淺談納稅者權利保護法關於租稅規避之處罰相關問題 下

文／楊惠欽

（文接上期）

觀上開我國稅法關於漏稅罰之規定，可知，其等將漏稅罰之客觀構成要件，均係繫諸於納稅義務人之行為，尚無以稅捐稽徵機關之行為作為處罰要件之情，亦即個案之納稅義務人是否遭處以漏稅罰，並不會因稅捐稽徵機關嗣後之行為—短漏核定稅捐而受影響。實則，在立法例之比較上亦可呈現以「致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」作為處罰要件之特殊性。

按納保法第 7 條關於租稅規避要件之規定，其立法理由即明揭參考德國租稅通則第 42 條規定，而德國租稅通則係另於第 370 條及第 378 條為「逃漏租稅罪」及「重大過失短漏租稅」之處罰規定，其中第 370 條第 1 項第 1 款、第 2 款規定：「（一）以下列行為短漏租稅，或使自己或他人獲得不當之租稅利益者，處 5 年以下有期徒刑或罰金：1. 對稽徵機關或其他行政機關，就租稅之重要事實為不正確或不完備之說明。2. 違反義務，使稽徵機關不能知悉關於租稅之重要事實。」另第 378 條第 1 項、第 2 項則規定：「（1）租稅義務人或執行租稅義務人事務之人，因重大過失而有第 370 條第 1 項規定所稱之行為者，其行為違反秩序。……（二）違反秩序之行為，得科處 5 萬歐元以下罰鍰。」[2]此等規定與我國納保法第 7 條第 8 項但書中之「納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」部分，有相當大的雷同性，然德國租稅通則第 370 條第 1 項規定之另一處罰要件為以此等行為「短漏租稅，或使自己或他人獲得不當之租稅利益」，亦即上述德國租稅通則規定之處罰雖仍須具備「獲得租稅利益」之要件，但此「租稅利益」，並非如我國納保法第 7 條第 8 項但書所規定因「稅捐稽徵機關之短漏核定」而產生。申言之，我國納保法第 7 條第 8 項但書所規定漏稅罰之成立是會受到行為人以外其他行為之影響，而與德國租稅通則第 370 條第 1 項及第 378 條第 1、2 項之規範有別。而此種將違規行為之是否成立繫諸行為人以外因素之立法方式，是否妥適，亦是於租稅規避處罰之議題上值得再思考之處！

參 關於租稅規避之處罰要件

依前述納保法第 7 條第 8 項前段針對租稅規避行為為「不得另課予逃漏稅捐之處罰」，及另於但書為「不在此限」之規範模式，足知，關於租稅規避行為之處罰，應是以不為「漏稅罰」之處罰為原則，但於合致該項但書規定時，方例外為漏稅罰之處罰。然所謂漏稅罰，一般而言，係指在法條規範中，出現「所漏稅額」或「所漏稅款」等字義，並由稅捐機關對於義務違反者，按照法律規定之「所漏稅額」或「所漏稅款」處以一定倍數以上或一定倍數以下的行政罰鍰[3]。惟觀納保法第 7 條第 8 項但書規定，其雖有「致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」之文字，但究應處以如何之漏稅罰，本條項則無明文！至於稅捐之漏稅罰，各稅法雖多有規定，然不僅各該規定之構成要件及處罰額度的規範有所不同，甚且同一稅法，亦有多則不同構成要件之漏稅罰規範，此觀前開所舉各稅法及以下所舉所得稅法第 110 條第 1、2 項規定即明。從而本條項所稱之漏稅罰，文義上固能解為係指各稅法規定之漏稅罰，但於實務運作上，本文認首先即會產生「本條項之漏稅罰，係適用各稅法所規定漏稅罰之處罰要件及罰則，抑或只適用罰則」之疑義？爰先將此疑義及其衍生之問題，分述如下：

一、採「僅適用漏稅罰之罰則」見解，所生之疑義：

我國各稅法就其漏稅罰規範，均各定有處罰之構成要件及罰則內容，以所得稅法第 110 條第 1 項及第 2 項規定為例。其第 1 項係規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額 2 倍以下之罰鍰。」第 2 項則規定：「納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報，而經稽徵機關調查，發現有依本法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處 3 倍以下之罰鍰。」此 2 項均為短漏報所得額之處罰規定，然各有不同之處罰要件及罰則規範，若認納保法第 7 條第 8 項但書規定之漏稅罰，僅是適用各該稅法關於漏稅罰之罰則規定，至於其處罰要件則僅是本條項但書規定之「納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」，則於構成租稅規避之個案，於有納保法第 7 條第 8 項但書規定情形，而欲處以漏稅罰時，若屬前所述「規避營利所得」之租稅規避態樣時，即會產生係要適用所得稅法第 110 條第 1 項處以所漏稅額 2 倍以下罰鍰，或依同條第 2 項處以所漏稅額 3 倍以下罰鍰之疑問？

