

公法判解

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之性質與裁量怠惰

最高行政法院102年度3月份第2次庭長法官聯席會議決議

【實務選擇題】

所得稅法第110條第2項規定：「納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報，而經稽徵機關調查，發現有依本法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處三倍以下之罰鍰。」復依財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰參考表）之規定，所漏稅額超過新臺幣10萬元者，應處所漏稅額1.5倍之罰鍰。設若甲因過失而未辦理結算申報，經某稽徵機關查獲其該年度確有所得，且其應納稅額超過新臺幣10萬元，該機關遂依裁罰參考表之規定，對甲處以所漏稅額1.5倍之罰鍰。甲主張前揭裁罰處分違法，依序提起復查、訴願，均遭駁回，甲乃向行政法院提起行政訴訟。下列敘述，何者最為正確？

- (A) 甲之主張無理由。裁罰參考表具有拘束稽徵機關之內部效力，故稽徵機關依照裁罰參考表之規定進行裁處，符合依法行政原則之要求。
- (B) 甲之主張有理由。稽徵機關依性質為行政規則之裁罰參考表對甲裁處罰鍰，違反法律保留原則。
- (C) 甲之主張無理由。稽徵機關對於裁罰倍數之決定，係在行使所得稅法所授予之裁量權，行政法院並無置喙之餘地。
- (D) 甲之主張有理由。稽徵機關未考量甲之故意、過失，即逕按裁罰參考表決定裁罰倍數，應有裁量怠惰之瑕疵。

答案：D

【決議要旨】

財政部以98年12月8日台財稅字第09800584140號令修正發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱倍數參考表），係作為下級機關行使裁量權之基準。其中針對98年5月27日修正公布所得稅法第114條第1款前段罰則規定之裁量基

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

準：「扣繳義務人未依所得稅法第88條規定扣繳稅款，已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及按實補報扣繳憑單：(一)應扣未扣或短扣之稅額在20萬元以下者，處0.5倍之罰鍰。(二)應扣未扣或短扣之稅額超過20萬元者，處1倍之罰鍰。」就應處1倍之罰鍰部分，為法定最高額度。稅捐稽徵機關如據以對應扣未扣稅額超過20萬元之過失行為裁罰，因其較諸故意行為應受責難程度為低，非不得依倍數參考表使用須知第4點，將裁罰倍數予以調低，以示有別，而符合法規授權裁量之意旨。倘逕處1倍之罰鍰，未具體說明審酌應處法定最高額度之情由，可認為不行使法規授與之裁量權，而有裁量怠惰之違法。

【學說速覽】

裁罰參考表之性質為行政程序法第159條第2項第2款之行政規則，固然具有拘束財政部之下級機關的內部效力，得作為稽徵機關決定裁罰倍數或金額之準據，且人民亦得藉由裁罰參考表對於機關之拘束效力，請求稽徵機減免其裁罰倍數或金額。然而，稽徵機關於具體個案中，如果未行使法規所授予之裁量權，將行政罰法第18條所定之應審酌因素，包含行為人應受責難程度、所生影響以及所得利益，而逕依裁罰參考表之規定進行裁處，即可能有裁量怠惰之違法。

【關連性試題】

所得稅法規定對於特定違法行為，應裁處應繳稅額1倍以下之罰鍰。財政部為協助各區國稅局行使裁量權而訂頒之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，對於應繳稅額達一定金額以上者，規定皆裁處應繳稅額1倍之罰鍰。上述「倍數參考表」之性質，為：

- (A) 法規命令
- (B) 行政規則
- (C) 行政處分
- (D) 行政指導。

承上題，某稅捐稽徵機關於具體事件中，對於因過失而違法之行為人甲，以其應繳之稅額已達一定金額為由，即裁處應繳稅1倍之法定最高額度罰鍰。關於稅捐稽徵機關對於甲所為裁罰處分之合法性及其理由，下列敘述何者正確？

- (A) 裁罰處分合法；稅捐稽徵機關適用所得稅法及財政部訂頒之「倍數參考表」，適用法令並無違誤。
- (B) 裁罰處分合法；財政部訂頒之「倍數參考表」已針對不同情形區分應受之裁罰，稅捐稽徵機關無須另為衡量。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

- (C) 裁罰處分違法；稅捐稽徵機關未審酌具體案件中故意與過失之差異，一律裁處相同罰鍰，有裁量怠惰之瑕疵。
- (D) 裁罰處分違法；財政部訂頒之「倍數參考表」不具有直接對外之效力，不得作為稅捐稽徵機關裁罰之法令依據。
(模擬試題)

◎ 答題關鍵：

裁罰參考表係財政部為協助其下級機關行使裁量權，在法律未有授權之情形下，逕依其職權所發布之抽象性規定，故其性質應屬行政程序法第159條第2項第2款之「裁量基準性行政規則」。行政罰法第18條第1項規定，行政機關於裁處罰鍰時，「應」審酌行為人違反行政法上義務之應受責難程度、所生影響以及所得利益。其中，所謂應受責難程度，即包含故意、過失之考量在內。最高行政法院102年度3月份第2次庭長法官聯席會議決議亦認為，稽徵機關對於過失行為裁罰，因其較諸於故意行為應受責難之程度為低，得依裁罰參考表使用須知第4點將裁罰倍數予以調低。倘稽徵機關逕處該扣繳義務人1倍之罰鍰，又未具體說明經審酌後應處法定最高額度之情由，可認為其不行使法規授予之裁量權，而有「裁量怠惰」之違法。準此，稽徵機關如未於個案中衡酌違反稅法上義務之人之故意或過失，即以短漏之稅捐已達一定之金額為由，逕處法定最高額度之罰鍰，顯有裁量怠惰之瑕疵，裁罰處分應屬違法。

【關鍵字】

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表、行政規則、裁量怠惰

【相關法條】

行政程序法第159條第2項第2款、行政罰法第18條第1項

【參考文獻】

1. 張永明，〈稅務違章裁罰倍數參考表之效力〉，《月旦法學教室》，第94期，2010年7月，頁12-13。
2. 洪家殷，〈租稅法中裁罰金額及倍數之探討——以稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表為中心〉，《臺北大學法學論叢》，第78期，2011年6月，頁1-42。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！