

第四章 租稅罰與行政罰法之銜接及爭議問題

第一節 銜接及爭議問題

我國目前之稅制係採「分稅立法」之法制，各稅之規範未盡一致，雖就「共通事項」有另訂稅捐稽徵法加以規範，惟與外國立法例比較分析，尚有甚多法制不備之缺憾。雖然行政罰法對於租稅秩序罰有補充及指導之作用，惟在現行的稅法規定架構與實務操作下，租稅秩序罰仍有別於其他行政領域所無之特殊課題存在。行政罰法施行後，本為行政罰統一規範之契機，惟因規範仍有不足，租稅秩序罰相關久存之基本問題是否得以解決？乃本文探討之重點環節。

本章係結合各章節之基礎理論與實務現況，配合行政罰法施行後，就租稅秩序罰之相關基本問題與行政罰法之銜接及爭議問題詳加研討。例如，行政罰與「租稅附帶給付」之問題探討，牽涉滯納金、滯報金、怠報金（以下簡稱滯（怠）報金）是否為租稅秩序罰？應否論究「責任」之問題，皆應加以探討釐清。其次，有關「既遂與未遂」之處罰應否有輕重之別？「行為罰處罰上限之問題」有無違反比例原則？「連續處罰」是否為行政罰或為執行罰？及「自動補報補繳免罰之問題」等節，皆為本章研究之問題重點，期圖對租稅秩序罰相關久存之問題與行政罰法之關聯性交錯探討後，能助益探求有效的解決之道，以供將來修法或現制處罰之參考。

第二節 滯納金之性質探討

有關滯納金¹、滯（怠）報金、利息²之法律性質為何？迭有爭議。上揭項目學界多數學者³長期以來認其為租稅之附帶給付，目前司法院大法官尚無就滯納金之法律性質作出明確之解釋，惟於司法院釋字第 356 號解釋，就有關滯（怠）報金之性質，認其為行政罰，兩者間即有未盡相符之處。因目前實務與理論之見解不同，對稽徵實務之運作產生困擾，且因行政罰法業已施行，若其為行政罰性質則應有該法相關規定之適用，例如，責任條件、一事不二罰、從新從輕等原則及裁處時效、裁罰程序均應依循該法之規範為之；若非屬行政罰之性質，則否。惟究以實務見解為定見或依學理為依據？似尚無定論，本文茲研討如下：

第一項 意義及法律性質

壹、意義

所謂「滯納金」⁴，乃本稅或附帶給付之債務人已屆清償期而未繳納時，依法所

¹ 稅捐債務各有其法定或在課稅處分中所定之繳納期間（清償期）。納稅義務人如不在該期間內給付即構成給付遲延。關於稅捐之給付遲延，稅捐法有較諸民事法嚴厲的責任規定。其中以金錢為內容者有滯納金之規定，例如：稅捐稽徵法第 20 條、所得稅法第 112 條第 1 項、營業稅法第 50 條第 1 項、遺產及贈與稅法第 51 條第 1 項、貨物稅條例第 31 條第 1 項、菸酒稅法第 18 條第 1 項、娛樂稅法第 14 條第 3 項、證券交易稅條例第 11 條、期貨交易稅條例第 6 條、契稅條例第 25 條、房屋稅條例第 18 條、土地稅法第 53 條第 1 項。關於「滯納金」，稅捐稽徵法第 20 條的規定只是其「效力的規定」；至於得否加徵滯納金的「要件」，則讓諸各稅稅法定之。上述各稅關於滯納金之規定的內容少有差異，既然如此，實宜將之統一規定在稅捐稽徵法中，以求簡單畫一。惟因稅捐稽徵法第 2 條規定，本法所稱稅捐，……不包括關稅……。」所以，關於「關稅」之滯納金尚須有其自己之規定。對此，關稅法第 74 條第 1 項規定：「不依第 43 條規定期限納稅者，自繳稅期限屆滿之翌日起，照欠繳稅額按日加徵滯納金萬分之五。」。

² 學者間多數認為「利息」亦屬於稅捐的附帶給付，因現行稅法上加計利息之規定，概因納稅義務人有「延遲給付」稅款之事實存在而加計，依實務上運作觀察，納稅義務人通常亦認同此似「附帶成本」之規定，而較少爭議，故本文不再就「利息」之部分細論。

³ 參陳敏著，〈租稅之附帶給付〉，政大法學評論，第 54 期，第 90 頁；陳清秀著，《稅法總論》，翰蘆圖書出版有限公司出版，2004 年，第 3 版，第 438 頁；葛克昌著，〈論公法上金錢給付務之法律性質〉，收錄於行政法爭議問題研究（下冊），五南圖書出版股份有限公司出版，2000 年，第 1060 至 1061 頁。

⁴ 當納稅義務人未經准予延期或分期繳納，而未於繳納期間內繳納稅款，構成給付遲延。由於稅捐債務是公法上之強制的法定之債，為確保其實現，自繳納期間屆滿時起對於稅款之給付遲延另以滯納稱之，並賦予不同於一般給付遲延之法律效力。首先是就自動報繳稅捐，在繳納期間或之前便課納稅義務人以申報義務，並就其違反，按其遲誤期間之長短，課以滯報金或怠報金，然後又從遲延期間之首段劃分出 30 天，稱之為「滯納期間」，對於在該期間內之遲延繳納，原則上每逾 2 日，按滯納數額加徵百分之一滯納金（稅捐稽徵法第 20 條）。

應負擔之金錢給付義務⁵；即係對於未在規定繳納期限內納稅的情形，按照其未納稅金額課徵一定百分比的金錢給付⁶。我國現行稅捐稽徵法第 20 條規定：「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾 2 日按滯納數額加徵 1%滯納金；逾 30 日仍未繳納者，移送法院強制執行。」，該條文並非各稅滯納金之加徵的規範基礎，僅在各稅稅法中已有得加徵滯納金之規定，而無加徵之標準時，始得引用該條規定之加徵標準。故得否加徵滯納金，應視各稅法有無規範而定。現行稅法上對於逾期繳納稅款者，大多有加徵滯納金之規定，例如，所得稅法第 112 條、營業稅法第 50 條規定。⁷

貳、法律性質

（一）學說見解

稅法中有規定納稅義務人依法令負有行政法上金錢給付義務，逾期未履行，應加徵滯納金者，該滯納金之性質是否屬行政罰？有無行政罰法規定之適用？不無爭議。經歸納學說見解如下⁸：

甲說、給付遲延利息說：

按納稅義務人依法令負有行政法上金錢給付義務，逾期未履行，即構成給付延遲之問題，依稅法規定，即應加徵滯納金者，係屬公法上金錢給付義務的遲延利息之性質，因期間經過而當然發生，不具裁罰性。

乙說、行政執行特別規定說：

按納稅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，但稅法特別規定應加徵滯納金，

⁵ 在租稅法體系上，「滯納金」係在「徵收程序」中所加徵者，而「滯（怠）報金」則係在「核定程序」中所加徵者。參見陳敏，〈租稅法之附帶給付〉，政大法學評論，第 54 期，頁 91。

⁶ 參見陳清秀，《稅法總論》，2006，第 4 版，頁 435。

⁷ 所得稅法第 112 條第 1 項規定：「納稅義務人逾期繳納稅款、滯報金及怠報金者，每逾 2 日按滯納之金額加徵 1%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。」；營業稅法第 50 條第 1 項規定：「納稅義務人，逾期繳納稅款或滯報金、怠報金者，應自繳納期限屆滿之次日起，每逾 2 日按滯納之金額加徵 1%滯納金；逾 30 日仍未繳納者，除移送法院強制執行外，並得停止其營業。」。

⁸ 參見黃茂榮，《論稅捐之滯納金》，台大法學論叢，第 16 卷第 2 期，頁 25 至 28；陳清秀，《稅法總論》，第 4 版，頁 435 至 439；法務部行政罰法諮詢小組第三次會議紀錄。

且無行政裁量權，其目的係在促義務人自動履行義務，與行政秩序罰之本質未盡相同，故屬行政強制執行特殊規定之措施，不具有裁罰性。

丙說、行政罰說：

滯納金係納稅義務人依法令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），所課予之不利益法律效果，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，故認屬行政秩序罰。例如印花稅法第 23 條第 2 項、使用牌照稅法第 27 條、第 28 條規定之滯納罰鍰，似屬此種規範意旨。

丁說、行政執行特別規定兼有遲延利息說⁹：

滯納金主要目的在於督促履行公法上義務，具有行政執行特別規定性質；同時兼具遲延利息之損害賠償性質。

（二）財政部解釋

財政部 78/09/01 台財稅第 780231335 號函釋¹⁰：「主旨：營利事業依破產法規定，在商會和解程序中，其為『行政罰』之『滯納金』、滯報金、怠報金不得列為和解債權。至教育捐及因滯納而發生之利息則得列為和解債權。說明：二、營利事業向商會聲請和解，罰鍰不得列為和解債權，前經本部 78/06/06 台財稅第 780179619 號函釋在案，關於罰鍰之範圍，依據前司法行政部 58/07/04 台五八函民決字第 4977 號函釋意旨，乃泛指一切具有『行政罰』性質之制裁，不宜拘泥於『罰鍰』之名稱，稅法中所稱之滯納金、滯報金、怠報金等均屬之；……又滯納以後發生之利息，非屬罰鍰性質。」已指明滯納金為行政罰之範疇。

（三）行政法院之見解

最高行政法院 97 年度判字第 00394 號判決略以：「……上訴人既未於繳納期限

⁹ 參見，陳清秀，《稅法總論》，2006 年，第 4 版，頁 435。黃茂榮，《論稅捐罰則（上）》，植根雜誌第 21 卷第 9 期，頁 398。

¹⁰ 96 年 11 月財政部稅制委員會編印之「稅捐稽徵法令彙編」，已將財政部 78/09/01 台財稅第 780231335 號函釋刪除，其免列理由為：「行政罰法施行後，依法務部諮詢小組會議決議，滯納金似非屬行政罰性質；且教育捐自 78 年起已不再徵收。」

(94年3月25日)前繳納稅款，被上訴人核定滯納金及其滯納利息，並無不合。又被上訴人所屬大同稽徵所於94年5月20日函催上訴人繳納半數應納稅款以免遭移送行政執行，上訴人仍未繳納，被上訴人乃於94年6月30日將上訴人欠繳本稅、行政救濟加計利息、滯納金及滯納利息移送強制執行，並無違誤。」

台北高等行政法院96年度訴字第02227號判決略以「……按行政罰法第1條及第2條規定之行政罰種類，包含罰鍰、沒入及其他種類行政罰（限制或禁止行為之處分；剝奪或消滅資格、權利之處分；影響名譽之處分；警告性處分），不包括滯納利息，故原告稱本件應適用行政罰法云云，要係誤會。……」

台北高等行政法院96年度訴字第02322號判決略以：「……又原告嗣又主張有關依現行稽徵實務作業，對繳納半數稅額提起行政救濟而被駁回確定者，僅就尚未繳納半數稅款，依稅捐稽徵法第38條規定加計利息一併補徵，並未加徵滯納金，故本件不應就全數加計滯納金云云，本院亦已於上開(二)2及3詳為說明，查納稅義務人苟已繳納應納稅額之半數，其半數之稅捐債務已經清償、消滅，則行政救濟利息自不得就其全數計算，而應就未繳之餘額計算之，至於滯納金，依前所述，立法者則認為此際已無督促其履行而課徵滯納金的必要，惟在本件，原告既未繳納應納稅額之半數，復未提供相當之擔保，自有督促其履行而課徵滯納金的必要。」

台北高等行政法院96年度簡再字第00035號判決略以：「此外，系爭滯納金及利息之加徵固屬『行政罰』之性質，然其發生之時間係在行政罰法95年2月5日施行之前，故本案並無行政罰法之適用。……從而，再審原告訴稱「行政罰法第44條規定行政機關裁處行政罰時，應作成裁處書，並為送達，此處所指裁處書也恰為送達之繳納通知書。」等云，亦屬其個人主觀之法律見解，尚難引為認定原確定判決有適用法規錯誤之依據。」

綜上論述，觀之上述行政法院判決內容，行政罰法施行後，行政法院就「滯納金」之「性質」問題所持之見解：有避而未談者；有認係督促其履行之手段；有認滯納金及滯納利息，並非屬現行行政罰法所稱行政罰處罰之種類；亦有明白表示其為行政罰者。故知，目前行政法院之見解仍未統一，仍須持續觀察嗣後有無統一之見解。

第二項 德日之立法例

壹、德國

德國租稅通則第 3 條第 3 項明定：「租稅之附帶給付者，謂怠報金、利息、滯納金、強制金及費用。」；另德國租稅通則第 240 條規定：「(1) 租於清償日屆滿時，未經繳納者，應就未繳納之租稅金額捨棄不足 100 馬克之尾數，每開始 1 月加徵 1% 之滯納金。對應繳還之租稅退給，亦同其適用。租稅經核定或報告前，不發生第 1 段所規定之滯納。租稅或租稅退給之核定經廢棄或變更者，已徵收之滯納金不受影響。(2) 對租稅之附帶給付，不成立滯納金。(3) 5 日以內之滯納，不徵收滯納金。(4) 在連帶債務之情形，對各遲延之連帶債務人成立滯納金。滯納金之徵收，其總額不得高於僅就一連帶務人發生遲延時，所應徵收之數額。」

