

本號解釋之爭點，主要在於填具一張進口報單逃漏進口稅、貨物稅及營業稅，係屬於一行為或數行為？如認為數行為而可併合處罰時，是否形成處罰過苛之問題。本席同意本號解釋結論。又本號解釋作成於最近本院釋字第 751 號解釋之後，對於所謂一行為或二罰之意涵，或許仍可能存有不同之理解，而本號解釋，從憲法出發，再次重申法治國之一行為不二罰原則，茲可贊同。惟對於行為數之判斷，及併合處罰結果是否過苛與比例原則問題，提出協同意見如後：

一、行為數判斷標準尚待形成共識

行政秩序罰係針對行為人違反行政法上義務行為之制裁，有關違反行政法上義務行為個數之判斷，具有重要意義，直接影響處罰結果。學說及實務觀點所提出之行為數判斷標準，相當歧異，並未形成明顯之共識，大致可區分為：1. 偏向刑法理論，認為行政秩序罰領域應採用與刑罰領域類似的行為數判斷方式，將一行為區分為自然的單一行為(有另細分自然意義的單一行為與自然的單一行為者)及法律的單一行為；2. 著重行政秩序罰之特殊性，強調行政罰不同於刑罰，於是乃有各種不同之標準出現，如依：(1)立法意旨或處罰目的，(2)法規之構成要件、處罰規定或法條，(3)保護法益或不同義務，(4)行為態樣及社會通念，(5)處分機關等。¹茲表列如下，以供參酌：

¹ 參照吳庚，行政法之理論與實用，台北:作者發行，2013 年 8 月增訂 12 版，頁 479-481。陳清秀，行政罰法，台北:新學林，2014 年

	行政罰法規定	處罰原則	判斷標準
行為單數	<p>行政罰法第 24 條</p> <p>一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。</p> <p>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。</p> <p>一行為違反社會秩序維護法及其他行政法上義務規定而應受處罰，如已裁處拘留者，不再受罰鍰之處罰。</p>	<p>從最高額裁處與不得重複裁處；罰鍰與其他種類行政罰併為裁處</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 借用刑法理論，將一行為區分為自然的單一行為及法律的單一行為； 2. 著重行政罰之特殊性，如依： <ol style="list-style-type: none"> (1) 立法意旨或處罰目的； (2) 法規之構成要件、處罰規定或法條； (3) 保護法益或不同義務； (4) 行為態樣及社會通念； (5) 處分機關等，作為區分之標準。
行為複數	<p>行政罰法第 25 條</p> <p>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。</p>	<p>併合處罰</p>	

9 月修訂 2 版，頁 236-245。洪家殷，行政罰一行為與數行為問題的探討----以行政罰法施行後之實務見解為中心，月旦法學雜誌，155 期(2008 年 4 月)，頁 6-16。林明昕，從德國法制之比較論行政罰法中之「單一行為」概念，法務部委託研究計畫，2007 年 12 月，頁 51-74。劉建宏，一行為不二罰原則中行為數之認定---最高行政法院 105 年度判字第 290 號判決評析，月旦裁判時報，62 期(2017 年 8 月)，頁 8-11。

從德國法比較觀察，行為單數(Tateinheit；一行為)與行為複數(Tatmehrheit；數行為)之區別，因德國逃漏稅捐行為之處罰，可能被處以刑罰或違反秩序之罰鍰，是有關行為單數與行為複數區別，有參酌刑法規定予以論斷。同一行為(dieselbe Handlung)觸犯數個刑法法規，或數個行為觸犯同一刑法法規者，構成行為單數；此時僅處以一個刑罰，以刑罰最重之法規處罰之。(德國刑法第 52 條第 1 項及第 2 項有關行為單數規定參照)²如同一稅捐聲明(derselbe Steuererklärung)內數個不實事項，在實體意義下，係屬一個或同一行為(ein- und derselben Tat)。至於多數稅捐種類之逃漏稅捐(Hinterziehung von Steuern mehrerer Steuerarten)，任一不實之稅捐聲明，原則上認定為德國刑法第 53 條³所稱之單一行為。如所提出之稅捐聲明，涉及不同稅捐種類、不同課稅時段或不同稅捐義務，則從行為複數論斷。例外情

