

釋字第六八七號解釋部分不同意見書

大法官 池啟明

本席對多數意見就本件聲請解釋中華民國六十五年十月二十二日制定公布之稅捐稽徵法第四十七條第二款至第四款規定，及最高法院六十九年台上字第三〇六八號、七十三年台上字第五〇三八號判例違憲部分，認為不合本院釋字第三七一號、第五七二號解釋所定之聲請解釋要件，應不予受理，敬表同意；惟對多數意見就上述稅捐稽徵法第四十七條第一款（下稱系爭條文）聲請解釋憲法部分，予以受理審查，並為部分合憲限縮及部分違憲之解釋，本席認為有違本院釋字第三七一號、第五七二號解釋意旨，及罪刑法定原則等情，實難同意，爰提出部分不同意見書，分陳理由如下。

壹、程序不同意見：本件對系爭條文聲請釋憲部分，不符合本院釋字第三七一號、第五七二號解釋意旨，應不予受理。

法官應依據法律獨立審判，憲法第八十條定有明文，故依

法公布施行之法律，法官應以其為審判之依據，不得認定法律為違憲而逕行拒絕適用。惟憲法之效力既高於法律，法官有優先遵守之義務，法官於審理案件時，「對於應適用之法律」，依其合理之確信，認為有牴觸憲法之疑義者，自應許其先行聲請解釋憲法，以求解決。是遇有前述情形，各級法院得以之為先決問題裁定停止訴訟程序，並提出客觀上形成確信法律為違憲之具體理由，聲請本院大法官解釋。而所謂先決問題，係指審理原因案件之法院，確信系爭法律違憲，「顯然於該案件之裁判結果有影響者而言」，本院釋字第三七一號、第五七二號解釋參照。是法院聲請釋憲客體之法律，必須為待審原因案件之裁判必然應適用、且將據以獲致裁判之結論者，因而有影響裁判結果之可能，始有聲請解釋該法律究否牴觸憲法之利益；倘非屬將據以作成裁判之結論「所應適用」之法律，即不足以影響該原因案件之裁判結果，自無聲請釋憲之必要，以免浪費司法資源。又法院聲請釋憲客體之法律，究否確實為原因案件所應適用之法律，而顯然於裁判結果有影響者，攸關聲請釋憲案件是否符合程序要件、應否受理，大法官自應優先審究。

本件原因案件之被告於八十七年間取具偽造之發票，作為進項憑證持以申報，使其經營之公司得以詐術逃漏營利事業所得稅，涉嫌違反稅捐稽徵法，經臺灣桃園地方法院檢察署檢察官提起公訴(九十四年度偵字第二一八七三號)，聲請人(臺灣桃園地方法院法官)受理後，認起訴書所指被告所犯之系爭稅捐稽徵法第四十七條第一款有牴觸憲法之疑義，乃於九十八年五月二十七日裁定(九十五年度簡字第一一六號)停止審理，並於九十九年八月二十五日擬具釋憲聲請書，於同年九月一日向本院提出聲請釋憲。

惟六十五年十月二十二日制定之系爭稅捐稽徵法第四十七條第一款規定：「本法關於納稅義務人 應處徒刑之規定，於下列之人適用之：一、公司法規定之公司負責人。」，已於九十八年五月二十七日經總統令修正增訂第二項：「前項規定之人與實際負責業務之人不同時，以實際負責業務之人為準。」(修正前原第四十七條第一款條文移列為同條第一項第一款)，限縮系爭條文有關處罰主體之範圍，須為實際負責業務之公司負責人始受處罰，

要屬被告行為後之刑罰法律變更而有利於被告之情形；倘本件被告經查並非實際負責公司業務之人，經比較適用修正後之上述稅捐稽徵法，即應為免訴之判決，顯然有利於被告（刑事訴訟法第三百零二條第四款參照），此係聲請人應依職權調查之事項。如為有罪判決，依據刑法第二條第一項但書規定¹，該案件應適用最有利於行為人之修正後稅捐稽徵法第四十七條第一項第一款、第二項裁判，是原因案件裁判所應適用之法律為修正後之稅捐稽徵法第四十七條第一項第一款、第二項，而非修正前之系爭條文，則系爭條文於經比較新舊法後應不予適用，自不生影響裁判結果之情事，即非該原因案件應適用之法律。乃聲請人明知系爭條文業已修正，其於九十九年八月二十五日擬具之釋憲聲請書卻具體載明係對「民國九十八年五月二十七日修正公布前稅捐稽徵法第四十七條規定」（即系爭條文）聲請解釋（見該釋憲聲請書第一頁第三行至第十三行），此修正前之系爭條文，既非待審之原因案件裁判所應適用之法律，於判決結果尚無所影響，自無聲請釋憲之利益。本件此部分聲請不符本院釋字第三七一號、第五七二號解

