

刊登於東吳公法論叢第6卷，2013年7月，第399-424頁。

## 論漏稅罰—德國與台灣稅捐法律規範之比較

柯格鐘\*

### 目次

一、前言：漏稅罰規範體系之定位問題

二、漏稅罰之定位

（一）德國法：作為逃漏稅捐罪的補充規定

（二）台灣法：作為行為罰的加重結果罰

（三）小結：應釐清逃漏稅捐罪、漏稅罰與行為罰的適用界線

三、漏稅罰之構成要件

（一）德國法：統一而明確的處罰規定

（二）台灣法：行為未必清楚、主觀構成要件則欠缺實際作用的處罰規定

（三）小結：重新制定漏稅罰之構成要件

四、漏稅罰之法律效果

（一）德國法：明確的處罰上限，不違反比例原則

（二）台灣法：以倍數處罰，常常是情輕而罰重

（三）小結

五、結論：台灣的漏稅罰規定乃是法治國原則中最大的漏洞【東吳公法論叢第6卷，2013年7月，第399頁】

### 一、前言：漏稅罰規範體系之定位問題

行為人違反行政法所規定的行為義務，包括應不作為而作為（Handlungen）、應作為而不作為（Unterlassungen）或採取容忍（Duldungen）態度在內，主管機關對於違反義務者，依據法律規定，課以刑事（刑事罰）以外的處罰，以進行制裁（Sanktion）者，稱為行政罰。我國學說在討論上，一般認為行政罰包括秩序罰、懲戒罰與執行罰等三者，惟最後者之執行罰，係對行為人已確定的行為義務，促使其將來履行義務之督促或間接強制手段，本質上並非追究行為人過去違反義務的責任，執行罰因此不具有行政罰的行為制裁意義<sup>1</sup>。真正具行為制裁性質之行政罰，因此只有秩序罰與懲戒罰，兩者間再依據

\* 成功大學法律學系副教授。

1 Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, München 2009, § 20 Rn. 15. 廖義男，行政罰法之制定與影響，廖義男主編：行政罰法，2008年，頁19；陳新民，行政法學新論，2005年，頁394；陳敏，行政法總論，2009年，頁698；林合民，行政制裁，李建良等合著，行政法入門，頁409。

其所應適用的法律規範、主體與程序（包括行政程序與救濟程序），區分成主管機關對一般人民所作的秩序罰，及對具有特別身分關係之行為人，例如對於公務員或專門職業人員（律師、會計師、醫師等），因違反該身分關係而特有之行為義務，進行制裁的懲戒罰（或稱紀律罰）。由於秩序罰或懲戒罰，概念上均係對行為人過去違反義務之行為所作的制裁，因此若將其統稱為「違反義務行為罰」或簡稱「行為罰」，當無疑問。此一由數個不同的法條乃至於數個不同法律規範所共同形塑並建構的行為罰，即可稱之為行為罰規範體系。

然而，在我國稅捐制裁法的規範實務中，除稅捐刑事罰之規範，係由稅捐稽徵法第 41 條至第 43 條，以及同法第 47 條之規定所組成外，屬於稅捐行政罰的規範中，除行為罰之規範體系，【東吳公法論叢第 6 卷，2013 年 7 月，第 400 頁】例如稅捐稽徵法第 44 條至第 46 條、所得稅法第 106 條以下，以及加值型及非加值型營業稅法第 45 條以下規定之外，尚普遍存在一套與行為罰之規定相互作用的規範體系，此即稅法學界或財政學界一般所稱之「漏稅罰」規範<sup>2</sup>。所謂「漏稅罰」，一般而言，指在法條規範字眼中，出現「所漏稅額」或「所漏稅款」等字義，並由稅捐機關對於義務違反者，按照法律規定之「所漏稅額」或「所漏稅款」，處以一定倍數以上或一定倍數以下的行政罰鍰。該當此處所稱之「漏稅罰」規範者，例如，所得稅法第 110 條第 1 項、第 2 項、第 110 條之 2 第 1 項；所得基本稅額條例第 15 條第 1 項、第 2 項；營業稅法第 51 條第 1 項、第 52 條；遺產及贈與稅法第 45 條、第 46 條；貨物稅條例第 32 條；證券交易稅條例第 9 條之 2；期貨交易稅條例第 5 條第 1 項；房屋稅條例第 16 條；特種貨物及勞務稅條例第 22 條第 1 項、第 2 項、第 23 條第 1 項等，均屬此類。此等規範之適用，須在現實上存在「短漏稅捐」之結果為前提要件。相較於行為罰規範係強調行為人違反稅捐法上的行為義務，漏稅罰規範無寧更強調行為人之行為，在現實上導致「短漏稅捐」結果的發生，故而漏稅罰一般認為屬於所謂「結果罰」，乃立法者著眼於「短漏稅捐」結果之出現，因而特別制定有別於行為罰規範，對於違反義務之行為人，施以通常為較重制裁的法律規範。

以發生短漏稅捐結果作為構成要件，也以此結果作為裁罰基準的漏稅罰規範體系，司法院大法官在向來的釋憲實務上，似亦毫無疑義的加以接受。最早在司法院大法官解釋文書中出現「漏稅罰」字眼者，厥為楊建華大法官在 1993 年 10 月 8 日公布之釋【東吳公法論叢第 6 卷，2013 年 7 月，第 401 頁】字第 327 號解釋的一部不同意見書。氏提及：「按租稅秩序罰有漏稅罰與行為罰之別。漏稅罰乃因納稅義務人未履行租稅法上之稅捐義務，故其處罰恆以漏稅金額為基礎，而科以若干倍數之罰鍰」，反之「行為罰乃係因租稅法上課人民作為或不作為義務，不以涉及漏稅為必要，故行為罰祇應斟酌其行為或

2 國內學界之代表性見解，法學界請參葛克昌，行為罰與金錢給付罰不併罰原則——評釋字第五〇三號解釋，月旦法學雜誌，第 67 期，2000 年 12 月，頁 169 以下；陳清秀，稅法總論，2010 年，頁 630；財政學界請參，王建煊，租稅法，2006 年，頁 43-44。

