

保成最新增修法規補給站 ...

釋字第 686 號 (100.03.25)

■ 相關條文

〔憲 7、16；釋 177、185、193、586；行訴 273 II〕

■ 事實摘要：

聲請人黃宗宏、黃葉冬梅 2 人因違反證券交易法案件提行政爭訟，嗣經最高行政法院判決駁回其上訴確定，而認判決所適用之「證券交易法第 43 條之 1 第 1 項取得股份申報事項要點」有違憲疑義，於 93 年 12 月 8 日聲請解釋。

然於聲請人聲請前，已另有他案聲請人就同要點聲請解釋，並經本院於 93 年 12 月 17 日公布釋字第 586 號解釋宣告違憲定期失效，惟聲請人之聲請案未併案處理，而於 94 年 4 月 8 日為大法官第 1260 次會議以無再解釋必要等理由，議決不受理。

聲請人認其聲請在釋字第 586 號解釋公布之前，應為該解釋效力所及，乃依行政訴訟法第 273 條第 2 項規定聲請再審，惟最高行政法院 96 年度判字第 2019 號判決認，聲請人並非釋字第 586 號解釋之聲請人，不符該條規定及釋字第 193 號解釋意旨而駁回其再審，聲請人爰提本件釋憲聲請。

■ 解釋爭點

解釋公布前以同一法令合法提請解釋未併案之不同聲請人，是否同為解釋效力所及？

✦ 解釋文

本院就人民聲請解釋之案件作成解釋公布前，原聲請人以外之人以同一法令抵觸憲法疑義聲請解釋，雖未合併辦理，但其聲請經本院大法官決議認定符合法定要件者，其據以聲請之案件，亦可適用本院釋字第一七七號解釋所稱「本院依人民聲請所為之解釋，對聲請人據以聲請之案件，亦有效力」。本院釋字第一九三號解釋應予補充。

● 解釋理由書

關於本院大法官解釋憲法對於個案之效

力，本院釋字第一七七號解釋：「本院依人民聲請所為之解釋，對聲請人據以聲請之案件，亦有效力」，旨在使聲請人聲請解釋憲法之結果，於聲請人有利者，得依法定程序請求救濟。又依本院釋字第一九三號解釋意旨，如同一聲請人有數案發生同一法令抵觸憲法疑義，於解釋公布前已先後提出聲請解釋，雖未經本院合併辦理，但其聲請符合法定要件者，其據以聲請之案件，亦可適用上開釋字第一七七號解釋，而為解釋效力所及。惟於本院就人民聲請解釋之案件作成解釋公布前，不同聲請人以同一法令抵觸憲法疑義聲請解釋，而未經合併辦理者，如其聲請符合法定要件者，其據以聲請之案件，是否亦可適用上開釋字第一七七號解釋，本院釋字第一九三號解釋尚未明確闡示，自有補充解釋之必要。

釋字第 687 號 (100.05.27)

■ 相關條文

■ 事實摘要：

聲請人臺灣桃園地方法院法官錢建榮，於審理被告邱坤豐（美健公司負責人）違反商業會計法案件時，認為所應適用之稅捐稽徵法第 47 條第 1 款，條文雖限於「應處徒刑」，然而觀察立法過程，其限於「應處徒刑」顯係立法疏漏，而並非不能對被告為有利之類推適用，乃認為公司負責人亦得科處同法第 41 條規定之拘役、罰金刑罰。

但最高法院 69 年台上字第 3068 號、73 年台上字第 5038 號二則判例要旨則認為，系爭規定僅得對公司負責人處以有期徒刑，不得科處拘役或罰金。聲請人因而認為系爭規定及上開二則最高法院判例，侵害法官適用法律選擇刑罰種類之裁量權，違背憲法之平等原則及比例原則，爰依本院釋字第 371 號解釋，裁定停止訴訟程序，聲請解釋。

保成最新增修法規補給站 …

▣ 解釋爭點：

對故意致公司逃漏稅捐之公司負責人一律處徒刑之規定，違憲？

✦ 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抵觸。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。

● 解釋理由書：

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抵觸。

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

保成最新增修法規補給站 …

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。

釋字第 688 號 (100.06.10)

■相關條文

■事實摘要：

聲請人於民國 84 年 9 月向承鴻營造公司轉承包臺北縣政府之工程，約定報酬金額新臺幣 1 億 6500 萬，其中尾款為 1706 萬，尾款給付依約應於「承鴻公司向業主臺北縣政府領得工程款後，於 3 作業天內開立現金支票」為之。

聲請人於 87 年 7 月 31 日完工，但工程尾款卻因承鴻公司陷於無資力而未如期獲償。聲請人提起訴訟，參與分配，於 89 年 5 月間，獲償 434 萬餘元；嗣於 91 年 7 月 5 日補報繳所獲償 434 萬餘元之營業稅 20 萬 6,727 元。

北區國稅局以聲請人承攬之工程屬包工包料之包作業，依營業人開立銷售憑證時限表規定，應於「依其工程合約所載每期應收價款時」開立發票，聲請人於 87 年 7 月 31 日完工並請求付款，即有開立全部尾款 1700 餘萬元統一發票，並依期限申報營業

稅之義務；聲請人未依限履行上開義務，有漏開發票及漏繳營業稅情形，乃核定其逃漏營業稅款 81 萬，並處 3 倍罰鍰 243 萬 7800 元。聲請人不服，迭經訴願、行政訴訟均遭駁回，爰聲請解釋。

