

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 687 號

解釋日期：民國 100 年 05 月 27 日

資料來源：司法院

司法周刊 第 1544 期 1 版

法令月刊 第 62 卷 7 期 149 頁

司法院公報 第 53 卷 9 期 1-110 頁

總統府公報 第 6988 號 10 頁

司法院大法官解釋（二十六）（101 年 8 月版）第 517-688 頁

相關法條：中華民國憲法 第 5、7、10、23、78、79、80、85、153、155、156、171、173 條

中華民國憲法增修條文 第 5、10 條

法院組織法 第 57、78 條

行政法院組織法 第 16 條

最高行政法院處務規程 第 28 條

最高法院處務規程 第 32 條

行政程序法 第 159 條

中央法規標準法 第 3、7 條

憲法訴訟法 第 4、5、14、17 條

民事訴訟法 第 467 條

破產法 第 3 條

中華民國刑法 第 2、12、15、31、33、41、57、59、210、214、221、224、225、227、228、320、321、339 條

毒品危害防制條例 第 10、20、23 條

刑事訴訟法 第 302、377、378、379 條

身心障礙者權益保障法 第 98 條

稅捐稽徵法 第 41、42、43、47 條

所得稅法 第 110、110-2、114、114-2、114-3 條

證券交易稅條例 第 4 條

期貨交易稅條例 第 3 條

加值型及非加值型營業稅法 第 51、52 條

娛樂稅法 第 3 條

教育人員任用條例 第 21 條

公司法 第 23、193、194、259 條



能源管理法 第 20 條

水污染防治法 第 38 條

環境影響評估法 第 21、22、23 條

行政罰法 第 15、26 條

刑事妥速審判法 第 9 條

解 釋 文： 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。

理 由 書： 基於無責任即無處罰之憲法原則，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。又憲法第七條規定平等原則，旨在防止立法者恣意對人民為不合理之差別待遇。如對相同事物，為無正當理由之差別待遇，即與憲法第七條之平等原則有違。

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。」（九十八年五月二十七日增訂第二項，原條文移列為第一項，並修正「左列」為「下列」；下稱系爭規定）所稱「本法關於納稅義務人……應處徒刑之規定」，經查立法紀錄，係指同法第四十一條行政院原草案之規定「納稅義務人故意以詐欺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「按逃漏稅捐行為，就其犯罪情狀言，多與刑法第三三九條第二項之詐欺罪及第二一〇條、第二一四條偽造文書罪相當。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行為之一切情狀，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」（立法院公報第六十五卷第六十六期第四頁至第五頁、同卷第七十九期第八五頁至第八六頁及同卷第八十二期第一一頁參照；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罰金），惟系爭規定並未隨之更改文



字，所謂「應處徒刑之規定」，即限於「處五年以下有期徒刑」。

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。

又公司負責人有故意指示、參與實施或未防止逃漏稅捐之行為，造成公司短漏稅捐之結果時，系爭規定對公司負責人施以刑事制裁，旨在維護租稅公平及確保公庫收入。查依系爭規定處罰公司負責人時，其具體構成要件行為及法定刑，均規定於上開稅捐稽徵法第四十一條。該規定所處罰之對象，為以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之行為，所設定之法定刑種類包括有期徒刑、拘役及罰金，係立法者對於故意不實申報稅捐導致稅捐短漏之行為，所為刑事不法之評價。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部分，係對同一逃漏稅捐之構成要件行為，為差別之不法評價。故系爭規定「應處徒刑之規定」部分，係無正當理由以設定較為嚴厲之法定刑為差別待遇，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。

聲請人併聲請解釋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二款至第四款規定部分，依聲請意旨所述，上開條款並非本件原因案件應適用之規定；另聲請解釋之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部分，因判例乃該院為統一法令上之見解，所表示之法律見解，與法律尚有不同，非屬法官得聲請解釋之客體。上開二聲請解釋部分，均核與本院釋字第三七一號及第五七二號解釋所定之聲請解釋要件有所不合，應不予受理，併此敘明。

大法官會議主席	大法官	賴浩敏
	大法官	蘇永欽
		徐璧湖
		林子儀
		許宗力
		許玉秀
		林錫堯
		池啟明
		李震山
		蔡清遊

黃茂榮
陳 敏
葉百修
陳春生
陳新民

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涵義

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（註一）。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（註二），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 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 條乃設有關「事業或企業所有人違反監督義務之制裁」規定（註三），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（註四）。

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（註五），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。

註一：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。

註二：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。

註三：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）」

註四：詳見林錫堯，行政罰法，2005 年 6 月初版，104 頁以下。

註五：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。

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（註一），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；下稱系爭規定）係連結本法第四十一條之規定。誠如本號解釋理由書第二段所載，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「按逃漏稅捐行為，就其犯罪情狀言，多與刑法第三三九條第二項之詐欺罪及第二一〇條、第二一四條偽造文書罪相當。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行為之一切情狀，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（註二）。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（註三）。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。

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（註四），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（註五），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，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為限？

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（註六）。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（註七）。所幸，本法第四十七條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」（註八），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（註九）。

註一：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。

註二：相關立法資料，參閱本號解釋理由書第二段所載。

註三：本院釋字第六二〇號解釋理由書參照。

註四：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。

註五：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。

註六：參見立法院公報第六十四卷第九十一期委員會紀錄。

註七：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；能源管理法第二十二條後段；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。

註八：參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。

註九：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。

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，於左列之人適用之：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訂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。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，於左列之人適用之：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」。然解釋理由書中以「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。

部分協同意見書

大法官 許玉秀

曲則全，枉則直。

老子道德經第二十二章

本件聲請的憲法解釋方案，不限於一種。多種意見折衝之下，對於聲請解釋判例違憲部分，多數意見依據本院釋字第三七一號及第五七二號解釋意旨，認為法官不得就判例聲請解釋憲法，而不予受理，本席雖能體諒，仍感遺憾。

對於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。」（下稱系爭規定（註一

))，多數意見審查無責任無處罰之憲法原則（刑法上即罪責原則）時，採取合憲性解釋，本席敬表同意；對於該規定「應處徒刑之規定」部分，依據平等原則作成違憲結論，雖非本席第一選擇，亦敬表支持。爰提出協同意見書，說明理由如后。

壹、程序審查

一、本件並非直接審查終審法院法律見解違憲與否的適當案例

（一）聲請人的違憲主張

聲請人認為系爭規定「應處徒刑」，可基於合憲性要求，為有利於行為人的目的擴張解釋，包含拘役、罰金刑。但是最高法院六十九年台上字第三〇六八號（註二）、七十三年台上字第五〇三八號判例（註三）（下併稱系爭判例），明示對於公司負責人不得處以拘役或罰金，阻絕審理法官的合憲解釋途徑，已屬在法律外不當限制法官的刑罰裁量權。系爭規定結合系爭判例，使得公司負責人，必然受科處有期徒刑，較之實際行為人為重，有違比例原則，致生不合理的差別待遇。

（二）系爭判例是否違憲取決於對系爭規定的解釋

依據上開聲請人的違憲主張，系爭判例的不當，在於使法官無法妥善地適用法律，以為合憲判決。但系爭判例是否過度拘束法官的裁量空間，其實取決於系爭判例本身是否與系爭規定相互牴觸，唯有透過對系爭規定的解釋，方能確認系爭判例是否違憲。所以只有解釋系爭規定，才能認定系爭判例是否符合憲法的要求，則所必須進行解釋的對象，顯然不是系爭判例，而是系爭規定。

既然針對系爭規定加以解釋，就可以達到聲請人聲請解釋目的，本院大法官也就沒有直接面對系爭判例的絕對必要。本件聲請顯然並不是法官聲請本院針對判例解釋憲法的適當案例。相對之下，下面的案例才是適當的案例。

（三）直接由終審法院創設法規範的情形

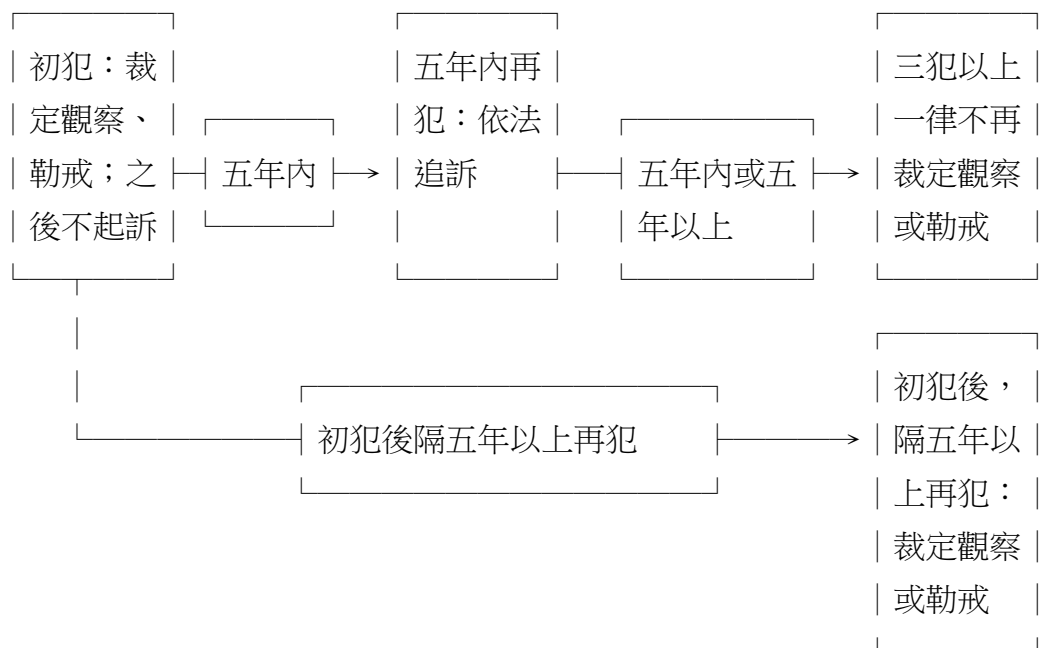
在本院近來所處理的法官聲請案，本院大法官必須直接面對終審法院法律見解的適當案件，為大法官第一三七二次會議議決不予受理的會台字第一〇三一九號聲請案（註四）。該案法官就最高法院九十五年度第七次刑事庭會議決議（註五）、九十七年度第五次刑事庭會議決議（註六）聲請解釋。該二決議涉及毒品危害防制條例第二十條（註七）、第二十三條（註八）規定。

依據文義，毒品危害防制條例第二十條、第二十三條規定的適用範圍，圖示如下：

初犯：裁	五年內再	五年後再
定觀察、	犯：依法	犯：裁定
勒戒；之	五年內	五年內或五
後不起訴	追訴	觀察、勒
	年以上	戒

至於第三犯在第二犯之後五年內，但在初犯後五年後，以及第三犯在第二犯五年後兩種情形，究竟應該適用第二十條第三項或第二十三條規第二項處理，法律並沒有明確規定。

最高法院則認為，因為第二十條規定基於「觀察、勒戒或強制戒治後五年後再犯者，顯見前所實施之觀察、勒戒或強制戒治已足以遮斷其施用毒品之癮，為期自新及協助其斷除毒癮，對此五年後再犯者爰明定仍適用初犯之規定，先經觀察勒戒、強制戒治之程序。」（註九），故於第三項規定「觀察、勒戒或強制戒治執行完畢釋放後，五年後再犯第十條之罪者」，仍得裁定先入勒戒處所觀察、勒戒，之後不予追訴。至於對施用毒品者，依第二十條規定不予追訴，則屬例外，即所謂除刑不除罪，除刑是例外。既然吸食毒品仍屬犯罪，依第二十三條規定進行追訴方屬原則。現行規定既有適用上的漏洞，應予填補，因而作成上述二決議，決定適用方式為：第三犯（以上）在第二犯之後（的五年之內）者，不應再適用第二十條第三項規定，而須適用第二十三條規定。圖示如下：



由上述二圖可知，該二決議是為填補法律漏洞而設，屬於法律以外的法規範，是法官審判該類型個案時，不得不予適用的法規。因此對於該聲請案而言，不解釋該二決議，不可能達成聲請解釋的目的。而且因為決議對於法律漏洞的填補，是對行為人不利的類推適用，如果原則與例外的解釋方法站不住腳，該二決議即有違反罪刑法定原則而違憲的可能。就維護人身自由基本權而言，該二決議有受理解釋的憲法價值。因此該件聲請，屬於受理審查終審法院法律見解的適當案件。

二、設置受理解釋的門檻以維護人民的憲法權利

（一）現行實務上，判例和決議具有非常強烈的拘束力

多數意見不受理系爭判例，另一個理由在於，論理上判例僅能相當於命令，如果予以受理，恐將導致提升判例的法階地位，使判例具有憲法第八十條規定「法律」的效力。至於決議的拘束力，原本不及判例（註十），更無准許法官聲請解釋之理。

然而，綜觀審判實務，判例對於下級審法官，具有極為強大的拘束力。終審法院並不肯認下級審法官，得以「依法表示適當之不同見解」作為理由，而不適用判例。最高法院向來認為判例是因「法條雖浩瀚繁多，或仍不足規律變化無端之社會生活現象；或法雖有明文，但旨意不完足或以不符社會變遷之需要，仍有賴最高法院於審理個案時，就訟爭法律關係應適用之一般基本原則原理，經合理之論證，並本於比例、公平正義原則，實踐理性及社會共同體期盼之法律感情，分別為適用社會變遷所需求之裁判，以彌補法律規定之不足。在歷年累積之裁判中，依嚴格程序，擇其精要，編為判例刊行，供全國各級法院遵循，俾免同法異判之弊。」（註十一）而「發揮統一裁判上法律見解之作用」（註十二）。因此判例就是最高法院如何適用法律的主流意見，下級審法官的裁判如與判例相違逆，一經上訴，終審法院鮮少不廢棄發回更審。判例也成為審查法官書類的主要依據，是決定法官是否合格、適任的基礎，是下級審法官不得不熟讀的審判範例。

法律如何詮釋，經常由判例決定，終審法院的法律見解，對於下級審法官的拘束力，甚至強於法律。以本件聲請為例，系爭判例對系爭規定的詮釋，已變更系爭規定的原意，等於凍結法律的效力，而取代法律。對於下級審法官而言，判例確實具有「風行草偃」的效力，尤其當法律規範不足時，例如刑事訴訟中的證據調查程序（例如本院釋字第五八二號解釋的共同被告對質與詰問程序），判例更可能成為法官審理的唯一指導規則。所以如果僅從形式上以為判例不是「依法公布施行之法律」，並非本院釋字第三七一號及第五七二號解釋所創設法官得聲請解釋的對象，不予受理，會使得憲法保障人民基本權的防護網留下不小漏洞。

至於決議，雖然作成的法源依據（註十三），不若判例直接基於法院組織法第五十七條（註十四）、行政法院組織法第十六條（註十五）規定，但是與判例作成的程序實質相同（註十六），而且決議具有適用於通案的效力，與判例必須與原因案件事實連結，效力反而受類似個案拘束，有所不同。決議實質上的拘束力，可能更甚於判例。如果將決議位階認定為低於判例，恐怕與實務現實更不相符。

因為不願意承認判例或決議的拘束力，而否決法官對判例及決議聲請解釋

的權利，恐怕昧於審判現實。正面承認判例及決議的效力，而納入違憲審查對象，更有利於維護裁判審級體制及法秩序的安定。因為判例及決議並不是必然的惡，不能被接受的是違憲的判例與決議，而不是所有的判例與決議。肯定判例或決議的拘束力，才是維護審判體制的正確態度，如一方面絕對肯定，一方面不准審查，才是腐化審判體制，危害審判體制的作法。

（二）判例與決議受違憲審查的機會仍然不足

對於人民權利的保障，不能只期待人民自己主張，因為不能夠期待人民必然有憲法權利意識、具備捍衛己身利益的法律能力，特別是資力有限的人民，恐也無法藉由專業法律人的協助而聲請解釋憲法。不能以人民於確定終局裁判之後得聲請解釋，就認為不需要其他為維護人民權利的聲請管道，這也是本院作成釋字第三七一號、第五七二號解釋的初衷。為有效維持憲法的拘束力，保障人民獲得即時救濟的機會，更兼補人民聲請解釋的不足，實在有必要適度放寬法官聲請解釋範圍。

（三）解決方案：設置法官聲請審查判例及決議的門檻

從審判的審級制度來看，如果下級審法官遵守終審法院的判例及決議，或者下級審法官不同意終審法院的判例、決議，而終審法院之後也欣然接受，那麼二者並不存在紛爭可言。之所以有爭議，必然在於一方提出不同的意見，而他方認為沒有理由，不願意接受。因此要許可法官聲請解釋判例或決議，可以設置下級審法官與終審法院確實存在爭議的聲請門檻。

也就是下級審法官在個案中，具體明確地表達應適用的判例或決議違憲，所以拒卻適用判例、決議，在經當事人上訴之後，卻遭上級或終審法院予以撤銷，此時上級或終審法院，也已經對於判例或決議違憲與否，作出明確的反對意見，兩造之間的爭議均已顯明。則應容許下級審法官，包含原來作成不同意見的法官，以及也同樣對判例或決議持違憲疑慮的其他法官，之後承辦相同案件時，向本院大法官提出審查判例或決議違憲的聲請。

貳、實體審查

不管是否將系爭判例納入審查範圍，系爭判例見解是否合憲，取決於對系爭規定的解釋，因而縱使迴避解釋系爭判例，系爭判例見解在解釋系爭規定時，仍然會發揮非常重要的牽制效果。系爭判例的牽制效果，使得系爭規定面對非常複雜的解釋動機，在複雜的解釋動機之下，選擇解釋模式時，自然面臨多端分歧。

一、系爭判例所認知的立法意旨

（一）摘要

依照系爭判例見解，系爭規定處罰公司負責人，是因為「公司與公司負責人在法律上並非同一人格主體」，「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」，「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」。換句話說，公司負責人是為公司的逃漏稅捐而受處罰，不是因為自己逃漏稅捐而受處罰，而且之所以認為對公司負責人僅得科處有期徒刑，因為公司負責人必須為公司承擔公司所不能承擔的有期徒刑。

（二）分析

依照這樣的主張，則公司負責人縱使遭科處六月以下有期徒刑，也不能易科罰金，因為如可以易科罰金，規定限於科處公司負責人有期徒刑，即失去意義。至今在普通法院實務上（註十七），准許宣告六月以下有期徒刑的案件，得易科罰金，其實違背系爭判例自己所理解的立法意旨。其次，對於公司逃漏稅捐的行為，一定必須同時宣告有期徒刑併科罰金，這樣才可能由公司負責人承受有期徒刑，而由公司負擔罰金，否則如果僅對公司宣告罰金，造成公司逃漏稅捐的公司負責人，即沒有有期徒刑可供科處。不過普通法院實務運作上，從未發生此種情形，因為公司甚少成為逃漏稅捐的刑事被告，原因在於依所漏稅捐相關的稅法規定處以數倍漏稅罰（註十八），更能發生懲罰效果，於是僅有公司負責人受到追訴而單獨承擔有期徒刑。再者，公司負責人如果非受有期徒刑宣告不可，會增加未來構成累犯的風險，以致於在未來縱使受二年以下有期徒刑宣告，也不再有受緩刑宣告的機會。

二、所謂「轉嫁罰」的多種解釋可能性

（一）違反無責任無處罰原則而違憲

上述所謂轉嫁罰或代罰的說法，所表達的是為他人的行為負擔刑事責任，在本件聲請，即公司負責人為公司逃漏稅捐行為受刑事處罰。這正好違背罪責原則。罪責原則包含兩大意涵：自己（個人）責任原則（Individuelle Verantwortlichkeit, Jedem nach seiner Schuld），也就是罪止一身原則，以及過錯原則（Verschuldensprinzip）。任何人只為自己有过錯（故意或過失）的行為，也就是刑事違法且有責的行為，負擔刑事責任。系爭規定既然要求公司負責人為公司逃漏稅捐行為負責，即違反罪責原則而違憲。

（二）依罪責原則為合憲性解釋

依據立法資料，審議系爭規定時，對於公司負責人處刑罰的理由為：「行為非出於故意者不罰，為刑法之基本原則，逃漏稅捐處以徒刑，固應以有故意者為限，其負責人之處罰，自亦應以知情者為限，始能認定其有故意而予處罰，……雖其條文未規定應以知情之負責人為限，但在解釋上應屬當然，惟為明確計似可在本草案之條文中增加『知情』二字，以求周延。」（註十九）故而立法者的真意，並非僅在於使公司負責人代替公司受罰，而是認為公司負責人故意使公司逃漏稅捐時，應科處刑罰，也就是公司負責人是為自己的違法且有責行為負擔刑罰。多數意見採用此種解釋模式，而認為系爭規定並不違反無責

任無處罰的憲法原則。

（三）本席見解

1、罪責原則來自自主原則

憲法上的自主原則，以肯認人性尊嚴為前提。人的尊嚴來自價值受到肯定，人的價值則來自於有決定權，承認人有自我決定生命發展的權利，也就是發展生命的自由，人才有尊嚴，所以人性尊嚴和人格自主是一體兩面。人性尊嚴與人格自主，是一切基本權的基礎，開發基本權的內涵和類型，也是為了維護人性尊嚴與人格自主這個基本價值。為了維護以人性尊嚴與人格自主為核心所建構起來的基本權系統，需要一套有效的法律程序，建構這一套有效法律程序的基本原則，就構成了現代法治國原則，所以可以說維護人性尊嚴與確保人格自主，是法治國憲法的核心價值，自主原則也因此是法治國的第一個基本原則。

一個自主的人，才能有自己的決定，也才能為自己的決定負責，而且也只為自己的決定負責，不能遭強迫為別人的決定負責（自己責任原則）；決定之所以稱為錯誤，因為會得到負面的效果，所以有了錯誤的決定，因而要承擔負面的效果時，也只能對能決定的錯誤承擔負面效果（過錯責任原則）。以上兩個原則，是現代法治國家使人民因自己的錯誤決定，承擔負面效果所遵循的基本原則，在刑法上即稱為無責任無刑罰原則，學理上稱為罪責原則（Schuldprinzip）。將行政處罰納入，即稱為無責任無處罰原則。

多數意見審查無責任無處罰原則，就是在同時審查自己責任原則及過錯責任原則。因為無責任無處罰原則的內涵是：行為人無故意或過失不受處罰，所謂無故意或過失不處罰，等於無故意或過失行為不處罰，沒有行為，故意或過失是沒有意義的概念。

2、確立刑法第十二條具有憲法位階

本院曾經於釋字第二七五號解釋，要求必須以行為人的故意或過失作為行政處罰的責任條件。多數意見延續該號解釋意旨，正式確認無責任無處罰為憲法原則，而對至今未曾作過相關解釋的刑罰規定，明確表示科處人民刑罰，應遵守無責任即無刑罰的罪責原則，具有宣告規定於刑法第十二條的有責（過錯）原則擁有憲法位階的意義。這項宣示並非僅僅具有憲法宣告的形式意義。曾有實務判決於適用系爭規定時表示（註二十）：「無論公司……負責人有無犯意，因同法第四十七條規定，仍應予處罰。」本號解釋對於罪責原則的憲法確認，可以避免系爭規定遭違憲適用，具有裁判上的實益，實屬必要。

3、確認立法真意

依據前文所引述的立法資料（二、（二）），系爭規定顯然建立在刑法

第十二條過錯原則的基礎之上，民國九十八年修正時，立法院公報中出現所謂轉嫁罰或代罰的說詞（註二十一），應該只是立法機關對於專業用語的誤認與誤用。

除此之外，觀察現行許多關於法人與自然人為同一犯罪行為均承擔刑罰，以及法人與自然人的代理人、受雇人、從業人員為同一犯罪行為，均受刑事處罰的法律規定（附表 1 參照），立法機關對於法人的負責人、代理人的刑事處罰，均建立在受處罰主體自己違反義務的行為上面，足見無責任無刑罰的觀念，已經為立法機關所熟知並遵循，則釋憲機關沒有宣告系爭規範違憲的必要，只要依據立法意旨，以合憲性解釋模式，闡明系爭規定的意涵，即足以破解疑慮，使系爭規定在合憲範圍內繼續有效。因此多數意見採取合憲性解釋，甚為妥適，且並未侵犯普通法院的權限（註二十二）。

三、應處徒刑規定的多種解釋可能

既然在罪責的部分，可以作成合憲性解釋，表示對公司負責人故意造成逃漏稅捐行為施以刑事制裁合憲，於是可以接續對於聲請意旨所指摘的「應處徒刑之規定」部分，進行違憲審查。對於「應處徒刑之規定」部分違憲與否的主張，尚取決於對「應處徒刑之規定」用語的詮釋，基本上有兩種：限於處有期徒刑、並非僅限於處有期徒刑。

（一）依法明確性原則審查

認為「應處徒刑之規定」並非僅限於處有期徒刑的主張，也有同時採取該規定違反構成要件明確性原則的主張。

1、合憲主張

依據文義解釋，系爭規定所謂「應處徒刑」，當指同法第四十一條規定的「五年以下有期徒刑」，並無處公司負責人拘役或罰金的可能。法條文義至為清楚，司法實務自系爭判例以降，也都作此理解，並無違反法律明確性原則的疑慮，如不如此理解與適用，反而違反罪刑法定原則。

2、違憲主張

如解釋理由書第二段，系爭規定「應處徒刑之規定」，沒有隨著稅捐稽徵法第四十一條對法定刑的修正而修改，以致於應如何適用系爭規定，審判實務曾有幾種不同主張：（i）不論納稅義務人的罪責輕重，對於公司負責人僅能科處有期徒刑（系爭判例）；（ii）對於公司負責人亦得科處拘役或罰金（註二十三），但不得引用系爭規定（註二十四）；（iii）僅於納稅義務人逃漏稅捐的罪責應處有期徒刑時，始得科處公司負責人有期徒刑（註二十五）。

故而系爭規定「應處徒刑之規定」，究係立法者疏漏而未隨同修正，抑或有意僅以有期徒刑處罰公司負責人，顯然不是司法審查時可得確認，自難

以期待受規範的人民，得以理解、預期自身行為的法律效果，與法律明確性原則有違。

3、合憲性解釋

如同上述，系爭規定雖未隨同法第四十一條規定修改法定刑範圍，但觀察立法紀錄，並無一語論及僅能就公司負責人科處有期徒刑，因此顯然不是立法者刻意區隔。法官於適用系爭規定時，當可依同法第四十一條規定，斟酌犯罪情況而量處有期徒刑、拘役或罰金刑。

（二）依比例原則審查

1、合憲主張

主張合憲的見解，有幾種不同的說法：

- （1）公司逃漏稅捐數額如果很龐大（一般而言，公司逃漏稅捐數額較普通納稅義務人為多，侵害稅收利益較大），屬於重大的經濟犯罪行為。為了防止重大經濟犯罪發生，對於造成重大逃漏稅捐事件的公司負責人，採取較為嚴厲的處罰手段，一律科處有期徒刑，並不違反比例原則。
- （2）系爭規定的法定刑，屬於立法者的立法裁量範圍，未規定拘役或罰金的刑罰規定很多，如果僅因法律未規定拘役或罰金，即屬違憲，則違憲的刑罰規定何其多？
- （3）系爭規定所謂的「應處徒刑」，指的是法官在審判後，認定公司逃漏稅捐的犯罪情狀，應量處有期徒刑時，才應該對負責人處以有期徒刑，如果公司逃漏稅捐犯罪情狀，還不應該量處有期徒刑，則公司負責人即不受處罰。

2、違憲主張

主張違憲的見解，也有下列不同說法：

- （1）對公司負責人一律科處有期徒刑，可能導致對情節輕微的案件處罰過重，有情輕法重的疑慮（本院釋字第六四一號、第六六九號解釋參照）。
- （2）單獨就法定刑限於有期徒刑而言，立法者確有自由形成權限，但是限定為公司負責人僅應處有期徒刑的理由，如果只是因為公司不能受有期徒刑的執行，因此應由公司負責人受有期徒刑的執行，則應該認為，公司負責人縱使受宣告有期徒刑六月以下，也不能易科罰金，以維持使公司負責人代公司受自由刑的立法意旨。而這種應處有期徒刑的限制，使輕微的個案，亦應一律受有期徒刑的處罰，即過度限制人民的人身自由，而違反比例原則。

3、合憲性解釋

系爭規定所謂的「應處徒刑」，指的是法官在審判後，認定公司逃漏稅捐的犯罪情狀，應量處有期徒刑時，才應該對負責人處以有期徒刑，如果公

司逃漏稅捐犯罪情狀，還不應該量處有期徒刑，則對公司負責人即不予處罰或可科處罰金。

（三）依平等原則審查

1、合憲主張

納稅義務人、扣繳義務人、代徵人與公司負責人，在稅法上的地位與應盡義務各有不同，屬於不同的行為主體，當有不正當方法導致稅捐逃漏時，納稅義務人依稅捐稽徵法第四十一條規定，扣繳義務人及代徵人依同法第四十二條，公司負責人依同法第四十七條規定為處罰。亦即法律以不同行為主體為分類，針對各自侵害稅收的情況，設有不同的處罰規定，並不違反平等原則的要求。

2、違憲主張

本件聲請原因案件的事實，是公司為納稅義務人，而以詐術或不正當方法逃漏稅捐。系爭規定處罰公司負責人的構成要件行為，規定於同法第四十一條，該規定的法定刑為五年以下有期徒刑，拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金，同一個構成要件行為，在系爭規定所規定的法定刑卻是五年以下有期徒刑，不包括拘役和罰金。兩個規定的規範目的，都是防堵稅捐逃漏、確保租稅公平及公庫收入，所處罰的是同一個以詐術或不正當方法逃漏稅捐的犯罪事實，因為公司所為的逃漏稅捐行為，就是公司負責人所為的逃漏稅捐行為，但卻用不同的法定刑加以評價。就同一個構成犯罪事實，在同一個法律規範中，竟有不同的不法評價，立法者在系爭規定採取輕重不同的刑罰手段，與規範目的之間並無合理關聯，應該是違反平等原則。

3、合憲性解釋

探究立法意旨（註二十六），系爭規定是參考民國二十四年七月十七日制定公布的破產法第三條規定：「本法關於和解之債務人或破產人應負義務及應受處罰之規定，於左列各款之人亦適用之：（略）」而制定，規範意旨在於避免就相類似事項為重複規定，和解債務人或破產人應受處罰的規定，同樣適用於破產法第三條的歸責主體，也就是不同的歸責主體，適用相同的法定刑。

而系爭規定之所以使用「應受徒刑之規定」，係因六十五年稅捐稽徵法第四十一條行政院原草案，規定法定刑為「處六月以上五年以下有期徒刑」，並無拘役或罰金刑，之後第四十一條法定刑納入拘役與罰金，系爭規定未隨之修改，並非有意限定於對公司負責人僅得科處有期徒刑之刑罰。「應受徒刑之規定」，其實相當於上開破產法第三條「應受處罰之規定」。不問系爭規定的用語「應受徒刑之規定」，是立法者有意或未注意而未隨著稅捐稽徵法第四十一條的修正而修正，因而引起適用上的爭議顯然都不是立法者所

