

統一解釋法令聲請書

聲 請 人 徐萬興

代 理 人 蔡朝安律師

鍾典晏律師

汪家合律師

為聲請人受最高行政法院以 101 年度裁字第 2240 號裁定及臺北高等行政法院 100 年度訴字第 1749 號確定判決，該確定終局裁判適用行政罰法第 26 條第 2 項所表示之見解，與臺灣高等法院 98 年度交抗字第 2209 號裁定及 97 年度交抗字第 607 號裁定等確定終局裁判，適用行政罰法同條項規定時所表示之見解有異，茲依司法院大法官審理案件法第 7 條第 1 項第 2 款及第 8 條第 2 項之規定，聲請 鈞院大法官統一解釋，並將有關事項敘明如下：

壹、聲請統一解釋法令之目的

緣本件係檢察官依據刑事訴訟法第 253 之 1 暨刑事訴訟法第 253 條之 2 第 1 項第 4 款及第 5 款作成之附條件緩起訴處分後，財政部臺灣省北區國稅局（下稱「北區國稅局」）適用行政罰法第 26 條第 2 項另作成行政罰鍰，經臺北高等行政法院 100 年度訴字第 1749 號確定判決（下稱「原確定判決」，附件 1）認為於法有據，並獲最高行政法院 101 年度裁字第 2240 號之確定裁定（下稱「原確定裁定」，附件 2）所維持。惟此項見解與臺灣高等法院 98 年度交抗字第 2209 號裁定（附件 3）及 97 年度交抗字第 607 號裁定（附件 4）等確定終局裁判相左，臺灣高等法院於交通案件之確定終局判決所持之見解，認為緩起訴處分非屬行政罰法第 26 條第 2 項之適用範圍，而

應適用行政罰法第 26 條第 1 項，免再受行政罰；惟本件行政法院原確定判決及原確定裁定逕自擴張解釋行政罰法第 26 條第 2 項「不起訴」之範圍及於緩起訴處分，台灣高等法院所持確定終局判決與本件行政法院所持確定終局裁判，適用行政罰法第 26 條第 2 項所表示之法律見解有異，乃向 鈞院聲請統一解釋法令，懇請 鈞院惠予統一解釋，以資救濟。

貳、法律或命令見解發生歧異之經過及涉及之法律或命令條文

一、法律或命令見解發生歧異之經過

(一)緣聲請人係○○醫院負責人，該醫院於民國(下同)

93 年間短扣稅款新台幣(下同)1,979,899 元及短報扣繳憑單給付總額 19,798,998 元，經法務部調查局北部地區機動工作組及北區國稅局查獲，同一事實經臺灣桃園地方法院檢察署檢察官作成附條件緩起訴處分(附件 5)，並於 98 年 11 月 11 日確定。該附條件緩起訴處分所附之緩起訴條件為：「應於緩起訴處分確定後 6 個月內，向桃園縣觀護人志工協進會支付 50 萬元」、「所領導之○○醫療集團應於緩起訴處分書確定後 1 年內，配合本署觀護人，舉辦義診 5 場。」另經臺灣桃園地方法院檢察署函文明揭(附件 6)每場義診費用估計約需 106 萬元，故 5 場合計約 530 萬元。聲請人於收受系爭緩起訴處分後，旋即履行緩起訴處分前揭所附條件。聲請人並已依檢察官調查時依法已補繳稅款完竣在案，惟北區國稅局於該緩起訴處分確定後，仍依最新稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，作成 100 年 5 月 27 日北區國稅法二字第 1000012252 號復查決定，依修正後之規定按短扣稅款於限期內及未於限期內補繳

補報分別處以1倍及2倍罰鍰，合計1,982,075元（1,977,723元*1+2,176元*2）。聲請人仍表不服，經提起訴願及行政訴訟，均遭駁回。

（二）本件原確定裁定及原確定判決意旨率以聲請人受檢察官緩起訴處分，北區國稅局仍得就聲請人之稅捐違章事實處以行政罰。申言之，原確定裁定及原確定判決咸認為北區國稅局適用行政罰法第26條第2項，而不適用行政罰法第26條第1項之罰鍰處分為合法。

（三）然依據臺灣高等法院98年度交抗字第2209號裁定及97年度交抗字第607號裁定「緩起訴固非刑法所定刑罰之種類，然已對異議人名譽、心理產生相當制約並影響被告之財產等權益，亦應可實質該當行政罰法第26條第1項依刑事法律之處罰」，臺灣高等法院就檢察官依刑事訴訟法第253條之2作成之緩起訴處分，認為應適用行政罰法第26條第1項，而非第26條第2項，進而原處分機關之罰鍰處分違反一事不二罰原則而予以撤銷。

（四）依據道路交通管理處罰條例第87條「（第一項）受處分人，不服第八條主管機關所為之處罰，得於接到裁決書之翌日起二十日內，向管轄地方法院聲明異議。法院受理前項異議，以裁定為之。（第二項）不服前項裁定，受處分人或原處分機關得為抗告。但對抗告之裁定不得再抗告。」對於高等法院就交通事件處罰所為之裁定，不得再為抗告。職是，前開臺灣高等法院98年度交抗字第2209號裁定及97年度交抗字第607號裁定皆為終局確定裁定。

(五)聲請人於向行政法院提出行政救濟時亦援引前開台灣高等法院判決為主張，惟所受裁判卻以「原告雖援引前開台灣高等法院裁定，有認為行為人一行為同時違反刑事法律及違反行政法義務時，檢察官所為附條件之緩起訴處分與實質刑罰無異，故違反道路交通安全處罰條例第35條第1項第1款規定部分，不應再為罰鍰處分之見解，惟該等裁定核屬個案之法律意見，且非判例，對於本件並無拘束之效力」為由，不予採用。

(六)綜上，本件最高行政法院原確定裁定及之臺北高等行政法院原確定判決之終局確定裁判與臺灣高等法院前揭終局確定裁定，就依刑事訴訟法第253條之2作成之緩起訴處分究竟應否適用行政罰法第26條第2項之法律見解分歧，聲請人爰聲請 鈞院為統一解釋。

二、涉及之法律或命令條文。

(一)刑事訴訟法第253條之1第1項規定：「被告所犯為死刑、無期徒刑或最輕本刑三年以上有期徒刑以外之罪，檢察官參酌刑法第五十七條所列事項及公共利益之維護，認以緩起訴為適當者，得定一年以上三年以下之緩起訴期間為緩起訴處分，其期間自緩起訴處分確定之日起算。」

(二)刑事訴訟法第253條之2第1項第4款、第5款分別規定：「檢察官為緩起訴處分者，得命被告於一定期間內遵守或履行下列各款事項：…四、向公庫或該管檢察署指定之公益團體、地方自治團體支付一定之金額。五、向該管檢察署指定之政府機關、政府

機構、行政法人、社區或其他符合公益目的之機構或團體提供四十小時以上二百四十小時以下之義務勞務。」

(三)行政罰法第26條第1項規定：「一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。」

(四)行政罰法第26條第2項規定：「前項行為如經不起訴處分或為無罪、免訴、不受理、不付審理之裁判確定者，得依違反行政法上義務規定裁處之。」

(五)行政罰法第24條第2項規定：「前項違反行政法上義務行為，除應處罰鍰外，另有沒入或其他種類行政罰之處罰者，得依該規定併為裁處。但其處罰種類相同，如從一重處罰已足以達成行政目的者，不得重複裁處。」

參、聲請解釋之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

一、緩起訴處分應適用行政罰法第26條第1項，不得復加裁處行政罰鍰

(一)緩起訴處分非行政罰法第26條第2項「不起訴處分」

1、法律解釋須以法律文句為其範疇

按法律之解釋在於解釋法律文句之意義，自不能完全逸脫於法律之文句。法律文字通常皆具有多數廣狹不一之字義，其最廣之字義，即為解釋可能性之最大界限。¹而字義之界限，係得自語言社會之習慣。在語言社會之習慣上所無

¹ Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung III, S.1271; Larenz, Methodenlehre⁵, S.329.轉引自，陳敏，行政法總論第七版，頁145-146。

