

刊登於月旦裁判時報第3期，2010年6月，第5-13頁。

## 現行扣繳制度不違憲？

### —簡評釋字第六七三號解釋

柯格鐘

成大法律系副教授

#### 本案事實

本號解釋共有四件聲請案，其中三個聲請人為私營公司之事業負責人，另一則為某文教基金會之負責人兼主辦會計，其所屬公司或基金會分別在向外國公司給付價款以購買電腦線上軟體、給付外國公司基於境外儲油槽之租賃契約所應給予的租金及管理費、給付納稅義務人以薪資所得，以及給付納稅義務人以演出報酬的事件中，就上述本應扣繳之中華民國來源所得，並未依法進行所得稅法第八八條以下所規定的就源扣繳程序。其中三個扣繳義務人在稽徵機關已責令其限期內補繳應扣未扣稅款及補報應辦未辦的扣繳憑單程序之後，仍未能在期限內完成上述補繳及補報程序，僅有一個扣繳義務人於期限內完成補繳稅款，惟仍未依限按實完成填報扣繳憑單之程序，被稅捐機關以上述四人均屬未依法進行就源扣繳程序為由，分別裁處應扣未扣稅額三倍之罰鍰。四位聲請人均認為原法院確定判決所適用（一九九九年二月九日修正公布）之所得稅法第八九條第一項第二款前段，以事業負責人為扣繳義務人的規定，以及（二〇〇一年一月三日修正公布）第一〇四條第一款後段，對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，處以應扣未扣或短扣之稅額二倍罰鍰的規定，認其係屬違憲。其中一位聲請人則另針對（一九八九年十二月三十日修正公布，施行至一九九九年二月九日再次修正公布前）所得稅法第八九條第一項第二款，以機關或團體之主辦會計人員為扣繳義務人的規定，兩位聲請人又針對（一九八九年十二月三十日修正公布）所得稅法第一〇四條第一款前段，對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，按應扣未扣或短扣之稅額處以一倍罰鍰規定之部分，亦認其係屬違憲，為此聲請司法院大法官進行解釋。【月旦裁判時報第3期，2010年6月，第5頁】

#### 爭點

綜觀上述四位聲請人的主張，共可以分成以下四點，主張現行以及行為當時之所得稅法的規定為違憲：

壹、以事業負責人為扣繳義務人的規定是否違憲？

貳、以機關、團體之主辦會計人員為扣繳義務人的規定是否違憲？

參、對於扣繳義務人已於限期內補繳稅款及補報扣繳憑單者，稅捐機關仍得按應扣未扣稅額處以一倍之罰鍰的規定是否違憲？

肆、對於扣繳義務人未於限期內補繳稅款或補報扣繳憑單者，稅捐機關按應扣未扣稅額處以三倍之罰鍰的規定是否違憲？

## 解釋要旨

針對上述第一與第二個爭點，(二〇一〇年三月二十六日公布)釋字第六七三號解釋文認為：以事業負責人、機關或團體之主辦會計人員為扣繳義務人的規定，與憲法第二三條比例原則尚無牴觸，亦即並未違憲。針對第三與第四個爭點，該號解釋也認為：稅捐機關對於扣繳義務人已於限期內補繳稅款及補報扣繳憑單者，按應扣未扣稅額處以一倍之罰鍰；扣繳義務人未於限期內補繳稅款者，按應扣未扣稅額處以三倍罰鍰的規定，並未牴觸憲法第二三條比例原則之規定，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨無違，亦即並未違憲。只有扣繳義務人未按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣稅額處以三倍罰鍰之規定，認其「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」

就此範圍內逾越比例原則，有違憲法保障人民財產權之意旨，應自解釋公布日起停止適用。個案中因上開事項而受處罰之事件，應斟酌稅捐稽徵法第四八條之三規定，另為符合比例原則之適當處置。

