

國立中正大學財經法律學系
稅捐救濟專題研究期末報告

論逃漏稅捐罪之不純正不作為犯

授課教授：林文舟 老師

學生：歐晉瑜 撰

中華民國 114 年 5 月

目錄

壹 逃漏稅捐罪概述	2
一、逃漏稅捐罪之性質	2
二、逃漏稅捐罪客觀構成要件概述	2
(一)行為主體:納稅義務人	2
(二)行為:施用詐術或其他不正當方法之「積極」作為?	3
貳 逃漏稅捐罪之保護法益	4
參 逃漏稅捐罪之不純正不作為犯	7
一、我國司法實務見解	7
二 我國學說見解	9
(一)否定見解	9
(二)肯定見解	10
肆 本文見解	12
一、對於傳統實務見解否認逃漏稅捐罪之不作為犯之評析	12
二、從普通刑法及附屬稅捐刑罰之整體規範體系觀察	13
三、逃漏稅捐罪不純正不作為犯之學理見解之評析	14

壹 逃漏稅捐罪概述

稅捐乃係國家財政收入之主要來源，國家為確保財政收入之穩定，並促使人民公法上之金錢負擔能履行，故而在稅法中設有若干處罰之規定。¹而稅捐稽徵法第六章之罰則章節中，例如稅捐稽徵法第 41 條第 1 項：「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」，即明文規範對於以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之納稅義務人科處刑罰之情形。

一、逃漏稅捐罪之性質：

我國實務以及學說見解，多認為稅捐稽徵法第 41 條逃漏稅捐罪係屬結果犯，亦即，必須係納稅義務人以詐術或其他不正當方法為逃漏稅捐之手段，並進而造成逃漏稅捐之結果發生，始能成立本罪。²且本罪雖未若刑法財產犯罪之章節，有「意圖」此一主觀構成要件之記載，但該條規定必須有逃漏稅捐之事實，亦即係屬於結果犯而非屬危險犯。³此外本罪並未處罰逃漏稅捐罪之未遂犯。

二、逃漏稅捐罪之客觀構成要件：

(一)行為主體：納稅義務人

自然人中僅有具備納稅義務人身分者，始能該當本罪之行為主體，此見解亦為我國實務見解所採。然行為人是否具備納稅義務人之身分，並無法單從稅捐稽徵法第 41 條第 1 項規定加以理解，並須借助各該稅法條文加以判斷，從而學理上認為本罪性質上乃屬空白構成要件，意即在適用本罪構成要件時，無法單純僅依原本條構成要件之文字，尚須引用租稅法上各別稅法之具體條文，方能對於本罪之構成要件做出充足之判斷。⁴因而，自然人作為我國諸多稅捐，諸

¹ 黃俊杰，納稅者權利保護，2008 年 1 月，2 版，頁 232，元照。

² 陳清秀，稅法總論，2022 年 6 月，12 版，頁 701 以下，元照。

³ 黃俊杰，納稅者權利保護，2008 年 1 月，2 版，頁 235-236，元照

⁴ 柯格鍾，租稅刑法(上)，月旦法學教室，第 225 期，2021 年 8 月，頁 66。

如綜合所得稅、遺產與贈與稅之納稅義務人，從基於納稅義務人之身分而得以成為本罪之行為主體，即當屬受處罰之對象，固無疑問。

(二)行為:施用詐術或其他不正當方法之「積極」作為?

1. 施用「詐術」

詐術，係指傳遞虛構之事實或是與事實有所不符之資訊，而對於相對人之主觀認知產生影響，進而造成對於事實致生錯誤之想像，亦即藉由欺罔或是隱匿實情之手段使相對人陷於錯誤。

