

貪污犯罪與租稅資訊之揭露—以德國經驗為例

陳汶津* · 廖欽福**

目次

- 壹、前言
- 貳、保障租稅秘密之立法目的
- 參、德國保障租稅秘密之方式
- 肆、德國租稅秘密保障之例外規定—稽徵機關之通知義務
 - 一、立法目的
 - 二、犯罪嫌疑程度
 - 三、租稅義務人未申報租稅扣除
 - 四、追訴時效完成後
 - 五、租稅義務人自首
 - 1.證據使用禁止原則
 - 2.對通知義務的影響
- 伍、我國對於租稅秘密保障之例外規定
 - 一、立法目的
 - 二、揭露資訊的內容與犯罪嫌疑
 - 三、主動通知或被動揭露
- 陸、結論

*德國馬堡大學法學博士。感謝匿名審查人惠賜寶貴意見，本文若有未盡之處，由作者自負文責。

**國立高雄第一科技大學科技法律研究所副教授兼環境與能源法研究中心主任；國立台灣大學法學博士。

摘要

在反貪腐公約的背景下，各國無不致力於打擊貪腐犯罪，除了對於貪腐犯罪處以刑事制裁外，同時也在稅法制定諸多因應措施。

基於保障租稅義務人權益的思維，德國租稅通則訂有租稅秘密的保障規定，以避免租稅義務人的個人隱私受到國家公權力的過度侵害。但是此種保障並非牢不可破，基於犯罪追訴及重大公益的理由，德國租稅通則及所得稅法設有不同的例外規定，其中最值得注意者即為德國所得稅法第 4 條第 5 項第 10 款，稅捐稽徵機關有向犯罪偵查機關通知犯罪事實之義務。我國類似規定則是在稅捐稽徵法第 33 條第 1 項，但內容卻相對簡化許多。本文欲從比較法的角度，藉由探討德國所得稅法第 4 條第 5 項第 10 款的爭議問題及學說論述，反思我國稅捐稽徵法第 33 條第 1 項的規定內容，祈能在我國面臨類似問題時，提供學術上的參考意見。

關鍵字：租稅秘密、通知義務、資訊揭露、犯罪嫌疑、貪腐

壹、前言

我國為與國際反貪腐趨勢接軌，兼顧公私部門廉潔及倫理規範，經行政院 97 年 10 月 3 日中央廉政委員會第一次委員會議決議，參考《聯合國反貪腐公約》(The United Nations Convention Against Corruption，簡稱 UNCAC)及國際透明組織(Transparency International，簡稱 TI)相關倡議，擬具「國家廉政建設行動方案」，該方案闡述國家廉政建設的目標和策略，並整合「端正政風行動方案」、「掃除黑金行動方案」、「掃除黑金行動方案後續推動方案」及「反貪行動方案」，以建構國家廉政發展策略目標，創造乾淨政府、誠信社會之願景¹。

聯合國反貪腐公約是現階段國際反貪腐領域最重要的國際法文件，我國為健全預防及打擊貪腐體系，加強反貪腐之國際合作、全預防及打擊貪腐體系，加強反貪腐之國際合作、技術援助、資訊交流，確保不法資產之追回及促進政府機關透明與課責制度，以落實公約之相關規定，立法院於 2015 年 5 月 5 日通過制定聯合國反貪腐公約施行法，將公約所揭示之規定，具有國內法律之效力²，我國如何與國際進行接軌，成為當代反貪腐的時代任務。

反貪腐公約內以租稅方式作為反貪腐手段主要規定於第 12 條第 4 項：「鑒於賄賂為本公約第 15 條和第 16 條所定犯罪構成要件之一，各締約國均應拒絕在租稅上對賄賂費用以及其他促成貪腐行為之費用，列為得扣除之成本費用。」。如此一來，對於貪腐犯罪不僅予以刑事制裁，同時也從租稅法上嚴格處理，使得犯罪行為人無法透過租稅規避的方式，讓其犯罪行為享有某種程度的租稅利益。各國秉持公約的宗旨，在其國內的租稅法規中得各自制定相關規範以茲因應，其中德國所得稅法即在成本扣除項目外，另訂有政府機關間對於犯罪資訊的交換規定，而此又涉及納稅義務人租稅秘密的揭露。詳言之，德國的租稅通則原則上對納稅義務人的租稅秘密加以保障，但在所得稅法中仍訂有例外規定，使稽徵機關於發現犯罪事實存在時，主動通知犯罪偵查機關，此規定之立法目的即是為了打擊貪腐行為。

反觀我國租稅法規定，同樣也有對於租稅秘密保障的例外規定，只是規定內容不如德國法詳盡。我國稅捐稽徵法第 33 條規定：「稅捐稽徵人員對於納稅義務人之財產、所得、營業、納稅等資料，除對下列人員及機關外，應絕對保守秘密：

- 一、納稅義務人本人或其繼承人。
- 二、納稅義務人授權代理人或辯護人。
- 三、稅捐稽徵機關。
- 四、監察機關。
- 五、受理有關稅務訴願、訴訟機關。

¹參見，廉政署網頁資料。

²參見，許福生，聯合國反貪腐公約與我國反貪腐刑事政策之思維，收錄聯合國反貪腐公約專題學術研討會論文集—我國之實踐與展望，2015 年，頁 39-40。

(www.aac.moj.gov.tw/HitCounter.asp?xItem=416761&mp=289)。

六、依法從事調查稅務案件之機關。

七、經財政部核定之機關與人員。

八、債權人已取得民事確定判決或其他執行名義者。

稅捐稽徵機關對其他政府機關、學校與教研人員、學術研究機構與研究人員、民意機關與民意代表等為統計、教學、研究與監督目的而供應資料，並不洩漏納稅義務人之姓名或名稱，且符合政府資訊公開法規定者，不受前項之限制。

第一項第四款至第八款之人員及機關，對稅捐稽徵機關所提供第一項之資料，不得另作其他目的使用；第一項第四款至第七款之機關人員或第八款之人員，如有洩漏情事，準用第四十三條第三項洩漏秘密之規定」。

上述規定乃我國租稅秘密保護³之主要規範，其目的在於避免損害私人權益及鼓勵納稅義務人能夠誠實申報，其中主要在於保護私益，但是，保護公益也是有其理由存在⁴，故應該如何進行揭露，則屬如能平衡公益與私益的重要課題。

本文以為，無論是德國法或我國法，對於租稅秘密的保障採取例外規定，其背後均存在保障公益、打擊犯罪的立法目的。然而相關條文規定中的法律問題仍然不可忽視，因此如何從比較法的角度，藉由德國法上相關的爭議問題及論點補充我國法規定的模糊空間，誠為本文討論的重點。

貳、保障租稅秘密之立法目的

對於各種與租稅核課有關事實的第一手掌握之人，並非稽徵機關，而是納稅義務人。國家為了實現其租稅債權，因此課予納稅義務人協力義務。在整個租稅稽徵過程中，由於納稅義務人負有向稽徵機關提出各種與租稅核課有關之重要事證的義務，因此無可避免地涉及到個人的私生活情形以及公司行號的營業秘密。另一方面，國家課稅權的行使並非毫無限制，除了必須符合量能課稅原則外，同時亦受到許多稅法原則之拘束，其中一項即為租稅秘密的保障，亦即國家不得違法將納稅義務人的租稅資訊予以散播或公開。

我國稅捐稽徵法第 33 條第 1 項本文以及德國租稅通則第 30 條，都是對於租稅秘密保障的原則性規定，其法理基礎其實是源自於憲法所保障的資訊自我決定權⁵，然而這不是賦予納稅義務人得自由決定租稅繳納與否、如何繳納的租稅自我決定權（*Recht auf steuerliche Selbstbestimmung*）。⁶基於此種資訊基本權，個人的私生活或私領域不容公權力的侵害，若稅法要求納稅義務人公開個人隱私資訊，必須具有正當合理的理由，亦即公開之資訊具有稅法上重要性，不得僅出於

