

## 釋字第七一三號解釋協同意見書

儘管我們口頭上一直重複傳頌真理，但在行為上卻一再反覆不斷地出現謬誤。

德國文學家、歌德

大法官陳新民

本號解釋多數意見認定，

財政部中華民國九十一年六月二十日修正發布之稅務違章案件減免處罰標準第六條第一項第二款規定：「依所得稅法第一百十四條第一款規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，減輕或免予處罰： 二、扣繳義務人已於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未在期限內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報者，按應扣未扣或短扣之稅額處一 五倍之罰鍰」(以下簡稱系爭規定)，關於裁處罰鍰數額部分，已逾越必要程度，就此範圍內，不符憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起不再援用。對此本席敬表贊成。

惟本號解釋不免出現「格局過小與自縛手腳」之憾。質言之：本號解釋的範圍，當及於下列之處：第一、放開格局，兼採「釜底抽薪」之正本清源探討方式，將審查違憲客體，由系爭規定(稅務違章案件減免處罰標準第六條第一項第二款)，延伸到原因案件所適用的所得稅法第一百一十四條第一款的違憲性質上；第二、記取「前車覆轍」之經驗，本號解釋應廣續釋字第六七三號解釋之立論，但將涉及的罰鍰處分，明確地定位為行為罰，而非漏稅罰，以致於引發本號解釋的原因事實，並在本號解釋宣告系爭規定違憲的多餘之舉，且日後類似的爭議案件仍會源源不止也。

為此，本席敬提協同意見於次，以顯本席之憾！

## 一、正本清源—應論究所得稅法第一百一十四條第一款的違憲性問題

本號解釋原因事實，由系爭規定的內容可知，乃就違反所得稅法第一百一十四條第一款規定所為之減輕或免除罰鍰之規定。故系爭規定屬於法規命令的裁罰基準，具有子法的地位。而所得稅法第一百一十四條第一款的可罰性要件，及處罰額度，正是斷定此子法的裁罰性基準，有無具備合憲與合法的判斷依據。就此而言，稱之為母法（下同，在此應澄清非指授權之母法，僅以表示兩者有主從關係），亦不為過也。

若母法在合法性與合憲性上並無爭議，則子法違反憲法與法律的可能性將較少，且主要產生在「子法逾越母法」之上。

本號解釋未審酌母法的違憲性，似乎忽略了子法並未溢出母法的規範範疇。按系爭規定的裁罰標準乃是就應扣未扣或短扣之數額，處一—五倍之罰鍰。若參照行為時母法之規定，則是處三倍之罰鍰。由此可知，系爭規定並未逾越母法的裁罰範圍，既然在母法許可的範圍之內，理應具備合法性之基礎；況此一—五倍又係「減免處罰」的裁量基準，本身已有「從寬減罰」有利於人民之用意，復具有裁量基準的特徵—主管機關在有其他理由時，尚有裁量之權限。故如何在不論究母法違憲性，直接認定其子法已逾越比例原則，而形成過苛的罰責？

按行為時母法規定：「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。」於本號原因案件中面對的問題，乃是扣繳義務人「不按實補報扣繳憑單者」，即扣繳義務人當初未扣繳稅款，而遭處稅額一倍之罰鍰，但於限期內已補交稅款，卻未補報扣繳憑單的情形，仍被子法處一五倍之罰鍰（母法規定可處三倍之罰鍰）。

這個罰則標準，顯然讓限期內已經補交稅款完畢，卻未補報扣繳憑單者，與期限內不補交稅款者（甚至也不補報扣繳憑單）承擔同樣的罰責。然就這兩種行為態樣而言，前者僅是單純地行為罰，而後者則是情況嚴重之漏稅罰。

正如本號解釋原因事實聲請人，已經繳交稅款，對國家財政收入並無影響，因此僅是使國家不能確實掌握稅源資料，建立合理之查核制度，對國家稅務造成之影響性較低；反之，漏稅罰則是納稅義務人未履行憲法稅捐義務，致國庫直接損害，則給予較重的處罰。

