

自动报缴免罚制度的比较研究

陈清秀 *

内容提要：自动报缴免罚的正当性根据主要有财政目的说和处罚目的说两种学说。德国和我国台湾地区均引入相关制度，以鼓励纳税人自新从而保障国家财政收入、重塑税法秩序。在德国法中，自动报缴免罚规定在《租税通则》中，对不同情境下的免罚要件予以详细规定。我国台湾地区的自动报缴免罚最早规定在“所得税法”中，后引入“税捐稽征法”中，主要规定了免罚要件和免罚范围。本文对德国和我国台湾地区的上述立法例进行制度梳理和比较异同，进而分析对大陆相关制度设计的借鉴。

关键词：正当性根据 免罚要件 免罚范围 税法秩序

一、概 述

大陆演艺人员利用“阴阳合同”逃漏所得税问题，因为涉及行业内部规则及影响范围广，国家税务总局发布《关于进一步规范影视行业税收秩序有关工作的通知》（税总发〔2018〕153号），采取整体影视行业经营者及影艺人员限定期间“补税免罚”（自动报缴逃漏税款免予处罚）的措施。

“从2018年10月10日起，各地税务机关通知本地区的影视制作公司、经纪公司、演艺公司、明星工作室等企业及影视行业高收入从业人员，对2016年以来的申报纳税情况进行自查自纠。凡在2018年12月底前认真自查自纠、主动补缴税款的影视企业及从业人员，免予行政处罚，不予罚款。”

“从2019年1月至2月底，税务机关根据纳税人自查自纠等情况，有针对性地督促提醒相关纳税人进一步自我纠正，并加强咨询辅导工作。对经税务机关提醒后自我纠正的纳税人，可依法从轻或减轻行政处罚；对违法情节轻微的，可免予行政处罚。”

* 东吴大学法律学系教授。

由此可见，主管税务机关给予影视行业企业及高收入从业人员限期自主管理改善、自动报缴免罚措施，并以“辅导替代处罚”方式，进行税收治理，可谓具有特色。在此涉及给予纳税人自动报缴免罚措施是否具有合法性及合理性问题，因而引起各方热烈探讨。

本文将对德国及我国台湾地区纳税人自动报缴免罚制度予以介绍分析，以提供借鉴。

二、自动报缴免罚的正当性根据

自动报缴（自动申报）（Selbstanzeige）是对于已经完成的逃漏税行为，中止违法行为而为恢复原状的行为（改邪归正）。对逃漏税自动报缴免罚，乃是对于此类自动报缴行为放弃行使国家处罚权，排除处罚的可能性，对于已经成立的逃漏税行为溯及既往免予处罚，属于个人的“撤销处罚事由”（Strafaufhebungsgrund）。其正当性依据有二：〔1〕一是基于财政目的确保税收收入；二是鼓励促使逃漏税者回归诚实纳税之路（黄金桥梁的理念，Idee der goldenen Brücke）。〔2〕

（一）财政目的说

对于税法中自动报缴免罚规定，有学者认为基本上属于“财政（租税）政策目的”规定，允许纳税义务人嗣后履行其纳税义务，以发现先前已经被逃漏税行为所隐匿之税源，从而增加税收。〔3〕以自动报缴免罚作为交换发现以往所不知的税收来源，以达到掌握税源进行课税之目的。因此其主要的正当性根据，是基于税收政策的考虑，属于一种“必要之恶”。

具体而言，税收权利人在相对于税收义务人之关系上，处于弱势地位，由于其要求税收义务人支付金钱，而不给与特别的对待给付，难免遭遇反抗。因此若无税收义务人履行协力义务，告知其经济上及私人关系，税收债权人将无法正确核定其税收债权金额。因此为掌握税源，试图使税收义务人陷于一种心理的强制状态：在其拒绝履行协力义务以确定课税基础时，其将蒙受刑罚制裁；同时也对其承诺，如果税收义务人嗣后自愿履行先前违法未予履行的税款给付时，则（在一定的范围内）免予处罚。

（二）处罚目的说

也有学者认为自动报缴免罚的立法目的在于鼓励纳税义务人自动报缴，刑罚免除的期待也容易促使税收违法者回归诚实纳税，并且因自动申报而缴纳所逃漏的税款，不仅可完成国家财政收入的任务，也可避免因逃漏引起对其他纳税人的不公平。因此国家财政任务的履行与税收公平使得自动报缴免罚可能产生的不利益具有了正当性。

基于刑事政策的利益，由于逃漏税收涉及智慧犯罪，其行为与结果的侦查存在一定困难，因此为了能够查明所不知悉之税收犯罪行为，也具有促使行为人自动报缴的必要性。

此外，自动报缴也有利于申报人在未来依规定履行纳税义务。其先前错误的更正，在许多案件中，由于资产负债表的连续性或不同税目相互交替作用，而为其后续年度及其他税目盈余计算和纳税申报的正确提供了前提条件。而纳税义务人在进行自动报缴后，有理由认为税务机关对其

〔1〕 BGH v. 20.5. 2010 – 1StR 577/09, BGHSt 55, 180ff.

〔2〕 Jäger, in: Klein, AO, 11. Aufl., 2012, § 371 Rn. 2.

〔3〕 Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Auflage 2015, AO § 371 Rn. 21.