³一般性的論述，參見，謝宜珊，論租稅資訊隱私之保護，中原大學財經法律研究所碩士論文，2002 年。

⁴參見，陳敏，租稅秘密之保護，政大法學評論 35 期，1987 年 6 月，頁 74。

⁵德國代表性判決見：1983 年 12 月 15 日的人民給付判決（*Volkszählungsurteil*），BVerfGE 65, 1 (41 ff.)。

⁶Roman Seer, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 21 Rdnr. 28；BVerfGE 65, 1 (42); 120, 351 (360)。此外亦有學者認為，從憲法第 22 條自由保障、第 11 條通訊自由、第 12 條通訊秘密自由及第 15 條財產權保障，得推導出此項租稅秘密的保障，見：葛克昌，人性尊嚴、人格發展－賦稅人權之底限，月旦法學雜誌 206 期，2012 年 7 月，頁 16。

行政調查必要性的理由，即對於納稅義務人之租稅資訊予以公開。⁷此外，憲法對於這些租稅資訊，依稅法所要求之資料及調查之事實內容，給予不同程度的保障⁸；只有經過立法者權衡後，認為公共利益較私人隱私更值得保護時，始得透過法律明文規定方式，公開該租稅資訊。

除了上述法理基礎的論述之外，從實證法及比較法的角度亦可得出保障租稅秘密兼具保護公益及私益的目的。

我國稅捐稽徵法草案總說明指出：「納稅義務人為履行其納稅義務，自應依法誠實申報，惟稅捐申報資料，關係個人財產或事業經營之機密，稽徵機關除對特定個人或機關外，應絕對代納稅義務人保守機密，以免損害私人權益；亦必須如此，始能鼓勵納稅義務人誠實申報。現行各項稅法中，關於納稅義務人納稅資料之保密，僅所得稅法及營業稅法⁹有所規定，但二者之規定亦有不盡相同處，茲為貫徹此項規定起見，特於本草案中做統一規定，至重大逃漏稅捐之案件，茲為貫徹此項規定起見，特於本草案中做統一規定，至重大逃漏稅捐之案件，為發揮社會輿論之制裁，則另條規定，得於案件確定後公布其姓名及逃漏稅事實。」¹⁰歸納上述立法草案的說明可以得知，保障租稅秘密是為了避免損害私人權益，同時亦有鼓勵納稅義務人誠實申報之意，如此稽徵機關不必大費周張、耗費許多行政資源調查核課事實，進而才能正確核課租稅。

保障租稅秘密不僅在我國法制具有上述立法目的，同時從比較法的角度觀察，在德國法制亦存在相同的立法目的。德國租稅通則及所得稅法原則上保障租稅義務人的租稅秘密，但同時設有例外規定。此種保障的前提要件是租稅義務人已履行其應盡的協力義務。

依據德國租稅通則第 90 條第 1 項第 1 句¹¹的規定，租稅義務人對於租稅核課基礎事實之調查，必須提供協助，而這個協力義務之實踐，是經由租稅義務人對於課稅具有重要性之事實，向稅捐稽徵機關通知（德國租稅通則第 90 條第 1 項第 2 句）。因此，透過這種協力義務的履行使得稅捐稽徵機關可以掌握個人的私生活情況（例如：私生子女人數、個人健康情況、宗教信仰、政治傾向）。為了保護此種私人資訊不受到違法侵害或者未經本人允許而轉傳，德國租稅通則第 30 條¹²明文保障租稅義務人的租稅秘密。¹³尤其當租稅義務人的刑事不法行為或違反善良風俗之行為被課徵租稅，並且因而須向稅捐稽徵機關進行通知義務時，

⁷葛克昌，人性尊嚴、人格發展 – 賦稅人權之底限，月旦法學雜誌 206 期，2012 年 7 月，頁 14。

⁸詳細論述見：葛克昌，人性尊嚴、人格發展 – 賦稅人權之底限，月旦法學雜誌 206 期，2012 年 7 月，頁 16。

⁹營業稅法已更名為加值型及非加值型營業稅法，並刪除保護租稅秘密之規定。

¹⁰陳敏，租稅秘密之保護，政大法學評論 35 期，1987 年 6 月，頁 72。

¹¹德國租稅通則第 90 條第 1 項：「當事人對事實之調查有協力義務。當事人為履行協力義務，尤其應對有關課徵之重要事實，為完全及真實之公開，並指明所知悉之證據方法。此等義務之範圍依個案情形定之。」引自：陳敏譯著，德國租稅通則，2013 年 5 月，頁 158。

¹²德國租稅通則第 30 條第 1 項：「公職人員應保守租稅秘密。」引自：陳敏譯著，德國租稅通則，2013 年 5 月，頁 37。

¹³BVerfGE 67, 100 (143); BFH BStBl. 1994, 552 (554).

仍同時受到租稅秘密的保障。¹⁴有學者認為，租稅秘密的保障是憲法要求¹⁵，同時也是賦予租稅義務人可自由處分的主觀公權利。¹⁶

除了上述保障個人隱私的目的外，租稅秘密同時也具有保護公益的目的。因為租稅義務人實際掌握與租稅秘密相關的課稅事實，有能力或者有心理準備，向稅捐稽徵機關通知課稅重要事實。¹⁷透過這個通知行為使得租稅核課程序能夠更加簡便地進行，並且經由對租稅來源的全盤掌握，有助於實現平等課稅。

此外，在德國法上所有的租稅類型¹⁸均有租稅秘密保障之適用。公務員或與公務員具有相同地位之人，在租稅核課相關程序或租稅處罰程序中所得知的他人各種公私層面關係或者營業秘密，須保守租稅秘密；但是非因職務關係所得知的事實，則不在租稅秘密的保護範圍內，例如：從私人對話中所得知的資訊、因訴訟程序而得知的資訊，這些資訊不受保護，而且允許公開及利用。¹⁹

綜合上述，無論是我國法或德國法，對於租稅秘密之保障均同時具有保護公益及私益之目的。

參、德國保障租稅秘密之方式

為了確保知悉秘密之人不會洩露租稅秘密，德國法上訂有不同的規定，以茲因應。此種保障方式可從刑事責任、行政責任及民事責任三個層面來探討，以下分述之。

首先是德國刑法第 355 條侵害租稅秘密罪，處罰的對象是德國租稅通則第 30 條的知悉秘密之人（指公務員或與公務員具有相同地位之人），這些公職人員公開或利用在租稅核課程序中所知悉，但未得租稅義務人同意之事實，處二年以下有期徒刑或罰金。租稅義務人在履行其租稅義務過程中所揭露之事實及提出之證據，德國租稅通則第 393 條第 2 項²⁰明文加以保障，禁止檢察機關或法院使用此等資訊。這個規定使得租稅義務人因信任其租稅秘密以及個人的犯罪行為會被嚴守而願意加以揭露。²¹但是這個禁止規定並不包括租稅犯罪行為以及犯罪追訴

¹⁴OLG Hamm NJW 1981, 356; VG Saarlouis NJW 2003, S. 3431 (3433).

¹⁵Drüen, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 118. Lfg., Stand: Februar 2009, § 30 AO Rn. 6, 8.

¹⁶Drüen (Fn. 15), § 30 AO Rn. 9.

¹⁷BFH BStBl. 1994, 552 (554); OLG Hamm NJW 1981, 356; LG Hamburg NJW 2002, 1216; VG Saarlouis NJW 2003, 3431 (3433).

¹⁸包括德國租稅通則第 1 條第 2 項所指的屬物稅(Realsteuer);至於教堂稅及其他地方租稅，由各邦自行規範是否對於租稅秘密予以保障，例如北萊茵-西法倫邦的教堂稅法第 8 條(§ 8 Abs. 1 KiStG NW)及地方稅法第 12 條第 1 項第 1 款(§ 12 Abs. 1 Nr. 1 lit. c KAG NW)就是租稅秘密的保障規定。

¹⁹Drüen (Fn. 15), § 30 AO Rn. 38.

²⁰德國租稅通則第 393 條第 2 項：「在刑罰程序中，檢察機關或法院，從租稅檔案中知悉，租稅義務人在開啟刑罰程序前，或者不知已開啟刑罰程序，為履行租稅義務而向稽徵機關揭露之事實或證據方法，不得據以對其追訴租稅犯罪行為以外之行為。但對犯罪行為之追訴具有重大公共利益者（第 30 條第 4 項第 5 款），不在此限。」引自：陳敏譯著，德國租稅通則，2013 年 5 月，頁 654。

²¹Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks (Hrsg.), Steuerstrafrecht, Kommentar, 7. Aufl. 2009, § 393 AO Rn. 3 m.w.N.

