

行政裁罰與人權保障

黃俊杰

中正大學財經法律系特聘教授

目 次	
壹、案例事實與爭點	(三) 裁量之欠缺與喪失
一、案例事實	(四) 裁量之界限
二、案例爭點	三、行政裁罰之規範設計
(一) 裁處罰鍰之審酌因素	(一) 原則—裁處罰鍰時應審酌之因素
(二) 處罰是否顯然過苛	(二) 加重、減輕或免除
貳、違法行為處罰之憲法界限	伍、裁判見解之貢獻
一、人權保障與責罰相當原則	一、裁處罰鍰應符合比例原則
二、「罪責相當」與「責罰相當」之概念	二、個案責罰顯然過苛與裁量怠惰
參、處罰法定主義與責罰相當原則之關聯	三、省思：行為情節與裁罰程度相當
一、法定=法律或自治條例	陸、地方裁罰個案之適用
二、明確授權之法規命令	一、個案之事實與爭議
三、符合法規意旨之行政規則	(一) 事實
肆、違法行為之行政制裁	(二) 爭議
一、違法行為法定要件之判斷	二、個案裁罰之法令依據
二、行政裁量之決定與選擇	三、行政裁罰之審酌過程
(一) 法律效果之決定與選擇	柒、結論
(二) 決定裁量與選擇裁量	

兩公約所揭示保障人權之規定，具有國內法律之效力；中央或地方各級政府機關行使職權，應符合兩公約有關人權保障之規定，避免侵害人權。分別為兩公約施行法¹第2條及第4條所明定。而行政裁罰為國家公權力之行使，亦應遵守國際公約所要求之法定程序及界限。²

壹、案例事實與爭點

一、案例事實

A 公司於民國 101 年間給付在臺灣地區無固定營業場所之大陸地區 B

¹ 即「公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法」。

² 黃俊杰，權利與權力，2020，第1頁以下。

公司權利金所得新臺幣 251,050,449 元，未依規定按給付額扣取 20% 之稅款 50,210,089 元，而當時 A 公司之負責人（董事長）係 C，案經國稅局查獲，依所得稅法第 114 條第 1 款規定，以 104 年 9 月 9 日函限期責令 C 於 104 年 10 月 15 日前補繳稅款 50,210,089 元及辦理扣繳憑單申報，惟 C 仍未依限辦理補繳及補報扣繳憑單，國稅局遂於 105 年 12 月 1 日作成按應扣未扣繳稅額 50,210,089 元，處 2 倍之罰鍰計 100,420,178 元之裁處書（原處分）。C 不服，就本件扣繳稅款事件「罰鍰」部分，循序提起行政訴訟，並聲明：撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。經原審法院（高雄高等行政法院 106 訴 381）判決駁回後，提起本件上訴。³

二、案例爭點

（一）裁處罰鍰之審酌因素

國稅局對於 C，按應扣未扣繳稅額裁處罰鍰時，有無應審酌之因素？

（二）處罰是否顯然過苛

本案 C 為扣繳義務人，對其裁處 2 倍罰鍰，是否為個案顯然過苛之處罰？

貳、違法行為處罰之憲法界限

一、人權保障與責罰相當原則

責罰相當原則之前提，主要係針對人民違法行為之處罰，而國家對於人民違法行為之處罰或制裁，係對受處罰者之基本權利，實質上產生侵害之法律效果，故其職權行使應受到合憲性之檢驗。因此，應探討責罰相當原則之憲法基礎。

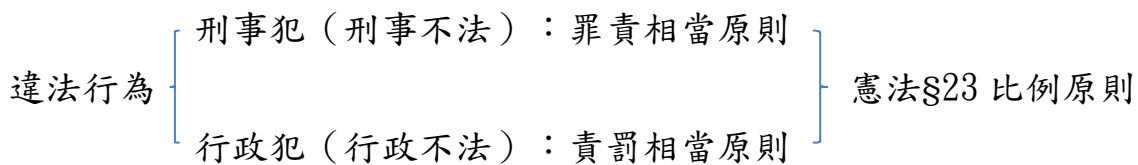
基於法治國家人民權利之憲法保障，對於人民違法行為之處罰，立法者基於憲法第 23 條公益事由制定之「法律（法律保留原則）」⁴，係應在行為

³摘錄出處：最高行政法院 109 年度判字第 82 號判決；並參，黃俊杰，責罰相當與個案過苛——最高行政法院 109 年度判字第 82 號判決，月旦裁判時報，第 108 期，第 5-16 頁。

⁴所謂法律保留 (Gesetzesvorbehalt)，係要求僅基於法律 (nur aufgrund eines Gesetzes) 才得作為個別基本法條文所保障相關基本權利類型之侵犯依據，原則上「法律 (Gesetz)」係指形式意義之法律 (Gesetze im formellen Sinne) 而言，即國會制定之法律 (Parlamentsgesetze：國會法律)，惟在特定情形下得包括實質意義之法律 (Gesetze im materiellen Sinne)，即法規命令及自治規章。Philip

前即先有處罰法律存在為前提（即「刑事犯（刑事不法）/罪刑法定主義」及「行政犯（行政不法）/處罰法定主義」），⁵且其處罰之程度應與違法行為之情節等具有合比例性（Verhältnismäßigkeit:相當性）之要求（即「刑事犯/罪責相當」及「行政犯/責罰相當」），不得逾越「必要（Verhältnismäßigkeitsgrundsatz:比例原則/相當原則）」之「限制（過度禁止、剝奪禁止及本質內涵保障等）」。⁶

茲將違法行為之類型及其制裁之原則，以下圖表示：



憲法第 23 條「必要」所呈現之比例原則，⁷於行政程序法第 7 條有具體化之規定，即「行政行為，應依下列原則為之：一、適當性(Geeignetheit):採取之方法應有助於目的之達成。二、必要性(Erforderlichkeit):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、合比例性(Verhältnismäßigkeit):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。」⁸

其中，針對行政不法行為之制裁，該裁處權之行使，性質係屬行政行為，應依比例原則為之。

此外，納稅者權利保護法第 15 條規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員依職權及法定程序進行稅捐調查、保全與欠繳應納稅捐或罰

Kunig, in: von Münch / Kunig, GGK I, 5. Aufl. 2000, Rn. 79f. zu Art. 2.

⁵於此，針對社會秩序維護法第 38 條規定：「違反本法之行為，涉嫌違反刑事法律…者，應移送檢察官…依刑事法律…規定辦理。但其行為應處…罰鍰…之部分，仍依本法規定處罰。」釋字第 808 號解釋：「其但書關於處罰鍰部分之規定，於行為人之同一行為已受刑事法律追訴並經有罪判決確定者，構成重複處罰，違反法治國一罪不二罰原則…。」而本號解釋理由書強調：「法治國一罪不二罰原則，禁止國家就人民之同一犯罪行為，重複予以追究及處罰，此乃法治國法安定性、信賴保護原則及比例原則之具體展現。上述重複追究及處罰，原則上固係指刑事追訴程序及科處刑罰而言，但其他法律所規定之行政裁罰，如綜觀其性質、目的及效果，等同或類似刑罰，亦有一罪不二罰原則之適用。…社維法第三編分則所規範之違法行為及其法益侵害，與同一行為事實之犯罪行為及其法益侵害間，應僅係『量之差異，非本質之根本不同』…。」

⁶ Philip Kunig, in: von Münch / Kunig, GGK I, 5. Aufl. 2000, Rn. 84. zu Art. 2.; Peter Häberle, Die Wesensgehaltsgarantie des Artikel 19 Abs. 2 Grundgesetz, 1983, S. 4ff.; Herzog & Schick, Verfassungsrecht, 1978, S. 25; 高煒輝, 「本質內容保障」作為基本權限制之實質界限—以德國法為借鏡, 憲政時代, 第 19 卷, 第 3 期, 第 96 頁以下。

⁷ P. Stelkens / Kallerhoff, in Stelkens / Bonk / Sachs, VwVfG 2001, §24 Rn. 36ff.; 黃俊杰, 行政程序法, 2010, 第 38 頁以下。

⁸ Dirk Ehlers in Erichsen / Ehlers, AllgVerwR, 12. A., 2002, §4 Rn. 24.

