

釋字第六七三號解釋不同意見書

大法官 許玉秀

多數意見依據比例原則審查規範扣繳義務主體的規定—所得稅法第八十九條第一項第二款前段規定¹(下稱系爭規定1),僅於解釋理由書第三段表示,以機關、團體之主辦會計人員及事業負責人為扣繳義務人,目的在於有效執行「就源扣繳事項」而屬正當,卻未呈現比例原則的操作路徑,無從得知為何審查原則是比例原則,以及究竟為何依據比例原則可以得出系爭規定1合憲的結論,對於該解釋結論及理由,本席因而礙難支持。對於違反扣繳義務的處罰規定—所得稅法第一一四條第一款²前段(下稱系爭規定2)及後段(下稱系爭規定3),多數意見僅就相關規定進行內部輕重的比較,即認定系爭規定2合憲、系爭規定3違憲。本席雖然認同系爭規定3違憲的結論,但對於違憲論述迴避關於行為罰與漏稅罰的區分,以及未對系爭規定2進行外部比

¹ 本號解釋所謂的所得稅法第89條第1項第2款前段規定,包含中華民國78年12月30日修正:「薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與,及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得,其扣繳義務人為機關、團體之主辦會計人員、事業負責人及執行業務者。」88年2月9日修正:「薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與,及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得,其扣繳義務人為機關、團體之責應扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者。」及95年5月30日修正:「薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、告發或檢舉獎金,及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得,其扣繳義務人為機關、團體、學校之責應扣繳單位主管、事業負責人、破產財團之破產管理人及執行業務者。」

² 本號解釋所謂的所得稅法第114條第1款規定,係指78年12月30日及90年1月3日修正公布(90年1月3日僅就第2款為修正,並未同時修正第1款)規定:「扣繳義務人未依第八十八條規定扣繳稅款者,除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外,並按應扣未扣或短扣之稅額處一倍之罰鍰;其未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款,或不按實補報扣繳憑單者,應按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰。」

較，即得出處罰尚未過重的結論，亦不能同意。爰提出不同意見書說明理由如下。

一、義務主體的歸屬依據是責任原則

（一）審查依據錯誤

多數意見認為系爭規定 1 不違憲的理由為：課予扣繳義務所增加的負擔亦屬合理，並非不可期待。如果只是課予人民義務，沒有規定違反義務的效果，根本不會發生課予義務的負擔合理與否的問題。因為既然違反義務也不至於發生負面效果，所課予的義務只是一項道德義務，沒有法律上的負擔，如何有合理不合理可言？合理與否，也就是義務是否過重，也就是負擔是否合乎比例原則，取決於違反義務的法律效果，因此在審查法律效果時，才需要出動比例原則。

多數意見同時提及並非期待不可能，正好證明審查原則不應該是比例原則。期待可能性所評價的是人的能力問題，人的能力是人能否承擔責任的評價要素。課予義務就是課與責任，因為違反義務，要承擔一定的後果。有承擔後果能力的人，才有履行義務的能力，也才能為違反義務負擔起責任。一旦使用期待可能性作為論述依據，所審查的準據就是責任原則。

（二）責任原則（歸責原則）

誠如多數意見所稱，就源扣繳是有效實現稅捐稽徵目的的手段，而究竟何人應該成為扣繳義務主體，第一個應該提出的問題，不是選擇誰所造成的基本權限制比較大或比較小的問題，而是誰在角色分配上是適當的人。角色分配的適當

與否，取決於角色功能能否實現，而決定角色功能能否實現有兩個要件，一個是角色的主觀實踐能力，一個是角色的客觀實踐可能性。角色的主觀實踐能力，指的是角色本身的個別能力；角色的客觀實踐可能性，指的是角色的行為與結果之間，在經驗上有連結可能，行為可能是作為或不作為。這兩種主觀及客觀實踐可能，是歸責原則的兩大要素，也是確立歸責主體的兩個審查標準。

二、關於扣繳義務主體的審查論述與審查結論

（一）不同主體不同歸責標準？

系爭規定 1 規定機關、團體的扣繳義務主體為主辦會計人員，事業的扣繳義務主體，則為事業負責人。多數意見認為主辦會計人員實際執行收支事前審核及事後複核，實際參與扣繳事務，因此應擔負扣繳義務，是合理的負擔。至於事業負責人，則因為負責事業經營的成敗之責，對於財務支出有監督責任，因此有扣繳義務。