■解釋爭點：

包作業營業人應「依其工程合約所載每期應收價款時」開立銷售憑證之規定，違憲？

✦解釋文：

加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）之營業人開立銷售憑證時限表，有關包作業之開立憑證時限規定為「依其工程合約所載每期應收價款時為限」，尚無悖於憲法第七條平等原則及第二十三條比例原則，而與第十五條保障人民財產權及營業自由之意旨無違。惟營業人開立銷售憑證之時限早於實際收款時，倘嗣後買受人因陷於無資力或其他事由，致營業人無從將已繳納之營業稅，轉嫁予買受人負擔，此際營業稅法對營業人已繳納但無從轉嫁之營業稅，宜為適當處理，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。主管機關應依本解釋意旨就營業稅法相關規定儘速檢討改進。

●解釋理由書：

憲法第七條保障人民平等權，旨在防止立法者恣意，避免對人民為不合理之差別待遇。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的，是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定（本院釋字第六八二號解釋參照）。有關稅捐稽徵協力義務課予之相關事項，因涉及稽徵技術之專業考量，如立法機關係出於正當目的所為之合理區別，而非恣意為之，司法審查即應予以尊重。又營業人何時應開立銷售憑證之時限規定，為前開協力義務之具體落實，雖關係營業人營業稅額之申報及繳納，而影響其憲法第十五條保障之財產權與

保成最新增修法規補給站 …

營業自由，惟如係為正當公益目的所採之合理手段，即與憲法第十五條及第二十三條之意旨無違。

營業稅法對於營業稅之課徵係採加值型營業稅及累積型轉手稅併立法制，前者依營業稅法第四章第一節規定，係按營業人進、銷項稅額之差額課稅；後者依同法第四章第二節規定，係按營業人銷售總額課徵營業稅（本院釋字第三九七號解釋參照）。營業人原則上須以每二月為一期，按期申報銷售額、應納或溢付營業稅額（營業稅法第三十五條參照）。為使營業人之銷售事實及銷售額等，有適時、適當之證明方法，營業稅法第三十二條乃對營業人課以依法定期日開立銷售憑證之協力義務，規定營業人銷售貨物或勞務，應依同法所定營業人開立銷售憑證時限表（下稱時限表）規定之時限，開立統一發票交付買受人。

時限表明文規範營業人應履行憑證義務之時點，並依營業人所屬不同行業別，定有不同之開立銷售憑證時限。其中銷售貨物之營業人，如買賣業、製造業、手工業等，時限表原則上將其銷售憑證開立時限定於發貨時；銷售勞務之營業人，如勞務承攬業、倉庫業、租賃業等，時限表原則上將其開立銷售憑證時限定於收款時。至包作業之營業人開立銷售憑證，時限表則定於「依其工程合約所載每期應收價款時為限」。

時限表所定之包作業，即「凡承包土木建築工程、水電煤氣裝置工程及建築物之油漆粉刷工程，而以自備之材料或由出包人作價供售材料施工者之營業。包括營造業、建築業、土木包作業、路面鋪設業、鑿井業、水電工程業、油漆承包業等」。其營業人既自備材料又出工施作，同時兼具銷售貨物及勞務之性質，與單純銷售貨物或勞務之營業人不同。其備料銷售部分即近似銷售貨物之營業人，但另一方面，按包作業一般之交易習

慣，合約常以完成特定施作進度作為收取部分價款之條件，如僅因其有銷售貨物性質，即要求其比照銷售貨物營業人於發貨時開立銷售憑證，產生銷項稅額，則包作業營業人負擔過重。又因其雖有銷售勞務性質，但雙方既屬分期給付，通常已可排除價款完全未獲履行之風險，是時限表就包作業之開立憑證時限乃折衷定為「依其工程合約所載每期應收價款時為限」，俾使營業人及稽徵機關有明確客觀之期日可稽。準此，系爭時限規定係為促進稽徵效率與確立國家稅捐債權之公益目的，考量包作業之特性與交易習慣所為與銷售勞務者之不同規定，且該差別待遇與目的間具有合理關聯，尚非屬恣意為之；又所採之手段，係為確保營業稅之稽徵，有適時之證明方法可稽，對包作業之營業人難謂因系爭時限規定而對其財產權及營業自由構成過度負擔。是系爭時限規定尚無悖於憲法第七條平等原則及第二十三條比例原則，而與第十五條保障人民財產權及營業自由之意旨無違。

依營業稅之制度精神，營業稅係對買賣貨物或勞務之人，藉由消費所表彰之租稅負擔能力課徵之稅捐，稽徵技術上雖以營業人為納稅義務人，但經由後續之交易轉嫁於最終之買受人，亦即由消費者負擔。是以營業人轉嫁營業稅額之權益應予適當保護，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。為確保營業稅稽徵之正確及效率，雖非不得按營業別之特性，將營業人銷售憑證開立之時限，定於收款之前。惟營業人於收款前已依法開立銷售憑證、申報並繳納之銷項稅額，嗣後可能因買受人陷於無資力或其他事由，而未給付價款致無從轉嫁。此固不影響納稅義務人於實際收款前，即應開立銷售憑證及報繳營業稅之合憲性。然對於營業人因有正當之理由而無從轉嫁予買受人負擔之稅額，營業稅法仍宜有適當之處理，例如於

保成最新增修法規補給站 …

適當要件與程序下，允許營業人雖不解除契約辦理銷貨退回，亦可請求退還營業人已納稅額或允其留抵應納稅額等。就此主管機關應儘速對營業稅法相關規定予以檢討改進。