

論逃漏稅捐罪之構成要件分析

蘇詣倫*

要 目

壹、前言

參、主觀構成要件

貳、客觀構成要件

肆、結論

提 要

隨著全球化腳步加速，國際間經濟活動及商業貿易日益頻仍，不僅加深逃漏稅捐案件複雜度，且在新型態交易模式下，逃漏稅捐行為態樣多變，使現行實務及學說對於逃漏稅行為認知改觀，提高逃漏稅行為認定困難度。為確保國家稅捐徵收即時及完整，我國稅捐稽徵法第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，併科新臺幣一千萬元以下罰金。」按逃漏稅捐罪常伴隨洗錢、財報不實等其他經濟犯罪，又其屬附屬刑法規範範疇，具高度複雜性及專業性，實有必要釐清其構成要件，以提升適用時之精細度與細緻化，爰本文從法理、學說及實務等面向探討逃漏稅捐罪客觀及主觀構成要件等法律問題，並提出相關法律見解，期供學術研討及稽徵實務認事用法參考。

壹、前言

憲法第19條規定，人民有依法納稅義務，其主要目的在於維持國家運作，政府政務得以順利推動，有賴充裕與穩定財源支應，因此課徵租稅係國家營運與繼續存續之要件，亦即租稅係國家為因應政務支出或達成其他行政目的，基於公權力，強制將人民部分財富移轉至政府，其具強制性，即於法定構成要件該當時，無須待人民同意，國家可強制徵收，不具有對待給付性，進而將人民

* 本文作者為國立臺灣大學法律學系碩士。

所賺得之報酬等具有經濟負擔能力之款項移轉於國家。因而，適當敦促人民繳納稅捐及對於督促後仍置之不理者加以處罰之制度，實有其必要性。

我國稅捐繳納之制裁手段，規定於稅捐稽徵法第41條：「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」，其保護法益為「稅捐收入作為金錢給付義務之完整性與及時性¹」，蓋本罪旨在避免因納稅義務人逃漏稅行為，導致國家無法「即時」且「完整」獲取稅捐，進而產生國家法益損害之可能²，也因此對於本罪性質定性時，會以「具體危險犯」作為論述主軸，方能彰顯無法「即時」且「完整」獲取稅捐之侵害，不須以最終無法徵得稅捐之實害為要件。

前揭規定並非傳統刑法典型刑事責任，係屬附屬刑法範疇，較少有體系化論述其構成要件之文章，故本文透過探討客觀及主觀構成要件，說明並釐清逃漏稅捐罪相關法律問題，期供實務或學術上研討參考。

貳、客觀構成要件

一、主體一行為人

(一)納稅義務人

稅捐稽徵法第41條至第43條，均有逃漏稅捐之犯罪主體規定，逃漏稅捐罪之行為主體為納稅義務人、代徵人或扣繳義務人或其他幫助及教唆他人犯逃漏稅捐罪之人，包含自然人與法人³。須注意者為立法用語下，僅有各稅法規範之納稅義務人，才會受到逃漏稅捐罪之處罰，從而本罪屬於身分犯之性質⁴，學說上另有補充，因行為人是否構成本罪處罰對象，須合致於「個別稅法條文」之納稅義務人規定⁵，故本罪性質也屬於刑法上所稱「空白構成要件⁶」，因此適用逃漏稅捐罪之執法人員，在檢驗是否吻合納稅義務人要件時，無法僅僅從本罪

¹ 許澤天(2020)，「稅捐刑罰」，黃茂榮、葛克昌、陳清秀(編)，稅捐稽徵法，頁474，元照。

² 最高法院92年度台上字第2529號：「上訴人自訴被告等逃漏稅捐部分，如構成犯罪，係犯稅捐稽徵法第四十一條之逃漏稅捐罪，屬侵害國家法益之罪。」

³ 稅捐稽徵法當中與法人最為有關之處罰為第47條，相關文獻可參考王服清(2020)，「論法人「犯罪能力」暨「秩序罰能力」之意涵與虛實—以銀行法第125條與稅捐稽徵法第47條作為觀察」，台灣法學雜誌，391期，頁83以下。

⁴ 最高法院102年度台上字第2415號。

⁵ 本罪之犯罪主體，均須與該等法條作體系解釋方能明確認定。

⁶ 柯格鐘(2021)，「租稅刑法(上)」，月旦法學教室，226期，頁67。

條文判斷，須分別透過刑法以外之稅法具體條文規定，才能作出正確操作及判斷。

我國各稅有關納稅義務人之定義規範於各稅稅法條文，包含所得稅法第7條第4項、第2條第1項及第3條第1項、土地稅法第3條及第5條第1項、遺產及贈與稅法第6條第1項及第7條第1項、貨物稅條例第2條第1項及第2項、菸酒稅法第4條、房屋稅條例第4條及契稅條例第4條至第9條等，本罪之犯罪主體，均須與上開法條作體系解釋方能明確認定。

(二)主體為法人適用問題

1. 法人之犯罪能力

關於實務見解對於法人為不法行為之描述，以最高法院96年台上字第5520號判決：「依刑法之一般原理，犯罪主體應與刑罰主體一致，即僅犯罪行為人始負刑事責任，刑罰係因犯罪行為人之犯罪行為而生之法律上效果，……；惟行政刑法，為適應社會經濟之需要，擴大企業組織活動之範圍，而制定各種行政法規，且為達成其行政目的，對於違反其命令或禁止之企業組織者設有處罰規定，其處罰之型態略分為三種：其一為兩罰責任：行為人與法人同負其責。其二為自己責任：由實際行為人自負其責。其三為轉嫁責任：轉嫁其責任於他人」，所述最為深入與清晰，此為法人違法而遭處罰態樣之說明。

至於法人是否有犯罪能力而得以遭受刑事制裁，實務見解多偏向部分否定法人犯罪能力，其實際內涵究竟為何，最早可溯及至最高法院29年上字第89號刑事判決之論述：「法人除有處罰之特別規定外，尚難認為有犯罪能力，即不得為刑事被告⁷」，可知實務部分否定法人犯罪之理由取決於法律是否有明文規定，若法律已明文規定，則在實體法上承認法人之犯罪能力，其他實務見解並另指出承認其在程序法上之當事人能力⁸。

⁷ 其他實務代表性見解，可參考最高法院54年台上字第1894號：「法人為刑事被告，除有明文規定外，在實體法上不認其有犯罪能力，在程序法上不認其有當事人能力，故以法人為被告而起訴，其程序即屬違背規定，應依刑事訴訟法第295條第1款(舊)為不受理之判決，與案件不得提起自訴而提起之情形迥異，不容相混。」