依上揭規定，滯納金既非利息，亦非罰金，而是一種迫使租稅義務人準時納稅之手段。在性質上，滯納金為同法第 3 條第 3 項之租稅附帶給付。惟依同條第 1 項第 4 段之規定，租稅或租稅退給之核定雖經廢棄或變更，亦不影響已徵收之滯納金。滯納期間在 5 日以內者，不徵滯納金；如已超過 5 日，則該 5 日亦計算在內（本條第 3 項）。滯納金係未繳納之租稅金額，每月徵收 1%，不滿 1 月者，亦徵收 1%。對租稅之附帶給付則不得加徵滯納金（本條第 2 項）。」

貳、日本

依日本國稅通則法第 60 條規定，納稅人合於下列各款之一者，應繳納延滯稅：

- (1) 提出期限內申報書，而未於法定應納期限完納依所提出申報書之應納稅款者。
- (2) 提出期限後申報書或修正申報書，或受更正或受第 25 條（決定）規定之決定，而有依第 35 條第 2 項（依期限後申報書之繳納）規定應納稅款者。
- (3) 受納稅通知而於其法定期限後繳納所通知之應納稅款（第 5 款規定之國稅，不繳之加算稅、重加算稅及過怠稅除外）者。
- (4) 關於預繳稅款之所得稅於法定應納期限內未完納者。
- (5) 就源徵收之國稅於法定應納期限內未完納者。

同法第 63 條則為「納稅猶豫等時之延滯稅的免除」之相關規定。例如，因納稅人之事業或生活狀況有難以繳納其延滯稅之不得已理由者。

第三項 問題之研討

滯納金在德國的稅捐通則將其明文規定為稅捐的附帶給付¹¹，該稅捐債權之附帶給付尚包括滯報金、怠報金、利息均屬之，基本上將其定性為督促履行特別手段之一，並附隨兼有遲延損害或補償目的性質，原則上主要為督促手段，類似行政執行法上怠金之性質，義務屆期不履行，以較高的金錢不利益，督促其履行，而非以制裁為目的，德國立法例已有明文規定¹²，學說上亦無爭議¹³。

本文認為現行稅法上有關加徵滯納金之規定，皆以法定構成要件之實現為已足，並未容許稽徵機關有裁量之餘地，亦未規範責任要件，似具有其獨立性之規範性，故從其加徵之督促作用及「滯納期間內」並未加徵遲延利息之情況觀之，滯納金係對未依限繳納稅捐之納稅義務人，由代收稅款之機關，如銀行直接依應納稅額，以每逾2日加計1%方式連續加徵，且係於徵收程序加徵之，具有濃厚之延滯利息性質，似以「行政執行特別規定兼有遲延利息說」，較為可採¹⁴。

基上論述，可知有關探討稅法上「滯納金與滯（怠）報金」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¹⁵，首要癥結乃在於稅法上「滯納金與滯（怠）報金」之定性問題。按行政罰法規定行政罰種類分為罰鍰、沒入及其他種類行

¹¹ 德國租稅通則第3條第3項，即列舉滯報金、利息、滯納金、怠金及費用為「租稅附帶給付」。參見陳敏譯，《德國租稅通則》，頁3。

¹² 有關德、日外國之立法例，請參考本文前述之說明。

¹³ 請參見95.1.20法務部行政罰法諮詢小組第3次會議結論，學者陳清秀之發言。

¹⁴ 學者董保城教授，於95年1月20日法務部行政罰法諮詢小組第3次會議之說明如下：『「滯納金」一詞，個人認為在個別法律應有不同的解讀，在不利益處分後加上滯納金，此一類型之規定，有具制裁性者，亦有不具制裁性者。最初原係出現在「稅法上」的「滯納金」，不具制裁性，應該是有遲延利息性質；嗣後「罰鍰」不繳也有滯納金規定，這種罰鍰不繳所加計的「滯納金」應該是怠金，屬行政執行督促手段，因為「罰鍰」乃具制裁性，以往因無行政罰法的制定，所以對「滯納金」有不同的解讀。如係制裁性之不利益處分（罰鍰），應採乙說；若是非制裁性之不利益處分（如稅捐）應採甲說。但在此無論甲說、乙說均不是行政罰。未來在法制上，應辨別滯納金之加計本身是否係因義務違反所引起制裁？如果是就回歸行政罰法之規定，不再用「滯納金」；如果不是以制裁義務違反為目的者，始用「滯納金」一詞。此即為何德國學說在此很難單獨歸類為甲說或乙說，因我們的行政執行法施行細則第2條公法上金錢給付義務之定義混淆了，將「制裁性」與「不具制裁性」均規定在一起所致，未來應予修正。釋字第356號解釋，係督促之手段，當時的背景，按日連續處罰之規定，依其解釋文前後文義判斷，所稱「行政罰」是指行政執行「罰」。』已明確為現行行政實務「滯納金」之「定性」作精解剖析，並就關聯問題發表學理專業之見解，針對行政實務問題提出具體解決之策，誠屬先知卓見之論，深具理論與實務之研究參考價值。

¹⁵ 有關無法單純依特別法優先於普通法適用之原則解決相關問題及理由之研析，請參考本文第二章、第二節、第二項、壹之說明。

政罰，不包括滯納金¹⁶。立法者已然區別罰鍰與滯納金之目的、性質與定位均有不同，亦不屬於其他種類行政罰，如將行政罰法規定「適用」在滯納金之情形恐有未妥，若以「類推適用」之方式對人民處罰，亦屬不宜；但其部分原理原則，如故意、過失等不妨可供參考，若無故意、過失之情形下，是否仍有必要再處以滯納金？容可商榷。例如，德、日就加徵滯納金之規定，皆有相當之彈性，在一定之情形下，尚可免除，反觀我國之規定，似較嚴苛。另查，我國現行稅法上有關滯納金之加徵與罰鍰並行的規定，不無一事兩罰之實質；本文試就有關滯納金之相關問題研討如下。

一、建議修訂稅捐稽徵法，統一滯納金之規定

由於滯納金不是單純的滯納利息，是故，其加徵仍須法律之明文依據。關於滯納金之加徵，因稅捐稽徵法第 20 條僅規定：「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾 2 日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾 30 日仍未繳納者，移送法院強制執行。」可知該條文規定僅係統一各稅法加徵標準之用¹⁷，並非各稅法加徵滯納金之規範基礎，故該條文只能在各稅法中已有得加徵滯納金之規定，而無加徵之標準時，始得引用該條規定之加徵標準。觀之現行各稅規定之加徵標準大同小異，既然大都與該條所定者相同，宜將各稅中關於加徵滯納金的規定刪除，集中至稅捐稽徵法中規定，以資簡化。至於其中如有給予不同標準之規定的必要，得以例外的方式加以規定。

二、建議修訂印花稅法第 23 條第 2 項之規定

（一）緣由

現行印花稅法第 23 條第 2 項規定：「以總繳方式完納印花稅，逾期繳納者，應依稅捐稽徵法第 20 條之規定處理；逾 30 日仍未繳納者，除由稽徵機關移送法院強制執行外，並依情節輕重，按滯納之稅額處 1 倍至 5 倍罰鍰。」，姑不論滯納金究竟是單純之滯納利息或兼含滯納之處罰，有關滯納金之加徵與罰鍰並行的規定¹⁸，似已造成一

¹⁶ 有關滯納金性質之探討，95.1.20 法務部行政罰法諮詢小組第 3 次會議結論：「（一）應視各法律之立法原意而定。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。」，亦認為滯納金不是行政罰法所適用之行政罰。

¹⁷ 參照財政部 66.1.24.臺財稅第 30573 號函釋規定：「主旨：函釋稅捐稽徵法第 20 條及 44 條疑義。說明：二、稅捐稽徵法第 20 條規定逾期繳納稅捐應加徵之滯納金，根據同法第 1 條規定，應排除現行各稅法中有關加徵滯納金規定之適用。惟逾期繳納稅捐應加徵滯納利息者，因稅捐稽徵法第 20 條並無規定，仍應依現行各該稅法之規定辦理。」。

¹⁸ 例如：財政部 80.5.29 臺財稅第 800155134 號（舊函釋，現已刪除）：「主旨：依使用牌照稅法第 28

事兩罰之實質。

(二) 相關分析

- 1、參照財政部 85 年 4 月 26 日台財稅第 851903313 號函釋，同時觸犯租稅行為罰及漏稅罰原則上擇一從重處罰。
- 2、使用牌照稅法第 28 條第 1 項規定，亦基於「一事不二罰」原則，於 93 年 1 月 7 日修正公佈，欠稅車輛違規使用公共道路被處罰鍰者，補繳稅款時，不再加徵滯納金。其修法理由為：「使用牌照稅法第 25 條規定之『加徵滯納金』及第 28 條規定之『處以應納稅額一倍之罰鍰』，係就牌照稅納稅義務人之單一逾期未納稅行為，處以行政秩序罰，均屬行為罰。其處罰之目的、性質與種類均相同，併予加徵滯納金、裁處罰鍰，顯有重複處罰，違反一事不二罰之原則，爰予以修正之。」。
- 3、現行印花稅法第 23 條第 2 項規定，與修法前使用牌照稅法第 28 條第 1 項之規定相同，本文認為從一重處罰已足以達成行政目的，故有重複處罰之虞，顯已違反行政罰法「一事不二罰」之原則。

(三) 修法建議：

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

三、財政部應通盤檢討相關問題

按滯納金、滯報金、怠報金之制度精神，不在於對過去違反義務行為之處罰，而在於督促義務人之履行義務，故多數學者將其應定性為「租稅附帶給付」。惟上開財政部 78/09/01 台財稅第 780231335 號函釋，明文解釋滯納金、滯報金、怠報金皆屬「行政罰」，致存有實務與理論見解不同之問題。因行政罰法實行後，若稅法無特別規定時，自應適用行政罰法之相關規定，故罰鍰之科處，皆應審酌當事人有無行為能

條規定責令補稅送罰之案件，除處以應納稅額 1 至 4 倍之罰鍰外，其應追繳之本稅尚應依稅捐稽徵法第 20 條之規定加徵滯納金。」；刪除免列之理由為：「使用牌照稅法第 28 條已作修正」，請參財政部稅制會，使用牌照稅法令彙編，93 年版，頁 313。

力及故意過失等問題。惟現行稽徵實務，對於處理加徵滯納金之案件，皆視為「附帶給付」般逕予加徵，並未如同科處「罰鍰」之裁罰程序處理。因上開函釋為非常早期之解釋，有其時空背景存在¹⁹，財政部應再重新檢視該函釋是否仍合時宜之問題。如仍視滯納金、滯報金、怠報金為特別名稱之「罰鍰」，自有將之納入一般裁罰程序，作一致性處理之必要。否則，依現行加徵滯納金之方式，似有違法之虞，並易造成稽徵實務之困擾。

¹⁹ 95年1月20日法務部行政罰法諮詢小組第3次會議，吳庚大法官之說明如下：「1、釋字第356號解釋當時背景是行政法院僅有一級，而稅捐稽徵法第49條規定將罰鍰、滯納金、滯報金、怠報金……都規定在一起並準用稅捐之規定，實證法未刻意區分。2、釋字第503號解釋之背景，與滯納金無關，係指違反營業稅法，為辦理營業登記而營業，復未開立發票造成漏稅，此種漏稅行為與漏稅結果兩者是否應罰，大法官強調不應兩罰，行政法院有不同見解，未能貫徹。釋字第503號解釋之情形參酌德、奧學說（指行政秩序罰法）均認為不能兩罰。今日的議題，應予以簡單化，此「滯納金」非現行行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。3、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。稅法上的滯納金或許有遲延利息性質，有委員認為將滯納金定性為獨立的行政處分俾民眾提起救濟這點，不久行政執行法修法之後，對執行手段也可以提起救濟。在完成修法前也可以透過其他理論解決，視其與行政處分間是否可分為斷，如果可分即單獨提起救濟。反之，則僅能對行政處分全部提起救濟時附帶審查。惟目前於繳納滯納金時，會遭遇到原核課處分已確定的問題。」已就大法官解釋之歷史背景見證說明，深值為修法之依據參考。

第三節 滯（怠）報金之性質探討

第一項 意義及法律性質

壹、意義

我國稅法上所謂滯（怠）報金，係指納稅義務人未依稅法規定履行或未依稅法期限規定履行稅法上申報稅捐之義務時，所課加之金錢給付義務。例如所得稅法第 108 條規定，未依限辦理結算申報或未辦理結算申報（未申報）者，應分別核定應納稅額另徵 10%滯報金或 20%怠報金；營業稅法第 49 條規定，未依限申報銷售額或統一發票明細表者，應分別按應納稅額加徵滯報金或怠報金。

