

第三章 外國行政罰與租稅罰立法例

第一節 外國行政罰之立法例概述

第一項 德、日之立法例

壹、德國

受到奧地利法制的影響，德國以違反秩序罰法作為所有行政機關處罰違反行政秩序的程序法。德國聯邦除了有一個統一的聯邦行政程序法，各邦也可以制定執行各邦的行政程序法來執行邦的行政法律。聯邦與各邦行政法律可以規定各種行政義務，行政機關可對違反者將以處罰。但是，處罰的方式及內容，除非法律另有規定外，一律依違反秩序罰法處罰之。同時針對刑罰與行政罰應有本質上的不同，前者應專由法院行使，因此，德國違反秩序罰法僅有一種處罰方式—即財產罰（罰鍰），且額度由 5 歐元至 1000 歐元¹，並無類似奧地利行政罰法有使用拘束人身自由的拘留罰。而其他適用秩序罰的原則也和刑法總則大同小異²。

德國違反秩序罰法不將對於違反行政義務所採取的其他實質上的不利處分，例如：扣留或吊銷執照、停止營業、警告及限期改善等納入，主要目的是將行政處罰的制度簡單化。至於這些其他的不利處分，如：扣留執照等，則由各種行政法律視情況規定（目的性考量），再由行政機關依行政程序法，以具體行政行為的方式來執行之。否則若違反秩序罰法一概規定行政機關行使各種行政處罰的方式，一者可能不適合各種專門的行政事務，二來行政機關的權限未免過大，其次與行政程序法也會產生衝突。就行政法的體系而言，德國的制度，雖參考了早其半個世紀的奧地利法例，理論與體系上較為嚴整。

德國行政處罰之主要法律依據是 1952 年 1 月 2 日德國聯邦議會所制定之「違反秩序罰法」，此法是德國聯邦政府與各邦政府實施行政處罰之基本依據兼有實體與程序法之內涵，共四編 24 章 135 條。第一編為總則，主要規定適用範圍、處罰種類³、處罰適用規則及處罰時效等；第二編為行政處罰程序，主要規定法院、檢察機關和行政當

¹ 德國《違反秩序罰法》第 17 條第 1 款規定：「法律未特別規定時，罰款之數額最低為 5 歐元，最高為 1000 歐元」；參照張永明譯，（德國）違反秩序罰法，2000 年。

² 參照陳新民，憲政研究報告，憲政（研）091-022 號，中國大陸行政罰制度之分析，2002 年，頁 2。

³ 德國行政處罰之種類，最主要的一種是違反秩序罰法第 17 條所規定之罰鍰（Geldbusse）。

局對違反秩序行為處罰之權限劃分⁴、各機關的管轄範圍、行政處罰之預備程序、一般程序、提起異議和請求救濟的程序、執执行程序等；第三編為特別行政違法行為，主要規定應受處罰的幾種特別行政違法行為，如非經政府批准的集會、進入軍事禁區、教唆他人違反秩序、騷擾公眾、賣淫和引誘賣淫、濫用國徽、飼養危險動物等；第四編為附則，規定有關依本法對個人基本權利的某些限制，有關柏林的特別條款等違反秩序行為處罰規定。

貳、日本

在日本，對於行政上的義務懈怠進行制裁，廣泛地稱為行政罰。其包括兩類：一類是行政刑罰（針對行政犯實施從而與刑事罰相區分），原則上適用刑法、刑事訴訟法，有時也適用特別刑法。二類是行政上的秩序罰，是指對於違法行為科處過錯罰款的制裁，而不是科處刑法上的刑罰。該類處罰不同於執行罰與行政刑罰，在法律適用上根據非訴訟事件程序法（第 206 條以下）進行該種處罰。關於違反國家法律的秩序罰，由應該處以過錯罰款的人住所地的地方法院科處；對於違反地方公共團體的條例、規則的，由該地方公共團體的首長科處⁵。

日本行政罰上制裁措施，係由「行政刑罰」與「行政秩序罰」共同構成。日本之「行政罰」，甚至是「行政上義務履行確保制度」，在第二次大戰後，長年來以「行政刑罰」為主軸之立法政策⁶，其結果，關於「行政秩序罰」部分，只使用在間接妨礙行政目的達成之登記、通知、登錄等義務違反之相當限定的範圍而已⁷，故「行政上秩序罰」在日本實定法制上，僅為限定的存在。因此，日本雖有「行政秩序罰」制度，但相較於多數國家，已將大部分之行政犯從刑事罰解脫出來（非犯罪化），另就因應

⁴ 德國之違反秩序罰法第 35 條規定，違反秩序行為之追究與處罰 (Verfolgung und Ahndung)管轄權限屬於行政機關，除非依違反秩序法應由檢察官或法官追究處罰者，此一法條規定了行政機關有追究、處罰違反秩序行為之優先權限(das Vorrecht der Verwaltungsbehörde zur Verfolgung und Ahndung von Rrknungswidrigkeiten)。參照林騰鶴，德國行政處罰制度之研究，東海法學研究第 14 期，1999 年，頁 9。