⁸ 有關實務承認法人程序上之當事人能力，可參考最高法院82年度台上字第1704號、最高法院83年度台上字第2610號、最高法院91年度台上字第6980號、臺灣臺北地方法院97年度字第31號。

學說有將司法實務概念加以解釋，認為罰金刑可由法人受之，而自由刑則透過公司負責人承擔，如多層次傳銷管理法第29條規定⁹，不當多層次傳銷除明文規定企業法人之罰金刑外，亦科處行為人之自由刑，此稱為附屬刑法或特別刑法「兩罰制度」¹⁰，與實務概念相同。

本文見解認為，法人究竟是否具有犯罪能力，在本質上與自然人相較，不可否認存在基於思想所引導「自由意志」，進而做出行為能力，在制度設計上有關普通刑罰大部分法條僅供自然人適用，無法適用於法人，因此本文認為，可承認法人不具有觸犯普通刑罰有關罪的犯罪能力規定。然而，在特別刑法，尤其是經濟刑法被提倡甚至法制化後開始，行政刑罰領域之刑罰設計，無非圍繞在法人犯罪情況下運作。

在刑法領域，無論是負責人利用公司，或是公司本身犯罪，皆非以往討論刑法中法人犯罪所能預料到的社會變化，似可謂特別刑法，尤其是經濟刑法犯罪，制度面上係要掌握法人犯罪情形，故法人在此等特別刑法犯罪上，具有犯罪能力，否則有違特別刑法制度設計之目的；對於自然人來說，遭受生命刑將使其澈底消逝於社會中，法人之解散或勒令歇業亦屬相同，使之無法續存之手段；自由刑方面，限制營業或要求停業所能達成之目的，與施展在自然人身上亦完全相同，故法人應負擔刑事之責任，屬昭然若揭之事實。

2. 法人可否成立逃漏稅捐

逃漏稅捐罪為身分犯性質，具納稅義務人身分者，原則上在本罪行為該當後，皆有可能成立逃漏稅捐罪，而納稅義務人除自然人，尚包含法人，惟法律條文未提及法人是否可成立本罪，以及法人觸犯本罪構成要件及其後法律效果，故在罪刑法定原則下，不能因納稅義務人包含法人，就驟然推論法人可成為刑法逃漏稅捐罪之納稅義務人¹¹。立法院65年10月22日制定稅捐稽徵法第47條一讀會所通過審查會版本，對於該條說明即明白指出：「本草案對於納稅義務

⁹ 違反第18條規定者，處行為人7年以下有期徒刑，得併科新臺幣1億元以下罰金。法人之代表人、代理人、受僱人或其他從業人員，因執行業務違反第18條規定者，除依前項規定處罰其行為人外，對該法人亦科處前項之罰金。

¹⁰ 林東茂(2019)，刑法總則，頁92，一品。

¹¹ 許澤天(2014)，「公司逃漏稅捐的刑罰與行政罰問題—釋字六八七號後有關犯行參與論的學理續造」，東吳法律學報，26卷1期，頁100；相反見解，司法院釋字第687號解釋蔡清遊大法官之協同意見書。

人，設有處以徒刑之規定，予以制裁。惟上項制裁僅能施之於自然人，對於公司法人或非法人團體之納稅義務人，即無適用之餘地，難達本法為防止逃漏稅捐加強處罰之目的，爰參照破產法第3條，明定對於納稅義務人所處徒刑之規定亦適用於事業組織之負責人，似乎也可看見立法者主觀上亦認同法人即便有納稅義務人資格，仍無法構成逃漏稅捐之責任，從而須有該條規定以作為因應。

3. 稅捐稽徵法第47條性質

有關稅捐稽徵法第47條性質，若採取歷史解釋觀察上揭該條文於65年制定時之立法理由，除可看出實務採法人無犯罪能力見解外，亦可知悉立法者為求解法人犯罪困境，而將法人逃漏稅捐觸犯稅捐稽徵法第41條時，「轉嫁」予和法人相關自然人等處罰，司法院釋字第687號解釋並認為與無責任即無處罰之憲法原則不生牴觸；最高法院94年度台上字第7372號刑事判決亦表示，法人與公司之負責人在法律上本就屬兩個不同主體，犯罪者亦即犯罪主體仍限於法人自己，僅法人不具有服刑能力而由公司負責人代罰¹²，屬轉嫁罰性質，故以應處徒刑為限，始有其適用，因而稅捐稽徵法第41條所定之罰金刑，對公司負責人，即無適用之餘地¹³。

另外最高法院90年度台上字第3708號判決有深入描述：「按公司為法人，公司負責人為自然人，二者在法律上並非同一人格主體；就營業稅之納稅義務人而言，其以營利為目的之事業，固得為營業人，即非有此組織形態之個人，亦得為營業人，而均得為課徵營業稅主體之納稅義務人……。因之稅捐稽徵法第四十一條與同法第四十七條所規定之犯罪主體並非同一；倘若納稅義務人係公司組織，公司負責人為公司之代表，其為公司所為行為，應由公司負責。故公司負責人為公司以不正當方法逃漏稅捐，因納稅義務人為公司，其所觸犯稅捐稽徵法第四十一條罪之犯罪或受罰主體，仍為公司，而非公司負責人，僅因公司於事實上無從擔負自由刑之責任，基於刑事政策上考慮，同法第四十七條

¹² 此為實務判決上對於本條之性質極為穩定之見解，除文中判決外，亦有最高法院91年度台上字第2551號、最高法院98年度台上字第6180號、臺灣臺南地方法院90年度訴字第871號；臺灣臺南地方法院90年度訴字第871號等，涵蓋地方法院至最高法院，深入說明可參考王服清(2020)，「論法人「犯罪能力」暨「秩序罰能力」之意涵與虛實—以銀行法第125條與稅捐稽徵法第47條作為觀察」，台灣法學雜誌，391期，頁84。

¹³ 最高法院73年台上字第5038號判例，經最高法院100年度第5次刑事庭會議決議不再援用。

第一款將納稅義務人之公司之責任，於其應處徒刑之範圍，轉嫁於公司負責人。於此情形之公司負責人，乃屬『代罰』之性質，並非因其本身之犯罪而負行為責任，其既非逃漏稅捐之納稅義務人，當無所謂基於概括犯意逃漏稅捐之可言。」本判決說明稅捐稽徵法第 47 條法人與自然人之法律上人格不同，將責任歸咎於自然人，為立法政策下代罰性質，負責人係替法人負責，而非與法人共同犯罪，不生存有概括犯意而成立共同正犯之情形，此種見解似乎也演繹出偏向公司與自然人「兩罰」之規定¹⁴，或認為屬於主體擴張¹⁵。

