

國立臺灣大學法律學院法律研究所

碩士論文

Graduate Institute of Law

College of Law

National Taiwan University

Master Thesis



綜合所得稅漏稅罰之理論與實務研究

A Study on Punishment for Individual

Income Tax Evasion

研究生：陳祖祥 編撰

TSU-HSIANG CHEN


指導教授：葛克昌教授

Advisor：Keh-Chang Gee

中華民國 107 年 6 月

JUNE 2018

謝辭



本篇論文的完成，真的是要感謝太多人的協助，想當初因為想瞭解一個稅法問題而一腳踏入稅法的領域，也十多年了。從對稅法全然陌生到今天能為納稅義務人打贏第一個稅務訴訟並完成本論文，真的是感謝恩師 葛克昌教授，不厭其煩的提點我並為我的論文提供意見，葛老師總是和藹且有耐心的聽完我每個天馬行空的論點後給我最懇切的建議，更在我決定更改論文題目並重寫時給予我最大的鼓勵與耐心。而葛老師不僅兼具學識與耐心對照顧財稅法組的學生更是不遺餘力，我很榮幸能受業於葛老師。

謝謝我親愛的家人，特別是家母楊靜代女士，對我而立之年方回學校再進修始終給予最大的鼓勵與支持，母親的支持是我能完成台大學業最大的依靠。也謝謝在求學期間同學、學長姐與學弟妹的鼓勵與幫助，讓中年大叔我能夠順利度過在學校的日子。

最後，要感謝我的妻子思淳，在通過英文檢定與論文寫作的過程中，總是扮演循循善誘溫言鼓勵的角色，在寫作期間，愛女苡恩的到來也加強我完成論文的意念，謝謝妳們母女是我能堅持完成論文的最大助力。

論文摘要



租稅行政罰區分為行為罰與漏稅罰，而漏稅罰之處罰要件應以《納稅者權益保護法》第 7 條第 8 項為準。亦即納稅義務人有故意隱匿重要事實致使產生漏稅之結果，方得處以漏稅罰。而《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項屬於漏稅罰之規定，所以欲對納稅義務人處以漏稅罰須符合《納稅者權益保護法》第 7 條第 8 項之規定。

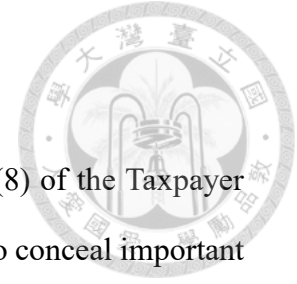
而納稅義務人於稽徵機關裁罰前就主動更正錯誤並補繳稅款，應有稅捐稽徵法第 48-1 條自動補報而得免罰規定的適用。僅有稽徵機關承辦人員簽名並附註處理中之表面作為並非能作為稽徵機關指定調查人員已進行調查之證明。又稽徵機關行政調查行為應符合法律規定之程序，應對調查之對象、目的、具體範圍等事項詳加記錄，否則即屬違反正當程序之要求。

而稽徵機關不能單以裁罰符合裁罰倍數參考表即主張其處分無瑕疵，仍須於個案中，考量納稅義務人惡性較低、有助於節省成本、利於國庫之行為等於個案中不同之情狀，並有適用裁罰倍數參考表使用須知第四點之義務。若稽徵機關未為考量個案情節，實為裁量濫用與怠惰。

而對納稅義務人所為之禁止財產移轉之租稅保全處分，應以納稅義務人有欠繳應納稅款為前提，若僅有罰鍰處分應不得單獨作為禁止處分之理由。此為罰鍰不具有租稅優先權所為之當然解釋。

關鍵字：租稅罰、行為罰、漏稅罰、誠實義務、自動補報免罰、租稅規避、行政調查、裁罰倍數參考表、稅捐保全、租稅優先權、納稅者權利保護法

Abstract



The Punishment for tax evasion shall be subject to Article 7 (8) of the Taxpayer Rights Protection Act. That is to say, the taxpayer has the intention to conceal important facts and result in tax evasion. Article 15 (2) of the Basic income Taxes Regulations is a provision for tax evasion. Therefore, if Taxation authority want to impose tax evasion on the taxpayer, it must comply with the provisions of Article 7 (8) of the Taxpayer's Rights Protection Law.

If the taxpayer voluntarily corrects the mistake and pays it before the penalty, there should be the application of the penalty-free provision in Article 48-1 of the Tax Collection Act. Only the signature cannot be used as proof that the authority has conducted an investigation . The administrative investigation shall comply with the due procedures of law , and shall record the details of the object, purpose and specific scope of the investigation.

The collection authority must consider various circumstances as the basis for punishment in the case, otherwise it is discretionary abuse and laziness.

If the taxpayer has only a fine and no tax is owed, there is no application of Article 24 of the Tax Collection Act. This is because fines do not have a Priority in the Collection of Taxes Over General Claims by Creditors.

KEY WORD : Tax-related Punishment (租稅罰)、Punishment for Violation of a Duty to Act in Relation to the Tax Law (行為罰)、Punishment for Tax Evasion. (漏稅罰)、Tax Safeguards (租稅保全)、Remitted from Punishment on Presentation of a Supplementary Tax Declaration and a Payment of Taxes (自動補報免罰)、Tax Avoidance (租稅規避)、Taxpayer Rights Protection Act (納稅者權利保護法)、Penalty multiple reference table (裁罰倍數參考表)、Administrative investigation (行政調查)、Honest duty (誠實義務)、Priority in the Collection of Taxes Over General Claims by Creditors (租稅優先權)

論文目錄：



第一章 緒論	8
第一節 論文寫作動機與理念	8
第一項 寫作動機	8
第二項 寫作理念-兩個應該、一個期待	8
第二節 研究範圍及限制	10
第三節 論文架構	11
第一項 論文架構圖示	11
第二項 論文架構說明	12
第二章 案件說明	14
第一節 案件事實與判決理由簡介	14
第二節 被告機關主張	14
第三節 法院之判決	16
第一項 台中高等行政法院判決	16
第二項 最高行政法院 106 判字 492 號判決	19
第三章 租稅與租稅秩序罰	21
第一節 租稅之基本概念與原則	22
第一項 租稅之基本概念	22
第二項 租稅法律原則	23
第三項 稅捐稽徵之正當法律程序之違反及其效力	29
第二節 租稅秩序罰之基本概念與基本原則	32
第一項 行政罰	32
第二項 租稅秩序罰	34
第三項 租稅秩序罰之基本原則	36
第三節 租稅處罰之類型	41



第一項 德國就租稅處罰與免罰之規定	42
第二項 台灣逃漏稅捐罪之規定	54
第三項 台灣租稅行政罰之規定	56
第四節 自動報繳稅制下漏稅罰之處罰要件與適用	62
第一項 漏稅罰之處罰構成要件	62
第二項 漏稅罰之違法性	76
第三項 漏稅罰之有責性	77
第四項 漏稅罰之適用	80
第五節 本案相關部分綜合評析	86
第一項 漏稅罰之義務違反定性與法律適用	86
第二項 本件處罰依據之適用	100
第四章 裁罰倍數參考表之適用與合憲性探討.....	109
第一節 稅務違章案件裁罰倍數參考表之法律性質	109
第一項 概說	109
第二項 裁罰倍數參考表之適用與效力	111
第三項 倍數參考表使用須知適用問題	112
第二節 大法官相關解釋之回顧	115
第一項 裁罰倍數參考表所規範之行為類型不足	115
第二項 以裁罰未設合理最高限額為違憲解釋理由	116
第三項 以裁罰造成個案過苛為違憲解釋理由	117
第三節 大法官解釋回顧評析-以比例原則為準	120
第四節 本案綜合評析	123
第五章 稅捐稽徵法第 48-1 條之適用與爭議.....	129
第一節 稅捐稽徵法自動報繳免罰之規定	129
第一項 稅捐稽徵法之規定	129



第二項 免罰之要件	130
第二節 綜合所得稅調查基準日之認定與司法實務	134
第一項 行政程序與行政調查	135
第二項 綜所稅之行政調查與調查基準日之認定	142
第三項 最高行政法院判決回顧	152
第三節 本案綜合評析	156
第六章 保全處分之適法性	164
第一節 問題提出	164
第二節 稅捐稽徵法關於租稅保全處分	164
第一項 罰鍰無 24 條 1 項之『適用』	165
第二項 罰鍰有無 24 條 1 項之『準用』	167
第七章 結論與漏稅罰之規範建議	173
第一節 本件判決綜合評析	173
第二節 我國漏稅罰之立法建議	179
參考文獻	182

第一章 緒論



第一節 論文寫作動機與理念

第一項 寫作動機

而本件研究案件，不可諱言，實為個人律師執業過程中所辦理之稅務爭訟案件，在此辦理此案件的過程中，除將過去在台大財稅法組中所學與此案相結合。然，訴訟過程中，囿於力求書狀撰寫之精簡考量，在許多概念上的論述與推理上，實有未完全之遺憾。故欲藉碩士論文之撰寫為痛快抒發，將本件案件所牽涉之爭點能夠較為完整的鋪陳，此為本論文最主要的寫作動機。

而在論文寫作之過程中，是否能保持客觀中立？而不受自身立場之影響也為考慮之重點，所以在論述的架構上，於前面章節基本上為相關概念與學說的客觀介紹，個人主觀論述所佔篇幅較少，另外於各章末節提出與案件相關之回顧分析。保全處分之相關問題則獨立於第六章論述。

第二項 寫作理念-兩個應該、一個期待

壹、應該充分保障納稅人權益

在刑事訴訟程序不可以藉由打擊犯罪的美名，而「不擇手段」、「不問是非」、「不計代價」的方法來發現真實；在理念上筆者也認為在稅捐稽徵上不應以國家財政需要之名而「不擇手段」、「不問是非」、「不計代價」的方法來對納稅義務人進行課稅或處罰。且稅法富含強烈之憲法意識，與人民基本權關係密切。特別是處罰方面，我國目前實務實行面上與實質憲政國家相比仍有許多成長之空間。況

對納稅義務人所之裁罰，屬對相對人財產權之侵害，亦具有痛苦性，故其實體上及程序上皆應有嚴格之規定，以節制行政權不當之侵害。



貳、應該以侵害最小之方式適用稅法

稅捐，就財政意義而言，係國家為政務支出之需求或為達成其他行政目的，強自人民的部分財產移轉為政府所有，係租稅國家最重要之收入來源，以滿足國家之一般需要為目的。租稅公平與正義為健全稅制所追求的重要目標及核心價值。

參、期待司法必須對行政無情

最高行政法院吳東都庭長曾於 2017 年 2 月 8 日於新聞媒體上投書表示¹：『司法必須對行政無情，且必須保障人民權利，甚至可說，司法對行政的無情，是偉大法治國家的象徵！』，筆者深對吳庭長『司法必須對行政無情』此一理念無比認同。但若回到稅務訴訟於司法實務上之現實時，卻感到似乎仍待更多稅務律師及稅務法官共同努力，因根據台北商業大學財政稅務系黃士洲教授調查民國 100~102 年稅務行政訴訟結果，人民勝訴率僅 6.11%²，且當中多又屬於因大法官釋憲之公布，行政法院才將原對納稅義務人不利之判決或原處分予以廢棄。就以上之結果，司法對行政無情此一理念似乎還尚待共同努力。

1<http://www.appledaily.com.tw/appledaily/article/headline/20170208/37544788/>

2<http://newtalk.tw/citizen/view/22336>

第二節 研究範圍及限制

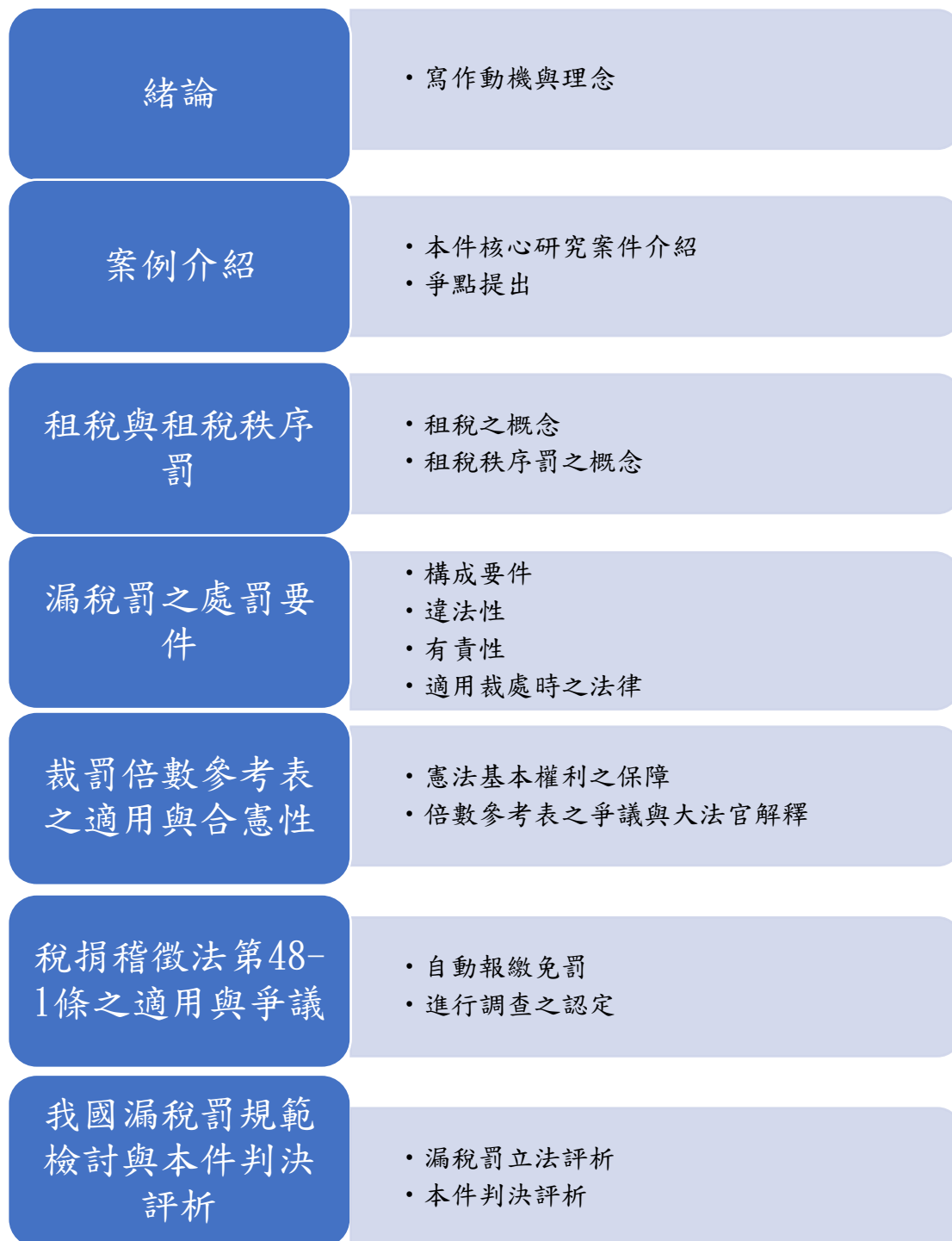


囿於篇幅，本論文主要僅以臺灣台中高等行政法院 105 年訴字 362 號判決及其上訴審最高行政法院 106 年判字 492 號判決所涉及之爭點為開展而為架構主要論述，並主要只針對綜合所得稅的漏稅罰為討論，與主要爭點相關性較低之概念則簡略介紹或略過。故無法就所涉及之所有概念為完整與全面的論述，所以本論文在論述篇幅上會呈現有些章節簡略有些章節詳細之現象，此為基於寫作整體篇幅所為不得不之取捨，此當然亦讓本篇論文之全面以及完整度受到影響。

第三節 論文架構



第一項 論文架構圖示



第二項 論文架構說明



本篇論文將圍繞臺灣台中高等行政法院 105 年訴字 362 號及其上級審最高行政法院 106 年判 462 號判決，就此二判決所牽涉之爭議予以釐清。故於第二章先就本件案例事實及判決完整予以介紹，並且盧列當中可能所涉及之爭點。

而欲釐清本件判決所涉之問題時，則必須先就問題本身予以定性。於本件即須先對納稅義務人所處以之租稅秩序罰其性質為何為探討，究租稅秩序罰與一般行政罰是否有所不同？這牽涉到租稅稽徵行政與一般行政的差異，故這部分必須對租稅與租稅秩序罰之本質以及其原理原則有所論述。再者，若認本件之處罰屬於漏稅罰，基於處罰法定原則，則必須思考者為，對納稅義務人處以漏稅罰之依據為何？亦即對漏稅罰的定義及處罰構成要件、違法性、有責性為探討，即稽徵機關若欲對納稅義務人處以漏稅罰，其必須滿足何種要件？外國法有何相關規定？而此部分於第三章加以論述。

若納稅義務人之行為符合處罰要件，則須接續討論，稽徵機關基於裁量權之行使所為之處分，是否符合個案衡平。蓋因稽徵機關為避免裁罰之裁量權之行使漫無標準與遭濫用，訂有裁罰倍數參考表供稽徵人員作為裁罰標準之參考，並區分不同裁罰類型依此予以決定裁罰之效果。故於此須討論者為此之參考表其定位及效力為何？並探討是否稽徵機關全然按照參考表之規範類型予以裁罰是否即屬合乎裁量權正當行使，而無爭議。此即為第四章所欲探討之主題。

而在納稅義務人處罰要件該當且稽徵機關之裁罰亦合法妥當下，則接續探討納稅義務人是否有稅捐稽徵法第 48-1 條之適用，即本件納稅義務人是否為於稽徵機關調查前自動報繳而得免罰？此探討的重心為究竟何時點屬稽徵機關開始調查？亦即，如何判斷稽徵機關已經對處罰相對人展開調查？其標準為何？此為第五章所欲探討的重點。

接續於第六章是關於《稅捐稽徵法》第 24 條的適用問題，此一爭點雖未為

於本案判決中所呈現，但因本案中，稽徵機關對義務人依本條為保全處分時，義務人實已繳清本稅並無稅捐欠繳的情狀，此時若僅有罰鍰之處分，稽徵機關是否能得依本條之規定為保全處分即成疑義。

最後第七章將以前面章節所提及的論點來回應本件判決所涉之爭點，並嘗試提出立法論之建議，作為結論。

第二章 案件說明



本章之寫作重點，第一節在於引用主要研究標的即臺中高等行政法院 105 年訴字 362 號判決內容及其上訴審最高行政法院 106 年度判字 492 號判決，因後述章節所涉及之內容皆是由此一判決之內容為開展，於此簡述案件事實、被告機關之主張與法院判決之理由。


第一節 案件事實與判決理由簡介

緣原告（納稅義務人）民國 101 年度綜合所得稅結算申報，經被告（稽徵機關）查獲其於 101 年 5 月 31 日出售凱統工業股份有限公司（下稱凱統公司，非上市上櫃公司）股票 312 股，成交價額新臺幣（下同）42,000,000 元，未依所得基本稅額條例第 12 條第 1 項第 3 款規定計算及申報基本所得額，初查乃核定其年度證券交易所得 38,754,000 元，綜合所得淨額 0 元，基本所得額 38,754,000 元，基本稅額 6,550,800 元，減除扣繳稅額及可扣抵稅額 36,668 元、自行繳納稅額 6,550,800 元，應退稅額 36,668 元，並經審理違章成立，按應補稅額 6,514,132 元處以 1 倍之罰鍰計 6,514,132 元。原告就罰鍰處分不服，申經復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，故提起行政訴訟。

第二節 被告機關主張

壹、稽徵機關已經開始進行調查並處理中

稽徵機關認為：本件證券交易所得經財政部財政資訊中心依證券交易稅代繳稅額繳款書資料核定歸戶，經被告於 102 年 10 月 28 日產出原告 101 年度綜合所得稅核定通知書，已載明證券交易成交總價額 42,000,000 元按實際成交價格



20%計算之證券交易所所得額 8,400,000 元。本件原告未申報基本所得額，被告於 102 年 10 月 28 日已就待審核定通知書及各項清冊，依次序進行審查，掌握違章事實；並於 102 年 12 月 28 日產出「101 年度綜合所得稅違章案件未移罰管制清單」，載明有原告應補稅額違章註記並經指定之調查人員簽註「處理中」字樣且核章，即已進行調查蒐集案關資料。又凱統公司股東黃 OO 與原告於設立、增資取得及出售股份時點、對象相同且同屬案關查核對象，被告再於 103 年 1 月 20 日以中區國稅員林綜所字第 1030800373 號書函，請凱統公司股東黃君之配偶陳 OO，於 103 年 2 月 6 日提供黃君出售凱統公司之成本資料供核，惟陳君未提供，被告乃調閱凱統公司之營業稅稅籍資料袋，依據公司設立(變更)登記申請書(記載總資本額)、公司章程(記載每股面額)及股東名簿(記載全體股東姓名、股數、股款及設立、增資之成本資料)，核定原告取得公司股票之成本每股 10,000 元。依首揭財政部 103 年 9 月 25 日台財稅字第 10300596890 號令釋，本件之調查基準日應為 102 年 12 月 28 日。並認為：「參照行政罰法第 42 條規定，陳述意見旨在經由相對人之參與或協助以釐清事實，是苟『裁處所根據之事實，客觀上明白足以確認』者，依該條第 6 款規定，即無再給予陳述意見之必要」，本件訴願決定意旨論述甚詳，是以本件既已無發函調查之必要。

貳、稽徵機關已有考量義務人於裁罰前補報補繳情事

稽徵機關認為：依據《所得基本稅額條例》第 15 條第 2 項規定「營利事業或個人未依本條例規定計算及申報基本所得額，經稽徵機關調查，發現有依本條例規定應課稅之所得額者，除依規定核定補徵應納稅額外，應按補徵稅額，處 3 倍以下之罰鍰。」原告未依規定計算及申報 101 年度個人綜合所得稅基本所得額，違章事證明確。其不符合行政罰法第 7 條第 1 項規定不予處罰之要件，自不能免罰。原按所漏稅額處 1 倍罰鍰 6,514,132 元，係已考量申請人違章情節所為之適切處分。且本件原告之違章情節，並無得以減輕之具體事由，原告固主張其於裁罰處分核定前補繳稅款，惟原告並不符合稅捐稽徵法第 48 條之 1 自動補報

繳之要件；且被告從掌握之證據資料中，對違章事實之存在已產生高度可能存在之合理推測，並可從凱統公司之營業稅稅籍資料袋及證券交易稅等資料，查得原告之取得成本及出售價格，原告於裁罰處分核定前補繳稅款，僅係為求脫免其漏稅責任之處罰行為，並不足以作為減輕其罰之事由。



第三節 法院之判決

針對此一案件，台中高等行政法院駁回義務人之請求，而最高行政法院則廢棄高等行政法院之判決並撤銷原處分，以下分別節錄兩判決之主要理由。

第一項 台中高等行政法院判決

壹、關於調查基準日之認定，行政法院得援用財政部所發佈之函釋

中高行認為：財政部 103 年 9 月 25 日台財稅第 0000000000 號令修正稅捐稽徵法第 48 條之 1 所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則：「二、綜合所得稅漏報、短報、未申報案件……以稅捐稽徵機關針對具體查核範圍之函查、調卷、調閱相關資料或其他調查作為之日為調查基準日，稅捐稽徵機關應詳予記錄以資查考，並以最先作為之日為調查基準日。」及 100 年 1 月 10 日台財稅字第 09904154480 號令釋：「納稅義務人已依所得稅法規定辦理綜合所得稅結算申報，但未依所得基本稅額條例規定計算及申報基本所得額，經稽徵機關調查，發現短漏報依同條例第 12 條第 1 項規定應計入基本所得額之綜合所得淨額及各款規定之所得額或金額，致短漏基本稅額者，應依同條例第 15 條第 2 項規定處罰。」上揭認定原則及函釋核屬主管機關基於權責，就法令執行所為之解釋，與立法本旨並無違背，本院自得予以援用。

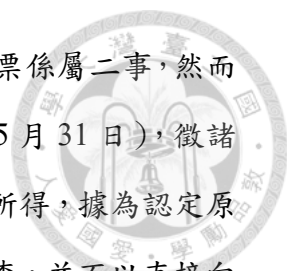
貳、須由義務人證明稽徵機關故意採取差別待遇，方得認原處分違法

「基準日之認定原則」既係行政規則，至多僅得認定構成行政慣例，而有自我拘束之寓意在內，然其既非法規命令，縱令稽徵機關所為處分與「基準日之認定原則」之行政規則不符，除非具有相當事證足認稽徵機關故意採取「差別待遇」而有行政程序法第 6 條之違法事實，否則自難僅因稽徵機關之作業不符「基準日之認定原則」，即認原處分違法。

參、案件經由承辦人員加註處理中，即屬稽徵機關已進行調查

查本件原告系爭證券交易所經財部財政資訊中心依證券交易稅代繳稅額繳款書資料核定歸戶，經被告所屬員林稽徵所於 102 年 10 月 28 日產出原告 101 年度綜合所得稅核定通知書（原處分卷第 37 頁），已載明證券交易成交總價額 42,000,000 元，原按實際成交價格 20% 計算之證券交易所所得額 8,400,000 元。又原告未申報基本所得額，被告於 102 年 10 月 28 日已就待審核定通知書及各項清冊，依次序進行審查，確認原告未予申報系爭證券交易所所得，已掌握違章事實，並於 102 年 12 月 28 日產出「101 年度綜合所得稅違章案件未移罰管制清單」，載明有原告應補稅額違章註記，並經指定之調查人員簽註「處理中」字樣且核章，並於 103 年 1 月 7 日交承辦人員及其所屬主管人員於清單之封面蓋印（承辦人胡家豪簽收日期 103 年 1 月 11 日，單位主管林怡岑股長簽核日期為 103 年 1 月 14 日），即已具體針對原告系爭證券交易所所得進行調查蒐集案關資料。再員林稽徵所 103 年 1 月 20 日函業已函請陳 OO 提供其配偶黃 OO 出售凱統公司股票 260 股之成本供核，逾期未提即依查得資料逕行核定等語（原處分卷第 28 頁）。按原告與黃 OO 均為凱統公司之股東，股票交割日期均為 101 年 5 月 31 日（原處分卷第 33、34、38 頁）。被告既然已於 102 年 12 月 28 日產出「101 年度綜合所得稅違章案件未移罰管制清單」，嗣後並經承辦人員及主管核章辦理，且其所轄員林稽徵所嗣於 103 年 1 月 20 日函文即已針對陳 OO 之配偶黃 OO 出售凱統公司股票交易所所得展開調查。

肆、調查同公司股東即得認定屬對義務人之調查



雖然上述黃 OO 出售凱統公司股票與原告出售凱統公司股票係屬二事，然而兩者同為凱統公司股東，股票交割日期完全相同（均為 101 年 5 月 31 日），徵諸市場交易常情，被告自得參酌黃 OO 出售凱統公司之股票交易所得，據為認定原告出售凱統公司之股票交易所得。稽徵機關對於逃漏稅捐之調查，並不以直接向納稅義務人調查者為限，倘其調查對象業已特定，稽徵機關先就週邊事證蒐集鞏固，本屬稽徵調查之常態作為，並無可議。原告主張被告所轄員林稽徵所於 103 年 1 月 20 日函文係針對其他股東所為調查，並非針對原告所為調查云云，尚難採信。綜上所述，本件被告已於 102 年 12 月 28 日產出「101 年度綜合所得稅違章案件未移罰管制清單」，嗣並交由承辦人員及主管簽核在案，復有所轄員林稽徵所發函調查凱統公司其他股東出售股票之交易所得，核其作為，符合前揭「基準日之認定原則」所稱：「以稅捐稽徵機關針對具體查核範圍之函查、調卷、調閱相關資料或其他調查作為之日為調查基準日，稅捐稽徵機關應詳予記錄以資查考，並以最先作為之日為調查基準日」相符。

伍、義務人所得非小額應知悉其申報義務，故稽徵機關無裁量怠惰之瑕疵

然查原告為凱統公司第二大持股股東，應知悉對於未上市上櫃公司之股權交易所得，應依所得基本稅額條例第 12 條規定加計列入當年度綜合所得稅申報，其於 101 年度核有系爭證券交易所得，惟未依所得基本稅額條例規定計算及申報基本所得額，且系爭證券交易所得高達 38,754,000 元，顯非小額所得，原告復於被告所屬員林稽徵所 103 年 1 月 20 日函調查與原告同屬凱統公司原始股東之黃 OO 後，於同年 2 月 6 日更正申報並繳清稅款，從渠等二人就該公司之設立、增資取得及出售股份之時點、對象均相同等情，應可合理認定渠等間應有相當之聯繫，益證原告補報繳系爭稅款係為脫免其漏稅責任，是原告並無可減輕之情事，尚無「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知」第 4 點之適用，且被告已考量原告於裁決前補報補繳所漏稅額及從輕裁處 1 倍罰鍰，原告主張被告裁罰時未適用上揭須知第 4 點規定予以減輕裁罰，顯有裁量怠惰、濫用裁量云云，亦無

可採。



第二項 最高行政法院 106 判字 492 號判決

本案經義務人上訴至最高行政法院，而最高行政法院將原判決廢棄。並將訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷。其主要理由為：『稅捐稽徵機關為裁罰時，如有違反該參考表（含使用須知），即屬濫用裁量權限而違法。此外「裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。』為使用須知第 4 點所規定，雖納稅義務人於漏稅違章後，承認違章事實，表示願意繳清稅款及罰鍰，在未裁罰前自動繳清稅款等情形，屬違章後之態度問題，然裁罰倍數參考表在諸多稅目，例如：營利事業所得稅、證券交易稅、貨物稅、菸酒稅、加值型及非加值型營業稅、契稅、娛樂稅、特種貨物及勞務稅等，對納稅義務人漏稅違章後，有「以書面或談話筆錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰」或「裁罰處分核定前（已補申報，並）已補繳稅款」等相類情事時，均有比無此情形者為較輕之裁罰規定。蓋在此種情形，除顯示納稅義務人違章後態度良好外，亦有助於節省稽徵成本，尤其在「裁罰處分核定前已補繳稅款」之情形，國庫及早收取稅款，有利於國庫資金調度，裁罰倍數參考表予以較輕之裁罰，具有妥當性，符合法規授與裁量權之目的。此顯示出納稅義務人漏稅違章後，有無「以書面或談話筆錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰」或「裁罰處分核定前（已補申報，並）已補繳稅款」等相類情事，應為稅捐稽徵機關為裁罰時，裁量審酌之重要事項。然在違反所得基本稅額條例第 15 條第 2 項規定之漏稅違章案件，裁罰倍數參考表並未將此列為裁量審酌事項，為補救此種僅針對典型案件所作之裁罰倍數參考表，稅捐稽徵機關在具體案件納稅義務人已於裁罰處分核定前補申報，並已補繳稅款者，稽徵機關為裁罰，無論是依裁罰倍數參考表規定為裁罰，抑或減輕，均應於審查報告中敘明其已斟酌包括納稅義務

人已於裁罰處分核定前補申報，並已補繳稅款等情事之裁量理由，否則即有裁量怠惰，屬濫用裁量權限而違法。



第三章 租稅與租稅秩序罰



本章所欲討論之重點為，本件裁罰既然屬因租稅所衍生之租稅罰，故首應探討者為，就理論上而言，因租稅所衍生之租稅罰，與一般義務違反之行政罰是否同視？抑或有其特殊性？而就處罰法定原則與裁處實務上而言，本案之處罰依據為何？其處罰要件為何？上述問題皆釐清之後，最後才是討論義務人之違反義務行為是否該當於處罰要件？

本件納稅義務人被稽徵機關依《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項之規定處以罰鍰，故首須討論者為，此處處罰要件為何？係對義務人何種義務違反為處罰？而已經依所得稅法規定辦理綜合所得稅結算申報，但未申報基本所得額，致短漏報其基本稅額者，此種『未申報』是否即等同漏報？抑或即屬有何種義務之違反？

再者，該項處罰之規定其性質為何？即該項之處罰規定其類型屬行為罰或漏稅罰？因我國釋憲實務既然針對行為罰與漏稅罰有所區分，並有分別不同之構成要件與法律效果，甚至其因此在規範上所受之合憲審查之標準與界線，亦有所不同。故，首先辨明者即為，該項規定究屬行為罰或漏稅罰之規定。

因在我國的稅捐實務上，除了「行為罰」規範體系外，仍存在著一套與行為罰之概念不同，但具相互作用的制裁規範體系，亦即學說所稱「漏稅罰」之概念，並將其理解為一種行為人違反義務，且出現短漏稅捐結果時的處罰態樣。然，不論該項屬行為罰或漏稅罰，租稅秩序罰既然也屬於行政罰之一種，而行政罰係對違反行政法上義務者所為之處罰（行政罰法第 1 條）。行為人之行為必須符合處罰規定之構成要件及具有違法性（無阻卻違法事由）與可責性，始得加以處罰。故欲對相對人予以處罰，也必須符合處罰法定原則，如欲對相對人予以處罰須有明確之法律規定，此之明確包含明確之構成要件與明確之效果。惟，針對行為罰除於稅捐稽徵法外，系分散於個別稅法規定中，且針對漏稅罰於我國《稅捐稽徵法》中並無總則性之明文規定。故，義務人所違反之行為為何？其處罰之要件為

何？以及受處罰之相對人是否處罰構成要件該當即應為探討之重點。而本文以為漏稅罰之一般處罰要件，應以《納稅者權利保護法》第 7 條 8 項之規定為定義並作為討論對象。因參酌司法院釋字第 356 號解釋，租稅漏稅罰之處罰係為防杜納稅義務人逃漏稅捐，故應以有漏稅事實及結果為要件，並以此做為與行為罰之區分。而所謂「漏稅事實及結果」或「逃漏稅捐」要件之構成，應以納稅義務人客觀上違反租稅之繳納義務為要件。即納稅義務人之個別課稅事實符合稅捐法定構成要件，而成立稅捐債務後，即負有繳納之義務，而納稅義務人未履行該稅捐繳納義務，並致國家租稅債權之確保或實現產生困難者，即構成所謂「逃漏稅捐」結果。

學者目前對於何以歸類為「漏稅罰」的見解多係，在租稅罰規範中凡出現，稅捐機關對於違反義務行為人按「所漏稅額」或「應納稅額」處以一定倍數罰鍰的字眼者，即歸類為「漏稅罰」。而依《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項營利事業或個人未依本條例規定計算及申報基本所得額，經稽徵機關調查，發現有依本條例規定應課稅之所得額者，除依規定核定補徵應納稅額外，應按補徵稅額，處三倍以下之罰鍰。』故依照上開實務與學者之見解本條之應為漏稅罰之規定，亦即上訴人除須有行為義務之違反外，尚須符合有漏稅結果之要件方得處罰。

第一節 租稅之基本概念與原則

第一項 租稅之基本概念

現代法治國家之財政需求，主要來自於人民繳納之稅捐³。為確保國家稅捐債權之實現，以滿足稅捐國家的財政需要，使國家不必為籌措財政經費，而過度

3 參見葛克昌，〈租稅與現代國家〉，《月旦法學教室》，17 期，2004 年 3 月，頁 90-95。

仰賴其他公課（如規費）或其他各種收入（如發行公債），而有足夠之財源，使國家得以提供公共服務，完成各種必要之公共任務。但稅捐係具有「強制性」且「無對待給付」之「法定」「公法上金錢債務」，強調公權力機關為滿足一般公共財政之需求，當有符合稅法所定構成要件之情事發生時，國家無須對納稅義務人為具體特定對待給付，即得以單方行政行為，不待其同意而核課以金錢為內容之法定給付義務⁴。

稅捐債務關係及其協力義務，為自由憲政國家中，人民與國家最主要之法律關係⁵。是以，**稅法乃富涵強烈憲法意識之法律，亦為憲法基本權及正當法律程序之具體化**，而與庶民日常生活最息息相關之表現。故稅捐債務，不僅須有國會保留之適用⁶，且該法律尚須具實質正當性；縱有符合實質正當性之法律依據，課徵程序仍需踐行正當法律程序⁷。

第二項 租稅法律原則

壹、租稅法律原則之概念

由於納稅涉及對人民財產權之限制，故必須依據法律，亦即稅捐之課徵必須得到人民代表之同意，即所謂租稅法律原則（或曰租稅法律主義）。我國《憲法》第 19 條規定，明示人民有依法律納稅之義務，揭示憲法優位於稅法，稅法須受

4 關於稅捐概念之說明，參見黃茂榮，《稅法總論（第 1 冊）》，增訂 2 版，2005 年 9 月，頁 5 以下；葛克昌，《稅法基本問題—財政憲法篇》，2 版，2005 年 9 月，頁 101 以下；陳清秀，《稅法總論》，7 版，2012 年 10 月，頁 1 以下。

5 自由憲政國家，對人民身體之自由保障最為重視，憲法第 8 條即詳為規範，其中屬憲法保留事項，縱令立法機關，亦不得制定法律加以限制（釋字 392、443 號解釋理由書）；縱有法律依據，尚須踐行正當法律程序（釋字 588、636、708 號解釋理由書）。但人身自由限制，尚屬少見；而人民自一出生，即與國家成立長期債務關係（在未有所得，先須繳納營業稅），為人民與國家最主要之法律關係。是以，許玉秀大法官在釋字 660 號不同意見書明示：「刑罰與稅賦是國家給予人民的兩大痛苦，為人權把關的大法官，既不該支持深文周納入人於罪，也不該支持深文周納橫徵苛斂。」

6 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查，稅法總論（第二冊）2005，頁 151 以下；葛克昌，國會保留與稅法裁判，月旦財經法雜誌，33 期，2013 年 11 月，頁 3 以下。

7 葛克昌，稅捐實質正當性與違憲審查，月旦法學，226 期，頁 1 以下。

實質違憲審查⁸。租稅法律原則的理論根據，可從民主國原則與法治國原則加以說明。就民主國原則而言，意指：國民應當（透過人民代表之議會）自己決定想要負擔什麼稅捐，而行政權與司法權則僅限於法律的執行與法律的監督（權力分立）。至於法治國原則，則要求法安定性，亦即為防止行政機關對於國民的自由財產恣意干涉，以保護國民的自由財產，並對於國民的經濟生活賦予法的安定性與預測可能性，乃要求稅捐的核課與徵收，應基於法律規定而為之⁹。

司法院釋字第 217 號解釋也早有宣示：「舉凡應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反租稅法律主義。」，準此，憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範（司法院釋字第 650 號、第 657 號解釋參照）。而就細節性、技術性事項主管機關本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無抵觸（司法院釋字第 420 號、第 460 號、第 496 號、第 519 號、第 597 號、第 625 號解釋參照）。如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違（釋字第 607 號、第 625 號、第 635 號、第 660 號、第 674 號解釋參照）。

貳、稅捐法律原則之內涵與界線

一、稅捐法律原則之內涵

稅捐法律原則的內容，依司法院釋字第 217 號解釋：「係指人民僅依法律所

8 參閱葛克昌（2009），〈租稅國家之憲法界限〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 295，台北：翰蘆。

9 陳清秀，《稅法總論》，元照，2012 年 10 月七版，頁 45。



定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務」，就此學者見解未盡一致，大別之，概可分為「課稅要件法定原則」，「課稅要件明確性原則」，「程序法的合法性原則」三部分¹⁰。

(一)課稅要件法定原則

課稅要件法定原則，係從法治國家原則所導出，因此被賦予憲法的位階，此項原則亦是課稅合法性原則的特殊表現形態。課稅之合法性，要求稅捐的構成要件以及法律效果，均必須規定於法律之中。課稅構成要件（課稅要件），是指在實體法上成立納稅義務之前提要件的重要事項，包括稅捐主體（稅捐債務人）、稅捐客體、課徵標準（亦即課稅基礎或稅基）、稅率以及稅捐之減免及加重事由等，其均應以法律規定，否則，即違反課稅要件法定原則¹¹。

司法院釋字第 622 號解釋理由書亦謂：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。是應以法律明定之租稅構成要件，自不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加法律所無之要件或限制，而課人民以法律所未規定之租稅義務，否則即有違租稅法律主義。最高行政法院以決議之方式表示法律見解者，亦須遵守一般法律解釋方法，秉持立法意旨暨相關憲法原則為之；逾越法律解釋之範圍，而增減法律所定租稅義務者，自非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許。」。

(二)課稅要件以及課稅規範明確性原則

在稅法上，為達成法治國家之合法性的要求，有關課稅要件以及課稅規範均應符合明確性之要求。亦即一切創設稅捐義務的法律規定，就其內容、標的、目的及範圍必須具體明確，可得特定，而使稅捐義務人可以預測該項稅捐負擔以及

10 陳清秀，《稅法總論》，元照，2012年10月七版，頁45

11 陳清秀，《稅法總論》，元照，2012年10月七版，頁46

具有計算可能性。因此，稅法本身應盡可能具體而明確的表明稅捐主體、稅捐客體、稅基（稅捐的計算基礎）、稅率及其加重或減免等稅捐的要件，以便讓納稅人直接從稅法規定本身，即可大致理解其應於何種情形負擔多少稅額。即使是在以法律授權行政命令規定的情形，其授權規定本身，也應充分明確的界定其內容、標的、目的及範圍，以便該項侵害具有可測量性，國民對於該項侵害究竟到什麼程度，可以事先預測及計算¹²。

惟法治國家原則也不禁止稅捐立法者使用不確定法律概念作為構成要件要素。此種立法手段在稅法上，鑑於其複雜的規範對象，乃是不可避免的。而稅法上使用不確定法律概念之容許與否的判斷標準，乃在於依據一般納稅人之理解水準（並非以稅務專家或法官之理解水準），從法律本身，即可以預測其稅捐負擔之內容。就此司法院釋字第 521 號解釋理由書即謂：「法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定。有關受規範者之行為準則及處罰之立法使用抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與前揭原則相違。」

（三）程序法上合法性原則

課稅之合法性原則，在稽徵行政程序法上，乃是合法性原則（Legalitätsprinzip），或稱法定原則。其內涵包括：(1)違法之禁止：有關課稅之行政命令以及課稅處分不得違反稅法規定。(2)適用之要求：稅捐稽徵機關原則上不僅有權限，而且有義務核定以及徵收法律上所應負擔之稅捐。對於稅捐行政機關課以執行之義務任務，亦即應嚴格的合法及公平的實現一切因構成要件之實現所產生的稅捐債權（平等適用稅法規定之要求）。為滿足此項法律上所課以稅捐行

¹² 陳清秀，《稅法總論》，元照，2012年10月七版，頁48

政機關之任務，稽徵機關應採取一切必要的措施，本於職權調查課稅事件。稽徵機關是否活動，並非屬於其裁量之問題，而依法應強制其公平的核定及徵收稅捐¹³。

法治國家的稅法的合法性原則，尤其排除一般行政法上的便宜原則（Opportunitätssatz）。便宜原則係指稽徵機關可依合義務性之裁量決定是否以及何時實施行政程序，如認為依事件之狀態以不採取處置為合乎目的時，亦可根本不採取任何措施，其亦可依合義務性裁量決定進行活動的時點，並選擇其時點。但在稅法上，原則上並不適合於便宜原則。蓋合法的、平等的課稅並不允許詢問稅捐之核定及徵收是否合乎目的之問題，或詢問行政所須支出之費用與稅捐收益間是否合乎經濟的比例關係的問題¹⁴。

二、稅捐法律原則界線

而承認量能平等負擔原則得用以審查稅法，乃係由形式法治國原則向實質法治國原則邁進的憲法思維風格變遷。實質法治國強調人性尊嚴之維護以及基本權利之保障，進而要求稅法整體秩序所表彰之價值體系，與憲法之價值體系必須協調一致。故稅法應受憲法價值觀拘束，特別是受憲法基本權利約束，亦即憲法上基本權保障，應成為稅法之憲法界限，得用以抗拒國會之多數決並限制立法權¹⁵。

至有關實質課稅原則的運用，應在不違反稅捐法定主義的前提下為之。最高行政法院 83 年判字第 117 號判決也指出：「實質課稅原則不能排除依法納稅原則之適用」，兩者某種程度存在著緊張關係，若產生明顯衝突時，租稅法律原則應優先於實質課稅原則。經濟觀察法或所謂實質的課稅原則，並不能補正法定課稅要件或稅捐構成要件特徵的欠缺。稅法條文所賦與的經濟上意義的解釋，並不能

