

總統府公報

Presidential Office Gazette

本號公報內容於發行日同步登載總統府全球資訊網

網址：<http://www.president.gov.tw/>

中華民國98年7月1日（星期三）發行 第6870號



總統府第二局 編印

總統府公報

第 6870 號

中華民國 98 年 7 月 1 日 (星期三)

目 錄

壹、總統令

一、公布法律

- (一)增訂並修正二二八事件處理及賠償條例條文……………2
- (二)刪除並修正臺灣地區與大陸地區人民關係條例條文…3
- (三)制定運動彩券發行條例……………8
- (四)修正勞資爭議處理法……………16

二、任免官員……………34

貳、總統及副總統活動紀要

- 一、總統活動紀要……………38
- 二、副總統活動紀要……………40

參、總統府新聞稿……………41

肆、司法院令

- 公布大法官議決釋字第 660 號解釋……………45

總 統 令

總統令

中華民國 98 年 7 月 1 日
華總一義字第 09800160081 號

茲增訂二二八事件處理及賠償條例第三條之一及第三條之二條文；並修正第三條及第八條條文，公布之。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄

二二八事件處理及賠償條例增訂第三條之一及第三條之二條文；並修正第三條及第八條條文

中華民國 98 年 7 月 1 日公布

第 三 條 第一條所定事項，由行政院所設財團法人二二八事件紀念基金會（以下簡稱紀念基金會）辦理。

前項紀念基金會，由行政院遴聘學者專家、社會公正人士、政府代表及受難者或其家屬代表組成之；受難者或其家屬代表不得少於紀念基金會董事總額之三分之一。

申請人不服紀念基金會決定時，得依法提起訴願及行政訴訟。

第三條之一 紀念基金會辦理下列事項：

- 一、二二八事件真相調查、史料之蒐集及研究。
- 二、二二八事件紀念活動。
- 三、二二八事件之教育推廣、文化、歷史或人權之國

際交流活動。

四、已認定受難者之賠償。

五、受難者及其家屬回復名譽之協助。

六、其他符合本條例宗旨之相關事項。

第三條之二 中央政府為保存二二八事件相關文物、史料、文獻及整理等相關業務，設二二八國家紀念館，得委託紀念基金會經營管理；地方政府所設二二八紀念館，亦得委託紀念基金會經營管理。

第 八 條 賠償範圍如下：

一、死亡或失蹤。

二、傷殘者。

三、遭受羈押或徒刑之執行者。

四、財務損失者。

五、健康名譽受損者。

六、其餘未規定事項與授權紀念基金會訂定之。

對於事件中受害之教育文化機構，得申請回復名譽，並得請求協助其復原；其復原辦法由行政院定之。

總統令 中華民國 98 年 7 月 1 日
華總一義字第 09800160091 號

茲刪除臺灣地區與大陸地區人民關係條例第十二條條文；並修正第十七條至第十八條、第五十七條及第六十七條條文，公布之。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄

臺灣地區與大陸地區人民關係條例刪除第十二條條文；並修正

第十七條至第十八條、第五十七條及第六十七條條文

中華民國 98 年 7 月 1 日公布

第十二條 (刪除)

第十七條 大陸地區人民為臺灣地區人民配偶，得依法令申請進入臺灣地區團聚，經許可入境後，得申請在臺灣地區依親居留。

前項以外之大陸地區人民，得依法令申請在臺灣地區停留；有下列情形之一者，得申請在臺灣地區商務或工作居留，居留期間最長為三年，期滿得申請延期：

- 一、符合第十一條受僱在臺灣地區工作之大陸地區人民。
- 二、符合第十條或第十六條第一項來臺從事商務相關活動之大陸地區人民。

經依第一項規定許可在臺灣地區依親居留滿四年，且每年在臺灣地區合法居留期間逾一百八十三日者，得申請長期居留。

內政部得基於政治、經濟、社會、教育、科技或文化之考量，專案許可大陸地區人民在臺灣地區長期居留，申請居留之類別及數額，得予限制；其類別及數額，由內政部擬訂，報請行政院核定後公告之。

經依前二項規定許可在臺灣地區長期居留者，居留期間無限制；長期居留符合下列規定者，得申請在臺灣地區定居：

- 一、在臺灣地區合法居留連續二年且每年居住逾一百八十三日。

二、品行端正，無犯罪紀錄。

三、提出喪失原籍證明。

四、符合國家利益。

內政部得訂定依親居留、長期居留及定居之數額及類別，報請行政院核定後公告之。

第一項人員經許可依親居留、長期居留或定居，有事實足認係通謀而為虛偽結婚者，撤銷其依親居留、長期居留、定居許可及戶籍登記，並強制出境。

大陸地區人民在臺灣地區逾期停留、居留或未經許可入境者，在臺灣地區停留、居留期間，不適用前條及第一項至第四項規定。

前條及第一項至第五項有關居留、長期居留、或定居條件、程序、方式、限制、撤銷或廢止許可及其他應遵行事項之辦法，由內政部會同有關機關擬訂，報請行政院核定之。

本條例中華民國九十八年六月九日修正之條文施行前，經許可在臺團聚者，其每年在臺合法團聚期間逾一百八十三日者，得轉換為依親居留期間；其已在臺依親居留或長期居留者，每年在臺合法團聚期間逾一百八十三日者，其團聚期間得分別轉換併計為依親居留或長期居留期間；經轉換併計後，在臺依親居留滿四年，符合第三項規定，得申請轉換為長期居留期間；經轉換併計後，在臺連續長期居留滿二年，並符合第五項規定，得申請定居。

第十七條之一 經依前條第一項、第三項或第四項規定許可在臺灣地區依親居留或長期居留者，居留期間得在臺灣地區工作。

第十八條 進入臺灣地區之大陸地區人民，有下列情形之一者，治安機關得逕行強制出境。但其所涉案件已進入司法程序者，應先經司法機關之同意：

- 一、未經許可入境。
- 二、經許可入境，已逾停留、居留期限。
- 三、從事與許可目的不符之活動或工作。
- 四、有事實足認為有犯罪行為。
- 五、有事實足認為有危害國家安全或社會安定之虞。

進入臺灣地區之大陸地區人民已取得居留許可而有前項第三款至第五款情形之一者，內政部入出國及移民署於強制其出境前，得召開審查會，並給予當事人陳述意見之機會。

第一項大陸地區人民，於強制出境前，得暫予收容，並得令其從事勞務。

第一項大陸地區人民有第一項第三款從事與許可目的不符之活動或工作之情事，致違反社會秩序維護法而未涉有其他犯罪情事者，於調查後得免移送簡易庭裁定。

進入臺灣地區之大陸地區人民，涉及刑事案件，經法官或檢察官責付而收容於第三項之收容處所，並經法院判決有罪確定者，其收容之日數，以一日抵有期徒刑或拘役一日或刑法第四十二條第三項、第六項裁判所定之罰金額數。

前五項規定，於本條例施行前進入臺灣地區之大陸地區人民，適用之。

第一項之強制出境處理辦法及第三項收容處所之設置

及管理辦法，由內政部擬訂，報請行政院核定之。

第二項審查會之組成、審查要件、程序等事宜，由內政部定之。

第五十七條 父母之一方為臺灣地區人民，一方為大陸地區人民者，其與子女間之法律關係，依子女設籍地區之規定。

第六十七條 被繼承人在臺灣地區之遺產，由大陸地區人民依法繼承者，其所得財產總額，每人不得逾新臺幣二百萬元。超過部分，歸屬臺灣地區同為繼承之人；臺灣地區無同為繼承之人者，歸屬臺灣地區後順序之繼承人；臺灣地區無繼承人者，歸屬國庫。

前項遺產，在本條例施行前已依法歸屬國庫者，不適用本條例之規定。其依法令以保管款專戶暫為存儲者，仍依本條例之規定辦理。

遺囑人以其在臺灣地區之財產遺贈大陸地區人民、法人、團體或其他機構者，其總額不得逾新臺幣二百萬元。

第一項遺產中，有以不動產為標的者，應將大陸地區繼承人之繼承權利折算為價額。但其為臺灣地區繼承人賴以居住之不動產者，大陸地區繼承人不得繼承之，於定大陸地區繼承人應得部分時，其價額不計入遺產總額。

大陸地區人民為臺灣地區人民配偶，其繼承在臺灣地區之遺產或受遺贈者，依下列規定辦理：

- 一、不適用第一項及第三項總額不得逾新臺幣二百萬元之限制規定。
- 二、其經許可長期居留者，得繼承以不動產為標的之遺產，不適用前項有關繼承權利應折算為價額之

- 規定。但不動產為臺灣地區繼承人賴以居住者，不得繼承之，於定大陸地區繼承人應得部分時，其價額不計入遺產總額。
- 三、前款繼承之不動產，如為土地法第十七條第一項各款所列土地，準用同條第二項但書規定辦理。

總統令

中華民國 98 年 7 月 1 日
華總一義字第 09800160101 號

茲制定運動彩券發行條例，公布之。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄

運動彩券發行條例

中華民國 98 年 7 月 1 日公布

- 第 一 條 為振興體育，並籌資以發掘、培訓及照顧運動人才，健全運動彩券發行、管理及盈餘運用，特制定本條例。
- 第 二 條 本條例所稱主管機關為中央體育主管機關。
- 第 三 條 本條例用詞，定義如下：
- 一、運動彩券：指以各種運動競技為標的，並預測賽事過程及其結果為遊戲方式之彩券。
 - 二、發行機構：指經主管機關指定辦理運動彩券之發行、銷售、促銷、賽事過程與其結果之公布、兌獎、管理及其他相關事項之機構。
 - 三、受委託機構：指經主管機關同意，受發行機構委託辦理運動彩券之發行、銷售、促銷、賽事過程及其結果之公布、兌獎作業或管理事項之機構。

四、經銷商：指與發行機構或受委託機構簽訂契約並發給經銷證，銷售運動彩券者。

五、中獎人：指依發行機構所為投注規範而具有領取中獎獎金權利者。

六、盈餘：指售出運動彩券總金額，扣除應發獎金總額及發行彩券銷管費用後之餘額。

第 四 條 運動彩券之發行應由彩券專業發行機構辦理，由主管機關設置，或以公開遴選方式擇定之。

前項發行機構之組織準則及作業規則，或遴選條件，由主管機關定之。

第 五 條 運動彩券之發行、銷售、促銷、賽事過程與其結果之公布、兌獎、管理及其他相關事項之辦法，由主管機關定之。

第 六 條 運動彩券獎金支出不得超過售出彩券總金額之百分之七十八。但發行機構提出營運維持計畫或配套措施，經主管機關核准者，不在此限。

第 七 條 運動彩券銷管費用不得超過售出運動彩券總金額百分之十二。但發行機構依本法第十一條利用電話、網際網路或其他電訊設備銷售運動彩券之銷售額達售出運動彩券總金額百分之五十時，其銷管費用不得超過其售出金額百分之十。

前項銷管費用，包含運動彩券銷售佣金、發行機構報酬、運動彩券發行損失、賠償責任準備金及為發行運動彩券舉辦之活動費用。

第 八 條 運動彩券發行之盈餘，其百分之十撥入公益彩券盈餘

，並依公益彩券發行條例管理使用；餘百分之九十，專供主管機關發展體育運動之用，不得充抵政府預算所編列之體育經費，其使用範圍，由主管機關公告之，並刊登政府公報。

前項專供主管機關發展體育運動之用盈餘，應以基金或收支並列方式管理運用。

主管機關為辦理前項作業，得循年度預算程序設置運動發展基金。該基金未成立前，運動彩券發行盈餘應於公庫設立專戶存儲，並依收支並列方式編列年度預算，該基金成立後，該專戶之結餘款應即轉入基金。

第九條 發行機構應於每月終了，將運動彩券發行情形作成營業報告書，併同損益表、獎金支出情形、盈餘分配表及銷管費用明細表，於次月十五日前報請主管機關備查。

第十條 發行機構或受委託機構辦理運動彩券經銷商之遴選，應以具體育運動專業知識且通過發行機構舉辦之測驗取得證照者或曾為運動特種公益彩券經銷商者為限；有關體育運動專業知識認定標準，由主管機關定之；發行機構辦理測驗及核發證照應擬具施行要點，報經主管機關備查後實施。

經銷商僱用四人以上者，應至少進用具有工作能力之身心障礙者、原住民或低收入戶一人。

本條例施行前，依公益彩券發行條例第八條遴選之正（備）取經銷商，得於經銷契約期間繼續銷售運動彩券。

發行機構應負責經銷商關於運動彩券銷售及其他教育訓練；其相關計畫，由發行機構訂定，報經主管機關備查

後實施。

第十一條 發行機構及受委託機構為辦理運動彩券之銷售，除透過經銷商外，得利用電話、網際網路及其他電訊設備銷售運動彩券，發行機構並應擬具相關作業管理要點，報經主管機關同意後實施。

前項相關作業管理要點應包含下列事項：

- 一、消費者保護相關事項。
- 二、投注者個人資料之保護。
- 三、交易糾紛之處理。
- 四、洗錢行為之防制。
- 五、投注成癮之預防。
- 六、其他與透過電話、網際網路及其他電訊設備銷售運動彩券有關之作業程序事項。

發行機構或受委託機構並應採取適當之方式，使透過電話、網際網路及其他電訊設備購買運動彩券者得知悉相關風險及過度投注行為對身心健康之危害。

發行機構或受委託機構為辦理電話、網際網路或其他電訊設備銷售運動彩券業務，應建立身分檢核機制，並建置由專業機構認證之交易安全技術系統，以確保交易紀錄得於日後取出查驗不受竄改。

第十二條 運動彩券投注之標的賽事，應由發行機構備齊發行計畫，向主管機關提出申請，經核備後始得將賽事納入標的。

第十三條 發行機構、受委託機構及經銷商，不得銷售運動彩券或支付獎金予未成年人。

運動彩券發行機構及受委託機構員工，不得購買或受

讓運動彩券。

納為投注標的之運動競技賽事舉辦單位人員及參與賽事之相關隊職員，均不得購買其所舉辦或參與賽事之運動彩券。

發行機構、受委託機構或經銷商違反第一項規定者，應將與售得價金及已支付獎金同額之款項，歸入運動彩券盈餘。

第十四條 因職務或業務知悉運動彩券中獎人姓名、地址等個人資料者，除其他法律另有規定外，應嚴守秘密。

違反前項規定，洩露中獎人相關資料予他人，致中獎人權益受損者，中獎人得向發行機構請求損害賠償。

前項情形，發行機構對洩密人有求償權。

第十五條 運動彩券之中獎人，除透過電話、網際網路或其他電訊設備購買者，由發行機構主動支付獎金外，應於開獎之日起三個月內，憑中獎之運動彩券與本人之身分證或其他身分證明文件向發行機構、受委託機構或經銷商具領，逾期不得請領；其未領之獎金，全數歸入運動彩券盈餘。

發行機構、受委託機構或經銷商違反前項規定，對逾期未領之中獎人支付獎金者，應將與已支付獎金同額之款項全數歸入運動彩券盈餘。

運動彩券中獎獎金在主管機關核准之一定金額以下，得不適用第一項關於身分證或其他身分證明文件具領獎金之規定。

運動彩券遺失、被盜或滅失者，不得掛失止付，並不適用民法第七百二十條第一項但書、第七百二十五條及第

七百二十七條之規定。

第十六條 運動彩券中獎獎金應一次給付。

第十七條 向經銷商購買之運動彩券中獎，因火燻、水浸、油漬、塗染、破損或其他情形，致不能辨認真偽者，不予兌獎。

第十八條 運動彩券因無效投注，購買者得向發行機構、受委託機構或經銷商請求退款；其請求權，自發行機構公布無效投注賽事之日起，因二年間不行使而消滅。

前項運動彩券係透過電話、網際網路或其他電訊設備購買者，發行機構應主動退款。

第一項無效投注情形，由發行機構擬訂，報經主管機關同意後實施。

第十九條 經由電話、網際網路或其他電訊設備購買之運動彩券，不適用消費者保護法第十九條及第十九條之一規定。

第二十條 主管機關得派員或委託專業機構，查核發行機構、受委託機構及經銷商，或令發行機構派員，查核受委託機構及經銷商之業務財務有關資料。

發行機構、受委託機構及經銷商對於前項查核，不得規避、妨礙或拒絕，並應配合提供相關資料。

第二十一條 以強暴、脅迫、詐術或其他非法之方法，妨害投注標的運動競技賽事之公平者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣一千萬元以下罰金。

前項之未遂犯罰之。

擁有球隊經營權之法人、團體及其代表人、管理人與相關從業人員，應主動配合檢察及司法警察機關調查第一項所列行為，其有隱匿或抗拒，經查證屬實者，處新臺幣

一百萬元以上一千萬元以下罰鍰。

第二十二條 發行機構有下列情事之一者，處新臺幣五萬元以上二十五萬元以下罰鍰：

- 一、獎金支出違反第六條規定之比率。
- 二、銷管費用支出違反第七條規定。

第二十三條 有下列情事之一者，處新臺幣三萬元以上十五萬元以下罰鍰，並得按次處罰：

- 一、發行機構或受委託機構違反第十一條第四項規定，未建立身分檢核機制或由專業機構認證之交易安全技術系統。
- 二、因職務或業務知悉運動彩券中獎人個人資料者，違反第十四條第一項應嚴守秘密規定。
- 三、發行機構、受委託機構或經銷商違反第十五條第一項規定，對逾期未領之中獎人支付獎金，或未將逾期未領獎金全數歸入運動彩券盈餘。

第二十四條 有下列情事之一者，應令其限期改善，屆期仍未改善者，處新臺幣三萬元以上十五萬元以下罰鍰，並得按次處罰：

- 一、發行機構違反依第五條所定辦法有關發行、銷售、促銷、兌獎或管理規定。
- 二、發行機構違反第九條規定，未依限申報書表。
- 三、僱用四人以上之經銷商違反第十條第二項規定，未進用具有工作能力之身心障礙者、原住民或低收入戶一人。
- 四、發行機構、受委託機構或其員工、經銷商、納為

投注標的之運動競技賽事舉辦單位人員或參與賽事之相關隊職員，違反第十三條第一項、第二項、第三項關於運動彩券銷售、支付獎金、購買或受讓規定。

五、發行機構、受委託機構或經銷商違反第二十條第二項規定，規避、妨礙、拒絕查核或不提供相關資料。

第二十五條 發行機構、受委託機構經依前三條規定處罰，其情節重大或經處罰三次仍未改善者，主管機關得為下列處分：

- 一、限制發行機構之發行期間、銷售量或經銷商數目。
- 二、停止受委託機構發行或銷售運動彩券。

第二十六條 發行機構參與遴選時出具之申請書、切結書或所作其他擔保之承諾經發現不實者，主管機關得撤銷其運動彩券之發行。

運動彩券發行後，發行機構經中央金融主管機關派員依法監管、接管或勒令停業進行清理，主管機關得廢止其運動彩券之發行。

第二十七條 運動彩券發行後，有下列情形之一者，主管機關於報經行政院核定後，應停止其繼續發行：

- 一、影響社會安寧或善良風俗之重大情事。
- 二、法律變更。

第二十八條 由財政部依公益彩券發行條例第四條第二項指定發行運動特種公益彩券之發行機構，本條例公布施行後，依本條例繼續發行至中華民國一百零二年十二月三十一日止。

前項運動特種公益彩券盈餘之使用，應依第八條第一

項規定辦理。

第二十九條 本條例施行日期，由行政院定之。

總統令 中華民國 98 年 7 月 1 日
華總一義字第 09800165161 號

茲修正勞資爭議處理法，公布之。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄

勞資爭議處理法

中華民國 98 年 7 月 1 日公布

第一章 總 則

第 一 條 為處理勞資爭議，保障勞工權益，穩定勞動關係，特制定本法。

第 二 條 勞資雙方當事人應本誠實信用及自治原則，解決勞資爭議。

第 三 條 本法於雇主或有法人資格之雇主團體（以下簡稱雇主團體）與勞工或工會發生勞資爭議時，適用之。但教師之勞資爭議屬依法提起行政救濟之事項者，不適用之。

第 四 條 本法所稱主管機關：在中央為行政院勞工委員會；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。

