

釋字第六八五號解釋協同意見書

大法官 林錫堯 提出

許宗力 加入

本文僅就解釋文及解釋理由書所涉有關「系爭財政部函釋之法性質與適用範圍」與租稅罰中可能「以無期待可能性作為阻卻責任事由」之情形，表示意見如下：

一、關於系爭財政部函釋之法性質與適用範圍 該函釋係一種適用法律（涵攝作用）之「判斷基準」，可歸類為行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款之行政規則；其適用有一定範圍

行政程序法第 159 條規定行政規則之定義及其種類，並將行政規則區分為二大類：即該條第 2 項第 1 款規定「關於機關內部之組織、事務之分配、業務處理方式、人事管理等一般性規定」，及第 2 款規定「為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準」。前者屬內部秩序之規定，後者涉及行政行為。

此外，理論上尚有「判斷基準」、「給付基準」、「指導基準」等行政規則，因涉及行政行為，可歸類為後者。其中，所謂

「判斷基準」，係規定如何認定事實、如何於具體個案判斷某具體事實是否符合某一法定要件（含不確定法律概念）（此即涵攝作用），俾求精確一致。對於法律要件之適用，除為解決法規解釋上疑義而有解釋性行政規則外，有時涉及於具體個案如何判斷之問題，而為免不同機關或對不同案件有判

斷分歧之情形，有訂定「判斷基準」之必要，此類「判斷基準」亦可與「解釋性規定」或「裁量基準」同視，為一種行政規則。

如多數意見所指出，系爭財政部函釋（即財政部 91 年 6 月 21 日台財稅字第 910453902 號函）係闡釋營業人若自己銷售貨物，其銷售所得之代價亦由該營業人自行向買受人收取，即為該營業人「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價」，而屬該項營業行為之銷售貨物人，其合作店並未參與該營業人將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價之營業行為，自非該項營業行為之銷售貨物人，依營業稅法第 2 條第 1 款、第 3 條第 1 項、第 32 條第 1 項前段之規定，應由銷售貨物之營業人開立統一發票，交付買受人等語。準此，系爭財政部函釋係為執行上開營業稅法有關應由何人開立統一發票之規定，即依法律判斷何人係開立統一發票之法定義務人，並期各執行機關有一致作法，乃為函釋之「判斷基準」；且依其意旨，係以經認定「營業人係自己銷售貨物、自行向買受人收款」之事實為基礎（至該事實之認定，應依證據並符合論理法則與經驗法則，自不待言），始判斷應由該營業人開立統一發票交付買受人。從而，在上述意義下，始認系爭財政部函釋不違憲。因此，系爭財政部函釋應僅適用於「營業人係自己銷售貨物、自行向買受人收款」之事實類型，至於其他事實類型應由何人開立統一發票，並非系爭財政部函釋之適用範圍，仍應回歸營業稅法有關規定作符合憲法之解

釋與適用。

二、關於以無期待可能性作為阻卻責任事由

(一) 租稅罰為行政罰之一種，除法律有特別規定外，應適用行政罰法及其相關法理

租稅罰，不論是行為罰或漏稅罰，均是行政罰之一種，故除法律有特別規定外，應適用行政罰法及其相關法理（行政罰法第 1 條參照）。詳言之，適用租稅罰規定處罰違反租稅法上義務之人民時，除法律有特別規定外，仍應按行政罰法及其相關法理所建構之構成要件 該當性、違法性（含有無阻卻違法事由）、有責性（含有無阻卻責任事由）¹三個階段分別檢驗，確認已具備無誤後，方得處罰。而其處罰，除法律有特別規定外，亦應遵循行政罰法及其相關法理有關規定。

(二) 無期待可能性可作為阻卻責任事由

如同刑法之適用²，於行政罰領域內，行為人如欠缺期待可能性，亦可構成「阻卻責任事由」(Entschuldigungsgründe)³。亦即雖認定行為人有故意或過失，亦具備責任能力，

¹ 「有責性」乙詞，刑法學說或以「罪責」取代，亦有學者以「可非難性」稱之。本文於此選擇以「有責性」為論述，合先敘明。

² 例如：最高法院 98 年度台上字第 6806 號刑事判決：「行為人受不法之強暴、脅迫而實行犯罪行為，倘無期待可能性，依學者通說，固應阻卻責任，惟仍以所受之強暴、脅迫，已致其生命身體受有危險，而臻於不可抵抗，而又不能以其他方法避免之情形，始足當之。」

³ Joachim Bohnert, Ordnungswidrigkeitrecht, 2004. S. 21f.

