

刊登於月旦財稅實務釋評第 30 期，2022 年 6 月，第 8-17 頁。

再論租稅刑罰與租稅行政罰之關係

Rediscussion on Relationship between Tax Criminal Penalty and Tax Administrative Penalty

柯格鐘

Ke-Chung Ko*

壹、前言：前導案例

筆者前曾在本誌之第 28 期發表過〈租稅刑罰與租稅行政罰之關係—從法益保護與行為階段之觀點〉，以及在本誌的姊妹誌《月旦法學教室》第 226 期與第 227 期發表過上下期連載的「租稅刑法」，討論有關租稅刑罰與租稅行政罰間之關係，因此打算在上開文章的基礎上，以簡化過的前導案例事實，解析與說明逃漏稅捐罪、漏稅罰與行為罰三者，乃至於納稅義務人基於錯誤之法律見解而導致事實涵攝錯誤的不罰行為情況，說明以上所述行為彼此間差別與法律效果歧異。以下則為前導案例之事實：

甲一人獨資經營橫跨全臺各地的連鎖餐廳 A1～A6，每間分店之營業收入均高達 1000 萬元以上，惟甲在申報上揭經營連鎖餐廳之相關稅捐時，發生以下所列情事。試問：各該行為該當何種應受制裁處罰行為態樣？

①甲所經營之 A1 餐廳，一直將離職多年的員工乙申報為受僱人，以其虛偽支出簽名作薪資費用的申報，藉此降低甲應申報之營利所得淨額。

②甲所經營之 A2 餐廳，將顧客丙舉辦生日宴會之餐宴所產生的營業收入 100 萬元【月旦財稅實務釋評第 30 期，2022 年 6 月，第 8 頁】（丙前款付 65 萬元，後款付 35 萬元），僅僅申報其中 65 萬元之營業收入，而未申報後收的 35 萬元。

③甲所經營之 A3 餐廳，提供現金消費與餐券消費等兩種不同型態，甲只申報顧客丁以現金購買消費之營業收入，卻不申報顧客戊購滿餐券消費所產生的營業收入。

④甲所經營之 A4 餐廳，將領取固定薪資的店長己（得到己之同意後），直接申報為加盟店長，並將該 A4 餐廳所有之營收均申報為己加盟者所有，實際收入卻歸甲控制與支配，但甲同時也承諾將會為己支付其個人因此所增加的綜所稅負。

⑤甲所經營之 A6 餐廳，因遭祝融焚燬，獲得 B 保險公司依照約定所給付保險金額 2,000 萬元，但甲並未據以為申報營業收入。

⑥甲經營連鎖餐廳一事經媒體大幅報導，頗具高知名度。某庚見報後，以自己資金

開立一間餐廳，攀附甲之名且掛上甲所經營連鎖餐廳的招牌。此舉被甲發現遭其提告制止，爾後雙方進行訴訟外和解，庚依據和解契約因此必須卸下甲連鎖餐廳之招牌，同時給付給甲 200 萬元的損害賠償金，但甲並未據以為申報營業收入。

以上所述甲之各種行為，在現行稅捐實務上與學理上，究竟應該當何種受處罰行為態樣，以下分別說明。

貳、逃漏稅捐罪與漏稅罰行為之差別：積極作為與消極不作為

我國有關逃漏稅捐罪行為之制裁規定，主要為稅捐稽徵法原第 41 條所規定之納稅義務人的逃漏稅捐行為、第 42 條代徵人與扣繳義務人之短徵與短扣繳行為、第 43 條之前兩罪行為的教唆犯與幫助犯、第 47 條之實質負責人的罪責，以及在實務上甚少運用之遺產及贈與稅法第 50 條納稅義務人違背禁止處分罪等，共五個條文。在 2021 年底，我國立法者又修正前揭稅捐稽徵法第 41 條規定移作第 1 項，增訂第 2 項有關納稅義務人逃漏稅捐罪之加重結果犯的規定。整個租稅刑法之關鍵核心的犯罪行為（Zentraldelikt），依其性質，仍然是現行之稅捐稽徵法第 41 條第 1 項所規定的納稅義務人逃漏稅捐罪。