第 五 條 本法用詞，定義如下：

- 一、勞資爭議：指權利事項及調整事項之勞資爭議。
- 二、權利事項之勞資爭議：指勞資雙方當事人基於法令、團體協約、勞動契約之規定所為權利義務之

爭議。

三、調整事項之勞資爭議：指勞資雙方當事人對於勞動條件主張繼續維持或變更之爭議。

四、爭議行為：指勞資爭議當事人為達成其主張，所為之罷工或其他阻礙事業正常運作及與之對抗之行為。

五、罷工：指勞工所為暫時拒絕提供勞務之行為。

第 六 條 權利事項之勞資爭議，得依本法所定之調解、仲裁或裁決程序處理之。

法院為審理權利事項之勞資爭議，必要時應設勞工法庭。

權利事項之勞資爭議，勞方當事人提起訴訟或依仲裁法提起仲裁者，中央主管機關得給予適當扶助；其扶助業務，得委託民間團體辦理。

前項扶助之申請資格、扶助範圍、審核方式及委託辦理等事項之辦法，由中央主管機關定之。

第 七 條 調整事項之勞資爭議，依本法所定之調解、仲裁程序處理之。

前項勞資爭議之勞方當事人，應為工會。但有下列情形者，亦得為勞方當事人：

一、未加入工會，而具有相同主張之勞工達十人以上。

二、受僱於僱用勞工未滿十人之事業單位，其未加入工會之勞工具有相同主張者達三分之二以上。

第 八 條 勞資爭議在調解、仲裁或裁決期間，資方不得因該勞資爭議事件而歇業、停工、終止勞動契約或為其他不利於

勞工之行為；勞方不得因該勞資爭議事件而罷工或為其他爭議行為。

第二章 調 解

第 九 條 勞資爭議當事人一方申請調解時，應向勞方當事人勞務提供地之直轄市或縣（市）主管機關提出調解申請書。

前項爭議當事人一方為團體協約法第十條第二項規定之機關（構）、學校者，其出席調解時之代理人應檢附同條項所定有核可權機關之同意書。

第一項直轄市、縣（市）主管機關對於勞資爭議認為必要時，得依職權交付調解，並通知勞資爭議雙方當事人。

第一項及前項調解，其勞方當事人有二人以上者，各勞方當事人勞務提供地之主管機關，就該調解案件均有管轄權。

第 十 條 調解之申請，應提出調解申請書，並載明下列事項：

一、當事人姓名、性別、年齡、職業及住所或居所；
如為法人、雇主團體或工會時，其名稱、代表人及事務所或營業所；有代理人者，其姓名、名稱及住居所或事務所。

二、請求調解事項。

三、依第十一條第一項選定之調解方式。

第 十 一 條 直轄市或縣（市）主管機關受理調解之申請，應依申請人之請求，以下列方式之一進行調解：

一、指派調解人。

二、組成勞資爭議調解委員會（以下簡稱調解委員會）。

直轄市或縣（市）主管機關依職權交付調解者，得依前項方式之一進行調解。

第一項第一款之調解，直轄市、縣（市）主管機關得委託民間團體指派調解人進行調解。

第一項調解之相關處理程序、充任調解人或調解委員之遴聘條件與前項受託民間團體之資格及其他應遵行事項之辦法，由中央主管機關定之。

主管機關對第三項之民間團體，除委託費用外，並得予補助。

第十二條 直轄市或縣（市）主管機關指派調解人進行調解者，應於收到調解申請書三日內為之。

調解人應調查事實，並於指派之日起七日內開始進行調解。

直轄市或縣（市）主管機關於調解人調查時，得通知當事人、相關人員或事業單位，以言詞或書面提出說明；調解人為調查之必要，得經主管機關同意，進入相關事業單位訪查。

前項受通知或受訪查人員，不得為虛偽說明、提供不實資料或無正當理由拒絕說明。

調解人應於開始進行調解十日內作出調解方案，並準用第十九條、第二十條及第二十二條之規定。

第十三條 調解委員會置委員三人或五人，由下列代表組成之，並以直轄市或縣（市）主管機關代表一人為主席：

- 一、直轄市、縣（市）主管機關指派一人或三人。
- 二、勞資爭議雙方當事人各自選定一人。

第十四條 直轄市、縣（市）主管機關以調解委員會方式進行調解者，應於收到調解申請書或職權交付調解後通知勞資爭議雙方當事人於收到通知之日起三日內各自選定調解委員，並將調解委員之姓名、性別、年齡、職業及住居所具報；屆期未選定者，由直轄市、縣（市）主管機關代為指定。

前項主管機關得備置調解委員名冊，以供參考。

第十五條 直轄市、縣（市）主管機關以調解委員會方式進行調解者，應於調解委員完成選定或指定之日起十四日內，組成調解委員會並召開調解會議。

第十六條 調解委員會應指派委員調查事實，除有特殊情形外，該委員應於受指派後十日內，將調查結果及解決方案提報調解委員會。

調解委員會應於收到前項調查結果及解決方案後十五日內開會。必要時或經勞資爭議雙方當事人同意者，得延長七日。

第十七條 調解委員會開會時，調解委員應親自出席，不得委任他人代理；受指派調查時，亦同。

直轄市、縣（市）主管機關於調解委員調查或調解委員會開會時，得通知當事人、相關人員或事業單位以言詞或書面提出說明；調解委員為調查之必要，得經主管機關同意，進入相關事業單位訪查。

前項受通知或受訪查人員，不得為虛偽說明、提供不實資料或無正當理由拒絕說明。

第十八條 調解委員會應有調解委員過半數出席，始得開會；經出席委員過半數同意，始得決議，作成調解方案。

第十九條 依前條規定作成之調解方案，經勞資爭議雙方當事人同意在調解紀錄簽名者，為調解成立。但當事人之一方為團體協約法第十條第二項規定之機關（構）、學校者，其代理人簽名前，應檢附同條項所定有核可權機關之同意書。

第二十條 勞資爭議當事人對調解委員會之調解方案不同意者，為調解不成立。

第二十一條 有下列情形之一者，視為調解不成立：

- 一、經調解委員會主席召集會議，連續二次調解委員出席人數未過半數。
- 二、未能作成調解方案。

第二十二條 勞資爭議調解成立或不成立，調解紀錄均應由調解委員會報由直轄市、縣（市）主管機關送達勞資爭議雙方當事人。

第二十三條 勞資爭議經調解成立者，視為爭議雙方當事人間之契約；當事人一方為工會時，視為當事人間之團體協約。

第二十四條 勞資爭議調解人、調解委員、參加調解及經辦調解事務之人員，對於調解事件，除已公開之事項外，應保守秘密。

第三章 仲 裁

第二十五條 勞資爭議調解不成立者，雙方當事人得共同向直轄市或縣（市）主管機關申請交付仲裁。但調整事項之勞資爭議，當事人一方為團體協約法第十條第二項規定之機關（構）、學校時，非經同條項所定機關之核可，不得申請仲裁。

勞資爭議當事人之一方為第五十四條第二項之勞工者

，其調整事項之勞資爭議，任一方得向直轄市或縣（市）申請交付仲裁；其屬同條第三項事業調整事項之勞資爭議，而雙方未能約定必要服務條款者，任一方得向中央主管機關申請交付仲裁。

勞資爭議經雙方當事人書面同意，得不經調解，逕向直轄市或縣（市）主管機關申請交付仲裁。

調整事項之勞資爭議經調解不成立者，直轄市或縣（市）主管機關認有影響公眾生活及利益情節重大，或應目的事業主管機關之請求，得依職權交付仲裁，並通知雙方當事人。

第二十六條 主管機關受理仲裁之申請，應依申請人之請求，以下列方式之一進行仲裁，其為一方申請交付仲裁或依職權交付仲裁者，僅得以第二款之方式為之：

一、選定獨任仲裁人。

二、組成勞資爭議仲裁委員會（以下簡稱仲裁委員會）。

前項仲裁人與仲裁委員之資格條件、遴聘方式、選定及仲裁程序及其他應遵行事項之辦法，由中央主管機關定之。

第二十七條 雙方當事人合意以選定獨任仲裁人方式進行仲裁者，直轄市或縣（市）主管機關應於收到仲裁申請書後，通知勞資爭議雙方當事人於收到通知之日起五日內，於直轄市、縣（市）主管機關遴聘之仲裁人名冊中選定獨任仲裁人一人具報；屆期未選定者，由直轄市、縣（市）主管機關代為指定。

前項仲裁人名冊，由直轄市、縣（市）主管機關遴聘具一定資格之公正並富學識經驗者充任、彙整之，並應報請中央主管機關備查。

第三十二條、第三十三條及第三十五條至第三十七條之規定，於獨任仲裁人仲裁程序準用之。

第二十八條 申請交付仲裁者，應提出仲裁申請書，並檢附調解紀錄或不經調解之同意書；其為一方申請交付仲裁者，並應檢附符合第二十五條第二項規定之證明文件。

第二十九條 以組成仲裁委員會方式進行仲裁者，主管機關應於收到仲裁申請書或依職權交付仲裁後，通知勞資爭議雙方當事人於收到通知之日起五日內，於主管機關遴聘之仲裁委員名冊中各自選定仲裁委員具報；屆期未選定者，由主管機關代為指定。

勞資雙方仲裁委員經選定或指定後，主管機關應於三日內通知雙方仲裁委員，於七日內依第三十條第一項及第二項或第四項規定推選主任仲裁委員及其餘仲裁委員具報；屆期未推選者，由主管機關指定。

第三十條 仲裁委員會置委員三人或五人，由下列人員組成之：

- 一、勞資爭議雙方當事人各選定一人。
- 二、由雙方當事人所選定之仲裁委員於仲裁委員名冊中，共同選定一人或三人。

前項仲裁委員會置主任仲裁委員一人，由前項第二款委員互推一人擔任，並為會議主席。

仲裁委員由直轄市、縣（市）主管機關遴聘具一定資格之公正並富學識經驗者任之。直轄市、縣（市）主管機

關遴聘後，應報請中央主管機關備查。

依第二十五條第二項規定由中央主管機關交付仲裁者，其仲裁委員會置委員五人或七人，由勞資爭議雙方當事人各選定二人之外，再共同另選定一人或三人，並由共同選定者互推一人為主任仲裁委員，並為會議主席。

前項仲裁委員名冊，由中央主管機關會商相關目的事業主管機關後遴聘之。

第三十一條 主管機關應於主任仲裁委員完成選定或指定之日起十四日內，組成仲裁委員會，並召開仲裁會議。

第三十二條 有下列情形之一者，不得擔任同一勞資爭議事件之仲裁委員：

- 一、曾為該爭議事件之調解委員。
- 二、本人或其配偶、前配偶或與其訂有婚約之人為爭議事件當事人，或與當事人有共同權利人、共同義務人或償還義務人之關係。
- 三、為爭議事件當事人八親等內之血親或五親等內之姻親，或曾有此親屬關係。
- 四、現為或曾為該爭議事件當事人之代理人或家長、家屬。
- 五、工會為爭議事件之當事人者，其會員、理事、監事或會務人員。
- 六、雇主團體或雇主為爭議事件之當事人者，其會員、理事、監事、會務人員或其受僱人。

仲裁委員有前項各款所列情形之一而不自行迴避，或有具體事實足認其執行職務有偏頗之虞者，爭議事件當事

人得向主管機關申請迴避，其程序準用行政程序法第三十三條規定。

第三十三條 仲裁委員會應指派委員調查事實，除有特殊情形外，調查委員應於指派後十日內，提出調查結果。

仲裁委員會應於收到前項調查結果後二十日內，作成仲裁判斷。但經勞資爭議雙方當事人同意，得延長十日。

主管機關於仲裁委員調查或仲裁委員會開會時，應通知當事人、相關人員或事業單位以言詞或書面提出說明；仲裁委員為調查之必要，得經主管機關同意後，進入相關事業單位訪查。

前項受通知或受訪查人員，不得為虛偽說明、提供不實資料或無正當理由拒絕說明。

第三十四條 仲裁委員會由主任仲裁委員召集，其由委員三人組成者，應有全體委員出席，經出席委員過半數同意，始得作成仲裁判斷；其由委員五人或七人組成者，應有三分之二以上委員出席，經出席委員四分之三以上同意，始得作成仲裁判斷。

仲裁委員連續二次不參加會議，當然解除其仲裁職務，由主管機關另行指定仲裁委員代替之。

第三十五條 仲裁委員會作成仲裁判斷後，應於十日內作成仲裁判斷書，報由主管機關送達勞資爭議雙方當事人。

第三十六條 勞資爭議當事人於仲裁程序進行中和解者，應將和解書報仲裁委員會及主管機關備查，仲裁程序即告終結；其和解與依本法成立之調解有同一效力。

第三十七條 仲裁委員會就權利事項之勞資爭議所作成之仲裁判斷

，於當事人間，與法院之確定判決有同一效力。

仲裁委員會就調整事項之勞資爭議所作成之仲裁判斷，視為爭議當事人間之契約；當事人一方為工會時，視為當事人間之團體協約。

對於前二項之仲裁判斷，勞資爭議當事人得準用仲裁法第五章之規定，對於他方提起撤銷仲裁判斷之訴。

調整事項經作成仲裁判斷者，勞資雙方當事人就同一爭議事件不得再為爭議行為；其依前項規定向法院提起撤銷仲裁判斷之訴者，亦同。

第三十八條 第九條第四項、第十條、第十七條第一項及第二十四條之規定，於仲裁程序準用之。

第四章 裁 決

第三十九條 勞工因工會法第三十五條第二項規定所生爭議，得向中央主管機關申請裁決。

前項裁決之申請，應自知悉有違反工會法第三十五條第二項規定之事由或事實發生之次日起九十日內為之。

第四十條 裁決之申請，應以書面為之，並載明下列事項：

一、當事人之姓名、性別、年齡、職業及住所或居所；如為法人、雇主團體或工會，其名稱、代表人及事務所或營業所；有代理人者，其姓名、名稱及住居所或事務所。

二、請求裁決之事項及其原因事實。

第四十一條 基於工會法第三十五條第二項規定所為之裁決申請，違反第三十九條第二項及前條規定者，裁決委員應作成不予受理之決定。但其情形可補正者，應先限期令其補正。

前項不受理決定，不得聲明不服。

第四十二條 當事人就工會法第三十五條第二項所生民事爭議事件申請裁決，於裁決程序終結前，法院應依職權停止民事訴訟程序。

當事人於第三十九條第二項所定期間提起之訴訟，依民事訴訟法之規定視為調解之聲請者，法院仍得進行調解程序。

裁決之申請，除經撤回者外，與起訴有同一效力，消滅時效因而中斷。

第四十三條 中央主管機關為辦理裁決事件，應組成不當勞動行為裁決委員會（以下簡稱裁決委員會）。

裁決委員會置裁決委員七人至十五人，由中央主管機關遴聘熟悉勞工法令、勞資關係事務之專業人士任之，任期二年，並由委員互推一人為主任裁決委員。

裁決委員會之組成、裁決委員之資格條件、遴聘方式、裁決委員會相關處理程序及其他應遵行事項之辦法，由中央主管機關定之。

第四十四條 中央主管機關應於收到裁決申請書之日起七日內，召開裁決委員會處理之。

裁決委員會應指派委員一人至三人，依職權調查事實及必要之證據，並應於指派後二十日內作成調查報告，必要時得延長二十日。

裁決委員調查或裁決委員會開會時，應通知當事人、相關人員或事業單位以言詞或書面提出說明；裁決委員為調查之必要，得經主管機關同意，進入相關事業單位訪查。

前項受通知或受訪查人員，不得為虛偽說明、提供不實資料或無正當理由拒絕說明。

申請人經依第三項規定通知，無正當理由二次不到場者，視為撤回申請；相對人二次不到場者，裁決委員會得經到場一造陳述為裁決。

裁決當事人就同一爭議事件達成和解或經法定調解機關調解成立者，裁決委員會應作成不受理之決定。

第四十五條 主任裁決委員應於裁決委員作成調查報告後七日內，召開裁決委員會，並於開會之日起三十日內作成裁決決定。但經裁決委員會應出席委員二分之一以上同意者得延長之，最長以三十日為限。

第四十六條 裁決委員會應有三分之二以上委員出席，並經出席委員二分之一以上同意，始得作成裁決決定；作成裁決決定前，應由當事人以言詞陳述意見。

裁決委員應親自出席，不得委任他人代理。

裁決委員審理案件相關給付報酬標準，由中央主管機關定之。

第四十七條 裁決決定書應載明下列事項：

- 一、當事人姓名、住所或居所；如為法人、雇主團體或工會，其名稱、代表人及主事務所或主營業所。
- 二、有代理人者，其姓名、名稱及住居所或事務所。
- 三、主文。
- 四、事實。
- 五、理由。
- 六、主任裁決委員及出席裁決委員之姓名。

七、年、月、日。

裁決委員會作成裁決決定後，中央主管機關應於二十日內將裁決決定書送達當事人。

第四十八條 對工會法第三十五條第二項規定所生民事爭議事件所為之裁決決定，當事人於裁決決定書正本送達三十日內，未就作為裁決決定之同一事件，以他方當事人為被告，向法院提起民事訴訟者，或經撤回其訴者，視為雙方當事人依裁決決定書達成合意。

裁決經依前項規定視為當事人達成合意者，裁決委員會應於前項期間屆滿後七日內，將裁決決定書送請裁決委員會所在地之法院審核。

前項裁決決定書，法院認其與法令無牴觸者，應予核定，發還裁決委員會送達當事人。

法院因裁決程序或內容與法令牴觸，未予核定之事件，應將其理由通知裁決委員會。但其情形可以補正者，應定期間先命補正。

經法院核定之裁決有無效或得撤銷之原因者，當事人得向原核定法院提起宣告裁決無效或撤銷裁決之訴。

前項訴訟，當事人應於法院核定之裁決決定書送達後三十日內提起之。

第四十九條 前條第二項之裁決經法院核定後，與民事確定判決有同一效力。

第五十條 當事人本於第四十八條第一項裁決決定之請求，欲保全強制執行或避免損害之擴大者，得於裁決決定書經法院核定前，向法院聲請假扣押或假處分。

前項聲請，債權人得以裁決決定代替請求及假扣押或假處分原因之釋明，法院不得再命債權人供擔保後始為假扣押或假處分。

民事訴訟法有關假扣押或假處分之規定，除第五百二十九條規定外，於前二項情形準用之。

裁決決定書未經法院核定者，當事人得聲請法院撤銷假扣押或假處分之裁定。

第五十一條 基於工會法第三十五條第一項及團體協約法第六條第一項規定所為之裁決申請，其程序準用第三十九條、第四十條、第四十一條第一項、第四十三條至第四十七條規定。

前項處分並得令當事人為一定之行為或不行為。

不服第一項不受理決定者，得於決定書送達之次日起三十日內繕具訴願書，經由中央主管機關向行政院提起訴願。

對於第一項及第二項之處分不服者，得於決定書送達之次日起二個月內提起行政訴訟。

第五十二條 本法第三十二條規定，於裁決程序準用之。

第五章 爭議行為

第五十三條 勞資爭議，非經調解不成立，不得為爭議行為；權利事項之勞資爭議，不得罷工。

雇主、雇主團體經中央主管機關裁決認定違反工會法第三十五條、團體協約法第六條第一項規定者，工會得依本法為爭議行為。

第五十四條 工會非經會員以直接、無記名投票且經全體過半數同意，不得宣告罷工及設置糾察線。

下列勞工，不得罷工：

一、教師。

二、國防部及其所屬機關（構）、學校之勞工。

下列影響大眾生命安全、國家安全或重大公共利益之事業，勞資雙方應約定必要服務條款，工會始得宣告罷工：

一、自來水事業。

二、電力及燃氣供應業。

三、醫院。

四、經營銀行間資金移轉帳務清算之金融資訊服務業與證券期貨交易、結算、保管事業及其他辦理支付系統業務事業。

前項必要服務條款，事業單位應於約定後，即送目的事業主管機關備查。

提供固定通信業務或行動通信業務之第一類電信事業，於能維持基本語音通信服務不中斷之情形下，工會得宣告罷工。

第二項及第三項所列之機關（構）及事業之範圍，由中央主管機關會同其主管機關或目的事業主管機關定之；前項基本語音通信服務之範圍，由目的事業主管機關定之。

重大災害發生或有發生之虞時，各級政府為執行災害防治法所定災害預防工作或有應變處置之必要，得於災害防救期間禁止、限制或停止罷工。

第五十五條 爭議行為應依誠實信用及權利不得濫用原則為之。

雇主不得以工會及其會員依本法所為之爭議行為所生損害為由，向其請求賠償。

工會及其會員所為之爭議行為，該當刑法及其他特別刑法之構成要件，而具有正當性者，不罰。但以強暴脅迫致他人生命、身體受侵害或有受侵害之虞時，不適用之。

第五十六條 爭議行為期間，爭議當事人雙方應維持工作場所安全及衛生設備之正常運轉。

第六章 訴訟費用之暫減及強制執行之裁定

第五十七條 勞工或工會提起確認僱傭關係或給付工資之訴，暫免徵收依民事訴訟法所定裁判費之二分之一。

第五十八條 除第五十條第二項所規定之情形外，勞工就工資、職業災害補償或賠償、退休金或資遣費等給付，為保全強制執行而對雇主或雇主團體聲請假扣押或假處分者，法院依民事訴訟法所命供擔保之金額，不得高於請求標的金額或價額之十分之一。