⁵ 參見，(日)鹽野宏著《行政法》，楊建順譯，法律出版社 1999 年版，第 176 至 179 頁；(日)和田英夫著《現代行政法》，倪健民、潘世聖譯，中國廣播電視出版社，1993 年版，第 229 至 230 頁。

⁶ 二次大戰後，日本行政上義務履行確保之主要手段為「行政代執行制度」及「行政刑罰」，但兩者皆未具實效性。參照，2007 年 6 月 9 日東吳大學法律學系公法研究中心第四屆公法研討會，日本市橋克哉教授演講「日本行政罰法制度改革之方向—朝向行政權強化？或者司法權強化？」，東吳大學法律學系蔡秀卿助理教授譯本，頁 1。

⁷ 參照，2007 年 6 月 9 日東吳大學法律學系公法研究中心第四屆公法研討會，日本市橋克哉教授演講「日本行政罰法制度改革之方向—朝向行政權強化？或者司法權強化？」，東吳大學法律學系蔡秀卿助理教授譯本，頁 3。

「行政秩序罰」而單獨制定一套「行政處罰法」之統一法典，卻大不相同。

行政刑罰，於日本國憲法下，因而成為實定法上最為普遍之強制措施，且成為法定行政制裁中之基本手段。然而，就其實際上之運用而言，則可見其因行政領域而呈現不同之狀況，且不論於何領域之中，行政刑罰均未能發揮其本來應有之機能⁸。日本行政上之秩序罰未受廣泛適用之原因⁹，例如中央法律規定罰鍰之處罰程序，係適用法院非訟事件程序¹⁰，在迅速性及確實性上，不如刑事訴訟程序；此外，糾彈主義程序，引發不少當事人權利保障之問題；又即使有金錢罰，但因其額度低而缺乏嚇阻力，以致難以發揮其確保間接強制義務履行之機能而產生不安等。

近期日本刻正推動行政罰法制度之改革，有關應朝向行政權強化或者司法權強化之探討，該國執政黨似乎走向強化行政權之方向¹¹。尤其於 2002 年 7 月 9 日最高法院判決「寶塚市彈子房店等管制條例事件」後，更引起義務履行確保之討論；因為日本最高法院認為地方公共團體不得提起請求確保行政義務履行之訴訟，理由為該等事件並非日本法院法第 3 條第 1 項之「法律上爭訟」，只有在法律有特別規定者，始可為之。故引發應否修正行政事件訴訟法之探討。

日本在行政秩序罰之改革方面，近期已於 1999 年修正地方自治法，將地方行政首長科處罰鍰之金額權限，提高為五萬日幣（第 15 條第 2 項），且有諸多地方公共團體在與居民生活息息相關之條例上（例如空罐、煙蒂、路上抽煙、寵物糞便等管制），亦直接規定對於違反條例者處以「罰鍰」。另於中央法規部分，2004 年修正道路交通安全法，關於停車違反行為，亦導入對於車輛使用人處以「放置違反金」之罰鍰。至於較遠期之改革方向，則傾向單獨制定一套「行政處罰法」之統一法典，並以「亞洲模式」為目標，將行政秩序罰定位為行政處分，對該處分不服者，改以行政訴訟之方式救濟¹²。

⁸ 因行政刑罰非本為研究重點，故有關日本行政刑罰機能不彰之緣由，請參考，日本市橋克哉教授，日本之行政處罰法制；收錄於台灣行政法學會學術研討會論文集（2000），翰廬，2001 年，頁 227 以下。

⁹ 田中利幸「行政と刑事制裁」雄川一郎他編『現代行政法體系 2』，270 頁（有斐閣，1984），參照同上註，頁 226。

¹⁰ 例如日本非訟事件程序法第 206 條以下規定，違反國家法律之秩序罰，應由處以罰鍰之人其住所地之地方法院科處。轉引自，塩野 宏著，劉宗德、賴恆盈譯，《行政法 I》，月旦，1996 年，頁 223。

¹¹ 參照，2007 年 6 月 9 日東吳大學法律學系公法研究中心第四屆公法研討會，日本市橋克哉教授演講「日本行政罰法制度改革之方向—朝向行政權強化？或者司法權強化？」，東吳大學法律學系蔡秀卿助理教授中文譯本，頁 1。

¹² 參照，2007 年 6 月 9 日東吳大學法律學系公法研究中心第四屆公法研討會，日本市橋克哉教授演講「日本行政罰法制度改革之方向—朝向行政權強化？或者司法權強化？」，東吳大學法律學系蔡秀卿

