

刊登於月旦裁判時報第6期，2010年12月，第14-25頁。

## 行為罰、漏稅罰與逃漏稅捐罪 —評司法院大法官釋字第五〇三號解釋

柯格鐘

成功大學法律學系副教授

### 本案事實

本件釋憲案之聲請人甲，於一九八七至一九八九年間，邀集其他聲請人乙等（共約十七人），由後者以「隱名合夥」的方式，雙方共同出資建築房屋銷售共計三個建築專案。甲主張依據當時稅捐主管機關，亦即財政部六十五年六月九日台財稅字第三六〇三二函：「個人建屋出租或出售，准照臺北市國稅局函建議，將其所得直接歸戶課徵個人所得稅，不必責令辦理營利事業登記，並免課徵營業稅及營利事業所得稅」，以及財政部七十三年五月二十八日台財稅字第五三八七五號函釋：「個人興建房屋於辦理建物總登記（所有權第一次登記）前出售部分：財產交易所得歸屬年度，以房屋起造人變更日所屬年度為準，……個人出資建屋出售，而以他人名義為起造人者，應將財產交易所得歸併出資建屋者之所得課稅」之見解，認定其屬個人建屋出售，應不課徵營業稅。迨至財政部八十一年一月三十一日台財稅字第八一一六五七九五六號函釋變更見解：「建屋出售核屬營業稅法規定應課徵營業稅之範圍，自本函發布日起，經建築主管機關核發建造執照者，除土地所有權人以持有一年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售者外，均應依法辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅。」

然本件於一九九〇年七月五日，由法務部調查局會同稅捐稽徵機關，查獲聲請人等未依規定申請營業登記而興建房屋出售，乃由管轄之稅捐稽徵機關就上述三個建案分別核定逃漏營業稅之銷售額。除依加值型及非加值型營業稅法（下稱「營業稅法」）第五一條第一款規定補徵營業稅以外，並按所漏稅額處五倍罰鍰；另依營業稅法第四五條規定處以罰鍰，再就其未依規定給與他人憑證之行為，依稅捐稽徵法第四四條規定處以百分之五罰鍰。聲請人等不服，自認其係偶然購置系爭土地建屋出售，並【月旦裁判時報第6期，2010年12月，第14頁】信賴當時有效之法令，而以個人名義購買系爭土地並進行建屋出售事宜，自非營利事業，應免徵營業稅，並依法令不溯既往原則，不因嗣後法令變更而受影響。其申請復查，未獲變更，提起訴願亦遭駁回，經提起再訴願，再訴願決定機關雖撤銷依營業稅法第四五條規定科處罰鍰之部分，但其餘部分仍遭駁回。聲請人等仍難甘服，依法提起行政訴訟，行政法院在八十五年判字第三七八號判決理由中謂：

「按稅捐稽徵法第四十四條係對營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與者所處之行為罰，營業稅法第五十一條第一款係對未依規定申請營業登記而營業，就其漏稅所處之漏稅罰，二者之立法目的及處罰條件各不相同，不生法條競合之關係，參照司法院釋字第三五六號解釋，被告分別予以處罰，要無不合」，遂遭駁回。聲請人雖又聲請再審之訴亦遭駁回，遂針對本件判決所引之大法官釋字第三五六號解釋，提起本件補充解釋之釋憲聲請案。

## 爭點

依據上開事實之敘述，本件納稅義務人甲之系爭行為，涉及以下幾個事實爭點與法律爭點：

壹、本件納稅義務人甲之系爭行為，究應如何定性？

貳、財政部以八十一年一月三十一日台財稅字第八一一六五七九五六號函釋，發布對於個人建屋出售，若非土地所有權人以持有一年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售者，仍應課徵營業稅及營利事業所得稅之見解，是否涉及稅捐法律規範之溯及既往之適用？

