

釋字第七一三號解釋 不同意見書

大法官 林錫堯 提出

大法官 陳 敏 黃璽君 加入

一、本案相關之法狀態

(一) 所得稅法第 114 條第 1 款

所得稅法第 114 條第 1 款（中華民國(下同) 90.1.3 修正公布）：「扣繳義務人如有左列情事之一者，分別依各該款規定處罰：一 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。二 」。(本條文於 98 年 5 月 27 日修正，第 1 款罰鍰分別修正為「一倍以下」、「三倍以下」)

(二) 司法院釋字第 673 號解釋

99 年 3 月 26 日司法院釋字第 673 號解釋(係於本案之原因案件確定終局判決後公布)：78 年 12 月 30 日修正公布及 90 年 1 月 3 日修正公布之所得稅法第 114 條第 1 款後段有關扣繳義務人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部分，不符憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 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。

(三) 稅捐稽徵法第 48-2 條

稅捐稽徵法第 48-2 條：「依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。(第 1 項)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之。(第 2 項)」。

(四) 稅務違章案件減免處罰標準第 6 條第 1 項

依據稅捐稽徵法第 48-2 條第 2 項授權，財政部於 91 年 6 月 20 日修正發布稅務違章案件減免處罰標準，該標準第 6 條第 1 項規定如下(該項第 2 款規定即為系爭規定；第 2 款及第 3 款規定於 100 年 5 月 27 日修正刪除)：

「依所得稅法第一百四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：

- 一 應扣未扣或短扣之稅額在新臺幣三千元以下，經限期責令補繳稅款及補報扣繳憑單，已依限繳納及補報者，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。
- 三 扣繳義務人已於期限內補報扣繳憑單，未於期限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，按應扣未扣或短扣之稅額處一 五倍之罰鍰。」

(五) 本案之原因案件係最高行政法院 97 年度判字第 1000 號確定終局判決(判決日期：97 年 11 月 13 日)

二、多數意見認定系爭規定違反比例原則之理由

綜觀本件解釋文與解釋理由所示，多數意見認定系爭規

定違反比例原則之理由可歸納為二：

- (一) 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，惟系爭規定之處罰，與同標準第 6 條第 1 項第 3 款所定之處罰等同視之，一律按應扣未扣或短扣之稅額處一 五倍之罰鍰。
- (二) 系爭規定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。

三、本文反對多數意見之理由

上述多數意見理由等於硬生套用釋字第 673 號解釋之違憲理由，成為本案論述之主軸。且吾人如對稅務違章案件減免處罰標準第 6 條第 1 項第 2 款（即系爭規定）與第 3 款所規定之「情節輕微」之情節，予以綜合評價，二者已完全履行法定義務之內涵相同，自應予相同評價，故規定相同之減輕處罰標準，正符合平等原則，詎多數意見將其納入本案違憲理由，亦無非硬生套用釋字第 673 號解釋之結果而已。

多數意見忽視系爭規定與釋字第 673 號解釋之釋憲客體（所得稅法第 114 條第 1 款後段部分）有諸多差異，硬生套用釋字第 673 號解釋之違憲理由，呈現多處謬誤，尤其對於系爭規定之法性質、法體系內之地位與功能、比例原則之適用範圍與如何操作等，均未意識其問題性而深入探索並詳加說明，徒以形式思維模式，處理本案違憲問題，且誤用比例原則，復未能合理說明其如何操作比例原則，顯有未洽。

茲詳述如下：

- (一) 系爭規定與釋字第 673 號解釋之釋憲客體有諸多差異，不可將釋字第 673 號解釋之違憲理由硬生套用於

本案

1、釋字第 673 號解釋與本案之差異（對照表及其說明如下）

	釋字第 673 號解釋	本案
解釋客體	所得稅法第 114 條第 1 款後段有關扣繳義務人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部分(78.12.30 及 90.1.3 修正公布)	稅務違章案件減免處罰標準第 6 條第 1 項第 2 款(91.6.20 修正發布，即系爭規定)
性質	法律(所得稅法)規定	稅捐稽徵法第 48-2 條第 2 項授權訂定之法規命令
目的與規範功能	處罰(不利於受處罰者) 貫徹扣繳義務人依規定申報扣繳憑單之義務	減輕處罰(有利於受處罰者) 避免處罰過苛之調整機制 (稅捐稽徵法第 48-2 條立法目的說明如下：「鑒於工商社會生活步調緊湊，而納稅事務又日趨專業化，複雜化，納稅義務人或因不諳稅法規定，或因一時疏失而違反稅法規定者在所難免，如不分情節輕重，概加處罰，對納稅義務人恐失之嚴苛。爰明定依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，以為執行之依據。惟何種情況下可資認

