

國立臺灣大學法律學院法律學系



碩士論文

Department of Law

College of Law

National Taiwan University

Master's Thesis

稅捐規避與稅捐逃漏之行政處罰——以納稅者權利保護

法第 7 條第 8 項但書規定之解釋及適用為中心

Administrative Penalties for Tax Avoidance and Tax Evasion- Focusing on
the Interpretation and Application of the Proviso to Article 7, Paragraph 8
of the Taxpayer Rights Protection Act

時瑋辰

Wei-Chen Shih

指導教授：李建良博士

Advisor: Chien-Liang Lee, Ph.D.

中華民國 114 年 1 月

January 2025



謝辭

論文口試完，我去系辦繳交文件、走路到社科院停車場、坐上我的車，然後開始哭，有種情緒終於可以釋放的感覺。能夠重新回到校園，把論文完成，我非常感激，但腦中浮現的是各種今昔對比、時空交錯的情境：當年讀研究所時沒有好好珍惜的時光、沒有好好下的研究功夫，以及現在要完成這份論文的不容易，頂著工作的壓力、家庭的壓力、時間的壓力，還有研究能力不足的現實。實在是有太多要感謝的人事物，受限於篇幅和時間，只能簡單交代如下。

能夠完成這本論文，最感謝的是我的太太雅晴。完成論文的念頭一直都在我心中，但越藏越深，即使到了最後，我還是不敢妄想著完成。是某一天晚上，跟你躺在床上聊天，在你的引導下，我才終於正面面對我心中害怕的到底是什麼，而這篇論文也才正式啟動。這幾個月，你除了幫我安排空檔讓我可以遠離小孩以外，也無形中承受了很多我的壓力，但仍然為我通過的每一個關卡歡呼，甚至比我還要開心。人生路上能夠跟你攜手同行真的是這輩子最大的幸運，我愛你。

感謝我的恩師李建良老師。老師是我的公法啟蒙，總可以用最深入淺出的文字、最條理分明的邏輯、最縝密精確的文字啟發我。每次讀完老師的文章、聽完老師的授課或講評，都會感覺到學習公法的快樂。除此之外，也非常感謝老師給我的無盡地包容，不論我的論文啟動還是暫停，都給我最大的支持。希望能用這份論文的完成來報答老師的恩情。

感謝我的口試委員邱晨老師和陳衍任老師。邱晨老師在法官學院開的課程，開啟了我對這個主題的研究興趣，所以非常榮幸能邀請到老師當我的口試委員。邱晨老師對這個主題真的非常專業，給了我很多很棒的修改建議，希望之後來有機會多跟老師學習。陳衍任老師則是我非常景仰的稅法學者，對老師的稅法專業及推廣稅法知識的付出非常敬佩，也是非常榮幸能藉著撰寫這本論文的機會跟老



師學習。陳衍任老師給了我非常多中肯而務實的建議，展現了老師非常深厚的研究功力，非常老師的指導。

感謝娟娟、小手夫婦、閔鈞、大佰夫婦、我妹嘉辰、欣樺，這段期間不僅精神上給了我和我的家人很多祝福和支持，也實質上幫我帶小孩，讓我可以有空檔寫論文，真的非常感謝。感謝論文研討會的主持人奕宏，從一起進研究所、一起去司法官訓練、一起生了三個小孩、一起回到台北、到一起陸續完成論文，對我來說你是個亦兄亦友的存在，有你真好。感謝來參加我論文研討會的小琮學長、容慈、阿凡、欣渝、奕榔，還有因為我改時間而未能到場的原主持人阿源，每個人都是二話不說、一口答應，真的是情義相挺，從學生時代至今不變的情誼，真的讓我感覺非常地感動。感謝在得知我開始撰寫論文後默默給我祝福的朋友，還有研究所時期給我很多陪伴的朋友，想到你們就讓我覺得很溫暖。感謝我工作上的夥伴昕容、士芳、上慈、筠婷，這段期間在工作上給我很大的支持，讓我少了很多的煩惱。感謝我的工作，讓我有機會維持我家庭的生計之餘，還能夠不斷地接觸和思考新的法律問題。感謝我所有參考文獻的作者、還有參與到我所引用到的判決的實務工作者，能夠站在前人的努力上進行研究，讓我覺得有種傳承的使命感，希望我也能夠給法律帶來更多的生命力。

最後，我想感謝我的父母，感謝你們的生育和教導，才讓我有機會進入法律學習的最高殿堂，甚至跨過司法官考試的窄門。感謝你們給我聰明才智，還有健康的身體，我才有可能在繁重的工作、家庭的重任之外，還能夠稍微鑽研一下法律的研究。感謝我的三個小孩，是你們給我每天努力的動力，去完成一個未完成，去創造一個我想要帶給你們的故事。這本論文已經不是關於我個人的研究能力或高見，而是我想要帶給你們什麼樣的典範和教育。感謝沒有放棄的自己，這些年來，對自己重要的是什麼、自己想要的究竟是什麼、全力以赴的感覺是什麼，好像終於慢慢有點明白。



時瑋辰

2025年1月27日凌晨0時19分

於吉林路自宅客廳餐桌上

中文摘要



納稅者權利保護法第 7 條第 8 項規定是一項特殊的立法，將學說上「稅捐規避行為不可罰」的概念予以明文化，但又透過但書規定，對隱匿重要事項或提供不正確資料者加以處罰。本文將先從稅捐規避與稅捐逃漏的概念、界限以及在我國實務中的發展脈絡進行解析，以此作為分析納稅者權利保護法第 7 條解釋及適用之基礎，再檢視法院判決使用納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之情形，並據此提出本文之結論。

本文發現，立法者陸續將實質課稅原則、稅捐規避之構成要件及稅捐規避之不可罰性入法，其實是因為不滿稅捐實務操作實質課稅原則之方式，但對稅捐規避之概念並沒有完全掌握。而在我國以漏稅罰為稅捐逃漏制裁體系重心的法制現象，實務上漏稅罰的操作、連補帶罰、輕重失衡等現象也受到學說上批評。

納稅者權利保護法第 7 條之立法，不僅立法技術上不夠精細，而且也不足以改變前述立法者所想要改變或學說上批評的現象。經本文檢視法院判決，固然在論理上有更加精細，但過去的一些問題仍繼續存在，包括稅捐規避概念的掌握、故意過失的論述、漏稅罰應受處罰之行為不明等，甚至製造了新的問題，例如納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之定性及隱匿重要事實之認定。

因此，本文認為納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定的立法例並非恰當，仍需從整體稅捐逃漏裁罰體系進行調整。就此本文贊同應參考德國租稅通則第 370 條逃漏稅捐罪、德國租稅通則第 378 條重大過失漏稅罰的立法例進行修法，從而兼顧國家稅收與納稅者權益的保障。

關鍵字

納稅者權利保護法、稅捐規避、稅捐逃漏、立法技術、漏稅罰

Abstract



Article 7, Paragraph 8 of the Taxpayer Rights Protection Act is a special piece of legislation. On one hand, it puts the concept of "tax avoidance cannot be penalized" in to law, which is a concept widely recognized in academic circles. However, it also includes an exception, those who conceal important facts or provide incorrect information may be penalized. This article begins by analyzing the concepts and boundaries of tax avoidance and tax evasion, as well as their development in our country's legal practice, to establish a foundation for interpreting and applying Article 7 of the Taxpayer Rights Protection Act. The article then examines how courts have applied the provisions of Article 7, Paragraph 8 of the Act and draws conclusions based on this analysis.

Keywords

Taxpayer Rights Protection Act, Tax Avoidance, Tax Evasion, Legislative Technique,
Tax Evasion Penalty

目次

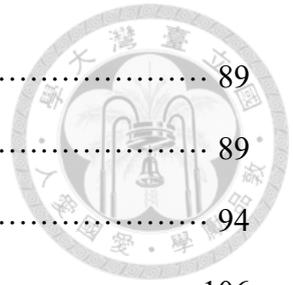


謝辭	I
中文摘要	IV
ABSTRACT	V
目次	VI
第一章 緒論	1
第一節 研究動機及目的	1
第二節 研究範圍及架構	3
第三節 研究方法	6
第一項 法釋義學方法	6
第二項 文獻回顧法	6
第三項 演繹法	7
第四項 歸納法	7
第二章 稅捐規避之概念及防杜	8
第一節 稅捐規避之概念	8
第二節 稅捐規避之防杜	10
第三節 稅捐規避之可罰性或不可罰性	12
第四節 我國稅捐規避防杜之實務發展及檢討	15
第一項 早期之稅捐規避防杜：實質課稅原則之運用	15
第二項 修正前稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項、第 2 項規定	20
第三項 修正前稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項、第 6 項規定	23
第三章 稅捐逃漏之概念及相關處罰	27



第一節 稅捐逃漏之概念	27
第二節 我國稅捐逃漏之處罰體系	27
第一項 租稅刑罰：逃漏稅捐罪	27
第二項 租稅行政罰：行為罰與漏稅罰之區分	29
第三項 租稅行政罰：行為罰與漏稅罰之行為階段及競合	36
第三節 我國稅捐逃漏處罰體系之檢討	39
第四章 納稅者權利保護法第 7 條之立法	44
第一節 概說	44
第二節 立法過程之檢討	48
第三節 租稅上請求權之意義	54
第四節 滯納金及利息之性質	55
第五節 第 8 項規定	56
第六節 第 8 項但書規定之學說見解	58
第七節 對於前述學說見解之分析	60
第八節 第 8 項但書第 10 項規定	64
第五章 第 7 條第 8 項但書規定之判決類型	65
第一節 非稅捐規避案件	66
第一項 營利買賣房屋未申報營利所得	66
第二項 透過公司收取顧問費之方式收取薪資	72
第三項 未申報股票交易所得規避基本稅額條例	75
第四項 將出售證券交易損失申報為資產減損損失及出售證券交易所得	77
第五項 未扣繳國外公司所得稅款	80
第六項 借名登記未繳納特銷稅	82
第七項 虛列土地捐贈扣除額	88

第二節 稅捐規避案件.....	89
第一項 透過第三人轉賣房地短漏報房屋交易所得.....	89
第二項 將股票移轉給其管領之公司以規避所得稅.....	94
第三項 銷售勞務漏報銷售額.....	106
第六章 第 7 條第 8 項但書規定之判決分析.....	112
第一項 法院未能掌握稅捐規避之概念.....	112
第二項 法院引述第 7 條第 8 項但書規定.....	112
第三項 稅捐規避與第 7 條第 8 項但書規定之關係.....	113
第四項 隱匿重要事實之判斷標準.....	115
第七章 結論.....	117
參考文獻.....	120
一般書籍.....	120
書之篇章.....	120
期刊論文.....	121
研討會論文.....	124
未出版之學位論文.....	124
附錄.....	126





第一章 緒論

第一節 研究動機及目的

我國稅捐實務上「連補帶罰」的現象——也就是稅捐稽徵機關查獲納稅者稅捐規避的行為後，除了依據「實質課稅原則」或「稅捐規避」之理論或規定調整補稅外，另處以漏稅罰——常常為我國稅法學說上所描述或批評¹。批評稅捐實務上「連補帶罰」現象的主要理由，就在於經常為我國稅法學說上所講述的「稅捐規避不可罰」之概念²：稅捐規避之行為，僅能調整補稅，不可加以處罰。而「稅捐規避不可罰」之學說概念，也獲得了立法者的青睞，在法規裡面明文化。立法者先是在2013年5月29日修正公布之（修正前）稅捐稽徵法第12條之1中增加了第3項、第6項規定，規定稅捐規避之法律效果為「為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整」。惟這樣的規定立法者似乎認為尚有不足，又於2016年12月28日制定公布納稅者權利保護法（自公布後1年施行），該法在第7條第8項本文明定「主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰」，似乎有意將「稅捐規避不可罰」之學說概念入法，以導正前述稅捐實務上「連補帶罰」之現象。

但針對稅捐規避的法律效果，納稅者權利保護法除了與前述（修正前）稅捐稽徵法第12條之1第6項類似之第7條第6項規定外，另有第7條第3項後段規定：「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。」及第7條第8項規定：「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。」此部分規定

¹柯格鐘（2009），〈稅捐規避及其相關聯概念之辨正〉，《月旦財經法學雜誌》，19期，頁68；林其玄（2016），〈稅捐規避行為可罰性之探討〉，《中正大學法學集刊》，50期，頁5、18；黃士洲（2016），〈避稅與逃稅行為之不同〉，《裁判時報》，43期，頁8。

²詳參本文第二章第三節。

該如何解釋及適用？是否與原有法秩序產生衝突？立法者在試圖導正原有稅捐實務上「連補帶罰」現象之餘，是否又產生稅捐實務上新的解釋及適用之問題？即為稅法之研究者及司法實務工作者所應面對之問題。

納稅者權利保護法之制定，一方面足以彰顯立法者對納稅者權利保護之重視³，但另一方面其內容與既有法秩序可能有的重疊或衝突，也凸顯了這部法律本身的定位問題。舉例而言，納稅者權利保護法第 3 條規定：「(第 1 項) 納稅者有依法律納稅之權利與義務。(第 2 項) 前項法律，在直轄市、縣(市)政府及鄉(鎮、市)公所，包括自治條例。(第 3 項) 主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐」，依其意旨，人民依法律納稅之權利與義務，包括自治條例，然而自治條例可以課稅嗎？依據原本之地方稅法通則，直轄市政府、縣(市)政府、鄉(鎮、市)公所得以課徵之地方稅，在稅目、期間、稅率上都有限制，則納稅者權利保護法第 3 條是否擴張直轄市、縣(市)政府及鄉(鎮、市)公所課稅的權利？或只是宣示性的規定，而沒有實際效力？此外，納稅者權利保護法第 3 條第 3 項之規定，與既有法秩序之運作相符，其規定顯得多餘；而納稅者權利保護法第 16 條之規定，完全與行政罰法第 7 條第 1 項、第 8 條、第 18 條第 1 項重疊，但行政罰法中其餘關於行政罰之規定並沒有納入納稅者權利保護法中，則納稅者權利保護法第 16 條之規定不僅顯得多餘，而且過於簡陋。

世界情勢的快速轉變及政治典範的轉移，造成立法程序之沉淪、法案的去國會化、過多象徵性立法等現代立法之缺陷⁴；而在我國法律保留之要求下，一方面造成立法的必要性提升，法律的數量越來越多，即所謂「法律洪流」或過度規範的現象，另一方面隨著社會發展而不斷成長的法律需求，又造成立法不及或不足

³參照納稅者權利保護法第 1 條及其立法理由。

⁴林明鏞(2020)，〈立法學之概念、範疇界定及功能〉，《政大法學評論》，161 期，頁 115-119。

的「法律飢渴」的現象，形成一個法律氾濫但又不斷有法律需求需待滿足的法治國家面貌⁵。在這些因素的影響下，是否如孟德斯鳩所述：「多餘的法律會削弱不必要的法律」，甚至更進一步認為與其制定不必要之法律，不如不立，即值得探究⁶。

納稅者權利保護法之立法，尤其是其中第 7 條第 8 項但書所增訂關於稅捐規避得處以裁罰之規定，即是其中在立法上值得探討的案例。在稅法學者、民間團體及立法委員的推動之下，納稅者權利保護法以專法的方式得以制定，但其與原有法秩序存有相當之扞格，除了立法技術之檢討外，在法律之解釋及適用上，也創造了新的問題需要解決。而納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定，即處在稅捐規避及稅捐逃漏兩個法律概念的邊界，本規定之制定是否改變了原有的法秩序？是創造了新的法律概念，或僅是原有法律概念之肯認？是立法者的有意創造，或者是無意為之？本文將以納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之解釋及適用作為中心，檢視該條規定對原有法秩序的影響，並為未來的實務運作及可能立法提供參考。

第二節 研究範圍及架構

本文將以納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之解釋及適用為中心，並以此發展本文之研究架構。納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之解釋及適用，涉及稅捐規避及稅捐逃漏之法律概念及其界限，因此本文將從兩者之法律概念及司法實務上之發展出發，輔以學說上對於司法實務操作上之檢討，作為解釋及適用前述規定之理論基礎。

⁵蔡宗珍（2010），〈法律保留思想及其發展的制度關聯要素探微〉，《國立臺灣大學法學論叢》，39 卷 3 期，頁 3-4、53。

⁶李建良（2019），〈立法學導論—比較法的框架性思維〉，《月旦法學雜誌》，295 期，頁 96。



納稅者權利保護法第 7 條被認為是稅捐規避一般性防杜條款的立法，因此本文將先檢視稅捐規避之法律概念及其界限，包括我國稅法學說上認為「稅捐規避不可罰」之原因。而在我國稅捐實務上是如何防杜稅捐規避之行為及學說上相關的批評，也將是本文探討的重點，方能了解納稅者權利保護法第 7 條規定制定之意義。包括：早期稅捐規避防杜是運用「實質課稅原則」，在實質課稅原則立法明文化以前，在司法實務上可以援引（改制前）行政院 81 年 10 月份庭長評事聯席會議及釋字第 420 號解釋作為依據。惟學說批評實質課稅原則與稅捐規避實為不同層次之法律概念，且司法實務上過於抽象操作實質課稅原則，縱使之後增定（修正前）稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項、第 6 項規定，明訂稅捐規避之構成要件及法律效果，學說上仍認為沒有改善實務上連補帶罰之現象。

相對地，稅捐逃漏為違法之行為，其處罰以法律明文規定為限，包括刑罰及行政罰，刑罰主要以逃漏稅捐罪為主，行政罰則依據我國釋憲實務，在性質又區分為行為罰及漏稅罰，分別對納稅者違反稅法上行為義務及稅捐義務進行處罰。在我國稅捐實務上，因為逃漏稅捐罪限於積極行為，又未處罰未遂，形成以漏稅罰為法治重心之現象。對此，學說上也有許多批評，認為有輕重失衡的現象，主張應予調整。

本於對前述法律概念、實務發展及學說批評的認識，本文將探討納稅者權利保護法第 7 條之條文內容、立法過程及立法後相關學說見解爭議，以了解納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定解釋及適用上之可能問題。

納稅者權利保護法於 2016 年 12 月 28 日制定公布，將納稅者相關基本權利保障由專章轉為專法，於第 1 條宣示「納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定」。而其中納稅者權利保護法第 7 條之規定，有部分內容與修正前稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定重複，但也有增訂新的內容，包括第 3 項規定之租稅上請求權、滯納金及利息、第 8 項前段規定稅捐規避不可處罰、及



第 8 項但書規定之仍應處罰之情形。這些新增訂的內容有什麼樣的意義？本文將進行探討。

有別於多數法律提案是由行政機關提案之立法程序修法，納稅者權利保護法是在稅法學者、民間團體及立法委員的推動之下完成立法。在稅法之法律解釋上，目的解釋及歷史解釋均為重要之方法⁷，因此本文也將回顧納稅者權利保護法之立法過程及其意義，以作為納稅者權利保護法之解釋及適用之依據。

而關於納稅者權利保護法第 7 條所新增訂的法律效果部分，所謂「租稅上請求權」意義為何？與原規定有何差異？所謂「滯納金」性質為何？是否有裁罰之性質？而依納稅者權利保護法第 7 條第 8 項前段規定，稅捐規避不得另課予逃漏稅捐之處罰；惟同條項但書規定，就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，仍應處罰。在立法體例上，納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定放在納稅者權利保護法第 7 條第 8 項前段規定之後，是否為稅捐規避不可罰之例外？或是一種獨立類型之行政罰？是否會混淆稅捐規避及逃漏稅捐概念？本文將依法律解釋之解釋方法及學說上之見解進行檢討。

而本文關懷的一個重點是，在前述立法模式及學說見解爭議下，負有解釋及適用法律職責之法院，該如何操作前述規定？針對過去學說上的批評，以及前述立法模式及學說見解爭議，法院是否已充分回應，並建立穩定之操作模式？本文將再以「納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書」作為關鍵字，搜索納稅者權利保護法施行至今（2024 年 12 月）法院所作出之相關判決，分析法院在具體個案中操作納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之現況，並與前述學說見解進行對照，找出相符及不符之處。

⁷陳敏（2023），《稅法總論》，2 版，頁 166-172，自版。

最後，本文將以前述研究結果，針對納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定本身及目前在司法實務上之運作，提出立法論及解釋論上的意見，希望能對未來之稅法研究、稅捐實務操作及修法方向能有所貢獻。



第三節 研究方法

第一項 法釋義學方法

本研究為法律如何解釋及適用之研究，而法律是以文字為基礎，因此對於法條文字之解釋，是研究法律的首要任務。法條文義是法律解釋的開端，也是法律解釋的盡頭。當法律文義有多種可能性時，則應運用體系解釋、目的解釋、歷史解釋等法釋義學方法，推導出法律真實之文義，方能維持法律之尊嚴及其適用之安定性。因此，透過法釋義學方法之運用，方能得到合理、正當及可被驗證之法律解釋。

第二項 文獻回顧法

本研究之基礎事實及論理，是建立在過去文獻的累積上。所謂的文獻，包括立法機關之文件（條文及立法理由）、司法及行政機關見解（大法官解釋、法院判決、司法行政機關之解釋、稅捐稽徵機關之函釋）、學說見解（專書、論文）等。本研究主要透過文獻回顧法架構本研究之前提事實（稅捐規避及稅捐逃漏之概念及界限），呈現所欲研究之問題（納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定解釋及適用之相關爭議問題），並作為後續推論之基礎。



第三項 演繹法

演繹法是指從一般性的通則出發，推論出個案中的結果。本研究主要運用演繹法在於：從稅捐規避及稅捐逃漏之概念及界限出發，來推論及驗證關於納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定解釋及適用之學說見解及法院判決。

第四項 歸納法

歸納法是指從個案出發，推論出一般性的通則。本研究主要運用歸納法在於：從搜尋到的關於納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定解釋及適用的法院判決，推論法院作為一個整體解釋及適用納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之現況。

第二章 稅捐規避之概念及防杜



第一節 稅捐規避之概念

稅捐係以支應國家普通或特別施政支出為目的，以一般國民為對象⁸。依據憲法第 19 條，人民有依法律納稅之義務；此係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠而言⁹，釋憲實務上稱為「租稅法律主義」¹⁰。是以，課稅構成要件須由法律明確規定，凡合乎要件者，一律由稅捐稽徵機關徵收，並以之歸入公庫，其支出則按通常預算程序辦理¹¹。學理上將「公課」¹²分為「規費」、「受益費」、「稅捐」及「特別公課」等 4 種類型，相對於「規費」、「受益費」具有有償或對價性，「稅捐」及「特別公課」屬無對待給付之公法上債務，將減少納稅者可配之金錢，納稅者基於利己之思考，運用法律關係之形成自由，從事稅捐規劃以節省稅捐，為實務上常見之現象¹³。

然而，如果納稅者利用私法上法律形式之選擇自由，不選擇稅法上所認為與經濟事件相當之通常法律形式，而選擇以迂迴、多階段或其他異常之方式濫用法律形式，來達成與通常法形式同一之經濟上效果，同時避免符合課稅之構成要件而成立納稅義務，或滿足稅捐優惠之構成要件而獲得稅捐優惠，即為「稅捐規避」¹⁴。

⁸司法院釋字第 426 號解釋解釋理由書。

⁹司法院釋字第 496 號解釋解釋理由書。

¹⁰司法院釋字第 420 條解釋解釋文。

¹¹司法院釋字第 426 號解釋解釋理由書。

¹²即人民依據法律或自治條例規定，對國家或地方自治團體所為之金錢給付或因此負擔之金錢給付義務。

¹³黃堯讚（2024），《租稅規避之研究》，司法研究年報第 40 輯行政類第 1 篇，頁 10，司法院。

¹⁴陳清秀（2022），《稅法總論》，12 版，頁 229-230，元照。



「稅捐規避¹⁵」(Steuerungsumgehung; Tax Avoidance) 是一個法律概念¹⁶，對於這個法律概念在我國稅法學說上有相當多之探討，對於其概念定義及界限有相當一致的看法。學說上多半引用德國文獻上之探討¹⁷，認為「稅捐規避」是一種「脫法行為」(Gesetzesumgehung)¹⁸；是納稅者利用「法律漏洞」(Gesetzeslücke)，刻意將生活事實安排於法律漏洞之所在，以不實現稅捐法律構成要件，從而避免相關之法律效果¹⁹。因為基於「私法自治原則」，納稅者為達成經濟目的而作成法律行為時，可以自由選擇各種方式，即「法律形成之可能性」；但稅法之構成要件，通常是以私法概念說明所欲課徵稅捐之經濟事項，因此如果納稅者選擇稅捐構成要件之文義所不能包括之不相當法律形式，以達成與稅捐構成要件相同之經濟效果，以脫免或減輕稅捐負擔，即所為之「稅捐規避」²⁰。

稅捐規避與合法節稅 (Steuervermeidung, Steuerverminderung; Tax Savings) 不同：後者則是依據稅捐法規所預定之方式，以減少稅捐負擔；前者則是利用稅捐法規所未預定之異常或不相當的法形式，以減少稅捐負擔²¹。稅捐規避也與稅捐逃漏 (Steuervermeidung, Steuerverminderung; Tax Savings) 不同：後者是對課稅要件事實予以隱匿之不法行為²²，有違反誠實申報義務²³；前者則是為私法上適法、有效的行為以迴避課稅要件該當之脫法行為²⁴。

¹⁵也有稱為「租稅規避」者，但本文在法律概念探討時，統一稱為「稅捐規避」，並與本文下一章將要探討的我國法律上定義的「租稅規避」進行區別。

¹⁶柯格鐘，前揭註 1，頁 69。

¹⁷柯格鐘，前揭註 1，頁 70。

¹⁸陳清秀，前揭註 14，頁 229-230；黃茂榮 (2005)，《稅法總論》，第 1 冊，2 版，頁 484，植根；邱晨 (2021)，〈稅捐規避〉，收於：黃茂榮、葛克昌、陳清秀 (編)，《稅捐稽徵法》，2 版，頁 199，元照；陳敏，前揭註 7，頁 212。

¹⁹陳敏，前揭註 7，頁 212；黃堯讚，前揭註 13，頁 11。

²⁰陳敏，前揭註 7，頁 212。

²¹陳清秀，前揭註 14，頁 231。

²²陳清秀，前揭註 14，頁 231。

²³黃堯讚，前揭註 13，頁 29。

²⁴陳清秀，前揭註 14，頁 231。



因此，稅捐規避的構成要件，綜合前述我國稅法學說上的看法，認為有幾個要素²⁵：客觀上需要有 1. 確認稅法「規範漏洞」之存在；2. 「濫用」法律形成自由；3. 作成「非常規」（或與其經濟實質「不相當」）之行為；4. 獲得「不當」稅捐利益；主觀上則需要有 5. 「規避意圖」。

要注意的是，此處所探討的「稅捐規避」概念，是法律概念上的「稅捐規避」，有明確的定義及界限，並不包括所有稅捐實務上納稅者為逃避稅捐所採取之手段。在本文的第五節，可以看出稅捐實務上納稅者為逃避稅捐所採取之手段中，其實只有少數符合法律概念上的「稅捐規避」，有些手段已經構成下一個章節所要探討的稅捐逃漏的法律概念。其實，立法者在訂定「稅捐規避」相關法律時，想的也不完全是「稅捐規避」之法律概念，此部分會在本文的第三章及第四章中提及。

第二節 稅捐規避之防杜

前一節所探討的法律概念下的「稅捐規避」，是濫用法律形成之自由，使原則上為強行法規之稅法在具體案件上不發生效力之脫法行為。稅捐規避行為雖有不當，但並不違法，因此學說上認為法理上難謂有禁止租稅規避之原則，僅有如何防制及調整，以回復常態課稅、實現租稅公平之問題，而無制裁之問題²⁶。不過因為稅捐規避是違反稅法立法目的之利用法律漏洞之行為，學說上認為其信賴不值得保護，而且稅捐規避是以形式的手段破壞按照給付能力之平等課稅，因此稅捐規避之防止是立法機關及行政機關之合憲性任務²⁷。

至於該如何防杜稅捐規避行為？因為稅捐規避源自於法律論述的不充足，以法律目的與法律文義間的分歧作為前提，學說上參考德國學說的探討，認為有兩

²⁵柯格鐘，前揭註 1，頁 70；柯格鐘、江彥佐、陳汶津、陳衍任、蘇詣倫、張淳雅（2019），《納稅者權利保護法有關租稅規避及推計課稅問題之探討》，財政部稅賦署 107 年度委託研究報告，頁 23-28，財政部稅賦署；黃堯讚，前揭註 13，頁 56。

²⁶陳敏，前揭註 7，頁 214。

²⁷陳清秀，前揭註 14，頁 233。

種方式²⁸：一種是透過法律解釋，其主張稅捐規避只是法律解釋問題，透過被規避的稅捐規範的目的性解釋或類推適用即可成功防禦；另一種是透過法律漏洞的填補，其主張稅捐規避已經超過法律可能的文義範圍，而存在法律漏洞中，因此需透過稅捐規避概括條款的制定來防杜。

相對應的，針對德國之一般稅捐規避防杜條款即德國稅捐通則第 42 條規定之法律性質，德國學說上分為內在理論（Innentheorie）與外在理論（Außentheorie）²⁹：前者認為稅捐規避只需透過目的性解釋或類推適用即可防杜，是以一般防杜條款僅具有釋明功能，就算沒有解釋上亦做相同理解；後者認為無法透過規範目的解釋而達成防杜稅捐規避行為之目的，因此必須透過一般條款規定之制定，判斷具體行為是否該當規避。

我國稅法學說上多採前述外在理論之見解，認為基於租稅法定原則，原則上禁止以類推適用創設或加重納稅者之租稅負擔，亦禁止以目的論縮減排除或件少納稅者之租稅優惠。因此為防制稅捐規避，應以立法手段將納稅者濫用法律形成可能性之經濟活動，調整回復為租稅構成要件之原形，再對其適用原有規定課徵租稅³⁰。

學說上指出，稅捐實體法領域中雖應適用「稅捐法定主義」（即「依法課稅原則」），但在該法領域中更為重要且具有倫理理性價值者，為由憲法平等原則衍生出來、具體實現平等課稅之「量能課稅原則」。稅捐規避理論正是承認「量能課稅原則」之倫理理性價值重於「依法課稅原則」的重要性，因此即使適用結果對納稅者不利益或加重其負擔，亦屬可被容許的結論³¹。

²⁸邱晨，前揭註 18，頁 214。

²⁹柯格鐘等 6 人，前揭註 25，頁 8-9。

³⁰陳敏，前揭註 7，頁 217。

³¹柯格鐘，前揭註 1，頁 79。



第三節 稅捐規避之可罰性或不可罰性

我國稅法學界向來認為，稅捐規避行為不具可罰性³²，在法律效果上僅稅捐稽徵機關得依與相當之法律形成成立稅捐請求權，並據以調整補稅，不得加以處罰稅捐規避行為。其相關理由整理如下。

第一，學說上有認為，稅捐規避性質就不是違法行為，自不得加以處罰。學說上認為，稅捐規避是鑽法律漏洞之行為，但並非違法之行為³³；是稅法之脫法行為，但仍為民法上之合法行為，與隱匿、偽造、變造資訊以欺瞞稅捐稽徵機關之違法逃漏稅行為不同³⁴；稅捐規避的行為本質，並無以任何積極或消極之行為為隱匿稅捐申報³⁵。稅捐規避既然不是違法行為，自不得加以處罰。

第二，學說上有認為，處罰稅捐規避違反處罰法定主義。漏稅罰是對納稅者逃漏稅行為所施以之行政罰，應遵守處罰法定主義，而稅捐規避行為不構成逃漏稅捐之構成要件，如處罰顯然違反有違反處罰法定主義³⁶。

第三，學說上有認為，處罰稅捐規避違反處罰明確性原則。依據我國釋憲實務上大法官所肯認之法律明確性原則，包括其意義非難以理解、為受規範者所得預見、可經由司法審查加以確認等 3 要件。但稅捐規避行為是用實質課稅原則時常是個案認定，欠缺明確之類型化，而得以使納稅者預見其行為效果，難認符合法律明確性之要求³⁷。稅捐規避行為與向稅捐稽徵機關以不正當方法隱藏或違反真實義務之逃漏稅行為不同，而稅捐處罰禁止類推適用，又有處罰法律明確性之要求，因此無法處罰稅捐規避行為³⁸。

³² 葛克昌（2010），〈脫法行為與租稅國家憲法任務〉，收於：葛克昌（編），《避稅案件與行政法院判決》，頁 12，自版；葛克昌（2018），《納稅者權利保護法析論》，2 版，頁 57，元照；邱晨，前揭註 18，頁 199-200。