依據稅捐稽徵法第 41 條第 1 項規定，納稅義務人以「詐術或其他不正當方法」逃漏稅捐者構成犯罪。該當此處所謂之「詐術或其他不正當方法」者，依司法實務判決的理解，指「納稅義務人使用欺罔之手段為逃漏稅捐之方法，且其目的在逃漏應繳納之稅捐，始屬相當」¹，而「所謂【月旦財稅實務釋評第 30 期，2022 年 6 月，第 9 頁】之詐術固同於刑法上詐術之意，乃指以偽作真或欺罔隱匿等積極之作為，致稅捐機關陷於錯誤，而免納或少納應繳之稅款，以獲取財產上之不法利益；至不正當方法則指詐術以外，其他違背稅法上義務，足以減損租稅徵收之積極行為而言，二者之含義並非相同」²。簡單而言，「詐術」是「以偽作真、欺罔隱匿」之積極作為，該當此種作為者，例如「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」³，而法條之「其他不正當方法」則是「詐術以外之積極作為」，也就是，兩者均同指「積極之作為」，如此始與立法的本旨相符⁴，排除消極不作為構成逃漏稅捐罪之犯罪行為態樣的可能⁵。依據司法實務之理解，只有積極之作為，才足以顯示行為人以「詐術或其他不正當方法」逃漏稅捐行為的違法惡性⁶。

相對於上述逃漏稅捐罪，漏稅罰之規定，以所得稅法第 110 條所得稅的漏稅罰規定為例，該條第 1 項前段規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者」，為短漏稅捐申報之行為，與同條第 2 項前段規定：「納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報，而經稽徵機關調查，發現有依本法規定課稅之所得額者」，為應申報未申報稅捐之行為，兩者依據前揭積極行為之反面解釋的邏輯，均屬於消極之不作為。從而，漏稅罰行為之責罰重點，即存在於納稅義務人本應申報繳納「全部」稅捐，實際卻只報繳「部分」稅額，存

在實際報繳與應報繳稅額之間的「差額」，此種不繳納稅額差額之行為具有可非難性。而納稅義務人應申報未申報稅捐之行為，則是納稅義務人完全未報繳一毛錢的稅捐，這使其實際報繳與應報繳稅額之間存在「全額」稅額的差距，因此其造成對國家應收取之稅捐債權的危害，無疑就比前述短漏報行為屬更嚴重的結果。或許，這樣也可以解釋立法者在第1項短漏報之處罰倍數，為「處以所漏稅額二倍以下之罰鍰」，小於同條第2項應報未報之處罰倍數，為「應照補徵稅額，處三倍以下之罰鍰」的理由。同樣之立法邏輯也出現在，短漏報房地合一稅之漏稅罰，依所得稅法第108條之2第2項短漏報處罰，為「所漏稅額二倍以下」，相對於同法第3項應報未報處罰，則為「按補徵稅額處三倍以下」。但立法上亦有認為，短漏報與應報未報處罰，具有同樣危害結果，因此處以同倍數處罰，再交由量罰基準而為具體個案中的決定。例如，營利事業未分配盈餘之申報，短漏報與應報未報的處罰，依所得稅法第110條之2第1、2項，均同處一倍以下罰鍰；遺產及贈與稅法第45條短漏報遺產稅與贈與稅的處罰，為「應按所漏稅額處以二倍以下之罰【月旦財稅實務釋評第30期，2022年6月，第10頁】鍰」，同法第44條應報而未依限申報遺產稅與贈與稅的處罰，則是「按核定應納稅額加處二倍以下之罰鍰」；特銷稅之短漏報與應報未報的處罰，依據特種貨物及勞務稅條例第22條第1項，同為「按所漏稅額處三倍以下罰鍰」。

