

刊登於稅務旬刊第 1995 期，2007 年 2 月，第 42-44 頁。

論稅捐稽徵法第 41 條逃漏稅捐罪之追訴與裁罰（下）

王勁力

興國管理學院財經法律學系專任助理教授兼系主任

參、逃漏稅捐不法行為之訴追與裁罰－我國現行實務運作之介紹

我國實務上常見之租稅犯罪行為態樣，例如有取得虛設行號之統一發票扣抵銷項稅額之行為、虛設行號販賣統一發票行為、營造業的借牌行為、逃漏遺產稅之行為及利用人頭浮報、虛報工資行為方式進行逃漏稅捐之不法行為。就犯罪手段而言，犯逃漏稅捐罪行為人，為圖湮滅犯罪證據或隱匿其犯罪行為，經常利用許多繁複與高明之專業複雜手段技巧來進行或掩飾其犯罪行為，甚至可利用經濟活動中法規所允許的活動方式，以類似洗錢之手法，進行逃漏稅之不法犯罪情事。

對於租稅犯罪調查之方法，依我國現行稅法之規定，對於逃漏稅捐之不法行為，除刑事司法調查單位依職權進行犯罪事證之調查外，同時賦予行政機關司法警察權。故刑事司法調查單位與稅捐稽徵機關可使用之調查租稅犯罪方法有稅捐稽徵法第 30 條所規範之帳簿查核與現場調查、稅捐稽徵法第 31 條所規範之搜索及所得稅法第 83 條之 1 所規範之查核銀行資金流程。

現行有關稅捐稽徵法規範逃漏稅捐罪之偵查與訴追實務運作上，身為全國稅捐稽徵之最高主管機關財政部訂有移送偵辦準則，依財政部 82 年 1 月 15 日台財稅第 821475120 號函發布：「稅捐稽徵法第 41 條所定納稅義務人逃漏稅行為移送偵辦注意事項」：

「納稅義務人有左列情形之一而故意逃漏稅捐者，應予移送偵辦：

- 一、無進貨或支付事實，而虛報成本、費用或進項稅額者。
- 二、偽造變造統一發票、證照、印戳、票券、帳冊或其他文據者。
- 三、開立收執聯金額大於存根聯金額之統一發票或收據者。
- 四、漏開或短開統一發票同一年內達三次以上者。
- 五、利用他人名義從事交易、隱匿財產、分散所得或其他行為者。
- 六、使用不實之契約、債務憑證或其他文據者。
- 七、其他逃漏稅捐行為，對納稅風氣有重大不良影響者。

前項各款行為，逃漏稅捐未達新台幣 10 萬元，且情節輕微者，得免予移送偵辦。」因此，現行稅捐行政機關若要行使稅捐稽徵法所賦予之司法警察權來偵查不法之逃漏稅

捐行為與移送刑事司法機關起訴審判，已經是自我限縮行政警察權之發【**稅務旬刊第 1995 期，2007 年 2 月，第 42 頁**】動限定要達到一定標準後才會將其不法犯罪事證移送。

因租稅犯罪具有相當之複雜性，故在蒐集與判斷租稅犯罪證據必須考有特別的知識與經驗。事實上，我國現行稅法所規定的數種調查方法已先後沿用了數十年，面對不斷翻新手法的逃漏租稅犯罪，其查緝效果有待突破以往實務上發生之瓶頸才是。故在租稅犯罪偵查的方法與技術上，要有突破與創新。今日稅捐稽徵機關查核技術運用輔以較先進之電腦科技情形下，被查獲逃漏稅之比率大增，因此企業或一般納稅人，實在不應該輕忽逃漏稅之嚴重後果責任。

