

税法實務見解回顧（六）

租稅罰^{註1}

編目：税法

主筆人：馳律師

【案例 01】

A 公司委託 B 會計事務所為其處理記帳及稅務事務，B 取具非 A 實際交易對象開立之統一發票，作為 A 之進項憑證，並為 A 申報營業稅銷售額及報繳營業稅後，再行侵占 A 提供之部分營業稅款。A 公司之會計主管 C 每季會定期抽查 B 之作業情況，惟 B 所提供者乃經文飾過之簡化報表或無涉異常之項目，致使 C 無法察覺 B 之不法行為。案經主管國稅局查獲，以 A 構成營業稅法第 51 條第 1 項第 5 款：「虛報進項稅額」為由予以補稅，並依財政部發布之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，以 A 無進貨事實卻虛報進項稅額為由，逕依該參考表所列倍數，按所漏稅額處 0.5 倍之罰鍰。

- ◆問題一：A 是否應就稅務代理人以其名義所為之稅務行為負責任，而受有漏稅之罰鍰處分？
- ◆問題二：A 得否主張其會計主管 C 每季抽查 B 業務狀況，業已善盡監督之責而免受處罰？
- ◆問題三：承上，倘 A 仍應受有罰鍰處分，則 A 係因不知情 B 所為方構成違章，且在善意信賴專業會計事務所 B 之情況下，A 尚且委派 C 對 B 進行一定程度之監督，國稅局未考慮此些個案情節，逕以裁罰倍數參考表所列之倍數處以罰鍰，是否合法？

【案例 2】

A 為 B 資源回收物運銷合作社之社員，同時擔任 B 合作社轄下之 C 回收站站長，實際負責 C 回收站社之一切業務。B 合作社之運作規範為：如各回收站有資源回收物交易成交，則應由各回收站之站長通知 B 社銷售金額、種類後，B 社之會計人員代各回收站開立統一發票予買受廠商、申報營業稅，同時為各回收站社員依法填寫「個人一時貿易資料申報表」，向國稅局進行該社員之所得申報。A 為分散自身之交易所得，與 B 合作社之會計 D 共謀，由 A 提供未實際從事資源回收業之自然人名單充作 C 回收站成員，再由 D 在「個

^{註1}收錄範圍：最高行政法院、高等行政法院迄至 109 年 6 月 30 日止之判決。

人一時貿易資料申報表」上虛偽記載人頭社員資料，以作成根本未實際從事資源回收運銷業務之自然人並申報之。

A、D 之行為，經 B 合作社其他社員舉發後移送法辦。刑事部分，刑事法院作成確定判決，認定 A、D 成立刑法第 216 條、第 215 條行使業務登載不實文書罪，而所涉稅捐稽徵法第 41 條之逃漏稅捐罪，則因與有罪部分具想像競合關係，故不另為無罪之諭知。行政案件部分，國稅局對 A 作成補稅暨罰鍰處分，A 不服而提起行政爭訟中。

◆問題一：A 於行政訴訟中主張，其逃漏稅捐之犯罪行為同時符合稅捐稽徵法刑事犯罪構成要件與所得稅法第 110 條之漏稅違章規定，刑事犯罪既經刑事判決確定，即不應再處以所得稅法第 110 條之漏稅罰，故國稅局之罰鍰處分不合法。A 之說法是否有理由？

◆問題二：倘國稅局未待刑事部分判決確定即對 A 裁處租稅罰，則該裁罰處分是否合法？

壹、前言

為了確保具公共利益性質的國家稅捐債權得以實現，稅法設有各種租稅罰之規定，作為促進全體納稅義務人依法負擔稅捐義務並履行協力義務之手段^{註2}，而廣義之租稅罰，包含兩種類型：

其一係對違反稅法規範義務之租稅違法行為，所科處之刑事制裁，稱「租稅刑罰」，為特別刑法之一種，本質上係犯罪之處罰，由法院依刑事訴訟法為之，而有刑法總則之適用^{註3}，相關條文主要規定於稅捐稽徵法第 41 至 43 條。

其二為對人民違反稅法上金錢給付義務（漏稅罰）及作為不作為義務（行為罰），所為科以刑法刑名以外之制裁^{註4}，以罰鍰為最主要，但不限於罰鍰，如：沒入、停業、停止享受獎勵等裁罰性不利處分，科處刑名以外之制裁均屬之，稱「租稅秩序罰」。換言之，即具備「違反稅法上義務之行為」及「裁罰性不利處分」二要件者，為「稅捐行政罰」。申言之，具備「違反稅法上義務之行為」及「裁罰性不利處分」二要件者，為稅捐秩序罰，稅捐秩序罰於稅法若未有特別規定，則有行政罰法之適用^{註5}。