筆者思考，於此類個案或可以：「因所得稅法第 110 條第 1 項及第 2 項，於要件之主要差異為納稅義務人有否辦理所得稅之結算申報，故應以此作為適用之區別標準」的理由，予以解決！然此種適用方式，於體系上，實際已適用至各稅法關於漏稅罰規定中之「處罰要件」部分，且係就要件為部分之適用，則於適用之體例上是否妥適，已存有檢討之價值！更何況各稅法關於漏稅罰之要件及態樣，並非均如上所舉之所得稅法第 110 條，尚可輕易尋得可資適用之漏稅罰規範，然則各稅法之漏稅罰規範多樣，甚且可能並不存在涉及個案租稅規避目的之漏稅罰，亦即個案是否均可如上述之解釋方式擇得合適之罰則予以適用，亦是存有疑問。而此疑問再往下深思，則會衍生均屬該當納保法第 7 條第 8 項但書所規定要件之個案，卻可能因規避之租稅利益有別，致是否遭處以漏稅罰之結果有異，而此種是否遭處以漏稅罰之歧異結果，是否反形成另一種租稅的不平等待遇！而此更是採取此一見解所不得不思考的難題。

實則，基於納保法第 7 條第 8 項前段明定租稅規避不得另課予漏稅罰規定，所揭櫫「租稅規避非逃漏稅之違法行為，而屬鑽法律漏洞之脫法行為」之立法意旨[4]，則於本條項但書已另明文為處罰要件之規定下，其罰則卻適用「屬於逃漏稅之違法行為」的規範，且其罰則內容即處罰額度亦非全然得以預期之立法方式，更是於法明確性上，有值得衡量之處！

二、採「須另具備漏稅罰處罰要件」見解，所生之疑義：

我國各稅法之漏稅罰，均分別明定有處罰之構成要件及罰則，已如上述，且漏稅罰之處罰，依行政罰法第 7 條規定，尚須行為人具有故意或過失之主觀要件。從而，於個案已該當納保法第 7 條第 8 項但書規定要件，而著手進行漏稅罰之處罰時，若採「須另具備漏稅罰處罰要件」之見解者，即另應審究該個案是否該當各漏稅罰之構成要件。

於本項見解下，問題之重要性及區別實益，主要是呈現在稅捐稽徵機關及法院在進行個案審理時，其應為之事實調查及理由論述的範圍。申言之，若採「須另具備漏稅罰處罰要件」始得處以漏稅罰之見解，則於個案審理時，稅捐稽徵機關及法院除應為納保法第 7 條第 8 項但書所規定要件是否該當之認定外，尚應為各該稅法之漏稅罰構成要件是否具備之調查及認定。以前述規避營利所得之綜合所得稅核課事實為例，若稅捐稽徵機關或法院審理結果，該個案確已具備納保法第 7 條第 8 項但書規定之要件，則欲為漏稅罰之處罰時，即須先判斷所得稅法是否有要件合致之漏稅罰規定，而因個案係有辦理綜合所得稅之結算申報，則稅捐稽徵機關或法院即須另對所得稅法第 110 條第 1 項規定之納稅義務人「有否對依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事」、「有否短漏報所得之故意或過失」等相關要件事實進行調查及認定，否則若於行政法院之判決，其判決理由即有不備！

然如上所述，納保法第 7 條第 8 項前段所以規定租稅規避不應處以漏稅罰，係因認「租稅規避非逃漏稅之違法行為，而屬鑽法律漏洞之脫法行為」。至於租稅規避何以非屬逃漏稅之違法行為，如以所得稅法第 110 條第 1 項規定為例，理論上或有謂因規避之所得並非所得稅法所規定應申報課稅之所得額[5]，即不該當所得稅法第 110 條第 1 項規定客觀處罰要件；或可能有謂係欠缺處罰之主觀要件，意指因個案之所得是否屬課稅所得屬見解不同，故納稅者無短漏報所得之故意及過失。是於納保法第 7 條第 8 項但書規定之處罰，如採取「須具備漏稅罰處罰要件」見解者，則於個案是否應為裁罰時，即須面對要再就個案進行與各稅法所規定漏稅罰之客觀處罰要件及主觀處罰要件（故意或過失）是否該當等事實之認定及要件之涵攝。然原既因認非屬漏稅違法行為之租稅規避事實，是否會因納保法第 7 條第 8 項但書所規定「納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」，而於構成租稅規避之個案，於有納保法第 7 條第 8 項但書規定情形，而欲處以漏稅罰時，若屬前所述「規避營利所得」之租稅規避態樣時，即會產生係要適用所得稅法第 110 條第 1 項處以所漏稅額 2 倍以下罰鍰，或依同條第 2 項處以所漏稅額 3 倍以下罰鍰之疑問？