針對扣繳義務人規定之部分，在上開大法官之解釋理由中，進一步說明所得稅法設有就源扣繳制度，其目的在「使國家得即時獲取稅收，便利國庫資金調度，並確實掌握課稅資料，為增進公共利益所必要（釋字第三一七號解釋參照）」，故與憲法第二三條比例原則之規定尚無牴觸。至於國家課予何人此項扣繳義務，「立法機關自得在符合比例原則之前提下，斟酌可有效貫徹上開扣繳制度之人選而為決定」。依照多數大法官的意見，（一九八九年十二月三十日修正公布）所得稅法第八九條第一項第二款前段，以事業負責人為扣繳義務人，及（一九八九年十二月三十日修正公布，施行至一九九九年二月九日再次修正公布前）以機關或團體之主辦會計人員為扣繳義務人，「旨在使就源扣繳事項得以有效執行，目的洵屬正當」。蓋在政府機關中，出納人員據以【月旦裁判時報第3期，2010年6月，第6頁】辦理扣繳事務等出納工作之會計憑證，須由主辦會計人員或其授權人簽名、蓋章，會計人員並負責機關內部各項收支之事前審核與事後複核，因此「係由會計人員實質參與扣繳事務」，而於團體之情形，「可能由會計人員實際辦理團體之扣繳事務」。另「事業負責人則代表事業執行業務，實際負該事業經營成敗之責，有關財務之支出，包括所得稅法上之扣繳事項，自為其監督之事務」，從而依據上開所得稅法

之規定，課予機關或團體之主辦會計人員及事業負責人扣繳義務，「較能貫徹就源扣繳制度之立法目的，且對上開人員業務執行所增加之負擔亦屬合理，並非不可期待」，與比例原則並無牴觸。

針對裁罰規定之部分，在上開大法官之解釋理由中，進一步說明扣繳義務人如未扣繳、扣繳不實或未按實申報扣繳憑單，不僅使稅源無法掌握，影響國家資金調度，亦容易造成所得人之逃漏稅，尤以所得人為中華民國境外之個人或營利事業，係以就源扣繳為主要之課稅手段，倘扣繳義務人未依法辦理扣繳，會導致逃漏稅之結果，損及國家稅收。從而上開所得稅法對於扣繳義務人之裁罰規定，「為確保扣繳制度之貫徹及公共利益所必要」；另一方面，由於扣繳義務人補繳稅款之後，仍可對納稅義務人追償，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」，是無違憲之虞。從而，基於扣繳義務人未依法進行扣繳，但已於限期內補繳稅款及補報扣繳憑單，因「所造成國庫及租稅公平損害情節輕微」，乃按應扣未扣或短扣稅額處以一倍之罰鍰；仍未於限期內補繳稅款或補報扣繳憑單者，違規情節較重，按上開稅額處以三倍罰鍰，其處罰尚非過當。只有針對扣繳義務人已於限期內補繳稅款，但不按實補報扣繳憑單，因「對國家稅收所造成之不利影響」較輕，卻依據所得稅法第一〇四條第一款後段規定而仍處以三倍罰鍰者，未賦予稅捐機關得參酌具體狀況，按情節輕重裁罰，已逾越必要程度而構成違憲。

## 評析

本文以為大法官此號解釋中所表示的諸種看法有待商榷，並值得進一步加以討論，茲將本文之觀點，按上述爭點逐段敘述理由如下。

### 壹、我國現行所得稅法關於扣繳義務人的規定應重新加以檢討

#### 一、就源扣繳制度存在之法理基礎

本件四位聲請人聲請釋憲之重點，並不在扣繳制度的正當性，而在於扣繳義務人之規範設計為不當，亦即以機關、團體之主辦會計人員或事業負責人為扣繳義務人之規定係屬不當，但此號解釋卻以扣繳制度存在之必要性，以其【**月旦裁判時報第3期，2010年6月，第7頁**】具有正當理由加以回應。

關於扣繳制度存在之理由，本號解釋係以「國家即時取得稅收、便利國庫資金調度並確實掌握課稅資料」為其理由。此言雖善，惟其中「便利國庫資金調度」的論點，似非對於人民課以扣繳義務的正當理由，蓋人民對於國庫資金調度並無任何義務，調度國庫資金乃是國家自己的事情，也是國家應在財政之預算編列與執行中自行控管事項，其與人民並無相干，無法據此課予人民以特定義務。從而，就源扣繳制度存在的理由，其實是國家基於稅捐稽徵經濟之考量，藉由私人之力便利國家以較少的人力與財力即能較



