

刊登於植根雜誌第 29 卷第 7 期，2013 年 7 月，第 260-280 頁。

營業稅法之罰則體系（上）

陳清秀*

目次

壹、概說

一、處罰法定主義

二、從新從輕原則

三、責罰相當性原則

貳、營業稅法上罰則類型

一、行為罰

（一）違背稅籍登記義務之處罰

1. 未依規定申請營業登記之處罰

2. 未依規定辦理變更登記等之處罰

（二）違背使用發票義務之處罰

1. 未使用發票之處罰

2. 發票未依規定記載之處罰

3. 短漏開發票之處罰

（三）違背申報義務之處罰

（四）違背繳納義務之處理

二、漏稅罰

參、漏稅罰之處罰要件

一、必須發生漏稅結果

（一）虛報進項稅額，如實際僅虛增累積留抵稅額而尚未辦理扣抵或退稅，不發生逃漏稅款者，不罰

（二）漏稅額之計算

二、因果關係存在

肆、一行為不二罰：擇一從重處罰

一、稅捐秩序罰上一行為之判斷

二、行為罰與漏稅罰之關係

* 東吳大學法律學系教授

三、一行為不二罰之類型

- （一）未辦營業登記而營業之行為罰與漏稅罰之關係
- （二）未依規定辦理變更登記等之行為罰與漏稅罰之關係
- （三）違反稅捐稽徵法第44條行為罰與營業稅法第51條各款漏稅罰之關係
- （四）違反第49條申報義務之行為罰與違反第51條第2款未依規定申報及繳納營業稅之漏稅罰之關係
- （五）關稅法與營業稅法之競合關係

伍、違章事實之認定與舉證責任

一、違章主體之認定

- （一）未辦營業登記之營業人，仍得為違章處罰主體
- （二）公司解散清算，怠於通知稽徵機關申報債權，難謂業經合法清算完結，公司法人格自未消滅，仍應補稅處罰

二、實際交易對象之舉證責任

- （一）有關營業人交易對象之認定，原則上得以外部契約關係為認定基準。
- （二）在稅捐規避類型，依實質課稅原則，認定銷貨營業人

三、違章處罰程序上之推估

- （一）房屋交易價格之認定
- （二）進貨未取得發票，其處罰基礎之進貨成本推估
- （三）漏進漏銷案件之進項稅額之推估

陸、漏稅罰之免罰

一、自動報繳免罰

二、進貨取得非實際交易對象發票，前手已經被補稅處罰者免罰

三、逃漏稅之基礎銷售行為已經解約回復原狀，免處罰漏稅罰

柒、逃漏稅行為之類型

一、借牌營業（借牌承包工程）—未辦營業登記而營業

二、營業人取得非實際交易對象所開立之統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額案件之處理原則。

三、合作契約約定出名營業人與逃漏稅

捌、結論【植根雜誌第29卷第7期，2013年7月，第260頁】

壹、概說

一、處罰法定主義

行政罰法第4條規定：「違反行政法上義務之處罰，以行為時之法律或自治條例有明文規定者為限。」此即處罰法定主義。有關違反加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）規定之處罰，自應以法律規定之。

就此釋字第394號解釋理由書亦謂：「對於人民違反行政法上義務之行為科處裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及法律效果，應由法律定之。若法律就其構成要件，授權以命令為補充規定者，授權之內容及範圍應具體明確，然後據以發布命令，始符憲法第二十三條以法律限制人民權利之意旨，本院釋字第三一三號解釋可資參照。準此，凡與限制人民自由權利有關之事項，應以法律或法律授權命令加以規範，方與法律保留原則相符。故法律授權訂定命令者，如涉及限制人民之自由權利時，其授權之目的、範圍及內容須符合具體明確之要件；若法律僅為概括授權時，固應就該項法律整體所表現之關聯意義為判斷，而非拘泥於特定法條之文字；惟依此種概括授權所訂定之命令祇能就執行母法有關之細節性及技術性事項加以規定，尚不得超越法律授權之外，逕行訂定制裁性之條款，此觀本院釋字第三六七號解釋甚為明顯。」

營業稅法施行細則第52條規定：「本法第五十一條第一項第五款所定虛報進項稅額，包括依本法規定不得扣抵之進項稅額、無進貨事實及偽造憑證之進項稅額而申報退抵稅額者。」

本法第五十一條第一項第一款至第六款之漏稅額，依下列規定認定之：

一、第一款至第四款及第六款，以經主管稽徵機關依查得之資料，包含已依本法第三十五條規定申報且非屬第十九條規定之進項稅額及依本法第十五條之一第二項規定計算之進項稅額，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。

二、第五款，以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏之稅款為漏稅額」¹

【植根雜誌第29卷第7期，2013年7月，第261頁】

上述施行細則第1項規定虛報進項稅額之類型範圍，應僅在闡明法規真意，就執行母法有關之細節性及技術性事項加以規定，於法尚無不合。然而第2項對於所漏稅額之

1 民國100年06月22日第52條修正之立法理由指出，依本法第十五條第一項規定，當期銷項稅額得扣減之進項稅額，以屬於依本法第三十五條規定向主管稽徵機關申報扣減且非屬第十九條規定之進項稅額為前提要件，計算加值型營業稅之當期應納或溢付營業稅額時，既限於已申報之進項稅額，始能與當期銷項稅額扣抵，爰營業人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，主管稽徵機關依照查得之資料核定同法第五十一條第一項第一款至第四款及第六款之漏稅額時，除依本法第十五條之一規定計算之進項稅額外，自得排除迄未申報之進項稅額。上開認定方式經司法院釋字第660號解釋認為與本法規定之內涵及目的無違，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸，爰修正第二項第一款規定，俾臻明確。

計算，並未規定可扣除為申報之進項稅額，以致涉及限制母法第 14 條第 1 項規定：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」之實體事項範圍，而被質疑違背母法²。