緩之執行時，不得逾越所欲達成目的之必要限度，且應以對納稅者權利侵害最少之適當方法為之。」其清楚表明比例原則係作為審查稅捐行政之國家作為（釋字第 746 號解釋），具有實踐法治國家維護納稅者基本權利之重要憲法地位及規範價值。⁹

二、「罪責相當」與「責罰相當」之概念

憲法第 23 條比例原則在刑事制裁之具體內容，即針對刑事犯之刑事不法行為之制裁，應遵守「罪責相當（或罪刑相當）原則」之憲法要求。就此，釋字第 775 號解釋理由書指出：「…有關刑罰法律，基於無責任無處罰之憲法原則，人民僅因自己之刑事違法且有責行為而受刑事處罰（釋字第 687 號解釋）。刑罰須以罪責為基礎，並受罪責原則之拘束，¹⁰無罪責即無刑罰，刑罰須與罪責相對應（釋字第 551 號及第 669 號解釋）。亦即國家所施加之刑罰須與行為人之罪責相當，刑罰不得超過罪責。基於憲法罪刑相當原則（釋字第 602 號、第 630 號、第 662 號、第 669 號及第 679 號解釋），立法機關衡量其所欲維護法益之重要性、防止侵害之可能性及事後矯正行為人之必要性，綜合斟酌各項情狀，以法律規定法官所得科處之刑罰種類及其上下限，應與該犯罪行為所生之危害、行為人責任之輕重相符，始與憲法罪刑相當原則及憲法第 23 條比例原則無違。」

至於，憲法第 23 條比例原則在行政制裁之具體內容，即針對行政犯之行政不法行為之制裁，應遵守「責罰相當原則」之憲法要求。就此，釋字第 802 號解釋理由書指出：「對人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰，涉及對人民財產權之限制，其處罰固應視違規情節之輕重程度為之，俾符合憲法責罰相當原則。惟立法者針對違反行政法上義務行為給予處罰，如已預留視違規情節輕重而予處罰之範圍，對於個案處罰顯然過苛之情形，並有適當調整機制者，應認係屬立法形成自由範疇，原則上應予尊重（釋字第 786 號解釋）。」就此，針對釋字第 786 號解釋之審查原則，林俊益大法官協同意見書指出：「…本解釋之審查原則，採憲法責罰相當原則」，蓋本號解釋理由開宗明義敘明：「憲法第 15 條保障人民之財產權，國家對人民財產權之限制，應符合憲法第 23 條比例原則。對人民違反行政法上義務之行為處以罰

⁹黃俊杰，稅捐執行之納稅者權利保護，月旦財經法雜誌，第 106 頁以下；BVerfGE 23, 127(133)；115, 97(116)；Johanna Hey in Tipke / Lang, Steuerrecht, 2018, §3 Rz.180ff.；Michael Sachs in Sachs, Grundgesetz Kommentar, 2003, Art.20, Rn.145ff.

¹⁰ Christoph Degenhart in Sachs, Grundgesetz Kommentar, 2003, Art.103, Rn.94.

緩，涉及對人民財產權之限制，其處罰應視違規情節之輕重程度為之，俾符合憲法責罰相當原則。」其係釋示違反行政法義務之罰鍰處罰，須與其違反行政法義務之責任（責難）相當，即所謂責罰相當原則，係憲法比例原則在行政罰上之實踐，在立法機關立法時及相關機關個案裁處時，均有憲法責罰相當原則之適用。

茲將違法行為制裁之「相當性（合比例性）」與比例原則之關聯性，以下圖表示：

違法行為制裁之「相當性」

- 憲法依據：憲法§23「必要（比例原則）」
- 「刑事罪責」與「行政責罰」之合比例性

參、處罰法定主義與責罰相當原則之關聯

行政制裁違法行為之前提，係應先遵守處罰法定主義之要求，即「無法律無處罰」之落實，¹¹為形式（程序）合憲性（合法性）之內容。

一、法定=法律或自治條例

基於處罰法定主義，對於違反行政法義務者加以處罰，應以行為前法律已有明文規定者為限，此係民主法治國家之基本原則。因此，對於人民自由或權利之不利處分，當然應適用處罰法定主義，故行政罰法第4條規定：「違反行政法上義務之處罰，以行為時之法律或自治條例有明文規定者為限。」換言之，所謂處罰法定主義之「法定」，原則上指（中央或地方）立法機關之制定法而言。

由前揭規定得知，為使行為人對其行為有所認識，進而擔負其在法律上應有之責任，自應以其違反行政法上義務行為時之法律有明文規定者為限。而地方制度法施行後，鑑於自治條例係經地方立法機關通過，並由各該行政機關公布，且自治條例亦得就違反屬於地方自治事項之行政義務者處以罰鍰或其他種類之行政罰（地方制度法第26條第2項、第3項），為

¹¹德國秩序違反法（Gesetz über Ordnungswidrigkeiten / OWiG）第3條規定，針對秩序違反行為之處罰，應以行為實施前法律有明文規定為限。就此，德國稅捐通則（AO）第377條第1項規定，所謂「稅捐秩序違反（關稅秩序違反）行為」，係指依稅法規定得科處罰鍰之違反行為，亦表彰稅捐處罰法定主義之要求。Roman Seer in Tipke / Lang, Steuerrecht, 2018, §23 Rz. 90ff.; §24 Rz. 55ff.

確定違反行政法上義務規定之範圍，並解決自治條例中罰則之適用問題，故將自治條例予以納入。

就此，納稅者權利保護法第 1 條第 2 項規定：「…關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。」第 3 條第 1 項及第 2 項規定：「納稅者有依法律納稅之權利與義務。前項法律，在直轄市、縣(市)政府及鄉(鎮、市)公所，包括自治條例。」

一項行為，僅於其處罰可能性，於其行為實施之前，已經法律加以規定時，始得作為針對違反秩序行為之處罰，應以行為實施前法律有明文規定為限。

二、明確授權之法規命令

對於違反行政法上義務之行為，法律得就其處罰之構成要件或法律效果授權以法規命令訂之。惟法規命令須依法律就其目的、內容及範圍具體明確授權，始得有別於本法而作特別規定，尚不得以未經授權或依概括授權之方式為之（釋字第 394 號及第 402 號等解釋）。¹²

因此，行政罰法第 4 條所指之「法律」，解釋上包含經法律就處罰之構成要件或法律效果為具體明確授權訂定之法規命令，且應符合憲法之意旨，其範圍為合憲之法令。此外，所採用之裁罰手段應為達成行政目的所必要，其裁罰要件及標準均需具體明確，俾使受規範者得預見其行為之可罰，且其規定得經司法審查加以確認，以符憲法第 23 條之比例原則及法律明確性原則之要求（釋字第 585 號解釋）。

惟法律明定之裁罰構成要件內容，則不得以行政命令加以實質變更（最高行政法院 94 判 546）。

三、符合法規意旨之行政規則

基於處罰法定主義之制裁規範，原則上應以法律及明確授權之法規命令為準據，惟在責罰相當原則之前提下，是否容許符合法規意旨之行政規則作為適用依據？似值探討。

就此，行政程序法第 159 條第 1 項及第 2 項第 2 款規定：「本法所稱行政規則，係指上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限或職權為規

¹² Hartmut Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2000, S. 338ff.

範機關內部秩序及運作，所為非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定。行政規則包括下列各款之規定：…二、為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準。」

針對「符合法規意旨之行政規則」，即以不違背法律及明確授權之法規命令為界限，在責罰相當原則之前提下，得作為行政裁罰之一般性原則（一般裁量），¹³納稅者權利保護法第3條第3項規定：「…主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。」目前，原則上係受到實務見解之支持，例如，最高行政法院（109判662）指出，依據行政程序法第6條規定「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。」行政機關為符合平等原則之要求，以行政規則對於特定事項之作成，預為分類，建立與立法目的相關或法律要求之裁量因素為分類標準，以區別同類或異類而給予相應之對待，用以協助下級機關合法妥適行使裁量權，以達到「等則等之，不等則不等之」實質平等。¹⁴其中，尤以裁罰基準最為常見，以行政罰法第18條第1項所揭示之應受責難程度、所生影響、所得之利益、考量受處罰者之資力等為參考標準，並審視各別管制事項之特性，加計各種應予考慮之裁量因素，如違規次數等。

肆、違法行為之行政制裁

行政制裁違法行為之程度，係應注意違法行為情節與裁罰程度具備相當性或合比例性（即「責罰相當原則」）之要求，為實質（內容）合憲性（合法性）之內容。

一、違法行為法定要件之判斷

為提昇人權之保障，國家欲處罰行為人者，應由行政機關就行為人之故意、過失負舉證責任，基於有責任始有處罰之原則，行政罰法不採「推定過失責任」之立法，第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」

關於「違反行政法上義務之行為」，係行政罰之客觀構成要件；「故意

¹³ 陳清秀，依法行政與法律的適用，翁岳生編〈行政法〉，2000，第209頁以下。

¹⁴ Hartmut Maurer，Allgemeines Verwaltungsrecht，2000，S.127f.，S.604ff.