貳、法律性質

滯（怠）報金之法律性質為何？實務及學者之見解如下：

（一）、實務見解

- 1、司法院釋字第 356 號解釋：「營業稅法第 49 條就……應加徵滯報金、怠報金之規定，旨在……加徵滯報金、怠報金，係對營業人違反作為義務所為之『制裁』，其性質為『行為罰』，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。……」。
- 2、司法院釋字第 616 號解釋：「……86 年 12 月 30 日增訂公布之同法第 108 條之 1 第 1 項規定：「營利事業違反第 102 條之 2 規定，……應按核定應加徵之稅額另徵 10%滯報金。滯報金之金額，不得少於 1,500 元。」乃對納稅義務人未於法定期限內履行申報義務之『制裁』，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，自應根據違反義務本身情節之輕重程度為之。上開規定在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，『行為罰』仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。」。
- 3、前司法行政部 58 年 7 月 4 日台函民決字第 4977 號函稱：「行政罰通稱罰鍰，然亦有屬於行政罰性質，而稱罰金者，又如所得稅法所稱之短估金、滯納金、『滯報金』、『怠報金』及關稅之滯納費等，均屬違反規定之制裁具有『行政罰』性質，而名稱不一，足徵行政罰之範圍，不宜拘泥於罰鍰之名稱，而應以其真義為依歸，

是故破產法第 103 條規定不得列為破產債權之罰鍰，似應作廣義解釋，泛指一切具有行政罰性質之制裁，均為除斥債權，方屬持平。」。

4、財政部 78 年 9 月 1 日台財稅第 780231335 號函：「營利事業依破產法規定，在商會和解程序中，其為『行政罰』之滯納金、滯報金、怠報金不得列為和解債權。」指明滯報金、怠報金為行政罰。

（二）學者見解

按租稅之附帶給付，係指在稅捐的債務關係裡，根據特殊的情況，附帶於稅捐所擔金錢給付債務。其係附帶於主要的稅捐債務所產生的從屬債務，又稱附帶債務或附帶稅，其與稅捐同屬於根據稅捐債務關係所產生的財產法上請求權²⁰。稅法並未賦予稽徵機關決定是否課徵附帶給付之行政裁量權，因此應與稅捐同樣於稅法所定給付義務的構成要件實現時，即告發生，性質上為一種法定的債務關係。其特徵為：1、不具或僅具輕微處罰性質；2、督促未來義務之履行；3、具有連續性；4、部分具有補償損失性質；5、附帶給付無須由行政機關核定；6、無責任條件。

早期我國之租稅法學者²¹，因滯報金多規定於稅法之「罰則」章節，因此論者多以之為稅捐秩序罰。目前學界²²則認滯報金之課徵目的，係在於確保稅捐申報義務人準時申報稅捐，俾稽徵機關適時核定及徵收稅捐，在此意義下，滯報金具有抑制及預防性質，係為配合稅法特殊需要的一種特別的督促手段，認滯報金並非行政罰，而是稅捐之附帶給付。

（三）行政法院之見解

臺中高等行政法院判決 96 年度簡字第 00358 號判決略以：「……次按，所得稅法第 108 條應加徵滯報金、怠報金之規定，旨在促使納稅義務人依法申報之義務。加徵滯報金、怠報金，係對納稅義務人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰（司法院釋字第 356 號解釋參照），自亦有前揭稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定之適用。」

²⁰ 陳清秀著，《稅法總論》，元照，第 4 版，2006 年，頁 438。

²¹ 參張昌邦，《稅捐稽徵法論》，80 年版，第 162 頁：「租稅秩序罰屬於行政秩序罰，則係對於違反租稅法上之義務者科以刑法上刑名以外之制裁，如罰鍰、沒入、短估金、怠報金或停止營業等。」。

²² 陳敏著，〈租稅之附帶給付〉，政大法學評論第 54 期第 90 頁；陳清秀著，稅法總論，翰蘆圖書出版有限公司出版，93 年 9 月第 3 版第 438 頁；葛克昌著，〈論公法上金錢給付務之法律性質〉，收錄於行政法爭議問題研究（下冊），五南圖書出版股份有限公司出版，89 年，第 1060 至 1061 頁。

高雄高等行政法院判決 96 年度再字第 18 號判決略以：「……營業稅法第 49 條就營業人未依該法規定期限申報銷售額或統一發票明細表者，應加徵滯報金、怠報金之規定，旨在促使營業人履行其依法申報之義務，俾能確實掌握稅源資料，建立合理之查核制度。加徵滯報金、怠報金，係對營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。亦經司法院釋字第 356 號解釋在案。」

綜上論述，觀之上述行政法院判決內容，行政罰法施行後，行政法院就「滯報金、怠報金」之「性質」問題所持之見解：概已明白表示其為行政罰者。觀之引據皆以司法院釋字第 356 號解釋為本。故知，目前行政法院就「滯報金、怠報金」之見解，應與大法官之見解一致，尚無歧異之處。

第二項 德日之立法例

壹、德國

德國租稅通則第 3 條第 3 項明定：「租稅之附帶給付者，謂怠報金、利息、滯納金、強制金及費用。」、第 152 條又稱：「對於不履行或未準時履行租稅申報義務之人，得核定怠報金。其遲誤可以免責者，則不核定怠報金。法定代理人或履行輔助人之過咎，視同本人之過咎。怠報金不得超過核定稅額或計算標準額之 10%，並且最多為 10,000 馬克。衡量怠報金時，除促使租稅義務人按規定時間申報租稅之目的外，並應審酌超過期間之長短、由租稅核定而決定之繳納請求權之數額、因遲延申報所獲得之利益、以及租稅義務人之過咎及經濟能力。怠報金原則上應隨同租稅或租稅計算標準額而核定。對應分別確認之課稅基礎之租稅申報，適用第 1 項至第 3 項之規定，於適用第 2 項第 1 段之規定時，應估計其租稅效果。」²³。從其法條文義觀之，可歸納其特性如下：1、怠報金與滯納金²⁴及利息同屬為租稅附帶給付；2、其目的在促使租稅義務人按規定時間申報租稅，並不含處罰之意義；3、仍以故意、過失為責任條件。4、有最高金額之限制，行政機關並有裁量權。5、隨同租稅核課處分一併核定，為獨立之行政處分，並得作為營業支出而減除²⁵，如有滯納不另加徵滯納金²⁶。

²³ 陳敏譯，《德國租稅通則》，財政部財稅人員訓練所，74 年 3 月，第 2 頁及第 169 至 170 頁。

²⁴ 法務部行政罰法諮詢小組 95 年 1 月 20 日第 3 次會議業已針對滯納金之性質予以討論，多數委員（僅蔡震榮持行政罰性質）均認其非屬行政罰性質。

²⁵ 參陳敏譯，《德國租稅通則》，財政部財稅人員訓練所，74 年 3 月，第 170 頁。

²⁶ 德國租稅通則第 240 條第 2 項明文規定，對租稅附帶給付不成立滯納金。

貳、日本

日本對納稅人的申報短少、不申報或不繳納等行為課徵加算稅。加算稅有過少申報加算稅、無申報加算稅、不納付加算稅和重加算稅等四種。其中無申報加算稅規定：「在法定申報期內不進行申報，按稅務廳的決定補稅時，一併徵收。無申報加算稅的稅額按核定應補稅額的 15% 計算。但是，如果在不知道稅務廳要作出決定之前主動進行申報（法定納稅期後），則可按 5% 計算無申報加算稅。」²⁷ 類似我國之滯報金及怠報金。日本的金子宏教授採附帶稅²⁸之見解，並傾向屬於民事遲延利息損害賠償性質。惟日本之租稅法學者北野弘久認為加算稅之性質，是行政上的制裁措施，如有延滯繳納亦不另加計利息，亦不能列入營業費用扣減所得額²⁹。

第三項 問題之研討

何以同一滯（怠）報金之法律規範，學者有認其為行政罰者，亦有認其為附帶給付者？論者³⁰謂分析二者間之差異，主要係因觀察面向不同所致。主張行為罰者之見解，乃從稅捐程序法觀點，認為滯（怠）報金係國家對稅捐義務人違反稅捐行政法上之義務，所科處之處罰，故為稅捐行政罰之一種。主張屬於稅捐之附帶給付者，則從稅捐實體法之觀點，認為滯（怠）報金係附帶於主要的稅捐債務所產生的從屬債務，其與稅捐同屬於根據稅捐債務關係所產生的財產法上請求權。

本文認為，滯（怠）報金係為促使申報義務人按期申報，達成適時核定及徵收稅捐之行政目的，對違反申報義務之人，由稅捐機關以其應納稅額為基準計算一定比例加徵之，實帶有明顯之制裁意味³¹。且主張滯報金為租稅附帶給付之學者，亦不否認滯（怠）報金含有濃厚之制裁性質³²，或屬廣義的行政制裁³³。基於司法院大法官解釋及財政部之解釋，皆認滯（怠）報金為違反義務規定之「制裁」，具有「行政罰」性質，故稽徵機關自應受此拘束。且觀之外國法德、日之規定，對於遲誤可以免責者，似可不核定怠報金。故在行政罰法業已施行之際，為保障納稅人之權益觀點，在司法

²⁷ 參見日本國稅通則法第 66 條規定。

²⁸ 參見，金子宏著，戰憲譯，《日本稅法》，法律出版社，2004 年，頁 389。

²⁹ 參北野弘久，《稅法學原論》，青林書院出版，2005 年第 5 版第 3 刷，第 492 頁。

³⁰ 參洪吉山，〈稅捐申報行為之研究〉，成功大學 91 年法學碩士論文，第 142 至 143 頁。

³¹ 滯報金依所得稅法第 38 條規定，不得列入營業費用減除所得。

³² 陳敏著，〈租稅之附帶給付〉，政大法學評論第 54 期，第 90 頁。

³³ 陳清秀著，《稅法總論》，元照，第 4 版，2006 年，頁 434。

院及財政部未變更見解及作成相關修法前，宜認滯（怠）報金之性質為行政罰³⁴，似較妥適。故稽徵機關於行政罰法施行後，對於滯（怠）報金之處分方式應配合因應調整，不宜僅依滯（怠）報金之產出清冊，即直接寄送繳款書，應先通知納稅義務人陳述意見，並考量納稅人有無可歸責性（故意或過失），再作成處分書，並書明裁處之法律依據，以期符合行政程序法及行政罰法之規定。

³⁴ 學者黃茂榮認為，滯報金與怠報金為違反自動報繳稅捐之申報義務的共通處罰規定，其係違反申報之行爲義務的處罰，屬於行爲罰。詳參氏著，〈論稅捐罰則（下）〉，植根第 21 卷第 10 期，頁 436。

第四節 既遂與未遂之處罰及相關問題探討

第一項 概述

我國刑法第 25 條規定：「已着手於犯罪行為之實行而不遂者，為未遂犯。未遂犯之處罰，以有特別規定者為限。」即刑法原則上不處罰未遂，僅例外於法律有特別規定時始處罰未遂犯。惟此項原則可否適用租稅秩序罰？論者間見解尚非一致。

按租稅秩序罰處罰之違法行為樣態，可分為漏稅犯及秩序犯。漏稅犯，係指違反租稅法上之義務，而對國家之稅收直接發生侵害之行為，其性質上應以致國家租稅收入減少為構成要件，故為結果犯。而秩序犯，係指違反租稅法上一切作為或不作為之義務，而國家租稅征收之秩序發生妨礙之行為，其性質上只要一有違反秩序之行為發生，即足以構成秩序犯而加以處罰，故為形式犯，亦即並無既遂未遂之分。我國學者有認為：「秩序罰之實施，與道義之評價無關，純係以維護行政所欲建立之合目的的秩序為其目的，故只須有違反行政法定義務之行為存在，不問既遂未遂，即屬秩序罰科處之對象，故秩序罰之對象，具有純粹之形式之特色。」³⁵應係指秩序犯之情形而言。又我國實務上亦認為「行政犯之責任無既遂未遂之分」³⁶，亦不適用刑法總則有關既遂之規定，可資佐證。至於「漏稅犯」，其性質上為「結果犯」，應以致國家稅收減少為構成要件，若未致國家稅收減少者，僅屬「未遂」之行為，原則上除非法律有特別規定外，否則不能處罰。此觀之外國立法例，對未遂犯僅於法律有明文規定時，始予以處罰即明³⁷。我國司法院釋字第 337 號解釋，亦已表現此一意旨³⁸。

