

釋字第六八五號解釋協同意見書

既然告知結果，即必須給予達到目的之方法

—拉丁法諺

大法官 陳新民

本席對於本號解釋財政部相關函釋(台財稅字第九一四五三九 二號函)及行政法院庭長評事聯席會議決議之合憲判斷，敬表支持，亦對於舊稅捐稽徵法第四十四條之規定，處百分之五罰鍰部分，以未設合理最高額限制為由，造成個案處罰過苛之後果，逾越比例原則及侵犯人民財產權之見解，本席亦敬表支持。

惟對於本案解釋作出後的「後續」法律救濟方面，本號解釋多數意見並未指出可行之方。易言之，還有賴聲請人依法提出再審程序，由行政法院自為判決或發回主管機關重為裁罰之處分，如聲請人不服，再經由行政訴訟程序來予以救濟。主管機關及行政法院應以何法規以為裁決與判斷之依據？本號解釋多數意見並未明言。本席以為，既然本號解釋已經宣布舊法規違憲，而新公布之現行法（稅捐稽徵法第四十四條第二項）又無溯及既往之效力的明文規定，則形成了再審程序的「法規適用真空」的現象。本席因此主張大法官在本案應當發揮「造法」之功能，來澄清日後可能發生之爭議。

另外，本原因案件聲請人是在舊法已進行修正，現行法已經即將完成之際，且本院大法官也作出兩號相關有利解釋後，才提出釋憲聲請。期間長達二年六月之久。這種未在確定終局裁判公布後，且確定終局裁判所依據之法令仍有效時，即接續提起釋憲聲請，而待舊有法令依據修正後，才聲請的釋憲，顯然利用現行釋憲法令對聲請釋憲並無期限規定—即所謂的「聲請釋憲期限規定真空」狀態，會否對日後大法官釋憲造成太多困擾，並對立法者之修法意圖產生寒蟬

效果，而在制度上有無填補之必要？本號解釋多數意見對此未置一詞。故針對此兩種「真空」，本席爰提出協同意見如下：

一、大法官填補「法規真空」的必要性：

（一）大法官行使「造法」權限應適時適所

我國大法官有無擁有暫時處分之權限？在學界已經有汗牛充棟的論文探究，但在實證法上，大法官並無此權限，而在實務上，卻透過大法官解釋（本院釋字第五八五號解釋起），以「司法造法」方式確認此一原則。但是這種造法的權限應當極為謹慎與節制，此時即涉及到大法官對於形塑國家法治原則的裁量及其價值取捨，因此，必須以最嚴肅方法對待之，有所為，也應有所不為之處。

其次為了大法官解釋的權威性與拘束性，對於原因案件聲請人權利救濟必要性，都不可使大法官的解釋及其意旨在後續的司法與行政作為中遭到類似「耳邊風」的效果。大法官解釋得諭知有關機關執行，並得確定執行之種類與方法。因為司法院大法官審理案件法第十七條第二項所明白賦予大法官解釋之效力。然而，這種針對大法官在個案實踐的權限，即含有「造法」的功能，提供了適用法律機關在法規範依據上合憲與合法的依據。

誠然，這自然觸及到權力分立之框架。大法官解釋扮演了「法律替代者」(gesetzvertretende)的功能，來填補法規範不足或法規範的不良之處。這種功能明顯刺激到立法者與行政機關的固有權限。

本院大法官過去解釋也對於在法律未修正前，法院或行政機關對於有違憲之虞，且仍殘留效力的法律如何適用時，特別指出應當「應斟酌本號解釋意旨，慎重為之」的指示。例如本院釋字第三〇號、第五二三號解釋便持此一見解。但如何「慎重」的適用此一已經違憲宣告確定其違憲性，而

使正當性喪失殆盡的法規範？當然會造成適用法規機關，特別是法院行使裁量權的困難。這是大法官應當適時行使具有統一法律秩序的「法官造法」義務，而不應當推給各法院及行政機關來行使。尤其是在法治國家原則正面臨有顯現其規範價值之需要的時刻，更應當珍惜大法官造法的權限。這也是基於法治國家與保障個案人權所必須。

