

最高行政法院 110 年度上字第 436 號判決評析－ 以法人稅務違章處罰之責任條件 與責任承受為中心

文 ■ 林文舟^{註1}

一、事實概要

緣A公司於民國(下同)98年1月1日合併B公司，合併後消滅之前B公司於95年1月至96年12月間進貨，涉嫌取具C公司等所開立之不實統一發票，銷售額合計新臺幣(下同)401,053,013元，營業稅額20,052,651元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，迨公司合併後始經財政部北區國稅局查獲，初查針對A公司除核定補徵營業稅額20,052,651元外，並依加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)第51條及稅捐稽徵法第44條規定，採擇一從重處罰，按所漏稅額處0.5倍之罰鍰計10,026,326元(下稱原處分)。A公司不服，申請復查，經北區國稅局以100年11月10日北區國稅法一字第1000017395號復查決定改核認其為無進銷貨事實，追減營業稅額8,719,515元，其餘復查駁回。A公司仍不服，訴經財政部101年3月15日台財訴字第10000499600號訴願決定，將前開復查決定撤銷，囑由北區國稅局另為處分。嗣北區國稅局依上開訴願決定意旨，以101年12月24日北區國稅法一字第1018005117號重核復查決定(下稱重核復查決定)：「變更核定營業稅額10,021,097元，其餘復查駁回。」A公司猶表不服，提起訴願，經財政部102年6月27日台財訴字第10200064330號訴願決定駁回後，遂提起行政訴訟，聲明請求將訴願決定及原處分(即重核復查決

定)不利A公司部分均撤銷；後於110年3月12日言詞辯論時，撤回對於本稅部分之請求，僅聲明：訴願決定及原處分(含重核復查決定)就罰鍰10,026,236元部分均撤銷。經臺北高等行政法院於110年3月26日以102年度訴字第1208號判決駁回後，提起上訴；再經最高行政法院於111年11月7日以110年度上字第436號判決將原判決廢棄，發回更審。

二、判決要旨

1. 依行政罰法第7條第1項，必須行為人具備故意或過失之責任條件，始得對其違章行為加以裁罰。不論故意或過失，均係以「違反行政法上義務之構成要件事實」為範圍。又私法人、團體、組織之行為，通常由公司內部之自然人所為，因而同條第2項即規定以「其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員」之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失。是故，關於組織之主觀責任條件之成立，除有反證可以推翻推定之結果外，應以對於「違反行政法上義務之構成要件事實」之成立，具有決定或督導責任之組織代表人、管理人、其他有代表權之人，或實際作成「違反行政法上義務之構成要件事實」行為之職員、受僱人或從業人員，渠等故意、過失認定之。依原審所認定之事實，本件所涉者為無進貨事實之虛報進項稅額，應否對性質上為法人之A公司該當此等漏稅罰之行為予以裁罰，除須B公司該當無進貨事實卻虛報進項稅額之違章要件事實外，尚須依行政罰法第7條第2項規定，探究B公司「其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員」就無進貨事實卻虛報進項稅額之違章要件事實，有無如前述故意、過失主觀責任條件之成就。又就此屬於裁罰處分之成立要件，被上訴人自負有舉證責任。
2. 原審認定B公司之主觀故意責任，係援引刑案之證據資料。經核上開證據資料悉為刑事案件援供認定韓00等人掏空B公司之證據，即韓00等人安排假交易，乃在套取不當利益，似非在逃漏營業稅。稽之林00證稱韓00主管B公司網通部門業

務，又付款部分另須通知B公司之財務部門等語，似指韓00具有綜理B公司網通業務部門之權限，至稅務事務則似應屬B公司之財務部門主管。亦即韓00對於B公司應真實申報繳納營業稅，似無決定或監督之職責，則原審以韓00為安排假交易而故意取具不實進貨發票，推定為B公司故意虛增進項稅額脫漏營業稅之認定，即有適用行政罰法第7條第2項規定之不當。

