

刊登於月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 2 月，第 114-139 頁。

稅捐罰與憲法解釋*

葛克昌

臺灣大學法律學院教授

摘要

自釋字第五〇三號以來，許多由來已久之問題，仍未得適當釐清，例如誤租稅附帶給付為行為罰（釋三五六、六一六）、過失問題（釋三五六）、行為罰僅須違反作為義務即應受處分（釋五〇三）；但部分憲法解釋對稅捐法制有澄清作用，例如漏稅罰須以結果為要件（釋三三七、三三九）、行為罰不宜以應納稅額比例處罰，宜有合理最高額限制（釋三二七、三三七及三五六）、過苛處罰違反比例原則與財產權保障（釋六四一）、以行政機關公告作為處罰要件，違反處罰明確性原則（釋六八〇）。本文分析稅法、稅捐罰違憲審查之特性；次就稅捐罰之憲法解釋，從有助於闡釋稅捐罰之憲法意義者，加以討論；簡略探究相關憲法解釋有爭議部分。

目次

- 壹、問題概說
- 貳、稅捐法之違憲審查
- 參、有助釐清稅捐罰之憲法解釋
- 肆、有爭議之稅捐罰憲法解釋
- 伍、稅捐罰憲法解釋展望

關鍵詞：稅捐罰、憲法解釋、漏稅罰、行為罰

* 本文根據 2009 年 12 月 19 日司法院大法官 98 年度學術研討會報告「憲法解釋與稅捐罰」改寫而成，承臺大法研所財稅法組碩士班研究生陳怡璇協助蒐集資料、文字整理及製作表格、林子傑碩士提供意見，特此感謝。

不正之稅，（連帶）產生不正之罰

—F.Salditt.**

憲法所貴者不在完美，而貴在實行；憲法之施行更取決於觀念之變革。二者均有賴於憲法之解釋，設有憲法法院之國家尤然。

壹、問題概說

司法院對稅捐罰（租稅罰）基本立場為釋字第五〇三號，該號解釋將稅捐罰區分為漏稅罰與行為罰，並宣示違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為一【**月旦法學雜誌第202期，2012年2月，第114頁**】部或漏稅行為之方法，而處罰種類相同者，如從一重處罰已足達行政目的時，即不得就其他行為併為處罰，始符憲法保障人民權利之意旨¹。其後，聲請該號解釋者，依釋字第五〇三號請求再審，惟經二〇〇二年六月庭長法官聯席會議，對稅捐稽徵法第四四條所生行為罰與營業稅法第五一條第一款規定之漏稅罰，主張二者性質構成要件各別，非屬同一行為，其處罰目的各異，併予處罰，並無違背一事不二罰之法理，自無釋字第五〇三號之適用，再審之訴無理由²。可見此由來已久之問題，仍未得適當釐清，例如將租稅附帶給付誤為行為罰（釋三五六、六一六）、過失問題（釋三五六）、行為罰僅須違反作為義務即應受處分（釋五〇三）；但部分憲法解釋則對稅捐法制有澄清作用，例如漏稅罰須以結果為要件（釋三三七、三三九）、行為罰不宜以應納稅額比例處罰，宜有合理最高額限制（釋三二七、三三七及三五六）、過苛處罰違反比例原則與財產權保障（釋六四一）³、以行政機關公告作為處罰要件，違反處罰明確性原則（釋六八〇）。

按稅捐罰可分為稅捐刑罰與稅捐行政罰二種，稅捐刑罰為依稅法規定科以刑法上刑名之制裁（刑法三三有五種主刑：死刑、無期徒刑、有期徒刑、拘役、罰金及刑法三四有三種從刑：褫奪公權、沒收、追徵追繳或抵償）案件，為特別刑法之一種，本質上係犯罪之處罰，由法院依刑事訴訟法為之，而有刑法總則之適用（刑法十一：本法總則於其他法令有刑罰之規定者，亦適用之）。特別是以處罰故意為原則，過失行為之處罰，以

** F. Salditt, Die Hinterziehung ungerechter Steuern, in FS für K. Tipke zum 70 Geburtstag, 1995, S. 475 ff.

1 法治斌，試讀一事不二罰，收入資訊公開、司法審查——行政法專論，正典，2003年，109頁以下；黃俊杰，重複處罰之禁止，收入行政罰法，翰蘆，2006年，95頁以下；李念祖，人權保障的程序，三民，2003年，789頁以下；葛克昌，行為罰與金錢給付不併罰原則——評釋字第503號解釋，收錄於：行政程序與納稅人基本權，翰蘆，增訂版，2005年9月，209頁以下。

2 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查，收錄於：稅法總論（第二冊），植根，2005年，267頁；葛克昌，一事不再罰之公然漏洞——最高行政法院91年6月決議評釋，收錄於：稅法基本問題，元照，增訂版，2005年9月，307頁以下。

3 黃茂榮，論稅捐之滯納金，收錄於：稅法總論（第三冊），植根，2008年2月，805頁以下；陳敏，租稅法之附帶給付，政大法學評論，54期，1995年12月，89頁以下；陳清秀，滯報金之問題探討，收錄於：現代稅法原理與國際稅法，元照，2010年10月，366頁。

有特別規定者為限（刑法十一 II），並減輕之，主要規定在稅【月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 2 月，第 115 頁】捐稽徵法第四一至四三條。稅捐行政罰係指稅捐稽徵法第五十條之二，依稅法應處罰鍰，由主管稽徵機關處分之案件；稅捐行政罰係對人民違反稅法上金錢給付義務（漏稅罰）及作為不作為義務（行為罰），所為科以刑法刑名以外之制裁（罰鍰為最主要，但不限於罰鍰，如沒入、停業、停止享受獎勵等裁罰性不利處分；但怠金、滯報金、怠報金與短估金為租稅附帶給付，非稅捐行政罰⁴）。換言之，即具備「違反稅法上義務之行為」及「裁罰性不利處分」二要件者，為稅捐行政罰。稅捐行政罰於稅法若未有特別規定，則有行政罰法之適用⁵。稅捐刑罰固無論矣，因其涉及刑事訴訟程序與稅捐稽徵程序之雙重特性⁶，稅捐行政罰亦準用刑法規定與罪刑法定原則。稅法如未具合理正當性，連帶者與其相關之稅捐罰，亦不具合理正當性⁷。亦即不正之稅，產生不正之處罰⁸。是以稅捐罰之違憲審查，離不開對稅法之違憲審查。本文先對稅法違憲審查之特性與稅捐罰之違憲審查特性加以分析；次就司法院稅捐罰之憲法解釋，有助於闡釋稅捐罰之憲法意義者，從該觀點加以討論；再就相關憲法解釋，有爭議之部分予以簡略探究。以上述之探討為基礎，吾人進一步對司法院憲法解釋，有關稅捐罰有所期待部分，做出若干展望，以為結論。

貳、稅捐法之違憲審查

一、實質法治國與違憲審查

法治國家原則保障國家依法統治，人之治理亦須受法之拘束，但法治國家不僅指形式意義，確保形式上依法行政（法律保留、法律優位），依法審判與權力分立，亦包括實質意義法治國，即「正義國家」⁹。法治國家一方【月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 2 月，第 116 頁】面具有對正義追尋之實體義務，同時在程序上亦須確保憲法之核心價值。實質法治國植根於人性尊嚴之維護及由此衍生之基本權保障¹⁰。在違憲審查制度國家，民主多數決之立法權，不得侵犯基本權之核心，是否侵犯由司法機關特別是憲法法院決定，故實質法治國家即司法國家。在法治國家，藉法律以規制、維護、界定基本權¹¹。

4 葛克昌，解釋函令與財稅行政，收錄於：所得稅與憲法，翰蘆，三版，2009 年 2 月，534 頁以下。

5 德國租稅通則第 377 條第 2 項明定，違反租稅秩序行為，稅法上罰鍰規定無特別規定者，適用違反秩序法第一章之規定。進一步討論，參見洪家殷，租稅秩序罰上之行為罰與漏稅罰，財稅研究，11 卷 6 期，2002 年 11 月，45 頁以下；洪家殷，行政罰法之施行對租稅法規之影響，財稅研究，38 卷 1 期，2006 年 1 月，9 頁以下；林石猛、邱基峻，行政程序法在稅務爭訟之運用，元照，2009 年 8 月，36 頁以下。

6 M. Streck, Der Rechtsschutz in Steuerstrafsachen, in DstJG Bd18, 1995, S. 173 ff.

7 K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, BdIII, 1993, S. 1417: „Ist das Steuerrecht nicht gerecht, kann auch das an das Steuerrecht anknüpfende Steuerstrafrecht nicht gerecht sein.“

8 F. Salditt, Die Hinterziehung ungerechter Steuern, in FS für K. Tipke zum 70 Geburtstag, 1995, S. 475 ff.

9 BVerfGE 20, 323, 331

10 E.Schmitt-Aßmann, Der Rechtsstaat, HStRI, 1987, § 24 Rn. 69 f.

11 R. Zippelius, Allgemeine Staatslehre, 15. Aufl., 2007, § 341 2, II 4.

實質法治國基本權之發展，特別表現在對社會國思想。釋字第四八五號解釋理由書第一段明示：「憲法係以促進民生福祉為一項基本原則，此觀憲法前言、第一條、基本國策章及憲法增修條文第十條之規定自明。本此原則國家應提供各種給付，以保障人民得維持合乎人性尊嚴之基本生活需求，扶助並照顧經濟上弱勢之人民，推行社會安全等民生福利措施。」租稅政策係國家推行社會國原則之重要手段，表現於納稅人權利保障主要有：(一)生存權保障；(二)社會國原則為國家目標規定及稅法原則；(三)社會政策之租稅優惠；(四)婚姻及家庭特別保護¹²。此外，藉由體系解釋及合憲解釋作用，使國家受到社會正義理念之拘束，而發展為社會法治國家¹³。