大法官早在釋字第三五六號解釋開始便強調此見解。在該號解釋中，大法官認為：

「營業稅法第四十九條就營業人未依該法規定期限申報銷售額或統一發票明細表者，應加徵滯報金、怠報金之規定，旨在促使營業人履行其依法申報之義務，俾能確實掌握稅源資料，建立合理之查核制度。加徵滯報金、怠報金，係對營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。上開規定，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。惟在營業人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金與怠報金，又無合理最高額之

限制，依本院大法官釋字第三二七號解釋意旨，主管機關應注意檢討修正，併此說明。」

其次在釋字第六一六號解釋，大法官亦有類似之見解：

「違反稅法之處罰，有因納稅義務人逃漏稅捐而予處罰之漏稅罰，有因納稅義務人違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰之行為罰，八十六年十二月三十日增訂公布之同法第一百零八條之一第一項規定：「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，但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。滯報金之金額，不得少於一千五百元。」乃對納稅義務人未於法定期限申報所得稅及營利事業未分配盈餘之制裁規定，旨在促使納稅義務人履行其依法申報之義務，俾能確實掌握稅源資料，建立合理之查核制度。加徵滯報金係對納稅義務人違反作為義務所為之制裁，乃罰鍰之一種，係對人民財產權之限制，具行為罰性質，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，自應根據違反義務本身情節之輕重程度為之。上開所得稅法第一百零八條第一項及第一百零八條之一第一項之規定，在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。」

從司法院釋字第三五六號及第六一六號解釋可知，母法的規定已經混淆了行為罰與漏稅罰。對於已經於限期內補繳

稅款，確未補報扣繳憑單者，仍然課予漏稅罰的重罰，顯然抵觸責任相當性以及比例原則。在具體個案中，也會給予當事人過苛的處罰<sup>1</sup>。

多數意見捨棄審查母法的違憲性，只責怪子法之流於過苛而違反比例原則，豈不知「上樑不正下樑歪」之道理乎？應當採行釜底抽薪的清本正源之道，將整個問題「病灶所在」，連根拔起—將現行母法的後段「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以下之罰鍰。」中的「不按實補報扣繳憑單」的要件刪除之，讓此類行為罰不再與漏稅法混合而造成違憲後果。

另一個解決之方法應將上述的行為罰要件，訂入母法同條文第二款之中。該款之規定如下：「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。但最高不得超過二萬元，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。經稽徵機關限期責令補報或填發扣繳憑單，扣繳義務人未依限按實補報或填發者，應按扣繳稅額處三倍以下之罰鍰。但最高不得超過四萬五千元，最低不得少於三千元。」

第二款規定係針對已扣款而未遵期或按實補報或填發扣繳憑單者，所處之罰鍰，性質上屬行為罰，且罰責符合上述司法院解釋的標準。因此對於已經遲誤，仍在限期內履行繳稅義務者，僅是違背補報扣繳憑單之行為，應當透過修法的程序，將之補列在母法同條文第二款中（亦可稍微加重罰責），處以行為罰，方能釜底抽薪解決此爭議<sup>2</sup>。

<sup>1</sup> 就以本號解釋聲請人為例，僅因為延誤一日而補報扣繳憑單，即被多課處以 0.5 倍之罰鍰，達到七百五十萬元之鉅，不可謂不苛也。

<sup>2</sup> 可參見黃茂榮大法官在釋字第六七三號解釋提出的不同意見書，註 9 處。

## 二、釋字第六七三號解釋的前車之鑑

### (一) 徒勞無功的模糊行為罰與漏稅罰之分

本號解釋終究步上釋字第六七三號解釋後塵，不明言宣告系爭規定所涉及的處罰為行為罰<sup>3</sup>。其實本號解釋採行這種閃避的態度，並不能成功地模糊行為罰與漏稅罰的區分。在本號解釋中仍然可以看到多數意見無法擺脫此釋憲實務與學界通說橫互一、二十年來所形塑出來的重大與深刻影響。

