

刊登於租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第549-578頁。

## 論租稅犯罪之刑罰制裁\*

王勁力\*\*

### 壹、前言

### 貳、租稅法與租稅處罰

#### 一、租稅與租稅法之性質

#### 二、租稅處罰之本質與種類

### 參、租稅犯罪與租稅刑罰

#### 一、租稅犯罪之意義

#### 二、租稅犯罪與相關刑罰制裁

### 肆、租稅不法處罰之刑事化趨勢

#### 一、租稅不法刑罰制裁正當性探究

#### 二、租稅刑罰立法例比較探究

### 伍、租稅犯罪之因應與預防

#### 一、社會法律文化之影響

#### 二、租稅犯罪預防相關刑事政策

### 陸、結語【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第549頁】

\* 本文初稿以「論我國租稅犯罪之處罰與相關刑事政策」為題刊於稅務旬刊 1977 期，2006 年，頁 41-45，後再經改寫增補相關內容文字與註釋成為本文。作者深深感謝恩師葛克昌教授自大學時期以來迄今對作者一向的關懷提携與鼓勵支持。欣逢恩師壽誕，謹將本文敬獻恩師祝壽論文集編輯委員會，敬表誠摯祝賀恩師壽誕。

\*\* 國立高雄第一科技大學科技法律研究所副教授；美國印第安那大學布魯明頓校區法律學院法學博士。

## 壹、前言

租稅制度是現代法治國家之一項重要財政制度。現代法治國家不能沒有租稅制度，不可否認地，一切國家事務、社會發展，都需要有經費來實行；而所有的政府開支，絕大部分來自於稅收。國家租稅收入可以視為是政府基於公權力，為達提供國民各種公共服務之目的，所需之龐大資金。因此，為能籌措此資金及因應財政或其他公共政策目的，以強制手段將人民之財富移轉於國家之手。不可否認，課稅行為是國家強制力之展現，租稅之徵納必須依循「租稅法定原則」即「政府依法課稅，人民依法納稅」。我國憲法第十九條規定人民有依法律納稅的義務，賦予國家有權力透過租稅法律而向人民課徵租稅。在現代民主法治國家中，其任何國家行為皆必須依循「依法行政原則」，而其表現在租稅之徵收即是要遵循「租稅法定原則」，也就是要求「政府依法課稅，人民依法納稅」。人民若違反其應負擔租稅法上之義務，國家應有發動其統治權予以制裁之必要，用以維護租稅制度之公平性與完整性。

目前我國對於人民違反租稅法上之義務之制裁處罰可區分為兩種：刑罰與行政秩序罰。國家強制將人民部分之私人所擁有之財富轉移於國家作為稅收，對於人民而言絕對不是愉悅之事。職是之故，實在無法期待所有人民在面臨被徵繳稅之際，能夠心悅誠服地依法繳納稅捐。為保證國家稅收法律能有效貫徹實施，使國家政策得以順利推行，租稅法對納稅義務人違反稅法規定，所應承擔之法律責任，應作明確的規範。違背稅法律規範的處罰即為稅捐處罰法，租稅不法處罰為防杜逃漏、確保稅收之重要手段，其運用是否得當，更是關係到納稅義務人之權益維護。

租稅不法處罰中有租稅刑罰之刑事制裁，是國家基於對人民嚴重違反租稅義務之行為將其定義為犯罪而科以刑罰制裁之嚴厲處罰，實【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第551頁**】乃因國家為了維護特定之公共利益與基本共同社會秩序之考量。對於侵害國家租稅權之不法行為，在立法政策上究竟應科以刑罰或科以行政罰，此議題不應只是立法技術之問題，更應探究各項違反納稅義務或妨礙國家租稅徵收權行使的不法行為之性質，尤其是相關處罰規範正當性與實益。但從過往既有之專門研究文獻中觀察，我國對於租稅犯罪與制裁方面之專門研究數量並不多<sup>1</sup>。實言之，對於違反租稅相關法律規範之租稅不法行為，是否應科以刑事制裁，實應從租稅法律關係的實質內涵觀察較為妥當。

---

1 租稅犯罪相關之研究專門研究論述，除早期張嫻安『租稅罰之比較研究』（國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，1975年）外，尚有：楊進興『我國租稅秩序罰之研究』（東吳大學法律學研究所碩士論文，1986年）；高榮宏『論稅捐稽徵法上之逃漏稅罪』（國立中興大學法律學研究所碩士論文，1990年）與吳天雲『逃漏稅捐罪之研究』（中原大學財經法律研究所碩士論文，2000年）；陳偉民『我國對逃漏營業稅處罰之研究』（中原大學財經法律研究所碩士論文，2000年）；羅凱正『租稅刑罰之研究—以稅捐稽徵法第四十一條為中心』（輔仁大學法律研究所碩士論文，2004年）等。我國多數專門研究之論述中，其多半皆會以比較法研究之方法介紹其他先進立法例國家之租稅處罰相關制度，對於我國租稅不法行為之處罰皆有提出相關立法改革之建議。

本文首先說明嚴重破壞現代租稅國家租稅制度之租稅犯罪性質，進而從我國現行立法例上來檢討我國現行法對於租稅犯罪所科處的租稅刑罰與相關立法政策之檢討，並同時以美日等先進立法例之相關租稅犯罪處罰制度為參考，並比較討論探究來說明其制定租稅犯罪處罰之相關刑事政策，以期對於健全我國租稅法制之發展及維護租稅公平正義之理念而努力實踐之際，關於租稅不法之刑罰制裁相關之議題，能略盡理解與探討。

## 貳、租稅法與租稅處罰

### 一、租稅與租稅法之性質

租稅者，以國家之公權力，強制將人民部分財產，無償移轉為國家所有。國家藉由課稅，取得私有財產即所得相當部分，由此取得財源，貯存交換力、得以提供勞務、交換對待給付、激勵企業並影響生【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第552頁**】產、投資與消費<sup>2</sup>。論者又有將租稅定義為：「國家或政府為支應其支出藉以維繫其功能的運作而強制剝奪人民或其他主體的財產權所收取之金錢或其他財產<sup>3</sup>。」亦即是租稅者，為中央或地方政府，為支應國家事務之財政需要，及達成其他之行政目的，依據法律，向人民強制課徵之金錢、或其他有金錢價值之實物之給付義務，而不予以直接之報償者<sup>4</sup>。現代法治國家皆重視租稅法規等相關規範，以租稅收入為基礎的財政收入體系，成為現代國家、政府的經濟命脈之所繫。稅收關係是否穩定關係到國家職能是否順利實現，特別是現代國家應從事的社會福利行政<sup>5</sup>。

租稅收入可以視為是政府挈於公權力，為達提供國民各種公共服務之目的，所需之龐大資金。因此，為能籌措此資金及因應財政或其他公共政策目的，以強制手段將人民之財富移轉於國家之手。課稅行為是國家強制力之展現，在民主法治國家，強調與遵循「依法行政原則」，表現在租稅之徵納，有所謂「租稅法定原則」即「政府依法課稅，人民依法納稅」。我國憲法第十九條規定人民有依法律納稅的義務，賦予國家有權力透過租稅法律而向人民課徵租稅，因此，規定租稅事項的法律，即為租稅法。簡言之，租稅法即是作為課稅權主體的國家或地方公共團體與做為經濟活動主體的人民的法律關係<sup>6</sup>。為保證國家稅收法律能有效貫徹實施，國家政策得以順利推行，租稅法對納稅義務人違反稅法規定，所應承擔之法律責任，應作明確的規範。租稅處罰為防杜逃漏、確保稅收之重要手段，其運用是否得當，更攸關【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集**，

2 參見葛克昌，稅法基本問題財政憲法篇，元照，1997.07，初版二刷，頁49-50。

3 林進富，租稅法新論，三民，2002.02，增訂二版一刷，頁3。

4 陳敏，租稅債務關係之成立，政大法學評論第39期，1989.06，頁396。

5 社會法治國家應以租稅國為其前提，蓋做為一個社會法治國家，政府應該從各方面無限提升人民精神、文化及物質之生活素質，人民要求政府之服務為權利而非恩賜，故社會法治國家首要前提即在有充分之財源，然而由於受憲法基本權與法制原理得以保障私有經濟秩序為原則之拘束，故在此等保障之限制下，國家必要之財政需求，不得不以人民所繳納之稅為前提；參見葛克昌，社會福利給付與租稅正義，國家學與國家—社會國與法治國理念，月旦，1996.04，頁51-59。

6 參見陳清秀，稅法總論，元照，2001.10，二版，頁1。



2016 年 1 月，第 553 頁】納稅義務人之權益。

## 二、租稅處罰之本質與種類

探究租稅處罰之本質，係被徵收之一方即人民不履行納稅義務時，國家為了確保租稅徵收權的順利行使，採以強制執行義務人財產手段，以及對違反納稅義務或妨礙租稅徵收權行使的行為，加以相當制裁。國家為行政權之主體，對於國內之人民有概括支配權，人民應有服從其支配之義務，國家基於一般權利關係，依據租稅法規而使人民負其租稅法上之義務，如人民有所違反，國家自當發動統治權予以制裁之必要<sup>7</sup>。職是之故，租稅處罰法，亦即租稅制裁法，係對於納稅人違反稅法規定之行為所為行政秩序罰或刑罰制裁的法律，包括其制裁處罰的實體法及其制裁的程序法，可謂是相當繁雜之體系<sup>8</sup>。