筆者思考，於此類個案或可以：「因所得稅法第 110 條第 1 項及第 2 項，於要件之主要差異為納稅義務人有否辦理所得稅之結算申報，故應以此作為適用之區別標準」的理由，予以解決！然此種適用方式，於體系上，實際已適用至各稅法關於漏稅罰規定中之「處罰要件」部分，且係就要件為部分之適用，則於適用之體例上是否妥適，已存有檢討之價值！更何況各稅法關於漏稅罰之要件及態樣，並非均如上所舉之所得稅法第 110 條，尚可輕易尋得可資適用之漏稅罰規範，然則各稅法之漏稅罰規範多樣，甚且可能並不存在涉及個案租稅規避目的之漏稅罰，亦即個案是否均可如上述之解釋方式擇得合適之罰則予以適用，亦是存有疑問。而此疑問再往下深思，則會衍生均屬該當納保法第 7 條第 8 項但書所規定要件之個案，卻可能因規避之租稅利益有別，致是否遭處以漏稅罰之結果有異，而此種是否遭處以漏稅罰之歧異結果，是否反形成另一種租稅的不平等待遇！而此更是採取此一見解所不得不思考的難題。

實則，基於納保法第 7 條第 8 項前段明定租稅規避不得另課予漏稅罰規定，所揭櫫「租稅規避非逃漏稅之違法行為，而屬鑽法律漏洞之脫法行為」之立法意旨[6]，則於本條項但書已另明文為處罰要件之規定下，其罰則卻適用「屬於逃漏稅之違法行為」的規範，且其罰則內容即處罰額度亦非全然得以預期之立法方式，更是於法明確性上，有值得衡量之處！

二、採「須另具備漏稅罰處罰要件」見解，所生之疑義：

我國各稅法之漏稅罰，均分別明定有處罰之構成要件及罰則，已如上述，且漏稅罰之處罰，依行政罰法第 7 條規定，尚須行為人具有故意或過失之主觀要件。從而，於個案已該當納保法第 7 條第 8 項但書規定要件，而著手進行漏稅罰之處罰時，若採「須另具備漏稅罰處罰要件」之見解者，即另應審究該個案是否該當各漏稅罰之構成要件。

於本項見解下，問題之重要性及區別實益，主要是呈現在稅捐稽徵機關及法院在進行個案審理時，其應為之事實調查及理由論述的範圍。申言之，若採「須另具備漏稅罰處罰要件」始得處以漏稅罰之見解，則於個案審理時，稅捐稽徵機關及法院除應為納保法第 7 條第 8 項但書所規定要件是否該當之認定外，尚應為各該稅法之漏稅罰構成要件是否具備之調查及認定。以前述規避營利所得之綜合所得稅核課事實為例，若稅捐稽徵機關或法院審理結果，該個案確已具備納保法第 7 條第 8 項但書規定之要件，則欲為漏稅罰之處罰時，即須先判斷所得稅法是否有要件合致之漏稅罰規定，而因個案係有辦理綜合所得稅之結算申報，則稅捐稽徵機關或法院即須另對所得稅法第 110 條第 1 項規定之納稅義務人「有否對依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事」、「有否短漏報所得之故意或過失」等相關要件事實進行調查及認定，否則若於行政法院之判決，其判決理由即有不備！

然如上所述，納保法第 7 條第 8 項前段所以規定租稅規避不應處以漏稅罰，係因認「租稅規避非逃漏稅之違法行為，而屬鑽法律漏洞之脫法行為」。至於租稅規避何以非屬逃漏稅之違法行為，如以所得稅法第 110 條第 1 項規定為例，理論上或有謂因規避之所得並非所得稅法所規定應申報課稅之所得額[7]，即不該當所得稅法第 110 條第 1 項規定客觀處罰要件；或可能有謂係欠缺處罰之主觀要件，意指因個案之所得是否屬課稅所得屬見解不同，故納稅者無短漏報所得之故意及過失。是於納保法第 7 條第 8 項但書規定之處罰，如採取「須具備漏稅罰處罰要件」見解者，則於個案是否應為裁罰時，即須面對要再就個案進行與各稅法所規定漏稅罰之客觀處罰要件及主觀處罰要件（故意或過失）是否該當等事實之認定及要件之涵攝。然原既因認非屬漏稅違法行為之租稅規避事實，是否會因納保法第 7 條第 8 項但書所規定「納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」，而於構成租稅規避之個案，於有納保法第 7 條第 8 項但書規定情形，而欲處以漏稅罰時，若屬前所述「規避營利所得」之租稅規避態樣時，即會產生係要適用所得稅法第 110 條第 1 項處以所漏稅額 2 倍以下罰鍰，或依同條第 2 項處以所漏稅額 3 倍以下罰鍰之疑問？

