

釋字第 751 號解釋部分協同意見書

張瓊文大法官 提出

本號解釋多數意見認為，行政罰法第 26 條第 2 項規定關於緩起訴處分部分（下稱系爭規定一）及財政部中華民國 96 年 3 月 6 日台財稅字第 09600090440 號函，就緩起訴處分確定後，仍得依違反行政法上義務規定裁處之釋示，其中關於經檢察官命被告履行刑事訴訟法第 253 條之 2 第 1 項第 4 款及第 5 款所定事項（下稱應履行之負擔）之緩起訴處分部分，尚未牴觸憲法第 23 條比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨無違；及行政罰法第 45 條第 3 項規定，其中關於適用行政罰法第 26 條第 3 項及第 4 項部分，亦未牴觸法治國之法律不溯及既往及信賴保護原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨無違；又因緩起訴處分之性質與職權不起訴處分相類，故經緩起訴處分確定者，解釋上自得適用 95 年 2 月 5 日施行之行政罰法第 26 條第 2 項規定（下稱 95 年系爭規定一），依違反行政法上義務規定裁處之。本席就此敬表贊成，惟鑒於本號解釋併案甚多，於審查過程中討論亦廣，最後論理過程容有遺珠之憾，為使有識者能見全貌，爰予補充之。

一、 案件事實類型

本號解釋共併入 26 件聲請案，而涉及之原因案件共 74 件（計有法官裁定停止訴訟案件 62 件，確定終局裁判計有 12 件），聲請主體則分別有 13 人（計為苗栗地方法院法官 2

人、桃園地方法院法官 3 人、一般民眾 8 人)。又本案及相關併案案件，依其事件及所涉及個別行政法領域之不同，約可分為四類：

(一) 酒駕類型 (附表編號聲請人 1 至 6 及 8)：

即人民因酒後駕車，經檢察官就違反刑法第 185 條之 3 規定部分，依刑事訴訟法第 253 條之 1 及之 2 為緩起訴處分，並命為義務勞務或支付一定金額後，復遭主管機關就違反道路交通管理處罰條例第 35 條規定部分，核算及扣抵應履行之負擔後，裁處罰鍰。部分案件係發生於 100 年 11 月 23 日行政罰法修正施行前，但尚未經裁處，故於裁處罰鍰時交通主管機關援引行政罰法第 45 條第 3 項規定，依行政罰法第 26 條第 3 項及第 4 項為扣抵。此部分以法官聲請解釋者居多，僅一件為人民聲請者。

(二) 所得稅法事件類型 (附表編號聲請人 10 至 13)：

附表編號聲請人 10 及 11，因虛報捐贈扣除額，致觸犯稅捐稽徵法第 41 條第 1 項規定，經檢察官為緩起訴處分，並命為捐款新臺幣 (下同) 200,000 元、100,000 元，後經主管機關就違反所得稅法第 110 條第 1 項部分裁處罰鍰 787,700 元、3,153,264 元。

附表編號聲請人 12 及 13 為醫院負責人，因分別連續於 90 年至 93 年間於扣繳憑單短報各該醫院受僱醫師之薪資及執行業務所得，而觸犯稅捐稽徵法第 42 條第 1 項、第 43 條第 1 項及刑法第 215、216 條，均經檢察官為緩起訴處分，命為分別向桃園縣觀護人志工協進協會支付 50 萬元、並由所屬醫院集團共同舉辦

義診 5 場，後經主管機關於緩起訴處分確定後，按年度分別對附表編號聲請人 12 裁處 3,696,500 元、4,098,673 元及 4,256,700 元；對附表編號聲請人 13 裁處 1,321,235 元、1,212,828 元、1,096,885 元、1,982,075 元、1,110,209 元。

(三) 就業服務法事件類型：

附表編號聲請人 7 因申請家庭外籍監護工時使公務員登載不實之偽造文書，經檢察官就違反刑法第 214 條規定部分為緩起訴處分，並命為支付國庫 60,000 元後，復遭主管機關據系爭規定一，依就業服務法第 5 條第 2 項第 5 款：「辦理聘僱外國人之申請許可、招募、引進或管理事項，提供不實資料或健康檢查檢體。」及同法第 65 條：「違反第五條第一項、第二項第一款、第四款、第五款、……者，處新臺幣三十萬元以上一百五十萬元以下罰鍰。」於依行政罰法第 18 條酌減罰鍰，核算及扣抵應履行之負擔，裁處罰鍰 90,000 元。

