

稅捐處罰法—參考文獻
(有標明頁數者，參看該部分即可)

- 柯格鐘(2013),〈論漏稅罰—德國與臺灣稅捐法律規範之比較〉,《東吳公法論叢》,第6期
- 柯格鐘(2010),〈行為罰、漏稅罰與逃漏稅捐罪—評司法院大法官釋字第五〇三號解釋〉,《月旦裁判時報》,第6期
- 柯格鐘(2019),〈稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁—以納稅者權利保護法第14條規定討論與條文修正建議為中心〉,《臺北大學法學論叢》,第110期,頁71-81。
- 柯格鐘(2014),〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉,《興大法學》,第15期,頁71-73。
- 柯格鐘(2010),〈現行扣繳制度不違憲?—簡評釋字第六七三號解釋〉,《月旦裁判時報》,第3期。
- 陳清秀(2010),〈推計課稅與處罰—評析最高行政法院九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議決議〉,《月旦法學雜誌》,第181期
- 葛克昌(2010),〈漏稅罰之所漏稅額可否推估—最高行政法院九八年八月第二次庭長法官聯席會議決議評析〉,《台灣法學雜誌》,第145期
- 葛克昌(2012),〈稅捐罰與憲法解釋〉,《月旦法學雜誌》,第202期,頁133-139。

學級：財稅法二

姓名：曾逸豪

信箱：r08a21073@ntu.edu.tw

大綱

壹、體系：「稅捐行政罰」與「稅捐刑罰」

一、目的

二、行為罰與漏稅罰

三、逃漏稅捐罪與漏稅罰—兼論：責任條件、「所漏稅額」的認定

貳、對扣繳義務人的處罰

一、現行法針對扣繳義務人「主體」的劃分

二、對扣繳義務人的處罰

參、稅捐規避行為得否處罰

一、原則

二、例外

肆、怠報金、滯報金、滯納金的定性問題

一、怠報金、滯報金

二、滯納金

伍、我國強制合併申報制度下的處罰問題

陸、裁罰參考表相關問題（直接解題）

相關考古題

稅捐處罰法

一窺「表見」法治國家的面貌

壹、體系：「稅捐行政罰」與「稅捐刑罰」

一、目的：對過去違反義務行為予以法律上非難而施加不利益（制裁）

二、行為罰與漏稅罰

（一）德國法觀點：預備與（至少）未遂間的關係—時序階段的前後

1. 前提：申報稅

2. 侵害：一個國家稅捐債權法益（二者目的亦均朝向此）

3. 以是否進入申報時期為標準：區分是預備還是未遂（著手）

*對於引發短漏稅款的危害造成直接危險與否

4. 整年度的稅捐行為：法律上一行為

*行為罰與漏稅罰同時構成：法條競合（補充關係）

*不會發生：「一行為二罰」問題

（二）台灣法觀點：處罰目的、要件不同

司法院大法官釋字第 503 號解釋

納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。

1. 以違反作為義務後是否更有發生短漏稅款的結果為標準

(1)若無：只裁處行為罰

(2)若有：引發行為罰與漏稅罰併罰的狀態

2. 目的及要件均不同

(1)行為罰：制裁違反作為義務

(2)漏稅罰：制裁逃漏稅（必須有「短漏稅款」的結果）

司法院大法官釋字第 503 號解釋

二者處罰目的及處罰要件雖不相同，惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。

司法院大法官釋字第 503 號解釋理由書（節錄）

違反租稅義務之行為，涉及數處罰規定時可否併合處罰，因行為之態樣、處罰之種類及處罰之目的不同而有異…。惟納稅義務人對於同一違反租稅義務之行為，同

時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件者，例如營利事業依法律規定應給與他人憑證而未給與，致短報或漏報銷售額者，就納稅義務人違反作為義務而被處行為罰與因逃漏稅捐而被處漏稅罰而言，其處罰目的及處罰要件，雖有不同，前者係以有違反作為義務之行為即應受處罰，後者則須有處罰法定要件之漏稅事實始屬相當，除二者處罰之性質與種類不同，例如一為罰鍰、一為沒入，或一為罰鍰、一為停止營業處分等情形，必須採用不同方法而為併合處罰，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。從而，違反作為義務之行為，如同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，則從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。