依據前開實務司法與我國立法者邏輯，用來解釋套用到以上所述甲之前三種行為，各自判斷結果如下：在第①種行為中，甲之行為是在「以偽作真、欺罔隱匿」，偽造離職員工乙支薪之薪資單，並申報作為營業費用，以降低甲應課稅的所得淨額，依據前開司法實務見解，實已該當稅捐稽徵法第41條第1項逃漏稅捐罪規定。其他類此之情形，倘若是甲去市場上購買人頭帳戶資料，或者利用曾經取得之個資，例如將流浪漢的乙1、早已經死亡的乙2，或者曾經前來求職但並未錄用的乙3，申報為員工支薪作為營業費用者，甲之行為早就已經該當前揭的逃漏稅捐罪行為，只是現實上視該管稅捐機關有沒有依法，將案件移送給司法機關調查並偵辦起訴，並獲法院判決有罪問題而已。

前開甲之第②種行為，是將同一筆營收短報其數額，也就是，實收100萬元卻僅報65萬元，是所謂的短報。甲之第③種則是所謂的漏報行為，也就是甲僅申報部分之所得來源，如顧客丁消費所產生的營收，但仍有部分之應稅所得來源，如顧客戊消費所產生的營收，並未如實申報。上述之兩種情況，分別在我國司法與稽徵實務上均同樣認為，其僅構成短漏報之應受處罰的漏稅罰行為。至於，何謂應報未報行為，那當然就是甲經營連鎖餐廳，卻完全不去申報營業稅（或與所得稅），這時就該當應報未報之漏稅罰的行為，依各該法中有關漏稅罰規定予以制裁。

但是，以上基於司法實務判決所作成之積極作為（構成逃漏稅捐罪）與消極不作為（構成漏稅罰之短漏報或應報未報）的分類，實屬於我國法院自己兄弟個人獨創的分類模式，環顧美國與德國實務都沒見過。單純從結果而論，造成國家應收未收足額之稅捐

債權的危害行為，不會只有「以偽作真、欺罔隱匿」、偽造工資收據的第①種行為，才是具有違法惡性犯罪，如果是第②與③種之短漏報行為，同樣具有違法惡性，而從來都應報未申報者，無疑就更應具有違法惡性才是。如此反而顯得前者之欺罔隱匿的偽造工資行為，根本只是納稅義務人之多此一舉，早知就完全不申報，如此也才只該當漏稅罰，不會構成逃漏稅捐罪。或許有人認為，漏稅罰之金錢制裁數額高，未必輕於或低於犯罪行為的制裁。此看法，無疑忽略自由刑存在之意義，而此看法若能成立者，依據同一邏輯，刑法上所有之犯罪行為的規定，大概均無存在的意義與價值，只要課處行政罰即可。事實上，只有涉及金錢制裁之漏稅罰，對於想惡性躲避稅捐債務者而言，【月旦財稅實務釋評第 30 期，2022 年 6 月，第 11 頁】根本不起任何作用，只要事前移轉或者事中脫產，不需要擔憂刑法制裁坐牢或風險即可。筆者實在無法理解，法院何以出現此種怪異邏輯，產生何等荒謬結果。