¹ 刑法第二條第一項規定：「行為後法律有變更者，適用行為時之法律。但行為後之法律有利於行為人者，適用最有利於行為人之法律。」

釋所定之聲請要件，其聲請不合程式，本應不予受理，乃多數意見予以受理，混淆受理解釋之界限，顯欠允洽。又多數意見於解釋文系爭條文之後註明「（即九十八年五月二十七日修正公布之同條第一項第一款）」，倘係認該修正後之條文亦為本件解釋效力所及，因此部分未經聲請解釋，則併有訴外裁判之嫌，附此敘明。

貳、實體不同意見

一、本件對系爭條文之解釋，超越法律文義之範圍及立法原意，創設新犯罪類型，違反罪刑法定之憲法原則。本件釋憲理由第三段謂：「依據系爭規定，公司負責人如故意指示、參與實施或未防止逃漏稅捐之行為，應受刑事處罰。故系爭規定係使公司負責人因自己之刑事違法且有責之行為，承擔刑事責任，並未使公司負責人為他人之刑事違法且有責行為而受刑事處罰，與無責任即無處罰之憲法原則並無牴觸。」等語。

按修正前系爭稅捐稽徵法第四十七條第一款規定：「本法關

於納稅義務人 應處徒刑之規定，於左列之人適用之：

一、公司法規定之公司負責人。……」所稱「本法關於納稅

義務人 應處徒刑之規定」一詞，係指同法第四十一條（以

下簡稱第四十一條）規定之「處五年以下有期徒刑」部分之

法定刑²，適用以處罰公司負責人。此規定據提案機關財政部

送請立法院審議之原草案說明，係記載：「因法人或非法人

團體組織之納稅義務人，無法處以自由刑，參照破產法第三

條規定，對於該款組織所處之徒刑，亦適用於其負責人。」

³嗣於一讀審查時，財政部前部長李國鼎先生到會，對系爭條

文說明：「規定本法所涉對納稅義務人等處以徒刑之規定，

亦適用於法人或非法人團體組織之負責人。」「本草案對於

納稅義務人，涉有處以徒刑之規定，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，即無適用餘地，難達本法為防止逃漏加強處罰之目的，

爰參照破產法第三條，明定本法對於納稅義務人所處徒刑之

² 稅捐稽徵法第四十一條規定：「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、拘役或科或併科一千元以下罰金」（罰金刑部分於七十九年一月二十四日修正公布為新臺幣六萬元以下罰金）。

修正前稅捐稽徵法第四十七條規定：「本法關於納稅義務人、扣繳義務人及代徵人應處徒刑之規定，於左列之人適用之：一、公司法規定之公司負責人。二、民法或其他法律規定對外代表法人之董事或理事。三、商業登記法規定之商業負責人。四、其他非法人團體之代表人或管理人。」

³ 見立法院公報第六十五卷第五十六期第三十一頁。

規定亦適用於事業組織之負責人。」⁴等情，旋經立法院同意而照原草案條文（原第四十七條）三讀通過。⁵據此立法意旨係認，系爭條文係規範納稅義務人為公司法人而犯第四十一條以詐術逃漏稅捐罪時，有關處罰有期徒刑部分之刑責，處罰公司負責人；即以公司法人犯第四十一條之罪為處罰條件，因法人無法處以自由刑，而就該罪有期徒刑部分之刑責處罰公司負責人，以達為防止逃漏稅捐加強處罰之目的，審判實務上向稱此為「轉嫁」處罰，非無根據；本件聲請意旨對此亦無質疑。緣公司負責人對公司整體之正常營運，包括納稅之申報，負有業務上之監督責任，何況公司負責人或領有高薪、或持有大量公司股權，獲利甚豐，對公司之經營、管理本應善盡高度之注意，應有防止不法逃漏稅捐之義務，倘其未能督導公司合法申報繳納稅捐，應作為而不作為、能防止而不防止，致公司發生以詐術逃漏稅捐之事實，至少應有監督不周之業務上「過失責任」，立法者乃制定系爭條文據以處罰，目的洵屬正當。是公司負責人亦係因自己有責之行為，承擔刑事責任，系爭條文本無違反罪責原則。而系爭條文文義僅規定「本法關於納稅義務人 應處徒刑之規