釋字第四〇五號解釋理由書明示：「立法院行使立法權時，雖有相當廣泛自由形成空間，但不得逾越憲法規定及司法院所為之憲法解釋。」此項解釋宣示我國憲法要求並非單純之形式意義法治國，而同時須為實質意義法治國。在此要求之下，憲法上基本權保障，得用以抗拒國會之多數決並得以限制國會主權¹⁴。稅法雖源於立法者命令，但不包括違憲之立法者命令。基本權不但正當化、合法化現行稅法，同時亦成為稅法之憲法界限¹⁵。

二、稅法與違憲審查

一九八四年四月二十二日，司法院作成釋字第二二四號，對已繳納部分稅款為申請復查之條件，認定係對人民訴願及訴訟權所為不必要之限制，開啓了以基本權保障作為稅法之憲法界限¹⁶。【月旦法學雜誌第202期，2012年2月，第117頁】惟此種權利保障尚非課稅權或稅捐債務本身，人民如何負擔稅捐，直到二〇〇三年八月十五日司法院作成釋字第五六五號解釋理由書始明示：「依租稅平等原則，納稅義務人應按其實質稅負能力，負擔應納稅捐。」二〇〇五年五月二十日釋字第五九七號更明示：「各該法律之內容且應符合量能課稅公平原則。」更賦予嶄新的司法審查思維風格：司法應以租稅正義或量能課稅原則，審查稅法¹⁷，其肯認了量能平等負擔原則，為源於憲法之稅法結構性原則；司法不僅對稅法之內涵為解釋，並將稅法置於憲法倫理基準，針對議會多數主權有所限制。亦即立法權不得逾越司法院所為之憲法解釋。惟在釋字第五六五號中並未實際運用該原則，亦未就該原則發展出具體衡量基準。而在強調量能平等負擔原則後，又轉

12 進一步討論，參見葛克昌，租稅國家之婚姻家庭保障任務，收錄於：同註4，325頁以下；Schuler-Harms, Familienleistungsausgleich als Herausforderung an das Verfassungsrecht. 2003, S. 131 ff.

13 葛克昌，稅法與民生福利國家，收錄於：國家學與國家法，元照，1997年9月，165頁以下。

14 參照德國聯邦憲法判決 BVerfGE 3, 225, 232; 7, 377, 404; 10, 59, 81.

15 K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung III, 1993, S. 1484.

16 吾人衡量法治國之基準，在於是否能確保個人基本權。稅法是否符合法治國原理，則繫於是否能確保納稅義務人基本權。人權史上，免於不正當稅課之自由為重要之內涵，早在1216年8月11日德國威瑪憲法第134條即明示：「所有國民，依法定標準，無差別地按其經濟能力，分擔一切公共負擔。」揭示稅捐負擔應基於平等之基本權。Vgl. A. Hensel, Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers. VJSchStFR1930, 441.

17 進一步討論，參見葛克昌，租稅國家之憲法界限——憲法解釋對稅捐法制發展之影響，收錄於：同註4，247頁以下。

向於例外之許可：「惟為增進公共利益，依立法授權之範圍，設例外或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇，尚非憲法第七條規定所不許。」

所謂「差別待遇」之「正當理由」，在該號解釋中指停徵證券交易所所得稅（差別待遇），係基於「為增進公共利益，權衡經濟發展階段性需要與資本市場實際狀況，本於專業之判斷所為合理之差別規定，與憲法第七條平等原則亦無違背。」承認量能平等負擔得以審查稅法，其思維風格為憲法之思維風格，而為「稅法之革命」¹⁸。惟若因經濟發展之必要而符合「合理差別待遇」，則與平等原則無違，其乃未脫離傳統之稅法的思維風格¹⁹，毋寧說，司法院對稅法之憲法解釋，由形式法治國家原則趨向實質法治國家保障²⁰，由稅法思維方法過渡於憲法思維風格途中。此外，對納稅人權利救濟之貫徹（釋二二四、四三一、四三九）、推估課稅制度肯認及其憲法界限（釋二一八、二四七、二四八、三〇九、三一六）、實【月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 2 月，第 118 頁】質課稅原則（釋四二〇、四九六、五〇〇）、行政執行（釋五八八）、婚姻家庭保護（釋六二〇、六四七）、課稅調查權界限（釋六四〇）、過苛處罰違憲（釋六四一）、以行政機關公告作為處罰要件違憲（釋六八〇）等，均對稅捐法制發揮規範審查及形成效果。

（一）財政目的稅捐之違憲審查

對稅法（債務法）之違憲審查，雖承認量能平等負擔為稅法指導性原則，但僅抽象肯認，並未具體落實為違憲審查基礎，而從基本權上對納稅人為確切保障。致對稅捐債務法之違憲審查，始終未過渡於形式法治國階段，大多係以稅捐法律主義（法律保留與法律優位）作為審查基礎²¹。例如釋字第六四〇號，首度將稅捐法定主義超出稅捐債務實體要件，擴及租稅稽徵程序²²，並在理由書明示：「稅捐稽徵程序之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故有關稅捐稽徵程序，應以法律定之。」但該號解釋仍無法以基本權保障審查申報已超出各業所得標準，是否仍有調查之必要（誠實申報推定原則與稅捐經濟原則²³），反而在解釋理由書最末附上下列文字：「財稅機關如為促使納稅義務人誠實申報，維護納稅公平，認縱令申報所得額已達主管機關核定之各該業所得額標準，仍有實施抽查核定之必要時，自可檢討修正相關稅法條文予以明定，併此指明。」重在有無法律明文依據，輕忽納稅人之基

18 G. Wacke, StbJb, 1966/67. 95.

19 釋字第 593 號（2005 年 4 月 8 日）對此有進一步說明：「該法律或命令規定之課徵對象，如係斟酌事物性質不同所為之合目的性解釋，其所規定之課徵方式及額度如與目的之達成具有合理之關聯性，即未牴觸憲法所規定之平等原則與比例原則。」

20 A. Spitaler, BB 1957, 288.

21 黃茂榮，稅捐法定主義，收錄於：稅法總論（第一冊），植根，2005 年 9 月，261 頁以下；李念祖，同註 1，143 頁以下。

22 司法院憲法解釋（第 21 冊），2009 年 5 月，187 頁以下；林石猛、邱基峻，同註 5，75 頁以下；葛克昌，稅務調（檢）查權行使及其憲法界限，月旦法學教室，86 期，2009 年 12 月，89 頁。

23 黃茂榮，稅捐稽徵經濟原則，收錄於：同註 21，509 頁以下。

本權審查，其尚未走出形式法治國之過渡期，由此可見。按納稅義務不以有法律依據即有負擔事由；所依據之稅法須出於增進公共利益所必要，亦即取得正當性基礎，此種必要性須接受違憲審查，以確保基本權不致空洞化²⁴。

即使在德國聯邦憲法法院，雖對量能平等負擔原則長期用以審查稅法，直到最低生存基準判決（BVerfGE 87, 153 (169)），才不再以納稅義務之公法上金錢給付，僅當成「人民自由之限制」，而視為係對納稅人「一般行為自由之財產與職業方面」之廣泛公權力干預（BVerfGE 93, 121 (137)）。聯邦憲法法院不再將納稅義務作為自由之限制，要求其應符合正當法律程序²⁵。稅捐係強制之金錢給付義務²⁶，金錢依德【月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 2 月，第 119 頁】國聯邦憲法法院判決說法，係「被鑄造成形（貨幣）的自由」²⁷，人民擁有金錢之所有權，即獲得行為之可能，並因此產生自由；金錢給付義務即使係部分金錢之損失，亦對行為之可能性予以限縮，亦即自由受其干預。此種認識之轉變，德國聯邦憲法法院對課稅權不僅由量能平等負擔予以審查，亦從人性尊嚴、人格發展與各種自由予以審查。對課稅權審查而言，人性尊嚴為基本法之最高規範，個人之自我價值置於憲法中心²⁸，是以稅法之金錢給付義務，對自我負責應存在空間，不容侵害²⁹，人性尊嚴結合社會國原則，課稅權對個人及其家庭維持生存所必需，不得藉稅課予以干預³⁰。德國聯邦憲法法院視人性尊嚴具有最高法律價值，往往結合基本法第六條婚姻與家庭應受國家保障，對兒童必須之生活費用，為課稅禁區（BVerfGE 82, 60 (87)），扶養子女免稅額，不能僅及物質所需，對子女教育照顧費用亦應計及（BVerfGE 99, 216, 234, 241, 243）³¹。