筆者思考，於此類個案或可以：「因所得稅法第 110 條第 1 項及第 2 項，於要件之主要差異為納稅義務人有否辦理所得稅之結算申報，故應以此作為適用之區別標準」的理由，予以解決！然此種適用方式，於體系上，實際已適用至各稅法關於漏稅罰規定中之「處罰要件」部分，且係就要件為部分之適用，則於適用之體例上是否妥適，已存有檢討之價值！更何況各稅法關於漏稅罰之要件及態樣，並非均如上所舉之所得稅法第 110 條，尚可輕易尋得可資適用之漏稅罰規範，然則各稅法之漏稅罰規範多樣，甚且可能並不存在涉及個案租稅規避目的之漏稅罰，亦即個案是否均可如上述之解釋方式擇得合適之罰則予以適用，亦是存有疑問。而此疑問再往下深思，則會衍生均屬該當納保法第 7 條第 8 項但書所規定要件之個案，卻可能因規避之租稅利益有別，致是否遭處以漏稅罰之結果有異，而此種是否遭處以漏稅罰之歧異結果，是否反形成另一種租稅的不平等待遇！而此更是採取此一見解所不得不思考的難題。

實則，基於納保法第 7 條第 8 項前段明定租稅規避不得另課予漏稅罰規定，所揭櫫「租稅規避非逃漏稅之違法行為，而屬鑽法律漏洞之脫法行為」之立法意旨[8]，則於本條項但書已另明文為處罰要件之規定下，其罰則卻適用「屬於逃漏稅之違法行為」的規範，且其罰則內容即處罰額度亦非全然得以預期之立法方式，更是於法明確性上，有值得衡量之處！

二、採「須另具備漏稅罰處罰要件」見解，所生之疑義：

我國各稅法之漏稅罰，均分別明定有處罰之構成要件及罰則，已如上述，且漏稅罰之處罰，依行政罰法第 7 條規定，尚須行為人具有故意或過失之主觀要件。從而，於個案已該當納保法第 7 條第 8 項但書規定要件，而著手進行漏稅罰之處罰時，若採「須另具備漏稅罰處罰要件」之見解者，即另應審究該個案是否該當各漏稅罰之構成要件。

於本項見解下，問題之重要性及區別實益，主要是呈現在稅捐稽徵機關及法院在進行個案審理時，其應為之事實調查及理由論述的範圍。申言之，若採「須另具備漏稅罰處罰要件」始得處以漏稅罰之見解，則於個案審理時，稅捐稽徵機關及法院除應為納保法第 7 條第 8 項但書所規定要件是否該當之認定外，尚應為各該稅法之漏稅罰構成要件是否具備之調查及認定。以前述規避營利所得之綜合所得稅核課事實為例，若稅捐稽徵機關或法院審理結果，該個案確已具備納保法第 7 條第 8 項但書規定之要件，則欲為漏稅罰之處罰時，即須先判斷所得稅法是否有要件合致之漏稅罰規定，而因個案係有辦理綜合所得稅之結算申報，則稅捐稽徵機關或法院即須另對所得稅法第 110 條第 1 項規定之納稅義務人「有否對依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事」、「有否短漏報所得之故意或過失」等相關要件事實進行調查及認定，否則若於行政法院之判決，其判決理由即有不備！

然如上所述，納保法第 7 條第 8 項前段所以規定租稅規避不應處以漏稅罰，係因認「租稅規避非逃漏稅之違法行為，而屬鑽法律漏洞之脫法行為」。至於租稅規避何以非屬逃漏稅之違法行為，如以所得稅法第 110 條第 1 項規定為例，理論上或有謂因規避之所得並非所得稅法所規定應申報課稅之所得額[9]，即不該當所得稅法第 110 條第 1 項規定客觀處罰要件；或可能有謂係欠缺處罰之主觀要件，意指因個案之所得是否屬課稅所得屬見解不同，故納稅者無短漏報所得之故意及過失。是於納保法第 7 條第 8 項但書規定之處罰，如採取「須具備漏稅罰處罰要件」見解者，則於個案是否應為裁罰時，即須面對要再就個案進行與各稅法所規定漏稅罰之客觀處罰要件及主觀處罰要件（故意或過失）是否該當等事實之認定及要件之涵攝。然原既因認非屬漏稅違法行為之租稅規避事實，是否會因納保法第 7 條第 8 項但書所規定「納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」，而於構成租稅規避之個案，於有納保法第 7 條第 8 項但書規定情形，而欲處以漏稅罰時，若屬前所述「規避營利所得」之租稅規避態樣時，即會產生係要適用所得稅法第 110 條第 1 項處以所漏稅額 2 倍以下罰鍰，或依同條第 2 項處以所漏稅額 3 倍以下罰鍰之疑問？