能預見。

由於歸責於公司的逃漏稅捐行為，必定是公司負責人或負責人以外的受僱人所為，公司負責人或者自為行為、參與實施或故意不防止受僱人逃漏稅捐的行為，而因為公司負責人或受僱人的逃漏稅捐行為，使得公司得以短漏繳稅捐，就稅捐稽徵法處罰納稅義務人逃漏稅捐結果的規範目的而言，對同一個逃漏稅捐的構成犯罪事實，欠缺作差異性不法評價的正當理由，因此系爭規定「應受徒刑之規定」，即同法第四十一條所規定的「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」。

（四）本席見解

1、違背法明確性原則

依據文義解釋，認為「應受徒刑之規定」，語意明確，僅限於有期徒刑，並不具說服力。徒刑固然可以解釋為有期徒刑，就法制用語觀察，徒刑其實指的是自由刑，此所以聲請人主張可以解釋為包括拘役。如此解釋，同樣符合認為公司負責人應為公司承擔公司所不能承擔的自由刑那種主張，也就是系爭判例的主張。

但是文義解釋除了以語言邏輯為依據之外，也不能脫離目的解釋，任何法律用語的確認，均需要藉由規範目的指引。就語言邏輯而言，「應受徒刑之規定」過於簡短，沒有辦法藉由文法分析得到結論，因此應該就立法目的和立法歷史尋求解答。前述立法事實調查顯示，立法者可能認為不必修改用語，或者疏於修改用語，而無論是其中哪一種狀況，「應受徒刑之規定」一語，在司法審查時，在各級法院之間曾經產生各種不同的解讀，經過許多座談討論，在最高法院的判例會議才統一見解。司法審查的事實調查，顯示「應受徒刑之規定」一語，並非司法能夠審查。

再就立法目的而言，為了有效杜絕逃漏稅捐、確保租稅公平與公庫收入，甚至促成公司財務透明，保障交易安全，都不能證立縱使逃漏稅捐情節輕微，公司負責人仍應一律處有期徒刑，方能實現規範目的，因而必須將「應受徒刑之規定」一語，理解為限於有期徒刑。

「應受徒刑之規定」一語，既不是司法審查上沒有爭議，顯然也不是受規範主體能夠理解，已經違反罪刑法定原則中的刑罰明確性原則，而與法明確性原則有違。

2、違背罪刑相當原則而牴觸比例原則及平等原則

（1）審查罪刑相當原則

審查法定刑的設置是否違反比例原則或平等原則，都是在審查罪刑相當原則。罪刑相當原則具有立法與司法兩種意義，立法意義上的罪刑相當原則，即在行使立法權時，應區別構成要件行為主客觀刑事不法程度與罪



責的高低，而設置相對應的法定刑，法定刑代表立法者對於相對應的構成要件行為類型所為不法評價，在包含罪責要素的構成要件類型，則也包含對罪責的評價。通常法定刑相同的兩種行為類型，代表立法者對該兩種行為類型的不法（與罪責）評價相同，例如刑法第二百二十一條第一項強制性交既遂罪、第二百二十五條第一項乘機性交既遂罪與第二百二十七條第一項準強制性交既遂罪，所規定的法定刑，均為三年以上十年以下有期徒刑，表示立法者對這三種妨害性自主罪的不法評價相同。相較於第二百二十八條第一項利用權勢機會性交罪，法定刑為六月以上五年以下有期徒刑，立法者顯然認為利用權勢機會性交罪的不法程度，比其他三種妨害性自主行為為低。利用權勢機會性交罪之所以獲得較低的不法評價，因為被害人對性交行為的自主程度並非完全喪失，因此受較低的不法評價，具備正當理由。假設立法者竟然對第二百二十七條的準強制性交罪，設置較利用權勢機會性交罪為輕的法定刑，差異性不法評價顯然欠缺說得出來的正當理由。這種輕重失衡的假設情況，就是違反罪刑相當原則。

（2）群組審查與比例原則及平等原則

立法者對個別犯罪類型的法定刑如何設置，基本上有立法形成自由，但是形成不法（與罪責）的評價過程，所倚賴的是類比的方法，從類比中方能得知究竟對不同的構成要件行類型，應該如何設置法定刑，以顯現不同或相同的不法（與罪責）的評價。因此縱使審查比例原則，也不可能就單一條文審查（註二十七）。例如普通傷害罪之所以處三年以下有期徒刑，而不被認為違反比例原則，是因為殺人罪最低法定刑是十年有期徒刑，如果殺人罪的最高法定刑只有五年或甚至只有三年有期徒刑，則普通傷害罪最高三年的有期徒刑法定刑，即會因為對為普通傷害的行為人，所採取限制人身自由的手段，不是必要的手段，而過度限制人民的人身自由。而因為是透過類比的過程，如果對殺人罪和普通傷害罪，都設置最高三年的有期徒刑法定刑，這種相同的對待，在殺人罪可以最重只處罰三年有期徒刑的情況下，對普通傷害行為人的處罰，也一樣超過必要的程度，而違反比例原則，同時因為未為合理的差別待遇，也會牴觸平等原則。

審查罪刑相當原則，同時包含比例原則與平等原則的審查，與稅法上量能課稅原則的審查類似。德國聯邦憲法法院（註二十八）對於量能課稅原則有一段說明：「基本的租稅正義誡命（Grundsatzliches Gebot der Steuergerechtigkeit），就是根據經濟負擔能力而課稅。這一點特別適用於所得稅，在立法過程被稱為租稅正義原則的就是『依照每個人民的財政以及經濟上的負擔能力標準給予租稅負擔』。這個原則老早規定在威瑪帝國憲法第一百三十四條，當時就被當成最高的課稅原則（oberster



Besteuerungsgrundsatz) 」所謂依照經濟負擔能力而課稅，就是審查負擔是否過重，是否因課稅過度限制人民財產權，這是比例原則的審查。但是是否課稅符合經濟負擔能力，除了特殊的輕重失衡之外，往往也是比較出來的，如果經濟負擔能力強的，多課稅，經濟負擔能力較弱的，少課稅，也就是具備正當理由的差別對待，這足以說明為何德國聯邦憲法法院依據平等原則審查租稅正義。

3、違背比例原則

將「應處徒刑之規定」理解為限於有期徒刑的基本理由，在於公司負責人是為公司的行為而受處罰，並且代公司承擔有期徒刑。如此理解的有期徒刑不可以轉換成罰金，與一般犯罪構成要件類型的法定刑只有有期徒刑的情況不同。後者如果符合刑法第四十一條易科罰金的條件，仍然可以易科罰金，因此不至於發生過輕個案，一律處有期徒刑的後果，而不違背比例原則。前者則因為等同排除刑法第四十一條的適用，會造成輕微個案仍必須一律科處有期徒刑的後果，因此可以認為對人民的人身自由，造成不必要的限制，而違背比例原則。

4、違背平等原則

(1) 系爭規定與稅捐稽徵法第四十一條比較

就本件聲請原因案件所涉及的事實，審查系爭規定「應處徒刑之規定」部分，是否合乎平等原則時，唯一能夠用以比較對照的條文，只有稅捐稽徵法第四十一條。一者，因為所謂應處徒刑之規定，就是稅捐稽徵法第四十一條規定；再者，因為兩個條文所處罰的行為，其實是同一個犯罪構成要件行為，也是同一個犯罪構成要件所涵攝的同一個構成犯罪事實。

就公司與公司負責人進行比較，稅捐稽徵法第四十一條所評價的行為，其實就是公司負責人或公司受僱人的逃漏稅捐行為。稅捐稽徵法沒有區分究竟該逃漏稅捐的行為，係由何人所實施，為有效杜絕逃漏稅捐、確保租稅公平與公庫收入，甚至促成公司財務透明，保障交易安全，既然作為納稅主體的公司短漏繳應繳稅捐，即以「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」的法定刑加以責難。「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」的法定刑，就是對納稅義務人故意不法逃漏稅捐行為的不法評價。這樣的法定刑，評價的是公司的行為，也是公司負責人或受僱人的行為，而且只要採取這樣的刑罰手段，就認為可以有效杜絕逃漏稅捐、確保租稅公平與公庫收入，並促成公司財務透明，保障交易安全。稅捐稽徵法對於故意不法逃漏稅捐的評價，就納稅人部分，在稅捐稽徵法第四十一條已經確立，如何合理說明公司負責人自己的故意不法逃漏稅捐行為，在第四十一條和在系爭規定，只因為條文號數不



同，即應作不同的評價？

再與公司負責人自己為納稅義務人時進行比較，如公司負責人自己為自己逃漏稅捐，應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，縱使是為公司而為逃漏稅捐行為，不管是基於法人和代表人為共同正犯關係，或直接正犯與間接正犯關係（註二十九），個案量刑或可不同，但對於他們共同實施的單一構成要件行為的評價，是固定的。縱使認為公司負責人對於法人有特殊忠誠義務，因此與自己是納稅義務人時，所造成逃漏稅捐的危害不同，因而對公司負責人設置較為嚴格的法定刑，並非無正當理由，也不能在稅捐稽徵法中獲得證明。從下面與稅捐稽徵法第四十二條比較，即可得知。

（2）系爭規定與稅捐稽徵法第四十二條比較

系爭規定所適用的處罰規定，包括同法第四十二條。該條規定：「代徵人或扣繳義務人以詐術或其他不正當方法匿報、短報、短徵或不為代徵或扣繳稅捐者，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（第一項）。代徵人或扣繳義務人侵占已代繳或已扣繳之稅捐者，亦同（第二項）。」（註三十）與第四十一條不同的是歸責主體與構成要件行為類型，法律效果則完全相同。

扣繳義務人和代徵人並非納稅義務人，對於逃漏稅捐而言，嚴格言之，是一種正犯以外之人的協助行為，但是因為扣繳行為與代徵行為對於短漏稅捐的結果，具有直接的因果作用力，就短漏稅捐而言，所造成的危害和納稅義務人完全相同。而雖然扣繳義務人和代徵人，也都是擔負法律上特殊忠誠義務的人，應該盡忠誠義務的對象也可能是法人，例如所得稅法第八十九條第一項第一款規定扣繳義務人為公司、證券交易稅條例第四條第一款規定代徵人為證券承銷商。在納稅義務人是公司時，處罰扣繳義務人和代徵人符合稅捐稽徵法第四十二條規定的行為，與處罰作為納稅義務人的公司，同樣是為了實現有效杜絕逃漏稅、確保租稅公平與公庫收入，並促成公司財務透明，保障交易安全的規範目的，稅捐稽徵法第四十二條，並沒有設置不同於第四十一條的法定刑，仍然是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。

再比較扣繳義務人及代徵人為公司時（註三十一），扣繳義務人和代徵人對納稅義務人的忠誠義務，與公司負責人對納稅義務人的忠誠義務是同一個忠誠義務，如果扣繳義務人和代徵人以詐術或其他不正當方法匿報、短報、短徵或不為代徵或扣繳稅捐，仍然是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，違背同一個忠誠義務的公司負責人，又必須依據哪一種正當理由，受較嚴厲的法定刑對待？

綜上所述，足見稅捐稽徵法對於故意造成不法逃漏稅捐的結果，採取一致的評價，並沒有區分故意不法逃漏稅捐的各種行為態樣和歸責主體不同，而採取差異性不法評價的意思。

(3) 違背體系正義

法律由立法者依據所認同的法律價值而制定，每一部法律之中都包含著立法者所設定的基本評價，也就是立法者創造法律的目的。對於立法目的，釋憲者所能審查的範圍是立法者所選擇的價值，是否具有憲法的正當性。只要立法者的選擇不悖於憲法維護人民權利的價值，原則上就應予以肯認。立法者本身也同樣必須受到自己所建構的價值所拘束，並不能濫用選擇的自由，也就是不能濫用所謂的立法裁量或立法形成空間，對於相同的目的，恣意地選擇不同的手段，導致人民不知如何面對法律的禁止或要求。亦即立法者有義務維持設定的法律價值一致，使法律的內部體系趨於一貫，否則就是違反體系正義（註三十二），而牴觸平等原則（註三十三）。因此，特別是在同一法規範，如果基於相同的立法目的，卻就相同事物，賦予不同法律效果，也就導致同一法秩序內法價值的衝突，而與憲法維護體系正義的平等原則有所違背。

5、解釋模式的選擇

(1) 最佳選擇：合憲性解釋

不管是依據法明確性原則、比例原則或平等原則，系爭規定「應處徒刑之規定」部分都不符合憲法意旨。如果單純宣告系爭規定違憲，而立即失效，立刻發生法律真空狀態，因此勢必只能設定一定失效期間，讓立法機關有時間修正系爭規定。但是因為系爭規定是對人身自由的限制，在所設定期間內，任由人身自由受到違憲侵害，亦非憲法所能容忍，因此選擇符合比例原則及平等原則的合憲性解釋，才可以使系爭規定繼續有效適用。但是如果對於「應處徒刑之規定」的詮釋不能達成共識，自然難以作成合憲性解釋。將「應處徒刑之規定」理解為不限於科處有期徒刑，表示多數意見不認同系爭判例對於「應處徒刑之規定」的理解，如果為了避免推翻系爭判例對於「應處徒刑之規定」的理解，僅能將「應處徒刑之規定」理解為限於科處有期徒刑。而一旦理解為限於科處有期徒刑，則只能作違憲的宣告。此所以本席雖然認為應該將「應處徒刑之規定」，理解為「應受處罰之規定」，也就是稅捐稽徵法第四十一條的規定，以利系爭規定的立即適用，也可以支持多數意見的違憲解釋模式。

(2) 最高法院應該變更系爭判例自為合憲性解釋

合憲性解釋原本即屬普通法院的權限，本件解釋基於尊重最高法院的立場，作成罪責原則合憲解釋以及違反平等原則的違憲宣告，但所留下違

憲法律繼續有效的缺點，仍需要解決。為使人民不繼續受違憲法律侵害人身自由，應由最高法院於本解釋作成之日起，儘速依據解釋意旨變更系爭判例，於適用系爭規定時，依據同法第四十一條、第四十二條所規定的法定刑量處刑罰。系爭判例變更程序完成之前，各級法院應停止審判相關案件。

□、對不同意見部分主張的回應

一、審查無責任無處罰原則的必要性

如果認為系爭規定顯示行政義務主體、犯罪行為主體與刑罰主體皆為同一公司（法人），公司負責人服刑可使公司消罪，則似乎正好是一種為他人之犯罪行為受處罰的說法，正好違背無責任無處罰的憲法原則，且益發證明有針對無責任無處罰的憲法原則進行解釋的必要。

二、「應處徒刑之規定」理解為「應處有期徒刑時」違反罪刑法定原則

首先，法定刑的規定，代表對於構成要件行為的固定評價，是就各種情節給予一個可以裁量的固定空間，最高與最低法定刑是固定的，這是罪刑法定原則的根本要求。如果依據個案具體情節，而決定法定刑的高低，則法定刑的相對高低是不固定的，有如絕對不定期刑，是罪刑法定原則所不容許的。而認為如果公司不必量處有期徒刑時，公司負責人即不受處罰，同樣違反罪刑法定原則，因為系爭規定並沒有規定公司負責人可以不受處罰的任何條件。

除此之外，因為公司的行為，由公司負責人以作為或不作為方式加以實施，「公司應處徒刑時」就是實際行為的公司負責人應處徒刑時。上述的解釋會變成：公司負責人應處有期徒刑時，方得處公司負責人有期徒刑，是明顯的循環論證。

肆、附表：有關法人刑罰的現行法規

註一：民國 65 年 10 月 22 日制定公布。於 98 年 5 月 27 日修正公布第 2 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。」原第 1 款至第 4 款條文修正「左列」為「下列」，其餘文字相同，移列為第 1 項。

註二：最高法院 69 年台上字第 3068 號判例要旨：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，原判決引用上述轉嫁罰之法條，逕對為公司負責人之被告判處拘役五十日，殊難謂合。

註三：最高法院 73 年台上字第 5038 號判例要旨：稅捐稽徵法第四十七條第一款曾就公司負責人犯同法第四十一條以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐罪者，設有特別規定，並以應處徒刑為限，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。故主管院核定自七十二年九月一日依修正之戡亂時期罰金罰鍰提高標準條例就稅捐稽徵法有關罰金金額提高為十倍，對於公司負責人自亦不生比較新舊法之問題。

註四：聲請人：臺灣高雄地方法院張震法官（會台字第 10319 號）

聲請事由：為審理臺灣高雄地方法院九十九年度審訴字第三二九三號違反毒品危害防制條例案件，認所應適用之最高法院九十五年度第七次及九十七年度第五次刑事庭會議決議，有違憲之疑義，聲請解釋案。

決 議：（一）按法官於審理案件時，對於應適用之法律，依其合理之確信，認為有牴觸憲法之疑義者，各級法院得以之為先決問題，裁定停止訴訟程序，並提出客觀上形成確信法律為違憲之具體理由，聲請本院大法官解釋，業經本院釋字第三七一號、第五七二號、第五九〇號解釋闡釋甚明。

（二）本件聲請人因審理臺灣高雄地方法院九十九年度審訴字第三二九三號違反毒品危害防制條例案件，認所應適用之最高法院九十五年度第七次及九十七年度第五次刑事庭會議決議（下稱系爭決議），有違反比例原則、法律保留原則、罪刑法定主義、刑罰明確性原則及權力分立原則之疑義，聲請解釋。惟查最高法院之決議乃為統一該法院各庭裁判適用法令所表示之法律見解，並非本院釋字第三七一號、第五七二號、第五九〇號解釋所闡釋法官得聲請解釋之法律。是本件聲請，核與上開解釋所定之聲請解釋要件不合，應不予受理。

註五：最高法院 95 年度第 7 次刑事庭會議決議：

一、施用第一、二級毒品為犯罪行為，毒品危害防制條例第十條定有處罰明文。故施用第一、二級毒品者，依前揭規定本應科以刑罰。惟基於刑事政策，對合於一定條件之施用者，則依同條例第二十條、第二十三條之規定，施以觀察、勒戒及強制戒治之保安處分。

二、毒品危害防制條例於民國九十二年七月九日修正公布，自九十三年一月九日施行，其中第二十條、第二十三條將施用毒品之刑事處遇程序，區分為「初犯」及「五年內再犯」、「五年後再犯」。依其立法理由之說明：「初犯」，經觀察、勒戒或強制戒治後，應為不起訴處分或不付審理之裁定；經觀察、勒戒或強制戒治執行完畢釋放後，「五年內再犯」者，因其再犯率甚高，原實施之觀察、勒戒及強制戒治既已無法收其實效，爰依法追訴或裁定交付審理。至於經觀察、勒戒或強制戒治執行完畢釋放後，「五年後再犯」者，前所實施之觀察、勒戒或強制戒治已足以遮斷其施用毒品之毒癮，為期自新及協助其斷除毒癮，仍適用「初犯」規定，先經觀察、



勒戒或強制戒治之程序。從而依修正後之規定，僅限於「初犯」及「五年後再犯」二種情形，始應先經觀察、勒戒或強制戒治程序。倘被告於五年內已再犯，經依法追訴處罰，縱其第三次（或第三次以上）再度施用毒品之時間，在初犯經觀察、勒戒或強制戒治執行完畢釋放五年以後，已不合於「五年後再犯」之規定，且因已於「五年內再犯」，顯見其再犯率甚高，原實施觀察、勒戒或強制戒治，已無法收其實效，即應依該條例第十條處罰。

三、第三次（或第三次以上）施用毒品之時間，是否宜有期間限制？以多久為適宜？則分屬刑事政策、專門醫學之範圍，非審判機關所能決定，有待循立法途徑解決。

註六：最高法院 97 年度第 5 次刑事庭會議決議：

一、採乙說修正為：

民國八十八年四月二十一日修正前刑法第二百二十四條第一項，原規定「對於男女以強暴、脅迫、藥劑、催眠術或他法，至使不能抗拒而為猥褻之行為者，處……。」所謂「他法」，依當時規定固指類似於強暴、脅迫、藥劑、催眠術或與之相當之方法。惟該條文於八十八年四月二十一日修正時，已修正為「對於男女以強暴、脅迫、恐嚇、催眠術或其他違反其意願之方法，而為猥褻之行為者，處……（修正後僅有一項）。」依立法理由說明，係以原條文之「至使不能抗拒」，要件過於嚴格，容易造成受侵害者，因為需要「拼命抵抗」而致生命或身體方面受更大之傷害，故修正為「違反其意願之方法」（即不以「至使不能抗拒」為要件）。則修正後所稱其他「違反其意願之方法」，應係指該條所列舉之強暴、脅迫、恐嚇、催眠術以外，其他一切違反被害人意願之方法，妨害被害人之意思自由者而言，不以類似於所列舉之強暴、脅迫、恐嚇、催眠術等相當之其他強制方法，足以壓抑被害人之性自主決定權為必要，始符立法本旨。

二、採甲說。

按施用第一、二級毒品為犯罪行為，毒品危害防制條例第十條定有處罰明文。故施用第一、二級毒品者，依前揭規定本應科以刑罰。惟基於刑事政策，對合於一定條件之施用者，則依同條例第二十條、第二十三條之規定，施以觀察、勒戒及強制戒治之保安處分。又毒品危害防制條例於九十二年七月九日修正公布，自九十三年一月九日施行，其中第二十條、第二十三條將施用毒品之刑事處遇程序，區分為「初犯」及「五年內再犯」、「五年後再犯」。依其立法理由之說明：「初犯」，經觀察、勒戒或強制戒治後，應為不起訴處分或不付審理之裁定；經觀察、勒戒或強制戒治執行完畢釋放後，「五年內再犯」者，因其再犯率甚高，原實施之觀察、勒戒



及強制戒治既已無法收其實效，爰依法追訴或裁定交付審理。至於經觀察、勒戒或強制戒治執行完畢釋放後，「五年後再犯」者，前所實施之觀察、勒戒或強制戒治已足以遮斷其施用毒品之毒癮，為期自新及協助其斷除毒癮，仍適用「初犯」規定，先經觀察、勒戒或強制戒治之程序。從而依修正後之規定，僅限於「初犯」及「五年後再犯」二種情形，始應先經觀察、勒戒或強制戒治程序。倘被告於五年內已再犯，經依法追訴處罰，縱其第三次（或第三次以上）再度施用毒品之時間，在初犯經觀察、勒戒或強制戒治執行完畢釋放五年以後，已不合於「五年後再犯」之規定，且因已於「五年內再犯」，顯見其再犯率甚高，原實施觀察、勒戒或強制戒治，已無法收其實效，即應依該條例第十條處罰。至於第三次（或第三次以上）施用毒品之時間，是否宜有期間限制？以多久為適宜？則分屬刑事政策、專門醫學之範圍，非審判機關所能決定，有待循立法途徑解決。

註七：第 20 條規定（92 年 7 月 9 日修正公布，98 年 5 月 20 日增訂公布第 4 項）：

犯第十條之罪者，檢察官應聲請法院裁定，或少年法院（地方法院少年法庭）應先裁定，令被告或少年入勒戒處所觀察、勒戒，其期間不得逾二月。

觀察、勒戒後，檢察官或少年法院（地方法院少年法庭）依據勒戒處所之陳報，認受觀察、勒戒人無繼續施用毒品傾向者，應即釋放，並為不起訴之處分或不付審理之裁定；認受觀察、勒戒人有繼續施用毒品傾向者，檢察官應聲請法院裁定或由少年法院（地方法院少年法庭）裁定令入戒治處所強制戒治，其期間為六個月以上，至無繼續強制戒治之必要為止。但最長不得逾一年。

依前項規定為觀察、勒戒或強制戒治執行完畢釋放後，五年後再犯第十條之罪者，適用本條前二項之規定。

受觀察、勒戒或強制戒治處分之人，於觀察、勒戒或強制戒治期滿後，由公立就業輔導機構輔導就業。

註八：第 23 條規定：（92 年 7 月 9 日修正公布）

依第二十條第二項強制戒治期滿，應即釋放，由檢察官為不起訴之處分或少年法院（地方法院少年法庭）為不付審理之裁定。

觀察、勒戒或強制戒治執行完畢釋放後，五年內再犯第十條之罪者，檢察官或少年法院（地方法院少年法庭）應依法追訴或裁定交付審理。

註九：民國 92 年 7 月 9 日修正公布的第 3 項修正理由。

註十：最高法院發行，最高法院決議彙編（民國 17 年至 95 五年），96 年 6 月，吳啟賓院長序，頁 4：「本院民、刑事庭會議之決議，僅供院內各庭辦案之參考，目的在統一各庭裁判上之法律見解，並不具判例同等之效力，惟其係本院有代表性之見解，足為研究法學理論及從事實務者之重要參考資料」（粗黑

部分為本文所加)。

註十一：最高法院發行，最高法院判例要旨，96 年 6 月，吳啟賓院長序，頁 1-2。
。粗黑部分為本文所加。

註十二：同前揭註十一，頁 4。粗黑部分為本文所加。

註十三：最高法院處務規程第 32 條規定：

民刑事各庭為統一法令上之見解，得由院長召集民事庭會議，刑事庭會議或民刑事庭總會議決議之。

最高行政法院處務規程第 28 條規定：

各庭為統一法令之見解，或院長認有必要時，得由院長召集庭長、法官聯席會議。

註十四：法院組織法第 57 條規定：

最高法院之裁判，其所持法律見解，認有編為判例之必要者，應分別經由院長、庭長、法官組成之民事庭會議、刑事庭會議或民、刑事庭總會議決議後，報請司法院備查。

最高法院審理案件，關於法律上之見解，認有變更判例之必要時，適用前項規定。

註十五：行政法院組織法第 16 條規定：

最高行政法院之裁判，其所持之法律見解，認有編為判例之必要者，應經由院長、庭長、法官組成之會議決議後，報請司法院備查。

最高行政法院審理事件，關於法律上之見解，認有變更判例之必要時，適用前項規定。

最高行政法院之裁判，其所持之法律見解，各庭間見解不一致者，於依第一項規定編為判例之前，應舉行院長、庭長、法官聯席會議，以決議統一其法律見解。

註十六：均經由民、刑庭會議決議。最高法院發行，最高法院決議彙編，96 年 6 月，吳啟賓院長序，頁 1-2，亦引用法院組織法第 57 條規定，作為決議的法源依據。

註十七：例如臺灣臺北地方法院 99 年度簡上字第 466 號、99 年度簡字第 4873 號刑事判決；臺灣高等法院 99 年度上訴字第 2122 號刑事判決。

註十八：例如所得稅法第 110 條對於短報、漏報所得稅，處以所漏稅額二倍以下罰鍰；加值型及非加值型營業稅法第 51 條對於短報、漏報營業稅，處以一倍至十倍漏稅額罰鍰。

註十九：見立法院公報第 64 卷第 91 期委員會紀錄第 18 頁至第 19 頁、第 65 卷第 49 期委員會紀錄第 24 頁，李國鼎部長的答詢。

註二十：最高法院 91 年度台上字第 2551 號刑事判決：「稅捐稽徵法第四十一條之

處罰對象為納稅義務人，同法第四十七條，則將納稅義務人為公司或商號之責任，基於刑事政策之考慮，於其應處徒刑範圍，轉嫁於公司或商號負責人，故於此種情形而受罰之公司或商號負責人，乃屬『代罰』，其個人因非納稅義務人，故無論公司或商號負責人有無犯意，因同法第四十七條規定，仍應予處罰。」

註二十一：98 年修法資料，見立法院第 7 屆第 3 會期第 9 次會議議案關係文書，委第 215 頁至第 217 頁；立法院公報第 98 卷第 26 期院會紀錄第 177 頁至第 178 頁。

註二十二：本席一向主張憲法法院選擇合憲性解釋模式，宜謹慎為之，因為合憲性解釋原則上是普通法院的權限。參見本席釋字第六二三號解釋部分不同意見書。

註二十三：見臺灣高等法院暨所屬法院六十五年度法律座談會刑事類臨字第二號提案研討結果。

註二十四：見臺灣高等法院暨所屬法院七十年年度法律座談會刑事類第六十九號提案研討結果。

註二十五：見臺灣基隆地方法院座談討論意見丙說，載於司法院七十一年七月二十一日（七一）廳刑一字第七一三號函。

註二十六：見立法院公報第 64 卷第 91 期委員會紀錄第 18 頁、第 65 卷第 49 期委員會紀錄第 24 頁、第 65 卷第 56 期委員會紀錄第 31 頁、第 65 卷第 79 期院會紀錄第 29 頁。

註二十七：許玉秀，釋字第六三〇號解釋協同意見書：「審查某一規範是否符合罪刑相當原則，不能僅就該規範的內容單獨審查，而必須從不同構成要件事實之間，比較不同規範之間的法定刑，才能審查罪刑相當原則。」

註二十八：參見 BVerfGE 66 (1984), 214, 223（關於課徵所得稅時，必要扶養費用扣除額的限度）。

註二十九：基於法人欠缺意思能力，法人的意思由法人機關代為表示，法人機關是支配、利用法人實施犯罪行為的人，詮釋法人與法人機關的關係，間接正犯法理優於共同正犯法理。

註三十：79 年 1 月 24 日修正公布。其中罰金部分於 65 年 10 月 22 日制定公布為一千元以下罰金。

註三十一：稅法上的扣繳義務人，見財政部網站

<http://www.etax.nat.gov.tw/wSite/fp?xItem=41540&ctNode=11556>（最後瀏覽：100 年 5 月 26 日）稅法上的代徵人，規定於證券交易稅法（第 4 條）、期貨交易稅法（第 3 條）、娛樂稅法（第 3 條）

註三十二：Kirschel, in: Epping/Hillgruber (Hrsg.), Beck'scher

Online-Kommentar GG, 10. Aufl., 2011, Art. 3, Rn. 87ff.; Zuck,
Das Rechr der Verfassungsbewerde, 3. Aufl., 2006, Rn. 410; MaaB,
Systemgerechtigkeit, NVwZ 1987, 567 f.