(四) 私立學校法事件類型：

附表編號聲請人 8 等三人因填載不實會計憑證，以無實際交易之發票辦理經費核銷事宜，觸犯商業會計法第 71 條第 1 款及刑法第 215 條，經檢察官就違反刑法第 214 條規定部分為緩起訴處分，並分別命為支付 10 萬元、10 萬元及 5 萬元後，復遭主管機關據系爭規定一，依私立學校法第 80 條第 1 項第 2 款規定：「學校法人董事長、董事、監察人、私立學校校長、主辦及經辦相關業務之人員，執行職務時，致有下列

情形之一者，處上開行為人新臺幣三十萬元以上一百五十萬元以下罰鍰，並得按次處罰至改善為止：……二、隱匿、毀棄會計憑證、帳簿、報表，或於上開文件為虛偽不實之記載。」扣抵緩起訴處分應履行之負擔後，分別裁處聲請人 30 萬元、30 萬元、25 萬元之罰鍰。

本案所涉及之原因案件之多，為本院聲請案中所少見，但也因併案類型跨越數個行政法領域，益見系爭規定一所涉及之社會事實，絕非僅限於單一類型或特定法律領域所能涵括。故以系爭規定一此種具有「總則性規範」性質之法律而言，立法者應當享有更高之裁量空間。申言之，對違法行為是否或如何採取制裁手段，涉及社會環境、違法現象、民眾心理及制裁理論等諸多因素綜合之考量，而在功能、組織與決定程序之設計上，立法者較有能力體察該等背景因素，將其反映於法律制度中，並因應其變化而適時調整立法方向，是立法者對相關立法事實之判斷如合乎事理而具可支持性，司法者應予適度尊重。

二、 審查原則之選擇及解釋方法

(一) 比例原則

1. 比例原則以「禁止過度原則」為操作之核心

如前所述，行政罰法係具有「總則性規範」性質之法律，與一般規範個別行政法領域法律關係之行政法規不同，其條文內容並無與具體行為相關之構成要件及法律效果，大多屬原則性規定，此時如欲採取傳統的比例原則審查模式，以妥當性、必要性及狹義的比例原則進行審查，即會發生難以操

作之困難。

即以系爭規定一為例，其立法目的僅係於 100 年修正時，為杜實務上關於緩起訴處分是否得適用 95 年 2 月 5 日施行之行政罰法第 26 條第 2 項（下稱 95 年系爭規定一）之爭議所增訂¹。如以此目的而言，則一行為經緩起訴處分確定者，採取得依違反行政法上義務規定裁處，或不得裁處，均能達到其立法目的，而符合妥當性原則之要求。而其手段僅有得再予裁處及不得再予裁處二種，既然二種手段均能達到其目的，則似應採取侵害性最小之手段，亦即不得併罰，始符合必要性之要求。就此而言，系爭規定一似應獲致違憲之結論。

惟此種操作方法，過於簡化論述的過程。

實則，立法者為杜實務上關於緩起訴處分是否有該條項適用之爭議，其目的乃欲判斷緩起訴處分之性質與 95 年系爭規定一之「不起訴處分」是否相類似，而將其歸類於適當之條項，俾符行政罰法本身之體系價值。按行政罰法關於一行為違反數行政法上義務規定而應處罰鍰者，依第 24 條第 1 項係採從一重處斷原則。同法第 26 條第 1 項對於一行為違反刑事法律及違反行政法上義務規定者，認為刑罰之懲罰作用較強，故予優先適用，基本上也是從一重處斷的概念。但如依刑罰優先原則處理後，不能達到處罰之目的，則行政罰即應啟動。質言之，即如認緩起訴處分與受有罪判決確定且執行刑罰完畢者相近，則應屬行政罰法第 26 條第 1 項之情形，而不得再予裁處。反之，則應納入 95 年系爭規定一之範疇，而得再予裁處。就此而言，緩起訴處分經定性為附條件