再觀之德國租稅通則法第 370 條第 2 項雖規定「未遂犯罰之」，但該條係對租稅刑事罰之規定。對租稅秩序罰（第 378 條）並無準用之規定，故對於未遂之行為不加

³⁵ 參見黃守高，前揭書，頁 109。

³⁶ 參照改制前行政法院 46 年判字第 50 號判例：「銀元銀條為禁止出口之物，原告以之密藏於麥芽糖內，既已進存碼頭聯鎖倉庫，復已預訂艙位，請得出口簽證，自應認為已著手實行私運貨物出口之行為，其尚未報關裝船出口，在刑事上固可發生未遂犯之問題，在行政犯之責任上，則無既遂未遂之分。至於原告以知悉事已敗露，而取銷簽證，自尤不足解免其責任。被告官署依海關緝私條例第 21 第 4 項之規定，將該項私運之銀元銀條處分沒收，原決定予以維持，均無不合。」

³⁷ 例如，德國秩序違反法第 13 條第 2 項，奧地利行政罰法第 8 條第 1 項。

³⁸ 司法院釋字第 337 號解釋略以：「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』。財政部中華民國 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。」

處罰³⁹。由此可知，德租稅法上亦採相同之見解。

第二項 理論與實務綜合研析

壹、現行稅法規範

關於無漏稅結果而課以漏稅罰的問題，現行法有直接明文規定對於「無漏稅額」而課以「漏稅罰」之情形者，例如，所得稅法第 110 條第 3 項規定：「營利事業因受獎勵免稅或營業虧損，致加計短漏之所得額後仍無應納稅額者，應就短漏之所得額依當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額，分別依前兩項之規定倍數處罰。」。至於營業稅法第 52 條所定者，則是在自動報繳稅捐，於尚未發展至繳納義務之違反的階段⁴⁰，便課以漏稅罰之情形：「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。」按諸事務法則，漏稅罰自然應以有「漏稅結果」為其「要件」。是故，對於「漏稅之預備行為」或其他「未引起漏稅結果」之行為規定，直接法律課以漏稅罰，似否妥當，容有探討之空間。

貳、實務發展趨勢

從關稅法之相關實務發展上觀察，學者吳庚認為⁴¹，實務上不應一如往昔以所謂行政罰與刑罰不同，無既遂未遂之分，而一概處罰。惟若干特殊事例則不妨從事實認定之，合理界定既遂的階段，氏以違法私運物品出口或出境為例，若須等待其離開口岸或越出國境，方以緝私船艦飛機追回，未免膠柱鼓瑟，故先前行政法院就類此案件，以先例所建立理論，仍有實用上參考價值：其一為「重要階段行為理論」，以突破既

³⁹ 陳敏譯，《德國租稅通則》，頁 410。

⁴⁰ 財政部 79.2.19.臺財稅字第 780323841 號函：「說明：二、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 5 倍至 20 倍罰鍰（現行法已修訂為 1 倍至 10 倍），1 年內經查獲達 3 次者，並停止其營業。揆諸本條立法旨意，係以營業人銷售貨物或勞務應開立統一發票交付買受人，並於次月（期）15 日以前檢附統一發票明細表及有關文件申報上一月份（期）銷售額。但在法定申報期限前，即經稽徵機關查獲短、漏開統一發票銷售額者，『事後如將』上開被查獲之短、漏開發票銷售額合併於當月（期）銷售額於次月（期）15 日以前申報期限內辦理申報，『因不發生逾期申報或短、漏報銷售額之情形』，不得依同法第 51 條之規定按所漏稅額處罰，故於 74 年 11 月 15 日修正營業稅法時，乃增訂本條條文，應以經查獲短、漏開統一發票之銷售額計算處罰為依據，俾資適用。是以稽徵機關對於查獲短、漏開統一發票或短、漏報銷售額之案件，對上開規定之適用，應分別認定辦理。」。

⁴¹ 吳庚，《行政法之理論與實用》，第 9 版，頁 494。

遂未遂之困境，而維護行政上目的之實現：「船舶飛機服務人員禁帶金銀外幣出境，並無免罰之規定。如已著手實施攜帶出境，而達於重要階段之行為，即得予以沒收之處分」⁴²（46年判字第54號判例）；此外，在行政法院諸多判例中，「一個整體不法行為理論」，稽其用意，係將可能區分為不同階段之行為視為一個整體不法行為，參與其中一部分即屬成立而予以處罰，實例如下：「藉口製造成品外銷，報運原料進口，而以虛報不實之方法，偽報出口成品，矇請沖銷該項進口原料稅捐之記帳者，即係以不正當之方法，逃避進口原料應繳之稅捐，其報運原料進口及偽報成品出口，以至申請沖銷進口原料稅捐之記帳，均屬逃避原料進口稅捐之一個整體不法行為，故雖僅有偽報出口行為，而尚未據以申請沖銷原料進口記帳稅捐，亦即應依海關緝私條例第22條第4款之規定處罰」（55年判字第12號判決）。70年判字第48號判決又再次強調上開判決之一個整體行為的理論。

上述實務之判例，乃行政法院為突破理論上的限制，提出「重要階段行為理論」與「一個整體不法行為理論」，透過「著手行為」的提早及擴大認定，作為成立行政不法行為的構成要件，應有助於現行關稅實務之運作。

第三項 問題之研討

關於漏稅罰要件之規範，偏重於行為義務的違反與繳納義務之違反的結合，舊昔未就漏稅罰在主觀上是否應以故意或過失為要件，以及在客觀上是否應以導致國家稅捐收入的減少為要件明白規定，此應有探討之價值。在現行法課以漏稅罰的情形，若未直接明白規定，以有漏稅結果為其要件，實務上容易引起漏稅罰是否應以「有漏稅結果」為要件的疑問，此涉及到繳納義務之違反的定義問題。按漏稅罰之典型的處罰規定內容為：「按所漏稅額處以一定倍數的罰鍰」，既然是按「所漏稅額」處以罰鍰，則如無漏稅結果，即不構成漏稅，自不得處罰。蓋如無漏稅結果，便無可據以計算罰鍰數額的基礎，從而縱使認為漏稅罰不以「有漏稅結果」為要件，亦無從處罰。此為不辯自明的道理，亦經司法院大法官釋字第337號解釋予以肯定。

上揭所得稅法第110條第3項與營業稅法第52條之規定，應係現行稅法上對於未遂之行為亦加以處罰僅有之規定⁴³。雖可謂此為稅法之特別規定者，應無違法之虞，惟所

⁴² 最高法院以往對攜外幣出口，認為在機場碼頭查獲，即為既遂，見該院庭長會議 62 年 3 月 12 日決議。

⁴³ 有關所得稅法第 110 條第 3 項與營業稅法第 52 條之規定，究係對「既遂」或「未遂」所為之規定，容有探討之空間；惟就現行稅法上之建制面向觀察，本文研究認為，若從一般常態規範而言，稅法上

得稅法第110條第3項之情形並無「實質之漏稅額」，仍依一般漏稅罰之規定處罰，是否妥適？實有商榷之空間。另觀之營業稅法第52條之規定，其本質應為「行為罰」⁴⁴，則其與違反同法第51條「漏稅罰」之規定，以經查獲短、漏開統一發票之銷售額計算處罰為依據，同處1倍至10倍之罰鍰，是否妥適⁴⁵？有無處罰過重而違反「比例原則」之問題？似有重新研討及修法之必要，以資區別逃漏稅惡性之輕重。

通常係以「漏稅結果」與「自動報繳期限」作為判斷之標準，故上揭二條文之規定，顯與一般常態之規定不同，恰可取為適當之研究題材，以作為稅法上之建制研究參考。

⁴⁴ 參照財政部 80.02.22. 臺財稅字第 800033691 號函略以：「說明：二、本部 78 年 7 月 24 日臺財稅第 781148237 號函，以營業人短、漏開發票，依營業稅法第 52 條規定處罰者，免再依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰，係因該條規定短、漏開發票之行爲與不依規定給予他人憑證之行爲，依立法精神該二者之處罰，均屬『行爲罰』，爲免『重複處罰』，乃核定應從重依營業稅法第 52 條規定處罰，免再依稅捐稽徵法第 44 條規定處罰。」，依該函釋之說明，財政部已認定依營業稅法第 52 條規定處罰者，其爲行爲罰。

⁴⁵ 行政院經建會行政秩序罰法草案第 12 條原擬定：「行政不法行爲未遂者，其處罰以法律有明文規定者爲限（第 1 項）。未遂之處罰按既遂行爲減輕之（第 2 項）。對於已著手實行構成違反行政義務事實之行爲，行爲人出於自由意志中止其行爲之完成及防止其結果之發生者，不罰（第 3 項）。」惟現行政罰法並未規定行政犯之未遂問題。

第五節 連續處罰之性質探討

第一項 概述

行為罰作為稅捐秩序罰之一種態樣，乃對於違反稅法上義務之行為所科處之行政制裁，在性質上屬於「行政罰」。所謂「行政罰」，係指在一般行政法法律關係內，對於違反行政義務之人民，由行政機關依法律規定所科處之處罰；行政罰旨在維持行政秩序，係對違反行政法義務者施加制裁，故亦可稱之為「秩序罰」。而所謂「行政執行」（即「行政強制執行」），係指於人民不履行其行政法義務時，行政機關以強制方法使其履行，或實現與履行相同之狀態。

就「行政罰」與「行政執行」之差異而言，對違反行政義務之人，課以財產上之不利益，甚至拘束其人身自由，進而迫使其履行義務，此種行政強制執行方法之重點乃在於促使義務人履行其尚未履行之義務，而不在於追究其過去之違反義務行為；舉例言之，在行政執行中採取間接強制方法而科處怠金後，義務人若已履行其義務時，由於科處怠金之目的已達成，在法理上即不應徵收原科處之怠金，此種行政執行之手段雖習稱為「執行罰」，惟在本質上非屬行政罰之概念範疇；此外，行政罰既係以行政義務之違反為其要件，即應著重於對過去違反義務行為之制裁，而非就原來義務之履行，此乃「行政罰」與「行政執行」之差異所在。

現行稅法上規定，在違反設帳或記載義務義務之情況，稅捐稽徵法第 45 條第 1 項⁴⁶及菸酒稅法第 16 條第 3 款⁴⁷均設有連續處罰之規定。而就帳簿驗印義務違反之情形，稅捐稽徵法第 45 條第 2 項⁴⁸及營業稅法第 46 條第 3 款，均採取「通知限期補辦→處定額罰鍰→連續處罰至補辦為止」之規範方式；菸酒稅法第 16 條第 3 款並針對產製產商違反帳簿、憑證保管義務之情形，規定「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。」；此外，營業稅法上

⁴⁶ 稅捐稽徵法第 45 條第 1 項規定：「依規定應設置帳簿而不設置，或不依規定記載者，處新台幣 3 千元以上 7 千 5 元以下罰鍰，並應通知限於 1 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，處新台幣 7 千 5 百元以上 1 萬 5 千元以下罰鍰，並再通知於 1 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。」。

⁴⁷ 菸酒稅法第 16 條第 3 款規定：「納稅義務人有下列情形之一者，處新臺幣 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：三、產製廠商未依第 11 條規定設置或保存帳簿、憑證或會計紀錄者。」

⁴⁸ 捐稽徵法第 45 條第 2 項規定：「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。」。

就違反憑證使用義務之情形，亦設有若干得連續處罰之規定⁴⁹；就此等「連續處罰」之規範方式，其性質及適法性如何？此為本文所欲探討之問題，茲論述如下：

第二項 理論與實務綜合研析

壹、連續處罰之性質

連續處罰之性質為何？迭有爭議，經歸納分析有下列不同之見解：

一、行政罰說：

按行政罰係對於過去違反行政法上義務所為之裁罰性不利處分，而「執行罰（或稱怠金）」係以督促義務人將來履行義務為目的之一種行政強制執行方法，義務人經告戒仍不履行義務，執行機關本得連續處以怠金（行政執行法第 31 條第 1 項規定參照），無待法律規定。若各行政法規明定有此種連續處罰條文，其性質應屬行政罰而非執行罰；有關義務人違反「限期改善」之義務，對此種違反過去義務所為之連續處罰，性質上即屬行政罰⁵⁰。

二、執行罰說：

連續處罰之目的在督促行為人排除因其違規行為所造成之現狀，以便將來實現履行義務之合法狀態，係促使行為人完成改善之手段，類似強制執行之一種手段，具有行政執行罰性質⁵¹。

⁴⁹ 例如營業稅法第 47 條規定：「納稅義務人，有左列情形之一者，除通知限期改正或補辦外，處 1 千元以上 1 萬元以下罰鍰；逾期仍未改正或補辦者，得連續處罰，並得停止其營業：一、核定應使用統一發票而不使用者。二、將統一發票轉供他人使用者。三、拒絕接受營業稅繳款書者。」、第 48 條第 1 項規定：「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。」

⁵⁰ 吳庚，《行政法之理論與實用》，增訂 9 版，第 508 頁；林錫堯，〈淺析行政罰法草案〉，法學叢刊第 192 期，第 5 頁；蔡震榮、鄭善印合著，《行政罰法逐條釋義》，第 14 頁；最高行政法院 92 年度判字第 381 號判決。