最高行政法院 91 年 6 月份庭長法官聯席會議
司法院釋字第 503 號解釋僅就原則性為抽象之解釋，並未針對稅捐稽徵法第 44 條所定為行為罰，與營業稅法第 51 條第 1 款規定之漏稅罰，二者競合時，應如何處罰為具體之敘明，尚難遽認二者應從一重處罰。
按稅捐稽徵法第 44 條所定為行為罰，以依法應給與他人憑證而未給與為構成要件，與營業稅法第 51 條第 1 款規定之漏稅罰，以未依規定申請營業登記而營業為構成要件，二者性質構成要件各別，非屬同一行為，且其處罰之目的各異，原告等以個別之行為分別違反此兩種處罰之規定，併予處罰，並無違背一事不二罰之法理，自無司法院該號解釋之適用。

(三) 評析：台灣法

(四) 注意事項

以上為行為罰、漏稅罰的「概念」層次說明，本來應該是在「總論」中進行規定，但我國實定法是在各稅目自行規定（欠缺總論規定），所以會因漏稅罰之規範態樣彼此有所不同，其所引發的問題也因此有所不同：

1. 「漏稅罰之行為」與「行為罰的行為」完全或部分重疊

營業稅法第 51 條第 1 款（漏稅罰）

納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 5 倍以下罰鍰，並得停止其營業：

一、**未依規定申請稅籍登記而營業。**

營業稅法第 45 條（行為罰）

營業人未依規定申請稅籍登記者，除通知限期補辦外，並得處新臺幣 3000 元以上 3 萬元以下罰鍰；屆期仍未補辦者，得按次處罰。

*顯然不是以「時序階段」界分

2. 本質是行為罰規定，卻以漏稅罰態樣來處罰

稅捐稽徵法第 44 條

(1)營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。但營利事業取得非實際交易對象所開立之憑證，如經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法處罰者，免予處罰。

(2)前項處罰金額最高不得超過新臺幣 100 萬元。

3. 違反義務之行為規定過於抽象，所以可涵攝之行為範圍非常多樣

營業稅法第 51 條第 3 款

三、短報或漏報銷售額。

[簡評]（詳參：漏稅罰構成要件）

合理的情況應該視有無隱匿課稅事實存在，若已將課稅的重要事實充分揭露者，不得處罰。

4. 違反處罰法定

營業稅法第 51 條第 7 款

七、其他有漏稅事實。

三、逃漏稅捐罪與漏稅罰

(一) 刑事法優先

行政罰法第 26 條第 1 項

一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。但其行為應處以其他種類行政罰或得沒入之物而未經法院宣告沒收者，亦得裁處之。

(二) 漏稅罰

最高行政法院 98 年 8 月第 2 次庭長法官聯席會議決議

稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明者，得依所得稅法第 110 條第 1 項規定對之處以罰鍰。

1. 構成要件該當

(1) 客觀構成要件

① 違反協力義務之行為（例如，漏報或短報所得額）

***關鍵：隱匿課稅要件事實**

② 發生「短漏稅款」之結果

③ 具有因果歸責

(2) 主觀構成要件—責任條件

納稅者權利保護法第 16 條第 1 項

納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。
(實務：輕過失)

[評析]

[說明]

解釋函令乃解釋性行政規則，納稅義務人因不知或違反行政規則，採取與稅捐稽徵機關不同之法律見解，是否即有「過失」，值得懷疑。

a. 構成要件層次下的「過失」：應注意而不注意
違反日常生活往來所必要的客觀注意義務（亦即客觀結果預見或迴避義務），申言之，此屬一個與行為人具有相同身分領域且理性謹慎之行為人，處於同樣情況下時所應具備的注意義務標準。

b. 欲認為納稅義務人具有「過失」，必須該納稅義務人對於法律資訊可期待其注意而竟未注意始可，一般而言，僅形式意義與實質意義的法律方在「可期待其注意的法律資訊」之列，並不包含行政規則，故而僅憑法律見解的認知不同即逕認為有過失而予處罰，亦屬違法處分。