具有重大公共利益的情形。

除了刑罰以外，對於侵害租稅秘密之人還可以處以其他懲戒罰。以德國北萊茵-西法倫邦為例，公職人員違反德國租稅通則第 30 條的規定，除了被論以瀆職罪之外，尚得被處以記過（北萊茵-西法倫邦秩序罰法第 6 條）、罰鍰（北萊茵-西法倫邦秩序罰法第 7 條）、減俸（北萊茵-西法倫邦秩序罰法第 8 條）、降級（北萊茵-西法倫邦秩序罰法第 9 條）、解除公職（北萊茵-西法倫邦秩序罰法第 10 條）等處罰。由於刑事程序的存在，行政處罰只是居於次要地位。依據北萊茵-西法倫邦秩序罰法第 22 條第 1 項第 1 句規定，基於相同事實而已經開始進行刑事訴訟程序時，原則上行政處罰程序須暫時中止；俟刑事訴訟程序終結後，該行政處罰程序始得以繼續進行。此外，依據北萊茵-西法倫邦秩序罰法第 23 條第 1 項第 1 句的規定，刑事訴訟中事實認定的部分具有羈束力。

公職人員洩露租稅秘密除了須面臨上述刑事及行政責任外，同時也須依據公務員責任產生民法上損害賠償責任的問題。依據德國民法第 839 條併同基本法第 34 條規定，公職人員違反公職義務具有過失（schuldhaft）並造成損害時，須負損害賠償之責。這裡的損害包括經濟上不利益（finanzielle Nachteile）、期待利益的損失（Imageverlust）或信賴損失（Vertrauensverlust）。但是當請求權人之損害可藉由其他法律救濟方式加以填補時，依據德國民法第 839 條第 3 項規定，例外排除該公務員的損害賠償責任。

在訴訟法上，由於德國租稅通則第 30 條賦予租稅義務人主觀公權利²²，因此，當租稅秘密有受侵害之虞時，即伴隨而生租稅義務人的訴訟權利。依據德國財務法院法第 40 條第 1 項²³規定，此類案件的訴訟類型是一般給付訴訟中的不作為給付之訴。²⁴由於這種租稅秘密即將受到侵害的情況往往具有迫在眉睫的特性，實務上通常會依據德國財務法院法第 114 條第 1 項²⁵予以暫時權利保護，但前提是原告知曉租稅秘密有受侵害之虞。如果原告明知其租稅秘密有受侵害之虞卻不提起不作為之訴，也不尋求暫時權利保護的救濟，此時原告本來可以向公務員主張的損害賠償責任請求權依德國民法第 839 條第 3 項規定而受到排除。

肆、德國租稅秘密保障之例外規定—稽徵機關之通知義務

儘管德國租稅通則第 30 條對納稅義務人的租稅秘密提供原則性的保障，然

²²見上述貳。

²³德國聯邦財務法院法第 40 條第 1 項：「人民得起訴請求判令撤銷行政處分，在第 100 條第 2 項情形並得請求變更行政處分（撤銷訴訟），以及請求判令作成被拒絕或怠為之行政處分（課予義務訴訟），或請求其他給付。」，引自：范文清 譯，德國財務法院法，司法院中譯外國法規 <http://www.judicial.gov.tw/db/db04.asp>。（造訪日期：2016 年 12 月 20 日）

²⁴BFH, Urt. v. 13.9.1972 – I R 189/70, BStBl. 73, 119; Tipke, in: Tipke/Kruse (Fn. 5), 108. Lfg., Stand: Oktober 2005, § 40 FGO Rn. 18.

²⁵德國聯邦財務法院法第 114 條第 1 項：「法院，於當事人之權利因現狀變更有不能實現或甚難實現之虞者，縱在起訴，法院亦得依聲請就爭訟標的為暫時命令（einstweilige Anordnung）。暫時命令，於為防止重大損害、阻止威脅之實力或因其他理由，就爭訟之法律關係，尤其是繼續性法律關係，有定暫時狀態之必要者，亦得為之。」引自：范文清 譯，德國財務法院法，司法院中譯外國法規 <http://www.judicial.gov.tw/db/db04.asp>。（造訪日期：2016 年 12 月 20 日）

而在同條第4項至第6項²⁶設有例外規定，明定公職人員得公開租稅秘密的情形。此外，德國所得稅法第4條第5項第1句第10款，稽徵機關認為存在犯罪嫌疑時，對其他機關負有通知義務，作為租稅秘密保障的例外規定，同時也是德國租稅通則第30條第4項第2款的具體化規定。²⁷德國所得稅法課予稽徵機關通知義務的規定，在打擊貪污犯罪的防治手段上極具重要意義，以下分就此種通知義務的立法目的及相關法律問題探討之。

一、立法目的

德國在考量貪污治罪法（Korruptionsstrafgesetz）的規定時，不僅從刑法角度予以制裁，同時也從稅法角度對於犯罪行為賦予一定的法律效果。²⁸德國所得稅法第4條第5項第1句第10款之第1句禁止將行賄款列為成本扣除項目，針對的對象是貪污犯罪的行為人並且劣化此等犯罪行為人在稅法上的地位，透過此種規定使得行賄者即使是出於經營動機而行賄，也不得將行賄款認列為營利成本而予以扣除。²⁹此外，在實務打擊貪污犯罪具有重要意義的規定尚有德國所得稅法第4條第5項第1句第10款之第2至4句，稽徵機關、犯罪偵查機關以及秩序維護機關（例如：警察機關，Ordnungsbehörde）彼此之間的資訊交換權限。³⁰由於稅捐稽核人員因其職務內容而易於知道企業營利行為的內部過程，使得稽徵機關比犯罪偵查機關更可能瞭解到受賄方式。故而法律課予稽徵機關通知義務，使其就所認識到（可能存在）的犯罪事實通知犯罪偵查機關以及有管轄權的行政機關，藉由這樣的規定使得針對貪污犯罪的法律規定能夠更有成效。在刑法與稅法共同打擊貪污犯罪的情形下，兩種不同的法領域各有其獨特的法理基礎與法規目的，因此也產生不少法律爭議。以下特別針對稽徵機關通知義務的相關法律一一加以探討。

二、犯罪嫌疑程度

首先要提出的問題是，相關事實須具備何種犯罪嫌疑程度，稅捐稽徵機關才必須向檢察機關或行政機關通知。由於條文內容僅規定「具有犯罪嫌疑時」，難以從文義得出真正的具體內涵，因此須借助德國刑事訴訟法的概念。

在德國刑事訴訟法中犯罪嫌疑程度可分為初始懷疑（Anfangsverdacht）、充分犯罪嫌疑（hinreichender Tatverdacht）以及重大犯罪嫌疑（dringender Tatverdacht）。依照德國刑事訴訟法的一般解釋，當有具體事證顯示有可追蹤的

²⁶詳細條文內容請見：陳敏譯著，德國租稅通則，2013年，頁37以下。

²⁷Drüen (Fn. 15), § 30 AO Rn. 101.

²⁸Pamela Linke, Verknüpfung von Strafrecht und Steuerrecht zur Bekämpfung von Korruption im nationalen und internationalen Geschäftsverkehr, 2011, S. 119.

²⁹BT-Drucks. 14/443, S. 21; Stapf, DB 2000, S. 1029 (1099).