第二項 外國行政罰立法例比較分析

- 一、據上論述，可見德國行政處罰體系非常繁雜，種類也非常繁多，實為德國數百年來行政法制、行政實務與行政法學之產物。這與德國是聯邦國家亦有密切關連，由於聯邦與各邦各有立法職權，因此各種行政處罰法律每有歧異不同之處，更顯示德國行政處罰體系之複雜性。又德國針對各類行政處罰事項並無統一的立法而是採取各別立法的方式加以處理，如對違反秩序行為則訂有行政處罰之法律如違反秩序罰法。值得注意的是，德國各種行政處罰雖規定在各種各類之法律上，但因使用相當良好之立法技術，因此體系顯得相當清晰，如各種各類之特別行政法律，可以準用違反秩序罰法內所規訂一般性行政處罰之法律條文，亦產生了以簡御繁之效果。另外，德國之行政處罰非常重視程序正義、人權保障及憲法（基本法）上所規定之比例原則、公平原則與依法行政原則，這些都是吾人研究德國行政制裁制度所值得深思的。
- 二、在日本，對於行政上的義務懈怠進行制裁，廣泛地稱為行政罰。其包括兩類：一類是行政刑罰（針對行政犯實施從而與刑事罰相區分），原則上適用刑法、刑事訴訟法，有時也適用特別刑法。二類是行政上的秩序罰，是指對於違法行為科處過錯罰款的制裁，而不是科處刑法上的刑罰。該類處罰不同於執行罰與行政刑罰，在法律適用上根據非訴訟事件程序法（第206條以下）進行該種處罰。關於違反國家法律的秩序罰，由應該處以過錯罰款的人住所地的地方法院科處；對於違反地方公共團體的條例、規則的，由該地方公共團體的首長科處¹³。惟近期日本刻正推動行政罰法制度之改革，有關應朝向行政權強化或者司法權強化之探討，該國執政黨似乎走向強化行政權之方向，故傾向單獨制定一套「行政處罰法」之統一法典，並以「亞洲體制」為目標，將行政秩序罰定位為行政處分，對該處分不服者，改以行政訴訟之方式救濟。故在研究日本之行政罰制度時，應特別留意該國未來之動態，及改革之原由？若仍著重以往之規定研析，恐易失真且較無實益。
- 三、觀之上述外國「行政秩序罰」之體制，各國雖皆有類似之概念，惟其內涵並非一致。綜合各國之體制，約可區分為下述三種；（一）亞洲體制：將行政秩序罰定位為行政處分，對該處分不服者，以行政訴訟程序救濟。例如中國大陸及台灣。

助理教授中文譯本，頁3~4。

¹³ 參見，（日）鹽野宏著《行政法》，楊建順譯，法律出版社1999年版，第176至179頁；（日）和田英夫著《現代行政法》，倪健民、潘世聖譯，中國廣播電視出版社，1993年版，第229至230頁。

(二) 歐洲體制：德國違反秩序罰法，對罰鍰不服者，並非循行政訴訟，而是準用刑事訴訟程序。歐洲人權法院判決亦認屬於刑事領域之制裁，其理由及力論基礎為：(1) 因為可以適用歐洲人權條約第6條，而適用無罪推定原則。(2) 行政秩序罰決定並非處分，只不過為沒有公定力及執行力之「通知」，如有爭議，其效力即喪失，由法院依刑事訴訟程序科處。(三) 美國體制：行政秩序罰決定並非處分，經準司法程序之行政審判後才科處。日本2005年修正前之獨占禁止法上之課徵金支付命令程序即屬之，法律適用上則根據非訴訟事件程序法（第206條以下）進行。

綜上，我國於2005年經立法院三讀通過「行政罰法」，並於2006年2月5日公布施行，實務運作上雖迭有疑義，惟經法務部逐案解釋後，尚無窒礙難行之窘況。因新法施行未久，或有未發現之難題，往後之運作，尚待行政法院形成判例，以示行政機關遵從辦理，或參考各國法制解決問題，並期於行政目的達成之餘，應以維護人民權益為首要之務。

第二節 外國租稅罰之立法例概述

第一項 德國

壹、概述

早期德國財政官署之刑罰權，依德意志帝國租稅法第 421 條、第 445 條、第 447 等條之規定，財政官署對違反稅務之法行為可科處罰金。但因德國聯邦憲法法院將此立法者所為刑事罰之罰金，宣告為違憲，認其有違德國聯邦基本法第 92 條親定之「只有法官可科處刑事罰」，而財政官署之刑事處罰亦違反了德國聯邦基本法第 101 條第 1 項第 2 款之可請求合法法官保護之權利。德國立法機關乃遵照聯邦憲法法院之判決旨意而在 1967 年 8 月 10 日及 1968 年 8 月 12 日之法律上規定，違反稅務行為如有刑事犯行，應受刑事之處罰。其餘則為秩序犯行，而受秩序罰之處置¹⁴。

德國立法者對於稅法上所規定之義務，不僅透過強制手段加以實現，而且對於重大的違反義務行為，亦科以刑罰，並對於情節較不重大的，科以秩序罰。違反稅法之行為，可能是租稅犯罪行為，應受罰金或自由刑之處罰；亦可能是違反租稅捐秩序行為，得以罰鍰加以處罰。此類租稅刑罰及秩序罰，與一般刑罰及秩序罰之區別，乃有其意義，蓋對於租稅違法行為，係適用特別的程序規定，尤其是稽徵機關對於事實之查明，享有管轄權（德國稅捐通則第 385 條以下及第 409 條以下）¹⁵。