註三十三：Starck, in: von Mangoldt/Klein/Starck (Hrsg.), Kommentar zu
Grundgesetz, 2005, Art. 3 Abs. 1, Rn. 44; 陳敏、林錫堯，釋字第六
六七號解釋協同意見書。

部分協同、部分不同意見書

大法官 蘇永欽

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。

解釋理由書第三段指出：「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牴觸」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，殊難調合」；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。

部分不同意見書

大法官 許宗力

林子儀

本件涉及法官以最高法院判例為對象，向本院聲請解釋，應否准許之問題。多數

意見就此僅表示其與釋字第三七一號及第五七二號解釋所定要件不合，應不予受理，然善解其意，背後之理據可能係認：判例的拘束力不能與法律等同視之，即判例應僅具事實拘束力，縱使判例具有法律上之拘束力，也僅能相當於命令。是法官「不得」就判例聲請解釋的另一面，其實是指法官「毋庸」就判例聲請解釋，僅須詳述理由後不予援用。正如依釋字第一三七號、第二一六號解釋，法官對命令得本於篤信表達適當之法律見解。其次，法官對判例的歧見，無論有無涉及憲法問題，性質上均屬於普通及行政法院內部上下級法院間的見解歧異，理應由最高法院及最高行政法院加以統一，即由下級法院法官於判決理由中說服上級審，最終循判例變更之管道予以變更，而無由本院介入之理。正如統一解釋僅能就不同審判系統之見解歧異而為聲請，至於個別審判系統內部的歧異，應委由最高法院或最高行政法院予以統一。

上述論理有其見地，但基於以下理由本席等未能贊同：承襲林子儀大法官所提出，本席與楊仁壽大法官加入的釋字第五七六號解釋協同意見書之一貫見解，本席等須重申現行判例制度本身即有相當之違憲嫌疑。然姑不論其制度缺陷，現行判例無疑具有充分之法律拘束力，而非事實上的制約而已。我們因此應在判例具有法律效力的前提下，仔細思考對判例的違憲審查機制的最適安排。容許法官針對判例聲請解釋，並非在應然面肯定判例之效力與法律相當，而是誠懇地面對實然面的需求，蓋倘非如此，下級法院法官對於判例之違憲審查義務，幾乎不可能是有意義的憲法要求。

多數意見即使不採本席等之立場，若至少能釐清其理據，本席等或尚勉能異中求同，但其卻在失之形式的結論之外，別無說理，本席等實感遺憾之至，爰提部分不同意見書如下：

一、我國判例制度之再思考

（一）在審判獨立與法安定性之間

抽象而言，上級法院（在本文中特別是指最高法院及最高行政法院）於個案裁判所表達之法律見解，在判決之個案外，是否應對下級法院法官具有拘束力？如是，係基於何種理由？應在何種範圍內、以什麼方式拘束下級法院的法官？這個問題涉及調和「審判獨立」以及「法安定性及統一」這二組互有緊張關係的憲法要求，在更深刻的層次上，也是在探尋審判權的本質、與法官在民主憲政、權力分立的圖像中所應有的定位。一方面，法院體系面對人民時應是一個整體，有義務維持法安定性、判決的預測可能性，以及相同個案之間的平等，判決彼此之間應具有延續性。就此而言應透過制度安排，使上級法院肩負統一法律見解的功能，並藉由其判決對下級法院見解的拘束力，來達成司法體系內部的整全性、一致與平等。但另一方面，審判權受民主權力的支配，法官須依據具有民主正當性的憲法與法律獨立審判，也「僅應」受憲法及法律之拘束審判。就此而言，如上級審法院裁判具有超越其本案之外的、抽象的、一般的拘束力，而能「穿透」下級審的個案見解，似乎將使審判權帶有立法權的性質

，並進而干涉下級審法官之審判獨立。

德國法相當程度反映了偏重法官依法獨立審判的思維，德國法院法官有義務依其法之確信獨立裁判（Art.20 Abs.3, Art.97 Abs.1 GG），最高法院（註一）之判決先例既非法律，下級法院法官原則上自不受其拘束。但基於種種不同考慮，例如或為了維護判決的一致性與延續性，或考慮到倘作成與上級審法院判決先例歧異的判決，當事人勢必會尋求上級審救濟，其判決最終還是會被撤銷，且徒然增加人民的訟累，或為了減輕法院的工作負擔，或者單純認為上級法院判決先例之說理具有說服力等原因，下級審法官一般而言均尊重上級審（特別是終審）法院的判決先例。但這些理由都不能構成法官偏離依法獨立審判的便宜藉口。基於法官依法獨立審判的思維，法官作判決時不僅須隨時審查有無判決先例存在，以及該先例是否適宜適用在其當前的個案，更重要的是，法官還須謹慎審查該判決先例是否正確，或隨社會情勢變遷，是否還站得住腳，可以支持（註二）。總之，判決先例的「效力」是建立在法官的自我抑制與尊重之上，僅具事實上之拘束力，法官對於「自己的」法律爭議，最終仍必須由其自己負責解決，其裁判的依據就是憲法與法律，遇有判決先例，不得盲目遵循，其仍有義務在個案中忠實地根據憲法及法律規定，審查該先例是否正確，或是否仍可支持。如確信先例不正確，已不能支持，而仍盲目、愚忠地堅守，誠如 Germann 所言，反而是公然違法，架空法律本身所原具有捍衛法平等與法安定性的功能（註三）。

相較之下，遵循判決先例拘束原則（stare decisis）的美國聯邦法（註四）則代表了強調判決延續性、一致性與個案平等的傳統。判決先例拘束原則包含垂直之拘束與水平之拘束，垂直之拘束指上級審法院對具體個案所為之判決拘束下級審法院，下級法院僅能藉由區別判決先例的主文、主要理由或旁論（dicta）等，劃定其拘束效力的射程範圍，或透過與判決先例所涉事實是否同一的區辨，來決定其是否拘束該案，但對於應受先例拘束的個案，則不能偏離判決先例而另為判決，下級審法官即使表明自己並不贊成先例，惟在上級審改變見解或法律變更前，別無選擇僅能依循先例判決。至於水平的拘束，則是判決先例拘束原則更核心的層面，也更貼近 stare decisis 一語- stand by the thing decided-的原意，但在我國卻更常被忽略，其指同一審級之法院受到自身先前判決之拘束（註五），除非法官在確信先例有誤的前提下，例外地自我推翻修正（註六）。

（二）我國判例制度

以上對於德、美判決先例效力的說明可能失之化約，實際狀況不免複雜許多，但以上制度的對照足供反思我國判例制度的正當性困境。首先，判例不同於一般判決先例，係經由繁複的程序擇取而來：依法院組織法第五十七條及行

政法院組織法第十六條規定，判例係由最高法院或最高行政法院，就各該院所為之裁判，經最高法院之民、刑事庭會議或總會、最高行政法院會議決議，選取認有編為判例之必要者，報請司法院備查。其審查程序，以最高法院判例選編及變更實施要點為例，分為初審與複審。初審前由民、刑庭各庭庭長或法官五人精選裁判，經院長核可後刊司法院公報，而後由院長選定庭長、法官若干人組成審查小組，交付審查小組決定取捨，小組提出審查報告敘明理由後送請院長核閱，而經小組選為判例初稿者，得為文字之修正。院長核閱後召開民、刑事庭會議或總會複審之，複審會議由庭長、法官三分之二以上出席，出席人以記名投票過半數之同意決議。最後經選編之判例應報請司法院備查，並由最高法院公告之。

經過以上司法行政程序選編，乃至文字修正的判例，具有高於一般終審法院判決先例的效力：最高法院及最高行政法院均以判例確認法院判決違背判例，亦屬裁判違背法令，得據以為上訴第三審或再審之理由（最高法院六十年台再字第一七〇號判例；行政法院六十二年判字第六一〇號判例參照）。刑事妥速審判法第九條亦將判決違背判例列為上訴第三審的特別事由。違背判例之判決，原則上只要上訴幾乎必然遭到撤銷；相較之下，與終審法院判決先例的見解歧異，不僅沒有類似違背判例的效果，甚至在當事人主張上級法院已有某判決對某爭點著有先例時，還可以該判決尚未選為判例，不拘束其他個案之法官為由，輕易予以拒卻。

最後，在形式上，判例雖然脫胎於判決，但均以高度抽象化的要旨形式傳布，法官在個案中所援用的是要旨，判決是否違背判例之認定主要亦係根據要旨，而不是原判決中所涉及的其他爭點。是嚴格說來，判例中真正具有高於一般判決先例的效力範圍者，可能僅限於判例要旨而已（註七）。正因判例已與個案事實分離，並且抽象化成一則則簡約的法律見解，它的存在與適用對法官而言才特別具有經濟便捷的效果，而釋字第一五四號解釋也才能著眼於判例的效力上的特殊性與抽象性，認為判例與一般判決先例不同，「在未變更前，有其拘束力，可為各級法院裁判之依據」，其「相當於法律或命令」，得為人民聲請憲法解釋之對象。

司法安定性與延續性的需求，對所有司法體系來說都是極為核心的價值，也是審判權正當性的基礎之一。這自是我國判例的制度初衷，也有其貢獻，但與德、美的制度傳統卻顯著不同。德、美傳統下的先例效力雖殊異，然基本上均是藉由上級法院對自身判決先例之尊重與自我拘束，以及其在個案判決中所表達的見解，對於下級法院構成事實上或法律上拘束力來達成，法安定性因此是附隨於個案審判權的行使所形成的秩序，判決先例是一整則具有事實的個案，先例與先例之間，或許隨爭點重要與否而有所謂指標案件（leading case）

的形成，但並無效力上的不同。對比之下，我國判例與判決先例間的效力落差，欠缺理論基礎。從我國所近似的德國法觀點衡量，判例既不該如此重如泰山（有法之拘束力），衝撞審判獨立；判決先例更不該如此輕如鴻毛（偏離時毋庸負擔特別之說理義務），戕害法安定性與一致性。

更甚者，判例與判決先例效力之差異，是透過在審判之外的司法行政程序運作所致，其權力性質及正當性始終可疑。英美法系的裁判先例垂直拘束效力雖強，仍然是在不告不理的前提下，針對個案事實及爭議適用法律所為的具體裁斷，基本上仍不失司法權被動性、個案性及法律適用的性格，但我國判例選編的權力則非如此，而有僭越立法權之嫌。最後，從實際觀點論，判例制度究竟是見解統一的制度，還是無形中在其他方面鼓勵了見解的歧異，實在是饒富興味的實證問題，值得識者進一步研究。蓋判例制度可能反而使法官在偏離未經選編為判例的判決時，感到更無負擔，無形中鼓勵了法官在判例之外，以審判獨立之名各吹各的調。

本席等對我國現行判例制度的嚴詞批判，著重在司法行政權的運作、判例的選編、抽象形式與特殊效力，但絕非認為最高法院、最高行政法院不該肩負起維護法安定性與統一見解的任務，或欲削弱其權威。相反地，終審法院首先務須自我拘束，遵守自身之判決先例，其縱有多庭，亦不應有法律見解歧異之情形（註八）。其次，終審法院所有的判決先例，非僅判例，對於下級審法官均應發揮相同的拘束效力，即使不是如同判決先例拘束原則一般的垂直拘束力，至少也是事實的拘束力。下級法院法官在審判時有義務針對與上級審裁判見解歧異之處，負擔加強的說理義務；而上級法院在作成每一則裁判時，也都應在個案之外，慎重地思考對於司法體系整體而言，這則案例將如何延續過去、影響未來。

二、判例之拘束力與各級法院法官對判例之違憲審查

（一）判例具有法律上之拘束力

姑不論其應然面，本席等認為在我國現行判例制度下，判例在實然面上具有法律上效力，主要的依據是裁判違背判例即屬違背法令，屬得上訴第三審及再審之事由，已如前述。但許多主張判例不應為法官聲請解釋對象，甚至根本不應為違憲審查對象的論者，則主張判例至多只有很強的「事實上」拘束力，並以大陸法系對於判決先例的認知為論據。

實則判決先例之事實拘束力乃基於法體系的安定、一致與平等所必然，根本毋庸另經判例擇取的程序。而在現行制度下，判例所加諸於法官的，並非只是偏離見解時負有加強的說理義務而已，而是偏離即已構成違法裁判，上級審法院可能毋庸特別針對下級審法官所提出不適用判例的理由予以回覆即可發回，最重要的是，對法官個人而言，即使詳盡區辨判例於個案的適用性，或分析

判例見解是否有可商榷的餘地後不予適用，仍可能遭致喪失候補法官身分、或影響判決維持率及考績評等等不利的人事管考（註九）。如果這仍是所謂的「事實上」拘束力，則標籤本身或許也已盡失內涵，我們的任務毋寧應是跳脫定性上的爭議，直指在判例所具有的「此種拘束力」下，法官對判例之違憲審查權須在何種條件下始能實現。

（二）本院應受理法官對判例之聲請

釋字第三七一號解釋指出，解釋法律牴觸憲法而宣告其為無效，依憲法規定為專屬於司法院大法官之職權，但法官認法律有違憲疑義時得聲請本院解釋；另方面釋字第一三七號、第二一六號解釋則容許法官針對命令得本於公正誠實之篤信，表示合法適當之見解，不受其拘束。上開二解釋建立我國法院法官對於法律及法規命令「雙軌式」的違憲審查制度。其中首須指出的是，大法官所獨占的是宣告法律違憲無效的權力，但不是獨占審查法規範合憲與否之權力：個別法官基於憲法的拘束，在所有案件中都有審查據以裁判之法規範是否合於憲法秩序的義務（註十），判例自不例外，此點無論贊成本件有關判例部分應否受理者，均無疑義，問題只是法官若形成判例違憲的心證，在制度上應如何表達，又應具有什麼效力，方能落實其審查，而不與我國整體制度有所扞格。

主張本院不應受理法官就判例違憲之聲請者，主要係認為判例縱有法律拘束力，其既欠缺民主正當性，位階僅能比照命令，根據釋憲先例，應由法官在個案中詳細陳述其本於憲法之確信而不予適用的理由，當然如果下級法院法官的理由不能說服上級法院，其亦應接受。然而，釋字第三七一號、第一三七號及第二一六號解釋區別法律及命令，而分別採取集中審查制（僅能由大法官宣告違憲與否，具通案效力）及分散審查制（由法官在個案中附帶審查，決定個案適用與否，僅具個案效力），固然有其憲法上之理據，但這不是指凡採取集中審查制者，在位階上一定等同於法律、或者只有法律才能採取集中審查制。事實上集中與分散審查並不互斥，無論是對法律或命令之違憲審查，在大法官獨享終局宣告違憲的權力外，同時容許法官在個案中拒絕適用，在理論上與實際上均非不可想像，只不過對於法律，我國釋憲先例最後沒有走上那條道路。

據上，採集中審查或分散審查與法位階的連結不是必然的，更與宏觀的審查效率、審查之通案或個案效力等因素有關，而必須從我國實務的真實狀態加以思考。平心而論，容許法官在個案判決中拒卻適用其認為違憲的判例，較諸聲請解釋，該個案可以更快地獲得裁判，法官也毋庸另外擔負撰寫釋憲聲請書的重擔；此外，如果上級審能審慎思考下級審法官的挑戰，詳細就判例有無違憲的爭點仔細回應，則能促成由下而上的見解變更。換言之，法院體系內部若確實存在針對判例的憲法對話空間，則分散審查不失為一策，其甚至可能有助

於普遍性地鬆動判例對下級審的效力。

然而，判例已享有長久的特殊拘束力，加以下級法院法官即使窮盡說理義務，不免僅因違背判例而遭到不利人事管考，因此所謂憲法說理的空間，在目前的條件下可能並不存在。這與在個案中拒卻命令之適用不同，命令是行政機關所作，在訴訟中法官的角色自外於行政權，上下級審之間沒有強烈的衝突性，也較能平和地審查命令本身的合憲性。但是在現行制度下，法官直接在判決中挑戰上級審經過複雜程序所挑選的判例，幾乎是挑戰上級審法官的集體智慧，當下級法院法官僅能透過直接衝突的方式，藉隨時會被上級審廢棄發回的裁判書一途，才能完成其對判例違憲審查權的行使，則不難想像，遵守現行判例與遵守憲法意旨的義務，在法官的人性天秤上，將孰先孰後。這不能苛責法官，但此種幾乎難以實現的違憲審查權是沒有意義的。

更重要的是，即使法官確實在個案中詳述拒絕適用判例之理由而為裁判，但從當事人的角度而言，如此勇於任事的法官究竟幸或不幸？一則，拒絕援用判例的判決確實鬆動了法體系的延續性與可預測性，這未必是訴訟當事人所樂見；二則，該判決非常可能受到撤銷發回的命運，因此即使當事人樂見原判決結果，極有可能只是空歡喜一場，無奈地在上下級審移審、反覆歷經訟累，民事訴訟的當事人還涉及裁判費的問題。這些都是負責任的法官為了人民的程序利益會感到忌憚之處。但如果容許其裁定停止審判，向本院聲請解釋，便可以獲得終局的決定，而不用以讓當事人在審級間來來回回為代價，反覆測試判例的合憲性。縱不為其他理由，至少基於當事人的利益保護，本席等即認為容許法官就判例聲請解釋，是必要的設計制度。

三、結語：判例制度何去何從

林子儀大法官所提出，本席與楊仁壽大法官加入的釋字第五七六號解釋協同意見書，表達了對我國現行判例制度的若干質疑，數年倏忽，審判體系在所有法官的努力下也有若干正面的改變，然而還有許多可以努力的方向。在判例制度尚存之際，司法行政體系必須絕對地確認，法官盡說理義務後，拒絕在個案中適用判例（無論是區別判例事實與待決個案事實之差異，或基於判決有違憲疑義之心證），不得構成對其不利人事管考的理由。而上級法院對於下級法院拒絕適用判例的理由必須謹慎考量，如果認為不能為之說服，亦須針對其說理，詳具理由一一指駁，而不能單以違背判例為由撤銷發回或改判。上下審級間必須能真實存在此種憲法對話的條件與空間，多數意見的理據才有其現實基礎，而不是曲意迴護判例的飾詞。

長程而言，判例制度應當廢除。終審法院須直接透過裁判活動，藉由每一個判決的作成去維持法安定性與統一法律見解，這更包括終審法院亦不得任意反覆或歧異。下級法院法官不具理由違背任何的判決先例都可能構成裁判上的違法，

而上級法院對於下級法院法官具理由而偏離先例之判決，如果不受其說服，則應以違背法律之理由（而非違背判例）廢棄發回或改判。最後，假如所謂堪為範式的指標案件，對於法官裁判有其參考價值，而認為非必選取不可，經受擇取的判決，必須單純是判決上的知識輔助，而不能是效力上的差異。凡此種種，涉及的不只是法院與法官，律師的角色和判決說理的義務與結構，也都必然須一併加強。

本席等與多數意見背後之論理固然觀點不同，但肯認一般法院法官對判例具有之違憲審查權的立場則一，多數意見倘能剴切說明其理據，本席等將尚存敬意，或勉能異中求同。但展現在文字上，多數意見的沈默與保留卻令人痛心之至。其一方面取巧地暗示下級法院法官可以藉由說理，鬆動判例之拘束力，也藉此避免今後下級法院法官直接向本院提出對判例合憲性之質疑；但另一方面，卻對法官在審判時面對判例可能違憲時的難題絲毫不顧，今後法官在「依憲法及法律獨立審判」及「為法安定性應受判例拘束」的雙重義務下，應如何審判而不致招致違憲、違法裁判之指摘？而欠缺解釋之明文，豈仍可期待下級法院法官於確信判例違憲時，「以身試法」地在個案判決中詳細說理後拒絕援用？善解本號解釋多數意見的弦外之音，係在避免進一步鞏固判例對法官的拘束力，而非指判例不受違憲審查。本席等切盼下級法院法官對憲法的忠誠，終能劃開多數意見沈默的鐵幕，履踐其真意。

註一：最高法院在此係指德國各不同審判系統的最高層級法院，例如聯邦普通法院與聯邦行政法院。

註二：Vgl. Maurer, Kontinuitätsgewahr und Vertrauensschutz, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts III, 60 Rdn.102; Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S.303.

註三：Vgl. Germann, Prajudizien als Rechtsquelle, S.43, zitiert bei Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S.303f.

註四：美國各州亦幾乎均有判決先例拘束原則的適用，唯一的例外是路易西安那州的民事法。Jordan Wilder Connors, Note, Treating Like Subdecisions Alike: The Scope of Stare Decisis as Applied to Judicial Methodology, 108 COLUM. L. REV. 681, 689 (2008).

註五：See FREDERICK SCHAUER, THINKING LIKE a LAWYER: A NEW INTRODUCTION TO LEGAL REASONING, 36-37, 41-44 (2009).

註六：特別是在無法透過立法修正推翻時，法院會容許較高的自我修正的彈性。如美國聯邦最高法院的憲法判決，於 1987-97 年間，平均每年變更 2.55 個判決先例。Supra note 4, 690.

註七：最高法院新編之判例彙編，在楊院長仁壽的主持下，已將判決全文納入，這的

確有助法官藉由對原因案件事實的掌握，而能更正確地適用判例，尤其是區辨判例是否應適用於待決案件，值得肯定。但編輯形式的變革並不影響其選編程序、以及判例要旨效力「高人一等」的事實。

註八：重視法律體系的延續性與判決先例的效力，在我國不只是下級法院須尊重上級法院之判決先例而已，本席等一再強調更重要的毋寧是終審法院必須先遵守自身的判決先例，不應產生見解歧異而使下級審法官無所適從。

在受判決先例拘束原則的國家，由於法院受自身先例拘束，基本上不致因分庭而發生見解歧異的問題。以德國法為例，聯邦普通法院某一庭如欲採取與另一庭所已表示之法律見解歧異之見解，須先徵詢該另一庭之意見，該另一庭如堅持其見解，則繼續聲請大法庭（Grosser Senat）或聯合大法庭（

Vereinigter Grosser Senat）以裁定方式解決歧見（§132, 138 GVG）

。

但我國法院各庭間的見解歧異，卻通常以決議予以統一，以此種方式統一見解，其問題恐怕較諸現行判例制度面臨更大的合憲性挑戰。然而本件爭點不涉及決議，本席等在此不擬進一步討論相關問題。

註九：本件聲請人之事例所透露的訊息值得深思。聲請人擔任候補法官時雖已在裁判中詳述最高法院判例在個案中應限縮援用的理由，但仍因法律見解與判例歧異、限縮判例之適用等由，遭書類審查評定不合格的結果，並經公務人員保障暨培訓委員會再申訴駁回。這個事件固然僅是個案，並涉及候補法官非實任法官，但候補法官所行使的權力仍舊是「依據法律獨立審判」的審判權，如果判例僅是供作辦案參考，換言之，法官可以基於對法的合理確信而選擇參考或不參考，則書類審查委員在法官已敘明其法的確信的前提下，絕無再以其違反判例而評定其書類審查不合格的餘地。此外，對實任法官而言，作成與判例歧異的判決，雖不致對其法官身分造成不利影響，但仍可能間接地影響其判決維持率及考績評等。

註十：詳請參許宗力，普通法院各級法官及行政法院評事應否具有違憲審查權？收錄於許宗力，憲法與法治國行政（2007），頁 131 以下。

部分不同意見書

大法官 池啟明

本席對多數意見就本件聲請解釋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二款至第四款規定，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憲部分，認為不合本院釋字第三七一號、第五七二號解釋所定之聲請解釋要件，應不予受理，敬表同意；惟對多數意見就上述稅捐稽徵法第四十七條第一款（下稱系爭條文）聲請解釋憲法部分，予以受理審查，並為部分合憲限縮及部分違憲之解釋，本席認為有違本院釋字第三七一號、第五七二號解釋

意旨，及罪刑法定原則等情，實難同意，爰提出部分不同意見書，分陳理由如下。

壹、程序不同意見：本件對系爭條文聲請釋憲部分，不符合本院釋字第三七一號、第五七二號解釋意旨，應不予受理。

法官應依據法律獨立審判，憲法第八十條定有明文，故依法公布施行之法律，法官應以其為審判之依據，不得認定法律為違憲而逕行拒絕適用。惟憲法之效力既高於法律，法官有優先遵守之義務，法官於審理案件時，「對於應適用之法律」，依其合理之確信，認為有牴觸憲法之疑義者，自應許其先行聲請解釋憲法，以求解決。是遇有前述情形，各級法院得以之為先決問題裁定停止訴訟程序，並提出客觀上形成確信法律為違憲之具體理由，聲請本院大法官解釋。而所謂先決問題，係指審理原因案件之法院，確信系爭法律違憲，「顯然於該案件之裁判結果有影響者而言」，本院釋字第三七一號、第五七二號解釋參照。是法院聲請釋憲客體之法律，必須為待審原因案件之裁判必然應適用、且將據以獲致裁判之結論者，因而有影響裁判結果之可能，始有聲請解釋該法律究否牴觸憲法之利益；倘非屬將據以作成裁判之結論「所應適用」之法律，即不足以影響該原因案件之裁判結果，自無聲請釋憲之必要，以免浪費司法資源。又法院聲請釋憲客體之法律，究否確實為原因案件所應適用之法律，而顯然於裁判結果有影響者，攸關聲請釋憲案件是否符合程序要件、應否受理，大法官自應優先審究。

本件原因案件之被告於八十七年間取具偽造之發票，作為進項憑證持以申報，使其經營之公司得以詐術逃漏營利事業所得稅，涉嫌違反稅捐稽徵法，經臺灣桃園地方法院檢察署檢察官提起公訴（九十四年度偵字第二一八七三號），聲請人（臺灣桃園地方法院法官）受理後，認起訴書所指被告所犯之系爭稅捐稽徵法第四十七條第一款有牴觸憲法之疑義，乃於九十八年五月二十七日裁定（九十五年度簡字第一一六號）停止審理，並於九十九年八月二十五日擬具釋憲聲請書，於同年九月一日向本院提出聲請釋憲。

惟六十五年十月二十二日制定之系爭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。……」，已於九十八年五月二十七日經總統令修正增訂第二項：「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。」（修正前原第四十七條第一款條文移列為同條第一項第一款），限縮系爭條文有關處罰主體之範圍，須為實際負責業務之公司負責人始受處罰，要屬被告行為後之刑罰法律變更而有利於被告之情形；倘本件被告經查並非實際負責公司業務之人，經比較適用修正後之上述稅捐稽徵法，即應為免訴之判決，顯然有利於被告（刑事訴訟法第三百零二條第四款參照），此係聲請人應依職權調查之事項。如為有罪判決，依據刑法第二條第一項但書規定（註一），該案件應適用最有利於行為人之修正後稅捐稽徵法第四十七條第一項第一款、第二項裁判，是原因案件裁判

所應適用之法律為修正後之稅捐稽徵法第四十七條第一項第一款、第二項，而非修正前之系爭條文，則系爭條文於經比較新舊法後應不予適用，自不生影響裁判結果之情事，即非該原因案件應適用之法律。乃聲請人明知系爭條文業已修正，其於九十九年八月二十五日擬具之釋憲聲請書卻具體載明係對「民國九十八年五月二十七日修正公布前稅捐稽徵法第四十七條規定」（即系爭條文）聲請解釋（見該釋憲聲請書第一頁第三行至第十三行），此修正前之系爭條文，既非待審之原因案件裁判所應適用之法律，於判決結果尚無所影響，自無聲請釋憲之利益。本件此部分聲請不符本院釋字第三七一號、第五七二號解釋所定之聲請要件，其聲請不合程式，本應不予受理，乃多數意見予以受理，混淆受理解釋之界限，顯欠允洽。又多數意見於解釋文系爭條文之後註明「（即九十八年五月二十七日修正公布之同條第一項第一款）」，倘係認該修正後之條文亦為本件解釋效力所及，因此部分未經聲請解釋，則併有訴外裁判之嫌，附此敘明。

貳、實體不同意見

一、本件對系爭條文之解釋，超越法律文義之範圍及立法原意，創設新犯罪類型，違反罪刑法定之憲法原則。

本件釋憲理由第三段謂：「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。」等語。

按修正前系爭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。……」所稱「本法關於納稅義務人……應處徒刑之規定」一詞，係指同法第四十一條（以下簡稱第四十一條）規定之「處五年以下有期徒刑」部分之法定刑（註二），適用於處罰公司負責人。此規定據提案機關財政部送請立法院審議之原草案說明，係記載：「因法人或非法人團體組織之納稅義務人，無法處以自由刑，參照破產法第三條規定，對於該款組織所處之徒刑，亦適用於其負責人。」（註三）嗣於一讀審查時，財政部前部長李國鼎先生到會，對系爭條文說明：「規定本法所涉對納稅義務人等處以徒刑之規定，亦適用於法人或非法人團體組織之負責人。」「本草案對於納稅義務人，涉有處以徒刑之規定，予以制裁。惟上項制裁僅能施之於自然人，對於公司法人或非法人團體之納稅義務人，即無適用餘地，難達本法為防止逃漏加強處罰之目的，爰參照破產法第三條，明定本法對於納稅義務人所處徒刑之規定亦適用於事業組織之負責人。」（註四）等情，旋經立法院同意而照原草案條文（原第四十七條）三讀通過。（註五）據此立法意旨係認，系爭條文係規範納稅義務人為公司法人而犯第四十一條以詐術逃漏稅捐罪時，有關處罰有期徒刑部分之刑責，處罰公司負責人；即以公司法人犯第四十一條之罪為

處罰條件，因法人無法處以自由刑，而就該罪有期徒刑部分之刑責處罰公司負責人，以達為防止逃漏稅捐加強處罰之目的，審判實務上向稱此為「轉嫁」處罰，非無根據；本件聲請意旨對此亦無質疑。緣公司負責人對公司整體之正常營運，包括納稅之申報，負有業務上之監督責任，何況公司負責人或領有高薪、或持有大量公司股權，獲利甚豐，對公司之經營、管理本應善盡高度之注意，應有防止不法逃漏稅捐之義務，倘其未能督導公司合法申報繳納稅捐，應作為而不作為、能防止而不防止，致公司發生以詐術逃漏稅捐之事實，至少應有監督不周之業務上「過失責任」，立法者乃制定系爭條文據以處罰，目的洵屬正當。是公司負責人亦係因自己有責之行為，承擔刑事責任，系爭條文本無違反罪責原則。而系爭條文文義僅規定「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。……」之處罰效果而已，公司負責人僅為受罰主體，並未規定任何構成犯罪之要件，自亦不能由此條文內涵解釋，導出公司負責人係實行詐術逃漏稅捐之行為主體，且其成立系爭條文之刑責，係以其故意實施同法第四十一條之構成要件始成立犯罪之規範意旨。蓋立法意旨本認公司係納稅義務人始為第四十一條詐術逃漏稅捐罪之行為主體，公司負責人與公司法人係分屬不同人格之主體，並非納稅義務人，故非該第四十一條所規範之行為主體，當無適用該第四十一條處罰之餘地，始另制定系爭條文以為補充規範公司負責人。乃上述解釋理由竟認「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……」云云，係逕以公司負責人為系爭條文之行為主體，承擔自己責任，並增列法律所未規定之「故意指示、參與實施或未防止逃漏稅捐」為犯罪構成要件，據此闡示，則系爭條文與上述第四十一條為併列之獨立犯罪類型，顯然與前述系爭條文之立法意旨不符，且已超越該條文文義可能解釋之界限，而以「類推解釋」之方法改造系爭條文，創設一新罪名、新犯罪類型，已非釋憲而為立法，明顯違反罪刑法定之憲法原則。

再者，公司負責人如有故意指示或參與實行以詐術逃漏稅捐之行為，係教唆或幫助公司逃漏稅捐，因公司負責人並非納稅義務人，與稅捐稽徵法第四十一條構成要件不該當，無從適用該條處罰，而應適用同法第四十三條第一項（註六）論處，立法者對公司負責人參與犯詐術逃漏稅捐已制定此特別規定。乃多數意見曲解系爭條文文義及立法原意，解釋系爭條文為處罰公司負責人參與實施詐術逃漏稅捐之獨立犯罪類型，將造成系爭條文與同法第四十三條第一項法條適用之競合，混淆法律之適用，架空第四十三條第一項之規定，顯然侵犯立法之形成權。

二、系爭條文並未牴觸平等原則。

- 1、本件解釋理由第二段略以，原稅捐稽徵法第四十一條行政院原草案規定：「納稅義務人故意以詐欺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」。立法院審議時認為失之過嚴等情，而將上開行政院草案法定刑修正為「處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科一千元以下罰金」，惟系爭規定並未隨之更改文字，所謂「應處徒刑之規定」，即限於「處五年以下有期徒刑」云云。

上開論述，無非暗示系爭條文之法定刑於立法當初未隨第四十一條更改，資為解釋理由第四段論述二者法定刑有不合理差別待遇之伏筆。問題是系爭條文為何須隨第四十一條修正法定刑？立法者真意如何？