13 陳清秀，《稅法總論》，元照，2012年10月七版，頁48

14 陳清秀，《稅法總論》，元照，2012年10月七版，頁49

15 參閱葛克昌（2012），〈稅捐罰與憲法解釋〉，《行政程序與納稅人基本權》，3版，頁948、967，台北：翰蘆。

超越可能的文字意義範圍。課稅要件法定主義的要求，並不能透過經濟觀察法而規避其適用。經濟觀察法並不能正當化超越一個法律的可能的文義範圍而為不利於稅捐義務人的案件比照（Fallvergleichung）¹⁶。



三、租稅法律之釋憲實務

我國聲請釋憲案，稅法案件之案件數為各類案件之首¹⁷，其中涉及「租稅法律主義」者又超過稅法案件之半數。大法官在解釋稅法時多以租稅法律原則進行審查，惟大法官亦發覺如此之審查方式過於單薄，難以充分履行維護憲法價值與保障基本權利之任務，故隨後開始強調「課稅公平原則」，例如較早期的司法院釋字第 218 號解釋、釋字第 221 號解釋，以及近期的釋字第 597 號¹⁸、第 607 號解釋¹⁹、²⁰。不過要陳明的是，大法官之所以以租稅法律主義立論，其實有部分因素在於釋憲客體，特別是稽徵機關或財政部所發布之行政規則，其本身連「法律保留」此最基礎之形式合法性要求亦無法達到，例如釋字第 640 號解釋之財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點第七點，以及第 650 號解釋的營利事業查核準則第 36 條之 1 第 2 項²¹。致使按合憲性審查順序，應率先在形式合憲性層次即予非難。然而可思考的是，從租稅法律主義觀點審查行政函釋，因未從憲法基本權利角度為審查，故嚴格說

16 陳清秀，《稅法總論》，元照，2014 年 9 月 8 版，頁 209

17 稅法解釋案件占總解釋案件之比率，民國 97 年時為 33.3%，98 年時為 25%，99 年時為 14.3%，100 年時為 50%，101 年截至 10 月份作成之釋字第 703 號解釋，稅法案件高達 75%。如只算至釋字第 701 號解釋，則比率攀升至 83.3%。

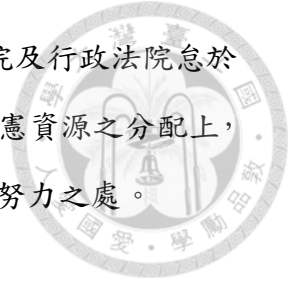
18 釋字第 597 號解釋：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。」

19 釋字第 607 號解釋理由書：「其釋示如無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的，即與租稅法律主義尚無違背；倘亦符合租稅公平原則，則與憲法第七條平等原則及第十五條保障人民財產權之規定不相抵觸。」

20 參閱葛克昌（2009），〈綜合所得稅與憲法〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 70 以下，台北：翰蘆。

21 稅捐機關及其上級機關財政部為違憲函釋之產出源頭，加強其憲法基本權保障與稅法法理之教育，並為防止其濫權之監督機制，方能有效保障納稅義務人之權益，例如設置納稅人保護官處理課稅處分之救濟。

來其實僅是進行「違法審查」而非「違憲審查」^{22、23}。普通法院及行政法院怠於為行政命令之規範審查，迫使司法院大法官必須接手處理，於釋憲資源之分配上，難謂符合資源有效分配原則。此實為我國行政法院尚值得期待努力之處。



第三項 稅捐稽徵之正當法律程序之違反及其效力

稅捐債務關係乃自由憲政國家中，人民與國家間最主要法律關係之一，不僅須有國會保留之適用，亦須具備實質正當性，已如上所述。而在稽徵程序上，踐行正當法律程序更值吾人重視。舉凡自由憲政國家，對人民身體之自由保障最為重視，我國憲法第 8 條即詳為規範，其中屬憲法保留事項，縱令立法機關，亦不得制定法律加以限制（釋字 392、443 號解釋理由書）；縱有法律依據，尚須踐行正當法律程序（釋字 588、636、708 號解釋理由書）。許玉秀大法官在釋字 660 號不同意見書明示：「刑罰與稅賦是國家給予人民的兩大痛苦，為人權把關的大法官，既不該支持深文周納入人於罪，也不該支持深文周納橫徵苛斂。」

故稽徵機關於稽徵程序上須確保法治國原則之貫徹，除法定原則與平等原則外，在職權調查原則及協同合作原則下，稽徵機關對當事人有利不利事項均應注意，稅捐債務人僅有協力義務，課稅要件仍需由稽徵機關負舉證責任。而在核課程序中，更須遵守下列正當法律程序：給予人民陳述意見機會、稅捐繳納通知書須有理由說明、卷宗閱覽權。於處罰程序中，基於稅捐係無對價之公法給付義務，其正當法律程序要求，自是更為嚴謹。違反正當法律程序之法律效果，宜因不同程序要求而有所不同²⁴。

是以，稅法乃富涵強烈憲法意識之法律，亦為憲法基本權及正當法律程序之

22 參閱葛克昌（2012），〈人性尊嚴、人格發展〉，《行政程序與納稅人基本權》，3 版，頁 47，台北：翰蘆。

23 進入違憲審查程序之法律規範，以命令作為釋憲客體者占有相當大的比例，特別是稅法案件。學者認為「命令違憲」其實可以全部以「命令違法」處理，參閱廖元豪（2000），〈司法院大法官「法律違憲解釋」之研究—以第五屆、第六屆大法官為中心〉，《政大法學評論》，頁 85。

24 葛克昌 稅捐稽徵之正當法律程序之違反及其效力 財稅研究第 43 卷第 5 期 頁 102

具體化，而與庶民日常生活最息息相關之表現。故稅捐債務，不僅須有國會保留之適用²⁵，且該法律尚須具實質正當性；縱有符合實質正當性之法律依據，課徵程序仍需踐行正當法律程序²⁶。



壹、稽徵機關調查之正當程序要求

一、有利不利皆應予以注意

最高行政法院 97 年度判字 776 號判決明示：「稽徵機關於調查證據時，不得僅採不利事證而捨有利事證於不顧」「被上訴人對上訴人究有何實際發放盈餘及其所主張之事項，均未予以調查……均難謂已盡調查證據之責任，其認定事實即有不依證據之違法。」，又如最高行政法院 95 年度判字 962 號判決：「按課稅基礎之計算須合法且合理，在計算過程必須考量一切具有重要性之因素，若在其計算過程，有應考量之重要性因素而未予以考量者，於法自有未合」亦有判決認為適用實質課稅原則亦有該原則之適用。如臺北高等行政法院 90 年度訴字 383 號判決指出：「基於實質課稅原則，稽徵機關於核認課稅事實時，自應就有利及不利納稅義務人之事實，一律注意，不得僅採不利事實而捨有利事實於不顧，致妨害人民對行政之信賴。」

二、調查未以書面通知（違反稅捐稽徵法第 11 條之 5 第 1 項）

《稅捐稽徵法》第 11 條之 5 明定，調查人員，於進行調查前，除通知調查將影響稽徵或調查目的者外，應以書面通知被調查者調查或備詢之事由及範圍。未書面通知者，違反正當法律程序，其不合法之調查所取得證據效力如何，即為法治國家之重要課題。所以要書面通知調查或備詢事由及範圍，一方面避免濫用調查權，另一面作為考量調查之必要性與是否違反比例原則，以慎重其事並提升

25 葛克昌，國會保留與稅法裁判，月旦財經法雜誌，33 期，2013 年 11 月，頁 3 以下。

26 葛克昌，稅捐實質正當性與違憲審查，月旦法學，226 期，頁 1 以下。

其效率。但該條自 99 年 1 月 6 日公布施行後，納稅義務人及其代理人甚少以該條為主張，少數提出者，行政法院似未充分理解該正當法律程序在法治國家之重要性，多以不同理由予以駁回，未善盡保障納稅人責任²⁷。例如有認為，稽徵機關作成核課、裁罰處分之前，有發函納稅人陳述意見，即不違反《稅捐稽徵法》第 11 條之 5 第 1 項規定，如高雄高等行政法院 101 年度訴字 205 號判決、臺中高等行政法院 100 年度訴字 310 號判決：『惟發函陳述意見，與調查前應以書面通知被調查者調查或備詢之事由及範圍並不完全相同，仍宜就個案予以具體判斷。處分前給予陳述意見機會，係武器平等，及有利不利當事人事項一律注意之具體實踐；而稅務調查係對納稅人經濟資訊權之公權力干預，書面通知係稽徵機關在干預前之謹慎作為，並作為事後是否合法之審查依據，所謂「事由及範圍」自應包括法律依據及其可能法律效果之告知。調查前既應具書面通知，稅捐稽徵法第 48 條之 1 自行繳納免罰之「調查基準日」，即應以書面通知為準，而不宜以內部之「最先作為之日」（財政部 82.11.3 台財稅第 821501458 號函）為準²⁸。』

三、採證法則未告知當事人

《行政程序法》第 43 條明定：「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」，最高行政法院 97 年度判字 432 號判決雖從行政訴訟之職權調查主義立論，相同法理亦可適用於稽徵程序：「行政訴訟法第 189 條規定，行政法院為裁判時，除別有規定外，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理法則及經驗法則判斷事實之真偽；依此判斷而得心證之理由，應記明於判決。據此，構成行政法院判斷事實真偽之證據評價基礎，乃全辯論意旨及調查證據之結果。基於行政訴訟之職權調查原則（行政訴訟法第 125 條第 1 項及第 133 條），

27 葛克昌 稅捐稽徵之正當法律程序之違反及其效力 財稅研究第 43 卷第 5 期 頁 108

28 黃士洲，稅捐稽徵法第一章之一實施情形檢討于臺大財稅法學研究中心。102.5.17，租稅公平與納稅人權利保護研究會。

故法院必須充分調查為裁判基礎之事證以形成心證，法院在對全辯論意旨及調查證據之結果為評價時，應遵守兩項要求，一是『訴訟資料之完整性』，二是『訴訟資料之正確掌握』。前者乃所有與待證事實有關之訴訟資料，都必須用於心證之形成而不能有所選擇，亦即法院負有審酌與待證事實有關之訴訟資料之義務，如未審酌亦未說明理由，即有不適用《行政訴訟法》第 125 條第 1 項、第 133 條之應依職權調查規定，及判決不備理由之違背法令。」

第二節 租稅秩序罰之基本概念與基本原則

第一項 行政罰

壹、行政罰之基本概念

國家為維繫各該法律秩序並達成行政目的，針對違反行政法上之義務者，通常須科予制裁之規定，因行政制裁之種類繁雜，亦對民眾權益之影響甚大。一般認為行政罰的直接目的並不是促使行政法上義務的實現，而是通過處罰造成違法者精神、自由和經濟利益受到限制或損害的後果，從而使違法者吸取教訓，而不再重犯。

貳、行政罰之概念特徵

有關行政罰之意義，學理採特徵描述之方式，以掌握行政罰概念應有之內涵；所謂行政罰應具有之特徵，較重要者約可分為下列數點：

一、須有行政義務之違反

行政罰是處罰人民違反行政上義務之行政行為。而所謂行政義務，是指法律所課予的行政上義務而言。行政義務必須依法律所創設，從而行政處罰也必須由

法律規定。我國《行政罰法》第 4 條即是規定「處罰法定原則」，故確認法定的義務為何即為重要之課題。



二、係對於人民過去違反義務行為之處罰

行政罰屬於廣義的行政制裁，行政罰係以行政義務之違反為要件，其重點自在於對過去違反義務行為之追究，而不在於原來義務之履行，因此學界稱這種制裁行為是「對過去違規行為的贖罪」；我國《行政罰法》第 1 條規定行政處罰的原因為「違反行政法上義務而之處罰」便是針對過去的違反行為。行政罰與執行罰之本質不同，執行罰係針對督促未來履行行政義務，故對同一違反行為同時科處行政罰與執行罰，並無違反一行不二罰之問題²⁹。

三、原則上由行政機關裁處

行政罰的處罰主體，原則上必須是掌握行政權的機關，方可行使處罰權。在此所謂的行政機關應採實質之觀點，只要是實際上有行使行政權之權能者，皆得為之。我國在例外情況下，亦可能由法院處罰，例如《社會秩序維護法》第 45 條規定，由簡易庭裁定之案件。

四、行政罰係一種制裁

行政罰係對違反行政義務者所施加之不利益，其即係藉由此種不利益，以非難非法，並發揮嚇阻之作用，故具有制裁之性質。《行政罰法》第 2 條規定：「本法所稱其他種類行政罰，指下列裁罰性之不利處分」，此所稱之「裁罰性」，應係指此種處分具有裁罰之特性。

29 參見陳敏，《行政法總論》，自版，2007 年，5 版，頁 695；洪家殷，《行政罰法論》，五南，2006 年 11 月，增訂 2 版，頁 13。



參、行政罰之適用範圍

《行政罰法》第 1 條前段規定：「違反行政法上之義務而受罰鍰、沒入及其他種類行政罰之處罰時，適用本法。」故，行政罰法的適用範圍包括罰鍰、沒入及其他種類行政罰。

肆、行政罰法之裁罰程序

行政罰之處分，性質上屬於行政機關所作成的行政處分，因此在行政罰法未有特別規定的情形，其處理程序原則上即應適用行政程序法規定。例如行政調查程序、依職權調查事實證據、行政處分之書面格式、當事人或利害關係人閱覽卷宗資料、行政處分之瑕疵補正、行政處分之效力、瑕疵撤銷或不利益行政處分的廢止等，均可適用行政程序法有關規定。

行政處罰具有制裁性質，與刑事制裁也具有類似性。因此有關刑事訴訟法保障人權的規定，依其情形，也應有類推適用的餘地。例如，行政罰在舉證責任上，也應適用「罪疑惟輕原則」，亦即「有疑則不罰」，推定人民清白無辜。

第二項 租稅秩序罰

壹、租稅秩序罰之基本概念

稅法為確保稅捐收入準時而完整的實現，亦即為保護國家稅捐債權的公共利益，而設有一系列稅捐秩序罰以及稅捐刑罰規定。同時為了維護其他誠實納稅者之正當公平負擔稅捐之權益，稅法也應使用各種足以促進全體所有納稅義務人依法負擔稅捐義務的手段。因此稅法上處罰規定，一方面保障國家稅捐債權之公共利益，另一方面也在維護其他誠實納稅者之權益³⁰。由於無義務即無所謂違反義

30 陳清秀，稅法總論，2014 年 9 月，8 版，頁 625

務之責任，因此，稅捐處罰應是以一定稅法上義務之違反為前提。



貳、租稅秩序罰所保護之法益

基於國家稅捐債權之滿足，以及稅捐公平原則之確保，為使國家稅捐法規能有效貫徹實施，並讓國家財政需求獲得滿足並順利推展各項國家政策，對於不遵守稅捐法規所定之義務者，課以適當處罰，自有其必要性與正當性³¹。而租稅行為罰，係針對人民違反協力義務或為履行租稅債務之作為義務之行為科予處罰。而漏稅罰則係針對租稅繳納義務之違反，而鑑於協力義務或為履行租稅債務之作為義務行為之存在係為使稽徵機關得以正確核課稅捐並確保人民確實履行稅捐繳納義務，因此，應可認為協力義務或為履行租稅債務之作為義務具有補充、輔助稅捐繳納義務之功能³²。

故可認為租稅行為罰與租稅漏稅罰所保護之法益均為確保國家租稅債權之實現，由於租稅行為罰與租稅漏稅罰所保護之法益屬同一。如此，則違反稅法上協力義務或為履行租稅債務之作為義務的行為，性質上應係屬於逃漏稅的先前階段的預備行為，其與逃漏稅行為彼此的關係，乃是違反租稅秩序罰的危害行為與實害行為³³。

參、行政罰與租稅秩序罰

稅法上處罰規定，一方面保障國家稅捐債權之公共利益，另一方面也在維護其他誠實納稅者之權益³⁴。稅捐秩序罰係指對於違反稅法上義務的行為，所科處刑罰以外的行政制裁，包括罰鍰、沒入、停止營業處分等。有關稅捐秩序罰之處

31 黃茂榮，《稅法總論（第3冊）》，2008年2月，頁714-715。

32 葛克昌，〈行為罰與金錢給付罰不併罰原則-評釋字第503號解釋〉，月旦法學，第67期，第171頁，2000年12月。惟葛克昌老師僅提及協力義務而已。

33 黃士洲，〈論租稅秩序罰之併罰-行為數界定方式、租稅行為罰與漏稅罰之併罰〉，財稅研究，第34卷第2期，頁32，2002年3月。

34 陳清秀，稅法總論，2014年9月，8版，頁625

罰，除各稅法另有特別規定外，也應適用行政罰法之有關規定（普通法性質）³⁵。



第三項 租稅秩序罰之基本原則

壹、處罰法定原則

一、處罰要件法定原則

所謂處罰法定原則，係指對於人民違反行政法上義務行為所予以之裁罰，因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。《行政罰法》第4條即規定：「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。」因此，此一原則係以法治國原則之法律保留原則為依據，如同罪刑法定原則，對於違反行政義務者之處罰，須以行為時之法律有明文規定稅捐秩序罰係對於人民違章行為之制裁，侵犯人民自由權利，因此應適用處罰法定主義³⁶。即要求行為的處罰必須有法規明文規定，對於一個與應受處罰行為不同的、但屬於類似的行為，則不得比附援引處罰規定對於行為人進行不利的處罰。亦即對於行為人「不利的」，不得類推適用，以維持法律秩序的安定性。此項類推適用的禁止，不僅適用於行政罰法的一般規定，也適用於罰鍰及從罰的科處³⁷。至於習慣法，則不得作為制裁處罰的依據。由於處罰法定主義僅在保護當事人的利益，因此對於當事人有利的習慣法，仍為法律所容許。

司法院釋字第402號解釋亦謂：「對人民違反行政法上義務之行為予以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處分之構成要件與法律效果，應由法律定之。」。另依司法院釋字第313號、第394號及第402號等解釋意旨，對於違

35 陳清秀，稅法總論，2014年9月，8版，頁626

36 洪家殷，〈行政秩序罰上空白構成要件之探討〉，收於《法治與現代行政法學—法治斌教授紀念論文集》，2004年5月，頁624-625。

37 陳清秀，稅法總論，2014年9月，8版，頁627

反行政法上義務之行為，法律得就其處罰之構成要件或法律效果授權以法規命令訂之。故在此所指之「法律」，解釋上包含經法律就處罰之構成要件或法律效果為具體明確授權訂定之法規命令。進而，未符合授權明確性之法規命令、非法律授權之行政規則甚至習慣法等，均不得作為處罰依據³⁸。



二、處罰構成要件明確性原則

法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定³⁹。有關人民行為準則及處罰之立法使用抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法院審查加以確認，即不得謂與前揭原則相違（參照釋字第 432 號解釋）。

（一）以法規命令規定制裁性處分，應有法律具體明確授權

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（釋字第 313 號解釋，釋字第 394 號解釋理由書）。

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（釋字第 367 號解釋）。

（二）須人民可自授權之法律規定中得預見其行為之可罰。

38 陳清秀，稅法總論，2014 年 9 月，8 版，頁 627

39 陳清秀，稅法總論，2014 年 9 月，8 版，頁 630

至於法律授權條款之明確程度，則應與所授權訂定之法規命令對人民權利之影響相稱。司法院釋字第 522 號解釋即謂處罰法律就其構成要件，授權以命令為補充規定者，其授權之目的、內容及範圍應具體明確，而自授權之法律規定中得預見其行為之可罰，方符刑罰明確性原則。

(三)須使人民能預見其何種作為或不作為構成義務之違反及所應受之處罰為何。

明確性的要求，主要針對處罰法律的構成要件，但也針對處罰的法律效果，亦即處罰種類及額度。使依法應受處罰處分者，能預見其何種作為或不作為構成義務之違反及所應受之處罰為何，方符法律明確性原則。對於處罰處分之構成要件，法律雖以抽象概念表示，不論其為不確定概念或概括條款，均須無違明確性之要求。法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定。有關人民行為準則及處罰之立法使用抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法院審查加以確認，即不得謂與前揭原則相違（參照釋字第 432 號解釋）。

三、責罰相當原則

所謂責罰相當性原則，依司法院釋字第 641 號解釋理由書認：「對人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，應根據違反義務情節之輕重程度為之，使責罰相當。立法者針對特別應予非難之違反行政法上義務行為，為求執法明確，以固定之方式區分違規情節之輕重並據以計算罰鍰金額，而未預留罰鍰之裁量範圍者，或非憲法所不許，惟仍應設適當之調整機制，以避免個案顯然過苛之處罰，始符合憲法第二十三條規定限制人民基本權利應遵守比例原則之意旨。」

因此，責罰相當性原則，也是比例原則在處罰領域中，對於處罰方式（特別是罰鍰內容）合憲性判斷之原則。立法者對於處以罰鍰之內容，須於符合責罰相

當之前提下，視違反行政法上義務者應受責難之程度，以及維護公共利益之重要性與急迫性等，始有其形成之空間。基本上，立法者以單一標準區分違規情節輕重並據以計算罰鍰金額之劃一處罰方式，於特殊個案情形，難免無法兼顧其實質正義，尤其罰鍰金額有無限擴大之虞，可能造成個案顯然過苛之處罰，致有嚴重侵害人民財產權之不當後果，此種罰鍰規定即因違反責罰相當性原則，而屬違憲處罰規定。因此，稅捐處罰之標準，須是在建立與維持稅捐稽徵秩序所必要之範圍內，以使其罰責相當，否則將可能因為違反比例原則，而論為違憲⁴⁰。

貳、從新從輕原則

「從新從輕原則」係針對違反行政法義務行為做成後，裁罰相關法令有所變更時，究應如何適用新、舊法令所訂定的處理原則。「從新從輕原則」的本質就是「從輕原則」，為對行為人有利的法適用原則。依據「從新從輕原則」，當行為後法律有變更時應一律適用最有利於人民之規定。若行為後所修正的法律對受處罰者較不利，則不應適用；反之若行為後修正法律的結果比修正前更有利於受處罰者，則應適用修正後之規定。

《行政罰法》第 5 條規定：「行為後法律或自治條例有變更者，適用行政機關最初裁處時之法律或自治條例。但裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，適用最有利於受處罰者之規定。」此即係所謂「從新從輕原則」。而《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」，改採從新從輕原則，在科處秩序罰之行政處分行政救濟程序（復查、訴願及行政訴訟程序）進行中，如處罰法令有利於違章行為人之變更時，即應適用最有利於違章行為人之法律。因上述《稅捐稽徵法》第 48 條之 3 規定屬於特別規定，應優先行政罰法之適用。

40 黃茂榮，《稅法總論（第 2 冊）》，2005 年 10 月，頁 278。



參、一事不二罰原則

所謂一行為不二罰原則，係禁止國家對於行為人之同一行為，以相同或類似的措施予多次之處罰。

《行政罰法》第 24 條第 1 項規定：「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」因此，如果一行為同時觸犯稅法的處罰規定與其他法律處罰規定時，則除有特別法應優先適用（法規競合）之情形外，原則上即應依法定罰鍰額最高之規定裁處。

一、一行為之認定

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：「如果行為人逃漏數個不同的稅捐，則在通常情形，呈現數個行為。僅在下列例外情形，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。例如某納稅義務人合併提出二〇〇七年之所得稅申報以及二〇〇七年事業稅申報，在此兩個申報書內其違反義務隱藏某一分公司之盈餘。其逃漏所得稅及事業稅之行為構成想像競合犯之關係。」⁴¹。

二、行為罰與漏稅罰應否併罰問題

從司法院釋字第 377 號解釋理由書「行為罰與漏稅罰，…非必為一事。其違反義務之行為係漏稅之先行階段者，如處以漏稅罰已足達成行政上之目的，兩者應否併罰，乃為適用法律之見解及立法上之問題」，到釋字第 503 號解釋「行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，…不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則」，至釋字第 604 號解釋明確指出「立法者對於違規事實一直存在

41 陳清秀，稅法總論，2014 年 9 月，8 版，頁 655

之行為，…藉舉發其違規事實之次數，作為認定其違規行為之次數，從而對此多次違規行為得予以多次處罰，並不生一行為二罰之問題，故與法治國家一行為不二罰之原則，並無抵觸」，顯然大法官已認為一行為不二罰原則屬「法治國家原則」或是「現代民主法治國家之基本原則」，而具有憲法位階⁴²。而最高行政法院裁判也強調：「一事不二罰原則之體現，寓有保護人民就同一行為不受二次以上之處罰，有免受雙重危險之自由的理念，為憲法保障人民基本權利之價值所在⁴³。」

此外，一行為不二罰原則除係為落實法安定性及信賴保護原則所必要者外，其亦為憲法上比例原則之表現。蓋若對於人民之行為予以一次之處罰即可達到目的，即無予多次處罰的必要，因此，立法者對於行為人之同一行為予以重複或多次處罰之規定，必須受到比例原則的檢視⁴⁴。具體來說，當人民之違法行為已受到國家之處罰，該違法行為應已達到處罰目的，如再施以其他之處罰，將超過達到處罰目的之必要程度。除非處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段（如一為罰鍰，一為停止營業），以達成行政目的所必要者外，不得重複處罰⁴⁵。就此，最高行政法院 94 年 6 月份庭長法官聯席會議決議：「按『一行為不二罰』乃現代民主法治國家之基本原則，此係避免因法律規定之錯綜複雜，致人民之同一行為，遭受數個不同法律之處罰，而承受過度不利之後果。」其所謂避免承受「過度」不利之後果，即是基於比例原則之考量。

第三節 租稅處罰之類型

42 參洪家殷，〈行政罰法：第三講—行政罰上之一行為不二罰原則及其適用〉，《月旦法學教室》，88 期，2010 年 2 月，頁 42 以下

43 最高行政法院 90 年判字第 2353 號判決。

44 司法院釋字第 604 號解釋城仲模大法官協同意見書。

45 洪家殷，〈違規停車連續處罰相關問題之探討—以釋字第六〇四號解釋為中心〉，《月旦法學雜誌》，129 期，2006 年 2 月，頁 190。

第一項 德國就租稅處罰與免罰之規定⁴⁶

德國法關於逃漏租稅罪規定於德國《租稅通則》第 370 條，而租稅違反秩序行為之罰鍰則規定於德國《租稅通則》第 377 條，其第 1 項規定為稱租稅違反秩序者，謂依稅法規定得科處罰鍰之違反行為（Zuwiderhandlungen），此為租稅違反秩序行為之定義規定。依其規定，「租稅違反秩序行為」，乃依稅法規定得科處罰鍰之違反行為。租稅違反秩序行為為秩序之不法（Ordnungsunrecht）僅科處罰鍰，而不科處刑事制裁。至於何種行為構成租稅違反秩序行為，而應科處罰鍰，除各別稅法設有規定外，第 378 條至第 383 條，亦規定有「一般之租稅違反秩序行為」：重大過失之短漏租稅（第 378 條）、租稅之危害行為（第 379 條）、扣繳稅之危害行為（第 380 條）、消費稅之危害行為（第 381 條）、進口及出口稅之危害行為（第 382 條）及不法取得租稅返還請求權及租稅退給請求權行為（第 383 條）。

壹、德國租稅通則第 370 條漏稅罪之規定

一、德國租稅通則第 370 條漏稅罪之規定

德國《租稅通則》第 370 第 1 項規定：『以下列行為短漏租稅，或使自己或他人獲得不當之租稅利益者，處五年以下有期徒刑或罰金。』，其中第 1 款規定：『對稽徵機關或其他行政機關，就租稅之重要事實為不正確或不完備之說明。』，第 2 款為：『違反義務，使稽徵機關不能知悉關於租稅之重要事實』⁴⁷。

由上可知，現行德國《租稅通則》第 370 條之漏稅罪在漏稅行為之要件規範上，已明文區分為第 1 項之積極作為與第 2 項消極（違反義務）之不作為二種態

46 囿於筆者學值有限，本項內容主要節錄與整理自陳敏譯 德國租稅通則；出版日 2013-05 及江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心。

47 陳敏譯 德國租稅通則；出版日 2013-05 頁 615

樣。前者係指行為人（亦即「稅捐義務人」或「受委託處理稅捐事務之人」）對於稅捐機關或其他機關，就課稅重要事實提出（作出）不正確或不完整之陳述或說明；後者則是行為人因違反義務，致使稅捐機關無法知悉關於稅捐之重要事實，或是因違反義務不使用稅捐印花或戳記等行為，因而短漏稅捐者。以下，即分就積極作為與消極不作為之漏稅態樣，就其個別要件要素進行探討。而所謂「短漏」者，係指使租稅未經核定、未全額核定或未準時核定。

（一）積極作為之漏稅行為態樣

由於德國《租稅通則》第 370 條第 1 項第 1 款所規定之積極漏稅行為態樣，係指行為人於稅捐機關（或其他機關），就稅捐之重要事實為不正確或不完整之陳述說明。

1. 不正確或不完整之陳述

漏稅行為之不法性，主要表現於行為人對於課稅事實之欺瞞隱匿行為，亦即相關稅捐事實並未全部予以揭示（offenbar），而有所隱瞞，但外觀上卻顯示具有完整性⁴⁸。所謂「不正確」，係指不符真象。所謂「不完整」，係指除已說明之事實外尚有隱瞞。租稅義務人已就課徵租稅之重要事實，為正確及完備之說明，而在租稅申報中，作成法律上不正確之結論者，尚不足以構成本款之行為⁴⁹。

至於所謂不正確或不完整之「陳述」行為，係指對於（稅捐）機關所為涉及稅捐重要關係之書面、口頭甚至是具表意行為動作（schlüssiges Verhalten）之表示或說明。換言之，行為人須有向（稅捐）機關提出陳述說明之（內在）意志決定（willentliche EntschlieÙung），而該決定應以書面、口頭或行為等其他方式對外表現之。假使行為人未有對外之陳述行為，或是稅捐機關未能舉證證明行為人之

48 Rolletschke, Steuerstrafrecht, Rn. 24 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁 118

49 陳敏譯 德國租稅通則；出版日 2013-05 頁 619

陳述行為，即與漏稅行為無涉，不能處以漏稅罰⁵⁰。



2. 稅捐重要事實

所謂「**租稅之重要事實**」，不僅為足以影響租稅或租稅利益之成立或高度之事實，並且包括對租稅請求權之徵收或強制執行具有重要性之事實。本條規定，在保障租稅請求權由核定以迄於因履行或強制執行而實現，因此對延展清償期、免除租稅之決定有影響之事實，以及強制執行程序中關於第三債務人之事實，皆為重要之租稅事實。對租稅之重要事實須為不正確或不完備之說明，始構成本款之行為。故租稅義務人已就課徵租稅之重要事實，為正確及完備之說明，而在租稅申報中，作成法律上不正確之結論者，尚不足以構成本款之行為⁵¹。亦即行為人所提出之事實，須是涉及相關課稅構成要件之滿足，或是因此影響（國家）稅捐請求權或稅捐利益之理由與數額，亦或是該事實能使稅捐機關對於稅捐請求權發生影響（作用）⁵²。

（二）消極不作為之漏稅行為態樣

依德國租稅通則第 370 條第 1 項第 2 款所規定之消極漏稅行為態樣，係指行為人因違反義務使稅捐機關無法知悉關於稅捐之重要事實，因而短漏稅捐者。

1. 行為義務之主體

由於不作為漏稅行為之行為人，須負以一定行為義務為前提；而該行為義務基本上係來自稅法所規定（主要是申報義務），使得行為人之主體資格，僅限於該負有稅捐（申報）義務之人⁵³。

50 Rolletschke, Steuerstrafrecht, Rn. 27; Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, Rn. 50; Peter/Kramer, Steuerstrafrecht, S. 13. 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁 119

51 陳敏譯 德國租稅通則；出版日 2013-05 頁 619

52 Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 Rn. 130. 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁 121

53 由於不作為漏稅行為之行為人資格，僅限於依據各該稅捐規定而負有申報義務之人（例如營業稅之預繳申報或年度申報），故學理認為租稅通則第 370 條第 1 項第 2 款係屬於「特別犯」（Sonderdelikt）之類型，

2. 行為義務之種類

稅法上行為義務之規定，例如德國《租稅通則》第 139 條之營業登記義務、第 149 條之稅捐申報義務或第 200 條之稅捐義務人協力義務等，但最重要者，主要是德國《租稅通則》第 149 條規定之稅捐申報義務（Steuererklärungspflicht）。該規定使稅捐義務人負有向稅捐機關就課稅重要事實公開揭示之一般性法律義務⁵⁴。且該條規定，關於稅捐申報義務人之認定以及申報義務之內容，係回歸各該稅法之規定，例如所得稅納稅義務人必須在年度核課期間經過前，提出所得稅之申報。

相較於前述第 1 款之作為漏稅行為，**惟有當稅捐義務人根本未提出稅捐申報，始構成此處第 2 款之不作為漏稅行為**⁵⁵。不過，當稅捐義務人提出稅捐申報後（於稅捐核定時效經過前），發現該先前之稅捐申報並不正確或不完整，而可能導致稅捐之短漏，依《租稅通則》第 153 條第 1 項第 1 款之規定，稅捐義務人負有向稅捐機關報告以及更正之義務。如稅捐義務人違反該報告及更正義務而保持沉默，致使稅捐機關最後核定錯誤，造成稅捐之短漏者，將因未履行報告及更正義務，而該當德國《租稅通則》第 370 條第 1 項第 2 款之不作為漏稅行為。此外，由於該報告及更正義務，均是事後對於先前稅捐申報內容之不正確性，具有積極之認識為前提，因此，學理認為稅捐義務人主觀上，必須是「故意」違反報告及更正義務之不作為漏稅行為，而不包括重大過失或一般過失情形⁵⁶。

3. 行為義務之違反

該第 2 款則為一般性不作為漏稅行為之規範。亦即，關於不作為漏稅行為之

而與第 1 款作為犯之主體資格並不相同。參見 Gehm, NJW 2012, 1261; Wulf, Stbg 2013/9, S. 357. 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁 129

54 Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, Rn. 58. 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁 128

55 Lammerding/Hackenbroch, Steuerstrafrecht, S. 39. 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁 128

56 Weidemann, wistra 2010/1, S. 5 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁 129

基本要件，依第 2 款之規定，應是指行為人就稅捐重要事實，雖負有向（稅捐）機關公開揭示之法律上義務（Rechtspflicht zur Offenbarung），且履行該揭示義務是可能且具可期待性（möglich und zumutbar）之情形下，違反該揭示之行為義務，致使稅捐機關不知悉該稅捐重要事實，而錯誤地核定不正確之稅捐，造成稅捐短漏結果⁵⁷。

4. 稽徵機關不知悉

由於德國《租稅通則》第 370 條第 1 項第 2 款（不作為）規定「因違反義務使稅捐機關無法知悉關於稅捐之重要事實」，該所謂「稅捐機關無法知悉稅捐重要事實」，似非第 1 款關於（作為）漏稅行為所明定之要件。進而，對於行為人之不作為漏稅行為（例如未提出稅捐申報），若稅捐機關就該課稅重要事實均已知悉，即不該當使稅捐機關「無法知悉稅捐重要事實」之要件，而不成立不作為漏稅罰（若行為人是故意不提出者，頂多成立同條第 2 項之未遂犯）；但對於行為人之作為漏稅行為（提出不正確稅捐申報），縱使稅捐機關就課稅重要事實早已知悉者，單純就德國《租稅通則》第 370 條第 1 項第 1 款之文義本身而言，似乎不影響其處罰要件之成立⁵⁸。

就此，學說上多數係認為，稅捐機關對於該稅捐重要事實之不知悉或不認識（Unkenntnis），應為第 1 款之不成文之要件要素。因為經由作為之漏稅行為所造成短漏稅捐結果之前提（亦即稅捐機關之所以無法正確地核定稅捐數額或是無法依時核定稅捐），乃係因稅捐機關因行為人不正確或不完整之陳述，導致不能為正確或及時地（rechtzeitig）核定稅捐。假使存在可能性去推估（Schätzung）一個正確或及時之稅捐核定，將使漏稅行為及結果發生欠缺必要之關連性。同樣地，在不作為漏稅之情形，也是因為該不作為致使稅捐機關未能作出正確之稅捐核定，

57 Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, Rn. 57. 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁 127

58 Wulf, Stbg 2013/5, S. 223 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁 124

造成國家稅捐利益之損害，而有處罰之必要。換言之，若稅捐機關對於稅捐重要事實早已知悉或有能力知悉，而不受行為人不正確或不完整陳述之影響，能作出正確稅捐核定者，自不該當漏稅罰之要件。因此，若不將此一不成文之要件解釋於第 1 款之漏稅行為要件，將使漏稅處罰之保護法益由對於國庫利益之保障，變成單純地對市民不服從行為之制裁，而喪失漏稅罰之正當性⁵⁹。甚至，若稅捐機關對於稅捐重要事實已知悉，而不受行為人不正確或不完整陳述之影響，則該不正確稅捐核定顯然係來自稅捐機關獨立且自由地（錯誤）決定，其所引起稅捐短漏之法益侵害，自不應歸責於稅捐義務人。

二、漏稅罰之結果要件

行為人對稅捐機關所為不誠實之漏稅行為，儘管在社會倫理道德上是可鄙的（verwerflich），但在許多經濟法規之領域中，並不因此而受罰。在稅捐法中之所以該行為應受處罰，毋寧是在於該行為結果，將侵害國家財政收入，影響稅捐平等負擔之重大公益⁶⁰。因此，漏稅罰是一個結果犯（Erfolgsdelikt），而此一漏稅結果之意義內涵，依據《租稅通則》第 370 條第 1 項之規定，係指「稅捐之短漏（Steuerverkürzung）」或是「獲取不正當之稅捐利益（Erlangung nicht gerechtfertigter Steuervorteile）」⁶⁰。因此，以下即分別對於稅捐短漏以及獲取不正當稅捐利益之概念，進行探討，以理解對於漏稅結果之要件是否該當。

（一）稅捐之短漏

稅捐短漏之發生，主要係來自於不真實（unwahr）陳述的稅捐申報所核定之稅捐數額，與基於真實陳述申報為基礎所核定稅捐數額之比較結果。當「應然」之稅捐收入（Solleinnahme）少於「實然」之稅捐收入（Isteinnahme），即構成稅

59 Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 Rn. 198-199 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁 125

60 Dannecker, Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr, S. 158. 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁 130

捐之短漏。依據《租稅通則》第 370 條第 4 項第 1 句之規定，稅捐未被核定，或未全額或未及時（*rechtzeitig*）核定者，即為稅捐之短漏。⁶¹

理論上，漏稅罪之結果犯性質，在於強調國家之稅捐請求權，因為行為人上開所該當之漏稅行為，而無法成立或實現，導致國家稅捐債權受到損害之結果。而該稅捐債權之成立與否，係以稅法所規定之稅捐給付義務構成要件該當時，即行成立，毋庸再藉由一個課稅處分之核定予以確認。因此，關於國家稅捐債權是否受侵害之認定上，係可獨立於該（稅捐債權具體化之）課稅處分而在財產損害之法律意義上予以評價⁶²。但因在稅捐短漏之情形，法條既已明定為稅捐機關進行稅捐核定时，（由於行為人之漏稅行為而導致）稅捐機關未能核定稅捐或是核定較低數額（未全額）稅捐，以及稅捐未能被及時核定三種情形，所以在結果要件之適用上，即須以此三種情形之解釋為依歸。就此，所謂稅捐核定（*Steuerfestsetzung*），依德國《租稅通則》第 155 條第 1 項之規定，係由稅捐機關以課稅處分（*Steuerbescheid, Steuerverwaltungsakt*）核定應納稅額，並依同法第 124 條第 1 項之規定，該課稅處分須通知相對人（稅捐義務人）後，始生效力⁶³。亦即，稅捐機關所核定之課稅處分須經合法送達通知後（*Bekanntgabe*），一個以行政處分確認國家稅捐債權之稅捐核定始（對外）產生效力（*Wirksamwerden*）。此時，才能進一步作為漏稅結果要件之認定⁶⁴。因此，漏稅

61 Kuhn/Weigell, *Steuerstrafrecht*, Rn. 36; Hardtke, *AO-StB* 2002, S. 93. 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁 131

62 Dannecker, *Steuerhinterziehung im internationalen Wirtschaftsverkehr*, S. 144. 就此，對於行為人走私海洛因進入德國販售之行為，稅捐機關以該走私毒品販售為不法行為，並未核課進口營業稅（*Einfuhrumsatzsteuer*）。惟德國聯邦法院則以該販售之客體雖屬於違禁品，但行為本身該當營業稅法之課稅要件，故行為人仍負有營業稅報繳之義務。因其故意違反義務未報繳，損害國家營業稅債權，故判處租稅通則第 370 條之漏稅罪（*BGH v. 16.10.1981, NJW* 1982, 1237）。對於行為人逃漏此種稅捐機關不予核課徵收稅捐之主要爭議，在於漏稅結果要件上，將因欠缺稅捐機關之核定，造成認定上之困難，參見 *ReiB, wistra* 1983, S. 58-59. 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁 131

63 Samson, *Zur Rechtsnatur der Steuerverkürzung*, S. 678. 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁 131

64 Lammerding/Hackenbroch, *Steuerstrafrecht*, S. 40; Müller, *AO-StB* 2005, S. 28. 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁 131

罰之既遂時點（亦即漏稅結果發生時點），係以一個不正確或未能及時作成之課稅處分生效時點為斷⁶⁵。

至於稅捐未能及時核定之情形，其主要針對所謂「自動報繳稅捐」（Fälligkeits-/Anmeldungssteuer）類型，因稅捐義務人未能依時申報及繳納稅捐，而造成稅捐之暫時性短漏（Verkürzung auf Zeit）。亦即，國家所應及時實現之全部稅捐債權，因行為人之漏稅行為而受到延遲，此時其所造成國庫之實際損害（effektiver Schaden），係指從國庫方面所遭受之利息損失（反之，從稅捐義務人方面即是獲得利息利益）⁶⁶。但畢竟暫時性短漏之結果，相對於終局性短漏（endgültige Verkürzung），在損害程度上仍是有明顯之差異，因此，暫時性短漏之漏稅罰，在量刑或罰鍰額度之裁量時，原則上將減輕其處罰。例如某建築公司為保有更多現金流量之融資利益，而於該期之營業稅預繳申報（USt-Voranmeldung）僅提出較真實營業額為低之數額，而造成營業稅之暫時性短漏。至於終局性短漏結果，則尚待該年度終了所提出之營業稅年度申報（Jahressteuererklärung），亦同樣提出較低數額之營業稅申報時，始能確立。但不論如何，該建設公司於當期預繳申報之漏稅行為，已發生漏稅之結果，而該當漏稅罰之規定⁶⁷。

由於漏稅罰是一個結果犯，法院或稅捐機關對於稅捐短漏之認定，除須說明全部短漏稅捐之總額，也包括個別稅捐核算之漏稅結果，並就個別稅捐逃漏數額之核算基礎或事由，一併清楚表示，始能該當此一結果要件⁶⁸。

（二）獲取不正當之稅捐利益

65 Samson, Zur Rechtsnatur der Steuerverkürzung, S. 675. 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁 131

66 Samson, Zur Rechtsnatur der Steuerverkürzung, S. 677; Hofmann, DStR 1997, S. 1792f. 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁 131

67 Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, Rn. 37. 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁 132

68 Bilsdorfer, NJW 1989, S. 1589. 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁 132

依據德國《租稅通則》第 370 條第 4 項第 2 句之規定，當稅捐利益因不法給予或保留者，即為獲取不正當之稅捐利益；而稅捐之退還（Steuervergütung）亦為稅捐利益。基本上，此處之不正當稅捐利益，自帝國租稅通則時代起，即係指在稅捐核定程序外（Steuerfestsetzungsverfahren），關於稅捐徵收及強制執行程序（Steuererhebung und Vollstreckung）時所成立或形成之利益，而導致國家稅捐收入之損害。

三、逃漏稅罪之自首免罰之規定

（一）德國《租稅通則》第 371 條之自首免罰規定

按德國《租稅通則》第 371 條第 1 項規定，在第 370 條規定（即逃漏稅罪）之情形，向稽徵機關更正或補充不正確或不完備之說明，或補行未作成之說明者，在此範圍內免罰。2 項規定，在更正、補充或補行前若 a) 稽徵機關之公職人員，已為租稅之調查，或為租稅犯罪行為或租稅違反秩序行為之調查而到場，或 b) 已對行為人或其代表人，通知開始刑罰程序或罰鍰程序，或在更正、補充或補行時，犯罪行為之全部或一部已被發覺，且行為人已知悉此情形，或對事態作合理之判斷應可知悉者。則不得免罰⁶⁹。

