

國立臺灣大學法律學院法律學研究所



碩士論文

Department of Law

College of Law

National Taiwan University

Master Thesis

論逃漏稅捐罪之適用及競合

The Application and Concurrence of the Crime of Tax Evasion

蘇詣倫

Yi-Lun Su

指導教授：柯格鐘 博士

Advisor：Ke-Chung Ko Ph.D.

指導教授：林鈺雄 博士

Advisor：Yu-Hsiung Lin Ph.D.

中華民國 111 年 5 月

May 2022



國立臺灣大學碩士學位論文

口試委員會審定書

論逃漏稅捐罪之適用及競合

*The Application and Concurrence of
the Crime of Tax Evasion*

本論文係蔡詩倫君(學號:R01A2101)在國立臺灣大學法律學系完成之碩士學位論文,於民國111年1月24日承下列考試委員審查通過及口試及格,特此證明

指導教授: 林錫雄 柯裕權

口試委員: 許澤天

林錫雄

柯裕權

陳衍任



摘要

隨著全球化腳步的加速，國與國之間以及國家本身之內的商業貿易往來、各種經濟活動日漸普遍，讓早已層出不窮的逃漏稅捐事件，變得更為雪上加霜，稅捐稽徵機關、檢調機關對於逃漏稅捐之案件，似乎都僅能蹣跚緊追，而無法防患於未然。在新型態交易和商業模式更加細緻化、複雜化的同時，逃漏稅捐之行為也以讓人無法置信的速度，持續刷新現有實務和學說對於逃漏稅行為的認知，導致逃漏稅行為認定之困難度增加，此外，因逃漏稅捐罪屬於附屬刑法之規範範疇，常伴隨著其他經濟犯罪，例如：洗錢、財報不實等等行為產生，亦更增加處理逃漏稅行為之困難。綜上，在保護法益上，為確保國家稅捐徵收之完整及即時，我國稅捐稽徵法第 41 條為逃漏稅捐之規定，又本罪為具有高度複雜性及專業性之附屬刑法的一環，在此類金融犯罪只會隨著全球化日益複雜的今日，實有必要釐清實本罪於我國之適用方式及與其他犯罪，包含傳統刑法、附屬刑法競合之問題，以活絡適用時之精細度與細緻化。

本論文研究內容以稅捐稽徵法第 41 條之逃漏稅捐罪開展，其特殊性在於除了有稅法面向之問題須討論外，仍須合於刑罰規範之體系，從而撰文脈絡下以本罪之稅捐法領域體系定位起頭，終於與其他刑罰之競合，文章內容橫跨刑事、稅捐法兩個重要領域，重要篇章節，依序地藉由本文與學說、實務之對話，逐步討論逃漏稅之罪質及法益、構成要件、違法性及有責性，和最後與其他經濟犯罪之關係，最終綜合各章點評並給予結論，以期待可以作為未來逃漏稅捐罪之修法參考，並為實務解決爭執提供一絲思考方向。

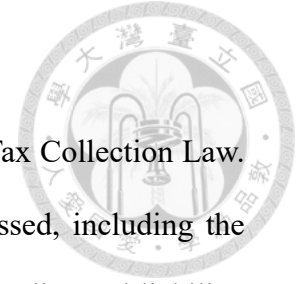
關鍵字：稅捐刑罰、逃漏稅捐罪、經濟刑法、稅捐處罰之競合、稅捐稽徵法第 41 條



Abstract

With the acceleration of globalization, commercial trades and economic activities across regions and within countries have become more common, further aggravating the relentless tax evasion incidents. Taxation authorities, investigation agencies, and the Prosecutors Office in Taiwan have struggled to hunt down such criminals, let alone prohibit them from the very beginning. With new transaction types and business models becoming more detailed and complex, the offense continues to disrupt current practices and theories regarding tax evasion at a rapid pace. Thus, identifying such unrighteous behavior has also become a challenge. In addition, tax evasion, often accompanied by other economic crimes such as money laundering and financial statement fraud, is a subsidiary crime to Criminal Law. This also makes it even trickier to deal with. In Taiwan, to protect legal interests, tax evasion is specified in Article 41 of the Tax Collection Law to ensure all taxes are collected fully and immediately. Moreover, it is also a subsidiary concept under the highly complex and professional Criminal Law, and such financial crime will only become increasingly complicated due to globalization. Hence, for meticulousness and scrupulousness, it is necessary to clarify how the crime and other different crimes are enforced in Taiwan, including its concurrence with the crimes in Criminal Law.

This study explores tax evasion offenses specified in Article 41 of the Tax Collection Law. The uniqueness of this particular provision is that while issues related to Tax Collection Law are worth examining, the alignment with the penalty system is also a center of focus. Therefore, this study begins with the positioning of the tax evasion offense in Tax Collection Law and ends with its concurrence with other



penalties, which spans two critical legal areas, Criminal Law and Tax Collection Law. By observing theories and practices, essential concepts are discussed, including the nature of penalties and legal interests, legal elements, criminal illegality and liability, and finally, the relationship with other economic crimes. Lastly, a comprehensive review and a conclusion are provided to use as a reference for legislative amendments and dispute resolution in practice.

Keywords: Tax Penalty, Crime of Tax Evasion, Economic Criminal Law, Concurrence of the Tax Penalty, Article 41 of the Tax Collection Law

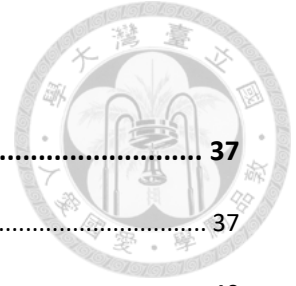


論逃漏稅捐罪之適用及競合

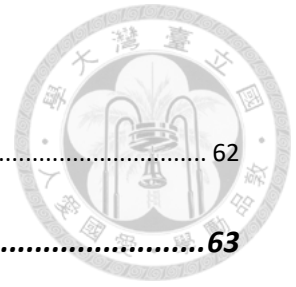
第一章 緒論.....	1
第一節 研究動機.....	1
第二節 問題意識.....	3
第三節 研究方法及架構.....	5
第一項 研究方法.....	5
第二項 研究架構.....	5
第四節 研究限制.....	8
第二章 逃漏稅捐於稅捐秩序體系之定位.....	10
第一節 稅捐之意涵.....	10
第一項 稅捐之意義與特徵.....	10
第一款 意義.....	10
第二款 特徵.....	11
第二項 稅捐法之指導原則.....	14
第一款 稅捐法定主義.....	14
第二款 量能課稅原則.....	15
第三款 實用性原則.....	16
第三項 稅捐債務之成立.....	17
第一款 成立時點之意義.....	17
第二款 構成要件實現時.....	18
第三款 課稅處分時.....	19



第二節 稅捐處罰之必要性與正當性	19
第一項 稅捐處罰之必要性	19
第一款 稅捐之繳納違反人性自利之本質.....	19
第二款 缺乏稅捐制裁會造成之問題.....	20
第二項 稅捐處罰之正當性	20
第一款 為達成平等原則之落實.....	20
第二款 為達成量能課稅原則之落實.....	20
第三節 稅捐法之義務體系	21
第一項 納稅義務（稅捐繳納之金錢給付義務）	21
第二項 協力義務（稅捐法上之行為義務）	22
第一款 意義.....	22
第二款 定性.....	23
第三款 類型.....	24
第四節 稅捐處罰類型	25
第一項 稅捐行政罰	25
第一款 行為罰.....	25
第二款 漏稅罰.....	25
第二項 稅捐刑罰	26
第一款 刑罰與行政罰之本質上是否有差別.....	26
第二款 不法制裁之型式選擇.....	27
第三款 稅捐稽徵法上之稅捐刑罰.....	30
第四款 其他稅捐法上刑罰.....	34



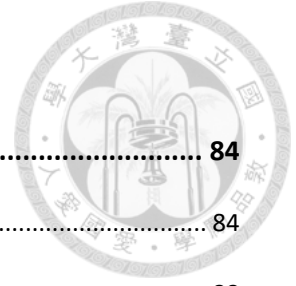
第三項 稅捐刑罰之外國立法例	37
第一款 美國法.....	37
第二款 德國法.....	40
第三款 日本法.....	44
第四款 中國法.....	46
第五節 稅捐刑罰與其他處罰之關聯	49
第一項 討論前提：競合	49
第一款 功能.....	49
第二款 判斷方式.....	50
第二項 稅捐刑法與稅捐行政罰之競合	51
第一款 行為之意義.....	51
第二款 一行為不二罰之要求.....	52
第三款 行為數之判斷.....	53
第四款 關於競合之行政實務見解.....	56
第五款 關於競合之司法實務見解.....	57
第三項 逃漏稅捐與詐欺罪章之競合	57
第一款 詐欺罪章概述.....	57
第二款 競合案例.....	58
第三款 本文見解及評析.....	60
第四項 逃漏稅捐與偽造文書印文罪章之競合	60
第一款 偽造文書印文罪章概述.....	60
第二款 競合案例.....	61



第三款 本文見解及評析.....	62
第六節 稅捐刑罰之保護法益.....	63
第一項 逃漏稅捐罪所保護之法益.....	63
第一款 保護國家稅收.....	63
第二款 國家課稅權之確保.....	63
第三款 稅捐程序中稽徵正確性之保障.....	64
第四款 租稅債權之確保.....	65
第五款 國民之負擔均衡.....	65
第六款 稅捐收入作為金錢給付義務之完整性與及時性.....	66
第二項 小結.....	66
第一款 法益應為稅捐收入作為金錢給付義務之完整性與及時性.....	66
第二款 本罪之法益應屬國家法益.....	68
第三款 本罪在法益影響下屬於具體危險犯.....	68
第三章 逃漏稅捐罪之構成要件及法律效果.....	71
第一節 概說.....	71
第一項 與節稅、稅捐規避之區辨.....	71
第一款 節稅.....	71
第二款 稅捐規避.....	71
第三款 逃漏稅捐.....	72
第四款 實務見解.....	72
第二項 逃漏稅捐罪之規範特質.....	73
第一款 逃漏稅捐罪為特別刑法之一環.....	73



第二款 逃漏稅捐罪為經濟刑法之犯罪	74
第三款 逃漏稅捐罪深具專業及複雜性	74
第四款 逃漏稅捐罪之侵害遠較一般財產犯罪為大	75
第五款 不法獲利之應稅所得逃漏仍可構成本罪	75
第三項 立法歷程	76
第二節 行為主體—納稅義務人	77
第一項 納稅義務人之意義	77
第一款 與稅捐債務人之區別	77
第二款 行為主體採空白構成要件之立法模式	77
第三款 本罪應屬於身分犯性質	78
第二項 自然人	80
第一款 綜合所得稅	80
第二款 營利事業所得稅	80
第三款 土地稅	80
第四款 遺產稅及贈與稅	81
第五款 貨物稅	81
第六款 菸酒稅	81
第七款 房屋稅	82
第八款 契稅	82
第九款 印花稅	82
第十款 證券交易及期貨交易稅	83
第十一款 使用牌照稅	83
第十二款 娛樂稅	83



第三項 法人	84
第一款 法人之犯罪能力	84
第二款 法人歸責之模式	88
第三款 法人可否成立逃漏稅捐	90
第四款 稅捐稽徵法第 47 條之性質	91
第三節 行為客體—逃漏「稅捐」	93
第一項 稅捐利益之取得方式	93
第一款 問題概述	93
第二款 獲得不正之稅捐優惠	94
第三款 獲得不正之國家退稅	95
第四款 小結：客體要件應包含上述兩種情事	96
第二項 特殊稅捐類型	97
第四節 行為—詐術或其他不正當方法	99
第一項 詐術	99
第一款 意義	99
第二款 詐欺罪與逃漏稅捐罪之詐術分析	100
第三款 檢討	103
第二項 不作為逃漏稅捐	104
第一款 我國之見解	104
第二款 不作為犯之行為構成	111
第三款 不作為與漏稅結果間須具備因果關係	113
第四款 修法建議	114



第三項 其他不正當方法.....	115
第一款 意義.....	115
第二款 類型.....	115
第三款 檢討.....	119
第五節 結果—逃漏稅捐.....	121
第一項 結果要件之討論實益	121
第二項 稅捐債務之確定方式	121
第一款 申報繳納.....	122
第二款 發單課徵.....	122
第三款 自動確定.....	123
第三項 本罪之既遂與未遂.....	124
第一款 既遂與未遂之意義.....	124
第二款 未遂犯之判斷.....	125
第三款 逃漏稅捐之未遂.....	125
第四項 本罪之既遂時點.....	126
第一款 已逾起徵點時.....	127
第二款 申報或繳納期間屆滿時	128
第三款 申報行為完成時既遂.....	129
第四款 小結-應以申報或繳納期間屆滿時為既遂.....	130
第五項 稅捐稽徵法第 41 條第 2 項	131
第一款 本項之性質.....	131
第二款 實害犯之立法.....	135



第六項 稅捐稽徵法第 48 條之 1-自動補報免罰	135
第一款 立法目的.....	136
第二款 本條之性質.....	136
第三款 構成要件.....	137
第四款 免罰內容.....	140
第五款 檢討.....	143
第六節 主觀—故意	144
第一項 實務案例分析.....	144
第二項 判斷時點.....	148
第七節 違法性與罪責	149
第一項 違法性與罪責之意義	149
第一款 違法性.....	149
第二款 罪責.....	150
第二項 逃漏稅捐罪之錯誤.....	153
第一款 問題意識.....	153
第二款 欠缺稅捐不法意識.....	155
第八節 法律效果-科刑	156
第一項 法規刑度曾有之問題	156
第二項 逃漏稅捐罪刑度之抉擇.....	156
第三項 修正草案.....	158
第四章 逃漏稅捐與經濟犯罪之關係及沒收	160



第一節 本罪與經濟犯罪之關係.....	160
第一項 經濟犯罪之說明.....	160
第一款 經濟犯罪之意義.....	160
第二款 經濟犯罪之特性.....	161
第二項 商業會計法.....	164
第一款 商業會計法簡介.....	164
第二款 與本罪之關聯.....	166
第三款 案例分析.....	166
第三項 洗錢防制法.....	172
第一款 洗錢防制法簡介.....	172
第二款 與本罪之關聯.....	173
第三款 案例分析.....	175
第二節 逃漏稅捐之沒收.....	183
第一項 沒收法制.....	183
第一款 犯罪物之沒收及審查.....	183
第二款 利得之沒收及審查.....	184
第二項 本罪之沒收操作.....	188
第一款 稅捐國庫與司法國庫之區分.....	188
第三款 審查順序.....	190
第三款 我國實務見解與案例.....	193
第五章 結論.....	197
第一節 逃漏稅捐於稅捐秩序體系之意義.....	197



第二節 逃漏稅捐之構成要件.....198

第三節 逃漏稅捐與他罪之關係及沒收.....200

參考文獻..... 216



第一章 緒論

第一節 研究動機

國家得以為了維繫運作向人民以憲法課與一定之義務，而對於義務的種類與範圍，綜觀法學大國從古至今之憲法史，課與人民之義務種類繁多，不外乎現今我國社會較難以想像之服勞役等等，然為何會有僅存國家向人民徵稅之義務轉變，理由存在於比例原則之思考，國家為維持正常運作勢必由人民負擔義務，如：建設時之物資與勞力，政府運轉所需之花費與人員薪資等等；但誠如先秦孟子駁農家許行「君民並耕而食」之論述：「然則治天下獨可耕且為與？有大人之事，有小人之事。且一人之身，而百工之所為備。如必自為而後用之，是率天下而路也。故曰：或勞心，或勞力；勞心者治人，勞力者治於人；治於人者食人，治人者食於人；天下之通義也」，此段話之論述前提，是孟子當年遇到一個信奉農家理論之人，認為即使尊貴如君王，也該與平民一般，自己生產每日所需，然而孟子卻覺得國家每日千頭萬緒得運作，有重要的事情亦有瑣事，每一個人都有自己的本分與義務該完成，不可能由處理國家大事之上位者須另行負擔每日衣食顧慮，因此可以看出，若要求人民負擔各種義務，不但有可能使其本身無法盡職於自己的工作、人民亦有可能盡到不屬於自己專業範疇之義務，因此在比例原則之操作下，要求人民盡義務而影響最小的方式應為國家，依法分享人民之經濟上利益，再由國家依照各專業部門花用預算，進而維持運作，故德國法學家 Forsthoff 曾經說過「所謂現代法治國家成為社會國家，主要有賴以租稅型態表現其功能」，此即租稅國家之展現¹。

在比例原則之思考脈絡中，既然國家基於財政即運作需求，必須向人民課

¹ 葛克昌（2004），〈租稅與現代國家〉，《月旦法學雜誌究》，17期，頁90-95。



徵租稅，則租稅之課徵手段必然具有強制性，因為若可以由人民自由繳納稅捐而不具強制性，結果可想而知，將會無人繳納稅捐而使國家面臨崩潰的境地。又基於稅捐之「無對待給付性」，人民所繳納者並非直接造成其可以感受到的利益，如此一來納稅意願必然會更為降低，國家無法期待人民設想到稅捐繳納為維繫國家運作的必要之惡，進一步誠心誠意的繳納稅捐而不存在逃漏或者隱瞞之行為與心態，故為確保稅捐債權之實現、落實制定之稅捐法規範，最終達到徵稅之財政目的及稅捐公平性，使國家得以推展各項建設與維繫運作，所以須要創建一套制度，來指引甚至督促人民踐行自己應盡之稅捐繳納義務。

我國之稅法發展較晚，學術之研究又多侷限於財政或者會計之學者中，相比之下法律的研究無論深度、廣度及速度均相形見绌，但為吻合於法治國原則之要求及憲法第 19 條所謂人民有依法納稅之義務，學說與實務仍然合作建立了一套督促人民繳納稅捐義務之規範²。針對稅捐督促之制度，可略分為在行政罰領域之行為罰與漏稅罰；以及在刑罰領域之逃漏稅捐罪，又我國之稅法並不如德國法一般，將各類稅捐要件、徵收程序、處罰和救濟均包含在一部法典中，再漸次劃分總則與各論，從稅捐行政、稽徵程序、稅捐處罰與救濟法一氣呵成，而是散播在除了具有通則意義的稅捐稽徵法外之其他稅法各論之法規範中，增添了複雜度與研究難度，不論在機關管轄、法益判斷後的規範競合方面或者各類處罰法之界限，皆會造成遠大於德國立法模式的問題及爭議，早期研究稅法之學者在其文章中就曾提及我國稅法之缺點³，扼要說明如：我國所立之稅法斷簡殘篇，常出現須待至行政機關補充或者釋明後始能清楚適用的情況，

² 如：所得稅法以及稅捐稽徵法上滯報金、怠報金和滯納金的制度。

³ 張燭安（1975），《租稅罰之比較研究》，頁 182-183，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。可以從年份看出，已過將近 45 年之光陰，我國仍然沒有建置出一部統一的稅法法典，甚至連有關稅捐處罰法之法典也無。



縱符合了法明確性⁴，仍不符於租稅法定主義的要求⁵，進而一再強調統一立法或包裹立法之重要性，實為當務之急。

稅捐稽徵法第 41 條逃漏稅捐罪，屬於稅捐稽徵程序在末端時期才會需要討論的法條，蓋究竟是否構成稅捐之逃漏，須從一開始行為人合於稅捐構成要件而納稅之必要，後經歷一系列的法律行為與稽徵程序⁶，最終以犯罪之手段逃漏獲利，才會落入本罪討論，惟基於以上所述及稅法之體系仍有待加強，將導致最終犯罪階段之討論更顯得困難。除了要進入逃漏稅捐之判斷前便已困難重重之外，對於逃漏稅捐罪本身之討論，因本條並非典型之傳統刑法當中的刑事責任，乃附屬刑法之規範範疇，較少有以體系化的方式論述本條之要件者，故將本罪以體系化之方式做論述與說明，不但可依序檢視本條自立法至今之規範妥當性，以及司法實務操作本條時將發生的問題或已產生的問題，透過刑事法的法理要求加以檢視之，最後透過學說上的建議，期望能重新建構本條之適用，以及解決本條和傳統刑法、附屬刑法之關係，促進稅捐處罰體制的進步。

第二節 問題意識

某甲為精神演講之導師，由於新冠肺炎疫情蔓延，民眾人心惶惶，今年線

⁴ 針對法律明確性之說明，最著名之實務見解乃司法院釋字第 432 號解釋：「法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定。有關專門職業人員行為準則及懲戒之立法使用抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與前揭原則相違。」

⁵ 租稅法律主義為法律保留原則在稅法領域的落實，亦為稅捐法規通過大法官形式合憲性審查之重要門檻，最早有關租稅法律主義之實務論述，可參司法院釋字第 217 號解釋：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，乃在揭示「租稅法律主義」，其主要意旨係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務，課徵租稅固不得違反上述意旨，惟關於個別事件課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，則屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。」

⁶ 因逃漏稅捐當中最重要之客體要件「稅捐」，可能產生的形式為一切有可能獲取所得之法律行為，故將與稅捐規避產生模糊地帶，亦可能涉及不法獲益之應稅所得認定等等，均增加逃漏稅捐之判斷困難度。



上演講邀約大增導致所得收入提高，但甲為了少繳稅，故意與邀約演講者講好，漏開演講證明且將要求某些演講以視訊會議的名義為之，此種行為將造成國家的所得稅短徵，除以上例子外，因稅捐會要求人民與國家分配經濟利益，往往使人民幣之唯恐不及。

故稅捐稽徵法第 41 條「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、併科新臺幣一千萬元以下罰金。犯前項之罪，個人逃漏稅額在新台幣一千萬元以上，營利事業逃漏稅額在新台幣五千萬元以上者，處一年以上七年以下有期徒刑，併科新臺幣一千萬元以上一億元以下罰金。」為我逃漏稅捐罪的明文規定，以杜絕納稅義務人之逃稅心理；另本罪也是實務上常常出現，人民常因此被起訴的法條之一，會有這樣的情況，乃歸因於於動用刑法之前，我國制度面上仍有規範許多行為罰及漏稅罰的規定，在填補罪中漏稅前處罰之不足，以求稅捐債權確保之未雨綢繆，其後在刑法謙抑原則的指導下，逃漏稅捐罪承擔的乃亡羊補牢之精神，在行為罰跟漏稅罰都不足以制裁與彌補的同時，逃漏稅捐罪便有了用武之地，惟因本條規定橫跨刑法以及行政法甚至是稅法之領域，基於知識無涯而人們之精力和時間有限，且俗話說：隔行如隔山，在法律不同科目間尚也如此⁷，因此刑事法學者、稅法學者及實務界法官們對於逃漏稅捐罪之爭議，通常的處理方式是就個別法科問題作判決及研究，若爭議發生在刑法，就由刑事法學者或者刑事法院法官加以解決，反之發生在稅法或行政法亦同，本文作者基於篇幅及研究量能，僅希望在以下的具體問題意識中整理、歸納現有之學說和實務發生的問題及癥結點和最終提出的解決之道，並略為提出學生的思考脈絡和嘗試提出解決問題的結論。

⁷ 就目前之觀察，法律科目跨科且富含研究趣味的領域，多以行政法跨足到其他法科，如：行政契約與民事法之準用範圍及方法、土地行政及經濟行政法，以及本文所涉及之稅法，都因跨越龐大法科領域，研究過程須要斟酌的專業判斷增多，研究難度亦高。



第三節 研究方法及架構

第一項 研究方法

關於本文研究撰寫之脈絡，以逃漏稅與稅捐處罰法制之關聯作為開展，首先簡要的說明稅捐法的意義、架構整個稅捐法體系的重要原則，以及稅捐處罰法制之概況，亦有關於為何對於稅捐法上的違法行為須有處罰和國家在制度設計上可以處罰稅捐違法行為之正當性探討，均圍繞在量能課稅原則之落實；在比較法上，介紹了美、德、日、中等四國逃漏稅捐制度的立法，後切入主題，深入探究我國逃漏稅捐罪之法益、要件、競合及沒收之問題及爭議，輔以文獻回顧的方式，整理我國已存稅捐處罰之文章論述，範圍包含我國之稅捐法教科書、相關稅法或刑事法之論文，進行交互分析與統合，以期能擊劃出一研究本罪之雛形，進而導出一定架構，此為學術文獻參考之部分。

逃漏稅捐之案件，在我國實務上累積大量且值得參考之見解和法律論述，無論是在屬於行政機關亦即財政部之函示、司法院大法官的解釋或者是一般行政法院、刑事法院之判決判例，均有對本罪之各項爭議表達過意見，對以上的實務見解進行整理與分析、釐清實務界法律適用者運用本條之過程，最終再與學說或學術上之見解進行整合比較，並加上本文之評析與自我見解，以歸納之方式整合出結論，為本文之研究方法。又在立法論上，逃漏稅捐是為維護國家完成稅捐債權所經途徑之不受干擾、順暢，因此各國無不設法避免稅捐之逃漏，進而影響國家財政健全，從而在法制上均有關於逃漏稅處罰之規定，與我國之法制設計相較，有許多可以借鏡作為我國改善或解釋之見解以及立法設計，故本文最終亦會以外國法制之優點，作為我國法往後修法的參考途徑。

第二項 研究架構

本文共分為五個章節，本段所在之第一章為緒論之說明，從一開始讀者可



藉由研究動機之閱讀，理解本文寫作之目的，在於挑戰目前無論是學說以及實務均尚未全力開墾的稅捐刑罰部分，屬於附屬刑法之本罪究竟與一般刑事責任之關聯和差異，另外進一步述及本文之研究方法、架構及範圍，最終說明本文之限制，亦即研究之邊界為何，第一章作為讀者理解寫作本文之意義，和作者思考問題意識之心路歷程。

第二章「逃漏稅捐於稅捐秩序體系之定位」，先以稅捐之意義、指導原則和稅捐債務之成立加以說明，稅捐既屬於法定之債，便須如同民法法定債之關係一樣，簡單說明此一公法上債關係之意義，蓋稅捐債務之成立不但要合於稅捐之原則以及基本的債之關係，也接續因該債務之逃漏或欺瞞而影響逃漏稅捐或其他處罰法規之適用；除此之外，稅捐的事實證據大多偏在納稅義務人可支配範疇，因而存有大量的行為或不行為義務，以衡平國家若不斷開啟職權調查之隱私權侵害疑慮，從而制度上期待納稅義務人負有一定「義務」來主動提出，故納稅義務人若有義務之違反，將有可能遭致行為罰或漏稅罰等行政處罰領域之裁罰，以及因義務違反或以合於逃漏稅捐之要件違反時，自會有刑事制裁的問題，主要以詐欺及偽造文書等傳統刑事處罰為主，也都將在本章做完整說明。本章也會嘗試介紹外國法對於逃漏稅捐制裁之處罰設計，以及簡要評析與我國法之差異和可借鏡之處；最後，即使逃漏稅捐罪為附屬刑罰之範疇，究其本質仍是「刑罰」，因刑事制裁屬於國家最強烈之公權力行為，須有法益之侵害，方可圓滿說明本罪立足於刑事制裁之緣由，故會在本章最末節，討論本罪之侵害法益。

第三章「逃漏稅捐罪之構成要件」，因逃漏稅捐罪的成立與否之判斷，基於刑法第 11 條之規定仍須符合普通刑法的構成條件，在刑法的認定上，對於某一犯罪之成立與否，須通過三個階段之審查，依序為：構成要件該當性、違法性與罪責階層，稱為犯罪三階層結構，如果一行為吻合於以上三階層之逐步篩漏



後，則可以確認該行為構成犯罪之事實，首先，構成要件的意義乃刑法法條中描述某個具體犯罪行為的構成條件，在被判斷的該行為合於法條中的構成要件後，便可以初步認第一步驟的構成要件該當，其次違法性討論者為吻合於構成要件之行為是否為現階段的法秩序所容忍，而有責性的罪責階層則是在一行為該當犯罪之條件，且亦為法秩序所不容時，從行為人的面向去探究其在責任能力與不法意識是否有欠缺，此時不難看出，構成要件階層會因為不同刑法法條容有巨大差別。相反的，在違法性所容許的法秩序例外，規定於刑法第 21 條至第 24 條，依序為依法令之行為、業務上之正當行為、正當防衛以及緊急避難，除非有刑法第 304 條強制罪屬於正面審查違法性之例外以外，所有刑罰規定所具有的阻卻違法事由均屬相同，不會如同構成要件一般個罪不一；於有責性當中責任能力及不法意識的審酌上，依照刑法第 17 條至第 20 條，所有刑罰規定所具有的阻卻違法事由亦均屬相同，結論上不會因為構成罪名之不同而有任何不同，故本文於此所著重討論者為逃漏稅捐罪之構成要件，而違法性與有責性之審查，則略為表示。

第四章「逃漏稅捐與經濟犯罪之關係」，先以行為數之認定及一行為時之競合究該如何做開端，並分析本罪洗錢防制法和商業會計法等經濟刑法之競合爭議，以上兩經濟型罰之責任亦屬與逃漏稅捐最具關聯性者，又關於競合之研究首重案例討論，本文將以大量之實務案例，說明本罪與經濟犯罪之關係，最終在援引學說與其提出之競合體系下，分析現行之實務操作方式有無錯誤之處。至於沒收之規定，在 2015 年新制上路後，沈疇已久的沒收體系便以煥然一新的面貌重新問世，逃漏稅捐罪之犯罪客體，為不法未繳之稅捐，亦即應支出而節省下來的稅捐，係屬「利得沒收」之範疇，在認定何處屬於節省之稅捐亦有一定困難度，因此如何完成沒收的程序，審查順序與爭議為何，將一併說明。



第四節 研究限制

稅捐制裁之法制當中，有稅捐行政罰以及稅捐刑罰兩種法規類型的處罰手段，前者屬行政秩序罰，又可細分為行為罰以及漏稅罰，後者則屬稅捐稽徵法第 41 條以下之逃漏稅捐罪，原則上，現階段之通說見解雖以行政罰與刑罰為「量的區別」作為性質差異之理論，然現行制度下行政罰得以由行政機關自行處罰，人民在不服時提起訴願並向行政法院提起訴訟，而刑罰則是由屬於普通法院的刑事審判權裁判，故縱使兩者為「量的區別」，救濟途徑仍有不同。在本篇文章的脈絡底下，因行政制裁與逃漏稅捐罪皆為處罰之規範，故具有一定的連動關係，從而文中將會提及本罪與行政罰之差異、關聯和競合手段，但重點依然會著重在稅捐制裁之部分，不會深入分析行為罰或漏稅罰之要件或其他有關學說與實務之見解；另稅捐行政屬行政法個論之範疇，整體架構略以稅捐之定義、特徵及原理原則組成的基礎理論、稅捐債務法、稅捐稽徵程序、稅捐罰則與稅捐救濟為體系，而環環間相扣，惟為了避免問題意識過於分散而失焦，本研究主要以稅捐罰則作為研究重心，因此其他稅捐體系之問題，亦非本論文之研究著墨點；最後，稅捐法上屬於刑事之制裁法規定，除了本文主題稅捐稽徵法第 41 條之外，尚有稅捐稽徵法的其他規定和散落在其他稅捐法的規定，延續前述之說明，未免論點過多而導致文章失焦，仍以稅捐稽徵法第 41 條之逃漏稅捐罪討論，此為討論範圍之限制。

雖然各法治大國都有逃漏稅捐罪之規定，但基於本文之研究量能以及語言能力，得以直接閱讀的範圍，僅含使用中文、英文以及日文之文獻，因此論文當中有提到德國法制之設計與見解，皆採取轉引之方式來加以討論，又在文章中，因我國屬於歐陸法體系的國家，和美國等租稅大國相較，台灣的稅捐法規範是以較為抽象的規範方式存在稅捐稽徵法當中，以利適用法規之機關針對每



一個涉及逃漏稅的個案，可以試用或解釋法規，從而在涉及比較法、以及給予我國逃漏稅捐之立法建議時，本文會受到歐陸、英美法體系法制度之限制，較無法透過美國之法體系來說明我國較為抽象之逃漏稅捐罪，故大多以日本法或德國法之設計作為借鏡以及說理依據，此為參考文獻之限制。

第二章 逃漏稅捐於稅捐秩序體系之定位



第一節 稅捐之意涵

第一項 稅捐之意義與特徵

第一款 意義

綜觀我國各類稅法，皆沒有對稅捐之概念賦予一個明確的意義，惟雖然各類法規對於租稅沒有賦予定義，憲法仍對於稅捐以及稅務規範的建構做出了一定的要求⁸，根據憲法第 19 條「人民有依法律納稅之義務」及第 143 條第 1 項和第 3 項「中華民國領土內之土地屬於國民全體。人民依法取得之土地所有權，應受法律之保障與限制。私有土地應照價納稅，政府並得照價收買。土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之」均可看出我國憲法對於稅捐法制的要求；另外在憲法第 107 至第 110 條中，也規定了有關稅捐收益、立法和行政權之歸屬，由此可以看出租稅不僅僅是一般法律上的概念，亦為憲法上的根本概念⁹。然而，稅捐之概念並非由憲法所賦予，理由為憲法及憲政秩序的架構，發展時間遠較稅捐的出現還晚，早在還沒有憲法之觀念出現時，古代各國或者個王權便基於自身須求或公共建設，而發展出稅捐的制度，如：中國唐朝的租庸調¹⁰、遠古埃及的稅捐體系，都可再次印證與憲法此觀念出現時間之差異。

稅捐之出現雖早於憲法，但這並不代表其可以凌駕憲法之規定與要求，毋寧說，稅捐制度經由憲法之明文化而有了其形體，憲法要求並且宣示我國須要有稅捐制度之建構，讓人民可以在合法且合理的前提下完成自己之納稅義務，從「合法且合理」之中可以看出，憲法不但讓稅捐有了生命，也對租稅立法權

⁸ 參閱葛克昌（2005），〈論公法上金錢給付義務之法律性質〉，氏著，《行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維》，頁 31，翰蘆；黃源浩（2003），〈營業稅法上協力義務及違反義務之法律效果〉，《財稅研究》，35 卷 5 期，頁 138。

⁹ 陳敏（2019），《稅法總論》，頁 1，自刊。

¹⁰ 葛克昌（2005），《稅法基本問題》，頁 101，元照。

做出了初步之箝制¹¹，既然萬法皆統一於憲法之下，縱然稅捐之歷史進程早於憲法，但若入其規範之中，那就要服從於憲法權威，以保障人民之權利。

稅捐稽徵法第 2 條規定「本法所稱稅捐，指一切法定之國、省（市）及縣（市）稅捐。但不包括關稅及礦稅。」，但本規定不可作為稅捐之定義依據，因為該條規定並無說明稅捐之特徵或設定可供辨認及操作之依據，毋寧可解釋為稅捐稽徵法中何謂稅捐之「範圍」而已。既然我國之稅法不具有對於稅捐之定義性規定，學者便找尋他國之稅捐定義並在我國之稅捐中稍作修正，目前我國通說對於稅捐之定義，多以德國租稅通則第 3 條「稱租稅者，謂公法團體為收入之目的，對所有該當於規定給付義務之法律構成要件之人，所課徵之金錢給付，而非對於特定給付之相對給付者。」作為依據¹²；另外亦有學者往日本法中找尋租稅的定義為「租稅乃是國家在無特定給付之對價關係下，基於取得公共務所需資金之目的，基於法律規定向私人課徵之金錢給付義務」¹³，除了援引外國法之定義外，我國學者也不乏嘗試為稅捐下定一個本土化的定義，如：有認為租稅為國家或地方自治團體為支應國家財政需求，基於公權力所強制課徵之金錢無對待給付義務¹⁴，或認為租稅係國家為了因應政務支出或達成其他行政目的，強制將人民之財產移轉於政府¹⁵。

第二款 特徵

從以上眾多之定義當中，實可歸類出稅捐之以下特徵¹⁶：

第一目 基於國家公權力的強制性

稅捐之法律關係性質上為公法的法律關係，一方是以國家或地方公共團體以公權力主體的資格及地位，享受稅法上權利（主要為稅捐債權）並且負擔稅

¹¹ 陳敏（1981），〈憲法之租稅概念及其課徵之限制〉，《政大法學評論》，24 期，頁 33 以下。

¹² 陳敏翻譯，《德國租稅通則》，頁 3、陳清秀（2019），《稅法總論》，11 版，頁 78，元照。

¹³ 蔡孟彥（2015），〈日本能源稅制對台灣法制設計之啟發〉，《月旦財經法雜誌》，37 期，頁 61。

¹⁴ 葛克昌（2005），《稅法基本問題》，頁 108，元照。

¹⁵ 王建煊（2005），《租稅法》，29 版，頁 3 以下，文笙。

¹⁶ 陳清秀（2019），《稅法總論》，11 版，頁 63，元照。

法上義務，因此，規範稅捐的法規範整體主要是用來為付財政收入此一公共利益，而非個人利益，屬公法性質，在這樣的情況下，國家須要有一定的強制性力道使人民按時按量的繳稅，故在憲法第 19 條之要求下，立法者給予稅捐以公法身分出現的強制性格，以落實國家財政的穩定繁榮。

第二目 無對待給付性

政府徵收租稅後將統一編入預算之中，經過匯集統合後再依照行政院編列且立法院通過的預算加以支出，我國關於稅捐徵得後，其花費流向，原則上均規定於財政收支劃分法當中，例如財政收支劃分法第 8 條第 2 項「前項第一款之所得稅總收入百分之十、第四款之營業稅總收入減除依法提撥之統一發票給獎獎金後之百分之四十及第五款之貨物稅總收入百分之十，應由中央統籌分配直轄市、縣(市)及鄉(鎮、市)」及第 16 條之 1 第 1 項「第八條第二項及第十二條第二項至第四項規定之稅課統籌分配部分，應本透明化及公式化原則分配之；受分配地方政府就分得部分，應列為當年度稅課收入。」

稅收之金錢流向、所用的管道多元，納稅人無法特定其所繳納的稅捐究竟花費在哪些具體的項目上，也就是說納稅人所繳納的稅金有可能開銷在自己根本不會使用或者受益的一環，但該納稅人並不可以請求國家將稅金支出在僅有涉及自己利益的方面上，稅捐無對待給付性之性格即展現於此，國家在徵收稅捐後，不必有一定之對價回饋於納稅義務人，人民所獲得的利益與所繳納的租稅兩者間，並無直接具體的特定因果關係存在。

第三目 財政目的性

租稅之徵收，主要運用在維持國家一切之運作與建設，課稅根本目的即在於因應國家各種支出，然而在某些特殊領域課徵租稅之目的並非僅限於財政，詳言之，租稅亦可以含有社會目的性，國家基於一定政策或是公益目的，作為鼓勵、抑制特定產業之方式而以稅捐優惠或負擔作為其手段，基於該種意義而

制定之法規範¹⁷，其內涵為法律在制定之初就非主要，甚至根本不為財政目的而加以創制，本類型之規範在制定時不全然涉及財政目的性，而是為了誘導產業符合政策走向、達到政府所期待之經濟目的，或者為了各種如：環境永續、資訊促進之目的而為之規範，本質上就是文化法、經濟法及社會法之範疇¹⁸，以上為社會目的稅捐定義與概念，然國家課徵稅捐仍當先以財政之維持與穩定作為首要之務，故學說與實務在稅捐具有財政目的性質而言，均無異議，惟如欲制定此類型之稅捐，除了滿足法律要求之要件外，亦須合於比例原則之要求。

第四目 構成要件滿足時即課徵

稅捐為公法上法定債之關係，依據不同的稅法領域，有其課徵之構成要件，納稅義務人於構成要件滿足時，應負有繳納稅捐之義務，有疑義之處在於，納稅義務人之稅捐繳納義務從何時成立？早期有見解認為，縱使已滿足稅捐構成要件，仍須待至稽徵機關給予一行政處分時，該繳納義務才宣告成立，惟此種見解無法解釋自行申報之稅捐類型，否則將導致只要納稅義務人不去申報，其義務便永不產生之怪異結論，又既然稅捐為債之關係，便須與民事法律中債之關係之解釋相同，於構成要件該當時，即負擔相應之民事權利或義務，所以應採取納稅義務人於構成要件滿足時，便成立並負擔稅捐義務之見解，較為妥適及合理。

第五目 現金給付性

現代民主之租稅國家，對於租稅課徵之繳納方式，大多以金錢為原則，此為稽徵經濟及公平之考量，因若以實物抵繳，將造成國家須另行承擔物品真偽之風險，以及實物有隨著時間改變導致價格差異的問題，故以現金繳納為人民與國家最節省成本之方式；惟仍有稅法基於特殊目的的考量，而以非現金之標的

¹⁷ 柯格鐘（2011），〈談稅捐優惠作為鼓勵產業發展之手段〉，《全國律師月刊雜誌社》，15 卷 10 期，頁 11。

¹⁸ 黃茂榮（2012），《稅法總論》，增訂三版，頁 10 以下，植根。。

作為稅捐之繳納，例如：民國 76 年之前田賦之課徵，以稻穀或小麥徵收之¹⁹、或遺產贈與稅在納稅義務人確有困難時，例外抵繳實物之規定。



第二項 稅捐法之指導原則²⁰

第一款 稅捐法定主義

自釋字第 443 號解釋伊始，我國之法律保留體系便邁入層級化法律保留之領域²¹，從而，法律保留原則在稅法領域之展現，即呈現在稅捐法定主義當中，稅捐係國家依法高權而強制課徵，人民無法獲得任何有感的對待給付，故常引發不滿而導致反抗，所謂「無代表不納稅」，即為此例。有鑒於此，各國之憲法莫不關注稅捐徵收及其相關法律依據，在我國憲法第 19 條亦有規定：「人民有依法律納稅之義務。」明確規定納稅義務之正當性必須有民主授權，換言之，國家課稅必以法律授權之形式呈現，此即所謂「稅捐法定主義」；在法律層級當中，可見於稅捐稽徵法第 11 條之 3「財政部依本法或稅法所發布之法規命令及行政規則，不得增加或減免納稅義務人法定之納稅義務」，此為將釋憲實務及學說見解而具體化的稅捐法律主義之依據²²。

另外，在層級化法律保留之要求下，針對人民不同權力侵害之程度，存在有不同相應位階之法律要求，在稅捐法定主義中，稅捐乃公法上法定之債，代表著對於影響稅捐債權債務關係的成立、變更與消滅之事項稅捐主體、稅捐客體、稅捐客體之歸屬、稅基、稅率，必須以國會通過之法律規定方屬合憲，屬絕對國會保留之層級，釋字第 217 號解釋亦表達相同意旨²³；除此之外於釋字第

¹⁹ 土地稅法第 23 條第 1 項「田賦徵收實物，就各地方生產稻穀或小麥徵收之。不產稻穀或小麥之土地及有特殊情形地方，得按應徵實物折徵當地生產雜糧或折徵代金。」

²⁰ 黃茂榮（2012），《稅法總論》，增訂三版，頁 590 以下，植根。

²¹ 根據該號解釋之意旨，法律保留之層級依序可分為：關於人民身體之自由，憲法第八條規定即較為詳盡，其中內容屬於憲法保留之事項者，縱令立法機關，亦不得制定法律加以限制之「憲法保留」、人民之自由及其他權利，則於符合憲法第二十三條之條件下，得以法律限制之「絕對法律保留」、以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則之「相對法律保留」、僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範而「無庸法律保留」。

²² 黃俊杰（2010），〈稅捐負擔之規範層級〉，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 83，元照。

²³ 憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。

640 解釋號亦已承認「稅捐稽徵程序」亦屬法律保留事項²⁴。惟自釋字第 565 號解釋開始，其理由書第一段：「國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定者，與租稅法定主義、平等原則即無違背」，關於該論述觀察，可發現我國釋憲實務似乎改變見解，將稅捐之構成要件從絕對法律保留之位階降至相對法律保留。

但本文認為，人民之憲法上義務，僅有男性須完成服兵役之義務，而受教育的義務在現代社會早已趨近於權利之性質，故實際上僅剩納稅較具有單純的義務性質，因此對於稅捐之構成要件不可不慎，須具有較高之民意依據，應以國會通過之法律作為課稅基礎，採取絕對法律保留之位階²⁵。

第二款 量能課稅原則

稅法學界從古至今便不停的在追尋一個符合公平正義的稅捐法原則，以達到正確衡量人民的稅捐負擔能力，且稅收的徵納不應以形式上實現依法徵稅，滿足財政需要為目的，而應在實質上實現稅收負擔在全體納稅人之間的公平分配。晚近在德國，甚至我國均逐漸有共識，用量能原則取代曾經有的量益或是人頭稅原則²⁶，其內涵為正確衡量一納稅義務人之稅捐負擔能力而加以課稅，而一納稅義務人之稅捐負擔能力，在財政目的之稅捐下，人民之經濟負擔能力至關重要，依照量能課稅之本旨，可白話說明為衡量義務人所具有之「經濟上負擔能力」的方式，即在扣除相關成本費用、最低生存需求時，可以確定人民交由國家對其一定比例做為稅收的數額（稅基）。

至於量能課稅原則之憲法上依歸，有部分國家直接於憲法中明訂，我國方

²⁴ 司法院釋字第 640 號解釋理由書（節錄）「稅捐稽徵程序之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故有關稅捐稽徵程序，應以法律定之。」

²⁵ 柯格鐘（2010），〈租稅之立法界限及其憲法上的當為要求〉，黃舒芃（編），《憲法解釋之理論與實務第七輯》，頁 205-212，中研院法研所籌備處。

²⁶ 柯格鐘（2018），〈量能課稅原則與稅捐優惠規範之判斷-以所得稅法若干條文規定為例〉，《月旦法學雜誌》，276 期，頁 164 以下。

面雖繼受德國之威瑪憲法，但並無將其第 134 條「所有國民依法律規定，無差別按其資歷，分擔一切公共負擔」之規定納入²⁷，故量能課稅原則之憲法依據，依照比較法之見解，德國有學者主張可從基本法第 3 條(相當於我國憲法第 7 條)之平等權²⁸；亦有學者認為更可加入基本法第 14 條(相當於我國憲法第 15 條)之工作權，可以更加地生動說明量能課稅之內涵。

本文認為，因稅捐法規所干預之人民基本權，幾乎以財產權及工作權為大宗，但是不可否認的並不以該二者為限，比方說夫妻共同為一課稅主體時之合併申報課稅問題，是否影響其婚姻家庭自由；尚有之疑義為，以夫妻作為課稅主體，是否增加了「家戶主」，及家庭之名義上納稅義務人之稅法上義務負擔？此外，關於地價稅、土地增值稅之課徵，因為以稅捐作為城市推力之效應，人民之居住遷徙自由必然也受影響，而有構成之可能，因此很顯然的，稅法所涉及之基本權侵害不必然以工作權為主，不妨說僅為大宗，故對於量能課稅原則之上位憲法依據，故仍僅須以憲法第 7 條之平等原則作推論即可。

第三款 實用性原則

稅捐為一國之行政案件中所佔比例最大者，尤其在僅僅有賴人民之納稅義務為憲法上義務之民主國家更是如此，因而稅捐之課徵業務具有大量行政之特徵，但為了顧及行政效率與仍有其他領域須分配到行政資源²⁹，在制度面上勢必要有一定的修正來因應屬於大量行政之稅捐案件，在此情形下，稽徵成程序之設計，無論在立法層面或是在法律適用層面，均須考量到租稅簡化，讓稽徵機關可以有統一之稽徵方式，以達到促進行政效率之可能，例如：財政部常以各

²⁷ 葛克昌（2005），〈第三章：量能課稅原則與所得稅法〉，氏著，《稅法基本問題—財政憲法篇》，元照。

²⁸ 柯格鐘（2016），〈論稅捐正義的追尋：從憲法平等原則到稅法量能課稅原則的路徑〉，《臺大法學論叢》，45 卷特刊，頁 1252 以下。

²⁹ 有關大量行政之機關業務負擔與行政程序之完善，現行法規存在的平衡機制，例如：行政程序法第 103 條第 1 款「有下列各款情形之一者，行政機關得不給予陳述意見之機會：一、大量作成同種類之處分」，即為一顯例。照理來說，行政機關使用了具有單方高權性質之行政處分來完成行政任務，人民對於行政機關作成行政處分之決定既然無法撼動（構成要件中單方性性質之展現），在民主國家保護人民基本權之意旨下，應至少給予人民陳述意見，以期可以透過意見之表達進而促使行政機關作出人民得以接受之行政處分，惟在大量行政之部分，法制上權衡了行政效率與人民程序保障之情形後，仍採取不用提供陳述意見機會之設計。

類屬於行政規則位階之函釋來詮釋或說明稅捐構成要件之內涵、或以函釋闡述稅捐客體價值之「計算」方式³⁰、或者稅法上之類型化及概算化³¹；於課稅結果之認定上，也容許稽徵機關得在判斷的證明強度上有所降低，並利用推定之法規設計，允許納稅義務人在事後舉證推翻，平衡採取機關效率之推定與人民真實稅捐要件之發現，來維持課稅的正確性。在具體實踐稽徵經濟原則之方式上，可透過簡化稅法規定將稅基類型化或概數化、透過代徵或者有如營業稅般之間接稅制度，來減少申報之人數、運用推計課稅與查定課徵、以自動報繳作為稽徵方法、書審核定自動報繳案件、採取擬制移轉行為定性加以改變訴訟雙方之舉證責任分配，來實現稽徵經濟原則³²，或可稱實用性原則。

至於稽徵經濟原則憲法上之依據為何，目前大多以憲法第 23 條之比例原則作為根據³³，其目的為促進行政效率，採取簡化性之手段設計確實有助於目的之達成而吻合適當性之要求，就必要性與衡平性之討論上，因稽徵經濟原則目的在使行政機關有效率地課徵稅捐，減少行政資源之消耗；更具體而言，採取之方式可簡單區分為簡化稅法、降低徵納成本等等類型，為達成此一目的，應採取有助於行政資源有效分配的手段，該手段在其他相同且有效之方法中，須對人民權利侵害為最小之方法，且「採取該手段達成之促進稽徵經濟此一利益」與「採取該手段所造成納稅義務人之損害間」不得顯失均衡。

第三項 稅捐債務之成立

第一款 成立時點之意義

稅捐債務之成立以何時作為起算點，將影響與稅捐時效計算之一切法律關係，例如：適用法律之判斷點³⁴、從屬債務之從屬時點或繼承或概括承受之對象

³⁰ 例如：司法院釋字第 703 號解釋之標的「財政部賦稅署中華民國八十四年十二月十九日台稅一發第八四一六六四〇四三號函」。

³¹ 因此，類型化等之必要性乃建立於稽徵行政之有限負擔能力上，透過類型化等方式，使得稅務機關減輕其稽徵成本及負擔，但透過此種「簡化設計」，不免犧牲按「實質稅負能力」課稅之要求，相關論述可參考司法院釋字第 745 號解釋黃大法官璽君提出之部分不同意見書。

³² 黃茂榮（2012），《稅法總論》，增訂三版，頁 589，植根。

³³ 相同意旨，可參照司法院釋字第 593 號、第 663 號、第 696 號、第 697 號、第 701 號解釋。

³⁴ 我國稅法龐雜，有許多經授權而屬於法規命令之細則或其他屬於行政規則位階之函釋，且常

判斷等等，稅捐債權（稅捐債務）的成立（發生）時期，在稅法當中並沒有明文及統一之規定，僅有個別稅法有特別明文規定稅捐債權的成立時期，應依其規定外，解釋上究應以何時為準，將產生問題，學說與實務上存有兩種立論基礎³⁵，一為「課稅處分時」產生稅捐債務之見解，另一為「課稅構成要件之實現時」產生稅捐債務之見解。

第二款 構成要件實現時

本說認為，稅捐為公法上法定之債，故稅捐債務之成立，應在納稅義務人之經濟負擔能力該當構成要件時便即告成，會有這樣的觀點，乃尊重稅捐法定主義之精神，既然稅捐之構成要件皆為國會保留，而應以法律之形式定之，那麼在滿足法律所定成立稅捐債務之構成要件之事實實現時，即不應待任何行政權之介入，在法律上當然發生個別的稅捐債權債務關係，且若與民法之法定債之關係以體系解釋之方式討論，亦可以發現無論是不當得利、無因管理或侵權行為，於構成要件該當時便當然發生，而毋庸採取一定介入方式來宣示該法律關係成立。

惟採取此說見解者，會面臨到如何解釋稽徵機關依然多會以行政處分的形式來要求納稅義務人透過行政處分所載來繳交稅捐？其解釋方式為稅捐構成要件該當時，納稅義務人雖成立與國家之稅捐債務關係，然而此一抽象之法律關係仍須以某一行為加以「宣示」或「表彰」，故稅捐債務之成立依然是非基於稽徵機關之課稅處分，對於依據法律所產生之稅捐債權加以核定的課稅處分，僅有宣示的作用，該行政處分只屬於確認處分。本文認為，稅捐法定主義為稅法最基本之原則之一，其要求稅捐債權僅能根據法律的規定而發生，採取本說之見解可謂對該原則之貫徹，並減少稽徵機關時點認定之差異性³⁶。

又本說亦為實務所採取之穩定見解，早至行政院 77 年判字第 630 號判

有變更，故個案所適用法源之時間點便非常重要。

³⁵ 金子宏著（1985），蔡宗義譯，《租稅法》，財政部財稅人員訓練所叢書，頁 321；陳清秀（2019），《稅法總論》，11 版，頁 520，元照。

³⁶ 黃茂榮（1991），《稅捐法論衡》，頁 26，自刊。

決：「稅捐債務於法定課稅要件事實實現時立即發生」，以及近期最高行政法院 91 年度判字第 111 號判決：「又稅捐債務於法定課稅要件事實實現時發生，而非於課稅處分成立時發生」，對於稅捐之成立時點之理解皆與本說相同。



第三款 課稅處分時

以本說為稅捐債務成立之時點者，認為納稅義務人之稅捐債務繫諸於國家所給予之課稅處分，故與上述構成要件實現時成立之行政處分不同，此處之行政處分，為具有可執行性質之下命處分。本說所著重之觀點在於稅捐法律關係之高權性，認為是國家財政權力之行使，稅捐債務除了印花稅或其他直接徵收繳納的稅捐之外，乃是依據行政處分（查定處分）方始成立，因此納稅義務人在稅捐法定構成要件該當後，須等待行政機關做成課稅處分，才會產生具體之納稅義務。

本說雖然詮釋了國家財政高權之性質，惟稅捐之繳納乃人民使國家得以存續之義務，高權性質並非如同其他典型的行政行為彰顯，且為確保成立稅捐債權債務的法律效果對於一切稅捐義務人均適用相同的基準時，而不受不同的稅捐核定的時點的影響，應以上述法定課稅要件實現時為準，而不以課稅處分時為準，較為妥當且吻合於法律安定性之要求。

第二節 稅捐處罰之必要性與正當性

第一項 稅捐處罰之必要性

第一款 稅捐之繳納違反人性自利之本質

國家得以為一切的正當運作，有賴人民按時繳納之稅捐支撐，因此租稅法最基本以及最重要的意義，在於為了維持政府運作而徵收之稅捐，如果沒有該筆收入，國家將百廢待舉，無法營運甚至於無法存續；然而趨吉避凶為人類的天性，租稅於法定構成要件該當時，無須待人民同意，國家即可以強制徵收，不具有對待給付性，進而將人民所賺得之報酬等等具有經濟負擔能力之款項移轉於國家，顯然與人性不合，國家無法期待人民在此會心甘情願的繳納與國

庫，因而，適當之敦促人民繳納稅捐、對於督促後仍置之不理者處罰之制度，實有其必要性。

第二款 缺乏稅捐制裁會造成之問題

根據憲法第 19 條之規定，人民有依法納稅之義務，其主要目的在於維持國家之運作已如前述，也因此若空有課徵稅捐之法律而不具未繳納稅捐之處罰時，可以想見納稅義務人必然會因沒有制裁力道而選擇違法；此外，稅捐之目的除了主要國家之財政收入之外，尚可寓有其他社會性、政策方針性之目的，比如對於高污染產業課徵之污染稅等是，假使缺乏稅捐處罰之制裁，人民便不會依法繳納此類含有其他目的之稅捐，那麼該稅捐之所要求之效果自然不達；最後，稅捐之課徵係以量能課稅原則作為指導，落實確切衡量各個自然人納稅義務人、法人納稅義務人之稅捐負擔能力，在人民因無制裁而不繳納稅捐時，與依法納稅者相較，將享有不正之經濟利益，產生不公平之現象，在法人時更有可能因此獲得不正之競爭能力，故稅捐繳納應具備制裁手段。

第二項 稅捐處罰之正當性

第一款 為達成平等原則之落實

平等權之規定，於我國憲法第 7 條「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等」，其意義為遇到相同性質之事件應為相同之處理，不同性質之事件則應為不同之處理，除有合理正當之事由外，不得為差別待遇，國家為了維護人民繳納稅捐之秩序，應不容許有僥倖的心態發生，對於渠等納稅義務人應給予適當的處罰，以免產生部分人民依法納稅而部分人民因毫無處罰規定存在而藏匿逃漏之情形，故稅捐制裁隱含了落實平等原則的意旨，在具有同質性的納稅義務人，所有達到法定構成要件者依法即須繳納稅捐，不允許有任何不法例外之存在，否則即面量制裁的可能。

第二款 為達成量能課稅原則之落實

既然量能課稅原則可以從憲法第 7 條之平等權加以推導延伸，則代表稅捐處罰在取得平等權落實的可能時，亦包含了達成量能課稅原則之要求，讓因作

出稅捐不法行為之納稅義務人，從已經偏離的法治須中回歸正軌，補足其已被正確衡量之稅捐負擔能力並基於該不法行為給予處罰，達到量能課稅原則所要求之宗旨。

但此時仍有須注意之重點，即稅捐處罰所達成平等權的論述，聚焦在於具有相同性質的納稅義務人，不可以因為部分納稅義務人不法的行為，而有不同的課稅評價之差別待遇；至於稅捐處罰所達成量能課稅原則的論述，內涵則為透過國家具有強制力的處罰機制，將明明被評價為存有經濟實力，並具有稅捐負擔能力，可是卻作出稅捐不法行為之人，加諸處罰之不利益，使國家最終仍取得該人應負擔之稅捐債務。前者為人與人之間的公平性，後者為稅捐給付上之公平性。

第三節 稅捐法之義務體系

第一項 納稅義務（稅捐繳納之金錢給付義務）

我國人民須盡之義務，規定在憲法第 19 條至第 21 條，分別為依法納稅、（男性）依法服兵役及受國民基本教育，其中第 19 條所規定的納稅義務，為憲法中最重要之基本義務，惟並非所有國民無差別的都須完成義務之履行，就納稅義務而言，如同兵役義務僅屬於男性一樣，都有一定的局限性，因此國民再具有稅捐負擔能力時，始負有納稅的義務³⁷；另在納稅義務本身亦有一定的局限性，例如營業稅法第 2 條及第 6 條搭配觀之，營業稅之納稅義務人為合於法定主體構成要件之營業人，寥寥列舉此例，亦可發現僅就稅捐義務領域本身探討，也非所有人民都須負擔營業稅之納稅義務。

此處之納稅義務，屬於納稅義務人與國家間稅捐「實體」債務關係，係指與稅捐債務給付有關之財產上權利義務關係，例如稅捐請求權、退稅請求權或返還請求權等。

³⁷ 有稱為「繳納義務」，參閱黃茂榮（2005），〈論稅捐罰則(上)〉，《植根雜誌》，21 卷 9 期，頁 24-25；有稱為「繳納稅捐義務」，參閱洪家殷、江彥佐（2007），〈漏稅處罰訴訟案件舉證責任之研究-以漏稅之故意或過失為中心〉，《月旦財經法雜誌》，頁 6。

第二項 協力義務（稅捐法上之行為義務）

第一款 意義

租稅為國家最重要的收入來源已如前述，但由於租稅的事證偏在性，幾乎所有與課稅要件有關的事實都存在於稅捐債務人手上，考量為了配合稅捐稽徵機關課稅事實之證明及稽徵上的需求，有關事實與證據究竟要如何取得，是否允許賦予國家絕對之強制力強迫人民提出？亦或是絕對尊重人民之隱私權，而國家被迫放棄？前者一不小心將造成國家為取得租稅收益致人民不合比例之侵害，後者國家將縛手綁腳，在對人民的寬容中一點一滴的流失稅捐債權，終將導致國家財政崩盤。

為避免以上兩個端點的問題產生，有必要思考追求取得納稅資訊所運用的手段，從法體系觀察，在民事訴訟事件中，採取處分權主義與言詞辯論主義³⁸，法院超然中立於原被告兩者之外，資訊的取得全靠訴訟兩端主張與提出，法院只扮演透過從雙方對造所提出之事證中裁判的責任，惟行政程序之公益性較為龐大，與民事程序多屬於原被告雙方私益之情形不可相比擬，因此原則上在稅捐事證之調查，國家所採取的方式為職權進行調查，在與隱私權的利益權衡中，發展出協力義務的概念³⁹，具體落實之態度為：稅捐稽徵機關應依職權調查事實，事實之提出與說明為稅捐稽徵機關之責任，且有關調查方法與範圍，依照稅捐稽徵法第 30 條第 1 項⁴⁰，不受當事人陳述及請求的拘束，此係使稅捐稽徵機關得以清楚的瞭解課稅事實，才有辦法進行合法且符合量能課稅平等之的

³⁸ 處分權主義的內涵為：訴訟開始、審判對象及範圍、訴訟之終結，賦予當事人主導權的的選擇；而言詞辯論主義則為就審判進行中審理資料之蒐集、事實及證據之提出，由當事人負主動主張之責任，具體表現於以下三點：非經當事人主張的事實，法院不得採為判決之基礎、經當事人自認的事實，法院應逕採為判決之基礎及非經當事人提出證據，法院不得依職權調查之，國家除了特殊情況，法律所定之條件吻合時方得以職權進行及探知之外，均須符合以上兩大主義。相關內容可參考駱永家（1972），〈辯論主義與處分權主義〉，《臺大法學論叢》，1 卷 2 期，頁 467-472；邱聯恭，〈處分權主義、辯論主義之新容貌及機能演變—著重於評析其如何受最近立法走向所影響及相關理論背景〉，氏著，《程序選擇權論》，頁 99，自刊。

³⁹ 葛克昌（2005），〈行為罰與金錢給付罰不併罰原則〉，氏著，《行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維》，頁 217，翰蘆。

⁴⁰ 稅捐稽徵法第 30 條第 1 項：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」。

課稅，藉由協力義務，納稅義務人介入課稅事實及證據的調查活動，納稅義務人可自願提供相關文書與資料，積極而言，可使自己獲得有利的租稅決定；消極而言，可避免其隱私權受職權調查過程之侵害。