（二）當否僅諭知救濟程序應適用比例原則—採行與本院釋字第六四一號解釋相同模式之妥當性商榷

然而，大法官在為這種個案「非常時期」實現正義的方法為何？本院大法官實際上仍在摸索之中。這也是因為這種權宜制度產生，並非經由朝野政黨仔細與周詳商酌籌畫、後經立法者授予而產生之權限，而係透過大法官以案例法（case law）的方法，如瞎子過河般地一步一步建立起來。在此過程中，不免有「試驗與錯誤」（trial and error）的可能及適用此原則之必要性。

就此而言，聲請人之一於聲請理由中高度期盼的本院釋字第六四一號解釋的模式，即有加以檢討的必要。

在前述「慎重為之」的基礎上，本院釋字第六四一號解釋更進一步把比例原則作為行政機關與法院行使裁量權的依據。大法官宣布在系爭菸酒稅法第二十一條之超過專賣價格出售之米酒，每瓶應處新台幣二千元之規定為過苛之違憲法律，應於屆滿一年時失效。而在系爭法規修正前，依該規定之裁罰之個案，有造成個案過苛之虞時，本號解釋給行政機關與法官如下的指示，以為依循：「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，依本解釋意旨另為符合比例原則之適當處置。」

本院大法官在釋字第六四一號解釋這種可歸類於「抽象

造法」的暫時處分，將主管機關與法院作出行政裁罰處分與判決所需的實體法規範，用極為抽象的法律原則—比例原則及個案實質正義—，來予以取代。易言之，這顯然回到了運用「自然法」統治的時代。按一個進步的法治國家，立法者與司法者固然不能專注實證法規範的制定與探究其意義，更重要的是亦要將比例原則與正義原則融入到實證法律之內。故自然法等抽象價值判斷，應當儘量少作為法官或行政官判斷之依據，避免各個法律適用國家生活中出現歧異的判斷¹。

誠然，大法官在與本號解釋較相類似的本院釋字第六四一號解釋，之所以高度發揮司法積極主義的角色，乃是為了個案處罰的過苛所致，以使得實質正義能夠在日後的再審程序中獲得實踐²，此用心良苦，躍然紙上。到底這種訴諸比例原則判斷標準，能否在個案或個案群中，造成實質正義的效果？例如到底一瓶米酒應給予多少裁罰的標準，可在二千元以下的任何標準罰之，再加上數量上的差別，基本上可稱為「漫無標準」。易言之，沒有任何實體判斷的標準，僅有「每瓶上限二千元」的裁量界限而言。同時如果裁罰總額也沒有一定的上限，似乎也和本院過去解釋意旨不符（例如釋字第三二七號、第三三九號、第三五六號、及第六一六號解釋）。

本院釋字第六四一號解釋這種大法官所定的暫時處分，的確不是法治國家之常態，而本院大法官也似乎不應引為範本。其實本案聲請人卻「預見」一旦聲請違憲成功，其後進行的再審程序將不會適用現行新法，而繼續行為時舊

¹ 就以民法誠信原則而論，也應當儘量由實證規定中予以實現，而非任諸法官的自由判斷及運用該原則。前大法官王澤鑑教授對誠信原則與實體法間關連，早在民國六十年代，對此就有一段精彩論述：「誠信原則具有彈性，內容不確定，係有待於就特定案件予以具體化的規範，論其功能，實為實體法之窗戶，實體法賴之以與外界的社會變遷，價值判斷及道德觀念相連繫，互通聲息，庶幾能與時俱進，故各國判例學說均視誠信為法律基本原則。」參見王澤鑑，民法學說與判例研究，第一冊，國立臺灣大學法學叢書編輯委員會編輯，一九八一年六月五版，第三三一頁。

² 可參見本院釋字第六四一號解釋李震山大法官、許玉秀大法官共同提出之協同意見書。

法，故聲請理由書中表明希望援引釋字第六四一號解釋之模式，作為釋憲聲明³（詳見下述所示本號解釋多數意見持樂觀態度，完全不合），本號解釋幸而未採納此種「推向比例原則」的處理模式。

