查獲者，應就短漏開銷售額按規定稅率計算稅額繳納稅款外，處 1 倍至 10 倍罰鍰。一年內經查獲達 3 次者，並停止其營業。」

貨物稅條例第 32 條規定：「納稅義務人有左列情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處 5 倍至 15 倍罰鍰：一、未依第 19 條規定辦理登記，擅自產製應稅貨物出廠者。二、應稅貨物查無貨物稅照證或核准之替代憑證者。三、以高價貨物冒充低價貨物者。四、免稅貨物未經補稅，擅自銷售或移作他用者。五、將貨物稅照證及貨物稅繳款書，私自竄改或重用者。六、廠存原料或成品數量，查與帳表不符，確係漏稅者。七、短報或漏報出廠數量者。八、短報或漏報銷售價格或完稅價格者。九、於第 25 條規定停止出廠期間，擅自產製應稅貨物出廠者。十、國外進口之應稅貨物，未依規定申報者。十一、其他違法逃漏、冒領或冒沖退稅者。」

三、租稅罰之成立要件

行政罰以處罰違反行政法上義務為目的，與刑罰處罰犯罪行為相同，均有其成立要件。行政罰雖較刑罰為輕微，但仍屬對人民自由或權利之重大限制，故應嚴其要件，與刑罰初無軒輊¹⁸⁸。

依行政罰處罰法定原則等規定，須就行為人之行為是否符合法律或自治條例之處罰構成要件、是否有阻卻違法事由、是否具責任能力等為判斷，始能決定處罰與否¹⁸⁹，故其是否成立與刑罰關於犯罪之規定相同。

刑法上犯罪是否成立的判斷程序，通說係採三階理論¹⁹⁰，無論是故意的作為犯，或是過失的作為犯，抑或是故意或過失的不作為犯，應依構成要件該當性、違法性、罪責等三個層次評價，從事刑法的犯罪判斷¹⁹¹。參照刑法關於犯罪是否成立之判斷程序，租稅罰是否成立之判斷程序，自亦應就構成要件該當性、違法性、有責性等三個層次，依序判斷。

（一）構成要件該當性

違反行政法上義務行為，未必皆受行政法上處罰，必須各個行政法規有處罰之條文，且符合條文之構成要件。構成要件通常有三種規範方式：一是由法條直接規定；二是構成要件與處罰效果，分散在不同條文，常見之方式為在罰則中規定，違反同法某一條文者處若干罰鍰；第三種方式可稱為空白授權條款在不違背授權具體明確之原則下，以法規命令補充構成要件固為法之所許，即以行政處分或事實行為，也包括在內。上述行政處分或事實行為本身須具有合法性，乃屬當然¹⁹²。

所謂構成要件該當，指行為人的客觀行為情狀與主觀心態，與某一個處罰條文規定之構成要件完全符合。就租稅秩序罰是否成立，首先，應判斷納稅義務人（或行為人）之客觀行為情狀及主觀心態，與稅法處罰條文規定之構成要件，是否完全符合。

¹⁸⁸ 吳庚，《行政法之理論與實用》，2005年9版，頁497。

¹⁸⁹ 林錫堯，《行政罰法》，2005年6月版，頁34。

¹⁹⁰ 刑法犯罪之概念除三階層理論外，尚有少數說主張二階層理論，二階層理論係將構成要件該當性與違法性合併在同一個階段判斷，認為犯罪為該當不法構成要件、有責的行為。參見黃榮堅，《基礎刑法學（上）》，2004年6月版，頁128至130。

¹⁹¹ 林山田，《刑法通論（上）》，增訂9版，2005年，頁254至255。

¹⁹² 吳庚，《行政法之理論與實用》，2005年9版，頁498。

客觀行為，與稅法處罰條文規定之構成要件完全符合，而且行為人的主觀心態有故意或過失者，則其行為具有構成要件該當性¹⁹³。換言之，構成要件是否該當性？係就具體行為與稅法處罰條文規定構成要件之涵攝過程，相符者，即有構成要件該當性。亦即，「構成要件該當性」乃指就「行為事實」，是否符合某一稅法規定之「構成要件」的過程判斷結論¹⁹⁴。而構成要件的任務，即在描述稅法所禁止不得為或應為行為的典型不法內容，以明確區分可罰行為與不可罰行為¹⁹⁵。