不行為之情節，科處一定金額以上及以下之罰鍰，不應以漏稅金額為基礎」，乃具體而微地指出，漏稅罰與行為罰在租稅秩序罰中併立且彼此相互區分的法律關係。

正式出現「漏稅罰」的大法官解釋，乃稍後在 1994 年 2 月 4 日公布之大法官釋字第 337 號解釋。在該號解釋理由書中提及：「違反稅法之處罰，有因逃漏稅捐而予處罰者，亦有因違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者，營業稅法第五十一條第一項本文規定……依其意旨，乃係就漏稅行為所為之處罰規定，因之，對同條項第五款之『虛報進項稅額者』加以處罰，自應以有此行為，並因而發生漏稅之事實為處罰要件，此與稅捐稽徵法第四十四條僅以未給付或未取得憑證為處罰要件，不論其有無虛報進項稅額並漏稅之事實者，尚有不同」。值得注意者，在此後解釋中隱約提及，漏稅罰仍係以有「違反義務」之行為為前提，並以此一「違反義務」行為發生漏稅事實為處罰要件，由於漏稅為結果事實，故而，漏稅罰規範之適用，必須存在「違反義務之行為」與因行為而產生的「漏稅結果事實」，作為適用要件。

稍後在 1994 年 2 月 25 日公布之大法官釋字第 339 號解釋理由書，引述前楊大法官曾指出的觀點，明確表示：「惟租稅秩序罰，有行為罰與漏稅罰之分，如無漏稅之事實，而對單純違反租稅法上作為或不作為之義務者，亦比照所漏稅額處罰，顯已逾越處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨」。本號解釋除仍秉持漏稅罰與行為罰併立的思維邏輯以外，主要強調兩者在法律效果上的歧異，亦即屬於無漏稅結果之行為罰，其處罰不得比【東吳公法論叢第 6 卷，2013 年 7 月，第 402 頁】有漏稅結果之漏稅罰為重，否則有牴觸憲法比例原則之疑慮。

同樣以漏稅罰及行為罰併立為前提，1994 年 7 月 8 日公布之大法官釋字第 356 號，在解釋理由書中指出：「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制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事」。在此號解釋中，大法官除延續以往漏稅罰與行為罰併立之思維，指出系爭之行為罰規範目的，並將滯報金與怠報金均列屬行為罰規範以外，值得注意者，乃此號解釋將「逃漏稅捐」與「漏稅罰」等同視之，至少從文義之上下文以觀，「逃漏稅捐」似涵蓋「漏稅罰」之概念在內。

由於在各稅立法中普遍存在，漏稅罰與行為罰各自規定並分別判斷適用之體系，故兩者彼此間究竟是併罰或從一重處罰的關係，實務與學說上有不少爭議。2000 年 4 月 20 日公布大法官釋字第 503 號，解釋文指出：「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。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。是違反作為義務之行為，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，如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。本院釋字第三五六號解釋，應予補充」。自此，漏稅罰與行為罰在滿足一定條件前提下應不得併罰的看法，乃成為我國稅捐實務界之共通意見。**【東吳公法論叢第 6 卷，2013 年 7 月，第 403 頁】**

然而，漏稅罰規範僅以「短漏稅捐」結果之一定倍數，作為制裁違反義務行為人之裁罰基準者，似乎並不完全合於制裁法中普遍適用之基礎原則，亦即罪責原則或罰責原則 (Schuldprinzip)，蓋在罪責或罰責原則下，制裁法律所欲非難的重點，並非行為結果，而是行為人之行為本身，亦即行為本身的可非難性。基於此一原則，我國在 2005 年公布、2006 年施行之行政罰法第 18 條第 1 項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力」。從該條規定即可得知，除行為本身的應受責難程度以外，短漏稅捐之事實結果，即為「所生影響」或行為人「因違反行政法上義務所得之利益」，理論上應屬稅捐機關在考量制裁違反義務之行為人時，進行罰鍰裁量時所應綜合考量的各種因素之一，從而，稅捐立法者實際上，並無另外在行為罰規範以外，制定漏稅罰規範的必要性。固然，前文中所提及之各稅法，其多數有關漏稅罰的立法，應該是制定在我國現行之行政罰法立法以前，吾人不能只因後法之立法，進而回頭去非難前法，但部分之漏稅罰法規範，例如特種貨物及勞務稅條例第 22 條第 1 項、第 2 項，以及同法第 23 條第 1 項之規定，顯然是制定在行政罰法之立法以後，且往後我國稅捐立法者在修訂相關各稅之漏稅罰規範時，無寧亦應同時考量前述原則及上述行政罰法之規定。撇開上述問題不論，漏稅罰之「違反義務」行為與行為罰之「違反義務」行為，兩者是否同一？或兩者係屬完全不同之行為態樣？若同一者，漏稅罰作為結果罰，與行為罰間，是否形成相當於刑法中之「加重結果犯」的法律關係？若屬不同一者，漏稅罰作為結果罰，與行為罰之間，究竟具備何種關係？漏稅罰之行為，與稍後仍將進一步論述的逃漏稅捐罪行為（稅捐稽徵法第 41 條），彼此間又應如何區分？又漏稅罰規範，其一概以「短漏稅捐」結果之倍數，作為量罰基準的處罰方式，是否合於憲法之比**【東吳公法論叢第 6 卷，2013 年 7 月，第 404 頁】**例原則？凡此種種，不僅涉及到我國行為罰、漏稅罰與逃漏稅捐罪三者，行為彼此間應如何區分與規範應如何適用的問題，由於我國稅捐立法中普遍存在著此種漏稅罰與行為罰併立的規範體系，如前所述，並不合於罪責或罰責原則，也不合於前述行政罰法的規定，則在其他亦屬大陸法系的先進國家例如德國稅捐法中，是否也存在著同樣問題？德國人又是如何地展開其租稅秩序罰的法律規範？這是本文希冀能從比較法的觀點，將我國稅捐法與德國稅捐法規範作相互比較後，希望能釐清上述數個問題答案的主要動機。

擬與我國漏稅罰規定相比較之德國法規定，乃該國於 1977 年制定的稅捐通則

(Abgabenordnung 1977) 第 378 條，義務人因重大過失而短漏稅捐 (Leichtfertige Steuerverkürzung) 罰之規定，以下簡稱為「短漏稅罰」。此一規定，屬於稅捐通則之第八章 (Achter Teil) 「稅捐刑罰及罰鍰規定、稅捐刑罰及罰鍰程序」(Straf- und Bußgeldvorschriften, Straf- und Bußgeldverfahren)，第二節「罰鍰規定」共九個條文規定中之第二個條文的規定。其中第一條，亦即第 377 條規定，係稅捐秩序罰之定義規定。依據該定義規定，所謂稅捐秩序違反行為，係指「違反稅法規定而課處行政罰鍰的行為」、「違反稅捐秩序行為，除稅法別有規定外，適用行政罰法第一章之總則規定」。除第 377 條之定義規定與相互比較之第 378 條「短漏稅罰」規定以外，第 379 條以下至第 383a 條，全部屬於稅捐危害行為 (Steuergefährdung) 之規定，以下簡稱為「危害行為罰」。德國之稅捐秩序罰，因此在規範架構上，亦可以形式地區分包括「短漏稅罰」與「危害行為罰」兩種。稅捐「危害行為罰」，相當於我國稅捐法上所稱行為罰之規範，蓋因其同樣處罰行為人，例如未保存憑證或未貼用印花等違反稽徵協力義務之行為，從而，第 378 條之「短漏稅罰」規定，概念上即應相當於我國漏稅罰的規定，本文乃因此據以為【東吳公法論叢第 6 卷，2013 年 7 月，第 405 頁】此一文章的比較基礎。