此見諸本號解釋理由書第二段：

「扣繳義務人之扣繳義務，包括扣繳稅款義務及申報扣繳憑單義務，二者之違反對國庫稅收及租稅公益之維護所造成之損害，程度上顯有差異。如扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，僅不按實補報扣繳憑單者，雖影響稅捐稽徵機關對課稅資料之掌握及納稅義務人之結算申報，然因其已補繳稅款，所造成之不利影響較不補繳稅款為輕，乃系爭規定就此部分之處罰，與同標準第六條第一項第三款所定未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，於裁罰處分核定前已按實補繳者之處罰等同視之，一律按應扣未扣或短扣之稅額處一五倍之罰鍰，未許稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，依情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，不符憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起停止適用。」

多數意見對不履行扣繳稅款義務與不按實補報扣繳憑單義務，會有侵害公益嚴重與否之重大差異的立場，豈非仍持漏稅罰與行為罰的二元論乎？其實釋字第六七三號解

<sup>3</sup> 可參見許玉秀大法官與黃茂榮大法官在釋字第六七三號解釋提出的不同意見書，已提出此見解。

釋，與本號解釋的閃躲與隱約仍持二元論，情形更為彰顯、斧鑿之處更多，例如：該號解釋理由書第五段：「違反行政法上之義務應如何制裁，本屬立法機關衡酌事件之特性、侵害法益之輕重程度以及所欲達到之管制效果，所為立法裁量之權限，苟未逾越比例原則，要不能遽指其為違憲（本院釋字第五一七號解釋參照）。上開責令補繳稅款及補報扣繳憑單暨處罰之規定中，基於確保國家稅收，而命扣繳義務人補繳應扣未扣或短扣之稅款，扣繳義務人於補繳上開稅款後，納稅義務人固可抵繳其年度應繳納之稅額，然扣繳義務人仍可向納稅義務人追償之（所得稅法第七十一條第一項前段、第九十四條但書規定參照），亦即補繳之稅款仍須由納稅義務人負返還扣繳義務人之責，是責令扣繳義務人補繳稅款及補報扣繳憑單部分，並未對扣繳義務人財產權造成過度之損害。而扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單者，因所造成國庫及租稅公平損害情節較輕，乃按應扣未扣或短扣之稅額處一倍之罰鍰，處罰尚未過重；

該號解釋理由書第六段：「惟扣繳義務人之扣繳義務，包括扣繳稅款義務及申報扣繳憑單義務，二者之違反對國庫稅收及租稅公益之維護所造成之損害，程度上應有所差異。系爭所得稅法第一百四條第一款後段規定中，如扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，僅不按實補報扣繳憑單者，雖影響稅捐稽徵機關對課稅資料之掌握及納稅義務人之結算申報，然因其已補繳稅款，較諸不補繳稅款對國家稅收所造成之不利影響為輕，乃系爭所得稅法第一百四條第一款後段規定，就此部分之處罰，與未於限期內補繳稅款之處罰等同視之，一律按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰，未賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，按情節輕

重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，不符憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起停止適用。

因此本號解釋與釋字第六七三號解釋不明白區分行為罰與漏稅罰，反而在論理上實質援用二分法，但強調用比例原則來認定罰則過苛。結果未能明確地將系爭事由（逾期已補繳稅額卻未補報扣繳憑單者），明白規定適用行為罰之處罰方式—規定一定處罰額度為上限，而非以漏稅額作為裁罰標準，以致重複產生類似本號解釋原因事實的爭議。本號解釋何苦再現覆轍？

**（二）何不利用「附帶論述」的方式，將現行母法的違憲性一併敘明？**

本號解釋的主要立論，集中在解釋理由書第二段，只不過是將釋字第六七三號解釋的解釋理由書第六段，刪節而來，並未變更基本意旨，早已在該號解釋作出時，已為本號解釋處理的問題埋下伏筆。