此外，租稅刑事罰在適用上與其他行政刑罰相同，均循司法程序進行起訴、審理、證據之採認及裁判等，均應依刑事訴訟法之規定，由掌理司法訴訟之法院為審判。刑罰能有效嚇阻逃漏稅不法行為之原因，乃是其中自由刑之效應。若以罰金來取代自由刑之效果，除了前科紀錄造成行為人未來之信譽受損而影響其就業或信用外，與行政罰鍰並無太大的差異，其嚇阻效果仍屬有限，故對於逃漏稅之不法行為處自由刑仍屬必要之手段。但在經刑事偵查程序後移送司法機關加以審判，在確定租稅犯罪後，在刑罰的制裁上除自由刑之科處，虛注意的是有關緩刑的宣告，必須要嚴格把關才是，對惡性重大嚴重危害租稅制度之不法犯罪行為之裁罰上，法院所為之裁罰實不宜偏低。觀之我國實務上之現象，對於租稅犯罪之刑事制裁，在法定刑 5 年以下有期徒刑之範圍內，所為之量刑偏低，而有期徒刑之案件又多為可以緩刑宣告或易科罰金之案件，故一旦科刑不重，似乎不能達到以嚴格的刑事政策嚇阻重大租稅犯罪之作用。

肆、逃漏稅捐罪相關刑事政策檢討

在租稅犯罪之立法體例上，立法者擁有相當程度的規範形成自由，但仍得從社會需求與相關政策考量等觀點，衡量該等違法行為的危險性，作為決定處罰的方式。立法者若欲選擇以刑罰的方式作為制裁手段，仍必須以該項違法行為確實具有「可罰性」或「應刑罰性」為前提，其決定巧有正當性可言；立法者在選擇一項違法行為的制裁體系時，其所為的效果預測或衡量決定，仍然必須合乎比例原則的規範要求，俾確保「罪」與「刑」的衡平。

違反租稅相關法規之租稅不法行為是否應科以刑事制裁，基本上應從租稅法律關係的實質內涵觀察。以我國現行稅捐稽徵法第 41 條所規範之不法構成要件為例，認為以詐術或不正當方法逃漏稅捐之行為，課以刑事責任，其範圍射程可謂相當廣。但我國司法審判實務上對於逃漏稅捐罪之客觀不法構成要件作限縮解釋，只限於積極之作為，故多數常見虛偽申報之行為是一種消極不作為，並不構成逃漏稅捐罪。且實務上財政部還有訂定一個稅捐機關移送偵辦的標準，不難發現稅捐不法之行為，要該當於租稅犯罪之要

件及處罰，確實有相當之要求。

基本上對於嚴重之租稅不法犯罪行為，不是單純地認定科以刑罰制裁不法行為，就一定能完全杜絕租稅犯罪，以收整體嚇阻不法犯罪之成效。同時於立法政策面亦要檢討現行租稅犯罪處罰之規範，是否符合人民對法律的期待？一般而言，國人對於租稅犯罪處罰規範相當陌生，對於何種違反租稅相關法規之租稅不法行為會該當租稅犯罪與會被科與刑事責任，多半不甚瞭解！國家又如何期以相關刑事制裁來有效制裁租稅犯罪或控制租稅犯罪的發生？動用刑罰權之際，首要確認法律宣導教育及人民對於法律之認知是否足夠？「不教而殺，謂之虐」，賦予刑罰之際，倘若法律宣導教育不夠，猝然動刑，對於人民無異「陷阱」！如果人民對於法律之認知不夠，雖違反租稅法規規定之義務，根本「缺乏犯罪感」。在此情形下動用刑罰，必會【稅務旬刊第 1995 期，2007 年 2 月，第 43 頁】導致民怨。