（二）本條僅適用於德國《租稅通則》第 370 條漏稅罪所規定之情形

自首為人之免罰事由，用以發掘原已被隱瞞之稅源，並協助犯逃漏租稅罪之人改過自新。對於滿足自首要件之犯罪行為人，溯及排除已成立之可罰性。有無自首之存在，應依職權調查之。有疑義時，應依「疑則利於被告」之原則作成決定。且依本條第 1 項規定，自首僅適用於德國《租稅通則》第 370 條所規定之情形，亦即僅適用於逃漏租稅罪之既遂及未遂犯。依本條第 1 項規定，自首之犯罪行為人，應向稽徵機關更正或補充不正確或不完備之說明，或補行未作成之說明，

69 陳敏譯 德國租稅通則；出版日 2013-05 頁 622

亦即應使稽徵機關對有關之租稅能作成正確之核定，始能成立自首。如僅向稽徵機關表示其說明不實、承認營業調查之結果或自行申請營業調查，尚不成立自首⁷⁰。而我國有些實務與論著在探討租稅秩序罰中有關《稅捐稽徵法》第 48 條自動報繳免罰之規定時，也援引德國此條之規定，惟德國此條文所設之免罰之要件係針對刑事上逃漏稅『罪』而設，並非針對租稅行政秩序罰而設，針對租稅行政秩序罰之免罰德國租稅通則另於他條規定，詳見後述。

貳、德國租稅通則關於租稅秩序罰之處罰規定

德國租稅通則對租稅違反秩序行為，租稅法之罰鍰規定別無其他規定時，適用違反秩序法第一章之規定（本條第 2 項參照）。行為符合構成要件，並且違法及可非難時，成立違反秩序行為（違反秩序法第 1 條第 1 項參照）。即行為之處罰以故意為要件，過失之處罰須有特別規定（違反秩序法第 10 條參照）。重大過失，為加重之過失。符合構成要件之行為，即顯示行為之「違法性」。「可非難性」即相當於刑法之責任。「負責能力」（Verantwortlichkeit）即相當於刑法之責任能力。未遂之行為，無明文規定則不罰（違反秩序法第 13 條參照）⁷¹。

一、德國租稅通則第 378 條之規定-漏稅罰

按德國《租稅通則》第 378 條係關於重大過失短漏租稅（leichtfertige Steuerverkürzung）行為，其第 1 項規定：『租稅義務人或執行租稅義務人事務之人，因重大過失而有第 370 條第 1 項規定所稱之行為者，其行為違反秩序。第 370 條第 4 項至第 7 項規定，準用之。』，而第 2 項則規定：『違反秩序之行為，得科處五萬歐元以下罰鍰。』第 3 項：『對行為人或其代表人，通知因其行為而開始刑罰程序或罰鍰程序前，行為人向稽徵機關更正或補充不正確或不完備之說明，或補行未遵行之說明者，免科處罰鍰。第 371 條第 3 項及第 4 項規定，準用

70 陳敏譯 德國租稅通則；出版日 2013-05 頁 622

71 陳敏譯 德國租稅通則；出版日 2013-05 頁 632

之。』



(一)主觀構成要件-須行為人重大過失

在主觀上，行為人須因重大過失 (Leichtfertigkeit) 而作成構成要件之行為。重大過失為加重程度之過失 (Fahrlässigkeit)。依客觀之情況及個人之能力，有認識之義務及可能，而未注意，以致實現法律構成要件時，即有過失。行為人因不注意而不認識或未預見，以致於實現構成要件者，為「無認識之過失」(unbewußte Fahrlässigkeit)。行為人認識有實現構成要件之可能，而因不注意，誤以為不致實現構成要件者，為「有認識之過失」(bewußte Fahrlässigkeit)。所謂之「重大過失」，即介於無認識過失與有認識過失之間。行為人因特別之大意，或因特別之隨便，而有過失行為時，即有重大過失。而重大過失短漏租稅行為，與逃漏租稅罪想像競合時，依刑法處罰。惟如因有特定之原因，不追訴處罰逃漏租稅罪時，仍應依本條處罰重大過失短漏租稅行為。至於德國《租稅通則》第 379 條至第 382 條之危害租稅行為，係用以補充本條之行為。

(二)客觀構成要件

除行為人之範圍外，本條行為之客觀構成要件，與德國《租稅通則》第 370 條之逃漏租稅罪一致。本條未準用第 370 條第 2 項處罰未遂之規定。因此，必須發生構成要件之結果，始成立本條之違反秩序行為⁷²。

(三)處罰之效果

得科處五萬歐元以下罰鍰。德國重大過失所致之漏稅罰的處罰上限為伍萬歐元，相對我國動輒以應納稅額的倍數作為罰鍰數額，德國之規定不僅明確亦相當合理。

72 陳敏譯 德國租稅通則；出版日 2013-05 頁 633



二、重大過失短漏租稅之免罰規定-裁罰程序前皆得主張免罰

德國《租稅通則》第 378 條第 3 項規定，對行為人或其代表人，通知因其行為而開始刑罰程序或罰鍰程序前，行為人向稽徵機關更正或補充不正確或不完備之說明，或補行未遵行之說明者，免科處罰鍰。

本條第 3 項為類似於德國《租稅通則》第 371 條之自首規定。惟其消極要件較逃漏租稅罪之自首為寬。在稽徵機關對行為人或其代表人，通知因其行為而開始刑罰程序或罰鍰程序前，皆得為本條行為之自首。因此，在稽徵機關之公職人員到場調查租稅，調查租稅犯罪行為或調查租稅違反秩序行為時，或重大過失短漏租稅已被發現時，仍得向稽徵機關更正或補充不正確或不完備之說明，或補行未遵行之說明，而免罰。德國《租稅通則》371 條第 3 項及第 4 項，關於逃漏租稅罪之自首規定，準用之。對危害租稅之行為並無自首免罰之規定⁷³。

三、德國租稅通則第 379 條危害租稅之行為-行為罰

德國《租稅通則》第 379 條 1 項規定，因故意或重大過失而有作成與事實不符之憑證、基於對價而交付憑證供人使用、未為登載，或自行或使他人為與事實不符之登載行為，並因而可能短漏租稅或取得不當之租稅利益者屬之。德國《租稅通則》第 379 條至第 382 條所規定之危害租稅行為，為短漏租稅不法行為之前階段行為。此等行為，雖然違反秩序規定，但並不直接導致稅收之短漏。此等行為，例如製作假帳準備逃漏稅，常為短漏租稅不法行為之準備行為。惟無論如何，此等行為足以危害國家之租稅請求權，不能放任無處罰。有關之危害租稅行為，僅須對國家之稅收構成抽象之危害即可成立，不必發生實害⁷⁴。本條第 1 項規定之行為，在主觀上須有故意或重大過失，始足當之。危害租稅行為，係一般規定。對本法第 370 條、第 378 條之短漏租稅不法行為言之，具有補充性。危害租稅行

73 陳敏譯 德國租稅通則；出版日 2013-05 頁 634

74 陳敏譯 德國租稅通則；出版日 2013-05 頁 635

為，對重大過失短漏租稅行為之補充性⁷⁵。本條第 1 項至第 3 項規定之各種危害租稅行為，未因構成短漏租稅之實害，而依本法第 378 條規定處罰者，皆依本條第 4 項規定，科處五千歐元以下之罰鍰。



第二項 台灣逃漏稅捐罪之規定

稅捐處罰可區分為稅捐刑罰與稅捐秩序罰（行政罰）二種類型。其判斷標準與區別實益，於稅捐處罰上具有重要意義。租稅刑罰為行政刑罰之一種，係對於違反稅法上義務者，依稅法規定科以刑法上所定刑名之制裁⁷⁶。基於處罰法定主義，對於人民違反行政法上義務行為所予以之裁罰，其處罰之構成要件及法律效果，應由法律定之，稅捐處罰之法律規定，雖然主要散布於各稅稅法之罰則規定，惟具有租稅通則性質之《稅捐稽徵法》第 6 章第 41 條以下規定，為我國關於稅捐刑罰之主要規範。亦即，當納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，依《稅捐稽徵法》第 41 條處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣 6 萬元以下罰金之漏稅刑罰。以下僅就《稅捐稽徵法》第 41 條所定之逃漏稅捐罪為探討。

壹、租稅刑罰之構成要件

一、稅捐稽徵法第 41 條規定逃漏稅罪概述

《稅捐稽徵法》第 41 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。」該條之構成要件規定為「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」。因此，可將構成要件進一步細成主體要件為「納稅義務人」、行為要件為「詐術或其他不正

75 陳敏譯 德國租稅通則；出版日 2013-05 頁 636

76 葛克昌，《行政程序與納稅人基本權》，3 版，2012 年 4 月，頁 196

當方法」以及結果要件為「逃漏稅捐」，相當於刑法中結果犯之概念。



二、主體要件-限於納稅義務人

首先就主體要件而言，稅捐稽徵法已明文限定為納稅義務人。亦即須具有特定身分資格，始能成為本條漏稅罪之行為主體。

三、須有積極作為之行為

依實務見解，《稅捐稽徵法》第 41 條的逃漏稅捐罪為積極作為犯，不包括單純不作為的違章行為（如單純未申報）在內。最高法院 70 年台上字第 6856 號判例明示：「稅捐稽徵法第 41 條之漏稅罪，係屬作為犯，而非不作为犯，即須以詐術或其他不正當方法之作為，以逃漏稅捐，始克成立。依卷存資料，上訴人於 67 年及 68 年均未為綜合所得稅之申報，其無以不正當方法逃漏稅捐之作為，實甚顯然。依所得稅法第 79 條、第 108 條第 2 項及第 110 條第 2 項之規定，應僅受加徵怠報金及科處罰鍰之處分。」，故僅有漏報之消極行為，別無類似詐術之不正當方法，以積極行為逃漏稅捐，祇能科以行政罰之罰鍰，不能遽論以該條之罪。

（最高法院 74 年臺上字第 5479 號判例）。關於漏稅行為則有為「詐術」或「其他不正當方法」二種構成要件類型。

（一）以詐術之方法

所謂詐術，係指以偽作真或欺罔隱瞞等積極之作為，致稅捐機關陷於錯誤，而免納或少納應繳之稅款，以獲取財產上之不法利益。此之解釋上應與民事法或刑事法同。

（二）以其他不正當方法

至不正當方法則指詐術以外，其他違背稅法上義務，足以減損租稅徵收之積極行為而言。對於其他違反稅法行為，例如不開立統一發票或不依規定申報稅課等等行為，各稅法上另訂有罰鍰罰則，並責令補繳稅款為已足，如另無逃漏稅捐

之積極行為，不可納歸刑罰之範疇，此種單純不作為在法律上之評價，不能認與該法第 41 條詐術漏稅之違法特性同視。依該罪構成要件，必須作為方足以表現其違法之惡性，消極的不作為，縱有侵害稅捐稽徵之法益，亦難謂與作為之情形等價，故不能以該罪相繩。」（最高法院 73 年度第 4 次刑事庭會議決議參照）。

四、結果要件-漏稅之結果

《稅捐稽徵法》第 41 條所規定之逃漏稅捐罪，依其文義解釋及該條無處罰未遂犯規定之情形以觀，應認係結果犯，必納稅義務人以詐術或其他不正當之方法為逃漏稅捐之手段，並因而造成逃漏稅捐之結果，始成立該罪。故關於結果要件，則須以短漏稅捐結果之發生，作為漏稅罰之成立要件；由此，也表示漏稅罰應為結果犯，而非危險犯⁷⁷。故就納稅義務人違反自動報繳義務，並不即處以漏稅罪。

第三項 台灣租稅行政罰之規定

壹、概說-司法釋憲實務區分漏稅罰與行為罰

稅捐秩序罰屬於行政罰，其種類依據《行政罰法》第 1 條之規定，主要為「罰鍰」、「沒入」或「其他種類行政罰」等三種類型。所謂罰鍰，係指行政機關在法律授權範圍內，依立法目的，針對行政不法行為所作具有經濟性之金錢制裁。而罰鍰之性質如同刑法之罰金，均是使行為人受有財產上之不利益，作為制裁手段。由於其具有壓制、預防及剝奪所得之功能，不但是行政罰中最主要之處罰手段，在稅捐處罰中，罰鍰也是居於各種處罰種類最重要之地位⁷⁸。而租稅秩序罰之罰鍰在我國司法釋憲實務上又有行為罰與漏稅罰之區分。

77 黃俊杰，〈稅捐之逃漏（上）〉，《稅務旬刊》，2021 期，2007 年 11 月，頁 39

78 洪家殷，〈租稅法中裁罰金額及倍數之探討—以稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表為中心〉，《臺北大學法學論叢》，78 期，2011 年 6 月，頁 7

關於漏稅罰與行為罰之區分與意涵，依司法院釋字第 337、339 及 356 號等解釋理由書所指為，漏稅罰是因納稅義務人違反稅法逃漏稅捐而予處罰者；行為罰則是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。學理上進一步闡述認為，對於納稅義務人違反為掌握稅課稅事實關係所賦予之稅法上協力義務（如稅籍登記、設置帳冊等），所課予之制裁，而此種處罰不以漏稅結果之發生為要件，故歸類為行為罰。而對於納稅義務人因故意過失違反稅法上誠實申報繳納稅款義務，或違背義務使稽徵機關不知課稅重要事實，導致應納稅額短漏之處罰，即為漏稅罰；且其係以漏稅額之一定倍數為處罰額度，故須以漏稅結果為要件⁷⁹。

司法院釋字第 503 號即認為：『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。』，司法院釋字並認為，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。

因稅捐協力義務係源自納稅義務人因負擔稅捐納稅義務而來之附隨義務，使稅捐機關能有效掌握課稅事實，達成公平合法課稅之目的⁸⁰。進而，學理對於違反「稅捐協力義務」或「稅捐法上之行為義務」之處罰，稱為「行為罰」；至於違反「稅捐誠實繳納義務」之處罰，即為「漏稅罰」。

但關於稅捐行政罰之部分（特別是漏稅罰之部分），稅捐稽徵法卻沒有進一步為統一性或總則性之規定。進而，稅捐稽徵法所規定之稅捐處罰，針對納稅義務人逃漏稅之制裁，僅有漏稅「罪」而沒有漏稅「(行政)罰」之規定。因欠缺統一之漏稅罰規定，致使逃漏稅之具體要件須回歸個別稅法規定，造成對於漏稅

79 陳清秀，稅法總論，2014 年 9 月，8 版，頁 618

80 葛克昌，《稅法基本問題—財政憲法篇》，2 版，2005 年 9 月，頁 317。

罰處罰構成要件在解釋適用上之不一致外，各別稅法規定中，仍存在各種對於違反協力義務之處罰規範，而可能在適用上發生競合之爭議。學者目前對於何以歸類為「漏稅罰」的見解多係，在租稅罰規範中凡出現，稅捐機關對於違反義務行為人按「所漏稅額」或「應納稅額」處以一定倍數罰鍰的字眼者，即歸類為「漏稅罰」⁸¹，然此之立法不足，在實務的運作上就產生很大的爭議，如在效果上是漏稅罰的效果，但在構成要件的規范文義上卻類似行為罰。

貳、租稅行為罰

一、行為罰之概念

由於無義務即無所謂違反義務之責任，因此，**稅捐處罰應是以一定稅法上義務之違反為前提**。租稅行為罰所欲督促納稅義務人所履行之稅法上義務，一般稱之為「稅法上協力義務」⁸²。因稅捐稽徵行政關係而生者，稱之為「稅捐法上行為義務」。即係指基於配合稅捐機關在稅捐稽徵關係中，對於課稅事實之證明及稽徵上的需要，於稅捐法上規定納稅人有關登記稅籍、設置帳冊、取得及給予憑證、稅捐申報、提示帳簿文據以及備詢等行為義務。此為稅法為掌握納稅義務人，並確實查明課稅事實關係，所課予稅捐義務人一系列的協力義務，在納稅義務人違反此類行為義務的情形，稅法多規定應科處罰鍰，**由於此種處罰，通常並不以發生納稅義務人短漏稅款之結果為要件，因此被歸類為「行為罰」**⁸³。

司法院釋字第 327 號解釋認為行為罰之科處，係督促納稅義務人善盡其應盡之稅法上作為及不作為義務，俾稽徵機關得以掌握稅源資料，以維護租稅公平與確保國家租稅債權。故若人民違反稅法上之作為或不作為義務，而稅法上明文有

81 參閱柯格鐘，〈論漏稅罰-德國與台灣稅捐法律規範之比較〉，收錄於最高行政法院及東吳大學法律學系公法研究中心主辦第九屆公法研討會，2012 年 5 月。

82 稅法上之協力義務計有（一）稅籍登記義務（二）記帳及維持帳簿義務（三）取得與維持憑證義務（四）申報義務（五）說明提示被詢義務。參閱葛克昌，〈行為罰與金錢給付罰不併罰原則-評釋字第 503 號解釋〉，月旦法學，第 67 期，第 171 頁，2000 年 12 月。

83 陳清秀，稅法總論，2014 年 9 月，8 版，頁 626

處罰規定者，且該作為或不作為義務係為促進稽徵機關得以正確核課稅捐者，該違反之行為即初步在客觀上構成行為罰。司法院釋字第 503 號解釋認為：「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。」⁸⁴進而，如果對於納稅義務人單純違反行為義務，卻處以漏稅罰者，司法實務上係認定該處罰規定逾越處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨。

二、租稅行為罰

按釋字第 337 號解釋理由書「行為罰與漏稅罰，其處罰之目的不同，處罰要件亦異，前者係以有此行為即應處罰，與後者係已有漏稅事實為要件者，非必為一事。」認為租稅行為罰以違反稅法上規定之作為或不作為義務為要件，而漏稅罰則須以具備漏稅之事實與結果為要件。

由於稅捐處罰分為行為罰與漏稅罰，行為罰屬於「行為犯」(或危險犯)，行為人只要單純地實現構成要件所描述之行為，無待任何結果之發生即足以構成。因此，就行為罰而言，若要有違反稅法所規定之行為義務(協力義務)，包括作為與不作為，皆可構成違反義務之行為，而受到處罰。故在行為罰中，只處罰既遂，應無未遂犯之存在⁸⁴。

參、租稅漏稅罰

一、漏稅罰之基本概念

按漏稅罰者，係稅法上負公法金錢給付義務者(稅捐債務人)，以違反真實義務手段(違反充分揭露原則)，致稽徵機關對重要前提事實有所不知，而短漏

84 例如稅捐稽徵法第 45 條第 1 項對於依規定應設置帳簿而不設置之行為，處以新臺幣 3000 元以上 7500 元以下之罰鍰。是以，只要經查獲有未設置帳簿之不作為情事，即屬既遂，並應受處罰。

稅捐違反量能平等負擔，破壞市場經濟之公平競爭法則⁸⁵。

在我國的稅捐實務上，除了「行為罰」規範體系外，仍存在著一套與行為罰之概念不同，但具相互作用的制裁規範體系，亦即學說所稱之「漏稅罰」，並將其理解為一種行為人違反義務，若出現短漏稅捐結果時的處罰態樣。最早出現關於「漏稅罰」的大法官解釋，乃民國 83 年 2 月 4 日公布之司法院釋字第 337 號解釋。在該號解釋理由書中提及「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 51 條第 1 項本文規定……依其意旨，乃係對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 44 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」，首將行為罰與漏稅罰之概念分立，司法院大法官在釋憲實務上從釋字第 337 號解釋以降承襲了這套「行為罰」與「漏稅罰」分立的稅捐裁罰體系，亦將其彼此間具有行為與結果的關聯性指出。釋字第 503 號亦認，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。』。其後後續作成之釋字第 641 號、697 號解釋均未曾再加以質疑。

故漏稅罰仍係以有「違反義務」之行為為前提，並以此一「違反義務」行為發生漏稅事實為處罰要件，由於漏稅為結果事實，故而，漏稅罰規範之適用，必須存在「違反義務之行為」與因行為而產生的「漏稅結果事實」，作為適用要件。簡言之，指納稅義務人未依稅法之規定繳納其負擔之稅款，或未盡其應盡之行為義務，使稅捐稽徵機關不知有關課稅之重要事實，致影響國家租稅債權請求權之行使，並發生減少核定應納稅額致發生短漏稅捐之結果。

85 葛克昌 稅捐申報與納稅人權利 月旦法學教室 第 90 期 頁 82



二、漏稅罰之處罰規定

由於我國稅捐秩序罰並無統一之總則性漏稅罰規定，而按釋字第 356 號解釋，租稅漏稅罰之處罰係為防杜納稅義務人逃漏稅捐，故應以有漏稅事實及結果為要件，並以此做為與行為罰之區分。而所謂「漏稅事實及結果」或「逃漏稅捐」要件之構成，應以納稅義務人客觀上違反租稅之繳納義務為要件。即納稅義務人之個別課稅事實符合稅捐法定構成要件，而成立稅捐債務後，即負有繳納之義務，而納稅義務人未履行該稅捐繳納義務，並致國家租稅債權之確保或實現產生困難者，即構成所謂「逃漏稅捐」結果⁸⁶。對於稅捐處罰中漏稅罰之構成要件，論理上應以義務人有誠實義務之違反並應以《納稅者權利保護法》第 7 條 8 項之規定為定義並作為討論對象。

三、納稅人權益保護法第 7 條第 8 項之規定

按《納稅者權利保護法》第 7 條 8 項之規定：『第三項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。』之規定為定義。特別是《納稅者權利保護法》第 7 條 8 項之規定，應為漏稅罰之最清楚之明文定義，因其明文規定就租稅規避之行為雖不予處罰，但若納稅義務人對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，仍須為處罰。其立法說明為：『稅捐規避的行為，性質上屬於鑽法律漏洞之脫法行為，其本身並非違背稅法上誠實義務之逃漏稅行為，依處罰法定原則，只得調整補稅，不應視同為逃漏稅違章行為，加以科處漏稅罰鍰，以免納稅義務人單因法律見解與稽徵機關不同，即受科處重罰..』，其中致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者之文字敘述，可認定為結果犯之規定，亦即，此一規定應可認為是稅法上就漏稅罰所為之一般定義規定。亦即若欲對納稅義務人處以漏稅罰須

86 參閱葛克昌，〈金錢給付及其協力義務之不履行與制裁〉，行政法爭議問題研究（下），五南，頁 1105，2000 年 11 月。

符合處罰之要件。



第四節 自動報繳稅制下漏稅罰之處罰要件與適用

第一項 漏稅罰之處罰構成要件

壹、義務人有誠實義務之違反

一、納稅者權利保護法第7條第8項立法前之實務見解

最高行政法院 96 年判字第 1052 號行政判決關於裁罰部分即認：在自動報繳稅制下，有時候「稅捐規避」與「稅捐逃漏」並不容易區分。因為納稅義務人本無義務申報其取得之「免稅所得」，如果一筆所得之法律屬性徵納雙方認知不同，而納稅義務人事前未予申報，等到事後查核時，則此等有爭議而未申報之「所得」到底是「隱藏事實」，還是「運用法律技術之單純規避」即會混淆不明。故未申報是否即為隱匿事實之義務違反實有進一步探究之必要。而最高行政法院 98 年度判字第 443 號判決亦認漏稅違章之處罰是以納稅義務人違反誠實義務為前提，而在自動報繳之稅制下，有關納稅義務人是否違反誠實義務，則是視其在報繳之時點有無充份揭露「取得所得」一事，若其揭露其事，只是因為在該稅捐客體之法律屬性有爭議（例如自認該所得為免稅所得），而未予繳納所對應之稅款，即難以漏稅行為視之。最高行政法院 102 年度判字第 674 號、102 年度判字第 674 號判決亦同此見解。

然而到底那些與所得有關之事項，人民有誠實申報之義務（即人民報繳所得稅時，那些事項應主動積極呈報？台北高等行政法院 99 年度訴字第 543 號認為，如免稅所得應否主動告知稅捐機關。由於現行實證法沒有明文，迫使法院只能本諸日常經驗法則，個案式地認定誠實義務的範圍。首先即要考量「納稅義務人對

稅捐規避之違法性認識(即認識到所從事之規避行為違反法規範之期待)」,認識越強烈者,越有必要在申報時主動告知稅捐機關。

故就上開實務見解歸納言之,義務人是否有違反誠實義務,在納保法施行前至少要考量義務人有無充份揭露「取得所得」一是與違法性認識之強弱為判斷。

二、納稅者權利保護法第 7 條第 8 項立法後之理解

基於處罰法定原則,關於漏稅罰之要件已有明定,而該條所定之要件,實皆屬誠實義務具體化之明文規定,故判斷義務人有否誠實義務之違反應以該條所定之要件為審查。

(一)行為要件-因不誠實行為致使機關無法知悉稅捐之重要事實

比較《稅捐稽徵法》41 條漏稅罪與《納稅者權利保護法》第 7 條第 8 項之構成要件規定,後者在處罰類型上多了納稅義務人對重要事項隱匿此一類型,此係由於我國司法實務對《稅捐稽徵法》41 條所定之漏稅罪不處罰消極之不作為(即不處罰不作為犯),故無法將『申報義務違反』之不作為類型歸由《稅捐稽徵法》41 條漏稅罪來處理。且實務見解,逃漏稅捐罪為積極作為犯,不包括單純不作為的違章行為在內。最高法院 70 年臺上字第 6856 號判例即認:「稅捐稽徵法第 41 條之漏稅罪,係屬作為犯,而非不作為犯,即須以詐術或其他不正當方法之作為,以逃漏稅捐,始克成立。」,所以如納稅義務人在課稅年度均未為綜合所得稅之申報,其無以不正當方法逃漏稅捐之作為,實甚顯然。又僅有漏報之消極行為,別無類似詐術之不正當方法,以積極行為逃漏稅捐,祇能科以行政罰之罰鍰,不能遽論以該條之罪。(最高法院 74 年臺上字第 5497 號判例)。故就漏稅之行政處罰在《納稅者權利保護法》第 7 條第 8 項增列,納稅者於申報或調查時,對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料,致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者予以處罰,用以作為納稅義務人消極不作為時處罰之依據,故就漏稅處罰之行為態樣應至少區分消極不作為與積極作為兩種態樣,而就消極不作為

須要求納稅義務人對重要事項隱匿為要件，以下分述之。



(二)消極不作為-納稅義務人對重要事項隱匿

1. 對重要事實為隱匿

所謂納稅義務人對重要事項隱匿，即指行為人因違反義務，致使稅捐機關無法知悉關於稅捐之重要事實，因而短漏稅捐者。由於納稅義務人對於稅捐申報負擔誠實義務之範圍，僅涉及「事實」部分。納稅義務人並無義務必須將稽徵機關之法律見解，當成正確的見解來處理⁸⁷。此也說明為何脫法避稅之行為原則上不罰之原因。

且納稅義務人所隱匿者須是針對稅捐重要事實（steuerlich erhebliche Tatsachen）而言。亦即行為人所提出之事實，須是涉及相關課稅構成要件之滿足，或是因此影響（國家）稅捐請求權或稅捐利益之理由與數額，亦或是該事實能使稅捐機關對於稅捐請求權發生影響（作用）⁸⁸。例如營業稅義務之發生，主要是以交易之實現（如貨物之交付）為主，而與價金是否給付無關。如行為人於營業稅申報時，雖誠實申報系爭貨物交付之事實，但卻謊報價金尚未收付。縱使稅捐機關因該價金未給付之錯誤陳述，而未核定營業稅，造成稅捐短漏，但由於價金給付與否之事實，對於國家營業稅債權之發生，並無直接關聯，自非稅捐「重要」事實，故不成立漏稅行為⁸⁹。簡而言之，若納稅義務人已使稅捐機關知悉稅捐重要事實，即不應對納稅義務人處以漏稅罰，因即無產生漏稅之危險可言。

而本件課稅之重要事實，應為有證券交易之發生，因本件國家對納稅義務人之租稅請求權之產生，係始源於納稅義務人有證券交易之發生，而後方有所得稅之課徵問題。若納稅義務人就證券交易此一重要事實為隱匿，當符合上開漏稅罰

87 陳清秀，稅法總論，2014年9月，8版，頁497

88 Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 Rn. 130. 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁121

89 Reiß, wistra 1987, S. 162. 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁121

規定中對重要事項隱匿之構成要件，惟納稅義務人若就此一重要事實已透過證券交易稅申報之方式使稅捐機關知悉，稅捐機關當可透過此一重要事實直接導出對納稅義務人有證券交易所得之租稅請求權。故在納稅義務人已告知稽徵機關有證券交易之事實時，稅捐機關幾乎不可能對所得稅有可能產生短漏之結果或危險。稽徵機關有可能產生短漏結果之危險僅存在於，納稅義務人故意虛偽低報所得及高報成本之情形。此即屬下述納稅義務人有虛偽不實陳述或提供不正確資料之問題。

2. 致使稅捐機關無法知悉關於稅捐之重要事實

最高行政法院 98 年判字第 1468 號行政判決認為：『漏稅違章之處罰是以納稅義務人違反誠實義務為前提，而在自動報繳之稅制下，有關納稅義務人是否違反誠實義務，則是視其在報繳之時點有無充份揭露「取得所得」一事，若其揭露其事，只是因為在該稅捐客體之法律屬性有爭議（例如自認該所得為免稅所得），而未予繳納所對應之稅款，即難以漏稅行為視之。』

故，而稅捐法上誠實義務之具體內容，立法者固然有形成空間，但若立法者沒有明確之規範，則誠實義務之內容就應僅限制在「客觀事實之揭露」，而不及於「對客觀事實之稅捐法定性」。事實上對所得稅報繳過程中納稅義務人應盡之誠實義務內容，稅捐主管機關始終未預為立法通案規範，豈能在發生個案爭議時，再任意課予人民「為法律定性」之作為義務（最高行政法院 101 年判字第 116 號行政判決參照）。

（三）積極作為-虛偽不實陳述或提供不正確資料

所謂虛偽不實陳述按照一般文義上之理解，應指納稅義務人明知其所陳述內容為不真實，而故意所為之陳述。而所謂提供不正確資料，應係指故意提供明知為不真實之資料予稽徵機關。

而在具體適用上，不論虛偽不實陳述或提供不正確資料之行為類型，應可參照《稅捐稽徵法》第 41 條漏稅罪中關於「詐術」或「其他不正當方法」二種構

成要件類型。所謂詐術，係指以偽作真或欺罔隱瞞等積極之作為，致稅捐機關陷於錯誤，而免納或少納應繳之稅款，以獲取財產上之不法利益；至不正當方法則指詐術以外，其他違背稅法上義務，足以減損租稅徵收之積極行為而言。簡言之，漏稅行政罰之具體處罰行為類型應指納稅義務人有積極不誠實之行為，而該行為導致稽徵機關對課稅重要事實有所誤認。

貳、結果要件-因納稅義務人之不誠實致使稽徵機關短漏核定稅捐

如上所述，納稅義務人消極未申報之不作為，雖屬違反作為義務，或可構成行為罰，但欲處以漏稅罰仍須以產生漏稅結果為要件，故如何認定有否產生漏稅之結果即成為探討焦點。因若認納稅義務人申報期限過後未為申報，即屬有漏稅結果之產生，在我國區分行為罰與漏稅罰之前提下，不啻將屆期末申報行為直接視為漏稅罰處理。

一、義務人有作為義務之違反

稅捐處罰應是以一定稅法上義務之違反為前提，故首須釐清者為，稅法上是否就納稅義務人之作為義務已有所規定？次則探討納稅義務人是否有違反稅法上之義務？另外，於此必須再次強調，由於大法官釋憲實務就租稅行政罰之類型區分有行為罰及漏稅罰，故納稅義務人縱有作為義務之違反也不必然屬漏稅罰構成要件該當。以下先以稅法上就本件納稅義務人之作為義務為內容分述之。

(一)綜合所得稅之申報與協力義務

1. 因納稅義務人為最接近課稅事實之人，而有誠實申報協力義務

納稅義務人為最接近課稅事實之人，國家或地方自治團體為掌握稅源、徵收稅捐，除稽徵機關掌握有稅籍底冊得據以發單徵收之底冊稅外（如地價稅或房屋稅），乃課予稅捐債務人負擔申報稅捐之義務，藉以協助稅捐稽徵機關掌握及瞭解課稅事實，進而實現租稅債權。申報租稅之行為，係具有法效意思之表意行為，

為一法律行為，且申報義務為所有協力義務之核心，故誠實申報為納稅義務人依法令履行其申報協力義務最基本之要求，一旦納稅義務人依法令規定完成了申報行為，其效力不僅對於納稅義務人本身具有某種程度之拘束力，相對於稽徵機關亦發生某種程序法上的拘束力。故，稅法上稅捐申報義務，屬於納稅義務人管理領域內之協力義務，有關申報義務人則由各個稅法規定之。

2. 申報協力義務亦須符合租稅法定主義與租稅公平原則為之

司法院釋字第 537 號解釋亦明確指出，『租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。』，解釋理由書並說明，『因此，依憲法第 19 條『人民有依法律納稅之義務』規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。』，即肯認稅捐申報義務之合憲性。故由釋字第 537 號解釋內容即可得知，稅捐申報義務係與憲法價值秩序有關，最主要者為「稅捐法定主義」與「租稅公平原則」⁹⁰。換言之，申報義務亦須符合租稅法定主義與租稅公平原則為之。

(二)綜合所得稅之申報規定

而就綜合所得稅所規定之申報義務，主要規定於《所得稅法》第 71 條與《所得基本稅額條例》之規定，以下分述之。

1. 申報期間

(1)所得稅法第 71 條

按《所得稅法》第 71 條規定：『納稅義務人應於每年五月一日起至五月三十一日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總

90 參黃俊杰，稅捐申報之憲法基礎，稅務旬刊，第 1923 期，2005 年 2 月 28 日，頁 27-28。

額或營利事業收入總額之項目及數額..』



(2) 所得基本稅額條例

按《所得基本稅額條例》第 2 條規定：『所得基本稅額之計算、申報、繳納及核定，依本條例之規定；本條例未規定者，依所得稅法及其他法律有關租稅減免之規定。』，故依本條準用《所得稅法》第 71 條之規定，就所得基本稅額之申報，納稅義務人亦應於每年五月一日起至五月三十一日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額。

2. 與本件有關須申報之範圍與內容

所得之性質為證券交易所所得，而按《所得基本稅額條例》第 3 條第 10 項：『營利事業或個人符合依第十二條第一項及第十二條之一第一項規定計算之基本所得額合計在新臺幣六百萬元以下之個人，應依本條例規定繳納所得稅；而《所得基本稅額條例》第 12 條第 1 項 3 款，於民國 101 年刪除前原規定就『未在證券交易所上市或未在證券商營業處所買賣之公司所發行或私募之股票、新股權利證書、股款繳納憑證及表明其權利之證書。』等有價證券之交易亦需申報所得。而就未上市公司股票交易所所得亦須申報之作為義務業於民國 101 年 08 月 08 日刪除，且《所得基本稅額條例》第 18 條第 2 項明定本條例修正條文，自中華民國 102 年度施行。

故，照上開規定，若納稅義務人就未上市公司股票為買賣交易而有超過 600 萬以上之所得時，亦須於每年五月一日起至五月三十一日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額。

(三) 稅捐申報的法律性質

稅捐申報是指稅捐義務人依稅法的規定，將稅捐申報書提出於稅捐稽徵機關的公法上程序上行爲而言。稅捐申報僅得以有關稅捐問題爲內容（過分禁止），通常以課稅標準（稅基）以及應納稅額的申報爲內容。稅捐申報行爲一般認爲是

私人在公法關係中所為發生具體決定應納稅額的公法上法律效果之行爲，亦即爲私人之公法行爲。

司法院釋字第 317 號解釋理由書謂：「此項扣繳或申報義務，乃法律規定之作爲義務，其目的在使國家得以確實掌握課稅資料，爲增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸」。且就申報內容而言，填寫稅捐申報書應以最大的認知並如實記載。不過，於此應特別說明此種誠實申報義務，僅針對事實部分，而不是針對法律見解或意思表示。法律見解不涉及真實與否，而涉及正確或錯誤、妥當與否。因此，依其情形，納稅義務人或其稅務代理人得採取與稽徵機關或法院判決不同之法律見解，且稽徵機關不得據此因而認定納稅義務人有誠實義務之違反。

(四) 屆期未履行申報義務之法律規定與效果

1. 納稅義務人為法人時

(1) 申報期限屆滿前 15 日，稽徵機關應於填具催報書提示延遲申報之責任

按「稽徵機關應隨時協助及催促納稅義務人依限辦理結算申報，並於結算申報限期屆滿前 15 日填具催報書提示延遲申報之責任」《所得稅法》第 78 條有明文。

(2) 申報期限屆滿後，稽徵機關應填具滯報通知書，送達納稅義務人。

按《所得稅法》第 79 條 1 項規定，納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起十五日內補辦結算申報；其屆期仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。

(3) 處以滯報金與怠報金

再按《所得稅法》第 108 條規定，納稅義務人違反第 71 條規定，未依限辦理結算申報，而已依第 79 條第 1 項規定補辦結算申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之十滯報金；其屬獨資、合夥組織之營利事業應按稽徵機關調查核定應納稅額之半數另徵百分之十滯報金。但最高不得超過三萬元，最低不得少於一千五百元。

納稅義務人逾第 79 條第 1 項規定之補報期限，仍未辦理結算申報，經稽徵機關依查得資料或同業利潤標準核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之二十怠報金；其屬獨資、合夥組織之營利事業應按稽徵機關調查核定之應納稅額之半數另徵百分之二十怠報金。但最高不得超過九萬元，最低不得少於四千五百元。

(4)處以漏稅罰

按《所得稅法》第 110 條第 1 項規定，納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額二倍以下之罰鍰。第 2 項則規定，納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報，而經稽徵機關調查，發現有依本法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處三倍以下之罰鍰。

2. 納稅義務人為自然人

(1)申報期限屆滿前 15 日，稽徵機關應於填具催報書提示延遲申報之責任

按《所得稅法》第 78 條規定，稽徵機關應隨時協助及催促納稅義務人依限辦理結算申報，並於結算申報限期屆滿前十五日填具催報書提示延遲申報之責任。故如遇有納稅義務人居期未申報，則稽徵機關應於屆滿前 15 日填具催報書提示延遲申報之責任。

(2)申報期限屆滿後，稽徵機關是否應填具滯報通知書，送達納稅義務人？

按所得稅法 79 條 2 項前段規定，綜合所得稅納稅義務人及小規模營利事業，不適用前項催報之規定；故若納稅義務人為個人時，稽徵機關無須填具報通知書，送達納稅義務人。



(3)稽徵機關應仍有通知義務

稽徵機關雖得依《所得稅法》79 條 2 項前段規定，而得免除填具滯報通知書，送達納稅義務人之義務，惟《所得稅法》79 條 2 項後段規定，其屆期未申報者，稽徵機關應即依查得之資料核定其所得額及應納稅額，通知依限繳納；嗣後如經稽徵機關調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理之規定可知，該項規定雖認稽徵機關對未申報之納稅義務人無須先為催報，但稽徵機關應即依查得之資料核定其所得額及應納稅額，通知依限繳納，即稽徵機關仍有通知納稅義務人繳納之義務。

(4)所得稅法第 110 條

《所得稅法》第 110 條 1 項規定，納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額二倍以下之罰鍰。

《所得稅法》第 110 條 2 項規定，納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報，而經稽徵機關調查，發現有依本法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處三倍以下之罰鍰。

(5)所得稅額基本條例第 15 條

《所得稅額基本條例》第 15 條 1 項規定，營利事業或個人已依本條例規定計算及申報基本所得額，有漏報或短報致短漏稅額之情事者，處以所漏稅額二倍以下之罰鍰。

《所得稅額基本條例》第 15 條 2 項規定，營利事業或個人未依本條例規定



計算及申報基本所得額，經稽徵機關調查，發現有依本條例規定應課稅之所得額者，除依規定核定補徵應納稅額外，應按補徵稅額，處三倍以下之罰鍰。

(五)個人屆期末申報之義務違反與漏稅罰之關係？

1. 稽徵機關怠為先行為義務屬違背法定稽徵程序

若稽徵機關怠為催報或通知之效果為何？本文以為，按「行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴」，《行政程序法》第8條定有明文。最高行政法院52年判字第272號判例認亦認：『稽徵機關應依所得稅法第七十八條第一項規定填送核定稅額通知書，而乃填發繳款書，使納稅義務人不能明瞭各計算項目之核定數額是否有誤，即屬稽徵機關先已違背法定稽徵程序』，故若稽徵機關未履行上開義務，屬違背法定稽徵程序，自不能逕自以納稅義務人屆期末申報為由，而課以漏稅罰。

依《所得稅法》規定，稽徵機關本應於申報期限屆滿前，隨時協助及催促納稅義務人依限辦理結算申報，納稅義務人逾期未申報、繳納個人綜合所得稅時，稽徵機關應即填具滯報通知書，命其限期補辦結算申報，屆期仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納。準此，主管稽徵機關於納稅義務人逾期未申報繳納個人綜合所得稅後，即應依規定儘速辦理稽核，如經發現有申報錯誤或顯不正常之情形者，應即依規定處理（台中高等行政法院103年訴字第194號行政判決）。

2. 屆期末申報須經一定之程序後方得處以漏稅罰

(1)並非有申報義務違反即能課以漏稅之處罰

首先應予以確定者為應為，並非有申報義務違反即課以漏稅之處罰，例如在租稅規避的情況下，納稅義務人就某一科目因與稽徵機關認知不同而未為申報，其效果僅為調整補稅不罰，其理由因納稅義務人並未違反誠實義務。故申報義務

違反並非漏稅罰之行為要件，漏稅罰所欲加以規範之行為要件為違反誠實申報之行為。且漏稅罰亦要求有結果要件，即須以短漏稅捐結果之發生，作為漏稅罰之成立要件；由此，也表示漏稅罰應為結果犯，而非危險犯⁹¹。就納稅義務人違反自動報繳義務，並不即課以漏稅罰，至多為行為罰，其是否構成漏稅罰仍須視其是否符合漏稅處罰之構成要件。


(2) 稽徵機關須先通知納稅義務人依限繳納

按《所得稅法》第 79 條 2 項規定，綜合所得稅納稅義務人及小規模營利事業，不適用前項催報之規定；其屆期未申報者，稽徵機關應即依查得之資料核定其所得額及應納稅額，通知依限繳納；嗣後如經稽徵機關調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。若納稅義務人未為申報，根據上開規定，稽徵機關雖依據上開條文第 2 項之規定無催報之義務。惟依該條後段之規定稽徵機關仍須依查得之資料核定應納稅額並通知納稅義務人限期繳納。嗣後如經稽徵機關調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理，即稽徵機關須先通知納稅義務人限期繳納後方得處以漏稅罰。

(3) 屆期未申報，應先以滯報或怠報處之

按《所得稅法》71 條 3 項規定，中華民國境內居住之個人全年綜合所得總額不超過當年度規定之免稅額及標準扣除額之合計數者，得免辦理結算申報。但申請退還扣繳稅款及可扣抵稅額者，仍應辦理結算申報。又按所得稅法施行細則第 58 條規定，依本法第 71 條第 3 項規定，個人綜合所得總額是否不超過當年度規定之免稅額及標準扣除額之合計數，稽徵機關應依查得資料核計之。經核計其綜合所得總額超過該合計數，如納稅義務人未依法辦理結算申報者，稽徵機關應依本法第 79 條規定辦理。未按所得稅法第 79 條 1 項規定：『納稅義務人未依規

