

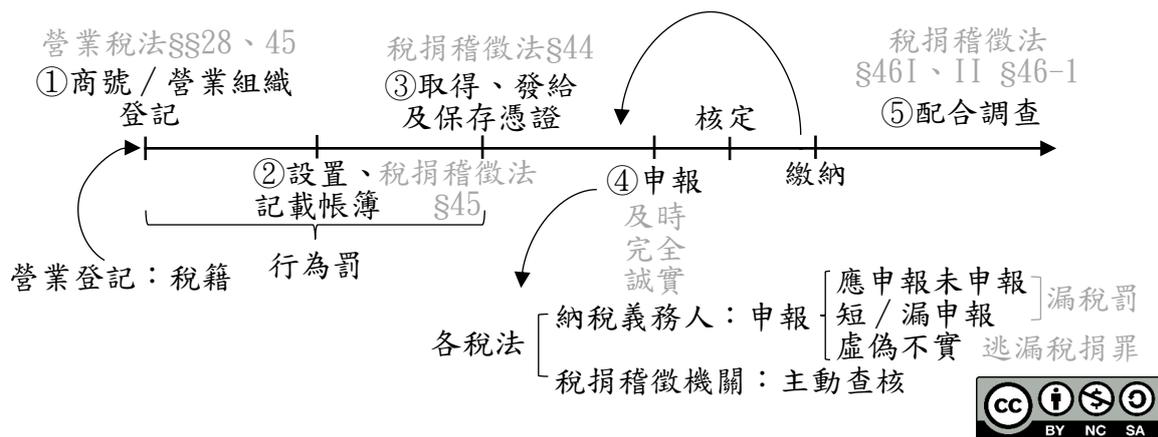
稅捐法導論二

第八講 稅捐制裁法 稅捐制裁法概論與稅捐刑法、 稅捐行政罰與（短）漏稅罰

國立臺灣大學法律學院 柯格鐘教授



【本著作除另有註明外，採取創用 CC「姓名標示—非商業性—相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出】



一、稅捐稽徵法與稅捐制裁法之關係

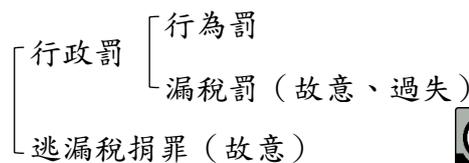
依稅捐稽徵程序中協力義務之行為階段，可分為①商號／營業組織登記、②設置、記載帳簿、③取得、發給及保存憑證、④申報、⑤配合調查，由此五行為階段構成稅捐制裁法律體系。

二、稅捐制裁法之行政罰與刑事罰之關係¹

(一) 實務觀點

以「申報」為時點，在此之前就稅捐法秩序尚不產生稅捐債權危害，係單純稅捐上違章行為，因此在「①商號／營業組織登記、②設置、記載帳簿、③取得、發給及保存憑證」階段行為義務違反，以及拒絕配合調查，透過行為罰加以制裁。

關於「申報義務」則視各稅法之規定，以是否存在申報義務，可區分為：納稅義務人申報、稅捐稽徵機關主動查核兩種類型。而前者可再分為：1. 應申報，未申報。2. 已申報，但短／漏申報。3. 已申報，但為虛偽不實之申報。依其協力義務違反之態樣劃分，判斷係成立「漏稅罰」抑或「逃漏稅捐罪」。



¹ 租稅刑法進一步說明，可參考柯格鐘(2021)，〈租稅刑法(上)〉，《月旦法學教室》，第226期，頁58-82。柯格鐘(2021)，〈租稅刑法(下)〉，《月旦法學教室》，第227期，頁38-44。

「行為罰」為申報期限之前所發生之稅捐違章行為。「漏稅罰」依我國司法院大法官解釋之見解，係一稅捐違章行為（申報義務違反），產生短漏稅款的「結果」。而「虛偽不實」之申報，為「逃漏稅捐罪」中之詐術行為（積極作為）。現行立法、司法實務以此三種類型之罰與罪構成稅捐制裁體系。