但仍容許有某種「阻卻責任事由」之存在，無期待可能性即屬之，縱行政罰法或其他法律未明文，亦當容許此種「超法定之阻卻責任事由」之存在。至何種情形始可認行為人欠缺期待可能性，原則上宜視個案情節及相關處罰規定認定之，但於行政罰法制與法理之建構過程，亦宜設法逐步釐清其判斷標準⁴。

（三）在一定條件下「法律見解錯誤」可因無期待可能性而構成阻卻責任事由

本文則試以「法律見解錯誤」（指對行政法規之解釋或適用上錯誤）之情形，於何種條件下可認行為人欠缺期待可能性，說明如下：

茲以行政法規複雜性、行政法法理具有高度爭議與不斷演進等特徵，行政法上之法律見解不僅難免有「見仁見智」之不同，亦常見有「昨日之是，今日之非」之情形，呈現高度不穩定之法律狀態，執法機關本於依法行政，取其確信之法律見解而為行政決定或行政裁判，固可發揮逐步釐清或導正之功能，而貫徹依法行政原則，但亦不免使人民之權益在法律見解之探討與演變過程遭受不利，因而有依信賴保護原

⁴ 學者指出：期待可能性可謂是一項「發展性的法律概念」（entwicklungsfähiger Rechtsbegriff），從早年的德國實例加以肯定以後，在刑法理論體系上，其已被通說認為具有超法規阻卻責任或減免刑責的功能；但是這項原則的內涵與作用，則視其判斷標準的立場而異（詳見蘇俊雄，「期待可能性在刑法責任理論體系上之定位」乙文，收錄於「現代刑事法與刑事責任—蔡墩銘教授六秩晉五壽誕祝壽論文集」乙書，國際刑法學會中華民國分會、財團法人刑事法雜誌社基金會發共同發行，初版，1997年2月，頁451）。

則予以保護之必要。然就對違反行政法上義務之行為人施予行政罰方面而言，如行政法規規定不明確而於法規之解釋與適用上容許有不同見解（如學說上有不同見解、法院判決有採不同見解等），且行政實務或司法實務尚未形成通說，亦尚無行政釋示、判例、大法官解釋或以其他方式表達（如決議、行政慣例等）可作為標準而據以遵行之見解，甚至雖已形成相關見解，但於某種情形，法規之解釋與適用上仍有其不明確之處，而就此不明確處亦容許有不同見解，於此等情形下，行為人於行為時採取某一見解而為其行為時，如其所持見解在法理說明上具有相當合理之理由，縱該見解偏向行為人之利益，行為人選擇該見解，乃屬合乎人性之舉，故雖嗣後行政釋示、判例、大法官解釋或以其他方式形成之見解，認為應採另一不同見解，從而認行為人行為時所採之見解有誤，進而認定其行為係屬違法而予以糾正，此固屬依法行政原則之貫徹。但因行為人行為時有上述「法律見解錯誤」之情形，對行為人而言，避免此種「法律見解錯誤」而採取合法之見解係屬無期待可能，亦即對行為人之合法行為無期待可能，自應認有「超法定之阻卻責任事由」之存在。是故，行為人雖依行政罰法第 8 條前段：「不得因不知法規而免除行政處罰責任」之規定，不能因此種「法律見解錯誤」而認定其無故意或過失，但仍因其具有阻卻責任事由，而不受行政罰。

綜上所述，簡約敘述如下：對於違反行政法上義務行為

之處罰，倘因行政法規之解釋或適用(涵攝)容有不同見解，而司法或行政實務上尚無大法官解釋、判例、行政釋示或以其他方式形成可資遵行之見解，且行為人於行為時所依據之見解於法理上具有相當合理之理由者，縱行為後司法或行政機關認另一見解為適法，仍可因對行為人之適法行為無期待可能而阻卻其責任。