## 二、漏稅罰之定位

德國法有關因重大過失而短漏稅罰之規定，與我國漏稅罰的規範相比，最大的歧異之點，應在於漏稅罰規定於整個稅捐制裁法中的定位問題。換言之，德國稅捐通則第 378 條有關「短漏稅罰」之行為規定，係用以補充同法第 370 條逃漏稅捐行為 (Steuerhinterziehung) 罪的規定，故短漏稅罰之行為與逃漏稅捐罪的行為在客觀態樣上完全一致，與後述第 379 條至第 383a 條所規定之稅捐危害行為態樣，並不相同。但我國有關漏稅罰之規範，卻完全被定性並解釋為行為罰的結果罰，故納稅義務人只要違反稅捐稽徵協力義務之行為出現短漏稅款的客觀結果者，其主觀構成要件不論是故意或過失，即在我國稅捐實務上對以論以漏稅罰。

### (一) 德國法：作為逃漏稅捐罪的補充規定

稅捐通則第 378 條第 1 項規定：「納稅義務人 (Steuerpflichtiger) 或為他人處理稅捐事務之人 (bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen)，以輕率 (leichtfertig) 的方式而有第 370 條第 1 項規定之任一行為者，乃稅捐秩序違反行為 (Ordnungswidrigkeit)。第 370 條第 4 項至第 7 項之規定，亦有適用」；第 2 項規定：「本條規定之稅捐秩序違反行為，最高可處 5,000 歐元之罰鍰」；第 3 項規定：「行為人在稅捐稽徵機關未對其本人或其代理人告知，正在進行對其系爭行為的稅捐刑罰或罰鍰程序以前，即對於稅捐稽徵機關更正其先前所為之不正確、補充其不完全，或者補申報先前所未申報的稅捐資料者，【東吳公法論叢第 6 卷，2013 年 7 月，第 406 頁】免課罰鍰。

第 371 條第 3 項及第 4 項之規定，亦有適用」<sup>3</sup>。由於該條規定直接引用了同法第 370 條第 1 項逃漏稅捐罪之行為構成要件的規定，故而，在此本文亦同時指出稅捐通則第 370 條第 1 項之規定：「任何人以下列之行為，而使其本人或其他第三人因此而短漏稅捐或獲得不當之稅捐利益時，處五年以下有期徒刑或罰金。1.對稅捐機關或其他機關，就稅捐上重要之事實給予不正確或不完全的說明者 2.對稅捐機關，因違反義務而使其陷於不能知悉稅捐上重要之事實者 3.違反義務而未使用稅捐印花或稅捐印戳者」。同法第 370 條第 2 項規定：逃漏稅捐之未遂行為亦具可罰性，故亦應適用刑罰加以制裁。

依據上述規定，吾人可瞭解，稅捐通則第 378 條之短漏稅罰的規定，係屬同法第 370 條第 1 項之逃漏稅捐罪行為的網羅性補充規定（Auffangtatbestand）<sup>4</sup>，換言之，兩者之行為在客觀上完全一致，惟逃漏稅捐罪係屬犯罪行為（Straftat），故必須證明行為人係基於故意（Vorsatz）而為，故意為判斷犯罪行為時不可或缺的主觀構成要件（我國刑法第 12 條規定、德國刑法第 15 條之規定參照）。反之，短漏稅罰的行為，非基於故意，而係基於行為人輕率（Leichtfertigkeit），亦即行為人在處理稅捐事務時，對於一般在交易時應注意之義務（die im Verkehr erforderliche Sorgfalt）未予注意，具有所謂之重大過失（Grobe Fahrlässigkeit）為其前提。故而，兩種行為在客觀上雖完全一致，但因行為人在主觀上對客觀行為的認識有歧異，故而使其在制裁效果上具有區【東吳公法論叢第 6 卷，2013 年 7 月，第 407 頁】分實益。這種區別，在德國稅捐實際上，係繫諸於主管機關究竟能否證明，違反義務之行為人在主觀認識上，是否基於故意的程度差別<sup>5</sup>。換言之，當稅捐主管機關無法舉證證明，違反義務行為人係出於故意，而為客觀上滿足逃漏稅捐罪的構成要件行為時，至多僅能以行為人係出於輕率、具有應注意而未注意之重大過失為由，對於行為人在客觀上滿足同樣構成要件之行為，課處以短漏稅的行政罰。關於此一要件之詳細討論，跟逃漏稅罪行為之其他構成要件上的差異，將留待後段本文討論構成要件時，進一步說明。

在以上的條文之後，稅捐通則第 379 條至第 382 條繼續規定著稅捐危害行為罰，此其中又以第 379 條一般性之稅捐危害行為罰規定具代表性。稅捐危害行為概念上實為同法第 370 條、第 378 條行為的預備行為（Vorbereitungshandlungen）<sup>6</sup>，依據第 379 條第 1 項第 1 段之規定，包括任何人因故意或輕率而「作成與事實不符的憑證」（第 1 款）、「以憑證作為交易中對價的證明」（第 2 款）、「對依法應登記於帳冊或簿據紀錄之交易事項或

3 德國稅捐通則，全文請參 [http://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/index.html](http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html)（瀏覽日期：2012.7.21），中文版譯本，請參陳敏，德國租稅通則，財政部財稅人員訓練所 1985 年。此一中文譯本，係以 AO 1977 年版為標的所作之翻譯，故若干條文至今已變動，本文討論之 § 378 AO，條文內容部分稍有更動，請參氏著，頁 409。

4 Jäger, in: Klein (Hrsg.), Abgabenordnung, München 2009, § 378 Rn. 1.; Rüping, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, Köln Lfg. 188 März 2006, § 378 Rn. 8.

5 Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, Köln 2010, § 23 Rn. 8.

