

刊登於稅務旬刊第 2279 期，2015 年 1 月，第 38-43 頁。

## 漏稅罰？行為罰？

### －評析高高行 91 年訴 743 號及 最高行 94 年判 01494 號判決（下）

張獻聰

財政部高雄國稅局稅務員

#### 叁、評析

##### 四、租捐秩序罰之構成要件與法規之分類

##### 3. 小結

於秩序罰之領域，「實害構成要件」，乃「對於行政法上義務造成侵害的程度」限制必須是已經造成現實的侵害，倘未達「已經造成現實的侵害」的程度，秩序罰不予保護；「具體危險構成要件」，乃就「實害構成要件」之行政法上義務保護範圍加以擴張，縱使「對於行政法上義務造成侵害的程度」未達「已經造成現實的侵害」，然已經造成具體的危險的程度，秩序罰仍予保護；「抽象危險構成要件」乃就「具體危險構成要件」之行政法上義務保護範圍加以擴張，縱使「對於行政法上義務造成侵害的程度」未達「已經造成現實的侵害」也沒有「已經造成具體的危險」，然將特定行為之出現，立法者假定為已經造成危險，秩序罰仍予保護。亦即「具體危險構成要件」擴張「實害構成要件」之行政法上義務保護範圍；「抽象危險構成要件」擴張「具體危險構成要件」之行政法上義務保護範圍。

依其「已經對於量能平等負擔造成侵害的程度」作區分：「具體危險構成要件」擴張「實害構成要件」之量能平等負擔保護範圍；「抽象危險構成要件」擴張「具體危險構成要件」之量能平等負擔保護範圍。

##### （二）「結果構成要件」與「行為構成要件」

結果構成要件，因須造成一定的結果為必要，所以結果屬於構成要件的要素；行為構成要件，因無須造成一定的結果，所以結果並非構成要件的要素：

##### 1. 結果構成要件

結果構成要件，依結果的種類，又可分為實害結果構成要件與危險結果構成要件 2 種：

### （1）實害結果構成要件

係指行為必須對於不法構成要件所要保護的行政法上義務造成實害的結果，始能既遂之構成要件。一抽象規定的特定構成要件，就其結構形式進行分析，若得到其具有「構成要件實害結果要素」的結論，則該構成要件就是「實害結果構成要件」<sup>18</sup>。

於租稅秩序罰之領域，只要是「行為已經對量能平等負擔造成實害結果」的構成要件即屬之。

### （2）危險結果構成要件【稅務旬刊第 2279 期，2015 年 1 月，第 38 頁】

係指行為必須對於不法構成要件所要保護的行政法上義務造成危險的結果，始能既遂之構成要件。一抽象規定的特定構成要件，就其結構形式近行分析，若得到其具有「構成要件結果要素」的結論，但非「構成要件實害結果要素」的結論，則該構成要件就是「危險結果構成要件」<sup>19</sup>。

於租稅秩序罰之領域，只要是「行為已經對量能平等負擔造成危險結果，無須實害結果發生」的構成要件即屬之。

### 2. 行為構成要件

係指只要求有一定的行為，不必有任何結果之構成要件。一抽象規定的特定構成要件，就其結構形式近行分析，若得到其不具有「構成要件結果要素」的結論，則該構成要件就是「行為構成要件」<sup>20</sup>。

於租稅秩序罰之領域，只要是「立法者假定為已經對量能平等負擔造成危險之一定行為，無須實害結果發生亦無須危險結果發生」的構成要件即屬之。

### 3. 小結

所謂「實害結果構成要件」、「危險結果構成要件」和「行為構成要件」亦屬針對特定實體法所規定的抽象構成要件進行結構形式分析的概念：若得到其具有「構成要件實害結果要素」的結論，則該構成要件就是「實害結果構成要件」；若得到其具有「構成要件結果要素」，但非「構成要件實害結果要素」的結論，則該構成要件就是「危險結果構成要件」；若得到其不具有「構成要件結果要素」的結論，則該構成要件就是「行為構成要件」<sup>21</sup>。

「危險構成要件」，包括「具體危險構成要件」與「抽象危險構成要件」；「結果構成要件」，包括「實害結果構成要件」與「危險結果構成要件」。「實害構成要件」亦是「結果構成要件」但非「危險構成要件」，即相當於「實害結果構成要件」；「具體危險構成要件」

18 參考鄭逸哲，〈「事實實害」與「事實危險」、「實害構成要件」與「危險構成要件」、「實害犯」與「危險犯」〉，《台灣法學雜誌》，2007 年 9 月，98 期，頁 220。

19 同註 18。

20 同註 18。

21 同註 18。

件」既是「危險構成要件」亦是「結果構成要件」，即相當於「危險結果構成要件」；「抽象危險構成要件」亦是「危險構成要件」但非「結果構成要件」，即相當於「行為構成要件」。

### （三）租稅秩序罰法規之分類

就租稅秩序罰對量能平等負擔之保護範圍而言，「實害構成要件」最小；「具體危險構成要件」擴張「實害構成要件」之保護範圍，「抽象危險構成要件」再進一步擴張「具體危險構成要件」之保護範圍。

