

## 第五章 租稅罰之困境及法之整備

### 第一節 困境及法之整備

備受重視之行政罰法於 95 年 2 月 5 日開始施行，所涵蓋之範圍十分廣泛，凡與行政罰有關之一般性重要事項，除部分程序規定因可仍適用行政程序法外，其他不論是實體或程序規定皆納入規範，可算是一相當完整之法律，已具有行政罰法總則之地位，對我國日後有關行政罰之事項提供完備之法規基礎。

此法之公布施行，對於行政機關行政裁罰權之行使，將帶來相當大之衝擊。由於本法中有不少規定，與現行做法不同，更有以往所無之全新規定，故行政機關必須配合調整，以符合該法之要求。此對於經常行使裁罰權之捐稽機關而言，更是如臨大敵倍感壓力，惟恐有所疏失，導致日後裁罰之違法。因此，在該法施行之前稅捐機關即已研討相關可能之影響並預為準備，從中央主管機關到地方稽徵機關，已舉辦過多次之會議及講習，期能及早因應。

為期修法建議參考之便利性，本章原則上參照行政罰法規範之體例，就租稅罰因應行政罰法施行後之困境及法之整備等相關問題詳加探討研析。例如，稅捐稽徵法第 48 條之 3 處罰從新從輕原則之規定，致使罰鍰案件向有救濟利益之問題，行政法罰施行後是否存廢加以論述；現行稅法之裁罰權之期間為 5 年或 7 年，而行政罰法第 27 條規定之裁處時效為 3 年，兩者間規定不同，如何適用之問題加以探討。另外有關「共同違法及併同處罰」、「裁處之審酌加減及擴張」、「職權不處罰」、「一行為不二罰與數罪併罰」、「刑事罰與行政罰競合」之問題等節，皆為本章研究之核心重點。冀圖於行政罰法實行後，配合相關理論與實務之發展，健全租稅罰之實務運作。最後，將研究所發現之問題，試圖探求解決之道，並作成具體修法之建議，以圖為新制整備，克服及減輕相關問題延伸之衝擊。

## 第二節 最初裁處時與裁處時之爭議

### 第一項 行政罰法之規定

行政罰法第 5 條規定：「行為後法律或自治條例有變更者，適用行政機關最初裁處時之法律或自治條例。但裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，適用最有利於受處罰者之規定。」

當行為人從事違反行政法上義務之行為後，相關之處罰法規有所變動，發生有利或不利行為人之效果時，究係以行為時為準，或裁處時為準，或以對行為人最有利為準，立法例上各有不同。學者認為此條規定應作如下的理解<sup>1</sup>：

- 一、從新原則，即行為後法律有變更者，採「裁處時」法律，而非如其他國家採「行為時」為原則，所謂「裁處」指該管機關「最初作成裁罰處分」而言，若裁處後行政救濟程序中，法規變更則不生影響。又法規變更僅指實體法，至於程序法變更不包括在內，蓋程序法一律從新而不問是裁處抑救濟程序。
- 二、從優原則，從行為時至裁處止，法規若有變更應適用「最有利」於受處罰人之法規，這時就不再拘泥於裁處時原則。
- 三、最有利之比較，即從一切法律效果加以比較而後判斷，並非單純比較罰鍰法定額之高低，尚包括處罰種類、時間長短（如停業）及其他隨附效果（如有附加沒入等）。
- 四、以有明確授權之法規命令補充處罰構成要件者，亦為法之所許，則法規命令的變更，應視同法律變更處理。<sup>2</sup>

我國目前在行政罰方面，除非法律有明文之規定，如稅捐稽徵法第 48 條之 3 條及社會秩序維護法第 3 條採從新從輕原則外，行政法院及行政機關向來皆遵守「程序從

---

<sup>1</sup> 吳庚，《行政法之理論與實用》，第 9 版，頁 481。

<sup>2</sup> 草案第 5 條第 2 項：「法律或自治條例定有施行期間者，縱因期間屆滿而失效，對於有效施行期間內違反行政法上義務之行為，仍適用之。」是關於行政罰之限時內適用問題而設，立法院審議時，予以刪除。立法者欲貫徹從新及最有利之原則意向甚明，故違反行政法上義務行為，在行為後法規失效（包括廢止處罰）時，行為人即免受處罰。

新、實體從舊」原則，仍以行為時之法規處罰，不論其後法規是否已作有利於行為人之修正。行政罰法第 5 條則參採上述兩種重要之行政法律規定，明定採取從新從輕原則<sup>3</sup>。

## 第二項 租稅秩序罰之規定

稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」

該條規定「裁處時」之意義為何？財政部 85 年 8 月 2 日台財稅第 851912487 號函釋規定：「主旨：85 年 7 月 30 日修正公布之稅捐稽徵法第 48 條之 3，對於公布生效時尚未裁罰確定之案件均有其適用。說明：一、85 年 7 月 30 日修正公布之稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律」，上開法條所稱之「裁處」，依修正理由說明，包括訴願、再訴願（編者註：已無再訴願程序）及行政訴訟之決定或判決。準此，稅捐稽徵法第 48 條之 2 修正公布生效時仍在復查、訴願、再訴願及行政訴訟中，尚未裁罰確定之案件均有該條之適用。」此函釋認為「裁處時」係指在行政救濟進行中，「尚未裁罰確定」之案件均有該條之適用，因此，可能引起受處分人無理由亦提起行政救濟，以期待處罰規定的減輕，實務上滋生徒增訟源之困擾，亟待解決。

## 第三項 問題之研討

租稅秩序罰之種類以罰鍰為大宗，由於現行法制下存在秩序罰期待救濟利益之問題，致行政機關即便已依規定裁量處分，受處分人仍依法提起救濟，期待享受法律所規定之利益，其癥結問題經歸納分析有如下幾點：

---

<sup>3</sup> 行政罰法第 5 條之立法理由：「一、明定法律或自治條例變更時之適用，係採「從新從輕」之處罰原則，即於行為後之法律或自治條例有變更者，原則上係「從新」，適用行政機關最初裁處時之法律或自治條例；僅於裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，始例外「從輕」，適用最有利於受處罰者之規定。二、參考刑法第 2 條第 1 項、社會秩序維護法第 3 條、德國違反秩序罰法第 4 條第 2 項至第 4 項、奧地利聯邦行政罰法第 1 條第 2 項。」。

## 一、罰鍰暫緩強制執行

稅捐稽徵法第 39 條規定，納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納半數或提供相當擔保，並依法提起訴願者，暫緩移送法院強制執行。惟罰鍰提起訴願未繳納半數或提供相當擔保，依稅捐稽徵法第 50 條之 2 但書規定<sup>4</sup>，在行政救濟程序終結前，免依稅捐稽徵法第 39 條規定予以強制執行。

## 二、行政救濟中之罰鍰無限制出境之適用

限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法第 2 條第 1 項規定：「在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐或關稅逾法定繳納期限尚未繳納，其欠繳稅款及『已確定之罰鍰』單計或合計，個人在新台幣 50 萬元以上，營利事業在新台幣 1 百萬元以上者，由稅捐稽徵機關或海關報請財政部函請內政部入出境管理局限制該欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。」第 2 項「前項欠繳稅款或罰鍰移送法院裁罰或強制執行者，由法院依職權或依稅捐稽徵機關或海關之聲請，函請內政部入出境管理局限制該欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。」第 3 項「第 1 項所稱之個人或營利事業，『欠繳應納稅捐或關稅』，在行政救濟程序終結前，個人在新台幣 75 萬元以上，營利事業在新台幣 150 萬元以上者，稅捐稽徵機關或海關得報請財政部函請內政部入出境管理局限制該欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。」可知罰鍰未繳納提起行政救濟，暫緩移送強制執行，亦無限制出境之適用。

## 三、罰鍰適用從新從輕之原則

稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」此即所謂從新從輕之原則，所稱「裁處」，如上述係指在行政救濟進行中，尚未裁罰確定<sup>5</sup>之案件均有適用。

---

<sup>4</sup> 稅捐稽徵法第 50 條之 2：「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。」。

<sup>5</sup> 稅捐稽徵法第 34 條第 3 項：「第 1 項所稱『確定』，係指左列各種情形：一、經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者。二、經復查決定，納稅義務人未依法提起訴願者。三、經訴願決定，納稅義務人未依法提起再訴願者。四、經再訴願決定，納稅義務人未依法提行政訴訟者。五、經行政訴訟判決者。」。

#### 四、罰鍰無加計利息之適用

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。但第 6 條關於稅捐優先及第 38 條<sup>6</sup>，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。」，因此，罰鍰於行政救濟確定時，亦無加計利息之適用。

綜上論述，稅捐稽徵法第 48 條之 3 雖同樣採從新從輕原則，惟其內容與行政罰法第 5 條略有不同，在「從新」部分，前者係依「裁處時」之法律，而後者則為「最初裁處時」之法律或自治條例，兩者之差異在於，前者包括於行政救濟中作成之復查、訴願、及行政訴訟決定等之時點<sup>7</sup>，而後者則只限於原處分機關作成「最初之處罰」時，縱使事後提起行政救濟後法律發生變動，仍依最初之處罰時為準，另如依行政程序法第 128 條規定重新作成之處罰亦同<sup>8</sup>。

因稅捐稽徵法本條之規定，可視為行政罰法之特別規定，故可優先適用，雖不受行政罰法該條規定之影響，惟稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定，對從新從輕部分採取較為寬鬆之態度，是否有其特別之立法目的存在，否則行政罰法既已訂有一般性之規定，本條應可考慮修法刪除，依補充法之原理，即可逕予適用行政罰法第 5 條之規定，以期回歸到法律之正常適用，避免被輕易提起救濟以獲僥倖之人所濫用，並維法秩序之安定。

---

<sup>6</sup> 稅捐稽徵法第 38 條第 3 項：「經依復查、訴願或行政訴訟程序終結決定或判決，應補繳稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後 10 日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納，並自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之 1 年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。」

<sup>7</sup> 參照財政部 85/8/2 日台財稅第 851912487 號函釋規定。

<sup>8</sup> 參閱林錫堯，《行政罰法》，2005.6，初版，頁 67。

### 第三節 納稅義務人的責任條件與能力之問題

#### 第一項 概述

行政罰中責任原則簡言之，即「無責任即無行政罰」。行政罰之「責任原則」有兩項要素，即「責任條件」與「責任能力」兩項。行為人在主觀上必須有故意或過失之可非難情形存在，始得加以處罰，為現代處罰法制之基本原則，此涉及到處罰之責任條件。在司法院大法官釋字第275號解釋中已確立此見解，只是為避免對行政機關在舉證上造成過大之負擔，乃有建立「推定過失」制度，以為緩衝。惟為提昇對人民權利之保障，行政罰法第7條第1項採取較為進步之立法，規定行為人非出於故意或過失者，不予處罰<sup>9</sup>。準此，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。由於一般人民違反行政義務而受行政罰之制裁者，大都屬過失行為，而行為人是否具備過失之主觀要件並不易證明，故本法施行後，對行政機關之舉證責任負擔，必然較以往加重。

此外，對於非自然人之法人等組織之處罰，由於其無主觀意思之存在，故本法第7條第2項參考德國之規定，以其代表人等之自然人之故意過失，推定為該等組織之故意過失，以克服如何具備主觀要件之難題。

#### 第二項 責任條件

所謂的「責任條件<sup>10</sup>」，主要係指行為人之「主觀犯意」，即行為人能對其行為有一定之意思決定，因此若其決定從事侵害法益之行為，即得對其非難，要求其承擔責任之意。此種責任條件主要有兩種，即「故意」與「過失」。是以，在行政秩序罰

---

<sup>9</sup> 行政罰法第7條：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰（第1項）。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違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失（第2項）。」

<sup>10</sup> 現行實定法中除行政罰法外，有關「責任條件」之明文規定者寥寥無幾，僅如刑法第12條規定：「行為非出於故意或過失者，不罰（第1項）。過失行為之處罰，以有特別規定者為限（第2項）。」對於過失行為之處罰，通常均較故意犯為輕，且以法律有明文規定者為限；另如社會秩序維護法第7條規定：「違反本法行為，不問出於故意或過失，均應處罰（第1項）。但出於過失者，不得罰以拘留，並得減輕之（第2項）。」亦對於故意與過失行為區別處罰標準，其餘法規似皆未就「責任條件」有所規定。

中，若以行為人具有責任條件為前提，則必須在行為人就其行為有故意或過失時，始得處以行政秩序罰。因此，責任條件之具備與否，對於行為人得否受行政秩序罰之制裁，影響極大。行政罰是否以故意或過失為要件，實務上曾有重大之爭議，其見解之變遷可分為四個時期<sup>11</sup>：（1）故意責任說時期；（2）故意與過失等價說時期；（3）無過失責任說時期；（4）過失推定說時期。

94年2月5日公布之「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。」。該條文之立法理由稱：「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之情形，應無可非難性及可歸責性，故第一項明定不予處罰。」。此外，該立法總說明稱：「……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，本法不採『推定過失責任』之立法，……」。基上說明，有關「責任條件」之規定，似又回到了「故意與過失等價說時期<sup>12</sup>」，即採「最低過失主義」。

