

刊登於稅務旬刊第 2278 期，2015 年 1 月，第 38-41 頁。

漏稅罰？行為罰？

一 評析高高行 91 年訴 743 號及最高行 94 年判 01494 號 判決（上）

張獻聰

財政部高雄國稅局稅務員

壹、案例事實

被上訴人民國（下同）87 年度營利事業所得稅結算申報，列報帳載結算金額欄課稅所得額為虧損新台幣（下同）8,641,425 元，自行依法調整後金額欄課稅所得額為虧損 11,168,776 元，經上訴人初查核定營業虧損為 7,392,796 元，應納稅額為 0 元。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，致自行調整後營業成本溢列 3,736,672 元，另漏報利息收入 18 元，合計溢列營業虧損 3,736,690 元。上訴人遂以被上訴人虛增營業成本 3,736,672 元及漏報利息收入 18 元，核計漏報應稅所得 3,736,690 元，處以所漏稅款 924,172 元 1 倍之罰鍰計 924,100 元（計至百元為止）。被上訴人不服，申經復查及提起訴願，迭遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟，經原審法院判決將訴願決定及原處分均撤銷，上訴人不服提起上訴。

貳、裁判要旨

一、所得稅法第 110 條第 3 項屬漏稅罰

原審高雄高等行政法院 91 年度訴字第 743 號判決略以：「按『納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，但對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額兩倍以下之罰鍰。』『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，分別依前兩項之規定倍數處罰。』為行為時所得稅法第 110 條第 1 項、第 3 項所明定。核該規定第 3 項立法理由係謂：營利事業虧損者，短漏所得額使虧損更大，因 3 年盈虧互抵之規定，將產生逃漏以後年度所得稅之結果，故亦應處罰。是該規定仍屬稅捐秩序罰之漏稅罰則，茲無疑義。……被上訴人當年度並無漏稅事實。……被上訴人業於 89 年 3 月 31 日辦理 88 年度營利事業所得稅結算申報完竣，其營業成本明細表及資產負債表已轉正是項 87 年度漏未列報之期末製成品存貨，……，而本件上訴人查獲裁罰之期日

為 89 年 11 月 2 日，是被上訴人 88 年度營利事業所得稅即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，職故，被上訴人確無因漏未列報期末製成品存貨而生漏稅之結果或危險結果，至臻明確，……。」理由，將訴願決定及原處分（復查決定含原核定處【**稅務旬刊第 2278 期，2015 年 1 月，第 38 頁**】分）均撤銷。

二、所得稅法第 110 條第 3 項屬行為罰

上訴審最高行政法院 94 年度判字第 01494 號判決以：「經查原判決認定行為時所得稅法第 110 條第 3 項規定屬漏稅罰，而漏稅罰之處罰，必須以發生逃漏稅結果為前提，且認為漏稅罰為結果犯，而非危險犯（即非行為犯）。然此種認定顯係對該項規定有所誤解，蓋行為時所得稅法第 110 條對短、漏報之處罰，該條文第 1、2 項係以所漏或補徵稅額為基礎，處以 2 倍或 3 倍以下之罰鍰，然對無應納稅額且申報不實者，亦不能不予以處罰，立法時，乃以短漏之所得額為基礎依當年度適用之營利事業所得稅稅率計算出虛擬稅額，再依前兩項之規定倍數處罰。此乃法律設計時，即不以行為時所得稅法第 110 條第 3 項為漏稅罰，即非結果犯。因此，從法律規範之行為內容來看，判斷是行為犯或結果犯，應從行為構成要件論斷，行為時所得稅法第 110 條第 3 項立法時本即針對無應納稅額上申報不實者之行為處罰，核屬行為罰殆無疑義。」等由將原判決廢棄，並駁回再審原告在第一審之訴而確定。

再審原告遂以原確定判決有行政訴訟法第 273 條第 1 項第 1 款規定之再審事由，對之提起再審之訴，經最高行政法院 97 年度判字第 56 號判決以：「尚難認原確定判決適用法規顯有錯誤。」為由將再審之訴駁回。