【高點法律專班】

^{註2}李建良，〈行政罰法中「裁罰性之不利處分」的概念意涵及法適用上之若干基本問題「制裁性不利處分」概念之提出〉，《月旦法學雜誌》，第 181 期，2010 年 6 月，頁 9。

^{註3}參刑法第 11 條本文：「本法總則於其他法令有刑罰之規定者，亦適用之。」

^{註4}陳敏，《稅法總論》，新學林，108 年 2 月，初版，頁 785。

^{註5}洪家殷，〈租稅秩序罰上之行為罰與漏稅罰〉，《財稅研究》，11 卷 6 期，2002 年 11 月，頁 45 以下。

如納稅義務人有漏稅結果之發生，稽徵機關除了作成補稅處分外，亦常視個案基礎事實，另行作成租稅秩序罰，或移送刑事偵查機關查處是否觸犯租稅刑罰之規定，故於實務運作及理論研究上，均具重要性，誠屬稅法重要議題，歷來相關大法官解釋及行政法院案件甚多，且租稅刑罰之部分更與刑事法有所交錯，應多加留意。

貳、租稅秩序罰（或稱租稅行政罰）

一、概說

租稅秩序罰可以區分為「行為罰」與「漏稅罰」兩種。前者乃稅法為掌握納稅義務人與課稅事實，而課予稅捐義務人各種協力義務，例如：帳簿設置登載、稅籍登記、發票之開立與取得、接受調查備詢等，並於稅捐義務人未履行此等行為義務時科處處罰（多為罰鍰處分）；如果納稅義務人因故意或過失違反稅法上誠實申報繳納稅款之義務，或違背協力義務致使稽徵機關無從得知完整之重要課稅事實，進而產生減少核定或減少繳納應納稅額之短漏稅捐結果時^{註6}，對此種違法稅捐秩序行為所科處之裁罰，即為漏稅罰。

大法官解釋第 337 號解釋理由書亦指出兩者之內涵與區辨：「行為罰與漏稅罰，其處罰目的不同，處罰要件亦異，前者係以有此行為即應處罰，後者係以漏稅事實為要件者，非必為一事」，可併同參考。

二、重要議題

（一）納稅義務人對代理人行為之責任

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。」蓋現代法治國家應基於「有責任始有處罰」之原則，對於違反行政法上義務之處罰，須以行為人主觀上有可非難性及可歸責性為前提，如行為人主觀上並非出於故意或過失情形，應無可非難性及可歸責性，自不得予以處罰。

稅捐項目繁多，其中不乏涉及高度技術性、繁雜帳務記載與憑證管理事務者，納稅義務人委託專業人員，例如：記帳士、會計師或報關業者，代為履行申報或稅捐繳納義務之情形，所在多有。

遂而，稅捐實務上便衍生以下常見爭議：倘因代理人之故意或過失行為，導致善意信賴其專業能力之委任人（納稅義務人）未能依法履行

^{註6}大法官釋字第 337、339 號解釋均強調漏稅罰須以結果為要件。

稅法義務時，納稅義務人是否構成租稅秩序罰之責條件？

1.否定說：

有學者^{註7}認為，如委託合法之稅務代理人辦理稅捐事件，該代理人具備相關考核認證資格，且無值得懷疑其可靠性之客觀跡象時，不應要求納稅人（稅務法規的門外漢）有能力全面完善監督稅務代理人（稅務專家），查核其所代為提出之稅捐申報有無瑕疵及錯誤。

因此，在稅捐義務人使稅務代理人正確了解課稅事實，亦提供完整證據資料及必要資訊供其作業時，自不宜認為納稅人有選任及監督尚之故意或過失。

2.肯定說：

德國學說針對此議題，提出「可理解性控制標準」概念，認為納稅義務人雖然導入稅務專家協助其履行納稅義務，但專業稅務代理人準備之報稅資料，如納稅義務人並未進行理解、檢驗其內容有無重大錯誤，便逕任代理人為之時，則對於稅捐事實最有掌握能力的納稅人核有重大過失。

司法實務過往迄今普遍認為^{註8}：納稅義務人雖得選任代理人為其履行租稅，惟其仍應善盡事前選任與事後監督之責。如納稅義務人於事前未注意防範受託人之行為，事後又未落實查核，以阻止受託人繼續使納稅義務人陷於違章行為，則納稅義務人即難謂其無過失。其次，人民參與行政程序，就行政法上義務之履行，類於私法上債務關係之履行。人民由其使用人或委任代理人參與行政程序，擴大其活動領域，享受使用人或代理人之利益，亦應負擔使用人或代理人之參與行政程序行為所致之不利益。