(四) 行政罰法第 8 條規定之意義

行政罰法第 8 條規定：「不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」依其立法意旨，行為人之故意或過失之判斷，並不包括行為人是否知悉其行為有無違反行政法上義務之判斷。換言之，故意或過失之判斷，並不包括違法性認識之判斷，行為人不能主張其不知法規而否認其有故意或過失。惟若行為人確不知法規，因而不知其行為違反行政法上義務，則因其可非難程度較低，故得減輕或免除其處罰。至於是否減輕或免除，由裁罰機關依個案裁量之⁵。而該條所謂「不知法規」，可包括不知法規

⁵ 行政罰法第 8 條立法說明：「一、本條係規定行為人因不瞭解法規之存在或適用，進而不知其行為違反行政法上義務時，仍不得免除行政處罰責任。然其可非難程度較低，故規定得按其情節減輕或免除其處罰。二、行政罰得予減輕者，於一定金額(罰鍰)或期間等得以量化之規定方有其適用，此為事理當然，觀諸本法第 18 條第 3 項、第 4 項之規定亦明，故於無法量化之裁罰類型，行政罰之減輕即無適用餘地；另有關得免除處罰部分，於無法量化之裁罰類型，則仍有適用之餘地。此部分實務上應由行政機關本於職權依具體個案審酌衡量，加以裁斷。三、參考刑法第 16 條」。又行政罰法第 8 條相較於德國違反秩序罰法(OwIG)第 11 條規定：「行為人行為時，不認識法定構成要件者，非屬故意之行為。但不影響過失行為之處罰(第一項)。行為人行為時，不知其行為係不許可，尤其不知法規之存在或適用，且此錯誤係無法避免者，其行為不予非難(第二項)。」二者

之存在或不瞭解法規如何解釋或適用等情形，自亦將法律見解錯誤之情形涵蓋在內，故如於個案情形認行為人之「法律見解錯誤」尚難構成阻卻責任事由時，亦得依本條但書規定按其情節減輕或免除其處罰，惟此乃行政機關之裁量權⁶。

至行為人是否具備如上述之阻卻責任事由，執法機關應依個案情形客觀認定之，並無裁量權，且與行政罰法第 8 條規定之適用順序不同。具體言之，執法機關對行為人是否具備有責性要件之判斷，其主要順序如下：有無責任能力、有無故意或過失（依行政罰法第 8 條前段規定不能以「不知法規」而認定其無故意或過失）、有無阻卻責任事由、得否依行政罰法第 8 條但書規定減輕或免除其處罰。

顯有不同，自不宜以德國違反秩序罰法之相關理論說明我國行政罰法第 8 條規定內涵。

⁶ 本條雖係參考舊刑法第 16 條：「不得因不知法律而免除刑事責任。但按其情節，得減輕其刑；如自信其行為為法律所許可而有正當理由者，得免除其刑。」（現已修正為「除有正當理由而無法避免者外，不得因不知法律而免除刑事責任。但按其情節，得減輕其刑。」）規定而來，但並非基於刑法禁止錯誤之理論而設，乃係有意建構符合行政法規及行政制裁特徵之行政罰自有體系而發，故其文義力求簡明可行，而與舊刑法第 16 條有異。尤其，行政法規多具政策性與技術性，倘移植刑法上禁止錯誤之理論，則於行政罰法之立法或行政罰法規之適用上，不免捲入所謂不法意識如何認定？不法意識如何定位？於刑法理論上有關故意理論與罪責理論之爭辯如何解決？等問題，此於行政罰法法制之建構上是否必要？對於行政機關執法是否過度負擔？不無疑義。因此，依行政罰法第 8 條規定，不論「不知法規」出於何因，皆不免除行政處罰責任，但因考量容或有過苛之可能，乃以但書建立得減輕或免除處罰之調整機制，殊無意捲入「不法意識」之困擾，期能簡明而使行政機關易於執行。