或過失」則為行政罰之主觀構成要件。兩者分別存在而各別判斷，尚不能以行為人有「違反行政法上義務之行為」，即推論出該行為係出於「故意或過失」（最高行政法院 103 判 251；109 判 368）。因此，違反行政法上義務之處罰，應以行為人主觀上有可非難性及可歸責性為前提，如行為人主觀上並非出於故意或過失情形，應無可非難性及可歸責性，則不予處罰。

15

行政罰法第 7 條所謂「故意」，指對於違反行政法上義務之構成要件事實，明知並有意使其發生，或預見其發生，而其發生並不違背本意而言（最高行政法院 108 上 1015）；所謂過失係指行為人雖非故意，但按其情節應注意，並能注意，而不注意者（無認識之過失），或行為人對於構成違規之事實，雖預見其能發生而確信其不發生者（有認識之過失）而言（最高行政法院 109 判 639）。

就此，納稅者權利保護法第 16 條第 1 項亦規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」從而，違反稅法上義務之處罰，除須具備客觀之違規行為外，尚以其行為具有主觀歸責事由即故意或過失為必要（最高行政法院 109 判 639）。

再者，前揭責任條件係要求對違法構成要件事實認識與意欲之故意、過失之主觀責任態樣，而適用行為罰規定處罰違反行政法義務之人民時，除法律有特別規定外，仍應按行政罰法及其相關法理所建構之構成要件該當性、違法性（含有無阻卻違法事由）、有責性或可非難性（含有無阻卻責任事由）三個階段分別檢驗，確認已具備無誤後，方得處罰（最高行政法院 106 判 585）。因此，「…對於應依法補繳營業稅款之納稅義務人，依營業稅法裁處漏稅罰時，除須納稅義務人之違法行為符合該法之處罰構成要件外，仍應符合行政罰法受處罰者須有故意、過失之規定，並按個案之情節，注意有無阻卻責任、阻卻違法以及減輕或免除處罰之事由，慎重審酌…（釋字第 685 號解釋；最高行政法院 103 裁 811）。」¹⁶

此外，「期待可能性」亦屬實務見解關注之重點，即「行政法律關係之相對人因行政法規、行政處分或行政契約等公權力行為而負有公法上之作為或不作為義務者，均須以有期待可能性為前提。」據此，公權力行為課

¹⁵黃俊杰，納稅者權利保護，2008，第 151 頁以下。

¹⁶並參，德國秩序違反法（OWiG）第 1 條第 1 項對於秩序違反（Ordnungswidrigkeit）之定義規定，係實現法律所定裁處罰鍰（Geldbuße）構成要件之違法可非難行為。於此，為避免與刑事違法有責行為之混淆，係以 Handlung 取代 Tat，以 vorwerfbar 取代 Schuld。Günter Kohlmann，Steuerstrafrecht mit Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht，Kommentar I，§377 AO 1977 Rdnr.2.

予人民義務者，依客觀情勢並參酌義務人之特殊處境，如在事實上或法律上無法期待人民遵守時，上述行政法上義務即應受到限制或歸於消滅，否則，無異於強令人民於無法期待其遵守義務之情況下，為其不得已違背義務之行為，背負行政上之處罰或不利益。因此，行政法上之期待可能性原則，係作為人民對公眾事務負擔義務之界限（最高行政法院 102 判 611；106 判 585）。

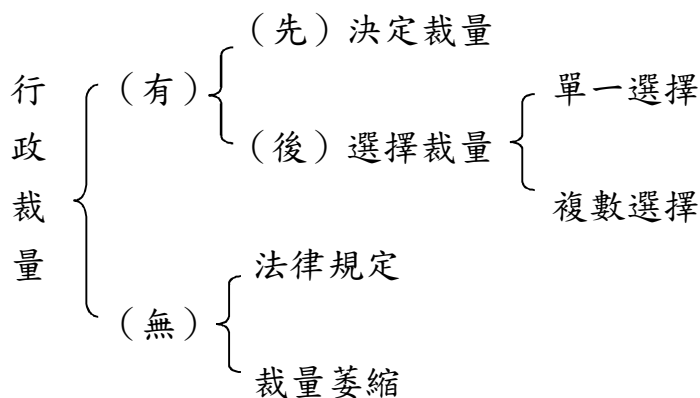
二、行政裁量之決定與選擇

（一）法律效果之決定與選擇

立法者制定之法律規範，當已發生之案件事實與法規構成要件相符時，經常面臨具體法律效果之決定與選擇。

原則上，行政機關對於符合裁量規定之構成要件事實行使裁量權，若其裁量結果未逾法律授權範圍，且其裁量之作成無與法律授權目的不符之違法濫權情事，行政法院基於權力分立原則，應尊重行政機關裁量權之行使，此觀行政訴訟法第 4 條第 2 項及第 201 條規定可明（最高行政法院 102 判 446）。

關於行政裁量之類型，茲以下圖表示：



（二）決定裁量與選擇裁量

一般而言，行政裁量係指具體法律效果之決定與選擇，故通常屬個案性之裁量，依行政機關行使之順序或階段，其得區分為「決定裁量」與「選擇裁量」。

決定裁量，係指行政機關決定是否採取法律效果；選擇裁量，係指行

政機關得從多數法律效果加以選擇，至於，得選擇之範圍或手段種類，應依法律之規範設計個別判斷，可能係單一或複數之法律效果。

至於，為協助下級機關或屬官行使裁量權之目的，實務上行政機關可能發布關於裁量基準之行政規則(行政程序法第159條第2項第2款規定)，如同前述之一般裁量。例如，基於行使裁量權而訂頒之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」，該裁量基準係作為下級機關行使裁量權之基準，但針對個案，仍應分別情形處理。¹⁷

關於決定裁量與選擇裁量之關係，應依法律之規定個別判斷。通常係先後關係，即決定裁量在前，選擇裁量在後。

例如，甲於警察局前大聲喊叫，經警員乙禁止繼續喊叫卻不聽，則此時甲之行為已符合社會秩序維護法第86條規定「於政府機關或其他辦公處所，任意喧嘩或兜售物品，不聽禁止者」之構成要件，警員乙應依同條規定之法律效果，即(1)先決定是否處罰；(2)其次，再選擇「處新臺幣3,000元以下罰鍰或申誡」之處罰類型。

不過，亦可能僅有決定裁量，而無選擇裁量。例如，法人違反設立許可之條件者，民法第34條規定「主管機關得撤銷其許可」，故僅有決定撤銷許可與否之裁量。

(三) 裁量之欠缺與喪失

行政機關亦可能無裁量權，即裁量之欠缺與喪失，其原因可能係基於法律規定行政機關之義務或裁量萎縮等情形。

基於法律規定者，例如，公職人員利益衝突迴避法第14條規定：「違反第7條（公職人員不得假借職務上之權力、機會或方法，圖其本人或關係人之利益）或第8條（公職人員之關係人不得向機關有關人員關說、請託或以其他不當方法，圖其本人或公職人員之利益）規定者，處新臺幣100萬元以上500萬元以下罰鍰；所得財產上利益，應予追繳。」就「所得財產上利益，應予追繳」之部分，係行政機關之法定義務。此外，最高行政法院(102判350)指出，法定預算及行政法規之執行，均屬行政部門之職責，其間區別在於：賦予行政機關執行權限之法規，其所規定之構成要件具備，

¹⁷原則上，最高行政法院(108上787；103判402)指出，稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，係財政部為協助下級機關行使裁量權而訂頒之裁量基準，並顧及法律適用之一致性及符合平等原則而制定(93判309判例)，而裁罰基準，已區別不同之違章情節，考量各該行為之受責難性、行為後果及稽徵機關之稽徵成本等，而訂定不同之處罰基準，自己慮及違反行政法上義務行為之應受責難程度、所生影響及所得利益等節，而無違行政罰法第18條第1項規定。

