

釋字第六八七號解釋部分協同、部分不同意見書

大法官 蘇永欽

大法官 徐璧湖

本號解釋以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一款（即九十八年五月二十七日修正公布之同條第一項第一款，下稱系爭規定）為對人民無正當理由的差別待遇，與憲法第七條的平等原則有違。另以該規定未使公司負責人為他人的刑事違法且有責行為而受刑事處罰，因此未違反憲法內涵的罪責原則。基於以下一、二兩節所述理由，本席歉難同意違憲的結論，對於罪責原則的審查，也認為明顯失焦而多餘。對於解釋理由書最後就聲請不受理部分的說明，敬表贊同，但仍以第三節做簡單的補充。

一、不宜以錯誤法條解釋為違憲理由

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。」按正常的法條解釋，這應該不是針對四款所列人員的「加重規定」，

即以此類人員有違反本法規定時「僅得」科處較重的有期徒刑（「唯一徒刑」）。

條文的語意邏輯很清楚，稅捐稽徵法有關納稅義務人、扣繳義務人及代徵人應處徒刑的規定，在這類人剛好是公司、法人、商業（獨資或合夥事業）或非法人團體，而非自然人，或雖為自然人但在社會關係上為一組織時，應處徒刑的是公司負責人、代表法人的董事或理事、商業負責人或非法人團體的代表人或管理人，也就是關於各相關法條「受刑主體」的補充規定，而非異其效果的特別規定。六十五年立法的提案理由也是這麼說：「法人或非法人團體組織之納稅義務人，無法處以自由刑，爰參照破產法第三條規定，對該類組織所處之徒刑亦適用於其負責人。」（立法院公報第六十五卷第七十九期第九十五頁參照）。至於該納稅義務人、扣繳義務人或代徵人所為違反稅捐稽徵法的行為，是否該處徒刑，當然要就具體情況而論，如果本來就沒有徒刑的規定，或法定刑中雖有徒刑，但依其犯罪情節還不到處徒刑的程度，而應論科較低的罰金刑，自然沒有同法第四十七條（下稱本條）的適用，這些原來的刑罰對象——公司、法人、商業、非法人團體，該由誰來承擔刑罰，就由誰來承擔刑罰。這樣有關刑

罰能力的補充規定，怎麼會解釋成對公司負責人、代表法人的董事或理事、商業負責人或非法人團體的代表人或管理人就同質行為的特別加重規定，也就是從「由誰來接受處罰」變成「對誰必須處罰什麼」：「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」，進而認為該規定「係對同一逃漏稅捐之構成要件行為，為差別之不法評價」，有違憲法第七條的平等原則？

立法者如果真要對同質的逃漏稅捐行為，僅因其主體非單純自然人，即加重處罰，應該會有一定的刑事政策考量，審查時即必須確認有何種考量，再檢驗其合理關聯性。多數意見就此未予置意，立法者對公司負責人等似乎只是為加重而加重，由此認定違反平等原則，其論證實在過於薄弱。本號解釋所以會在方法上陷入難以自圓其說的窘境，還是因為法院操作本條誤入歧途。簡言之，檢察官在處理稅捐稽徵法第四十一條逃漏稅捐案件時，往往僅移送公司負責人，未一併移送真正犯罪適格的納稅義務人公司，而當法院認定犯罪成立（以不正當方法逃漏稅捐）時，即使屬於情節較輕，在納稅義務人為自然人時，通常只會科處罰金的情形，作為犯罪主體的公司就罰金刑雖有刑罰能力，但因未列為被告，法

院只好對單列為被告的負責人科處較重的徒刑，久而久之，本條即變質為對公司等組織負責人科處「唯一徒刑」的特別規定，形成立法者無意加重（只有意防止公司在重大逃漏稅時因無徒刑能力而實質「減輕」刑責），司法者卻自行加重的離奇結果。問題既在司法實務的錯誤操作，而非法律本身，違憲審查者就應該運用合憲解釋方法來解釋該法條，完全沒有必要順應錯誤的司法實務而認定法條本身違憲。

二、罪責原則的審查似已失焦而多餘

在聲請人未質疑的情形下，多數意見仍然首次的把罪責原則提升到憲法位階，用以審查本條規定。罪責原則的兩個主要內涵：一、須有可責之罪，二、須為自己負責（即如多數意見所說的：「人民僅因自己之刑事違法且有責行為而受刑事處罰」。）前者如果採廣義的「罪」，還可涵蓋行政罰，但憲法容許的「有責性」不必相同：在侵害法益程度較高、人格污漬效果較大的刑法，得以「原則上應有故意」為其下限，行政罰則不妨以「原則上應有過失」為其下限（本院釋字第二七五號解釋可參）。至於後者，可以引伸出轉嫁罰及連帶罰的禁止。本案修正前稅捐稽徵法第四十七條的規定確實可能涉及罪責原則第二個內涵的問題，但多數意見對本原則過於

簡略的操作，既避開了自己責任的核心問題，又就無關的可責性問題進行自問自答的審查，而得出未違反的結論，逸脫本案真正有意義的爭點，實不如不作審查。

解釋理由第三段指出：「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。」按刑法第十二條已就行為可責性問題作了一般性規定：「行為非出於故意或過失者，不罰。過失行為之處罰，以有特別規定者，為限。」稅捐稽徵法並未特別規定處罰過失行為，因此論究刑責當然以有故意為必要，完全不違反罪責原則要求的可責性。其第四十七條不論如何解釋，都不牽涉責任條件的加重，甚至原因案件也未就此發生任何爭議，此部分的審查實屬多餘。