有關行政罰法施行前後「舉證責任」之問題，行政罰法施行前，行政秩序罰有關責任條件之認定，主要係以司法院釋字第275號解釋所建立之體系為依據，即在傳統之故意、過失外，增加了「推定過失」之類型<sup>13</sup>，以減輕行政機關之舉證責任。有關釋字第275號推定過失的釋示，即「…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。…」此號解釋產生相當於法律推定而產生舉證責任倒置之效果<sup>14</sup>，可見其確屬嚴苛，有過度偏袒行政機關之情形，新法施行應趁此機會「與民更始」，不應再予援用<sup>15</sup>。其次，大法官作成釋字第275號解釋時，原就預留餘地，若法律對責任條件另有規定時，即從其規定而不用該解

<sup>11</sup> 詳細論述請參考李惠宗，《行政罰法之理論與案例》，作者自版，2005年，頁60以下。

<sup>12</sup> 李惠宗，《行政罰法之理論與案例》，作者自版，2005年，頁62。有關行政院就「責任條件」所審酌之實務裁判案例，請參見本文前揭註解之內容。

<sup>13</sup> 有關藉以區別應受行政秩序罰之不法行為的違反義務程度，而分別適用「過失責任」或「推定過失」之原則，在外國立法例上早有先例。請參考城仲模，〈奧國行政罰制度析論〉，收錄氏著「行政法之基礎理論」（增訂新版），三民書局，1970年，頁406。該文內容略以：「…凡客觀上有違反行政禁止命令之行為結果，固應予處罰，即一般違反遵從義務之行為（違警行為），不問其責任條件，亦同。前者之舉證責任在行政官署，後者應由不遵從義務人舉證說明其應為無責，否則即予推定為過失。」

<sup>14</sup> 學者曾華松大法官認為，釋字第275號解釋，是舉證程度的認知，而不是舉證責任的轉換。其認為行政罰法通過後，釋字第275號還是有適用，因為它是經驗法則的適用，詳參法務部行政罰法研究制定委員會第27次會議記錄（90.11.09日）發言要旨，第2冊，頁1079。

<sup>15</sup> 詳參吳庚，《行政法之理論與實用》，第9版，頁487。

釋，所以解釋文第二句即謂：「法律無特別規定時」，行政罰法生效後這一前提便不存在<sup>16</sup>。且因「關於過失之有無的舉證移轉由行為人負擔，其結果和課以無過失責任無異」，是故在行政秩序罰上採取「推定過失責任」原則，其不妥當至為明顯<sup>17</sup>。故此應僅係過渡性之作法，行政罰法施行後<sup>18</sup>，必須由行政機關證明行為人係出於故意或過失，否則不得加以處罰。

### 第三項 責任能力

行政機關對人民處以行政罰，仍須以具備責任能力為要件，即行為人受行政罰之制裁，必須以具有可對自己行為負責之能力為前提，一般區別為三種，即完全行為能力，限制行為能力及無行為能力；其中限制行為能力者得減輕處罰，無行為能力者則不予處罰。此種負責之能力主要以年齡及精神狀態做為判斷之標準，行政罰第 9 條有明文之規定<sup>19</sup>。此種責任能力要件之具備，依其性質應只有在自然人身上發生，故如法人或非法人組織等，即無本條規定之適用。現行稅法並未就「責任能力」部分有所規範，故行政罰法施行後，有關「責任能力」之規定，於稅捐案件即可補充適用之。

在租稅案件中具權利能力者未必即有行為能力<sup>20</sup>，因此若有未滿 14 歲之人違反租稅法上之義務時，即不得加以處罰。如遺產及贈與稅法第 44 條規定，稽徵機關對納稅義務人未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者之處罰，倘納稅義務人未滿 14 歲，僅能予以補稅，不得裁罰。惟依行政罰法第 9 條規定，對於未滿 18 歲之未成年人並非完全不罰，而係得減輕處罰，因此目前財政部 87/01/22 台財稅第 871925011 號函不處罰未成

<sup>16</sup> 詳參，法務部之會議紀錄及發言要旨彙編（二），頁 1082，學者吳庚大法官之發言。

<sup>17</sup> 黃茂榮，〈稅捐秩序罰的責任要件〉，收錄氏著「稅捐法論衡」，頁 105。

<sup>18</sup> 在 94 年 10 月 12 日在臺北市政府訴願委員會所舉辦之「行政罰法施行對訴願業務之影響」演講及座談會中，與會者曾提出：如果行為是在施行前就裁處，施行後應否考慮行政罰法之故意過失部分？學者林錫堯回答全文如下：「我們就是以裁罰為準，處罰了就處罰了，這樣較清楚，訴願機關畢竟是審查原處分機關的合法性及合目的性這樣功能而已，當時法律狀態是這樣，法條文字中並無說裁處確定。」詳請參臺北市政府訴願委員會，〈訴願專論選輯－訴願新制專論系列之六〉，2005 年 12 月，頁 27。

<sup>19</sup> 行政罰法第 9 條：「未滿 14 歲人之行為，不予處罰（第 1 項）。14 歲以上未滿 18 歲人之行為，得減輕處罰（第 2 項）。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（第 3 項）。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（第 4 項）。前 2 項規定，於因故意或過失自行招致者，不適用之（第 5 項）。」

<sup>20</sup> 例如土地稅法第 53 條規定：「納稅義務人或代繳義務人未於稅單所載限繳日期內繳清應納稅款者，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。經核准以票據繳納稅款者，以票據兌現日為繳納日。」此時之納稅義務人即有可能為未滿 14 歲之人。



年人之規定<sup>21</sup>，就此部分即有檢討之處。

至於其法定代理人部分<sup>22</sup>，除非該法有要求法定代理人應代替未成年人履行其申報義務，並對違反此項義務者而加以處罰之規定時，如所得稅法第 15 條規定，「納稅義務人之配偶，及合於第 17 條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。」始得罰及法定代理人，否則若如遺產及贈與稅法中並無此種規定<sup>23</sup>，稽徵機關即不得處罰其法定代理人。

我國現行稅法規定，一般係以納稅義務人為違章行為之主體。納稅義務人為無行為能力或限制行為能力之自然人，又未規定其法定代理人應代為履行有關之行為義務，在法定代理人代其行為而有違章情事時，如不構成行政罰法第 14 條之共同違章行為，則既不能處罰法定代理人，亦不能處罰無行為能力之納稅義務人，即形成法律漏洞<sup>24</sup>。

故本文認為，應在稅捐稽徵法增訂法定代理人應代無行為能力人或限制行為能力人為行為義務，及以納稅義務人之財產負責繳清其稅捐之義務。在法定代理人不履行此一義務時，適用關於納稅義務人之處罰規定。

---

<sup>21</sup> 財政部 87/01/22 台財稅第 871925011 號函：「主旨：有關遺產稅違章案，納稅義務人為繼承人而其中有部分為未成年人或禁治產人者，應以有行為能力之繼承人就漏稅總額予以處罰。」

<sup>22</sup> 行政院 94.8.8 行政院台規字第 0940020908 號函發布：「行政機關因應行政罰法施行應注意之法制事項」；其第五點規定：「各機關就主管法律或自治條例訂定行政罰時，有關責任能力部分，應檢視下列情形：（一）未滿 14 歲人之行為，不予處罰。（二）18 歲以下之未成年人，違反行政法上義務行為，於監督不周或行使親權、管教不當時，得以其『法定代理人』為處罰對象。」。有關得逕行處罰法定代理人之部分，並未說明依據為何？本文認為似有違反「依法行政（法律保留）」之虞。

<sup>23</sup> 財政部 80/11/13 台財稅第 801261590 號函：「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。（編者註：現改由稽徵機關自行裁罰）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 台財稅第 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釋字第 275 號解釋，應予免罰。」

<sup>24</sup> 有關法定代理人責任之問題，在處罰法定原則下，法律規範不明確時，要用法理推論作成解釋以做為可否處罰的結論，恐非妥適。故法務部行政罰法諮詢小組第 8 次會議之結論為：「議題不作決議，委員意見做成紀錄後提供給各與會機關做為參考，如果有明確規定之必要，建議循修法途徑解決為宜，俾符合法治國原則。」；德國租稅通則第 69 條有明文規定，法定代理人應負損害負擔之責任。

## 第四節 稅法上共同違法及併同處罰之問題

行政罰法中共同違法之規定，不採刑法有關教唆犯、幫助犯之概念，此因行政罰之不法內涵及非難評價不若刑罰，且為避免實務不易區分導致行政機關裁罰時徒生困擾之故。<sup>25</sup>且所稱之「共同實施」，係指義務主體與該義務主體以外之第三人共同違反行政法上之義務，並不包括義務主體與該義務主體內部之成員共同違反行政法上義務之情形。因現行租稅法並未就共同違法及併同處罰作明確規範，故行政罰法實行後，適用上恐將發生疑義，本文試就可能發生之問題研析如下：

### 第一項 共同違法

#### 一、行政罰法只處罰故意共同實施者

違反行政義務之行為除得由一個人單獨為之者外，亦得由多數人所共同形成，此種共同違反行政義務之多數行為人，即如同刑法上之共犯，依其參與之態樣又可區分為，共同正犯、教唆犯及幫助犯<sup>26</sup>三者。

共同參與違反秩序之多數行為人，由於共同正犯基於共同的行為決意，各自分擔違反秩序行為之一部或全部，並共同實現構成要件，故皆具有可罰性，應皆可視為違反秩序之正犯而加以處罰。違反秩序行為之反社會性及可非難性本較刑罰為低，教唆及幫助違反行政義務之行為又較正犯為低，故其可罰性相當薄弱，因此除非為了達到特定之行政目的，得在個別法規明定處罰外，否則應不處罰為宜。故行政罰法第 14 條第 1 項原則上只處罰共同參與者，至於教唆及幫助者則除在外。且須皆具故意者，始可適用本項規定，若僅屬過失態樣者，亦不予處罰<sup>27</sup>。

現行稅捐稽徵法第 43 條第 1 項，對於教唆或幫助犯同法第 41 條或第 42 條之罪

<sup>25</sup> 參見行政罰法第 14 條之立法理由。

<sup>26</sup> 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）。」。

<sup>27</sup> 行政罰法第 14 條：「故意共同實施違反行政法上義務之行為者，依其行為情節之輕重，分別處罰之（第 1 項）。前項情形，因身分或其他特定關係成立之違反行政法上義務行為，其無此身分或特定關係者，仍處罰之（第 2 項）。因身分或其他特定關係致處罰有重輕或免除時，其無此身分或特定關係者，仍處以通常之處罰（第 3 項）。」

者，有處以刑罰之規定。同條第 2 項，對於稅務人員、執行業務之律師、會計師或其他合法代理人犯第 1 項之罪者，並有加重其刑之規定。不過，前述之規定皆係針對犯該法第 41 條及第 42 條之罪而受到租稅刑罰（漏稅罰）之情形，至於應受到租稅行政罰（行為罰）部分，則不在其內。因此，若有多數人之參與時，則應考量其參與之型態，究係共同參與，或係教唆、幫助，再依行政罰法第 14 條之規定處理。如有退休之稅務人員開設稅務諮詢公司，提供稅務規劃之服務並收取費用，若有指導他人如何逃漏稅之情形時，應屬教唆。或是有公司或公益團體等，提供不實憑證以供他人逃漏稅者，則屬幫助<sup>28</sup>。上述教唆或幫助行為，除有稅捐稽徵法第 43 條之情形者，應處租稅刑罰外，並不受行政罰之處罰。

另依現行稅捐稽徵法第 41 條、第 42 條及第 47 條規定，對於以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐或短漏繳代徵或代扣稅款者，僅對納稅義務人、代徵人或扣繳義務人等或其負責人等，設有租稅刑罰之規定，惟並未就會計師、律師或記帳士等有共同違法時處以租稅刑罰之規定，似有法律漏洞之存在。本文認為行政罰法施行後，若有會計師、律師或記帳士等，直接與納稅義務人共同合意，由其去從事如取得不實憑證、變造資料或為虛偽記載、陳述等行為，以謀逃漏稅捐，並約定一定之報酬者，則可構成共同參與，似應一併納入處罰<sup>29</sup>。

## 二、共同實施者之處罰

依行政罰法第 14 條第 1 項之規定，對於共同實施者之處罰，本條係採「分別處罰制」，即按個別行為情節之輕重，分別處罰之，而非「共同處罰制」。此項處罰規定原本十分清楚，惟在租稅處罰之案件，則有不同之見解。有認為現行稅法有關漏稅罰鍰之規定，多以按所漏稅額之倍數或一定比例之罰鍰，為相當嚴厲之處罰，足以剝奪違規者之不法利益，並達到制裁目的。因此，依比例原則，解釋上可認為係本條「分別處罰」之特別規定，而採「由違章行為人共同分擔」之規定，不應對各人均分別處

---

<sup>28</sup> 如行政法院 89 年度判字第 1596 判決，即以取具不實之捐贈收據，於綜合所得稅結算申報時列報為捐贈扣除額，以逃漏綜合所得稅之情形，該出具不實收據之團體即屬幫助逃漏稅者。另行政法院 82 年 7 月份庭長評事聯席會議亦涉及幫助之決議，即「海關緝私條例第 31 條第 1 項規定：『船舶、航空器、車輛或其他運輸工具所載貨物，經海關查明有未列入艙口單或載貨清單者，處船長、管領人 1 千元以上 1 萬 5 千元以下罰鍰，責任歸屬貨主者，處罰貨主。』係為防止船長或管領人利用（幫助他人利用）船舶等私運貨物，故課以應將所載貨物列入艙口單或載貨清單之義務，以便檢查。」。

