

題目：稅捐稽徵法關於刑罰相關規定之研究

提 綱

- 壹、前言
- 貳、立法沿革
 - 一、外國法思想
 - 二、我國法思想
- 參、租稅刑法之我國相關規定
 - 一、狹義租稅刑法規定
 - 二、廣義租稅刑法規定
- 肆、租稅刑法之意義及其與刑法相關條文之關係
 - 一、稅捐稽徵法第 41 條
 - 二、稅捐稽徵法第 42 條
 - 三、稅捐稽徵法第 43 條
 - 四、稅捐稽徵法第 47 條
 - 五、稅捐稽徵法第 48 條之 1
 - 六、稅捐稽徵法第 48 條之 3
- 伍、實務上統計分析
 - 一、地方法院對於租稅刑法裁判情形統計表
 - 二、高等法院對於租稅刑法裁判情形統計表
 - 三、最高法院對於租稅刑法裁判情形統計表
- 陸、檢討與建議
 - 一、租稅刑法存在之必要性
 - 二、租稅刑法對於人之適用範圍
 - 三、與偽造文書罪之關係
 - 四、一事兩罰規定的問題
 - 五、所處罰金過低
 - 六、實務上裁判統計數據分析與檢討
- 柒、結語

作者：法務部行政執行屬新竹行政執行處行政執行官李俊慶

壹、前言

憲法第 19 條規定，人民有依法納稅之義務。我國的稅捐法規相當多，依財政部賦稅署編印之稅法輯要，常用的就有 85 種¹，專業人士如稅務律師、會計師可能都不甚明瞭，遑論一般民眾。如何依法納稅，常成為民眾心中的痛，而部份稅捐法令又有刑責規定，原以為只是行政罰責任的納稅事件，可能已構成刑責而不自知。個人在從事公務中，也每每發現民眾及政府機關對於稅捐刑罰構成要件認知多有誤解，是而引發研究動機。

而相關的稅捐法規中，我們必須要注意的是稅捐稽徵法。稅捐稽徵法，是各種稅捐法規的基本法，當初立法時還被立法委員稱作「納稅義務法」²。許多稅捐法規的適用基本準則都要回歸到該法。而該法也是相關的稅捐法規中特別刑法規定最多的法律。稅捐稽徵法關於刑罰的規定，集中於第六章，主要是關於逃漏稅與違反代徵或扣繳義務之處罰，以及教唆幫助逃漏稅捐之刑事責任的規定。

韓非子有謂：言無二貴，法不兩適³。特別刑法的規定，其構成要件與刑責是否與中華民國刑法（以下簡稱刑法）相當，而有無存在之必要，實有進一步探討之空間。本文將藉由分析與探討此特別刑法與普通刑法之異同，提出個人淺見與看法。

關於各項稅捐法規中有關刑罰特別規定，學者有稱「租稅刑法」⁴，為便於說明，本文亦以此稱呼之。

貳、立法沿革

一、外國法思想與立法例

夷考史乘，十二世紀英王約翰（John，在位期間西元 1199～1216 年）對法作戰失敗，國庫虛空，因而橫徵暴斂，國人起而反之，於西元 1215 年訂立大憲章（Magna Charta），規定國王不得任意徵稅。大憲章多次提及如何繳稅，甚至

¹ 參照財政部賦稅署，稅法輯要，台北市，2007 年 9 月版。

² 參見立法院公報，第 64 卷第 90 期委員會紀錄第 50 頁。

³ 韓非子，問辯第四十一。

⁴ 參照康炎村，租稅法原理，台北市，1987 年 2 月，初版。

第 55 章有所謂成立 25 男爵的制度牽制王室⁵，對於如何處罰逃漏稅，解釋上亦由該 25 男爵制度（政治解決）或交由法官（司法解決⁶）來處理，可謂「租稅刑法」之雛形。

美國於 1942 年國會通過之國家歲入條例成立所謂「租稅法院」，原稱稅務訴願委員會，於華盛頓首府設聯邦租稅法院，但該等租稅法院係處理民眾對於稅務爭議之實體事項，功能類似我國行政法院。對於逃漏稅捐之處罰，仍屬一般法院管轄，依一般刑事訴訟程序進行之，與英國大致相同。

英美同屬判例法國家，對於逃漏稅捐科以刑責之判決歷年來是不乏其例，但是否得將此解為「租稅刑法」，恐有爭議。畢竟類似的名詞乃大陸法系國家所創，且英美法院對於逃漏稅捐科以刑責，多半還是本於詐欺或偽造文書、侵害公權力、違反保護他人法律、違背公平正義等觀念而為之，但對於逃漏稅捐等情事，確有科以刑責之處罰。

德國自 1949 年修訂聯邦租稅通則法後，對於逃漏稅之處罰，也趨於刑罰化，以「輕拘役」刑與罰金刑之併科為原則，僅限於情節輕微者始得單科罰金。1956 年修正該法時，復將逃稅犯之預備型態加以規定，並將不依規定計帳者列為租稅犯，處 2 年以下輕拘役及 10 馬克以下之罰金。現行德國租稅法通則第 370 條對所列之行為短漏稅捐，或為自己或他人獲得不當之租稅利益者，處 5 年以下有期徒刑。對於租稅刑法之規定，相當完備。

日本於二次大戰後，實行所謂「國稅通則法」，租稅違章案件，依「國稅犯則取締法」與「地方稅法」之規定，國稅局長、稅務署長或地方公共團體首長，因違章案件之調查而查得心證時，應明示其理由，通知應補繳之稅款，此時違章人如履行其通知要旨，即可免提起公訴。否則，即進入刑事訴訟程序，與一般應處徒刑之刑事案件相同。日本無論學理上與實務上均承認租稅刑法之規定合憲。