³⁰針對不同機關之間的此類資訊交換權限，我國僅在稅捐稽徵法第33條規定稽徵機關對調查稅務案件之機關（包括犯罪偵查機關）有提供租稅資訊的權限，但卻未規定犯罪偵查機關對於稽徵機關有主動通知權限。我國實務作法往往是由檢察機關在查無犯罪事實的情形下，逕行將案件函送稽徵機關繼續查明是否存在需要補稅的事實。然而在法無明文的情形下，不同職務屬性的機關之間是否當然具有資訊交換權限，以及此種資訊交換是否可能侵害納稅義務人的隱私權，需要更多法理上支持的依據。本文以為個人資料保護法第16條應可為此種機關間主動交換資訊的法源依據。

犯罪行為存在時，就是初始懷疑。³¹至於充分犯罪嫌疑是指對於犯行的暫時評價（vorläufige Tatbewertung），認為日後有可能（wahrscheinlich）得到有罪判決。³²重大犯罪嫌疑則是指被告極有可能是犯罪行為人或參與犯（Teilnehmer）。³³

對於德國所得稅法第 4 條第 5 項第 1 句第 10 款之第 3 句「犯罪嫌疑」概念的解釋，通說認為須借用德國刑事訴訟法的犯罪嫌疑概念（但重大犯罪嫌疑為例外）。³⁴這裡還可再細分為兩種不同見解。一種見解認為須到達充分犯罪嫌疑的程度，³⁵理由是立法者已經在立法理由中說明採取此種犯罪嫌疑程度。³⁶此外，也因為這種犯罪嫌疑程度較高，使得德國聯邦財政部（BMF）³⁷在面對饋贈支出的問題時，傾向於適用德國租稅通則第 160 條第 1 項³⁸較為寬鬆之規定，而非德國所得稅法第 4 條第 5 項第 1 句第 10 款。³⁹

反對說則是認為只要具有初始懷疑即為已足，此時稅捐稽徵機關就負有通知義務。⁴⁰此說是以德國刑事訴訟法第 152 條第 2 項為根據，依該條規定，開啟偵查程序的要件為存在初始懷疑。況且，法理上並不存在須具有較高的犯罪嫌疑程序才負有通知義務的理由。⁴¹對照其他有關通知義務的條文規定，也未要求須達充分犯罪嫌疑的程度，例如營業審查規則第 10 條第 1 項第 1 句對於租稅犯罪行為的通知義務，明示要求為德國刑事訴訟法第 152 條第 2 項的初始懷疑。德國租稅通則第 31b 條⁴²為防制洗錢及恐怖主義資金供應之通知，其犯罪嫌疑程序甚至

³¹Meyer-Goßner, Strafprozessordnung, Kommentar, 52. Aufl. 2009, § 152 Rn. 4, 4b.

³²Meyer-Goßner (Fn. 31), § 203 Rn. 2.

³³Meyer-Goßner (Fn. 31), § 112 Rn. 5.

³⁴不同意見：Gotzens, DStR 2005, S. 673 (677). 氏認為所得稅法的犯罪嫌疑為一獨立概念，與刑事訴訟法上著重於犯罪追訴的法律評價不同。

³⁵OFD München, Vfg. v. 28.12.1999 – S 2144 – 66St 41/42M = DB 2000, S. 178; Frotscher, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 146 Lfg., Stand: September 2008, § 4 Rn. 868; Meurer, in: Lademann/Söffing/Brockhoff (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, 124 Lfg., Stand: April 1999, § 4 Rn. 766.

³⁶BR-Drucks. 910/98, S. 170.

³⁷Vgl. BMF-Schreiben v. 10.10.2002, IV A 6 – S 2145 – 35/2, DStR 2002, 1990. Tz. 36.

³⁸德國租稅通則第 160 條第 1 項：「租稅義務人經稽徵機關要求，而不能確實指明債務及其他負擔、營業支出、取得費用及其他支出之債權人或受領人者，在租稅上通常不予考慮。稽徵機關調查事實之權利不受影響。」引自：陳敏譯著，德國租稅通則，2013 年 5 月，頁 289。

³⁹Preisig/Kiesel, DStR 2006, S. 118 (119).

⁴⁰BFH, Beschl. v. 14.7.2008 – VII B 92/08 = DStR 2008, S. 1734 = ZSteu 2008, R 783; FG Baden-Württemberg, Beschl. v. 13.2.2008 – 4 V 630/07 = EFG 2008, 760 = PStR 2008, S. 183; Bahlau, in: Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, 207. Lfg., Stand: August 2002, § 4 EStG Rn. 1873; Dörn, DStZ 2001, S. 736 (737); Klingelhöfer, StBp 1999, S. 309 (312); Nacke, in: Littmann/Bitz/Pust (Hrsg.), Einkommensteuerrecht, Kommentar, 77. Lfg., Stand: Dezember 2007, §§ 4, 5 Rn. 2041; Randt, BB 2000, S. 1006 (1013); Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 76. Lfg., Stand: November 1999, § 4 Rn. Q 120; Stapf, DB 2000, S. 1092 (1099); Wichterich/Glockemann, INF 2000, S. 40 (42); Wied, in: Blümich (Hrsg.), EStG, KStG, GewStG, Kommentar, 103. Lfg., Stand: Mai 2009, § 4 EStG Rn. 911.

⁴¹見 Randt, BB 2000, S. 1006 (1013).

⁴²德國租稅通則第 31b 條：「為對刑法第 261 條規定之犯罪行為實施刑罰程序，或為防制洗錢法第 1 條第 1 項規定所稱恐怖主義資金供應行為之使用，得公開當事人受第 30 條規定保護之各種關係。對可據以推斷刑法第 261 條規定之犯罪行為，或防制洗錢法第 1 條第 1 項所稱，恐怖主義資金供應行為之事實，稽徵機關應即通知管轄刑事追訴機關，並副知聯邦刑事署—檢舉犯

是在刑法初始懷疑之下。

本文採後者見解。德國聯邦財務法院⁴³對此爭議問題已作出明確解釋，認為德國所得稅法第 4 條第 5 項第 1 句第 10 款中的犯罪嫌疑指的是德國刑事訴訟法的初始懷疑。但是德國聯邦財務法院卻未給予明確的理由，為何移交這些作為刑法上偵查程序之用的資訊，必須依照刑事訴訟法起訴的犯罪嫌疑程度而定。本文以為，儘快將重要事實移轉給犯罪追訴機關最能符合打擊貪污犯罪的規範目的

綜合上述，所得稅法第 4 條第 5 項第 1 句第 10 款中的犯罪嫌疑，是指刑事訴訟法第 152 條第 2 項的初始懷疑。

三、租稅義務人未申報租稅扣除

藉由租稅義務人將賄賂金額列為營業支出而申報扣除，稅捐稽徵機關得以較為容易知悉犯罪行為的存在。但若是租稅義務人並未申報扣除，而稅捐稽徵機關查覺到可能存在不法餽贈之事實，此時是否仍必須通知刑事追訴機關？針對這個問題學說上有不同看法。

有一說⁴⁴認為，從整個德國所得稅法的體系觀察，只有在租稅義務人將賄賂金額列入營業支出申報扣除時，稅捐稽徵機關才負有向檢察機關或行政機關通知之義務，因為這個通知義務僅僅只是一般程序事項而已。⁴⁵再者，從整個德國所得稅法觀察，所得稅法第 4 條第 5 項第 1 句第 10 款規定純粹是出於財政目的而且也只就重要的租稅程序事項（指餽贈支出與盈餘相扣減）有所規範。⁴⁶採取擴張解釋不僅會牴觸租稅秘密的保障，而且違反德國租稅通則第 30 條第 4 項第 5 款規範明確性的要求。⁴⁷一方面，犯罪行為所涵蓋的範圍並不明確；另一方面，無法從條文文義或者規範之間的關聯性推論出，在租稅申報（Steuererklärung）時，對於未申報扣除者其受保護的租稅資料的使用權限範圍。⁴⁸承此，這個通知義務只不過是單純的反射利益（Rechtsreflex），而不是德國所得稅法第 4 條第 5 項第 1 句第 10 款的規範目的。⁴⁹

另一說則主張，從條文沿革觀察，本款的通知義務並不限於租稅義務人申報扣除的情形。⁵⁰在 1999 年⁵¹修法前通知義務僅具有租稅法的意義，當時德國所得稅法第 4 條第 5 項第 1 句第 10 款禁止租稅義務人申報扣除其營業支出，是以犯罪或違規行為受有既判力判決，或者依據德國刑事訴訟法第 153 條至第 154e 條

罪行為中心，無論該行為已實施而既遂或未遂，或即將實施。」引自：陳敏譯著，德國租稅通則，2013 年，頁 46-47。

⁴³BFH, Beschl. v. 14.7.2008 – VII B 92/08 = DStR 2008, S. 1734 = ZSteu 2008, R 783.

⁴⁴Joecks, DStR 1997, S. 1025 (1030); Stahl, KÖSDI 1999, S. 12022 (12026); Wied (Fn. 27), § 4 EStG Rn. 911.

⁴⁵Joecks, DStR 1997, S. 1025 (1030); Preising/Kiesel, DStR 2006, S. 118 (122 f.).

⁴⁶Stahl, KÖSDI 1999, S. 12022 (12026).

⁴⁷Preising/Kiesel, DStR 2006, S. 118 (122).

⁴⁸Preising/Kiesel, DStR 2006, S. 118 (122).