第五十九條 勞資爭議經調解成立或仲裁者，依其內容當事人一方負私法上給付之義務，而不履行其義務時，他方當事人得向該管法院聲請裁定強制執行並暫免繳裁判費；於聲請強制執行時，並暫免繳執行費。

前項聲請事件，法院應於七日內裁定之。

對於前項裁定，當事人得為抗告，抗告之程序適用非訟事件法之規定，非訟事件法未規定者，準用民事訴訟法之規定。

第六十條 有下列各款情形之一者，法院應駁回其強制執行裁定之聲請：

一、調解內容或仲裁判斷，係使勞資爭議當事人為法

律上所禁止之行為。

二、調解內容或仲裁判斷，與爭議標的顯屬無關或性質不適用於強制執行。

三、依其他法律不得為強制執行。

第六十一條 依本法成立之調解，經法院裁定駁回強制執行聲請者，視為調解不成立。但依前條第二款規定駁回，或除去經駁回強制執行之部分亦得成立者，不適用之。

第七章 罰 則

第六十二條 雇主或雇主團體違反第八條規定者，處新臺幣二十萬元以上六十萬元以下罰鍰。

工會違反第八條規定者，處新臺幣十萬元以上三十萬元以下罰鍰。

勞工違反第八條規定者，處新臺幣一萬元以上三萬元以下罰鍰。

第六十三條 違反第十二條第四項、第十七條第三項、第三十三條第四項或第四十四條第四項規定，為虛偽之說明或提供不實資料者，處新臺幣三萬元以上十五萬元以下罰鍰。

違反第十二條第三項、第十七條第三項、第三十三條第四項或第四十四條第四項規定，無正當理由拒絕說明或拒絕調解人或調解委員進入事業單位者，處新臺幣一萬元以上五萬元以下罰鍰。

勞資雙方當事人無正當理由未依通知出席調解會議者，處新臺幣二千元以上一萬元以下罰鍰。

第八章 附 則

第六十四條 權利事項之勞資爭議，經依鄉鎮市調解條例調解成立者，其效力依該條例之規定。

權利事項勞資爭議經當事人雙方合意，依仲裁法所為之仲裁，其效力依該法之規定。

第八條之規定於前二項之調解及仲裁適用之。

第六十五條 為處理勞資爭議，保障勞工權益，中央主管機關應捐助設置勞工權益基金。

前項基金來源如下：

- 一、勞工權益基金（專戶）賸餘專款。
- 二、由政府逐年循預算程序之撥款。
- 三、本基金之孳息收入。
- 四、捐贈收入。
- 五、其他有關收入。

第六十六條 本法施行日期，由行政院定之。

總統令 中華民國 98 年 6 月 23 日

任命朱金水、鄭彩堂、蔡鴻勳、何嘉麟為內政部國土測繪中心簡任第十職等技正。

任命李錦盛為駐尼加拉瓜共和國大使館簡任第十職等一等秘書。

任命曾瑞育為財政部基隆關稅局簡任第十一職等關務監副局長，盧振茂為財政部高雄關稅局中興分局簡任第十職等關務監分局長。

任命蕭蜀陽為法務部調查局臺灣省調查處簡任第十一職等主任，張家仁為法務部調查局臺北市調查處簡任第十職等主任，陳國璋為法務部調查局高雄市調查處簡任第十職等主任。

任命葉雲龍為經濟部簡任第十二職等司長，葉至誠為經濟部工業

局簡任第十職等副組長，潘素禎為經濟部工業局簡任第十一職等組長，高靜遠為經濟部貿易調查委員會簡任第十二職等執行秘書，呂學修為經濟部水利署第四河川局簡任第十職等副局長。

任命王郁珍為交通部民用航空局簡任第十職等技正，周素華為交通部民用航空局簡任第十職等專門委員，陳淑森為交通部臺中港務局政風室簡任第十職等主任。

任命楊境恩為薦任公務人員。

任命李虹錡為薦任公務人員。

任命林余宣、葉美慧、何奇融、林郁昇、林佳穎、羅國榮、陳任沅、李嘉晃、邱熾燁為薦任公務人員。

任命殷陳雅惠、何麗娜為薦任公務人員。

任命詹孝謙、孔垂昌、林嘉員為薦任公務人員。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄

總統令 中華民國 98 年 6 月 23 日

任命周宏憲、許碩霖、李掄媛、洪子巖、吳長祐、曾品屹、張欣慈、簡家依、林芳如為警正警察官。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄

總統令 中華民國 98 年 6 月 24 日

考試院第十一屆考試委員李慧梅已准辭職，應予免職。
此令自中華民國 98 年 8 月 1 日起生效。

總 統 馬英九

總統令 中華民國 98 年 6 月 24 日

任命簡秀昭為國史館臺灣文獻館簡任第十職等組長。

任命蘇郁卿為行政院金融監督管理委員會簡任第十二職等處長，李俊德為行政院金融監督管理委員會簡任第十二職等參事。

任命蔡昭明為行政院農業委員會水土保持局政風室簡任第十職等主任。

任命廖訓詮為行政院公平交易委員會會計室簡任第十一職等會計主任。

任命劉明津為行政院公共工程委員會會計室簡任第十一職等會計主任。

任命梁玉芬、呂淑玲、朱光仁為臺灣高等法院簡任第十二職等法官，林裕堯為智慧財產法院資訊室簡任第十職等主任。

任命王山佳為審計部簡任第十二職等審計官，林汝玲為審計部簡任第十一職等審計兼副廳長，鍾浚秀為審計部臺灣省苗栗縣審計室簡任第十職等審計兼課長，張熙忠為審計部臺灣省嘉義縣審計室簡任第十二職等審計官兼主任。

任命李憲明為桃園縣政府簡任第十一職等處長。

任命張仲琳為新竹縣政府簡任第十一職等處長。

任命吳容輝為嘉義縣政府簡任第十二職等秘書長。

任命沈原民為薦任公務人員。

任命張芳瑜為薦任公務人員。

任命陳秉謙、林品秀為薦任公務人員。

任命黃詩婷、許文瑞、張玉青、傅嘉瑜、劉昭麟、劉力銘為薦任公務人員。

任命簡微儒為薦任公務人員。

任命李明德、顏伊屏、陳志怡、吳佳曄、游蕙綾、王偉漢、余文利、柯建安、張乃薇、劉彥伯、洪玉茹、蔡峯億為薦任公務人員。

任命汪儀萱、陳建福、許惠鈞、賴秋娟、江珩昱、陳俊裕為薦任公務人員。

任命葉松泰、崔光麗、楊惠伊、洪佩華、巫鈺璟、范貴蟬、陳秀容、林益洲、楊斐萍為薦任公務人員。

任命劉勳章、馬冠宇為薦任公務人員。

任命何中揚、張國振、陳埴坤、黃育珍、陳冠樺、林嘉惠為薦任公務人員。

任命程圓圓、尤敦正、黃貴星、張春梅為薦任公務人員。

任命賴志閔、許明錦為薦任公務人員。

任命陳昇元、蔡宗憲為薦任公務人員。

任命郭廷雍、蔡慶樺為薦任公務人員。

任命謝仲雄為薦任公務人員。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄

總統令 中華民國 98 年 6 月 25 日

任命楊聰福為內政部入出國及移民署簡任第十職等專門委員。

任命徐世通為財政部臺北關稅局政風室簡任第十職等關務監主任，李每林為財政部臺中關稅局簡任第十職等關務監主任秘書，呂信宏為財政部臺中關稅局簡任第十職等關務監隊長，羅傳燈、謝水勝為財政部臺中關稅局簡任第十職等關務監室主任。

任命趙秀真為國立暨南國際大學會計室簡任第十職等會計主任。

任命張瑞楠為最高法院檢察署簡任第十四職等檢察官，郭文東為臺灣高等法院檢察署簡任第十四職等主任檢察官。

任命蔡宗憲為經濟部水利署第八河川局簡任第十職等副局長，陳順天為經濟部水利署第十河川局簡任第十職等副局長。

任命鄭崇賓為交通部簡任第十一職等專門委員，周素華為交通部民用航空局簡任第十職等技正。

任命李蘋蘋為薦任公務人員。

任命邱千睿為薦任公務人員。

派林淑芬為薦派公務人員。

任命鍾佩宇為薦任關務人員。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄

總統令 中華民國 98 年 6 月 25 日

任命鄭健庭、高元保、李志南、王評義、劉國光、謝峻安、傅志明、廖健玲、何宗德、陳智傑為警正警察官。

總 統 馬英九
行政院院長 劉兆玄

~~~~~  
**總統活動紀要**  
~~~~~

記事期間：

98 年 6 月 19 日至 98 年 6 月 25 日

6 月 19 日（星期五）

- 蒞臨「第六屆全球華文網路教育研討會」開幕典禮致詞（台北市福華國際文教會館）
- 蒞臨「98年全國基層體育行政業務研討會」開幕典禮致詞（基隆市長榮桂冠酒店）
- 接見美國學者謝淑麗（Susan Shirk）教授

6 月 20 日（星期六）

- 與嘉南藥理科技大學畢業生代表座談（台南縣仁德鄉）
- 為職棒興農牛與La new熊賽事開球（高雄澄清湖棒球場）

6 月 21 日（星期日）

- 無公開行程

6 月 22 日（星期一）

- 接見日本貿易振興機構（JETRO）理事長林康夫

6 月 23 日（星期二）

- 接見日本野村總合研究所首席經濟學家辜朝明
- 宴請全美中文學校聯合總會參訪團（總統府）

6 月 24 日（星期三）

- 接見帛琉共和國國會參議院議長墨杜（Mlib Tmetuchl）及眾議院議長義德翁（Noah T. Idechong）
- 接見98年反毒有功人士暨團體代表
- 接見國際棒球總會（IBAF）秘書長John C. Ostermeyer
- 與「國家發展研究班」及「女性領導發展研究班」各期學員代表座談

6 月 25 日（星期四）

- 主持98年下半年陸海空軍將官晉任布達暨授階典禮（台北市三軍軍官俱樂部）
- 訪視「景美人權文化園區」致詞並參觀園區（台北縣新店市）

~~~~~

## 副總統活動紀要

~~~~~

記事期間：

98年6月19日至98年6月25日

6月19日（星期五）

- 無公開行程

6月20日（星期六）

- 無公開行程

6月21日（星期日）

- 無公開行程

6月22日（星期一）

- 無公開行程

6月23日（星期二）

- 無公開行程

6月24日（星期三）

- 無公開行程

6月25日（星期四）

- 無公開行程

總統府新聞稿

總統出席「第六屆全球華文網路教育研討會」開幕典禮

中華民國 98 年 6 月 19 日

馬英九總統今天上午在台北市參加第六屆全球華文網路教育研討會開幕典禮時強調，要想與中華文化接軌，勢必要認識正體漢字，他在台灣這麼努力推動正體漢字，結果因他向大陸建議推動「識正書簡」，卻被這裏的人誤會為要提倡簡體字，這是很大的誤解。

總統說，「識正書簡」是對中國大陸說的，不是針對台灣，台灣並不需要作任何的改變，我們希望大陸有更多使用正體漢字的機會，讓他們與中華文化接軌，從正體漢字來理解中華文化的精髓。

總統致詞時首先表示，「沒有僑教就沒有華僑」，因此這些年來不受限於物質條件的限制，我們都能找到熱心僑教的人士，他們甚至利用週末零散時間傳播中華文化，讓下一代能夠接觸到中文、我們的歷史，每當他到海外看到這些場面，對於大家的投入，都令他非常感動。

總統並表示，今年 6 月 9 日他建議中國大陸就中文採取「識正書簡」的看法，引起社會非常熱烈的討論，他個人也受到很多批評，但大部分人對他的主張沒有清楚的瞭解，因此他特別藉今天的機會說明他為什麼希望大陸有更多的人能夠認識我們所使用的正體字。總統說，他是經常使用中文的人，他是中華民國總統，也兼任文化總會會長，這三個身分都使得他有保存與發揚中華文化不可旁貸的責任，因此

他不但關心中華文化，也要採取行動。

總統進一步表示，我們使用的正體漢字是中國社會 2 千多年前「書同文」之後所使用的文字，有許多簡化字無法取代的優點，因此我們有充分的理由，讓僅實施 50 幾年簡化字的大陸能有更多的機會認識正體字。而六月初，世界衛生組織（WHO）與中共中醫管理當局共同頒布「傳統醫學名詞術語國際標準」，將 3,543 個中醫術語翻譯為統一的英文譯名，其中中文全部使用正體字。事實上也不得不如此，因為深受中國傳統醫學影響的日本漢方醫學、韓國的韓醫學、越南的越南醫學等各自使用的簡化漢字並不一致，看病不能亂來，名詞更要統一，最後由專家決定使用正體漢字。這個實例成為聯合國 80 年代以來將簡化字列為法制用字的例外，為了與傳統醫學接軌，中共與世界衛生組織必須接受。

總統進一步表示，全球每天約有 3 千萬人學習華文，雖然學簡化字與正體字人數相差懸殊，然而最近幾年大陸提出廢止簡化字的呼聲此起彼落，而且主張的人很多是望重一方的大學者，例如 1956 年「文字改革研究委員會」目前唯一健在的委員季羨林即認為應趕快恢復正體字，另外武漢大學學者以及大陸青壯作家也都大力呼籲；此外，據大陸網站「搜狐網」的民調，有 41% 受訪者支持「廢簡」，54% 反對「廢簡」。最近幾年，可說是大陸自 1956 年採用簡化字以來討論最多、論述也最深入的一個階段。

談到對正體漢字的理念與熱情，總統說他是「一往情深」。他表示，自從擔任台北市長開始，就不斷以行動表達對這個議題的關注。他的出發點不是政治考慮，而是人文的關懷。民國 93 年，他寫過「推行使用正體字」的說帖摺頁，由台北市教育局印行，並親自到台灣微

軟公司對員工演講「為正體字請命」，當時也曾當面建議微軟高層將電腦軟體「視窗(Windows)」上面的標示從「繁體字」改為「正體字」，「因為這些字一點都不繁」。他也從民國 94 年開始，在台北市舉辦「漢字文化節」，邀請學者、作家、書法家以及各類藝術家大力宣揚正體漢字的美感、實用性及當代意義，不是「抱殘守缺」，而是有它真正的用意，目前已舉辦五屆，今年春節還舉辦萬人揮毫大會。

總統也指出，他之所以這樣做主要基於大陸的簡化字已被聯合國定為法定中文字，正體漢字屬於弱勢。而為保存中華文化，他擔任台北市長時的文化局長廖咸浩先生還考慮向聯合國教科文組織申請，將正體漢字列為「世界遺產」(world heritage)。雖有困難，但目前這項工作正由行政院主管文化事務的政務委員曾志朗規劃推動當中。

總統也認為，推動正體漢字不是要與中國大陸別苗頭，實際上即使在大陸，也有愈來愈多老中青三代純粹從文化角度來看這個議題，例如大陸作家王干即認為「簡化字是漢字的山寨版」，因為簡化字是非主流、簡陋、但是經濟實用。他也發現最近大陸的學者也提出「識繁書簡」的主張，希望在教導小學生簡化字時能在書後列出對照表，讓孩子們認識正體漢字。

總統也表示，五十多年前，大陸教育不普及，文盲眾多，簡化字或有普及識字率的功能。目前大陸地區的識字率已達到 92%，因此掃除文盲已不需要成為任何字體負擔的任務，剩下的功能僅限於書寫迅速，不過現在有極高比例的書寫都以電腦進行，此時簡化字與正體字在速度上，已無差別。總統說，要改變並不容易，我們也不期待大陸馬上能改，不過我們應增加使用正體漢字，希望大陸民眾一方面做到認識正體字，另一方面書寫簡化字，這樣才能有利中華文化的傳承。

談到台灣的情況，總統說，我們國文教學一向都以正體漢字作為內容，因此不發生改變的問題，他在台北市長任內已預期將會有很多大陸觀光客來台，雖有同仁建議印刷簡化字版的台北市簡介，他當時即認為並不需要，堅持印刷正體字，最多加上對照表供他們參考，這樣做已能解決問題。

總統強調，要想與中華文化接軌，勢必要認識正體漢字，他在台灣這麼努力推動正體漢字，結果因他向大陸建議推動「識正書簡」，卻被這裏的人誤會為要提倡簡體字，這是很大的誤解，「識正書簡」是對中國大陸說的，不是針對台灣，台灣並不需要作任何的改變，我們希望大陸有更多使用正體漢字的機會，讓他們與中華文化接軌，也從正體漢字來理解中華文化的精髓。

總統也提到兩岸合編「中華大辭典」的競選政見，以增加雙方交流互動的基礎，而下個月兩岸在長沙舉行的「文化論壇」，他認為是討論這個問題的很好時機。

談到僑教，總統希望政府能針對目前海外有很多人願意進入僑校學習的趨勢，將僑教作一調整，使之能揹負傳播中華文化更多的功能；他期許教育部也能利用比較充裕的資源，提供東南亞僑校學生更多教育的機會，讓台灣的影響力得到進一步的發揮，使得中華文化有更多立足的地方。

致詞最後，總統希望透過與會人士的努力，並以台灣名列前茅的資訊科技與網際網路，把華文教育的根基紮好，枝繁葉茂，讓中華文化能夠在 21 世紀繼續影響全世界。

司 法 院 令

司法院 令

發文日期：中華民國 98 年 5 月 22 日

發文字號：院台大二字第 0980012314 號

公布本院大法官議決釋字第六六〇號解釋

附釋字第六六〇號解釋

院長 賴 英 照

司法院釋字第六六〇號解釋

解 釋 文

財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅字第八九〇四五七二五四號函，就加值型及非加值型營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款有關如何認定同法第五十一條第三款漏稅額之規定，釋示納稅義務人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分，符合該法第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款及第五十一條第三款之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。

解釋理由書

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文發生疑義者，本於法定職權

就相關規定予以闡釋，如係秉持一般法律解釋方法，且符合相關憲法原則，即與租稅法律主義無違（本院釋字第六〇七號、第六二二號、第六二五號、第六三五號解釋參照）。

加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第五十一條第三款規定，納稅義務人有「短報或漏報銷售額者」，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業。所謂漏稅額，依同法施行細則第五十二條第二項第一款規定係「以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」主管機關財政部就如何認定「短報或漏報銷售額」之漏稅額，作成八十九年十月十九日台財稅字第八九〇四五七二五四號函（下稱系爭函）說明三謂：「又依營業稅法第三十五條第一項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。準此，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。」依此函釋，准予扣抵之進項稅額，以納稅義務人已依同法第三十五條第一項規定申報者為限，納稅義務人於查獲短報或漏報銷售額後始提出之合法進項稅額憑證，不得依同法第十五條第一項規定：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」作為扣抵之依據，而應依所查得之銷項資料及已申報之進項稅額計算應納稅額。

營業稅法第十五條第一項規定當期銷項稅額得扣減之「進項稅額」，以依法登記之營業人須取得同法第三十三條所列之合法要式憑證，且於申報期限內檢附向主管稽徵機關申報扣減，而據以