未来税法遵从行为将更为关注，因而容易促使其回归诚实申报纳税。

也有学者认为自动报缴免罚的正当性依据，在于发现以往所未知悉的税源，并刨除行为人因逃漏税款所获得的利益。而自动报缴免罚规定不仅可以单纯发现所不知悉之税源，而且可以开拓税源，因此其正当性根据仍在于税收不法（不正）之“恢复原状”（“恢复原状之思想”）（Gedanken der Wiedergutmachung）。^[4]

由于在实务上经常因为纳税义务人唯恐被发现逃漏税行为而自动报缴，例如税务机关将开始进行查账，公司未能善待离职员工而可能遭挟怨报复，同业竞争者、离婚案件之配偶等有遭受第三人检举逃漏税的危险。在此类案件中，税务机关以自己能力也可以调查发现逃漏税行为。因此以违规法律状态之恢复原状，鼓励被告改过自新之处罚目的理论，较能完整说明自动报缴免罚之目的。^[5]

三、逃漏税自动报缴免罚之立法例：德国立法例

（一）概述

德国自动报缴（Selbstanzeige）免罚规定在1939年引入《租税通则》。^[6]德国《租税通则》第371条规定逃漏税收犯罪的自动报缴免罚如下：

“（1）任何人就某一税目的全部税捐犯罪行为，在全部范围内，向税务机关更正不正确的申报说明或补充不完备的申报说明，或补行未作成的申报说明的，就该等税收犯罪行为，免依第370条规定处罚。此一申报说明必须是针对同一税目所有时效尚未完成的税收犯罪行为，至少必须对于同一税目最近十年内所有税收犯罪行为而做出的。

（2）有下列情形的，不得免罚：

1. 在作成更正、补充或补行申报说明之前，对于要自动申报的时效尚未完成的税收犯罪行为中的一个犯罪行为：

- a) 对于行为人、其代表人、第370条第1项规定的受益人或其代表人，已经送达调查命令（Prüfungsanordnung），限于所通知实地调查（Außenprüfung）之事件范围以及期间范围。或
 - b) 已对于行为人或其代表人，通知因其行为而开始刑罚程序或罚款程序。或
 - c) 税务机关的公务员，已经到场进行税收检查，限于实地调查之事件范围以及期间范围。或
 - d) 公务员为进行调查税收犯罪行为或税收行政违法行为而已经到场者。或
 - e) 税务机关的公务员，根据销售税法第27b条，进行销售税的审查，或根据所得税法第42g条规定的薪资税审查，或根据其他税收法规进行审查，而已经到场，并已经表明身份。
2. 在作成更正、补充或补行申报说明行为时，其逃漏税行为已经全部或部分被发觉，且行

^[4] 德国《刑法》第46a条对行为人与被害人和解、损害赔偿进行了规定，即行为人具备下列情形之一的，法院可依第49条第1款减轻其刑罚，或若科处的刑罚不超过1年有期徒刑或不超过360单位日额金之罚金刑的，则免除其刑罚：（1）行为人努力与被害人达成和解（行为人—被害人和解），对其行为造成的损害全部或大部予以补偿，或认真致力于对其行为造成的损害进行补偿的，或（2）在行为人得自主决定对损害进行补偿或不补偿的情况下，他对被害人的损害进行了全部或大部分补偿。有关此问题，参见陈清秀：《租税违章自动申报免罚制度》（上）（下），载《植根杂志》1991年第7期、第8期。

^[5] Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 23 Rz. 55.

^[6] JJoecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Auflage 2015, AO § 371 Rn. 14.

为人已知悉此种情形或在实际情况之合理判断下应当知悉的。

3. 其依据第370条第1项所短漏之税款或为自己或为第三人所取得的不正当税收利益每一行为超过25 000欧元。

4. 第370条第3项第2句第2款至第6款所定特别重大案件存在。

依据第1句第1款第(a) (c)目中规定排除免罚，不应妨碍根据第1项对于不属于第1句第(1)款第(a)和(c)目所述的某一类税目的税收犯罪行为，提出更正申报说明。

(2a) 对于销售税申报或薪资税申报，通过违反完整而正确的准时申报义务而逃漏税款者，不同于第1项及第2项第1句第3款，其自动申报在行为人对于主管税务机关更正不正确的申报，补充不完整的申报或补行未作成申报的范围内，免予处罚。在其犯罪行为的发现是以销售税或薪资税补行申报或更正申报为基础时，第2项第1款第2目不适用之。第1句及第2句不适用于有关课税年度之税收申报。有关日历年份所涉及之税捐申报之自动申报之完整性，并不必以其对于预先申报(Voranmeldung)的更正、补充或补行，是于该日历年份接续之期间内为之，作为必要前提。

(3) 如果已发生短漏税款或已获得税收利益的，参与该犯罪行为之人，必须在对之所指定相当期间内，缴纳为其利益而逃漏的税款、第235条之逃漏税的利息以及第233a条之补税利息，但以其依据第235条第4项规定应扣抵逃漏税利息者为限。第2a项第1句之情形，在依据第233a条或第235条及时缴纳利息是无关紧要之情形，第1句适用之。

(4) 第153条所规定的报备(Anzeige)，^[7]经已准时及依规定提出者，则第三人就第153条所规定之申报，未提出或不正确或不完全的提出，在刑法上不受追诉，但对于该第三人或其代表人，前此已通知就该行为开始刑罚程序或罚款程序的，不在此限。第三人为自己之利益而行为者，准用第3项之规定。”^[8]

有关自动报缴免罚的规定，具有确保财政收入的目的以及鼓励纳税人改过自新之合理理由，不违反平等原则，应属于合宪。^[9]有效的自动报缴，并不需要行为人基于自由意志提出申报，也有可能行为人担心其逃漏税行为即将被发现而提出自动报缴。因此有关排除自动报缴免罚规定之事由，原则上采取“客观标准”(《租税通则》第371条第2项)。^[10]

(二) 免罚要件

有关自动报缴免罚规定的适用，有学者认为其是放弃行使国家刑罚权，因此属于“例外规定”，应从严解释。^[11]也有学者认为免罚规定作为实体刑法的一环，在有疑义时，应适用“有疑，则有利于被告”(in dubio pro reo)的原则予以认定。^[12]

1. 积极要件

德国自动报缴免罚必须满足两项积极要件。^[13]

[7] 德国《租税通则》第153条规定税捐申报之后，如发现错误时，纳税义务人应办理更正申报。

[8] 陈敏：《德国租税通则》，司法院出版2013年版，第622页。

[9] Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl., 2018, § 371 Rn. 3.

[10] Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl., 2018, § 371 Rn. 4.

[11] Jäger, in: Klein, AO, 11. Aufl., 2012, § 371 Rn. 2.

