

## 釋字第 687 號解釋協同意見書

大法官 黃茂榮

本件解釋多數意見認為：「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。』（即九十八年五月二十七日修正公布之同條第一項第一款）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，與無責任即無處罰之憲法原則並無牴觸。至『應處徒刑之規定』部分，有違憲法第七條之平等原則，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。」本席對於本號解釋之結果雖敬表贊同，惟鑑於相關問題有關論據尚有補充的意義，爰提出協同意見書如下，敬供參酌：

本案件的核心問題在於稅捐稽徵法第四十七條與同法第四十一條間在構成要件之建構及其連結之法律效力的體系協調問題。茲分別說明如下：

### 壹、構成要件部分

關於構成要件，稅捐稽徵法及其他稅法的規定，原先皆以各種稅捐義務人，特別是納稅義務人、扣繳義務人或代徵人為規範對象。在納稅義務人、扣繳義務人或代徵人是公司的情形，因其依稅捐法所負義務之遵守行為皆由其機關、職員、代理人或其他使用人為之，而這些行為人本來並非稅捐稽徵法規範之對象。因此，如不擬藉助於與身分犯共同實施犯罪之論據，使公司負責人依關於以公司為納稅義務人之規定負責，則必須另為制定直接以公司負責人為規範對象的規

定。稅捐稽徵法第四十七條即屬於在該規範規劃下制定的規定。

立法機關既要在第四十七條針對公司負責人另為犯罪構成要件的規定，則其規定首先應符合「先有義務規定，後才有對該義務之違反的課責規定」的邏輯關係，其次其構成要件並應符合明確性原則的要求。

## 一、先有義務後有課責規定

中華民國六十五年十月二十二日制定公布（下略）之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，於下列之人適用之：一、公司法規定之公司負責人。……」其中「本法關於納稅義務人應處徒刑之規定對公司負責人適用之」係屬於課責規定。該規定需要有課以義務的規定為其前置規定。然與公司負責人有關之課責規定，除第四十七條之規定外，另無其他規定。是故，該條之課責規定顯然欠缺前置之課以義務的規定。

或謂既課以責任，其課以義務的規定自然包含其中。然這並非關於課責規定當有的規範規矩。蓋法律既無禁止或強行規定在先，如何論以有義務之違反在後。從而對違反該義務者課以一定之刑事責任。

## 二、構成要件之明確性

其次，該條所自然包含之禁止或命令的行為亦不明確。縱使認為可由其課責的規定推導出該條對於公司負責人所課之禁止或命令的行為。然其禁止或命令的行為究竟是：（1）應不以詐術或其他不正當方法逃漏自己應繳納的稅款，或是（2）應不以詐術或其他不正當方法使其所屬之公司逃漏應

繳納的稅款？

按公司負責人原非本法關於納稅義務人之稅款繳納義務的規範對象，所以公司負責人自己並不能獨立從事稅捐稽徵法或其他稅法所定，由於違反繳納義務而應處徒刑之規定。因此，如不藉助於與身分犯共同從事違反上開規定的論據，而要直接以公司負責人自己之行為充為構成要件事實，則應將公司負責人實際上之所為「使納稅義務人違反第四十一條」規定為構成要件事實，俾第四十七條所定之構成要件事實與公司負責人實際上之所為者相同。否則，其課罰之構成要件事實還是必須迂迴於身分犯的論據。由是可見，當第四十七條有上開二種解釋之可能性，該要件的規定即不夠明確。

### 三、如何使之明確

稅捐稽徵法第四十七條的意旨首先在於擴張第四十一條所定之犯罪主體的範圍，使公司負責人於實際為其所屬之法人執行職務時，如有第四十一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）並無牴觸。惟因公司負責人本來並非稅捐稽徵法或稅法所定之繳納義務或行為義務的義務人，所以除非稅捐稽徵法增定直接以公司負責人為義務人的規定，否則，不引用與身分犯共同實行犯罪行為得構成共同正犯的規定（刑法第三十一條第一項參照），便無所謂公司負責人違反該等義務而應負刑事責任的規範依據。

稅捐稽徵法第四十七條第一項雖然規定：本法關於納稅義務人應處徒刑之規定，於公司法規定之公司負責人適用之。實務上並從而認為該條所定本法關於納稅義務人應處

徒刑之規定所指者即是：同法第四十一條。然第四十一條其實另以納稅義務人依稅捐法有繳納義務為基礎，例如所得稅法第一百十條、第一百十條之二、第一百十四條、第一百十四條之二、第一百十四條之三；加值型及非加值型營業稅法第五十一條、第五十二條。而稅捐稽徵法並無公司負責人依稅捐法有繳納義務的前提規定。是故，稅捐稽徵法對公司負責人未為其繳納義務之前置規定，而直接以第四十七條第一項規定，本法關於納稅義務人應處徒刑之規定，於公司法規定之公司負責人適用之。其犯罪構成要件之建立有邏輯的缺口。