早地取得稅收，另一方面又可確保稅收，避免稅源的流失。前者在德國學說上稱之為簡化目的（Vereinfachungszweck），後者則稱為確保目的（Sicherungszweck）<sup>1</sup>。

關於兩目的間之順序關係，學說上雖有不同的看法，但從我國稅捐法的歷史發展以觀，國家本基於便利稅捐徵收之簡化目的而導入現行的就源扣繳程序，不過也因為就源扣繳之同時，產生確保稅源的附帶效果（Nebenwirkung），從而才一併在論述中強調上述兩個目的。這也可從上開解釋文中強調，「國家即時取得稅收」優於「確實掌握課稅資料」的說明，而可間接得知。只是，隨著稅捐負擔公平性與其具體化之量能課稅原則，在學說與法院的判決實務中扮演越來越重要的角色。就源扣繳程序作為確保稅收之重要手段，所謂之確保目的乃逐漸超越節省稅捐機關人力與財力之簡化目的，而成為在稅捐稽徵程序中導入就源扣繳程序的最主要理由。

然而縱認為就源扣繳為確保稅收的重要手段，也不能逕就據此即簡單認定現行之就源扣繳制度與憲法「尚無牴觸」。此制所存在之主要爭議點有二：其一，就源扣繳並非確保稅收之唯一手段，蓋由於就源扣繳程序倚賴第三人，亦即扣繳義務人忠實地執行扣繳行為義務，從而扣繳義務人若與納稅義務人共謀，意圖降低納稅義務人所納稅額者，倘國家未配合其他積極有效的查核方法，終將無法避免現實上逃漏稅捐行為的發生；其二，由於扣繳義務人係以第三人之地位（既非稅捐債權人，亦非稅捐債務人），而被課以稅捐稽徵程序上的行為義務，扣繳義務人必須以自己的勞力與財力，甚至加上因違反該行為義務所可能帶來的責任，與將來無法向納稅義務人求償的風險，為國家作確保稅源的工作，並節省稅捐稽徵機關為徵收稅捐本應支付之人力與財力。從而，國家對於扣繳義務人因此所負擔的該公法上勞務，是否應給予相對應的財產上補償？或者，在法律規範上降低行為人義務的強度，亦即僅要求該第三人必須以【月旦裁判時報第3期，2010年6月，第8頁】憑單為據，向稅捐機關作成通報程序，乃是降低現行就源扣繳制度中，避免過分侵犯扣繳義務人於憲法上所保障之工作權與財產權疑慮的兩個重要思考方向。即連中國大陸的稅收徵管法第三十條，亦有稅務機關應依照規定，付給扣繳義務人代扣代收手續費的規定；則我國立法者及職司釋憲的大法官，似更不應完全忽略現行制度對於扣繳義務人之工作權及財產權所帶來的負面影響。本文以為，單純以「增進公共利益必要」為由，即要求本質上為第三人之扣繳義務人，以自己的人力與財力為國家負擔此等稅捐徵收之重責大任者，尚不足以成為對此等人民權利之干預與侵犯的正當化理由。

## 二、現行稅法有關扣繳義務人之規定極為不當

即使就源扣繳制度對於我國所得稅之課徵而言係屬不可或缺，因此在結論上暫且認其不違憲者，也不代表現行所得稅法第八九條第一項第二款有關扣繳義務人的規定是不違憲的。相反地，依照本文意見，該條存在重大的法律觀念上誤解：如果扣繳制度乃是

1 Ko, Lohnsteuerverfahren im Vergleich zwischen Deutschland und Taiwan, Berlin 2007, S. 31 ff

國家為達成確保稅收之目的所必要採取手段的話，那扣繳義務人應該是立於應稅所得發生源頭之人，也就是給付他人亦即納稅義務人以各項應扣繳所得的人。換言之，扣繳義務人應該是給付所得之機關、團體或事業本身，而非機關、團體中的主辦會計人員或事業負責人，或任何其他為機關、團體或事業服特定勞務的個人。蓋因前者為（法人或非法人）團體，後者為自然人，除非是獨資商號與其資本主，否則兩者無論是在實體法或程序法上，均非同一之權利義務歸屬主體，就好像台積電不等於張忠謀，反之張忠謀也並不等於台積電，是一樣的意思。然而上開所得稅法規定，竟然要求由後者（自然人）承擔理論上本應由前者（法人或非法人之機關、團體、事業）負擔之扣繳行為義務。