		定為情節輕微，或漏稅金額在何種標準以下，可減輕或免予處罰，須視各稅性質及案情而定。爰增訂「關於前開情節輕微、金額及減免標準，由財政部擬訂，報請行政院核定後發布之。」)
內容與範圍	立法者有較大的立法形成空間	法規命令訂定者僅得規定情節輕微之情節與如何減輕處罰
失效情形	99.3.26 釋字第 673 號解釋宣告停止適用 98.5.27 早已修正	釋字第 673 號解釋效力不及之 100.5.27 修正稅務違章案件減免處罰標準時，刪除該款規定
違反比例原則之論述	所得稅法第 114 條第 1 款後段規定中有關扣繳義務人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部分，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	系爭規定為減輕處罰之規定，是否適用比例原則？如認應適用比例原則，如何操作？目的正當性、手段符合適合性、必要性與狹義比例性各如何論述？可否套用釋字第 673 號解釋之論述？系爭規定既已依法律授權並本其訂定法規命令之裁量權，明文規定「情節輕微」之具體情節（即扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣

	<p>得稅法第 114 條第 1 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，就此範圍內，不符憲法第 23 條之比例原則之範圍內，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違(釋字第 673 號解釋理由書參照，有關目的正當性與手段適合性之論述，可參閱該解釋理由書其他部分之論述)</p>	<p>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)與減輕標準(即按應扣未扣或短扣之稅額處一 五倍之罰鍰)，釋憲者是否尚得指摘系爭規定「未賦予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」？有何理由作此種論斷？</p>
<p>違憲之效果</p>	<p>不符比例原則之範圍內，應自本解釋公布之日起停止適用。有關機關對未於限期內按實補報扣繳憑單，而處罰尚未確定之案件，應斟酌個案情節輕重，並參酌稅捐稽徵法第 48-3 條之規定，另為符合比例原則之適當處置，併予指明。(釋字第 673 號解釋文參照)</p>	<p>系爭規定是否不再適用？是否意指不予減輕處罰？抑或意指減輕太少？如認減輕太少，則應如何減輕才合憲？</p>

茲就上開對照表說明如下：

(1) 系爭規定是法規命令，僅得在稅捐稽徵法第 48-2 條第 2 項之授權目的、內容、範圍內訂定

稅務違章案件減免處罰標準係屬一種法規命令。其立法目的，依循稅捐稽徵法第 48-2 條第 2 項之授權目的，係在對違反稅法義務應處罰鍰之行為，而情節輕微或漏稅在一定金額以下者，減輕或免予處罰。且依上述稅捐稽徵法第 48-2 條第 2 項規定之授權範圍，上開標準僅能規定何種「情節輕微」或「漏稅在一定金額以下」免予處罰、如何減輕處罰，如此而已，不可能逾越授權範圍而為規定。

(2) 系爭規定已規定「情節輕微」之具體情節及其減輕處罰標準，本質上是減輕處罰規定，係以避免處罰規定過苛為其立法目的之調節機制，本身並非處罰規定

系爭規定則在稅捐稽徵法第 48-2 條第 2 項授權之目的、內容、範圍內，針對所得稅法第 114 條第 1 款後段(78.12.30 及 90.1.3 修正公布)有關扣繳義務人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部分，規定「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」，亦即將原本應依所得稅法第 114 條第 1 款後段規定應罰鍰「三倍」之行為，如有「於裁罰處分核定前已按實補報」之情形，即屬「情節輕微」，減輕處罰一半，文義甚為清楚，且係在稅捐稽徵法第 48-2 條第 2 項授權目的、內容。範圍內。而究其本質，係屬減輕處罰之規定，係以避免處罰規定過苛之調節機制，本身並非處罰規定。換言之，系爭規定係有利於人