1. 自由權保障

（1）特別自由權

我國人民有關稅捐案件聲請司法院解釋，多基於稅捐法定主義與財產權保障，按既為違憲徵收，違反人民依法律納稅義務外，就納稅人立場而言，即為侵害其財產權，造成財產之損失。惟稅捐釋憲案件多基於違反法律保留、法律優位，少數或違反訴訟權保障、違反平等原則，至於對稅捐課徵違反財產權，不是闕而不論，就是以「與稅法保障人民財產權之旨尚無牴觸」輕輕帶過，如釋字第一八〇、一九〇、二一六、二一七及二

24 葛克昌，租稅之憲法依據，月旦法學教室，20 期，2004 年 6 月，103 頁。

25 BVerfGE 9, 3 (11 f.); 19, 206 (216).

26 陳敬，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，24 期，1981 年 12 月，34 頁以下。

27 BVerfGE 97, 350 (371).

28 李震山，人性尊嚴之憲法意識，收錄於：人性尊嚴與人權保障，元照，修訂版，2001 年，25 頁以下。

29 M. Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993, S. 328 ff.

30 BVerfGE 82, 60 (85); BVerfGE 99, 216 (223).

31 反之，我國最高行政法院判決常基於釋字第 415 號將扶養親屬免稅額視為租稅優惠，故「所得稅法未規定之租稅優惠」，雖依民法負扶養義務，「仍不得提列扶養親屬免稅，且個人所得稅之最高累進稅率為 40%，仍有稅後剩餘 60%，足資生存所需」，予以課稅，「與保障人民生存權意旨顯無牴觸可言」（最高行政法院 92 年度判字第 1206 號判決）。

八六號³²。明文指出與保障人民財產權意旨有違者，為釋字第四八四及六二二號。釋字第四八四號雖明示「申報及繳納契稅關係人民財產權之行使與取得」，但並非「申報及繳納契稅」對人民財產權之行使有侵害之虞，【月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 2 月，第 120 頁】而係實務上同一建物土地先後有數人申報，未有協議確認前，暫緩核發納稅通知書，致人民無從完成納稅手續，憑以辦理移轉所有權，妨害人民行使財產上權利。至於釋字第六二二號³³，雖以最高法院九十二年九月十八日聯席會議決議，繼承發生日止，尚未發單課徵贈與人，應以繼承人為納稅義務人發單，逾越法律規定，增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，「與憲法第十九條及第十五條規定之意旨不符」，重在財產之損失，但亦未對課稅高權對財產權之違憲審查何在予以具體闡明³⁴。換言之，司法院憲法解釋僅就尚有紛爭之利害關係人暫緩發單，無法完稅，致無從登記為所有權人，或不應課稅而課徵，致有損人民之財產權，尚未就直接因稅捐債權債務侵害人民財產權予以論述³⁵；但稅捐處罰部分，釋字第六一六號則明示：「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罰滯納金，又無合理最高額限制，顯已逾越處罰之必要程序而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違³⁶。」對稅捐債務本身，如有法律依據，即無侵害財產權之虞，違反稅捐債務之附隨義務（協力義務）所生之行為罰，反有違反財產權保障之意旨，豈不輕重失衡。惟釋字第六四一號：「於個案之處罰顯然過苛時，法律未設適當之調整機制，對人民受憲法第十五條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而與憲法第二十三條之比例原則尚有未符。」則將比例原則與財產權保障相結合，在違憲審查史上具有相當之意義。

吾人從德國聯邦憲法法院判決，關於稅捐債務是否受自由權保障之歷史【月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 2 月，第 121 頁】考察，早期對單純之強制性一般金錢給付義務，除非是剝奪性（絞殺效果）否則亦不認其侵害財產權，但此種金錢給付影響及其他特別自由權，此種「具有影響性之基本權（Wirkungsgrundrecht）」即應予保障³⁷。按被認為聯邦憲法法院第一個「實質法治國」之指標性判決為一九五七年「夫妻合併累進計稅」案³⁸，

32 葛克昌，納稅人財產權保障，收錄於：同註 1，134 頁以下。

33 關於釋字第 622 號之評析，參見陳清秀，稅捐債務可否繼承——評析釋字第 622 號解釋，收錄於：同註 3，233 頁以下。

34 2009 年 1 月 21 日修公布之遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 3 款：「死亡時贈與稅尚未核課」之案亦得以受贈人為納稅義務人。

35 釋字第 356 號起，釋字第 503、649 號均將滯納金定性為稅捐行政罰上「行為罰」，但行政罰係對行為人過去行政法義務之違反所為之制裁，而與滯報金係為督促未來義務履行行為不同，是否科行為罰涉及是否具備責任條件、不得重複處罰以及有無行政罰法之適用。2006 年 1 月 20 日法務部行政罰法諮詢小組第三次會議結論，認為非行政罰；稅法學者多認其為稅捐附帶給付（稅捐稽徵法 49），參見黃茂榮，同註 3，805 頁以下；陳敏，同註 3，91 頁以下；陳清秀，同註 3，250 頁以下。

36 2009 年 5 月 27 日修正公布所得稅法，其中第 108 條第 1、2 項滯報金、怠報金之處罰分別修正為「最高不得超過三萬元，最低不得低於一千五百元」、「最高不得超過九萬元，最低不得少於四千五百元」；對於行為罰，所得稅法第 110 條第 3 項但書：「但最高不得超過九萬元，最低不得少於四千五百元。」

37 K. Vogel, Lenkungssteuern und Eigentumsgründe, BayVBl, 1980, S. 523 (525).

38 與我國釋字第 318 號類似，惟釋字第 318 號僅宣告夫妻合併課稅，增加稅負，與租稅公平原則有所不符，主管機

聯邦憲法法院指出此種因夫妻合併計稅，因累進稅率較婚前負擔更高所得稅，係對婚姻之「干擾性干預」³⁹，與基本法「婚姻與家庭特別私領域自由」及「夫妻自我決定自由」相牴觸⁴⁰，聯邦憲法法院並同時宣稱基本法第六條第一項婚姻家庭應受國家特別保護之規定，為基本法之「價值取舍決斷之基本規範」⁴¹，此一規定所蘊含之價值決定，得作為立法裁量自由之憲法上限⁴²。

反之，稅法案件涉及職業自由或工作自由，在我國司法院解釋不僅未作為租稅案件違憲審查基準，亦少有納稅人以此聲請司法院為憲法解釋⁴³。雖司法院之憲法解釋依釋字第四〇四、四一一號，亦如同德國聯邦憲法法院區分為「自由選擇工作及職業」及「從事工作方法」而有不同之審查標準，但始終未及於稅課。

德國聯邦憲法法院早期對單純違反職業自由案件，與財產權保障同樣不予審查⁴⁴；但如果稅課與職業自由有密切關聯，則仍得以職業自由加以違憲審查。亦即稅法在職業自由中只涉及「職業行使規則」，而非「職業選擇自由」，立法者因此享有較大裁量自由⁴⁵。只有在稅課結果，就其內容及程度，致該職業通常情形，已屬不能者（具有絞殺效果），始對人民職業自由有所損害，因其對職業自由所賴以維持生計之基【月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 2 月，第 122 頁】礎，有所傷害，例如對「藝術自由」⁴⁶、「良知自由」⁴⁷或一般行為自由（憲法二二）。

（2）一般自由權

不論財產自由權或職業自由權，亦不論我國司法院憲法解釋或德國聯邦憲法法院傳統見解，均不作為稅法違憲審查基準，除非達到扼殺性效果；但此種見解之出發點，不僅矛盾，且受到學者一致性批判。因人民與國家最主要之法律關係即為稅捐債務，如基本權不能發揮作用，基本權將難逃空洞化之宿命。納稅人在憲法上保障，若只依形式上稅捐法定主義，納稅人無法得到實質保障。

關仍宜隨時斟酌，檢討改進。而聯邦憲法法院在 1957 年 BVerfGE 6, 551 則明白宣告，所得稅法夫妻強制合併申報之規定與基本法第 6 條第 1 項婚姻應受國家保護規定不符，無效。影響所及，瑞士憲法法院於 1984 年、義大利憲法法院於 1976 年以及西班牙憲法法院相續宣告類似規定違憲。

39 BVerfGE 6, 55 (77).

40 BVerfGE 6, 55 (81).

41 BVerfGE 6, 55 (76).

42 BVerfGE 6, 76; 84, 184 ff. 葛克昌，租稅國家之婚姻家庭任務，同註 12，344 頁。

43 參見葛克昌，同註 17，278 頁以下。

44 BVerfGE 47, 1, 27.

45 例如 BVerfGE 13, 181, 185 酒品零售許可稅案：「該稅法外形與職業行使，具有緊密關聯性，客觀上亦有意對該職業進行規範，應以基本法第十二條第一項作審查基準。」

46 此種憲法法院違憲審查之自我設限，亦有其他案件予以若干突破者。例如在唱片銷售稅案，不僅審查該稅是否具有「扼殺效果」，亦以藝術自由之基本權予以審查，是否干預「藝術活動方法、內容與傾向」(BVerfGE 36, 321 (333)); 同時，「對銷售行為之不同稅負，致其競爭能力受有侵害」(BVerfGE 36, 321 (334))亦可能產生違憲疑義。但在具體個案中，仍不成立。