釋字第六七三號解釋所審查的對象，乃針對母法（所得稅法第一百一十四條第一款）「限期內補繳稅款而未補報扣繳憑單」所為之處罰，該法規定處三倍之罰鍰，是否過苛而違反比例原則的問題。應注意，該號解釋所審查的客體為行為時所依據的舊法（民國九十年一月三日），其罰額分別為一倍（未遵期繳款與繳交扣繳憑單）與三倍（限期內仍未繳款及補報扣繳憑單），但審查該案時，已經修法更改為一倍以下與三倍以下（民國九十八年五月二十七日修正）。然該號解釋必須以舊法為審查對象，並在該號解釋理由書第四段中註明法條之更改。

該號解釋終認定對未補報扣繳憑單之行為一律硬性處

三倍的罰鍰過苛而違憲。然對主管機關而言，仍可振振有詞指稱：第一，該號解釋所審查的客體為舊母法，而非現行母法，故不生拘束力；第二，現行母法已經明白規定罰額為三倍以下，賦予主管機關能彈性處罰之權限，不至於硬性處罰三倍罰鍰，當能滿足該號解釋的精神云云。

若有關機關持上述見解，即無再修正母法之必要。果其然，釋字第六七三號解釋作出後，母法並未修正，以致於繼續將對「已補繳稅但未補報扣繳憑單」行為之處罰，視為漏稅罰性質之「原病灶」，繼續在稅務實務上出現，才會引發本號解釋的原因事實。

問題是，大法官在審理釋字第六七三號解釋時，豈不能預見若只審查行為時舊母法，並僅做枝節式而非結構式（行為罰之定性）的修正，不能徹底解決後來可能產生的爭議乎？恐怕應持否定見解也，然此類爭議頻生，當歸因於大法官過度拘泥於審理的規定所致。

本席雖然也贊同釋憲權亦屬司法權之一環，理應遵守不告不理、司法自制與被動審查的原則。但釋憲機關的職責係承擔監督、整建國家法秩序的重責大任，對於現存法秩序若有不符合憲法理念，應當勇於糾正；其所著眼的大是大非，比起一般司法程序必須拘泥於小枝小節，究有不同。故釋憲方法上許可援引「重要關聯理論」，將當事人所未聲請、經法院實質適用的法規範納入審查之。同時，對當事人雙方所未援引的理論，大法官更可以廣徵博引學術界或國外的理論作為審查的依據。

人民據終局確定判決所援引法規範而提起釋憲聲請，僅以人民認為「有違憲之虞」即可提起。至於最後構成違憲的理由與依據，則由大法官來予以定奪，便是一例。

此外大法官擁有若干審查客體之自由決定權限的正當性，乃是將釋憲客體有密切關聯的現行法納入審查，儘管釋憲權審查對象為行為時法規範，若法規範已然變更，違憲狀態卻繼續維持時，釋憲者為何憚於多費一詞，指陳其違憲性所在乎？此時拘泥於只論及舊法之違憲性，任諸新法不顧，豈非「以小仁小義而棄大義於不顧」？又有論者認為，應等另一個依據新法作出之判決，先歷經冗長審判程序確定後，再據以聲請釋憲，大法官審查確認新法的違憲性，以維繫釋憲程序的「嚴整性」云云。

試問，持此見解者，豈不免過於保守乎？釋憲制度用意本即利用審查相關法規範的機會，檢驗法規範是否符合憲法的精神，以促立法者產生修法與立法的動機。釋憲者的角色已非單純制裁與糾正立法行為為已足，更應積極性的提醒立法者現行法規範已有過時或不足之處。

此時釋憲者亦可提供立法者將來修法方向的理論依據，這也是現代法治國家強調釋憲者與立法者並非處於對立的地位，而是協力的地位。德國憲法學界曾於三十年前，討論憲法機關間忠誠問題時，曾特別指明憲法法院與立法機關間，應當具有協力維繫優質法治國家原則的義務<sup>4</sup>，即本於此精神。