為確保處罰法定原則的實踐，其處罰要件自當在法律中明確規定，此即處罰規定之要件明確性原則。為保障人民的基本權利，在不同的法律，例如在刑法、行政秩序法、稅捐法及其他對於人民之自由權利有介入性的行政法，都有關於其介入之構成要件明確性的問題。首先其構成要件必須在法律及法規命令的範圍內即已明確，而不可待於行政規則¹⁹⁶。至其明確性之要求的程度，通常認為並不能劃一，必須針對不同法律對於基本權利之介入強度，分別其明確性之要求高度。一般通認，刑法的構成要件應有最高之明確性要求，其次為稅捐法，再其次為其他介入行政的規定¹⁹⁷。

（二）違法性

所謂違法性（Rechtswidrigkeit）即欠缺阻卻違法的正當事由，而該當處罰之情形。依行政罰法規定，阻卻違法之事由包括：（1）依法令之行為¹⁹⁸（第 11 條第 1 項），（2）公務員職務上之行為（第 11 條第 2 項）（3）正當防衛（第 12 條）；（4）緊急避難（第 13 條）。

¹⁹³ 林山田，《刑法通論（上）》，頁 284 至 285。

¹⁹⁴ 黃常仁，《刑法總論（上）》，1994 年，頁 3。

¹⁹⁵ 林山田，《刑法通論（上）》，第 232 頁。

¹⁹⁶ 這不但涉及構成要件之明確性原則，而且也涉及國家權力在立法機關與行政機關間之劃分。該問題在稅捐刑法上之表現特徵在於：稅捐刑法的規定原則上以稅捐法為其構成要件要素的一部分。亦即在此，稅捐刑法事實上含有空白要件，具有空白規定之特徵(der Charakter von Boankettvorschriften)。所謂空白刑法，指關於禁止內容，引用其他法律或法規命令。該刑法規定必須等到用來填補其空白的規定經制定施行時，方始具有完整的構成要件，能夠在與法律效力連結時，發生規範作用。由於稅捐法在這種情形，實際上是屬於刑法規定的一部分，所以在德國必須滿足基本法第 103 條第 2 項，關於罪刑法定主義及由之衍生之刑罰構成要件明確性的要求。轉引自，黃茂榮，《論稅捐罰則（下）》，植根雜誌第 21 卷第 10 期，註 5。

¹⁹⁷ 關於刑事法與稅捐法中不同程度之構成要件明確性原則，請參考 Joachim Schulze-Osterloh, Unbestimmtes Steuerrecht und strafrechtlicher Bestimmtheitsgrundsatz, in: Günter Kohlmann (hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, Köln, 1983, S. 56ff.. 轉引自，黃茂榮，《論稅捐罰則（下）》，植根雜誌第 21 卷第 10 期，註 6。

¹⁹⁸ 適用於一般人民時，應從寬解釋，涵蓋受主管機關允准之情形在內。例如暫時受准許在街道進行喪祭之法事，即阻卻成立妨害交通之處罰（參照道路交通管理處罰條例第 82 條第 1 項第 3、9 款），而不限於直接依主管機關命令之行為。參見吳庚，《行政法之理論與實用》，2005 年 9 版，頁 500。

上述阻卻違法之事由甚難想像會發生於租稅法之事件上，實務上亦未曾見聞適當之案例發生。一般而言，稅法係期待納稅義務人應為一定之作為，亦即規定其應為一定之行為，例如依規定申報稅捐¹⁹⁹、依法取得憑證²⁰⁰，納稅義務人若不為稅法所規定應為之行為，租稅罰即可能成立，因此，在租稅案件處理實務上，通常構成要件該當之行為，原則上即推定具有違法性，惟並未當然排除發生阻卻違法事由之可能。

(三) 有責性

1、責任要件

依行政罰法第 7 條第 1 項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」，現代國家基於「有責任始有處罰」之原則，對於違反行政法上義務之處罰，應以行為人主觀上有可非難性及可歸責性為前提，如行為人主觀上並非出於故意或過失情形，應無可非難性及可歸責性，故不予處罰。現行租稅法上並未就責任條件有特別規定，故在審理租稅法上之案件時，自應注意審酌行政罰法第 7 條第 1 項規定。惟行政罰法施行後，司法院釋字 275 號解釋，有關「推定過失」之原則，是否仍可適用？本文將併予第五章「租稅罰之困境及法之整備」之文中探討。