但綜觀各項稅務案件，如同第一段所述，由於課稅資料多處於納稅義務人管領之範圍，以及稅捐核課與徵收又屬大量行政程序，在涉及稅務構成要件之事證認定完全要求稅捐稽徵機關獨立為之，將使得稅法的執行窒礙難行，不僅無法確保國家之租稅債權收取，也不利於依法課稅，更進而影響到法律適用之平等，所以法律賦予納稅義務人有協力之義務，因為只有當事人最了解事證之存在與否，由其自己提出與納稅構成要件有關之事實作為認定之證據，方最有效率；國家也可以避免瞎子摸象的摸索與找尋證據，甚至透過公權力之行使找錯方向而侵害人民之隱私權，故透過協力義務的制度，可以適度平衡國家與人民間之緊張，亦可讓稅捐稽徵程序維持在一定之效率中，使國家得以公平而合法的課稅⁴¹，因此，於違反協力義務時，透過制裁之手段，進而達到敦促納稅義務人遵循法規之目的，並使得課稅之構成要件事實得以明朗，最終讓所有納稅義務人均負擔正確且符合其經濟能力之稅捐義務，達到租稅公平之境地⁴²。

第二款 定性

在定性方面，與前述納稅義務之不同之處在於，協力義務並非稅捐實體法上之義務，亦即法定課稅構成要件該當後，產生者僅為納稅義務，然而法定構成要件之該當與否，有賴大量之事實與證據加以證明，而事實與證據之存在有賴於在稽徵程序中一步步地抽絲剝繭而終致釐清，因此協力義務之生成，乃附隨於稅捐稽徵之行政關係，又可稱為「稅捐法上行為義務」⁴³。

至於協力義務之存在，是否合於我國之法制環境，釋字第 537 號解釋曾

⁴¹ 葛克昌（2005），〈行為罰與金錢給付罰不併罰原則〉，氏著，《行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維》，頁 217，翰蘆。

⁴² 柯格鐘（2019），〈稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁—以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心〉，《臺北大學法學論叢》，110 期，頁 21。

⁴³ 城仲模主持、黃茂榮協同主持（1991），《租稅罰則之檢討與改進》，財政部稅制委員會委託研究案，頁 3。

以：「於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第十九條規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。」作為理由，肯定協力義務制度之存在以及合憲性。

第三款 類型

鑒於我國稅目眾多，且各自有一部甚至兩部獨立之稅法典加以規制⁴⁴，因此法上之協力義務亦散布於各該法典中之法條，以目前來說，我國主要之協力義務為營業稅法第 28 條之登記營業稅籍、所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類所得、第 21 條之設置帳冊和確保課稅資料及取得及給予憑證、所得稅法第 71 條之申報、稅捐稽徵法第 30 條與所得稅法第 83 條之提示有關文件及文據以配合調查義務等等，皆為為求確定納稅義務之數額，而於行政程序中產生之稅捐行為義務。

在協力義務之分類上，可依據其具體內容之發生，係源自於法律規定即發生該義務，亦或是稽徵機關依法給予納稅義務人行政處分後，始發生其協力義務，分為直接與間接之稽徵協力義務；亦可以義務人主體為規定，區分為直接課以納稅義務人與課以納稅義務人以外之第三人，如：扣繳義務人或代徵義務人等等之協力義務⁴⁵，以上兩種之區分方式，在第一點上有助於釐清法院之審查範圍以及密度，於第二點上，因法律原則上為自己責任，亦即一般人民無須為他人所生之法律責任負責，若真產生須為他人負責之情況，或為私法自治之約

⁴⁴ 例如：在繳納所得稅部分，除了基本之所得稅法之外，尚有所得基本稅額條例。

⁴⁵ 柯格鐘（2019），〈稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁—以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心〉，《臺北大學法學論叢》，110 期，頁 16 以下。

定（如：第三人負擔契約），或為最主要者，法律明文規定始有該責任（如：民法第 188 條之雇主責任），而在憲法之要求下，法律明文規定為第三人負責，其立法形成自由亦非漫無邊際，仍須具有一定程度之正當化理由，本文認為，正當化之理由具體來說，若該第三人對原須負擔義務之人有一定且必須被評價之關聯性時，才可以認為立法者之設計以符合一定程度之正當化理由。

第四節 稅捐處罰類型

基於稅捐無償性，人民繳稅會有不甘心的心理狀態，在協力義務階段常拒不配合與國家共同找尋課稅之事實與證據，除了故意不配合之外，更有甚者將與課稅要件有關之事實加以謊報或者隱匿，如此的不法行為，致使國家無法準時且足額的收取租稅，並有為納稅義務人間的平等負擔稅捐債務之意旨，國家既然倚賴租稅維繫存續，如此行為自損及公共利益，因而具有可罰性⁴⁶，在我國的稅捐處罰中所創建的制度為稅捐秩序罰（行政罰），與稅捐刑罰。

第一項 稅捐行政罰

第一款 行為罰

稅捐之協力義務（或稱稅捐法上行為義務），乃因事實及證據均多保留在納稅義務人方，縱然稅捐稽徵程序主要為稽徵機關自為職權進行與決定一切程序和職權調查相關是否該當課稅構成要件之事證，仍無法期待相關機關耗費龐大行政資源去一一釐清各該納稅義務人之稅捐構成要件事實，因此為求配合稅捐稽徵機關就課稅事實及證明之必要，稅法因而要求人民須為一定之行為及不行為⁴⁷；換言之，稅法為掌握納稅義務人之課稅事實所課與該人等協力義務，若有義務之違反或不遵守之情事，則加以處罰之，此即屬於行為罰之概念。

第二款 漏稅罰

行為罰之處罰不以須發生實害結果為限，僅以違反行為或不行為義務之情

⁴⁶ 陳敏（2019），《稅法總論》，頁 787，自刊。

⁴⁷ 黃茂榮（2005），〈論稅捐罰則(下)〉，《植根雜誌》，21 卷 10 期，頁 33。

形發生時，義務人便具有可罰性，然漏稅罰依據第一次出現漏稅罰字句之釋字第 337 號解釋意旨⁴⁸，可知除了違反義務之行為存在之外，尚須有產生減少核定或減少繳納應納稅額之短漏稅捐「結果」才會該當處罰之要件，屬於結果犯之性質，為行為罰加重結果之處罰⁴⁹；又形式而言，觀察漏稅罰之法條文字，會出現「所漏稅額」或「所漏稅款」之文句，並透過稅捐稽徵機關依照法律規定，對於納稅義務人透過計算「所漏稅額」或「所漏稅款」之一定倍數，處以行政罰，而通常來說，漏稅罰因已產生國家債權短漏之實害，與行為罰所處罰種行為之情形相較，惡性較為重大，也因此大多之漏稅罰之處罰亦遠較於行為罰來得嚴重，釋字第 339 號解釋亦同前旨，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，也就是僅觸犯行為罰之規定，亦比照依據所漏稅額處罰之漏稅罰，將有違反比例原則之疑慮。

第二項 稅捐刑罰

第一款 刑罰與行政罰之本質上是否有差別

我國行政罰與刑罰之關係，曾有質的區別說與量的區別說（或稱為危險程度理論⁵⁰）之爭，即兩者屬於根本不同之本質上區別，或者是本質相同而不法性不同之區別；詳言之，皆屬於處罰立法者之價值判斷下具有「不法」內涵存在之行為，行政罰與刑罰之本質上究竟是否存在差別，採取質的區別說者認為行政犯所應被處罰之行為乃法律所規定，行為本質並非違反倫理道德，屬於「法定犯」，反之刑事犯所為犯法之行為，本質上顯著地表現出倫理道德之敵對性，無須法律規定便具有可非難性，具有「自然犯」之性質。

⁴⁸ 乃係就漏稅行為所為之處罰規定，因之對同條項第五款之「虛報進項稅額者」加以處罰，自應以有此行為，並因而發生漏稅之事實為處罰要件，此與稅捐稽徵法第四十四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。

⁴⁹ 柯格鐘（2013），〈論漏稅罰－德國與臺灣稅捐法律規範之比較〉，東吳公法論叢》，6 期，頁 409 以下。

⁵⁰ 陳文貴（2008），〈談我國行政罰法制度下的行政不法行為與刑罰之界限－行政法學與刑事法學的對話〉，《法學新論》，4 期，頁 112 以下。

現行通說與實務均採取量的區別說⁵¹，認為兩者之不法本質上並無不同，所差別者僅在於不法之大小及程度，主要理由為須動用到行政罰之行為也非完全不具倫理非難性，故立法者擁有在符合比例原則的規範要求前提下之立法形成自由，於衡酌特定事件之法益侵害與處罰手段施展《受所欲展現於社會之管制效果⁵²。在這樣的認知之下，刑法因屬於侵害人民權利最大之法律，所建構限制國家權力行使之概念亦屬所有法中最为詳盡者，故對於亦屬於處罰人民之行政罰，雖受有行政罰法之挾制，刑法中的概念仍有可借鏡參考及適用之處。

例如，在行政罰之處罰主觀要件，從最早期之「行政罰不以故意或過失為責任條件⁵³」此種近乎於無過失責任之處罰體系，透過釋字第 275 號解釋之如下之以意旨「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。但應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰。」，被修正為推定過失責任，行為人須舉證證明自己無過失，否則仍會遭受行政罰之制裁；最終於行政罰法第 7 條規定，與刑法之處罰領域相同，行為人必然須具備故意或至少有過失時，國家之方得以處罰違反法律之人民，由以上行政罰之主觀責任轉變過程可知，法制度邁出之進展步伐實乃與刑法之概念逐漸相近，故現在刑罰與行政罰採取量之區別說，於現行法制度下應無問題存在。

第二款 不法制裁之型式選擇

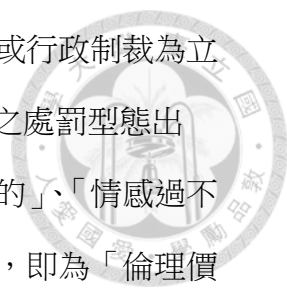
第一目 刑罰或行政罰型式選擇之界限與標準

既然在合於比例原則之要求下，立法者具有對於某一「不法行為」究竟應以刑事或行政制裁之立法形成自由，但立法者之形成自由，亦非漫無邊際，因為刑事與行政制裁既然屬「量之區別」，那麼應有一定之界線或得以衡量之標

⁵¹ 洪家殷（2005），〈新「行政罰法」簡介〉，《台灣本土法學雜誌》，67 期，頁 241 以下。

⁵² 陳新民（2020），《行政法學總論》，修訂十版，頁 407 以下，元照；李惠宗（2005），《行政罰法之理論與案例》，頁 9，三民。

⁵³ 行政院 62 年度判字第 30 號判例及同年度判字第 350 號判例。



準，以便某一不法已達該標準之量時，立法者擁有必然以刑事或行政制裁為立法之義務，比如說：刑法第 221 條之強制性交罪，若以行政罰之處罰型態出現，必然會遭到非議，惟法律之說理，並非僅能以「感覺怪怪的」、「情感過不去」作為理論依據，故本文嘗試去詮釋上述所云之界線或標準，即為「倫理價值」之非難，立法者在具有重大倫理價值之不法行為時，方得以採取刑事手段作為制裁，此一「倫理價值」界線之畫定，亦有助於刑法謙抑原則之落實，敦促立法者，縱使依據其價值觀對於某一不法形成採取刑事手段之制裁，也要詳述倫理價值之認定與重大性，否則僅能依行政制裁手段為之。因此，具體的有關違反稅捐法上義務之行為或不行為，在合於比例原則及罪責原則之前提下，究竟應以行政或刑事之制裁手段，誠屬立法形成自由，「倫理價值」則為其界限。

但仍有學說見解認為，若針對行政法本質之探討，結論似乎只是為了硬要與刑法區分而作出界限，刑罰在於制裁違反善良風俗及倫理價值之規範行為而行政罰則分工技術性違反行政義務之制度區分，已飽受質疑，兩者間之本質區分早已無實際意義，又或者縱然要區分也實屬困難，如果硬是要以「倫理價值」為界線，究竟以何人之倫以價值為準，抑或究竟如何說明倫理價值，均屬無解之大哉問，又行政罰在各方面亦可表彰出倫理價值之非難性，典型者如：亂扔垃圾所科處之罰鍰，難道非從小在我國社會就被道德教育所灌輸之觀念與價值？故既然已採取量之區別說，實際上也不須探討刑事制裁與行政制裁選擇之界限與標準，二者僅有不法量能之差異，從而究竟採取何種手段，尊重立法形成自由。

第二目 何種行為可以採取刑事制裁

前段雖已說明刑罰、行政罰在量的區別說之下，立法者選擇以何種制裁方式，具有高度形成自由，誠如釋字第 646 號解釋，在討論電遊場所未經營業登記便以刑罰制裁之立法時，多數意見表示：「惟對違法行為是否採取刑罰制裁，涉及特定時空下之社會環境、犯罪現象、群眾心理與犯罪理論等諸多因素綜合

之考量，而在功能、組織與決定程序之設計上，立法者較有能力體察該等背景因素，將其反映於法律制度中，並因應其變化而適時調整立法方向，是立法者對相關立法事實之判斷與預測如合乎事理而具可支持性，司法者應予適度尊重」，可見一斑。

然而刑罰屬於國家施加給人民最嚴厲之公權力措施，即便立法者存有選擇制裁形式之選擇自由，是否所有立法者不認同之行為，皆有入罪化之正當理由？學者藉由觀察司法院歷來之大法官解釋，援引德國法上「行為規範」與「制裁規範」之概念，前者乃某一行為是否入罪，後者為該入罪之行為刑度為何，說明在釋字第 791 號解釋通姦除罪化之前，大法官對於前者幾乎已高度之尊重立法形成自由來表達司法院之意見，而該號解釋，大法官一反常態而以：「立法者認為通姦須入刑」之概念，已違反比例原則而違憲⁵⁴。

惟某一行為在比例原則之限制下，是否可以透過刑罰來處罰，最終仍涉及該罪「保護法益」侵害之判斷，亦即得以用刑事制裁之行為，須有法益之存在且侵害的結果（或可能）⁵⁵，此外學說上進一步補充，該法益所欲保護者還須符合憲法預設價值外，也要目的上有相當程度之價值重要性⁵⁶，故本章末節將討論本罪之保護法益，此處先論及可以透過刑事制裁之正當性，以下說明。

第三目 以刑罰制裁逃漏稅捐之正當性

對於逃漏稅捐繳納義務之不法程度，與採取刑罰手段之處罰行為多具有倫理價值之非難相比，似乎並不是一定要以刑事制裁作為處罰逃漏稅捐之行為，惟在現代刑事不法與行政不法之本質逐漸模糊甚至融合的情形下，兩者若僅具有量之差異應給予接受，又制裁之手段本就屬於立法形成自由，憲法亦無對立

⁵⁴ 許恒達（2020），〈行為規範、保護法益與通姦罪的違憲審查-評釋字第 791 號解釋〉，《月旦法學雜誌》，305 期，頁 19-21。惟文中仍有提到德國學術及實務界仍存之質疑，在於即便透過比例原則判斷立法在形成入罪化之自由之限制，但究竟純粹悖德之侵害以及法益適格之侵害界限，依然充滿疑問。

⁵⁵ 視該罪為危險犯或是實害犯。

⁵⁶ 許恒達（2020），〈行為規範、保護法益與通姦罪的違憲審查-評釋字第 791 號解釋〉，《月旦法學雜誌》，305 期，頁 28。

法者予以技術性或細節性之指示，要求立法者非以何種型態產生處罰之規範不可，故職司司法解釋者僅在違反比例原則時方得加以置喙，歷來大法官在審查到附屬刑罰之合憲性時，皆採取尊重立法者對於動用到刑事制裁規範之選擇而不去探究該必要性。我國之立法者對於逃漏稅捐，很保守的將構成要件限定在「故意」時才得以動用刑罰手段處罰，亦可認具有正當性，惟本文仍期待大法官若遇到涉及逃漏稅捐罪之違憲審查時，可多有制度形成是否合憲之說理篇幅。

另外，借鏡日本法之立法邏輯，該國學界基於在二戰戰爭中、戰後立法動向的基礎上，現今已強調逃稅之反倫理性，並已逐漸成為有力之學說⁵⁷，由此可知，倫理性的價值，尤其是在法律上倫理性之評價，並不須要如同一般社會生活般，多限於人與人間之輩分或善良風俗的情況，才可謂蘊有倫理價值，換言之，將倫理設限於「如何做人」的理想、方式或實踐，在法律上似有不通之處，因法律所處理的問題，並非僅止於人與人之間，也就是說，一般社會大眾認為較不牽涉「金錢」類型之案件或事項，應該都與倫理無關，本文認為，此有可能是受到早期儒家思想而致使國人有「金錢乃身外之物」的想法，衍伸出「修身立命的過程與錢財無關」，最終反映在立法價值上，而產生具有逃漏稅捐是否倫理性？以及是否該動用到處理倫理性之刑法作為制裁手段的問題？

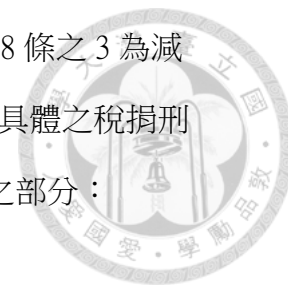
第三款 稅捐稽徵法上之稅捐刑罰

因各類稅捐行為之終局目的，在於確保國家稅捐債權徵收之落實，故違反行為義務之不法性，及其不法之倫理價值之非難可能較低，因此我國之稅捐刑法的條文並不多樣⁵⁸，均在稅捐稽徵法第六章之罰責當中，有關該章之體系，其

⁵⁷ 參考自山口厚（2012），《經濟刑法》，頁 158，商事法務株式會社。

⁵⁸ 有論者更行將我國之稅捐刑法細分，區分為狹義之租稅刑法及廣義之租稅刑法，前者之範圍乃稅捐稽徵法中有明文，科以刑責之規定，屬本文探討的重點；後者則為指依稅捐稽徵法第 1 條規定，除狹義之租稅刑法外，依相關法律之規定而須科以刑責之規定，亦即所有違反稅法而須處刑責之規定謂之。例如所得稅法第 119 條、印花稅法第 25 條、遺產及贈與稅法第 50 條等等，詳細說明可參考李俊慶，稅捐稽徵法關於刑罰相關規定之研究，法務部行政執行署新竹行政執行處。

中第 44 條至第 46 條之 1 為行為罰之規定，第 48 條之 1 至第 48 條之 3 為減輕、減免及裁處時點之規定，在同章中只有第 41 至第 43 條為具體之稅捐刑罰、第 47 條為明確處罰主體之定義規定，以下說明有關刑罰之部分：



第一目 稅捐稽徵法第 41 條

「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣一千萬元以下罰金。犯前項之罪，個人逃漏稅額在新台幣一千萬元以上，營利事業逃漏稅額在新台幣五千萬元以上者，處一年以上七年以下有期徒刑，併科新臺幣一千萬元以上一億元以下罰金。」本條即為著名的逃漏稅捐罪之基本條文，稅捐稽徵法第 42 條和第 43 條之刑事制裁規定，均為本條之變形，有關基本條文與變形之規範，以刑法第 271 條殺人罪為例，作為其他殺人罪章如：刑法第 272 條殺害直系血親尊親屬罪、刑法第 274 條生母殺嬰罪等等之基本規定，在討論殺害直系血親尊親屬罪及生母殺嬰罪等之構成要件、不法內涵之層升或遞減時，須以基本法條也就是刑法第 271 條為依歸，故稅捐稽徵法第 41 條作為漏稅捐罪之基本條文，在處理及適用稅捐稽徵法第 42 條和第 43 條時，亦須以本條為判斷基準。

第二目 稅捐稽徵法第 42 條

「代徵人或扣繳義務人以詐術或其他不正當方法匿報、短報、短徵或不為代徵或扣繳稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金。代徵人或扣繳義務人侵占已代繳或已扣繳之稅捐者，亦同。」本條旨在處理代徵人或扣繳義務人之稅捐不法行為，其中代徵人為接受稅捐稽徵機關之委託，按國家稅法規定代徵並繳納稅款之單位和個人，在稅捐構成要件該當之後，法所明文之代徵人即負有上開代徵之責任，屬於立法者於公法上之強制委託⁵⁹，代徵人無拒絕之餘地，例如娛樂稅法第 3 條之娛樂場所、娛樂設施或娛

⁵⁹ 黃茂榮（2012），《稅法總論》，增訂三版，頁 380 以下，植根。

樂活動之提供人或舉辦人或證券交易稅條例第 4 條之業務承銷人及證券經紀人等等；又扣繳義務人指依所得稅法規定於給付所得時，負責代扣繳所得稅款並依規定申報扣免繳憑單的人，主要規定於所得稅法第 89 條。

兩者均為不具有稅捐負擔能力之人向具有實質負擔能力者代徵或代扣其稅捐，課與不具有稅捐負擔能力之人此種義務係基於稽徵經濟原則下之產物，由其代為獲取稅捐將較為簡便，另外，兩者之差別在於代徵人僅強制受到國家之委託向實際負擔稅捐能力者代徵，代徵人並不曾持有被代徵之人之稅捐收入，且雙方亦無持續的經濟及業務往來關係，例如：代徵娛樂稅之電影院業者，相較於消費者都只是偶然代徵一筆娛樂稅而已，沒有一持續之關係，且在消費者付費時代徵人才會收取金錢，也無在先前曾持有被代徵之人之稅捐收入；而扣繳義務人，在與被扣繳之人間依法律規定具有一定之法律關係，我國最常見者即為一般上班族之雇傭，屬持續性之關係，且被扣繳者之所得為扣繳義務人所給予，再由後者扣除部分至繳納稅捐，先前曾持有其稅捐收入，以上兩者為代徵人以及扣繳義務人之最大差別。

本條在處罰之主體上，皆同為代徵人或扣繳義務人，只在應罰之行為略有差異，第 1 項「不為代徵或扣繳罪」，所欲處理者為匿報、漏報或短報已代徵或代扣之稅捐，在構成要件中亦明白要求須以詐術或不正之方法，而與稅捐稽徵法第 41 條之制度設計相同；第 2 項「侵佔代徵或扣繳稅款罪」，所處罰之行為則為代扣或代徵稅款之侵佔，此時存有疑義之處在於，刑法第 336 條第 2 項規定有業務侵佔罪⁶⁰，該條所欲掌握之不法行為亦屬於不法移轉持有業務上占有之物於己所有，兩法條產生競合之關係，然本文認為，在法益的保護上，刑法第 336 條第 2 項所保護者為個人之財產法益，而稅捐稽徵法第 42 條第 2 項則保護國家之稅捐債權以及稽徵程序得以落實，應成立刑法之想像競合關係，從重處斷。

⁶⁰ 刑法第 336 條第 2 項「對於業務上所持有之物，犯前條第一項之罪者，處六月以上五年以下有期徒刑，得併科九萬元以下罰金」。

附帶而言，國家為追求稽徵經濟，復課予代徵人或扣繳義務人代徵以及扣繳之義務，雖無違反比例原則（釋字第 673 號解釋參照），可是在制度形成之時，並不能將國家利益無限上綱，且此處之國家利益，實際上是「金錢取得」之利益，相較於一般人民涉及債權債務關係，須以訴訟勝訴並經強制執行作為手段，國家已然在課徵「程序」上以稽徵經濟原則為由，把扣繳之責任轉嫁予人民，嗣後在「實體」債權上，將國家無法取得稅款之風險，以所得稅法第 89 條第 2 項等等規定，幾乎以違憲強加的方式將此賠繳負擔重壓在扣繳義務人等之身上，對此而言，代徵人或扣繳義務人已屬仁至義盡地負擔作為「第三人」腳色之義務，且復依照所得稅法第 114 條、娛樂稅法第 14 條第 1 項以及證券交易稅法第 9 條以下之等等規定，於未盡到扣繳之相關行為義務時，除了賠繳之責任外，尚有罰鍰或停業責任，對此，代徵人以及扣繳義務人之相關責任，自行政罰至刑罰皆齊備。

本文認為，在罪責原則以及比例原則之判斷下，無論是代徵或是扣繳制度，已屬課予第三人之協力義務，若該第三人違反之倫理上可非難性與逃漏稅捐罪相比，嚴重程度應較小⁶¹，但是本條卻與納稅義務人自行以故意逃漏稅捐之刑責相同，都是「處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金」，不但違反比例原則與罪責原則，且亦造成逃漏自己稅捐以及違反對第三人負擔之作為義務，被法律以不合於平等原則之方式評價；除此之外，代徵人與扣繳義務人尚有刑罰之責任，前以述及，採取停業之手段亦對於以代徵人或扣繳義務人之營利活動受阻，確實可以造成他們不敢不盡義務，或者違反行為義務後國家可以在行政罰階段就圓滿的達成處罰之目的，故實則不須在已刑事責任疊床架屋作成處罰，也可以減少人民被國家以「防賊」的角度防備的不公平感。

第三目 稅捐稽徵法第 43 條

⁶¹ 然而司法院釋字第 673 號解釋卻認為「扣繳義務人未補繳稅款，對國家稅收所造成損害之結果，與納稅義務人之漏稅實無二致」，應屬對於扣繳義務人制度之誤解。

「教唆或幫助犯第四十一條或第四十二條之罪者，處三年以下有期徒刑、拘役或科新臺幣六萬元以下罰金。稅務人員、執行業務之律師、會計師或其他合法代理人犯前項之罪者，加重其刑至二分之一。稅務稽徵人員違反第三十三條規定者，處一萬元以上五萬元以下罰鍰。」在法條沿革上，本條之第 3 項在民國 103 年 5 月 20 日時修正案三讀通過，於同年 6 月 4 號經總統公布，原先修法前之法條內容為：稅務稽徵人員違反第三十三條規定者，「除觸犯刑法者移送法辦外」，處一萬元以上五萬元以下罰鍰。將該句刪除之原因在於行政罰法第 26 條第 1 項已有刑事優先原則之規定，無須於本條項中再疊床架屋，因此刪除。

本罪所欲處罰之者，乃「教唆或者幫助」他人，使其完成逃漏稅捐之行為，第 2 項為身分犯之加重規定，按照刑法第 29 條及第 30 條教唆犯與幫助犯之性質，屬從犯之概念，必然須有一正犯得以使其從屬，行幫助或教唆行為之人才會被加以處罰，然而本條之教唆及幫助之本質，有實務見解認為其根本就為正犯之性質，不必再有正犯之存在才會成立本罪⁶²，為排除刑法之特別規定；然而亦有認為，此處之教唆與幫助犯，與刑法總則之概念一致，必須存在有一作出逃漏稅捐行為之正犯，才會成立本罪⁶³。

第四款 其他稅捐法上刑罰

稅捐稽徵法立足於我國稅捐法總論之地位，但誠如上述所言，因我國之稅法立法技術較為不足，將稅捐法規分散於不同部之法典當中，不具有總則性之規定，因此除了稅捐稽徵法當中的刑事責任外，還有以下數種類型：

⁶² 相關判決可參考最高法院 72 年度台上字第 3972 號判決「稅捐稽徵法第四十三條之幫助犯第四十一條之罪，為稅捐稽徵法之特別規定，與刑法上幫助犯之具絕對從屬性者不同，不必有正犯之存在亦能成立該罪。」本判決係認為稅捐稽徵法第 43 條係排除刑法有關從屬性之規定，詳細來說不妨認為，其實根本不是排除刑法共犯之規定，而是本條之教唆、幫助行為之人實質上就是一個正犯之性質，教唆、幫助之用詞恰好與刑法之用法相同而已。

⁶³ 相關判決可參考最高法院 71 年度台上字第 7749 號判決「稅捐稽徵法第四十一條之規定係屬結果犯，除犯罪之目的在逃漏稅捐外，並須有逃漏應繳納之稅捐之結果事實，始足構成本法條之罪。而同法第四十三條所規定之幫助犯第四十一條之罪，當亦應以正犯之納稅義務人確有犯第四十一條之事實與結果者，方有幫助犯之罪責成立之可言。」

第一目 遺產及贈與稅法第 50 條

遺產及贈與稅之稅捐客體，顧名思義為一人亡故後所留下之遺產或者一人有受贈之事實而基於該贈與之獲得而課稅，為何國家可以對兩者課稅，係基於當一在獲取遺產或贈與時，產生並表彰一定經濟上之負擔能力而有國家得以介入課稅之正當性；況與勞務產生之所得相比，遺產或贈與實屬「意外之財」，通俗來說就是「不勞而獲」之所得，因而既然獲取管道較為辛苦的勞務所得國家均可以課稅，那麼遺產或贈與應具有更高的正當性。

遺產或贈與之發生，性質上具有偶然性，無法與營業稅或所得稅一般，固定且繼續的發生，國家現實上不具有時刻盯著每一個人民是否有發生贈與或遺產之事實，故有賴納稅義務人之自行申報，遺產及贈與稅法第 23 條及第 24 條定有明文⁶⁴，並依據同法第 44 條條未完成申報時按核定應納稅額加處二倍以下之罰鍰，屬行政罰責任；又申報應稅財產後，為避免納稅義務人在國家課徵稅捐之前便處分該物，同法第 8 條訂有：「遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。贈與稅未繳清前，不得辦理贈與移轉登記」之規定，否則當事人可能產生第 50 條：「納稅義務人違反第八條之規定，於遺產稅未繳清前，分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記，或贈與稅未繳清前，辦理贈與移轉登記者，處一年以下有期徒刑」所定之刑責。

也許會有人認為，未申報遺產或贈與之事實，將導致國家毫無知悉稅捐構成要件該當之範圍而無從課徵稅捐，不法性應比未完稅前之分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記或辦理贈與移轉登記，不應只課處行政罰之責任，抑或是後

⁶⁴ 遺產及贈與稅法第 23 條「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起六個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。但依第六條第二項規定由稽徵機關申請法院指定遺產管理人者，自法院指定遺產管理之日起算。被繼承人為經常居住中華民國境外之中華民國國民或非中華民國國民死亡時，在中華民國境內遺有財產者，應向中華民國中央政府所在地之主管稽徵機關辦理遺產稅申報」，為遺產稅申報；第 24 條「除第二十條所規定之贈與外，贈與人在一年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後三十日內，向主管稽徵機關依本法規定辦理贈與稅申報。贈與人為經常居住中華民國境內之中華民國國民者，向戶籍所在地主管稽徵機關申報；其為經常居住中華民國境外之中華民國國民或非中華民國國民，就其在中華民國境內之財產為贈與者，向中華民國中央政府所在地主管稽徵機關申報」，為贈與稅申報。

者應不須動用至刑責。本文推測，基於第 50 條須以「分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記完成」作為構成要件⁶⁵，目的在禁止與避免未完稅前義務人存有僥倖心態，導致最終國家空有稅捐但卻無法徵得，係在避免將來稅捐稽徵之不能，旨在「保全」國家就「遺產贈與稅」之課徵⁶⁶，故以刑責作為嚇阻手段；況且未申報遺產或贈與之事實如經證明以逃漏稅捐之故意為之，在稅捐稽徵法第 41 條之逃漏稅捐罪應包含不作為之前提下，納稅義務人仍有構成刑事責任之可能，故遺產及贈與稅法第 50 條採取刑事制裁手段應無情輕法重之疑慮。

第二目 印花稅法第 25 條

印花稅法第 25 條規定：「妨害印花稅之檢查者，依刑法妨害公務罪處斷」，雖為印花稅法上之刑責規定，實際上與稅捐責任較無關聯，毋寧說是因妨害印花稅之檢查將導致稅捐構成要件之釐清陷於混沌之境地，因此有處罰之可能；惟本條之法律效果依刑法妨害公務罪處斷，係只要妨害印花稅之檢查就直接構成妨害公務罪、或者是尚須要構成妨害公務罪之要件，亦即本條之於刑法上的妨害公務罪，究竟是構成要件準用或法律效果準用，仍有待實務見解說明。

第三目 所得稅法第 119 條

所得稅法第 119 條第 1 條乃該條存有涉及刑法之規定：「稽徵機關人員對於納稅義務人之所得額、納稅額及其證明關係文據以及其他方面之陳述與文件，除對有關人員及機構外，應絕對保守秘密，違者經主管長官查實或於受害人告發經查實後，應予以嚴厲懲處，觸犯刑法者，並應移送法院論罪」，與前述印花稅法第 25 條相同，所處罰者甚至與稅捐責任毫無關聯，且處罰之當事人亦非納

⁶⁵ 臺灣彰化地方法院 96 年度訴字第 1547 號：「又該筆定期存款既始終存放在陳珍全上開彰化第六信用合作社觀音亭口分社帳戶內，足見被告丁○○就該筆定期存款，並無分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記之行為，與遺產及贈與稅法第五十條違反未繳清稅款前禁止處分罪之成立要件，亦有未合」。

⁶⁶ 臺灣基隆地方法院 104 年度訴字第 318 號：「然遺產及贈與稅法第 8 條、第 50 條等規定，旨在「保全」國家就「遺產贈與稅」之課徵，而非意在限制公司股份之自由轉讓，是於「遺產稅未繳清以前」，當事人自得因要約、承諾達成一致而為股份之轉讓，祇不過倘其進而辦理「過戶」手續致就「遺產稅」之課徵有所妨礙，納稅義務人尚應另負刑事責任而已，是遺產及贈與稅法之規定，本「非」被告統一公司所能恃以拒絕股份受讓人即原告請求辦理股份過戶之依據！」

稅義務人，而是稽徵機關之公務員⁶⁷，所欲規制之行為屬渠等基於稽徵過程取得之相關秘密之絕對保密義務，法律效果為如有觸犯刑法者，並應移送法院論罪，又本條可能觸及之刑法，為刑法第 132 條第 1 項洩漏或交付國防以外之秘密罪。

第三項 稅捐刑罰之外國立法例

第一款 美國法

我國之所得稅法採取屬地原則⁶⁸，凡在中華民國國境內發生之所得，不問獲取所得者之國籍，亦不論其是否為居住者，均在課稅之列，然此種設計只會對存在於國境內之財產徵得所得稅，故中華民國國民於國外之所得，國家並無任何課徵之權限與法規依據，以致一些有能力聘請律師和會計師之富豪們，為了避稅，多將財富透過合法但迂迴之方式移轉至國外，造成我國歷年稅捐短徵。相反地，美國之課稅方式，採取與我國截然不同的「屬人主義」，只要身為美國公民或持有綠卡者，不論在美國境內有所得或者海外有所得，一律有據實申報納稅義務，如果持有綠卡之人或美國籍者，每年在美國境外銀行帳戶餘額超過 1 萬美元，必須申報海外帳戶表格，若為申報將導致 10 萬美元之罰鍰。

至於在美國法上，如何之行為有可能構成稅務欺詐行為，依照美國國家稅務局（Internal Revenue Service）之公告，包含不實免稅額或扣除額、回扣、不實或竄改文件、未繳稅、未申報收入、組織犯罪、未預先扣繳、未遵守稅法等行為⁶⁹，具體違法之刑事責任，規定在美國內地稅法（The Internal Revenue Code）第 26 卷第 75 章當中，並區分為重罪（Guilty of a felony）與輕罪（Guilty of a

⁶⁷ 同條第 2 至第 4 項有規定處罰主體之範圍：「前項除外之有關人員及機構，係指納稅義務人本人及其代理人或辯護人、合夥人、納稅義務人之繼承人、扣繳義務人、稅務機關、監察機關、受理有關稅務訴願訴訟機關以及經財政部核定之機關與人員。稽徵機關對其他政府機關為統計目的而供應之資料，並不洩漏納稅義務人之姓名者，不受保密之限制。政府機關人員對稽徵機關所提供第一項之資料，如有洩漏情事，比照同項對稽徵機關人員洩漏秘密之處分議處。」

⁶⁸ 所得稅法第 2 條「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳。」

⁶⁹ 參考自美國國稅局之網站

<https://www.irs.gov/zh-hant/individuals/how-do-you-report-suspected-tax-fraud-activity>。

misdemeanor)，本文受限於篇幅，僅臚列部分重要者以及屬於概括條款之地
7212 條。



第一目 第 7201 條-逃漏稅

本條為美國法上典型逃漏稅捐之處罰規定，企圖以任何不法行為逃避稅捐、不納稅或不足額納稅之情形，將面臨最高 5 年之有期徒刑，對屬於個人之犯罪者處以最高 10 萬每元之罰鍰，或屬於組織法人之犯罪者最高 50 萬美元之罰鍰⁷⁰，為重罪之類型。

第二目 第 7202 條-故意未收取或未繳納

依法有收取、申報或納稅之義務，故意未完成前述之行為者，除法律已有規定之其他處罰外，將面臨最高 5 年之有期徒刑，或科 1 萬美元以下罰金。

第三目 第 7203 條-故意不申報、提供資訊或繳納估款

本條前段規定，任何依據法規被要求支付預估稅款之人，或依法負有提及申報表、保存資訊記錄或提供訊息之人，故意不支付此類預估稅或稅款、提交此類申報表、保存此類記錄或提供此訊息，在法律或法規規定之時間內，除另有其他處罰外，處最高 1 年以下有期徒刑，或併科最高 2.5 萬美元之罰鍰，或屬於組織法人之犯罪者最高 10 萬美元之罰款，屬於輕罪之類型。本條就字面上與第 7201 條之體系判斷，應屬於不作為逃漏稅捐之處罰，第 7201 條之罪，須構成故意、逃漏稅行為、稅捐短漏之結果三個要件，而本條則僅須具有故意及未為該條之行為即可⁷¹。

但若是故意違反第 6050 條因貿易或營業獲得超過一定數額之現金，而未為

⁷⁰ 法條內容「Any person who willfully attempts in any manner to evade or defeat any tax imposed by this title or the payment thereof shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a felony and, upon conviction thereof, shall be fined not more than \$100,000 (\$500,000 in the case of a corporation), or imprisoned not more than 5 years, or both, together with the costs of prosecution.」

⁷¹ 王瑀璇（2015），《逃漏稅捐罪與脫法避稅行為界限之研究》，頁 23，國立政治大學法學院碩士在職專班碩士論文。

申報者，在性質上則轉變為重罪，並且將面臨最高 5 年之有期徒刑⁷²。

第四目 第 7206 條

本條之行為類型有：

1. 虛偽申報及偽證 (Declaration under penalties of perjury)

本條第 1 款，納稅義務人在以理解偽證罪之處罰並具結之情形下，仍在重大事項之報稅單據當中提供虛偽訊息。

2. 幫助及教唆犯 (Aid or assistance)

本條第 2 款，故意幫助或教唆根據國內稅法或其有關法規事項所要求編制或提交之文件，該等文件在重大事項上具有欺詐性或虛偽性，亦即在知悉並負擔偽證之後果的情形下，所簽署的報稅單裡提供虛偽申報之資訊。

3. 保證書、許可證和入境證之不實 (Fraudulent bonds, permits, and entries)

本條第 3 款，虛偽或許欺地執行稅法規定，或依據該法制定之條例所要求的保證書、許可證、入境證或其他文件，以及教唆或幫助前述行為。

4. 移轉或隱匿 (Removal or concealment with intent to defraud)

本條第 4 款，企圖移轉或隱匿貨物或商品等應稅財產，或依據本法第 6331 條授權徵收之任何財產，以達到逃漏稅之目的之行為。

5. 和解或結案書之違反 (Compromises and closing agreements)

本卷第 74 章涵蓋了第 7121 條至第 7124 條，為和解以及結案書之規定，其中結案書乃為計算應繳納的聯邦稅，通過法院裁決 (court decision) 方式形成的書面協定。而本條第 5 款所處罰者，係如果對於前述和解或結案已協議之內容，發生向公務員隱匿財產、接收、扣繳、銷毀、毀損或偽造與納稅人或其他納稅義務人的財產或財務狀況有關的任何帳簿、文件或記錄，或作出任何虛偽

⁷² 法條內容「In the case of any person with respect to whom there is a failure to pay any estimated tax, this section shall not apply to such person with respect to such failure if there is no addition to tax under section 6654 or 6655 with respect to such failure. In the case of a willful violation of any provision of section 6050I, the first sentence of this section shall be applied by substituting “felony” for “misdemeanor” and “5 years” for “1 year” .」



陳述之行為。

如有以上五款行為之違反，最高處罰 10 萬美元，屬於組織法人之犯罪者最高 50 萬美元之罰款，或 3 年以下之有期徒刑，屬重罪之範疇。



第五目 第 7207 條-提供虛假文件訊息

任何人明知帳簿、報表或其他文件為虛偽，仍向稽徵機關提供者，處最高 1 年以下有期徒刑，或併科最高 10 萬美元之罰鍰，或屬於組織法人之犯罪者最高 20 萬美元之罰款，屬於輕罪之類型。

第六目 第 7212 條-妨礙稅法之執行

本條為概括條款，處罰企圖阻礙稅法執行之行為，其中任何人以賄賂或強迫干涉 (Corrupt or forcible interference)，亦即透過武力或其他含有武力之威嚇方式，恐嚇或阻礙公務員行使徵稅之職權時，最高處罰 5000 美元，或 3 年以下之有期徒刑，屬重罪之範疇。其中武力威嚇之對象除公務員外，包含公務員之家庭成員⁷³。

此外，本條企圖阻礙稅法執行之行為，尚規定任何人之財產在依法扣押後，動用強致力營救或者教唆他人營救財產者 (Forcible rescue of seized property)，處 500 以下罰金，並得連續處罰，金額過大者甚至有可能面臨最高兩年之有期徒刑。

第二款 德國法⁷⁴

德國之稅捐刑罰，規定於德國租稅通則第 369 條至第 376 條，其中非實體處罰規定，而屬於程序部分之事項為第 371 條之逃漏稅捐之自首、第 375 條因觸犯各種稅捐刑事制裁而產生之褫奪公權之情形和沒收之規定，以及規定在第 376 條，針對特別嚴重的逃漏稅捐之情形追訴時效為 10 年，其他實體犯罪部分，以下說明：

⁷³ 法條規定「The term “threats of force”， as used in this subsection， means threats of bodily harm to the officer or employee of the United States or to a member of his family.」

⁷⁴ 參考自考陳敏 (2013)，《德國租稅通則》，司法院；江彥佐 (2014)，《稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心》，頁 342-347，私立東吳大學法律學系博士論文。

第一目 德國租稅通則第 369 條

本條為「犯罪行為」之規定，其第 1 項「稅捐犯罪行為（此處包含關稅犯罪行為），係指：依稅法規定應處以刑罰之行為、違反禁止規定、以關稅印花為限之有價票卷之偽造極其準備行為以及違反前三個情況而包庇犯罪利益者（銅條項第 1 款至第 4 款）」；第 2 項則係說明本條之犯罪行為，如稅捐刑罰無另行規定者，則回歸刑法之適用，因稅捐刑罰為特別刑法、經濟刑法之性質，刑法作為一切刑事制裁法之基本法，於特別法無規定時，自然回歸適用。

第二目 德國租稅通則第 370 條

1. 一般情形之逃漏租稅罪⁷⁵

本條為「逃漏稅捐」之規定，其第 1 項「經由構成、於稅捐機關或其他機關，就稅捐之重要事實為不正確(unrichtig)或不完整(unvollständig)之陳述說明(Angaben)、因違反義務使稅捐機關無法知悉關於稅捐之重要事實、因違反義務未使用稅捐印花(Steuerzeichen)或稅捐戳記(Steuerstempeler)，因而短漏稅捐，或因而為自己或他人獲得不正當之稅捐利益者，處五年以下之有期徒刑或罰金」，且就本條第 2 項觀之，德國之逃漏稅捐罪之制度設計有處罰未遂犯，此與我國之逃漏稅捐罪屬於結果犯並只處罰既遂犯不同。

2. 特別嚴重情形之逃漏租稅罪

有別於一般情形，德國租稅通則第 370 條第 3 項另明訂了「短漏鉅額之稅捐，或獲取鉅額之不當稅捐利益（第 1 款）、作為公職人員濫用其職權或地位以及利用渠等之人的協助（第 2 款及第 3 款）、行使偽造或變造之單據憑證且持續短漏稅捐或獲取不正當之稅捐利益（第 4 款）、作為一個以持續從事本條第 1 項逃漏稅行為而結合之集團成員，而短漏營業稅或消費稅，或是獲得不正當之營業稅或消費稅之稅捐利益（第 5 款）。」為特別嚴重之情形，處 6 個月以上 10 年以下之有期徒刑，此乃立法者基於以上數款行為之漏稅金額巨大，抑或是涉

⁷⁵ 為與本條第 3 項為特別嚴重之情形區分，在此下標為「一般情形之逃漏租稅罪」。

及在稅捐逃漏之公務員犯罪或集團犯罪等等，所另外科以較重之刑的規定。

此外關於第 1 款「短漏」和「不當稅捐利益」，屬不確定法律概念，立法者鑒於稅捐之明確性和法律關係安定性的要求，在同條第 3 項前段先將短漏之意義以「稅捐未被核定，或未全額或未及時核定者，即為稅捐之短漏；稅捐之暫時核定或保留事後調查之核定，或以稅捐申報等同保留事後調查之核定，亦同」說明；後段則以「稅捐之退還亦為稅捐利益；只要稅捐利益因不法給予或保留者，即為獲取不正當之稅捐利益。犯罪行為所涉及之稅捐得依其他理由給予寬減，或稅捐利益得依其他理由請求者，（本項）第 1 句及第 2 句規定之要件仍然實現。」說明不當稅捐利益之概念。

第三目 德國租稅通則第 372 條

本條為「違反禁制罪」，係指違反禁制規定，依法應向管轄之海關申報卻未申報，而進口、出口或轉口貨物者，行為人應依第 370 條第 1 項及第 2 項之規定處罰，第 370 條第 5 項「犯罪行為之違犯，亦涉及禁止輸入、輸出或轉口之貨物」亦同有與處罰行為相同之規定。

第四目 德國租稅通則第 373 條

具有職業性（常業性）、集團性及暴力性之走私⁷⁶，處 6 個月以上 10 年以下之有期徒刑（第 1 項）。其他部分，違反本條規定之行為人或其他參與者攜帶槍械、或行為人或其他參與者攜帶武器或其他之工具或器材，用以施暴力或以暴力之威脅，而阻止或制服他人之抵抗時，則構成暴力性之走私罪；作為一個以持續從事逃漏進出口稅捐或違反禁制而組織之集團的成員，而違犯本條行為者，為集團性走私，均與第 1 項之行為處以相同之處罰（第 2 項）。本條行為之未遂犯，亦處罰之（第 3 項）。

第五目 德國租稅通則第 374 條

⁷⁶ 關於行為之具體描述，法規之中譯全文為「常業性逃漏進出口稅捐，或常業性地以違反專賣規定而違反禁制者」，江彥佐（2014），《稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心》，頁 346，私立東吳大學法律學系博士論文。

本條為稅捐法上「贓物罪」之規定，對於逃漏消費稅或關稅法(Zollkodex)第4條第10及11款意義下之進出口稅捐，或違反第372條第2項、第373條違反禁制罪之產品或貨物，為自己或第三人之利得，而予以買受(ankaufen)、為自己或第三人以其他方法取得(verschaffen)、脫手(absetzen)或幫助脫手者，處5年以下有期徒刑或罰金(第1項)，以該行為為常業，或作為一個以持續從事第1項刑罰行為而結合之集團成員為行為者，處6個月以上10年以下之有期徒刑(第2項)。本條行為之未遂犯，亦處罰之(第3項)。

第六目 評析與說明

1. 裁罰之實效性

綜觀我國之稅捐處罰制度，德國租稅通則中多了關於進出口或轉口貨物之管制，採取刑事制裁的處罰設計，並佔據極大之篇幅；且與我國之制度相較，在關稅法第五章罰則之部分，無論是進口貨物不依規定期限報關者，或是私自將貨物輸出、輸入者，僅科以行政罰之處罰或僅加徵滯報金，以及海關緝私條例以沒入或其他行政罰作為手段，可看出身為與台灣相同之國際貿易大國—德國，將邊境走私且影響稅捐課徵之行為，採取相較行政罰嚴厲之刑事制裁，應較具有嚇阻性。

此外，我國之逃漏稅捐罪，只有既遂犯而無任何未遂犯之設計，然而，逃漏稅捐之主觀動念之惡性，在稅捐佔據國家財政利益與財政公平之立場下，並非不具有在未遂階段即可制裁之正當性，因此可採取與德國相同之立法模式，不但可圓滿評價未遂階段逃漏稅捐之不法性，亦可在逃漏稅捐之結果發生前，便以未遂犯處罰，行為人即因此不會產生「未發生既遂結果前被抓到，只會被處以行政制裁而以」的僥倖心態，更生遏阻之效。

2. 不採身分犯之設計

相較我國逃漏稅捐罪只處罰「納稅義務人」而採取身份犯之立法設計，德國法並未僅以納稅義務人作為得以處罰之主體，而屬一般犯，亦即不限於納稅義務人，任一人只要向稽徵機關或其他機關提出涉及租稅重要事實之不正確或

不完整陳述，均無礙成為本罪之正犯，與納稅義務人之稅捐規劃最為相關的稅務顧問、會計師或是律師都有可能成為逃漏稅捐之正犯。

3. 處罰範圍及於不作為犯

德國之租稅通則第 370 條第 1 項第 2 款「違反義務，使稽徵機關不知悉有關租稅重要事實」，所處罰者為逃漏稅捐之不行為，係採取「純正不作為犯」之設計，亦即行為人也就是納稅義務人「只能」以不作為之方式完成犯罪。又在該國通說之理解下，本款犯行乃是所謂之特別犯（身分犯），只有依法必須申報租稅重要事實義務者方能成為正犯，因此義務之來源源自於法律明文的要求「必須申報之重要事項」揭露，故只是其他文件提出義務或容忍義務，均不屬於本款處罰之行為⁷⁷。

第三款 日本法

第一目 日本租稅犯罪之概述⁷⁸

在日本法中，所得稅法、法人稅法⁷⁹以及關稅等等稅務法規中，涉及刑責之處罰規定，統稱為「租稅犯罪」，大致上可分為：①直接逃稅的逃稅犯、②國家的稅收確定權、危險行使徵收權的租稅危害犯、③違反徵稅官員的保密義務等其他犯罪，其中於日文的用法上，免除確定的納稅義務的履行稱為逋脫，逃避納稅義務的確定稱為脫稅，而逋脫則又包含於脫稅之領域中。

脫稅之犯罪，於日本被稱為「脫稅犯」，包含：因虛偽及其他不正當行為而逃漏稅的狹義逃稅犯，稱為逋脫，此與我國之逃漏稅捐概念相同，此外尚有關稅法上的不經許可輸入罪（同法第 111 條第 1 項）；或是如同酒稅法當中的秘密製造酒類罪（同法第 54 條第 1 項）一般，為了確保租稅收入而禁止一定行為的間接逃稅犯；於構成要件該當產生稅捐法律關係後，違背繳納義務，不繳納稅捐之「不繳納犯」（日本所得稅法第 240 條以下）；以及為了脫免滯納處分而隱

⁷⁷ 許澤天（2017），〈未申報的不作為逃漏稅捐〉，《月旦刑事法評論》，4 期，頁 147。

⁷⁸ 參考自山口厚（2012），《經濟刑法》，頁 155-156，商事法務株式會社。

⁷⁹ 即營利事業所得稅。

瞞或毀損財產等行為（日本國稅徵收法第 187 條）。於日本，在以上種類的犯罪中，解釋論上問題較多的是狹義逃稅犯，逋稅，在要件上與我國法相同，仍有許多討論空間，並且在競合時亦產生了與詐欺罪之範疇爭議，惟本文基於篇幅，僅點到為止。

以上日本法有關稅捐刑是制裁之規定，除了僅就逃漏稅捐處罰外，亦包含了透過形式手段為行政管制之制度設計，如上述所謂的間接逃稅犯，我國通常則不以稅捐法做此類管制。

第二目 逃漏稅捐犯罪之類型⁸⁰

日本的逃漏稅捐犯罪，以虛假及其他不正當行為免稅或接受其退稅為構成要件要素（如：所得稅法第 238 條、239 條；法人稅法第 159 條），其中，所得稅法第 238 條 1 項前段，或法人稅法第 159 條 1 項前段的脫免申報所得稅的行為是典型案例，具體態樣可分為：①提交收入金額少記之確定申報書的虛偽過少申報、②伴隨著工作所得隱匿之不申報、③繳納期限後進行虛偽少申報、虛偽修正申報的行為、④在稅務調查中進行不正當工作的行為，以下說明：

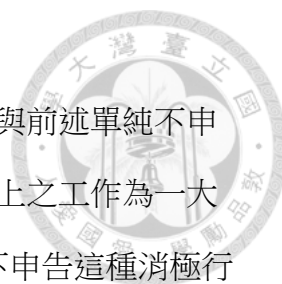
1. 單純不申報犯

本罪所處罰之行為，只限於納稅義務人不具正當理由時之單純不申報行為，不包含以詐術或其他不正方法而導致逃漏稅捐之結果，此一結論之取得，乃在二戰後不久的司法判決中，法院嘗試比較了本罪與隱瞞收入及隱瞞工作的不申報類型，而認為所謂單純不申報（或簡單不申告）不被視為屬於逃漏稅罪行中所稱的「詐術或其他不正方法」，為實務並無統一見解。

2. 虛偽過少申報犯

日本判例將本罪定義為「為了隱瞞真實收入，避免其成為徵稅對象，將所得金額寫得過少之內容虛假的確定申告書提交給稅務局的行為」（最決昭和 48・3・20 刑集第 27 卷第 2 號第 138 頁）。

⁸⁰ 參考自山口厚（2012），《經濟刑法》，頁 162-163，商事法務株式會社。



3. 伴隨著工作所得隱匿之不申報犯

本罪為日本逃漏稅捐法之具體類型中較為棘手之種類，因與前述單純不申報犯及虛偽過少申報皆有競合之可能，究竟何者可謂所得稅法上之工作為一大問題⁸¹；另外，即使主觀上帶有逃漏稅故意的情況下，僅單純不申告這種消極行為也不屬於不正方法，但在消極行為或者應該與之相對的積極行為這一概念內，實務上亦未必明確。

第四款 中國法⁸²

第一目 法制沿革

中國有關危害稅捐徵收之犯罪專業法制化，最早規範在該國刑法第三章「破壞市場經濟秩序」當中，專門規定了就危害稅收征管罪以及保護國家稅捐徵收秩序，制定了危害稅捐徵收之犯罪，在早期刑法當中關於危害稅捐徵收之犯罪僅存在於中國刑法第 121 條之偷稅和抗稅罪⁸³，其中偷稅之意義與我國逃漏稅捐大致相同，為「指納稅人、扣繳義務人故意違反稅收法規、採取偽造、變造、隱匿、擅自銷毀賬簿、記賬憑證、在賬簿上多列支出或者不列、少列收入、經稅務機關通知申報而拒不申報或者進行虛假的納稅申報的手段，不繳或者少繳應繳納稅款，情節嚴重的行為」，抗稅之意義則是「負有稅收義務的人或者企業，事業單位的直接責任人員，嚴重違反國家法規，採取公開反對及對抗的方法，拒不繳納稅款，情節嚴重的行為，屬於中國刑法中破壞社會主義經濟秩序罪的一種」，惟當時的立法缺陷明顯，罪名過於單一化而無法涵蓋所有逃漏稅及抗稅之行為，構成要件之規定過於籠統而不明確，且致命傷在於刑責過於輕微且沒有附加的財產上制裁，因此中國政府隨即開始了十數年的立法工程，

⁸¹ 在我國亦包含有此處之反思，例如：娼妓等以身體之性工作換取報酬之人，雖然於我國之社會秩序維護法第 91 條之 1 有地方政府得以設立性專區之法規依據，然而在地方政府基於現實民情之考量下遲遲不為相關立法作為，故現行下娼妓等職業仍不屬於合法，此時於檯面下之性交易收入，按照量能課稅原則依然是一項經濟負擔能力，卻在現行實務不被認為屬於所得稅法之所得，引發工作所得之爭議。

⁸² 楊興培、李翔（2009），《經濟犯罪與經濟刑法之研究》，頁 224-226，北京大學出版社。

⁸³ 具體條文規定：「違反稅收法規，偷稅、抗稅情形嚴重的，除按稅收法規補稅並可以罰款外，對直接責任人員，處三年以下有期徒刑或拘役」。

在這期間，全國人民代表大會常務委員會有做出更為詳細的規定⁸⁴，將原本的單一罪名瞬間擴大為四個罪名，並在 1995 年更增加為 12 項罪名，終於 1997 年重新整合在刑法分則第三章第六節危害稅收征管罪當中，主要為：刑法第 201 條之偷稅罪以及第 202 條之抗稅罪。與中華民國之逃漏稅捐罪相較，中華人民共和國將逃漏稅捐之行為直接規定在刑法當中，而我國則是另以稅捐稽徵法為規範，以附屬刑法的方式展現在社會上。

第二目 偷稅罪

1. 法條規定

按照中華人民共和國刑法第 201 條規定⁸⁵，偷稅罪是指納稅人、扣繳義務人採取偽造、變造、隱匿、擅自銷毀帳簿、記帳憑證，在帳簿上多列支出或者不列、少列收入，經稅務機關通知申報而拒不申報或者進行虛假的納稅申報的手段，不繳或者少繳應納稅款，數額較大的，或者因偷稅被稅務機關給予二次行政處罰後又偷稅且數值在 1 萬元以上之行為、以及依刑法第 204 條第 2 款，納稅人繳納稅款後，又採取欺騙手段，騙取所繳納的稅款且騙取之款數額未超過所繳納稅款之行為。

於 2009 年 2 月 28 日，第十一屆全國人大常委會第七次會議審議通過了《刑法修正案（七）》。該修正案對刑法第 201 條偷稅罪作了重大修改，修改後的內容為：「納稅人採取欺騙、隱瞞手段進行虛假納稅申報或者不申報，逃避繳納稅款數額較大並且占應納稅額百分之十以上的，處三年以下有期徒刑或者拘役，並處罰金；數額巨大並且占應納稅額百分之三十以上的，處三年以上七年

⁸⁴ 在汲取以往的實務問題後，制定了「關於懲治偷稅、抗稅罪」的規定。

⁸⁵ 修法前第 201 條舊法原文：「稅人採取偽造、變造、隱匿、擅自銷毀帳簿、記帳憑證，在帳簿上多列支出或者不列、少列收入，經稅務機關通知申報而拒不申報或者進行虛假的納稅申報的手段，不繳或者少繳應納稅款，偷稅數額占應納稅額的百分之十以上不滿百分之三十並且偷稅數額在一萬元以上不滿十萬元的，或者因偷稅被稅務機關給予二次行政處罰又偷稅的，處三年以下有期徒刑或者拘役，並處偷稅數額一倍以上五倍以下罰金；偷稅數額占應納稅額的百分之三十以上並且偷稅數額在十萬元以上的，處三年以上七年以下有期徒刑，並處偷稅數額一倍以上五倍以下罰金。扣繳義務人採取前款所列手段，不繳或者少繳已扣、已收稅款，數額占應繳稅額的百分之十以上並且數額在一萬元以上的，依照前款的規定處罰。對多次犯有前兩款行為，未經處理的，按照累計數額計算。」

以下有期徒刑，並處罰金。扣繳義務人採取前款所列手段，不繳或者少繳已扣、已收稅款，數額較大的，依照前款的規定處罰。對多次實施前兩款行為，未經處理的，按照累計數額計算。有第一款行為，經稅務機關依法下達追繳通知後，補繳應納稅款，繳納滯納金，已受行政處罰的，不予追究刑事責任；但是，五年內因逃避繳納稅款受過刑事處罰或者被稅務機關給予二次以上行政處罰的除外。」

此外，在刑法第 204 條第 2 款：「納稅人繳納稅款後，採取前款規定的欺騙方法，騙取所繳納的稅款的，依照本法第二百零一條的規定定罪處罰；騙取稅款超過所繳納的稅款部分，依照前款的規定處罰。」，採取了所謂的準用方式的規定，在已繳納稅款的前提下騙取了國家之出口退稅，亦應比照處罰。

2. 構成要件說明

在新修正之偷稅罪，該國學說認為其保護之法益為「國家之稅收管理制度」⁸⁶，稅收管理制度是國家各種稅收和稅款徵收辦法的總稱，包括稅捐主體、稅率、納稅期限、徵收管理體制等內容，任何產品應稅而不納稅，不按規定稅率、納稅期限納稅以及違反稅收管理體制等行為，都是對國家稅收管理制度之侵犯。關於本罪之構成要件行為，第一為偽造、變造、隱匿、擅自銷毀賬簿和記帳憑證，因帳簿憑證為一營利事業單位最重要之文件，表彰其具體營運狀況，自然可以由帳簿和記帳憑證計算義務人之應納稅捐，故如果為了應付稅務稽查而編造出假憑證、假賬簿導致制真假並存，或把已有的真實賬簿和憑證進行篡改、合併或刪除，均屬於應受處罰之行為；第二，在賬簿上多列支出或者不列、少列收入，行為人通過此舉以圖減少應稅數額，達到偷稅目的；第三，進行虛假的納稅申報。納稅申報是依法納稅的前提，納稅人必須在法定時間內辦理納稅申報，如實報送納稅申報表、財務會計報表以及稅務機關要求的其它納稅資料，行為人往往通過對生產規模、盈虧情況、收入狀況等內容作虛假申

⁸⁶ 馬力（2005），《偷稅罪的法律界限與司法認定》，頁 29，中國人民公安大學出版社。

報，來達到偷稅目的。

第三目 抗稅罪

1. 法條規定

中華人民共和國刑法第 202 條：「以暴力、威脅方法拒不繳納稅款的，處三年以下有期徒刑或者拘役，並處拒繳稅款一倍以上五倍以下罰金；情節嚴重的，處三年以上七年以下有期徒刑，並處拒繳稅款一倍以上五倍以下罰金。」，為抗稅罪之規定，屬於保護多重法益之罪，包含了國家之稅收管理制度和執行稽徵職務活動之稅務人員之人身安全，本罪在比較法上的特殊之處在於將執行機關爭稅公權力之展現亦作為保護之法益，屬於中國獨有的法治設計。

2. 構成要件說明

構成要件之討論上，以違反稅收法規，採取暴力、威脅等方法拒不繳納稅款作為處罰之行為，且基於本罪所保護之法益伴隨有稅務人員之人身安全，在認定是否構成犯罪行為時，須注意應限定於能彰顯威嚇及暴力之積極行為，因此如果是一般拒不繳納稅款之行為但並沒有採取暴力、威脅的方法進行，僅為無視稅收法規，消極地拒不繳納稅款、或以各種藉口，採取拖延的方式，抵制稅務機關的納稅通知，拒不納稅、或拒不依法辦理納稅申報或提供納稅資料、或者因發生納稅爭議而拒不納稅等等行為，均不屬於應受本罪處罰之行為。