法理解之含義，即非可能之字義。²（附件 7）。是以，細察行政罰法第 26 條所指「不起訴處分」，應係指經檢察官認定行為人之行為符合刑事訴訟法第 252、253 條情事，依前揭法條作成之處分。惟緩起訴處分乃係檢察官認定行為人之行為符合刑事訴訟法第 253 條之 1 的情事，並同時依據同法第 253 條之 2 第 1 項第 4 款、第 5 款所作成之處分。其所依據之法源及作成之構成要件及對人民產生負擔於否（參照之整理）均迥不相侔，自不能與行政罰法第 26 條「不起訴處分」等同視之。

2、行政罰法第 26 條第 2 項不得類推適用至緩起訴處分

或有以為刑事訴訟法第 253 條之 2 訂立於行政罰第 26 條之後，立法者於訂立行政罰法第 26 條時，並不能預見刑事訴訟法第 253 條之 2 訂定，而形成行政罰法第 26 條第 2 項之法律漏洞，而應類推適用至任一緩起訴處分，惟聲請人難以苟同，分述如下：

（1）「法律漏洞」、「類推適用」之前提及限制

A. 法律漏洞

立法者根據特定之立法計畫，制定法律以實現特定之法律目的，然所制定之法律構成要件，依其最廣文義亦不能涵蓋該法律目的，致使整體法律或個別條文，按原立法計畫或目的，留有漏洞，

² Vgl. Tipke, Die Steuerrecht sordnung III, S.1271 f. 轉引自，陳敏，行政法總論第七版，頁 145-146。

此種漏洞為「公開之漏洞」。³

B. 法律漏洞之填補－「類推適用」及其前提

而於法學方法上，法律之「公開漏洞」，得以法律之「類推適用」填補之。⁴而所謂「類推適用」者，係基於憲法平等原則中「相同者為相同處理」之要求，將對「一事項」之「一法律規定」，比照適用於法律評價上相似，而未經規定之事項⁵。（附件 8）

C. 「類推適用」於公法事件之限制－法律保留原則

於干涉行政內，普遍適用法律保留原則，須有法律之授權始得干涉人民自由權利，應避免以類推適用之方式修正法律，從而創設或加重人民之負擔。其以超越實定法之法律推展創設或加重人民之負擔，更非所許。此由改制前行政法院 60 年判字第 417 號判例：「公法之適用，以明文規定者為限，公法未設明文者，自不得以他法之規定而類推適用，此乃適用法律之原則」益證法律保留原則於公法事件中對「類推適用」解釋方法之限制。

D. 綜上可知，「類推適用」法學方法之採

³ Vgl. Larenz, Methodenlehre⁵, S.362. 轉引自，陳敏，行政法總論第七版，頁 149-153。

⁴ Vgl. Larenz, Methodenlehre⁵, S.381. 轉引自，陳敏，行政法總論第七版，頁 149-153。

⁵ Vgl. Larenz, Methodenlehre⁵, S.365 f. 轉引自，陳敏，行政法總論第七版，頁 149-153。

用，乃係以所欲比照適用之事項，其與法律已規定之事項，於性質上相同為前提。此外，於公法事件中，縱有法律漏洞，惟仍應有法律保留原則之適用，而不得逕採「類推適用」此項解釋方法，合先敘明。

(2)行政罰法第 26 條或有法律漏洞，惟不及於依據刑事訴訟法第 253 條之 2 作成「緩起訴處分」。是以，自不能類推適用行政罰法第 26 條

A. 查行政罰第 26 條第 2 項之各項構成要件要素「不起訴處分」、「無罪」、「免訴」、「不受理」、「不付審理」之法律效果，其於程序法上，皆為程序繫屬終結；於實體法上，則皆未施加行為人任何實體法上之負擔。職是，僅依據刑事訴訟法第 253 條之 1 所作成之「單純緩起訴處分」，因其未附加任何刑事訴訟法第 253 條之 2 所列條件，其程序法上及實體法上之效力與行政罰法第 26 條第 2 項所列構成要件要素並無二致，謂其性質相同，聲請人並無爭執。

B. 惟緩起訴處分若附加刑事訴訟法第 253 條之 2 所列條件，則該緩起訴處分對於受處分人將形成實體法上之負擔，自與行政罰法所列之「不起訴處分」、「無罪」、「免訴」、「不受理」、「不付審理」

等構成要件要素，刑事處分之本質上即大異其趣。

C. 綜上，從法律制定以觀，尚難認原先立法計畫之範疇及於緩起訴處分，而認為緩起訴處分屬於行政罰法第 26 條第 2 項之法律漏洞。從法律適用以觀，緩起訴處分之性質既與行政罰法第 26 條第 2 項所列舉各項構成要件要素之本質上即有不同，自不能採「類推適用」之解釋方法。

(3) 基於法律保留原則，行政罰法第 26 條第 2 項仍不得類推適用至「緩起訴處分」

行政罰法第 26 條第 2 項之法律效果，係允認行政機關得就同一事件對於行為人作成行政罰，將對於行為人發生實體法上之負擔，其性質自屬干涉行政，是以，應有法律保留原則之適用。又行政罰法第 26 條第 2 項既未就「緩起訴處分」納入條文規範，復未有任何經行政罰法授權之法規命令允許行政機關得於檢察官作成「緩起訴處分」後，得就同一事件對於行為人作成行政罰。行政機關即不得擅將行政罰法第 26 條第 2 項適用於「緩起訴處分」之情形。

(二) 刑事訴訟法第 253 條之 2 針對緩起訴所附條件符合行政罰法第 26 條第 1 項所稱「依刑事法律處罰」

1、緩起訴處分之制度設計目的，即在於疏緩法院訟源，於微罪情形授權由檢察官行使刑事制裁

權限

細查緩起訴處分之形成背景，係由於近代刑事政策改採教育刑、目的刑主義等特別預防觀點，並配合解決我國刑事訴訟制度調整為改良式當事人進行主義後之法院審理負擔問題，故立法者乃在起訴與不起訴外，另行制訂緩起訴處分制度。此一介於起訴及不起訴間之緩衝制度，以擴大檢察官對個別案件之刑事法權力（即得毋須經審理程序而對行為人課以刑罰強度相同之處罰），以避免過去起訴或不起訴制度全有全無之弊，檢察官自此可以針對非重罪之案件，作成緩起訴處分，以適度減輕訟源。（附件9）換言之，此類案件本應進入法院審查程序並獲得有罪判決，惟為節省司法資源，故採權宜之計委由檢察官自為司法處分，而終結案件。否則，將嚴重降低刑事被告接受緩起訴處分之意願，而與訂定緩起訴處分制度，以替代繁複的刑事審判程序之制度性機能與立法初衷有違。

- 2、緩起訴處分作成前後之刑事程序特質不容否認
緩起訴處分確定後，尚須經過一至三年不等之「緩起訴期間」（長短由檢察官決定）後，始能發生與不起訴處分確定相同之「一事不再理」效力。而在「緩起訴期間」，受處分人隨時可能因另犯他罪，或因未履行檢察官所指示之負擔等原因而遭檢察官撤銷緩起訴，而必須重行偵查程序。換言之，若該指示或負擔僅為一種特

殊的處遇措施，而非刑罰，則為何當行為人未履行其應遵守之事項時，檢察官仍得重新開啟刑事追訴程序，請求刑事法院以刑事審判程序審理？換言之，不論其前後程序皆被定性為刑事程序，其所作成之處分焉能保留其刑事性質，而謂其非為「刑事懲處」？

又臺灣高等法院暨所屬法院 96 年法律座談會刑事類提案第 36 號研討意見（附件 10）指出：「緩起訴處分，仍有『刑事處罰』性質，如行政機關已為裁罰處分，須撤銷該裁決，俟被告最終免於刑事追訴，原處分機關始得補為裁罰。」亦同此見解。