目前我國租稅處罰法依其法律性質觀之，對於人民違反租稅義務之處罰可區分為兩種：刑罰與行政秩序罰。此兩種處罰中，刑罰係針對較嚴重之違反稅法行為，而行政秩序罰則是以較輕之違反行為為對象<sup>9</sup>。觀之我國目前的租稅處罰規定可謂是相當詳細，目前是以租稅行政秩序罰為主要的租稅裁罰<sup>10</sup>，至於我國現行相關租稅刑罰之規定，究其性質而論，租稅刑罰本身具有附屬刑法的性質<sup>11</sup>。對於我國現行【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 554 頁】租稅罰體系以行政秩序罰為主，有論者認為最主要是違反租稅法規之行為態樣在程度上較輕，以行政秩序罰即可以滿足；另一方面行政秩序罰之處罰主體原則上係以行政機關為主，故對於違反租稅行為之調查、追訴及處罰，皆可由行政機關主導並決定，因此對於租稅行政權之貫徹及執行，必然較為簡便迅速，且耗費較低之成本。故我國現行稅法中之處罰規定，大部分皆以行政秩序罰為主<sup>12</sup>。

對於某一不法行為，究竟應科以刑罰或科以行政罰？論者認為此議題應做綜合之考

7 一般對違反稅法之處理，除了補繳應納稅款外，並訂有裁罰規定，以收遏止之效，裁罰又可分租稅行政罰及租稅刑事罰，租稅行政罰以科處罰鍰、沒入貨物、停止營業、撤銷登記或加徵滯報金、怠報金、滯納金及滯報費為主，租稅刑事罰則以科處自由刑為主，財產刑為輔。

8 目前我國租稅處罰法規除由稅捐稽徵法作統一性規定外，各稅法中亦有具體規定，雖可達到因稅制宜的效果，但也造成我國租稅處罰體系之繁雜。

9 洪家殷，租稅秩序罰上之行為罰與漏稅罰，財稅研究第 34 卷第 6 期，2002.11，頁 44。

10 我國就違反租稅法規之行為而言，由於一般僅係租稅義務之違反，較少觸及社會倫理價值之非難，在法益侵害上已屬較低之程度，故將其置於刑法領域乃較為少見。所以我國目前租稅處罰法中，租稅處罰以租稅秩序罰為主。

11 附屬刑法是指依附在刑法領域之外的刑罰制裁法規之總稱。參見林東茂，經濟刑法導論，危險犯與經濟刑法，五南，2002.11，初版三刷，頁 81-82。

由於刑事立法技術上不可能亦不必要將所有的刑法條款無遺漏地規定在一部刑法法典之中，對於在刑法以外的其他法律中的重大為犯行為而有必要犯罪化者，乃依附其所屬的法律而為規定，這些分散規定在民商法、行政法、經濟法、財稅法、貿易法、環境法等等的刑法條款，即形成附屬刑法，就刑事立法理論而言，亦屬於與核心刑法同位階的普通刑法。參見林山田，論刑事制裁法的革新，刑法的革新，學林文化，2001.08，頁 6。

我國目前稅法對於違法的租稅犯罪行為，課予刑事責任。例如在實體法上稅捐稽徵法第四一條的逃漏稅捐罪、第四十二條的違反代徵或扣繳義務罪、第四十三條的教唆或幫助逃漏稅捐罪。租稅犯罪案件經由財政機關移送檢察機關偵辦、起訴，普通法院判決，則稅法將與刑法實體法及刑事程序的刑事訴訟法等相關連。

12 洪家殷，租稅秩序罰上之行為罰與漏稅罰，財稅研究第 34 卷第 6 期，2002.11，頁 44-45。

量，就該行為之質、量，以及就行政管理政策及刑事政策的考量來判斷<sup>13</sup>。且論者認為不法行為勢必產生量變導致質變之情形，因為此為人類行為之價值判斷，某種不法行為就本質上予以初步觀察，並不具社會倫理之非價內容，或僅具微量之倫理非價內容，但因嗣後損害的嚴重性與危險程度漸次提高，社會大眾改變對此種不法行為之判斷，以致該行為逐漸具有社會倫理之非難性，或升高其倫理之非價內容，此際行政不法行為則轉化為刑事不法行為<sup>14</sup>。

在現代法治國家原則之下，相關處罰法律規範之制定，不可否認地立法者有相當大的權限，論者有謂：「立法者擁有相當程度的規範形成自由，得從社會需要與政策考量等觀點，衡量該等違法行為的危險性，據以決定處罰的方式<sup>15</sup>。」在現代民主法治國家，基於三權分立之原則下，對於違反納稅義務或妨礙租稅徵收權行使的不法行為，應【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第555頁】由立法機關依其權限來決定之<sup>16</sup>。在租稅罰之立法政策上之考量，除應探究各項違反納稅義務或妨礙租稅徵收權行使的不法行為之性質以及相關處罰規範實益與正當性<sup>17</sup>，但不可否認地在租稅處罰上，刑事罰較能迫使不履行納稅義務人履行其應盡之義務，故立法者於立法目的手段選擇上，租稅刑事罰可能會較秩序罰具優越性。論者曾提出，若一行為同時為犯罪行為及違反行政罰之行為只應適用刑罰法律，因就維護國家社會秩序之功能而言，刑罰顯然為主要手段<sup>18</sup>。

租稅處罰中有租稅刑罰之處罰乃是基於立法者對租稅犯罪的定位，實乃因為為了維護國家特定之公共利益與社會秩序之考量。但在保護國家之租稅徵收權之行使上，若只基於國家租稅債權的保全目的，國家皆以行政處分為主要的手段，而且以行政處分來保全租稅債權似乎也就足夠了。行政處分對納稅義務人而言具有手續簡便、費用減省、處理迅速等優點，對於稅捐機關而言具有舉證上之便利性。但若基於國家重大法益保護之考量，對於嚴重危害國家租稅債權之不法行為，如無刑罰加以制裁，實難維護國家社會重要之經濟秩序，也無法符合人民對公平正義租稅法律之期待。但因為租稅犯罪之性質與傳統一般財產上之犯罪有所不同，故需要對租稅犯罪之特性與租稅刑罰做說明與討論。

【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第556頁】

13 林山田，使用刑罰及秩序罰的立法考量，刑事法雜誌第34卷第1期，1990.2，頁3。

14 林山田，刑法通論（上），元照，2008.01，十版，頁173。

15 蘇俊雄，論刑罰與行政刑罰之範疇界線——評最高法院89年度台非字第87號判決，月旦法學雜誌第73期，2001.06，頁15。

16 參見司法院釋字514號解釋理由書：「按違反行政法上義務之制裁究採行政罰抑刑事罰，本屬立法機關衡酌事件之特性、侵害法益之輕重程度以及所達到之管制效果，所為立法裁量之權限，苟未逾越比例原則，要不能遽指其為違憲。即對違反法律規定之行為，立法機關本於上述之立法裁量權限，亦得規定不同之處罰。」

17 立法者若欲選擇以刑罰的方式作為制裁手段，仍必須以該項不法行為確實具有「可罰性」或「應刑罰性」為前提，其決定方有正當性。

18 參見吳庚，行政法之理論與實用，1998.07，增訂四版，頁434-435。「就維護社會秩序之功能而言刑罰顯然為主要手段，行政罰相對於刑罰僅具有補充性，同一行為如同時為犯罪行為及違反行政罰之行為只應適用刑罰法律，此一原則已為德國違反秩序罰法及租稅通則所採用。」

## 參、租稅犯罪與租稅刑罰

### 一、租稅犯罪之意義

所謂租稅犯罪，論者曾指出其係為違反租稅相關法律規範而被賦予刑罰制裁之行為<sup>19</sup>。租稅相關法律規範，係規定有關租稅之賦課、徵收、繳納事項之法律規章，租稅犯罪則與各種租稅之賦課、徵收及繳納有直接關係之犯罪。論者亦有從租稅犯罪之性質來定義租稅犯罪，將租稅犯罪之種類與定義分為：租稅犯罪係指逃漏應納的稅捐，而損害國家利益，或未損害國家利益，但已具危險性之刑事犯，屬於侵害犯、逃稅犯；另一則指現實上雖未對國家租稅債權造成侵害，但對於債權之行使有所妨害，屬於危險犯之範疇<sup>20</sup>。