叁、評析

一、所涉問題

按行為時所得稅法第 110 條第 3 項規定：「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，分別依前二項之規定倍數處罰。」其構成要件，雖未以漏稅之實害結果為必要，然以具有短漏所得額為要件。本件高雄高等行政法院認為該規定屬漏稅罰，以本件在查獲前業已轉正，不存在漏稅之結果或危險結果，自難依該規定論罰。最高行政法院卻認為該規定屬行為罰，只要有申報不實之行為，不必有任何結果發生，即予以處罰，是否合法？

二、租稅秩序罰應可參考刑罰之理論

參照行政罰法第 4 條立法理由之說明，行政刑罰與秩序罰，同屬對違反行政法上義

務者所科之制裁¹。依本文所採質與量混合理論，租稅刑罰與租稅秩序罰歸屬在「中間地帶」，所謂灰色地帶，其要求造成危害及違反社會性程度有量之不同²，因「量變」導致「質變」：租稅刑罰係處罰「對於法益造成實害或危險」而且「違反社會性程度嚴重」之行為；租稅秩序罰係處罰「對於法益造成實害或危險」而且「違反社會性程度輕微」之行為、以及「違反行政法上義務」而且「違反社會性程度嚴重」之行為、以及「違反行政法上義務」而且「違反社會性程度輕微」之行為。租稅刑罰係從租稅秩序罰裏面，過濾情節較嚴重的部分升級而來（從義務違反升級到法益侵害而且從程度輕微升級到程度嚴重的部分）。是以租稅秩序罰上「行為」之範圍，其實包含租稅刑罰上「行為」之範圍而重疊，只是「對於法益造成實害或危險」而且「違反社會性程度嚴重」之行為之部分因「量變」而「質變」為租稅刑罰，依行政罰法第 26 條規定，應先行刑事訴訟程序處理³。

另基於租稅案件大量反覆發生與有關課稅要件事實多為納稅義務人所掌握之特性，因而課予納稅義務人協力義務。而單純違反協力義務，可能使稽徵機關證明程度減輕（例如：因此調查有困難，得以推估核定方式間接證據推定所得），不能因此處以行為罰⁴。

從而，租稅秩序罰旨在規範處罰手段，是對過去違反租稅之行政法上義務的行為人施加制裁，以達量能平等負擔之行【**稅務旬刊第 2278 期，2015 年 1 月，第 39 頁**】政目的，非屬大量反覆發生之稅單亦與稽徵便利無關，其與本稅在本質上大不同⁵，比較類似的法理毋寧是刑法⁶。蓋隨著社會環境的發展變遷，民主意識高漲，行政機關為遂行公共行政任務，對人民違反租稅之行政法上義務行為之處罰必須合情、合理以及合法，以在民眾之間建立制度與信用，而參考刑罰理論有助於租稅秩序罰的論理以達成上開目的。

三、租稅秩序罰上行為處理範圍

（一）租稅秩序罰上「行為」之處理範圍

於租稅秩序罰之領域，只要是「基於自然人，以及法人、非法人團體、中央或地方機關或其他組織之有代表權之自然人內心的可支配的意思，而表現於自然人，法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織的外表且『足以違反行政法上義務』的身體動靜」即屬租稅秩序罰上行為處理範圍內，而得為租稅秩序罰之評價⁷。

1 參考陳清秀，〈行政罰實務問題之 研討（上）—以行政罰法為中心〉，《月旦法學雜誌》，157 期，2008 年 6 月，頁 147。
2 參考李惠宗，《行政罰法之理論與案例》，自版，2007 年 10 月，2 版，頁 4。
3 詳參張獻聰，〈漠視「刑法謙抑思想」而誤用行政罰法第 26 條—評析高高行 98 年訴 304 號判決（下）〉，《稅務旬刊》，2014 年 11 月 20 日，2273 期，頁 44-46。
4 葛克昌，《税法基本問題—財政憲法篇》，元照，2005 年 9 月，2 版，頁 317-320。
5 參考《稅務旬刊》社論，〈補稅與裁罰本質大不同〉，2014 年 6 月 20 日，2258 期，頁 6。
6 相關見解：關於人民就其使用人或代理人之故意、過失是否及如何負其責任的問題，從處罰的角度以言，比較接近之法理及法制，允應為刑法之責任原則（李建良，〈行政法院重要裁判點評〉，收入《月旦 2013 實務爭點與修法解析/別冊》，元照，2013 年 5 月，頁 36）
7 同註 3，頁 45~46。