91 黃俊杰，〈稅捐之逃漏（上）〉，《稅務旬刊》，2021 期，2007 年 11 月，頁 39



定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起十五日內補辦結算申報；其屆期仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。其屬獨資、合夥組織之營利事業者，稽徵機關應核定其所得額及依第 71 條第 2 項規定計算應納之結算稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書送達納稅義務人依限繳納；並將其營利事業所得額減除應納稅額半數後之餘額，歸併獨資資本主或合夥組織合夥人之營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。』第 2 項復規定：『綜合所得稅納稅義務人及小規模營利事業，不適用前項催報之規定；其屆期未申報者，稽徵機關應即依查得之資料核定其所得額及應納稅額，通知依限繳納；嗣後如經稽徵機關調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。所得稅法施行細則第 102 條 1 項規定，納稅義務人違反本法第 71 條規定，未依限辦理結算申報，但在稽徵機關填發之滯報通知書送達前自行申報者，仍應依本法第 108 條第 1 項規定加徵滯報金；其逾滯報通知書通知補報期限，而在稽徵機關送達核定所得額及應納稅額通知書前自行申報者，仍應依本法第 108 條第 2 項規定加徵怠報金。2 項營利事業違反本法第 102 條之 2 規定，未依限辦理未分配盈餘申報，但在稽徵機關填發之滯報通知書送達前自行申報者，仍應依本法第 108 條之 1 第 1 項規定加徵滯報金；其逾滯報通知書通知補報期限，而在稽徵機關送達核定未分配盈餘及應加徵之稅額通知書前自行申報者，仍應依本法第 108 條之 1 第 2 項規定加徵怠報金。

歸納之，若納稅義務人為法人而違反自動報繳義務，依該條第 1 項及第 2 項規定，並不即課以漏稅罰，而必須等到逾越滯納期間或通知依限繳納仍未繳納時，始依《所得稅法》第 110 條規定課以漏稅罰：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額二倍以下之罰鍰（第一項）。納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報，而經稽徵機關調查，發現有依本法規定課稅之所得額者，

除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處三倍以下之罰鍰（第二項）。」
其中第 2 項所定「納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報」，
指「納稅義務人逾第 79 條第二項規定之補報期限，仍未辦理結算申報」的情形。
而非指「納稅義務人違反第 71 條規定，未依限辦理結算申報，而已依第 79 九條
第 1 項規定補辦結算申報」的情形。要之，在所得稅之稽徵，依上開規定，並非
納稅義務人一有違反自動報繳義務，即對其課以漏稅罰，而有給予第 79 條第 2
項規定之通知限期補報的寬限，參照釋字 713 黃茂榮協同意見書亦同此一見解。

(4)所得基本稅額條例未規定者準用所得稅法規定

而所得基本稅額條例雖未就納稅義務人未辦理結算申報有如所得稅法第 79
條之規定，但《所得基本稅額條例》第 2 條規定：『所得基本稅額之計算、申報、
繳納及核定，依本條例之規定；本條例未規定者，依所得稅法及其他法律有關租
稅減免之規定。』，故依據本條準用所得稅法第 79 條之規定 2 項後段之結果，就
納稅義務人未辦理結算申報時，稽徵機關應有義務先通知納稅義務人依限繳納而
納稅義務人未繳納時，納稅義務人方有產生漏稅之結果。如此解釋方符合所得稅
法 110 條為漏稅罰之規定。

最高行政法院 56 年判字第 211 號判例亦認，『依所得稅法施行細則第 58 條
規定，個人綜合所得總額是否超過免稅額，應由稽徵機關依查得資料核計，經核
計其所得總額超過免稅額者，如納稅義務人未依法辦理結算申報，稽徵機關即應
依所得稅法第 79 條之規定辦理，而所得稅法第 79 條規定之情形，則有兩種，綜
合所得稅之納稅義務人如為同法第 77 條應適用綜甲申報書之個人，稽徵機關應
先踐行同法第 79 條第 1 項及第 3 項規定之催報程序，納稅義務人仍不依同條第
4 項填具結算申報書表時，稽徵機關始得依同條第 5 項規定，填具核定稅額通知
書連同繳款書送達納稅義務人依限繳納，納稅義務人不得提出異議。至於納稅義

務人如為同法第 77 條應適用綜乙申報書⁹²之個人時，則依同法第 79 條第 6 項規定，其有逾限未申報者，稽徵機關應即依查得資料，核定其所得額及應納稅額，納稅義務人亦不得提出異議。本件係納稅義務人未辦理結算申報而非稽徵機關依據結算申報進行調查之案件，自應適用所得稅法第 79 條之規定，而無適用同法第 83 條之餘地，原課稅處分不依同法第 79 條之規定辦理而竟適用同法第 83 條規定，依查得資料核定原告之所得額，根本即非適法..』。故個人縱有綜合所得稅之申報義務違反，也不應直接處以漏稅罰，而在現行法下之解釋，至少應先通知納稅義務人為繳納，納稅義務人未為繳納者方得考量是否處以漏稅罰。

第二項 漏稅罰之違法性

《行政罰法》對於具有阻卻違法事由之違反秩序行為，並不予以處罰。例如第 11 條規定：「依法令之行為，不予處罰。依所屬上級公務員職務命令之行為，不予處罰。但明知職務命令違法，而未依法定程序向該上級公務員陳述意見者，不在此限。」上述不予處罰、減輕或免除規定，在稅法上並無特別排除規定，自應一體適用。

若借用刑法之概念，在違法性要素中，又得區分為形式上違法性及實質上違法性之概念，其中構成要件規定本身，僅屬一般抽象違法性之類型推定（即構成要件該當性為違法性的表徵），至其行為之實質違法性（包括社會相當性與處罰必要性），則待個案另作認定。實質違法性之具備與否，在違法性之判斷上，恰可補形式違法性之不足，兩者相輔相成，並不牴觸。申言之，構成要件該當之行為，如具有阻卻違法之事由者，固可即判斷不具違法性，惟如判斷構成要件該當之行為，發現並不符阻卻違法事由之要件而具有形式之違法性時，則尚可進一步

92 我國現行綜合所得稅結算申報書分兩種，每年度所得在次年二月一日到三月三十一日辦理申報。一、綜乙申報書：適用於全年所得總額中，有一半以上是薪資所得或自力耕作、漁、牧、林、礦所得的人。二、綜甲申報書：適用於個人綜合所得總額中，有營利所得、執行業務所得、利息所得、租金及權利金或其他所得，合計占二分之一以上的人。

就整體法規範之實質觀點，判斷此等具有形式之違法性之構成要件該當行為在法律實質上是否具有違法性。若在此等違法性之判斷上可認定該行為具有社會相當性，而不具實質之違法性者，則雖不具法定阻卻違法事由，亦應認其不成立犯罪，始為允當，此觀最高法院 74 年台上字第 4225 號判例所揭櫫「行為雖適合於犯罪構成要件之規定，但如無實質之違法性時，仍難成立犯罪」

實質的違法性即指行為侵害法規範所保護之法益，但不具備超法規的阻卻違法事由（依照整體法秩序判斷），則具實質的違法性。然，納稅義務人有稅法上所定作為義務之違反，是否即能以其亦具有違法性視之？答案應為否定。蓋行政罰係對違反行政法上義務者所為之處罰（行政罰法第 1 條）。行為人之行為必須符合處罰規定之構成要件及具有違法性（無阻卻違法事由）與可責性，始得加以處罰。作為處罰之構成要件規定之行政法義務規定，如果被宣告為違憲，即使是宣告定期失效，在失效前仍具違憲性質，違反該違憲之法律規定，尚欠缺違法性，而阻卻形式上符合處罰規定之構成要件行為之違法性。蓋憲法為國家根本大法，形成憲法秩序，其要求法律不得與之牴觸，人民違反與憲法牴觸之法律所課人民之義務，如果還認為具有違法性，則顯與合憲法秩序不相容。（最高行政法院 105 年判字第 84 號判決參照）。

第三項 漏稅罰之有責性

壹、責任能力

《行政罰法》第 9 條規定：「未滿十四歲人之行為，不予處罰。十四歲以上未滿十八歲人之行為，得減輕處罰。行為時因精神障礙或其他心智缺陷，致不能辨識其行為違法或欠缺依其辨識而行為之能力者，不予處罰。」

貳、故意與過失責任



一、故意之認定

對於違反稅法上義務的行為，何種情形可認為故意，何種情形可認為過失，稅法並未明文規定，解釋上應可參照同屬制裁法律體系的刑法的規定。參照刑法第 13 條規定，故意可分直接故意與間接故意，直接故意是指行為人對於構成稅務違章之事實，明知並有意使其發生（實現）的情形。間接故意是指行為人對於構成稅務違章之事實，預見其發生而其發生並不違背其本意的情形。

二、過失之認定

至於過失的認定，參照刑法第 14 條的規定，過失可分無認識的過失與有認識的過失兩種。無認識的過失是指行為人對於稅務違章的事實的發生（實現）雖非故意，但按其情節應注意，並能注意，而不注意的情形。有認識的過失是指行為人對於構成稅務違章的事實，雖預見其能發生（實現）而確信其不發生的情形。由於過失的程度有輕重之別，依其過失程度可區分為重大過失、具體輕微過失與抽象輕微過失三種。稅捐秩序罰上所處罰的過失行為，究竟應以何種過失程度為準，不無疑問。

（一）重大過失說

就此德國《稅捐通則》第 378 條以下概以重大過失（Leichtfertig）為稅捐秩序罰的處罰標準。亦即必須稅捐義務人因為特別的疏忽草率或特別漫不經心而有過失行為，於此情形，不論是有認識的過失或無認識的過失，均構成重大過失。此項重大過失，是指較高度的過失，在構成要件層面上，以特別嚴重的程度違反交易上必要的注意（grobe Fahrlässigkeit）。而在責任層面上，行為人違反客觀上之注意，按照其個人的能力，也是有個人的有可歸責情形（individuelle Vorwerfbarkeit）。在此應參照其他相同教育、知識程度、企業經營經驗以及稅法上職業經驗之納稅義務人的行為，比較其有無個別可歸責的情形。此一重大過失，



包括沒有認識的過失以及有認識的過失⁹³。

(二)抽象輕微過失說

美國實務上對於稅捐秩序罰 (civil penalties) 上有關過失行為的處罰，係針對欠缺通常的注意或未予從事一個合理的及通常的慎重的人在該情況下所應作的行為或未盡通常營業上注意之過失行為而言。此項見解，似傾向於以「抽象輕微過失」為準。我國實務上似亦傾向於不問過失程度的輕重，只要有過失，不問過失程度，即應處罰，似採取相當於抽象輕微過失說⁹⁴。

(三)具體輕微過失說

按稅捐的給付乃是一種無具體的對待給付關係之給付義務。因此，稅捐義務人應盡的注意義務，應以其個人的個別情況，是否能加以注意而不注意為準，而不應以在有償給付的情形，一般國民在交易上所可期待的善良管理人的注意義務為準。亦即應以與其自己處理事務同一注意為準(參照民法第 535 條)，換言之，在此是否能夠注意而不注意，並非以平均一般國民的注意能力為準，應以涉案行為人的注意能力為準。因此，對於過失行為的處罰，不應失之過嚴，要求納稅義務人超乎自己的注意能力之上，而盡善良管理人的注意義務，若有違背，即科處罰鍰，而不問該納稅義務人實際上是否有盡其注意義務的可能性。否則，此種無期待可能性的處罰，並不能達到處罰目的，徒然令人感到苛刻不合理而已⁹⁵。

三、無過失之認定

在稅捐秩序罰上，何種情形可認為納稅義務人已經盡其注意義務，而無過失，不應處罰，經常是實務上不易認定的問題。就此，日本及美國立法例援用信賴保護、稅務專家的顧問諮詢、揭示 (Disclosure)、不能避免的法規錯、及所謂的「正

93 陳清秀，稅法總論，2014 年 9 月，8 版，頁 635

94 陳清秀，稅法總論，2014 年 9 月，8 版，頁 635

95 陳清秀，稅法總論，2014 年 9 月，8 版，頁 636

當理由」或「合理的理由」(Reasonable Cause)，其中合理的理由，就本件加以說明無過失的情形，值得我們參考。依美國內地歲入局 (IRS) 的見解，若納稅人不諳法律，並有其他因素足以支持其主張者納稅人為第一次申報稅捐之人，若有錯誤則得認定為無過失，可認為具有合理的正當理由 (reasonable cause)，亦即已盡其注意義務，免依內地歲入法第 6651 條規定就其未依限申報稅捐或納稅科處過失處罰⁹⁶。

第四項 漏稅罰之適用

租稅債務之成立與申報作為義務之違反係屬二事，二者不僅各自有其成立構成要件，其適用亦有所不同，此應先為辨明。

壹、「從新從輕原則」

一、本稅（實體）從舊

稅捐債權債務關係（即本稅部分）所應適用之法律，原則上乃是稅捐債務發生時有效之法律（所謂行為時法，或實體從舊原則）。最高行政法院 102 年 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議：「依證券交易稅條例第一條第一項、第二條規定，證券交易稅係對買賣有價證券之交易行為所徵收，以出賣人為納稅義務人，按交易成交價格依所定稅率課徵之稅捐。於有價證券買賣契約成立時，因法律規定之稅捐主體、稅捐客體、稅基及稅率等稅捐構成要件均已合致，而發生證券交易稅之債務。」概亦採相同見解。故在法定稅捐構成要件實現時，納稅義務人即成立抽象的稅捐債務，故就本案義務人於民國 101 年 5 月 31 日（即課稅事實）所發生之證券交易所自應依 101 年 08 月 08 日修正前之《所得基本稅額條例》第 3 條第 10 款規定依第 12 條第 1 項之規定計算並繳納基本所得額（即本稅之

⁹⁶ 陳清秀，稅法總論，2014 年 9 月，8 版，頁 638

部分)。而民國 101 年 5 月 31 日課稅事實發生時，《所得基本稅額條例》第 12 條第 1 項第 3 款尚未刪除未上市公司證券交易所須課稅之規定，故就本稅部分為補徵為有理由。



二、處罰從新從輕

(一)漏稅罰應有處罰法定原則之適用

惟，就漏稅罰之部分，因漏稅罰則係針對租稅繳納義務之違反，而鑑於協力義務或為履行租稅債務之作為義務行為之存在係為使稽徵機關得以正確核課稅捐並確保人民確實履行稅捐繳納義務，且亦應有處罰法定原則之適用。所謂處罰法定原則係指對於人民違反行政法上義務行為所予以之裁罰，因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，以符憲法第 23 條之意旨。因此，此一原則係以法治國原則之法律保留原則為依據，如同罪刑法定原則，對於違反行政義務者之處罰，須以行為時之法律有明文規定稅捐秩序罰係對於人民違章行為之制裁，侵犯人民自由權利，因此應適用處罰法定主義。司法院釋字第 402 號解釋亦謂：「對人民違反行政法上義務之行為予以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處分之構成要件與法律效果，應由法律定之。」，故《行政罰法》第 4 條即規定：「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。」。

(二)《稅捐稽徵法》48-3 條明定適用裁處時之法律

而《行政罰法》第 5 條規定：「行為後法律或自治條例有變更者，適用行政機關最初裁處時之法律或自治條例。但裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，適用最有利於受處罰者之規定。」此即係所謂「從新從輕原則」。而《稅捐稽徵法》48-3 條亦規定：「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。」，而本條之立法理由為：「行政法上的「實體從舊」原則，其目的是要確定法律關係。

但是，租稅行政罰則不然，並無法律權利義務關係確定問題，而是政府要對不遵守租稅行政規定的納稅義務人要如何裁處罰鍰，才能促其遵守稅法規定，如期履行繳納稅捐義務。所以連刑法都准許對犯罪行為人給予「從新從輕」的待遇，租稅行政罰更無不適用的道理。」，故就『本稅』之部分固依照行為時之稅法，**惟就『漏稅罰』之部分仍應依上開《稅捐稽徵法》48-3 條所定應適用裁處時之法律。**

(三)義務人於 102 年 1 月 1 日以前本有申報義務

按，中華民國 101 年 07 月 25 日以前，依《所得基本稅額條例》第 12 條 3 款之規定，就納稅義務人在未在證券交易所上市或未在證券商營業處所買賣之公司所發行或私募之股票、新股權利證書、股款繳納憑證及表明其權利之證書，應計算及申報個人基本所得額。復按，《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項之規定：『營利事業或個人未依本條例規定計算及申報基本所得額，經稽徵機關調查，發現有依本條例規定應課稅之所得額者，除依規定核定補徵應納稅額外，應按補徵稅額，處三倍以下之罰鍰。』。而稽徵機關以納稅義務人違反《所得基本稅額條例》第 12 條 3 款之申報作為義務為由并依《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項之規定據以裁罰，本非無據。

(四)裁處時已無申報義務之規定

然查，《稅捐稽徵法》48-3 條既規定，納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。而本件裁處時間為民國 104 年 11 月 25 日，而裁處書上所載之裁處依據《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項之規定。而裁處時《所得基本稅額條例》第 12 條 3 款關於計算及申報義務之規定業已刪除，且亦未設有溯及既往之規定。亦即，本件稽徵機關於裁處時（即民國 104 年 11 月 25 日），所施行並適用之《所得基本稅額條例》就納稅義務人買賣未上市公司股票之所得並無規定有計算及申報之作為義務。既然納稅義務人依據稽徵機關裁處時之規定並無規定有計算及申報義務，且該規定亦未設有溯及既往之規定，故，自無違反所得基本稅額條例第 15 條 2 項之作為義務之可能，當無該條之適用之餘地。

貳、「空白構成要件填補規範」變更



一、空白處罰規定之基本概念

所謂空白處罰規定，指對處罰之構成要件，法律本身不予明定或不為完整之規定，而授權以其他法律或命令訂定，已如前述。釋字 313 號解釋認為：『行政罰之罰鍰其構成要件及額度，原則上應由法律定之，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。始符合憲法第二十三條之意旨。』，其後公布之釋字第 394、402、521、522 亦認同此意旨。故行政罰之空白構成要件雖非法所不許。然本條處罰規定性質上既屬於學說上所謂『空白的處罰要件』。此一空白處罰規定，只有在其處罰可能性之可能的案件類型，依據法律規定（包括空白處罰規定以及加以補充的個別稅法規定）可以預見，並可以事先計算時，才能符合憲法上處罰明確性原則。司法院大法官解釋 680 亦同此見解，且亦認須由授權之母法整體觀察，已足使人民預見行為有受處罰之可能，即與得預見行為可罰之意旨無違，不以確信其行為之可罰為必要。

二、《所得基本稅額條例》第 12 條 3 款刪除是屬於法律構成要件之變更，本件應適用裁處時之法律。

（一）證券交易法之類似立法模式

或有謂據以裁罰之《所得基本稅額條例》第 15 條第 2 項規定，自該條例（指第 15 條 2 項部分）施行至今均未有修正，本件自無稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定之適用云云。惟考《所得基本稅額條例》第 15 條第 2 項其規定為：『未依本條例規定計算及申報基本所得額，經稽徵機關調查，發現有依本條例規定應課稅之所得額者，除依規定核定補徵應納稅額外，應按補徵稅額，處三倍以下之罰鍰』，該條文本雖為處罰之依據並訂有處罰之效果，惟就其構成要件之內容卻採須『依本條例規定』計算及申報基本所得額之空白立法方式。即，其構成要件須由該條例其他之規定為補充，此即空白構成要件之規範方式。相似的立法模式如證

券交易法內線交易之法律效果規定明定於證券交易法第 171 條 8 項之規定，而內線交易之法律構成要件是規定於證券交易法第 157-1 條之規定。雖然證券交易法第 171 條 8 項未有修法，惟同法第 157-1 條構成要件修改，其仍屬於法律變更，而有刑法第 2 條之適用。是以，雖然規範處罰之條文本身沒有變更，然規定於其他條文之構成要件有變更時，仍屬於法律之變更，而須為新舊法之比較適用。

此參照最高法院刑事 100 年度台上字第 2565 號判決即認：「...惟查：(一)、證券交易法第一百五十七條之一規定，分別於九十五年一月十一日、九十九年六月二日修正公布，就九十九年六月二日修正公布之條文，其中與本案有關者為：將內部人就重大消息之主觀上認知程度，由「獲悉」改為「實際知悉」(新修正條文第一項)。將應予公布並禁止內部人於一定期間內交易之重大消息形成階段，規定至「消息明確」之程度(新修正條文第一項)。增加內部人無論以自行或以他人名義，均不得在重大消息公開前或沈澱期內買入或賣出規定(新修正條文第一項後段)。將對股票價格有重大影響之重大消息，明定須有「具體內容」(新修正條文第五項)。上開修正已涉及構成要件之擴張(擴大內部人範圍)、限縮(「獲悉」改為「實際知悉」、重大消息必須「明確」、重大消息必須要有「具體內容」等)，自屬刑法第二條第一項所規定行為後法律有變更之情形，似非單純之文字修改。上訴人等於本案行為後，證券交易法第一百五十七條之一所規定之構成要件既有上開擴張及限縮之變更，該變更攸關上訴人等於本案行為或屬有利或屬不利，自應為新舊法之比較適用，始稱適當。...」。

(二)空白要件之變更亦屬法律有變更

本件裁罰效果規定係定於《所得稅額基本條例》第 15 條第 2 項，但其構成要件是規定於《所得基本稅額條例》第 12 條 3 款，依據上開實務見解及法理，雖然處罰效果規範本身並無修法，但構成要件之規定已為修正，此當屬於法律變更，不得因為法律效果本身規定並無修法而認為無法律變更之適用。是以，本件《所得基本稅額條例》第 12 條 3 款刪除後，其變更有利於納稅義務人，自有《稅捐稽徵法》第 48-3 條之適用。從而本件裁罰自應適用裁處時之法律規定，即適

用現行法律。現行《所得基本稅額條例》業已刪除計算、申報未上市公司股票買賣所得之申報義務，是以上訴人之行為自不符合漏稅罰構成要件之規定，故不應處以裁罰。



參、因法令變更致納稅義務人所產生之錯誤

《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項為空白處罰之規定，且納稅義務人於民國 102 年之申報年度全然無從知悉其計算及申報義務之可能。

而所謂空白處罰規定，指對處罰之構成要件，法律本身不予明定或不為完整之規定，而授權以其他法律或命令訂定，已如前述。故行政罰之空白構成要件雖非法所不許。然本條處罰規定性質上既屬於學說上所謂『空白的處罰要件』。此一空白處罰規定，只有在其處罰可能性之可能的案件類型，依據法律規定（包括空白處罰規定以及加以補充的個別稅法規定）可以預見，並可以事先計算時，才能符合憲法上處罰明確性原則。司法院大法官解釋 680 亦同此見解，且亦認須由授權之母法整體觀察，已足使人民預見行為有受處罰之可能，即與得預見行為可罰之意旨無違，不以確信其行為之可罰為必要。

查，《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項對違反計算申報義務之義務人將處以所漏稅額之三倍，對財產權影響極為嚴重。然有關之須依該條例計算及申報之構成要件義務內容，則全部委由該條例其他條文為規範，而就未上市公司股票買賣須依該條例第 12 條 3 款為申報之規定已於民國 101 年 7 月業經刪除。從而，根據納稅義務人應申報所得之年度（即民國 102 年）有效施行之所得基本稅額條例全然未見就未上市公司股票買賣須依照該條例為申報之規定，且該條例亦未有溯及既往之規定，亦乏其他可據以推論之相關事項之規定可使納稅義務人知悉其申報義務，必須從歷史法條始能知悉其申報義務與可罰行為之內容，且從 102 年度施行有效之《所得基本稅額條例》整體觀察，亦無從預見買賣未上市公司股票須依法計算所得及申報並有受處罰之可能，自屬授權不明確，而與上述憲法保障人民權利之意旨不符。

第五節 本案相關部分綜合評析



第一項 漏稅罰之義務違反定性與法律適用

壹、《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項之定性與適用-未申報之解釋

一、未申報之形式概念

根據稽徵機關裁罰處分書所載，處罰依據為《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項規定，即『個人未依本條例規定計算及申報基本所得額，經稽徵機關調查，發現有依本條例規定應課稅之所得額者，除依規定核定補徵應納稅額外，應按補徵稅額，處三倍以下之罰鍰。』，故應先討論者為，究竟本件納稅義務人違反義務行為如何定性？在違反之行為類型上究竟屬於『未申報』？還是屬於有申報但是漏報？因本件納稅義務人於申報年度有申報上一年度之所得，但漏未申報依《所得基本稅額條例》所規定應申報超過 600 萬之證券交易所得。此即納稅義務人已經依所得稅法規定辦理綜合所得稅結算申報，但未申報基本所得額，致短漏報其基本稅額者，如何處罰之問題？此一問題不僅牽涉構成要件之適用亦涉及法律效果之問題，即關係到究竟是處以《所得基本稅額條例》第 15 條 1 項的 2 倍或 2 項的三倍問題。而按財政部 100 年 1 月 10 日台財稅字第 09904154480 號令，個人已依所得稅法規定辦理綜合所得稅結算申報，但是未依所得基本稅額條例規定計算及申報基本所得額，經稽徵機關調查，發現有短漏報應計入基本所得額之綜合所得淨額及依所得基本稅額條例各款規定之所得額，致短漏基本稅額，應依所得基本稅額條例第 15 條第 2 項規定，除依規定補徵外，應按補徵稅額，處 3 倍以下之罰鍰。顯然將此定性為『未申報』而非『漏報』之行為，但並未具

體說明何以將納稅義務人漏未申報基本所得額之行為定性為『未申報』⁹⁷。



二、未申報之實質內涵-違反誠實義務之未申報

再者，此之規定究竟屬於行為罰或漏稅罰的規定，若認屬行為罰的規定，則此之規定若參照過去司法釋憲實務之見解，有高度違反比例原則而有違憲之疑慮。若認屬漏稅罰，則面臨本條在規範上以行為罰的規範方式確有漏稅罰效果的問題，而此一問題該如何適用與解釋？此涉及所謂條文中之『未申報』具體內涵為何及如何解釋之問題，就此一問題，管見以為，既然將本條定性為漏稅罰之規定，而漏稅罰本質上就是處罰義務人誠實義務之違反，故此之『未申報』解釋上應指『違反誠實義務之未申報』而言。換言之，未違反誠實義務之未申報即非本條所得適用的範圍，如此解釋方得符合本條漏稅罰之處罰效果。

貳、行政罰法、稅捐稽徵法、納稅者權益保護法之適用順序

如上所述，《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項所規定之『未申報』應解為『違反誠實義務之未申報』，然何謂該當於漏稅罰之誠實義務違反？因漏稅罰缺乏統一定義，如何適用即成問題。

就稅捐處罰而言，稅捐稽徵法為行政罰法之特別法，故應優先適用稅捐稽徵法，而納稅者權利保護法為稅捐稽徵法之特別法，故應優先適用納稅者權利保護法，即漏稅罰應以《納稅者權利保護法》第 7 條 8 項之規定為準，而根據該條規定，漏稅罰指義務人對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，此已如前所述。故如欲對義務人依《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項之規定處罰，須義務人之未申報符合對重要事項隱匿或為

97 然筆者以為此一見解是否妥適實有待商榷。因為畢竟納稅義務人並非完全未為申報行為，實係有就綜合所得稅為申報，僅屬於《所得基本稅額條例》之部分未為申報，在類型上，實與同一綜合所得稅目下之一科目漏未申報之態樣較為接近，而與全然未為申報之『未申報』類型並不相同。上開實務見解實有進一步推敲之餘地。

虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐之要件。



參、義務人誤認為免稅所得而未申報於漏稅罰中之定性

一、誤認為免稅所得而未申報是否構成漏稅罰以是否違反誠實義務為斷

因稅捐稽徵法制是以「誠實申報」為其核心，有關稅捐逃漏之判定，即是視稅捐債務人有無違反「誠實義務」為斷。凡客觀上違反誠實申報義務，主觀上復明顯知悉自己之申報義務，卻基於私益而違反誠實義務，使稅捐機關無法知悉稅捐存在，造成漏稅結果，即具可責性，應對此等漏稅違章結果，課以漏稅行政罰（最高行政法院 107 年度判字第 141 號判決參照）。

於本案中，可以確定的是義務人未為申報基本所得額，確實屬一個申報義務的違反。但此一義務違反如何定性確有疑義，因義務人誤以為該筆所得之性質為免稅所得，故無須為申報因而未申報。此之未申報是否得逕自認為義務人有誠實義務之違反而屬漏稅罰或未構成誠實義務違反僅處以行為罰之問題。

二、誤認為免稅所得應為租稅規避或其下位類型之一種

（一）脫法避稅之概念

按租稅規避行為其所規避者係稅法，而非民法，乃是利用私法自治、契約自由原則，來減輕租稅負擔、取得租稅利益，卻違反稅法立法者租稅負擔之意旨⁹⁸。一般認為稅捐規避（Steuerumgehung）乃是脫法行為（Gesetzesumgehung）之下位案型，所謂脫法行為乃是存在於：某人所為之行為，雖然符合或抵觸法律之目的，但在法律上（考慮法律解釋以文義可能性為界限）卻無法加以適用的情形⁹⁹。脫法避稅雖得依釋字 420 號解釋所揭示之實質課稅原則調整其法律形式，不致牴

98 葛克昌，遺產稅規劃與法治國理念，稅法基本問題，月旦出版社，1997 年 7 月，第 222 頁。

99 Tipke/Lang, Steuerrecht, 12Aufl., 1989, S. 120. 關於稅捐規避之概念，另參見葛克昌，租稅規避之研究，台大法研所碩士論文，六七年七月，第五六頁以下。

觸憲法 19 條「租稅法律主義」；惟依釋字 443 號解釋理由書及行政罰法第 4 條之意旨，處罰須受更嚴格法律保留之限制，禁止類推適用，更遑論以擬制的法律事實處罰之。換言之，脫法避稅行為雖違反稅法之規範目的，但未違反行政秩序罰之明文，不得處罰之。

按『納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。』，稅捐稽徵法 12-1 第 3 項訂有明文。再按《納稅者權利保護法》第 7 條第 3 項亦規定納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。於同條 8 項規定，租稅規避之行為，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。故歸納言之，一般認為租稅規避成立之要件包括：1、行使法律形成可能，形成一定租稅事實關係。2、形成自由的濫用（法律外衣與經濟實質顯不相當）。3、租稅利益之獲得（稅捐負擔的減輕）。4、主觀的規避意圖¹⁰⁰。

（二）誤認所得應為脫法避稅下位類型或得類推適用脫法避稅之效果

在脫法避稅情狀之未申報，義務人為獲取租稅利益而對法律形成自由濫用，而使得該項所得在法律的形式上為免稅所得。義務人既然認為為免稅所得自然未為申報，而此之未申報依《納稅者權利保護法》第 7 條 8 項之規定處理。

而義務人單純誤認所得為免稅所得而未申報之行為，義務人雖未如脫法避稅般有濫用法律形成自由的行為，僅因誤認為免稅所得而未申報，在概念上似乎較近似義務人法律認識的錯誤。然管見以為，脫法避稅在概念上也是屬於法律認識

100 黃士洲，脫法避稅的防杜及其憲法界限，引自掌握稅務官司的關鍵，元照出版社，2005 年 1 月，第 366 頁。

錯誤之一種，亦即脫法避稅為法律認識錯誤具體化，因為在脫法避稅之情形，同樣的都是義務人出於對法律認識的錯誤，誤認其規避行為，可以形成免稅的租稅效果因而未為申報，在脫法避稅下的未申報也是義務人出於對法律認識錯誤，誤認其規避行為可使應稅所得轉變為免稅所得因而未申報，同樣屬於對法律的認識錯誤。故義務人單純誤認所得為免稅所得而未申報與脫法避稅濫用法律形成自由而未申報，本質上兩者都屬於對法律認識的錯誤並無不同。

既然本質上兩者都屬對法律認識的錯誤，單純誤認所得性質而未申報與脫法避稅未申報相較，更無法律形成自由濫用的行為，惡性更低，即便認為非屬租稅規定的類型，在法律效果上，應類推適用《納稅者權利保護法》第 7 條 8 項之規定。


肆、自動報繳稅制下違反誠實義務之認定

一、於自動報繳下未申報不等同違法誠實義務之逃漏稅捐

因逃漏稅捐 (Steuerhinterziehung) 乃是對於滿足課稅要件之事實，全部或部分予以隱匿的行為。反之，稅捐規避則是迴避課稅要件之滿足本身之行為。申言之，逃漏稅捐行為乃以虛偽或其他不正當行為為構成要件，在虛偽或其他不正當行為之中，如包含帶有違法性之事實的虛構性之詐欺行為時，得成立逃漏稅捐行為。反之，稅捐規避行為，與假裝行為不同，其乃是基於當事人之真意，而為私法上適法、有效之行為¹⁰¹。

最高行政法院 96 年判字第 1052 號行政判決關於裁罰部分即認：(1) 當然在目前學理上已接受「稅捐規避」與「稅捐逃漏」在法律概念上與法律效果上之區別，前者係在不隱瞞或偽造事實之情況下，濫用私法之形成自由或稅捐稽徵機關之錯誤法律見解，而運用法律形式上之安排，意圖減免稅捐。而其法律效果則是

101 陳清秀，稅法總論，2014 年 9 月，8 版，216 頁



「運用實質課稅原則，將扭曲不自然之私法安排，透過稅法之獨立觀點，將之矯正成『符合經濟實質』之原始面貌，而對之加以補稅。但因為其無違反誠實義務，所以也不對之課予漏稅罰」。後者則是違反誠實義務，隱瞞及偽造事實，而意圖逃稅，其法律效果則為「補稅並課予漏稅罰」。(2) 但在自動報繳稅制下，有時候「稅捐規避」與「稅捐逃漏」並不容易區分。因為納稅義務人本無義務申報其取得之「免稅所得」，如果一筆所得之法律屬性徵納雙方認知不同，而納稅義務人事前未予申報，等到事後查核時，則此等有爭議而未申報之「所得」到底是「隱藏事實」，還是「運用法律技術之單純規避」即會混淆不明。故未申報是否即為隱匿事實之義務違反實有進一步探究之必要（參照最高行政法院 95 年度判字第 2150 號判決）。最高行政法院 98 年度判字第 443 號判決亦認：『漏稅違章之處罰是以納稅義務人違反誠實義務為前提，而在自動報繳之稅制下，有關納稅義務人是否違反誠實義務，則是視其在報繳之時點有無充份揭露「取得所得」一事，若其揭露其事，只是因為在該稅捐客體之法律屬性有爭議（例如自認該所得為免稅所得），而未予繳納所對應之稅款，即難以漏稅行為視之』。

至於然而到底那些與所得有關之事項，人民有誠實申報之義務（即人民報繳所得稅時，那些事項應主動積極呈報，例如免稅所得應否主動告知稅捐機關）。由於現行實證法沒有明文，迫使法院只能本諸日常經驗法則，個案式地認定誠實義務的範圍。故在上述實證背景下，有關稅捐規避之餘是否兼有稅捐逃漏之故意過失，首先即要考量「納稅義務人對稅捐規避之違法性認識（即認識到所從事之規避行為違反法規範之期待）」，認識越強烈者，越有必要在申報時主動告知稅捐機關（台北高等行政法院 99 年度訴字第 543 號參照）。

二、納保法修正生效後之實務見解評析

而於納保法第 7 條第 8 項通過後，「稅捐規避」與「稅捐逃漏」在法律概念上與法律效果上之區別已為立法者所採，非如過去僅為學理上之區分。故更加可以說明在自動報繳稅制下，因義務人對所得的屬性誤認（誤認為免稅所得）因而

未申報，若義務人未違反誠實義務，則不應處以漏稅罰。同樣是在自動報繳稅制下因未申報而被處以漏稅罰，其中以最高行政法院 107 年度判字第 199 號判決審理 UBER 一案應最具代表性而且推論精闢實有進一步為析論之必要，該判決針對本案事實所為之「誠實義務」範圍界定，乃是參考了營業稅之自動報繳稅制設計（營業稅法第 35 條規定參照），試圖在實證法對誠實義務內容規範不夠明確之情況下，考量徵、納雙方接近「經濟實質真相」之可能性，而作成之個案判準規範，以下就該判決為析論。

（一）漏稅罰應以誠實義務之違反為前提

《納稅者權利保護法》第 7 條第 8 項但書規定（即「納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」）之詮釋，應在以下之法律論點下被理解：其關鍵因素實在於「稅捐債務申報時點，稅捐債務人有無盡到誠實義務（包括申報內容及證明文件之真實性。現行稽徵實務上主要之問題即在於，稅捐機關對誠實義務之具體內容缺乏明確規範）」。

（二）個案中以一般經驗法則判斷誠實義務具體內容

最困難之議題實為「個案中之誠實義務具體內容為何」？這是因為我國稅捐稽徵法制，對納稅義務人於報繳稅捐時應具體揭示哪些事項，通常缺乏具體明確之規範。稽徵及稅務爭訟實務只能依個案事實之情節，參酌不同稅目之稅捐特徵，依一般經驗法則，來判定哪些事項之隱瞞，構成誠實義務之違反。

（三）自動報繳稅制下判斷是否有漏稅罰流程

在自動報繳稅制下，義務人有無違反誠實義務，應循以下之流程為判斷：

1. 是否有揭露銷售對象

是以在上訴人「已充分揭露其銷售對象為 UberB.V.公司，且申報之銷售次數甚多時」，即難謂其未盡到協力義務，而得對之處以漏稅罰。



2. 稽徵機關已可由公眾知悉充分必要之訊息

稽徵機關處於可有效發動調查程序之情況下，則從該時點起所生之營業稅債務，亦難指為「上訴人在申報營業稅時點，未盡誠實義務」。

3. 稅捐法上誠實（協力）義務之課予，乃是為了降低稅捐機關之調查成本，不能因此據為稅捐機關懈怠調查之藉口

稅捐法上誠實（協力）義務之課予，乃是為了降低稅捐機關之調查成本，不能因此據為稅捐機關懈怠調查之藉口。如果 Uber 集團在我國境內營運之事實已眾所皆知，被上訴人擁有上訴人完整之營業稅申報資料，卻長期不發動即時之調查，坐視「稅額隨銷售額之增加而不斷擴張」，即難指上訴人違反誠實義務，對之課予漏稅罰。

是否足以讓被上訴人輕易發現本案租稅規避事實」與「被上訴人何時確知上訴人為 Uber 集團成員，且 Uber 集團已在我國境內營運」等情，進而判定本案租稅規避金額，是應「全部課予漏稅罰」或「僅有部分應課予漏稅罰」，甚或「全部均不得課予漏稅罰」。並就不得課予漏稅罰部分之稅額，命被上訴人適用納稅者權利保護法第 7 條第 3 項及第 7 項之規定，對之課以滯納金及利息。

伍、本件原審判決評析

一、原判決未能釐清罰鍰處分之依據及其處罰要件

（一）處罰依據（所得基本稅額條例第 15 條）性質上屬漏稅罰之規定

由於無義務即無所謂違反義務之責任，因此，稅捐處罰應以一定稅法上義務之違反為前提。所稱之「漏稅罰」，係指稅法上負公法金錢給付義務者（稅捐債務人），以違反真實義務手段（違反充分揭露原則），致稽徵機關對重要前提事實有所不知，而短漏稅捐違反量能平等負擔，破壞市場經濟之公平競爭法則¹⁰²。並

102 葛克昌 稅捐申報與納稅人權利 月旦法學教室 第 90 期 頁 82

將其理解為一種行為人違反誠實義務，且至出現短漏稅捐結果時的處罰態樣。

按《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項規定，營利事業或個人未依本條例規定計算及申報基本所得額，經稽徵機關調查，發現有依本條例規定應課稅之所得額者，除依規定核定補徵應納稅額外，應按補徵稅額，處三倍以下之罰鍰。此之規定是否為漏稅罰之規定？若照實務及學者目前對於何以歸類為「漏稅罰」的見解多係認，在租稅罰規範中凡出現，**稅捐機關對於違反義務行為人按「所漏稅額」或「應納稅額」處以一定倍數罰鍰的字眼者，即歸類為「漏稅罰」**¹⁰³。若照此一概念為理解，本條應屬漏稅罰之處罰規定，並無疑義。

(二)漏稅罰之處罰要件應以《納稅者權益保護法》第 7 條 8 項為準

關於漏稅罰與行為罰之區分與意涵，依司法院釋字第 337、339 及 356 號等解釋理由書所指為，漏稅罰是因納稅義務人違反稅法逃漏稅捐而予處罰者；行為罰則是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。而對於納稅義務人因故意過失違反稅法上誠實申報繳納稅款義務，或違背義務使稽徵機關不知課稅重要事實，導致應納稅額短漏之處罰，即為漏稅罰；且其係以漏稅額之一定倍數為處罰額度，故須以漏稅結果為要件¹⁰⁴。故兩者分別有其處罰要件與效果，不可混為一談。

在《納稅者權益保護法》第 7 條第 8 項制訂前，稅捐稽徵法就漏稅罰沒有進一步為統一性或總則性之規定。而漏稅罰，按釋字第 356 號解釋，租稅漏稅罰之處罰係為防杜納稅義務人逃漏稅捐，故應以有漏稅事實及結果為要件，並以此做為與行為罰之區分。惟在《納稅者權利保護法》第 7 條 8 項訂定後，就漏稅罰之處罰要件與定義應以該條項準，該項規定：『第三項情形（即指租稅規避），主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或

103 參閱柯格鐘，〈論漏稅罰-德國與台灣稅捐法律規範之比較〉，收錄於最高行政法院及東吳大學法律學系公法研究中心主辦第九屆公法研討會，2012 年 5 月。

104 陳清秀，稅法總論，2014 年 9 月，8 版，頁 618

為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。』。故《納稅者權利保護法》第 7 條 8 項之規定，應為漏稅罰之最清楚之明文定義，因其明文規定就租稅規避之行為雖不予處罰，但若納稅義務人對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，仍須為處罰。其立法說明為：『稅捐規避的行為，性質上屬於鑽法律漏洞之脫法行為，其本身並非違背稅法上誠實義務之逃漏稅行為，依處罰法定原則，只得調整補稅，不應視同為逃漏稅違章行為，加以科處漏稅罰鍰，以免納稅義務人單因法律見解與稽徵機關不同，即受科處重罰..』，最高行政法院亦認上開法規，雖於 106 年 12 月 28 日起始生效，惟其規定其實為名詞解釋性立法，就現行租稅稽徵上關於租稅規避、租稅逃漏等名詞，予以定義性規定而已，並未變更現行稅法上納稅者之權利義務，自得於本案中予以適用，無待於法規生效後始得援用。（最高行政法院 106 年判字第 245 號行政判決參照），故該項確為就漏稅罰之一般性定義規定無疑。

二、本件並不符合漏稅罰之處罰構成要件

《納稅者權利保護法》第 7 條 8 項訂定後，就漏稅罰之處罰要件與定義應以該項準，該項規定：『但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者...』。而該條立法理由明示，漏稅罰是處罰義務人違反誠實義務，而由此條可知在漏稅罰的客觀構成要件上包含三種行為違反誠實義務之行為類型致使產生稽徵機關短漏核定稅捐之結果，此之三種類型分別為，對重要事項隱匿、為虛偽不實陳述、提供不正確資料三者，基於處罰法定原則，此之規定應屬列舉之規定。故在探討義務人有無客觀處罰要件該當時，應探討義務人違反義務之行為是否該當於上開之規範類型並發生漏稅之結果而言。

(一)《納稅者權利保護法》第 7 條第 8 項係以『隱匿重要事項』為漏稅罰之處罰要件，而非以『未申報』為處罰要件。納稅義務縱有申報義務之違反，仍須

個案判斷是否有違反誠實義務，始有可能構成漏稅罰。

而在文義上，顯然上開漏稅罰之規定並非以『未申報』為處罰要件。而在概念上須區分『隱匿重要事項』與『未申報』係屬兩種行為態樣，不可將兩者予以混淆。兩者雖皆屬義務人之消極不作為，但本質上仍有所區分，首先，『未申報』係處罰作為義務之違反，似不以故意或過失為限。而『對重要事項隱匿』其應屬對違反誠實義務為處罰，且就『隱匿』之文義觀之，應指『故意』違反誠實義務之行為。換言之，就消極不作為之『申報作為義務之違反』屬行為罰所規範，非等同誠實義務之違反，亦非即能等同漏稅罰之處罰要件。而就消極不作為之漏稅罰處罰要件為納稅義務人違反誠實義務，而對重要事項為隱匿並因而造成漏稅之結果者方屬之。亦即，在納稅義務人雖有申報作為義務違反之情況，但若納稅義務人並無誠實義務之違反，並且使稽徵機關知悉課稅之重要事實時，即非屬違反誠實義務之漏稅行為，至多僅構成行為罰，並不構成漏稅罰。

故，基於處罰法定原則，《納稅者權利保護法》第 7 條 8 項就漏稅罰之處罰上既非以義務人『未申報』為處罰要件，而係以義務人是否有隱匿事實致使稽徵機關不知悉課稅重要事實作為漏稅罰之處罰構成要件，即不能單以納稅義務人『未申報』即認義務人該當本條漏稅罰之處罰構成要件。