揆之前述李國鼎先生之說明，略以稅捐稽徵法有關處以有期徒刑之規定，僅能施之於自然人，對於公司法人之納稅義務人即無適用餘地，難達防止逃漏加強處罰之目的，爰明定對於納稅義務人所處徒刑之規定亦適用於事業組織之負責人等語；嗣一讀會時，依立法院委員會紀錄所載，與會委員僅就系爭條文適用之範圍（如應處罰公司總經理，不能處罰董事長，或應處罰實際負責人等情）有所討論而已。旋照原草案條文經二、三讀通過，對於系爭條文法定刑如何則未置一詞（註七），可見系爭條文法定刑對於公司負責人「處五年以下有期徒刑」之規定，為與會委員之共識，明知並有意為之，應係立法政策之選擇、決定，要屬立法之形成，尚非立法有所疏失而未隨第四十一條更改文字。本件解釋理由第二段對此前提既有誤解，則其續論有關違反平等原則各情，難免「失之毫釐，謬以千里」。

- 2、本件解釋理由書第四段略以：「查依系爭規定處罰公司負責人時，其具體構成要件行為及法定刑，均規定於上開稅捐稽徵法第四十一條。……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部分，係對同一逃漏稅捐之構成要件行為，為差別之不法評價。故系爭規定『應處徒刑之規定』部分，係無正當理由以設定較為嚴厲之法定刑為差別待遇，有違憲法第七條之平等原則……」等詞。

依據前述，系爭條文僅係規範法人為納稅義務人而犯第四十一條之罪為條件，將第四十一條之處罰效果「有期徒刑」部分處罰公司負責人而已，文義淺顯明白，依文義解釋或論理解釋，均無從解釋系爭條文有關公司負責人犯罪之構成要件，規定於第四十一條；且系爭條文又未規定公司負責人須有參與實行第四十一條之構成要件之行為始受處罰；而第四十一條之構成要件規定行為人必須為納稅義務人，此係身分犯之規定，為該構成要件之一部分，公司負責人本人與公司為不同人格之主體，既非納稅義務人，無此身分關係如何能該當第四十一條之構成要件？縱使公司負責人確有施以詐術使公司逃漏稅捐之行為，如前所述，亦係犯同法第四十三條之幫助罪責之另一問題。乃多數意見認：「查依系爭規定處罰公司負責人時，其具體構成要件行為及法定刑，均規定於上開稅捐稽徵法第四十一條。」已嫌超越系爭條文文義可能解釋之界限，任作主

張；又未詳細敘明憑何事證及理由認定系爭條文之構成要件規定於第四十一條，逕下結論而無理由，尤嫌理由不備之違誤，難昭信服。

- 3、憲法第七條規定，中華民國人民在法律上一律平等，其內涵並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等；立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之差別對待。（本院釋字第五九六號解釋參照）按刑罰各罪之法定刑如何，須否規定死刑、無期徒刑，有期徒刑刑期之長短，是否須有拘役、罰金刑之選項，要係立法者衡酌治安及善良風俗之維護、社會發展之情勢、歷史因素，人民之法律感情，行為侵害法益之嚴重性，整體刑罰輕重比較之體系，公平正義之衡量，以及刑罰手段達成目的之有效性等等諸多因素，為價值判斷。且法律是人類社會的目的性產物，立法者針對不同之立法目的及必要性，擬具各種不同手段而成為法律條文，由於立法者乃基於直接民主正當性，並以多數決之原理行使立法權，對於差別待遇之立法，自享有廣泛形成權（註八），對不同罪責之差異，得為不同法定刑之差別待遇，除非有明顯不當之情事，司法審查應予尊重。

依前述立法過程及相關法條文義解釋以觀，系爭條文與第四十一條之規範對象、規範行為均屬有異，規範目的也難謂完全相同，且構成要件不同，受罰主體有別，事物本質未盡相同，本難有比較之基礎，立法者對此不同事物規定輕重不同之法定刑，本屬立法自由形成之範圍。且公司法人為多數人組合之事業組織，恆有相當之規模，倘其施以詐術逃漏稅捐，所逃漏之稅額及造成公庫收入之損失，易較自然人之逃漏稅捐為嚴重，也容易造成投資者之損害，是立法者對此特性斟酌判斷，以系爭條文對詐術逃漏稅捐之公司負責人處以稍重之法定刑，有助於達成防止公司法人逃漏稅捐之目的，縱與第四十一條法定刑有差別待遇，亦有正當理由，並非出於恣意。至於系爭條文之法定刑雖未規定有拘役、罰金刑以供法院裁量選科，但遇有詐術逃漏稅捐而情節輕微之情事，法院仍可對被告量處六個月以下有期徒刑而得以易科罰金，或宣告緩刑，以為調和，是系爭條文規定之法定刑雖僅能專科有期徒刑，尚未過苛，亦無不當（註九），立法者就此所為之決定，並無明顯重大之瑕疵，亦未逾越立法裁量之範圍，實與憲法第七條之平等原則尚無牴觸。乃多數意見竟認系爭條文就與第四十一條同一構成要件行為，處罰公司負責人，僅限定適用有期徒刑，為無正當理由之差別待遇，有違平等原則云云，曲解系爭條文之立法意旨，干預立法之形成，有違權力分立之精神，顯有可議。本席實難認同。

註一：刑法第二條第一項規定：「行為後法律有變更者，適用行為時之法律。但行為後之法律有利於行為人者，適用最有利於行為人之法律。」

註二：稅捐稽徵法第四十一條規定：「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、拘役或科或併科一千元以下罰金」（罰金刑部分於

七十九年一月二十四日修正公布為新臺幣六萬元以下罰金)。

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。」

註三：見立法院公報第六十五卷第五十六期第三十一頁。

註四：見立法院公報第六十五卷第七十九期第二十九頁。

註五：見立法院公報第六十五卷第五十六期第九十五頁，同上卷第八十期第二十八頁，同上卷第八十二期第十一頁。

註六：稅捐稽徵法第四十三條第一項：「教唆或幫助犯第四十一條或第四十二條之罪者，處三年以下有期徒刑、拘役或科新臺幣六萬元以下罰金。」

註七：見註三、四所載立法委員駱啟蓮、張燦堂、謝國城、吉佑民等人發言紀錄，討論系爭條文時，駱委員啟蓮第一位發言，略以「第四十七條是規定處罰的範圍，因為法人無法處以自由刑，故對應受處罰之負責人作列舉規定，……」；張委員燦堂發言：「第四十七條是規定犯了業務過失之受刑人……」。

註八：法治斌、董保城著「憲法新論」，2010 年版，第 257 頁參照。

註九：參酌刑法分則各罪規定法定刑為五年以下或三年、二年、一年以下有期徒刑，專科有期徒刑，而不能選科拘役、罰金刑之罪，共計有 53 條條文、67 項罪名之多。

部分不同意見書

大法官 李震山

針對本件解釋以「判例與法律尚有不同，非屬法官得聲請解釋之客體」為由，作成不受理法官聲請解釋最高法院六十九年台上字第三〇六八號與七十三年台上字第五〇三八號兩則判例（下併稱系爭判例）之結論，本席不表贊同，爰提部分不同意見書。

壹、多數意見於程序上不許法官就系爭判例聲請解釋，然系爭判例已因本件解釋結果而實質上違憲

系爭判例是針對適用稅捐稽徵法第四十七條第一款（中華民國六十五年七月二十二日制定公布，即九十八年五月二十七日修法後之第一項規定）之爭議，為統一法律上之見解所作成。而法院於原因案件之裁判上所應適用之該規定，內容為：「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。……」（下稱系爭規定）。系爭規定爭議之焦點在於，針對公司負責人「應處徒刑」之規定，究應僅限於有期徒刑，或者尚包括拘役及罰金在內。就此，前揭六十九年判例指出：「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，原判決引用上述轉嫁罰之法條，逕對為公司負責人之被告判處拘役五十日，殊難調合。」另七十三年判例認為：「稅捐稽徵法第四十七條第一款曾就公司負責人犯同法第四十一條以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐罪者，設有特別規定，並以應處徒刑為限，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。」質言之，「應處徒刑」之規定，就法定刑部分只能處有期徒刑，法官別無選擇。

本件解釋明白否定系爭判例之見解，認為系爭規定「應處徒刑之規定」部分，限於處五年以下有期徒刑，「係無正當理由以設定較為嚴厲之法定刑為差別待遇，有違憲法第七條之平等原則」。本件解釋雖在程序上不許法官就系爭判例聲請釋憲，實質上卻又宣告系爭判例違反平等原則而違憲，顯得突兀。之所以如此，除多數意見對攪判例之鋒有所顧忌外，更主要的原因是囿於本院釋字第三七一號解釋，因認為其已將法官聲請釋憲之客體，明白地限於立法院通過總統公布之形式意義的法律，而將判例排除在外，以致本件解釋宣告系爭判例所繫屬之系爭規定違憲，卻不能一併宣告系爭判例違憲。

事實上，闡釋系爭規定之系爭判例與原因案件判決及其所應適用之系爭規定間，顯然具有「重要關聯性」，並非不得以之作為受理解釋之理由。人民針對法令聲請解釋憲法，本院以「重要關聯性」併予審查相關判例作成解釋，畢其功於一役者，所在多有。可惜「併予解釋」的看法未為多數意見所採，本件解釋宣告系爭規定違憲而餘留系爭判例，系爭判例之效力在未廢止或停止適用前，形式上仍然有效，因此所產生之時間落差及可能衍生之弊病，絕非法官對判例一律不得聲請解釋一語可代。問題癥結之所在，是釋字第三七一號解釋受制於我國判例制度所產生的侷限性。

貳、針對法官何以僅得就法律聲請釋憲，釋字第三七一號解釋幾乎未備理由

釋字第三七一號解釋係以司法院大法官審理案件法第五條第二項之規定（八十二年二月三日修正公布）為審理對象，該規定為：「最高法院或行政法院就其受理之案件，對所適用之法律或命令，確定其有牴觸憲法之疑義時，得以裁定停止訴訟程序，聲請大法官解釋。」該號解釋之重點有二：一、將僅得由最高法院或改制前行政法院兩終審法院方得作為聲請大法官解釋主體之規定，以「憲法之效力既高於法律，所有法官皆有優先遵守憲法之義務」為由，擴充及於「各級法院法官」，並宣告與解釋意旨不符之規定，應停止適用，確實值得喝彩。二、但較遺憾的是，該號解釋卻將該規定中之釋憲客體，從「所適用之法律或命令」限縮為「適用之法律」，一筆排除「命令」，以致「相當於命令之判例」（釋字第一五四號解釋用語）亦同遭剔除。但為何將法官聲請解釋憲法之客體，由原來立法者所設定之「法律或命令」，變更為「法律」，該號解釋惜墨如金，未置一詞

。惟此種改變非同小可，諒必非想當然爾神來之舉，理應經慎重考量才是，只好再費一番周章探求其真義如次。

從釋字第三七一號解釋理由書第一段中勉強找到如下蛛絲馬跡：「採用成文憲法之現代法治國家，基於權力分立之憲政原理，莫不建立法令違憲審查制度。……各國情況不同，其制度之設計及運作，雖難期一致，惟目的皆在保障憲法在規範層級中之最高性，並維護法官獨立行使職權，俾其於審判之際僅服從憲法及法律，不受任何干涉。我國法制以承襲歐陸國家為主，行憲以來，違憲審查制度之發展，亦與上述歐陸國家相近。」再據相關文獻合理的推斷，該號解釋之意旨應是師法德國基本法第一百條第一項之規定：（註一）「法院如認為某一法律（ein Gesetz）違憲，而該法律之效力與其審判有關者，應停止審判程序。如係違反邦憲法，應請有權受理憲法爭議之邦法院審判之；如係違反本基本法，應請聯邦憲法法院審判之。各邦法律違反本基本法或各邦法律牴觸聯邦法律時，亦同。」足見德國聯邦憲法法院或邦憲法法院受理法官提請審議（Richtervorlage）所謂「具體法規審查」（konkrete Normenkontrolle）之憲法訴訟類型，皆僅以法律為審查標的。（註二）但德國違憲審查制度中有所謂「裁判憲法訴願」制度，即聯邦憲法法院得於該類型憲法訴訟中審查其他法院之判決及其所表示見解，其審查範圍已不限於法律，且德國並無如我國之判例制度，並不會產生如本件解釋前述之問題。（註三）因此，該國將法官提起憲法訴訟限於「法律牴觸憲法」範圍內，是可以理解。而在兩國司法狀況及違憲審查制度尚有諸多不同情形下，釋字第三七一號解釋驟然且未附理由的將相當於命令之判例，隨同命令一概排除在法官聲請釋憲範圍之外，就承襲德國法的立場言，恐遭囫圇吞棗之譏。不准法官聲請判例違憲，是否有足夠正當性，令人起疑。

此外，司法院大法官自作成釋字第一五三號解釋（六十七年七月七日）以判例為審查對象起，至今由人民以確定終局裁判適用判例違憲為理由而聲請釋憲所作成的解釋，早已不下於五十幾號。而其中經聲請釋憲被宣告違憲之判例並非少見，（註四）顯見判例不是鐵則，其須有隨時接受內在與外在檢驗的暢通管道。重點是，人民聲請判例違憲，仍須「窮盡救濟途徑」。若容許法官亦得聲請，於訴訟程序進行中即可啟動釋憲程序，不必等到確定終局裁判。且如經大法官解釋，判例究為合憲或違憲，可告確定，不會僅因是聲請人在個案中拒絕適用，以致可能形成與他案之間的歧異，而判例如果確實違憲，情形亦可獲得導正。兩相比較，允許法官就判例聲請解釋憲法，應較能保障當事人之基本權利，並維護憲政秩序。再者，人民就判例之合憲性可向本院聲請解釋，司法院大法官與其他法院體系在合憲性控制的基本分工已行之有年，允許法官聲請，其僅僅是擔任釋憲程序之發動者，大法官審查判例之本質仍然相同，並不當然引起分工間之緊張與疑慮。

綜上，不准許法官聲請判例違憲理由，大概是判例具有統一法令上見解，從而促使法院審判相類似案件時之公平性功能，且由上而下選編之判例，基於審級制度，對於下級法院所生事實上之拘束力，形成法安定性。但當法官於審判時有確信判例違憲之際，該等理由是否經得起憲法審判獨立原則之檢驗，就值得探討。

□、一律不許法官聲請判例違憲有違審判獨立原則

憲法第八十條規定：「法官須超出黨派以外，依據法律獨立審判，不受任何干涉。」其所揭示之審判獨立原則，主要植基於審判之自主性，司法及審判制度的設計上即應積極予以保障，排除可能涉及審判的他治與他律情況。至於審判者依據憲法與法律在自治與自律前提下所產生的確信，幾乎等同於所謂的良知。而良知可被理解為自願堅守某種直接、明顯、鄭重、合乎道德善之「當為」（Sollen）需求，並以之為誠命所形成自我約束的一種精神狀態。（註五）強制他人違背、改變或放棄良知去作為或不作為，幾乎是欠缺法律上及道德上的正當性基礎。若對法官審判時所生的確信或良知為不合理之干涉，必侵害其審判自主性，自與審判獨立原則有違。

或有論者以為，判例並無法律拘束力，當法官於審判時，確信所適用之判例違憲，法官自得依據憲法與法律表示適當不同見解，不受判例拘束。此種見解，於法官面對審判體系外之行政命令時，或可期待，於面對審判體系內之司法判例時，恐有疑問。因為法官若忠於良知，判決不論係積極衝撞或迂迴不適用判例，只要違背現行有效之判例，等同適用法規顯有錯誤，構成判決違法之上訴或再審事由，（註六）後果不難逆料。若再連結司法人事行政上對法官辦案成績之考核，往往會考量當事人的折服率或上訴的維持率等與裁判結果有關之因素，當會影響法官的考績與陞遷。更有甚者，如果法官身分會因該等審判之結果而受影響，即違反所謂法官身分上獨立之意旨。更重要的是，此種以審判外方式編選之司法見解所造成之「干涉」，不論是形成嚴重壓縮法官審判之自主空間，或者可能導致法官放棄確信而曲從判例，或使法官陷於良知困境（Gewissensnot），（註七）或奉判例為圭臬且優先適用於法律及憲法等，皆促使「法官唯本良知，依據法律獨立行使審判職權」（釋字第五三〇號解釋用語）之意旨難以落實，顯已違背「審判獨立」之原則。無怪乎早有大法官已表示諤諤之見，從根本上去質疑判例制度，認為「判例之拘束力已超越個案基礎事實，而具備類似抽象法規之性格」，「係一由上而下之法律見解控制體制，而為變相的司法造法，有違反權力分立與審判獨立之憲法原則。」（註八）本意見書從之。

肆、釋字第三七一號解釋就判例部分應予以變更一代結語

法官於審判時確信判例違憲，在執著遵守憲法義務而產生重大良知困境，是法官不可承受之重，若能於該種情形下，並符合釋字第三七一號、第五七二號及

第五九〇號解釋所設其他要件時，允許法官向大法官聲請解釋，並不必然違背釋憲制度之本旨，至少可緩解判例制度與審判獨立原則間的緊張關係。早在八十四年一月二十日作成之釋字第三七一號解釋，在重視保障人民權利及審判獨立原則的今日，其不許法官聲請判例違憲之部分，確已到可以變更的時候。本件聲請解釋之主旨，雖非針對釋字第三七一號解釋，但多數意見未能把握易轍良機，仍然持固舊見解，讓判例可繼續庇蔭於法院審判體系之下，不允許法官對之聲請解釋，使得審判獨立原則繼續蒙塵，並無助於人權保障及憲政秩序之維護，誠然相當可惜。

註一：翁岳生大法官指出釋字第三七一號解釋係以司法院大法官審理案件法第 5 條第 2 項為審查標的，「而完全實現法官具體規範審查制度（參照德國基本法第 100 條）的理念」。見氏著，〈憲法之維護者－省思與期許〉，收於廖福特主編，《憲法解釋之理論與實務第 6 輯》，中央研究院法律學研究所籌備處，98 年，頁 98-99。吳庚大法官指出：「釋字第三七一號解釋認為只有上述終審法院法官可以發動違憲審查，顯與憲法規定一般法官均獨立審判的意旨不符，遂仿德國之制，擴大解釋各級法院法官都可以法律違憲為由聲請解釋。」另指出：「釋字第三七一號解釋只限於法律違憲，命令違憲法官得逕行拒絕適用，不須聲請解釋，審理案件法第五條第二項，將命令也包括在內，是指欲使違憲命令完全失效而言，而非單純拒絕適用。」惟後段並未說明仿效何國制度。見氏著，《憲法的解釋與適用》，93 年 3 版，頁 376-377。許宗力大法官指出：「事實上，釋字第三七一號解釋乃是仿德國聯邦憲法法院的具體法規審查制度，經由司法造法而創設出法官聲請釋憲的程序類型，其所型塑的程序要件也因此基本上可說是抄襲德國制度而來。」見氏著，〈司法權的運作與憲法－法官作為憲法之維護者〉，收於葉俊榮主編，《法治的開拓與傳承－翁岳生教授的公法世界》，元照，98 年，頁 50。

註二：法官提起「具體規範審查」之要件，在聯邦層次上係規定在聯邦憲法法院法第 80 條：「具備基本法第一百條第一項規定之要件時，法院應直接請求聯邦憲法法院裁判。（第 1 項）理由必須敘明，即法院之裁判在何種程度內取決於這些法律規定之效力，以及這些法律與何種上級法律規範牴觸。卷宗應同時附具。（第 2 項）法院的聲請，與訴訟當事人對該法規之無效的指責無關。（第 3 項）」相關之介述，請參考楊子慧，〈論具體法規審查〉，《輔仁法學》，第 19 期，89 年 6 月，頁 67-123。同作者，〈再論具體法規審查〉，《憲法訴訟》，元照，97 年，頁 152-156、201-209。

註三：吳信華，〈法官聲請「判例」違憲〉，《月旦法學教室》，第 87 期，99 年 1 月，頁 7。另請參考同氏著，〈論法官聲請釋憲〉，收錄於《憲法訴訟專題研究（一）－「訴訟類型」》，元照，98 年，頁 122-123。

註四：信手捻來幾例耳熟能詳者，如破除特別權力關係首件解釋之釋字第一八七號解釋，認行政法院 50 年判字第 98 號判例以軍事人員向國防部報請核計軍籍年資不得提起訴願之部分，應不再援用。就學生司法救濟權利之釋字第三八二號解釋，認行政法院 41 年判字第 6 號判例以學生就轉學處分不得提起訴願之部分，應不予援用。就教師升等之釋字第四六二號解釋，認行政法院 51 年判字第 398 號判例以公務員受懲戒處分不得提起訴願之部分，應不再適用。不惟特別權力關係之爭訟權利，就公務員怠於執行職務所生國家賠償責任之釋字第四六九號解釋，認最高法院 72 年台上字第 704 號判例以須人民對公務員具有請求權始得請求之部分，應不予援用。就對配偶不得自訴之效力之釋字第五六九號解釋，認最高法院 29 年上字第 2333 號判例前段及 29 年非字第 15 號判例以包括與配偶共犯告訴乃論罪之人，應不再援用。上開本院解釋均為人民聲請解釋憲法，並為本院宣告判例違憲者；而所稱「不予援用」，係指解釋公布後所發生之法律關係，未及於解釋公布前所發生之法律關係，符合公法上之無效僅向將來失效之原則，並無礙判例違憲之本質。

註五：Vgl. BVerfGE 12, 45, 54f. (Situationsbedingte Kriegsdienstverweigerung)

註六：最高法院 60 年台再字第 170 號判例及行政法院 62 年判字第 610 號判例參照。此種以「判例」去解釋法律所規定之「適用法規顯有錯誤」，進而支持強化「判例」效力的造法，是強烈反應出認同形式上司法倫理或官僚層級體制的既有制度。

註七：Vgl. BVerfGE 12, 45, 54f. (Situationsbedingte Kriegsdienstverweigerung)

註八：林子儀、許宗力、楊仁壽大法官釋字第五七六號解釋協同意見書。

不同意見書

大法官 陳新民

整個法律應當清晰、統一與精確。然而大多數的法律解釋幾乎都是造成對法律的敗壞。

法國大文豪・伏爾泰

本席對於本號解釋多數意見援引平等原則所作出違憲解釋部分，義難贊同！持平而論，本案其實並非一複雜之法律解釋案，只要客觀的分析稅捐稽徵法第四十一條與第四十七條第一款（以下簡稱系爭規定）的關聯性，以及仔細參酌兩條文的立法意旨，應當可以清楚推敲出系爭規定合憲性之結論：

第一，符合刑法處罰故意犯為主，過失犯必須有特別規定，系爭規定對公司負責人的處罰毫無疑問地僅限於故意犯而已。

第二，如果公司漏稅情節輕微，法院衡酌後認為由法人承擔罰金即可，無庸必定

科處負責人有期徒刑不可，也不必科予負擔罰金或拘役之刑責。此種解釋，並無違反憲法比例原則或平等原則之虞。

倘本席能對本號解釋多數意見作一整體評論，前段為多餘之當然解釋；後段為「歧路解釋」。質言之：解釋主文中（前段）所宣示之負責人的可罰性僅限於故意犯，多數意見大費周章、捨近求遠的論述，也只驗證「當然之理」。按只要連結第四十一條與第四十七條的關聯，即可獲得此當然之結論；但嚴重瑕疵乃解釋主文後段，多數意見對系爭規定內容所為的詮釋：公司負責人「微罪必科徒刑」，以及援引平等原則，宣示系爭規定必須令之「微罪亦罰」，都是將實務苛刻見解「照單全收」之「以訛傳訛」，而無撥亂反正澄清其謬誤，本席對此歉難贊同。

尤其是多數意見未能體認此兩法條對公司負責人「從寬處罰」之立法目的，甚至誤解、指摘為「立法疏漏」，且對本案引起爭議之源－兩則最高法院判例（六十九年台上字第三〇六八號、及七十三年台上字第五〇三八號判例）所引起之違憲爭議，多數意見更認定法官對判例無權聲請解釋為由，駁回法官對該兩則判例解釋之聲請，本席對此亦不表贊成。

由於本號解釋多數意見對法律條文之詮釋方法，似已牴觸法律解釋的基本原則－法律應作整體性、並參酌立法者的全盤立法意旨－。本案不僅是一個法律解釋學，也是憲法的典型案例，且具有相當重要性，故本席認為有加以澄清的必要；而且為了確實保障法官依法律獨立審判之憲法意旨，正視判例制度已形成「國家第二套法律」，不當的加諸法官裁量限制，亦有加以檢討，以及許可法官對之提起釋憲的必要，俾建立判例的「退場」機制。爰提出不同意見於次，以略盡大法官負有責無旁貸之「說明白」之職責：

一、對公司負責人的處罰，僅限於「故意犯」，為當然之詮釋

（一）系爭條文的解釋：應當整體性、而非切割性解釋

本號解釋的標的乃環繞在兩個條文（稅捐稽徵法第四十一條及系爭規定）的解釋之上。大法官在此作為法律條文之合憲性檢驗者，就必須仔細探討立法者的立法意圖，並客觀的詮釋之。唯有善盡此「細查」立法意圖與立法結果的義務後，發現審查之條文有違憲之虞，方能宣布其違憲。本號解釋對此雖已敘及，但卻有「……惟系爭規定並未隨之更改文字……」之敘述，顯有指摘立法疏漏之含義，此乃嚴重誤解立法原意。故吾人不妨對此兩個條文的內容，作一檢視，試看其問題癥結所在。

首先就稅捐稽徵法第四十一條規定以觀：「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。」本條文確定納稅義務人的刑罰構成要件，乃是「以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」，自然是以故意犯為限，故無違反罪責原則。同時，犯罪人可得以其犯罪之社會侵害性的高低，分別遭到三種寬嚴不同的處罰－有期徒刑、

拘役或（科或併科）罰金。

另再查系爭規定：「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。」故本條乃補充第四十一條之納稅義務人之規定，特別針對公司為納稅主體所為的違反稅捐義務之制裁規定。而條文中明白提及「本法關於納稅義務人……」，即指同法第四十一條的「納稅義務人以詐術……，處五年以下徒刑……」之意旨。此兩條文之間有密切關係，不可以切斷而獨立解讀之。故除對負擔刑責者有特別規定外，對其可罰性，系爭規定未置一詞，故對於系爭規定之解釋，如涉及構成要件問題，當以第四十一條的構成要件為前提。從而導出公司負責人之應當負擔刑責，必須符合第四十一條所定「以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」之要件，以處罰故意犯為限，方不至於違反法治國家所樹立刑罰之罪責原則。

（二）由立法與修法原因的檢視－採納「故意論」的明證

如果吾人嚴格審視此兩個條文立法過程，都可以證實立法者對公司負責人應「知情、故意」才處罰的立法原意。這可由二階段立法過程來予以討論：

第一個過程為當初制定第四十一條與系爭規定之過程。本法於制定過程一讀會研議階段時（註一），行政院提出之第四十一條草案本明定：「納稅義務人故意以詐術或不正當方法……，處六個月以上有期徒刑」。但在討論過程中，不少委員認為不必強調故意，實乃「因為行為非出於故意者不罰，為刑法之基本原則，逃漏稅捐處以徒刑，故應以有故意者為限，其負責人之處罰，自宜應以知情者為限，始能認定其有故意，而予以處罰」。同樣的語言文字，也在次年的立法院第五十七次會期的財政等三委員會第十三次聯席會議上，由當時財政部長李國鼎先生明白地肯認。李國鼎部長且認為上述解釋應屬當然，但也建議「惟為明確計似可在本草案條文中，增加『知情』二字，以求周延」（註二）。

原草案最後再經立法院財政委員會等聯席審查後，修正條文第四十一條雖然將納稅義務人的「故意」字眼刪除。依立法理由：「按行為非出於故意或過失者不罰；過失行為只處罰已有特別規定者為限，此為刑法第十二條所明定。刑法對於成立犯罪之一般要件，既有明文規定，就個別犯罪行為，除過失外，即均無明定『故意』之必要」。

除了明白宣示故意犯外，本次修正條文也將原草案處罰納稅義務人的刑罰種類只有「有期徒刑」一種，且刑度為「六個月以上，五年以下有期徒刑」。審查會認為此規定過苛，不僅將有期徒刑刑度改為「五年以下有期徒刑」，並增訂處罰「拘役、或科或併科一千元以下罰金」。由此修正可看出立法者確認行政院提出之草案「從嚴處罰主義」，乃違反比例原則，故採行更為溫和的罰責。立法者的「寬和立法」目的，應當為本號解釋所注重！

另外，在涉及第四十一條的納稅義務人，是否與第四十七條的公司負責人之可罰要件應否一致的問題，由立法過程檢驗，也絕對持肯定說。此觀諸立法院一讀會所通過審查會版本中，對於第四十七條的說明時，即明白指出：「…本草案對於納稅義務人，設有處以徒刑之規定，予以制裁。惟上項制裁僅能施之自然人，對於公司法人或非法人團體之納稅義務人，即無適用之餘地，難達本法為防止逃漏稅捐加強處罰之目的，爰參照破產法第三條，明定對於納稅義務人所處徒刑之規定亦適用於事業組織之負責人」。

請注意這裡「徒刑……對於公司法人或非法人團體之納稅義務人，即無適用之餘地……」等語，即說明原本第四十一條之有期徒刑罰責，只能由自然人之納稅義務人承擔，由於法人無服刑能力，為避免此條文之規定不能完整地用於公司與非法人團體之上，方有系爭規定制定之必要。故系爭規定乃針對第四十一條有期徒刑之「服刑能力」之欠缺，所為的特別規定，而非「可罰要件」的特別規定也。

第二個過程為民國九十八年九月十五日，由民進黨立法院黨團所提議，增訂第四十七條第二項之規定：「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。」

這個由民進黨黨團柯建銘、李俊毅委員等二十名委員所提出議案（委員提案第八九一一號）之案由說明中，即表明：有鑑於現行稅捐稽徵法第四十七條規定，係由負責人代罰，惟公司多採公司治理及專業經理人制度，由名義負責人代罰，而非實際行為人負責，難謂公允，……，是以現行稅捐稽徵法第四十七條規定實有修正之必要，回歸適用刑法總則有關正犯、共犯、教唆、幫助、未遂犯等規定辦理，亦即由實際負責（行為）人負稅捐稽徵法第四十一條之刑責……（註三）。

由上述的提案說明，及依此原因而完成增訂的稅捐稽徵法第四十七條第二項規定，更明顯的強調：

第一，系爭規定的處罰依據乃第四十一條，系爭規定並未創設公司負責人獨立處罰之構成要件與刑度，才有「回歸」刑法總則有關正犯……等規定辦理的修法理由。此在修正草案總說明三處，也有更詳盡的說明：公司之經理人在執行職務範圍內，自亦為「公司法規定之公司負責人」，仍為系爭規定之「代罰對象」，再細繹該條款之規定，參酌犯罪之處罰，除須具備構成要件相當性（行為侵害性，亦即行為要素）、行為之違法性（違法性）外，尚須具備行為之有責性（即責任要素，亦即有責性、歸責可能性）之刑事法理……（註四）。