二、從新從輕原則

87 年 6 月 17 日總統令增訂公布營業稅法第 53 條之 1 規定：「營業人違反本法後，法律有變更者，適用裁處時之罰則規定。但裁處前之法律有利於營業人者，適用有利於營業人之規定。」此與 85 年 7 月 30 日總統令增訂公布稅捐稽徵法第 48 條之 3 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。」意旨相同，採取從新從輕原則，其從新從輕之比較時點，可至行政法院最終判決時為準。「上開法條所稱之「裁處」，依修正理由說明，包括訴願、再訴願及行政訴訟之決定或判決。」（最高行政法院 89 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議），故與行政罰法第 5 條規定之從新從輕原則，僅適用至行政機關最初裁處時不同。由於稅捐稽徵法第 1 條規定該法屬於特別法，自應優先適用之。

在營業稅法之處罰規定，於行政訴訟中為有利於納稅義務人之變更之情形，依稅捐稽徵法第 48 條之 3 既明定採從新從輕原則，自應適用有利於納稅義務人之修正後營業稅法規定，原處分及訴願決定適用修正前營業稅法處罰，無可維持，應併予撤銷。其立論基礎，「係認處罰金額（依倍數計算）多寡，屬行政裁量權【植根雜誌第 29 卷第 7 期，2013 年 7 月，第 262 頁】範圍，基於司法不宜干涉行政權，原處罰鍰既經撤銷命由原處分機關依法重為處分，則由其依職權裁罰即可，毋須由本院為逕定科罰金額之變更判決。」（行政法院 86 年 2 月份庭長評事聯席會議決議）

三、責罰相當性原則

「七十九年一月二十四日修正公布之稅捐稽徵法第四十四條關於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者，應就其未給與憑證、未取得憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰之規定，其處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用。」（釋字第 685 號解釋）

「惟採取劃一之處罰方式，於個案之處罰顯然過苛時，法律未設適當之調整機制，對人民受憲法第十五條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而與憲法第二十三條之比例原則尚有未符，有關機關應儘速予以修正，並至遲於本解釋公布之日起屆滿一年時停止適用。」（釋字第 641 號解釋）

2 黃茂榮，加值型營業稅之漏稅罰的結果要件，收於葛克昌／湯貢亮／吳德豐主編，兩岸納稅人權利保護之立法潮流，2011 年，頁 237。

上述解釋，可謂承認處罰法上之「責罰相當性原則」，而在營業稅法第 51 條之漏稅違章處罰上，則仍按照所漏稅額之倍數計算，其處罰金額未設合理最高額之限制，而倘若造成個案顯然過苛之處罰情形，勢必逾越處罰之必要程度而違反憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違³。

貳、營業稅法上罰則類型

違反稅法之處罰，有因納稅義務人逃漏稅捐而予處罰者，此為漏稅罰；有因納稅義務人違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者，此為行為罰（釋字第 356 號解釋）。【植根雜誌第 29 卷第 7 期，2013 年 7 月，第 263 頁】

一、行為罰

（一）違背稅籍登記義務之處罰

1. 未依規定申請營業登記之處罰

營業人未依規定申請營業登記者，除通知限期補辦外，處一千元以上一萬元以下罰鍰；逾期仍未補辦者，得連續處罰（第 45 條）。

2. 未依規定辦理變更登記等之處罰

營業人有下列情形之一者，除通知限期改正或補辦外，處五百元以上五千元以下罰鍰；逾期仍未改正或補辦者，得連續處罰至改正或補辦為止（第 46 條）：

- 一、未依規定申請變更、註銷登記或申報暫停營業、復業者。
- 二、申請營業、變更或註銷登記之事項不實者。
- 三、使用帳簿未於規定期限內送請主管稽徵機關驗印者。

營業人申請註銷登記，於稽徵機關依法准予註銷登記前，其經查獲有營業行為者，應適用營業稅法第四十六條第二款申請註銷登記之事項不實規定處罰；如於稽徵機關依法准予註銷登記後，查獲有營業行為者，應適用同法第 45 條未依規定申請營業登記規定處罰（財政部 83.1.4.臺財稅字第 821506638 號函。）。)

（二）違背使用發票義務之處罰

1. 未使用發票之處罰

納稅義務人，有左列情形之一者，除通知限期改正或補辦外，處一千元以上一萬元以下罰鍰；逾期仍未改正或補辦者，得連續處罰，並得停止其營業（第 47 條）：

- 一、核定應使用統一發票而不使用者。【植根雜誌第 29 卷第 7 期，2013 年 7 月，第

3 柯格鐘，論漏稅罰—德國與台灣稅捐法律規範之比較，頁 15，發表於 2012.5.26 最高行政法院與東吳大學法律學系公法研究中心合辦，第九屆公法研討會，租稅處罰與行政訴訟之課題。

264 頁】

二、將統一發票轉供他人使用者。

三、拒絕接受營業稅繳款書者。

營業人申請營業登記，經核定應使用統一發票後，如確無銷售貨物與勞務之情事，尚無須使用統一發票，雖未於限期內領用統一發票購票證購買統一發票及申報統一發票明細表，應免依營業稅法第 47 條第 1 款「核定應使用統一發票而不使用者」之規定處罰⁴。

營業人經核定使用統一發票並按營業稅法第四章第一節規定計算稅額而不使用者，主管稽徵機關應按稅率 5%計算銷項稅額，扣抵其進項稅額後予以補徵稅款，並依營業稅法第 47 條之規定予以處罰⁵。

2. 發票未依規定記載之處罰

營業人開立統一發票，應行記載事項未依規定記載或所載不實者，除通知限期改正或補辦外，按統一發票所載銷售額，處百分之一罰鍰，其金額最低不得少於五百元，最高不得超過五千元。經主管稽徵機關通知補正而未補正或補正後仍不實者，連續處罰之。