民之規定，而非干涉人民權利之規定。因此，對系爭規定之違憲審查，是否適用比例原則？如認應適用，如何操作？目的正當性、手段符合適合性、必要性與狹義比例性各如何論述？可否套用釋字第 673 號解釋之論述？均有疑義，此乃本案解釋必須先予釐清之問題。

(3) 釋字第 673 號解釋效力並不及於系爭規定

司法院釋字第 673 號解釋宣告 78 年 12 月 30 日及 90 年 1 月 3 日修正公布之所得稅法第 114 條第 1 款後段有關扣繳義務人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部分，違反比例原則。因當時有效之所得稅法第 114 條第 1 款規定，即 98 年 5 月 27 日修正公布之條文，已將處罰倍數修正為三倍以下之罰鍰，故釋字第 673 號解釋僅能就該案審查客體宣告「應自本解釋公布之日起停止適用」。其效力僅對於該號解釋之原因案件發生溯及效力。本案原因案件最高行政法院 97 年度判字第 1000 號確定終局判決係於 97 年 11 月 13 日判決，另系爭規定係於 91.6.20 修正發布，均在釋字第 673 號解釋公布之前，故依法理，上開確定終局判決作成判決當時，78 年 12 月 30 日及 90 年 1 月 3 日修正公布之所得稅法第 114 條第 1 款後段及系爭規定均屬有效之法，釋字第 673 號解釋效力並不及於系爭規定。

(4) 本案宣告系爭規定違憲，於憲法秩序之維護有何實益？

本案宣告系爭規定違憲並「應自本解釋公布之日起不再適用」之結果，於憲法秩序之維護，難見實益，反呈現問題。因系爭規定業於 100 年 5 月 27 日修正稅務違章案件減免處

罰標準時刪除¹，且於司法院釋字第 673 號解釋公布（99 年 3 月 26 日）前，98 年 5 月 27 日修正公布之所得稅法第 114 條第 1 款規定，已將處罰倍數修正為三倍以下之罰鍰，賦予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，而稅捐稽徵機關之裁量可參酌「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」²（此係行政規則，與系爭規定之訂定依據、訂定機關裁量空間、法性質、規範功能與效力等均有不同，無從比擬）為之。且因解釋理由呈現之謬誤，引發憲法原則之操作與釋憲方法之問題（詳如後述）。

2、多數意見將釋字第 673 號解釋之違憲理由硬生套用於本案，即有忽視上述系爭規定與釋字第 673 號解釋之釋憲客體差異之實質

由上述釋字第 673 號解釋與本案之差異對照表及其說明以觀，二者解釋客體（審查客體）及其法性質、目的與規範功能、內容與範圍等均有所不同；釋字第 673 號之解釋效力

¹ 刪除之理由係以：「九十八年五月二十七日修正公布所得稅法第一百四十四條規定，扣繳義務人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，及扣繳義務人已依法扣繳稅款，而未依規定之期限按實填報或填發扣繳憑單，經稽徵機關限期責令補報或填發扣繳憑單，仍未依限按實補報或填發者之處罰，由原按應扣未扣或短扣之稅額及扣繳稅額處三倍罰鍰，修正為三倍以下罰鍰，爰第一項第二款、第三款及第二項第四款，分別按應扣未扣或短扣之稅額及扣繳稅額處一．五倍及一倍之罰鍰規定，已非屬減輕裁罰性質，爰予刪除」等語。

² 該參考表在所得稅法第 114 條於 98 年 5 月 27 日修正公布後，關於裁罰金額及倍數部分亦為相當程度之調整。後續較特別之修正，則是在 100 年 5 月 27 日系爭規定遭稅務違章案件減免處罰標準以「非屬減輕裁罰性質」爰予刪除時，該參考表則相對應將「扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未於限期內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報者，處一．五倍之罰鍰」一項納入規定。至於該參考表現行規定，對於扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未於限期內補報扣繳憑單，於裁罰處分核定前已按實補報者，係採取裁罰「扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，未於限期內補報扣繳憑單者：（一）於裁罰處分核定前已按實補報。處一．二倍之罰鍰」。