³³ 陳清秀，前揭註 14，頁 245。

³⁴ 葛克昌（2018），前揭註 32，頁 86。

³⁵ 邱晨，前揭註 18，頁 214。

³⁶ 林其玄，前揭註 1，頁 27-28。

³⁷ 林其玄，前揭註 1，頁 37-38。

³⁸ 葛克昌（2010），前揭註 32，頁 12。

第四，學說上有認為，處罰稅捐規避違反行政罰有責主義。依據行政罰法第7條第1項規定，有故意過失之責任始有處罰，然而在欠缺稅捐規避行為類型化之明文規定下，納稅者之稅捐規劃行為是否符合稅捐規避，為法律目的解釋之結果，納稅者難以在法律目的解釋前預見會構成稅捐規避³⁹。因為稅捐規避涉及對於相關稅捐法律與所做法律行為的解釋與評價，縱使訴訟結果認定稅捐機關法律見解是正確，也沒有辦法認定納稅義務人採取不同之法律見解是「故意」規避稅負，因此納稅者欠缺「故意」或「過失」規避稅負之主觀構成要件，不具備可責罰性⁴⁰。

第五，學說上有認為，稅捐規避施以行政罰在舉證責任上有疑義。若對稅捐規避行為立法處罰，如同美國之立法例⁴¹，形同稅捐稽徵機關無須對行政裁罰之事實負舉證責任。然而稅捐規避事實之舉證責任，法理是用偏向民事訴訟法，成立稅捐規避後，稅捐稽徵機關即無須再負行政裁罰之舉證責任，等同讓具有處罰性質之行政裁罰，適用不具處罰性質之民事訴訟有關證據力之判斷⁴²。

有學說認為，雖然實務上會擔憂稅捐規避行為若不加以處罰，會鼓勵納稅義務人規避稅捐，但稅捐規避行為在不涉及隱瞞課稅事實或給予不正確資訊的情形，只是是否涉及濫用法律形成手段之爭議，不是隱瞞課稅事實之逃漏稅行為可以比擬⁴³。

稅捐規範漏洞可能是立法者之考慮不週、未能與時俱進修法等因素造成，不能無視國家修法以填補漏洞之義務，而將責任歸咎於利用規範漏洞之納稅義務人⁴⁴。我國稅捐實務上允許稅捐稽徵機關在主張納稅者之行為該當稅捐規避要件

³⁹林其玄，前揭註1，頁40-41。

⁴⁰柯格鐘，前揭註1，頁73。

⁴¹詳如後述。

⁴²林其玄，前揭註1，頁44-45。

⁴³柯格鐘（2010），〈租稅規避案件中補稅與裁罰問題之研究〉，收於：葛克昌（編），《避稅案件與行政法院判決》，頁109-110，自版。

⁴⁴柯格鐘等6人，前揭註25，頁39-40。



時，除了補稅還加上處罰，是將本為自己立法疏誤完全歸咎於行為方之納稅者，似無充分之正當理由⁴⁵。

雖學說上有贊同應補稅款加計利息者，但認為加計之利息並非對於稅捐規避行為之處罰，而只是讓納稅義務人從事稅捐規避行為在稅法上失其效果，回復至其用通常法律手段時所應負稅額之狀態而已，並無處罰納稅義務人之意義在內⁴⁶。

然而，德國學說實務上一般認為規避所得稅捐行為，並無申報納入課稅所得之義務，因為納稅義務人稅捐申報負擔誠實義務之範圍，僅涉及「事實」部分，並無義務將稅捐機關之法律見解當成正確的見解來處理；但納稅義務人有義務在所得稅申報書上說明其法律形式安排之事實關係，使稅捐稽徵機關了解，必要時得進行調整補稅，包括有關司法及稅捐稽徵機關之稅捐上見解基礎之相關事實，即稅法上解釋令函等行政規則及已經公開之裁判先例納入行政準則，而在裁判上重要之事實，應對稅捐稽徵機關公開⁴⁷。

因此，學說上也指出，單純之稅捐規避行為雖然本身不具備可罰性，但如果以避稅相關事實作為逃稅手段，則另當別論⁴⁸；涉及虛偽行為時，仍將構成逃漏稅捐罪⁴⁹；或納稅義務人面對稅捐機關進行稅捐規避調查時，並未及時說明其作成整體稅捐規避行為的全貌，而企圖以不實在或不完整的稅捐稽徵資料，使稅捐機關不知或誤導稅捐機關的調查認定，仍有可能在單純之稅捐規避行為之外，該當於稅捐行政罰或刑事罰的構成要件⁵⁰。

至於在立法例上，美國有對稅捐規避行為適用經濟實質原則後同時施以處罰。依美國聯邦稅法（Internal Revenue Code, I.R.C.）§6662(b)(6)、§6664(c)(2)規

⁴⁵柯格鐘，前揭註 1，頁 73。

⁴⁶柯格鐘，前揭註 43，頁 112。

⁴⁷陳清秀，前揭註 14，頁 245。

⁴⁸葛克昌（2010），前揭註 32，頁 12。

⁴⁹陳清秀，前揭註 14，頁 248。

⁵⁰柯格鐘（2014），〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉，《興大法學》，15 期，頁 73。



定，對於納稅義務人主張租稅優惠，被以欠缺經濟實質的交易為由，排除租稅優惠之適用時，將處以 20% 罰鍰的嚴格責任，而如果納稅義務人在接觸審計相關事實前，未充分揭露原始利潤或增加利潤，則罰鍰增加到 40%，且 I.R.C. §6664(c)(2) 對過失定義採嚴格責任 (strict liability)，無法以「合理原因」(reasonable cause) 為由排除⁵¹。然而，美國之立法例同樣有遭受前述法律明確性之質疑⁵²。

第四節 我國稅捐規避防杜之實務發展及檢討

第一項 早期之稅捐規避防杜：實質課稅原則之運用

事實上，我國在各別稅法中早已出現稅捐規避特別防杜條款之制定。1971 年 12 月 30 日增訂之所得稅法第 43 條之 1 規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」學說上稱為「控制型稅捐規避行為」的特別防杜條款⁵³。另外，1973 年 2 月 6 日制定公布之遺產及贈與稅法第 5 條規定：「財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論」，學說上亦認為屬於稅捐規避的特別防杜條款⁵⁴。

而在前述稅捐規避特別防杜條款之外，對於其他稅法的稅捐規避行為如何防杜？在修正前稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定制定之前，實務上是以「實質課稅原則」之運用來調整納稅者之稅捐負擔進行課稅⁵⁵。而我國稅捐實務之「實質課稅原則」是從何而來？他的概念及範圍為何？以下將進行梳理。

⁵¹林其玄，前揭註 1，頁 5、32。

⁵²林其玄，前揭註 1，頁 38。

⁵³柯格鐘等 6 人，前揭註 25，頁 5。

⁵⁴柯格鐘等 6 人，前揭註 25，頁 5。

⁵⁵柯格鐘 (2012)，〈實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用—兼論稅捐稽徵法第 12 條之 1 的增訂〉，《台灣法學雜誌》，199 期，頁 42。



依據（改制前）行政院 81 年 10 月份庭長評事聯席會議，政府停徵證券交易所所得稅期間，設公司登記或商業登記營業項目未包括投資，或其所登記投資範圍，未包括有價證券買賣，而實際以從事龐大之有價證券買賣業務者，可否認係「以有價證券買賣為專業者」，依當時獎勵投資條例第 27 條及同條例施行細則第 32 條規定，而對之課徵證券交易所所得稅，行政院曾有不同見解：

否定說以獎勵投資條例施行細則第 32 條之文義進行解釋，認為「獎勵投資條例於民國 69 年 12 月 30 日修正時，將原第 25 條條文「非以有價證券買賣為業者」，修正為第 27 條「非以有價證券買賣為專業者」。其施行細則第 32 條明定所稱「以有價證券買賣為專業者」，係指「經營有價證券自行買賣業務之證券自營商」，及「經公司登記或商業登記以投資為專業之營利事業」。法條既特將「為業」修正「為專業」，其解釋應有不同，修正前主管機關有關「以有價證券買賣為專業」所為釋示，自不得再予適用。而何者為「以有價證券買賣為專業」，獎勵投資條例施行細則第 32 條既作明確之界定，行政機關即不得以行政函釋變更法律條文之含義。縱有買賣有價證券行為，亦屬短期投資理財行為，營利事業從事證券買賣是否龐大，證券交易所所得是否高過其他營業收入，似與認定是否為「為專業」無關，仍符免徵證券交易所所得稅之要件（參見本院 81 年度判字第 950 號判決）。

肯定說則認為「獎勵投資條例第 27 條及同條例施行細則第 32 條所指「非依有價證券買賣為專業者」，應就營利事業實際營業情形，核實認定。公司登記或商業登記之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，以其實際上未經營所登記之營業項目，無營業收入，卻從事龐大有價證券買賣，或從事與其投資項目無關之有價證券買賣，其非營業收入遠超過營業收入時，足證其係以買賣有價證券為主要營業，即難謂非以有價證券買賣為專業，徵諸實質課稅及公平課稅之原則，即不在免徵證券交易所所得稅之列。是所謂專業與否，不得拘泥於條文字義，而應以營利事業所經營之業務有無以有價證券買賣為主要業



務核實認定。獎勵投資條例第 27 條係於民國 69 年 12 月 30 日將原條文（第 25 條）之「非以有價證券買賣為業」修正為「非以有價證券買賣為專業」。參諸修正理由所敘：「...為防杜取巧，並期處理公平起見，並以（69）台財稅第 35194 號函釋其實際經營有價證券買賣業務者亦屬之。...」足見營利事業實際經有價證券買賣業務者，不論法條修正前或修正後，均不在停徵之列。法條將「為營業」修正為「為專業」，僅屬文字修正，其意義並無不同。（參見本院 80 年判字第 2395 號及 81 年判第 1093 號判決）。依據其說明，是以「實質課稅及公平課稅之原則」及立法理由進行解釋，而非根據條文字義。

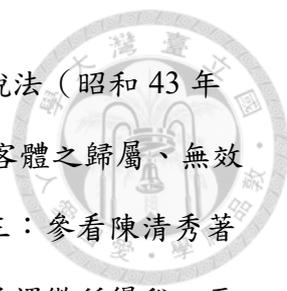
而行政院 81 年 10 月份庭長評事聯席會議決議為：「獎勵投資條例第 27 條所指「非以有價證券買賣為專業者」，應就營利事業實際營業情形，核實認定公司登記或商業登記之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其實際上從事龐大有價證券買賣，其非營業收入遠起過營業收入時，足證其係以買賣有價證券為主要營業，即難謂非以有價證券買賣為專業」，似採肯定說之見解。

此決議經聲請人聲請大法官解釋，釋字第 420 號解釋認為此決議合憲，其解釋文寫到：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之」。此一由司法院解釋所提出之解釋原則，學說上即認為是在稅捐實務上一直扮演極為重要角色之「實質課稅原則」⁵⁶。學說上認為，此與德國稅法上的經濟觀察法及日本學說實務上的實質課稅原則相當⁵⁷。

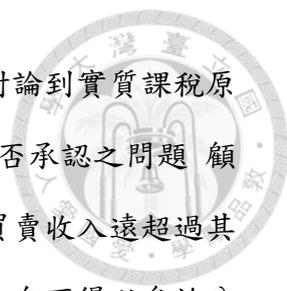
值得注意的是，孫森焱的不同意見書寫到，多數意見中「所謂「經濟上之意義」當係指「經濟觀察法」而言。按所謂經濟觀察法係指有關租稅法律之解釋不得拘泥於所用之辭句，應就租稅法律之實質意義及經濟上意義為必要之考察之

⁵⁶柯格鐘等 6 人，前揭註 25，頁 5-6。

⁵⁷陳清秀，前揭註 14，頁 205。



意。因而演繹為實質課稅之原則（註二：參看田中二郎著：租稅法（昭和 43 年初版）112 頁。陳清秀著：稅法之基本原理 195 頁。），於稅捐客體之歸屬、無效法律行為、違法或違反公共秩序善良風俗之行為均有適用（註三：參看陳清秀著前揭書 230 頁以下。但我國實務上認娼妓係屬不正當營業，不予課徵所得稅，至於經營六合彩賭博之收入，其未經沒入部分則予課徵（參看財政部編印：賦稅法令彙編 86、210 頁）。）。至實質課稅係相對於表見課稅而言。依私法秩序所生利益之變動，循私法上形式，以利益取得人之名義判斷租稅法律關係之歸屬，是為表見課稅主義，或稱表見課稅之原則；若所得之法律上歸屬名義人與經濟上實質享有人不一致時，於租稅法律之解釋上，毋寧以經濟上實質取得利益者為課稅對象，斯為實質課稅主義或稱實質課稅之原則（註四：田中二郎著前揭書 159 頁。）。適用實質課稅原則須形式上存在之事實與事實上存在之實質不一致，因而依形式課稅將發生不公平之結果，不能實現依照各人負擔租稅能力而課徵租稅之公平原則為要件。否則難免形成課稅權之濫用，甚至違反租稅法律主義之結果（註五：財團法人中國財稅金融文教基金會編印：實質課稅問題之研究（民國 71 年 7 月））。若依學者所引實例以觀，所謂形式上存在之事實與事實上存在之實質不符，在稅捐客體之歸屬方面，係指私法上利益之取得人雖為甲之名義，實際上此利益係由乙取得，故依實質課稅原則，應對乙課徵所得稅，對於甲則否（註六：林大造著、簡錦川譯，所得稅之基本問題 59 頁。）」。其將實質課稅原則分為 2 種，第 1 種即多數意見所稱之「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之」，可以稱為「經濟觀察法」，「指有關租稅法律之解釋不得拘泥於所用之辭句，應就租稅法律之實質意義及經濟上意義為必要之考察」；而第 2 種則是相對於表見課稅而言，當所得之法律上歸屬名義人與經濟上實質享有人不一致時，以經濟上實質取得利益者為課稅對象。



另外值得一提的是，前述孫森焱大法官的不同意見書也有討論到實質課稅原則及稅捐規避之關係：「五、本件關鍵所在為規避租稅之行為應否承認之問題。顧多數大法官所慮者厥為「其實際上從事龐大有價證券買賣，其買賣收入遠超過其已登記之營業收入，足認其為以有價證券之買賣為主要營業時，自不得以怠於公司法第 12 條之登記義務或違反同法第 15 條第 1 項所規定之限制等迴避租稅行為，主張其非以有價證券買賣為專業，而享受免徵證券交易所得稅之優惠」。實則此為規避租稅之行為應否承認之問題。按實質課稅之原則，於否認規避租稅之行為，是否亦有適用，學說上尚有爭論（註七：參看陳清秀著前揭著 238 頁。又北野弘久著，許志雄譯：「實質課稅原則」一文，刊登於財稅研究 17 卷 5 期）謂：租稅規避行為之否定係立法機關之課題，非行政機關或法院之課題。蓋理論上租稅規避行為雖可判別，但在現代發達之社會中，現實上極難判別；如果法律無個別之否定規定，仍允許用實質課稅原則加以否定，則租稅法律主義下之法律安定性及法律預測可能性將遭到極度破壞。）。若納稅義務人依虛偽不實或其他不正當行為違法逃漏稅捐，其非法之所許，誠不待贅言。然則於此情形，仍須納稅義務人以「違法」之手段規避租稅法律，逃漏稅捐為要件。抑且實質課稅原則如係解釋租稅法律當然適用之法則，則納稅義務人若規避獎勵投資條例施行細則第 32 條規定之登記，以達享受免稅之優惠，勢必承認施行細則第 32 條之規定為「是」；規避之，則為「非」。豈有因有規避之行為，反而宣告此項規定有「與立法意旨未盡相符部分」，而應不適用？可見解釋理由書前後所述，難免矛盾。」此處孫森焱大法官的不同意見書點到實質課稅原則是否能解決稅捐規避的問題，為未來實務運作上是否能使用實質課稅原則解決稅捐規避問題，埋下伏筆。

實質課稅原則其實與稅捐規避並非在同一個位階上之概念。學說上認為，如果參考德國稅捐通則之規定可以明白，作為法律解釋方法之實質課稅原則，對於所有稅捐法律規範均有適用，除了包含稅捐規避行為外，還包括其他非屬稅捐規避行為之類型，例如德國稅捐通則第 41 條之通謀虛偽意思表示行為，及德國稅

捐通則第 40 條之無效或即將無效之法律行為⁵⁸。例如行為人雙方之民法上脫法行為，在民事上因違反強行規定而被認定無效，如仍欲保留其無效法律行為之經濟成果，稅法上仍得依據經濟觀察法即實質課稅原則，據以調整相關納稅者之稅捐負擔，並非因稅捐規避行為理論，兩者應有所區辨⁵⁹。但學說上觀察到，稅捐實務上在運用稅捐規避概念時，經常產生許多概念上的誤會與混淆，使得運用上變得越來越多樣化，連帶也使得依據稅捐規避行為理論而適用之實質課稅原則，在稅法上運用概念也越來越廣，使得稅捐稽徵機關在實務上運用實質課稅原則的權利，現實上變得極端放大⁶⁰。

第二項 修正前稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項、第 2 項規定

2009 年 5 月 13 日增訂之稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定（下稱修正前稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定），其第 1 項規定：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之」，文字內容完全與釋字第 420 號解釋解釋文一致，立法理由也稱：「依據獎勵投資條例第 27 條所謂「非以有價證券買賣為專業者」，應就營利事業實際營業等情形，核實認定。另據該法施行細則第 32 條與相關判例，租稅法所重視者，係應為足以表徵納稅能力之經濟事實，非僅以形式外觀之法律行為或關係為依據。故在解釋適用稅法時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應就實質經濟利益之享受者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原則」，可以看出是源自於釋字第 420 號解釋之內容。

另該條第 2 項規定：「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」該項規定之立

⁵⁸柯格鐘等 6 人，前揭註 25，頁 20-21。

⁵⁹柯格鐘，前揭註 1，頁 76。

⁶⁰柯格鐘，前揭註 1，頁 68。

法理由，直接引用孫森焱大法官在釋字第 420 號解釋之不同意見書中所提出的說法，認為：「實質課稅係相對於表見課稅而言。依私法秩序所生利益之變動，循私法上形式，以利益取得人之名義判斷租稅法律關係之歸屬，是為表見課稅主義或稱表見課稅之原則。若所得之法律上歸屬名義人與經濟上實質想有人不一致時，於租稅法律之解釋上，毋寧以經濟上實質取得利益者為課稅對象，斯為實質課稅主義或稱實質課稅之原則」。從此，實質課稅原則至少在我國稅捐法規範上存在著，第 1 項規定與第 2 項規定意義下之實質課稅原則⁶¹。

回顧當時之立法文獻，本條之草案當初是由賴士葆等 32 名立法委員所提出，說明為：「一、目前行政院所受理的行政訴訟爭訟案件的類型，其中以租稅爭訟事件類型占絕對多數，而租稅爭訟事件中又以稽徵機關採用實質課稅原則作為課稅利器占多數。實質課稅原則採用所生的租稅爭訟事件，每因實質課稅運用的構成要件未明確條文化所致，人民與稽徵機關、司法機關投入相當大的資源解決此爭端，徒增訟源，耗費稅務與司法資源。二、司法院為疏解稅務爭訟案件，司法院院長賴英照日前曾委託學者專家進行研究結果，認為實質課稅原則的採用，因欠缺法律條文規範其採用的要件，為租稅爭訟與日俱增的重要原因，並已遭納稅義務人質疑有濫用之嫌。經司法院將其研究結果與財政部溝通後已獲高度共識，雙方威認修改「稅捐稽徵法」，將實質課稅原則明確條文化，特別是將實質課稅原則採用的構成要件事實及其舉證責任予以明訂，確為疏解訟源的方法，以利徵納雙方遵循。⁶²」足認其立法目的主要是為了將實質課稅原則明確條文化，希望能減少爭訟。

有學說認為，參考德國租稅通則發展的歷史脈絡，稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項規定，所謂「涉及租稅事項之法律」，指就租稅法律規範之解釋方法，有下列數種方式；所謂「其解釋應本於租稅法律主義之精神」，指法律解釋法中的

⁶¹柯格鐘等 6 人，前揭註 25，頁 7。

⁶²立法院公報處，《立法院公報》，98 卷 14 期 3700 號，一冊，頁 2，立法院。



文義解釋法，及上下文關聯性解釋法；所謂「依各該法律之立法目的」，指法律解釋法中的歷史解釋法或稱主觀目的解釋法；所謂「衡酌經濟上之意義」，指探討規范文藝之規範目的之客觀目的解釋法；所謂審酌「實質課稅之公平原則為之」，只依據上述各種解釋法若產生兩種以上不同結論，應選擇採用合於憲法公平原則的解釋結果，即合憲性解釋法。因此，此項規定為作為法律解釋方法的實質課稅原則，即稅捐法律規範之目的解釋法⁶³。

至於稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項規定，涉及到有關課稅之基礎事實與其經濟利益之歸屬與享有的判斷，性質上應該是事實認定層面的問題。以法律適用三段論邏輯來看，應屬於小前提的問題，與同條第 1 項規定之法律解釋法屬於大前提的問題，兩者問題層次有所不同。因此，此項規定為屬於事實認定之實質課稅原則，為與作為法律解釋方法的實質課稅原則區別，可以稱為「核實課稅原則」⁶⁴。

其實，如果我們回過頭來看釋字第 420 號解釋，其解釋理由書寫到：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。是基於公平課稅原則，獎勵投資條例第 27 條所定「非以有價證券買賣為專業者」，自應就營利事業實際營業情形，核實認定。」。如果把前後兩句話加以比較，前一句大法官認為在進行租稅事項之法律解釋時，「應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之」，是講到法律解釋的方法；後一句大法官認為在個案認定是否符合獎勵投資條例第 27 條所定「非以有價證券買賣為專業者」時，「應就營利事業實際營業情形，核實認定」，與前述學說見解所述事實認定時應核實認定之「核實課稅原則」，即有相合之處。

⁶³柯格鐘等 6 人，前揭註 25，頁 10-14。

⁶⁴柯格鐘等 6 人，前揭註 25，頁 14-16。

在釋字第 420 號解釋中，除了前述孫森焱大法官不同意見書之段落外，並未提到稅捐規避的概念，後來增訂之稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項、第 2 項規定，立法者亦未提到與稅捐規避概念之關係。因此，學說上即有主張應另增訂對於稅捐規避行為之定義或其適用要件的規範，以資明確⁶⁵。

但說上觀察到，稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項、第 2 項規定增訂後，在我國實務上對於實質課稅原則之操作，依然還只是抽象的論述，有時作為法律解釋方法，有時作為事實認定標準，特別是在稅捐規避行為的適用案例上，無論是在系爭規範是否存在規範漏洞之法律解釋，或對於納稅義務人行為是否涉及濫用法律形成自由之事實判斷，或者是被認定為稅捐規避行為以後之法律效果調整，實務向來均以實質課稅原則而為抽象說理⁶⁶。

此外，學說上觀察到，在稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項及第 2 項立法以後，讓稅捐機關在稅捐實務上找到法律依據的「尚方寶劍」，只要稅捐機關認定納稅義務人現實上作成的民事行為屬違反交易常態行為，稅捐負擔亦少於稅捐機關所認定的應納稅額，即有遭以實質課稅為由，調整應納稅捐負擔的可能，更有除補稅以外另以裁罰的案例，使稅捐實務上因為此種實質課稅原則所產生的爭議越趨擴大⁶⁷。

第三項 修正前稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項、第 6 項規定

後來，在 2013 年 5 月 29 日（修正前）稅捐稽徵法第 12 條之 1 中增加了第 3 項、第 6 項規定，明訂稅捐規避之構成要件，及稅捐稽徵機關得據以調整納稅義務人之稅捐負擔規範的明文準據。第 3 項為：「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

⁶⁵柯格鐘，前揭註 55，頁 41。

⁶⁶柯格鐘等 6 人，前揭註 25，頁 7。

⁶⁷柯格鐘，前揭註 50，頁 30-31。

常規相當之經濟效果，為租稅規避」；第 6 項為：「稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第二項或第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整」。在當時之修正的立法理由提到，「稅捐規避行為之認定，除在個別稅法已有部分明文規定外，應作一般性之法律規範，始能避免實質課稅原則與租稅法律主義之衝突」，乃增訂本條文第 3 項規定」。至此，我國在制定法規範上方始存在俗稱之「一般反避稅條款」

(General Anti-Avoidance Rule)，在國際租稅學界中通常簡稱為 GAAR，作為稅捐稽徵機關判斷稅捐規避行為與適用實質課稅原則之法律明文依據⁶⁸。

仔細觀察此處之構成要件，其中「基於獲得租稅利益」之構成要件，可以對應到前述「稅捐規避」法律概念所描述之主觀上規避意圖之要素；「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」之構成要件，可以對應到前述「稅捐規避」法律概念所描述之客觀上針對稅法「規範漏洞」、「濫用」法律形成自由、作成「非常規」之行為、獲得「不當」稅捐利益等要素。不過學說上有認為：以所謂之「濫用法律形式」與「常規交易」用語相配合，所規範者似僅限於法律行為，而納稅者之稅捐規避行為不限於私法行為，也不限於法律行為，準法律行為或事實行為亦有可能；另「常規交易」難以界定，租稅構成要件所規定之行為方式未必極為達成經濟效果之常規行為方式，以「常規交易」界定租稅規避，容易過度干擾人民之私法自治及契約自由，其文字十分抽象含混，又有掛漏，立法定義難謂妥當，不若德國租稅通則第 42 條第 1 項規定「稅法不因濫用法律之形成可能性而得規避」言簡意賅⁶⁹。

此外，關於稅捐規避之法律效果，修正前稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 6 項規定：「按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整」，是將非常規交易按常規

⁶⁸柯格鐘等 6 人，前揭註 25，頁 7-8。

⁶⁹陳敏，前揭註 7，頁 212、213。



交易調整，即納稅者所實現的事實因與構成要件所規制之事實類似的狀況下，以類推適用之方式課予納稅者相同的法律效果，即法律構成要件之擬制；與德國租稅通則第 42 條第 1 項後段規定「依與經濟過程相當之法律形成成立稅捐請求權」，即將納稅者所實現的事實評價為與構成要件所規制之事實相同，並以擬制之事實作為課稅之依據，即事實之擬制，兩者有所不同⁷⁰。

然而，即使在此稅捐規避的一般防杜條款增訂後，前述學說所指出的實務抽象操作方式，似乎並沒有獲得釐清。舉例而言，最高行政法院 112 年度上字第 275 號判決認為：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」業經司法院釋字第 420 號解釋在案。是以，租稅法所重視者，乃足以表徵稅捐能力之經濟事實，非僅以形式外觀之法律行為或關係為依據，若所得之法律上歸屬名義人與經濟上實質享有人不一致時，於租稅法律解釋上，即應以經濟上實質取得利益者為課稅對象。申言之，人民就私有財產之管領、使用及處分行為，如未違反強行法令或公共秩序與善良風俗者，基於私法自治原則，固得自由為之，但涉及租稅事項之法律效果，則非得任由私人之意思表示決定或規避之，如利用法律形式達到特定之實質經濟目的者，本應轉換成與該經濟事實相當之法律行為態樣，依其對應之稅法規定課徵應納之稅捐。從而，前述司法院釋字第 420 號解釋於 86 年 1 月 17 日公布後，如納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，以合法但非常規的交易形式（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，稅捐稽徵機關為正確計算應納稅額，自得本於該號解釋揭示之實質課稅原則，依其交易常規所對應之稅法規定予以調整。105 年 12 月 28 日制定公布、公布後 1 年施行之納稅者權利保護法第 7 條第 1 項至第 3

⁷⁰邱晨（2016），〈實質課稅原則在稅捐規避案例的適用—借用德國實務經驗〉，《興大法學》，20 期，頁 11。

項規定⁷¹...係將早因上開解釋公布而對全國各機關及人民有拘束力之實質課稅原則予以明文化，非謂納稅者權利保護法施行前，稅捐稽徵機關依據實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有，認定課徵租稅之構成要件事實，並就此實質經濟事實關係依稅法規範之納稅主體、稅目、稅率等為租稅之核課，即與租稅法律主義有違」，即將釋字第 420 號解釋、實質課稅原則、稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項至第 3 項規定、稅捐規避概念均混為一談。

此外，學說上也有指出，實務上稅捐規避及稅捐逃漏混淆的情形，也跟（修正前）所得稅法第 66 條之 8 規定有關⁷²：「個人或營利事業與國內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，如有藉股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整。」該條文前者是稅捐規避的構成要件，後者為稅捐逃漏的構成要件。此法條除混淆稅捐規避及稅捐逃漏之概念，亦不當連結稅捐逃漏之法律效果⁷³，實為立法之錯誤。因此，實務上也發展出一種見解，認為「虛偽安排未按期申報自應依逃漏稅處罰」，混淆稅捐規避及稅捐逃漏區別，將漏稅罰直接適用於單純稅捐規避行為⁷⁴。

⁷¹除第 3 項後段外，均大致與修正前稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項至第 3 項規定相符，詳如後述。

⁷²本條之後遭到刪除，應適用同法第 14 之 3 條第 1 項：「個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體與國內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，如有藉資金、股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，按實際交易事實依法予以調整。」

⁷³邱晨（2022），〈稅捐規避與稅捐逃漏之界限—最高行政法院 108 年度判字第 203 號判決評析〉，《月旦財稅實務釋評》，29 期，頁 62。

⁷⁴林其玄，前揭註 1，頁 26。

第三章 稅捐逃漏之概念及相關處罰



第一節 稅捐逃漏之概念

稅捐逃漏是指納稅義務人違反稅捐法上之義務，對於滿足稅捐構成要件之課稅事實，故意隱瞞課稅事實使稅捐稽徵機關不知，或給予稅捐稽徵機關不正確或不完全之資料，以獲取稅捐利益⁷⁵。此種行為侵害國家稅捐債權，其惡性與詐欺相當，故又稱為「稅捐詐欺」⁷⁶，本質上是一種詐騙行為⁷⁷。

稅捐逃漏既然是一種詐欺行為，則其處罰自以法律有明文規定者為限，可以區分為刑事法上之租稅刑罰，及行政法上的租稅行政罰。租稅刑罰及租稅行政罰雖為稅法規範，本質上仍屬刑法及行政罰之領域，故應適用該領域之基本原則「罪刑法定主義」與「處罰法定原則」，而「類推適用之禁止」為前述兩項之基本原則⁷⁸。

第二節 我國稅捐逃漏之處罰體系

第一項 租稅刑罰：逃漏稅捐罪

租稅刑罰，以稅捐稽徵法第 41 條規定之逃漏稅捐罪為中心。其他之租稅犯罪行為態樣，包括稅捐稽徵法第 42 條之故意短徵或短扣繳稅款罪、稅捐稽徵法第 43 條之教唆或幫助罪、遺產及贈與稅法第 50 條之稅前分割遺產罪，在實務上幾乎甚少見到⁷⁹。

稅捐稽徵法第 41 條規定：「(第 1 項) 納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處 5 年以下有期徒刑，併科新臺幣 1,000 萬元以下罰金。(第 2 項)

⁷⁵柯格鐘，前揭註 43，頁 78。

⁷⁶柯格鐘，前揭註 43，頁 78。

⁷⁷邱晨，前揭註 18，頁 203。

⁷⁸柯格鐘，前揭註 1，頁 78。

⁷⁹柯格鐘 (2022)，〈租稅刑罰與租稅行政罰之關係—從法益保護與行為階段之觀點〉，《月旦財稅實務釋評》，28 期，頁 11。

犯前項之罪，個人逃漏稅額在新臺幣 1,000 萬元以上，營利事業逃漏稅額在新臺幣 5,000 萬元以上者，處 1 年以上 7 年以下有期徒刑，併科新臺幣 1,000 萬元以上 1 億元以下罰金」。此條文在文義上「以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」並未限定以作為之犯罪，依據刑法第 15 條規定：「(第 1 項)對於犯罪結果之發生，法律上有防止之義務，能防止而不防止者，與因積極行為發生結果者同。

(第 2 項)因自己行為致有發生犯罪結果之危險者，負防止其發生之義務」，即學說上所為之不純正不作為犯之法理，有保證人地位之人亦得以不作為之方式犯罪。然而，實務上認為稅捐逃漏罪之行為人必為積極作為犯。

最高法院 73 年度第 4 次刑事庭會議決議 (二)，針對「稅捐稽徵法第 41 條所定納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之犯罪，究須限於作為犯始能犯之，抑不純正不作為犯亦能成立該罪名」之問題，曾討論下列 2 說：