[12] Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 23 Rz. 54.

[13] Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 23 Rz. 57.

(1) 废弃全部逃漏税的不法行为：对于单一税目的所有逃漏税行为（时效尚未完成之所有案件），在“全部范围内”，更正错误的申报、补充不完整的申报、补行以往消极不作为的申报。

这种自动申报更正，不必是出于行为人的自由意思，因为担心其逃漏税行为被发现而“被迫”自动申报之情形，也可适用免罚规定。原因在于，基于《基本法》第 103 条第 2 项的罪刑法定原则，不应从严限缩解释法律规定自动报缴免罚之适用范围。^[14]

(2) 排除违法漏税结果：应在税务机关裁量指定的缴纳期间内，缴清所逃漏的税款，并依据《租税通则》第 235 条规定加计利息。如纳税义务人对课税处分提出声明异议，并不影响缴纳税款之效力。

以上免罚要件的规定，目的在于使行为人回归“忠于遵守法律之行为”，以及对于国家社会所造成之“损害恢复原状”（Schadenswiedergutmachung）（法益侵害之完全的修补）。由于要求全部各年度的逃漏税行为均应自动报缴，如果只是部分逃漏税行为之自动报缴（部分自动报缴）仍不发生免罚效力，因此纳税人自动报缴仍可能有风险存在。因此实务中，德国联邦最高法院判决对于轻微小额落差（geringfügigen Differenz）在不超过短漏税款 5% 的范围内，针对具体个案进行整体评价，判断是否可界定为“轻微落差”，再准予认定自动报缴免罚，以免法规适用过于严苛。^[15]

2. 消极要件

(1) 各该税捐种类（税目）的税收违法行为在自动申报时，已经全部或部分被发现，且行为人已知悉此种情形或在实际情况之合理判断下应当知悉的。

如果行为人嗣后自动申报的课税事实，不在税务机关原本调查事项范围，则仍可适用自动报缴免罚规定。此外单纯起先怀疑可能有逃漏税行为（ein bloßer Anfangsverdacht），而嗣后调查才查明其逃漏税可能性的，则该怀疑仍非“发现”其犯罪行为。^[16] 在此所谓“发现”，如果暂时对于其行为进行判断，已经可以认定税收犯罪行为的可能性（Wahrscheinlichkeit）时，其行为即已经被发现。在此有必要了解包含逃漏税犯罪行为之实际特征的历史经过的核心，但并不必要已经知悉足以确实判断其责任范围之实际上的课税基础。^[17] 单纯知悉一项税收来源（Steuerquelle），尚不足以构成发现其行为。但如果考虑该税收来源，或发现有关税收来源之其他情况，而依据一般刑事经验，可能有税收犯罪行为或税收行政处罚行为时，则通常可认为其行为已经被发现。^[18] 有关逃漏税捐行为之发现，并不要求：依据可认识的事实，已经可以推论有“故意的”逃漏税行为存在。^[19]

如果税务机关确认纳税义务人在税捐申报期间内并未提出申报，单凭此一事实而无其他情况，仍不得认为发现逃漏税行为。亦即纵然税务机关已经发现纳税义务人有销售货物并雇用员工

^[14] Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Auflage 2015, AO § 371 Rn. 19.

^[15] BGH v. 25.7.2011 – 1 StR 631/10, BGHSt 56, 298ff., <https://www.hrr-strafrecht.de/hrr/1/10/1-631-10.php>, 最后访问时间：2018 年 11 月 3 日。

^[16] BGH 5 StR 548/03 – 5. Mai 2004 (LG Nürnberg-Fürth) [= HRRS 2004 Nr. 605], <https://www.hrr-strafrecht.de/hrr/5/03/5-548-03.php3>, 最后访问时间：2018 年 11 月 16 日。

^[17] Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl., 2018, § 371 Rn. 156.

^[18] Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl., 2018, § 371 Rn. 158.

^[19] Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl., 2018, § 371 Rn. 162.

工作，但仍没有充分证据认定已经有税收债务存在时，则尚不构成“发现”。由于逾期申报可能性较大，未必均构成逃漏税，因此纵然对于逾期申报处以怠报金，仍尚不构成发现，而仍应整体评价其事实关系，以判断是否发现其逃漏税行为。^[20]

- (2) 在自动申报之前，已通知行为人或其代理人因其违规行为而开始刑罚程序或罚款程序。
- (3) 在自动申报之前，税务机关之公务员，已为进行税收调查到场，或为进行调查税收犯罪行为或税收行政违法行为而到场。
- (4) 对于行为人、其代表人、第 370 条第 1 项规定之受益人或其代表人，已经送达调查命令 (Prüfungsanordnung)。
- (5) 其依据第 370 条第 1 项所短漏的税款或为自己或为第三人所取得之不正当税收利益，每一行为超过 25 000 欧元。

(三) 大额逃漏税行为免予追诉之要件

德国《租税通则》有关自动报缴免罚的规定原本并无逃漏税金额的限制。2011 年 4 月 8 日制定公布的《洗钱防治法》(Schwarzgeldbekämpfungsgesetz) 修正《租税通则》第 371 条规定，在逃漏税金额（或获得不当租税利益金额）超过“5 万欧元”时，其自动报缴仍无法自动免罚，行为人必须在税务机关指定期间内，缴纳其为自己利益所逃漏之税款，并加算其“逃漏税金额之 5%”缴纳给国库，其犯罪行为才“不被追诉”。^[21]

2014 年 12 月 19 日修法则将逃漏税金额（或获得不当税收利益金额）降至 25 000 欧元，并提高加算金额度为 10% 至 20%。依此规定，在逃漏税款超过上述 25 000 欧元金额的情形（在多次的、行为单数的实现逃漏税之构成要件的情形，应合并计算其逃漏税之金额），^[22] 虽然自动报缴，但仍无法依据上述规定排除其刑事违法性。