上述兩種理由，都是屬於客觀實踐可能性的判斷。只是對於機關、團體主辦會計人員，多數意見顯然採取實質的、物理性的判斷標準，以負責實際計算、登錄薪資的行為連結扣繳動作，而決定義務主體，也就是歸責主體；對於事業負責人，則提出規範性的理由，以事業負責人擔負監督職務，而建構他們的扣繳義務。

同樣作為歸責基礎，為何一個基礎依附於實際執行行為，另一個基礎卻依附於法律地位，而同樣合理、同樣具有期待可能？多數意見絲毫未有著墨。如果實際參與扣繳事務，應該成為客觀實踐可能的判準，事業的主辦會計人員也

才應該是扣繳義務人。反之，如果事業負責人的監督地位，應該成為扣繳義務的歸責依據，則至少民國八十八年二月修正的扣繳單位主管，才是同樣具有監督地位的人，因為至少在政府機關，會計系統獨立於一般行政系統，會計主管才可能是擔負扣繳事務監督責任的人，則八十八年二月修正前的所得稅法第八十九條第一項第二款前段關於主辦會計人員作為扣繳主體的規定，不可能符合責任原則。至於團體的負責人，對於主辦會計人員，當然也有決定去留的權力，也因此擔負監督的責任，為何不能和事業負責人具有相同地位，多數意見顯然還需要給個交代。

（二）能代繳稅款之人才可能是扣繳義務人

主辦會計人員可以進行扣繳作業，但是掏出錢來代繳稅款的人，顯然不是主辦會計人員，而是機關、團體；事業負責人縱使實際負擔事業經營成敗之責，而負責監督財務支出，所代扣繳的稅款，也不是從自己的荷包掏出來。所拿出來繳交國庫的稅款，來自機關、團體和事業。換言之，主觀上有能力代繳稅款，因而客觀上有能力避免逃漏稅的行為人，是機關、團體和事業。具備主觀與客觀實踐能力、能發揮角色功能，因而能受角色分配，而成為歸責主體的，是機關、團體和事業。相對地，從機關、團體和事業掏出錢來，進行扣繳計算、登錄和匯報的人，都是扣繳義務的履行輔助人，如果履行輔助人違反履行輔助義務，所負責的對象，也應該是機關、團體和事業，對外向國家負責的，始終是作為債務主體的機關、團體和事業。系爭規定 1 竟然以稅捐債務的履行輔助人作為扣繳債務主體，甚至將違反履行輔助義務，視為違反稅捐債務，處以漏稅罰，明顯違反責任原則。

正如同責罰相當原則，為比例原則的派生原則，而屬於憲法原則，責任原則為自主原則的派生原則，也具有憲法位階，違反責任原則的效果，與違反責罰相當原則相同，都是違憲。

三、關於責罰相當與否的審查

（一）多數意見關於比例原則的審查論述

多數意見認為違反扣繳義務，分別因已於限期內補繳或經通知仍未補繳，而處應扣未扣或短扣稅額的一倍和三倍³，符合比例原則。所持理由有二：其一，扣繳義務人補繳的稅款，可依所得稅法第七十一條第一項前段、第九十四條第一項但書，向納稅義務人追償，因此對扣繳義務人並未造成過度損害；其二、違反扣繳義務，如於限期內補繳，造成國庫及租稅公平損害情節較輕，按應扣未扣或短扣稅額處一倍罰鍰，符合比例原則，如果經通知仍未於限期內補繳，所違反的是繳納稅捐義務，與納稅義務人的漏稅無二致，處應扣未扣或短扣稅額的三倍，尚非過當，也符合比例原則。

（二）多數意見的輕重比較基準不明、實問虛答

前述第一個理由基本上與比例原則的審查無關，但是卻又剛好可以是多數意見合憲結論的反證。扣繳義務人補繳的稅款可向納稅義務人追償，所能說明的，僅僅是扣繳義務人承擔的扣繳義務，並不是替他人承擔納稅義務，所以稅法可以在納稅義務之外，課特定人以扣繳義務，並不能進一步證立違反扣繳義務的處罰是否過當。

³ 98年5月27日分別修正為一倍以下、三倍以下。

同時相反地，既然扣繳義務不同於納稅義務，違反扣繳義務縱使有導致逃漏稅捐的可能，也不能認為與逃漏稅捐實無二致，而處以應扣未扣或短扣稅額的一倍或三倍。

前述第二個理由，只能說明限期內補繳與限期內未補繳情節輕重有別，系爭規定 2、3，因此有不同程度的處罰，但是限期內補繳與限期內未補繳之間的輕重有別，並不能同時說明處罰限期內補繳的輕不是已經過重，而處罰限期內未補繳的重不是已經更過度的重。因此這個唯一關於比例原則的操作，完全迴避重點、實問虛答。