⁵ 參照雷敦蘇譯，大憲章今譯，台北，輔仁大學若望保祿二世和平研究中心，2002 年。

⁶ 依大憲章第 45 章規定，不深諳法律或不願遵守法律之人，不得委派擔任法官。當時法官已從酬傭職漸漸轉變為司法專職人員。

二、我國法思想沿革：

就租稅刑法而言，早在夏朝就有類似的記載。揆考我國成文律法，可從大清律例追溯其源：

（一）大清律例

1、大清律例，卷八，戶律，戶役：

脫漏戶口，凡一戶全不附籍有賦役⁷者，家長杖一百。無賦役者，杖八十。

凡豪民⁸，令子孫弟侄跟隨官員隱蔽差役者，家長杖一百；關於容隱者與同罪。受財者計贓以枉法從重罪論，跟隨之人免杖，充軍。

凡民戶逃往鄰境州縣躲避差役者，杖一百。

2、大清律例，卷九，戶律，田宅：

凡欺隱田糧，脫漏版籍者⁹，一畝至五畝，笞四十。每五畝加一等，罪止杖百。脫漏之田入官，所隱稅糧依數繳納。

（二）民國初年律制

對於稅捐逃漏之補徵與處罰，民國早期均由稅捐稽徵機關或其他行政機關依職權逕為之，毋須移送法院裁處。如民國 22 年 6 月 9 日財政部公佈之「火柴查驗處罰章程」¹⁰、「水泥處罰章程」等¹¹。民國 23 年 4 月 12 日司法院院字第 1053 號解釋有謂：「違反印花稅暫行條例，經審理委員會依其簡章判處罰金後，不得由法院再以科罰。」更可見一斑。但此部份是行政罰還是刑罰，恐怕當時的執法者也不甚清楚，畢竟當時法理未備。若以我們現在的用語來看，確

⁷ 指須繳田賦之家。自魏晉南北朝以來，田賦與差役就係人民主要的納稅內容。

⁸ 指須服差役之家。

⁹ 指故意隱報所擁有之田糧數目。

¹⁰ 火柴查驗處罰章程第 36 條規定：「走私漏稅案件及違章案件處罰事項，由各區統稅局開審查會決定。」

¹¹ 水泥處罰章程第 15 條，其規定與火柴查驗處罰章程第 36 條完全相同。類似法令還有麥粉處罰章程第 11 條、棉紗統稅處罰章程第 11 條等等。

有以行政罰處理刑罰之情事。

（三）現行規定

由於西風東漸，人民權利義務之保障漸受重視，憲法公布後，相關的稅法亦隨之修正，行政權科處逃漏稅捐刑責之情形已不復見。各項稅捐徵收法規也陸陸續續立法產生。為了統一稅捐之徵收原則，建立稅捐之基本法並加強稅捐徵收，財政部於民國 57 年底曾向立法院提出「加強稅捐稽徵條例草案」，但遭立法委員認為規定太過嚴苛而未審，行政院於 58 年初撤回。當時財政部長俞國華於 58 年 7 月離職，但新任財政部長李國鼎卻以此條例作藍本，積極研修，於民國 64 年 9 月再向立法院提出「稅捐稽徵法草案」。

財政部長李國鼎於立法院委員會審查稅捐稽徵法時提到，各國稅法都有趨向單一化的趨勢，我國亦希望如此，而稅捐稽徵法主要內容在於統一各種稅法的徵收期限、明定稅捐優先受償、課稅資料調查、統一各稅之行政救濟等¹²。該法案歷經數次委員會審查，並邀集專家學者與工商界代表與會表示意見。而立法委員的發言相當踴躍，在當時算是較為特殊的景象，顯見民意對此法案係相當關注。

關於租稅刑法部分，第一次委員會審查時（民國 64 年 10 月 6 日），列席的司法行政部次長汪道淵曾表示此等立法規定以適應今後事實之需要¹³，但立法委員梁肅戎、彭爾康、胡鈍俞等人則持質疑的態度。歷次委員會審查，部分立法委員也有質疑其必要性，但都淺嘗輒止¹⁴，並無太大爭議。現行的租稅刑法條文隨稅捐稽徵法於民國 65 年 10 月 22 日公佈施行，歷年來修正的幅度並不大。

參、租稅刑法之我國現在規定

¹²參見立法院公報，第 64 卷第 90 期委員會紀錄（財政、經濟、司法三委員會第一次聯席會議紀錄）

¹³ 同前註，第 48 頁。

¹⁴參見立法院公報，第 64 卷第 90 期、第 64 卷第 91 期、第 64 卷第 92 期委員會紀錄。

一、狹義的租稅刑法規定

狹義之租稅刑法，係指稅捐稽徵法有條文明定，科以刑責之規定。這部份也是本文探討的重點。若無特別註明廣義，本文所稱之租稅刑法係指狹義之租稅刑法，亦即稅捐稽徵法中有關刑罰之規定。其規定有下列六條條文：

(一) 稅捐稽徵法第 41 條：

納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役，或科或併科新台幣六萬元以下之罰金。

(二) 稅捐稽徵法第 42 條

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，處五年以下有期徒刑，拘役，或科或併科新台幣六萬元以下罰金。

代徵人或扣繳義務人侵佔已代徵或扣繳之稅捐者亦同。

(三) 稅捐稽徵法第 43 條

教唆或幫助第四十一條或第四十二條之罪者，處三年以下有期徒刑，拘役，或科新台幣六萬元以下之罰金。

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。

稅務稽徵人員違反第三十三條之規定者，除犯刑法者移送法辦外，處一萬元以上五萬元以下罰鍰¹⁵。

(四) 稅捐稽徵法第 47 條

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，於下列之人適用之：

¹⁵ 本條第三項之規定應屬行政罰，但前二項仍為刑罰。

- 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。

(五) 稅捐稽徵法第 48 條之 1

納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅捐者，凡數未經檢舉，未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處查一律免除，其所涉之刑事責任者，並得免除其刑：