我國實務⁵對於逃漏稅捐罪構成要件中之「詐術」一詞，與刑法第 339 條普通詐欺罪中「詐術」此一構成要件，兩者在文字定義上作相同之理解，該實務見解之意旨略以：「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作為，致稅捐機關陷於錯誤，而免納或少納應繳之稅捐，以獲取財產上之利益」。有論者⁶整理實務上對於逃漏稅捐罪「施用詐術」此一構成要件有所闡釋之相關判決，認為參照我國司法實務之多數見解⁷，係將施用詐術之行為理解為「納稅義務人使用欺罔之手段為逃漏稅捐之方法，且其目的係在逃漏繳納之稅捐，始屬相當」，此即實務係以「使用欺罔之手段」、「為逃漏稅捐之方法」、「達到逃漏應繳納稅捐的目的」作成相關解釋，顯見實務於闡釋所使用之文字已較立法明定之構成要件文字複雜，惟論者認為實務此種對於上述構成要件文字之理解，仍尚未脫離說文解字之範疇。

然實務將逃漏稅捐罪構成要件中「詐術」一詞與刑法普通詐欺罪之詐術行為作相同之理解，解釋適用法律上是否顯屬粗糙?甚至造成實務後續認事用法上之困難。依此，學理上有認為⁸，雖然逃漏稅捐罪與刑法上之詐欺罪有其相當之類似性，然而在具體適用逃漏稅捐罪時要求行為人須如同刑法詐欺罪之構成要件之規定般施用詐術並使他人陷於錯誤想像，乃屬不切實際且充滿矛盾。蓋

⁵ 參最高法院 92 年台上字第 1624 號判決。

⁶ 柯格鍾，租稅刑法(上)，月旦法學教室，第 225 期，2021 年 8 月，頁 67-68。

⁷ 參最高法院 87 年度台上字第 1103 號判決。

⁸ 許澤天，刑法分則(上)財產法益篇，2022 年 2 月，4 版，頁 197，新學林。

因，在係屬大量行政性質之稽徵行政程序中，認為從事稽徵事務之人員係因納稅義務人不實申報而產生一個與實際情形不相符之錯誤想像，實則太過牽強，毋寧為稽徵人員只是單純不知道申報資料係屬不實。更一步言之，若係在自動報稅之情形，僅須行為人向稽徵機關提出不正確或是不完全之申報資料，即屬既遂，根本上毋庸稽徵人員對此有所認知，又更遑論係因此而陷於錯誤。準此，若係比照詐欺罪之對於「詐術」之解釋來理解逃漏稅捐罪之詐術一詞，認為仍係以「稽徵人員陷於錯誤」而作出不利於國家財產之處分，並造成國家財產損失為前提，其實不無疑問。

2. 其他不正當之方法

本罪行為之構成要件除了詐欺以外，尚存在有別於詐術之不正當方法，實務認為其他不正當方法係指：「除詐術以外，其他違反稅法上之義務，將損害國家債權之積極行為而言」。而此規定之立法目的係在於創設本罪之概括條款，藉由不確定法律概念之立法規範模式，以此避免行為人利用法所未規定之手段為逃漏稅捐之行為。另外實務見解⁹對於此構成要件應如何適用係採從嚴解釋，亦即犯罪行為人所為之其他不正當方法須其行為之「惡性」已經達到與詐術相當之程度，始得以該當本罪此構成要件。

貳 逃漏稅捐罪之保護法益

刑法乃源自於保護人類社會共同生活的基本倫理價值而來，例如個人之生命、身體、健康、財產等生存或生活之利益，以及這些基本價值賴以運作之整體利益，諸如社會組織及國家之順暢運作。依此，上開受刑法保護之利益即稱之為「法益」，而刑法之任務即係在於法益之保護，如果沒有法益保護之必要性，即沒有刑罰的需求可言。¹⁰由上述可知「法益」此一概念乃係刑法構成之核

⁹ 參最高法院 92 年度台上字第 2879 號判決。

¹⁰ 王皇玉，刑法總則，2022 年 11 月，8 版，頁 23，元照。

心，任何立法所明文規範之構成要件行為，皆有其所欲保護之法益。而逃漏稅捐罪所欲保護之法益究屬何者，茲說明如下：

(一)國家課稅權說

此說認為立法機構權衡國家施政之需要與人民負擔之輕重，並審酌課徵之名目及對象，進而制訂出需繳納一定稅額之稅捐法規後，人民即需依規範繳納稅捐，如人民有違法情形時，國家即應依法處罰之，易言之，故意以詐欺手段逃漏稅捐之行為，其所侵害之法益係國家課稅之高權。¹¹