又本罪為身分犯，犯罪主體限定在負有納稅、扣繳義務的自然人，如果在身分上屬於不為負擔納稅或扣繳義務之人，而與該等人一同完成抗稅之行為時，則回歸該國刑法第 277 條，依照一般的妨害公務罪處罰。

第五節 稅捐刑罰與其他處罰之關聯

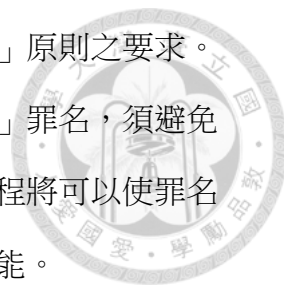
第一項 討論前提：競合

第一款 功能

競合之功能在於，判斷犯罪行為人之行為數之後，在行政罰須確定行為人應被課以何種之行政罰處罰，在刑事之判決當中亦須確定判決之「罪名」，涉及



主文之書寫以及量刑之宣告，方不違反憲法上「一行為不二罰」原則之要求。亦即，針對犯罪行為人以一個行為或者數個行為所觸犯之「數」罪名，須避免刑事責任上評價不足、或者重複評價之風險，換言之，此一過程將可以使罪名之宣告不會被往較輕或較重之方向過度評價，屬於競合論之功能。



第二款 判斷方式

第一目 釐清所犯數罪法益之內容及數量

在落入競合的審查體系，須先確認行為人所觸犯之各罪法益之「內容及其數量」究竟為何，進一步區分為：所犯數罪法益均相同之「不純正競合」以及侵害法益相同之「純正競合」，刑事法上法益之類型，可細部區分為三類，分別系個人專屬法益、個人非專屬法益，或可稱為財產法益、包含了國家法益以及社會法益兩類之超個人法益。

其中較為特殊者為個人專屬法益，可分為生命、身體、自由以及名譽法益，其數量之計算，以所侵犯客體之數量為斷⁸⁷，例如：一刀劈死二人，以二殺人罪之生命法益計算。至於國家法益以及社會法益，保護此類法益之犯罪並無直接被害人，其所保護之法益也難以具體還原到特定個人身上，故在國家及社會此二超個人法益之犯罪，不會以實際受害之行為客體之數目來決定侵害法益之個數。

第二目 法條競合

法條競合屬於行為單數時之不真正競合，此時行為人之行為雖構成多數之罪，然而以其中一罪之論斷即可完整評價，排除適用他罪之目的在於避免過度評價後違反一行為不二罰原則。至於為何只以其中一罪就可以完整評價，理由在於行為人觸犯之各罪，「所保護之法益」均為相同。換言之，一行為觸犯同屬一法益之數罪名時，僅以一罪為評價方式，便稱為法條競合⁸⁸。

法條競合之下位階概念，可分為：1. 數罪屬於特別構成要件與普通構成要

⁸⁷ 林山田（2008），《刑法通論（下）》，增訂十版，頁 316，元照。

⁸⁸ 林鈺雄（2020），《新刑法總則》，八版，頁 602，元照。

件之關係，一行為同時觸犯數罪時，僅論以處於特別構成要件地位者即可，稱為「特別關係」、2. 數罪之間具有優先性與附屬性，其中一罪之存在目的僅為輔助優先之罪而已，稱為「補充關係」，例如：實害犯與具體危險犯兩者之關係、3. 數罪之間構成要件不必然互相涵蓋，惟某一罪之構成要件通常且典型的伴隨在其他罪之下，則該罪將遭其他罪吸收，稱為「吸收關係」，與特別關係之差別在於，吸收關係之各罪不一定為相同法益⁸⁹。

第三目 想像競合

想像競合屬於行為單數時之真正競合，行為人一行為不但構成多數罪名，且各罪之間因保護法益的不同，而不具包含關係，須每一個罪都被評價到方符合罪責原則⁹⁰，法條依據為刑法第 55 條。

第四目 實質競合

犯罪行為人出於數個犯意，而完成數個行為時，實現數個不法構成要件，構成「數罪名」，且該數罪屬於在同一刑事訴訟程序當中接受裁判之犯罪，此種競合即稱為實質競合，依照刑法第 50 條第 1 項，裁判確定前犯數罪者，併合處罰之⁹¹。

第二項 稅捐刑法與稅捐行政罰之競合

競合之前提為行為數目之判斷，又並非所有行為皆屬於法所欲評價之行為，從而應先探明何種情形為法規所欲評價之行為，復以行為數之討論而釐清各該行為競合之關係：

第一款 行為之意義

認定刑法之行為，可以過濾並且排除與刑法之規範意義沒有關係的現象，因為若不屬於可以被刑法所評價之行為，該「非刑法」之行為，不啻為現實生活中所發生的意外，性質上無法被預見以致於無法預防，不為刑法規範之範

⁸⁹ 林鈺雄（2020），《新刑法總則》，八版，頁 601 以下，元照。

⁹⁰ 林鈺雄（2020），《新刑法總則》，八版，頁 609，元照。

⁹¹ 林鈺雄（2020），《新刑法總則》，八版，頁 620 以下，元照。

疇，且刑法之處罰寓有其目的性，如果是無法預防的意外，刑法便無法經由刑罰之威嚇而事前預防，此時透過刑罰之制裁亦與刑法最根本之應報理論理念不同；又假使國家之刑罰發動，廣泛到連不應評價為刑法上行為之行為都加以處罰，亦不合於刑法謙抑及罪責原則之思維，因此刑法上行為之認定有其必要性⁹²。

至於究竟如何認定須受到刑法評價之行為，曾有因果行為論、目的行為論及社會行為論等等的學說出現⁹³，各學說依序認為刑法上的行為可理解為：「由意志支配（主觀要件）之外部身體動作而產生刑法上具重要性結果者（客觀要件），並排除去不屬行為的現象或事件」、「行為是人為達到一定目的而在評估各個可能結果後的有計劃行動，故目的行為論的基本出發點是所有人類的行為都是目的性」及「刑法上的行為就是社會上重要的人類舉止，此處之舉止是指人類面對已知或至少可知情境之要求所為的回應。」簡單來說，因果行為論者認為行為須透過主觀與客觀要件之篩選來決定；目的行為論則以行為須帶有目的性作劃分；最後的社會行為論則屬最廣義之行為判斷，屬於社會上重要的人類舉止即可，我國學說上有將行為定義成：「有人格表現，具有心理或精神之現象，方為刑法意義之行為」⁹⁴，與社會行為論約略相符。

第二款 一行為不二罰之要求

一行為不二罰為認定行為數之主要目的，旨在提醒國家，人民違法的一個行為，只能評斷及處罰一次。其理由在於，民主法治之國家，人民「每一個」不法的行為，須受到國家行政罰或刑罰之處罰，然而，基於比例原則之要求，違法的每一個行為，國家亦不可以給與過度之處罰，或連續之處罰，其中不得連續處罰之意涵即在於「每一個」不法的行為只能被當事人所處犯之處罰法規評價「一次」，在此，行為數之認定便展現出其重要性，透過確保行為數量的計

⁹² 林鈺雄（2020），《新刑法總則》，八版，頁 114，元照。

⁹³ 林東茂（2019），《刑法總則》，頁 256，一品。

⁹⁴ 林東茂（2019），《刑法總則》，頁 91，一品。

算，讓國家得以公平且簡潔的去依法評價違法者所為之每一個行為，從而再進一步的在評斷行為的訴訟程序上，導出一事不再理原則⁹⁵。

一事不再理原則屬於訴訟法或程序法上的概念⁹⁶，指就人民同一違法行為，禁止國家為重複之刑事追訴與審判，任何人如果已經過判決有罪或無罪開釋確定者，無庸就同一行為再受一次刑事訴究，而遭受更不利之後果，本原則之發展，乃是因為評價行為之訴訟程序迫使人民暴露於一個公開審查程序，以決定是否對其個人作非價之非難，進而施以處罰，對於人民之基本權侵害甚鉅，僅能侷限於必要之範圍，並儘可能仔細地實施，自有必要將針對同一行為所實施之刑事追訴程序加以限制，最多允許國家作一次之嘗試⁹⁷。

第三款 行為數之判斷

第一目 行政罰之實務見解演變

針對行政罰中行為數之判斷方式，較為重要者，最早之實務見解為「海關緝私條例第 37 條第 1 項第 2 款、貨物稅條例第 32 條第 10 款，兩者之處罰要件相同，係屬法條競合，應從一重處罰⁹⁸」及其判斷是否有一事不二罰法理之適用「應視其是否屬同一行為，且其規範之對象及所欲達成之行政目的是否同一而定⁹⁹。令人驚訝的是，由此見解竟衍伸出一連串最高行政法院及司法院大法官會議對於併罰與否之衝突，基於本號決議，行政法院維持著穩定但錯誤之見解，認為一行為觸犯數個漏稅罰或行為罰時，大多數案件均得到併罰之判決結果，因此有關當事人認為其所得之判決內所引用之上開決議內容違反一行為不二罰原則，聲請大法官解釋，得到了釋字第 503 號解釋，對於一行為不二罰之認定，「違反作為義務之行為，如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，則從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為

⁹⁵ 司法院釋字第 775 號解釋林大法官俊益提出之協同意見書。

⁹⁶ 陳正根（2008），〈論一行為不二罰——以交通秩序罰為探討重心〉，《高大法學論叢》，頁 6。

⁹⁷ 司法院釋字第 636 號解釋許大法官宗力、林大法官子儀及許大法官玉秀共同提出之部分協同意見書。

⁹⁸ 最高行政法院 84 年 7 月份庭長評事聯席會議決議。

⁹⁹ 最高行政法院 85 年 6 月份庭長評事聯席會議決議。

併予處罰」，似乎提出了行為罰與漏稅罰不得併罰之見解¹⁰⁰，進而改變了釋字第 356 號之意旨，且與 85 年決議持相反之見解，但美中不足的是大法官並沒有把握此一釋憲機會論述一行為之認定方式以及二罰與否之判定。

其後最高行政法院又作出公然違反釋字第 503 解釋之決議，認為其「僅就原則性為抽象解釋，並未針對稅捐稽徵法第 4 條所定為行為罰，與營業稅法第 1 條第 1 款規定之漏稅罰，二者競合時，應如何處罰為具體之敘明，尚難遽認二者應從一重處罰¹⁰¹」，此一由解釋字之法律位階上效力，最高行政法院在本決議當中堅持大法官解釋屬於法規之抽象審查，而將釋字第 503 號解釋認為屬抽象法規範之論述，涵攝認定仍由法院終局認定之見解，亦遭學者著文批評¹⁰²。

後經過將近 10 年之沉寂，最高行政法院復又作出一於稅捐處罰法領域較具矚目性之決議，認為「進口人填具進口報單時，需分別填載進口稅、貨物稅及營業稅相關事項，向海關遞交，始完成進口稅、貨物稅及營業稅之申報，故實質上為 3 個申報行為，而非一行為，而須依行為人違反之各該法條，併合處罰，不生一行為不二罰之問題¹⁰³」，且經釋字第 754 號解釋肯認此一決議之見解，而認為「行為數之認定，須綜合考量法規範構成要件、保護法益及處罰目的等因素」加以判斷。

惟實際如何操作，綜觀上開各個大法官解釋以及最高行政法院之決議文，均對其援引操作之判斷方式語焉不詳，究竟各該稅法之保護法亦為何、處罰之目的又為何？為何可基於此依法益或是處罰目的作為負數行為之判斷？大法官和行政法院在各類稅捐處罰法之案件行為數之法律見解既然穩定的以規範目的保護法益等等加以判之，並使得人民遭受行為罰、漏稅罰之不利益，那亦必然有責任加以使之明確化及類型化甚至可操作化，也可免於對於法律明確性違反

¹⁰⁰ 黃俊杰、楊永助（2005），〈論一事不二罰在稅法上之適用〉，《月旦財經法雜誌》，頁 39。

¹⁰¹ 最高行政法院 91 年 6 月份庭長法官聯席會議決議。

¹⁰² 葛克昌（2003），〈一事不再罰之公然漏洞—最高行政法院九十一年度六月決議評釋〉，《月旦法學雜誌》，頁 276，氏認為釋字第 503 號「因行為之態樣及處罰目的，而得併罰」，亦未釐清相關稅捐處罰法規範之意涵；陳清秀（2019），《稅法總論》，11 版，頁 667 以下，元照。

¹⁰³ 最高行政法院 100 年度 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議。

之違憲性批評。

第二目 行政罰之行為數判斷

行為數屬一行為或數行為，影響行政罰競合法規為行政罰法第 24 條或是第 25 條之適用，又一行為與數行為之分，行政罰之學說見解略同於刑罰之體系判斷，所謂的一行為在法理上，除物理上單純的一自然行動外，尚且包含受法律所評價過的一行為，前者稱自然意義的一行為，後者則為法律意義的一行為。自然意義的一行為實屬觀察即可評價之類型，一般人以行為人之行為動作便可輕易認定；因此存有判斷空間者當屬法律意義的一行為，可分為在時空上具密接性，內在亦具有關聯性，客觀上以自然之面向觀察可視為統一行為者，稱「自然之一行為」，以及由多數意義之舉動所結合之單一行為，在法律上僅為單一之違法，稱「法律上之一行為」¹⁰⁴，與刑事上行為判斷體系相同。

第三目 刑罰之行為數判斷

刑法上行為之單複數判斷，主要以判斷「行為單數」為重點¹⁰⁵，關於行為單數之類型，包含自然意義之一行為、構成要件的行為單數以及自然之行為單數¹⁰⁶，首先，自然意義之一行為即為從身體的活動方式所判斷而來之一行為，無待法律或其他方式加以解釋即可得之一行為；構成要件的行為單數，係指構成要件之行為，透過物理觀察雖然屬於多個行為或者意思活動，但立法者卻將此一系列之行為均「擬制」為一個行為，故究竟是否屬於立法者之擬制則須經過解釋才能得到結論；最後自然之行為單數，與構成要件的行為單數概念相似，僅本行為單數之擬制並非經由立法者在立法當下便有意識到，乃是透過緊密之時空關聯以及客觀上第三人之判斷，而理解為一行為，實務上稱為「接續犯」¹⁰⁷。故如果不屬於以上三者之「一行為」類型，則落入行為複數之討論，

¹⁰⁴ 陳敏（2019），《稅法總論》，頁 803-806，自刊。

¹⁰⁵ 最高法院 108 年度台上字第 3615 號。

¹⁰⁶ 林鈺雄（2020），《新刑法總則》，八版，頁 581 以下，元照。

¹⁰⁷ 最高法院 107 年度台上字第 2687 號：「數行為為於同時同地或密切接近之時地實施，侵害同一之法益，各行為之獨立性極為薄弱，依一般社會健全觀念，在時間差距上，難以強行分開，在刑法評價上，以視為數個舉動之接續施行，合為包括之一行為予以評價，較為合理，則屬接續

又複數行為與一行為不二罰原則之要求無涉，故不在此另為篇幅說明。

第四款 關於競合之行政實務見解

逃漏稅捐罪屬刑法，而違反稅法上作為或不作為義務要求所招致之處罰為行政罰，故逃漏稅捐與稅捐行政罰之競合本質上為刑事責任與行政責任之競合，早在民國 95 年行政罰法施行之前，財政部即以 57 年 5 月 21 日之臺財稅第 06265 號函：「查刑罰處罰之客體，為反社會反道德之犯罪行為，其目的為社會之防衛及犯人之感化，行政罰處罰之客體，為行政上義務之違反行為，其目的為行政秩序之維持，二者性質根本不同，當不發生從一重處斷或吸收之問題，故同一事實而同時構成犯罪行為及行政犯行為者，除法律有特別規定或性質上不能重複處分者（例如已由行政罰處分沒入之貨物不能再以刑事判決諭知沒收）外，當可分別依照規定施以刑罰及行政罰，並行不悖，經司法院 54 年 12 月 10 日院臺（參）字第 803 號函解釋有案。本案 oo 經營賭具工廠製銷賭具漏稅，自仍應依照稅法規定補稅及移罰。」說明稅捐刑罰與稅捐行政罰之目的與本質不同，同一事實所構成犯罪行為及行政犯行為，除有特別情況無須考量是否不得併罰之問題。

其後施行之行政罰法第 24 條及第 25 條為行政罰之間競合之規定，依序分別規定了一行為觸犯多種行政罰、數行為觸犯多種行政罰；而行政罰法第 26 條則是一行為觸犯刑罰與行政罰之競合，該條第 1 項定有「一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。但其行為應處以其他種類行政罰或得沒入之物而未經法院宣告沒收者，亦得裁處之」，按其立法理由之說明，一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定時，由於刑罰與行政罰同屬對不法行為之制裁，而刑罰之懲罰作用較強，故依刑事法律處罰，即足資警惕，則無再處行政罰之必要，且刑事法律處罰，由法院依法定程序為之，較符合正當法律程序，應予優先適用；於但書部分，罰鍰以外之沒入或其他種

犯。」

類行政罰，因兼具維護公共秩序之作用，為達行政目的，行政機關仍得併予裁處。因此在適用行政罰法第 26 條之規定後，如果納稅義務人同時觸犯逃漏稅捐罪與稅捐行政罰，均應依照刑事法律處罰。



第五款 關於競合之司法實務見解

法院判決中對於兩者競合之見解，與行政實務之論述方式相去不遠，認為稅捐稽徵法第 41 條、第 43 條、第 47 條諸規定，均係基於行政政策上之考量，對以詐術等不正當方法逃漏稅捐之行為，以刑法之刑名加以處罰，具行政刑罰之性質，在構成要件該當時，即應以刑罰處罰行為人，或轉嫁處罰於各該負責人。至行政罰，則係就違反行政法上之義務行為，本於維持行政秩序之目的，由該管主管機關以刑法刑名以外之方法，如罰鍰、罰役等加以處罰。不論行政刑罰或行政罰，如均合於各該處罰之規定，自得予以併罰之，用達其制裁之功能，要無所謂已有行政罰之處罰即不得再課以行政刑罰之可言¹⁰⁸，與行政罰法第 26 條第 1 項但書「但其行為應處以其他種類行政罰或得沒入之物而未經法院宣告沒收者，亦得裁處之」之精神相符。

又所謂未依規定申報稅捐之漏稅行政罰，無須以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者為限，單純違反稅法不依規定申報稅課者，即可成立。而稅捐稽徵法第四十一條之逃漏稅捐罪，為刑事犯罪，須以實行詐術或其他不正當積極方法逃漏稅捐者，始得成立。從而，漏稅行政處罰與稅捐稽徵法刑事制裁，二者之行為態樣迥異，規範、處罰目的亦不相同，尚難認有所謂「一事二罰」之問題，與行政罰法第二十六條第一項之規定無涉¹⁰⁹。

第三項 逃漏稅捐與詐欺罪章之競合

第一款 詐欺罪章概述

我國刑法第 32 章，自第 339 條至第 344 條，為「詐欺背信及重利罪」之章節，規定有詐欺、詐欺得利、違法由收費或自動付款設備取得他人之物、背

¹⁰⁸ 最高法院 90 年度台上字第 604 號。

¹⁰⁹ 最高法院 100 年度台上字第 7078 號。

信、重利等罪，其中與逃漏稅捐罪最為相關者，屬第 339 條第 1 項以及第 339 條第 2 項之詐欺取財以及詐欺得利罪，前者以造成交付物品之結果，後者則以獲取不法利益之結果作為處罰對象。又逃漏稅捐罪之行為要件「詐術或其他不正當方法」之立法技術與用語皆與詐欺罪相同，其中在逃漏稅的情況，國家所造成之稅捐債權損害屬於納稅義務人的「不法利益」，因此在討論競合時尤以第 339 條第 2 項之詐欺得利最為相關。

在第 339 條之 4，另規定有加重詐欺之情形，其中第 1 及第 2 款於逃漏稅捐罪之行為上或有構成的可能，亦即犯罪行為人冒用政府或公務員之名義或者三人以上犯逃漏稅捐罪。

第二款 競合案例

第一目 冒退稅款時

本文已在前述之篇幅說明，納稅義務人使用詐術或其他不正行為，獲得之國家退稅稱冒退稅，在刑法當中嚴格之法律明確性要求下，將冒退稅款之行為解釋為逃漏稅捐罪之範疇已屬困難，因無論是解釋為詐欺之行為抑或是其他不正當方法，逃漏稅捐罪之所處罰者乃以故意之主觀意欲，施用詐術或其他不正當方法導致「少繳稅」或「不繳稅」之結果，而非冒退稅此種「從國家騙取」稅款退回之情形，故本罪之範圍最遠在解釋上似乎仍無法觸及冒退稅之事件。

在實務案件上，有以「核被告游 oo、胡 oo 所為係違反商業會計法第 71 條第 1 款商業負責人以明知為不實事項而填製會計憑證罪嫌、稅捐稽徵法第 47 條第 1 項第 1 款、第 41 條之公司負責人為納稅義務人逃漏稅捐及刑法第 339 條第 1 項之詐欺取財罪嫌」為理由起訴者¹¹⁰，在此起訴前提下判決則以「統一發票乃證明事項之經過而為造具記帳憑證所根據之原始憑證，商業負責人如明知為不實之事項，而開立不實之統一發票，係犯商業會計法第 71 條第 1 款之以明知為不實之事項而填製會計憑證罪，該罪為刑法第 215 條業務上登載不實文書罪之

¹¹⁰ 臺灣新北地方檢察署 107 年度偵字第 31010 號起訴書。

特別規定，依特別法優於普通法之原則，自應優先適用，無論以刑法第 215 條業務上登載不實文書罪之餘地。……又被告褚國星就詠聖公司虛偽冒退稅款所為，則係犯刑法第 339 條第 1 項之詐欺取財罪」為理由¹¹¹，而認定原屬於逃漏稅捐罪之「虛偽冒退稅款」之行為，得以透過刑法第 339 條第 1 項之詐欺取財罪處罰，但細究本號判決，冒退稅款若以刑法之法規適用，應屬於第 339 條第 2 項之詐欺得利罪，而非是適用第 1 項之詐欺取財罪。

此外，按照上開判決除了認定冒退稅之行為有可能構成刑法第 339 條第 2 項之詐欺得利罪外，是否尚構成逃漏稅捐罪而產生競合？在納稅義務人基於逃漏稅捐之故意而對於營業稅等憑證的脫漏或者不實開立，檢察官多以刑法第 216 條、第 215 條之行使業務登載不實文書罪及稅捐稽徵法第 41 條、第 47 條逃漏稅捐罪嫌起訴¹¹²，在此起訴前提下，法院之判決方面，曾有以「被告蕭 oo 係有 o 公司之登記負責人，其將不實統一發票充當該公司之進項憑證，持向稅捐稽徵機關申報以扣抵銷項稅額，是核被告蕭 oo 此部分所為，均係犯稅捐稽徵法第 47 條第 1 項第 1 款、第 41 條之公司負責人為納稅義務人以詐術逃漏稅捐罪」為理由¹¹³，而認此獲得不正之國家退稅情形可以被稅捐稽徵法第 41 條所涵蓋。

惟最高法院 68 年台上第 65 號判例則謂：「稅捐稽徵法業於民國六十五年十月二十二日公布施行，其第四十一條對於納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，已有處罰規定，該法為特別法，自應優先於刑法第三百三十九條第二項而適用」，似乎又採取不同之見解。

第二目 獲取稅捐利益時

若先不討論冒退稅款的爭議，逃漏稅捐罪處罰之典型結果，為「少繳稅」以及「不繳稅」，因此吾人從上一段落的台中與桃園地院和最高法院之判決，可以解釋為典型獲取稅捐利益，也就是少繳稅或者不繳稅之結果發生時，依照最

¹¹¹ 臺灣桃園地方法院 99 年度簡字第 246 號。

¹¹² 相關起訴書如：臺灣臺中地方檢察署 108 年度偵字第 11311 號起訴書、臺灣臺中地方檢察署 107 年度偵字第 31429 號起訴書。

¹¹³ 臺灣臺中地方法院 108 年度訴字第 1316 號。

高法院判例之意旨，應認為逃漏稅捐罪屬於特別法，排除刑法詐欺得利罪之適用；而冒退稅款之情形，則可以依照地院之判決見解，採取詐欺得利以及逃漏稅捐均構成之競合方式處理。

以上之論理結果雖然可以完整說明典型獲取稅捐利益以及在冒退稅款時的處理方式，然而將本就都屬於「侵害國家債權」之兩種情形區分為不同的法條加以論罪似嫌多餘，因此根本之道仍是將冒退稅款的部分加以明文化處罰，也可以避免「侵害國家已徵得債權」之問題仍具是否可以處罰之爭議。

第三款 本文見解及評析

一行為不二罰之原則雖屬憲法位階原則，但實務法院在判決時，往往以附帶一提的論述方式草草帶過，如本段落所討論逃漏稅捐與詐欺之競合，除了各法院在涵攝過程中，究竟該適用逃漏稅規定或詐欺規定，在不同逃漏稅之行為產生各說各話見解不一的狀況之外，究竟逃漏稅捐之法益與詐欺罪之法益有何不同，而應否適用想像競合亦語焉不詳。本文認為實務法院應儘速釐清，除了通常之詐術或其他不正當方法外，冒退稅款與獲取稅捐利益應適用之法條為何，抑或是透過立法加以論斷；又逃漏稅捐罪所侵害者為屬於國家法益之國家稅捐債權，而詐欺罪為財產犯罪當中典型的屬個人法益之範疇，因此一行為如果同時觸犯詐欺與逃漏稅，應以刑法第 55 條想像競合從一重處斷。

第四項 逃漏稅捐與偽造文書印文罪章之競合

第一款 偽造文書印文罪章概述

我國刑法第 15 章，自第 210 條至第 220 條，為「偽造文書印文罪」之章節，系處罰偽造或變造私文書、公文書、特種文書或印文印章之行為，除此之外，犯罪行為人使公務員登載不實，或者從事業務之人業務上之文書登載不實，均加以處罰，前述之各種文書如果產生行使之行為亦落入處罰範疇。本罪章所保護之法益主要著眼於資本主義時代各種書信往來蓬勃發展，無論是政府公文書或者一般私文書，背後所隱含之公權力保障或者交易安全之維護，不可謂不具重大公益，因此刑事政策上自然有確保一切文書皆為真實、公共信用之

須求¹¹⁴，方出現本章之規定。

在逃漏稅捐之領域當中，如果納稅義務人偽造統一發票或其他憑證，進而行使，將有可能產生與第 210 條偽造私文書以及第 216 條行使前述偽造之私文書罪之競合，在發單核定課徵的稅捐當中，納稅義務人若以不實之資訊，致使公務員核發依違法錯誤之稅捐稽徵處分，亦會造成明知為不實之事項，而使公務員登載於職務上所掌之公文書之使公務員登載不實罪，如有足以生損害於公眾或他人者，處以罰金或其他自由刑。最後，我國許多上市櫃公司或其他事業體較大之法人，於每年的報稅季節時，會以財務報表等等作為報繳稅捐之依據，稽徵機關亦同，此時財報之製作方多為嫻熟會計及財務領域之會計師，惟若是會計師與公司董監等負責層級之人合謀報表之造假，除了負責人等會構成逃漏稅捐罪以及商業會計法財報不實等罪之外，該從事會計業務的會計師之虞財報的關係，當屬第 215 條「從事業務之人，明知為不實之事項，而登載於其業務上作成之文書」之業務上文書登載不實罪。

第二款 競合案例

關於社會上大宗之「偽造發票逃漏稅」之情形，最高法院 69 年台上 3689 號判決曾以：「偽造統一發票，進而行使，以逃漏稅捐，應適用稅捐稽徵法第四十一條規定，且與刑法第二百十六條，第二百十條行使偽造私文書有方法結果之牽連關係，應從一重之行使偽造私文書罪處斷。原判決認其此項行使偽造文書之行為，已包括於『以不正當方法逃漏稅捐』之特別規定之內，不再論以行使偽造文書之罪，不無違誤。¹¹⁵」作為理由，認為本罪與偽造及行使偽造之私文書具有牽連關係，反駁下級審法院以本罪屬於刑法「特別規定」之見解，從一重以行使偽造私文書罪處斷，惟須注意在結果上，因現行逃漏稅捐之法律效果為「處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金」，相較於行使偽造私文書，刑度較重，故若依照最高法院該判決之意旨，現行應論以較

¹¹⁴ 最高法院 54 年度台上字第 1404 號。

¹¹⁵ 此外仍須注意，我國之牽連犯已在民國 94 年廢除。

重之逃漏稅捐罪處斷。

在偽造文書等之刑度與逃漏稅捐罪之刑度競合時孰重孰輕之判斷，前開判決雖認為應從一重之行使偽造私文書罪處斷，惟爬梳實務見解，最高法院僅僅一年之時間，便又產生了新見解：「本件原判決認定……等情，因而撤銷第一審關於此部分不當之判決，依偽造文書及逃漏稅捐罪，按牽連關係，從一重論處上訴人逃漏稅捐罪刑，固非無見¹¹⁶」，系肯定下級審法院在發生兩罪之牽連關係時，從一重論處逃漏稅捐罪刑之結論，與前開判決之見解相較，似有變更之嫌。

第三款 本文見解及評析

逃漏稅捐與偽造文書如以一行為之方式完成，因兩者所保護之法益各異，因刑法上偽造文書罪，係著重於保護公共信用之法益，即使該偽造文書所載名義製作人實無其人或係不相干之第三人，而社會上一般人仍有誤信其為真正文書之危險¹¹⁷，屬社會法益的範疇，自應論以想像競合。但在納稅義務人以數行為完成之情形，舊法時期之判決雖論以牽連犯，深究牽連犯之成立要件，依通說認應具備須係數個行為、觸犯數罪名、犯罪行為間須具方法、目的或原因、結果之牽連關係、須侵害數個法益以及行為人對於數個犯罪行為，且主觀上須具概括犯意。制度創設目的為「其犯罪行為，須係複數，其法益侵害，亦係複數，而與法條競合、包括一罪等本來一罪有異」，然而究竟牽連犯之實質根據，則難有適當之說明。故牽連犯廢除後，納稅義務人以數行為觸犯逃漏稅捐與偽造文書等罪時，應依照並回歸實質競合之方式，加以處斷。

¹¹⁶ 最高法案 70 年度台上 6856 號，相同見解可參考最高法院 71 年度台上字第 1143 號。

¹¹⁷ 最高法院 106 年度台上字第 3933 號。



第六節 稅捐刑罰之保護法益

第一項 逃漏稅捐罪所保護之法益

第一款 保護國家稅收

國家之稅收來源確保，可避免國家於各項施政及建設時缺乏足夠之稅金，故其為逃漏稅捐罪所保護之法益，本說為實務界歷來面對逃漏稅捐罪之法益時所表示之態度¹¹⁸，例如：「衡諸填製不實會計憑證僅影響公司會計帳目之正確與否，相對於逃漏稅捐罪在保護國家稅收而言，兩者之保護法益並不完全相同，刑法復已廢除牽連犯規定，故被告所犯填製不實會計憑證罪部分，與其所犯之前述逃漏稅捐罪部分，亦應分論併罰¹¹⁹。」、「是稅捐稽徵法第四十七條第一款、第四十一條處罰納稅義務人其公司負責人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之行為，目的在維護國家稅捐稽徵之正確性，係為保護國家法益而設¹²⁰」。

學說上亦有採此與實務相同之見解者，認為稅捐稽徵法所處罰者為逃漏稅行為，在逃稅之評價上屬侵害國家的法益，因為稅捐屬國家的財政收入，逃稅行為侵害了國家之稅收，就如竊取國家的財產一般，在多數法制先進國家都把逃稅行為視為犯罪行為，且有相當高的刑度，例如違反美國外國帳戶遵從法（FATCA，俗稱「肥咖」），對情節嚴重者判處刑事處罰最高 50 萬美元或 10 年以下刑期，以收扼止逃漏稅的效果¹²¹。

第二款 國家課稅權之確保

逃漏稅捐之行為在結果上確實會造成國家稅收之短少，然而本說認為國家稅收之短少係逃漏稅捐之行為人，侵害國家「課稅權」所將導致之損害結果，在較為強調逃漏稅捐為倫理性價值之違反的學說，認為，逃稅是「以課稅權這

¹¹⁸ 本說亦為德國之通說見解，可參考高榮宏（1995），〈論逃漏稅捐罪之保護法益與罪質-兼論與詐欺得利罪之關係〉，《刑事法雜誌》，39 卷 3 期，頁 51。

¹¹⁹ 臺灣士林地方法院 107 年度審原訴字第 16 號。

¹²⁰ 最高法院 92 年度台上字第 198 號。

¹²¹ 封昌宏（2019），〈稅捐稽徵法的刑事責任探討〉，《月旦會計財稅網》。

一國家法益的侵害為對象」¹²²；又課稅權之侵害時點皆早於國家稅收減少之損害發生時，因此如果將逃漏稅捐罪之保護法益，延遲至國家稅收減少時，無法明確表彰逃漏稅捐罪所欲保護之法益以及納稅義務人挑釁課稅高權之不法性質，而應以國家課稅高權之確保作為本罪之保護核心¹²³，採取本說者多認為逃漏稅捐罪之立法模式應為抽象危險犯、行為犯。

惟若採取國家課稅權之保護法益，將使得課稅高權之性質藉由逃漏稅捐罪再度凸顯，存有國家發動人民納稅義務之感，不但與稅捐屬於公法上法定債之關係的本質不符，亦可從納稅者權利保護法之法典名稱觀之，目前法秩序已將人民於憲法第 19 條所謂之納稅義務，擴展到包含權利之性質，透過逃漏稅捐再次將國家高權於稅捐上顯現，似不合於目前民主法治國家之價值。

第三款 稅捐程序中稽徵正確性之保障

納稅義務人與國家間的租稅法律關係基於法律而生，與民法相似，若採取無論保障國家之債權或稅收數額之見解，因民法沒有侵害債權之犯罪，與逃漏稅捐罪用以確保國家之稅捐，相比之下將使人會有法制層面上重稅法輕民法之感，此時不妨以國家債權之「正確性」保障作為逃漏稅捐罪之法益，詳言之，在本說的認知下，逃漏稅捐係以詐欺或其他不正之手段而致國家之稅捐短少，如果透過逃漏稅捐罪之處罰手段，避免或嚇阻納稅義務人於稽徵程序中作出以上致使稅捐稽徵「不正確」之行為，可以使稅捐稽徵因趨近於完全正確¹²⁴，而秩序完善、行政效率自然會增加。

本說於實務上亦有主張者，如：「上訴人制作不實之薪資扣繳憑單，持向稅捐機關申報，自足生損害於稅捐稽徵之正確性，以及郭文德、楊俊傑，應成立刑法第二百十六條，第二百五十五條之罪。其偽造之低度行為應為行使之高度行

¹²² 此為日本二戰後之通說，參考自山口厚（2012），《經濟刑法》，頁 158，商事法務株式会社。

¹²³ 吳天雲（2001），《逃漏稅捐罪之研究》，頁 156，私立中原大學財經法律研究所碩士學位論文；王敏瓊（2013），《論逃漏稅捐罪》，頁 40，國立成功大學法律研究所碩士學位論文。

¹²⁴ 因法律及事實之認定於每一件個案都不同，在沒有時光機或者能確保認事用法皆為真實的情形下，本文僅以趨近於正確，不以企求完全正確作描述。

為所吸收。又上訴人係該公司負責人，為納稅義務人以上述之不正當方法逃漏稅捐，係犯稅捐稽徵法第四十一條之逃漏稅捐罪¹²⁵。」，惟須注意臺灣高等法院 90 年度上訴字第 3579 號刑事判決所云「按稅捐稽徵法第四十一條規定之逃漏稅捐罪之處罰，係以納稅義務人以詐術或其他不正當方法，逃漏稅捐者為限，必納稅義務人於稅捐有所逃漏者始足當之，苟納稅義務人雖有以詐術或其他不正當方法偽填他人之各類所得扣繳暨免扣繳憑單，藉以增加其營業成本，並據以申報營利事業所得稅，如其據實申報之結果，仍於稅捐無所逃漏者，即難遽論以稅捐稽徵法第四十一條刑責。」，因此如果在稽徵程序發生不正確時，國家稅捐數額有可能不會減少，如果僅因導致國家稽徵之程序不正確就遽然處罰，將有過苛之嫌¹²⁶。

第四款 租稅債權之確保

本說認為，稅捐為法定債之關係，國家具有請求人民作出一定給付之權利，人民則有繳納稅捐之義務，與私法上債權人可以對債務人請求給付之法律關係具有高度相似性，故可以藉由私法之觀念來闡述稅捐債權債務關係之內涵，也因此逃漏稅捐罪所要保護之法益在於國家對於人民租稅債務之「債權」或謂「請求權」，而非國家之課稅權¹²⁷，更具體來說，本說認為之法益也可以理解為「國家為了確定租稅債權而進行適當課稅處分之權利」，與將逃漏稅捐罪之法益理解為國家課稅權之確保之學說相較，本說不採取維護國家高權之立場，而著重在國家行使其應有之權利面向之詮釋。

第五款 國民之負擔均衡

在憲法第 19 條之要求下，依法並依據自身經濟負擔能力納稅為我國人民應盡之義務，然而若有部分人民違反稅法之規定，置納稅義務不顧，犧牲國家社會之公共利益來成全自己短繳稅捐之利益時，不僅僅是侵害了國家之收入，從

¹²⁵ 最高法院 73 年度台上字第 5038 號。

¹²⁶ 我國在法制上似乎也無處罰規定之立法目的是在確保某一領域之行政程序正確。

¹²⁷ 高榮宏（1995），〈論逃漏稅捐罪之保護法益與罪質-兼論與詐欺得利罪之關係〉，《刑事法雜誌》，39 卷 3 期，頁 53。

其他依法納稅之義務人觀之，產生了不公平之稅捐負擔效果，使得量能課稅原則所欲建構之國民間依據其稅捐負擔能力而負擔均衡之意旨有所違背，本罪之建構乃確保此處負擔之均衡¹²⁸。



第六款 稅捐收入作為金錢給付義務之完整性與及時性

本說認為，在逃漏稅捐之制裁下，國家債權故屬於重要事項，惟前開五種法益之確保，毋寧可解釋為係於透過逃漏稅捐之懲罰而可以達到之反射效，而非法益之內涵，故本罪旨在避免因納稅義務人之逃漏稅行為，導致國家無法「即時」且「完整」的獲取稅捐，進而產生損害之可能，也因此採取本說之見解，在對於本罪之性質定性時，會以「具體危險犯」作為論述主軸，方能彰顯無法「即時」且「完整」獲取稅捐之侵害，不須以最終無法徵得稅捐之實害為要件¹²⁹。

此外，主張本說者亦有提醒，依照德國法之解釋，租稅刑法秩序所欲保護之法益，須要是限於一個吻合憲法秩序、值得立法者透過刑罰作為最後手段而來加以保護的稅捐債權，如果遭國家制裁者，係對於具有高度違憲疑慮之義務違反仍將喪失租稅刑法本該具備的倫理正當性¹³⁰。

第二項 小結

第一款 法益應為稅捐收入作為金錢給付義務之完整性與及時性

本文認為，立法者對於逃漏稅捐之行為，以含有倫理性非價之刑事責任作為處罰手段，係基於稅捐為國家維持運作最主要之收入來源，國家為求維護收入之穩定並嚇阻人民使其避免有逃漏稅捐之念頭，才以對人民之權益最嚴重之刑罰加以處罰，因此採取刑事責任模式而立法的逃漏稅捐罪，保護法益之範圍不得過大或時點過於提前，以免納稅義務人動輒落入刑事制裁之範疇，使逃漏

¹²⁸ 高榮宏（1995），〈論逃漏稅捐罪之保護法益與罪質-兼論與詐欺得利罪之關係〉，《刑事法雜誌》，39卷3期，頁49。

¹²⁹ 許澤天（2020），〈稅捐刑罰〉，黃茂榮、葛克昌、陳清秀（編），《稅捐稽徵法》，頁474，元照。

¹³⁰ 柯格鐘（2021），〈租稅刑法（上）〉，《月旦法學教室》，226期，頁58。

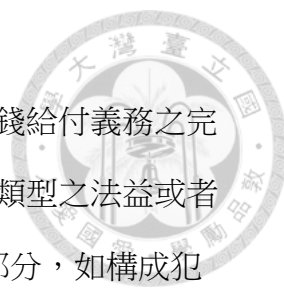
稅捐罪之刑罰有引人入罪之嫌，故應以國家之租稅債權作為法益之保護對象，至於為落實或釐清國家租稅債權，前階段所設置具有高權性質之行為、不行為規定，如：協力義務等等，僅以稅捐行政罰處罰即可。

詳言之，租稅犯罪與詐欺與背信之制度設計相同，均屬於整體財產犯罪，故逃漏稅捐罪所欲保護的法益，並不在於國家對於特定之稅捐債權、標的物之物上所有權，毋寧是確保國家在行使此等屬於債權人之權利時，可以暢行無阻，進而使國家得以完整且即時的獲取稅捐，用於正確之建設事物上，若以企業會計之概念說明，現金流的確保，除了有錢進來之外，該筆錢財也需要在正確的時間流入公司帳戶中，以利公司運行，故本罪之保護法益不著重在稅金是否最終流入國庫，反而是只要納稅義務人在前階段有「充分揭露」，最終實難想像國庫會有無法落實之稅捐債權，所以「確保稅捐即時與完整」，即可以達到每一筆稅金準時而正確入庫。

另有學說認為，因無須過度考量本罪之法益，蓋如同本罪那樣具有強烈技術性格的犯罪類型中，如果用太過於抽象的法益論述去承擔解釋論之工作的話，很有可能會產生不自然的結果，如同：法益之間的關聯性極高而導致各說無法區分、或者透過法益之認定致使法條之操作困難等等，因此正確的理解態度應為，放棄過於尚位抽象概念之討論，在租稅刑法學的解釋上，應更加重視個別構成要件要素及其解釋才對¹³¹。

本文認為，雖然上述見解是在提醒適用法律之大家，不要過度糾結法益之討論而使逃漏稅捐罪之適用動輒得咎；然而，刑罰之處罰，首重法益之確立，我們無法完全僅討論各個罪刑之構成要件或是行為內涵，而徹底放棄對於某罪刑之法益的理解，否則，相同罪質或罪章之刑事責任，基於不同的行為而有完全不同的法益，用一個罪就有一個自己獨立之法益的態度去理解的話，刑事制裁之規定將失去了應有的體系性以及連貫性。

¹³¹ 參考自山口厚（2012），《經濟刑法》，頁 159，商事法務株式會社。



第二款 本罪之法益應屬國家法益

在釐清逃漏稅捐罪之保護法益，本文採取稅捐收入作為金錢給付義務之完整性與及時性後，尚須探討此一租稅債權，究竟屬於「財產」類型之法益或者是「國家」法益，實務判決以：「上訴人自訴被告等逃漏稅捐部分，如構成犯罪，係犯稅捐稽徵法第四十一條之逃漏稅捐罪，屬侵害國家法益之罪，其直接受害者為國家，上訴人並非犯罪之直接被害人，原不得提起自訴，復因原判決認為上訴人自訴被告等偽造文書部分不構成犯罪，而無刑事訴訟法第三百十九條第三項規定之適用餘地¹³²。」作為理由，說明本罪之保護法益為國家法益。處理並清晰本罪之保護法益究竟為財產法益或是國家法益，涉及了後述競合之問題，如果係一行為觸犯數罪，與其他財產犯罪之間究竟是為同一法益而屬法條競合，或者是不同法益而為想像競合之情形。

第三款 本罪在法益影響下屬於具體危險犯

因抽象危險犯是以行為之實施作為犯罪之構成要件而無庸產生損害或可能導致損害之結果，因此抽象危險犯必然屬於行為犯，又上述在逃漏稅捐罪之罪質討論上，已將其定調為須產生逃漏稅捐作為結果之結果犯，故有關本罪之性質，所牽涉者為究竟屬於具體危險犯或者是實害犯。

或有認為，應認定為實害犯才合於刑法之體系及本罪之價值，理由在於具體危險犯最重要的立法模式乃法條上會具有「致生…之危險」的法條用語，而稅捐稽徵法第 41 條自形式上觀之，顯然地並未作出屬於具體危險犯之設計，且本罪亦無「意圖」之要件規定，再三可看出實害犯之性質¹³³，在抽象危險犯早已排除，又不屬於具體危險犯之立法模式之下，不該仍然認為本罪屬於具體危險犯，否則將會違反罪刑法定原則，產生將刑事制裁違法提前之疑慮，且刑事政策在對於某一犯罪行為究竟要以危險犯或實害犯處罰，涉及所欲保護之法益

¹³² 最高法院 92 年度台上字第 2529 號、臺灣高等法院臺中分院 108 年度重上更一字第 14 號、臺北地方法院 89 年度自字第 368 號。

¹³³ 黃俊杰、林財生（2003），〈逃漏稅捐之研究〉，《軍法專刊》，49 卷 9 期，頁 18。

類型與價值，對於某些極具有高度價值之法益，才會採取危險犯之設計讓法益之保護更加提前而完整¹³⁴，因此在解釋上可與逃漏稅捐罪性質上相近之刑法第 339 條第 2 項詐欺得利罪作體系解釋，詐欺得利罪之要件，可依序拆解為：施用詐術、使相對人陷於錯誤、進而處分其利益並受損害，以損害發生之結果罪為詐欺得利罪之結果，可看出該條為實害犯性質，故逃漏稅捐罪之罪質解釋上應與之相同。

部分意見認為逃漏稅捐之時點認定上，因我國主要之稅捐皆具有一定期間之性質，如我國最大宗之稅入來源—所得稅即屬於年度稅，惟一年度之所得必然不會集中在一兩天發生，而是斷斷續續的在會計年度內不斷產生，故在認定逃漏稅捐之實際上造成了國家稅捐侵害之結果，將有一定之不確定性且有可能存在多數認定結果之時點，況且若以稅捐稽徵機關核定稅捐後發現有漏稅之事實，進而寄繳補繳通知書給納稅義務人，此時才會構成逃漏稅捐之結果，對於國家稅捐之侵害已屬甚晚¹³⁵，故應認為只要納稅義務人作出逃漏稅捐之行為，而有侵害國家債權之疑慮時，即構成犯罪；另有以逃漏稅捐罪在我國並不處罰未遂犯之情形，而認為如果採取實害犯之見解，將處罰時點延後到產生實際之侵害國家稅捐債權結果發生，將產生許多可罰性漏洞，因此本罪應屬具體危險犯之性質¹³⁶。

本文認為，可以扣緊保護法益來討論，蓋本罪究竟是屬於須以短漏稅捐方能構成之實害犯或者引發國家稅捐稽徵管道阻塞、債權有明確侵害可能時便構成本罪之具體危險犯，雖兩者皆為結果犯，認定時點仍大相逕庭，本文參考德國法上之見解，納稅義務人只要在對於「稅捐上之重要事實」的陳述或申報行為完結時，產生對於國庫財產之各別稅捐債權的具體危險者，即已足夠該當本

¹³⁴ 林東茂（1999），《危險犯與經濟刑法》，頁 4，五南。

¹³⁵ 洪家殷（2002），〈租稅秩序罰上之行為罰與漏稅罰〉，《財稅研究》，34 卷 6 期，頁 48。

¹³⁶ 財政學界關於本條之討論，亦偏向採取具體危險犯之性質，可參考顏慶章、薛明玲、顏慧欣（2010），《租稅法》，頁 148，三民。

罪¹³⁷。理由在於，如果採取實務之實害犯見解，會導致處罰之時點過度延後，在本罪屬於經濟刑法此種經濟分罪之前提下，亦有實害結果並不易被計算之困難，況且本罪之保護法益為「稅捐收入作為金錢給付義務之完整性與及時性」¹³⁸，即便沒有終局導致國家稅捐之短漏實害，但納稅義務人在施用詐術或其他不正當方法的過程中，亦會耗費稽徵機關調查、認定之成本，也會導致國家即便收到稅款，也沒有在正確的時間（通常是延後）收取，造成了原本及時獲取稅捐之不達，故應以具體危險犯作為本罪性質之認定。

¹³⁷ 柯格鐘（2021），〈租稅刑法（上）〉，《月旦法學教室》，226期，頁77。

¹³⁸ 本罪旨在避免因納稅義務人之逃漏稅行為，導致國家無法「即時」且「完整」的獲取稅捐，進而產生損害之可能，也因此採取此一見解，在對於本罪之性質定性時，會以「具體危險犯」作為論述主軸，方能彰顯無法「即時」且「完整」獲取稅捐之侵害，不須以最終無法徵得稅捐之實害為要件。可參考許澤天（2020），〈稅捐刑罰〉，黃茂榮、葛克昌、陳清秀（編），《稅捐稽徵法》，頁474，元照。

第三章 逃漏稅捐罪之構成要件及法律效果



第一節 概說

第一項 與節稅、稅捐規避之區辨

第一款 節稅

節稅係指納稅義務人有權利在合法的經濟型式與私法關係中，選擇稅捐負擔最輕者為之，來達到減輕稅捐負擔之目的；因節稅是立法者有預設到，人民可能會採用之民法關係形成方式，白話來說，是「立法者本來就預留這樣的稅捐型式選擇的途徑給納稅義務人，並且期待納稅義務人會如此選擇」，故符合法律之規定與立法目的，不具不法性及迂迴規避的問題，因此不生行政與刑事制裁之可能，亦不會遭到稽徵機關發以補繳稅捐之行政處分。

第二款 稅捐規避

稅捐規避係指納稅義務人濫用了私法自治與契約形成之自由，在法律關係形成的過程中，欠缺合理之理由，選擇了迂迴且通常一般人難以理解的私經濟手段，在結果上去實現其所意欲稅捐減輕之經濟成果，惟此類弔詭之私法型式因不符合通常的法律型式所掌握之課稅要件，因而納稅義務人可以享有較低甚至無須有任何之稅捐負擔¹³⁹。

與民法之脫法行為相較，皆屬於行為人濫用法律形成之自由，大鑽立法者所未設想之漏洞，故稅捐規避屬於脫法行為之下位類型，學說有將稅捐規避之脫法行為細緻化，內容略為「相對人透過迂迴手段，讓所形成之事實關係，不發生不利的法律效果，而依據法律的目的，該項法律效果之產生應屬於必然；或者某人所為之行為，雖然違反法律之目的，但卻使其發生對自己有利的法律

¹³⁹ 柯格鐘（2009），〈租稅規避及其相關聯概念之辨正〉，《月旦財經法雜誌》，19期，頁89以下。至於日本法上稅捐規避之定義為：「つまり、私法上の選択可能性の自由を利用して租税負担を軽減するために、法形式の濫用という問題が起きる」，而與我國學說大致相同，可參考水野忠恒（2001），《租稅法》，頁25，有斐閣。

效果，例如補助或稅捐優惠」¹⁴⁰；然而依據民法第 71 條規定：法律行為，除別有規定外，違反法律禁止規定者，係屬無效，但為何當案件遭遇到稅捐規避時，不採取和民法相同之認定方式而認為無效，反而採取實質課稅原則（或稱經濟觀察法），直接時既認定若無迂迴之情形時，所獲得之經濟利益？本文認為，在民法關係中，如果當事人所選擇者，已脫離立法者之立法而為涵攝範圍所不及，若繼續窮盡法律解釋之能，強將其認定並劃歸構成要件之範疇，不僅逾越文字解釋或法律概念所能負載的程度，亦已混淆法律解與法律漏洞補充的界限；至於稅捐規避，除了尊重當事人之私法自治契約自由盡量不予以無效外，在認定其行為構成稅捐規避後，於量能課稅原則之指導下¹⁴¹，適度的運用法律解釋或類推適用之方式，將迂迴之法律形式拆解為實質正常應該有的法律關係後加以課稅，當事人最終可以保有法律關係之有效，國家亦可收到應徵得之稅捐，為對雙方之侵害皆屬於較小之結果。

第三款 逃漏稅捐

逃漏稅捐為以詐術或不正手段而生違反短繳稅捐此一不法行為之刑事制裁，與前述論及之節稅和稅捐規避皆為合法或合法但有瑕疵之行為相較，逃漏稅捐最主要具有「不法性」此一特殊之要件，也是三者當中唯一涉及刑事處罰之法律概念，我國稅捐稽徵法第 41 條即為逃漏稅捐罪之明文規定。

第四款 實務見解¹⁴²

最高法院認為，以上三者概念之區辨，稅捐稽徵法第 41 條之罪，係以詐術或其他不正當之方法逃漏稅捐為成立要件。而所謂詐術固同於刑法上詐術之意，乃指「以偽作真」或「欺罔隱瞞」等積極之作為，致稅捐機關陷於錯誤，

¹⁴⁰ 陳清秀（2018），〈國際稅法上合法節稅、租稅規避、逃漏稅（上）〉，《植根雜誌》，34 卷 12 期，頁 404。

¹⁴¹ 或有認為以量能課稅原則指導，採取目的性解釋或類推適用之方式將抵觸稅捐法定主義，惟稅捐法定主義，以憲法之角度觀之屬於形式合憲性之範疇，為法有無合於應有之層及制定之討論，僅就法律之形式外觀斟酌；另量能課稅原則屬於實質合憲性之討論，為法律「內涵或本質」之探究，故而量能課稅原則具有較重之倫理價值，因此稅捐規避應不容存在。

¹⁴² 最高法院 101 年台上字第 5633 號。

而免納或少納應繳之稅款，以獲取財產上之不法利益。

再納稅義務人出於降低應納稅額之考量，恆常以各種經濟上或法律上之方法，迂迴曲折地使特定交易關係不至於合致稅捐構成要件，其中合乎稅法立法之本旨者，乃稅法秩序所容許之合法行為，謂之為節稅，至若對於交易活動之內容未有隱瞞，僅係透過私法上所被賦予之選擇權利或形成空間，做出不合稅法目的之選擇，以規避原本可能發生之稅捐負擔，此即學理上所稱之租稅規避，亦稱避稅，乃法外之投機行為，界乎於合法與違法之間。

而納稅義務人故意隱藏其經濟活動之利益或故意增加其交易成本之負擔，以圖達到減輕稅捐負擔目的之行為，則為逃漏稅捐。逃漏稅捐係不法行為，其中故意隱藏交易之事實，構成可罰之漏稅，但若係使用詐術或其他不正當方法以逃漏稅捐，則為逃稅。前者屬於違反誠實義務之違章行為，後者含有詐欺惡性，為刑事上可罰性之行為，故在稅法上科以刑事責任，此即稅捐稽徵法第 41 條逃漏稅捐之所由定。是以，在稅捐稽徵實務中，節稅、避稅、漏稅與逃稅，各有不同之規範效果。

第二項 逃漏稅捐罪之規範特質

第一款 逃漏稅捐罪為特別刑法之一環

刑法第一條開宗明義的規定「行為之處罰，以行為時之法律有明文規定者為限。拘束人身自由之保安處分，亦同。」此即罪刑法定原則的展現，基於罪刑法定的要求，政府要處罰涉及觸犯逃漏稅捐者須有法律與構成要件的明文規定¹⁴³，因此我國的逃漏稅捐刑法散見於各部法典中前已述及，而我國的逃漏稅捐規定在稅捐稽徵法第 41 條：「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金。犯前項之罪，個人逃漏稅額在新台幣一千萬元以上，營利事業逃漏稅額在新台幣五千萬元以上者，處一年以上七年以下有期徒刑，併科新臺幣一千萬元以上一億元以

¹⁴³ 王皇玉（2016），《刑法總則》，二版，頁 35 以下，新學林。

下罰金。」，其體系存在於稅捐稽徵法之中，屬於刑法之特別法範疇¹⁴⁴，稱之為經濟刑法，但需要注意的是，雖然逃漏稅捐罪是刑罰於刑法典外的展現，仍不脫屬於特別刑法之本質，因此依照刑法第 11 條之規定「本法總則於其他法律有刑罰、保安處分或沒收之規定者，亦適用之。但其他法律有特別規定者，不在此限。」，逃漏稅捐罪在刑法總則中所涉及的判斷與觀念，亦均適用。

第二款 逃漏稅捐罪為經濟刑法之犯罪

依照法務部調查局重大經濟犯罪案件認定要點第 2 點，所觸犯者為稅捐稽徵法第 41 條至第 43 條之逃漏稅捐罪，且被害法益金額達新臺幣二百萬元以上者，將被列為重大經濟犯罪，因逃漏稅捐除了危害國家之稅捐債權之外，也因若納稅義務人最終果真保有逃漏之稅捐利益時，將會使逃漏稅捐者與其他依法繳納稅捐之其他人相較，存在有金錢上較為有利之情事，而形同破壞社會經濟秩序，致使逃漏稅捐者基於不法行為而佔據優勢的競爭地位。

第三款 逃漏稅捐罪深具專業及複雜性

犯罪行為人欲逃漏稅捐，因逃漏稅的行為與稅務、公司管制等等之法令息息相關，須具有法律、會計及財政之背景知識方得細密而周詳的完成犯行，換言之，行為人要有一定程度之智識與專業，而為高智商類型之犯罪，更有甚者，在國際貿易發達的現代，跨國貿易盛行，國際課稅之議題漸多，又國際課稅之制度理解和操作困難度，也都遠超國內課稅，然而也因為國際課稅之問題各國之學說與實務目前仍處於筆路藍縷之階段，故如果能嫻熟各國甚至國際間之經濟及課稅政策與法律，將有無限的漏洞可以鑽，可見逃漏稅捐罪與一般之傳統型法相較，案件之專業與複雜性均高。

除了跨境之國際貿易之外，隨著網路科技之發達，越來越多的新興金融商品推陳出新，典型的如多變的證券交易型式，或與證券交易極端類似的選擇權和權證，這些金融商品之特性與操作規則並非短時間就能理解，且所涉及會產

¹⁴⁴ 其他在非刑法的法條中存有刑事制裁者亦不在少數，如：證券交易法第 157 條之 1 的內線交易等等，都屬於此種類型。

生實質經濟負擔能力之主體、客體之認定亦相當複雜¹⁴⁵，從犯罪過程與實際內容的認定，到嗣後司法檢察機關之偵查與判決，摻雜高度的專業性及挑戰追訴機關認事用法之技巧。



第四款 逃漏稅捐罪之侵害遠較一般財產犯罪為大

經濟犯罪和傳統之財產犯罪不同，一般傳統的財產犯罪，如：刑法第 320 條之竊盜罪、第 325 條之搶奪罪及第 328 條之強盜罪，所保護者均為「個人」之財產法益，而經濟犯罪所涉及的法益保護範圍與層面遠較傳統之財產犯罪為廣，例如本文所討論之逃漏稅捐，除侵害國家之稅收債權外，有前述之企業競爭地位不公平，以及國家金融秩序之擾亂，且造成損害之金額通常異常龐大，此類情況均為經濟犯罪特殊之處。

第五款 不法獲利之應稅所得逃漏仍可構成本罪

行為人透過合法的法律行為獲取金錢報酬，構成應稅所得而逃漏時，即為逃漏稅捐罪須掌握之對象，惟如果行為人取得獲利，係基於不法之行為時，此時獲利是否為應稅所得？簡言之，窮愁潦倒之人在萬般無奈之下為性交易之所得、或者是走私保育類動物之所得，分別是違反行政與刑事規範，不法行為之獲利，稅法究竟該如何評價，若評價為應稅所得時，納稅義務人之逃漏稅，是否可以逃漏稅捐罪相繩。

先從不法行為獲益是否應稅討論，因稅捐法規在價值上屬中立評價亦即經濟學所為之稅捐中立，一切所得是否落入課稅標的，無關在其他法律是否「不法」，而是以「獲得經濟成果」加以斷定，在量能課稅原則之指導下，不法所得對於行為人來說，仍然是稅捐負擔能力之增加¹⁴⁶，立法者對於行為人之行為以其他法律如何去評價，皆不會改變該筆金額得以增加行為人之經濟上負擔能力，因此若僅以其不法而排除於應稅所得之外，在制度上不啻為宣示人民為

¹⁴⁵ 例如，司法院釋字第 693 號解釋，在解釋文與不同意見書中，大法官就屬於選擇權之權證性質產生了法律關係之爭執。

¹⁴⁶ 最高行政法院 105 年度判字第 628 號。

不法行為後，可以終局保有無須課稅之利益，使為合法行為並繳納稅捐之納稅義務人情何以堪¹⁴⁷。



第三項 立法歷程

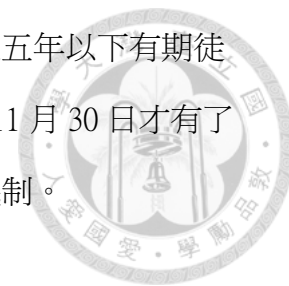
稅捐稽徵法自民國 65 年 10 月 22 日總統公布全文 50 條以來，位於第 41 條之逃漏稅捐罪僅經過一次審查會審查之修正以及一次的法律修正。本條於草案剛公布時，法條全文為「納稅義務人故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，處六月以上五年以下有期徒刑」，嗣後經審查委員會修正為「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣一千元以下罰金」，最終成為正式制定並公布之版本。其中修正之內容為將構成要件中故意之字眼刪除，並將原本六月以上五年以下之刑期更正為五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣一千元以下罰金。

關於刑度之修正，審查委員會以維持與她法之體系考量作為理由，修正為：「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科一千元以下罰金」。詳言之，與侵害私法益債權之有關刑罰規定，如：詐欺罪、詐害債權罪等等，均規定最重為本刑五年以下之有期徒刑，故比照辦理較為妥適，此外法院亦得以科處罰金或拘役，俾使法院可以有更多之判刑裁量空間，以實現個案正義。而對於主觀構成要件當中故意之規定刪除，乃參酌一般刑法之立法模式，於刑法總則編當中第 12 條有規定：「行為非出於故意或過失者不罰；過失行為之處罰，以有特別規定者為限」，故刑罰過失應以法律明文規定，而故意當然須受到處罰，無須再畫蛇添足地規定處罰逃漏稅捐之故意，因而將草案中故意之用語刪除。

在審查委員會做出變更後，隨即做出院會及委員會之廣泛討論，並且順利地經過一讀、二讀直至三讀，立法過程異常順利僅花不到一個月的期間便將稅捐稽徵法及逃漏稅捐之立法完成。嗣後唯一之法律修正，於 79 年修正公布，新

¹⁴⁷ 柯格鐘（2021），〈論不法行為為所得之課稅—最高行政法院 105 年度判字第 628 號判決評釋〉，《月旦裁判時報》，頁 18 以下。

條文為「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新台幣六萬元以下罰金。」，截至 110 年 11 月 30 日才有了重大之翻修，將罰金提高為新台幣一千萬元，且設有加重之機制。