（三）本案應明確論知適用現行合憲規定的理由—符合個案正義與不牴觸法律安定性原則

本號解釋之明顯異於本院釋字六四一號解釋之處，乃在於本號解釋作出時，行為時法（稅捐稽徵法第四十四條）已經經過二度修正，而將聲請違憲之意旨部分完全刪除，不似本院作出釋字第六四一號解釋時，適用法律之機關面臨現行法規違憲、新法尚未制定前，並無「合憲」法規可資適用之窘境。故本號解釋，本席認為現行法秩序既然已經合憲建立，大法官應當勇敢宣告適用現行法規（稅捐稽徵法第四十四條第二項），亦即裁罰不超過一百萬元之上限，應當適用到日後再審程序。這不僅可確實達到個人免於遭受過苛處罰的實質正義與財產權保障功能外，同時也不牴觸法律溯及既往及符合法律安定性。因為在論及人民信賴利益、法律安定性原則所繫的法律不溯及既往原則，是為法治國核心概念。此概念已經將對人民有利的「有利溯及」，認為乃不牴觸法律溯及既往之原則。而本號解釋本席所期盼大法官實施的造法，只是把合憲法秩序往前溯及，而且是符合保障人民權利的「有利溯及」，所以本席才會認為本號解釋附帶宣告再審適用新法，會符合法律安定性，即一方面可以統一各法律適用機關之裁量，另一方面可因「有利溯及」，而無違反法律安定性之虞。

（四）本號解釋留下再審程序的法規適用之困境

本號解釋不論在主文或理由書，都未有再審救濟程序中

³ 參見聲請人民國九十八年十二月二十八日釋憲補充理由書。

得資適用的法規範之規定，在審議過程中大法官同仁多數意見（卻和聲請釋憲者悲觀立場完全迥異），認定此不會構成日後再審程序時法規適用之問題，其亦以不論行政法院於再審程序自為判決，或廢棄原處分發回主管機關重為裁罰，都會適用稅捐稽徵法第四十八條之三之「從新從輕」之規定，而適用現行法規（稅捐稽徵法第四十四條第二項），即可給予聲請人有利之救濟。

本席並不贊同這種見解，理由有三：

第一，何不「為善務盡」：既然再審救濟是一種法律救濟，不論法院或行政機關都要依法審判或依法行政，且涉及租稅法定主義之原則，故在適用法律的過程，恆求最明確之標準，不論是授權明確性或法律依據之明確性皆然。本號解釋多數意見何殫多費一行文字來確定此一用法程序？

第二，面臨「廢法復活」的邏輯矛盾：系爭舊法既然已於本號解釋主文第二段中，堂堂正正地宣示違反憲法比例原則與財產權，不予適用。易言之，舊法已隨本號解釋作成後失去效力。而一旦再審程序面臨選擇適用法規範時，則又須使該舊法「借屍還魂」。按再審程序乃繼續前已經確定的判決之案件而重新審理。此時，法院或行政機關如適用從新從輕之原則，就會重視新、舊法的選擇。但此一前提要件便是將已宣告無效與違憲之舊法，重新復活後，才得與新法「比較」，否則即無新舊法相衝突，而產生所謂「從輕或從新」的問題。故這也涉及邏輯矛盾的問題。

第三，適用「從新從輕原則」的妥當性風險：按本號解釋在後續的再審程序，果如多數同仁在審議本號解釋所預料，將援引稅捐稽徵法第四十八條之三的規定，也不無法律上的爭議。吾人試觀本條條文「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。」，其中所謂「從

新從輕原則」乃是「從舊從輕」，而判斷標準是以「裁處前（最有利）之法律為斷」。

本條文所謂「裁處前之法律」，由字面上解釋此裁處當是行政機關作出裁罰處分時的現行法規而論⁴，這也符合行政罰法之例：按行政罰法第五條即揭示：「行為後法律或自治條例有變更者，適用行政機關最初裁處時之法律或自治條例。但裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，適用最有利於受處罰者之規定。」這是依循「罪刑法定主義」，將行政罰視為嚴格依法行政下的法律制度，而產生的「行政罰法定主義」，以符合法治國家之原則。依此二種「法定主義」都課予人民在行為時，法律已有處罰時為可罰性之前提。也連帶將其法律責任與行為時法緊緊聯繫在一起。但基於公共利益之考量，以及個人權利之維護，才有「從輕」的例外規定。