(二)國家稽徵程序正確性說

稅捐債權係在課稅構成要件充足時，即直接基於法律規定而發生，依此毋庸再藉由刑罰規範加以保護之必要，再者稅捐債權一旦確立之後，即與一般私法債權無異，此時以刑法詐欺罪相繩即為已足。因此，租稅債權僅在使其稽徵程序正確性上，方有以逃漏稅捐罪加以保護之必要。¹²質言之，本說之內涵即係在揭示強調申報納稅制度之完整性，認為處罰逃漏稅捐之行為除了係在確保國家財政收入之穩定外，更係在保護申報納稅制度，蓋因逃漏稅捐之行為非但已經侵害申報納稅制度之建立，亦妨害租稅稽徵行政程序之圓滿進行。¹³

(三)國家租稅債權說

本說認為基於租稅法定主義，人民納稅義務之內容及其實現皆係藉由法律規定，即人民之所以要負擔稅捐乃係法律規範，而國家亦僅能依據法律規定請求人民繳納稅捐。此種國家依據法律請求人民為一定之給付，而人民亦依據法律負有一定之公法上給付義務，與私法上法律關係中債權人得請求債務人為特定給付之債權債務關係，兩者具有共通之性質，故而，可借用私法上債權債務關係加以解釋及理解租稅法上之債權債務關係，因此，逃漏稅捐罪所欲保護之

¹¹ 吳天雲，逃漏稅捐之研究，私立中原大學財經法律學系碩士學位論文，2001年1月，頁156。轉引自王瓊敏，論逃漏稅捐罪，國立成功大學法律研究所碩論，2013年7月，頁24。

¹² 高榮宏，逃漏稅捐罪之保護法益與罪質，刑事法雜誌，第38卷第3期，頁51、52。

¹³ 吳天雲，逃漏稅捐之研究，私立中原大學財經法律學系碩士學位論文，2001年1月，頁159。轉引自王瓊敏，論逃漏稅捐罪，國立成功大學法律研究所碩論，2013年7月，頁25。

法益即係著重於國家基於法律規定所生之租稅債權。¹⁴

(四)國民之均衡負擔利益說

此說認為納稅乃係人民依據法律應盡之義務，違背該法律所課予之義務，即係犧牲社會全體利益而謀求個人之利益，此行為係屬現代社會所無法允許及容忍之反倫理行為，該行為不僅侵蝕國家財政之收入，亦侵害依據納稅能力公平負擔納稅義務之國民均衡負擔利益之反社會行為，故而，應認逃漏稅捐罪之本質係屬具有侵害社會法益之犯罪行為。¹⁵

(五)各別稅捐收入之及時性及完整性說

此說認為在稅捐刑罰之制裁下，國家租稅債權固然屬於重要之事項，然而上開所列舉之法益之確保，僅係在透過逃漏稅捐刑罰處罰下而達到之反射效，尚難認為係屬本罪所欲保護之法益內涵。而本罪立法意旨及係在於避免納稅義務人之逃漏稅捐行為，進而導致國家無法及時而完整獲取各別之租稅收入，因而產生損害可能。¹⁶故而本罪之保護法益為「各別租稅收入之及時而完整之公共利益」，此即，國家對於各別租稅債權之請求權。亦即，逃漏稅捐行為具體侵害對象並非抽象之租稅債權，而應認係屬「具體」之租稅收入，乃德國通說之見解。

¹⁴ 高榮宏，逃漏稅捐罪之保護法益與罪質，刑事法雜誌，第 38 卷第 3 期，1994 年 6 月，頁 53。

¹⁵ 高榮宏，稅捐稽徵法上之逃漏稅捐罪，國立中興大學法律研究所碩士論文，1991 年 6 月，頁 112。轉引自王瓊敏，論逃漏稅捐罪，國立成功大學法律研究所碩士論文，2013 年 7 月，頁 27。