計算當期應納或溢付營業稅額為前提要件（同法第十九條第一項第一款、第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款、同法施行細則第三十八條第一項第一、三、四款等規定參照）。營業人若未依上開第三十五條第一項規定據實申報銷售額，致有短報、漏報銷售額之情形，即得適用同法第四十三條第一項第四款規定，依照查得之資料（包含已申報之進項稅額憑證）核定該期銷售額及應納稅額，故申報加值型營業稅，限營業人已經申報進項稅額憑證之進項稅額，始能與當期銷項稅額扣抵，以結算當期應納或溢付之營業稅額。主管稽徵機關得依照「查得之資料」，核定其銷售額及應納稅額時，將當期迄未申報之進項稅額憑證予以排除，係為貫徹同法第三十五條第一項規定由營業人當期自動申報繳納之意旨。又營業稅法第五十一條第三款規定，納稅義務人短報或漏報銷售額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業，此漏稅額之認定方式，依同法施行細則第五十二條第二項第一款規定，亦以經主管稽徵機關依「查得之資料」，核定應補徵之應納稅額為漏稅額，尚不許營業人於查獲後始提出合法進項稅額憑證，而主張扣抵銷項稅額。至當期未申報扣抵之進項稅額憑證，依同法施行細則第二十九條規定：「本法第四章第一節規定計算稅額之營業人，其進項稅額憑證，未於當期申報者，得延至次期申報扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由。」尚能延期於他期申報扣抵，故不發生重複課稅之問題。

系爭函關於營業稅法第五十一條第三款納稅義務人短報或漏報銷售額者，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分，觀其旨趣，乃係綜合適用營業稅法第十五條第一項、第三十五條第一項、第四十三

條第一項第四款、第五十一條第三款及同法施行細則第二十九條、第三十八條第一項第一款、第三款、第四款、第五十二條第二項第一款所為之當然解釋，與上述法律規定之內涵及目的無違，符合一般法律之解釋方法，尤未增加法律或法律授權訂定之命令所無之限制，於租稅法律主義尚無違背。

大法官會議主席	大法官	賴英照
	大法官	謝在全
		徐璧湖
		許玉秀
		林錫堯
		池啟明
		蔡清遊
		黃茂榮
		陳 敏
		葉百修
		陳春生

協同意見書

大法官 林錫堯

本席贊同解釋文與解釋理由書所持見解。惟系爭函關於加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第五十一條第三款納稅義務人短報或漏報銷售額之情形，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分（以下簡稱系爭函釋），是否有法律依據？又營業稅法第四十三條第一項既規定主管稽徵機關「得依查得之資料」核定銷售額及應納稅額，則系爭函釋是否與職權調查主義有違？本席認為

上述二項問題有更予釐清之必要，爰補充說明如下：

一、關於系爭函釋是否有法律依據之問題

按系爭函釋係主管機關財政部就營業稅法第五十一條第三款規定之「漏稅額」如何計算，所為之解釋性規定，屬行政規則之一種（行政程序法第一百五十九條第二項第二款參照）。如同解釋理由書所稱，依系爭函釋之旨趣，乃係綜合適用營業稅法第十五條第一項、第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款、第五十一條第三款及營業稅法施行細則第二十九條、第三十八條第一項第一款、第三款、第四款、第五十二條第二項第一款所為之當然解釋。解釋理由書此種見解，無異將系爭函釋之法律依據，委諸於營業稅法整體結構所表現之關聯意義。換言之，從營業稅法整體結構所形成環環相扣之申報制度與稽徵程序綜合以觀，係對營業人嚴格要求按期誠實申報銷售額、應納或溢付營業稅額之高度協力義務，至於進項稅額之申報，除有虛報情事而應依營業稅法第五十一條第五款處罰者外，委由營業人自行決定，從而以營業人當期銷項稅額，扣減當期申報之進項稅額，計算當期應納或溢付營業稅額。基此法律結構，依系爭函釋之意旨，稽徵機關於核定營業人銷售額及應納稅額時，不許營業人以當期末申報之進項稅額予以扣抵，乃係營業稅法整體結構綜合判斷之當然結果，並非無法律依據。

二、關於系爭函釋是否與職權調查主義有違之問題

（一）職權調查主義之概念

行政程序上，關於調查證據、認定事實方面，採職權調查主義（Untersuchungsgrundsatz），即指行政機關有義務依職權調查事實真相，而不受當事人陳述之拘束。

行政程序採職權調查主義，係溯源於依法行政原則，蓋行政行為之合法性必以正確掌握充分的事實為前提，並因而得以確保公益之實現，是故，關於調查證據與認定事實，不委由當事人之意志決定之，而由行政機關依職權為之。我國行政程序法第三十六條：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」第三十七條：「當事人於行政程序中，除得自行提出證據外，亦得向行政機關申請調查事實及證據。但行政機關認為無調查之必要者，得不為調查，並於第四十三條之理由中敘明之。」即揭示職權調查主義之主旨。但亦容許法律基於特殊考量而為不同內容之特別規定（行政程序法第三條第一項參照）（註一）。

（二）行政機關之職權調查義務依法有一定之範圍

按諸法理，職權調查主義之內涵，可包括：行政機關應負概括的調查義務（因而必須釐清職權調查義務之法定範圍與個案認定之界限）、證據方法原則上不受限制、當事人與第三人負有參與之負擔或義務、證據自由心證原則、實質舉證責任等。而於個案適用職權調查主義時，首先須確定職權調查義務之範圍，此須視個案所適用之法規客觀認定之。換言之，關於行政機關應依職權調查之範圍，應視個案相關之實體法與程序法規定及行政機關依職權或依申請作成行政決定之法定要件而為認定，並以事實之「調查必要性」為前提（註二）。

（三）依營業稅法之整體結構，進項稅額之申報，除有虛報情事而應依營業稅法第五十一條第五款處罰者外，並非

行政機關應依職權調查之事項

如上所述，從營業稅法整體結構所形成環環相扣之申報制度與稽徵程序綜合以觀，係對營業人嚴格要求按期誠實申報銷售額、應納或溢付營業稅額之高度協力義務，至於進項稅額之申報，除有虛報情事而應依營業稅法第五十一條第五款處罰者外，委由營業人自行決定。

蓋關於營業稅額之計算，係以各階段營業活動所衍生之進銷差額為課稅基礎，而稽徵機關為認定各該進銷稅額，營業稅法即課予各階段義務人誠實按期申報義務以為憑據。依營業稅法第三十五條第一項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」倘營業人未能依上開第三十五條第一項規定據實申報銷售額，致有短報、漏報銷售額之情形，即應適用同法第四十三條第一項第四款，依照查得資料（包含當期已申報之進項稅額憑證）核定該期銷售額及應納稅額，同法第五十一條並規定，短報或漏報銷售額者，亦按所漏稅額處罰鍰，並得停止營業。準此，稽徵機關就銷項稅額之認定，係屬應依職權調查之事項，主管稽徵機關應依職權調查納稅義務人有無及是否按期正確申報，當無疑義。

惟就進項稅額部分而言，營業稅法並無強制營業人按期申報進項稅額之規定，此觀營業稅法施行細則第二十九條規定，營業人就「其進項稅額憑證未於當期申報者

，得延至次期申報扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由」，以及營業稅法亦未就營業人短報或漏報進項稅額之行為定有處罰規定，足資說明。換言之，就銷項稅額係屬營業人應申報；進項稅額則屬得申報，而無強制營業人申報之規定。惟營業人若已主動申報進項稅額者，自得據以扣抵當期應報之銷項稅額；若未申報，則無從於當期作為扣抵之依據。另營業人若已主動申報進項稅額者，依營業稅法第五十一條第五款規定，稽徵機關雖就該進項稅額之申報有無虛報情事，應依職權調查，但僅止於調查該進項稅額部分是否有虛報之情形，並非依職權調查是否有短報或漏報之情形。是故，稽徵機關職權調查義務之範圍，就銷項稅額及進項稅額即有所不同，依營業稅法之整體結構，關於進項稅額之申報，除有虛報情事而應依營業稅法第五十一條第五款處罰者外，並非行政機關應依職權調查之事項。

再者，關於職權調查主義之基準時點，原則上係指行政行為作成前，行政機關有義務調查相關證據並認定事實，藉以作成行政行為。換言之，係以行政行為作成前之相關證據與事實作為行政機關調查之對象。但此一基準時點並不排除法規特別規定而有不同之基準時點。鑑於營業稅法整體結構所形成環環相扣之申報制度與稽徵程序，稽徵機關職權調查之基準時點本應以申報期限為其時點，然為寬待納稅義務人，配合稽徵流程等因素，系爭函釋將職權調查之基準時點設為「查獲時」之相關證據與事實，納稅義務人如欲以其進項稅額扣抵銷項稅額，至遲應於查獲前主動申報進項稅額，如逾此一基準

時點，則該進項稅額尚不得扣抵當期銷項稅額，僅得依營業稅法施行細則第二十九條規定，延至次期申報扣抵。此乃係基於營業稅法之整體規範結構與立法目的，對於稽徵機關之職權調查基準時點作有別於一般行政程序之特別規定，亦無違反職權調查主義可言。

（四）綜上所述，系爭函釋與職權調查主義尚無牴觸。

註一：另參見：Ferdinand O. Kopp/Ulrich Ramsauer, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 2008, §24 Rn.5；Rolf Stober/Winfried Kluth/Martin Müller/Andreas Peilert, *Verwaltungsrecht*, Band I, 2007, §60 Rn.30。

註二：此不詳述，詳見拙著，*行政法要義*，2006年9月三版，494頁以下；另參見Ferdinand O. Kopp/Ulrich Ramsauer, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 2008, §24 Rn.11ff；Rolf Stober/Winfried Kluth/Martin Müller/Andreas Peilert, *Verwaltungsrecht*, Band I, 2007, §60 Rn.32ff。

不同意見書

大法官 許玉秀

刑罰與稅賦是國家給予人民的兩大痛苦，為人權把關的大法官，既不該支持深文周納入人於罪，也不該支持深文周納橫徵苛斂。

多數意見認為財政部中華民國（下略）89年10月19日台財稅字第890457254號函說明三（下稱系爭函）不違反租稅法律主義的理由及結論，本席均不能同意。首先，多數意見所秉持的一般解釋方法，究竟是什麼解釋方法，又與何種相關憲法原則符合，在多數意見解釋理由書中完全看不出來；其次，解釋理由書羅列出加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第十九條第一項第一款、第三十三條、第三十五條第一項、第四十三條第一項

第四款、營業稅法施行細則第二十九條、第三十八條第一項第一、三、四款、第五十二條第二項第一款等規定，即直接得出結論，至於各該條文的立法目的如何銜接、文義解釋如何連結，一概付諸闕如；再者，營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款所謂主管稽徵機關依查得之資料，核定補徵應納稅額為漏稅額，如何解釋成營業人於查獲後提出合法進項稅額憑證，仍不准扣抵銷項稅額，解釋理由書亦無一語交代。本席認為系爭函明顯違反釋字第三三七號解釋、加值型營業稅制度的精神，與營業稅法第十五條第一項、第五十一條第三款、同法施行細則第五十二條第二項第一款規定的立法意旨不符，與憲法第十九條租稅法定原則相抵觸，爰提出不同意見書說明理由如下：

壹、系爭函與多數意見的論述要點

一、系爭函受審查部分摘要

- (一) 營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，本法第五十一條第一款至第四款及第六款的漏稅額，以經主管稽徵機關查得的資料，核定應補繳的應納稅額為漏稅額，換言之，營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款的漏稅額如何認定，規定於營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款。
- (二) 因為營業稅法第三十五條第一項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。因此同法施行細則第五十二條第二項第一款所謂「以經主管稽徵機關依查得的資料核定」，應解釋為「以查獲時已經向主管稽徵機關申報的資料為限」，營業人於查獲後才提出合法進項憑證所載的進

項稅額，主管稽徵機關在計算漏稅額時，尚不宜准許扣抵銷項稅額。

二、多數意見的論述重點

多數意見對於租稅法定原則，也就是租稅法律保留原則的審查論述，基本上只有法條的堆砌，而沒有相關規範內容的連結論述。本席盡力在解釋理由書中所挖掘出支持系爭函的理由為：

- (一) 依照營業稅法第十五條第一項規定，當期應納稅額，為當期銷項稅額扣減當期已申報進項稅額的餘額。
- (二) 依照營業稅法第十九條第一項第一款規定，購買的貨物或勞務未依規定取得並保存第三十三條規定所列憑證，該進項稅額即不得扣抵銷項稅額。所以必須依規定取得並保存營業稅法第三十三條各款所列的合法進項憑證，才能作為扣抵銷項稅額的依據。第三十三條對於憑證的要求，則是必須載有營業稅額的統一發票或其他經財政部核定載有營業稅額的憑證，又依同法施行細則第三十八條第一項第一、三、四款所列載有營業稅額的統一發票扣抵聯、載有營業人統一編號的收銀機統一發票收執聯影本、經財政部核定載有營業稅額憑證的影本，亦屬合法進項憑證。至於營業稅額，就是銷項稅額扣減進項稅額的差額。
- (三) 依照營業稅法第三十五條第一項規定，營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式的申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。如果有應納營業稅額，應

先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。如果沒有申報銷項稅額，也沒有提出前述載有營業稅額的合法進項憑證申報進項稅額，根據同法第四十三條第一項第四款規定，主管稽徵機關得依照查得的資料，核定當期銷售額及應納稅額，因此營業人不能以查獲後才提出來的合法進項憑證所載的進項稅額，主張扣抵銷項稅額。

- (四) 依照營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，第一款至第四款及第六款，以經主管稽徵機關依查得的資料，核定應補徵的應納稅額為漏稅額。因此對於因短報或漏報銷售額，而依營業稅法第五十一條第三款規定，應受一至十倍漏稅罰的營業人，計算漏稅額時，記載在合法憑證上的進項稅額，如未申報，於查獲後才提出來，不能扣抵銷項稅額。

貳、多數意見的審查盲點

一、所謂一般解釋方法和當然解釋

(一) 如何當然解釋？

多數意見沒有具體說明作成解釋所使用的解釋方法為何，但是在解釋理由書最後一段，替系爭函背書時，認為系爭函的解釋，是綜合系爭函提到的條文（營業稅法第三十五條第一項、第五十一條第三款及同法施行細則第五十二條第二項第一款），以及多數意見為系爭函找到的條文（營業稅法第十五條第一項、第四十三條第一項第四款、同法施行細則第二十九條、第三十八條第一項第一、三、四款），所作的當然解釋。

多數意見對當然解釋的理解基礎究竟何所本，本席無從得知，但可以支持當然解釋的法律邏輯應該是強推論（argumentum a fortiori），應用強推論的解釋方法，則是舉重明輕（argumentum a maiore ad minus）與舉輕明重（argumentum a minore ad maius），而舉重明輕或舉輕明重的解釋方法，卻顯然放不進多數意見的解釋理由脈絡中。

（二）體系解釋、文義解釋、目的解釋、歷史解釋

從本席為多數意見整理的脈絡中，多數意見的論述方式倒可以稱之為體系解釋，就是找出有關聯的法律規定，並在其間進行法律效果的連結。要找出有關聯的法律規定，必須先確立關聯要素，確立關聯要素有兩個最基本的入門方法：文義和規範目的（主觀的描述方法，稱為立法目的）。理解總是從文本開始，文本的理解則是從語句的字義及文法結構開始，就是解釋者所稱的文義解釋。語句的字義如何理解，則脫離不了一般日常生活的用字習慣及立法者的目的選擇，一般日常生活的用字習慣及立法者的目的選擇可能不一致，如果不一致，對規範的文義理解，即必須依據規範目的所指引的方向去理解。所以進行體系解釋，不可能不同時進行文義解釋與目的解釋。對於文義分析，多數意見完全沒有著墨，只有援引法條，或許認為識字的人都看得懂。對於規範目的，則在解釋理由書第三段，提到營業稅法第四十三條第一項第四款所謂「依照查得之資料」核定銷售額及應納稅額，排除當期末申報的進項稅額憑證，是為了貫徹同法第三十

五條第一項由營業人自動申報繳納的意旨。

縱使多數意見解釋理由書所呈現的解釋證據很薄弱，體系解釋、文義解釋和目的解釋，倒是都可以涵攝在一般解釋方法當中。由於所牽涉的相關規定，尤其是系爭函的解釋對象，營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款，歷經多次修正，進行目的解釋時，不能避免歷史解釋，本席就依據體系解釋、文義解釋、目的解釋、歷史解釋這四個解釋方法，提出具體的理由，說明和多數意見完全相反的解釋結論。

二、審查法律保留原則

(一) 受審查的母法規定與受審查的規範內容

1、營業稅法第五十一條第一項第一至四款、第六款及營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款

多數意見說明系爭函「尤未增加法律或法律授權訂定之命令所無之限制，於租稅法律主義尚無違背」（解釋理由書第四段結論），表示審查的是法律保留原則，以及必須同時審查系爭函及函所解釋的對象。雖然解釋理由書羅列了營業稅法第十九條第一項第一款、第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款、同法施行細則第三十八條第一項第一、三、四款、第五十二條第二項第一款等條文，但是系爭函直接針對的解釋對象，是營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款。營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款，則是針對營業稅法第五十一條第一項第一至四款及第六款所訂定的規定。因此必須理解這兩個規定，才能得知系爭函是否違反法律保留原則。

除此之外所羅列的法條，雖然在論述脈絡上，顯得各該法條並非附帶論及，甚至是重要的論據，但是因為僅僅審查法律保留原則，還不能認為是因為具有重要關聯而成為審查的對象。

2、所審查的規範內容

系爭函對人民財產權發生限制效果的解釋，就是將營業稅法第五十二條第二項第一款所謂「依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額」，解釋為不包括查獲時未申報的進項稅額，縱使營業人能於查獲後提出合法的進項憑證，也不管該合法進項憑證，是否於進貨時已依規定取得，是否在查獲前已合法取得，換言之，只要查獲時未申報進項稅額，主管稽徵機關只應依查獲的未申報銷售額，核定應納稅額，即漏稅額。所以多數意見的解釋任務就是證明系爭函所認為的「依查得資料核定＝依查得而未申報的銷項稅額，不包括查得而未申報的進項稅額＝查獲時未申報的進項稅額不得扣抵」，亦即如果未申報的合法進項憑證所記載的進項稅額被認為是零，該憑證即等同不存在，則主管稽徵機關是否同時查得進項稅額即不重要。而連主管稽徵機關查得的進項資料，都不是營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款的「查得資料」，查獲後始提出的合法進項憑證，當然不是所謂的「所查得的資料」。

(二) 循環論證的套套邏輯

1、營業稅法第四十三條第一項第四款與同法第三十五條第一項之間的套套邏輯

多數意見先認為因為營業稅法第三十五條第一項要求營業人有檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額的義務，所以營業稅法第四十三條第一項第四款規定主管稽徵機關「得依照查得資料，核定營業人銷售額及應納稅額」，又回頭說明營業稅法第四十三條第一項第四款規定，旨在貫徹營業稅法第三十五條第一項要求營業人自動申報的意旨。這是一段讓上述兩個條文互為因果、互相論證的循環論證，根本推論不出「依查得資料核定＝依查得而未申報的銷項稅額，不包括查得而未申報的進項稅額＝查獲時未申報的進項稅額不得扣抵」。

2、營業稅法第四十三條第一項第四款與同法施行細則第五十二條第二項第一款之間的套套邏輯

系爭函認為營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款所謂依查得資料核定，是指查獲後提出的合法進項憑證，不是主管機關據以核定的查得資料，理由只有一個：根據營業稅法第三十五條第一項規定，營業人有申報銷項稅額、應納稅額或溢付營業稅額的義務。多數意見支持系爭函的理由，看起來是從營業稅法第四十三條第一項第四款的類似造句著眼，認為同法施行細則第五十二條第二項第一款，與第四十三條第一項第四款對於應納稅額的核定規定一樣，依所查得的資料核定應納稅額及漏稅額。考察修法歷史，營業稅法第四十三條規定制定公布於 74 年 11 月 15 日，同法施行細則第五十二條第二項第一款現行規定模式

，則是 89 年 6 月 7 日修正發布，而且應補徵的應納稅額就是漏稅額，計算漏稅額的方式，理應與應納稅額的計算方式相同，因此後者的確是模仿前者而來。但是一者，後者與前者的關係，來自於釋字第三三七號解釋的媒合，在釋字第三三七號解釋的脈絡下，才能正確理解（見下述(五)）；二者，僅僅指出兩個規定用語雷同，並不能直接得出「依查得資料核定＝依查得而未申報的銷項稅額，不包括查得而未申報的進項稅額＝查獲時未申報的進項稅額不得扣抵」。因為正如同前者沒有辦法證明自己所謂「依查得資料核定＝依查得而未申報的銷項稅額，不包括查得而未申報的進項稅額＝查獲時未申報的進項稅額不得扣抵」，後者也不能為相同的證明。將兩個造句雷同但不能證明「依查得資料核定＝依查得而未申報的銷項稅額，不包括查得而未申報的進項稅額＝查獲時未申報的進項稅額不得扣抵」的規定彼此互相解釋，是極其明顯的套套邏輯，完全不能得出「依查得資料核定＝依查得而未申報的銷項稅額，不包括查得而未申報的進項稅額＝查獲時未申報的進項稅額不得扣抵」這個審查結論。