惟另有見解認為，若負責人造成法人逃漏稅之事實及其結果，因稅捐主體僅為法人，故縱然公司負責人有故意指示或以其他不正方法促使法人逃漏稅捐，基於稅捐法定主義，仍不得處罰，此際公司負責人之責任，應可透過稅捐稽徵法第 43 條教唆或幫助犯之適用解決，無須再以同法第 47 條作疊床架屋之規定¹⁶，此為立法制度上不同見解；此外，學說上亦有抨擊實務見解誤認公司才是逃漏稅捐犯罪主體，只因無法受徒刑處罰，而須轉嫁給公司負責人，漠視向來刑法對法人處罰必須要具有明文規定之立法體例¹⁷。

司法院釋字第 687 號解釋黃茂榮大法官之協同意見書認為，本罪既屬於純正身分犯之性質，通常在公司負責人(自然人)所致之法人逃漏稅，因為實行逃漏稅行為不是由法人來完成，且該罪未規定處罰法人，而不成立逃漏稅捐罪，實際上為行為之自然人，則因缺乏主體資格，亦不成立逃漏稅捐罪名，造成存在不法但無處罰主體之情形。從而稅捐稽徵法第 47 條具有擬制原本不具納稅義務人身分之入，作為納稅義務人之功能，讓公司負責人等取得公司之納稅義務人身分，以彌補本罪屬於純正身分犯不足。換言之，該條之意旨首先在於擴張第 41 條所定犯罪主體範圍，使公司負責人於實際為其所屬之法人執行職務時，如有第 41 條所定以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之犯罪行為，亦應與納稅義務人一樣，為自己之行為負責，這並非為他人之犯罪行為受刑事處罰，故與罪責原則(自己責任主義)並無抵觸。

¹⁴ 蔡蕙芳(2017)，「我國法人犯罪之立法與理論建構」，東吳法律學報，28卷4期，頁27-37。

¹⁵ 林鈺雄(2017)，「逃漏稅捐犯罪所得之沒收與發還(二)」，法務通訊，2836期，頁7。

¹⁶ 司法院釋字第687號解釋池啓明大法官之部分不同意見書。

¹⁷ 許澤天(2014)，「公司逃漏稅捐的刑罰與行政罰問題—釋字六八七號後有關犯行參與論的學理續造」，東吳法律學報，26卷1期，頁102。

學說上另有細緻之補充，認為公司負責人係透過本條，取得從公司轉嫁過來之「納稅義務人」身分，而非稅法意義之身分，稅法上納稅義務人仍為公司，立法技術上此一身分轉嫁設計實為根本目的，故本條意義只在把針對納稅義務人之逃漏稅捐罪名，得以擴展適用在不具該身分，但卻具有一定資格之行為人，從而讓逃漏稅捐罪依然維持在身分犯定性，只是將身分擴張到包含公司負責人等在內¹⁸。

二、客體—稅捐之逃漏

(一)稅捐利益之取得方式

1. 問題概述

逃漏稅捐罪典型所欲掌握之客體要件，為依法應納之「稅捐」短漏之結果，且不包含滯納金、滯報金與怠報金等保全或程序上督促之手段，換言之，逃漏稅捐罪之客體限於本應繳納稅捐，透過詐欺或其他不正方法「毋庸繳納」；惟在我國稅法制度設計下，落入無須繳納稅捐之情況，除違法短繳稅捐外，尚包含基於稅捐優惠，或者基於法律明文之退稅而豁免及減免之稅額，在此2種情形，納稅義務人所為看似皆非稅捐稽徵法第 41 條之行為，係因該條逃漏稅捐行為是納稅義務人「已該當一法定課稅之要件」，本應繳稅而未繳，惟另兩種情況則係納稅義務人利用詐欺或其他不正方法，達到「該當本不屬於其所可以該當之稅捐構成要件」，進一步獲得不法之稅捐優惠或者退稅之利益。

然而，基於罪刑法定原則，上述情況能否涵蓋在稅捐稽徵法第 41 條處罰範圍，即存有爭議。

2. 獲得不正之稅捐優惠

稅捐優惠寓有一定促進產業發展或政策上之目的，如果納稅義務人以詐欺或其他不正手段虛偽地符合稅捐優惠之構成要件，從而獲得本不屬於其所應得之稅捐上優惠，反面來說，如果納稅義務人循正常管道而行，將達成稅捐構成要件，而須繳納稅捐，故以虛偽手段該當稅捐優惠之要件，不啻為一種「從國家詐取錢財」行為，不但導致與其他相同產業業者在競爭上不公平，甚至澈底

¹⁸ 許澤天(2014)，「公司逃漏稅捐的刑罰與行政罰問題—釋字六八七號後有關犯行參與論的學理續造」，東吳法律學報，26卷1期，頁104；柯格鐘(2021)，「租稅刑法(上)」，月旦法學教室，226期，頁84-85。

濫用稅捐優惠，更進一步摧毀量能課稅原則之要求，而有構成逃漏稅捐罪之可能。

3. 獲得不正之國家退稅

納稅義務人使用詐術或其他不正行為，獲得之國家退稅，實務上稱之為「冒退稅」，常見情況發生於依加值型及非加值型營業稅法第15條及第19條規定，有關進項稅額之扣抵應依規定取得並保存同法第33條所列之憑證，如營業人取得來源不明之進項憑證申報扣抵銷項稅額或申報零稅率退稅之情形，一經查獲將遭稽徵機關補稅及刑事追訴處罰。詳言之，商業會計法所稱商業會計憑證，分為原始憑證及記帳憑證。所謂原始憑證，係指證明事項經過，而為造具記帳憑證所根據之憑證，有外來憑證、對外憑證、內部憑證3類。另依照商業會計法第15條至第17條規定，記帳憑證則係指證明處理會計事項人員之責任而為記帳所根據之憑證，有收入傳票、支出傳票及轉帳傳票3類。因此，若屬於商業會計法中負有保證憑證真實義務之公司負責人，將不實統一發票充當該公司之進項憑證，持向稅捐稽徵機關申報以扣抵銷項稅額，亦應落入逃漏稅捐罪之處罰範圍。