然而我國實務上將稅捐稽徵法第四十八條之三的規定，卻詮釋為包括訴願、再訴願及行政訴訟之決定或判決。這種變更裁處概念，本由財政部於民國八十五年八月二日台財稅字第八五一九一二四八七號公告之函令所創設⁵。而財政部所為之依據，乃基於該條文於八十五年七月三十日增定時的理由：

行政法上的「實體從舊」原則，其目的是要確定法律關係。但是，租稅行政罰則不然，並無法律權利義務關係確定

⁴ 林錫堯，行政罰法，元照出版公司，二〇〇五年，第六十六頁。

⁵ 該函令內容如下：「主旨：八十五年七月卅日修正公布之稅捐稽徵法第四十八條之三，對於公布生效時尚未裁罰確定之案件均有其適用。請查照。說明：一、八十五年七月卅日修正公布之稅捐稽徵法第四十八條之三規定「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」，上開法條所稱之「裁處」，依修正理由說明，包括訴願、再訴願（編者註：已無再訴願程序）及行政訴訟之決定或判決。準此，稅捐稽徵法第四十八條之三修正公布生效時仍在復查、訴願、再訴願及行政訴訟中，尚未裁罰確定之案件均有該條之適用。二、為維護受處分人權益，並統一受理行政救濟機關之審理原則，稅捐稽徵法第四十八條之三公布生效時，仍在訴願、再訴願及行政訴訟救濟中，尚未裁罰確定之案件，各原裁罰之稅捐稽徵機關應即全面清查，主動報請撤銷原處分後，依該條修正後之規定辦理。」

問題，而是政府要對不遵守租稅行政規定的納稅義務人要如何裁處罰鍰，才能促其遵守稅法規定，如期履行繳納稅捐義務。所以連刑法都准許對犯罪行為人給予「從新從輕」的待遇，租稅行政罰更無不適用的道理。

此一修法理由值得商榷之處甚多，例如認為租稅行政罰目的不在於確定法律關係，而有悖於一般行政法之關係乃實體從舊，從而無法律權利義務關係之確定。此一見解顯然大為謬誤！租稅行政罰法乃典型法治國家下產物，豈可無確定法律權利義務關係之目的？故應當要採取最嚴格的權利與義務關係為導向，以求租稅法律主義之實現。本院解釋有甚多解釋皆針對此一主義所發，哪一號解釋不嚴格遵循此一要求乎？

其次，本理由將行政罰之目的視為督促納稅義務人遵守納稅義務。顯然又將租稅行政罰視同執行罰之同義，而忽視了尚有秩序罰（漏稅罰）之目的。

再而，本理由將刑法從新從輕原則援用到行政罰，似乎表明行政罰有當然適用刑法從新從輕原則之必要⁶。縱不論刑法的思潮實為「從舊從輕」，的確將判決前所有法律擇為最輕者，作為判決之依據，但這是法律明文所規定者（刑法第二條第一項），稅捐稽徵法第四十八條之三顯然沒有這種規定。而行政罰法與刑法並非同性質的法律，毋寧更接近行政罰法，故本只作為適法機關參酌之用的「修法理由」，並無嚴格的拘束力。

而在上述稅捐稽徵法第四十八條之三增定後，才公布實施的行政罰法（民國九十四年二月五日公布，一年後施行）第五條之規定，明顯地與之相牴觸。司法院為擔心兩者產生

⁶ 由立法理由用語：「所以連刑法都准許對犯罪行為給予從新從輕的待遇，租稅行政罰更無不適用之道理。」，可知修正理由是以「舉輕以明重」，認為刑罰之原則理所當然要援用到行政罰之上。

衝突，遂行文行政院建議先行統一見解，以減少訟源。後經法務部九十七年七月二十五日作出法律字第 九五 二八 三五號函，表示應採「特別法說」，亦即稅捐稽徵法第四十八條之三的規定（原財政部所主張擴張裁處概念）為行政罰法第五條之特別規定，即依行政罰法第一條規定有優先適用之效力。