3. 原審引用B公司當時負責人劉00於刑案證述自承B公司並未落實相關簽章及確認之情，固然有據。惟本件科罰之違章行為乃B公司虛報進項稅額而生營業稅之脫漏，為查究B公司之主觀責任條件之有無，應調查B公司內部係由何主管(代表人、管理人)監督，或何員工實際申報該等不實之進項稅額，而渠等於履行申報義務時，對於該公司所取得之本件相關進貨發票並無進貨事實，為不實發票等節，是否具有明知、按其情節應注意而能注意乃竟不為注意等故意、過失之情狀，據以適用行政罰法第7條第2項推定為B公司之故意、過失。原審所執B公司未循公司正常營運步驟稽核貨物進銷之真實，此一狀態於該公司之影響，係給予韓00等有心人士一再製造假交易不法掏空公司之機會，因而造成公司及股東之損失，所涉者為有無故意或過失不為內控作為，而生對於公司、股東之損害賠償責任，並非對於公司取得不實發票後猶虛增進項稅額違章行為之故意過失。原審以劉00之證詞論斷B公司具有主觀責任條件，實有證據取捨認定事實未符論理法則之違誤；並依此推論涵攝行政罰法第7條第2項，似應以劉00「長期疏未」執行內控機制之過失為B公司之過失，於本件事實之主觀責任條件為過失責任？此又與原審前開論證結果相悖，而屬理由矛盾。
4. 綜上，原審將構成刑事犯罪要件事實，混淆認定為B公司成立行政違章要件事實，因認北區國稅局對合併存續之A公司科以罰款為合法有據，有前述違背法令之違誤，A公司訴請廢棄原判決，即有理由。

三、評析

1. **代表人對其公司一切事務負責**：本件上訴審判決基於法人之違反行政法上義務行為責任，其故意過失之有無，除有反證推翻外，應按「其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員」之故意過失推定之；亦即應探究孰為B公司有權決定或監督履行營業稅申報繳納義務之代表人，或誰是實際從事營業稅申報繳納行為的受僱人，而對於本件無進貨事實卻虛報進項稅額之構成要件事實，是否有故意或過失。並依原審調查所得之證據，認定B公司設有財務部門，負責申報繳納營業稅；韓00係主管B公司網通部門業務，對於B公司應真實申報繳納營業稅，尚無決定或監督之職責。進而論斷原判決以韓00為安排假交易而故意取具不實進貨發票，推定為B公司故意虛增進項稅額脫漏營業稅，即有適用行政罰法第7條第2項規定之不當。誠屬的論，固值贊同。惟B公司當時負責人劉00既然於刑案證述自承B公司並未落實相關簽章及確認之情，則除給予韓00等有心人士一再製造假交易不法掏空公司之機會，造成公司及股東之損失，而生對於公司、股東之損害賠償責任外，亦衍生B公司取得不實發票，虛增進項稅額申報扣抵銷項稅額的違章行為，而劉00如係B公司當時的代表人，即對於B公司的一切事務，包括應真實申報繳納營業稅，具有決定或監督之職責，其「長期疏未」執行內控機制之過失，自應推定為B公司之過失。然本件上訴審判決卻認定原判決以劉00之證詞論斷B公司具有主觀責任條件，有證據取捨認定事實未符論理法則之違誤云云，容有未洽。
2. **法人故意、過失之認定**：按公司係透過法律規定賦予或確認其獨立人格的組織體^{註2}，實際運作必須經由其代表、負責或雇用之自然人為之，公司代表人、負責人或受僱人執行職務或業務之行為，客觀上即屬公司之行為，其因執行職務或業務而違反行政法上義務之行為，客觀上即視為公司違反行政法上義務之行為。故必須係因執行職務或業務而違反行政法

上義務者，始應論究其行為是否出於故意或過失，進而依行政罰法第7條第2項規定，推定為公司違反行政法上義務行為的故意或過失；如果其執行職務或業務與履行行政法上義務無涉，即無法使公司違反行政法上義務，縱使其行為損害公司或第三人的利益，亦無從將其故意或過失，推定為公司違反行政法上義務行為的故意或過失。惟行政罰法第7條第2項規範的法律上推定，僅生舉證責任轉換的效果，主張該推定事項不存在的一方，本得提出證據加以推翻。故公司受僱人執行職務或業務的故意或過失，固可推定為公司的故意或過失，但公司之代表人或負責人得舉證證明其選任、監督及管理並無過失而使公司免責。至於公司違反行政法上義務之行為，如果已經調查證明是出於其代表人或負責人決定、選任、監督或管理上的故意或過失，並推定為公司的故意或過失後，論理上似無舉證加以推翻的可能，蓋代表人或負責人對於公司業務既有決定、監督或管理的權責，如何再有更高層的人能舉證為該公司卸責？故宜將公司代表人或負責人執行職務或業務行為的故意或過失，視為公司的故意或過失。足見行政罰法第7條第2項不分青紅皂白，將「法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失」，一律「推定為該等組織之故意、過失」，在立法技術上，容有疏誤^{註3}。除非於公司所有者與經營者分離的特殊情形，例如政府、法人股東持有他公司已發行有表決權之股份總數或資本總額超過半數，而當選為該公司董事，並指定自然人代表行使職務，或由其指派之代表人當選為該公司董事(公司法第2條、第27條參照)，如果這些代表人並未持有其所經營公司之股份或其出資額微不足道，則指定其代表行使董事職務，或指派其為代表人當選為董事之政府、法人股東，論理上才有可能舉證證明其選任、指派及監督並無過失而使該公司免責。