⁴⁹Preising/Kiesel, DStR 2006, S. 118 (123).

⁵⁰Bahlau (Fn. 40), § 4 Rn. 1876; Frotscher (Fn. 35), § 4 Rn. 869; Stapf, DB 2000, S. 1092 (1099); Klingelhöfer, StBp 1999, S. 309 (312); Nacke (Fn. 40), §§ 4, 5 Rn. 2042.

⁵¹Neufassung durch Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 veröffentlicht im BGBl. I 1999, Nr. 15 S. 402.

裁定程序終止(Einstellung)⁵²為要件。為了實現這項所得稅法上禁止扣除的規定，通知義務是必要手段，因為只有透過刑事追訴機關的轉介(Umweg)才能實現這條構成要件。然而舊法中的這項規定卻在新法中予以刪除，因此現在只要該餽贈行為為該當刑法或者行政秩序罰的構成要件，即為已足，而無其他限制。修正後的德國所得稅法第4條第5項第1句第10款已不再追求國家的租稅利益，⁵³而是為了打擊貪污行為⁵⁴，賦予通知義務一般預防性目的⁵⁵。

再者，在租稅義務人選擇不申報租稅扣除的情況下，採取廣義解釋，認為稅捐稽徵機關仍負有通知義務，並不與規範明確性相牴觸。儘管本條條文對此並沒有加多說明，但從規範關聯性仍然可以推論出本條通知義務所指涉的犯罪類型。更明確來說，德國所得稅法第4條第5項第1句第10款所指的犯罪行為，僅限於與餽贈行為有關的犯罪類型，也就是包括各種類型的賄賂罪。

此外，從德國所得稅法與租稅通則的關聯性而言，採取廣義解釋並不違背德國租稅通則的相關規定。德國租稅通則第30條第4項明定得公開租稅秘密的各種情形，其中第2款為「法律明文規定許可公開」，而德國所得稅法第4條第5項第1句第10款的通知義務正是此種租稅秘密揭露的具體規定。⁵⁶另外，德國租稅通則第30條第4項所列各種公開租稅秘密的情形是個別獨立存在，其中第5款第b目⁵⁷規定擴張了公職人員對於租稅秘密的揭露權限且未對此權限加以限制。⁵⁸依此，將所得稅法上的通知義務採廣義解釋，與租稅通則擴張公職人員的揭露權限，法理上具有一貫性。

對此爭議問題德國聯邦財務法院⁵⁹採取上述廣義解釋的論點。⁶⁰聯邦財務法院強調通知義務具有刑法特性，並將其視為實現國家刑罰權的手段之一，故聯邦財務法院否定課予公職人員通知義務是為了確保國家的財政收入。餽贈費用是否認列為營業支出而加以扣除，對於刑法目的的實踐無足輕重。因此，無論是何種情形，只要是具有刑法重要性的事實，都必須通知犯罪追訴機關。

綜合上述，即使是在租稅義務人未申報扣除的這種例外情況，公職人員仍然負有向犯罪追訴機關通知之義務。租稅義務人是否將餽贈費用列為營業支出(Betriebsausgaben)，並非所問。即使是不法利得未被列入扣除項目，稅捐稽徵

⁵²德國刑事訴訟法第153條以下規定，賦予檢察官及法院於一定要件下，即使被告之罪責已經確定，仍得裁定程序終止而不須科處被告刑責。參閱：何賴傑，論我國刑事簡易程序與德國「簡化之刑事程序」之比較研究，中正大學法學集刊，第2期，1999年7月，頁91。

⁵³Stahl, KÖSDI 1999, S. 12022 (12025).

⁵⁴BT-Drcuks. 13/1686, S. 18; Heerspink, wistra 2001, S. 441; Stapf, DB 2000, S. 1092 (1093 f.).

⁵⁵Dritter Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 14/443, S. 21.

⁵⁶Frotscher (Fn. 35), § 4 Rn. 872; Stapf, DB 2000, S. 1092 (1099).

⁵⁷德國租稅通則第30條第4項：「在下列情形，得公開依第2項規定知悉之事項：5. 因重大之公共利益而公開；有下列情事時，即具有重大之公共利益：b)追訴或應追訴經濟犯罪行為，而依其違犯之方式或產生之損害程度，足以嚴重妨礙經濟秩序，或足以嚴重動搖公眾對交易公正或行政機關及公共機構依規定辦事之信任。」引自：陳敏譯著，德國租稅通則，2013年，頁38。

⁵⁸Alber, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 178. Lfg., Stand: September 2003, § 30 AO Rn. 190.

⁵⁹BFH, Beschl. v. 14.7.2008 – VII B 92/08 = BStBl. II 2008, 850.

⁶⁰相同見解，見：Lühn, BB 2008, S. 2220 (2221).

機關仍必須按德國所得稅法第 4 條第 5 項第 1 句第 10 款之規定通知犯罪追訴機關。

四、追訴時效完成後

在實務上另一個重要問題是，當犯罪行為追訴時效完成後，稅捐稽徵機關是否仍負有通知義務。如果在前述犯罪嫌疑的解釋上採取德國刑事訴訟法第 152 條第 2 項初始懷疑的概念，則此問題從本質上就要採取否定見解，因為初始懷疑的概念是以犯罪行為尚可追訴為前提。⁶¹

德國聯邦財務法院最新的見解⁶²認為，儘管事實上追訴時效已經完成，稅捐稽徵機關仍然必須向犯罪追訴機關通知。理由是，在個案中難以確認追訴時效是否已經完成，尤其還要考慮到可能存在德國刑法第 78c 條時效中斷的要件。德國聯邦財務法院是從會計稽核人員的角度來處理此問題，認為會計稽核人員必須一直面對法律的無法預測性，故而實質上無法存在一個具體明確的追訴時效完成時點。其實此種觀點所隱藏的真正顧慮是，公職人員本來應履行之通知義務因適用法律錯誤而得以不履行，進而影響打擊貪污行為的效果。

對於德國聯邦財務法院的觀點本文並不贊同。首先，從德國刑法第 78c 條的時效中斷構成要件觀察，條文中所列舉的各種時效中斷事由全部與犯罪追訴行為有關，如此一來，犯罪追訴機關必定對事實部分已早有所掌握，不需要仰賴德國所得稅法第 4 條第 5 項第 1 句第 10 款稅捐稽徵機關的通知。此外，涉及犯罪追訴行為並非會計稽核人員的審查權限範圍，實務上也從不需要會計稽核人員審查德國刑法第 78c 條時效中斷的構成要件。

再者，從比例原則的觀點來看，無法肯認犯罪追訴時效完成後，稅捐稽徵機關仍須負有通知義務。一個侵益規定（例如通知義務）必須符合比例原則。通知義務的規範目的是為了打擊貪污犯罪，⁶³因此這個通知行為必須符合這個目的，也就是必須適當、必要以及有助於目的之達成。若認為涉及追訴時效完成的犯罪行為，就事實部分仍有通知義務，此種解釋方式無論從事實或法律理由都不符合比例原則。事實上不合比例原則的理由是，刑事追訴機關對於犯罪事實部分已經有認識，並且事後所得到的新資訊已不再適合用於偵查貪污犯罪。法律上不合比例原則的理由是，即使稅捐稽徵機關已經向犯罪追訴機關通知犯罪事實的存在，但由於犯罪追訴機關欠缺追訴權限，此通知行為無法對於打擊貪污犯罪有所助益。

職是之故，在犯罪追訴時效完成後，德國所得稅法第 4 條第 5 項第 1 句第 10 款的通知義務，無論是從法律或事實上的理由來看，對於對抗貪污犯罪都是不適當或者是非必要的。

五、租稅義務人自首

租稅義務人依據德國租稅通則第 371 條進行的自首陳述中包含貪污犯行的

⁶¹Meyer-Goßner (Fn. 31), § 152 Rn. 4b.

⁶²BFH, Beschl. v. 14.7.2008 – VII B 92/08 = DStR 2008, S. 1734.

⁶³BT-Drucks. 14/443, S. 21; Stapf, DB 2000, S. 1092 (1099).