<sup>29</sup> 學者黃士洲認為，專門職業人員之共同違法，縱有顯明於申報書表上，且經證明係故意為之者，依專業自重、自制的制衡及懲戒機制，已具相當嚇阻效果，不宜擴張適用行政罰法之處罰規定。參見氏著，〈行政罰法應如何適用於稅捐裁罰〉，財稅研究，第 37 卷第 6 期，頁 164。

罰，較為合理<sup>30</sup>。如依遺產及贈與稅法第 44 條規定，對未限辦理申報之納稅義務人係處以 1 倍至 2 倍之處鍰，倘繼承人有多數人且皆為納稅義務人時，若採分別處罰制，則累積起來之罰鍰，金額必然甚高，應有未盡合理之處<sup>31</sup>。

現行之租稅法規中之罰鍰，除了定額之處罰外，以倍數或一定比例罰鍰之處罰，極為普遍，則是否全部可以認定皆為行政罰法第 14 條第 1 項「分別處罰」之特別規定，而仍延續以往之「共同處罰」作法，恐須由主管機關透過解釋之方式，或另行修法，以資為明確之依據<sup>32</sup>。

## 第二項 併同處罰

行政罰法對於私法人之處罰，已有明文之規定，然並無法完全達到對其處罰之目的，蓋法人或私法組織之違反行政義務，往往係出於第三人之行為所致。由於該第三人與法人之間具有特殊之關係，如董事或有代表權之人，則此等人自應對法人負有一定之責任。倘因其執行職務或為私法人之利益而為行為，致使該私法人違反行政法上義務時，其本身亦有加以處罰之必要，故該法於第 15 條第 1 項乃有處罰之明文規定<sup>33</sup>。其次，上述所稱私法人之董事或其他有代表權之人，基於其職務，對於該私法人之

<sup>30</sup> 參閱陳清秀，〈行政秩序罰之處罰對象——以行政罰法草案規定為中心〉，行政罰法草案研討會，法務部主辦，2004.10.15 日，頁 83。臺中高等行政法院 95.05.30.94 年度訴字第 661 號判決略以：「所謂『共同』處罰罰鍰，實務作法係命受處分人共負連帶繳納責任之意，其中一人繳清，則其他受處分人同免其責。其中不分受罰人違法情節及其非難性之輕重，一律命受罰人共負『罰鍰』連帶責任，則受罰人真正受執行之金額，將因執行機關就其執行對象之選定或其執行順序，致生受罰結果不同之結果，核與行政罰有關共犯之理論，對共同實施違反行政秩序罰行為者，分別加以處罰之情形不同。此種處罰之結果，顯與行政罰公平適當原則及行政罰之比例原則牴觸。又基於處罰法定原則，對於人民之處罰亦不得以類推適用之方式，或是以習慣法作為處罰之根據，職是民法連帶債務之觀念尚不得未經立法明文而類推適用於行政法之處罰。」

<sup>31</sup> 依遺產及贈與稅法第 47 條：「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。」已有所限制，但此係對「分別處罰」或「共同處罰」之限制，並不明確。惟依行政罰法第 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，立法者應已肯認遺產及贈與稅法第 47 條之規定，應係採「由數個納稅義務人共同分擔」之見解。

<sup>32</sup> 實務上不只是租稅法規有倍數之處罰，在其他法域亦常可見到，例如菸酒管理法第 46 條第 1 項及第 55 條等，係規定「按查獲物查獲時現值」之倍數處罰，則是否皆屬特別規定，而排除行政罰法第 14 條第 1 項「分別處罰」之適用，似未能一概而論。

<sup>33</sup> 行政罰法第 15 條：「私法人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，

職員等，本有監督義務。倘若私法人之董事等未善盡監督之責，自應承擔相當之責任。換言之，若能藉由加重私法人董事等之監督責任，應可進一步達到確實制裁私法人之目的，此在行政罰法第 15 條第 2 項亦有明文。此外，依該法第 16 條之規定，亦準用於設有代表人或管理人之非法人團體，或法人以外之其他私法組織。

對租稅法規所造成之影響，主要會發生在涉及法人或私法組織之處罰方面。蓋只要處罰對象非屬自然人或獨資商號時，即須注意到其董事或其他有代權人之責任，如逃漏稅案件中，是否係出於此種人之指示，或係出於監督之疏忽所造成者。此係以往租稅稽徵業務中，甚少注意到的。由於既然此種人並非稅法所直接規範之對象，故一般大多只著重在法人或組織本身有無違反租稅法規情事，不會再去追究此種人之責任，但行政罰法既已有明文之規定，則稽徵機關日後在處理此類案件時，如在調閱帳簿或訪談過程中，應設法記明，以備日後處理時之根據。同時，前述有關處罰法人或組織之故意過失之認定，亦與此有密切關係，可以一併處理，以減輕負擔。

---

致使私法人違反行政法上義務應受處罰者，該行為人如有故意或重大過失時，除法律或自治條例另有規定外，應並受同一規定罰鍰之處罰（第 1 項）。私法人之職員、受僱人或從業人員，因執行其職務或為私法人之利益為行為，致使私法人違反行政法上義務應受處罰者，私法人之董事或其他有代表權之人，如對該行政法上義務之違反，因故意或重大過失，未盡其防止義務時，除法律或自治條例另有規定外，應並受同一規定罰鍰之處罰（第 2 項）。依前二項並受同一規定處罰之罰鍰，不得逾新臺幣 1 百萬元。但其所得之利益逾新臺幣 1 百萬元者，得於其所得利益之範圍內裁處之（第 3 項）。」

## 第五節 租稅罰裁處之審酌相關問題

### 第一項 裁處之審酌

當行為人因違反行政法上義務而受到罰鍰之處罰，倘行政機關對此罰鍰之裁處依法享有裁量權時，則應考量何種因素，以為其裁量權行使之依據，才不致於有逾越或濫用之違法或不當之情形存在。行政罰法於第 18 條第 1 項中即明文規定，行政機關於裁處罰鍰時，應審酌下列四點：（1）應受責難程度；（2）所生影響；（3）因違反行政法上義務所得之利益；（4）考量受處罰者之資力<sup>34</sup>。至於如何審酌各點之情形，以及是否應全部考量，則只能針對個案之情形判斷之。

與租稅處罰相關之法規中，若涉及罰鍰者，有裁量之情形甚多，目前各稽徵機關主要係依據財政部所訂定之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，若有特殊情形時，依該表之使用須知第四點並得處罰到最高限或最低限。此參考表雖僅具行政規則性質，然對稽徵機關有極大之拘束效力，一般除非有重大之例外，否則不會輕易違反該表上之規定。惟檢視該表之規定，其中「裁罰金額或倍數」所依據「違章情形」，即裁罰時應考量之事項，往往十分簡單，較常見者有：（1）違法情節之「輕重」，如所得稅法第 110 條第 1 項之處罰，其違章情形有按漏稅額 5 萬元以下，或超過 5 萬元，而有不同倍數之處罰。（2）違法情節之「態樣」，如營業稅法第 51 條之處罰，其違章情形不同，而有不同倍數之處罰。（3）違法之「次數」，如因違反稅捐稽徵法第 46 條第 1 項之處罰，其違章情形即係按經通知拒絕之次數，而有不同之罰鍰。

以上述各種標準係為裁處罰鍰時之考量因素，固無不當，但是與行政罰法第 18 條第 1 項要求之四項標準，仍有相當之差距。如故意與過失之應受責難程度即有不同，過失之處罰應較故意輕，未見該參考表對此有所交待。日後納稅義務人若依行政罰法第 18 條第 1 項而為主張，稽徵機關僅根據上述之參考表回應，恐在法規之基礎上有所不足。

---

<sup>34</sup> 行政罰法第 18 條規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力（第 1 項）。前項所得之利益超過法定罰鍰最高額者，得於所得利益之範圍內酌量加重，不受法定罰鍰最高額之限制（第 2 項）。依本法規定減輕處罰時，裁處之罰鍰不得逾法定罰鍰最高額之二分之一，亦不得低於法定罰鍰最低額之二分之一；同時有免除處罰之規定者，不得逾法定罰鍰最高額之三分之一，亦不得低於法定罰鍰最低額之三分之一。但法律或自治條例另有規定者，不在此限（第 3 項）。其他種類行政罰，其處罰定有期間者，準用前項之規定（第 4 項）。」

吾人若綜合考量稅務案件的事物性質錯綜複雜的特殊性，稅捐秩序罰的處罰目的與處罰手段的相當性與比例性，以及稅法規定賦與稽徵機關裁罰金額及倍數的行政裁量權，所追求的個別案件正義的法規意旨，似應對於稅務違章行為的處罰，區分故意與過失兩種不同類型，並採取不同的處罰標準，較符合正義與公平的法理念。尤其是我國租稅罰則科處罰鍰的金額，多為所短漏稅額的數倍，與美日德之立法例相較，我國罰鍰處罰金額甚重，實有區分故意與過失，作為不同處罰標準的必要<sup>35</sup>。

以往實務上將故意犯與過失犯等同處理，採取相同的處罰標準，固有其時代背景與環境需要。惟近年來稽徵機關稅務人員的能力及素質已大幅提高，有關在具體案件上，有無故意與過失的認定，應不成問題。何況，稽徵機關所為罰鍰決定，倘欠缺妥當性或合法性時，尚有行政救濟機關可資救濟，或上級行政機關的行政監督糾正，應不虞執行困難。因此，本文認為現行稅捐秩序罰宜區分故意犯與過失犯<sup>36</sup>，並對之適用不同的罰鍰金額及倍數標準，才是我國稅捐法制合理化的應有方向<sup>37</sup>。

在稅捐秩序罰上，何種情形可認為納稅義務人已經盡其注意義務，而無過失，不應處罰，經常是實務上不易認定的問題。就此，美國立法例援用所謂「正當理由」或「合理的理由」(Reasonable cause)，加以說明無過失的情形<sup>38</sup>，值得我國參考如下。<sup>39</sup>

依美國內地歲入局 (IRS) 的見解，下述情形，可認為具有合理的正當理由 (reasonable cause)，亦即已盡其注意義務，免依內地歲入法第 6651 條規定就其未

---

<sup>35</sup> 司法院釋字第 423 號理由書及釋字第 511 號解釋中，大法官蘇俊雄提出之部分不同意見書指出均提及：「法律既明定罰鍰之額度，又授權行政機關於該範圍內訂定裁罰標準，其目的當非僅止於單純的法適用功能，而係尊重行政機關專業上判斷之正確性與合理性，……，視違規情節，依客觀合理之認定，訂定合目的性之裁罰標準，並可避免於個案裁決時因恣意而產生不公平之結果。」可資參照。

<sup>36</sup> 過失的程度有輕重之別，依其過失程度可區分為重大過失、具體輕微過失與抽象輕微過失三種。稅捐秩序罰上所處罰的過失行為，究竟應以何種過失程度為準較為合理，不無疑問？學者陳清秀認為應採「具體輕過失」，惟稽徵實務上只要納稅人無法證明其無過失時即予處罰，似採「抽象輕過失」，行政法院亦持肯認之態度而未見反對之見解。詳請參考前揭註 223 至 226 之內容及說明。

<sup>37</sup> 公平交易法施行細則第 36 條規定：「依本法量處罰鍰時，應審酌一切情狀，並注意下列事項：一、違法行為之動機、目的及預期之不當利益。二、違法行為對交易秩序之危害程度。三、違法行為危害交易秩序之持續期間。四、因違法行為所得利益。五、事業之規模、經營狀況及其市場地位。六、違法類型曾否經中央主管機關導正或警示。七、以往違法類型、次數、間隔時間及所受處罰。八、違法後後悔實據及配合調查等態度。」可資參考。

<sup>38</sup> 美國內地歲入法第 6664(c)條規定：「倘若經查明短漏納稅之部分，具有合理的理由，而且納稅人對於該部分是以善意信賴的方式為行為時，則就該部分之短漏納稅，不應科處本節（指該法第 2 節有關正確申報及詐欺的處罰）的罰鍰。」。

<sup>39</sup> 參照陳清秀，《稅法總論》，第 4 版，元照，2006 年，頁 650。

依限申報稅捐或納稅科處過失處罰：

- 1、因為火災或其他災害，致營業或營業紀錄毀滅。
- 2、納稅人或其親近家屬死亡或罹患重病。
- 3、納稅人不可避免的缺席(absence)。
- 4、納稅人不諳法律，並有其他因素足以支持其主張者，例如：納稅人為第一次申報稅捐之人。
- 5、稅捐申報雖準時提出，但誤向非該管稽徵機關提出申報。
- 6、稅捐申報雖在期限內準時郵寄，但因郵資不足被退件。
- 7、從稽徵官員獲得錯誤的訊息。
- 8、需要適當的空白表格或申報書，而稽徵機關未予準時提供者。
- 9、親自前往稽徵機關辦公室，請求提供必要的協助或資訊，以完成稅捐申報，但納稅人並非因可歸責於自己的事由，無法獲得稽徵機關人員的見面協助。