6 Seer, a.a.O., § 23 Rn. 100.



商業事件，未為確實的登載，或自己或使他人為不實的登載」(第3款)，因此而短漏稅捐或獲得不當之稅捐利益時，係屬稅捐秩序違反行為。換言之，作為準備階段之稅捐危害行為，在著手實施稅捐通則第370條規定之逃漏稅捐罪行為以前，尚非稅捐刑事罰適用之對象，而是以稅捐行政罰的方式進行制裁。

相對於我國漏稅罰之規定，係普遍存在於各稅法規範中，且各自有不同倍數之處罰效果規定，作為逃漏稅捐罪的補充規定，德國有關短漏稅罰規定，只需要稅捐通則一個條文規定，即已足夠。**【東吳公法論叢第6卷，2013年7月，第408頁】**

## (二) 台灣法：作為行為罰的加重結果罰

如本文在前言中所述，在台灣的稅捐制裁法中，漏稅罰是行為罰的結果罰，行為人一旦違反稅捐稽徵之協力義務，不僅同時該當於系爭行為罰之處罰規定，若之後又產生短漏稅結果時，則同時該當於漏稅罰的客觀構成要件。

大法官釋字第503號即認為：「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」。以所得稅法與營業稅法之規定為例，所得稅之漏稅罰規定，主要見於所得稅法第110條第1項與第2項規定，營業稅法之漏稅罰規定，則主要見於營業稅法第51條第1項之各款規定。但在上開漏稅罰規定中，行為人所涉違反義務之行為，例如納稅義務人依法應申報所得稅而未為申報者，同時也該當於所得稅法第108條第1項前段規定，「經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之十」，具行為罰性質的滯報金。營業稅法第51條第1項第1款規定：納稅義務人「未依規定申請營業登記而營業者」，即該當於此處之漏稅罰規定，惟此種違反義務之行為態樣，同時也會該當於營業稅法第45條之規定：「除通知限期補辦外」，並應處以一定金額之罰鍰，「逾期仍未補辦者，得連續處罰」，即屬於行為罰之制裁。依據此號解釋之看法，行為罰與漏稅罰之處罰目的及處罰要件並不相同。大法官之意應是指，行為罰之目的係在制裁違反義務的行為，而漏稅罰目的則在制裁出現短漏稅的事實結果，其所謂處罰之要件不同，則主要應繫諸於短漏稅之客觀結果是否出現。在此種看法前提下，乃出現該號解釋大法官之結論，亦即「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**【東吳公法論叢第6卷，2013年7月，第409頁】**」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」，基於「一事不二罰原則」(ne bis in idem)、「雙重處罰禁止」(Doppelbestrafungsverbot)之原則<sup>7</sup>，違反義務之制裁規定，不應重複適用於同一行為人身上。

7 國內文獻請參，林錫堯，行政罰法，2005年，頁34以下；李震山，行政法導論，2009年，頁416以下；洪家殷，行政罰，翁岳生編：行政法（上），頁644以下。

在此號解釋中，基於司法之被動性，並未論及上述漏稅罰與逃漏稅捐罪的關係。我國有關逃漏稅捐罪，主要見諸於稅捐稽徵法第 41 條之規定：「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」。此處所稱之「詐術或其他不正當方法」，依據我國司法實務向來之見解係認為，僅以積極行為者為限，如納稅義務人於申報所得稅時偽造假的成本費用、薪資單等憑證，或者是營業人並無進貨事實而持用他人開立之發票以扣抵銷項稅款等<sup>8</sup>。換言之，納稅義務人之消極行為，例如所得稅之納稅義務人若有所得或未分配盈餘而未申報者，營業人之營業行為若涉及漏進漏銷者，均屬實務向來界定之消極行為，不能適用稅捐稽徵法第 41 條所規定的逃漏稅捐罪，以五年以下有期徒刑相繩，卻應分別適用所得稅法第 110 條第 1 項已依規定辦理課稅所得額之結算申報而有漏報或短報情事、第 110 條之 2 第 1 項已依規定辦理申報而有漏報或短報未分配盈餘、營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款短報或漏報銷售額之規定，對於違反義務之納稅義務人處以各該規定相對應的罰鍰。由於該處漏稅罰之罰鍰規定，通常係以納稅義務人所漏稅額的倍數計算，故而實務上向來認為漏稅罰規定對於違反稅捐義務之納稅義務人而言，頗具制裁功效。【東吳公法論叢第 6 卷，2013 年 7 月，第 410 頁】

### （三）小結：應釐清逃漏稅捐罪、漏稅罰與行為罰的適用界線

以積極行為而劃定逃漏稅捐罪的可適用範圍者，一般而言，雖不致於造成司法實務適用上的困難，但適用結果的價值判斷，卻甚有疑問。以所得稅額計算基礎之應稅所得額為例，係由加項之收入或盈餘，與減項之成本、費用稅捐或虧損等因素（所得稅法第 24 條第 1 項前段規定參照），兩方面所共同組成，故而，有加項不列入是消極行為，結果上係免刑事追訴而只適用稅捐法之漏稅罰，至於虛減加項、虛列或虛增減項均屬積極行為，則適用刑事訴追之逃漏稅捐罪，兩種行為同樣具有增減應稅所得額的功用，法律效果上卻完全不一致，是否合宜，本即有檢討空間；再者，同樣是降低應課稅之所得額，納稅義務人消極行為與積極行為的惡性，實在難分軒輊，也不分上下。例如，納稅義務人故意不申報其大筆之所得額，與申報收入之後，偽造大量的成本費用單據而據以減除，難道前者行為的惡性就一定低於後者？後者行為人之惡性，不過是自作聰明、畫蛇添足，增加自己行為被發現的風險而已；再者，某些稅捐申報行為具消極與積極的雙重意義。例如，依據所得稅法第 15 條之規定，夫妻非屬薪資所得之各類所得，應合併計算申報所得稅<sup>9</sup>。實務上此種規定，極不利於婚後共組家庭之夫妻，蓋其婚後家庭之總稅捐負擔將

8 最高法院 74 年台上字第 5497 號判例、90 年度台上字第 1462 號、90 年度台上字第 821 號、90 年度台上字第 51 號、88 年度台上字第 3631 號、85 年度台上字第 3528 號之刑事判決等參照。

9 此條規定，司法院大法官已於 100.1.20.公布釋字第 696 號解釋，認為違反憲法第 7 條所規定之平等原則違憲而宣告定期失效，自本解釋公布之日起至遲於屆滿二年時失其效力，從而在新修法未於兩年之內完成時，上述規定，仍屬有效適用的法律。