德國租稅通則¹⁶亦將租稅債務法上之效果，與租稅犯罪行為及違反租稅秩序行為相連結。例如租稅通則第 71 條規定犯逃漏租稅罪或租稅贓物罪之人，或參與該等犯罪行為之人，對短漏之租稅及不法給予之租稅利益以及其利息，應負擔清償責任。又如租稅通則第 169 條第 2 項規定¹⁷，租稅核課期間原則上為 4 年，但在逃漏租稅時為 10 年，在租稅因重大過失而短漏時為 5 年。再如基於實地調查作成課稅處分時，雖嗣後發見新事實或證據，亦不得廢棄或變更原處分，僅於有逃漏租稅或因重大過失短漏租

¹⁴ 轉引自，林騰鵠，〈德國行政處罰制度之研究〉，東海法學研究第 14 期，1999 年，頁 8。

¹⁵ Tipke / Lang, Steuerrecht, 12. Aufl, S. 740. 轉引自，陳清秀，〈德國租稅罰則〉，植根雜誌第 7 卷 12 期。

¹⁶ 關於德國租稅通則中譯文，參見陳敏譯，《德國租稅通則》，1985 年 3 月出版。「德國租稅通則」最新版修訂之日期為 2007 年 12 月 21 日，欲參考最新版條文內容，並深入研究者，可進入學者政大教授詹鎮榮老師之個人網頁（<http://www.ccj.url.tw>）之德國公法學連結網站（Gesetz.de）中，進入德國網頁後，輸入（Abgabenordnung），即可查得「德國租稅通則」最新版完整德文之原文條文內容。

¹⁷ 參見陳敏譯，《德國租稅通則》，1985 年 3 月出版，頁 186。

稅之情形，始得廢棄或變更原處分。又依租稅通則第 235 條規定逃漏之租稅應加計利息。

貳、租稅罰之法律根據

德國實體的租稅刑法，係規定於德國租稅通則第 369 條至第 376 條。依德國租稅通則第 369 條第 2 項規定，除稅法中之實體的刑法規定有不同規定外，就租稅犯罪行為，亦適用關於刑法之一般法律，包括刑法總則之規定以及刑法分則中之一般規定。德國租稅通則規定之租稅犯罪行為¹⁸，有下述幾種：

- (1) 逃漏租稅罪（第 370 條）。
- (2) 違反禁制罪（第 372 條）。
- (3) 有價票券之偽造及其準備，但以其行為涉及租稅印花為限（第 369 條第 1 項第 3 款）。
- (4) 幫助確保犯罪行為人實施上述(1)~(3)租稅犯罪行為所獲得之利益（第 369 條第 1 項第 4 款）。

至於「租稅之違反秩序行為」，則規定於德國租稅通則第 377 條至第 384 條。依德國租稅通則第 377 條第 2 項規定，在稅法之罰鍰規定無特別規定時，亦適用違反秩序法之第 1 章總則規定（第 1 條至第 34 條）¹⁹。德國租稅通則規定違反租稅秩序行為，係指依稅法之規定得科處罰鍰之違反行為（第 377 條第 1 項），包括（一）重大過失之短漏租稅（第 378 條），（二）租稅之危害行為（第 379 條），及（三）不許可的租稅退還請求權及租稅退給請求權之取得（第 383 條）三種。其中租稅之危害行為，又包括（1）一般租稅危害行為（第 379 條），（2）扣繳租稅之危害行為（第 380 條），（3）消費稅之危害行為（第 381 條）以及（4）進口稅捐之危害行為（第 382 條）四種。

參、租稅秩序罰重要規範

一、重大過失之短漏租稅

德國租稅通則第 378 條規定，重大過失之短漏租稅，其規定如下：「(1) 租稅義務

¹⁸ 參見陳敏譯，《德國租稅通則》，1985 年 3 月出版，頁 391。

¹⁹ 在德國租稅之違反秩序行為係「秩序之不法」，因此不科處刑事之制裁，而僅科處罰鍰；參見陳敏譯，《德國租稅通則》，1985 年 3 月出版，頁 407。

人或執行租稅義務人之事務之人，因重大過失而實行第370條第1項所規定之行為者，其行為違反秩序。第370條第4項至第6項之規定準用之。(2)違反秩序行為得科處10萬馬克以下罰鍰。(3)對於行為人或其代理人，通知因其行為而開始刑罰程序或罰鍰程序前，行為人向稽徵機關更正或補充不正確或不完備之說明，或補行未提出之說明者，不予核定罰鍰。第371條第3項及第4項之規定準用之。」。

本條如同第370條規定，乃在於保護從各種稅目所獲得稅收之完整性公共利益，但與第370條規定不同的，是其在於保護免於遭受重大過失之損害或侵犯。由於其行為之危害性較輕微，故立法者於1968年將重大過失之短漏租稅歸屬於單純的秩序不法。其行為及行為結果與第370條之客觀的構成要件相同。但本條本條並不處罰未遂行為，亦即必須有短漏租稅之結果，始加以處罰。此與第370條第2項處罰逃漏租稅罪之未遂犯不同。