資訊時，稅捐稽徵機關是否也有通知義務，在德國學說上頗有爭議。

雖然自首往往會發生不處罰逃漏稅行為的結果，⁶⁴但是刑事犯罪之追訴本來就不受犯罪行為人之行為的影響。按德國租稅通則第 393 條第 2 項規定，因履行稅法義務而揭露的犯罪事實，可以適用證據使用禁止（*Verwertungsverbot*）。依照多數說的見解，自首是履行租稅義務的行為，⁶⁵至於自首行為所滿足的究竟是獨立的租稅義務⁶⁶或是其他的主要闡明義務，並不重要。⁶⁷

自首的陳述內容涉及貪污犯行的部分，是否得依據租稅通則第 393 條第 2 項適用證據禁止原則，以及此種證據使用禁止是否也會對通知義務產生影響，以下分述之。

1. 證據使用禁止原則

因自首內容而揭露貪污犯罪事實之存在，此種犯罪事實是否能依據德國租稅通則第 393 條第 2 項適用證據使用禁止原則，一直存在爭議。

反對說認為，犯罪追訴涉及重大公共利益時（德國租稅通則第 30 條第 4 項第 5 款），德國租稅通則第 393 條第 2 項第 2 句並未禁止證據之使用，同理，也可以適用於貪污犯罪的追訴。反對說忽略了由基本法第 20 條第 3 項所導出的不自證己罪原則，同時也是歐洲人權公約第 6 條所明白規定的內容。⁶⁸以普通法規定（例如德國租稅通則第 393 條第 2 項第 2 句）限制憲法位階的不自證己罪原則是違反憲法及公約規定，⁶⁹因此反對說的論點不足採。

此外，德國聯邦最高法院⁷⁰也表示反對適用證據使用禁止原則，並且認為強制的租稅說明義務（*Erklärungspflicht*）只及於收入的數額部分，而不及於來源部分，⁷¹因為沒人可以被強迫自證己罪。儘管德國聯邦最高法院以不自證己罪原則為由處理這個爭議問題，但是這樣的想法其實是以租稅義務人負有廣泛的協力義務為前提，而且這個協力義務的內容包括完整及詳盡地陳述與核課租稅有關的關鍵事實，⁷²但是實際上在個案中往往會因為涉及犯罪行為而減少陳述內容。

⁶⁴Sowie für die bei Schauf, in: Kohlmann, *Steuerstrafrecht*, 40. Lfg., Stand: Oktober 1998, § 371 AO Rn. 32 f. genannten Taten.

⁶⁵Dukme, in: Schwarz (Hrsg.), *Abgabenordnung, Kommentar*, 121. Lfg., Stand: November 2006, § 393 Rn. 50; Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 43), 163. Lfg., Stand: November 1999, § 393 AO Rn. 140; Joecks (Fn. 21), § 393 AO Rn. 55; Kohlmann, in: Ders., *Steuerstrafrecht*, 40. Lfg., Stand: September 2006, § 393 AO Rn. 70; Wissner, in: Klein, *Abgabenordnung, Kommentar*, 10. Aufl. 2009, § 393 Rn. 24; 不同意見： Senge, in: Ambts, Friedrich/Erbs, Georg/Kohlhaas, Max (Hrsg.), *Strafrechtliche Nebengesetze, Kommentar*, 153 Lfg., Stand: Juni 2004, A 24, § 393 Rn. 8.

⁶⁶Joecks (Fn. 21), § 393 AO Rn. 55; Kohlmann (Fn. 50), § 393 AO Rn. 70.

⁶⁷BGH, *Urt. v. 5.5.2004 – 5 StR 548/03 = BGHSt 49, 136 = NJW 2005, S. 2720; Heerspink, wistra 2001, S. 441 (444).*

⁶⁸Vgl. BVerfG, *Beschl. v. 8.10.1974 – 20 BvR 747/73 = BVerfGE 38, 105 (113); BGH, Urt. v. 17.3.1983 – 4 StR 640/82 = BGHSt 31, 304 (308); BGH, Urt. v. 9.4.1986 – 3 StR 551/85 = BGHSt 34, 39 (46).*

⁶⁹So auch Kohlmann (Fn. 65), § 393 AO Rn. 79.7; Heerspink, *AO-StB 2006, S. 51 (53); Rogall, in: Hirsch u.a. (Hrsg.), FS für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag, 2003, S. 465 (497).*

⁷⁰BGH, *Urt. v. 5.5.2004 – 5 StR 139/03 = PStR 2004, S. 159.*

⁷¹BGH ebenda 以及 BGH, *Urt. v. 2.12.2005 – 5 StR 119/05 = BGHSt 50, 299.*

⁷²Intemann, in: Pahlke/Koenig (Hrsg.), *Abgabenordnung, Kommentar*, § 90 AO Rn. 12.

雖然德國聯邦最高法院認為，租稅義務只及於收入的數字部分，而不及於成本費用或營業支出，但是貪污犯罪往往是從營業支出項目或成本費用項目中所推論出來。對於得以列入成本費用扣除項目的事實（無論是原因或數額），租稅義務人都負有闡明及舉證責任。⁷³如果租稅義務人未盡闡明及舉證責任，事實上會產生不予扣除的結果。簡言之，單純的數字陳述並不足以使租稅義務人的費用支出得以扣除。更何況某些事實陳述雖非租稅義務，但卻足以構成成本費用或營業成本扣除的事由，至少具有經濟上的意義，因此不應只侷限於數字陳述。德國聯邦最高法院的見解可能會導致一些處於模糊地帶的成本費用及營業支出（例如：邀請合夥人參觀公司後接著享用豐盛晚餐的費用），租稅義務人從一開始的租稅申報（Steuererklärung）就必須完全詳盡陳述，否則不但不得扣除，甚至必須面對犯罪追訴，理由是可能有賄賂行為。因此本文不採德國聯邦最高法院的見解，而是認為涉及貪污犯罪的事實部分，均得適用證據使用禁止原則。

2. 對通知義務的影響

在上述自首情形，稅捐稽徵機關是否須對犯罪追訴機關通知，仍有疑義。更確切來說，適用證據禁止的事實是否等於存在德國刑事訴訟法第 152 條第 2 項的初始懷疑，仍有爭議。⁷⁴多數說認為這個問題必須衡量程序違反的嚴重性以及偵查犯罪行為的困難度。德國聯邦財務法院針對貪污犯罪的部分已經有所表示，認為稅捐稽徵機關仍然有通知義務，即使可能與證據禁止原則有所牴觸。⁷⁵聯邦財務法院的這項見解符合思考邏輯，因為唯有先肯定存在初始懷疑，接著才產生通知義務。實則其論點背後真正的理由是，有關證據使用禁止在個案中有時是難以判斷的問題，對於不具法學專業知識背景的會計稽徵人員，不應課予法律審查的義務。在通知義務這個問題上須具備初始懷疑，無疑是正確的；至這些犯罪事實是否屬於證據使用禁止的部分，仍應留待有管轄權的檢察機關判斷。

綜合上述，因租稅義務人自首而揭露的貪污犯罪事實，稅捐稽徵機關仍須依照德國所得稅法第 4 條第 5 項第 1 句第 10 款規定履行通知義務。

伍、我國對於租稅秘密保障之例外規定

我國對於租稅秘密保障的規定主要見於稅捐稽徵法第 33 條第 1 項，同時也明列八款私人及機關得查閱納稅義務人之租稅資料，其中與本文直接相關者為該條第六款「依法從事調查稅務案件之機關」，本文即以此展開以下相關問題之探討。

一、立法目的

1997 年 4 月 29 日修正之稅捐稽徵法第 33 條之修正理由：「由於法令規定不周延，債務人可因債權人無法獲知其詳細財產資料，而以不當方式規避債務，故債權人常須私下聘人調查、行賄或透過特殊管道以取得債務人之確切財產等資料，

⁷³Drenseck, in: Schmidt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 27. Aufl. 2008, § 9 Rn. 100.

⁷⁴Meyer-Goßner, (Fn. 31), § 152 Rn. 4b m.w.N.

⁷⁵BFH, Beschl. v. 14.7.2008 – VII B 92/08 = DStR 2008, S. 1734.