⁵¹ 學者董保城教授之見解認為：「釋字第 356 號解釋，係督促之手段，當時的背景，『按日連續處罰』之規定，依其解釋文前後文義判斷，所稱「行政罰」是指行政執行「罰」。」，詳請參前揭註 273；另就實務面觀察，行政法院判決對「連續處罰」之規定，向來採「執行罰」之見解，最高行政法院 94 年判字第 00847 號判決、92 年判字第 1282 號判決意旨參照，參見陳敏，《行政法總論》，3 版，第 828 頁；另參見李建良，〈水污染防治法有關按日連續處罰規定之適用問題〉，臺灣本土法學第 7 期，2002 年，第 24 至 25 頁。

三、行政罰兼具執行罰說：

「連續處罰」性質上是併用行政罰及執行罰，尤其是在第二次處分以後都利用行政罰的外衣，達到執行罰之效果，其乃著眼於連續處罰具有濃厚的逼迫性，正屬於執行罰，而非行政罰的特色⁵²。

貳、法務部見解

法務部傾向採行政罰說⁵³，其認為「連續處罰」，並非係因行為人違反同法第 30 條第 1 項各款情形之一或第 31 條第 1 項規定，而係違反主管機關依法律所課予之限期改善義務，此亦屬一種行政法上義務，且其處罰法定額度與違反原來行政法義務（同法第 30 條第 1 項各款情形之一或第 31 條第 1 項規定）相同。每次主管機關依法律所課予之限期改善義務，均屬一項獨立義務，對違反義務者，均得單獨裁處行政罰；法律規定「連續處罰」，當係指主管機關得課予限期改善義務並就違反義務之行為處罰而言。是故，法律規定之「連續處罰」之性質，當係「行政罰」，而非行政執行之方法（執行罰）。

參、本文見解

舊行政執行法中所涵蓋之各種直接、間接強制方法，以「罰鍰」（＝怠金）為例，於形式外觀上頗近似於行政處罰，但因非著重追究過去不法之行為，而係強調督促義務之履行，並未具有處罰之特質，於法理上自應有所區隔⁵⁴。

按行政秩序罰，係以行政義務之違反為其要件，著重於對過去違反義務行為之制裁，而非就原來義務之履行。行政法規上對行為人所課將來應履行之義務，屆期仍未完成改善者連續處罰，其係規範作為督促行為人完成改善之手段，而非以行為人繼續違反過去之行為為處罰對象，故應屬執行罰之性質，是本文認為執行罰說較屬可採⁵⁵。

⁵² 參見陳新民，《行政法學總論》，增訂 7 版，89 年，第 404 至 405 頁。

⁵³ 參見法務部 95 年 6 月 20 日法律字第 0950012743 號函。

⁵⁴ 法治斌，〈試讀一事不二罰〉，臺灣行政法學會學術研討會論文集（1999），頁 303。

⁵⁵ 學者葛克昌亦認為，租稅行政罰中罰鍰如有連續處罰之情形，為行政執行之手段。請參考氏著，〈金錢給付及其協力義務不履行與制裁〉，收錄於《行政程序與納稅人基本權》，翰蘆出版，2002 年，頁 99。

第三項 問題之研討

在納稅義務人有未依規定設置帳簿、未依規定記載、未依規定驗印帳簿、未依規定保管帳簿憑證之情事時，此等不作為，在性質上乃一連貫之行為狀態，基於一行為不兩罰原則，並不能連續科處罰鍰，對義務人產生累積「罰鍰」金額之履行壓力⁵⁶，否則即與其作為行政罰之性質相悖；現行稅法中關於「連續違反連續處罰」或類似形式之規定，其立法動機實具有強制義務人履行義務之成分，以性質上具有執行罰性質之連續處罰規定，作為行為罰之規範方式，其適法性即生疑義⁵⁷。學說上有認為，現行行政執行法既已通盤修正怠金制度，理應刪除各行政法規中關於連續處罰之相關規定⁵⁸，以符法制。此外，行政機關亦應避免採行連續處罰作為處罰之方式，以促使連續處罰在兩種制裁間之性質得以完全釐清，俾在達成行政目的之同時，不致過度侵害人民之權利。

我國修正前行政執行法對公法金錢債權以及怠金之強制執行全無規定，因此，對於不行為義務以及不能代履行之行為義務之不履行，並無有效之強制執行方法，遂有甚多法律對違反義務行為採取「連續違反連續處罰」之規範方式，在應作為而不作為時，甚有規定應按日處罰者。此種行政罰在性質上具有濃厚之執行罰色彩，不僅混淆行政罰與行政執行之制度功能，且對於同一事件一再予以處罰，有違比例原則⁵⁹；故本文認為，就行政罰與行政執行罰之基本建制而言，應將現行各稅法中有關連續違反連續處罰之規定予以修訂，期以回歸制度常軌。例如，統一在稅捐稽徵法之「強制（行政）執行」章節中，列舉規定「經依○○稅法第○○條規定處罰後仍未履行義務者，另以處分書或書面限定相當期間履行，逾期仍不履行者，得連續處以『怠金』○○元。」，似為可行之方向。⁶⁰

⁵⁶ 陳敏，《行政法總論》，3版，2003年1月，第828頁。

⁵⁷ 行政法院判決對於連續處罰之規定，向採執行罰之見解。例如：78年判字第444號、80年判字第1142號、84年判字第840號、84年判字第1618號等。

⁵⁸ 洪家殷，《行政秩序法論》，初版，頁133以下。

⁵⁹ 陳敏，《行政法總論》，第3版，2003年1月，頁690至691。

⁶⁰ 依德國租稅通則第249條第1項規定：「稽徵機關對於要求作成金錢給付、其他作為、容忍或不作為之行政處分，得以行政途徑強制執行之。...強制執行機關為財政處及關務總局...」；參見陳敏譯，《德國租稅通則》，頁270。

第六節 行為罰應否增設處罰上限之探討

第一項 概述

有關『行為罰』依應納稅額『固定之比例』處罰，又無合理最高額限制之問題，早期司法院已先後在 82.10.8. 大法官釋字第327號解釋⁶¹及83.7.8大法官釋字第356號解釋⁶²表示：依應繳納稅額之「固定比例」處以罰鍰，又無合理最高額之限制的規定，「應由有關機關檢討修正」。財政部亦已就該兩號解釋之意旨，修訂相關法規如下：

依釋字第327號解釋，關於扣繳憑單之填報或填發義務的違反，所得稅法第114條第2款已修正為：「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%罰鍰。但最高不得超過2萬2千5百元，最低不得少於1千5百元；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4萬5千元，最低不得少於3千元。」；

另依釋字第356號解釋，關於營業稅之滯報金或怠報金，營業稅法第49條亦已修正為：「營業人未依本法規定期限申報銷售額或統一發票明細表，其未逾30日者，每逾2日按應納稅額加徵1%滯報金，金額不得少於4百元，最高不得多於4千元；其逾30日者，按核定應納稅額加徵30%怠報金，金額不得少於1千元，最高不得多於1萬元。其無應納稅額者，滯報金為4百元，怠報金為1千元。」。

歸納之，早期為呼應該兩號解釋，財政部在所得稅法及營業稅法皆僅做部分回應：「加上最高額之限制」。但納稅義務人本身之所得稅「申報義務違反」之處罰，

⁶¹ 司法院釋字第327號解釋：「所得稅法第114條第2款前段：『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，但最低不得少於1千5百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰』，旨在掌握稅源資料，維護租稅公平，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。」。

⁶² 司法院釋字第356號解釋：「營業稅法第49條就營業人未依該法規定期限申報銷售額或統一發票明細表者，應加徵滯報金、怠報金之規定，旨在促使營業人履行其依法申報之義務，俾能確實掌握稅源資料，建立合理之查核制度。加徵滯報金、怠報金，係對營業人違反作為義務所為制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。上開規定，為增進公共利益所必要，與憲法並無抵觸。惟在營業人已繳納其應納稅款情形下，行為罰仍依應納稅額『固定之比例』加徵滯報金與怠報金，又無合理最高之限制，依本院大法官釋字第327號解釋意旨，主管機關應注意檢討修正，併此說明。」。

因未經司法院大法官解釋指正，故雖同屬於所得稅法的申報處罰之規定，同樣有「行為罰」未設處罰上限之問題，迄至 95 年 9 月 15 日大法官釋字 616 號解釋⁶³前，並未依大法官釋字第 327 號解釋之意旨通盤檢討修正，終致釋字 616 號解釋宣告所得稅法第 108 條第 1 項及第 108 條之 1 第 1 項規定之規定違憲。

嗣經財政部修法，96 年 7 月 11 日修訂後所得稅法第 108 條之規定為：「納稅義務人違反第 71 條規定，未依限辦理結算申報，而已依第 79 條第 1 項規定補辦結算申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵 10% 滯報金。但『最高不得超過 3 萬元』，最低不得少於 1 千 5 百元（第 1 項）。納稅義務人逾第 79 條第 1 項規定之補報期限，仍未辦理結算申報，經稽徵機關依查得資料或同業利潤標準核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵 20% 怠報金。但『最高不得超過 9 萬元』，最低不得少於 4 千 5 百元（第 2 項）。」；修訂後所得稅法第 108 條之 1 之規定為：「營利事業違反第 102 條之 2 規定，未依限辦理未分配盈餘申報，而已依第 102 條之 3 第 2 項規定補辦申報，經稽徵機關據以調查核定其未分配盈餘及應加徵之稅額者，應按核定應加徵之稅額另徵 10% 滯報金。但最高不得超過 3 萬元，最低不得少於 1 千 5 百元（第 1 項）。營利事業逾第 102 條之 3 第 2 項規定之補報期限，仍未辦理申報，經稽徵機關依查得資料核定其未分配盈餘及應加徵之稅額者，應按核定應加徵之稅額另徵 20% 怠報金。但最高不得超過 9 萬元，最低不得少於 4 千 5 五百元（第 2 項）。」皆依解釋意旨「加上最高額之限制」。

此次，財政部亦配合作檢討之修訂，故將相關問題存在於貨物稅條例之規定併予修法，修訂後貨物稅條例第 29 條之規定為：「產製廠商未依第 23 條規定期限申報計算稅額申報書，而已依第 25 條規定之補報期限申報納稅者，應按其應納稅額加徵 10% 滯報金，金額不得少於新臺幣 3 千元，『最高不得超過新臺幣 3 萬元』（第 1 項）。產製廠商逾第 25 條規定補報期限，仍未辦理申報納稅者，應按主管稽徵機關調查核定之應納稅額加徵 20% 怠報金，金額不得少於新臺幣 9 千元，『最高不得超過新臺幣 9

⁶³ 司法院釋字第 616 號解釋：「所得稅法第 108 條第 1 項規定：「納稅義務人違反第 71 條及第 72 條規定，未依限辦理結算申報，但已依第 79 條第 1 項規定補辦結算申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵 10% 滯報金。滯報金之金額，不得少於 1,500 元。」86 年 12 月 30 日增訂公布之同法第 108 條之 1 第 1 項規定：「營利事業違反第 102 條之 2 規定，未依限辦理未分配盈餘申報，但已依第 102 條之 3 第 2 項規定補辦申報，經稽徵機關據以調查核定其未分配盈餘及應加徵之稅額者，應按核定應加徵之稅額另徵 10% 滯報金。滯報金之金額，不得少於 1,500 元。」乃對納稅義務人未於法定期限內履行申報義務之制裁，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，自應根據違反義務本身情節之輕重程度為之。上開規定在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，『行為罰』仍依應納稅額『固定之比例』加徵滯報金，『又無合理最高額之限制』，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第 23 條之『比例原則』，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。」

萬元』(第2項)。前2項產製廠商無應納稅額者，滯報金為新臺幣3千元，怠報金為新臺幣9千元(第3項)。」誠屬可貴。惟現行法上，尚有不適合「依應繳納稅額之固定比例處以罰鍰」的規定，並未藉機併予檢討修正，實為美中不足之處，此即為本文欲探討之問題。

第二項 理論與實務綜合研析

現行法營業稅法第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。……」。在各種以「稅基」或「稅額」為基準，規定「行為罰」⁶⁴之裁量範圍的規定中，以該條之規定最接近於典型的漏稅罰。依最高行政法院90.03.22日90年度判字第471號判決略以：『依營業稅法第51條規定，追繳營業稅款及處罰，以納稅義務人有該條所列各款情事，並因而『逃漏稅款者』為要件，與「同法第52條」規定「就短漏開銷售額按規定稅率繳納稅額外，處1倍至10倍罰鍰」，「不論」其是否發生「逃漏稅之結果」均處以罰鍰之情形不同。』顯見最高行政法院該判決之見解，應亦認為按營業稅法第52條規定處罰者，其為『行為罰』。

次按稅捐稽徵法第44條規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而為給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而為保存者，應就其為給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處以5%罰鍰。」並未規定以「漏稅結果」為要件，顯為典型行為罰之規範，在理論與實務之見解皆無爭議。