二、租稅之危害行為

(一) 一般租稅危害行為

德國租稅通則第379條規定一般租稅之危害行為，其規定如下：

「(1) 因故忘或重大過失而有左列情形者，其行為違反秩序：

1. 制作在事實上觀點為不正確之憑證，或
2. 對依法應登載於帳冊或合計紀錄之交易事項或營業過程，未為登載，或自行或使他人為與事實不符之登載。

並因而可能短漏租稅或可能取得不正當之租稅利益者，共由其他歐洲共同體會員國管理之進口稅捐，或由基於協定或特忘約定對於歐洲共同體之貨物給與優惠之國家管轄之進口稅捐，如可能被短漏時，亦適用第一段之規定；第370條第6項第2段之規定適用之。

(2) 因故意或重大過失而有下列行為者，其行為違反秩序：

1. 未履行、未完全或未準時履行第138條第2項規定之報備義務。
2. 違反第154條第1項規定之帳戶真實義務。

(3) 因故意或過失違反依第120條第2項第4款所規定之負擔，該項負擔係附加於以特別的租稅監督(第209條至第217條)為目的之行政處分之負擔者，其行為違反秩序。

(4) 違反秩序行為不能依第378條之規定處罰者，得科處1萬馬克以下之罰鍰。」

本條所把握者，乃是各種可能發生短漏租稅之準備行為，包括下列數種行為：

1. 制作不實憑證。
2. 違背帳簿及會計表冊之設立義務。
3. 違背特定的國外構成要件事實之報備義務。
4. 以虛偽名義開立帳戶。

本條所規定之租稅之危害行為，係一般規定，如就各別之租稅種類成立本法第380條至第382條規定扣繳稅、消費稅或進口稅之危害行為時，應依第380條至第382條之規定處罰之，不適用本條規定。依本條規定，自首免罰並不可能。按在已經完成的不法行為，依第378條規定，尚可自首免罰，則本條之違反行為僅在準備階段，自亦應於自首的情形，排除制裁，才屬合理。今不准自首免罰，實非合理。

（二）扣繳稅之危害行為

租稅通則第380條規定扣繳稅之危害行為如下：「(1)因故意或重大過失未履行、未完全或未準時履行扣取及繳納扣繳稅款之義務者，其行為違反秩序。(2)違反秩序之行為不能依第378條之規定處罰者，得科處1萬馬克以下之罰鍰。」

本條所謂之「扣繳稅」，例如雇主對於薪資稅(所得稅法第38條至第42條)以及資本收益之扣繳稅款(所得稅法第43條至第45條)。至於營業增值稅(銷售稅)，係以營業人自己為租稅義務人，因此原則上並非他人之租稅，自非扣繳稅。但對於無國內營業所或住所之營業人，支付應課徵營業增值稅之對價時，依營業增值稅法第25條第3項所應扣繳之營業增值稅，則為扣繳稅。

本條所保護之法益，為「扣取」及「繳納」租稅扣繳額之雙重義務，其中有一項義務未依法履行時，即構成違反秩序行為，因此扣取他人租稅而不繳納，或不扣取他人之租稅而以自己之資金負擔繳納之，給與淨額，而未斟酌與此種淨給付相連結之租稅之提高，均構成違反秩序行為。本條對本法第370條及378條有補充性。因此須本條第1項所規定之行為，不能依本法第370條及第378條之規定處罰時，始有本條之適用。

（三）消費稅之危害行為

租稅通則第381條規定消費稅之危害行為如下：

「(1)因故意或重大過失，違反消費稅法或關於該法所發布之法規命令中關於下列事項

之規定者，為違反秩序；但以該消費稅法或關於該法所發布之法規命令，就一項特定的構成要件，援引本條之罰鍰規定者為限：

1. 為租稅課徵之準備、保全或事後審查而設定之義務
2. 應課徵消費稅之產品或包含該產品之貨物之包裝及標示，或此種產品或貨物之流通或使用之限制，或
3. 免稅貨物在自由港內之消費。

(2)違反秩序之行為不能依第 378 條之規定處罰者，得科處 1 萬馬克以下之罰鍰。」

消費稅法例如啤酒稅法、白蘭地酒專賣法、咖啡稅法、電燈稅法、礦稅法、稅法、烈酒專賣法，菸稅法、茶稅法、糖稅法等均屬之。又未稅貨物在自由港內(即免關稅區域)之消費，原則上乃為各消費稅法律所禁止。自由港並不屬於消費稅之徵收區域。在其貨物於輸入徵收區域即將發生租稅的情形，即屬於尚未經課稅之貨物。

本條僅處罰因故意或重大過失違反規定的行為。但消費稅法律有免除禁止規定的情形，則在此前提下，於自由港內之消費即屬合法。本條之消費稅危害行為，相對於短漏租稅之不法行為，(第 370 條、第 378 條)具有補充性，應優先適用漏稅罰(本法第 370 條及第 378 條)。本條相對本法第 379 條之一般租稅危害行為，則屬特別規定，應優先適用本條。例如違反消費稅法規規定之合計表冊及帳簿實施實務時，應優先適用本條處罰之。