並不及於系爭規定；系爭規定之法源係稅捐稽徵法第 48-2 條第 2 項，並非所得稅法第 114 條。顯然，所得稅法第 114 條第 1 款後段規定違憲並不當然導出系爭規定違憲之結論，系爭規定是否違反比例原則，仍應遵循比例原則審查之操作模式論述（實際上根本無法操作，詳後述），如無法提出憲法上客觀合理之實質理由，僅以形式思維模式，認所得稅法第 114 條第 1 款後段規定之違憲當然會導出系爭規定違憲之結論，而強以所得稅法第 114 條第 1 款後段規定違憲之各種理由，加責於系爭規定，自有欠妥。

（二）系爭規定僅係依法律授權訂定之減輕處罰規定，屬避免處罰規定過苛之調整機制，係有利於受處罰者之規定，並非處罰規定本身，何能適用比例原則？如認系爭規定可適用比例原則，如何操作？本文認為，系爭規定應不在比例原則之適用範圍內，自不可能操作比例原則

關於比例原則之適用範圍，固及於所有國家權力以任何方式侵害人民權利之情形，尤其於限制基本權之情形，比例原則即為法律限制基本權之界限。因而立法者於制定使人民負擔之法律時，應遵守比例原則（按制定使人民負擔之法規命令時亦同）。然從基本權保障之觀點而論³，比例原則應僅

³ 本文不討論個案行政處分時如何適用比例原則之問題，而是討論在規範違憲審查上如何適用比例原則之問題。又比例原則作為規範違憲審查之基準時，其法理基礎，可能出自基本權保障，亦可能出自自治國家原則或其他，從而因其法理基礎之不同而異其適用範圍（Bernhard Schlink, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, in: Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht (2001) 2 Band, S. 447ff.），惟就本案特性而論，涉及基本權（財產權）保障之問題，並非基本權保障以外之問題，故在基本權內討論是否適用比例原則，並非將比例原則當作憲法上一般原則而適用於基本權保障以外之領域。

具有防禦人民權利，避免遭受國家權力不合理干涉之功能，國家行為如不涉及基本權之保障範圍，或不具干涉性，當無比例原則之適用⁴，故於涉及基本權之給付內涵時，通常適用「禁止不足」(Untermassverbot)之法理⁵。換言之，比例原則(禁止過度 Ubermassverbot)係法律限制基本權之界限，而「禁止不足」是要求法律提供最低保護(Schutzminimum)，兩者互相抗衡⁶。

此外，在比例原則之操作模式上，仍不可忽視立法者在目的之選擇、手段適合性與必要性之判斷上，享有廣泛之預測、評價與判斷之空間，違憲審查機關僅能作有限度之審查(例如：立法者是否無合理之理由而採行干涉措施致逾越判斷空間之界限、是否未基於正當合理之評價而為有瑕疵之預測等)⁷，尤忌諱以其主觀見解取代立法者之見解。上述法理，當可類推適用於訂定法規命令之情形。法規命令之訂定，應限於法律授權之目的、內容、範圍內，惟在此條件下，仍享有一定之預測、評價與判斷之空間。因此，稅務違章案件減免處罰標準在稅捐稽徵法第 48-2 條第 2 項之授權目的、內容、範圍內，訂定該法規命令之主管機關仍得享有一定之形成空間，釋憲者如無積極論據，不宜逕行認定其規定違反比

⁴ 參考 Detlef Merten, Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, in: Detlef Merten/ Hans-Jürgen Papier, Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa, Band , Allgemeine Lehren , 2009, §68 Rn. 42ff.

⁵ 參考 Hans D. Jarass/ Bodo Pieroth, Grundgesetz (Kommentar), 2007, Art. 20 Rn. 81.然而本案是否及如何適用「禁止不足」(Untermassverbot)之法理？仍應詳加研究。

⁶ 詳見 Detlef Merten, Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, in: Detlef Merten/ Hans-Jürgen Papier, Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa, Band , Allgemeine Lehren , 2009, §68 Rn. 81ff.