- 一、 本法第四十一條至第四十五條之處罰。
- 二、 各稅法所定關於逃漏稅之處罰。

前項補繳之稅款，應自該稅捐原繳納之期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依原應納稅稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。

(六) 稅捐稽徵法第 48 條之 3

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。

二、廣義的租稅刑法規定

所謂廣義的租稅刑法，係指依稅捐稽徵法第 1 條規定，除上述之六個狹義特別刑法條文規定外，依相關法律之規定而須科以刑責之規定，亦即所有違反稅法而須處刑責之規定謂之。例如所得稅法第 119 條¹⁶、印花稅法第 25 條¹⁷、遺產及贈與稅

¹⁶ 所得稅法第 119 條第 1 項規定：「稽徵機關對於納稅義務人之所得額、納稅額及其證明關係文據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，違者經主管機關查實禍於受害人告發經查實者，應予最嚴厲懲處，觸犯刑法者應移送法院論罪。」

¹⁷ 印花稅法第 25 條規定：「妨害印花稅之檢查者，以刑法妨害公務罪處斷。」

法第 50 條¹⁸等等。這些廣義的租稅刑法，部分在立法與適用上可能有些爭議¹⁹，實務上也甚少有適用情形。本文研究討論之範圍以狹義租稅刑法為主。

肆、租稅刑法之意義及其與刑法相關條文之關係

稅捐稽徵法中特別刑法的規定，其意義與刑法相關條文之規定，分別析述如下：

一、稅捐稽徵法第 41 條（漏稅罪）：

（一）、意義：

本條文之規定，在於明定納稅義務人以詐術或其他不正方法逃漏稅捐時之刑事責任。詐術或不正方法之定義，實務上顯有限縮解釋的趨向，能以行政罰處罰就盡量不動用到此條文科以刑責²⁰。主要係在處罰以積極行為逃漏稅捐者，其所謂不正方法必須具有與積極詐術同一型態，始與立法本旨相符²¹。而其構成要件與刑法第 339 條第 2 項相似。

財政部於民國 82 年 1 月 15 日發布「稅捐稽徵法第四十一條所定納稅義務人逃漏稅捐行為移送偵辦注意事項」，明定納稅義務人有下列情形而故意逃漏稅捐者，應移送偵辦：

- 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。

¹⁸遺產及贈與稅法第 50 條規定：「納稅義務人違法第 8 條之規定，於遺產稅未繳清前，分割遺產、交付遺贈或辦理遺產登記，或贈與稅未繳清前辦理移轉登記者，處一年以下有期徒刑。」

¹⁹ 例如註 16，觸犯刑法者本就應依法追訴該相關人員之刑責，何須於所得稅法第 119 條中再做如此規定；又如註 17，妨害印花稅之檢查，以刑法妨害公務罪處斷，難道妨害其他稅捐檢查就不構成刑法上妨害公務？此等立法方式恐有很大爭議，是否應回到刑法妨害公務罪的構成要件適用之探討即可。

²⁰ 如最高法院 70 年台上字第 6856 號判例認為，稅捐稽徵法第 41 條之漏稅罪，係屬作為犯，而非不作為犯，即須以詐術或其他不正方法之作為已逃漏稅捐始克成立。依卷存資料，上訴人於 67、68 年均未為綜合所得稅之申報，其無以不正當方法逃漏稅捐之行為實甚顯然，依所得稅法第 79 條、第 108 條第 2 項及第 110 條第 2 項之規定，應僅受加徵怠報金及科處罰鍰之處分而非以不正方法逃漏稅捐論刑責。

²¹ 最高法院 74 年台上字第 5497 號判例。

- 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一年內達十二次以上者。
- 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、其他逃漏稅捐之行為，對於納稅風氣有重大不良影響者。

但對於前 7 款之行為，若逃漏稅未達新台幣 10 萬元，且情節輕微者，得免予移送偵辦²²。而本罪除關稅、鹽稅及礦區稅外，包括各種依法繳納之稅捐在內均有適用²³，且與所得稅法第 110 條第 3 項須以情節重大為構成要件之情形有所不同。

（二）與刑法詐欺罪之關係：

1、普通詐欺罪（刑法第 339 條）：

刑法第 339 條第 1 項規定：「意圖為自己或第三人不法之所有以詐術使人將本人或第三人財產交付者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科一千元以下罰金。」第 2 項規定：「以前項之方法得財產上不法利益或使第三人得之者亦同。」第 3 項規定：「前二項未遂犯罰之。」

實務上咸認為納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，稅捐稽徵法第 41 條已有處罰規定，該法為特別法，自應優先於刑法第 339 條第 2 項之適用²⁴。但管見以為，兩者所保護之法益不同，普通詐欺罪係保護個人財產法益，而漏稅罪係保護國家租稅公平之法益，是否能認為係普通法與特別法之關係，恐容有討論空間。而稅捐稽徵法第 41 條係屬「作為犯」，而非不作為犯，即必須要有詐術或其他不正當方法之積極作為，已逃漏稅捐，始克成立²⁵。是

²²「稅捐稽徵法第四十一條所定納稅義務人逃漏稅捐行為移送偵辦注意事項」第 1 條第 2 項規定。

²³依「辦理稅捐稽徵法有關刑事及財務罰鍰案件應行注意事項」第 8 條規定。但鹽政條例及相關鹽業管理法令於民國 93 年 1 月 20 日廢止，目前已無課徵鹽稅。

²⁴最高法院 68 年台上字第 65 號判例。

²⁵最高法院 70 年台上字第 6856 號判例、74 年台上字第 5497 號判例。

而與刑法上詐欺罪在構成要件上可能有些不同。刑法上之詐欺，通說均認為不作為仍可成立²⁶。

刑度上，兩者最高刑度相同皆為 5 年以下有期徒刑。稅捐稽徵法上之漏稅罪最低刑度為科新台幣 6 萬元以下罰金，而普通詐欺罪為科 1 千元以下罰金(換算新台幣為 3 萬元²⁷)。法定刑相對於普通詐欺罪為高。