## 第二項 罰鍰之擴張及減輕

由於罰鍰除具有壓制及預防之作用外，尚有剝奪所得之功能。因此，當行為人違反行政義務所得之利益已超過法定罰鍰最高額時，為使其不得保有該不法之利益，以發揮罰鍰之功能，行政罰法在第 18 條第 2 項規定，此種情形得於所得利益之範圍內酌量加重，不受法定罰鍰最高額之限制。

就租稅處罰案件而言，漏稅罰部分，相對人因逃漏稅而獲得之利益，往往即為其所逃漏稅之金額，故就其所漏稅額要求其補稅後再予以裁罰，應已無其他因逃漏稅之不法利益存在，故行政罰法本項之規定在漏稅罰案件中，鮮少有適用餘地。至於行為罰部分，固不排除可以適用，惟處罰之重點仍在避免最終之逃漏稅，故可適用之情形亦不多。

其次，在行政罰法第 18 條第 3 項及第 4 項有減輕之規定，如對 14 歲以上未滿 18 歲人之處罰，依行政罰法第 9 條第 2 項之規定為得減輕，此時之減輕係「裁處之罰鍰不得逾法定罰鍰最高額之二分之一，亦不得低於法定罰鍰最低額之二分之一」。例如該未成年人所違反者為遺產及贈與稅法第 44 條，原應「按核定應納稅額加處 1 倍至 2 倍之罰鍰」，經減輕後則為 0.5 倍至 1 倍之罰鍰。若同時有得免除之情形，如行政罰法第 8 條但書之規定，則應減輕到「不得逾法定罰鍰最高額之三分之一，亦不得低於法定罰鍰最低額之三分之一」。另外，若有停業處分時，其減輕之情形亦同。如娛樂稅法第 14 條第 2 項規定，停止營業處分之期間最長不得超過 1 個月，因此倘有減輕之情形存在時，則最長期間即應縮減為半個月或 10 天。



### 第三項 職權不處罰

便宜原則（職權不處罰）有緩和嚴格的合法主義之作用，縱然合於處罰要件之違反義務行為。基於各種合理考量，包括違反情節、行為人之經濟能力、處罰所付出之社會成本等，認以不處罰為適當者，得免予處罰，本法第 19 條第 1 項<sup>40</sup>即便宜主義的條文化。惟所謂便宜主義之適用，仍應遵守合義務的裁量，且便宜並非謂對違法事實之存否，可便宜行事，僅是對處罰措施之行使求其合理化，與刑事訴訟法上微罪不檢舉之政策相當。

現行稅捐稽徵法第 48 條之 2 第 2 項規定訂定之「稅務違章案件減免處罰標準」，亦不少免予處罰之規定者，應具有便宜原則之精神。惟此標準來自於法律之一般性授權，且適用之情形亦已明確規範，故稽徵機關欠缺再針對個案情形，裁量是否不予處罰之空間，因此並無法發揮便宜原則應有之功能。

現行稅法對於稅捐義務人違反稅法上義務的行為，規定應科處一定範圍以內的罰鍰<sup>41</sup>，至於如何科處，其裁罰金額或倍數標準，則大多授權稽徵機關以裁量決定之。為統一適用法律，俾有一客觀標準可資參考，財政部訂定有「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」<sup>42</sup>，該參考表使用須知第四點規定：「本表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」故本文認為在裁量是否處罰時，有下列幾個方向可資參考：

- (1) 應再加強「具體類型化事件的各種情況」，以作為決定是否、在何種範圍以及如何進行處罰的標準。在此應遵守「平等原則」，在相同情形，不應在一個案件不

<sup>40</sup> 行政罰法第 19 條第 1 項規定：「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，得免予處罰。」

<sup>41</sup> 現行稅法罰鍰法定最高額新臺幣 3 千元以下之處罰規定略為：（1）稅捐稽徵法第 46 條第 2 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。」；（2）所得稅法第 106 條：「有左列各款事項者，除由該管稽徵機關限期責令補報或補記外，處以 3 百元以下之罰鍰。」；（3）所得稅法第 104 條：「營利事業負責人違反第 18 條、第 19 條規定，逾期不申請登記、註銷、或變更登記者，稽徵機關除限期責令補辦登記或變更登記外，並應處以 3 百元以下之罰鍰。其非屬於解散、廢止、註銷之申請，並得停止其營業。」；（4）遺產及贈與稅法第 44 條後段：「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，...；其無應納稅額者，處以 9 百元之罰鍰。」

<sup>42</sup> 最新規定為 94.06.02 日台財稅第 09404539890 號函修正。

罰，在另一個案件卻加以處罰。為確保公平處理所訂定的裁罰基準，應予遵守。

- (2) 應考量「事件的整體情況」：例如其違規行為的意義與其影響、可歸責的程度、第三人反覆為相同違規行為的危險、同種類違規的頻繁程度、行為人對於法律秩序的適應情形、行為後之行為等，在此尤其應遵守「比例原則」。
- (3) 應審酌是否可用處罰以外的方式，達到維護秩序的目的。如果行政機關可以適時採取防範措施以防止人民將來反覆違規時，則對於過去違規行為不罰，可認為適當的。如果行為人的可歸責性有疑義時，則可毋庸處罰，因為經由勸導、警告或行政指導即可使行為人改善，並不以處罰為必要。又如違規情節輕微，且僅屬過失行為，亦可不罰。在法律狀態不清楚的情形，經由教示、闡明、告知等也足以達成使人民守法的目的，而毋庸處罰。

另外，英國著名法學家杰里米·邊沁（Jeremy Bentham，1748~1832年）認為，在以下四種情況下，懲罰不應該實施<sup>43</sup>：（1）懲罰無理由：行為對總體而言並無實害，即不存在要防止的損害；（2）懲罰必定無效：即不可能起到防止損害的作用；（3）懲罰無實益或者代價過高：即懲罰會造成之損害將大於它所防止的損害；（4）懲罰無必要：即損害不需要懲罰便可加以防止或自己停止，亦即可用較小的代價便可使損害停止。上述分析對現今刑事立法在確認罪與非罪等問題時，仍有重要的理論價值，故本文認為在行政罰之領域，似亦可參酌上述標準，以供判斷應否處罰之參考。

---

<sup>43</sup>（英）邊沁 著，時殷弘 譯，《法律與立法原理導論》，商務印書館，2000年，頁216~223。轉引自，何勤華主編，《西方法學名著精萃》，中國政法大學出版社，2002年，頁104。

## 第六節 裁處沒入之問題及其界限

### 第一項 概述

按行政罰法第 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。」準此，該法之適用範圍，包括罰鍰、沒入及其他種類行政罰；惟查，現行關稅法及海關緝私條例中定有「沒入」之規定，是否均屬對於違反行政法上義務行為所為具有「裁罰性之不利處分」？因現行法令規定並無明確之區分標準，則有無行政罰法之適用，不無疑義？

另依行政罰法第 21 條規定：「沒入之物，除本法或其他法律另有規定者外，以屬於受處罰者所有為限。」、第 22 條規定：「不屬於受處罰者所有之物，因所有人之故意或重大過失，致使該物成為違反行政法上義務行為之工具者，仍得裁處沒入（第 1 項）。物之所有人明知該物得沒入，為規避沒入之裁處而取得所有權者，亦同（第 2 項）。」，故原則上，「沒入」之物，除行政罰法或其他法律另有規定者外，以屬於受處罰者所有為限，例外始擴大及於不屬於受處罰者所有之物。則行政罰法施行後，海關依法裁處「沒入」之處分時，是否皆應以屬於受處罰者所有為限？應否先予審酌行為人或物之所有人具有責任能力或責任要件時始得沒入？此攸關海關實務之運作執行與人民權益保障之問題，故有研討之必要。

### 第二項 理論與實務綜合研析

#### 壹、關稅法及海關緝私條例之規定

關稅實務上有關「沒入」之規定，經歸納分析概可區分為下列三大類型：

##### 一、沒入保證金

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，屆期未補辦者，沒入其保證金。」

關稅法第 96 條第 3 項規定：「已繳納保證金或徵稅放行之貨物，經海關查明屬第

1 項應責令限期辦理退運，而納稅義務人無法辦理退運出口者，海關得沒入其保證金或追繳其貨價。」

## 二、違禁物（品）及走私工具

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。」；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。」

海關緝私條例第 23 條規定：「船舶、航空器、車輛或其他運輸工具，違反第 8 條規定而抗不遵照者，處船長或管領人 2 萬元以上 2 萬元以下罰鍰；經查明以載運私貨為主要目的者，並沒入該運輸工具。」。

海關緝私條例第 25 條規定：「船舶在沿海 24 海里界內，或經追緝逃出界外，將貨物或貨物有關文件毀壞或拋棄水中，以避免緝獲者，處船長及行為人各 1 萬元以上 5 萬元以下罰鍰，並得沒入該船舶。」。

海關緝私條例第 27 條規定：「以船舶、航空器、車輛或其他運輸工具，私運貨物進口、出口、起岸或搬移者，……前項運輸工具以載運槍砲、彈藥或毒品為主要目的者，沒入之。」

## 三、其他標的物

海關緝私條例第 28 條規定：「船舶、航空器、車輛或其他運輸工具未到達通商口岸之正當卸貨地點，未經許可而擅行起卸貨物或自用物品者，處船長或管領人以貨價 1 倍至 2 倍之罰鍰，並得將該貨物及物品沒入之（第 1 項）。擅自轉載、放置或收受前項貨物、物品或幫同裝卸者，依前項規定處罰（第 2 項）。」

海關緝私條例第 31 條之 1 規定：「船舶、航空器、車輛或其他運輸工具所載進口貨物或轉運本國其他港口之轉運貨物，經海關查明與艙口單、載貨清單、轉運艙單或運送契約文件所載不符者，沒入其貨物。但經證明確屬誤裝者，不在此限。」

海關緝私條例第 33 條規定：「船用物料、船長所帶包件及船員自用不起岸物品，

未列單申報或申報不實者，處船長 2 千元以上 2 萬元以下罰鍰，並得沒入之。」

海關緝私條例第 36 條規定：「私運貨物進口、出口或經營私運貨物者，處貨價 1 倍至 3 倍之罰鍰（第 1 項）。起卸、裝運、收受、藏匿、收買或代銷私運貨物者，處 3 萬元以下罰鍰；其招僱或引誘他人為之者，亦同（第 2 項）。前 2 項私運貨物沒入之（第 3 項）。」

海關緝私條例第 39 條規定：「旅客出入國境，攜帶應稅貨物或管制物品匿不申請或規避檢查者，沒入其貨物，並得依第 36 條第 1 項論處（第 1 項）。旅客報運不隨身行李進口、出口，如有違法漏稅情事，依第 37 條論處（第 2 項）。」

## 貳、財政部見解

財政部 94/07/20 台財關字第 09405503940 號函釋規定：「主旨：有關海關查獲私運貨物進出口案件，於一時無法查明私運行為人或私貨所有人，可否將受處分人列為不詳，逕依海關緝私條例第 36 條第 3 項規定沒入系案貨物案，復如說明。說明：二、查海關緝私條例第 36 條第 3 項沒入之規定係針對「私運貨物」所為之處罰規定，與同條第 1 項規定並無主從罰關係，則對於一時無法查明運送行為人或貨物所有人之貨物，如經海關確認其為私運者，自得依現行作業方式將受處分人列為不詳，並依前開條項規定沒入該私運貨物，以避免案件久懸；倘日後另經海關查明有應受處分人時，則係屬發現新事實，仍得對其依法處分。」

現行海關實務基於現實需要，對於一時無法查明運送行為人或貨物所有人之貨物，如經海關確認其為私運者，皆沒入該私運貨物，則該實務現況有無抵觸行政罰法之規定，容有爭議。

## 參、司法實務見解

### 一、行政法院早期見解

行政法院 75 年判字第 1052 號判例：「海關緝私條例第 27 條第 2 項所謂車輛『以載運私貨為主要目的』，係指該車輛當時確實係以載運私貨為其使用之主要目的，且該車輛實際管領使用人，又係知情供給使用者而言。苟該車輛原係供載運第三人，因該第三人攜帶私貨而有觸犯同條第一項前段規定之情形，除能證明載運之初確係以載

運私貨為其主要之目的外，尚難依前開法條規定沒入其車輛。」

行政院 71 年判字第 14 號判例：「海關緝私條例第 27 條第 2 項所謂『前項運輸工具，以載運私貨為主要目的者』，當係指該運輸工具在特定時間內，全以載運私貨為主要目的，不作他用之情形而言，若該運輸工具之所有人在特定時間內，本有正當用途，僅其所僱司機乘隙擅行竊用以搬運私貨，亦認其係以載運私貨為主要目的，而予以沒入處分，當非立法本旨。」

## 二、行政法院近期見解

最高行政法院 95 年判字第 1888 號判決略以：「理由：五、按違禁物係法律所禁止或基於法律授權所公告禁止持有、製造、販賣之物，即可不問是否屬於行為人所有，亦不論行為人有無受到罰鍰或裁罰性不利處分，得單獨裁處沒入之，以貫徹查禁違禁物之目的。……系爭進口貨物，具發芽活性，業據原審認定明確，核無不合，應屬毒品危害防制條例之毒品，為違禁物，……原處分以系爭貨物為違禁物品，依上開規定予以沒入，與被上訴人以上訴人雖有申報進口系爭具發芽活性之火麻仁即大麻種子，因其主觀上對系爭進口火麻仁具有發芽活性缺乏認識，認其尚無申報不實之故意或過失行為，准予免依海關緝私條例第 36 條第 1 項規定科處罰鍰，並無矛盾。」