若從國家整體之財政制度與相關金融經濟秩序觀之，租稅犯罪行為是一種侵害國家財政制度的犯罪行為，尤其是嚴重侵害國家稅捐債權。侵害國家正常租稅制度、破壞國家金融經濟秩序的犯罪行為，亦即是屬於日益興盛之經濟犯罪的類型。若要探究租稅犯罪之被害者，首當其衝的直接是作為課稅權主體之國家，間接被害者是整體社會及人民。租稅犯罪所破壞之法益是國家社會的利益，也因為如此租稅犯罪是經濟犯罪<sup>21</sup>，其影響範圍廣泛，已經不是個別財產受損而是以達到影響到國家社會整體之財政制度與經濟金融秩序。故租稅犯罪是其中一種型態較為明確的經濟犯罪，且論者亦曾提出租稅犯罪具有下列該等之特徵：租稅犯罪具有高度的複雜性；具有高度專門職業性；具有高犯罪黑數之特性；具有抽象性；且社會對於租稅犯罪具有矛盾的【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第557頁】心理與反常的態度<sup>22</sup>。

從國家整體財政制度與經濟秩序觀之，租稅犯罪之行為會導致助長地下經濟之猖獗<sup>23</sup>。此等非法經濟行為之共有的特色，即是政府無法從其中課予任何稅收。在經濟學理論所建構之下，雖不可否認地所有經濟行為皆強調理性，而理性行為是追求最大利益之理性抉擇，故行為人皆會衡量未依法報稅可能受的損害與所得到利益。大多數人經由理性衡量過這種利害關係，會依稅法之相關規範選擇誠實申報，但沒有如此做的人甚至進而從事各項租稅犯罪行為者，意味著租稅犯罪者個人的利益衡量，係基於其個人預期所得到利益會遠大於可能因犯罪被科之租稅刑事制裁所受之損害。若基於此一所謂經濟理性選擇考量，是否代表我國租稅處罰法制度不健全，使人民產生一種錯誤觀念，認為其

19 參見黃朝義、吳天雲，租稅犯罪現況與預防對策，犯罪學刊第4期，1999.05，頁117。

20 林東茂，租稅犯罪，刑事科學第21期，1986.03，頁131。

21 以廣義的角度探討經濟犯罪時，得知經濟交易行為上之詐欺、背信、侵占犯罪行為以及近來常發生的圍標綁標的犯罪行為、電腦犯罪、偽造或行使貨幣有價證券罪等外，尚有信用卡犯罪、智慧財產權侵犯行為、租稅犯罪行為等，與正常經濟交易活動有關之行為，在認知上應將此類犯罪行為列為經濟犯罪領域，此亦可謂為通說之見解，黃朝義，經濟犯罪與經濟刑法之基本問題，警大法學論集第3期，1988.03，頁257。

22 參見黃朝義、吳天雲，租稅犯罪現況與預防對策，犯罪學刊第4期，1999.05，頁120-125。

23 所謂「地下經濟」之認定，一般以行政院主計處定義的「非法經濟」與「隱藏經濟」等兩者加總，例如：走私、盜採砂石、色情、無照攤販、民傭資公司等。



嚴重規避租稅義務之犯罪行為所帶來之損害小於其可獲得之利益。亦或是我國社會一般通念或人民對法律規範之認知，並不認為規避租稅義務進而破壞國家租稅制度之不法行為是一種嚴重的犯罪行為。

論者有提出犯罪與其他不法行為之區別，乃在於犯罪行為具有「應刑罰性」。不法行為是否具有應刑罰性，而成為犯罪行為，則首先依不法行為所破壞之法益的價值與程度，其次是不法行為對於行為客體的侵害危險性以及行為人在良知上的可責性，最後是刑罰之無可避免性等四個標準來加以判斷<sup>24</sup>。現代民主法治國家之立法規範會所涉及到的各種利益衝突的問題，所以各項公共政策與其所實踐的法制規範制定，不得不探究其背後隱含的利益衝突。對於租稅犯罪之處罰之立法形式上，立法者能選擇以刑罰作為其制裁方式，亦即形成所謂的「附屬刑法規範」，或者制定所謂的特別刑法而加以「犯罪化」皆可。**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第558頁】**

在租稅犯罪之立法體例上，立法者擁有相當程度的規範形成自由，但仍得從社會需求與相關政策考量等觀點，衡量該等違法行為的危險性，作為決定處罰的方式。論者有謂，立法者若欲選擇以刑罰的方式作為制裁手段，仍必須以該項違法行為確實具有「可罰性」或「應刑罰性」為前提，其決定方有正當性可言；立法者在選擇一項違法行為的制裁體系時，其所為的效果預測或者衡量決定，因此仍然必須合乎比例原則的規範要求，俾確保「罪」與「刑」的衡平<sup>25</sup>。立法者在決定何種租稅義務違反之不法行為應賦予刑罰的法律效果，使該不法行為歸於犯罪行為之範疇，應有其判斷之標準才是<sup>26</sup>。同時，更應就刑事政策上的觀點作全盤性的考慮，尤其亦應該嚴格地遵守刑罰必要性的原則。

## 二、租稅犯罪與相關刑罰制裁

我國租稅犯罪目前最常見之型態為逃漏稅捐罪，依我國現行租稅犯罪之裁罰規範之構成要件中，認為要以詐術或不當方法逃漏稅捐之行為，課以刑事責任，範圍可謂相當廣。但我國司法實務上對於逃漏稅捐罪之構成要件做限縮解釋只限於積極之作為，故虛偽申報之行為是一種消極不作為，並不構成逃漏稅捐罪。並且現行實務上還有訂定一個稅捐機關移送之偵辦的標準<sup>27</sup>，不難發現稅捐不法之行為，要該**【租稅正義與人權保障：**

24 參見林山田，刑罰學，台灣商務，2005.05，修定版四刷，頁26。

25 參見釋字517號蘇俊雄大法官之不同意見書。

26 我國傳統見解皆討論所謂「行政犯」與「刑事犯」間存在有本質上之差異與相關問題，但已被揚棄，目前我國之通說見解以「量的區別說」，參見李忠宗，行政罰法之理論與案例，自版，2007.10，二版，頁10；吳庚，行政法之理論與實用，三民，2009.08，十版，頁484；蘇俊雄，刑事犯與行政犯之區別理論對現代刑事立法之作用，刑事法雜誌第37卷第1期，1993.02，頁34；蔡墩銘，刑法總則，三民，2006.06，修訂六版，頁25；張麗卿，刑法總則理論與應用，五南，2007.09，三版，頁74。

27 有關逃漏稅捐罪，財政部訂定有移送偵辦準則，依財政部八十二年一月十五日台財稅第八二一四七五一二〇號函發布：「稅捐稽徵法第四十一條所定納稅義務人逃漏稅行為移送法辦注意事項」：「納稅義務人有左列情形之一而故意逃漏稅捐者，應予移送偵辦：一、無進貨或支付事實，而虛報成本、費用或進項稅額者。二、偽造變造統一發票、證照、印戳、票券、帳冊或收據者。三、開立收執聯金額大於存根聯金額之統一發票或收據者。四、漏開或短開統一發票同一年內達三次者。五、利用他人名義從事交易、隱匿財產、分散所得或其他行為者。六、使用不實之契約、債務憑證或其他文據者。七、其他逃漏稅捐行為，對納稅風氣有重大不良影響者。前項各項行為，

葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第559頁】當於租稅犯罪之要件及處罰，有相當之要求。一般而言，我國民對於租稅犯罪處罰規範相當陌生，對於何種違反租稅相關法規之租稅不法行為會該當租稅犯罪與會被科與刑事制裁，多半不甚了解。

檢討我國目前之租稅犯罪與相關刑罰規定，其主要是規定在稅捐稽徵法中。租稅犯罪之相關規範計有稅捐稽徵法第四十一條之詐術逃漏稅捐罪<sup>28</sup>，稅捐稽徵法第四十二條之違反代徵或扣繳義務罪<sup>29</sup>，以及稅捐稽徵法第四十三條之教唆或幫助逃漏稅捐罪<sup>30</sup>。同時，在稅捐稽徵法第四十七條規定租稅刑事罰轉嫁之規定<sup>31</sup>。另外，在遺產及贈與稅法中第五十條也設有刑責之規定<sup>32</sup>。但我國現行對租稅犯罪所科以之刑事制裁與我國司法實務上之見解，其在刑事政策面上，實有其檢討之必要。首先，就我國租稅犯罪與相關刑罰之規定，依我國目前實務界之通說見解分析說明如下：

#### （一）詐術逃漏稅捐罪

稅捐稽徵法第四十一條規定之詐術逃漏稅捐罪，所謂「逃漏稅【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第560頁】捐」，即指納稅義務人以詐術或不正當方法取得退稅或減少稅捐負擔，以獲取財產上之不法利益而言。該罪之立法目的是為保障國家稅收制度之穩定，並促使人民能確實履行納稅義務，對於以詐術或不當方法逃漏稅捐之行為，科以刑事責任，制裁不法行為之效果。