就是否須造成一定的結果而言，「實害結果構成要件」須已經對量能平等負擔造成實害結果；「危險結果構成要件」須已經對量能平等負擔造成危險結果；「行為構成要件」無須有結果發生。

#### 1. 具有「漏稅實害結果」要素之漏稅罰

租稅秩序罰上的漏稅罰，類似刑法實害犯的性質，借用刑罰的實害犯之法理，其構成要件係「實害構成要件」亦相當於「實害結果構成要件」。

租稅秩序罰上的漏稅罰，必須有漏稅的「實害結果」之行為著手，以及漏稅的「實害結果」發生，並須該行為與該實害結果間具有「因果關係」始有可能構成。

#### 2. 具有「漏稅危險結果」要素之致漏稅危險結果之處罰

稅法之所以規定行為人短漏報致「短漏所得額」的行為要處罰，目的是為保護量能平等負擔。雖不以發生漏稅之實害結果為要件，惟必須惹起「短漏所得額」白勺漏稅的危險結果，類似刑法具體危險犯的性質，借用刑罰之具體危險犯法理，其構成要件係「具體危險構成要件」亦相當於「危險結果構成要件」。

租稅秩序罰上的致漏稅的「危險結果」之處罰，必須有漏稅的「危險結果」之行為著手，以及漏稅的「危險結果」發生，並須該行為與該危險結果間具有「因果關係」始有可能構成。**【稅務旬刊第 2279 期，2015 年 1 月，第 39 頁】**

#### 3. 不具有「結果」要素之行為罰

配合稽徵時關於課稅事實之證明及稽徵上的需要，就稅捐稽徵關係，稅捐法有關於設籍、設帳、憑證、申報及提供帳簿、文據或其他有關文件、備詢等行為義務的規定。針對該等義務的違反，並制定與之對應的稅捐罰則：對於行為義務之違反課以「行為罰」。然不論是稽徵或處罰都必須符合比例原則，不得有濫用權力之情事<sup>22</sup>。「行為罰」類似刑罰抽象危險犯的性質，借用刑法之抽象危險犯法理，其構成要件係「抽象危險構成要件」亦相當於「行為構成要件」。

「行為罰」有租稅秩序罰上的一定行為，即有可能構成，不以發生漏稅之實害或危

22 黃茂榮，《稅法總論（第三【稅務旬刊第 2279 期，2015 年 1 月，第 42 頁】冊）》，2008 年 2 月，2 版，頁 767。

險之結果為要。

#### 4. 小結

依「已經」對於量能平等負擔造成侵害的程度作區分：「實害構成要件」侵害的程度最重，「具體危險構成要件」侵害的程度次之，「抽象危險構成要件」侵害的程度最輕；而「實害構成要件」相當於「實害結果構成要件」，「具體危險構成要件」相當於「危險結果構成要件」，「抽象危險構成要件」相當於「行為構成要件」。

租稅秩序罰上的漏稅罰，必須有漏稅的「實害結果」始有可能構成，屬「實害構成要件」即「實害結果構成要件」；租稅秩序罰上的致漏稅的「危險結果」之處罰，必須有致漏稅的「危險結果」始有可能構成，屬「具體危險構成要件」即「危險結果構成要件」；「行為罰」有租稅秩序罰上的一定行為，即有可能構成，不以發生漏稅之實害或危險之結果為要，屬「抽象危險構成要件」即「行為構成要件」。

### 五、本案評析

本案中，因被上訴人作業疏失，將營業成本表內期末製成品存貨 3,736,672 元，於自行依法調整後金額欄誤繕為 0 元，另漏報利息收入 18 元，係「申報租稅之重要事實有虛偽」；其致漏報應稅所得 3,736,690 元，因營業虧損，加計短漏之所得額後仍無應納稅額，然短漏所得後將使虧損更大，因盈虧互抵之規定，將產生逃漏以後年度所得稅之因果關係，係「足以對量能平等負擔造成危險」，屬租稅秩序罰所重視，是以該表現於外表的的身體動靜落在租稅秩序罰上行為處理範圍內，得為租稅秩序罰之評價。

按所得稅法第 110 條第 3 項之構成要件，並未以漏稅之實害結果為必要，而係以具有短漏所得額（漏稅之危險結果）為要件，應歸類為「具體危險構成要件」即「危險結果構成要件」。本件高雄高等行政法院認為，上訴人查獲之時，被上訴人 88 年度營利事業所得稅已轉正為正確數額申報，對於以後年度之營利事業所得稅亦無產生逃漏稅危險之可能，自難依該規定論罰，最終判斷結論正確，可資贊同。然美中不足的是，高雄高等行政法院未能明確區分「實害構成要件」的漏稅罰與「具體危險構成要件」的「致漏稅的『危險結果』之處罰」，而將兩者混淆，誤認所得稅法第 110 條第 3 項屬漏稅罰，致遭最高行政法院廢棄，殊為可惜。