¹⁶ 許澤天，稅捐刑罰，黃茂榮、葛克昌、陳清秀，稅捐稽徵法，頁 474，元照。

參 逃漏稅捐罪之不純正不作為犯

關於逃漏稅捐罪之構成要件，係以「詐術或其他不正當方法」為逃漏稅捐之不法行為，儘管逃漏稅捐罪之法條規定本身，並未限制行為人僅能以積極作為違犯逃漏稅捐之行為方能適用此規範，惟現行實務上(舊判例及決議之見解)仍一再將施用詐術抑或是不正當方法，解釋成須以「積極作為」方式始能遂行逃漏稅捐之行為，亦即僅限於積極作為之不法行為態樣。¹⁷故而，我國逃漏稅捐罪構成要件之適用上，究竟是否能處罰消極不作為之不法行為態樣，即生爭議。對於此頗具爭議之議題，列舉實務見解以及學說肯否見解，茲分述如下：

一、我國司法實務見解：

我國最高法院歷來對於逃漏稅捐罪是否處罰不純正不作為之判決，即係以最高法院 70 年度上字第 6856 號判決(原屬判例)最具備指標性，於舊判例時期更係屬實質拘束下級審法院之見解，該判決之主要內容略以：「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。」另外，最高法院 73 年度第 4 次刑事庭決議(二)之決議意旨，該決議最終係採乙說，其決議內容略以：「稅捐稽徵法第 41 條係以詐術或其他不正當之方法逃漏稅捐為其犯罪構成要件，所謂詐術必須以積極之方式始能完成，至以其他不正當方法，亦必須具有同一之型態，方與立法之本旨符合。……對於其他違反稅法行為，例如不開立統一發票或不依規定申報稅課等行為，各稅法另訂有罰鍰罰則，並責令補繳稅款為已足，如另無逃漏稅捐之積極行為，不可納歸刑罰之範疇，此種單純不作為在法律上之評價，不能認為與該法第 41

¹⁷ 柯格鍾，租稅刑法(上)，月旦法學教室，第 225 期，2021 年 8 月，頁 71-72。

條詐術漏稅之違法特性同視。依該罪之構成要件，必須以作為方式方足以表現行為人之惡性，而消極的不作為，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。」

依此，有論者認為¹⁸，上開司法實務見解恣意將逃漏稅捐之行為解釋成僅限於積極作為，實屬不當，而此說法可認近乎僅屬於法直覺甚至係感情下所推論之結論，與立法者在既有法秩序所表現出立法價值有所悖離。其主要理由茲析述如下：

(一)首先，刑法第 15 條關於不純正不作為犯之規定，本即得以適用在普通刑法規範以及附屬刑法所規範之犯罪行為，因此，縱然從逃漏稅捐罪構成要件之文義理解上似乎僅能以積極作為方式遂行犯罪行為，惟仍得以在具備保證人地位之前提下，而以不作為之方式該當該犯罪之構成要件。

(二)再者，從我國既有之稅捐法規範以觀，舉凡屬於不作為犯之規範特別係純正不作為犯之立法方式，例如：應申報卻未依照規定申報，而其處以漏稅罰之倍數，均高於已經申報但存在短漏報等積極作為之處罰倍數，例如所得稅法第 110 條第 2 項之處罰重於第 1 項，或是房地合一稅之所得稅法第 108 條之 2 第 3 項之處罰重於第 2 項等，由此立法價值秩序可得知悉，在稅捐秩序法領域，不作為犯行之惡性完全不亞於積極之作為犯，故而實務認為「必須以作為方式方足以表現其違法之惡性」之說詞顯然與稅法法秩序價值體系有所扞格。論者更言，倘依照司法實務過往穩定之見解，在我國以積極作為而為逃漏稅捐之行為人相比於不作為犯之者，應該更後悔不已，蓋因相較於以積極作為逃漏稅捐之行為，若其係以單純未為申報反而不會因此該當本罪之構成要件。但實際上，單純未為申報者仍須接受按照應納稅額三倍以下計算的行政罰鍰（所得稅法第 110 條第 2 項），並無上限，如果應納稅額在數十萬元以上者，其處罰不可謂不重，而以積極作為逃漏稅捐者，雖屬刑事犯罪，於 110 年 12 月 17 日修正稅捐