2、責任能力

判斷責任能力主要依據行為人之年齡²⁰¹及其行為時之精神狀態²⁰²，如果欠缺有責性，例如無責任能力人所為之行為，則仍不得處罰。但於此情形，因其仍屬於處罰要件該當、具有違法性之行為，亦即仍屬於違反行政法上義務的違規行為，主管機關自

¹⁹⁹ 例如所得稅法第 71 條規定之申報義務。

²⁰⁰ 例如加值型及非加值型營業稅法第 33 條之規定。

²⁰¹ 行政罰法第 9 條第 1 及第 2 項規定：「未滿 14 歲人之行為，不予處罰。14 歲以上未滿 18 歲人之行為，得減輕處罰。」。按未滿 14 歲之人，生理及心理發育尚未臻成熟健全，是非善惡之辨別能力尚有未足，亦即欠缺責任能力，故其行為如有違反行政法上義務者，不予處罰。例如未滿 14 歲之小孩於大眾捷運系統之禁止飲食區內飲食，違反大眾捷運法第 50 條第 1 項第 9 款規定，核屬違反公法上義務的違規行為，應予取締，制止其飲食，但因其欠缺責任能力，而不予處罰。又 14 歲以上未滿 18 歲之人，因涉世未深，辨識其行為違法與否之能力較低，思慮有欠周延，故其行為如有違反行政法上義務者，得減輕其處罰。

²⁰² 行政罰法第 9 條第 3、4、5 項規定：「行為時因精神障礙或其他心智缺陷，致不能辨識其行為違法或欠缺依其辨識而行為之能力者，不予處罰。行為時因前項之原因，致其辨識行為違法或依其辨識而行為之能力，顯著減低者，得減輕處罰。前二項規定，於因故意或過失自行招致者，不適用之。」

仍可加以取締制止²⁰³，必要時並得依行政執行法等有關規定強制執行，以強制其履行行政法上義務。故經認定為具有違法性之構成要件該當行為後，應再判斷行為人是否應負責任，如認定行為人無責任能力，稅務違章行為仍不成立，自不宜予以處罰。

就稅法而言，依遺產及贈與稅法第 6 條第 1 項規定：「遺產稅之納稅義務人如下：一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。二、無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。三、無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定之遺產管理人。」，遺產稅案件之納稅義務人可能為未成年人，若納稅義務人為未成年人而有違章情形，財政部認為「未成年納稅義務人之法定代理人未代為申報而逾期者免罰」²⁰⁴、「遺產稅違章案件不處罰未成年人或禁治產人，應以有行為能力之繼承人就漏稅總額予以處罰。」乃基於有責性之判斷。

肆、租稅法上之義務體系

欲對我國稅捐處罰制度加以檢討，必須對納稅人行為在稅捐義務體系中之地位及在稽徵程序上之作用，先有一整體之瞭解。稅捐義務之產生，係因人民與國家間有一定之稅捐法律關係存在，這種法律關係依其性質可分為兩大類，一類是稅捐債務關係²⁰⁵，另一類是稅捐義務關係²⁰⁶。「稅捐債務關係」，係指由稅捐之給付所生之財產上的

²⁰³ 參見行政罰法第 34 條第 1 項第 1 款規定。

²⁰⁴ 財政部 80.11.13. 臺財稅字第 801261590 號函規定：「主旨：遺產稅納稅義務人全部均為未成年之繼承人時，其法定代理人未代為申報遺產稅者，如屬繼承人於申報期限屆滿時均仍尚未成年之情形，准免予移罰。說明：二、遺產及贈與稅法第 44 條處罰之對象為納稅義務人，法定代理人依同法施行細則第 22 條第 1 項規定，雖應代未成年之納稅義務人申報遺產稅，惟因其並非納稅義務人，故若未代為申報，亦無該條罰則之適用。至於未成年之納稅義務人，於同法第 23 條所定申報期限屆滿時如仍均尚未成年，則依本部 69 臺財稅第 36276 號函釋，無法自為有效之申報，且其對法定代理人復無選任、指揮、監督之權，故法定代理人縱然未代為申報，亦不能課該等未成年納稅義務人以過失責任，依司法院大法官會議字釋字第 275 號解釋，應予免罰。」，90 年版遺產及贈與稅法令彙編，第 248 頁。惟本文認為此為法律漏洞之問題，應建議修訂行政罰法第 7 條之規定，增訂法定代理人之代理行為義務，並對其違反義務加以處罰，以期符合處罰明確性原則，俾資解決稅法上實務困擾甚久之問題。