（二）學理觀點

參考德國法，在未進入申報程序之階段處以行為罰。倘進入申報程序，不以未申報、短 / 漏報或虛偽不實申報為區分，改以「隱匿」為上位概念加以理解。倘若隱匿課稅事實，使稅捐稽徵機關對於課稅構成要件事實處於無知的狀態，不論為積極作為或消極不作為，均構成對國家稅捐債權之危害，而該當逃漏稅捐罪。而「漏稅罰」與「逃漏稅捐罪」客觀行為重疊，係以主觀要件為「重大過失」或「故意」作為罰與罪之區別，制度上將「漏稅罰」定位為「逃漏稅捐罪」之補充性規定。

案例討論：

假設甲未辦營業登記 行為罰→漏稅罰
營業稅法§45、§51I①

甲在全臺灣各地經營連鎖餐廳 A1~A10 營業收入一年總共 3,500 萬元。

一、乙員工已離職多年，甲仍申報為員工薪資費用。

二、A2 店的丙員工實際領取固定薪資，但甲申報其為加盟業者，A2 店收入均歸丙所有。
合法節稅？脫法避稅？

三、A3 店的顧客丁買餐券並及時消費，但甲並未申報該筆營業收入。

四、A4 店的顧客戊辦生日宴，當日營收約 100 萬，甲只申報 60 萬。

五、A5 店因遭祝融焚燬，B 保險公司理賠 2,000 萬，甲未申報。

六、己看甲經營有成，擅自掛上甲經營餐廳連鎖名義，遭甲提告。

甲、己在訴訟上和解，己賠償甲 100 萬元，甲未申報。



三、稅捐刑事罰之逃漏稅捐罪的構成要件與法律效果、應然調整

(一) 實務觀點

1. 身分犯

稅捐稽徵法第 41 條第 1 項：「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，併科新臺幣一千萬元以下罰金。」成立本罪之身分限於「納稅義務人」。

2. 詐術或其他不正當方法—限於積極行為

最高法院 75 年度台上字第 2779 號判決：「稅捐稽徵法第 41 條之逃漏稅捐罪，係以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐為其構成要件；所謂詐術或其他不正當方法係指造作假單據（如統一發票、工資收據等），偽造各期使用牌照稅完納證，設置虛偽之會計帳簿等積極行為而言；對於其他違反稅法之消極行為，例如不開立統一發票，不依規定申報課稅，不依使用牌照稅法第 9、10、12 條等規定按期繳納使用牌照稅，則各稅法上另訂有罰鍰罰則及處罰程序，如另無逃漏稅捐之積極行為，此種單純不作為祇能責令補稅，並處以行政罰之罰鍰，不能遽行論處逃漏稅捐罪刑。」

3. 逃漏稅捐之實害結果

須計算、證明納稅義務人有逃漏稅捐之「實害結果」產生，性質上屬於結果犯。

4. 小結

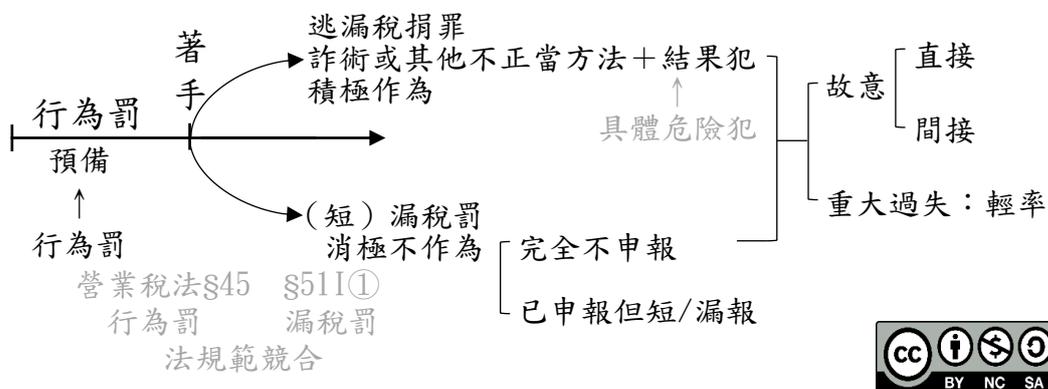
由於身分、積極行為以及實害結果的構成要件要求，現行司法實務甚難該當逃漏稅捐罪，從而實務常見改為適用商業會計法第 71 條進行處罰。惟學理上有指出商業會計法與稅捐刑事法二者所保護之法益截然不同，倘起訴逃漏稅捐罪，並不可透過變更法條方式改為適用商業會計法。