另刑法第 339 條第 3 項，對於未遂犯有處罰之規定，稅捐稽徵法第 41 條則無。換言之，漏稅罪僅處罰既遂犯，不處罰未遂犯。

2、以不正方法將虛偽資料輸入電腦等設備或取不法利益罪(刑法第 339 條之 3):

刑法第 339 條之 3 第 1 項規定：「意圖為自己或第三人不法之所有，以不正方法將虛偽資料或不正指令輸入電腦或其相關設備，製作財產之得喪、變更紀錄而取得他人財產者，處七年以下有期徒刑。」第 2 項規定：「以前項方法得財產上之不法利益或使第三人得之者亦同。」此部分於漏稅罪在一些特殊的情形下可能會與刑法第 339 條之 3 第 2 項競合。

如行為人將不實之扣繳憑單交國稅局計算其個人年度綜合所得稅應納稅額，致使其應納稅額因不實之扣繳額數而降低，因而獲得財產上之不法利益，構成要件上既符合漏稅罪，又符合刑法第 339 條之 3 第 2 項。實務上對於類此情形之見解，僅針對刑法第 216 條與第 210 條與漏稅罪認係不同構成要件，兩者為牽連關係²⁸。學者對此部分目前尚無人討論。

²⁶ 蔡墩銘，刑法各論，台北市，三民書局，修訂五版，2006 年 9 月，第 248 頁；林山田，刑法各罪論(上)，台北市，三民書局，五版二刷，2006 年 10 月，第 454 頁；張麗卿，刑事法雜誌，第 40 卷第 6 期，第 19 頁；林東茂，中央警察大學法學論集第 3 期，1998 年，第 200 頁。

²⁷ 此罰金為銀元，1 銀元等於 3 元新台幣，94 年修正之部分刑法條文，已明定罰金為新台幣以避免爭議。依 95 年 5 月 17 日修正公佈，同年 7 月 1 日施行之罰金罰鍰提高標準條例第 1 條規定：「法律應處罰金罰鍰，就其原定數額得提高 2 至 10 倍。」第 3 條規定：「依本條例規定提高罰金罰鍰之法律及其倍數，由主管院定之。」目前司法院對於處罰金之提高倍數並無統一規定，各法院於易科罰金時多以 3 百銀元折算一日為新台幣 9 百元，並無加以提高倍數之情形。此部份可參閱司法院所公佈之各級法院判決，參考 <http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>，查詢時間：2007 年 11 月 9 日。

²⁸ 最高法院 69 年台上字第 3689 號判例、71 年台上字 1143 號判例。本兩判例因 94 年刑法修正刪除牽連犯規定，而於 95 年 4 月 11 日經最高法院 95 年度第 5 次刑庭總會決議自 95 年 7 月 1

管見以為，刑法第 339 條之 3 之構成要件明顯與稅捐稽徵法第 41 條規定不同，且兩者保護法益亦不盡相同。學理上或許可認為想像競合，依刑法第 55 條，從一重（刑法第 339 條之 3）處斷。然管見以為，漏稅罪，在客觀構成要件上以詐術或其他不正方法逃漏稅捐，理應包含以不正方法將虛偽資料輸入電腦或其他相關設備製作財產權之得喪、變更紀錄而取得財產上之不法利益。換言之，刑法第 339 條之 3 的客觀構成要件，解釋上應屬漏稅罪構成要件的一種，也是漏稅罪的一種行為方式。而行為人主觀構成要件也不一樣：刑法第 339 條之 3 是基於意圖自己或第三人不法之所有而以不正方法而為將虛偽資料輸入電腦或其他相關設備製作財產權之得喪、變更紀錄而取得財產上之不法利益；稅捐稽徵法第 41 條的行為人是基於逃漏稅捐的故意而以詐術或其他不正當方法為將虛偽資料輸入電腦或其他相關設備製作財產權之得喪、變更紀錄而取得財產上之不法利益。兩者主觀構成要件上顯有不同，雖不至涇渭分明，但也不應該有所謂競合的問題。

二、稅捐稽徵法第 42 條：

（一）意義：

本條之由設，在於處罰代徵人或扣繳義務人以詐術或不正方法匿報、短報或不為代徵或扣繳稅捐；第 2 項係處罰代徵人與扣繳義務人之侵占責任。代徵人，如證券交易稅條例第 4 條所規定之有價證券業務承銷人、從事代客買賣證券之經紀人、有價證券受讓人等，扣繳義務人如所得稅法第 89 條所規定之公司負責人、機關之扣繳單位主管、營業代理人等。

本條處罰代徵人或扣繳義務人匿報、短報或不為代徵之行為，刑法並未有相關規定。但第 2 項，處罰代徵人或扣繳義務人侵占已為代徵或已扣繳之稅捐，於刑法侵占罪及業務侵占罪係有相關規定。依財政部見解，如有觸犯應依稅捐稽徵法處斷，但若行為發生在稅捐稽徵法公佈施行前，依行為時之法律有利於

日起不再援用。

行為人者，應依刑法第 2 條第 1 項但書之規定，適用最有利於行為人之法律²⁹。

（二）與刑法侵占罪之關係

1、普通侵占罪（刑法第 335 條）：

刑法第 335 條第 1 項規定：「意圖為自己或第三人不法之所有，而侵占自己持有他人之物者，處五年以下有期徒刑，拘役或併科一千元以下罰金。」第 2 項規定：「前項未遂犯罰之。」

