# 故意、過失與不正當方法的認定標準

在稅務案件中，「故意」、「過失」與「不正當方法」的認定對處罰結果有重大影響。本文將從稅法角度分析這些主觀要件的認定標準，並透過實務案例說明其在稅務爭議中的應用，幫助企業了解其差異及影響。

## 故意、過失與不正當方法的概念解析

**故意的類型與認定**

「故意」在法律上可分為兩種類型：

1. **直接故意（確定故意）**：
   * 行為人對於構成要件的事實，明知並有意使其發生
   * 即行為人「明知故犯」，知道這麼做一定會有某個結果，還是執意要這麼做
2. **間接故意（未必故意）**：
   * 行為人對於構成要件的事實，預見其發生可能，但仍容任其發生
   * 即行為人知道這麼做可能會導致某個結果的發生，但即使真的發生，也不違背其本意

在稅務案件中，故意的認定相當困難，因為這涉及納稅人的內心狀態。實務上通常從行為人的外在表徵及行為時的客觀情況，依經驗法則判斷行為人在行為當下的心態。例如，最高行政法院108年度判字第33號判決指出：「納稅人對違章行為、事實而參與其中，顯係明知有應使其發生或已預見其發生且縱容其發生，應屬故意為之。」

**過失的類型與認定**

「過失」也可分為兩種類型：

1. **無認識過失**：
   * 行為人對於可能發生的結果，應該注意、有能力注意，卻沒有注意
   * 即行為人「根本不知道」自己的不注意行為會導致違法結果
2. **有認識過失**：
   * 行為人知道自己的行為可能造成違法結果，但確信結果不會發生
   * 行為人心裡認為不會發生，但因為他對構成違法的事實仍有預見

在稅務實務中，過失的認定通常基於「應注意未注意」的原則。例如，納稅人疏於查證交易對象資格，導致取得非實際交易對象的發票，雖無故意，但有應注意能注意而未注意的過失責任。

**不正當方法的認定**

「不正當方法」在稅捐稽徵法第41條中與「詐術」並列，是移送偵辦的重要依據。最高法院74年台上字第5497號判決指出：「稅捐稽徵法第四十一條所謂以不正當方法逃漏稅捐，必具有與積極之詐術同一型態，始與立法之本旨符合，如僅屬單純的不作為，而別無逃漏稅捐之積極行為，即不能認與詐術漏稅之違法特性同視。」

因此，不正當方法通常要求有積極的作為，如偽造文書、借牌營業、虛構交易等，而非單純的不作為（如漏報收入）。

## 故意、過失與不正當方法在稅法上的影響

**故意逃漏稅的後果**

1. **延長核課期間**： 依稅捐稽徵法第21條規定，以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，核課期間延長為7年，而非一般的5年。
2. **加重處罰**： 故意逃漏稅通常會受到較重的處罰，如營業稅法第51條規定，虛報進項稅額者，按所漏稅額處5倍以下罰鍰。
3. **刑事責任**： 依稅捐稽徵法第41條規定，納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，可處5年以下有期徒刑，併科新臺幣1,000萬元以下罰金。

**過失的法律效果**

1. **行政罰責任**： 依行政罰法第7條規定，違反行政法上義務之行為出於過失者，仍應處罰，但處罰程度可能較輕。
2. **免除刑事責任**： 稅務違章行為如僅屬過失，通常不會構成稅捐稽徵法第41條的刑事責任。

**不正當方法的特殊影響**

1. **移送偵辦**： 依「稅捐稽徵法第四十一條所定納稅義務人逃漏稅行為移送偵辦注意事項」，納稅義務人有特定情形（如無進貨事實虛報進項稅額、偽造文書等）而故意逃漏稅捐者，應予移送偵辦。
2. **延長核課期間**： 與故意逃漏稅相同，以不正當方法逃漏稅捐者，核課期間延長為7年。

## 實務案例分析

**故意案例**

1. **明知取得非實際交易對象發票**： 臺北高等行政法院95年訴字第1449號判決指出：「原告既明知所取得之發票係非實際交易對象所交付，竟持以虛報進項稅額，即難謂無營業稅第51條第5款所規定之虛報進項稅額之違章故意。」
2. **連續取得虛設行號發票**： 最高行政法院95年判字第263號判決認為：「上訴人連續取得虛設行號之公司統一發票達30紙，作為進項憑證扣抵銷項稅額，其意在免除稅捐，至為明顯。核課期間應為7年。」
3. **虛列成本**： 某案例中，受處分人於96年度無進貨事實，取得不實進項憑證金額計37,342,858元，虛報營業成本，被認定為故意逃漏稅捐。