(三) 與系爭問題毫無關聯的營業稅法第十九條第一項第一款與第三十三條規定

營業稅法第十九條第一項第一款規定，購進的貨物或勞務，如果未依規定取得並保存第三十三條所列憑證，該進項稅額不得扣抵銷項稅額，亦即進項稅額不得扣抵的情形，僅限於未依規定取得並保存第三十三

條憑證的情形，如果營業人依規定取得合法進項憑證並有所保存，該進項稅額就可以扣抵。至於記載在合法取得並保存的憑證上面的進項稅額，因為未申報而不能扣抵，不是從這兩個條文推論出來。系爭函所強調的重點是查獲時申報與否，與這一點有關係的條文，是營業稅法第三十五條第一項規定。

至於查獲時如已申報，是否因為所提出的憑證並非營業稅法第十九條第一項第一款與第三十三條規定的憑證，所以已申報的進項稅額也不能扣抵銷項稅額？就這兩個條文的文義看來，答案似乎是肯定的。但是在實務上，這兩個規定並非強制規定。以營業人於完成營業登記之前，未依同法施行細則第三十六條先向主管稽徵機關申請統一編號為例，既無統一編號，購買貨物或勞務時，即無法取得第三十三條所要求具有法定格式的合法進項憑證，但如不准許各該相關營業活動的進項稅額扣抵銷項稅額，將使得營業人必須自行負擔進項稅額，不能將負擔轉嫁消費者，有違創設營業稅制為消費稅、間接稅的本旨。此所以財政部至今至少有三號函釋准許營業人提出不合法定格式的進項憑證，分別是 80 年 12 月 23 日台財稅字第 801266215 號函、90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函、94 年 12 月 15 日台財稅字第 09404585510 號函（註一）。在該三個案例中，憑證上所記載的進項稅額，均准予扣抵銷項稅額，以計算應納稅額。

不僅如此，在該三個案例中，准予扣抵的進項稅額，均在查獲時尚未申報。有未經營業登記而營業的情

形，多半查獲時尚未申報，實務上早有因應處理。例如財政部對於未辦營業登記的事業、機關、團體等舉辦臨時性娛樂活動，對外銷售票券，收取代價，以財政部 76 年 2 月 5 日台財稅字第 7519461 號函（註二）釋示，得按所申報銷售額，適用營業稅法第十條規定的徵收率計算銷項稅額，扣減進項稅額後，就應納稅額由稽徵機關發單課徵。

綜觀上述文義解釋及實務的現實需求與因應，多數意見為支持系爭函而引據營業稅法第十九條第一項第一款與第三十三條規定，顯然株連過廣。

（四）唯一的理由：違反營業稅法第三十五條第一項申報協力義務

撥開多數意見解釋上的層層煙幕之後，剩下唯一的理由，其實就是系爭函所提出的理由：依營業稅法第三十五條第一項規定，營業人有申報銷售額、應納稅額的協力義務，違反該申報協力義務的法律效果，就是不准扣抵營業人於查獲後提出合法進項憑證所得確定的進項稅額。

1、文義解讀與處罰法定原則

無論讀幾遍營業稅法第三十五條第一項，都是關於營業人應該申報以及如何申報銷售額、應納稅額的規定。該規定的立法說明（註三）也明確指出，第三十五條是報繳程序的規定，之所以規定程序性的要求，因為加值型營業稅的計算採取稅額扣抵法，所以要求營業人提示退抵稅款之文件，如進項憑證或零稅率證件；而且為便於勾稽與留抵，要求營業人不論有無銷售

額，均應申報。

所謂便於勾稽與留抵，也就是方便計算應納稅額，便於掌握營業人的納稅能力，進而保證稅收的穩定。也就是出於稽徵便利的考量，課人民以申報租稅資料的義務。但是要求營業人定期檢附資料申報銷項、應納或溢付稅額，縱使受到租稅經濟目的的支持，未履行申報義務的法律效果，也不能從營業稅法第三十五條第一項規定解讀出來，否則不需要營業稅法第四十九條的處罰規定，該條規定：「營業人未依本法規定期限申報銷售額或統一發票明細表，其未逾三十日者，每逾二日按應納稅額加徵百分之一滯報金，金額不得少於四百元，最高不得多於四千元；其逾三十日者，按核定應納稅額加徵百分之三十怠報金，金額不得少於一千元，最高不得多於一萬元。其無應納稅額者，滯報金為四百元，怠報金為一千元。」如果沒有該條規定，違背申報銷項義務不會受處罰。換言之，對於違背申報銷項義務的處罰，並不是直接從營業稅法第三十五條第一項規定解讀出來，而是因為營業稅法另有處罰規定的關係。

從一個純粹規定申報程序的規定，推論出對營業人不利的法律效果，顯然違背文義解釋，而甚至推論出應處營業人以漏稅罰，亦違背處罰法定原則。

2、採申報制，則未申報=不存在？

多數意見認為，從要求人民自動申報課稅資料的規定本旨，可以立即得知查獲時未申報的進項稅額不能扣抵，縱使查獲後能提出合法進項憑證，也無不同。

這種目的解釋背後的意思，大概就是，如果不能讓違背申報義務發生這樣的效果，就違反所謂申報制度的本旨，意思就是：申報制度就毀了。

前面提到的立法說明，已經指出所謂申報制度的立法基礎，在於便於勾稽與留抵。多數意見的結論，等同於認為違反稽徵便利的目的，營業人應該受到的懲罰，就是所有進項稅額視為不存在，即便實際上進項稅額可能超過銷項稅額，以致於無應納稅額，營業人其實根本不必繳稅，仍然必須補繳所謂的稅款和處以漏稅罰鍰。

或許申報制度的維護完全不能打折扣，但是只有營業稅採取申報制度嗎？營利事業所得稅、一般綜合所得稅，不也需要納稅義務人自動申報嗎？納稅義務人所擁有的課稅資料，在課稅實務上縱然已經進步到可以上網搜尋，不也需要納稅義務人提出嗎？如果財政部可以在 79 年 11 月 28 日作成台財稅字第 790367340 號函（註四），准許營利事業於行政救濟時，尚得提出法令規定的帳簿或文據，申請查帳核定，多數意見是不是應該解釋為什麼營業稅不能比照辦理？甚至於不必拖到行政救濟時，如果查獲時所提出的合法憑證，是在進貨時或查獲前已經合法取得，只是原本考慮下期使用，或忘記申報，經查獲後改變主意，作當期使用，為什麼不能比照營利事業所得稅的待遇？

多數意見一句「貫徹營業稅法第三十五條第一項由營業人當期自動申報繳納之意旨」不知根據何在？

3、申報進項稅額是義務？

如果未申報進項稅額，即發生不准扣抵銷項稅額，導致應納稅額增加，因而漏稅額增加、以漏稅額計算倍數的罰鍰增加的法律效果，則申報進項稅額必須是營業人的義務，違反申報協力義務，才可能得出無論如何（不論真實漏稅與否）都必須施予處罰的結論。由於應納及溢付營業稅額，都是銷項稅額減進項稅額的差額，既然營業稅法第三十五條第一項規定，應定期申報應納或溢付營業稅額，能否因此解讀為課營業人以申報進項稅額的義務？

從文義上解讀，似乎可以認為營業人有申報進項稅額的義務，但是稍微從規範體系上觀察，與未申報銷項稅額的法律效果互相比較，未申報銷項稅額，既然依營業稅法第四十九條規定，應受行為罰，未申報進項稅額卻無處罰規定，申報進項稅額是否為營業人的義務，即稍微值得懷疑。不過，純粹因為沒有不申報的行為罰，未必能認定申報進項稅額不是義務，因未申報進項稅額對營業人有利，縱使申報進項稅額是義務，違反申報進項稅額的義務，不致於造成應納稅額的減少和漏稅額的減少，因此與違反銷項稅額申報義務相比，是比較輕微的義務違反，如果立法者有意選擇不加以處罰，亦屬適當。只是如果繼續從營業稅法其他相關規定進行體系解釋，結論就不一樣。

相反的證據，來自於營業稅法施行細則第二十九條。從營業稅法第十五條規定連結同法施行細則第二十九條規定，可以肯定申報進項稅額，純屬營業人的權利，而不可能同時構成營業人的義務。營業稅法施行

細則第二十九條規定：「本法第四章第一節規定計算稅額之營業人，其進項稅額憑證，未於當期申報者，得延至次期申報扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由。」所謂本法第四章第一節規定，即營業稅法第四章第一節第十四條至第二十條計算一般稅額的規定，其中最重要的是第十五條第一項，該條規定：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」所謂進項稅額，並不限於當期發生的進項稅額，營業人可以選擇之前已經存在的進項稅額進行扣抵，也可以將當期進項稅額留到下期再主張扣抵，所以同法施行細則第二十九條進而規定，營業人當期未申報進項稅額，可以隨時延後申報，只須於申報時敘明理由即可，也就是可以隨時申報隨時扣抵。因此營業人顯然沒有當期申報進項的義務，反而有選擇何時申報、甚至不申報的權利，因此未申報進項，乃屬權利的放棄，而不是義務的違反，營業稅法沒有處罰未申報進項的規定，也就理所當然。

4、進項稅額扣抵權如何行使？

營業人的進項稅額扣抵權可以如此具體操作：進項稅額是申報銷售額及應納稅額之前已經繳納給國庫的，也就是申報銷售額及應納稅額之前，營業人的進項稅額扣抵權利已經存在。由於營業人有申報當期銷售額的義務，當出現銷項稅額時，營業人可以選擇要不要使用已經繳納給國庫的進項稅額，進行扣抵。營業人未申報進項稅額，並不影響進項稅額已經繳納給國

庫的事實，只要營業人出現銷項稅額時，就可以啟用，此所以營業稅法第三十九條規定，營業人有溢付稅額時，可以充作留抵稅額，營業人也可以敘明情況特殊，例如公司財務周轉需要現金，報請財政部核准退還，所彰顯的，就是進項稅額扣抵權屬於營業人。至於短、漏報銷售額被查獲時，也就是行為人又出現銷項稅額的時點，這個時點就是營業人可以選擇要不要以進項稅額扣抵銷項稅額的時點。

之所以有當期的問題，在於銷售額及應納稅額必須按期申報，並不是有進項稅額的申報協力義務；而且有申報銷項稅額的義務，也不能直接轉變成有進項稅額的申報義務。

申報進項稅額不可能既是權利、又是義務。申報進項稅額與否，概屬營業人的權利，從營業稅法第三十五條第一項規定，不可能導出營業人有申報進項稅額的義務，否則營業稅法第三十五條第一項規定，與同法第十五條第一項及同法施行細則第二十九條規定，即發生體系紊亂。

5、立法理由要求未申報的進項稅額不能扣抵？

營業稅法第三十五條修正理由說明第五點雖指出，進項憑證為營業人扣抵銷項稅額的依據，未載明進項稅額的憑證不能扣抵或退稅。所謂「未載明進項稅額的憑證不能扣抵或退稅」，是配合同法第三十三條的說明，因為該條規定，進項憑證應載有營業稅額，如果提出來的憑證，不是記載有進項稅額的憑證，即不准扣抵。將該第五點說明理解為未申報進項稅額即不

能扣抵，實屬誤解，因為既然未申報，即不可能提出任何憑證，經查獲後如提出合法憑證，既稱為合法憑證，即不屬於憑證未記載進項的情形。因此從該立法說明中，不可能得出「准予扣抵之進項稅額，以納稅義務人已依營業稅法第三十五條第一項規定申報者為限，納稅義務人於查獲短報或漏報銷售額後始提出之合法進項稅額憑證，不得作為扣抵之依據」這樣的結論。

至於該項說明，一如前述（三），在實務上早已不能貫徹，載有買受人統一編號的二聯式統一發票也可以作為扣抵的進項憑證，只要依據規定稅率回算進項稅額即可。甚至查獲時尚未申報的進項稅額，於查獲後提出未載有買受人統一編號的二聯式統一發票，實務上也有個案，經主管稽徵機關准予扣抵銷項稅額。

總而言之，營業稅法第三十五條第一項關於如何進行申報的程序規定，根本不可能作為限制進項憑證格式的依據，遑論使營業人失去扣抵進項稅額的實體權利？

6、未為營業登記而營業也適用營業稅法第三十五條第一項規定？

縱使不能根據營業稅法第三十五條第一項規定剝奪營業人扣抵進項稅額的實體權利，但因該條規定所要求的對象，是已有營業登記的營業人。針對已有營業登記的營業人短報或漏報銷售額的情形，系爭函自然可以援引營業稅法第三十五條第一項規定，因為該規定是已有營業登記的營業人所應該適用的法律。但是

對於營業稅法第五十一條第一款未依規定申請營業登記而營業的人，系爭函同樣援引營業稅法第三十五條第一項規定，拒絕未申報進項的扣抵，明顯適用法律錯誤。

所謂未經營業登記而營業者，指營業人未依營業稅法第二十八條「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請營業登記。登記有關事項，由財政部定之。」及第三十條第一項「營業人依第二十八條申請營業登記之事項有變更，或營業人合併、轉讓、解散或廢止時，均應於事實發生之日起十五日內填具申請書，向主管稽徵機關申請變更或註銷營業登記。」規定，辦理營業稅籍登記，卻有營業行為的人。如果未為稅籍登記，沒有辦法依據營業稅法第三十五條第一項規定進行申報，現行稽徵實務對於此種情形，依據 94 年 3 月 30 日公布施行的稅務違章案件減免處罰標準第十六條之一「依加值型及非加值型營業稅法第四十五條及第四十六條第一款規定應處罰鍰案件，營業人經主管稽徵機關第一次通知限期補辦，即依限補辦者，免予處罰。」規定處理，因為未依規定申請營業登記而營業，依據上開處罰標準第十六條之一規定，主管稽徵機關均先行通知營業人進行補辦登記，免除營業稅法第四十五條及第四十六條第一款的罰鍰，之後再核定應納稅額與漏稅罰鍰。未有稅籍登記的營業人，未申報銷售額與進項稅額，並不適用營業稅法第四十九條規定處罰，因為營業稅法第四十九條規定，僅適用於已經營業登

記的營業人違反營業稅法第三十五條第一項規定的情形。系爭函以營業稅法第三十五條第一項規定，作為不准未登記而營業者進項稅額扣抵的依據，足見完全於法無據，違反租稅法定原則甚為明顯。

審查至此，究竟系爭函拒絕扣抵未申報的進項稅額，是否違反法律保留原則，仍應該回歸對營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款的理解。

(五) 營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款的真義

1、總額型營業稅制對漏稅額的認定方式

營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定：「第一款至第四款及第六款，以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」所謂查得的資料，是否等於查獲時已申報的資料，單純從法條文本，根本無從得知，已如前述（二），因此不能避免地，必須啟動目的解釋。

營業稅法施行細則第五十二條自 77 年訂定至今曾經歷兩次修正，77 年 6 月 25 日訂定發布時，只有一項，現行第二項第一款當時為第一款，規定有營業稅法第五十一條第一款至第四款的情形，主管稽徵機關得以核定的銷售額，有第六款的情形，以核定的給付額，依規定稅率計算所得的稅額為漏稅額。如適用於本件聲請所涉及的營業稅法第五十一條第三款規定，主管稽徵機關得直接以銷售額為計算基礎，進項稅額顯然不能扣抵。這種以核定的銷售額乘以規定稅率認定漏稅額的計算方式，屬於總額型營業稅舊制對漏稅額的計算方式。

2、因應釋字第三三七號解釋的修正

83 年 2 月 4 日，本院大法官針對營業稅法第五十一條第五款營業人虛報進項稅額的漏稅罰規定，作成釋字第三三七號解釋。該號解釋認為，如營業人虛報進項稅額，除追繳稅款外，按所漏稅額倍數科處罰鍰的規定，必須營業人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，方可追繳稅款及處罰。該解釋意旨共有三個重點：(1)強調營業稅法第五十一條第五款，並非是行為人違反誠實申報義務的行為罰，而是所謂的漏稅罰；(2)以推定或虛擬進項稅額計算漏稅部分，必須依照國庫欠收的部分，核實認定漏稅額；(3)認為國家稽徵租稅應有界限，不得因人民的過錯而任意課稅或處罰鍰。

財政部因而於 84 年 11 月 1 日修訂發布營業稅法施行細則第五十二條第二項第二款，將營業稅法第五十一條原第五款「第五款，以經主管稽徵機關查獲核定之虛報進項稅額為漏稅額，包括本法規定不得扣抵之進項稅額、無進貨事實及偽造變造之進項稅額而申報退抵稅額者。」修正為「第五款，以經主管稽徵機關查獲因虛報進項稅額為實際逃漏之稅款為漏稅額。」明文規定必須以實際的逃漏稅額，計算漏稅額。同條項第一款則未修正。

至 89 年 6 月 7 日，財政部為求施行細則第五十二條第二項第一款與第二款的衡平，而修正第一款。修正理由認為：(1)營業人的當期應納稅額或溢付稅額，應依營業稅法第十四條第二項（銷項稅額的定義）

、第十五條第一項規定（銷項稅額減進項稅額為應納或溢付稅額）計算；(2)依照釋字第三三七號解釋意旨，營業稅法第五十一條規定追繳稅款及處罰，應以營業人有該條所列各款情事，並因而逃漏稅款者為要件；(3)施行細則第五十二條第二項第一款規定，有關營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款所稱的「所漏稅額」，應指經主管稽徵機關依查得的資料，核定應補徵的應納稅額，較為妥適（註五）。遂將 77 年 6 月 25 日以後的「第一款至第四款，以核定之銷售額，第六款以核定之給付額，依規定稅率計算之稅額為漏稅額」規定，修正為「第一款至第四款及第六款，以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」

3、符合釋字第三三七號解釋的漏稅額計算方式

現行規定立法理由明白揭示漏稅額為應納稅額，且漏稅罰以營業人違反營業稅法第五十一條各款，例如未為營業登記而營業、短報或漏報銷售額、虛報進項稅額、逾期未申報亦未繳納營業稅等，並因而逃漏稅款為必要。修正目的既然在於衡平第一款和第二款，而且是根據釋字第三三七號解釋意旨修正而成，對於所謂「依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額」，自然也應該依據釋字第三三七號解釋意旨加以理解。

根據釋字第三三七號解釋意旨，「以推定或虛擬進項稅額計算漏稅部分，必須依照國庫欠收的部分，核實認定漏稅額」，則「依查得之資料，核定應補徵之

應納稅額為漏稅額」，自然應該以國庫實際欠收的數額，核實認定漏稅額。凡是進項稅額，只要實際存在，都是已經進入國庫的稅額，當主管稽徵機關查獲未申報、短報或漏報的銷售額時，縱使未申報進項稅額，對於已經存在的進項稅額，營業人有權利決定是否當期扣抵。

系爭函認為未申報視為不存在，而不准營業人扣抵，明顯違反釋字第三三七號解釋核實認定漏稅額的意旨，也因此明顯違反根據釋字第三三七號解釋意旨修正而成的施行細則第五十二條第二項第一款的規定。

4、加值型營業稅制的漏稅額計算方式

依據釋字第三三七號解釋意旨修正而成的施行細則第五十二條第二項第一款，同時也才是符合加值型營業稅制的漏稅額認定方式。

主管稽徵機關依據查獲的資料自行核定銷售額，再直接乘以規定稅率計算漏稅額，是總額型營業稅舊制的認定方式，因為總額型營業稅舊制，是以營業總額乘以規定稅率計算應納稅額及漏稅額。現行加值型營業稅制，依照營業稅法第十五條第一項規定，則是以銷項稅額減進項稅額為應納稅額，並以未繳的應納稅額為漏稅額。由於進項稅額可以累積留抵稅額，所以在加值型營業稅制，實際上只有當期銷項稅額是確定的，未必有當期進項稅額，所以如果以未申報而認定當期進項稅額為零，不准營業人行使其當期進項稅額扣抵選擇權，不符合加值型營業稅制的精神。

5、營業稅法第四十三條規定符合釋字第三三七號解釋意

旨及加值型營業稅制的精神

回頭檢視多數意見藉營業稅法第四十三條規定，說明施行細則第五十二條第二項第一款規定的論述，雖然出於誤解，但是可以解釋為什麼依據釋字第三三七號解釋意旨修正而成的施行細則第五十二條第二項第一款規定，選擇類似的規定方式。