²⁰⁵ 關於國家或地方自治團體向一般國民或居民徵收稅捐，究係本諸雙方之債務關係，抑或僅依單方之權力關係，此涉及稅捐關係之法律性質，此一問題，學說上有不同見解，大體而言有如下三種學說：（1）稅捐權力關係說、（2）稅捐債務關係說、（3）稅捐法律關係二元論；本文見解認為，學者見解未趨一致，有基於稅捐與私法上債權債務關係性質之差異，強調稅捐之強制性與無對價性，力主稽徵權非稅捐請求權，而倡稅捐權力關係說者。然一般則較偏向稅捐債務關係說。本文以為，稅捐法律關係的內容，有程序的部分，亦有實體的部分，程序部分規定程序義務，自宜採權力關係說，實體部分規定稅捐債務，則以債務關係說為當。請參村井 正著，陳清秀譯，《現代租稅法之課題》，財政部財稅人員訓練所，1989 年 11 月，頁 71 至 86；陳清秀，《稅法總論》，2001 年 10 月，2 版，頁 289 至 290。

²⁰⁶ 請參城仲模、黃茂榮主持，《租稅罰則之檢討與改進》，財政部稅制會委託研究，1991 年 11 月，頁

權利義務關係。例如稅捐請求權、退稅請求權或返還請求權等。而「稅捐義務關係」，則指為了配合或確保稅捐債權之實現，而附隨之非財產的行政法上的權利義務關係²⁰⁷。稅捐法上之義務，其因稅捐義務關係而生者，可稱之為「稅捐法上之行為義務」²⁰⁸；其因稅捐債務關係而生者，可稱之為「繳納稅捐之義務」。茲就該兩種義務，分別簡要說明如下²⁰⁹：

一、稅捐法上之行為義務

稅捐法上之行為義務，係指繳納稅捐以外，為達到稅捐稽徵之目的，所課以納稅義務人或有關之第三人之行為義務，這種義務與稅捐債務之發生或繳納並無直接之關係，而與稅捐之稽徵程序有直接關連，要求納稅義務人或第三人為一定之作為或不作為，以配合或確保稅捐債務之實現，是以前可謂係賦屬於稅捐債務之非財產上之義務。此種行為義務，依債務人之行為態樣可分為：（一）附隨於繳納稅捐義務之個別義務，以及（二）協助稅捐稽徵之義務兩種。

（一）附隨於稅捐繳納義務之個別義務

所謂「附隨於繳納稅捐義務之個別義務」，係指為了配合或確保稅捐之繳納而附隨之行為義務。稱為了配合或確保稅捐之繳納者，例如，稅捐稽徵機關為了便於掌握稅源，乃有稅籍登記(即營利事業登記)義務及申報稅捐義務之規定；為了確實查定稅款，確保稅捐之徵收，乃有設帳存證義務，以及忍受稅捐監督義務之規定。至於稱附隨之個別義務者，乃相對於債法上所稱之附隨之一般的義務而來。由於繳納稅捐義務相當於債法上所稱之主要的給付義務，故將為配合或確保稅捐之繳納之行為義務，稱為附隨義務。

（二）協助稅捐稽徵之義務

所謂「協助稅捐稽徵之義務」，係指協助稅捐稽徵機關稽徵之義務，例如代徵或代為扣繳之義務。按代徵義務及代為扣繳義務，除單純「代徵、代扣」之行為外，雖均含有繳納之義務，然其不過是基於法律規定所課之一種公法上的義務，故不宜將之

3。

²⁰⁷ 請參陳昭華，《營利事業及其負責人之稅捐責任》，台灣法研所，72年碩士論文，頁45。

²⁰⁸ 請參城仲模、黃茂榮主持，《租稅罰則之檢討與改進》，財政部稅制會委託研究，1991年11月，頁3。

²⁰⁹ 此一部分摘自上註研究報告，頁3至11。

納入稅捐債務關係內。

二、稅捐法上之繳納義務

繳納稅捐義務，係指一切與稅捐債務有關之財產上之義務。此類義務依其所涉者係稅捐債務之發生、確保或履行，可分為三類：

（一）稅捐債務之發生方面

與稅捐債務之發生有關之義務，係指因一定之稅捐法律事實充分法定課稅要件，而發生之稅捐債務。是以稅法上有關稅捐之課徵要件或納稅義務人之規定，便成為稅捐債務發生之重要依據。