¹⁸ 柯格鍾，租稅刑法(上)，月旦法學教室，第 225 期，2021 年 8 月，頁 72。

稽徵法第 41 條以前，卻可能只被處六月以下有期徒刑或拘役，而得以一千元、二千元或三千元折算一日，易科罰金，或僅科或併科新臺幣六萬元以下罰金¹⁹，未必比單純未為申報的行政罰鍰為重。

二 我國學說見解：

對於不作為犯究竟是否能構成逃漏稅捐罪，亦即行為人消極不作為之不法行為之態樣能否落入本罪之規範之適用範圍，學理上對於上述系爭問題有肯否不同見解，其具體內容茲分述如下：

(一) 否定見解：

此說認為逃漏稅捐罪之要件在體系上應該與刑法第 339 條詐欺得利罪作相同之解釋及理解，而刑法普通詐欺罪之構成要件係以行為人施用詐術而使相對人陷於錯誤，依此，稽徵機關在陷入錯誤以前必然有行為人施用詐術之行為。然而，若係不作為詐欺之情形，則須行為人有排除他人錯誤之說明義務，且相對人已先陷於錯誤，而行為人明知其陷於錯誤而加以利用，始能成立詐欺之不作為犯。申言之，在自動報繳之繳納稅捐之類型，即納稅人須自行申報繳納稅捐，而稽徵機關始有查核之義務，而既然該申報類型須仰賴納稅義務人自行申報，則稽徵機關當無法自始即陷於錯誤而遭納稅義務人利用之可能性，故該類型並沒有成立本罪之餘地。而另一種查核課稅之類型態樣，若稽徵機關因其本身錯誤而核課之稅額過低時，納稅義務人於接收稅單後發現稽徵機關錯誤而消極未予告知，並不會成立本罪，蓋因核課稅捐乃係稽徵機關法定職務權限之事務，而納稅義務人依稅法並無於稽徵機關核課錯誤時據實告知其事實之義務。且該論者認為不告知實情之不作為與獲得少繳之利益兩者間並無因果關係，故

¹⁹ 修正前稅捐稽徵法第 41 條規定：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。

而亦不構成不作為之逃漏稅捐罪。基此，逃漏稅捐罪應認僅限於積極之欺罔始能成立本罪。²⁰

(二)肯定見解:

採此說學者即認為，參照刑法整體之法規範體系，刑法總則篇中之刑法第15條即明文規定：「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)」此規範乃揭示我國刑事法規範存在「不純正不作為犯」之規定。

不作為犯尚可區分成純正不作為犯以及不純正不作為犯，兩者如何區分，有論者認為係以所違犯之法規範是否為誡命規定加以區分，亦即若係以不作為方式違反誡命規定即屬純正不作為犯，反之係以不作為方式違反刑法通常以作為方式所規定之禁止規範，此時即屬不純正不作為犯。²¹而不純正不作為犯係指法律規範有防止或避免法益侵害結果之作為義務，而行為人雖負有防止危險結果發生之義務卻不為防止。

而本罪逃漏稅捐之行為人是否構成不純正不作為犯，此時即須探討行為人是否具備「保證人地位」，茲於下述之：

1. 肯定具有保證人地位：以協力義務作為危險前行為義務之違反

學理上有認為²²，立法者基於保護國庫稅捐收入以及確保稅捐負擔公平分配之法益，在納稅義務人實際繳納稅款以前，即制定出一連串在性質上實屬必要且釋憲實務亦認為合憲之稽徵協力義務及其制裁效果。藉由此些稽徵協力義務