就構成要件而言，稅捐稽徵法第 42 條第 2 項應不致與普通侵占罪相競合，只可能會與公務或業務侵占罪會有競合情形。

2、公務、業務侵占罪（刑法第 336 條）

刑法第 336 條第 1 項規定：「對於公務上或因公益所持有之物，而犯前條第一項之罪者，處一年以上七年以下有期徒刑，得併科五千元以下罰金。」第 2 項規定：「對於業務上所持有之物，犯前條第一項之罪者，處六月以上五年以下有期徒刑，得併科三千元以下罰金。」第三項規定：「前二項未遂犯罰之。」

以構成要件而言，稅捐稽徵法第 42 條第 2 項與刑法上之公務或業務侵佔似為「法條競合」，然因兩者保護法益不同，引申構成要件解釋上可能也有不同。稅捐稽徵法第 42 條第 2 項係保護國家租稅公平，同時也保護納稅義務人合法納稅不受代徵人或扣繳義務人之不法行為而有影響之權益，與刑法上公務或業務侵占罪保護的是個人財產法益不受第三人不法侵害，兩者明顯不同。此點引伸出客觀構成要件上之解釋，稅捐稽徵法第 42 條第 2 項係處罰行為人在公務上或業務上侵占「國家財產」，在客觀構成要件上與刑法第 336 條係處罰「侵占自己持有他人之物」不同，該「他人」解釋上不應包括「國家」，因如上述，兩者所保護之法益不同。

是而，管見以為，兩者從客觀構成要件上之解釋，就已明顯不同，兩者應

²⁹ 「辦理稅捐稽徵法有關刑事及財務罰鍰案件應行注意事項」第 6 條。但因 85 年 7 月 2 日增訂稅捐稽徵法第 48 條之 3，從新從輕原則已有法律明文規定，該條後段已成具文。

係個別獨立之罪，不應該會有競合的問題。

三、稅捐稽徵法第 43 條

（一）意義

本條明文教唆或幫助犯稅捐稽徵法第 41 條或第 42 條之罪者其刑責，為維護國家租稅債權，縱為教唆、幫助犯其刑責亦應明定，以收惕勵之效。本條第 2 項更明定稅務人員、執行業務之律師、會計師或其他合法代理人犯教唆、幫助逃漏稅捐或違反代徵或扣繳義務，加重其刑至二分之一。

實務上認此罪係獨立之罪，與刑法上幫助犯係「從犯」不同，不必有正犯存在亦能成立本罪³⁰。而本罪亦係「結果犯」，須以發生逃漏稅捐之結果為成立要件³¹，且不採「事後幫助主義」³²。

（二）與刑法教唆、幫助犯之關係

刑法上教唆犯，規定於第 29 條，第 1 項規定：「教唆他人使之實行犯罪行為者為教唆犯。」第 2 項：「教唆犯之處罰，依其所教唆之罪處罰之。」幫助犯，規定於第 30 條，第 1 項規定：「幫助他人實行犯罪行為者，為幫助犯。雖他人不知幫助之情者，亦同。」第 2 項規定：「幫助犯之處罰，得按正犯之刑減輕之。」

刑法上之教唆、幫助犯，均按正犯之罪刑論處，教唆犯並不一定減輕，幫助犯也是得減輕。稅捐稽徵法第 43 條，教唆或幫助犯第 41 條或第 42 條之罪者，最高刑期已降為 3 年以下有期徒刑，明顯較稅捐稽徵法第 41 條或第 42 條為輕。縱使依第 2 項加重其刑至二分之一，最高刑期也比正犯之罪為輕。

刑法上之教唆、幫助犯，係從屬於各刑法分則之罪，稅捐稽徵法第 43 條

³⁰ 最高法院 72 年台上字第 3972 號判決、78 年台上字第 1968 號判決、最高法院 82 年台上字第 2032 號判決。

³¹ 最高法院 76 年台上字第 6300 號判決。

³² 最高法院 76 年台上字第 8191 號判決。

之教唆幫助犯，係一獨立之罪刑，縱無正犯，亦可單獨成立³³。

四、稅捐稽徵法第 47 條

（一）意義

本條明文規定適用徒刑（犯稅捐稽徵法第 41 條、第 42 條及第 43 條之罪）之人，除犯罪主體為自然人外，擴大到公司負責人、民法上代表法人之董事或理事、商業登記法規定之商業負責人、其他非法人團體之代表人或管理人。

本條之適用，僅止於犯罪主體被宣告「應處徒刑」之狀況，負責人始須因該公司或事業主體之犯行而服徒刑，若公司或事業主體之犯罪行為被宣告為拘役或罰金，係不能轉嫁到負責人身上³⁴。

（二）與刑法之關係

刑法本於罪刑法定主義，基本上僅止於處罰行為人，刑法典上尚無處罰公司負責人之規定。租稅刑法於此似有擴張行為人範圍之情形，但這部份恐怕不能僅以刑法的角度來審視，可能必須要與行政法學一起探討。稅捐稽徵法的立法本來就充滿著高權行政的色彩目的，稅捐稽徵法第 41 條等相關租稅刑法本來也是為達行政目的（租稅）所設。實務上常見「以刑逼民」，這裡可能就是「以刑逼（行）政」。

五、稅捐稽徵法第 48 條之 1

（一）意義

本條所由設，在於鼓勵納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳相關稅款。藉由自動補報補繳，得以讓納稅義務人免除逃漏稅等刑事責任，同時免除行政罰之責任。

（二）與刑法自首之關係

³³ 同註 28。

³⁴ 最高法院 69 年台上字第 3068 號判例。

刑法第 62 條規定：「對於未發覺之罪自首而受裁判者，得減輕其刑。但有特別規定者依其規定。」

在稅捐稽徵法第 43 條之 1 未訂立之前，刑法總則的自首規定是否有適用，就迭有爭議了。刑法總則究竟有無適用於特別刑法？相信也是許多特別刑法的共同疑問。立法者在此特別立法規定，是否明示刑法總則的規定，於特別刑法並無當然適用？恐怕又是一項值得討論的議題。