6月旦知識庫

3. **行政罰鍰具有一身專屬性**：除上述情形外，本件原判決並非沒有其他可議之處。查本件既係與A公司合併後消滅之前B公司發生於95年1月至96年12月間無進貨事實，取具C公司等所開立之不實發票作為進項稅額，並以每二月為一期，於次期開始15日內申報扣抵銷項稅額的違章行為，而A公司係於98年1月1日始正式合併B公司，為何必須承受合併後已消滅之B公司先前違章行為所面臨的行政責任？尤其B公司於發生稅務違章行為後尚未被裁罰，即因合併於A公司而消滅，國稅局如何可以對非行為人之A公司究責裁罰？蓋基於「行為人自己責任」、「無責任即無處罰」或「罰(罪)及一身」等憲法原則^{註4}，行政罰鍰係國家為確保行政法秩序之維持，對於違規行為人所施之財產上制裁，具有一身專屬性，性質上不得作為繼承之對象^{註5}。而二以上公司合併，無論合併後一公司存續，其餘公司歸於消滅(吸收合併)，或參與合併的公司全歸消滅，而另成立一新公司(創設合併)，作為法人的公司，其消滅類似自然人的死亡，依同一法理，於公司因合併而消滅時，其違規行為之行政罰責任亦不得作為承受的標的，故公司法第75條有關無限公司「因合併而消滅之公司，其權利義務，應由合併後存續或另立之公司承受」(依同法第113條第2項、第319條規定，於有限公司、股份有限公司之合併準用之)與企業併購法第24條前段文字相同之規定，解釋上，其承受的標的應不包括違規行為之行政罰責任。雖然稅捐稽徵法第15條規定：「營利事業因合併而消滅時，其在合併前之應納稅捐，應由合併後存續或另立之營利事業負繳納之義務。」同法第49條第1項前段並特別規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」但此所謂罰鍰係指公司於合併消滅前已經因稅務違章行為被裁處罰鍰之情形，由於其違規行為之行政法上責任已經具體化形成財產上之繳納罰鍰義務，始得由合併後存續或另立之營利事業承受。如果公司於合併消滅前之稅務違章行為尚未被裁處罰鍰，自無繳納罰鍰義務可以由合併後存續或另立之營利事業所承受；如果認

為可以將公司於合併消滅前之稅務違章行為，轉向合併後存續或另立之公司裁處罰鍰，由於合併後存續或另立之公司與因合併而消滅之公司並非同一公司^{註6}，法人格不同，此無異使無辜第三人承擔非自己違規行為之責任，顯然違反前揭「行為人自己責任」、「無責任即無處罰」或「罰(罪)及一身」等憲法原則。

4. **裁罰處分作成後始有繳納罰鍰之義務**：稅捐債務與稅務違章處罰於本質上究竟有所不同，前者乃於稅捐構成要件事實發生時，稅捐債務即為成立^{註7}，課稅處分僅係加以確認及命為給付而已，而處罰構成要件事實縱使發生，並不當然成立行為人受罰義務，須俟作成裁罰處分，始有依處分內容繳納罰鍰或為其他行為之義務^{註8}。故公司因合併而消滅前，如已發生逃漏稅捐事實，縱使補稅處分尚未作成，然因其稅捐債務已經成立，應由合併後存續公司承受，稽徵機關自得對存續公司作成課稅處分；但如果尚未作成罰鍰處分，即無罰鍰繳納義務可供合併後存續公司承受，且存續公司並非逃漏稅捐之行為人，並無違章責任可言，自不能向其究責裁罰。從而財政部70年10月8日台財稅第38508號函釋所謂：「營利事業因合併而消滅時，其在合併前之應納稅捐，應由合併後存續或另立之營利事業負繳納之義務，為稅捐稽徵法第15條所明定。又依同法第49條規定，罰鍰準用稅捐之規定，故對於因合併而消滅之營利事業之違章罰鍰，亦應由合併後存續或另立之營利事業承受負擔。惟對該項罰鍰，可否以合併後存續公司名義送罰乙節，經本部函請法務部表示意見，並經法務部轉致司法院秘書長惠示卓見，法務部及司法院秘書長均未表示反對意見，惟仍須於有具體案件時，由法院依法定程序認定為宜。故各稽徵機關對於因合併而消滅之營利事業之違章部分，可以合併後存續公司之名義送罰，由法院依法定程序辦理。」(後因稅捐稽徵法於81年11月23日增訂公布第50條之2，有關稅務罰鍰改由主管稽徵機關自行裁處，乃將「惟仍須於有具體案件時，由法院依法定程序認定為宜」等文字刪除)，其中關於「稽徵機關對於因合併而消滅之營