¹ 《立法院公報》，第 100 卷第 70 期，2011 年，第 185 頁以下參照。

之便宜不起訴處分，應履行之負擔非刑罰後，幾無其他手段可供選擇，故實無須判斷是否能通過必要性原則之檢驗。

故在比例原則的操作上，以系爭規定一而言，於定性緩起訴處分之性質後，則僅須考慮是否能通過狹義的比例原則即可，此亦為解釋理由書之所以於完成緩起訴處分之定性後，即進入「是否過度」之論述之主因。由此可見，既然比例原則之本質係在限制公權力作出必要且不過度之限制人權之行為，該原則乃一個整體的衡量標準，故以「禁止過度」原則作為判斷標準，即可處理本案的問題²。

2. 制裁法體系之整體評價是否過度

法律作為一種行為規範，必須具有「可貫徹性」與「可強制性」，始足具有可執行性。故任何強制或禁止規定，均須定有制裁條款，以作為違反這些規定時，以公權力進行制裁之依據，並透過制裁之手段，而得以達到該法律所欲達成之目的，並藉以維護社會秩序及保護人民之權利³。

制裁係較高位階之抽象概念，對於違反行政法上義務行為之罰鍰、觸犯刑事法律行為之刑罰及違反各個職業義務之處罰，如公務員懲戒處分，於釋憲實務上均認為係所謂的「制裁」⁴。又各種制裁各有其法律制度上之目的，彼此有互相補

² 陳新民，《憲法學釋論》，修正 8 版，2015 年，第 185 頁。

³ 林山田，〈使用刑罰或秩序罰的立法考量〉，刊載於《行政不法行為制裁規定之研究》，1990 年，行政院經濟建設委員會出版，第 17 頁。

⁴ 經以「制裁」一詞為關鍵字搜尋的結果，使用制裁一詞之情形，約可分為四類：

(1) 刑事制裁：本院釋字第 689 號、第 687 號、第 646 號、第 623 號、第 602 號、第 594 號、第 558 號、第 476 號、第 204 號解釋

(2) 行政制裁：本院釋字第 673 號、第 641 號、第 638 號、第 621 號、第 616 號、第 517 號、第 514 號、第 503 號、394 號、第 356 號、第 327 號、第 317 號、第 313 號、第 275 號解釋

(3) 公務員懲戒：本院釋字第 491 號、第 298 號解釋

(4) 其他制裁：同業紀律制裁(本院釋字第 509 號解釋)、議會對議長之制裁(本院釋字第 33 號解釋)

充之作用。尤以我國權力分立之現制以觀，國家的公權力制裁並非由司法權所壟斷，司法權所負責者，應僅限於以刑罰為手段的制裁，此外則應由行政權負責，而其抉擇則係立法者之權限。

此即本院釋字第 517 號解釋所謂：「按違反行政法上義務之制裁究採行政罰抑刑事罰，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。即對違反法律規定之行為，立法機關本於上述之立法裁量權限，亦得規定不同之處罰……」之意旨。

可見刑罰與行政罰間是一種動態變化的情形，行政罰之倫理可非難性，亦未必低於刑罰。於實證法中時可見到原屬刑事犯罪行為而處以罰金等刑罰者，於除罪化後，轉為以「罰鍰」方式，持續加以控管，且金錢處罰之額度甚至會明顯提高⁵。故傳統上對於行政犯及刑事犯間究係「質」或「量」的區別雖迭有爭議，但近來採「質」的區別說者已屬少數⁶。

是以不同體系之制裁間，例如，一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定之競合情形，本於行政犯及刑事犯僅係量的區別，為免過度處罰，故立法者於行政罰法第 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。但其行為應處以其他種類行政罰或得沒入之物而未經法院宣告沒收者，亦得裁處之。」立法理由謂係考量刑罰之懲罰作用較強，依刑事法律處罰，