对于仅因为《税捐通则》第 371 条第 2 项第 1 句第 3 款或第 4 款而不产生免罚的法律效果时，则可依据《税捐通则》第 398a 条规定（2015 年 1 月 1 日开始施行），停止追诉程序。换言之，如果行为人在指定的期间内缴纳所逃漏税款，与依据第 235 条规定应加计之逃漏税利息以及依据第 233a 条规定之补税利息（在其补税利息依据第 235 条第 4 项规定应扣抵逃漏税利息之范围内），并且向国库支付下列一定金额后，免予追诉其税捐犯罪行为：^[23]

- a) 逃漏税金额未超过 10 万欧元，按照逃漏税额加征 10%。
- b) 逃漏税金额超过 10 万欧元而未超过 100 万欧元时，按照逃漏税额加征 15%。
- c) 逃漏税金额超过 100 万欧元时，按照逃漏税额加征 20%

上述加征款项类似德国《刑事诉讼法》第 153a 条缓起诉之金钱负担给付义务，可谓是一种刑事课征金 (Strafzuschlag)。^[24]

上述缴纳款项的规定，并非行为人的“法律上义务”，行为人可以选择是否履行上述条件以

[20] Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl., 2018, § 371 Rn. 163.

[21] Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl., 2018, § 398a Rn. 1.

[22] BGH v 15. 12. 2011, NSZ 331, 332; aA RK/Rolleitschke § 398a AO Rz 15; TK/Seer § 398a AO Rz 17.

[23] Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 23 Rz. 64.

[24] Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 24 Rz. 43.

免被追诉，或让自己进入刑事诉讼程序。^[25]

有关“免诉”，是指在刑事诉讼上不被追诉处罚（strafprozessuales Verfolgungshindernis）。此与《租税通则》第371条规定的“刑罚上之免罚”（撤销处罚事由 Strafaufhebungsgrund）不同。只要行为人按照规定给付，即应不予追诉，而无须法院同意，亦无裁量余地。当纳税义务人触犯数个逃漏税收罪名，如果其部分行为金额超过25 000欧元，那么未超过该金额的其他行为如自动报缴，应分别适用《租税通则》第371条以及第398a条规定，前者不罚，后者不予追诉。^[26]

（四）免罚范围

一方面自动报缴并非法律对纳税人的强制性规定，换言之是纳税人选择的结果；另一方面，《租税通则》中规定了税务机关的保密义务，以及纳税人履行协力义务所提供的事实和证据方法不得作为追诉税收犯罪以外的其他犯罪行为使用，不违反前述原则性规定。那么自动报缴可就逃漏税收罪获得免罚，但其因此公开相关事实及证据，例如伪造假进货发票作为进项税额单据以申请退税，涉及触犯伪造文书罪，仍可能就其他“一般犯罪行为”被追诉处罚（Verfolgung eines Allgemeindelikts）。^[27]

（五）税收行政处罚的免罚要件

德国《税捐通则》第378条第3项对重大过失短漏税的行政处罚的自动报缴免罚规定如下：“在对于行为人或其代表人，通知因其违规行为而开始刑罚程序或罚锾程序前，行为人向税务机关更正不正确之申报说明，补充不完备之申报说明，或补行未提出之申报说明者，不予核定罚锾。其已经发生税捐短漏或获得税捐利益者，如行为人在对其指定之相当期间内，缴纳因其行为而有利于自己所短漏之税捐时，不予核定罚锾。第371条第4项之规定，准用之。”^[28]

上述德国《税捐通则》第378条第3项重大过失短漏税的处罚，其自动报缴免罚的消极要件，仅要求必须在“通知因其违规行为而开始刑罚程序或罚锾程序前”，并未要求必须“全部范围内”更正、补充或补行申报，因此，可以“部分自动报缴”免罚。盖其因为过失而不知违规短漏税行为，必然不知其违反义务之全部范围。^[29]甚至在逃漏税款的违法行为被税务机关审查人员“发现”后，在开始启动处罚程序之前，仍可自动报缴免罚，但其自动申报必须对于能够准确进行税收核定具有重要助益。如果税务机关工作人员已经完全发现其逃漏税款行为，则纳税义务人的自动申报已经无法帮助应税事实关系的查明，在此情形下即使纳税义务人自动申报也必须承认调查结果。在这种因为重大过失逃漏税款的情形下，纳税义务人并不知悉其申报错误或申报不完整，多是直到税务机关进行调查方才知悉。此与《税捐通则》第371条规定税捐犯罪行为在被“发现”后，不得免罚的情形不同。^[30]

为避免自动报缴免罚被滥用，行为人因为重大过失逃漏税款，在其嗣后知悉其申报错误时，依据《税捐通则》第153条规定，负有更正申报的义务。否则，如迟延不履行更正申报义务则变

[25] Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl., 2018, § 398a Rn. 3.

[26] Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl., 2018, § 398a Rn. 50ff.

[27] Jäger, in: Klein, AO, 14. Aufl., 2018, § 371 Rn.

[28] 前引[8]，陈敏书，第633页。

[29] Jäger, in: Klein, AO, 11. Aufl., 2012, § 378 Rn. 40.

[30] Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 23 Rz. 96.

成故意偷漏税款，从而仅能适用第 371 条规定自动报缴免罚，而在此情形，在犯罪行为被发现后，已经不适用自动报缴免罚规定。^[31]

四、自动报缴免罚之立法例：我国台湾地区立法例

(一) 历史沿革

我国台湾地区在 1963 年 1 月 29 日修正“所得税法”第 125 条规定第一次引入自动报缴免罚规定：“纳税义务人自在本法本次修正公布实施之年度依所得额据实申报，经税务机关查明无误，而依限缴清税款者，其以前各年度之漏报短报匿报未经举发或未开始调查者，得一律免予追缴税款及处罚。”其立法理由在于：“为免除纳税义务人因顾虑过去申报不实，不敢据实申报，致影响修正案鼓励纳税者自动报缴之效果起见，对于以往申报不实者，特明定本年度据实申报所得额者，其以前年度之短漏报等，得一律免罚，以期与民更始。”^[32]