² 於德國，在刑罰與行政罰之間，有採量的區別說，故其違反秩序罰法(OWIG)對行為之認定，亦傾向刑法之理論，將一行為區分為自然的單一行為及法律的單一行為，即屬刑法上普遍之做法。此種依賴刑法理論之做法，固有深厚之理論基礎，惟難免有忽視行政罰特性之疑慮。(參照洪家殷，同註 1 文，頁 7-8。)上述見解，值得留意。

³ 德國刑法第 53 條(行為複數)第 1 項規定，觸犯數犯罪行為，同時受審判，而被科處數個自由刑或數個罰金刑者，應宣告合併刑。

(§53 (Tatmehrheit)(1) Hat jemand mehrere Straftaten begangen, die gleichzeitig abgeurteilt werden, und dadurch mehrere Freiheitsstrafen oder mehrere Geldstrafen verwirkt, so wird auf eine Gesamtstrafe erkannt.)

形，構成行為單數，如由同一聲明逃漏，或由一個身體之行為，同時提出數個稅捐聲明；該判斷之決定因素，在於稅捐聲明之提出，於外在過程是恰巧同時發生(例如共同信封)及於聲明中有關課稅基礎之內容，具有相同一致之不實說明。⁴

在判斷行為單數時，所謂同一行為，可能有三種基本形式，即指觸犯多數之罰鍰構成要件(Bußgeldtatbestände)、多次觸犯同一罰鍰構成要件，與不但觸犯多數罰鍰構成要件且多次觸犯一個或多個罰鍰構成要件。所謂一行為(eine Handlung)，係指一個直接具有意思之身體活動、多個勞動組合成一個自然之行為單數、法律之行為單數，以及在整體發展過程中具意義關聯(Sinnzusammenhang)性之程序意義行為單數(Prozessuale Tateinheit)。⁵另外，多數作為或不作為如不構成前述自然或法律之行為單數，且未構成行為之複合情形，而不構成法條競合時，係屬行為複數(實質競合；Realkonkurrenz)；於此情形，如被科處數種罰鍰時，則按其金額累計之，此屬於併合原則(Kumulationsprinzip)。⁶此與採吸收原則，因競合而從最重或最高額裁處者，有所不同。

⁴ 參照 Jäger in: Klein, AO(Abgabenordnung) §370 Rn. 230f., 13. Auflage 2016 - beck-online.

⁵ 參照 Bohnert/Krenberger/Krumm, OwiG, 4. Auflage 2016, §19 Rn.2f., 21 ff. -beck-online. 此參考德國刑事訴訟法第 155 條及第 264 條。

⁶ 參照 Bohnert/Krenberger/Krumm, OwiG, 4. Auflage 2016, §21 Rn.1f. - beck-online.

綜上可見，對於行為數之判斷，因行為之概念與判斷標準之見解不盡一致，似難免仁智之見。就行為數判斷標準或輔助判斷方法，如何形成共識，尚待學界及實務界共同努力。

二、實務上宜盡速確立判斷行為數之輔助方法

有關行政罰之一行為⁷以競合(Konkurrenzen)方式而從一重處罰，或認為數行為而併合處罰，於行政罰法第 24 條與第 25 條分別規定之。制定前開兩條規定之立法理由，明示其參考德國秩序違反法第 19 條與第 20 條之外國立法例。在德國學理及實務上，探討秩序罰之競合時，亦參考前述德國刑法第 52 條及第 53 條規定。因此，在判斷行政罰之想像競合或併合問題，雖可能有些特殊情狀約略不同(例如德國秩序違反法第 21 條涉及刑罰與秩序罰競合問題)外，前述德國所採之判斷原則，仍有參考價值。⁸

本號解釋之系爭決議，係最高行政法院 100 年度 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議，有關進口人填具進口報單時，需分別填載進口稅、貨物稅及營業稅相關事項，向

⁷ 一行為之分類，我國學說上有參考德國見解，將之區分為自然的單一行為與法律的單一行為。另有將自然的單一行為，更進一步區分為自然意義的行為單數、自然的行為單數與構成要件的行為單數。此種分類，在是否採取競合處罰，及分辨行為數時，值得留意。

⁸ 參照 Bohnert/Krenberger/Krumm, OwiG, 4. Auflage 2016, §19 Rn.1-beck-online.