(二) 學理觀點

學理認為就身分上，並不應限於「納稅義務人」始可該當逃漏稅捐罪。換言之，任何為不實申報之人均有構成的可能。而行為上不應區分積極作為或消極不作為，應以「隱匿」的角度觀察，只要使稅捐稽徵機關對於課稅構成要件事實處於無知的狀態，不論係積極作為或消極不作為，均該當逃漏稅捐罪。再就結果而言，不應限於有逃漏稅捐之「實害結果」產生才該當，而係對國家稅捐債權造成危害之具體危險產生即屬之，其性質應為「具體危險犯」。

又鑒於現行稽徵實務諸多稅捐無須納稅義務人進行申報，而係由稅捐稽徵機關主動查定課稅。若納稅義務人放任稅捐稽徵機關以錯誤的稅捐事實作為課徵基礎，同樣造成國家稅捐債權的損害，宜有「消極不作為犯」的立法明文來加以涵蓋。

四、稅捐行政罰之行為罰與漏稅罰的關係



司法實務認為，行為罰係申報期限之前所發生之稅捐違章行為，而漏稅罰係行為繼續發展至申報期限後產生短 / 漏稅款之「結果」，屬於結果罰的概念。

在實務見解下，行為罰與漏稅罰屬於重疊相互競合的狀態，此即司法院大法官釋字第 503 號解釋，針對同一行為同時構成行為罰與漏稅罰時不得重複處罰，為民主法治國家之基本原則。

五、行為罰之構成要件與法律效果、應然調整

行為罰的成立與稅捐稽徵程序行為義務有密切關連，在此以行為階段說明，進入申報階段可被理解為似於「著手」的行為，但由於我國稅捐稽徵程序，有諸多稅捐係由稅捐稽徵機關查定課徵，我國司法實務對於漏稅罰與行為罰二者間著手的時間點如何判斷，並沒有清楚的分別。而學理以前、後階段為區別，在前階段有辦理營業登記、記帳及保存憑證等行為義務，進入申報階段，分為申報與查定課徵二種類型，對於查定課徵，若稅捐稽徵機關以錯誤的銷售額、所得額或財產價額等作為稅基，納稅義務人亦有更正之義務，以釐清行為罰與漏稅罰的關係。

六、漏稅罰之構成要件與法律效果、應然調整

漏稅罰之應然面，應為逃漏稅捐罪之補充性規定。而漏稅罰與逃漏稅捐罪，客觀要件上為重疊，應以主觀要件加以區別。

我國現行漏稅罰成立之主觀要件過廣，不限於「重大過失」，「輕過失」亦可構成漏稅罰，容易產生對惡性重大（脫產）者無遏止效果，對情節輕微者卻有情輕罰重的問題。

此外，現行立法有許多行為罰亦被涵攝進漏稅罰的規定之中，以營業稅法第 45 條、第 51 條第 1 項第 1 款為例，未辦理營業登記與產生短漏稅款的結果，二者為構成要件重疊，屬於法條競合中之特別關係，特別規定優先於一般規定適用，此類漏稅罰之規定與行為罰屬於法條競合的態樣，而非複數行為競合。

七、結論

現行稅捐制裁體系應分別從司法實務、立法角度調整，實務宜揚棄以積極、消極行為作為分類標準。而立法上就逃漏稅捐罪要件應適度放寬（身分、實害結果的限制）、行為罰為預備階段違章行為之處罰、漏稅罰乃逃漏稅捐罪之補充規定方向重新調整。