（三）應比較實害行為與危險行為

多數意見在審查責罰是否過當的過程當中，顯然不能釐清違反扣繳義務與逃漏稅捐的關係，始終揮不去逃漏稅捐的陰影，而將違反扣繳義務人視為逃漏稅捐的共同正犯，因而對於本院釋字第三二七號解釋⁴以來所確立關於行為罰與漏

⁴ 本院釋字第 327 號解釋

解釋文：所得稅法第一百十四條第二款前段：「扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰，但最低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰」，旨在掌握稅源資料，維護租稅公平，就違反此項法律上作為義務應予制裁部分，為增進公共利益所必要，與憲法尚無抵觸。惟對於扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，應由有關機關檢討修正。

理由書：中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第一百十四條第二款前段：「扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰，但最低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰。」乃對扣繳義務人未於法定期限填報或填發之制裁規定。其就違反義務者，課以一定之制裁，係為貫徹扣繳制度，督促扣繳義務人善盡其應盡之作為義務，俾稽徵機關得以掌握稅源資料，達成維護租稅公平並確保國庫收入之必要手段，並非徒然增加扣繳義務人之負擔，就違反此項法律上作為義務應予制裁部分而言，為增進公共利益所必要，與憲法尚無抵觸。惟對於扣繳義務人已將所扣繳稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，有導致處罰過重之情形，應由有關機關檢討修正。

稅罰的區別，視而不見。

行為罰與漏稅罰的關係，不妨從實害行為與危險行為的關係加以理解。稅法上的逃漏稅捐就是稅法上的實害犯，稅法上許多協力義務的設計，目的都在於防止逃漏稅捐，而各種協力義務的違反，與逃漏稅捐有著遠近不同的因果關聯，違反協力義務的行為，因為有導致逃漏稅捐的可能，所以是逃漏稅捐的危險犯。實害犯與危險犯的處罰，當然必須有差別，而危險犯當中更可能因為與逃漏稅捐的因果關聯較不緊密，而處罰更輕，或者賦予處罰以外的法律效果。

（四）應區分故意、過失、有無實害

這些危險犯當中，有的並沒有造成逃漏稅捐的後果，有的出於故意，有的出於過失。縱使經通知未於限期內補扣繳，也可能因為疏於注意通知或有正當理由不知有通知，以致繼續未盡扣繳義務，如果一律視為逃漏稅捐的正犯或共同正犯或幫助犯而加以處罰，顯然過度。尤其在納稅義務人詳實申報而已繳納稅捐的情況下，根本沒有逃漏稅捐的情事發生，如果凡是通知補繳而於限期內未補扣繳，即認為等於違反繳納稅捐的義務，顯然屬於過度評價。至於系爭規定 2 對於經通知已經補扣繳的情形，即處以應扣未扣或短扣稅額一倍的罰鍰，處罰是否過重，更是不難判斷。無論如何，扣繳義務人違反的都只是扣繳的協力義務，縱使有納稅義務的所得人不在中華民國境內（解釋理由書第五段），而使得稅收短漏，也斷不能將違反協力義務與納稅義務的違反相同評價，尤其當納稅義務人如有漏報、短報，經通知補繳，已經

補繳而可以不受任何處罰⁵，或僅受罰滯報金（所得稅法第 108 條第 1 項⁶、第 108 條之 1 第 1 項⁷參照）時，扣繳義務人違反扣繳義務，但經通知已經補繳，竟要受應扣未扣或短扣稅額一倍罰鍰的處罰，還可以認為處罰尚未過重嗎？

（五）違反履行輔助義務的處罰

機關、團體的主辦會計人員，是代理機關、團體履行扣繳義務，事業負責人是代表事業履行扣繳義務，如有違反，是對機關、團體、事業背信的問題，縱使稅法認為有一併處罰的必要，也應該比對扣繳義務主體的處罰輕。何況事業負責人往往擁有事業較為多數的財產，對事業的處罰，當然已經及於事業負責人。

（六）結論：責罰不相當、與比例原則不符

系爭規定 2 和 3 未區分納稅義務與扣繳協力義務，亦未區分是否確實導致逃漏稅捐，更未區分故意或過失違反扣繳義務，對於已於限期內補繳的情形，處以應扣未扣或短扣稅額的一倍罰鍰，對於未於限期內補繳的情形，甚至對於已補繳但未按實補報扣繳憑單的情形，處以應扣未扣或短扣稅額