(二)《納稅者權利保護法》第 7 條第 8 項所謂『隱匿重要事項』，是指納稅義務人『故意』使稅捐稽徵機關不能知悉『重要』之稅捐資訊。

1. 『隱匿』是指『故意』行為

所謂『隱匿』應指『故意』隱秘藏匿，使稅捐稽徵機關難以知悉稅捐重要事實行為。隱匿一詞常見於刑法規範中，通常是規範行為人故意之行為，無處罰過失之規定，例如刑法第 115 條：「偽造、變造、毀棄或隱匿可以證明中華民國對於外國所享權利之文書、圖畫或其他證據者，處五年以上十二年以下有期徒刑。」；刑法第 165 條：「偽造、變造、湮滅或隱匿關係他人刑事被告案件之證據，或使用偽造、變造之證據者，處二年以下有期徒刑、拘役或五百元以下罰金。」；第

315 條：「無故開拆或隱匿他人之封緘信函、文書或圖畫者，處拘役或三千元以下罰金。無故以開拆以外之方法，窺視其內容者，亦同。」。而實務上，**所謂隱匿是指係指將物體或財產隱秘藏匿，使人難於發現而言，自以行為人有故意隱匿之意思為限**（臺灣高等法院高雄分院 104 年度重曠上更（四）字第 1 號、高等法院 88 年上易字 4697 號參照），**是以，『隱匿』文義上是指故意隱秘藏匿之行為。**

又，保險法第 64 條第 2 項：「要保人有為隱匿或遺漏不為說明，或為不實之說明，足以變更或減少保險人對於危險之估計者，保險人得解除契約；其危險發生後亦同。但要保人證明危險之發生未基於其說明或未說明之事實時，不在此限。」；其立法理由：「實務頻傳有過失遺漏告知事項，而遭保險人主張解約並沒收保險費者，對資訊較為缺乏之被保險人顯為不公；遂修法將本條第二項「或因過失遺漏」自該項前段移往後段，適以排除保險人據以主張解決保險契約。」，就此可知，在保險法上僅欲賦與保險人於故意不告知之情形下有解除權，故立法上即以隱匿規定之，以排除被保險人過失遺漏未告知之情形。是以，在立法技術上，隱匿是用在故意行為時，若是為規範行為人過失行為則會於條文明文定之。

是以，就立法技術以及文義解釋，**所謂『對重要事項隱匿』，係指納稅義務人故意使稅捐稽徵機關不能知悉重要之稅捐資訊而言。**若立法者欲處罰過失行為，則會於條文中明文規範，若未明文規範則是僅限於處罰故意之行為。

2. 義務人對『重要事項』並無隱匿

又，納稅義務人所隱匿者須是針對稅捐重要事實（steuerlich erhebliche Tatsachen）而言。亦即行為人所提出之事實，須是涉及相關課稅構成要件之滿足，或是因此影響（國家）稅捐請求權或稅捐利益之理由與數額，亦或是該事實能使稅捐機關對於稅捐請求權發生影響（作用）¹⁰⁵。

本件綜合所得稅課稅之重要事實，即為有證券交易此一事實，**納稅義務人若**

105 Joecks, in: Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 Rn. 130. 轉引自江彥佐博士論文：稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心 頁 121

就此一重要事實已透過證券交易稅申報之方式使稅捐機關知悉有此一證券交易之事實存在，在上訴人已使稅捐機關知悉有交易事實及成交價額之情況下，已充分揭露有取得所得乙事，稽徵機關就此事實已足為評價並決定上訴人是否應繳交所得稅或得僅繳交易稅。稅捐機關不可能對所得稅有可能產生短漏之結果或危險，稽徵機關可能產生短漏結果之危險僅存在於納稅義務人故意虛偽低報所得（及低報成交金額）及高報成本之情形。此即屬納稅義務人有虛偽不實陳述或提供不正確資料之問題。簡言之，上訴人雖有申報義務之違反，但對課稅之重要事實若已透過證券交易申報之方式使稽徵機關知悉，就不存有隱匿之情事，也不應逕自認定上訴人有誠實義務之違反。既然我國在法制與司法釋憲實務上都接受行為罰與漏稅罰此一區分模式，則就應在構成要件上將這兩者予以區分並適用。且既將《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項認定為漏稅罰之規定，納稅義務人是否構成漏稅罰，自應以《納稅者權利保護法》第 7 條第 8 項之漏稅罰規定為檢討，非能單僅以納稅義務人有未為申報之不作為即論以漏稅處罰，而須納稅義務人對重要事項隱匿（即使稽徵機關不知悉）方屬之。

復參照最高行政法院 98 年判字第 1468 號行政判決之見解亦認：『漏稅違章之處罰是以納稅義務人違反誠實義務為前提，而在自動報繳之稅制下，有關納稅義務人是否違反誠實義務，則是視其在報繳之時點有無充份揭露「取得所得」一事，若其揭露其事，只是因為在該稅捐客體之法律屬性有爭議（例如自認該所得為免稅所得），而未予繳納所對應之稅款，即難以漏稅行為視之。』及最高行政法院 101 年判字第 116 號行政判決：『而稅捐法上誠實義務之具體內容，立法者固然有形成空間，但若立法者沒有明確之規範，則誠實義務之內容就應僅限制在「客觀事實之揭露」，而不及於「對客觀事實之稅捐法定性」。事實上對所得稅報繳過程中納稅義務人應盡之誠實義務內容，稅捐主管機關始終未預為立法通案規範，豈能在發生個案爭議時，再任意課予人民「為法律定性」之作為義務。』，亦認若納稅義務人已對客觀事實揭露則不構成漏稅罰。故於本件納稅義務人已經誠實告知其交易發生、交易價額等重要課稅事實，稽徵機關已不至產生漏稅之危

險，此可從稽徵機關從上訴人申報之證券交易價額核定所得額可知。只是上訴人自認其所得為免申報所得而未為申報，故難認其有故意違反誠實義務。



三、本件應未發生漏稅之結果

歸納之，在解釋上納稅義務人若違反自動報繳義務，依《所得稅法》第 79 條之規定，並不立即課以漏稅罰，因該條第 2 項雖規定稽徵機關無催報之義務，但稽徵機關仍應有通知納稅義務人依限繳納之義務，且必須等到逾越滯納期間或通知依限繳納仍未繳納時，始依所得稅法第 110 條規定課以漏稅罰，即依該條 2 項所規定：『納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報，而經稽徵機關調查，發現有依本法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處三倍以下之罰鍰（第二項）。』之規定，其中第二項所定「納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報」，應指「納稅義務人逾第 79 條第 2 項規定之限期繳納之期限，仍未補辦理結算申報或繳納」的情形。而非指「納稅義務人違反第 71 條規定，未依限辦理結算申報」的情形。要之，在所得稅之稽徵欲處以漏稅罰，依上開規定，並非納稅義務人一有違反自動報繳義務，即對其課以漏稅罰，而有給予第 79 條第 2 項規定之通知限期補報的寬限，若不繳納嗣後方得為漏稅之處罰。此解釋方符所得稅法第 110 條為漏稅罰之處罰規定。蓋若認納稅義務人未為申報，稽徵機關可無須先踐行上開通知程序即可依所得稅法 110 條逕為處罰，不啻將單純申報義務之違反之行為罰視同為漏稅罰而為處罰，此不僅混淆行為罰與漏稅罰之概念並有違處罰法定原則，亦不符比例原則，更有違我國釋憲實務之見解，參照釋字 713 黃茂榮大法官協同意見書亦同此一見解。

而《所得基本稅額條例》雖未就納稅義務人未辦理結算申報有如《所得稅法》第 79 條之規定，但《所得基本稅額條例》第 2 條規定：『所得基本稅額之計算、申報、繳納及核定，依本條例之規定；本條例未規定者，依所得稅法及其他法律有關租稅減免之規定。』，故依據本條準用所得稅法第 79 條 2 項之結果，就納稅

義務人未辦理結算申報時，稽徵機關應有義務先通知納稅義務人依限繳納而納稅義務人未繳納時，納稅義務人方有產生漏稅結果之可能。如此解釋方符合我國司法實務。



四、《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項個人未依本條例規定計算及申報基本所得額之解釋


《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項規定，既然是屬對漏稅罰處罰之效果為規定，該條並未就漏稅罰之構成要件為規定，而《納稅者權利保護法》第 7 條 8 項之規定既為漏稅罰之定義性之規定，故關於漏稅罰的處罰要件自應以該條為準。此之理解亦應無疑。因而對於《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項中個人未依本條例規定計算及申報基本所得額應作限縮之解釋，**僅在義務人違反申報義務且亦違反漏稅罰所定之誠實義務時，方得適用本條對義務人予以漏稅罰之裁罰處分。**如此解釋也方符合我國針對不同之義務違反所訂之行為罰與漏稅罰。

第二項 本件處罰依據之適用

壹、納稅義務人未為申報之行為於裁罰時已不具有實質違法性

實質的違法性即指行為侵害法規範所保護之法益，但不具備超法規的阻卻違法事由（依照整體法秩序判斷），則具實質的違法性。然，納稅義務人有稅法所規定之作為義務之違反，是否即能認定其具備違法性？答案筆者認為應為否定。

例如，稅法本規定夫妻就綜合所得稅有合併申報之義務，納稅義務人漏未就配偶之所得為申報因而違反夫妻合併申報之義務規定而被裁罰之事例，因該強制夫妻合併申報之義務規定業經大法官解釋宣告違憲。於此一案例，最高行政法院 105 年判字第 84 號判決即認：『行政罰係對違反行政法上義務者所為之處罰（行政罰法第 1 條）。行為人之行為必須符合處罰規定之構成要件及具有違法性（無阻卻違法事由）與可責性，始得加以處罰。作為處罰之構成要件規定之行政法義



務規定，如果被宣告為違憲，即使是宣告定期失效，在失效前仍具違憲性質，違反該違憲之法律規定，尚欠缺違法性，而阻卻形式上符合處罰規定之構成要件行為之違法性。蓋憲法為國家根本大法，形成憲法秩序，其要求法律不得與之牴觸，人民違反與憲法牴觸之法律所課人民之義務，如果還認為具有違法性，則顯與合憲法秩序不相容。』，於此一案例最高行政法院即認，縱然於申報時，夫妻有強制合併申報之義務規定，惟該規定既然已遭違憲宣告，故雖形式上雖有違反規定之行為但不具有實質違法性而不構成漏稅罰。

於本案，雖非義務規定於申報時即已被宣告違憲，但更甚者為該項義務規定根本於申報時已全部刪除，全不存在。故，更應認納稅義務人未申報之行為是否具有實質違法性則有疑義。

貳、納稅義務人是否有漏稅罰之有責性

一、漏稅罰應以納稅義務人有故意或重大過失為限

按《納稅者權利保護法》第 16 條雖規定，納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。其在文義上雖亦未就過失之程度予以區分，惟在該條立法理由中闡明，納稅者針對稅捐事項通常因專業能力不足而導致處罰之結果，無心之過在所難免，因此，特明定納稅義務人非因故意或『重大過失』而違反義務者，得減輕其處罰，其立法理由雖謂『得減輕』。但其將重大過失與故意並列，故在 16 條第 1 項所稱之過失應解釋為『重大過失』，即納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或『重大過失』者，不予處罰。如此解釋不僅符合立法理由、體系解釋，亦與德國立法例相符。詳如本章二節。

二、本件納稅義務人應無故意

於《納稅者權利保護法》第 7 條 8 項訂定前，就漏稅罰之處罰是否限於故意或亦包含過失有所爭議，惟該項既然以對重要事項『隱匿』或為『虛偽』不實陳

述或提供不正確資料為要件。而所謂『隱匿』、『虛偽』就立法技術以及文義之理解，應認屬故意之行為，前文已述，故於修法後，漏稅之處罰應以有故意為前提。

對於違反稅法上義務的行為，何種情形可認為故意，何種情形可認為過失，稅法並未明文規定，解釋上應可參照同屬制裁法律體系的刑法的規定。參照刑法總則第 13 條規定，故意可分直接故意與間接故意，直接故意是指行為人對於構成稅務違章之事實，明知並有意使其發生（實現）的情形。間接故意是指行為人對於構成稅務違章之事實，預見其發生而其發生並不違背其本意的情形。

查，本件納稅義務人，已經充分揭露交易之事實，實難認有違背充分揭露之誠實義務的故意。若有隱匿之故意，何以要申報該項證券交易之行為給稽徵機關，其大可連證券交易稅之申報皆隱匿，但納稅義務人卻未為隱匿交易之事實，故實難認有隱匿之故意。

三、納稅義務人應為無過失，不具有重大過失。

依美國內地歲入局（IRS）的見解，若納稅人不諳法律，並有其他因素足以支持其主張者納稅人為第一次申報稅捐之人，若有錯誤則得認定為無過失，可認為具有合理的正當理由（reasonable cause），亦即已盡其注意義務，免依內地歲入法第 6651 條規定就其未依限申報稅捐或納稅科處過失處罰，已如前述。於本件中，雖納稅義務人就綜合所得稅須為每年申報，斷無主張其不知之理，但就所得基本稅額條例係所得稅法之特別規定，其規定就某些超過新台幣 600 萬之所得類型須為申報之規定，就未上市公司證券交易所得超過 600 萬並非人人可遇到或可知，且於本件納稅義務人係第一次其基本所得額超過 600 萬並且是第一次為基本所得稅額的申報，故按照上開美國 IRS 之見解，應可認為無過失的合理正當理由。

四、就納稅義務人有否故意或重大過失違反誠實義務，應由稽徵機關負舉證責任

納稅義務人雖然申報作為義務之違反，但亦不能率予認定其逃漏稅之故意。參諸行政罰法第 7 條之立法理由：「現代民主法治國家對於行為人違反行政法上義務欲加以處罰時，應由國家負證明行為人有故意或過失之舉證責任，方為保障人權之進步立法。」，是以，稽徵機關應負有舉證責任，須證明納稅義務人『故意』對『重要事項隱匿』，始構成漏稅罰。

稽徵機關、行政法院認為納稅義務人為公司大股東，應知悉對於未上市上櫃公司之股權交易所得，應依所得基本稅額條例第 12 條規定加計列入當年度綜合所得稅申報而認為納稅義務人有過失。先不論於納稅義務人於該申報年度已無應申報之規定。未為申報是否即能等同於有過失實尚待進一步舉證與推論。漏稅之處罰影響納稅義務人財產權甚鉅，率自以未為申報即屬有過失之一語推論，顯未盡舉證說明之責任，且納稅義務人為第一次符合要件而須為基本所得稅額之申報，其漏未申報，應符合上開有正當合理事由而得認為無過失。稽徵機關或行政法院更應為充分說理之義務，何以納稅義務人已自動申報其證券交易之重要事實僅未為所得基本稅額之申報時仍屬故意或重大過失？然於判決理由中皆未見，故原判決實有判決理由不備之違法。

再者，於事實存否未定存有疑慮時，應主動依職權為調查證據，而於本件應調查而未調查證據與舉證之事項至少如下三點：

1. 漏未命被上訴人機關提出事證以證明對陳 OO 之函查之目的亦包含對本件上訴人之調查。
2. 漏未命上訴人機關提出事證以證明，係爭函查確為本案調查人員囑託他案調查人員所為之調查。
3. 漏未命被上訴人機關提出事證已證明，係爭函查確有出於概括調查上訴人及案外人之意圖。

然，原審皆未為查清，如何能證明對第三人之函查亦屬對本件納稅義務人之調查？原第一審判決未調查即率予認定顯有背於經驗法則與論理法則而有判決

違背法令。



五、納稅義務人於 102 年之申報年度能否預見其行為可罰？

《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項為空白處罰之規定，且納稅義務人於民國（下同）102 年之申報年度全然無從知悉其計算及申報義務之可能則不應對之處罰。所謂空白處罰規定，指對處罰之構成要件，法律本身不予明定或不為完整之規定，而授權以其他法律或命令訂定，已如前述。釋字 313 號解釋認為：『行政罰之罰鍰其構成要件及額度，原則上應由法律定之，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。始符合憲法第二十三條之意旨。』，其後公布之釋字第 394、402、521、522 亦認同此意旨。故行政罰之空白構成要件雖非法所不許。然本條處罰規定性質上既屬於學說上所謂『空白的處罰要件』。此一空白處罰規定，只有在其處罰可能性之可能的案件類型，依據法律規定(包括空白處罰規定以及加以補充的個別稅法規定)可以預見，並可以事先計算時，才能符合憲法上處罰明確性原則。釋字第 680 號亦同此見解，且亦認須由授權之母法整體觀察，已足使人民預見行為有受處罰之可能，即與得預見行為可罰之意旨無違，不以確信其行為之可罰為必要。

查，《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項對違反計算申報義務之義務人將處以所漏稅額之三倍，對財產權影響極為嚴重。然有關之須依該條例計算及申報之構成要件義務內容，則全部委由該條例其他條文為規範，而就未上市公司股票買賣須依該條例第 12 條 3 款為申報之規定已於 101 年 7 月業經刪除。從而，根據納稅義務人應申報所得之年度(即 102 年)有效施行之所得基本稅額條例全然未見就未上市公司股票買賣須依照該條例為申報之規定，且該條例亦未有溯及既往之規定，亦乏其他可據以推論之相關事項之規定可使納稅義務人知悉其申報義務，必須從歷史法條始能知悉其申報義務與可罰行為之內容，且從 102 年度施行有效之《所得基本稅額條例》整體觀察，亦無從預見買賣未上市公司股票須依法計算所得及申報並有受處罰之可能，自屬授權不明確，而與上述憲法保障人民權利之

意旨不符。故而認為，納稅義務人於申報年度無法自法律規定上預見其行為可罰，故認為屬不可避免或很難避免之錯誤，而得免責或減輕責任。



參、原判決未適用裁處時對納稅義務人有利之規定

一、『本稅』以行為時法，但『處罰』以裁處時之法律為準

(一) 稅捐債權債務關係（即本稅部分）適用行為時法

稅捐債權債務關係（即本稅部分）所應適用之法律，原則上乃是稅捐債務發生時有效之法律（即行為時法，或實體從舊原則）。最高行政法院 102 年 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議：「依證券交易稅條例第一條第一項、第二條規定，證券交易稅係對買賣有價證券之交易行為所徵收，以出賣人為納稅義務人，按交易成交價格依所定稅率課徵之稅捐。於有價證券買賣契約成立時，因法律規定之稅捐主體、稅捐客體、稅基及稅率等稅捐構成要件均已合致，而發生證券交易稅之債務。」概亦採相同見解。故在法定稅捐構成要件實現時，納稅義務人即成立抽象的稅捐債務，故就上訴人於 101 年 5 月 31 日（即課稅事實）所發生之證券交易所得自應依 101 年 08 月 08 日修正前之《所得基本稅額條例》第 3 條第 10 款規定依第 12 條第 1 項之規定計算並繳納基本所得額（即本稅之部分）。而 101 年 5 月 31 日課稅事實發生時，《所得基本稅額條例》第 12 條第 1 項第 3 款尚未刪除未上市公司證券交易所須課稅之規定，故就本稅部分為補徵為義務人所不爭執。

(二) 漏稅罰應適用裁處時之法律

惟，就漏稅罰之部分，因漏稅罰則係針對租稅繳納義務之違反，且亦應有處罰法定原則之適用。所謂處罰法定原則係指對於人民違反行政法上義務行為所予以之裁罰，因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。《稅捐稽徵法》48-3 條既規定：「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。』，而本條之立法理由為：『行政法上的「實體從舊」原則，其目的是要確定法律關係。但是，租稅行政罰則不然，並無法律權利義務關係確定問題，而是政府要對不遵守租稅行政規定的納稅義務人要如何裁處罰鍰，才能促其遵守稅法規定，如期履行繳納稅捐義務。所以連刑法都准許對犯罪行為人給予「從新從輕」的待遇，租稅行政罰更無不適用的道理。』，故就『本稅』之部分固依照行為時之稅法，惟就『漏稅罰』之部分仍應依上開《稅捐稽徵法》48-3 條所定應適用裁處時之法律。

查，《稅捐稽徵法》48-3 條既規定，納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。而本件裁處時間為 104 年 11 月 25 日，而裁處書上所載之裁處依據《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項之規定。而裁處時《所得基本稅額條例》第 12 條 3 款關於計算及申報義務之規定業已刪除，且亦未設有溯及既往之規定。亦即，本件稽徵機關於裁處時，所施行並適用之《所得基本稅額條例》就納稅義務人買賣未上市公司股票之所得並無規定有計算及申報之作為義務。既然納稅義務人依據稽徵機關裁處時之規定並無規定有計算及申報義務，且該規定亦未設有溯及既往之規定，故，於裁處時自無違反所得基本稅額條例第 15 條 2 項之作為義務之可能，當無該條處罰之適用之餘地。

二、所得基本稅額條例第 15 條為空白規定，裁處時處罰構成要件已有變更

(一)裁處時，申報義務之規定已經刪除

查，《稅捐稽徵法》48-3 條既規定，納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。而本件裁處時間為 104 年 11 月 25 日，而裁處書上所載之裁處依據《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項之規定。而裁處時《所得基本稅額條例》第 12 條 3 款關於計算及申報義務之規定業已刪除，且亦未設有溯及既往之規定。

亦即，本件稽徵機關於裁處時（即 104 年 11 月 25 日），所施行並適用之《所

得基本稅額條例》就納稅義務人買賣未上市公司股票之所得並無規定有計算及申報之作為義務。既然納稅義務人依據裁處時之規定並無規定有計算及申報義務，且該規定亦未設有溯及既往之規定，故，自無違反所得基本稅額條例第 15 條 2 項之作為義務之可能，當無該條之適用之餘地。

(二)申報義務規定之刪除亦屬法律變更

再者，《所得基本稅額條例》第 12 條 3 款刪除是屬於法律構成要件之變更，且新法有利於納稅義務人，自有《稅捐稽徵法》第 48-3 條之適用，從而本件應適用裁處時之法律。

或有謂據以裁罰之《所得基本稅額條例》第 15 條第 2 項規定，自該條例（指第 15 條 2 項部分）施行至今均未有修正，本件自無稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定之適用云云。惟考《所得基本稅額條例》第 15 條第 2 項其規定為：『未依本條例規定計算及申報基本所得額，經稽徵機關調查，發現有依本條例規定應課稅之所得額者，除依規定核定補徵應納稅額外，應按補徵稅額，處三倍以下之罰鍰』，該條文本本身雖為處罰之依據並訂有處罰之效果，惟就其構成要件之內容卻採須『依本條例規定』計算及申報基本所得額之空白立法方式。即，其構成要件須由該條例其他之規定為補充，此即空白構成要件之規範方式。其構成要件之變更，亦屬法律變更。

(三)相似立法模式如內線交易，實務見解亦認屬法律變更

相似的立法模式如證券交易法內線交易之法律效果規定明定於證券交易法第 171 條 8 項之規定，而內線交易之法律構成要件是規定於證券交易法第 157-1 條之規定。雖然證券交易法第 171 條 8 項未有修法，惟同法第 157-1 條構成要件修改，其仍屬於法律變更，而有刑法第 2 條之適用。是以，雖然規範處罰之條文本本身沒有變更，然規定於其他條文之構成要件有變更時，仍屬於法律之變更，而須為新舊法之比較適用。此參照最高法院刑事 100 年度台上字第 2565 號判決即認：「...上開修正已涉及構成要件之擴張（擴大內部人範圍）、限縮（「獲悉」改

為「實際知悉」、重大消息必須「明確」、重大消息必須要有「具體內容」等)，
自屬刑法第二條第一項所規定行為後法律有變更之情形，似非單純之文字修改。
上訴人等於本案行為後，證券交易法第一百五十七條之一所規定之構成要件既有
上開擴張及限縮之變更，該變更攸關上訴人等於本案行為或屬有利或屬不利，自
應為新舊法之比較適用，始稱適當。...。故本件裁罰效果規定係定於《所得稅
額基本條例》第 15 條第 2 項，但其構成要件是規定於《所得基本稅額條例》第
12 條 3 款，依據上開實務見解及法理，雖然處罰效果規範本身並無修法，但構
成要件之規定已為修正，此當屬於法律變更，不得因為法律效果本身規定並無修
法而認為無法律變更之適用。是以，本件《所得基本稅額條例》第 12 條 3 款刪
除後，其變更有利於納稅義務人，自有《稅捐稽徵法》第 48-3 條之適用。從而
本件裁罰自應適用裁處時之法律規定，即適用現行法律。現行《所得基本稅額條
例》業已刪除計算、申報未上市公司股票買賣所得之申報義務，是以上訴人之行
為自不符合漏稅罰構成要件之規定，故不應處以裁罰。被上訴人機關認為行政裁
罰亦應適用「行為時」之法律，顯未將『本稅課徵』與『漏稅罰』予以分別區分，
顯有誤會。

第四章 裁罰倍數參考表之適用與合憲性探討

納稅義務為無對待給付性之強制公法上金錢給付義務，為保障納稅義務人之生存權、財產權、營業自由、一般行為自由等基本權利，防範多數暴力與濫用民主情事，故稅法應適用嚴格平等原則，而不以曾經過立法者權衡、排除專斷，而為合理之不同處置，不違反比例原則之一般平等要求為滿足。至於租稅處罰之問題，自釋字第 503 號以來，許多由來已久之問題，仍未得適當釐清，例如誤租稅附帶給付為行為罰（釋字 356、616）、過失問題（釋字 356）、行為罰僅須違反作為義務即應受處分（釋字 503）；但部分憲法解釋對稅捐法制有澄清作用，例如漏稅罰須以結果為要件（釋字 337、339）、行為罰不宜以應納稅額比例處罰，宜有合理最高額限制（釋字 327、337 及 356）、過苛處罰違反比例原則與財產權保障（釋字 641）、以行政機關公告作為處罰要件，違反處罰明確性原則（釋字 680）¹⁰⁶。本章分析稅法、稅捐罰違憲審查之特性；次就稅捐罰之憲法解釋，從有助於闡釋稅捐罰之憲法意義者，加以討論；簡略探究相關憲法解釋有爭議部分。

第一節 稅務違章案件裁罰倍數參考表之法律性質

第一項 概說

稅法上金錢給付義務（稅捐債務），由於稅捐法定原則，對具備課稅要件者，即賦予特定之法律效果，並無選擇與裁量餘地，此為羈束行政之特性。反之，違反公法上金錢給付義務之漏稅罰與違反協力義務之行為罰，因違反義務情況不一，立法者多授權行政機關在多種可能處罰中得為選擇，此謂之裁量行政。行政機關在個案中為裁罰時，雖立法者授權其有裁量餘地，然仍不可在法定裁量範圍內依

¹⁰⁶ 參閱葛克昌，稅捐罰與憲法解釋，頁 75。

其偏好任意為之，其裁量須受法律及一般法律原則之拘束(行政程序法第4條)。換言之，其為裁罰時，須經裁量(否則裁量怠惰為違法裁量)，並將其裁量理由記載於處分書，其理由須符合一般法律原則。



惟基於大量行政之需求，財政部為減輕基層對裁罰時負擔，並避免各裁罰不一致，對所屬機關及公務員頒訂作為裁量基準之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，將各種違章情形依其情節類型化，分別適用不同之裁罰金額或倍數。凡與參考表類型相同者，裁罰機關如認為該個案並無特殊之言，而依參考表之金額或倍數予以裁罰，其裁量理由與參考表相同者在處分書上可予省略。一般認為此種裁罰參考表，係上級機關為協助下級機關或屬官，依職權為規範機關內部運作，所為非直接對外發生法規效力之裁量基準性行政規則(行政程序法第159條第1項、第2項)¹⁰⁷。其具有拘束訂定機關、其下級機關及屬官之效力(行政程序法第161條)。另依同法第160條第2項規定，行政機關訂定如行政程序法第159條第2項第2款之行政規則，應由其首長簽署，並登載於政府公報發布之¹⁰⁸。財政部在稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有新增或修訂時，均由財政部部長簽署，並登載於行政院政府公報發布之，藉此讓可能受裁罰之稅捐債務人，得以知悉主管稽徵機關裁罰權行使之標準。

然問題是處分機關違反裁罰參考表金額或倍數，惟仍在法定裁量範圍內，是否為違法裁量？受罰人可否以此作為請求撤銷依據？抑或完全按照參考表為裁量是否即為合義務之裁量？按裁罰參考表只有內部效力(作為懲戒、懲處事由)，不具有直接外部效力(非法規範)，但仍具有間接外部效力，此種效力，透過行政自我拘束(行政須受先前行為之拘束)，可能構成平等原則之違反，按「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。」(行政程序法第6條)理由是否正當姑且不論，不具理由而違反裁量參考表，即構成平等原則之違反，而為違法之裁

107 洪家殷，租稅法中裁罰金額及倍數之探討，東吳大學法律學系，稅務行政救濟研討會，2009年11月6日，頁99以下；葛克昌，裁罰參考表與法律原則，收入行政程序與納稅人基本權，頁443以下。

108 張永明，稅務違章裁罰倍數參考表之效力，月旦法學教室，第94期，2010年7月，頁12-13

罰處分。惟裁罰處分時，已盡說理義務，說明本案已注意參考表及平等原則適用，惟認為被處罰者與參考表類型仍有差異，如其為故意或輕微過失，係累犯或初犯，或其他主客觀情事，已不足達成行政目的，自得在法定裁量範圍內為不同參考表之裁量，而未違法，參考表使用須知第 4 點亦同此理由，惟僅在內部審查報告敘明理由仍有不足，仍須在裁罰處分書上敘明理由。

第二項 裁罰倍數參考表之適用與效力

《稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表》既屬行政規則之性質，並無依《中央法規標準法》第 7 條規定，送立法院審查之必要，僅下達轄屬機關即可，另若訂頒之行政規則涉有解釋性規定及裁量基準，依《行政程序法》第 160 條第 2 項規定，仍應由首長簽署，並登載於政府公報發布之。不過，由於行政規則不具法源資格，僅有事實上之拘束力，而無規範上之拘束力，依司法院釋字第 493 號解釋意旨，仍應由法律明確授權主管機關訂立為宜，而不得援引為稅捐法源之一¹⁰⁹。

依此，因稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表僅係行政規則之性質，並非發生直接對外效力之法規命令，主管稽徵機關自不得作為裁罰時之直接或唯一根據，且不能排除相關稅法及行政罰法之適用，主管稽徵機關參酌稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表作成所得稅法上之罰鍰時，須相關稅法或行政罰法條文明定始可，且鑑於稅法與行政罰法間具有普通法與特別法之關係，應先適用稅法之特別規定，若稅法未特別規定時，始從行政罰法之規定。另主管稽徵機關縱使參酌稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，以為其核定營業稅罰鍰行使裁量權之標準，縱該裁量未逾越稅法或行政罰法法定額度，惟當行為人因違反稅法上義務而受罰鍰處罰，主管稽徵機關裁處時，允宜依《行政罰法》於第 18 條第 1 項規定，將違章行為人應受責難程度、所生影響、所得之利益及受處罰者之資力一併納入考量後，再

109 黃茂榮，稅法總論（第二冊—法學方法與現代稅法），植根法學叢書編輯室，2005 年 10 月，頁 188-190

依權限核定罰鍰處分。

《稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表》雖只是財政部訂頒之行政規則，依《行政程序法》第 161 條規定：「有效下達之行政規則，具有拘束訂定機關、其下級機關及屬官之效力。」其對主管稽徵機關之各地區國稅局，實具有相當強之拘束力，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知所示，除稅務違章案件符合減輕或免予處罰標準者外，應處罰鍰案件，其裁罰之金額或倍數，原則上應參照稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表所訂標準辦理，是對涉及違章之納稅義務人而言，稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表仍發生間接或事實上之拘束效力。又因稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表為行政規則之本質，縱違章行為人認主管稽徵機關之各地區國稅局裁處時，所據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表標準未洽，亦只能透過如行政自我拘束原則、平等原則或信賴保護原則等一般法律原則，主張該裁罰處分為違法¹¹⁰。

第三項 倍數參考表使用須知適用問題


壹、基於權力制衡原則，行政法院對行政行為僅能作合法性審查

基於權力分立制衡原則，行政法院雖對行政行為得進行司法審查，然在權力分立底下，行政法院對行政行為僅能作合法性審查而不及於妥當性審查，對於立法機關賦予行政機關之裁量權限，於其有逾越權限及濫用權力之情事時，認為其違法。《行政訴訟法》第 201 條規定：「行政機關依裁量權所為之行政處分，以其作為或不作為逾越權限或濫用權力者為限，行政法院得予撤銷。」即是此意。

貳、行政規則因平等原則間接對外產生拘束力

上級機關或長官對下級機關或屬官為統一解釋法令、認定事實及行使裁量權，

110 葛克昌，裁罰參考表與法律原則，月旦法學教室，第 87 期，2002 年 8 月，頁 34-35



而訂頒之解釋性規定及裁量基準之行政規則，雖非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定。《憲法》第7條：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」《行政程序法》第6條：「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。」行政機關依其行政規則，經由長期之慣行，透過上開平等原則之作用，產生外部效力，對行政機關產生拘束作用（學說上稱「行政自我拘束原則」），行政行為如違反該行政規則，亦屬違法。查裁罰倍數參考表（含使用須知）係財政部對所屬稅捐稽徵機關，關於對稅務違章案件為處罰行使裁量權事項，而訂頒之裁量基準，依上述說明，稅捐稽徵機關為裁罰時，如有違反該參考表（含使用須知），即屬濫用裁量權限而違法。


參、稽徵機關無正當理由違反使用須知亦屬違背法令

一、未裁罰前自動繳清稅款是否得適用行政罰法第18條

按《使用須知》第4點：「裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」之規定，行政法院皆認為，屬納稅義務人於漏稅違章後，承認違章事實，表示願意繳清稅款及罰鍰，在未裁罰前自動繳清稅款等情形，均屬違章後之態度，並非屬行政罰法第18條第1項所稱之「違反行政法上義務應受責難程度、所生影響」。惟本文主張其「自白違章」及「主動補繳」行為均在稽徵機關調查之初始，則此二行為當屬《行政罰法》第18條第1項之「應受責難程度」及「所生影響」較小事項，應予以審酌而未予以審酌，稽徵機關之裁量即有怠惰而構成裁量濫用權力之違法。

二、裁罰倍數參考表在綜合所得稅中規範類型不足


裁罰倍數參考表在諸多稅目，例如：營利事業所得稅、證券交易稅、貨物稅、菸酒稅、加值型及非加值型營業稅、契稅、娛樂稅、特種貨物及勞務稅，對納稅



義務人漏稅違章後，有「以書面或談話筆錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰」或「裁罰處分核定前（已補申報，並）已補繳稅款」等相類情事時，均有比無此情形較輕之裁罰規定。蓋在此種情形，除顯示納稅義務人違章後態度良好外，亦有助於節省稽徵成本，尤其在「裁罰處分核定前已補繳稅款」之情形，國庫及早收取稅款，有利於國庫資金調度，裁罰倍數參考表予以較輕之裁罰，具有妥當性，符合法規授與裁量權之目的。這也顯示出納稅義務人漏稅違章後，有無「以書面或談話筆錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰」或「裁罰處分核定前（已補申報，並）已補繳稅款」等相類情事，成為稅捐稽徵機關為裁罰時，裁量審酌之重要事項。惟在綜合所得稅中皆無規定，此之欠缺亦缺乏正當合理之事由。

三、為補參考表規範之不足，基於平等原則，稽徵機關有義務適用使用須知第 4 點

然在違反《所得稅法》第 110 條第 1 項未依規定申報之漏稅違章案件，裁罰倍數參考表並未就此列為裁量審酌事項，如未有合理之差別理由，即與平等原則未盡相符。為補救此種僅針對典型案件所作之裁罰倍數參考表，在符合平等原則之法律上要求之不足，稅捐稽徵機關在具體案件即有義務適用裁罰倍數參考表使用須知第 4 點，積極說明違反《所得稅法》第 110 條第 1 項之納稅義務人，有「以書面或於談話筆錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰」或「裁罰處分核定前（已補申報，並）已補繳稅款」等相類情事（亦屬違章情節），得否予以減輕處罰，其結果可能予以減輕處罰，或綜合考量其他違章情節，不予以減輕處罰。就裁罰倍數參考表，何以在違反《所得稅法》第 110 條第 1 項之漏稅違章案件，並未就「以書面或於談話筆錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰」或「裁罰處分核定前（已補申報，並）已補繳稅款」等相類情事，列為裁量審酌事項？惟將納稅義務人漏稅違章後，「以書面或於談話筆錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰」或「裁罰處分核定前（已補申報，並）已補繳稅款」等相類



情事，列為裁量審酌事項，係因顯示納稅義務人違章後態度良好，有助於節省稽徵成本，在「裁罰處分核定前已補繳稅款」之情形，亦有利於國庫資金調度。就顯示納稅義務人違章後態度良好而言，不因稅目而有異。因此，裁罰倍數參考表就違反所得稅法第 110 條第 1 項之漏稅違章案件，未就「以書面或於談話筆錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰」或「裁罰處分核定前（已補申報，並）已補繳稅款」等相類情事，列為裁量審酌事項，與諸多稅目有異，在短漏報無扣繳憑單之所得情形，有上開情事，有助於發現調查及證明有無短漏報所得致逃漏所得稅，節省稽徵成本，及有利於國庫資金調度，其未列為裁量審酌事項，即欠缺合理性，稅捐稽徵機關在具體案件即有義務適用使用須知第 4 點，積極說明違反所得稅法第 110 條第 1 項之納稅義務人，有「以書面或於談話筆錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰」或「裁罰處分核定前（已補申報，並）已補繳稅款」情事，得否予以減輕處罰，否則裁罰行為違反裁罰倍數參考表（含使用須知），裁量怠惰，屬濫用裁量權限而違法。


第二節 大法官相關解釋之回顧

本節僅對稅務案件中節錄出與漏稅罰或行為罰中有關裁罰未設合理最高額限制與裁罰造成個案過苛之解釋探討之。

第一項 裁罰倍數參考表所規範之行為類型不足

壹、司法院釋字 713 號解釋

本件之爭點在於：扣繳義務人無論違申報扣繳憑單義務或違扣繳稅款義務，一律處稅額 1.5 倍罰鍰，違憲？其解釋文認為：『關於裁處罰鍰數額部分，已逾越必要程度，就此範圍內，不符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不再適用。』



而其理由書闡明：『扣繳義務人之扣繳義務，包括扣繳稅款義務及申報扣繳憑單義務，二者之違反對國庫稅收及租稅公益之維護所造成之損害，程度上顯有差異。如扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，僅不按實補報扣繳憑單者，雖影響稅捐稽徵機關對課稅資料之掌握及納稅義務人之結算申報，然因其已補繳稅款，所造成之不利影響較不補繳稅款為輕，乃系爭規定就此部分之處罰，與同標準第六條第一項第三款所定未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，於裁罰處分核定前已按實補繳者之處罰等同視之，一律按應扣未扣或短扣之稅額處一·五倍之罰鍰，未許稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，依情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，不符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不再適用。有關機關對未於限期內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報之案件，應斟酌個案情節輕重，並依稅捐稽徵法第四十八條之三之規定，另為符合比例原則之適當處置，併予指明。』

第二項 以裁罰未設合理最高限額為違憲解釋理由

壹、司法院釋字 327 號解釋

其爭點為所得稅法對未依限按實填報等情形處罰鍰之規定違憲？解釋文認為：『依限按實填報，旨在掌握稅源資料，維護租稅公平，就違反此項法律上作為義務應予制裁部分，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。惟對於扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，應由有關機關檢討修正。』，理由書進一步闡釋：『對於扣繳義務人已將所扣繳稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，有導致處罰過重之情形，應由有關機關檢討修正。』



貳、司法院釋字 356 號解釋

解釋爭點：營業稅法就未依限申報銷售額徵息（滯）報金之規定違憲？解釋文認為：『依限申報銷售額徵息（滯）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之制裁，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。惟在營業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與怠報金，又無合理最高額之限制，依本院司法院釋字第三二七號解釋意旨，主管機關應注意檢討修正，併此說明。』

參、司法院釋字 616 號解釋

解釋爭點：78 年修正之所得稅法第 108 條第 1 項、88 年增訂之第 108 條之 1 第 1 項違憲？其解釋文認為，對納稅義務人未於法定期限內履行申報義務之制裁，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。上開規定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。

第三項 以裁罰造成個案過苛為違憲解釋理由

壹、相關大法官解釋回顧

一、司法院釋字 641 號解釋

(一)解釋爭點與解釋文：

本件解釋爭點為菸酒稅法第 21 條規定違憲？其解釋文認為：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。系爭規定修正前，依該規定裁罰及審判而有造成個案顯然過苛處罰之虞者，應依菸酒稅法第二十一條規定之立法目的與個案實質正義之要求，斟酌出售價格、販賣數量、實際獲利情形、影響交易秩序之程度，及個案其他相關情狀等，依本解釋意旨另為符合比例原則之適當處置，併予指明。

(二)解釋理由分析

1. 罰鍰應以違反義務情節之輕重程度為之，使責罰相當。

對人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，應根據違反義務情節之輕重程度為之，使責罰相當。立法者針對特別應予非難之違反行政法上義務行為，為求執法明確，以固定之方式區分違規情節之輕重並據以計算罰鍰金額，而未預留罰鍰之裁量範圍者，或非憲法所不許，惟仍應設適當之調整機制，以避免個案顯然過苛之處罰，始符合憲法第二十三條規定限制人民基本權利應遵守比例原則之意旨。

2. 立法雖有形成自由，但仍須考量特殊個案並兼顧其實質正義

至於處以罰鍰之方式，於符合責罰相當之前提下，立法者得視違反行政法上義務者應受責難之程度，以及維護公共利益之重要性與急迫性等，而有其形成之空間。但該條規定以單一標準區分違規情節之輕重並據以計算罰鍰金額，如此劃一之處罰方式，於特殊個案情形，難免無法兼顧其實質正義，尤其罰鍰金額有無限擴大之虞，可能造成個案顯然過苛之處罰，致有嚴重侵害人民財產權之不當後果，立法者就此未設適當之調整機制，其對人民受憲法第十五條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而有違憲法第二十三條之比例原則，有關機關應儘速予以修正。

3. 協同意見書指出，不應危及最低生活尊嚴之保障

李震山、許玉秀大法官在釋字第 641 號關於（舊）菸酒稅法第 21 條是否違憲一案之協同意見書，即明確指出，「顯然過苛」之處罰，「其除過度侵害財產權外，甚至在嚴重情況下，將導致被處罰人破產而危及生活最低生活尊嚴之保障並影響其改過重生，亦可能易生被處罰人脫產之負面結果，凡此均非主管機關制裁之原始目的。」

二、司法院釋字 685 號解釋

（一）解釋爭點與解釋文：

本件解釋爭點為營業人未給與憑證、未取得憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰之規定，違憲？其解釋文認為：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。

（二）理由書分析

1. 漏稅罰應符合處罰構成要件、違法性、有責性及注意個案情節

至對於應依法補繳營業稅款之納稅義務人，依營業稅法裁處漏稅罰時，除須納稅義務人之違法行為符合該法之處罰構成要件外，仍應符合行政罰法受處罰者須有故意、過失之規定，並按個案之情節，注意有無阻卻責任、阻卻違法以及減輕或免除處罰之事由，慎重審酌，乃屬當然。

2. 罰鍰之內容，應符合責罰相當，並設最高合理限制

至於處以罰鍰之內容，於符合責罰相當之前提下，立法者得視違反行政法上義務者應受責難之程度，以及維護公共利益之重要性與急迫性等，而有其形成之空間（本院釋字第 641 號解釋參照）。系爭規定以經查明認定未給與憑證或未取

得憑證之總額之固定比例為罰鍰計算方式，固已考量違反協力義務之情節而異其處罰程度，惟如此劃一之處罰方式，於特殊個案情形，難免無法兼顧其實質正義，尤其罰鍰金額有無限擴大之虞，可能造成個案顯然過苛之處罰，致有嚴重侵害人民財產權之不當後果。系爭規定之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。

第三節 大法官解釋回顧評析-以比例原則為準

國家課稅權的行使相對於人民有憲法層次之利益衝突，即課稅權與基本權利之衝突問題。為防止國家在稅捐之課徵及所衍生之處罰上非必要的或過度的限制人民之基本權利，妨礙人民能順性自由發展自己的機會，稅捐之課徵在憲法上亦要求應符合稅捐法定主義及量能課稅原則。是故，稅捐之課徵及處罰如有違反上述意旨的情事，其所依據之稅法或所從事之課稅處分即可能構成違憲。而租稅處罰（特別是罰鍰部分）究係可能侵害人民何項基本權利？首先思考者為，憲法第15條所明定保障的「財產權」。我國憲法，對生產工具首先作了私有財產制之抉擇，保障財產權自由使用收益，再對其收益部分，一部分仍歸私有，一部分藉由稅課歸為公有¹¹¹，藉由憲法第19條人民有依法律納稅之義務，將人民私有之財產收歸公有，干預人民自由使用、收益及處分其私有財產權。而「財產權」所保障者當係為「財產」，即財產權人得對其財產自由取得、保有、處分或使用等，當然亦保障財產權之單純「存續」。從而，租稅之課徵，確係有財產權侵害，而因未履行此租稅債務之所產生之罰鍰或滯怠報金，當更亦係屬財產權之侵害無疑。

而罰鍰為各種租稅罰則中使用最頻繁之裁罰手段，由於罰鍰將使相對人之財產受有不利益，其額度之規範本於比例原則之要求，應與租稅法上義務違反程度

111 葛克昌，〈租稅法第1講-租稅與現代國家〉，月旦法學教室，第19期，頁96，2004年3月。

及制裁目的呈適當比例。然現行租稅罰則條款對於罰鍰額度之規範多殊，部分條款出現「情輕法重」或「情重法輕」之情形，這點恐怕是立法者當初所未能預見的。而「最高額限制」設計之目的，即是為了讓罰鍰額度計算採一定倍數或比率方式時，不致因不確定「基數」金額，造成裁罰金額過苛之情形。

罰鍰設「最高額限制」，或許初步能達到防止裁罰金額過苛之情形，但「合理」最高額限制所謂合理之意涵為何？大法官並未有明確之表示，似乎只要不造成個案過苛即為合理，但是個案是否過苛，本身即屬非常主觀之判斷。而本文認為，在憲法的框架，即不違反憲法條文及憲法原理原則的前提下，立法者似乎擁有形成抽象法規範之自由。惟立法者之立法形成自由也非絕對的不受限制，尤其罰鍰亦屬對人民財產權之侵害，而罰鍰設有「最高額限制」後也不意味著無違憲的可能性，實則參照上開大法官解釋對所謂「合理」的解釋，實係比例原則之操作，亦即，立法者之立法形成自由亦不能逸脫於憲法原則，於此問題上特別是在平等原則與比例原則之檢驗上。

壹、裁罰倍數雖屬立法權，仍不得逾越比例原則

一、裁罰數額應受比例原則之限制

司法院釋字第 405 號解釋理由書明確指出：「立法院行使立法權時，雖有相當廣泛自由形成空間，但不得逾越憲法規定及司法院所為之憲法解釋。」此項解釋宣示我國憲法對稅法要求並非單純之形式法治國（僅要求租稅法律主義），而同時須為實質法治國（保障納稅人基本權及比例原則之違憲審查）¹¹²。在此要求之下，憲法上基本權保障得以抗拒國會之多數決，並得以限制國會主權¹¹³。稅法雖源於立法者命令，但不包括違憲之立法者命令。基本權不但正當化、合法化現

112 進一步討論，參見葛克昌，租稅國家之憲法界限，收入所得稅與憲法，翰蘆，三版，2009年，頁247以下。

113 參照德國聯邦憲法法院判決 BVerfGE 3, 225, 232; 7, 377, 404; 10, 59, 81.