刑法上目前自首規定，是「得」減輕其刑，但在 94 年修正前是「必」減輕其刑。稅捐稽徵法第 48 條之 1 於 82 年修正時，將此等類似自首的行為規定為「得」免除其刑，與刑法上自首之減輕其刑不同。誠如前述，租稅刑法其行政目的的達成遠大於行為本身得非難而發動，是而作如此的立法並不難理解。

六、稅捐稽徵法第 48 條之 3

（一）意義

本條之立法，在於明確「從新從輕」的原則於稅捐稽徵法或其他稅法亦有適用。

（二）與刑法從舊從輕原則之關係

刑法第 2 條第 1 項規定：「行為後法律有變更者，適用行為時之法律；但行為後之法律有利於行為人者，適用最有利於行為人之法律。」第 2 項規定：「非拘束人身自由之保安處分適用裁判時之法律。」

稅捐稽徵法第 48 條之 3 所謂從新從輕原則，似乎係行政法規之一般原則。而刑法上從舊從輕之原則，乃罪刑法定主義之延伸，蓋行為之處罰以行為時法律有明文規定者為限（刑法第 1 條）。但無論從新或從舊，兩者皆以「從輕」作為對行為人最有利的處理方式，結果可能皆相同。於此，我們了解到稅捐稽徵法上的租稅刑法，本質上似與刑法不同。

伍、實務上統計分析

僅就近年來（民國 91 年至 95 年）司法院網站³⁵所提供之資料製成下表作一比較參考。由於司法院之統計資料僅以「違反各種稅法」做為統計項目，因此該數據乃係違反廣義的租稅刑法統計數據。然經筆者進一步查證，發現該內容絕大多數還是違反稅捐稽徵法內之特別刑法規定（狹義租稅刑法）所為之裁判，違反其他租稅刑法而為之裁判在其中甚少。

一、地方法院對於租稅刑法之裁判情形統計表：（單位：人）

年 度	無 罪	免 訴	免 除 其 刑	罰 金	拘 役	有 期 徒 刑					緩 刑	其 他	合 計
						6 月 以 下	1 年 以 下	2 年 以 下	3 年 以 下	5 年 以 下			
91	81	11	0	8	29	139	10	3	0	1	156	14	452
92	81	14	1	2	36	221	8	14	2	0	250	12	641
93	56	8	0	10	25	209	3	4	1	1	254	11	582
94	33	7	0	5	50	208	6	1	0	0	216	68	594
95	31	17	0	17	33	180	9	3	1	0	68	42	401
合 計	282	57	1	42	173	957	36	25	4	2	944	147	2670

* 「其他」係指管轄錯誤駁回、公訴駁回、不受理、撤回、通緝中等情形。

* 有期徒刑欄部份，1 年以下指逾 6 個月而在 1 年以下；2 年以下指逾 1 年而在 2 年以下。餘皆為此義。

³⁵ <http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>，查詢日期 2007 年 11 月 26 日。

二、高等法院對於租稅刑法之裁判情形統計表：(單位：人)

年 度	上訴 駁回 (無 罪)	上訴 駁回 (有 罪)	判 決 內 容 (含上訴駁回維持原判決、撤銷原判決改判)									其 他	總 計
			無 罪	罰 金	拘 役	有 期 徒 刑					緩 刑		
						6月 以下	1年 以下	2年 以下	3年 以下	5年 以下			
91	52	10	13	2	1	34	7	2	0	0	20	6	85
92	36	20	28	0	6	29	19	3	0	1	50	14	150
93	25	4	5	0	2	15	4	2	0	0	8	6	42
94	26	10	3	0	0	14	2	4	0	0	16	1	40
95	23	14	38	1	2	27	8	5	1	0	10	7	99
合 計	162	58	87	3	11	119	40	16	1	1	104	34	416

*「其他」係指撤回、撤銷改免訴、撤銷改免除其刑、撤銷改不受理、撤銷改管轄錯誤、撤銷發回原審法院等情形。

*有期徒刑欄部份，1年以下指逾6個月而在1年以下；2年以下指逾1年而在2年以下。餘皆為此義。

三、最高法院對於租稅刑法裁判終結情形統計表：(單位：件)

年度	上訴駁回				撤銷原判				撤回	其他	合計
	不合法		無理由		發回更審		自為判決				
	全部	部分	全部	部分	全部	部份	全部	部份			
91年	15	1.5	0	0	33	1.5	0	0	0	0	51
92年	12	1.0	0	0	27	1.0	0	0	0	0	41
93年	10	0.5	0	0	9	0.5	0	0	1	0	21
94年	7	0.5	0	0	11	0.5	0	0	0	0	19
95年	7	1.5	0	0	6	1.5	0	0	0	0	16
合計	51	5	0	0	86	5	0	0	1	0	148

陸、檢討與建議

一、租稅刑法存在之必要性：

由上述內容我們可得知，租稅刑法所欲保護之法益，乃係租稅公平及納稅義務人之合法納稅權益及義務不受他人不法侵害，當屬國家法益，這部分在普通刑法中並無相關規定。較相近的條文也僅在刑法分則第四章，有關公務員瀆職罪的規定，但此部份之規定在於處罰公務員違法徵收或違法處罰人民等，與租稅刑法規定之處罰對象係一般人民有所不同。

部分實務工作人士對於以刑逼民之案件相當反感，殊不知許多民眾之所以以刑逼民，乃黔驢技窮，不得不為也。同樣的，國家政策的推行，若僅以行政罰作為後盾，在我國推行政策恐怕也是牛步化，將產生更多公平失衡的問題。大多數國人守法的習慣絕對不如德國人，但德國對於租稅刑法規定之發達，卻是我們望塵莫及。我國最早出現的成文法律，公認是李悝的法經，而法經裏規定的全都是刑法；子產臨終前告訴子大叔：「惟有德者能以寬服民，其次莫如猛。夫火烈，民望而畏之，