故分析本罪之構成要件包括：須出於納稅義務人之故意；須納稅義務人施用詐術或其他不正當方法；須有逃漏稅捐之結果。是故，逃漏稅捐罪僅處罰故意犯，故在適用上，係以納稅義務人之「故意」為責任條件。因此，若因納稅義務人之過失，而導致逃漏稅捐之結果，則納稅義務人之行為不在處罰之列。且依我國目前實務見解，逃漏稅捐罪係屬作為犯，而非不作為犯，納稅義務人必須以詐術或其他不正當方法為手段來逃漏稅捐，亦即必須有積極之作為，方能構成逃漏稅捐罪。反之，消極的不作為，縱使侵害國家稅捐稽徵之法益，亦難謂與作偽之情形等價，故不能以該罪處罰。因此，納稅義務人若未以詐術或其他不正當方法為手段或無逃漏稅捐之積極實行行為，如僅有漏載申報之消極

---

逃漏稅捐未達新台幣十萬元，且情節輕微者，得免予移送偵辦。」

- 28 稅捐稽徵法第四十一條規定：「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、拘役或科或併科新台幣六萬元以下罰金。」
- 29 稅捐稽徵法第四十二條第一項規定：「代徵人或扣繳義務人以詐術或其他不正當方法匿報、短報、短徵或不為代徵或扣繳稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新台幣六萬元以下罰金。」第二項規定：「代徵人或扣繳義務人侵佔已代繳或已扣繳之稅捐者，亦同。」
- 30 稅捐稽徵法第四十三條第一項規定：「教唆或幫助犯第四十一條或第四十二條之罪者，處三年以下有期徒刑、拘役或科新台幣六萬元以下罰金。」第二項規定：「稅務人員、執行業務之律師、會計師或其他合法代理人犯前項之罪者，加重其刑至二分之一。」稅捐稽徵法第四十三條第三項規定：「稅務稽徵人員違反第三十三條規定者，處一萬元以上五萬元以下罰鍰。」
- 31 稅捐稽徵法第四十七條規定：「本法關於納稅義務人、扣繳義務人及代徵人應處徒刑之規定，於下列之人適用之：一、公司法規定之公司負責人。二、民法或其他法律規定對外代表法人之董事或理事。三、商業登記法規定之商業負責人。四、其他非法人團體之代表人或管理人。」
- 32 遺產及贈與稅法第五十條規定：「納稅義務人違反第八條之規定，於遺產稅未繳清前，分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記，或贈與稅未繳清前，辦理贈與移轉登記者，處一年以下有期徒刑。」



行為，即不能認定為逃漏稅捐罪<sup>33</sup>。

且逃漏稅捐罪為結果犯，須有逃漏稅之結果發生，始構成逃漏稅捐罪<sup>34</sup>，現行法對於未遂行為亦無處罰之規定。即納稅義務人必須以詐術或不正當行為來逃漏稅捐，造成國家稅收的法益遭受侵害之結果，如納稅義務人之行為僅造成國家稅收的法益有遭受侵害之虞，仍難以構成逃漏稅捐罪。依上述構成要件加以分析，可知雖我國稅捐稽徵法第四十一條針對逃漏稅捐之行為加以犯罪化科以刑事處罰，但依我國目前司法實務之見解欲該當逃漏稅捐罪實非易事。

至於稅捐稽徵法第四十七條規定，本條係屬租稅刑事罰轉嫁之規定。係自本法第四十一條轉嫁而來，並非因身分而成立之罪。此條款乃明定，依罪刑法定主義，轉嫁之範圍應僅限於「徒刑」，不包括拘役與罰金。再者，當法人或非法人團體等組織之納稅義務人，違反本法【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第561頁】有關科處徒刑之規定時，因無刑罰之適用性，無法處以徒刑，難以達成刑罰之目的。故轉嫁對象之認定所應掌握者，乃係逃漏稅行為發生時登記名義上之負責人，既非指實際行為負責人或實際負管理經營之責者，亦非起訴時或執行時之負責人，更且須以法人或非法人團體為犯罪主體，並逃漏稅罪已成立，而所宣告為徒刑時，方能將此徒刑轉嫁於逃漏稅行為發生時登記名義上之負責人。

## （二）違反代徵或扣繳義務罪

稅捐稽徵法第四十二條之「違反代徵或扣繳義務罪」，該法第一項係指代徵人或扣繳義務人以詐術或其他不正當方法匿報、短報、短徵或不為代徵或扣繳稅捐，不僅均屬其本身義務之違反，進而可能造成納稅義務人逃漏稅捐之結果，亦即是所代徵或扣繳之稅捐，將短少或無以歸屬公庫，此即達到國家稅收的法益遭受侵害之結果，故對其不法行為為科以刑事制裁之規定。同時，該法第二項所規定之「代徵人或扣繳義務人侵占以代繳或扣繳稅捐」，亦處罰其侵占已代徵或已扣繳之稅捐之不法行為。

分析其法條第一項之構成要件為：須出於代徵人或扣繳義務人之故意且代徵人或扣繳義務人施以詐術或其但不正當方法以及須有逃漏稅捐之結果。第二項之構成要件為：須侵占稅捐與已有代徵人或扣繳義務人已代徵或已扣繳稅捐之結果存在。關於本條第一項之罪，須出於代徵人或扣繳義務人之故意為責任條件<sup>35</sup>。因此，匿報、短報、短徵或不為代徵或扣繳稅捐的結果係因代徵人或扣繳義務人之過失所導致，則無法以違反代徵或扣繳義務罪論，應依各稅法之規定科處租稅秩序罰。【租稅正義與人權保障：葛克昌教

33 最高法院 74 年台上字第 5497 號判例，最高法院判例要旨（下冊），頁 557。

34 最高法院 70 年度台上字第 2842 號判決，最高法院民刑事裁判選輯第 2 卷第 2 期，頁 850。

35 所謂「代徵人」，係指依稅法規定有代徵稅款義務之人，如證券交易稅條例第四條規定證券交易稅之代徵人為有價證券買賣之承銷人、經紀人或受讓證券人。「扣繳義務人」，係指依稅法規定，應自付與納稅收務人之給付中扣繳稅款之人。又雖本條第一項無明文訂定代徵人或扣繳義務人之行為，須以代徵人或扣繳義務人之「故意」為責任條件，但依刑法總則第十二條規定之解釋應如此才是。

**授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 562 頁】**

本罪必須要有積極之作為，方可構成違反代徵或扣繳義務罪之要件。同時，須有代徵人或扣繳義務人匿報、短報、短徵或不為代徵或扣繳稅捐之結果發生，在代徵人或扣繳義務人於報繳該主管稽徵機關之際，有匿報、短報、短徵或不為代徵或扣繳稅捐，則其所代徵或扣繳之稅捐，將短少或無以歸屬公庫，此即達到國家稅收的法益遭受侵害之結果，即符合違反代徵或扣繳義務罪之構成要件。關於本條第二項之犯罪行為，所謂「侵占」，係指行為人主觀上必須意圖排除權利人，而使自己或第三人以所有人自居，謀對物依其經濟上之用法而為使用、收益、處分，在客觀上行為人對其所持之物須有足以表現此意圖之行為。法條雖未設有與刑法對侵占罪所明定之須基於為自己第三人不法所有之意圖，惟解釋上亦不宜與刑法之規定相左<sup>36</sup>。必須有代徵人或扣繳義務人意圖為自己或第三人不法之所有，而侵占已代徵或已扣繳之稅捐，方符本條第二項之要件。同時，須已有代徵人或扣繳義務人已代徵或已扣繳稅捐之結果，本罪之構成，乃因代徵人或扣繳義務人已代徵或已扣繳而持有應解繳公庫之稅捐，對其尚未代徵或尚未扣繳，既未持有應解繳公庫之稅捐，均不足以成立代徵人或扣繳義務人侵占稅捐罪<sup>37</sup>。

**（三）教唆或幫助逃漏或侵占稅捐罪**

依稅捐稽徵法第四十三條規定之「教唆或幫助逃漏或侵占稅捐罪」，其構成要件即包括：須有教唆或幫助之故意；被教唆或幫助之人所犯之罪必須為逃漏稅捐罪、違反代徵或扣繳義務罪或代徵人或扣繳人侵占稅捐罪，且罪名必須成立；如具有特定身分而犯此罪者，如稅務人員、執行業務之律師、會計師或其他合法代理人等，則尚可加重其刑至二分之一。教唆或幫助者之行為必須係出於故意，方可構成教唆或幫助逃漏或侵占稅捐罪<sup>38</sup>。【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 563 頁】

論者有謂此罰責乃明定納稅義務人及代徵人或扣繳義務人本無逃漏稅或侵占稅捐之犯意，或雖有犯意而難以達成逃漏或侵占稅捐之目的，因他人之教唆或幫助，致使納稅義務人犯稅捐稽徵法第四十一條之罪，或使代徵人或扣繳義務人犯稅捐稽徵法第四十二條之罪，且其罪名必須成立，此教唆或幫助者才該當稅捐稽徵法第四十三條之罪名<sup>39</sup>。此外，稅捐稽徵人員乃代表國家行使稅捐徵收權，又執行業務之律師、會計師或其他合法代理人為從事業務之人，具有專門之學識及經驗，竟教唆或幫助他人犯逃漏稅捐或侵占稅捐罪，自應加重處罰。而稅務稽徵人員對於納稅義務人提供之財產所得、營業及納稅等資料，應須絕對保密，若違反本法第三十三條之規定，除觸犯刑法者移送法辦外，另