法務部之見解為財政部所贊同並於九十五年八月二日以函令公布（財政部台財稅字第 九五 四五四 七 號）公告，也成為實務界所採納⁷。

財政部上述擴張裁罰的概念，似乎採行對人民有利的解釋。然而既涉及到人民租稅義務，如依租稅法律主義，即使對人民有利的減免租稅，也必須遵循此嚴格的法定主義不可，本院大法官釋字第二六七號解釋起，已一再申明此一見解（本院釋字第三六九號、第六二 號、第六二二號、第六七四號解釋）。財政部即不可以行政函令之方式，來變更法律的涵義，否則即與租稅法定主義不合。

另由行政罰法作為行政罰的準據法而言，本即有統一散佈在各個法律中有關行政罰的規定，以取得行政罰的統一秩序。因此，行政罰法第一條所謂的特別法規定，主要是規範制定在後的特別行政罰規定。亦即後法的立法者在制定該法的行政罰時，已經能夠參酌行政罰法之規定，而確認並不適用行政罰，才可以另定行政罰特別法，以免損及行政罰法之準據法典之權威性。而稅捐稽徵法第四十八條之三之規定且早於行政罰法十年即已增定，故解釋上就應當採取嚴格的解釋，將前立法與後立法的制度統一，才不失行政罰法立法意旨⁸。故法務部民國九十五年相關函釋，似不無謬誤。惜乎

⁷ 如最近最高行政法院一 年度判字第七十六號判決。

⁸ 這也符合國內學界此一問題之主要看法。例如蔡志方，行政罰法釋義與運用解說，三民書局，二 六年，第三十六頁處；洪家殷，行政罰法論，增定二版，五南圖書出版有限公司，民國九十五年，第九十四頁，註十八處；蔡震榮、鄭善印合著，行政罰法逐條釋義，修訂二版，新

當時本院沒有針對此一疑義再加審酌，以致於形成訴訟實務的法令依據。

本席以為本號解釋如能一併檢討稅捐稽徵法第四十八條之三與行政罰法之間的矛盾，以及前者擴張裁處概念是否符合租稅法定主義，恐更能使我國租稅法制步上現代化。

二、本號解釋暴露出人民聲請釋憲的「期限真空」的弊病：

本號解釋在程序上也暴露出我國目前釋憲聲請制度上一個重大盲點：人民針對法院終局裁判提起釋憲的期限問題。在大法官審理案件法第七條第二項提及聲請統一解釋應於裁判確定後三個月內為之，但該法第五條聲請解釋，即無此期限。如此一來，人民只要在再審期限之五年內任何時期都可以提起釋憲乎？如果人民在確定終局判決後，並無提起釋憲之意願，但目睹舊法已被新法所取代，方興起提起釋憲之念，大法官仍有為之維護其權利之必要乎？

對此，我國大法官釋憲實務並未特加重視。本席在本院釋字第六五九號解釋所提出協同意見書內，已初步論及此問題。本席認為除非系爭違憲狀態仍然繼續存在，以及當事人的法律利益有回復或救濟之可能性，方有例外加以審查之必要。否則對於已經立法者修正或廢止之法律秩序，都應當歸於確定狀態，否則無異運用釋憲權力來為過去的法律秩序作合憲或違憲的背書。

依本件釋憲聲請案最早聲請人為例，系爭確定終局判決為最高行政法院九十六年判字第八五一號判決。判決日期九十六年年五月十七日。向本院提起釋憲日期為九十八年十月二十九日，其中相隔近二年六月之久。在此漫長過程中，相關法規及法院見解等法律關係已經產生巨大變動：

1. 稅捐稽徵稅法第四十四條已經修正，增加但書不罰（九十

七年八月十三日)。

2. 大法官公布釋字第六四一號解釋，要求過苛之個案裁罰，採取比例原則（九十七年四月十八日）。
3. 大法官公布釋字第六四二號解釋，已經對稅捐稽徵法同條文若干規定宣布違憲（九十七年五月九日）。
4. 財政部已經公布將對稅捐稽徵法同條文進行修法，並且公告修法的內容，即與現行法之規定一致，處罰不超過一百萬元上限（九十八年七月十六日）。