在上開大法官解釋理由書中提到；機關、團體之主辦會計人員，乃實際上執行扣繳業務之人，故由其擔任扣繳義務人並無不合理之處。此言若為真，則立法者何以要在一九九九年二月九日修法將上開「主辦會計人員」改成「責應扣繳單位主管」，實務上變成要求由「出納單位主管」負起扣繳義務人之責呢？解釋理由中又提到：事業負責人是實際負擔事業經營成敗責任之人，所以亦應由其擔任扣繳義務人的地位。此言若為真，則機關或團體首長即無庸負擔機關、團體成敗之責？機關、團體首長即無庸監督團體中有關稅捐申報及財務業務之執行？相反地，私營事業尤其是大型企業，也同樣設有專職之會計或出納人員，為何私營事業就不能比照機關或團體，由主辦會計或出納成為扣繳義務人？立法者對於主要為公家機關或團體者，要求應由其主辦會計人員或責應【月旦裁判時報第3期，2010年6月，第9頁】扣繳單位主管（實務上認定為出納單位主管），負擔扣繳義務人之責，卻對於主要為私營事業，要求應由事業負責人負擔扣繳義務人之責，其在結論上豈非厚「公」薄「私」，有利於機關、團體首長，「卸免」其本應成為扣繳義務人之責？倘若扣繳義務人真是該等自然人因稅法規定所產生的行為義務，則機關、團體或事業可否向該等自然人要求，其因履行法定扣繳行為義務所產生的費用，應由個人各自負擔之？若為履行該義務而使用到機關、團體或事業之機器、電腦或相關設備以進行扣繳義務者，應另外支付使用相關設備之費用？

上述幾項敘述或主張，之所以聽來荒謬的理由，是因為我國稅捐立法者將服特定勞務之自然人，誤以其為現實上扣繳勞務之提供者，即應在法律上規定為扣繳義務人，竟使其負擔所屬機關、團體或事業之上上下下所有員工，甚至是對外進行各種交易行為，交易相對人所獲所得之扣繳行為義務。這些服特定勞務之自然人，論其實際也只不過是領取所屬機關、團體或事業所發給之固定薪資，或委任報酬所得的自然人而已，就其所領報酬與所應負擔扣繳行為的義務，以及在扣繳行為義務背後，萬一違反時的責任，兩者之間是否對稱？是否合理？該自然人能否承受？不論學理或實務上均甚有疑問<sup>2</sup>。實際上，不論是機關、團體之主辦會計人員、責應扣繳單位主管（出納單位主管）或事業負

2 此部分觀諸 1996 年間，實務上曾發生之中科院和繳稅款案例即可得知。案例之相關問題檢討，詳參柯格鐘，薪資扣繳所得稅之義務人及其處罰修正為議，月旦法學雜誌，115 期，2004 年 12 月，124-145 頁。

責人，其為所屬機關、團體或事業所服之勞務，在法律效果上均應歸屬於機關、團體或事業。換言之，現實上、物理上執行扣繳行為者固為各該自然人，但扣繳行為勞務之歸屬，應為機關、團體或事業本身，稅法規範上即不應以現實上服扣繳勞務之自然人為扣繳義務人，而應以機關、團體或事業本身為扣繳義務人，始為合理。從而，我國現行稅法有關扣繳義務人的設計，所得稅法第八九條第一項第二款的規定，不論是一九九九年二月九日修法前之「主辦會計人員」，或此後修法之「責應扣繳單位主管」，抑或者是現行法的「事業負責人」，均具有重大違憲之嫌疑。

## 貳、我國現行所得稅法對於扣繳義務人裁罰之規定亦應重新檢討

### 一、扣繳義務人違反行為義務的法律效果

任何行政法上對於特定人民課予之行為義務，若不相對應的配合規範違反行為義務之法律效果者，實務上將僅能倚賴受規範人民的道德與自覺，才能發生該行為規範本欲達成的規制效果，顯【月旦裁判時報第3期，2010年6月，第10頁】然會使其效果大打折扣。因此前述我國就源扣繳程序之規定，亦同時設有違反該行為義務的法律效果規範，即為所得稅法第一〇四條第一款之規定，同時也是本次四人聲請釋憲的標的之一。