不僅有誘使人民觸法之嫌，亦有可能造成公務人員假公務之便而收賄或洩漏資料之事發生，嚴重影響國家形象。爰予以修正之。」⁷⁶ 此項修正理由明確指出稅秘密保障的例外規定是為了「避免」債權人對於稽徵人員行賄而設，與德國所得稅法是為了「揭露」犯罪行為而採取稅秘密保障的例外規定不同，儘管如此，兩國法制均是在稅資訊的處理上結合犯罪行為的處置考量，則為共同點。

2009年4月28日再度修正稅捐稽徵法第33條，其修正理由為：「一、為將稅捐稽徵機關「依職權調查」而獲知之稅資訊亦納入保護範圍，且避免納稅人資訊隱私權遭受過度侵害，以致造成納稅人在某種程度上無法預期其資訊之處理流用方向，爰修正第一項條文文字，將原有條文之『提供』文字刪除。二、為避免納稅人資訊隱私權遭受過度侵害，並造成納稅人在某種程度上無法預期其資訊之處理流用方向，因此對於其他政府機關或人員因行政任務達成需要，經財政部核定所獲得之稅資訊，應明文限制不能作其他目的之使用，並對洩漏秘密之稽徵機關及稽徵人員依法處罰之，爰修正第三項。」⁷⁷

2014年5月20日修正稅捐稽徵法，其中第33條之修正理由為：「一、原條文第一項後段『違者應予處分』一節，用語並不明確，如屬罰鍰處分者，第四十三第三項已定有明文；如係指公務員懲戒法之懲戒處分者，自當依該法規定辦理，爰建議刪除，以杜爭議。二、按原條文第一項第四款至第七款之機關人員洩漏秘密，應依刑法第三一八條論處；第八款之人洩漏秘密，則依刑法第三一七條規定處罰，惟刑法第三一七條及第三一八條之罪，依同法第三一九條規定，須告訴乃論，稅捐稽徵機關並非告訴權人，依法不得提起告訴；而所謂法院係指由法官所組成之審判機關而言，本項規定係送法院論罪，縱然送至法院，法院亦應依刑事訴訟法第三〇三條規定為不受理判決，從而本項顯未慮及其屬告訴乃論之罪，牴觸刑事訴訟法，適用上諸多扞格，實際上不能有效執行，有違立法技術之實效性原則，爰予刪除。至觸犯刑法妨害秘密罪章，本應依刑事訴訟法追訴、處罰，於稅捐稽徵法為疊床架屋之重複規定，徒增適用上之疑慮，並無實益。是以，對納稅義務人之財產、所得、營業、納稅及其他課稅資料之保護，仍應回歸各相關法律之規定，較為妥適，而無另於稅捐稽徵法重複規定之必要。三、按原條文第三項所定『經財政部核定獲得稅資訊之政府機關或人員不可就其所獲取之稅資訊，另作其他目的之使用。』文意上似有限縮僅第七款經財政部核定獲得稅資訊之政府機關或人員，不可就其所獲取之稅資訊，另作其他目的之使用，與本條立法沿革及目的，似有未合，難謂妥適。查自稅捐稽徵機關獲取稅資訊者，非僅限於經財政部核准之政府機關或人員；自稅捐稽徵機關所獲取稅資訊，不

⁷⁶見立法院法律系統：

<http://lis.ly.gov.tw/lglawc/lawsingle?0086175CAEB400000000000000001400000004FFFFFFA00^01512086042900^000DA001001><http://lis.ly.gov.tw/lglawc/lawsingle?0086175CAEB400000000000000001400000004FFFFFFD^01512079011600^000DA001001>。(造訪日期：2016年12月20日)

⁷⁷見立法院法律系統：

<http://lis.ly.gov.tw/lglawc/lawsingle?0086175CAEB400000000000000001400000004FFFFFFA00^01512098042800^000DA001001>。(造訪日期：2016年12月20日)

得另作其他目的使用者，亦不應僅限於經財政部核准之政府機關或人員。為保障納稅人權益及資訊隱私，凡自稅捐稽徵機關獲取租稅資訊者，均不得另作其他目的使用並應保守秘密，爰修正第三項。」⁷⁸

最近一次修正稅捐稽徵法第 33 條是在 2014 年 12 月 30 日，其修正理由為：「一、稅捐稽徵機關擁有納稅義務人之相關資料，係珍貴的公共財，政府有必要也有責任促使其做最充分的利用，發揮最大的效益，以符合『Big Data』的施政理念。二、原條文只允許稅捐稽徵機關對其他政府機關為統計目的而供應資料，可不受保密之限制，此一規定似有過度嚴苛之嫌。三、為發揮資訊動態與決策功能，在不洩漏納稅義務人之姓名或名稱下，稅捐機關應擴大開放資料運用機會予學術研究單位與民意機關。爰修正原條文第二項為：『稅捐稽徵機關對其他政府機關、學校與教研人員、學術研究機構與研究人員、民意機關與民意代表等為統計、教學、研究與監督目的而供應資料，並不洩漏納稅義務人之姓名或名稱，且符合政府資訊公開法規定者，不受前項之限制。』。四、原條文第一項及第三項未修正。」⁷⁹

綜合上述，我國法制上對於租稅資訊的揭露，其實亦有保護公益的目的。

二、揭露資訊的內容與犯罪嫌疑

條文明定得揭露的資訊包括「財產、所得、營業、納稅等資料⁸⁰」，立法者採取例舉示的立法，顯然其所允許揭露的資料範圍包括納稅義務人一切的租稅資料，範圍寬廣。這些允許被揭露的租稅資料裡，是否包括納稅義務人可能的犯罪行為在內，解釋上應採取肯定見解。原因在於，租稅秘密的揭露其背後的立法思維主要是基於維護公益，對於可能存在的犯罪行為應予以舉發，而無當作秘密加以保護的必要。

由於稅捐稽徵法第 33 條規定並未提及犯罪嫌疑的情況，故而在涉及可能存在犯罪事實的情形，解釋上是否如德國法般，區別犯罪嫌疑的程度而決定是否揭露租稅資訊？我國刑事訴訟法第 160 條第 1 項發動犯罪偵查權限採取的是初始懷疑，若以此運用到稅捐稽徵法上，應可解釋為只要具備初始懷疑的犯罪資料即不受租稅秘密的保障。

至於稽徵機關對此犯罪資料應主動向犯罪偵查機關提供，或者被動等待犯罪偵查機關的來函查詢，則是下一步要討論的問題。

三、主動通知或被動揭露

⁷⁸見立法院法律系統：

<http://lis.ly.gov.tw/lglawc/lawsingle?0086175CAEB400000000000000001400000004FFFFFFA00^01512103052000^000DA001001>。(造訪日期：2016 年 12 月 20 日)

⁷⁹見立法院法律系統：

<http://lis.ly.gov.tw/lglawc/lawsingle?0086175CAEB400000000000000001400000004FFFFFFA00^01512103123000^000DA001001>。(造訪日期：2016 年 12 月 20 日)

⁸⁰見 1990 年 1 月 16 日修正之稅捐稽徵法第 33 條修正理由：「納稅義務人之營業額、納稅額及其有關證明文件，亦屬應保密之課稅資料，爰於第一項增列。」，見立法院法律系統：

<http://lis.ly.gov.tw/lglawc/lawsingle?0086175CAEB400000000000000001400000004FFFFFFD^01512079011600^000DA001001>。(造訪日期：2016 年 12 月 20 日)

儘管稅捐稽徵法賦予稅捐稽徵人員得揭露租稅秘密的權限，然而此項權限是否如同德國法般，由稽徵機關在發現有犯罪事實可能存在時，主動向犯罪偵查機關通知，仍有探討餘地。

首先，應肯認本條第六款規定的「依法從事調查稅務案件之機關」亦包含調查逃漏稅案件的犯罪偵查機關。

其次，從本條條文文義來看，所使用的文字為「稅捐稽徵機關人員…除對下列人員及機關外，應絕對保守秘密…」，在此僅僅是保守秘密義務的排除規定，亦即當本條第一項所規定之人向稅捐稽徵機關查閱納稅義務人之財產、所得、營業、納稅等資料時，稅捐稽徵人員得向這些查閱之人提供納稅義務人的相關租稅資訊。在釋義學上難以從比較法的角度，將此項租稅揭露權限解釋為積極、主動的通知權限，此項揭露權限的前提毋寧是上述有查閱權限之人先向稽徵機關請求閱覽或調閱相關資料。再者，從條文一貫性來看，更可以確定此項揭露權限並非猶如德國法的主動通知權限。因為本條條文規定得向稽徵機關請求查閱納稅義務人租稅資料之人，除了私人（如納稅義務人之繼承人、納稅義務人授權之代理人或辯護人、債權人）外，尚有其他政府機關（如監察機關、受理稅務訴訟機關），若將稽徵機關的揭露權限認為是一項主動、積極的通知權限，則稽徵機關不僅對其他政府機關必須主動揭露，同時對相關私人也一樣必須揭露，始符合條文內部的一貫性。至於主動揭露的時間點則是知悉納稅義務人有繼承人存在時、知悉有相關稅務訴訟存在時，或者知悉債權人已取得民事確定判決時。如此一來，稽徵機關必須每天盡心盡力調查這些與租稅核課無直接相關的事實，始不至於違反法定的揭露義務，此種解釋之下所增加不合理的行政負擔，自不待言。