多數意見認為營業稅法第四十三條規定是施行細則第五十二條第二項第一款規定的法源依據，其實有所誤解，因為二者之間，僅是文字使用類似，而縱使施行細則第五十二條第二項第一款規定，是仿自營業稅法第四十三條規定，也應該認為 74 年 11 月 15 日以後來的營業稅法，既然採加值型營業稅制，該法第四十三條規定，就是依據加值型營業稅制的精神制定而成。釋字第三三七號解釋在加值型營業稅制施行之後作成，自然依據加值型營業稅制的精神作成，符合釋字第三三七號解釋意旨的規定，自然也符合加值型營業稅制的精神，反之亦然。

營業稅法第四十三條與施行細則第五十二條第二項第一款規定所謂「主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之」所具有的主要意義有三：(1)要求國家必須履行職權調查，而非直接核定應納稅額；(2)國家應核定銷售額及應納稅額，而非只核定銷售額，再依規定稅率計算應納稅額（89 年修正前的營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定參照）；(3)所謂的應納稅額必須依據營業稅法第十五條第一項規定計算，以銷項稅額扣減進項稅額

，而進項稅額可以經由主管稽徵機關的職權調查而取得。

主管稽徵機關依職權應該調查的，當然包括銷項稅額與進項稅額，尤其所謂進項稅額，就是上手的銷項稅額，只要營業人有營業稅籍的統一編號，且上手有進行申報，就可以比對勾稽得出營業人可能有多少進項稅額（這也是主管稽徵機關可以勾稽確認營業人虛報進項稅額的主要方式），再依據營業稅法第十九條規定，將不許算入的進項稅額予以排除，就能知悉營業人進項稅額部分。如此一來，營業稅法施行細則第五十二條修法說明指示應依據營業稅法第十五條第一項規定，計算國庫應該徵收的應納稅額，作為漏稅額，進而計算倍數科處罰鍰，才有意義。

6、系爭函對於應納稅額與漏稅額的認定不一致

對於已為營業登記而短報或漏報營業稅的營業人，系爭函認定漏稅額時，因為將未申報的進項稅額認定為不存在，因此僅以銷項稅額認定為漏稅額。另一方面，雖然不准扣抵未申報的進項稅額，也是以當期的銷項稅額為當期的應納稅額，但是主管稽徵機關認為（註六）依據施行細則第二十九條規定，不准扣抵的進項可以在下期申報扣抵，整體而言，應納稅額的認定仍然符合營業稅法第十五條第一項銷項減進項的規定，不發生不符合核實課稅的問題。

對於未為營業登記而營業的營業人，現行實務上，主管稽徵機關於輔導為營業登記之後，如為一次性的營業，於計算應納稅額時，准許扣抵原未申報的進項

稅額，換言之，系爭函不准許扣抵未申報進項稅額的命令，在計算應納稅額時，並未落實。而在認定漏稅額時，即非以應納稅額為漏稅額，而是以查獲的銷項稅額為漏稅額。

縱使對已有稅籍登記的營業人，可以依據施行細則第二十九條規定，解釋為整體而言，沒有違背核實課稅原則，而認定應納稅額，但是因為對應納稅額與漏稅額，分別採取准予扣抵和不准扣抵的態度，增加當期的應納稅額，也就提高漏稅額。例如：銷項稅額 15 萬元，進項稅額 10 萬元，准予扣抵，則應納稅額為 5 萬元，加計三倍罰鍰 15 萬元，國家合計可收取 20 萬元。如果不許扣抵，應納稅額為 15 萬元，加計三倍罰鍰 45 萬元，合計 60 萬元，是實際上應納稅額 5 萬元的十二倍，單就 45 萬元的罰鍰部分，也高達實際上應納稅額 5 萬元的九倍，如果數額再提高，即可能逾越營業稅法第五十一條規定所設的十倍數罰鍰。

系爭函對於漏稅額的認定標準，在有稅籍登記的營業人短報或漏報銷售額，以及無稅籍的營業人未申報銷售額和進項稅額時，完全以銷售額乘以規定的稅率計算漏稅額，違背加值型營業稅制的精神，牴觸依加值型營業稅制而制定的營業稅法第十五條第一項、第五十一條第一款及第三款規定甚明。

叁、結論：系爭函違反營業稅法第五十一條第一款及第三款、營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，增加該等規定所無的限制，牴觸憲法第十九條租稅法定原則。

綜合上述分析，系爭函認為准予扣抵的進項稅額，以查獲時已申報者為限，因此並非以應納稅額為漏稅額，而是以所查獲的銷項稅額為漏稅額，增加營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款所無的限制，限制營業人的進項稅額扣抵選擇權，造成過度計算營業人的漏稅額，違反營業稅法第十五條第一項、第五十一條第一款及第三款之規定，而牴觸憲法第十九條的租稅法定原則。

雖然漏稅額來自應納稅額，應納稅額的認定規定因而可以具有重要關聯性，但是因為主管稽徵機關對於應納稅額的認定方式與漏稅額的認定方式不同，系爭函僅涉及漏稅額的認定，因此在審查系爭函的脈絡之下，營業稅法第四十三條第一項第四款即非審查客體。

註一：雖然其中 90 年 6 月 6 日台財稅字第 0900453517 號函、94 年 12 月 15 日台財稅字第 09404585510 號函未經審查、未列入營業稅證券交易稅期貨交易稅法令彙編（九十七年版）中，表面上不具有通案的拘束力，但是他們都是有效力的解釋，並不排除有適用於其他個案的可能。

註二：財政部 76 年 2 月 5 日是台財稅字第 7519461 號函，<http://tinyurl.com/qutr4s>（稅制委員會首頁 > 各稅法令檢索系統 > 法規釋示函令），最後瀏覽：98 年 5 月 21 日

釋示函令標題：機關團體舉辦臨時性娛樂活動有售票收價者按 5% 課稅。

釋示函令內容：未辦營業登記之事業、機關、團體等舉辦臨時性娛樂活動，對外銷售票券，收取代價，得按其申報銷售額，適用營業稅法第十條規定之徵收率計算銷項稅額，扣減進項稅額後，就其應納稅額，由稽徵機關發單課

徵。

註三：74.11.15 第三十五條立法說明，財政部稅制委員會暨賦稅署營業稅改制工作小組編，營業稅法修正草案解說，73 年 10 月，頁 118-119：

- 一、本條係規定營業人申報繳納營業稅之報繳程序與應檢附之文件。
- 二、營業人繳納營業稅之方式可分為自動報繳及查定課徵兩種，自動報繳部分之申報繳納手續，與現行條文第十三條第一項規定比較，除增訂營業人申報時應檢附退抵稅款文件、延長申報期限，及有無應納稅額均應申報外，其餘大致相同，茲就增訂部分說明如下：
- 三、按本法修正後，營業稅之計算，係採取稅額扣抵法，故營業人應提示退抵稅款之文件，如進項憑證及零稅率證件等，以供查核。
- 四、修正條文第十五條規定，營業人當月份銷項稅額扣抵進項稅額後之餘額為當月份之應納或溢付稅額，營業人當月份如無銷售額，即無應納稅額，但其進項即為溢付稅額，溢付稅額依第三十九條規定可申請退還或留抵次月應納稅額，同時營業人之進項稅額，及銷售營業人之銷項稅額，為便於勾稽與留抵，故規定不論有無銷售額均應辦理申報。
- 五、本法修正後，進項憑證為營業人扣抵銷項稅額之依據，無載明進項稅額之憑證即不能扣抵或退稅，而商場交易型態或有不能立即取得憑證者，且營業人整理亦需費時，爰將申報期限自現行十日延長為十五日，以符需要。（請見營業稅法第三十三條、施行細則第三十八條規定）

相關條文：

一、關於第四章第一節規定計稅營業人計稅方法，請見修正條文第十五條第一項。

註四：主旨：營利事業經稽徵機關依現行所得稅法第八十三條第三項規定核定所得額後，於行政救濟時始行補提帳證，應准予查帳核定。

說明：一（略）。

二、查現行所得稅法第八十三條第三項既已刪除「不得提出異議」之規定，營利事業於行政救濟時，如已提示符合法令規定之帳簿及文據，申請查帳核定者，稽徵機關應予受理，以符修法意旨。惟稽徵機關於進行調查時，可視情節依所得稅法第一百零七條第一項或稅捐稽徵法第四十六條第一項規定予以處罰。

註五：修法說明：

依營業稅法第十四條第二項及第十五條第一項規定，營業人當期銷售額按規定稅率計算之銷項稅額扣減進項稅額後為當期應納或溢付稅額，且參照司法院大法官議決釋字第三三七號解釋意旨，依本法第五十一條規定追繳稅款及處罰，應以納稅義務人有該條所列各款情事，並因而逃漏稅款者為要件，準此，本法第五十一條所稱「所漏稅額」，應指經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額，較為妥適，爰修正第二項第一款。

另請參見稅務通鑑頁 754：

參照司法院大法官議決釋字第三三七號解釋意旨，依營業稅法第五十一條規定追繳稅款及處罰，應以納稅義務人有該條所列各款情事，並因而逃漏稅款者為要件，故八十四年十一月一日

修正發布之營業稅法施行細則第五十一條第五款之漏稅額，係指因虛報進項稅額而實際逃漏之稅款，以符上開司法院大法官會議解釋意旨；惟同條項第一款有關漏稅額之規定，則未配合修正，兩者有欠衡平。又依營業稅法第十四條第二項及第十五條第一項規定，營業人當期銷售額按規定稅率計算之銷項稅額扣減進項稅額後為當期應納或溢付稅額。準此，本細則第五十二條第二項第一款規定，有關本法第五十一條第一款至第四款及第六款所稱「所漏稅額」，應指經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額，較為妥適。爰修正營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款之規定，其修正重點如左：

將本法第五十一條第一款至第四款及第六款所定漏稅額之認定方式，由現行第一款至第四款以核定之銷售額，第六款以核定之給付額，依規定稅率計算之稅額為漏稅額，修正為以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。

註六：財政部 98 年 5 月 22 日台財稅字第 09800236750 號函附件

問題四：

依財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函，稽徵機關於查獲營業人漏報銷售額，或未依規定申請營業登記而營業者（指一般業者，非限於建築業者），於計算漏稅額時，不准其於查獲後始提出合法進項憑證扣抵銷項稅額，該營業人於受處罰後另期申報或補辦營業登記之後，是否仍可提出上述合法憑證，依營業稅法第十五條第一項規定據以扣抵銷項稅額？有無實例？實務上如何處理？

財政部答覆意見：

營業人違反營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證，該

進項稅額之申報如係符合營業稅法第十九條、第三十三條、第三十五條、同法施行細則第二十九條、財政部 93 年 8 月 3 日台財稅字第 09304540870 號令之規定者，仍可扣抵銷項稅額或為溢付稅額留抵次期應納之營業稅。

不同意見書

大法官 黃茂榮

本件解釋多數意見認為，「財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅字第八九〇四五七二五四號函，就加值型及非加值型營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款所稱，如何認定同法第五十一條第三款規定之漏稅額，釋示納稅義務人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額部分，符合該法第三十五條第一項及第四十三條第一項第四款、第五十一條第三款之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。」本席不能贊同。爰提出不同意見書如下：

壹、本號解釋聲請釋憲之標的

本號解釋聲請釋憲之標的為：最高行政法院九十七年度裁字第一二四一號裁定及臺北高等行政法院九十六年度訴字第一三六七號判決所適用之財政部八十九年十月十九日台財稅字第八九〇四五七二五四號函釋：「依營業稅法第三十五條第一項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。準此，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏

稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。」

貳、本號解釋聲請人涉案之違章事實及問題緣起

本號解釋聲請人涉案之違章事實為漏報銷售額。依加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第五十一條第三款，短報或漏報銷售額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業。因該違章事實，原處分機關按其漏報之銷售額新臺幣 4,644,450 元，乘以 5% 計得之積，亦即 232,224 元，為聲請人當期之銷項稅額。稽徵機關將該銷項稅額扣除聲請人之留抵稅額 46,380 元後，將其餘額 185,844 元論為聲請人在當期之漏稅額，除補徵該漏稅額外，並課以一倍罰鍰 185,800 元（計至百元止）。

聲請人主張其在當期有 212,251 元之進項稅額。將該進項稅額加計其留抵稅額 46,380 元之和，大於原處分機關核定之上開銷項稅額。是故，在當期並無漏稅額。

原處分機關及該案訴願委員會引用營業稅法第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款及財政部八十九年十月十九日台財稅字第八九〇四五七二五四號函，否准自原處分機關核定之當期銷項稅額扣減聲請人提出憑證證明之當期進項稅額。造成在該已繳納之進項稅額的限度，增加核定之漏稅額及其漏稅罰的結果。是故，聲請人質疑該號函釋有牴觸憲法之疑義，向司法院聲請解釋憲法。

參、短報或漏報銷售額之明文規定

本號所解釋之聲請案件的漏稅態樣為同法第五十一條第三款所定納稅義務人短報或漏報銷售額的情形。

一、營業稅法第三十五條第一項前段非關於如何處理短漏報銷售額之規定

營業稅法第三十五條第一項前段規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。」財政部八十九年十月十九日台財稅字第八九〇四五七二五四號函引述營業稅法第三十五條第一項前開規定後，緊接著論述：「準此，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。」該論述係欠缺完整大前提之推論的結果。蓋該項之規範內容僅止於營業人之營業稅的自動報繳的週期、報繳期限、應檢附之文件及應申報之事項：申報銷售額、應納或溢付營業稅額。根本未提及如有銷售額、銷項稅額或進項稅額之短漏報應當如何處理。

二、關於短報或漏報銷售額之明文規定

關於短報或漏報銷售額之明文規定有，（1）關於有漏稅額之法律效力：營業稅法第五十一條第三款規定，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰。然該款僅係如因此有漏稅額時，其效力為何的規定，而非如何計算短報或漏報銷售額時，其所漏稅額有多少之規定。是故，並不得引用該條作為應當如何計算短報或漏報銷售額時之所漏稅額的規範基礎。（2）關於漏稅額之認定：營業稅法第四十三條第一項第四款規定：「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額

並補徵之：……四、短報、漏報銷售額者。……」同法施行細則第五十二條第二項第一款重申該款規定意旨：「本法第五十一條第一款至第六款之漏稅額，依左列規定認定之：一、第一款至第四款及第六款，以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」然主管稽徵機關應如何依查得之資料，核定應補徵之銷售額及應納稅額或漏稅額？對此，不但營業稅法，而且該法施行細則均無明確的具體規定。

肆、加值型營業稅之舉證責任的分配

按營業稅法第十五條第一項規定，一般營業人之營業稅採加值型營業稅制。其「當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」亦即營業人只就銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額負繳納義務。以一般營業人之當階段的加值為其營業稅的課徵範圍，係加值型營業稅之建制的基礎原則。任何營業稅法的規定皆不得背離該原則。一有背離，即屬違背實質課稅原則。即使有法律之明文規定，該規定亦屬違憲。在法律無如是明確之規定的情形，更不得透過解釋，使其背離該原則，以致構成違憲。

以該項規定為基礎，稅捐稽徵機關就銷項稅額（營業稅債務之積極要件），營業人就進項稅額（營業稅債務之消極要件）負舉證責任。此即依規範說，以營業稅法第十五條第一項為基礎所作之客觀舉證責任的分配。惟特別是在行政程序與行政訴訟程序，舉證責任的分配問題不得與證據之調查問題混淆。以致在營業稅案件誤認，營業人既然就進項稅額負客觀的舉證責任，稽徵機關或行政法院就營業稅案件之證據的調查，不但即可不受職權調查主義的適用，還可否定營業

人提出之合法憑證的證據能力。憑證之證據能力的否定，即使容許也必須有法律之明文依據，不得讓財稅機關根據不明確之法律規定，以函釋為憑空之推論。

伍、依查得資料核定應納稅額或漏稅額應遵守職權調查主義

關於如何依查得資料核定應納稅額或漏稅額，營業稅法與稅捐稽徵法皆無明文規定。對此，就一般的行政程序，行政程序法第三十六條規定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」就行政訴訟，行政訴訟法第一百二十五條第一項規定，「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」第一百三十三條規定，「行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據；於其他訴訟，為維護公益者，亦同。」此即在行政程序及行政訴訟程序，關於證據之調查應遵守職權調查主義的規定。依該主義，行政機關及行政法院皆有依職權調查證據的義務。其重要意旨為：證據之調查範圍，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項應一律注意，以發現實質的真實。在行政程序或行政訴訟程序上，職權調查主義為行政機關或行政法院調查證據認定事實之基礎原則。在制度的設計及相關規定的執行，不得由之有所偏離。

營業稅法第四十三條第一項第四款關於「主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之」的規定中之「得」字，係關於主管稽徵機關之職權的規定，而非任意規定意義下的「得為」規定。因此，主管稽徵機關並不得據該規定主張其有裁量權，自始得不依職權調查主義，調查對當事人有利及不利之證據。這與稽徵機關之客觀舉證責任之分配的問題應分別對待，不可混淆在一起。其次，更不

得因同法施行細則第五十二條第二項第一款規定：「……以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」而誤以為主管稽徵機關得以不遵守職權調查主義查得之資料，核定之應補徵的應納稅額為漏稅額。稽徵機關或行政法院如果不但違背職權調查主義，不調查對於營業人有利之證據，而且在計算其漏稅額時，還不准營業人自其銷項稅額，扣抵其於經查獲後提出之合法進項憑證上所載之進項稅額，則不但其應納稅額之核定違反實質課稅原則，而且其漏稅額之核定亦偏離事實。以該不存在之漏稅額為基礎對於營業人課以按所漏稅額數倍之漏稅罰，顯然與營業稅法第五十一條第三款，就短報或漏報銷售額者，按其所漏稅額處一倍至十倍罰鍰的規定不符。營業稅法第四十三條第一項第四款及同法施行細則第五十二條第二項第一款之上述規定，引起誤導，認為在行政程序或行政訴訟程序上，關於營業稅之應納稅額或漏稅額之調查，可以不遵守職權調查主義，在營業稅之課徵上，可以不遵守實質課稅原則。

今所以有此誤導，主要來自營業稅法第四十三條第一項第四款之下述偏頗的規定：「主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之。」其公允的規定應當是：「主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額、銷項稅額、進項稅額及應納稅額並補徵之。」稅法由財稅機關研擬經立法機關制定之。負責研擬的財稅機關不應只就有利於自己事項加以規定，而置有利於納稅義務人之事項於不顧，造成法律漏洞後，再進一步於稽徵實務上又以此為基礎，主張稽徵機關不但有裁量權，不調查對於營業人有利之證據，而且在計算其漏稅額時，還不准營業人自其銷項稅額，扣

抵其於經查獲後提出之合法進項憑證上所載之進項稅額。蓋既因短漏報銷售額而調查營業人當期之未申報銷項稅額，以核定其應納稅額，本諸加值型營業稅之意旨，自亦當依職權調查，或容許營業人提出當期及以前關於進項稅額之有利證據。

陸、違反自動報繳義務的效力

在自動報繳稅捐，例如在所得稅或營業稅，其納稅義務人若違反自動報繳義務，首先即因違反申報之行為義務而得對其課以滯報或怠報的行為罰。其次，如其因此同時未在繳納期間內繳納稅捐，致違反繳納義務者，並在滯納期間對其加徵滯納金；在逾越滯納期間後並就滯納之稅額依法課以漏稅罰。

就逾期申報銷售額或統一發票明細表之行為罰，營業稅法第四十九條規定：「營業人未依本法規定期限申報銷售額或統一發票明細表，其未逾三十日者，每逾二日按應納稅額加徵百分之一滯報金，金額不得少於四百元，最高不得多於四千元；其逾三十日者，按核定應納稅額加徵百分之三十怠報金，金額不得少於一千元，最高不得多於一萬元。其無應納稅額者，滯報金為四百元，怠報金為一千元。」

就逾期繳納稅款或滯報金、怠報金之行為罰，同法第五十條第一項規定：「納稅義務人，逾期繳納稅款或滯報金、怠報金者，應自繳納期限屆滿之次日起，每逾二日按滯納之金額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，除移送法院強制執行外，並得停止其營業。」自繳納期限屆滿之次日起三十日即是營業稅的滯納期限。營業稅之滯納期限與滯報期限重疊。開始營業前有辦理營業登記之營業人，逾期未繳納