(四) 進口稅捐之危害行為

租稅通則第 382 條規定進口稅捐之危害行為如下：

「(1)義務人或為義務人處理事務之人，因故意或過失違反關稅法、關於該法所發布之法規命令或歐洲共同體大會(Rat)或委員會之法規命令中，關於下列事項之規定者，其行為違反秩序；但以關稅法、關於該法所發布之法規命令或依第 4 項規定制定之法規命令，就特定之構成要件援引本條之罰鍰規定者為限：

1. 貨物通過國境之統計或關稅法第 9 條、第 40 條及第 41 條所規定之關稅處理方法。
2. 關稅免稅區、關稅邊境區、或受邊境監督之區域。

(2)第 1 項之規定，於關稅法或為該法制定之法規命令準用於消費稅時，亦適用之。

(3)違反秩序之行為不能依第 378 條之規定處罰者，得科處 1 萬馬克以下之罰鍰。

(4)就歐洲共同體之委員會或大會之法規命令，聯邦財政部長得以法規命令規定，得以之為違反秩序行為，而依第 1 項至第 3 項之規定科處罰鍰之構成要件--但以實施該法律規定所必要，而該構成要件係關於貨物之申報或提示義務、聲明或報告義務、製作

筆錄之義務以及填寫或提出關務文書之義務，或在該文書上註記備考之義務為限。」

本條規定目的，在於確保海關對於貨物運輸通過國境之監督。行為人包括依本條第一項規定負擔義務之人，尤其是報關義務人，但其義務僅於著手申報關稅時方始發生。

行為人另包括事實上處理義務人之事務之人，例如法定代理人以及財產管理人等均屬之。在個別的消费稅法中，如咖啡稅法、茶稅法以及銷售稅法中關於進口銷售稅部分，有明文規定準用關稅法，於此情形，亦有本條規定之適用。

三、不合法的取得租稅退還（給）請求權

租稅通則第383條規定不合法的取得租稅退還請求權及租稅退給請求權如下：

「(1)違反第46條第4項第1段之規定取得租稅返還請求權或租稅退給請求權者，其行為違反秩序。(2)該違反秩序之行為得科處10萬馬克以下之罰鍰。」

依租稅通則第46條規定，租稅退給請求權及租稅退還請求權，原則上均得自由讓與，但為防止濫用亦即防止人民遭受詐騙，因此例外於「業務上取得」此等請求權，作為收取之目的或為自己之計算而利用之目的者，則為法所不許。違反此規定之取得行為於法律上不生效力，且應依本條規定處罰。

本條所謂「租稅退給請求權」，係指因租稅之轉嫁，在經濟上負擔租稅之人，對於原繳納租稅之返還請求權，在加值型營業稅之法律關係中，營業人得以進項稅額折抵銷項稅額，即屬一種租稅退給請求權。又所謂「租稅退還請求權」係指納稅義務人對於無法律上原因而繳納之租稅請求返還之權利。本條所禁止者乃「業務上」之取得，亦即其有計畫的(具有反覆之意圖)且有償的實施，換言之，行為人獨立的及具有反覆意圖的為行為即為已足，並不以追求利潤為必要。

債權之取得例如依讓與方式為之，但除讓與受讓人外，尚須原債權人向主管稽徵機關報備讓與始生讓與效力(租稅通則第46條第2項)。如為讓與人之計算而為收取，或為讓與擔保，則不成立本條之違反秩序行為。又本條行為必須故意為之，始加以處罰。又未遂行為因欠缺法律明文規定，而不予處罰(違反秩序法第13條第2項)。

第二項 日本

壹、概述

二次大戰前，日本有關租稅犯之制裁，係以科處罰金或罰鍰形態之定額財產刑方式出現；即此際承辦法官並無存有量刑之餘地，處罰程度完全依據逃漏稅額倍數定之，其目的在使國庫免於遭受損失，性質上與民法之損害賠償相似²⁰。此種著重國庫收入之理念，因戰後租稅刑事法之思潮已趨向責任主義刑法化，制裁規定著眼在一般刑法觀念下違法行為之主觀要素外，亦與新訂憲法下國民主權主義之基本原理相互吻合；故由國庫說演進為責任說之歷程，正是日本租稅制裁體系及其內容變遷上的最佳寫照²¹。

貳、租稅刑事罰

日本就稅法上違反義務而被科以刑罰者，稱為租稅犯。其中所違犯之法益與納稅義務之確定或實現有直接關連者，以逃漏犯²²稱之；而無直接侵害租稅請求權、違反各種租稅秩序或有妨害租稅請求權行使之虞者，則統歸諸為租稅秩序犯²³範疇（或稱租稅危害犯）。區分租稅犯之實益，除學理上因構成要件不同需予區隔外，政策面上之量刑輕重亦需有所分別；前者可責性高，後者較輕。日本之租稅刑事罰，因適用刑法總則之規定，故原則上僅處罰故意犯，而過失犯僅限於「法律有特別規定時」始得為之。