又納稅義務人為法定義務人，專業人員僅係受託為其辦理報繳租稅事宜，必須以納稅義務人名義，向稅捐稽徵機關提出之，足見就該向稅捐稽徵機關提出報繳而言，納稅義務人應就代理應負同一責任

註9。

【高點法律專班】

^{註7}陳清秀，《稅法總論》，元照，2014年9月，八版，頁637-643。

^{註8}最高行政法院98年度判字第156號判決、最高行政法院97年度判字第1112號判決、最高行政法院96年度判字第2096號判決、最高行政法院95年度判字第01240號判決、最高行政法院95年度判字第551號判決、最高行政法院94年度判字第1355號判決、最高行政法院94年度判字第1469號判決意旨參照。

^{註9}臺北高等行政法院96年度簡字第753號判決意旨參照。

是以，因使用人或代理人之故意或過失致違反行政法上義務，於行政罰法施行前裁處者，應類推適用民法第 224 條本文規定，該違反行政法上義務之人應負同一故意或過失責任。

反之，於行政罰法施行後裁處者，人民以第三人為使用人或委任其為代理人參與行政程序，具有類似性，應類推適用行政罰法第 7 條第 2 項規定，即人民就該使用人或代理人之故意、過失負推定故意、過失責任^{註 10}。

此外，對稅捐稽徵機關而言，並未掌握納稅義務人之課稅資料，也不能為納稅義務人選任稅務代理人，其行政管制目標之達成，完全有賴於納稅義務人盡其稅法上之義務，設若納稅義務人可以將責任推給稅務代理人，行政管制目標根本無從達成，自不宜容許納稅義務人藉由委任代理人之名而免去公法義務之責。

(二)租稅秩序罰之裁量

現行稅法對於租稅秩序罰，常見規定應科處一定範圍內之罰鍰，至於個案具體之裁罰倍數，則大多授權稽徵機關以裁量決定之，為提供稽徵機關統一適用法律之處罰有一客觀標準可資參考，財政部訂有「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」。

然而，行政實務上咸見稽徵機關直接將個案套入前述參考表所列之違章態樣後，逕處以相應之罰鍰倍數，略未考量具體情節之差異，以及該參考表第 4 點所揭示之法理：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」

就此，司法機關對於行政裁處時應如何斟酌具體情狀，兼顧稅法之立法目的與個案正義，陸續提出過不少判斷標準，可資作為前述租稅秩序罰是否為合義務性裁量之檢驗：

1. 過苛處罰違反財產權保障與比例原則：

行政罰法第 18 條第 1 項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力」（納稅者權利保護法第 16 條第 3 項亦有相同之規定），其立法理由業已載明：「第一項規定裁處罰鍰時應審

^{註 10} 最高行政法院 100 年度 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議意旨參照。

酌之因素，以求處罰允當。」

大法官釋字第 641 號解釋則是對未依原專賣價格出售米酒，每瓶處二千元罰鍰之原菸酒稅法第 21 條規定，採劃一處罰方式，認為於個案處罰顯然過苛，法律未設調整機制，對人民受憲法第 15 條保障之財產權，顯不符妥當性，與比例原則尚有未符，而宣告該法規定期失效。特別值得注意者，大法官特別闡明在一年期法律失效前，裁罰個案應依立法目的實質正義要求，斟酌價格、數量、實際獲利、影響交易秩序程度及其他情狀，為符合比例原則之適當處置^{註 11}。

2. 衡酌納稅義務人有無補繳稅款、承認違章之情事：

近來司法實務見解^{註 12}指出，如納稅義務人漏稅違章後，有「以書面或談話筆錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰」或「裁罰處分核定前已補申報，並已補繳稅款」等相類情事時，應受有比無此情形較輕之裁罰處分。

蓋除考量納稅義務人違章後態度良好外，在「裁罰處分核定前已補繳稅款」之情形，國庫及早收取稅款，予以較輕之裁罰，符合法規授與裁量權之目的。

因此，相類情事應成為稅捐稽徵機關為裁罰時，裁量審酌之重要事項，如稽徵機關之裁罰行為是否略未納入考量，逕以裁罰倍數參考表予以處罰，即有裁量怠惰或濫用裁量權限之違法，此為行政法院應依職權加以審查之事項。

3. 制式套用倍數參考表之規定，未見針對特殊個案另為斟酌評價，構成裁量怠惰：

對於違反該稅法之情節重大或較輕之特殊具體個案，財政部所屬稽徵機關於適用該倍數參考表規定為裁罰時，仍有義務注意是否有應適用裁罰倍數參考表須知第 4 點之特別情況，而為加重或減輕之裁量，否則有失比例原則，自不合法法規授權裁量之意旨，而有裁量