即產生一定之法律效果，若法律本身無決策（定）裁量或選擇裁量之授權，該管機關即有義務為符合該當法律效果之行為。

至於，裁量萎縮，係指行政機關原來有裁量權，但因法令規定、職務性質或防止人民重大法益危害之必要，而使裁量權縮減至零，為裁量之喪失（釋字第 469 號解釋）。

（四）裁量之界限

裁量應受法之拘束，故有一定之界限、範圍與標準，未遵守之裁量權行使，將構成違法之瑕疵裁量。¹⁸

就此，行政程序法第 10 條規定：「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。」所謂「法定之裁量範圍」，通常包括最低與最高限度（最高行政法院 107 判 242）；此外，行政機關行使裁量權，應符合法規授權之目的。例如，針對「內部界限」部分，指行政機關之內部動機受有限制，即不得以與事件無關之動機作為行政裁量之基礎，或對依法律規定應行斟酌之事項而未斟酌。至於，裁量濫用，即裁量未完全依照授權規定之目的而為，「行政法院就裁量濫用之審查，應審查行政機關為裁量決定時有無重要觀點未予斟酌，或者其判斷係基於不正確之事實關係等裁量錯誤或裁量怠惰之情形（最高行政法院 106 判 461；108 判 248）。」

三、行政裁罰之規範設計

（一）原則——裁處罰鍰時應審酌之因素

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。¹⁹而當裁處罰鍰時，為求公平適當並符合比例原則，行政罰法第 18 條第 1 項規定裁處罰鍰時應審酌之因素（最高行政法院 109 判 662），即「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」因此，行政機關為裁罰處

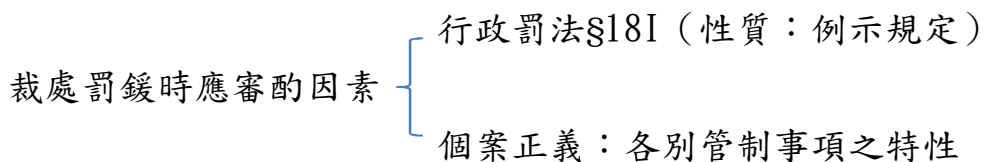
¹⁸ Fritz Ossenbühl in Erichsen / Ehlers, AllgVerwR, 12. A., 2002, §10 Rn. 15ff.

¹⁹ 例如，「加徵滯報金」係對納稅義務人違反作為義務所為之制裁，為罰鍰之一種，係對人民財產權之限制，具行為罰性質，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，自應根據違反義務本身情節之輕重程度為之。因此，若在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額限制之情況下，則顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第 23 條之比例原則，且與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違（釋字第 616 號解釋）。

分時，應依具體個案情節為適當考量及裁量，始符合法律授權裁量之意旨。

若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 23 條規定限制人民基本權利應遵守比例原則之意旨（釋字第 641 號解釋）。

事實上，行政罰法第 18 條第 1 項規定裁處罰鍰時應審酌因素之性質，該等參考標準原則上應僅屬例示規定（最高行政法院 109 判 662），而非限制性或排他性之列舉規定；尤其，針對個案之審酌因素，仍應衡量各別管制事項之特性，²⁰如下圖所示：



例如，納稅者權利保護法第 16 條第 3 項規定：「…稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」就此，最高行政法院（108 判 311）指出，所謂「違反行政法或稅法上義務行為應受責難程度」，除於主觀上區分直接故意、間接故意、重大過失、具體輕過失及抽象輕過失之外，並應對於客觀上造成違反行政法或稅法上義務結果的原因，分別其可以歸責之程度。²¹揆諸所得稅法第 110 條第 1 項係規定「處以所漏稅額 2 倍以下之罰鍰」，並非採劃一之處罰方式，準此，稅捐稽徵機關於適用所得稅法第 110 條第 1 項規定裁處罰鍰時，自應調查違反行政法上義務之行為是否非出於故意或過失，再審酌其主觀及客觀上應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益等情節，並注意使罰責相當，以符合比例原則。另外，財政部訂定裁罰倍數參考表關於所得稅法（營利事業所得稅）第 110 條第 1 項部分，就「漏稅額超過新臺幣 10 萬元，於裁罰處分

²⁰例如，德國稅捐通則第 377 條第 2 項規定，對於稅捐違反秩序行為，當稅法之罰鍰規定無其他規定時，則適用違反秩序法第 1 章之規定。並參，同法第 409 條以下之規定。

²¹例如，德國稅捐通則第 378 條以下規定，將稅捐違反秩序行為，依稅捐義務人主觀歸責事由之差異（故意、重大過失、過失）、危害稅捐之種類及其行為之類型等，考量個案輕重程度分別規定罰鍰裁處之法定界限。Roman Seer in Tipke / Lang, Steuerrecht, 2018, §23 Rz. 90ff. ; Jürgen Melchior in Ax / Große / Melchior, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 2001, S. 662ff.

核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰，其屬查獲之日前5年內未曾查獲有本條文第1項漏報或短報依本法規定應申報課稅之所得額者」，原則上所設立之裁罰標準（處所漏稅額0.6倍之罰鍰），既未達所得稅法第110條第1項規定之罰鍰下限，則依該參考表使用須知第4點規定：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」稽徵機關於裁罰時自應注意個案違章情節是否為較輕者，而酌予在法定倍數範圍內減輕其罰，至稅法規定之最低限為止，否則即有裁量怠惰或濫用之違法。此為行政法院應依職權加以審查之事項。並且，對於涉及租稅事項法律之解釋及租稅構成要件事實之認定，本於實質課稅之公平原則，固容許主管機關對課稅標的之涵攝範圍及某項經濟行為是否為租稅客體，以「行政函釋」方式為之（釋字第500號解釋）；但是，對涉及「罰則」之規定而言，則係針對國家公權力干預行為之事項而為規範，必須法律或經具體明確授權之法規命令，對其內容、客體及範圍均有明確規定，而使受處分之人可得預見並控制其行為者，始符處罰法定原則（行政罰法第4條），不應僅以「行政函釋」作為主觀可歸責性或可非難性的依據。再者，行政罰法第8條規定：「不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」納稅者權利保護法第16條第2項亦規定：「納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」所謂「法規」，係指法律或法規命令，不包括行政函釋。由於，法規係立法者或行政機關基於法律授權，對多數不特定人民就一般事項所作抽象對外發生法律效果之規定（行政程序法第150條第1項），人民有知悉並遵行之義務，自不得因不知法規而免除行政處罰責任；而行政函釋則係行政機關為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實，而訂頒之解釋性規定，其性質為行政規則，乃上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限或職權為規範機關內部秩序及運作，所為非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定，僅具有拘束訂定機關、其下級機關及屬官之效力（行政程序法第159條、第161條），人民並不易知悉而予遵行，自不得逕以納稅者不遵守行政函釋，遽認其具有主觀可歸責性或可非難性。並且，人民因不知法規而違反行政法上義務，應負擔行政處罰責任時，按其情節，既得減輕或免除其處罰，則對於不知行政函釋者，如仍認不能免除過失責任，豈不

更得按其情節，減輕或免除其處罰？因此，針對納稅者（甲公司）以 550,000,000 元之代價取得金融機構之不良債權後，經其受託人向法院聲請拍賣不動產抵押物即系爭房地，因無人應買，由其受託人按該次拍賣所定之最低價額 726,860,000 元聲明承受，並以所持有債權抵繳法院拍賣價款時，是否即應認列處分不良債權損益？此涉及甲公司購入不良債權後，其損益何時實現的問題，揆諸所得稅法並無明文規定，行為時營利事業所得稅查核準則（93 年 1 月 2 日修正發布）第 32 條、第 100 條僅分別規定：「出售或交換資產利益：一、出售資產之售價，大於資產之未折減餘額部分，應列為出售資產收益課稅。…二、不同類固定資產之交換，應按時價入帳；如有交換利益，應列為收益。同類固定資產之交換，如無另收現金者，應按換出資產之帳面價值作為換入資產之成本入帳；如有另收現金者，現金部分應視為出售，按比例承認利益。…」、「出售資產損失：一、資產之未折減餘額大於出售價格者，其差額得列為出售資產損失。二、不同類固定資產之交換，應按時價入帳；如有交換損失，得列為出售資產損失。三、同類固定資產之交換，如有交換損失，得列為出售資產損失。…」對此問題亦無明確的規範。雖然，財政部 93 年 9 月 23 日台財稅字第 09304549470 號函釋針對「資產管理公司以其所持有之金融機構不良債權抵繳法院拍賣價款，以承受抵押物」，認為「應於承受抵押物時，認列處分不良債權損益」，惟甲公司主張其並非資產管理公司，是否能期待甲公司援引此函釋申報其處分不良債權損益，尚非無疑。其次，財政部 103 年 2 月 5 日令釋雖針對：「營利事業或個人向金融機構或資產管理公司購入不良債權，嗣向法院聲請強制執行，其因法院拍賣之不動產抵押物無人應買，由該營利事業或個人按該次拍賣所定之最低價額聲明承受，並以所持有債權抵繳法院拍賣價款者」，認為「於取得抵押物時，應以抵押物時價減除購入債權成本及相關費用之餘額，認列處分債權損益」，惟此函釋係甲公司申報系爭 97 年度營利事業所得稅以後所發布，為甲公司申報時所不及知悉，尚難期待甲公司遵照此函釋申報其處分不良債權損益。至於，國稅局復查決定所引財政部 98 年 6 月 15 日台財稅字第 09800068640 號函釋謂：「…三、非資產管理公司承購非屬金融機構不良債權（抵押債權），以其所持有之債權抵繳法院拍賣價款承受抵押物，嗣後再將所取得之抵押物出售予第三人之案例，…應於承受該抵押物時，認列處分不良債權損益，並於實際處分抵押物時，認列處分資產損益。」亦係甲公司申報系爭 97 年度營利事業所得稅以後所發