前項未依規定記載事項為買受人名稱、地址或統一編號者，其連續處罰部分之罰鍰為統一發票所載銷售額之百分之二，其金額最低不得少於一千元，最高不得超過一萬元（第 48 條）。

上述發票記載不全或不實者，應以查獲次數為準，依法處罰。所謂「按統一發票所載銷售額」處罰，係指每次查獲之統一發票合計銷售額。又營利事業如果應依規定開立三聯式統一發票，而開立二聯式統一發票時，即應依上述營業稅法第 48 條規定處罰⁶。

3. 短漏開發票之處罰【植根雜誌第 29 卷第 7 期，2013 年 7 月，第 265 頁】

營業人漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額經查獲者，應就短漏開銷售額按規定稅率計算稅額繳納稅款外，處 1 倍至 10 倍罰鍰。一年內經查獲達三次者，並停止其營業（第 52 條）。本條立法目的對於在當月份經稽徵機關查獲短漏開發票，雖合併該月份銷售額申報，仍應認定有漏稅事實，按漏稅處罰。因此本條性質上屬於擬制漏稅規定，在尚未實際漏稅之前，即擬制漏稅並加以處罰，似有違比例原則之嫌。

在此所稱「一年內」，係指自首次查獲之日起，至次年當日之前一日止而言⁷。

此處之處罰，既係對短、漏開統一發票為之，與稅捐稽徵法第 44 條不依規定給予他人憑證處罰之要件雷同，係屬法條競合，可採從重處罰，不宜分別適用各有關法條之規

4 財政部 78.4.7.臺財稅第 780079908 號函。

5 財政部 82.8.4.臺財稅字第 821493201 號函。

6 財政部 78/3/16 台財稅第 781142042 號函。

7 財政部 76.10.2.臺財稅第 760156760 號函。

定同時處罰，以免重複處罰⁸（財政部七十八年七月二十四日臺財稅第七八一—四八二—三七號函）。亦即依營業稅法第五十二條規定就其銷售額補稅送罰，免再依稅捐稽徵法第四十四條規定處罰。

（三）違背申報義務之處理

營業人未依本法規定期限申報銷售額或統一發票明細表，其未逾三十日者，每逾二日按應納稅額加徵百分之一滯報金，金額不得少於四百元，最高不得多於四千元；其逾三十日者，按核定應納稅額加徵百分之三十怠報金，金額不得少於一千元，最高不得多於一萬元。其無應納稅額者，滯報金為四百元，怠報金為一千元（第 49 條）。

釋字第 356 號解釋理由書指出：營業稅法第 49 條規定滯報金及怠報金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。……惟在營業人已繳納其應納稅款之情形下，行【植根雜誌第 29 卷第 7 期，2013 年 7 月，第 266 頁】為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金與怠報金，又無合理最高額之限制，依本院大法官釋字第三二七號解釋意旨，主管機關應注意檢討修正。」⁹

上述滯報金及怠報金在學說上理解為「稅捐附帶債務」或「稅捐附帶給付」，屬於督促履行義務之手段，並非制裁處罰性質，故不適用行政罰法規定一行為不二罰原則¹⁰，此與上述大法官解釋理解為行為罰之性質不同。

（四）違背繳納義務之處理

納稅義務人，逾期繳納稅款或滯報金、怠報金者，應自繳納期限屆滿之次日起，每逾二日按滯納之金額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，除移送法院強制執行外，並得停止其營業。

前項應納之稅款或滯報金、怠報金，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人自動繳納或法院強制執行徵收繳納之日止，就其應納稅款、滯報金、怠報金及滯納金，依當地銀行業通行之一年期定期存款利率，按日計算利息，一併徵收（第 50 條）。

納稅義務人已經依限申報銷售額或統一發票明細表，而未按應納稅額繳納營業稅者，稽徵機關可先行受理申報，並就其逾期繳稅部分，加徵滯納金及利息（財政部 76/8/25

⁸

⁹ 同說，95.9.15 釋字第 616 號解釋理由書也指出在所得稅法第 108 條及第 108 條之 1 加徵滯報金係對納稅義務人違反作為義務所為之制裁，乃罰鍰之一種，係對人民財產權之限制，具行為罰性質，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，自應根據違反義務本身情節之輕重程度為之。在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。

¹⁰ 陳清秀，稅法總論，第七版，2012 年，頁 402 以下。

台財稅字第 760075752 號函)。此種已經申報未繳稅之欠稅案件，可免經催繳取證，逕行依法辦理保全。但於移送強制執行時，仍應先行將「欠稅催繳通知書」(不必另行填發繳款通知書一稅單)送達納稅義務人，以作為移送強制執行依據(財政部 84/5/10 台財稅第 841622065 號函)。

此項滯納金，係對於未在規定繳納期限內納稅的情形，按照其未納稅金額課徵一定百分比的金錢給付，其法律性質有認為是相當於私法上債務關係的遲延利【植根雜誌第 29 卷第 7 期，2013 年 7 月，第 267 頁】息，具有對於遲延納稅的民事罰性質(為謀求與在期限內報繳稅款者之間的負擔公平，以督促其在期限內繳稅為目的)¹¹。

按滯納金的數額，高於一般的利息，故滯納金不只是在剝奪納稅義務人遲延納稅所享有的利息利益，而且是一種督促其準時納稅的手段。實務上則認為滯納金是一種具有行政罰性質的制裁¹²。

又稅捐稽徵法第 20 條規定：「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾二日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾二十日仍未繳納者，移送法院強制執行。」由於稅捐稽徵法屬於特別法(第 1 條)，故此一滯納金規定性質上屬於特別法規定應優先適用。