由上述的說明可知，系爭規定對於公司負責人（實際負責人）應受刑責之要件，完全與第四十一條一致，沒有由系爭規定另行創設可罰性要件，及刑罰

種類的可能性。

第二，本次修正理由，依案由說明強調了修法的重點在於澄清公司負責人，應當限於實際上的行為人，而非名義上的負責人，這個澄清系爭規定之負責人應是行為人，也是在本條文當初制定時，已多有討論之處。當時也以行為人為處罰對象之共識。故在草案總說明三處，也明白指明：不過問公司事務之登記負責人，反應「代人受過」，豈符公平正義原則及立法本意……。

因此，由此二個條文當初立法旨意，以及甫在二年前立法院增訂系爭規定第二項的規定，澄清原條文第一款關於公司負責人的範圍爭議，而予「窄化」的指明為實際負責人，都抱持將二條文緊密連結在一起之見解，不容彼此分割，更不容將系爭規定獨立視為一個新的犯罪處罰對象及處罰要件與刑度，否則此種見解將有違法律解釋原則，更牴觸罪刑法定主義。

二、系爭規定不可解釋為公司負責人「微罪必處有期徒刑」

（一）立法者放棄處罰公司負責人「無嚇阻性」低度刑罰－「微罪不罰」的合憲性

有認定所謂的公司負責人等「應處徒刑」，便是「不論逃漏稅捐行為情節、所造成危害之輕重，對公司負責人一律科處有期徒刑，縱使行為輕微，亦不得科處拘役或罰金」者，正是本號解釋所認定代表系爭規定解釋的「官方版本」！

這個解釋是由法條字面上的語意直接導出。同時認為該條款乃「別立」於第四十一條之外，重新創設針對公司為犯罪主體（違背納稅義務）之犯罪行為，乃特別法，故無庸與第四十一條之要件緊密配合不可。

這種「別立論」，既然可以在刑責種類與第四十一條不同，自然也可以及於「有責性」之不同。例如公司負責人既然可以基於故意，亦得因過失（例如對相關職員的選任監督有過失）為由（註五），或不論公司負責人有無犯意（註六），都可科處刑罰。這是我國實務界所持的見解。

如果採取這種對公司負責人不論情節輕重，一律與第四十一條一般納稅義務人待遇不同－「必處有期徒刑以上」之見解，間或有認為即使對某些犯罪類型，法律若直接科處有期徒刑而不科處拘役或罰金，亦屬立法者立法裁量範圍之內，當不構成違憲（註七）。但此形同「絕對法定刑」即易有產生牴觸比例原則之嫌。故本號解釋多數意見一旦「硬性」的將系爭規定的語意解釋為毫無彈性的「一律科處有期徒刑」的見解，即當然會導入其牴觸比例原則之結論，毫不為奇。

此「別立論」之立論，也會遭到平等權原則的挑戰，本號解釋多數意見即為一例。依本號解釋多數意見，任何違反第四十一條租稅義務者，納稅義務人不論是一般自然人或公司，都應當負擔同樣的刑罰義務。故系爭規定公司負責人，如果一律只科處有期徒刑，即應違反平等原則。故應視其情節輕重，比照

一般納稅義務人，除有期徒刑外，而科予罰金或拘役之刑責。採取「別立論」，是實務界的見解（詳下述），本號解釋的立場卻不一，只在「刑罰種類」部分，採「別立論」。但在「可罰要件上」（有責性）則否。在論理上便形成矛盾：對系爭規定的解釋，在刑罰種類方面，以「別立論」為依據，但在法人之可罰性（有責性），仍以第四十一條之解釋為內涵！

所以這種解釋完全不合邏輯，應當與第四十一條結合在一起來觀察。第四十一條以一般納稅義務人為處罰對象的三種刑罰種類－有期徒刑、拘役或（科或併科）罰金－，依立法意旨，明確指明：當是以犯罪行為的危害性、行為人責任大小……，亦即刑法第五十七條所明定的「科刑時應以行為人之責任為基礎，並審酌一切情狀（註八），尤應注意下列事項，為科刑輕重之標準：……」所作出的判斷，自可導出對納稅義務人僅科處新臺幣六萬元以下之罰金或拘役之處罰時，當為較小之罪行。

至於拘役，雖依刑法第三十三條第四款規定，為一日以上，六十日以下，遇加重時，得加重至一百二十日。但依刑法第四十一條第一項之規定，犯最重本刑為五年以下有期徒刑之罪，而受六月以下有期徒刑或拘役之宣告，都可易科罰金。系爭條文第四十一條的拘役規定，即屬此可易科罰金之條文。故在實務上，凡漏稅而處拘役者，依例皆可易科罰金。故對漏稅罰，大致上已形成（廣義）財產罰及自由罰兩種。

鑑於以公司為納稅義務人，如負責人涉有違反第四十一條之規定，情節較輕，在一般納稅義務人時，法院如僅科處區區新臺幣六萬元罰金罰或可易科罰金的拘役，以社會經濟的角度而論，比起財力較為雄厚的公司負責人而言，即毫無嚇阻性可言。所以立法者採取「兩罰政策」：對作為納稅義務人之法人，科予負擔罰金的刑責，但是對於負責人，立法者放棄採行無實際效用的罰金罰與可易科罰金之拘役。只有在情節較為嚴重時，科處有期徒刑。這是系爭規定立法者決定也。是否一定違反平等原則乎？

多數意見的出發點乃堅持系爭規定對於法人之負責人與一般納稅義務人，在違反第四十一條所定的租稅義務時，應當科處同樣的刑法種類不可，否則即違反平等權。從而非導出負責人「微罪亦罰」的不可？這種出發點恐怕亦非的論。

按立法者可針對不同的立法目的，制定不同罰責的規範。即使為某種同樣的不法行為（構成要件），但可視行為人不同的身分（不同的行為主體）、基於不同的立法目的，容有不同程度與種類的法律後果的制裁可能性。例如：同樣的違法行為，行為人係事務官或政務官即可遭到不同法定懲戒的可能性（事務官有六種，政務官僅二種懲戒方法，參見公務員懲戒法）；對於同樣的犯罪型態，一般人民與具有軍人身分所為者（例如性侵害案件），亦可課予不同的

法律責任。因此，立法者如果衡酌一個刑事不法或行政不法，對於行為主體是以一般自然人，或是法人，而可以有不同的差別對待，並不一定牴觸平等原則（註九）。

然而，由於平等原則與比例原則（特別是狹義的比例原則－必要性原則）都涉及到立法手段的適合與否，有無達到立法濫權或立法恣意之程度。因此有無違反平等權的檢驗，也經常要透過比例原則予以審查立法者差別待遇之合理性。

本席在本院釋字第六八二號解釋不同意見書已經特別提到平等原則與比例原則之密切關聯。也特別舉出德國聯邦憲法法院晚近採行對平等權原則檢驗的方法，說明對於「因人而異」（personenbezogene Ungleichbehandlung）與「因事而異」（sachbezogene Ungleichbehandlung）的不平等對待，可有不同的判斷基準。對於所謂的「因人而異」，乃針對法規適用的年齡、身分、教育背景及職業別等，而為差別之待遇。這是最容易造成侵犯平等權的類型，應當適用嚴格的標準－以比例原則－予以檢驗。至於「因事而異」的差別待遇，是指因為客觀存在事實的不同，就只須寬鬆的審查立法者有無明顯恣意，亦即最大幅度尊重立法者價值判斷。

在本案情形，明顯可劃歸在「因人而異」的不同對待範圍內，只要通過比例原則之考驗，一個不同的對待，亦非絕對違反平等原則。故在第四十一條規範下，不論納稅義務人是一般人或是公司負責人，只要在情節較重時，達到處「高度刑責」，即有有期徒刑之必要，皆一體承擔有期徒刑之義務，此即系爭規定之本意。立法者如果有對公司負責人為更寬大（例如減免有期徒刑之刑度）或嚴格（加重有期徒刑之刑度）之處置，致引起有無違反平等原則，就更有再深論之空間；反而在本案情形，立法者並未作出差別待遇，就更完全沒有議論違反平等權之餘地！

反過來說，在「低度處罰」（財產罰）方面，立法者作出了這種屬於比例原則中「目的性原則」（Zweckmäßigkeit）的衡量，吾人應予以尊重。由系爭規定以觀，立法者並非不處罰納稅義務人，而只是由可承擔罰金責任的法人，作為納稅義務人之地位來承擔之。所以是「刑責分二方承擔」－刑責完全已由法人或負責人來承擔，沒有所謂「免責空窗」的疏漏與特權存在，何能指摘立法者違反平等原則？

（二）立法者「兩罰各自承擔」的明白意旨

系爭條文在一讀會修正版本之「納稅義務人，處以徒刑之規定」一語，明顯是指第四十一條的規定而言。而此規定的處罰，除處有期徒刑外，尚有較為和緩的拘役、科或併科罰金二種。故立法者在此「捨二取一」，只選擇在第四十一條中，比較嚴重的犯罪行為時的處罰型態，不能夠想當然爾此乃「立法疏

漏」一認為立法者在研議與通過此條文時，還以為第四十一條之條文仍是行政院的本版規定，只有處有期徒刑一種（勿忘舊版本為六個月以上，五年以下有期徒刑），故第四十七條條文才會僅有處公司負責人有期徒刑之規定一。

持此立法疏漏的誤解，也更容易導出了公司負責人不論違規情節大小，一律必須接受有期徒刑的制裁。本號解釋即為一例。多數意見即認定，及原因案件聲請書（貳、一、疑義之經過）也主張有此立法疏漏情形存在。依本號解釋理由書第二段最後有下述的文字：「……惟系爭規定並未隨之更改文字，所謂『應處徒刑之規定』，即限於『處五年以下有期徒刑』。」易言之，系爭規定的制定，乃基於舊版本的條文，致產生此立法錯誤也。

本號解釋多數意見的認定，不無武斷唐突之處！按第四十七條在立法研議時，本即接連著已更正的新版第四十一條條文而來（且都在同一時段接續討論），立法者除非健忘成疾或昏瞶至極，斷不會犯此嚴重錯誤矣。更何況立法院的立法程序乃全體委員參與，加上相關行政機關官員共同商討。又第四十一條條文自修正原草案文字起，至三讀通過為止，橫亘四個月以上（民國六十五年六月十四日至同年十月二十二日止），非指日之間的倉促立法。眾目睽睽之下，怎有可能全體共同犯下此不可思議之大錯？再而，既然指摘立法者有立法疏漏，而引用舊版本的刑罰，卻忘了第四十一條新版已更改為三種刑罰。但為何在論及有期徒刑的刑度時，多數意見卻已經使用了已更正的新版本（五年以下有期徒刑）刑度，何不也弄錯為「六月以上，五年以下有期徒刑」舊版本的條文？多數意見此「一時之明」，卻又「彼時之不明」，何能令人信服？

故依據立法時，審查會中通過草案的白紙黑字，可以推論出立法者對公司之為納稅義務人，依第四十一條應負擔刑責時，經法院審理認為在輕微情形可處罰金；在嚴重情形時，方給予負責人徒刑之制裁。本號解釋理由書第二段所引之聯席審查會的版本，於第四十一條刪除行政院原先所提過苛的版本時已認為：「殊嫌嚴苛，不宜採取，且依逃漏稅捐行為，就其犯罪狀況而言，多與刑法詐欺或偽造文書相當，故應依該罪刑為最重本刑五年以下有期徒刑，並得科處拘役、罰金。俾法院得就逃漏稅捐行為一切情狀，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，以免施之過嚴，而期妥適」，可為明證（註十）。惜乎多數意見卻未能體會立法者之用心，反而誤解其義，孰之過矣？。

由上段說明，第四十一條的立法意旨，已服膺罪責原則，同時強調法院得就刑法第五十七條之規定，量定適當之刑。故第四十一條規定，應落實在法院的實踐上，而在對於第四十七條的解釋，難道就可以違背此原則乎？系爭規定關於公司負責人「應處徒刑」之解釋，即理應屬於「宣告刑」，乃法院經過刑法第五十七條的適用後，所作出的結論為有期徒刑時，方由公司負責人承擔之

倘若不尊重立法者在第四十一條的立法過程所表達的尊重刑法有責性原則、罪責原則、比例原則，及從寬處罰原則，硬要割裂二條文之關係，將公司負責人一有漏稅之行為，即科予有期徒刑，即將第四十一條的三種刑別，扭曲「異形化」成為僅有一種五年以下有期徒刑的「絕對法定刑」。豈非對立法者的美心善意，作極為不公道的曲解？誠然此種誤解已非一日（註十一），本號解釋多數意見在解釋理由書第四段（及第二段）為何不澄清之？反而以訛傳訛的認可此曲解乎？

（三）造成「微罪必處有期徒刑」錯誤詮釋的第一步－兩則判例的「先錯在前」

造成了系爭規定會形成違憲後果的主因，乃是其內容被詮釋為公司負責人微罪必處有期徒刑所致。然而，造成這種現象，卻是法院實務把系爭規定與稅捐稽徵法第四十一條，切割解釋所致。

採行這種別立論的解釋方法，最明顯的代表即為本案聲請法官所要求大法官審查的兩則最高法院判例。

首先，在最高法院六十九年台上字第三〇六八號判例，並未明白說明兩條文間關聯，只闡明了公司負責人只能接受有期徒刑的處罰而已。乍看之下似乎只是客觀認定負責人僅擔負有期徒刑為文義說明，沒有任何澄清負責人在第四十一條納稅義務人可處拘役或罰金的案件時，到底應否一定要處以有期徒刑之問題：「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，原判決引用上述轉嫁罰之法條，逕對為公司負責人之被告判處拘役五十日，殊難謂合」。但實質上，本判例即是針對輕微犯行，法官不欲科予有期徒刑，而科予較輕微之拘役，而為最高法院所否准也。本判例實質上已贊成「微罪必處有期徒刑」之見解。

但是在下一則判例中（七十三年台上字第五〇三八號判例），最高法院顯然已認為該「必罰論」的絕對性：「稅捐稽徵法第四十七條第一款曾就公司負責人犯同法第四十一條以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐罪者，設有特別規定，並以應處徒刑為限，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。故主管院核定自七十二年九月一日依修正之戡亂時期罰金罰鍰提高標準條例就稅捐稽徵法有關罰金金額提高為十倍，對於公司負責人自亦不生比較新舊法之問題」。

上述的「第四十七條第一款……設有特別規定」之語意，雖然明白提到負責人的刑罰種類與第四十一條不同，僅有有期徒刑一種。除此明白「特別規定」外，可否當然導出一個結論：一旦法官衡酌刑法第五十七條，認為公司負責人因為案件情節輕微，無庸處有期徒刑，而予以科處（可易科罰金之）拘役為

適當時（如本號解釋之原因案件，法官認為依罰金提高標準可提高十倍罰金，即遠超過原法所定之處罰標準，足資制裁犯罪行為人），法官仍無此權限，而必須「仍應處有期徒刑」？

然而推敲本判例之意旨，顯然採肯定的見解。這也影響到不少實務判決。不少判決已經明白的認為：儘管在九十八年修法之前，最高法院已經認定所謂公司負責人，應當僅限於實際負責人，亦即有權且實際上過問公司業務之人為限。一旦公司有產生逃漏稅之行為，則該實際負責人推定有過失（監督不週），即應負擔系爭規定之責任，此即所謂「兩罰」之制度本然也（註十二）。故實際負責人是否實際知情或有故意指使詐欺，即在所不論。也無怪乎對於上述極為輕微案件，沒有看到有任何一則司法判決或司法解釋，能勇敢的承認法官應當判決其無罪者。

本席可引一則司法院民國七十一年七月二十一日所發布的法律問題研究意見（註十三），予以說明。此係臺灣基隆地方法院進行的法律座談會，題目為某一公司負責人，因公司以不正當方式逃漏稅捐一千元，經起訴後，法院認為漏稅金額甚小，情節輕微，不適合處以徒刑，法院對負責人應為如何之判決？當時有三說：甲說引用上述最高法院六十九年台上字第三〇六八號判例，認為應處負責人有期徒刑，毫無斟酌之餘地。乙說認為如不能證明負責人參與其事，則應為無罪判決；丙說認為既然法院認為無處徒刑之必要時，應諭知無罪之判決。

上述三說，本席認為理應採丙說為當。但臺灣基隆地方法院多數採乙說，然臺灣高等法院則引上述甲說所提及之最高法院判例，雖未明白提出支持甲說之結論，但重複主張不得判處拘役或罰金，已表明採甲說矣。而司法院第二廳研究意見，亦同意此一見解。

這個司法院的研究見解，明白扼殺了法官對公司輕微漏稅行為，自可科處公司罰金，對負責人無庸科處徒刑，而為無罪判決的裁量權限，硬要科處其徒刑。無怪乎實務上便對於公司逃漏稅捐者，儘管只有四、五萬元之譜，但法院除可對公司處罰六萬元以下之罰金，對公司負責人還一定要科處象徵性的低度有期徒刑（或二月或四月徒刑），最後還可以得易科罰金（註十四）。

司法實務的這種曲解兩個法條間的緊密關係，兩個判例未能明確澄清公司負責人於漏稅情節輕微時，無庸科處有期徒刑的「不刻薄」見解，反而僵硬地解釋一律不得處拘役或罰金，自然助長了實務界上述對負責人「微罪必罰」，以及最後還是科處短期自由刑，且得以易科罰金的虎頭蛇尾方式終結審判（註十五）。這種浪費司法資源與漠視科處有期徒刑者應限於絕對必要性為限，當是我國司法沈痾的一大症狀！持平而論，此兩則判例被聲請書所指摘，其為違反比例原則及平等原則之罪魁惡首，豈有冤哉！

（四）錯誤的第二步－本號解釋多數意見的「再錯於後」

在兩則判例的模糊、且未能撥雲見霧的澄清，應依一般最起碼的法律解釋原則，正確地解釋與適用系爭規定的問題時，本號解釋多數意見且囫圇吞棗的接受此兩則判例，以及受其影響所形成司法實務所持的「微罪必處徒刑論」。如此一來，形成「判例錯於先，本號解釋錯於後」的現象。

本號解釋所欲澄清之處，乃在避免負責人一律科處有期徒刑之弊，為何不由勇敢宣稱負責人「微罪不罰」上著手？何不明白宣示系爭規定應與第四十一條的構成要件與刑度的緊密關係，詮釋系爭規定之意義？更重要的是，此兩則判例影響實務界之重大，造成曲解立法原意之後果，為何本號解釋多數意見未能將之納入本號解釋審查範圍之內？

（五）小結－法律解釋必須遵守「整體性」的詮釋原則

本號解釋系爭規定所涉及的法人納稅義務案件，數量甚多，因此是一個具有關涉眾多國民財產權利的憲法解釋。這種牽涉重大公益的立法，尤其涉及財稅立法，本即服膺於租稅法律主義。舉凡稅務權利義務的主體、客體、罰則及構成要件之額度，不僅應有嚴格法律保留原則之適用，也必須不牴觸明確性原則，而此明確性原則，又顯現在由受規範者所得「預見」其規範內容。這是法治國家對租稅法律主義的特別要求。

系爭規定雖在字義解釋上可能有模糊之現象，但情況並不嚴重。司法機關只要深入審查該條文在立法過程中所形成的立法意旨，即可以找出明確的詮釋方法，然而卻未能及早澄清，而造成錯誤失真的詮釋至今。這也是因為司法行政機關（在上述的法律解釋），以及判例的詮釋方法，都忽視了解釋法律必須要講求「整體性」，條文與條文間，都應當要一再「來回穿梭」式的分析其彼此關聯（註十六），否則即會造成「失真」的解釋。

美國著名法哲學家德沃金（R.Dworkin）曾對於法律解釋的原則，有一段精彩的敘述：

法律解釋具有與生俱來的整體性要求，即使是對法律文件中的一個單句或一個單獨條款（而不是整個文件）作法律解釋。解釋者必須接受解釋性的約束（即對何為最佳解釋的假定），同時，任何一套可能的約束都包含解釋的前後連貫性這一要求（註十七）。實為至理名言。

更何況，除法律文義解釋外，也應由立法過程與體系解釋探求立法真意，最後仍須透過立法目的予以檢驗。此即德國著名學者奧特曼（Oertmann）所稱：「立法目的之探求，啟開疑義之鑰匙也」（註十八）。本院大法官掌理釋憲，其論理方式更應著眼於大格局，也應更注重立法目的與體系解釋（註十九）。儘管司法實務上或許拘泥於小處而有違失立法目的，但大法官似乎應有免於上述以訛傳訛的免疫力也。本號解釋多數意見顯未能具備此抗體，不無令人遺

憾之處！

三、法官依法律獨立審判之義務－法官當可以判例違憲為由，而聲請釋憲

本號解釋聲請人在聲請書另一個著力處，乃尋求法官挑戰判例絕對權威之可能性，而開啟向大法官請求解釋之門。本席認為此要求並非無的放矢，值得引伸其意。

（一）法官僅應服膺形式意義之法律

法官依據法律獨立審判，不受任何干涉。乃是憲法第八十條的明白規定。因此法官只服膺「法律」一種法規範而已。而此「法律」之概念，依憲法第一百七十條之規定，乃狹義由立法院通過，總統公布之法律。由此二條文明白的語意，已經清楚表明拘束法官的法規範之種類僅有一種而已（註二十）。故憲法第八十條後段保障法官獨立審判之「不受任何干涉」，防衛的對象，自然也及於來自司法上級機關與人員，以及各種法規範的干涉在內。

就後者而言，即涉及到法官有義務適用哪些法規範的問題。首先，是對於由行政機關所發布的行政命令（包括法規命令或行政規則），已歷經本院釋字第三八號、第一三七號、第二一六號解釋之定論，各級法院法官對於各機關依執掌所頒布之命令或法規釋示，僅具有參考價值，而不受其拘束。這些本院過去的解釋，樹立了法官僅服從法律，而不必服從行政機關所訂定法規範之拘束，符合憲法保障法官獨立審判之依據。

這種態度也反應在本院釋字第三七一號、第五七二號解釋。按我國司法院大法官審理案件法第五條第二項之規定，許可最高法院或最高行政法院就審理案件所適用之法律或命令，認有違憲之確信時，得裁定停止訴訟，聲請本院解釋。這種僅許可最高審級法院法官聲請釋憲之制度，係採奧地利憲法訴訟的模式，而非採取如德國之許可各級法院法官皆擁有聲請釋憲之權。目的乃避免各級法院法官動輒一遇有違憲之疑慮，即停止審判聲請釋憲，造成訴訟程序延宕，反有養成「法官怠惰」之副作用。

然而，德國之制度也寓有促使各級法院法官審查法律合憲性，並使違憲狀態及早發現，與防止違憲弊害產生之優點。故大法官在釋字第三七一號解釋即創設出各級法院法官聲請釋憲之制度。但為避免浮濫聲請釋憲起見，遂將聲請要件加以緊縮有二：

1. 嚴格限制違憲疑義必須達到確信，並且提出客觀上形成確信之具體理由（另見本院釋字第五七二號、第五九〇號及第六〇一號解釋）。
2. 限制提出釋憲標的僅限於法律。

上述這種由大法官解釋擴張各級法院法官聲請釋憲，既然開了釋憲大門，但又定下了如此嚴格的門檻，一鬆一緊之間，當能得到「雙贏」的優點。而大法官且在內規（八十七年七月二日大法官第一〇九八次會議決議）：各級法院

依本院釋字第三七一號解釋聲請解釋憲法者，如係被告羈押中之案件，原則上應優先審理。

至於在實務上，凡是法官聲請之案件，不以是否有羈押被告為限，都會為避免影響原因案件之審理時效，大法官率以優先之程序處理之（大法官九十六年十月二十五日第四〇三三次全體審查會議決議）。

儘管如此，大法官此利用「大法官造法」之制度（民國八十四年一月二十日）實施至今，已經超過十六年，卻未透過修正司法院大法官審理案件法的方式，將之明白列入該法第五條第二項之內。易言之，形成了現行法條明白語意與適用上發生嚴重歧異之現象。按大法官的造法，本即有規範過渡時期法秩序的權宜目的，帶有督促立法者從速修法之用意在焉，無意卻淪為「立法怠惰」之藉口。母法遲遲不修，也使立法者不能夠全盤修正該規範罅漏至今！面對立法不作為之際，解鈴唯有繫鈴人，大法官也只能再利用「再造法」的方式，來填補前「造法」不足之處。本院釋字第三七一號及第五七二號解釋所開的大門，是否已經嫌過度窄小，而有拓寬之必要乎？

比照最高法院層級的聲請釋憲標的，尚及於命令。對於一般法院法官而言，則排除之，其立論為何？如依大法官第一一五三次會議及第三〇九〇次全體審查會之決議，指法官只要認為命令如有違憲之虞，逕行排斥不予適用即可。不能依本院釋字第三七一號解釋，提起釋憲（註二十一）。

此一論點似乎有強調法官只遵守法律的義務，對有違憲之虞之行政命令，根本無庸聲請釋憲，即可拒絕適用，是其優點。然而，為何此對各級法院法官都可發揮其不適用違憲之虞的行政命令之功能，卻不能夠發揮在最高法院層級的法官之上？亦或是最高法院法官亦可逕行拒絕適用該行政命令乎？但以司法院大法官審理案件法第五條第二項明白語意，顯然不得逕行拒絕適用，而應提請大法官解釋，這種現象即不無矛盾之處。可惜大法官於該號解釋未能釐清此一差別。

如果以一以貫之之精神而論，似乎應當將比法律數量更多，相形之下，違憲機率更高的行政命令開放給各級法院法官作為聲請釋憲的標的，更能夠及早發出命令違憲之警訊，而使法律與行政命令的合憲狀態，更早實現。而從另一個角度而論，如擔心基層法院法官對於公法的素養、辦案經驗較為不足，而無法正確判斷行政命令是否違憲，那就更應當倒轉過來，最高法院層級法官對於有違憲之虞的行政命令，可以逕予拒絕適用；反過來說其他各級法院法官，遇有違憲之虞之行政命令，則可停止審判程序，提起大法官解釋。這種「拒絕適用程序的倒置」，是否比現狀更為理智？本院釋字第三七一號（及釋字五七二號）解釋也面臨檢討之時刻。

不惟寧是，大法官對於各級法院法官受到「法規範拘束」之種類，並沒有

如憲法第八十條所期待的堅持到底，又開了二扇大門：第一扇門為司法院所發布的行政命令；第二扇門為判例制度。這二扇門不僅實質規範了法官的認事用法範疇，同時也封閉了聲請釋憲之門。可分別論述如下：

（二）擴張法官「法規範拘束」之第一扇門：司法院的行政命令

對於作為最高司法行政機關的司法院，本院解釋便與其他司法體系外之行政機關有截然不同的對待。本院釋字第五三〇號解釋已承認司法院本著此最高司法行政機關的地位，就審理事項有權發布規則，就審理程序有關之細節性、技術性事項，提供法令、解釋及實務上的見解等，作為各級法院法官或相關人員執行職務之依據。

如此一來，法官無異已成為司法院整個行政組織體系中一個「屬員」之地位。本席認為這種將「法官擬行政官員化」的見解，稀釋了法官在憲法中所樹立的「個人化」角色，同時，將使法官獨立適用法律、詮釋法律內涵的自由空間，壓縮在最高司法行政機關所欲實踐的狹小空間之內，有侵犯憲法第八十條之虞。故釋字第五三〇號解釋承認司法院作為最高司法行政機關，所擁有的司法行政法規訂定權，應該嚴格侷限於「司法行政」的範疇，例如辦案期限、人事考核、法院行政管理……等等，不能侵入到具體審判之範疇，尤以法律見解與法官用法裁量之有關部分，絕應列為上級法規介入之禁區。故最高司法行政機關如果欲仿效一般行政機關統一下級機關所訂定之統一裁量基準之類的行政規則（例如行政程序法第一百五十九條第二項第二款），而頒布類似「處刑量刑標準」之規定時，則該「量刑標準」之法規，對各級法院法官僅具有參考價值，並無任何拘束力。是亦法官不能比擬為一般行政機關之屬員之地位也。

本院釋字第三七一號解釋既然不許可一般行政機關所訂定之行政命令列為法官聲請釋憲之標的，儘管釋字第五三〇號解釋認定司法院所發布之行政命令與一般行政機關之行政命令不同，但亦不屬於法律，法官自無從提起釋憲。

（三）擴張法官「法規範拘束」第二扇門：判例制度

我國乃係大陸法系之國家，本來並無如同英美法系採行判例制度（doctrine of stare decisis）。惟為了統一法律見解，我國很早便採行判例制度，且在實證法上，例如法院組織法第五十七條第一項及行政法院組織法第五十七條規定，樹立了判例制度（註二十二）。

判例制度在我國早已形成了類似法律的效力，也因此違反判例之判決，屬於判決違背法令（民事訴訟法第四百六十七條、刑事訴訟法第三百七十八條），而得提起第三審上訴。

判例制度作為統一法律見解之工具，且由最高法院層級的法官、庭長與院長組成判例會議決議後，才形成此規範，其理應僅有該法院內部的「自律」功能。易言之，僅具有拘束及凝聚該法院內部法官之法律意見之功能，而無「外

延」其效力至其他法院之功能。這也是英美法系判例的基本精神（註二十三）。至於大陸法系，例如德國，其最高法院層級的法律見解，並無所謂判例制度，所作出重要的判決，也僅具有參考的效果而已。如果該見解果真卓越出眾，自然援引者眾，即可以理服人，而獲得實質的「統一法律見解」之功能。

然而，這個作為「補充法源」的判例制度，在我國卻演變成將最高法院權威見解，化身成為類似法律的「第二套法律」，成為實質意義的法律（註二十四）。易言之，最高法院也演變成另一個最高司法機關，不訂定行政命令式之法規，而以判例實質拘束所有下級法院法官之辦案。

故我國法官即分別受到來自司法院與最高法院（包括最高行政法院）的雙重法規範製造者的拘束。法官不僅是成為司法院的屬員，也成為最高法院（最高行政法院）的屬員之一，受到了「雙重桎梏」。

本席以為判例制度（及司法院所訂定之行政規則），都使得法官成為龐大司法官僚體系的一員「僚屬」，扭曲了我國憲法當初引進西方憲政思潮所欲樹立的「法官形象」（Richterbild）：每位法官都是正義之化身，擁有抗拒上級官僚體系的法律見解或陳規舊制的憲法權限，成為獨立思考之主體。本席亦主張這種「自由的法官主義」，不能被剝奪而淪喪。否則憲法所揭櫫的法官獨立審判理念，將永遠不敵有二千年以上悠久歷史的「封建衙門文化」之遺毒（註二十五）。

對於法官擁有絕對拘束力的判例制度，大法官早在民國九十三年五月七日第一二四三次會議認為並非得由法官聲請解釋的標的。在此次不受理的決議理由中，大法官除認為聲請之法官對於系爭法律如何牴觸憲法之疑義，並未詳加闡釋，難認為其有客觀上形成法律違憲之具體理由外，亦特別指明所聲請三個判例，都不是法律，且判例僅是法院適用法律所表示之見解，因此不符合本院釋字第三七一號解釋法官聲請解釋之要件。

在本號解釋多數意見關於不受理部分，多數大法官對於判例的作用，只是輕描淡寫的說明為「該（最高）院為統一法令上見解，適用法律所表示之法律見解」，顯然忽視了判例對各級法院法官所具有的絕對拘束力。無怪乎本號解釋原因案件之聲請法官在釋憲聲請書中，會使用如此強烈用語的呼籲：「大法官不能再『不食法官煙火』的要求法官自行排拒判例而不適用，至少允許法官以判例為標的聲請釋憲，始能開啟法官－尤其刑事庭法官－的『生存之門』」。吾儕大法官是否真處在象牙塔、不食司法界之煙火乎？