甲說認為：「根據稅捐稽徵法第 41 條之條文文義以觀，該條所稱「以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」一語，應屬概括規定，是凡作為犯與不作為均應包括在內，且依不純正不作為犯之法理，如納稅義務人不作為與稅捐稽徵法益受損害之間存有因果關係，而違反稅法所定作為義務所生損害，與以作為手段所引起者有同等結果及價值，則其成立犯罪與作為犯應無二致，故該法條規定之犯罪應包括作為犯與不作為犯二者」。

而決議是採取乙說：「稅捐稽徵法第 41 條係以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐為其犯罪構成要件，所謂詐術必須積極行為始能完成，至以其他不正當方法，亦必具有同一之形態，方與立法之本旨符合。例如造作假單據或設置偽帳以逃漏稅捐之類是，蓋以此等行為含有惡性，性質上屬於可罰性之行為，故在稅法上科以刑事責任。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」。

之後，最高法院 73 年度台上字第 6164 號判決（「上訴人究竟有無逃漏稅捐之積極行為，抑僅係不依規定申報稅課之消極的不作為，尚有研求餘地」）、74 年度台上字第 1533 號判決（「被告既僅係漏開統一發票及未依法申報營業稅，並非以積極作為，逃漏稅捐，難令負稅捐稽徵法第 41 條之刑責」）、最高法院 74 年台上字第 5497 號判決（曾編選為判例；「依原判決記載之事實，上訴人僅有漏載申報之消極行為，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」），均引用前述決議意旨，而為實務上之確定見解。是稅捐稽徵法第 41 條規定之逃漏稅捐罪，在我國司法實務上的運作下，即限於積極行為⁸⁰。

第二項 租稅行政罰：行為罰與漏稅罰之區分

相對於租稅刑罰，租稅行政罰可分為行為罰與漏稅罰 2 種類型。所謂行為罰，是指納稅者之行為有害於將來稅捐債權及時行使的正確性與可能性，因此由稅捐稽徵機關課予罰鍰之行政罰；該行為雖在現實上尚未造成稅捐債權無法正確與及時行使的結果，但國家為保護稅捐債權，提前將該等預備行為列入稅捐秩序罰法所適用的對象⁸¹。至於漏稅罰，是指納稅者之行為，違反稅法上義務，致使稅捐稽徵機關不知有關課稅之重要事實，而減少核定應納稅額，致發生短漏稅捐之結果，所科處的行政罰⁸²。行為罰與漏稅罰雖均在確保國家稅捐債務之實現，

⁸⁰柯格鐘（2022），〈再論租稅刑罰與租稅行政罰之關係〉，《月旦財稅實務釋評》，30 期，頁 10。

⁸¹柯格鐘，前揭註 1，頁 91。

⁸²陳清秀，前揭註 14，頁 655。

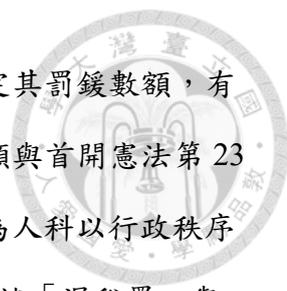
但在處罰性質上，前者著重於協力義務違反行為之「行為犯」，不以漏稅結果為要件；後者屬於須發生漏稅結果之「結果犯」（或實害犯）⁸³。

此 2 種類型之區分，在我國釋憲實務上為一重要課題。為了能完整掌握我國稅捐逃漏之處罰體系，以下將我國釋憲實務上就行為罰與漏稅罰之區分所作之相關解釋進行梳理。

釋字第 327 號解釋曾就 1989 年 12 月 30 日修正公布之所得稅法第 114 條第 2 款前段規定：「扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第 92 條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之 20 之罰鍰，但最低不得少於 1,500 元；逾期自動申報或填發者，減半處罰」，認為「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。」該解釋認為前述規定性質上為違反法律上作為義務之制裁，即行為罰，卻依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，雖然解釋認為合憲，但對於「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」部分應檢討修正，實已點出稅法上行為罰卻依應扣繳稅額比例處以罰鍰之問題。

雖然大法官解釋宣告前述規定合憲，但從前述解釋的幾份不同意見書，可以看出對此問題是否要宣告違憲，大法官會議討論的激烈程度。大法官楊建華之一部不同意見書認為：「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之稅捐義務，故其處罰恆以漏稅金額為基礎，而科以若干倍數之罰鍰。而行為罰乃係因租稅法上課人民作為或不作為義務，不以涉及漏稅為必要，故行為罰祇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，不應以漏稅金額為基礎，若行為罰亦以漏稅金額為基礎，則不僅處

⁸³江彥佐（2014），《稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心》，頁 89，國立東吳大學法律學系博士論文。



罰之目的混淆不清，且在未漏稅之情形下，隨扣繳額之多寡決定其罰鍰數額，有導致處罰過重之虞，其未選擇損害人民權益最少之方法行之，顯與首開憲法第 23 條意旨有違。多數大法官認前開所得稅法第 114 條第 2 款對行為人科以行政秩序罰，與憲法尚無牴觸，固值贊同。惟未斟酌首開「此例原則」，就「漏稅罰」與「行為罰」之性質，詳為審究行為罰亦依稅額處罰欠缺其必要性，尚有未妥」。大法官楊日然、張特生之一部不同意見書也認為：「扣繳義務人已依所得稅法扣繳稅款而未依同法第 92 規定之期限填報扣繳憑單，嗣後自動申報者，性質上僅屬法律上作為義務之違反。此種義務之違反，既無逃漏稅之事實，亦未造成國庫收入之遲延，處以行為罰已足可達成行政上掌握稅源資料，維護租稅公平之目的。但所得稅法第 114 條第 2 款前段對於已依法扣繳稅款而未依限申報或逾期自動申報者，卻規定應按扣繳稅額處一定百分比之罰鍰。此部分規定未免將行為罰與漏稅罰相混淆，因此導致本應有合理最高額限制之行為罰，將隨應扣繳稅額之增多而有處罰過重之情形發生，殊與憲法保護人民權利之本旨有違，應由有關機關於本解釋公布之日起，1 年內檢討修正，逾期該部分之規定不得再行援用」。大法官鄭健才一部不同意見書也認為：「扣繳義務人之作為義務，依現行所得稅法規定有三種。第一種為扣（向納稅義務人扣取）、第二種為繳（扣取後限期向國庫繳清）、第三種為申報（向稽徵機關申報其扣、繳）。同法第 114 條對於未盡三種義務之全部者，處以依稅額倍數計算之罰鍰（第 1 款），對於僅未盡其中第三種義務者，處以依稅額成數（比例）計算之罰鍰（第 2 款）...扣繳義務人已盡上述第一、二種之扣與繳義務者，對於國庫稅收，已無實害可言，不過未進而盡第三種之申報義務有導致稅源資料不全，稽徵機關對於被扣人（原維稅義務人）所得之勾稽難期完全正確之危險而已。此當為釋憲機關認此際仍應予以制裁之基本理由。然就被扣人之所得，課徵所得稅，本有綜合課徵與就源扣繳之分（所得稅法第 2 條）。在綜合課徵之場合，被扣人於被扣後仍須向稽徵機關辦理結算申報。在就源扣繳之場合，扣繳完畢，即為稽徵完畢，被扣人別無更向稽徵機關辦理結



算申報之問題。故就後者言，扣繳義務人已盡上述第一、二種義務，而僅單純未盡第三種義務（包括自動或非自動之逾期申報）者，實無所謂「對於被扣人所得之勾稽難期正確」之危險。法律縱不欲對之設免罰之規定（如稅捐稽徵法第 48 條之 1 之類），而仍定為應予罰鍰，究與前者（即綜合課徵）之情形不能相提並論。若與刑事犯相比擬，前者有似實質犯（實害犯或危險犯），後者有似形式犯（不以發生實害或危險為內容）。處罰形式犯之理論背景本極受質疑，即不能免，其刑亦必遠輕於實質犯。而上述所得稅法第 114 條第 2 款則對於逾期申報者，無論在綜合課徵抑在就源扣繳，均按同一標準計算罰鍰金額，形同「雞兔同籠」。...是上開規定，與相關之其他規定相較，輕重失平，顯而易見。...所得稅第 114 條第 2 款規定，不問情異，但求罰同，既有失平之處，自應限其通盤檢討作公平合理之修正。」

後續在釋字第 339 號、釋字第 356 號、釋字第 616 號解釋中，大法官依著前述釋字第 327 號所提出的問題脈絡，即行為罰是否能依應納稅額比例處罰，陸續在其他案例中作出解釋。釋字第 339 號解釋中，對於 60 年 1 月 9 日修正公布之貨物稅條例第 18 條第 1 項，關於同條項第 12 款，應貼於包件上或容器上之完稅或免稅照證，不遵規定實貼者，不問有無漏稅事實，概處比照所漏稅額 2 倍至 10 倍之罰鍰之規定，該解釋理由書認為：「租稅秩序罰，有行為罰與漏稅罰之分，如無漏稅之事實，而對單純違反租稅法上作為或不作為之義務者，亦比照所漏稅額處罰，顯已逾越處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨。財政部 66 年 12 月 20 日台財稅字第 38572 號函，本於上開規定釋示：「凡未按規定貼查驗證者，不再問其有無漏稅，均應按該條文規定以漏稅論處」，均應不予援用」，認為前述規定為行為罰，比照所漏稅額處罰已逾越處罰之必要程度。釋字第 356 號解釋中，對於營業稅法第 49 條就營業人未依該法規定期限申報銷售額或統一發票明細表者，應加徵滯報金、怠報金之規定，該解釋理由書認為：「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。上開營業稅法第 49 條之規定，為增進公共利益所必要，與憲法並無抵觸。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，依本院大法官釋字第 327 號解釋意旨，主管機關應注意檢討修正」，認為前述規定為行為罰，依應納稅額固定之比例處罰，主管機關應檢討修正。釋字第 616 號解釋中，對於 78 年 12 月 30 日修正公布之所得稅法第 108 條第 1 項、86 年 12 月 30 日增訂公布之同法第 108 條之 1 第 1 項，納稅義務人未於法定期限申報所得稅及營利事業未分配盈餘應加徵滯報金之規定，認為：「加徵滯報金係對納稅義務人違反作為義務所為之制裁，乃罰鍰之一種，係對人民財產權之限制，具行為罰性質，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...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 23 條之比例原則，與憲法第 15 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 1 年時，失其效力」，認為前述規定為行為罰，依應納稅額固定之比例處罰，應定期失效。

除了前述行為罰是否能依應納稅額比例處罰之問題外，在釋字第 337 號解釋中，針對財政部 76 年 5 月 6 日台財稅字第 7637376 號函，對於有進貨事實之營業人，不論其是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依營業稅法第 51 條第五款規定處罰，解釋理由書認為：「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...乃係就漏稅行為所為之處罰規定，因之，對同條項第 5 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。財政部 76 年 5 月 6 日台財稅字第 7637376 號函未明示上述意旨...其與該條款意旨不符部分有違憲法保障人民權利之意旨，



應不再援用」，意即區分行為罰與漏稅罰，認為漏稅罰應以有發生漏稅之事實為處罰要件。

惟該解釋理由書後段亦敘及：「行為罰與漏稅罰，其處罰之目的不同，處罰之要件亦異，前者係以有此行為即應處罰，與後者係以有漏稅事實為要件者，非必為一事。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，併予說明」，就行為罰與漏稅罰之競合問題未予處理。大法官楊吳庚之一部不同意見書即直接針對此一問題回應，認為：「財政部 76 年 5 月 6 日台財稅字第 7637376 號函，對於同一租稅債務之義務違反行為，既依營業稅法第 51 條第 1 項第 5 款處予漏稅罰，又依稅捐稽徵法第 44 條處予行為罰，為雙重處罰，有違一行為不兩罰之法治國家原則之部分，多數大法官通過之解釋文對此重要且具有原則性之法律問題置而不論，本席期以為不可。按單純一個違法行為與二個以上法律條文之處罰構成要件相當，即所謂處罰競合之情形，應如何處置，向有併罰主義

(Kumulationsprinzip) 及吸收主義 (Absorptionsprinzip) 之分。倘若處罰之性質不同，例如一為刑事罰一為行政罰 (秩序罰) 或一為秩序罰一為懲戒罰時，各國立法例固多採併罰主義，我國法制亦然；反之，處罰之性質相同，例如競合者均為刑罰或行政罰則應採吸收主義，以從一重處斷為原則 (參照已廢止之違警罰法第 26 條、社會秩序維護法第 24 條、德國 1975 年修正公布之違反秩序罰法第 19 條)，尤其因漏稅或違反稅法上作為或不作為義務，既均以罰鍰為制裁手段，更無不採吸收主義之理由 (參照奧國 1958 年之財政罰法第 21 條) ...實務上對於稅法之所謂「漏稅罰」與「行為罰」究應併罰抑吸收，各方意見亦不一致...本件解釋允宜對此問題作一明確之釋示，俾實務上有所遵循」。

後來在釋字第 503 號解釋中，大法官即表示：「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。二者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。是違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰」，針對前述行為罰與漏稅罰之競合問題作出回應，學說上即認為此行為罰與漏稅罰不併罰之見解，實際上已經改變釋字第 356 號所採之可併罰見解⁸⁴。

從前述大法官解釋，可以看出大法官非常強調行為罰與漏稅罰之區分，而區分二者有幾點意義：一、行為罰為對單純違反租稅法上作為或不作為之義務所作出之處罰，不論有沒有漏稅之結果都可以處罰，因此若法條規定比照所漏稅額處罰，有可能會逾越處罰之必要程度；二、漏稅罰為就漏稅行為所為之處罰規定，以發生漏稅之事實為處罰要件；三、若違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法，而處罰種類相同者，如從重處罰已達行政目的，即不得重複處罰。

然而，針對前述我國釋憲上所闡釋之行為罰與漏稅罰之區分，學說上也提出挑戰。如果以釋字第 503 號所涉及之營業稅法第 51 條各款為進行分析，有漏稅罰之行為與行為罰之行為完全或部分重疊者；也有漏稅罰違反義務之行為規定過於抽象、可涵攝之行為範圍過廣，違反法律明確性原則；也有應受處罰之行為不明，似乎納稅者只要出現漏稅結果，即符合漏稅罰之客觀構成要件，加上主觀構成要件上往往被認為「雖非故意，亦難謂其無過失」，即可被處以無金額上限之漏稅罰，違反處罰法定原則之前提，即行政罰之適用必須存在人民有違反義務行為之前提。因此，並無所謂行為不明、僅以漏稅事實為處罰要件之漏稅罰，現行

⁸⁴柯格鐘（2010），〈行為罰、漏稅罰與逃漏稅捐罪—評司法院大法官釋字第五〇三號解釋〉，《月旦裁判時報》，6 期，頁 16-17。

漏稅罰規定均存有雙重處罰或行為不明之違憲疑慮，宜完全加以刪除，如果造成短漏稅捐結果，僅能裁罰時考量「所生損害」之量罰依據之一⁸⁵。



第三項 租稅行政罰：行為罰與漏稅罰之行為階段及競合

循著前述釋憲實務之脈絡及學說上之批評，實有必要從納稅者之報稅行為階段，來更深入的分析行為罰與漏稅罰之差異及關連，並處理其競合問題。以申報稅為例，我們可以把納稅義務人的報稅行為，同時也是納稅義務人在報稅過程中需要履行之協力義務，進行階段的區分，可以分為下列各個階段⁸⁶：1.營業稅籍登記；2.設置與登記帳簿；3.發給取得與保存憑證；4.申報；5.配合調查。以下把這幾個階段納稅義務人需要履行的協力義務和相對應的制裁，進行整理。

營業稅籍登記之行為義務，規定在營業稅法第 28 條、第 28 條之 1。營業稅法第 28 條規定：「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請稅籍登記」；營業稅法第 28 條之 1 規定：「第六條第四款所定營業人之年銷售額逾一定基準者，應自行或委託中華民國境內居住之個人或有固定營業場所之事業、機關、團體、組織為其報稅之代理人，向主管稽徵機關申請稅籍登記；依前項規定委託代理人者，應報經代理人所在地主管稽徵機關核准；變更代理人時，亦同；第 1 項年銷售額之一定基準，由財政部定之」。

違反營業稅籍登記階段行為義務之制裁，規定在營業稅法第 45 條、第 46 條。營業稅法第 45 條規定：「營業人未依規定申請稅籍登記者，除通知限期補辦外，並得處新臺幣 3,000 元以上 3 萬元以下罰鍰；屆期仍未補辦者，得按次處罰」；營業稅法第 46 條規定：「營業人有下列情形之一者，除通知限期改正或補辦外，並得處新臺幣 1,500 元以上 1 萬 5,000 元以下罰鍰；屆期仍未改正或補辦

⁸⁵柯格鐘，前揭註 84，頁 20-23。

⁸⁶柯格鐘（2023 年 4 月），〈稅捐處罰與納稅者權利保護〉，發表於：《法官學院 112 年度改任行政法院法官在職研習》，法官學院（主辦），臺北，頁 11。



者，得按次處罰：一、未依規定申請變更、註銷登記或申報暫停營業、復業。二、申請營業、變更或註銷登記之事項不實」。

前述違反營業稅籍登記階段行為義務之制裁，屬於行為罰。然而，如果違反營業稅籍登記階段行為義務，同時造成漏稅之結果，營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款規定：「有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請稅籍登記而營業。」營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款規定之構成要件，與營業稅法第 45 條前段之構成要件完全重疊，都是在確保營業人履行其依規定申請稅籍登記之義務，保護的是同一個法益。也就是說，營業人如果違反營業稅籍登記階段行為義務而營業，造成漏稅的結果，營業人一個營業行為，會同時成立營業稅法第 45 條前段之行為罰及營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款之漏稅罰，屬於一行為侵害同一法益之法條競合關係⁸⁷，應從一重論罰。

接著，在設置與登記帳簿階段、發給取得與保存憑證階段之行為義務，規定在所得稅法第 21 條、第 14 條第 2 類第 2 段。所得稅法第 21 條規定：「營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄；前項帳簿憑證及會計紀錄之設置、取得、使用、保管、會計處理及其他有關事項之管理辦法，由財政部定之」，財政部因此公布「稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法」，包括總分類帳、存貨明細帳、存貨計數帳、原物料明細帳、原物料計數帳、生產記錄簿、日記簿、營運量記錄簿、簡易日記簿；所得稅法第 14 條第 2 類第 2 段規定：「執行業務者至少應設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目；業務支出，應取得確實憑證。帳簿及憑證最少應保存 5 年；帳簿、憑證之設置、取得、保管及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之」，財政部因此公布「執行業務者帳簿憑證設置取得保管辦法」。

⁸⁷柯格鐘，前揭註 79，頁 15。



違反設置與登記帳簿階段行為義務之制裁，規定在稅捐稽徵法第 45 條。稅捐稽徵法第 45 條規定：「依規定應設置帳簿而不設置，或不依規定記載者，處新臺幣 3,000 元以上 7,500 元以下罰鍰，並應通知限於 1 個月內依規定設置或記載；期滿仍未依照規定設置或記載者，處新臺幣 7,500 元以上 1 萬 5,000 元以下罰鍰，並再通知於 1 個月內依規定設置或記載；期滿仍未依照規定設置或記載者，應予停業處分，至依規定設置或記載帳簿時，始予復業；不依規定保存帳簿或無正當理由而不將帳簿留置於營業場所者，處新臺幣 1 萬 5,000 元以上 6 萬元以下罰鍰」。

違反發給取得與保存憑證階段行為義務之制裁，規定在稅捐稽徵法第 44 條。稅捐稽徵法第 44 條規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之 5 以下罰鍰。但營利事業取得非實際交易對象所開立之憑證，如經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法處罰者，免予處罰；前項處罰金額最高不得超過新臺幣 100 萬元」。

如果納稅義務人一個行為，同時有違反不同的行為義務，該如何競合？例如，營業人在未辦理營業登記的情況下進行營業行為，其營業行為自然包括銷貨，而一般來說在沒有營業登記的情況下銷貨可能也不會給與他人銷貨之憑證，此時一個（包括銷貨未給與憑證之）營業行為，會同時構成營業稅法第 45 條前段之行為罰及稅捐稽徵法第 44 條之行為罰。前述 2 個行為罰之規範目的不同，所欲保護之法益也不同，納稅義務人一行為侵害數法益而構成數罪名，屬於想像競合犯⁸⁸，應從一重處罰。當然，如果營業人未辦理營業登記而營業，經主管機關通知限期改正或補辦後，屆期仍未改正或補辦，得依營業稅法第 45 條後段處罰，此屬於另一違反行為義務之行為，與經主管機關通知限期改正或補辦前之未

⁸⁸柯格鐘，前揭註 79，頁 15。

辦理營業登記而營業之行為，為數行為侵害數法益而構成數罪名之實質競合關係，應予分別處罰。

至於違反配合調查階段行為義務之制裁，規定在稅捐稽徵法第 46 條、第 46 條之 1。稅捐稽徵法第 46 條規定：「拒絕稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員調查，或拒不提示有關課稅資料、文件者，處新臺幣 3,000 元以上 3 萬元以下罰鍰；納稅義務人經稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員通知到達備詢，納稅義務人本人或受委任之合法代理人，如無正當理由而拒不到達備詢者，處新臺幣 3,000 元以下罰鍰」；稅捐稽徵法第 46 條之 1 條規定：「有關機關、機構、團體、事業或個人違反第 5 條之 1 第 3 項規定，規避、妨礙或拒絕財政部或其授權之機關調查或備詢，或未應要求或未配合提供有關資訊者，由財政部或其授權之機關處新臺幣 3,000 元以上 30 萬元以下罰鍰，並通知限期配合辦理；屆期未配合辦理者，得按次處罰；未依第 5 條之 1 第 3 項第 2 款後段規定進行金融帳戶盡職審查或其他審查者，由財政部或其授權之機關處新臺幣 20 萬元以上 1,000 萬元以下罰鍰」。

第三節 我國稅捐逃漏處罰體系之檢討

我國租稅刑罰是以稅捐稽徵法第 41 條規定之逃漏稅捐罪為中心，已如前述。而學說上認為，稅捐稽徵法第 41 條之逃漏稅捐罪因為下列幾點限制，在實務案例上比漏稅罰少很多⁸⁹：一、稅捐稽徵法僅適用於內地稅，不適用於關稅，因此關稅之逃漏稅行為，只剩下短漏關稅之行政裁罰（海關緝私條例第 37 條）；二、稅捐稽徵法第 41 條限於納稅義務人，因為法人為納稅義務人之稅目，依稅捐稽徵法第 47 條規定，僅由自然人之負責人因自己故意指示、參與實施或未防止逃漏稅捐之行為負擔刑責，現實上根本沒有案例，因此適用上僅及於自然人為

⁸⁹柯格鐘，前揭註 79，頁 13-14。

納稅義務人之稅目；三、實務上認為逃漏稅捐罪限於積極行為，排除短報或漏報所得之行為；四、稅捐稽徵法第 41 條必須產生實際損害之實害結果，排除以稅捐債權之危害（危險）作為結果犯的概念；稅捐稽徵法第 41 條未設有處罰未遂犯之規定。

學說上也有將我國稅捐逃漏之裁罰規定，與德國法上稅捐逃漏之裁罰規定作比較。我國法制下報稅行為人應受制裁之行為，包括前述逃漏稅捐罪、短漏稅罰、行為罰；而德國法制下報稅行為人應受制裁之行為，包括前述德國租稅通則第 370 條之逃漏稅捐罪、德國租稅通則第 378 條之重大過失之漏稅罰、德國租稅通則第 379 條之預備行為之行為罰。德國租稅通則第 370 條第 1 項之逃漏稅捐罪，對稅捐機關或其他行政機關，就租稅之重要事項為不正確或不完備之說明，或違反義務，使稅捐稽徵機關不能知悉關於租稅之重要事實，或違反義務，不使用租稅印花或租稅印戳，都會加以處罰。

與我國稅捐稽徵法第 41 條之逃漏稅捐罪比較，我國逃漏稅捐罪「行為主體」限於納稅義務人，「行為」限於詐術或其他不正當方法，也就是限於積極行為，「結果」限於產生逃漏稅捐之實害結果；德國逃漏稅捐罪「行為主體」是任何人，包括為他人而為申報行為，「行為」包括對租稅之重要事項為不正確或不完備之說明，或違反義務使稅捐稽徵機關不能知悉關於租稅之重要事實，也就是包括故意作為與不作為之申報不實，而「結果」只要產生逃漏稅捐之危險結果。

如果把報稅行為人的申報行為分成：申報行為的「預備」階段、申報的「著手」階段、申報的「結果」階段來看，營業稅籍登記、設置與登記帳簿、發給取得與保存憑證都屬於報稅「預備」階段的行為義務。針對「著手」階段之已申報而為虛偽不實申報、已申報但為短漏報、或者應申報卻未為申報之行為，德國之逃漏稅捐罪都有包括。因此，從德國租稅通則之法條規範結構來看，德國租稅通則第 370 條規定之逃漏稅捐罪，是整個租稅制裁法規範不法行為的中心類型；德國租稅通則第 378 條規定之重大過失短漏租稅罰，除主觀要件有歧異、主體範圍

有差異，客觀構成要件與逃漏稅捐罪完全相同，是逃漏稅捐罪的補充規定；德國租稅通則第 379 條規定之危害租稅行為、第 380 條規定之危害扣繳稅行為、第 381 條規定之危害消費稅行為，為各種危害租稅債權之行政不法行為，未立即對國庫財產法益造成危害，相對於逃漏稅捐罪與重大過失短漏租稅罰，應屬於補充性的規定⁹⁰。

此外，稅捐申報行為之內容包含數個加減的項目，例如個人所得稅（包括：收入額、成本額、費用額、虧損額、維繫個人與家庭的生存需求額、個人不可避免之費用、受稅捐優惠數額）、營利事業所得稅（業內收入額、營業成本、營業費用、業外收入額、費用、同期內之不同應稅營業活動的盈餘與虧損互抵、跨年度之應稅營業活動的盈餘與虧損互抵）、營業稅（當期銷項稅額、當期進項稅額、留抵稅額）。這些項目都會影響應繳納稅額。因此，稅捐申報之行為中，無論是已申報而為虛偽不實申報、已申報但為短漏報、或者應申報卻未為申報，都是屬於讓該管稅捐稽徵機關無法得知相關課稅事實全貌之隱匿課稅事實之行為，屬於申報稅「著手」階段的義務違反，如果能及時的被修正，並不當然會造成報稅「結果」階段的錯誤。然而，在我國個人所得稅、營利事業所得稅、營業稅都是採「先申報繳納後等公告或核定稅額」，因此每個加減項目當中，都有課稅事實申報與稅捐法律適用。因此，如果報稅行為人有已申報而為虛偽不實申報、已申報但為短漏報、或者應申報卻未為申報之行為，不僅是報稅「著手」階段的行為義務違反，也會造成報稅「結果」階段的錯誤。這與德國個人所得稅、法人稅、營利事業稅、加值型營業稅是採「先申報後核定而繳納」有所不同，因為「先申報後核定而繳納」只有課稅事實申報，並沒有稅捐法律適用，等到核定後繳納，才會造成報稅「結果」階段的錯誤。

但我國之逃漏稅捐罪則僅限於已申報而為虛偽不實申報，已申報但為短漏報、或者應申報卻未為申報並不構成逃漏稅捐罪。因此，報稅行為人已申報但為

⁹⁰柯格鐘，前揭註 79，頁 11-13。



短漏報、或者應申報卻未為申報之行為，在我國只有在造成短漏稅之「結果」時，依短漏稅罰來加以處理。漏稅罰在故意或過失之情形都可以適用，對於隱匿事實之積極短漏報行為可以適用，對於完全不申報之消極不作為也可以適用，因此我國形成以漏稅罰規範為法制重心的現象⁹¹

綜上小結，針對「著手」階段之行為義務之裁罰，我國逃漏稅捐罪僅限於虛偽不實之積極作為，德國逃漏稅捐罪則包括故意作為與不作為之申報不實，處罰範圍較寬。而針對「結果」階段之行為義務裁罰，德國之漏稅罰限於重大過失，但我國短漏稅罰包括對故意或過失之稅捐違章行為，前述不構成我國逃漏稅捐罪之已申報但為短漏報、或者應申報卻未為申報等情形，也會以短漏稅罰加以裁罰，可見我國短漏稅罰之範圍較寬。學說上即認為，德國法制是以逃漏稅捐罪之行為為制裁核心的不法行為；我國則是以漏稅罰為制裁核心之不法行為⁹²。

針對我國以漏稅罰為法制重心制度的檢討，學說上即認為納稅者惡性重大的完全不申報行為僅構成漏稅罰，不會被處以自由刑，輕微過失行為卻可能被罰以高額漏稅罰，有輕重失衡之情形⁹³。學說上有認為，進入稅捐申報階段以後，凡是納稅者於申報期限經過而未申報，或已申報但為錯誤資訊或不完全申報，包括作為或不作為在內，其證明為故意者，即應該當於逃漏稅捐罪之行為⁹⁴；逃漏稅捐罪應採取明文以純正不作為犯之立法方式，將不作為犯納入⁹⁵。為避免造成納

⁹¹柯格鐘，前揭註 79，頁 14、16。

⁹²柯格鐘，前揭註 86，頁 32-33。

⁹³柯格鐘，前揭註 79，頁 16。

⁹⁴柯格鐘，前揭註 84，頁 24。

⁹⁵邱晨（2021），〈稅捐稽徵法修法內容之簡評—以稅捐稽徵法第 41 條逃漏稅捐罪為中心〉，《會計師季刊》，289 期，頁 27。當時財政部 108 年 5 月 10 日公告之台財稅字第 10804536020 號稅捐稽徵法部分條文修正草案，關於稅捐稽徵法第 41 條之修正條文草案包括 3 案：「【甲案】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，併科新臺幣五百萬元以下罰金。【乙案】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，併科新臺幣五百萬元以下罰金。犯前項之罪，逃漏稅額情節重大者，處六個月以上十年以下有期徒刑，併科新臺幣一千萬元以上一億元以下罰金。【丙案】納稅義務人有下列行為之一，致逃漏稅捐者，處五年以下有期徒刑，併科新臺幣五百萬元以下罰金：一、就租稅之重要事實為不正確或不完備之說明。二、違反義務，使稅捐稽徵機關不能知悉關於租稅之重要事實。犯前項之罪，逃漏稅額情節重大者，處六個月以上十年以下有期徒刑，併科新臺幣一千萬元以上一億元以下罰金。」其中丙案即有將「違反義務，使稅捐稽徵機關不能知悉關於租稅之重要事實」之不作為犯態樣納入，但後來行政院提出到立法院、經立法院通過之草案（即現行條文）與乙案較為類似。

稅者不誠實申報之僥倖心態，對於納稅者未申報稅捐，但在核課期間被稅捐稽徵機關發現，亦應增訂未遂犯之處罰規定⁹⁶。

此外，學說上也有主張行政罰法亦應比照刑法第 12 條第 2 項規定，限制過失行為之處罰，已有特別規定者為限，以符合罪責相當性之比例原則；立法者可增訂非因故意而為重大過失之短漏稅罰以為因應，在納稅者因重大過失而未申報，或申報時給予錯誤或不完全資訊，導致發生短漏稅捐之結果時進行短漏稅罰，不過此處罰概念上仍屬行為罰，應有絕對上限之處罰額度⁹⁷。

⁹⁶柯格鐘，前揭註 84，頁 24；邱晨，前揭註 95，頁 27。

⁹⁷柯格鐘，前揭註 84，頁 23-25。

第四章 納稅者權利保護法第 7 條之立法



第一節 概說

納稅者權利保護法於 2016 年 12 月 28 日制定公布，並自公布後 1 年施行。其第 1 條規定：「(第 1 項) 為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法。(第 2 項) 關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。」本條之立法理由稱：「揭示本法之立法目的及精神...本法為針對稅捐課徵之特別法，如本法未規定者，自應依其性質，回歸相關普通法之適用，爰於本條第二項訂明」，足認本法就關於納稅者權利保護事項具有基本法之性質，未規定者則回歸其他法律適用。

其中該法第 7 條之規定，為有關實質課稅原則及稅捐規避之規定。若與修正前稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定相比較，其相同及不同處分列如下：

納稅者權利保護法第 7 條規定	修正前稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定
(第 1 項) 涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。	(第 1 項) 涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。
(第 2 項) 稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。	(第 2 項) 稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。
(第 3 項) 納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律	(第 3 項) 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