行稅法，同時亦成為稅法之憲法界限¹¹⁴。逾越比例原則之裁罰，不僅侵害納稅人財產權，甚或可能侵及生存權或工作權（營業之永續經營）。



二、漏稅罰亦應有上限限制

按違反稅法上行為或不行為義務，在已繳納其應納稅款不得復按一定比例處以罰鍰，又無合理最高額限制，在司法院釋字第 327、339、356 及 616 號解釋中一再重申，惟釋字第 327 號及第 356 號解釋，僅要求「應由有關機關檢討改正」；釋字第 339 號則明示「不再援用」；殆釋字第 616 號解釋，則指明違反憲法第 23 條比例原則及第 15 條財產權保障，「應自公布日起，至遲屆滿一年失效。」但就漏稅罰則未有相應要求¹¹⁵。此種誤解最早出現於釋字第 337 號解釋，楊建華大法官一部不同意見書指出：「按租稅秩序罰有漏稅罰與行為罰之別。漏稅罰乃因納稅義務人未履行租稅法上稅捐義務，故其處罰恆以所漏稅額為基礎，而科以若干倍數之罰鍰，而行為罰乃係租稅法課以人民作為或不作為義務，不以涉及漏稅為必要，故行為罰只應斟酌其行為或不行為之情節，科處一定金額以上及以下之罰鍰額，有導致處罰過重之虞。」此一見解影響日後之司法院憲法解釋。此源於當時對漏稅罰要件與法律性質仍未釐清（參照最高行政法院 98 年 8 月第 2 次庭長法官聯席會議決議），將稅捐債務之不履行與稅捐債務之違反混為一談，按前者係執行問題，後者為不法行為制裁問題¹¹⁶。

貳、故意、過失處罰倍數亦應有所不同-漏稅罰應故意或重大過失

刑罰既以故意為原則，稅捐刑罰也應亦然，過失處罰須有特別明文並減輕。惟我國行政罰法仍採過失主義，但漏稅罰有其特殊性（須有逃漏稅之意圖），過

114 K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung III, 1993, S. 1484.

115 葛克昌，憲法解釋與稅捐罰，「憲法解釋與納稅義務人之權利保障」司法院大法官 98 年度學術研討會（下冊），頁 37 以下。

116 進一步分析，參見葛克昌，金錢給付及其協力義務不履行與制裁，收入行政程序與納稅人基本權，翰蘆，增訂版，2005 年，頁 82 以下。

失與逃漏稅本質上不相容（如同未發生結果與逃漏稅本質不合），除非誤將逃漏稅與稅捐債務屆期未履行（此為怠報金、滯報金或行政執行問題）混為一談，為釐清實務上此種混淆現象，司法院憲法解釋宜明示漏稅罰以故意及重大過失為原則，又行政罰為漏稅罰之補充規定，亦宜以故意及重大過失為原則。是以《德國租稅通則》第 380 條對扣繳義務人之處罰，以故意或重大過失（leichtfertigkeit）為限，即有參考價值¹¹⁷。

以所漏稅額之比例，特別是倍數作為裁罰金額之要件，係民事損害賠償方式，英美法國家係由於並無獨立之行政法院（但有獨立之稅務法院），亦未有與民事賠償截然劃分之行政罰。在大陸法國家，漏稅罰係行政秩序罰之一種，係以信賴不值得保護之方法，如違反真實義務，違反稅法金錢給付義務，所為公法上制裁，故不僅行為罰不得按所漏稅額處罰；漏稅罰時所漏之稅額本應追補繳納，處罰部分旨在其違反量能平等負擔（已具備課稅要件，使用虛偽不實、隱匿事實以欺瞞稽徵機關，使其誤認全部或一部不具備課稅要件），破壞市場競爭秩序之制裁，非重在國庫收入，亦非以所漏稅額倍數為罰鍰（可能影響裁罰輕重，但非倍數。）漏稅罰係制裁行為人及其惡意，而非填補所受損害、所失利益或推估之損失（所漏稅額倍數）。嚴重者得處以租稅刑罰、甚至徒刑，但不得以過重倍數罰鍰，影響其家庭與企業之永續經營與生存。是以縱英美法國家依民事賠償方式為漏稅處罰，但最多不超過 1 倍。而反觀我國，就綜合所得稅漏稅罰部分則可能處以 3 倍。如此高倍數之處罰實不利人民生存發展所需之財產與自由，甚至達到絞殺之程度，又無區分故意、過失，實有修正檢討之必要。

第四節 本案綜合評析

117 進一步討論，參見鍾典晏，扣繳實務相關問題研析，翰蘆，2004 年，頁 93 以下。

壹、本件稽徵機關並未為合義務之裁量



一、非由納稅義務人舉證稽徵機關有故意差別待遇

原審中高行判決認為《稅捐稽徵法第 48 條之 1 所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則》是為行政規則，縱然稅捐稽徵機關之處分與系爭行政規則不符，亦難認定處分違法，除非具有相當事證足認稅捐稽徵機關故意採取差別待遇，始為違法（原審判決六、（三）參照）。然，稅捐稽徵機關若未依據行政規則而為裁量，稅捐稽徵機關應舉證證明給予差別待遇之事由；而法院如拒絕適用行政規則，亦應於判決中說明理由，否則是屬於判決理由不備。

上開基準日之認定原則性質上為行政規則顯無疑義，然，基於平等原則以及行政程序法第 6 條可以推導出之行政自我拘束原則，行政機關為處分時自應有適用行政規則之義務，以維相同個案間之公平正義。且，參照行政程序法第六條之規定，不論行政機關故意或過失，除非有正當理由，皆不得為差別待遇，原審所謂故意採取差別待遇始為違法之見解，實違背行政程序法第 6 條之規定。又，依據《行政程序法》第 96 條，行政機關作成行政處分除有同法第 97 條所列各項情形外，應記明理由，從而，行政機關若認為個案無適用行政規則之餘地，則行政機關於作成處分時，應有說明為合理差別待遇之具體理由。再者，雖行政規則並無拘束法院之效力，法院自得逕行拒絕適用行政規則，顯無疑義。然，於個案情形相同情形下，毫無理由而逕行不適用行政規則，顯然違背平等原則。若具有正當原因而未適用，則於判決中應敘明理由，否則即屬判決理由不備，自屬判決違背法令。

綜上所述，原判決認為僅在有具體事證證明行政機關故意為差別待遇時，其處分始為違法，此系違背平等原則以及《行政程序法》第 6 條之規定，原審判決違背法令，而拒絕適用行政規則卻未說明理由，則屬於判決理由不備。

二、就稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表-所得稅部分，規範區分類型不足，

有違反平等原則、比例原則之虞

司法院釋字 713 號其理由書已指明：『未許稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，依情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，不符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』是以，為符合比例原則，系爭參考表之規範亦應考量個案不同情節而有不同規範。

(一)應區分故意或過失，而有輕重不同之處罰：

1. 按，系爭參考表-所得稅部分，違反《所得稅法》第 110 條第 4 項者，區分有無故意過失，若屬故意情形，而有較重之處罰。違法所得稅法第 110-2 條第 1 項、所得稅法第 114 條、所得稅法第 114-2 條第 1 項、第 2 項皆有區分納稅義務人是否為故意而有較重之處罰。
2. 次按，系爭參考表-所得稅部分，營利事業違反《所得基本稅額條例》第 15 條第 1 項漏報或短報依本條例規定應申報基本所得額者，所漏稅額一倍之罰鍰。然，依據系爭參考表-所得稅部，自然人違反所得基本稅額條例第 15 條第 2 項之規定，卻無區分納稅義務人之故意過失而有不同之裁罰。行為人故意逃漏稅行為違反法律規定的情節，顯然較重於過失行為的逃漏稅，因此對於故意逃漏稅行為之處罰，應較過失行為更重，始具備合理性，故系爭參考表應區分納稅義務人主觀因素、個案情節而有不同裁處之規範，始符合比例原則。

(二)應區分初犯或累犯，而有不同裁罰：

按，系爭參考表（稅捐稽徵法），違反稅捐稽徵法第 46 條第 1 項，需區分納稅義務人之行為是第一次裁罰或者多次裁罰等，而有輕重不同之罰鍰，違反稅捐稽徵法第 46 條 2 項者亦有區分裁罰次數，而有不同裁罰。次按，系爭參考表（所得稅法），違反所得稅法第 106 條，區分違反次數，而有不同裁罰金額。違反所得稅法第 107 條亦有相同之規定。此乃因為初犯和累犯之非難性不同，是以，違章案件皆會考量納稅義務人違反行為之次數，而有不同之裁罰，以符合比例原則。

而依據系爭參考表(所得稅部分),個人違反所得基本稅額條例第 15 條第 2 項之規定,卻無考量納稅義務人是否為初犯或者累犯而有不同之處罰,實有違比例原則。



(三)未考量納稅義務人有於裁罰前自動補報補繳之情事

1. 按,系爭參考表(所得稅部分),違反所得稅法第 110 條第 1 項至第 4 項、所得稅法第 110-2 條,皆有規定納稅義務人於裁罰處分核定前以書面或於談話筆(紀)錄中承認違章事實並願意繳並願意繳清稅款及罰鍰者,相對於不承認者,會給予較低之裁罰。
2. 然,系爭參考表-所得稅部分,於納稅義務人違反所得基本稅額條例第 15 條第 2 項,則無相同規定,亦無考量納稅義務人有其他節省行政機關稽徵成本之情形,而給予其較低之處罰,是以此系爭參考表其規範之類型恐有不足。

三、處分機關應有義務適用《稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知》第四點,考量納稅義務人有於裁罰前自動補報補繳之情事,而給予不同裁罰。

(一)最高行政法院 102 年 428 號判決意旨

裁罰倍數參考表就違反所得稅法第 110 條第 1 項之漏稅違章案件,未就「以書面或於談話筆錄中承認違章事實,並願意繳清稅款及罰鍰」或「裁罰處分核定前(已補申報,並)已補繳稅款」等相類情事,列為裁量審酌事項,與諸多稅目有異,在短漏報無扣繳憑單之所得情形,有上開情事,有助於發現調查及證明有無短漏報所得致逃漏所得稅,節省稽徵成本,及有利於國庫資金調度,其未列為裁量審酌事項,即欠缺合理性,稅捐稽徵機關在具體案件即有義務適用使用須知第 4 點,積極說明違反所得稅法第 110 條第 1 項之納稅義務人,有「以書面或於談話筆錄中承認違章事實,並願意繳清稅款及罰鍰」或「裁罰處分核定前(已補申報,並)已補繳稅款」情事,得否予以減輕處罰,否則裁罰行為違反裁罰倍數

參考表（含使用須知），裁量怠惰，屬濫用裁量權限而違法。



(二)故依據上開實務見解分析如下：

1. 系爭參考表中將「以書面或於談話筆錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰」或「裁罰處分核定前（已補申報，並）已補繳稅款」列為稅捐稽徵機關裁罰時應審酌之因素理由如下：

(1)其他稅目皆有減輕之規定，但綜合所得稅卻無

(2)節省稽徵成本。

(3)國庫及早收取稅款，有利於國庫調度資金。

(4)納稅義務人違章後態度良好。


(5)基於上述理由，而給予較輕裁罰，具有妥當性，也符合法規授權行政機關裁量權之目的。

2. 納稅義務人如有「以書面或於談話筆錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰」等情形，不應因為稅目差異而有不同，系爭參考表未將此列入考量，違反平等原則。若有類似上開情節，可節省稽徵成本、有利於國庫等，稅捐稽徵機關亦應列其為審酌事項，否則亦違背平等原則。

3. 為了彌補系爭參考表不合平等原則，稅捐稽徵機關於納稅義務人有「以書面或於談話筆錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰」或「裁罰處分核定前（已補申報，並）已補繳稅款」等類似情形時，有義務適用使用須知第四點，審酌個案情節、說明是否得以減輕處罰，否則為裁量怠惰而違法。

貳、小結

系爭參考表，於個人違反《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項，無將「以書



面或於談話筆錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰」或「裁罰處分核定前（已補申報，並）已補繳稅款」等相類情事，列為裁量審酌事項，故稅捐稽徵機關於裁處時，即有義務適用使用須知第四點，以符合平等原則及比例原則。

若義務人已於裁罰前自動補報補繳，此一行為有助於減少稽徵成本且有助於國庫調度資金，同時亦顯示義務人漏未申報後其態度良好，從而，稽徵機關裁量時應適用使用須知第四點，將此列為應審酌事項，並說明何以減輕處罰（或不減輕）。然查，稽徵機關未適用使用須知第四點，亦未說明是否有審酌此事項，而逕行機械化操作參考表而為裁罰，是為裁量怠惰，亦有違平等原則。又查，稽徵機關亦未適用使用須知第四點，認為原處分合法，是適用法規不當。

第五章 稅捐稽徵法第 48-1 條之適用與爭議



第一節 稅捐稽徵法自動報繳免罰之規定

第一項 稅捐稽徵法之規定

壹、稅捐稽徵法 48-1 的規定

稅法為鼓勵逃漏稅之納稅義務人改過自新及國家財政，於《稅捐稽徵法》第 48 條之 1 規定自動補報補繳免罰：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，左列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：

- 一、本法第四一條至四十五條之處罰。
- 二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。

前項補繳之稅款，應自該項稅捐原繳納期限截止之次日起日止，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率按日加計利息，一併徵收。」

貳、自動報繳免罰之正當化依據

稅捐自動報繳（自首）是對於已經完成的逃漏稅捐行為，因為中止違法行為而回復原狀的行為。此屬於個人的免罰事由，對於已經成立之逃漏稅行為溯及既往免予處罰。其正當化之依據如下述。

一、財政目的說

本條自首免罰規定有認為基本上屬於財政政策目的規定，其目的在開發已經被逃漏稅行為所隱匿之稅源，以增加稅收。透過自首免罰工具，作為交換發現以往所不知的稅收來源。藉由納稅義務人之協力，以達掌握稅源進行課稅之目的。故其主要的正當化根據，乃基於稅捐政策上之衡量，屬於一種「必要之惡」。在其拒絕協力於確認課稅基礎時，將使其蒙受刑罰制裁；同時亦對其承諾：如果稅捐義務人嗣後自願的履行先前違法未經提出的租稅給付時，則（在一定的範圍內）免予處罰¹¹⁸。

二、處罰目的說

另有認為自首免罰規定的立法意旨，在鼓勵納稅義務人自首，刑罰免除的期待也容易促使稅捐違章者重返誠實納稅之途。且因自首而繳納所逃漏之稅捐，不僅可完成國家之任務，亦可避免因逃漏所引起對於納稅人之不公平，故國家任務之履行與課稅公平暨課稅正義二個觀點，足以正當化自首免罰之例外規定所生不利益。再者，自動申報亦可期待申報人在將來依規定履行其租稅義務。因此納稅義務人在進行自動申報後，將自我期待稽徵機關對於其將來的租稅上行爲提高注意，而容易促使其回復誠實申報納稅¹¹⁹。

第二項 免罰之要件

壹、未經檢舉之案件

自動報繳免罰規定係以未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件爲限。所稱「未經檢舉」，應指未經他人向稅捐稽徵機關或其他職司調查之機關（如調查局）檢舉而言。且所稱「經檢舉」一語，並未限定檢舉

118 陳清秀，稅法總論，2014年9月，8版，頁690

119 陳清秀，稅法總論，2014年9月，8版，頁691

人之身分，亦未限定須向稽徵機關或財政部指定之調查人員檢舉。故違章漏稅案件，經人向有權處理機關檢舉或經有權處理機關主動察覺或查獲者，均屬經檢舉之案件，無稅捐稽徵法第 48 條之 1 補稅免罰規定之適用¹²⁰。至於有權處理機關，係指對違章漏稅案件有審核、調查、處分等權限之機關。至於檢舉案件之牽連案件（指查獲檢舉案件涉嫌違章漏稅後，又另發現其他納稅人亦涉嫌違章漏稅之案件），其調查基準日應以稅捐稽徵機關查獲違章證物之日為準，而不以檢舉日為準¹²¹。

貳、未經進行調查-調查基準日之認定

於《稅捐稽徵法》第 48 條之 1 雖明定凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件自動補報補繳免罰，惟究竟何種案件屬於未經調查人員進行調查之案件則於實務操作上屢有爭議。為求慎重、明確並統一各機關之適用，並為釐清消弭爭議，財政部多次發佈行政規則為闡明，其中訂有《稅捐稽徵法第四十八條之一所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則》（下稱「基準日之認定原則」）。在該認定原則中即針對各種不同之租稅，規定其進行本條所稱案件之作業步驟，以及如何認定基準日之原則。根據該認定原則之內容，其調查基準日主要可分成下列幾種：一、發文日，包括發函調查日及寄發處分書日。二、調卷或調閱相關資料或其他作為日。三、查獲日。此種基準日之認定相當複雜，除不同之稅別有不同之認定標準外，同一種租稅尚可再予細分，如營業稅¹²²。故就調查基準日之認定，首須辨明者即為義務人究竟屬於何種稅目，不可以一概而論。

一、財政部函釋之規定

120 財政部七十年二月十九日臺財稅第三一三一八號函；最高行政法院九十四年十二月二十九日九十四年判字第二〇四二號判決。

121 陳清秀，稅法總論，2014 年 9 月，8 版，頁 692

122 洪家殷 行政調查之時點—台北高等行政法院九十八年訴字第四〇一號判決簡評 頁 3

(一)民國 103 年財政部函釋規定

參照現行財政部令中華民國 103 年 9 月 25 日台財稅字第 10300596890 號《稅捐稽徵法第 48 條之 1 所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則》將各稅目之調查基準日分別予以規定。主要可分成下列幾種：一、發文日（營利事業所得稅、部分營業稅）。二、函查、調卷、調閱相關資料或其他調查作為日（綜合所得稅）。三、查獲日、交查日（使用牌照稅）等三種標準。簡表摘要如下：

項目	作業步驟及基準日之認定原則
一、營利事業所得稅未列選之查帳案件及擴大書面審核案件	(二) 經審查發現有異常之案件，應於當日發函並載明具體查核範圍，通知營利事業（含關係人）限期提供帳簿憑證等相關資料接受調查，以確認異常事項，並以 <u>函查日（即發文日）為調查基準日</u> 。
二、綜合所得稅漏報、短報、未申報案件；扣繳義務人及信託行為受託人之稅務違章案件	(二) 以稅捐稽徵機關針對具體查核範圍之 <u>函查、調卷、調閱相關資料或其他調查作為之日</u> 為調查基準日，稅捐稽徵機關應詳予記錄以資查考，並以最先作為之日為調查基準日。
三、營業稅（一）申報進銷項資料交查顯示不同之案件（二）異常發票資料之案件（例如以遺失、作廢、開立不實統一發票營業人開立之發票，作為進、銷項憑證）	(二) 下列案件，經辦人員應於簽收後，發函通知營業人限期提供帳簿憑證等相關資料接受調查，以確認涉嫌違章事實， <u>並以函查日（即發文日）為調查基準日</u> 。1、取得不實之統一發票（例如遺失、作廢、空白、開立不實統一發票營業人虛開之統一發票等）作為進項憑證申報扣抵或退稅者。2、短、漏報銷售額者。3、進、銷項稅額不符者。4、其他具體涉嫌違章之案件。（三）下列案件，經調卷或調閱相關資料， <u>可查核確認營業人涉嫌違章事實</u> ，經辦人員應於簽收當日填報「營業人涉嫌逃漏稅交查資料簽收暨進行調查報告單」，並調卷或調閱相關資料，敘明涉嫌違章事實， <u>並以調卷或調閱相關資料之日期為調查基準日</u> 。1、重複申報銷貨退回或折讓證明單者。2、重複申報進項稅額扣抵銷項稅額者。3、未申報進貨退出或折讓證明單者。4、其他具體涉嫌違章之案件。
四、已申報遺產稅之查核案件	(一) 申報期限內之申報案件 1、申報期限內已調取資料者，以 <u>申報期限屆滿之次一辦公日</u> 為調查基準日。2、申報期限屆滿後始調取資料者， <u>以電腦調取日或函查日</u> 為調查基準日。（二）逾申報期限之申報案件 1、尚未派查案件： (1) 已預先調取資料：以申報日為調查基準日。（2）申報後始調取資料者，以電腦調取日或函查日為調查基準日。2、已派查案件：（1）已預先調取資料：以派查日為調查基準日。（2）派查後始調取資料者，以電腦調取日或函查

	日為調查基準日。(三)前二款以函查日為調查基準日者，調查函應載明具體查核範圍。
五、土地增值稅定期選案調查或清查案件	(二)經辦人員應按交查次序，於調查或清查作業期間內，排定日期函請有關單位派員會同調查或勘查，調查函應載明具體查核範圍， 並以發函日為調查基準日 。
六、使用牌照稅	(一)警察機關舉發未稅車輛：監理機關或稅捐稽徵機關 建檔入案日 。(二)車輛檢查：車輛檢查查獲日。(三)停車格交查：財政部財政資訊中心、稅捐稽徵機關或有關機關檔案交查日。(四)其他機關查獲案件：該機關查獲日。
七、印花稅檢查、涉嫌違章案件、交辦調查案件	(一)稅捐稽徵機關查核案件，以稅捐稽徵機關 發函通知之實施檢查日為調查基準日 ，通知函應載明具體查核範圍。 (二)其他機關通報具體違章事證案件，以該機關查獲之日為調查基準日。(三)稅捐稽徵機關發函通知之實施檢查日與其他機關查獲日不同者，以最先作為之日為調查基準日。
八、其他列選案件、個案調查案件、涉嫌違章案件、臨時交辦調查案件	(一)稅捐稽徵機關派案人員應視經辦人員每人每日可辦案件數，分批交查簽收。(二)經辦人員應於交查簽收當日進行函查、調卷、調閱相關資料或其他相同作為，並應詳予記錄以資查考，藉昭公信。(三)進行函查者，其調查函應載明具體查核範圍；進行調查之作為有數個時，以最先作為之日為調查基準日。(四)調查基準日以前補報並補繳或核定之日以後就核定內容以外之所漏稅款補報並補繳者，適用自動補報並補繳免罰之規定。

(二)綜合所得稅調查基準日，財政部函釋歷次之變更

稅捐稽徵法第 48 條之 1 所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則		
稅目	項 目	作業步驟及基準日之認定原則
綜合所得稅	漏報、短報、未申報，其漏報課稅所得在新臺幣 10 萬元以上且漏稅額在新臺幣 6 千元以上之案件。(編者註：依現行規定課稅所得為 25 萬元以上，漏稅額為 1 萬 5 千元以上)	一、審查人員應就財稅資料中心送查之徵收底冊，依次序進行審查，並將審查情形於底冊上註明，按日呈報單位主管(股長)核章，以資管制。 二、 已達移送法院裁罰 (編者註：現改由稽徵機關自行裁罰)標準之案件，應於當日填發核定通知書及繳款書，並通知申辯；除列選案件外，應以通知申辯日(即發文日)為調查基準日。(編者註：現已無通知申辯程序，其調查基準日應改依財政部 82 年 11 月 3 日台財稅第 821501458 號函核示原則認定)

二、認定原則應屬行政規則

按『財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。』稅捐稽徵法第 1 條

之 1 第 1 項定有明文，可知本條項所規範對於未核課確定案件亦適用者係指財政部依稅捐稽徵法或稅法發布之「解釋函令」。又「(第 1 項)本法所稱行政規則，係指上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限或職權為規範機關內部秩序及運作，所為非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定。(第 2 項)行政規則包括下列各款之規定：一、關於機關內部之組織、事務之分配、業務處理方式、人事管理等一般性規定。二、為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準。」則為行政程序法第 159 條所明定，而「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。……」復經司法院釋字第 287 號解釋在案。

行政規則因屬非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定，而其中屬闡明法規原意之解釋性規定，因僅係解釋法規原有之意旨，故因援用解釋性行政規則之意旨以解釋法規，進而適用於個案，雖使該解釋性行政規則之內容實質上發生效力，然此僅屬因解釋法規、適用法規所發生之間接效力，至對外直接發生規範效力者，仍為該解釋性行政規則所釋示之法規，尚非該解釋性之行政規則，故司法院釋字第 287 號解釋方謂行政主管機關所為闡明法規原意之釋示，自法規生效之日起有其適用。而稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項所稱之「解釋函令」，自其文義觀之，自係指解釋性之「函」或「令」，且依其適用範圍亦及於該解釋函令發布前之個案一節，足知此所謂「解釋函令」即行政程序法第 159 條及司法院釋字第 287 號解釋所稱之闡明法規原意之解釋性行政規則（最高行政法院 103 年判字第 500 號行政判決）。

第二節 綜合所得稅調查基準日之認定與司法實務

而「理解總是從文本開始，文本的理解則是從語句的字義及文法結構開始，

就是解釋者所稱的文義解釋」¹²³。故對綜合所得稅之調查基準日的理解，首先應先從文義解釋解釋為準，故本節以下就先就財政部函釋就進行調查所訂之文義及其文義可能之適用射程範圍予以討論。



第一項 行政程序與行政調查

壹、行政調查之概念

行政機關於作成各種行政決定前，必須釐清事實，以正確適用法規。為了釐清事件之真相，行政機關即須運用各種不同之調查方法。經調查後，行政機關蒐集到各種相關之資料，透過對資料之判斷及審酌，以釐清事實並形成心證，俾作成最後之決定¹²⁴。故為求對行政調查此一概念有完整之掌握，應可採取較為廣義之概念，本文亦贊同所謂之行政調查，係指行政機關為達成特定之行政目的，所從事之各種資料蒐集活動。此種蒐集活動，包含機關內部所實施之各種調查行為，亦含括行政機關對私人所實施者；其手段上得為任意性或強制性；對象上，不論對人、對事、對處所等，皆屬之；且得為一般性調查或個別性調查¹²⁵。

貳、行政程序之開啟與行政調查係屬二事

一、行政程序開啟後方有行政調查

首先應須區辨者為，行政程序之開始與行政調查之開始，此兩者之概念有所區別，行政機關之調查行為屬行政程序之一環，因此其必須於行政程序開始後，才有進行調查之可能。而行政程序之開始，依《行政程序法》第 34 條本文之規

123 司法院大法官釋字第 660 號解釋許玉秀大法官不同意見書。

124 李建良，稅務行政訴訟若干舉證問題析論—以台北高等行政法院 97 年度訴字第 1792 號判決為例，台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，頁 62。

125 洪家殷，論行政調查中職權調查之概念及範圍—以行政程序法相關規定為中心，東吳法律學報第 21 卷第 3 期，2010 年 1 月，頁 6

定，由行政機關依職權定之。因此，本於職權主義之精神，是否及何時開始行政程序，屬行政機關合義務之裁量¹²⁶。

而就行政機關之調查而言，其最早可發生於行政程序之開始，即當行政程序一開始進行，行政機關立刻著手於調查行為。但構成行政機關進行調查之前提，必須存有調查之對象，其可能是人、事、地或物，且在相關之事實上不明確而有澄清之必要者。當對該事實無法確定而有懷疑時，行政機關即須予以調查。倘若對該事實已存有確信，不論其確信是否正確，即無調查之必要。換言之，行政調查之開始，須具備一定之條件，並不必然等同於行政程序之開始¹²⁷。

而依司法院(73)廳民二字第686號結論所採之乙說亦同此一結論，即認：『稅捐稽徵法第四十八條之一其立法旨在鼓勵有漏報短報者自新，自動向稽徵機關補報，以免逃漏稅捐，則該條所稱進行調查案件，應解釋為稽徵機關人員著手(包括函查調卷等)調查之日期為準，始符合立法之本意，依甲說之解釋僅係稽徵機關內部之作業程序，與法條所規定財政部指定之調查人員進行調查之要件不合。』。結論採乙說，其理由為『按條文既稱：「凡未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件」，則倘稽徵機關僅分案交指定之調查人員簽收，該調查人員尚未進行調查前，納稅義務人即自動補報並補繳所漏稅款者，仍應免除漏報、短報之處罰，本題以乙說為當。』

對本案之爭議，首先，就行政調查之性質而言，其屬行政程序之一環，必須於行政程序開始後，才有進行調查之可能。而調查程序之開始，本於職權主義，原則上固屬機關之裁量，然仍須具備一定條件，如調查之對象、相關事實不明確或有「開始懷疑」之存在等，此外，尚須已採取必要之措施時，始足以認定開始進行調查，已如前述。此即為「基準日之認定原則」中，以進行調查之時點為發

126 參閱林合民、李震山、陳春生、洪家殷、黃啟禎合著，行政法入門，元照，2008年10月，222頁。

127 洪家殷 行政調查之時點—台北高等行政法院九十八年訴字第四〇一號判決簡評 頁2

文日、調卷日或查獲日等，惟不論何者，前提是皆有調查行為存在¹²⁸。



二、行政調查之開啟，須具備一定條件，並非即等同行政程序之開始

行政調查之開始，須具備一定之條件，並不必然等同於行政程序之開始。就行政調查之性質而言，其屬行政程序之一環，必須於行政程序開始後，才有進行調查之可能。而調查程序之開始，本於職權主義，原則上固屬機關之裁量，然仍須具備一定條件，如調查之對象、相關事實不明確或有「開始懷疑」之存在等，此外，尚須已採取其他必要之措施時，始足以認定開始進行調查，已如前述。此即為「基準日之認定原則」中，以進行調查之時點為發文日、調卷日或查獲日等，惟不論何者，皆有調查行為存在。以如前述，於此不贅述。

參、行政調查與證據之關係

一、行政調查與證據能力

有關證據是否具有證據能力之判斷，一般取決於「證據排除法則」(或證據禁止法則)，此係指違法取得之證據，不得作為裁判或處分之基礎¹²⁹。此法則主要源自於刑事訴訟程序，向來亦認為本於法治國原則之要求，於行政程序中同有適用。於行政程序中應係指未依法律所規定之程序而取得之證據，如未依《行政程序法》第 39 條規定之程序，而以強暴或脅迫之方法而取得關係人意見之陳述¹³⁰。《稅捐稽徵法》第 11 條之 5 亦有明文：「稅捐稽徵機關故意以不正當方法取得之自白且與事實不相符者，不得作為課稅或處罰之證據。」，至於行政機關取得證據之工具違反行政法上之規定時，如以未經檢驗合格之測試器取得之駕駛人酒精濃度報告，有認為非屬違法取得之證據，應仍具證據能力，惟由行政機關認

128 洪家殷 行政調查之時點—台北高等行政法院九十八年訴字第四〇一號判決簡評 頁 4

129 林鈺雄，刑事訴訟法(上)，自版，2007年9月，頁451、452。

130 李惠宗，行政法要義，元照，2008年9月，頁263；

定其證據力，或可由人民舉證予以推翻¹³¹。



二、行政調查與證據證明力

有關證據證明力部分，則涉及對於具有證據能力之各種證據資料之評價，即透過對該證據之評估，確認與行政決定有關事實之存否。我國《行政程序法》第43條即有相關之規定：「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」不過，所謂的自由心證，並非是完全恣意的或隨心所欲的，其仍須以所調查到之證據為基礎，並考量到所有相關之觀點，最終依其本身之確信，予以判斷¹³²。對此，其受到一般思考法則、原理，以及經驗法則所拘束。因此，行政機關若以推測羅織之方式，逕行認定構成違法，即有違誤。

肆、調查之程序及調查方法之選擇

一、調查程序與紀錄之要求

有關行政機關從事調查事實或證據之程序及階段，行政程序法並未有明確之規定，仍係依據《行政程序法》第36條之職權調查主義，由其裁量定之。在從事證據調查時，行政機關並不需要作成特別的「證據裁決」(Beweisbeschlüsse)，亦可向其他機關請求提供職務上之協助，此時可適用行政程序法第19條規定。因此，行政機關得藉由職務協助，取得其他機關之確認、調查結果或證據方法，以有利於事實之澄清。同時，亦得從其他機關就其知悉所提供之協助中，形成本身之確信，並在其管轄權之範圍內作出適當之決定¹³³。

行政機關進行調查時，對其過程，原則上並無作成附註或記載之必要，行政

131 蔡茂寅、李建良、林明鏞、周志宏（以下簡稱蔡茂寅等），行政程序法實用，新學林，2009年9月，頁98、99

132 洪家殷 行政調查之時點—台北高等行政法院九十八年訴字第四〇一號判決簡評 頁5

133 洪家殷 論行政調查之證據及調查方法—以行政程序法相關規定為中心 頁17

程序法第 38 條亦有相關之規定，即「行政機關調查事實及證據，必要時得據實製作書面紀錄。」，故是否製作記錄之必要性，原則仍取決於機關之裁量。惟筆者認為，若在行政規則當中已規定機關須予以紀錄之作為義務，則此時應認為機關就是否紀錄一事已無裁量權。若機關未為記錄即屬違法之瑕疵。

二、非屬調查之範圍者（重要）

若行政機關係運用本身既存在之資料，應不屬調查之方法，蓋其並未涉及資訊之創設，只是對於現有資料之利用而已。另如機關本身即建有之資料庫或使用其圖書館等，亦同。不過，這對其心證之獲得並無影響，因為不論其資訊之取得，究係基於調查而來或是單純基於本身資料之使用，並無差異¹³⁴。

伍、行政程序法下有關之調查方法

於行政程序法，於該法第 39 條至第 42 條分別列舉出四種調查方法，即通知陳述意見、要求提供文書等、送請鑑定及進行勘驗。以下僅就與本案有關的通知陳述意見、要求提出文書、資料簡述之。

一、通知陳述意見

行政機關於從事調查行為時，固得本於職權決定調查之範圍及方法，惟有時對於事實真相之了解，關係人較為熟悉，因此乃有藉由關係人之陳述，以助於事實之釐清。並有認為，由於關係人往往是對於事實真相之知悉最重要，甚至是唯一主體，故為最重要之調查方法。此種行政調查程序中關係人意見陳述，屬當事人協力義務之一種，基於使其分擔闡明事實真相之責任，應為法治國家所許¹³⁵。

於《行政程序法》第 39 條：「行政機關基於調查事實及證據之必要，得以書

134 洪家殷 論行政調查之證據及調查方法 —以行政程序法相關規定為中心 頁 23

135 洪家殷 論行政調查之證據及調查方法 —以行政程序法相關規定為中心 頁 25

面通知相關之人陳述意見。通知書中應記載詢問目的、時間、地點、得否委託他人到場及不到場所生之效果。」通知陳述意見之對象為關係人。



二、要求提供文書、資料或物品

行政機關於從事調查行為時，基於調查事實之必要，除了本身所擁有之資料、文件或物品外，亦得要求當事人或第三人提供，一般性規定可見於《行政程序法》第 40 條：「行政機關基於調查事實及證據之必要，得要求當事人或第三人提供必要之文書、資料或物品。」當事人等之提供文書等行為，應亦屬其協力義務之範圍。此外，在職務協助之範圍內，亦得要求其他機關提供其所持有之文書或卷宗等。要求提供應事先通知，此項通知原則上應以書面為之。通知書上應詳細記載，使相對人得以充分知悉行政機關之要求並預為準備。

陸、稅捐稽徵法行政調查之正當程序要求

一、書面通知之要求

按《稅捐稽徵法》第 11-5 條 1 項規定，稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，於進行調查前，除通知調查將影響稽徵或調查目的者外，應以書面通知被調查者調查或備詢之事由及範圍。被調查者如委任代理人，該代理人應於接受調查或備詢時，出具委任書。第 2 項規定，被調查者或其代理人經稅捐稽徵機關或財政部賦稅署之許可，得偕同輔佐人到場接受調查或備詢。

其立法理由，為保障納稅義務人並提升稅捐調查效率，於第一項定明稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員於進行調查前，以及被調查者委任代理人時，雙方應踐行之程序。惟考量部分稅捐調查案件，需至營業處所調查實況（例如稽查統一發票開立情形），為達稽徵及調查目的，性質上不宜以書面先行通知被調查者，爰予除外規定，以資周延。本件無除通知調查將影響稽徵或調查目的者外之情形，故稽徵機關應以書面通知被調查者調查或備詢之事由及範圍之義務。



二、調查須在課稅目的之具體必要範圍內

按《稅捐稽徵法》第 30 條第 1 項規定，稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示帳簿、文據或其他有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。前項調查，不得逾課稅目的之必要範圍。第 2 項規定，被調查者以調查人員之調查為不當者，得要求調查人員之服務機關或其上級主管機關為適當之處理。第 3 項規定，納稅義務人及其他關係人提供帳簿、文據時，該管稽徵機關或財政部賦稅署應掣給收據，除涉嫌違章漏稅者外，應於帳簿、文據提送完全之日起，七日內發還之；其有特殊情形，經該管稽徵機關或賦稅署首長核准者，得延長發還時間七日。

而是否須以具體個案為限，財政部函示持否定之見解認為，稅捐稽徵機關依規定調查課稅資料，係為作成正確之課稅處分或藉由調查程序落實核課權，爰調查之範圍與程度，應以調查課稅事實所必要且符合比例原則為前提，審酌其合法性、必要性及適當性，尚不以具體個案為限（財政部：台財稅字第 10300169550 號參照）。惟司法院函則認為，稅捐稽徵法第 30 條第 1 項有關稅捐稽徵機關為調查課稅資料，得向有關機關要求提示有關文件等規定，應僅限於稅捐稽徵機關對於具體個案進行調查時，始得適用，並非得請求有關機關繼續性提示相關文件（司法院秘書長秘台廳民二字第 990002303 號）。筆者亦認為限於對具體個案進行調查時，始得適用。

三、詳加記錄之要求

《稅捐稽徵法》第 48 條之 1 所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則二、綜合所得稅漏報、短報、未申報案件；扣繳義務人及信託行為受託人之稅務違章案件（二）以稅捐稽徵機關針對具體查核範圍之函查、調卷、調閱相關資料或其他調查作為之日為調查基準日，稅捐稽徵機關應詳予記錄以資查考，並以最先作為之日為調查基準日。

然查，產出管制清單交由承辦人進行審查，不等同開始調查，仍須進一步實際為函查、調閱相關資料方屬進行調查，已如上所述。故為避免爭議，如為稅捐機關之調查函應有載明具體查核範圍且有詳細紀錄供考查，但本案皆付之闕如，顯不符合修正理由應載明具體查核範圍之明確要求。將產出未移罰管制清單解釋為調查基準日除顯不該當於函查、調卷、調閱相關資料之文義，更不符合新修訂之《認定原則》之要求與修訂意旨。

第二項 綜所稅之行政調查與調查基準日之認定

壹、綜合所得稅與其他稅目之調查基準日認定標準

一、認定原則之規定

由上開 103 年財政部《稅捐稽徵法第 48 條之 1 所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則》可知，針對不同的稅目其所稱進行調查的認定原則皆有所不同，如營業稅、營所稅有以函查日；遺產稅有以電腦調取日；牌照稅有以建檔入案日或查獲日為調查基準日；印花稅則以發函通知之實施檢查日為調查基準日。顯見上開函釋已有針對不同稅目之不同稽徵程序而對應不同之調查方法而有不同調查基準日之認定標準。而於綜合所得稅依《稅捐稽徵法第 48 條之 1 所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則》二、之規定係以『綜合所得稅以稅捐稽徵機關針對具體查核範圍之函查、調卷、調閱相關資料或其他調查作為之日為調查基準日，稅捐稽徵機關應詳予記錄以資查考，並以最先作為之日為調查基準日。』

調查方式	適用前提	調查基準日
派查	發現有疑義	非得認定作為調查基準日
函查	應載明具體查核範圍	發函日
調卷、調閱相關資料	可查核確認營業人涉嫌違章事實，經辦人員應於簽收當日填報「營業人涉嫌逃漏稅交查資料簽收暨進	調卷、調取資料日

	行調查報告單」敘明涉嫌 違章事實。	
其他調查作為		最先作為日

上述認定原則，其實可將稽徵機關之調查方式歸納為函查、調卷、調閱相關資料與其他調查等三種類型，而調查基準日的認定可分為則分別有發函日、查獲日、電腦調取日、建檔日、申報日等。

二、調查方法

(一)函查

所謂函查，就其字面之文義應為發函調查之義，此種調查方法為認定原則中為稽徵機關最普遍運用之調查方式。考其調查方法係以發函通知之形式。故此之函查應屬行政程序法第 39 條以書面通知相關之人陳述意見之調查方法，而該條亦規定通知書應記載詢問目的，而於認定原則中亦規定發函並載明具體查核範圍，故行政程序法所要求之載明詢問目的，於認定原則中則更細化為須載明具體查核範圍。

故於綜合所得稅中，稽徵機關如欲主張以為函查故屬已進行調查而否認義務人免罰之主張，該函查必須載明具體查核範圍或詢問目的，方符合行政程序法或認定原則所要求之要件。若稽徵機關未予以載明則與認定原則所規定要件不符，即不得以該函拒絕義務人免罰之主張。

(二)調卷、調閱相關資料

行政機關於從事調查行為時，基於調查事實之必要，除了本身所擁有之資料、文件或物品外，亦得要求當事人或第三人提供，此可見於《行政程序法》第 40 條：「行政機關基於調查事實及證據之必要，得要求當事人或第三人提供必要之文書、資料或物品。」，故稽徵機關為調查所需要，亦得向第三人或其他機關為資料之請求。故就調卷、調閱相關資料此一調查方法的對象而言，係指向義務人或其關係人以外之其他機關或第三人所為。此可從除綜合所得稅當中有提及外，