2. 違法性

3. 有責性

通說認為，罪責的本質在於意思形成與決定的可非難性。

行為人自其故意或過失犯行所顯示的法敵對、漠視或對於注意規範的疏忽、不注意的意念。

「過失罪責」是以行為人的「個人能力」為準，判斷在個案中其是否「能夠」符合客觀注意規範的個人能力（能注意而不注意）。

納稅者權利保護法第 16 條第 2 項

納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。

[不法意識]

行為人對於其行為之「不法性」在事實上有所認識。

- a. 只要行為人實際知道其行為「不為法律所容」即具有不法意識，並不要求確切認識其行為的處罰規範與內容或其行為具有可罰性。
- b. 至若「應認識而實際上未認識」其行為之不法性者，應視其「實際上未認識」是否得予避免而異，若屬於「不可避免」(的禁止錯誤)，則會排除罪責。

4. 「所漏稅額」的認定

(1) 爭議緣起

我國個別稅法之中常見有諸如按「核定應納稅額」或「補繳稅額」，以及按「所漏稅額」處以一定倍數以下罰鍰的規定，導致在核定本稅時稅捐稽徵機關因納稅義務人違反其稽徵協力義務致其無法或難以調查時，除了經由推計課稅得出納稅義務人之本稅補繳稅額以外，同時按照推計之結果，進行裁處一定倍數以下之處罰，此種作法迭生爭議。

- ① 德國法：裁量因素（之一）
- ② 台灣法：類似處罰要件？

(2)實務見解

最高行政法院 98 年度 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明者，得依所得稅法第 110 條第 1 項規定對之處以罰鍰。其罰鍰金額，法律明定為所漏稅額兩倍以下。至個人綜合所得稅漏稅額之計算，依現行所得稅法規定，係以個人綜合所得總額（包括稽徵機關核定之個人財產交易所得）為計算基礎，並不因所得核定方式之不同而有不同。是稽徵機關如依查得之資料按財政部頒定財產交易所得標準推計核定財產交易所得，該核定所得額之行政處分未經依法單獨或併隨相關行政處分撤銷或變更，且其所核定之所得額已得作為核定補徵稅額之計算基礎者，則於稽徵機關證實納稅義務人違反所得稅法第 110 條第 1 項規定而應對之處以罰鍰時，自亦得以該核定之財產交易所得，作為核定其漏稅額之計算基礎，並無針對漏稅額之計算，應另行舉證證明該筆財產交易有無所得或所得多寡之法律或法理依據。

(3)學說見解：有三種

① 未達確切證明部分，均以無罪論

稅捐債務法與稅捐處罰法應嚴予區分

A. 基於不自證己罪（緘默權）：沒有協力義務

B. 基於罪疑為輕：確切證明

② 條文區分

A. 按「核定應納稅額」或「補繳稅額」

*沒有解釋空間，只能照做

B. 按「所漏稅額」

*有解釋空間，令法院不受本稅處分之拘束，

有權自為審查本於自由心證確認所漏稅額而為
處罰之判決

③ 條文區分＋替代方案

按「所漏稅額」部分，可採用「收入從高計算、成本
費用從低計算」的方式加以認定。蓋此部分具有客觀
存在的市場調查結果，屬於稅捐機關得達到「確切證
明」程度之部分，且基於罪疑為輕，必須站在有利於
納稅人的角度，「收入從高計算、成本費用從低計
算」的方式，所得到的是「最小數額」的結果。

納稅者權利保護法第 14 條第 4 項

納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依
推計結果處罰。

[評析]

[立法論]

(三) 德國法下的逃漏稅捐罪

1. 逃漏稅捐罪與漏稅罰，目的均在制裁「逃漏稅」
2. 漏稅罰是作為逃漏稅捐罪的「網羅性補充規定」

(四) 我國法下的逃漏稅捐罪（稅稽 41-43、47）

稅稽法第 41 條（未明文處罰未遂犯）

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、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金。

最高法院 73 年第 4 次刑事庭會議決議

稅捐稽徵法第 41 條係以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐為其犯罪構成要件，所謂詐術必須積極行為始能完成，至以其他不正當方法，亦必具有同一之形態，方與立法之本旨符合。

[評析]