²⁰ 張家真，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，1991年，頁38以下，轉引自朱啟仁，逃漏稅捐之研究，中正大學財經法律研究所碩士論文，2011年8月，頁71以下。

²¹ 王皇玉，刑法總則，2022年11月，8版，頁531-532，元照。

²² 柯格鍾，租稅刑法(上)，月旦法學教室，第225期，2021年8月，頁74-75。

及後續協力義務違反之制裁，交織起國家與納稅義務人間相當密切之法定行為義務之關係連結。而此些稽徵協力義務即係屬前行為義務，論者認為包括：營業人在營業登記前應先申請之營業稅籍登記、應設置帳簿並依法記帳、應依據法律開立取得並保存相關交易之憑證，特別係應按時申報稅捐(所得稅法第 71 條、營業稅法第 35 條第 1、2 項等)，上開法律明文之協力義務即成為納稅義務人具有危險前行為義務違反之保證人地位的法理基礎。

申言之，立法者在實際要求納稅義務人向國庫繳納稅捐以前，即已經對於納稅義務人以立法方式課予各種類型之稽徵協力義務，其中納稅義務人之申報義務，乃指行為人應對於稅捐上重要之事實以誠實、及時且完整地為申報的行為義務為內容。因而，在國庫實際發生收入未能及時而完整收取之結果以前(稅捐收入短收以前)，納稅義務人早已因其違犯一連串稽徵協力義務之行為，進而存在著，倘此種狀況繼續發展下去必然會發生稅捐短收之危險結果之可能。準此，納稅義務人即因其一連串協力義務之違反，而構成「義務違反之危險前行為」，此時即生危險源監督之保證人地位，而論者認為，行為人應申報而未申報之行為，與已申報卻虛偽不實或不完全申報等價，故而均應當構成逃漏稅捐罪之構成要件行為。

2. 否定具有保證人地位

學理上有認為²³，納稅人在稅法上固然負有繳納稅捐之法定協力義務，而違反若干法定協力義務即須受到諸如漏稅罰、行為罰等稅捐行政罰之處罰，然不能因此而直接推導出有申報義務之納稅義務人，即當然負有刑法上之保證人地位。蓋因納稅義務人對於國家收入抑或是請求權應不具有保護者之保證人地位。

²³ 許澤天，刑法分則(上)財產法益篇，2022 年 2 月，4 版，頁 199，新學林。

申言之，雖然國家為了租稅債權之實現，可以藉由稅法規範要求人民提供與稽徵有關之資訊，而人民亦須對此協力義務之規定予以服從，否則即應受到處罰，而此乃立法裁量之問題。而國家與人民之關係中，與其認為人民有保護國家財產(國庫)之義務，毋寧應認為國家才須負擔保護人民財產不被過度侵害之義務。換言之，人民雖在稅法上負有應申報具有稅法重要性事實之任務，惟並不等於人民對於以租稅債權形式出現之國家財產具有保護之義務。

肆 本文見解

一、對於傳統實務見解否認逃漏稅捐罪之不作為犯之評析

對於逃漏稅捐罪究竟是否應成立不純正不作為犯此爭議問題，由上述闡述之內容可知，司法實務從最早之最高法院 70 年度上字第 6856 號判決(舊判例)以來之穩定見解，皆認為納稅義務人僅在以積極作為之方式為詐術抑或是其他不正當之方法，始能成立逃漏稅捐罪之犯罪行為，然而，實務上究竟為何長年將此嚴重欠缺論理依據之見解奉為主臬?而其主要之理由為何? 本文以為，得以參照最高法院 73 年度第 4 次刑事庭決議(二)之決議意旨，該決議最終係採乙說，認為依本罪逃漏稅捐罪之構成要件，必須以作為方式方足以表現行為人之惡性，而消極的不作為，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。

依此，由上開論理相當薄弱之最高法院決議理由可得窺之，司法實務係認為「積極作為方足以顯現出行為人之惡性」，進而認為「積極作為與消極不作為難謂等價」，故而以消極不作為方式遂行詐術或其他不正當方法逃稅稅捐行為之納稅義務人當無法論以本罪。