末按菸酒稅法第21條規定：「本法施行前專賣之米酒，應依原專賣價格出售。超過原專賣價格出售者，應處每瓶新臺幣2千元之罰鍰。」乃以「瓶」為計算基礎，使超過原專賣價格出售該法施行前專賣之米酒者，每出售一瓶，即處以新臺幣2千元之罰鍰，如此劃一之處罰方式，於特殊個案情形，難免無法兼顧其實質正義，尤其罰鍰金額有無限擴大之虞，可能造成個案顯然過苛之處罰，致有嚴重侵害人民財產權之不當後果，及有違憲法第23條之比例原則之虞。

⁶⁴ 參照財政部80.02.22.臺財稅字第800033691號函略以：「說明：二、本部78年7月24日臺財稅第781148237號函，以營業人短、漏開發票，依營業稅法第52條規定處罰者，免再依稅捐稽徵法第44條規定處罰，係因該條規定短、漏開發票之行為與不依規定給予他人憑證之行為，依立法精神該二者之處罰，均屬『行為罰』，為免『重複處罰』，乃核定應從重依營業稅法第52條規定處罰，免再依稅捐稽徵法第44條規定處罰。」，依該函釋之說明，財政部已認定依營業稅法第52條規定處罰者，其為『行為罰』。

第三項 問題之研討

為配合稽徵時關於課稅事實之證明及稽徵上的需要，就稅捐稽徵關係，稅捐法有關於設籍、設帳、憑證、申報及提供帳簿、文據或其他有關文件、備詢等行為義務的規定。針對該等義務的違反，並制定與之對應的稅捐罰則，對於行為義務之違反課以行為罰。然不論是稽徵或處罰都必須符合比例原則，不得有濫用權力的情事，實乃法治國家精神具體之表現。

按行為罰應有上限之規定乃立法之趨勢⁶⁵，關於「行為罰」不應以相關「稅基」或「稅額」為處罰之基準，迭經多號大法官解釋闡明，實乃因，行為人違反稅法上之行為義務時，由於不以有漏稅結果為必要，稅法上常以其計算違章金額之多寡決定其罰鍰數額，其「處罰手段」與「目的」間未符合比例原則之要求，常導至處罰過重，而有違反「比例原則」之虞。例如，上揭營業稅法第 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。……」、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為給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而為保存者，應就其為給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處以 5% 罰鍰。」此種規定方式因一方面使「行為罰」在實質上與「漏稅罰」無異，另一方面在程度上可能超過應有之限度，而違反「比例原則」⁶⁶。關於此點，司法院大法官釋字 339 號解釋⁶⁷與 356 號解釋，先後對於貨物稅條例第 12 條及營業稅法第 49 條以違反「比例原則」為由宣告違憲，可見關於行為罰之處罰方式及限度顯有檢討改進之必要。

次按，行為罰在構成要件上係因租稅法上課以人民應作為或不作為之義務，並不

⁶⁵ 請參見，960507 聯合晚報版面 1，版頭新聞：「現行勞退條例第 53 條規定，雇主未按時提繳勞退金時，每逾 1 日加徵 3% 滯納金至 1 倍，仍未繳者，則按月加徵提繳金額的 2 倍，『沒有上限』。有 1 家僱用 3 名員工的小企業，因一時資金調度困難，勞、健保及勞退金都欠繳一年，其中勞保欠 6.7 萬元，罰鍰 2.4 萬元；健保費欠 6.5 萬元，罰鍰 8 千元；勞退金欠 6.5 萬元，罰鍰卻高達 78 萬元。立法院初審通過勞退條例修正案，修正後每逾 1 日加徵 3% 滯納金，但最高不超過積欠金額 1 倍，並罕見地採取「溯及既往」原則，追溯自 94 年 7 月 1 日生效，甚至連原來超繳的罰鍰都退還，受惠的企業約 2 萬家。」

⁶⁶ 黃茂榮，《稅捐法專題研究》，植根法學叢書，2001 年 12 月初版，頁 389。

⁶⁷ 司法院釋字第 339 號解釋：「中華民國 60 年 1 月 9 日修正公布之貨物稅條例第 18 條第 1 項，關於同條項第 12 款，應貼於包件上或容器上之完稅或免稅照證，不遵規定實貼者，『不問有無漏稅事實』，概處比照所漏稅額 2 倍至 10 倍之罰鍰之規定（現已修訂於第 28 條），顯已逾越處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨；財政部 66 年 12 月 20 日臺財稅字第 38572 號函釋「凡未按規定貼查驗證者，不再問其有無漏稅，均應按該條文規定以『漏稅』論處」，均應不予援用。」。

以涉及漏稅為必要，若行為罰之課處係以漏稅金額為基礎，將使其處罰之目的相混淆，有違行為罰之本質。故本文建議應修訂上揭營業稅法第 52 條及稅捐稽徵法第 44 條之規定，增訂合理之處罰上限金額，以資維護納稅義務人之權益，俾符法治國家之精神。

在本文研究過程中，於 97 年 4 月 18 日司法院大法官已作成釋字第 641 號，宣告菸酒稅法第 21 條規定之「處罰方式」違憲外，另宣告違憲條文至遲一年失其效力。該號釋字重點如下：『菸酒稅法第 21 條規定：「本法施行前專賣之米酒，應依原專賣價格出售。超過原專賣價格出售者，應處每瓶新臺幣 2 千元之罰鍰。」其有關處罰方式之規定，使超過原專賣價格出售該法施行前專賣之米酒者，一律處每瓶新臺幣 2 千元之罰鍰，固已考量販售數量而異其處罰程度，惟採取劃一之處罰方式，於個案之處罰顯然過苛時，法律未設適當之調整機制，對人民受憲法第 15 條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而與憲法第 23 條之比例原則尚有未符，有關機關應儘速予以修正，並至遲於本解釋公布之日起屆滿一年時停止適用。……』顯見對人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，應根據違反義務情節之輕重程度為之，使責罰相當，否則即使是「依法處罰」，若嚴重侵害人民「財產權」或違反「比例原則」，仍有違憲之虞，深值「立法」與「行政」機關省思。

第七節 自動補報補繳免罰範圍之爭議

第一項 概述

逃漏租稅，不僅損害國家利益，亦損害社會及誠實納稅人之利益。如果企業逃漏稅，更使誠實納稅之競爭同業，蒙受競爭上不利益。然而由於納稅義務乃是無對待給付之給付義務，因此納稅義務實與納稅人之實質利益產生衝突，故即使平素未曾違法亂紀之國民，諒亦有不少潛在之逃漏稅者。加上，現行稅法體制未盡公平合理，稅負偏重，而政府施政容有不盡令人民滿意之處，更增加國民逃漏稅之誘因。而現行稅法對於違章漏稅行為之處罰，亦不可謂不重，但其防止逃漏之效果仍然有限，而稽徵機關囿於有限的稽徵人力負擔，欲對於大量稅務案件詳加正確查核，仍難免力有未逮之處。故為獎勵違章漏稅者自新，重新導向誠實納稅之途，自有必要設立自首免罰之制度。現行法雖已擴大免罰制度及於刑事租稅犯，惟財政部解釋卻仍認為部分「行為罰」並無適用免罰之制度，茲生爭議⁶⁸，本文以下即分析檢討我國現行租稅違章自首免罰之各項問題，期能使我國租稅自首免罰制度更趨合理化。

第二項 理論與實務綜合研析

壹、適用範圍

目前我國現行稅法上有關稅務違章案件自動補報免罰之規定，僅於稅捐稽徵法第 48 條之 1 統一規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，左列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、本法第 41 條至第 45 條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰（第 1 項）。前項補繳之稅款，應自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率按日加計利息，一併徵收。（第 2 項）」

本條文增（修）法之歷史過程簡述如下⁶⁹：（一）民國 68 年 08 月 06 日首次立

⁶⁸ 學者洪家殷亦認為昔日依照舊有條文認定只有漏稅罰始有自動補報補繳免罰適用之見解，有重新檢討之必要。參見氏著，「我國稅捐稽徵法第 48 條之 1 有關自動補報補繳免罰規定之檢討」，台大法學論叢第 30 卷第 3 期，頁 39。

⁶⁹ 參見，財政部稅制委員會，稅捐稽徵法令彙編，92 年 12 月版，頁 222 至 223。

法增訂理由：「納稅義務人有短漏稅捐情事者，除已經人檢舉及已經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查者外，如能自動向稽徵機關補繳所漏稅捐者，自宜經常加以鼓勵，俾能激勵自新，茲增訂本條，規定各稅法所定有關漏報、短報之處罰一律免除，但其本應依刑法等法律論處之處罰，則不包括在內。」；（二）民國 82 年 07 月 16 日之修正理由：『一、為鼓勵納稅義務人自動補報，其短漏稅捐所涉及之刑事責任若不予免除，則納稅義務人豈敢自動補報，有必要明定免除刑事責任，為消除納稅義務人之疑慮，爰明定免除本法第 41 條至第 45 條之處罰。二、現行條文所定「關於漏報、短報之處罰」其語意易生混淆，配合修正。』

依上揭說明，稅捐稽徵法第 48 條之 1 有關自動補報補稅之免罰規定的適用範圍，就主體層面而言，除適用於納稅義務人外，並準用於扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依稅捐稽徵法負納稅義務的人⁷⁰。因該條文自首免罰有關租稅序罰部分，只就「本法第 41 條至第 45 條之處罰（行為罰）」及「各稅法所定關於逃漏稅之處罰」規定，故實務上從法條文義解釋，認為僅限於各稅之「漏稅罰」，而不及於各稅之「行為罰」。因此，依現行財政部解釋函規定，如未依規定辦理貨物稅廠商登記且因此短漏稅，就漏稅部分已自動補繳免予處罰，但違反登記義務之行為罰，仍不能免除⁷¹。又如依所得稅法第 114 條第 2 款規定扣繳義務人未依限填報扣繳憑單行為之處罰，應無稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定之適用⁷²。再如契稅條例第 24 條規定納稅義務人逾期申報契稅，應加徵怠報金，其立法意旨係對納稅義務人應行為而不行為之處分，係屬行政處分，並非漏稅罰，故自動申報免罰規定之免罰範圍，並不包括此項怠報金在內⁷³。惟上

⁷⁰ 稅捐稽徵法第 50 條規定：「本法對於納稅義務人之規定，除第 41 條規定外，於扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依本法負繳納稅捐義務之人準用之。」。

⁷¹ 財政部 72.2.2 臺財稅第 30788 號函：「主旨：xx縣xx鐵工廠私自打造車身換裝於其自用小貨車上，漏稅部分既在未經檢舉及稽徵機關進行調查前已自動補繳，應依稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定加計利息一併徵收並免予處罰。至於未依規定辦理貨物稅廠商登記部分，仍應依貨物稅條例第 19 條第 1 項第 1 款規定罰辦。說明：三、貨物稅條例第 19 條（編者註：現行條例第 28 條）係對違反稅法規定應辦手續所加之行為罰，並無稅捐稽徵法第 48 條之 1 之適用。」，財政部編，前揭書，第 228 頁。

⁷² 財政部 77.12.19 臺財稅第 770392683 號函：「主旨：扣繳義務人未依規定扣取稅款，於未經檢舉及稽徵機關進行調查前，自動補扣並加計利息一併繳納，固可免受未依規定扣繳之處罰；惟其未依所得稅法第 92 條規定期限申報扣繳憑單，或逾限始自動補報，仍應依同法第 114 條第 2 款規定處罰。說明：二、查扣繳義務人於未經檢舉及稽徵機關進行調查前自動補扣並繳納稅款，雖前有未依規定扣取稅款情事，惟扣繳行為既已依法補正，仍不失為已依所得稅法規定扣繳稅款。又稅捐稽徵法第 48 條之 1 補報免罰之規定，係指納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款而言。其免罰之範圍，應以各稅法規定之漏稅罰為限（編者註：現行法業已修正而不單以漏稅罰為限）。所得稅法第 114 條第 2 款規定扣繳義務人未依限填報扣繳憑單行為之處罰，應無稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定之適用。」，財政部編，前揭書，第 229 頁。

⁷³ 臺灣省稅務局 75.1.8 稅三字第 67930 號函：「稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定，納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，各稅法所定關於漏報、短報之處罰，一律免除。其立法意旨在鼓勵短漏稅捐者，自動補報並補

揭解釋是否妥適？容值商榷。

貳、適用要件

依稅捐稽徵法第 48 條之 1 之規定，自首免罰要件有三：一、自動補報租稅。二、補繳所漏稅款並加計利息。三、屬未經檢舉及進行調查之案件。

一、自動補報租稅

在由納稅義務人申報稽徵機關核定發單徵收之案件，如遺產稅及贈與稅，納稅義務人未依法辦理申報，嗣後自動提出補報者，如在未檢舉及調查前，准依稅捐稽徵法第 48 條之 1 自動補報免罰之規定辦理⁷⁴。又債權人以自己名義代位申報遺產，並非納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報，自無自首免罰之適用⁷⁵。