* 非「故意犯」，即納入漏稅罰射程

* 欠缺處罰「未遂犯」之明文

* 未發生短漏稅捐結果，無法裁處漏稅罰，就只能看能否構成偽造文書罪等

貳、對扣繳義務人的處罰

一、現行法針對扣繳義務人「主體」的劃分

所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款

二、薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、告發或檢舉獎金、結構型商品交易之所得，及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，其扣繳義務人為機關、團體、學校之責應扣繳單位主管、事業負責人、破產財團之破產管理人及執行業務者；納稅義務人為取得所得者。

(一)機關、團體、學校—責應扣繳單位主管

(二)事業—事業負責人

釋字第 673 號解釋理由書第三段

納稅義務人自機關、團體或事業受有所得稅法第八十八條第一項第二款之所得，雖給付各該所得者為機關、團體或事業，並非機關、團體之主辦會計人員或事業負責人。惟政府機關出納人員據以辦理扣繳事務等出納工作之會計憑證，須由主辦會計人員或其授權人簽名、蓋章，會計人員並負責機關內部各項收支之事前審核與事後複核（會計法第一百零一條第一項、第九十五條規定參照），因此係由會計人員實質參與扣繳事務；而於團體之情形，可能由會計人員實際辦理團體之扣繳事務。另事業負責人則代表事業執行業務，實際負該事業經營成敗之責，有關財務之支出，包括所得稅法上之扣繳事項，自為其監督之事務。是上開規定課予主辦會計人員及事業負責人扣繳義務，較能貫徹就源扣繳制度之立法目的，且對上開人員業務執行所增加之負擔亦屬合理，並非不可期待，與憲法第二十三條比例原則尚無牴觸。

[評析]

二、對扣繳義務人的處罰

所得稅法第 114 條第 1 款

扣繳義務人如有下列情事之一者，分別依各該款規定處罰：

一、扣繳義務人未依第八十八條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處一倍以下之罰鍰；其未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處三倍以下之罰鍰。

釋字第 673 號解釋第四段（節錄）：

扣繳為稽徵機關掌握稅收、課稅資料及達成租稅公平重要手段，扣繳義務人如未扣繳或扣繳不實，或未按實申報扣繳憑單，不僅使稅源無法掌握，影響國家資金調度，亦造成所得人易於逃漏稅。尤以所得人為非中華民國境內居住之個人或在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業，係以就源扣繳作為主要課稅手段，倘扣繳義務人未依規定辦理扣繳稅款，可能導致逃漏稅之結果，損及國家稅收。…七十八年十二月三十日修正公布及九十年一月三日修正公布之所得稅法第一百十四條第一款…於扣繳義務人未依所得稅法第八十八條規定扣繳稅款者，限期責令其補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，並予以處罰，以督促為扣繳義務人之機關、團體主辦會計人員、事業負責人依規定辦理扣繳稅款事項，乃為確保扣繳制度之貫徹及公共利益所必要。

釋字第 673 號解釋第五段（節錄）：

…扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單者，因所造成國庫及租稅公平損害情節較輕，乃按應扣未扣或短扣之稅額處一倍之罰鍰，處罰尚未過重；其於通知補繳後仍拒未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款者，因違反國家所課予扣繳稅捐之義務，尤其所得人如非中華民國境內居住之個人或在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業，扣繳義務人未補繳稅款，對國家稅收所造成損害之結果，與納稅義務人之漏稅實無二致，且又係於通知補繳後仍拒未補繳，違規情節自較已補繳稅款之情形為重，乃按上開稅額處三倍之罰鍰，其處罰尚非過當。準此，系爭所得稅法第一百十四條第一款規定，限期責令扣繳義務人補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單部分，暨就已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，按應扣未扣或短扣之稅額處一倍之罰鍰部分；就未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰部分，尚未牴觸憲法第二十三條之比例原則，與憲法保障人民財產權之意旨無違，亦無違背憲法第七條平等權、第十九條租稅法律主義可言。

[評析]