參、稅捐稽徵法第四十四條與營業稅法第四五、五一條規定間之適用關係為何？

## 判決理由

基於當事人於聲請釋憲時之請求，亦即請求就釋字第三五六號進行補充解釋，司法院大法官乃就上述第三項爭點，於二〇〇〇年四月二十日公布釋字第五〇三號，係以稅捐稽徵法第四十四條以及營業稅法第四五條規定之性質屬行為罰、營業稅法第五一條規定之性質屬漏稅罰為前提，認為：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。司法院大法官並認為：二者之處罰目的及處罰要件雖不相同，惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，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，若納稅義務人違反作為義務之同一行為，同時間構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類【月旦裁判時報第6期，2010年12月，第15頁】相同者，如其從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。因此對於一九九四年間所作成之釋字第三五六號，做出補充解釋。

在該號解釋理由中，大法官進一步說明：本件聲請人因營業稅事件，經行政法院於確定終局判決引用釋字第三五六號作為判決之依據，惟該號解釋對納稅義務人違反作為義務被處行為罰與因逃漏稅捐而被處漏稅罰，究應併合處罰或從一重處斷，並未明示，

僅係就二者之性質加以區別，在具體個案，仍應本於上述解釋意旨予以適用，因此乃予以補充解釋。

關於行為罰與漏稅罰之關係，司法院大法官並舉例說明：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，而作成上開解釋文之內容。

## 評析

### 壹、前言：所謂「補充解釋」者其實是「變更見解」之解釋

雖然司法院大法官在釋字第五〇三號之解釋文與理由書中均強調，其係補充釋字第三五六號的解釋；但實際上釋字第三五六號解釋之標的，係納稅義務人之同一違反義務行為，同時有行為罰與漏稅罰規定之適用。而該號解釋即係在此等前提下，明白指出行為罰與漏稅罰乃屬兩事，即以對於納稅義務人之同一行為可併罰為前提：「營業稅法第四十九條就營業人未依該法規定期限申報銷售額或統一發票明細表者，應加徵滯報金、怠報金之規定，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制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。上開規定，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸」

蓋因該號解釋文中所指之「營業人未依該法規定期限申報銷售額或統一發票明細表者」，不僅為營業稅法第四十九條行為罰之規定所涵攝，同時亦為同法第五一條第二款規定：「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」之漏稅罰所涵攝，即為納稅義務人之同一行為，並非另一行為。從而，釋字第五〇三號之行為罰與漏稅罰不併罰的見解，實際上【月旦裁判時報第6期，2010年12月，第16頁】已經改變先前釋字第三五六號所採之可併罰的見解<sup>1</sup>。