儘管從解釋上無法認為稽徵機關有向犯罪偵查機關主動揭露涉及犯罪事實的租稅秘密權限，但仍無礙稽徵機關依其他法律規定向犯罪偵查機關舉發可能存在的犯罪行為。

綜合上述，稅捐稽徵法第 33 條的租稅秘密揭露權限是一項被動的資訊揭露權限，與德國法課予稽徵機關主動通知義務不同。

陸、結論

我國稅捐稽徵法及德國租稅通則對於租稅義務人的租稅秘密原則上加以保障，但是仍然設有其他例外規定，分別規定於我國稅捐稽徵法第 33 條第 1 項及德國所得稅法第 4 條第 5 項第 1 句第 10 款（稅捐稽徵機關有向檢察機關或行政機關通知犯罪行為存在之義務）。

德國所得稅法第 4 條第 5 項第 1 句第 10 款中對於犯罪嫌疑程度的要求，只要具備初始懷疑，稅捐稽徵機關就負有向檢察機關或行政機關通知之義務。

為了打擊貪污犯罪，在租稅義務人未將賄款列為營業支出申報扣除的情形，稅捐稽徵機關仍必須向犯罪追訴機關通知。

儘管聯邦財務法院認為犯罪追訴時效完成後，稅捐稽徵機關仍負有通知義務，本文並不贊同，因為無論是基於法律上或事實上的理由，該通知義務對於對抗貪

污犯罪都是不適當或者是非必要的。

在租稅義務人自首內容包含貪污犯罪行為的部分，該事實陳述仍應有證據禁止原則的適用；而稅捐稽徵機關仍須向犯罪追訴機關進行通知。

對照我國稅捐稽徵法的相關規定，所謂「依法從事調查稅務案件之機關」包括調查逃漏稅案件的犯罪偵查機關。對於允許揭露的租稅資訊本文採廣義解釋，認為包括納稅義務人一切租稅資料，當然也包括涉及犯罪事實的資料。但是我國稽徵機關的租稅秘密揭露權限是一項被動的資訊提供權限，與德國所得稅法稽徵機關的主動通知義務不同。

參考文獻

Alber, Christel, in: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Hrsg.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 178. Lfg., Stand: September 2003.

Ambs, Friedrich, in: Erbs, Georg/Kohlhaas, Max(Hrsg.), Strafrechtliche Nebengesetze, Kommentar, 153. Lfg., Stand: Juni 2004.

Bahlau, Jürgen, in: Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, 207. Lfg., Stand: August 2002.

Dörn, Harald, Nichtabzugsfähigkeit von Bestechungsgeldern als Betriebsausgaben, DStZ 2001, S. 736 ff.

Drenseck, Walter, in: Ludwig Schmidt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 27. Aufl. 2008.

Drüen, Klaus-Dieter, in: Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm (Hrsg.), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 118. Lfg., Stand: Februar 2009.

Dukme, Wolfgang, in: Bernard Schwarz (Hrsg.), Abgabenordnung, Kommentar, 121. Lfg., Stand: November 2006.

Frotscher, Gerrit, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 146. Lfg., Stand: September 2008.

Gotzens, Markus, Nützliche Aufwendungen und das Abzugsverbot nach § 4 V Nr. 10 EstG, DStR 2005, S. 673 ff.

Heerspink, Frank, Strafe aufgrund zutreffender Steuererklärung?, AO-StB 2006, S. 51 ff.

Heerspink, Frank, Zum Konflikt zwischen steuerlicher Mitwirkungspflicht des § 4 Abs. 5 Nr. 10 EstG und dem Nemo-tenetur-Prinzip, wistra 2001, S. 441 ff.

Hellmann, Uwe, in: Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Hrsg.), 163. Lfg., Stand: November 1999.

Intemann, Jens, in: Pahlke, Armin/Koenig, Ulrich (Hrsg.), Abgabenordnung Kommentar, 2. Aufl. 2009.

Wolfgang Joecks, Abzugsverbot für Bestechungs- und Schmiergelder – Korruptionsbekämpfung durch Steuerrecht, DStR 1997, S. 1025 ff.

Joecks, Wolfgang, in: Klaus Franzen/Brigitte Gast-de Haan/Wolfgang Joecks (Hrsg.), Steuerstrafrecht, Kommentar, 7. Aufl. 2009.

Klingelhöfer, Wolfgang, Im Spannungsfeld von Steuer- und Strafrecht: Schmiergelder, StBp 1999, S. 309 ff.

Kohlmann, Günter, in: Ders. (Hrsg.), Steuerstrafrecht, Kommentar, 40. Lfg.,

Stand: September 2006.

Lühn, Tim, Steuerhinterziehung durch Verschweigen von Erträgen aus Tafelgeschäften, BB 2008, S. 2222 ff.

Meurer, Ingetraut, in: Fritz Lademann/Günter Söffing/Klaus Brockhoff (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, 124 Lfg., Stand: April 1999.

Meyer-Goßner, Lutz, Strafprozessordnung, Kommentar, 52. Aufl. 2009.

Nacke, Alois, in: Eberhard Littmann/Horst Bitz/Hartmut Pust (Hrsg.), Einkommensteuerrecht, Kommentar, 77. Lfg., Stand: Dezember 2007.

Preising, Tobias/Kiesel, Hanno, Korruptionsbekämpfung durch das Steuerrecht? – Zu den Problemen des Abzugsverbots und der Mitteilungspflicht gem. § 4 Abs. 5 Nr. 10 EstG, DStR 2006, S. 118 ff.

Randt, Karsten, Schmiergeldzahlungen bei Auslandssachverhalten, BB 2000, S. 1006 ff.

Rogall, Klaus, Das Verwendungsverbot des § 393 II AO, in: Hans Hirsch/Jürgen Wolter/Uwe Brauns, Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag, 2003, S. 465 ff.

Seer, Roman, in: Tipke, Klaus/Lang, Joachim, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015.

Söhn, Hartmut, in: Paul Kirchhof/Hartmut Söhn/Rudolf Mellinghoff (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, 76. Lfg., Stand: November 1999.

Stahl, Rudolf, Schmiergeld: Steuerliche sowie zivil- und strafrechtliche Probleme, KÖ SDI 1999, S. 12022 ff.

Stapf, Joachim, Steuerliche Folgen der Zuwendung korrumpierender Vorteile ab 1999, DB 2000, S. 1092 ff.

Wichterich, Raoul/Glockemann, Torsten, Steuer- und strafrechtliche Aspekte von Schmiergeldzahlungen an Mitarbeiter von Staatsunternehmen, INF 2000, S. 1 ff.

Wied, Edgar, in: Walter Blümich (Hrsg.), EStG, KStG, GewStG, Kommentar, 103. Lfg., Stand: Mai 2009.

Wisser, Michael, in: Klein, Franz (Hrsg.), Abgabenordnung, Kommentar, 10. Aufl. 2009.

陳敏，租稅秘密之保護，政大法學評論，第 35 期，1987 年 6 月，頁 71-94。

陳敏（譯著），德國租稅通則，2013 年 5 月。

何賴傑，論我國刑事簡易程序與德國「簡化之刑事程序」之比較研究，中正大學法學集刊，第 2 期，1999 年 7 月，頁 77-101。

許福生，聯合國反貪腐公約與我國反貪腐刑事政策之思維，收錄聯合國反貪腐公約專題學術研討會論文集—我國之實踐與展望，2015 年，頁 39-40。

謝宜珊，論租稅資訊隱私之保護，中原大學財經法律研究所碩士論文，2002 年。

葛克昌，人性尊嚴、人格發展—賦稅人權之底限，月旦法學雜誌 206 期，2012

年 7 月，頁 5-20。