<p>形式，<u>以非常規交易規避租稅構成要件之該當</u>，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。<u>稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式</u>，成立租稅上請求權，並加徵<u>滯納金及利息</u>。</p>	<p>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。</p>
<p>(第4項)前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。</p>	<p>(第4項)前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。</p>
<p>(第5項)納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。</p>	<p>(第5項)納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。</p>
<p>(第6項)稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或關係人有第3項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。</p>	<p>(第6項)稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有<u>第2項或第3項</u>之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。</p>
<p>(第7項)<u>第3項之滯納金</u>，按應補繳稅款百分之15計算；<u>並自該應補繳稅款原應繳納期限屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止</u>，按補繳稅款，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。</p>	<p>(無)</p>



<p>(第 8 項) <u>第 3 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。</u></p>	<p>(無)</p>
<p>(第 9 項) 納稅者得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於 6 個月內答覆。</p>	<p>(第 7 項) 納稅義務人得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於 6 個月內答覆。</p>
<p>(第 10 項) <u>本法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第 3 項、第 7 項及第 8 項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第 7 項所定滯納金及利息之總額。但有第 8 項但書情形者，不適用之。</u></p>	<p>(無)</p>

依納稅者權利保護法第 7 條之立法理由第一點：「按稅捐之核課，應依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，亦經司法院大法官釋字第 420 號解釋闡示。此項根據經濟上意義之認定，包含「法律解釋」與「事實認定」，故分別於本條第 1、2 項明定之。」與本文前述引用學說見解，將稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項規定與第 2 項規定予以區分，前者稱為法律解釋上的「實質課稅原則」，或稱「經濟觀察法」、「目的解釋法」；後者稱為事實認定上的「核實課稅原則」，其論理相符。



納稅者權利保護法第 3 項前段規定：「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。」此即租稅規避之法律規定，其法條文字大致與修正前稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項規定相符，只是增加「非常規交易」之字句。學說上認為「非常規交易」及「常規交易」難以界定，租稅構成要件所規定之行為方式未必極為達成經濟效果之常規行為方式，以「常規交易」界定租稅規避，容易過度干擾人民之私法自治及契約自由，其文字十分抽象含混，又有掛漏，立法定義難謂妥當⁹⁸，已如前述。是此部分字句之增加雖然從理論上對於構成要件之認定沒有影響，但立法技術上增加此部分之構成要件，對於釐清稅捐規避之概念絕對沒有幫助。

學說上認為，納稅者權利保護法第 7 條第 3 項前段之行為主體是「納稅者」，意思是不限於納稅義務人；主觀動機上須「基於獲得租稅利益」，意即基於規避動機；行為上「違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易...達成與交易常規相當之經濟效果」，意即對於稅法規範漏洞，以一連串之法律形成而避免該當課稅構成要件或者符合稅捐優惠要件，被評價屬於濫用法律形成自由之行為；而行為結果上「規避租稅構成要件之該當...獲得租稅利益」，應是指獲得「不當」之租稅利益；另客觀排除要件上應包括「正當商業理由」(good business reasons)⁹⁹。

關於稅捐規避之法律效果，該條第 6 項規定：「稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或關係人有第 3 項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。」與修正前稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 6 項規定相符，稅捐稽徵機關可以調整補稅。

⁹⁸陳敏，前揭註 7，頁 212、213。

⁹⁹柯格鐘，前揭註 86，頁 5。



然而，與修正前稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項規定不同的是，納稅者權利保護法第 7 條第 3 項後段規定：「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。」是以稅捐規避成立時，稅捐稽徵機關可以依照通常之法律形成而成立稅捐債權，並加徵滯納金及利息。

第二節 立法過程之檢討

回顧納稅者權利保護法之立法過程，最早是由泛紫聯盟倡議，財政部稅制委員會委託學者做成研究報告，於 2005 年 12 月 9 日王榮璋等 47 名立法委員即曾提案「納稅者權利保護法草案」，惟經闖關失敗而撤回提案。之後 2009 年 4 月 17 日林淑芬等 19 名立法委員再次提案「納稅者權利保護法草案」，惟於 2009 年 6 月 9 日在院會交付審查階段止步。期間有被賦稅改革委員會列為討論議題，財政部賦稅署另委託學者作成研究報告，但仍未付諸立法¹⁰⁰。

後來，由賴士葆等 32 名立法委員提案增訂稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定，於 2009 年 5 月 13 日通過；之後由行政院參考行政院賦稅改革委員會相關建議提案，及黃義交等 24 名立法委員提案，於 2010 年 1 月 6 日增訂通過稅捐稽徵法第一之一章「納稅義務人權力之保護」，以專章的形式，訂立抽象、訓示性質居多的條文¹⁰¹。之後，由賴士葆等 26 名立法委員提案增訂稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項等規定，於 2013 年 5 月 29 日修正通過。

本次通過版本，則是先於 2016 年 6 月 17 日時代力量黨團先是提案「納稅者權利保護法草案」，接著於 2016 年 10 月 7 日王榮璋等 27 名立法委員也提案「納稅者權利保護法草案」，陸續經委員會審查（審查會意見主要以王榮璋等 27 名立

¹⁰⁰黃士洲（2017），〈落實納稅者權利保護法的規範實效—從實體權利與程序保障談起〉，《月旦法學雜誌》，266 期，頁 166。

¹⁰¹黃士洲，前揭註 100，頁 166。

法委員版本修正)、二讀，於 2016 年 12 月 9 日三讀通過，終於以專法之形式通過¹⁰²。

回顧前述立法資料，賴士葆等 32 名立法委員提案增訂稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定時，賴士葆立法委員於委員會之發言：「(實質課稅)到底實質是什麼?...司法院有一項統計數字，所有的訴訟中有 9 成以上是稅的訴訟，就是人民因為不服政府的課稅而提起訴訟，這部分占所有訟源相當高的比例，可見相關規定的確有不足之處...希望實質課稅的部分能條文化、法律化，如果是當事人應繳的稅，政府應負舉證責任...希望將租稅法定主義加上實質課稅原則並條文化¹⁰³」，可見當時立法之緣起，在於立法委員想要傳達民意不滿稅捐稽徵機關使用實質課稅原則課稅之方式，及認為稅捐稽徵機關未負舉證責任。

至於財政部長李述德則回以：「將司法院釋字第 420 號解釋所揭示之實質課稅原則明文化，有助於減少徵納雙方爭議，本部敬表贊同...惟有關課稅要件事實及相關資料，多發生於納稅義務人得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為避免納稅義務人以稅捐稽徵機關應依行政程序法第 36 條規定依職權調查證據及本增訂條文草案第 3 項規定為由，而據以主張得免除其依稅捐稽徵法或各稅法規定所負之協力義務，妨礙稅捐調查及稽徵，建議本條文草案增列第 4 項：「納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」規定，以杜爭議¹⁰⁴」。然而，納稅者依稅法所負之協力義務，與稅捐稽徵機關之舉證責任及職權調查證據，實為不同層次之法律概念，財政部在立法過程所提出之意見中未能區分相關法律概念，可以看出財政部之思考顯然並非以法律專業之角度來思考條文之制定。

到賴士葆等 26 名立法委員提案修訂稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定時，案由為：「根據監察院及司法院之調查統計，財稅機關對於租稅解釋函令爭議所生案

¹⁰²黃士洲，前揭註 100，頁 166。

¹⁰³立法院公報處，《立法院公報》，98 卷 23 期，頁 60，立法院。

¹⁰⁴立法院公報處，《立法院公報》，98 卷 23 期，頁 60，立法院。



件為大宗，目前我國租稅的爭訟案件，有達九成以上係因「實質課稅原則」徵納雙方沒有共識，且因本法實質課稅原則缺乏一般性規範，均由稅捐稽徵機關解釋稅法之適用時被引用，甚至濫用，不但違反租稅法律主義，更讓人民往往無所適從。有鑑於此，爰提案參照法國立法例，修訂本法第十二條之一，界定稅捐規避行為之法條文義、稅捐稽徵機關對稅捐規避行為之認定應負舉證責任...等，透過一般性之法律規範，始能避免實質課稅原則與租稅法律主義之衝突，以紓減訟源，並保障徵納雙方之權益」。對照賴士葆立法委員於委員會之發言：「本席的提案主要有幾項規範，第一個是對稅捐規避行為也就是逃漏稅的認定，稅捐機關要負舉證的責任，並且明定納稅義務人對實質課稅原則的協力義務範圍，也就是啟動課徵時，納稅義務人有義務協助調查。另外又建立外部機制參與稅捐規避行為的認定...我們藉由這三點作更嚴謹的規範，希望能把訟源降到最低，讓納稅義務人繳納得心服口服。不要像現在以很多解釋函令來課稅，令納稅義務人不服，不但增加訟源，浪費司法資源，也浪費國家資源。最後，我們希望回歸租稅法定主義，如果爭議真的很大，拜託財政部趕快把相關法令補起來。現在的法令確實存在漏洞，你們只用解釋令補起來，老百姓不會服氣的¹⁰⁵」，可見這次的提案主因還是在於立法委員想要傳達民意不滿稅捐稽徵機關之認定，且稅捐稽徵機關未負舉證責任，因此建立外部機制參與認定。然而，賴士葆立法委員於發言表示「稅捐規避行為也就是逃漏稅的認定」，等於說在其理解裡面稅捐規避就是逃漏稅，顯然跟稅捐規避及稅捐逃漏之法律概念不符。至於當時之財政部長張盛和則表示：「本草案...本部原則贊同。惟對於納稅義務人租稅規避行為之認定，涉及具體個案之查核、經驗法則之運用及相關證據之判斷，倘須逐案由本部核定，不管是在人力或職掌上都有窒礙，建議修正相關文字¹⁰⁶」。

¹⁰⁵立法院公報處，《立法院公報》，102卷27期，頁392，立法院。

¹⁰⁶立法院公報處，《立法院公報》，102卷27期，頁395，立法院。



之後，在納稅者權利保護法立法之過程中，在委員會審查時，黃國昌立法委員表示：「2009年，雖然修正了稅捐稽徵法第十一條之三至第十一條之七，訂定關於納稅人權利保護的一些法條，不過後續學者的研究證實發現當初所立的那些法條，宣示意義大於實質意義，在實際審判案件當中，它所產生的衝擊或正面效益趨近於零。我相信在2016年新國會已經組成的情況下，納稅者保護權利法已經到了立法的時候¹⁰⁷」；王榮璋立法委員表示：「稅捐稽徵法的納稅者權利保護專章也屬於宣示性的條文，以至於一般民眾在面對熟悉法令、實務經驗豐富的稅捐稽徵機關時，因為處於資訊不對等的劣勢，而無法合理主張自己的權益，甚至時常可見合法權利在行政程序上遭受侵害的情形¹⁰⁸」，可見立法委員提案之出發點，都是認為稅捐稽徵法的納稅者權利保護專章對納稅者的保護效果有限，面對稅捐稽徵機關仍處於劣勢，因而提案制定本部法律。

而當時之財政部長許虞哲發言表示：「對於大院時代力量黨團及王委員榮璋等27人為健全稅制，落實納稅者權利保護，實現課稅公平與程序正義，推動制定「納稅者權利保護法」，本部敬表贊同¹⁰⁹」，立即遭賴士葆立法委員質疑：「今天討論的這個題目，是很大的事情，可是我們看到只有委員的版本，行政部門並沒有提案，這麼大的事情，某種程度是對現在的稅務機關表達強烈不滿的法案...如果你要捍衛，就應該說我們已經訂定專章了，所以，沒有必要訂定專法，這才是講出你身為部長的立場。如果現在要訂定專法，就代表現有的法令，對納稅者的保護不足，因此才要訂定專法。這代表著有很多冤獄、冤判，讓老百姓不服，所以民意代表是反映老百姓的意見，這是在打你的臉，因此，這個法案是道道地地在打財政部的臉，而到了這裡，你還不敢講，只會說尊重立院」。

當時納稅者權利保護法之立法，是分別由時代力量黨團及王榮璋等27名立法委員提案，與多數法案是由主管機關擬具法案、經行政院院會通過後向立法院

¹⁰⁷立法院公報處，《立法院公報》，105卷85期，頁18，立法院。

¹⁰⁸立法院公報處，《立法院公報》，105卷85期，頁19，立法院。

¹⁰⁹立法院公報處，《立法院公報》，105卷85期，頁19，立法院。



提案之情形不同。再參考當時委員會審查會中吳秉叡立法委員之發言：「今天時代力量黨團和王榮璋委員提出納稅者權利保護法草案，你們對於裡面的條文有贊成的，也有反對的。但據我所知，立法院很多委員內心對這個草案都有些期望，就我長年在立法院，我覺得我們的租稅法定主義踐行不夠落實也不夠精確...照理說如果是行政機關提出的法案要司法院會銜，因為裡面有關係到司法院行政訴訟的問題，由於這是政黨及委員的提案，因此就沒有這部分，所以今天要制定這個法案，部長要特別謹慎。你們能接受及不能接受的底線，部長都要充分向時代力量黨團及委員說明及溝通。由於現在沒有經過司法及行政機關，加上又是關係重大的法案，如果沒有經過詳細討論及溝通的過程就倉促端出去，本席怕會有一些後遺症...」¹¹⁰，可以看出當時有這樣的提案，是來自於立法院內立法委員的期待，但在提出的過程中因沒有經過財政部及司法院內部審查，因此連立法委員也擔心其立法品質。

綜上小結，不論是修正前稅捐稽徵法第 12 條之 1 的制定、修訂或納稅者權利保護法之立法，都是由立法委員主動提案，可見立法委員確實有感受到民意對於稅捐實務運作之不滿。但行政機關在法律提案之能力及資源肯定是優於個別立法委員，因此在協商的過程中，可以看出行政機關的意見受到立法委員相當大的尊重，無論是稅捐稽徵法第 12 條之 1 的修訂或納稅者權利保護法第 7 條第 8 巷但書之文字¹¹¹，最後通過之版本都是依據行政機關的意見進行修改。

再來，雖然立法委員是為了改善民意對於稅捐實務運作之不滿而提案修法，但其實際提案之修法內容，是否能改善其所表達不滿之實務運作情形，在立法時即已可打上問號。例如立法委員想要傳達民意不滿稅捐稽徵機關使用實質課稅原則課稅之方式，但其提案將我國釋憲實務所認可之實質課稅原則內容明文化，是否能改變稅捐稽徵機關使用實質課稅原則課稅之方式，即有疑問，甚至在之後修

¹¹⁰立法院公報處，《立法院公報》，105 卷 85 期，頁 24-26，立法院。

¹¹¹詳如後述章節。



法的過程中，李貴敏立法委員也提出質疑，認為稅捐稽徵機關使用實質課稅原則課稅都是對人民不利，而非有利¹¹²，足見立法委員在提案實質課稅原則明文化時其實根本不了解該條明文化在法律上的意義和將對法秩序造成之影響。又例如立法委員提案將稅捐規避防杜條款入法時，但想的卻是逃漏稅的認定，亦即其想要改善的現象根本與稅捐規避之法律概念無關，立法委員其實不了解其提案制定稅捐規避防杜條款之法律上意義和將對法秩序造成之影響。

至於在立法技術上，納稅者權利保護法第 7 條制定當時，修正前稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項規定尚未刪除，2 個制定法就同樣為納稅義務人之稅捐規避行為所應適用之法律效果，產生 2 套不同的法律規定；再依據納稅者權利保護法上開條文之立法理由二的說明，「維持課稅公平原則，爰參考德國稅捐通則第 42 條規定：『稅法不因濫用法律之形成可能性而得規避其適用。於有濫用之情事時，依據與經濟事件相當的法律形式，成立租稅請求權。』於本條第 3 項明定之」，但立法理由顯然忽略稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 6 項，甚至是納稅者權利保護法自己本身條文第 7 條第 6 項，就已經針對納稅義務人從事於稅捐規避行為之法律效果，設有明文規定，為何又「參考德國稅捐通則第 42 條規定」？學說上認為，立法者顯然在納稅者權利保護法立法當時，欠缺法律規範之整體體系架構的思慮，存在立法規範欠缺周延的根本問題¹¹³。

納稅者權利保護法第 7 條制定過程中沒有與前述修正前稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定一併修正，直到後來行政院提案，經立法院審議通過後，前述修正前稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定方於 110 年 12 月 17 日修正公布予以刪除，在刪除前 2 個制定法就同樣的稅捐規避行為有不同的法律效果規定，可見當時在立法過程及技術上並非相當周全。

¹¹²立法院公報處，《立法院公報》，102 卷 27 期，頁 407，立法院。

¹¹³柯格鐘等 6 人，前揭註 25，頁 1-2。



第三節 租稅上請求權之意義

關於稅捐規避之法律效果，納稅者權利保護法第 7 條第 6 項規定：「稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或關係人有第 3 項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。」與修正前稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 6 項規定相符；但納稅者權利保護法第 7 條第 3 項後段又新增「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」之規定。此處「成立租稅上請求權」是何意義？與前述「得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整」之法律效果有何不同？實有探究之必要。

依據立法理由第 2 點後段：「現行稅捐稽徵法第十二條之一已對上開稅捐規避與實質課稅之定義加以定明。維持課稅公平原則，爰參考德國稅捐通則第四十二條規定：「稅法不因濫用法律之形成可能性而得規避其適用。於有濫用之情事時，依據與經濟事件相當的法律形式，成立租稅請求權。」於本條第三項明定之。」足認「成立租稅上請求權」是仿照德國稅捐通則第 42 條規定而設。

然而，德國租稅通則第 42 條第 1 項後段規定「依與經濟過程相當之法律形式成立稅捐請求權」，是將納稅者所實現的事實評價為與構成要件所規制之事實相同，並以擬制之事實作為課稅之依據，即事實之擬制。此與納稅者權利保護法第 7 條第 6 項規定，即修正前稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 6 項規定：「按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整」，是將非常規交易按常規交易調整，以類推適用之方式課予相同的法律效果，即法律構成要件之擬制，兩者有所不同¹¹⁴，已如前述。現在對於稅捐規避案件調整補稅之方式，又有第 3 項後段之事實之擬制，又有第 6 項之法律構成要件之擬制，雖然法律效果上並無不同，但在法學方法上即有衝突之情形，實為一錯誤立法。

¹¹⁴邱晨，前揭註 70，頁 11。



第四節 滯納金及利息之性質

該條立法理由第六點前段稱：「因稅捐規避行為，其性質與延遲繳納相近，故參照稅捐稽徵法第 20 條之設計，於第 3 項明定對逾期繳納者加課補徵稅額百分之 15 的延滯金，以及比照稅捐稽徵法第 38 條之規定，按延遲天數加計利息，以維公平。」此新增之「加徵滯納金及利息」之法律效果，學說上認為類似日本立法例之「過少申報加算稅」，以督促納稅者不從事租稅規避行為而課徵之特別負擔，是替代租稅規避行為處罰之方案，但並非處罰，而利息則是遲延納稅之利息性質¹¹⁵。

然而，在納稅者權利保護法於 2016 年 12 月 28 日制定公布後、施行前，大法官於 2017 年 2 月 24 日作出釋字第 746 號解釋，雖然宣告稅捐稽徵法第 20 條滯納金之規定合憲，但也認為應予檢討修正之「警告性解釋」。而稅捐稽徵法第 20 條正是納稅者權利保護法第 7 條第 3 項立法理由中所述參照設計之依據，是釋字第 746 號解釋自可作為了解納稅者權利保護法第 7 條第 3 項所規定之滯納金之性質之參考。

釋字第 746 號解釋理由書認為：「滯納金係為督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成之公益損害，與怠金相類，兼具遲延利息之性質，與滯報金為行為罰之性質（本院釋字第 616 號解釋參照）不同」，似乎即與前述學說上之主張相符。惟納稅者權利保護法第 7 條第 3 項規定之滯納金之數額為按應補繳稅款百分之 15 計算，遠超過當今一般銀行利率，也遠超過現行民事執行費用，超過合理遲延利息、怠金或執行成本，實然面難以否認為國家對納稅者遲延繳納稅款的不利益措施，帶有處罰性質。是以，參照本文前述釋憲實務上對於行為罰之審查，納稅者權利保護法第 7 條第 3 項規定之滯納金未設有總金額的合理上限，明顯逾越處罰之必要程度¹¹⁶。

¹¹⁵陳清秀，前揭註 14，頁 243-244。

¹¹⁶陳衍任（2018），〈滯納金加徵的違憲審查〉，《月旦會計實務研究》，2 期，頁 68-71



在釋字第 746 號作出之後，稅捐稽徵法第 20 條於 2021 年 12 月 17 日修正公布，於 2022 年 1 月 1 日施行，滯納金之額度由「每逾 2 日」加徵百分之 1，修正為「每逾 3 日」加徵百分之 1，等於是總加徵率由百分之 15 降為百分之 10，其立法理由即謂是因應釋字第 746 號而修正。在此情形下，納稅者權利保護法第 7 條第 3 項規定之滯納金即無按應補繳稅款百分之 15 計算之餘地，應盡速修正為按應補繳稅款百分之 10 計算。在行政院提案及立法院審議修訂稅捐稽徵法第 20 條時，未能一併包裹修正納稅者權利保護法第 7 條第 3 項規定，亦為可惜。

第五節 第 8 項規定

稅捐規避之法律效果，除前述「得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整」、「根據與實質上經濟利益相當之法律形式而成立租稅上請求權」、「加徵滯納金及利息」外，納稅者權利保護法第 7 條第 8 項前段規定：「主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰」；第 10 項：「本法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第 3 項、第 7 項及第 8 項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第 7 項所定滯納金及利息之總額。但有第 8 項但書情形者，不適用之」，明文承認稅捐規避行為不具可罰性，因此本法施行前之租稅規避案件應裁罰而尚未裁罰者，適用本法規定；本法施行前之租稅規避案件已裁罰尚未確定者，降低處罰金額至滯納金及利息之總額。此與本文前述論及學說上認為稅捐規避之不可罰性相符，學說上有認為此原不待法律規定，將其明文化只是宣示規定¹¹⁷。

然而，納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定：「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，不在此限。」該條立法理由第六點後段稱：「惟若納稅者於稅捐

¹¹⁷葛克昌（2019），〈納稅者權利保護法第 7 條租稅規避免罰之規定探討—以 Uber 案觀察為例〉，《會計師季刊》，278 期，頁 39。

申報或於主管機關進行課稅調查時，隱匿事實、為虛偽不實陳述或提供不正確資料等行為，致使主管機關陷於錯誤之虞，因而短漏核定稅捐者，應予裁處漏稅之罰鍰。」意即如果是屬於隱匿課稅事實之行為，即得另課予逃漏稅捐之處罰。

依照當時之立法文獻，關於納稅者權利保護法第 7 條第 8 項規定，時代力量黨團原提案文字：「第 1 項情形，主管機關不得另課予逃漏稅之處罰。但納稅者對重要事項為不實陳述或提供不正確資料，致使主管機關短漏核定稅捐者，不在此限。」與王榮璋等 27 名立法委員原提案文字：「第 3 項（稅捐規避）情形，主管機關不得另課予處逃漏稅捐之處罰罰鍰。但納稅者對重要事項為不實陳述或提供不正確資料，致使主管機關短漏核定稅捐者，不在此限。」內容大致相符，原本都是規定「納稅者對重要事項為不實陳述或提供不正確資料，致使主管機關短漏核定稅捐者」得處罰。後來委員會協商、審查通過及院會三讀通過之版本，修正為「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」得處罰，依據委員會之討論¹¹⁸，應與財政部所提出之意見：「依提案條文僅限「納稅者對重要事項為不實陳述或提供不正確資料」者，始得例外處罰，然納稅者對重要事項「未為陳述」，增加稅捐稽徵機關查核困難及稽徵成本，卻得予免罰，恐有輕重失衡，建議增列「納稅者對重要事項未為陳述」不適用免罰規定」有關。

然而，如果稅捐規避行為不具可罰性，則納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書所規定之隱匿課稅事實之行為，是否即非稅捐規避行為，因此才有可罰性？或者是納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書另外創造了一種具有可罰性的稅捐規避行為？該項一方面肯認稅捐規避之不可罰性，但另一方面又引發了更多的解釋及適用上的問題。

¹¹⁸立法院公報處，《立法院公報》，105 卷 85 期，頁 92-94，立法院。



第六節 第 8 項但書規定之學說見解

針對納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書之規定，有學說從立法論切入，雖然有德國學者認為如果稅捐義務人在濫用法律形成下違反誠實申報義務，有構成稅捐逃漏之可能，德國學者稱之為「藉由稅捐規避的稅捐逃漏」或是「稅捐形成濫用的可罰性」；但其認為沒有所謂之「藉由稅捐規避的稅捐逃漏」或是「稅捐形成濫用的可罰性」¹¹⁹，因為：1. 稅捐規避與稅捐逃漏為不同之概念；2. 在立法層面上，稅捐濫用為一不確定之法律概念，在涉及稅捐法律形成與稅捐處罰之領域中，本有對於法律明確性原則之不同要求，所以稅捐濫用作為稅捐逃漏的構成要件，未必合於法律明確性原則；3. 稅捐規避的法律效果為調整，指的即為法律續造之手段中類推適用之運用，然而稅捐逃漏為刑罰手段，是禁止類推適用，其法律效果為依所漏稅額核定稅捐，不能以調整之稅負作為核定漏稅額之依據¹²⁰。

因此，納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之立法方式，沒有釐清稅捐規避的不可罰性，反而創造出「藉由稅捐規避的稅捐逃漏」這個混合兩個不相容之體系之概念，亦即以不確定法律概念之稅捐濫用下之不誠實申報，作為構成稅捐逃漏的構成要件，並以類推適用而調整之稅負核定所漏稅額。比較好的立法方式，是刪除納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書之規定，並仿照德國稅捐通則，將稅捐逃漏之構成要件另以獨立之條文規定之¹²¹。至於在解釋論上，則主張納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之理解應該是稅捐形成濫用不得處以罰鍰，然後在稅捐形成濫用下為不誠實申報時，則應將其定義為稅捐逃漏，即以脫離合法稅捐規避之領域，而進入稅捐逃漏之範疇，因此判斷重點在於納稅者對其稅捐形成的申報義務範圍及是否已盡其誠實申報義務¹²²。

¹¹⁹ 邱晨，前揭註 73，頁 64。

¹²⁰ 邱晨（2023 年 4 月），〈稅捐規避與逃漏稅之界線〉，發表於：《法官學院 112 年度改任行政法院法官在職研習》，法官學院（主辦），臺北，頁 35、37。

¹²¹ 邱晨，前揭註 120，頁 38；邱晨，前揭註 73，頁 65。

¹²² 邱晨，前揭註 73，頁 64。



另有學說認為，稅捐規避行為是納稅義務人所採用之行為被稅捐稽徵機關認定為濫用法律形成自由而鑽取稅捐法律規範漏洞，因此稅捐規避行為之不可罰性，是建立在納稅義務人對各別稅目之課稅構成要件事實（包括反面構成要件事實），透過稅捐申報行為做出完全揭露，且稅捐稽徵機關也未查得有虛偽不實之申報。因此，若有隱匿、虛偽不實陳述、或提供資料不實，行為人所從事之行為實際上並非稅捐規避，而屬具可罰性之逃漏或短漏稅捐之行為。若納稅義務人在稅捐申報後，對面稅捐稽徵機關因懷疑可能涉及稅捐規避而展開之調查，納稅義務人為避免稅捐稽徵機關發現，而有隱匿、虛偽不實陳述、或提供資料不實，縱使先前之行為屬於稅捐規避，後面之行為仍有被認定為具有可罰性之行為¹²³。

稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定，即在解明稅捐規避之納稅義務人仍有可能因對於重要事項隱匿、虛偽不實之陳述、或提供不正確資料等行為，構成具可罰性之逃漏稅捐罪、短漏稅捐罰、或違章行為罰。「重要事項」指各稅之課稅構成要件事實，包括稅捐主體、稅捐客體、稅基、稅率、反面構成要件、稅捐優惠規範之適用等；「隱匿事實之行為」包括積極作為之虛偽不實，也包括部分作為及部分不作為之不完全申報、及完全不為申報之消極不作為¹²⁴。

此外，有學說認為，納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書是在規定稅捐稽徵法第 41 條第 1 項之逃漏稅捐罪之外，另一種應受制裁的行為¹²⁵。稅捐稽徵法第 41 條第 1 項之逃漏稅捐罪，對於符合：「納稅義務人」（行為主體）、「以詐術或其他不正當方法」（行為）、「逃漏稅捐者」（行為結果）之構成要件者，施以刑事罰之法律效果。而納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定，則是針對隱匿課稅事實之行為，對於符合：「納稅者」（行為主體）、「對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」（行為）、「致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者」（行為結果）之構成要件者，施以行政罰之法律效果。

¹²³柯格鐘等 6 人，前揭註 25，頁 41-42。

¹²⁴柯格鐘等 6 人，前揭註 25，頁 43-44。

¹²⁵柯格鐘，前揭註 86，頁 9。

此行政罰的完整規範，須就納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書之行為態樣與個別稅法處罰之法律效果規定（如所得稅法第 110 條、遺產及贈與稅法第 44 條、加值型及非加值型營業稅法第 51 條）合併觀之，可稱納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規範為各稅目漏稅行為之獨立具體類型，納稅者之行為如果該當上開要件，即使與稅捐規避行為無涉，仍得以此為漏稅行為之認定¹²⁶。

第七節 對於前述學說見解之分析

本文認為，如同前兩章對法律概念及實務發展之分析，稅捐規避為針對稅法規範漏洞濫用法律形成自由之脫法行為，與稅捐逃漏為違背稅法上義務詐欺國家稅捐債權之違法行為，為完全不同之概念。納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書所指「納稅者對重要事項為不實陳述或提供不正確資料，致使主管機關短漏核定稅捐」之情形，實際上就是對於符合：「1. 納稅者；2. 於「申報」及「配合調查」階段；3. 違背稅法上義務而對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料；4. 造成短漏核定稅捐結果」等構成要件之稅捐逃漏行為。

然而在立法體系上，該法卻將此種類型之稅捐逃漏行為，放置在規定稅捐規避行為不可罰之納稅者權利保護法第 7 條第 8 項本文後面，等於是認為 2 者在概念上有所重疊，且有原則（本文）及例外（但書）之關係，顯然並非妥當。是以，本文認為前述學說上批評將稅捐規避與稅捐逃漏放在同個條文裡面的立法方式，其論點值得贊同。

納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書所述之「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」之稅捐逃漏行為，只有構成要件，而沒有法律效果。如果與稅捐稽徵法第 41 條第 1 項之逃漏稅捐罪相較，納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書不限於積極行

¹²⁶黃堯讚，前揭註 13，頁 112-113。



為，也包括消極行為；如果與各該稅法中之漏稅罰比較，例如以所得稅法第 110 條第 1 項規定¹²⁷為例，納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書限於「對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」，構成要件較為嚴格。因此，前述學說中認為納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定具有解明的意義，是在指出一個逃漏稅捐罪所規範的行為類型以外、為各該稅法漏稅罰所規範的一種稅捐逃漏行為類型，應屬可採，至於其法律效果亦應回到各該稅法中之漏稅罰規定。

其實如果將納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之成要件，跟德國租稅通則第 370 條第 1 項第 1 款、第 2 款之逃漏稅捐罪之構成要件：「任何人以下列行為，而使本人或其他第三人因此短漏稅捐，或為自己或他人獲得不當之稅捐利益時，處 5 年以下有期徒刑或罰金：(第 1 款) 對稅捐機關或其他機關，就稅捐上重要之事實給予不正確或不完全的說明者。(第 2 款) 對稅捐機關，因違反義務而使其陷於不能知悉稅捐上重要之事實。」加以比較，德國租稅通則第 370 條第 1 項第 1 款、第 2 款之逃漏稅捐罪所述之 3 種行為態樣「就稅捐上重要之事實給予不正確說明」、「就稅捐上重要之事實給予不完全的說明」、「對稅捐機關因違反義務而使其陷於不能知悉稅捐上重要之事實」，其實與納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定所指出之「對重要事項隱匿」、「虛偽不實陳述」、「提供不正確資料」3 種行為態樣類型可以對應。由此可以想見，立法者所想要規範的行為，其實就是對應到德國逃漏稅捐罪所規範的稅捐逃漏行為。

然而，立法者沒有比照德國租稅通則第 370 條第 1 項第 1 款、第 2 款之逃漏稅捐罪，直接去修正我國稅捐徵法第 41 條之逃漏稅捐罪，明定前述態樣之逃漏稅捐行為；或者比照德國租稅通則第 378 條重大過失漏稅罰之立法例，新增條文將前述態樣之逃漏稅捐行為處以行政罰，反而是在稅捐規避的條文下面指出這幾