1979 年 7 月 24 日修正“税捐稽征法”第 48 条之 1 引入自动报缴免罚规定：“纳税义务人自动向税务机关补报并补缴所漏税款者，凡属未经检举及未经税务机关或‘财政部’指定之调查人员进行调查之案件，各税法所定关于漏报、短报之处罚一律免除。但其补缴之税款，应自该项税捐原缴纳期限截止之次日起，至补缴之日止，就补缴之应纳税捐，依当地银行业通行之一年期定期存款利率，按日加计利息，一并征收。”

其立法理由则是：“纳税义务人有短漏税捐的，除已经人检举及已经税务机关或‘财政部’指定之调查人员进行调查者外，如能自动向税务机关补缴所漏税捐者，自宜经常加以鼓励，俾能激励自新，爰参考‘所得税法’第 125 条自动补报补缴免罚规定，兹增订本条，规定各税法所定有关漏报、短报之处罚一律免除，但其本应依‘刑法’等法律论处之处罚，则不包括在内。”依据本条规定免除税收行政处罚，但并未免除刑事处罚。

其后于 1993 年 7 月 16 日修正“税捐稽征法”第 48 条之 1 为：“纳税义务人自动向税务机关补报并补缴所漏税款者，凡属未经检举、未经税务机关或‘财政部’指定之调查人员进行调查之案件，左列之处罚一律免除，其涉及刑事责任者，并得免除其刑：一、本法第四十一条至第四十五条之处罚。^[33] 二、各税法所定关于逃漏税之处罚。

[31] Jäger, in: Klein, AO, 11. Aufl., 2012, § 378 Rn. 44.

[32] “立法院”财政司法委员会函（1962. 12. 14），《“所得税法”第 125 条修正案之审查意见》，载 <https://is.ly.gov.tw/lcgeccfcfcdefcfc5cec7cf2ebe8c8>，最后访问时间：2018 年 11 月 3 日。

[33] 其中“税捐稽征法”第 41 条规定纳税义务人之逃漏租税罪：“纳税义务人以诈术或其他不正当方法逃漏税捐者，处五年以下有期徒刑、拘役或科或并科新台币六万元以下罚金。”第 42 条规定代征人及扣缴义务人之租税犯罪处罚：“代征人或扣缴义务人以诈术或其他不正当方法匿报、短报、短征或不为代征或扣缴税捐者，处五年以下有期徒刑、拘役或科或并科新台币六万元以下罚金。代征人或扣缴义务人侵占已代缴或已扣缴之税捐者，亦同。”第 43 条规定教唆帮助犯之刑事处罚：“教唆或帮助犯第四十一条或第四十二条之罪者，处三年以下有期徒刑、拘役或科新台币六万元以下罚金。税务人员、执行业务之律师、会计师或其他合法代理人犯前项之罪者，加重其刑至二分之一。税务稽征人员违反第三十三条规定者，处一万元以上五万元以下罚锾。”第 44 条规定未取得或给予交易发票凭证之秩序罚：“营利事业依法规定应给与他人凭证而未给与，应自他人取得凭证而未取得，或应保存凭证而未保存者，应就其未给与凭证、未取得凭证或未保存凭证，经查明认定之总额，处百分之五罚锾。但营利事业取得非实际交易对象所开立之凭证，如经查明确有进货事实及该项凭证确由实际销货之营利事业所交付，且实际销货之营利事业已依法处罚者，免予处罚。前项处罚金额最高不得超过新台币一百万元。”第 45 条规定未依规定应设置账簿而不设置，或不依规定记载之秩序罚。

前项补缴之税款，应自该项税捐原缴纳期限截止之次日起，至补缴之日止，就补缴之应纳税捐，依原应缴纳税款期间届满之日邮政储金汇业局之一年期定期存款利率按日加计利息，一并征收。”

以上规定将自动报缴免罚范围扩张至逃漏租税罪的刑事处罚。此种自动报缴免罚规定，也适用于扣缴义务人、代征人、代缴人及其他依“税捐稽征法”负缴纳税捐义务之人（“税捐稽征法”第 50 条）。因此如果扣缴义务人等有违章漏税情形，同样适用自动报缴免罚规定。

在此“其涉及刑事责任者，并得免除其刑”之规定，是指纳税义务人触犯‘税捐稽征法’以外之其他刑事法律而言，如所触犯者系“税捐稽征法”第 48 条之 1 第 1 项第 1 款所定同法第 41 条至第 43 条（按第 44 条、第 45 条仅设行政罚）之犯罪，即应适用该条（第 48 条之 1）第 1 项前段规定一律免除处罚。而“处罚一律免除”，即指“法律所不罚”之行为，而非仅得“免除其刑”（“最高法院”2011 年台上字第 6618 号刑事判决书）。

（二）免罚要件

自动报缴免罚须符合下述要件：

1. 积极要件

（1）排除违法行为：自动补报

纳税义务人必须自己履行申报纳税义务（自动补报），才能够免罚；即应更正此前的纳税申报。如公司漏报 1989 年度营业收入，只有该公司在税务机关进行调查前便自行合并申报为 1990 年度营业收入，其合并申报为 1990 年度营业收入所缴纳的税款部分，准予适用“税捐稽征法”第 48 条之 1 规定加计利息免罚。^[34]

企业逾期办理结算申报，如符合“税捐稽征法”第 48 条之 1 规定自动补报并补缴所得税，嗣后经调查发现有漏报或短报应纳税所得额的情形，则应依“所得税法”第 110 条第 1 项规定处罚。^[35]

在税法上利害关系人（公司负责人、权利义务概括承受人、税务代理人等）因担心相关逃漏税行为而被一并处罚而自动申报纳税，以履行税法上义务时，解释上应可类推适用本条规定免除其处罚。^[36]

至于如由债权人代位申报税捐（遗产税），以维护债权人之私法上权利为目的，则无免罚的适用。在由纳税义务人申报税务机关核定发单征收之案件，例如，“纳税义务人未依法办理遗产税或赠与税之申报，如在未经检举及未经税务机关或‘财政部’指定之调查人员进行调查前，纳税义务人自动提出补报者，准依‘税捐稽征法’第 48 条之 1 自动补报免罚之规定办理”。^[37]

而当纳税义务人违反协力义务，未依据“税捐稽征法”第 44 条规定保存凭证，如果嗣后已经可以补提凭证时，则可认为符合立法目的，而未违背保存凭证之义务，无须处罚，不适用“税捐稽征法”第 48 之 1 自动补报免罚规定（释字第 642 号解释，“税捐稽征法”第 48 条之 1 第 2 项）。

[34] 参见“财政部”1994 年 3 月 7 日台财税字第 830050221 号函。

[35] 参见“财政部”2002 年 1 月 23 日台财税字第 0900457369 号函。

[36] 参见德国《税捐通则》第 371 条第 4 项。Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 23 Rz. 56.