⁵ 如 90 年 11 月 12 日修正之公司法第 245 條，即對於檢查人之檢查有妨礙行為者，或監察人不遵法院命令召集股東會者，由各科「新臺幣 6 萬元以下罰金」，修正為「處新臺幣 2 萬元以上 10 萬元以下罰鍰」；97 年 12 月 03 日修正之動物用藥品管理法第 36 條，對於明知為動物用劣藥而販賣、運送、寄藏、牙保、轉讓或意圖販賣而陳列或貯藏者，原處 6 個月以下有期徒刑、拘役或科 2,000 元以下罰金，修正為「處新臺幣 25 萬元以上 125 萬元以下罰鍰」。

⁶ 吳庚，《行政法之理論與實用》，三民書局，2016 年 9 月，增訂 14 版，第 482 頁。

即足資警惕，並無再依行政法規處以行政罰之必要。且依刑事法律處罰，係由法院依較嚴謹之刑事訴訟程序為之，對於人民權利之程序性保障更為周全，故予以優先適用。但罰鍰以外之其他種類行政罰及沒入，兼具維護個別領域公共秩序之作用，為達各該法律之行政目的，仍得併予裁處⁷。

惟論理上若採刑罰與行政罰為量的區別說，就行政罰法第 26 條第 1 項之規範而言即有矛盾，換言之，先基於兩者係「量」的區別而予競合，但卻認刑罰與行政罰乃本質上之不同逕以優先適用，加以刑事處罰及行政處罰分屬不同機關之職掌，構成輕重失衡評價不足之現象，即在所難免。例如，同屬酒駕事件，酒精濃度測試值高者因觸犯刑罰如僅受罰金刑，酒精濃度測試值低者因違反道路交通管理處罰條例而受罰鍰，若罰鍰額度高於罰金時，即有非難性較高之行為受到低度評價之失衡情形。同樣的情形也可能發生在緩起訴處分之情形，依道路交通管理處罰條例第 35 條第 8 項⁸規定，於經過完整刑事程序評價而處罰金刑者，尚且須繳納不足最低罰鍰之部分。而未經完整評價之附負擔緩起訴處分，如其金額少於最低罰鍰，卻無須繳納不足部分，豈非造成另一種評價不足之失衡情形？

(二) 一行為不二罰原則

本號解釋多數意見因認緩起訴處分之負擔，係經過被告同意後所附帶之條件，其性質並非刑事處罰，即無「一行為

⁷ 《立法院公報》，第 94 卷，2005 年，第 382 頁。

⁸ 道路交通管理處罰條例第 35 條第 8 項規定：「前項汽車駕駛人，經裁判確定處以罰金低於本條例第九十二條第四項所訂最低罰鍰基準規定者，應依本條例裁決繳納不足最低罰鍰之部分。」即係對不同機關間不同裁量標準所致輕重失衡的調整機制，性質上為行政罰法第 26 條第 1 項及第 2 項之特別規定。

二罰」之情形，故未採取一行為不二罰原則作為審查標準。惟於聲請人之陳述中，幾皆採一行為不二罰原則作為系爭規定一違憲之論理依據，且於本號解釋審查過程中雖曾討論，然終未於解釋理由中論述，爰於此補敘之。

首應說明者，所謂「一行為不二罰」原則，論者雖稱之為「原則」，惟其應有之內涵究竟如何？適用之範圍如何？至今仍莫衷一是。或有稱之為「一事不二罰」者，惟與程序法上已明白確立之「一事不再理」原則之用語近似，為免造成混淆，參酌釋字第 604 號解釋之用語，暫以「一行為不二罰」原則定名之。值得注意者，乃釋字第 604 號解釋中多數意見雖使用「一行為不二罰」之用語，但未見有所論述，協同意見書及不同意見書中則或有使用「一事不二罰」者，可見此用語及其概念即使於該號解釋作成時，亦未有一致之見解。

一行為不二罰的概念咸認來自拉丁法諺的「ne bis in idem」與「double jeopardy」，前者多譯為「一事不二罰」、「一事不再罰」或「一事不再理者」，後者亦多譯為「雙重危險禁止」或「禁止重複處罰」等，已為法學界所慣常使用。故論者亦因此而多有認為此法諺之理念，已於歐美立法例中有所體現⁹，最為共通而無爭議之見解乃：1. 刑事訴訟程序之