第二節 行為主體－納稅義務人

第一項 納稅義務人之意義

第一款 與稅捐債務人之區別

納稅義務人，就法條文義、字面上而言，為完成稅捐繳納義務之人，學說上有釐清，納稅義務人為稅捐稽徵「程序法」上之概念，也就是說，納稅義務人在法律評價上，應只著重或突顯其在程序上完成「納稅」行為之人，至於納稅義務人所繳納之稅捐是否真正源自於其自身則在所不問，因稅捐債務人在某些情形下，自身並不須要負擔繳納稅捐此依程序上之納稅義務，而在稅捐實體法上實際上負擔稅捐債務之人，則稱為「稅捐債務人」，方屬實體法上之概念¹⁴⁸，我國稅捐立法上有許多如此法律用詞錯誤之立法，應被加以導正。

例如：屬於消費稅之娛樂稅，表彰租稅負擔能力之稅捐客體為消費者所為之消費，故消費者應負擔本稅捐而成為娛樂稅之稅捐債務人，惟若要求所有娛樂活動之消費者自動申報稅捐，將導致娛樂稅之稽徵無效率，故娛樂稅法第 3 條第 2 項要求娛樂場所、娛樂設施或娛樂活動之提供人或舉辦人作為代徵人，由收取之門票中附加娛樂稅額向消費者代為徵收，後前述之人繳納予國家，此時娛樂場所等屬於完成稽徵及繳納程序之「納稅義務人」，消費者則係負擔娛樂稅實體稅捐債務之「稅捐債務人」，娛樂稅法第 3 條第 1 項規定出價娛樂之人（消費者）為納稅義務人，應屬稅捐債務人之立法錯誤。

第二款 行為主體採空白構成要件之立法模式

僅有各稅法當中的納稅義務人，才會受到逃漏稅捐罪之處罰，從而本罪屬

¹⁴⁸ 柯格鐘（2014），〈公法債務與私法債務－稅捐債務法之基本問題〉，《月旦法學雜誌》，頁 200。

於身分犯之性質¹⁴⁹，學說上另有補充，因行為人是否構成本罪之處罰對象，須合致於「個別稅法條文」之納稅義務人規定，故本罪之性質也屬於刑法上所謂的「空白構成要件」，因此適用逃漏稅捐罪之執法人員，在檢驗是否吻合納稅義務人之要件時，無法僅僅從本罪之條文判斷，須分別透過刑法以外之稅法的具體條文規定，才能作出正確的操作及判斷，得到所應適用的法律效果¹⁵⁰。

第三款 本罪應屬於身分犯性質

第一目 一般犯與身分犯之意義

一般犯係指無須具備特定身分，只要完成一定犯罪構成要件之行為，便可成立該罪刑；與其相對的概念為身分犯，此類之犯罪須具備法律所要求的身分，在為構成要件行為時，才能成為犯罪之規範對象。身分犯之類型，又可細分為純正身分犯及不純正身分犯，必須具有某一特定之身分，才有可能完成犯罪並受處罰者為純正身分犯，該身分之擁有為構成要件行為之前提，欠缺身分者根本無法成立犯罪，但須注意，依照刑法第 31 條第 1 項「因身分或其他特定關係成立之罪，其共同實行，雖無特定關係，仍以正犯或共犯論。但得減輕其刑」之規定，即便沒有該身分，仍有可能與身分犯一同成立共同正犯¹⁵¹。

不純正身分犯，是否擁有身分與構成要件行為並無關聯，而是如果具有該法律規定之身分，會因為該身分關係而有遭到刑罰減輕或加重處罰的可能，依照刑法第 31 條第 2 項「因身分或其他特定關係致刑有重輕或免除者，其無特定關係之人，科以通常之刑」，因此其餘一般不具該特定身分而參加犯罪之人，則成立普通的罪刑，例如：參與他人弑母之行為，屬於子女身分者成立刑法第 272 條殺害直系血親尊親屬罪，而不具有子女身分之該參與者，僅成立刑法第

¹⁴⁹ 具體說明，可見本節第二項第四款。

¹⁵⁰ 許澤天（2020），〈稅捐刑罰〉，黃茂榮、葛克昌、陳清秀（編），《稅捐稽徵法》，頁 475，元照。

¹⁵¹ 本項之原文，實際上為「因身分或其他特定關係成立之罪，其共同實行、教唆或幫助者，雖無特定關係，仍以正犯或共犯論。但得減輕其刑」，但為凸顯身分犯擬制之情形，故僅節錄與身分犯有關者。

271 條第 1 項之普通殺人罪¹⁵²。

第二目 小結—本罪應屬於身分犯

本罪所處罰之行為主體為「納稅義務人」，因此若僅有逃漏稅之行為，但行為人非納稅義務人，或者任何非納稅義務人之人幫助或教唆納稅義務人為逃漏稅之行為，均不屬於本法所處罰之對象，因此屬於純正身分犯。惟幫助或教唆之行為，仍會另行構成稅捐稽徵法第 43 條幫助或教唆犯逃漏稅罪，因此本罪之性質為身分犯。實務見解亦認為：「稅捐稽徵法第四十一條之納稅義務人以詐術或其他不正方法逃漏稅捐罪係身分犯及結果犯，必行為人係納稅義務人，且已發生逃漏稅捐之結果，始能論以該罪」¹⁵³。

以上論理看似圓滿，惟依照刑法第 31 條第 1 項，若採取實務之適用方式，將導致本罪之解釋上成為一般犯的可能，蓋本條之適用方式的解釋，實務界很穩定的認為本條屬於「擬制正犯」的立法方式，故如同該號判例一般，背信縱然是因身分而成立之罪，其共同實施之人，「為他人處理事務」此一背信罪之身分要件，依本條項之規定，仍以共犯論。故如原因案件當中，被告某甲受某乙委託，代為買賣煤炭，其買進與賣出均屬其事務處理之範圍，某甲因買進數不足額，於賣出時勾同某丙以少報多，自應成立背信之罪；某丙雖未受某乙委任，且係於某甲賣出煤炭時始參與其事，亦無解於背信罪之成立¹⁵⁴。

因此若採取以上判例對於刑法該條項之解釋方式，則可以豁免純正身分犯本質上屬於「專屬義務違反」之法理，適用在逃漏稅捐之案件時，即便不具有納稅義務人之身分，也可以透過前述判決所引導法解釋之適用，將其他相關人「擬制」為共同正犯，故以前後兩實務見解比較，似乎僅能說明本罪確實屬於身分犯當中純正身分犯之性質，但無礙透過刑法第 31 條第 1 項解釋之適用，將其他非納稅義務人之人亦當做共同正犯。

¹⁵² 林東茂（2019），《刑法總則》，頁 306，一品。

¹⁵³ 最高法院 92 年度台上字第 5220 號。

¹⁵⁴ 最高法院 28 年上字 3067 號。



第二項 自然人

稅捐稽徵法第 41 至第 43 條規定，逃漏稅捐罪之行為主體為納稅義務人、代徵人或扣繳義務人或其他幫助及教唆他人犯逃漏稅捐罪之人，除了本節貳、所要探討之法人觸犯逃漏稅捐罪之問題外，此處討論者均為自然人之逃漏稅捐罪之規範，我國主要稅法之納稅義務人如下：

第一款 綜合所得稅

依據所得稅法第 7 條第 4 項「本法稱納稅義務人，係指依本法規定，應申報或繳納所得稅之人。」以及第 2 條第 1 項「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」，為所得稅法上之納稅義務人。

第二款 營利事業所得稅

所得稅法第 3 條第 1 項「凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」至於同條最末項之規定「營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。」，課以總機構在國境外，但仍於中華民國國內具有來源所得者稅捐繳納義務，此時該等總機構在國境外之人亦屬於營利事業所得稅之納稅義務人。

第三款 土地稅

按照土地稅法第 1 條，土地稅可細分為土地增值稅、田賦以及地價稅，其中田賦及地價稅之納稅義務人相同，規定於同法第 3 條第 1 項「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。二、設有典權土地，為典權人。三、承領土地，為承領人。四、承墾土地，為耕作權人。」，另第 2 項規定「前項第一款土地所有權屬於公有或公司共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人；其為分別共有者，地價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人；田賦以共有人所推舉之代表人為納稅義務人，未推舉代表人者，以共有人各按其應有部分為納稅義務人。」，係處理土地為共有或公司共有時納稅義務人之問題。

至於土地增值稅之納稅義務人，規定於同法第 5 條第 1 項「土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。三、土地設定典權者，為出典人。」

第四款 遺產稅及贈與稅

遺產及贈與稅法第 6 條第 1 項規定「遺產稅之納稅義務人如左：一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。二、無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。三、無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定遺產管理人。」，為遺產稅之納稅義務人；贈與稅則為同法第 7 條第 1 項規定「贈與稅之納稅義務人為贈與人。但贈與人有下列情形之一者，以受贈人為納稅義務人：一、行蹤不明。二、逾本法規定繳納期限尚未繳納，且在中華民國境內無財產可供執行。三、死亡時贈與稅尚未核課」，為贈與稅之納稅義務人。

第五款 貨物稅

貨物稅之納稅義務人，為貨物稅條例第 2 條「貨物稅之納稅義務人及課徵時點如下：一、產製貨物者，為產製廠商，於出廠時課徵。二、委託代製貨物者，為受託之產製廠商，於出廠時課徵。三、進口貨物者，為收貨人、提貨單或貨物持有人，於進口時課徵。四、法院及其他機關（構）拍賣或變賣尚未完稅之應稅貨物者，為拍定人、買受人或承受人，於拍賣或變賣時課徵。五、免稅貨物因轉讓或移作他用而不符免稅規定者，為轉讓或移作他用之人，於轉讓或移作他用時課徵。但轉讓或移作他用之人不明者，納稅義務人為貨物持有人（第 1 項）。前項第二款委託代製之貨物，委託廠商為產製應稅貨物之廠商者，得向主管稽徵機關申請以委託廠商為納稅義務人（第 2 項）。」本條特別之處在於，除規定貨物稅之納稅義務人外，另訂有課徵之時點。

第六款 菸酒稅

菸酒稅之納稅義務人，為菸酒稅法第 4 條第 1 項規定「菸酒稅之納稅義務人如下：一、國內產製之菸酒，為產製廠商。二、委託代製之菸酒，為受託之產製廠商。三、國外進口之菸酒，為收貨人、提貨單或貨物持有人。四、法院

及其他機關拍賣尚未完稅之菸酒，為拍定人。五、免稅菸酒因轉讓或移作他用而不符免稅規定者，為轉讓或移作他用之人或貨物持有人（第 1 項）。前項第二款委託代製之菸酒，委託廠商為產製應稅菸酒之廠商者，得向主管稽徵機關申請以委託廠商為納稅義務人（第 2 項）。」，本條第 2 項之規定與貨物稅條例之立法模式相同，都有受委託之廠商得向主管稽徵機關申請以委託廠商為納稅義務人之規定。

第七款 房屋稅

房屋稅之納稅義務人，於房屋稅條例第 4 條第 1 項「房屋稅向房屋所有人徵收之。其設有典權者，向典權人徵收之。共有房屋向共有人徵收之，由共有人推定一人繳納，其不為推定者，由現住人或使用人代繳。」，以所有人及有典權時之典權人為主，同條項亦規定，在共有之情形可由共有人推定一人繳納；另同條第 2 項規定，於第 1 項之所有權人或典權人住址不明，或非居住房屋所在地者，房屋稅應由管理人或現住人繳納之，如屬出租，應由承租人負責代繳，並可抵扣房租，故於一定之情形房屋稅的納稅義務人會有擴張可能。

未辦建物所有權第一次登記且所有人不明之房屋，則以使用執照所載起造人為納稅義務人，無使用執照時，向建造執照所載起造人徵收本稅捐，無建造執照者，向現住人或管理人徵收（第 4 項）。

第八款 契稅

契稅乃不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權時所繳納之稅捐，其納稅義務人，依照契稅條例第 4 條之規定，為買賣契稅之納稅義務人，另第 5 條則是典權契稅之納稅義務人規定，由典權人申報納稅。

第九款 印花稅

印花稅之納稅義務人，在印花稅法當中，並無統一性之規定，故本文從印畫稅之課稅對象加以推導本稅之納稅義務人。

依印花稅法第 1 條規定「本法規定之各種憑證，在中華民國領域內書立者，均應依本法納印花稅」，從而藉由本條可得知，印花稅之課稅範圍之必要條

件乃係印花稅法所規定之憑證及在中華民國境內書立之憑證，以及第 5 條課徵範圍之規定「印花稅以左列憑證為課徵範圍：一、(刪除)二、銀錢收據：指收到銀錢所立之單據、簿、摺。凡收受或代收銀錢收據、收款回執、解款條、取租簿、取租摺及付款簿等屬之。但兼具營業發票性質之銀錢收據及兼具銀錢收據性質之營業發票不包括在內。三、買賣動產契據：指買賣動產所立之契據。四、承攬契據：指一方為他方完成一定工作之契據；如承包各種工程契約、承印印刷品契約及代理加工契據等屬之。五、典賣、讓受及分割不動產契據：指設定典權及買賣、交換、贈與、分割不動產所立向主管機關申請物權登記之契據。」，而可歸納出印花稅之納稅義務人為銀錢收據之納稅義務人為立據人、招標人收受押標金收據之納稅義務人為立據人、買賣動產契據之納稅義務人為立約人或立據人、承攬契據之納稅義務人為立約人或立據人及典賣、讓受及分割不動產契據之納稅義務人為立約人或立據人。

第十款 證券交易及期貨交易稅

因證券與期貨都屬與股市及證券市場有關者，本文將兩稅合併為一段作說明。證券交易稅及期貨交易稅之部分，分別規定在證券交易稅條例第 4 條第 1 項「本條例所定證券交易稅代徵人如下：一、有價證券如係經由證券承銷商出賣其所承銷之有價證券者，其代徵人為證券承銷商。二、有價證券如係經由證券經紀商受客戶委託出賣者，其代徵人為證券經紀商。三、有價證券如係由持有人直接出讓與受讓人者，其代徵人為受讓證券人；經法院拍賣者，以拍定人為受讓證券人。」和期貨交易稅條例第 3 條「期貨交易稅由期貨商於交易當日，按前條規定稅率代徵，並於代徵之次日，填具繳款書向國庫繳納之。」

第十一款 使用牌照稅

使用牌照稅之納稅義務人並無明文規定，須透過使用牌照稅法第 3 條及第 11 條體系判斷，為交通工具所有人或使用人領用臨時牌照或試車牌照者。

第十二款 娛樂稅

娛樂稅之納稅義務人，規定於娛樂稅法第 3 條「娛樂稅之納稅義務人，為出價

娛樂之人」，為出價娛樂之人。

第三項 法人

第一款 法人之犯罪能力

自從地理大發現開始，「企業」等具有集團特徵之組織概念逐步壯大，且漸漸地主宰全球的貿易往來，直至現代，人們的貿易、經濟活動早已和公司企業密不可分，並基於社會須要，透過建構法人此種「擬制之人」的制度設計，讓其與自然人在法律評價上的概念從此分道揚鑣，真正地成為一可以享受權利、負擔義務之法律上主體。在附屬刑法的規範領域中，各種犯罪的特徵均有一點不容忽視，那就是即便是自然人所為之經濟犯罪，也實屬自然人立足於「躲在法人背後」之優勢地位而完成；換言之，如果沒有透過法人，那麼該名（群）自然人也無法遂行經濟犯罪之行為，在刑罰制度的設計上，如若立法者僅選擇處罰自然人，而放過其所服務之法人，會產生忽視法人本身的結構因素才是導致法益侵害關鍵，造成對僅受處罰的自然人不公平，亦未對始終會帶來法益侵害危險的法人組織給予適當回應。我國法制對於法人犯罪之回應，普遍存在於附屬刑法當中，而不見於傳統刑法規範，亦欠缺如同自然人犯罪一般而設計的，關於法人分罪總則性之規定，從而法人究竟如何完成犯罪、是否須要處罰，便存在以下爭議：

第一目 實務見解¹⁵⁵

關於實務見解對於法人為不法行為之描述，以最高法院 96 年臺上字第 5520 號判決：「依刑法之一般原理，犯罪主體應與刑罰主體一致，即僅犯罪行為人始負刑事責任，刑罰係因犯罪行為人之犯罪行為而生之法律上效果，…；惟行政刑法，為適應社會經濟之需要，擴大企業組織活動之範圍，而制定各種行政法規，且為達成其行政目的，對於違反其命令或禁止之企業組織者設有處罰規定，其處罰之型態略分為三種：其一為兩罰責任：行為人與法人同負其責；其二為自己責任：由實際行為人自負其責；其三為轉嫁責任：轉嫁其責任於他

¹⁵⁵ 王服清（2020），〈論法人「犯罪能力」暨「秩序罰能力」之意涵與虛實—以銀行法第 125 條與稅捐稽徵法第 47 條作為觀察〉，《台灣法學雜誌》，391 期，頁 83 以下。



人」，所述最為深入與清晰，此為法人違法而遭處罰態樣之說明。

至於法人是否有犯罪能力而得以遭受刑事制裁，實務見解多偏向部分否定法人之犯罪能力，其實際內涵究竟為何，最早可溯及至最高法院 29 年上字第 89 號刑事判決之論述：「法人除有處罰之特別規定外，尚難認為有犯罪能力，即不得為刑事被告¹⁵⁶」，可知實務部分否定法人犯罪之理由取決於法律是否有明文規定，若法律已明文規定，則在實體法上承認法人之犯罪能力，其他實務見解並另指出承認其程序法上的當事人能力¹⁵⁷。

學說有將司法實務之概念加以解釋，認為罰金刑可以由法人受之，而自由刑則透過公司負責人承擔，為並另舉例，如多層次傳銷管理法第 29 條規定¹⁵⁸，將通俗所謂老鼠會之不當多層次傳銷，除明文規定企業法人之罰金刑外，亦科處行為人之自由刑，此稱為附屬刑法或特別刑法之「兩罰制度」¹⁵⁹，與實務概念相同。

第二目 學說見解

1. 肯定說

法人具有犯罪之能力，在刑罰之本質偏向是設計給「自然人」專用的前提克服之前，向來為我國較為少數之學說¹⁶⁰，本說認為既然我國目前學說與實務之通說已採取法人實在說¹⁶¹，社會上對於法人之本質期待已經與一般自然人差異無幾，縱刑罰的制度設計較適合於自然人而與法人若有扞格，然而在資本主

¹⁵⁶ 其他實務代表性見解，可參考最高法院 54 年台上字第 1894 號：「法人為刑事被告，除有明文規定外，在實體法上不認其有犯罪能力，在程序法上不認其有當事人能力，故以法人為被告而起訴，其程序即屬違背規定，應依刑事訴訟法第二百九十五條第一款（舊）為不受理之判決，與案件不得提起自訴而提起之情形迥異，不容相混。」

¹⁵⁷ 有關實務承認法人程序上的當事人能力，可參考最高法院 82 年度台上字第 1704 號、最高法院 83 年度台上字第 2610 號、最高法院 91 年度台上字第 6980 號、臺灣臺北地方法院 97 年度字第 31 號。

¹⁵⁸ 違反第十八條規定者，處行為人七年以下有期徒刑，得併科新臺幣一億元以下罰金。法人之代表人、代理人、受僱人或其他從業人員，因執行業務違反第十八條規定者，除依前項規定處罰其行為人外，對該法人亦科處前項之罰金。

¹⁵⁹ 林東茂（2019），《刑法總則》，頁 92，一品。

¹⁶⁰ 陳子平（2005），《刑法總論（上冊）》，頁 129，元照。

¹⁶¹ 法人實在說乃有別於法人擬制說對於我國法人人格性定位之見解，法人實在說之意義為「法人並非法律所擬制之空虛的存在，而是社會實際的存在，且法人得藉自己代表機關，以自己意思行為之主體，而與自然人相同。」

義蓬勃發展的今日，社會上充滿各式各樣的商業活動，經濟與貿易行為層出不窮，此些社會經濟之發展多有賴屬於法人的公司來完成；且一般而言，法人之獲得亦遠較於獨資商號、或自行執業者所得較為豐厚，那麼法人應可被認為具有獨立擔當社會上之責任，在其違法時受到刑事制裁之能力¹⁶²。

採取肯定說之學者尚主張，法人透過機關代為發出之意思表示，如僅有合法之情形才會發生法律效果，可能有違反平等原則之疑慮，在實際的責任承擔方面，否定說認為刑事責任本質上無法適用於法人亦屬無稽之談，在罰金刑方面，自然人與法人均有受罰之可能為兩說唯一的共識，然而有關自由刑甚至是生命刑，見解猶分歧。

2. 否定說

大陸法體系，向來存有「法人無法被譴責」之原則¹⁶³，進而否定法人之犯罪能力，觀諸我國之學界文獻，應屬於較為多數之見解¹⁶⁴，其理由主要為，刑法所制裁之對象，係出於自由意志或意思活動所產生的行為，法人充其量，只是法律所「擬制」出來之人，既然說是擬制，則代表法人實際之本質上就與一般自然人不同。

綜上所述，不同之處在於，法人之運行，或因擬制而產生有如自然人的生命現象，其實只是底下所有得以替法人為意思表示之自然人的組合，也就是說，被擬制為人之法人，最終所產生的意思表示，一就是基於公司負責人或董事之意思表示，或許亦可理解為，法人雖然能發出意思表示，但其意思表示並非自由，事實上亦無法自由，終須依賴於自然人身上，僅藉由組織體將之呈現於外部社會上，無法自行產生法敵對意識，進而不具有故意或過失，構成要件之主觀層次無法被評價。

¹⁶² 許澤天（2021），〈法人刑法之構成要件設計〉，《月旦法學教室》，225期，頁40。

¹⁶³ 蔡蕙芳（2017），〈我國法人犯罪立法之檢視與理論建構〉，《東吳法律學報》，28卷4期，頁3。

¹⁶⁴ 韓忠謨（1992），《刑法原理》，重訂版，頁91-93；林山田（2008），《刑法通論（上）》，十版，頁205-206，元照；黃榮堅（2012），《基礎刑法學（上）》，四版，頁166，元照。

在罪責層次之部分，刑法上的責任能力至關重要，自然人之犯罪行為之所以可以透過刑法加以制裁，是因為自然人可以辨識其行為之違法性，然而法人在不法與罪責之討論上，因無法理解自身行為之不法，亦無法透過精神之主觀狀態判斷其行為之意涵，而不具歸責之基礎；另可透過民法第 26 條「法人於法令限制內，有享受權利負擔義務之能力。但專屬於自然人之權利義務，不在此限。」作出解釋，法人無論是依章程或法令之規定，並不被預想和設計去承擔刑事責任，亦即制度上法人之人格賦予有其制度上無可避免的目的性，然無論如何去解釋，均無法理解實行犯罪為法人之目的範疇¹⁶⁵，而要求其承擔非目的範圍之責任。

3. 折衷說

採折衷說者認為，有關法人犯罪能力之討論，實際上是法人為「法人為不法行為之能力」的其中一個概念，其完整之概念內涵，應為法人犯刑事之罪的能力與法人犯行政罰的能力，因此對於法人犯法，應分流為觸犯刑罰或行政罰討論之；在刑事責任方面，因刑罰之制度面本身具有著重倫理評價之意味，觸犯刑法時，當事人除了須承擔社會社會責任之外，須額外負擔倫理性非難之苛責，法人無論如何被擬制為如同自然人一般的存在，也不可能理解倫理性的意義，社會上也不期待法人接受倫理性之非難，故無從使其受刑事制裁，另在法人觸犯行政罰之方面，僅有社會責任之承擔，而不具倫理性非難，因此法人應有承擔行政罰之責任能力。

在普通刑罰（規定於刑法者）以及特別刑罰上，採取本說之學者主張，普通刑罰所保有者均為倫理價值之非難，故關於法人是否有犯罪能力，傳統刑法理論以及普通刑法，原則上均認其無犯罪能力，即非適格的犯罪主體，惟特別刑法而言，則除了倫理價值之非難外，仍具有如同行政罰所欲評價之社會責任，因此有關法人是否擁有犯罪能力，尚可體現於特別刑法之中，我國目前制

¹⁶⁵ 王敏瓊（2013），《論逃漏稅捐罪》，頁 118，國立成功大學法律研究所碩士學位論文。

度傾向此種折衷說之設計¹⁶⁶，於外國法制中，在現行美國聯邦法下，金融詐欺、通報義務違反、洗錢、環境污染，法人亦被認為存在可承擔刑事責任之能力¹⁶⁷。



4. 本文見解—應折衷肯定法人之犯罪能力

法人究竟是否具有犯罪能力，與自然人在本質上相較之下，不可否認的存在基於思想所引導的「自由意志」，進而做出行為的能力，在制度設計上幾乎僅供給自然人所適用之普通刑罰之絕大部分法條，確實無法適用在法人身上，因此本文認為，可承認法人不具有觸犯規定於普通刑罰之罪的犯罪能力，然而，在特別刑法，尤其是經濟刑法的被提倡甚至法制化之後開始，行政刑罰領域中的刑罰設計，無非都是圍繞在法人犯罪的情況下運作，刑法的歷史發展悠久，但法人，更精細言之—以公司為主，且是以資本主義下所發展出來的公司，無論是負責人利用公司，或是公司本身之犯罪，皆非以往在討論刑法中法人犯罪所能預料到的社會變化，似可謂特別刑法，尤其是經濟刑法之犯罪，制度面上本來就是要掌握法人犯罪的情形，故法人在此等特別刑法的犯罪上，具有犯罪能力，否則亦與特別刑法制度設計之目的有違，且對於自然人來說，遭受生命刑將使其徹底消逝於社會中，法人之解散或勒令歇業亦屬於相同，使之無法續存之手段；自由刑方面，限制營業或要求停業所能達成之目的，與施展在自然人身上亦完全相同，故法人應負擔刑事之責任，屬昭然若揭之事實。

第二款 法人歸責之模式¹⁶⁸

第一目 雇主模式

美國法上認為，法人是否具有故意過失等主觀責任，不屬於必須處理的問

¹⁶⁶ 王皇玉（2008），〈法令遵循對法人刑事歸責性之意義與影響——從營業秘密法第 13 條之 4 談起〉，《月旦法學雜誌》，303 期，頁 121；特別刑法中處罰法人之規定，可參考銀行法第 127 條之 4、期貨交易法第 18 條、公平交易法第 37 條、食品安全衛生管理法第 49 條、水污染防治法第 39 條、廢棄物清理法第 47 條等。

¹⁶⁷ 侯凱倫（2011），《法人犯罪之研究》，私立東海大學法律學研究所碩士論文，頁 36。

¹⁶⁸ 許澤天（2021），〈法人刑法之構成要件設計〉，《月旦法學教室》，225 期，頁 41 以下。本文並以其整理之見解作為體系。

題，且將源自民事法的雇主責任套用到刑事規範上亦無違憲之虞，只要隸屬於法人任一成員在職務範圍內，為了法人之利益實施犯罪，法人即須負責¹⁶⁹。該國法上對於完全揚棄故意過失之概念存質疑，故透過「集體故意」之認定方式，集合所有員工可以推知員工之故意，基於企業屬於人之集合體，便可認定故意之要件具備。

第二目 代表模式

法人在刑法上僅為自己的行為負責，亦即負責之範圍僅限於法人機關或代表人，形成了法人之意思，後法人所作成之行為、不行為負責，將法人所須負擔之責任限制在其具有對外代表權之人，另一限縮要件為，須該完成不法行為之代表人，所做所為之目的是為了法人的利益或是違反法人義務之行為，此時實務之難處存在於，須先「確定」完成不法行為之代表人（自然人），再去劃定法人要負責之範圍，但如果連自然人都找不到或不確定，何來處罰法人之可能？然此時法人為何需要替代表人負責已生疑問，又若在代表人已遭受處罰時，法人仍須受處罰，更有多重處罰之虞。

第三目 組織失靈模式

本見解所著重者並非法人本身對於該犯罪行為之責任、亦非替哪一位自然人或代表人負責，在一般的社會期待下，法人應係盡到社會企業之責任，並賺取利益，從而如果法人犯罪，代表著其企業內部組織之失靈、風險管理之缺陷或企業倫理之不足，基於此類組織、管理上的缺陷，導致該法人之成員易於完成犯罪行為，法人沒有落實、完善其自身組織之不作為，使法人存在得處罰之可能¹⁷⁰。

¹⁶⁹ 林志潔（2007），〈公司犯罪與刑事責任——美國刑法之觀察與評析〉，《律師雜誌》，333期，頁45-46。

¹⁷⁰ 王皇玉（2013），〈法人刑事責任之研究〉，《輔仁法學》，46期，頁32；蔡蕙芳（2017），〈我國法人犯罪立法之檢視與理論建構〉，《東吳法律學報》，28卷4期，頁40。

第三款 法人可否成立逃漏稅捐

逃漏稅捐罪為身分犯之性質，只要具有納稅義務人之身分，原則上在本罪之行為該當後，皆有可能成立逃漏稅捐罪，而納稅義務人除自然人之外，尚且包含法人，惟法律條文實際上根本未提及法人是否可成立本罪，以及法人觸犯本罪之構成要件及其後之法律效果，故在罪刑法定原則之要求下，不能因納稅義務人包含法人，就驟然推論法人可以成為屬於刑法的逃漏稅捐罪中之納稅義務人¹⁷¹。民國 65 年 10 月 22 日制定稅捐稽徵法第 47 條立法院一讀會所通過審查會版本，對於該條之說明時，即明白指出：「本草案對於納稅義務人，設有處以徒刑之規定，予以制裁。惟上項制裁僅能施之於自然人，對於公司法人或非法人團體之納稅義務人，即無適用之餘地，難達本法為防止逃漏稅捐加強處罰之目的，爰參照破產法第 3 條，明定對於納稅義務人所處徒刑之規定亦適用於事業組織之負責人」，似乎也可看見立法者主觀上亦認同法人即便有納稅義務人之資格，仍無法構成逃漏稅捐之責任，從而須有本條之規定以作為因應。

附帶說明，本文認為可參酌行政罰法第 15 條之立法意旨：「係為貫徹行政秩序之維護，並避免利用私法人違法以謀個人利益，對於違反行政法上義務之私法人加以處罰。參民法第 28 條規定，該受處罰私法人之董事或其他有代表權之人，係實際上為私法人為行為或足資代表私法人之自然人，其可能為一人，亦可能係多數人，就個別行政法課予私法人之義務，自應負善良管理人注意之義務。倘因其執行職務或為私法人之利益而為行為，致使私法人違反行政法上義務者，除應對於私法人加以制裁外，該等自然人違反社會倫理意識，如係因故意或重大過失，致未遵守行政法所課予私法人之義務時，本身具有高度可非難性及可歸責性，自應就其行為與私法人並受同一規定罰鍰之處罰」，作為往後法人刑事責之立法參考。

¹⁷¹ 許澤天（2014），〈公司逃漏稅捐的刑罰與行政罰問題——釋字六八七號後有關犯行參與論的學理續造〉，《東吳法律學報》，26 卷 1 期，頁 100；相反見解，司法院釋字第 687 號解釋蔡清遊大法官之協同意見書。



第四款 稅捐稽徵法第 47 條之性質

第一目 本條性質之見解討論

有關稅捐稽徵法第 47 條之性質，若採取歷史解釋的方式，而觀察本條之立法理由「本草案對於納稅義務人，設有處以徒刑之規定，予以制裁。惟上項制裁僅能施之自然人，對於公司法人或非法人團體之納稅義務人，即無適用之餘地，難達本法為防止逃漏稅捐加強處罰之目的，爰參照破產法第 3 條，明定對於納稅義務人所處徒刑之規定亦適用於事業組織之負責人」，除了可以看出實務一如既往的採取法人無犯罪能力之見解外，亦可知悉立法者為求解決法人犯罪之困境，而將法人觸犯稅捐稽徵法第 41 條逃漏稅捐時，「轉嫁」予和法人相關的自然人等處罰，釋字第 687 號解釋並認為與無責任即無處罰之憲法原則不生牴觸；最高法院判決亦表示，法人與公司之負責人，在法律上本就屬兩不同之主體，犯罪者亦即犯罪主體仍限於法人自己，僅法人不具有服刑能力而由公司負責人代罰¹⁷²，屬轉嫁罰性質，故以應處徒刑為限，始有其適用，因而同法第四十一條所定之拘役及罰金刑，對公司負責人，即無適用之餘地¹⁷³。

另外最高法院 90 年度台上字第 3708 號判決有著深入的描述：「按公司為法人，公司負責人為自然人，二者在法律上並非同一人格主體；就營業稅之納稅義務人而言，其以營利為目的之事業，固得為營業人，即非有此組織形態之個人，亦得為營業人，而均得為課徵營業稅主體之納稅義務人……。因之稅捐稽徵法第四十一條與同法第四十七條所規定之犯罪主體並非同一；倘若納稅義務人係公司組織，公司負責人為公司之代表，其為公司所為行為，應由公司負責。故公司負責人為公司以不正當方法逃漏稅捐，因納稅義務人為公司，其所

¹⁷² 最高法院 94 年度台上字第 7372 號，此為實務判決上對於本條之性質極為穩定之見解，除了文中判決外，亦有最高法院 91 年度台上字第 2551 號、最高法院 98 年度台上字第 6180 號、臺灣臺南地方法院 90 年度訴字第 871 號；臺灣臺南地方法院 90 年度訴字第 871 號等等，涵蓋地方法院至最高法院，深入說明可參考王服清（2020），〈論法人「犯罪能力」暨「秩序罰能力」之意涵與虛實一以銀行法第 125 條與稅捐稽徵法第 47 條作為觀察〉，《台灣法學雜誌》，391 期，頁 84。

¹⁷³ 最高法院 73 年台上字第 5038 號判例，經最高法院 100 年度第 5 次刑事庭會議決議不再援用。

觸犯稅捐稽徵法第四十一條罪之犯罪或受罰主體，仍為公司，而非公司負責人，僅因公司於事實上無從擔負自由刑之責任，基於刑事政策上考慮，同法第四十七條第一款將納稅義務人之公司之責任，於其應處徒刑之範圍，轉嫁於公司負責人。於此情形之公司負責人，乃屬『代罰』之性質，並非因其本身之犯罪而負行為責任，其既非逃漏稅捐之納稅義務人，當無所謂基於概括犯意逃漏稅捐之可言。」，本判決說明稅捐稽徵法第 47 條法人與自然人之法律上人格不同，將責任歸咎在身為自然人之負責任身上，為立法政策下代罰之性質，負責人係替法人負責，而非與法人共同犯罪，不生存有概括犯意而成立共同正犯之情形，此種見解似乎也演繹出偏向公司與自然人「兩罰」之規定¹⁷⁴，或認為屬於主體擴張¹⁷⁵。

惟另有見解認為，若負責人造成了法人逃漏稅之事實及其結果，因稅捐主體僅為法人，故縱然公司負責人有故意指示或以其他不正方法促使法人逃漏稅捐，基於稅捐法定主義，仍不得處罰，此際公司負責人之責任，應可透過稅捐稽徵法第 43 條教唆或幫助犯之適用解決，無須再以本條作疊床架屋之規定¹⁷⁶，此為立法制度上之不同見解；此外，學說上亦有抨擊實務見解誤認公司才是逃漏稅捐的犯罪主體，只是因無法受徒刑處罰，而必需轉嫁給公司負責人來負責，更漠視向來刑法對法人處罰必須要具有明文規定之立法體例¹⁷⁷。

第二目 性質應為轉嫁法人之納稅義務人身份予公司負責人

本罪屬於純正身分犯之性質，通常在公司負責人（自然人）所致之法人逃漏稅，因為實行逃漏稅行為不是由法人來完成，且該罪未規定處罰法人，而不成立逃漏稅捐罪，實際上為行為之自然人，則因缺乏主體資格，亦不成立逃漏稅捐罪名，而使得存在不法但無處罰主體之怪異情形。從而稅捐稽徵法第 47 條

¹⁷⁴ 蔡蕙芳（2017），〈我國法人犯罪之立法與理論建構〉，《東吳法律學報》，28 卷 4 期，頁 27-37。

¹⁷⁵ 林鈺雄（2017），〈逃漏稅捐犯罪所得之沒收與發還（二）〉，《法務通訊》，2836 期，頁 7。

¹⁷⁶ 司法院釋字第 687 號解釋池啓明大法官之部分不同意見書。

¹⁷⁷ 許澤天（2014），〈公司逃漏稅捐的刑罰與行政罰問題——釋字六八七號後有關犯行參與論的學理續造〉，《東吳法律學報》，26 卷 1 期，頁 102。

具有擬制原本不具納稅義務人身分之人，作為納稅義務人之功能，讓公司負責人等取得公司所具有的納稅義務人身分，以彌補本罪屬於純正身分犯之不足，換言之，本條之旨首先在於擴張第 41 條所定之犯罪主體的範圍，使公司負責人於實際為其所屬之法人執行職務時，如有第 41 條所定以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之犯罪行為，亦應與納稅義務人一樣，為自己之行為負責，這並非為他人之犯罪行為受刑事處罰，故與罪責原則（自己責任主義）並無牴觸¹⁷⁸。

是以，學說上另有細緻之補充，認為公司負責人係透過本條，取得從公司轉嫁過來之「納稅義務人」身分，而非稅法意義之身分，稅法上納稅義務人仍舊是公司，立法技術上此一身分轉嫁設計實為根本目的，故本條意義只在把針對納稅義務人之逃漏稅捐罪名，得以擴展適用在不具該身分，但卻具有一定資格的行為人，從而讓逃漏稅捐罪依然維持在身分犯定性，只是將身份擴張到包含公司負責人等在內¹⁷⁹。

第三節 行為客體－逃漏「稅捐」

第一項 稅捐利益之取得方式

第一款 問題概述

逃漏稅捐罪典型所欲掌握的客體要件，為依法應納之「稅捐」短漏之結果，且不包含滯納金、滯報金與怠報金等等保全或程序上督促之手段，換言之，逃漏稅捐罪之客體限於本應繳納的稅捐，透過詐欺或其他不正方法，而「毋庸繳納」；惟在我國稅法之制度設計下，落入無須繳納稅捐之情況，除了違法的短繳稅捐外，尚且包含基於稅捐優惠，或者基於法律所明文之退稅而豁免及減免之稅額，在此二種情形，納稅義務人所為看似皆非稅捐稽徵法第 41 條之行為，會這樣描述的理由在於，本條逃漏稅捐的行為原本是納稅義務人「已該

¹⁷⁸ 釋字第 687 號解釋黃茂榮大法官之協同意見書。

¹⁷⁹ 許澤天（2014），〈公司逃漏稅捐的刑罰與行政罰問題——釋字六八七號後有關犯行參與論的學理續造〉，《東吳法律學報》，26 卷 1 期，頁 104；柯格鐘（2021），〈租稅刑法（上）〉，《月旦法學教室》，226 期，頁 84-85。

當一法定課稅之要件」，本應繳稅而未繳，惟另兩種情況則係納稅義務人利用詐欺或其他不正方法，達到「該當本不屬於其所可以該當之稅捐構成要件」，進一步獲得不法之稅捐優惠或者退稅之利益。

然而，基於罪刑法定之要求下，上述情況能否涵蓋在稅捐稽徵法第 41 條所要處罰的範圍內，即存有爭議。

第二款 獲得不正之稅捐優惠

第一目 稅捐優惠屬於社會目的性稅捐

稅捐優惠屬於社會目的稅捐之一環，又社會目的稅捐之定義乃國家基於一定政策或是公益目的，作為鼓勵、抑制特定產業之方式而以稅捐優惠或負擔作為其手段，基於該種意義而制定之法規範¹⁸⁰，即內涵為法律在制定之初就非主要，甚至根本不為財政目的而加以創制，本類型之規範在制定時不全然涉及財政目的性，而是為了誘導產業符合政策走向、達到政府所期待之經濟目的，或者為了各種如：環境永續、資訊促進之目的而為之規範，本質上就是文化法、經濟法及社會法之範疇¹⁸¹。

第二目 社會目的稅捐乃例外使量能課稅原則退居其次

雖說量能課稅原則為稅法上最高之指導原則，惟其並非均無修正之餘地，因量能課稅原則所指導之稅法規範，其立法目的概括云之，皆有蘊含「財政目的性」，此亦為各國稅法均保有之最大宗目的，但社會目的稅捐所涵蓋的立法目的，本就不僅僅是國家以該制度去達到財政目的而已，更可以說，該社會目的稅捐所要追求者，就是一定之管制，政府只是用以稅捐之規範模式美化並希冀能消弭由受規範之對象所引發的反對浪潮，在這樣的前提下，社會目的稅捐若再以量能課稅原則作為規範指導之原則，會有格格不入之嫌，故為除去如此扞

¹⁸⁰ 柯格鐘（2011），〈談稅捐優惠作為鼓勵產業發展之手段〉，《全國律師月刊雜誌社》，15 卷 10 期，頁 11。

¹⁸¹ 黃茂榮（2012），《稅法總論》，增訂三版，頁 10，三民。



格，社會目的稅捐之上位引導原則，容有修正之必要¹⁸²。

基於以上論述，社會目的稅捐之修正方式，會先依據其類型的不同而有不同之修正管道¹⁸³：相較於財政目的手段之稅捐所採取之原則為量能課稅、依法課稅及實用性原則，社會目的稅捐則主要適用公益原則、需要原則及功績原則；公益原則，係指社會目的稅捐應該有其政府政策所欲追求之一定公益目的；至於功績原則，則為政策決定對於落實特定政府所希望的行為時，給予一定之獎勵；最後所謂需要原則，乃基於政策決定給予經濟上參與之弱勢者經濟補助，因此對於乏人問津之文化夕陽產業等等，國家為求文化傳承，得基於需要原則，由國家提供稅捐優惠賦予必要之協助，故社會目的稅捐可以照其制度之類型，而對應至上述三指導原則。

第三目 納稅人偽以構成稅捐優惠獲取不當利益

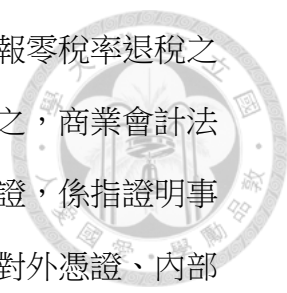
綜上所述，稅捐優惠寓有一定之在產業上或政策上之促進目的，如果納稅義務人以詐欺或其他不正手段而虛偽地該當了稅捐優惠之構成要件，從而獲得了本不屬於其所應得之稅捐上優惠，反面來說，如果納稅義務人循正常管道而行，會該當一般的稅捐構成要件，而須繳納稅捐，以虛偽手段該當稅捐優惠之要件，不啻為一種「從國家處詐取錢財」的行為，不但導致與其他相同產業業者在競爭上的不公平，甚至徹底濫用了已使量能課稅原則退卻之稅捐優惠，更進一步摧毀量能課稅原則之要求，而有構成逃漏稅捐罪之可能。

第三款 獲得不正之國家退稅

納稅義務人使用詐術或其他不正行為，獲得之國家退稅，實務上稱之為「冒退稅」，常見之情況發生於，依照加值型及非加值型營業稅法第 15 條及第 19 條規定，有關進項稅額之扣抵，應依規定取得並保存同法第 33 條所列之憑

¹⁸² 但我國有學者認為：此種社會目的規範使稅法難以鳥瞰其全體，並且難以理解，尤其因為此種規範並沒有按照其規範目的一起加以把握並加以排列，而只是被安排放置在單純技術上所歸屬的位置。可見陳清秀（2019），《稅法總論》，11 版，頁 145 以下，元照。

¹⁸³ 柯格鐘（2011），〈談稅捐優惠作為鼓勵產業發展之手段〉，《全國律師月刊雜誌社》，15 卷 10 期，頁 13。



證，如營業人取得來源不明之進項憑證申報扣抵銷項稅額或申報零稅率退稅之情形，一經查獲將遭稽徵機關之補稅及刑事追訴之處罰。詳言之，商業會計法所稱之商業會計憑證，分為原始憑證及記帳憑證，所謂原始憑證，係指證明事項之經過，而為造具記帳憑證所根據之憑證，計有外來憑證、對外憑證、內部憑證三類。其中依照商業會計法第 15 條、第 16 條、第 17 條之規定，記帳憑證則係指證明處理會計事項人員之責任而為記帳所根據之憑證而言，有收入傳票、支出傳票及轉帳傳票三類。因此，若屬於商業會計法當中負有保證憑證真實義務之公司負責人，將不實統一發票充當該公司之進項憑證，持向稅捐稽徵機關申報以扣抵銷項稅額，亦應落入逃漏稅捐罪之處罰範圍。

第四款 小結：客體要件應包含上述兩種情事

各國在處理除了逃漏稅捐外，是否處罰以詐術或其他行為「獲取不正租稅利益」之情形，於日本法中，根據日本之所得稅法第 238 條第 1 項「藉由詐術或其他不正當方法逃漏所得額，『或接受退款者』，處……」之文義規定，屬於處罰之範疇；除此之外，德國租稅通則第 370 條第 4 項也採取了相同之立法模式，具體條文為「尤其於稅捐未經核定或未全額或未及時核定者，即為稅捐之短漏；稅捐之暫時核定或基於事後調查之保留而核定，或以稅捐報告視同基於事後調查之保留之稅捐核定，亦同此適用。稅捐退稅亦為稅捐利益；稅捐利益因不法而給予或保留者，即獲取不當之稅捐利益。犯罪行為所涉及之稅捐應依其他理由給與寬減，或稅捐利益得基於其他理由而請求者，第 1 段及第 2 段所規定之要件仍然具備。」；中華人民共和國刑法第 204 條第 1 款規定：「以假報出口或者其他欺騙手段，騙取國家出口退稅款，數額較大的，處五年以下有期徒刑或者拘役，並處騙取稅款一倍以上五倍以下罰金；數額巨大或者有其他嚴重情節的，處五年以上十年以下有期徒刑，並處騙取稅款一倍以上五倍以下罰金；數額特別巨大或者有其他特別嚴重情節的，處十年以上有期徒刑或者無期徒刑，並處騙取稅款一倍以上五倍以下罰金或者沒收財產。」，亦旨在處罰獲得過家之不正退稅，故皆可知在逃漏稅捐以外，處罰之行為亦包含租稅退給之



取得者。

故本文認為，稅捐之逃漏與不正稅捐利益之獲取，從國庫面向而言，均係本應徵得之稅捐未徵得之減少情形，亦即無論如何國家就是依法少獲得了一筆租稅收入，因此稅捐之逃漏與不正稅捐利益取得實際上來說，其根本之不法性應為相同，德國與日本之法制皆有意識到此點而將其立法，或許可謂我國法在不修改的前提下，採取法規之目的解釋，將不正稅捐利益之獲取經過解釋之方式加以處罰即可；除了國庫稅收結果來說減少之外，自法益面觀之，逃漏稅捐乃積極侵害國家尚未徵得稅收債權，冒退稅款則是侵害國家已徵得之債權，都是侵害國家債權之情形，因此不法性應不具差異而須處罰。惟因稅捐處罰本質屬於刑事制裁，仍受到刑法第 1 條罪刑法定原則之絕對拘束，故正本清源之道，仍係將法規修正完全，以杜爭議¹⁸⁴。

第二項 特殊稅捐類型

稅捐稽徵法第 2 條規定「本法所稱稅捐，指一切法定之國、直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）稅捐。但不包括關稅」，依照字面上文義解釋，不包含關稅及礦稅等之寓有特別目的之稅捐前已述及，因此其他稅捐，均受到稅捐稽徵法第 2 條之規範而有該法之適用；最高法院 69 年台上第 1085 號刑事判決有「按稅捐稽徵法第四十一條納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之規定，應於關稅鹽稅礦區稅外一切法定稅捐之非法逃漏行為，均有適用，並非僅限於營業稅，觀於同條例第二條之規定甚明」之論述，於本案中最高法院糾正了下級法院適用稅捐稽徵法第 2 條之法律見解，再次申明本法屬於稅捐法上基本法之性質，於一切法律明文排除之稅捐外，均有適用。

至於逃漏之稅捐如非屬於稅捐稽徵法所規定者，因罪刑法定原則之要求，無法以逃漏稅捐罪處罰¹⁸⁵，現行法院實務之以構成刑法第 339 條第 2 項之詐欺得

¹⁸⁴ 司法實務目前多以刑法第 339 條第 2 項之詐欺得利罪加以處罰，例如台灣高等法院 101 年度重上更（二）字第 5 號。

¹⁸⁵ 臺灣臺北地方法院 100 年度訴字第 1114 號：「按「關稅」係指對國外進口貨物所課徵之進口稅，關稅法第 2 條定有明文；又稅捐稽徵法所稱之「稅捐」係指一切法定之國、省（市）及縣

利罪，作為處理方式¹⁸⁶；在海關進出口之實務案例中，常發生基於逃漏稅之故意，偽造進出口發票等而逃漏營業稅、貨物稅及關稅，或在進口人填具進口報單時，因需分別填載進口稅、貨物稅及營業稅相關事項並向海關遞交，如未據實申報，致逃漏進口稅、貨物稅及營業稅，將該當於海關緝私條例第 37 條第 1 項第 4 款、貨物稅條例第 32 條第 10 款暨營業稅法第 51 條第 7 款規定¹⁸⁷，此際將構成數種法條競合之情事。然而以上各罪與詐欺得利罪之競合部分，實務見解分歧，最高法院 68 年台上字第 65 號判決認為：「稅捐稽徵法業於民國六十五年十月二十二日公布施行，其第四十一條對於納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，已有處罰規定，該法為特別法，自應優先於刑法第三百三十九條第二項而適用」，屬法條競合中特別法及普通法之關係；然而在臺灣高等法院 96 年度重上更(四)字第 45 號判決當中，法院卻論以刑法第 55 條之想像競合，因而存在爭議，本文認為，法條競合與想像競合之相同處為「均屬一行為」，相異處為想像競合所「觸犯之法條為不同法益」，而法條競合則為相同法益，在逃漏稅捐與詐欺得利部分，兩者應屬截然不同之保護法益，故高等法院採取想像競合之判決方式應較為合理。

另於我國關務實務上，會將逃漏關稅之行為，定性為走私行為，並透過懲治走私條例第 1 條：「懲治私運政府管制物品或應稅物品之進口或出口，特制定本條例」及海關緝私條例第 1 條：「私運貨物進出口之查緝，由海關依本條例之規定為之」，以走私之刑事責任作後續之追訴，司法院院解字第 3270 號解釋：「懲治盜匪條例第三條第一項第五款所謂走私，係指販運漏稅或限制運銷之貨物而言」，亦採取相同見解。

(市)稅捐而言，但不包括關稅及礦稅在內，稅捐稽徵法第 2 條亦定有明文。從而稅捐稽徵法第 41 條關於納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐所設之處罰規定，僅限於逃漏關稅、礦稅以外之國、省(市)及縣(市)稅捐者，始有其適用，逃漏關稅部分，不能依該法條處罰。」

¹⁸⁶ 臺灣高雄地方法院 106 年度重訴字第 34 號。

¹⁸⁷ 此為最高行政法院 100 年度 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議所討論之案例。



第四節 行為—詐術或其他不正當方法

第一項 詐術

第一款 意義

詐術之意義同欺罔或較為白話文之欺騙，凡事以欺罔或欺騙之手段使人陷於錯誤皆為詐欺，且使用之手段並無一定之要求，舉凡以言語、動作或文字書信等均構成¹⁸⁸，在本罪當中具體之詐欺行為，即屬透過欺罔之手段，使稅捐稽徵機關稽徵人員陷於錯誤。我國刑事法當中，使用「詐術」一詞之規定不在少數，除了此處之逃漏稅捐外，尚計有如：刑法第 339 條第 1 項之詐欺罪¹⁸⁹、政府採購法第 87 條第 3 項¹⁹⁰，另外與詐術意義相同而在法律上常見之立法術語為「詐欺」一詞，如民法第 92 條第 1 項：「因被詐欺或被脅迫而為意思表示者，表意人得撤銷其意思表示。但詐欺係由第三人所為者，以相對人明知其事實或可得而知者為限，始得撤銷之」，法律首重者為安定性之考量，又促成法律安定性之重中之重乃體系解釋時之和諧，因此當整體法律中存有詐欺與詐術兩個類似但實際上又沒有完全不同時，即有礙體系之和諧而須待解釋。

對於以上詐欺與詐術之意義之爭，有學者曾表示詐欺係為刑法上之罪名以及章名，詐術僅作為完成詐欺之手段，概念應小於詐欺¹⁹¹，惟法律當中，不乏以詐欺作為手段規定者，例如：訴願法第 80 條第 2 項第 1 款¹⁹²，甚至在農業健康保險條例第 45 條，法規直接明文：「以詐欺或其他不正行為領取本條例…」，以及社會救助法第 9 條第 2 項第 3 款：「以詐欺或其他不當方法取得本法所定之社會救助…」，可看出兩者與逃漏稅捐罪之立法模式完全相同，在解釋上可理解

¹⁸⁸ 司法院釋字第 143 號解釋。

¹⁸⁹ 刑法第 339 條第 1 項：「意圖為自己或第三人不法之所有，以詐術使人將本人或第三人之物交付者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科五十萬元以下罰金。」

¹⁹⁰ 政府採購法第 87 條第 3 項：「以詐術或其他非法之方法，使廠商無法投標或開標發生不正確結果者，處五年以下有期徒刑，得併科新臺幣一百萬元以下罰金。」

¹⁹¹ 蔡墩銘（1976），《刑法基本問題研究》，頁 49，漢苑。

¹⁹² 訴願法第 80 條第 2 項第 1 款「一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使原行政處分機關作成行政處分者。」

為於我國詐欺與詐術之意義無不同之處，僅立法者在不同時間之用語差異¹⁹³。

另外，單就稅捐稽徵法中逃漏稅捐之立法歷程觀之，稅捐稽徵法第 41 條原提案條文為「納稅義務人故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者……」，經審查委員修正後草案內容變更為「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者……」此亦為最終之內容，從兩版本可輕易知悉原先以詐欺作為構成要件，於短短的數天即告轉變為以詐術作為構成要件，更加印證了兩者實在法律的評價當中並無差異。

第二款 詐欺罪與逃漏稅捐罪之詐術分析

第一目 詐欺罪之解釋

我國學說與實務中，對於詐術之討論與分析罪完整者，無非是刑法第 339 條第 1 項之詐欺罪當中施用「詐術」之探究，故本段首先借刑法之詐欺罪說明逃漏稅捐罪施用詐術之意義，關於詐欺罪之構成要件，依序為施用詐術、使人陷於錯誤、陷於錯誤之人處分其財產¹⁹⁴，終而造成損害¹⁹⁵。

所謂施用詐術之欺罔屬於典型的使人陷於入錯誤之行為，對於詐術之處罰，並非在於追究說謊或欺騙行為之危險性，而是基於詐術後伴隨之侵害他人財產情形，始構成違法性而須處罰，最高法院 24 年上字第 4515 號判例：「刑法第三百三十九條第一項所謂之詐術，並不以欺罔為限，即利用人之錯誤而使其為財物之交付，亦不得謂非詐欺」，認為若行為人本身並無使用詐術，而是利用他人之錯誤亦會構成施用詐術之情形；惟刑法第 339 條第 1 項之詐欺罪之行為構成要件，具有一定形式之法律上要求，為須行為人施用詐術，並使相對人陷於錯誤¹⁹⁶，最高法院此一判例將行為要件放寬為無須施用詐術，僅須「利用人

¹⁹³ 從農業健康保險條例第 45 條當中其他不正行為之法條用語，亦可理解與本文所討論之逃漏稅捐罪所採取之「其他不正當方法」之概念相同，故僅在註解附帶說明，不另闢篇幅詳述。

¹⁹⁴ 處分者為實體物者，構成刑法第 339 條第 1 項；又處分者為財產上不法之利益或使第三人得之，則係刑法第 339 條第 2 項。

¹⁹⁵ 關於詐欺罪之構成要件，可參考最高法院 107 年度台上字第 816 號：「刑法詐欺取財罪之成立，係以行為人施用詐術使被害人陷於錯誤，被害人基於此一錯誤而處分其財產，致受有損害，為其構成要件。」

¹⁹⁶ 最高法院 46 年台上字第 260 號：「按刑法第 339 條第 1 項詐欺取財罪之成立，須行為人主觀

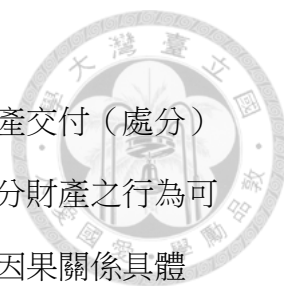
之錯誤」也可以構成施用詐術之行為，將有違反罪刑法定之疑慮，不當擴張刑事制裁之範圍。

行為人藉由詐術之施展，進而使他人主觀上認知產生誤解，故有關於詐術之施用對象，應不包含不具有自身思考能力之法人或非法人團體。據此，納稅義務人基於逃漏稅捐之故意，為本罪構成要件之行為時，陷於錯誤之對象非「公法人」，而是公法人當中行政機關之稽徵人員，蓋僅有稽徵人員可以受詐術之害而陷於錯誤，另有開啟更寬鬆之解釋者，認為本罪之要求如果須要到類似於詐欺之具體引發他人錯誤，實難達成，故即便稽徵人員單純不知該申報資料不實，或在到期時行為人提出不正確之資料，就可該當陷於錯誤之要件，無需稽徵人員具體認知進而發生錯誤¹⁹⁷。

又如若納稅義務人施用詐術之對象並非稅捐稽徵機關而是她機關，基於該詐術之施展，使她機關核定了一行政處分，納稅義務人執該騙取所獲得之行政處分，獲取了稅捐上的不法利益，例如：納稅義務人向主管專利之機關騙取認定專利權之行政處分，再透過該認定專利權之行政處分向稅捐稽徵機關依照相關產業獎勵法規，因前機關所做成之行政處分，對於稅捐稽徵機關存在構成要件效力，稅捐稽徵機關無法實質認定如本案中專利權之有無，最終納稅義務人得到了稅捐優惠資格或者免稅及退稅之優惠，進而產生不法利益，是否構成施用詐術而使稽徵人員陷於錯誤之要件要求？本文認為，施用詐術而陷於錯誤之對象為前階段之主管機關之公務人員，而非稅捐稽徵機關之人員，於罪刑法定原則之要求下，納稅義務人應不構成逃漏稅捐罪，且在其他附屬刑法當中，關於欺騙取得一定地位，如此處之專利者，亦應有處罰之規定，惟國家最終仍導致了稅捐之短漏，此時應以修法作為因應手段，以避免處罰範圍不足。

上有為自己或第三人不法所有之意圖，客觀上係以詐術使用將本人或第三人之物交付為構成要件。而所謂以詐術使人交付財物，必須行為確有施用詐術，被詐欺人因其詐術完全陷於錯誤而交付財物之因果關係，若其並未施用詐術，或所用方法不能認為詐術，或不致使人陷於錯誤，即不構成該罪。」

¹⁹⁷ 許澤天(2020)，《刑法分則（上）財產法益篇》，頁189，新學林。



第二目 處分行為

施用詐術後的接續手段，在受害人已陷於錯誤後，所為財產交付（處分）之行為，學說與實務均肯認此一不成文之構成要件要素，蓋處分財產之行為可以將施用詐術並陷於錯誤後之當事人，與其最終損害結果間之因果關係具體化，受害人之錯誤與損害間，必定存在一「處分」財產之行為，施用詐術而騙取之行為方得以彰顯，二來加入此一要件亦可以明確區別詐欺與竊盜之別¹⁹⁸，故此處吾人得以理解，詐欺罪之要件，除了施用詐術並使相對人陷於錯誤之外，尚存有相對人進一步處分其財產，終導致損害之要求。

最高法院 33 年上字第 1134 號判例：「刑法上之詐欺罪與竊盜罪，雖同係意圖為自己或第三人不法之所有而取得他人之財物，但詐欺罪以施行詐術使人將物交付為其成立要件，而竊盜罪則無使人交付財物之必要，所謂交付，係指對於財物之處分而言，故詐欺罪之行為人，其取得財物，必須由於被詐欺人對於該財物之處分而來，否則被詐欺人提交財物，雖係由於行為人施用詐術之所致，但其提交既非處分之行為，則行為人因其對於該財物之支配力一時弛緩，乘機取得，即與詐欺罪應具之條件不符」，亦認同此不成文要件。

第三目 逃漏稅捐詐術之解釋

在行為用詞與詐欺罪相同的逃漏稅捐罪當中，是否與上述詐欺罪之前兩個要件一樣須採取相同之解釋方式，本文認為應以部分否定之見解較為妥適，蓋在稅捐稽徵之過程當中，根本不會存在稅捐稽徵人員「處分」財產之情形，國家在逃漏稅捐之案件當中，所受之損害非給予人民物品或金錢之利益，而是稅捐短缺之損害結果，故關於詐欺罪當中相對人處分其財產之要件，原則上於逃漏稅捐罪亦應不適用。

詐欺罪當中相對人處分其財產之要件，本文認為只有在以下兩種情形方得以與詐欺罪為相同之解釋而適用，亦即「獲取不正之國家退稅」或者「獲取不

¹⁹⁸ 陳子平（2019），《刑法各論（上）》，四版，頁 554，元照。

正之稅捐優惠資格」，已說明在本篇前述之見解當中，逃漏稅之稅捐利益取得，包含取得國家之退稅或構成稅捐優惠之資格，在這兩種情形當中，國家所給予之退稅金額，或是國家所認定之納稅義務人稅捐優惠資格之該當，不啻可以解釋為納稅義務人施用詐術向國家騙取之不正當利益，故在此兩種情況之解釋方式可以與詐欺罪之要件相同。

第三款 檢討

逃漏稅捐罪之立法用語，與刑法第 339 條第 1 項之詐欺罪相同，故有將本條稱為是所謂的「租稅詐欺」¹⁹⁹，逃漏稅捐罪雖看似詐欺之類型之一，惟其仍屬於附屬刑法之範疇，案件類型所牽涉之範圍以及複雜度遠高於一般傳統刑法，故在詐欺之行為要件解釋上，若適用法律者採取與刑法上詐欺罪完全相同之體系解釋方法的話，將產生如上述多種與詐欺罪不協調之處，因此得以容有與刑法上詐欺罪解釋不同之概念存在。

為杜絕與詐欺罪之解釋的爭議，本文認為治本之道是修正逃漏稅捐罪之構成要件，原因在於既然本罪使用之文字上既然與詐欺罪相同，即無法避免的會有兩者構成要件是否須一致解釋的討論，惟詐欺罪既然已被學說與實務肯認為屬於一定流程要件之罪，逃漏稅捐罪之專業性與複雜性遠較其為高，如果亦採取相同的解釋邏輯而為定性，將導致處罰之漏洞，因實難想像所有逃漏稅捐之類型均為：「對稽徵人員施用詐術、使之陷於錯誤並處分財產，最終導致國家租稅債權之損害」，且本罪自民國 79 年修正刑度以來便未曾有另行修正構成要件之機會，故應通盤檢討後進行重新立法之工程，以區別本罪詐欺與詐欺罪行為之差異。