（二）稅捐債務之確保方面

稅捐債務確保方面之義務，與上述之稅捐發生義務不同，其並不在於確定納稅義務或納稅義務人，而係為了確保稅捐之徵收，使原先所規定之納稅義務人以外之人，亦負有繳納稅捐之義務。此種對稅捐主體予以擴張之情形，可分為下述三種：

1、法定連帶債務

依稅捐稽徵法第 12 條後段規定，共同共有之財產未設管理人者，由於無法使各共有人按其應有部分負納稅義務，乃以全體共同共有人為納稅義務人，要求全體共有人就稅捐債務各負全部給付之責任，亦即以全體共同共有人為連帶債務人，以確保稅捐債務之實現。

2、債務承擔義務

納稅義務人基於管理人或繼承人之地位，負有以原屬於他人之財產繳納稅捐之義務者，倘其未盡此義務，法律乃要求其應以自己之財產承擔起該稅捐債務，以促使其確實履行其繳納稅捐之義務。屬於此類債務承擔義務者，例如稅捐稽徵法第 13 條規定清算人之納稅義務²¹⁰，第 14 條遺囑執行人等之納稅義務²¹¹及第 15 條因合併而承受之納

²¹⁰ 稅捐稽徵法第 13 條規定：「法人、合夥或非法人團體解散清算時，清算人於分配贖餘財產前，應依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐。清算人違反前項規定者，應就未清繳之稅捐，負繳納義務。」

稅義務²¹²等。

3、法定代繳義務

納稅義務人固負有繳納稅捐之義務，惟有時納稅義務人行蹤不明、不易確定或有其他事由，無法或難以徵收到稅款，法律乃指定特定之第三人有代為繳納之義務。例如共有房屋之房屋稅，由共有人推定一人繳納，其不為推定者，由現住人或使用人代繳；房屋所有權人住址不明，或非居住房屋所在地者，如係出租，應由承租人負責代繳，抵扣房租²¹³。

(三) 稅捐債務之履行方面

與稅捐債務之履行方面有關之義務，係指稅捐債務發生後，有繳納稅捐義務之人應如何去履行其稅捐債務。通常納稅義務人除必須按法定額度繳納外，且須依一定之程序繳納之。

1、依法定額度繳納之義務

課稅要件充分後，稅捐債務即發生，而納稅義務人即負有繳納稅捐之義務，亦即應依稅捐債務之內容誠實履行之，除非有正當理由，不得有短繳、遲繳或拒繳之情事。

2、依法定程序繳納之義務

所謂依法定程序繳納之義務，係指納稅義務人於課稅要件充分後，應依法定程序，特別於法定期間內繳納稅款，有時係由納稅義務人計算出應納之稅額，自行繳納，有時則係由稽徵機關填發繳款書通知應繳納之稅款後，繳納之。

²¹¹ 稅捐稽徵法第 14 條規定：「納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，使得分割遺產或交付遺贈。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，違反前項規定者，應就未繳清之稅捐，負繳納義務。」

²¹² 稅捐稽徵法第 15 條規定：「營利事業因合併而消滅時，其在合併前之應納稅捐，應由合併後存續或另立之營利事業負繳納之義務。」

²¹³ 請參房屋稅條例第 4 條第 1 項、第 3 項規定。

三、稅捐法上之協力義務

租稅給付原本缺乏給付的經濟誘因，卻又具有法律上的強制力，納稅義務人無不希望能盡可能減少租稅負擔。故租稅乃國家以公權力強制人民給付之負擔義務，同時也是人民因身為國家構成分子而負擔國家財政支出，惟因租稅侵害人民財產權甚鉅，自須有法律保留原則之適用，以促使人民盡其義務，同時保障其權益。租稅之課徵除法律保留原則之適用外，該相關租稅法律尚須具備符合憲法規定之實質內容，如平等原則、正義原則及憲法第 23 條之比例原則等²¹⁴，以達到租稅課徵之公平正義及量能課稅原則。故我國現行之稅捐稽徵程序，除適用職權調查主義外，並賦與人民協助蒐集資料及調查義務，此可由稅捐稽徵法及各稅法均訂有調查之章節²¹⁵，並賦與人民各式各樣之作為義務，即可知其梗要。學理及實務上稱該課予人民之作為義務為「協力義務」²¹⁶。