然其實，也不適合規定公司負責人有營利事業所得稅或營業稅的繳納義務，蓋其並非營利事業所得或銷售所歸屬之人。真正可以對於公司負責人加以非難者為：公司負責人「以詐術或其他不正當方法『使』納稅義務人逃漏稅捐」。該『使』納稅義務人逃漏稅捐的行為，才是稅捐法禁止公司負責人從事，並所以對其違反，適合規定課以刑事責任的行為。

#### 四、解釋理由闡述之公司負責人的違法行為

按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，於下列之人適用之：一、公司法規定之公司負責人。……」所以公司負責人不得從事之犯罪行為應與納稅義務人不得從事者相同：「以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」。然解釋理由中以「公司負責人有故意參與實施或未防止逃漏稅捐」闡釋公司負責人所為相當於第四十一條所定之犯罪行為。該關於犯罪行為之構成要件要素的闡述顯然逸出稅捐稽徵法第四十一條所定之上述犯罪行為。蓋故意不等於詐術，未防止之不作為是否該當於「以詐術或其他不正當方法」的要件，皆有探討餘

地。

## 貳、關於法律效力

### 一、引用規定與受引用規定之法定刑的一致性

即使認為稅捐稽徵法第四十七條的規範模式，其義務及責任之課予在構成要件的層次已經可以接受，還是必須推究第四十七條所連結之法定刑在法律體系上的正確性。

法定刑的規定是立法機關在立法層次之權限；具體之量刑為法院在司法層次之權限。一定之犯罪行為的法定刑應當為何，方始允當的決定，原則上固屬於立法機關依其立法裁量權所得形成的空間，司法機關固當避免介入。但當其基於立法裁量權，已就一定之犯罪行為立法規定其法定刑時，則就與之相當之犯罪行為，特別是引用明文規定之犯罪行為的規定，為另一犯罪行為之法定刑的決定時，自當為相同之裁量，不應有價值判斷上的衝突，以維持其立法裁量之價值判斷的一貫性。否則，其法定刑之立法裁量即有前後不一致的恣意情事。例如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。立法機關在該條既然已對最嚴重之漏稅行為連結下述法律效力：「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。」則對於公司負責人之參與漏稅行為之決意或實行的行為，稅捐稽徵法第四十七條對之連結以限於有期徒刑之更重的法律效力，該連結即有引用之規定與受引用之規定的價值判斷不一貫性的情形，構成價值判斷的矛盾，應予修正。

### 二、處罰的裁量原則

稅捐稽徵法第四十七條第一項第一款規定，本法關於納稅義務人應處徒刑之規定，於公司法規定之公司負責人適用之。依其文義，適用於公司負責人之同法第四十一條所定的法定刑限縮為有期徒刑，而不及於「拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金」，以致除非法院認為犯罪之情狀顯可憫恕，認科以最低度刑仍嫌過重者，另依刑法第五十九條酌量減輕其刑，否則，必須一概對於公司負責人處以有期徒刑。該規範內容較諸第四十七條所引用之同法第四十一條所定的法定刑嚴格。

稅捐稽徵法第四十七條之規範意旨既在於擴張同法第四十一條所定之犯罪主體的範圍，因其擴張而規定當公司負責人實際負責業務，而有違反稅捐稽徵法第四十一條所定以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之行為時，應依第四十一條負刑事責任，則公司負責人的法定刑自當與同條所定納稅義務人違反該條規定時，第四十一條原來所定之法定刑相同，不適合在第四十七條即將之限縮於徒刑，而應容留法院在具體案件的判決中，視具體情況在第四十一條所定之法定刑的範圍內裁量其宣告刑，不適合由立法機關在第四十七條即過早一般的為較諸第四十一條，不利於公司負責人之法定刑的規定，以致限制了司法機關切合個別違反案件之具體情狀，裁量其宣告刑的可能性。該裁量可能性的限制與處罰之裁量原則及罪刑相當原則不符，超過預期之規範目的，對於人民課以不必要之嚴刑，違反憲法第二十三條所定之比例原則。該限制不因刑法第五十九條另有「犯罪之情狀顯可憫恕，認科以最低度刑仍嫌過重者，得酌量減輕其刑」之規定，而取得正當性。蓋這是不同層次之司法裁量權。