正由於前揭所揭釐之司法實務見解（透過一系列最高法院之總會決議、判例與判決），也就讓甲之第④種行為，在我國實務上產生相當怪異與荒謬的判斷結論。按甲在該處之行為，是實務所謂的借名行為，也就是甲借用己之名義，以分散本歸屬於甲經營連鎖餐廳的應稅所得。這種借名分散所得行為，在個人綜所稅負適用累進稅率之前提條件下，必然產生短繳稅負的結果（如果沒有短繳稅負結果，甲根本不會借用己名義）。有人認為，這種行為該當於合法節稅，因為甲已經得到己同意而使用其名義。其實，甲得到己同意而使用其名義，僅止於避免該當刑法第 210 條之偽造私文書與同法第 216 條行使偽造私文書的罪名而已，與合法節稅行為毫無關聯。一個裝瘋配合另一個賣傻金光黨徒，兩人聯合起來所要施詐之對象，難道會是彼此的自己人？行為人甲與己之舉，當然是要騙第三人，也就是讓該管稅捐稽徵機關，使其對於本應歸屬甲之所得，誤以為屬己所取得的所得。也有認為，這是甲濫用法律形成之規避，但實際上，稅捐規避行為人必須要在稅捐申報與面對機關調查時，將課稅構成要件事實予以充分揭露者，才有所謂規避行為不可罰的適用⁷。但本件個案情形之甲，在申報書上顯然不會也沒有提及自己借用己名義一事，卻是直接將 A4 餐廳所有之營收均申報為己個人的所有。至於，甲縱然承諾也確實支付己個人因此所增加之綜所稅負者，這本來就是甲之課稅構成要件事實以外的行為，甲之所為，無疑只是最起碼的江湖道義，否則甲之行為也無法延續，確保不被該管稽徵機關發現。甲之行為，完全該當前揭司法實務自己所提出之「以偽作真、欺罔隱匿」積極作為的標準。然而，不論是我國稽徵實務或者司法實務，縱然發現甲之借名登記或者持有行為，卻多認為只是該當短漏報或者應報未報行為，並沒有租稅刑法的違法性可言，故而只對甲處以漏稅罰⁸。最糟糕的事，無疑是連立法者本身都不將借名行為之可罰性當一回事，依特種貨物及勞務稅條例第 22 條第 2 項規定：「利用他人名義銷售第 2 條第 1 項第 1 款規定之特種貨物，除補徵稅款外，按所漏稅額處三倍以下罰鍰」，課處以所漏稅額三倍以下的漏稅罰，因此在特銷稅領域中借名而銷售應稅特種貨物者，僅

課處法定漏稅罰，排除逃漏稅捐罪的適用。

學理上，納稅義務人在法定之應申報稅捐期間內，應申報卻未為申報、已申報卻短漏報應稅收入，或者虛偽不實地增加不存在的成本費用，以減少應課稅所得淨額者，均構成同樣應受非難之不法的單一犯罪行為，蓋因在同一稅捐申報行為當【月旦財稅實務釋評第 30 期，2022 年 6 月，第 12 頁】中，客觀之淨值數額係由計算項目的加項與減項兩方面所共同構成，單一行為彼此之間因此沒有區分加減項目的問題，構成稅法上一行為的概念。因此之故，德國租稅通則第 370 條第 1 項規定，無論是第 1 款之積極作為，或第 2 款的消極不作為，均以其申報作為單一行為，無論積極或消極，列入均應受制裁之逃漏稅捐罪的行為對象⁹。由於逃漏稅捐罪本即為犯罪，故適用刑法第 11 條第 1 句規定故意規定，納稅義務人因此僅限基於故意而為稅捐之短漏申報、應申報未申報，與虛偽不實而增加成本費用申報等的行為態樣，均該當逃漏稅捐罪。在此前提下，漏稅罰行為所要制裁之對象，性質上就僅能在故意逃漏稅捐罪行為（包括積極作為與消極不作為）以外之行為，結論上漏稅罰之規定，因此僅能適用於過失行為或者故意而造成未遂結果之情況。也就是，過失之短漏報或者過失而未為申報行為，並因此而產生短漏稅款的結果者，或者基於故意但納稅義務人隨即調整補報而有結果未遂之情況，才有該當可能。就此而言，在前導案例中，甲之第①～③種行為，在行為人明知或可得而知而仍著手實施者，即屬納稅義務人甲之逃漏稅捐罪的故意行為，只有過失之短漏申報或未為申報行為，才有可能該當於漏稅罰的行為。在德國，租稅通則第 378 條甚至明文規定，排除輕過失行為，僅相當於重大過失之輕率（Leichtfertigkeit）行為，才處以漏稅罰¹⁰。基於過失而短漏申報或者應申報未申報之行為，吾人以下還必須進一步分類，以決定其過失行為可罰性與否，此將在下一節予以說明。