當然，吾人也瞭解釋憲機關盡可能不要越過主導與參與立法的紅線，惟有在必要時，及法規範很明確並具有重要關聯性例外時，才許可大法官附帶審查之，且審查的方式應當採行「附帶論述」的方式（*obiter dicta*）為宜，這並非當事人聲請解釋之事件所及，但釋憲機關在論理推演中，所牽連出來的解釋要旨，亦即有「訴外裁判」之嫌的「附帶論述」。

---

<sup>4</sup> 參見陳新民，憲法僵局的解決模式—兼評「機關忠誠的概念」，刊載於：法治國家原則之檢驗，元照出版公司，2007年，第42頁。

雖然學術界頗多不贊成採納此方式<sup>5</sup>，但憲法之解釋合憲爭議所運用之理論與獲致結論的方法，可謂變化萬端，致使附帶論述的產生很難避免，吾人不妨採行例外的許可，亦不至於牴觸憲法釋憲權的制度本意。

故大法官倘若在釋字第六七三號解釋，能夠清楚說明白系爭問題應定性為行為罰，再一語帶過即使修法後母法仍然犯了同樣錯誤，當可促使立法者從速修法，亦不至於會產生本號解釋的原因案件。

### 三、個案依比例原則的救濟，造成法律不確定的弊病

本號解釋多數意見延續釋字第六七三號解釋另一個缺點，乃在最後對於解釋作成後處罰尚未確定之案件，採行法院應個案判斷的方式：「有關機關對未於限期內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報之案件，應斟酌個案情節輕重，並依稅捐稽徵法第四十八條之三之規定，另為符合比例原則之適當處置，併予指明。」（本號解釋理由書第二段參照）

釋字第六七三號解釋亦採行同樣善後處理方法，而始作俑者為釋字第六四一號解釋。該號解釋針對菸酒稅法第二十一條規定：「本法施行前專賣之米酒，應依原專賣價格出售。超過原專賣價格出售者，應處每瓶新臺幣二千元之罰鍰。」其有關處罰方式之規定，使超過原專賣價格出售該法施行前專賣之米酒者，一律處每瓶新臺幣二千元之罰鍰。該號解釋認為處以罰鍰之方式，於符合責罰相當之前提下，立法者得視違反行政法上義務者應受責難之程度，以及維護公共利益之重要性與急迫性等，而有其形成之空間。但菸酒稅法第二十一條規定，乃以「瓶」為計算基礎，使超過原專賣價格出

<sup>5</sup> 參見陳新民，憲法學釋論，第七版，第 823 頁；吳庚，憲法解釋與適用，修訂三版，民國九十三年，第 432 頁。

售該法施行前專賣之米酒者，每出售一瓶，即處以新臺幣二千元之罰鍰，受處罰者除有行政罰法減免處罰規定之適用者外，行政機關或法院並無綜合個案一切違法情狀以裁量處罰輕重之權限。故認為已違反比例原則而違憲。

在訂下一年的修法期後，該號解釋也特別針對系爭規定修正前，依該規定裁罰及審判而有造成個案顯然過苛處罰之虞者，應依菸酒稅法第二十一條規定之立法目的與個案實質正義之要求，斟酌出售價格、販賣數量、實際獲利情形、影響交易秩序之程度，及個案其他相關情狀等，依該號解釋意旨另為符合比例原則之適當處置。

釋字第六四一號解釋開創了授權法院使用比例原則衡量個別案件的情形，自行決定如何裁罰之先例。易言之，法院可採取「以瓶計算」罰鍰，而每瓶只要不超過兩千元的上限，即不牴觸該號解釋。就此以觀，若以每瓶的罰款計算差異，便極為可觀，法院亦可「整批」計算罰鍰，情形又更多元與複雜。質言之，本號解釋引起了個案審判趨向「法律後果不確定」之弊病。菸酒稅法第二十一條每瓶兩千元罰鍰固屬嚴格，至少讓主管機關與法院有裁罰之標準，反之讓法院自行決定罰鍰，又無處罰上限，結果導致各法院在審理個案時，會有各種不同處罰標準之混亂情形。