二、漏稅罰

納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業(第 51 條)：

一、未依規定申請營業登記而營業者。

逾規定期限三十日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅者。在此係指納稅義務人逾規定期限 30 日未申報及未繳稅為構成要件¹³。

三、短報或漏報銷售額者。

四、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。

五、虛報進項稅額者。

所稱虛報進項稅額，包括依本法規定不得扣抵之進項稅額、無進貨事實及偽造憑證之進項稅額而申報退抵稅額者(施行細則第五十二條)。

納稅義務人有前款情形，如其取得非實際交易對象所開立之憑證，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補稅處罰者，免依前項規定處罰(第 51 條第 2 項)。【植根雜誌第 29 卷第 7 期，2013 年 7 月，第 268 頁】

11 金子宏，租稅法，2009 年版，頁 617。

12 財政部 78 年 9 月 1 日臺財稅第 780231335 號函。

13 財政部 76/12/28 台財稅第 760256749 號函、財政部 101/05/24 台財稅字第 10104557440 號令。

六、逾規定期限三十日未依第三十六條第一項規定繳納營業稅者。

七、其他有漏稅事實者。

關於使用統一發票營業人未依規定辦理營業項目變更即擅自經營營業項目以外之業務，涉嫌違章漏稅者，即應按營業稅法第 51 條第 7 款規定處罰（財政部 88.07.14.臺財稅字第 881923017 號函）。

參、漏稅罰之處罰要件

一、必須發生漏稅結果

釋字第 337 號解釋理由書指出：「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：「納稅義務人有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業。」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。」釋字第 339 號解釋理由書也指出：「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。財政部六十六年十二月二十日臺財稅字第三八五七二號函，本於上開規定釋示：『凡未按規定貼查驗證者，不再問其有無漏稅，均應按該條文規定以漏稅論處』，均應不再援用。」

上述解釋依據憲法上比例原則，認為按照所漏稅額科處一定倍數之罰鍰，性質上屬於漏稅罰，其處罰應以有「漏稅事實」為要件，對於逃漏稅行為之處罰，採取實害犯說（Verletzungsdelikt）或結果犯說（Erfolgsdelikt），並非屬於抽象的或具體的危險犯（Gefährungsdelikt）性質，因此必須有損害稅捐債權人之稅捐債權（被保護之法益）之結果，亦即發生稅捐短漏結果或獲得不正當的稅捐利益作為【植根雜誌第 29 卷第 7 期，2013 年 7 月，第 269 頁】處罰成立要件¹⁴。如果單純違反稅法上義務行為，而造成危害稅捐債權之危險，但屬於未遂犯階段¹⁵，在發生短漏稅捐結果之前，尚非逃漏稅行為，不得科處漏稅罰¹⁶。但如該當於危害稅捐秩序之行為罰，例如未辦登記而營業，自仍得依營業稅法第 45 條規定科處行為罰。

有關納稅義務人有無短漏稅捐，除法律另有特別規定外，原則上應以稽徵機關根據納稅義務人之申報等行為而進行核定（或未核定）之稅捐，與法定應負擔之稅捐債務（稅

14 Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2001, §370 Rn.56.

15 有關逃漏稅行為之既遂時點之探討，詳見陳清秀，稅法總論，2012 年 7 版，頁 662 以下。

16 Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6 Aufl., 2005, §378 Rn.21.

捐債權）相比較。而法定稅捐債務之認定，則應依據實際上之事實關係，適用稅捐實體法規定，所計算出之法定應納稅額為準¹⁷。

如果納稅義務人並未提出稅捐申報，且稽徵機關也未就課稅基礎進行推計課稅時，則稅捐債權與所被短漏之稅捐收入相同。如果納稅義務人已經提出稅捐申報，但：1. 稽徵機關依據其申報核定之稅捐，或 2. 對於其申報之課稅事實關係，在正確計算且正確適用法律之下所必須核定之稅捐，低於法定稅捐債務時，則有漏稅之事實存在¹⁸。

有關逃漏稅捐行為之基準時點，在自動報繳營業稅之情形，原則上以不正確的及不完整的稅捐結算申報書（短漏報銷售額或虛報進項稅額），送達稽徵機關時，即屬既遂（營業稅法第 51 條第 3 款及第 5 款）。對於消極不申報營業稅行為，則在納稅義務人逾規定期限三十日消極不申報（營業稅法第 51 條第 2 款）或繳納（營業稅法第 51 條第 6 款）營業稅時，既遂¹⁹。

就此日本通說判例採「繳納期限說」，認為在法律上應履行稅捐債務的時期，未曾加以履行，而產生短漏稅捐的結果。亦即在稅法所定繳納稅款期限內，為虛偽申報時，逃漏稅捐行為於法定繳納期限經過之時成立，至於其事後始提出正確的更正申報，並繳納所增加的稅額，並不影響逃漏稅捐行為之成立。又在法定繳納稅捐的期限經過後，才提出虛偽申報的情形，則應認為於虛偽申報之時，成立【植根雜誌第 29 卷第 7 期，2013 年 7 月，第 270 頁】逃漏稅捐行為²⁰。

（一）虛報進項稅額，如實際僅虛增累積留抵稅額而尚未辦理扣抵或退稅，不發生逃漏稅款者，不罰

納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以依營業稅法第 51 條第 5 款規定追繳稅款及處罰；其漏稅額係以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額，而實際逃漏之稅額認定之（釋字第 337 號解釋及營業稅法施行細則第 52 條第 2 項）。

故營業人虛報進項稅額，如經查明該虛報之稅額自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止，實際僅虛增累積留抵稅額而尚未辦理扣抵或退稅，不發生逃漏稅款者，免按營業稅法第 51 條第 5 款規定處罰；否則應以其實際辦理扣抵或退稅之稅額為逃漏稅額，依法處罰²¹。

17 Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6 Aufl., 2005, §370 Rn.63.