47 因納稅得以資助軍隊，基於良知抗稅之聯邦憲法判決，雖承認抗稅與良知有關，但基於預算法上「收入與支出不相干原則」，個人納稅人所繳之稅，究竟用於何具體支出，係「不具法律上重要意義，亦非顯而易見」(BVerfGE StwW 1992, 360)。」

例如憲法財產權應予保障之規定，「旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由，發展人格及維護尊嚴。」(釋四〇〇)是以財產權所保障者係個人之自由、人格發展與尊嚴維護，所保障者係「人」，而非特定動產、不動產，換言之非人所有之「物」。此號解釋可能源自德國聯邦憲法下列判決：「整體基本權結構之任務，乃確保基本權人在財產法領域得以擁有自由之空間，俾能藉此自我負責地開展其生活(BVerfGE 50, 290 (339))⁴⁸。」惟財產權保障在我國司法院憲法解釋中，始終未能以人在財產法得以擁有自由之空間予以審查，而迄今雖有釋字第六二二及四八四號明示違反財產權保障，但釋字第六二二號係納稅人生前未發單死後卻向繼承人發單，釋字第四八四號係不發稅單致無法移轉所有權，對於稅捐債務本身是否過度侵害納稅人基本權，均未闡明。德國聯邦憲法法院自一九五四年(BVerfGE 4, 7 (17))直到近十年始終堅持憲法財產權上財產保障不及於公法上金錢給付(稅捐)義務⁴⁹。同時，職業自由對稅法之審查亦然，依聯邦憲【月旦法學雜誌第202期，2012年2月，第123頁】法法院主要見解，認為「特定稅法，只有在具體確認，係針對當事人之職業自由予以規範⁵⁰，始與職業自由保障意旨有違，但一般性稅法⁵¹，即非以誘導管制為目的之稅法，因其未針對特定適用對象，與職業主要的特徵，如盈利、收益、營業額或財產等，並無直接之關聯(BVerfGE 47, 1 (21))」，故與職業自由之保障無關。

總之，自一九五四年以來聯邦憲法法庭，對稅捐此種公法上金錢給付義務，不論財產權或職業自由權，均不得作為違憲審查基準，因其以財政收入為目的，具有公共利益，後演進為除非例外存有扼殺效果不在此限，但實務上並未發生。至於結合一般行為自由保障，以財政收入為目的之稅捐通常並未能及之，至於以誘導管制為目的之稅捐，則另當別論。但一九九二年在最低生存線判決中(BVerfGE 87, 153 (169))，則明自宣示稅法在違憲審查中，須就「一般行為自由中，應由個人發展其財產權與職業自由之面向」予以審查。從一九九三年以後，憲法學者 P.Kirchhof 出任憲法法院第二庭法官，說服該庭作成一系列稅捐負擔原則上不得超過收益半數之判決：財產稅加上收益稅，其租稅總體

48 類似判決可參考 BVerfGE 24, 367 (389); 31, 299 (239); 53, 252 (297)。

49 1954 年該判決認為基本法第 14 條財產權保障，係針對個別財產權客體(動產、不動產、無體財產權)，而不及於個人財產總體因法定納稅義務而減少。嗣後則認為公法上金錢給付義務如過度，致根本損及財產關係或產生沒收與絞殺效果，始有財產權侵害(BVerfGE 30, 250 (272); 38, 60 (102); 63, 312 (327); 67, 70 (88); 70, 219)，但至 1991 年並無任何稅法因此為違憲宣告(Kurse, Lehrbuch des Steuerrechts I, 1991, S. 38)。參見葛克昌，同註 17，283 頁。

50 例如「寓禁於徵」之稅捐，其主要目的在逐漸(附期限)禁止該行業，則可能違反職業自由。實則寓禁於徵之稅捐，如有違反職業選擇自由在於是否應予禁止，而稅捐多多少少均須以財政收入為目的(雖非主要)，寓禁於徵稅捐既以禁止(無收入)為目的，本質上已非稅捐。本質上非稅捐而使用稅捐之名，係法律形式之濫用。

51 在 1980 年代，D. Birk 為探求聯邦憲法法院對財產權、職業自由不適用於稅法違憲審查基準之理由，認為稅法區分為兩類：負擔效果稅法與形成效果稅法，前者係以財政收入為目的之一般性稅法，違憲審查主要基準係量能平等負擔；後者係不以財政收入為主要目的，而以租稅優惠或租稅特別負擔為經濟誘因，達成社會政策、經濟政策或環保政策之形成效果。財產權等自由基本權得用以審查形成效果之稅捐，但對負擔分配之一般性稅捐，不適用之。D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 179 ff.

負擔（近年更承認各別稅目亦然），應就收入減除成本、費用餘額，依類型觀察法，其歸於私有部分因說課而歸公部分，後者至多應接近半數，不得超越⁵²。此種「半數原理」乃基於基本法第十四條第二項所導出，蓋財產權之利用，應「同時」有利於公共福祉，私有財產權「附有」社會義務，私有財產制國家，私有財產應以私用為主，納稅義務為私有財產之附帶社會義務，自不容反客為主，稅負超過收益之半數⁵³。【月旦法學雜誌第202期，2012年2月，第124頁】此一理論雖批判者眾，但支持者更多，近日主要支持理由，在於以人性尊嚴為憲法核心價值國家，私有財產範圍，個人權利原則上不少於公共財政收入利益⁵⁴。

2. 平等原則量能負擔原則

司法院憲法解釋迄今幾乎未以財產權保障或工作自由權作為稅課違憲審查衡量標準，已如前述。是以司法院對解釋稅法之違憲審查，除形式上常以「租稅法律主義」作為審查衡量標準外，往往亦察覺過於僵硬而思有所突破，而一再強調「課稅公平原則」，例如釋字第二一八號（依推計核定方法估計所得額時，應力求客觀合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則）；釋字第二二一號（被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售財產，繼承人不能證明用途者，仍應列入遺產課稅規定，係為維持課稅公平所必要）；釋字第二二四號（申請復查者，須於行政救濟程序確定後始予強制執行，對於未經行政救濟程序者，亦有欠公平）；釋字第二四八號（財政部訂定營業稅特種稅額查定辦法，小規模營業人仍得自行申請依一般方法計算稅額，符合租稅公平原則）；釋字第二五七號（汽車冷暖機用之壓縮機，依冷暖氣機類課徵貨物稅，為簡化稽徵手續，防止逃漏稅捐及維持課稅公平所必要）；釋字第二八一號（保稅工廠產品，非經報關繳稅，不得內銷，違反者以私運貨物進口論，旨在防止逃漏關稅，維持課稅公平）；釋字第三二七號（違反扣繳義務之行政罰規定，旨在掌握稅源，維護租稅公平）等。問題是何謂「租稅公平原則」，上述解釋中並未進一步說明，換言之，**未從憲法基本權保障或其他價值取向中，發展出實質審查標準**。惟其中尚有少數解釋以憲法第七條「平等原則」作為形式「租稅法律主義」到實質「稅捐正義」間橋樑者，其中釋字第四二〇號更對形式主義作重大突破，提出實質課稅原則，按該原則，原本即是量能原則在稅法事實認定與法律解釋之方法⁵⁵。【月旦法學雜誌第202期，2012年2月，第125頁】

52 BVerfGE 93, 121, 138.

53 黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」——比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，36卷1期，2004年1月，151頁以下；葛克昌，同註32，122頁以下。

54 H. Butzer, Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast, 1999, S.77 ff; M.Jachmann, Sozialstaatlicher Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit: Belastungsgrenzen im Steuersystem, StuW, 1996, S. 103 f.; R. Seer, Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen, DStJG 23 (2000), S. 87 ff.

55 黃茂榮，實質課稅原則，收錄於：同註21，365頁以下；陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握——經濟考察方法，政大法學評論，26期，1982年12月，18頁以下；陳清秀，實質課稅原則裁判之研討，收錄於：同註3，95頁以下；葛克昌，經濟觀察法與量能原則，月旦法學教室，71期，2008年10月，73頁以下。

量能原則之肯認，在我國不僅為學者所普遍採行⁵⁶，在實務界亦逐漸得到承認。以司法院大法官解釋而言，「量能原則」首見於釋字第四七四號，該號解釋首先定位全民健保法之「保險費」，「屬於公法上金錢給付之一種，具有分擔金之性質」、「鑑於全民健康保險為社會保險，對不同所得者，收取不同保險費，以符量能負擔之公平性。」該號解釋雖提出「量能負擔之公平」，惟係針對非稅公課，而非稅捐⁵⁷。按租稅之特性，在於並無可歸屬於個人之對待給付，無法對其對待給付加以衡量其價值，使以納稅義務之衡量標準，只能求諸量能原則。司法院大法官解釋正式肯認量能原則為稅法基本原則，在於釋字第五六五號解釋理由書，該號理由書第三段明示：「依租稅公平原則，納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條所不許。」該號解釋有關量能課稅主要見解為：(1) 量能課稅原則係出於憲法第七條平等原則；(2) 稅課須依租稅平等原則，即量能原則；(3) 量能原則之主要內涵為納稅義務人以應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐；(4) 租稅優惠為量能原則之例外或特別規定。此號解釋在相當程度內緩和了憲法對量能課稅原則之沉默與法定主義之闕如。