一、租稅逃漏罪（逃漏稅犯）

- （一）逃稅犯：係指納稅義務人有以欺偽或其他不正當行為意圖免繳或退領稅款者。
（如所得稅法第 238 條第 1 項、法人稅法第 159 條第 1 項等）
- （二）間接逃稅犯：凡未經許可自國外輸入貨物（走私）或無照私製酒類屬之。（如

²⁰ 黃守高，《現代行政罰之比較研究》，中國學術著作獎助委員會，1970 年，頁 153。

²¹ 財政部，《租稅罰則之檢討與改進》，1991 年，頁 143。

²² 在日本「逃漏稅犯」，一般處 5 年以下有期徒刑或 500 萬日圓以下罰金或兩者並科，例如所得稅法第 238 條第 1 項、法人稅法第 159 條第 1 項等。

²³ 在日本「租稅危害犯」，一般處 1 年以下有期徒刑或 20 萬日圓以下罰金，例如所得稅法第 241 條等。

關稅法第 110 條第 1 項、酒稅法第 54 條等)

- (三) 不繳納犯：就源扣繳義務人或特別徵收義務人未依法繳納其所代徵之稅款。
(如所得稅法第 240 條第 1 項等)
- (四) 逃脫強制執行犯：納稅義務人為避免滯納稅款被執行，而以不正當行為意圖免除強制執行者。(如國稅徵收法第 187 條第 1 項)

二、租稅秩序罪 (租稅危害犯²⁴)

- (一) 單純無申報犯：納稅義務人無正當理由，而未於法定申報期限內申報者。(如所得稅法第 241 條)
- (二) 不代徵犯：未依法履行代徵義務之代徵義務者。(如所得稅法第 242 條第 3 款)
- (三) 拒絕檢查犯：指拒絕、妨礙、迴避稅務職員調查或向稅務人員提示虛偽帳簿憑證者。(如國稅徵收法第 188 條、消費稅法第 68 條等)
- (四) 其他：例如納稅義務人不申報提出供核課參考用之課稅標準書，屬於怠於申報課稅基準犯。(如所得稅第 24 條、酒稅法第 56 條第 1 項第 3 款)

參、租稅秩序罰

探討日本租稅秩序罰之類型，有學者歸納計有延滯稅、利息稅²⁵、各種加算稅及過怠稅四種。前三類²⁶全包括於國稅通則法第六章「附帶稅」之內。過怠稅則係針對印花稅之特質而設。因通說未將延滯稅、利息稅歸為租稅秩序罰，故本文僅扼要探討加算稅、重加算稅及過怠稅如下：

²⁴ (日)金子宏著，戰憲斌等譯，《日本稅法》，法律出版社，2004 年，頁 559。

²⁵ 學者劉寧添，將日本之延滯稅、利息稅亦歸為「制裁稅」，參照，財政部，《租稅罰則之檢討與改進》，1991 年，頁 143 以下。惟通說認為此為附隨義務，而非制裁。請另參，楊進興，《我國租稅秩序罰之研究》，東吳法碩論文，1987 年，頁 219。

²⁶ 日本「國稅通則法」第 2 條第 1 款規定：附帶稅，係指國稅中之延滯稅、利息稅、短報加算稅、未申報加算稅、滯納加算稅及重加算稅；參照，日本「國稅通則法」，行政院經建會健全經社法規工作小組出版，經社法規譯介叢書(024)，1988 年，頁 2。

一、加算稅²⁷（地方稅法稱加算金）：可分為三種²⁸

- 1、短報加算稅：按因改正申報而增加的稅額或因更正之不足稅額之 5% 核算。（如國稅通則法²⁹第 65 條，地方稅法第 72 條之 46 第 1 項）
- 2、未申報加算稅：指未於法定申報期限內提出申報書，而違反申報義務者。應按申報期限後之申報、決定，或改正申報或更正而應納稅額之 10% 核課。（如國稅通則法第 66 條，地方稅法第 72 條之 46 第 2 項）
- 3、滯納加算稅：已就源扣繳但未於繳納期限內解繳者，按其應納稅額 10% 核課。

二、重加算稅（金）：

乃應徵收短報加算稅之納稅人隱瞞、偽裝其課稅標準或稅額計算基礎之事實的全部或部分，而據以申報繳納時，按其核課短報加算金核算基礎之不足稅額或增加稅額加計 30% 的金額。如其為未申報加算稅者，則加計 35% 之金額³⁰。

三、過怠稅：

有鑑於文書上貼付、戳印印花與否之犯意頗難認定，實務上取締過失犯之成效亦低，日本乃創設過怠稅制度以為配合，其針對課稅文書作成者之單純不貼付、戳印印花行為，按稅額某比率倍數課徵。