[37] “财政部”1980 年 2 月 29 日台财税第 31747 号函。

(2) 排除违法结果：补缴税款及其利息

纳税义务人如有短漏税情形，则应补缴所漏税款才可以免罚，亦即应将逃漏税行为的不法结果排除，将逃漏税行为所造成的税收损害恢复原状。同时自动补缴税款仍应加计利息，即其自动补缴之税款，应自该项税捐原缴纳期限截止次日起计算，至补缴之日止，就补缴的应纳税款，依原应缴纳税款期间届满之日邮政储金汇业局一年期定期存款利率按日加计利息，一并征收（“税捐稽征法”第 48 条之 1 第 3 项）。

2. 消极要件：属于未经检举之案件或未经进行调查之案件

自动报缴免罚规定的立法目的，在“激励自新”，“如果已经人检举，然尚未经税务机关或‘财政部’指定之调查人员进行调查，或虽未经检举，但已经税务机关或‘财政部’指定之调查人员进行调查的情形，仍得免除处罚，反而给与漏税者拖延自首的借口，助长其侥幸心理，不利于立法目的之达成；对于未经检举且未经税务机关或‘财政部’指定之调查人员进行调查，即自动向税务机关补报并补缴所漏税款的纳税义务人，尤属不公。何况漏税案件，未必有人检举，如果未经检举的案件，已由税务机关或‘财政部’指定之调查人员依职权进行调查者，在税务机关发文通知纳税义务人补缴前，尚可因其自动补报并补缴所漏税款，而获免罚，更使法律尽失其鼓励自新的意义。故从反面观察，‘税捐稽征法’第 48 条之 1 第 1 项所称之‘经检举’与‘经税务机关或‘财政部’指定之调查人员进行调查’，乃分别独立的两种类型，只要符合其中任一类型，即无该法条规定免罚之适用”。^[38]

(1) 未经检举之案件

未经检举的案件自动报缴免罚规定，应以未经检举及未经税务机关或“财政部”指定的调查人员进行调查的案件为限。“未经检举”，是指未经他人向税务机关或其他调查之机关（如调查局）检举而言。^[39]“经检举”一词，并未限定检举人身份，也未限定须向税务机关或“财政部”指定的调查人员检举。因此违章漏税案件，经人向有权处理机关检举或经有权处理机关主动察觉或查获者，均属经检举案件，无“税捐稽征法”第 48 条之 1 补税免罚规定之适用。^[40]“有权处理机关”，则是指对违章漏税案件有审核、调查、处分等权限的机关。

至于检举案件的牵连案件（即查获检举案件涉嫌违章漏税后，又另发现其他纳税人也涉嫌违章漏税之案件），其调查基准日应以税务机关查获违章证物之日为准，^[41]而不以检举日为准。

因此，调查局北部地区机动工作组于接获检举侦办虚设行号案件，对涉及下手经营者取得该虚设行号之不实统一发票，作为进项凭证虚报进项税额，工作组如已查获并获得具体证据，应以其“查获该具体违章证物之日”为调查基准日，如须移请税务机关查核始能确定营业人是否逃漏税捐者，其调查基准日，应以税务机关“函查日”为准。涉嫌漏税的经营者，在调查基准日之前自动补报并补缴所漏税款者，则可适用“税捐稽征法”第 48 条之 1 补税免罚规定。^[42]

[38] “最高行政法院”104 年度判字第 548 号判决。

[39] 参见“财政部”1980 年 6 月 30 日台财税第 35179 号函；“最高行政法院”2005 年判字第 1301 号判决：“法务部调查局依其组织条例第二条规定，掌理有关危害国家安全与违反国家利益之调查、保防事项，自属有权调查处理逃漏税案件之机关。”

[40] 参见“财政部”1981 年 2 月 19 日台财税第 31318 号函；“最高行政法院”2005 年判字第 2042 号判决。

[41] 参见“财政部”1990 年 6 月 5 日台财税第 780706120 号函。

[42] 参见“财政部”赋税署 1992 年 7 月 22 日台税 2 发第 810804531 号函；“最高行政法院”2005 年判字第 2042 号判决。

(2) 属于未进行调查之案件

“税捐稽征法”第48条之1的立法目的在于鼓励有漏报、短报者主动向税务机关补报，以免逃漏税捐，故该条所称“进行调查案件”，应解释为以税务机关人员着手（包括函查询卷等）调查之日期为准，方符合立法本意。换言之，如税务机关仅分案交指定调查人员签收，该调查人员尚未进行调查前，纳税义务人即自动补报并补缴所漏税款者，仍应免除漏税、短报之处罚。^[43]

所谓“进行调查”，是否应以有“具体可疑之违章事实”而进行调查为要件，不无疑义。实务上有采取肯定说者，认为本条自动报缴免罚的立法目的是“因此类案件相关人员既尚未发现，为能激励自新之故，是本条规定所谓‘进行调查’，系指有充分之事实证明有关机关对某一特定个案申报异常之状况，开始进行进一步了解之行为而言”。^[44]换言之，应系指税务征收机关对某一特定事件已产生怀疑，而针对该特定事件已开始发动调查程序，展开调查，且从已掌握之证据资料中，对违章事实之存在产生高度可能存在之合理推测之情况。至于调查程序之发动有无对外宣示或表征，或已否产生构成违章事实之明确认定，则非所问。^[45]