### 貳、本件納稅義務人甲之系爭行為係屬逃漏稅捐罪行為

以本件納稅義務人甲於一九八七至一九八九年共三年間，實際上係與乙等人約定合夥出資，共同進行建屋出售之營業行為而言，雖其主張雙方約定僅以甲為名義人，而於

1 曾華松大法官在釋字第503號之協同意見書中，仍認為本號解釋係補充釋字第356號解釋之見解，而非變更其解釋的見解，敬請參考。



外觀形式上符合個人獨資建屋出售之要件；但實際上不論其為獨資商號或合夥事業，只要是以營利為目的者，均可構成所得稅法第十一條第二項所稱之營利事業，並同時構成營業稅法第六條第一款「以營利為目的」之事業而銷售貨物或勞務。故係營業稅法上所稱之營業人，即應依法進行營業稅與營利事業所得稅之申報課稅。甲與乙等人欲以甲為名義人之形式，係企圖於外觀上符合當時財政部六十五年六月九日台財稅字第三六〇三二號函以及七十三年五月二十八日台財稅字第五三八七五號函，針對個人建屋出售無庸辦理營利事業之登記，進而免徵營業稅與營利事業所得稅所作的解釋，用以減少其稅捐負擔，係屬納稅義務人對於稅捐稽徵機關提供不完全之資訊，果然使稅捐機關陷於錯誤，對其認定免繳納營業稅與營利事業所得稅，因而獲得稅捐上之利益。甲與乙等人雖辯稱，其係「偶然」購置系爭土地以建屋出售，但查其行為竟是於短短三年間，購置三處土地並推出大型建案，建築遠超過該等人自己使用所需之房屋而出售，顯非「偶然」可言。其又辯稱，係「信賴」當時有效之法令，惟查其作為顯係故意隱匿數人共同合夥建屋出售之事實，使稅捐稽徵機關陷於錯誤，誤以伊等合於對其有利之解釋函令的內容，即無「信賴」有效法令之利益可言。直到一九九〇年間，才由犯罪調查機關會同稅捐稽徵機關共同查獲。是甲與乙等人之行為係屬稅捐稽徵法第四一條規定所稱之納稅義務人以「詐衛」而逃漏稅捐罪的行為，稅捐機關在前開本件之原行政處分中，根本不應僅止於對納稅義務人甲進行行為罰與漏稅罰等行政裁罰而已；更應將甲與乙等人移送於該管之地方法院檢察署，對其等人所進行之逃漏稅捐罪的犯罪行為進行追訴，方才是正確做法。

### 參、財政部台財稅字第八一一六五七九五六號函並未涉及稅捐法律規範之溯及既往的適用

財政部以八十一年一月三十一日台財稅字第八一一六五七九五六號函釋，發布對於個人建屋出售者，若非土地所有權人以持有一年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售之情形，仍應依【月旦裁判時報第6期，2010年12月，第17頁】法課徵營業稅及營利事業所得稅之見解，依據本文意見，此一解釋函令僅係對於相關之稅法規定，作進一步明確的解釋，並未變更稅捐法律規範之內容。

按依我國營業稅法第六條之規定，營業稅法上之稅捐主體（Steuersubjekt），亦即營業人（Unternehmer）並不以營利事業為限，非營利事業或外國事業在台之固定營業場所亦可該當之。換言之，不論事業是否具備營利之意圖（die Absicht, Gewinn zu erzielen），亦即賺取盈餘而可供分配於其股東或社員，只要是在中華民國境內銷售貨物或勞務者，即屬我國營業稅法上所稱之營業人，均應依照營業稅法之規定辦理登記並報繳營業稅<sup>2</sup>。從而，作為營業稅法上之稅捐客體（Steuerobjekt），即指營業人在境內之銷售貨物或勞務

2 最高行政法院 91 年判字第 162 號判決參照。

的營業行為，係營業人為了獲取收入（zur Erzielung von Einnahmen）而作的經常性活動（die nachhaltige Tätigkeit）<sup>3</sup>。在本件系爭事實中，建築房屋並銷售之行為亦屬銷售貨物的範圍。甲與乙等人於一九八七至一九八九年共三年間，即一共推出三個大型建案，且每一建案均為建築並銷售超出個人使用範圍之多數房屋，顯非屬財政部六十五年六月九日台財稅字第三六〇三二號函及七十三年五月二十八日台財稅字第五三八七五號函所稱之個人建屋出售的情形，即屬為獲取收入而作之經常性活動，該當於上述營業稅法上所稱之營業行為。故甲與乙等人作為共同經營建屋銷售之合夥事業，亦同時該當於營業稅法第六條第一款之營業人，即應依照該法之規定報繳營業稅。另一方面，財政部在八十一年一月三十一日台財稅字第八一一六五七九五六號函釋中，發布對於個人建屋出售之認定標準，係以土地所有權人持有一年以上之自用住宅用地為基準。換言之，擁有自用住宅用地超過一年以上者，即可適用於前開認定為個人建屋出售免徵營業稅之函釋。本文認為，這已經在相當程度上寬認個人建屋出售的標準，蓋對於自用住宅之房屋，多數人在一般情況下並不會每年住每年更換，且建築自用住宅之房屋亦非一朝一夕即可完工，短則數月、長則數年才能建造完成；又稅法上有關自用住宅的認定標準多係依據形式之標準，亦即依據土地稅法第九條規定，以土地所有權人或配偶或直系親屬【**月旦裁判時報第6期，2010年12月，第18頁**】是否於該地辦竣戶籍登記為準<sup>4</sup>，從而甲只要費神將其個人、配偶或直系親屬中之任一人的戶籍遷入該地，即便其真正生活之活動地不在該處或該屋，也可滿足此等自用住宅建屋之要件，進而取得上開解釋函令中所給予之免徵營業稅的稅捐利益。從而此一解釋函令，僅係對於營業稅法之規定作進一步明確的解釋，並未變更相關法律規範之內容。依本文之見，若真有必要云其變更者，毋寧更應說是經由財政部之上開解釋函令，反而更寬認個人建屋出售得免徵營業稅之適用範圍。