布，且其情形與本件案例（甲公司係從資產管理公司承購金融機構不良債權），不盡相符，亦難期待甲公司遵照此函釋申報其處分不良債權損益。國稅局復查決定援引財政部 103 年 2 月 5 日令釋及 98 年 6 月 15 日台財稅字第 09800068640 號函釋，重新核定甲公司於 97 年度處分不良債權增益，據以補稅，固非全然無據，惟進而加以裁罰部分，未審究甲公司是否為資產管理公司，要求其依上開財政部函釋意旨，於承受抵押物時，即認列處分不良債權損益，是否具有期待可能性？泛以甲公司為營利事業，對於營利事業所得稅之申報義務及其交易行為應如何紀錄及計算之規定有相當了解等語為由，認定甲公司有應注意能注意而不注意之過失，尚嫌率斷，已難維持。何況，財政部 94 年 10 月 26 日台財稅字第 09404574090 號函釋謂：「資產管理公司就已取得執行名義之金融機構不良債權，向法院申請強制執行，其因參與拍賣或聲明承受而取得該不良債權之抵押物時，已與第三人達成買賣該抵押物之合意，嗣後並依買賣契約書約定之交易價格完成交易者，資產管理公司得以其與該第三人之實際交易價格作為取得該抵押物之成本，並分別計算處分不良債權及抵押物之損益課稅。」似又准許資產管理公司因參與拍賣或聲明承受而取得其所持有不良債權之抵押物者，於符合一定條件下，得俟出售該抵押物，產生實際交易價格時，再以此價格為取得該抵押物之成本，同時計算處分不良債權及抵押物之損益課稅。本件甲公司於 97 年 3 月 6 日由受託人聲明以拍賣底價承受系爭房地後，旋於同年月 13 日與貴格會簽訂之不動產買賣契約書，將系爭房地之 5 樓、6 樓部分（權利範圍包含土地、建物、停車位等）出售，已於申報 97 年度營利事業所得稅時，認列此部分處分不良債權增益（即出售資產增益）45,675,753 元等情，為兩造所不爭，依甲公司主張其於 3 月 13 日出售系爭房地 5 樓、6 樓，即以售價減除成本後帳上承認出售資產增益等語，可知甲公司係以承受之抵押物另行出售時，作為其所持有不良債權損益實現之時，揆諸財政部 94 年 10 月 26 日台財稅字第 09404574090 號函釋意旨，尚非全然無據。縱使，認為其未參照行為時財政部 93 年 9 月 23 日台財稅字第 09304549470 號，於承受抵押物時，即認列全部處分不良債權損益，核有過失，其過失情節亦屬輕微（主觀應受責難程度較低），國稅局未依裁罰倍數參考表使用須知第 4 點之規定，注意個案違章情節是否較輕，酌予在法定倍數範圍內減輕其罰，逕依裁罰倍數參考表規定之劃一處罰方式，按

補徵稅額 6,578,964 元處以 0.6 倍之罰鍰計 3,947,378 元，容有裁量怠惰之違法，自難以維持。

（二）加重、減輕或免除

裁處罰鍰，除督促行為人注意其行政法上義務外，尚有警戒貪婪之作用，此對於經濟及財稅行為，尤其重要。故如因違反行政法上義務而獲有利益，且所得之利益超過法定罰鍰最高額者，為使行為人不能保有該不法利益，故於行政罰法第 18 條第 2 項明定「得於所得利益之範圍內酌量加重，不受法定罰鍰最高額之限制。」

實務見解指出，行政罰法第 18 條第 2 項規定，係依據專業行政法規裁處罰鍰時，授權主管機關得於違章行為人所得利益之範圍內，酌量加重罰鍰處分金額，不受原專業法規所定法定罰鍰最高額限制之一般總則性規定，該條第 2 項所謂「前項所得之利益」，係指罰鍰裁處之考量因素，旨在授予裁罰機關得超過法定罰鍰最高額之裁罰權限，不致構成「裁量逾越」之違法。法定罰鍰本身與行政罰法第 18 條第 2 項規定，均構成行使行政罰裁量之核心，不得分割處理（最高行政法院 107 判 336）。

此外，行為人違反行政法上義務而應裁處罰鍰時，若有行政罰法所規定減輕或免除其處罰之事由，其減輕之程度，宜有明文規定，以限制行政機關之裁量權，並符合行政罰法減輕或免除處罰之意旨，故行政罰法第 18 條第 3 項規定：「依本法規定減輕處罰時，裁處之罰鍰不得逾法定罰鍰最高額之 2 分之 1，亦不得低於法定罰鍰最低額之 2 分之 1；同時有免除處罰之規定者，不得逾法定罰鍰最高額之 3 分之 1，亦不得低於法定罰鍰最低額之 3 分之 1。但法律或自治條例另有規定者，不在此限。」至於，其他種類行政罰，其處罰如定有期間者，宜準用第 3 項規定，以期公允（同條第 4 項）。

再者，納稅者權利保護法第 16 條第 2 項規定：「…納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」

事實上，若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 23 條規定限制人民基本權利應遵守比例原則之意旨（釋字第 641 號解釋）。

例如，針對過去所得稅法第 114 條第 1 款後段規定，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 3 倍之罰鍰部分，釋字第 673 號解釋：「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，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違。」

再者，釋字第 713 號解釋強調，「扣繳義務人之扣繳義務，包括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。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，所造成之不利影響較不補繳稅款為輕」，故就此部分之處罰，應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，以避免處罰逾越必要程度，致不符憲法第 23 條之比例原則。

釋字第 673 號及第 713 號等解釋之見解，得作為個案處理之佐證，而稅捐機關應斟酌個案情節輕重之差異，為符合比例原則及責罰相當原則之適當處置。

伍、裁判見解之貢獻

針對前揭案例之爭點，最高行政法院 109 年度判字第 82 號判決理由，均分別予以具體明確之說明，得借此呈現該裁判見解之學術貢獻：

一、裁處罰鍰應符合比例原則

行政機關行使裁量權，並非不受任何拘束，其裁量權之行使，除應遵守一般法律原則（如誠實信用原則、平等原則、比例原則）外，亦應符合法規授權之目的，並不得逾越法定之裁量範圍（行政程序法第 4 條、第 6 條、第 7 條、第 8 條、第 10 條）。²²行政罰法第 7 條第 1 項、第 18 條第 1 項依序規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」且釋字第 641 號解釋明示「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

²²關於裁量行使之要求及限制等，Fritz Ossenbühl in Erichsen / Ehlers, AllgVerwR, 12. A., 2002, §10 Rn. 10ff.