因此而大幅提高。從而，納稅義務人若在結婚後申報所得稅時，未申報其已經結婚的客觀事實，究竟是屬於積極之隱瞞結婚行為，或只是消極的未填入配偶姓名、未申報其所得額而已？即有爭議可能。有鑑於逃漏稅捐罪本質上屬納稅義務人對國家的稅捐詐欺（Steuerbetrug）行為，故其與刑法第 339 條普通詐欺罪之規定應【東吳公法論叢第 6 卷，2013 年 7 月，第 411 頁】屬相當，而後者並不以行為人之積極作為為限，也包括行為人具有保證人地位（Garanttenstellung）而消極之不作為在內，同樣的，稅捐法上之稅捐稽徵協力義務，即為納稅義務人於稅法上處於法令上保證人地位的規範依據<sup>10</sup>，從而，不論是納稅義務人之積極或消極不作為，只要是對於課稅之重要事實加以隱瞞，因而導致產生短漏稅捐之結果者，均應可以構成逃漏稅捐罪。

若然，則我國稅捐法上有關短漏稅罰的規定，在刑事罰優先於行政罰適用的前提下，將以現行我國逃漏稅捐罪無法涵蓋適用之行為為限。這主要是表現在兩方面，其一，是非屬故意之行為，另一則是未遂行為的處罰。

首先，行為人非屬故意，係因過失而於客觀上滿足逃漏稅捐罪構成要件之行為者，即屬我國之短漏稅罰所能適用的處罰範圍。但在此同時，由於我國稅捐稽徵法第 41 條所規定的刑罰效果，除自由刑以外的拘役或科或併科新台幣六萬元以下罰金之制裁額度過低，相較於我國稅法中短漏稅罰規定，動輒係以「所漏稅額」之一定倍數方式計算的罰鍰，後者方式無寧在稅捐實務上更具有制裁實效與遏阻作用。從而，建議我國立法者應適度地調高逃漏稅捐罪所規定之拘役或科或併科罰金的金額，即連執行時之徒刑、拘役與其易科罰金的折算標準，也不宜低於以稅捐法上短漏稅罰所能處罰鍰之法律效果，蓋若非如此，將使刑事罰之制裁效應遠低於漏稅罰的制裁效果，形同變相鼓勵納稅義務人儘量滿足逃漏稅捐罪之構成要件，也要避免被稅捐稽徵機關課處高額之漏稅罰鍰，或者以少數天數計算的自由刑或拘役，用以換取免除掉高額的罰金或罰鍰。以德國法為例，逃漏稅捐罪罰金額度，可以高達 1,800,000 歐元，相對於因重大過失而短漏稅罰最高可處 5,000 歐元之罰鍰，前者就顯得更具有制裁的效應。【東吳公法論叢第 6 卷，2013 年 7 月，第 412 頁】

另一方面，納稅義務人逃漏稅捐而未遂的行為，是台灣稅捐法制上比較大的規範漏洞，蓋此等行為，稅法本身並未設有任何制裁規定，故除非藉助於其他可能同時適用之法律規範，例如商業會計法或刑法上之偽造文書罪，或甚至回到刑法之普通詐欺罪的未遂犯規定並認定在此有適用，才能對於納稅義務人之稅捐詐欺未遂行為加以制裁。舉例而言，納稅義務人故意以不實之資料申報其所得的成本費用，例如假造人事之薪資單等，或無進貨事實而取得非實際交易對象開立的發票，據以申報扣抵營業稅之銷項稅款，如果受理申報稅捐稽徵機關所屬之公務員，盡忠職守而努力地查核納稅義務人之所得稅或

10 Seer, a.a.O., § 23 Rn. 26.

營業稅申報資料的正確性，只要是在主管機關據以作成核課或補稅之行政處分書發出前，發現納稅義務人所申報之資料有不實或不完全者，並能即時地在嗣後發出的核課或補稅處分書中，據以計算稅額者，納稅義務人之未遂行為，不僅不會構成稅捐稽徵法第 41 條所規定之逃漏稅捐罪，蓋因該處規定僅適用於既遂行為（並未明文處罰未遂），由於行為人違反義務之行為，尚未導致短漏稅結果的發生，故而，亦可避開短漏稅罰制裁規定的適用。納稅義務人在現實上，除須補繳稅款、加計利息以外，似乎至多也僅有行為罰之制裁規定可供適用而已。從結果來看，納稅義務人究竟要適用何種稅捐制裁之規範，竟然還要看其是否「幸運」地碰上願意盡忠職守的稅捐稽徵機關公務員而定，豈不是一種荒謬且荒唐的結果。

此外，漏稅罰與行為罰的立法界線，在我國稅捐法上亦成為重大問題。如前所述，我國多數的稅捐立法，均以納稅義務人違反義務之行為，若發生短漏稅之結果而制定所謂的短漏稅罰，司法院大法官釋字第 356、503 號解釋，基本上亦遵循此等之立法邏輯而作解釋。但是，此種邏輯或立法方式，不僅完全背離行政罰法第 18 條第 1 項之規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之【東吳公法論叢第 6 卷，2013 年 7 月，第 413 頁】利益，並得考量受處罰者之資力」，當中所謂「所生影響」、「因違反行政法上義務所得之利益」，不正是表示短漏稅的結果，應為稅捐稽徵機關對於納稅義務人違反義務之行為量處裁罰時，所應斟酌考量的因素之一嗎？就此而言，即無另外制定所謂漏稅罰規定之必要性。另一方面，由於漏稅罰與行為罰之法律效果差異極大：前者動輒以「所漏稅額」之一定倍數進行處罰，後者原則上（也有少數例外）以一定且有絕對上限的金額為限進行處罰。如前所述，與逃漏稅捐罪行為相區隔以後的短漏稅罰行為，將僅限於納稅義務人非因故意，僅因個人之過失，而且可能只是一個輕過失的行為，例如誤寫、誤算或是欄位填寫的錯誤（例如應稅填成免稅，反之亦然），或甚至只是採取與稅捐機關歧異的法律見解，只要是終局地影響到納稅義務人應納或結算稅額，只要是因此而短繳稅款給稅捐稽徵機關者，即動輒被後者處以一定倍數的漏稅罰鍰，形同負擔過失之擔保責任。反之，如果是誤寫、誤算、誤填而多繳稅款給稅捐機關者，頂多是加計法定利息而退稅而已。此種稅捐立法，又如何能說其合憲？有關漏稅罰之法律效果的討論，將在後文中進一步討論。