^{註 11} 此號大法官解釋所揭意旨，亦被援用於稅務爭訟案件之判決中，可參最高行政法院 107 年度判字第 371 號判決：「詎被上訴人於裁處時未審酌上訴人有無因漏報或短報系爭未分配盈餘而獲得利益，國家租稅債權是否因此受有損害，以避免造成個案過苛之處罰，亦未依裁罰參考表使用須知第 4 點之規定，注意個案是否初犯、主觀或客觀違章情節是否較輕，而酌予在法定倍數範圍內減輕其罰，逕依前揭裁罰參考表規定之劃一處罰方式，按漏報或短報系爭未分配盈餘形式上所計算漏稅額的 0.4 倍裁罰，似有裁量怠惰或濫用之違法。原審未加詳察，遽予維持，容有未洽。」

^{註 12} 最高行政法院 108 年度判字第 313 號判決意旨參照。

怠惰之違法^{註13}。

4. 同一稅目之當年度報繳涉有數個違章行為時，應按各別違章情形論處：

實務上曾發生納稅義務人於申報綜所稅時，除有虛報免稅額之情事外，並另有列報虛報特別扣除額、短漏報營利所得之情形，司法見解認為針對不同違章情形，應分別對應財罰倍數參考表給予不同倍數之裁罰金額或倍數基準；否則，核與財政部為協助稅務違章案件裁罰機關行使裁量權所訂之罰鍰倍數參考表意旨有違，難謂無裁量違法之情形^{註14}。

(三) 一行為不二罰

行政罰法第 24 條第 1 項規定：「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」一行為如同時該當數個租稅構成要件，而各該相關處罰規定所保護之法益或所欲達成之「目的不同」時，構成法理上所謂之「想像競合」，基於憲法比例原則之考量，應從一重裁處。

反之，行為人之數行為違反數個不同規定，或數次違反同一規定時，並無想像競合可言，如法律無其他規定，為貫徹有關規定之裁罰目的，自應分別予以處罰，不生一行為不二罰之問題，此有行政罰法第 25 條之規定可徵：「數行為違反同一或不同行政法上義務之規定者，分別處罰之。」

基此，稅法上違章行為之行為數判斷，厥為論斷租稅罰之關鍵前提。所謂「一行為」在法理上除「單純之一自然舉動」外，尚包括多數自然舉動所構成之「自然之一行為」及「法理上之一行為」^{註15}。

「自然之一行為」係指在時間及空間上密接，並且具有內在關聯之多數舉動，客觀上以自然之方式觀察，其整體可視為一個統一之行為；「法理上之一行為」係由多數意義之舉動所結合成之單一行為，在法律上僅構成單一之違法（例如：構成要件之一行為^{註16}、繼續行為），

^{註13} 最高行政法院 102 年度 3 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議、最高行政法院 104 年度判字第 655 號判決、最高行政法院 103 年度判字第 199 號判決意旨參照。

^{註14} 最高行政法院 106 年度判字第 726 號判決意旨參照。

^{註15} 陳敏，《稅法總論》，新學林，108 年 2 月，初版，頁 803-806。

^{註16} 舉例而言，營業稅法第 28 條規定，營業人應於開始營業前，向主管稽徵機關申請營業登

故僅得對之為一次裁處。

實務上針對租稅違章行為數判斷之經典案例之一為：行為人虛報進口貨物產地，因不同產地之關稅稅率差別，而分別產生逃漏進口稅、貨物稅及營業稅之漏稅結果，則海關除追徵各該稅款外，得否依不同稅目法規之規定合併處以罰鍰？

上開案例，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認為，關稅、貨物稅與營業稅三者之立法目的不同，雖三者均採申報制，且基於稽徵行政之便，貨物進口時，進口人僅須填具一份進口報單，再由海關一併代徵進口稅、貨物稅及營業稅。但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，故實質上為 3 個申報行為，而非一行為，故若依各該稅法合併處罰，與法治國一行為不二罰之原則並無牴觸^{註 17}。

參、租稅刑罰

一、概說

對違反稅法義務之行為人，稅捐稽徵法及各別稅法中，皆有應科處刑罰之規定，核其立法目的為確保稽徵機關之租稅上公開義務及真實義務、確保國家稅收及租稅負擔之公平。實務上常見之涉犯法條略有：稅捐稽徵法第 41 條之逃漏稅罪、同法第 42 條之違反代徵或扣繳義務罪及同法第 43 條之教唆或幫助逃漏稅罪。