4. 小結

觀察各國處理是否處罰以詐術或其他行為「獲取不正租稅利益」之情形，根據日本所得稅法第238條第1項「藉由詐術或其他不正當方法逃漏所得額，『或接受退款者』，處……」之文義規定，應屬處罰範疇；德國租稅通則第370條第4項採取相同立法模式，具體條文為「尤其於稅捐未經核定或未全額或未及時核定者，即為稅捐之短漏；稅捐之暫時核定或基於事後調查之保留而核定，或以稅捐報告視同基於事後調查保留之稅捐核定，亦同此適用。稅捐退稅亦為稅捐利益；稅捐利益因不法給予或保留者，即獲取不當之稅捐利益。犯罪行為所涉及之稅捐應依其他理由給予寬減，或稅捐利益得基於其他理由而請求者，第1段及第2段所規定之要件仍然具備。」中華人民共和國刑法第204條第1款規定：「以假報出口或者其他欺騙手段，騙取國家出口退稅款，數額較大的，處五年以下有期徒刑或者拘役，並處騙取稅款一倍以上五倍以下罰金；數額巨大或者有其他嚴重情節的，處五年以上十年以下有期徒刑，並處騙取稅款一倍以上五倍以下罰金；數額特別巨大或者有其他特別嚴重情節的，處十年以上有期徒刑或者無期徒刑，並處騙取稅款一倍以上五倍以下罰金或者沒收財產。」亦旨在處罰獲得國家不正退稅。綜上，在逃漏稅捐以外，處罰行為亦包含租稅退給之

取得者。

從而本文認為，稅捐逃漏與獲取不正稅捐利益，從國庫面向而言，均係本應徵得之稅捐未徵得而有減少情形，亦即國家依法少獲取一筆租稅收入，因此兩者根本之不法性應為相同，德國與日本之法制皆有意識到此點而納入立法，或許可謂我國法在不修改前提下，採取法規之目的解釋，將獲取不正稅捐利益經過解釋方式加以處罰即可；另自法益面觀之，逃漏稅捐乃積極侵害國家尚未徵得之稅收債權，冒退稅款則是侵害國家已徵得之債權，都是侵害國家債權之情形，因此不法性應不具差異而須處罰。惟因稅捐處罰本質屬於刑事制裁，仍受到刑法第1條罪刑法定原則之絕對拘束，故正本清源之道，仍係將法規修正完全，以杜爭議。

(二)特殊稅捐類型

稅捐稽徵法第2條規定「本法所稱稅捐，指一切法定之國、直轄市、縣(市)及鄉(鎮、市)稅捐。但不包括關稅」，依照文義解釋，不包含關稅及礦稅等寓有特別目的之稅捐，因此其他稅捐，均受到稅捐稽徵法第2條規範而有該法之適用；最高法院69年台上第1085號刑事判決有「按稅捐稽徵法第四十一條納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之規定，應於關稅鹽稅礦區稅外一切法定稅捐之非法逃漏行為，均有適用，並非僅限於營業稅，觀於同條例第二條之規定甚明」之論述，於本案中最高法院糾正下級法院適用稅捐稽徵法第2條之法律見解，再次申明本法屬於稅捐基本法之性質，於一切法律明文排除之稅捐外，均有適用。

至於逃漏之稅捐如非屬稅捐稽徵法所規定者，因罪刑法定原則之要求，無法以逃漏稅捐罪處罰¹⁹，現行法院實務以構成刑法第339條第2項之詐欺得利罪，作為處理方式²⁰；在海關進出口實務案例中，常發生基於逃漏稅之故意，偽造進出口發票等而逃漏營業稅、貨物稅及關稅，或進口人填具進口報單時，因需分

¹⁹ 臺灣臺北地方法院100年度訴字第1114號：「按「關稅」係指對國外進口貨物所課徵之進口稅，關稅法第2條定有明文；又稅捐稽徵法所稱之「稅捐」係指一切法定之國、省(市)及縣(市)稅捐而言，但不包括關稅及礦稅在內，稅捐稽徵法第2條亦定有明文。從而稅捐稽徵法第41條關於納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐所設之處罰規定，僅限於逃漏關稅、礦稅以外之國、省(市)及縣(市)稅捐者，始有其適用，逃漏關稅部分，不能依該法條處罰。」

²⁰ 臺灣高雄地方法院106年度重訴字第34號。

別填載關稅、貨物稅及營業稅相關事項並向海關遞交，如未據實申報，致逃漏關稅、貨物稅及營業稅，須依海關緝私條例第37條第1項第4款、貨物稅條例第32條第10款暨營業稅法第51條第7款規定²¹處罰，將構成數種法條競合之情事。然而以上各罪與詐欺得利罪之競合部分，實務見解分歧，最高法院68年台上字第65號判決認為：「稅捐稽徵法業於民國六十五年十月二十二日公布施行，其第四十一條對於納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，已有處罰規定，該法為特別法，自應優先於刑法第三百三十九條第二項而適用」，屬法條競合中特別法及普通法之關係；然而在臺灣高等法院96年度重上更(四)字第45號判決當中，法院卻論以刑法第55條之想像競合，因而存在爭議。

本文認為，法條競合與想像競合之相同處為「均屬一行為」，相異處為想像競合所觸犯之法條為不同法益，而法條競合則為相同法益，在逃漏稅捐與詐欺得利部分，兩者應屬截然不同之保護法益，故高等法院採取想像競合之判決方式應較為合理。

另我國關務實務上，會將逃漏關稅之行為，定性為走私行為，並透過懲治走私條例第1條：「為懲治私運政府管制物品或應稅物品之進口或出口，特制定本條例」及海關緝私條例第1條：「私運貨物進出口之查緝，由海關依本條例之規定為之」，以走私之刑事責任作後續之追訴，司法院院解字第3270號解釋：「懲治盜匪條例第三條第一項第五款所謂走私，係指販運漏稅或限制運銷之貨物而言」，亦採取相同見解。

三、行為一詐術或其他不正當方法

(一)詐術

1. 意義

詐術之意義，我國司法實務多以「納稅義務人使用欺罔之手段為逃漏稅捐之方法，且其目的在逃漏應繳納之稅捐始屬相當²²」說明，惟僅將詐術之用詞替換為欺罔，似仍無助於對本罪用詞之釐清，後實務以「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之作為，致稅捐機關陷於錯誤，而