此外，在涉及詐術內容判斷之部分，與詐欺罪之詐術內容一致，行為人所陳述的內容必須是事實，而非基於事實推論出的結論或價值判斷，因此僅是單純濫用法律形成可能性的稅捐規避，其只要不涉及扭曲或遮掩事實者，就不該

¹⁹⁹ 許澤天（2012），〈逃漏稅捐罪－德國法之借鏡〉，逃漏稅捐罪－德國法之借鏡，發表於「信託課稅與刑事制裁實務研討會」，國立成功大學法律學系，頁 7。

當本罪的構成要件。

第二項 不作為逃漏稅捐

關於逃漏稅捐罪之行為態樣前已說明，惟我國法規範之行為僅就「詐術及其他不正方法」作為構成要件，按照法條之文義解釋，本罪所處罰之行為似乎僅限於「作為」之不法行為態樣，與德國法將「不作為」逃漏稅捐亦納入處罰之立法設計迥然不同，故在規範適用上，我國之逃漏稅捐罪究竟能否處罰不作為犯，便產生爭議，而自早期實務便採取嚴格的文義解釋，將詐術及其他不正方法均限縮在只得以處罰積極的行為。事實上，縱使將其他不正當方法限縮在作為犯，詐術仍可以透過不作為之方式來完成²⁰⁰，且不作為犯之設計依舊存在於刑事處罰之體系當中，似無在逃漏稅捐罪便可豁免之理由，實務之見解在學說上亦不被多數意見所認同，對此一爭議，本文將先敘明雙方之論點，最後輔以個人見解作結。

第一款 我國之見解

第一目 司法實務見解

我國最高法院歷來關於涉及了逃漏稅捐罪是否涵蓋處罰「不作為犯」之刑事判決，指標判決為最高法院 70 年度台上字第 6856 號判決，本號判決在判例決議制度走入歷史之前是屬於判例之地位，實質拘束下級法院之見解²⁰¹，其內容略以：「稅捐稽徵法第四十一條之漏稅罪，係屬作為犯，而非不作為犯，即須以詐術或其他不正當方法之作為，以逃漏稅捐，始克成立。依卷存資料，上訴人於六十七年及六十八年均未為綜合所得稅之申報，其無以不正當方法逃漏稅捐之作為，實甚顯然。依所得稅法第七十九條，第一百零八條第二項及第一百

²⁰⁰ 典型者如：不作為詐欺罪。

²⁰¹ 行政法院 62 年判字第 610 號判例以：「行政訴訟法第二十四條規定，有民事訴訟法第四百九十六條所列各款情形之一者，當事人對於本院判決，固得提起再審之訴，惟民事訴訟法第四百九十六條第一項第一款所謂『適用法規顯有錯誤』，係指原判決所適用之法規與該案應適用之現行法規相違背，或與解釋判例有所抵觸者而言，至於法律上見解之歧異，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規錯誤，而據為再審之理由。」作為理由，認為再審適用法規錯誤之情形包含違背判例。

十條第二項之規定，應僅受加徵怠報金及科處罰鍰之處分，原判決遽依以不正當方法逃漏稅捐論擬，自屬可議。」，來表達逃漏稅捐僅屬於作為犯之性質，犯罪行為人須以積極之行為來完成本罪，即使透過「不正當方法」此一彌補法條用語僅有詐欺而不足網羅概念，亦應採取一致之體系解釋，而認為不正當方法之行為也僅含有作為才可以該當，故在判例的背景事實當中，當事人未為綜合所得稅之申報，屬於消極的不行為，而不構成逃漏稅捐罪之行為要件²⁰²。


另一指標判例為最高法院 74 年度台上字第 5497 號判決，本號判決之原因事實為處理「漏報稅捐」之問題，具體事實係某企業合作社於在和主管機關登記營業前，另以其他有限公司籌備處之名義為營業行為，於營業登記之前以籌備處所為之營利若未申報，是否構成不作為之逃漏稅²⁰³，法院見解在結論上亦認為當事人關於漏報之行為屬於消極之不作為，並不具有類似詐術等「積極」之作為產生，因此僅能科處行政罰之罰鍰而不得論以逃漏稅捐。從以上兩判例與一決議可知悉，稅捐稽徵法當中逃漏稅捐之行為處罰，在民國 70 年左右便遭最高法院限縮解釋為處罰範圍僅限於須以積極行為完成犯罪之作為犯而不包含消極之不作為犯，因此縱然是以逃漏稅捐之故意惟毫無動作而導致國家之稅捐短漏，依舊僅能以行政罰相繩，至於不作為逃漏稅捐之情形究該何解，實務見解復認為，違反稅法行為，例如不依規定申報稅課等行為，如別無逃漏稅捐之積極行為，不可納歸為刑罰之範疇，因此種單純不作為在法律上之評價，不能認與實施詐術逃漏稅捐之違法特性同視，縱亦屬侵害國家稅捐課徵之法益，亦難調與積極作為之情形等價，各稅法上另訂有「行政罰鍰」之罰則，並責令補繳稅款，可作為處罰以及避免之依據²⁰⁴。

此外，實務上案件涉及保證人地位之建構，為釋字第 687 號解釋之：「依據系爭規定（稅捐稽徵法第 47 條），公司負責人如故意指示、參與實施或未防止

²⁰² 最高法院 73 年第 4 次刑事庭會議決議關於逃漏稅捐之犯罪類型亦採取了僅處罰作為犯之結論。

²⁰³ 黃亦超（2011），〈公司負責人逃漏稅的刑責〉，《稅務旬刊》，2167 期，頁 20。

²⁰⁴ 臺灣高等法院臺中分院 106 年度上訴字第 611 號。



逃漏稅捐之行為，應受刑事處罰」，其中所謂的「未防止逃漏稅捐之行為」，即為不作為之典型，其所處理者為放任他人從事作為的逃漏稅捐，行為人是應阻止他人犯罪而不阻止，此時雖然大法官並無說明公司負責人之作為義務來源，但釋字第 687 號解釋之原因個案或通案皆為私法領域之公司負責人問題，應存在有公司法第 23 條負責人之忠實義務之適用，不妨可以從公司法董監事或負責人之忠實義務來推導出該號解釋公司負責人「防止」之作為義務。本號解釋為負責人之不作為係「應加以阻止而不阻止」，前開兩個判決之不作為則是單純的「未為申報或漏報」。

第二目 行政機關見解

本罪之行為性質之認定，可參考法務部於民國 75 年 8 月 19 日所頒布之法參字第 10036 號函示：「稅捐稽徵法第四十一條之逃漏稅捐罪，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。故該罪構成要件必須出於積極之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（七十三年四月十七日，最高法院七十三年度第四次刑事庭會議決議參照）。是以私宰者，如僅係消極的不依規定申報稅課，似不能依稅捐稽徵法第四十一條及第四十三條處罰私宰人及幫助私宰或提供場所之人。」，本函釋採取與最高法院一致之見解認為逃漏稅捐罪之處罰行為僅限於積極之作為，檢調機關再移送與起訴時亦以此函作為判斷依據。

另財政部在 95 年 2 月 6 日臺財稅字第 9504508090 號函說明關於納稅義務人之行為，相關機關的移送偵辦注意事項當中，第四款存在有漏開或短開統一發票、在第七款亦有其他逃漏稅捐之行為，從函示文字用語大致上可以看出主管我國收入之最高機關-財政部，必然地有認知到以不行為之方式逃漏稅捐實屬現實上稀鬆平常之事，惟除了探究本號函示之外，並無其他財政部之見解可資參照，況且無論是逃漏稅捐之起訴與審判，皆屬於廣義司法之檢察機關以及法院

之職權範圍，財政部充其量僅能以該函作為底下稽徵機關之移送依據而已，因此可以說本罪之行為性質，實務之見解仍以處罰「積極」行為為主。



第三目 學說見解

1. 肯定僅處罰作為犯

實務將逃漏稅捐罪限縮在處罰「積極」行為，學說上仍然存在肯定與否定之見解，肯定說之理由在於逃漏稅捐罪之要件在體系上應該要與刑法詐欺罪採取相同之解釋方式，又詐欺罪之要件為施用詐術而使相對人陷於錯誤，那麼在稽徵機關產生錯誤之狀況之前，必然要有行為人之詐術之施用，僅利用相對人之錯誤無法該當詐欺罪之要件，在逃漏稅捐罪之認定上納稅義務人利用稽徵機關之錯誤應不足以合致於本罪之構成要件。具體來說，在納稅義務人自動報繳稅捐之案件類型，稽徵機關不可能一開始便產生錯誤而遭納稅義務人利用；而申報繳納義務亦須透過納稅義務人之積極行為，方使稽徵機關陷於錯誤，故逃漏稅捐罪之行為應僅限於積極的欺罔行為²⁰⁵。

2. 否定僅處罰作為犯

(1) 立論說明

採取否定說之學者，直指實務與肯定說所忽略之處²⁰⁶，在於刑罰之體系當中，依照刑法第 15 條：「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（第一項）。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（第二項）」之規定，存在「不純正不作為犯」之處罰，亦即不純正不作為犯之行為人，前提上存在避免與防止法益侵害結果之作為義務，制度設計上是以行為人法律上有防止之義務而不為之，作為其後不作為之處罰依據，行為人此時具有「保證人地位」，關於保證人地位之產生，學說有認為係基於特定法益之保護義務，如：血親之近親關係、警消等具

²⁰⁵ 張嘉真（1991），〈不作為詐欺之研究-兼論逃漏稅捐罪係屬作為犯〉，《萬國法律雜誌》，54 期，頁 38。

²⁰⁶ 關於實務為何對於不作為之逃漏稅採取不罰態度，有學者認為或許與我國立法者、人民價值觀上，較缺少保護國家財產、經濟秩序之思考模式有關。

有保護責任之公職人員²⁰⁷，又或是基於特定危險源之責任，例如：寵物之飼主責任，又或是危險前行為，即刑法第 15 條第 2 項之規定所稱，因自己行為所致有發生犯罪結果之危險，又或是商品製造人，例如：藥物回收、汽車瑕疵召回²⁰⁸。在套用到自動報繳類型之逃漏稅捐時，因納稅義務人已經存在有法律直接規定之申報或其他等等的義務，而具有保證人之地位，行為人防止法益侵害之結果，也就是稅捐逃漏之結果之方式，便是依法「履行並正確申報」稅捐或完成其他法定之行為義務，而其如果不行為，自然可以依照刑法第 15 條成立不作為之逃漏稅捐。

(2) 學說之保證人地位之建構

以上推論過程在依法負有申報義務之納稅義務人之案件均屬合理，惟在發單課徵稅捐，行政機關依職權核定稅捐屬於法定職權，納稅義務人不具申報之義務，此時納稅義務人如以故意不作為之方式逃漏稅捐，便無法該當刑法第 15 條之要件，蓋因不具法律上之義務亦不構成保證人地位，此時究該何解？曾有見解以私法上之誠實信用原則導引出納稅義務人向稽徵機關告知一切與稅捐構成要件有關事項之義務，以利稽徵作業之進行²⁰⁹。另有認為，納稅義務人因在稅法上本就負有繳納稅捐與稽徵等等於法明文之協力義務，違反義務尚須受到各式處罰，從而可透過繳納與其他協力義務作為導出保證人地位之依據²¹⁰。

本文認為，就誠信原則之說理，縱使基於誠信原則而認為納稅義務人有告知義務，此一義務本質上將成為協力義務之一環，制度上要求納稅義務人盡到協力義務，使其配合且公開自身領域之中與課稅要件有關之事實，在比例原則之考量下，可達到盡量避免稽徵機關運用公權利強制取得人民及其隱私之相關資訊；但縱然以上手段屬於侵害人民權利較小的方式，仍然與協力義務之本質

²⁰⁷ 稱為保護者保證人，後刑法第 15 條第 2 項之規定者為監督者保證人。

²⁰⁸ 林鈺雄（2020），《新刑法總則》，八版，頁 536 以下，元照。

²⁰⁹ 李晨璋（2009），〈論逃漏稅捐之不純正不作為犯〉，《稅務旬刊》，2092 期，頁 24。

²¹⁰ 柯格鐘（2021），〈租稅刑法（上）〉，《月旦法學教室》，226 期，頁 74。相反見解認為，透過協力義務推導出保證人地位，不啻認為人民具有保護國家法益之義務，可參考許澤天（2020），《刑法分則（上）財產法益篇》，頁 274，新學林。

不符，蓋協力義務存在於本屬機關職權調查之事項當中，此一作為或不作為之協力義務終究迫使人民須為一定的配合，已侵害人民之一般行動自由，在釋字第 443 號解釋所擘劃之層級化法律保留原則之要求下，至少應以法律或經法律授權之法規命令推得出，當無透過虛無飄渺的誠信原則便可得此納稅人應負擔之義務，否則往後國家要求人民之一切義務僅從誠信原則獲得即可，況且違反協力義務或有失權之可能。

此外，從誠信原則所推導之告知義務，應源自於私法契約之內涵，屬於在合意締約後為求交易安全之落實之必然，可是國家與納稅義務人之間所成立者為公法上債之關係，納稅義務人並非自願成立此一法律關係，而是在法定構成要件該當時不得不依法遵守納稅義務，不具備保障交易安全之前提，因此亦可認為在發單課徵稅捐上人民毋須落實此等告知義務。最後，如果從誠信原則建構在發單課徵稅捐之情形納稅義務人之告知義務，並使其立足於保證人之地位，往後如若發生不告知之實，納稅義務人將因而構成逃漏稅捐罪之不作為犯，國家將可以抽象的誠信原則取得無窮無盡之協力義務，在不履行義務之時便將人民冠上違反保證人之地位而遭受逃漏稅捐之處罰，不但有為罪刑法定原則，也違反刑法之法明確性原則，故從誠信原則推導出人民之告知協力義務，論述上於法有違。

綜上，本文認為僅以誠信原則作為保證人地位之建構過於空泛，應直接透過各該稅法上的具體協力義務，作為建構保證人地位之方式，蓋刑法本身便有保護者保證與監督者保證等類型，而協力義務本就屬於立法者課與納稅義務人之責任，便隱含有保護國家法益之意義存在，退步言之亦有反射效之存在，因此以協力義務作為建構保證人地位，而認定納稅義務人屬於保護者保證之情形，可認定為落入保護者保證之範疇。此外，在營利事業所得稅之情形，協力義務的違反往往是一系列的過程，舉例來說：某一營利事業，故意在成立階段即違反商業登記法之規定，不去做營業登記，後經營時期亦沒有做成任何之記

帳內容、無完成任何提示文據之責任，藉由這些一連串之不作為²¹¹，構成了最終行為人所欲達成之目的「逃漏稅」，這些一連串之不作為在不保證人地位之評價上，應可認定構成了妨礙國家徵收稅捐之危險源，行為人在這一連串之不作為成就時就已經須負擔排除危險源之責任，否則便會構成逃漏稅之不作為犯。

(3) 實務之保證人地位建構

實務上曾出現之判決，近期當以最高法院 107 年度台上字第 816 號判決為指標，該號判決特別有針對不作為詐欺提出不同看法，認為實務上所謂行為人違反誠信原則所生之據實告知義務的不作為詐欺類型，其實在具體交易情境之下，仍然是以作為的方式傳遞不實訊息，似乎也是以誠信原則作為告知義務的來源，然而該號判決之原因案件為民法上之責任，法院是以私法自治之交易安全推導出被告知據實告知義務，而在稅捐稽徵之情形下，前已述及納稅義務人與國家間之法律關係無交易安全保障之顧慮，因此從誠信原則推導出人民之告知協力義務在不作為逃漏稅捐之討論上仍不可行。

最後，如果在發單課徵之稅捐構成要件中，法律有明文納稅義務人揭露課稅要件事實之明文規定時，例如房屋稅條例第 7 條：「納稅義務人應於房屋建造完成之日起三十日內檢附有關文件，向當地主管稽徵機關申報房屋稅籍有關事項及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉、承典時，亦同。」此時應可以認為此等申報義務屬於在發單課徵稅捐當中，納稅義務人保證人地位之來源，以逃漏稅捐之故意而不作為時，例外將在發單課徵稅捐產生逃漏稅捐之罪責。

第四目 小結：本罪之行為應包含不作為

本文認為，實務見解將逃漏稅捐罪之處罰範圍限縮在積極之作為犯實屬不妥，因刑法在設計上既然允許不作為犯之處罰，便係認為在某些情形下，不作為與作為對於法益之侵害存在等價性，換言之，如果某一行為導致法益侵害結

²¹¹ 最高行政法院 94 年度判字 116 號。

果之發生須加以處罰，且某一不行為導致結果之發生與積極行為之侵害相同時，行為人便不具有或免於刑事責任之理由²¹²。不作為之處罰應與作為犯具有等價性，亦即不法之量能須相同，納稅義務人基於逃漏稅捐之故意而不作為，本文亦認為與作為犯具有等價性質。因自納稅義務人之主觀心態來看，作為與不作為之逃漏稅捐罪，納稅義務人均具有侵害國家租稅債權之故意，兩者在評價上並無二致，在刑事法領域當中也不存在分別兩者故意是否有異之討論；又自逃漏稅捐之結果觀之，無論是透過積極行為之逃漏稅或者消極不作為之逃漏稅，都會造成國家稅收之短少，故兩者之不法性應等量齊觀。

復從與刑法之體系比較顯示，本文一再強調逃漏稅捐罪之解釋甚至適用方式，因與刑法第 339 條第 1 項之詐欺取財罪無論是用字遣詞或者法規概念，均有高度之相似性，實務上詐欺取財之認定，並不限於積極行為，消極之不作為可吻合於詐欺行為²¹³，何以在逃漏稅捐上之不作為則豁免於處罰。況且詐欺取財所保護者僅為私人之財產法益，逃漏稅捐除了保護國家之稅捐債權外，亦附帶有「公益」之維護，故舉輕以明重，較輕之詐欺取財已有不作為之處罰，逃漏稅捐罪亦是。

最後，從法益侵害之論點探討，對於不作為之逃漏稅捐，未為告知或未為申報之情形，對於檢調機關或稅捐稽徵機關往往更難以調查，蓋如果存在一積極之作為，百密之下總有一疏，可是對於以不作為所展現之行為，根本不存在可調查之契機或跡象，對於本罪之保護法益-國家稅捐債權之即時性、完整性亦屬重傷²¹⁴。

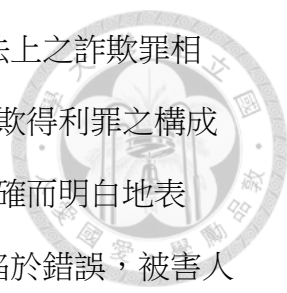
第二款 不作為犯之行為構成

第一目 實務見解

²¹² 蔡聖偉（2007），〈論故意之不純正不作為犯（一）〉，《月旦法學教室》，51 期，頁 48。

²¹³ 論者提出履約詐欺之概念，認為履約詐欺之類型多屬於告知義務之違反，違反稅法上之協力義務所造成之故意逃漏稅，更應該加以處罰。可參柯格鐘（2010），〈婚後未辦所得稅合併申報之稅捐核課期間與裁罰—簡評最高法院九八年度判字第一三四四號判決〉，《台灣法學雜誌》，155 期，頁 176。

²¹⁴ 許澤天（2017），〈未申報的不作為逃漏稅捐〉，《月旦刑事法評論》，4 期，頁 139。



在逃漏稅捐之作為犯討論當中，因法條用語和設計皆與刑法上之詐欺罪相同，故逃漏稅捐之不作為犯，亦可參照「不作為」詐欺罪或詐欺得利罪之構成要件加以解析，關於以上兩罪之構成要件行為，實務見解曾精確而明白地表示：「刑法詐欺取財罪之成立，係以行為人施用詐術使被害人陷於錯誤，被害人基於此一錯誤而處分其財產，致受有損害，為其構成要件。所謂施用詐術，不限於積極地以虛偽言詞、舉動而為之欺罔行為，於行為人負有告知交易上重要事項之義務而不告知者（即學理上所謂『不作為詐欺』），或行為人之言詞舉動於社會通念上可認為具有詐術之含意者（即學理上所謂『舉動詐欺』），亦屬詐術之施用。又所謂錯誤，乃指被害人對於是否處分（交付）財物之判斷基礎的重要事項有所誤認之意，換言之，若被害人知悉真實情形，依社會通念，必不願交付財物之謂。而此一錯誤，係行為人施用詐術所致，亦即『詐術』與『錯誤』間有相當因果關係，乃屬當然。」加上前述本文以不作為亦屬於處罰之對象之立論，詐術之行使不以積極之語言、文字、肢體、舉動或兼有之綜合表態等為限，其因消極之隱瞞行為，致使被害人陷於錯誤亦包含在內²¹⁵，故不作為逃漏稅捐之行為，僅須消極之隱瞞便可該當。

第二目 學說見解

1. 默示詐欺與不作為詐欺之區別

學說對於不作為逃漏稅捐行為要件之討論，亦採取與詐欺罪協同解釋之方式，認為首要應先區分默示詐欺與不作為詐欺之意義，默示詐欺乃是在慮及個案的特殊性、一般社會上訊息受領者之普通認知、或其他預期之因素，可認為行為人整體行為在交易觀點上已經暗自表達某些未言明的不符合事實內容²¹⁶，或可理解為默式詐術基於欺騙之主觀心態，除了訊息之表達不明外，透過行為之言行舉止，在社會脈絡下以一般人之觀點觀察，可理解為某一事項，惟該事

²¹⁵ 最高法院 97 年度台上字第 5489 號參照。

²¹⁶ 許澤天（2020），《刑法分則（上）財產法益篇》，頁 109，新學林。

項並非社會通念所觀察出之結論而屬不實事項²¹⁷。其中未言明的部分或作為煙霧彈之行為，究竟要算作已經表達的積極詐欺一部分，還是要算人不作為，而必須探討行為人是否在法律上具有說明義務，便是爭執所在。



2. 不完全陳述與未為陳述之區別

學說上關於不作為之行為要件探討，將本概念區分為：「不完全陳述」與「未為陳述」之別，舉例來說，某甲為台北市信義區之包租公，年租賃所得收入為新台幣 1 億元整，其僅向稽徵機關申報租賃所得新台幣 5000 萬元，此種情形即為不完全陳述，未為陳述則是完全的隱瞞或不為相關作為。在法律效果上，納稅義務人依法負有對於完整租稅構成要件事實之陳述及申報義務，如果僅揭露一部份之事實，另一部沒有揭露之事實便屬於默示的作為詐欺，因此換言之，不作為陳述僅侷限於根本未為申報的情形²¹⁸。

第三款 不作為與漏稅結果間須具備因果關係

刑法上犯罪之成立，除了行為與結果之外，兼之兩者應具有因果關係，在詐欺或詐欺得利罪之部分，須行為人「不告知真實或隱瞞」之行為與「行為人或他人獲得利益」之間具有因果關係；兩相比較後，在不作為逃漏稅捐之因果關係上，須納稅義務人之「隱瞞行為」與「國家稅捐之短漏」間具有因果關係。換言之，須納稅義務人之隱瞞或違背法義務所要求之告知，導致稅捐稽徵機關之錯誤，進而以該錯誤達到國家稅捐短漏之損害，在違法過程之時序上，不作為行為應先於稽徵機關之錯誤發生。

且因詐欺等罪構成要件之過程須依序檢驗，並在所有環節皆具有因果關係時，方得以將行為人入罪，亦即行為不行為、錯誤、結果之間須全部都具有因果關係。故在判斷不純正不作為犯時，必須注意到行為模式及各要素間順序問題，像是在詐欺作為犯的情形，行為人要先施詐術，引起被害人錯誤，被害人

²¹⁷ 許恒達（2013），〈偽裝化緣與捐贈詐欺-評板橋地院 88 年度易字第 4578 號判決〉，《台灣法學雜誌》，第 218 期，頁 134。

²¹⁸ 許澤天（2017），〈未申報的不作為逃漏稅捐〉，《月旦刑事法評論》，4 期，頁 141。

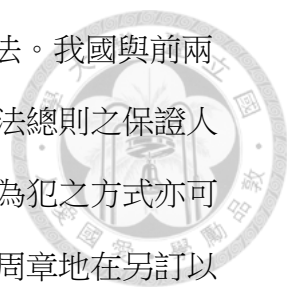
因此錯誤而處分財產，發生財產損害，在詐欺不作為犯的情形，除施用詐術之積極行為態樣改為不作為外，其餘要素及發生順序均與詐欺作為犯相同，因此必須先有一不作為而陷於錯誤，被害人因此不作為而陷於錯誤，故僅利用被害人之錯誤，而行為人僅係容認錯誤繼續發生，此種不作為不會構成詐欺等罪之不作為犯²¹⁹。

在不作為逃漏稅捐之因果關係判斷，基於詐欺罪屬於定式犯罪之論述，產生問題為，將產生納稅義務人在疑似觸犯不作為逃漏稅捐時，將產生是否須完全與刑法詐欺罪一致之問題，亦即在逃漏稅捐之要件判斷中，是否須合於納稅義務人之不作為，使稅捐稽徵機關之人員陷於錯誤？本文認為逃漏稅捐罪之要件解釋應無須與刑法上詐欺罪相同，因附屬刑罰之逃漏稅捐，具有高度的複雜性與現代性，以及基於稅捐稽徵案件之大量性，將逃漏稅捐罪解釋如詐欺等罪一般嚴格之定式犯罪會使處罰之範圍太過於狹隘而導致本罪名存實亡，稽徵人員在個案當中，其實殊難想像存在有因納稅義務人之不作為而「陷於錯誤」之情形，至多只是不知道或不明瞭而已，故逃漏稅捐之錯誤層次討論應無須採取與詐欺罪一樣的定式犯罪之解釋型態，否則因果關係下必然欠缺錯誤此一要件而無法該當。

第四款 修法建議

有關以不作為之方式完成逃漏稅捐，日本法制上設有單純之不申報犯，以所得稅法第 241 條以及法人稅法第 160 條為主，以不具正當理由而未在法定期間內依法申報者作為處罰之行為，屬純正不作為犯之立法方式；此外另參照德

²¹⁹ 臺灣高等法院 82 年度上易第 103 號：「按刑法上之詐欺罪，必須行為人自始意圖為自己不法之所有，行使詐術使被害人陷於錯誤而為財物之交付或以此得財產上不法利益，始能構成，且所謂之詐術，並不以欺罔為限，即利用人之錯誤而使之交付，亦不得謂非詐欺。事實上之不告知，有時雖亦可認係詐術之手段，即依事實上之不告知，使對方陷於錯誤而交付財物，亦可成立詐欺罪；然於社會交易上，事實之不告知並非在任何場合均值以刑法非難之；依一般不作為犯之原則，須法律上負有告知義務者，始克相當。惟是否具有法律上之告知義務，非就公序良俗之評價標準或基於倫理、道德、宗教、社會等理由而認定之防止或作為義務，均可認於法律上即負有告知義務，以免有違刑法罪刑法定主義之原則，即仍須視其不告知之程度是否已逾交易上所容認之限度，是否逾越社會上可認相當之範圍」。



國稅捐通則第 370 條第 1 項第 2 款，亦存有純正不作為犯之立法。我國與前兩國不同，逃漏稅捐罪並未規定不作為的處罰方式，必須結合刑法總則之保證人地位始能將此作為犯規定適用於不作為，或許透過不純正不作為犯之方式亦可將不作為逃漏稅捐繩之以法，惟若僅如此，德日兩國不須大費周章地在另訂以純正不作為犯之設計，此一問題癥結應為：單純依靠稅法上之納稅及申報義務便將納稅義務人評價為具有保護國家稅捐請求權之保證人地位，似乎過於速斷，本文嘗試比較釋字第 687 號解釋之內容，該號解釋之處罰對象可被論以不作為犯，係受處罰者具有對他人監督之監督者保證人地位，可是納稅義務人據實告知，係保護國家之租稅債權，為保護者保證之情形，故有別於前開釋字之內容，納稅義務人應不具有對國家之保護義務，前已說明之誠信原則亦無法完整建構納稅義務人保證人之地位，正本清源之道應該是仿照德國與日本之立法方式，制定逃漏稅捐罪之純正不作為犯，始能徹底解決社會以及學理上的問題。

第三項 其他不正當方法

第一款 意義

本罪之行為要件除了詐術之外，尚有使用其他有別於詐術之不正當方法，其意義為指詐術以外，其他違背稅法上義務，將損害國家租稅債權之積極行為而言²²⁰，此規定之立法目的在於創設本罪之概括條款，以不確定法律概念之立法設計，致使社會上到底何者構成逃漏稅捐罪之不正方法，交由司法實務基於社會變遷及金融市場等等的改變而進行評價，以避免施用詐術此一要件無法函攝之不法行為在社會肆虐，而掌握所有損害國家租稅債權之行為。

第二款 類型

第一目 學說見解

對於何種情況可以構成其他不正當方法，學說上尚無統一的通說定見，大

²²⁰ 洪紹文（1989），〈談逃漏稅捐犯罪之成立（上）〉，稅務旬刊，1367 期，頁 7。

多以透過社會客觀上存在之規範判斷單一個案之具體事實情況，以認定是否構成本行為要件²²¹，在日本學說的見解上，有臚列出例如：虛偽記載課稅標準、作成多重帳簿或毀棄帳簿、妨礙調查或虛偽申報等等²²²，惟此類判斷方式仍嫌過於籠統，將導致司法審判時已屬於不確定法律概念之要件更加流於法官恣意判斷，故有學者綜合稅捐稽徵法以及財政部下述函釋之旨，歸納出該當不正方法之行為，須納稅義務人出於故意、與漏稅結果具因果關係，行為方式之惡性類似於詐術且金額重大而有礙社會風氣²²³，此種方式雖較前者依據社會規範判斷之方法相比明確許多，但其判斷內容，在故意與因果關係之部分，原本就不屬於行為要件所須討論者，又惡性是否類似於詐術以及金額多寡，最終仍須委由司法機關判斷，故如採本說之解釋方式將導致在行為要件之判斷承載過量之風險。

本文則偏向採取依據社會通念及規範之評價方式，較可順應時代變遷而掌握並制裁推陳出新之逃漏稅捐的行為，因篇幅問題，將在後述方釐清究竟何者為不正當之行為，於此不得不提者為在刑法解釋論當中，行為須必然地具有不法性，國家才可以透過刑事處罰對行為人加以制裁，因此在關於稅捐規避行為的案件當中，納稅義務人以迂迴之方式巧取短漏稅捐之利益，既云迂迴且巧取，在解釋上當然可以該當於不正方法而導致稅捐減少之結果，但稅捐規避乃納稅義務人選擇複雜之法律關係形成途徑，在民事法律關係當中一切都屬於合法，故為免侵害納稅義務人受憲法所保障之契約自由，在討論本行為要件時，須排除稅捐規避之行為構成不正當方法之可能。

第二目 行政實務見解

財政部於民國 72 年頒訂「稅捐稽徵法第四十一條所定納稅義務人以不正當

²²¹ 顏慶章（1989），《租稅法（上）》，頁 114，五南；黃宗正（1985），〈租稅犯罪之研究，福建金門地方法院檢察處七十四年度研究報告〉，頁 38。

²²² 高榮宏（1993），〈論逃漏稅捐罪之實行行為（上）〉，《軍法專刊》，39 卷 9 期，頁 16。

²²³ 林吉鶴（1983），〈稅捐稽徵法第四十一條中其他不正當方法範圍之研究〉，《警學叢刊》，13 卷 4 期，頁 128。

方法逃漏稅捐適用標準」，以便使各級稅捐稽徵機關，對於逃漏稅案件是否移送檢調機關有所遵循之依據，其內容包括：(1) 虛設行號逃漏稅捐者；(2) 偽造或變造完稅或免稅照證、票券、印戳逃漏稅捐或冒領退稅者；(3) 偽造變造統一發票逃漏稅捐者；(4) 開立大頭小尾（收執聯金額大於存根聯）統一發票，短漏營業額超過新台幣一百萬元者；(5) 連續漏開或短開統一發票未依限申報營業額年達新台幣三百萬元以上者；(6) 以高價貨物冒充低價貨物逃漏所得稅達新台幣一百萬元以上者；(7) 利用他人名義分散所得逃漏所得稅達新台幣一百萬元以上者；(8) 以虛偽契約或債務憑證逃漏所得稅達新台幣一百萬元以上者；(9) 私設帳簿或偽造、變造帳簿、文據逃漏各項稅捐達新台幣三百萬元以上者，以(10) 其他逃漏稅捐行為，對社會納稅風氣有重大影響者。但若夫妻所得分開申報規避累進稅率逃漏所得、虛報已死亡親屬之扶養親屬寬減額，以及偽造變造證明文件虛報列舉扣除額者，不論漏稅金額大小，均屬不正當方法逃漏稅捐，稅捐機關均應移送地檢署偵辦²²⁴。

財政部嗣後頒布「稅捐稽徵法第四十一條所定納稅義務人逃漏稅行為移送偵辦注意事項」，對於納稅義務人可能違反稅捐刑罰之詐術或其他不正當方法加以條列說明：「納稅義務人有下列情形之一而故意逃漏稅捐者，應予移送偵辦：一、無進貨或支付事實，而虛報成本、費用或進項稅額者。二、偽造變造統一發票、照證、印戳、票券、帳冊或其他文據者。三、開立收執聯金額大於存根聯金額之統一發票或收據者。四、漏開或短開統一發票同一年內達三次以上者。五、利用他人名義從事交易、隱匿財產、分散所得或其他行為者。六、使用不實之契約、債務憑證或其他文據者。七、其他逃漏稅捐行為，對納稅風氣有重大不良影響者」²²⁵。

比較上述兩函釋，最主要的變革為原本財政部僅單獨說明其他不正方法之內涵要旨，轉變為將詐術與其他不正方法併為列舉，由此可知兩者在意義上似

²²⁴ 財政部(72)臺財稅字第 34361 號函。

²²⁵ 財政部(95)臺財稅字第 9504508090 號函。

乎並無差別，最高法院之判決當中常用的「稅捐稽徵法第四十一條所謂以不正當方法逃漏稅捐，必具有與積極之詐術同一型態，始與立法之本旨符合」用語，也一再申言此一旨趣，且兩函釋均存在有漏開或短開統一發票之行為，與最高法院穩定認為逃漏稅捐限於積極行為之要求不合，最終兩函釋仍都在最末加上一概括條款，透過行政函釋再度加上不確定法律概念，在會產生刑責之逃漏稅捐而言，存有違反罪刑法定原則之疑慮。

第三目 司法實務見解

何種行為可以構成不正當方法，最高法院 74 年台上字第 5497 號判決曾表示：「稅捐稽徵法第四十一條所謂以不正當方法逃漏稅捐，必具有與積極之詐術同一型態，始與立法之本旨符合，如僅屬單純的不作為，而別無逃漏稅捐之積極行為，即不能認與詐術漏稅之違法特性同視，而繩以稅捐稽徵法第四十一條之罪」，而說明不正當方法逃漏稅捐之內涵須類似於使用詐術；另在最高法院 70 年台上第 4926 號判決當中，法院認為行為人以手沾印豬血於豬皮上，以達成假裝為國家官印之行為，目的既然已經冒充完稅之實，仍可以構成其他不正方法，故可知其他不正方法亦不以違反強制禁止命令為限，此處仍須注意；縱然納稅義務人之行為已形式上該當強制禁止規定，通常法律已有明文各種情形之處罰方式，因此須避免一行為二罰的問題產生。

第四目 本文見解

立法者將逃漏稅捐罪之行為區分為詐術以及其他不正當方法，有其欲掌握所有不法行為而避免掛一漏萬之必要性，然而對於其他不正當方法之行為究竟應如何判斷，從學說和實務上多以臚列之方式說明其意涵，便可見仍未有權威而穩定之見解，雖然對於行為之類型加以舉出有助於吾人描繪其他不正當方法之行為樣態，可是本文一再提及逃漏稅捐屬於專業性質之犯罪，學說之類型舉例永遠趕不上推陳出新的犯罪行為，故在根本之道上，應提出如何「判斷」屬於其他不正當方法之行為，而非不停找尋之。

至於前述學說上有提出以透過社會客觀上存在之規範判斷的方式，以抽象

之社會規範作為判斷依據，優點上似乎可以廣泛涵蓋並評價稅捐上其他不正當行為，缺點卻也顯而易見，因為範圍過大到難以評價，致使適用法律者最終仍憑著一己好惡來判斷個案是否該當其他不正當行為，且依照最高法院判例之邏輯，其他不正方法亦不以違反強制禁止規定為限，如若搭配學說之見解來判斷行為，亦會使本屬於稅捐規避之行為輕易落入逃漏稅捐所欲處罰之範圍當中，租稅規避與逃漏稅的行為界線將被其他不正當行為所泯滅，納稅義務人所有可能構成稅捐規避之行為會因稽徵機關與司法機關之浮濫認定而動輒得咎。

立法者會以刑事責任處罰而不見容於社會之行為，必然伴隨該罪刑所欲保護之法益侵害，而逃漏稅捐罪既然以租稅債權之確保作為以刑事責任立法之保護核心，納稅義務人無論是詐術或是其他不正當方法，皆須侵害國家租稅債權自屬當然，故學說上以社會客觀上規範之判斷意旨仍可加以援用，輔以租稅債權之確保作為補充，本文認為應可為較好之判斷方式，因不確定法律概念本身便不可能絕對的具體化，在法安定性與賦予適用法律者一定裁量之拉扯下，僅能以較明確之判斷要準，作為認定其他不正當行為的方式；在此，有學者認為除了以保護法益作為輔助判準外，尚可以從立法者制裁手段選擇以刑事責任觀之，而認為構成其他不正當方法之行為須有倫理上可非難性²²⁶，本文前述不法制裁之選擇當中，已有論點認為無論是刑事責任或者行政責任，均有可能涉及倫理上的可非難性，故毋庸加上此一要件。

第三款 檢討

其他不正當方法屬於不確定法律概念，其行為內涵須如何判斷才可以緊扣本罪所欲處罰之對象，已在類型當中詳細說明，此處應檢討者為我國採取使用不確定法律概念之立法模式，是否合於憲法法律明確性與法律保留原則，其中法律保留原則在稅法上或可謂稅捐法定主義之要求。關於法律明確性原則之判斷，釋字第 432 號解釋：「法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例

²²⁶ 高榮宏（1993），〈論逃漏稅捐罪之實行行為（上）〉，《軍法專刊》，39 卷 9 期，頁 18。

而言，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定。有關專門職業人員行為準則及懲戒之立法使用抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與前揭原則相違」，所奠定之判準方式為法條意義須清楚明白、受規範者可預見該當法條時之法律效果以及司法得以審查，大法官即申言立法者在法律文字當中不是不能使用不確定法律概念或概括條款，而是須要使用具有明確的法律用語。

在逃漏稅捐罪之法律用語當中，因本條涉及刑事責任，所採取的審查態度應偏向較為嚴格審查以上的審查標準，換成是立法者於立法當下亦須意識到刑事責任之嚴重性而更加重視法律明確性，其他不正當方法對於納稅義務人來說，法條文義已難以理解究竟何種行為將會使國家認定落入本要件，遑論預見其將受到本罪之處罰，又另以財政部前開函釋可得知，無論是早期或者是近期之函釋均有概括條款，在已經屬於概括條款的「其他不正當方法」要件當中，財政部的解釋居然還有另一「其他逃漏稅捐行為，對社會納稅風氣有重大影響者」更加抽象概括之條款，顯見財政部也認知到其他不正當方法之立法是多麼空泛，而尚須另以概括條款掌握，實已違反法律明確性之要求。

此外，依照憲法第 80 條規定，法官須超出黨派以外，依據法律獨立審判，不受任何干涉，可知在案件當中認事用法之職權專屬法官，亦即屬於五權分立之司法權所享有之核心權限，行政機關透過頒布性質為行政程序法第 159 條之行政規則之「稅捐稽徵法第四十一條所定納稅義務人以不正當方法逃漏稅捐適用標準」等等，雖然細緻化了關於其他不正當方法之意含，然而最終是否合於其他不正當方法，在判斷上終究屬於司法權之權限，是否該當不應由行政機關加以插手判斷，民國 73 年 7 月 7 日司法院函復高等法院之研究意見，同意高等法院之研究結果，財政部所頒佈之函釋僅具有建議性質，以及可以作為法院審判時之量刑考量，至於個案當中是否真正構成使用其他不正方法作為逃漏稅捐之行為，法院在審判時不受行政函釋之拘束。



第五節 結果－逃漏稅捐

第一項 結果要件之討論實益

依據我國目前稅捐稽徵法第 41 條之規定，逃漏稅捐並不處罰未遂犯，且又本罪屬於結果犯之性質，故在構成要件之判斷上，在稅捐債務已確定後，逃漏稅捐罪之結果究竟在何時發生，即具有相當大之討論實益，且在裁判案件上，實務亦有要求：「稅捐稽徵法上之逃漏稅捐罪，係屬結果犯，須有逃漏應繳納之稅捐之結果發生，始足構成。是納稅義務人究係逃漏何種稅捐自應於判決書之犯罪事實內詳為記載，始足為適用法律之依據，原判決雖認上訴人林○○以○○商店及○○公司名義開立不實統一發票，幫助原判決附表四至七所示公司逃漏稅捐等情（原判決第三頁第十二至十四行），惟究係幫助該附表四至七所示公司逃漏營業稅及營利事業所得稅額各若干？亦未明白認定詳細記載，並說明其所憑之證據，亦屬違法」²²⁷，因此按照實務見解之邏輯進一步推演，稅捐逃漏之結果如果未為詳細認定與記載，將有可能構成刑事訴訟法第 377 條至第 379 條上訴至第三審法院或判決當然違背法令之事由，不可不慎。

第二項 稅捐債務之確定方式

稅捐雖為公法上法定之債權債務關係，於構成要件該當時即與國家產生法律關係，但現實上人民不可能於構成要件該當的一剎那便知悉自己的納稅義務並於以繳納稅捐，僅產生抽象之稅捐債務，須有待進一步的具體化其納稅義務及金額，故仍會因為稅目的不同產生不同的課徵方式。國家的稽徵權發動，將涉及方式之差別而產生不同之法律效果，如國家若透過行政處分為之，將產生行政處分形式存續力等問題，亦會涉及稅捐債務之確定時點之計算，在其他不以行政處分為課稅權發動方式之稅捐，其稅捐債務確定時點之計算將更加複雜，而稅捐稽徵之確定方式，可分為自動確定稅捐、人民申報之稅捐以及發單

²²⁷ 最高法院 95 年度台上字第 486 號，最高法院 93 年度台上字第 3995 號亦有相同意旨。

課徵稅捐之確定²²⁸，以下說明：

第一款 申報繳納

申報納稅方式係指納稅義務人之應納稅額，原則上依據納稅義務人之申報即告確定，會採取此種稽徵方式，乃在於申報納稅之情形，多屬於我最大宗之稅務案件範疇，如一般大眾自行結算後申報之所得稅，或營業人在自行申報繳納之營業稅等，因此如果國家一一查核後方能確定納稅義務人之稅捐數額，雖然可以完整的評價一人之稅捐負擔能力，但這樣的稽徵方式不但因納稅義務人掌握或管領有較多之課稅事實與資料，國家職權調查並不合於行政成本且有可能造成突襲，亦將導致國家為求稅捐豐沛而有過度侵害人民隱私之嫌，故在制度設計上先以信任納稅義務人為出發點，暫時「推定」其申報之數額合於真實，僅在其未申報的情形或申報不正確的情形，再由稽徵機關加以更正決定應納稅額。

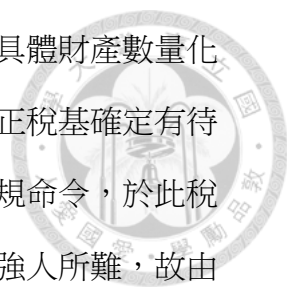
所得稅即屬於本類型最主要之範疇，透過自行申報制之適用，納稅義務人負有應誠實申報納稅之義務，有所得即應申報，最高行政法院亦說明：「綜合所得稅因納稅事實之發生皆源於納稅義務人之生活事實，應為納稅義務人所知悉。縱對於如何申報之法令適用及解釋有所疑義，自應逕向該管稅捐稽徵機關及所屬專業人員查詢，以獲得正確及充分資訊後再為申報。²²⁹」

第二款 發單課徵

發單課徵之稅捐分為兩種情形，一是在稅法規定納稅人對於其應納稅額，並無申報義務，其稅捐繳納之義務，乃由身為稅捐債權人之稽徵機關以課稅處分加以確定的方式；另一為事先由納稅義務人申報其該當於課稅構成要件之情形後，再由稽徵機關核定其應納稅額，作成課稅處分後納稅義務人據此繳納稅捐。兩種稽徵方式最終均以行政處分形成納稅義務人之繳納義務，最大之差別僅在於納稅義務人是否須依法律之規定申報，前者會採取無須經由納稅義務人

²²⁸ 陳清秀（2019），《稅法總論》，11版，頁520，元照。

²²⁹ 最高行政法院108年裁字第369號。



先行申報，如：房屋稅及地價稅等財產稅，此種稅捐類型在將具體財產數量化為稅基之計算時，大多有財產之估價或鑑定之相關程序，且真正稅基確定有待類型化與量化，故將存在有許多的行政函釋或經授權訂定之法規命令，於此稅基難以計算且存有函釋，苛求人民先行計算再申報給國家實為強人所難，故由國家直接核定稅額較為合適；後者則屬於經由納稅義務人而確定之方式，關於所應納之稅額，由納稅義務人自行計算後並依法在特定時間點內向稅捐稽徵機關申報，納稅義務人向稅捐稽徵機關申報之時間點即為確定時點，國家嗣後所給予相對人之應納稅額通知書，只不過具有確認稅額之性質，屬於確認處分。

又依照最高行政法院 96 年度判字第 1387 號判決：「目前之各種稅法規定，有由納稅義務人於申報前或申報時，自行先行繳納，事後再由稅捐稽徵機關核定應納稅額者，如所得稅法第 67 條、第 71 條、第 92 等屬之；亦有由納稅義務人先行申報，經稅捐稽徵機關核定金額後，再繕發納稅通知書通知繳納者，如遺產及贈與稅法第 29 條、進口貨物，經海關核定應先行查驗，未依關稅法第 18 條第 1 項前段先行徵稅驗放，事後再加審查者等屬之。是以關於漏稅罰核算基礎之『所漏稅額』，在前者，固為其已繳納之稅額，與核定應納稅額之實際上短納之差額；至於後者，則應以其所申報之稅額，與核定應繳納稅額之差額，為其『漏稅事實之所漏稅額』，此係因稅法不同規定，所導致之差異，亦即因後者係採申報制，以申報完成為其整體行為之完成，是否有漏稅事實，依其申報內容而定之，否則，若依上訴人主張，尚未核定通知繳納並無短納，尚無『漏稅事實』，即不處罰，則遺產及贈與稅法第 45 條規定，將永無適用餘地，自非立法原意」，亦說明發單課徵稅捐與申報繳納稅捐之差異。

第三款 自動確定

自動確定稅捐，與稅捐債務之成立存在於同一時間點上，有別於申報繳納之稅捐或發單課徵之稅捐，後兩者稅捐債務雖然都成立於構成要件該當時，然而具體稅捐繳納義務之確定仍遲於成立時點。惟自動確定稅捐，顧名思義在稅捐構成要件該當時，該稅捐亦處於確定之狀態，採取此設計之稅捐類型，多為

稅基明確且容易計算者，無須經過其他確認之程序便可以得到最終確定之稅捐內容，例如：貼用印花之印花稅與大部分上班族受公司就源扣繳之所得稅。

第三項 本罪之既遂與未遂

第一款 既遂與未遂之意義

行為人從存在犯罪動機到決意進行犯罪，之後開始一連串之計畫、犯罪工具搜羅、進行犯罪之行為一直到最終法益侵害之結果，可視作為一條一氣呵成之時間軸，這一整段時間都可謂是形成到完成犯罪之時間點，可是若刑法將之全數以得處罰之角度加以評價，會導致過度用刑甚至濫刑之風險，此乃台灣為民主法治之國家，如果在形成犯罪動機或決意進行犯罪之階段便加以刑事制裁，會導致處罰「思想犯」之風險，因人民之思想無論如何遊走，在具體做出將危害法益之動作前，均不發生任何實際之侵害，簡言之：即使某人天天思考完成大規模之屠殺行為，只要不訴諸於行動，刑罰無論如何均無用武之地，釋字第 567 號解釋：「思想自由保障人民內在精神活動，是人類文明之根源與言論自由之基礎，亦為憲法所欲保障最基本之人性尊嚴，對自由民主憲政秩序之存續，具特殊重要意義，不容國家機關以包括緊急事態之因應在內之任何理由侵犯之，亦不容國家機關以任何方式予以侵害。縱國家處於非常時期，出於法律規定，亦無論其侵犯手段是強制表態，乃至改造，皆所不許，是為不容侵犯之最低限度人權保障。」亦是此道理。

基於以上刑法謙抑之要求，我國刑罰上處罰之時點，以犯罪結果已遭完成（客觀構成要件該當）之既遂為原則，例外將處罰時點提前，在犯罪構成要件行為「著手」之時便加以處罰，刑法第 25 條第 1 項將未遂定義為「已著手於犯罪行為之實行而不遂者」，另第 2 項規定未遂犯之處罰，須以有特別規定者為限，故曰刑罰上處罰之例外，又刑罰上處罰之時點，在一定條件下，將以未遂之階段更加往前挪移，稱為「預備」，乃指伺機發動攻擊之行為，範圍包含「促進犯行之順利進行」或者「排除完成犯行路上之障礙」，為例外處罰之更加例

外，須具有與法益侵害極為高度之前置行為，才可以處罰²³⁰。

第二款 未遂犯之判斷

未遂犯之意義為「著手」實施構成要件，關於著手之判斷方式，早期 30 年上字第 684 號判例以：「刑法第二十五條所謂已著手於犯罪行為之實行，係指對於構成犯罪要件之行為，已開始實行者而言」，作為理由而認為只有行為人開始實行典型意義之構成要件行為時，才可認定為著手，此判例為實務最嚴格之見解，也是在未遂之認定當中時點最晚之見解；惟此一判斷時點過於延遲且僵化，故往後實務修正了前開判例之意旨，以最高法院 84 年台上第 4341 號判決為指標，針對著手之判斷「按刑法上之未遂犯，依同法第二十五條第一項規定，須已著手於犯罪行為之實施而不遂，始能成立，所謂『著手』，固係指犯人對於犯罪構成要件之行為（或構成犯罪之事實）開始實行者而言，惟侵入竊盜究以何時為著手起算時點，依一般社會觀念，咸認行為人以竊盜為目的，而侵入他人住宅，搜尋財物時，即應認與竊盜之著手行為相當，可認為已著手於竊盜行為之實行」，將著手之時點從開始實行構成要件行為時，提前至與構成要件行為具有密切關聯且對保護客體產生直接危險時便可該當未遂犯之「著手」、最高法院 100 年度台上字第 3553 號判決亦糾正了下級審單憑「行為人主觀犯意，而非憑客觀行為之危險性，認定販賣毒品罪之著手行為，遽行適用刑法第二十五條」，有判決理由不備之違法，並進一步採取與 84 年之判決相同之見解認為：「犯罪為侵害法益之行為，行為人是否已著手於犯罪之行為，自應就行為人主觀犯意及客觀行為綜合判斷，如依行為人對於犯罪之認識，已開始實行與犯罪構成要件有必要關聯性之行為，而該行為對於法律所保護之法益形成直接危險時，即屬犯罪之著手行為」，稱之為主客觀混合之印象理論。

第三款 逃漏稅捐之未遂

本罪屬於結果犯，對於未遂時點之說明判決甚少，在高院暨所屬法院具參

²³⁰ 林東茂（2019），《刑法總則》，頁 253，一品。

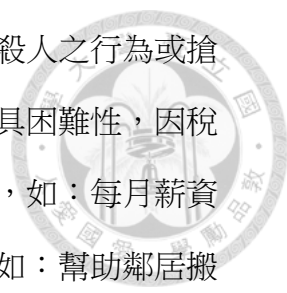
考價值裁判或足資討論裁判當中，曾以：「所得稅申報標示具體課稅程序之開始，納稅義務人對於申報內容負有真實而完整之說明義務（簡稱真實義務，為稅法協力義務之一環），納稅義務人自應就各該不同申報文書負責，若納稅義務人故意違反真實義務，申報不實內容使稅額核課發生短漏之可能，即為逃漏稅行為之著手，若稽徵機關因納稅義務人故意申報不實，作成短漏稅款之處分或先按納稅義務人申報不實內容予以徵收稅款，造成納稅義務人實際獲得短漏稅款之結果，則為逃漏稅行為之既遂，納稅義務人於結算每年之應納營利事業所得稅時，均須申報不同年度之『營利事業所得稅結算申報書』，該稅目既係每年結算一次，以不同年度之租稅申報行為，區分行為人之犯罪行為數，即有合理之基礎²³¹」，作為說明本罪之未遂時間點。

鑑於上開判決，以「申報不實內容使稅額核課發生短漏之可能」作為未遂之著手時點，從判決內容之理解，要構成其所闡述此一著手時間點，除了申報不實內容之外，尚有使稅額核課發生短漏之可能。申報不實之內容屬客觀認定之範疇，判斷時較為客觀容易；可是使稅額核課發生短漏之可能，究該如何認定有待斟酌，況本文認為逃漏稅捐罪應屬於具體危險犯，而不為實務通說認定之實害犯，故如果納稅義務人之行為已造成短漏之可能，便代表法益可能侵害之結果已產生而構成既遂。

第四項 本罪之既遂時點

結果之發生，涉及行為既遂時點之認定，臺灣高等法院 89 年度上更(一)字第 55 號判決「稅捐稽徵法第四十一條之逃漏稅捐罪，係屬結果犯，不罰未遂，須以發生逃漏稅捐之結果為成立之要件，亦即必須納稅義務人使用欺罔之手段，為逃漏稅捐之方法，並因而造成逃漏稅捐之結果，始屬相當」，亦可明白對於稅捐稽徵法第 41 條之認定，須行為人完成行為後，導致稅捐短漏之結果，方可認為達到既遂。

²³¹ 臺灣高雄地方法院 104 年度訴字第 270 號判決。



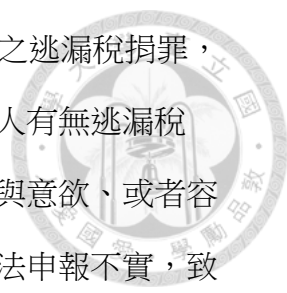
相較於其他普通刑罰，行為的運作模式較好認定，例如：殺人之行為或搶奪之行為等等，但逃漏稅捐之行為則不屬之，其認定之方式深具困難性，因稅基的發生是源源不絕的過程，且尚包含繼續性、穩定性之收入，如：每月薪資之獲取、每月營業收入之取得；以及暫時性或一次性之收入，如：幫助鄰居搬家所獲得之一次性酬勞等等，又稅法本屬於終身所得評價之稅捐，基於稽徵实效性，制度設計上不可能期待在某一納稅義務人死亡時，方開始評價其終身之稅捐負擔能力並繳納稅捐，因此法律上採取年度課稅原則，將每一納稅義務人之負擔能認定基準時點，採取以年度作為劃分，在一個課稅年度內，作出具有產生經濟能力，而該當稅捐構成要件之行為，其數量也絕非少數，故從行為數量之認定便具有挑戰性，其後逃漏稅捐之行為須達到「既遂」時，納稅義務人才會被繩之以罪責，故究竟在這一系列之行為中，何時可達到符合刑法要求之「既遂」，其具體時點之認定便益發困難。

逃漏稅捐罪，抽象地以「詐術及其他不正當方法」和「未為申報等等」之積極作為與消極不作為態樣為構成要件行為，針對疑似個案究竟何者始吻合於構成要件行為，仍然須具體認定。此外本罪之立法為結果犯之設計，結果犯之涵蓋射程當中，包含已確切造成法益侵害之實害犯和導致法益侵害危險之具體危險犯，本文在前述段落以說明採取之觀點為「具體危險犯」，此一類型結果犯之認定，將另外衍生逃漏稅捐罪之既未遂時點之判斷，因此本罪之時點認定應如何判斷與解釋，始能達成預防和嚇阻逃漏稅捐之行為，並又同時合於刑法謙抑原則，不至於處罰過於浮濫，便有討論之實益與必要。

又逃漏稅捐罪之罪質屬於結果犯，既遂之時點便也是結果發生之時點，從而討論本罪之既遂，亦屬於討論本罪發生結果之時點，除了認定刑罰處罰之範圍外，亦涉及了刑事追訴之時間判斷，在審判與偵查之實務上至關重要，以下說明：

第一款 已逾起徵點時

實務見解對於本罪之既遂時間點判斷，臺灣臺北地方法院 98 年度訴字第



1253 號判決之論述甚為詳盡：「又按稅捐稽徵法第 41 條所規定之逃漏稅捐罪，雖以發生逃漏稅捐之結果為必要，不罰未遂；然判斷納稅義務人有無逃漏稅捐，應以結算申報時，納稅義務人主觀上有無逃漏稅捐之認知與意欲、或者容任發生，客觀上有無以積極之作為，施用詐術或其他不正當方法申報不實，致發生逃漏稅捐之結果為斷。而所謂未發生逃漏稅捐之結果，係指納稅義務人雖有施用詐術等非法方法，但其稅負尚未達於起徵點，因而未發生逃漏稅捐之結果，或該納稅義務人依法應採定額、定率核稅，無論其如何申報，均與應納稅款完全無關者而言。若其稅負已逾起徵點，又非屬定額、定率核稅範圍，凡納稅義務人主觀上確有逃漏稅捐之故意，以詐術或不正方式申報不實，且其實際不實申報之數額、較之按實申報有所差距，而其差距所計算之稅負有利於納稅義務人，即得認定逃漏稅捐既遂。²³²」，經由以上之說明，該判決認為自國家之角度觀之，以逾越起徵點之時點作為犯罪既遂之時，亦即是時發生逃漏稅捐之結果，至於判決當中所提到的另一個時間點「結算申報」，乃是判斷納稅義務人是否具有故意過失之時點，與漏稅之結果無關。

另外，若納稅義務人嗣後被查獲，再補繳稅款，乃犯罪後態度問題，不能以其有無補繳稅款，作為有無發生犯罪結果之判斷標準²³³。

第二款 申報或繳納期間屆滿時

本說乃學說所提出，逃漏稅捐罪既屬結果犯，必須要有侵害法益之結果才可以認定為既遂之時，然而行為於何時才會導致國家稅捐法益之侵害，本說解釋為於法定申報期間屆滿時便可以認為已經發生逃漏稅捐之結果，此一結果發生，多為稅捐稽徵機關之發現，而構成逃漏稅罪，與前述（一）之結果認定相同²³⁴；此外，另有學者依稅捐「申報及繳納」時間的差異，區分為：1. 在自行申報繳納之稅捐，例如所得稅之結算申報繳納、營業稅之申報繳納，係於申報

²³² 臺灣臺北地方法院 102 年度金重訴字第 3 號之見解亦同。

²³³ 最高法院 71 年度台上字第 7749 號及最高法院 88 年度台上字第 3631 號。

²³⁴ 顏慶章（1989），《租稅法（上）》，頁 42，五南。

繳納期間屆滿時，發生短漏繳納稅款之結果，產生結果要件之時點浮現，故應以申報繳納期間屆滿時為既遂時點。2. 在由稽徵機關核定後發單課徵，納稅義務人據以繳納之稅捐，例如土地增值稅、契稅、遺產及贈與稅，雖納稅人應辦理申報，但依法仍須經稽徵機關核定應納稅額，並指定繳納期間，故應於指定繳納稅款期限屆滿時，發生短漏繳納正確稅款之結果，以之作為結果發生時，故該繳納期間屆滿時，為既遂之時點²³⁵。

會有以上之時點區分，除了因稅捐之繳納可分為自行申報與核定繳納之外，本文嘗試理解本說之見解，可歸納出無論是何種繳納類型，產生結果之時間點皆為：「已經無法再做稅額變更」之時，在申報繳納屆滿時，稽徵機關原則上不會再去詳細核定稅額，以納稅義務人所據之金額課徵，從申報到期滿到真正進入國庫之時間軸上的任一時點或許都可以認為是產生結果之時，然而此一時間軸，因自申報當下亦無法再做稅額變更，故以最初申報之期滿時點作為結果發生之時；在核定後繳納之情形，納稅義務人雖辦理申報，然而在申報一直到稅捐稽徵機關核定之期間，納稅義務人都有可以「反悔」的機會，蓋稅額在核定之前都有變更之可能，所以在核定前不可認為已發生稅捐短漏之結果。

另若與詐欺罪採取體系解釋方法，以該陷於錯誤之行為人處分其財產作為認定其終局發生財產損害之時點，故詐欺罪之既遂，自應以陷於錯誤之被害人作成財產處分行為之時點為準，回到逃漏稅之討論，雖然稅捐稽徵人員並不會「處分國家之財產」，惟申報或繳納期間屆滿時乃最終稅額確定之時，國家之稅捐債權始受侵害，與詐欺罪之損害認定、既遂之時點解釋方式相同。

第三款 申報行為完成時既遂

學說有提出，在司法院 70 年 11 月 27 號所發佈之廳刑一字第 1220 號函當中，以「查稅捐稽徵法第 41 條之罪並不以已發生逃漏稅捐之結果為必要，其以虛偽發票申報所得稅以之逃漏稅捐者，一有申報行為，即成立犯罪」作為理

²³⁵ 陳清秀（2019），《稅法總論》，11 版，頁 677 以下，元照。

由，而認為申報「行為完成時」便構成逃漏稅捐之既遂，與前述申報「期間」屆滿始構成之學說差別在於，本說之時點提前不少，只要申報的行為一完成，無論是否申報期限已屆滿或是否尚存在其他申報義務，即認定已構成逃漏稅捐罪之既遂，亦即結果之發生。

第四款 小結-應以申報或繳納期間屆滿時為既遂

針對究竟何種時點構成逃漏稅捐罪之結果，近期實務雖多以是否逾越起徵點判斷，早期之最高法院 71 年度台上字第 1143 號刑事判決：「稅捐稽徵法第 41 條所稱納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，祇須納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏任何稅捐，即應適用，不以其營業之盈虧，是否達於課徵營利事業所得稅起徵點為其適用之標準。」不以稅負是否達於起徵點，為構成逃漏稅捐罪的結果要件，採取之論理似乎與「申報行為完成時即告既遂」之見解相同。可是如果身入探究「已逾起徵點」或者「申報行為完成時即告既遂」之時點，便會發現此二說存在對於逃漏稅捐罪質之極大誤會，且將結果發生之時點過度提前或延後。無論是申報行為完成時即告既遂或者以是否逾越起徵點作為既遂判段與否之見解，本文認為在既遂（結果）發生之時點見解當中均不具法律上論理正當性。