二、重要議題

(一)租稅秩序罰與租稅刑罰之競合

衡諸前述對於此二類租稅罰之介紹可知，租稅秩序罰所非難者，為違反行政法義務之行為，目的在於維持行政秩序；刑法所處罰者，乃反社會價值與道德之行為，其目的係防衛社會及感化犯人，兩者本質有別，當不生從一重處斷或吸收之問題。因此，如同一事實同時構成違

記，「未依規定申請營業登記而營業者」依同法第 51 條第 1 項第 1 款應處以罰鍰，此時構成要件中之營業行為，即以多數營業活動為要素。

^{註 17}大法官釋字第 754 號解釋維持最高法院此一見解，並於解釋理由書中重申：「違反租稅義務之行為，涉及數處罰規定時，如係實質上之數行為，原則上得分別處罰之。至行為數之認定，須綜合考量法規範構成要件、保護法益及處罰目的等因素。……納稅義務人未據實申報，違反各該稅法上之義務，如致逃漏進口稅、貨物稅或營業稅，分別合致海關緝私條例第 37 條第 1 項、貨物稅條例第 32 條第 10 款及營業稅法第 51 條第 1 項第 7 款之處罰規定，各按所漏稅額處罰，3 個漏稅行為構成要件迥異，且各有稅法專門規範及處罰目的，分屬不同領域，保護法益亦不同，本得分別處罰。」

反秩序行為與犯罪行為時，除法律有特別規定，或性質上不能重複處分者外，可分別按相關規定施以刑法與行政罰。

惟租稅秩序罰中的漏稅罰與逃漏稅捐之刑罰，均係對於納稅義務人同一違反稅法上義務行為之制裁，行為人所侵害之法益（國家之租稅債權）相同，處罰目的亦同，均在非難未履行稅法上之義務。

況且，秩序罰與刑罰未必有本質上之差別，尤其租稅領域之秩序罰與刑罰同屬對租稅不法行為之制裁，刑罰為較高度之制裁，處罰手段較嚴厲，一行為同時違反兩者規定時，科處刑法應足以達到懲罰效果，無須再行科處秩序罰，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。

是以，行政罰法第 26 條第 1 項本文定有：「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。」

然罰鍰以外之行政罰，如沒入及裁罰性行政處分，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，故行政罰法第 26 條第 1 項但書乃特別規定：「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。」

(二)違章行為人補繳逃漏之稅捐後，得否再處以刑事沒收處分？

按稅捐稽徵法第 41 條規定之納稅義務人逃漏稅捐罪，為結果犯，以發生逃漏稅捐之結果為犯罪構成要件，而犯逃漏稅捐罪者，其犯罪手法係透過未繳納應納稅額之節省支出方式，反向達成整體財產實際增加之效果，故其財產增加之部分，核屬直接產自犯罪之所得，依刑法第 38 條之 1 本文規定：「犯罪所得，屬於犯罪行為人者，沒收之。」刑事事實審法院於論處被告逃漏稅捐罪刑者，應依相關規定論斷是否為沒收之宣告。

然若逃漏稅捐之犯罪行為人事後向國庫補繳稅款後，是否仍得對逃漏稅捐之刑事被告宣告沒收？國家對於行為人有稅捐請求權存在，倘再行沒收，是否有重複處罰之疑慮？又若行為人所逃漏之稅捐倘以逾稅捐稽徵法之核課期間，稽徵機關無從命其補繳，則法院能否論知沒收犯罪所得？以下逐一彙整近年司法實務對各法律爭議之見解^{註 18}：

1. 稅捐刑法旨在保障國家之稅捐國庫利益，國家應係逃漏稅捐犯罪之被害人，職是之故，逃漏之稅捐於行為後如已「全數」向國稅局依

^{註 18} 最高法院 109 年度台上字第 2664 號判決、最高法院 108 年度台上字 4058 號判決意旨參照。

法並加計利息實際補繳者，依刑法第 38 條之 1 第 5 項之規定：「犯罪所得已實際發還被害人者，不予宣告沒收」，國家此時即為該條項所稱之「被害人」，行為人之犯罪所得於補繳之範圍內，既已實際合法發還被害人，則於該範圍內已毋庸再論知沒收或追徵。

2. 依前述刑法第 38 條之 1 第 5 項規定之反面解釋，倘逃漏稅捐之行為人未補繳完畢者，則於國家之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，法院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。
3. 因犯罪所得之沒收與稅捐之繳納，固然均歸屬於國庫，然因犯罪所得之沒收而獲益之源頭為「司法國庫」，並不等同於「稅捐國庫」，是以，倘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。