²¹ 此為最高行政法院100年度5月份第2次庭長法官聯席會議所討論之案例。

²² 最高法院87年度台上字第1103號。

免納或少納應繳之稅款，以獲取財產上之不法利益²³」作為補充，可發現實務判決欲透過列舉相關案例，將詐術行為更加具體化。

學說上另有比較德國法制，不僅限於對稅捐稽徵機關方有施以詐術之可能，又施用詐術之「標的」，我國現況似乎有偏向認定課稅構成要件事實之證據方法之上，例如：營利事業之營收或成本，實務在認定及觀察施用詐術之要件時，往往著重在證明營收此一課稅要件之事項如發票等是否造假。此種適用法律之方式，應加以導正而回到最根本，對於稅法上重要事實之隱匿或詐術，蓋事實之認定，方得以確知稅法上構成要件之該當與否，而非僅討論證據方法而忽略對於重要事實之認定，從而應判斷課稅事實當中重要事實之認定，而非窮盡方法去尋找個案中詐術之行為²⁴。

2. 不作為逃漏稅

我國法規範之行為僅就「詐術及其他不正方法」作為構成要件，按照法條文義解釋，本罪所處罰之行為似乎僅限於「作為」之不法行為態樣²⁵，最高法院歷來關於涉及逃漏稅捐罪是否涵蓋「不作為犯」之處罰，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²⁶」，來表達逃漏稅捐僅屬於作為犯之性質，犯罪行為人須以積極行為完成本罪，即使透過「不正當方法」此一彌補法條用語僅有詐欺而不足網羅概念，亦應採取一致體系解釋，而認為不正當方法之行為也僅含有作為才可以該當。

惟在刑罰體系中，依照刑法第15條規定，存在「不純正不作為犯」之處罰，亦即不純正不作為犯之行為人，前提上存在避免與防止法益侵害結果之作為義務，制度設計上是以行為人法律上有防止之義務而不為之，作為其後不作為之

²³ 最高法院92年度台上字第1624號。

²⁴ 柯格鐘(2021)，「租稅刑法(上)」，月旦法學教室，226期，頁69。

²⁵ 張嘉真(1991)，「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，頁38。

²⁶ 最高法院70年度台上字第6856號判決。另一指標判例為最高法院74年度台上字第5497號判決，本號判決之原因事實為處理「漏報稅捐」之問題，具體事實係某企業合作社於在和主管機關登記營業前，另以其他有限公司籌備處之名義為營業行為，於營業登記之前以籌備處所為之營利若未申報，是否構成不作為之逃漏稅，法院見解在結論上亦認為當事人關於漏報之行為屬於消極之不作為，並不具有類似詐術等「積極」之作為產生，因此僅能科處行政罰之罰鍰而不得論以逃漏稅捐。

處罰依據，行為人此時具有「保證人地位」，關於保證人地位之產生，有學說認為係基於特定法益之保護義務，如：血親之近親關係、警消等具有保護責任之公職人員²⁷；又或是基於特定危險源之責任，例如：寵物之飼主責任；又或是危險前行為，即刑法第15條第2項之規定所稱，因自己行為所致有發生犯罪結果之危險；又或是商品製造人，例如：藥物回收、汽車瑕疵召回²⁸。套用到自動報繳類型之逃漏稅捐時，因納稅義務人已經有法律直接規定之申報或其他義務²⁹，而具保證人地位，行為人防止法益侵害，也就是稅捐逃漏之方式，便是依法「履行並正確申報」稅捐或完成其他法定之行為義務，而其如果不行為，自然可以依照刑法第15條成立不作為之逃漏稅捐，故採取僅限作為犯之見解實屬不妥。

有關以不作為方式完成逃漏稅捐，與外國法比較，日本法制上設有單純之不申報犯，以所得稅法第241條及法人稅法第160條為主，以不具正當理由而未在法定期間內依法申報者作為處罰之行為，屬純正不作為犯之立法方式；另參照德國稅捐通則第370條第1項第2款，亦存有純正不作為犯之立法。我國與前兩國不同，逃漏稅捐罪並未規定不作為處罰方式，必須結合刑法總則之保證人地位，始能將此作為犯規定適用於不作為，或許透過不純正不作為犯之方式亦可將不作為逃漏稅捐繩之以法。惟若僅如此，德日兩國不須大費周章另訂以純正不作為犯之設計，問題癥結應為：單純依靠稅法上之納稅及申報義務便將納稅義務人評價為具有保護國家稅捐請求權之保證人地位，似乎過於速斷，本文嘗試比較司法院釋字第687號解釋內容，該號解釋之處罰對象可被論以不作為犯，係受處罰者具有對他人監督之監督者保證人地位，可是納稅義務人據實告知，係保護國家之租稅債權，為保護者保證之情形，故有別於前開釋字內容，納稅義務人應不具有對國家保護義務，前已說明誠信原則亦無法完整建構納稅義務人保證人地位，正本清源之道應為仿照德國與日本立法方式，制定逃漏稅捐罪之純正不作為犯，始能澈底解決社會及學理上問題。

²⁷ 稱為保護者保證人，後刑法第15條第2項之規定者為監督者保證人。

²⁸ 林鈺雄(2011)，新刑法總則，頁536以下，元照。

²⁹ 亦即透過協力義務來論述保證人地位之成立，柯格鐘(2021)，「租稅刑法(上)」，月旦法學教室，226期，頁74。相反見解認為，透過協力義務推導出保證人地位，不啻認為人民具有保護國家法益之義務，可參考許澤天(2020)，刑法分則(上)財產法益篇，頁274，新學林。

(二)其他不正當方法

對於何種情況可以構成其他不正當方法，實務曾表示「稅捐稽徵法第四十一條所謂以不正當方法逃漏稅捐，必具有與積極之詐術同一型態，始與立法之本旨符合，如僅屬單純的不作為，而別無逃漏稅捐之積極行為，即不能認與詐術漏稅之違法特性同視，而繩以稅捐稽徵法第四十一條之罪」，說明不正當方法逃漏稅捐之內涵須類似於使用詐術。而學說上尚無統一通說定見³⁰，大多以透過社會客觀存在之規範，判斷單一個案之具體事實情況，以認定是否構成本行為要件³¹，在日本學說見解上，臚列虛偽記載課稅標準、作成多重帳簿或毀棄帳簿、妨礙調查或虛偽申報等例³²，惟此類判斷方式仍嫌過於籠統，將導致司法審判時已屬不確定法律概念之要件更加流於法官恣意判斷。故有學者綜合稅捐稽徵法及財政部函釋之旨³³，歸納出該當不正方法之行為，須納稅義務人出於故意、與漏稅結果具因果關係，行為方式之惡性類似於詐術且金額重大而有礙社會風氣³⁴。