海關遞交，始完成進口稅、貨物稅及營業稅之申報，該申報稅捐之行為，外觀形式上是合填一張報單之行為單數形態，系爭決議認納稅義務人如未據實申報，致逃漏三項稅款，亦即進口稅、貨物稅及營業稅，合於海關緝私條例第37條第1項第4款、貨物稅條例第32條第10款暨營業稅法第51條第7款規定者，應併合處罰。本號解釋認上開情形屬三行為之行為複數形態，因三個漏稅行為構成要件迥異，保護法益亦不同，本得分別處罰，為簡化稽徵程序及節省稽徵成本，由納稅義務人填具一張申報單同時申報，仍無礙其為三個申報行為之本質，故不生抵觸法治國一行為不二罰原則之問題。本號解釋之核心問題，在於如何認定一行為或數行為之差異。

行為數多寡之判定，影響處罰結果甚至處罰與否，其可能係採從一重處罰，或併合處罰，甚至罰前或罰後行為不另處罰等，可見因行為數之認定，導致不同處罰效果。判斷行為數，在實務上及學理上宜建立一套可資認同之判斷標準，但不宜因避免處罰過苛，而強解為一行為，認其屬行為之競合，而從一重裁處。本號解釋之爭議所在，一張進口貨物申報單上，具有進口稅、貨物稅及營業稅三種稅目，如未據實申報，是否認為係三種逃漏行為。從本案有關之進口報單及附表說明中可見，外觀形式上是將進口稅、貨物稅及營業稅放入同一表單，但分別列於不同欄位，係一表單三欄位，並說明其不同計算方法，其中有些屬於關稅

以外代稅捐稽徵機關徵收之稅捐，如從實質內容觀之，稅捐性質、稅目及課徵目的均不相同，而分屬處罰⁹構成要件不同之稅捐逃漏行為，並部分稅捐係由其他機關代徵。如欲解為一行為，仍須有更多之說明，而非以處罰是否過重，作為行為數判斷之出發點。故本案之基本問題，在於如何客觀合理區分行為數之多寡，特別是稅捐申報行為¹⁰，如不考慮其分屬不同欄位，卻因進口貨物之形式報單外觀係屬一張，而認納稅義務人未據實申報相關稅捐屬於一行為，從最高額裁處，其最後結果往往反而可能發生獨厚於進口貨物之情形，因如係國內貨物，除須補繳各項所漏稅額以外，並就不同之稅捐逃漏行為各別科處罰鍰，如為進口商則可能免除如國內貨物因分別逃漏貨物稅及營業稅而被各別科處之漏稅罰，在此情形，可能發生對類似貨物卻因進口與否而發生不同稅捐負擔之不合理現象。

⁹ 當立法者規定不同之處罰種類時，係藉由不同的干預及效果而發揮其制裁功能，進而確保其立法目的之實現。參照洪家殷，同註1文，頁22。

¹⁰ 一行為與數行為乃源於刑事處罰的概念，評價一個侵害法益的客觀行為事實，以積極的侵害行為為主要行為態樣，且刑法法益保護對象，生命、身體、自由、財產法益等，係先法律而存在。相形之下，稅捐裁罰則源於稅法強行規定，係創設與架構起來的稅捐協力義務與納稅義務規範體系……毋寧仍應透過稅法規範評價來判斷違章行為數。至於所謂法律上一行為，在未建立一套符合稅捐違章評價的目的性與標準之前，不過是一些空虛且不具有操作可能性的概念結果罷了！參照黃士洲，行政罰法應如何適用於稅捐裁罰，財稅研究，37卷第6期(2005年11月)，頁168。

倘若顧慮其經認定為數行為後，予以併合處罰，最後處罰結果可能出現過苛之情形，則宜另就個案處罰結果，認定其是否符合責罰相當原則或比例原則精神，故兩者宜分別論斷。

本號解釋就系爭最高行政法院決議作成解釋後，可能仍無法平息目前對於行政罰行為數判斷標準之分歧及爭議。往昔透過本院解釋，解決國內學說及實務之爭議，固不乏其例。但對於行為數之判斷標準，因違反行政法義務之行為態樣頗為複雜，似不易僅透過一號解釋而解決多年爭議不斷之難解問題。