肆、自動補報繳免罰

不法行為之行為人，再其行為尚未被察覺時，主動向執法機關陳報並願接受制裁者，法律往往設有減輕或免除處罰之規定，藉以獎勵悛悔自新，並節省執法機關調查不法之人力與成本耗費，刑法第 62 條及社會秩序維護法第 27 條所規定之自首，即為適例。

稅法上之相關規定，則體現於稅捐稽徵法第 48 條之 1，且依同法第 50 條之規定，扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依法應負擔納稅義務之人，均有補稅免罰規定之適用。稅法之自動補報繳免罰規定之適用上，所應注意者有：

- 一、以漏稅案件為限。倘行為人僅係違反稅法上之協力義務而未造成應納稅額之短少，例如：未依限開立發票，但於申報期限前已自動補開補報者，尚不生漏稅結果，無從補稅免罰。
- 二、須為未經檢舉或調查之漏稅案件。其中，所謂的「未經檢舉」係指未經人向有權處理機關檢舉或未經有權處理機關主動察覺或查獲。該「有權處理機關」乃對違章漏稅案件有審核、調查、處分等權限之機關，不以各稅捐稽徵機關或財政部指定之稽核人員為限，調查局所處站處、檢察機關、審計部^{註 19}等，亦屬之。

^{註 19}參：財政部民國 82 年 12 月 22 日台財稅字第 821506069 號函釋：「……故違章漏稅案件，經人向有權處理機關檢舉或經有權處理機關主動察覺或查獲者，均屬經檢舉之案件。本案審計部於審核外交部會計報告時，發現xx海運股份有限公司於收受承攬運費時僅開立

三、「調查基準日」之認定，依稅目及個案情節有別，針對漏稅行為人之補報補繳行為與有權機關之展開調查，何者為先，可依財政部所訂頒之解釋性規定及裁量基準之行政規則，即「稅捐稽徵法第 48 條之 1 所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則」作為參考。調查基準日應以最先調查作為日為準，非以知悉、發覺日為據，司法實務判決^{註 20}指出，稅捐稽徵法第 48 條之 1 並無須以對外宣示為要件，是稅捐稽徵機關對某一特定事件已產生懷疑，而針對該特定事件已開始發動調查程序，展開調查，且從已掌握之證據資料中，對違章事實之存在，產生高度可能之合理推測，即足當之，而稅捐稽徵機關對違章事實之存在，是否已產生高度可能之合理推測，則為事實認定問題。

伍、案例解析

【**案例 1**】中，對於國稅局之罰鍰處分合法性，可從以下角度進行思考：

◆問題一：納稅義務人不因委由專業人員進行營業稅申報而免除誠實申報納稅之行政法義務：

依營業稅法第 35 條第 1 款之規定，申報營業稅銷售額及報繳營業稅乃 A 之法定義務，縱 A 將營業稅報繳事務委託 B 辦理，A 仍為納稅義務人，自應對其進貨額、銷售額、稅額申報書、營業稅繳款書及帳證憑證等營業稅申報資料善盡注意及檢查義務，於確認 B 所提申報資料書之填載、退抵稅、統一發票項目明細表及其他相關文件無訛後，始得提出申報，並應親自保管前述資料且核對稅款繳付情形。

依以上規定可知，營業稅法課以營業人每二個月向主管稽徵機關申報額、應納或溢付營業稅額及繳納應納營業稅額之公法上之義務，至於 A 是否要委請稅務代理人代為申報，係 A 在私法上是否要成立委任契約或其他性質之契約的問題，不因為 A 委請稅務代理人代為申報，即脫離其公法上應盡之申報稅額及繳納稅款之義務。

是以，就該向稅捐稽徵機關提出申報之行為而言，B 係基於代理人之地位，則依類推適用民法第 224 條之法理，A 身為納稅義務人應就代理其報稅之記

收據，未依規定開立統一發票，該公司於審計部查詢後，始補開統一發票(適用零稅率)並補申報。審計部雖非稽徵機關或財政部指定之調查人員，惟依審計法第二條第三款規定，該部有審核政府及所屬機關財務收支之權限，而財務收支之審核包括憑證之給與或取得是否依法令規定辦理，審計部對於未依規定給與或取得憑證既有權予以審核，應屬本部(70)台財稅第三一三一八號函釋之『有權處理機關』……」

^{註 20} 最高行政法院 106 年度判字第 492 號判決。

帳會計人員之故意或過失負同一責任，而不能諉過於代理人。

◆問題二：A 對 B 之違法行為應能注意，A 主張無故意或過失，不足採之：

A 將帳證等會計資料交由 B 處理，並將應繳之營業稅款交付 B，致 B 有機會從中以申報不實統一發票之方式虛報進項稅額，進而侵占 A 交付之營業稅款，雖屬 B 行為之受害人，然 B 之手法並非 A 所不能注意或防範者。