因構成其他不正當方法之行為，可能存在於不是以金錢而係以實體物為稅款徵收繳納之狀況，例如：已在76年起停徵之田賦，或須經貼上印花之印花稅，如果納稅義務人以偽造等行為製成印花，貼在憑證上，便有導致印花稅核定錯誤之風險，其他情況例如：法院認為行為人以手沾印豬血於豬皮上，以達成假裝為國家官印之行為，目的既然已經冒充完稅之實，仍可以構成其他不正方法³⁵，亦屬一例。

從而，本文認為因詐術之行為已包羅須經稽徵、申報之各種狀況，因此「其他不正當方法」，可透過個案來認定。在目前稅法當中，將有可能構成本罪之行為中，屬於施用「詐術」之申報行為外，屬於其他之違反稅捐法義務，足以減損國家稅捐徵收積極作為，用來認定其他不正當方法之構成。

³⁰ 最高法院74年台上字第5497號。

³¹ 顏慶章(1989)，租稅法(上)，頁114，五南；黃宗正(1985)，「租稅犯罪之研究，福建金門地方法院檢察處七十四年度研究報告」，頁38。

³² 高榮宏(1993)，「論逃漏稅捐罪之實行行為(上)」，軍法專刊，39卷9期，頁16。

³³ 財政部曾於民國72年頒訂「稅捐稽徵法第四十一條所定納稅義務人以不正當方法逃漏稅捐適用標準」，以便使各級稅捐稽徵機關，對於逃漏稅案件之不正方法行為是否移送檢調機關有所遵循之依據。

³⁴ 林吉鶴(1983)，「稅捐稽徵法第四十一條中其他不正當方法範圍之研究」，警學叢刊，13卷4期，頁128。

³⁵ 最高法院70年台上字第4926號。

四、結果—國家稅捐債權之損害

依據我國稅捐稽徵法第 41 條規定，逃漏稅捐並不處罰未遂犯，且本罪屬於結果犯性質³⁶，故在構成要件之判斷上須有稅捐債權之損害，因此稅捐債務已確定後，逃漏稅捐罪之結果究竟在何時發生即須討論，在裁判案件上，實務亦有要求：「稅捐稽徵法上之逃漏稅捐罪，係屬結果犯，須有逃漏應繳納之稅捐之結果發生，始足構成³⁷」。

至於本罪究竟是屬於須以短漏稅捐方得構成之實害犯或者引發國家稅捐稽徵管道阻塞、債權有明確侵害可能時便構成本罪之具體危險犯，雖兩者皆為結果犯，認定時點大相逕庭。本文參考德國法上見解，納稅義務人只要在對於「稅捐上之重要事實」陳述或申報行為完結時，產生對於國庫財產之各別稅捐債權具體危險者，即已足夠該當本罪³⁸。理由在於，如果採取實務之實害犯見解，會導致處罰之時點過度延後，在本罪屬於經濟刑法此種經濟分罪前提下，亦有實害結果不易被計算之困難，況且本罪之保護法益為「稅捐收入作為金錢給付義務之完整性與及時性」³⁹，即便最終未導致國家稅捐之短漏實害，但納稅義務人在施用詐術或其他不正當方法過程中，亦會耗費稽徵機關調查、認定成本，也會導致國家即便收到稅款，也沒有在正確時間(通常是延後)收取，造成原本及時獲取稅捐之不達，故應以具體危險犯作為本罪性質之認定。

結果之發生，必然涉及行為既遂時點之認定，針對究竟何種時點構成逃漏稅捐罪之結果(亦即既遂)，早期最高法院71年度台上字第1143號刑事判決：「稅捐稽徵法第 41 條所稱納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，只須納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏任何稅捐，即應適用，不以其營業之盈虧，是否達於課徵營利事業所得稅起徵點為其適用之標準」，不以稅負是否達到起徵點，為構成逃漏稅捐罪的結果要件，採取論理為「申報行為完成時即告既遂」。

³⁶ 最高法院109年度台上字第2664號判決。

³⁷ 最高法院95年度台上字第486號刑事判決、最高法院93年度台上字第3995號刑事判決同旨。

³⁸ 柯格鐘(2021)，「租稅刑法(上)」，月旦法學教室，226期，頁77。

³⁹ 本罪旨在避免因納稅義務人之逃漏稅行為，導致國家無法「即時」且「完整」的獲取稅捐，進而產生損害之可能，也因此採取此一見解，在對於本罪之性質定性時，會以「具體危險犯」作為論述主軸，方能彰顯無法「即時」且「完整」獲取稅捐之侵害，不須以最終無法徵得稅捐之實害為要件。可參考許澤天(2020)，稅捐刑罰，黃茂榮、葛克昌、陳清秀(編)，稅捐稽徵法，頁474，元照。

本文認為，應以申報或繳納期間屆滿時，作為既遂時點之判斷⁴⁰。理由為無論是何種繳納類型，產生結果之時間點皆為「已經無法再做稅額變更」之時，在申報繳納屆滿時，稽徵機關原則上不會再去詳細核定稅額，以納稅義務人所據之金額課徵，從申報期滿到稅收進入國庫期間之任一時點或許都可以認為是產生結果時點，然而自申報當下亦無法再做稅額變更，故以最初申報期滿時點作為結果發生之時；在核定後繳納之情形，納稅義務人雖辦理申報，然而在申報一直到稅捐稽徵機關核定期間，納稅義務人都有可以「反悔」機會，蓋稅額在核定之前都有變更可能，所以在核定前不可認為已發生稅捐短漏之結果。

另稅捐稽徵法第48條之1規定「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、第四十一條至第四十五條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。營利事業應保存憑證而未保存，如已給予或取得憑證且帳簿記載明確，不涉及逃漏稅捐，於稅捐稽徵機關裁處或行政救濟程序終結前，提出原始憑證或取得與原應保存憑證相當之證明者，免依第四十四條規定處罰；其涉及刑事責任者，並得免除其刑。」實務稱為「自動補報免罰」之規定⁴¹，且本條之性質不論行為人主觀意圖，亦即是否基於錯誤之動機或理解、或者出於後悔抑或是自願，就算僅為偶然完成補報之行為，均不影響本條優惠之適用。最後，本條經過多次修法，最終從僅得免除漏稅罰，變更為所有處罰均得以免除。

本條之立法目的，為鼓勵納稅義務人自動向稽徵機關(自首)補報、補繳所漏稅捐，納稅義務人只有因稅捐稽徵法第41條至第45條規定及各稅法規定所生漏稅處罰時，始可適用本條免罰規定。依據德國學術界之理解，除前開鼓勵性質，尚包含有⁴²，(一)租稅政策之目的：促使犯罪行為人意識到本條所給予優惠，以放棄犯罪行為，並儘量透過本條立法發覺被隱藏之租稅來源，最終達到未流失稅源之結果，促進財政利益、(二)刑事政策之目的：蓋逃漏稅屬於高度專業且迂