二、補繳所漏稅款並加計利息

在自動報繳租稅，納稅義務人必須補報並補繳所漏稅款，並加計利息，始得適用自首免罰規定。納稅義務人補繳之稅款，應按日加計利息，在遺產稅及贈與稅，由於係由納稅義務人申報稽徵機關核定發單徵收之案件，其補繳日期無法確定其截止日，為免徵納雙方爭議，財政部乃規定其加計利息之起算及截止日期為自納稅義務人應為申報之期限屆滿之次日起算，計至納稅義務人自動補申報之日截止⁷⁶。

三、屬未經檢舉及進行調查之案件

納稅義務人自動補報並補繳所漏稅款外，必須其係屬未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件。所謂「未經檢舉」係指未經他人向稅捐稽徵機關或其他職司調查之機關（如調查局所屬之處站）檢舉而言，故「違章漏稅案件，經人向有權處理機關檢舉，或經有權處理機關主動查覺或查獲者，均屬經檢舉之案

繳所漏稅款，故其適用範圍僅以漏稅罰為限（編者註：現行法業已修正而不單以漏稅罰為限）；契稅條例第 24 條規定納稅義務人逾期申報契稅，應加徵怠報金，其立法意旨係對納稅義務人應行為而不行為之處分，係屬行政處分，二者性質不同（編者註：目前罰鍰已改由稽徵機關自行處分，亦屬行政處分之範疇），前者規定之免罰範圍應不包括後者在內。」，財政部編，前揭書，第 228 頁。

⁷⁴ 財政部 62.2.29.臺財稅第 31747 號函，財政部編，前揭書，第 223 頁。

⁷⁵ 財政部 70.11.24.臺財稅第 39860 號函，財政部編，前揭書，第 227 頁。

⁷⁶ 財政部 70.2.19.臺財稅第 31316 號函，財政部編，前揭書，第 224 頁。有關自動補繳各稅之加計利息之起算日，詳請參見財政部 69.9.22.臺財稅第 37931 號函，財政部編，前揭書，第 224 頁以下。

件。」⁷⁷。

在遺產稅案件，稽徵機關關於查悉死亡事實後，通知納稅義務人依限申報，係為催促納稅義務人及時申報，以免受罰之便民措施，並非稅捐稽徵法第 48 條之 1 所稱之「進行調查」⁷⁸。

參、自動報繳之效力

若納稅義務人符合上述三要件，其得免除「稅捐稽徵法第 41 條至第 45 條之處罰」及「各稅法所定關於逃漏稅之處罰」；故納稅義務人涉及刑事責任者，亦得免除其刑。

第三項 問題之研討

自首免罰規定的立法意旨在鼓勵納稅義務人自首，俾發現稽徵機關所不知悉之稅捐泉源，藉由納稅義務人之協力，以達掌握稅源進行課稅之目的。故其主要的正當化根據，乃基於租稅政策上之衡量，屬於一種「必要之惡」。申言之，租稅權利人在相對於租稅義務人之關係上，乃處於弱勢地位，由於其要求租稅義務人支付金錢，卻未為特別的對待給付，難免遭遇反抗。因此若無租稅義務人協力陳述開示其經濟上及私人的關係，則租稅債權人將無法正確核定其租稅債權金額。因此為掌握稅源，乃鼓勵租稅義務人自動補報，以免蒙受制裁；同時亦對其承諾，如果租稅義務人嗣後自願的履行先前違法未經提出的租稅給付時，則在一定的範圍內免予處罰。

又自首免罰同時亦具有下述考量，刑罰免除的期待也容易促使租稅違章者重返誠實納稅之途。亦即考量重建租稅的真實性、租稅明確性及租稅正義，考量經由自首所促成之納稅意願及租稅道德，考量重新獲得租稅和平等等。且因自首而繳納所逃漏之租稅，不僅可完成國家之任務，亦可避免因逃漏所引起對於誠實納稅人之不公平，故國家任務之履行與課稅公平暨課稅正義二個觀點，足以正當化自首免罰之例外規定所生不利益。

此外，基於刑事政策之利益，由於逃漏租稅罪為智慧犯罪，其行為及其結果並未

⁷⁷ 財政部 69.6.30.臺財稅第 35179 號函及財政部 70.2.19.臺財稅第 31318 號函，財政部編，前揭書，第 225 頁。

⁷⁸ 財政部 69.9.22.臺財稅第 37931 號函，財政部編，前揭書，第 224 頁。

留下可看見之痕跡，其偵查相當困難，故為查明所不知悉之租稅犯罪行為，亦有促其自首之必要。因此納稅義務人在進行自動申報後，將自我期待稽徵機關對於其將來的租稅上行為提高注意，而容易促使其回復誠實申報納稅。

如上所述，有關稅捐稽徵法第 48 條之 1，自動補報補繳免罰之規定，現已擴大及於刑事租稅罰，惟為何獨就各稅法中之「行為罰」仍予排除並課罰？例如前述：1、未依規定辦理貨物稅廠商登記；2、契稅加徵之怠報金；3、扣繳義務人未依限填報扣繳憑單之行為，皆無自動補報繳免罰之適用。本文認為，我國除了於稅捐稽徵法係採各稅之統一規範外，各稅目另有單行法規，該條文現行規定雖無明文排除各稅法所訂關於「行為罰」之處罰，惟是否從法條文義解釋，即得論之不及於各稅之「行為罰」，似仍有探討之空間⁷⁹，茲研討建議如下：

壹、建議研修相關解釋函

有關行為罰可否適用於稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定自首免罰之問題，司法實務上曾有如下之見解：

一、贊成說

上述行為罰可否適用於稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定自首免罰之問題，實務上在遲開發票的情形，司法院第一廳 72.12.23 (72) 廳民一字第 0911 號函曾認為乙說：「漏稅罰比行為罰嚴重，依舉重明輕之法律原則，行為罰更應免除。」尚無不合，其研究意見指出：「稅捐稽徵法第 44 條，明定對於營利事業未給予憑證之處罰，為以經查明所漏列之金額，按 5% 科罰。是則營利事業依法規定應開立統一發票而未開立，而於稅捐稽徵機關發覺前，自動補開統一發票給予他人者，如無漏列之金額，對於其行為，即無從依前開法條予以裁罰。」⁸⁰。

⁷⁹ 財政部 84/07/26 台財稅第 841637712 號函規定：「說明：二、納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，依稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定，各稅法所定關於逃漏稅之處罰及同法第 41 條至第 45 條之處罰一律免除。揆其免除第 44 條至第 45 條行為罰之立法意旨，在於行為罰系對納稅義務人不正當履行或怠於履行其作為義務，致影響稅捐稽徵所予之處罰，是納稅義務人如於未經檢舉及調查前，已自動履行其作為義務，而不影響稅捐之稽徵時，即不再處罰，以鼓勵自新。營利事業應保存憑證而未保存，如於未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，取得與原應保存憑證相當之證明者，既已不影響稅捐之稽徵，依同法第 48 條之 1 規定，得免除相關處罰。...」。該鼓勵自新之意旨，似未貫徹一致。

⁸⁰ 司法院第一廳編，民事法律問題研究彙編，民事特別法，77 年版，第 450 頁以下。

二、反對說

在 74 年 1 月 17 日司法院第一廳（74）廳民二字第 034 函見解，認為行為罰仍不能免除，其理由為：「（三）行政罰以維持行政秩序為目的，營利事業未給他人憑證，應依稅捐稽徵法第 44 條之規定，應以 5% 之罰鍰，此項處罰為行為罰，與其是否尚涉及漏稅，應為如何處罰之漏稅罰為不同之二事，其立法之目的及處罰之條件，各不相同，不生執輕執重之比較問題。稅法之強制營利事業必須於營業事項發生時給予他人憑證，旨在便於就有關當事人間所發生之營業事項，相互勾稽查證，以杜逃漏，故一旦發生未給他人憑證之違章，即應依稅捐稽徵法第 44 條之規定予以處罰，而本法第 48 條之 1 乃在鼓勵違章人自動補報及補繳所漏稅款，藉以節省稽徵程序之勞費而已。故其適用，祇應以各種漏稅罰為限而不應及於行為罰；否則倘強依所謂舉重明輕之原則，將該法第 48 條之 1 規定，類推適用於營利事業未給他人憑證之違章行為，影響所及，必使前述稅法關於營利事業應依法給予他人憑證之規定，失其強制力，而致稽徵作業之行政秩序，為之混亂，殊有悖於稅捐稽徵法第 44 條之立法本旨。」。

現行行政法院之判決，似因受上開在 74 年 1 月 17 日司法院第一廳（74）廳民二字第 034 函之見解影響而採反對說，例如，行政法院 88 年度判字第 3366 號判決：「…又現行稅法對行為罰尚無因自動報備而得免罰之規定，是原告雖於被告查獲前自行報備更正，仍不得據為免罰。」；行政法院 88 年度判字第 2007 號判決：「…另稅捐稽徵法第 48 條之 1 關於補報免罰之規定，係指納稅義務人自動補報並補繳所漏稅款而言，其免罰之範圍限於漏稅罰，本件原告將統一發票轉供他人使用之違章行為，屬行為罰範圍，縱於規定期間內向被告報備，亦難認有該條免罰規定之適用。」

三、本文見解

觀之民國 82 年稅捐稽徵法之修正理由，係為鼓勵納稅義務人自動補報，其短漏稅捐所涉及之刑事責任若不予免除，則納稅義務人豈敢自動補報，有必要明定免除刑事責任，為消除納稅義務人之疑慮，爰明定免除稅捐稽徵法第 41 條至第 45 條之處罰，明文將適用租稅違章自首免罰之範圍擴大及於刑事租稅罰。

按上述反對說之見解，係僅就 82 年修法前之層面觀察，並以「維持行政秩序目的」為主要理由，認為行為罰仍不能免除，惟因時空背景不同，該見解立論似已不足。因為，租稅違章案件若已涉及租稅刑事罰時，其違反稅法之規範，豈僅止於漏稅

罰之問題，其應亦已違反行為罰之規範。例如，故意或以其他不正當方法漏開發票逃漏稅，當亦已違反應依法給予憑證之行為罰。故依稅法規範體系觀察分析，豁免租稅刑事罰之明文規定，實已蘊含豁免租稅行為罰之意旨。

次查，該條文已明文稅捐稽徵法上之「行為罰」免罰，為何單獨規範於各稅法所定有關之「行為罰」則不能免罰⁸¹？立法緣由令人費解，且似有違「平等原則」之虞，故現行規定未明文排除各稅法所訂關於「行為罰」之處罰，應係修法之疏忽遺漏所致。另就稽徵實務觀察，當納稅義務人願自動補報其違反義務之行為時，通常係先於稽徵機關之調查或已知之前，並無意破壞稅捐秩序之維持；反倒是，潛在已破壞稅捐秩序之維持者，稽徵機關並未皆能及時查獲。故若仍僅從法條之文義解釋，認為該條文僅適用於各稅之「漏稅罰」，而不及於各稅之「行為罰」，是否仍合時宜，容值商榷。若欲貫徹只有漏稅罰始有自動補報補繳免罰，則應將該條文第 1 款中有關「行為罰」之部分予以排除，以杜爭議。況查，上述財政部函釋亦皆為修法前之解釋，可知解釋時並未慮及已豁免租稅刑事罰之問題，故實有重新檢視之必要。畢竟，處罰只是手段並非目的，若能鼓勵自新兼含教育功能，實已達成「維持行政秩序目的」之需要。

貳、建議修訂海關緝私條例相關規定

海關總稅務司署 73.10.6. 臺總署緝字第 5124 號函：『主旨：保稅工廠之產品內銷申請按原料補稅案件，如其所申報使用之保稅原料項目及耗用數量與產品單位用料清表所載不符，致生短漏稅捐情事，在海關未查獲前，自動向海關申報補稅，可否僅予補稅結案，免依海關緝私條例有規定論處一案。說明：按「公法之適用，以明文規定者為限，公法未設有明文者，自不得以他法之規定而類推適用」，業經行政法院 60 年判字第 417 號判例釋示有案，而現行海關緝私條例既尚無類似「稅捐稽徵法」第 48 條之 1：「自動補稅免罰」之規定，則本案之主動申報補稅自亦無類推適用准予免罰之餘地。再者，類似本案違法行為人之主動陳報情節，前亦經本署就私運行為人之主動陳報是否可免予議處一案，報奉大部 72 年 8 月 26 日 72 臺財關第 22755 號函之核示：「……該違法行為人既已著手私運行為，仍應依海關緝私條例有關規定處罰」，則參照此一核示意旨，本案自無得予以免罰之餘地，亦即，應依海關緝私條例第 37 條第 1 項之規定科處罰鍰並依同條例第 44 條之規定追徵所漏稅捐。惟以本案既係於貴關著手清查而尚未查獲前主動申報補稅，其違法情節顯非嚴重，貴關於實際科處時，自得於

