

# 釋字第六八七號解釋 協同意見書

大法官蔡清遊

本號解釋多數意見認為，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）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。本席原則敬表同意，惟認為本號解釋關於受理之部分，解釋理由仍有未逮之處，爰提出協同意見書。

一、於立法院審議過程中<sup>1</sup>，稅捐稽徵法（以下簡稱本法）第四十七條未隨同本法第四十一條刑度之調整而變更行政院原草案所定之刑度，尚難擅斷為係無意之疏漏，而非有意排除拘役、罰金之刑度。

本法第四十七條第一款所規定：「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。」（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）係連結本法第四十一條之規定。誠如本號解釋理由第二段所載，本法第四十一條行政院原草案係規定為「納稅義務人以詐術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「按

---

<sup>1</sup> 稅捐稽徵法係於中華民國六十五年十月二十二日經總統令公布。

逃漏稅捐行為，就其犯罪情狀言，多與刑法第三百三十九條第二項之詐欺罪及第二百零一條 第二百零十四條偽造文書罪相當。茲參照各該條所定刑度，規定最重本刑為五年以下有期徒刑，並得科處拘役、罰金。俾法院得就逃漏稅捐刑為之一切情狀，注意刑法第五十七條所定各事項，加以審酌，從而量定適當之刑，以免失之過嚴，而期妥適」，乃將上開行政院原草案法定刑修正為「處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科一千元以下罰金」（其中罰金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），惟系爭規定並未隨之更改行政院原草案所規定文字<sup>2</sup>。於立法院審議過程中，固已討論本法第四十一條原行政院草案之不妥，然既未就系爭規定認原行政院草案所列刑度有所不妥而變更，實難擅斷此係立法者有所疏漏（雖然不能排除此種可能性），蓋立法者亦有可能認為為杜絕公司之逃漏稅捐，有必要課以公司負責人實質上較重之刑，因而維持原行政院草案之規定。在無明確資料可考下，探求法律規範意旨，主要仍應取決於表現於法條文字之客觀化之立法者意思，自無捨法條明文，而就立法者個人主觀見解之理<sup>3</sup>。系爭規定所謂「應處徒刑之規定」，自係指本法第四十一條所規定之「五年以下有期徒刑」而言，法條文字明確，毫無疑義，實難謂依立法者原意，上開「應處徒刑之規定」應解釋為包括拘役或罰金刑在內。

---

<sup>2</sup> 相關立法資料，參閱本解釋理由第二段所載。

<sup>3</sup> 本院釋字第六二〇號解釋理由書參照。

二、本號解釋認為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，並不認同最高法院六十九年台上字第三〇六八號判例所謂轉嫁罰理論。

最高法院六十九年台上字第三〇六八號判例謂：「公司與公司負責人在法律上並非同一人格主體，依稅捐稽徵法第四十七條第一款規定，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」即本應由非自然人之公司負擔有期徒刑刑責之部分，轉嫁由自然人之公司負責人負擔。本號解釋則認為，公司以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐，公司負責人之所以負擔刑責，乃因公司負責人故意指示、參與實施或未防止逃漏稅捐之發生，而應受刑事處罰，故公司負責人係因自己之刑事違法且有責行為而受刑事處罰，並不認同上開最高法院判例所採轉嫁罰之見解。

上開本號解釋理由書所謂公司負責人係因自己之刑事違法且有責之行為而負擔刑事責任，係指公司負責人係獨立為自己之刑事違法行為負擔刑責，非為他人即公司之犯罪而負擔刑責。惟系爭規定並未另外明定公司負責人犯罪之構成要件，而係與本法第四十一條規定之罪刑相連結，亦即系爭規定之處罰公司負責人，仍以本法第四十一條所規定者，為犯罪構成要件。而本法第四十一條係規定，納稅義務人（包括法人與自然人）以詐術或不正當方法逃漏稅捐，在公司觸犯本罪之情形

下，其犯罪主體乃係公司<sup>4</sup>，並非公司負責人，公司負責人僅係因公司犯罪而為受處罰之主體<sup>5</sup>，能否謂公司負責人係因自己之刑事違法行為負擔刑責，實不能無疑。本席以為，公司負責人之所以負擔刑責，乃係因其或為實際行為人，或未盡監督管理義務，或其應概括承受公司所為一切行為之責任，而有可歸責性，其因此受處罰，尚與單純係為他人之犯罪而負擔刑責之情形自有不同，亦難指為違反無責任即無處罰之憲法原則。公司以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐，乃係公司之刑事違法行為，並非公司負責人自己有刑事違法行為。如謂在公司逃漏稅捐之情形下，公司負責人係為自己刑事違法行為負擔刑責，