先以「申報行為完成時」即告既遂之論點說明，因逃漏稅捐罪屬於結果犯，如果認為納稅義務人在申報行為完成時將產生既遂之可罰性，不啻將本罪之罪質直接置換為行為犯，與本文所採取本罪為結果犯之觀念相去甚遠；縱使認為本罪屬於類似於具體危險犯之結果犯，除了將造成與詐欺罪之體系解釋落差之問題外，亦無法圓滿說明為何使用詐欺或其他不正當方法之申報行為一完成，即產生國家租稅債權此一法益侵害之結果，申報行為完成後，距離申報之時點屆滿若仍尚有時間，此時納稅義務人幡然悔悟，於申報期間內之下一次行為當中補行「誠實」之申報，法益侵害便完全消除。因此申報期間內一次次的詐欺或其他不正當方法之申報行為，在申報期限屆滿之前，應該僅能認為是已進行構成要件之著手，且因納稅義務人在之後的申報過程具有補報或改過之可

能，應認為屬於尚不具法益侵害之「未遂」階段，而不罰；況且就稽徵行政程序之經濟面而言，行政機關根本不可能掌握所有納稅義務人之申報行為，俾使法院評價各該行為亦屬不能。

最後，若以「已逾起徵點」認為構成既遂，似乎過度延後既遂之時，在具體危險犯之架構下，產生法益侵害之時點便構成既遂之時點，本文認為申報期限屆滿之時，即已致生國家債權之侵害，蓋申報期限屆滿後，犯罪行為人已無其他變更之空間而法益之侵害已迫在眉睫，因此毋需將時間點在申報期限屆滿後更加延後到逾越起徵點時。

第五項 稅捐稽徵法第 41 條第 2 項

第一款 本項之性質

稅捐稽徵法第 41 條第 2 項之規定：「犯前項之罪，個人逃漏稅額在新台幣一千萬元以上，營利事業逃漏稅額在新台幣五千萬元以上者，處一年以上七年以下有期徒刑，併科新臺幣一千萬元以上一億元以下罰金」，乃民國 110 年 11 月底新修正之法規，乃係模仿諸多金融類型之附屬刑法規定²³⁶，將特別重大之金融犯罪，另外賦予其他較嚴重之法律效果，以符合罪責原則，至於本項之性質究竟為何，本文透過與現行實務及學說對於證券交易法第 171 條第 2 項之規定比較，以下分述：

第一目 實務見解及立法理由²³⁷

證券交易法第 171 條第 2 項「犯前項之罪，其因犯罪獲取之財物或財產上利益金額達新臺幣一億元以上者，處七年以上有期徒刑，得併科新臺幣二千五百萬元以上五億元以下罰金」，與本項之立法邏輯、設計相同，對於證券交易法當中內線交易之加重責任，實務見解認為應屬於「客觀處罰條件」，其意義為僅

²³⁶ 例如：證券交易法第 171 條第 2 項「犯前項之罪，其因犯罪獲取之財物或財產上利益金額達新臺幣一億元以上者，處七年以上有期徒刑，得併科新臺幣二千五百萬元以上五億元以下罰金」。

²³⁷ 因本篇論文之寫作時點與修法時點吻合，本項之為最新增訂之條文而無任何判決可參考，從而本文透過解釋，比較證券交易法第 171 條第 2 項之判決，蓋兩者立法模式、邏輯相同，實務之見解定性亦應相同。

客觀存在之狀況便可以施加刑事制裁，法規中所規定之條件僅需客觀存在即可，至於行為人主觀上有無認識或遇見，在所不問，從而只要行為時或行為後，客觀上狀態存在客觀處罰條件，則行為人之行為即屬可罰，縱使行為人不知有客觀處罰條件存在，或不可預見客觀處罰條件之發生²³⁸，亦不影響可罰性之成立²³⁹。

實務主流見解如：「因內線交易罪係以犯罪所得之金額為刑度加重之要件，亦即以發生一定結果（即所得達一億元以上）為加重條件，則該立法理由所載「消息公開後價格漲跌之變化幅度」，當指計算內線交易之犯罪所得時點，必須該股票價格之變動與該重大消息之公開，其間有相當之關聯者為必要，此為法理上之當然解釋²⁴⁰」，即採取客觀處罰條件之見解，並穩定延續至今，有論者以維護市場交易安全及公平性為由，肯定並支持最高法院之見解²⁴¹。

在立法理由檢討上，主管機關經檢討後認為證券交易法第 171 條第 2 項犯罪所得之規定，係考量犯罪所得達新臺幣一億元對金融交易秩序之危害較為嚴重而有加重處罰之必要，惟犯罪所得達新臺幣一億元之要件與行為人主觀之惡性無關，故是否具有故意或預見可能性之構成過失之認知，並不影響犯罪成立，是以犯罪行為所發生之客觀結果，即犯罪所得達法律擬制之一定金額時，加重處罰，以資懲罰²⁴²。

第二目 加重之構成要件要素

雖然在德國之學說上，存在有限制罪責之客觀處罰條件、擴張罪責之客觀處罰條件，一般來說，客觀處罰條件之功能是在於限制刑罰權之發動，也因此

²³⁸ 無故意或過失。

²³⁹ 林鈺雄（2020），《新刑法總則》，八版，頁 327，元照。

²⁴⁰ 最高法院 105 年度台上字第 549 號、最高法院 96 年度台上字第 7644 號。

²⁴¹ 何佳蓉（2010），〈彼竊鉤者誅，竊國者諸侯—權貴犯罪 vs 台開內線交易〉，謝易宏編，《紙醉金迷—經典財經案例選粹》，頁 81，五南。

²⁴² 陳世超（2017），〈證券交易法第一百七十一條、第一百七十二條、第一百七十四條之二修正草案〉評估報告，頁 6。立法理由「查現行第二項係考量犯罪所得達新臺幣一億元對金融交易秩序之危害較為嚴重而有加重處罰之必要，惟犯罪所得金額達新臺幣一億元之要件與行為人主觀之惡性無關，故是否具有故意或認識（即預見），並不影響犯罪成立」。

對於擴張之情形，例如本罪之立法，從風險社會之性質觀之，有認為現代社會之犯罪行為多元，如果嚴厲地要求犯罪行為人對某一行為之危險具備故意或過失方得以出罰，則無法完整的保護法益²⁴³，似乎存在有解釋本罪會如此立法之邏輯存在。

惟擴張罪責之客觀處罰條件究竟在我國之法制上，是否合於憲法之要求仍存疑慮，且從我國之刑罰體系觀察，依舊只有限制罪責之客觀處罰條件而已²⁴⁴，貿然地在證券交易法或稅捐稽徵法之刑罰解釋為擴張條件，與整體法秩序不合。又內線交易之保護法益為平等取得交易之資訊，使所有投資人得立足於公平得交易市場當中²⁴⁵，也因此內線交易金額之加重處罰，根本扣緊法益所保護之內容，涉及結果不法之加重，在刑法體系當中應定性為「加重構成要件」，須行為人對於不法所得有故意或過失，才可處罰。

第三目 小結

本文認為犯罪數額加重徒刑、罰金之立法，與內線交易之保護法益相關，從而定性為「加重構成要件」要素，較為符合刑法體系之一致性；逃漏稅捐之數額，亦與該最保護之稅捐完整、即時性相關，詳言之，如果個人逃漏金額超過一千萬元、營利事業逃漏超過五千萬元者，此一逃漏之數額過大將導致國家某債權之即時取得，相較於一般逃漏稅更為之巨大侵害，故整體定性為「加重構成要件」也可以與內線交易之立法為相同解釋，因此在刑事訴訟之程序上，須由檢察官舉證犯罪行為人對於「數額」之主觀要件，存在有直接或者至少是間接故意，才可落入加重制裁之範疇。

第四目 檢討

本文認為，犯罪所得達一定數額之設計，實乃立法者將不法構成要件「層

²⁴³ 許玉秀（2000），《犯罪階層體系及其方法論》，頁 33-35，春風煦日。

²⁴⁴ 除證券交易法第 171 條第 2 項外，尚有如：刑法第 123 條公務員或仲裁人條件成就時、第 238 條致婚姻無效之裁判或撤銷婚姻之裁判確定、第 283 條致死或重傷者、第 285 條致傳染於他人等等，均屬於限制之客觀處罰條件。

²⁴⁵ 最高法院 91 年度台上字第 3037 號；曾宛如（2009），〈建構我國內線交易之規範：從禁止內線交易所欲保護之法益切入〉，《臺大法學論叢》，38 卷 1 期，頁 282 以下。

升」為一新法定刑之規定，屬於整體刑度上之差異，並非僅屬於法官之量刑事由，惟量刑應處於司法權之核心權限之一，從而立法者直接限縮法院量刑之心證範圍，存在違反權力分立之質疑²⁴⁶。又客觀處罰條件之內涵，係某一犯罪狀態中該條件之「存否」問題，而非「程度」問題²⁴⁷，舉例來說：刑法第 283 條之聚眾鬥毆罪，法條當中的「致人於死或受重傷」，實乃吻合聚眾鬥毆之要件後所多出來的處罰條件，屬於存否之問題；對比到逃漏稅捐或內線交易之立法，基於數額加重之事由卻與一般罪行之要件完全相同，僅為惡性、犯行程度之差異，故兩者在本質上並不相同，不應貿然定性為客觀處罰條件。

此外，透過犯罪數額重大刑度加重之立法，在內線交易罪會造成之困擾，即計算標準²⁴⁸，必然亦會出現在逃漏稅捐罪當中，蓋逃漏稅多為犯罪行為人「省去」之稅捐責任，在實務處理上並不是那麼容易地去釐清其範圍，又逃漏稅捐之類型不同，會有不同之結果判斷時點，亦導致除了計算數額之外，在時間點的認定上也會產生爭議，在刑事訴訟之程序上因採取嚴格證明法則，對於時間、數額之計算，如要達到嚴格證明毫無合理懷疑確信之要求²⁴⁹，可能會導致訴訟程序曠日費時，久久無法確定之風險，在立法論上，或可採取將犯罪所得排除於構成要件之範圍，作為法官量刑之依據，賦予承審法院個案裁量之空間，不但可以省卻反罪所得計算之困難及遲滯，亦可避免立法機構違反權力分立之問題²⁵⁰。

²⁴⁶ 李禮仲、李傑清、呂秋遠（2010），〈證券交易法第 171 條第 2 項犯罪所得之研究〉，行政院法務部委託研究，頁 113。

²⁴⁷ 顧立雄、陳一鳴（2008），〈論內線交易犯罪所得之相關問題〉，《萬國法學雜誌》，161 期，頁 60。

²⁴⁸ 內線交易不法金額之計算，為證券交易法學說與實務界存有重大爭執之議題。詳細內容繁多，近期實務統一之見解為最高法院刑事大法庭 108 年度台上大字第 4349 號裁定；學說見解為賴英照（2013），〈內線交易所得之計算〉，《中原財經法學》，特稿，頁 6 以下、劉連煜（2012），〈內線交易構成要件〉，2 版，頁 310-314，元照、王志誠（2012），〈證券交易法第 171 條「犯罪所得」之計算爭議〉，《台灣法學雜誌》，196 期，頁 21-30、陳彥良（2011），〈內線交易犯罪所得計算爭議研析〉，《月旦法學雜誌》，188 期，頁 201-220。

²⁴⁹ 陳運財（2004），〈嚴格證明法則〉，《月旦法學教室》，23 期，頁 133。

²⁵⁰ 李禮仲、李傑清、呂秋遠（2010），〈證券交易法第 171 條第 2 項犯罪所得之研究〉，行政院法務部委託研究，頁 112。

第二款 實害犯之立法

在此論文前兩項之討論當中，本文有別於實務之實害犯見解，將本罪定性為「具體危險犯」，係扣緊逃漏稅捐罪之保護法益為稅捐收入作為金錢給付義務之完整性與及時性，詳言之，如果著重在完整、即時性之保護時，國家稅捐債權只要在納稅義務人有具體可能之危害當下，便告犯罪既遂，惟造成侵害跟國家最終真正地無法收取稅捐，仍有時間落差，故定性為具體危險犯。

但本項之立法，因在須要該當於原本逃漏稅捐之所有構成要件之外，尚須在個人、營利事業分別合於逃漏稅額一千萬、五千萬元以上時，才可以落入加重之刑度處罰，此際本立法邏輯變違反了具體危險犯之概念，且不合於本罪之保護法益，因為金額要求，在審判上法院必然地要認定「確切之逃漏稅額」，從而在程序推演上，犯罪行為人須完成詐術或其他不正當方法之行為，亦造成了國家債權之即時性、完整性侵害（此時應該已經既遂）「後」，終局導致了國家短徵一千萬或五千萬元之稅額，才可以處罰，法院被迫具體認定逃漏稅額，此種狀況不但違反本罪之罪質，也會因為數額要件之認定過度困難，導致原本是要在惡行重大而加重刑罰之立法真意，轉變為阻礙入罪之司法絆腳石。

第六項 稅捐稽徵法第 48 條之 1-自動補報免罰

稅捐稽徵法第 48 條之 1 的規定「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：

一、第四十一條至第四十五條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。（第 1 項）營利事業應保存憑證而未保存，如已給與或取得憑證且帳簿記載明確，不涉及逃漏稅捐，於稅捐稽徵機關裁處或行政救濟程序終結前，提出原始憑證或取得與原應保存憑證相當之證明者，免依第四十四條規定處罰；其涉及刑事責任者，並得免除其刑。（第 2 項）」，實務稱之為「自動補報免罰」之規定²⁵¹，

²⁵¹ 可參財政部稅捐稽徵法第 48 條之 1 自動補報補繳免罰應注意事項。在德國法上，與本條相似之立法例，為德國租稅通則第 371 條。

且本條之性質不論行為人主觀意圖，亦即是否基於錯誤之動機或理解、或者出於後悔抑或是自願，就算僅為偶然完成補報之行為，均不影響本條優惠之適用。最後，本條經過多次修法，最終從僅得免除漏稅罰，變更為所有處罰均得以免除。

第一款 立法目的

本條之立法目的，為鼓勵納稅義務人自動向稽徵機關（自首）補報、補繳所漏稅捐，納稅義務人只有因稅捐稽徵法第 41 條至第 45 條規定及各稅法規定所生的漏稅處罰時，始可適用本條免罰規定。依據德國學術界之理解，除了前開鼓勵性質之外，尚包含有²⁵²，1. 租稅政策之目的，促使犯罪行為人意識到本條所給予之優惠，以放棄犯罪行為，並盡量透過本條之立法發覺被隱藏之租稅來源，最終達到未流失稅源之結果促進財政利益、2. 刑事政策之目的，蓋逃漏稅屬於高度專業且迂迴之經濟刑法範疇，相較於一般犯罪，往往需耗費更大的刑事調查或資源，因此透過本條之寬待，讓行為人獲得一悔悟之機會後補繳漏稅，以減少刑事調查資源之浪費，且達到回復租稅正義之目的、3. 處罰法之目的，德國法上有認為該國租稅通則第 371 條，為中止犯之特別規定。

又完成本條所要求之行為而免於受罰之範圍，限定在免除稅捐刑責以及漏稅罰，如非逃漏稅之行為，或者僅是其他行為義務違反而遭處之行為罰，並不在免罰之範圍，故扣繳義務人違反扣繳義務之處罰因屬「行為罰」，並非本條法規所稱逃漏稅之處罰，而無免罰之適用。

第二款 本條之性質

德國法上雖認為本條為中止犯之特別規定²⁵³，惟中止犯之適用限於未遂犯之範疇，可是我國之逃漏稅並無未遂犯之處罰，況法條文字當中將補報之時間限定在同條第 3 項「自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止」，已

²⁵² 洪家殷（2001），〈我國稅捐稽徵法第四十八條之一有關自動補報補繳免罰規定之檢討〉，《臺大法學論叢》，30 卷 3 期，頁 238 以下。

²⁵³ 洪家殷（2001），〈我國稅捐稽徵法第四十八條之一有關自動補報補繳免罰規定之檢討〉，《臺大法學論叢》，30 卷 3 期，頁 240 以下。

遠遠超過前述本文所認為之「申報繳納期限屆滿」之既遂時點²⁵⁴。此外，在民國 87 年修正時，加入關於稅捐行政罰以外之刑事責任豁免，以確實達到本條之優惠目的，否則一方面希望納稅義務人自動補報，一方面又不予免除其刑事責任，將有價值紊亂之嫌。

因此本文認為，在修法後不防勉強把本條之性質解釋成：「將中止犯之法理適用在稅捐犯罪既遂之後，以作為避免稅捐終局流失之財政目的，或減輕調查程序與資源耗費刑事目的之立法政策，而例外成為刑事法體系上的優惠規定」，我國學者亦多有將本條理解為「自首」之性質者²⁵⁵。

第三款 構成要件

第一目 適用之主體

依本條之規定範疇中「應受處罰之人」，只要合乎所有構成要件即可免罰，即本條第 1 項之中，稅捐稽徵法第 41 條至第 45 條之處罰主體、各稅法所定關於逃漏稅之處罰主體，皆為本條潛在有可能受到處罰而適用本條免責之人，也因此涵蓋的範圍包含納稅義務人本身、代徵人或扣繳義務人以及教唆或幫助為逃漏稅捐罪之人。又本條之規定旨在獎勵並誘使已為不法行為之納稅義務人返回正途，故如係被繼承人之債權人代位申報遺產，係該債權人以「自己名義」代位申報，而非納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報，仍須依法裁罰²⁵⁶。

第二目 自動補報

納稅義務人須將其逃漏稅之實情告知稅捐稽徵機關，並且把與先前租稅逃漏有關之事實和資料鉅細靡遺的提出，此一自動補報之要件應著重在「資料之提出」上，納稅義務人先前之逃漏稅捐行為已導致國家稅捐短漏、稽徵程序延

²⁵⁴ 採取相同見解者，認為只要逃漏稅捐即為既遂，不因嗣後之補繳而改變犯罪已成立之情形；許澤天（2020），《刑法分則（上）財產法益篇》，頁 192，新學林。

²⁵⁵ 張昌邦（1991），《稅捐稽徵法論》，修訂版，頁 181，三民；陳汶津、廖欽福（2017），〈貪污犯罪與租稅資訊之揭露－以德國經驗為例〉，《聯合國反貪腐公約暨教學個案論文集》，頁 76。但仍有學者認為本條與自首之性質不盡相同，洪家殷（2001），〈我國稅捐稽徵法第四十八條之一有關自動補報補繳免罰規定之檢討〉，《臺大法學論叢》，30 卷 3 期，頁 237。

²⁵⁶ 財政部(70)臺財稅字第 39860 號函。

宕的結果，因此納稅義務人須「加倍努力」地減少此些危害之擴大，而肩負更嚴格之事證提出責任，蓋給予免罰處遇之補報補繳「自新」者，其「自新」要徹底而無任何保留，使稅捐機關能不花費額外成本，順利完成所漏稅額之核課與徵收。因此自新者之「補報(核課階段)」與「補繳(徵收階段)」理論上應「同時」為之，在實務上至少也要遵循調查人員之指示，前後相續，迅速繳納²⁵⁷。

且在對於本條之性質，採取類似於刑罰中止犯優惠之理解脈絡下，須要行為人出於「己意中止」，故如果是基於其他不得不排除或避免之障礙產生，導致無法繼續維持已逃漏稅之狀態，勉強做成嗣後補報之行為時，便應排除「自動」補報之要件，詳言之，納稅義務人經稽徵機關之催促，方不情願之完成補報手續，便無本條免罰之適用²⁵⁸。

補報之範圍是否包含全部之犯行，或者是容許部分補報亦適用本條之優惠，本文認為，補報之行為仍有助於減少國家稅捐之短徵，且在促進稽徵效能之立法目的方面而言，如果納稅義務人已自行補報部分之稅捐，必然會引發行政機關之注意程度加大，造成之後納稅義務人為不法行為之困難度大增，而減少犯罪之誘因，故部分補報在與立法目的之解釋下仍有優惠之可能²⁵⁹，惟仍有判決認為，漏稅者之補報、補繳行為，理論上應依稅捐機關之指示內容為申報，並「同時」全額繳納稅款，若其在稅捐機關已有指示之情況，猶然爭執所得金額，又不即時全額繳納稅款，自無適用該條款而例外免罰之正當性²⁶⁰。

第三目 補繳稅款

除了補行申報之外，財政部之函示尚且表示亦須完成「補繳稅款」之手續，兩者缺一不可²⁶¹，然本條優惠之目的在於終局避免國家稅收之錯漏，因此只要納稅義務人有補繳稅款即可，故行為人委託第三人代為繳納，或以其他方

²⁵⁷ 最高行政法院 109 年度判字第 493 號。

²⁵⁸ 行政法院 87 年度判字第 2447 號。

²⁵⁹ 行政法院 87 年度判字第 85 號之結果與本文所採取肯定見解相同。

²⁶⁰ 最高行政法院 109 年度判字第 493 號。

²⁶¹ 財政部(82)臺財稅字第 811679070 號函。

式為之，僅須國家有確實徵得短漏之稅款，應寬認合乎於本要件。如果納稅義務人僅有違反行為義務，而無涉及實質之漏稅，此時因稅捐稽徵法第 44 及第 45 條屬於排除之範圍，故僅有行為罰而無實際漏稅之實，可適用本條之優惠，舉例來說，如營業人未依規定開立統一發票惟尚未涉及漏稅，於查獲日或是檢舉日前補開並補報者，毋須受到稅捐稽徵法第 44 條之處罰²⁶²。

第四目 案件尚未經檢舉或調查

即使完成前述所有補報之行為要件，時間點上仍須符合該案件「尚未經檢舉或進入調查程序」，與罪人於犯罪未被發覺前，向有偵查權之機關或公務（如：檢察官、警察等）自動陳述其犯罪事實，而接受裁判之「自首」高度相似，也因為有此一要件，致使學說有認為本條屬於刑法總則自首之特別規定，前已提及。在檢舉意義之討論上，納稅義務人如自行告知有權受理機關，自屬補報之行為而非檢舉，又如果納稅義務人委託第三人為補報行為，依據最高法院對於自首之解釋方式：「按自首以對於未發覺之罪投案而受裁判為要件，至其方式雖不限於自行投案，即委託他人代為自首，亦無不可²⁶³」，可知即使納稅義務人託人代為補報仍生阻卻處罰之效力。

至於向何機關為之方生檢舉之效力，亦即受理機關適格之認定、以及調查程序之機關範圍，限於與稅捐稽徵有關之機關，抑或是只要有調查權限之機關均屬之，採取寬或嚴之判斷態度將影響是否構成該要件而免罰之結果。前開問題，依據財政部之見解，得以受理檢舉之機關，以擴大解釋之方式為原則，無論是稅捐稽徵機關或是其他有調查職權之機關均得以受理²⁶⁴，另該條文所稱「稽徵機關或財政部指定之調查人員」，則當指各稅捐稽徵機關或財政部指定之稽核人員，並不包含調查局所屬之處站在內，採取較為限縮之認定方式²⁶⁵，惟

²⁶² 財政部(82)臺財稅字第 821500923 號函。

²⁶³ 最高法院 81 年度台上字第 1988 號。

²⁶⁴ 財政部(69)臺財稅字第 35179 號函。財政部並擴大得受理之機關，例如：非屬稅捐稽徵體系之審計機關，可參考財政部(82)臺財稅字第 821506069 號函。

²⁶⁵ 財政部(70)臺財稅字第 31318 號函。

兩者以不同寬嚴程度之判定，將導致其他有調查職權之機關可透過受理檢舉，來截斷納稅義務人適用本條之機會，可是若有調查職權之機關主動調查所知，則納稅義務人便尚具有適用本條之機會，存在邏輯錯亂之嫌²⁶⁶，本文任為，透過與自首相同之解釋方式，在一般刑事案件上如果有調查或追訴權之機關已知悉犯罪事實，不生自首之效力²⁶⁷。

第四款 免罰內容

第一目 刑罰與行政罰

依照本條第 1 項第 1 款以及第 2 款，其所規定免罰之範圍，包含了刑事責任與行政罰之責任。刑事責任之免除，除了稅捐稽徵法第 41 條至第 45 條外，法條當中猶有「其涉及刑事責任者，並得免除其刑」之文字，故即使不在第 1 款五種罪名之範圍，也有免刑之適用，學說上所舉例者，如：刑法第 214 條之使公務員登載不實罪、商業會計法 71 條等刑事責任，均可為免除之範圍²⁶⁸。又本條項第 1 款透過明文列舉的立法，可明白釐清免罰之範圍，在第 2 款「各稅法所定關於逃漏稅之處罰」究指何者便容有討論空間，在立法目的語法條文義的交錯解釋下，應該僅針對「具有處罰性質之國家公權力行為」，如漏稅罰，才有本條免罰之可能，其他像是補稅義務，或是基於客觀淨額原則，賦予公司行號依法得以申報一定年份之虧損扣除額者，皆不包含。

稅捐行政罰責任，在漏稅罰之外還有行為罰，究竟行為罰是否也可以包含在本條之免罰範圍？從本條項第 1 款分析，稅捐稽徵法第 44 條憑證給予義務或者第 45 條帳簿設置義務違反之處罰，似乎都是行為罰之規定，然能否以此遽認行為罰可以包含在本條之免罰範圍，實務判決以「稅捐稽徵法第四十八條之一關於補報免罰之規定，係指納稅義務人自動補報並補繳所漏稅款而言，其免罰

²⁶⁶ 洪家殷（2001），〈我國稅捐稽徵法第四十八條之一有關自動補報補繳免罰規定之檢討〉，《臺大法學論叢》，30 卷 3 期，頁 258。

²⁶⁷ 最高法院 108 年台上字第 675 號。

²⁶⁸ 洪家殷（2001），〈我國稅捐稽徵法第四十八條之一有關自動補報補繳免罰規定之檢討〉，《臺大法學論叢》，30 卷 3 期，頁 269。

之範圍限於漏稅罰，本件原告將統一發票轉供他人使用之違章行為，屬行為罰範圍，縱於規定期間內向被告報備，亦難認有該條免罰規定之適用²⁶⁹，說明行為罰不包含在本條優惠範疇²⁶⁹。

本文見解與實務之見解相同，因行為罰之違反，確實通常會導致後續稅捐繳納程序之複雜或金額之短漏，然行為罰所處罰行為之立法目的，背後多是不在保護國家之稅捐債權，甚至可能寓有更多「經濟管制」之目的存在，如應夜登記或稅籍登記，無可避免地會因為該登記致使國家理解到某一公司行號將有可能獲得收入，進而成為稅捐主題，但更多的是透過以上登記，使國家得以確保例如：營建、消防或衛生等情形，故既然行為罰含有此類除了稅捐債權保障以外的其他目的，那麼行為罰應不可適用本條之免罰優惠。

第二目 滯報金、怠報金及滯納金

稅捐稽徵之制度上，可能產生的公課負擔，還有滯報金、怠報金以及滯納金。滯報金和怠報金屬於稅捐附帶給付請求權之一環，有別於國家基於依法課稅原則享有稅款給付請求權，附帶給付請求權之意義乃根據特殊的情況，附帶於稅捐所負擔的金錢給付債務，此類稅捐的附帶給付，係附帶於主要的稅捐債務所產生的從屬債務，又稱為附帶債務或附帶稅，是根據稅捐主債務關係所產生的財產法上請求權，而有從權利之性質，具體之規定如所得稅法第 108 條第 1 項及第 2 項。

關於滯報金和怠報金之性質，釋字曾說明有關加徵滯報金或怠報金之規定，係對於納稅義務人違反行為義務所為之制裁，旨在促使其履行申報義務，俾利稽徵機關能確實掌握課稅資料，建立合理之查核制度，又稅捐屬於大量行政，有如此之促進要求，亦能使人民免於被處罰而盡速完成申報義務，屬於處罰目的之法規範，具有行政罰之性質²⁷⁰。惟學說多認為僅屬於配合稅捐法須要

²⁶⁹ 行政法院 88 年判字第 518 號、行政法院 88 年判字第 487 號均採相同意旨。學說見解亦同，可參考顏慶章、薛明玲、顏慧欣（2010），《租稅法》，頁 178，三民。

²⁷⁰ 司法院釋字第 356 號解釋參照。在司法院釋字第 616 號解釋中「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

之壓力措施，與行政執行法中怠金之意義相同²⁷¹，雖看似有制裁之效果，但實際精神在於確保稅捐債務等義務之履行，非固有意義之行政罰，會有如此之制度設計，毋寧在發揮「抑制」與「預防」之作用，藉由剝奪金錢財產之痛楚，抑制人民拖延的心態與預防拖延的發生，本文採之。

滯納金之部分，指針對不按納稅期限繳納稅款者，按滯納天數加收滯納款項一定比例的金額，它是稅務機關或者債權人對逾期當事人給予經濟上不利益的一種措施，然而滯納金本身之建置目的，實與上開滯報金和怠報金相似，釋憲實務以「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」²⁷²，可看出實務見解明確表達滯納金之督促性質，在預防性上，滯納金可以避免納稅義務人遲遲不繳納稅款，故也具有預防稅款徵收遲延之性質。

綜合以上說明，滯報金、怠報金以及滯納金應皆不具「處罰」之性質，故即使合乎本條免罰之要件，亦不排除納稅義務人繳納滯報金、怠報金以及滯納金之責任²⁷³，在滯報金方面，財政部例外地以函示認為如果合於本條要件，得以免繳²⁷⁴，惟既然滯納金不屬於處罰之性質，並無任何理由與怠報金以及滯納金作不同解釋進而產生豁免繳納之效力。

第三目 不含所漏稅額之利息

本條第一項補繳之稅款，應自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率按日加計利息，一併徵收，由本條第 3 項開宗明義地指出，稅款給付遲延之利息利益，仍有繳納之義務而不在免罰之範圍，在本條第 2 項修正之前，第 3 項實則為第 2 項之規定並經歷釋字第 311 號解釋的合憲性檢

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」亦同其旨。

²⁷¹ 陳敏（1995），〈租稅法之附帶給付〉，《政大法學評論》，54 期，頁 111。

²⁷² 司法院釋字第 746 號解釋。

²⁷³ 行政法院 86 年判字第 2619 號、台灣省稅務局(75)稅三字第 67930 號函。

²⁷⁴ 財政部(72)臺財稅字第 37511 號函。

驗，大法官以加計利息，一併徵收，乃因納稅義務人遲繳稅款獲有消極利益之故，與憲法尚無牴觸。但實際上，本項加計利息之規定，在解釋之原因案件中，是因為和遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項但書從高估價之規定，有部分矛盾而成為聲請人指摘重點。聲請人僅借此以作為其主張遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項但書為違憲之補強理由，並非同時聲請解釋本項規定亦為違憲，故釋字第 311 號解釋文竟就此規定為不違憲之判斷，存有文不對題之感²⁷⁵。

第四目 與稅捐稽徵法第 48 條之 2 的關係

財政部依據稅捐稽徵法第 48 條之 2 第 2 項之授權規定，將同條第 1 項「依本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰」當中情節輕微以及漏稅額一定以下之實際內涵，以稅務違章案件減免處罰標準具體化，在與稅捐稽徵法第 48 條之 1 的適用順序上，應以本條為優先適用法條，故如果已因情節輕微或屬於漏稅額一定以下而合於此處減免處罰之規定，就無須再有自動補報以及補繳而免罰，當然如果只是減輕時依然有其適用空間。

又依照稅務違章案件減免處罰標準第 24 條第 2 款「故意違反稅法規定」和第 3 款「以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」規定，若納稅義務人、扣繳義務人、代徵人、代繳人、申報金融機構有以上事由者，不適用本標準減輕或免予處罰，因此如果主觀上數故意者，均不受本條之優惠，此外以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐亦同，換言之如果違反之規範主觀上為故意或涉及逃漏稅捐之情形，免予處罰之優惠條款僅剩本節所討論之稅捐稽徵法第 48 條之 1 而已。

第五款 檢討

姑且不論本條之性質究竟是中止犯之目的適用或者屬於自首之特別規定，其本質上即為犯罪或犯法應受處罰之特殊豁免規定，惟所有犯罪均有中止犯或自首之適用，僅有稅捐罰領域獨有本條之第三個優惠途徑，此一制度設計是否

²⁷⁵ 本解釋鄭健才大法官提出之部分不同意見書。

妥適，值得進一步討論。或許，立法者基於國家稅捐債權之公益以及避免調查勞費之考量，讓某些違反稅法上行為義務、本應遭致漏稅罰或稅捐刑罰所處罰之人，符合本條所定之要件時，豁免於其本來應有之處罰，從結果上來說，本來須被處罰之人發現有此途徑可免於最終的處罰，而國家也可以終局保有差點喪失之之租稅金額，似乎共創公益與私益之雙贏，然而本文認為，採取這樣的制度選擇，實際上仍無法擺脫「上下交相賊」之感，蓋國家沒有道理用稅捐稽徵法第 48 條之 1 的豁免方式，宣告天下「國家債權」此一至關重要，因此有另行激勵已違法者回歸正途之必要，且所有刑事法或行政法上違法之行為均有法益侵害，當然法益之內涵與價值可以存在差別，可是究竟何種理由，支撐「國家債權」作為凌駕所有法益而為優先之價值，僅以稅捐債權之公益以及避免調查勞費等等，實無正當性可言。

另從法條本身之設計來看，本條第 1 款採列舉的立法方式，而第 2 款則為例示之方式，惟稅捐處罰之規定包山包海，究竟何該排除，例如前述已討論過之「行為罰」，即生爭議，故應透過完全列舉或者更加具體之例式規定，且為了緊扣本條之立法目的，因行為罰大多主要的處罰原因皆與稅捐無關而偏向其他經濟行政之管制目的，故行為罰應排除在本條之優惠外，稅捐稽徵法第 44 條以及第 45 條之免除，便有過度擴張適用範圍之嫌²⁷⁶。

第六節 主觀—故意

第一項 實務案例分析

在涉及逃漏稅捐罪之主觀審查之眾多個案中，應如何認定納稅義務人之故意，實務上較常見之個案為，例如：

第一款 公帳及私帳雙帳冊模式

許多營利事業在帳務的處理上，分成可以對外公開以報繳稅捐並作為稽查

²⁷⁶ 洪家殷（2001），〈我國稅捐稽徵法第四十八條之一有關自動補報補繳免罰規定之檢討〉，《臺大法學論叢》，30 卷 3 期，頁 278。

對象之「公帳」，多經過美化或不法程序的潤飾，以及內部人士才得以閱覽，真正反映營利事業獲利與收入之「私帳」，其中公帳大多作為逃稅之用且此種雙帳冊的記載方式實已成為業界之陋習並流傳多年²⁷⁷，故雙帳冊之設置可作為故意犯罪之證明依據。

第二款 偽造及製作不實之統一發票或文件或帳簿

依照我國加值型及非加值型營業稅法第 32 條第 1 項「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。但營業性質特殊之營業人及小規模營業人，得製發普通收據，免用統一發票」，營業人有開立統一發票之義務，作為課徵營業稅之依據，因此社會上常見有不肖營業人，製作不實之發票作為逃漏稅捐之方法，最高法院 43 年判字第 22 號判決：「本件被告官署係依查得原告之隱匿帳簿及漏開統一發票兩種事實，依營業稅法（四十一年九月十九日修正）第十六條，及行為時之臺灣省內中央及地方各項稅捐統一稽徵條例第三十一條及第二十二條逕行決定補徵營業稅，原難謂為無據」，即為一顯例。

此外，依據加值型及非加值型營業稅法第 32 條第 1 項但書，小規模營業人得製發普通收據而免用統一發票，因此小規模類型之營業人常以帳簿作為其營收紀錄之方式，然而小規模營業人雖無須使用統一發票，其仍須依據年度所得報登所得稅，故在偽造帳簿等文件之情形，亦可認為有逃漏稅捐之故意。

第三款 重要文件之銷毀

銷毀帳簿或憑證紀錄導致稽徵機關無法核實課稅，進而達到逃稅之目的，在實務上亦多被認為具有逃漏稅捐之故意，臺灣臺北地方法院 102 年度簡字第 215 號判決曾有表示：「原告應可知悉其 94 年度之結算申報甫受查核中，猶應積極留存憑證，以為有利之主張，而無任意銷毀之可能，詎原告僅能提示 95 至 98 年度帳簿文據，並稱 94 年度之會計憑證已逾保存期限，自行銷毀而無法提

²⁷⁷ 曾華松（1982），《稅務行政訴訟之研究》，司法院第 4 廳編印，頁 91。

示，實難認原告已善盡納稅義務人之協力義務……又被告審酌原告經營模式不符免稅標準之情，業經被告核定原告 95 至 98 年度課稅所得額確定在案，復有前述張○○、楊○○等 34 人列報 94 年度捐贈扣除額經稅捐稽徵機關全部或部分剔除，並補徵個人綜合所得稅確定之情，認定原告有以不正當之方式，故意偽具免稅資格，以逃避稅捐之情，亦屬有據。原告空言否認，卻未能提出任何實證，自不可採」。

第四款 匿報應預扣所得稅之未分配盈餘額

營利事業之盈餘分配，經股東大會決議預估應納營利事業所得稅額過高，並違反公司法第 237 條第 1 項之規定，擅自於稅前提列法定公積金，致隱匿應預扣未分配盈餘，經稽徵機關調查發現後，發單通知補繳稅款，亦屬於常見之逃漏稅捐調查之情況，行政法院 62 年判字第 587 號判決認為：「原告股東大會自背其申報事實，竟將應納營利事業所得稅預估高至七、六〇〇、〇〇〇・〇〇元，多出二、六三二、二二九・〇〇元之鉅，顯非按經驗法則預計，將未分配盈餘隱藏於預估應納營利事業所得稅中，蓄意逃稅，此其不合者二，凡此不合之事實，為原告故意提高免預扣之減除額，以遂其不為扣繳之用心，依法自難容許，是原告指原處分違法者，皆無依據，不足採取」。

第五款 其他情形

除了以上實務較為常見之逃稅故意外，尚有在辦理某些業務上或經營上之交易事務時，漏未做成按照一般商務通念應有之紀錄與憑據資料，或者行為可能有造成誤導或隱藏課稅事實之效果，例如使用現金購買財產，並以其家屬成員的名義持有該財產等等。

如果在稅捐成立並產生繳納義務時，納稅義務人以其經濟負擔能力不足而故意未繳納稅捐，是否可以僅因財務能力而阻卻故意之實？美國法上認為此種情形仍不得作為故意逃稅之抗辯依據²⁷⁸。

²⁷⁸ 江彥佐（2014），《稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心》，頁 179，私立東吳大學法律學系博士論文。

第六款 過失

關於稅捐稽徵法第 41 條之逃漏稅捐罪，並未明文處罰涉及「過失」逃漏稅捐之行為，因此如果納稅義務人可被證明其係因為過失而逃漏稅捐，應依照刑法第 12 條第 2 項以法律沒有明文規定處罰過失而不罰，惟學說在與刑責無關之稅捐制裁罰當中，仍有著墨過失之概念，學說上認為構成過失行為，除未認識行政罰構成要件之事實外，尚包括：(1) 依個案的客觀情事，一般審慎、守法的國民將不致實現行政罰的構成要件（即違反一般性的注意義務），以及(2) 依行為人個人的能力、情境，其得以認識且避免實現行政罰的構成要件，亦即納稅義務人成立違反稅捐注意義務之過失責任，檢視個案情形內，行為人是否已履行一般理之人，均可期待於稅捐上協力、申報的注意義務，以及是否有藉由違反注意義務，來逃漏稅捐的可能性²⁷⁹。

另外對於納稅義務人已盡注意義務，而排除過失責任之情形，學說上亦有歸納整理出以下類型²⁸⁰，(1)基於天災人禍等等而無法依限申報稅捐，例如：地震或颱風導致交通或通訊被截斷，或者如同 2020 年發生之武漢肺炎疫情，因我國採取嚴格之國境進入條件，人在國外無法即時或正確稅捐申報等等，惟我國之實務上通常僅以人力無法改變之天災、事變作為免責事由²⁸¹；因人禍之情形，除有已陷於無意識之狀態而無法報繳稅捐外，猶存在委託他人完成一途可行²⁸²、(2) 外在不可抗力因素，如：稅捐資料遭受法院扣押而無法申報²⁸³、(3)認事用法存有爭議或者見解不同，在稅捐稽徵之過程當中，構成納稅要件之相關事實扮演著即為重要的腳色，事實之釐清，有助於正確得到稅基並完成稅額之認定，故在納稅事實之存否或範圍存在爭議時，納稅義務人之不報稅捐應不具

²⁷⁹ 江彥佐（2008），〈簡論稅捐裁罰之主觀要件〉，《清流月刊》，頁 14。

²⁸⁰ 洪家殷（2002），〈租稅秩序罰上之行為罰與漏稅罰〉，《財稅研究》，34 卷 6 期，頁 18-19。

²⁸¹ 財政部(79)臺財稅第 790437705 號函：「○○公司憑證遭火燒毀，既於申報期限內向主管稽徵機關報備，其因故未能如期申報銷售額、應納或溢付稅額乙案，准予補稅免罰。」

²⁸² 吳金柱（2010），《租稅處罰法釋論—以營業稅所得稅之租稅行政罰為範圍》，頁 76，元照。

²⁸³ 財政部(84)臺財稅第 841638141 號函：「統一發票因案被法院扣押，致無法正確申報當期銷售額與稅額，僅以估計方式申報乙案，如當月有關帳冊憑證亦同被扣押，確無法據以申報者，同意嗣後如發現短漏報情事，准予補稅免罰。」

過失；又在法律見解之部分，因法律之價值貴在解釋，納稅義務人之見解本就常常與稽徵機關相左，故如果僅為法律見解不同，納稅義務人之不報稅捐亦應不具過失可言、最後，(4)如果納稅義務人之違法，可歸責於稽徵機關時，應不可論以過失，例如：稽徵機關並未發出與課稅程序有關之通知或者送達地點及對象錯誤等等。

第二項 判斷時點

在心中產生知悉犯罪行為之發生與其待完成所有犯罪流程時，在刑法故意的對應上，應具備「故意與行為同時存在」之條件，又稱作「同時性原則」，在這一個原則下，故意是行為時（著手實施構成要件行為之際）故意，行為是故意時之行為，因此著手實施構成要件之行為後至結果發生前，如若犯罪行為人欲放棄其意欲，也已無法改變成立故意犯之事實。

許多案例當中，實際上會存在有產生故意之時間差異之問題，可從故意發生之時點區分，簡單概括為事前之故意與事後之故意，事前故意之意義為「行為違犯前，行為人原本有犯罪實現之知與欲，但是卻在行為時，該故意已不存在」；事後故意則指「在做成行為之際，行為人主觀上並無故意之存在，僅於行為完成之後，行為人就該結果之發生事後承認」，該兩種故意之類型，因主觀構成要件之該當，與客觀構成要件在時間點上不一致，犯罪行為人在行為時並不具有故意，縱使事前或是事後之故意均不可以治癒對應性不足之問題，因而僅能評價為構成要件不該當，不繼續落入違法性之審查。

承上，因事前與事後之故意皆不屬於故意，因此究竟何時可將行為判斷為故意之時，而吻合同時性原則，實務上臺灣高等法院 99 年度上訴字第 2019 號判決認為判斷「納稅義務人有無逃漏稅捐，應以結算申報時，納稅義務人主觀上有無逃漏稅捐之認知與意欲、或者容任發生，客觀上有無以積極之作為，施用詐術或其他不正當方法申報不實，致發生逃漏稅捐之結果為斷。」亦即，無論是直接故意或是間接故意，均以結算申報時之主觀心態判斷；另外於構成要件行為之判斷時點亦同。



第七節 違法性與罪責

第一項 違法性與罪責之意義

第一款 違法性

違法性之審查，為在構成要件審查並該當後所開啟之續行程序，當行為人之行為已被判定為吻合構成要件時，僅具有「推定」違法之效力，之後仍須依序檢討是否有刑法第 21 至第 24 條之阻卻違法事由，故行為縱使符合刑法條文之構成要件，也未必違法，在逃漏稅捐阻卻違法之判斷當中，應不具有正當防衛、緊急避難之情形，蓋正當防衛須具備「現在不法之侵害」此一要件，在逃漏稅捐之案例，根本無法設想於繳納稅捐時會有現在不法侵害，而導致行為人須逃漏稅捐而阻卻違法，緊急避難亦同。

綜上所述，可能構成之阻卻違法事由，應僅有依法令之行為，在逃漏稅捐之審查上，如果納稅義務人係信賴國家之法律或行政機關所頒佈之命令，基於該信賴而為相應之稅捐行為，因肯認納稅義務人之信賴保護，縱使在結果上導致逃漏稅捐，仍不得予以刑事制裁而阻卻違法，否則國家之法令公信力將蕩然無存，故 人民依財政部函令而為之行為，除非該函令有明顯違法，否則，依司法院釋字第 525 號解釋之意旨，該函釋自得作為人民信賴之基礎。納稅義務人之行為是否已屬依法令之行為，而具有阻卻違法之事由的存在，容屬稽徵機關應依職權調查之事項。在個案中，行政函釋可為原告之信賴基礎，納稅義務人依據函釋為行為而阻卻違法²⁸⁴。

阻卻違法事由在制度設計上須反面推翻，行為人之違法性原則上已經因為構成要件該當而被推定，惟學說與實務上猶有可罰違法性之討論，在利用阻卻違法事由避開違法的評價前，須先探討行為的可罰違法性，篩漏出過於輕微之犯罪類型，縱使無任何阻卻違法事由，仍評價為不具可罰之違法性而阻卻違法。故形式上已具有違法性時，尚須進一步就整體法律規範之價值觀判斷是否

²⁸⁴ 高雄高等行政法院 98 年度訴字第 221 號同旨。

亦具有實質之違法性，若判定該行為具社會相當性、行為係為達到正當目的之適當手段、行為之社會有益性遠超於社會損害性等，則因不具實質違法性而可認定為不具違法性而不構成犯罪。例如：擅用他人空白信紙一張，行為雖該當於侵占罪之構成要件，但並無科處刑罰必要²⁸⁵。

學說上便有討論如果納稅義務人具備稅捐稽徵法第 41 條之構成要件，而逃漏之金額甚微時，應無對納稅義務人科處徒刑之必要，而可改以科處拘役或罰金較為適當，此即為行為人不具可罰違法性之展現²⁸⁶。

第二款 罪責

第一目 意義

罪責乃發動刑罰權之前最後一個審查階段，在構成要件該當且不具有阻卻違法事由時，雖已合致於不法之狀態，但此際尚須繼續審查「行為人」本身是否具有法欲評價之惡，亦即罪責階段所著重者係行為人自身之善惡，因此行為人以其惡性表現出其對於法規範所明示之禁止與誡命之有瑕疵之行為，由於此等有瑕疵且可責難之行為，而構成並該當罪責之要件，故罪責乃「意思形成之可非難性」或「行為之可非難性」，係泛指行為人與其行為之可責的內在關係。

第二目 法定阻卻罪責事由

又罪責要件之內涵上，可再細分為「責任能力」與「責任條件」，其中責任能力的判斷，規定在刑法第 18 條至第 20 條，在立法設計與判斷上，採取生理學及心理學之混合立法體例為主，在生理原因的部分，以有無精神障礙或其他心智缺陷為準，如：刑法第 19 條之精神障礙和例外排除之原因自由行為，以及刑法第 20 條瘖啞人士之減免；而心理則是以行為人之辨識其行為違法，或依其辨識而行為之能力，是否屬不能、欠缺或顯著減低為斷，如：刑法第 18 條以年齡作為是否動用刑事制裁之分水嶺。在「責任條件」之部分，為罪責層次之故意與過失之討論原則上，行為人具備了「構成要件故意」後，便推定有「罪責

²⁸⁵ 最高法院 74 年台上字第 4225 號。

²⁸⁶ 黃俊杰、林財生（2003），〈逃漏稅捐之研究〉，《軍法專刊》，49 卷 9 期，頁 21。

故意」，只有在「容許構成要件錯誤」之情況時，因行為人於行為時之想像並未與法規範之價值觀相違背，故阻卻「罪責故意」；罪責過失，係以「行為人之能力是否能預見犯罪事實之發生」與「行為人之能力是否能夠履行一般人應盡之注意義務」為標準，相關規定在刑法第 16 條當中。

逃漏稅捐之罪責要件爭執，在精神顯著喪失或精神障礙之情況並不多見，因此類人等大多已遭監護宣告而無法成為納稅義務人，另是否有可能為未滿 14 歲而導致漏稅之處罰？我國所得稅法第 15 條第 1 項規定：「……納稅義務人、配偶及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有第十四條第一項各類所得者，除納稅義務人與配偶分居，得各自依本法規定辦理結算申報及計算稅額外，應由納稅義務人合併申報及計算稅額。……」受扶養之親屬須與扶養者合併申報，並以其作為納稅義務人，未滿 14 歲之未成年人大多存在法定代理人，須以法定代理人為納稅義務人，因此未滿 14 歲之人構成逃漏稅捐罪之情形亦屬少見。

第三目 超法定阻卻罪責事由

1. 意義

學說在以上刑法明文規定者外，又發展出「期待可能性」此一超法規之阻卻罪責事由，並經實務部分接受，其意義為：「在某些特殊之環境或情況下，依據社會通念人們無法期待行為人不為違法之行為」，亦即在某些情況，要求行為人遵守法律實為強人所難，此些處境特別艱難的行為人，社會難以期待這個人能夠有合于規範的行為，儘管不能找出明文規定的排除罪責的事由，但也可以依照欠缺「他行為可能性」的法理，承認「無期待可能性」屬於一種超法律的阻卻罪責事由，德國學界長久以來的爭執，也就是「無期待可能性」能否當作超法規的阻卻罪責事由，我國實務對於無期待可能性所採的態度幾乎與德國實務相同，雖然不是完全的拒絕，但在判決裡看不到明確的承認²⁸⁷。

²⁸⁷ 張麗卿（2008），〈期待可能性在刑法的運用〉，《東海大學法學研究》，29 期，頁 3 以下及摘要。



2. 案例討論

實務案件中，「藉股權之移轉或其他虛偽之安排不當規避稅負者」之案件，除依法補稅外，是否可以裁處罰鍰，納稅義務人曾以無期待可能性作為判決當中之抗辯事由²⁸⁸，該案具體案例為：「上訴人為甲公司之負責人，於 95 年 12 月間將其本人及借用他人名義取得之甲公司股份計 5,787,010 股，出售予原告甫成立之乙投資公司，經被上訴人查獲上訴人藉形式上股權之移轉不當規避稅負，乃報請財政部核准按所得稅法第 66 條之 8 規定，依實質課稅原則，將乙投資公司 98 年度獲配自甲公司之股利 7,032,644 元（可扣抵稅額 322,106 元），核定調整為上訴人 98 年度營利所得，併課其綜合所得稅，除核定補徵稅額 1,810,908 元外，並按所漏稅額 1,783,930 元裁處 0.5 倍罰鍰計 891,965 元。上訴人不服，申請復查，嗣遭撤回本稅部分之復查，僅就罰鍰申經復查結果，獲追減罰鍰 430,464 元；上訴人不服，循序提起行政訴訟。」

納稅義務人之理由部分主張：被上訴人認為上訴人係藉由股權移轉行為「使之『不』具備課稅構成要件，以減輕或免除其應納之租稅」，亦即認為上訴人應屬刻意迴避構成要件之稅捐規避行為，依最高行政法院 95 年度判字第 2150 號判決及學說見解，其法律效果則是：運用實質課稅原則，將扭曲不自然之私法安排，透過稅法之獨立觀點，將之矯正成符合經濟實質之始面貌，而對之加以補稅，但因為其無違誠實義務，所以也不對之課予漏稅罰；亦即非得依所得稅法第 110 條第 1 項規定處罰之範圍，被上訴人主張已該當前開條文之構成要件，顯有將「稅捐規避」及「稅捐逃漏」之法律效果混淆；故針對「稅捐規避行為究否應予處罰」此一法律解釋論之議題，在學說、法院判決以及稽徵機關間容有不同見解，且行政或司法實務尚未形成通說，亦尚「無」行政釋示、判例、大法官解釋或以其他方式表達（如決議、行政慣例等）可作為標準而據以遵行之見解，依司法院釋字第 685 號解釋林錫堯大法官協同意見書，對本件

²⁸⁸ 高雄高等行政法院 101 年度訴字第 334 號，上訴審為最高行政法院 102 年度判字第 303 號。

上訴人而言，避免此種「法律見解錯誤」而採取合法之見解係屬無期待可能，亦即對行為人之合法行為無期待可能，自應認有阻卻責任事由之存在，是以被上訴人所為之裁罰處分應予撤銷。

終審最高行政法院之判決認為：所得稅法第 66 條之 8 係透過法律之明文規定，授予財政部權限，將藉由形式上合法，而實質上為利用兩稅合一制度，進行租稅規避或逃漏之行為，本於實質課稅原則，否定或變更其形式上之經濟行為安排，並按實質經濟利益之歸屬與享有進行調整。且依本條規定所為按實質經濟事實關係進行之調整，並非即當然不構成租稅之違章，即其事實若有合致所得稅法第 110 條規定之漏稅罰要件，仍應按該條規定處以罰鍰。復依行政罰法第 7 條第 1 項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」所謂過失係指行為人雖非故意，但按其情節應注意，並能注意，而不注意者，或行為人對於構成違規之事實，雖預見其能發生而確信其不發生者而言，故行為人對於構成違規之事實，預見其發生者，縱非故意，亦係有認識之過失。又無認識之過失責任之成立，係以「不知」（不注意）為基礎，以「應注意，並能注意」為條件，行為人本難僅以其事先不知違規事實可能發生，作為免除過失責任之論據。再依行政罰法第 8 條前段規定：「不得因不知法規而免除行政處罰責任。」乃因任何人都有知法及守法之義務，且法規既經公布或發布，即非不能知悉，縱使不認識自己行為為法規所不許，或誤認自己行為為法規所許可，仍構成「應注意，並能注意，而不注意」之過失要件。

由以上終審法院之判決見解，匡正了納稅義務人就其自身案件無期待可能性之抗辯，並仍認定納稅義務人具有過失而須遭處罰，可知對於無期待可能性主張，法院仍然傾向認定為以「不知」（不注意）為基礎，以「應注意，並能注意」為條件之無認識過失，而不採納稅義務人之見解。

第二項 逃漏稅捐罪之錯誤

第一款 問題意識

納稅義務人客觀上所為不正確稅捐申報或根本漏未申報之行為，而導致漏

稅結果之發生，如係因對於稅捐法令之認識錯誤，而致使其在主觀上誤認已為正確之申報，或誤以為其並無申報義務而未申報，例如：納稅義務人誤以為非經市場交易之所得均無須申報而導致所得稅之漏繳，此時，究應如何論斷其欠區不法意識之責，涉及到所謂刑罰理論當中「構成要件錯誤」以及「禁止錯誤」之問題，此兩種見解均有支持者，以下說明：

第一目 構成要件錯誤

構成要件錯誤，顧名思義是在構成要件之層級發生錯誤，乃指針對某一罪刑，「行為人主觀上所認識之內容」與「客觀構成要件之構成事實」，不相符合，著重在針對事實層面錯誤之評價，且可以依據行為人之主觀心理狀態，區分為認為有利於行為人本身之正面構成要件錯誤，以及不利於行為人本身之反面構成要件錯誤，前者例如：自信能安全闖過已成為紅燈之路口而終究撞死行人，後者如：槍手已瞄準對象卻僅擊中旁邊之牆壁。

關於逃漏稅捐之構成要件錯誤，因行為人對於某一稅捐法規之構成要件實現之事實情狀發生錯誤，換言之，其對於構成要件之實現，並無正確之認識與意欲，因此不該當逃漏稅捐之故意；惟此際仍須進一步地去討論該行為人是否具有過失，亦即在構成要件中發生錯誤之「事實」上，是否是因為過失而產生，如果個案當中為肯定之結論，那麼當事人縱然不該當故意犯罪，仍應負擔過失之刑事責任。

第二目 禁止錯誤

「禁止錯誤」乃指行為人對於行為之違法性階層認識上的錯誤，行為人其主觀上認為合法之行為，在客觀事實上，卻為法律規定加以處罰之行為，故此等錯誤，基於行為人之處罰，須以其對處罰規範之認識為前提，應欠缺不法意識。禁止錯誤係行為人雖知其所為者何，但卻認為其所為者為法律所允許，在構成要件事實之認定上並沒有發生主觀事實與客觀事實不相吻合之錯誤，因而和構成要件錯誤不同；正因禁止錯誤之行為人知其所為而為，其主觀之心理狀態與法所欲禁止之客觀事實結果相吻合，故不能阻卻構成要件該當，僅能在罪

責階段中討論其不法。

禁止錯誤之類型，可分為行為人完全不認識自己之行為已屬於違法之「直接禁止錯誤」，例如：不知某一動物屬於野生動物保護法所禁止飼養之動物而飼養，其法律效果依照刑法第 16 條，仍論以故意犯罪，視情形減輕或免除處罰；另一類型為行為人本身並沒有誤認事實，也沒有誤認法律，亦即行為人對於事實之構成與應受處罰之法規均有認知，錯誤係存在阻卻違法事由之認定上，可能存在的情形有，誤認阻卻違法事由之界限、誤認阻卻違法事由之內容以及誤認阻卻違法事由之存在情狀等等²⁸⁹，稱為「間接禁止錯誤」，在後者之情形，學說與實務所開啟之討論為容許構成要件之爭議，因篇幅問題，本文僅點到此為止。

第二款 欠缺稅捐不法意識

以上問題之討論，根本的核心爭議在於納稅義務人究竟係對「法規層面」產生錯誤，抑或是評價為對「事實層面」產生錯誤。在比較法上，德國法係將以上爭議評價為「事實層面」之構成要件錯誤，其理由乃經濟刑法及附屬刑法屬於專業技術之法領域²⁹⁰，了解渠等法規之人多為從業人員，一般人未必如同自然犯等規範一樣大多可以知悉，簡言之，大多人都明白不可以殺人，而社會大眾卻不明白內線交易或逃漏稅捐之嚴重程度將招致處罰²⁹¹，除了透過如同內線交易罪之身分犯設計以限縮處罰範圍外，其他觸法之人僅能以刑法第 16 條減輕責任，結果尚將會使得刑罰處罰範疇過廣而有侵害人權之嫌疑，故將附屬刑法所處罰之法定犯，論以構成要件錯誤處理成立過失²⁹²，惟在法規現實上，因附屬刑法所規定之罪刑甚少處罰過失，因而在刑法過失犯最須以法律明文規定才可以處罰的前提下，對於行為人非常有利。

²⁸⁹ 林東茂（2019），《刑法總則》，頁 323，一品。

²⁹⁰ 經濟刑罰的特徵可參考本文第四章第五節壹、。

²⁹¹ 黃茂榮（2005），〈論稅捐罰則（下）〉，《植根雜誌》，21 卷 10 期，頁 423。

²⁹² Tiedemann Klaus、林東茂（1994），〈附屬刑法中的構成要件錯誤與禁止錯誤〉，《政大法學評論》，50 期，頁 69-81。



第八節 法律效果-科刑

第一項 法規刑度曾有之問題

在實務案例當中，逃漏稅之納稅義務人基本上，除了有補稅之事宜外，尚可能有逃漏稅捐之刑罰與漏稅罰等行政罰，我國現行一行為觸犯行政罰與刑罰時，根據行政罰法第 26 條前段規定，依刑事法律處罰之。雖然立法院已經在民國 110 年 11 月 30 日三讀通過稅捐稽徵法之修正草案，將本罪之刑度直接提高到 1000 萬元以下之罰金，並設有加重之情況（第二項），然比較我國曾有之處罰規定，漏稅罰動輒以所漏稅額之倍數作為處罰金額之判斷，金額極高；逃漏稅捐之刑度，截至目前為止是最久之法條內容²⁹³，依法為 5 年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣 6 萬元以下罰金，以上法規差距，導致一般納稅義務人只要觸犯了涉及漏稅罰與逃漏稅捐之行為，往往會傾向直接認罪，換取幾個月之有期徒刑或科處罰金，且縱使是有期徒刑，大多也只是可得易科罰金的幾個月，透過刑罰之處罰並適用行政罰法第 26 條前段，因不可再處以行政罰性質之漏稅罰，最終豁免於高額之漏稅罰，以輕微的罰金逃避。即便在修法之後將罰金改善為 1000 萬元，面對動輒數億、數十億之集團逃漏稅問題，仍由杯水車薪。

第二項 逃漏稅捐罪刑度之抉擇

某一行為究竟是否受到國家制裁，涉及侵害法益之認定以及是否具有法益資格，已在第二章第二節說明屬於立法形成自由，但以上討論皆屬於「構成要件」行為之探討，法律效果應如何設計仍是一大問題，亦即針對違法行為的「刑度」到底要怎樣去形塑，來去符合罪責相當原則，也可以避免上述逃漏稅捐罪刑責與行政罰責任迥異的困境，歷來的大法官解釋依舊是以立法形成自由說明之，僅在罪、責極度不均衡的時候，才會論已違反比例原則而違憲，欠缺

²⁹³ 亦即在民國 110 年 11 月 30 日修正前。

一定的審查步驟²⁹⁴。

實際上，釋憲實務曾在許多解釋當中審查到附屬刑法之刑度設計，舉例來說，釋字第 669 號解釋認為槍砲彈藥刀械管制條例第 8 條第 1 項規定，其中空氣槍為處罰要件之部分，不論行為人犯罪情節之輕重，均以無期徒刑或五年以上有期徒刑之重度自由刑相繩，對違法情節輕微、顯可憫恕之個案，法院縱適用刑法第 59 條規定酌減其刑，最低刑度仍達二年六月以上之有期徒刑，無從具體考量行為人所應負責任之輕微，為易科罰金或緩刑之宣告，尚嫌情輕法重，致罪責與處罰不相對應而違憲；釋字第 263 號解釋指出懲治盜匪條例有關擄人勒贖唯一死刑的規定，雖立法甚嚴，有導致情法失平之虞，宜在立法上兼顧人民權利及刑事政策妥為檢討，但系爭規定仍有刑法第 59 條酌量減輕其刑規定，足以避免過嚴之刑罰。聊舉以上兩的例子，可發現大法官在審查立法者對附屬刑罰之刑度決定時，是否過苛、有無緩衝條款²⁹⁵，常以之作為判斷是否違憲的理由，但以上的判斷方式都僅限於刑度是否過度之認定，而沒有如同逃漏稅捐罪這種明顯地刑度太輕時，應有的處理方式。