### 三、漏稅罰之構成要件

#### （一）德國法：統一而明確的處罰規定

德國稅法上關於漏稅罰，其客觀構成要件因係直接引述稅捐通則第 370 條逃漏稅捐罪之規定，故而以下尤其是客觀構成要件之討論，將參酌逃漏稅捐罪之規定討論之。

##### 1、行為人（Täter）

適用此處短漏稅罰規定之行為人，不僅包括納稅義務人【東吳公法論叢第 6 卷，2013

年 7 月，第 414 頁】(Steuerpflichtiger)，也包括為他人而處理稅捐事務之人，因此包括稅捐顧問(Steuerberater)而對外(nach außen hin)代表納稅義務人進行稅捐之申報者<sup>11</sup>，或者是在該等稅捐顧問職業內之成員(Angehörige steuerberatender Berufe)例如簿計，只要是其相對於稅捐稽徵機關負有義務而應提出說明者，均可成為此處的違反義務行為人。惟此處行為人之規定，相對於同法之第 370 條有關逃漏稅捐罪行為人的規定，適用範圍顯然較為狹隘，蓋因逃漏稅捐罪之行為人，除以上所述之人以外，也包括任職於稅捐稽徵機關中的公務員(Finanzbeamter)在內<sup>12</sup>，換言之，如果稅捐機關之公務員為了納稅義務人之利益，而有以下構成要件所述的行為者，同樣該當於此處之逃漏稅捐罪。

## 2、行為(Tathandlung)

違反義務行為人之行為。必須符合稅捐通則第 370 條第 1 項所規定之構成要件行為，故其包括：(1).對稅捐稽徵機關或其他機關，就稅捐上重要之事實給予不正確或不完全的說明者(2).對於稅捐稽徵機關，因違反義務而使其不能知悉稅捐上重要之事實(3).違反義務而未使用稅捐印花或稅捐印戳者。前者性質上屬積極作為(positives Tun)，後兩者則為消極不作為(Unterlassen)。

上述行為，涉及行為人對於課稅之重要事實的隱瞞，但卻不包括納稅義務人因採取與稅捐稽徵機關或法院歧異的法律見解，就因此即得適用刑事罰規定加以制裁<sup>13</sup>。此種因為採取不同的法律見解，導致對於自己申報稅捐之納稅義務人地位錯誤的認識，【東吳公法論叢第 6 卷，2013 年 7 月，第 415 頁】究竟應該以構成要件錯誤(Tatbestandsirrtum)或者是禁止或誡命錯誤(Verbots- oder Gebotsirrtum)視之，學說上固然有所爭議<sup>14</sup>。倘若以構成要件的錯誤視之，則行為人未能採取正確的法律見解而為稅捐申報行為，將阻卻逃漏稅捐罪之構成要件該當性，至多僅能形成過失的行為。由於德國有關漏稅罰之處罰規定，係以輕率為主觀要件，輕率乃接近故意的重大過失(詳如後述)，故而行為人單純只是基於過失之行為，並不能直接構成短漏稅罰的構成要件，稅捐稽徵機關仍須證明行為人有輕率之情事，才能對於違反義務之行為人課處漏稅罰鍰。

## 3、行為結果(Taterfolg)

短漏稅罰之構成要件中，包含行為人之行為必須在現實上已經造成短漏稅捐的結果，或者因此使其獲得不當的稅捐上利益。未產生結果的未遂行為，稅捐通則法中並不加以處罰<sup>15</sup>，蓋除了法律並未設置明文規定以外，納稅義務人輕率的行為係屬過失概念，而過失本無「未遂」可言，應屬明顯。

11 Seer, a.a.O., § 23 Rn. 91.

12 Seer, a.a.O., § 23 Rn. 26.

13 Seer, a.a.O., § 23 Rn. 24.

14 Seer, a.a.O., § 23 Rn. 45.

15 Jäger, a.a.O., § 378 Rn. 17.



#### 4、行為與結果間之因果關係（Kausalität zwischen Tathandlung und Taterfolg）

違反義務行為與上述之行為結果間需要具備因果關係，如果未具備因果關係者，則可能構成逃漏稅捐罪之未遂行為，但對於短漏稅罰而言，應無此等未遂應予處罰的問題，已如前述。

#### 5、主觀構成要件：輕率（Leichtfertigkeit）

輕率的主觀構成要件，一般被理解成，相當於民法上「重大【東吳公法論叢第6卷，2013年7月，第416頁】過失」（Grobe Fahrlässigkeit），亦即行為人應盡而未盡到一般交易時應有的注意義務<sup>16</sup>。德國1977年稅捐通則的前身，1919年之帝國稅捐通則（Reichsabgabenordnung）的起草者E. Becker法官，亦同樣如此理解該通則中所謂輕率的概念<sup>17</sup>。前東德（DDR）的稅捐通則第378條第1項規定亦是如此<sup>18</sup>。我國陳敏大法官在其所翻譯的德國稅捐通則中，也將上述之「輕率」直接翻譯成「重大過失」。但認為等同於民法中重大過失之看法，在德國稅法學界也引起不少討論甚至批評，蓋基於罪責原則（Schuldprinzip），行為之可責性（Vorwerfbarkeit），應以行為人個人為其標準，亦即個人之可責性（individuelle Vorwerfbarkeit），而不是依照一般人在交易習慣中的注意標準去進行評價。在德國刑法學界，C. Roxin教授基本上也採取民法中的重大過失與刑法的輕率概念應各有不同內容的看法<sup>19</sup>。

這兩種看法實際上，未必完全衝突。蓋從規範之構成要件面來看，吾人需要一般人之交易標準以為衡量基準，認定行為人是否嚴重地違反了一般人在交易中該有或應盡的注意義務，以決定行為人之行為，在客觀上是否合於輕率的主觀構成要件規定；另一方面，在有責性方面，吾人也需要依據行為人個人的注意能力作為判斷標準，以決定行為人之行為是否具有個人的可責性，是否具有阻卻責任的個人因素存在<sup>20</sup>。從而，這兩種看法或許也有相互協調的餘地。【東吳公法論叢第6卷，2013年7月，第417頁】

#### （二）台灣法：行為未必清楚、主觀構成要件則欠缺實際作用的處罰規定

如本文前言所述，在台灣的稅捐法中，幾乎存在普遍性的漏稅罰規定。基於篇幅緣故，吾人無法盡情討論每個稅法中之漏稅罰規定，茲以營業稅法第51條第1項之規定為例，討論我國稅法中漏稅罰之構成要件的問題：