6月日知識庫

利事業之違章部分，可以合併後存續公司之名義處罰」之見解，牴觸司法院釋字第687號解釋文揭示的「無責任即無處罰」之憲法原則，應屬無效，不得援用。然而本件原判決未注意及此，上訴審判決亦未加以導正，不無遺憾。

5. **罰鍰金額應經合義務裁量：**退而言之，營業稅法第51條第1項所定處5倍以下罰鍰，並非採畫一之處罰方式，則稅捐稽徵機關於適用該項規定裁處罰鍰時，自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等情節，並注意使責罰相當，以符合比例原則，且宜考量受處罰者之資力，避免造成個案顯然過苛之處罰，逾越處罰之必要程度，否則即有裁量怠惰或裁量濫用之違法（行政罰法第18條第1項、納稅者權利保護法第16條第3項及司法院釋字第641號解釋參照）。另財政部訂定之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表就營業稅法第51條第1項第5款部分規定：「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、……五、虛報進項稅額者。……無進貨事實者。按所漏稅額處2.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補繳稅款者，處1.5倍之罰鍰；於復查決定前已補繳稅款者，處2倍之罰鍰。」其對於虛報進項稅額部分所設立之裁罰標準，固然合於5倍以下之規定，惟因營業稅法第51條第1項之裁罰範圍並未規定罰鍰下限，故應注意適用該參考表使用須知第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。」即稽徵機關於裁罰時仍應注意個案違章情節是否為較輕者，而在法定倍數範圍內酌予減輕其罰，否則即生個案過苛而有裁量怠惰或濫用之違法。此為行政法院應依職權加以審查之事項。A公司早在98年4月間即對韓00提出刑事告訴，主張略以：韓00利用主管職權，趁機以B公司名義對外勾結廠商，以虛構交易但實際有無貨物不明之方式，下單採購不必要產品，並由韓00指示以不進入公司倉庫，直

接由供應商出貨予第三購買廠商，再串謀與名義上之出貨公司，向B公司詐欺取得貨款之方式，致生損害於告訴人財產等情，有刑事告訴狀影本在卷足憑，就B公司95年1月至96年12月間虛偽交易情事，A公司主張其係被害人一節，並非全然無據；且A公司於98年1月1日始正式合併B公司，而本件營業稅之申報所生逃漏稅行為，均係由合併前B公司所為，凡此攸關本件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等裁處罰鍰所應審酌之要素。國稅局僅以B公司受推定故意或過失，且因已於裁罰處分核定前補繳稅款，認為依前揭裁罰倍數參考表規定之畫一處罰方式，本應裁處所漏稅額1.5倍之罰鍰17,586,466元（=漏稅額11,724,311元×1.5倍），惟基於行政救濟不利益變更禁止，仍維持較低之原處罰鍰10,026,326元，而未依裁罰倍數參考表使用須知第4點之規定，考量上開情事，酌予在法定倍數範圍內減輕其罰，容有裁量怠惰或濫用情事。

6. 虛增銷項稅額亦應予以剔除：未按營業稅法施行細則第52條規定：「(第1項)本法第51條第1項第5款所定虛報進項稅額，包括依本法規定不得扣抵之進項稅額、無進貨事實及偽造憑證之進項稅額而申報退抵稅額者。(第2項)本法第51條第1項第1款至第6款之漏稅額，依下列規定認定之：…二、第5款，以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額而實際逃漏之稅款為漏稅額。」準此，原判決認為本件行為發生日(95年3月15日)起至查獲日(調查基準日98年12月10日)以前各期，核有期末累積留抵稅額小於所虛報之進項稅額情形，已發生以虛報進項稅額扣抵銷項稅額之情事，北區國稅局係就各期實際扣抵數予以加總計算漏稅額，其中95年1月至96年12月各期實務短漏稅額總計應為11,724,311元，重核復查決定雖然變更核定補徵營業稅額為10,021,097元，明顯低於本件應有之上述漏稅額11,724,311元，惟基於於不利益禁止之原則，仍應維持本件漏稅額為10,021,097元之補稅處分。固非無據。但依原判決認定之事實，B公司從事不實循環交易，除有虛報進項稅額扣抵銷項稅額之情事外，似亦有開立