筆者思考，於此類個案或可以：「因所得稅法第 110 條第 1 項及第 2 項，於要件之主要差異為納稅義務人有否辦理所得稅之結算申報，故應以此作為適用之區別標準」的理由，予以解決！然此種適用方式，於體系上，實際已適用至各稅法關於漏稅罰規定中之「處罰要件」部分，且係就要件為部分之適用，則於適用之體例上是否妥適，已存有檢討之價值！更何況各稅法關於漏稅罰之要件及態樣，並非均如上所舉之所得稅法第 110 條，尚可輕易尋得可資適用之漏稅罰規範，然則各稅法之漏稅罰規範多樣，甚且可能並不存在涉及個案租稅規避目的之漏稅罰，亦即個案是否均可如上述之解釋方式擇得合適之罰則予以適用，亦是存有疑問。而此疑問再往下深思，則會衍生均屬該當納保法第 7 條第 8 項但書所規定要件之個案，卻可能因規避之租稅利益有別，致是否遭處以漏稅罰之結果有異，而此種是否遭處以漏稅罰之歧異結果，是否反形成另一種租稅的不平等待遇！而此更是採取此一見解所不得不思考的難題。

實則，基於納保法第 7 條第 8 項前段明定租稅規避不得另課予漏稅罰規定，所揭櫫「租稅規避非逃漏稅之違法行為，而屬鑽法律漏洞之脫法行為」之立法意旨[10]，則於本條項但書已另明文為處罰要件之規定下，其罰則卻適用「屬於逃漏稅之違法行為」的規範，且其罰則內容即處罰額度亦非全然得以預期之立法方式，更是於法明確性上，有值得衡量之處！

二、採「須另具備漏稅罰處罰要件」見解，所生之疑義：

我國各稅法之漏稅罰，均分別明定有處罰之構成要件及罰則，已如上述，且漏稅罰之處罰，依行政罰法第 7 條規定，尚須行為人具有故意或過失之主觀要件。從而，於個案已該當納保法第 7 條第 8 項但書規定要件，而著手進行漏稅罰之處罰時，若採「須另具備漏稅罰處罰要件」之見解者，即另應審究該個案是否該當各漏稅罰之構成要件。

於本項見解下，問題之重要性及區別實益，主要是呈現在稅捐稽徵機關及法院在進行個案審理時，其應為之事實調查及理由論述的範圍。申言之，若採「須另具備漏稅罰處罰要件」始得處以漏稅罰之見解，則於個案審理時，稅捐稽徵機關及法院除應為納保法第 7 條第 8 項但書所規定要件是否該當之認定外，尚應為各該稅法之漏稅罰構成要件是否具備之調查及認定。以前述規避營利所得之綜合所得稅核課事實為例，若稅捐稽徵機關或法院審理結果，該個案確已具備納保法第 7 條第 8 項但書規定之要件，則欲為漏稅罰之處罰時，即須先判斷所得稅法是否有要件合致之漏稅罰規定，而因個案係有辦理綜合所得稅之結算申報，則稅捐稽徵機關或法院即須另對所得稅法第 110 條第 1 項規定之納稅義務人「有否對依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事」、「有否短漏報所得之故意或過失」等相關要件事實進行調查及認定，否則若於行政法院之判決，其判決理由即有不備！

然如上所述，納保法第 7 條第 8 項前段所以規定租稅規避不應處以漏稅罰，係因認「租稅規避非逃漏稅之違法行為，而屬鑽法律漏洞之脫法行為」。至於租稅規避何以非屬逃漏稅之違法行為，如以所得稅法第 110 條第 1 項規定為例，理論上或有謂因規避之所得並非所得稅法所規定應申報課稅之所得額[11]，即不該當所得稅法第 110 條第 1 項規定客觀處罰要件；或可能有謂係欠缺處罰之主觀要件，意指因個案之所得是否屬課稅所得屬見解不同，故納稅者無短漏報所得之故意及過失。是於納保法第 7 條第 8 項但書規定之處罰，如採取「須具備漏稅罰處罰要件」見解者，則於個案是否應為裁罰時，即須面對要再就個案進行與各稅法所規定漏稅罰之客觀處罰要件及主觀處罰要件（故意或過失）是否該當等事實之認定及要件之涵攝。然原既因認非屬漏稅違法行為之租稅規避事實，是否會因納保法第 7 條第 8 項但書所規定「納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」，而於構成租稅規避之個案，於有納保法第 7 條第 8 項但書規定情形，而欲處以漏稅罰時，若屬前所述「規避營利所得」之租稅規避態樣時，即會產生係要適用所得稅法第 110 條第 1 項處以所漏稅額 2 倍以下罰鍰，或依同條第 2 項處以所漏稅額 3 倍以下罰鍰之疑問？