##### 1、漏稅罰之行為與行為罰的行為完全或部分重疊

符合此處所言者，例如第1款規定之「未依規定申請營業登記而營業」，同為該法第45條或第46條第1項第2款規定之行為罰；第2款規定之「未申報銷售額或統一發票

16 Rüping, a.a.O., § 378 Rn. 34.; Roxin, Strafrecht AT1, München 1997, § 24 Rn. 75.

17 Rüping, a.a.O., § 378 Rn. 30.

18 Rüping, a.a.O., § 378 Rn. 34.

19 Roxin, a.a.O., § 24 Rn. 75.

20 Vgl. Seer, a.a.O., § 23 Rn. 92.

明細表」，同為該法第 49 條第 1 項後段規定之行為罰（怠報金）；第 4 款規定之「申請註銷登記後，或經主管稽徵機關依本法規定停止其營業後，仍繼續營業者」，同為該法第 46 條第 1 項第 1 款規定之「未依規定申請復業」的行為罰；第 6 款規定之逾規定期限三十日未繳納營業稅者，同為該法第 50 條第 1 項所規定之行為罰<sup>21</sup>。

以上所述之行為罰規定，本質上均係處罰納稅義務人違反稽徵協力義務的稅捐危害行為。然而，最後如果真的出現短漏稅捐之結果者，依照事物之本質（die Natur der Sache），必然經過行為人應申報而未申報，或者未完全申報與課徵營業稅有關之重要事實的行為階段。換言之，此階段乃是行為人違反其法令上保證人地位之義務，未對稅捐稽徵機關申報並提供完全而真實的稅捐資料，供後者查核其所繳納的營業稅額是否足額或正確，屬於消極的不作為。因此，這等稅捐危害行為，必然會為後述第 3 款之【東吳公法論叢第 6 卷，2013 年 7 月，第 418 頁】「短報或漏報銷售額」行為所規範。若然，則上述各款之漏稅罰規定似乎欠缺制定的必要性，蓋因上述各款之規定，在想像競合理論（若認定其為一行為，以一行為而該當數條處罰規定）或吸收理論（若認定其為數行為，而後階段屬於著手實施的行為吸收前階段的預備行為）下，將毫無適用之餘地。反之，若經過上述行為階段時，行為人「突然」改變心意，申報真實而完全的稅捐資料並繳納足額的營業稅款時，由於不會出現短漏稅之結果，故也無制定上述各款漏稅罰規定的必要，蓋因上述漏稅罰規定將因現實上無短漏稅之結果出現，也同樣是毫無適用之餘地。

## 2、違反營業稅報繳義務之行為被作機械式的區分

營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款所規定之「短報或漏報銷售額」，與同條項之第 5 款規定的「虛報進項稅額」，實際上為營業人在申報繳納營業稅之過程中，同一申報書裡面的兩個不同項目，換言之，對於納稅義務人報繳營業稅捐之同一法律行為，稅捐立法上竟機械地切割成兩個項目、兩個動作，並分別以之作為漏稅罰規定處罰的對象，是否作過於機械式的區分，背離法律上關於行為認定的法則？實有甚大疑問。

本文上述質疑之依據，為營業稅法第 15 條第 1 項之規定，營業人當期應納或溢付營業稅額，為當期銷項稅額扣減進項稅額後的餘額。換言之，納稅義務人在申報繳納營業稅額時，銷項稅額為加項，進項稅額為減項，兩者綜合加總之後，即為當期應繳或溢付營業稅額。所謂之銷項稅額，依據同法第 14 條第 2 項規定，指營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額，而所謂之進項稅額，依據同法第 15 條第 3 項規定，指營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額。營業人在進銷貨進行之同時，作支付或收

21 買受人向外國事業買受勞務，而外國事業在台無固定之營業場所者，其納稅義務人依據營業稅法第 2 條第 3 款規定為勞務之買受人，故依據同法第 36 條第 1 項之規定，應依本法規定計算報繳營業稅，若其若其逾越期限未申報或繳納稅款者，即有該法第 50 條第 1 項規定之適用。

取營業稅之行為，其進銷貨之行為固然不在同一時間點為之，理論上也不會在同一時間點進行，但實際進銷貨【東吳公法論叢第6卷，2013年7月，第419頁】之時點，並非營業人進行營業稅申報的時點，蓋真正之營業稅申報時點，依據營業稅法第35條第1項之規定，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附相關文件，向主管稽徵機關申報其銷售額、應納或溢付營業稅額。依據同法施行細則之第38條之1第1項規定，納稅義務人應分別於每年一月、三月、五月、七月、九月、十一月之十五日前，向主管稽徵機關申報上期之銷售額、應納或溢付營業稅額。換言之，只有在作營業稅之稅捐申報時，營業人才同時申報其當期的「銷售額」、「應納或溢付營業稅額」，而應納或溢付營業稅額正是指當期銷項稅額減去進項稅額後的餘額。故而，所謂「短報或漏報銷售額」與「虛報進項稅額」者，是納稅義務人在同一張稅捐申報書上所記載的兩個各別項目。立法者在此是否有權，背離對於客觀事物之觀察，竟作如此機械式的析分，乃將同一稅捐申報書中之兩個各別項目，均規定為行為而成漏稅罰之處罰對象？吾人對此，抱持甚大的疑惑。從而，上述兩款規定，似乎應由立法者以法律上一行為之角度，合併第3款與第5款規定，重新制定制裁規範。

### 3、違反義務之行為條款完全空白

屬於此處之情形者，例如營業稅法第51條第1項第7款所規定之「其他有漏稅事實」。

依據財政部賦稅署公布之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」（以下簡稱裁罰基準）<sup>22</sup>，屬於此處規定所稱之「其他有漏稅事實者」，包括有「一、經營登記項目以外之其他業務未依規定辦理變更登記者」、「二、進口貨物逃漏營業稅者」、【東吳公法論叢第6卷，2013年7月，第420頁】「三、申報進口貨物短報或漏報完稅價格，致短報或漏報營業稅額，而申報進口時依規定檢附之相關文件並無錯誤者」、「四、營業人將應稅銷售額申報為免稅銷售額，致短繳營業稅額者」、「五、營業人將應稅銷售額申報為零稅率銷售額，致短繳營業稅額者」、「六、使用電磁紀錄媒體申報營業稅之營業人，因登錄錯誤，其多報之進項稅額占該期全部進項稅額之比率及少報之銷項稅額占該期全部銷項稅額之比率，均在百分之七以下者」、「七、使用網際網路申報營業稅之營業人，因登錄錯誤，其多報之進項稅額占該期全部進項稅額之比率及少報之銷項稅額占該期全部銷項稅額之比率，均在百分之十以下者」、「八、其他有漏稅事實者」等行為。