如果一定要作罪責原則的審查，以本條為有關刑罰能力的補充規定，重點應該在於自己責任。因為稅法上的刑罰規定是典型的行政刑法，即基於一定行政目的而定的刑事法，以違反特定行政義務為犯罪，故此處所謂的自己責任應指以

下各主體的同一：即行政義務主體 = 犯罪行為（違反義務）主體 = 刑罰主體。用在稅捐稽徵法第四十七條，需要審究的就是規定內容是否符合：納稅義務人 = 違反該義務的行為人 = 被判刑人，而對非納稅義務人的公司負責人，為何在公司逃漏稅捐的情形下，要承擔徒刑的刑罰？如果不能建立合理的論述，即通不過罪責原則的審查。所謂合理的論述，比如在「法人實存說」的大前提下，建立法人犯罪的「社會行為」理論，即非以民事主體與「法律行為」的觀點來涵攝犯罪行為和刑罰的主體，而是從社會行為的觀點認定負責人的行為可合理論斷為法人的行為（負責人為法人逃稅即法人自己逃稅），以及通過負責人服刑可達到使法人消罪的效果（負責人服徒刑即法人自己服徒刑），從而可以說，此處的行政義務人、犯罪行為人及受刑罰人都仍然是法人，因此尚不構成罪責原則的違反。

多數意見有關自己責任部分的審查，完全不處理本條真正陷入的法人犯罪能力與刑罰能力的論述困難，也就是有無將法人的犯罪轉嫁給負責人而違反自己責任的問題，反而去審查本條並未觸及的將其他自然人犯罪轉嫁給負責人的問題，因此最後得出「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抵觸」的結論，讀起來有點牛頭不對馬嘴的味道。所以本席對於本解釋有關罪責原則的審查，在範圍和理由上也都不能同意。

三、為什麼對判例違憲部分不予受理

最後，再簡單談談聲請不予受理的部分。除了修正前稅捐稽徵法第四十七條第一款外，聲請人另指摘同條第二款至第四款，以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，違反憲法第二十三條比例原則，侵害人民受憲法第七條保障的平等權，其中稅捐稽徵法部分與本件原因案件欠缺裁判關聯性，自不應受理，毋待贅論；至於兩號判例，其裁判關聯性雖無問題，但可否由承審法官不自為審查而聲請本院解釋，也有辯明的必要。

查本院作成釋字第三七一號、第五七二號解釋，准許法官聲請本院大法官解釋的規範，所以明確限於審理中的個案所應適用的法律，是因為憲法第八十條規定法官須依據法律獨立審判，不僅為對法官的保障，也是課予法官的義務。此處所稱的法律雖包含憲法，從而若僅依該條，當法官形成法

律內容有牴觸憲法規定的確信時，即非當然不得排除該法律的適用，但因憲法於第一百七十一條第二項已明確規定：「法律與憲法有無牴觸發生疑義時，由司法院解釋之。」而另依憲法第七十八條、第七十九條（後由憲法增修條文第五條取代）及第一百七十三條可知，此一法律有無違憲的認定僅能由本院大法官來作，故有依據法律獨立審判義務的法官，既不能違反確信作成裁判，又不能依其確信不適用法律，在此兩難之下，只好以之為先決問題停止訴訟程序，提出客觀上形成確信法律為違憲的具體論證理由，聲請本院大法官解釋。一旦作成解釋，受其拘束的承審法官即須接續審判，並依解釋意旨作成裁判，才算兼顧了憲法第八十條與第一百七十一條的規定。至於其他依法律授權或基於法律所制訂的命令，或終審法院為統一法律見解所公布的判例或通過的決議，法院於審理案件原應適用或得引用，但依其合理的確信，認為有牴觸憲法或法律疑義時，自仍屬獨立審判的範圍，而得依據憲法與法律，表示適當的不同見解，不受其拘束。所持見解於上訴時如未為上級審採納，也不違反獨立審判的原則。僅於不備理由即逕以不同於判例的見解作成裁判時，上訴審始得以其適用法規不當而予廢棄。下級法院法官因個案

的特殊性而對法令的具體適用提出新的見解，可適時回應社會變遷，提供終審法院重新思考的機會，法院組織法第五十七條有關判例的變更規定，實已寓有此意。故若本院大法官受理聲請，而對仍在法院審理中，本可由承審法官自為審查、或嗣後由終審法院重新確認的判例合憲性問題，逕為審查，不僅不符合憲法第八十條對法官獨立審判的誡命，也將扭曲本院大法官與一般法院體系在合憲性控制上的基本分工。故對本號解釋不把上開兩號判例納入審查，本席敬表贊同。

不過細讀兩號判例有關修正前稅捐稽徵法第四十七條的見解，所謂「納稅義務人係公司組織而應受處罰者，僅以關於納稅義務人應處徒刑之規定，轉嫁處罰公司負責人」，從而引用該法條「逕對為公司負責人之被告判處拘役五十日，殊難謂合」；或該條「以應處徒刑為限，始有其適用，因而同法第四十一條所定之拘役及罰金刑，對公司負責人，即無適用之餘地」，都相當正確的掌握了本條為刑罰能力規定的原始意旨，並無本號解釋所稱「對同一逃漏稅捐之構成要件行為，為差別之不法評價」。足見真正需要導正的，其實還是本條執行的司法實務，而非法條本身，已如前述，甚至未受理審查的判例，嚴格而言也無太大問題。