更何況，此暫時性的授權法院個案裁量處罰額度，僅能適用在修法期一年之案件上。同時也產生後續的問題，若在一年修法期內，相關法規已經修正，是否仍由法院自行裁量（即釋字第六四一號解釋的授權）或適用新法？如依行政罰法第五條之規定，是以行政機關裁處時的法規為依據，而非於法院審判時的法規為準。故在本情形，上述法院仍然必須行使原審法院由釋字第六四一號解釋所獲得的授權。故新

法的規定，儘管有利於當事人<sup>6</sup>，仍不一定會適用在當事人之上，而可由法院裁量適用新法與否也。

參照修法後的處罰標準為「每瓶超過專賣之金額，處一倍至三倍罰鍰。」對比法院在個案裁處金額時的裁量自由，幾乎達到「漫無邊際」的程度。這種由釋憲機關授權的「暫時法秩序」未免太過自由、空泛與不確定乎？

同樣的問題也顯示在釋字第六七三號解釋之上，對於已補繳稅款卻未補報扣繳憑單者，只要求不硬性罰三倍之罰鍰，而斟酌個案情節輕重為處置，正是重複了釋字第六四一號解釋的策略。

釋字第六七三號解釋異於釋字第六四一號解釋之處，乃在解釋理由書中指明「應參照稅捐稽徵法第四十八條之三之規定」，作為法院裁量決定未決案件標準。該條條文為：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」涉及有關裁罰作成的法律適用，條文文義上似乎和行政罰法第五條並無不同。但在實際的稅捐處罰實務運作上，已將此「裁處時」，擴張到「行政救濟階段」，故在訴訟程序中援引有利當事人之新法作為判決依據<sup>7</sup>。如此一來，釋字六七三號解釋之提及此，豈非意味，原系爭條文（行為時法）已經宣告違憲失效，但新法已經制訂（將罰鍰由硬性的三倍，改為三倍以下），即可由法院自行依比例原則來操作運用新法，只要處罰額度在三倍以下，都獲得合憲的依據。這種解釋保留「向低裁罰」依據的可能性，但若判決接近三倍而未超過，也不違憲，釋憲機關的美意，讓處罰額度

<sup>6</sup>該條文在九十九年九月一日修正，條文為：「本法施行前專賣之米酒，應依原專賣價格出售。超過原專賣價格出售者，按超過原專賣價格之金額，處一倍至三倍罰鍰。」

<sup>7</sup>財政部八十五年八月二日臺財稅字第八五一九一二四八七號函，參見陳清秀，稅法總論，元照出版社，民國九十九年，第194頁。

大幅度之減輕，但比起依學理要求將之定位於行為罰，則上述釋憲美意的減輕處罰效果，顯然就微不足道矣！

是否在此援引的稅捐稽徵法第四十八條之三之規定，只是提醒法院得援引新法的有利規定，作為減輕的依據為已足？其實該條文的援引，乃是多餘之舉。即使大法官不提出，亦不妨害該條文可以在個案實質適用也，大法官只不過是提醒的作用罷了。

同樣的提醒作用恐怕更有必要，這是應當再援用另一條條文—稅捐稽徵法第四十八條之二的規定的問題：「本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。前項情節輕微、金額及減免標準，由財政部擬訂，報請行政院核定後發布。」此規定有助於法院判斷如何減輕當事人在個案的罰則問題，以符合比例原則，其理由如下：一、這是類似刑法第五十九條酌量減輕之規定，讓觸法者情有可原時，能獲得較輕的處罰機會，二、此也符合釋字第六七二號解釋個案救濟之用意，不僅讓法院與行政機關能適用較新與有利之母法，同時為了避免個案正義的不確定性，而獲得明確的裁量判斷，故藉此適用裁量基準，更能達到法律安定性原則。三、本號解釋（釋字第七一三號解釋）的審查標的—稅務違章案件減免處罰標準（第六條第一項第二款規定），正是依據稅捐稽徵法第四十八條之二的規定所制訂，也使用在本號解釋原因案件的處罰之上。