但实务上也有采取否定说，认为“‘税捐稽征法’第48条之1所称‘税务机关或‘财政部’指定之调查人员进行调查’之要件，对于企业所得税案件，如限缩于对‘具体可疑之违章事实’之调查，将形同变相鼓励企业心存侥幸，囿于税务机关查核人力之不足，如企业仅须在税务机关审查发现有异，通知企业限期提供账簿凭证等相关资料时，补报并补缴所逃漏之税捐，即可免予处罚，反有失该条文鼓励纳税义务人诚实自动申报之立法目的”。^[46]

在此所称“税务机关进行调查案件”，其中所称税务机关，是否以纳税义务人所属主管机关为准，存在争议。实务上有认为其他税务机关亦包括在内。^[47]亦即所称“税务机关或‘财政部’指定之调查人员进行调查之案件”，“系指各税务机关或‘财政部’指定之调查人员已察觉纳税义务人有可疑的违法事实，并进行调查者而言，并不以纳税义务人所辖税务机关进行调查者为限。且调查基准日之时点，系依据调查人员是否已掌握违章事实之具体事证为认定。又于‘牵连案件’之情形，即经由原先检举或查获之漏税案件再行发现之其他逃漏税案件，其调查基准日之认定，自应以税务机关或有权调查机关（如法务部调查局）因此而查获具体违章证物之日为准”。^[48]

关于“进行调查之案件”，早年“财政部”1991年8月16日台财税第801253598号函颁布《“税捐稽征法”第四十八条之一所称进行调查之作业步骤及基准日之认定原则》。其作业步骤及基准日之认定原则为：1) 税务机关主管应视经办人员每人每日可办理件数，分批交查签收。

^[43] 参见司法院第1厅1984年8月30日(73)厅民2字686号函，载司法院第1厅编：《民事法律问题研究汇编（民事特别法）》，1988年5月，第460页。

^[44] “最高行政法院”2005年度判字第887号判决。

^[45] 参见“最高行政法院”2005年度判字第2036号判决。

^[46] “最高行政法院”2008年度判字第573号判决。

^[47] “最高行政法院”2005年度判字第758号判决认为：如果“其他税务机关”对于公司实质上之变相盈余分配，通知公司办理扣(免)缴凭单申报，即已认为公司之股东（属于其他辖区之税务机关管辖）有本件营利所得，应申报综合所得税，始应由公司办理扣缴申报，自与股东漏未申报本件营利所得之事实有关。故就系争公司营利所得之所得人股东有无申报该笔所得，应以该“其他税务机关”通知公司补办扣缴申报之通知日，作为查获基准日，而非以主管税务机关进行调查之日为准。

^[48] “最高行政法院”2005年判字第290号判决。

2) 經辦人員應于交查簽收當日立即進行調查、調卷、調閱相關資料或其他相同作為，並應詳予記錄以資查考，藉昭公信。進行調查之作為有數個時，以最先作為之日為調查基准日。調查基准日以前補報並補繳或核定之日以後，就核定內容以外補報並補繳者，適用自動補報並補繳免罰之規定。

其後“財政部”於 2014 年 9 月 25 日台財稅字第 10300596890 號令廢止前列函示，對各種稅目進行調查基准日規定如下：〔49〕

①營利事業（企業）所得稅：審查人員應就非屬擴大書面審核及擴大書面審核的派查案件，進行在線審查及核定，經審查發現有異常之案件，應于當日發函並載明具體查核範圍，通知企業（含關係人）限期提供賬簿憑證等相關資料接受調查，以確認異常事項，並以函查日（即發文日）為調查基准日。

②綜合所得稅（短漏報及未申報案件）：以稅務機關針對具體查核範圍的函查、調卷、調閱相關資料或其他調查作為之日為調查基准日，稅務機關應詳予記錄以資查考，並以最先作為之日為調查基准日。

③加值型營業稅（增稅）：包括①申報進銷項資料交查顯示不同之案件；②異常發票資料之案件（例如以遺失、作廢、開立不實統一發票經營者開立之發票，作為進、銷項憑證）之情形。其調查基准日可區分以下兩種：

第一，在經營者取得不實的統一發票作為進項憑證申報扣抵或退稅，或短、漏報銷售額者，或進、銷項稅額不符者，於承辦人發函通知經營者限期提供賬簿憑證等相關資料接受調查，以確認涉嫌違章事實，並以函查日（發文日）為調查基准日。

第二，在重複申報銷貨退回或折讓證明單，或重複申報進項稅額扣抵銷項稅額者，未申報進貨退出或折讓證明單者，以調卷或調閱相關資料之日期為調查基准日。

④印花稅：

第一，稅務機關查核案件，以發函通知的實施檢查日為調查基准日。

第二，其他機關通報具體違章事證案件，以該機關查獲之日為調查基准日。

⑤其他：調查基准日以前補報並補繳，或核定之日以後就核定內容以外之所漏稅款補報並補繳者，適用自動補報並補繳免罰之規定。

（三）免罰範圍

自動報繳免罰範圍，包括下述處罰：

1. 逃漏稅捐的刑罰

包括“稅捐稽徵法”第 41 条至第 43 条規定之稅捐刑罰，以及其他因逃漏稅而涉及的刑事犯罪責任，如偽造文書、違反商業會計法等刑責。

2. 逃漏稅捐的行政處罰，包括行為罰及漏稅罰

免除處罰的範圍，也及于逃漏稅捐的行政處罰，包括行為罰及漏稅罰。例如各稅法所定關於

〔49〕 參見“財政部”於 2014 年 9 月 25 日台財稅字第 10300596890 號令修正《“稅捐稽徵法”第 48 條之 1 所稱進行調查之作業步驟及基准日之認定原則》，載 <http://lawout.mof.gov.tw/LawContent.aspx?id=GL009836>，最後訪問時間：2018 年 11 月 3 日。