⁹ 如吳庚，前揭書，第 520 頁；洪家殷，《行政罰法論》，五南出版社，2006 年，增訂 2 版，第 120 頁以下；陳清秀，《行政罰法》，新學林出版社，2014 年第 2 版，第 215 頁以下；陳新民，〈行政罰的適用原則〉，刊載於氏著《公法學筭記》，自版，第 281 頁以下。舉重要之立法例如下：

(1)德國基本法第 103 條第 3 項規定：「任何人不得因同一事實(derselben Tat)基於普通刑法法典處以多次處罰。」(2)美國憲法第 5 修正案規定為：「同一罪案，不得令其受兩次生命或身體上之危險。」(3)日本憲法第 39 條規定為：「任何人，就行為時適法或已宣告無罪之行為，不受刑事責任之追究。又，同一犯罪，不重複受刑事責任之追究。」(4)歐洲人權公約第 7 號議定書的第 4 條，亦就不受二次審判或處罰之權利(Right not to be tried or punished twice)規定：「任何人不應因已根據一國法律和刑事程式被宣判無罪或有罪的違法行為在同一國家管轄下的刑事訴訟中再次受到審訊或處罰(第 1 項)。如有影響案件結果的新的事實或新發現的事實證據，或者在此前的訴訟程式中有根本性的缺陷，那麼前款規定不應妨礙根據有關國家的法律和刑事程式重審此案(第 2 項)。締約方不得根據公約第 15 條採取剝減本條的措施(第 3 項)。」

一事不再理原則為一行為不二罰原則之體現，且為多數民主法治國家所採。2. 刑事處罰領域必有該原則之適用，惟行政罰與行政罰間及刑罰與行政罰間則未必不能予以不同種類之處罰。

審諸一行為不二罰原則之核心概念—「一行為」及「處罰」之定義—於不同法領域中各有其獨立之概念，刑法上評價為一行為者，於行政法上即可能評價為數行為¹⁰，反之亦然¹¹，其行為數之認定並無通案之判斷標準，仍應依個案認定之¹²。

故以「一行為」的概念而言，刑法及行政法中即有歧異之行為數認定標準，即使可被認為一行為（或一事件）者，亦可能因不同的競合理論或規定而異其責任，此時於一法領域中未經評價為有責之行為，於另一法領域中再予有責之評價，例如，因想像競合犯規定而於刑法僅從一重處斷論以一罪者，其未論罪部分如再予罰鍰，是否構成「重複評價」而亦屬「二罰」？一行為除觸犯刑事法律外，於其他法領域仍應受評價者，例如，公務人員或專門職業人員之懲戒罰、公立學校學生因違法行為而遭受校規處分、公司董事或經理人因犯罪而遭解任（公司法第 30 條、第 193 條第 5 項）、政府採購法中於借用或冒用他人名義投標經刑事程序處分後復

¹⁰ 以聲請人徐萬興聲請部分而言，檢察官緩起訴處分係就 90 至 93 年度間 4 個年度短扣部分，依 94 年刑法修正前之第 56 條連續犯規定視為「刑法上一行為」，而附帶 1 個 50 萬元之負擔。稅捐機關則認為「行政法上數行為」，甚至就檢察官未於緩起訴處分包含之 89 年短扣部分亦分別予以罰鍰，以年度申報扣繳憑單義務計算構成 5 個違反行政法上義務行為，即為實例。

¹¹ 論者亦有提出此疑義者，惟其推論結果卻適與前例相反，即「行政法上一行為」，構成「刑法上數行為」，但無論如何，此種行為數不相等的情形應屬可預見。參見陳正根，〈論一行為不二罰—以交通秩序罰為探討重心〉，國立高雄大學法學論叢，第 4 期，2008 年 11 月，第 49 頁。