稅款者，在滯納期限內只加徵滯納金，而還不論以漏稅（同法第五十一條第二款）。反之，營業人未依規定申請營業登記而為營業，或申請註銷登記後，或經主管稽徵機關依本法規定停止其營業後，仍繼續營業者，就其營業稅債務不享有前述期限利益，一有銷售，即就其銷售之營業稅論以漏稅罰（同法第五十一條第一、四款）。

依上述規定，所違反者如果是申報義務，不但只課屬於行為罰性質之滯報金或怠報金，而且得加徵之滯報金或怠報金，雖皆按應納稅額照一定百分比，計算其額度，但也皆有最高不得多於一定數額之上限的規定，以示行為罰與漏稅罰之質的區別（司法院釋字第三三九號解釋參照）。由此推論，立法者就行為義務之違反，並無超出其明文所定之可罰額度以上之處罰的意思。特別是：不因為納稅義務人有行為義務之違反，即擬制有一定漏稅額之發生，並以該擬制之漏稅額為基礎，進一步對其課以漏稅罰。要非如是，營業稅法第四十九條關於滯報金或怠報金之最高處罰限額的規定豈不即成具文。

依營業稅法第四十九條之上述規範意旨，既然對於滯報金或怠報金以法律設定之最高處罰限額的限制，財稅機關得否透過解釋稅法中之其他規定，或甚至在施行細則中訂定實質上產生擬制有一定漏稅額發生之結果的規定，產生疑問。

可能產生該擬制結果的解釋為：不依職權調查主義調查有利於納稅義務人之證據，根本或在一定期限否定有利於納稅義務人之一定證據方法的證據能力。例如因營業稅法施行細則第二十九條規定，「本法第四章第一節規定計算稅額之營業人，其進項稅額憑證，未於當期申報者，得延至次期申報

扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由。」而以該條規定為理由，在漏報銷項稅額及進項稅額的案件，於查得當期漏報之銷項稅額，並在當期應納稅額之計算上將之計入時，不准扣抵當期漏報之進項稅額，即有在一定期限，否定有利於納稅義務人之一定證據方法的證據能力，不對有利於納稅義務人的證據一律注意的情事。在就營業稅之申報義務的違反，營業稅法第四十九條已有最高處罰額度的規定時，程序上究諸職權調查主義，實質上究諸加值型營業稅以一般營業人當階段之加值為課稅範圍之實質課稅原則，在納稅義務人違反申報之行為義務時，為稅捐秩序之維持，是否有必要祭出對於行政程序法、行政訴訟法及營業稅法之基本建制原則，衝擊如此重大的手段，亦值得從比例原則加以檢討。

按司法院大法官已在其釋憲解釋中明白為下述昭示：依查得資料課稅時，仍應核實課徵；必須不能核實課徵時，始得推計課徵（司法院釋字第二一八號解釋參照）。且為因應司法院大法官在其釋憲解釋中表示法律按應納稅額之一定百分比規定行為罰時，應有最高限額的規定，立法機關始於營業稅法第四十九條為上述最高處罰限額的修正規定（司法院釋字第三五六號解釋參照）。這些是實質稅捐法治國家原則之可喜的重要發展。如今眼見其因本號解釋而退轉，深感難過，爰提出上述不同意見，以就教於各方先進，希望有助於促進實質稅捐法治國家原則之鞏固與實踐。

抄坤○科技有限公司釋憲聲請書

主旨：為最高行政法院 97 年度裁字第 1241 號裁定，上訴駁回。

維持原審依財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函釋為主管權責，明顯牴觸加值型及非加值型營業稅法第 15 條、第 51 條及憲法第 19 條，致聲請人財產及賦稅上之權利遭受侵害，謹向 鈞院聲請解釋憲法。

說明：

一、聲請解釋憲法之目的

按 鈞院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款明文：人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法。本案因財政部臺北市國稅局（以下稱原處分機關）對於聲請人於 94 年 12 月 13 日以聲請人違反加值型及非加值型營業稅法（以下稱營業稅法）第 51 條第 3 款、營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款規定計算漏稅額及財政部 89.10.19 台財稅字第 890457254 號函釋，有關同時漏申報營業稅銷售額（稅額 232,224 元）及合法憑證之進項稅（稅額 212,251 元）不予扣減銷項稅，裁處罰鍰新臺幣 185,000 元乙案。聲請人依營業稅法如期申報 94 年 3-4 月營業稅，申報結果為當期留抵 46,380 元。而作業疏失同時漏報銷項稅額 232,224 元及可扣抵合法進項稅額 212,251 元，原處分機關依財政部 89.10.19 台財稅字第 890457254 號函釋，依營業稅法第 51 條第 3 款處以罰鍰 185,000 元。有關同一時點、同一事件已存在的進項稅額不予合併計算，亦不予更正申報當期營業稅，違反行政程序法第 9 條、第 36 條對當事人有利之事項一律注意。亦

違反營業稅法第 15 條之稅額計算。其所為處分涉及違法，嚴重侵害聲請人之財產權，經聲請人依法完成所有訴訟程序無法救濟。遂依法聲請解釋憲法，期解除稽徵機關之不法。

二、法令見解發生歧異之經過及涉及之法令條文

(一) 所經過之訴訟程序

按聲請人自民國 94 年 4 月間依法申報當期營業稅，依當期銷項稅額減除進項稅額後留抵稅額 46,380 元。然因會計人員為製作存貨帳方便，誤將各筆進項發票訂在銷項發票後面，致申報營業稅時登打錯誤申報為作廢，同時漏報銷貨銷售額 4,644,450 元（銷項稅 232,224 元）及進貨金額 4,245,000 元（進項稅 212,251 元），明細如附件四、五。

經原處分機關發函，依財政部財稅資料中心之異常查核清單查核前項 9 筆銷貨發票。聲請人經查確認為進銷貨發票同時未申報，且提供進貨廠商國○生物科技有限公司之當期申報書，證明沒有影響稅額之稽徵，進而向原處分機關依營業稅法第 15 條申請更正申報 94 年 3-4 月營業稅（原如期申報留抵稅額 46,380 元加計漏計之進項稅額 212,251 元，仍大於漏報之銷項稅額 232,224 元，更正後之 94 年 3-4 月營業稅為留抵稅額 26,407 元，故無實質逃漏稅）。但經承辦人指示併入 94 年 7-8 月營業稅申報（如附件六），同時卻未說明不予受理理由及法令依據，而後聲請人於 94 年 10 月 20 日申請以留抵稅額抵減漏稅額 185,843 元，使營業稅回歸 94 年 3-4 月真實情況（如附件七），但行政程序造成的虛擬漏稅，卻既存在。爾後，聲請人接獲原處分機關之處分書，

認定聲請人違反營業稅法第 51 條第 3 款，短報或漏報銷售額，按所漏稅額處 1 倍罰鍰。唯有關合法進貨憑證及進項稅部分，卻未依行政程序法第 6 條、第 9 條、第 36 條獲公平對待。（如附件八）

聲請人不服前項之處分申請復查，於復查決定書中始指出進項稅依財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函「尚不宜准其扣抵銷項稅額…等等」，自此依法救濟皆遭駁回，最後經最高行政法院 97 年度裁字第 1241 號裁定，駁回聲請人之抗告確定。

（二）確定終局裁判所適用之法令名稱及內容

按最高行政法院上訴駁回以違反行政訴訟法第 243 條第 1 項規定：「未以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，上訴狀或理由書應有具體指摘，並揭示該法之條項或其內容」。

又按臺北高等行政法院判決理由如下：

- 1、經財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函釋有案。核該函釋，乃財政部基於主管權責，就事實認定所為之指示，無違租稅法律主義及立法之本旨，稽徵機關辦理相關案件自得援用。
- 2、依營業稅法第 35 條第 1 項規定及同法施行細則第 29 條規定，銷售額之當期申報並繳納營業稅，及營業人應盡之營業稅法上義務；至進項稅額之申報與否，事涉營業人利益，並不在營業稅法強制申報範疇。
- 3、營業人將該稅額轉嫁在價格方面，於銷貨時回收，是其名目納稅義務人與實質稅捐負擔人並不一致，其名目納稅義務人為該營業人，而實質稅捐負擔人則為向其購買

該貨物或勞務之買受人，故交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。

本件進項稅額而言，原告係實質負擔營業稅之人，惟前手出賣人乃法律規定代原告繳納營業稅與國家者，與原告嗣就系爭貨物之銷售，原告係名目納稅義務人應代後手買受人繳納系爭營業稅，課稅主體有所不同，是前手出賣人依法繳稅，並不同原告已盡其營業稅法之義務，原告於有系爭銷售事實而漏報，自己違反營業稅法之義務，影響當期國庫稅收之計算，要非單純之申報計算錯誤可比擬。

(三) 憲法保障之權利遭受不法侵害之事實及涉及之憲法、法律條文

按原處分機關對聲請人 94 年 3-4 月營業稅同時漏申報之銷項稅額 232,224 元及合法可扣抵之進項稅額 212,251 元，不依營業稅法第 15 條之計算方式公平核課營業稅（原如期申報留抵稅額 46,380 元加計漏計之進項稅額 212,251 元後可扣抵稅額為 258,631 元，大於漏報之銷項稅額 232,224 元，更正後之 94 年 3-4 月營業稅為留抵稅額 26,407 元，無實質逃漏稅），逕予核定 185,000 元之漏稅額。以致納稅主體及納稅方法，遭到扭曲，造成租稅法律適用之整體性及權利義務失衡，嚴重違反憲法第 19 條人民依法納稅之意旨。同時，行政處分進行時故意忽略對聲請人有利之事項，不對實質課稅原則作公平反應，企圖影響租稅客體之計算，違反行政程序法第 6 條、第 9 條、第 36 條應注意之行政義務

及憲法第 15 條人民之財產權。

三、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

(一) 確定終局裁判適用之法令，抵觸法律、憲法之疑義

按財政部 89/10/19 台財稅字第 890457254 號函全文（摘錄自稅制委員會網頁）（下稱財政部函釋）如下：「主旨：關於營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款所稱之漏稅額，如何認定乙案。說明：二、營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定，營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款，以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。上開漏稅額之計算，參酌本部 79/12/07 台財稅字第 790410750 號函及 85/02/07 台財稅字第 851894251 號函規定，應扣減營業人自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止經稽徵機關核定之各期累積留抵稅額之最低金額為漏稅額。三、又依營業稅法第三十五條第一項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額，應納或溢付營業稅額。準此，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。四、另有關稽徵機關查獲漏進漏銷之案件，營業人於進貨時既未依規定取得合法進項憑證，自無進項稅額可扣抵銷項稅額，故稽徵機關補徵其漏報銷售額之應納稅額時，尚不宜按銷項稅額扣減查獲進貨金額計算之進項稅額後之餘

額核認。」該函釋有關於營業稅限制進項稅額准予扣抵之規定，沒有營業稅法明確授權，所增加之規定影響營業稅之計算，造成聲請人虛擬漏稅 185,000 元，故而發生以下違反營業稅法與憲法之疑慮：

- 1、加值型營業稅法施行細則第 52 條第 2 款第 1 項規定：「以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」而聲請人於收到原處分機關之調查函時即提供合法進項憑證備查，而尚在調查階段可明確查核、證實之合法憑證，是否不屬「經主管稽徵機關依查得之資料」？聲請人業已主張有利之事證，而原處分機關應有義務依行政程序法相關規定辦理。今未採對聲請人有利之事證，乃屬執行稅法之技術性、細節性規定？或已逾越營業稅法之概括授權？或為租稅計算所為之便宜規定？
- 2、營業稅法第 35 條規定為營業人之申報義務，本文確實未有財政部函釋所提之「營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提」之明文。若立法者有意限制應以營業稅法第 19 條及第 43 條之方式明示，不會留下保留，供行政機關獨白。故行政機關是否擴大行政裁量之空間，破壞營業稅之安定性？

再者，財政部函釋係根據營業稅法第 35 條，其規定為申報方式及義務。而違反行政上之義務應處以行政罰，如同法第 49 條規定之滯報金及怠報金。而今財政部函釋以違反行政上義務連接漏稅罰，不但違反營業稅法第 15 條規定，破壞營業稅之建構，更增加義務人的租稅負擔，影響營業稅租稅客體，任意延伸課稅範圍，顯

然違反憲法第 19 條依法課稅之規定。

又按財政部函釋中指出：稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。其中「尚不宜」有相當的不確定性，其規定沒有期限，在不確定的將來可能轉為「宜」。若限制義務人之權利又沒有期限，主管機關應以修法來完善法制，不應以函釋徒增法律的不安定，更有違反憲法第 15 條之疑義。

- 3、復按，本案進項稅額之開立人已如期申報 94 年 3-4 月當期之營業稅，所以進項稅額已經確實如數繳交國庫。就實質課稅角度而言，國家業已達課稅的目的，並沒有稅收的損失，故並無實質漏稅的存在。此實質課稅原則屢經 鈞院釋字第 337 號、第 420 號、第 438 號、第 506 號、第 520 號解釋迭有明釋。就經濟上之實質課稅原則，稽徵機關有明知而故意為之之嫌？

(二) 聲請人對於疑義所主張之見解

- 1、按營業稅法第 51 條第 1 項規定納稅義務人是依「所漏稅額」，始應加以處罰，即義務人有實質「短漏稅額」為處罰要件，如 鈞院釋字第 337 號解釋明示：「違反稅法之處罰，有因逃漏稅捐而予處罰者，亦有因違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者，營業稅法第 51 條第 1 項本文規定：「納稅義務人有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業。」依其意旨，乃係就漏稅行為所為處罰規定……」。本件國家實質已課足應徵之營業稅，聲請人亦無實質逃漏稅，故「所漏稅額」計算應回歸營業稅法第 15 條。今稽徵機關以其行政上不作為而虛擬之漏稅

額，不僅侵害營業稅之課稅客體，更甚而架空營業稅法第 15 條，擴增人民於所得稅法所未規定之納稅義務。

- 2、依財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函之規定，以「已申報」為稅額扣減要件，明顯以行政程序變更租稅之計算，影響權利及義務之衡平，悖於營業稅法第 15 條之規定。並與 鈞院釋字第 640 號解釋中揭載：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之。是有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義。」之意旨相悖。

又 鈞院釋字第 385 號解釋載明：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，固係指人民有依據法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅義務之意，然課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用。」而財政部上述函令，違反權利及義務平衡精神。違反中央法規標準法第 11 條：法律不得牴觸憲法，命令不得牴觸憲法或法律之規定甚明，擬請予終止適用。

再者，目前營業稅申報實務皆以事後審查為主，亦從未如營利事業所得稅寄發「核定通知書」，有異常時方發函予營業人到場說明。今財政部前項函釋卻改以事前

審查「核定」始得扣抵，顯然對同一事件或同一性質不為同一處理，違反信用保護及誠實信用原則。

- 3、復按，本案對聲請人是一個法律行為：同時誤為作廢進銷貨發票；產生二種法律效果，一為漏報銷項稅，一為漏報進項稅，其時間點同時，依行政程序法第 9 條行政機關應為同一注意。而國稅局及行政法院卻認為是二個法律行為，一為漏報銷項稅，一為事後申報進項稅。為此，聲請人認為：聲請人是同一時點錯失權利的行使和義務的應作為，非故意不履行義務或讓權利睡著，自應在不影響稽徵情形下，予聲請人知悉權利後有行使的機會，同時行使權利及義務，使權利義務平衡，如此必可減少訟源。
- 4、據臺北高等行政法院所指營業稅法第 35 條第 1 項規定及同法施行細則第 29 條規定皆為申報程序及義務，若立法者有意對違反義務處罰，應以如營業稅法第 49 條及第 50 條之明文表示，不會隱晦不明。由此窺之，行政機關並未獲得立法授權，當然沒有行政裁量之權。縱使行政機關認為有處罰之必要，也應修法解決爭議，不應以行政命令擴大解釋，影響法律的安定性。又不論是否申報完備，皆不影響進項確實已存在之事實，如同，聲請人漏申報銷項稅額，並不影響其既存在之事實。所以，其爭議應回歸經濟上實質的漏稅方為正鵠。
- 5、再按，不管聲請人是義務納稅人或實質納稅人，沒有影響營業稅之加值及徵收是事實；沒有致國庫損失是事實，其「漏稅」自始不存在。而一路行政救濟沒有人願意就「實質課稅」予以了解。查財政部尚且對輕微漏稅依

「稅務違章案件減免處罰標準」予以免罰，卻對沒有實質漏稅的非故意過失予以重罰，與公平對待及誠實信用原則形同南轅北轍。又依 鈞院釋字第 597 號解釋：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關於適用職權範圍內之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無違背。」是故主管機關所發布之函釋，不僅須符合租稅法律之形式要件，更應符合「租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則」，而本案國家在租稅之經濟意義已獲滿足（實質課足應課之營業稅），實質課稅之賦稅功能已獲伸張，租稅制度沒有被受衝擊（營業稅加值的功能沒有被破壞），作為上卻對已存在的合法進項稅額不予審查及扣抵，再課予漏稅罰，復而准予扣抵造成留抵稅，最後要聲請人申請以留抵稅扣抵所漏銷項稅本稅，漏稅罰維持處罰（然實質上的經濟漏稅額並不存在）。實難理解這樣的行政程序及處分，有符合課稅之技術性及必要性，其細節根本不符簡政便民的精神，更有不當得利之嫌。於現今的民主法治時代，如此行政處分與社會公義及人民期待有很大的落差。

（三）解決疑義必須解釋憲法之理由

按聲請人因 94 年 3-4 月營業稅案，不服原處分機關不顧法律明文、無視行政程序法之規定，僅憑財政部 89/10/19 台財稅字第 890457254 號函為處分依據，以其行政上不作為創造「虛擬」漏稅額，扭曲營業稅法造成聲請人之不利益，雖循全部救濟程序皆未獲平反，最後經最高行政法院 97 年度裁字第 1241 號裁定駁回上訴確定，聲請人依法提起本件聲請釋憲，若蒙 鈞院宣告上揭財政部 89/10/19 台財稅字第 890457254 號函規定違憲，依行政訴訟法第 273 條第 2 項規定，聲請人可據以向所轄行政法院提起再審之訴，期獲昭雪，以正法網。

四、關係文件之名稱與件數，均為影本各一份

附件一：最高行政法院 97 年 2 月 15 日 97 年度裁字第 1241 號裁定影本 1 份。

附件二：臺北高等行政法院 96 年 11 月 1 日 96 年度訴字第 1367 號判決影本 1 份。

附件三：聲請人最高行政法院上訴狀影本 1 份。

附件四：銷貨發票影本 9 張。

附件五：進貨發票影本 9 張。

附件六：臺北市國稅局財北國稅中正營業字第 0940009564 號函影本 1 份。

附件七：臺北市國稅局財北國稅中正營業字第 0940012245 號函影本 1 份。

附件八：臺北市國稅局中正稽徵所 A1040094102441 號處分書影本 1 份。

附件九：聲請人 94 年 3-4 月營業稅申報書影本 1 份。

附件十：國○生物科技有限公司 94 年 3-4 月營業稅申報書影

本 1 份。

附件十一：財政部 98 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號
函影本 1 份。

謹 狀

司 法 院 公 鑒

聲 請 人：坤○科技有限公司

法定代理人：陳 ○ 秀

中 華 民 國 九 十 七 年 四 月 十 一 日

最高行政法院裁定

97 年度裁字第 1241 號

上 訴 人 坤○科技有限公司（設略）

代 表 人 陳 ○ 秀（住略）

被上訴人 財政部臺北市國稅局（設略）

代 表 人 凌 忠 嫻（住略）

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國 96 年 11 月 1 日
臺北高等行政法院 96 年度訴字第 1367 號判決，提起上訴，本院
裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，
不得為之，行政訴訟法第 242 條定有明文。依同法第 243 條
第 1 項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；
而判決有同條第 2 項所列各款情形之一者，為當然違背法令
。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第