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」之意旨；98年5月27日修正公布所得稅法第114條第1款規定之立法理由亦載明：「考量個案之違章事實情形不一，不宜逕採劃一之處罰方式，爰修正第1款處罰倍數為1倍以下或3倍以下，以利稽徵機關得按個案違章情節輕重，彈性調整其罰度。」

準此，稅捐稽徵機關於適用所得稅法第114條第1款規定裁處罰鍰時，自應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益等情節，並注意使罰責相當，以符合比例原則，且宜考量受處罰者之資力，避免造成個案顯然過苛之處罰，逾越處罰之必要程度，否則即有裁量怠惰或濫用之違法。如前所述（最高行政法院108判311/林文舟法官主筆），所謂「違反行政法上義務行為應受責難程度」，除於主觀上區分直接故意、間接故意、重大過失、具體輕過失及抽象輕過失之外，並應對於客觀上造成違反行政法上義務結果的原因，分別其可以歸責之程度。

另外，財政部訂定之裁罰倍數參考表，對於扣繳義務人未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款部分所設立之裁罰標準，既未達所得稅法第114條第1款後段規定之罰鍰下限，則依裁罰倍數參考表使用須知第4點：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」稽徵機關於裁罰時亦應注意個案違章情節是否為較輕者，而酌予在法定倍數範圍內減輕其罰，至稅法規定之最低限為止，否則即有裁量怠惰或濫用之違法。此為行政法院應依職權加以審查之事項。

二、個案責罰顯然過苛與裁量怠惰

本案C主張其人所有之土地、建物，業經強制執行程序拍賣後分配受償，其他如股票、債權、保險金債權等財產亦遭扣押、拍賣，C已無力全額繳納扣繳稅款50,210,089元，遑論國稅局處2倍之罰鍰100,420,178元，此舉已造成個案顯然過苛之處罰，而逾越處罰之必要程度，致C生活無以為繼、無法生存等情，業提出執行金額分配表等為證。

稽諸執行金額分配表所示C所有不動產之拍賣總價為20,560,001元（尚需優先清償積欠臺灣銀行債務15,473,433元），執行命令所示C於銀

行存款合計僅 112,637 元，其持有 A 公司股份雖有 2,102,381 股，惟 A 公司（為興櫃公司）於 104 年 9 月的月收盤股價僅剩每股 1.46 元（月平均價 1.3 元），同年 9 月 11 日停止在證券商營業處所買賣，同年 12 月 10 日恢復買賣，旋即於 105 年 3 月 4 日，經 A 公司董事會決議終止興櫃掛牌買賣，報經財團法人中華民國證券櫃檯買賣中心公告於 105 年 3 月 25 日終止登錄興櫃股票，可見其資力遠不足於支付應補扣繳之稅款 50,210,089 元。且 C 已於 102 年 4 月 25 日辭任董事長，其持股僅佔 A 公司發行股份 1.58%（2,102,381 股÷132,750,000 股），無從獲得 A 公司支援，衡情並難以向在臺灣地區無固定營業場所之大陸地區 B 公司追償。然而，國稅局以 104 年 9 月 9 日函限期責令 C 於 104 年 10 月 15 日前補繳之稅款金額超過 5 千萬元，扣除送達時間，僅給予約 1 月之補繳期限，徒憑 C 個人資產似無力在此不合理期間內繳納完畢，已欠缺期待可能性，其客觀上應受責難程度尚非重大。

又依大陸地區法人、團體或其他機構在臺灣地區無固定營業場所及營業代理人者，其臺灣地區來源所得之應納稅額，應由扣繳義務人於給付時，按規定之扣繳率扣繳，其中因授權使用專門技術所生權利金，須按給付額扣取百分之 20 等相關規定，於事業固係由其負責人（董事長）負擔扣繳稅款之義務，但實務上均係由該事業之會計總務人員處理，董事長負責全公司之事務，未必鉅細靡遺，而 C 又非法律或財稅專業，對其所負之扣繳稅款義務，因一時疏忽，致未遵守，其主觀應受責難程度亦屬輕微，非不得依裁罰倍數參考表使用須知第 4 點，將裁罰倍數予以調低。

何況，C 並非納稅義務人，僅係扣繳義務人，其無償代替國家從事確保稅源之工作（無償之行政助手），不論因任何理由而有違反扣繳義務之情事，均無任何利益可言，依行政罰法第 18 條第 1 項規定，此為裁處罰鍰應審酌的因素。

詎國稅局就上開有利 C 之事證未加斟酌，亦未考量系爭罰鍰處分僅依參考倍數酌減百分之 20 是否符合責罰相當原則，以及依受處罰者之資力，處以超過 1 億元之罰鍰，是否會造成個案顯然過苛之處罰，而逾越處罰之必要程度，遽按應扣未扣繳稅額 50,210,089 元，處以 2 倍之罰鍰計 100,420,178 元，顯有裁量怠惰之違法情事。

三、省思：行為情節與裁罰程度相當

前揭涉及納稅者「裁罰」事件之相關議題，由最高行政法院 109 年度判字第 82 號判決及 108 年度判字第 311 號判決等裁判，均相當堅持「行為情節與裁罰程度相當」責罰相當之見解，一方面要求符合形式合法性/合憲性（稅捐處罰法定原則），另一方面亦要求符合實質合法性/合憲性（稅捐責罰相當原則/比例原則）之內涵。²³在具體規範依據上，亦兼顧行政罰法及納稅者權利保護法之論述，即應考量個案具體違規類形，不宜逕採劃一之處罰方式。換言之，須由稽徵機關考量個案違章情節之輕重程度，為合義務性裁量，²⁴彈性調整其罰度，以實現實質意義法治國家納稅者權利保護之憲法意旨。

在形式合憲性方面，前揭實務見解強調：(1) 針對涉及租稅事項法律之解釋及租稅構成要件事實之認定，本於實質課稅之公平原則，固容許主管機關對課稅標的之涵攝範圍及某項經濟行為是否為租稅客體，以「行政函釋」方式為之（釋字第 500 號解釋）；(2) 針對涉及「罰則」之規定，則係針對國家公權力干預行為之事項而為規範，必須法律或經具體明確授權之法規命令，對其內容、客體及範圍均有明確規定，而使受處分之人可得預見並控制其行為者，始符處罰法定原則（行政罰法第 4 條），不應僅以「行政函釋」作為主觀可歸責性或可非難性的依據。

在實質合憲性方面，尤其針對納稅者權利保護法第 16 條第 3 項規定：「…稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」前揭實務見解指出，所謂「違反行政法或稅法上義務行為應受責難程度」，除於主觀上區分直接故意、間接故意、重大過失、具體輕過失及抽象輕過失之外，並應對於客觀上造成違反行政法或稅法上義務結果的原因，分別其可以歸責之程度。

此外，基於行政罰法第 8 條規定：「不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」納稅者權利保護法第 16 條第 2 項規定：「納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」林文舟法官認為，所謂「法規」，係指法律或法規命令，不包括行政函釋。其理由：(1) 法規係立法者或行政機關基於法律授權，

²³ Hartmut Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2000, S. 229ff., S. 338ff.

²⁴ Günter Kohlmann, Steuerstrafrecht mit Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht, Kommentar I, §377 AO 1977 Rdnr.14, Kommentar II, §§409, 410 AO 1977 Rdnr.27ff.; Roman Seer in Tipke / Lang, Steuerrecht, 2018, §24 Rz.57.; Jürgen Melchior in Ax / Große / Melchior, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 2001, S. 662f.

對多數不特定人民就一般事項所作抽象對外發生法律效果之規定（行政程序法第150條第1項），人民有知悉並遵行之義務，自不得因不知法規而免除行政處罰責任；（2）行政函釋則係行政機關為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實，而訂頒之解釋性規定，其性質為行政規則，乃上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限或職權為規範機關內部秩序及運作，所為非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定，僅具有拘束訂定機關、其下級機關及屬官之效力（行政程序法第159條、第161條），人民並不易知悉而予遵行，自不得逕以納稅者不遵守行政函釋，遽認其具有主觀可歸責性或可非難性。並且，人民因不知法規而違反行政法上義務，應負擔行政處罰責任時，按其情節，既得減輕或免除其處罰，則對於不知行政函釋者，如仍認不能免除過失責任，豈不更得按其情節，減輕或免除其處罰？就此，仍應進一步斟酌納稅者是否具有期待可能性？避免造成個案顯然過苛之處罰，行政法院亦應依職權審查國稅局是否具有裁量怠惰之違法情事。²⁵

陸、地方裁罰個案之適用

一、個案之事實與爭議

（一）事實

E（訴願人）於109年7月31日自中國大陸返臺入境，經衛生福利部疾病管制署線上填發「防範嚴重特殊傳染性肺炎入境健康聲明暨居家檢疫通知書」予E，其居家檢疫期間為109年7月31日至8月14日24時，於8月15日起解除。²⁶

嗣後，市政府之F區公所於109年8月10日8時55分許至E居家檢疫地點訪視，發現E未在該址，其後經通報，E擅離住家至該市G診所看病，遭拒後又騎乘機車前往該市其他區，經F區公所人員與警方於當日15時53分許於H區尋獲E，並於原處分機關（衛生局）協助下將E送往強制檢疫，移請原處分機關處理。

²⁵ 事實上，針對法律門外漢之一般納稅者及法定要求專業稅務代理人執行稅捐業務之事件，要求知悉稅務法院裁判見解與稅捐行政規則之內容及其應承擔之主觀歸責程度，事實上應容許合理之差別待遇。並參，Roman Seer in Tipke / Lang, Steuerrecht, 2018, §23 Rz. 91ff.; Geoffrey Morse & David Williams, Principles of Tax Law, 2004, p.19.