3、緩起訴處分對人民所生之負擔，與刑法總則第 32 條以降，所規定之刑罰種類所生負擔效果，實為相同

檢察官為緩起訴處分時，命聲請人於一定時間內完成「特定指示或負擔」，或向公益團體支付一定金額、向公益團體服義務勞務等相關處遇措施，實質上與刑法第 33 條之罰金或同法第 41 條易服社會勞動（附件 11）並無二異，同樣會對行為人之人身自由及財產權產生相當程度的負擔。

4、不應以未經刑事審判程序而倒果為因，遽認緩起訴處分非屬刑事處罰

或有論者認為緩起訴處分之作成，未經刑事審判程序，屬未經正當法律程序，該處分即非刑事處罰。惟此項見解，似有因果倒置之虞。刑

事判決所生之刑罰與行政罰之區隔，固然有作成程序之落差（前者乃經刑事審判程序，後者則為行政程序），惟作成程序之落差，乃係緣於刑事判決所生之刑罰對於人民造成基本權利之影響較一般行政罰嚴重。是故，基於正當法律程序原則，形成該較嚴重不利效果之刑罰，必須經由組織及程序上較為嚴謹之法院為之。質言之，刑罰較重為其因，法院較嚴謹為其果。當不能僅因兩者間具有關聯，遽而逆向解釋，倒果為因。雖現行刑事訴訟法第 253 條之 2，固係正當法律程序原則與程序經濟原則相互調節後之結果，而與正當法律程序原則具有緊張關係。然而，縱以正當法律程序指責現制，應著眼於其構成要件及作成程序之正當性，而非扭曲或忽視現制之法律效果對人民所造成之重擔。是以，以正當法律程序推斷緩起訴處分是否為刑罰，當非的論。

二、退步言之，縱然緩起訴處分非屬依刑事法律之處罰，其亦屬行政罰，應適用行政罰法第 24 條第 2 項本文前段或但書，不得重複裁處

（一）縱然緩起訴處分非刑罰，亦為行政罰鍰，依據行政罰法第 24 條第 2 項本文，不得重複裁處

1、依臺灣高等法院暨所屬法院 96 年法律座談會刑事類提案第 36 號處理：「行為人果因酒醉駕車行為遭緩起訴處分並附條件為捐款命令，行政機關是否得對同一行為逕課予行政罰鍰」之爭議，該座談會於研討結論認為：「行政機關不得

對同一行為再課以行政罰鍰（實到 67 人，54 票贊成）。不罰之理由有認為緩起訴處分並附條件為捐款命令是刑事處分；亦有認為因未經法院裁判所為之處罰非刑事處分，但捐款行為具行政罰鍰的性質，故行政機關不得再就同一行為課以行政罰鍰。」（見附件 10）由是可知，緩起訴處分，其性質為行政罰鍰。

2、復依行政罰法第 24 條第 2 項規定：「前項違反行政法上義務行為，除應處罰鍰外，另有沒入或其他種類行政罰之處罰者，得依該規定併為裁處。」由是可知，當違反行政法上義務之行為，業經處以罰鍰後，即不得再併為裁處罰鍰。

3、綜上，緩起訴處分既具行政罰鍰性質，依前揭行政罰法第 24 條第 2 項前段，另一行政機關即不得再為裁處罰鍰。

（二）縱然緩起訴處分非行政罰鍰，仍屬與行政罰鍰同一種類行政罰，依行政罰法第 24 條第 2 項前段，行政目的若已達成，即不得重複裁處

1、依行政罰法第 24 條第 2 項但書規定：「但其處罰種類相同，如從一重處罰已足以達成行政目的者，不得重複裁處」由是可知，當從一重處罰種類相同，且已作成之處罰已足以達成行政目的，即不得再為裁處。

2、另學者蔡震榮氏亦以緩起訴處分「就其性質仍有制裁性質時，得回歸釋字第 503 號解釋及同法第 24 條第 2 項所確定之一事不二罰原則，從

一重處罰已足以達成行政目的，則不得重複裁處，俾使人民避免遭受相同之制裁。」此外，「…似乎不必一直侷限在緩起訴處分是否刑事處分的問題點上，…，以行政法保護人民權利之觀點來說，緩起訴處分是實質刑事處罰也好，是偏向於行政罰也好，重點應置於緩起訴處分之裁罰性法律效果上。…」(附件 12) 由是可知，緩起訴處分既然具有裁罰性法律效果，當不能以其形名之辯上未有共識，轉而否定其本質上仍具有「裁罰」此種不容抹滅之基本要素，而至少應賦予其「行政罰」之地位。再者，因緩起訴處分所施加人民之不利益與行政罰鍰，皆呈現於財產利益的剝奪。是以，應認緩起訴處分與行政罰鍰為相同種類之處罰。

(三)縱然緩起訴處分與行政罰鍰仍非同一種類行政罰，
依據 鈞院釋字第 503 號解釋，行政目的若已達成，即不得重複裁處

依據 鈞院釋字第 503 號解釋所揭示「除二者處罰之性質與種類不同，例如一為罰鍰、一為沒入，或一為罰鍰、一為停止營業處分等情形，必須採用不同方法而為併合處罰，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。」

(附件 13)。是以，縱然 鈞院不採兩者皆屬財產法益剝奪之共同性質，而認緩起訴處分與行政罰鍰非同一種類行罰，惟依前揭釋字第 503 號解釋意旨，仍須以原先緩起訴處分未能達成行政目的為前提，始得再為行政罰鍰之裁處。

(四)承上述第(二)及(三)大段所言，行政目的是否達成，應以所維護法益是否相同及法律效果裁量權行使之審酌範圍是否涵蓋為據

1、維護法益若已相同，則不同法律條文之個別構成要件所欲規範之事項及其規範目的已獲關注；法律效果裁量行使之審酌範圍若已涵蓋，則代表規範目的已獲滿足。

2、以本件涉及之緩起訴處分及稅捐稽徵機關之罰鍰為例：

(1)檢察官作成緩起訴處分同為行政機關職權之行使

依據法院組織法第63條「(第一項)檢察總長依本法及其他法律之規定，指揮監督該署檢察官及高等法院以下各級法院及分院檢察署檢察官。(第二項)檢察長依本法及其他法律之規定，指揮監督該署檢察官及其所屬檢察署檢察官」受檢察總長及其所屬檢察署之檢察長指揮監督。復依刑事訴訟法第253條之1「檢察官參酌刑法第五十七條所列事項及公共利益之維護，認以緩起訴為適當者，…」由是可知，檢察官其所行使之刑事追訴權限，所擔任刑事訴訟程序之一造，旨在維護社會秩序及公共利益，同為行政權之一環。

(2)緩起訴處分所據法律與行政罰鍰所據法律所維護之法益相當

A. 本件緩起訴處分，所據法條除前揭刑事訴訟法第 253 條之 1，尚有稅捐稽徵法第 42 條第 1 項（以不正方法短報扣繳稅捐）（附件 14），探其立法理由及檢察官作成本件緩起訴處分之行政目的皆在制裁以詐術或其他不正當方法匿報、短報、短徵的扣繳義務人，以儆效尤，並藉以維護依法課稅之法益。

B. 相同地，本件稅捐稽徵機關所引之所得稅法第 114 條第 1 項：「扣繳義務人如有下列情事之一者，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以下之罰鍰；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以下之罰鍰。」（附件 15）其行政罰鍰之意旨，亦與前揭稅捐稽徵法第 42 條相同，僅其適用範圍限於所得稅法事件。但當不得據此陳稱行政機關適用稅捐稽徵法第 42 條與所得稅法第 114 條第 1 項之行政目的不同。