僅另於營業稅中之特定情狀下得採用之可作為調查基準日之調查方法，於其他稅目中並無規定得以調卷、調閱相關資料此一調查方法作為日作為調查基準日。且相較於函查是向義務人或其關係人為請求，調卷、調閱資料應指向其他機關或義務人與關係人以外之第三人要求資料而言，此可從認定原則中所規定調卷、調閱資料只限定於四種情狀，而此四種情狀多屬調查資料非稽徵機關所有，而為其他機關或第三人所保存或掌握。故由此可知所謂調卷、調閱相關資料此一調查方法的對象並非針對義務人或其關係人，而係第三人。

且其得作為調查基準日之要求與函查僅要求載明具體範圍相比更為嚴格，例如上述限定於特定違章情狀，且除要求承辦人員填報報告單外更要求須敘明違章事實。此之規定，實屬合理，因對第三人為資料之調取，其程序發動所要求之心證程度與形式要求自然需要較高。

(三)其他調查

1. 概括條款須符合法律明確性

考量行政事務的多樣性，立法不可避免地要使用一些概括性的條款為行政調查主體的活動留有自由裁量的空間。而關於所謂『其他』調查行為即屬概括條款的規定。概括條款主要的特性，在於其意義內涵具有相當大的解釋空間，有比較不明確的現象，這使得概括條款在某個程度上，會因不夠明確而影響到法安定性。但由於立法上無法避免使用概括條款，為防止其超出可容忍的範圍，立法者必須盡可能明確的表示出其價值及目標的決定，建立有較大共識基礎的價值觀¹³⁶。且亦須符合法律明確性原則。而法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定。有關受規範者之行為準則及處罰之立法使用抽象概念者，苟其意義非難以理解，

136 參姜悌文著，行政法學上之明確性原則，國立中興大學法律學研究所碩士論文，民國八十七年六月，頁64。



且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與前揭原則相違（釋字第 521 號參照）。故此之所謂其他調查行為，應為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，方符合法律明確性之要求。

2. 概括條款之解釋應要能符合共同指引的規範特徵

概括條款的用語，以「其他」、「等」最為多見。以「其他」所帶領者，其條文前段應有例示規定，法律條文係利用例示用語加上概括用語來針對類似事項繁多之部分制定規範。又因類似事項繁多，無法一一列舉，若僅訂定概括規定，恐行政機關或司法機關在適用之際，解釋漫無限制，有失明確。是故兩者相加，以濟其窮，由例示事項與概括文句相互限制，法諺有云：「例示事項之末，所加之概括文句，不包括與所列事項中明示事物性質相異之事項」¹³⁷。換言之，例示事項屬於概括文字所規範的事項之一，而概括文句則不能包括與例示事項性質不相同或不具共同特徵之事項¹³⁸。概括文句所示事項，不得概括其全體，而必須將與例示事項性質不同之事項除外，所以才說概括文句意義的範圍受到例示事項之限制。透過例示事項共同特徵的選取或共同性質的推演，進行解釋而使之明確化，方不致使概括文句的意涵逾越原本之授權目的與範圍。司法審查中有認為僅前文的例示規定尚屬不足，仍須在授權條款中另有指示，否則仍違反授權明確性之例¹³⁹。故必須注意到概括條款與例示的項目間，應具有共同而足以有指示作用的在或規範上特徵。即對概括性規定之解釋適用，必須從相關例示規定中探尋事物之共同特徵，以確認所欲規範的事物究竟為何，然後，再行判斷系爭事實是否具

137 A general clause of remainder does not embrace those thing which are not of the same kind with those which had been special mentioned. 詳參羅傳賢、蔡明欽著，立法技術，民國八十一年初版，頁 154-155。

138 參林鳳珠著，稅捐法定主義在現行稅法之實踐，國立台灣大學法律研究所碩士論文，民國七十四年七月，頁 116。

139 參釋字第五二四號解釋：「全民健康保險法第三十九條…第十二款規定：「其他經主管機關公告不給付之診療服務及藥品」，主管機關自應參酌同條其他各款相類似之立法意旨，對於不給付之診療服務及藥品，事先加以公告，尚不能捨棄該款而發布規章另作其他不為給付之除外規定。若…認上開法律第三十九條第十二款之規定仍有不足，自得於法律中增訂或另立具體明確之授權條款，以應實際需要並符法律保留原則」

備這些共同特徵而為所欲規範之事物類型所涵蓋，如此方有引用概括規定之餘地。蓋依民主法治國家原則，為了界定立法與行政權限的範圍以及實踐租稅正義，有關租稅義務及優惠之規定，雖不排除概括性規定，但仍要求必須有「一定程度的明確性」方為合憲¹⁴⁰。

3. 例示規定應優先於概括條款

至於發函案外人之行為可否適用概括條款而得為其他調查行為所包含？管見以為，發函之行為明確屬於例示規定中之函查行為，故有具體之條款可以適用時，應優先適用具體之規定而無概括條款之適用。故能否以對案外人之函查作為對義務人所為之調查此一問題，仍須回歸於可否由具體查核範圍或其他證據資料中為認定之問題。

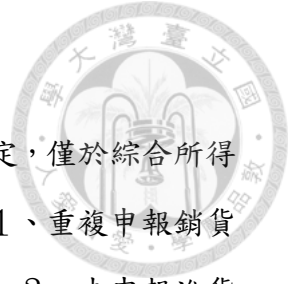
三、調查基準日之認定

(一)發函日

於多種稅目中皆有以發函日據以作為調查基準日，如營所稅、營業稅、遺產稅、印花稅等皆有以函查為方式作為調查基準日之前提，以函查為調查方式也未必皆以發函日最為調查基準日。例如，於遺產稅查核案件，派查後始調取資料者，以電腦調取日或函查日為調查基準日。但以函查日為調查基準日者，調查函應載明具體查核範圍。

而從上開認定原則之規定可得，並非所有稽徵機關之發函皆得解釋為此之函查，因於上開認定原則中有關以函查之發函日作為調查基準日，皆要求調查函應載明具體查核範圍。換言之，得以發函日最為調查基準日之函查，於該函需載明具體查核之範圍，方屬得以發函日最為調查基準日之函查。

140 詳參釋字五〇八號解釋蘇俊雄大法官部分不同意見書。另可參照德國聯邦憲法法院判決，BVerfGE 23, 63(73)，轉引自釋字五〇八號解釋蘇俊雄大法官部分不同意見書。



(二)調卷、調閱相關資料日

至調卷、調閱相關資料此一調查方式作為調查基準日之認定，僅於綜合所得稅與營業稅、遺產稅部分情況中有所適用。在營業稅中只限於1、重複申報銷貨退回或折讓證明單者。2、重複申報進項稅額扣抵銷項稅額者。3、未申報進貨退出或折讓證明單者。4、其他具體涉嫌違章之案件等四種類型在滿足1、經調卷或調閱相關資料，可查核確認營業人涉嫌違章事實之前提下，2、經辦人員應於簽收當日填報「營業人涉嫌逃漏稅交查資料簽收暨進行調查報告單」，3、並調卷或調閱相關資料，敘明涉嫌違章事實之其提要要件下，方得有以調卷或調閱相關資料之日期為調查基準日。故亦非稽徵機關所有調卷、調閱相關資料之行為日期皆得以之作為調查基準日，其發動必須符合合法性之要求(即限於特定案件類型)，且該調查行為系有助於確認調查事實(可查核違章事實)、該調查可證明係針對具體違章案件(經辦人員須填單與於調查函上敘明違章事實)。

而於遺產稅中有以電腦調取日最為調查基準日，筆者以為所謂電腦調取日，本可為調卷或調閱相關資料之文義所包含，而遺產稅於此特別限定以電腦調取日最為調查基準日，即明示並非所有的調閱、調取資料的調查方式皆得最為基準日之認定，而於部分遺產稅中僅有以電腦調取方式方得以該日作為調查基準日。

(三)派查日

而除以函查、調取、調閱資料為調查手段之作為日作為調查基準日，該認定原則亦有以『派查日』作為調查基準日之規定。惟僅有遺產稅中已派查案件，且稽徵機關已預先調取資料，方得以派查日為調查基準日。即調取在先而派查在後之情況，以在後之派查作為調查基準日之認定。相反的，派查在先調查在後，則以在後之調取日作為調查基準日。此皆屬對基準日盡量從寬從後為認定，針對調查在前派查在後之案件以在後派查日為準，可避免稽徵機關浮濫擴張派查日之前調取資料的時點，屬於對義務人有利之規定。

且從此規定可知，派查與調查、調取資料系為兩個不同之行政行為，應予以

區分，不可混為一談。而在一程序中若先後分別有派查與調取證據之行政行為時，亦應依照上開從寬從後之認定方式為之，亦即僅有在先調取後派查之情況下，方得例外以在後之派查日作為調查基準日。而即便先派查而後調取，仍須以在後之調取日作為調查基準日。

(四) 交查日

僅於使用牌照稅中有規定，在停車格交查，財政部財政資訊中心、稅捐稽徵機關或有關機關檔案交查日。

(五) 申報期限屆滿次日

只在已申報遺產稅之查核案件當中有所規定，且亦屬於從寬從後之規定，亦即只在申報期限屆滿前有先調取資料者，才例外的以期限屆滿日作為調查基準日，而不是以在前之調取資料日作為調查基準日。

(六) 建檔入案日

僅在使用牌照稅中有規定，限於警察機關舉發未稅車輛，以監理機關或稅捐稽徵機關建檔入案日。

(七) 查獲日、

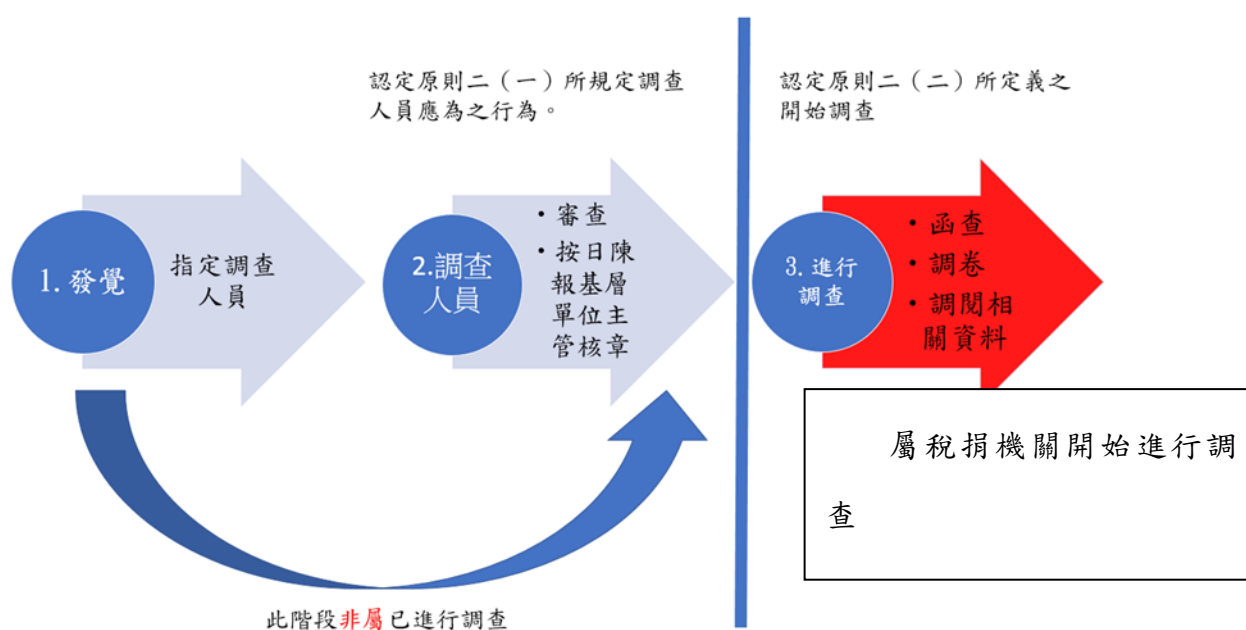
查獲日於使用牌照稅、印花稅中有所規定，先前已存在有行政檢查或調查之行政行為。

貳、綜合所得稅之調查基準日與調查方法

一、《稅捐稽徵法第 48 條之 1 所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則》 調查基準日之規定

財政部令中華民國 103 年 9 月 25 日台財稅字第 10300596890 號《稅捐稽徵法第 48 條之 1 所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則》（以下簡稱認定

原則) 二、綜合所得稅漏報、短報、未申報案件 (一) 審查人員應就財政部財政資訊中心送查之待審核定通知書及各項清冊，依次序進行審查，並將審查情形於待審核定通知書及清冊上註明，按日陳報基層單位主管核章，以資管制。(二) 以稅捐稽徵機關針對具體查核範圍之函查、調卷、調閱相關資料或其他調查作為之日為調查基準日，稅捐稽徵機關應詳予記錄以資查考，並以最先作為之日為調查基準日。由於《認定原則》二、將調查基準日的認定獨立於(二)中所定義，於(一)則規定調查人員所應為之行為，顯非得作為調查基準日之認定標準。故在程序上應區分三個階段來分別認定稅捐機關是否已經開始進行調查，第一個階段為稅捐機關發覺有可疑之違章事實；第二階段為稅捐機關指定調查人員調查，在此階段中調查人員需就案件為審查並按日陳報單位主管核章(此即為《認定原則》二、(一)所要求之事項)此一階段仍非屬進行調查；第三階段須為函查、調閱相關資料方屬進行調查。如此解釋方符合《認定原則》二(二)之調查基準日之定義。略如下圖示說明：



二、非屬綜合所得稅之調查基準日



(一)排除查獲日

綜合所得稅係以最先調查作為日作為調查基準日，並非以查獲日作為調查基準日，已如前述。於綜合所得稅中非以查獲日作為調查基準日，故發覺（或查獲、掌握）原告有漏報綜合所得稅之可疑並非稅捐機關得據以作為調查基準日之認定，因參照《稅捐稽徵法第48條之1所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則》將各稅目之調查基準日分別予以規定。主要可分成下列幾種：一、發文日（營利事業所得稅、部分營業稅）。二、函查、調卷、調閱相關資料或其他調查作為日（綜合所得稅）。三、查獲日、交查日（使用牌照稅）等三種標準，而依上開《認定原則》中綜合所得稅的調查基準日明示以調查作為日為準而非以查獲日為準。該《認定原則》雖僅為行政規則，但基於憲法「平等原則」之要求，行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇，行政程序法第6條亦定有明文。是行政機關作成行政處分時，對於相同或具同一性之事件，為保障人民之正當信賴，並維持法秩序之安定，應受合法行政先例或行政慣例之拘束。於本案就調查基準日之認定，亦應以函查、調卷、調閱相關資料或其他調查作為日為準。

(二)排除派查日

(三)排除稽徵機關利用自身所擁有資料庫日

三、認定原則所定之調查方法

(一)綜合所得稅之函查之解釋與適用

認定原則針對不同的稅目與參酌稽徵實務對調查基準日之認定訂定了不同的認定標準，此亦明示並非所有稽徵機關的行政行為皆屬得認定為調查基準日之行政調查行為，須依不同的情況為認定，而於綜合所得稅所示之函查、調卷、調閱相關資料等調查手段，亦非綜合所得稅所獨有，如函查於營所稅中亦有規定，且該認定原則亦明示並非所有稽徵機關所發之函皆得認定為調查基準日，如在營所稅中明示須有載明具體查核範圍的函查方得認定屬調查基準日、於已申報遺產

稅之查核案件也要求所謂函查應載明具體查核範圍。故綜合所得稅所謂的函查也應為相同之解釋，換言之，判斷稽徵機關所發之函文是否得認定為調查基準日並非亂槍打鳥事後諸葛，而是應以該函文是否有載明具體查核範圍為準，此種解釋最符合認定原則之精神，對徵納雙方而言最無爭議，也明確清楚。

(二)綜合所得稅之調卷、調閱相關資料之解釋與適用

同理，此所稱之調卷、調閱相關資料亦非漫無邊界，並非所有稽徵機關之調卷、調閱資料之行為皆得認定屬調查基準日。參考營業稅要求是經調卷或調閱相關資料，可查核確認營業人涉嫌違章事實之案件，且要求經辦人員應於簽收當日填報「營業人涉嫌逃漏稅交查資料簽收暨進行調查報告單」且敘明涉嫌違章事實之情況下，方可以調卷或調閱相關資料之日期為調查基準日。所以解釋上也並非所有稽徵機關調卷、調閱相關資料皆得認屬調查基準日，其前提是要能以調卷、調閱相關資料能查清的案件，方得以調卷、調閱相關資料作為調查基準日。換言之，若無法以調卷、調閱相關資料查清的案件，實無調卷、調閱相關資料最為調查基準日之空間。故綜合所得稅解釋上亦應為符合上述之要求。

(三)其他調查行為之解釋

如上所述，此所謂的其他調查為概括條款之規定，其解釋適用上即有依前所例示之函查、調取資料中探詢共同特徵之必要，用以確認其解釋的可能範圍。並非稽徵機關單方恣意浮濫的運用或得任意解釋。解釋上仍應符合上開認定原則所定之要求，如該作為須載明具體範圍、該調查行為可查清違章事實、填單、詳加記錄方得據以認定屬稽徵機關就特定案件已進行調查。

所謂函查應指正式發公文給相關單位，請相關單位調查或提供與案件相關之各項資料。另，依照教育部重編國語辭典，所謂調卷，係指調閱文案卷宗而言。發函有發出的動作，調卷有請求的行為，此兩種行政行為共同特徵為皆屬有讓人識別可見外部動作而言，故其他調查行為在解釋上亦應須要有讓人識別可見外部動作方屬之。且此所謂讓人可見的外部動作，並非指要求調查程序之發動有對外



宣示或表徵為必要。而是指承辦人員收到案件後，有再為調查的動作而言。例如發函要有寄出的動作，調取資料有填單調取的動作，皆要求承辦人員有再為調查行為，而此之再為調查行為與是否對外宣示無關。

於此理解下所謂的列印清單行為交由承辦人員簽註處理中，並不符合此一特徵要求。故無法為其他調查行為所包括。或有謂，列印交由承辦人員簽名此一行為當然屬於一個讓人可見的外部動作。惟從認定原則中觀之，函查搭配具體查核範圍，而調取相關資料則要求該調取行為能有助事實之查清，而單純的列印清單交由承辦人員簽名，顯然並未不符合函查載明具體查核範圍之要求，單純由承辦人員簽名之行為亦無法證明如何能有助於事實之查清，故單純列印清單並不符合例示規定所指引的特徵，進而應認亦無法為其他調查所包括。

最後，其他調查行為不論其包含何種類型之調查作為，也應符合應載明具體查核範圍可查核確認營業人涉嫌違章事實，經辦人員應於簽收當日填報「營業人涉嫌逃漏稅交查資料簽收暨進行調查報告單」敘明涉嫌違章事實

第三項 最高行政法院判決回顧


壹、最高行政法院判決摘要節錄


判決字號	重點摘要節錄	備註說明
102 年判字第 426 號	經查：本件上訴人於 96 年 1 月 12 日傳真被上訴人所為之調查何以應認屬稅捐稽徵法第 48 條之 1 所稱之稽徵機關開始調查，而屬本件之調查基準日一節，已經原判決 141 依調查證據之辯論結果，並詳	稽徵機關曾有傳真給納稅義務人。

141原審 101 年訴更一 53 號：查被告曾於 96 年 1 月 12 日傳真原告，因稽徵業務需要，通知其應於 96 年 1 月 22 日提示有關資料備查，其明載調查項目包括：(1)94 年度簽證案件，(2)93 年度未分配盈餘申報案件；請原告提示資料包括：(1)94 年度會計師簽證申報工作底稿，(2)93 年度盈餘分配，相關股東會決議文件，(3)其中：進項差異分析。有該傳真函影本附本院 99 年度訴字第 2418 號卷宗第 89 頁足稽，因 93 年度未分配盈餘與 94 年度股東可扣抵稅額期末餘額之核定相互牽連，是知被告於是時（即 96 年 1 月 12 日）即已針對原告系爭年度相涉之 93 年度未分配盈餘及系爭年度簽證案件為調查，而通知原告提示「93

	述得心證之理由在案，核其認定與卷內證據並無不合，亦無違反經驗法則及論理法則情事。	故已屬開始進行調查。
101 年判字第 439 號	82 年 11 月 3 日台財稅第 821501458 號函：「綜合所得稅納稅義務人如短漏報所得或未依法辦理結算申報已達裁罰標準之漏稅案件，除列選案件外，應以寄發處分書日（發文日）為調查基準日。惟若於寄發處分書前經稽徵機關進行函查、調卷、調閱相關資料或其他調查作為者，稽徵機關應詳予記錄以資查考，並以最先作為之日為調查基準日。」原判決另引作為被上訴人著手進行調查依據，即被上訴人於 96 年 10 月間製作 94 年度綜合所得稅列報土地捐贈案件明細表，其中含有本件上訴人捐贈系爭土地之記載（原處分卷第 29 頁）。然被上訴人於原審並未主張本件係其指定人員進行調查之案件，上開列報土地捐贈案件明細表，究係為何目的製作？有無符合上開財政部函釋內容？原判決未予查明，僅以上開列報土地捐贈案件明細表，認定被上訴人著手進行調查，而無稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項規定之適用，適用法規不當。	稽徵機關雖有函納稅義務人請求資料，但稽徵機關須說明請求該資料之目的系針對特定事件對義務人所為之調查。
101 年判字第 140 號行政判決	納稅人主張：其餘「調卷、調閱」似皆為稽徵機關之內部行為；且「函查」可能僅是請納稅義務人提供資料或說明，亦不應一概認定為調查之開始，解釋上應以有具體事實足證納稅義務人有逃漏稅之情形，而稽徵機關發函請納稅義務人提供相關資料之時，始得稱為調查之開始。上訴人於 97 年 8 月 20 日即已主動申請補繳稅款，縱被上訴人認為上訴人有違反所得稅法第 110 條之規定，依稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定，亦不得對上訴人處以罰鍰。法院判決：而上訴人就其自動補繳係合於稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定之爭執，曾於原審提出「財政部臺灣省 94 年度營利事業超額分配可扣抵稅額違章案件移送表」，主張其上載明查獲日期為 96 年 10 月 4 日，則此記載是否影響本件調查基準日之認定，原判決均未指駁，即逕認調查基準日為 96 年 1 月 22 日，其理由亦有不備。加以依上述規定及說明，上訴人若僅因過失致有本件之違章行為，則除個案敘明須為法定最高處罰倍數之具體理由外，尚非得逕援引修正後稅務違章案件倍數參考表，即處以法定最高額之「1 倍」罰鍰。是原判決僅以上訴	調查基準日營業稅應以查獲日為準。就調查基準日之認定應有具體理由說明，


年度盈餘分配，相關股東會議文件」及「系爭 94 年度會計師簽證申報工作底稿」，揆諸上開規定與說明，該日期 96 年 1 月 12 日，自得為被告指定之調查人員進行調查之基準日。

	<p>人本件違章無稅捐稽徵法第 48 條之 1 免罰規定之適用，即將被上訴人之罰鍰處分予以維持，核有判決不適用法規及理由不備之違法，並於判決結論有影響，是上訴論旨指摘原判決關於罰鍰部分違背法令，求予廢棄，即有理由。</p>	
<p>100 年判字第 1883 號行政判決</p>	<p>本件被上訴人所屬民權稽徵所因已察覺巧合飲食店商號有可疑之違章事實，乃分別於 94 年 10 月 17 日以中區國稅民權三字第 0940039437A 號函及 94 年 10 月 28 日以中區國稅民權三字第 0940043479 號函進行調查（見原處分卷第 32、21 頁），上訴人既未於 94 年 10 月 17 日調查基準日前，自動向稅捐稽機關補報並補繳所漏稅款，自無上揭免罰規定之適用；原判決敘明上訴人 93 年度決算申報既列報有期末存貨 5,396,256 元及固定資產 8,670,304 元，並將該等存貨及固定資產移轉與受讓人何政欣，上訴人應依法申報銷售額與稅額及繳交營業稅；乃上訴人漏報系爭銷售額與稅額，自仍應補徵其營業稅額及處罰鍰，核無違誤。上訴人主張原判決有適用法規不當及不備理由之違法云云，尚非可採。</p>	<p>機關有發函向其他機關要求資料屬已經開始進行調查。</p>
<p>100 年判字第 1311 號行政判決</p>	<p>本件被上訴人所屬臺中市分局於 98 年 2 月 8 日派查，並於 96 年 2 月 9 日以中區國稅中二字第 0960002320 號函通知南山人壽臺中分公司於 96 年 3 月 20 日前就 95 年度扣繳所得情形，提示（1）95 年度總分類帳、薪工資印領清冊及員工薪資所得受領人免稅額申報表。（2）95 年度各類所得扣繳資料（包括扣繳稅額繳款書收據、各類所得扣繳暨免扣繳憑單申報書及憑單存根聯）（4）扣繳單位印章及扣繳義務人身分證明文件與私章等資料備查。且該函說明一內已說明依據稅捐稽徵法第 30 條等規定辦理（調查），說明三中 明依同法第 46 條規定違背調查規定之處罰，說明四中並註明「派案」編號，足見係派查案件甚明。又參諸上揭命提供之資料，涵括系爭薪資所得之發放及辦理扣繳相關資料，堪認被上訴人對系爭薪資所得此一特定事件已有所作為，應認符合前開條文所稱「稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查」之要件。</p>	<p>稽徵機關有發函向關係人（扣繳人）要求有關資料屬已經開始調查。</p>
<p>100 年判字第 632 號行政判決</p>	<p>本件上訴人為達和公司負責人，即所得稅法第 89 條所稱之扣繳義務人，該公司分別於 90 年 1 月 10 日、9 月 7 日及 11 月 16 日給付予香港光鈦公司調查服務費用 5,000,000 元、10,000,000 元及 6,000,000 元，未依同法第 88 條規定按給付額扣繳 20% 稅款共計 4,200,000 元，經被上訴人查獲，於</p>	<p>發函責令扣繳人補報屬已經開始調查。</p>

	92年6月25日以財北國稅中南綜所字第0920014077號函責令上訴人限期補繳應扣未扣稅款並補報扣繳憑單，上訴人則於92年6月26日補繳稅款及補報；嗣被上訴人以上訴人雖於查獲後補報繳該等稅款及扣繳憑單，惟被上訴人認屬「經稽徵機關指定之調查人員進行調查」後始補報繳之案件	
100年判字第624號行政判決	則就系爭入會費應攤入可以即時使用球場之對價部分而言，上訴人本應於89年5月19日至92年10月31日收取時就對之代徵娛樂稅，其於被上訴人以92年10月7日桃稅溪貳字第0920035880號函請其於92年10月14日下午2時，提供帳冊及娛樂稅報繳之相關資料（詳見被上訴人第一次復查決定書暨96年8月2日桃稅法字第0960063966號重核復查決定書），上訴人卻遲至92年11月25日及92年12月23日始分別向被上訴人所轄大溪分局及臺北市稅捐稽徵處文山分處報繳娛樂稅，已在稅捐稽徵機關進行調查之後，不符稅捐稽徵法第48條之1規定免罰之規定	發函請義務人提供有關資料屬開始調查。
99年判字第1003號行政判決	而本件被上訴人所屬嘉義分局於96年1月11日以南區國稅嘉市二字第0960006567號函發文，請上訴人提供（一）95、96年度總分類帳、會計憑證、薪工資印領清冊（含加班時間紀錄卡）及員工薪資所得受領人免稅額申報表。（二）95、96年度各類所得扣繳資料（包括扣繳稅額繳款書收據、各類所得扣繳暨免扣繳憑單申報書及憑單存根聯）（四）扣繳單位印章及扣繳義務人身分證明文件與私章等資料。核其命上訴人提供之資料，即涵括系爭薪資所得之發放及辦理扣繳相關資料，堪認被上訴人對上訴人此一特定事件已有所作為。又上訴人係於96年3月28日提供上開帳證，則被上訴人由上開帳證即可知悉上訴人未就系爭薪資扣繳之事實，應認符合前開條文所稱「稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查」之要件。	發函請求提供資料，屬開始調查。

貳、行政法院判決結論分析

參照上開行政法院對所謂具體查核範圍之函查、調卷、調閱相關資料或其他調查作為之日之解釋。至少須經發覺、派查、就特定對象展開調查三個完整的階段，方屬已展開調查。



首先就調查之開啟，皆認所謂之『進行調查』須稅捐稽徵機關對某一特定事件已產生懷疑，而針對該特定事件已開始發動調查程序，展開調查，且從已掌握之證據資料中，對違章事實之存在產生高度可能存在之合理推測之情況，即足當之。即在順序上，須先有對某一特定事件產生懷疑，才後有行政調查程序展開之可能。

而行政調查程序之展開，稽徵機關本身必須透過其稽查人員方可能實際為調查，故必先有派查之動作，而此一派查之行為，並不等於開始調查，仍須該調查人員實際著手進行調查方屬之。此即司法院第一廳（73）廳民2字686號函之意旨。

而就稽徵機關之調查行為是否屬針對該特定事件所為之調查，就調查之對象而言，實務見解認為調查對象不以納稅義務人為限，若針對該特定具體事實有關係之人（如扣繳人）為調查亦屬對特定對象為調查。

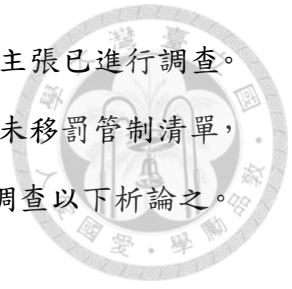
是否屬針對該特定事件所為之調查，除調查對象如上述係針對納稅義務人或關係人外，而就調查作為的形式，皆輔以有對納稅義務人或其關係人為函查，或有發函請求其他機關提供資料等有讓人外部可識之行為方屬之。

且並非所有的函查、調卷行為皆可認為屬對特定對象所為之調查行為，稽徵機關必須就該調查行為之目的係針對特定事件為說明與舉證，最高行政法院101年判字第439號判決即認為，稽徵機關若無法說明或證明調查行為之目的，確係出於對納稅義務人為調查之目的者即不能率予認定納稅義務人無稅捐稽徵法48-1條之適用。

第三節 本案綜合評析

本案重要之爭執點在於義務人自動報繳是否是在稽徵機關進行調查前。故確認稽徵機關是否已進行調查即成重要之爭點，而稽徵機關以已列出未移罰管制清

單並經承辦人員簽名，且由他案承辦人員發函同公司股東，進而主張已進行調查。而機關上述之主張，應可理解機關有兩個行政行為，一是列印出未移罰管制清單，二是發函請第三人提供相關資料。而此二行政行為是否屬進行調查以下析論之。



壹、稽徵機關已列出未移罰管制清單之定性

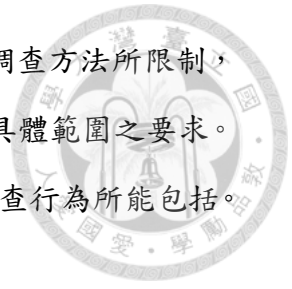
稽徵機關列印清單之行為可否據以認定屬已進行調查？就此問題首先應探討稽徵機關列印清單行為屬於何種調查方法？亦即屬函查、調卷、調取相關資料或其他調查行為之哪一種調查方法？

所謂函查，即發函調查之義，係以發函通知之形式，應屬《行政程序法》第39條以書面通知相關之人陳述意見之調查方法，而於《基準日認定原則》中亦規定發函須載明具體查核範圍，而該列印未移罰管制清單之行為並非通知相關人陳述意見或提供資料且亦未有載明具體的查核範圍，故以形式上觀之，列印清單之行為顯然難認屬向特定人要求資料之函查同。且若認列印清單屬函查之調查方法，則其係以發函日作為調查基準日，而發函日係有對外為意思表示之意，而列印清單之日期也顯然無對外為意思表示之意，故顯然並非得認為屬此之函查。

而列印未移罰管制清單是否屬調卷、調閱相關資料之調查作為？行政機關於從事調查行為時，基於調查事實之必要，除了本身所擁有之資料、文件或物品外，亦得要求當事人或第三人提供，屬《行政程序法》第40條：「行政機關基於調查事實及證據之必要，得要求當事人或第三人提供必要之文書、資料或物品。」，故稽徵機關為調查所需要，亦得向第三人或其他機關為資料之請求。惟列印未移罰管制清單此一行為，在形式上並非向他機關或他人為收集資料之作為，故列印清單之行為並無向他人為調卷、調取資料之意，故亦不屬調卷、調閱相關資料之調查作為。

至於列印清單之行為可否為其他調查作為所概括？此即涉及列印清單是否得為其他調查作為所包含？此涉及所謂其他調查之解釋範圍，管見基於例外從嚴

解釋之法理，其他調查既屬概括規定，其適用亦應受其他例示調查方法所限制，最少應以例示調查方法之要求為最低標準，故至少應符合載明具體範圍之要求。在此標準下，列印清單並未有具體範圍之載明，故顯然非其他調查行為所能包括。



貳、未移罰管制清單經承辦人員簽註處理中之定性

再者，可否以管制清單經承辦人員簽註處理中作為稽徵機關已進行調查之認定？此一問題仍需討論承辦人員簽註處理中究竟屬函查、調卷、調取相關資料或其他調查行為之哪一種？調查程序之開始，本於職權主義，原則上固屬機關之裁量，然仍須具備一定條件，如調查之對象、相關事實不明確或有「開始懷疑」之存在等，此外，尚須已採取調查之措施時（不論是函查或調取），始足以認定開始進行調查。故該條所稱進行調查案件，應解釋為稽徵機關人員著手（包括函查調卷等）調查之日期為準，始符合立法之本意。亦即，倘稽徵機關僅分案交指定之調查人員簽收，該調查人員尚未實際著手進行調查前，納稅義務人即自動補報並補繳所漏稅款者，仍應免除漏稅、短報之處罰。故所謂已進行調查係指各稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員已察覺納稅義務人有可疑之違章事實，『並』進行調查者而言（最高行政法院 94 年度判字第 1397 號判決、臺中高等行政法院 104 年訴字第 30 號判決參照）。其中加了『並』字，即明示稅捐機關除就已察覺可疑之違章事實指定調查人員外，並且還要實際著手調查作為方屬進行調查。復再參照台北高等行政法院 98 年訴字 401 號判決亦認：『被上訴人（即稅捐機關）主張「電腦核定日」即相當「調查基準日」，忽略「調查」係針對某特定違章事實發動其調查權，以明該特定違章行為是否存在之法定程序；…』。

綜上，條文所稱『經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件』應指案件已指定調查人員調查，並進行調查而言。僅指定調查人員調查並非屬已進行調查。亦即，稅捐機關雖已察覺可疑並指定調查人員欲調查，但若調查人員尚未實際著手為調查作為（如函查、調卷、調閱相關資料等）仍不符合進行調查之文義與立法意旨。再者，若將進行調查時點擴張至產出未移罰管制清單，此種

解釋不僅誤解所謂『調查』之意涵，亦將使稅捐稽徵法 48-1 條幾乎無適用之可能，並有違本條之立法意旨。


故稽徵機關以於 102 年 12 月 28 日產出「101 年度綜合所得稅違章案件未移罰管制清單」，且經承辦人員簽註「處理中」字樣且核章，即認定屬稽徵機關就系爭案件有已進行調查之記錄，實誤解行政調查之意涵，亦即稽徵機關應積極具體的舉證究竟承辦人員除簽收外，究竟另外做了何種調查與處理？

況且，除經承辦人員簽註處理中無法合於函查、調取資料之要求外，函查之調查基準日為發函日，調取資料之調查基準日為調取日，於本案例中僅存有承辦人員之簽名日期，如何認定發函日與調取日最為調查基準日？故經承辦人員簽註處理中之日，顯然不符合認定原則所規定而無法作為調查基準日。

參、函查案外人之定性

於此須先特別予以說明者為，稽徵機關承辦人員 A 於 103 年 1 月 20 日以中區國稅員林綜所字第 1030800373 號書函，請同為凱統公司之股東黃君之配偶陳 OO，於 103 年 2 月 6 日提供黃君出售凱統公司之成本資料供核。此函之承辦人員 A 與上述管制清單承辦人員 B 並非同一人。此之爭議即在於在非同一人之情況下，他案承辦人員 A 於他案函查案外人陳某是否得認為屬對本案義務人所為之進行調查？欲探討此一問題，首應確認此一發函究竟屬何種調查方式。該發函係稽徵機關對義務人以外之人所為之要求提供資料之行為，故應屬於認定原則中所規定之函查之調查方式，於此應無疑。

然，窮盡本件卷內所有資料，稽徵機關僅有提出一份經註記『處理中』之「101 年度綜合所得稅違章案件未移罰管制清單」（下稱係爭清單）以及函查案外人陳 OO 之函文。其他皆付之闕如，且該函查主旨又明示：『為查核陳 OO101 年度綜合所得稅業務需要，請提示陳 OO 配偶黃 OO101 年度賣出凱統工業股份有限公司股票合計 260 股之成本供核。』，已明示其目的係為查核案外人陳 OO 綜合所



得稅之需要，顯非以查核本件違章處分之相對人為目的。兩者目的不同，稽徵機關雖非不得主張亦包含對義務人所進行之調查，惟此主張與外在表現形式有所不同，且認定原則既規定函查須載明具體查核範圍，形式目的是否能包含實質目的，應由稽徵機關負舉證責任以證明係爭函查之目的在實質上亦包含調查義務人，方可以該函作為對義務人已進行調查之認定。至於如何載明具體查核範圍於認定原則中並未有明確規定，惟在解釋上個人認為可以從函查的對象、形式目的、與所欲調查證據之關連性、詳加記錄可否特定等四個方面交互加以觀察。以下分述之。

一、函查對象不以義務人為限

而在函查的對象上，現行認定原則並未限定以義務人為限，故在解釋上管見以為，在函查對象上未必要求以義務人為限。亦即如同原審中高行之判決所言，機關可以基於調查手段之考量，以發函調查義務人以外之人作為鞏固周邊事實之手段，進而得認為屬對義務人之蒐集調查行為。惟此之爭議重點就在於此之發函對象雖不以義務人為限，但是該函得否認屬為鞏固本案周邊事實所為的調查？即如何證明稽徵機關對第三人之發函屬對本案鞏固之調查作為？尤其是在發函對象並非義務人或其關係人時，為避免機關事後穿鑿附會之認定與浮濫恣意擴張解釋本案之調查範圍，於發函前應依《稅捐稽徵法第 48 條之 1 所稱調查之作業步驟及基準日之認定原則》之規定，稅捐稽徵機關應詳予記錄以資查考，其規範目的是為避免稽徵機關以空泛無據之作為來主張調查基準日，造成認定標準之浮動、將來爭訟之繁複，亦可能因而侵害人民之權利，故應有詳細記錄以判斷是否已經開始針對特定個案進行特定調查行為。

故稅捐機關應提出相關記錄證明函查陳 OO 之動機與目的，亦包含調查上訴人之稅務違章案件。此一資料為稅務機關所掌握，而稅務機關對此亦負有舉證責任，故稽徵機關應提出本件案件記錄，以證明函查陳 OO 亦包含調查義務人，並證明兩者間之關連，否則如何能說服非稽徵機關任意之比附？

綜上所述，調查之對象雖不以納稅義務人為限，但皆係以『納稅義務人』或

其『關係人』（如扣繳義務人）為函查之對象，始足當之。而該函查係以案外人陳 OO 為相對人，而陳 OO 並非本件違章處分之相對人或關係人，是否仍得直接比附援引，或僅主張因屬與義務人於設立、增資取得及出售股份時點、對象相同之同公司其他股東即屬之，亦應有進一步之推理以證明其關連性，若皆付之闕如，顯有理由不備之違法。


若係爭函查確包含對本件義務人之調查，則在係爭函查調查人員與本件調查人員係屬二人之情況下，若為本案調查人員囑託他案調查人員為本案之特定調查，必應有記錄可尋。因調查人員皆有各自之執掌與調查對象，係爭函查之調查人員必因受上級指示或同僚囑託，方可能包含調查義務人可言，而此應皆有紀錄可尋。若無囑託調查或請求協助之前提下，如何能說明兩者間之關連，又如何能認函查案外人亦屬對義務人所為之調查？

二、函查載明特定具體範圍之要求

再者，依據系爭認定原則之規定，詳細記錄應是為『針對具體查核範圍』而為之。據此，詳細之調查記錄自非空泛之標記或文字，必須針對特定具體明確之調查範圍為之。且此規定亦影響人民權利之主張，稅捐稽徵機關有明確具體詳細紀錄之義務，唯有詳細記錄並足以特定具體之調查範圍方得作為判斷調查基準日之證據。

因就形式上而言，若函查的目的明示係為查核義務人，此自然可認定為屬對義務人所為之函查。惟若函查明示非以查核義務人為目的時，如何得認定屬對義務人所為之函查？例如在本案中，該函查主旨明示：『為查核陳 OO101 年度綜合所得稅業務需要，請提示陳 OO 配偶黃 OO101 年度賣出凱統工業股份有限公司股票合計 260 股之成本供核。』即在目的上已明示以調查案外人為發函目的，此時是否仍得認為屬函查義務人即有疑義。

原審認為：『認為調查行為不以直接向納稅義務人調查者為限，倘其調查對



象業已特定，稽徵機關先就週邊事證蒐集鞏固，本屬當然，故函查陳○○即是屬於為調查被上訴人而為之搜證行為。』此於稽徵機關有積極證據得以證明其調查對象業已特定為義務人，而先函查案外人系為就週邊事證蒐集鞏固，本非無據。但認定原則既已要求稽徵機關得作為已進行調查認定之函查要載明具體查核範圍方屬之，而稽徵機關於發函所列之函查目的在形式上既然不包含調查義務人，則原則上該函形式上觀之對義務人而言即非屬有記載具體查核範圍，進而不得認為屬已進行調查之函查。且最高行政法院 101 年判字第 439 號亦指明：『…上開列報土地捐贈案件明細表，究係為何目的製作？有無符合上開財政部函釋內容？原判決未予查明，僅以上開列報土地捐贈案件明細表，認定被上訴人著手進行調查，而無稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項規定之適用，適用法規不當。』，即認未予以查明係爭函查目的，即屬判決違背法令。

故管見以為，形式上非以義務人為查核目的，原則雖不得認為屬對義務人所為之查核，但亦不排除稽徵機關實質上係對義務人為查核之情事，即原審所謂倘其調查對象業已特定，稽徵機關先就週邊事證蒐集鞏固。故稽徵機關若已特定調查對象，先就週邊事證為蒐集亦非法律所禁止，惟畢竟與所主張於形式上並不相同，應該由稽徵機關負舉證責任，證明其實質調查對象包含義務人，函查方得認屬對義務人所為之調查。故該函外在已明示其目的係為查核案外人陳○○綜合所得稅之需要，顯非以查核本件違章處分之義務人為目的。兩者目的在形式明顯不同，稽徵機關雖非不得主張亦包含對義務人所進行之調查，惟此之主張與外在表現形式有所不同，應由稽徵機關負舉證責任以證明係爭函查之目的亦包含調查義務人，方得為義務人不利之認定。

三、稽徵機關應就函查與義務人待查事實之合理關連性負舉證責任

此之調查方法要求稽徵機關得以證明與待查事實之合理關連性方屬之，於最高行政法院 107 年度判字第 110 號行政判決亦再次闡明：『再者關務署第 0000000000 號函，其主旨欄位，固記載「為防範不肖廠商藉此冒退較高稅率之原

料關稅（如芝麻），請加強相關出口油品之查核」等文字，但對於違法主體為何人？違法具體行為為何？均不夠明確而無法得知是否針對本件上訴人之上開違法行為而為，即難據以與本件上訴人及其違法行為產生關聯，而未能證明本件對義務人之違法行為之調查基準日為「102年10月31日」。」