筆者思考，於此類個案或可以：「因所得稅法第 110 條第 1 項及第 2 項，於要件之主要差異為納稅義務人有否辦理所得稅之結算申報，故應以此作為適用之區別標準」的理由，予以解決！然此種適用方式，於體系上，實際已適用至各稅法關於漏稅罰規定中之「處罰要件」部分，且係就要件為部分之適用，則於適用之體例上是否妥適，已存有檢討之價值！更何況各稅法關於漏稅罰之要件及態樣，並非均如上所舉之所得稅法第 110 條，尚可輕易尋得可資適用之漏稅罰規範，然則各稅法之漏稅罰規範多樣，甚且可能並不存在涉及個案租稅規避目的之漏稅罰，亦即個案是否均可如上述之解釋方式擇得合適之罰則予以適用，亦是存有疑問。而此疑問再往下深思，則會衍生均屬該當納保法第 7 條第 8 項但書所規定要件之個案，卻可能因規避之租稅利益有別，致是否遭處以漏稅罰之結果有異，而此種是否遭處以漏稅罰之歧異結果，是否反形成另一種租稅的不平等待遇！而此更是採取此一見解所不得不思考的難題。

實則，基於納保法第 7 條第 8 項前段明定租稅規避不得另課予漏稅罰規定，所揭櫫「租稅規避非逃漏稅之違法行為，而屬鑽法律漏洞之脫法行為」之立法意旨[12]，則於本條項但書已另明文為處罰要件之規定下，其罰則卻適用「屬於逃漏稅之違法行為」的規範，且其罰則內容即處罰額度亦非全然得以預期之立法方式，更是於法明確性上，有值得衡量之處！

二、採「須另具備漏稅罰處罰要件」見解，所生之疑義：

我國各稅法之漏稅罰，均分別明定有處罰之構成要件及罰則，已如上述，且漏稅罰之處罰，依行政罰法第 7 條規定，尚須行為人具有故意或過失之主觀要件。從而，於個案已該當納保法第 7 條第 8 項但書規定要件，而著手進行漏稅罰之處罰時，若採「須另具備漏稅罰處罰要件」之見解者，即另應審究該個案是否該當各漏稅罰之構成要件。

於本項見解下，問題之重要性及區別實益，主要是呈現在稅捐稽徵機關及法院在進行個案審理時，其應為之事實調查及理由論述的範圍。申言之，若採「須另具備漏稅罰處罰要件」始得處以漏稅罰之見解，則於個案審理時，稅捐稽徵機關及法院除應為納保法第 7 條第 8 項但書所規定要件是否該當之認定外，尚應為各該稅法之漏稅罰構成要件是否具備之調查及認定。以前述規避營利所得之綜合所得稅核課事實為例，若稅捐稽徵機關或法院審理結果，該個案確已具備納保法第 7 條第 8 項但書規定之要件，則欲為漏稅罰之處罰時，即須先判斷所得稅法是否有要件合致之漏稅罰規定，而因個案係有辦理綜合所得稅之結算申報，則稅捐稽徵機關或法院即須另對所得稅法第 110 條第 1 項規定之納稅義務人「有否對依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事」、「有否短漏報所得之故意或過失」等相關要件事實進行調查及認定，否則若於行政法院之判決，其判決理由即有不備！

然如上所述，納保法第 7 條第 8 項前段所以規定租稅規避不應處以漏稅罰，係因認「租稅規避非逃漏稅之違法行為，而屬鑽法律漏洞之脫法行為」。至於租稅規避何以非屬逃漏稅之違法行為，如以所得稅法第 110 條第 1 項規定為例，理論上或有謂因規避之所得並非所得稅法所規定應申報課稅之所得額[13]，即不該當所得稅法第 110 條第 1 項規定客觀處罰要件；或可能有謂係欠缺處罰之主觀要件，意指因個案之所得是否屬課稅所得屬見解不同，故納稅者無短漏報所得之故意及過失。是於納保法第 7 條第 8 項但書規定之處罰，如採取「須具備漏稅罰處罰要件」見解者，則於個案是否應為裁罰時，即須面對要再就個案進行與各稅法所規定漏稅罰之客觀處罰要件及主觀處罰要件（故意或過失）是否該當等事實之認定及要件之涵攝。然原既因認非屬漏稅違法行為之租稅規避事實，是否會因納保法第 7 條第 8 項但書所規定「納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」，而於構成租稅規避之個案，於有納保法第 7 條第 8 項但書規定情形，而欲處以漏稅罰時，若屬前所述「規避營利所得」之租稅規避態樣時，即會產生係要適用所得稅法第 110 條第 1 項處以所漏稅額 2 倍以下罰鍰，或依同條第 2 項處以所漏稅額 3 倍以下罰鍰之疑問？