⁴⁰ 陳清秀(2014)，稅法總論，7版，頁677以下，元照。

⁴¹ 可參財政部稅捐稽徵法第48條之1自動補報補繳免罰應注意事項。在德國法上，與本條相似之立法例，為德國租稅通則第371條。

⁴² 洪家殷(2001)，「我國稅捐稽徵法第四十八條之一有關自動補報補繳免罰規定之檢討」，臺大法學論叢，30卷3期，頁238以下。

迴之經濟刑法範疇，相較於一般犯罪，往往需耗費更多刑事調查資源，因此透過本條之寬待，讓行為人獲得悔悟之機會後補繳漏稅，以減少調查資源浪費，且達到回復租稅正義之目的、(三)處罰法之目的：德國法上有認為該國租稅通則第371條，為中止犯之特別規定。

又完成本條所要求之行為而免於受罰範圍，限定在免除稅捐刑責以及漏稅罰，如非逃漏稅行為，或者僅是其他行為義務違反而遭處之行為罰，並不在免罰範圍，故扣繳義務人違反扣繳義務之處罰因屬「行為罰」，並非本條法規所稱逃漏稅之處罰，而無免罰之適用。

五、行為與結果間之因果關係

在結果犯討論當中，行為與結果之間須具備因果關係，且須該法益侵害結果可歸責於行為人，始能認為行為人須承擔罪責。至於如何評價行為與結果之因果關係，實務歷來以：「所謂相當因果關係，係指依經驗法則，綜合行為當時所存在之一切事實，為客觀之事後審查，認為在一般情形下，有此環境、有此行為之同一條件，均可發生同一之結果者，則該條件即為發生結果之相當條件，行為與結果即有相當之因果關係。反之，若在一般情形下，有此同一條件存在，而依客觀之審查，認為不必皆發生此結果者，則該條件與結果不相當，不過為偶然之事實而已，其行為與結果間即無相當因果關係⁴³」說明；學說則以客觀歸責理論作為論述依據，行為人之行為須創造法所不容許風險，且風險在該行為之範圍當中實現，方具有因果關係。

逃漏稅捐罪之性質為結果犯，故行為人除須有逃漏稅捐行為及造成國家債權短漏結果外，兩者之間亦須具有因果關聯。司法院(73)院臺廳二字第 02651 號函示，雖係討論本罪是否可透過不作為之行為成立，然在其中的甲說存有「如納稅義務人不作為與稅捐稽徵法益受損害之間存有因果關係，而違反稅法所定作為義務所生損害，與以作為手段所引起者有同等結果及價值，則其成立犯罪與作為犯應無二致」之說明，可理解納稅義務人之行為，與稅捐稽徵法益受損害之間必然要具有因果關係，始能繩之以逃漏稅捐之責任。

⁴³ 最高法院76年台上字第192號。

叁、主觀構成要件

一、實務案例分析

逃漏稅捐罪主觀構成要件係納稅義務人基於「故意」逃漏稅捐，以下就實務上常見案例說明：

(一)公帳及私帳雙帳冊模式

許多營利事業在帳務處理上，分成對外公開據以報繳稅捐並作為稽查對象之「公帳」，多經過美化或不法程序潤飾，以及內部人士才得以閱覽，真正反映營利事業獲利與收入之「私帳」，其中公帳大多作為逃稅之用，且此種雙帳冊記載方式實已成為業界之陋習並流傳多年⁴⁴，故雙帳冊之設置可作為故意犯罪之證明依據。

(二)偽造及製作不實之統一發票或文件或帳簿

依照我國加值型及非加值型營業稅法第32條第1項「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。但營業性質特殊之營業人及小規模營業人，得掣發普通收據，免用統一發票」，營業人有開立統一發票之義務，作為課徵營業稅依據，惟稽徵實務常見不肖營業人製作不實發票作為逃漏稅捐之方法，最高法院43年判字第22號判決：「本件被告官署係依查得原告之隱匿帳簿及漏開統一發票兩種事實，依營業稅法(四十一年九月十九日修正)第十六條，及行為時之臺灣省內中央及地方各項稅捐統一稽徵條例第三十一條及第二十二條逕行決定補徵營業稅，原難謂為無據」，即為一顯例。

此外，依據加值型及非加值型營業稅法第32條第1項但書，小規模營業人得製發普通收據而免用統一發票，因此小規模營業人常以帳簿作為其營收記錄之方式，然而雖無須使用統一發票，其仍須依據年度所得申報所得稅，故偽造帳簿等文件之情形，亦可認為有逃漏稅捐之故意。

(三)重要文件之銷毀

銷毀帳簿或憑證紀錄導致稽徵機關無法核實課稅，進而達到逃稅之目的，

⁴⁴ 曾華松(1982)，稅務行政訴訟之研究，司法院第4廳編印，頁91。

在實務上亦多被認為具有逃漏稅捐之故意，臺灣臺北地方法院102年度簡字第215號判決曾表示：「原告應可知悉其94年度之結算申報甫受查核中，猶應積極留存憑證，以為有利之主張，而無任意銷毀之可能，詎原告僅能提示95至98年度帳簿文據，並稱94年度之會計憑證已逾保存期限，自行銷毀而無法提示，實難認原告已善盡納稅義務人之協力義務……」。

(四)匿報應預扣所得稅之未分配盈餘額

營利事業之盈餘分配，經股東大會決議預估應納營利事業所得稅額過高，並違反公司法第237條第1項之規定，擅自於稅前提列法定公積金，致隱匿應預扣未分配盈餘，經稽徵機關調查發現後，發單通知補繳稅款，亦屬於常見之逃漏稅捐調查之情況，行政法院62年判字第587號判決認為：「原告股東大會自背其申報事實，竟將應納營利事業所得稅預估高至七、六〇〇、〇〇〇・〇〇元，多出二、六三二、二二九・〇〇元之鉅，顯非按經驗法則預計，將未分配盈餘隱藏於預估應納營利事業所得稅中，蓄意逃稅，此其不合者二，凡此不合之事實，為原告故意提高免預扣之減除額，以遂其不為扣繳之用心，依法自難容許，是原告指原處分違法者，皆無依據，不足採取」。