四、稽徵機關有詳加紀錄之義務

稽徵機關違反記錄義務應為機關不利之推定，本件並無相關詳細記錄，故不得認定義務人無稅捐稽徵法第 48-1 條之適用。系爭認定原則規定欲以最先作為日為調查基準日，應詳予記錄以資查考。所謂以資查考就是指以詳細紀錄作為有為調查之證據。故稽徵機關欲主張其已進行調查，有詳予記載之義務，否則無從佐證其某一行政行為屬行政調查行為，此之規範目的是為避免稽徵機關以空泛無據之作為來主張調查基準日，造成認定標準之浮動、將來爭訟之繁複，亦可能因而侵害人民之權利，故規定應有詳細記錄以判斷是否已經開始針對特定個案進行特定調查行為。

再者，此之詳細記錄應是為『針對具體查核範圍』而為之，已如上所述。即能從記錄中能特定具體之調查範圍（即對象或違章事實），方得作為函查相對人以外之人的調查。系爭清單上面僅有標註『處理中』之文字，顯無詳細記錄以證明其欲調查範圍及已實際進行之調查行為，是以自難僅以此一『處理中』之註記即可推敲證明出屬對義務人已為何調查。且從他案函查陳 OO 之文件上，並無標明此係為了調查本件義務人所為之行為，亦無其他資料記載此函查係為了調查本件義務人所以先行發函給陳 OO 等相關記載，是以，函查陳 OO 之資料，亦非屬有詳細記錄而得證明已開始調查本件義務人，自不能以發函調查陳 OO 之日認定為開始進行調查義務人之最先作為日。

第六章 保全處分之適法性



第一節 問題提出

本件尚有稅捐機關為保全處分問題值得探討，首先，就稽徵機關發函相關機關禁止移轉財產之行為在性質上應屬行政處分。因《行政程序法》第 92 條規定，所稱行政處分，係指行政機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為。而稽徵機關發函地政機關禁止義務人移轉財產之行為，係屬行政機關就公法上具體事件，直接對外發生禁止義務人移轉財產之單方行政行為，故該函係屬行政處分應無疑義，實務上最高行政法院 99 年度判字第 223 號判決亦採同樣之見解。故既然為行政處分自應受相關行政法規所拘束。

稽徵機關在納稅義務人並無欠繳本稅之情況下，對納稅義務人為裁罰處分後，隨即依《稅捐稽徵法》第 24 條發函通知地政機關，禁止納稅義務人移轉其不動產。此一問題雖未再本案判決中討論，但個人認為，此一問題實有趣與富有憲法問題意識，即稽徵機關在並無本稅欠繳且缺乏擔保之情況下，僅憑對納稅義務人之裁罰處分即對義務人之財產為禁止移轉之處分，是否適法？以及是否屬過度侵害人民之財產權此一問題上，實有一併加以討論之必要。

第二節 稅捐稽徵法關於租稅保全處分

本節所要討論的爭點就是，罰鍰處分是否有《稅捐稽徵法》24 條 1 項之適用或準用？特別需要說明者為，本節僅討論有無本條 1 項之適用，而不討論是否有 2 項假扣押、第 3 項限制出境之適用。此係因三者雖都屬保全處分之類型，惟三者要件與效力上仍有所不同，不可一概而論。以下僅就罰鍰無本條 1 項之適

用、準用為討論。



第一項 罰鍰無 24 條 1 項之『適用』

適用與準用不同，適用係指完全依照法律之規定而適用其他法律之規定，也就是法律明定關於某一事項之規定，直用於某一事項。

即認為若義務人未有欠繳稅額，則稽徵機關不得僅憑對義務人有裁罰處分就以《稅捐稽徵法》第 24 條 1 項對義務人之財產為禁止處分。其理由如下：

一、本項文義明定以租稅為要件，故罰鍰自無『適用』之可能

二、稅捐稽徵法 24 條 1 項明定保全處分係以納稅義務人所欠應繳稅捐範圍內為之

在義務人欠有本稅並有罰鍰處分時，稽徵機關故得以《稅捐稽徵法》第 24 條第 1 項規定，就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產予以禁止處分。惟若是稽徵機關在為裁罰處分時義務人並無欠繳本稅之情形時，稽徵機關是否能得僅憑有罰鍰處分就以本條之規定對義務人為禁止處分即成疑義。此之問題應可從兩個層次為思考，首先按《稅捐稽徵法》第 24 條第 1 項規定：「納稅義務人欠繳應納稅捐者，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利；其為營利事業者，並得通知主管機關，限制其減資或註銷之登記。」，其立法理由亦明示，為稅捐稽徵法第 24 條第 1 項『不得為移轉或設定他項權利』之規定，其立法精神，在防止納稅義務人藉移轉財產以逃避稅捐，係禁止納稅義務人之自由處分行為。是以，本條既然是為了避免義務人逃避稅捐而設，其禁止處分之要件自以納稅義務人有欠繳稅捐為要件，而所稱納稅義務人欠繳應納稅捐，係指依法應由納稅義務人繳納之稅捐，未於規定期限內繳納者之謂。由本條規定可知，保全處分就本條 1 項之規定須以義務人有欠繳

稅捐為前提要件，若義務人並無欠繳稅捐之存在，則本條項之保全處分要件並不存在，稽徵機關自不得依本條項為禁止處分。

因稅捐優先權係指稅捐債權與其他債權競合時，原則上稅捐債權應優先於其他債權而徵收。法律規定稅捐具有優先權的理由，乃是因稅捐是為提供公共服務所需資金，具有強烈的公益性質，故應保障其應優先於其他債權受清償。我國稅法原無一般的稅捐優先權之規定，嗣因司法院司法院釋字第二二四解釋要求通盤檢討修正稅捐優先受償問題，稅捐稽徵法乃於七十九年一月二十四日修正增列第六條第一項規定：「稅捐之徵收，優先於普通債權。」其立法理由指出：「肆應國家公益之需，及為免租稅債權落於私法債權之後致不得受償，爰參酌司法院大法官會議釋字第二二四號解釋意旨，及參考美國內地稅法及日本國稅徵收法與我國關稅法第五十五條第三項之規定，增訂第一項租稅債權優先於普通債權之規定俾資因應。」。

故就《稅捐稽徵法》24 條對禁止處分所規定之構成要件上來看，其文義上明定稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產通知有關機關。是以，稅捐稽徵機關不能就超過納稅義務人欠稅之額度而禁止納稅義務人處分其財產。稽徵機關若欲為禁止處分只能在納稅義務人所欠稅額的範圍內為之。而處分時義務人若已經繳清本稅，即無所謂應繳之稅捐數額此一構成要件事實之存在，此時僅存在有對義務人過去之義務違反所為之罰鍰處分，在此情況下，若還對義務人為禁止處分，顯然並不符合本條構成要件所規定之文義。故在適用《稅捐稽徵法》第 24 條第 1 項時，在邏輯上應可以理解若是稽徵機關為本條之保全處分時，必有所欠稅額之存在，若無所欠稅額僅有罰鍰處分，則保全處分則無所附麗，故不得為禁止處分。至有無同法第 49 條規定之準用係屬另一問題¹⁴²。

142 況且從稽徵實務上來看，若義務人同時有欠繳本稅及受有罰鍰處分，稽徵機關保全的範圍仍然以義務人所欠繳之本稅為限，並不會因義務人另有罰鍰處分而增加其保全範圍。例如，義務人本稅欠繳 200 萬並受 300 萬之罰鍰處分時，稽徵機關仍僅得就 200 萬的範圍內為保全處分，而非 500 萬（200+300），故顯見保全處分係以應繳本稅額為上限，

第二項 罰鍰有無 24 條 1 項之『準用』



既然罰鍰已如前述無適用《稅捐稽徵法》第 24 條之可能，故接續討論罰鍰有否準用之問題。


一、肯定說

按《稅捐稽徵法》第 24 條規定，納稅義務人欠繳應納稅捐者，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利；其為營利事業者，並得通知主管機關，限制其減資或註銷之登記。其第二項規定，欠繳應納稅捐之納稅義務人，有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐稽徵機關得聲請法院就其財產實施假扣押，並免提供擔保。但納稅義務人已提供相當財產擔保者，不在此限。

在多數情形，在義務人存有欠繳本稅與受有罰鍰處分之情形下，稽徵機關以本項為禁止處分並無疑義，惟在僅有罰鍰處分之情形下，稽徵機關能否僅以罰鍰處分就依本項之規定對義務人之財產為禁止處分即生疑義。

稅捐稽徵實務似採肯定說，其理由為《稅捐稽徵法》第 24 條第 1 項規定：『納稅義務人欠繳應納稅捐者，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利二．．．．．。』第 49 條前段規定：『滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。』，且輔以財政部 65 年 12 月 31 日台財稅第 38474 號函釋意旨，係指依法應由納稅義務人繳納之稅捐，未於規定期限內繳納。故因而導出縱然義務人僅受有租稅秩序罰而無欠繳本稅，稽徵機關仍得以本條 1 項之規定禁止義務人移轉財產。

臺北高等行政法院判決 97 年度訴字第 1874 號只要納稅義務人有欠繳應納之稅捐，稅捐稽徵機關自得就其相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關為禁



止處分之登記，又觀稅捐稽徵法第 49 條前段之規定，第 24 條第 1 項前段所規定之「稅捐」當然包括罰鍰，無庸再做解釋。易言之，稅捐稽徵法第 24 條第 1 項前段及第 49 條前段之規定，為禁止處分之財產包括本稅及罰鍰，極為明確。另臺北高等行政法院判決 105 年度訴字第 500 號亦認，原告雖主張：『罰鍰處分尚在救濟中，並未確定，且稅捐稽徵法第 24 條規定欠繳應納稅捐始得為禁止財產處分登記，被告將之擴張及於欠繳罰鍰，有違憲法第 15 條規定云云；惟按稅捐保全目的在於確保稅捐債權的實現，保全的功能在於透過防止或禁止稅捐債務人從事一定足以減損稅捐債務之總擔保的行為，以消極的避免減損稅捐債權本來能獲得實現的可能性。前述稅捐稽徵法第 24 條第 1 項規定即為稅捐債權保全措施之一。同法第 49 條前段並規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」是以於納稅義務人欠繳罰鍰之情形，如有保全之必要，亦得準用同法第 24 條第 1 項規定為禁止財產處分登記，且不以罰鍰處分確定為必要。原告前述主張，尚有誤會。』

故實務多數見解似乎認為，因依稅捐稽徵法 49 條前段準用之規定，故罰鍰亦得準用同法 24 條 1 項之規定為禁止處分。

二、否定說

肯定說以《稅捐稽徵法》49 條前段之規定據以認定罰鍰亦得準用本法 24 條 1 項禁止處分之規定，顯然忽略該條但書之規定，而與文義解釋有違，且此之適用方法亦不符合本條之立法目的與立法理由。以下分述之。

(一)肯定說忽略同法 49 條但書之規定

文義解釋在法律解釋方法上具有優先性，應優先於其他解釋之方法。肯定說僅以第 49 條前段規定即認罰鍰亦有本法 24 條 1 項禁止處分之適用，除顯然忽略了本法 49 條前段所稱『除本法另外規定外』之文義，亦忽略本條但書『但第六條關於稅捐優先及第三十八條，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。』



所規定準用之限制。

(二)性質相同者方得準用，性質不同者，則無準用之餘地

所謂準用，係指其性質相同者，得依照被準用之規定辦理而言，乃為立法者為免重複規定，特以法律明文規定引用相類似法律性質條文之法律效果。且所謂準用與適用有別，適用係完全依其規定而適用之謂，準用則祇就某事項所定之法規，於性質不相牴觸之範圍內，適用於其他事項之謂，即準用有其自然之限度。

(最高行政法院 93 年度判字第 971 號行政判決、最高行政法院 93 年度判字第 158 號行政判決、最高行政法院 101 年度判字第 1034 號行政判決參照)

故按本條前段之意旨，原則本法就稅捐有關之規定罰鍰皆可準用。惟本條前段亦有『除本法另外規定』之明文除外規定，亦即如本法另外規定，即不得準用稅捐相關規定。而此所指之本法另有規定者外，所指為何？實則，同條但書之規定即屬本法另有規定，而該條但書規定為：『但第六條關於稅捐優先及第三十八條，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。』，故該條但書明示，罰鍰並不準用本法第 6 條租稅優先性之規定，亦即罰鍰並無如滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金等，具有優先受償權，此係因罰鍰僅具有制裁性質，並非以財政收入為目的，與稅捐之性質不同，故不在準用之列，而無優先受償權。此應無疑義。

故接續要探討之問題即為，罰鍰既然不具有如租稅優先權般之性質，那是否仍得準用與租稅優先權相配合而設之 24 條 1 項之禁止處分之規定？學生以為在解釋上罰鍰應無準用本法 24 條 1 項之規定。其理由為，所謂準用，係指其性質相同者，得依照被準用之規定辦理而言，乃為立法者為免重複規定，特以法律明文規定引用相類似法律性質條文之法律效果而言，本法 24 條 1 項禁止處分之規定，既然是依據租稅所獨有之優先性而來，既然本法 49 條但書，已經明文排除罰鍰具有優先性此一租稅所特有之性質與法律效果，罰鍰與租稅在有否優先性上此一性質與法律效果上顯然並不相同，故罰鍰自然無得準用 24 條 1 項之可能。

(三)從立法理由觀之，明示與租稅優先有關的條文，罰鍰皆無準用

再者，從稅捐稽徵法第 24 條與 49 條之立法理由可知，不僅是本法第 6 條租稅優先權無準用，而是連同與租稅優先權相關之條文亦無準用。此可細鐸本法 49 條之立法理由已明示，『其為免文字累贅，前此各章均僅就稅捐為規定，但其適用對象應包括滯納金、利息等在內，故明定本法稱稅捐之範圍，惟有關稅捐優先、加計利息等條文中所稱之稅捐，應不包括罰鍰在內。』其於立法理由中稱，其『有關』租稅優先...等條文中所稱之稅捐，並不包括罰鍰在內，即已明示不僅本法第 6 條無準用，『有關』租稅優先的『等』條文亦無準用。所謂『有關』租稅優先權『等』條文，自然包含已於立法理由中明文表示是與租稅優先權之規定相配合而設，期收保全租稅債權的 24 條 1 項之規定。此之解釋方符合 24 條 1 項係以保全租稅優先債權為立法目的及 49 條但書明文規定排除罰鍰具有優先權之文義解釋。亦符罰鍰並非如租稅般以財政收入為目的，故無如租稅般被賦予優先性之解釋。

是以，稅捐稽徵法 49 條前項雖規定，滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。惟復於本條但書中限縮罰鍰之準用範圍，明文排除罰鍰得準用租稅優先權之有關規定，故罰鍰並無租稅優先權可言，而與租稅優先權相配合而定本法 24 條 1 項保全處分，自亦無準用之可能。故就稅捐優先權之『有關』條文因須適用稅捐稽徵法 49 條但書，故就租稅優先權之有關規定皆非稅捐稽徵法第 49 條前段之罰鍰所得準用之範圍，而無本法本法 24 條 1 項保全處分之適用。此為稅捐之徵收與罰鍰處分之本質不同所為之當然之理解。

三、本案應以否定說為準

本爭點核心關鍵即在於，僅有罰鍰處分是否有《稅捐稽徵法》24 條第 1 項之準用？答案應為否定。肯定說忽略《稅捐稽徵法》49 條但書之規定，亦即罰鍰處分並無準用《稅捐稽徵法》第 6 條關於租稅優先性之規定，故罰鍰並不具有優先性，而《稅捐稽徵法》24 條 1 項係配合租稅優先性而設，罰鍰處分既然不具



有優先性，則自無《稅捐稽徵法》24條1項之適用。

如前所述，根據《稅捐稽徵法》第49條之規定，罰鍰並無準用同法第六條租稅優先權之規定，亦即罰鍰並無如租稅般具有優先權。再者，《稅捐稽徵法》第24條立法理由第2項亦稱：「二、本條規定與租稅優先權之規定相配合，期收保全租稅債權之效。」，由此可知，第24條保全處分之規定系與租稅優先權相配合而設。換言之，既然49條但書係排除罰鍰有租稅優先權有關規定之準用，則與第6條租稅優先權配合所設之24條1項之規定自亦為排除。

若欲解釋僅有罰鍰處分亦可加以準用24條保全處分之規定，此解釋準用之結果亦有違反平等原則之違法。因稅捐稽徵法第49條僅規定罰鍰得準用有關稅捐之規定，而非一律適用。「準用」與「適用」的差異在於，前者為立法者明定的類推適用，仍須先符合類推適用的要件始可。類推適用者，相類似之事項應為相類似之處理。故「準用」與否，仍以稅捐稽徵法上之規定存在法律漏洞之前提。

《稅捐稽徵法》第49條立法理由稱：「為免文字累贅，前此各章均僅就稅捐為規定，但其適用對象應包括滯納金、利息等在內，故明定本法稱稅捐之範圍，惟有關稅捐優先、加計利息等條文中所稱之稅捐，應不包括罰鍰在內。」則依前開立法理由，稅捐稽徵法上僅就為稅捐為規定之各條文，適用對象竟未包括滯納金、利息等在內，存在法律漏洞，故應以「準用」之方式加以填補。惟有關稅捐優先、加計利息等條文中所稱之稅捐，本即不應包括罰鍰在內，故此部分不存在法律漏洞，自亦無需加以填補。

退步言之，稅捐的目的在於滿足國家或各級地方自治團體財政收入，故稅捐是否確實徵起，攸關公益甚鉅，是以稅捐債權之實現，受有如《稅捐稽徵法》第6條的優先權等各方優厚之保障。反之，罰鍰雖亦歸於國家或地方自治團體財政收入，惟罰鍰的目的，係對於行為人不法行為的制裁，不論行為人所違反者係稅法上義務，或其他行政法上義務皆然。故違反稅法上義務的罰鍰，與稅捐之間，在有無特別予以保全之必要上，不相類似。是以，《稅捐稽徵法》第24條第1項

之規定，應不得準用於罰鍰。

再退言之，《行政程序法》第6條規定：「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。」若將《稅捐稽徵法》第24條第1項之規定解釋亦有準用於罰鍰，則違反稅法上義務之罰鍰，與違反其他行政法上義務之罰鍰，在所受保全之周密程度即受有差別對待，在無法律明確之規定下，此種解釋方法顯有違《行政程序法》第6條之平等原則。

綜上所述，賦予稅捐稽徵機關就欠繳稅捐之義務人得辦理禁止處分，乃是避免納稅義務人藉由脫產進而影響國家財政收入。而罰鍰並非以國家財政收入為目的。是以，罰鍰與本稅之性質、目的既不相同，且無準用稅捐之優先性之規定，自無從準用《稅捐稽徵法》24條之規定，而為禁止處分；且《稅捐稽徵法》第24條第1項之規定亦無明文準用於罰鍰之餘地；若加以準用，似有違反法律之適用與《稅捐稽徵法》第24條立法目的。

至本條立法理由三、所示，本條亦為保全稅款或罰鍰之執行而訂定，惟依民事訴訟法之規定，聲請假扣押者，法院得令提供擔保，稽徵機關則難於提供擔保，爰予明定免提供擔保，以利執行，但納稅義務人能提供相當財產擔保者，則稅款之徵收已有保障，以上各種保全措施自無必要，故以但書予以排除之。此係針對本條第二項之規定而設，該項是針對納稅義務人，已有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稽徵機關可以聲請法院實施假扣押，而非指本條第1項之禁止處分。

第七章 結論與漏稅罰之規範建議



就本件判決所爭執者，個人以為可以就兩個層次為探討，首先應確認者為，本案適用法律是否存有錯誤？然後次須討論者為，若適用法律並無錯誤，那此之處罰之依據是否有值得修正之處？故本章首節將結合上述章節所述之內容並與本案判決進行評析，並在第二節的部分針對漏稅罰提出修法建議。

第一節 本件判決綜合評析

在我國對租稅秩序罰區分行為罰與漏稅罰之前提下，於本件漏稅罰之處罰案件或其他漏稅罰之處罰上應有如下依序之檢查順序，首先基於處罰法定原則，應就罰鍰處分之處罰條文依據與要件為探討，即明確處罰之依據並檢討處罰構成要件是否該當？若處罰客觀要件該當，則應接續討論義務人是否存有得免罰之事由存在，即討論是否有《稅捐稽徵法》48-1 條之適用。若義務人不符合免罰之規定，最後再就稽徵機關所為之處分是否為合義務之裁量為探討，亦即稽徵機關之處分是否存有裁量怠惰之瑕疵。

壹、原中高行判決忽略對漏稅罰要件之檢討

本案處罰所依據之法條為《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項之規定，而該條規定在性質上應屬漏稅罰之規定，既為漏稅罰之規定，關於漏稅罰之定義與處罰要件現行法並未明確而有一般性之規定。在此情況下，漏稅罰之處罰構成要件應以《納稅者權益保護法》第 7 條第 8 項所規定者為準。依本條項之規定，漏稅罰係處罰義務人誠實義務之違反，以處罰納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者之故意行為。準此，《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項所規定之『未申報』解釋上應指『違反誠實義務之未申報』而言，即指義務人對重要事項隱匿或為虛偽不實陳

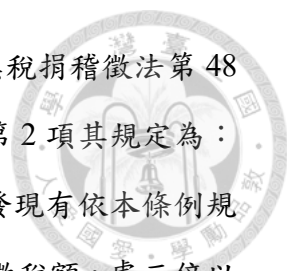
述或提供不正確資料之未申報方屬之。

本件義務人雖有申報證券交易稅，惟因誤以為未上市公司股票交易如上市公司股票買賣皆為免稅所得，因而漏未申報證券交易所得稅。惟證券交易所得稅之課稅之重要事實應為交易事實存在與所得數額兩者。就有交易事實之存在此一重要事實而言，納稅義務人實已透過證券交易稅申報之方式使稅捐機關明確知悉有此一證券交易之事實存在，而在所得額此一課稅重要事實部分，義務人在申報證券交易稅時，亦已充分揭露其成交金額，而已使稅捐機關在明確知悉有交易事實及成交價額之情況下，稽徵機關就此事實已足為評價並決定義務人是否應繳交所得稅或得僅繳交易稅，及義務人最大需繳之稅額。稅捐機關不可能對所得稅有可能產生短漏之結果或危險，稽徵機關可能產生短漏結果之危險僅存在於納稅義務人故意虛偽低報所得（及低報成交金額）及高報成本之情形。此即屬納稅義務人有虛偽不實陳述或提供不正確資料之問題。簡言之，義務人雖有申報義務之違反，但對課稅之重要事實若已透過證券交易申報之方式使稽徵機關知悉，就不存有隱匿之情事，也不應逕自認定義務人有誠實義務之違反，進而處以漏稅罰。

貳、原中高行判決忽略漏稅罰應適用裁處時之法律

《稅捐稽徵法》48-3 條既規定，納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。而本件裁處時間為 104 年 11 月 25 日，而裁處書上所載之裁處依據《所得基本稅額條例》第 15 條 2 項之規定。而裁處時《所得基本稅額條例》第 12 條 3 款關於計算及申報義務之規定業已刪除，且亦未設有溯及既往之規定。亦即，本件稽徵機關於裁處時（即 104 年 11 月 25 日），所施行並適用之《所得基本稅額條例》就納稅義務人買賣未上市公司股票之所得並無規定有計算及申報之作為義務。既然納稅義務人依據裁處時之規定並無規定有計算及申報義務，且該規定亦未設有溯及既往之規定。故，自無違反所得基本稅額條例第 15 條 2 項之作為義務之可能，當無該條之適用之餘地。

實務見解或有謂據以裁罰之《所得基本稅額條例》第 15 條第 2 項規定，自



該條例（指第 15 條 2 項部分）施行至今均未有修正，本件自無稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定之適用云云。惟考《所得基本稅額條例》第 15 條第 2 項其規定為：『未依本條例規定計算及申報基本所得額，經稽徵機關調查，發現有依本條例規定應課稅之所得額者，除依規定核定補徵應納稅額外，應按補徵稅額，處三倍以下之罰鍰』，該條文本身雖為處罰之依據並訂有處罰之效果，惟就其構成要件之內容卻採須『依本條例規定』計算及申報基本所得額之空白立法方式。即，其構成要件須由該條例其他之規定為補充，此即空白構成要件之規範方式。其構成要件之變更，亦屬法律變更。相似的立法模式如證券交易法內線交易之法律效果規定明定於證券交易法第 171 條 8 項之規定，而內線交易之法律構成要件是規定於證券交易法第 157-1 條之規定。雖然證券交易法第 171 條 8 項未有修法，惟同法第 157-1 條構成要件修改，其仍屬於法律變更，而有刑法第 2 條之適用。是以，雖然規範處罰之條文本身沒有變更，然規定於其他條文之構成要件有變更時，仍屬於法律之變更，而須為新舊法之比較適用。

本件裁罰效果規定係定於《所得稅額基本條例》第 15 條第 2 項，但其構成要件是規定於《所得基本稅額條例》第 12 條 3 款。是以，本件《所得基本稅額條例》第 12 條 3 款刪除後，其變更有利於納稅義務人，自有《稅捐稽徵法》第 48-3 條之適用。從而本件裁罰自應適用裁處時之法律規定，即適用現行法律。現行《所得基本稅額條例》業已刪除計算、申報未上市公司股票買賣所得之申報義務，是以義務人之行為自不符合漏稅罰構成要件之規定，故不應處以裁罰。稽徵機關認為行政裁罰亦應適用「行為時」之法律，顯未將『本稅課徵』與『漏稅罰』予以分別區分，顯有誤會。

參、原中高行判決忽略稽徵機關未為合義務之裁量

惟基於大量行政之需求，財政部為減輕基層對裁罰時負擔，並避免各裁罰不一致，對所屬機關及公務員頒訂作為裁量基準之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，將各種違章情形依其情節類型化，分別適用不同之裁罰金額或倍數。

惟此參考表規範類型不足，於個人違反所得基本稅額條例第 15 條 2 項，無將「以書面或於談話筆錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰」或「裁罰處分核定前（已補申報，並）已補繳稅款」等相類情事，列為裁量審酌事項，故稅捐稽徵機關於裁處時，即有義務適用使用須知第四點，以符合平等原則及比例原則。然查，稽徵機關未適用使用須知第四點，亦未說明是否有審酌此事項，而逕行機械化操作參考表而為裁罰，是為裁量怠惰，亦有違平等原則。

肆、原中高行判決誤會關於自動報繳免罰之適用

稽徵機關以產出未移罰管制清單之日期作為調查基準日之解釋，忽略「調查」係針對某特定違章事實發動其調查權，以明該特定違章行為是否存在之法定程序。故管見以為，僅分案交與調查人員簽收尚不足作為開始進行調查之依據，尚須待調查人員實際著手（包括函查調卷等）調查，方屬開始進行調查。即在觀念上，稽徵機關舞劍（調查）需證明意在沛公（義務人），若無法證明是意在沛公，客觀觀之就是單純的在舞劍，跟沛公沒有關係。準此，雖原審認為：『認為調查行為不以直接向納稅義務人調查者為限，倘其調查對象業已特定，稽徵機關先就週邊事證蒐集鞏固，本屬當然，故函查陳 OO 即是屬於為調查被上訴人而為之搜證行為云云』。此於稽徵機關有積極證據得以證明時，本非無據。但是若稽徵機關無得以證明對案外人所為之函查屬對義務人鞏固周邊事實之調查，上開推論即無得成立。

況且從 103 年財政部《稅捐稽徵法第 48 條之 1 所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則》可知，針對不同的稅目其所稱進行調查的認定原則皆有所不同，如營業稅、營所稅有以函查日；遺產稅有以電腦調取日；牌照稅有以建檔入案日或查獲日為調查基準日；印花稅則以發函通知之實施檢查日為調查基準日。顯見上開函釋已有針對不同稅目之不同稽徵程序而對應不同之調查方法而有不同調查基準日之認定標準。而於綜合所得稅依《稅捐稽徵法第 48 條之 1 所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則》二、之規定係以『綜合所得稅以稅捐稽

徵機關針對具體查核範圍之函查、調卷、調閱相關資料或其他調查作為之日為調查基準日，稅捐稽徵機關應詳予記錄以資查考，並以最先作為之日為調查基準日。』

其中所謂函查，即發函調查之義，係以發函通知之形式。而於《基準日認定原則》中亦規定發函須載明具體查核範圍，而該列印未移罰管制清單之行為並非通知相關人陳述意見或提供資料且亦未有載明具體的查核範圍，故以形式上觀之，列印清單之行為顯然難認屬向特定人要求資料之函查同。且若認列印清單屬函查之調查方法，則其係以發函日作為調查基準日，而發函日係有對外為意思表示之意，而列印清單之日期也顯然無對外為意思表示之意，故顯然並非得認為屬此之函查。而列印未移罰管制清單亦不屬調卷、調閱相關資料之調查作為。行政機關於從事調查行為時，基於調查事實之必要，除了本身所擁有之資料、文件或物品外，亦得要求當事人或第三人提供。惟列印未移罰管制清單此一行為，在形式上並非向他機關或他人為收集資料之作為，故列印清單之行為並無向他人為調卷、調取資料之意，故亦不屬調卷、調閱相關資料之調查作為。

而其他調查為概括條款之規範設計，概括條款與例示的項目間，應具有共同而足以有指示作用的存在或規範上特徵。即對概括性規定之解釋適用，必須從相關例示規定中探尋事物之共同特徵，以確認所欲規範的事物究竟為何，然後，再行判斷系爭事實是否具備這些共同特徵而為所欲規範之事物類型所涵蓋，如此方有引用概括規定之餘地。所謂函查應指正式發公文給相關單位，請相關單位調查或提供與案件相關之各項資料。另，依照教育部重編國語辭典，所謂調卷，係指調閱文案卷宗而言。發函有發出的動作，調卷有請求的行為，此兩種行政行為共同特徵為皆屬有讓人識別可見外部動作而言，故其他調查行為在解釋上亦應須要有讓人識別可見外部動作方屬之。且此所謂讓人可見的外部動作，並非指要求調查程序之發動有對外宣示或表徵為必要。而是指承辦人員收到案件後，有再為調查的動作而言。例如發函要有寄出的動作，調取資料有填單調取的動作，皆要求承辦人員有再為調查行為，而此之再為調查行為與是否對外宣示無關。於此理解下所謂的列印清單行為交由承辦人員簽註處理中，並不符合此一特徵要求。故無

法為其他調查行為所包括。或有謂，列印交由承辦人員簽名此一行為當然屬於一個讓人可見的外部動作。惟從認定原則中觀之，函查搭配具體查核範圍，而調取相關資料則要求該調取行為能有助事實之查清，而單純的列印清單交由承辦人員簽名，顯然並未不符合函查載明具體查核範圍之要求，單純由承辦人員簽名之行為亦無法證明如何能有助於事實之查清，故單純列印清單並不符合例示規定所指引的特徵，進而應認亦無法為其他調查所包括。

雖原審認為：『認為調查行為不以直接向納稅義務人調查者為限，倘其調查對象業已特定，稽徵機關先就週邊事證蒐集鞏固，本屬當然，故函查陳 OO 即是屬於為調查被上訴人而為之搜證行為云云』。然，其他調查行為不論其包含何種類型之調查作為，也應符合應載明具體查核範圍可查核確認營業人涉嫌違章事實，經辦人員應於簽收當日填報「營業人涉嫌逃漏稅交查資料簽收暨進行調查報告單」敘明涉嫌違章事實。而認定原則既然要求稽徵機關須為詳加記錄之義務，稽徵機關欲主張其已進行調查，應提出記錄以資證明。於此稽徵機關有積極證據與詳細記錄得以證明函查案外人屬對義務人之進行調查。然系爭函查並無任何足供證明之紀錄可資證明亦屬對義務人所為之調查，是以，函查陳 OO 一事並非得率自作為調查義務人之調查基準日。原審以及稽徵機關在沒有其他詳細記錄之輔助證據與其他合理之推論下，率自以他案之函查逕行認定稽徵機關已經開始對本件義務人為調查，不僅違背認定原則所定之機關詳細記載之要求，此種推論實有違背經驗法則以及論理法則，亦背離於稅捐稽徵法第 48-1 條之立法目的。

伍、稽徵機關僅以裁罰處分對義務人財產為禁止處分並非適法

如前所述，根據《稅捐稽徵法》第 49 條之規定，罰鍰並無準用同法第六條租稅優先權之規定，亦即罰鍰並無如租稅般具有優先權。再者，《稅捐稽徵法》第 24 條立法理由第 2 項亦稱：「二、本條規定與租稅優先權之規定相配合，期收保全租稅債權之效。」，由此可知，第 24 條保全處分之規定系與租稅優先權相配合而設。換言之，既然 49 條但書係排除罰鍰有租稅優先權有關規定之準用，則


與第 6 條租稅優先權配合所設之 24 條 1 項之規定自亦為排除。

「準用」與「適用」的差異在於，前者為立法者明定的類推適用，仍須先符合類推適用的要件始可。類推適用者，相類似之事項應為相類似之處理。故「準用」與否，仍以稅捐稽徵法上之規定存在法律漏洞之前提。《稅捐稽徵法》第 49 條立法理由稱：「為免文字累贅，前此各章均僅就稅捐為規定，但其適用對象應包括滯納金、利息等在內，故明定本法稱稅捐之範圍，惟有關稅捐優先、加計利息等條文中所稱之稅捐，應不包括罰鍰在內。」則依前開立法理由明示有關稅捐優先、加計利息等條文中所稱之稅捐，本即不應包括罰鍰在內，故此部分不存在法律漏洞，自亦無需加以填補。且罰鍰的目的，係對於行為人不法行為的制裁，不論行為人所違反者係稅法上義務，或其他行政法上義務皆然。故違反稅法上義務的罰鍰，與稅捐之間，在有無特別予以保全之必要上，不相類似。是以，《稅捐稽徵法》第 24 條第 1 項之規定，應不得準用或類推適用於罰鍰。

第二節 我國漏稅罰之立法建議

之所以有本件爭議之存在，實系因我國立法上有所疏漏，故在立法建議上應參照德國租稅通則之規定，明定並明確予以區分租稅刑罰、與租稅行為罰與漏稅罰三者之要件及其效果，並以行為罰作為漏稅罰之補充規定。

針對惡性重大、情節嚴重且有漏稅之結果者，以租稅刑法為規範。而對於不須以刑罰相繩之情節者，以行政罰處理。並應明確租稅秩序罰以處罰故意為原則，過失之處罰以法律有明文規定者為限，而應於稅捐稽徵法中規定行政漏稅罰之定義與要件，主觀要件上應具體規定以故意或重大過失者為限。而就漏稅罰之裁罰數額而言，應該全面廢除以應納稅額倍數為裁罰基準的規定，而應如德國租稅通則所規定以具體數額作為上限（如德國規定為五萬歐元），如此不僅可以減少稽徵機關對裁罰倍數參考表過份依賴，並有助於減少裁罰爭議，亦可以避免天價裁罰對義務人財產權過度之侵害與防止情輕罰重有違比例原則之情事發生。



再者，關於自動報繳免罰之規定，亦應如德國法分別就刑罰與行政罰而為不同區分，於租稅刑罰上，由於法律所預設之惡性與情節較嚴重，故若稽徵機關之公職人員，已為租稅之調查，或為租稅犯罪行為或租稅違反秩序行為之調查而到場，或已對行為人或其代表人，通知開始刑罰程序或罰鍰程序，或在更正、補充或補行時，犯罪行為之全部或一部已被發覺，且行為人已知悉此情形，或對事態作合理之判斷應可知悉者，則不得免罰。其餘之自動報繳應予以免罰。而在行政漏稅罰，則應明確並放寬至稽徵機關通知因其行為而開始刑罰程序或罰鍰程序前，行為人向稽徵機關更正或補充不正確或不完備之說明，或補行未遵行之說明者，皆得免科處罰鍰。如此以客觀稽徵機關展現於外之調查行為作為調查基準日，不僅可以鼓勵義務人自動報繳，及時充實國庫收入，亦可避免實務上爭議之發生。

而關於租稅之保全處分，由於是屬於稽徵機關單方對未確定之案件所為之預先對人民財產之暫時限制，亦屬對人民財產權之限制。在適用要件上，現行稽徵實務將僅有租稅裁罰處分而無欠繳本稅者亦納入稅捐稽徵法 24 條 1 項有關於禁止處分之適用範圍，此不僅屬未查本條之立法目的，亦屬對人民財產權之過度侵害。故應明確限於具有租稅優先權性質者方得適用本條 1 項之規定，不具有租稅優先權之罰鍰並無該條 1 項之適用。

且針對禁止處分之必要性亦須予以明確規範，如應限於有客觀合理之事由可認義務人有逃避或隱匿財產時，方得為之。且禁止處分本質上應屬行政機關為避免義務人脫產所為的暫時性處置，在期限上應有所規範，但現行法卻漏未規定，形成人民之財產長期受到行政機關之限制。而更甚者，此之限制全憑稽徵行政機關單方即可決定，缺乏司法審查之介入。故筆者以為禁止處分系稽徵機關本稅之課徵須要所設，可說附隨於本稅處分而存在，在行政救濟上，不應將本稅處分與保全處分分開為救濟決定。即在義務人針對本稅處分為救濟時，保全處分也應隨同本稅處分一同為救濟。如此可以使本稅處分的範圍與保全處分同一命運與一致。本稅處分遭撤銷，暫時性禁止處分亦應同其命運。

再者，稽徵行政機關故可因避免義務人脫產而為禁止財產處分，惟若義務人對本稅課徵處分爭執並提出於行政法院救濟時，行政法院應對保全處分之合法性要件進行司法審查，並審查繼續為禁止處分之必要性。且禁止處分的標的範圍其合法性也要審查。保全處分的範圍既然是以應納稅額為準，在現行稅務救濟實務上，義務人若對本稅向行政法院提起救濟，多半已繳納半數稅額，此時保全處分之合法性範圍自然應重新為審視。

參考文獻¹⁴³



一、專書（含研究報告）

1. 陳清秀，《現代稅法原理與國際稅法》，2010年10月，2版1刷
2. 陳清秀，《稅法總論》，2014年9月，8版1刷
3. 陳清秀，《行政訴訟法》，2009年10月，3版1刷
4. 陳清秀，稅法總論，元照，第8版，2014年9月
5. 陳敏譯著，德國租稅通則，司法院，2013年5月
6. 黃士洲，《稅務訴訟的舉證責任》，2004年10月，初版2刷
7. 黃士洲，掌握稅務官司的關鍵—舉證責任實務案例分析，元照，2005年1月
8. 黃茂榮，《稅法總論－法學方法與現代稅法（二）》，2005年10月，初版
9. 黃茂榮，《稅法總論－法學方法與現代稅法（一）》，2005年9月，2版
10. 黃茂榮，《稅捐法論衡》，1991年8月，初版
11. 黃茂榮，稅法總論，自版，修訂二版，2005年
12. 黃俊杰，《行政程序法》，2008年9月，2版
13. 黃俊杰，納稅者權利保護，元照，二版，2008年1月
14. 葛克昌，《稅法基本問題－財政憲法篇》，2005年9月，2版
15. 葛克昌，《行政程序與納稅人基本權》，2002年10月
16. 葛克昌，《「稅捐稽徵法第28條規定之適用範圍」鑑定意見書》，台北市政府訴願會委託
17. 葛克昌，稅法基本問題—財政憲法篇，元照，二版，2005年9月
18. 葛克昌，避稅案件與行政法院判決，翰蘆，2010年

¹⁴³ 按筆畫順序與時間排列

二、期刊論文


1. 江彥佐，〈論稅捐債務及稅捐處罰案件於稅務訴訟之舉證責任－最高行政法院 96 年度判字第 1556 號判決評釋〉《東吳法研論集》，第 4 卷，2008 年 4 月
2. 柯格鐘，租稅規避及其相關聯概念之辯證，月旦財經法雜誌，第 19 期，2009 年 12 月
3. 柯格鐘，婚後未辦所得稅合併申報之稅捐核課期間與裁罰—簡評最高行政法院九十八年度判字第一三四四號判決，台灣法學雜誌，第 155 期，2010 年 7 月
4. 柯格鐘，〈稅捐契約的禁止與容許－台北高等行政法院 98 年判字第 911 號判決簡評〉《台灣法學雜誌》，第 142 期，2009 年 12 月 15 日
5. 柯格鐘，〈論生前贈與財產之課稅－評大法官釋字第六二二號解釋兼論我國遺產及贈與稅法之根本問題〉《月旦法學雜誌》，第 152 期，2008 年 1 月
6. 柯格鐘，〈論量能課稅原則〉《成大法學》，第 14 期，2007 年 12 月
7. 柯格鐘，租稅規避及其相關聯概念之辯證，月旦財經法雜誌，第 19 期，2009 年 12 月
8. 柯格鐘，婚後未辦所得稅合併申報之稅捐核課期間與裁罰—簡評最高行政法院九十八年度判字第一三四四號判決，台灣法學雜誌，第 155 期，2010 年 7 月
9. 洪家殷，〈行政調查之時點－台北高等行政法院九十八年訴字第四〇一號判決簡評〉《月旦裁判時報》，第 2 期，2010 年 4 月
10. 洪家殷，〈實質課稅與推計課稅之適用－最高行九七判九四八〉《台灣法學雜誌》，第 124 期，2009 年 3 月
11. 洪家殷、江彥佐，〈漏稅處罰訴訟案件舉證責任之研究－以漏稅之故意或過失為中心〉《月旦財經法雜誌》，第 11 期，2007 年 12 月
12. 黃士洲，我國租稅裁罰上證據法則的實例評析，財稅研究，第 35 卷第 2

期，頁 68-86，2003 年 3 月

13. 黃士洲，論租稅秩序罰之併罰-行為數界定方式、租稅行為罰與漏稅罰之併罰，財稅研究，第 34 卷第 2 期，頁 44-44，2002 年 3 月
14. 黃茂榮，實質課稅原則，植根雜誌，第 18 卷第 8 期，2002 年
15. 黃茂榮，論稅捐罰則(上)，植根雜誌，第 21 卷第 9 期，2005 年 9 月
16. 黃茂榮，論稅捐罰則(下)，植根雜誌，第 21 卷第 10 期，2005 年 10 月
17. 曾華松，不作為與漏稅罪的成立(上)，司法周刊，第 219 期，1985 年 7 月 3 日
18. 曾華松，不作為與漏稅罪的成立(下)，司法周刊，第 220 期，1985 年 7 月 10 日
19. 葛克昌、鍾芳樺，稅捐規避行為之事實如何認定(上)—以所得稅法第六六條之八為例，月旦法學雜誌，第 188 期，2011 年 1 月
20. 葛克昌，租稅與現代國家，月旦法學教室，第 17 期，2004 年 3 月
21. 葛克昌，國會保留與稅法裁判，月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月
22. 葛克昌，脫法避稅與法律補充，月旦法學教室，第 76 期，2009 年 2 月
23. 葛克昌、黃士洲，〈稅捐協力義務與推計課稅〉《台灣法學雜誌》，第 173 期，2011 年 4 月 1 日
24. 葛克昌，〈協力義務與納稅人權益〉《月旦法學教室》，第 92 期，2010 年 6 月
25. 葛克昌，〈稅捐申報與納稅人權利〉《月旦法學教室》，第 90 期，2010 年 4 月
26. 葛克昌，〈核課(行政)處分之法律性質〉《月旦法學教室》，第 88 期，2010 年 2 月
27. 葛克昌，〈漏稅罰之所漏稅額可否推估—最高行政法院九八年八月第二次庭長法官聯席會議決議評析〉《台灣法學雜誌》，第 145 期，2010 年 2 月 1 日



日

- 
28. 葛克昌、蔡孟彥，〈2008年台灣稅法修正之軌跡與未來動向－從520之後談起〉《月旦財經法雜誌》，第16期，2009年3月
29. 葛克昌，〈溢收稅款與納稅人權利－台北高等行政法院九七年簡字第三四七號判決簡評〉《台灣法學雜誌》，第114期，2008年10月15日
30. 葛克昌，〈法律原則與稅法裁判〉《台灣法學雜誌》，第114期，2008年10月
31. 葛克昌，〈稅法目的與法律解釋〉《月旦法學教室》，第71期，2008年9月
32. 葛克昌、蔡孟彥，〈公法返還請求權－2006年2月台灣最高行政法院決議評釋〉《月旦財經法雜誌》，第8期，2007年3月
33. 葛克昌，〈租稅與現代國家〉《月旦法學教室》，第17期，2004年3月
34. 葛克昌，〈所得稅法裁判評析〉，《台灣法學雜誌》，第18期，2001年1月
35. 葛克昌、黃士洲，〈稅務訴訟之舉證責任－學說與所得稅實務案例之檢討〉《財稅研究》，32卷6期，2000年11月