

釋字第六八七號解釋協同意見書

大法官 林錫堯

本文僅就多數意見中有關「無責任即無處罰之憲法原則」之論述及其因而衍生之修法問題，以個人意見補充說明如下：

一、多數意見確立「無責任即無處罰之憲法原則」，據以解釋系爭規定之含義

本號解釋係以中華民國 65 年 10 月 22 日制定公布之稅捐稽徵法第 47 條第 1 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 98 年 5 月 27 日修正公布之同條第 1 項第 1 款，下稱系爭規定）為其解釋範圍，雖聲請意旨在於系爭規定「應處徒刑之規定」部分之合憲性問題，但仍不免涉及對公司負責人處罰之理論依據與構成要件之問題。

多數意見首先從「無責任即無處罰之憲法原則」出發，在憲法層次上確立「人民僅因自己之刑事違法且有責行為而受刑事處罰，法律不得規定人民為他人之刑事違法行為承擔刑事責任」之觀點，進而對公司負責人處罰之構成要件採取合憲性解釋之方法，認為「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」，此即係公司負責人「因自己之刑事違法且有責之行為，承擔刑事責任」，

因而系爭規定「與無責任即無處罰之憲法原則並無牴觸」。反之，如不採取如此合憲性解釋，系爭規定即有違於「無責任即無處罰之憲法原則」而構成違憲之虞。

準上所述，系爭規定處罰公司負責人之構成要件，必須該公司負責人自己對公司之「以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」，有「故意指示、參與實施或未防止逃漏稅捐之行為」時，始得依系爭規定及稅捐稽徵法第 41 條規定，加以處罰。其中所謂「故意指示、參與實施」文義甚明；而所謂「故意未防止」，乃指對公司之「以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」，有故意違反監督義務之情形而言，此當包括構成刑法第 15 條所定之不純正不作為犯之情形在內¹。蓋以公司負責人對公司履行依法納稅之義務，本負有監督義務²，如明知或預見其公司之職員或受任人有「以詐術或其他不正當方法」使公司逃漏稅捐之行為，能防止而未防止者，即有故意違反監督義務之行為，從而，就公司負責人此一行為加以處罰，當亦屬符合「無責任即無處罰之憲法原則」。

二、可能形成制裁漏洞有待修法補充

由於合憲性解釋受立法文義之限制，且刑法第 12 條第 2

¹ 至於故意違反監督義務與不純正不作為犯之間有無差異、如何區別，仍有待實務發展。

² 公司法第 23 條第 2 項、第 193 條、第 194 條等規定參照。另參考邵慶平，「董事受託義務內涵與類型的再思考 - 從監督義務與守法義務的比較研究出發」，臺北大學法學論叢第 66 期（97 年 6 月）頁 15 以下；楊竹生，「論董事注意義務中監督公司業務執行之義務」，中原財經法學第 13 期（2004 年 12 月）頁 194 以下。

項規定「過失行為之處罰，以有特別規定者為限」，故上述處罰公司負責人之行為，未將過失犯包括在內。尤其，對公司負責人過失違反監督義務之行為，尚無從依系爭規定及稅捐稽徵法第 41 條規定加以處罰，可能形成制裁漏洞；且衡諸情理，過失違反監督義務之情節，不宜與「故意指示、參與實施或未防止」之情節相等看待，因此如認對公司負責人之過失違反監督義務而使公司逃漏稅捐之行為，有予以處罰之必要，則有待修法另設明確而合理之補充規定。

為填補類此制裁漏洞，德國違反秩序罰法第 130 條乃設有「事業或企業所有人違反監督義務之制裁」規定³，旨在使「事業或企業所有人」(Inhaber eines Betriebs oder Unternehmens) 或相當於「事業或企業所有人」地位之法定代理人(指法人或人合公司之機關、機關成員或有代表權之股東等)、領導人(指被授權經營事業或企業全部或一部之人)、特別監督義務人(指被明確授權以自己責任履行事業