¹²⁷ 「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。」



種稅捐逃漏行為類型，而法律效果又要回到各該稅法之規定，未能為一個總則性的規定，相當可惜。

其實如果從法律體系的觀點出發，在納稅者權利保護法立法前之舊有法秩序下，納稅者有違反誠實義務之行為造成稅捐短漏，本來就可以依照各該稅法之漏稅罰規定處罰，不因納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之制定與否而有差異。但如果從本章第五節所述之委員會討論來看，納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之制定，尤其是後來財政部要求加入之「對重要事項隱匿」行為態樣，都是因為立法者和行政機關擔心納稅者權利保護法第 7 條第 8 項本文明定稅捐規避不可罰後，會造成原本可罰之違反誠實義務行為造成之稅捐短漏變成免罰。立法者和行政機關竟然都有如此在法律解釋上不可能存在之擔心，可見其等對於相關的法律概念、體系及解釋方法未能充分掌握。

再對照本章第二節所述，立法委員在提案實質課稅原則及稅捐規避防杜條款入法時，其實並不完全了解其提案之法律上意義和將對法秩序造成之影響；及本章第一、二、三節所述，立法者在制定納稅者權利保護法第 7 條時，有立法技術不佳、欠缺體系性思考、甚至有錯誤立法之情形，本文認為這種立法品質不佳之情形，已經不是單一個案，而是值得思考和檢討的現象。

在稅法領域中，法律固然會使用到很多財政、經濟、會計、金融等其他專業領域之用語，但在法律的制定上，仍然不能不顧及法律專業。如果是行政機關提案立法或修法，草案在出財政部前，或至少通過行政院院會前，肯定會經過法律專業者之研究或會商，而能有兼顧法律專業之整體思考。然而在立法委員自行提案的時候，卻一再發生這種立法品質不佳之情形，確實應該特別謹慎。

但無論如何，納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定已經制定，因此在解釋論上仍然需透過法律解釋之方法加以解釋及適用。若從體系解釋來說，納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定既然放在本文後面，則其適用上顯然以本文之情形（即稅捐規避）為前提；若從前述之立法資料來看，立法者是擔心納稅者權



利保護法第 7 條第 8 項本文明定稅捐規避不可罰後，會造成原本可罰之違反誠實義務行為造成之稅捐短漏變成免罰，因而制定納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定，則納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之解釋上應該也是以稅捐規避之成立為前提。是納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之主要意義：一、向解釋及適用法律指出，即使納稅者符合稅捐規避之要件，但如果有納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定所定之行為態樣，仍然是屬於稅捐逃漏之行為，而得以按各該稅法之漏稅罰加以處罰；二、限制解釋及適用法律之人，如果納稅者符合稅捐規避之要件，除非納稅者有納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定所定之行為態樣，否則即不得對其處以各該稅法之漏稅罰。

前段所述之第二種意義，放在我國漏稅罰之處罰體系是相當有意義的。如同本文第三章第二節第二項所述，行政罰之適用必須存在人民有違反義務行為之前提，現行漏稅罰有應受處罰之行為不明，似乎納稅者只要出現漏稅結果，即符合漏稅罰之客觀構成要件之情形，因此存有雙重處罰或行為不明之違憲疑慮。藉由納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之訂定，至少涉及稅捐規避之案件，稅捐稽徵機關有必要具體說明納稅者有何違反誠實申報義務之行為方得處以漏稅罰，此部分立法之進展值得肯定，也期待能對稅捐稽徵實務有好的影響。

但如此解釋其實還是有些理論上的困難，因為依據第二章對於稅捐規避法律概念之探討，稅捐規避以已盡誠實申報義務為前提。如果捐規避行為要能確實獲得不當稅捐利益，必定要經過一次或多次的申報行為。如果納稅者於申報時「對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」，其實就沒有完整呈現課稅事實，是違反誠實申報義務的，即與稅捐規避是利用規範漏洞濫用法律形成自由作成非常規行為之概念不符。是以，如果納稅者於申報時「對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」，其實就根本不是稅捐規避行為，而是逃漏稅捐行為。



然而，如果納稅者之稅捐規避行為於申報時並未「對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」，但在申報後「配合調查」階段有「對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」之行為，造成短漏核定稅捐之結果，這時原本屬於不可罰之稅捐規避行為，概念上仍有可能事後在調查時符合納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書之情形。但此時納稅者在調查階段之「對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」之逃漏稅捐行為，應為一獨立之違法行為，與申報時並未違法之稅捐規避行為，屬於不同之行為。

第八節 第 8 項但書第 10 項規定

此外，納稅者權利保護法第 7 條第 10 項另規定：「本法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第 3 項、第 7 項及第 8 項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第 7 項所定滯納金及利息之總額。但有第 8 項但書情形者，不適用之。」將租稅規避案件分為納稅者權利保護法施行前、後，認為施行前已裁罰尚未確定者仍得加以處罰，只是處罰金額最高不得超過第 7 項所定滯納金及利息之總額。如此無疑是認為，租稅規避案件並非本質上不可罰，而是在納稅者權利保護法立法後才變得不可罰，因此施行前已裁罰尚未確定者仍得加以處罰，此即與前述我國稅法學說上主張的稅捐規避本質上是不可罰的相衝突。學說上即認為，如果真的要釐清稅捐規避的不可罰性，在納稅者權利保護法施行前已裁罰尚未確定者，本應將罰鍰處分予以撤銷¹²⁸，此為本文所贊同。稅捐規避法律概念上之行為即為不可罰，納稅者權利保護法制定前即是如此，不因案件之裁罰是在納稅者權利保護法施行前或後而異。

¹²⁸邱晨，前揭註 73，頁 65。

第五章 第 7 條第 8 項但書規定之判決類型

從上一章的立法和學說的整理和分析，可以了解到納稅者權利保護法第 7 條第 8 項立法方式及立法體系的特殊，以及學說的解釋及批評。面對如此特殊的立法及學說上的爭議，法院實務上是如何操作納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書之規定？是否能如立法者所期待的正確區分稅捐規避及稅捐逃漏之概念，堅持稅捐規避的不可罰性？或者是反而造成稅捐規避及稅捐逃漏之混淆？即為本文所關注的重點。

在此出發點下，本文將進行法院判決之整理及分析，主要關心之問題點為：在納稅者權利保護法第 7 條第 8 項的立法下，法院是否能正確區分稅捐規避與稅捐逃漏之概念，並堅守稅捐規避不可罰之立法意旨？法院認為納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定是以成立稅捐規避為前提，屬於稅捐規避不可罰的例外，或者是一個獨立的可罰的稅捐逃漏的類型？在納稅者權利保護法第 7 條第 8 項立法後，法院是否有更加混淆稅捐規避與稅捐逃漏之概念，或者是更能細緻的區分稅捐規避與稅捐逃漏之概念？

本文以「納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書」為關鍵字，透過「司法院裁判書系統¹²⁹」檢索納稅者權利保護法制定公布至今（2024 年 12 月）之法院判決。因為本文的關懷點為納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之解釋及適用，重點在有對納稅者處以行政裁罰之案例，因此排除僅加徵滯納金及利息而未處以漏稅罰之案例。在此情形下，本文以下共整理出 14 個案例事實、37 篇裁判，依照是否屬於稅捐規避案件而進行分類，再依照納稅者之稅捐規避（逃漏）行為態樣進行類型化整理，共分成 10 種案例類型。本文再以前述對於納稅者權

¹²⁹網址：https://judgment.judicial.gov.tw/FJUD/Default_AD.aspx。操作方式為：在「案件類別」欄位勾選「行政」；在「全文內容」欄位內輸入「納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書」。需要說明的是，這樣的關鍵字搜尋方式受限於法院判決所採用的文字，沒有辦法把所有有用到納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之判決出來，但本文受限於時間，只能以此為範圍進行蒐集和分析。

利保護法第 7 條第 8 項但書規定之理解對各該判決進行評析，希望可以充分了解法院對於納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之解釋及適用情形。



第一節 非稅捐規避案件

納稅者權利保護法第 7 條第 8 項本文規定，稅捐規避案件不得另課予稅捐逃漏之處罰，惟納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定「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」，則納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定為稅捐規避不可罰之例外，或獨立類型之行政罰，不以稅捐規避案件為限，即有疑義，已如前述。經搜尋法院判決的結果，大部分引用到納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定的法院判決，超過半數不是稅捐規避案件，但法院判決引用納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之理由各不相同，以下將案件進行類型化整理，共 7 種非屬稅捐規避的案件類型，分述如下。

第一項 營利買賣房屋未申報營利所得

第一款 案例類型說明

在此類案件中，稅捐稽徵機關認為如果納稅者在一定期間買賣一定數量以上之房屋，應認定是以營利為目的經營不動產買賣，則其所得應為營利所得，而非僅是財產交易所得。因此，納稅者申報所得稅時僅申報財產交易所得，之後經稅捐稽徵機關查獲有應認定是以營利為目的經營不動產買賣而應申報營利所得者，即會調整補稅，甚至處以漏稅罰之情形。

附錄編號 1-1-1 案件（即臺北高等行政法院 107 年度訴字第 283 號判決、最高行政法院 108 年度判字第 181 號判決）之簡要事實為：原告（即納稅者，以下均同）97 年度綜合所得稅結算申報，列報出售 61 筆房屋之財產交易所得合計



1,945,925 元，經被告（即稅捐稽徵機關，以下均同）核認原告係以營利為目的經營不動產買賣，所得性質應為營利所得，非為財產交易所得，遂註銷上開財產交易所得，嗣依實際交易金額核定營利所得 21,537,487 元，歸戶核定綜合所得總額 21,954,783 元，應補稅額 7,783,514 元，並按所漏稅額 7,548,720 元處 0.5 倍之罰鍰 3,774,360 元。原告不服，申請復查，經被告以復查決定獲追減營利所得 2,072,599 元及罰鍰 414,520 元，原告仍表不服，因而提起本件救濟。本案爭點為：原告是否以營利為目的經營不動產買賣？被告按所漏稅額處 0.5 倍之罰鍰是否合理？

而附錄編號 1-1-2 案件（即臺北高等行政法院 109 年度訴字第 997 號判決、最高行政法院 110 年度上字第 541 號判決）之簡要事實為：原告 98、99 年度綜合所得稅結算申報，分別列報 98 年間出售房地財產交易所得共 125,566 元、99 年間出售房地財產交易所得共 683,491 元，惟被告依據通報資料認定原告是以營利為目的經營不動產買賣，所得性質應為營利所得，非財產交易所得，遂發函請原告自行補報營利所得。因原告未依限補報，被告乃依查得資料核定 98、99 年度營利所得 2,253,558 元、3,436,174 元，另查得（原告）98 年度漏報其他營利所得 97,694 元，併同其餘調整，歸課核定（原告）98、99 年度綜合所得總額 3,351,853 元、5,042,329 元，應補稅額 429,542 元、962,040 元，並處罰鍰 167,847 元及 396,520 元。原告不服，申請復查，經被告以復查決定追減 98、99 年度營利所得 210,159 元、14,619 元及罰鍰 31,081 元、2,924 元，原告仍表不服，因而提起本件救濟。本案爭點為：原告是否以營利為目的經營不動產買賣？被告按所漏稅額處 0.5 倍之罰鍰是否有理由？

第二款 法院論理

在前述 2 案件中，針對第一個爭點，法院都認為原告是否以營利為目的經營不動產買賣。但跟本文比較有關的，是法院如何操作納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定。

附錄編號 1-1-1 案件中，原告在原審中爭執「原告僅為一次性偶發之交易行為，並不符合營業稅持續性之要件，被告誠然不得以營業稅法核課原告具營業行為之稅捐」，原審判決引用最高行政法院 105 年度判字第 195 號判決意旨¹³⁰，認為：「原告於 97 年度綜合所得稅申報時，非但未為注意營利所得之申報，甚至未於結算申報時，提出交易時之成交價額及相關成本費用等憑證單據，且原告因出售系爭房屋而獲有所得，其成交價額、原始取得成本及相關費用等憑證為原告所掌握，非屬未能提出證明文件之財產交易行為，詎原告竟選擇不提供相關憑證，逕依系爭房屋評定現值之計算申報財產交易所得，既未為營利所得申報，復未為適當表達實際所得...原告未於 97 年度綜合所得稅結算申報時，誠實列入申報，致漏報系爭房屋交易之營利所得，核其行為，有應注意、能注意而未注意之過失，自應受罰」，且「本件原告銷售系爭建物，交易不動產數量甚鉅，明顯具有持續性，乃為達到最終銷售目的簽訂數筆契約，一連串有計畫性，賺取法院拍賣房地產轉售，顯係以營利為目的之事業活動，然原告未依規定申請營業登記及營利事業所得結算申報，致漏報個人綜合所得稅之營利所得，原告顯係違背稅法上誠實義務之逃漏稅行為，核屬納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書所定...之情形，自應受罰，原告主張不應受罰，自不足取」。

原告上訴主張：「納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定，係屬納稅者有故意之隱匿或虛偽不實之情形，是原判決先謂（原告）之漏報稅捐之行為為過

¹³⁰ 「綜合所得稅結算申報採自動報繳制，重在誠實報繳，納稅義務人取有所得即應在上揭法定期間內填具所得稅結算書自行申報個人綜合所得稅；倘其雖申報而未盡誠實申報綜合所得稅之義務，致有短、漏報所得額之情事，其就該短漏報之發生且具故意或過失等主觀責任條件，即應依所得稅法第 110 條第 1 項規定予以處罰」。



失，嗣又認定為故意漏報，顯有判決理由前後矛盾之判決違背法令」，原告「縱有漏未申報營利所得，至多僅為過失，並應適用納稅者權利保護法第 7 條第 3 項及同條第 8 項本文規定，不得科以罰鍰」。上訴審雖以判決駁回上訴確定，惟於理由中先說明：「（原審判決）先認定（原告）對漏稅結果有過失，又認定（原告）對漏稅結果有故意，此等「前後不一」認定確屬不妥。...實則本案既不涉及「濫用法律形成自由，以不合常規之形態來架構安排法律事實，用以迴避在正常情形下原本會形成稅捐債權」之「租稅規避行為」，根本不涉及納稅者權利保護法第 7 條規定，原判決誤予引用實有不當」。但被告認定原告「誠實揭露義務沒有完整履行，而屬過失，並從輕裁量而作成裁罰處分，自屬合法」，「在本案之情形，依日常經驗法則為判斷，房屋交易之事實始末，即變得非常重要，本需一併完整揭露。其未予揭露，縱令不是出於「隱瞞」心態，主觀上亦屬過於輕率，而有應注意、能注意而不注意之過失，（被告）依過失情節為罰鍰倍數之裁量，亦難指為違法」，「本院前已言本案中根本不存在「租稅規避行為」，亦不應有納稅者權利保護法第 7 條規定之適用，（原告）此部分主張，亦屬對現行法制之誤解，於法難謂有據」。

至於附錄編號 1-1-2 案件，原告主張其「就 98、99 年度出售房屋之財產交易所得已依法申報綜合所得稅，經被告核課確定，故原告並非漏未申報課稅，倘被告事後改認營利所得課稅，依納稅者權利保護法第 16 條規定，原告亦無漏未報稅之故意或過失」。而在回應原告抗辯時，原審法院認為原告「非但未為注意營利所得之申報，甚至未於結算申報時，提出交易時之成交價額及相關成本費用等憑證單據，且原告因出售上開房屋而獲有所得，其成交價額、原始取得成本及相關費用等憑證為原告所掌握，非屬未能提出證明文件之財產交易行為，詎原告竟選擇不提供相關憑證，既未為營利所得申報，復未為適當表達實際所得，且經被告（函）請原告於期限內自行補報各該年度營利所得，惟原告未依限辦理，致有短漏報所得（核定之營利所得與已申報財產交易所得之差額）之情事，確有過

失，自應論罰」，且「原告未依規定申請營業登記及營利事業所得結算申報，致漏報個人綜合所得稅之營利所得，原告顯係違背稅法上誠實義務之逃漏稅行為，核屬納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書所定...之情形，自應受罰，原告主張不應受罰，自不足取」。原審判決之論述，大致與前述臺北高等行政法院 107 年度訴字第 283 號判決相符。

原告上訴後，上訴審判決引用原審判決就原告「未為營利所得申報，復未為適當表達實際所得，且經被告（函）請原告於期限內自行補報各該年度營利所得，惟原告未依限辦理，致有短漏報所得之情事，確有過失」之論述，另認為「關於個人以營利為目的，持續性從事房地買賣，其交易所得應為營利所得，而非財產交易所得，實務早即有穩定一致見解，（原告）主張（被告）通知補報綜合所得稅時，因關於營利事業所得稅核定仍在爭訟中，其未補報致有短漏報所得之情形，應無故意或過失云云，自不足採。上訴意旨指摘原判決就其無故意、過失之主張未說明不採理由，有判決不備理由之違法云云，尚非有理」，並未對原審引用納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定部分或本案是否構成稅捐規避之情形多做說明。

第三款 案例評析

附錄編號 1-1-1 案件中，原審判決認定原告行為有未誠實列入申報致漏報房屋交易營利所得之過失，也是（故意）違背稅法上誠實義務之逃漏稅行為，與納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之情形相符，經上訴審判決指出原審判決上述認定未清楚說明被告對漏稅結果究竟是故意或過失，並非妥當，上訴審判決此部分之論述應屬可採。

依據前章所述之學說見解，學說上有認為納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定為獨立行為類型，即使上訴審判決認為本案沒有租稅規避行為，無納稅者



權利保護法第 7 條第 3 項、第 8 項規定之適用，仍有可能成立納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之情形，惟上訴審判決顯然不是採納此見解。

不過本案被告是依據所得稅法第 110 條第 1 項規定處罰原告，其規定為：「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。」從字面上來看，只要納稅者申報時對應申報課稅之所得額有漏報或短報，即屬成立。但上級審判決中有特別說明在本案情形「房屋交易之事實始末」非常重要，因原告未提出，認定原告「誠實揭露義務」沒有完整履行，是否受到納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定內容之影響，即值得觀察。

若將附錄編號 1-1-2 案件進行對照，可以知道在營利經營不動產買賣的情況下，若於申報所得稅時，僅申報財產交易所得，未申報營利所得，也沒有提供憑證單據，甚至是在稅捐機關函請補報時未辦理，法院是都肯認行政機關依所得稅法第 110 條第 1 項規定處以罰鍰之見解，認為納稅義務人至少有過失短漏報所得之情形。然而，不動產買賣之相關憑證單據，實為認定所得之基礎，應為完整呈現課稅事實之重要事項，已如前述，原告於申報時未能提供，應已構成故意逃漏稅捐之行為，而非僅為過失而已。最高行政法院 108 年度判字第 181 號判決以「房屋交易之事實始末...非常重要」、原告「誠實揭露義務沒有完整履行」等語，認定原告根本不屬於稅捐規避，應屬正確。至於最高行政法院 110 年度上字第 541 號判決肯認下級審之見解，認定本案應為納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書之情形，則未詳細說明其與稅捐規避及稅捐逃漏概念間之關係，較為可惜。

從前述 2 案判決在已經認定原告有故意未誠實申報的情況下，肯定稅捐稽徵機關認定原告至少有過失短漏報所得之見解，可以看出稅捐稽徵機關在認定得處以漏稅罰時，確實會有本文第二章第四節第二項所述之「雖非故意，亦難謂其無過失」之論述。其實，行政罰法第 7 條第 1 項固然規定「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰」，等於是肯認故意或過失都可以成立行政

罰，然而依據行政罰法第 7 條之立法理由，本條是參考刑法第 12 條、德國違反秩序罰法第 10 條制訂，而刑法第 12 條第 2 項規定「過失行為之處罰，以有特別規定者，為限」；德國違反秩序罰法第 10 條規定「違反秩序之處罰，以故意行為為限，但法律有明文規定過失行為以罰鍰制裁者除外」，都認為過失行為以法律有特別規定者為限。學說上認為行政罰法第 7 條欠缺過失行為處罰須限於法律明文的前提，產生混淆責任原則及責任條件之結果，應透過修法解決，在目前規定下應限縮解釋，過失犯之處罰僅限於結果犯，行為犯僅能限縮於故意行為¹³¹。

本文認為在納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之情形，法條已明定「對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」之要件，實在難以想像有「過失隱匿」或「過失虛偽不實陳述」或「過失提供不正確資料」之情形，解釋上應該屬於故意犯。至於各該稅法之漏稅罰認定時，雖然依據現行法應不限於故意犯，但也應說明是否為納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之情形，並充分說明成立故意或過失之具體理由，以免架空主觀構成要件。

第二項 透過公司收取顧問費之方式收取薪資

第一款 案例類型說明

附錄編號 1-2-1 案件（即臺中高等行政法院 109 年度訴字第 212 號判決、最高行政法院 111 年度上字第 202 號判決），事實為：原告原為其女 100 至 103 年度綜合所得稅結算申報所列報之受扶養親屬，經臺灣臺中地方檢察署通報，原告於 98 年 10 月至 103 年 5 月止擔任邦泰公司之執行長及光波屋公司之實際負責人，於上開期間，以邦泰公司支付光波屋公司顧問費用之名義，支領其於邦泰公司擔任執行長期間之薪資及年終獎金，被告因而認定其漏報其取自邦泰公司 100 至 103 年度薪資所得 5,008,000 元、6,047,760 元、6,852,048 元及 3,710,448 元，

¹³¹周佳宥（2020），〈行政罰主觀要件之功能及定位〉，《銘傳大學法學論叢》，33 期，頁 89。



經依原告申請另以其本人為納稅義務人，歸課核定原告 100 至 103 年度綜合所得總額 5,009,081 元、6,048,318 元、6,852,744 元及 3,711,365 元，補徵稅額 1,124,261 元、1,540,068 元、1,827,181 元及 666,646 元，並按 100 及 102 年度所漏稅額 1,124,261 元及 1,827,181 元裁處 0.5 倍之罰鍰 562,130 元及 913,590 元。原告不服，就薪資所得及罰鍰處分申請復查，經被告復查決定追減 100 至 102 年度補徵稅額 133,875 元、149,081 元及 166,142 元，其餘復查駁回；被告另就原告漏報 101 及 103 年度薪資所得部分，按所漏稅額裁處 1 倍之罰鍰分別為 1,390,987 元及 666,646 元，因原告逾期申請復查，經被告以復查決定從程序上駁回其復查之申請，原告仍表不服，因而提起本件救濟。爭點為：邦泰公司支付光波屋公司顧問費用，是否為原告擔任邦泰公司執行長之薪資？如果是，則原告是否為稅捐規避而不得處罰？

第二款 法院論理

原告引用最高行政法院 108 年度判字第 203 號判決之見解「如係消極未申報其所規避的稅捐者，應限於對其非常規交易過程各階段所生經濟效果亦不予揭露或申報，致稽徵機關無從循線查獲其所意圖規避之稅負之情形，始構成所謂『隱匿』...如果納稅者就其所採取的交易形式各階段，已經分別按規定揭露或申報，即無礙於稽徵機關循線查獲其所意圖規避之稅負」，主張「光波屋公司既因與邦泰公司簽約而按月受領給付，被告縱認款項係由原告取得（此係假設用語，並非原告已自認），亦屬合法之租稅規避，被告竟認原告有逃稅行為而予罰鍰之處分，更屬非法」。

臺中高等行政法院 109 年度訴字第 212 號判決認為「本件納稅義務人於漏報所得前，已有隱匿所得的規劃，並於申報時以漏報方式實現該規劃，該漏報行為當時，雖只是消極不作為，但不再依單純漏報為評價，而應就漏報行為整體觀察，認是故意以不正當方法逃漏稅捐。納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書已規

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，不在此限。」本件原告利用職權要求邦泰公司以給付光波屋公司顧問費用名義之形式，支付其擔任邦泰公司執行長期間之薪資，故意隱瞞系爭薪資所得，違反誠實報繳稅捐之作為義務，其行為合致稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐之要件，屬逃漏稅行為，核與租稅規避行為有間，原告此部分之主張，並非可採」。

原告上訴後，最高行政法院 111 年度上字第 202 號判決更進一步說明：

「（原告）利用其擔任實際負責人之光波屋公司與邦泰公司簽訂常年顧問合約，掩飾其領取薪資而未申報綜合所得稅之行為，係利用他人名義分散所得，業如前述。此係以逃漏稅捐之意思，故意以不正當方法之方式逃漏稅捐，核與納稅者權利保護法第 7 條第 3 項所規定之稅捐規避並不相同。查依納稅者權利保護法第 7 條第 3 項之規定，所謂「稅捐規避」，乃是指「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」。為此規避行為者，其所為之「非常規交易」，仍然具備為此交易之真意（法效意思），只不過內含迴避稅負之動機。但本案（原告）利用其擔任實際負責人之光波屋公司與邦泰公司簽訂常年顧問合約，由邦泰公司給付顧問費予光波屋公司之方式，刻意隱匿其受聘於邦泰公司之行為，漏報該薪資所得，並未盡到「誠實申報義務」，使受理之稅捐機關無從知悉該筆漏報所得之存在，造成稅捐逃漏之結果，自屬稅捐逃漏行為」。

第三款 案例評析

在本案中，臺中高等行政法院 109 年度訴字第 212 號判決引用納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書、稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定，以說明原告的行為不是租稅規避行為，相當特別。惟納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書、稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款之規定，均與納稅者權利保護法第 7 條第 3 項所

規定之稅捐規避行為之構成要件有間，該判決並未能正面說明前述規定彼此間之關係，尚屬可惜。

最高行政法院 111 年度上字第 202 號則直接說明本案不成立稅捐規避行為之原因，在於原告並無為此交易之真意，而是以此安排意隱匿其受聘於邦泰公司且受領薪資，屬稅捐逃漏行為，並非稅捐規避行為，應屬正確。不過上級審判決並沒有再引用納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書之規定，未能回應原審判決就納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書之論述，較為可惜。

第三項 未申報股票交易所得規避基本稅額條例

第一款 案例類型說明

附錄編號 1-3-1 案件（即臺中高等行政法院 108 年度訴字第 184 號判決、最高行政法院 109 年度裁字第 2208 號裁定），事實為：原告 101 年度綜合所得稅結算申報，經被告查獲其於 101 年 6 月 28 日出售凱統公司股票 260 股，成交價額 35,000,000 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，初查核定其當年度證券交易所得 32,295,000 元，綜合所得淨額 0 元，基本所得額 32,295,000 元，基本稅額 5,259,000 元，減除扣繳稅額及可扣抵稅額 30,514 元、自行繳納稅額 5,285,050 元，應退稅額 26,050 元外，另經審理違章成立，按所漏稅額 5,228,486 元處以 1 倍之罰鍰計 5,228,486 元。原告提起行政訴訟，前經臺中高等行政法院 106 年度訴字第 106 號判決認被告罰鍰處分未適用稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第 4 點規定予以減輕裁罰，顯有裁量怠惰、濫用裁量之情事，而撤銷訴願決定、復查決定及罰鍰處分，由被告再作成適法之處分。嗣被告依上開判決意旨，於 107 年 3 月 7 日以原處分按所漏稅額 5,228,486 元處以 0.8 倍之罰鍰計 4,182,788 元。原告仍不服，申請復查，未獲變更，原告仍表不服，因而提起本件救濟。爭點為：原告出售股票未依法申報基本

所得額，是否為納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之隱匿？是否有納稅者權利保護法第 7 條第 8 項本文規定之適用而不得處以漏稅罰？



第二款 法院論理

原告主張其雖消極未申報其 101 年基本稅額，但原告有申報證券交易稅行為使被告得以循線查獲原告消極未申報之所得，自不得再認為原告消極未申報屬漏稅罰下之「隱匿」，惟臺中高等行政法院 108 年度訴字第 184 號判決認為「原告經由出售股票獲取之所得，已構成課稅要件事實，然其於申報個人綜合所得稅時，卻全部予以隱匿之行為，自符合逃漏稅捐之要件。至於納稅者權利保護法第 7 條第 8 項係對於同條第 3 項規定之「租稅規避」情形為規範。...本件原告之行為並未以取巧方式、迂迴行為或非常規之法律形式，達到減輕稅負或不納稅之目的，非屬故意濫用法律形式規避稅捐之行為，僅係單純漏未申報該所得。核其行為與逃漏稅捐要件相合致，並不該當於稅捐規避情形。並無納稅者權利保護法第 7 條第 8 項規定之適用或類推適用，亦與該項但書所稱重要事項隱匿或虛偽不實陳述等情無涉。且原告以其已報繳證券交易稅為由，資以主張其違反基本所得額之報繳義務，免受處罰之論據，於法容欠允洽，委無足採」；「本件原告出售有價證券而獲取之所得已滿足課稅要件之事實，然於申報個人綜合所得稅時全部予以隱匿之行為，符合逃漏稅捐，而非租稅規避。原告未盡誠實申報義務，致發生漏稅，故無納稅者權利保護法第 7 條第 8 項規定之適用或類推適用，亦與該項但書所稱重要事項隱匿或虛偽不實陳述等情無涉」。原告上訴後，此見解也獲得最高行政法院 109 年度裁字第 2208 號裁定之支持。

第三款 案例評析

證券交易所得之事實，自為計算基本所得額之重要事項，原告未予申報，自屬於違反誠實申報義務之稅捐逃漏行為，非屬稅捐規避行為，本案判決理由值得肯定。



第四項 將出售證券交易損失申報為資產減損損失及出售證券交易所得

第一款 案例類型說明

附錄編號 1-4-1 案件（即臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1856 號判決、最高行政法院 109 年度裁字第 2339 號裁），其事實為：原告 103 年度營利事業所得稅結算申報，列報「第 99 欄（停徵之證券、期貨交易所得）」為 3,643,231 元，經被告查核發現，原告出售歌林開發公司股份之投資成本 21,428,571 元（原告列在第 52 欄，記載歌林開發公司股權之資產減損損失 21,428,571 元、本期出售屬已實現損失），致該處分損益實際應為損失 17,785,340 元（處分所得 3,643,231 元－投資成本 21,428,571 元）；依所得稅法第 4 條之 1 規定，自 79 年 1 月 1 日起，證券交易所得停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除，原告因漏報出售股份之投資成本，將該不得自所得額中減除之出售證券交易損失 17,785,340 元，申報為出售證券交易所得 3,643,231 元，並自所得額中減除，致當年度課稅所得短漏報 21,428,571 元（以稅率 17% 計算其稅額為 3,642,857 元），併同其餘調整應補稅額 136,010 元，核定應補稅額 3,778,867 元；並依所得稅法第 110 條第 1 項及行為時稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（所得稅法部分），按所漏稅額 3,642,857 元處 0.6 倍罰鍰 2,185,714 元。原告不服，就罰鍰申請復查，經被告復查決定，改按所漏稅額 3,642,857 元處 0.5 倍之罰鍰 1,821,428 元，追減罰鍰 364,286 元，原告於 106 年 6 月 26 日繳清罰鍰後，於 107 年 6 月



28 日具文主張依稅捐稽徵法第 28 條規定，申請退還溢繳之 103 年度營利事業所得稅違章罰鍰 1,821,428 元，然被告於 108 年 7 月 12 日以原處分否則其申請，原告仍表不服，因而提起本件救濟。本案爭點為：原告出售歌林公司股票，卻將所得及成本分開列報，將所得列報在第 99 欄（停徵之證券、期貨交易所得），卻將投資成本列報在第 52 欄（資產減損損失），因而造成稅捐短漏，是否有違反誠實申報義務？是否得處以漏稅罰？

第二款 法院論理

原告主張：「被告就原告申報「其他損失」金額 21,428,571 元，依查核準則第 60 條審定後，作科目轉正至「證券交易損失」，僅係屬調整補稅事項。對於租稅規避行為，納稅者權利保護法第 7 條立法意旨，只要納稅者無隱匿或虛偽不實陳述或提供不正確資料，即不予處罰。舉重以明輕，本件原告無規避租稅之動機，並無租稅規避行為，系爭損失確實存在，原告申報的金額亦無錯誤，僅係將原始投資成本 21,428,571 元誤申報在「其他損失」，屬科目申報錯誤而已，並非漏報，且在稅務簽證報告書中加以揭露，確實並無隱匿之申報。被告之調整，亦僅係依查核準則第 60 條審定後作科目「轉正」，依納稅者權利保護法第 3 條、第 5 條及第 7 條之立法意旨，應免罰」。意即，原告雖主張本件不是稅捐規避，但依納稅者權利保護法第 7 條意旨應予免罰。

臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1856 號判決認為：「依納稅者權利保護法第 7 條第 8 項規定...對於本件是否處以漏稅罰，應就個案事實依該條及所得稅法第 110 條第 1 項規定之要件判定之」；依據最高行政法院 96 年度判字第 927 號判決意旨，「因此書面申報資料即為證明誠實申報之事證，必須能讓稅捐機關進行書面審查時，自形式外觀一望即知「某項計算稅捐之金額差異，純粹是基於雙方法律觀點之不同，而有出入」，或單純項目之誤值，若無法滿足此項要求，客觀上極有可能造成漏稅結果，則難謂納稅義務人已盡其誠實申報義務」；「原



告僅割裂申報出售有價證券之價金「3,643,231 元」於「第 99 欄」，漏報所出售有價證券之成本 21,428,571 元於「第 99 欄」中，致生錯誤申報「第 99 欄」成為「正值 3,643,231 元」之情事，即導致上述漏報課稅所得 21,428,571 元及漏繳其稅額 3,642,857 元等情事，堪認原告未盡其誠實申報義務，以致漏報課稅所得及漏繳其稅額乙情，核屬有據」；「原告於第 52 欄之說明內容，僅簡略記載歌林開發公司股權之資產減損損失 21,428,571 元、本期出售屬已實現損失等語，至於第 99 欄之說明內容中，就證券交易之具體股票標的為何、其收益若干、其成本若干、其證券交易損益如何結算等重要關鍵事項，完全付之闕如，難自形式外觀一望即知其相關課稅事實，自難認係基於徵納雙方因法律觀點之不同，或單純項目之誤值，而有應納稅額之出入，核屬漏報情事」。

第三款 案例評析

本案並非稅捐規避之行為，惟本判決認為就短漏稅捐之情形是否得處以漏稅罰，應結合納稅者權利保護法第 7 條第 8 項規定及所得稅法第 110 條第 1 項規定之要件判定，等於是肯認納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定為一獨立具體的稅捐逃漏行為類型，並非僅是稅捐規避之例外。

至於納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書所謂「對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」之判斷，本案判決認為申報必須達到「自形式外觀一望即知其相關課稅事實」，而可以認定計算稅捐金額差異「純粹是基於雙方法律觀點之不同或單純項目之誤值」之程度，此部分之標準可謂相當嚴苛，值得注意。

不過本案判決認為，原告將出售證券交易損失分別申報為「第 52 欄」資產減損損失及「第 99 欄」出售證券交易所得，沒有呈現證券交易之具體股票標的、收益、成本、其證券交易損益如何結算等重要關鍵事項，即未盡其誠實申報義務，而得課以漏稅罰。然而，第 99 欄之證券交易所得原本即為免稅項目，真

正有影響稅負結果的是第 52 欄之損失得否列報之問題，而原告已於第 52 欄說明歌林開發公司股權之資產減損損失 21,428,571 元、本期出售屬已實現損失等語，已充分揭露此部分之課稅事實，則稅捐稽徵機關已可依據其說明進行調整補稅。本案判決以原告在第 99 欄之證券交易所得並未呈現證券交易之具體內容，即認屬未盡其誠實申報義務，實有過苛。

第五項 未扣繳國外公司所得稅款

第一款 案例類型說明

附錄編號 1-5-1 案件（即臺北高等行政法院 107 年度訴字第 261 號判決、最高行政法院 109 年度判字第 479 號判決，此為 99、100 年度給付外國公司有關影片授權發行播放之權利金部分，另 97、98 年度給付外國公司有關影片授權發行播放之權利金部分，裁判字號為臺北高等行政法院 106 年度訴字第 1037 號判決、最高行政法院 108 年度判字第 170 號判決，判決意旨相同），事實為：原告係威望公司之負責人，即所得稅法第 89 條所稱之扣繳義務人，該公司 99、100 年度給付外國公司有關影片授權發行播放之權利金分別為 30,835,523 元、2,982,291 元，原告即應就給付境外公司之權利金為扣繳，卻未依規定扣繳所得稅款 6,167,094 元、596,456 元。遂限期責令原告補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，原告依限補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，被告乃按所得稅法第 114 條第 1 款前段規定處罰鍰 3,634,961 元、345,969 元。原告不服，申請復查，經被告以復查決定追減 99 年度罰鍰 68,169 元，其餘復查駁回。原告仍表不服，因而提起本件救濟。爭點為：原告是否為扣繳義務人？若是，原告得否主張納稅者權利保護法第 7 條第 7 項之上限？

第二款 法院論理

原告主張扣繳義務人應為威望公司之母公司英屬蓋曼群島威望公司，若認原告涉有租稅規避應予處罰，原告已盡協力調查能事，對重要事項並無隱匿或為虛偽不實陳述，且無提供不實資料等情事，因威望公司並無納稅者權利保護法第 7 條第 10 項但書「但有第 8 項但書情形者，不適用之」之情形，則對原告之處罰金額最高即不得超過第 7 項所定滯納金及利息之總額。

臺北高等行政法院 107 年度訴字第 261 號判決認為：「原告擔任威望公司公司董事長，自應了解並注意其身為影片發行業者之負責人，而負責人之義務包括稅務上之義務，對外代表公司，對內綜理公司業務，具備命令監督會計部門確實於給付時依法執行扣繳義務之職權，且此種行業之營運方式為其專業，其不僅應了解市場訊息，更應注意與其行業相關之法令規範（包括稅法上所負扣繳義務），依法忠實執行其負責人之職務。且按其情節亦無不能注意之情事，詎竟未予注意，於威望公司 99、100 年度給付外國公司有關影片授權發行播放之權利金時，未依行為時所得稅法第 88 條規定於給付時辦理扣繳稅款，核其情節，尚難謂無過失」；另「扣繳義務人並非納稅義務人，其扣取稅款後向稽徵機關為繳納，係向稽徵機關履行其租稅法上行為義務，而非履行其「租稅債務」至明。至於扣繳義務人未履行上開扣繳義務，包括未為必要之事實查證及法律適用，以致未扣取或短扣稅款時，應依所得稅法第 94 條第 1 項規定為「補繳」，習稱為「賠繳義務」；亦即，扣繳義務人未扣或短扣稅款時，必須以自己財產清償租稅債務人之租稅債務，此之學理上所謂「責任債務」。是以，扣繳義務人如違反扣繳義務時，雖當然有相應之賠繳義務，但此出於扣繳義務之違反，而非因「規避扣繳義務」所致，承諸前揭關於租稅規避之論述，自也不能因違反扣繳義務，論以「規避」扣繳義務，是本件自非納稅者權利保護法第 7 條第 3 項及稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項之租稅規避情形，尚無納稅者權利保護法第 7 條第 7 項及第

10 項等規定之適用」。而最高行政法院 109 年度判字第 479 號判決也肯認此見解。



第三款 案例評析

稅捐規避之行為，是利用稅捐規範之法律漏洞，為違反稅捐法律目的之形式安排，然而本案並無法律漏洞存在，原告只是利用形式安排意圖將扣繳義務轉移給在國外且亦由其擔任負責人之母公司，而未履行扣繳義務，是法院認定本件並非稅捐規避行為，應屬正確。然而，依所得稅法第 114 條第 1 款前段規定處以罰鍰，仍以故意或過失為限，如果有證據足以證明原告缺乏主觀要件，應仍得以容許其舉證推翻故意或過失之認定。

第六項 借名登記未繳納特銷稅

第一款 案例類型說明

為抑制房屋買賣之炒作，因而有房屋買賣在一定條件下課稱特種貨物及勞務稅（簡稱特銷稅）之規定。此類案件即在高額之特銷稅下，納稅者利用他人名義買賣房屋後避免繳納特銷稅之案件。此類案件之裁罰依據為特種貨物及勞務稅條例第 22 條：「（第 1 項）納稅義務人短報、漏報或未依規定申報銷售第二條第一項第一款規定之特種貨物或特種勞務，除補徵稅款外，按所漏稅額處三倍以下罰鍰。（第 2 項）利用他人名義銷售第二條第一項第一款規定之特種貨物，除補徵稅款外，按所漏稅額處三倍以下罰鍰。」這 3 個案件的爭點都是：原告是否為納稅義務人？是否得處以漏稅罰？

附錄編號 1-6-1 案件（臺中高等行政法院 106 年度訴字第 463 號判決、最高行政法院 107 年度判字第 451 號判決），事實為：被告依據查得資料，以原告利用訴外人何少森名義，於 102 年 5 月 14 日訂約出售持有期間逾 1 年且在 2 年以內之系爭房地，未依規定申報及繳納特種貨物及勞務稅，經審理違章成立，依銷

售價格 2,950,000 元，按適用稅率 10%，核定應納稅額 295,000 元，並按所漏稅額 295,000 元處 2.5 倍之罰鍰 737,500 元。原告不服，因而提起本件救濟。

附錄編號 1-6-2 案件（臺中高等行政法院 107 年度訴字第 162 號判決、最高行政法院 108 年度判字第 183 號判決），事實為：原告購買爭房地，以借名登記方式利用訴外人李絲加名義於 101 年 11 月 21 日完成移轉登記取得系爭房地所有權，嗣於 103 年 2 月 21 日訂定銷售契約出售系爭房地，其自上揭購入完成移轉登記日至售出之訂定銷售契約日止，持有期間逾 1 年而在 2 年以內，原告未依特種貨物及勞務稅條例規定於訂定銷售契約之次日起 30 日內申報及繳納特種貨物稅，經被告所屬大智稽徵所查獲，乃依系爭房地出售價格 18,700,000 元，按適用稅率 10% 核定補徵特銷稅應納稅額 1,870,000 元，並按所漏稅額處以 1.5 倍罰鍰計 2,805,000 元。原告不服，因而提起本件救濟。

附錄編號 1-6-3 案件（臺北高等行政法院 107 年度訴字第 176 號判決），事實為：原告利用周岑頤名義，於民國 101 年 8 月 9 日立約銷售其於 100 年 10 月 18 日以買賣為原因而登記為所有權人，持有期間在 1 年以內之系爭房地，銷售行為時（100 年 5 月 4 日制定公布、同年 6 月 1 日施行）特種貨物及勞務稅條例第 2 條第 1 項第 1 款所定持有期間在 1 年以內之不動產，未依同法第 16 條規定，於訂定銷售契約之次日起 30 日內申報繳納特銷稅，被告遂按銷售價格 1,300 萬元適用稅率 15%，對原告核定補徵稅額 195 萬元，並按所漏稅額處 2.5 倍罰鍰計 487 萬 5 千元。原告不服，申請復查，未獲復查決定變更，原告仍表不服，因而提起本件救濟。

第二款 法院論理

附錄編號 1-6-1 案件中，原告主張：「納稅者權利保護法第 7 條第 8 項之但書所稱「致使稅捐機關短漏核定稅捐者」，應是納稅者以租稅規避的方式漏報所得，後經稽徵機關查獲再行核定时，才有短漏核定稅捐之情事，而不應以不確定

之「致使稅捐機關陷於錯誤之虞」情況，便主觀認為是「致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者」而予以處罰。是本案係第一次核定，於查核過程經被告以最嚴苛之標準查核，直接核定補徵特銷稅 295,000 元，並按應納稅額 2.5 倍之罰鍰 737,500 元，應無「致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」之情事，故亦無納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書之情事，本案仍應依同法第 1 條第 2 項及第 7 條第 10 項前段規定，減免處罰 2.5 倍之罰鍰等語」。

惟最高行政法院 107 年度判字第 451 號判決認為「納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定係租稅規避之例外規定，而本件並非僅係違背稅法立法目的及濫用法律形式之租稅規避，乃係違法隱匿已發生之租稅構成要件該當事實以達成減少租稅義務之租稅逃漏，況特銷稅條例第 22 條第 2 項已就利用他人名義銷售房地，刻意隱瞞銷售事實，使其符合同條例第 5 條第 1 款排除課稅規定之行為類型，加以明文規定，自屬租稅逃漏，而無再適用租稅規避之餘地。（原告）主張本件仍應依納稅者權利保護法第 1 條第 2 項及第 7 條第 10 項前段規定，減免處罰 2.5 倍之罰鍰云云，自非可採」，認定本件為稅捐逃漏，即無納稅者權利保護法第 7 條之適用。

附錄編號 1-6-2 案件中，原告主張本案為稅捐規避，因而有納稅者權利保護法第 7 條第 8 項規定之適用，惟臺中高等行政法院 107 年度訴字第 162 號判決引用最高行政法院 97 年度判字第 81 號判決意旨，認為稅捐規避「是指利用私法自治、契約自由原則對私法上法形式選擇之可能性，選擇從私經濟活動交易之正常觀點來看，欠缺合理之理由，為通常所不使用之異常法形式，並於結果上實現所意圖之經濟目的或經濟成果，且因不具備對應於通常使用之法形式之課稅要件，得以達到減輕或排除稅捐負擔之行為。因此「稅捐規避」則是利用稅捐法規所未預定之異常的或不相當的法形式，意圖減少稅捐負擔之行為」，而本案中「特銷稅條例第 22 條第 2 項既已就利用他人名義銷售特種貨物之類型為明文規定，自無透過法律漏洞而生稅捐規避而言，並無納稅者權利保護法第 7 條稅捐規避相關

規定之適用」，「該行為故意隱匿該當特銷稅課稅事實之虛偽不實行為，屬逃漏稅捐之範疇，非屬納稅者權益保護法第 7 條第 3 項租稅規避之範疇，依該條第 7 條第 8 項但書規定，仍應予以處漏稅罰」，認為本案不是稅捐規避，且有納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書之情形。

原告上訴後，最高行政法院 108 年度判字第 183 號判決上訴駁回，並另說明：「依納稅者權利保護法第 7 條第 3 項前段之規定，「稅捐規避」之定義為：「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」，顯然以「客觀稅捐規避行為作成時，主觀上存在『獲得租稅利益』之意圖」為必要。而（原告）又自稱系爭房地借名登記在李絲加名下時，根本沒有打算在 2 年內出售，因此並無規避特銷稅之意圖。則到此階段為止，本案中即無稅捐規避行為存在。而等到（原告）在 2 年內出售系爭房地，符合特銷稅成立要件，以致其特銷稅債務成立後，其即有依法誠實報繳特銷稅之義務。而李絲加雖為系爭房地所有權之登記名義人，如以其名義出售系爭房地，外觀上符合特銷稅條例第 5 條第 1 款之免稅要件，但實質上其非銷售房屋收入（特銷稅稅基）之「正確」歸屬對象。而（原告）才是該稅基之「正確」歸屬對象，亦不具備免稅資格。在此情況下，（原告）負有「如實」揭露此等「稅捐客體真正歸屬對象」，並繳納特銷稅之「誠實報繳」（作為）義務。其消極不履行此等作為義務，即構成誠實報繳義務之違反，而構成漏稅之違法行為，非屬規避稅捐之脫法行為。故本案例中並不存在稅捐規避行為，而不涉及納稅者權利保護法第 7 條第 3 項或同條第 8 項規定之適用...另需附帶說明者，「稅捐規避」在定義上即以「誠實揭露全部規避行為」為前提。因此從事稅捐規避行為在先之稅捐債務人，等到事後其「誠實揭露」之協力義務應依法履行時，卻不誠實揭露而有隱瞞者，仍然構成稅捐逃漏，而可依法對之處以漏稅罰，此即納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規範意旨之所在。在本案中，此項法律觀點亦有必要特別予以闡明」。



附錄編號 1-6-3 案件中，臺北高等行政法院 107 年度訴字第 176 號判決認為：「原告利用名下無不動產之周岑頤買入系爭房地後，未及 1 年即售出，係以法律上之形式或法律行為，製造外觀上或形式上存在之法律關係或法律狀態，使系爭房地之銷售不具備行為時特銷稅條例第 2 條第 1 項第 1 款所定課稅構成要件，且其既未主動申報繳納特銷稅，於被告調查時亦否認其本人方為系爭房地銷售所得經濟上利益之實質歸屬者，乃藉由隱匿攸關特銷稅課稅要件之重要事項，規避應納之租稅，致生漏稅之結果，被告予以裁罰，揆諸納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定，並無不合，原告主張被告至多僅得依納稅者權利保護法第 7 條第 3 項規定，對其加徵 15% 滯納金，不得另課予逃漏稅捐之處罰云云，洵無足取」。

第三款 案例評析

就結論而言，3 個案例中法院都明確認定以他人名義買賣房地而未繳納特銷稅，是利用他人名義違法隱匿課稅事實，其結論應屬正確。在附錄編號 1-6-2 案件中，臺中高等行政法院 107 年度訴字第 162 號判決認為利用他人名義已經是特銷稅條例第 22 條第 2 項規定明文規定之類型，並沒有法律漏洞存在，其論述亦值得肯定。不過在附錄編號 1-6-3 案件中，臺北高等行政法院 107 年度訴字第 176 號判決認為「原告顯有藉由周岑頤名義出賣系爭房地，規避由其本人銷售時，原應負擔稅捐之意圖…原告利用名下無不動產之周岑頤買入系爭房地後，未及 1 年即售出，係以法律上之形式或法律行為，製造外觀上或形式上存在之法律關係或法律狀態，使系爭房地之銷售不具備行為時特銷稅條例第 2 條第 1 項第 1 款所定課稅構成要件」，將本案事實涵攝到稅捐規避之構成要件中，似有誤會本案為稅捐規避之行為。

就納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定與稅捐規避之關係，附錄編號 1-6-1 案件中，最高行政法院 107 年度判字第 451 號判決認為納稅者權利保護法第 7



條第 8 項但書規定係租稅規避之例外規定，本案非稅捐規避即無適用之餘地。相對的，在附錄編號 1-6-2 案件中，臺中高等行政法院 107 年度訴字第 162 號判決認為本案為稅捐逃漏，依納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定得以處罰，將納稅者權利保護法第 7 條第 8 項本文及但書規定予以脫鉤。在附錄編號 1-6-3 案件中，法院則先是將本案事實涵攝到稅捐規避之構成要件中，再認定原告於申報及調查時未揭露系爭房地銷售所得之實質歸屬者，屬於隱匿重要事項而得以裁罰，似乎認為本案同時是稅捐規避之行為，且符合納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之情形。

此外，在附錄編號 1-6-2 案件之最高行政法院 108 年度判字第 183 號判決中，將本案進行更精細的論述，依照原告之主張將時間點進行區分，認為前階段借名登記時並非稅捐規避行為，後階段申報時未誠實申報稅捐客體真正歸屬對象，則是誠實報繳義務違反之違法稅捐逃漏行為，是以並無稅捐規避行為之存在，與本文前述之論述（即前階段並非合法之稅捐規避「行為」，只能認為是在稅捐債務形成之過程中，即申報行為之「預備」階段開始進行稅捐規避計畫，惟之後如果在申報稅捐之「著手」階段既已違反誠實義務，實際上就是稅捐逃漏行為）相符，值得肯定。

另外，在學說上則有從銷售房地之特銷稅會由於稅捐主體之稅捐負擔能力差異使國家產生稅收短收的風險的觀點來看，認為借用他人名義而為房地之銷售行為，是影響國家稅收債權之行為，認為納稅者未及時告知稅捐稽徵機關有關借用名義行為，涉及隱匿課稅構成要件之重要事實，為應受處罰之短漏稅罰或逃漏稅捐罪行為，只有在及時告知借用他人名義事實之前提下，借用他人名義行為才可能被評價為合法節稅行為或脫法避稅行為¹³²。

¹³²柯格鐘（2021），〈借用他人名義在特銷稅上的評價—最高行政法院 109 年度上字第 5886 號判決簡評〉，《財稅法令半月刊》，44 卷 9 期，頁 36-37。



第七項 虛列土地捐贈扣除額

第一款 案例類型說明

附錄編號 1-7-1 案件（即臺中高等行政法院 106 年度訴字第 278 號判決，最高行政法院 107 年度判字第 314 號判決），事實為：原告 101 年度綜合所得稅結算申報，於列舉扣除額項下列報配偶黃聰德捐贈系爭土地予花蓮縣吉安鄉公所之捐贈扣除額 4,000,000 元。嗣被告查獲其實際支付系爭土地價款僅 1,470,000 元，虛列土地捐贈扣除額 2,530,000 元，經審理違章成立，除核定綜合所得總額 9,035,769 元，綜合所得淨額 6,522,066 元，應補徵稅額 418,641 元，並審酌違章情節，按所漏稅額 416,407 元處以 1 倍之罰鍰計 416,407 元。原告不服，申請復查，未獲復查決定變更，原告仍表不服，因而提起本件救濟。爭點為：原告行為是否為稅捐規避？若是，是否為納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書所規定之情形？

第二款 法院論理

據原判決所記載之原告主張，原告並無主張本件為稅捐規避，然而原審自行引用納稅者權利保護法第 7 條第 3 項、第 7 項、第 8 項、第 10 項規定，認為：「本件租稅規避之手段，係原告配偶黃聰德假藉與訴外人李永鳳簽訂價金為 4,000,000 元之系爭土地買賣契約書，匯款 4,000,000 元存入李永鳳帳戶後，再由李永鳳將其中 2,530,000 元分 6 次轉存入黃聰德帳戶，其實際價金僅 1,470,000 元 (4,000,000 元-2,530,000 元)，卻墊高土地價格 2,530,000 元捐贈予吉安鄉公所，供原告辦理 101 年度綜合所得稅結算申報，虛列土地捐贈扣除額 2,530,000 元，顯屬納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書所規定...之情形，依同條第 10 項但書規定，本件被告依法自可裁處原告罰鍰，且其罰鍰金額得超過「(同條)第 7 項所定滯納金及利息之總額」之限制」，認定原告之行為屬於租稅規避之手段，只是為納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書所規定之情形，因此罰鍰金額得超過納稅



者權利保護法第 7 條第 7 項之限制。原告上訴後，並未爭執原審此部份之認定，此段論述亦為上訴審所引用，並未多加論述。

第三款 案例評析

在本案中，原告使用其配偶與他人所簽訂之遠超過實際價格之買賣契約，以墊高捐贈價額以減少稅捐之繳納，不但不是利用法律漏洞之稅捐規避，而且其以虛構之合約逃漏稅捐，應該已經構成稅捐稽徵法第 41 條第 1 項之逃漏稅捐罪。因為原告是製造價額不實之買賣契約後持之以申報減免稅額，是以積極作為逃漏稅捐，已與司法實務上認定之逃漏稅捐罪之行為態樣相符。本案件中法院引用納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定，似乎只是要說明得以裁處罰鍰，且不受納稅者權利保護法第 7 條第 10 項但書罰鍰金額總額之限制，卻誤認其手段符合稅捐規避之要件，尚有誤會。

第二節 稅捐規避案件

第一項 透過第三人轉賣房地短漏報房屋交易所得

第一款 案例類型說明

附錄編號 2-1-1 案件（即臺北高等行政法院 107 年度訴字第 978 號判決、最高行政法院 108 年度判字第 357 號判決、臺北高等行政法院 108 年度訴更一字第 70 號判決、最高行政法院 112 年度上字第 275 號判決），主要是被繼承人將財產以公司名義持有，過世後繼承人要分產，約定由公司負責人取得公司所有權，其餘繼承人則取得公司名下系爭房地但退出公司經營。為了達成這種安排，即約定由公司將系爭房地以低價賣給公司負責人，再由公司負責人以高價賣給其餘繼承人，其餘繼承人以公司派發之股利、公司股票、現金支付公司負責人，公司負責人因而取得公司之完整經營權。但公司將系爭房地以低價賣給公司負責人，造成

營利事業所得稅結算申報之金額低於其餘繼承人購買系爭房地之實際金額，因而遭稅捐稽徵機關補稅並處以裁罰。

法院認定之事實為：原告為林志明（原告負責人）之父林德旺創辦之公司，林德旺死亡後，除林志明外，包括林銀等 8 人在內之其他原告股東均無意繼續經營原告公司，林志明與林銀等 8 人乃約定由林志明取得林銀等 8 人持有之原告股權，林銀等 8 人取得系爭房地。林志明與林銀等 8 人均明知系爭房地為原告所有，並非林德旺所留遺產，林銀等 8 人無法以繼承方式取得，原告乃由林志明等董事決議，將系爭房地售予林志明，由林志明擔任董事長代表原告與其個人簽訂系爭房地之買賣契約書，契約總價為 5 億元，並分別載明房屋售價 75,000,000 元、土地售價 425,000,000 元，林志明於 96 年 12 月 14 日向地政機關申辦所有權移轉登記後（移轉登記日為 96 年 12 月 27 日），旋於同年 12 月 26 日將系爭房地連同繼承房地售予林銀等 8 人，契約總價共計 1,154,710,097 元（系爭房地部分價金為 1,074,271,189 元）。林銀等 8 人分 3 期給付林志明上開買賣價款，第 1 期款係以其 8 人因原告 96 年 11 月 26 日臨時股東會議決議所獲配現金股利 179,953,557 元之支票，交由林志明存入其銀行帳戶兌現；第 2 期款由林銀等 8 人將所持有原告股票共 27,651,400 股出讓林志明，抵繳房地價款合計 799,756,540 元；第 3 期款由林銀、林美櫻、駱金生、林美麗、林美娥分別匯款合計 175,000,000 元至林志明銀行帳戶。又林志明取得林銀等 8 人持有之原告股權後，原告之股東自 96 年 12 月 26 日起，僅餘林志明及呂清淼 2 人，林志明持股比例高達 99%。林志明並未將出售系爭房地所生財產交易所得列報於其 96、97 年度綜合所得稅申報，而原告 96 年度營利事業所得稅結算申報，列報出售資產增益 292,077,212 元及免徵所得稅之出售土地增益 271,124,660 元，被告原核定出售資產增益 291,329,025 元及免徵所得稅之出售土地增益 271,124,660 元，嗣依財政部北區國稅局通報，原告短漏報房屋交易所得 75,066,349 元及土地交易所得 495,451,522 元等情，重行核定原告 96 年度出售資產增益 861,846,896 元及免徵所

得稅之出售土地增益 766,576,182 元，應補稅額 18,766,587 元，並按所漏稅額 18,766,587 元處以 1 倍罰鍰 18,766,587 元，原告不服，因而提起本件救濟。

本案之爭點為：本案是否為稅捐規避行為？若是，是否有納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書之情形？

第二款 法院論理

臺北高等行政法院 107 年度訴字第 978 號判決並未提及稅捐規避及納稅者權利保護法第 7 條第 8 項之規定，惟在該判決將原告之訴駁回後，原告主張「本件交易流程之安排並非單純以林志明作為假借人頭進行交易，而是符合其經濟上目的（林志明取得（原告）公司股權及公司經營權，林銀等 8 人退出公司經營，出售公司股權，取得公司名下之房地產），而具有「正當合理」之理由，應不構成濫用法律形式之安排，更不構成稅捐規避行為」；「縱令（被告）認定系爭房地實際交易價格應以林銀等 8 人買賣合約書所載價金計算，而非以原告與林志明個人之交易價格計算，核屬租稅規避」，「北區國稅局總局審二科及所轄桃園分局調查時，（原告）及（原告）公司股東提供買賣契約、資金流向、股東會決議出售不動產之會議紀錄、資金流向匯款銀行帳戶名稱及帳戶戶號，（原告）開立支票及其票號、金額等重要事項，並無任何隱匿或虛偽不實陳述或提供不正確資料，無納稅者權利保護法第 7 條第 8 項後段但書規定之適用甚明」，「處罰金額最高不得超過納稅者權利保護法第 7 條第 7 項所定滯納金及利息總額之適用。本件按所漏稅額處 1 倍罰鍰 18,766,587 元，顯已超過納稅者權利保護法第 7 條第 7 項所定之滯納金上限 $18,766,587 \text{ 元} \times 15\% = 2,814,988 \text{ 元}$ 及利息之總額，實已違法」。

最高行政法院 108 年度判字第 357 號判決雖將原判決撤銷發回，惟就是否為稅捐規避之判斷，認為「（納稅者權利保護法第 7 條第 3 項）要件中之大部分法定要件要素均已具備（包括「獲得租稅利益之意圖」、「濫用法律形式」、「以非常規交易規避租稅構成要件之該當」）。唯一有待進一步調查之要件事實，僅



餘「稅捐客體是否已『實質歸屬』於（原告），達成與交易常規相當之經濟效果」而已」；至於原告「在報繳 96 年度營利事業所得稅時，有無違反誠實義務，而依納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定...，仍構成稅捐逃漏違章行為，而得對之處以漏稅違章行政罰」，該判決認為原告「透過其代表人為 2 次買賣之法律安排，使系爭房地在移轉予林銀等 8 人之時點，其真實之交易價格受到隱匿，進而對所得稅之稅基量化及稅額核定造成扭曲，自屬「重要」事項...（原告）在申報稅捐及調查階段所提出之前開書面資料，是否限於「證明（原告）出售系爭房地予林志明」之第 1 次交易事實，還是兼及「同時亦能證明林志明出售系爭房地予林銀等 8 人」之第 2 次交易事實。如果（原告）提供之資料能完整證明 2 次交易事實，應認其無「隱匿重要事實」。但如果其提供資料只能證明第 1 次交易事實，則可評價為引用片斷事實，掩飾事實全貌，仍屬「隱匿重要事實」，而有同條項但書之適用」。

是依據前述判決意旨，臺北高等行政法院 108 年度訴更一字第 70 號判決認為「是於稽徵機關自行查獲第 2 次交易事實以前，本件原告提供之資料僅提示第 1 次交易之資料，並未揭露第 2 次交易之事實，應可評價為原告引用片斷事實，掩飾全貌，仍屬「隱匿重要事實」，而有納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書之適用，構成稅捐逃漏違章行為，而在客觀上具有違法性，在主觀上具有可責性，而應被處以漏稅違章行政罰，且其裁罰上限，不受納稅者權利保護法第 7 條第 10 項中段或稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定之節制」，而再將原告之訴駁回。原告再上訴後，最高行政法院 112 年度上字第 275 號判決上訴駁回，並補充稱「稅捐逃漏與稅捐規避並非互斥之法律概念，單一案件中之納稅義務人可能同時該當稅捐規避與稅捐逃漏之要件。依前揭納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定，納稅義務人如先有租稅規避行為存在，其後在申報稅捐階段，又違反誠實義務，對於與稅捐規避行為有關之重要事實予以隱匿、陳述不實或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關因而短漏核定稅捐者，即違反誠實申報義務，並因其事前之租稅規避

行為，已彰顯其主觀上有利用稅捐實證法存在之法律漏洞，進行避稅之意圖，足認其就事後申報稅捐階段之違反誠實義務亦具主觀歸責事由，而構成稅捐逃漏之違法行為」，肯認原審判決之前述認定。



第三款 案例評析

在本案中，最高行政法院 108 年度判字第 357 號先在個案中逐一檢驗納稅者權利保護法第 7 條第 3 項、第 8 項但書之構成要件，其說理層次清晰，值得肯定。此外，稅捐客體是否已實質歸屬於原告確實為本案判斷之重要事實，蓋若稅捐客體是實質歸屬於原告負責人，則應由稅捐稽徵機關對未將出售系爭房地所生財產交易所得列報於綜合所得稅申報之原告負責人負起短漏稅之責任。但值得思考的是，法院認定原告所規避之第 2 次交易事實之稅捐，是因原告提供之資料並未揭露第 2 次交易之事實，屬「隱匿重要事實」而得以裁罰，然而原告既然欲以非常規之方式欲規避第 2 次交易事實之稅捐，自不可能在其申報時呈現形式上與其無關之第 2 次交易事實，則若原告負責人有將第 2 次交易事實所生財產交易所得列報於其自身之綜合所得稅申報，對原告而言是否仍屬「隱匿重要事實」？即值得思考。本文認應採否定說，蓋如此則完整課稅事實已透過原告及原告負責人之申報而呈現給稅捐稽徵機關，並無隱匿之行為及意思。

而最高行政法院 112 年度上字第 275 號判決更進一步指出「稅捐逃漏與稅捐規避並非互斥之法律概念」，事前之租稅規避行為，仍有可能在申報稅捐階段因違反誠實申報義務而構成稅捐逃漏之違法行為，在概念上應屬正確。不過法院既然認為「隱匿重要事實」之判斷，應以原告在申報稅捐及調查階段所提出之前開書面資料是否能證明 2 次交易事實為準，則原告在申報時未能揭露第 2 次交易之事實，在概念上其實已經屬於可罰之逃漏稅捐行為，而不是已盡誠實申報義務之不可罰之稅捐規避行為。因此，該判決所述「納稅義務人如先有租稅規避行為存在，其後在申報稅捐階段，又違反誠實義務」之行為態樣，根本不是合法之稅捐