此外，在本件系爭事實中，甲與乙等十七人係以獲取盈餘而分配於合夥人之間為目的而從事建屋銷售行為，故應係以營利為目的，參與經濟活動，並因此而獲致經濟成果（所得），故屬所得稅法第十一條第二項所規定之合夥營利事業，本應依照所得稅法中有關營利事業所得稅之規定，進行營利事業所得稅的申報繳納程序。財政部在六十五年六月九日台財稅字第三六〇三二號函以及七十三年五月二十八日台財稅字第五三八七五號函中，針對個人建屋出售，認其無庸辦理營利事業登記並對其課徵營利事業所得稅者，係基於個人建造自己住宅使用之房屋，若於居住一段時間後將其出售者，係屬單一行為

3 Reiß, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Köln 2010, § 14 Rz. 128 f. 惟我國營業稅法跟德國營業稅法所；旨攝之主體與客體範圍仍有不同：關於執行業務者之職業活動（berufliche Tätigkeit）、農林事業之活動以及合作社對於社員經營之貨物或勞務的銷售行為，依據我國營業稅法第3條第2項但書、第8條第19、10款之規定，均不在我國營業稅法所涵攝之營業主體與客體範圍內，但在德國則屬之。

4 土地稅法第9條規定中雖同時要求，自用住宅用地之房屋除辦妥戶籍登記以外，必須同時具備「無出租或供營業用」之事實要件，但實務操作上，稅捐機關往往限於人力與時間，甚少進行實地查核，便形成以有無辦妥戶籍登記、有無執行業務者或營利事業在其上辦營業登記等形式方式，決定是否為自用住宅之房屋。

而非經常性之營利活動，故為獲取盈餘之財產交易行為，所獲所得係屬財產交易所得，行為人即非營利事業，應僅對其所獲盈餘，課徵個人綜合所得稅。從而，財政部在八十一年一月三十一日台財稅字第八一一六五七九五六號函釋中，以土地所有權人持有一年以上之自用住宅用地為標準，作為判斷個人究竟是取得營利所得或財產交易所得的標準，依據本文之見，僅係對於相關之所得稅法規定，作進一步明確的解釋，並未變更稅捐法律規範的內容。

#### 肆、行為罰、漏稅罰與逃漏稅捐罪之關係

稅捐稽徵法第四四條第一項本文規定：「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，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」營業稅法第四五條前段規定：「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。」均屬納稅義務人未盡特定之稅法上行為義務，亦即違反稅捐稽徵協力義務（Mitwirkungspflicht）而受稅【月旦裁判時報第6期，2010年12月，第19頁】捐稽徵機關裁罰之行為罰。營業稅法第五一條規定：納稅義務人若有法條所列情形之一者，「除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍或十倍罰鍰，並得停止其營業」，此即為學說或實務所稱之漏稅罰。至於稅捐稽徵法第四一條規定：「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、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金。」即為逃漏稅捐罪，作為本文討論標的之處罰或刑罰規定，應先予敘明。