¹² 參見 95 年 3 月 15 日 發布/函頒「研商行政罰法單一行為或數行為裁罰原則及處理程序會議紀錄」討論事項三、數行為違反同一或不同行政法上義務之規定者，分別處罰之（行政罰法第 25 條），單一行為或數行為如何認定？研討結果：應由各主管機關（單位）依據個案違規情形，本於職權認定之。

遭追繳押標金（政府採購法第 31 條第 2 項），經認定為不良廠商而限制於一定期間參加政府採購。此種多重之不利益是否均屬重複評價，即易衍生疑義。

又關於處罰之定義，最典型之「罰」乃刑罰及行政罰，二者之定義、適用原則及範圍，目前皆分別以刑法、行政罰法為規定。但於刑法中所規定之「制裁」卻未必為「罰」，事實上這些制裁，其種類、型態有許多變化，亦各自負擔不同之刑事政策目的。

例如，保安處分制度業經本院釋字第 528 號解釋認為：「刑事法採刑罰與保安處分雙軌之立法體制，本於特別預防之目的，針對具社會危險性之行為人所具備之危險性格，除處以刑罰外，另施以各種保安處分，以期改善、矯治行為人之偏差性格；保安處分之強制工作，旨在對有犯罪習慣或以犯罪為常業或因遊蕩或怠惰成習而犯罪者，令入勞動場所，以強制從事勞動方式，培養其勤勞習慣、正確工作觀念，習得一技之長，於其日後重返社會時，能自立更生，期以達成刑法教化、矯治之目的。」則保安處分作為刑事制裁之另一環節，其目的不在傳統應報主義的「罰」，而在於「教化」，即不能以傳統上「罰」的概念視之。刑事實體法中的制裁尚且不能以「罰」視之，本號解釋所涉及之刑事程序法上緩起訴處分所附帶之負擔，又豈能以其造成人民財產權受有不利利益¹³，而逕認為「罰」？

又如行政罰法中將罰鍰、沒入以外之裁罰性不利處分，於該法第 2 條中擴充為其他種類行政罰，其範圍過於廣泛，

¹³ 況緩起訴處分所附帶之負擔，其用意或係在「交換」緩起訴處分之作成，而得免除刑事訴訟程序之勞費，以及遭受有罪判決的風險，整體言之，是否不利於人民，實有待商榷。

向為論者所批評¹⁴。該條文使用裁罰性不利處分之定義用語，使得秩序罰及單純不利益行政處分的概念受到混淆，已屬不當。再細繹之，行政罰法第 2 條中所謂的限制或禁止行為之處分及剝奪或消滅資格、權利之處分，其內容多屬行政管制手段，於某些情形其實並不能完全適用行政罰之理論。例如，發現有疑似食品中毒案件時，命業者暫停作業、停止販賣¹⁵，此時對於行為人（業者）而言，是否仍須依行政罰法第 7 條第 1 項判斷其無故意或過失，而後始得處分？答案應屬否定，此種行政管制措施，實係為維護公眾身體健康安全之公益所為，不論行為人是否有責，均得命其暫停作業、停止販賣始屬合宜。

由上述說明可知，所謂「罰」的概念，實難取得一致之見解，又對於制裁手段採取刑罰或者行政罰，因涉及行政權與司法權之權力分立問題，應屬立法者享有高度裁量空間之範疇，於所採取之手段若無明顯過度或過苛之情形時，司法審查機關自應予以尊重。如率然對何謂處罰提出定義，是否會限縮了立法者的裁量空間，甚至使執法的行政機關亦發生窒礙？此點似應採取「司法自制」的態度為宜。

三、代結論—稅捐案件處罰輕重失衡之省思

本號解釋併案之類型中，逃漏稅案件之處罰於實務最具有特殊性。由於刑事法院對行為人多處以較輕之刑，以 101

¹⁴ 吳庚，前揭書，第 493 頁。

¹⁵ 食品安全衛生管理法第 41 條第 1 項第 5 款規定：「直轄市、縣（市）主管機關為確保食品、食品添加物、食品器具、食品容器或包裝及食品用洗潔劑符合本法規定，得執行下列措施，業者應配合，不得規避、妨礙或拒絕：……五、接獲通報疑似食品中毒案件時，對於各該食品業者，得命其限期改善或派送相關食品從業人員至各級主管機關認可之機關（構），接受至少四小時之食品中毒防治衛生講習；調查期間，並得命其暫停作業、停止販賣及進行消毒，並封存該產品。」