（二）租稅秩序罰上行為之「內心的可支配的意思」

倘租稅之重要事實無誤，僅係無關緊要的事實有誤，或計算錯誤⁸、客觀事實之法律評價錯誤，因尚待稅捐稽徵機關依稅法規定予以計算及核定，非屬租稅秩序罰所重視。租稅秩序罰所重視之行為，厥為租稅之重要事實之觀念通知之行為⁹。

租稅秩序罰上「基於行為人內心的可支配的意思」，並不以積極作為的意思為限；消極不作為的意思亦屬「內心的可支配的意思」。於租稅秩序罰，就「租稅之重要事實」而言，所謂積極作為的意思就是「虛偽的意思」；消極不作為的意思就是「隱匿的意思」。因此於租稅秩序罰之領域，所請基於行為人「內心的可支配的意思」，係指行為人「對租稅之重要事實有虛偽或隱匿的可支配的意思」而言。

（三）租稅秩序罰上行為之「足以違反行政法上義務」

稅法規範之國家行政目的，不外「量能平等負擔」，所謂「量能平等負擔」，即「依其能力」對公共負擔作出貢獻¹⁰，是實質平等的展現¹¹。逃漏稅行為須足以生損害於稅捐稽徵機關課稅之正確性，致違反「量能平等負擔」，始足當之，故租稅秩序罰之設，係為維護量能平等負擔。

由於行為人表現於外表之身體動靜，須足以對「行政法上義務」構成「實害」或「危險」的，才是「足以違反行政法上義務」之身體動靜。係判斷行為人之身體動靜於「行政法上義務」是否足以構成「實害」或「危險」；也就是判斷「行政法上義務」有無因行為人之身體動靜而足以產生「實害」或「危險」。於租稅秩序罰之領域，判斷行為人之身體動靜於「行政法上義務」是否足以構成「實害」或「危險」，應以行為人之身體動靜是否「足以對量能平等負擔造成實害或危險」作為判斷基準。因此於租稅秩序罰之領域，所謂「足以違反行政法上義務」，係指「足以對量能平等負擔造成實害或危險」而言。

-
- 8 實務見解可參財政部 74 年 12 月 23 日台財稅第 26629 號函釋意旨：因計算錯誤短繳免加徵滯納金。依此見解，舉輕明重，計算錯誤更非屬租稅秩序罰所重視。
- 9 租稅秩序罰之法規，有認為可區分為「行為罰」與「漏稅罰」兩種。前者是為掌握課稅事實關係，課予稅捐義務人協力義務，例如發票開立取得保存義務，違反此類行為義務之處罰，並不以發生漏稅之結果為要件；後者是納稅義務人因故意或過失違反稅法上誠實申報義務，或違背協力義務致使稽徵機關不知有關課稅的重要事實，而減少核定應納稅額，致發生短漏稅捐結果，對此種行為之處罰（陳清秀，《稅法總論》，元照，2010 年 9 月，6 版，頁 630；類同見解，葛克昌，〈稅捐罰與憲法解釋〉，《行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維》，翰蘆，2012 年 3 月，3 版，頁 189）。實務上有相類見解，可參財政部 59 年 1 月 30 日台財稅第 20855 號令釋意旨：夫妻分居兩地，分別向其戶籍所在地稽徵機關辦理申報，已載明夫妻關係，稽徵機關得據以通報歸戶合併課稅，不生以不正當方法逃漏累進稅負情事。92 年 12 月 23 日財政部公報（第 2094 期第 8200 頁）之訴願決定書要旨：「申報系爭退職所得收入 1,345,047 元，減除必要費用及成本 1,345,047 元後，其所得額申報為零元，……。訴願人已於當期綜合所得稅結算申報列報系爭退職所得 1,345,047 元，是否已符合充分揭露原則？原處分機關遽以論罰，是否允當？自非無重行審酌之餘地。」及財政部 97 年 4 月 2 日台財稅第 0970451 5750 號令廢止 88 年 4 月 29 日台財稅第 881 91 0268 號函有關納稅義務人未依所附憑單結算申報仍以短漏報論處之解釋。以上見解共通原理是：只要租稅之重要事實無虛偽隱匿，即非租稅秩序罰所重視而非違章。
- 10 柯格鐘，〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，2007 年 12 月，14 期，頁 55。
- 11 釋字第 565 號解釋：「憲法第 7 條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。」；釋字第 597 號解釋：「憲法第 19 條規定，人民有依法納稅之義務。所謂依法納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。」