近年最高行政法院在判決中曾多次引用「量能課稅原則」⁵⁸，其中又以九十三年度判字第五九號判決說理最為詳盡：「復按量能課稅原則雖然無憲法明文，亦缺乏法定主義，惟在學理上自憲法第十五、二十三及七條出發，認為租稅負擔之衡量應就個人為之（人稅），應負擔之對象為供私人使用之經濟財（租稅客體），所課者應為收益部分而不及財產本體，稅後仍留有可供使用之經濟財（稅基）。易言之，量能原【月旦法學雜誌第202期，2012年2月，第126頁】則在憲法上任務，為期負擔之衡量應以個人為準，課稅時應保障財產權且平衡課徵。」

依最高行政法院見解，則納稅義務人負擔稅捐，所按實質稅負能力（經濟給付能力），除了釋字第五六五號之相對負擔能力—平等原則（憲法七）；另包括絕對負擔能力—自由權保障，主要指財產權及生存權（憲法十五）；並受憲法比例原則拘束（憲法二三）⁵⁹。量能原則主要適用領域為所得稅法，因所得稅之課稅要件旨在掌握租稅債務人之個人負

56 例如陳敏教授認為「各稅法所共同之基本原則及其課徵限制」（陳敏，同註26，54頁）；陳清秀教授則稱量能課稅原則及課稅基礎原則（陳清秀，量能原則在所得稅法上實踐，收錄於：同註3，45頁以下）；柯格鐘，量能原則作為稅法基本原則，月旦法學雜誌，136期，2006年9月，101頁以下。

57 稅捐與非稅公課原則上適用不同之指導原則。因吾人依量能平等負擔租稅外，另須負擔非稅公課，則須有特別負擔之正當性存在，因規費受益費原本與量能平等負擔之要求相違背，但近年來非稅公課基於社會國原則，逐漸亦受量能原則拘束。參見葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收錄於：同註1，64頁。

58 如最高行政法院91年度判字第1623、1875號判決。

59 P. Kirchhof, Der Verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW, 1985, S. 320. 早期德國聯邦憲法法院規定亦由基本法第3條平等原則導出量能原則（BVerfGE BStBI II 1982, 717; II 1984, 357; II 1990, 653），但晚近判決除平等原則，亦由其他自由權，如財產權、職業自由權及一般行為引出量能原則（BStBI 1993, 413 ff.）。

擔能力，是以所得稅之構成，須與量能原則相符。其為實現量能原則，由兩方面為之：

（1）客觀淨所得原則

基於量能平等課稅要求，收入須減除營業成本費用後之淨所得，始得課徵，使營利事業有永續經營之可能⁶⁰。此一原則之緩和，為類型化方法及總額主義之採認⁶¹。

（2）主觀淨所得原則

基於憲法生存權保障，個人及家庭生存所需之最低生活基準，應為課稅禁區；扶養親屬免稅費用及特別災害疾病支出在計算所得時須於減除⁶²。

絕對之量能負擔能力，首先觸及個人之整體租稅負擔之上限，例如近日熱烈討論之半數理論（半公半私原則）以及淨所得課稅原理等；相對負擔課稅原則，涉及稅課之累進稅率，以及特別負擔（災害疾病扶養親屬）之扣除等，何者應為國家或社會須予斟酌者。

量能原則適用時，在普遍適用該原則與稅法簡化間存有緊張關係。釋字第四七三號對全民健康保險之保險費，認為：「鑑於全民健康保險為社會保險，對於不同所得者，收取不同保險費，以符量能負擔之公平性，並以類型化方式合理計算投保金額，以收簡化功能。」所論者雖係非稅公課，但亦足以表現稅法簡化與量能原則間衝突。

（二）非財政目的稅捐之違憲審查

稅法大體可區分為二：1.以財政收【月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 2 月，第 127 頁】入為目的稅捐之稅法；2.以非財政收入目的稅捐之稅法。後者為「經濟誘因」，誘導或管制納稅人以達成經濟政策目的、社會政策目的以及環保衛生政策目的⁶³；前者乃將國家所需之財政收入，依稅法公平分配給納稅人負擔，現代國家以量能（經濟給付能力）平等負擔為原則。早期司法院憲法解釋對租稅優惠認為係租稅減免，是否得以減免以法律有明文規定為限，故非財政目的租稅之違憲審查主要基於法律保留、法律優位。例如釋字第四一五號（一九九六年十一月八日）明示：「所得稅法有關個人綜合所得稅『免稅額』之規定，其目的在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務。」理由書並加上：「若施行細則得任意增減『免稅額』之要件，即與租稅法律主義之意指不符⁶⁴。」又如公司之盈虧互抵，釋字第四二七號，亦認其減免為租稅優惠，又特別指明：

60 參見黃源浩，同註 53，151 頁以下；葛克昌，同註 32，148 頁以下。

61 釋字第 473 號對現行全民健保保險費以「量能負擔」、「類型化」、「簡化」作為合憲性基礎，而未考慮以職業區分之違反平等原則，依現行規定，既未考慮相同職業者不同之收益，亦未考慮家庭其他成員收益，更未斟酌負擔之扶養親屬及疾病災害，實與量能原則不符。

62 P. Kirchhof, Der sanfte Verlust der Freiheit, 2004, S. 111.

63 黃茂榮，論稅捐優惠，收錄於：同註 3，341 頁以下；張永明，租稅優惠正當性之探討，收錄於：二十一世紀公法學的新課題：城仲模教授古稀祝壽論文集Ⅲ行政法各論篇，新學林，2008 年 10 月，6 頁以下。

64 該號解釋將扶養親屬免稅額認定為租稅優惠，依陳敏大法官之見解：「人民之負擔稅捐能力，須先維持個人及受扶養親屬合乎人性尊嚴之基本生活需求，始有餘力負擔財政需求。」（陳敬，憲法解釋對稅捐法制發展之影響，司法院大法官 2005 年學術研討會（下），2005 年 12 月 24 日，66 頁）。

「至公司合併應否給予租稅優惠，則屬立法問題⁶⁵。」直到二〇〇三年八月十五日司法院作成釋字第五六五號，該號解釋理由書始里程碑式明示：「依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法所不許。」該號解釋確立量能原則作為財政收入稅法違憲審查基準（參見釋五九七），並明示稅捐減免非租稅優惠，租稅優惠係量能原則之例外，提升稅法之違憲審查至實質法治國階段⁶⁶。惜乎，該號解釋未對租稅優惠之審查基準予以確立。租稅優惠既係量能原則之例外，違憲審查所面臨之問題，是否無須量能原則之審查；進一步則為非財政目的如為合理，是否即非違憲？司法院憲法解釋並無明確說明。

釋字第五六五號解釋理由書雖提出依租稅平等原則納稅義務人「應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐」（量【月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 2 月，第 128 頁】能原則），而租稅優惠為量能原則之例外，將稅法之違憲審查由形式法治國（租稅法定主義）邁向實質法治國（以量能平等負擔為主之基本權為審查基準）；惟雖抽象提出租稅優惠係量能原則之例外，卻又自我設限，以具有合理差待遇即斷定不違反平等原則，而忽視租稅優惠犧牲（但不能剝奪）量能平等負擔原則，本質上具違反平等原則特性，只因有更優先之重大公益要求（基於社會國原則之經濟政策、社會政策、環境衛生政策）⁶⁷而例外非屬違憲，但仍須權衡量能原則之犧牲與重大公益增進，何者更值保護。故非財政目的租稅之違憲審查，須受更嚴格之雙重違憲審查：首先為是否侵犯量能平等負擔之核心（依德國聯邦憲法法院判決，租稅優惠須立法者認知平等原則之犧牲，須在條文中之指明優惠目的及條件，只能減至接近半數，不得超越，尤不得減免，否則即侵害平等原則之核心）⁶⁸，並審查是否侵犯納稅義務人或第三人之工作權、財產權及一般行為自由；其次須就租稅優惠之立法目的與量能原則加以權衡，是否該立法目的更值得保護，並依比例原則加以審查⁶⁹。

參、有助釐清稅捐罰之憲法解釋

實質法治國家之司法違憲審查，特別是設有憲法法院之違憲審查，主要目的在確立立法裁量範圍及其憲法界限，憲法界限係以人民之基本權保障為主，權力分立等為輔⁷⁰。釋字第四〇五號解釋理由書所謂：「立法院行使立法權時，雖有相當廣泛自由形成空間，

65 黃茂榮，公司之合併及其虧損的扣除權，收錄於：同註 2，357 頁。

66 進一步討論，參見葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查——大法官釋字第 565 號解釋評析，收錄於：同註 2，268 頁以下。