(3)再者，檢察官作成緩起訴處分所審酌事項已涵蓋稅捐稽徵機關之裁量基準所適用該節，堪認經緩起訴處分作成，行政目的已達

依刑法第 57 條規定：「科刑時應以行為人之責任為基礎，並審酌一切情狀，尤應注意下列事項，為科刑輕重之標準：…八、犯罪行為人違反義務之程度。九、犯罪所生之危險或損害。十、犯罪後之態度。」（附件 16）乃檢察官作成緩起訴處分時，裁量權行使之依據。復依據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，違反所得稅法第 114 條者之裁量基準（附件 17），分別係依補繳遲延之時間及應補繳金額之大小，作為其判斷依據，實與刑法第 57 條中「犯罪行為人違反義務之程度」及「犯罪所生之危險或損害」所示旨趣相當。申言之，既然檢察官處理稅捐稽徵法第 42 條事件之緩起訴處分所應審酌事項，業已涵蓋所得稅法第 114 條之裁量基準範圍。稅務稽徵機關當不得主張，尚有其他行政目的未因緩起訴處分作成而滿足。蓋其所得審酌事項，檢察官作成處分時，均已審酌。

3、綜上，本件緩起訴處分作成，即已滿足稅捐稽徵機關維護稅捐公平，制裁違法行為之行政目的，斷不能超出行政目的外另為裁罰。茲謹供前例供 鈞院於解釋行政罰法第 24 條第 2 項及釋字第 503 號解釋之「行政目的」時卓參。

三、退萬步言，縱認緩起訴處分作成後，不得適用行政罰法第 26 條、行政罰法第 24 條本文前段及但書、釋字第 503 號解釋，而竟得依行政罰法第 26 條第 2 項或行政罰法第 24 條本文後段復處以行政罰鍰。於行使行政罰鍰之裁量

權時，仍須考量先前緩起訴處分之作成予以酌減罰鍰，以符比例原則

(一)依據行政程序法第 10 條及第 4 條「行政機關行使裁量權，不得逾越法定之裁量範圍，並應符合法規授權之目的。」、「行政行為應受法律及一般法律原則之拘束。」，行政機關行使裁量權時，其裁量範圍不僅受法律明定之裁量範圍拘束，亦受一般法律原則之拘束。

(二)再者，依據行政程序法第 7 條「行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的之達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。」其為憲法上比例原則之具體展現。是以，行政機關行使行罰法第 26 條第 2 項或行政罰法第 24 條本文中之裁量權限時，仍受比例原則之拘束。質言之，其所作成之行政罰鍰不得對人民造成過度之侵害。

(三)立法院於 100 年 11 月 8 日通過增訂之行政罰法第 26 條第 3 項：「第一項行為經緩起訴處分或緩刑宣告確定且經命向公庫或指定之公益團體、地方自治團體、政府機關、政府機構、行政法人、社區或其他符合公益目的之機構或團體，支付一定之金額或提供義務勞務者，其所支付之金額或提供之勞務，應於依前項規定裁處之罰鍰內扣抵之。」(附件 18)由是可知，為避免人民遭受雙重處罰之不當，故於本次修正要點特別增訂，受緩起訴之處分人所支付之一定金額或提供義務勞務者，應得扣抵罰鍰金

額，方與比例原則無違。

四、綜上所結，緩起訴處分應為刑事裁罰或至少為行政罰鍰、與行政罰鍰同一種類之行政罰，而應適用行政罰法第 26 條第 1 項或行政罰法第 24 條第 2 項本文前段或但書，而不得再作成行政罰鍰重覆裁處。退萬步言之，縱得依行政罰法第 26 條第 2 項與行政罰法第 24 條第 1 項為重覆裁處，惟其裁量權之行使仍受比例原則之拘束，應允受緩起訴處分之相對人其所支付之金額或提供之勞務扣抵罰鍰金額或予以酌減。

肆、關係文件之名稱及件數

附件 1：臺北高等行政法院 100 年度訴字第 1749 號判決影本乙份。

附件 2：最高行政法院 101 年度裁字第 2240 號裁定影本乙份。

附件 3：臺灣高等法院 98 年度交抗字第 2209 號裁定影本乙份。

附件 4：臺灣高等法院 97 年度交抗字第 607 號裁定影本乙份。

附件 5：臺灣桃園地方法院檢察署緩起訴處分書影本乙份。

附件 6：臺灣桃園地方法院檢察署函影本乙份。

附件 7：陳敏，行政法總論，第七版，第 145-146 頁。

附件 8：陳敏，行政法總論，第七版，第 149-153 頁。

附件 9：刑事訴訟法第 253-1 條暨第 253-2 條立法理由影本乙份。

附件 10：臺灣高等法院暨所屬法院 96 年法律座談會刑事類提案第 36 號研討意見。

附件 11：中華民國刑法第 33 條暨第 41 條影本乙份。

附件 12：蔡震榮，緩起訴性質與行政罰之關係，月旦法學雜誌第 155 期，影本乙份。

附件 13：司法院大法官釋字第 503 號解釋文影本乙份。

附件 14：稅捐稽徵法第 42 條第 1 項影本乙份。

附件 15：所得稅法第 114 條第 1 項影本乙份。

附件 16：中華民國刑法第 57 條影本乙份。

附件 17：稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表所得稅法第 114
條該節影本乙份。

附件 18：行政罰法第 26 條影本乙份。

謹狀

司法院 公鑒

聲 請 人 徐萬興

代 理 人 蔡朝安律師

鍾典晏律師

汪家合律師

中 華 民 國 1 0 2 年 2 月 6 日

憲法解釋聲請書

聲 請 人 徐萬興

代 理 人 蔡朝安律師

鍾典晏律師

汪家合律師

為聲請人受最高行政法院以 101 年度裁字第 2240 號裁定及臺北高等行政法院 100 年度訴字第 1749 號確定判決，該確定終局裁判適用法律或命令，抵觸憲法第 7 條平等原則、憲法第 15 條財產權、憲法第 23 條比例原則及法律保留原則與 鈞院釋字第 503 號解釋所揭示之一事不二罰原則之疑義，茲依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定，聲請 鈞院大法官解釋憲法，並將有關事項敘明如下：

壹、聲請憲法解釋之目的

本件緣於台灣桃園地方法院檢察署檢察官依據刑事訴訟法第 253 之 1 暨刑事訴訟法第 253 條之 2 第 1 項第 4 款及第 5 款作成之附條件緩起訴處分後，財政部台灣省北區國稅局（已更名為財政部北區國稅局，下稱「北區國稅局」）依財政部 96 年 3 月 6 日台財稅字第 09600090440 號暨法務部 96 年 2 月 16 日法律決字第 0960005671 號函釋（附件 1，下統稱「系爭二函釋」）適用行政罰法第 26 條第 2 項，經臺北高等行政法院 100 年度訴字第 1749 號確定判決（下稱「原確定判決」，附件 2）認為於法有據，並獲最高行政法院 101 年度裁字第 2240 號確定之終局裁定（下稱「原確定裁定」，附件 3）所維持。惟本件行政法院裁判所適用之系爭二函釋，逕自擴張解釋行

政罰法第 26 條第 2 項「不起訴」之範圍及於緩起訴處分，致使人民因同一事實行為遭受刑罰與行政罰之對待。北區國稅局適用系爭二函釋，作成之裁罰處分已不法侵害聲請人受憲法保障之財產權，且聲請人已用盡訴訟程序，乃向 鈞院聲請憲法解釋，懇請 鈞院惠予宣告系爭二函釋無效，以資救濟。

貳、疑義之性質及涉及之憲法條文

一、疑義之性質及經過

- (一) 緣聲請人係○○醫院負責人，該醫院於民國 93 年間短扣稅款 1,979,899 元及短報扣繳憑單給付總額 19,798,998 元，經法務部調查局北部地區機動工作組及北區國稅局查獲，同一事實經臺灣桃園地方法院檢察署檢察官作成附條件緩起訴處分（附件 4），其條件為「應於緩起訴處分確定後 6 個月內，向桃園縣觀護人志工協進會支付 50 萬元」、「所領導之○○醫療集團應於緩起訴處分書確定後 1 年內，配合本署觀護人，舉辦義診 5 場。」並於 98 年 11 月 11 日確定，經檢察署函文（附件 5）估計每場次費用約須 106 萬，5 場合計 530 萬元。聲請人受處分後，旋即履行緩起訴處分前揭所附條件，並依法已補繳稅款完畢，惟台灣省北區國稅局於該緩起訴處分確定後，仍依最新稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，作成 100 年 5 月 27 日北區國稅法二字第 1000012252 號復查決定，依修正後之規定按短扣稅款於限期內及未於限期內補繳補報分別處 1 倍及 2 倍罰鍰，合計