³ 德國違反秩序罰法第 130 條：「事業或企業所有人，因故意或過失未採取必要之監督措施，以防止事業或企業內發生違反事業或企業所有人之義務而得被科處刑罰或罰鍰之行為，如此種違反義務行為已發生，且適當之監督足以防止其發生或使其發生有重大困難者，為違反秩序行為。指定、選任及監視監督人員，亦屬必要之監督措施。(第一項) 第一項之事業或企業包括公企業。(第二項) 違反義務行為係屬於得被科處刑罰者，違反監督義務行為得科處一百萬歐元以下罰鍰。違反義務行為係屬於得被科處罰鍰者，違反監督義務行為得科處罰鍰之最高額，與違反義務行為得科處罰鍰之最高額同。違反義務行為係同屬得科處刑罰及罰鍰者，如其得科處之罰鍰最高額高於第一段之最高額者，違反監督義務行為適用第二段規定。(第三項)」

或企業所有人特定義務之人)，負有採取必要之監督措施以促使事業或企業活動遵行法律強制或禁止規定之義務⁴。

相對地，我國行政罰法第 15 條第 2 項規定：「私法人之職員、受僱人或從業人員，因執行其職務或為私法人之利益為行為，致使私法人違反行政法上義務應受處罰者，私法人之董事或其他有代表權之人，如對該行政法上義務之違反，因故意或重大過失，未盡其防止義務時，除法律或自治條例另有規定外，應並受同一規定罰鍰之處罰。」此係處罰董事或其他有代表權人違反監督義務之規定，其處罰係與私法人併同處罰⁵，且係針對一般情形設補充性規定，故如法律或自治條例已就此種情形另設處罰董事或其他有代表權人之特別規定，如稅捐稽徵法第 47 條之規定，則於各該特別規定之適用範圍內，應無本項規定之適用。惟本項規定係以「因故意或重大過失，未盡其防止義務」為處罰要件，對於過失（非重大過失）之情形則未能適用，故是否於稅捐稽徵法就公司負責人之過失違反監督義務而使公司逃漏稅捐之行為，另設處罰規定，當屬立法裁量範圍。未來修法時宜審

⁴ 詳見林錫堯，行政罰法，2005 年 6 月初版，104 頁以下。

⁵ 行政罰法第 15 條第 1 項：「私法人之董事或其他有代表權之人，因執行其職務或為私法人之利益為行為，致使私法人違反行政法上義務應受處罰者，該行為人如有故意或重大過失時，除法律或自治條例另有規定外，應並受同一規定罰鍰之處罰。」係針對董事或其他有代表權之人自己之行為，致私法人違反行政法上義務而應受處罰，而依各該法律或自治條例並未處罰董事或其他有代表權人之情形，設併罰規定，亦屬制裁漏洞之補充。

慎研處。

三、 修法時宜一併釐清公司「以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」是否應適用稅捐稽徵法第 41 條處罰之問題，並注意依一行為不二罰原則適用行政罰法第 26 條之結果

當公司「以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」時，是否應適用稅捐稽徵法第 41 條處罰？此問題尚非憲法問題，解釋文與解釋理由書對此一問題亦未表明意見，本文不予討論，但未來修法時必須先予釐清。蓋若認於公司「以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」之情形不適用稅捐稽徵法第 41 條處罰，則就公司之此等行為仍得依稅法有關規定（例如：加值型及非加值型營業稅法第 51 條 所得稅法第 110 條之 2）裁處行政罰。惟倘若認於此情形應適用稅捐稽徵法第 41 條處罰公司，則依行政罰法第 26 條第 1 項：「一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。但其行為應處以其他種類行政罰或得沒入之物而未經法院宣告沒收者，亦得裁處之。」在刑罰優先之原則下，僅得處罰稅捐稽徵法第 41 條所定之罰金刑，然其罰金額度，較之不適用稅捐稽徵法第 41 條處罰而依稅法有關規定裁處行政罰（例如：雖有漏稅，但並非「以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」之情形）之罰鍰額度，是否會造成裁處行政罰之罰鍰額度遠高於科處刑罰之罰金額度，形成「以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」者輕罰而非「以詐術或其他不正當方

法逃漏稅捐」者重罰之現象，而發生輕重失衡之不公平結果。於修法時，當一併考量如何避免。至於現行稅捐稽徵法第 47 條第 1 項第 2 款至第 4 款宜本於相同考量一併檢討，自不待言。