⁷ 參考 Detlef Merten, Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, in: Detlef Merten/ Hans-Jürgen Papier, Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa, Band , Allgemeine Lehren , 2009, §68 Rn. 45.

例原則。

如上開對照表及其說明所述，系爭規定僅係依法律授權訂定之減輕處罰規定，本身即屬避免處罰規定過苛之調整機制，係有利於受處罰者之規定，並非處罰規定，其本身不具干涉性，何能適用比例原則？有何論據？多數意見認系爭規定違反比例原則，是否意指其「減輕不足」？

吾人若觀釋字第 646 號解釋：「未查依本條例（按指電子遊戲場業管理條例）第二十二條規定科處刑罰，雖可能造成未辦理營利事業登記而經營電子遊戲場業之人，即使其經營未涉及賭博或其他違法情事，亦遭刑事制裁，惟因系爭規定之法定刑已賦予法院針對行為人犯罪情節之輕重，施以不同程度處罰之裁量空間，再配合刑事訴訟法第二百五十三條微罪不舉、第二百五十三條之一緩起訴、刑法第五十九條刑之酌減及第七十四條緩刑等規定，應足以避免過苛之刑罰。」即係因相關法律另設有微罪不舉、緩起訴、刑之酌減及緩刑等規定之調整機制，而為刑罰規定合憲之結論。足見本文強調本案系爭規定即屬避免處罰規定過苛之調整機制而非屬處罰規定之重要意義。

再看釋字第 669 號解釋指出：「惟系爭規定（按指槍砲彈藥刀械管制條例第八條第一項規定）所禁止製造、運輸、販賣之客體相對廣泛，一部分殺傷力較低之空氣槍，亦在處罰範圍內。基於預防犯罪之考量，立法機關雖得以特別刑法設置較高之法定刑，但其對構成要件該當者，不論行為人犯罪情節之輕重，均以無期徒刑或五年以上有期徒刑之重度自由刑相繩，未能具體考量行為人違法行為之惡害程度，對違法情節輕微、顯可憫恕之個案，可能構成顯然過苛之處罰，而無從兼顧實質正義 法院縱適用刑法第五十九條規定

酌減其刑，最低刑度仍達二年六月以上之有期徒刑，無從具體考量行為人所應負責任之輕微，而為易科罰金或緩刑之宣告，尚嫌情輕法重，致罪責與處罰不相對應。系爭規定對犯該罪而情節輕微者未併為得減輕其刑或另為適當刑度之規定，對人民受憲法第八條保障人身自由權所為之限制，有違憲法第二十三條之比例原則。」在此種法規結構下，不指責調整機制（即刑法第 59 條規定酌減其刑之規定）違憲，而指責處罰規定（槍砲彈藥刀械管制條例第 8 條第 1 項規定）違憲，其理路甚明，不致混淆各種法規之不同規範功能。如今對照本案多數意見，引用釋字第 673 號解釋處罰規定違憲之理由，作為指摘調整機制（即系爭規定）違憲之理由，豈不構成嚴重之「打擊標的錯誤」⁸。

更嚴重的是，多數意見既適用比例原則審查系爭規定，究竟如何操作目前公法學者所共認且於釋憲實務上慣用之審查模式：即按序審查「目的正當性、手段符合適合性、必要性與狹義比例性」？從而如何依循比例原則之操作模式認定下列問題：系爭規定之目的何在？是否正當？手段為何？是否有可達成相同效果之最小侵害手段？應相互比較之利益為何？如何認有顯失均衡情事？抑或尚有採取其他更適當之比例原則操作模式？均未見多數意見詳加推論說明，實未意識其問題性所致。