36 參見顏慶章，租稅法，月旦，1995.02，二版，頁 50。

37 最高法院 74 年度台上字第 6363 號判決，最高法院民刑事裁判選輯。

38 所謂「教唆」，係指本無犯意之人或雖有犯意而未確定之人，因教唆者之教唆，致決意實行犯罪行為之謂。所謂「幫助」，係行為人自己並無實施犯罪之意思與行為，但於他人犯罪前或實行犯罪之際，予以物質上之便利、援助或精神上之鼓勵，使其易於實行或完成之謂。

39 顏慶章，租稅法，月旦，1995.02，二版，頁 160。

科處罰鍰。

#### （四）其他刑事處罰規定

租稅犯罪相關之刑事處罰，除了上述規定於稅捐稽徵法中之各罪與相關規定外，遺產及贈與稅法第五十條亦有規定：「納稅義務人違反第八條之規定，於遺產稅未繳清前，分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記，或贈與稅未繳清前，辦理贈與移轉登記者，處一年以下有期徒刑。」

### 肆、租稅不法處罰之刑事化趨勢

#### 一、租稅不法刑罰制裁正當性探究

刑罰是做為社會對於犯罪行為的一種具有社會倫理性的譴責或非難，也是最正式、嚴厲與可以達到社會控制的方法。刑罰是刑法法規所使用的制裁手段，也是犯罪行為的法律效果。刑事法學者有謂，刑**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第564頁】**罰與其他法律效果相較之下，具有諸多的特性<sup>40</sup>。不可否認地，刑法具有「最後手段性」之性質，在刑事立法上，唯有認為以刑法以外之其他法律手段無法有效制裁不法行為時，始得用以刑事制裁之方法為之。職是之故，當代法治國家對於犯罪所科處之刑罰制裁規範，必須具有正當性與目的性方為妥適。

當「法治國原則」已為現代法治國家的施政在憲法層次上的指導原則，由於刑事立法、刑事司法與刑事執行均屬於國家的重要施政項目，故刑法的規定與施行，均不得與法治國原則有所違背。法治國家行使刑罰權係以行為人的罪責為依據與界限，不但以行為人的行為罪責為刑罰的前提要件，而且科處的刑罰必須與行為罪責相當，此即為罪責原則，故無論在刑事立法或刑事司法上，均不得出於一般預防或個別預防之理由，破壞罪責原則，而設計出超越行為罪責的法定刑，或科處逾越行為罪責的宣告刑，以此等原則建構的刑法，即為罪責刑法<sup>41</sup>。

論者指出所謂刑事立法的意義，乃是立法者就已經有法益侵害的那些行為中，「選樣」出一些類型，並以之作為刑法制裁體系中的「規格」，亦即是所謂的法規範、構成要件；對於未具有此種規格行為的行為人，則予以制裁，而使該人知所遵從。此種行為上必須有「法益侵害」為其前提；如無法益侵害，則無加以規範之必要<sup>42</sup>。而租稅犯罪既是一種型態明確之經濟犯罪，其所破壞之法益是國家社會的利益，其影響範圍廣泛，已經不是個別財產受損而是以達到影響到國家社會整體之財政制度與經濟金融秩序。據此，國

40 此等特性包括：倫理性、強制性、痛苦性、伸縮性、輔助性、必要性、一身專屬性、個人贖罪性、最後手段性；參閱林山田，刑罰學，台灣商務，2005.05，修定版四刷，頁107-117。

41 林山田，論刑法總則之改革，月旦法學雜誌第76期，2001.09，頁89。

42 陳志龍，刑法的目的與預防理論，臺大法學論叢第23卷第1期，頁18。參見陳志龍，法益與刑事立法，自版，1992，頁30以下。



家依據刑事法規範而對從事租稅犯罪行為者行使其刑罰權是有其正當性。但在對相關租稅犯罪【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第565頁**】之所科處之刑罰之際，也不能忽略其相關之刑事立法政策之探究<sup>43</sup>。由於刑事制裁之嚴厲，且其干預人民法益與權利之深，實非其他法規範所可以比擬，故在刑事政策上，對於科以刑罰之不法行為之界線問題，應能就理論與社會現實以及倫理道德判斷標準等來加以權衡，才不會發生所謂過與不及之問題<sup>44</sup>。

但不可否認地，立法者擁有相當程度的規範形成自由，得從社會需要與政策考量等觀點，衡量該等違法行為的危險性，據以決定處罰的方式。不過，立法者若欲選擇以刑罰的方式作為制裁手段，仍必須以該項違法行為確實具有「可罰性」或「應刑罰性」為前提，其決定方有正當性可言；立法者在選擇一項違法行為的制裁體系時，其所為的效果預測或者衡量決定，因此仍然必須合乎比例原則的規範要求，俾確保「罪」與「刑」的衡平<sup>45</sup>。職是之故，立法者在決定何種租稅義務違反之不法行為應賦予刑罰的法律效果，應就刑事政策上的觀點作全盤性的考慮。尤其應該嚴格地遵守刑罰必要性的原則。對於租稅犯罪之刑罰法制，可參考比較其他先進國家之租稅犯罪相關立法例，加以詳細探究。

## 二、租稅刑罰立法例比較探究

探究各國有關租稅處罰之規定，各國科以租稅刑事處罰之處罰規定相當多，尤其以日本為然，但是日本法之租稅秩序罰則立於輔助之地位。依日本學者之通說認為稅收犯罪是一種侵害國家財政制度的犯罪行為，與各稅收的確定及繳納具有直接關係的犯罪稱為稅收犯罪。對稅收犯罪所科的刑罰稱為稅收刑罰<sup>46</sup>。日本在二次大戰前認為：稅【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第566頁**】收處罰應是為債務不履行承擔的損害賠償，其唯一的目的是防止因納稅義務人違反法律義務而給國庫造成金錢的損失。但後來對於稅收犯罪的立法態度發生很大的變化。其對於租稅犯罪裁罰之刑事立法政策上有重大的變化，財產刑的廢止改為自由刑；定額刑主義被廢止，法律上給予法官較大的量刑餘地。稅收犯罪和一般犯罪受完全相同之處理<sup>47</sup>。日本現行稅法對於違反租稅法上之義務之處罰，一般以租稅刑事罰為主，其中有分為直接侵害國家租稅債權之「逃漏稅犯」與因有阻礙國家租稅確定權與稅收權正常行駛之危險而被認為可罰之「租稅危害犯」<sup>48</sup>。

43 所謂刑事政策乃指使用刑事法的手段以制裁與預防犯罪的法律政策，包括：刑事立法政策、刑事司法政策與刑事矯治政策。參見林山田，刑事政策之概念及其最新趨勢，刑事法論叢（一），自版，1997，頁333以下。

44 林山田，刑罰學，台灣商務，2005.05，修定版四刷，頁28。

45 司法院釋字514號蘇俊雄大法官之協同意見書。

46 參見金子宏，租稅法，頁797；田中二郎，租稅法，頁383；新井隆一，租稅法の基礎理論，頁211。

47 參見田中二郎，租稅法，頁366。

48 關於日本租稅犯罪之立法例說明，詳請參閱羅凱正『租起刑罰之研究—以稅捐稽徵法第四十一條為中心』，輔仁大學法律研究所碩士論文，2004年，頁21-26。

美國法對於各類租稅犯罪之制裁是規定於聯邦內地稅法（The Internal Revenue Code of United States of America）<sup>49</sup>，若納稅人發生嚴重違反其納稅義務等漏稅情事，就依聯邦內地稅法來科處刑罰追究其刑事責任。觀察美國實務上所發生逃漏稅行為可謂種類繁多，例如，納稅義務人故意採取設置真假兩套帳本，記帳不實，或偽造帳簿，毀損記錄，開設外圍銀行帳戶，隱匿資產、收入等許多欺騙、隱匿之行為以逃漏稅捐者及構成所謂稅務詐欺（tax fraud）。納稅義務人之不法情事，由稅務單位即聯邦內地稅局（Internal Revenue Service）及檢察官對納稅人之漏稅事實負責偵查起訴，然後由司法審判機關審判定讞後，科處刑罰制裁。

美國聯邦內地稅法裡面所規範的嚴重的租稅犯罪行為計有：第 7201 條的逃漏稅罪（tax evasion under §7201）<sup>50</sup>，第 7202 條的違反代【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 567 頁**】徵稅捐罪（failure to collect tax under §7202）<sup>51</sup>，第 7203 條的故意違反申報稅捐罪（willful failure to file taxes under § 7203）<sup>52</sup>，第 7206 條的虛偽申報稅罪及教唆幫助稅務詐欺罪（“tax perjury” and “aiding and assisting” tax fraud under §7206）<sup>53</sup>以及第 7212 條第一項的妨礙稅務行【**租稅正義與人權保障：葛克**