然積極作為是否即如上開決議理由所認，方足以表現出行為人較高之惡性? 實則顯屬可議。蓋因，若係從納稅義務人違犯稅捐法規範稽徵程序之行為以觀，行為人倘係以消極不作為方式為逃漏稅捐行為，例如納稅義務人應申報稅捐而故意未予申報，相較於積極作為方式逃漏稅捐，諸如有如期申報稅捐但卻

以積極虛偽不實之作為方式逃漏稅捐，上述情況經兩相比較後，顯見前者對於本罪所欲保護之法益，即國家租稅債權之及時性及完整性侵害程度相較於後者更大，亦即，不作為犯對於本罪所欲保護之法益侵害程度其實完全不亞於積極作為犯，是以，積極作為之之惡性，是否誠如上開實務見解所述即認為其惡性相較於消極不作為更為重大，實則不無疑問。

再者，積極作為是否即誠如上開決議理由所述與消極不作為係屬不等價，此論點，若係參酌現行刑法學理上對於作為與不作為是否具有等價性之理論，亦有討論之空間。有認為²⁴，刑法設計上既然允許不作為犯之處罰，即係認為在某些情況下不作為與作為對於法益侵害存在等價性。易言之，如若行為人某一作為所導致法益侵害結果之發生即須對其加以處罰，而某一不作為導致法益侵害結果發生與積極行為所生法益侵害結果之情形相同時，行為人即不具有豁免於刑事責任之理由，因此，在刑事實體法上既認為不作為犯之處罰應與作為犯具有等價性，而在租稅法上當亦可認為納稅義務人基於主觀上之故意而為消極不作為應認與積極作為應認具有等價性。依此，有論者²⁵認為，若係從納稅義務人之主觀心態以觀，作為以及不作為之逃漏稅捐罪行為人均具有侵害國家租稅債權之故意，兩者在主觀不法之評價上並無不同。若再從結果不法之角度觀察，積極作為之逃漏稅捐之行為與消極不作為，在犯罪結果上均會造成國家租稅債權之短收。從而，無論係主觀之不法性抑或是客觀結果之不法性，上開不作為及作為逃漏稅捐行為在不法性評價上應屬相同。

二、從普通刑法及附屬稅捐刑罰之整體規範體系觀察

學理上有認為²⁶，稅捐法規範既然屬於整體法律秩序之一環，法律秩序之重要因素，即係法律與正義之基本價值當須避免矛盾，申言之，如若立法者在法

²⁴ 蔡聖偉，論故意之不純正不作為犯(一)，月但法學教室，51期，2007年，頁48。

²⁵ 蘇詣倫，論逃漏稅捐罪之適用及競合，國立台灣大學法學院研究所碩士論文，2022年5月，頁111以下。

²⁶ 陳清秀，稅法總論，2022年6月，12版，頁8以下，元照。

律秩序中之一部分已建立起基本評價，則在其他法秩序中即應當加以考量，以力求調和，準此，方得以建立起整體法秩序之統一性。

而租稅刑罰既屬於附屬刑法，為求法律整體法秩序之統一性，在解釋及適用租稅刑罰之具體內涵時，即應與普通刑法規範作整體法規範價值體系之觀察。依此，本罪即逃漏稅捐罪與刑法第 339 條之普通詐欺罪，無論係構成要件之文字上抑或是法規範之概念，均有高度之相似程度，從而，過往實務亦將本罪「詐術」與普通詐欺罪之詐術做相同之理解²⁷。而實務上對於普通詐欺罪之欺罔手段之認定，並不以行為人積極作為之行為為限，而消極之詐欺不作為仍能構成詐欺行為²⁸，然為何在法律概念上相似之本罪卻完全否認消極不作為犯之成立可能，著實令人相當不解。