18 Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6 Aufl., 2005, §370 Rn.63.

19 Tipke/Lang, Steuerecht, 20. Aufl., 2010, §23 Rz.33.

20 金子宏，租稅法，15 版，2010，頁 847。

21 財政部 85/02/07 台財稅第 851894251 號函。該函釋認為有關營業人虛報進項稅額之結果，有無發生逃漏稅款，應依下列原則認定：1. 違章行為發生日至查獲日（調查基準日）以前各期之期末累積留抵稅額，如均大於或等於虛報之進項稅額者，則實際並未造成逃漏稅款，可免按營業稅法第 51 條第 5 款規定處罰。2. 反之，如任何一期之期末累積留抵稅額如小於所虛報之進項稅額者，則已發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額之情事，應就查獲前各期實際扣抵數予以加總計算漏稅額，按營業稅法第 51 條第 5 款規定處罰。

（二）漏稅額之計算

在營業稅所漏稅額之計算上，最具爭議者為當期漏報之進項稅額可否主張應予扣除，例如漏報銷項稅額，但也同時漏報進項稅額，究應如何處理，有下列諸說：

1. 不宜或禁止扣抵說：

財政部函釋認為依營業稅法第 35 條第 1 項規定，營業人不論有無銷售額，應按【植根雜誌第 29 卷第 7 期，2013 年 7 月，第 271 頁】期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。準此，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時，不宜准其扣抵銷項稅額²²。其考量理由認為營業人對本身之營業資料知之最詳，其如未依規定履行申報進項稅額憑證義務，自不宜享有扣抵銷項稅額之權利，俾使誠實申報者與不誠實申報者甚或取巧逃漏稅捐者有所區隔，並敦促營業人履行誠實登記與申報之協力義務²³。

就此最高行政法院 96 年判字第 1403 號判例亦謂：「我國營業稅原則上採加值型課徵方式，係就銷項稅額與進項稅額之差額課徵之，依加值型及非加值型營業稅法第 35 條第 1 項及同法施行細則第 29 條規定進項稅額之扣抵採申報制，故計算同法第 51 條第 3 款漏稅額時所得扣減者，限於稽徵機關查獲時已申報之進項稅額。」

釋字第 660 號解釋亦持相同見解，其解釋理由略謂，營業稅法第 15 條第 1 項規定當期銷項稅額得扣減之「進項稅額」，以依法登記之營業人須取得同法第 33 條所列之合法要式憑證，且於申報期限內檢附向主管稽徵機關申報扣減，而據以計算當期應納或溢付營業稅額為前提要件（同法第 19 條第 1 項第 1 款、第 35 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 4 款、同法施行細則第 38 條第 1 項第 1、3、4 款等規定參照）。

營業人若未依上開第 35 條第 1 項規定據實申報銷售額，致有短報、漏報銷售額之情形，即得適用同法第 43 條第 1 項第 4 款規定，依照查得之資料（包含已申報之進項稅額憑證）核定該期銷售額及應納稅額，故申報加值型營業稅，限營業人已經申報進項稅額憑證之進項稅額，始能與當期銷項稅額扣抵，以結算當期應納或溢付之營業稅額。主管稽徵機關得依照「查得之資料」，核定其銷售額及應納稅額時，將當期迄未申報之進項稅額憑證予以排除，係為貫徹同法第 35 條第 1 項規定由營業人當期自動申報繳納之意旨。又營業稅法第 51 條第 3 款規定，納稅【植根雜誌第 29 卷第 7 期，2013 年 7 月，第 272 頁】義務人短報或漏報銷售額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業，此漏稅額之認定方式，依同法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款規定，亦以經

22 財政部 89/10/19 台財稅第 890457254 號函。

23 參見立法院公報，第 100 卷第 8 期，頁 198。

主管稽徵機關依「查得之資料」，核定應補徵之應納稅額為漏稅額，尚不許營業人於查獲後始提出合法進項稅額憑證，而主張扣抵銷項稅額。

至當期末申報扣抵之進項稅額憑證，依同法施行細則第 29 條規定：「本法第 4 章第 1 節規定計算稅額之營業人，其進項稅額憑證，未於當期申報者，得延至次期申報扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由。」尚能延期於他期申報扣抵，故不發生重複課稅之問題。

釋字第 700 號解釋亦與釋字第 660 號解釋採相同見解，其理由書認為「對未依規定申請營業登記而營業者，系爭函綜合營業稅法……等規定，限以取得合法進項憑證，且依規定期限申報者，始得據以扣抵銷項稅額，符合加值型營業稅按週期課徵，並能自動勾稽之整體營業稅法立法目的，亦無違於依法履行協力義務之營業人得將營業稅轉嫁消費者負擔之經濟意義及實質課稅之公平原則，不使未依法履行協力義務之營業人，亦得與依法履行協力義務之營業人立於相同之法律地位，致破壞加值型營業稅立基之登記及申報制度。」

2. 准許扣抵說：

此說認為有關營業稅所漏稅額之計算，應回歸母法第 15 條規定，納稅義務人之當期進項稅額未於當期申報者，仍應准予在稽徵機關在進行調查時嗣後補報，以便「正確」計算「客觀」的所漏稅額²⁴。