參、稅捐規避行為得否處罰

一、原則：X（補稅即可，無庸裁罰）

納稅者權利保護法第7條第3項（此乃：一般防杜條款）

納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。

「稅捐規避」乃鑽稅法漏洞之脫法行為，也就是說，迂迴地迴避課稅要件之該當，由於多出自徵納雙方「法律見解的不同」導致，故而稅捐規避行為，欠缺故意與過失，因而不具備可罰性。

***此處說明皆建立在行為人面對調查時，充分揭露法律形式安排、金流等重要事實**

二、例外：○（違反真實義務、違反充分揭露）

納稅義務人在進行稅捐規避行為之外，對於稅捐機關進行稅捐規避行為之調查，有可能另以積極或消極行為進行掩飾、誤導，或者是拒絕配合調查，仍可能構成稅捐行政罰，甚至是逃漏稅捐罪

納稅者權利保護法第7條第8項

第三項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。

肆、怠報金、滯報金、滯納金的定性問題

***區別實益：是否適用處罰法的原理原則、故意過失的要求**

一、怠報金、滯報金

(一) 行為罰說

釋字第 356 號解釋

營業稅法第四十九條就營業人未依該法規定期限申報銷售額或統一發票明細表者，應加徵滯報金、怠報金之規定，旨在促使營業人履行其依法申報之義務，俾能確實掌握稅源資料，建立合理之查核制度。加徵滯報金、怠報金，係對營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。

(二) 間接強制手段

旨在督促（未來）履行申報義務，針對不履行或為準時履行租稅申報義務，所加徵之金錢給付。

二、滯納金—兼論：納保法 v.s 稅稽法

稅捐稽徵法第 20 條

依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾 2 日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾 30 日仍未繳納者，移送強制執行。但因不可抗力或不可歸責於納稅義務人之事由，致不能於法定期間內繳清稅捐，得於其原因消滅後 10 日內，提出具體證明，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納經核准者，免予加徵滯納金。

財政部 82 年台財稅第 811688010 號函參照

逾期繳納核定之遺產稅或贈與稅應納稅額者，每逾 2 日加徵應納稅額 1% 滯納金，最高 30 日，計 15%。

修正草案

一、滯納金加徵率由「每逾二日」調降為「每逾三日」按滯納數額加徵百分之一，並增訂其施行日期由行政院定之。

(一) 間接強制手段兼具遲延利息

旨在督促(未來)履行繳納義務，針對不履行或為準時履行租稅繳納義務，所加徵之金錢給付。

釋字第 746 號解釋

滯納金係為督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成之公益損害，與怠金**相類**，兼具遲延利息之性質，與滯報金為行為罰之性質不同。

並非透過移送行政執行署為行政執行作為強制手段，而係以加徵滯納金方式，計算納稅義務人本應繳納稅款以外的附帶給付

(二) 行政罰說

納稅義務人違反「遵期履行繳納稅款」之行為義務而對違反過去義務的制裁。

* 不因義務履行而免除

納稅者權利保護法第 7 條第 7 項

第 3 項之滯納金，按應補繳稅款百分之十五計算；並自該應補繳稅款原應繳納期限屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅款，依各年度 1 月 1 日郵政儲金 1 年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。

1. 實務見解：一該當即 15%。

2. 學說見解：15% 應屬於最高上限的預設

(一) 間接強制手段兼具遲延利息

(二) 行政罰說

伍、我國強制合併申報制度下的處罰問題

在「稅捐程序法」時，我們了解到作為權利主體的個人本不應發生改變，各人得以自行其揭露課稅資訊而不必透過他方配偶，只不過在程序法上合併為同一個申報單位(家戶單位)。然而我國的強制合併申報制度，用程序法改變了實體法關係，只有身為「納稅義務人」配偶才有人格，則調查、補稅、處罰均由該配偶負擔。針對「處罰」而言，若因而令納稅義務人承擔非屬短漏「自己」稅款行為所生之裁罰責任，將違反「個人罪責原則」

陸、裁罰參考表問題(直接解題)

[109 年第二題第二小題]