67 張永明，同註 63，6 頁。

68 BVerfGE 19, 253 (267); 49, 343 (362); 93, 121 (148); 99, 208 (296); 99, 280 (296).

69 Wemsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 215 ff., 237 ff., 381 ff.

70 就稅法之違憲審查，係量能原則負擔平等權及財產權、職業權、一般行為自由權及人性尊嚴之審查為主；權力分立方面，則審查法律保留、法律優位、中央地方權限劃分等。

但不得逾越憲法規定及司法院所為之憲法解釋。」即在宣示我國憲法為實質法治國。在此要求下，憲法上基本權保障，得用以對抗國會之多數決並限制國會主權⁷¹。換言之，人權是多數決的底線，人權的核心「不可」用多數決來限制⁷²。就稅捐罰之違憲審查具有雙重審查基準，即刑法基準與稅法基準，究竟在我國司法院憲法解釋，從形式法治國邁向實質法治國之過渡期，其間距離實質法治國多遠？對稅捐罰之審查基準基於刑法基準或稅法基準，究竟因稅法基準而減輕刑法基準？抑或反因稅法【月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 2 月，第 129 頁】基準更加重刑法基準之嚴格度？稅捐罰違憲審查多由法律保留與比例原則為基礎，另有從法律明確性原則（釋五二二、五九四）探討，但是否尚有不足之處？在下列討論之前，先就司法院憲法解釋中，從租稅法定主義發展出若干解釋，有助於納稅人基本權維護及稅捐罰之法律性質部分闡明，亦有若干解釋有所爭議或有待檢討。至於實質法治國家違憲審查之有所差距部分與趨近途徑，則另以展望期待之。首先，由有助釐清租稅罰者出發。

一、主要見解：一事不二罰（釋字第五〇三號）

同一行為具備數行政法規之行政罰要件，可否併合處罰，涉及行政秩序罰與行政秩序罰之併合處罰問題。由於法治國家對人民之同一行為，禁止受到二次以上處罰，即「一事不再罰」或「重複處罰禁止原則」，該原則原本適用於刑罰⁷³，為貫徹基本權保障，行政罰亦有該原則之適用⁷⁴。此種見解漸為國人所接受⁷⁵。惟人民在公法上義務，有行為或不行為義務及金錢給付義務之別，如同時違反二義務之處罰規定，是否同一行為即有爭議，惟事實上此種情形較為少見。較常見者，雖同時違反金錢給付義務及行為義務，但後者之行為義務係金錢給付義務之附隨協力義務，並非純粹之二種不同義務，亦即漏稅罰與行為罰可否併罰問題。釋字第五〇三號即針對此點作較明白之宣示，惟對漏稅罰及其違反附隨協力義務之行為罰性質仍未釐清，故釋字第五〇三號，並不表示已解決此一問題，毋寧說可能為另一爭議之開端。但明示一事不二罰為民主法治國家基本原則，至少已指明立法之方向⁷⁶。其後行政罰法第二四條第一項即明定：「一行為違反數個行政法上義務而應處罰鍰者，依法定罰鍰最高額之規定裁處。」

釋字第五〇三號係針對納稅義務人違反租稅義務之行為，如其行為同時符合行為罰

71 BVerfGE 3, 225, 232; 7, 337, 404; 10, 59, 81.

72 翁岳生，建立以人權保障為基礎之民主政治，司法周刊，912 期，1998 年 12 月 24 日版。就稅法之人權核心即為量能平等負擔原則，特別是最低生存保障為課稅禁區。

73 如德國基本法第 103 條第 3 項，即明示人民不得因同一行為，而受刑法多次刑罰。

74 德國違反秩序罰法第 19 條第 1 項明定，同一行為違犯科處罰鍰之數法律，或數次違犯同一法律時，以處一次罰鍰為限；第 2 項亦規定，違犯數法律時，依最高罰鍰之法律處罰之，但法律另有從罰規定者，仍得宣告之。

75 洪家殷，論一事不二罰原則在行政秩序罰上之適用，臺大法學論叢，26 卷 2 期，收錄於：行政秩序罰論，五南，2000 年，53 頁以下；黃俊杰，重複處罰之禁止，收錄於：行政罰法，翰蘆，2006 年，95 頁以下。

76 葛克昌，同註 1，209 頁以下。

與漏稅罰（金錢給付義務罰）之處罰要件⁷⁷，除處罰之性質與種【月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 2 月，第 130 頁】類不同（例如一為罰鍰，一為沒入或停止營業處分），必須採用不同的處罰方法或手段，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。是以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。釋字第三五六號雖認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二事；但此僅係就二者之性質加以區別，非謂營業人違反作為義務之行為罰與逃漏稅捐之漏稅罰，均須併合處罰。在具體個案，「仍應本於上述解釋意旨予以適用」，釋字第三五六號應予補充⁷⁸。

二、漏稅罰須以結果為要件（釋字第三三七、三三九號）

司法院憲法解釋將租稅罰分為行為罰與漏稅罰，始於釋字第三三七號，該號解釋理由書明示：「行為罰與漏稅罰，其處罰目的不同，處罰要件亦異，前者係以有此行為即應處罰，後者係以漏稅事實為要件者，非必為一事。其違反義務之行為係漏稅之先行階段者，如處以漏稅罰已達到行政目的，兩者應否併罰，乃適用法律之見解及立法上之問題。」接著該號解釋對漏稅罰須有漏稅結果為要件⁷⁹，「營業稅法第五十一條第五款規定，納稅義務人虛報進項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅處五倍至二十倍之罰鍰（現已降低倍數），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，並因而逃漏稅捐者，始得據以追繳稅款及處罰。「財政部中華民國七十六年五月六日台財稅字第七六三七三七六號函，對於有進貨事業之營業人，不論其是否虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條例處罰，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。」以違反真實義務（虛報進項稅【月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 2 月，第 131 頁】額），並造成逃漏結果（因而逃漏稅額）作為漏稅罰要件。釋字第三三九號對貨物稅第十八條第一項第十二款，完稅或免稅證照，不遵守規定實貼者，不問有無漏稅事實，概處比照所漏稅款二至十倍之罰鍰規定（現已修正），認為「顯已逾裁處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨。」凡此均有助於對漏稅罰法律性質之釐清。

三、行為罰不應按稅額比例處罰且未有最高額限制（釋字第三二七、三三九、三五六、六一六號）

77 一行為同時符合行為罰與漏稅罰之處罰要件，釋字第 503 號解釋理由書有所例示，如營利事業依法律規定應給付他人憑證而未給付（違反稅捐稽徵法第 44 條，評釋者加註），致短報或漏報銷售額（違反營業稅法第 51 條）。

78 司法院公報，42 卷 6 期，9 頁以下。

79 釋字第 337 號，楊建華大法官一部不同意見書即指出：「按租稅秩序罰有漏稅罰與行為罰之別。漏稅罰乃因納稅義務人未履行租稅法上稅捐義務，故其處罰恆以所漏金額為基礎，而科以若干倍數之罰鍰，而行為罰乃係租稅法課人民作為或不作為義務，不以涉及漏稅為必要，故行為罰只應斟酌其行為或不行為之情節，科處一定金額以上及以下之罰鍰數額，有導致處罰過重之虞。」此一見解影響日後司法院憲法解釋。惟該見解將金錢給付義務之逃漏與未履行（執行問題）混為一談，以科以所漏金額倍數為漏稅罰要件，均有進一步討論空間。

違反稅法上行爲（或不行爲）義務，在已繳納其應納稅款不得復按一定比例處以罰鍰，又無合理最高限制，在釋字第三二七、三三九、三五六及六一六號中，一再重申；惟釋字第三二七及三五六號僅要求「應由有關機關檢討修正」，釋字第三三九號爲「不再援用」，釋字第六一六號則明示違反憲法第二三條比例原則及第十五條財產權保障，「應自公布日起，至遲屆滿一年失效」，吾人就此不論。且滯報金、怠報金（釋六一六、三五六）是否爲行爲罰，亦待後文討論。僅就行爲罰本身不應按所漏稅額一定比例處罰，又無最高額限制之要求，確實有助於稅捐罰法制化進展，相關法律亦陸續按其意旨予以修正。

釋字第三二七號係針對一九八九年十二月三十日修正公布所得稅法第一一四條第二款前段，對已扣繳稅款未按時填報或填發扣繳憑單，「應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰，但最低不得少於一千五百元」之規定，釋字第三二七號明示：「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，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，應由有關機關檢討改進。」至釋字第三五六號對營業稅滯報金規定，亦「應予檢討改進」。至釋字第六一六號對所得稅滯報金進一步認定：「顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起一年時，失其效力。」（參見釋六四一）就行為罰除不應按稅款一定比例處罰，又無最高額限制外，並指出應受比例原則及財產權保障審查，在違憲審查發展史上自有相當開拓意義⁸⁰。

四、過苛處罰違反財產權保障與比例原則（釋字第六四一號、釋字第六八五號）

釋字第六四一號對未依原專賣價格出售米酒，每瓶處二千元罰鍰之原菸【月旦法學雜誌第202期，2012年2月，第132頁】酒稅法第二一條規定，採劃一處罰方式，於個案處罰顯然過苛，法律未設調整機制，對人民受憲法第十五條保障之財產權，顯不符妥當性，與比例原則尚有未符，至遲於本解釋公布之日屆滿一年時停止適用。特別值得注意者，在一年期法律失效前，裁罰有個案過苛情節，特別闡明應依立法目的實質正義要求，斟酌價格、數量、實際獲利、影響交易秩序程度及其他情狀，另為符合比例原則之適當處置。惜乎其他稅捐罰之憲法解釋，甚少相類似之闡明（另參見李震山、許玉秀本號協同意見書）。

釋字六八五號則對稅捐稽徵法第四四條於二〇一〇年二月六日增訂第二項規定不得超過新臺幣一百萬元前合作店案件，因「處罰未設合理最高限額，……逾越憲法第二十三條之比例原則與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用。」