「於查獲漏進漏銷之案件，所謂稽徵機關「依照查得之資料，核定其應納稅額」，自應包括依查得不利當事人之漏報銷售額資料，及可以扣抵銷項稅額之有利當事人之漏報進貨額資料。稽徵機關不能只核計當事人依其漏報銷售額應履行之申報營業稅義務，卻不核認當事人依其漏報進貨額所得行使之進項稅額扣抵銷項稅額之權利，而割裂法律之適用。易言之，整體適用權利義務相關連之租稅法【植根雜誌第 29 卷第 7 期，2013 年 7 月，第 273 頁】律係稽徵機關之責任與義務，稽徵機關不能只依職權調查不利當事人之課稅資料，卻不依職權調查有利當事人之抵稅資料，甚至將已查得有利當事人之抵稅資料，捨棄不顧。尤其在轉賣貨物之交易過程，由上游賣方避過中間商，直接開立發票給下游買方之情形（即所謂跳開發票），因上游賣方已開立發票予下游買方，並已就其銷售額申報繳納營業稅，如對涉及漏進漏銷之中間商，就其漏報銷售額補徵營業稅，卻不扣減其可依查得之漏報進貨額計算之進項稅額，無異就同一銷貨事實（銷貨予下游買方）或同一銷貨價值重複徵收營業稅，殊違行為時及現行營業法第十五條第一項所揭櫫加值型營業稅係就各個銷售階段增加之價值分別予以課稅之本旨。」（臺北高等行政法院 89

24 參見釋字第 700 號解釋之黃茂榮、羅昌發、陳新民、湯德宗等大法官不同意見書；陳清秀，加值型營業稅之「所漏稅額」之計算—釋字第 660 號解釋評析，收於陳清秀，現代稅法原理與國際稅法，第 2 版，2010 年，頁 301 以下；陳清秀，稅法總論，2012 年 7 版，頁 642 以下。

年度訴字第 2334 號判決)²⁵

「在未辦理營業登記，而實質上有營業行為者，稅捐稽徵機關既從實質上予以認定為營業人，並以其「未依規定申請營業登記擅自營業」予以補稅處罰，則就是否因營業行為而支付進項稅額，亦應從實質上經濟事實關係予以認定，否則即不符合租稅法律主義所要求之公平及實質課稅原則，有違上述司法院解釋（指釋字第 420 號解釋）之意旨。同時，實質上之營業人因進貨支付進項稅額，銷售人開立發票予該實質上之營業人，並已就其銷售額申報繳納營業稅，此際如對實質上之營業人之銷售行為，依其銷售額補徵營業稅，卻不准其扣減可依查得之進貨額（即依進項發票所示進貨額）計算之進項稅額，則無異對該實質上之營業人就其進貨事實重複徵收營業稅，不但有違實質課稅原則，亦與行為時和現行營業稅法第十五條第一項所揭櫫加值型營業稅係就各個銷售階段增加之價值分別予以課稅之本旨不合。」（臺北高等行政法院 92 年度訴字第 635 號判決）²⁶【植根雜誌第 29 卷第 7 期，2013 年 7 月，第 274 頁】

又營業稅法第 35 條第 1 項規定申報繳納營業稅之義務，雖寓有營業人負有申報銷售額及盡進項稅額的協力義務，但法律並無規定、也無法導出營業人於查獲後即不得提出合法進項憑證，以作為進項稅額申報扣抵之結論，因此釋字第 660 號解釋認為營業人如未於當期申報進項稅額，則嗣後即喪失在該期申報扣抵之權利，此一見解顯然增加法律所無之「失權效果」，有違租稅法律主義²⁷。

3. 不准扣抵，但得於量刑時斟酌實際上逃漏之稅額

依據德國稅捐通則第 370 條第 4 項規定：「稅捐尤其在下列情形被逃漏：在該稅捐未被核定、未全額核定、或未被準時核定；此亦適用於該稅捐被暫時的核定或保留嗣後調查之核定，稅捐申報視同保留嗣後調查之核定之情形。稅捐利益亦包括稅捐優惠；如果稅捐利益不正確的被給予或保留時，即為獲得不正當之稅捐利益。第一句以及第二句之前提要件在下列情形仍被滿足：系爭行為所涉及之稅捐，基於其他理由，原應可被被減少，或該項稅捐利益基於其他理由，原本可以被請求時。」其中第 3 句規定即是所謂「補償禁止原則」（Kompensationsverbot），或「利益調整禁止原則」（Vorteilsausgleichsverbot），本條款規定目的在於提高審判效能，避免重新全案審查課稅案件。就此應如何解釋不無

25 本件審判長法官姜素娥，法官陳國成，法官林文舟。反對說，最高行政法院 93 年度判字第 1040 號判決。

26 反對說，最高行政法院 94 年度判字第 849 號判決：「行為時營業稅法第 33 條規定：『營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購買貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。二、有第三條第三項第一款規定視為銷售貨物，或同條第四項準用該條款規定視為銷售勞務者，所自行開立載有營業稅額之統一發票。三、其他經財政部核定載有營業稅額之憑證。』營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者須具備上開法定要件，始為得扣減稅額之進項稅額，並非不論營業人是否依規定取得合法進項憑證均得為扣減稅額之進項稅額。89 年 6 月 7 日修正發布之營業稅法施行細則第 52 條第 2 項規定營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 款之漏稅額，以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。係指上開漏稅額之計算，應扣減營業人得扣減之留抵稅額；而並非不論營業人是否依規定取得合法進項憑證均得扣減進項稅額。」