再者，系爭規定既已依法律授權並經主管機關本於訂定法規命令之裁量權，明文規定「情節輕微」之具體情節（即

⁸ 本案亦不宜以系爭規定造成個案「過苛」為由，認定違反比例原則。蓋釋憲實務以造成個案「過苛」為由認定違反比例原則之解釋，均係以法律之「處罰規定」為其審查客體（如釋字第 641、646、669、685 號），且在比原則之審查上，係以各該規定違反狹義比例性為其論述理由，尚未見以「減免規定」為其審查客體而認其違反比例原則之例；更何況，系爭規定既屬減輕處罰之規定，何能認其會造成個案「過苛」？

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）與減輕標準（即按應扣未扣或短扣之稅額處一—五倍之罰鍰），如未經詳予積極證明，何能逕論其違反比例原則？

（三）多數意見顯然未實質考量系爭規定之法性質與規範功能等因素，徒以形式思維模式，處理本案違憲問題，且誤用比例原則，復未能合理說明其如何操作比例原則，令人無法贊同

吾人若仔細閱讀解釋文與解釋理由所述，不難發現其論述之謬誤，均呈現將釋字第673號解釋認定所得稅法第114條第1款後段部分規定違憲之理由移植於本案之缺失。茲詳細分析如下：

- 1、解釋文中首先指出：「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：『關於裁處罰鍰數額部分，應依情節輕重酌量減免』」，綜其文義與解釋理由之含義，顯係將系爭規定看成處罰規定。這是基本謬誤，本文已說明系爭規定僅係依法律授權訂定之減輕處罰規定，本身即屬避免處罰規定過苛之調整機制，係有利於受處罰者之規定，並非處罰規定。
- 2、解釋理由指出：系爭規定「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」等語。惟系爭規定本非處罰規定，僅係依法律授權訂定之減輕處罰規定，何能「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」？既已明文規定「情節輕微」之具體情節（即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）與減輕標準（即按應扣未扣或短扣之稅額處一 五倍之罰鍰），還有何種情節應於減輕處罰之規定中加以斟酌而有設彈性處理規定（即裁量規定）之必要？如此減輕處罰之規定，未設彈性處理之規定，即屬違反比例原則嗎？如何證明系爭規定已逾越其立法裁量之界限？憲法上理由何在？

- 3、解釋理由論斷系爭規定「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」等語，所憑為何？是否屬比例原則中有關是否符合「必要性」之審查？請問，系爭規定之目的為何？手段為何？是侵害性之手段嗎？又何以系爭規定不是「最小侵害之手段」？還有什麼是「相同效果之較少侵害之手段」？均未見其說明而逕論系爭規定逾越必要程度，難道要說系爭規定減輕處罰減太少所以違憲嗎？這是比例原則之操作結果嗎？依本文之見，本案情形，根本不可能就上開問題操作比例原則，更遑論以比例原則加以審查。
- 4、至關於解釋理由指摘：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，系爭規定之處罰，與同標準第 6 條第 1 項第 3 款所定之處罰等同視之，一律按應扣未扣或短扣之稅額處一 五倍之罰鍰等語。吾人若比對稅務違章案件減免處罰標準第 6 條第 1 項第 2

款（系爭規定）與第 3 款之規定，第 2 款所述「情節輕微」之情節包涵：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，但於裁罰處分核定前已按實補報」；第 3 款所述「情節輕微」之情節包涵：扣繳義務人「已於期限內補報扣繳憑單」、「未於期限內補繳應扣未扣或短扣之稅款，但於裁罰處分核定前已按實補繳」。換言之，雖其履行扣繳稅款義務及申報扣繳憑單義務有先後之別，但均屬於裁罰處分核定前完全履行義務，就「情節輕微」之情節綜合評價，二者業已履行法定義務之內涵相同，自應予相同評價，故規定相同之減輕處罰標準，正符合平等原則，且此一相同評價，並不因釋字第 673 號解釋結果而受影響。多數意見認定系爭規定違反比例原則之上述理由，恐有誤會。

四、結語

本案解釋結果，是否可資為原因案件之聲請人尋求救濟之機會，固應由該管行政法院依法判斷。然對於憲法原則之內涵與操作等釋憲實務之發展上，尚難認有何積極實益，反而因其論述內容呈現之多處謬誤，令人省思比例原則之適用範圍與如何操作之問題，乃至釋憲方法之根本問題，均有再檢討改進或釐清之必要。