學者蕭文生教授曾明白闡述²¹⁷：「租稅法上協力義務的引進，主要係課予納稅義務人協助稽徵機關查明課稅事實或闡明租稅法律關係之義務，亦即藉由人民之協力，使稅捐稽徵機關得以掌握各種徵稅資料、發現課稅事實、減輕稽徵成本，達到公平合理課稅之目的。」惟如司法院釋字第 537 號所指：「有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難…」，為知悉或掌握正確的課稅資料，自有賴掌握資料之人提供，故在合理之範圍內，為貫徹公平合法課稅之目的，得課予人民協力義務。而在租稅法律關係中，負有協力義務者，並非僅限於當事人，就知悉課稅事實或掌握課稅資料之第三人，亦賦與協助稽徵機關釐清事實之義務，此觀之稅捐稽徵法第 30 條：「…為調查課稅資料，得向有關機關、團體及個人進行調查…」及同法第 46 條對於違反第 30 條配合調查之情形定有處罰之規定，可推出協助釐清課稅事實為人民之協力義務。惟在課稅事實之闡明過程中，人民的協力並未能取代稅捐稽徵機關的職權調查，協力義務僅係職權調查過程中的一環。履行協力義務與否的結果與課稅事實存否間的關聯，仍須由稽徵機關透過證據評價程序，作最終的確定。

而人民藉由程序之參與亦得以擴大其權利保護體系。在程序進行過程中，人民所

²¹⁴ 吳庚，《憲法之解釋與適用》，第 3 版，2004 年 6 月。

²¹⁵ 如稅捐稽徵法第 6 節及所得稅法第 3 節等規定。

²¹⁶ 參最高法院 94 年判字第 116 號判決：「稅捐稽徵機關在核定稅額過程中，須納稅義務人協同辦理者所在多有，學理上稱為納稅義務人之協力義務，包括申報義務、記帳義務、提示文據義務等」。

²¹⁷ 參見蕭文生，〈行政執行制度中之協力義務〉，收錄於 2005 年，第七屆兩岸行政法學術研討會論文集。

提出的質疑與異議，雖然並非行政救濟之一環，但當事人亦得自行提出證據，或向稽徵機關提出調查事實之要求，使稽徵機關得就當事人有利或不利均一併注意²¹⁸。故程序之參與乃是基本權有效保障的重大前提，使得人民能夠主張權利的時機與階段提前，而毋庸遲至行政決定作成後。

協力義務為手段而非目的，賦與人民協力義務以釐清事實及法律關係，僅係職權調查之一環，已如前述，故其為手段而非目的，其目的仍在於釐清事實以達公平合理之課稅，故手段與目的之間應符合比例原則²¹⁹，即（一）妥當性原則，指公權力措施的手段可達到目的。（二）必要性原則：係指在妥當性原則已獲肯定後，在所有能夠達成目的的方式中，必須選擇對人民之權利最少侵害的方法。（三）比例性原則：又稱狹義比例原則，亦即一個措施雖是達成目的所必要，但亦不可給予人民過度負擔；換言之，法律所追求的目的和所使用的方法，要和人民權利的損失作比較，不能失衡。

伍、違反義務之法律效果

一、租稅刑事罰與租稅秩序罰

在我國違反租稅法上義務之法律效果，以其所科罰則的性質，主要區分為「租稅刑事罰」與「租稅秩序罰」兩大類型。

現行稅法上有租稅刑事罰之規定者，主要集中規範於稅捐稽徵法第 41 條至 43 條，另有零星之規定者，例如，證券交易稅條例第 11 條規定：「代徵人不依照本條例第 3 條規定期限繳納代徵稅款者，每逾一日加徵百分之二滯納金，其逾期 30 日以上，經稽徵機關查獲者，除予追繳及按日加徵滯納金外，應移送法院強制執行，並依侵占公款論處。」；印花稅法第 25 條規定：「妨害印花稅之檢查者，依刑法妨害公務罪處斷。」；遺產及贈與稅法第 50 條規定：「納稅義務人違反第 8 條之規定，於遺產稅未繳清前，分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記，或贈與稅未繳清前，辦理贈與移轉登記者，處 1 年以下有期徒刑。」，體系上似有紊亂之情形，本文另於第四章第八節探討此問題。