蓋 A 公司之會計主管 C 亦具有會計相關專業，且對於 A 公司業務營銷情況之掌握勝於外部之會計事務所 B，理應有能力代表 A 於查核 B 業務之過程中，發現 B 之不法行為，因此，A 無從以善意信賴 B 為專業人員為由，捐免其稅法義務，A 對漏稅結果之發生，難謂無過失。

◆問題三：國稅局逕以裁罰倍數參考表處以罰鍰，而未考量個案情節，容有裁量怠惰之違法：

財政部 109 年 6 月 3 日修正公布之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」中，關於營業稅法第 51 條第 1 項第 5 款「虛報進項稅額」所列違章態樣中，對於「無進貨事實」之類型，均規定按所漏稅額處 0.5 倍之罰鍰。

國稅局依調查證據之結果，認為 B 取具與 A 無營業往來之廠商發票逕以申報進項稅額，核屬無進貨事實而逃漏營業稅之情形，而依裁罰倍數參考表針對依所漏稅額處 0.5 倍之罰鍰之裁罰標準做出處分，固屬法定裁量範圍。

惟前揭裁罰倍數參考表使用須知第 4 點規定：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」倘逃漏營業稅之違章行為人，其主觀上僅屬過失者，因其較諸故意行為應受責難程度為低，非不得依倍數參考表使用須知第 4 點，將裁罰倍數予以調低，以示有別，而符合法規授權裁量之意旨。

本件逕處 0.5 倍之罰鍰，未具體說明審酌應處額度之情由，可認為不行使法規授與之裁量權，而有裁量怠惰之違法。

蓋 A 就其委任之 B 會計事務所所為繳驗無交易事實發票致逃漏營業稅之違章行為，至多僅能認其有未盡審查監督之過失責任，然國稅局並未斟酌 A 違章情節之輕重（即不區分其故意或過失），亦未衡酌 A 每季有委派會計主管 C 進行查核的內控制度，對營業稅申報之合法性義務，有盡一定程度之努力，故本件援引裁罰倍數參考表而作成之罰鍰處分，容有裁量怠惰之違法

註 21。

^{註21}同見解可參：最高行政法院 103 年度判字第 60 號判決：「倘進口貨物逃漏營業稅之違章行

【案例 2】

◆問題一：國稅局之罰鍰處分，不違反一行為不二罰之原則，理由如下：

一、「一行為」之判斷：

法治國之「一行為不二罰」原則，其適用前提應以「行為同一」為必要，而行為是否同一之判斷標準，除自然意義行為界定下「自然之一行為」外，尚含括法律意義下之行為界定，即「法理上之一行為」，而所謂「法理上之一行為」判斷，又會與該行為有可能被評價及適用之多個法規範各別規範意旨連結。

漏稅犯罪行為與故意漏稅結果違章行為之分辨判準，則無法從「認識」稅捐稽徵法第 41 條所定逃漏稅捐罪之構成要件而導出，蓋所有「故意漏稅違章行為」之行為內涵，均涉有「誠實義務之違反」，而可能同時符合「故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐」之逃漏稅捐罪要件。現行司法實務見解區辨兩者之方式為：

(一)逃漏稅捐罪所稱之「詐欺行為」或「其他不正當行為」，應限定於「積極之作為」，而不包括「違反作為義務（主要是誠實申報義務）」之「消極不作為」情形^{註 22}。而故意漏稅結果違章之「行為」認定，因此轉而偏重至「違反誠實申報（作為）義務」之「消極不作為」事實。

(二)倘若特定之積極漏稅行為，已符合逃漏稅捐犯罪之構成要件，而成立漏稅犯罪，則「為達成漏稅目標，配合該積極漏稅行為，違反誠實申報義務」之「消極不作為」，因為僅造成單一之漏稅結果，其全部不法內涵已為積極漏稅行為所「吸收」，不在漏稅犯罪之外，另構成漏稅違章行為。

為人，其主觀上僅屬過失者，因其較諸故意行為應受責難程度為低，非不得依倍數參考表使用須知第 4 點，將裁罰倍數予以調低，以示有別，而符合法規授權裁量之意旨。倘逕處 1 倍之罰鍰，未具體說明審酌應處額度之情由，可認為不行使法規授與之裁量權，而有裁量怠惰之違法。本件被上訴人就被委任之報關業者國堡公司所為繳驗變造發票致逃漏營業稅之違章行為，至多僅認其有未盡審查監督之過失責任，然上訴人於原審言詞辯論終結之際，自承並未斟酌被上訴人違章情節之輕重（即不區分其故意或過失，見原審卷第 124 頁），徒依倍數參考表按其所漏營業稅額裁處 1 倍之罰鍰 974,597 元，自有裁量怠惰之違法等語為由，爰將訴願決定及原處分（重核復查決定）關於營業稅罰鍰部分予以撤銷。」