1,982,075 元。聲請人仍表不服，經提起訴願及行政訴訟，均遭駁回受終局裁判確定在案。

(二) 原確定判決之裁判理由率以「按刑事訴訟法第 256 條…，不服緩起訴處分，與不服不起訴處分之救濟途徑相同，均得聲請再議…足見刑事訴訟法規定之緩起訴實具有附條件不起訴處分之性質…且財政部 96 年 3 月 6 日台財稅字第 09600090440 號函釋，亦同此見解，核與相關法規並無不合，已如前述。」(見附件 2)，並獲原確定裁定所維持而駁回聲請人訴訟，堪認原確定判決及原確定裁定係依據系爭二函釋意旨作成裁判。。

(三) 惟系爭二函釋既「未經法律授權」，復使聲請人蒙受「一事二罰」又「不等者等之」裁罰處分，因而抵觸憲法第 7 條平等原則、第 15 條財產權、第 23 條之比例原則及法律保留原則與 鈞院釋字第 503 號解釋所揭示之一事不二罰原則，聲請人爰聲請 鈞院為憲法解釋，宣告系爭二函釋違憲而無效。

二、聲請宣告違憲之法令

(一) 財政部 96 年 3 月 6 日台財稅字第 09600090440 號函釋：「主旨：關於一行為同時觸犯刑事法律及違反稅法上義務規定，經檢察官依刑事訴訟法第 253 條之 1 為緩起訴處分後，稅捐稽徵機關得否就該違反稅法上義務再處以行政罰疑義乙案。說明：2、案經洽據法務部 96 年 2 月 16 日法律決字第 0960005671 號函意見略以：『緩起訴者乃附條件的不起訴處分，亦即是不起訴的一種，此觀諸

刑事訴訟法第 256 條規定自明，既為不起訴即依不起訴處理。檢察官為緩起訴處分時依刑事訴訟法第 253 條之 2 第 1 項規定對被告所為之指示及課予之負擔，係一種特殊的處遇措施，並非刑罰。因此，刑事案件經檢察官為緩起訴處分確定後，宜視同不起訴處分確定，依行政罰法第 26 條第 2 項規定，得依違反行政法上義務規定裁處之。』」

(二) 法務部 96 年 2 月 16 日法律決字第 0960005671 號函釋：「查旨揭疑義前於 94 年 7 月 28 日提經本部行政罰法諮詢小組第 1 次會議討論，獲致具體結論略以：「…緩起訴者乃附條件的不起訴處分，亦即是不起訴的一種，此觀諸刑事訴訟法第 256 條規定自明，既為不起訴即依不起訴處理。檢察官為緩起訴處分時依刑事訴訟法第 253 條之 2 第 1 項規定對被告所為之指示及課予之負擔，係一種特殊的處遇措施，並非刑罰。因此，刑事案件經檢察官為緩起訴處分確定後，宜視同不起訴處分確定，依行政罰法第 26 條第 2 項規定，得依違反行政法上義務規定裁處之。」嗣因實務有不同見解，本部爰於 95 年 12 月 22 日就上開議題再提經諮詢小組第 5 次會議討論，其結論並未變更第 1 次會議結論，是本部 95 年 2 月 10 日法律字第 0950000533 號函仍予維持。惟因本案所涉層面廣泛，本部刻正檢討是否另循修正行政罰法相關規定之方式解決。」

(三) 原確定判決暨原確定裁定雖未直接援引法務部前揭函釋，惟財政部前揭函釋乃係明文援引法務部

前揭函釋而作成。是以，聲請人併就法務部之函釋提請 鈞院宣告違憲失效。

三、涉及之憲法條文

（一）中華民國憲法第 7 條「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」

（二）中華民國憲法第 15 條「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」

（三）中華民國憲法第 23 條「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」

參、聲請解釋之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

一、鈞院得審查系爭二函釋有無抵觸憲法並宣告其無效

按「…惟人民聲請憲法解釋之制度，除為保障當事人之基本權利外，亦有闡明憲法真義以維護憲政秩序之目的，故其解釋範圍自得及於該具體事件相關聯且必要之法條內容有無抵觸憲法情事而為審理。」業經 鈞院釋字第 445 號解釋理由書（附件 6）闡示甚明，本件原確定裁定雖未提及系爭二函釋，惟系爭二函釋乃係原確定裁定維持原確定判決、訴願決定及復查決定之根本原因。換言之，若系爭二函釋經宣告無效，將影響原確定裁定及原確定判決之裁判結果，應認系爭二函釋屬本件相關聯且必要之法令，而得經 鈞院審查並宣告無效。

二、系爭二函釋擴張行政罰法第 26 條第 2 項「不起訴處分」範疇，卻未經法律授權，不符憲法第 23 條揭示之法律保留原則

(一) 按「對於人民違反行政法上義務之行為處以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及法律效果，應由法律定之，以命令為之者，應有法律明確授權，始符合憲法第二十三條法律保留原則之意旨（本院釋字第三九四號、第四〇二號解釋參照）。」厥經 鈞院釋字第 619 號解釋（附件 7）闡明在案。是以，法令若係涉及行政罰須經法律明定或明確授權始可。質言之，稅捐稽徵機關於檢察署作成緩起訴處分後，得否再行作成行政罰鍰，即須經法律明定或明確授權始可。

(二) 緩起訴處分非行政罰法第 26 條第 2 項明定之「不起訴處分」

法律之解釋在於解釋法律文句之意義，自不能完全逸脫於法律之文句。法律文字通常皆具有多數廣狹不一之字義，其最廣之字義，即為解釋可能性之最大界限。¹而字義之界限，係得自語言社會之習慣。在語言社會之習慣上所無法理解之含義，即非可能之字義。²（附件 8）

是以，細察行政罰法第 26 條所指「不起訴處分」，應係指經檢察官認定行為人之行為符合刑事訴訟法第 252 條及第 253 條情事，依前揭法條作成之處分。惟緩起訴處分乃係檢察官認定行為人之行為符合刑事訴訟法第 253 條之 1 的情事，並同時依據同法第 253 條之 2 第 1 項第 4 款及同條項第 5

¹ Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung III, S.1271; Larenz, Methodenlehre⁵, S.329.轉引自，陳敏，行政法總論第七版，頁 145-146。

² Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung III, S.1271 f. 轉引自，陳敏，行政法總論第七版，頁 145-146。

款所作成之處分。其所依據之法源及作成之構成要件及對人民負擔之生否（參照之整理）迥不相侔，自不能與行政罰法第 26 條「不起訴處分」等同視之。

（三）系爭二函釋未經法律授權擴張行政罰法第 26 條第 2 項之處罰範圍，違反法律保留原則

本件系爭二函釋解釋行政罰法第 26 條第 2 項「不起訴處分」及於「緩起訴處分」，使已受緩起訴處分之人民，仍須受到行政機關後續之裁罰，卻未見任何法律授權系爭二函釋得針對行政罰法第 26 條第 2 項此項行政罰之構成要件，作出如此認定，使稅捐稽徵機關得據以作成裁罰，堪認已悖離憲法第 23 條之法律保留原則。

三、系爭二函釋將緩起訴處分視同行政罰法第 26 條第 2 項「不起訴處分」，違反憲法第 7 條保障之平等原則

（一）按「等者等之，不等者不等之，為憲法平等原則之基本意涵。是如對相同事物為差別待遇而無正當理由，或對於不同事物未為合理之差別待遇，均屬違反平等原則。」復按「系爭規定『應處徒刑之規定』部分，係無正當理由以設定較為嚴厲之法定刑為差別待遇，有違憲法第七條之平等原則」業經 鈞院釋字第 593 號解釋理由書暨釋字第 687 號解釋理由書分別（附件 9、10）闡示甚明。由是推知，對於不同事物為相同待遇，若不具「正當理由」，亦屬違反平等原則。