關於上開行為罰、漏稅罰與逃漏稅捐罪之間的關係，司法院大法官無論是在本文所評釋的解釋亦即釋字第五〇三號中，或者是先前作為補充對象的釋字第三五六號中，並未說明得很清楚，觀其語句問似乎認為：行為罰之行為要件（原文：僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰）與漏稅罰之結果要求（原文：須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之）不同、漏稅罰則與逃漏稅捐罪之行為係屬相同（原文：逃漏稅捐之被處漏稅罰者）。然而若仔細檢視我國現行稅捐立法下的漏稅罰規定，即可得知漏稅罰之規範態樣彼此有所不同，其所引發的問題也因此有所不同。即以本件系爭事實所涉及之營業稅法漏稅罰規定，亦即營業稅法第五一條各款之規定為例，其態樣與所涉及之問題，分別如下：

##### 一、漏稅罰之行為與行為罰的行為完全或部分重疊

第一款規定之「未依規定申請營業登記而營業」，同為該法第四五條規定之行為罰；第二款規定之「未申報銷售額或統一發票明細表」，同為該法第四九條第一項後段規定之行為罰（怠報金）；第四款規定之「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」，同為該法第四六條第一款規定之「未依規定申請復業」的行為罰；第六款規定之「逾規定期限三十日未繳納營業稅者」，同為該法第五十條第一項所



規定之行為罰<sup>5</sup>。

上開情形下，所有之行為罰規定，只要同時出現短漏稅捐之結果者，均又該當於漏稅罰規定，釋字第三五六號認為可併罰，反之釋字第五〇三號則認為，基于一事不二罰原則（ne bis in idem）、雙重處罰禁止（Doppelbestrafungsverbot）之原則<sup>6</sup>，故不應併罰，但根本問題是，為何稅捐立法者在行為罰【月旦裁判時報第6期，2010年12月，第20頁】以外，還可以獨立設僅以結果論斷的漏稅罰規範？其用意何在？目的是否正當？依據行政罰法第十八條第一項之規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力」，當中所謂「所生影響及因違反行政法上義務所得之利益」，不正是對於違反義務之行為裁處罰鍰時，所應斟酌考量因素之一？從而，立法者即無另外規定漏稅罰之必要性。

二、違反義務之行為規定過於抽象，所以可涵攝之行為範圍非常多樣化且牽涉極廣

第三款規定之「短報或漏報銷售額」，其行為或者為未依規定給與他人憑證，同時可以該當稅捐稽徵法第四四條第一項所規定之行為罰，或為營業人在所開立之統一發票上填載不實，同時可以該當營業稅法第四八條第一項所規定之行為罰，甚至也可能僅是徵納雙方對於銷售行為與事實存在與否認定有所歧異，經稅捐機關認定應屬銷售行為，即據以適用此處之「短報或漏報銷售額」而加以處罰者<sup>7</sup>；第五款規定之「虛報進項稅額」，按其情形可能為應自他人取得憑證而未取得，同時該當稅捐稽徵法第四四條第一項規定之行為罰，或為納稅義務人以假造之進項憑證，據以申報退還銷項之營業稅，此時漏稅罰之行為即可能同時該當逃漏稅捐罪之行為，或者僅只是因為徵納雙方對於交易流程與交易對象之認定不同，亦即營業人縱有進貨事實，但非從稅捐機關所認定為真實交易之對象取得憑證，即可能適用此處之「虛報進項稅額」加以處罰。實務上，尤其是在涉及借牌營業或跳開發票之情形中，納稅義務人往往被認定為漏進漏銷，除依前開營業稅法第五一條第三款規定，處以「短報或漏報銷售額」之漏稅罰以外，還可能因納稅義務人係於查獲後時始提出合法之進項憑證，不准其對於銷項稅額進行扣抵，形同不當地放大前述漏稅罰之處罰效果，而有違憲的疑慮<sup>8</sup>。

5 買受人向外國事業買受勞務，而外國事業在台無固定之營業場所者，其納稅義務人依據營業稅法第2條第3款規定為勞務之買受人，故依據同法第36條第1項之規定，應依本法規定計算報繳營業稅，若其逾越期限未申報或繳納稅款者，即有該法第50條第1項規定之適用。