所得稅法第一〇四條第一款規定，有關扣繳義務人違反扣繳行為義務的法律效果，大致上可包括「補繳稅款」與「裁處罰鍰」兩部分。後者的裁罰，無疑具有懲罰扣繳義務人違反行為義務的制裁意義在內，然則補繳稅款部分，究竟基於何種意義？未見此號大法官解釋加以說明。在德國，學說與實務均將扣繳義務人補繳稅款之義務，稱為責任（Haftung）債務。關於所追求規範之目的則有兩種不同看法：除了接續前述就源扣繳程序，仍具防止逃漏稅捐以確保稅源之手段意義目的以外，亦有主張其具或者兼具制裁扣繳義務人之義務違反（Pflichtverletzung）的制裁特質（Sanktionscharakter）在內<sup>3</sup>。實際上，對於本非稅捐債權人亦非稅捐債務人之扣繳義務人，要求其應補繳非其稅法上本應負擔的稅款者，本即具有一定程度的制裁意義在內。遑論吾人從我國所得稅法第九四條規定之文義以觀，稅捐機關甚至應優先向扣繳義務人請求補繳稅款，高過其向納稅義務人請求清償其自身稅捐債務的順序，就此而言，實更具有制裁扣繳義務人違反行為義務的實際意義。或者有云：依據該條規定，扣繳義務人仍可於事後向納稅義務人追償代為繳納的稅款，故無制裁扣繳義務人並令其終局負擔稅款的意義在內。然則，對於納稅義務人之追償，豈無須花費扣繳義務人依法進行追償程序之勞力、時間與費用？且追償不一定會有成果出現，萬一納稅義務人行蹤不明、移居國外或者身無分文不足以清償，又將如何？如果上述的說明與論述為真，則稅捐立法者對於扣繳義務人違反扣繳義務之一行為，竟然同時給予兩種具有制裁意義的法律效果，豈非違反「一事不二罰」的法治國

3 Ko, a.a.O. (Fn. 1), S. 83 ff.



基本原則<sup>4</sup>？

## 二、現行稅法有關裁罰之規定並非妥當

縱使吾人將上述命扣繳義務人補繳稅款的制裁意義加以排除，專注於所得稅法第一〇四條第一款所作有關裁罰之規定上，仍無法忽視現行規定存在以下可能之違憲疑慮：首先，該款前段規定，扣繳義務人已於稅捐機關所定期限內，依命補繳應納稅款者，仍應處以短扣稅額一倍以下之罰鍰。扣繳義務人補繳短扣稅款一舉，雖屬事後改善行為，【**月旦裁判時報第3期，2010年6月，第11頁**】但實質上已達確保國家應徵稅收之目的，是否仍有必要對之裁處一倍，實際上並無固定最高上限之裁罰，有無因此過重的嫌疑？蓋十萬元之一倍雖為十萬，但千萬元之一倍即為千萬元之罰鍰矣，若以單扣繳行為義務之違反，即處以千萬元之罰鍰者，未免過重。立法者在扣繳行為義務違反之裁罰上，捨棄一般行政罰之裁罰基準，不考量扣繳義務人行為（作為或不作為）時應受責難之程度、違反行政法義務所得之利益，某至受處罰者的資力等（行政罰法十八I參照），強行規定僅以單一因素，亦即以行為義務違反的結果（即為所生影響），作為違反扣繳義務之單一裁罰基準，是否合理？是否仍容留行政機關在個案中，可能做出符合個案正義裁罰之空間？立法者是否已經侵越權力分立之界限，干涉行政機關在個案中進行裁量的權限？即有疑問。尤其是依據二〇〇九年五月二十七日所得稅法修正公布前之舊規定而作的裁罰事件，在此之前法條原先規定為「一倍」與「三倍」（之後方改為「一倍以下」與「三倍以下」），配合財政部自己發布之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，將違反扣繳義務之裁罰倍數完全定死，完全不給實際在一線、面對扣繳義務人之稅捐稽徵機關於個案中衡情裁量的可能性，以致於在實務上經常造成扣繳義務人之情輕（例如因其過失或計算錯誤而短扣者）卻罰重的比例失衡狀況；或有認為，在前開修法之後，法條現僅規定短扣稅款之一倍或三倍以下，故在此限度範圍內，已屬稅捐機關可實際依個案進行裁量的範圍，已非完全不能裁量。