五、行政機關公告管制物品有違刑罰明確性原則（釋字第六八〇號）

80 對釋字第616號之評釋，參見陳清秀，同註3書，357-368頁。

釋字第六八〇號對懲治走私條例第二條第一、三項規定，就處以刑罰之管制物品及其數額，由行政院公告之規定，「既未規定為何種目的而為管制，亦未指明於公告管制物品項目及數額時應考量之因素，且授權之母法亦乏其他可據以推論相關事項之可稽，……另縱由懲治走私條例整體觀察，亦無從預見私運何種物品達何等數額將因公告而受處罰之處，自屬授權不明確。」（理由書）**明確釐清由行政機關公告作為處罰構成要件，違反處罰明確性與授權明確性原則，自有相當意義。**

肆、有爭議之稅捐罰憲法解釋

上述有助釐清稅捐罰及其他憲法解釋，仍存有若干爭議，須予以澄清及補充解釋。茲例示如下：

一、滯報金、怠報金、短估金非行為罰

按釋字第五〇三號即明示：「本院釋字第三五六號解釋，應予補充。」誠如曾華松大法官即在該號協同意見書中明確指出，既未變更釋字第三五六號，則「因行為之態樣及處罰之目的不同，而得予併罰情形」並予承認，須予例示，否則不能杜絕糾紛。是以釋字第五〇三號並未解決問題，部分源頭即在釋字第三五六號，而釋字五〇三號未明確表示變更釋字第三五六號見解，例如釋字第三五六號係就滯報金、怠報金與漏稅罰競合，可否併罰所為解釋，原與一罪不二罰無關；惟釋字第三五六號將滯報金、怠報金定性為行為罰：「營業稅法第四十九條就營業人未依該法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，係對營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為【月旦法學雜誌第202期，2012年2月，第133頁】罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。」按滯報金或怠報金者，乃針對不履行或為準時履行租稅申報義務，所加徵之金錢給付，為稅捐之附帶給付之一（稅捐稽徵法四九）⁸¹；行政罰係對義務人過去義務之違反所加之制裁，與未來義務之履行督促無關。滯報金、怠報金，雖亦係針對準時申報義務不履行所加之不利益，惟此種不利益未具有處罰性，其主要目的旨在督促其履行申報義務，此種因應稅捐債權之特殊需要所設立之義務，為租稅附帶給付，與行為罰、漏稅罰無涉⁸²，不適用行政罰法與稅捐稽徵法第四八條之三從新從優之規定，亦與一事不二罰無關，責

81 陳敏，同註3，87頁以下；黃茂榮，同註3，805頁以下；洪家殷，租稅法中裁罰金額及倍數之探討，收錄於：稅務行政救濟研討會論文集，財政部訴願會，2009年11月6日，7頁；葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收錄於：同註1，53頁以下。

82 法務部行政罰法諮詢小組第三次會議討論事項（一）：公法上金錢給付逾期未完納者，依法令或本於法令之處分所加徵滯納金其性質是否屬於行政罰疑義？法務部法律事務司對於滯納金之性質，在其初步之研究意見列出數說公學者討論：1.遲延利息說，2.行政執行特別規定說，3.行政罰說，4.行政執行特別規定兼有遲延利息說，5.立法原意說。與會學者對於此一議題之結論為：1.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法上之行政罰。2.未來各機關於解釋、適用法律規定之「滯納金」，或於研擬制定新法或修法時，應留意並檢討其性質究應為何。可見我國行政法學界對於滯納金之性質，多數認為應非屬行政罰，惟未將有關租稅附帶給付列入，誠屬遺憾。行政罰法解釋及諮詢小組會議紀錄彙編，2006年12月，235-257頁。

任條件亦與行為罰不同。

二、稅法營業登記非經濟管制

對行政法院九十一年度六月庭長法官聯席會議併罰理由，有認為營業登記屬經濟管制行為，而未開發票另有逃漏稅處罰，則屬財政上管制，二者目的並不相同，故可視為兩個行為分別處罰。事實上，行政法院九十一年六月決議所涉及非依規定申請營業登記而營業，係按所漏稅額處一至十倍罰鍰，營業稅法第五一條第一款為漏稅罰（金錢給付罰），與經濟管制無關。營業稅法另有第四五條規定，單純對未依規定申請營業登記之處罰，因該條有逾期仍未補辦者，得連續處罰，致引發該規定係行為罰或行政執行之間接強制方法事項。惟無論如何，稅法所謂「未依規定申請營業登記」，非經濟管制法上營業登記，而係營業之「稅籍登記」，營業登記係為營利事業所得稅、營業稅或娛樂稅之課徵所要求之登記義務，其目的在確定稅籍其與取得法人資格與公司管理之公司登記或便於商業管理之商業登記不同。故稅法上營業登記非經濟管制法，稅法上對未依規定申請營業登記而營業之處罰，係因以違反登記協力義務，作為逃漏稅手段，當逃漏稅未成立【月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 2 月，第 134 頁】（否則依一行為不二罰，依逃漏稅處斷），則加諸行為罰，亦與經濟管制處罰無關。因此以經濟管制與財政管制區分違反稅法之行為為二行為，出於誤解。同樣，「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。」亦未理解稅法上協力行為及其行為罰之特性。

三、行為罰非基於稅務管理需要

論者亦有以行為罰與漏稅罰併罰，雖非出於一為經濟管制法，一為財政管制法，而係同屬財政罰，但目的不同，因漏稅罰之目的主要在制裁行為人之漏稅行為，造成國家稅收之損失，故須加以處罰；而行為罰之目的則在制裁行為人違反稅法上行為之義務，其可能係基於稅務管理上需要等理由。因此，雖同處稅法上處罰，但因處罰之目的不同，故原則上應可併行處罰。惟稅法上行為罰非如一般單純行政義務之違反，稅法上行為義務係協力義務，協力義務一方面係協助稽徵機關依職權調查任務，另一方面則為納稅義務人公法上主債務（稅捐債務）之附隨義務（行為義務）。就協力義務而言，由於稅捐稽徵程序有別於處罰程序，從保障人權觀點在犯罪處罰程序，犯罪嫌疑人並無協力義務，但稅法上協力義務與法治國理念不相牴觸，所有法治國家亦皆有稅捐協力義務。稅法上協力義務具合憲基礎，此因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關依職權調查原則而進行：惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課徵納稅義務人申報協力義務，但不盡協力義務，主要法律效果即為推計課稅。推計課稅之正當性，從憲法觀點在於「更確切保障納稅人基本權」，亦即保留納稅人更多自由。換言之，保障納稅人免於強制其提供細部資訊之協力義務，同時簡化稅法實施。再者，推估課稅之前提，不盡在於協力合作，不盡協力義務非全屬

不誠實納稅（可能對納稅細節不願公開，或事實困難或成本過高）。正因為稽徵程序不同於處罰程序，而協力義務只在協助稽徵機關，因此**單純違反協力義務，可能使稽徵機關證明程度減輕**（例如因此調查有困難，得以推估核定方式間接證據推定所得），**但不能因而處以行為罰，以免與協力義務之法治國理念不符**。是以違反協力義務如須處以行為罰，須由納稅義務人所負擔之納稅義務之附隨義務觀點，亦即以不盡協力義務作為逃漏稅之先行階段，而又未構成逃漏稅時（否則處以逃漏稅已足達成行政目的）時始足構成之。是以稅法上行為罰非基於稅務管理之需要，而係對逃漏稅違反法定公平負擔之制裁。因此，稅法上行為罰與漏稅罰，處罰目的並無不同，如無逃漏稅之意圖，不應單【月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 2 月，第 135 頁】純違反行為義務即處以行為罰。基於此種認識，釋字第五〇三號，最主要未能釐清之問題，即在於曾華松大法官在協同意見書所提出者，該號解釋係對釋字第三五六號「應予補充」，而非應予變更。此點未予釐清，即不能免於併罰可能。

四、行為罰非違反作為義務即應受罰

稅法上納稅義務人之協力義務，原與經濟管制無關，已如前述。是以釋字第五〇三號開宗明義認為：「納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反義務之行為即應受處罰。」即為行為罰漏稅罰併罰問題之根源。按違反作為義務即應受罰，此為一般行政義務之處罰；而稅法上行為罰係以違反稅法之協力義務作為方法，意圖逃漏稅，始有處罰之必要。否則未盡協力義務，如不影響稽徵機關之職權調查，即無處罰之必要；如因此調查困難或花費較大，則產生稽徵機關證明程度之減輕，而得以推估核定方式，按同業利潤標準核定。既依推估方式課稅，亦無處行為罰之必要。

我國稅法對違反作為義務之行為罰，由於法定處罰要件過分簡略，例如釋字第五〇三號所涉及之稅捐稽徵法第四四條之行為罰要件為：「營利事業依法應給予他人憑證，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存。」容易使人誤會，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰。違反開立、取得、保存憑證等憑證，**有出於逃漏稅之意圖，亦有與逃漏稅無關者**，例如因營業場所不符土地建物之使用管制要件，或營業組織不備所屬行業設置標準或環保要求。後者之情事，如有處罰之必要，應具備使用管制法規或環保法規之處罰依據，不能因該等法規未有處罰依據，而依稅法之行為罰予以處罰，否則即為法律之濫用。故稅法之行為罰須有逃漏稅之意圖及違反真實義務事實，始符合協力義務制度之本旨。在稅法之立法有缺漏時，特別涉及納稅人基本權，憲法解釋宜發揮積極功能。