故除非釋字第六七三號解釋想要另闢蹊徑，讓法院直接越過財政部依該法之授權所制訂的減免處罰標準，直接由法院就個案自由發揮其正義裁量權，否則本條文具有統一減輕個案罰則決定的功能，更值得重視也。故本席以為該法第四

十八條之二的作用，恐怕比四十八條之三有過之而無不及也。

本號解釋卻照樣援引稅捐稽徵法第四十八條之三的規定，卻未查明釋字第六七三號解釋援引此條之目的在—讓法院可適用有利人民之新法矣。按新法即現行母法的合憲性，本號解釋不列入審查，故維持母法的三倍以下之罰鍰上限規定。就此而言，引用稅捐稽徵法第四十八條之三的規定，已經不比釋字第六七三號解釋時，並無太大保障人民財產權與比例原則的價值<sup>8</sup>。

此兩號解釋提及依稅捐稽徵法第四十八條之三之規定，作為法院個案的判斷標準，在釋字第六七三號解釋或有若干價值，在本號解釋中則不復見，反而忽略稅捐稽徵法第四十八條之二之規定是否有稍加著墨之必要？

#### 四、結論—前事不忘後事之師

綜前所述，本號解釋實際上一再重複釋字第六七三號解釋的不當之處。最關鍵之處便是不敢明白將只是違反「未補報扣繳憑單者」行為，明白認定為行為罰，從而也應當坦然持「解鈴還需繫鈴人」態度，認定母法的規定—所得稅法第一百一十四條第一款，將「僅未補報扣繳憑單」之行為態樣視為漏稅罰之處罰，乃違憲之立法，應當從速修法，將之改列在處罰行為罰之同條文第二款中，便可以適用該款的規定—具有處罰的上限，而將違憲性徹底根除。

但本號解釋多數意見不採此方式，不修改母法，只強調子法的罰責過於僵硬。此頭痛醫頭，腳痛醫腳的「局部手術式」詮釋，顯然不能夠斷絕類似案件的一再產生。而且本號

<sup>8</sup> 依新修正的稅務違章減免處罰標準（102年8月28日）第六條中，對於所得稅法第一百一十四條第一款規定的罰鍰案件，僅規定在「應扣或短扣之所得稅額在新台幣三千元以下，經限期責令補繳稅款及補報扣繳憑單，已依限繳納或補報者免予處罰。」此外，對本號解釋相關行為罰不再有任何規定，對減輕當事人的罰責無甚助益。

解釋且信賴法院利用個案正義式的採納比例原則來裁判，更會造成個案間法律後果的標準落差，更易造成案件當事人對司法公信力的懷疑與不信賴，利弊得失當可立判矣。

本席以為，本號解釋多數意見當以釋字六七三號解釋為殷鑑：該號解釋作出後，主管機關得以系爭規定（罰三倍之罰鍰），已有新法（改為三倍以下之罰鍰）為口實，認定不受該號解釋之拘束，從而立法者也無庸修改該項標準，結果延宕至今，還會讓過苛的母法處罰標準繼續適用。本席也不禁慨嘆：要行政機關樂意配合修法，何其難也？釋憲機關也應當為做出語焉不詳的解釋文，至少承擔部分責任也。目睹今後此類案件違憲爭議仍將頻生不斷（依目前稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表已將本號解釋原因案件之行為罰，改處一、二倍之罰鍰，仍不脫漏稅罰之色彩），吾人是否能由釋字第六七三號解釋採行的解釋方法未盡周延，而學到教訓乎？德國大文學家歌德有一句名言：

**儘管我們口頭上一直重複傳頌真理，但在行為上卻一再反覆不斷地出現謬誤。**

如今在本號解釋原因案件上出現的處罰過苛之爭議，已非偶然案件，而本院一再強調保障人民財產權與比例原則之重要，並殫精竭慮加以維護，但在解釋方式上卻一再忽視母法存在的違憲罅漏，且憚於勇敢刨根拔苗加以清除。歌德這句描述一般人都不能免有「人性弱點」的名言，似乎也反映到我國的釋憲實務乎？