筆者思考，於此類個案或可以：「因所得稅法第 110 條第 1 項及第 2 項，於要件之主要差異為納稅義務人有否辦理所得稅之結算申報，故應以此作為適用之區別標準」的理由，予以解決！然此種適用方式，於體系上，實際已適用至各稅法關於漏稅罰規定中之「處罰要件」部分，且係就要件為部分之適用，則於適用之體例上是否妥適，已存有檢討之價值！更何況各稅法關於漏稅罰之要件及態樣，並非均如上所舉之所得稅法第 110 條，尚可輕易尋得可資適用之漏稅罰規範，然則各稅法之漏稅罰規範多樣，甚且可能並不存在涉及個案租稅規避目的之漏稅罰，亦即個案是否均可如上述之解釋方式擇得合適之罰則予以適用，亦是存有疑問。而此疑問再往下深思，則會衍生均屬該當納保法第 7 條第 8 項但書所規定要件之個案，卻可能因規避之租稅利益有別，致是否遭處以漏稅罰之結果有異，而此種是否遭處以漏稅罰之歧異結果，是否反形成另一種租稅的不平等待遇！而此更是採取此一見解所不得不思考的難題。

實則，基於納保法第 7 條第 8 項前段明定租稅規避不得另課予漏稅罰規定，所揭櫫「租稅規避非逃漏稅之違法行為，而屬鑽法律漏洞之脫法行為」之立法意旨[14]，則於本條項但書已另明文為處罰要件之規定下，其罰則卻適用「屬於逃漏稅之違法行為」的規範，且其罰則內容即處罰額度亦非全然得以預期之立法方式，更是於法明確性上，有值得衡量之處！

二、採「須另具備漏稅罰處罰要件」見解，所生之疑義：

我國各稅法之漏稅罰，均分別明定有處罰之構成要件及罰則，已如上述，且漏稅罰之處罰，依行政罰法第 7 條規定，尚須行為人具有故意或過失之主觀要件。從而，於個案已該當納保法第 7 條第 8 項但書規定要件，而著手進行漏稅罰之處罰時，若採「須另具備漏稅罰處罰要件」之見解者，即另應審究該個案是否該當各漏稅罰之構成要件。

於本項見解下，問題之重要性及區別實益，主要是呈現在稅捐稽徵機關及法院在進行個案審理時，其應為之事實調查及理由論述的範圍。申言之，若採「須另具備漏稅罰處罰要件」始得處以漏稅罰之見解，則於個案審理時，稅捐稽徵機關及法院除應為納保法第 7 條第 8 項但書所規定要件是否該當之認定外，尚應為各該稅法之漏稅罰構成要件是否具備之調查及認定。以前述規避營利所得之綜合所得稅核課事實為例，若稅捐稽徵機關或法院審理結果，該個案確已具備納保法第 7 條第 8 項但書規定之要件，則欲為漏稅罰之處罰時，即須先判斷所得稅法是否有要件合致之漏稅罰規定，而因個案係有辦理綜合所得稅之結算申報，則稅捐稽徵機關或法院即須另對所得稅法第 110 條第 1 項規定之納稅義務人「有否對依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事」、「有否短漏報所得之故意或過失」等相關要件事實進行調查及認定，否則若於行政法院之判決，其判決理由即有不備！

然如上所述，納保法第 7 條第 8 項前段所以規定租稅規避不應處以漏稅罰，係因認「租稅規避非逃漏稅之違法行為，而屬鑽法律漏洞之脫法行為」。至於租稅規避何以非屬逃漏稅之違法行為，如以所得稅法第 110 條第 1 項規定為例，理論上或有謂因規避之所得並非所得稅法所規定應申報課稅之所得額[15]，即不該當所得稅法第 110 條第 1 項規定客觀處罰要件；或可能有謂係欠缺處罰之主觀要件，意指因個案之所得是否屬課稅所得屬見解不同，故納稅者無短漏報所得之故意及過失。是於納保法第 7 條第 8 項但書規定之處罰，如採取「須具備漏稅罰處罰要件」見解者，則於個案是否應為裁罰時，即須面對要再就個案進行與各稅法所規定漏稅罰之客觀處罰要件及主觀處罰要件（故意或過失）是否該當等事實之認定及要件之涵攝。然原既因認非屬漏稅違法行為之租稅規避事實，是否會因納保法第 7 條第 8 項但書所規定「納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」，而於構成租稅規避之個案，於有納保法第 7 條第 8 項但書規定情形，而欲處以漏稅罰時，若屬前所述「規避營利所得」之租稅規避態樣時，即會產生係要適用所得稅法第 110 條第 1 項處以所漏稅額 2 倍以下罰鍰，或依同條第 2 項處以所漏稅額 3 倍以下罰鍰之疑問？