6 一事不二罰之國內文獻請參林錫堯，行政罰法，元照，2005年，34頁以下，李震山，行政法導論，三民，2009年，416頁以下，洪家殷，行政罰，收錄於，翁岳生編，行政法（上），元照，2006年，644頁以下。

7 此種情形，依本文之見，仍須區分：若納稅義務人未於申報時陳述該等事實者，極有可能屬於逃漏稅捐罪之行為，蓋因其隱瞞課稅事實的存在，企圖使納稅機關陷於錯誤或不知；但若納稅義務人已於申報時陳述該等事實之存在，僅徵納雙方對於事實之評價不同者，稅捐機關除要求納稅義務人補稅以外，不能逕對其課處罰鍰，蓋納稅義務人已經主動將此等課稅之重要事實充分揭露。問題是，目前在我國營業稅或所得稅的申報書上是否有此等欄位，可供納稅義務人主動敘明呢？

8 釋字第660號認其仍屬合憲範圍，與學界之意見有所不同。學界意見，例如陳清秀，加值型營業稅之「所漏稅額」之計算——釋字第660號解釋評析，東吳法律學報，21卷4期，2010年4月，275頁以下參照。

上開情形下，可被漏稅罰規定予以涵攝之納稅義務人違反義務行為，不僅不明且非常多樣化，其牽涉範圍極廣，幾乎所有與營業稅計算有關之事項，不【月旦裁判時報第6期，2010年12月，第21頁】是銷項就是進項，只要徵納雙方對於銷售事實之存在或交易流程的認定有所不同，而且稅捐機關認定納稅義務人所繳稅額係屬較少者，則納稅義務人方即冒著極大的風險。因為其法律效果不僅為補繳差額之稅款而已，還會同時該當於各種行為罰與漏稅罰規定，單以營業稅之漏稅罰罰鍰而言，即為一倍至十倍之短漏稅款（舊法甚至規定為五倍至二十倍）。即使納稅義務人有意主張釋字第五〇三號之一事不二罰，但只要稅捐機關認其非屬單一行為，而為數行為者，或者其各自之處罰效果有所不同，並能獲法院的判決支持者（這件事對於稅捐機關而言，似乎不會太難），即無上述所謂「一事不二罰」的適用<sup>9</sup>；反之，假設在徵納雙方的爭議中，法院支持納稅義務人方的看法，認為稅捐機關多徵營業稅款，則稅捐機關只要退還多徵之稅款（頂多加上法定利息）即可，亦無任何賠償或道歉可言。這樣的稅捐實態，豈為稅捐法治國家的常態？毋寧，這樣的漏稅罰規定，係明顯地違反法律明確性 NU（Bestimmtheitsgrundsatz）<sup>10</sup>。

### 三、違反行政法上義務之行為不明、不清楚

營業稅法第五一條第七款所規定之「其他有漏稅事實」即為此例。

上開同樣類似之規定，也出現在所得稅法之漏稅罰規定，亦即第一一〇條，尤其是該條第一項之處罰規定。在上述規定中，不僅應受處罰之納稅義務人行為不明，似乎專以有無漏稅之結果出現為斷（吾人以為釋字第五〇三號，恐怕亦以此種角度去理解漏稅罰之規定），更因為現實上只要納稅義務人出現短漏稅捐之結果，不僅符合漏稅罰之客觀構成要件，此時不論納稅義務人是有意（故意）、重大過失或者只是單純的過失（例如計算錯誤），往往被認為「雖非故意，亦難謂其無過失」，同時該當於所謂漏稅罰之主觀構成要件，即可被處以無絕對上限的兩倍以下漏稅罰鍰。在營業稅法第五一條之漏稅罰，則同樣適用無絕對上限的一倍至十倍漏稅罰。此等規定，不僅嚴重違反法律明確性原則，違反處罰法定原則（Gesetzlichkeitsprinzip）之前提，亦即行政罰之適用必須存在人民有違反義務行為的前提<sup>11</sup>，該等漏稅罰之處罰效果欠缺絕對上限限制者，亦不符合法治國家之比例原則。