營利事業所得稅之課徵，依所得稅法第 22 條之規定，其會計基礎以權責發生制為原則；個人綜合所得稅，則無明文規定。就此，司法院大法官釋字第 377 號解釋（84 年 3 月 31 日）表示：「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第十四條及第八十八條規定並參照第七十六條之一第一項之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於該年度。」該號解釋理由書則又說明：「於公務員因法定原因停職……復職時一次補發停職期間之俸給，與納稅義務人得依己意變動其所得給付時間之情形不同，此種所得係由長期累積形成，宜否於取得年度一次按全額課稅，應於所得稅法修正時予以檢討。」。惟所得稅法雖歷年來迭經過修正，但對此部分仍無明文加以規範。後財政部 88 年 8 月 12 日公布一則函釋，係認為：「公務員因案停職，嗣經判決確定而獲復職，一次補發停職期間之薪資所得，均屬實際補發年度之所得，扣繳義務人應於給付時辦理扣繳。」

（一）公務員某甲因案停職，後經無罪確定判決而復職，遂補發薪資，因國稅局認為系爭 88 年函釋違反釋字第 377 號解釋，乃依釋字第 377 號解釋，以收付實現原則累進課稅。甲對此不服，經復查訴願均遭駁回，乃向高等行政法院起訴，試問甲得為何種主張？（20 分）

（二）有一債務人對債權人甲負有本金及利息債務，後甲未獲清償，乃向法院提起訴訟確定並經強制執行，就甲所獲配之金額國稅局除認為應先抵充利息，又因甲對此未為申報，國稅局乃依 91 年 3 月 1 日函釋處以罰鍰並補徵實際獲配年度之稅額。甲對此不服，經復查訴願均遭駁回，乃向高等行政法院起訴，試問甲得為何種主張？（30 分）

***關鍵：協力義務發生之原因？漏稅罰之責任條件？**

[108 年第一題]

某甲因民事爭訟案件，經與對造當事人之地主達成「損害賠償之訴訟和解」，取得對方因終止承租土地租約所給予之拆遷補償費。甲就其所領取上開之拆遷補償費，在辦理 106 年度個人所得稅結算申報時，並未加以申報。嗣後經該管之稅捐稽徵機關所查獲，乃依財政部函釋，計入甲當年度之其他所得，核定其應補繳稅款 881 萬元；另以甲未先向主管機關查詢，即自行主觀認定無須申報上開拆遷補償費，應屬有過失為由，按上開所漏稅額處以一倍之罰鍰；另同時就甲名下所有之房地產，函發土地登記機關，作出限制移轉登記處分，藉以保全上開之稅捐及罰鍰債權。試問：上開稅捐稽徵機關所為各個處分，是否均屬適法？（50%）

***關鍵：漏稅罰之責任條件？（同上）**

[107 年第二題第二小題]

(題目另寄)

***關鍵：**怠報金的性質？漏稅罰之責任條件？（同上）

[106 年第一題]

納稅者權利保護法第 14 條第 1 項前段明定：「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅。」同條第 4 項則規定：「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」試依法理評析該等規定之得失。又如適用該等規定時，應作何種法律解釋，試具己見討論之。(25%)

***關鍵：推計課稅之要件？依推計結果制裁之容許性？**

[106 年第四題]

甲前因被公司解雇失業在家，思考應如何自立營生，遂在網路上開始經營網拍事業，因甲於網路上所銷售商品，秉持薄利多銷的原則，品質很好價格卻相當親民，故每月營業額均可超過 100 萬元以上。惟甲遲遲未辦理營業登記，亦未申報相關營業稅與所得稅，遭國稅局在「網路名店百萬查核專案」中所查獲，被命應補繳營業稅及所得稅共計 50 萬元，同時以漏稅罰為由，遭罰二倍共計 100 萬元罰鍰。試問，依照上述題目所述之事實，甲究竟短漏了哪些種類的稅捐？本件是否該當漏稅罰應受制裁事由？甲以不知稅捐法律規範為由主張應予免罰，是否有理？（25%）

*關鍵：漏稅罰之責任條件？（同上）

（一）課稅範圍（本案似乎是「獨資」之營利事業）

1. 營業稅

在中華民國境內銷售貨物

營業稅法第 1 條

在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。

2. 營利事業所得稅？

(1)104 至 106 年度：○

以其全年營利事業所得稅應納稅額之半數，減除尚未抵繳之扣繳稅額，計算其應納之結算稅額

[（應納稅額 × 1/2）－尚未抵繳之扣繳稅額]