現行法有關租稅秩序罰之規定，「罰鍰」部分主要區分「行為罰」與「漏稅罰」，分散於各稅罰則之中，例如，稅捐稽徵法第 44 條、所得稅法第 110 條、營業稅

²¹⁸ 參蔡茂寅、李建良、林明鏘及周志宏合著，《行政程序法實用》，第 2 版，學林出版，90 年。

²¹⁹ 參陳新民著，《憲法基本權利之基本理論（上冊）》，頁 239 以下。

法第 51、52 條等規定。有關「沒入」之規定，主要發生於關稅法與海關緝私條例之違章案件。有關「其他種類秩序罰」之規範，主要散見於各稅法之「罰則」篇中，惟亦有零星之規範者。

二、行為罰與漏稅罰之區別實益

「行為罰」之處罰通常並不以納稅義務人短漏稅款之結果為要件，只須行為人具有違反稅法上處罰不履行「行為義務」規定之行為，且該不履行行為義務之行為有處罰必要時，即可該當行為罰處罰之構成要件；而若納稅義務人違反稅法上依法成立之「繳納義務」，並致國家租稅債權之確保或實現產生困難者，即構成「稅捐逃漏」結果，該當「漏稅罰」之客觀要件²²⁰。我國實務如司法院大法官釋字第 337 號解釋理由書第 2 段：「此項行為罰與漏稅罰，其處罰之目的不同，處罰之要件亦異，前者係以有此行為即應處罰，與後者係以有漏稅事實為要件者，非必為一事」；另釋字第 356 號解釋：「違反稅法之處罰，有因納稅義務人逃漏稅捐而予處罰者，此為漏稅罰；有因納稅義務人違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者，此為行為罰。」亦同上開見解。

行為罰與漏稅罰之主觀構成要件，或稱為「責任要件」，乃如何認定行為人主觀上「故意」或「過失」之問題，早期實務如行政院 62 年判字第 30 號判例認為：「行政罰不以故意或過失為要件。」就此民國 80 年 3 月 8 日之司法院大法官釋字第 275 號解釋改採「過失責任主義」，認為「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。但應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰。」在此架構下，國內通說多認為釋字第 275 號關於「推定過失」之適用要件，係以單純「違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者」，與行為罰不以發生特定漏稅結果者相符，故按釋字第 275 號意旨，行為罰應採「推定過失」，而由行為人負無過失之舉證責任，至於漏稅罰則無由行為人負無過失之舉證責任之適用²²¹。

²²⁰ 黃士洲，〈論租稅秩序罰之併罰——行為數界定方式、租稅行為罰與漏稅罰之併罰〉，財稅研究第 34 卷第 2 期，2002 年 3 月，頁 20。

²²¹ 黃士洲，〈論租稅秩序罰之併罰——行為數界定方式、租稅行為罰與漏稅罰之併罰〉，財稅研究第 34 卷第 2 期，2002 年 3 月，註 15，頁 21—22；同此見解，莊柏毅，論漏稅處分之舉證責任分配（中），稅務旬刊第 1952 期，2005 年 12 月，頁 18—19；蔡朝安、幸大智，論扣繳之法律關係，稅務旬刊第 1853 期，2003 年 3 月，頁 36；黃俊杰，〈中科院扣繳義務人處罰之爭議〉，月旦法學第 93 期，2003 年 2 月，頁 192。

然在民國 95 年 2 月 5 日施行之行政罰法第 7 條第 1 項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」故應認行政機關不得再以「推定過失」之方式，將無過失之舉證責任交由行為人負擔，而須由行政機關本身負起證明行為人有故意或過失之舉證責任。而對所謂的故意及過失之認定，可依刑法第 13、14 條解釋其意旨審酌，「故意」之情形一般較為明顯，舉證相對容易。而「過失」主要係指「按其情節應注意，並能注意，而不注意者」，因此，就個案情形觀察，倘依相對人當時相關之狀況，其對租稅法規之遵守應可注意，但由於其個人之因素而未能注意，以致於違反租稅法規時，即可認定有過失。即在過失認定上，行政罰法第 7 條雖不採取釋字第 275 號之推定過失，而須由行政機關本身負舉證責任，惟從行政機關認定過失之方式及取得心證之過程來看，兩者間仍有一定關連存在。換言之，釋字第 275 號解釋固不得直接援用，惟其精神及內涵似並未全然排斥²²²。