從而，吾人以為大法官釋字第五〇三號解釋，完全忽視漏稅罰之上開根本問題，逕以有關漏稅罰之規定為合憲前【月旦裁判時報第6期，2010年12月，第22頁】提所作的解釋，令人感到遺憾。依本文之見，我國的稅捐行政罰尤其是漏稅罰規定的部分，已經到了必須徹底檢討、全面翻修條文的地步。

9 最高行政法院91年6月份庭長法官聯席會議決議參照。

10 法律明確性原則，或在此特別稱之為處罰明確性原則，文獻請參陳清秀，處罰法定主義，收錄於：廖義男主編：行政罰法，元照，2008年，60頁以下。

11 適用行政罰法的前提要件之一，為具有違反行政法上義務之行為，請參李震山，同註6，393頁以下。



## 伍、結論：本文對於稅捐行政罰與刑事罰規範之修法方向建議

本文謹以德國法制上對於稅捐行政罰與刑罰的規定為據，對於我國相關規定，提出以下幾點法制之修法方向的建議，敬供參考：

### 一、刪除營業稅法與所得稅法中所有漏稅罰之規定

所謂之行政罰，本即以行為人存有違反義務的行為為前提，故無所謂行為不明，僅以漏稅事實為處罰要件的漏稅罰。所有現行之漏稅罰規定，依本文之見，均存有嚴重的雙重處罰或行為不明的違憲疑慮，已如前述，故宜完全加以刪除。所有稅捐法上的行為罰，均應回歸違反義務行為的前提，若違反義務之行為，將來果真產生短漏稅捐的結果者，僅能以之作為「所生損害」而為裁罰時的量罰依據之一。為配合上開修正，對於現行稅法中有關行為罰的罰鍰額度，因應社會情況之變化，似亦有重新思考，適度調高處罰額度的必要。

### 二、行為罰應改以故意為要件，過失行為之處罰則須法有明文規定者為限

我國行政罰法第七條第一項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰」，但在該條規定中，並未如同刑法第十二條第二項設有：「過失行為之處罰，以有特別規定者為限」的規定，導致在稅捐實務上，只要發生短漏稅捐之結果，即經常出現判決中有行為人「雖非故意，亦難謂其無過失」的認定，且一律處以同樣程度的罰鍰。這種不分納稅義務人行為，究係故意或過失所作的處罰，完全違反罪（罰）責相當性的比例原則。從而，行政罰法若能比照刑法之上開規定而設，行政罰與刑罰間，似乎也較能體現其為量的區別，而非質的區別說的意義<sup>12</sup>。

### 三、以納稅義務人或行為人是否按時且正確完全的申報，作為區分行為罰與逃漏稅捐罪的時點

若立法上採取完全刪除漏稅罰規定之建議，則建立稅捐行為罰與逃漏稅捐罪的區別時點之標準，即相當重要。此際，應以納稅義務人依法應進行申報而未申報，其在申報期間屆滿時，或當納稅義務人中報時，卻給予錯誤或不完整內容的稅捐資訊，作為基準點，此即為【月旦裁判時報第6期，2010年12月，第23頁】「著手」實施時點的認定。

按稅捐法中之行為罰，本應稱為稅捐危害行為罰（Steuergefährdung），亦即納稅義務人或行為人，用以將來能夠引起亦即發生短漏稅捐結果的預備行為（Vorbereitungshandlungen, die es ermöglichen, eine Steuerverkürzung zu bewirken）<sup>13</sup>。此等預備行為<sup>14</sup>，例如營業人未辦理登記、未申請復業而繼續營業者，因納稅義務人在現