參、過失可罰與不可罰行為之差別：課稅事實隱匿與基於錯誤法律見解之事實涵攝的錯誤

在前導案例中，甲之第⑤種與第⑥種行為，都是在客觀上未申報其所收取之收入，無論是 B 保險公司所給付保險金額 2,000 萬元，或庚依據和解契約給付給甲 200 萬元的損害賠償，但由於這兩者個別是否為具有可稅性收入之性質不同，因此最終將會導致出現截然不同的結果：前者，B 保險公司基於 A6 餐廳焚燬而依據保險契約所給付之保險金 2,000 萬元，係屬於財產之固有利益損害賠償的替代，並非甲經營餐廳所獲得的經營成果，故甲未為申報該等收入也未說明該等事實者，並不因此未申報行為而該當於故意逃漏稅捐，或該當過失漏稅罰的行為；反之，後者庚依據和解契約而給付給甲之 200 萬元的損害賠償，係屬於庚本應事先獲得甲之授權經營卻未獲得授權而給予甲之事後和解金，此等損害賠償係相當於授權金之經濟成果的替代，因此屬於甲經營因此所獲得的應稅收入，甲並未據以為申報為營業收入也【月旦財稅實務釋評第 30 期，2022 年 6 月，

第 13 頁】未說明該等取得事實者，一旦經該管稅捐稽徵機關調查而發現者，即會有構成故意逃漏稅捐或者過失漏稅罰之行為的可能，換言之，甲之第⑥種不申報行為將會具有可罰性，不論其是故意逃漏稅或者過失短漏稅，均同。

論其實際，甲終究是在對於系爭金額之收取上，不論是保險金之 2,000 萬元或者和解契約給付的損害賠償 200 萬元，未能充分明白其收入之性質是否具有可稅性，才會產生客觀上應繳稅款短漏的結果。可否將此種基於對法律見解錯誤而導致對於事實之涵攝的錯誤，這種對系爭收取之法律性質無知的狀態，歸咎給當事人而讓當事人去承擔責任呢？此繫諸於甲是否在其稅捐申報書上，客觀陳述該等事實之存在，而將其所持法律見解無論對錯的風險，交由稅捐機關去判斷而為決定。申言之，甲只要在稅捐申報書上，將任何其認為可能具可稅性之收取或銷售的各種事實予以客觀陳述，若有可能，當然也同時敘述其主觀上認為（或者經由稅務專家所提供之法律意見的看法認為），該等收入或銷售額並不具有可稅性或者該當於免稅收入或免稅銷售的理由與依據，因此才沒有列入應稅所得額或銷售額當中而為申報，將其情形告知給稅捐稽徵機關使其因此而知悉者，此時即係屬於將對系爭收取之法律性質無知的不確定狀態風險，交給稅捐稽徵機關去承擔，同時也可分辨，納稅義務人究竟是出於對課稅構成要件事實之隱匿因此而未為申報（蓋此屬於可罰之行為），或者是基於法律見解之事實涵攝的錯誤，因此而未為申報應稅之所得額與銷售額，此種行為並不構成課稅構成要件事實隱匿的行為，因此而屬於不具可罰性的行為。對於稅捐稽徵機關而言，納稅義務人已在稅捐申報書中，表明相關之課稅構成要件事實，縱使其採取與稅捐機關（或與解釋函令）所持不同的法律見解，發現事實涵攝錯誤之稅捐稽徵機關，亦僅需要引用其自認為正確的法律見解，加以涵攝事實並據以調整補稅即可，不能以納稅義務人所持之法律見解有誤因此而產生事實涵攝的錯誤為由，進而對其進行裁罰。