（四）判例可能導致法律詮釋的歧路與曲解－本案系爭規定之爭議，即為明證

判例既然主導了法律的解釋，而將法律適用完全壓縮在判例製作者所堅持的概念範圍之內，無疑地已將立法意志轉換成判例意志。本號解釋所涉及系爭規定經過兩則判例的詮釋，造成曲解立法者從寬對待公司負責人的美意，即提

供了判例足以讓法律「變質」的明證。

誠然，我國判例制度也有所謂的變更判例制度。本來「一進一出」的靈活運用判例制度，足可使判例與時俱進。但目前的判例只有增而殊減少，判例變更制度形同虛設，毫無「退場」機制可言。若論我國法規範種類中最僵硬的制度，莫過於判例制度。既然最高法院判例變更制度形同虛設，何妨由法官透過聲請本院大法官解釋方式予以檢討，否則即應當許可法官在「附理由」的前提下，拒絕適用判例乎？

除了判例外，還有另一個實質上也具有拘束法官效力的法規範，則為最高法院或最高行政法院之決議。雖然其拘束效力不若判例之強，但其發揮實質統一法律見解及拘束各級法院法官的強制力，亦不容小覷。大法官釋憲實務上都一再否准法官對於決議提起釋憲聲請（註二十六）。

對此而言，更是明顯擴張了拘束法官審判的「第三套法律」，按最高法院及最高行政法院所作之決議，其法源乃是各該法院的「處務規程」（註二十七）。這種屬於規範機關內部運作的行政規則，並無任何拘束外部的效力。故應回歸其純粹的參考價值，各級法院法官對此決議自可表達其不同意見。且如有違背此決議，必須不能視為「判決違背法令」，如此一來，即可無庸許可法官對決議提起釋憲之必要。

四、結論之一：為系爭規定催生者李國鼎與孫運璿先生叫屈

系爭規定乃當時蔣經國先生主閣時，由經濟部長孫運璿與財政部長李國鼎先生推動下完成立法。雖然最初行政院提出之草案較為嚴苛。但恐怕乃出自當時共同提案之三個主管部中的司法行政部之手（註二十八）。但在一讀會中，既遭到極少數委員質疑，主要負責之主管部李國鼎部長—雖重病剛癒，但仍全程與會—即立刻從善如流，改採和緩之罰責。故吾人必須「還原」立法之真相。否則對普受我國國人景仰的兩位創造臺灣經濟起飛的巨人—李國鼎與孫運璿先生—，指摘其「立法疏漏」，又視其為「酷吏」—主張對公司負責人動輒應處有期徒刑之威嚇—，恐怕有欠公允。本席不禁為之叫屈，是否應當還給這兩位有大功於臺灣者一個公道乎？

五、結論之二：法官之懼，乃國家司法之慟

本號解釋彰顯出法律解釋之不易！即連多數意見似乎也未能堅持法律解釋最起碼的原則—「整體性」的原則。系爭兩個法律條文間本應作緊密的「來回穿梭」解釋，即可清楚探求立法者對於公司負責人擔負刑責的從寬考量，既符合罪責原則，亦無違平等原則。

故依本席之淺見，本號解釋應對系爭規定作成合憲解釋。明白肯認該條文對公司負責人處有期徒刑，符合第四十一條的規定，乃在於法官斟酌其犯罪歸責與漏稅情節之輕重後，認為有科以有期徒刑之必要時，方得為之。且既然公司已承

擔罰金刑責，即無庸必對之處有期徒刑不可。何妨明白地宣告：在此情形各級法院應當有義務地對公司負責人為無罪之宣告！另外也應該實事求是，釜底抽薪的解決實務上（判例）對於系爭規定所產生的「質變」，澈底根絕稅務行政與司法實務界唯恐公司負責人動輒以「不知情」為由逃漏稅捐，遂運用將系爭規定詮釋為「從重處罰」之方式，以對負責人科處有期徒刑為震懾之手段（註二十九）！

捫心而論，本席自始自終皆認為系爭規定的解釋並不複雜。只要遵守標準的法律解釋方法，將第四十一條之內容與立法者「從寬意旨」相結合，即可導出合憲結論。但多數意見反而「走進死胡同」－東繞西走、大費周章地作出本無爭議的「不違背罪責原則」之多餘解釋，以及將錯就錯的導致公司負責人「微罪必處有期徒刑」，及「微罪亦罰」的結論，更錯引平等原則宣告違憲。這一切「歧路解釋」，都肇因於兩個判例所致。多數意見為何不「打蛇打七寸」地針對系爭規定的癥結要害－判例－著手？

針對法官聲請釋憲的範圍，即更應有魄力的更正本院釋字第三七一號、第五七二號解釋，開放各級法院法官擁有對判例提出釋憲聲請權，落實法官獨立審判的憲法意旨。

此外，就後者而言，本席心中塊壘猶有一言之必要：本號原因案件聲請人已述及判例對法官造成心理上的壓力。法官現身說法且援引著名的美國聯邦最高法院霍姆斯（Holmes）大法官所說的「法律在於經驗不在於邏輯」，好一個反諷！

法律的詮釋與適用，當然必須操之在一群法官之手。法官掌握了法治國家所彰顯的權力特質：國家利用法律來統治人民。法律也應當符合人民生活經驗的解釋。這種期待化抽象法規範，由冷冰冰白紙黑字，轉成為能觸動人民法律情感、激發正義與非正義的評價，進而產生規範社會秩序實證力量，正是靠著一個個活生生的法官，而也正是透過一顆顆秉持正義的法官心臟與一顆顆獨立思考的法官頭腦，作出最合乎法律精神的條文詮釋與法院判決。推一以及十，推十成百，推百成千……，整個法官團隊，都應當是這種正義心臟與獨立思考頭腦的總結合體，這才是燦然大備的法治國家司法之寶貴資源，也唯有這種特質的司法推理機制，才能確保法治國家司法的真正獨立，與司法新秀人才產生的生生不息！

由聲請法官這種「現身說法」，敘及其曾經挑戰判例，而遭評定為「不及格之候補法官」之經驗，以及其「忍辱」至獲得書類審查及格，成了「金剛不壞之身」（即獲得實任法官資格，可享受憲法之法官終生保障）後，才敢遞出本件釋憲聲請，說明其內心壓力之大矣（註三十）！

對本席而言，讀本件釋憲聲請書至此，不能不瞿然動心，好一個「血淚控訴」！判例拘束各級法院法官，無形中已經化身為「上憲意旨」，也形成各級法院「衙門」化，各級法院法官「階級化服從」的象徵。這一切都隱藏在「防止法律見解不一致」的金色光環之下。任何有拘束力之事物，也會產生制裁不服從其拘

束力的措施，自古皆然，在各種事務領域內，都有此一定律。果然以往籠罩著法官間「佛曰不可說」、彰顯判例拘束力的反面陰影，終於有一位法官現身親自控訴。本席認為縱不論本件聲請人所言是否確實，或有過度皴點渲染之嫌，但吾人持寬厚、不苛責之心，寧可視為一個警鐘。語云：「一雨可知秋」，我國法治社會不當再麻痺的漠視此呼號！須知，一個法官之驚，足引全社會之驚；一法官之懼，更是整個國家司法之慟！而造成法官之驚之懼之來源，如果真為判例制度，吾人何不勇敢割捨我國此植根於憲政時代以前、仍屬法律渾沌開創期的判例「強制力」之特徵，讓判例不再掛上最高法院「權威」的符號，而讓判例回歸到「個案性」（ad hoc）—其射程嚴格束縛於具體個案事實之上。

判例制度雖無庸廢棄，但應有不同認知：每一則判例都應當代表了最高法院資深法官前輩的經驗與司法智慧（judicial wisdom），對所有各級法院法官能夠發揮其建設性與啟發性之功效。判例視為後輩法官的「良師益友」，具有純粹參考價值的「軟法」性質，是否才會真正的受到所有法官的衷心肯認與歡迎乎？我國要步入優質的法治國家，即有必要轉型這一個僵硬老化，且是全世界各個法治國家（不論到大陸法系或英美法系），都未有的嚴格至極之判例制度？我國是否需要痛下決心，將判例制度從頭到腳，從裡到外，澈底的「變身」不可乎？

本號解釋多數意見痛失檢討我國判例本質、存廢以及透過大法官解釋來更新其見解的良機，實屬可惜之至。本席亦深知，目前學界及司法實務界對判例現制之良善性，頗多深信不疑。要求大幅度改革之芻議，無異緣木求魚！但此改革呼籲儘管成功機率不大，也僅能期待來茲。但為我國法官獨立審判制度的遠景著想，縱然懷抱此微弱的樂觀與期待，本席認為亦屬值得！

註一：立法院經濟委員會第五十六期，第二次全體委員會紀錄，民國六十四年十一月十三日，立法院公報，第六十四卷第九十一期，第十八頁。

註二：民國六十五年五月八日立法院公報，第六十五卷第四十九期，第二十四頁。

註三：參見立法院第七屆第三會期第九次會議議案關係文書，院總字第九八一號，民國九十八年四月十五日印發。

註四：這段說明，完全取自最高法院一則判決：八十六年度台上字第二五七〇號判決。而民進黨團上述提案也基於該號判決意旨而提起，由案由說明中使用「回歸」刑法總則……之用語，似乎已察覺司法實務上運作有背離刑法總則之寓意焉？

註五：例如最高法院八十五年度台上字第五二八號判決；臺灣高等法院九十二年度上訴字第一一八〇號判決。

註六：最高法院九十一年度台上字第二五五一號判決。

註七：這種合憲論的見解，也可基於立法者認定對於公司負責人，如果不採行較嚴厲的科予有期徒刑之罪責，則將疏於監督所屬的善盡納稅義務。故鑑於法人納稅

義務的履行，對國庫影響甚大，立法者採取重罰，也非必定違憲不可。

註八：參考下文註十處。

註九：此觀乎本院釋字第六四九號解釋之系爭規定—身心障礙者權益保障法第九十八條的罰責，對於違反該法而由非視障者從事按摩業之處罰，為一萬元以上五萬元以下；如於營業場所內發生者，處其負責人二萬元以上十萬元以下罰鍰，該號解釋未質疑其違反平等原則，便是一例。

註十：立法院公報第六十五卷第六十六期，委員會紀錄第五頁；第七十九期院會紀錄，第八十六頁，都有相同記載。

註十一：此誤解早自稅捐稽徵法公布後不久，便已產生。依司法院七十年十月二十八日（七〇）廳刑一字第第一〇四號所發文法律問題，已經在討論意見甲說中認為：「似屬上之立法疏漏……」。但司法院第二廳研究結果採乙說，即否認甲說的「立法疏漏」之見解。所以始作俑者的責任，不應推給司法院。

註十二：在我國刑法學界對於處罰法人犯罪的學術文獻中，頗多主張立法可分別處罰法人與負責人。這種兩罰的規定，雖宜採過失責任為通說，其在法人處罰則以「過失推定說」為主流，可參見林永謀，略論「兩罰規定」，法令月刊，第三十七卷，第十二期，民國七十五年十二月，第十二頁。陳樸生，法人兩罰規定之理論基礎，法令月刊，第四十四卷，第五期，民國八十二年五月，第六頁。

註十三：參見司法院（71）廳刑一字第七一三號，刊載於刑事法律問題研究彙編，第二輯，第三四六頁。

註十四：此類案件甚多，可舉一例說明：例如最高法院八十一年度台上字第五八六五號判決。

註十五：以我國地方法院近年來第一審違反稅捐稽徵法第四十一條及第四十七條裁判結果，不分一般納稅義務人或公司負責人，依第四十一條處罰之刑度都偏低，累計十年統計（九十年到九十九年），每年判處有期徒刑超過六個月以上一年以下，以及一年以上兩年以下都僅有個位數，鮮少有超過二年以上有期徒刑者。而九十八年度共計二百十三件中，判處有罪者為一百七十二人，其中判有期徒刑六月以下有一百五十人，六個月以上一年以下一人，處拘役者共八人，罰金共十三人；九十九年度共計三百三十八件中，判處有罪者為二百七十四人，其中判有期徒刑六月以下有一百八十四人，六個月以上一年以下二人，處拘役者共七十三人，罰金共十五人。可見得近二年來幾乎所有違反稅捐稽徵法第四十一條及第四十七條者，皆科處罰金或得易科罰金之拘役。

註十六：不僅是法條間要有此來回穿梭的檢驗，即連一個法律條文與個案事實間的正確法律適用，也要使用這種檢驗方式。本院前大法官王澤鑑教授於談論涵攝

時已提到：涵攝是一項謹嚴（嚴謹）、精緻、艱難的法學思維過程，一方面需要法律規範去認定事實，一方面亦須從案例事實去探求法律規範，剖析要件，來回穿梭二者之間，須至完全確信，案例事實完全該當於所有的法律規範要件時，涵攝的工作始告完成，可進而適用法律，以確定當事人間權利義務關係。可參見王澤鑑，法律思維與民法體系－請求權基礎理論體系，二〇一〇年三月，第二四八頁。只是單純案件的適用法律過程，已須如此的謹慎，更何況論及二條文間適用關係與解釋，豈能不更仔細的來回穿梭研析乎？

註十七：參見：羅納德·德沃金著，劉麗君譯，林燕平校，自由的法－對美國憲法的道德解讀，上海人民出版社，二〇〇一年九月，第一一三頁。

註十八：參見王澤鑑，前揭書，第二九一至二九二頁。

註十九：本院釋字第六一二號解釋所提到的……不應拘泥於法條所使用之文字，而應就該法律本身立法目的，及整體規定之關聯意義為綜合判斷。此用語雖在論及解釋法律授權規定，但也是一種論及法律解釋之基本原則，應有遵守之價值。

註二十：故法律不能再授權其他機關訂定如同法律效力之法規範（例如判例），否則拘束法官之法源，將失之空泛。至於在極少數例外情形，例如大法官之解釋，可具有拘束法官之效力（司法院大法官審理案件法第十七條第二項）乃直接源於憲法之規定（第一百七十一條第二項），取得合憲之依據也。

註二十一：參見司法周刊，第一〇〇七期，民國八十九年十一月二十日。

註二十二：關於判例制度之討論，可參見蘇永欽，試論判決的法源性，收錄於氏著：民法經濟法論文集（一），民國七十七年，第三十三頁以下。

註二十三：參閱陳新民，憲法學釋論，修正六版，民國九十七年九月，第六六三頁以下。

註二十四：按德國公法學界所謂形式意義或實質意義法律，與我國稍有不同。我國的法律（依憲法第一百七十條），僅限於由立法院通過，總統公布者，方屬之。因此法律都是兼具形式與實質意義。實質意義之法律，勉強僅可及於緊急命令而已。至於德國的法律，例如每年的預算法，是以法律方式通過，因為不涉及人民權利義務，故被稱為形式意義的法律；至於其他涉及人民權利義務者，方稱為實質意義的法律。可參見：陳新民，論法定預算的性質－由釋字第五二〇號解釋檢視我國憲法的預算法制，收錄於拙作：法治國家原則之檢驗，元照出版公司，二〇〇七年，第一六〇頁以下；學界亦有認為依法律明白授權訂定之法規命令，因可限制人民之基本權利，故亦視為實質意義的法律。可參見：吳信華，論法官聲請釋憲，收錄於氏著憲法訴訟專題研究（一）－「訴訟類型」，元照出版公司，二〇〇九年一〇月，第一二〇頁。

註二十五：參閱陳新民，憲法學釋論，第六六七頁。

註二十六：最近一次為大法官第一三七二次會議（民國一〇〇年四月二十二日）議決不受理（會台字第一〇三一九號）。

註二十七：參見最高法院處務規程第三十二條、最高行政法院處務規程第二十八條。

註二十八：參見當時司法行政部次長汪道淵在一讀會中之表示（民國六十四年十月六日），認為採用（原草案）較嚴苛的罰責，方為國家所需。見立法院公報，第六十四卷，第九十會期，第四十八頁處。

註二十九：不可諱言，系爭規定之兩罰規定，已嫌落伍，隨著法人侵害社會法益的事件越來越多，國家也制定數以百計的法律，對法人與負責人兩罰的規定，由有責性之確定到處罰對象，都可有特別規定。本法也到了應當參酌這些最新立法而須大幅度修法的時刻。

註三十：聲請書註二十七處。

臺灣桃園地方法院 函

中華民國 99 年 8 月 31 日
桃院永文字第 0990101012 號

受文者：司法院大法官書記處

主 旨：檢陳本院刑事庭錢法官建榮提出之釋憲聲請書 1 件及其附件。敬請 鑒核。

說 明：一、本件係刑事庭審理如說明二稅捐稽徵法案件之承辦法官，認該法第 47 條及闡釋該條而與之不可分之最高法院 69 年台上字第 3068 號判例、73 年台上字第 5038 號判例有違反憲法第 7 條、第 23 條之情。而依 鈞院釋字第 371 號解釋意旨裁定停止訴訟程序，並聲請釋憲。

二、業經裁定審理之案件如下：臺灣桃園地方法院 95 年度簡字第 116 號案件（含 95 年度訴字第 343 號）。

院長 呂永福 公假
庭長 徐培元 代行

抄臺灣桃園地方法院刑事庭錢建榮法官釋憲聲請書

壹、聲請解釋憲法目的

民國九十八年五月二十七日修正公布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」（註一）。其中有關條文所示類型之人「應處徒刑」之規定，以及最高法院就本條項闡釋適用範圍之六十九年台上字第三〇六八號判例意旨（註二），及七十三年台上字第五〇三八號判例意旨（註三），均不符憲法第二十三條比例原則之要求，而有侵害人民基於憲法第七條所保障之平等權。爰依 鈞院釋字第三七一號解釋之意旨，裁定停止訴訟程序，聲請大法官解釋，並請宣告稅捐稽徵法第四十七條暨上述二判例違憲且立即失效。

貳、疑義之性質與經過及涉及之憲法條文

一、疑義之經過：

邱坤豐係桃園縣中壢市民族路六段二五二號中國美健股份有限公司（下稱美健公司，已於民國九十年間辦理解散並清算完畢）及設於香港地區之香港隆發貿易有限公司（Huge Profit Trading Co Ltd.，下稱隆發公司）之負責人，負責處理該公司各項業務及稅務事宜，為從事業務之人；且美健公司為稅捐稽徵法所稱之納稅義務人。邱坤豐為使美健公司八十七年度營利事業所得稅之核課減低，明知該公司並無向隆發公司買蜂王乳之事實，竟與隆發公司某真實姓名不詳之成年會計，共同基於為納稅義務人美健公司以不正當方法逃漏稅捐、製作不實會計憑證及業務上登載不實之犯意聯絡及行為分擔，由該名會計先在香港地區偽造屬於私文書及會計憑證性質之發票十二張，金額合計新臺幣（下同）一千三百六十二萬六千六百七十二元，並以美健公司為買受人，作為增加美健公司八十七年度之成本，再交由邱坤豐攜入臺灣，並於八十八年營利事業所得稅申報期間，由邱坤豐據前開偽造之發票內容為該公司之進項憑證後，用以製作業務上不實之八十七年度營業銷售額與稅額申報書之詐術，再持向財政部臺灣省北區國稅局（下稱北區國稅局）提出申報扣抵銷項稅額而行使之，藉以抵扣銷項稅額一百七十五萬五千七百六十七元，足以生損害於稅捐稽徵機關對稅捐稽徵核課之正確性及隆發公司。經本院審理臺灣桃園地方法院九十五年度訴字第三四三號案件結果，被告對於上述犯行均坦承不諱，檢察官、被告均同意本件改以簡易判決處刑，因而改以本院九十五年度簡字第一一六號案件，被告並與檢察官於九十五年四月十九日達成審判外之協商，協商合意內容為：被告願捐款予犯罪被害人保護協會新臺幣五十萬元，檢察官同意判處被告拘役五十日。被告於同年四月二十一日履行上述捐款合意內容，又查被告因上述逃漏稅捐行為，業已補繳稅額三百二十萬六千六百二十七元。本院因而認被告為納稅義務人美健公司之負責人，應依行為時之稅捐稽徵法第四十七條第一款之代罰規定（其內容與現行第四十七條第一項同）論處，且被告與檢察官所協商合意之拘役刑五十日適當，又依稅捐稽徵法第四十七條之文義固限於「應處徒刑」之規定，惟依該條係代罰性質之規定，及觀該條立法過程，立法者顯係無意疏漏，因而並非不得為被告有利之類推，而採合憲解釋原則，認公司負責人亦得判處第四十一條所定之拘役、罰金刑，惟最高法院六十九

年台上字第三〇六八號、七十三年台上字第五〇三八號兩則判例明示稅捐稽徵法第四十七條第一款處公司負責人刑罰之規定，僅得處以有期徒刑，不得處以拘役或罰金刑。依最高法院判例對於法官適用法律所生之拘束力，聲請人無法忽視，因而原可能之合憲解釋原則全然被壓縮而無解釋空間，聲請人認該條法律配合兩則判例意旨，顯有違平等原則，侵害法官適用法律選擇刑罰種類之裁量權，因而停止訴訟程序，聲請大法官解釋。

二、疑義之性質及涉及之憲法條文：

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適用於公司或商業負責人，法人之董事或理事，非法人團體之代表人或管理人。而關於納稅義務人之刑罰，規定於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」；扣繳義務人及代徵人之刑罰則規定於同法第四十二條：「（第一項）代徵人或扣繳義務人以詐術或其他不正當方法匿報、短報、短徵或不為代徵或扣繳稅捐者，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。（第二項）代徵人或扣繳義務人侵占已代繳或已扣繳之稅捐者，亦同」。

修正前稅捐稽徵法第四十七條屬「轉嫁罰」（亦稱「代罰」）之性質。歷來最高法院之見解均認為本條將納稅義務人（扣繳義務人或代徵人）之公司等法人、商業或非法人團體之責任，於其應處徒刑範圍，轉嫁於負責人、董（理）事、代表人或管理人，其犯罪或受罰主體原屬為納稅義務人之公司等法人或非法人團體，僅因公司法人或非法人團體於事實上無從負擔自由刑，基於刑事政策之考量，乃特設該規定，於應處徒刑之範圍內，轉嫁於公司負責人等自然人，受罰之公司負責人等自然人，乃屬「代罰」之性質，並非因其本身之犯罪而負責任（註四）。

納稅義務人（扣繳義務人或代徵人）之公司等法人、商業或非法人團體，始為實際犯罪行為人，修正前稅捐稽徵法第四十七條所列舉應處徒刑者僅係代罰之性質，所謂應處「徒刑」之規定，如以文義解釋，似明顯排除「拘役及罰金刑」，導致實際行為人得處以拘役或罰金刑，而僅屬代罰性質之公司負責人等，卻必須處以較重於實際行為人之有期徒刑效果，更遑論實際行為人之法人或非法人團體無從處以自由刑性質之拘役刑，僅得處以罰金刑，而代罰之自然人亦不得處以拘役刑，形同架空該條拘役刑之適用，顯與立法者之原意不符（立法過程詳如後述），且如此結論造成實際行為人及代罰之自然人之處罰輕重失衡，就二者事物本質並無不同，侵害之法益亦同之行為，卻有不合理之差別待遇，顯有違比例原則及平等原則。又所謂應處「徒刑」之規定，基於合憲解釋原則之態度，聲請人以為並非不能自歷史解釋、體系解釋，及有利於行為人之目的性擴張方式，解釋

為「包括拘役、罰金刑」在內，惟最高法院六十九年台上字第三〇六八號及七十三年台上字第五〇三八號兩則判例意旨，（祇）以文義解釋明示代罰之自然人不得處以拘役或罰金刑，而「阻絕」聲請人所欲採取，並於本案事實中所實踐之合憲解釋原則結論，已於法律以外不當限制法官的刑罰裁量權。系爭條文結合系爭兩則判例，致對於代罰性質者，因不得處以拘役或罰金刑，僅得處以有期徒刑之結果，反較實際行為人得處以拘役或罰金刑之結果為重，此種處罰顯有違比例原則，致生不合理的差別待遇，而有違憲法第二十三條、第七條之比例原則及平等原則。

□、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

甲、程序部分

一、「判例」為法官聲請釋憲之適格性

（一）法官聲請釋憲客體不應限於「形式意義之法律」

釋字第三七一號解釋係針對法官於審理案件時，對於應適用之「法律」，認為得聲請解釋憲法。此處所稱「法律」究何所指？係專指「形式意義的法律」，抑或包括「實質意義的法律」在內，觀釋字第三七一號解釋之內容，其僅談論憲法第一百七十一條及第一百七十三條，關於法律牴觸憲法之效力問題及解釋問題，並未提及命令違法及違憲之問題，似乎係專指對於形式意義法律之審查程序。又參見大法官第一一五三次會議議決之不受理案件（會台字第六五〇七號）理由，大法官援引釋字第一三七號、院解字第四〇一二號及釋字第二一六號等解釋為據，明白表示：「對行政機關頒布之命令或規則，法官得依法表示適當之不同見解，並不受其拘束。此種命令或規則自非本院釋字第三七一號解釋中法官得聲請解釋之標的，法官於審理案件時，對相關命令或規則，認有牴觸憲法、法律之確信者，應不予適用，尚無聲請本院解釋之餘地」。所以幾乎可以確定，大法官似乎認為法官聲請釋憲之標的僅有一種，就是立法院通過，總統公布之形式意義之法律，而不及於其他法規範，此相較於大法官對於司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款，即一般通稱「憲法訴願」之規定，關於確定終局裁判所適用之「法律或命令」的擴張解釋態度（所謂「相當於法律或命令」之概念），似無可相提並論。釋字第三七一號解釋及會台字第六五〇七號不受理案件，將法官聲請解釋憲法之標的限縮於「形式意義之法律」一種，非無外國法制之依據，因為德國基本法第一百條關於具體法規審查之規定，就明文限定為「法律」（Gesetz），聯邦憲法法院實務亦明白表示法規命令不在法官聲請標的之內，現為德國實務之確定見解（註五）。蓋德國多數學說及聯邦憲法法院裁判均以為，基本法第一百條第一項規定之意旨，係為保障基本法公布施行後，由具有直接民主代表性之立法者，所制定之法律不致任意受到法官的藐視，而於裁判時逕行拒絕適用（註六），所以會限於形式意義

的法律（註七）。當然德國學者中亦有採不同見解者，認為國會授權行政機關訂定之法規命令，仍屬客觀法規範之一種，即便該法規命令曾經立法者同意備查，法官亦得於個案中直接拒絕適用，而如欲使生終局確定之效力，並同時兼顧法安定性之考量，亦得聲請聯邦憲法法院解釋（註八）。此外，奧地利憲法第八十九條第二項明文規定法規命令（Verordnung）得為法官聲請之對象（註九），足供我國參考。

聲請人以為，我國不應與德國多數說為相同之解釋，換言之，不應限於形式意義之法律始得為法官聲請之標的。首先，我國並無德國因為基本法明定聲請標的限於「法律」的解釋上困難，此外，法官對於違法或違憲之「命令」（包括法規命令、行政規則及我國特有之職權命令），固然得於個案中拒絕適用，惟其亦僅於個案中發生效力，即使於終審法院亦拒絕適用，殊不論我國終審法院組織龐大，出自不同庭之見解亦常相互衝突，令下級審無所適從之現狀，至少我國非採強制先例拘束原則之實務，除非作成我國特有制度一判例，否則仍不致發生一般對世之效力，如此反有害法安定性之維護，是以應使其發生一般效力，而此種效力於我國現行制度下，除立法權外，就祇有大法官解釋。更何況，現行司法院大法官審理案件法第十四條第一項後段，尚明文規定大法官宣告命令違憲時之表決人數，釋憲實務上又承認人民聲請釋憲之標的可以擴及法規命令、行政規則，甚至職權命令，何獨對於身為法律專家之法官，聲請釋憲之標的採取如此限縮之態度？並且如何解釋司法院大法官審理案件法第十四條第一項後段關於命令違憲宣告之規定，對於法官之聲請形同具文。大法官第一一五三次會議，會台字第六五〇七號不受理決議，認為法官得聲請解釋之標的，並不包括「行政機關頒布之命令或規則」在內，而該案標的為行政機關「頒布之規則」（註十），所以非法官得聲請釋憲之客體。聲請人以為，此種見解顯然忽略了大法官所具有之命令違憲審查的對世一般效力，其不同於其他各級法院法官僅有的個案效力。

至少，大法官第一一五三次會議之不受理案件，否定法官可以對於「行政機關頒布之命令或規則」為聲請標的，其意似指職權命令及行政規則，而不限於法規命令在內，大法官是否有意排除「法規命令」，認為可以為法官聲請釋憲之標的，尚待觀察（註十一），至少就該件聲請之標的—「省市立醫療機構醫師專勤服務辦法」觀之，其性質似乎屬職權命令或行政規則，而非法規命令。

（二）判例之性質及拘束力

所謂判例，乃我國司法實務特有之制度，係指最高法院或最高行政法院，對於某案件所為之判決或裁定，其所表示之法律見解，足為該院及下級法院審理相同或類似案件時之參考依據，最高法院或最高行政法院經由「法定程序」

選編其要旨，報請司法院備查，並由各該院公告，作為「判決先例」者。前述所稱「法定程序」，依據法院組織法第五十七條，及行政法院組織法第十六條之規定，係指須經由該院院長、庭長、法官組成之會議決議，並報請司法院備查者。「判例」因為係終審法院之法律見解，於相同或類似之案件既有判決先例之存在，下級法院若無相當之自信，當不致為相反或相異之裁判，即或有之，該案件一經當事人上訴，最高法院亦會以判例要旨為據，廢棄或發回下級法院之裁判，基於審級制度之使然，對於下級法院，具有事實上之拘束力甚明，此外，判例選編及公布後即為人民所週知，又因為其多為下級法院法官所信守及遵從，經過類同案件之長久累積適用，不論對內或對外即產生事實上之拘束力，而為人民所信賴。基於審級制度及信賴保護原則，即使認為判例對於下級法院無「法律上之拘束力」，惟其具有「事實上之拘束力」，當無疑問。

惟就我國判例之選編而言，其來源固係出自法院就具體個案所表示之法律見解，惟僅限於最高法院及最高行政法院之少數判決始有成為判例之可能，且其形成方式乃透過「非審判機關」（組織意義的法院）之挑選，並非直接出於法院之審判（審判意義之法院）而來（註十二）。更遑論現行實務對於判例之操作及適用方式，均係依據所謂「判例要旨」，而脫離該判例所依附之基礎事實，視其為一般抽象法規範以適用。現行實務更認為判決違背現行有效之判例，亦屬裁判「違背法令」，得據以為上訴終審法院或提起再審之理由（最高法院六十年台再字第一七〇號判例、行政法院六十二年判字第六一〇號判例（註十三））。