規避「行為」，只能認為是在稅捐債務形成的過程中，即申報行為之「預備」階段，「預備」從事稅捐規避，惟之後在申報稅捐之「著手」階段既已違反誠實義務，實際上就是稅捐逃漏行為。

第二項 將股票移轉給其管領之公司以規避所得稅

第一款 案例類型說明

此類案件為自然人為避免高額股利計入所得須繳納高額所得稅，而將股票移轉給其所擁有之公司，透過公司名義收取股利所得。修正前所得稅法第 66 條之 8 規定：「個人或營利事業與國內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，如有藉股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整。¹³³」為此類型案件之稅捐規避特別防杜條款，惟除調整補稅外是否得另處以裁罰，即為此類案件問題之所在。

首先是附錄編號 2-2-1 案件（即臺中高等行政法院 106 年度訴字第 420 號判決、最高行政法院 108 年度判字第 434 號判決、臺中高等行政法院 109 年度再字第 10 號判決、臺中高等行政法院 110 年度再字第 18 號裁定，此為其 103 年度綜合所得稅結算申報漏報部分，另其 102 年度綜合所得稅結算申報漏報部分，裁判字號為臺中高等行政法院 106 年度訴字第 421 號判決、最高行政法院 108 年度判字第 436 號判決、臺中高等行政法院 109 年度再字第 11 號判決、最高行政法院 110 年度上字第 559 號裁定，判決意旨相同），其事實為：原告為三卯公司之負

¹³³因配合廢除兩稅合一設算扣抵制度，自 107 年 1 月 1 日起，個人股利所得課稅改採二擇一制度，倘個人或營利事業等有藉股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，應依所得稅法第 14 條之 3 規定辦理，本條已刪除。



責人及股東、其配偶邱杉美為該公司之股東，該公司於 101 年 6 月 30 日召開股東會，由原告擔任會議主席，股東會會議決議通過 100 年度盈餘分配案：每股發放股票股利 3 元、現金股利 0.75 元及盈餘分配基準日 101 年 12 月 10 日，邱杉美旋分別於盈餘分配基準日前之 101 年 11 月 5 日及 6 日將持有之三卯公司股票 1,560,000 股及 1,440,000 股，以總價款 48,000,000 元轉讓予家族關係企業昱奇公司（股東為原告、邱杉美及原告兒子紀明志，家族持股 100%），經被告查獲昱奇公司並無購買系爭股權之資力。原告配偶邱杉美顯係藉此將應獲配三卯公司股利移轉予昱奇公司，規避個人綜合所得稅納稅義務，被告爰依行為時所得稅法第 66 條之 8 規定，報經財政部核准，按邱杉美實際應獲配三卯公司股利，核定 103 年度營利所得為 15,701,756 元（可扣抵稅額 2,571,002 元），歸課原告當年度綜合所得稅，核定綜合所得總額 24,389,776 元，補徵稅額 3,545,486 元，並按所漏稅額 3,545,486 元處 0.5 倍之罰鍰計 1,772,743 元之事實。原告就核定系爭營利所得及罰鍰處分不服，申請復查，未獲變更，原告仍表不服，因而提起本件救濟。

另外附錄編號 2-2-2 案件（即高雄高等行政法院 106 年度訴字第 375 號判決、最高行政法院 108 年度判字第 203 號判決，此為其 104 年度綜合所得稅結算申報漏報部分，另其 103 年度綜合所得稅結算申報漏報部分，裁判字號為高雄高等行政法院 106 年度訴字第 374 號判決、最高行政法院 108 年度判字第 202 號判決），其事實為：原告持有東南水泥公司股票，於 101 年 12 月 20 日設立由原告單一持股 100%，資本額 2,000,000 元之恆祥源公司，嗣於 102 年 4 月 3 日至同年 5 月 20 日間，分 22 個交易日，每一交易日以 1 筆、3 筆、5 筆或 7 筆等不同交易筆數之方式，計 61 筆交易，在證券集中市場出售，共計賣出東南水泥公司股票計 27,656,005 股，並將每次交易日所得款項於同日匯入恆祥源公司之證券交割帳戶；而恆祥源公司則利用原告上開匯入資金，於上開同 22 個交易日，在證券集中市場以每交易日按相同筆數買進相同股數之方式，買進相同股數（即 27,656,005 股）之東南水泥公司股票，並分 61 筆交割付款計 371,172,539 元（交



易價金 371,014,871 元+手續費 157,668 元)。經上開股權交易移轉後，恆祥源公司成為持有上開股票之股東，東南水泥公司於 102 年、103 年、104 年度就上開股票之股利，遂均分配給恆祥源公司取得，其中 104 年度獲分配股利 6,765,212 元。被告以原告 104 年度綜合所得稅結算申報，漏報實際應取自東南水泥公司分配之股利 6,765,212 元（含可扣抵稅額 1,234,011 元），於報經財政部核准後，將之調整為原告之營利所得，歸課核定當年度綜合所得總額 13,962,800 元，應納稅額 4,092,246 元，並按所漏稅額 1,571,729 元處 0.4 倍之罰鍰計 628,691 元。原告就罰鍰處分不服，申請復查，未獲變更，原告仍表不服，因而提起本件救濟。

上述 2 個案件爭點均為：是否為稅捐規避之行為？若是，是否有納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書之情形？

第二款 法院論理

在附錄編號 2-2-1 案件中，臺中高等行政法院 106 年度訴字第 420 號判決先是肯認原告行為是稅捐規避行為：「邱杉美將原應獲配按累進稅率 40% 課徵綜合所得稅之三卯公司股利，轉換為昱奇公司不計入所得額課稅之股利，僅需繳納未分配盈餘加徵 10% 之營利事業所得稅，實已規避個人綜合所得稅構成要件之該當，其 101 至 103 年度租稅利益達 743 萬餘元，被告以其符合行為時所得稅法第 66 條之 8 規定，認其係虛偽安排，而核認邱杉美故意違反稅法之立法意旨，濫用法律上之形式或法律行為，蓄意製造外觀上或形式上存在之法律關係或法律狀態，使系爭營利所得不具備課稅構成要件，以免除其所可預見應負擔之租稅義務，此規避稅捐之脫法行為，在稅法上自應予以否認，而課以與未移轉時相同之稅捐，亦即應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟行為來加以課稅」。惟針對原告主張依納稅者權利保護法第 7 條立法意旨本件非屬逃漏稅，不應處罰，該判決認為「納稅者權利保護法第 7 條第 8 項前段雖規定，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，規避租稅。稅捐稽徵機關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，不得另課予逃漏稅捐之處罰。惟同條項但書規定，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。邱杉美移轉系爭股權，濫用法律上之形式以逃漏稅捐之故意外，其於辦理 101 年度綜合所得稅結算申報時，並未申報其出售所有未上市櫃三卯公司股權，以及未揭露原告為三卯公司負責人、出售股權前家族成員持有三卯公司股權達 38.9%、股權移轉時機係在三卯公司股東常會決議分配盈餘後及分配盈餘前之行為、股權承買人昱奇公司為其家族關係企業、昱奇公司係向邱杉美借款支付價款等重要資訊，其一連串規劃行為中更含有隱匿事實之情事，亦堪認定。且至原告辦理本件 103 年度綜合所得稅結算申報，亦無揭露上開相關資料，對重要事項隱匿，依前開法條規定及說明，並不適用補稅免罰之規定。原告主張應適用納稅者權利保護法第 7 條規定免罰乙節，即無可採」。

原告上訴後，最高行政法院 108 年度判字第 434 號判決贊同前述見解，並補充說明：「稅捐逃漏與稅捐規避並非互斥之法律概念，在單一案件中之納稅義務人可能同時具備有稅捐規避行為與稅捐逃漏行為。於稅捐事務發展上，上述二個行為通常會在不同階段進行。其中稅捐規避行為，乃是納稅義務人濫用一連串特定之法律形成手段，形成與其不相當之經濟實質，藉此規避或減免相關之稅捐負擔。其作成時點，係在稅捐債務之形成階段。而稅捐逃漏行為，判斷重心則在於納稅者是否盡到誠實申報義務。違反誠實義務行為之納稅者，即應對稅捐逃漏結果，負擔漏稅違章責任。因此，稅捐逃漏行為多發生在申報階段，距離稅捐債務形成階段通常已歷經一段時日。依納稅者權利保護法第 7 條第 8 項規定...對於本件稅捐規避行為，是否得再處以漏稅罰，應就個案事實依該條及所得稅法第 110 條第 1 項規定之要件判定之」，亦即稅捐逃漏與稅捐規避之概念不同，且時點不同，有可能同時該當兩者。另就本案事實，該判決認為「原告配偶邱杉美係為規



避三卯公司分配之股利所衍生綜合所得稅之核課，透過家族成員掌控之昱奇公司移轉三卯公司股票，製造外觀上存在之買賣法律關係，並因其股款之支付實際係由原告配偶邱杉美提供，完成付款之假象，嗣後資金已回流至原告配偶邱杉美名下，並未核實收付價款，顯見藉由形式買賣而規避營利所得之核課。足認原告配偶邱杉美濫用一連串的私法形式故意逃漏稅捐。原告與邱杉美為配偶關係，（原告）既經選定為納稅義務人，對於邱杉美之系爭營利所得，有誠實正確申報義務...被告認原告申報時對重要事項隱匿，違反誠實申報義務，合於納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定，原告就邱杉美上開故意逃漏稅捐的漏稅事實同具有故意，依所得稅法第 110 條第 1 項規定予以裁罰，於法並無不合」。

在附錄編號 2-2-1 案件中，原告主張其「所持有之東南水泥公司股票既已於 102 年度出售予恆祥源公司，之後並無再獲配東南水泥公司分配之股利，自無須於年度綜合所得稅申報時列報東南水泥公司之股利，且所得稅法及綜合所得稅申報書均無訂有納稅義務人須揭露未獲配股利之要求，亦無要求揭露當年度之股票買賣交易，原告自無可能會就未取得股利部分以及未被要求揭露之訊息自行申報或揭露。又原告於調查階段，對於被告所要求提示之各項表單文據以及資金狀況等資料，均已如實提供。是以，原告並無 106 年 12 月 28 日施行之納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書所稱隱匿重要事項或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使被告短漏核定之情形，被告僅得依納稅者權利保護法第 7 條第 3 項規定，對原告作成按應補徵稅額課徵百分之 15 滯納金及加徵利息之處分，而不得裁處罰鍰」。

針對 103 年度綜合所得稅結算申報漏報部分之高雄高等行政法院 106 年度訴字第 374 號判決，與針對 104 年度綜合所得稅結算申報漏報部分之高雄高等行政法院 106 年度訴字第 375 號判決，2 件判決雖然都認定原告所為是稅捐規避行為，但就是否得適用納稅者權利保護法第 7 條第 10 項規定限制罰鍰最高總額，2 件判決結論完全不同，值得比較分析。



首先以高雄高等行政法院 106 年度訴字第 375 號判決為例，其認為原告所為該當行為時所得稅法第 66 條之 8 規定要件，且性質上屬租稅規避行為：「依原告 104 年度綜合所得稅結算申報書，其個人所得稅率級距為 40%。原告將上開股票移轉與恆祥源公司持有，改由恆祥源公司獲分配股利，則本應對原告獲分配股利課徵稅率 40% 個人綜合所得稅之營利所得，於轉換為營利事業不計入所得額課稅之投資收益後，將獲得減少租稅負擔之效果，同時仍可控制上開股權，足信原告上開股權移轉之目的，在於規避其個人綜合所得稅之納稅義務，核與所得稅法第 66 條之 8 構成要件相當...又原告與恆祥源公司間上開股票移轉之交易過程，均係透過證券集中市場之合法管道為之，且原告借貸資金給恆祥源公司用以買進上開股票乙節，業於恆祥源公司資產負債表上，詳載於其他流動負債之業主（股東）往來項目（處分卷第 145、157 頁），並無隱蔽或偽造帳簿情事。此外，就其他稅捐計算基礎之事實，亦查無隱蔽假裝行為、通謀虛偽意思表示情形，核無所得稅法第 66 條之 8 條文所指之「其他虛偽之安排」，足認係合法規避稅捐構成要件之該當，應屬租稅規避行為」。

接著該判決認為，原告所為該當所得稅法第 100 條第 1 項短漏報行為，只是原告並無納保法第 7 條第 8 項但書情形，故應適用納保法第 7 條第 10 項限制罰鍰最高總額：「原告以上開非常規交易方式，將上開股票全數移轉與 100% 持股控制之恆祥源公司，以達規避其個人綜合所得稅之目的，從設立一人持股之恆祥源公司，到買賣股票資金之借貸往來，以迄於個人綜合所得稅之結算申報，均由原告一人主導控制，足認主觀上具有漏報綜合所得稅之故意，其行為已然合致所得稅法第 110 條第 1 項之裁罰要件」；「納保法第 7 條第 8 項但書所指「於申報...時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述...」，解釋上固可認係對稅捐構成要件該當之事實（稅捐計算基礎之事實）有隱匿、假裝、通謀意思表示或虛偽行為，進而將基於此一隱匿或虛偽事實之量化計算結果填具於申報書，據以向稅捐機關所為之申報行為。然租稅規避行為係「合法」規避稅捐構成要件之該當，本



質上不可能存有隱蔽假裝、通謀虛偽意思表示等類之虛偽行為，則其結算申報時，自無基於隱蔽或虛偽行為之稅捐基礎事實，將量化計算結果填具申報書據以申報之問題。就本件情形，原告上開藉股權移轉以規避綜合所得稅之行為，經調查結果，認係租稅規避行為，已如前述，故就法理論而言，原告於結算申報時，就其規避所得稅額之項目及數額，未予申報，既非基於稅捐計算基礎事實之隱蔽或虛假行為之量化計算結果，自難謂合於納保法第 7 條第 8 項但書情形...現行稅法不課徵證券交易所所得稅，故原告於證券交易集中市場出售上開股票，非屬所得稅計算基礎之項目，自無列入申報之必要。再者，被告所指之上開股票買賣、資金借貸、恆祥源公司獲分配股利等情事，性質上均非屬所得稅法第 71 條第 1 項所指「構成綜合所得總額...之項目及數額，以及...之事實」，並非申報綜合所得稅應填載於申報書之事項。況依原告 104 年度綜合所得稅結算申報書之格式（處分卷 102-104 頁），其上亦無應填載上開各項情事之欄位或說明，原告自無可能就上開事項自行申報或揭露，則原告未予自動揭露，亦不能指為有隱匿行為。至於上開股票之股息係分配給股東即恆祥源公司，形式上合法，在被告未依法調整為原告之財產交易所得之前，即不能視為原告之財產交易所得，則原告未予申報，亦難謂有隱匿應申報之重要事項...依原告之舉證及本院調查結果，尚無法證明原告於申報時確有隱匿重要事項情形，揆諸前開說明，就此項事實真偽不明之不利利益，應歸由被告負擔，故應認定原告並無納保法第 7 條第 8 項但書規定情形...故本件罰鍰金額最高不得超過依納保法第 7 條第 7 項計算之滯納金及利息之總額 237,257 元」。

被告不服原審判決提起上訴，最高行政法院 108 年度判字第 203 號判決肯認原審判決之認定，並補充：「所謂「隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」，依其前後文義，應係指納稅者於申報或調查時，對於稽徵機關具體要求申報或說明的重要事項，隱藏匿報或積極地為虛偽不實陳述或提供不正確資料而言，如係消極未申報其所規避的稅捐者，應限於對其非常規交易過程各階段所生



經濟效果亦不予揭露或申報，致稽徵機關無從循線查獲其所意圖規避之稅負之情形，始構成所謂「隱匿」。蓋所謂租稅規避，既係指以合法但非常規的交易形式，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，本就不會（亦不能期待）申報其所規避的經濟效果（稅捐），如果納稅者就其所採取的交易形式各階段，已經分別按規定揭露或申報，即無礙於稽徵機關循線查獲其所意圖規避之稅負，如僅係因其消極的不申報所規避的稅捐，即一律認定為「隱匿」而課予逃漏稅捐之處罰，無異認為「租稅規避」即屬「逃漏稅捐違法行為」，顯然違背納保法第7條立法理由所示「稅捐規避雖非屬違法行為，而與違背稅法上誠實義務之逃漏稅違法行為有間，但性質上屬於鑽法律漏洞之脫法行為」之意旨，並使納保法第7條第8項所明示，對於租稅規避行為，除加徵滯納金及利息外，「不得另課予逃漏稅捐之處罰」之規定，形同具文...（原告）僅係採取迂迴但合法之交易形式，以避免稅捐構成要件的滿足，而減輕其稅負，屬稅捐稽徵法第12條之1第3項及納保法第7條第3項所定義的租稅規避，並非違法逃漏稅行為，且恆祥源公司與（原告）買賣系爭股票之行為既係分別經由證券公開集中市場為之，即不可能為通謀虛偽意思表示，雖然涉及濫用法律形式，但其法律形式外觀與當事人真意尚無不符...按納保法第7條第3項、第6項、第8項及第10項之立法意旨既在區隔「租稅規避脫法行為」與「逃漏稅捐違法行為」...其目的即在解決稽徵實務上租稅規避行為是否應加以處罰的爭議，如果依照上訴意旨所主張稅捐法規如就特定租稅規避態樣明定個別防杜條款，按實質課稅原則予以調整課稅，則該特定租稅規避態樣已非法所容許，即該態樣之作為已屬租稅逃漏行為云云，前揭納保法規定豈不成為具文？顯然違背其立法目的，自不足採...（原告）就其所採取交易形式各階段產生的經濟效果，已經分別按規定申報或揭露，即無礙於稽徵機關循線查獲其所意圖規避之稅負，並無隱匿情事，僅係消極未申報其所規避的稅捐，且（被告）亦未指出被上訴人於本件綜合所得稅申報或調查時，有何對於稽徵機關具體要求申報或說明的重要事項，隱藏匿報或積極地為虛

偽不實陳述或提供不正確資料之情事；又本件罰鍰爭議既屬納保法 106 年 12 月 28 日施行以前已裁罰，迄今尚未確定之租稅規避案件，則揆諸前開規定及說明，其處罰金額最高即不得超過納保法第 7 條第 7 項所定滯納金及利息之總額」。

至於高雄高等行政法院 106 年度訴字第 374 號判決，雖然也認為得依行為時所得稅法第 66 條之 8 規定予以調整，但就原告行為是否構成所得稅法第 110 條漏稅違章，其認為「如就課稅之重要事實，違反誠實揭露義務，亦即於所得稅申報時有隱匿事實、為虛偽不實陳述或提供不正確資料之行為，致使主管機關陷於錯誤之虞，已非租稅規避範疇，而應論以租稅逃漏...原告於申報過程中，就其藉股權移轉規劃行為，其個人「營利所得」將反於真實，影響綜合所得稅額之計算，其就涉及稅捐實體成立要件之重要事實，未誠實申報，核屬納保法第 7 條第 8 項但書所規定...原告在進行股權移轉之稅務規劃，目的在所得稅額減省之稅捐利益（個人綜合所得稅百分之 40 稅率減輕為投資公司未分配盈餘之百分之 10 稅捐），過程由其掌控安排（前述股權移轉之金流得證之），對其間之因果歷程知之甚詳。且所得稅法第 66 條之 8 規定，自 86 年 12 月 30 日增訂迄原告 101 年間設立恆祥源公司已逾 14 年，即公司股東股藉股權形式移轉，因影響營利所得之計算，為重要課稅事實，應為一般民眾所知悉，原告於 103 年所得稅申報時，仍隱匿未為申報，顯係明知並有意使其發生，自有之主觀歸責事由存在...原告主張原告故有所得稅法第 66 條之 8 之租稅規避行為，但依納保法第 7 條第 8 項不應處罰，即無可採」。

原告不服原審判決提起上訴，最高行政法院 108 年度判字第 202 號判決將原判決廢棄發回，其理由與前述最高行政法院 108 年度判字第 203 號判決相同，並認為原審判決「一方面認定「恆祥源公司並無足夠自有資金購買東南水泥公司之鉅額股權，本件形式上雖有給付價金，但資金來源均來自原告，自難謂有實際支付購買股權之價款及交易之真實性」，似認為系爭股票之買賣乃虛偽交易，其目的在逃漏稅捐；然另一方面卻認定「原告藉成立恆祥源公司，取巧安排東南水泥



公司股權移轉，將原應課徵個人 40% 稅率綜合所得稅之『營利所得』，轉換為營利事業不計入所得額課稅之『投資收益』，但仍可掌握該等股權支配，形成與未出售股權之效果相當，違背所得稅法立法目的，不當規避減少個人綜合所得稅之營利所得」，「原告係東南水泥公司股東，藉由成立恆祥源公司及利用資金之安排操作，移轉東南水泥公司股權予恆祥源公司，將『直接持有』轉換為『間接持有』東南水泥公司股份，其法律形式之安排，客觀上可達成規避個人原應自東南水泥公司獲配之營利所得及個人綜合所得稅負之效果」，似又認為系爭股權移轉僅係租稅規避行為。揆諸「逃漏稅捐違法行為」與「租稅規避脫法行為」乃不同性質，原判決認定事實已有矛盾...恆祥源公司與上訴人買賣系爭股票之行為既係分別經由證券公開集中市場為之，此有股票成交查詢資料附卷可稽，即已揭露本件非常規交易過程該階段交易之結果。又上訴人借貸資金給恆祥源公司用以買進系爭股票，以及持有系爭股票等情，稽諸恆祥源公司資產負債表，既記載於其他流動負債之業主（股東）往來項目及資產欄之長期投資項目，亦難謂其對本件非常規交易過程各階段所生經濟效果有不予揭露之情形。復查上訴人於原審主張系爭股權買賣交易，恆祥源公司已於 102 年度營利事業所得稅申報完整揭露，後續年度亦已依法令規定申報營利事業所得稅，可明確得知系爭股票之交易移轉日期、股數、金額及交易對象，以及當年度恆祥源公司獲配取得之東南水泥公司現金股利金額，並無隱匿或虛偽表示之情形；且上訴人於接獲被上訴人通知後，對於被上訴人於審查階段所要求提示之各項表單文據以及資金狀況等資料，上訴人均已如實提供，而被上訴人所設計之綜合所得稅申報書並無要求納稅義務人揭露未獲配之股利，亦無格式要求揭露當年度之股票買賣交易等語。揆諸前開規定及說明，以上事證攸關上訴人就其所採取交易形式各階段產生的經濟效果，是否已經分別按規定申報或揭露，並無隱匿情事，僅係消極未申報其所規避的稅捐，亦無於本件綜合所得稅申報或調查時，有何對於稽徵機關具體要求申報或說明的重要事項，隱藏匿報或積極地為虛偽不實陳述或提供不正確資料之情事？又本件罰

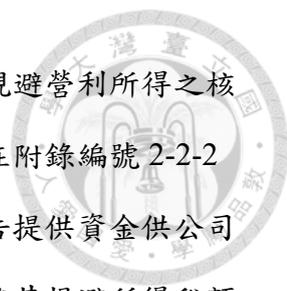


緩爭議既屬納保法 106 年 12 月 28 日施行以前已裁罰，迄今尚未確定之租稅規避案件，如果認上訴人上開藉股權移轉以減少個人綜合所得稅負擔之租稅規避行為，並無納保法第 7 條第 8 項但書情形，自應適用納保法第 7 條第 10 項規定，裁罰金額最高不得超過納保法第 7 條第 7 項所定滯納金及利息之總額」，原審判決「似不否認上訴人所進行系爭股權移轉之稅務規劃，係屬租稅規避行為，卻僅因其於本件綜合所得稅結算申報時，消極未申報系爭規避的稅捐，即認定其有「隱匿」行為，揆諸前開規定及說明，於法容有不合」。

第三款 案例評析

在附錄編號 2-2-1 案件中，最高行政法院 108 年度判字第 434 號判決以時間點進行切分，對於稅捐逃漏與稅捐規避概念之區別，及納稅者權利保護法第 7 條第 8 項規定之解釋及適用，有相當清楚的說明，值得贊同。然而，本文認為一個完整的稅捐規避行為要能獲得不當稅捐利益，一定要經過申報階段，而其不可罰之原因正是因為稅捐規避行為在申報時未涉及隱瞞課稅事實或給予不正確資訊，僅涉及稅捐法律之解釋及是否構成濫用法律形式之評價，因此稅捐規避之規劃固然可能在稅捐債務之形成階段即已開始，但直到申報階段才算是一個完整的稅捐規避行為，如果在申報階段有隱瞞課稅事實或給予不正確資訊，應該就已經不是不可罰之稅捐規避行為，而就是稅捐逃漏之行為，一個申報行為應該沒有同時成立稅捐規避與稅捐逃漏之可能。

至於稅捐逃漏行為之認定，在附錄編號 2-2-1 案件中，原審判決是以原告於辦理綜合所得稅結算申報時「未申報其出售所有未上市櫃三卯公司股權，以及未揭露原告為三卯公司負責人、出售股權前家族成員持有三卯公司股權達 38.9%、股權移轉時機係在三卯公司股東常會決議分配盈餘後及分配盈餘前之行為、股權承買人昱奇公司為其家族關係企業、昱奇公司係向邱杉美借款支付價款等重要資訊」，認為有隱匿重要事實而得以裁罰；上級審判決則是以原告「製造外觀上存



在之買賣法律關係...並未核實收付價款，顯見藉由形式買賣而規避營利所得之核課...認原告申報時對重要事項隱匿，違反誠實申報義務」。但在附錄編號 2-2-2 案件中，除了原告是透過公開市場買賣股票，實際上仍然是原告提供資金供公司支付股票款項的狀況下，原審判決認為「原告於結算申報時，就其規避所得稅額之項目及數額，未予申報，既非基於稅捐計算基礎事實之隱蔽或虛假行為之量化計算結果，自難謂合於納保法第 7 條第 8 項但書情形」，上級審判決也認為「（原告）就其所採取交易形式各階段產生的經濟效果，已經分別按規定申報或揭露，即無礙於稽徵機關循線查獲其所意圖規避之稅負，並無隱匿情事」，可見前述 2 案例對於「隱匿重要事實」之標準有所不同，學說上即有將附錄編號 2-2-1 案件案例認為是「嚴格見解」，附錄編號 2-2-2 案件認為是「寬鬆見解」¹³⁴。

本文認為應以附錄編號 2-2-2 案件中之法院見解為可採，蓋附錄編號 2-2-1 案件中上級審法院之理由「藉由形式買賣而規避營利所得之核課。足認原告配偶邱杉美濫用一連串的私法形式故意逃漏稅捐」，等於將「形式買賣而規避營利所得」之行為直接認定為「故意逃漏稅捐」之行為，未能具體說明原告有何「違反誠實申報義務」之行為，確實有混淆稅捐規避及稅捐逃漏概念之情形。

事實上在符合稅捐規避要件的案件中，納稅者在申報時報的一定是濫用法律形成的非常規交易，不可能報的是常規交易。此時不能因為納稅者申報非常規交易即認為納稅者是「對重要事項隱匿」，還是需要確認納稅者對於稅捐形成之報備義務之範圍。學說上即認為，附錄編號 2-2-2 案件中法院見解的意義就是在指出，非納稅者應揭露之範圍，就不能認為是「隱匿行為」，重點在於申報的具體事實內容及誠實申報義務的違反，納稅者在稅捐行形成的濫用下為不誠實申報，及應將其定義為稅捐逃漏，因為稅捐規避是納稅者對於稅捐形成盡誠實申報義務

135。

¹³⁴黃士洲（2020），〈租稅規避隱匿重要事實的判準—最高行政法院 108 年度判字第 202 號行政判決簡析〉，《月旦財稅實務釋評》，5 期，頁 76。

¹³⁵邱晨，前揭註 73，頁 63-64。



另外在具體個案的操作上，法院認為原告配偶 101 年間移轉股票給家族公司之行為，原告在 103 年度綜合所得稅結算申報沒有揭露，即構成對重要事項隱匿，是否意味著原告未來每年綜合所得稅結算申報都要揭露原告配偶 101 年間移轉股票給家族公司之行為？如果沒有揭露，即可對其進行補稅及裁罰？是否有可能在稅捐稽徵機關已知本案之情形後，在未來多年後原告偶然間不小心漏報此事項時，被法院認定此為稅捐稽徵機關職權上已知之事項，原告並未違反誠實申報義務而不能裁罰？此部分問題值得思考。

第三項 銷售勞務漏報銷售額

第一款 案例類型說明

附錄編號 2-3-1 案件（即臺北高等行政法院 106 年度訴字第 848 號、最高行政法院 107 年度判字第 199 號判決），案例事實為：原告主張其並非 UberAPP 網路叫車平台之經營者、亦未向乘客收取系爭車資，而僅提供荷蘭商 Uber B.V. 公司支援服務，因此並非系爭網路叫車平台服務之銷售人，自無須就系爭車資繳納營業稅，惟被告依據交通部通報及查得資料，以原告透過 UberAPP 網路叫車平台經營汽車運輸業（計程車客運業），於 102 年 9 月 1 日至 104 年 8 月 31 日、104 年 9 月 1 日至 105 年 6 月 30 日間銷售勞務（運輸服務），漏報銷售額 158,722,870 元、891,222,826 元，經審理違章成立，除核定補徵營業稅額 7,936,143 元、44,561,141 元外，並依加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款規定，按所漏稅額 7,936,143 元、44,561,141 元處以 1.5 倍之罰鍰計 11,904,214 元及 66,841,711 元，合計處罰鍰 78,745,925 元。原告不服，申請復查，未獲復查決定變更，原告仍表不服，因而提起本件救濟。

本件之爭點為：原告是否為營業人，而應申報銷售額及營業額？若是，原告所為是否為稅捐規避行為？若是，原告是否有納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書之情形？



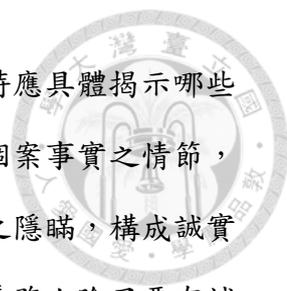
第二款 法院論理

首先就補徵營業稅部分，原審認為：「原告於我國利用「UberAPP」等工具公開招攬會員，並招募客運駕駛及車輛，經原告組織車隊成形，原告即以所經營之車隊對廣大消費者提供運輸及附隨服務等經營載客業務牟利行為，已如上述。再者，原告係於我國設立之公司法人，且係「以營利為目的之私營事業」，屬營業稅法所稱「營業人」，而原告前開於我國招募司機、調度車輛營運載客，銷售運送勞務以獲取利潤之行為，亦合致「在中華民國境內提供勞務」以「取得代價」之銷售客運服務之營業行為，原告即負有依營業稅法規定申報「銷售運輸勞務」之銷售額，及繳納所生營業稅額等法定義務。惟原告僅申報其上開銷售行為其中一部收入，致有短漏報情事，被告乃依查得之資料...核定原告漏報銷售額 1,049,945,696 元（158,722,870+891,222,826），應予補徵營業稅額 52,497,284 元（7,936,143+44,561,141），即無不合」。其次就罰鍰部分，原審判決認為：「原告片面托詞僅係居於「協助」角色提供車隊經營客運業務，而掩飾自身主導經營車隊以經營客運業務牟利之實情，並僅申報所主導銷售勞務之部分收入，則原告就本件漏報銷售額 1,049,945,696 元，並短漏營業稅額 52,497,284 元等違章情節，顯具有故意，依上開行政罰法第 7 條第 1 項規定，自應受罰...又原告係未經核准而違規經營汽車運輸業，為實際經營 Uber APP 網路叫車平台之「營業主體」，仍片面托詞僅係居於「協助」角色提供車隊經營客運業務，掩飾自身主導經營車隊以經營客運業務牟利之實情，已非屬租稅規避之行為，況原告亦顯有對重要事項隱匿之情事，已如前述，自無納稅者權利保護法第 7 條第 3 項、第 8 項本文所規定（其處罰金額最高不得超過同條第 7 項所定滯納金及利息之總額）之適用，原告主張被告不應按漏稅額處 1.5 倍罰鍰云云，自無足採」。