肆、行為罰與漏稅罰行為之差別：申報行為的著手

最後要說明者，為行為罰與漏稅罰行為的差別。回到前導案例，假如甲在經營連鎖餐廳前，並未依照營業稅法第 28 條規定辦理營業登記就開始營業，無論係基於故意或者過失行為而未辦理營業登記，其行為就已該當營業稅法第 45 條所規定行為罰之要件，而應受該處行為罰的制裁。

從時序來看，甲經營連鎖餐廳一段時間過後，必然就會進入應設置帳簿且記載帳簿，應取得憑證並發給或保存憑證的時期，如果甲並未依營業稅法第 32 條以下規【**月旦財稅實務釋評第 30 期，2022 年 6 月，第 14 頁**】定而設帳記帳與取得發給及保存憑證者，無論係基於故意或過失行為，即會構成稅捐稽徵法第 45、46 條所規定之行為罰要件的制裁。

同樣從時序來看，甲經營連鎖餐廳一段時間過後，必然也會進入依營業稅法第 35 條以下規定而應為營業稅按時申報繳納的時期，倘若甲未依規定而為營業稅之按時申報

繳納，或已經申報但卻未依規定為全部應稅銷售額之申報繳納，而有短漏繳稅款的行為者，此時必然就會產生國家應收稅捐債權，因此而產生短漏稅款的結果，此時即有可能該當營業稅法第 51 條第 1 項，其中第 1 款「未依規定申請稅籍登記而營業」，屬於稅捐違章行為並因而導致短漏稅款結果發生，適用該處漏稅罰的規定而予以制裁。

學理上，營業稅法第 45 條行為罰規定與第 51 條第 1 項第 1 款漏稅罰規定，應屬於構成要件之重疊，而後者又屬於前者的特別規定，蓋因其構成要件中多出稅款短漏結果之要件。從而，在納稅義務人同一行為，也就是未辦理營業登記而仍繼續為餐廳營業，到應申報營業稅時仍未為登記與營業稅申報或短漏報者，即會同時該當前揭之營業稅法第 45 條與第 51 條第 1 項第 1 款規定，此時即依法條競合下之法律適用的法理（即特別法優於一般法而適用），司法院釋字第 503 號解釋則是認為，係從法治國原則所導出「一行為不二罰」的法理，稅捐稽徵機關僅能對甲以營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款進行漏稅罰裁罰。結論上，申報行為應係屬行為人之著手，據以區分行為罰與漏稅罰此兩階段的行為，也同時區分行為罰與逃漏稅捐罪行為這兩者在時間點上的差異。亦即，行為罰為前階段之行為，係屬於納稅義務人之預備行為因此而受行政罰，著手後之階段，即進入行為人故意逃漏稅捐罪或者基於過失的短漏稅罰行為，而這兩者其中之一必然會該當。也就是，行為罰與漏稅罰行為之差別，在於行為人是否已經進入申報行為的著手階段，若是，則有同時該當行為罰與漏稅罰之可能而僅處以漏稅罰；反之，則僅有行為罰的制裁適用而已。我國實務上，有地方法院判決明白指出¹¹，納稅義務人應申報而未申報，以該等申報期限屆滿時，作為逃漏稅捐罪行為的著手時點，此一觀點，可茲贊同。