12 行政罰與刑事罰的區別學說，參洪家殷，同註6，641頁以下。

13 Seer, in: Tipke/Lang, a.a.O. (Fn. 3), § 23 Rz. 100, 103

14 此類預備行為在理論上也可能列入稅捐刑事犯罪行為當中，若然即成為學說上所謂之實質預備犯。在普通刑法中亦有實質預備犯，單獨列為構成要件加以處罰者，例如刑法第199條預備偽造變造幣券或減損貨幣罪。惟本文以

實上尚未進入稅捐申報之階段，也就尚未完全造成稅捐債權無法正確與及時行使的結果，只是國家為保護其稅捐債權，已經提前將該等預備行為列入稅捐秩序罰法所適用的對象。短漏稅捐結果之發生，正是納稅義務人在稅捐危害行為階段之後，果真未依法及時進行申報或作正確且完全申報的結果。從其危害稅捐債權之程度而言，較後述的逃漏稅捐罪（Steuerhinterziehung）之詐欺或提供錯誤或不完全資訊的行為為輕，故（代替刑事罰）而處以行政罰，係屬合理與正當的考量，且此等行為罰應有絕對上限的罰鍰額度限制。在德國，危害稅捐行為罰主要為該國稅捐通則第三七七條以下，尤其是第三七九至三八二條之規定，其處罰額度按各該條款之規定，最高不超過二萬五千歐元。

進入稅捐申報階段以後，凡是納稅義務人於申報期限經過而未作申報，或已作申報但為錯誤資訊或不完全申報者（含作為與不作為在內），其證明屬故意者，即應該當於逃漏稅捐罪之行為。惟在我國司法實務上，認為稅捐稽徵法第四一條之逃漏稅捐罪，僅以積極行為者（例如假造進項發票或費用憑證）為限<sup>15</sup>。這其實是錯誤的實務作法，蓋納稅義務人未申報稅捐之行為惡性，並不下於偽造進項或費用憑證行為的惡性。上開實務作法，僅讓根本不作稅捐申報之納稅義務人，因此得以逍遙法外。又我國之逃漏稅捐罪，應仿造德國稅捐通則第三七〇條第二項，增訂未遂犯（Versuch）之處罰規定。換言之，對於納稅義務人於稅捐申報期限經過後未申報稅捐的行為，其在核課期間中被稅捐機關查獲發現，除可命其補繳稅款以外，應有逃漏稅捐罪行為之未遂犯適用的可能性。有鑑於實務上，多數人對於稅捐法律規範的知識有限，本文以為，對於故意短漏一定稅捐額度以下的逃漏稅捐罪，立法者似乎不妨考慮，以行政【月旦裁判時報第6期，2010年12月，第24頁】罰之方式，代替刑事罰。

由於稅捐機關未必能在個案中蒐集足夠證據資料，證明納稅義務人係基於故意而未申報或作錯誤或不完全之申報，因此在逃漏稅捐罪之行為以外，立法者有必要增訂，對於納稅義務人非因故意而為重大過失，未申報或進行錯誤或不完全資訊之申報，進而導致短漏稅捐之結果發生的處罰，亦即所謂之短漏稅罰（Steuerverkürzung），以為因應。換言之，納稅義務人因重大過失而未於申報期間內申報（不作為），或申報時對稅捐機關給予錯誤或不完整的資訊（作為），稅捐稽徵機關只有在該等行為同時亦發生短漏稅捐之結果時，方才對於納稅義務人進行短漏稅罰。此等處罰，概念上仍屬行為罰，而非我國學說或實務向來認定之漏稅罰。同前所述，此等行為罰，應有絕對上限之處罰額度。在德國，稅捐通則第三七八條即以重大過失（Leichtfertigkeit）為主觀要件，規定短漏稅捐之行為罰，其罰鍰最高上限為五萬歐元。【月旦裁判時報第6期，2010年12月，第25頁】

為，若將此等預備行為列入刑事犯者，似乎過苛。

15 最高法院 74 年台上字第 5497 號判例、90 年台上字第 1462 號、90 年台上字第 821 號、90 年台上字第 51 號、88 年台上字第 3631 號、85 年台上字第 3528 號等之刑事判決參照。