判斷一行為或數行為之標準，如前所述，我國學理及實務上見解尚未趨於一致，故難定於一尊，或難期待僅透過本院一號解釋，即能解決所有問題。此或可參考前述德國立法例判斷行為數之原則，其涉及行為主觀之意思、外在身體舉動、自然與法律上意義，及實體法與程序法上意義等，須考慮因素甚多，由此可見其判斷之不易。基本上因處罰之前提，須符合處罰之構成要件，所以如先就處罰構成要件(如前述罰鍰構成要件)，判斷其處罰目的及類型，之後再輔以行為外觀與主觀意思綜合考量其是否為單純一行為、想像競合或實質競合，作為判斷之出發點。

為期公平合理之課稅，未來仍有待實務界與學界努力，比較外國之經驗，再深入精進之探討，以期發展出具

有合乎我國現況需求，而具有客觀合理之判斷行為數之輔助方法。

三、個案併合處罰不應過苛之問題

本號解釋於最後「併此指明」，於個案併合處罰時，對人民造成之負擔亦不應過苛，以符合憲法第 23 條比例原則之精神¹¹，具有呼籲之性質。此種方式，可與本院釋字第 641 號解釋相呼應。按釋字第 641 號解釋，係針對當時菸酒稅法第 21 條規定裁罰及審判而有造成個案顯然過苛處罰之虞者，基於菸酒稅法第 21 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，併予指明，應依該號解釋意旨另為符合比例原則之適當處置。¹² 於公權力

¹¹ 比例原則在行政罰法上的適用，其中一種類型為，行政機關或法院進行裁罰處分或判決時，應適用責罰相當性原則，亦即適用所謂責任程度原則，按照行為人之個別案件違規情節輕重，適度處罰，其量罰額度應符合個別案件的妥當性。不應有過於嚴苛以致顯失公平合理的情形，也不應有過於放縱，以致於根本無法填補違規行為所造成之損害或預防再犯之處罰目的。參照陳清秀，同前揭註 1 書，頁 79、83。

¹² 本院使用「避免過苛處罰」或類似之用語，不乏其例。例如本院釋字第 641 號解釋(應設適當之調整機制，以避免個案顯然過苛之處罰); 釋字第 646 號解釋(電子遊戲場業管理條例應足以避免過苛之刑罰); 釋字第 685 號解釋(處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰); 釋字第 716 號解釋(立法者針對特別應予非難之違反行政法上義務行為，視違規情節之輕重處以罰鍰，固非憲法所不許，惟為避免個案顯然過苛之處罰，應設適當之調整機制); 釋字第 746 號解釋(有關機關就滯納金之加徵方式，是否間隔日數過短、比率過高，致個案適用結果可能過苛，上開調整機制

干預基本權時，須符合比例原則中之必要性及相當性，有稱之為過度禁止(Übermaßverbot)。¹³ 如運用於稅捐實務¹⁴，就行政罰之併合處罰，為避免個案處罰之過苛，亦應要求其符合過度禁止原則之精神。亦即，按違反據實申報稅捐或逃漏稅捐事實之情節輕重，從個案判斷之，以符合責罰相當原則，藉以避免因認定為逃漏稅捐行為複數而併合處罰，致生課稅個案過苛之疑慮。此一呼籲，值得思考，於未來稅捐實務上重新增訂裁罰基準及個案裁處時，可提供進一步確立實務上判斷行為數之輔助方法，並在學理上能更深化其判斷行為數之理論。

外，是否應於法律明文規定，滯納金得由稽徵機關依法視個案情形予以減免等，檢討修正)等。

¹³ 參照 Peter Badura, Staatsrecht, 6.Aufl., München: Beck, 2015, C28. 比例原則作為基本權限制之限制(Schranken-Schranke)，從警察法中衍生過度禁止之概念。國家不得過度干預人民之基本權。(參照 Friedhelm Hufen, Staatsrecht II Grundrechte, 4.Aufl., München: Beck, 2014, §9 Rn.14.)

¹⁴ 稅法的法律秩序也應受法治國家原則的支配，比例原則或稱為禁止過分原則，亦為法治國家原則所導出的原則。參照陳清秀，稅法總論，台北:元照，2016年9月修訂9版，頁61、62。