（二）緩起訴處分使人民承受刑事罰或行政罰，與不起

訴處分大異其趣

1、緩起訴處分實為刑事罰

(1) 緩起訴處分之制度設計，即在於疏緩法院訟源，於微罪情形由檢察官行使刑事制裁權限

自緩起訴處分之形成背景，係由於近代刑事政策改採教育刑、目的刑主義等特別預防觀點，並配合解決我國刑事訴訟制度調整為改良式當事人進行主義後之法院審理負擔問題，故立法者乃在起訴與不起訴外，另行制訂緩起訴處分制度此一介於起訴及不起訴間之緩衝制度，以擴大檢察官對個別案件之刑事法權力（即得毋須經審理程序而對行為人課以刑罰強度相同之處罰）以避免過去起訴或不起訴制度全有全無之弊，檢察官自此可以針對非重罪之案件，作成緩起訴處分，以適度減輕訟源。（附件 11）換言之，此類案件本應進入法院審查程序並獲得有罪判決，惟為節省司法資源，故採權宜之計委由檢察官自為司法處分，而終結案件。否則，將嚴重降低人民使用緩起訴制度之意願，而與立法初衷有違。

(2) 緩起訴處分作成前後之刑事程序特質不容割裂

緩起訴處分確定後，尚須經過一至三年

不等之「緩起訴期間」(長短由檢察官決定)後，始能發生與不起訴處分確定相同之「一事不再理」效力。而在「緩起訴期間」，受處分人隨時可能因另犯他罪，或因未履行檢察官所指示之負擔等原因而遭檢察官撤銷緩起訴處分，而必須重行接受刑事追訴。換言之，若該指示或負擔僅為一種特殊的處遇措施，而非刑罰，則為何當行為人未履行其應遵守之事項時，檢察官仍得重新開啟刑事追訴程序，請求刑事法院以刑事審判程序審理？換言之，不論其前後程序皆被定性為刑事程序，其所作成之處分焉能割裂其刑事性質，而謂其非為「刑事懲處」？臺灣高等法院暨所屬法院96年法律座談會刑事類提案第36號研討意見(附件12)指出「緩起訴處分，仍有『刑事處罰』性質，如行政機關已為裁罰處分，須撤銷該裁決，俟被告最終免於刑事追訴，原處分機關始得補為裁罰。」即同此見解。

(3) 緩起訴處分對人民所生之負擔，與刑法第32條以降所稱刑罰種類實為相同

按檢察官為緩起訴處分時，命聲請人於一定時間內完成「特定指示或負擔」，或向公益團體支付一定金額、向公益團體服義務勞務等相關處遇措施，實質上與

中華民國刑法第 33 條第 5 款之罰金或同法第 41 條易服社會勞動（附件 13）並無二異，同樣會對行為人之人身自由及財產權產生相當程度的負擔。

（4）不應以未經刑事審判程序而倒果為因，遽認非屬刑事處罰

否定緩起訴處分之意見，多以該緩起訴處分之作成，未經刑事審判程序，屬未經正當法律程序，該處分即非刑事處罰。惟此項見解，似有因果倒置之虞。刑事判決所生之刑罰與行政罰之區隔，固然有作成程序之落差（前者乃經刑事審判程序，後者則為行政程序），惟作成程序之落差，乃係緣於刑事判決所生之刑罰對於人民造成基本權利之影響較一般行政罰而言為嚴重。是故，基於正當法律程序原則，形成該較嚴重不利效果之刑罰，必須經由組織及程序上較為嚴謹之法院為之。質言之，刑罰較重為其因，法院較嚴謹為其果。當不能僅因兩者間具有關聯，遽而逆向解釋，倒果為因。誠然，現行刑事訴訟法第 253 條之 2，固係正當法律程序原則與程序經濟原則相互調節後之結果，而與正當法律程序原則具有緊張關係。然而，縱以正當法律程序指責現制，應著眼於其構成要件及作成程序之正當性，而非扭曲或忽

視現制之法律效果對人民所造成之重擔。是以，以正當法律程序推斷緩起訴處分是否為刑罰，當非的論。

2、退步言之，縱然緩起訴處分非屬刑事罰，仍為行政裁罰

(1) 緩起訴處分具有行政罰鍰

臺灣高等法院暨所屬法院 96 年法律座談會刑事類提案第 36 號處理「行為人果因酒醉駕車行為遭緩起訴處分並附條件為捐款命令，行政機關是否得對同一行為逕課予行政罰鍰」之爭議，該座談會於研討結論認為：「行政機關不得對同一行為再課以行政罰鍰（實到 67 人，54 票）。不罰之理由有認為緩起訴處分並附條件為捐款命令是刑事處分；亦有認為因未經法院裁判所為之處罰非刑事處分，但捐款行為具行政罰鍰的性質，故行政機關不得再就同一行為課以行政罰鍰。」（見附件 12）由是可知，緩起訴處分，其性質為行政罰鍰。

(2) 附系爭條件之緩起訴縱非行政罰鍰，至少仍應具有行政罰之地位

按「就其性質仍有制裁性質時，得回歸釋字第 503 號解釋及同法第 24 條第 2 項所確定之一事不二罰原則，從一重處罰已足以達成行政目的，則不得重複裁處，俾使人民避免遭受相同之制裁。」

次按「…似乎不必一直侷限在緩起訴處分是否刑事處分的問題點上，…，以行政法保護人民權利之觀點來說，緩起訴處分是實質刑事處罰也好，是偏向於行政罰也好，重點應置於緩起訴處分之裁罰性法律效果上。…」(附件 14)由是可知，緩起訴處分既然具有裁罰性法律效果，當不能以其形名之辯上未有共識，轉而否定其本質上仍具有「裁罰」此種不容抹滅之基本要素，而至少應賦予其「行政罰」之地位。再者，因緩起訴處分，所施加人民之不利益與行政罰鍰，皆呈現於財產利益的剝奪。是以，應認緩起訴處分與行政罰鍰為相同之處罰種類。

(三) 緩起訴處分與不起訴處分之差異如前所述，惟系爭二函釋將緩起訴處分視為不起訴處分，其僅以「此觀諸刑事訴訟法第 256 條規定自明」之法務部函釋為據，卻未曾說明行政訴訟法第 256 條如何彌平緩起訴處分實際上對人民所施加之刑罰性質負擔及立法目的上與不起訴處分迥異之處，復未提出其他「正當理由」，實未能通過平等原則之審查。

(四) 或有謂，系爭二函釋旨在藉由行政罰鍰，促使納稅義務人依法扣繳，以維護稅捐公平之行政目的。惟前開行政目的，經緩起訴處分作成，即已滿足。斷不能超出行政目的外另為裁罰，否則將

欠缺任何合理正當目的而屬恣意為之

- 1、維護法益若已相同，則不同法律條文之個別構成要件所欲規範之事項及其規範目的已獲關注；法律效果裁量行使之審酌範圍若已涵蓋，則代表規範目的已獲滿足。

(1) 檢察官作成緩起訴處分同為行政機關職權之行使

依據法院組織法第 63 條「(第一項)檢察總長依本法及其他法律之規定，指揮監督該署檢察官及高等法院以下各級法院及分院檢察署檢察官。(第二項)檢察長依本法及其他法律之規定，指揮監督該署檢察官及其所屬檢察署檢察官」受檢察總長及其所屬檢察署之檢察長指揮監督。復依刑事訴訟法第 253 條之 1「檢察官參酌刑法第五十七條所列事項及公共利益之維護，認以緩起訴為適當者，…」由是可知，檢察官其所行使之刑事追訴權限，所擔任刑事訴訟程序之一造，旨在維護社會秩序及公共利益，同為行政權之一環。

(2) 違反稅捐稽徵法第 42 條第 1 項所作成之緩起訴處分與所得稅法第 114 條第 1 項行政罰鍰所據法律所維護之法益相當

- A. 緩起訴處分，所據法條除前揭刑事訴訟法第 253 條之 1，尚有稅捐稽徵法第 42 條第 1 項（以不正方法短報扣

繳稅捐)(附件 15)，探其立法理由及檢察官作成本件緩起訴處分之行政目的皆在制裁以詐術或其他不正當方法匿報、短報、短徵的扣繳義務人，以儆效尤，並藉以維護依法課稅之法益。