6月旦知識庫

不實發票，虛增銷項稅額行為。由於無銷售貨物或勞務事實，本無需繳納營業稅（已繳納者自得申請退還），而依營業稅法第15條第1項規定，營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額；依同法第39條規定，溢付稅額，原則上應由營業人留抵應納營業稅。故以虛報進項稅額扣抵銷項稅額者，固應予以減除，並將其實際扣抵的稅額作為漏稅額，加以補徵；但如同時有虛報銷售事實者，其所虛增銷項稅額，本無需繳納，亦應予以剔除，以還原當期真實應納或溢付營業稅額，始能核實計算其漏稅額。然而北區國稅局計算本件漏稅額時，是否僅考量B公司虛報進項稅額扣抵銷項稅額，而忽略其虛增銷項稅額之情事？存有疑慮，尚待調查釐清。

四、結語

綜上所述，原判決維持系爭罰鍰處分，有諸多可議之處，然上訴審判決僅以其將B公司受僱人構成刑事犯罪要件事實，混淆認定為B公司成立行政違章要件事實，因未能正確適用行政罰法第7條第2項，而有理由未備情事等語為由，將原判決廢棄，發回臺北高等行政法院更為審理，其論究雖不盡周全，惟更審法院仍得依職權就系爭罰鍰的適法性為全面性的調查審究。然而本案最後於113年3月27日在臺北高等行政法院達成訴訟上之和解（111年度訴更一字第84號），這個結果對於原告而言，只能算是差強人意。

註：

1. 中正大學財經法律學系兼任教授，前最高行政法院法官。
2. 法人實在說認為法人是社會上實質的存在，其人格並非法律所創設，法律只是予以承認，本具有意思能力與行為能力，意即透過法人之代表人或機關（董事等），法人得自己為行為；法人擬制說則認為法人的人格為法律所擬制，其權利能力係經由法律授予，本身並無思考及行為之可能，而是將法人之代理人（董事等）的意思與行為，視為法人之意思與行為。司法實務上多採法人實在說，例如最高行政法院96年度裁字第611號裁定、臺灣高等法院96年度上易字第107號民事判決等。
3. 參見李惠宗，行政罰法之理論與案例，2005年6月初版一刷，第66-68頁。

4. 參見司法院釋字第687號解釋文及大法官許玉秀、黃茂榮協同意見書；釋字第621號解釋大法官彭鳳至、徐璧湖、許宗力、林子儀協同意見書；釋字第673號解釋大法官黃茂榮不同意見書；廖義男著，行政處罰之基本爭議問題，收錄於臺灣行政法學會學術研討會論文集第297頁。
5. 參見最高行政法院90年12月份第2次庭長法官聯席會議決議。
6. 財政部66年9月6日台政稅字第35995函釋謂：「依所得稅法第39條規定意旨，公司組織之營利事業前三年內各期虧損之扣除，以各該公司本身有盈餘時，才能適用，旨在使前三年經營發生虧損之公司，於轉虧為盈時，可以其盈餘先彌補虧損，使健全其財務。公司如因被合併而消滅，合併後存續之公司與合併而消滅之公司並非同一公司，自不得扣除因合併而消滅之公司前三年內經該管稽徵機關查帳核定之虧損」，經司法院釋字第427號解釋肯認其合憲性。
7. 此為學界與實務通說，參見陳清秀，稅法總論，2019年修訂11版，第308 -311頁；最高行政法院91年度判字第111號判決以及同院102年12月份第1次庭長法官聯席會議決議。
8. 按刑事訴訟法第154條第1項規定：「被告未經審判證明有罪確定前，推定其為無罪。」行政罰同屬國家對人民行使處罰高權的結果，亦應有「無罪推定」原則之適用，在由主管機關依法定程序證明行為人違章事實並裁罰以前，自無法認定其受罰義務已經成立。

(本文作者中正大學財經法律學系兼任教授，前最高行政法院法官)