高雄高等行政法院 92 年訴字第 680 號判決略以：「理由：四、（一）……惟行為時關稅法第 54 條規定之沒入，係對違禁物品沒入之義務規定，不以故意、過失為要件，縱認原告對於進口系爭大麻種子違禁品之行為，並無故意或過失可言，仍不影響被告依據行為時關稅法規定將系爭違禁物品裁處沒入之適法性。原告以其進口系爭具發芽能力之火麻仁並無故意過失，基於信賴保護原則，被告將系爭來貨所為沒入處分不當，並無可採。……（二）……被告衡酌情節，裁處貨物沒入，並未對人民權益做不合法規目的性之失衡裁量，自無違背行政行為之比例原則，原告主張本件沒入處分違反比例原則亦無可取。」

## 三、司法院大法官解釋

司法院釋字第 521 號解釋：「……為確保進口人對於進口貨物之相關事項為誠實申報，以貫徹有關法令之執行，海關緝私條例第 37 條第 1 項除於前 3 款處罰虛報所運貨物之名稱、數量及其他有關事項外，並於第四款以概括方式規定「其他違法行為」亦在處罰之列，此一概括規定，係指報運貨物進口違反法律規定而有類似同條項前 3

款虛報之情事而言。……與憲法第 23 條並無牴觸。至於依海關緝私條例第 36 條、第 37 條規定之處罰，仍應以行為人之故意或過失為其責任條件，本院釋字第 275 號解釋應予以適用，併此指明。」

司法院釋字第 495 號解釋：「海關緝私條例第 31 條之 1 規定：「船舶、航空器、車輛或其他運輸工具所載進口貨物或轉運本國其他港口之轉運貨物，經海關查明與艙口單、載貨清單、轉運艙單或運送契約文件所載不符者，沒入其貨物。但經證明確屬誤裝者，不在此限」，……。從而本條係課進、出口人遵循國際貿易及航運常規程序，就貨物與艙口單、載貨清單、轉運艙單或運送契約文件，誠實記載及申報之義務，並對於能舉證證明確屬誤裝者，免受沒入貨物之處分，其責任條件未排除本院釋字第 275 號解釋之適用，為增進公共利益所必要，與憲法第 23 條尚無牴觸。」

#### 肆、學者見解

有關現行法律條文中定有「沒入」之規定，是否均為裁罰性不利處分而有行政罰法之適用的問題，經法務部 96 年 2 月 13 日行政罰法諮詢小組第 6 次會議討論，多數學者認為應依具體條文性質個別認定<sup>44</sup>。另關於沒入之物是否以行為人所有為限，及應否審酌行為人或物之所有人具有責任能力或責任要件時，行政機關始得沒入之問題，因與會委員間有不同之意見，故無具體結論，僅將紀錄留供作為相關機關參考。

#### 伍、德國違反秩序罰法之規定

德國違反秩序罰法第 22 條第 3 項規定<sup>45</sup>：「在具備第 2 項第 2 款（指標的物依據其性質及其情況，危害公眾，或是有助於實施犯罪或違反秩序罰行為之危險者，不問標的物是否為行為人所有，均得沒入）之情形，縱然行為人不可歸責，其標的物之沒入，亦為法之所許。」亦即在此類情形，縱然因為事實上理由或法律上理由而無法對於特定人處罰時，除法規另有特別規定外，仍得單獨宣告沒入（德國違反秩序罰法第 27 條第 1 項及第 2 項第 1 句）。

---

<sup>44</sup> 詳細內容請參考法務部行政罰法諮詢小組第 6 次會議紀錄，該見解之理由如下：「國家行政多元任務之達成，未必均以制裁為惟一、必要且有效之手段，現行行政法律中有關「沒入」規定，雖多數具有裁罰目的；惟亦有基於維護社會安全與公共秩序或預防目的而為沒入之規定，甚或兼具多種性質。至於行政罰法所定沒入，則係制裁違反行政法上義務行為為目的所賦予之法律效果，因此，現行行政法律規定中雖名為「沒入」，仍應視其是否係對於違反行政法上義務之規定所為之裁罰性不利處分，如非屬裁罰性不利處分，縱名為「沒入」，亦無本法之適用。」。

<sup>45</sup> 張永明譯，（德國）違反秩序罰法，翻譯日期，2000 年 8 月，條文最近修正日期，1998 年 1 月 26 日。

### 第三項 問題之研討

#### 壹、關稅法中「沒入」之性質探討

按行政罰法第 1 條之立法理由為「本法之立法目的，乃在於制定共通適用於各類行政罰之統一性、綜合性法典，期使行政罰之解釋與適用有一定之原則與準繩。為明確其適用範圍，爰於首條明定，限於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，始有本法之適用。」故依文義理解，行政機關之沒入處分<sup>46</sup>應同時具備「裁罰性」及「不利處分」之要件時，始有行政罰法之適用。

觀之關稅法第 18 條第 3 項及第 96 條第 3 項等有關「沒入」保證金之規定，其立法當初之目的在於稅捐保全，進口貨物入關，貨主提領放行的前提必須先繳納稅捐，在實務上為求通關迅速，爭取時效，爰設計先以繳納保證金暫時替代，或有發生疑似違反海關緝私條例應處罰鍰之案件，因事證尚待調查確認之情形，亦先以繳納保證金之方式行之。是以，保證金可能是應納稅款、罰鍰或被追繳之貨價的「事前保全」。故上揭有關「沒入」保證金規定，係在擔保義務的履行，於其義務不履行時，「沒入」該保證金，以作為損害賠償或懲罰性損害賠償，性質上應屬於「行政處分之附款或行政契約」內容之性質，並非因為違反行政法上義務而須被沒入，故不屬於行政罰法所適用之沒入處罰；惟為避免爭議，修法時可將「沒入」保證金修改為「保證金不予發還」，避免與行政罰法的「沒入」相混淆。<sup>47</sup>至於關稅法中沒入違禁物（品）、走私工具、其他標的物等之規定，因具有制裁性或懲罰性之性質，應屬「裁罰性」之「不利處分」。

學者董保城教授認為<sup>48</sup>：「行政罰法中有關「沒入」係對處置物品的處罰，也是一種財產罰仍具有「制裁性格」。然而，現行法律中有關「沒入」之規定基於「安全性與預防性的性格」，因而區分具「裁罰性不利行政措施」與「通常一般的不利措施」

---

<sup>46</sup> 依法務部就「沒入」之性質分類，可區分為下類五種：（一）屬裁罰性之不利處分。（二）行政處分之附款或行政契約。例如，關稅法第 18 條第 3 項及第 96 條第 3 項之規定。（三）類似對違禁物（或查禁品）沒入之義務規定。例如，關稅法第 15 條及第 80 條之規定。（四）預防性之不利處分；（五）兼具違禁品沒入、預防性或除去違法狀態、裁罰性之不利處分二種以上之性質。參見法務部行政罰法諮詢小組第 6 次會議紀錄。

<sup>47</sup> 在其他法律，例如公職人員選舉罷免法有規定，在特定要件下，保證金不予發還，類此不具制裁性的沒入保證金規定，未來立法上可為參考「保證金不予發還」，應該避免使用「沒入」。參見法務部行政罰法諮詢小組第 6 次會議紀錄，李震山委員之發言。

<sup>48</sup> 請參見，法務部行政罰法諮詢小組第 6 次會議紀錄，學者董保城委員書面意見之發言記錄。



有其實益存在，「前者」必須遵守行政罰法的規定，如符合責任能力，責任要件，違法認識，免責事由等。而通常一般不利措施之沒入，僅應遵守行政程序法相關規定即可。兩者區分標準建議訂定些指標，供行政機關適用「沒入」時做參考。」此應為根本解決之道，可資主管機關參考以期解決實務之困擾。

## 貳、沒入所有物及責任之問題

行政罰法有關「沒入」之規定，係以制裁違反行政法上義務行為為目的所賦予之法律效果，應當以該行為該當於違反行政法上義務之構成要件，且欠缺阻卻違法事由並具有應歸責性為前提。是以，同法第 21 條規定「沒入之物」原則上以受處罰者所有為限，例外不屬於受處罰者所有時<sup>49</sup>，須有第 22 條及第 23 條情形之一，始得依該規定予以沒入。

現行海關實務中依海關緝私條例第 22 條、第 25 條及第 27 條所為「運輸工具」之沒入，參照行政法院 53 年判字第 74 號<sup>50</sup>、53 年判字第 93 號<sup>51</sup>、57 年判字第 287 號<sup>52</sup>、71 年判字第 14 號及 75 年判字第 1052 號判例意旨，並不以屬於受處罰人所有為限<sup>53</sup>，甚至於認為「不以所有人知情供給使用為必要」<sup>54</sup>。上述行政法院之判例，對於海關實

---

<sup>49</sup> 現行行政法律中有「不問何人所有」之沒入規定，例如：（1）槍砲彈藥刀械管制條例第 20 之 1 條：「第 1 項公告查禁之模擬槍，不問屬於何人所有，沒入之。」；（2）光碟管理條例第 15 條「專供製造第 1 項預錄式光碟之製造機具及其成品、半成品，不問屬於行為人或犯人與否，均得沒入或沒收之。」；（3）道路交通管理處罰條例第 85 條：「本條例規定沒入之物，不問屬於受處罰人與否，沒入之。」；（4）電信法第 65 條：「依前項規定沒入之器材，不問屬於何人所有，均得為之。」

<sup>50</sup> 行政法院 53 年判字第 74 號判例：「原告受僱以該漁船駁運私貨進口，即為其使用該漁船之主要目的，而原告即為供給使用之人，自得對原告科處罰金並沒收該漁船。即令該漁船確非原告所有，但既由實際管領之原告知情而供給使用私運貨物進口，即非不得為沒收之客體。」

<sup>51</sup> 行政法院 53 年判字第 93 號判例：「未經海關核准，以車輛搬移私運進口之貨物者，依海關緝私條例第 14 條之規定，固得將該項車輛沒收之，……又所稱以車輛搬移私貨，必須當時確係以搬移私貨為其使用車輛之主要目的，並須該車輛之實際管領使用人（不限於所有人）知情供給使用者，始足當之。」

<sup>52</sup> 行政法院 57 年判字第 287 號判例：「海關緝私條例第 14 條所謂以車輛搬移，係指其車輛當時確係以搬移私運進口之貨物為其使用之主要目的，且該車輛實際管領使用人，又係知情供給使用，不以所有人知情供給使用為必要。」

<sup>53</sup> 請參見，法務部行政罰法諮詢小組第 6 次會議紀錄，大法官曾華松之發言記錄。

<sup>54</sup> 行政法院 71 年判字第 14 號判例：「海關緝私條例第 27 條第 2 項所謂『前項運輸工具，以載運私貨為主要目的者』，當係指該運輸工具在特定時間內，全以載運私貨為主要目的，不作他用之情形而言，若該運輸工具之所有人在特定時間內，本有正當用途，僅其所僱司機乘隙擅行竊用以搬運私貨，亦認其係以載運私貨為主要目的，而予以沒入處分，當非立法本旨。」

同院 75 年判字第 1052 號判例：「海關緝私條例第 27 條第 2 項所謂車輛『以載運私貨為主要目的』，係指該車輛當時確實係以載運私貨為其使用之主要目的，且該車輛實際管領使用人，又係知情供給使用者而言。苟該車輛原係供載運第三人，因該第三人攜帶私貨而有觸犯同條第一項前段規定之

務運作之遂行有其助益，亦有實務之需要性，惟如該第三人對於義務人之違規行為，並無教唆、幫助等參與行為，又對於其行為之發生亦無故意或過失時，則似不宜逕予沒入，以免第三人無過失而受沒入之處罰，致有違自己責任主義。

依德國立法例的規定：「如果是以「制裁為目的」之沒入就要以行為人主觀上有故意過失的責任要件為要件，也就是以沒入作為處罰手段時，行為人必須符合構成要件的該當性、違法性以及有責性做為要件。如果「單純是以預防性或保全為目的」之沒入，就不論是何人所有，僅須該物之存在具有公共危險，會妨害社會大眾之安全，即不問何人所有均予沒入，此時也不再深究主觀上有無故意過失，因為該物在客觀上即已存在有危險性，例如：民眾誤飲（食）可能以起死亡的假酒（偽藥），當然應予沒入，至於持有人本身主觀上有無故意、過失及何人所有，有無違規，均非重點，這種物品已相當於違禁物。」<sup>55</sup>可資參考。

本文認為，基於憲法保障基本人權價值的要求，依法律規定，第三人之物固得沒入，惟仍應注意人民財產權及正當法律程序的憲法保障。如果是基於社會安全、公益之目的等，對於屬於「法定違禁物或查禁物」，不問何人所有，也不以故意過失為必要，逕予沒入，只要合乎比例原則等憲法上之要求，此為立法政策上之考量，似無不可。其他非法定違禁物或查禁物之情形，例如上述沒入「運輸工具」之規定，如果是處罰性質的規定，而這交通工具本身是中性的，其存在與持有不會有危險性，此時違反行政法上義務，就要探究行為人主觀上有無故意過失，該交通工具是何人所有，如為第三人所有，也要審酌該第三人有無故意過失。