筆者思考，於此類個案或可以：「因所得稅法第 110 條第 1 項及第 2 項，於要件之主要差異為納稅義務人有否辦理所得稅之結算申報，故應以此作為適用之區別標準」的理由，予以解決！然此種適用方式，於體系上，實際已適用至各稅法關於漏稅罰規定中之「處罰要件」部分，且係就要件為部分之適用，則於適用之體例上是否妥適，已存有檢討之價值！更何況各稅法關於漏稅罰之要件及態樣，並非均如上所舉之所得稅法第 110 條，尚可輕易尋得可資適用之漏稅罰規範，然則各稅法之漏稅罰規範多樣，甚且可能並不存在涉及個案租稅規避目的之漏稅罰，亦即個案是否均可如上述之解釋方式擇得合適之罰則予以適用，亦是存有疑問。而此疑問再往下深思，則會衍生均屬該當納保法第 7 條第 8 項但書所規定要件之個案，卻可能因規避之租稅利益有別，致是否遭處以漏稅罰之結果有異，而此種是否遭處以漏稅罰之歧異結果，是否反形成另一種租稅的不平等待遇！而此更是採取此一見解所不得不思考的難題。

實則，基於納保法第 7 條第 8 項前段明定租稅規避不得另課予漏稅罰規定，所揭櫫「租稅規避非逃漏稅之違法行為，而屬鑽法律漏洞之脫法行為」之立法意旨[16]，則於本條項但書已另明文為處罰要件之規定下，其罰則卻適用「屬於逃漏稅之違法行為」的規範，且其罰則內容即處罰額度亦非全然得以預期之立法方式，更是於法明確性上，有值得衡量之處！

二、採「須另具備漏稅罰處罰要件」見解，所生之疑義：

我國各稅法之漏稅罰，均分別明定有處罰之構成要件及罰則，已如上述，且漏稅罰之處罰，依行政罰法第 7 條規定，尚須行為人具有故意或過失之主觀要件。從而，於個案已該當納保法第 7 條第 8 項但書規定要件，而著手進行漏稅罰之處罰時，若採「須另具備漏稅罰處罰要件」之見解者，即另應審究該個案是否該當各漏稅罰之構成要件。

於本項見解下，問題之重要性及區別實益，主要是呈現在稅捐稽徵機關及法院在進行個案審理時，其應為之事實調查及理由論述的範圍。申言之，若採「須另具備漏稅罰處罰要件」始得處以漏稅罰之見解，則於個案審理時，稅捐稽徵機關及法院除應為納保法第 7 條第 8 項但書所規定要件是否該當之認定外，尚應為各該稅法之漏稅罰構成要件是否具備之調查及認定。以前述規避營利所得之綜合所得稅核課事實為例，若稅捐稽徵機關或法院審理結果，該個案確已具備納保法第 7 條第 8 項但書規定之要件，則欲為漏稅罰之處罰時，即須先判斷所得稅法是否有要件合致之漏稅罰規定，而因個案係有辦理綜合所得稅之結算申報，則稅捐稽徵機關或法院即須另對所得稅法第 110 條第 1 項規定之納稅義務人「有否對依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事」、「有否短漏報所得之故意或過失」等相關要件事實進行調查及認定，否則若於行政法院之判決，其判決理由即有不備！

然如上所述，納保法第 7 條第 8 項前段所以規定租稅規避不應處以漏稅罰，係因認「租稅規避非逃漏稅之違法行為，而屬鑽法律漏洞之脫法行為」。至於租稅規避何以非屬逃漏稅之違法行為，如以所得稅法第 110 條第 1 項規定為例，理論上或有謂因規避之所得並非所得稅法所規定應申報課稅之所得額[17]，即不該當所得稅法第 110 條第 1 項規定客觀處罰要件；或可能有謂係欠缺處罰之主觀要件，意指因個案之所得是否屬課稅所得屬見解不同，故納稅者無短漏報所得之故意及過失。是於納保法第 7 條第 8 項但書規定之處罰，如採取「須具備漏稅罰處罰要件」見解者，則於個案是否應為裁罰時，即須面對要再就個案進行與各稅法所規定漏稅罰之客觀處罰要件及主觀處罰要件（故意或過失）是否該當等事實之認定及要件之涵攝。然原既因認非屬漏稅違法行為之租稅規避事實，是否會因納保法第 7 條第 8 項但書所規定「納稅者於申報或調查時，對重