伍、結論：我國實務當務之急

綜合以上說明，本文將甲諸種在前導案例中之行為，分別依照實務與學理而說明結果如下：第①種行為該當逃漏稅捐罪之積極作為，端視實務上稅捐機關是否移送地檢署偵辦起訴而定；第②與第③種行為，在目前司法實務上皆認為屬於漏稅罰行為，完全不申報之行為，自亦屬漏稅罰行為。但學理上參考德國租稅通則第 370【月旦財稅實務釋評第 30 期，2022 年 6 月，第 15 頁】條第 1 項規定，以上諸種行為，只要納稅義務人係基於故意而為者，即屬逃漏稅捐罪行為；反之，基於過失而為同一行為者，才有可能該當漏稅罰。在德國租稅通則第 378 條，立法者甚至僅以輕率之重大過失行為為限，始處以漏稅罰。甲之第④種借名行為，我國實務仍認為屬漏稅罰行為，但從概念上而言，此種借名行為本應屬於欺罔隱匿之積極作為，應受逃漏稅捐罪的制裁，非關脫法避稅行為，更非合法節稅行為。甲之第⑤種與第⑥種行為，客觀上皆屬於未為申報行為，但由於案例中 B 保險公司給付之保險金，屬於餐廳焚燬之財產固有利益的替代，故而非屬應稅收入，未申報並無問題；反之，屬於授權金替代之 200 萬元的損害賠償，甲即應申報為收入而未為申報，此時可能構成基於故意之逃漏稅捐罪行為或基於過失的漏稅罰行為。對

甲而言，最好之做法是，甲應將客觀事實在稅捐申報書上予以陳述，只要陳述客觀事實，縱然稅捐機關最終仍認為系爭之取得屬於應稅收入或銷售額，也只能調整補稅，而不能以客觀上短漏繳稅款為由，對納稅義務人加以裁罰。

我國實務當務之急，應該是稅捐稽徵法第 41 條第 1 項規定之「詐術或其他不正當方法」，明白透過法院判決而理解為，納稅義務人對於課稅構成要件事實之欺罔隱匿的故意行為，不論是基於積極作為之虛偽不實的陳述，或者消極不作為之應申報而未為申報，或者短漏報行為者，均足當之。上開見解，在法院組織法修正制定大法庭制度後，應透過受理個案訴訟之最高法院刑事庭，徵詢相關意見獲各庭同意後，或者透過召開大法庭決議見解而予以變更，方屬妥適。

【附註】

- * 臺灣大學法律學院專任教授、財稅法學研究中心主任。
- 1. 最高法院 87 年度台上字第 1103 號判決。
- 2. 最高法院 92 年度台上字第 1624 號判決。
- 3. 最高法院 75 年度台上字第 2779 號判決。
- 4. 最高法院 74 年度台上字第 5497 號判例、95 年度台上字第 4821 號判決。
- 5. 最高法院 70 年度台上字第 6856 號判例、100 年度台上字第 7078 號判決。
- 6. 最高法院 73 年度第 4 次總會決議、最高法院 74 年度台上字第 1533 號判決、法務部 75 年 8 月 19 日（75）法參字第 10036 號。**【月旦財稅實務釋評第 30 期，2022 年 6 月，第 16 頁】**
- 7. 在自以為是之稅捐規避行為中隱匿課稅事實者，其實仍構成可罰的逃漏稅捐罪行為，可參照：Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerecht, 2021, Kap. 5. 134.而國內有許多討論未能分辨其中差異，相當遺憾。
- 8. 實務借名案例不勝枚舉，僅以數個借名行為處以漏稅罰案例，例如可參高雄高等行政法院 101 年度訴字第 334 號判決、最高行政法院 102 年度判字第 303 號判決；臺中高等行政法院 107 年度訴字第 162 號判決、最高行政法院 108 年度判字第 183 號判決；臺北高等行政法院 106 年度訴字第 1124 號判決、最高行政法院 107 年度判字第 600 號判決。
- 9. 德國租稅通則第 370 條之中文翻譯，請參陳敏譯，德國租稅通則，司法院，2013 年 5 月，614-615 頁。
- 10. 德國租稅通則第 378 條之中文翻譯，請參陳敏譯，同前註，633-634 頁。
- 11. 高雄地院 104 年度訴字第 270 號判決。

關鍵詞：

行為罰、借名行為、逃漏稅捐罪、稅捐規避、漏稅罰【月旦財稅實務釋評第30期，2022年6月，第17頁】