---

情形，除能證明載運之初確係以載運私貨為其主要之目的外，尚難依前開法條規定沒入其車輛。」

<sup>55</sup> 請參見，法務部行政罰法諮詢小組第6次會議紀錄，學者陳清秀之發言記錄。

## 第七節 一行為不二罰原則之相關問題

### 第一項 一行為不二罰與數行為之處罰

一行為不二罰原則，參照德國立法例，係明文規定於德國基本法第103條第3項：「任何人不得因為同一行為，受到普通刑法多次之刑罰。」雖其僅規定適用於刑法，但其他類型之處罰，如行政秩序罰，仍可由法治國原則導出。美國聯邦憲法增修條文第5條亦對一事不二罰原則訂有明文，該條規定：「任何人不得因同一罪行，而使其生命或身體受兩次危險」(nor shall any person be subject for the same offence to be twice put in jeopardy of life or limb)此即眾所周知的「雙重危險禁止原則」<sup>56</sup>。在我國，憲法上並無如同德國基本法一般明文規定，惟基於人性尊嚴之維護、自由權之保障、法治國家原則中之法安定原則、比例原則及信賴保護原則等，仍可導出一事不二罰原則於憲法上之定位。

一行為不二罰原則自司法院大法官釋字第 503 號解釋<sup>57</sup>作成後，已可確立為我國行政罰上之重要原則。故不論一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務，或違反數個行政法上義務，而應受到刑罰及行政罰，或數個行政罰之處罰時，原則上應只能施以一次之處罰。然由於行政罰法採多種類之處罰類型，故為兼顧其他行政目的之達成，不得不就某些類型之處罰，仍採併罰主義。故若應處罰緩外，另有其他種類之行政罰或沒入，基於其他行政目的達成之需要，亦得併行裁處，此規定於行政罰法第 24 條第 2 項。此外，一事不二罰原則僅適用於「一行為」，若屬「數行為」之情形，自得受到多次之處罰，行政罰法第 25 條亦有明文之規定<sup>58</sup>。租稅處罰案件中，只要稽徵機關能釐清確屬多數行為，自可為多次之裁罰，適用上應較無疑義。

<sup>56</sup> 法治斌，〈試讀一事不二罰〉，收錄於資訊公開與司法審查，正典出版文化有限公司，2003 年，頁 111。

<sup>57</sup> 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。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。」；行政罰法第 24 條第 2 項規定：「前項違反行政法上義務行為，除應處罰緩外，另有沒入或其他種類行政罰之處罰者，得依該規定併為裁處。但其處罰種類相同，如從一重處罰已足以達成『行政目的』者，不得重複裁處。」上揭解釋及行政罰法，就「一行為」之認定似採「行政目的」說。

<sup>58</sup> 行政罰法第 25 條：「數行為違反同一或不同行政法上義務之規定者，分別處罰之。」

租稅處罰事件對於一事不二罰原則之適用，其實早在釋字第 503 號解釋後，已作了相當程度之調整，並配合財政部相關之解釋及行政法院之裁判，因此稽徵機關目前之作法與行政罰法上之規定，相去不遠<sup>59</sup>。故行政罰法之施行，對稽徵機關在處理涉及一事不二罰案件時，原則上影響不大。惟尚有一些問題仍待解決，如對行為之界定<sup>60</sup>，尤其是行為之個數<sup>61</sup>，此為法學上極為困難之課題，同樣造成稽徵機關實務認定的困難。例如未辦登記擅營遊樂場亦未報繳娛樂稅，違反營業稅法第 45 條及娛樂稅法第 12 條之情形，依財政部 85/12/19 台財稅第 851923829 號函釋之規定採併罰<sup>62</sup>，應係以行為人違反兩種法律規定之登記，故視為兩個行為。惟就行為人而言，其應僅係未辦登記而經營遊樂場之行為，然因不同法律之規定，故符合兩種法律之構成要件，但其未辦登記之行為，應僅屬一個行為，仍有一事不二罰原則之適用。因此，不應從法律之

<sup>59</sup> 財政部 85.4.26.臺財稅字第 851903313 號函釋規定：「主旨：納稅義務人同時觸犯租稅行為罰及漏稅罰相關罰則之案件。依本函規定處理，請查照。說明：二、案經本部 85 年 3 月 8 日邀集法務部、本部相關單位及稽徵機關開會研商，並作成左列結論，應請參照辦理：（一）納稅義務人觸犯營業稅法第 45 條或第 46 條，如同時涉及同法第 51 條各款規定者，參照行政法院 84 年 5 月 10 日 5 月份第二次庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰。（二）營業人觸犯營業稅法第 51 條各款，如同時涉及稅捐稽徵法第 44 條規定，參照行政法院 84 年 9 月 20 日 9 月份第二次庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰。（三）納稅義務人觸犯營業稅法第 45 條或第 46 條，如同時涉及稅捐稽徵法第 44 條及營業稅法第 51 條各款規定者，參照上開行政法院庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰。（四）納稅義務人觸犯所得稅法第 110 條第 1 項，如同時涉及稅捐稽徵法第 44 條規定者，稅捐稽徵法第 44 條部分，國稅局應通報由稅捐稽徵處處理。（五）納稅義務人觸犯貨物稅條例第 28 條第 1 款，如同時涉及同條例第 32 條第 1 款規定者，參照上開行政法院庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰。（六）代徵人觸犯娛樂稅法第 12 條，如同時涉及同法第 14 條及稅捐稽徵法第 44 條規定者，參照上開行政法院庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰。（七）本部以往相關函釋與上開規定牴觸者，自本函發布日起不再適用。」

<sup>60</sup> 最高行政法院 96.10.31.96 年度判字第 1921 號判決略以：「六、本院查：（三）、另依司法院釋字第 503 號解釋意旨，如處罰之性質與種類不同，必須採取不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者，非不得重複處罰。上訴人被依加值型及非加值型營業稅法所處罰鍰，係罰其漏開統一發票，而本件係依所得稅法罰其短報或漏報所得額，兩者處罰所欲達成之行政目的不同，自非不得重複處罰，上訴人訴稱本件裁罰應減除營業稅罰鍰部分，核無可採。」

<sup>61</sup> 學者陳清秀分析「一行為或多數行為的判斷標準」有三種學說：（一）同種類的想像競合犯與不同種類的想像競合犯說；（二）主要承認同種類的想像競合犯說；（三）限於同一法規之管制目的之想像競合犯說。並認為上述第一說對於一行為的認定，只要屬於一個事實行為，不問其所違反的各個法規的行政目的是否相同，均認定為一行為，亦即承認同種類的想像競合犯與不同種類的想像競合犯，倘若其法定處罰額度，確實已經足以達成制裁處罰目的時，則基於比例原則的要求，似無庸認定為數個行為加以併罰。因此原則上第一說似較為可採。然而倘若各該法律規定的法定處罰額度均甚為輕微，非經併罰不足以達成處罰目的時，則採取第二說以行政目的性質之同一性作為判斷基準，似亦有其正當性。至於上述第三說之實務上見解僅承認限於同一法規之管制目的之想像競合犯，對於人民似過於嚴苛，有違比例原則之嫌。詳請參見氏著，行政罰法之研討講義。

<sup>62</sup> 財政部 85 年 12 月 19 日台財稅第 851923829 號函：「營業人未辦理營業登記，擅自經營電動玩具遊樂場，且未依規定辦理代徵報繳娛樂稅手續，既已同時觸犯營業稅法第 45 條及娛樂稅法第 12 條之規定，尚無擇一從重處罰之適用。」

規定來判斷是否為多數行為，而應該「行為之本身」作為認定標準<sup>63</sup>，此亦為最高行政法院近來統一之見解<sup>64</sup>。

## 第二項 租稅刑罰與租稅秩序罰競合

在租稅刑罰與租稅秩序罰之競合部分，基於刑罰對人民權益干涉較強、刑罰之程序較為慎重及尊重司法之判斷等因素，故依刑事法律處罰，應已足達到制裁之目的，不再處以行政罰中之罰鍰。至於其他種類之行政罰或得沒入之物未經法院宣告沒收者，因另有其他行政目的存在，故仍得併罰，此可見於行政罰法第 26 條之規定<sup>65</sup>。

行政罰法施行後，有關租稅刑罰與租稅秩序罰競合之問題，財政部曾就「處罰主體」不同而兩次處罰，有無違反一行為不二罰原則適用之疑義，函請法務部表示意見，案經該部 96 年 3 月 27 日法律決字第 0960005858 號函復略以：「倘同一行為同時構成稅捐稽徵法第 41 條及營業稅法第 51 條規定之處罰要件者，因稅捐稽徵法第 47 條第 1 款採取『轉嫁罰』之體例，明定受處罰之主體為公司負責人，而營業稅法第 51 條規定受處罰之主體為公司，二者之處罰主體既有不同，自無行政罰法及第 26 條所揭同一人不能以同一行為而受二次以上處罰之『一行為不二罰』原則之適用，仍應依各該規定分別處罰之。」本文認為上揭函釋已有「一行為二罰」之實質，容有研討之必要，茲說明如下：

<sup>63</sup> 學者黃茂榮認為：「有時候一個行為關涉到數個不同稅捐的報繳時，這時到底應論為一個行為或數個行為，在稅捐之逃漏上具有其特色。例如以不正確之憑證帳簿為基礎，可能衍生出不同稅捐之申報義務，如貨物稅、營業稅、所得稅之申報義務。這時因為有數個申報，應論為數行為」。詳請參見氏著，〈稅捐罰則〉，植根雜誌第 21 卷第 9 期，頁 31，註 16。

<sup>64</sup> 參見 94 年最高行政法院 6 月份庭長法官聯席會議：「決議：按『一行為不二罰』乃現代民主法治國家之基本原則，此係避免因法律規定之錯綜複雜，致人民之同一行為，遭受數個不同法律之處罰，而承受過度不利之後果。查建築法第 91 條第 1 項第 1 款及商業登記法第 33 條第 1 項規定，係以未經核准變更使用或經營其登記範圍以外之業務行為為處罰條件。亦即單純不申辦之不作為尚未該當於構成要件，而須俟其有變更使用之作為時，始得加以處罰。本件行為人並未改變建築物結構，僅有一未經許可擅將系爭建物變更營業而使用之行為（如僅擺放電子遊戲機），而同時符合建築法第 91 條第 1 項第 1 款及商業登記法第 33 條第 1 項之處罰規定，應擇一從重處斷。」。

<sup>65</sup> 行政罰法第 26 條：「一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。但其行為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，亦得裁處之（第 1 項）。前項行為如經不起訴處分或為無罪、免訴、不受理、不付審理之裁判確定者，得依違反行政法上義務規定裁處之（第 2 項）」。  
另外，94 年 7 月 28 日法務部行政罰法諮詢小組第 1 次會議記錄決議，認為緩起訴者乃附條件的不起訴處分，依不起訴處理。

## 一、行政罰法施行前之規定

我國實務過去對於一行為不二罰爭議的見解，可謂相當複雜。關於刑法與行政罰間可否併罰的問題上，行政法院 42 年判字第 16 號判例即認為<sup>66</sup>：「…而私運物品進口之行為，並無於受刑事制裁後，不再受行政處罰之限制」；行政法院 48 年判字第 83 號判例，亦指出：「懲治走私條例所規定之處罰，係刑罰之制裁，海關緝私條例所規定之罰金及沒收，則為行政上之處罰，二者併用，於法並無限制，不發生從一重處斷之問題。」；相同實務見解可見司法院 54 年 12 月 10 日院臺（參）字第 803 號函釋的內容：「查刑罰處罰的客體，為反社會反道德的犯罪行為，其目的為社會的防衛以及犯人的感化，行政罰處罰的客體，為行政上義務的違反行為，其目的為社會秩序之維持，兩者性質根本不同，當不發生從一重斷或是吸收的問題，故同一事實而同時構成犯罪行為或行政犯行為者，除法律有特別規定或性質上不能重複處罰者（例如已由行政罰處罰沒入的貨物不能再以刑事判決諭知沒收）外，當可分別依照規定施以刑罰與行政罰，並行不悖。」<sup>67</sup>明顯係認為並無一事不二罰原則的適用餘地。質言之，早期行政法院實務見解認為，即使是行為人以一行為同時觸犯了行政罰與刑罰的構成要件，仍無一事不二罰原則的適用，國家可對行為人違反行政罰及刑罰的行為同時加以處罰。

## 二、行政罰法施行後之規定

有關公司組織之營業人<sup>68</sup>，涉嫌無進貨事實取得統一發票作為進項憑證扣抵銷項稅額，經依稅捐稽徵法第 41 條規定移送司法機關偵辦刑責後，應如何適用行政罰法第 26 條之規定？財政部 96 年 4 月 11 日台財稅字第 09600142790 號函釋說明二：本案函准法務部 96 年 3 月 27 日法律決字第 0960005858 號函復略以：「倘同一行為同時構成稅捐稽徵法第 41 條及營業稅法第 51 條規定之處罰要件者，因稅捐稽徵法第 47 條第 1 款