49 美國之「內地稅法」（Internal Revenue Code）是將各稅之全部實體事項與程序規定納入同一法律規定之內。

50 26 U.S.C.A. § 7201: Any person who willfully attempts in any manner to evade or defeat any tax imposed by this title or the payment thereof shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a felony and, upon conviction thereof; shall be fined not more than \$ 100,000 （\$500,000 in the case of a corporation）, or imprisoned not more than 5 years, or both, together with the costs of prosecution.逃漏稅罪（內地稅法 7201）任何人如故意企圖逃漏稅，侵害依法應課或繳納之租稅者，即屬重罪之違反，得處五年以下有期徒刑，或併科十萬美元以下（法人五十萬美元以下）罰金，並賠償訴訟費用。至於所謂故意或企圖逃漏稅，破壞稅政，或妨害稅捐之意圖，內地稅局應負舉證責任至無合理懷疑之程度。

51 26 U.S.C.A. § 7202: Any person required under this title to collect, account for, and pay over any tax imposed by this title who willfully fails to collect or truthfully account for and pay over such tax shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a felony and, upon conviction thereof, shall be fined not more than \$10,000, or imprisoned not more than 5 years, or both, together with the costs of prosecution.違反代徵稅捐罪（內地稅法 7202）：凡有義務代徵、代為計算、或解繳稅款之人，故意違反各該規定義務者，與第 7201 條規定同其處罰。

52 26 U.S.C.A. § 7203: Any person required under this title to pay any estimated tax or tax, or required by this title or by regulations made under authority thereof to make a return, keep any records, or supply any information, who willfully fails to pay such estimated tax or tax, make such return, keep such records, or supply such information, at the time or times required by law or regulations, shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a misdemeanor and, upon conviction thereof, shall be fined not more than \$25,000 （\$100,000 in the case of a corporation）, or imprisoned not more than 1 year, or both, together with the costs of prosecution. In the case of any person with respect to whom there is a failure to pay any estimated tax, this section shall not apply to such person with respect to such failure if there is no addition to tax under section 6654 or 6655 with respect to such failure. In the case of a willful violation of any provision of section 60501, the first sentence of this section shall be applied by substituting “felony” for “misdemeanor” and “5 years” for “1 year”.故意違反申報稅捐罪（內地稅法 7203）：納稅義務人故意逾期不依限申報，或繳納稅款，不依規定保存應保存之帳證或不提供必備之資料，得判處一年以下有期徒刑或併科二萬五千美元以下之罰金（法人十萬美元以下），另負擔賠償訴訟費用。

53 26 U.S.C.A. § 7206: Any person who- (1) Declaration under penalties of perjury.—Willfully makes and subscribes any return, statement, or other document, which contains or is verified by a written declaration that it is made under the penalties of perjury, and which he does not believe to be true and correct as to every material matter; or (2) Aid or assistance.—Willfully aids or assists in, or procures, counsels, or advises the preparation or presentation under, or in connection with any matter arising under, the internal revenue laws, of a return, affidavit, claim, or other document, which is fraudulent or is false as to any material matter, whether or not such falsity or fraud is with the knowledge or consent of the person authorized or required to present such return, affidavit, claim, or document 虛偽申報罪（內地稅法 7206 I）：違反證人之義務而為不實之陳述，重要事項為虛構不實之申報，稅有關之文書等，故意提出虛偽之申報者，得處三年以下有期徒刑或併科十萬美元以下（法人五十萬美元以下）之罰金，同時亦須負擔賠償有關訴訟費用。教唆幫助稅務詐欺罪（內地稅法 7206 II）：行為人就重要事項幫助或教唆提出虛偽不實之內地稅法所規定之

昌教授祝壽論文集，2016年1月，第568頁】政罪（interference with the administration of internal revenue laws under § 7212 (a)）<sup>54</sup>。

美國聯邦刑事司法實務上對於租稅犯罪追訴過程，係先由聯邦內地稅局之刑事調查部門（Criminal Investigation Division）所屬之調查員（Special Agent）進行調查，如依其調查結果，發現行為人確實有實質的短少納稅的情形發生，要考量幾點要素後決定是否要提出刑事告發。可由行為人的教育、經歷、人格等加以評斷其是否因過失而逃漏稅捐，如認為行為人非過失則考慮行為人是否因他人之言而短漏報稅捐申報，以及行為人其對於犯罪事實是否瞭解以及能否對刑事追溯提出有效的辯護，並考量內地稅局所掌握的犯罪事實是否有極高的證據力。內地稅局調查員提出刑事告發的意見後經上級核可後，經審查後送交司法部之租稅部門（Tax Division）的刑事科（Criminal Section），做起訴與否的裁決<sup>55</sup>。

美國聯邦內地稅法規對納稅義務人因詐欺逃漏稅而科以刑事制【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第569頁】裁，其最主要的目的乃在以一種有效之遏止手段，透過刑罰之運用，要求納稅人要依法自動誠實申報，否則其會有被揭發罰以罰款及被拘捕入獄之危險。就實務上而言，內地稅局無法將所有之刑事詐欺案件，完全移送法院審判科以刑事制裁。因其內部訂有執行之政策目標，符合政策目標之案件才會被考慮被起訴移送法院審判科刑。一般來說必須要具備兩項要件才會被提起公訴；首要是當內地稅局確信該案件有充分證據足以證明納稅人之行為不僅是不法，且其作為是明知、有意、及故意的行為。其次是基於相關政策上之考量，認為此類逃漏稅案件值得移送刑事追訴，例如犯罪事實具有重大的惡性，由其行為之手段、逃漏稅額多寡，或是應納稅額與逃漏稅額之比例等情事。

依美國學者之觀察，租稅犯罪跟所有的經濟犯罪或是白領犯罪一般皆具有可罰性，是因為逃漏租稅者未貢獻其資源來支援公共建設，以至於未逃漏稅者需負擔逃漏稅者之租稅，逃漏稅者因此獲得商業競爭上之優勢破壞經濟市場秩序。租稅犯罪行為容易成功，亦鼓勵他人從事逃漏稅捐之不法行為。且租稅犯罪容易使民眾產生冷漠感，因逃漏稅者

---

申報書、宣誓書或其他文件者，處以三年有期徒刑或科或併科十萬美元以下（法人為五十萬美元以下），並負擔訴訟費用。

54 26 U.S.C.A. § 7212(a): Corrupt or forcible interference.—Whoever corruptly or by force or threats of force (including any threatening letter or communication) to intimidate or impede any officer or employee of the United States acting in an official capacity under this title, or in any other way corruptly or by force or threats of force (including any threatening letter or communication) obstructs or impedes, or endeavors to obstruct or impede, the due administration of this title, shall, upon conviction thereof; be fined not more than \$5,000, or imprisoned not more than 3 years, or both, except that if the offense is committed only by threats of force, the person convicted thereof shall be fined not more than \$3,000, or imprisoned not more than 1 year, or both. The term "threats of force", as used in this subsection, means threats of bodily harm to the officer or employee of the United States or to a member of his family.妨礙稅務行政罪（內地稅法 7212 I）：任何人以貪污不正或以外力或脅迫以外力干涉，來干涉或是妨礙任何稅務官員或行政人員，或以任何其他貪污不正或以外力或脅迫以外力干涉或阻礙，或企圖妨礙或阻礙稅務機關，待處三年以下有期徒刑或並科五萬美元以下罰金。

55 See Bryan T. Gibson; Andrew Maher, *Tax violations*. 42 AM. CRIM. L. REV. 943, 945-47 (2005) .



不需提供社會資源，自然欠缺關心社會資源使用的理由<sup>56</sup>。

美國聯邦內地稅法依刑罰最高法定刑之刑度，將租稅犯罪之刑事犯區分為重罪（felony）與輕罪（misdemeanor）兩種，由法官依案件所侵害法益之輕重分別為自由刑（imprisonment）或罰金（fine）之科。納稅義務人意圖逃漏稅捐，而犯逃漏稅罪為重罪，此乃刑事詐欺案件（criminal fraud case），為租稅詐欺（tax fraud）之一種。至於租稅詐欺案件中納稅人之逃漏稅事實及出於故意之意圖，應由聯邦內地稅局及檢察官負責舉證，其須證明至「無合理懷疑」（beyond a reasonable doubt）之程度<sup>57</sup>，方能為法院所接受。聯邦內地稅局認為詐【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第570頁】欺係納稅義務人虛偽陳述，隱瞞事實，或依誠信原則（good faith）需要解釋，但其仍保持緘默（silence），而使稅務機關相信其行為，至對於租稅徵收上造成短漏，因而損害國家租稅債權，使國庫收入減少。美國對於租稅詐欺者除處罰積極行為逃漏稅者外，故意違反申報繳稅捐者，縱其以不行為之方式，仍應科以刑罰制裁。傳統上美國聯邦刑事實體法僅規定租稅犯罪的最高法定刑，而不規定其最低法定刑。故在刑事司法審判實務上對租稅犯罪以刑事司法量刑之手段，對惡性重大之租稅犯罪者科處較嚴苛之處罰，用以遏止租稅犯罪。