對於嚴重違反租稅法規義務之租稅犯罪行為，科以刑責制裁確實為現今各國立法之趨勢。由於現代社會的進步、教育的普及，一般國民漸漸意識到納稅的重要，現代法治國家之租稅倫理性亦逐漸為人們所接受，對於逃漏稅的行為實應與詐欺行為同等視之，故各國均重視租稅刑事罰之立法，以期達成遏制並預防租稅犯罪，維護國家財政租稅制度之公共目的。不可否認地，對抗租稅犯罪遏制上，刑法制裁絕對有其重要之功能存在。但刑事之制裁，需經過漫長的審判程序，才可以確定租稅犯罪者之刑責，在時效上不無爭議！惟對於犯行較輕之租稅犯罪者，就必須同時斟酌其可罰性與處罰實益。我國社會對於逃漏稅捐之不法行為的寬容態度，多少受到傳統對租稅觀念不正確的影響，我國歷史上一向是把科稅視為苛政，如果當政者減免稅賦一次，則史書上記載為賢君仁政。由於此種傳統之觀念，人民對於稅賦能逃就逃，不以納稅為必要，造成心態上之偏差與對租稅犯罪之寬容。

為有效遏制租稅犯罪，治本之道應該作租稅制度整體架構上的檢討，將各項工商財政制度上易使發生漏洞或缺失之處加以修正，才可以對個別的、多樣的、繁複的租稅犯罪態樣，設計有效之防制及預防對策來徹底根絕不法之租稅犯罪情事發生。但要注意的是在相關制裁手段的選擇上，必須考量各種租稅不法行為之應刑罰性、考量法益侵害之輕重及不法行為危險之程度高低，才選擇相對應之制裁手段，以期收遏制重大租稅犯罪與預防租稅犯罪實益之效。論者有謂我國稅捐稽徵法之立法目的所要保護之法益主要為國家法益，更進一步保護觀察之對象為國庫。對於逃漏稅捐之租稅犯罪行為既然係侵害國庫，主觀上在減少自己稅捐之負擔，則僅對之以自由刑之處罰未必對逃漏稅捐者有完全效果，故有論者提出仍應科以高額之罰金。國家對於租稅犯罪之非難處罰，除確保國家租稅債權之完整，維持正常之經濟秩序目的外，同時無非也是要讓「不法利得者」不能享受其犯罪的利益，因此，從方法目的上思考，為剝奪其犯罪所得利益之沒收制度或是追徵制度亦是作為有效遏制之手段之一。

伍、結語

租稅之首要特性為具有強制性，對於不依法律納稅者，政府得以強制之手段令其繳稅。現今多數國家之法律均對於故意逃漏稅之行為設有刑罰制裁，目的均是為了對於有意圖逃漏稅者，產生警示之效果，預防逃避行為之發生，以及對於已經以逃稅行為使國家稅收產生實害結果者，加以刑罰之制裁，讓逃稅行為人為其不法行為付出代價，並防止再犯，繼續危害國家之租稅債權。我國稅捐稽徵法第 41 條所規範之逃漏稅捐罪正為適例。

若探究我國現行租稅犯罪問題中所最常見之逃漏稅捐罪之相關訴追與裁罰，於現行法規範與實務運作檢討時，亦需同時從刑事立法與刑事司法政策之觀點看待與檢驗。現行立法例與司法審判實務上，對常見之逃漏稅不法行為定義模糊且處罰輕微，實難收遏制租稅犯罪之成效。租稅不法之行為態樣，若其具有可罰性與反社會的倫理非難性，從實質刑事政策上之觀點檢驗此等不法行為亦對法益之侵害程度造成相當之嚴重侵害者，若不加以遏制，恐造成租稅犯罪之日益嚴重，不但破壞了國家財政稅收制度，同時也會使整體社會生活發生嚴重的衰敗。是故，在租稅犯罪之訴追與裁罰相關議題，決不能輕忽之。嚴重之租稅不法行為造成國家租稅制度之危害，影響到人民租稅義務公平負擔之履行。因此，國家必須要建構符合現代思潮之租稅犯罪之刑事訴追與刑事制裁罰度才是。**【稅務旬刊第 1995 期，2007 年 2 月，第 44 頁】**