⁸¹ 德國之立法例，該國租稅通則第 371 條之自動補報免罰，只限於同法第 370 條之逃漏租稅罪，故應只限於漏稅罰，而將行為罰排除於外，其規定較為明確。

法定罰度範圍內從輕議處。』

惟查，同屬租稅法體系中「國稅」稽徵之規範⁸²，適用稅捐稽徵法之規定者，可適用自動補報補繳免罰；若適用海關緝私條例之案件，則無自動補報補繳免罰之適用⁸³，顯有體系規範衝突之處。甚者，若從課徵『營業稅』之案件觀察，一般內地稅營業稅之課徵，適用稅捐稽徵法之規定；惟貨物「進口時」應徵之「營業稅」係由海關代徵，此時徵收及行政救濟程序準用關稅法及海關緝私條例⁸⁴，如進口逃漏營業稅而違反海關緝私條例，卻不能適用補稅免罰之規定，更顯突兀及不合理，實有違「平等原則」，故本文認為有檢討修訂海關緝私條例相關規定之必要。

⁸² 稅捐稽徵法第 2 條規定：「本法所稱稅捐，指一切法定之國、省（市）及縣（市）稅捐。但不包括關稅及礦稅。」這是基於傳統上關於關稅與內地稅之區別的見解。不過，這種看法近年顯然有些轉變。例如德國稅捐通則（AO）第 3 條第 1 項已明文將關稅規定為該法意義下之稅捐。這不是說關稅與內地稅在目的上已不再有區別，而是鑑於現代關稅多係保護關稅，主要以保護國內產業為其經濟目的，而非以獲取收入為其財政目的。在肯認經濟稅捐後，沒有將關稅排除在關於稅捐之一般規定的適用範圍外的意義。請參考 Kruse in Tipke/Kruse Kommentar zur AO und FGO, 16. Aufl., 1996, § 3 Rz. 75.。轉引自，黃茂榮，〈稅捐債務之給付遲延〉，植根雜誌第 23 卷第 7 期，註 16。

⁸³ 稅捐稽徵法第 2 條規定：「本法所稱稅捐，指一切法定之國、省（市）及縣（市）稅捐。但不包括關稅及礦稅。」

⁸⁴ 營業稅法第 41 條規定：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」

第八節 統一租稅罰體系之法制化

第一項 概述

觀之先進國家租稅法之立法例，例如德國及日本，與我國相同，皆係分稅立法之國家。惟德、日兩國皆有週密之租稅通則法典，德國之「租稅通則」計有 4 百餘條文，內容上包括實體及程序，無論租稅債務關係、稽徵程序、強制執行及租稅罰等，皆有詳細之規定。日本在國稅方面，亦有「國稅通則法」、「國稅徵收法」及「國稅犯取締法」等，三部有關國稅之通則性法典，條文總數亦有 3 百餘條。反觀我國稅捐稽徵法之規定，本法僅有 51 條文，再加上施行細則僅 17 條文，相形之下，我國稅捐稽徵法之粗略，不言可喻。

現行稅捐稽徵法之規定尚有諸多問題待充實與改進⁸⁵，本文因限於研究範圍之因素，故僅就統一租稅罰體系之問題加以研討，經研究發現目前存在之問題約有以下之情形：例如以（故意）詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，依稅捐稽徵法第 41 條至第 43 條規定，應科處「租稅刑法」。惟相同構成要件下，證券交易稅條例第 10 條及遺產及贈與稅法第 46 條之規定，卻僅規定課處「租稅秩序罰」，顯有規範不一之問題；另如各稅法中規定論處「普通刑事罰」者，是否僅為訓示規定，有無存在之必要？再者，現行租稅違章案件之裁罰，於 81 年起即回歸由稅捐機關自行裁罰，惟證券交易稅條例第 9 條第 2 項仍規定，該稅之怠報金並不適用其所規定之復查、訴願及行政訴訟程序，稽徵機關應於查明事證後，即行移送法院裁定。此規定是否有其特殊存在之必要性，或係歷史背景下所遺留之舊規範？有無修法之必要等問題，本文研討如下。

第二項 實務綜合研析

壹、稅法分散規定科處「租稅刑事罰」者

(1) 稅捐稽徵法第 41 條規定⁸⁶：「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，

⁸⁵ 詳細探討請參見陳敏，〈稅捐稽徵法之充實與成長〉，財稅研究，1986 年，頁 6 以下。

⁸⁶ 財政部並於 95 年 2 月 6 日以台財稅字第 09504508090 號函，發布「稅捐稽徵法第 41 條所定納稅義務人逃漏稅行為移送偵辦注意事項」，其內容如下：納稅義務人有左列情形之一而故意逃漏稅捐者，應予移送偵辦：1、無進貨或支付事實，而虛報成本、費用或進項稅額者。2、偽造變造統一發票、照證、印戳、票券、帳冊或其他文據者。3、開立收執聯金額大於存根聯金額之統一發票或收據者。4、漏開或短開統一發票同 1 年內達 3 次以上者。5、利用他人名義從事交易、隱匿財產、分散所得或其

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⁸⁷：「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) 遺產及贈與稅法第 50 條規定：「納稅義務人違反第 8 條⁸⁸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。」

貳、稅法分散規定科處「普通刑事罰」者

- (1) 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

他行為者。6、使用不實之契約、債務憑證或其他文據者。7、其他逃漏稅捐行為，對納稅風氣有重大不良影響者。（註：已刪除「前項各款行為，逃漏稅額未達新臺幣 10 萬元，且情節輕微者，得免予移送偵辦。」金額限制之規定。）

⁸⁷ 財政部 93.07.12. 臺財稅字第 0930452381 號令規定，稅捐稽徵法第 43 條所定教唆或幫助他人逃漏稅捐行為移送偵辦注意事項：「稅捐稽徵機關查獲稅捐稽徵法第 43 條所定教唆或幫助他人逃漏稅捐行為之案件，應依下列規定辦理：一、有下列教唆或幫助他人逃漏稅捐情形者，應予移送偵辦：（一）販售、提供空白或填載不實之統一發票、收據或其他證明文件，交付與無交易事實之納稅義務人作為進貨、銷貨或費用憑證使用者。（二）偽造變造統一發票、照證、印戳、票券、帳冊或其他文據，供納稅義務人申報納稅使用者。（三）教唆納稅義務人使用第 1 款或第 2 款之統一發票、照證、印戳、票券、帳冊或其他文據者。（四）教唆或幫助納稅義務人利用他人名義從事交易、隱匿財產、分散所得或為其他行為者。（五）教唆或幫助納稅義務人偽造、變造或使用不實之契約、交易憑證、債務憑證、捐贈收據或其他文據者。（六）其他教唆或幫助納稅義務人逃漏稅捐之行為，對納稅風氣有重大不良影響者。二、前項各款行為，致納稅義務人逃漏稅額未達新臺幣 10 萬元，且情節輕微者，得免予移送偵辦。」

⁸⁸ 遺產及贈與稅法第 8 條第 1 項規定：「遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付或辦理移轉登記。贈與稅未繳清前，不得辦理贈與移轉登記。但依第 41 條規定，於事前申請該管稽徵機關核准發給同意移轉證明書，或經稽徵機關核發免稅證明書、不計入遺產總額證明書或不計入贈與總額證明書者，不在此限。」

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。」

- (2) 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。」
- (3) 所得稅法第 119 條規定：「稽徵機關人員對於納稅義務人之所得額、納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（第 1 項）。前項除外之有關人員及機構，係指納稅義務人本人及其代理人或辯護人、合夥人、納稅義務人之繼承人、扣繳義務人、稅務機關、監察機關、受理有關稅務訴願訴訟機關以及經財政部核定之機關與人員（第 2 項）。稽徵機關對其他政府機關為統計目的而供應之資料，並不洩漏納稅義務人之姓名者，不受保密之限制（第 3 項）。政府機關人員對稽徵機關所提供第 1 項之資料，如有洩漏情事，比照同項對稽徵機關人員洩漏秘密之處分議處（第 4 項）。」
- (4) 所得稅法施行細則第 24 條之 1 規定：「本法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 規定醫藥及生育費之扣除，應檢附醫療院、所開具之單據，如有申報不實且經查明有以不正當方法逃漏稅捐情事，稅捐稽徵機關除依法追繳稅款外，有關人員涉及刑責部分，應移送司法機關偵辦。」
- (5) 所得稅法施行細則第 100 條規定：「停止營業之公告，應張貼於營利事業場所主要進出門戶之明顯處，營利事業不得將之掩蔽塗污或撕毀。違者由稽徵機關移送法辦。」

參、稅法對故意犯規定課處「租稅秩序罰」者

- (1) 證券交易稅條例第 10 條規定：「有價證券買賣人違反本條例規定，以詐欺或其他不正當行為逃避稅負者，各處以應納稅額 20 倍之罰鍰（第 1 項）。代徵人有前項同一行為者，加倍處以罰鍰（第 2 項）。」
- (2) 遺產及贈與稅法第 46 條規定：「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。」

肆、稅法規定裁罰主體為「法院」者

證券交易稅條例第 9 條第 2 項規定：「代徵人不依本條例第 3 條第 2 項之規定，向該管稽徵機關填報證券成交清單或所填報事項有虛偽不實之情事者，處以新臺幣 1 千 5 百元以上 3 千元以下之怠報金。該項怠報金並不適用本條例第 13 條所規定之復查、訴願及行政訴訟程序，稽徵機關應於查明事證後，即行移送法院裁定。」

第三項 問題之研討

關於逃漏稅捐者課以刑責之問題，於民國 66 年修正前所得稅法第 110 條第 3 項及營業稅法第 50 條等均設有規定，惟其構成要件及刑度並不相同，乃於稅捐稽徵法中予以統一規定，以適用於各稅⁸⁹。是在稅捐稽徵法公布施行後，納稅義務人有以詐欺或其他不正當行為逃避稅負者，均應依稅捐稽徵法之規定處斷，不再適用其他各稅所定之漏稅刑事罰，亦不適用有關詐欺罪之規定。

故納稅義務人有違反上述證券交易稅條例第 10 條及遺產及贈與稅法第 46 條之規定者，理應依稅捐稽徵法第 41 條規定論處租稅刑罰⁹⁰，惟現行法卻另規定課處「租稅秩序罰」，致實務運作上徒增適用之疑義。是以，應將違反遺產及贈與稅法第 46 條、證券交易稅條例第 10 條之行為，改行規定為科以刑法的犯罪行為，或刪除該條文，以資與稅捐稽徵法第 41 條刑事制裁之規定相配合⁹¹，並期租稅刑罰體系之一致。至於遺產及贈與稅法第 50 條規定之部分，似亦應移列於稅捐稽徵法統一規範，較為合乎現行租稅刑罰之體制。另關各稅法上「普通刑事罰」之規定，本文認為多屬「訓示規定」，蓋凡違法行為，符合刑法規定之構成要件時，自應依刑法處罪，不待租稅法另予規定⁹²。故上述本屬普通刑事罰者，無須再規定，似可考慮刪除。

有關稅捐案件裁罰主體之問題，經司法院大法官釋字第 289 號解釋後⁹³，稅捐機關

⁸⁹ 詳細說明請參見張昌邦，《稅捐稽徵法論》，1984 年，頁 142 以下。

⁹⁰ 學者陳敏認為，依「遺產及贈與稅法第 46 條」及「稅捐稽徵法第 41 條」之規定觀察，因此，遺產稅或贈與稅之納稅義務人，逃漏遺產稅或贈與稅而違反該法第 46 條之規定時，應適用稅捐稽徵法第 41 條之規定科處租稅刑罰。參見，陳敏，《行政法總論》，5 版，2007 年，頁 721~722。

⁹¹ 林山田，〈行政刑法與行政犯的辯正〉，收錄於行政院經濟建設委員會委託，廖義男主持，《行政不法行為制裁規定之研究》，1980 年 5 月，頁 24。

⁹² 參見卜正明著，《租稅罰的研究》，財訓所，1973 年，頁 14。

⁹³ 司法院釋字第 289 號解釋：「稅法規定由法院裁定之罰鍰，其處理程序應以法律定之，以符合憲法保障人民權利之意旨。本院院解字第 3685 號、第 4006 號解釋及行政院於中華民國 61 年 10 月 11 日修正發布之財務案件處理辦法，係法制未備前之措施，均應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿 2 年時失其效力。」

已於 81 年 11 月 23 日修改稅捐稽徵法，增加第 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。」按目前稅捐法所規定之各種罰鍰，原則上已皆由稅捐稽徵機關自行科處，不再移送法院裁定。故證券交易稅條例第 9 條第 2 項後段關於即行『移送法院』裁定『怠報金』的規定，應係修法之遺漏。因為現行其他各稅法上對加徵怠報金之處理，皆已由稅捐機關自行裁處，且因行政罰法亦已明確規定，行政秩序罰由行政機關管轄裁處之，體例上自無再個別例外規定由法院裁定之必要。此問題經就實務之查詢瞭解，現行實務上尚無依該規定移送法院裁定之案例，惟為避免實際案例發生時之運作衝突，實有及早修法之必要，以資明確規範。