⁴ 見立法院公報第六十五卷第七十九期第二十九頁。

⁵ 見立法院公報第六十五卷第五十六期第九十五頁，同上卷第八十期第二十八頁，同上卷第八十二期第十一頁。

定，於左列之人適用之：一、公司法規定之公司負責人。……」之處罰效果而已，公司負責人僅為受罰主體，並未規定任何構成犯罪之要件，自亦不能由此條文內涵解釋，導出公司負責人係實行詐術逃漏稅捐之行為主體，且其成立系爭條文之刑責，係以其故意實施同法第四十一條之構成要件始成立犯罪之規範意旨。蓋立法意旨本認公司係納稅義務人始為第四十一條詐術逃漏稅捐罪之行為主體，公司負責人與公司法人係分屬不同人格之主體，並非納稅義務人，故非該第四十一條所規範之行為主體，當無適用該第四十一條處罰之餘地，始另制定系爭條文以為補充規範公司負責人。乃上述解釋理由竟認「公司負責人如故意指示、參與實施或未防止逃漏稅捐之行為，應受刑事處罰。故系爭規定係使公司負責人因自己之刑事違法且有責之行為，承擔刑事責任……」云云，係逕以公司負責人為系爭條文之行為主體，承擔自己責任，並增列法律所未規定之「故意指示、參與實施或未防止逃漏稅捐」為犯罪構成要件，據此闡示，則系爭條文與上述第四十一條為併列之獨立犯罪類型，顯然與前述系爭條文之立法意旨不符，且已超越該條文文義可能解釋之界限，而以「類推解釋」之方法改造系爭條文，創設一新罪名、新犯罪類型，

已非釋憲而為立法，明顯違反罪刑法定之憲法原則。

再者，公司負責人如有故意指示或參與實行以詐術逃漏稅捐之行為，係教唆或幫助公司逃漏稅捐，因公司負責人並非納稅義務人，與稅捐稽徵法第四十一條構成要件不該當，無從適用該條處罰，而應適用同法第四十三條第一項⁶論處，立法者對公司負責人參與犯詐術逃漏稅捐已制定此特別規定。乃多數意見曲解系爭條文文義及立法原意，解釋系爭條文為處罰公司負責人參與實施詐術逃漏稅捐之獨立犯罪類型，將造成系爭條文與同法第四十三條第一項法條適用之競合，混淆法律之適用，架空第四十三條第一項之規定，顯然侵犯立法之形成權。

二、系爭條文並未牴觸平等原則。

- 1、本件解釋理由第二段略以，原稅捐稽徵法第四十一條行政院原草案規定：「納稅義務人故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，處六月以上五年以下有期徒刑」。立法院審議時認為失之過嚴等

⁶ 稅捐稽徵法第四十三條第一項：「教唆或幫助犯第四十一條或第四十二條之罪者，處三年以下有期徒刑、拘役或科新臺幣六萬元以下罰金。」

情，而將上開行政院草案法定刑修正為「處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科一千元以下罰金」，惟系爭規定並未隨之更改文字，所謂「應處徒刑之規定」，即限於「處五年以下有期徒刑」云云。

上開論述，無非暗示系爭條文之法定刑於立法當初未隨第四十一條更改，資為解釋理由第四段論述二者法定刑有不合理差別待遇之伏筆。問題是系爭條文為何須隨第四十一條修正法定刑？立法者真意如何？

揆之前述李國鼎先生之說明，略以稅捐稽徵法有關處以有期徒刑之規定，僅能施之於自然人，對於公司法人之納稅義務人即無適用餘地，難達防止逃漏加強處罰之目的，爰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等語；嗣一讀會時，依立法院委員會紀錄所載，與會委員僅就系爭條文適用之範圍（如應處罰公司總經理，不能處罰董事長，或應處罰實際負責人

等情)有所討論而已。旋照原草案條文經二、三讀通過，對於系爭條文法定刑如何則未置一詞⁷，可見系爭條文法定刑對於公司負責人「處五年以下有期徒刑」之規定，為與會委員之共識，明知並有意為之，應係立法政策之選擇、決定，要屬立法之形成，尚非立法有所疏失而未隨第四十一條更改文字。本件解釋理由第二段對此前提既有誤解，則其續論有關違反平等原則各情，難免「失之毫釐，謬以千里」。

- 2、本件解釋理由書第四段略以：「查依系爭規定處罰公司負責人時，其具體構成要件行為及法定刑，均規定於上開稅捐稽徵法第四十一條。……系爭規定既根據同一逃漏稅捐之構成要件行為，處罰公司負責人，竟另限定僅適用有期徒刑之規定部分，係對同一逃漏稅捐之構成要件行為，為差別之不法評價。故系爭規定『應處徒刑之規定』部分，係無正