司法院亦因其實質上之法源地位，以及因應憲法解釋之需要，而將判例視為司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款所稱之「確定終局裁判所適用之法令」之一種，得為違憲審查之標的（釋字第一五四號、第三七四號解釋參見）。釋字第一五四號解釋認為：司法院大法官會議法第四條第一項第二款（即現行法為司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款）關於確定終局裁判所適用之「法律或命令」，乃指確定終局裁判作為裁判依據之法律或命令或相當於法律或命令者而言。依（舊）法院組織法第二十五條規定：「最高法院各庭審理案件，關於法律上之見解，與本庭或他判決先例有異時，應由院長呈由司法院院長召集變更判例會議決定之。」及（舊）行政法院處務規程第二十四條規定：「各庭審理案件關於法律上之見解，與以前判例有異時，應由院長呈由司法院院長召集變更判例會議決定之。」足見最高法院及行政法院判例，在未變前，有其拘束力，可為各級法院裁判之依據，如有違憲情形，自應有司法院大法官會議法第四條第一項第二款之適用，始足以維護人民之權利等語。

我國並無審查裁判本身是否違憲之制度，係不完全的具體法規審查制度，因而釋字第一五四號解釋目的顯係欲藉由審查判例有無違憲，擴大釋憲之標的

，惟其既稱判例「相當於法律或命令」，究係相當於法律或相當於命令，大法官模糊以對。直至十七年後的民國八十四年所公布之釋字第三七四號解釋終清楚定位「判例視同命令」，而非與法律相當。釋字第三七四號解釋理由書謂：司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定，人民於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法。其中所稱命令，並不以形式意義之命令或使用法定名稱（如中央法規標準法第三條之規定）者為限，凡中央或地方機關依其職權所發布之規章或對法規適用所表示之見解（如主管機關就法規所為之函釋），雖對於獨立審判之法官並無法律上之拘束力，若經法官於確定終局裁判所引用者，即屬前開法條所指之命令，得為違憲審查之對象，迭經本院著有解釋在案（釋字第二一六號、第二三八號、第三三六號等解釋）。至於司法機關在具體個案之外，表示其適用法律之見解者，依現行制度有判例及決議二種。判例經人民指摘違憲者，「視同命令」予以審查，已行之有年（參照釋字第一五四號、第一七七號、第一八五號、第二四三號、第二七一號、第三六八號及第三七二號等解釋），最高法院之決議原僅供院內法官辦案之參考，並無必然之拘束力，與判例雖不能等量齊觀，惟決議之製作既有法令依據（法院組織法第七十八條及最高法院處務規程第三十二條，又為代表最高法院之法律見解，如經法官於裁判上援用時，自亦應認「與命令相當」。

很有趣的法位階排序：「判例視同命令」，「決議與命令相當」。是否意味大法官心目中認為：判例位階等於命令？決議則略低於判例？不得而知。

無論如何，正如林子儀、許宗力及楊仁壽三位大法官於釋字第五七六號解釋所共同提出之協同意見書指出的：判例之拘束力已超越個案事實，而具備類似抽象法規之性格，如此一來，我國之整體判例制度遂已成為一由上而下之法律見解控制體制，而為變相的司法造法，與判決先例拘束力存續之正當基礎——「相同案件、相同處理」漸行漸遠，進而有違反權力分立與審判獨立之憲法上要求之虞等語。因而聲請人曾藉由個案適用判例要旨時，強調：「在判例制度尚未廢止之前，適用判例之基本原則，應掌握不僅適用判例意旨，更應包括該判例所植基之具體事實」，並試圖以此種方式操作判例如何適用於個案事實，以突顯僅適用判例要旨可能產生的錯誤（註十四）。正如前述三位大法官於釋字第五七六號解釋所共同提出之協同意見書所言：「持平而論，判決之先例經由後續相同案件之一再援用，在實際上的確會有某程度上之實質拘束力，而為實際意義的法源之一種，這也是法院自我拘束及公平審判之展現。但此種事實上之抽象拘束力終究不應等同於政治部門所制定之法律。行政機關訂定具抽象規範性質之法規命令，尚且須依其事務性質符合層級化之法律保留原則，方與權力分立原則及憲法人民權利保障之要求無所違背。相較之下，判例來自不具

備直接民主正當性之法院對於具體個案所表示之法律見解，此種見解如果沒有事實基礎之支撐，則其拘束力便失卻法理基礎，而質變為抽象法規。其結果不僅可能扭曲判例原意而成為錯誤的法律見解，更混淆司法判決與立法者角色之分際，亦使非審判機關，藉由單純的判例選列決議，而侵害法官獨立審判的權限。因此其後之案件援用判例，絕不能與基礎事實分離而片面割裂其判例要旨，判例之拘束力也不應超越其基礎事實類同者，否則根本無從判斷是否符合相同案件相同處理之原則。也唯有如此，法院方得藉由事實精細區辨案件基礎事實案件之差異，逐步細緻化法律之解釋與操作、建立新的案件類型並保持法律見解之靈活發展」、「我國判例制度實有檢討必要。縱其成因有歷史上之特殊因素，但是其發展實已有違憲法權力分立與獨立審判之要求。即使不變更現行判例制度，至少亦應堅持判例之援用無論如何不能逸脫事實，而使其具備超越基礎事實相同者之拘束力」。

（三）法官以「判例」為聲請釋憲客體之必要性－兼論法官內部獨立之困境

判例雖具有強大的事實上拘束力，惟無論如何「此種事實上之抽象拘束力終究不應等同於政治部門所制定之法律」，而不應視之為法律。大法官將之「視同命令」作為人民聲請解釋憲法之適格客體，以彌補現行不完全的具體法規審查制下，大法官無法審查個案司法裁判的缺憾，聲請人甚表贊同。惟就法官聲請釋憲之客體而言，大法官似乎又將判例排除在外，而期待法官自行於個案中排除判例之適用（註十五）。

惟精研法官聲請釋憲制度的學者對大法官上述看法紛紛提出質疑。學者吳信華提出至少四點理由，主張判例應得作為法官聲請釋憲的客體：1.實務上法官信仰判例甚於法律，當判例超出法律而有違憲之虞，讓法官得據釋憲，可解決法官之兩難困境；2.法官即使於個案中對違憲判例不予援用，亦僅有個案效力，在其他法官並不認同該判例違憲而仍適用之情形下，勢將產生嚴重法律見解之歧異，將使集中違憲審查制度下所欲維護的法安定性及法一致性原則遭嚴重破毀，而應由大法官解決判例之合憲性以取得對世效力；3.容許法官聲請判例違憲，可避免人民於「窮盡救濟途徑」後始得聲請，對於司法資源之撙節及人民權利保障均具正面意義，且判例既為大法官審查客體，則由人民聲請或法官聲請，本質上不應有所差異；4.德國「具體法規審查」制度所以容許法官僅得以「法律」為釋憲客體，乃因彼邦未有如我國之判例制度，同時德國有「裁判憲法訴願」之類型，得審查「法院裁判」，對於裁判整體－包含「適用法律所表示之見解」－若有違憲均得審查，即使「窮盡救濟途徑」之程序要求亦有明文例外，外國法理之繼受應當配合我國現狀以合於國情之思考（註十六）。而學者楊子慧更早即參考釋字第五七六號解釋三位大法官所提出之協同意見書，分析我國判例之依據、效力及實質地位，並強調判決先例拘束原則，非指法

院具有抽象法規制定權，否則將破壞司法權與立法權間之權力分立機制，且危害法官獨立審判權力，僵化法律見解之進步。因而認為即使法官於個案裁判逕行拒絕適用其確信為違憲之判例，亦僅有個案效力，祇要該判例未經變更或經由人民聲請釋憲程序而經大法官宣告停止適用，該判例仍繼續存在而可能於其他審判中經援用而為裁判基礎，造成合憲秩序維護之漏洞及人民權利保障之不足，主張應允許法官就其裁判上所應適用，並合理確信違憲且與裁判結果有重要關聯性之判例聲請釋憲（註十七）。

聲請人對於釋字第五七六號解釋的三位大法官協同意見書，提醒法官就判例之援用無論如何不能逸脫事實，就不同事實即不能援用僅有抽象要旨之判例，希望藉此踏出檢討判例制度之第一步，使法官得以擺脫判例的不當束縛之用心良苦，至感敬佩。然而長期欠缺憲法意識的法官養成教育，使得法官忽略其代表司法權有制衡其他國家權力之功能，愈資深的法官愈有此傾向，此自聲請釋憲法官的統計中，地方法院法官始終多於上訴審法院法官，最高法院法官則從無聲請之案例，可見一斑（註十八）。法官普遍習於接受「規範」拘束，不論是立法者制定的法律或行政機關發布的命令，更遑論最高審判機關以所謂「判例」形式所樹立的「命令」。尤以我國法官將「判例」當作抽象法令適用於具體個案之司法運作模式，從國民政府年代算起已近百年，此種適用方式積習難改，這不僅是因為最高法院公布之判例向來僅有「判例要旨」，類似抽象的法令規範，並無該判例所依附之事實可供查詢，別說一般民眾難以窺見該判例事實，就算法官都未必或有意願詳查該判例的具體案例事實（註十九）。

此外，深究司法內部體系及文化，更可知判例在法官心目中的地位，甚至「高於法律及憲法」（註二十）。不僅是因為審級制度「外部效力」使然，除最高法院以判例造法，作成最高法院六十年台再字第一七〇號判例及行政法院六十二年判字第六一〇號判例，宣示判決違背現行有效之判例，等同於適用法規顯有錯誤，下級法院判決如有違背判例者，即構成違法判決的上訴或再審事由，勢必遭到撤銷命運外，其撤銷的「內部效力」更附隨著法官的「辦案成績」，當事人的「折服率」及上訴後的「維持率」不佳，更是直接、間接影響法官的「考績」，進而影響法官的職等及薪俸。期待法官忽視判例的拘束力，毋寧是違反人性的。

判例對於法官內心強大的束縛，適反映出法官對於司法倫理或階級服從的想法。因為最高法院法官不僅決定審判系統的最終見解，從司法內部的人事行政設計可知，最高法院更具有決定性的「掌控地位」，首先是實任法官的審級間「升遷」，依據「法院庭長、法官、委員遴選要點」第四點第一項（註二十一）的規定及實務運作，想要擔任最高法院的法官，除非經過最高法院（庭長們）決議同意的人選，否則就連司法院也難以插手，從「人」的因素言，有志

最高法院法官的優秀法官，可能會因為多年前不論在公事或私誼上得罪某（幾）位資深法官，成為最高法院的「拒絕往來戶」（註二十二），更別說法官敢於個案拒絕或批評判例，因為每則判例的背後都有作成法官，最高法院法官均以其所製作之裁判能獲選為判例為榮（註二十三），批評判例背後所隱含的忤逆最高法院法官、不尊重司法倫理的意涵自不言可喻。此外，候補、試署法官在成為實任法官前必經的書類審查程序，其「書類審查委員會」的組成成員，也是以最高法院法官為最主要成員（註二十四），實務上也的確發生候補法官因為於個案中不贊同且拒絕適用最高法院判例，遭到書類不及格的命運，甚至差點連實任法官身分都不保的案例。而該書類不及格的理由，更藉由臺灣高等法院發函所屬各地方法院候補、試署法官，飭令改進（參見附件二：臺灣高等法院 95 年 2 月 8 日院信人一字第 0950000849 號函轉司法院秘書長 95 年 1 月 26 日秘台人三字第 0950002433 號函，暨其附件：「司法院 94 年 7 月至 12 月法官候補、試署書類審察委員會建請司法院通函各法院法官注意改善事項」），試想：所有候補、試署法官閱畢該等會招致書類不及格結果的「注意改善事項」理由後，還能期待法官能基於「法律」表達確信嗎？實務運作上不論候補或試署法官，對外均獨立審判，如此豈非謂憲法審判獨立的價值，司法院以一紙行政命令即可架空？而且經由最高法院法官身分的書類審查委員所形成的「判例至上、不得批評」的思維，難道祇會適用於候補或試署法官，而不會及於實任法官？已無庸贅言。

總之，大法官即使談再多理論及制度上對於「判例」的定位，最終以：「判例視同命令」，法官不受命令拘束，自得依法表示適當之不同見解，並不受其拘束，而認為判例非釋字第三七一號解釋中法官得聲請解釋之標的，而拒絕法官以判例為聲請釋憲標的。仍難逃避昧於現實的指摘。簡言之，法官如果於個案拒絕適用判例，即使有再多理由，其下場是成為「被逐出司法界的法官」，如此大法官還能若無其事的要求法官「自得依法表示適當之不同見解，並不受判例拘束」？

（四）聲請人的現身說法－代小結

「法律的生命不在邏輯，而在經驗」。為了能開啟判例作為法官聲請釋憲的窗口，聲請人不得不以親身經歷，現身說法，重回五年前的痛苦經歷，提供自身遭遇使大法官明瞭法官於個案中「不遵從」判例的下場。上述司法院秘書長 95 年 1 月 26 日秘台人三字第 0950002433 號函附件「注意改善事項」中的第二、刑事部分之（五）至（十），即係聲請人於候補法官送審書類的主要不及格理由，為了讓大法官們瞭解法官面對判例的內在處境，聲請人另附當時書類審查委員認定書類不及格的全部評語（附件三），並擇其中關於判例部分者，說明如下（註二十五）：

1. 第五點評語，針對臺灣桃園地方法院 92 年度聲判字第 12 號刑事裁定認為：最高法院判例，係就該院歷年裁判中，擇其精要者，依法定程序，編為判例刊行，供全國各級法院裁判上參酌遵循，而第一審法院對於具體案件，理應針對認定之事實，適用法律，作適當之裁判。而本件刑事裁定引用最高法院 84 年度台上字第 5360 號判例，竟謂：「簡單地說，我實務上，包括最高法院判例，雖承認信賴原則之適用，但均強調該原則有其限制。惟本院以為，實務對於信賴原則所加諸之限制，容易使人誤解為『祇要自身有違規的人，即不得主張信賴原則』」（尤其前述最高法院判例之用語）」（見本件書類第 176 頁第 4 行至第 7 行），按法院裁判，當與法學研討論文有所不同，本件判決對最高法院判例，恣意批評，殊非所宜。
2. 第六之（二）點評語，針對臺灣桃園地方法院 91 年度易字第 1273 號刑事判決認為：刑法第 321 條第 1 項第 3 款之攜帶兇器竊盜罪，係以行為人攜帶兇器竊盜為其加重條件，此所謂兇器，其種類並無限制，凡客觀上足對人之生命、身體、安全構成威脅，具有危險性之兇器均屬之，且祇須行竊時攜帶此種具有危險性之兇器為已足，並不以攜帶之初有行兇之意圖為必要。螺絲起子為足以殺傷人生命、身體之器械，顯為具有危險性。本件判決謂是否構成兇器，尚須附加被告行為時之主觀意圖作為判斷標準，而認螺絲起子非屬兇器，作出與最高法院 79 年台上字第 5253 號判例不同之論述，變更檢察官起訴法條（刑法第 321 條第 1 項第 3 款攜帶兇器之加重竊盜罪），改以普通竊盜罪（刑法第 320 條第 1 項）論科，顯有未合。

聲請人於當時的再申訴書中強調，絕不否認評語所言：「最高法院判例，係就該院歷年裁判中，擇其精要者，依法定程序，編為判例刊行，供全國各級法院裁判上參酌遵循，而第一審法院對於具體案件，理應針對認定之事實，適用法律，作適當之裁判」等語。惟依據司法院釋字第三七四號解釋，判例「視同命令」，絕非法律，又依據司法院釋字第三八號、第一三七號、第二一六號解釋，「法官於審判案件時，不受命令拘束」、「於審判案件時，固可予以引用，但仍得依據法律，表示適當之不同見解」。以本案為例，最高法院八十四年台上字第五三六〇號判例的用語，確實易使人誤解信賴原則之適用原則，下級法院誤解的案例俯拾即得；而七十九年台上字第五二五三號判例獨尊「兇器客觀說」，舉例而言，持螺絲起子工具竊取車牌一面的罪刑，竟較徒手竊取機車一部之罪刑為重，事理豈能平？實則，客觀上具殺傷力之物始可能構成「兇器」，屬當然之理，本件判例僅係重申事物本質之理，簡單的說，該判例不能直接理解為有排除主觀說之意，正如關於信賴原則之判例，最高法院的判例未必有誤，但下級法院於涵攝、適用時，卻產生錯誤的結果，一律僅以客觀說為判斷標準，此類案例更是不勝枚舉。正因為深知上述判例見解，更深知現行「

判例意旨化」，而非附帶基礎事實之適用方式，往往造成「判例無誤、適用結果有誤」的結果，所以藉由個案提出說明，並且引用學者見解及詳細論證，「依據法律提出適當的不同意見」。試圖與最高法院「對話」，提醒下級法院適用最高法院判例時，應留意「個案差異」，卻落得對最高法院判例，「恣意批評，殊非所宜」、「顯有未合」之評語。對於製作判決的用心，確為一大打擊（至於針對上述兩點不及格評語的「答辯」，為免有失焦點並顧及本聲請書篇幅，請參見附件四）。

憲法要求及保障法官的就祇有「依法審判」，如果「判例」與法律適用結果有異，卻強要法官「依判例審判」，已經戕害法官基於法律之確信，固然法律解釋及適用容有不同結果，審級制度即足救濟，至於書類審查之重點，難道不是檢視法官說理思辨之能力及用心，竟是「訴諸權威」？這是一個涉及原則的制度性問題，更是嚴重的憲法爭議，如果司法行政體系透過書類審查制度，要求法官不能基於良心及確信去適用「法律」，而是要求候補法官違背良心及確信去適用判例，這已經是干涉審判獨立的核心。尤有甚者，如此審查評語無異於「警告」候補法官要「聽從上級法院見解」，即使有自己基於法律的確信，亦不可「恣意批評」，將「獨立審判實務」不當連結「行政倫理」的思考，也有違反不當連結禁止原則之虞。顯而易見的結果是，要求候補五年的法官都要聽從判例，如何奢望法官在試署及實任後會「突然」依據法律表達確信，事實上這種審查標準，已經在候補法官間形成「寒蟬效應」。如果連審判獨立這塊基本價值都棄守，司法也完了！又如果司法院認為憲法第八十條的獨立審判的法官，竟不包括候補法官，則訴訟制度設計上就不應讓候補法官獨任審判，如今民事小額、簡易及一定數額下之訴訟，刑事簡易、簡式審判程序，均不排除候補法官獨任審判，候補法官既然為訴訟法上之「法院」，自然受憲法第八十條審判獨立之保障，僅能基於適用法律之確信，對個案當事人負責地表示適當見解，這不僅保障法官不受制度異質的侵害，更是保障一般民眾對於客觀法律的信賴。聲請人並非不知候補法官書類如第二次再經評定為不及格，將永久失去法官身分，以「失去身家性命」形容亦不為過，也明知「訴訟」的動作會引發最高法院法官身分的書類審查委員不悅。然而為捍衛「法官依法律獨立審判」之憲法價值，更為防杜「寒蟬效應」，擔憂其他候補法官畏懼表達與上級法院—尤其最高法院—判決、判例意見相左之見解，造成法官內心「自我設限」，唯判例是從的現象。仍決定循公務員保障法的救濟途徑，同時提起復審及申訴、再申訴，雖最終均「敗訴」確定，但於再申訴程序中，獲得十一位公務員保障及培訓委員中的五位委員的「不同意見書」，已堪欣慰（如附件五）。

上述爭訟案件已經落幕，聲請人也遲至二〇〇九年五月間終能取得實任法官的身分，雖然相較同期法官，聲請人承受不論是考績、職等及薪俸上的鉅大

不利益，但聲請人「有怨無悔」，然而，勇於「以身試法」的經驗及結果卻不能就此無疾而終，反而必須化為推動司法進步的力量，至少如此的案例可以讓大法官瞭解基層法官在整個司法體制內的「生存困境」，所謂審判獨立的實情通常是：人身獨立性決定了事物獨立性的高度（註二十六）。大法官不能再「不食法官煙火」的要求法官自行排拒判例而不適用，至少允許法官以判例為標的聲請釋憲，始能開啟法官—尤其刑事庭法官—的「生存之門」（註二十七）。

二、藉由「重要關聯性」附帶審查判例之可能性

所謂「裁判重要關聯性」者，係指「聲請標的」（法律）之合憲性與否，將直接影響本案之裁判結果，若該法律於審理案件的訴訟程序無效，則法官必須作出與系爭法律若有效時，完全不同之裁判（註二十八）。例如法官於審判上就該案件應適用某法律為判決依據，但法官認該法條違憲，則該法條之有效與否必然影響案件審理之結果，此即具有裁判上之重要性。所謂「裁判」，指該原因案件於訴訟上任何裁判及決定，亦即該規範的合憲性與否，直接會影響實體上的判決及程序上裁定的結果，即可對該規範聲請解釋（註二十九）。學者更強調，若某項規範雖非裁判上之主要依據，惟於憲法上之評價，直接影響該為裁判基礎規範之合憲性者，則亦得認為其存在有「間接之裁判重要關聯性」，而應包含在聲請標的之內（註三十）。

裁判關聯性原則在釋字第五七二號解釋中獲得具體落實，該解釋認為釋字第三七一號解釋所稱：「得以其裁判上所應適用之法律是否違憲為先決問題，裁定停止訴訟程序，聲請解釋憲法」等語，其中所謂「先決問題」，係指「審理原因案件之法院確信系爭法律違憲，顯然於該案件之裁判結果有影響者而言」。換言之，釋字第三七一號解釋所謂的「先決問題」就是學說上所謂的「裁判重要關聯性」要件當無疑。

學者指出，即使大法官堅持「判例」不得為法官聲請釋憲之標的，仍應以「重要關聯性」為特殊的程序考量，亦即當法官聲請法律違憲，而該法條向來即均適用某判例為裁判，則法官聲請法律違憲時，當得對該判例之違憲性一併指陳。此際該判例固不成為法官聲請釋憲時的「聲請客體」，但若該判例與該法條之適用既屬密切，則在判例所繫諸之法律違憲情況下，一併（基於相同違憲法理而）宣告該判例違憲，如此即使該判例即得成為大法官之「審查客體」，或甚至法官所聲請之法律經大法官以合憲解釋原則，認為尚不違憲，惟若認該判例違憲，並非不可基於前述相同法理而為處理（註三十一）。

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兩則判例，明示稅捐稽徵法第四十七條第一款處公司負責人刑罰之規定，僅得處以有期徒刑，不得處以拘役或罰金刑。儼然成為法官適用稅捐稽徵法第四十七條量處

刑罰時的「裁量基準」，實務上如未適用該兩判例，判處公司負責人拘役或罰金者，均會招致判決遭撤銷而改判有期徒刑之命運，該兩判例與稅捐稽徵法第四十七條之適用已屬不可分割，兩者間具有重要關聯性，使兩判例亦得為大法官解釋之客體，當無疑問。

三、稅捐稽徵法第四十七條及兩判例均為本案之先決問題：

釋字第五七二號解釋指出，所謂「先決問題」係指「審理原因案件之法院確信系爭法律違憲，顯然於該案件之裁判結果有影響者而言」。

本件因被告認罪，業經合議庭裁定改以簡易判決處刑程序，而由受命法官即聲請人獨任審理，復經檢察官聲請以協商程序判決，經檢察官與被告合意，因檢察官另要求被告向被害人保護協會捐款新臺幣五十萬元，且被告於聲請判決前即履行該負擔，檢察官因而聲請判處被告拘役五十日，本院審酌量刑適當，惟稅捐稽徵法第四十七條第一款的「應處徒刑」文字，及系爭兩判例對於該條量刑之闡釋，無異命令法官不得處以拘役、罰金刑。如輔以兩判例意旨適用稅捐稽徵法第四十七條，顯然已限制本案聲請人欲量處的拘役刑，而顯然於裁判結果有影響，符合先決問題程序要件之要求。

四、本案已裁定停止程序

聲請人已依釋字第五九〇號解釋所指，裁定停止訴訟或非訟程序，乃法官聲請釋憲必須遵循之程序，裁定停止本案之訴訟程序（參見附件六）。

乙、實體部分

一、問題意識及源起

實務上產生對稅捐稽徵法第四十七條之人得否處以拘役或罰金的疑義，早從民國七十年間即發生（註三十二），從當年舉行的臺灣高等法院暨所屬法院法律座談會法律問題即知：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，若依稅捐稽徵法第四十一條處以拘役或罰金時，可否引用同法第四十七條第一項轉嫁處罰公司負責人？當時討論意見計有四說：

甲說：依最高法院六十九年度台上字第三〇六八號刑事判決（見司法院公報第二十三卷第一期第四十四頁）認為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」之規定為限，轉嫁處罰公司負責人，若判處拘役（或罰金）則軼出罪刑法條之範圍，不得引用同法第四十七條第一款。

乙說：依最高法院六十九年度台上字第三九二八號刑事判決認為：依稅捐稽徵法第四十七條規定，公司法規定之公司負責人為公司逃漏稅捐，應處徒刑時，不認其為同法第四十三條所規定幫助漏稅之幫助犯，而應以其為納稅義務人予以處罰，應屬擬制規定，而非由於犯罪與處罰主體分離之轉嫁法理

關係。（甲說與乙說結果雖同，但一採轉嫁關係，一採擬制規定，究竟何說為當）。若處以拘役或罰金似亦不得引用同法第四十七條第一款。

丙說：依稅捐稽徵法第四十一條處以「徒刑」「拘役」或「罰金」均屬刑罰，均可引用稅捐稽徵法第四十七條第一款。此係立法欠妥，主張修正。

丁說：處徒刑時則引用稅捐稽徵法第四十一條、第四十七條第一款。若處拘役及罰金時公司負責人則論以幫助犯，依稅捐稽徵法第四十三條第一項論處。

研討結果本係同意審查意見，認為本題為立法上疏漏，決議送司法院研究，結果司法院第二廳研究意見採甲說。之後甲說的最高法院六十九年度台上字第三〇六八號刑事判決也經最高法院選為判例，亦即本件聲請釋憲之標的。

二、最高法院長期獨尊文義解釋且不解類推適用真義的結果

如附件一最高法院諸判決意旨，稅捐稽徵法第四十七條屬「轉嫁罰」（代罰）性質，將納稅義務人（扣繳義務人或代徵人）之公司等法人、商業或非法人團體於事實上無從負擔之自由刑「轉嫁」於公司負責人等自然人，換言之，公司負責人等自然人，屬「代罰」性質，並非因其本身之犯罪而負責任。惟本條使用應處「徒刑」之文字，而同法第四十一條、第四十二條之刑罰效果，除有期徒刑外，尚有拘役、罰金刑。如以最狹義的文義解釋，並參酌刑法總則第三十三條關於主刑之種類（註三十三），「徒刑」限於「有期徒刑」與「無期徒刑」，因而不包括「拘役」及「罰金」刑。又依當時普遍對於罪刑法定主義的理解，根本不容許為任何類推，即使有利行為人（被告），這從甲說所使用「若判處拘役（或罰金）則軼出罪刑法條之範圍」更可知。

三、「應處徒刑」之規定未必不得包括「拘役」刑

有期徒刑與拘役刑均屬自由刑，祇是長期或短期自由刑之別（註三十四），將拘役刑解釋排除於「徒刑」之文義範圍外，毋寧係受到刑法第三十三條關於主刑種類的概念影響所致，而本條立法目的係為使性質上不適用於法人或非法人團體之「自由刑」轉嫁由自然人負擔，如此自無排除同屬自由刑的拘役刑之理，除非立法者此處係有意排除，且排除必須有合理的差別待遇理由，否則所謂「應處徒刑」之用詞，並非不能理解為「應處自由刑」之意，而所謂「自由刑」之用詞並非慣常立法用語，自不能拘泥於立法者的用詞，蓋「探求立法意旨，主要仍應取決於表現於法條文字之客觀化之立法者意思，而非立法者參與立法程序當時之主觀見解」（參見釋字第六二〇號解釋理由書）。

四、兩判例顯然忽略立法者的原意－歷史解釋的觀察

稅捐稽徵法制定於民國六十五年間，參見當時主管機關行政院財政部草擬的草案，及立法過程（註三十五）觀之（如附件七），行政院原送立法院審議之草案第四十一條法定刑為「六月以上五年以下有期徒刑」、第四十二條法定刑為「

一年以上七年以下有期徒刑」，即使第四十三條幫助犯之規定亦為「三年以下有期徒刑」，均無拘役或罰金之規定。因而轉嫁第四十一條、第四十二條刑罰效果的第四十七條，自然使用的就是「應處徒刑之規定，於左列之人適用之」等文字。惟經立法院審議結果，認為行政院草擬的刑罰效果「殊嫌嚴苛」，因而參照刑法詐欺罪及偽造文書罪之法定刑，將第四十一條、第四十二條之刑罰，均改為「五年以下有期徒刑、拘役或科或併科一千元以下罰金」，第四十三條亦修正為「三年以下有期徒刑、拘役、或科一千元以下罰金」，換言之，均不設有有期徒刑之下限，並增列拘役、罰金刑之效果，而同法第四十七條仍維持「應處徒刑」之字樣，未隨同修改，該條僅附有行政院原草案的立法說明，不似第四十一條至第四十三條，均併附有立法院審查會之說明可知，足見立法當時並未針對第四十七條配合修正討論，即逕以原草案條文通過，而參見原草案之立法理由說明：「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」，更足見第四十七條的轉嫁自由刑刑罰性質，因為草案對納稅義務人等之法定刑為六月以上有期徒刑，因而第四十七條使用「應處徒刑」之文字，當立法者對納稅義務人等增列拘役、罰金刑後，第四十七條之用語自應配合修正，惟立法者顯然忽略討論該條之文字即照案通過，顯係無意疏漏，而非有意排除。

很顯然的，兩判例從來沒有考慮歷史解釋，忽略立法者的原意，僅以文義解釋，而且是法律人始明瞭的所謂「主刑種類」的最狹義文義解釋，更遑論是其他目的及體系解釋的觀察。

五、目的解釋及體系解釋的落空

七十年的臺灣高等法院暨所屬法院法律座談會提出的「丙說」顯然留意到目的及體系解釋，認為：依稅捐稽徵法第四十一條處以「徒刑」「拘役」或「罰金」均屬刑罰，均可引用稅捐稽徵法第四十七條第一款。此係立法欠妥，主張修正。而臺灣高等法院的審查意見及當時全國法官代表均認同此為「立法上疏漏，決議送司法院研究」，顯然也都發現文義解釋的不妥，且兼顧歷史解釋的觀察，沒想到司法院還是「最高法院說了算」，業務單位第二廳於是未附理由的選擇甲說，也就是後來成為系爭判例的說法。

稅捐稽徵法第四十七條的立法目的，從立法者從未更動的原草案立法理由：「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」可知，為納稅義務人等之公司等法人或非法人團體，無法以自己為意思表示，必須藉由其負責人、代表或代理人等對外代為意思表示，因而發生有第四十一條、第四十二條之處罰情事時，以轉嫁代罰之方式，處罰該法人或非法人團體有代表權之自然人，蓋法人不可能自己逃漏稅，本質上也無可能處以及執行自由刑刑罰，立法政策上轉而處罰自然人

。再從法條體系解釋觀之，第四十七條就是要解決納稅義務人為法人、非法人團體等本質上無法處以自由刑者，所設的轉嫁罰規定，體系上自無排除拘役刑之理？否則形同架空拘役刑之規定，更別說公司負責人等自然人既為代罰性質，何以公司負責人必須負較納稅義務人為重之刑責，所生的輕重失衡現象。甚且依上述立法說明及立法過程可知，立法者有無將罰金刑排除於第四十七條之人之想法，亦甚有疑。