值得注意的是，在上述修法見諸報導後，聲請人即提出釋憲的聲請。果然在提出釋憲聲請案二個月不到，同年十二月十五日，該稅捐稽徵法條文即告修正。此修法過程及修法預告，也都成為聲請釋憲人指摘原法律關係違憲之依據。

本席之所以擔心如果不對此本案顯露出「搭修法順風車」提釋憲之現象，加以檢討，從而謀求聲請釋憲法制的完整，恐怕日後任何法律修正後，人民會紛紛將已確定終局判決提起釋憲。屆時，大法官將面臨兩難：如果立法者肯認舊法為不周延、不符時代所需，為落後之舊法，大法官若肯認之為合憲，則成為落伍立法的背書者，請問是否又有否認立法新作為的必要性乎？倘若大法官肯認舊法的不周延與違反保障人民權利之意旨，而宣布違憲，個案救濟事小，恐怕傷及國家法秩序安定及法律尊嚴，亦有可能造成國家賠償（例如立法違憲不作為）的問題。同時，這種追究前立法的過錯，且由新立法的行為來佐證，恐怕也會造成立法者憚於立法改革的「寒蟬效應」。

故本席主張我國應當針對人民聲請釋憲案訂定聲請釋憲之期限。以德國聯邦法院法第九十三條第一項，是以收到法院確定終局裁判一個月內提出釋憲聲請。但此一個月期限往往為學界所批評過短。按訴訟多半委託律師進行，且判決書送達律師處，往往費時甚久，引起德國學界要求展期者甚

眾⁹。本席以為法制對於聲請統一解釋的三個月期限，頗為恰當，當可以援用之¹⁰。

然而在目前送請立法院審議之「司法院大法官審理案件法修正草案」，並未明訂此一聲請釋憲之期限，顯然未正視此一聲請解釋之漏洞。甚至聲請統一解釋的三個月期限也刪除之。恐怕本法草案周延性仍有待商榷。

三、結論：「遁入行政訴訟」又一適例

本席對於本號解釋多數意見未能稍加鼓其餘勇地對再審程序，指出一條適法的明路，避免讓日後行政法院或行政機關摸索適用的法規範，深以為憾。誠然，多數意見認為行政機關或法院日後在審理本案時，會「當然」的適用現行法的有利規定。但事事都難以「想當然爾」作樂觀的預測。本案再審過程，既然會歷經重作處分，可能經歷提起訴願或提起行政訴訟，其中爭議與爭訟將不免。本號解釋多數意見為何不對此可預見之爭議，預作「止紛定爭」落槌之舉？

本席認為在法律（大法官審理案件法）雖未明言賦予大法官暫時處分之權限，在釋憲實務上已經有若干先例，但此彌補法律漏洞或是填補法治不良的利器，一定要本於最高度的「司法自制」。從而此最高位階的司法積極主義，才不至於侵犯法治國家權力分立與責任政治之原則。故大法官此項「司法造法」一定要適時適所，在面臨重塑一個法律依據欠缺的法律關係時（如本案日後的再審事件），大法官應當以憲法高度，均衡憲法法理、新舊法治秩序價值與安定性，以及人民的權利保障性，替司法與行政機關勾勒出一個可行之道，這才是司法應有的作為。

如同本席在本院釋字第六八四號解釋所提出的部分不同意見書所言，該號解釋不僅只是修正釋字第三八二號解

⁹ Rüdiger Zuck, Das Recht der Verfassungsbeschwerde, 2.Aufl., 1988, S.298.

¹⁰ 奧地利聯邦憲法法院法第八十二條即規定提起釋憲期限為六個月。

釋，並開放大學生與學校行政訴訟之門已足，而必須更進一步指出解決問題方法。本席認為：「大破與大立必須同時並進」。不能夠將所有問題都交給行政法院來解決，否則即有「遁入行政訴訟」(Flucht in die Verwaltungsgerichtsbarkeit) 之嫌。

本席腦中頓時想起一句著名的拉丁法諺：「既然告知結果，即必須給予達到目的之方法」(Qui dat fine dat media ad finem necessaria)。本號解釋前者目的已達，後者尚缺，誠為本號解釋白玉之瑕也！