B. 相同地，本件稅捐稽徵機關所引之所得稅法第 114 條第 1 項：「扣繳義務人如有下列情事之一者，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以下之罰鍰；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以下之罰鍰。」(附件 16)其行政罰鍰之意旨，亦與前揭稅捐稽徵法第 42 條相同，僅其適用範圍限於所得稅法事件。但當不得據此陳稱行政機關適用稅捐稽徵法第 42 條與所得稅法第 114 條第 1 項之行政目的不同。

(3) 再者，作成緩起訴處分所審酌事項已涵蓋稅捐稽徵機關之裁量基準所適用該節，堪認經緩起訴處分作成，行政目的已達

依刑法第 57 條規定：「科刑時應以行為人之責任為基礎，並審酌一切情狀，尤應注意下列事項，為科刑輕重之標準：…八、犯罪行為人違反義務之程度。九、犯罪所生之危險或損害。十、犯罪後之態度。」（附件 17）乃檢察官作成緩起訴處分時，裁量權行使之依據。復依據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，違反所得稅法第 114 條者之裁量基準（附件 18），分別係依補繳遲延之時間及應補繳金額之大小，作為其判斷依據，實與刑法第 57 條中「犯罪行為人違反義務之程度」及「犯罪所生之危險或損害」所示旨趣相當。申言之，既然檢察官處理稅捐稽徵法第 42 條事件之緩起訴處分所應審酌事項，業已涵蓋所得稅法第 114 條之裁量基準範圍。稅務稽徵機關當不得主張，尚有其他行政目的未因緩起訴處分作成而滿足。蓋其所得審酌事項，檢察官作成處分時，均已審酌。

2、綜上，違反稅捐稽徵法第 42 條第 1 項之緩起訴處分作成，即已滿足稅捐稽徵機關維護稅捐公平，制裁違法行為之行政目的，斷不能超出行政目的外另為裁罰，否則將欠缺任何合理正當目的而屬恣意為之。

（五）綜上所述，不論緩起訴處分係刑事罰或行政罰，

其性質與不起訴處分不生任何不利於當事人之法律效果相比，大相逕庭。然而，系爭二函釋使已承受緩起訴處分之當事人再受到與不起訴處分相同之不利對待，自屬「不等者等之」，與平等原則顯然有違。

四、系爭二函釋將緩起訴處分視同行政罰法第 26 條第 2 項「不起訴處分」違反釋字第 503 號解釋揭示之「一事不二罰原則」

（一）按「二者處罰目的及處罰要件雖不相同，惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。」業經鈞院釋字第 503 號解釋（附件 19）闡示甚明。是以，縱然兩項處罰目的及處罰要件皆不相同之行政罰，惟先行作成之行政罰，已可達成後者之行政目的時，後者即不得再行處罰。

（二）惟系爭二函釋透過擬制緩起訴處分為不起訴處分，使稅捐機關無須審視其所欲作成稅捐罰鍰之行政目的是否業經檢察官作成之緩起訴處分已獲達成，而逕為行政罰法第 26 條第 2 項之適用。質言之，因系爭二函釋之擬制，使稅捐機關依據行政罰法第 26 條規定，無視行政目的達成與否，再行作成違反釋字第 503 號解釋之行政罰鍰。

五、系爭二函釋將緩起訴處分視同行政罰法第 26 條第 2 項「不起訴處分」違反雙重危害保障原則

（一）雙重危害保障原則為我國憲法規範內涵

1、美國法上的雙重危害保障亦為我國憲法第 22 條規定之憲法原則

（1）美國聯邦憲法制定時，將已見諸殖民地各州憲法之條款列入聯邦憲法修正案第五條，此乃眾所熟知之雙重危險保障條款（double jeopardy protection clause）。在英美法系國家適用此一原則之結果，非但一罪不能兩罰，凡經陪審團認定無罪者，檢察官亦不得上訴，使被告免再受審問處罰之危險，故雙重危害保障原則，已溶入我國實証法體系之中。（附件 20）我國憲法第 22 條係關於人民基本權利保障之補充規定，即除同法第 7 條至第 18 條及第 21 條所為例示外，另設本條規定，概括保障人民一切應受保障之自由權利。禁止雙重處罰原則，既為現代文明法治國家人民應享有之權利，且不妨害社會秩序與公共利益，自亦在該條保障之列（附件 21）」。

（2）由是可知，雙重危害保障原則（double jeopardy）與我國憲法一事不二罰之內涵相通，而屬我國與美國憲法之共通規範。職是，有必要探究其旨意及具體內涵。

2、雙重危害保障原則之旨意及具體內涵

(1) 按美國憲法第五條所延伸的雙重危害保障原則，其意旨乃在於「藉由將伴隨著某些指控而來的審判限制在一次，將訴訟過程中的花費、壓力以及傷害降到最低。一旦被告被宣判無罪，他再也不需要為了同樣罪名經歷之前所受的那些壓力以及折磨，並浪費金錢。」以及節省司法資源，「避免檢察官在不斷試圖用同樣的罪名使被告定罪的過程中佔用了法官、以及其他司法人員的時間精力。」

(2) 雙重危害保障原則於金錢裁罰之適用
相較於我國漏稅罰係逕由稅捐稽徵機關為之，美國針對漏稅之處罰雖然仍有提昇至刑罰之層次。然而，其就漏稅之懲罰，仍是由美國國稅局向法院以民事詐欺為名提出訴訟後為之。換言之，美國國稅局（Internal Revenue Service）對於人民漏稅之行為，乃是基於原告的立場，向法院提出訴訟，經由法院作出裁罰。因該國以民事詐欺處理漏稅行為之情事，與我國行政裁罰之情事，較為相當。是故，以其作為比較之對象。
光是以裁罰範圍的最高額度而言，該法乃以漏繳稅額之 75% 為其上限³。相較於我國動輒一倍以上之裁罰範圍，尚難逕

³ 26 U.S.C. §6663 · US Code- Section 6663 : Imposition of fraud penalty" a) Imposition of penalty. If any part of any underpayment of tax required to be shown on a return is due to fraud, there shall be added to the tax an amount equal to 75 percent of the portion of the underpayment which is attributable to fraud "

就該國稅務案件逕作比較，合先敘明。惟該國就人民其他事件之違法行為所欲加施的民事金錢裁罰亦曾有高於一倍以上之情事，惟皆被其聯邦最高法院宣告違悖雙重危害保障原則而應撤銷。職是，本聲請書爰擷取本件國稅局所適用之法律及其法律效果為「高於漏稅金額之金錢裁罰」之特徵，而與下述美國最高法院的見解所適用對象之特徵相同，以茲對照：

A. 金錢裁罰高於違法所得金額之案例
— United States v. Halper (490 U.S. 435, 附件 22)

本案被告 Halper 以 65 項虛偽陳述及 16 項信件詐欺，向政府申請醫療保險補償費，使政府溢付 585 美元，就此提出詐欺刑事控訴。法院就被告之詐欺行為判處 2 年有期徒刑及 5,000 元美元罰金後，政府復依據民事虛偽陳述法對之提起民事訴訟，就每項虛偽陳述請求 2,000 美元之罰鍰，共計 130,000 美元。地方法院拒為裁罰並認定後次之裁罰該當於二次刑事處罰 (second punishment)，進而被雙重危害保障原則所禁止。經政府再向最高法院上訴後，最高法院以民事制裁若非採取回復原狀的態度，而是基