在未有法律明文授權之前提下，行政機關依據職權所公布的行政規則，且其顧名思義，當初僅是為了使下級機關在個案中作裁罰時，使其有統一規範可循的裁罰基準，藉此而間接地填補母法中屬於空白條款之漏稅罰規定，此舉除違反處罰法定之原則以外，上述裁罰基準中最後之第8項，仍以所謂「其他有漏稅事實」等，填充母法中「其他有漏稅事實」之要件規定，也同時違反法律之明確性原則。

22 最新有關營業稅法第51條規定之修正，參財政部100.11.3台財稅字第10004535201號令修正。



實際上，上述之裁罰基準中所列，除第 8 項以外的「其他」漏稅事實，均可以為營業稅法第 51 條第 1 項第 1 至第 6 款規定所涵蓋：「一、經營登記項目以外之其他業務未依規定辦理變更登記者」就實際經營之項目而言，屬於未辦登記而營業之狀態，故可為同法第 51 條第 1 項第 1 款、第 46 條第 1 項第 2 款之規定所涵蓋；其他之情形，則全部都可被涵蓋入同法第 51 條第 1 項第 3 款與第 5 款合併之規定中，蓋所列之行為不論納稅義務人在申報營業稅時所用的工具為何（工具完全不是課稅之重點），只要是納稅義務人在申報時短漏營業稅款，即足以該當漏稅罰規定。從而，若能將上述第 3 款與第 5 款規定作合併，即可完全加【東吳公法論叢第 6 卷，2013 年 7 月，第 421 頁】以涵蓋。

#### 4、主觀構成要件之規定形同虛設

依據行政罰法第 7 條第 1 項之規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰」。此條罰則原則之規定，超越 80.3.8.公布之大法官釋字第 275 號解釋，採取推定過失的處罰要件，已屬極大的觀念上進步。但此處在實務操作上仍有極大問題。

由於上述短漏稅罰規定的適用，皆須現實上出現短漏稅捐之結果為斷，造成這些短漏結果者，均屬納稅義務人在申報稅捐時出現過失所導致者，故而現實上只要納稅義務人出現短漏稅捐之結果，不僅立即符合漏稅罰之客觀構成要件，此時不論納稅義務人是有意、重大過失或者只是單純的過失，例如計算錯誤，往往就被認為「行為人對於結果之發生雖非故意，亦難謂其無過失」，同時即該當於上述漏稅罰之主觀構成要件（故意或過失），使得主觀構成要件之規定形同虛設。

#### （三）小結：重新制定漏稅罰之構成要件

我國短漏稅罰之規定，以營業稅法第 51 條規定為例，應重新參考德國稅捐通則第 378 條規定，作統一性的規定。其主觀構成要件則宜提高行為人違反注意義務之標準，亦即不應以單純之行為人有過失為限，而應以其具有輕率或重大過失為要件，較為妥當。【東吳公法論叢第 6 卷，2013 年 7 月，第 422 頁】

### 四、漏稅罰之法律效果

#### （一）德國法：明確的處罰上限，不違反比例原則

依據稅捐通則第 378 條第 2 項之規定：「本條規定之稅捐秩序違反行為，最高可處 50,000 歐元之罰鍰」，屬絕對金額的上限處罰規定。

#### （二）台灣法：以倍數處罰，常常是情輕而罰重

上開同樣類似之規定，在我國往往是以倍數計算之處罰，例如所得稅法第 110 條第 1 項，係處以無絕對上限的兩倍以下之漏稅罰鍰，在營業稅法第 51 條之漏稅罰，則同樣適用無絕對上限的五倍以下罰鍰。亦即，漏稅罰之處罰效果欠缺絕對上限之限制者，常常造成情輕罰重，例如因為計算錯誤而被罰營業稅額之一倍達百萬或千萬元之譜，難謂

其符合比例原則。

### （三）小結

應參考德國法之規定，設立絕對金額之上限，欠缺絕對金額上限之規定，依據司法院大法官釋字第 641 號解釋見解，亦認為屬於違憲，可為參考。

## 五、結論：台灣的漏稅罰規定乃是法治國原則中最大的漏洞

經由以上簡短之說明可以得知，德國漏稅罰是逃漏稅捐罪的補充規定，行為罰則是逃漏稅捐罪預備階段行為的處罰，從而，【東吳公法論叢第 6 卷，2013 年 7 月，第 423 頁】整個德國稅捐法制是以稅捐通則第 370 條逃漏稅捐罪為中心而展開的制裁規範架構。相較於此，我國是以漏稅罰為中心，亦即行為罰是漏稅罰的行為制裁罰，屬於違反稽徵協力義務之制裁，漏稅罰則是行為義務違反之後的結果罰，漏稅罰與逃漏稅捐罪的區別適用，則以納稅義務人行為究屬消極或積極而為區分。德國之立法方式，符合刑事規範與刑事制裁作為干預人民基本權最為嚴重手段的規範邏輯，而我國稅捐實務操作上的漏稅罰，雖其罰鍰金額數偏高，或許對於部分「要錢不要命」的納稅義務人而言，實際也能發揮制裁與約束的規範效果，但吾人不能否認，有些納稅義務人寧欠稅遭罰也不願拿錢繳稅與罰鍰，繼續讓該等納稅義務人「逍遙法外」；另一方面，漏稅罰本質上屬金錢制裁之手段，對某些「怕關不怕罰」的納稅義務人而言，自由刑的制裁，一定比金錢制裁之手段更有規範效果，故而，若不以逃漏稅捐罪作為後盾，我國以漏稅罰為中心的制裁規範，相較德國，實際顯然較難發揮規範功能。

其次，我國漏稅罰規範的構成要件並不清楚，幾近空白條款的行為或手段規定，實務上只要出現短漏稅捐之結果，即可該當客觀構成要件，併同時據以推定行為的故意或過失，該當主觀構成要件而應適用漏稅罰的裁罰效果。在此同時，漏稅罰的裁罰效果並無最高絕對上限的限制，從而，漏稅罰高達億元以上的實務案例，在遺產稅或所得稅的稅捐事件中隨處可見，依據個人之見，這乃是法治國家中最大的漏洞，亟需立法者儘快予以修法填補。【東吳公法論叢第 6 卷，2013 年 7 月，第 424 頁】