<sup>66</sup> 請參閱司法院網站：<http://www.judicial.gov.tw>

<sup>67</sup> 惟亦有學者對此號函釋提出質疑，參見黃茂榮，〈行政處罰的概念及其建制原則〉，經社法制論叢，創刊號，民國 77 年 1 月，頁 47。財政部 57 年 5 月 21 日台財稅發第 06265 號令，亦曾參照司法院 54 年 12 月 10 日院臺（參）字第 803 號函釋內容作相同解釋，惟已於 96 年 11 月財政部稅制委員會編印之「稅捐稽徵法令彙編」刪除，其免列理由為：「行政罰法第 26 條另有刑事罰優先之規定」。

<sup>68</sup> 營業稅法第 2 條規定：「營業稅之納稅義務人如左：一、銷售貨物或勞務之營業人。二、進口貨物之收貨人或持有人。三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，其所銷售勞務之買受人。但外國國際運輸事業，在中華民國境內無固定營業場所而有代理人者，為其代理人。」；同法第 6 條規定：「有左列情形之一者，為營業人：一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。二、非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者。三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內之固定營業場所。」

<sup>69</sup>採取『轉嫁罰』之體例，明定受處罰之主體為公司負責人，而營業稅法第 51 條規定<sup>70</sup>受處罰之主體為公司，二者之處罰主體既有不同，自無行政罰法及第 26 條所揭同一人不能以同一行為而受二次以上處罰之『一行為不二罰』原則之適用，仍應依各該規定分別處罰之。」該函係從被處罰主體不同之觀點，認無違反『一行為不二罰』原則，仍應依各該規定分別處罰。惟稽徵實務上存有不同見解，認為上揭函釋已有「一行為二罰」之實質，似應重為檢視。

### 三、本文見解

上揭行政法院 42 年判字第 16 號等判例之見解，本文認為可能係受到行政罰與刑罰「質的區別說」之影響，以致於行政法院認為兩者性質不同，從而推導出其目的亦不相同，所以並不受「一行為不二罰」原則的拘束。對於前述實務的觀點，學說多數採取相反態度，並一再主張適用刑罰的規定即可。<sup>71</sup>現行行政罰法第 26 條已規定，一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之，顯採「刑事處罰優先原則」，故上述判例似有修正之必要。

有關依稅捐稽徵法第 41 條及第 47 條第 1 款規定將公司負責人移送司法機關偵辦刑責，究有無行政罰法第 26 條規定之適用乙節，本文見解認為應採肯定說，理由如下：

#### (一) 司法機關肯定見解可資參照

最高法院 88 臺非字第 149 號刑事判決內容略以：「公司為法人，公司負責人為自然人，二者在法律上並非同一人格主體。公司負責人為公司之代表，其為公司所為之行為，應由公司負責。故公司負責人為公司以不正當方法逃漏稅捐，因納稅義務人為公司，其所觸犯稅捐稽徵法第 41 條之罪之犯罪或受罰主體，仍為公司，而非公司負責

---

<sup>69</sup> 稅捐稽徵法第 47 條規定：「本法關於納稅義務人、扣繳義務人及代徵人應處徒刑之規定，於左列之人適用之：一、公司法規定之公司負責人。二、民法或其他法律規定對外代表法人之董事或理事。三、商業登記法規定之商業負責人。四、其他非法人團體之代表人或管理人。」

<sup>70</sup> 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。」

<sup>71</sup> 法治斌，〈試讀一事不二罰〉，收錄於資訊公開與司法審查，正典出版文化有限公司，2003 年，頁 122。

人，僅因公司於事實上無從負擔自由刑之責任，基於刑事政策上之考慮，同法第 47 條第 1 款將納稅義務人公司應處徒刑之規定，轉嫁於公司負責人。是公司負責人依該條款而適用徒刑之處罰，乃屬代罰之性質，並非因其本身之犯罪而負行為責任。」

臺灣士林地方法院 94 年度訴字第 399 號刑事判決內容亦指出「公司為納稅義務人，非不得為稅捐稽徵法第 41 條之犯罪主體，公司負責人為公司逃漏稅捐時，公司自得依該條規定加以處罰……被告公司逃漏稅捐已對公司負責人……處以徒刑，……應認對被告公司已加以處罰……」、「最高法院 54 年台上字第 1894 號判例意旨，認法人為刑事被告，除有明文規定外，在實體法上不認其有犯罪能力，在程序法上不認其有當事人能力，……係對法人以其無犯罪能力之罪名加以起訴者（如侵占），始有其適用。本件被告被訴者為稅捐稽徵法第 41 條之罪，而法人非不得為該條之罪之犯罪主體，……故被告對該條之罪既具有犯罪能力……」。

顯見公司「負責人」如經法院判處徒刑，即等同對「公司」逃漏稅之犯罪行為已依刑事法律加以處罰。

## （二）一行為不宜被評價二次

營業稅法第 51 條規範之處罰對象為「納稅義務人」，而稅捐稽徵法第 41 條規範之處罰對象亦為「納稅義務人」，基於處罰法定原則，稅捐稽徵法第 41 條規定之處罰對象為「納稅義務人」，並未區分自然人、法人，如在「自然人」犯本條之罪時，因有行政罰法第 26 條規定之適用而僅處刑事罰，然在「法人」犯本條之罪時，卻無行政罰法第 26 條規定之適用而併處刑事罰及行政罰鍰，顯失衡平。

稅捐稽徵法第 47 條規定：「本法關於納稅義務人、扣繳義務人及代徵人應處徒刑之規定，於左列之人適用之：一、公司法規定之公司負責人。……」將同法第 41 條納稅義務人應處徒刑之規定適用於公司負責人，並非在規範處罰對象移轉，而僅在規範承擔徒刑之對象移轉。故若欲將漏稅刑事責任歸為公司負責人之責任，法律應明文規定以「公司負責人」為處罰對象，而非以「應處徒刑之規定適用於公司負責人」之方式為之。在法律文字尚未修正前，基於依法行政原則，稅捐稽徵法第 41 條規定之處罰對象宜認定為「納稅義務人」。不宜因實際受處徒刑者為負責人（自然人），即認為公司（法人）未曾被處罰，而逕認為二者之處罰主體不同，再次處罰法人。否則實有「一行為被評價二次」之實質，而違「一行為不二罰」之原則。



## 第八節 租稅罰裁處權時效之爭議

### 第一項 概述

為使法秩序及早安定，避免人民長久陷於被處罰之恐懼中，且督促行政機關早日行使其裁罰權，行政罰法第 27 條乃明文規定行政罰之裁處權為 3 年<sup>72</sup>，另於第 28 條有停止時效之規定<sup>73</sup>。在租稅處罰事件中，因稅捐稽徵法第 21 條有關 5 年或 7 年核課期間之規定，準用於罰鍰<sup>74</sup>，此可視為罰鍰案件之時效期間，故本條為行政罰法第 27 條之特別規定，應優先適用<sup>75</sup>。惟行政罰法第 28 條之停止時效期間規定，因稅法上並無特別之規定，可否（或應否）排除適用？財政部尚無明確規定，似有探討之空間。

又當一行為同時觸犯刑罰及行政罰，依行政罰法第 32 條第 1 項規定將該案件移送司法機關後，稽徵機關因無裁罰權，故時效停止進行。若有同條第 2 項之情形，即有不起訴處分或無罪、免訴、不受理、不付審理之裁判確定者，該案件之管轄權又移回到稽徵機關，此時該案件之時效繼續進行，雖司法機關應行通知，稽徵機關即應特別注意，以免因時效期間之經過，以致無法再行裁罰。惟如何重新計算裁罰期間？財政部 95 年 2 月 16 日台財稅字第 09504508130 號函釋略以：「…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。」究係採時效中斷制度或時效停止制度？本文認有研討之必要。

<sup>72</sup> 行政罰法第 27 條：「行政罰之裁處權，因 3 年期間之經過而消滅（第 1 項）。前項期間，自違反行政法上義務之行為終了時起算。但行為之結果發生在後者，自該結果發生時起算（第 2 項）。前條第 2 項之情形，第一項期間自不起訴處分或無罪、免訴、不受理、不付審理之裁判確定日起算（第 3 項）。行政罰之裁處因訴願、行政訴訟或其他救濟程序經撤銷而須另為裁處者，第 1 項期間自原裁處被撤銷確定之日起算（第 4 項）。」

<sup>73</sup> 行政罰法第 28 條：「裁處權時效，因天災、事變或依法律規定不能開始或進行裁處時，停止其進行（第 1 項）。前項時效停止，自停止原因消滅之翌日起，與停止前已經過之期間一併計算（第 2 項）。」

<sup>74</sup> 稅捐稽徵法第 21 條規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 5 年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為 5 年。三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者；其核課期間為 7 年（第 1 項）。在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰（第 2 項）。」；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。但第 6 條關於稅捐優先及第 38 條，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。」

<sup>75</sup> 學者黃士洲認為，稅捐違章並無排除行政罰法 3 年裁處時效的必要性。請參見氏著，〈行政罰法應如何適用於稅捐裁罰〉，財稅研究，第 37 卷第 6 期，2005 年，頁 170。

## 第二項 理論與實務綜合研析

### 一、行政罰法施行前之規定

行政罰法施行前，有關租稅違章案件之裁罰期間，參照財政部 74.03.20 台財稅第 13298 號函釋：「關於稅捐核課期間及其起算之規定，於罰鍰案件依稅捐稽徵法第 49 條準用時，應準用同法第 21 條規定，視其有無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐，分別認定為 5 年或 7 年。」及財政部 87.08.19 台財稅第 871960445 號函釋：「罰鍰案件，可分為行為罰及漏稅罰，漏稅罰係以納稅人有逃漏稅為要件，其處罰期間依本部前開函釋規定，應視該納稅人有無故意以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐，分別認定為 5 年或 7 年；而行為罰則係對不依稅法規定為一定行為或不為一定行為之處罰，並不以行為人有逃漏稅為處罰要件，則其處罰期間，應一律為 5 年，而無須視有無故意以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐，予以區分該行為罰期間為 5 年或 7 年。」綜上，稅捐之核課期間究為 5 年或 7 年，應視納稅義務人所申報繳納之稅捐，是否於規定期間內申報而定，且是否有故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐。是以，納稅義務人如已在申報繳納期間申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，則該稅捐之核課期間自應為 5 年，並非 7 年。

### 二、行政罰法施行後之規定

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。」該函釋究係採「時效中斷制度」，重新計算分別為 5 年或 7 年，或採「時效停止制度」，合併計算共為 5 年或 7 年？解釋並不明確，實務運作易生爭議。

### 第三項 問題之研討

按行政罰法第28條之立法理由說明：「…二、本法不採時效中斷制度，因此裁處權時效停止原因消滅後，繼續進行之時效應與前已進行之時效合併計算，以符合時效規定之精神。爰為第2項之規定。三、參考刑法第83條。<sup>76</sup>」故行政罰法係採裁處權時效停止之制度，而不採時效中斷制度，規範至為明確。

依稅捐稽徵法第21條第1項規定，稅捐之核課期間依情形為5年或7年。同條第2項規定，「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」依稅捐稽徵法第49條準用同法第21條第1項核課期間之規定，故核課期間不僅為補稅期間，並且為處罰期間。

稅捐稽徵法第21條及第49條之規定，係稅法上就「補稅及處罰」案件所設定之「特別規定」，應優先適用於行政罰法第27條之規定。惟我國稅捐稽徵法上之「核課期間」究為「除斥期間<sup>77</sup>」或「時效期間<sup>78</sup>」之規定，迭有爭議，學者間多數採「除斥期間」之見解<sup>79</sup>。但若屬「除斥期間」之規定，無時效「中斷」或「不完成」之問題，則因移送司法機關處理後之時效停止進行期間，是否應視為法律另有規定之特例<sup>80</sup>？否則論理上似有衝突。若採「時效規定」之見解，且宜解為「時效停止之制度」為已

<sup>76</sup> 刑法第83條規定之說明如下：「追訴時效停止的原因消滅後，追訴時效的計算方式有『時效停止制』與『時效中斷制』的不同。前者於停止原因消滅後，其停止前已經過的期間與停止後再度進行的期間『合併計算』；後者於停止原因消滅後，『更新計算』時效期間。兩者相較，自以前者對行為人有利，故本法（刑法）採『追訴時效停止制』。」參見林山田，《刑法通論（下）》，增訂8版，2003年，頁562；另關民法上時效之規定說明如下：「由於我國民法僅有時效不完成制度，並未採時效進行停止制度。故時效一旦開使進行，不論任何事由，均不會使時效因而停止，只有時效不完成之事由發生時，可使時效暫時凍結而不完成。是故若有時效不完成之事由發生時，於該時效不完成之一定期間內，若當事人並未為使時效中斷之事由，其時效即告完成。」參見詹森林、陳榮傳、馮震宇、林誠二、林秀雄合著，《民法概要》，五南出版，2001年，頁169。

<sup>77</sup> 所謂「除斥期間」者，乃法律對否種權利所規定之存續期間，期間經過則權利消滅。除斥期間無時效「中斷」或「不完成」之問題。請參見陳敏，〈租稅法之消滅時效〉，政大法學評論，第32期，頁121。

<sup>78</sup> 時效分為「取得時效」及「消滅時效」二種。「消滅時效」者，乃請求權因未於一定期間內行使之，致減損其力量。請參見陳敏，〈租稅法之消滅時效〉，政大法學評論，第32期，頁119。

