# 淺談納稅者權利保護法關於租稅規避之處罰相關問題 上

文／楊惠欽

民國 105 年 12 月 28 日公布、106 年 12 月 28 日施行之納稅者權利保護法（下稱納保法），針對租稅規避之處罰，係於該法第 7 條第 8 項明文規定：「第 3 項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。」即明白表彰租稅規避原則上不處罰之立法意旨。但本項但書之例外處罰規定，筆者觀察，於實務適用及運作上將滋生一些疑義，爰以本文進行探討，並就教於大家。

在進行納稅者權利保護法關於租稅規避處罰規定所生相關問題探討前，須先提出的是納保法第 7 條第 3 項後段：「稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。」之規定，此等規定屬納保法針對租稅規避有別於稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項至第 6 項之規範，且與本文所欲探討之納保法關於租稅規避處罰規定有所關連，為使閱者對納保法關於租稅規避之法效有較整體之概念，爰先此敘明。

關於納保法第 7 條第 8 項但書處罰規定之相關問題，限於篇幅，本文僅就下述問題進行探討。

## 壹 「納稅者於申報時對重要事項隱匿」之認定

納保法第 7 條第 8 項規定：「第 3 項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。」其中所稱「第 3 項情形」係指納保法第 7 條第 3 項關於租稅規避之規定，亦即依本項規定，遭認定有租稅規避情事者，如有符合但書規定情形，係得予以處罰。惟其處罰，係以納稅者於「申報或調查」時有條文所規定「對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」等事實為要件。然觀我國目前之稅捐稽徵實務，稅捐稽徵機關提供之申報書，不論格式或內容均相對簡單。以大家最熟知之綜合所得稅結算申報書為例，若個案存有以迂迴方式取得外觀為停徵所得稅之證券交易所得但實質屬應稅之營利所得情事，則此等所得之所得人，於申報綜合所得稅時，因此等所得形式上並非營利所得，且所得人可能主觀上亦認其屬停徵所得稅之證券交易所得，故於辦理綜合所得稅結算申報時，原則上應不會為營利所得之列報；加以制式之綜合所得稅結算申報書上又無關於「可能涉及租稅規避安排」之揭露欄位，因此如上述外形為證券交易所得而實質為應稅營利所得之事實，若個案之納稅義務人未於綜合所得稅結算申報書中揭露相關情事，是否即該當上述納保法第 7 條第 8 項但書所規定：「納稅者於申報時，對重要事項隱匿」之要件，勢必會有爭議發生！

就此問題，若採肯定見解，即認該當納保法第 7 條第 8 項但書要件，則納保法以「稅捐規避非屬違法行為，而與違背稅法上誠實義務之逃漏稅違法行為有間」之理由，於其第 7 條第 8 項本文針對租稅規避為「主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰」的規範，對於應辦理申報之稅捐，恐會成為具文，而違背本項規定之原意！蓋以我國目前稅捐稽徵實務上，多屬偏簡略之申報書格式，可預見絕大多數之納稅義務人仍將如納保法施行前，係依事件所呈現之法律形式辦理稅捐申報。則以上揭所舉綜合所得稅之結算申報為例，於納保法已施行之現今，納稅義務人仍將因具有「納稅者於申報時對重要事項隱匿」之情事，而遭處以漏稅罰，從而產生與納保法施行前租稅規避案件多遭處以漏稅罰之情況相同！

而納保法第 7 條第 8 項但書規定之「納稅者於『申報時』，對重要事項隱匿」，究應如何認定？實則，不僅在實務上會因有歧異見解，而產生諸多爭端，甚或在不同稅捐間因不同之申報書格式，亦會產生適用結果之差異。

就此問題，或有認為：納保法第 7 條第 9 項既規定：「納稅者得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於 6 個月內答覆。」則納稅義務人就其行為安排本可依本項規定向稅捐稽徵機關申請諮詢，是因納稅義務人不作為而未在申報書上誠實揭露，自不得因此而謂當然不該當「申報時對重要事項隱匿」之要件云云。然觀納保法第 7 條第 9 項規定之立法理由，其是鑑於「是否構成稅捐規避，通常涉及納稅人與稽徵機關法律見解之不一致，為免徒增糾紛，宜使納稅人有提早獲得稽徵機關心證之可能」[1]，則此為避免徵納雙方糾紛而制定之納保法第 7 條第 9 項規定，得否僅因納稅義務人或因「不知」此規定、或因無「可能涉及租稅規避」之認知、或因避免麻煩、或因時間因素等等事由，而未循之辦理，即謂納稅義務人未在無合適記載欄位之申報書上揭露相關事項，客觀上即當然該當「申報時對重要事項隱匿」之要件，實有討論之餘地！而對此問題之解決，本文認為檢討我國簡略之申報書格式，應是較為正本清源之法。