六、兩判例阻絕法官的解釋或類推適用空間，而無合憲解釋之可能

稅捐稽徵法第四十七條既屬自然人代罰性質，解釋上拘役刑（甚且罰金刑）並無排除之理，本來法官透過上述包括文義、歷史、目的及體系解釋方法，加上係有利行為人（被告）之解釋，並非不能得出至少拘役刑亦適用之結論。即使採取最狹義的文義解釋，也可以透過「舉重以明輕」及「有利被告的類推適用」，得出相同的結論，使該條的拘役刑法律效果得以適用於行為人，使該條免於架空同法第四十一條、第四十二條拘役刑，產生的不利被告的結果，惟兩判例明白表示僅有有期徒刑之效果始得適用於該條之人，基於上述各項法理及現實因素等壓力，法官於審判上不得不「聽從」判例的指示，導致法官適用法律的獨立審判空間遭判例不當壓縮，無從適用拘役刑效果，尤其對被告而言，判例如此解釋，無疑係以判例增加法律所無之限制，違法且不當地侵害人民的自由基本權。

七、稅捐稽徵法第四十七條加上兩判例的限制解釋，違反平等原則及比例原則

平等原則為所有基本權的基礎；國家對人民行使公權力時，無論其為立法、行政或司法作用，均應平等對待，不得有不合理的差別待遇（註三十六）。平等原則要求的為實質平等，大法官在歷來的解釋中不斷闡釋其中意旨謂：平等原則並非保障絕對的、機械的形式平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等（參見釋字第二一一號、第三四一號、第四一二號解釋）；釋字第四八五號解釋更是開宗明義即宣示：「憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待」。至於應如何判斷此差別待遇是否「合理」，大法官亦不諱言，此乃違憲審查之難題所在（註三十七）。

正如前述，檢驗法律是否符合平等原則，判斷重點即在差別對待是否「合理」，換言之，是否具有正當性而為憲法所容許的差別對待，亦即「實質正義的不平等」（註三十八）。即俗稱「等者等之，不等者不等之」。至於具體之判斷方式，翁岳生大法官說得清楚：關於平等原則之違反，恆以「一方地位較他方為有利」之「結果」存在為前提。不論立法者使一方受益係有意「積極排除他方受益」，或僅單純「未予規範」，祇要在規範上出現差別待遇的結果，而無合理之理由予以支持時，即構成憲法平等原則之違反。因平等原則之旨趣在於禁止國家權力在無正當理由的情況下，對於相同類別之規範對象作不同之處理，故平等原則

之本質，原就具有雙面性與相對性（ambivalent und relativ），嚴格而言並非各該「規範本身之違憲」，而是作為差別對待之兩組規範間的「關係」，或可稱為「規範關係之違憲」（verfassungswidrige Normenrelation）（註三十九）。

學者黃昭元也指出，平等與否應該是一種「比較性」或「相對性」的概念或結果，必然涉及國家與兩組（群）人民關係間的相互比較，而不像自由權通常祇是國家與個別人民間的關係。亦即「兩組關係的比較思考」與「一組關係的對立思考」。進而不諱言的指出，在方法論上，大法官所宣示「實質平等」式的定義方式，對於釐清平等權的意義、內涵或具體案例的討論，似乎沒有大用（註四十）。所以，如果真要對平等權下一個操作性定義，恐怕還是要採取「同者等之，不同者不等之」的基礎公式，然後在「差別待遇」、「分類標準」及「規範目的」（或「政府利益」）的分析架構上思考，並且以「類型化」的操作方式，才能發展出更細膩的審查標準（註四十一）。

學者李惠宗提出判斷法律是否違反平等原則的具體步驟，亦頗具參考價值（註四十二）：首先（一）制度目的之確定：確定有所差別待遇之制度目的何在，此等制度目的是否合憲；次則（二）事物本質要素的探求：探求「事物本質要素」何在，如何可作為差別待遇，甚或應作為差別待遇之基準，此一步驟旨在排除不合事物本質要素者，藉助平等原則所要求的「不當連結禁止」更足以體現（註四十三）；最後（三）合理差別的 formed：有可以為差別對待之要素後，即可為差別對待，惟必須為「合理」的差別對待，是否合理差別往往又與比例原則競合適用。蓋此處之合理差別即有正當理由之差別，是否具正當理由，又不外乎三項標準：是否追求正當目的、是否為達成此一目的所必要、與目的之價值是否成適當之比例，正是比例原則之內涵（註四十四）。

最後，如立法者違反本身所建立之「體系正義」（Systemgerechtigkeit）時，亦足為判斷為對於平等原則之違反，所謂體系正義者，按立法者於制定法律時，在不違反憲法之前提下，固有廣大的形成自由，然當其創設一具有體系規範意義之法律原則時，除基於重大之公益考量以外，即應受其原則之拘束，以維持法律體系之一貫性，是為體系正義。而體系正義之要求，應同為立法與行政所遵守，否則即違反平等原則（註四十五）。

實則，對於自由權侵害之案例，我國仿德國模式，發展出可謂詳盡的比例原則為審查標準，所以「平等審查是否有比例原則適用之餘地」，換言之，比例原則可否適用於平等權案例的討論，即成為我國與德國共同之課題。學者許宗力於提名大法官之前，曾撰文分析大法官解釋，嘗試建構平等審查的模式，並融入比例原則之審查標準，試圖提出得一體適用於自由權及平等權之審查標準，其審查層次更為精細分明，聲請人認為足以作為本案平等原則審查之方法，有介紹之必

要（註四十六）：（一）平等審查的第一步是先判斷系爭法規究竟有無存在差別待遇的問題，差別待遇係指對於具有「可相提並論性（Vergleichbarkeit）」的人或社會生活事實在法規上作不相同之處理，而「可相提並論性」，乃指法規上受到不同處理的人或社會生活事實，共同具有一個他人或其他生活事實所未具有的特徵。例如法規對於服志願役及義務役者作不同處理，兩者共同具有一個他人所無的服兵役特徵，所以兩者可以相提並論。（二）第二步是確定差別待遇的目的，判斷其究係追求、實現「不等者不等之」的實質平等目的，或是無涉實質平等的政策目的。此處的審查在平等審查居於關鍵地位。（三）如係追求實質平等目的的差別待遇，則適用「合目的性審查模型」，亦即判斷差別待遇之分類手段與目的間是否有合理關聯，必要時得佐以「事物本質」與「體系正義」的觀察，而分別採取從寬或從嚴審查基準；（四）如係追求無關實質平等的政策目的者，則適用「比例原則的審查模型」，須注意於此之前仍須先為目的合憲審查，審查所追求之政策目的是否符合憲法第二十三條所要求的四項「公益要件」之一，確定目的合憲後，即依序審查差別待遇是否有助於政策目的之達成（適合原則）、是否除此以外，已別無他法之不得已手段（必要原則）、所追求公益的分量是否超越因差別待遇而遭犧牲的平等法益（狹義比例原則）。

本件具體個案屬自由權遭侵害之法律，比較稅捐稽徵法第四十一條之納稅義務人美健公司，及第四十七條之公司負責人即本案被告邱坤豐。第四十一條的處罰對象為以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之納稅義務人，第四十七條則係針為無法以自己為意思表示，必須藉由代表或代理人代其對外為意思表示的納稅義務人，即公司、法人或非法人團體。因為此種納稅義務人之性質特別，故當其有逃漏稅捐之情事發生時，該條以轉嫁代罰之方式處罰該法人或非法人團體所屬之自然人。蓋法人不可能自己為逃漏稅，立法政策上轉而處罰代表該法人或非法人團體的負責人，畢竟負責人對於其所負責之法人或非法人團體是否有逃漏稅的情形應最清楚，實務上亦為最有動機及最有可能上下其手之人。足認兩條所欲處罰之對象皆為納稅義務人之本質，欲保障的社會法益也相同，二者有「可相提並論性」無疑。然而稅捐稽徵法第四十一條除徒刑外，尚有拘役及罰金刑之選擇，第四十七條以最狹義之文義及經由兩判例之限制解釋，僅適用徒刑規定，造成「差別待遇」，而此處的差別待遇難認係為達成實質平等的地位而設，至少對於事物本質均相同的實質納稅義務人而言，立法者難以說明其中差別待遇的合理性所在，更別說依立法過程的歷史解釋觀之，立法者從無以差別待遇之想法，毋寧係立法者的主觀意思與表現於立法文字及司法解釋的結果產生的落差。此外，祇得處以有期徒刑的解釋也限制法官於不同情節個案，所得選擇不同刑罰效果的差別待遇（例如本案認為處以拘役刑已足），而有違平等原則。

此外，此處產生的差別待遇如無關實質平等的政策目的，則另以比例原則審

查。即令認為稅捐稽徵法第四十七條之公益目的在於該條所處罰之類型皆為公司、法人或非法人團體，一般以為所涉及的逃漏稅金額或影響的社會、經濟層面較廣，而在法律效果採取較重的徒刑手段，其手段有助於其目的之達成，自不待言。惟就手段的必要性而言，殊不論實務界未意識到，得否對於納稅義務人之公司及公司負責人分別處以罰金及徒刑，是否容許及有無違反一行為二罰的疑義，惟實務運作對於公司等法人或非法人團體的納稅義務人案例，多係選擇依第四十七條起訴負責之自然人，而未對公司等法人或非法人團體處以罰金刑，實質上運作形同架空拘役及罰金刑，實則如修法大幅提高罰金的比例，對公司等法人處以高額罰金，不僅較契合本法處罰納稅義務人之立法目的，且同樣可以達到嚇阻及預防逃漏稅捐行為之發生，相較處以自由刑之效果，顯然侵害程度較小，更遑論法定刑仍許處以得易科罰金之有期徒刑，而易科罰金之數額又極其有限情形下，效果未必較佳。此外，處罰條文未區分逃漏稅捐之情節、金額重大與否，即一律對自然人處以徒刑，無異剝奪法官針對個案差異性，有選擇拘役，甚或罰金之可能性（例如系爭本案被告已捐出五十萬元，本院認拘役刑為妥適之情），這種不論以判例增加法律所無之限制，限制甚或剝奪法官量刑的空間；抑或違背立法原意，阻絕法官解釋法律或類推適用空間的判例，均與欲達成的稅捐正義之公益，有輕重失衡之情，而有違比例原則。

肆、結論

聲請人基於上述合理確信之理由，認為稅捐稽徵法第四十七條，因為與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兩則判例有重大關聯性，後者造成法律無從有合憲解釋空間，除該兩則判例顯已增加法律所無且不利於人民之限制外，亦同時且致系爭法律已有違憲法第七條、第二十三條的平等原則及比例原則意旨，爰請 鈞院於程序上允許法官針對判例聲請釋憲，以鬆綁法官—尤其刑事庭法官—受制於不當判例的壓力，進而影響依據法律獨立審判的憲法原則，實體上宣告系爭法條及（或）兩判例違憲，並不再援用。

伍、關係文件名稱及件數

附件一：最高法院關於稅捐稽徵法第四十七條為轉嫁罰（代罰）性質諸判決。

附件二：臺灣高等法院 95 年 2 月 8 日院信人一字第 0950000849 號函轉司法院秘書長 95 年 1 月 26 日秘台人三字第 0950002433 號函，暨其附件：「司法院 94 年 7 月至 12 月法官候補、試署書類審察委員會建請司法院通函各法院法官注意改善事項」。

附件三：94 年法官辦案書類第 10 次審查會決議候補編號 1155 號（臺灣桃園地方法院法官錢建榮）書類審查評語書類不及格評語。

附件四：針對書類不及格評語第五點及第六之（二）點之具體答辯。

附件五：公務員保障暨培訓委員會再申訴決議書及不同意見書。

附件六：臺灣桃園地方法院九十五年度簡字第一一六號裁定（停止審理裁定）。

附件七：立法院公報，第六十五卷，第七十九期，第八十四頁以下（立法院審議稅捐稽徵法第四十一條至第四十七條之院會紀錄）。

註一：本條於九十八年五月二十七日修正公布，另增訂第二項「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」，原條文移為第一項，其構成要件不變，僅將「左列」修正為「下列」而已。以下如未特別指明，均指修正前本條。

註二：69 年台上字第 3068 號判例：

「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，原判決引用上述轉嫁罰之法條，逕對為公司負責人之被告判處拘役五十日，殊難謂合。」

註三：73 年台上字第 5038 號判例：

「稅捐稽徵法第四十七條第一款曾就公司負責人犯同法第四十一條以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐罪者，設有特別規定，並以應處徒刑為限，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。故主管院核定自七十二年九月一日依修正之戡亂時期罰金罰鍰提高標準條例就稅捐稽徵法有關罰金金額提高為十倍，對於公司負責人自亦不生比較新舊法之問題。」

註四：參見最高法院 95 年度台上字第 741 號、93 年度台上字第 5110 號、93 年度台上字第 262 號、92 年度台上字第 4025 號、91 年度台上字第 2093 號、89 年度台上字第 5117 號、89 年度台非字第 268 號、89 年度台上字第 1642 號、87 年度台上字第 1974 號、86 年度台上字第 6316 號、86 年度台上字第 3991 號、86 年度台上字第 3201 號、86 年度台上字第 2811 號、86 年度台上字第 2570 號、86 年度台上字第 1269 號、85 年度台上字第 6065 號、84 年度台上字第 5391 號、83 年度台上字第 5415 號等判決意旨（詳如附件一）。

註五：參見吳信華，論法官聲請釋憲，載於中正大學法學集刊，第 3 期，2000 年 7 月，頁 119，於註 59 中之說明。另參見楊子慧，論具體法規審查，載於輔仁法學第 19 期，2000 年 6 月，頁 86-87。

註六：楊子慧（註五）文，頁 85-86。

註七：所以也就限於基本法生效後之法律，始得為聲請之標的，行憲前之法律，則由各級法院具有最終決定是否適用之權，但也僅限於個案中附帶的審查，其非難決定不具一般之拘束力。參見 Klaus Schlaich, Das Bundesverfassungsgericht, 1994, 3Aufl., Rn.129.；另楊子慧（註五）文，頁

86。我國亦有許多行憲前之法律，包括適用最頻繁之民、刑法及民、刑訴訟法（及曾經引起是否失效爭議的現已廢止之懲治盜匪條例），大法官對於此類法律之合憲性亦似乎從未質疑，而均加以審查。關於行憲前法律應如何於有效適用於行憲後之時空之探討，可參見吳信華（註五文），頁 114 以下。

註八：Schlaich,（註七）,Rn.130.133.

註九：參見吳信華，（註五）文，頁 119，註 59 說明。

註十：所謂「行政機關頒布之規則」，是否係指行政程序法第一百五十九條以下所規定之行政規則，抑或中央法規標準法第七條所規定之職權命令，大法官似乎有意迴避此一問題，而僅使用「規則」一詞。

註十一：最高法院即採取限於法規命令始須聲請之態度：最高法院民國 82 年 5 月 25 日 82 年度第 1 次民、刑事庭總會議決議，認為司法院大法官審理案件法第 5 條第 2 項規定之法律或「命令」，應以法律授權訂定之法規性命令為限。

註十二：以最高法院判例選編及變更程序為例，依據「最高法院判例選編及變更實施要點」規定，可知其有濃厚的「司法行政」色彩，已凌駕於「審判個案」之意義：

（一）最高法院判例變更程序

1 法律依據

法院組織法第 57 條第 1 項：「最高法院之裁判，其所持法律見解，認有編為判例之必要者，應分別經由院長、庭長、法官組成之民事庭會議、刑事庭會議或民、刑事總會議決議後，報請司法院備查」。

2 選編程序依據民國七十九年六月十二日修正公布之「最高法院判例選編及變更實施要點」（以下簡稱本要點）之規定。

（1）初審前程序：彙編判例初稿資料（本要點第 2 至 4 則）

☐民、刑庭各庭庭長或法官五人精選裁判。

☐院長核可。

☐交資料科刊登司法院公報。

☐資料科彙編作為判例初稿資料。

（2）初審程序：審查小組提出審查報告（本要點第 5 則）

☐資料科將積聚相當數量之判例初稿資料，報請院長交付審查。

☐院長選定庭長、法官若干人組成審查小組決定取捨。

☐經審查小組選為判例初稿，得就文字修正。

☐審查小組提出審查報告，敘明理由，送請院長核閱。

（3）複審程序：（本要點第 5、6 則）



☐院長核閱後，分別召開民事庭會議、刑事庭會議，或民、刑事庭總會議複審之。判例複審會議，由院長為主席。

☐複審會議須由庭長、法官三分之二以上出席，出席人以記名投票過半數之同意決議之。可否同數時，取決於主席。

(4) 備查及公告：(本要點第 9 則)

選編之判例，應報請司法院備查，並由最高法院公告之。

(二) 最高法院判例變更程序

1 法律依據

法院組織法第 57 條第 2 項：「最高法院審理案件，關於法律上之見解，認有變更判例之必要時，適用前項規定」。

2 變更程序依據民國 79 年 6 月 12 日修正公布之「最高法院判例選編及變更實施要點」(以下簡稱判例要點)，及 80 年 7 月 20 日修正公布之「最高法院民、刑事庭會議及民、刑事庭總會議議事要點」(以下簡稱議事要點)第 9 則之規定。

(1) 初審前程序：先行程序及變更提案(議事要點第 9 則、判例要點第 8 則)

☐先行程序：先由最高法院民、刑事庭會議進行討論

議事要點第九則規定：遇有與以往判例見解不同，但為新法令精神或國家社會現況所需要，得採為新見解，俾作為變更判例之先行程序。此類案件，應依其性質，分別由民、刑事庭會議進行討論。並適用最高法院判例選編及變更實施要點第 8 則之規定。

☐認有變更判例必要之庭，敘明與判例不同之法律見解，擬具變更判例提案，送請院長核閱。

(2) 初審程序：審查小組提出審查報告(判例要點第 8 則準用第 5 則)

☐院長選定庭長、法官若干人組成審查小組決定。

☐審查小組決定變更判例初稿，得就文字修正。

☐審查小組提出審查報告，敘明理由，送請院長核閱。

(3) 複審程序：(判例要點第 8 則準用第 5、6 則)

☐院長核閱後，分別召開民事庭會議、刑事庭會議，或民、刑事庭總會議複審之。

☐判例複審會議，由院長為主席。

☐複審會議須由應出席之總額，記名投票過半數之同意決議之。可否同數時，取決於主席。

(4) 備查及公告：(判例要點第 9 則)

變更之判例，應報請司法院備查，並由最高法院公告之。

註十三：以判例解釋違背判例即等於違背法令或法規，是否有循環論證的邏輯謬誤，且自創法律效力，始終備受爭議。

註十四：詳請見臺灣桃園地方法院 93 年度訴字第 2118 號刑事判決。

註十五：參見大法官第 1243 次會議(93 年 5 月 7 日)，其中第 3 案係臺灣新竹地方法院法官聲請判例違憲，大法官除以「尚難認其有客觀上形成確信法律違憲之具體理由」為由不受理外，另附帶提及判例並非釋字第 371 號解釋中法官得聲請解釋之對象。

註十六：吳信華，法官聲請「判例」違憲，月旦法學教室第 87 期，2010 年 1 月，第 1 頁以下。

註十七：楊子慧，法官聲請判例違憲解釋，月旦法學教室第 52 期，2007 年 2 月，第 8 頁以下。

註十八：另可見釋字第 558 號解釋的聲請人，臺灣高等法院刑事第四庭的聲請書，其聲請書末另有庭長蔡永昌法官所附註其不同意釋憲之「不同意見書」，亦足窺見法官面對法律「照單全收」的態度：「一、按人民入出境，各國咸有適度管制，為確保國家安全，維護社會安定，制定國家安全法；二、法官依據法律獨立審判，不得拒絕適用現行有效法律，自無牴觸憲法第 10 條之疑義」。

註十九：值得一提者，最高法院於 98 年 10 月出版「最高法院判例全文彙編」全七冊，除收錄自民國 39 年至 94 年的「判例要旨」外，並附有每則判例僅係「判決地位」時的「裁判書全文」，有別於以往僅有判例要旨，沒有具體事實的各彙編書籍。聲請人以為，這顯然是時任及現任最高法院院長楊仁壽，為了貫徹其於釋字第 576 號解釋協同意見書的呼籲，所採取的司法行政作為，令人激賞。可惜的是，該套書籍出刊時，並未列為各級法院法官公務上用書，法官必須自費購買該等書籍，1 套是 1200 元。以桃園地院為例，願自費購買的法官屈指可數，這樣的購買意願，也突顯出法官仍無意配合具體案例事實適用判例的心態。

註二十：由司法院一手主導，立法院於日前公布，於 101 年 5 月 19 日生效的刑事妥速審判法第 9 條即將「判決違背判例」列為上訴第三審的特別事由，並排除刑事訴訟法所定的法定上訴事由可知(第 9 條：「(第一項)除前條情形外，第二審法院維持第一審所為無罪判決，提起上訴之理由，以下列事項為限：一、判決所適用之法令牴觸憲法。二、判決違背司法院解釋。三、判決違背判例。(第二項)刑事訴訟法第三百七十七條至第三百七十九條、第三百九十三條第一款規定，於前項案件之審理，不適用之」)。

註二十一：法院庭長、法官、委員遴選要點第四點第一項：

「最高法院、最高行政法院法官、庭長；公務員懲戒委員會委員之遴選：
（一）最高法院、最高行政法院法官（含調最高法院、最高行政法院辦理審判業務法官）之遴選：由司法院將符合任用資格之法官，參酌司法官訓練所結業期別，並參考遷調志願，按其最近五年辦理民事、刑事事務（採辦案期間較長者為準）、行政訴訟事務分別造具名冊（格式如附件三），逕送最高法院或最高行政法院院長，各該法院院長應徵詢所屬相關人員意見，擇品德、學識、工作、才能優良者，敘明理由，負責推薦，其人數各以不逾冊列人數四分之一為限。司法院除依前項推薦名單外，並得就符合任用資格而未獲推薦之人員中，擇品德、學識、工作、才能優良者，參酌年資、期別等項，擬具與擬補職缺同額之遷調人員建議名單，由司法院院長提請司法院人事審議委員會審議。

註二十二：2008 年 7 月的人事審議委員會，司法院共提名 12 位 2 審法官調任最高法院辦事，其中呂太郎、魏大曉及林勤純因事前未獲最高法院民、刑庭長背書通過，三人均遭封殺。參見 2008 年 7 月 3 日中國時報。迄今呂太郎法官雖然每年志願最高法院法官，因為最高法院庭長們不願同意，司法院也不敢提出於人審會審議。

註二十三：聲請人 11 年前於司訓所受訓時，聆聽最高法院法官之講座之言。且另於某公開研討會場合，聽聞某已退休之資深大法官，講述其在最高法院時期的裁判，如何獲選為判例的經驗，以及其至今所保持的最多則判例的法官的光榮史。

註二十四：「候補試署法官辦理事務及服務成績考查辦法」第 17 條：「（第一項）司法院為審查候補、試署法官裁判或相關書類，聘請現任或曾任最高法院庭長、法官、高等法院庭長，或富有法學素養及審判經驗者，組成審查委員會，並指定其中一人為召集人。（第二項）審查書類時，得由司法院先指定委員三人初步審查，評定分數（以平均七十分為及格），加具評語，如審查委員三人中一人評定之分數未滿七十分，且高低分相差十五分以上，得再指定委員一人參加初步審查及評定分數，經委員會以二分之一以上委員出席，出席委員二分之一以上同意，將審查結果提司法院人事審議委員會審議。（第三項）司法院為應業務需要，得分別召開民事、刑事類裁判或相關書類審查委員會，其審查程序適用前項規定」。

註二十五：至於評語第一之（二）點針對臺灣桃園地方法院 91 年度訴字第 409 號判決，更是指責聲請人認為廢止前懲治盜匪條例早已於「34 年 4 月 8 日起即失效」的見解，是「不尊重大法官會議解釋（釋字第 263 號）」及「最高法院判例（53 年台上字第 983 號、63 年台上字第 2629 號



、78 年台上字第 1488 號、78 年台非字第 107 號）」，「任憑一己之見」，致適用法則錯誤，「辦案心態可議，實非法官應有之態度」。其用語更是「罕見的強烈」，足見最高法院法官身分的書類審查委員，對於候補法官不適用其等判例或判決見解，如何深惡痛絕。至於聲請人不採最高法院見解的理由，均詳述於臺灣桃園地方法院 91 年度訴字第 409 號判決理由中。

註二十六：這是聲請人在 2009 年 10 月 20 日於自由時報投書「啟動扁案分案真相調查－釋字第 665 號解釋後的首要要務」，其中一句感慨，該段內容說明法官的「人身獨立性」如何脆弱：「然而審判獨立的實情通常是，人身獨立性決定了事物獨立性的高度。當司法院透過裁判書類的審查及所屬長官的考核，掌握法官的「生殺大權」時，所謂的依據法律獨立審判，難免成為依據上級法院的裁判及「判例」審判，法官不得不在乎所屬庭長、院長的態度，因為審查法官裁判書類的組成委員很單純，就是最高法院的法官或高等法院的庭長，而決定候補或試署法官是否及格時，另須參考其所屬庭長、院長的考核評價，實務上也的確發生因為法官的裁判不依據判例、批評判例，或不使用最高法院實務所習稱之裁判用語，以及因為所屬庭長對於法官的負面評價，而成為不及格法官的實例。所以在司法體系內，討論再多的法律見解或論證，還不如拿出判例怎麼說來得有說服力，不免形成「判例」效力高於法律的特有文化，而案件評議時，身兼庭長（審判長）法官的意見，也可能因為上述考核制度的影響而未必票票等值。實任法官也好不到哪裏去，不論派任庭長或升遷至上級法院，有無院長的垂愛更是重要的因素」。

註二十七：不可諱言，本案為 95 年間之案件，所以拖至現在始聲請，正是因為聲請人以挑戰判例為由遭評定為不及格候補法官，不僅是書類審查意見的明示，甚至聲請人被私下告知，不得再批評挑戰判例，否則書類仍會評定為不及格。為「顧全大局」，祇能「忍辱」至書類審查及格，成為「金鋼不壞之身」的真正受憲法獨立審判原則保障的實任法官後，始能遞出本件聲請書。於此期間聲請人還要承受本件為遲延案件的管考上不利益，其內心壓力可想而知。

註二十八：參見 Klaus Schlaich, Das Bundesverfassungsgericht, 1994, 3Aufl., Rn.138.

註二十九：Schlaich, aaO., Rn.132.

註三十：吳信華，（註五）文，頁 128。

註三十一：吳信華，（註十六），頁 2。

註三十二：實則早在民國 65 年度臺灣高等法院暨所屬法院法律座談會，即稅捐稽徵



法通過該年度即有此一爭議問題。參見該年度法律座談會刑事類臨字第 2 號提案，當時的結論就能及時窺見立法理由及立法過程，而認為「似非限於科處有期徒刑，始有其適用」。

註三十三：很顯然的，看見「徒刑」二字會想到刑法的主刑種類，又是法官的「制式專業」反應。

註三十四：實則以有期徒刑最短 2 個月與拘役刑最長 59 日相比，差距甚微，加上刑法第 41 條屢次修法放寬得易科罰金有期徒刑之範圍（6 個月），使得拘役刑究有無存在必要值得深思，95 年 7 月 1 日刑法總則大幅修改，此議題於修法過程中也引發討論。

註三十五：詳見立法院公報，第 65 卷，第 79 期，頁 84 以下。

註三十六：我憲法第 5 條規定：「中華民國各民族一律平等」，第 7 條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等」，明文揭示保障人民之平等權。又憲法增修條文第 10 條規定，國家應促進兩性地位之實質平等，而憲法基本國策章中第 153 條、第 155 條與第 156 條，亦對保障婦女與其他弱勢族群之實質平等設有規定，足見憲法上對於平等原則之重視。

註三十七：翁岳生大法官於釋字第四五五號解釋提出之協同意見書中明言。

註三十八：吳庚，憲法的解釋與適用，2003 年 4 月，頁 182。

註三十九：參見翁岳生大法官於釋字第四五五號解釋提出之協同意見書。另參見李建良，論法規之司法審查與違憲宣告－德國聯邦憲法法院裁判之分析，收錄於氏著，憲法理論與實踐（一），1999 年 7 月，頁 433（461）。

註四十：黃昭元，國軍老舊眷村改建條例的合憲性－司法院釋字第四八五號解釋評析，臺灣本土法學雜誌，6 期，2000 年 1 月，頁 25。

註四十一：黃昭元進一步說明此基礎公式有較高的可操作性理由：從是否為「同者」可引出對「分類標準」與「正當理由」的討論，而是否「等之」則引出是否存在有任何「差別待遇」的分析。參見前註。聲請人以為，此種思維顯然係採取美國法上所謂「平等權之雙重審查標準」，以「分類標準」及「差別待遇」（涉及優惠性差別待遇之案例則另考慮「規範目的」標準）兩層次為審查標準。關於美國實務及學說之介紹，請參見法治斌，司法審查中之平等權：建構雙重基準之研究，收錄於：法治國家與表意自由，憲法專論（三），2003 年 5 月，頁 211 以下。

註四十二：參見李惠宗，憲法要義，2002 年 10 月，元照，初版，頁 134 以下；同作者，憲法工作權保障之系譜，收錄於氏著，權力分立與基本權保障，1999 年 3 月，頁 366 以下。

註四十三：明顯違反不當連結禁止之例子，未經考試及格任用之學校職員與經考試及



格任用之學校職員，立法者使具相同之地位及保障，即有違平等原則。釋字第四〇五號解釋文對此有詳細的說明：憲法第 85 條規定，公務人員之選拔，應實行公開競爭之考試制度，非經考試及格者不得任用，明示考試用人之原則。學校職員之任用資格，自應經學校行政人員考試或經高等、普通考試相當類科考試及格。中華民國 79 年 12 月 19 日修正公布之教育人員任用條例第 21 條所稱「適用各該原有關法令」，並不能使未經考試及格者取得與考試及格者相同之公務人員任用資格，故僅能繼續在原學校任職，亦經本院釋字第二七八號解釋在案。83 年 7 月 1 日修正公布之教育人員任用條例第 21 條第 2 項中，關於「並得在各學校間調任」之規定，使未經考試及格者與取得公務人員任用資格者之法律地位幾近相同，與憲法第 85 條、第 7 條及前開解釋意旨不符，應自本解釋公布之日起失其效力。

註四十四：吳庚，（註三十八）書，頁 189。

註四十五：關於體系正義作為平等原則之具體判斷方式，可參見李惠宗，從平等權拘束立法之原理論合理差別待遇之基準，臺灣大學法律學研究所碩士論文，1988 年 6 月，頁 98-102。翁岳生大法官亦將此作為具體判斷標準，同參見釋字第四五五號解釋協同意見書。

註四十六：以下僅簡略介紹結論，詳細論證務請參見許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，發表於中央研究院主辦，「憲法解釋之理論與實務」學術研討會，1999 年 3 月 20 日，論文 34 頁以下。具體案例之操作，可參見許宗力大法官於釋字第 568 號解釋所提出之協同意見書。

此 致

司 法 院

聲請人：臺灣桃園地方法院刑事第六庭

法 官：錢 建 榮

中 華 民 國 99 年 8 月 25 日

（本件聲請書附件略）