然而一方面上述法條無固定最高上限處罰的老問題，依然未解；另一方面，依據財政部在該法條修正公布後，二〇〇九年十二月八日台財稅字第〇九八〇〇五八四一四〇號函所發布之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，仍是沿襲舊有慣習而訂定：依扣繳義務人短扣稅額之額度，若為新台幣二十萬元以下者，處以〇·五倍之罰鍰；超過新台幣二十萬元以上者，處以一倍之罰鍰，其結果仍使實務上在一線執行的稅捐稽徵機關，喪失於個案中衡情裁量的可能性。類此，吾人對於下級行政機關是否仍享有裁量權，是否仍能本於職權依法進行裁量，感到甚為可疑。

最後一點，也是本號解釋中大法官唯一宣告現行制度違憲的一點，亦即對於扣繳義

4 一事不再罰，一般公法文獻之討論，請參洪家殷，行政罰，收錄於翁岳生編，行政法（上），元照，2006年10月，617頁以下；稅法文獻，請參葛克昌，一事不再罰之公然漏洞，收錄於：稅法基本問題——財政憲法篇，元照，2005年9月，307頁以下。

務人已於限期內補繳稅款，卻未依限或按實補報扣繳憑單者，稅捐機關仍依法按應扣未扣稅額處以三倍以下罰鍰之規定，認其應屬違憲且即時失效者，闕為本文所完全贊同。扣繳義務人有無補繳稅款，與其有無依限或按實完成補報扣繳憑單之程序，屬於實體法與程序法之不同層次，亦即完成按實開立扣繳憑單之程序只是為了將來正確勾稽使用，不應拿著（本質上尚可以補正之）程序上不完備事項論以其為實體法【月旦裁判時報第3期，2010年6月，第12頁】上的欠缺，並要求行為人應負擔與實體法欠缺相同的法律效果。從而，在此範圍內，大法官解釋所表示之看法，應值得贊同。

既然上開所得稅規定在此號解釋宣告範圍內即時失效，則財政部在二〇〇九年十二月八日發布之上開「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，對於扣繳義務人已經依法進行補繳及補報扣繳憑單程序，僅對於憑單內容填報不實者，於裁處核定前即已自動更正者，仍處以短扣稅額之一·二倍罰鍰，以及對於已經完成補繳僅未補辦扣繳憑單程序之扣繳義務人，依據其短扣稅額之額度，若為新台幣二十萬元以下者，處以二倍之罰鍰，超過新台幣二十萬元者，處以三倍罰鍰之實務做法，應不能再繼續適用。

## 參、結論

對於上述之四個爭點，茲簡附理由，表示本文之意見如下：

- 一、以事業負責人為扣繳義務人的現行稅法規定，係將提供勞務之負責人誤與勞務歸屬者的事業相互混淆，所規範之扣繳義務人主體係有錯誤，應以事業本身為扣繳義務人方屬正確，故現行法應屬違憲。
- 二、以機關、團體之主辦會計人員為扣繳義務人的規定，同樣將勞務提供之自然人誤以為勞務歸屬者的機關、團體，故其規範之扣繳義務人主體係屬錯誤，該規定同屬違憲。
- 三、對於扣繳義務人已於限期內補繳稅款及補報扣繳憑單者，稅捐機關仍得按應扣未扣稅額處以一倍以下罰鍰的規定，因補稅與裁罰係屬一事二罰，且其裁罰並無固定之最高上限，又立法與實務均以短扣稅額為裁罰時之唯一基準，應認不僅法律規定，也包括實務處理違反扣繳義務事件之做法，均屬違憲。
- 四、對於扣繳義務人已於限期內補繳短扣稅款，僅未依限完成或按實補報扣繳憑單者，稅捐機關仍按應扣未扣稅額處以三倍以下罰鍰之規定，係誤以程序不備為實體欠缺，本文贊同此號大法官解釋之看法，認其係屬違憲。【月旦裁判時報第3期，2010年6月，第13頁】