在立法體例上，聯邦內地稅法對租稅犯罪的處罰以刑事罰為主，但探究其刑事司法審判體系在對於租稅犯罪之刑事處罰量刑上，刑事司法審判系統中所依據的聯邦量刑指導法則（Federal Sentencing Guidelines）<sup>58</sup>無庸置疑地具有相當重要的決定性。該量刑指導法則原意以客觀量刑的標準來減少或避免法官就相似案件產生科刑歧異的情形，並以實踐當代刑事思潮下之罪刑比例原則要求。在刑事司法審判實務的實踐中，對於惡性重大之刑事罪犯，依照此一量刑指導法則之適用下，是會被科處較重的刑罰制裁，以達到刑事政策之目的<sup>59</sup>。美國聯邦內地稅法中是希冀藉由嚴苛之刑事處罰來樹立威信與遏制不法租稅犯罪<sup>60</sup>。但美國聯邦最高法院在2005年布克案（U.S. v. Booker）<sup>61</sup>，該判決宣示1984年量刑改革法（Sentencing Reform Act of 1984）中的兩個法條及其他相關法規無效<sup>62</sup>。亦即有關強制法院應依聯邦量刑指導法則所訂量刑刑度及上訴審應審查事實審是否正確適用聯邦量刑指導法則之規定無效，且其相關之聯邦量刑指導法則具有強【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第571頁】制效力之規定亦應

56 See Pamela H. Bucy, *Criminal tax fraud: the downfall of murders, madams and thieves*, 29 ARIZ. ST. L.J. 639, 703-4 (1997).

57 所謂無合理懷疑之證據程度，係指一般人對所提出之證據都不會產生合理懷疑程度之真實可能性。

58 28 U.S.C. § 994 (p).

59 原本美國聯邦刑法典第18篇之規定：不得限制聯邦法院獲取及斟酌一切有關被告定罪之相關資訊包括該被告之背景、個性、行為，俾使法院達到適切量刑之目的。此規定以賦予法官對量刑相關事實之絕對裁量權。See 18 U.S.C. §3661.

60 See James C. Exnicios, *Administration of criminal tax justice: reading the process*, 32 LOY. L. REV. 921,921-23 (1987).

61 See U.S. v. Booker, 543 U.S. 220 (2005).

62 18U.S.A §5553 (b) (1), §3742 (c).

宣告無效。目前，美國司法審判系統中量刑司法實務，在程序上與布克案宣判之前並無不同，只是法官科刑時擁有更多裁量空間，聯邦量刑指導法則仍作為量刑之重要參考依據<sup>63</sup>，但其已不具有絕對強制適用的效力。

## 伍、租稅犯罪之因應與預防

當今世界上民主法治國家對於嚴重違反租稅法規義務之租稅犯罪行為，科以刑罰制裁，已馮現今各國立法之趨勢。由於現代社會的進步、教育的普及，一般國民漸漸意識到納稅的重要，現代民主法治國家之租稅的倫理性亦逐漸為人們所接受，對於逃漏稅的行為實應與詐欺行為同等視之為犯罪行為，故各國均重視租稅刑事罰之立法，以期達成遏制並預防租稅犯罪，維護國家財政租稅制度之公共目的。但不可否認地，在對抗租稅犯罪或經濟犯罪遏制上，刑罰制裁絕對有其重要之功能存在。但刑罰之制裁，需經過漫長的審判程序，才可以確定租稅犯罪者之刑責，在時效上不無爭議。但是，此亦彰顯了國家發動刑事程序之慎重性。同時，亦更加突顯了刑罰的最後手段性。

用刑罰嚇阻租稅犯罪之不法行為，對於鉅額逃漏稅行為，基於刑事政策的考量是絕對必要，但對於惡性較輕之租稅犯罪者，就必須同時斟酌其可罰性與處罰實益才是。雖不可否認地在某種程度上，我國社會對於逃漏稅行為的寬容態度，是多少因為受到傳統對租稅觀念不正確的影響，我國歷史上一向是把科稅視為苛政，如果當政者減免稅負一次，則史書上記載為賢君仁政<sup>64</sup>。由於此種傳統之觀念薰陶下，【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第572頁】人民似乎對於稅負能逃就逃，不以納稅為必要，造成心態上之偏差與對租稅犯罪之寬容。探究其原因，可以從我國社會法律文化之影響探究。

### 一、社會法律文化之影響

對於嚴重之租稅不法，不是以刑罰嚇阻不法行為，就一定能杜絕租稅犯罪。但是，檢討現行租稅犯罪處罰之規範，能否符合人民對法律的期待。此一問題係可以從我國社會法律文化面加以探究。一般而言，我國社會一般人民對於租稅犯罪處罰規範相當陌生，對於何種違反租稅相關法規的租稅不法行為會該當租稅犯罪與會被科與刑事責任，又多半不甚了解。國家又如何期以相關刑事制裁來有效制裁租稅犯罪或控制租稅犯罪的發生。

63 聯邦量刑改革法其他規定仍屬合憲。事實審法官量刑時應一併斟酌聯邦量刑指導法則與 18 U.S.A §3553 (a) 所定之刑罰目的避免量刑歧異。其所處之刑罰反映犯罪危害之程度，以促進崇法觀念、公平懲處、適當遏阻犯罪、保護公共安全。原來之聯邦量刑指導法則§1B1.4 規定，除法律另有禁止規定外，法院在量刑準據所定量刑上下限度內決定被告之刑罰時，或決定是否適用除外條款時得考慮被告之背景、個性、行為等相關資訊。又聯邦量刑指導法則§1B1.3 之註釋亦載明：未經正式起訴之犯罪或非犯罪構成要件之行為，均得作為決定適用量刑準據刑度之考量因素。

64 參見黃昌文，逃漏稅問題之研究，凱倫，1984.02，頁 17-29。

對於嚴重違反租稅法規義務之租稅犯罪行為，科以刑責制裁為現今各國立法之趨勢。由於現代社會的進步、教育的普及，一般國民漸漸意識到納稅的重要，現代法治國家之租稅的倫理性亦逐漸為人們所接受，對於逃漏稅的行為實應與詐欺行為同等視之，故各國均重視租稅刑事罰之立法，以期達成遏制並預防租稅犯罪，維護國家財政租稅制度之公共目的。對抗租稅犯罪之此等經濟犯罪遏制上，刑法制裁絕對有其重要之功能存在。但刑事之制裁，需經過漫長的審判程序，才可以確定租稅犯罪者之刑責，在時效上不無爭議之處。但是此亦彰顯了國家發動刑事程序之慎重性。同時、更加突顯了刑罰的最後手段性。刑罰制裁對於經濟犯罪者，其所獲得之實益也必須考量。用刑罰嚇阻制裁租稅犯罪等不法行為，對於鉅額逃漏稅行為，是絕對必要，對於惡性較輕之租稅犯罪者，就必須同時斟酌其可罰性與處罰實益。

納稅義務人嚴重之逃漏稅行為，在實體層面其所侵害的是國家法益。但侵害國家租稅債權之行為與其他侵害財產之犯罪行為相較，比較不容易被發現，而使為重大不法之租稅犯罪行為者心存僥倖之心而【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第573頁】繼續從事租稅犯罪之行為。根據租稅犯罪之特性，亦即會在人民心理層面上可能造成所謂「經濟犯罪的傳染作用」，亦即是守法的納稅義務人對於非法的納稅義務人的行為會加以模仿，如此一來市場經濟的交易制度會紊亂，人民彼此之間不信任感會加劇，同時也危及了國家的租稅制度。租稅犯罪既然是一種被認為容易實施的一種犯罪型態，在傳播的屬性上亦可以被解讀為其是一種易仿效的犯罪行為。

同時，因為租稅犯罪是經濟犯罪的一種類型，通常的經濟犯罪者，多半只承認自己是法律的破壞者（law breaker），而不願意承認自己是罪犯（criminal）<sup>65</sup>。職是之故，國家必須以教育或對社會大眾宣傳之方式來說明宣導租稅犯罪之不法性，使人民了解嚴重之租稅不法行為是具有社會非難性，其會該當租稅犯罪，會被科以嚴峻刑罰制裁。同時，更要使一般社會大眾體認常逃漏稅捐之行為之嚴重性與危害性，使人民大眾明瞭了解合法的節稅與非法的逃漏稅行為之差異。但從社會一般通念與法律規範之認知上，似乎我國人民並不認為規避租稅義務進而破壞國家租稅制度是一種嚴重的犯罪行為。職是之故，對於租稅犯罪預防，也必須從相關刑事政策面檢討。

## 二、租稅犯罪預防相關刑事政策

為了防制現代社會上日趨繁複的犯罪不法行為，一個國家為了有效的建構其刑事政策，首先必須確定怎樣的行為為犯罪，而對於該犯罪行為如何加以制裁執行。因此透過刑事實體法理的分析或解釋，以瞭解法規的內容，並透過犯罪的追訴、審判與執行，來達到犯罪防制的目的<sup>66</sup>。惟對現代社會犯罪防制之刑事政策之研究上，實乃不應僅限