(2)107 年度以後：X（免計算及繳納）

所得稅法第 71 條第 2 項

獨資、合夥組織之營利事業應依前項規定辦理結算申報，無須計算及繳納其應納之結算稅額；**其營利事業所得額，應由獨資資本主**或合夥組織合夥人依第十四條第一項第一類規定**列為營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅**。但其為小規模營利事業者，無須辦理結算申報，由稽徵機關核定其營利事業所得額，直接歸併獨資資本主或合夥組織合夥人之營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。

3. 個人綜合所得稅（營利所得）

（1）104 至 106 年度

以其全年營利事業所得稅應納稅額之半數，減除尚未抵繳之扣繳稅額，計算其應納之結算稅額

$$[\text{營利事業所得額} - (\text{應納稅額} \times 1/2)]$$

（2）107 年度以後

= 營利事業所得額

[105 年第二題]

甲投資開設 A 醫院，因未具醫生執照，乃登記醫生乙為醫院負責人。A 醫院年度所得應歸何人繳納綜合所得稅？A 醫院於給付醫院員工薪資時，扣繳義務人為何？扣繳義務人如未依法扣繳稅款、亦未依限補繳，經稽徵機關依行為時所得稅法第 114 條第 1 項第 1 款，按其應扣未扣稅額處三倍之罰鍰。扣繳義務人不服，以該條款嗣後已改為「三倍以下」為由，提起復查。稽徵機關於復查決定書之裁量理由僅稱，依新修訂之「稅務違章案件裁罰金額倍數參考表」，該案件仍應處三倍罰鍰。扣繳義務人如仍有不服，得為何種主張？（25%）

[101 年第二題]

扣繳義務人甲因未於期限內補繳短扣之稅額，稽徵機關按當時所得稅法第 114 條第 1 項第 1 款，按扣繳稅額處三倍罰鍰，甲主張其非故意，且該條款已改為「三倍以下」應予撤銷，提起復查，復查決定以該條款雖已修改，但新修訂之「稅務違章案件裁罰金額倍數參考表」仍為三倍，無撤銷必要而駁回。甲不服，得為何種主張？若法律未變更，在行政訴訟中裁罰參考表作有利變更，當事人可否主張適用新的參考表？

86 台財稅 861924319

核釋醫院、分院、附設門診部或診所等私立醫療機構之所得，原則上，應依本部六十八年一月九日台財稅第三〇一二三號函釋，以各該私立醫療機構申請設立登記之負責醫師為對象，核課其執行業務所得；但如經查明另有實際所得人者，應視個案情形，以實際所得人為對象，依所得稅法第十四條規定辦理。請查照。

所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款

納稅義務人有下列各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第九十二條規定繳納之：

二、機關、團體、學校、事業、破產財團或執行業務者所給付之薪資、利息、租金、佣金、權利金、競技、競賽或機會中獎之獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、告發或檢舉獎金、結構型商品交易之所得、執行業務者之報酬，及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得。

所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款

前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：

二、薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、告發或檢舉獎金、結構型商品交易之所得，及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，其扣繳義務人為機關、團體、學校之責應扣繳單位主管、事業負責人、破產財團之破產管理人及執行業務者；納稅義務人為取得所得者。

稅捐稽徵法第 48 條之 3

納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。

85 年財政部台財稅字第 851912487 號函

八十五年七月卅日修正公布之稅捐稽徵法第四十八條之三規定「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律」，上開法條所稱之「裁處」，依修正理由說明，包括訴願、再訴願（編者註：已無再訴願程序）及行政訴訟之決定或判決。準此，稅捐稽徵法第四十八條之三修正公布生效時仍在復查、訴願、再訴願及行政訴訟中，尚未裁罰確定之案件均有該條之適用。

1. 尚在本條所稱之「裁處時」
2. 處罰法律發生變更，有稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定之適用
*「三倍」→「三倍以下」
3. 即便「裁罰參考表」並未修正變更，復查決定仍有未適用新法律予以裁量之違法（裁量怠惰或裁量濫用）
*「裁罰參考表」並非取代個案裁量