---

<sup>4</sup> 關於法人得否為犯罪主體，亦即法人有無犯罪能力，各國立法例並不一致，亦為國內刑法學界爭執之重要議題，採否定說者，如林山田，刑法通論（上冊），2008年，頁205；黃榮堅，基礎刑法學（上），2006年，頁184以下；張麗卿，刑法總則理論與運用，2003年，頁120。採肯定說者，如蔡墩銘，刑法總論，2006年，頁94；陳樸生，法人兩罰規定之理論基礎，法令月刊，44卷5期，頁44-185；陳子平謂「然而現代社會中，由超越個人之法人所產生之犯罪，不僅存在，且大量增加，刑罰法規（尤其行政刑法）為因應此社會現象，亦不得不規定許多有關法人之處罰。傳統之刑法理論，向來固執於以自然人個人犯罪為基礎之教條，可謂已嚴重面臨無法正確掌握社會上法人犯罪實態之窘境。」刑法總論（上冊），2005年，頁129。陳教授上述所言，可謂甚為貼切，本法第四十一條之納稅義務人既包括法人在內，依法條文義，即係明定法人得為該條犯罪之主體。

<sup>5</sup> 在法人犯罪之情形，立法者固可考量其特殊性，而規定處罰公司或公司負責人或行為人，抑或採併罰方式，惟此乃受處罰主體之不同，並非犯罪主體不同，犯罪主體仍屬法人。

則公司負責人將獨立於公司逃漏稅捐犯罪之外，單獨成立犯罪，如此解釋並不合立法本意。

### 三、公司負責人因系爭規定而受處罰，是否須以公司負責人有為公司逃漏稅捐之故意为限？

公司負責人依系爭規定受處罰，乃以公司有以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐為前提。而公司上開逃漏稅捐行為，有可能係由公司負責人實施，亦有可能由公司之其他職員或受僱人為之，在由公司負責人實施之情形下，其有為公司逃漏稅捐之故意自明，在公司其他人或委外之人實施逃漏稅捐之情形下，公司負責人也許明知並有意使其發生，也許預見其可能發生而確信其不會發生逃漏稅捐之情事，或事先不明知但因其未盡監督管理義務放任由公司其他職員為公司逃漏稅捐，在後者之情形下，公司負責人雖無為公司逃漏稅捐之故意，但其可能疏於盡監督管理義務。無論係公司負責人實施，或公司其他職員或委外之人實施，均係為公司逃漏稅捐，其法律效果均歸之於公司，亦即均屬公司以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐。又既係公司施以詐術或其他不正當方法，則公司自有逃漏稅捐之故意，絕無過失施詐術或不正當方法逃漏稅捐可言。在公司所屬職員或委外之人施詐術或其他不正當方法，公司負責人疏於盡監督管理義務之情形下，公司雖係故意逃漏稅捐，但公司負責人實際卻僅有疏於監督管理之過失責任，此時公司負責人究應否負系爭規定之刑責？或謂刑法第十二條已明定，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。且系爭規定於立法院審議時，主管機關財政部部長亦已說明系爭規定對於負責人之處罰，應以負責人知情者為限，始能認定負責人有故意而予處罰<sup>6</sup>。惟本席認為，系爭規定並非係單獨成立公司負責人為公司逃漏稅捐之罪名，公司負責人既非單獨成立犯罪，僅係因公司犯罪而為受處罰之主體，自無須以其有為公司逃漏稅捐之故意為必要。且系爭規定亦無排除公司負責人如無為公司逃漏稅捐之故意，而僅疏於監督管理公司致未採防止逃漏稅捐措施，仍須負擔徒刑刑責之明文，公司負責人之所以受處罰，乃係因公司故意以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐，只要公司負責人疏於監督管理，即應受處罰。亦即，本法第四十一條之逃漏稅捐罪，乃以公司（即納稅義務人）有以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之故意為必要，並非以公司負責人有上開為公司逃漏稅捐之故意為必要。否則，如實施詐術或不正當方法者係公司其他職員，而負責人亦事先不知情而無故意，因系爭規定並非處罰行為人，且法人亦無負擔自由刑之刑罰能力，則恐將無人負擔徒刑之刑責<sup>7</sup>。所幸，本法第四十七條

---

<sup>6</sup> 參見立法院公報第六十四卷第九時一期委員會紀錄。

<sup>7</sup> 除系爭規定外，其他經濟刑罰法規，只要明文公司或事業違反相關規定，處負責人刑罰者，均可能因負責人個人無犯罪故意（但公司或事業有犯罪故意）而變成無人可負擔刑責之情形。例如，電業法第一百零七條；能源管理法第二十條後段；公司法第二百五十九條；水污染防治法第三十八條第一項；環境影響評估法第二十一條、第二十二條、第二十三條等。

已於九十八年五月二十七日修正公布增訂第二項「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」，所謂「實際負責業務之人」依提案委員提案之案由所載「亦即由實際負責（行為）人負稅捐稽徵法第四十一條之罰責」<sup>8</sup>，似指行為人而言，果爾，即可杜絕無人可負擔徒刑刑責之爭議<sup>9</sup>。

---

<sup>8</sup> 參見立法院院總第九八一號 委員提案第八九一一號議案關係文書。

<sup>9</sup> 公司犯罪，如採處罰行為人而非處罰負責人之明文，即可避免此項爭議。