27 李建良，納稅義務人之協力義務、稅捐稽徵之職權調查原則與租稅法律主義牌字第 660 號解釋，台灣法學雜誌，130 期，2009.6，243-244 頁。

疑義。

a 早期德國地國法院判決認為在此所謂其他理由，是指行為人在行為時所不知之減免稅捐事由。如果在行為時已經知悉而未在稅捐申報時告知之減免稅捐事由，仍必須加以斟酌。蓋在此情形，行為人欠缺逃漏稅之故意（RG v.6.7.1993, JW 2396; RG 70.3 v.2.12.1935）。

b 德國聯邦最高法院則認為刑事法院不必重新審查稅務案件，而僅需對於錯誤申報應予以更正之項目進行調查。依其他有利於納稅義務人之情況，無庸審酌。如果營業人隱匿申報個別銷售行為，同時也未申報主張進項稅額時，則法院僅須將已經申報之銷售額，提高至包括短漏報之銷售額，但對於未申報之進項稅額則無庸扣除²⁸（BGH v.18.4.1978, GA 278）。亦即該項未申報之進項稅額購成本條款所【植根雜誌第 29 卷第 7 期，2013 年 7 月，第 275 頁】稱其他理由。但在所得稅申報漏報營業收入，同時漏報成本費用之情形，則法院仍准予減除與該漏報收入部分具有「直接的經濟上關聯性」之成本費用（BGH v.13.1.1978, GA 307）。此一成本費用並不適用補償禁止原則。就此由於所得稅與營業稅之處理，前後價值判斷不一致，而引起學說上批評²⁹。

c 德國聯邦法院判決雖然認為在認定未申報營業稅之逃漏稅行為之成立上，仍應適用上述補償禁止原則，不得斟酌扣除進項稅額。但同時認為在法院衡量處罰額度（量刑），而斟酌逃漏稅造成國家稅收實際損害（實際上侵害國家稅收法益）時，仍應斟酌扣除其未申報之進項稅額（BGH wistra 85, 225）³⁰。必要時，並應由法院進行進項稅額之推估，以掌握實際所漏稅額。

d 德國通說則認為本條款在概念上只有在行為人已經提出營業稅之稅捐申報，而作為課稅處分之基礎，才有上述原則之適用。倘若行為人完全沒有提出稅捐申報，則不能適用上述原則，而仍應准予扣除進項稅額³¹。

4. 檢討：本文見解

本文認為我國漏稅罰之處罰，既然以「所漏稅額」作為處罰之計算基礎，仍應採取釋字第 337 號解釋及釋字第 339 號解釋之「結果犯說」，以發生漏稅結果為要件。故基於實質課稅原則，應准予減除進項稅額，以核實認定逃漏稅金額。且基於處罰法上之無責任推定原則（有疑問，則為有利被告認定原則）以及憲法上比例原則，也應以逃漏稅行為與法定應負擔之稅捐債務（稅捐債權）相比較，判斷有無造成國家稅收損失。而法定稅捐債務之認定，則應依據實際上之事實關係，適用營業稅法第 15 條之稅捐實體法規

28 就此學說上有認為此一德國稅捐通則第 370 條第 4 項第 3 句例外規定「補償禁止原則」，導致逃漏稅捐罪，在此情形，變成屬於「抽象危險犯」，並非「實害犯或結果犯」。因此應當限縮其適用範圍，以儘量維持逃漏稅捐罪屬於結果犯，較為合理。

29 Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6 Aufl., 2005, §370 Rn.65ff.

30 Klein, AO, 11. Aufl., 2012, §370 Rn.132.

31 Schmitz/Wulf, Münchener Kommentar zum StGB, 1.Aufl., 2010, AO §370 Rn.147.

定，以銷項稅額減除進項稅額所計算出之法定應納稅額為準。

又如以納稅人違反協力義務為理由，導入「懲罰性」之漏稅金額計算，其缺【植根雜誌第 29 卷第 7 期，2013 年 7 月，第 276 頁】點如下³²：

1. 課稅及違章處罰事件本質，在於營業人有無從事經濟活動，而獲得「營業增值」，因此實現課稅要件事實而實際上產生漏稅結果，而不在於有無違反協力義務，依規定期限申報納稅。

2. 違反租稅法律主義，將增值型營業稅變更為總營業額型之營業稅。且將租稅債務之多少取決於協力義務之履行，而非經濟活動之有無，違反租稅法律主義之課稅要件法定原則，以程序法規定變更實體法上納稅義務內容。

3. 量能課稅之公平負擔原則，乃在把握實質經濟活動之成果，並非把握協力義務之違反。協力義務並非表彰經濟上負擔能力之指標因素，以其違反作為增加納稅義務漏稅額之依據，違反量能課稅原則以及稅捐稽徵法第十二條之一規定實質課稅原則。

4. 違反體系正義，將本稅與處罰混淆法律體系。「本號解釋多數意見不僅將行為罰混為漏稅罰，混淆了兩種處罰的分際，破壞了本院長年以來對於此兩種罰則的區分。又這種推論過程的不具邏輯性，當然會造成對人民權利過度侵犯，蓋違反一行為不兩罰原則，未提出進項憑證申報而違反協力義務，除被處罰行為罰外，又被處罰進項稅額不准扣抵。為了稽核，勾稽制度所課與之協力義務，僅需運用類似「怠金」的行為罰，來督促民避免怠於申報即足矣！」（參見陳新民大法官不同意見書）

5. 協力義務的事件本質，目的在確保實體上納稅義務之履行，亦即稅捐債權之確保，並非在虛偽增加漏稅額之納稅義務。

6. 懲罰性漏稅金額對於違反協力義務加以制裁，具有「行為罰」性質，卻沒有最高處罰金額限制（進項稅額能相當巨大，卻全部被剔除，形同鉅額處罰），違反歷年來大法官解釋（釋字第 356 號解釋、釋字第 616 號解釋）對於違反協力義務之行為罰，應有最高金額限制之比例原則。

二、因果關係存在【植根雜誌第 29 卷第 7 期，2013 年 7 月，第 277 頁】

違規行為與符合構成要件之漏稅結果間，必須有因果關係存在。至於在哪一個課稅程序階段（例如在取得開立憑證階段、作帳階段或申報稅捐階段等），發生短漏稅捐之原因，則在所不問³³。

依據客觀的歸屬理論，如果因為行為人之行為，而創造出產生法律上所不允許之結果發生之危險，且此項危險實際上已經實現在具體的產生結果之事件中，則在客觀上可

32 陳清秀，稅法總論，2012 年 7 版，頁 304 以下。

33 Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6 Aufl., 2005, §378 Rn.22.