鮮死矣；水懦弱，民狎而翫之，則多死焉，故寬難³⁶。」古老的法思想中，老祖宗們似乎就已經告訴我們，統治方法還是以「刑」最有效了。畢竟要像孔子所稱「道之以德，齊之以禮，有恥且格。」幾千年來的儒家教育都未曾實現過；能夠做到「道之以政，齊之以刑，民免而無恥」已經是成功的執政了。

近代人權思潮澎湃，統治者動用刑罰常引來人權運動者關注。然而對絕大多數奉公守法的公民而言，租稅公平正義的保障，也是他們人權保障的一環。動用刑罰處理逃漏稅捐之人，管見認為並未侵犯行為人之人權，蓋**侵占、詐欺私人之財產就已構成刑責，侵占、詐欺國家依法應徵收之財產，理當一樣構成刑責。**

再者，租稅刑法的構成要件尚稱嚴謹，不會動則得咎，此從近幾年來法院違反租稅刑法的統計案件數就可窺知。是而管見認為，目前租稅刑法仍有其存在之必要。只是其**應當回到普通刑法中規定，而非散落於各行政法規當中，除能名正言順適用刑法各項總則規定外，更能解決諸如法律競合、數罪併罰等刑法基本問題。**

二、租稅刑法對人之適用範圍

稅捐稽徵法第 47 條規定，對於納稅義務人若為非自然人之情形，而違反同法第 41 條（逃漏稅）、第 42 條（違反代徵或扣繳義務）、第 43 條（教唆或幫助逃漏稅、違反代徵或扣繳義務）而被法院宣告應執行刑為徒刑時，公司負責人、代表法人之董事、理事，商業登記法之負責人及其他非法人團體之代表人或管理人，有適用之。此「有適用之」應可分兩層次探討：一是該責任是自己之責任還是代負之責任；二是該規定是否妥適。

此究係自己之責任或代負之責任，依實務之見解，可能較傾向「代負責任」³⁷，最高法院 81 年度第 3 次刑事庭總會甚且認為因是「代負責任」，所以稅捐稽徵法第 47 條無所謂「連續犯」的問題，所有罪責應「數罪併罰」。實務上藉由公司行號名義逃漏稅捐之情事所在多有，法人或非法人團體都是我們所創設的社會機制，只有自然人才會為各種合法或不合法之行為。因此管見認為，稅捐稽徵法第 47 條之規

³⁶ 左傳，昭公二十年。

³⁷ 參照最高法院 73 年台上字第 5038 號判例、最高法院 75 年台上字第 6183 號判例。

定，並非「代負責任」，而是自然人自己的責任，自己藉公司行號等社會機制所為的犯罪行為。稅捐稽徵法第 47 條所列各款之人，都是所謂「負責人」，亦即該公司、法人、商號的決策、行為決定者。他們己身所做出的意思表示，幾乎就是公司的意思表示，縱如股份有限公司董事會有多人決議，若有違法逃漏稅捐之情事，該等決議人員皆應共負逃漏稅捐之責。此點亦是管見認為所有租稅刑法皆應回到普通刑法立法規範的重點，因為如此才能以「共同正犯」等刑法共通的概念處理這個問題，而不讓董事長一人背負莫名的刑事責任。當然，在回歸普通刑法立法適用遙不可期的當下，目前董事會決議的相關控管機制應做嚴謹管控，將來對於董事會決議的生效，可能要透過立法規範，強制送律師或會計師或該公司法務部門審查簽註意見無訛，才能正式對外發生效力，以杜違法得刑之流弊。

至於該規定是否妥適，就目前社會情狀而言，管見以為仍有須如此規定的必要。重大的經濟犯罪，多以公司法人作為基礎，當作犯罪之工具，實際上獲利的都是自然人，逃漏稅捐亦是。就個人實務上的經驗，欠稅大戶絕大多數都是法人組織，再藉由法人規避相關刑責，造成租稅不公。若僅採行政罰處罰這些法人、商號，「真正的行為人」永遠逍遙法外，況法人若無財產可供處罰執行，真正行為人（負責人）又不需以自己財產作清償，形成國家公權力與債權兩頭落空之情形，極為不公。

三、與偽造文書之關係

稅捐稽徵法第 41 條、第 42 條、第 43 條，都有可能同時構成刑法上偽造文書之情形，此時如何處理可能就有爭議了。實務上之見解，認為偽造統一發票，進而行使以逃漏稅捐，構成刑法第 210 條、第 216 條行使偽造私文書，應與稅捐稽徵法第 41 條形成牽連犯，不應認為此項行使偽造私文書之行為已包括「以不正方法逃漏稅捐」之特別規定在內³⁸。雖該實務見解因牽連犯之刪除而不再適用，但其見解已充分表明稅捐稽徵法第 41 條與刑法偽造文書、行使偽造文書係不同之罪，無所謂法律競合的問題。

為實行稅捐稽徵法第 41 條至第 43 條之罪，以偽造文書之情形為之者，比例應

³⁸ 最高法院 69 年台上字第 3689 號判例。

相當高。目前牽連犯已立法刪除，那是否回到數罪併罰處理，恐有疑義。租稅刑法與普通刑法是否有構成「數罪併罰」，又回到刑法總則是否有適用於租稅刑法的問題了。在租稅刑法未回到普通刑法立法前，實務上應透過解釋的方式，讓刑法總則的原理原則有適用於租稅刑法，以杜實務上的爭議。也確讓刑法與租稅刑法的適用更符合公平正義。

四、一事兩罰規定的問題

稅捐稽徵法第 43 條，關於教唆或幫助逃漏稅捐者之處罰，於第 3 項規定，稅捐稽徵人員違反第 33 條規定（洩漏納稅義務人之財產或營業資料），除觸犯刑法者移送法辦外，處新台幣 1 萬元以上 5 萬元以下罰鍰。就立法上來說，刑法與行政法規定於同一條文內，並不妥適。況該項之規定與前兩項並無相關連，在立法上如此設計更顯令人不解。