肆、通知處分

日本「國稅犯則取締法」規定，凡間接國稅（印花稅除外）之違章事件應適用通

²⁷ 加算稅初始以擔保自動申報繳納制度之角色出現。1947 年起，日本於所得稅等各種直接國稅上首行自動申報制度，而為使此一制度之運作更為順遂，乃對於不履行申報義務者科以不足稅額份一定比率之金額制裁，當時稱之為追徵稅。經於 1962 年制定完成之國稅通則法上，將分散於所得稅法、繼承稅法等各稅法之個別規定，以「加算稅」專節明文收納，自此體系脈絡更為明晰。日本國稅通則法及地方稅法皆有加算稅（金）與重加算稅（金）之規定，雖然形式上以租稅的方式課徵，有學者認為實質上仍屬行政上之秩序罰，與我國稅法上之滯報金、怠報金、短估金相當。參照，莊義雄，《我國租稅處罰法規析論》，凱倫，1986 年，頁 15。

²⁸ 詳參考，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，1987 年，頁 124。

²⁹ 參照，日本「國稅通則法」，行政院經建會健全經社法規工作小組出版，經社法規譯介叢書（024），1988 年。

³⁰ 日本「國稅通則法」第 68 條，參照，日本「國稅通則法」，行政院經建會健全經社法規工作小組出版，經社法規譯介叢書（024），1988 年。

告處分程序。即稅務署長就間接國稅違章行為調查後而握有證據時，於書明理由下可科以罰鍰、罰金或沒收物品或相關應繳費用並指定場所繳納（第14條）。此時違章當事人如果履行其通知之要旨則可免予提起公訴，亦即不必進入刑事訴訟程序。由規定看來，顯然它因具有刑罰效果而實係行政上一種科刑程序。又受通告處分者其履行與否全憑自由，即違章者並無履行處分之法律義務，故通說不應納入行政訴訟體系，此無從行政不服審查法第4條規定，有關租稅違章案件上對稅務署長等之處分不服者，不得聲請不服，可得佐證。

稅務署長在調查違章行為後發現證據時，本應據以為通告處分，俟納稅人不履行處分後方可告發檢察單位，但違章嫌疑犯若有居所不明、逃走或湮滅證據之慮，以及顯無資力履行通告所科處分或情狀已達徒刑者，則毋庸經通告處分程序而可逕自告發。

第三項 外國租稅罰立法例比較分析

- 一、綜上論述可知，德國租稅罰則體系相當完備，且統一規定於租稅通則中，容易助人理解其內涵逃漏租稅罪，不以作為犯為限，尚包括不作為犯，亦即違反義務，使稽徵機關不能知悉關於租稅之重要事實。在租稅秩序罰方面，因重大過失短漏租稅，得經自首(自動報繳)免罰。於數個違反秩序行為發生想像競合時，從一重處斷，依罰鍰最高之行為處罰。又違反秩序行為與犯罪行為想像競合時，僅從重依刑事罰處罰。於未科處刑事罰時，始科處秩序罰。又違反租稅秩序行為之處罰，概以有故意或重大過失為前提，亦頗值得吾人參考。
- 二、日本之租稅罰理念既源自一般刑法原理，故構成要件之認定亦悉數參差刑法規定，至於刑度之高低，歸類為租稅刑事罰部分均較租稅秩序罰部分為重，此乃考量違法行為程度之輕重不同所致。而法規之安排上，制裁稅統一記載於國稅通則法，刑罰規定則按稅目之不同分散於各稅法，此亦日本租稅處罰體系上較為特殊者。日本之「通告處分」制度首創於 1889 年。立法背景除推察當時歐洲相關規定之法理，尚考量間接國稅之違章證據蒐集困難、審判程序繁瑣且費用高，致徵納雙方均蒙受損失等原因所致。故為解決上述狀況，便賦予行政機關能以權宜性質之簡易程序，藉行政處罰達成裁判上相同效果。由於通告處分能有效舒解大量且反覆之違章案例，尤其在訴訟面能消除檢察、裁判上之行政負荷及費用支出，行政面上因迅速能徵足相當於罰金等處分金額而使徵納雙方皆感便利，以致施行以來甚為順遂。此外，通告處分制度除能確保國家課稅權之實現外，違章者尚能因履行通告處分義務而可享受免於公訴權追訴之利益，甚至因所繳納之處分金額正足彌補違章者所獲之不當利益，故尚能滿足租稅之負擔公平。足見此種法律位階屬刑事追訴先置行為之通告處分制度，在不違反租稅刑事責任主義之旨趣下，因兼能顧及國家及違章者雙方行政上、訴訟上之便利及權益，已有擴及於違章案例大宗、複雜且巨額之直接國稅之趨勢，此一現象頗值觀察。
- 三、我國於行政罰法施行前，稅捐機關就租稅秩序罰之規定，常視各稅之解釋令彙編為「租稅聖經」，承辦人通常未敢逾越解釋令之規範，故納稅人對不服稽徵機關之處分，採取以行政訴訟方式救濟的比例仍然偏高。雖然依行政法院之裁判現況觀察，稽徵機關之「勝訴率」仍屬較高，惟仍有部分不盡合理之處，此觀之司法解釋違憲之租稅案件，即可略知梗概。行政罰法施行後，現行租稅處罰制度實有甚多值須改進之處，例如行為罰未設上限之問題，有侵害人民財產權及違反比例原則之虞，迭經大法官釋字616號等解釋認為違憲，稽徵機關當應全盤檢討，以資因應。