由以上分析可知，稅法上行為義務非一般行政義務，而為稽徵機關之協力義務或納稅義務人稅捐債務之附隨義務。故單純違反協力義務，並無行為罰之必要。僅以違反協力義務作為逃漏稅之前行為或準備階段，而未達逃漏稅結果或未構成漏稅罰時，始處以

行為罰。故行為罰為漏稅罰之補充規定⁸³，並無「二者立法目的及處罰條件各不相同」之情形。納稅義務人同時違反行為罰與漏稅罰，應從一重處斷，但處罰種類不同，如一為罰鍰，一為沒入或停業處分時，始有併罰之必要。【月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 2 月，第 136 頁】

伍、稅捐罰憲法解釋展望

綜上討論，司法院有關稅捐罰已從稅捐法定主義走向比例原則與財產權審查，亦即由形式法治國走向實質法治國之過渡期。在可見之未來，仍應朝下列方向闡明憲政國家維護人性尊嚴、發展人格自由與量能平等負擔公共支出之精神。蓋憲法不貴在完美貴在實行，憲法之施行更貴在觀念之變遷。

一、稅捐罰應受刑法及稅法之雙重審查

稅捐罰區分為稅捐刑罰與稅捐行政罰，稅捐刑罰應有刑法總則與刑事訴訟法之適用，稅捐行政罰亦應受以罪刑法定主義為主的一般法律原則如一事不二罰、無罪推定、不自證己罪原則之適用⁸⁴。又不正之稅，連帶產生不正之罰，違憲之稅捐其處罰更加違憲。是以稅捐罰應受稅法與刑法之雙重審查。但實務常以財政目的稅捐係為公共收入（或為掌握稅源資料，或為維護租稅公平），非財政目的稅捐又具有合理經濟政策、社會政策目的（如釋五六五），即為「維護公共利益所必要」；惟為維護公益，亦應透過比例原則審查即不得違反基本權之核心領域，特別是違反協力義務之行為罰，協力義務之制裁代表國家對人民參與共同追求租稅量能平等負擔之期待，行為罰代表對協力義務之強制要求。協力義務本無強制性，違反亦僅生推估效果（協力義務用語不夠嚴謹，宜改為協力負擔），僅在特殊情事（作為逃漏稅手段）始予制裁，特別須從人性尊嚴、人格保障與經濟自由予以審查，又基於不自證己罪，針對處罰調查並無協力義務，尤須注意。

二、稅捐債務與稅捐處罰不同之審查基準

正由於稅捐罰應受稅法與刑法之雙重審查，與稅捐債務法應受不同之審查基準，按稅捐債務法應受量能原則為主之違憲審查，重在團結社會稅捐公平負擔，是以在債務法上推計課稅、實質課稅、脫法避稅之調整，在稅捐行政法上有協力資訊公開義務；在處罰程序中須遵守不自證己罪之法治國原則與禁止類推、無罪推定原則，不論證明程度、舉證責任、事實認定或協力義務及責任條件，補稅與處罰之法治國要求程度多有重大差異。是以實務上不探究是否具備處罰要件或是否有責任條件，推計課稅後，繼以所推計者加以處罰（最高行政法院九十八年八月份第二次總會決議），實質課稅、脫法避稅調整後即以其作為處罰依據，尤其是將避稅之【月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 2 月，第

83 Jöcks, in Franzen/Gast/Jöcks, Steuerstrafrecht, 4. Aufl., 1996, Rn. 60.

84 無罪推定、不自認有罪與不自證無罪之憲法意識，參見李念祖，同註 1，820 頁以下。

137 頁】故意誤認為逃漏稅故意，均應予檢討。債務法上納稅人脫法行為固不容其得逞，免礙市場競爭秩序與租稅公平負擔，稽徵機關為規避行政罰之處罰法上違憲審查之脫法行為（縱人民脫法避稅，政府亦不可脫法處罰），司法院憲法解釋尤應予以澄清，始符實質法治國家期待。

三、稅捐罰之違憲審查應以納稅人基本權為主

稅捐罰之正當法律程序與法律保留原則固然重要，惟實質法治國更要求保障納稅人之基本權，從人性尊嚴、人格發展、生存保障到財產權、工作權、婚姻家庭保障及量能平等負擔原則及一事不二罰、無罪推定原則，均須加以審查。因僅從形式上審查不足滿足權利受害者之需求，無法疏減訟源。只有從根本上保障納稅人基本權，才能改變稽徵機關之法治心態。

四、宜明示行為罰為漏稅罰之補充規定

一事不二罰在法治國家稅法案件幾乎很少涉及，惟有我國不斷爭論，釋字第五〇三號公布仍未解決糾紛。主要係我國實務誤認行為罰係一違反作為義務即應處罰，殊不知稅法上行為罰為漏稅罰之補充規定，稅法之行為罰係以違反稅法協力義務為手段，以達逃漏稅目的始為處罰必要；否則未盡協力義務，不影響公權力調查，即無處罰必要，如調查困難或花費過大，得以推計課稅，亦無須處罰。惟以逃漏稅為目的，不盡協力義務為手段，逃漏稅成立，則構成漏稅罰，逃漏稅須以結果為要件；若逃漏稅不成立，此時始構成行為罰，故行為罰不可能以非逃漏稅之手段，此種行為罰為漏稅罰之補充規定，早已深入各實質法治國人心，惟我國仍有待憲法解釋明示之。又協力義務係因納稅人及其關係人身為納稅共同之一份子，理應依據協同合作原則，共同追求量能平等負擔，此為共同體對其期待，違反協力義務並有法定行為罰；但人性尊嚴之維護為我國憲法核心價值，一般行為自由特別是經濟自由又為憲法所保障，仍不得強制其履行協力義務，協力義務又有推計課稅制度以達協力義務類似目的，從憲法觀點，行為罰只能成為漏稅罰之補充規定，量能平等負擔、人格權與經濟自由，在稅法中應予兼顧。

五、漏稅罰亦宜有上限

按以所漏稅額之比例特別是倍數作為裁罰基準，係民事罰損害賠償方式，漏稅罰係違反稅法金錢給付義務之公法上制裁，並非損害賠償之估算。故不僅行為罰不得按所漏稅額處罰，漏稅罰所漏之稅本應補稅追繳，以調整其所受利益，處罰部分旨在其違反量能平等負擔，破壞自由市場競爭秩序之制裁，【月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 2 月，第 138 頁】非重在國庫收入，亦與所漏稅額倍數（可能影響輕重之裁量，但非倍數）無關，係制裁行為人，而非填補所受損失、所失利益或推估之損失（所漏稅額倍數），嚴重者應即處以徒刑，亦不宜以過重倍數罰鍰影響個人及其家庭與企業之生存，故漏稅罰罰鍰亦宜有上限。按以人性尊嚴為憲法核心國家，國家係為人民而存在，國家僅具補充性，

國家應留給人民生存發展所需之財產與自由，為課稅權所不能及⁸⁵。特別先有營利事業，才有營利事業所得稅，漏稅之處罰如無上限，往往導致自然人破產，營利事業無法永續經營，侵害生存保障之核心領域。同樣民法上債之履行輔佐人或僱用人責任（民法二二四），此種損害賠償責任亦不宜移植至稅捐罰。

六、稅捐罰宜以故意及重大過失為原則

按各國行政罰有向刑罰靠攏之趨勢，刑罰既以故意為原則（稅捐刑罰亦然），過失處罰須有特別明文並減輕。惟我國行政罰法雖仍採過失主義，但漏稅罰有其特殊性（須有逃漏稅之意圖），過失與逃漏稅本質上不相容（如同未發生結果與逃漏稅本質不合），除非誤將逃漏稅與稅捐債務屆期未履行（此為怠報金、滯報金或行政執行問題）混為一談。為釐清實務上此種混淆現象，司法院憲法解釋宜明示漏稅罰以故意及重大過失為原則，又行政罰為漏稅罰之補充規定，亦宜以故意及重大過失為原則。

以上有關稅捐罰展望部分，或謂宜屬立法裁量範圍，但由於稅法內涵強烈之憲法意識，與人民基本權關係尤為密切，人民聲請憲法解釋又以稅法案件居多⁸⁶，其中有關稅捐罰不少，稅捐罰實務與實質法治國要求落差又大。誠如 P.Häberle 所指出：「當立法者長期怠於作為甚或缺乏作為能力，無從在稅法上貫徹租稅正義要求之際，積極的司法應有所作為之空間⁸⁷。」此亦為吾人對司法院之憲法解釋所持之重大期待。【月旦法學雜誌第 202 期，2012 年 2 月，第 139 頁】

85 張永明，租稅法定主義之界限，月旦法學教室，66 期，2008 年 4 月，7 頁。並參照釋字第 641 號李震山、許玉秀協同意見書：處罰過苛，除侵害財產權外，甚至嚴重情形導致被處罰人破產而危及生活最低尊嚴之保障並影響其改過重生。

86 P. Kirchhof, Rechtsstaatliche Anforderungen an den Rechtsschutz in Steuersachen DStJG 18 (1995), S. 38.

87 P. Häberle, Das nationale Steuerrecht im Textstufenvergleich, in Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi (Hrs) Staaten und Steuer, 2000, S. 152.