²⁶ 以下引自「臺南市政府110年4月22日府法濟字第1100526182號訴願審議書」之記載。E係因違反傳染病防治法事件，不服原處分機關（臺南市政府衛生局）109年8月14日南市衛疾字第1090133582號裁處書所為之處分，提起訴願一案。

原處分機關受理後，審認 E 未依規定遵守居家檢疫措施之規範，已違反傳染病防治法第 58 條第 1 項第 4 款規定，依嚴重特殊傳染性肺炎防治及紓困振興特別條例第 15 條第 2 項規定，裁處新臺幣 30 萬元罰鍰。

E 不服，遂提起本訴願，案經原處分機關檢卷答辯到府。

(二) 爭議

首先，E 主張：「…其因 7 月 16 日到南京參加覆職典禮，和蔡英文總統一行人共 40 幾人，其中包含柯文哲全家等人，而到達南京時被當地公安用救護車送至上海浦東隔離旅館，隔離 14 天，訴願人送進隔離 15 天，包括沒飯吃，總共賠償了 3 千 5 百萬元，被蔡英文總統拿去，如果有法官應叫蔡英文總統拿一半給我，再分一半給法官。其自 109 年 7 月 31 日返國被送到東門路一段居家隔離，期間里幹事並沒有送飯來，自己一個不能吃飯必須自己去買飯、看病，須自己親自打理，因而遭裁處 30 萬元，顯然不合理…。」

其次，E 之代理人主張：E 長期患有精神妄想症，首次發病年齡為 40 歲，亦有 2 次強制就醫之病史，此後 E 精神妄想症於日常生活中仍時有發作，又自認正常而拒絕就醫，多疑易怒，與家人相處不睦鮮少聯絡且自行獨居。E 於 109 年 7 月 31 日返國後，被送至居家隔離，隔離期間為獨居狀態，有關單位未通知家屬協助，亦無任何人員協助配送飲食給訴願人。其年事已高(現年 68 歲)，無業、無收入且無積蓄，處於精神妄想症病發狀態，隔離期間未受關懷照顧及妥善治療，又缺乏飲食，獨自生活且無人照料，在被害妄想的恐懼壓力下，病況逐漸加重，終導致 109 年 8 月 10 日擅離住家之行為。E 係屬衛生所列管在案之精神病嚴重病人，居家檢疫前即出現思考、情緒、知覺、認知、行為等精神狀態表現異常情形，居家檢疫期間 1 人獨居，年邁無業且積蓄耗盡，乏人關懷照顧，無人送餐探視，實已對其生存造成危害，E 日夜獨居，被害恐懼日益加深，妄想症嚴重惡化，呈現出與現實脫節之怪異思想及奇特行為，實無違反律法之意圖，懇請准其免予處罰。E 於 110 年 3 月間，因精神疾病發作，產生妄想、情緒激動等行為及妄想症狀，家屬多次勸導無效，乃通報衛生所協助勸導，經衛生所護理師於 110 年 3 月 10 日經勸導無效後，以精神衛生法第 32 條規定，強制 E 住院就醫，其多次符合強制就醫要件，足證其病情長期存在，迄 110 年 3 月 15 日仍於衛生福利部臺南醫院精神科急性病房強制住院治療中。

就此，原處分機關答辯：E 於 109 年 7 月 31 日至同年 8 月 14 日居家檢疫期間，經區公所查獲其於同年 8 月 10 日 8 時 55 分至 15 時 53 分擅離住家，未依規定遵守居家檢疫措施之規範。查 E 稱因無人送飯，而外出買飯乙節，案經致電區公所里幹事獲回應，E 有要求送餐，區公所亦同意幫忙代送餐，惟 E 又反悔取消送餐，另防疫物資於同年 8 月 7 日上午約 10 時送達，並由鄰居代為收取。E 擅離住家至診所看診並騎乘機車至 H 區，審認 E 違反傳染病防治法規定之事實明確，擅離時間大於 6 小時不超過 24 小時，依據衛生福利部 109 年 4 月 17 日令發布之裁罰基準，在法定裁量範圍內，裁處 30 萬元罰鍰，亦屬妥適。

二、個案裁罰之法令依據

依據前揭處罰法定主義（形式合憲性/合法性）之要求，應先說明本件個案裁罰之主要法令依據，包括：

傳染病防治法第 3 條第 1 項第 5 款及第 2 項規定：「(第 1 項)本法所稱傳染病，指下列由中央主管機關依致死率、發生率及傳播速度等危害風險程度高低分類之疾病：…五、第五類傳染病：指前 4 款以外，經中央主管機關認定其傳染流行可能對國民健康造成影響，有依本法建立防治對策或準備計畫必要之新興傳染病或症候群。(第 2 項)中央主管機關對於前項各款傳染病之名稱，應刊登行政院公報公告之；有調整必要者，應即時修正之。」第 8 條第 1 項前段規定：「傳染病流行疫情、疫區之認定、發布及解除，由中央主管機關為之。」第 58 條第 1 項第 4 款規定：「(第 1 項)主管機關對入、出國(境)之人員，得施行下列檢疫或措施，並得徵收費用：…四、對自感染區入境、接觸或疑似接觸之人員、傳染病或疑似傳染病人，採行居家檢疫、集中檢疫、隔離治療或其他必要措施。」

傳染病防治法施行細則第 5 條規定：「本法所稱疫區，指有傳染病流行或有疫情通報，經中央或地方主管機關依本法第 8 條第 1 項規定發布之國際疫區或國內疫區。」

嚴重特殊傳染性肺炎防治及紓困振興特別條例第 7 條規定：「中央流行疫情指揮中心指揮官為防治控制疫情需要，得實施必要之應變處置或措施。」第 15 條第 2 項規定：「違反各級衛生主管機關依傳染病防治法第 58 條第 1 項第 4 款規定所為之檢疫措施者，處新臺幣 10 萬元以上 1 百萬元以下罰鍰。」

衛生福利部 109 年 1 月 15 日衛授疾字第 1090100030 號公告：「主旨：公告修正『傳染病分類及第四類與第五類傳染病之防治措施』如附件，並自即日生效。依據：傳染病防治法第 3 條、第 39 條第 2 項、第 44 條第 1 項第 3 款、第 50 條第 4 項規定。公告事項：一、本次修正係新增『嚴重特殊傳染性肺炎』為第五類傳染病…。」

嚴重特殊傳染性肺炎中央流行疫情指揮中心 109 年 2 月 7 日肺中指字第 1093700079 號函：「主旨：為加強嚴重特殊傳染性肺炎高風險對象之管理，防堵疫情進入社區，倘貴府發現居家隔離或居家檢疫者違反相關規定時，請務必落實公權力之執行，請查照。」109 年 3 月 18 日公告：「自臺灣時間 3 月 19 日零時起，限制所有非本國籍人士入境，事前申請核准者才予放行。所有入境者入境後都需進行居家檢疫 14 天。」