逃漏税之处罚，尤其漏税罚款，以及“税捐稽征法”第44条及第45条规定的行政处罚。包括未依规定给予或取得凭证之罚则及未依规定设置登载账簿之罚则。如纳税义务人漏开发票而不涉及漏税案件，于检举日及查获日前补开并补报者，依上述规定免按“税捐稽征法”第44条规定处罚。^[50]倘若只是补开发票，但未立即补报营业税，而被检举后才补报营业税时，则仍应处罚，不能免罚。

至于可否免征滞纳金，则存在争议。实务上认为在所得税自动报缴案件，仅须加计利息，免加征滞纳金。^[51]此项见解，应值得赞同。至于逾期申报契税所加征的“怠报金”，则无补报免罚的适用。^[52]

五、立法例比较

德国及我国台湾地区立法上均承认自动报缴免罚制度，以鼓励逃漏税的纳税义务人回归税法秩序，并确保国家被逃漏的税收入库。此外，行为人缴纳所逃漏税款，并加计利息（在超过25 000欧元逃漏税案件，德国另外加征10%—20%之额外“金钱负担”）后，也可在填补国库税收损害以恢复原状的同时，给予其改过自新免罚。此一规定，给予人们改过向善之机会，应值得肯定与参考。

在基准日的设定方面，德国排除免罚的消极要件（被发现或开始调查）的“基准时”，原则上采取“客观标准”（例如以通知调查时作为基准时），较有利于行为人，给予纳税义务人更多改过自新机会。而我国台湾地区则以税务机关“内部启动调查”的基准日为准，对纳税人较为严苛，其目的在真正落实促进纳税人出于自由意志“主动改过自新”，而非被动改过自新。

在免罚要件方面，德国要求在税务机关“指定之纳税期间”内缴纳税款，而我国台湾地区则要求纳税义务人应“自行结算报缴税款”，较易发生自行结算错误的情形。而对于大额逃漏税行为（超过25 000欧元之案件），德国改为自动申报纳税，并加计利息，以及加算额外“负担金”，才准予“不予追诉”。我国台湾地区则仅要求“加计利息”，即得免罚。

在免罚范围方面，如果逃漏税行为涉及刑法上的其他犯罪行为，虽然德国《租税通则》以“租税秘密保障”原则，对纳税义务人履行协力义务所提出的事实及证据方法禁止为税收犯罪以外之其他犯罪追诉使用（“事实及证据利用之禁止原则”），但仍可能在一定情形下，被追诉处罚。我国台湾地区则规定其他因逃漏税而涉及刑事犯罪责任时，可免除其刑，显得更加贯彻容许纳税人“改过自新”之宗旨。

六、结语

大陆《刑法》第67条对自首以及从轻、减轻或免除处罚的情形进行了规定，此一规定亦可

[50] 参见“财政部”1993年11月3日台财税第821500923号函。

[51] 参见“财政部”1983年10月22日台财税第37511号函。

[52] 参见台湾省税务局1986年1月8日税3字第67930号函。

适用于逃漏租税罪的情形。而第 201 条关于逃税罪的规定，其中“有第一款行为，经税务机关依法下达追缴通知后，补缴应纳税款，缴纳滞纳金，已受行政处罚的，不予追究刑事责任；但是，五年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予二次以上行政处罚的除外”，可以认为适用了行政处罚优先原则。

而《行政处罚法》第 27 条规定了从轻或减轻行政处罚。在逃漏税行为发生后自动申报缴纳税款，应当属于主动消除或者减轻违法行为危害后果，依法从轻或者减轻行政处罚。而违法行为轻微，因自动报缴税款而没有造成危害后果的，应不予行政处罚。倘若故意逃漏税行为涉及漏税金额重大，虽然嗣后自动申报，缴纳逃漏之税款，但因为违规情节并非轻微，可否依据上述规定免罚，存在争议。

以近日影视产业自动报缴免罚措施而言，就此如采取法学方法论上“超越制定法的法律漏洞补充”或“创制性补充”法理，^[53]认为基于宪法上比例原则以及健全影视产业发展需要，为导正某一产业长年阴阳合同之陋规，而采取“柔性执法”通案以“行政辅导”代替“违规处罚”之措施，在符合“执法公平性”之要求下，由于有利于纳税人，而应有其正当性。^[54]

此一自动报缴免罚措施与德国及我国台湾地区立法例自动报缴税款免罚或不予追诉之规定类似，未来如能在《税收征收管理法》中明定逃漏税案件，嗣后自动报缴税款免罚或不予追诉，当使免罚制度的法律规范依据更为明确，将有利于鼓励纳税人改过自新。

Abstract: The justification of voluntary declaration and payment of underpaid/nonpaid for impunity is based on the theory of financial purpose or the theory of punishment. Both Germany and Taiwan have introduced the voluntary declaration of exemption system in order to encourage taxpayers to pay the overdue tax-bill, rebuild the order of tax law and ensure the fiscal revenue. In Germany law, this system is regulated in Reichsabgabenordnung, mainly including impunity requirements applicable to different situations. In “Income Tax Law” and “Tax Collection and Management Law” of Taiwan, the regulations mainly stipulate the exemption requirements and the scope of impunity. The paper has analyzed and compared the above-mentioned legislative cases and managed to draw lesson from such institutions.

Key Words: justification, impunity requirement, scope of impunity , order of tax law

(责任编辑：郭维真 赵建蕊)

^[53] [德] 卡尔·拉伦茨：《法学方法论》，陈爱娥译，台湾五南图书出版股份有限公司 2010 年版，第 328 页以下；陈清秀：《法理学》，元照出版公司 2018 年版，第 442 页以下。

^[54] 按有利于人民之法律漏洞补充，如有利于人民，应不违反罪刑法定主义与税收法定原则（参见陈清秀：《税法总论》，元照出版公司 2016 年版，第 166 页以下）。尤其在法制不甚完备之法律领域，进行法律漏洞补充，作为法制完备前之暂时性不得已措施，应有其正当性。