<sup>79</sup> 稅捐稽徵法上「核課期間」之性質，學者間多數採「除斥期間」之見解；學者陳敏、張勁心採「消滅時效」之見解。詳請參見陳敏，〈租稅法之消滅時效〉，政大法學評論，第32期，頁126以下。

<sup>80</sup> 德國租稅通則，對「核課期間」設有時效之不完成（第171條）；對「追罰期間」設有時效之停止（第377條第2項，準用秩序違反法第32條）及時效中斷（第377條第2項，準用秩序違反法第33條）。日本之國稅通則法，對「核課期間」採「除斥期間」之立法例，因此並無時效中斷或不完成之規定，為格於需要，仍設有延長期間之特例（第70、71條）。詳請參見陳敏，〈租稅法之消滅時效〉，政大法學評論，第32期，頁159，註151。

足，無須再採「時效中斷制度」之立論，蓋就國家之租稅債權而言，最能確保稅收及維護法律安定者，乃積極有效之稽徵工作，而非漫長之時效期間<sup>81</sup>。

故本文認為上揭財政部 95 年 2 月 16 日台財稅字第 09504508130 號函釋之規定，似應解為係採「時效停止」之意旨，「合併計算」共為 5 年或 7 年，較為妥適。否則，若採「時效中斷」之意旨，「重新計算」分別再為 5 年或 7 年，似有偏重於稽徵機關行政立場的考量，有失客觀，勢將接受挑戰<sup>82</sup>；蓋經司法機關審理之案件，通常已延宕多年，若移回裁處時，裁處期間若仍有 5 年或 7 年，顯有不合理之處，且不利於法律之安定。另關行政罰法第 28 條之停止時效期間規定，於稅捐違章案件，可否（或應否）排除適用之問題？本文認為，租稅案件之裁罰期間已較行政罰法之期間為長，且因稅捐稽徵法為特別法而優先適用，稅法上並無時效之其他特別規定，似可逕依稅捐稽徵法第 21 條之規定計算「核課期間」，而排除行政罰法第 28 條之停止時效期間規定。惟為稽徵實務運作之需要，財政部宜應及早因應解釋，以資稽徵機關遵循。

---

<sup>81</sup> 詳請參見陳敏，〈租稅法之消滅時效〉，政大法學評論，第 32 期，頁 159。

<sup>82</sup> 行政罰法於 95 年 2 月 5 日施行，雖現行實務上尚無案例可尋，惟本文認為在納稅人權益高漲，法治概念日趨成熟的現況，勢難避免爭議之發生。

## 第九節 租稅罰上管轄權競合之問題

行政罰法有關「管轄機關」之規定計有下列 4 條文：第 29 條（土地管轄），第 30 條（共同管轄），第 31 條（管轄權競合之處理），第 32 條（移送司法機關及司法機關通知義務）。上揭規定對應於稅捐案件，因目前全國共區分為五個國稅局，蓋以納稅義務人之戶籍地（自然人）或營業地（法人）為主管之管轄，故土地管轄區域劃分明確，實務上甚少發生疑義，應不致造成重大影響。

惟有關「管轄權競合」之處理，該法第 31 條有明文規定<sup>83</sup>，對此問題應由相關機關間先行協商，獲得如何處理之共識，以利於案件之處理。例如，依使用牌照稅法第 28 條第 2 項、第 30 條及第 31 條規定<sup>84</sup>，未領照、移用牌照或牌照業經報停、繳銷或註銷之汽車仍行駛公共道路者，應分別處以應納稅額 1 倍或 2 倍之罰鍰；而依道路交通管理處罰條例第 12 條第 1 項第 1 款、第 5 款及第 8 款<sup>85</sup>規定，應處汽車所有人 3,600 元以上 10,800 元以下罰鍰，即有可能發生處罰競合及管轄機關之認定問題。上揭情況有處罰權之管轄機關，分別為稅捐稽徵機關及交通主管機關<sup>86</sup>，故宜由財政部與

<sup>83</sup> 行政罰法第 31 條規定：「一行為違反同一行政法上義務，數機關均有管轄權者，由處理在先之機關管轄。不能分別處理之先後者，由各該機關協議定之；不能協議或有統一管轄之必要者，由其共同上級機關指定之（第 1 項）。一行為違反數個行政法上義務而應處罰鍰，數機關均有管轄權者，由法定罰鍰額最高之主管機關管轄。法定罰鍰額相同者，依前項規定定其管轄（第 2 項）。一行為違反數個行政法上義務，應受沒入或其他種類行政罰者，由各該主管機關分別裁處。但其處罰種類相同者，如從一重處罰已足以達成行政目的者，不得重複裁處（第 3 項）。第 1 項及第 2 項情形，原有管轄權之其他機關於必要之情形時，應為必要之職務行為，並將有關資料移送為裁處之機關；為裁處之機關應於調查終結前，通知原有管轄權之其他機關（第 4 項）。」

<sup>84</sup> 使用牌照稅法第 28 條第 2 項規定：「報停、繳銷或註銷牌照之交通工具使用公共水陸道路經查獲者，除責令補稅外，處以應納稅額 2 倍之罰鍰。」；第 30 條規定：「違反第 12 條規定，新購未領牌照之交通工具，使用公共水陸道路經查獲者，除責令補稅外，並處以應納稅額 1 倍之罰鍰。」、第 31 條規定：「交通工具使用牌照有轉賣、移用者，處以應納稅額 2 倍之罰鍰。」牌照稅係分別按車種、用途及汽缸總氣量大小決定應納稅額，詳請參閱「小客車使用牌照稅稅額表」與「大客車及貨車使用牌照稅稅額表」。

<sup>85</sup> 道路交通管理處罰條例第 12 條第 1 項第 1 款、第 5 款、第 8 款及第 9 款規定：「汽車有下列情形之一者，處汽車所有人新臺幣 3600 元以上 10,800 元以下罰鍰，並禁止其行駛：一、未領用牌照行駛。……五、牌照借供他車使用或使用他車牌照行駛。……八、牌照業經繳銷、報停、吊銷、註銷，無牌照仍行駛。九、報廢登記之汽車仍行駛。」又同法條第 2 項規定：「前項第 1 項中屬未依公路法規定取得安全審驗合格證明，及第 2 款、第 9 款之車輛並沒入之；第 3 款、第 4 款之牌照扣繳之；第 5 款至第 7 款之牌照吊銷之。」未領照行駛如有第 2 項規定情事應沒入車輛，移用或借用之牌照依第 2 項規定應吊銷之，依行政罰法第 24 條第 2 項規定，沒入或其他種類行政罰得併為裁處，故公路主管機關均得裁處沒入車輛或吊銷牌照，不受一事不二罰之限制。

<sup>86</sup> 道路交通管理處罰條例第 8 條規定：「違反本條例之行為，由下列機關處罰之：一、第 12 條至第 68 條由公路主管機關處罰。二、第 69 條至第 84 條由警察機關處罰（第 1 項）。前項處罰於裁決前，應給予違規行為人陳述之機會（第 2 項）。第 1 項第 1 款之處罰，公路主管機關應設置交通裁決單位辦理；其組織規程由交通部、直轄市政府定之（第 3 項）。」

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

此外，倘有不得行使裁罰權之機關，如受理在後或法定罰鍰額較低之機關，先為裁處時，則因違反行政罰法之規定，管轄權即有瑕疵而構成違法。此種違法之法律效果一般不致於無效，僅為得撤銷。此時可由原裁罰機關或其上級機關依行政程序法第117條本於職權自行撤銷，或由受裁罰之人提出申請或依行政救濟程序，要求撤銷，以茲救濟。

## 第十節 租稅秩序罰之裁罰程序應予法制化

行政罰法有關「裁處程序」之規定共有 12 條之多<sup>87</sup>，顯見立法者對於「裁處程序」之嚴格要求及重視<sup>88</sup>。由於租稅案件之「稽徵程序」向來即受到重視，故受到直接影響者較少，惟有關租稅案件之「裁罰程序」之規定則較為零落<sup>89</sup>，行政罰法施行後可能較有影響。

有須注意者，如行政罰法第 34 條有關「即時處置」之規定，當稽徵機關之人員有必要到現場從事調查時，如貨物稅條例第 25 條，對於逾期未辦理申辦之產製廠商之調查行為，即有適用之可能。此外，在相對人之「陳述意見」部分，由於行政罰屬不利處分，故原依行政程序法第 102 條之規定，在作成處分前，本應給相對人陳述意見之機會，惟租稅處罰案件因有同法第 103 條第 7 款「相對人於提起訴願前依法律應向行政機關聲請再審查、異議、復查、重審或其他先行程序者。」之例外情形<sup>90</sup>，故行政罰法施行前，稽徵實務上並未皆給相對人陳述意見之機會。行政罰法施行後，該法第 42 條為上述行政程序法之特別規定，其在該條但書之七款例外規定中<sup>91</sup>，並無行政程序法第 103 條第 7 款之情形，故租稅處罰案件已不得再適用行政程序法該款之例外規定，因此，原則上稽徵機關在處罰前，皆應通知相對人陳述意見<sup>92</sup>，除非有其他例外情形存

<sup>87</sup> 行政罰法第 8 章為「裁處程序」之規定，主要包含第 33 條（出示證明文件）、第 34 條及第 35 條（即時處置及其救濟）、第 36 條到第 41 條（物之扣留相關規定）、第 42 條（陳述意見及例外）、第 43 條（聽證）及第 44 條（裁處書）等。

<sup>88</sup> 有關正當法律程序之重要性，迭經司法院大法官解釋多次闡明，例如，釋字第 491 號解釋：「對於公務人員之免職處分既係限制憲法保障人民服公職之權利，自應踐行正當法律程序，諸如作成處分應經機關內部組成立場公正之委員會決議，處分前並應給予受處分人陳述及申辯之機會，處分書應附記理由，並表明救濟方法、期間及受理機關等，設立相關制度予以保障。」、釋字第 436 號解釋：「……惟軍事審判機關所行使者，亦屬國家刑罰權之一種，其發動與運作，必須符合正當法律程序之最低要求，包括獨立、公正之審判機關與程序，並不得違背憲法第 77 條、第 80 條等有關司法權建制之憲政原理；……」、釋字第 396 號解釋：「……懲戒案件之審議，亦應本正當法律程序之原則，對被付懲戒人予以充分之程序保障，例如採取直接審理、言詞辯論、對審及辯護制度，並予以被付懲戒人最後陳述之機會等，以貫徹憲法第 16 條保障人民訴訟權之本旨。」

<sup>89</sup> 請參本文「第二章、第二節、第二項、壹」有關「租稅稽徵程序」與「租稅裁罰程序」之說明。

<sup>90</sup> 學者吳庚認為：「行政程序法 103 條第 7 款有悖法理，使陳述意見幾成畫餅充飢，第 8 款可譏之為便利稅務機關「拔鵝毛條款」，沒有必要又公然蔑視正當法律程序原則，為舉世罕有之不當立法。」詳請參氏著，《行政法之理論與實用》，增訂 9 版，頁 514，註 50。

<sup>91</sup> 行政罰法第 42 條：「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、已依職權或依第四十三條規定，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。」

<sup>92</sup> 中國大陸《行政處罰法》第 3 條規定：「公民、法人或者其他組織違反行政管理秩序的行為，應當給

在。

在「聽證」方面，租稅案件是否舉辦聽證，本係適用行政程序法第 107 條規定，即只有在法律有明文規定，或稽徵機關認有必要時才舉辦。租稅法規並未要求應舉辦，故大部仍由稽徵機關裁量決定。由於舉辦聽證須依行政程序法第一章第十節之規定辦理，此會對稽徵機關造成較大之負擔，故一般舉辦之意願甚低。不過，行政罰法第 43 條則有不同之規定<sup>93</sup>，其要求行政機關在作成第 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，除非有但書之例外情形。準此，稽徵機關在裁處該二款之處罰前，即無裁量空間，只要受處罰者一申請，稽徵機關即有舉辦聽證之義務，與以往之規定改變甚大。不過，因租稅處罰案件中大部分處罰類型皆為「罰鍰」，即無行政罰法第 43 條之適用，仍由稽徵機關裁量。其他少部分如「停止營業」等，因尚有例外條款可供選擇，故整體之影響應屬輕微。惟現行「稽徵機關辦理營業人違反營業稅法停止營業處分作業要點」等，並無就「陳述意見」及「聽證」之部分加以規範，實務運作可能發生執法不一之情形，實應配合行政罰法之施行，及早因應準備。

另關書面要件部分，行政罰法第 44 條採要式主義，即要求行政機關於裁處時應作成「裁處書」，並為送達。此對租稅處罰案件應影響不大，蓋現行稽徵機關在裁處各種處罰時，皆有作成「處分書」，並送達給相對人。

---

予行政處罰，依照本法由法律、法規或者規章規定，並由行政機關依照本法規定的程式實施，沒有法定依據或不遵守法定程序的，行政處罰『無效』」。此說明，稅務行政處罰首先必須有法定的依據。如果法律、法規和規章未設定相關責任，稅務機關即不能對當事人進行處罰。除此之外，稅務行政處罰也必須遵守法定程序，如告知、陳述、申辯、聽證等，否則稅務行政處罰不能成立。

<sup>93</sup> 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。」