最高行政法院曾著有見解說明：「刑罰與行政罰相較孰輕孰重，雖然各國立法例或學說容或有不同的見解，惟我國立法者業已於行政罰法第 4 條、第 26 條規定及其立法理由中，認定無論從行為的情節輕重、違反社會性或法益侵害的程度及懲罰的作用等方面而言，刑罰均屬較行政罰為重的制裁」²⁹⁶；本文認為借用本判決之說理，即使在該判決之原因個案當中，除罪化後行政罰之罰鍰金額高於原先刑事責任之罰金，仍要基於刑法絕對重於行政罰之理解，以刑事責

²⁹⁴ 許宗力大法官在釋字第 669 號解釋提出之協同意見書，亦表達「長久以來有關刑度問題，釋憲機關多本於尊重立法形成之態度，對刑罰種類及處罰之衡平性常欠缺具體的審查步驟」。

²⁹⁵ 但有論者仍認為，必須善意提醒立法者，切莫誤認對特別刑法中的重刑規定，只要一律設置衡平條款即為合憲。固然衡平條款配合刑法第五十九條規定，已經能大幅降低刑罰的嚴峻性，不過針對特別刑法的目的位階、適合性、必要性、相當性、明確性等，仍將面臨司法者愈益嚴格的檢視。蓋在嚴格審查標準下，眾多特別刑法規定以嚴刑峻罰作為維護治安之手段，是否能提出實證基礎支持其適合性與必要性，有理由對之不敢樂觀。可參考釋字第 669 號解釋許宗力大法官提出之協同意見書。

²⁹⁶ 最高行政法院 108 年度判字第 396 號。

任之罰金額為上限額度，換言之行政法院認為懲罰之作用無論如何，只要是以刑事責任處罰便高於行政罰之處罰。此際，因絕對是用刑罰處罰，因此如果立法之刑度遠低於行政罰時，人民就存在明顯可鑽之法律漏洞，促使國家採取附加刑事責任於身，故立法之刑事處罰形成自由，應受行政罰責任之拘束，亦即至少刑罰在罰金上的責任一定要大於或等於行政罰，方能杜絕此後患。

第三項 修正草案

第一目 民國 108 年之版本草案

本版之草案分為甲乙丙三案，在結論上均屬於刑度之提高，然甲案僅將併科之罰金提高至五百萬，對於許多企業動輒以億為單位之逃漏稅，似乎仍無解現行法制之困境；乙案則是以「逃漏稅額情節重大者」作為特殊之構成要件，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，遠較原本五年與六萬罰金之刑度為高；最後丙案則是建立在乙案的刑度前提上，並參考德國租稅通則第 370 條，另明文規定「就租稅之重要事實為不正確或不完備之說明」、「違反義務，使稅捐稽徵機關不能知悉關於租稅之重要事實」兩個屬於不作為犯之不法行為。三案當中最特殊者乃丙案，如果通過係顛覆實務數十年來穩定的認為逃漏稅捐罪僅處罰作為犯之見解。

第二目 民國 109 年之立委提案²⁹⁷

我國立委在前述財政部草案出現後，逐漸意識到逃漏稅捐罪「罰金過輕」之問題，因此提案將本條當中對於逃漏稅之罰金，變更為採取浮動之認定方法，以「併科應納稅額加計延滯納金額及利息等同金額罰金」作為取代原本僅有 6 萬罰金之規定；此外對於逃漏稅額情節重大者，為避免依草案第 1 項科處刑罰仍有輕重失衡情形，更增訂第 2 項：「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，併科應納稅額加計延滯納金額、利息及所漏稅額三倍以上五倍以下罰金等同金額罰金」，此乃參酌「所得稅法」和「加值型

²⁹⁷ 立法院委員余天等 17 人擬具「稅捐稽徵法」第 41 條條文修正草案，提案字號為：院總第 981 號委員提案第 25817 號，資料來源：立法院第 10 屆第 2 會期第 9 次會議議案關係文書。

及非加值型營業稅法」對於逃漏稅行為所課罰鍰數額之規定，增訂併科應納稅額加計延滯納金額利息及所漏稅額三倍以上五倍以下等同金額罰金，以維護租稅公平。



第三目 小結

本文認為，即便修正後採取提高罰金至一億元新台幣等等的處罰，仍無法避免逃漏稅額遠高於一億元而仍有觸法動機之情形，因此仍應以倍數以下等同金額罰金較為公平。此外，逃漏稅成立之判決，我國法院大多均沒有判處到最高刑度，甚至存有許多緩起訴或以認罪協商，致力於換取較低責任之犯罪行為人，從而無論法規再如何嚴厲，在職司審判的法院一律論以較低度刑責之前提下，依舊無法昭彰本罪之遏止目的，實際上這在許多附屬刑罰，甚至傳統刑法當中都有如此情形，法院應慎自警惕，不是一律論以較低刑度就是保障人民之權益，判決仍應審慎斟酌犯罪行為人之惡性，而處以應有之責任，以落實罪責相當原則為判決目的，方為正途。

第四章 逃漏稅捐與經濟犯罪之關係及沒收



第一節 本罪與經濟犯罪之關係

第一項 經濟犯罪之說明

第一款 經濟犯罪之意義

從上開第三章第二節貳之二，曾述及逃漏稅捐罪為經濟刑法之一環，也因本罪之金錢及專業特性，常與商業會計法以及洗錢防制法中刑事制裁規定競合發生，故在具體探討本罪與其他兩者間之關係前，容有必要以部分篇幅，說明經濟犯罪之意義，經過法律史之考證，經濟犯罪成為同屬於犯罪學與刑法學之概念，最早出現於西元 1872 年在英國倫敦舉行之「預防與抵制犯罪」之國際級會議上，學者希爾（E.C.Hill）在「犯罪的資本家」當中指出經濟犯罪的概念及處罰之必要性，換言之，可說經濟犯罪之概念濫觴於工業革命後資本主義正萌芽之時期，多出現於經濟較為發達之已開發和開發中國家，甚至地區；之後經濟犯罪漸漸地被與白領犯罪併題討論，研究較具有社會地位之人如何在其職業活動中或利用其職務之職權獲取不法牟利之行為；於西元 1932 年，德國刑法學者林德曼（K.Lindemann）開始以刑法學的角度研究經濟犯罪²⁹⁸。

我國學者另有說明，經濟犯罪多為源自於企業或者其相關人士之「白領犯罪」，與之最為相關者乃刑法分則中之詐欺與背信二罪，蓋經濟犯罪之源頭幾乎都與此二最有涉及，故在經濟犯罪之意義與研究下，須以其為基礎，方能掌握經濟犯罪當中類似詐欺（例如逃漏稅捐罪之立法用語）、背信兩罪的功能及意義，最重要的是，從詐欺與背信觀察經濟犯罪時，須注意擺脫個人財產損失，以宏觀的社會、市場經濟等角度來詮釋現代的經濟犯罪²⁹⁹。

²⁹⁸ 楊興培、李翔（2009），《經濟犯罪與經濟刑法之研究》，頁 3，北京大學出版社。

²⁹⁹ 許澤天（2020），《刑法分則（上）財產法益篇》，頁 15，新學林。

第二款 經濟犯罪之特性

在資本主義的盛行下，屬於轉口貿易之台灣也面臨了經濟犯罪之研究問題，我國學者也致力於研究經濟犯罪之世界潮流，曾嘗試替經濟犯罪下了一個明確且精闢的定義：「所謂經濟犯罪，乃是指意圖牟取不法利益，利用法律與經濟交易所允許之經濟活動方式，濫用經濟秩序所賴以生存的誠實信用原則，違反所有直接或者間接規範經濟活動之法規，甚至破壞整體經濟結構之財產犯罪或圖利犯罪」³⁰⁰，因此，從經濟犯罪之概念來說，綜合以上兩段所述，可整理出經濟犯罪具有以下數種特性³⁰¹：

第一目 鮮明之時代性

從歷史之角度，自全球各地曾出現過的權力觀之，早期社會之政府多屬於專制政體，舉國之經濟走向及脈動，多繫於統治階層之利益與政策好惡，例如：西漢武帝時期之鹽、鐵及酒的專賣制度，國家或因為此三者屬於民生必需品而希望獨佔獲利，或因為民生必需品之性質而有管制之理由，整體而言，經濟之走勢幾乎都是國家說了算，在專制王權的體制下人民沒有挑戰舉國皆屬於帝王的可能，更遑論經濟層面；此外單一性質的計畫經濟模式也在近百年來被多個國家所嘗試，與之相對的資本主義相比，計畫經濟將上至國家、下至人民的經濟活動束縛在執政者預計的框架內，且均按執政者的計畫來運行，過著人們日復一日、朝出夜息的平凡生活，在計畫經濟的體制下，嘗試著發家致富是件不可能也無必要的事情。

隨著科學革命及工業革命後資本主義的興起以及美國獨立和法國大革命所引起之民主浪潮，專制王權在近五百年來不斷瓦解，隨之施行計畫經濟的國家也因為鐵幕領導國蘇聯的瓦解而漸趨式微，除了已經漸次開發的民主國度外，前計畫經濟的各國亦開始嘗試並轉型進入資本主義的體制，服膺於看不見的手之下，全世界的經濟脈動彷彿服用了催化劑一般，開始大力運轉，漫無邊際的

³⁰⁰ 林山田（1987），《經濟犯罪與經濟刑法》，頁 13，三民。

³⁰¹ 楊興培、李翔（2009），《經濟犯罪與經濟刑法之研究》，頁 11-24，北京大學出版社。

昂揚迎向各個角落，在經濟浪潮洶湧後，激情與不確定性確實可以替市場注入未知的期待，替人們的致富開拓了無邊的前景。

然而，金錢獲取與賺得營利之歡騰落幕時，現實面上成熟的市場經濟最終仍表現出對於高度有序、充滿法治之環境的渴求，在人們尋求藉由資本主義而使自身發達的同時，趨向採取不法路徑的誘因會更加明顯，因為正正當當的致富遠比投機取巧的致富來的緩慢，故將發生與整個市場的經濟及金融法制規則的道德衝突，一些在專治時期或計畫經濟時其不可能發生之犯罪類型，隨著市場經濟之建構，如雨後春筍般出現，此皆屬近百年來的社會變遷，經濟犯罪之產生與歷史，具有鮮明之時代性。

第二目 高度之複雜性及可變性

經濟犯罪之複雜性，可說是基於其行為之特殊性與規範的多樣化，於古典的法治時期，一般情形之自然性犯罪，如：殺人、放火及搶劫等等，早已被規範、被討論及研究至堪稱周全，更細一步說明，此種自然性犯罪只要人類生存的一天，就有可能不斷地持續地發生，且犯罪的「模式」較不會隨著社會的進步而改變，例如：遠古時期的殺人與現代的殺人相比，可能器具使用不同或手段差異，但這不改變殺人之本質；惟在資本主義已運行數百年的現今社會，經濟犯罪會隨著金融商品的蓬勃推出、社會生產力的變化或社會發展而改變，且在市場經濟的幫助下，社會分工逐漸趨於細膩甚至繁瑣，在大一統的經濟市場內，不同的商業活動分別在各該領域中運轉，每一個領域都有其自身的專業行為，比如股票或期貨之買賣，在構成內線交易時，與通常詐欺之認定差別，即產生因股票買賣之特殊性而有不同，又購買股票之資金來源，是否有虛假出資或因洗錢而來的不明資金，該資金是否均有合法的報繳稅捐，都涉及了許多複雜的經濟犯罪類型，這些犯罪程序是一連串的連動過程，犯罪行為人透過經濟活動的繁複，在環環相扣之下達成不法自利的最終目的，而展現出高度之複雜性，亦可謂經濟上活動的日漸複雜，導致了經濟犯罪之可變性和複雜程度；除此之外相較於一般刑法上之財產犯罪，在犯罪當下便展現出法益之明顯侵害，

在此所謂明顯係對於受害人有感且立即之侵害，犯罪之結果往往與行為在同一時空產生，惟經濟犯罪之法益侵害結果往往具一定之延遲性格，亦即造成損害之行為已然完成，而造成損害結果及其發酵的時間，將延遲許多，使得在行為當下一般人難以認知，無法及早防範最終漏洞龐大。

可變性的經濟犯罪在法規範層面影響上，因經濟犯罪的產生將源自於經濟活動中不被允許和認同之違法行為，然而此類行為要如何被法制化誠屬現代社會的難題，伴隨著與民法之連動性，在民法的法條用語意涵當中是否可完整詮釋經濟上的意義，以及多變的經濟犯罪與刑法的法安定性將必然的產生一定摩擦，由於市場經濟屬於動態且不斷改變的活動方式，對於國家來說，如何管制經濟活動甚至是將為法之經濟行為入罪化皆為具有挑戰性的任務；且法律制定須經草案研擬、與各界通盤討論後進到立法院三讀程序，無論多麼具有社會共識之立法，其速度上仍無法追及經濟犯罪的快速變遷，最終造成刑法規範永遠落後於經濟犯罪的變化速度，國家縱使亡羊補牢的立法，猶嫌過慢而加劇經濟犯罪的複雜程度，也因此法院常常在認定經濟犯罪之要件時，對於某些要件感到徬徨，或者適用刑事法規範時感到窒礙，均繫諸於經濟犯罪高度之複雜性及可變性。

第三目 高度之危害性

經濟犯罪的危害性，首先大多可歸因於其損害結果之延滯性格，前已述及與一般財產犯罪相比，經濟犯罪在行為當下往往無法察覺對於受害者或受害法益之影響，例如：逃漏稅捐罪對國家債權之影響，必然遠遜於單一遭受偷竊物品（竊盜罪）之人，甚至因逃漏稅捐而不法獲取之競爭能力，也須待至一定時間方可展現出來；在洗錢之罪刑方面，金融秩序之破壞如同骨牌般連動，在洗錢行為當下，金融秩序尚可維持靜如止水般安穩，其後水面下波濤洶湧的系統性風險才會滾滾而來，基於先前已討論的經濟犯罪複雜與多變性，外加損害發生結果之延遲性格，嚴重影響各國金融市場秩序外，亦明顯加重檢調犯罪偵查和法官審判之難度，進而造成對被告繩之以法的困難和耗費更大量的司法資

源。

又因經濟犯罪之複雜性與專業性，實施犯罪之行為人大多屬於知識分子階層，亦可稱白領犯罪，此等人士之人脈盤根錯節於商界、政界甚至是法界，高知識分子之犯罪，可以推論在行為設計及案件應對上應較為謹慎，已造成檢調偵查之壓力，之後再加上其人脈，於官商勾結或官官相護之下，將成為犯罪嫌疑人的巨大保護傘，在案件偵查或審判程序中掣肘，最終淪為大眾所詬病的「高高舉起，輕輕放下」的司法窘境，對於社會及金融秩序巨大危害的案件，就因為以上理由而被輕縱，不但危害司法公信力，亦無法彌補經濟犯罪對於金融市場之損害，此為經濟犯罪之高度危害性。

第二項 商業會計法

第一款 商業會計法簡介

第一目 立法目的及內容

商業會計法，係為規範私法部門公司之商業會計事務之處理，透蓋現代社會各種公司行號林立，在資金需求蓬勃發展之前提下，公司或透過私募、借貸之方式向債權人籌錢，又或是以股票上市櫃之方式使一般投資人信賴公司之前景後申購投資，但對於公司之營運，除了可以直接影響並理解公司經營現況之內部人之外，債權人以及投資人並無法立刻得知，而有資金來不及抽離或請求之風險，此時債權人以及投資人究竟該如何相信及確保公司仍處在一個「安全且穩定」之經營狀態，即有賴真實且經會計師背書之財務報表等資訊，故本法過法律之制定，以確保保證會計資料真實、完整，最終達到促進商業環境安定以及交易安全。惟本法僅適用於商業，政府機關則是適用我國之另一部規範會計之法律「會計法」，另外，非營利組織也不適用本法。

本法之實際架構，總計 10 章節，主要係規範會計憑證以及會計帳簿之製作、與公司經營最為相關之財務報表編製³⁰²、會計事務處理程序、各種有形或

³⁰² 財務報表包含了反映商業特定日之財務狀況之資產負債表、反映商業報導期間之經營績效之綜合損益表、反映公司現金來源與去處之現金流量表，以及反映構成所有者權益各組成部分當

無形之資產認列與衡量、公司之損益計算和決算審核，以及違反前述各項規定之罰則，罰責之部分，主要係處理財報不實之犯罪問題，學說上有將企業製作不實之財報動機臚列³⁰³，多以 1. 為達申請興櫃或上市或上櫃之目的、2. 為向金融機構申請貸款或資金周轉需求、3. 為發行股票、公司債，以調度資金、4. 為掩飾負責人挪用公司資金、侵占、虛偽交易或其他不法事項、5. 未記載重大關係人交易、6. 為進行產業轉型及與他公司進行併購，以及 7. 本文所討論之為逃漏稅捐，藉由以上學說所整理之不實財報製作之目的，可之無論是哪一個類型，均以不實財報來美化或欺騙公司之外部人士，進而達到籌資或稅捐之目的，與本法所欲處罰之行為相符。

第二目 處罰主體之擴張


其中，同法第 75 條「未依法取得代他人處理會計事務之資格，擅自代他人處理商業會計事務而有第 71 條、第 72 條各款情事之一者，應依各該條規定處罰。」之規定，避免發生不具會計事務處理資格者免罰之不合理現象，因無論是否具有會計師之資格，所為之不實財報對於社會之影響並無差別，故立法者特於本條規定未依法取得代他人處理會計事務之資格者，如有第 71、72 條各款情事之一者，仍比照具資格者處罰之³⁰⁴，此種立法乃將原本屬於身分犯之商業會計刑責，透過法律明文之方式擴張至其他從事會計事務之人，可知立法者認為是否具有專業資格不重要，所欲防免者乃「行為」之從事，在我國商業現狀有其實益，蓋我國屬於中小企業蓬勃之國家，不是所有公司或其他法人都會花錢聘請專業之會計師或其他嫻熟國際之記帳規則之專業人員，甚至有些小型家族公司之記帳人員只是老闆的親屬，故本條實有防杜利用非專業人士而免罰之實益。

期之變動情況之權益變動表，詳細個報表之創設目的以及在會計上之功能。

³⁰³ 王志誠（2018），〈論財務報告編製不實之行為動機及隱藏犯罪行為——兼評最高法院 105 年度台上字第 477 號刑事判決〉，《月旦裁判時報》，67 期，頁 41-44。

³⁰⁴ 許淑媛（2020），〈揭開企業內外帳之秘辛——以商業會計法第 71 條為中心〉，《月旦會計實務研究》，32 期，頁 20。

第二款 與本罪之關聯



於罰則章之第一條，商業會計法第 71 條訂有「商業負責人、主辦及經辦會計人員或依法受託代他人處理會計事務之人員有下列情事之一者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六十萬元以下罰金：一、以明知為不實之事項，而填製會計憑證或記入帳冊。二、故意使應保存之會計憑證、會計帳簿報表滅失毀損。三、偽造或變造會計憑證、會計帳簿報表內容或毀損其頁數。四、故意遺漏會計事項不為記錄，致使財務報表發生不實之結果。五、其他利用不正當方法，致使會計事項或財務報表發生不實之結果」之規定，本條為商業會計法當中最重要之規定，蓋財務報表乃表示公司經營狀況之根本，公司之負責人或處理會計事務之人為求掏空公司或美化公司實際經營績效，能顯現於外並騙倒投資人和債權人之方式，只有在財報上動手腳，故本法訂有處罰之規定。又公司之不實財報，除了在影響投資人與債權人之判斷外，最大宗之蒙蔽對象即為稅捐稽徵機關，蓋民主體制底下公司具有之保有營業秘密以及公司機密之權利，故稅捐稽徵機關應如何課徵營業稅或營利事業所得稅等，最終仍有賴公司行號誠實申報自身之財務報表，如提供不實之財報而導致稅捐短漏之結果，公司負責人除須負擔商業會計法之刑責外，自亦須負擔逃漏稅捐罪之責任。

第三款 案例分析

第一目 一人公司

一人公司是指股東（自然人或法人）僅為一人，並由該股東持有公司全部出資或所有股份，換言之，此種公司因僅屬一人擁有，無須與他人合資經營，具有絕對經營權之優勢，亦可利用公司有限責任之性格，限縮營運風險；性質上組織規模較小，該一人股東及所有與控制之權限，缺乏一般公司股東會及董事會投票相互制衡，且該一人股東基於人性自利的立場，僅會追尋自身利益並對自己負責，會計與內控可想而知必不健全，容易導致個人與公司之間公私不分，財產混用，甚至成為個人避稅、逃稅工具或股東濫用公司法人地位規避債

務侵害債權人權益。依民國 90 年修正後公司法規定，有限公司得由一位自然人股東組成；股份有限公司得為政府或法人一人股東組成，因此我國現行之法律制度是允許一人公司之存在，又學說上有觀察出：「若公司之股東為家族成員所組成，或利用人頭成立之多家關係企業」，此類股東人數雖不只一人，但決策權仍由同一家族所控制者，稱為「廣義之一人公司」³⁰⁵。

實務上曾出現以一人公司以不實財報行逃漏稅捐之案例，其事實乃：被告為一人公司 000 公司負責人，為商業會計法第 4 條規定之商業負責人，其以公司名義虛開統一發票，幫助公司逃漏營業稅額，故核被告所為，係犯商業會計法第 71 條第 1 款之填製不實會計憑證罪及稅捐稽徵法第 43 條第 1 項幫助逃漏稅捐罪。被告開立如附表…之統一發票，可見持上開不實統一發票扣抵銷項稅額以逃漏營業稅者，均為不同之營業人。

法院見解對於以上之不法行為，認為上開不實統一發票填製之目的，既係針對不同營業人之營業稅申報所需，則被告在主觀上針對不同營業人顯係基於單各別犯罪之決意為之，被告此部分所為，既然各有不同動機、目的，而異其旨趣，尤難認係出自單一犯罪之決意，而為反覆多次之舉動。是被告所犯上述 10 罪，係針對不同營業人之營業稅申報所需，其犯意各別，應予分論併罰。至於被告對於同一之營業人開立 2 張或多張內容不實之統一發票，供作各營業人之進項憑證，而使各該營業人用以向稅捐稽徵機關申報扣抵銷項稅額，藉此不正當之方式幫助各該營業人逃漏營業稅額，其犯罪時間各互接連緊密，對於同一，手法亦屬相同，主觀上應係基於同一動機所生之單一犯意而為，在客觀上，各行為之獨立性亦極為薄弱，依一般社會健全觀念，難以強行分開，在刑法評價上，皆應視為數舉動之接續施行，合為包括之一行為，而各屬接續犯，均各應僅論以一罪。

被告就虛開統一發票，提供公司行號而助逃漏稅捐，所犯商業會計法第 71

³⁰⁵ 賴永發、陳月秀（2019），〈一人公司之會計、稅務、法律問題探討〉，《月旦會計實務研究》，24 期，頁 45。

條第 1 款之填製不實會計憑證罪及稅捐稽徵法第 43 條第 1 項幫助納稅義務人逃漏稅捐罪，行為上雖非「完全同一」，然已有部分行為同一性，在客觀上所為犯罪構成要件之客觀實行行為已具有「同一性」，應依刑法第 55 條規定論以想像競合犯，從一重之商業會計法第 71 條第 1 款填製不實會計憑證罪處斷³⁰⁶。

第二目 利用境外公司隱匿海外營收

鑑於近期開啟 OBU 帳戶之程序與要求降低，透過境外公司逃漏稅捐之案例如雨後春筍般出現，較為著名的案例為台南沙茶醬大廠之逃稅案，其案例事實略以：「被告等均明知 000 公司為營利事業所得稅之納稅義務人，惟渠等為逃漏 000 公司銷往美國及加拿大經銷商公司牛頭牌沙茶醬、紅蔥醬等產品之營利事業所得稅及未分配盈餘稅額，竟於完成前述法律行為之後一年應申報營利事業所得稅之時間，分別基於以詐術或不正當方法逃漏營利事業所得稅及未分配盈餘、填製不實會計憑證之單一接續犯意聯絡，自 95 年 1 月 19 日起至 105 年 11 月 23 日止，先由被告等決定實際銷售價格後，再由被告之一指示不知情之第三人等人填製商業發票及統一發票，以前揭被告人等決定之實際銷售價格之七成，作為出口報關之價格，名義上先行銷售牛頭牌沙茶醬產品予被告等所設立之境外之紙上公司，並由被告之一以 000 公司名義開立實際銷售價格之商業發票予前揭經銷商之方式，指定前揭經銷商將實際交易貨款，匯入 000 公司設於花旗銀行 OBU 帳戶，俟實際交易款項入帳後，不知情之第三等即陸續以實際銷售價格之七成，製作前揭 000 公司帳戶匯款單交予被告之一，以完成境外紙上公司支付七成貨款予 000 公司之買賣流程假象，以逃漏 000 公司之稅捐。」

被告等人所為之犯行，其等填製不實、逃漏稅捐等行為，法院先認為均為接續之一行為，則均係以一行為侵害數法益，同時觸犯上開商業會計法以及逃

³⁰⁶ 臺灣高等法院高雄分院 104 年度上更(一)字第 24 號參照，至於想像競合之論述，法院以「又按刑法第 55 條想像競合犯所謂之『一行為』，固不能以主觀要素為標準，而應以犯罪構成要件之客觀實行行為是否具有『同一性』為必要，為其判斷依據，然此一相競合之構成要件實行行為，並不以『完全同一』為必要，只要有『部分之同一性』，即足以成立想像競合犯，故在第一個構成要件行為實行既遂後，行為終了前，復實現其他犯罪構成要件，仍應成立想像競合犯。」作為理由。

漏稅捐罪名，為想像競合犯，均應依刑法第 55 條規定，各從一重之「填製不實罪」處斷³⁰⁷。

第三目 頂新混油案外案

幾年前，頂新混油案導致我國人民對於政府就食品安全之監管信心跌至谷底，殊不知除了食品安全外，該案亦有涉及財報不實以及逃漏稅捐，甚至引發高等法院以及最高法院對於兩罪競合之詳細論辯，以下說明：

1. 案例事實³⁰⁸

魏 oo 於頂新製油實業股份有限公司申報該公司自民國 95 年至 101 度之營利事業所得稅期間，為頂新公司依公司法規定之公司負責人及實際負責業務之人，亦為商業會計法第 4 條第 1 款規定之商業負責人；其與會計主管陳 oo 均明知頂新公司為納稅義務人，卻在銷售貨物時有未據實開立發票之情形，二人為逃漏營利事業所得稅，分別共同基於利用不正當方法，致使會計事項、財務報表發生不實結果，而由魏 oo 提供其帳戶存入未開發票之營業收入，以規避稅捐稽徵機關對頂新公司申報稅捐時所申報之營業所得額及稅額之查核，且就如附表漏報營業收入欄所示銷售額，先後漏開統一發票，且未存入以頂新公司名義申設之金融帳戶內，並將部分款項存入上開魏 oo 之帳戶內，再由陳 oo 先後於如附表所示申報日期前，利用不知情、已成年之頂新公司會計職員於製作財報文書時，先後於報表之重要欄位，故意各接續遺漏雙方所知漏報營業收入額而不為記錄。

以上行為致使頂新公司 95 年度至 101 年度之上開財務報表發生不實之結果，並於如附表所示申報日期，持前開不實之財務報表，向財政部中區國稅局（以下簡稱中區國稅局）申報，而以此不正當方法使頂新公司逃漏如附表所示之營利事業所得稅及未分配盈餘漏稅額，共計隱匿……，足以生損害於稅捐稽徵機關課稅之公平及正確性。

³⁰⁷ 臺灣高等法院臺南分院 108 年度金上重訴字第 1390 號。

³⁰⁸ 臺灣彰化地方法院 103 年度訴字第 805 號。



2. 法院之論罪

原審高等法院判決之結論，認為被告魏○○所為，係犯商業會計法第 71 條第 4 款之故意遺漏會計事項不為記錄罪及稅捐稽徵法第 47 條第 1 項第 1 款、第 41 條之逃漏稅捐罪；被告陳○○所為，均係犯商業會計法第 71 條第 4 款之故意遺漏會計事項不為記錄罪及稅捐稽徵法第 43 條第 1 項之幫助他人逃漏稅捐罪。在行為數之認定上，「其中每一年度接續多次故意遺漏會計事項不為記錄行為，各係基於單一接續犯意，而於相當密接之時、空內所為數舉動，並侵害同一法益，各次舉動之獨立性極為薄弱，依一般社會健全觀念，難以強行分離，以視為數個舉動之接續施行，合為包括之一行為予以評價，應分別論以接續犯之包括一罪」，而想像競合從一較重之故意遺漏會計事項不為記錄罪處斷³⁰⁹。

第四目 虛偽購買機器以掏空公司³¹⁰

犯罪行為人為公司之董事長兼總經理，若明知公司並無購置電腦設備，仍以偽造文書、不實填載會計憑證及記入帳冊之犯意，與他人通謀以不實之統一發票作為憑證，後由公司簽發支票，將款項分別匯入該他人、第三人以及填補其公司營業員盜賣股票所積欠之債務，並致使公司不知情之會計人員將購置電腦設備事項，計入帳簿以及相關文書，致公司受有損害。

就董事長之行為，法院判決認為構成使業務登載不實、業務登載不實、及商業會計法之犯罪行為，惟應不另外成立稅捐稽徵法第 47 條、第 41 條之罪，蓋本件之承審法院認為公司負責人依第 47 條而適用徒刑之處罰，乃屬代罰之性質，並非因其本身之犯罪而負行為責任。且公司客觀上因董事長之不法行為，將此不實之事項以上開不實之統一發票憑以申報當年度之營利事業所得稅，致有短漏申報所得之情，然此毋寧是董事長犯罪行為之必然結果，故公司不成立逃漏稅捐之責任，否則將造成永全證券公司就同一事實在偽造文書、業務侵占等犯罪為犯罪之被害人，而在違反稅捐稽徵法部分卻又成為犯罪人之不合理現

³⁰⁹ 臺灣高等法院臺中分 106 年度上訴字第 714 號。

³¹⁰ 臺灣高等法院 97 年度上更(一)字第 295 號。

象，董事長亦不因之負擔代罰之責。

第五目 虛設公司行號

虛設公司行號在我國商業現狀，一直是件令主管機關頭疼的問題，此種虛設之公司，大多不會具有營業之實際行為而無進銷貨之事實，因而無營業稅或營利事業所得稅之課徵，然而使得商業大眾對於虛設公司趨之若鶩之理由，在於可以虛設行號之發票浮報進項稅款於其他之公司，或者互相對開發票，除了增加稽徵人員查核之困擾外，亦有可能產生逃漏稅捐之問題。

惟若「虛設行號本身原無進銷貨事實，而營業稅之課徵係針對營業行為，虛設行號既無營業行為，自不能課徵營業稅，且因其實際上完全無營業行為，亦無營利事業所得可言，因此均無本身逃漏稅捐情形。而販賣發票於其他虛設行號沖帳，因其他虛設行號亦無課稅問題，因此亦不能論以幫助他人逃漏稅捐刑責」³¹¹，此係「販售虛開之統一發票予虛設之公司、商號，因該虛設之公司、商號並無營業行為，自無庸繳納營業稅或營利事業所得稅，而無逃漏稅捐之問題，故販售虛開統一發票予該等公司或商號之人，亦不能論以幫助他人逃漏稅捐罪。非謂販售虛開之統一發票予有實際營業行為之公司、商號，偽充進項憑證，申報營利事業所得稅，亦不構成幫助他人逃漏稅捐罪。³¹²」

第六目 小結：法條之適用錯誤

商業會計法所定之罪保護之法益為會計憑證與財報之真實性確保，而逃漏稅捐則是確保國家之稅捐收入即時與完整，前者係確保私人之權益行使，後者為國家法益之維護，兩者之別南轅北轍，不可混為一談³¹³，實務上法院判決，多無正確透過法益，區分逃漏稅捐罪與會計憑證或財報不實罪。

在實務案件中，最常出現者為商業會計法上之商業負責人，明知營業人應依銷售貨物或勞務之實際情況，據實開立統一發票，然竟悖於法規要求，基於

³¹¹ 臺灣高等法院臺中分院 91 年度重上更(三)字第 210 號。梁建道 (2019)，〈人頭、稅務犯罪與洗錢之關聯性分析〉，《財稅法令半月刊》，42 卷 23 期，頁 53。

³¹² 最高法院 92 年度台上字第 2286 號。

³¹³ 柯格鐘 (2021)，〈租稅刑法 (上)〉，《月旦法學教室》，226 期，頁 59。

填製不實會計憑證、幫助他人逃漏稅捐之犯意，明知無銷貨之事實虛開統一發票，給相對應之公司，由該公司提出申報扣抵銷項稅額，幫助逃漏營業稅額；另又為隱匿上開虛開發票之事實，復基於行使業務登載不實文書之犯意，明知未實際向該公司進貨，竟取得不實統一發票，亦是用以逃漏稅捐。

對於以上之行為，檢察官多以係一行為觸犯商業會計法第 71 條第 1 款主辦會計填製不實會計憑證罪及稅捐稽徵法第 43 條第 1 項幫助他人逃漏稅捐罪，為想像競合犯，請法院依刑法第 55 條前段規定，從一較重之違反商業會計法第 71 條第 1 項之明知不實事項而填製會計憑證罪處斷³¹⁴。實務判決則多以：「上開各期內之數次舉動，均為實現填製不實會計憑證之單一目的所為，宜認定為接續犯之單一法律行為，均論以一罪。再被告所犯上開填製不實會計憑證及幫助逃漏稅捐罪間，局部行為重疊，應以想像競合犯之例，從一較重之商業負責人明知為不實之事項而填製會計憑證罪論處³¹⁵」，僅論以商業會計法之罪責，本文前開個案例，亦有相同問題，惟誠如學說所言，商業會計法之罪與稅捐稽徵法之罪，兩者所保護之法益截然不同，於最後之競合關係，法院應把握論理以及釐清兩罪之機會。

第三項 洗錢防制法

第一款 洗錢防制法簡介

我國洗錢防制法基於集團洗錢態樣不斷推陳出新，洗錢管道不再囿於金融機構，甚至利用不動產、保險、訴訟管道等，但法規之歷次修正均以後階段之刑事追訴為核心，未能與國際規範接軌³¹⁶，建置完善洗錢防制體制，並且建立透明化之金流軌跡與可疑金流通報機制為目標，致我國雖有專法，但防制洗錢效果仍屬有限，故在 2016 年經歷了該法史上最大幅度的修正後，於 2017 年 6 月施行。洗錢防制法之立法目的，依同法第 1 條之規定，係在防制洗錢，追查

³¹⁴ 臺灣臺中地方檢察署 108 年度偵字第 32558 號起訴書。

³¹⁵ 臺灣臺中地方法院 109 年度訴字第 306 號。

³¹⁶ APG 二〇〇七年第二輪相互評鑑指出我國刑度門檻規範過嚴，致洗錢犯罪難以追訴，可參考洗錢防制法第 3 條之立法理由。

重大犯罪。申言之，即在於防範及制止因特定重大犯罪所得之不法財物或財產上利益，藉由洗錢行為（例如經由各種金融機構或其他交易管道），使其形式上轉換成為合法來源，以掩飾或切斷其財產或財產上利益來源與犯罪之關聯性，而藉以逃避追訴、處罰。

本次修法主要重點主軸在放寬洗錢罪之構成要件，首先，當屬洗錢防制法第 2 條，因當時條文區分自己洗錢與他人洗錢罪之規範模式，僅係洗錢態樣之種類，未能完整包含處置、分層化及整合等各階段行為，故修正重新將洗錢行為加以定義；第二，我國洗錢犯罪之前置犯罪在舊法時因以「重大犯罪」為規範，造成洗錢犯罪成立門檻過高迭遭國際詬病，因此將條文之門檻放寬，在第 3 條由重大犯罪變更為「特定犯罪」³¹⁷；第三，修正第 4 條之規定，並增加第 2 項，特定犯罪所得之認定，不以其所犯特定犯罪經有罪判決為必要；此外在法律效果當中，立法者鑑於沒收新制施行，無論屬於犯罪行為人或者第三人獲得犯罪所得，皆有強化洗錢標的之義務沒收及擴大利得沒收之規定³¹⁸。

第二款 與本罪之關聯

將本法第 2 條之特定犯罪，搭配第 3 條關於特定犯罪之定義，可知悉如果行為人意圖掩飾或隱匿逃漏稅捐罪所得來源³¹⁹，或使他人逃避刑事追訴，而移轉或變更特定犯罪所得、掩飾或隱匿逃漏稅捐罪所得之本質、來源、去向、所在、所有權、處分權或其他權益者、或是收受、持有或使用他人之逃漏稅捐罪所得，以上之三種新法規定之行為，有稱為「洗錢主軸行為」、「洗錢配套行為」、「洗錢對向行為」，以逃漏稅之目的而為以上三種行為，皆會構成洗錢罪

³¹⁷ 所謂「特定犯罪」，係指本罪之前置犯罪而言，蓋洗錢罪與其他犯罪之規範方式不同，一般立法例上多要求要有前置犯罪之設置，此要求主要考量金流移動本身並無可罰性，真正的可罰性在於當異常流動的金流是不法金流，將影響金融市場運作之效率與健全。可參蔡佩玲（2017），〈國際洗錢防制發展趨勢與我國洗錢防制新法—兼論刑事政策變革〉，《刑事政策與犯罪防治研究專刊》，14 期，頁 6。

³¹⁸ 規定於洗錢防制法第 18 條，可參考林鈺雄（2021），〈經濟刑法：第一講—普通洗錢罪之行為類型——評析洗防法第 2 條〉，《月旦法學教室》，224 期，頁 38。

³¹⁹ 李秉錡（2018），〈分析洗錢犯罪之構成要件——兼評數則交付帳戶案件之判決〉，《檢察新論》，24 期，頁 101。

³²⁰，且不法所得亦須向稅捐稽徵機關提出申報，大大加深與逃漏稅捐罪之關聯性³²¹。因此在新法的架構下，「逃漏稅捐為洗錢罪之前置犯罪」，納稅義務人於構成逃漏稅捐罪後，產生了短繳之犯罪所得，利用以上三種行為，將其不法所得「洗白」轉變為合法之性質，進而保有原本的不法獲利³²²。換言之，行為人此類將犯罪所得濫用一系列的經濟活動洗白其最初之不法利得，與稅捐規避相同，行為人主觀上都是希望透過一連串之迂迴手段，掩蓋最初之法律行為，以期保有不法、脫法行為之獲利，包含直接處理犯罪所得之「處置」、以一連串多個金融交易或其他行為企圖掩飾貨遮蓋犯罪所得之「分層化」以及使不法所得回歸合法之「整合」等三階段³²³，以對應第 2 條第 1 款屬於處置、第 2 款為分層化、第 3 款為整合之立法要求。

惟另有認為，將洗錢之行為硬是區分為上開三個時序階段徒增適用法律之煩惱，因本罪如果真的類型化為三個時序階段，將有許多明顯為洗錢之情形豁免於本罪之處罰，故仍應先從刑法理論上區分其下位類型，次再分析我國洗防法第 2 條所示 3 款之立法規定。從而，本罪另行可分為，為保護前置犯罪法益而處罰行為人掩飾或隱匿之行為之掩飾型洗錢罪、為維護國家司法機關之行使與運作法益之阻礙型洗錢罪，以及避免前兩開類型處罰不足，作為截堵構成要件之隔絕型洗錢罪³²⁴，另由此可知洗錢罪之法益具有複合型之功能。

又在新增之洗錢防制法第 15 條，前置犯罪是否經判決有罪無礙於後續洗錢罪之成立，亦即只要有證據證明該可疑金流與特定犯罪有所連結即可，其理由以：不法金流未必可與特定犯罪進行連結，但依犯罪行為人取得該不法金流之

³²⁰ 封昌宏（2018），〈逃漏稅與洗錢犯罪的實務探討〉，月旦會計財稅網，頁 1。

³²¹ 許澤天（2020），《刑法分則（上）財產法益篇》，頁 372，新學林。

³²² 黃土洲（2017），〈洗錢防制法對稽徵實務運作之衝擊〉，《月旦會計實務研究》，0 期，頁 40。

³²³ 此為立法理由所導出，採用此見解者陳佩玄、林志潔（2017），〈逃漏稅行為如何成立洗錢罪？〉，《月旦會計實務研究》，0 期，頁 23；相關實務見解可參考最高法院 108 年度台上字第 1744 號：「洗錢之行為包含處置（即將犯罪所得直接予以處理）、多層化（即為使偵查機關難以追查金流狀況，以迂迴層轉、化整為零之多層化包裝方式，掩飾或隱匿特定犯罪所得）及整合（即收受、持有或使用他人犯罪所得，使該犯罪所得披上合法之外衣，回歸正常金融體系）等各階段行為……。」

³²⁴ 林鈺雄（2021），〈經濟刑法：第一講—普通洗錢罪之行為類型——評析洗防法第 2 條〉，《月旦法學教室》，224 期，頁 43-44。

方式，已明顯與洗錢防制規定意旨不相符，有意規避洗錢防制規定，為落實洗錢防制，避免不法金流流動，對於規避洗錢防制規定而取得不明財產者亦應處罰，而無須以前置犯罪成立為必要。此這三種特殊的洗錢犯罪，立法者針對者即是用盡國家司法資源，無法查出資金合法來源，卻又覺得可疑之資金，稱為「特殊洗錢罪」³²⁵；透過特殊洗錢罪處理完「資金來源」後，因逃漏稅捐之不法所得，典型者為節省支出之類型，故犯罪行為人所未支出之稅捐本就在所支配的財產範圍內，除非犯罪行為人之整體財產均屬於犯罪所得，否則認定犯罪所得來源、或認定行為人的哪部份財產受到污染便極為困難，有認為只有財產利益的顯著部分來自於節省的稅捐支出時，始能無疑義地認定洗錢範圍與是否構成本罪³²⁶，本文認為，此際節省之犯罪所得，因金錢均混同在一起，無法具體切割犯罪所得範疇，故在現行法條中採取「意圖犯」之立法模式，可以透過主觀之逃稅進而洗錢之企圖並經證明後，作為彌補在客觀要件上難以證明及認定之窘境。

第三款 案例分析

第一目 僅有不法獲利移轉之行為

犯罪行為人完成前階段之逃漏稅捐罪完成後，針對該不法利益進行後續之洗錢行為，如果主觀上基於隱藏或掩飾之意圖，但僅作出「移轉」或「變更」特定犯罪所得之行為，在洗錢防制法舊法時期之保護法益為確保國家對重大（特定）犯罪之追訴及處罰的前提下，因此若緊扣該法益作討論，行為人並沒有積極地做出「隱藏」或「掩飾」該筆逃漏稅捐款項之行為，故將產生是否可以洗錢罪相繩之問題，最高法院之見解於新舊法時期不同：

1. 舊法時期

對於前階段之逃漏稅捐罪完成後，針對該不法利益進行後續之洗錢行為，

³²⁵ 陳佩玄、林志潔（2017），〈逃漏稅行為如何成立洗錢罪？〉，《月旦會計實務研究》，0期，頁25。

³²⁶ 許澤天（2020），《刑法分則（上）財產法益篇》，頁373，新學林。

實務見解於舊法時期曾認為，洗錢防制法第 11 條第 1 項之洗錢罪，依同法第 2 條第 1 款之規定，係以行為人為逃避或妨礙其所犯重大犯罪之追查或處罰，而基於掩飾或隱匿其犯罪所得財物或財產上利益之犯意（洗錢之犯意），而有掩飾或隱匿其因自己重大犯罪所得財物或財產上利益之行為（洗錢之行為），始能成立；倘未兼具洗錢犯意及洗錢行為，僅將自己犯罪所得財物交予其他共同正犯，只屬犯罪後處分贓物之行為，難謂與洗錢行為相當³²⁷。

此外實務判決之見解穩定地認為，洗錢防制法所欲避免的為前階段不法所得，在後續「掩飾」或「隱匿」之行為，故舊法第 2 條第 1 款所規定之洗錢行為，除利用不知情之合法管道（如金融機關）所為之典型行為外，固尚有其他掩飾、藏匿犯特定重大犯罪所得財產或利益之行為，但仍須有旨在避免追訴、處罰而使其所得財物或利益之來源合法化，或改變該財物或利益之本質之犯意，始克相當；若僅係行為人對犯特定重大犯罪所得之財產或利益作直接使用或消費之處分行為，即非該法所規範之洗錢行為³²⁸。

2. 新法時期

針對以上舊法時期所處理之案例，因應我國之擴大追訴與處罰洗錢之修法，最高法院變更見解而認為，第 2 條第 1 款之洗錢行為，只須以有掩飾或隱匿特定犯罪所得來源之意圖，與「移轉」或「變更」特定犯罪所得之行為，即為已足，不以有掩飾或隱匿特定犯罪所得來源之行為為必要。所稱「移轉特定犯罪所得」，係指將刑事不法所得移轉予他人，以達成隱匿效果而言；所謂「變更特定犯罪所得」，乃指將刑事不法所得之原有法律或事實上存在狀態予以變更而達成隱匿效果。至所意圖隱匿者究為自己、共同正犯或他人之特定犯罪所得來源，皆非所問。又第 2 條第 2 款之洗錢類型，固多以迂迴曲折之方式輾轉為之，但不以透過多層之交易活動為限，且掩飾或隱匿之管道是否為共同正犯或其他第三人，亦可不問。因而前開最高法院 105 年台上第 1101 號判決等見解認

³²⁷ 最高法院 105 年台上第 739 號。

³²⁸ 最高法院 105 年台上第 1101 號。

為，行為人對犯特定犯罪所得之財物或利益作直接使用或消費之處分行為，或僅將自己犯罪所得財物交予其他共同正犯，僅為犯罪後處分或移轉贓物之行為，非洗錢行為，已與新法所規定之洗錢態樣有所扞格。蓋行為人如意圖掩飾或隱匿特定犯罪所得來源，而將特定犯罪所得直接消費處分，或移轉交予其他共同正犯予以隱匿，甚或交由共同正犯以虛假交易外觀掩飾不法金流移動，依新法規定，皆已侵害新法之保護法益，係屬洗錢行為，尚難單純以不罰之犯罪後處分贓物行為視之³²⁹。

實務以上之見解變更，係放寬客觀構成要件之認定，於修法後保護法益已變更之前提下，前階段不再以掩飾或隱匿之行為為必要，犯罪行為人之責任從原本不罰之犯罪後處分贓物，搖身一變成為七年以下有期徒刑，併科新臺幣五百萬元以下罰金的洗錢責任，並與逃漏稅捐罪構成想像競合，以杜行為人之僥倖心理。

判決說理之變更，本文認為若實務透過學說見解之理解，更能增添論述力道，蓋即便是移轉或變更特定犯罪所得之行為，在類型上本就屬於掩飾型構成要件，直接併以本法第 2 條第 2 款之規範即可，也因此判決見解會有以上新舊法時期之轉變；詳言之，移轉或變更特定犯罪所得之行為，犯罪行為人主觀上，依舊須具備「意圖掩飾或隱匿特定犯罪所得源頭」之要件，從而若能經過證明，及該當第 2 款之情形，故實際上第 1 款除加深競合與法條適用之困難外，無任何優點存在³³⁰。

第二目 未移轉逃漏稅之不法獲利

根據洗錢防制法第 2 條所規定之構成要件，行為人須先構成逃漏稅捐之行為，之後復掩飾或隱匿該不法獲利，逃漏稅捐雖屬在同法第 3 條第 7 款所定特定犯罪，但與其他各款之規定相較，例如第 2 款之詐欺得利罪或者第 10 款之內

³²⁹ 最高法院 108 年台上第 3993 號。

³³⁰ 林鈺雄（2021），〈經濟刑法：第一講—普通洗錢罪之行為類型——評析洗防法第 2 條〉，《月旦法學教室》，224 期，頁 46。

線交易罪，會發現逃漏稅捐罪的獲利所展現之態樣屬於「被動」的類型，詳言之，逃漏稅捐之不法利得，並非如同前兩罪是「主動」流入犯罪行為人之帳戶，而是繼續「被動」地待在犯罪行為人之戶頭而已，因此無須再為移轉之行為，此時行為人現實上根本不用隱匿或掩飾，將有可能不會構成洗錢罪，僅存較為相關可將行為人入罪之規範為第 2 條第 3 款收受、持有或使用他人之特定犯罪所得，但法條已將構成要件明文為「他人」之犯罪所得，因此若犯罪行為人繼續持有自己之犯罪所得，仍不會構成洗錢罪。

反之，犯罪行為人把節省下來之稅捐利益匯出到其他人頭帳號，該後續行為順理成章地成立洗錢罪，與前階段逃漏稅之行為便產生競合之可能，此時究竟應成立何種競合之樣態，應探討洗錢防制法所保護之法益，按洗錢防制法第 1 條之立法目的為「防制洗錢，打擊犯罪，健全防制洗錢體系，穩定金融秩序，促進金流之透明，強化國際合作」，故其立法目的及保護法益，已自單純國家對重大（特定）犯罪之追訴及處罰，擴增至防制洗錢體系之健全、金融秩序之穩定及透明金流軌跡之建置，以強化我國洗錢防制法體質³³¹，與逃漏稅捐所保護之法益為國家租稅債權相較，此兩罪屬於兩個截然不同之法益，故一行為所犯逃漏稅捐與洗錢罪，應成立想像競合。

第三目 先為洗錢後逃漏稅捐

洗錢犯罪原則上屬於特別犯罪與洗錢罪之加總，典型之案例以先完成前置犯罪後再為洗錢防制法第 2 條之洗錢行為，因此若犯罪行為人先以洗錢之行為後，再產生逃漏稅捐罪之情形，是否可以該當洗錢之罪責？舉例來說：甲將其銀行帳戶存摺、提款卡交付乙並告知密碼，該帳戶之實際控制權即由取得提款卡與密碼之乙享有，此種由甲出名但由乙實際掌握該虛偽設立之帳戶，雙方之目的在於存入乙刻意未為申報或故意以詐術行為後之獲利。換言之，雖然該帳戶之戶名仍為甲之姓名，致外觀上匯入該帳戶之款項係顯示由甲取得，但實

³³¹ 最高法院 109 年台上第 2479 號。

實際上匯入該帳戶之款項，乃是由真實姓名年籍均不詳、實際掌控該帳戶之乙控制；藉由甲之人頭，隱匿或掩飾金流動向屬於前階段之洗錢行為，後於該帳戶處分逃漏稅捐之款項，且在每一課稅年度當中，乙逐筆匯入之現金或許會因申報及繳納期限尚未屆至而未達既遂，因此逃漏稅捐之構成發生在後。

實務見解有不少判決意識到洗錢犯罪行為發生時點，不以前置犯罪完成後為限，主要穩定之見解均以「洗錢之前置犯罪完成，取得財產後所為隱匿或掩飾該財產的真實性質、來源、所在地、處置、轉移、相關的權利或所有權之行為，固為典型洗錢行為無疑，然於犯罪人為前置犯罪時，即提供帳戶供犯罪人作為取得犯罪所得之人頭帳戶，一樣會產生掩飾或隱匿該犯罪不法所得真正去向之洗錢效果，是本次修法乃於立法理由中明示提供帳戶以掩飾不法所得去向的行為，核屬洗錢行為類型之一種。³³²」作為說理依據。

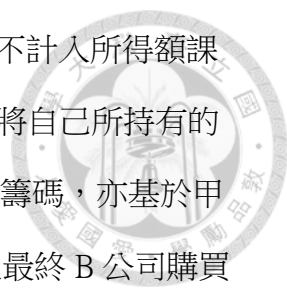
第四目 以稅捐規避為抗辯

洗錢防制法前置行為當中之特別犯罪，僅包含具有不法性之逃漏稅捐罪，而不含僅為脫法行為之稅捐規避，因此若有行為人天性謹慎，前階段僅構成稅捐規避，仍為避免稽徵機關之察覺而遭補稅，後以隱匿或掩飾之手法保有稅捐規避之獲利，在新修正之況納稅者權利保護法第 7 條第 8 款已明文稅規規避之行為僅有補稅之法律效果而不罰，此時基於納稅者權利保護法之規定以及罪刑法定原則之要求，即便行為人之後階段主觀上具有不法意識，然而僅為稅捐規避，客觀構成要件應不該當。前開之論點，理論上來說應不具爭議性，在實務案件當中，最具爭議性者依然是逃漏稅捐以及稅捐規避之區分，以下本文臚列案例說明：

1. 特殊股權移轉

本案可簡化為：甲握有 A 公司之股票 2.7 萬張，共計價值約 3.6 億元新台幣，惟甲為避免 A 公司所發出之股利遭課稅，便想到利用所得稅法第 42 條之

³³² 臺灣高等法院臺南分院 108 年度金上訴字第 647 號、臺灣高等法院臺中分院 107 年度金上訴字第 1549 號。



規定，因公司所獲得投資於國內其他營利事業之股利或盈餘，不計入所得額課稅，故甲設立了一資本額僅有 200 萬之 B 公司，再一點一滴的將自己所持有的 A 公司緩慢賣給 B 公司，此時 B 公司得以大量購買甲所釋出之籌碼，亦基於甲將其所有之資金借給 B 公司，雖然甲是將資金借給 B 公司，但最終 B 公司購買甲之股票，原本的資金仍然會回到甲身上，最終順理成章的將股票全數移轉到 B 公司而可以享受所得稅法第 42 條之利益，且最後 B 公司所獲得之現金或股票股利，在 B 公司屬於甲所設立之一人公司之情形下，仍是由甲獲利，如果之後甲在以隱匿或掩飾之主觀意圖將現金股利等提領移出，將有可能涉及洗錢罪嫌。

究竟甲之行為是構成稅捐規避或者是逃漏稅捐，影響的是在之後若有隱匿或掩飾之行為所產生之法規適用，實務見解認為「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。上訴意旨主張被上訴人藉由虛偽之形式上股權移轉行為，實質上將 0000 公司原應分配予被上訴人之現金股利，轉換成 000 公司當年度之投資收益，達成減少或免除個人綜合所得稅稅負目的，業符合所得稅法第 66 條之 8 所明定之逃漏稅捐樣態，即被上訴人所為之虛偽股權移轉已非法所許，故其意圖減少稅捐負擔之行為，尚不能僅以租稅規避評價，而應歸屬為租稅逃漏行為云云，容有誤會，且混淆租稅規避脫法行為與逃漏稅捐違法行為，不足採憑」，會採取這樣的見解，實為判決在事實之認定上，本件資金借貸事實在 B 公司的資產負債表揭露，會計師的簽證報亦載明 B 公司向甲借錢之實，國稅局可以借錢之法律關係循線追獲到整個逃漏稅企劃，綜合以上的理由而認為本案是租稅規避。此外，若甲以及 B 有誠實揭露之事實，亦不會進而構成洗錢防制法之罪刑。

2. 利用壽險保單洗錢

C 公司之負責人為丙，又 C 公司將其所得僅就有開發票之部分申報與稅捐稽徵機關，將未開發票之部分存入丙名下之個人帳戶，並再以丙名下帳戶所保有之實質上為 C 公司之所得購買大量且高額之壽險保單。在本案中，行為人積

極的利用分化之方式，將本應全屬於 C 公司應申報之所得，經丙之指示後，偷天換日至丙之私人帳戶，導致財報之資訊錯誤，且生逃漏稅捐之結果，已構成逃漏稅捐罪以及不法所得。在已有不法所得之情形下，丙再以掩飾之方式，將未開發票且已入私帳之所得購買人壽保單，而成立洗錢罪。

至於為何犯丙會以購買人壽保單之方式為洗錢之行為，係遺產及贈與稅法第 16 條第 9 款、第 17 條第 1 項第 9 款及保險法第 112 條之規定，依序為：「左列各款不計入遺產總額：……九、約定於被繼承人死亡時，給付其所指定受益人之人壽保險金額、……。」、「左列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：……九、被繼承人死亡前，未償之債務，具有確實之證明者」及「保險金額約定於被保險人死亡時給付於其所指定之受益人者，其金額不得作為被保險人之遺產」，結合以上法規可知，丙可以透過保單受益不會落入遺產稅之課徵範圍，實質的保有逃漏稅捐之獲利。惟須注意，若丙僅有購買壽險保單之行為，依實務之見解僅會構成稅捐規避³³³，本案丙會構成逃漏稅捐，乃指使 C 公司不開發票以及將本屬公司之所得匯入私帳之行為。

3. 有陪侍之特種飲食業

(1) 案例事實與漏稅罰

營業稅法第 12 條第 2 款規定，酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等之營業稅稅率為 25%，與一般的飲食店僅有 5% 存在極大落差，故若行為人未辦營業項目變更登記，擅自經營有女性陪侍特種飲食店，卻虛設一般飲食店，以一般稅額計算之營業人營業稅率 5% 報繳營業稅，來分散特種飲食店之營業稅稅額，此乃台中市知名舞廳之案例。本件之爭點，在於行為人既屬經營有女性陪侍之特種飲食業，是否以非特種飲食業名義登記之一般飲食店，將部分銷售額以一般稅率 5% 報繳營業稅，藉以分散營業收入，漏報營業稅？

關於前開爭點，行為人主張其所被認為虛設之行號，有實際營業行為，均

³³³ 最高行政法院 101 年度判字第 87 號。

依各自規定之營業項目為營業，同一建築物設立多家商店，為法律上所許可，縱使須課稅依法應以一般飲食店為稅捐主體，故不構成漏稅罰之情形。承審法院則透過實質課稅原則說明，行為人之營業收入自屬於特種營業稅之範疇，故以 25% 之稅率計算和補稅應無不妥；此外相關刷卡交易金額均歸戶為各該一般稅率商號之銷售額，藉以規避實際銷售額，並逃漏稅捐之事實明確，集團幹部亦有所知悉，故稽徵機關課以漏稅罰之處罰有理³³⁴。

(2) 逃漏稅捐與洗錢

從本件判決當中被告稽徵機關之論辯內容，可得知行為人所進入虛設行號之金流，「就資金面而言，引用白 oo、呂 oo 等銀行從業人員之證詞，就每日營業收付狀況作說明，而整個資金流向，千禧、芳鄰、金鼎、德隆、聯膳於國泰世華中港分行均有開立帳戶，先提領現金再存入袁 oo、閻 oo、陳 oo、楊 oo、許 oo 等人帳戶，最後再轉到土地銀行北臺中分行金錢豹 OBU 帳戶，該等營業狀況由分散狀態最後再匯流集中一起。」，有在流往其他個人帳戶之情形，基於現行修正後之新法實務見解，縱使不是隱匿或掩飾，僅有移動之行為，在故意之主觀意圖之下仍會構成洗錢罪之罪刑，故行為人之一系列行為，在前階段是否構成逃漏稅捐罪，將影響洗錢罪之成立。

因此，本案前階段是否構成逃漏稅捐罪，承審法院以利用人頭轉換特種營收並非「積極行使詐術」，且無具體事證顯示被告為實際負責人，而無逃漏稅捐罪之構成，進而不會有洗錢罪成立的可能³³⁵，惟本文認為，既然逃漏稅捐之行為不應以積極行使詐術為限，那麼承審法院之理解已有可議，況且在最高法院於修法後認定主觀上故意以洗錢之想法，客觀僅有「移動」金錢之行為仍會構成洗錢罪名，故本件之當事人應該當洗錢罪，縱使不該當，承審法院應以就「故意」與否之部分說明，而非以不屬於積極行使詐術來認定。

³³⁴ 臺中高等行政法院 101 年度訴字第 129 號。

³³⁵ 臺中地院 98 年度重訴字第 1636 號及臺中高分院 99 年上訴字第 1578 號。



第二節 逃漏稅捐之沒收

第一項 沒收法制

我國沒收新制度於民國 104 年年底三讀，並在 105 年年中正式施行，新修正之沒收規定在刑法第五章之一，自第 38 條起訖第 40 條之 2 止共 6 條文，可分為犯罪物沒收、犯罪利得沒收兩個主要類型，且正式確立沒收之主體範圍，無論是何種沒收類型，都有第三人之物、第三人利得沒收；以及沒收之客體範圍，直接利得與間接利得之沒收，替代物亦有追徵之設計。此版本之沒收法制一掃清末以來實務見解紛亂、法條體系衝突之沉痾，可謂重新賦予沒收章節全新的生命，再無追徵、追繳或抵償之觀念，正式進入到「經濟刑法」之制裁手段³³⁶。

在性質之討論上，以往的沒收被定性為從刑，除了須一併在本案刑事追訴程序當中進行，且沒收之開啟以本案有罪為基礎，另常造成實務判決以及沒收之困境，本次新版的沒收，將沒收之適用以行為人具有不法即可，亦即「無罪責」沒收之價值正式入法化，「不以定罪為基礎之特殊沒收」孳然成形³³⁷。

第一款 犯罪物之沒收及審查

刑法第 38 條「違禁物，不問屬於犯罪行為人與否，沒收之（第 1 項）。供犯罪所用、犯罪預備之物或犯罪所生之物，屬於犯罪行為人者，得沒收之。但有特別規定者，依其規定（第 2 項）。前項之物屬於犯罪行為人以外之自然人、法人或非法人團體，而無正當理由提供或取得者，得沒收之。但有特別規定者，依其規定（第 3 項）。前二項之沒收，於全部或一部不能沒收或不宜執行沒收時，追徵其價額（第 4 項）」，為犯罪物沒收之規定，包含犯罪之物以及違禁物。在審查時當然前提要有一刑事不法行為³³⁸，依序須先討論是否構成違禁

³³⁶ 林鈺雄（2020），《沒收新論》，頁 7，元照。

³³⁷ 從刑法第 2 條之立法理由亦可知悉，本章新增之目的，認為沒收是刑罰以及保安處分外之法律效果，具有獨立性。

³³⁸ 林山田（2008），《刑法通論（上冊）》，增訂十版，頁 403-409，元照。

物，後方討論是否構成犯罪物，會有這樣的要求，係違禁物之違禁性質擁有相對性，亦即某些物品一般人持有屬於違禁物，法律所容許之人持有即不屬於違禁物，例如：原住民依法持有之獵捕槍械，故若不違法容許持有之第三人使用，即使不屬於違禁物，亦可開啟一般犯罪物之審查³³⁹。

就標的之性質釐清究竟為違禁物或者犯罪後，復依據刑法第 38 條第 2 及第 3 項，接續定性該犯罪物究竟係供促成或幫助犯罪所用之犯罪工具、犯罪所涉及構成要件客體之犯罪客體，或者是基於犯罪而生之犯罪產物。理解犯罪物之性質後，以裁判時為基準點，區分該犯罪物屬犯罪行為人所有或者是第三人所有，而分別有本條第 2 項或第 3 項之適用，最後討論是否有裁量沒收、追徵，或者是第 38 之 2 條沒收或追徵，有過苛之虞、欠缺刑法上之重要性、犯罪所得價值低微，或為維持受宣告人生活條件之必要，此一過苛條款調節之適用。