歸屬因該行為而產生不法結果³⁴。

如果納稅人所採取之逃漏稅行為，早已經稽徵機關所知悉掌握，仍不妨成立逃漏稅捐行為³⁵。但如果已經可以積極確認稽徵機關對於某項事實關係已經相當清楚認識，而不可能有錯誤核定稅捐，導致短漏稅收時，則應否認其間之因果關係存在，而不發生逃漏稅捐結果。在此情形，應屬於逃漏稅之未遂犯之行為³⁶。

肆、一行為不二罰

一、稅捐秩序罰上一行為之判斷

稅法上違章行為之一行為之判斷，德國通說及聯邦最高法院裁判見解，概認為：「如行為人逃漏數個不同的稅捐，則在通常情形，呈現數個行為。僅在下述例外情形，構成單一行為：亦即其逃漏多個稅捐係基於同一個稅捐申報，或基於數個內容相同的稅捐申報、且同時提出書面所發生者³⁷。例如某納稅義務人合併提出 2007 年之所得稅申報以及 2007 年事業稅申報，在此二個申報書內其違反義務隱藏某一分公司之盈餘。其逃漏所得稅之行為構成想像競合之關係。」³⁸

亦即有關逃漏稅行為之同一行為之判斷標準，在於：「在外部的事件經過上，一起共同提出數個稅捐申報，同時送達該稽徵機關，而且在各該申報書上，包含【植根雜誌第 29 卷第 7 期，2013 年 7 月，第 278 頁】有相同的對於課稅基礎之不正確記載。」³⁹故如果對於數個不同的稅目，提出數個不正確的申報，則原則上構成數個行為。但如其經由同一個身體上行為所提出，且各自包含有相同的不正確的記載時，不在此限。

又在不作為的情形，原則上針對不同種類之稅目、各個課稅期間以及各個納稅義務人，分別構成法律上獨立的行為。

營業人之營業稅之稅捐債務原則上在每二個月期間屆滿時發生，如果對於數個報繳課稅期間，反覆逃漏同一營業稅時，則原則上分別構成逃漏稅行為，而有數個違規行為存在⁴⁰。僅在例外情形，如果其稅捐之短漏，係基於同一具體瑕疵來源所導致者，則可能構成繼續犯⁴¹。例如營業人因為法令認知錯誤，長期誤認某一項貨物之銷售屬於免稅，則基於「該項誤認」所產生之全部短漏稅捐結果，構成「一個逃漏稅行為」⁴²。

二、行為罰與漏稅罰之關係

34 Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6 Aufl., 2005, §369 Rn.47.

35 Jäger, in: Klein, AO, 11. Aufl., 2012, §370 Rn.197.

36 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, §23 Rz41.

37 聯邦最高法院裁判，BGHSt 33, 163ff. = wistra 1985, 189f.

38 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19 Aufl., 2008, §23 Tz.68.

39 Gast-de Haan, in: Fraz Klein, AO, 8 Aufl., 2003, §370 Rn.124.

40 Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6 Aufl., 2005, §378 Rn.55.

41 Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6 Aufl., 2005, §378 Rn.57.

42 Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6 Aufl., 2005, §378 Rn.58.

按違反稅法上協力義務的行為，例如未辦理稅籍登記（如未辦理營利事業登記）而營業，未依法設帳登載，未使用統一發票或短漏開統一發票的行為，性質上應係屬於逃漏稅行為的先前階段的預備行為，其與逃漏稅行為彼此間的關係，乃是違反稅捐秩序的危害行為（危險行為）與實害行為。而危害行為（Das Gefährdungsdelik）與實害行為只要是侵害同一法益（稅捐債權），而且其危害並未逾越實害的範圍內，一般原則上認為危害行為相對於實害行為具有補充性（Subsidiarität）。亦即如其實施危險行為後，進而實施逃漏稅的實害行為時，則只從重科處漏稅罰，不再就其危險行為科處行為罰。

再者違反稅法上義務的人，如基於單一的意思決定（亦即概括犯意），為逃漏同一稅捐債務而先後為違反義務的行為，例如營業人銷售貨物，為逃漏營業稅【植根雜誌第 29 卷第 7 期，2013 年 7 月，第 279 頁】之同一目的，而漏開發票，並進而短漏報銷售額短漏營業稅時，則其雖有數個對於法律上所要求之行為的不作為，但可謂係基於概括犯意為同一漏稅目的而實施，故在法律上應可評價為一個違法行為，僅應受單一處罰，即為已足。

釋字第 503 號解釋理由書也基於一行為不二罰原則，統一評價為一個違規行為：「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，如係實質上之數行為違反數法條而處罰結果不一者，其得併合處罰，固不待言。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。本院釋字第三五六號解釋雖認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，但此僅係就二者之性質加以區別，非謂營業人違反作為義務之行為罰與逃漏稅捐之漏稅罰，均應併合處罰。在具體個案，仍應本於上述解釋意旨予以適用。本院前開解釋，應予補充。」⁴³【植根雜誌第 29

43 但其後最高行政法院 91 年 6 月份庭長法官聯席會議決議仍堅持認為：「司法院釋字第五〇三號解釋僅就原則性為抽象之解釋，並未針對稅捐稽徵法第四十四條所定為行為罰，與營業稅法第五十一條第一款規定之漏稅罰，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。按稅捐稽徵法第四十四條所定為行為罰，以依法應給與他人憑證而未給與為構成要件，與營業稅法第五十一條第一款規定之漏稅罰，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。本院就此問題於八

卷第 7 期，2013 年 7 月，第 280 頁】



十五年四月十七日庭長評事聯席會議之決議仍予援用，不予廢止。」其見解明顯違反釋字第 503 號解釋，基於法律優越原則，下位階規範抵觸上位階規範者無效，故應不予適用（參見釋字第 185 號解釋）。