^{註 22}最高法院 87 年度台上字第 1103 號判決、92 年度台上字第 1624 號判決、74 年度台上字第 1533 號判決、75 年度台上字第 2779 號判決、75 年度台上字第 3700 號判決、78 年度台上字第 1112 號判決與最高法院 73 年度第 4 次會議決議意旨參照。

二、國稅局對 A、D 再處以「故意漏稅結果違章行政罰」，並無違反「一行為不二罰」原則：

就本案事實而言，刑事確定判決係將 A、D「違反誠實申報應稅所得義務」之不作為，與其事前以登載不實方式隱藏掩飾該應稅所得之積極作為結合，合併成一個訴訟判斷對象，而對 A、D 為「行使業務登載不實文書罪」之諭知，並另對「逃漏稅捐罪」部分，以「想像競合犯屬裁判上一罪」為由，不另為無罪之諭知。

先從刑事法之觀點言之，有想像競合關係之犯罪行為，本質上仍是數個犯罪行為，只是在刑事政策上給予單一評價，而在刑事訴訟法中以「裁判上一罪」視之。因此，漏稅行為與行使業務登載不實文書之犯罪行為，在法律評價上顯然是二個行為。

因逃漏稅捐罪未經認定為「有罪」，而「行使業務登載不實文書罪」之法定刑度，又較稅捐稽徵法第 41 條所定之「逃漏稅捐罪」為輕。因此本件刑事確定判決對 A、D 之罪刑諭知，實質上無法涵蓋（應報）其被提起刑事追訴犯罪行為中之「漏稅行為」不法內涵，不符合「一行為不二罰」之基本法理，亦即對行為第一次之法律評價及懲處，如已能反應行為之全部不法內涵，第二次之重複評價及懲處，即屬過度，有違公平應報之規範價值。

再者，從前述「漏稅犯罪與故意漏稅違章分辨標準」之實務見解以觀，既然積極漏稅行為，因罪嫌不足而無法定罪，並反應其不法內涵。則 A、D 於申報所得時，違反誠實義務之「漏稅消極不作為」，即有依法單以處以漏稅結果行政罰，以回應其行為不法內涵之必要。

從而，A、D 漏報所得稅之漏稅故意明確，復有違反誠實申報義務之客觀不作為事實，且造成漏稅結果，而依所得稅法第 110 條第 1 項規定處以漏稅罰，該裁罰處分應屬合法。

◆問題二：

在違章案件可能涉及刑事法律而另有刑事程序進行時，行政罰法第 26 條是否禁止稽徵機關依據租稅秩序罰則先行裁處租稅秩序罰，在解釋及適用上不無疑義。

蓋無論稽徵機關於調查漏稅行為過程往往會一併移送檢調偵辦，抑或刑事機關先啟動偵查程序時，常通報稽徵機關並借重其稅務專業，機關為發揮共同一體之行政機能，應於其權限範圍內互相協助，已成為稅捐處罰調查程序之常態，故而，行政罰法第 26 條之適用疑義，於實務上更形重要。

近年實務見解^{註23}傾向行政罰法第26條適用時，行政機關並非不得先行裁罰，縱程序上有違反刑事優先原則之虞，但只要原裁罰處分最終可獲得正當性，解釋上應維持該處分之合法性。

以稅捐案件而言，依稅捐稽徵法第35條、第39條及第49條等規定，罰鍰可俟行政救濟程序終結再行繳納，對當事人財產權尚無不利；又倘當事人先行繳納罰鍰，於將來依法廢止時，可給予其利息補償，以填補資金受限所損失之時間利益，非謂同一事件一經偵查，稅捐機關即終局地無管轄權；至經司法機關偵查之事項，若與核課處分並非同一事件，就該非同一事件，更難謂稅捐機關無管轄權。

設若比照一般行政罰法案件，採取刑事程序優先原則，則從實證角度觀察，在現行司法實務因為專業能力不足，而難以對於租稅犯罪案件為有效追訴及裁罰之實證背景下，後續租稅罰鍰裁處程序之調查與證據保全以及租稅罰鍰債權之保全恐將出現重大缺口。

綜上，國稅局於刑事判決確定前對 A 未誠實申報之違章行為處以漏稅罰，應無違法之疑慮。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

^{註23}最高行政法院 109 年度判字第 153 號判決意旨參照。