但申報書格式是否會有所變革尚屬未定之數，則於其變革前，關於個案是否該當「申報時對重要事項隱匿」之要件，本文係認為：基於納保法第 7 條第 8 項就租稅規避明文為「主管機關不得另課予逃漏稅捐處罰」之規範目的，應認於申報書格式無「應為相關內容揭露欄位」或「教示」內容之情事下，不得僅因納稅義務人未於申報書內揭露可能涉及租稅規避之相關行為事實，即認納稅義務人有符合納保法第 7 條第 8 項但書「申報時對重要事項隱匿」之情事，進而對之處以漏稅罰。

## 貳 「致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」要件之檢討

納保法第 7 條第 8 項但書所為排除本文「不處以漏稅罰」之規範，其要件除如前述「納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」部分外，另有「致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」之要件，亦即欲依本條項但書「處以漏稅罰」之要件該當，尚須具備「致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」之要件。然所謂「致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」，自本條項但書整體文義觀之，應是先存在有「納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」之事實，並因此等情事而導致「稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」，換言之，不僅是要存在有「納稅者之不實或隱匿等行為」及「稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」之事實，且二者間須具有因果關係。惟稅捐稽徵機關是否短漏核定稅捐，有諸多影響因素，其中稅捐稽徵機關承辦人員對個案證據調查之廣度及深度當有一定比例之影響性。申言之，若（1）稽徵機關承辦人員極為認真且優秀，雖個案存在有「納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」之情事，該承辦人員亦不因之即忽略相關課稅事實之調查，進而係按行為人所欲規避之租稅課稅要件事實為稅捐之核定，則此個案即不存在「致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」之情事，從而依納保法第 7 條第 8 項規定，似應不得對納稅義務人為漏稅罰之處罰。反之，（2）於同樣存有「納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」情事之個案，但因稅捐稽徵機關未審得其存在有租稅規避之事實，自然亦無按行為人所欲規避租稅之課稅要件事實予以課徵稅捐情事，而係按納稅義務人之申報予以核定稅捐。而此個案若於事後又因其他事由致稅捐稽徵機關意識到應存在隱匿、不實等涉有租稅規避問題，並進而對行為人所欲規避租稅之課稅要件事實為稅捐之核定，則此個案即因先前所存在稅捐稽徵機關漏未核定稅捐之事實，而該當上述納保法第 7 條第 8 項但書「處以漏稅罰」之要件，而得為漏稅罰之處罰。

從上項（1）（2）所呈現處罰與不處罰之歧異結果的說明，可知，納保法第 7 條第 8 項但書關於租稅規避之處以漏稅罰規定，將涉及「稅捐稽徵機關」於個案如何行為之因素作為處罰要件，勢將形成稅捐處罰上之不公平及困擾。而此項但書之處罰要件所呈現之問題性，亦可自與我國各稅法常見之漏稅罰規定相比較之面向，更得其梗概。爰以所得稅法第 110 條第 1 項、遺產及贈與稅法第 45 條及加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 51 條第 1 項規定為例比較之：

1. 所得稅法第 110 條第 1 項：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有『漏報或短報』情事者，處以所漏稅額 2 倍以下之罰鍰。」

2. 遺產及贈與稅法第 45 條：「納稅義務人對依本法規定，應申報之遺產或贈與財產，已依本法規定申報而有『漏報或短報』情事者，應按所漏稅額處以 2 倍以下之罰鍰。」

3. 營業稅法第 51 條第 1 項：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處 5 倍以下罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請稅籍登記而營業。二、逾規定期限 30 日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅。三、短報或漏報銷售額。四、申請註銷登記後，或經主管稽徵機關依本法規定停止其營業後，仍繼續營業。五、虛報進項稅額。六、逾規定期限 30 日未依第 36 條第 1 項規定繳納營業稅。七、其他有漏稅事實。」

（下期待續）

（作者為高雄高等行政法院院長）

**註釋**

1 詳見納保法第 7 條立法理由第 7 點。

法源法律網 www.lawbase.com.tw 創造最高典藏與行銷價值 TEL:02-2
JUDICIAL 司法 訂閱辦法 如蒙 請郵政 帳 5005 帳 司法院