⁵ 請見附件，

<http://www.ntx.gov.tw/Download/Announce/970647%E9%99%84%E4%BB%B6.doc>（最後瀏覽：99 年 3 月 26 日）

⁶ 所得稅法第 108 條第 1 項：「納稅義務人違反第七十一條規定，未依限辦理結算申報，而已依第七十九條第一項規定補辦結算申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之十滯報金；其屬獨資、合夥組織之營利事業應按稽徵機關調查核定之所得額按當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額另徵百分之十滯報金。但最高不得超過三萬元，最低不得少於一千五百元。」

⁷ 所得稅法第 108 條之 1 第 1 項：「營利事業違反第一百零二條之二規定，未依限辦理未分配盈餘申報，而已依第一百零二條之三第二項規定補辦申報，經稽徵機關據以調查核定其未分配盈餘及應加徵之稅額者，應按核定應加徵之稅額另徵百分之十滯報金。但最高不得超過三萬元，最低不得少於一千五百元。」

的三倍罰鍰，顯然責罰不相當，與比例原則有違。

附件

營利事業或個人短漏報或未申報基本所得額，致短漏報基本稅額依「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」處罰情形一覽表

違章情形 (營利事業所得稅)	漏稅額	裁罰倍數 (按所漏稅額)	減輕裁罰倍數 (如於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆、紀錄中承認 違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰者)	減免處罰標準
已申報案件	10萬元以下	0.5倍	0.4倍	經調查核定所漏稅額在1萬元以下者；但使用藍色申報書或委託會計師查核簽證申報案件，經調查核定所漏稅額在2萬元以下者 免予處罰 。
	超過10萬元	1倍	0.8倍	
未申報案件	10萬元以下	0.75倍	0.6倍	
	超過10萬元	1.5倍	1.2倍	
漏稅額計算公式	1. 申報部分核定一般所得稅額小於申報部分核定基本稅額： $\text{漏稅額} = \text{全部核定基本稅額} - \text{申報部分核定基本稅額} - \text{漏報或短報基本所得額之扣繳稅額。}$ 2. 申報部分核定一般所得稅額大於申報部分核定基本稅額： $\text{漏稅額} = \text{全部核定基本稅額} - \text{申報部分核定一般所得稅額} - \text{漏報或短報基本所得額之扣繳稅額。}$			

違章情形 (綜合所得稅)		裁罰倍數 (按所漏稅額)	減免處罰標準
已申報案件	1. 短漏報所得屬已填報扣免繳憑單、股利憑單及緩課股票轉讓所得申報憑單之所得者	0.2 倍	1. 透過網際網路辦理結算申報,其經調查核定短漏報之課稅所得,屬扣繳義務人、營利事業或信託行為之受託人依法應彙報稽徵機關之各類所得扣繳暨免扣繳憑單(不包括執行業務所得格式代號 9A 之各類所得扣繳暨免扣繳憑單) 股利憑單、緩課股票轉讓所得申報憑單、信託財產各類所得憑單及信託財產緩課股票轉讓所得申報憑單之所得資料,且屬納稅義務人依規定向財政部財稅資料中心或稽徵機關申請查詢,而該機關未能提供之所得資料者,免予處罰。 2. 納稅義務人未申報或短漏報之所得不屬上開情形,而其經調查核定有依規定應課稅之所得額在新臺幣 25 萬元以下或其所漏稅額在新臺幣 1 萬 5 千元以下,且無夫妻所得分開申報逃漏所得稅、虛報免稅額或扣除額或以他人名義分散所得情形之一者,免予處罰。
	2. 短漏報所得非屬已填報扣免繳憑單、股利憑單及緩課股票轉讓所得申報憑單之所得者	0.5 倍	
	3. 有下列情形之一者： (1) 夫妻所得分開申報逃漏所得稅者。 (2) 虛報免稅額或扣除額者。 (3) 以他人名義分散所得者。	1 倍	
未申報案件	1. 未申報所得屬已填報扣免繳憑單、股利憑單及緩課股票轉讓所得申報憑單之所得者	0.4 倍	
	2. 未申報所得非屬已填報扣免繳憑單、股利憑單及緩課股票轉讓所得申報憑單之所得者	1 倍	
	3. 有以他人名義分散所得者。	1.5 倍	
漏稅額計算公式	漏稅額 = 核定基本稅額 - 自行繳納之結算稅額 - 扣繳稅額及可扣抵稅額 - 漏報一般所得稅額中屬應稅免罰部分應納稅額。		