**過失案例**

1. **漏報業外收入**： 某案例中，受處分人因出售汽車而產生資產增益，但未申報該筆業外收入。稽徵機關認為，受處分人非以經營汽車買賣為業，其偶一出售運輸設備，雖短漏報出售資產增益，但僅有應注意能注意而未注意的過失責任。
2. **營業稅漏報銷售額**： 某案例中，受處分人因過失導致漏開統一發票並漏報銷售額，稽徵機關查明其漏報營業收入淨額僅占核定營業收入淨額的4%，認定為過失責任。

**不正當方法案例**

1. **借牌營業**： 最高行政法院92年判字第962號判決指出：「上訴人進貨未依法取得進項憑證，而以非實際交易對象正倫公司（借牌集團之一）所虛開之發票申報進項扣抵銷項稅額，核屬其他不正當方法逃漏稅捐者，核課期間為7年。」
2. **偽造文件**： 最高行政法院75年度判字第1172號判例中，納稅人偽造未滿60歲父母無謀生能力證明、偽造災害損失證明等，被認定為以不正當方法逃漏稅捐。

**實務相關函釋**

**財政部95年2月6日台財稅字第09504508090號函**

該函令規定，納稅義務人有下列情形之一而故意逃漏稅捐者，應予移送偵辦：

1. 無進貨或支付事實，而虛報成本、費用或進項稅額者
2. 偽造變造統一發票、照證、印戳、票券、帳冊或其他文據者
3. 開立收執聯金額大於存根聯金額之統一發票或收據者
4. 漏開或短開統一發票同一年內達三次以上者
5. 利用他人名義從事交易、隱匿財產、分散所得或其他行為者
6. 使用不實之契約、債務憑證或其他文據者
7. 其他逃漏稅捐行為，對納稅風氣有重大不良影響者

**稅捐稽徵法第44條罰則修正**

2021年12月20日起，財政部修正「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，對於非故意漏開發票或未保存憑證的案件，按查獲次數給予不同程度的處罰：

* 非故意且一年內第一次：處2%
* 非故意且一年內第二次：處2.5%
* 非故意且一年內第三次以上：處3%
* 故意：一律處5%

這項修正讓稽徵機關在裁罰時有更多彈性，對非故意的違章行為可以給予較輕的處罰。

## 故意、過失與不正當方法的區分實務

在實務操作中，區分故意、過失與不正當方法時，通常會考慮以下因素：

**交易頻率與金額**

1. 交易次數頻繁或金額龐大，可能被視為故意
2. 偶發性、小額交易，若有其他合理解釋，較可能被認定為過失

**交易對象特徵**

1. 交易對象明顯異常（如營業項目與交易內容不符、無實際營業場所等），仍進行交易，可能被視為故意
2. 交易對象具有一定合法外觀，但存在某些瑕疵，可能被視為過失

**資金流向**

1. 資金回流或資金流向明顯不合理，可能被視為故意或以不正當方法逃漏稅捐
2. 資金流向基本合理，但存在某些技術性問題，可能被視為過失

**納稅人的配合度**

1. 刻意隱匿資料或提供虛假資訊，可能被視為故意
2. 主動配合調查並提供完整資料，較可能被認定為過失

**實務建議**

**如何避免被認定為故意或使用不正當方法**

1. **建立完善的交易查證機制**：
   * 確認交易對象的真實身分與資格
   * 保存交易對象的營業登記等相關證明文件
   * 定期檢核交易對象的資格是否變更
2. **採用安全的付款方式**：
   * 避免使用現金交易，特別是大額交易
   * 確保付款對象與開立發票的營業人一致
   * 保存完整的付款證明文件
3. **完整記錄交易過程**：
   * 詳細記錄交易磋商、訂約、履約等全過程
   * 保存所有相關的原始憑證與文件
   * 定期檢核交易記錄的完整性與一致性

## 一旦發生問題的應對策略

1. **積極配合調查**：
   * 主動提供完整的交易資料與證據
   * 誠實說明交易過程及可能存在的疏失
   * 避免隱匿資料或提供虛假資訊
2. **尋求專業協助**：
   * 諮詢稅務專業人士，評估案件性質
   * 根據具體情況，選擇最佳的因應策略
   * 必要時考慮自動補報補繳，減輕處罰
3. **改善內部控制**：
   * 檢討並改善內部交易管理流程
   * 強化交易對象審核機制
   * 定期進行內部稅務風險評估

## 結語

「故意」、「過失」與「不正當方法」的認定是稅務案件中的重要環節，直接影響處罰的嚴重程度。在實務中，稽徵機關通常從交易的客觀情況、資金流向、交易頻率等多方面綜合判斷納稅人的主觀狀態。

企業應建立完善的交易管理機制，確保每筆交易的真實性與合法性，避免因疏忽而誤觸法網。同時，應了解不同主觀狀態對處罰結果的影響，在面臨稅務爭議時，採取適當的應對策略，降低可能的損失。

在下一篇文章中，我們將探討「營業稅與營所稅處理的差異」，分析同一虛設行號案件在不同稅目下的處理方式與影響，敬請期待！