⁷ 見註 3、4 所載立法委員駱啟蓮、張燦堂、謝國城、吉佑民等人發言紀錄，討論系爭條文時，駱委員啟蓮第一位發言，略以「第四十七條是規定處罰的範圍，因為法人無法處以自由刑，故對應受處罰之負責人作列舉規定，」；張委員燦堂發言：「第四十七條是規定犯了業務過失之受刑人」。

當理由以設定較為嚴厲之法定刑為差別待遇，有違憲法第七條之平等原則」等詞。

依據前述，系爭條文僅係規範法人為納稅義務人而犯第四十一條之罪為條件，將第四十一條之處罰效果「有期徒刑」部分處罰公司負責人而已，文義淺顯明白，依文義解釋或論理解釋，均無從解釋系爭條文有關公司負責人犯罪之構成要件，規定於第四十一條；且系爭條文又未規定公司負責人須有參與實行第四十一條之構成要件之行為始受處罰；而第四十一條之構成要件規定行為人必須為納稅義務人，此係身分犯之規定，為該構成要件之一部分，公司負責人本人與公司為不同人格之主體，既非納稅義務人，無此身分關係如何能該當第四十一條之構成要件？縱使公司負責人確有施以詐術使公司逃漏稅捐之行為，如前所述，亦係犯同法第四十三條之幫助罪責之另一問題。乃多數意見認：「查依系爭規定處罰公司負責人時，其具體構成要件行為及法定刑，均規定於上開稅捐稽徵法第四十一條。」

已嫌超越系爭條文文義可能解釋之界限，任作主張；又未詳細敘明憑何事證及理由認定系爭條文之構成要件規定於第四十一條，逕下結論而無理由，尤嫌理由不備之違誤，難昭信服。

- 3、 憲法第七條規定，中華民國人民在法律上一律平等，其內涵並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等；立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之差別對待。（本院釋字第五九六號解釋參照）按刑罰各罪之法定刑如何，須否規定死刑、無期徒刑，有期徒刑刑期之長短，是否須有拘役、罰金刑之選項，要係立法者衡酌治安及善良風俗之維護、社會發展之情勢、歷史因素，人民之法律感情，行為侵害法益之嚴重性，整體刑罰輕重比較之體系，公平正義之衡量，以及刑罰手段達成目的之有效性等等諸多因素，為價值判斷。且法律是人類社會的目的性產物，立法者針對不同之立法目的及必要性，擬具各種不同手段而成為法律條

文，由於立法者乃基於直接民主正當性，並以多數決之原理行使立法權，對於差別待遇之立法，自享有廣泛形成權⁸，對不同罪責之差異，得為不同法定刑之差別待遇，除非有明顯不當之情事，司法審查應予尊重。

依前述立法過程及相關法條文義解釋以觀，系爭條文與第四十一條之規範對象、規範行為均屬有異，規範目的也難謂完全相同，且構成要件不同，受罰主體有別，事物本質未盡相同，本難有比較之基礎，立法者對此不同事物規定輕重不同之法定刑，本屬立法自由形成之範圍。且公司法人為多數人組合之事業組織，恆有相當之規模，倘其施以詐術逃漏稅捐，所逃漏之稅額及造成公庫收入之損失，易較自然人之逃漏稅捐為嚴重，也容易造成投資者之損害，是立法者對此特性斟酌判斷，以系爭條文對詐術逃漏稅捐之公司負責人處以稍重之法定刑，有助於達成防止公司法人逃漏稅捐之目的，縱與第四

⁸ 法治斌、董保城著「憲法新論」，2010年版，第257頁參照。

十一條法定刑有差別待遇，亦有正當理由，並非出於恣意。至於系爭條文之法定刑雖未規定有拘役、罰金刑以供法院裁量選科，但遇有詐術逃漏稅捐而情節輕微之情事，法院仍可對被告量處六個月以下有期徒刑而得以易科罰金，或宣告緩刑，以為調和，是系爭條文規定之法定刑雖僅能專科有期徒刑，尚未過苛，亦無不當⁹，立法者就此所為之決定，並無明顯重大之瑕疵，亦未逾越立法裁量之範圍，實與憲法第七條之平等原則尚無牴觸。乃多數意見竟認系爭條文就與第四十一條同一構成要件行為，處罰公司負責人，僅限定適用有期徒刑，為無正當理由之差別待遇，有違平等原則云云，曲解系爭條文之立法意旨，干預立法之形成，有違權力分立之精神，顯有可議。本席實難認同。

⁹ 參酌刑法分則各罪規定法定刑為五年以下或三年、二年、一年以下有期徒刑，專科有期徒刑，而不能選科拘役、罰金刑之罪，共計有 53 條條文、67 項罪名之多。