此外，如若進一步從上述兩罪之保護法益予以探求，普通詐欺罪之對象僅係一般不具有高權地位之私人，而所欲保護之法益亦僅屬於私人之整體財產法益，然而，本罪所詐欺之對象係國家及其他諸如地方自治團體，其所保護之法益如依德國通說見解，係指國家以及租稅債權之及時與完整性之公共利益，亦即本罪除了係在保護國家租稅債權外，亦應認為係對於公益之維護，而兩罪所保護之法益互相權比較下，實務既然已肯認所欲保護之法益較屬輕微之普通詐欺罪不作為犯之成立，則保護法益較屬重大之不作為逃漏稅捐罪在舉輕以明重下毋寧更須承認其存在之必要性。

三、逃漏稅捐罪不純正不作為犯之學理見解之評析

本文以為，本罪逃漏稅捐罪係屬規範在稅捐稽徵法中之附屬刑法，為追求整體法體系法秩序一致性，在解釋及適用立於整體刑法價值體系中之一員的附屬刑法時，當須考量其他普通刑法以及刑法總則之規範，要屬當然。是以，規範在刑法總則篇中之刑法第 15 條第一項之不純正不作為犯此一概念，即得以用來

²⁷ 參最高法院 92 年度上字第 1624 號判決。

²⁸ 參最高法院 93 年度台上字第 5678 號判決。

解釋本罪之構成要件。然而，在探討本罪逃漏稅捐之行為是否能成立不純正不作為犯前，尚須參照刑事實體法學理對於不純正不作為犯保證人地位理論建構之相關見解，始能正確的理解其意涵並適用在本罪。

過去德國實務及學說，係透過**形式法律義務理論**以建構不純正不作為犯之保證人地位，亦即，保證人地位乃係從個案中依照形式之原因，例如形式上之法律、契約、先行行為等所建構而成。而現行德國實務與學說通說，乃是以實質觀察之角度切入而提出**功能理論**，亦即係從法益保護之實質觀點，區分成保護特定法益之保護型保證人地位(例如：緊密生活與危險共同體、事實上承擔保護義務等)以及避免特定危險源擴散之監督型保證人地位(例如：危險前行為、危險源之監督、對他人監督義務等)。²⁹

該論者³⁰就保證人地位理論中「危險前行為義務之違反」，有更進一步之闡釋認為，若從法條規定之義務觀察，法規範要求為一定之行為義務並不代表等同於防果之義務，仍然要視行為人依其功能角色，是否有避免他人因錯誤而遭受財產損害之保證人地位，亦即，無法單就法條文義上對於義務人之義務要求，即當然認為行為人對結果負有防止法益侵害之義務。

因此，本文以為稅捐法規範所課予納稅義務人之協力義務，尚難直接將其推論成行為人須防止逃漏稅捐法益侵害結果發生之防果義務，僅能認為係屬法律所課予義務人為一定行為之行為義務，要屬適當。而納稅義務人是否因稅捐法規範之協力義務而負擔防止法益侵害結果發生之防果義務，則須參照功能理論亦即現今德國實務及學說之通說見解，以保護法益之實質觀點，具體說明是否得以推論出具有故意危險前行為違反之危險源監督型之保證人之地位。

是以，本文肯認，上開學理有認為納稅義務人協力義務之違反，係屬於對於危險前行為之客觀義務之違反，並建構起「故意危險前行為」保證人地位之見解。蓋因，納稅義務人先係故意違反前行為之協力義務，不為完整而正確之

²⁹ 許澤天，未申報的不作為逃漏稅捐罪，月旦刑事法評論，4期，2017年3月，頁143。

³⁰ 許澤天，同註25，頁143。

稅捐重要事實之申報，因而導致國家租稅收入未能及時而完整收取，倘行為人繼續放任此種狀況發展下去必然會發生稅捐短收之危險結果之可能。亦即，在功能理論之推論下，應認納稅義務人在違反前行為之協力義務時，即構成故意危險前行為之危險源監督型之保證人地位，故而，若行為人能防止法益侵害結果發生仍未履行防果之義務，依此，就會構成逃漏稅捐罪之不純正不作為犯。