年至 105 年地方法院一審稅法刑案科刑人數觀之，其中遭處 6 月以上有期徒刑人數僅占有罪人數百分之 0.47 至 3.68，可見稅法刑案普遍遭受輕判，逃漏稅捐而受到自由刑制裁的案例不多。與之相對的違章漏稅案件行政裁罰事件，不僅在數量上有數百倍之多，裁罰金額平均更近 100 億（詳見附表）¹⁶。故就稅捐稽徵實務而言，我國可說是以漏稅罰之制裁為中心，由稅捐主管機關承擔絕大部分維持稅捐秩序之責任¹⁷。而人民所受到輕判的刑罰苦痛性，與行政罰鍰所帶來的高額財產剝奪感兩相比較，後者恐怕遠高於前者，相對而言，刑罰已不具有嚇阻性。不僅立法者設計之行政罰法第 26 條第 1 項採取刑事罰優先原則之目的無法達成，更可能提高行為人之道德風險，如遇有罰鍰金額遠高於罰金（或緩起訴處分負擔）之情形，不免有無視於刑罰的倫理非難性之行為人，存其僥倖之心，冀以低額的罰金（或緩起訴處分負擔），甚至低度之自由刑，換取免除高額的罰鍰¹⁸。故論者即有建議應提高我國逃漏稅捐罪對於拘役、科或併科罰金的金額，以強化其制裁效果者¹⁹。至於是否仿效德國秩序違反法之規定，由刑事司法機關統一處理犯罪追訴與行政裁罰競合之問題²⁰。則因我國之行政裁罰種類繁多，非僅如德國限於罰鍰一種，在此之前

¹⁶ 本表整理自財政統計年報 <https://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=285&pid=64525> 最後瀏覽日為 2017/7/19；司法統計年報 <http://www.judicial.gov.tw/juds/> 最後瀏覽日為 2017/7/19。

¹⁷ 漏稅罰之立法模式，常見以漏稅額之若干倍處罰，於可能造成顯然過苛處罰之情形，未設適當之調整機制，其處罰是否逾越必要之程度，是另一值得關注的課題。

¹⁸ 吳庚亦認為：「……又因刑罰在先，罰鍰必須免除，行為人反而受益。」為了平衡此不義現象，實務上甚至認為緩起訴處分金雖非罰金，但仍得適用道路交通管理處罰條例第 35 條之規定，行政機關應依本條例裁決不足最低罰鍰額之部分。參見吳庚，前揭書，第 521 頁。柯格鐘，〈論漏稅罰—德國與臺灣稅捐法律規範之比較〉，東吳公法論叢，第 6 卷，2013 年 7 月，第 412 頁。

¹⁹ 柯格鐘，前揭文；柯格鐘，〈對於我國稅改政策之建議〉，稅務旬刊，第 2341 期，2016 年 10 月，第 27 頁。

²⁰ 見許澤天，〈刑事罰與行政罰競合之刑事優先與一事不再理原則〉，台灣法學雜誌，第 261 期，2014 年 12 月，第 127 頁。

尚須先調整行政罰之種類及內容，否則刑事司法機關即無從處理。惟此種處理已非違憲審查所能涵括，容由立法者多方評估、整合，另謀解決之道。

附表：

年 度	違章漏稅 案件行政 裁罰件數	違章漏稅案 件行政裁罰 金額（千 元）	地院一審 稅法刑案 終結件數	地院一審 稅法刑案 被告人數 （A）	地院一審稅法 刑案科刑人數		B/A （%）
					總 人 數	超過 6 月 有期徒刑 （B）	
101	179,362	10,559,680	118	325	277	5	1.54%
102	171,587	8,357,613	116	180	155	1	0.56%
103	131,525	9,299,023	94	196	177	5	2.55%
104	135,731	10,699,458	86	163	137	6	3.68%
105	245,991	10,953,491	35	212	123	1	0.47%