(五)其他情形

除以上實務較為常見之逃稅故意外，尚有在辦理某些業務上或經營上之交易事務時，漏未做成按照一般商務通念應有之紀錄與憑據資料，或者行為可能有造成誤導或隱藏課稅事實之效果，例如使用現金購買財產，並以家屬成員名義持有該財產等等。

如果在稅捐成立並產生繳納義務時，納稅義務人以其經濟負擔能力不足而故意未繳納稅捐，是否可以僅因財務能力而阻卻故意之實？美國法制上認為此種情形仍不得作為故意逃稅之抗辯依據⁴⁵。

(六)過失

關於稅捐稽徵法第41條之逃漏稅捐罪，並未明文處罰涉及「過失」逃漏稅捐之行為，因此如果納稅義務人可被證明其因過失而逃漏稅捐，應依照刑法第

⁴⁵ 江彥佐(2014)，「稅捐行政罰之研究—以德國法制之比較為中心」，頁179，私立東吳大學法律學系博士論文。

12條第2項以法律沒有明文規定處罰過失而不罰，惟學說在與刑責無關之稅捐裁罰當中，仍有著墨過失之概念。學說上認為構成過失行為，除未認識行政罰構成要件之事實外，尚包括：1.依個案客觀情事，一般審慎、守法國民將不致實現行政罰構成要件(即違反一般性注意義務)；以及2.依行為人個人能力、情境，其得以認識且避免實現行政罰構成要件，亦即納稅義務人成立違反稅捐注意義務之過失責任，檢視個案情形內，行為人是否已履行一般法理之人，均可期待於稅捐上協力、申報注意義務，以及是否有藉由違反注意義務，來逃漏稅捐可能性⁴⁶。

另對於納稅義務人已盡注意義務，而排除過失責任之情形，學說上亦有歸納整理出以下類型⁴⁷：1.基於天災人禍等無法依限申報稅捐，例如：地震或颱風導致交通或通訊被截斷，或2020年發生嚴重特殊傳染性肺炎疫情，因我國採取嚴格國境進入條件，人在國外無法即時或正確稅捐申報等，惟我國實務上通常僅以人力無法改變之天災、事變作為免責事由⁴⁸；因人禍之情形，除有已陷於無意識之狀態而無法報繳稅捐外，猶存在委託他人完成一途可行、2.外在不可抗力因素，如：稅捐資料遭法院扣押而無法申報⁴⁹、3.認事用法存有爭議或者見解不同，在稅捐稽徵過程中，構成納稅要件之相關事實扮演極為重要角色，事實之釐清有助於正確認定稅基及稅額，故在納稅事實存否或範圍存在爭議時，納稅義務人不報稅捐應不具過失；另納稅義務人所採法律見解如與稽徵機關相左，納稅義務人不報稅捐亦應不具過失、4.如果納稅義務人違法可歸責於稽徵機關時，應不可論以過失，例如稽徵機關未發出與課稅程序有關通知或者送達地點及對象錯誤等。

二、判斷時點

在心中產生知悉犯罪行為之發生與其待完成所有犯罪流程時，在刑法故意

⁴⁶ 江彥佐(2008)，「簡論稅捐裁罰之主觀要件」，清流月刊，頁14。

⁴⁷ 洪家殷(2002)，「租稅秩序罰上之行為罰與漏稅罰」，財稅研究，34卷6期，頁18-19。

⁴⁸ 財政部(79)台財稅第790437705號函：「○○公司憑證遭火燒毀，既於申報期限內向主管稽徵機關報備，其因故未能如期申報銷售額、應納或溢付稅額乙案，准予補稅免罰。」

⁴⁹ 財政部(84)台財稅第841638141號函：「統一發票因案被法院扣押，致無法正確申報當期銷售額與稅額，僅以估計方式申報乙案，如當月有關帳冊憑證亦同被扣押，確無法據以申報者，同意嗣後如發現短漏報情事，准予補稅免罰。」

對應上，應具備「故意與行為同時存在」之條件，又稱作「同時性原則」，在此原則下，故意是行為時(著手實施構成要件行為之際)故意，行為是故意時之行為，因此著手實施構成要件之行為後至結果發生前，如若犯罪行為人欲放棄其意欲，也已無法改變成立故意犯之事實。

許多案例當中，實際上存有產生故意之時間差異問題，可從故意發生時點區分，簡單概括為事前故意與事後故意，事前故意之意義為「行為違犯前，行為人原本有犯罪實現之知與欲，但是卻在行為時，該故意已不存在」；事後故意則指「在做成行為之際，行為人主觀上並無故意之存在，僅於行為完成之後，行為人就該結果之發生事後承認」，該兩種故意之類型，因主觀構成要件之該當，與客觀構成要件在時間點上不一致，犯罪行為人在行為時並不具有故意，縱使事前或是事後之故意均不可治癒對應性不足問題，因而僅能評價為構成要件不該當，不繼續落入違法性之審查。

承上，因事前與事後之故意皆不屬於故意，因此究竟何時可將行為判斷為故意之時，而吻合同時性原則，實務上臺灣高等法院99年度上訴字第2019號判決認為判斷「納稅義務人有無逃漏稅捐，應以結算申報時，納稅義務人主觀上有無逃漏稅捐之認知與意欲、或者容任發生，客觀上有無以積極之作為，施用詐術或其他不正當方法申報不實，致發生逃漏稅捐之結果為斷。」亦即，無論是直接故意或是間接故意，均以結算申報時之主觀心態判斷；另外於構成要件行為之判斷時點亦同。

肆、結論

伴隨現代經濟及科技進步，金錢流動方式日益多元，逃漏稅所涉法律問題已成為我國法制上理應處理當務之急，惟實務判決對於逃漏稅捐罪之見解大多採較保守態度進行解釋，在構成要件之討論，侵害客體除一般稅捐逃漏外，建議透過法規解釋將基於稅捐優惠，或者基於法律所明文之退稅而豁免及減免之稅額納入適用客體，方能真正杜絕所有「實質影響國家稅捐債權」之不法行為；另有關行為要件討論，實務上採文義解釋，僅就「詐術或其他不正當方法」作為構成要件，並經司法判決將逃漏稅捐罪之行為限於處罰作為犯，恐忽視刑法體系上，如行為人被判定為保證人地位，存有不作為犯構成可能，宜審慎考量

不作為逃漏稅不受刑罰處罰之衡平性。最後，逃漏稅捐罪為結果犯性質，須配合稅捐收入作為金錢給付義務之完整性與及時性之本罪保護法益，因此納稅義務人故意所為之逃漏稅行為，須與漏稅結果間具因果關係，始構成逃漏稅捐罪。