目前行政法院實務見解，如高雄高等行政法院 95 年度訴字第 617 號判決²²³、臺北高等行政法院 95 年度訴字第 03082 號判決²²⁴、最高行政法院 94 年判字第 1747 號判決²²⁵、最高行政法院 93 年第 1469 號判決²²⁶就行為人過失之認定，似亦傾向於不問過失程度輕重，只要有過失，即應處罰。

漏稅罰因係結果犯，故在立法時往往依漏稅額之一定倍數或比率作處罰方式，以

²²² 洪家殷，〈行政罰法之施行對租稅法規之影響〉，財稅研究第 38 卷第 1 期，2006 年 1 月，頁 17 至 18。

²²³ 高雄高等行政法院 95 年度訴字第 617 號判決略以：「本件原告 88 年度綜合所得稅結算申報，漏報自林瑞南處取得系爭土地權利之其他所得 3,959,681 元，另尚漏報薪資、利息、租賃等收入，而系爭土地之移轉，乃由原告與林瑞南共同向地政機關申請辦理登記，則原告就系爭其他所得應列報為當年度綜合所得稅結算申報之所得，而漏未申報，縱無故意，亦有應注意、能注意而不注意之過失。故被告依首揭法條規定，並依所得有無填報扣免繳憑單，分別處 0.2 倍及 05 倍之罰鍰計 468,700 元，即無違誤。」

²²⁴ 臺北高等行政法院 95 年度訴字第 03082 號判決略以：「然查：1、本件原告與香港 CRS 公司簽訂航空網路訂位系統合作契約在我國境內銷售勞務，就其所提供之勞務性質內容及使用地域知之最詳，其於銷售勞務之初本應注意依法申報並繳納營業稅捐，而依當時情形能注意而未注意，致將該應稅銷售額申報為零稅率銷售額，未依規定申報繳納營業稅，漏報營業稅，原告所為衡諸常情，縱非故意亦有重大過失，自應受罰且無信賴保護原則之適用。原告主張其就漏稅違章行為未有故意或過失，伊應受信賴應受信賴原則之保護云云，洵無可採。」

²²⁵ 最高行政法院 94 年判字第 1747 號判決略以：「查上訴人自承其辦理冷氣產品貨物稅登記之總務人員，於辦理本件分離式冷氣室內送風機之產品登記時，因誤認產品種類，漏未辦理此 52 台分離式室內送風機產品登記，致上訴人漏未申報該 52 台分離式室內送風機之貨物稅，上訴人縱非故意，亦確具有過失，上訴人否認其有過失，主張不應受罰，自為不可採。」

²²⁶ 最高行政法院 93 年第 1469 號判決略以：「本件上訴人即被上訴人林芳信及其配偶既自第一公司取得營利所得合計 1,000,000 元，依法即有申報義務，其應申報而未申報，自難謂無過失，依所得稅法第 110 條第 1 項規定及司法院大法官會議釋字第 275 號解釋意旨，仍應予處罰，是上訴人依法處罰鍰 62,000 元，並無違誤。」

符合比例原則之要求；而行為罰既不著重於漏稅之結果，故一般採行其他之處罰方式，如定額或一定範圍之罰鍰、停止營業或滯納金等，且既不以所漏稅額所基礎，自不得採用稅額一定倍數或比率之罰鍰作為處罰之方式，以免與比例原則發生衝突²²⁷。

實務上就行為罰之處罰方式則曾於司法院大法官釋字第 327 號中，以所得稅法第 114 條第 2 款為解釋對象，認為：「就違反此項法律上作為義務應予制裁部分，為增進公共利益所必要，與憲法尚無抵觸。惟對於扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，應由有關機關檢討修正。」從本號解釋之楊建華大法官不同意見書中，亦可得出該行為罰之規定，本不應依所應扣繳稅額處罰，更遑論無合理最高額之限制，應屬違憲，並經大法官釋字第 356 號解釋確認，故立法機關於其後就該款增列罰鍰最高之限制。民國 95 年 9 月 15 日作成之釋字第 616 號解釋，亦以所得稅法第 108 條第 1 項及第 108 條之 1 之申報義務為對象，認為行為罰之罰鍰應有合理最高額之限制，再次肯認上開意旨。

²²⁷ 洪家殷，〈租稅秩序罰上之行為罰與漏稅罰〉，財稅研究第 34 卷第 6 期，2002 年 11 月，頁 49。