最高行政法院誤認所得稅法第 110 條第 3 項「非結果犯」，屬行為罰，只要有申報不實之行為，不必有任何結果發生（自未考量因果關係），即予以處罰，顯然對該條項之構成要件與租稅秩序罰之分類有誤解。

### 肆、建議（代結語）

司法院釋字第 337 號解釋理由書：「行為罰與漏稅罰，其處罰之目的不同，處罰之要件亦異，前者係以有此行為即應處罰，與後者係以有漏稅事實為要件者，非必為一事。」



第 356 號解釋理由書：「違反稅法之處罰，有因納稅【**稅務旬刊第 2279 期，2015 年 1 月，第 40 頁**】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。」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。」基此，實務上將租稅秩序罰區分為漏稅罰與行為罰 2 種；然而，於理論上非無再進一步區分的空間。

以行為對於量能平等負擔侵害的程度為標準，可分為造成「實害」或造成「危險」。針對特定租稅秩序罰法規所規定的抽象構成要件進行結構形式分析，「實害結果構成要件」須已經對漏稅造成實害結果；「危險結果構成要件」須已經對漏稅造成危險結果；「行為構成要件」無須有結果發生。故於租稅秩序罰法規之分類，建議於「漏稅罰」與「行為罰」外，再區分「致漏稅的『危險結果』之處罰」。

區分之必要在於，行政法院裁判往往對行政部門相關見解影響頗深，而行政部門相關見解則影響廣大納稅義務人，因此本文指出上揭最高行政法院處理本議題的違誤之處，並認為為扭正其違誤有必要再作區分；區分之實益在於，必須有漏稅的危險結果之「行為」著手，以及漏稅的「危險結果」發生，並須該「行為」與該「危險結果」間具有「因果關係」，始有可能構成「致漏稅的『危險結果』之處罰」。舉例<sup>23</sup>說明如下：

甲公司 96 年度營利事業所得稅結算申報資料如下：

營業收入	20,000,000 元
營業成本	16,000,000 元
營業費用	6,000,000 元
(含虛報薪資 2,000,000 元)	

申報之課稅所得額        -2,000,000 元

結算申報自繳稅額        0 元

剔除虛報薪資後之課稅所得額為 0 元

若立法者要求具有漏稅危險結果亦應處罰，其本意即屬創設「致漏稅的『危險結果』之處罰」。按所得稅法第 110 條第 3 項立法理由係請：「營利事業因受獎勵免稅或營業虧損，致加計短漏之所得額後仍無應納稅額者，應就短漏之所得額依當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額，按第 1 項及第 2 項規定倍數處罰之規定，乃對納稅義務人違反誠實申報義務所為之處罰，以督促其善盡應作為之義務，俾稽徵機關得以掌握稅源資

23 本文主張參考刑法理論，就所得稅法第 110 條第 3 項結構形式近行分析，得到具有「構成要件結果要素」的結論，但非「構成要件實害結果要素」的結論，歸類為「具體危險構成要件」；於租稅秩序罰法規之分類屬「致漏稅的『危險結果』之處罰」。有認為此類行為若構成逃漏稅罪應屬抽象危險犯（莊義雄、封昌宏合著，〈論逃漏稅行為的犯罪既遂〉，《台灣法學雜誌》，2011 年 4 月，173 期，頁 29），與本文之主張不同，借用該案例說明本文之主張，以茲討論。

料，達成維護租稅公平並確保國庫收入之必要手段。」蓋營利事業虧損者，短漏所得額使虧損更大，因同法第 39 條盈虧互抵之規定，將產生逃漏以後年度所得稅之結果，之所以規定行為人短漏報致「短漏所得額」的行為要處罰，目的是為避免以後年度可能發生的漏稅。雖不以發生漏稅的實害結果為要件，惟必須惹起「短漏所得額」的漏稅的危險結果，因此依其所要求危險的程度，應係「具體危險構成要件」，於租稅秩序罰法規之分類，應區分其為「致漏稅的『危險結果』之處罰」。

查甲公司虛報薪資，對其當年度的營利事業所得稅未有短少的結果，但若甲公司符合虧損扣抵以後年度所得的要件，則其以後年度得以虧損的 2,000,000 元扣減其課稅所得，該項虧損即可能造成甲公司以後年度短漏的結果。

故本件甲公司虛報薪資，雖對當年度的營利事業所得稅未造成短少的「實害結果」，但惹起「短漏所得額」的漏稅的「危險結果」，係已實現所得稅法第 110 條第 3 項之構成要件結果，既遂時點係稽徵機關查獲時<sup>24</sup>。【稅務旬刊第 2279 期，2015 年 1 月，第 41 頁】

24 雖已著手「以致漏稅的『危險結果』之意思而申報，並對租稅之重要事實為不正確或不完備之說明」之行為，倘在查獲前業已轉正，漏稅之危險結果不存在，自難依該規定論罰。是本文認為「致漏稅的『危險結果』之處罰」應以查獲之時，為既遂之時點。【稅務旬刊第 2279 期，2015 年 1 月，第 43 頁】