65 參見林山田，經濟犯罪與經濟刑法，國立政治大學法律學系法學叢書，1987，頁48-49，52-53。

66 許福生，刑事政策學，自版，2005，頁23。



於現行法律規定的犯罪，而要隨時思考法規範應然面的問題。研究租稅犯罪的相關刑事政策議題也正是如此。基本上，研究刑事政策的主要目的，乃是在於防制犯罪，但此所指之犯罪並不限於相關刑法【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第574頁**】典上所規定的刑事犯罪，對於社會中相關實質犯罪的概念，亦即是對法益侵害的反社會行為都應納入刑事政策的思考範疇。至於防制犯罪的國家政策可分為兩類：一是包含事先採取有效的措施，以防範犯罪於未然的「犯罪之預防」，以及對於已犯罪者應採取何措施，以制止其將來再犯罪的「犯罪之壓制」兩類<sup>67</sup>。

犯罪預防雖以刑罰法規明文規定為前提，但若無有效的刑事犯罪追訴程序亦是枉然。一旦犯罪行為發生，法益遭受嚴重之侵害，國家若是無法有效立即追訴犯罪者以及撫平被害者，將會助長社會上犯罪之蔓延，而無法達到刑罰之預警效果。因此，如何加強刑事犯罪偵查之能力，也是犯罪預防政策上重要之議題。對於租稅犯罪調查之方法，依我國現行稅法之規定，我國稅捐稽徵機關及刑事司法調查單位可使用之調查租稅犯罪之方法有從帳簿查核<sup>68</sup>、查核銀行資金流程<sup>69</sup>、現場調查<sup>70</sup>及搜索<sup>71</sup>。事實上，我國現行稅法上所規定的數種調查方法【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第575頁**】已先後沿用了數十年，面對不斷翻新手法的經濟犯罪與租稅犯罪，其查緝效果有待要突破以往實務上發生之瓶頸才是。故在複雜之租稅犯罪偵查的方法與技術上，要有突破與創新。在稽徵機關資訊科技查核技術進步的情形下，被查獲逃漏稅之比率大增，因此企業者或一般納稅人，實在不應該輕忽逃漏稅之嚴重後果責任。

此外，經刑事偵查程序後移送至司法機關加以審判，在確定租稅犯罪後，在刑罰的制裁上要注意的是有關緩刑的宣告，必須要嚴格的把關才是，對惡性重大之嚴重危害租稅制度之不法犯罪行為之裁罰上，法院所為之裁罰不宜偏低。我國實務上之現象，對於

67 同前註，頁14。

68 稅捐稽徵法第三十條：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示帳簿、文據或其他有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。被調查者以調查人員之調查為不當者，得要求調查人員之服務機關或其上級主管機關為適當之處理。稅納義務人及其他關係人提供帳簿、文據時，該管稽徵機關或財政部賦稅署應掣給收據，除涉嫌違章漏稅者外，應於帳簿、文據提送完全之日起，七日內發還之；其有特殊情形，經該管稽徵機關或賦稅署首長核准者，得延長發還時間七日。」

69 所得稅法第八十三條之一：「稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查時，如發現納稅義務人有重大逃漏稅嫌疑，得視案情需要，報經財政部核准，就納稅義務人資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料進行調查。稽徵機關就前項資料調查結果，證明納稅義務人有逃漏稅情事時，納稅義務人對有利於己之事實，應負舉證之責。」

70 稅捐稽徵法第三十條：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處備詢，被調查者不得拒絕。被調查者以調查人員之調查為不當者，得要求調查人員之服務機關或其上級主管機關為適當之處理。稅納義務人及其他關係人提供帳簿、文據時，該管稽徵機關或財政部賦稅署應掣給收據，除涉嫌違章漏稅者外，應於帳簿、文據提送完全之日起，七日內發還之；其有特殊情形，經該管稽徵機關或賦稅署首長核准者，得延長發還時間七日。」

71 稅捐稽徵法第三十一條：「稅捐稽徵機關對逃漏所得稅及營業稅涉有犯罪嫌疑之案件，得敘明事由，聲請當地司法機關簽發搜索票後，會同當地警察或自治人員，進入藏置帳簿、文件或證物之處所，實施搜查；搜查時非上述機關人員不得參與。經搜索獲得有關帳簿、文件或證物，統由參加搜查人員，會同攜回該管稽徵機關，依法處理。司法機關接到稽徵機關前項聲請時，如認有理由，應儘速簽發搜索票；稽徵機關應於搜索票簽發後十日內執行完畢，並將搜索票繳回司法機關，其他有關搜索及扣押事項，準用刑事訴訟法之規定。」

租稅犯罪之刑事制裁，在法定刑五年以下有期徒刑之範圍內，所為之量刑偏低，而有期徒刑之案件又多為可以緩刑宣告或易科罰金之案件，科刑不重，似乎不能達到以嚴格的刑事政策嚇阻重大租稅犯罪之作用。對於我國實務上常見之租稅犯罪行為態樣上，例如有取得虛設行號之統一發票扣抵進項稅額之行為、虛設行號販賣統一發票行為、營造業的借牌行為、逃漏遺產稅之行為及利用人頭浮報、虛報工資等行為等，治本之道應該做租稅制度整體架構上的檢討，將各項工商財政制度上亦使發生漏洞或缺失之處加以修正，才可以對個別的、多樣的、繁複的租稅犯罪態樣，設計有效之防制及預防對策來徹底根絕不法之租稅犯罪情事發生。

論者有謂我國稅捐稽徵法之立法目的所要保護之法益主要為國家法益，更進一步保護觀察之對象為國庫。對於逃漏稅捐之租稅犯罪之行為既然係侵害國庫，主觀上在減少自己稅捐之負擔，則僅對之以自由刑之處罰未必對逃漏稅捐者有完全效果，故論者有提出仍應科以高額之罰金<sup>72</sup>。國家對於租稅犯罪之非難處罰，除確保國家租稅債權之完整，維持正常之經濟秩序之目的外，同時無非也是要讓「不法利得【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第576頁**】者」不能享受其犯罪的利益，因此，從方法目的上思考，為剝奪其犯罪所得利益之沒收制度或是追徵制度亦是作為有效之遏制之手段之一。

## 陸、結語

租稅之首要特性為具有強制性，對於不依法律納稅者，政府得以強制之手段令其繳稅。現今多數國家之法律均對於故意逃漏稅之行為設有刑罰制裁目的均是為了對於有意圖逃漏稅者，產生警示之效果，預防逃避行為之發生，以及對於已經以逃稅行為使國家稅收產生實害結果者，加以刑罰之制裁，讓逃稅行為人為其不法行為付出代價，並防止再犯，繼續危害國家之租稅權。

詳探究我國現行租稅犯罪問題，若僅以刑事立法與司法政策之觀點觀之，現行立法例與司法審判實務上，對於常見之逃漏稅不法行為定義模糊且處罰輕微，實難收到遏制租稅犯罪之成效。且社會上尚有其他諸多租稅不法之行為態樣，若其具有可罰性與反社會的倫理非難性，從實質刑事政策上之觀點檢驗此等不法行為亦對法益之侵害程度造成相當之嚴重侵害者，若不加以遏制，恐造成租稅犯罪之日益嚴重之趨勢，不但破壞了國家財政稅收制度，同時也會使整體社會生活發生嚴重的衰敗。是故，在租稅犯罪之相關議題上，決不能輕忽之。嚴重之租稅不法行為造成國家租稅制度之危害，影響到人民租稅義務公平負擔之履行時，國家必須要建構符合現代思潮之租稅刑事制裁制度才是。

不可否認地，現代法治國家稅法之制定及施行應遂循憲法的精神，稅法所限制基本

72 黃俊杰，納稅者權利保護，翰蘆，2004，頁259。

權利之範圍更應該以憲法為界線<sup>73</sup>。故不單僅僅納稅係憲法明定為增進公益所必要而為權利之限制，乃至於為確保納稅被履行而使用之手段亦需符合比例原則之要求。立法者雖能自行衡量違法行為之危險性，以決定處罰方式，而被允許可以選擇以對人民【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第577頁**】自由權利干預度最強之刑罰作為確保納稅能被確實履行，另一方面作為避免國家財政陷入不穩定之制裁手段，還尚須考慮刑法規定之法律效果應作為規範及維護秩序之最後手段。因此在立法上，若有其他能有效防止不法行為之方法時則應避免使用刑法之刑罰制裁，而非唯依賴刑罰制裁手段才是。

故當立法者選擇以刑罰的方式來作為行政制裁的手段時，須檢驗相關可罰性之問題，且所為之行罰裁量亦需合乎比例原則之要求。若僅輕微侵害租稅法律關係之行為，基於刑罰之謙抑思想，實無加以追訴、處罰之必要。對於嚴重之租稅犯罪不法行為，則必須要從刑事政策之各個層面檢討研議，才能達到防制租稅犯罪之目標，以健全國家財政租稅制度並兼具人權保障之理念，造就全民最大之福祉。【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第578頁**】

---

73 黃俊杰，憲法稅概念與稅條款，翰蘆，1997，頁16。