第二款 利得之沒收及審查

第一目 意義

利得沒收實乃處理經濟犯罪之主要類型，為了避免透過所有法制剝奪犯罪行為人之不法利得後，仍能保有利得之弔詭情形，現行之利得沒收採取「準不當得利」之性質。刑法第 38-1 條「犯罪所得，屬於犯罪行為人者，沒收之。但有特別規定者，依其規定（第 1 項）。犯罪行為人以外之自然人、法人或非法人團體，因下列情形之一取得犯罪所得者，亦同：一、明知他人違法行為而取得。二、因他人違法行為而無償或以顯不相當之對價取得。三、犯罪行為人為他人實行違法行為，他人因而取得（第 2 項）。前二項之沒收，於全部或一部不能沒收或不宜執行沒收時，追徵其價額（第 3 項）。第一項及第二項之犯罪所得，包括違法行為所得、其變得之物或財產上利益及其孳息（第 4 項）。犯罪所得已實際合法發還被害人者，不予宣告沒收或追徵（第 5 項）」，為利得沒收之基礎規定，審查時與犯罪物沒收之前提相同，須先判斷是否有刑事不法行為存

³³⁹ 林鈺雄（2020），《沒收新論》，頁 63，元照。



在。

第二目 審查

在確立刑事不法行為存在之後，接著審查是否因行為人之犯罪而存在直接利得，直接利得之類型可分為：為了犯罪而取得之對價或者酬勞、產自犯罪行為所產生之不法金錢獲利³⁴⁰，描繪出利得之類型後，接著審查究竟是何人，亦即犯罪行為人或者第三人因犯罪而有利得，分別有本條第 1 項或第 2 項之適用，另外，第三人因犯罪而有利得可再細緻區分為：代理型（本條第 2 項第 3 款）、挪移型（本條第 2 項第 1 及第 2 款）和履行型³⁴¹三種類型。最後在計算利得範疇之部分，包含依據相對總額原則所計算之直接利得，此屬於犯罪利得之固有範圍，以及延伸範圍，使用或替代品之間接利得，或在前開兩利得不存在時之追徵替代價額，以確定沒收之範圍，此時猶須注意本條第 5 項之規定，犯罪利得如果已經實際合法的發還被害人時，便不予宣告沒收或追徵，為被害人求償權優先原則之明文化。另外除了直接利得，對於直接利得所延伸而來之利益取得，亦可成為沒收之範圍，而稱間接利得，舉凡變賣直接利得之獲益³⁴²，或基於直接利得中直接衍生之所得，例如：母牛生小牛，皆屬之。

又刑法新修正之沒收或追徵制度，關於剝奪行為人不法利得者，係為避免犯罪成為一種值得投資之「事業」，防止無端因犯罪保有利益而形成犯罪之誘因，以達成預防之目的。其措施本身，並非對於行為人行為、結果非價，或予以應報、制裁的法律評價，而是透過規範達成前開目的，附帶達成調整行為人與被害人間財產變動秩序效果，形成類似（準）不當得利之衡平措施。但此一

³⁴⁰ 林鈺雄（2020），《沒收新論》，頁 102，元照。

³⁴¹ 此非刑法第 38 條之 1 第 2 項之明文情形。履行型之不法利得，係犯罪行為人透過具有合理對價之無瑕疵交易過程，將犯罪所得「清洗乾淨」，移轉給善意第三人之情形，因法律本身沒有規定本情形之適用依據，學說上以追徵之方式替代該犯罪價額。可參林鈺雄（2020），《沒收新論》，頁 107，元照。

³⁴² 此處須注意，變賣直接利得之獲益，僅限於直接利得之價額本身，故若行為人以其專業或其他方式，將直接利得以更高價之金額賣出，此高價與直接利得價額本身之價差，應不屬於沒收之範圍，蓋若以利得沒收係準不當得利之規定判斷，此時亦不屬於不當得利而另有討論是否構成不法管理之問題。

制度目的，並非由國家強制介入個人間私法之權益紛爭，否則關於私法間之私法自治、交易安全、誠實信用等原理原則，及民事程序法之權利行使、當事人原則及相關程序，將全為刑事法相關措施取代，要非前揭沒收、追徵制度之修正目的。準此，宣告刑事追徵之目的係為剝奪被告之犯罪利得（而非全額填補損害），則相關財產犯罪情形，倘原始之價額高於被告最終得利者，或被害人因而產生其他損害者，均屬被害人要否循民事救濟管道處理之訴訟權利事項³⁴³，換言之，對於發還條款之理解脈絡，應僅須考量衡平「國家沒收」與「受害人之優先回覆」兩者之衝突，至於被害人之其他求償權，應不會與國家之沒收公權力行使有任何利害衝突，從而如果想透過本質上係相似於不當得利體系之利得沒收，一併處理其他民事法律關係，如侵權行為損害賠償之問題，非屬利得沒收之任務³⁴⁴。

此外，在沒收範圍之計算上，最具有爭議性者為「犯罪支出是否應排除於利得沒收之範圍」，修正後之新法見解，明確揭示應採取無須扣除成本之「總額原則」³⁴⁵。總額原則雖揭示犯罪利得之計算無須扣除成本支出，但何種支出究可被列入犯罪所得，猶存在絕對總額原則與相對總額原則之區分，以後者作為目前學說與實務之通說見解³⁴⁶。從而，相對總額原則係指將計算犯罪所得時之薪資、原物料費用（成本）或其他和犯罪不具直接相關性之中性支出排除³⁴⁷，

³⁴³ 此為法院穩定之見解，並清楚釐清沒收之準不當得利，與民法上不當得利仍有差別。可參臺灣桃園地方法院 106 年度審易字第 3415 號、臺灣桃園地方法院 104 年度審易字第 1563 號、臺灣彰化地方法院 105 年度易字第 917 號、臺灣高等法院 105 年度上易字第 1744 號等。另學說上可參考惲純良（2020），〈差額沒收之宣告與追徵〉，林鈺雄（編），《沒收新制（五）：沒收實例解析》，頁 241 以下，元照。

³⁴⁴ 連孟琦（2019），〈評析沒收新制中之被害人優先保障規定——兼評金融八法沒收條款之修正爭議〉，《月旦法學雜誌》，286 期，頁 144-145。

³⁴⁵ 與之相對者為須扣除成本之「淨額原則」，此為我國學說上之少數說，可參薛智仁（2013），〈販賣毒品罪之犯罪所得沒收範圍——最高法院 100 年度台上字第 842 號判決〉，《台灣法學雜誌》，224 期，頁 62-72；關於總額原則之德國實務見解，可參陳信安、王玉全（2016），〈總額原則於利得沒收之適用——德國聯邦最高法院刑事裁判 BGHSt 47, 369 譯介〉，林鈺雄（編），《沒收新制（二）：經濟刑法的新紀元》，頁 426-437，元照。

³⁴⁶ 楊智守（2019），〈沒收新制下犯罪所得之成本扣除與否——最高法院 106 年度台上字第 3464 號刑事判決評析〉，《月旦裁判時報》，81 期，頁 38。

³⁴⁷ 林鈺雄（2015），〈利得沒收之法律性質與審查體系——兼論立法之展望〉，《月旦法學雜誌》，238 期，頁 53 以下。

實務判決：「沒收新制下犯罪所得之計算，應分兩層次思考，於前階段先界定『利得存否』，於後階段再判斷『利得範圍』。申言之，在前階段利得之存否，係基於直接性原則審查，以利得與犯罪之間是否具有直接關聯性為利得存否之認定。而利得究否與犯罪有直接關聯，則視該犯罪與利得間是否具有直接因果關係為斷，若無直接關聯，僅於符合刑法第 38 條之 1 第 4 項所規定之利用及替代品之間接利得，得予沒收外，即應認非本案之利得，而排除於沒收之列。此階段係在確定利得與犯罪之關聯性，故就必要成本（如工程之工資、進料）、稅捐費用等中性支出，則不計入直接利得；於後階段利得範圍之審查，依刑法第 38 條之 1 之立法意旨，係以總額原則為審查，凡犯罪所得均應全部沒收，無庸扣除犯罪成本³⁴⁸」，亦採取相同意旨。

第三目 法律效果

最後，在法律效果上本法採取義務沒收加上過苛條款，首先，義務沒收為貫徹不法利得「應」全部被加以排除之意旨，法院無法裁量是否沒收而無裁量餘地之情形，實乃避免被告因犯罪而保有犯罪利得，成為犯罪之誘因，導致沒收失去應有之公平正義而無法預防犯罪，亦即，在立法目的上，係因過往犯罪行為人之犯罪所得，不予宣告沒收，以供被害人求償，但因實際上被害人因現實或各種因素，卻未另行求償，反致行為人因之保有犯罪所得之避免；當然，既然法條以「應」沒收之義務沒收設計，在某些情況下確實可能存在有對於當事人過度刻薄而有違反比例原則之情形，故與犯罪物之沒收相同，依刑法第 38 之 2 條規定，沒收或追徵，有過苛之虞、欠缺刑法上之重要性、犯罪所得價值低微，或為維持受宣告人生活條件之必要時，法院得不宣告或酌減之，存有過苛條款得以調節性之適用。

³⁴⁸ 最高法院 106 年度台上字第 3464 號。



第二項 本罪之沒收操作

第一款 稅捐國庫與司法國庫之區分

犯罪行為人為逃漏稅行為遭查獲後，除有刑事責任外，逃漏之稅捐依舊須全數補繳，因此如果犯罪行為人在補繳完逃漏之稅捐後，基於利得沒收之準不當得利性質，行為人既然已無抱有任何不法獲利，似乎沒有繼續開啟沒收審查程序之可能。事實上前述之觀點乃模糊「稅捐國庫」與「司法國庫」之差異，因犯罪所得之沒收與稅捐之繳納，固然均係歸於國庫，然因犯罪所得之沒收而獲益的「司法國庫」，並不等同於「稅捐國庫」，稅捐刑法在於保障國家之稅捐國庫利益，國家自係逃漏稅捐犯罪之被害人，而為刑法第 38 條之 1 所稱之「被害人」，也因此，逃漏之稅捐於行為後已向國稅局依法、實際補繳者，其犯罪所得於補繳之範圍（全額或部分）內，既已實際合法發還被害人，依上開規定，在該範圍已毋庸再論知沒收或追徵；惟依該規定之反面解釋，倘未補繳完畢者，則稅捐請求權於全部或一部未實現之情形，犯罪所得之沒收既為義務沒收，自仍應依法論知沒收或追徵，尚不能以稅捐國庫仍有稅捐請求權存在為由即認不應予以沒收³⁴⁹。至於逃漏之稅捐已經超過核課期間，但仍在追訴權及沒收時效期間內者，法院仍應將相當於逃漏之稅額，追徵入司法國庫³⁵⁰。

或許會有認為，反正利得最終均回到國家身上，區分司法與稅捐國庫不具有實際意義，惟德國聯邦最高法院曾正確表示，除了前述稅捐與司法國庫之意義仍應區辨之外，更詳細說明「司法國庫在任何產自犯罪之案件當中，都須排除於其他具有請求權之人後順位，且稅捐犯罪上也不具有國家在此時須和一般自然人存在差別待遇（亦即不發還）之情形」³⁵¹。

第二款 與洗錢犯罪之競合

³⁴⁹ 學者林鈺雄之發言，納稅義務與刑事責任之交會，月旦刑事法評論，2017 年 12 月，頁 113。

³⁵⁰ 最高法院 109 年度台上字第 2664 號；學說見解可參考林鈺雄（2019），〈沒收新法之發還被害人問題—兼評逃漏稅捐罪之相關裁判〉，林鈺雄（編），《沒收新制（四）：財產正義的實踐》，頁 12，元照。

³⁵¹ 王士帆（2016），〈逃漏稅捐犯罪所得發還稅捐國庫——德國聯邦最高法院刑事裁判 5 StR 371/00 譯介〉，林鈺雄（編），《沒收新制（二）：經濟刑法的新紀元》，頁 500-501，元照。

新修正之洗錢防制法第 18 條，第 1 項「犯第十四條之罪，其所移轉、變更、掩飾、隱匿、收受、取得、持有、使用之財物或財產上利益，沒收之；犯第十五條之罪，其所收受、持有、使用之財物或財產上利益，亦同」以及第 2 項「以集團性或常習性方式犯第十四條或第十五條之罪，有事實足以證明行為人所得支配之前項規定以外之財物或財產上利益，係取自其他違法行為所得者，沒收之」，為洗錢犯罪之沒收規定，學說上分別稱之為本案之洗錢標的沒收以及他案之擴大（利得）沒收³⁵²，在立法目的上因洗錢行為之標的，除非屬於前置犯罪之不法所得，而得於前置犯罪中予以沒收者外，既非本案洗錢犯罪之工具及產物，亦非洗錢犯罪所得，尤非違禁物，自無從依新刑法宣告沒收³⁵³，故為了接軌國際而作此修正採義務沒收，然也因前置犯罪本身已經有沒收之適用可能，外加上洗錢防制法之沒收，導致沒收之競合。

在逃漏稅捐罪的討論上，無可避免地亦會出現第三人替他人為逃漏稅之行為後洗錢之沒收，在洗錢防制法採取擴大沒收主體對象之立法態度之下，效力應可及於第三；另如果有事實足認以集團性或常習性方式犯本罪，仍可依照同法第 18 條第 2 項，為他案之擴大利得沒收³⁵⁴。最後再發還條款的討論上，如果檢察官僅起訴洗錢罪，惟前置之逃漏稅捐罪實為鏡像關係之被害人（國家），是否因起訴僅有洗錢之情形而無法發還？學說上認為，如果前置犯罪恰為具有所得、所失之鏡像關係犯罪，仍應適用被害人優先原則，因此在逃漏稅捐之情形，即須優先發還身為被害人之稅捐國庫³⁵⁵。

³⁵² 林鈺雄（2020），《沒收新論》，頁 427，元照；林鈺雄（2020），〈洗錢擴大利得沒收制度〉，《臺大法學論叢》，49 卷 2 期，頁 802-807。

³⁵³ 徐昌錦（2017），〈新修正洗錢防制法之解析與評釋—從刑事審判之角度出發〉，《司法週刊》，1851 期，頁 19-20。

³⁵⁴ 關於制度上擴大利得沒收之合憲性討論，可參考連孟琦（2016），〈擴大利得沒收之合憲裁判——德國聯邦憲法法院裁定 BverfG 2 BvR 564/95(BverfGE 110, 1)譯介〉，林鈺雄（編），《沒收新制（二）：經濟刑法的新紀元》，頁 462-465，元照。

³⁵⁵ 林鈺雄（2019），〈洗錢擴大利得沒收之審查體系〉，林鈺雄（編），《沒收新制（三）：不法利得的剝奪》，頁 494，元照。

第三款 審查順序³⁵⁶

第一目 前提審查：定性以及是否存在刑事不法行為

逃漏稅捐罪所或有之不法利益，係應繳納而未繳納之稅捐支出，性質上屬於利得而不是犯罪物，故應開啟刑法第 38 條之 1 利得沒收之審查脈絡，又無論是利得沒收或者是犯罪物沒收，基於新修正後沒收之內涵僅需有不法即可，因此在審查時仍須先討論犯罪行為人是否存在刑事不法行為。另根據刑法第 40 條第 3 項之立法理由「因沒收已修正為具獨立性之法律效果，故其宣告，不必然附隨於裁判為之，且犯罪行為人因死亡、曾經判決確定、刑法第十九條等事由受不起訴處分或不受理、免訴、無罪判決者；或因刑法第十九條、疾病不能到庭而停止審判者及免刑判決者，均可單獨宣告沒收之，爰增訂第三項規定」，可看出因刑法第 19 條遭免刑判決者，亦屬於僅須具有不法，即可開啟沒收。

然此一立法模式，仍須注意並非在竭盡所能地擴張沒收範圍，在不法關聯性之要求下，沒收不法利得，可無須該當罪責層次，卻無法獨立脫離於「不法行為」，換言之須具有構成要件該當性以及違法性；此外在擴大利得沒收時之第三人，亦必須先被證明與一個不法行為具有『關連性』，從而，如果「本人（行為人）」並無不法，或第三人擁有前揭違法行為之不法利得與不法行為並無任何關連性，則無從宣告沒收³⁵⁷。

第二目 有無犯罪利得

不法行為之犯罪利得，非僅限於一定要物理上取得金錢，如透過不法行為，豁免了本身應負擔之金錢給付義務時，亦可認為行為人具有犯罪利得，因此逃漏稅捐雖然不會自國家處取得物理上實際之金錢，然納稅義務人因逃漏稅捐之行為而節省一定之金錢開支，而有犯罪利得存在。又如果是透過詐欺或其他不正當行為而獲取「冒退稅款」者，則亦當然屬於逃漏稅捐之不法利得。

³⁵⁶ 本文此處之審查順序，以學者林鈺雄教授之體系為準。

³⁵⁷ 林臻嫻（2019），〈淺論沒收不法利得之比例原則及過苛條款〉，《全國律師》，23 卷 7 期，頁 38-39。

在定性上，逃漏稅捐之獲利並非為了踐行其他之犯罪行為之支出，而是以逃漏稅之犯罪行為獲取稅捐短繳之不法金錢利益，性質上為「產自犯罪」所產生之獲利，納稅義務人所逃漏之稅捐為直接因犯罪產生之財產利益應無問題³⁵⁸。至於嗣後納稅義務人可能會有「補繳稅款」之情形，是否可作為排除犯罪所得之認定，實務曾有見解表示「本案被告雖以上述不正當方法逃漏前揭其 97 年度個人綜合所得稅，但稅捐機關依法應對被告核課補徵之，是被告並未因本案而取得財產上不法利益或所得，自無從予以宣告沒收或追徵³⁵⁹」，惟學說上詳細指明，認為此僅為是否發還被害人之考量，而不影響是否有產生犯罪所得之認定³⁶⁰。

第三目 犯罪之下何人因此擁有利得

利得之擁有者，除犯罪行為人外尚有可能為第三人擁有，若屬於犯罪行為人本身擁有，因逃漏稅捐罪為身分犯之性質，因此僅有納稅義務人有可能以犯罪行為人之身分保有不法利得，其他均為第三人保有之類型。若第三人明知他人逃漏稅捐而取得逃漏之金錢，或因他人逃漏稅行為而無償或以顯不相當之對價取得逃漏之金錢，皆為挪移型之案例型態；於代理型時，犯罪行為人即納稅義務人，為他人實行逃漏稅行為，他人因而取得短繳稅捐之不法獲益，此時該犯罪行為人僅為幫助或教唆之人，該他人會以自己保有不法利得之身分而被沒收，似無產生代理型之可能，惟在稅捐稽徵法第 47 條，若公司之負責人等替公司為逃漏稅行為，還是會產生如同代理型之情況³⁶¹。

第四目 利得之範圍審查

逃漏稅捐之直接利得，係納稅義務人依法應該繳納而漏未繳納之稅捐，此一節省之支出便成為利得之範圍，惟此利得型態犯罪行為人並未自他處獲取金錢，僅為「金錢價額之增值」，故逃漏稅捐罪取得之樣態本身即無法沒收，應開

³⁵⁸ 臺中高分院 105 年度上訴字第 750 號。

³⁵⁹ 臺灣高等法院 104 年度上重訴字第 26 號。

³⁶⁰ 林鈺雄（2017），〈逃漏稅捐犯罪所得之沒收與發還 1〉，《法務通訊》，2835 期，頁 6。

³⁶¹ 臺灣桃園地方法院 104 年度審簡字第 683 號。

啟刑法第 38 條之 1 第 3 項，以替代價額之追徵方式為之³⁶²。又逃漏稅捐之間接利得之討論，因不存在將逃漏之價額變賣的可能，故不討論此種類型；但除此之外，行為人基於逃漏稅捐而更有所得，或許是本罪常見的間接利得類型，舉例來說，納稅義務人透過短繳之稅捐支出，在多頭時期一舉大量的投入股市，獲取驚人之報酬，是否應定性為間接利得而沒收，在利得沒收屬於準不當得利之立法設計底下，可透過民法不當得利之見解加以比較說明。

民法上不當得利之規定為第 179 條，行為人合於要件構成不當得利後，返還之範圍，則依照同法第 181 條本文「不當得利之受領人，除返還其所受之利益外，如本於該利益更有所取得者，並應返還」之規定返還，其中所受之利益即為刑法沒收之直接利得，本於該利益更有所取得者則為間接利得。實務案例曾經討論過，如果不當得利受領人以受領之金錢購買房屋，或以原受領之房屋高於一定市價出賣而取得高價，受領人是否負返還該所得，及該房屋或價差之義務，其結論為「房屋或高價出售之所得，乃基於受領人與第三人之契約而來，而非直接基於權利人之權利而發生，故受領人只須償還受領時原物之一般市價，而不及於原物或高價」³⁶³，可見民法第 181 條所稱之本於該利益更有所取得，應僅包括占有後之使用收益、孳息之收益等等³⁶⁴。

從而，利得沒收當中間接利得沒收之範疇，應可參考民法不當得利返還範圍之解釋方式，間接利得之計算應限於「直接衍生」自不法利得之孳息，而不及於行為人與第三人因其他契約行為獲得之更有所得，蓋此種所得係以透過法律行為之更有所得，非直接衍生者。又實務對於刑法第 38 條之 1 第 4 項所稱「孳息」，遠比民事不當得利包含法定及天然孳息更限縮，認為應係指實際取得

³⁶² 林鈺雄（2019），〈沒收新法之發還被害人問題—兼評逃漏稅捐罪之相關裁判〉，林鈺雄（編），《沒收新制（四）：財產正義的實踐》，頁 12，元照。

³⁶³ 臺灣高等法院台中分院暨轄區各地院 65 年第 1 次法律座談會

³⁶⁴ 最高法院 106 年度台上字第 1270 號：「民法第 181 條規定不當得利之受領人，除返還其所受之利益外，如本於該利益更有所取得者，並應返還之，此係不當得利受領人返還不當得利範圍之規定，法定孳息及天然孳息均屬之。」

之利息，不包括依法定利率計算之利息³⁶⁵，故若以實務之見解推斷上述問題，更可理解間接利得之範圍不包含透過法律行為之更有所得。

第五目 發還條款之適用

我國之沒收制度並非要與被害人爭奪，故法制上以被害人優先為原則，應優先發還被害人而排除沒收，要件上須存在有被害人、以及產自犯罪之被害人請求權、該請求權已依法實現並履行，最後一個「請求權須已依法實現並履行」要件，乃在排除潛在之人存有請求之可能，遲滯沒收之程序最終導致犯罪行為人保有不法獲得³⁶⁶。從而發還條款之討論，涉及是否存有「受害人」，詳言之，逃漏稅捐罪為國家法益，受害者為租稅債權遭侵害之國家，能否作為受發還之被害人，學說上對於新制沒收之說明，以發還條款所稱之被害人，不以「私人」為限，換言之，如果是公法人之財產等受到侵害，仍屬被害人之範疇³⁶⁷，行為人基於犯罪使受害人產生之請求權，亦採取相同解釋包含「公法上」請求權³⁶⁸。

又稅捐稽徵法第 21 條稅捐請求權之時效與刑法第 80 條適用下逃漏稅捐罪之追訴時效，存有 7 年與 20 年的極大差距，因此稅捐請求權常常會有罹於時效而消滅無法核課之情形，屬於被害人之稅捐國庫已無法實現其權利，司法國庫為求貫徹沒收屬於準不當得利之意旨以及避免犯罪行為人保有獲益，此時若仍在追訴時效期間內，法院仍應將犯罪行為人逃漏之稅額，針對個案事實，以沒收或追徵之方式進入司法國庫，以杜絕因稅捐稽徵屬於較短時效而導致犯罪行為人可能存有不法獲利之僥倖，更能凸顯稅捐與司法國庫之別。

第三款 我國實務見解與案例

第一目 概述

³⁶⁵ 最高法院 108 年度台抗字第 458 號、最高法院 107 年度台上字第 1849 號、106 年度台上字第 2274 號。

³⁶⁶ 最高法院 107 年度台上字第 4009 號；學說見解可參考王士帆（2016），〈犯罪所得優先發還被害人—簡析新刑法之發還條款〉，《月旦法學雜誌》，251 期，頁 76。

³⁶⁷ 林鈺雄（2017），〈逃漏稅捐犯罪所得之沒收與發還 2〉，《法務通訊》，2836 期，頁 8。

³⁶⁸ 林鈺雄（2017），〈利得沒收新制與逃漏稅捐罪〉，《月旦法學教室》，172 期，頁 22。

在沒收新制上路後，實務判決漸漸地收斂起以往沒收體系在司法判決上的紊亂，以上述學說所提出之審查架構依序說明各該犯罪之利得或犯罪物沒收。關於逃漏稅捐罪之沒收，大多直接先從有無利得探討，以犯逃漏稅捐罪者，逃漏之稅捐（應繳納未繳納之稅捐金額），性質上係以節省支出之方式，反向達成整體財產之實際增值，乃直接產自犯罪之所得，核屬刑法第 38 條之 1 規定之「犯罪所得」，換言之，財產上利益，應包括積極利益及消極利益，逃漏稅即為法定應支付而未支付所減省之費用，屬消極利益，故事實審法院於論處被告逃漏稅捐罪刑者，仍應依相關規定論斷是否為沒收之宣告。

再者，逃漏稅捐罪之主體為納稅義務人，同法第 47 條第 1 項另設補充規定，將逃漏稅捐罪主體擴張至公司負責人等，於公司逃漏稅捐之情形，公司與其負責人於法律上本為不同之人格主體，納稅義務人固為公司本身，但其負責人仍應因自己為公司逃漏稅捐之刑事不法行為而受追訴、處罰，在公司負責人為被告受追訴、處罰，而公司並未被起訴時，公司取得之逃漏稅捐利益，核屬刑法第 38 條之 1 第 2 項第 3 款規定「犯罪行為人為他人實行違法行為，他人因而取得」之「代理型」第三人犯罪所得，依法自仍應向取得犯罪所得之第三人（公司）諭知沒收³⁶⁹。

以上為逃漏稅捐罪主要之實務認定概述，以下各「目」，本文將節選並說明我國逃漏稅捐罪之沒收實務判決及衍生爭議，最終輔以本文見解作結。

第二目 逃漏稅之發還條款與過苛條款

前述發還條款之說明當中有提到，旨在處理國家不應與被害人爭利之情形，故如果存在有被害人、以及產自犯罪之被害人請求權、該請求權已依法實現並履行，即不具有再為沒收之必要；另過苛條款，則係開啟沒收將有過度苛責、欠缺法律上重要性、犯罪所得價值低微或維持受宣告者生活之必要時，基於比例原則，例外不予宣告沒收或者酌減之情形。基此，在審查體系底下，須

³⁶⁹ 最高法院 108 年度台上字第 4058 號、最高法院 109 年度台上字第 2664 號。

先討論發還條款，才會討論到過苛條款適用之問題³⁷⁰。

接續逃漏稅捐之論述，法院在依序審酌沒收之流程時，亦須注意前述發還與過苛條款之順序，亦即是否有國家此一被害人之請求權存在，應在發還條款之認定時討論，惟實務見解如臺灣臺北地方法院 107 年度簡字第 2441 號判決：

「我國本次修正刑法沒收規定，既參考德國……增訂第 38 條之 1 第 5 項被害人優先規定及第 38 條之 2 第 2 項過苛調節條款，復揆諸被害人優先規定，其規範目的之一在使被沒收人不必為行為人犯行造成之財產變動，承擔二次財產支付義務，基於比較法解釋及目的解釋，對於逃漏稅捐犯罪之犯罪所得，自應妥為運用過苛調節條款，避免被沒收人因稅稽機關基於稅捐法上請求權追繳稅款，及法院依刑法規定宣告沒收犯罪所得，致其遭受雙重負擔。」認定涉及逃漏稅捐之國家請求權時，得以透過過苛調節條款來衡平個案，實誤解發還與過苛條款之適用順序，故以上判決之論述應屬於被害人發還條款之討論，而非過苛與否之判斷，立論依據與操作順序容有錯誤。

第三目 逃漏稅捐之「犯罪物沒收」

逃漏稅捐罪以節省稅捐作為犯罪利得，此種短繳稅捐之利得，在概念上似乎與犯罪產物（因犯本罪產生短繳之稅捐利益）有異曲同工之妙，然因屬於利得之沒收審查，此時無需再硬套入犯罪物審查之體系當中。可是犯罪物沒收，尚有犯罪工具、客體兩種情形，此二種情形則有可能發生在本罪個案當中。

其中犯罪工具在逃漏稅捐罪當中有可能出現的案例，因犯罪工具之認定，實務上向來採取「專供說」，亦即專供犯罪之使用，然而實務之見解常常自我衝突，且都是透過想要或不要沒收之結論，反推是否合於專供之要件，迭遭學說批評，應以與犯罪關聯性或貢獻度判斷即可³⁷¹，本文在採取學說之見解下，提供一思考犯罪工具可能存在逃漏稅捐罪之案例，假設納稅義務人，提出「經偽造之帳本」，後使稽徵機關核定錯誤之較少稅額，因該帳本若是不具備，將無法

³⁷⁰ 林鈺雄（2020），《沒收新論》，頁 273-274，元照。

³⁷¹ 林鈺雄（2020），《沒收新論》，頁 68，元照。

有逃漏稅捐之情況發生，故與逃漏稅捐具有高度之關聯性，而可以被認為是屬於犯罪工具之一環；若行為人行使「偽造之統一發票」逃漏稅，與前開情形亦同，惟實務上因認統一發票屬私文書之範疇，在構成行使偽造私文書與逃漏稅捐之競合時，應優先論以較重之行使偽造私文書罪處斷，而以本罪作為罪名沒收而非以逃漏稅捐罪作為依據³⁷²。

又犯罪客體，係指犯罪所涉及之構成要件客體，而非促成或完成犯罪之工具，故與犯罪工具有別，具體案例為最高法院 54 年度台上字第 2171 號刑事判決：「偽造之園屠宰印及桃縣稅印，並非表示機關團體之印信，祇不過為在物品上之文字、符號，用以表示完稅之證明而已，自與刑法第二百一十九條所規定之印章、印文不符，以之加蓋於豬皮上，亦祇屬於刑法第二百零二條以文書論之文書，與純正之公文書亦有別，偽造之稅印既與刑法第二百一十九條所定印章、印文不同，即不得適用該條作為沒收之依據，而應依刑法第三十八條第一項第二款上段沒收，蓋有偽印文之豬皮一塊，為上訴人所有用供犯罪之物，亦得予以沒收，不必僅將豬皮上所蓋之偽印文沒收」，本件因納稅義務人其所宰之豬肉上銷售，旨在逃漏稅金獲取不法利益，藉由稽徵機關認定偽印文之豬皮，作為減免及逃漏稅捐之要件認定依據，故此偽印文之豬皮應屬於犯罪客體。

³⁷² 最高法院 85 年台非字第 301 號。至於競合之問題，已在第二章當中討論。

第五章 結論

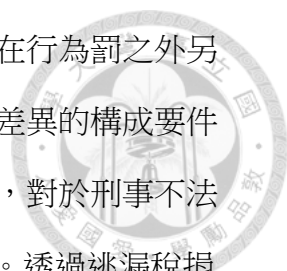


第一節 逃漏稅捐於稅捐秩序體系之意義

人民在憲法上存在之義務多元，綜觀各國立法，除了稅捐之外另有「服勞役」等義務，國家如果一方面要求人民負擔納稅義務，另一方面又要求人民在國家有須要時進到「服勞役」之責任，採取這樣義務並行之設計較為不妥，與單純只有稅捐之繳納義務相比，服勞役的責任會使人民另外要撥出一段「時間」，參與國家建設而打亂生活規劃，此種義務設計下不合比例原則之考量，況人民如真須服勞役，必然也要會時間學習該勞役之勞務技能，更加擾亂生活，又要求人民完成勞役義務，也不一定比國家聘請專業人士或團隊來的有效果，因而我國之維持國家之營運，均以分享人民之經濟負擔成果之稅捐為最大宗。

金錢為一切組織營運之根本，小至獨資商號，大到跨國企業、上市櫃公司，無不以穩定的財源為經營之追求，國家作為一國最大的公法組織，更當思開源節流之重要。租稅作為一國最大的財政來源，國家無法努力的「開源」，因國家若努力的大開稅捐類型，會遭致橫徵暴斂的問題，故最有效且合理的方式，係透過立法者以一定的制度建構，來確保所有依法應徵收的稅捐分毫不差的進到稅捐國庫，進而造就了目前稅捐處罰的制度，又我國之稅捐處罰體系特殊，得到最終稅額之前，事實的認定牽涉到稅法的涵攝，而課稅要件事實往往皆存在納稅義務人私密保有的領域，國家基於比例原則的考量，沒有辦法以強制的方式直接要求人民據實提供，否則不但不合於民主法治的要求，也會產生稽徵機關自我閹割調查權之行政怠惰之嫌，從而折衷權衡國家債權確保之公益與人民隱私之私益後，立法者以「行為義務」的方式，來課予人民一同和稅捐稽徵機關共同找尋正確課稅要件之責任，諸如開立發票、提供特定涉及課稅要件文件之義務，如有違反將處以屬於行政罰範疇之「行為罰」。

然行為罰所處罰者終究僅為行為或不行為義務之違反，雖掌握前階段的義



務履行有助於後階段稅捐逃漏短漏的避免，仍稍嫌不足，因此在行為罰之外另有漏稅罰的補充以「稅捐之短漏」結果作為與稅捐行為罰最具差異的構成要件分別。無論是行為罰或者漏稅罰，一概都屬於行政罰責任範疇，對於刑事不法逃漏稅捐，則以稅捐稽徵法第 41 條至第 47 條之規定加以制裁。透過逃漏稅捐罪的制裁手段，可讓人民感受到遠比行政罰更嚴厲的處罰責任，更能促進稅法的導原則-量能課稅之展現，因稅捐具有無對待給付性，國家以預算規劃並完成花費稅捐的過程，人民往往無法具體感受到「回饋」的感覺，故以制裁之威嚇力，迫使人民不敢選擇違法的逃稅行為，進而使國家可依法徵得每一個納稅義務人應徵得的稅收，正確分享人民之年度經濟收穫，達成量能課稅原則所追求的人人稅捐負擔平等之效果。又我國目前關於刑罰與行政罰之通說見解，主張兩者均具有不法性而無本質上的差別，僅以不法量能之高低做劃分，此一見解認為兩者係「量的區別說」。從而，稅捐行政罰與稅捐刑罰在個案上產生競合時，須先釐清究竟係一行為後者是數行為，觸犯稅捐行政罰與稅捐刑罰，爾後分別依照行政罰法第 26 條之規定為法律之適用。

第二節 逃漏稅捐之構成要件

犯罪之客觀構成要件，分為犯罪主體、侵害客體、侵害行為，而逃漏稅捐性質上為結果犯，因此構成要件須加上犯罪結果以及犯罪結果與犯罪行為之間須具有因果關係，主觀要件因本罪沒有處罰過失犯，故自應以納稅義務人故意犯本罪為處罰之前提；在主客觀構成要件均該當後，仍須進一步檢視犯罪行為人是否有阻卻違法或阻卻罪則之事由。

以犯罪主體來說，本罪為純正身分犯，須身為納稅義務人才得以成為本罪處罰之適格者，但實際案例上常存有犯逃漏稅捐之行為人不屬於納稅義務人，僅有幫助或教唆犯之可能，惟稅捐稽徵法第 43 條又疊床架屋的規定了本罪之幫助及教唆犯的獨立處罰規定，不但與刑法總則的幫助及教唆犯產生適用上的爭議，加之實務對於刑法第 31 條擬制正犯概念的理解，將導致除了教唆及幫助之

共同正犯被捲入處罰的可能，導致本罪之處罰主體更加紊亂，因此治本之道可建議將本罪直接回歸一般犯之立法方式。此外法人犯逃漏稅捐後，實際上形成法人之意思的公司負責人或董監等，立法設計上究竟應如何處罰，形成法人之意思之人是自己責任又或是替他人負責，以及法人是否具有犯罪而且得以被處罰之能力，稅捐稽徵法第 47 條所引發的問題仍將持續，應有修正之必要，除了擴張稅捐稽徵法第 47 條之處罰主體外，亦可以採取與逃漏稅捐相同回歸一般犯的處罰方式。

行為要件方面，本罪之文義與刑法第 339 條詐欺取財罪相同，無可避免須將兩條之犯罪行為加以比較之情形，實務已將詐欺罪之詐術要件以：施用詐術、使相對人陷於錯誤進而處分財產，並造成損害，但逃漏稅捐罪之行為與詐欺縱使有些許相同，仍無法完全吻合，畢竟在立法上，以一個作為個人財產法益之罪套用於國家法益的逃漏稅捐，在動作、行為上如：冒退稅款或獲取不正稅捐利益等，必然存有差異，故本文已提出部分詐欺罪之要件順序應無需在判斷逃漏稅行為時作為適用之依據；此外詐術亦應包含以「不作為」之方式玩成，因此透過不作為詐欺之手段，取得不法稅捐利益之不作為逃漏稅，在刑法存在不作為犯之前提下，照理來說也應該成為處罰之行為，惟實務卻以判例將逃漏稅之行為限於「積極」之詐術，故僅限於作為犯，所有消極不作為逃漏稅均不屬處罰範疇，已經超越司法造法的功能，毫無理由地將本罪排除於刑法不作為犯的體系之外，處理方法為實務應屏棄錯誤之法律見解，將不作為犯適用在逃漏稅捐上，惟實務採取僅限於積極詐術之見解已數十年之久，期待法院變更實屬不能，治本方法應該以立法之方式，特別規定不作為逃漏稅也應遭致與作為逃漏稅一樣的處罰，使法院在依法判決的要求下變更見解。最後，其他不正方法，為詐術行為之概括條款，立法美意雖為避免掛一漏萬，可是在行政實務的解釋下，以函示闡釋此一不確定法律概念，結果各函示又都包含概括條款來解釋，產生已不確定法律概念解釋不確定法律概念的奇特情形，已違反法律明確性，實務應採取以詐術之解釋方式，透過判決說理為何某一行為與詐術相



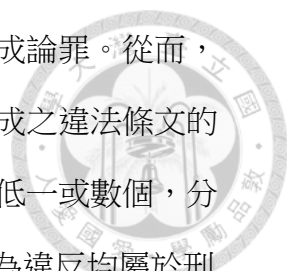
同而該當其他不正當方法。

本罪屬於具體危險犯性質之結果犯，犯罪結果亦即國家債權侵害之危險已具體發生為既遂時點之認定，惟逃漏稅捐罪之行為多元且不一定只有一次，何時認定國家債權侵害之危險已具體發生，本文認為應採取申報或繳納期間屆滿時為既遂，使能不至於過度提前或是延後時點之認定。另稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定，係「將中止犯之法理適用在稅捐犯罪既遂之後，以作為避免稅捐終局流失之財政目的，或減輕調查程序與資源耗費刑事目的之立法政策，而例外成為刑事法體系上的優惠規定」，在適用時應緊扣立法之目的為相應解釋。

第三節 逃漏稅捐與他罪之關係及沒收

於量能課稅原則之指導下，每一個國民如果存在經濟負擔能力，就有繳納稅捐之可能，以詐術或其他不正當之方法，目的在減少應納稅捐時，便是逃漏稅捐罪用武之地，然而產生「經濟上負擔能力」的情形多元，亦即只要是一切交易或會導致獲利的行為，人民在構成課稅要件時便負有納稅義務，且獲得經濟利益之行為是合法或者是非法均在所不問。從而一切財產犯罪皆有可能導致行為人另外增生經濟之負擔能力，又取得財產之行為若早已屬於犯罪行為時，更無法期待行為人後續之稅捐申報行為，以積極行為藏匿不法所得者亦不在少數，本文擷取與逃漏稅捐罪最具關聯性之刑事責任比較，對於行為數之認定與競合說明，分為與傳統刑法的關係，為第二章第五節，以詐欺罪章和偽造文書罪章之罪為主軸，以及與經濟刑法之關係，為第四章第一節。

除此之外，我國立法者於近年逐步建立起懲治「經濟犯罪」規定，統稱為附屬刑法，以遏止原本傳統財產犯罪當中不會出現的嚴重金融問題，且是類犯罪所產生之不法所得，遠比前開傳統刑罰來得大，故行為人更會以不法手段以避免稅捐之繳納，進而觸犯逃漏稅捐罪，以附屬刑法之複雜度來說，認定並劃清納稅義務人之經濟負擔能力，之後繩之以逃漏稅之責已屬困難，又在競合方面實務出現的難題多不在如何「競合」，蓋每一不同之附屬刑法之立法目的均有



獨到之處，以一行為違反數罪時，均可以輕易透過想像競合完成論罪。從而，我國逃漏稅捐之競合，實務首先須加強者當屬行為數以及該構成之違法條文的認定，如果同時觸犯稅捐行政罰與稅捐刑罰時，視其行為數為低一或數個，分別依照行政罰法第 24 條至第 26 條之規定辦理；又如果是一行為違反均屬於刑事制裁之規定時，實務判決應多著墨「保護法益」之說明、外加如何競合之論述，綜觀本文所提及之判決案例，均可見法院在競合時僅給出最後「應如何論斷」結論，而沒有針對學說所提之競合審查，如：法益或各法規之保護內涵一一說明，乃實務判決之憾。

最後在沒收部分，沒收新制上路後，一掃以往的烏煙瘴氣，以簡單的劃分方式，將沒收歸類為犯罪物沒收以及犯罪利得之沒收，而逃漏稅捐罪之沒收標的，為逃漏亦即節省下來之稅捐，應開啟犯罪利得沒收之討論；關於犯罪利得沒收，討論前應釐清「稅捐國庫」與「司法國庫」兩者應屬不同徵收程序互不影響，故縱使犯罪行為人嗣後有補繳稅款情形，亦無礙前階段沒收程序進行。

犯罪利得沒收依序審查之要件為：前提之審查，定性以及是否存在刑事不法行為、有無犯罪利得、犯罪之下何人因此擁有利得、利得之範圍審查、有無發還條款之適用。本罪之利得為「節省」之稅捐已如前述，而何人擁有犯罪利得，除了犯罪行為人自行保有外，尚有可能移轉於其他親近之人、或法人、或換得其他物品或有價值之標的，須注意應開啟第三人沒收程序；又犯罪利得之範圍包含直接利得，至於間接利得則應排除經其他不包含透過法律行為之更有所得，亦即經由時他法律行為所超出原本利得之範圍；發還提款原則上已發還被害人為主，刑法上的被害人，在存有國家法益之前提下當然不僅限於私人而應可包含公法人，故對於犯罪行為人保有之不法所得，應優先發還於代表國家法人徵收債權之「稅捐國庫」，後再涉及稽徵時效消滅時，如未追繳恐致犯罪行為人終局保有不法所得之嫌，惟此已無被害人可以發還，從而應續行沒收之程序，以杜絕任何不法獲利。



參考文獻

壹、中文文獻

一、書籍

(一) 專書

王建煊（2005），《租稅法》，文笙。

王皇玉（2016），《刑法總則》，新學林。

吳金柱（2010），《租稅處罰法釋論—以營業稅所得稅之租稅行政罰為範圍》，元照。

李惠宗（2005），《行政罰法之理論與案例》，三民。

林山田（1987），《經濟犯罪與經濟刑法》，三民。

林山田（2008），《刑法通論（下）》，元照。

林東茂（1999），《危險犯與經濟刑法》，五南。

林東茂（2019），《刑法總則》，一品。

林鈺雄（2020），《沒收新論》，元照。

林鈺雄（2020），《新刑法總則》，元照。

金子宏著（1985），蔡宗義譯，《租稅法》，財政部財稅人員訓練所叢書。

馬力（2005），《偷稅罪的法律界限與司法認定》，中國人民公安大學出版社。

張昌邦（1991），《稅捐稽徵法論》，三民。

許玉秀（2000），《犯罪階層體系及其方法論》，春風煦日。

許澤天（2020），《刑法分則（上）財產法益篇》，新學林。

陳子平（2005），《刑法總論（上冊）》，元照。

陳子平（2019），《刑法各論（上）》，元照。

陳敏（2019），《稅法總論》，自版。

陳清秀（2019），《稅法總論》，元照。

陳新民（2020），《行政法學總論》，元照。



曾華松（1982），《稅務行政訴訟之研究》，司法院第4廳編印。

黃茂榮（1991），《稅捐法論衡》，自刊。

黃茂榮（2012），《稅法總論》，植根。

黃榮堅（2012），《基礎刑法學（上）》，元照。

楊興培、李翔（2009），《經濟犯罪與經濟刑法之研究》，北京大學出版社。

劉連煜（2012），《內線交易構成要件》，元照。

蔡墩銘（1976），《刑法基本問題研究》，漢苑。

韓忠謨（1992），《刑法原理》，重訂版。

顏慶章（1989），《租稅法（上）》，五南。

顏慶章、薛明玲、顏慧欣（2010），《租稅法》，三民。

（二）書之編章

王士帆（2016），〈逃漏稅捐犯罪所得發還稅捐國庫——德國聯邦最高法院刑事裁判 5 StR 371/00 譯介〉，林鈺雄（編），《沒收新制（二）：經濟刑法的新紀元》，頁 500-501，元照。

何佳蓉（2010），〈彼竊鉤者誅，竊國者諸侯——權貴犯罪 vs 台開內線交易〉，謝易宏編，《紙醉金迷——經典財經案例選粹》，頁 81，五南。

林鈺雄（2019），〈沒收新法之發還被害人問題——兼評逃漏稅捐罪之相關裁判〉，林鈺雄（編），《沒收新制（四）：財產正義的實踐》，頁 12，元照。

林鈺雄（2019），〈沒收新法之發還被害人問題——兼評逃漏稅捐罪之相關裁判〉，林鈺雄（編），《沒收新制（四）：財產正義的實踐》，頁 12，元照。

林鈺雄（2019），〈洗錢擴大利得沒收之審查體系〉，林鈺雄（編），《沒收新制

邱聯恭，〈處分權主義、辯論主義之新容貌及機能演變——著重於評析其如何受最近立法走向所影響及相關理論背景〉，氏著，《程序選擇權論》，頁 99，自刊。

柯格鐘（2010），〈租稅之立法界限及其憲法上的當為要求〉，黃舒芃（編），《憲法解釋之理論與實務第七輯》，頁 205-212，中研院法研所籌備處。

許澤天（2020），〈稅捐刑罰〉，黃茂榮、葛克昌、陳清秀（編），《稅捐稽徵法》，頁 474，元照。

許澤天（2020），〈稅捐刑罰〉，黃茂榮、葛克昌、陳清秀（編），《稅捐稽徵法》，頁 475，元照。

連孟琦（2016），〈擴大利得沒收之合憲裁判——德國聯邦憲法法院裁定 BverfG 陳信安、王玉全（2016），〈總額原則於利得沒收之適用-德國聯邦最高法院刑事裁判 BGHSt 47, 369 譯介〉，林鈺雄（編），《沒收新制（二）：經濟刑法的新紀元》，頁 426-437，元照。

惲純良（2020），〈差額沒收之宣告與追徵〉，林鈺雄（編），《沒收新制（五）：沒收實例解析》，頁 241 以下，元照。

黃俊杰（2010），〈稅捐負擔之規範層級〉，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 83，元照。

連孟琦（2016），〈擴大利得沒收之合憲裁判——德國聯邦憲法法院裁定 BverfG 2 BvR 564/95(BverfGE 110, 1)譯介〉，林鈺雄（編），《沒收新制（二）：經濟刑法的新紀元》，頁 462-465，元照。

葛克昌（2005），〈行為罰與金錢給付罰不併罰原則〉，氏著，《行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維》，頁 217，翰蘆。


葛克昌（2005），〈第三章：量能課稅原則與所得稅法〉，氏著，《稅法基本問題——財政憲法篇》，元照。


葛克昌（2005），〈論公法上金錢給付義務之法律性質〉，氏著，《行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維》，頁 31，翰蘆。

二、期刊論文

Tiedemann Klaus、林東茂（1994），〈附屬刑法中的構成要件錯誤與禁止錯誤〉，《政大法學評論》，50 期，頁 69-81。

王士帆（2016），〈犯罪所得優先發還被害人—簡析新刑法之發還條款〉，《月旦法學雜誌》，251 期，頁 76。

- 
- 王志誠（2012），〈證券交易法第 171 條「犯罪所得」之計算爭議〉，《台灣法學雜誌》，196 期，頁 21-30。
- 王志誠（2018），〈論財務報告編製不實之行為動機及隱藏犯罪行為——兼評最高法院 105 年度台上字第 477 號刑事判決〉，《月旦裁判時報》，67 期，頁 41-44。
- 王服清（2020），〈論法人「犯罪能力」暨「秩序罰能力」之意涵與虛實——以銀行法第 125 條與稅捐稽徵法第 47 條作為觀察〉，《台灣法學雜誌》，391 期，頁 83 以下。
- 王皇玉（2008），〈法令遵循對法人刑事歸責性之意義與影響——從營業秘密法第 13 條之 4 談起〉，《月旦法學雜誌》，頁 121。
- 王皇玉（2013），〈法人刑事責任之研究〉，《輔仁法學》，46 期，頁 32。
- 江彥佐（2008），〈簡論稅捐裁罰之主觀要件〉，《清流月刊》，頁 14。
- 李秉錡（2018），〈分析洗錢犯罪之構成要件——兼評數則交付帳戶案件之判決〉，《檢察新論》，24 期，頁 101。
- 李晨璋（2009），〈論逃漏稅捐之不純正不作為犯〉，《稅務旬刊》，2092 期，頁 24。
- 李禮仲、李傑清、呂秋遠（2010），〈證券交易法第 171 條第 2 項犯罪所得之研究〉，行政院法務部委託研究，頁 113。
- 林吉鶴（1983），〈稅捐稽徵法第四十一條中其他不正當方法範圍之研究〉，《警學叢刊》，13 卷 4 期，頁 128。
- 林志潔（2007），〈公司犯罪與刑事責任——美國刑法之觀察與評析〉，《律師雜誌》，333 期，頁 45-46。
- 林鈺雄（2015），〈利得沒收之法律性質與審查體系-兼論立法之展望〉，《月旦法學雜誌》，238 期，頁 53 以下。
- 林鈺雄（2017），〈利得沒收新制與逃漏稅捐罪〉，《月旦法學教室》，172 期，頁 22。

- 
- 林鈺雄（2017），〈逃漏稅捐犯罪所得之沒收與發還（二）〉，《法務通訊》，2836期，頁7。
- 林鈺雄（2017），〈逃漏稅捐犯罪所得之沒收與發還1〉，《法務通訊》，2835期，頁6。
- 林鈺雄（2017），〈逃漏稅捐犯罪所得之沒收與發還2〉，《法務通訊》，2836期，頁8。
- 林鈺雄（2020），〈洗錢擴大利得沒收制度〉，《臺大法學論叢》，49卷2期，頁802-807。
- 林鈺雄（2021），〈經濟刑法：第一講－普通洗錢罪之行為類型——評析洗防法第2條〉，《月旦法學教室》，224期，頁38。
- 林臻嫻（2019），〈淺論沒收不法利得之比例原則及過苛條款〉，《全國律師》，23卷7期，頁38-39。
- 柯格鐘（2009），〈租稅規避及其相關聯概念之辨正〉，《月旦財經法雜誌》，19期，頁89以下。
- 柯格鐘（2010），〈婚後未辦所得稅合併申報之稅捐核課期間與裁罰－簡評最高行政法院九八年度判字第一三四四號判決〉，《台灣法學雜誌》，155期，頁176。
- 柯格鐘（2011），〈談稅捐優惠作為鼓勵產業發展之手段〉，《全國律師月刊雜誌社》，15卷10期，頁11。
- 柯格鐘（2011），〈談稅捐優惠作為鼓勵產業發展之手段〉，《全國律師月刊雜誌社》，15卷10期，頁11。
- 柯格鐘（2013），〈論漏稅罰－德國與臺灣稅捐法律規範之比較〉，《東吳公法論叢》，6期，頁409以下。
- 柯格鐘（2014），〈公法債務與私法債務－稅捐債務法之基本問題〉，《月旦法學雜誌》，頁200。
- 柯格鐘（2016），〈論稅捐正義的追尋：從憲法平等原則到稅法量能課稅原則的

- 路徑》，《臺大法學論叢》，45 卷特刊，頁 1252 以下。
- 柯格鐘（2018），〈量能課稅原則與稅捐優惠規範之判斷-以所得稅法若干條文規定為例〉，《月旦法學雜誌》，276 期，頁 164 以下。
- 柯格鐘（2019），〈稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁－以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心〉，《臺北大學法學論叢》，110 期，頁 21。
- 柯格鐘（2019），〈稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁－以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心〉，《臺北大學法學論叢》，110 期，頁 16 以下。
- 柯格鐘（2021），〈租稅刑法（上）〉，《月旦法學教室》，226 期，頁 58。
- 柯格鐘（2021），〈論不法行為所得之課稅－最高行政法院 105 年度判字第 628 號判決評釋〉，《月旦裁判時報》，頁 18 以下。
- 洪家殷（2001），〈我國稅捐稽徵法第四十八條之一有關自動補報補繳免罰規定之檢討〉，《臺大法學論叢》，30 卷 3 期，頁 238 以下。
- 洪家殷（2002），〈租稅秩序罰上之行為罰與漏稅罰〉，《財稅研究》，34 卷 6 期，頁 48。
- 洪家殷（2002），〈租稅秩序罰上之行為罰與漏稅罰〉，《財稅研究》，34 卷 6 期，頁 18-19。
- 洪家殷（2005），〈新「行政罰法」簡介〉，《台灣本土法學雜誌》，67 期，頁 241 以下。
- 洪家殷、江彥佐（2007），〈漏稅處罰訴訟案件舉證責任之研究-以漏稅之故意或過失為中心〉，《月旦財經法雜誌》，頁 6。
- 洪紹文（1989），〈談逃漏稅捐犯罪之成立（上）〉，《稅務旬刊》，1367 期，頁 7。
- 徐昌錦（2017），〈新修正洗錢防制法之解析與評釋－從刑事審判之角度出發〉，《司法週刊》，1851 期，頁 19-20。
- 高榮宏（1993），〈論逃漏稅捐罪之實行行為（上）〉，《軍法專刊》，39 卷 9 期，

頁 16。

高榮宏（1995），〈論逃漏稅捐罪之保護法益與罪質-兼論與詐欺得利罪之關係〉，《刑事法雜誌》，39 卷 3 期，頁 51。

高榮宏（1995），〈論逃漏稅捐罪之保護法益與罪質-兼論與詐欺得利罪之關係〉，《刑事法雜誌》，39 卷 3 期，頁 53。

張嘉真（1991），〈不作為詐欺之研究-兼論逃漏稅捐罪係屬作為犯〉，《萬國法律雜誌》，54 期，頁 38。

張麗卿（2008），〈期待可能性在刑法的運用〉，《東海大學法學研究》，29 期，頁 3 以下及摘要。

梁建道（2019），〈人頭、稅務犯罪與洗錢之關聯性分析〉，《財稅法令半月刊》，42 卷 23 期，頁 53。

許恒達（2013），〈偽裝化緣與捐贈詐欺-評板橋地院 88 年度易字第 4578 號判決〉，《台灣法學雜誌》，第 218 期，頁 134。

許恒達（2020），〈行為規範、保護法益與通姦罪的違憲審查-評釋字第 791 號解釋〉，《月旦法學雜誌》，305 期，頁 19-21。

許淑媛（2020），〈揭開企業內外帳之秘辛——以商業會計法第 71 條為中心〉，《月旦會計實務研究》，32 期，頁 20。


許澤天（2012），〈逃漏稅捐罪—德國法之借鏡〉，逃漏稅捐罪—德國法之借鏡，發表於「信託課稅與刑事制裁實務研討會」，國立成功大學法律學系，頁 7。


許澤天（2014），〈公司逃漏稅捐的刑罰與行政罰問題——釋字六八七號後有關犯行參與論的學理續造〉，《東吳法律學報》，26 卷 1 期，頁 100。

許澤天（2014），〈公司逃漏稅捐的刑罰與行政罰問題——釋字六八七號後有關犯行參與論的學理續造〉，《東吳法律學報》，26 卷 1 期，頁 102。

許澤天（2017），〈未申報的不作為逃漏稅捐〉，《月旦刑事法評論》，4 期，頁 139。



- 
- 許澤天（2017），〈未申報的不作為逃漏稅捐〉，《月旦刑事法評論》，4期，頁141。
- 許澤天（2017），〈未申報的不作為逃漏稅捐〉，《月旦刑事法評論》，4期，頁147。
- 許澤天（2021），〈法人刑法之構成要件設計〉，《月旦法學教室》，225期，頁41以下。
- 連孟琦（2019），〈評析沒收新制中之被害人優先保障規定——兼評金融八法沒收條款之修正爭議〉，《月旦法學雜誌》，286期，頁144-145。
- 陳文貴（2008），〈談我國行政罰法制度下的行政不法行為與刑罰之界限——行政法學與刑事法學的對話〉，《法學新論》，4期，頁112以下。
- 陳正根（2008），〈論一行為不二罰——以交通秩序罰為探討重心〉，《高大法學論叢》，頁6。
- 陳文津、廖欽福（2017），〈貪污犯罪與租稅資訊之揭露——以德國經驗為例〉，《聯合國反貪腐公約暨教學個案論文集》，頁76。
- 陳佩玄、林志潔（2017），〈逃漏稅行為如何成立洗錢罪？〉，《月旦會計實務研究》，0期，頁23。
- 陳彥良（2011），〈內線交易犯罪所得計算爭議研析〉，《月旦法學雜誌》，188期，頁201-220。
- 陳敏（1981），〈憲法之租稅概念及其課徵之限制〉，《政大法學評論》，24期，頁33以下。
- 陳敏（1995），〈租稅法之附帶給付〉，《政大法學評論》，54期，頁111。
- 陳清秀（2018），〈國際稅法上合法節稅、租稅規避、逃漏稅（上）〉，《植根雜誌》，34卷12期，頁404。
- 陳運財（2004），〈嚴格證明法則〉，《月旦法學教室》，23期，頁133。
- 曾宛如（2009），〈建構我國內線交易之規範：從禁止內線交易所欲保護之法益切入〉，《臺大法學論叢》，38卷1期，頁282以下。

- 
- 黃士洲（2017），〈洗錢防制法對稽徵實務運作之衝擊〉，《月旦會計實務研究》，0期，頁40。
- 黃亦超（2011），〈公司負責人逃漏稅的刑責〉，《稅務旬刊》，2167期，頁20。
- 黃宗正（1985），〈租稅犯罪之研究，福建金門地方法院檢察處七十四年度研究報告〉，頁38。
- 黃俊杰、林財生（2003），〈逃漏稅捐之研究〉，《軍法專刊》，49卷9期，頁18。
- 黃俊杰、林財生（2003），〈逃漏稅捐之研究〉，《軍法專刊》，49卷9期，頁21。
- 黃俊杰、楊永助（2005），〈論一事不二罰在稅法上之適用〉，《月旦財經法雜誌》，頁39。
- 黃茂榮（2005），〈論稅捐罰則(上)〉，《植根雜誌》，21卷9期，頁24-25。
- 黃茂榮（2005），〈論稅捐罰則(下)〉，《植根雜誌》，21卷10期，頁33。
- 黃茂榮（2005），〈論稅捐罰則(下)〉，《植根雜誌》，21卷10期，頁423。
- 黃源浩（2003），〈營業稅法上協力義務及違反義務之法律效果〉，《財稅研究》，35卷5期，頁138。
- 楊智守（2019），〈沒收新制下犯罪所得之成本扣除與否——最高法院106年度台上字第3464號刑事判決評析〉，《月旦裁判時報》，81期，頁38。
- 葛克昌（2003），〈一事不再罰之公然漏洞—最高行政法院九十一年度六月決議評釋〉，《月旦法學雜誌》，頁276。
- 葛克昌（2004），〈租稅與現代國家〉，《月旦法學雜誌究》，17期，頁90-95。
- 葛克昌（2005），《稅法基本問題》，頁101，元照。
- 蔡佩玲（2017），〈國際洗錢防制發展趨勢與我國洗錢防制新法—兼論刑事政策變革〉，《刑事政策與犯罪防治研究專刊》，14期，頁6。
- 蔡孟彥（2015），〈日本能源稅制對台灣法制設計之啟發〉，《月旦財經法雜誌》，37期，頁61。

蔡聖偉（2007），〈論故意之不純正不作為犯（一）〉，《月旦法學教室》，51期，頁48。

蔡蕙芳（2017），〈我國法人犯罪之立法之檢視與理論建構〉，《東吳法律學報》，28卷4期，頁27-37。

賴永發、陳月秀（2019），〈一人公司之會計、稅務、法律問題探討〉，《月旦會計實務研究》，24期，頁45。

賴英照（2013），〈內線交易所得之計算〉，《中原財經法學》，特稿，頁6以下。

駱永家（1972），〈辯論主義與處分權主義〉，《臺大法學論叢》，1卷2期，頁467-472。

薛智仁（2013），〈販賣毒品罪之犯罪所得沒收範圍－最高法院100年度台上字第842號判決〉，《台灣法學雜誌》，224期，頁62-72。

顧立雄、陳一鳴（2008），〈論內線交易犯罪所得之相關問題〉，《萬國法學雜誌》，161期，頁60。

三、學位論文

王敏瓊（2013），《論逃漏稅捐罪》，頁40，國立成功大學法律研究所碩士學位論文。

王瑀璇（2015），《逃漏稅捐罪與脫法避稅行為界限之研究》，頁23，國立政治學法學院碩士在職專班碩士論文。

江彥佐（2014），《稅捐行政罰之研究－以德國法制之比較為中心》，頁342-347，私立東吳大學法律學系博士論文。

吳天雲（2001），《逃漏稅捐罪之研究》，頁156，私立中原大學財經法律研究所碩士學位論文。

侯凱倫（2011），《法人犯罪之研究》，私立東海大學法律學研究所碩士論文，頁36。

張嫻安（1975），《租稅罰之比較研究》，頁182-183，國立臺灣大學法律學研究

所碩士論文。

貳、日文文獻

水野忠恒（2001），《租稅法》，頁 25，有斐閣。

山口厚（2012），《經濟刑法》，頁 158，商事法務株式會社。

參、網路資料

封昌宏（2019），〈稅捐稽徵法的刑事責任探討〉，《月旦會計財稅網》。

<http://www.angle.com.tw/accounting/current/post.aspx?ipost=3776>。