原告上訴後，上級審首先就補稅處分部分，認為「補稅處分之合法性判斷部分，即「本案銷售行為之主體歸屬」爭點，本院基於「稅捐規避」理論，認為應



以上訴人為前開「載運服務」勞務銷售行為之銷售人」。其次罰鍰部分，上級審判決認為：「依「稅捐規避理論」，認定上訴人為本件銷售人，而屬該等銷售行為所生營業稅之納稅義務人，而有繳納營業稅債務之義務後，其對稅款未依法定期限，實際收現之結果，是否應否負擔漏稅違章責任一節，本院基於下述理由，認為事證尚有不明，應發回原審法院更為事實調查，另為適法判決。...「稅捐規避行為」作成時點，每每係在「稅捐債務之形成過程階段」。但該等事前規避行為在稅法上究竟應評價為單純之「稅捐規避行為（法律效果為可補稅，但不可裁罰）」，抑或同時也符合「稅捐逃漏行為（法律效果為補稅兼裁罰）」之定義，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）」...若事前有「稅捐規避行為」存在，事後在申報時點卻對此「稅捐規避行為」之內容刻意加以隱藏，而不如實揭露，使稅捐機關因此不明瞭有該筆稅捐債務存在者。此時漏稅結果已發生，同時也有客觀申報義務之違反。因為事前已存在之稅捐規避行為，客觀上已足形成「稅捐債務人自知其在稅法上有『鑽洞』行為」之普遍確信，事後之「漏未申報」消極作為，即難以「主觀上欠缺違法性認識，且有正當理由，不具故意過失」視之。故應認該稅捐債務人具有可責性，應受裁罰...絕大部分之稅捐債務，其稅捐債務之形成與成立時點，通常「早於」該稅捐債務之報繳時點，且二者在時間上常有相當之間距。因此在稽徵實務上，先有「租稅規避行為」，而後在申報時點及其後，又違反誠實義務（誠實義務之種類甚多，除了誠實申報義務外，也包括事前之設籍、設帳義務；事中之開立交付、收取、保存及記錄憑證與登帳義務，並在申報及事後受調查時之提示帳證資料義務），即為前開納稅者保護法第7條第8項但書所指...之情形。符合此等情形者，仍得處以漏稅罰...但當「租稅規避行為」已存在於前，而欲判斷納稅者之「事後」申報有無違反誠實義務時，對稽徵實務或稅務行政爭訟實務而言，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。另外附帶說明，雖然漏稅違章責任之成立，納稅義務人除了要有誠實義務之客觀違反（違法性），理論上還要求主觀上有漏稅之故意或對漏稅結果有過失。不過當事前已有租稅規避行為存在，即表示納稅義務人主觀上已有「利用稅捐實證法存在之法律漏洞，進行避稅」之意圖。若其事後在申報稅捐階段，又違反誠實義務，基本上其主觀之漏稅故意已足「一併」明確認定。此時無需於認定「客觀上有無誠實義務之違反」以外，另就主觀歸責事由之有無再為獨立之判斷...將以上之法理原則運用於本案事實中，而判斷上訴人在本案中之作為，是否在構成「稅捐規避」以外，亦同時構成稅捐（營業稅）逃漏，而應處以漏稅罰。即應視其於「102年9月1日至104年8月31日」之2年期間內，及於「104年9月1日至105年6月30日」之10個月期間內，究竟如何報繳（以2個月為1期）之自身營業稅」。因為依上訴人之主張，其自認為有銷售支援服務予在國外之Uber B.V.公司，並已依法繳納營業稅（見原判決書第3頁所載），在此情況下，上訴人有無違反誠實義務，應循以下之流程為判斷：...首應視上訴人在申報自身之各期營業稅時，有無充分揭露「銷貨予在國外之Uber B.V.公司」等情，如果其已揭露此等事實。被上訴人應可輕易思及「內國營業人為何會銷售『內國勞務』予外國企業？外國企業取得內國勞務究竟作何用途？又外國企業之營運如需我國境內勞務之支援，正常情況下，亦應在我國設立分支部門，取得營業人地位，方能將取得合法進項憑證，而將此進項稅額與內國銷項稅額為扣抵，Uber B.V.公司卻不採取此等規劃，其稅上考量為何？」等情，進而發動調查，進而知悉本件稅捐規避之事實。是以在上訴人「已充分揭露其銷售對象為Uber B.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。...再者即使上訴人申報自身各期營業稅時，沒有揭示銷售對象為在國外之

Uber B.V.公司，但如果被上訴人已透過報紙等大眾傳播媒體所充份揭露之訊息，明瞭「上訴人為 Uber 集團之一員，且代表 Uber 集團在台營運」等情，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」。...事實上稅捐法上誠實（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。^④以上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。...原判決對前述「租稅規避與租稅逃漏之二階段判斷體系」尚有誤解，而將上訴人之租稅規避行為「直接」視為租稅逃漏行為，進而認定上訴人有漏稅故意存在，此等判斷尚有違法之處，應予廢棄。並發回原審法院調查「上訴人在前開 2 段期間內，其自身之各期營業稅報繳內容，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」。

第三款 案例評析

原審判決以原告「片面托詞僅係居於「協助」角色提供車隊經營客運業務，掩飾自身主導經營車隊以經營客運業務牟利之實情，並僅申報所主導銷售勞務之部分收入」，而認為原告「顯具有故意」、「已非屬租稅規避之行為」、「顯有

對重要事項隱匿之情事」，然而從原審此段論述來看，實際上原告所為之行為僅是為法律上之主張，並依照其法律上的主張申報稅捐，原審判決並未具體描述原告申報時有何「對重要事項隱匿」之違反誠實義務之行為，等於是直接將原告稅捐上之主張視為稅捐逃漏之行為，恐有混淆稅捐規避及稅捐逃漏概念之情形。

相對的，上級審判決認為本案之關鍵在於原告稅捐債務申報時點，有無盡到誠實申報義務，以作為稅捐規避行為或稅捐逃漏行為之判斷，應屬可採。而上級審認為如果原告在申報自身之各期營業稅時，有充分揭露「銷貨予在國外之 Uber B.V.公司」之事實，或者雖然沒有揭示銷售對象為在國外之 Uber B.V.公司，但被告已透過報紙等大眾傳播媒體所充份揭露之訊息，明瞭「上訴人為 Uber 集團之一員，且代表 Uber 集團在台營運」等情，處於可有效發動調查程序之情況下，即難認沒有盡到誠實義務，等於是認為稅捐稽徵機關只要足以發現課稅事實並發動調查程序，即認為納稅者已盡誠實申報義務，其標準相當寬鬆。

第六章 第 7 條第 8 項但書規定之判決分析

根據上一章的判決蒐集、整理及分析，在這一章本文將整理出對於法院如何解釋及適用納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定的一些發現。

第一項 法院未能掌握稅捐規避之概念

從前述判決中可以看到法院在掌握稅捐規避之概念上，並沒有很精確。以借名登記未繳納特銷稅的案件類型來說，附錄編號 1-6-1、1-6-2 案件中，法院利用法律解釋之方法，認為法律是沒有漏洞存在，因此直接認定並非稅捐規避之行為，而就是稅捐逃漏之行為；但在附錄編號 1-6-3 案件中，臺北高等行政法院 107 年度訴字第 176 號判決認為，還是將本案事實涵攝到稅捐規避之構成要件中，似有誤會本案為稅捐規避之行為，只是符合納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之情形而得以裁罰。

此外，在附錄編號 1-7-1 案件中，原告使用其配偶與他人所簽訂之遠超過實際價格之買賣契約，以墊高捐贈價額以減少稅捐之繳納，應該已經構成稅捐稽徵法第 41 條第 1 項之逃漏稅捐罪，應該移送檢察官偵辦，但法院卻認為是租稅規避之手段，只是符合納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之情形而得以裁罰，似乎對於稅捐規避及稅捐逃漏之區分未能完全掌握。

第二項 法院引述第 7 條第 8 項但書規定

從前一章的判決來看，在法院使用納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之時機部分，有的時候是因為原告主張其符合稅捐規避而不應處罰，但有的時候也沒有，至少從判決中看不到原告有主張，例如：臺北高等行政法院 107 年度訴字第 283 號判決、臺北高等行政法院 109 年度訴字第 997 號判決。



而在法院使用納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之用途部分，本文有觀察到，有的時候法院是在認定其他法條之構成要件時，引用納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定，來輔助法院之論述。像是在認定原告逃漏稅捐的故意或過失時，認定原告有納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之情形，來論述被告之主觀故意，例如：臺北高等行政法院 107 年度訴字第 283 號判決、臺北高等行政法院 109 年度訴字第 997 號判決。或者法院在認定原告行為是稅捐逃漏、不是稅捐規避的時候，引用納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定及稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定，例如：臺中高等行政法院 109 年度訴字第 212 號判決。

從以上判決可以看出，法院對於納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之使用，有很多不同的方式。而本文前面談到的學說對於實務運作的批評，包括：行政罰之主觀構成要件上「雖非故意，亦難謂其無過失」之論述、漏稅罰應受處罰之行為不明或過於抽象等，也仍然存在這些案件裡面，且與新增訂的納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定，形成更錯綜複雜的關係。

第三項 稅捐規避與第 7 條第 8 項但書規定之關係

至於納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定，與稅捐規避即納稅者權利保護法第 7 條第 8 項本文部分之關係為何？是稅捐規避之例外，以稅捐規避之成立為前提？或者是獨立的處罰規定？

有的法院認為，依納稅者權利保護法第 7 條第 8 項規定，對於個案行為是否得再處以漏稅罰，應就個案事實依該條及各該稅法規定之要件判定之，例如：最高行政法院 108 年度判字第 434 號判決、臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1856 號判決。然而，上述兩個案例分別屬於稅捐規避及稅捐逃漏之案例，在稅捐規避之案例中比較好理解這段論述，意思是成立稅捐規避後是否得再處以漏稅法，需要看是否同時符合納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定及各該稅法之漏稅罰



規定，等同限縮漏稅罰之適用；在已經被法院認定是稅捐逃漏的案例中，本來就應該依照各該稅法之漏稅罰規定進行裁罰，如果依法院此段論述意旨，是否意味所有的漏稅法都要再加上納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之要件？如此解釋恐有超出納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之文義。

有的法院認定原告行為不符合納稅者權利保護法第 7 條所定稅捐規避的要件時，就不會討論到是否符合納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定，例如：最高行政法院 108 年度判字第 181 號判決、最高行政法院 107 年度判字第 451 號判決、最高行政法院 108 年度判字第 183 號判決。有的法院明白指出，不該當於稅捐規避情形，就沒有納稅者權利保護法第 7 條第 8 項規定之適用或類推適用，例如：臺中高等行政法院 108 年度訴字第 184 號判決、臺北高等行政法院 107 年度訴字第 261 號判決。有的法院認為，納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定係租稅規避之例外規定，要有構成稅捐規避才有適用，例如：最高行政法院 107 年度判字第 451 號判決。以上判決意旨可以說基本上都是肯認納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定適用之前提為符合稅捐規避之行為。

但在附錄編號 1-6-2 案件中，臺中高等行政法院 107 年度訴字第 162 號判決認為本案為稅捐逃漏，依納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定得以處罰，直接將納稅者權利保護法第 7 條第 8 項本文及但書規定予以脫鉤。不過這樣的論述是認為納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定是一個獨立裁罰的類型，或者只是引用納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定作為論述稅捐規避及稅捐逃漏是完全不同的概念？從文義上沒有辦法斷定。

也有的法院認為稅捐規避與稅捐逃漏有可能同時成立，例如依納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定，前階段稅捐規避行為，在申報時違反誠實義務，就有可能成立稅捐逃漏，例如：最高行政法院 112 年度上字第 275 號判決、臺中高等行政法院 106 年度訴字第 420 號、最高行政法院 108 年度判字第 434 號判決。

不過本文這邊還是要強調，如果申報時違反誠實義務，在概念上理論其實還是稅捐逃漏之行為。



第四項 隱匿重要事實之判斷標準

至於怎麼樣屬於「隱匿重要事實」，有的法院認為在透過他人安排 2 次交易的時候，如果沒有揭露第 2 次交易事實，即屬「隱匿重要事實」，例如：最高行政法院 108 年度判字第 357 號判決；有的法院認為出售股票給公司以規避稅捐時，如果沒有申報其配偶出售股權給家族關係企業、且該企業是向原告配偶借款支付價款、揭露股權移轉時機係在股東常會決議分配盈餘後之行為等重要資訊，即屬成立，例如：臺中高等行政法院 106 年度訴字第 420 號判決；有的法院認為要讓稅捐機關進行書面審查時，自形式外觀一望即知，記載在其他欄位、且沒有呈現交易之重要關鍵事項，即屬成立，例如：臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1856 號判決。以上屬於較為嚴格之見解。

相對地，也有比較寬鬆的見解。例如最高行政法院 108 年度判字第 203 號判決認為如係消極未申報其所規避的稅捐者，應限於對其非常規交易過程各階段所生經濟效果亦不予揭露或申報，致稽徵機關無從循線查獲其所意圖規避之稅負之情形，始構成所謂「隱匿」。而最高行政法院 107 年度判字第 199 號判決認為，如果納稅者在稅捐債務申報時點有充分揭露使稅捐稽徵機關可有效發動調查程序之事實，或稅捐稽徵機關已透過報紙等大眾傳播媒體所充份揭露之訊息處於可有效發動調查程序之情況下，即難認沒有盡到誠實義務。

雖然前述案件在「隱匿重要事實」之判斷標準上寬嚴有所不同，但可以肯定的是，在稅捐規避的案件中，絕對不能以納稅者申報稅捐規避下的非常規交易行為，即認為是「隱匿重要事實」之行為。法院都需要具體的說明納稅者不僅是申

報非常規交易行為而已，而且還有隱匿非常規交易之課稅事實，使完整的課稅事實無法呈現，才能認定有構成「隱匿重要事實」。



第七章 結論



納稅者權利保護法第 7 條第 8 項規定是一個非常特殊的立法。本文規定將學說上「稅捐規避行為不可罰」的概念予以明文化，但又透過但書規定肯認「對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」得以處罰。因此，納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定在立法論上是否妥當？應如何理解其性質並加以適用？這是學說中的爭議問題。要解決這個問題，本文認為應從稅捐規避與稅捐逃漏的概念、界限以及在我國實務中的發展脈絡進行解析。

稅捐規避是指利用稅法規範漏洞，濫用法律形成自由，以非常規行為獲得不當稅捐利益的脫法行為。由於行為本身並未違反法律，學說上認為其不可罰。我國對稅捐規避行為的防範，從早期實質課稅原則的運用，到實質課稅原則及稅捐規避防堵條款的立法，再到納稅者權利保護法第 7 條的立法，可以看到立法者逐步具體化稅捐規避的構成要件及法律效果，意圖限縮實務運作中的模糊空間，但立法技術上仍存在不夠精確的問題。

相對地，稅捐逃漏是指違反稅法義務，詐欺國家稅捐債權的違法行為，並受到處罰法定主義的限制。在司法實務將逃漏稅捐罪限縮在積極行為的情況下，我國形成了以漏稅罰規範為法制重心的現象。然而，在實務中漏稅罰的操作、連帶罰現象以及刑罰與漏稅罰輕重失衡等情況，也遭到學說的批評。

納稅者權利保護法第 7 條立法後，學理上強調已久的「稅捐規避不可罰」法理終於入法，但條文也加入了滯納金及利息以作為平衡。此外，還增設了納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書的除外規定。然而，從稅捐規避和稅捐逃漏的概念及區分來看，納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書所規定的情形，與稅捐規避無關，實質上是一種逃漏稅捐行為。因此，納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定與本文及其他稅法漏稅罰的關係便成為問題。



檢視納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定在法院判決中的使用後，本文發現，過去學說批評的實務運作現象依然存在，包括未能準確掌握稅捐規避的概念、行政罰主觀構成要件中「雖非故意，亦難謂其無過失」的論述、漏稅罰應處罰的行為界定不清或過於抽象等問題。法院在運用此規定時採取了相當多元的方式，且其與本文及其他稅法漏稅罰的關係仍未統一之見解，因此前述學說批評的問題並未得到立即改善，反而形成了更錯綜複雜的關係，顯示納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定的立法技術可能存在不周延的地方。

然而，從正面來看，納稅者權利保護法第 7 條立法後，絕大多數的判決能夠充分掌握稅捐規避與稅捐逃漏概念的區別，並且要求稅捐稽徵機關具體說明納稅者未履行誠實申報義務的具體行為才能對其處以裁罰，而不能僅以納稅者消極未申報所欲規避的稅捐即認定為隱匿重要事實之行為。即便在故意或過失主觀要件的區別、稅捐規避或逃漏稅捐行為的時點認定上，法院也可以引用納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定進行更細緻的分析。因此，納稅者權利保護法第 7 條的立法對法院在處理稅捐規避與逃漏稅捐案件中的事實認定與法律適用，具有正面作用。

雖然部分判決指出，納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定是一種獨立類型的逃漏稅捐行為，並不需要以稅捐規避成立為前提；但也有部分法院認為在未構成稅捐規避的情況下，則拒絕適用納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定。此部分之見解仍需透過實務發展進一步釐清。至於原告的誠實申報義務範圍以及申報時應提供的資料程度，法院在處理時仍表現出不一致的標準，這一點未來應通過更多案例的積累來發展出穩定的標準，進而推動稅捐法制的進步。

經本文檢視後發現，納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定不僅僅涉及稅捐規避與稅捐逃漏的法律概念與界限，其背後還涉及立法問題和整體稅捐逃漏裁罰體系的問題。儘管稅捐規避防杜條款逐步立法，但從立法文件來看，立法者對相關法律概念的掌握仍然不足，立法技術不夠精確，且立法的目的並未能直接改

善稅捐實務中存在的問題，納稅者權利保護法第 7 條第 8 項但書規定之立法例並非恰當，仍需從整體稅捐逃漏裁罰體系進行調整。

就此而言，本文贊同學說中提到的建議，應參考德國租稅通則第 370 條逃漏稅捐罪、德國租稅通則第 378 條重大過失漏稅罰的立法例，將我國逃漏稅捐罪擴展至包括不作為犯的行為模式，並增訂未遂犯的規定；漏稅罰則應參照逃漏稅捐罪的客觀構成要件，並限定於重大過失，從而兼顧國家稅收與納稅者權益的保障。

參考文獻



一般書籍

柯格鐘、江彥佐、陳汶津、陳衍任、蘇詣倫、張淳雅（2019），《納稅者權利保護法有關租稅規避及推計課稅問題之探討》，財政部稅賦署 107 年度委託研究報告，財政部稅賦署。

許育典、封昌宏（2018），《基本人權與納稅義務——納稅者權利保護法逐條釋義》，元照。

陳敏（2023），《稅法總論》，2 版，自版。

陳清秀（2022），《稅法總論》，12 版，元照。

黃茂榮（2005），《稅法總論》，第 1 冊，2 版，植根。

黃堯讚（2024），《租稅規避之研究》，司法研究年報第 40 輯行政類第 1 篇，司法院。

葛克昌（2018），《納稅者權利保護法析論》，2 版，元照。

書之篇章

邱晨（2021），〈稅捐規避〉，收於：黃茂榮、葛克昌、陳清秀（編），《稅捐稽徵法》，2 版，頁 199-221，元照。

柯格鐘（2010），〈租稅規避案件中補稅與裁罰問題之研究〉，收於：葛克昌（編），《避稅案件與行政法院判決》，頁 73-125，自版。

柯格鐘（2024），〈財稅法〉，收於：詹鎮榮、劉靜怡、邱文聰（編），《法律學研究成果回顧與社會影響性 2001-2020（上）》，頁 428-453，元照。

陳清秀（2010），〈納稅者權利保護法案之研討〉，收於：葛克昌（編），《納稅人權利保護——稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義》，頁 3-26，元照。



黃士洲（2021），〈稅捐稽徵法罰則的規範體系與納稅者權利保護〉，收於：黃茂榮、葛克昌、陳清秀（編），《稅捐稽徵法》，2版，頁465-488，元照。

葛克昌（2010），〈脫法行為與租稅國家憲法任務〉，收於：葛克昌（編），《避稅案件與行政法院判決》，頁3-72，自版。

期刊論文

- 李建良（2019），〈立法學導論—比較法的框架性思維〉，《月旦法學雜誌》，295期，頁87-101。
- 周佳宥（2020），〈行政罰主觀要件之功能及定位〉，《銘傳大學法學論叢》，33期，頁51-93。
- 林其玄（2016），〈稅捐規避行為可罰性之探討〉，《中正大學法學集刊》，50期，頁1-52。
- 林明鏘（2020），〈立法學之概念、範疇界定及功能〉，《政大法學評論》，161期，頁71-134。
- 邱晨（2016），〈實質課稅原則在稅捐規避案例的適用—借用德國實務經驗〉，《興大法學》，20期，頁1-40。
- 邱晨（2016），〈德國法上稅捐規避防堵的法理論基礎〉，《輔仁法學》，51期，頁123-220。
- 邱晨（2017），〈德國法上稅捐規避防堵的概括條款—以探討稅捐規避之構成要件及法適用為中心〉，《東吳法律學報》，29卷1期，頁127-163。
- 邱晨（2021），〈稅捐稽徵法修法內容之簡評—以稅捐稽徵法第41條逃漏稅捐罪為中心〉，《會計師季刊》，289期，頁21-27。
- 邱晨（2022），〈稅捐規避與稅捐逃漏之界限—最高行政法院108年度判字第203號判決評析〉，《月旦財稅實務釋評》，29期，頁59-67。



- 柯格鐘（2009），〈稅捐規避及其相關聯概念之辨正〉，《月旦財經法學雜誌》，19期，頁67-101。
- 柯格鐘（2010），〈行為罰、漏稅罰與逃漏稅捐罪—評司法院大法官釋字第五〇三號解釋〉，《月旦裁判時報》，6期，頁14-25。
- 柯格鐘（2012），〈實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用—兼論稅捐稽徵法第12條之1的增訂〉，《台灣法學雜誌》，199期，頁121-163。
- 柯格鐘（2014），〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉，《興大法學》，15期，頁27-100。
- 柯格鐘（2015），〈連環贈與之避稅與效果〉，《月旦法學教室》，157期，頁36-38。
- 柯格鐘（2017），〈贈與稅捐規避行為之判斷與涵攝〉，《月旦法學教室》，175期，頁27-30。
- 柯格鐘（2019），〈逃漏關稅之稅捐規範漏洞的漏補—以國安局私菸案為例〉，《台灣法學雜誌》，376期，頁61-66。
- 柯格鐘（2020），〈稅捐規避之判斷、核課期間與起算點——以農地即將公用徵收前夕之移轉贈與為例〉，《月旦財稅實務釋評》，1期，頁10-28。
- 柯格鐘（2021），〈借用他人名義在特銷稅上的評價—最高行政法院109年度上字第5886號判決簡評〉，《財稅法令半月刊》，44卷9期，頁25-39。
- 柯格鐘（2021），〈租稅刑法（上）〉，《月旦法學教室》，226期，頁58-82。
- 柯格鐘（2021），〈租稅刑法（下）〉，《月旦法學教室》，227期，頁38-44。
- 柯格鐘（2022），〈再論租稅刑罰與租稅行政罰之關係〉，《月旦財稅實務釋評》，30期，頁8-17。
- 柯格鐘（2022），〈租稅刑罰與租稅行政罰之關係—從法益保護與行為階段之觀點〉，《月旦財稅實務釋評》，28期，頁8-18。

- 
- 陳衍任（2018），〈滯納金加徵的違憲審查〉，《月旦會計實務研究》，2期，頁 67-78。
- 陳清秀（2007），〈納稅人權利保障之法理—兼評納稅人權利保護法草案〉，《法令月刊》，58卷6期，頁 59-83。
- 陳清秀（2010），〈納稅者權利保護之回顧與展望〉，《月旦財經法雜誌》，21期，頁 115-145。
- 陳清秀（2017），〈納稅者權利保護法之研討〉，《植根雜誌》，33卷7期，頁 241-280。
- 陳清秀（2017），〈納稅者權利保護法對稅務訴訟審理之影響（上）〉，《植根雜誌》，33卷11期，頁 417-440。
- 陳清秀（2017），〈納稅者權利保護法對稅務訴訟審理之影響（下）〉，《植根雜誌》，33卷12期，頁 441-446。
- 黃士洲（2016），〈避稅與逃稅行為之不同〉，《裁判時報》，43期，頁 5-12。
- 黃士洲（2017），〈落實納稅者權利保護法的規範實效—從實體權利與程序保障談起〉，《月旦法學雜誌》，266期，頁 165-182。
- 黃士洲（2020），〈租稅規避隱匿重要事實的判準—最高行政法院 108 年度判字第 202 號行政判決簡析〉，《月旦財稅實務釋評》，5期，頁 69-77。
- 黃俊杰（2017），〈納稅者權利保護法之適用及增修方向〉，《稅務旬刊》，2363期，頁 7-13。
- 黃源浩（2018），〈納稅者權利保護法施行後之稅捐規避〉，《財稅研究》，47卷1期，頁 122-142。
- 葛克昌（2010），〈納稅人權利保護立法及檢討—稅捐稽徵法第一章之一評析〉，《月旦財經法雜誌》，22期，頁 53-87。
- 葛克昌（2017），〈作為納稅者權利保護法淵源之稅法判決〉，《月旦財經法雜誌》，41期，頁 75-104。

葛克昌（2019），〈納稅者權利保護法第7條租稅規避免罰之規定探討—以Uber案觀察為例〉，《會計師季刊》，278期，頁35-43。

葛克昌（2020），〈納稅者權利保護法施行後之檢討與展望〉，《會計師季刊》，285期，頁8-16。

蔡宗珍（2010），〈法律保留思想及其發展的制度關聯要素探微〉，《國立臺灣大學法學論叢》，39卷3期，頁1-68。

謝如蘭（2022），〈納稅者權利保護法實施後稅務專庭對於納稅者權利保障的實踐〉，《中正財經法學》，24期，頁87-163。

研討會論文

邱晨（2023年4月），〈稅捐規避與逃漏稅之界線〉，發表於：《法官學院112年度改任行政法院法官在職研習》，法官學院（主辦），臺北。

柯格鐘（2023年4月），〈稅捐處罰與納稅者權利保護〉，發表於：《法官學院112年度改任行政法院法官在職研習》，法官學院（主辦），臺北。

未出版之學位論文

申秀英（2021），《租稅規避之概念及規範：以納稅者權利保護法施行後案例為中心》，東吳大學法律學系碩士在職專班財經法律組碩士論文（未出版），臺北。

江彥佐（2014），《稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心》，國立東吳大學法律學系博士論文（未出版），臺北。

林其玄（2019），《論租稅規避之認定與實質課稅原則之適用》，國立成功大學法律學系博士論文（未出版），臺南。

林雨潔（2021），《納稅者權利保護法施行前後之稅捐規避》，國立臺灣大學事業經營法務碩士在職學位學程碩士論文（未出版），臺北。

陳佳函（2022），《論不動產借名登記之課稅問題》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文（未出版），臺北。

黃堯讚（2019），《租稅規避可罰性之研究》，國立高雄大學法律學系碩士班碩士論文（未出版），高雄。



附錄



編號	1-1-1
判決字號	最高行政法院 108 年度判字第 181 號判決、臺北高等行政法院 107 年度訴字第 283 號判決
規避態樣	營利買賣房屋未申報營利所得
行政處罰法條依據	所得稅法第 110 條第 1 項
是否為稅捐規避	否
是否為稅捐逃漏	是

編號	1-1-2
判決字號	最高行政法院 110 年度上字第 541 號判決、臺北高等行政法院 109 年度訴字第 997 號判決
規避態樣	營利買賣房屋未申報營利所得
行政處罰法條依據	所得稅法第 110 條第 1 項
是否為稅捐規避	否
是否為稅捐逃漏	是

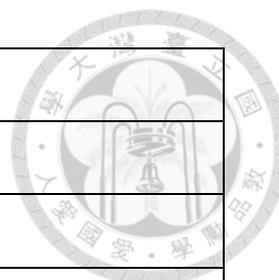
編號	1-2-1
判決字號	臺中高等行政法院 109 年度訴字第 212 號判決、最高行政法院 111 年度上字第 202 號判決
規避態樣	透過公司收取顧問費之方式收取薪資
行政處罰法條依據	所得稅法第 110 條第 1 項
是否為稅捐規避	否
是否為稅捐逃漏	是



編號	1-3-1
判決字號	臺中高等行政法院 108 年度訴字第 184 號判決、最高行政法院 109 年度裁字第 2208 號裁定
規避態樣	未申報股票交易所得規避基本稅額條例
行政處罰法條依據	所得稅法第 110 條第 1 項
是否為稅捐規避	否
是否為稅捐逃漏	是

編號	1-4-1
判決字號	臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1856 號判決、最高行政法院 109 年度裁字第 2339 號裁定
規避態樣	將出售證券交易損失申報為資產減損損失及出售證券交易所得
行政處罰法條依據	所得稅法第 110 條第 1 項
是否為稅捐規避	否
是否為稅捐逃漏	是

編號	1-5-1
判決字號	(99、100 年度) 臺北高等行政法院 107 年度訴字第 261 號判決、最高行政法院 109 年度判字第 479 號判決、(97、98 年度) 臺北高等行政法院 106 年度訴字第 1037 號判決、最高行政法院 108 年度判字第 170 號判決

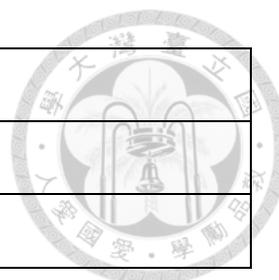


規避態樣	未扣繳國外公司所得稅款
行政處罰法條依據	所得稅法第 114 條
是否為稅捐規避	否
是否為稅捐逃漏	是

編號	1-6-1
判決字號	最高行政法院 107 年度判字第 451 號判決、臺中高等行政法院 106 年度訴字第 463 號判決
規避態樣	借名登記未繳納特銷稅
行政處罰法條依據	特種貨物及勞務稅條例第 22 條第 2 項
是否為稅捐規避	否
是否為稅捐逃漏	是

編號	1-6-2
判決字號	臺中高等行政法院 107 年度訴字第 162 號判決、最高行政法院 108 年度判字第 183 號判決
規避態樣	借名登記未繳納特銷稅
行政處罰法條依據	特種貨物及勞務稅條例第 22 條第 2 項
是否為稅捐規避	否
是否為稅捐逃漏	是

編號	1-6-3
判決字號	臺北高等行政法院 107 年度訴字第 176 號判決
規避態樣	借名登記未繳納特銷稅



行政處罰法條依據	特種貨物及勞務稅條例第 22 條第 2 項
是否為稅捐規避	是
是否為稅捐逃漏	是

編號	1-7-1
判決字號	最高行政法院 107 年度判字第 314 號判決、臺中高等行政法院 106 年度訴字第 278 號判決
規避態樣	虛列土地捐贈扣除額
行政處罰法條依據	所得稅法第 110 第 1 項
是否為稅捐規避	是
是否為稅捐逃漏	是

編號	2-1-1
判決字號	最高行政法院 108 年度判字第 357 號判決、臺北高等行政法院 108 年度訴更一字第 70 號判決、最高行政法院 112 年度上字第 275 號判決
規避態樣	透過第三人轉賣房地短漏報房屋交易所得
行政處罰法條依據	所得稅法第 110 條第 1 項
是否為稅捐規避	是
是否為稅捐逃漏	是

編號	2-2-1
判決字號	(103 年度) 臺中高等行政法院 106 年度訴字第 420 號判決、最高行政法院 108 年度判字第 434 號判決、臺中高等

	行政法院 109 年度再字第 10 號判決、臺中高等行政法院 110 年度再字第 18 號裁定、(102 年度) 臺中高等行政法 院 106 年度訴字第 421 號判決、最高行政法院 108 年度判 字第 436 號判決、臺中高等行政法院 109 年度再字第 11 號判決、最高行政法院 110 年度上字第 559 號裁定
規避態樣	將股票移轉給其管領之公司以規避所得稅
行政處罰法條依據	所得稅法第 110 條第 1 項
是否為稅捐規避	是
是否為稅捐逃漏	是

編號	2-2-2
判決字號	(104 年度) 高雄高等行政法院 106 年度訴字第 375 號判 決、最高行政法院 108 年度判字第 203 號判決、(103 年 度) 高雄高等行政法院 106 年度訴字第 374 號判決、最高 行政法院 108 年度判字第 202 號判決
規避態樣	出售股票由其管領之公司買回以規避所得稅
行政處罰法條依據	所得稅法第 110 條第 1 項
是否為稅捐規避	是
是否為稅捐逃漏	否

編號	2-3-1
判決字號	臺北高等行政法院 106 年度訴字第 848 號、最高行政法院 107 年度判字第 199 號判決
規避態樣	銷售勞務漏報銷售額

行政處罰法條依據	加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 1 項第 3 款
是否為稅捐規避	是
是否為稅捐逃漏	否