於阻止或報應而生，則屬於刑事處罰⁴。換言之，當政府無法提出合理關聯，說明該項民事裁罰僅是作為彌補政府的損失及費用，即構成二次刑事處罰⁵。

B. 金錢裁罰與漏未申報之價額相同之
案例—United States v. Hall (730 F Supp. 646, 附件 23)

本案被告 Hall 因出國攜帶美金金額 1,035,000 元的票據而故意未申報，觸犯聯邦法律經認罪協商後，判處一年有期徒刑，緩刑二年，10,000 元罰金以及 200 小時社區服務，皆履行完畢。然而，聯邦政府仍依據 31 U. S. C. §5321 (a)(2)，對其採取 1,035,000 元的民事裁罰請求。法院認為政府未適宜地證明政府受之損失及費用與被告行為間之合理關聯⁶，亦駁回政府的裁罰請求。

(3) 小結

由前揭兩項案例可知，雙重危害保障原

⁴ “under the Double Jeopardy Clause a defendant who already has been punished in a criminal prosecution may not be subject to an additional civil sanction to the extent that the second sanction may not fairly be characterized as remedial, but only as a deterrent or retribution.” Id. at 448-49

⁵ “The rule is one of the reason: Where a defendant previously has sustained a criminal penalty and the civil penalty sought in the subsequent proceeding bears no rational relation to the goal of compensating the Government for its loss, but rather appears to qualify as punishment in the plain meaning of the word, the the defendant is entitled to an accounting of the Government’s damages and costs to determine if the penalty sought in fact constitutes a second punishment.” Id. at 449-50

⁶ “Additionally, the Government made no attempt to quantify the actual losses it had suffered from the defendant’s conduct. In this case, the court held that the fine was not rationally related to the goal of making the Government whole.”

則之內涵投射於刑事法律處罰後之再行裁罰請求，乃須判斷後續再行裁罰之請求，是否構成二次刑罰。而政府須證明其因調查行為人之犯行所花費之費用及因調查所生之損失與其請求裁罰之金額相當，始得避免成為「二次刑罰」。換言之，若政府未舉證其費用及損失，則後續之裁罰請求則被視為係基於阻止或報應而生之刑罰，亦應該受到雙重危害保障原則之適用。

3、雙重危害保障原則於系爭二函釋之適用

查系爭二函釋將緩起訴處分解釋為不起訴處分，使國稅局後續基於聲請人短扣稅款 1,979,899 元，按短扣稅款於限期內及未於限期內補繳補報分別處 1 倍及 2 倍罰鍰合計 1,982,075 元。緩起訴所附之條件既屬基於刑事法律之處罰，惟系爭二函釋使國稅局得施加之後續處罰，須受雙重危害保障原則之審視。本件國稅局未曾說明系爭罰鍰乃係源於國稅局調查聲請人所生之損失或費用，即堪認為屬刑事處罰，因後續處罰乃源於系爭二函釋，是以該二函釋受雙重危害保障原則所禁止。

六、系爭二函釋將緩起訴處分視同行政罰法第 26 條第 2 項「不起訴處分」，違反比例原則

- (一) 按「對人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，應根據違反義務情節之輕重程度為之，使責罰相

當。立法者針對特別應予非難之違反行政法上義務行為，為求執法明確，以固定之方式區分違規情節之輕重並據以計算罰鍰金額，而未預留罰鍰之裁量範圍者，或非憲法所不許，惟仍應設適當之調整機制，以避免個案顯然過苛之處罰，始符合憲法第二十三條規定限制人民基本權利應遵守比例原則之意旨。」業經 鈞院釋字第 641 號解釋（附件 24）闡明在案。是以，責罰相當為比例原則之具體內涵之一。

（二）人民受緩起訴處分，已就其違法行為受有具有刑罰、行政罰等制裁性質之法律效果，並承擔其違法責任。行政機關自不得再就相同原因事實，另對人民作成裁罰，使承擔逸脫其違法責任之不利法律效果，過度侵害人民權利，實已過苛而逾越比例原則。

（三）另於 100 年 11 月 23 日公布新修正之行政罰法第 26 條文增訂：「第一項行為經緩起訴處分或緩刑宣告確定且經命向公庫或指定之公益團體、地方自治團體、政府機關、政府機構、行政法人、社區或其他符合公益目的之機構或團體，支付一定之金額或提供義務勞務者，其所支付之金額或提供之勞務，應於依前項規定裁處之罰鍰內扣抵之。」另依同日公布修正行政罰法第 45 條第 3 項增訂：「本法中華民國一百年十一月八日修正之第二十六條第三項至第五項規定，於修正施行前違反行政法上義務之行為同時觸犯刑事法律，經緩起訴處分確定，應受行政罰之處罰而未經裁處者，亦

適用之；曾經裁處，因訴願、行政訴訟或其他救濟程序經撤銷，而於修正施行後為裁處者，亦同。」上開條文意旨，將行政罰法第 26 條第 3 項條文意旨亦得溯及適用於修正施行前，違反行政法上義務之行為亦同時觸犯刑事法律之案件。足見立法者試圖矯正過去違反一事不二罰之違憲狀態，而允許有利人民之法律溯及既往適用之用意。然本件業經終局裁判確定，未能溯及適用上開新修正行政罰法，然，懇請 鈞院參酌上開新修正法條所彰顯之一事不二罰之憲法原則。然而，為避免人民遭受雙重處罰之不當，系爭二函釋仍須明定，受緩起訴之處分人所支付之一定金額或提供義務勞務者，應得扣抵罰鍰金額，方與比例原則無違。

七、綜上所結，緩起訴處分應為刑事裁罰。退萬步言之，縱然非屬刑事裁罰，仍具有行政罰鍰、與行政罰鍰同一種類之行政罰性質。然而，系爭二函釋竟擬制緩起訴處分為行政罰法第 26 條第 2 項之不起訴處分，而已違反憲法第 7 條平等原則、第 23 條比例原則及及 鈞院釋字第 503 號解釋所揭示之一事不二罰原則及雙重禁止原則，侵害人民依據第 15 條受保障之財產權。

謹狀
司法院 公鑒

【附件】

附件 1：財政部 96 年 3 月 6 日台財稅字第 09600090440 號函影

本乙份。

附件 2：臺北高等行政法院 100 年度訴字第 1749 號判決影本乙份。

附件 3：最高行政法院 101 年度裁字第 2240 號裁定影本乙份。

附件 4：台灣桃園地方法院檢察署緩起訴處分書影本乙份。

附件 5：台灣桃園地方法院檢察署函影本乙份。

附件 6：鈞院釋字第 445 號解釋文暨解釋理由書影本乙份。

附件 7：鈞院釋字第 619 號解釋文暨解釋理由書影本乙份。

附件 8：陳敏，行政法總論，第七版，地 145-146 頁影本乙份。

附件 9：鈞院釋字第 593 號解釋文暨解釋理由書影本乙份。

附件 10：鈞院釋字第 687 號解釋文影本乙份。

附件 11：刑事訴訟法第 253-1 條暨第 253-2 條立法理由影本乙份。

附件 12：臺灣高等法院暨所屬法院 96 年法律座談會刑事類提案第 36 號研討意見。

附件 13：中華民國刑法第 33 條暨第 41 條影本乙份。

附件 14：蔡震榮，緩起訴性質與行政罰之關係，月旦法學雜誌第 155 期，影本乙份。

附件 15：稅捐稽徵法第 42 條第 1 項影本乙份。

附件 16：所得稅法第 114 條第 1 項影本乙份。行政院院會通過「行政罰法」部分條文修正草案影本乙份。

附件 17：中華民國刑法第 57 條影本乙份。

附件 18：稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表所得稅法第 114 條該節影本乙份。

附件 19：鈞院釋字第 503 號解釋文暨解釋理由書影本乙份。

附件 20：鈞院釋字第 271 號解釋吳庚大法官不同意見書影本乙份。

附件 21：鈞院釋字第 490 號解釋劉鐵錚大法官不同意見書影本

乙份。

附件 22：490 U. S. 435 (United States v. Halper) 影本乙份。

附件 23：730 F Supp. 646 (United States v. Hall) 影本乙份。

附件 24：鈞院釋字第 641 號解釋文既解文暨解釋理由書影本乙份

聲 請 人 徐萬興

代 理 人 蔡朝安律師

鍾典晏律師

汪家合律師

中 華 民 國 1 0 2 年 2 月 2 1 日