（四）小結

於租稅秩序罰之領域，對於行為人表現於外表的身體動靜，是否落在租稅秩序罰上行為處理範圍內，而得為租稅秩序罰之評價，應以其「對租稅之重要事實有虛偽或隱匿的可支配的意思」，且「足以對量能平等負擔造成實害或危險」；至於申報租稅之情形，必須「申報租稅之重要事實有虛偽或隱匿」，且「足以對量能平等負擔造成實害或危險」，始屬租稅秩序罰所重視。

四、租稅秩序罰之構成要件與法規之分類

承上，於該表現於外表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，始有進一步討論該行為是否「已經」造成租稅秩序罰構成要件的「實害」或「危險」的必要。**【稅務旬刊第 2278 期，2015 年 1 月，第 40 頁】**

倘進一步討論發現，該表現於外表的的身體動靜不只是「足以」而是「已經」對量能平等負擔造成實害或危險，即行為已經滿足租稅秩序罰構成要件所要求的「實害」或「危險」，其是否屬租稅秩序罰的構成要件結果？本文後續將再予討論。

行為犯，因無須造成一定的結果，所以行為結果並非構成要件的要素。結果犯，因須造成一定的結果為必要，所以行為結果屬於構成要件的要素。此外，以行為對於法益造成侵害的程度為標準，得分為實害犯與危險犯 2 種。就危險犯，依危險的程度，又可分為具體危險犯與抽象危險犯 2 種。具體危險犯，是指行為已對於法益造成現實的危險（構成要件有一定危險的發生）；抽象危險犯，是指行為僅對於法益可能造成危險（構成要件無一定危險的發生）¹²。具體危險犯，須經具體判斷，該犯罪行為對於保護法益已經發生危險之結果為必要；抽象危險犯，不以法益已經發生實害或危險之結果為必要¹³。茲借用上開刑法上的理論探討租稅秩序罰之構成要件與法規之分類（詳如下文）。

（一）「實害構成要件」與「危險構成要件」

以行為對於行政法上義務造成侵害的程度為標準，得分為實害構成要件與危險構成要件 2 種：

1. 實害構成要件

「實害構成要件」就其「對於行政法上義務造成侵害的程度」有所「適格」白勺限制：行為必須對於行政法上義務造成現實的侵害，因此「實害構成要件」之實現，必以行政法上義務已經發生實害之結果為必要¹⁴。

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」的構成要件即屬之。

12 甘添貴·謝庭晃合著，《捷徑刑法總論》，2006 年 6 月，頁 66。

13 甘添貴，《刑法各論（下）》，三民，2010 年 2 月，頁 5。

14 同註 12。

2. 危險構成要件

就危險構成要件，依危險的程度，又可分為具體危險構成要件與抽象危險構成要件 2 種：

（1）具體危險構成要件

「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；是指行為對於行政法上義務已經造成具體的危險，通常以一定危險的發生作為構成要件要素，然無須實害結果發生之構成要件¹⁵。

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具體危險，無須實害發生」的構成要件即屬之。

（2）抽象危險構成要件

「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；是指行為僅對於法益可能造成危險，通常不以具體危險的發生作為構成要件要素，亦無須實害結果發生之構成要件¹⁶。於秩序罰之領域，立法上將特定之行為出現，推測為危險狀態已出現，具體個案縱然不生危險，亦不許舉反證推翻。亦即實際之危險尚未出現，立法者假定危險狀態已出現，係將秩序罰之防衛線向前向外擴張¹⁷，而不以行政法上義務已經發生實害或危險之結果為必要。

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，無須實害發生亦無需具體危險發生」的構成要件即屬之。（待續）【稅務旬刊第 2278 期，2015 年 1 月，第 41 頁】

15 同註 12。

16 同註 12。

17 參考林東茂，《刑法綜覽》，一品，2009 年 9 月，6 版，頁 1~74。