綜觀稅捐稽徵法（狹義租稅刑法）所有條文，行政罰的規定與刑罰規定數量上相當，但廣義租稅刑法則行政罰多於刑罰。在稅捐稽徵法中，除第 43 條第 3 項外，尚無「一事兩罰」（同時有行政罰與刑罰）之情形。第 43 條第 3 項之規定可能係錯誤立法：蓋稅捐稽徵人員違反第 33 條規定洩露納稅義務人相關資料，理應論以刑法上之洩密罪（刑法第 318 條），不須於第 33 條及第 43 條第 3 項再明文，並於第 43 條第 3 項加入行政罰之規定，形成一事兩罰的情形。無論法理上或實務上，殊難想像該當刑法上之洩密罪而不該當稅捐稽徵法第 33 條之情事，是而稅捐稽徵法第 43 條第 3 項的規定，會造成一事兩罰之情事，顯然立法上有待斟酌，

五、所處罰金過低

稅捐稽徵法第 41 條至第 43 條有關處罰金的規定，其罰金最高額雖於民國 79 年修正時有提高至新台幣 6 萬元以下，但衡酌社會情事，恐怕仍為太低。一般人逃漏稅捐或違反代徵或扣繳義務或教唆幫助為之者，恐怕獲利都不只新台幣 6 萬元。科或併科新台幣 6 萬元以下之罰金，確有提高之必要，以符刑之有效，維持社會公平正義。

六、實務上裁判統計數據的分析與檢討

(一) 租稅刑法在實務上之比例

以第一審而言，從 91 年至 95 年，共有 2670 人次因違反各種稅法遭刑事審判，其中絕大多數仍為違反稅捐稽徵法案件。這 5 年中，獲判無罪者有 282 人，佔總人次數約 10.56%；免訴者 40 人，約為 2.13%；有罪者（含宣告緩刑），有 2183 人，約為 81.76%。整體言之，起訴後獲判有罪之比例，與一般刑法案件有罪獲判率差不多³⁹。

第一審有罪判決中，判處 6 個月以下有期徒刑者最高，約有 35.84%，次為緩刑（包含有期徒刑、拘役、罰金之宣告緩刑），約有 35.35%；拘役者再次之，約為 6.47%；罰金者又再次之，約為 1.57%。逾 3 年而在 5 年以下有期徒刑者，僅有 0.075%。可確定的是，無人因違犯租稅刑法被科處逾 5 年以上之有期徒刑。

而高等法院的案件，91 年至 95 年合計僅 416 人次，大約僅有 15.58% 的第一審案件會上訴至高等法院。上訴高等法院遭駁回的情形，為 52.88%，換言之，仍約有 47.12% 的上訴高等法院之案件遭撤銷改判，不過此等撤銷改判的情形佔第一審案件總數的比例仍屬偏低。然而從司法院公佈之資料中，並無法得知部份案件行簡易判決的情形，是有第二審仍屬地方法院管轄致上述統計資料無法以地方法院即為第一審、高等法院即為第二審作為區隔。

由於租稅刑法最高刑度為 5 年以下有期徒刑，能上訴最高法院的情形並不多，因此最高法院案件統計資料，並無多大的參考意義。

(二) 稅捐稽徵法第 48 條之 1 的修正影響

82 年 7 月 16 日稅捐稽徵法第 48 條之 1 修正，規定納稅義務人凡未經檢舉自動補報、補繳所逃漏稅捐者，得免除其刑。該「免除其刑」規定，在 91 年

³⁹ 普通刑法起訴後的有罪獲判率，在民國 91 年～95 年，平均約為 81.276%。相關數據參閱 <http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>，查詢日期 2007 年 11 月 26 日。

至 95 年間地方法院僅有 1 件（人），實務成效上似乎不彰。當時立法評估得促使納稅義務人自動補報、補繳，豐裕國庫稅收，減少刑罰處罰的目的，也似乎未有明顯的呈現。這部份恐怕有需要再深入研究其原因，作為刑事立法政策爾後之參考。

柒、結語

資治通鑑有下則故事⁴⁰：

戰國時，田部吏趙奢，收租稅，平原君家不肯出，殺平原君用事者九人。平原君怒，將殺之。趙奢曰：君於趙貴為公子，今縱君家而不奉公，則法削；法削，則國弱；國弱，則諸侯加兵，是無趙也。君安得此富乎？以君之貴，奉公如法，則上下平，上下平，則國彊，國彊則趙固，而君為貴戚，豈輕於天下邪？

從趙奢的分析，我們了解依法納稅是人民應盡的義務，也是應享的權利，更是法治彰顯的一個重要指標。法削則國弱，法平則國彊。二千多年後的今天，仍值得我們省思。租稅刑法的發動，為的就是租稅公平的正義能實現，同時也是法治彰顯的一環。抗繳、逃漏稅捐雖不見得如趙國一樣是死罪，但租稅刑法的規定，確是有其必要的。

稅捐稽徵法中關於刑法的特別規定，經由上述的介紹分析，我們了解到它目前的立法規範，存在著一般特別刑法所有的共同問題：刑法總則是否當然適用的爭議、與刑法分則各罪名間的關係等等。就管見以為，唯有將稅捐稽徵法關於特別刑法規定回歸刑法立法，才是解決爭議的正本清源之道。另外，所科處罰金與量刑的額度，也都似乎應再酌以提高，以確符合社會情狀。總之，租稅刑法目前確實有檢討之必要。

G.W.F. Hegel（黑格爾）曾對當時東方文化為何未如西方文化蓬勃發展大放光芒下過註解：東方文化的停滯，是對存在認為就是合理。今天，或許是該我們好好省思一下的時候了。

⁴⁰ 資治通鑑，周紀，赧王四十四年。