違反傳染病防治法第 48 條第 1 項規定所為之隔離措施、第 58 條第 1 項第 2 款及第 4 款規定所為之檢疫措施案件裁罰基準項次三：

項次	違反法條	法條要件	違反行為	裁罰依據	罰鍰額度	裁罰基準	說明
三	傳染病防治法第 58 條第 1 項第 4 款	對自感區入境、接觸或疑似人員、傳染病或疑似傳染病人，採行居家檢疫、集中檢疫、隔離治療或其他措施。	受檢疫者發生擅離住家（或指定地點）或其他具感染他人風險之行為	嚴重特殊傳染性肺炎防治及紓困振興特別條例第 15 條第 2 項	處新臺幣 10 萬元以上 1 百萬以下元罰鍰	1. 擅離住家（指定地點）者，依據擅離時間加重裁處： (1) 擅離時間 < 2 小時，依罰鍰最低額裁處之。 (2) 2 小時 ≤ 擅離時間 < 6 小時，處新臺幣 20 萬元罰鍰。 (3) 6 小時 ≤ 擅離時間 < 24 小時，處新臺幣 30 萬元罰鍰。 (4) 24 小時 ≤ 擅離時間 < 72 小時，處新臺幣 60 萬元罰鍰。 (5) 72 小時 ≤ 擅離時間，依罰鍰最高額裁處之。 2. 擅離住家（指定地點）者，首次擅離時除處以罰鍰外，應併同執行集中檢疫強制安置。 3. 其他具感染他人風	1. 鑒於未落實檢疫之規定可能提高社區傳播風險，影響防疫措施推動，衡酌具體違規情節，由於擅離之時間越長，其造成傳染他人或社區感染之危害及影響層面可能越大，因此依其擅離時間長短作為裁量之基準。應另將活動範圍、擅離過程中接觸對象及人數等因素併

					<p>險之行為，得分別裁處如下：</p> <p>(1)未配合主管機關依傳染病防治法及相關法規所開立之檢疫通知書所載之自機場返家規定或未依規定於搭車時主動出示上開檢疫通知書，處新臺幣10萬元罰鍰。</p> <p>(2)未配合必要之關懷追蹤機制，處新臺幣10萬元罰鍰。</p> <p>(3)與訪客從事近距離或群聚型之活動，處新臺幣20萬元罰鍰。</p> <p>4.前開擅離或其他具感染他人風險之行為，應衡酌其他具體違規情節進行裁處：例如接觸人數多、活動範圍大、接觸抵抗力較差之對象、出入公共場所、搭乘大眾交通工具、於從事業務處所接觸民眾或其他類此嚴重影響防疫情事，從重處以罰鍰。</p>	<p>同納入衡量，爰為第1點規定。</p> <p>2.考量自感染區入境者之感染風險未若與確診個案接觸後感染風險高，受檢疫者擅離住家(或指定地點)仍可能造成一定危害或有危害之虞，因此，當發現其再次擅離時，除處以罰鍰外，一併進行集中檢疫強制安置，爰為第2點規定。</p> <p>3.鑒於未配合居家檢疫通知書所載之自機場返家規定，而搭乘大眾運輸工具，或未依規定於搭車時主動出示居家檢疫通知書，均可能導致防疫管理上之缺口，並造成危害，應分別進行裁處，爰為第3點第(1)項規定。</p> <p>4.由於未配合提供手機</p>
--	--	--	--	--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

						<p>號碼、回復雙向簡訊健康情形等必要之關懷追蹤機制，將造成防疫管理上之困難及缺口，並有危害之虞，爰為第3點第(2)項規定。</p> <p>5. 另居家檢疫期間本應盡量避免非必要之訪客拜訪，倘與訪客從事近距離或群聚型之活動，如從事業務(看診或營業)、近距離派對、遊戲、賭博或其他類似活動，雖未離開住居所，但已明顯悖離居家檢疫目的，爰為第3點之第(3)項規定。</p> <p>6. 針對擅離或其他具感染他人風險之行為，應另將活動範圍、擅離過程中接觸對象及人數等因素併同納入衡量，爰為第4點規定。舉例</p>
--	--	--	--	--	--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

							如下：未經報 准逕行就醫 即屬擅離，且 為出入公共 場所及可能 接觸抵抗力 較差之對象， 即應酌予加 重裁處。
--	--	--	--	--	--	--	---------------------------------------------------------------------------------

指揮中心於 109 年 3 月 18 日公告：自臺灣時間 3 月 19 日零時起，限制所有非本國籍人士入境，事前申請核准者才予放行。所有入境者入境後都需進行居家檢疫 14 天。因此，違反上開指揮中心公告之檢疫措施者，係屬違反傳染病防治法第 58 條第 1 項第 4 款規定之行為，主管機關應依嚴重特殊傳染性肺炎防治及紓困振興特別條例第 15 條第 2 項規定，處 10 萬元以上 100 萬元以下罰鍰。

三、行政裁罰之審酌過程

依據前揭責罰相當原則（實質合憲性/合法性）之要求，應進一步說明本件個案裁罰是否符合責罰相當與個案過苛之判斷。

E 於事實欄所載時點自中國返國，業經衛生福利部疾病管制署核發居家檢疫通知書，檢疫期間為 109 年 7 月 31 日至同年 8 月 14 日 24 時，該通知書並載明檢疫期間須留在家中(住宿地點)不得外出等居家檢疫應遵守事項。然而，經區公所派員於 109 年 8 月 10 日至 E 居家檢疫地點(即 E 住所)訪視，其確有外出之情形，此有 109 年 8 月 10 日未遵守居家檢疫規範處分區公所訪視調查表及當日所攝照片與公所相關說明附卷可稽，堪為信實。因此，原處分機關認 E 違反傳染病防治法第 58 條第 1 項第 4 款規定，依嚴重特殊傳染性肺炎防治及紓困振興特別條例第 15 條第 2 項規定，裁處 30 萬元罰鍰，固非無見。

但是，E 代理人主張訴願人長期患有精神妄想症，居家檢疫前已有兩次發病強制就醫紀錄，且居家檢疫期間係隔離的獨居狀態，有關單位未通知家屬協助，亦無人協助配送飲食予 E，導致其隔離期間又再度發病，並經衛生所公衛護理師於 110 年 3 月 10 日訪視勸導無效後，再次依精神衛生法第

32 條規定強制 E 住院就醫治療，足證其病情長期存在，實無違反律法之意圖，故懇請准其免予處罰。

就此，行政程序法第 36 條及第 43 條明定，行政機關依法應作成行政處分者，除有法規之依據外，應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項需一律注意，並斟酌當事人及相關人員之陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，以作為處分或其他行政行為之根據。

其次，行政罰法第 9 條第 3 項及第 4 項規定，行為時因精神障礙或其他心智缺陷，致不能辨識其行為違法或欠缺依其辨識而行為之能力者，不予處罰；如係其辨識行為違法或依其辨識而行為之能力，顯著減低者，則得減輕處罰。並且，實務見解指出，責任條件係要求對違法構成要件事實認識與意欲之故意、過失之主觀責任態樣，而適用行為罰規定處罰違反行政法義務之人民時，除法律有特別規定外，仍應按行政罰法及其相關法理所建構之構成要件該當性、違法性（含有無阻卻違法事由）、有責性或可非難性（含有無阻卻責任事由）三個階段分別檢驗，確認已具備無誤後，方得處罰（最高行政法院 106 判 585 判決）。

經查依衛生福利部臺南醫院 109 年 12 月 29 日出具之出院病歷摘要，E 確經診斷罹患精神疾病，且依「精神病社區關懷照顧計畫」接案/轉介單所載，其處於妄想狀態，並有多次強制就醫紀錄，惟原處分機關卻未依行政罰法第 9 條第 3 項或第 4 項規定，審酌 E 是否有精神障礙情形，亦未考量其行為時行為辨識能力有無顯著降低，且於知悉 E 代理人所提書狀載明 E 罹患精神疾病後，仍未善盡調查義務釐清是否屬實，故所為 30 萬元之罰鍰處分，實嫌速斷。

本案 E 行為時是否有辨識能力抑或辨識能力顯著降低仍待釐清，惟原處分機關卻逕自作成本案裁處容有再斟酌之餘地，則原處分既有可議之處，自無由維持，依訴願法第 81 條第 1 項前段及第 2 項規定，應認本件訴願為有理由，將原處分撤銷，並由原處分機關於 1 個月內依訴願決定意旨查明釐清後，另為處分。²⁷

柒、結論

²⁷訴願法第 81 條規定：「(第 1 項)訴願有理由者，受理訴願機關應以決定撤銷原行政處分之全部或一部，並得視事件之情節，逕為變更之決定或發回原行政處分機關另為處分。但於訴願人表示不服之範圍內，不得為更不利益之變更或處分。(第 2 項)前項訴願決定撤銷原行政處分，發回原行政處分機關另為處分時，應指定相當期間命其為之。」

國家對於人民違法行為之處罰或制裁，係對受處罰者之基本權利，實質上產生侵害之法律效果，故其職權行使應受到合憲性之檢驗。

至於，行政裁罰權之行使，應注意違規情節區分輕重程度之可能與必要，使責罰相當，並避免個案過苛。