243 條第 1 項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院解釋或本院之判例，則應揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、上訴人於民國 94 年 3 月至 4 月間銷售貨物，銷售額合計新臺幣（下同）464 萬 4,450 元（不含稅），雖已開立統一發票，惟漏未申報銷售額併同繳納營業稅，致逃漏營業稅 23 萬 2,224 元，經被上訴人查獲並審理違章成立，扣除上訴人自違章行為發生日起至查獲日止之最低累積留抵稅額 4 萬 6,380 元（94 年 3 至 4 月、5 至 6 月、7 至 8 月申報留抵稅額分別為 4 萬 6,380 元、5 萬 3,994 元、26 萬 1,159 元），核定實際漏稅額為 18 萬 5,844 元（23 萬 2,224 元－4 萬 6,380 元＝18 萬 5,844 元），補徵所漏稅額 18 萬 5,844 元；另上訴人申請自累積留抵稅額抵減，且以書面承認違章事實，被上訴人並按所漏稅額 18 萬 5,844 元處 1 倍罰鍰計 18 萬 5,800 元（計至百元止）。上訴人不服，遂循序提起本件行政訴訟。案經原審駁回其訴。上訴人對於高等行政法院判決上訴，雖以該判決違背法令為由，惟核其上訴理由狀所載內容，無非重述其在原審行政訴訟起訴狀之理由，或係以其一己對法律規定之誤解，任意指摘原審駁斥其主張之理由為不當，而未具體表明原判決所適用之法規確有如何違背法令之處，或

有如何違背司法院解釋及本院判例，及有如何合於行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款之情形，難認為已對原判決之違背法令有具體之指摘。依首揭說明，其上訴自不合法，應予駁回。

三、據上論結，本件上訴為不合法，依行政訴訟法第 249 條第 1 項前段、第 104 條、民事訴訟法第 95 條、第 78 條，裁定如主文。

中 華 民 國 97 年 2 月 14 日

臺北高等行政法院判決

96 年度訴字第 1367 號

96 年 10 月 11 日辯論終結

原 告 坤○科技有限公司（設略）
代 表 人 陳 ○ 秀 董事（住略）
送達代收人 黃 ○ 宏（住略）
訴訟代理人 王 ○ 青 會計師（住略）
被 告 財政部臺北市國稅局（設略）
代 表 人 凌 忠 嫻 局長（住略）
訴訟代理人 郭 ○ 琪（住略）

上列當事人間因營業稅事件，原告不服財政部中華民國 96 年 2 月 15 日台財訴字第 09500607220 號（案號：09505652）訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事 實

壹、事實概要：

原告於民國（下同）94 年 3 月至 4 月間銷售貨物，銷售額合計新臺幣（下同）4,644,450 元（不含稅），雖已開立統一發票，惟漏未申報銷售額併同繳納營業稅，致逃漏營業稅 232,224 元，經被告查獲並審理違章成立，扣除原告自違章行為發生日起至查獲日止之最低累積留抵稅額 46,380 元（94 年 3 至 4 月、5 至 6 月、7 至 8 月申報留抵稅額分別為 46,380 元、53,994 元、261,159 元），核定實際漏稅額為 185,844 元（232,224 元－46,380 元＝185,844 元），除補徵所漏稅額 185,844 元外（原告申請自累積留抵稅額抵減，且以書面承認違章事實），並按所漏稅額 185,844 元處 1 倍罰鍰計 185,800 元（計至百元止）。原告不服，申請復查，經被告以 95 年 8 月 24 日財北國稅法字第 0950230963 號復查決定（下稱原處分）駁回，提起訴願，復遭財政部決定駁回，遂向本院提起行政訴訟。

貳、兩造聲明：

一、原告聲明：求為判決

（一）訴願決定及原處分均撤銷。

（二）訴訟費用由被告負擔。

二、被告聲明：求為判決如主文所示。

參、兩造之爭點：

一、原告主張之理由：

（一）原告於申報 94 年 3 至 4 月營業稅時，會計人員為製作存貨帳方便，將進貨發票訂在銷貨發票後面，致申報營業稅時登打錯誤申報為作廢，而漏報銷售額，同時進貨發票亦未扣抵。經所轄被告所屬中正稽徵所發函，依財政部財稅資料中心之異常查核清單查核附件

之 9 筆銷貨發票。原告經查確認為進銷貨發票同時未申報，遂向中正稽徵所申請更正申報 94 年 3 至 4 月營業稅。但經承辦人指示併入 94 年 7 至 8 月營業稅申報，同時卻未說明不予受理理由，經電話聯絡皆不得其門而入，只表明無法受理更正，又不明言引用法令。嗣原告接獲中正稽徵所之處分書，補徵營業稅並罰鍰 185,800 元。

- (二) 本件營業稅申報實際稅額為：94 年 3-4 月，原申報留抵 46,380 元；94 年 5-6 月，留抵 53,994 元；94 年 7-8 月，留抵 261,159 元。94 年 3-4 月漏銷項稅 232,224 元，少報進項稅 212,251 元。故當期正確申報應為：漏銷項稅額 232,224—得扣抵進項稅 212,251—當期留抵稅 46,380=當期正確留抵 26,407 元。依加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第 15 條規定，營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。是原告以當期銷項稅額 232,224 元，扣減當期進項稅額 212,251 元，合乎該法意旨，加計當期原申報留抵 46,380 元後，未有逃漏任何稅額，而本法第 51 條明示為「實質逃漏稅」自始不存在，故原告應無「所漏稅額」適用。
- (三) 然被告否准更正申報，僅告知可於下期扣抵，致原告以留抵稅抵本稅 185,843 元，繳本稅 185,844 元，處 1 倍罰鍰 185,800 元。由於行政手段不作為造成時間差之變化，使合法進項稅額不能更正，產生「虛」的漏稅，顯然有失法律平衡性，使實際已在國庫之稅額，仍處分原告漏稅，衍生「不當得利」之事實，與法

有悖。又原告請國○生物科技有限公司（更名為宇○生物科技有限公司）提供該公司 94 年 3 至 4 月 401 申報書及發票明細表，證明該公司已確實如期申報及繳納當期營業稅，故在營業稅加值過程中，銷售額並未中斷，而影響稅額之稽徵，造成可能之漏稅。因此，實際稅額早已在國庫，本案國稅根本無任何短漏。原告僅申報計算錯誤，即處罰鍰，違反「比例原則」。

- (四) 按營業稅法第 35 條第 1 項及第 43 條第 1 項第 4 款所指為原告應如期檢附所有文件申報完畢，否則主管稽徵機關得依查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之。然原告已如期申報，程序義務業已完備，今僅是申報內容誤漏，以營業稅法第 35 條裁罰，似有牽強。再者前項「逕予核定」之前提為「依照查得之資料」，原告在接獲第 1 次異常通知時，即表明係同時漏報進銷貨發票，並當場提供正本查驗，依行政程序法第 9、36、43 條規定，承辦人應將進貨發票納入查核，將有利與不利因素一起權衡，而非將 1 個行為分割為銷貨行為及進貨行為，形成租稅調查之不公平，明顯悖於同法第 7、8、9 條之規定。又按台財稅字第 0930454087 號函規定：營業人申報扣抵銷項稅額之進項憑證，依行政程序法第 131 條第 1 項規定，應受 5 年期間之限制。即 5 年內的進項憑證，皆可申報。而營業稅法中亦未規定，經交查異常通報後不得更正申報。換言之，在稅捐稽徵法第 21 條核課期間內，申請人得以已發生的銷進項發票，按實際交易期間申請更正申報。

- (五) 復按財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函釋之法源（營業稅法第 35 條）載明是違反行政程序或義務，才有第 51 條之處罰，而違反行政程序應處行政罰（行政罰法）或行為罰方適（因為原告有如期申報，又沒有實質漏稅；依被告說法，疑似單行道有人開車進入，警察不開交通違規罰單，反以竊盜罪移送法辦），而今以漏稅罰為行政處分之結果，是否逾越母法？而母法未規定之處（未規定不能更正申報），應是人民可享之權利，今行政機關擴張行政命令，限制母法權利，是否允當？再按上述函令有記載「參酌台財稅字第 851894251 號函」，其中提及司法院釋字第 337 號解釋；而上兩者共通點皆在闡釋「有無發生逃漏稅款」，亦即唯有實際漏稅，才能處以漏稅罰。而原告情形只是被告「虛擬的漏稅」，應無營業稅法第 51 條之適用。但被告僅以 1 個行政命令（台財稅字第 890457254 號函），不參酌其他法律、不考慮法律位階、不調查實質漏稅之有無。既然以漏稅罰處分，為何不詳實調查有無實際漏稅？所漏金額多少？以行政程序虛擬漏稅，是否符合立法初衷？漏稅罰是針對非惡意之義務人？如此處分符合公平正義及租稅法定主義之精神？
- (六) 原告只為 1 個法律行為互為因果關係，卻被強制分為 2 個結果：一個漏稅，一個不予受理，莫明受罰；假使「核定」如訴願理由所述之重要，應是 1 個行政處分，至少亦應依行政程序法為口頭或書面通知（營利事業所得稅有書面核定通知書），縱使「逕行核定」

亦應讓原告知悉才能明瞭行政處分之發生。況且，財稅資料中心除了可以通報銷貨異常外，亦可通報進貨發票之異常（現今被告資料庫建置完備，只要承辦人願以統一編號查詢，上下游進銷廠商一覽無遺，要取得詳實發票資料，操作上沒有問題）。難道在行政處分前行政機關沒有就其管轄範圍內資料先行查核勾稽之義務，一定要僅憑銷項異常即「逕予定核」，才能表彰稅務稽徵之「專業」？如此以偏蓋全，有失公允。而營業稅是轉嫁稅，若實質稅已入國庫，扣抵與否應是原告權利，至於合法與否，營業稅法有嚴峻罰則，立法完善，何勞被告以「核定」為手段限制權利？且稅捐稽徵法第 21 條明文規定核課期間為 5 年，未有其他限制；誠不知被告「核定」及「不為更正申報」之作為依據為何？又本案所爭係所漏稅額之計算，而被告一直以行政義務未完備為漏稅計算基礎，完全不計較處分當時「有無實質的逃漏」，已經拋棄漏稅之實質調查與實質課稅之必要，反而不斷以行政命令限制母法給予人民之權利，忽略依法行政，誠屬可議。

- (七) 綜上，被告違反行政程序法第 4 條之規定，其處分有逾越法律保留原則，亦同時有故意「漏予審酌」情形，有濫用裁量之嫌，應予撤銷。退萬步而言，原告之實質漏稅自始不存在，國家之法益未受侵害；且按財政部公布之「稅務違章案件減免處罰標準」尚有眾多「微罪不罰」情事，所以原告應不具可罰之違法性。

二、被告主張之理由：

- (一) 本件初查原告 94 年 3 月至 4 月間銷售貨物，雖已開

立統一發票，惟漏未併同申報銷售額繳納營業稅，致逃漏營業稅 232,224 元，違反營業稅法第 35 條第 1 項等規定，有財政部財稅資料中心列印之 94 年 3 至 4 月營業人進銷項憑證交查異常查核清單影本等相關事證附案佐證，原告漏報銷售額及逃漏營業稅之違章事證明確，經扣除原告自違章行為發生日起至查獲日止之最低累積留抵稅額為 46,380 元，乃核定補徵原告實際所漏稅額 185,844 元，洵非無據。

- (二) 原告因會計人員為製作存貨帳方便，將進貨發票訂在銷貨發票後面，於申報營業稅時登打錯誤申報為作廢，致漏報銷售額，且其銷項稅額並未繳納，為原告所不爭之事實。本件係經被告所屬中正稽徵所於 94 年 8 月 12 日查獲，原告係於同年 8 月 18 日始提出 94 年 3 至 4 月未扣抵之進項憑證申報扣抵，依前揭規定被告於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額，是原核定補徵營業稅 232,224 元（原告申請自累積留抵稅額抵減，實際補徵稅額 185,844 元）並無不合。行政機關作成行政處分，對相同事件或同一性質之事件，如無正當理由，基於信賴保護及誠實信用原則，應為同一處理。又財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函釋為財政部基於主管機關對於稽徵機關執行營業稅法之疑義所為之解釋，均符合營業稅法等立法之目的，且對稅捐稽徵機關及納稅義務人有其絕對的拘束力，其效力見諸稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定甚明。本件原告因自己行為之過失造成漏報銷售額，逃漏營業稅屬實，被告依營業稅法第 43 條第 1 項

第 4 款及同法第 51 條第 3 款規定所為之行政處分，洵非無據。

- (三) 原告主張符合財政部台財稅字第 0930454087 號函釋 5 年期限規定及稅捐稽徵法第 21 條核課期間內，申請人得以申請更正申報乙節，依稅捐稽徵法第 17 條規定：「納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關，查對更正。」是適用查對更正之情形已揭櫫甚詳，對於原告違法事由並未有其適用，況本件為稽徵機關查獲案件，亦無適用稅捐稽徵法第 48 條之 1 自動補報免罰之規定。復按營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款所稱之漏稅額，固得扣減營業人自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止經稽徵機關「核定」之各期累積留抵稅額之最低金額為漏稅額。惟營業稅法第 35 條第 1 項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。是營業人之進項稅額准予扣抵或退還，自應以已申報（經核定）者為前提；本件原告係經查獲後始提出合法進項憑證扣抵，被告於計算其漏稅額時不准其扣抵銷項稅額並無違法，又原告主張只作 1 個法律行為互為因果關係，卻被強制分為 2 個結果：一個漏稅，一個不予受理更正乙節，原告逃漏營業稅在先，提出進項扣抵在後，雖源於同一事件，卻衍生 2 個法律行為，行政機關自應分別就其行為結果依法論究，從而，本件被告核定補徵稅額 185,844 元，並無不

合，財政部訴願決定遞予維持，亦無不合。

- (四) 本件原告 94 年 3 月至 4 月間銷售貨物，未依規定申報銷售額繳納營業稅，涉嫌逃漏營業稅 232,224 元，被告以扣除原告自違章行為發生日起至查獲日止之最低累積留抵稅額 46,380 元，計算實際漏稅額為 185,844 元，並按所漏稅額處以 1 倍罰鍰，於法有據。按行政罰法第 7 條規定，本件原告因帳務處理錯誤致漏報銷售額及逃漏營業稅，即有過失，其違章事證明確，業如前述，又按在現行營業稅法制之架構下，是以營業人在其營業活動中為貨物或勞務所創造之增值金額據為課稅基礎，而且此等增值稅額之名義納稅義務人與實質稅捐負擔人並不一致，其名義納稅義務人為該營業人，而實質稅捐負擔人則為向其購買該貨物或勞務之買受人，本件有關進項稅額部分，原告即為實質負擔營業稅之人，國○生物科技有限公司僅為代原告繳納營業稅予國家而已，與原告漏報銷項稅額無涉；又本件違章情節尚非屬稅捐稽徵法第 48 條之 2 規定，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰之情形。本件原告逃漏營業稅屬實，被告參照修正後「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」按所漏稅額 185,844 元處以 1 倍罰鍰 185,800 元（計至百元），其行政處分適用法規並無違誤，亦無違反行政程序法之比例原則，原告主張，核無足採，應續予維持。

理 由

甲、程序方面：

本件行政訴訟起訴後，被告原代表人由許虞哲變更為凌忠嫻，有行政院 96 年 8 月 3 日院授人力字第 09600256721 號令影本在卷可憑，茲據繼任者於 96 年 9 月 26 日具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

乙、實體方面：

- 一、按「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」、「營業稅之納稅義務人如左：一、銷售貨物或勞務之營業人。」、「營業稅稅率，除本法另有規定外，最低不得少於百分之五…」、「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」、「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：一、……四、短報、漏報銷售額者。」、「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業：一、……三、短報、漏報銷售額者。」、「本法第五十一條第一款至第四款及第六款之漏稅額，依左列規定認定之：一、第一款至第四款及第六款，以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」營業稅法第 1 條、第 2 條第 1 款、第 10 條第 1 項、第 35 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 4 款、第 51 條第 3 款；同法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款分別定有明文。
- 二、本件原告於 94 年 3 月至 4 月間銷售貨物，銷售額合計

4,644,450 元（不含稅），雖已開立統一發票，惟漏未申報銷售額併同繳納營業稅，為被告所屬中正稽徵所查獲，並於 94 年 8 月 12 日以財北國稅中正營業字第 0943050418U 號向原告函查後，認其逃漏營業稅事證明確，而按 5% 稅額逐筆計算原告總計逃漏營業稅 232,224 元，扣除原告自違章行為發生日起至被告查獲日止之最低累積留抵稅額 46,380 元（94 年 3 至 4 月、5 至 6 月、7 至 8 月申報留抵稅額分別為 46,380 元、53,994 元、261,159 元），核定實際漏稅額為 185,844 元，除補徵所漏稅額 185,844 元外（原告申請自累積留抵稅額抵減，且以書面承認違章事實），並按所漏稅額 185,844 元處 1 倍罰鍰計 185,800 元（計至百元止）。原告不服，迭經復查、訴願均遭駁回等事實，有被告所屬中正稽徵所處分書（編號：A1040094102441）及函、原告承諾書、財政部財稅資料中心列印之 94 年 3 至 4 月營業人進銷項憑證交查異常查核清單、原告 94 年 3-4、5-6、7-8 月營業人銷售額與稅額申報書（401）、如事實概要所述之復查決定書及訴願決定書等件影本附卷可稽（見原處分卷第 9-13、17、21、23、25、36-38 頁；本院卷 17-21 頁），且為兩造所不爭，洵堪認定。

- 三、原告循序提起本件行政訴訟，主張：其於申報 94 年 3 至 4 月營業稅時，會計人員為製作存貨帳方便，將進貨發票訂在銷貨發票後面，致申報營業稅時登打錯誤申報為作廢，而漏報銷售額，同時進貨發票亦未扣抵。惟原告以當期銷項稅額 232,224 元，扣減當期進項稅額 212,251 元，合乎營業稅法意旨，加計當期原申報留抵 46,380 元後，並

未逃漏任何稅額，原告應無營業稅法第 51 條規定按「所漏稅額」裁罰之適用；且依稅捐稽徵法第 21 條規定，納稅義務人在核課期間內，得以已發生的銷進項發票，按實際交易期間申請更正申報，本案所爭係所漏稅額之計算，而被告一直以行政義務未完備為漏稅計算基礎，完全不論處分當時「有無實質的逃漏」，已經拋棄漏稅之實質調查與實質課稅之必要，反而不斷以行政命令限制母法給予人民之權利，忽略依法行政，誠屬可議。再本件營業稅並無短漏，被告僅因原告申報計算錯誤，即處原告 185,800 元之罰鍰，亦違反「比例原則」云云。

四、本院之判斷：

- (一) 按「關於營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款所稱之漏稅額如何認定乙案。說明：…二、營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款規定，營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 款，以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。上開漏稅額之計算…應扣減營業人自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止經稽徵機關核定之各期累積留抵稅額之最低金額為漏稅額。三、又依營業稅法第 35 條第 1 項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。準此，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不

宜准其扣抵銷項稅額。」經財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函釋有案。核該函釋，乃財政部基於主管權責，就事實認定所為之指示，無違租稅法律主義及立法之本旨，稽徵機關辦理相關案件自得援用。

- (二) 又依上述營業稅法第 35 條第 1 項規定，營業人不論有無「銷售額」，應按期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額，是銷售額之當期申報並繳納營業稅，乃營業人應盡之營業稅法上義務；至進項稅額之申報與否，事涉營業人利益，並不在營業稅法強制申報範疇，此觀同法施行細則第 29 條規定：「（延期申報扣抵）本法第四章第一節規定計算稅額之營業人，其進項稅額憑證，未於當期申報者，得延至次期申報扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由。」甚明。是依上開函釋，營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款所稱之漏稅額，固得扣減營業人自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止經稽徵機關「核定」之各期累積留抵稅額之最低金額為漏稅額；惟參酌營業稅法第 35 條第 1 項規定，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，自應以已申報（經核定）者為前提。原告主張進項稅額憑證未於當期申報，得以更正方式補報云云，核與上開細則容許事後補申報進項稅額憑證已足保障納稅義務人之合法權益規定不符，復未經原告舉出其法律依據何在，其徒以法未明文禁止即應許可，乃係對進項稅額憑證雖得於事後補申報

，然並未許以補申報方式，溯及於當期生效規定有所不當演繹，實屬乏據，洵無足取；被告認僅得於補申報當時扣抵，不得溯及於漏報當期扣抵，洵屬合法有據。

- (三) 再按營業稅係針對所得支出所課徵之消費稅，因直接對消費者本身課徵消費稅技術上有困難，故立法技術乃設計對營業人銷售貨物或勞務行為時予以課徵。而在加值型營業稅制下，是以營業人在其營業活動中為貨物或勞務所創造之加值金額據為課稅基礎。又為了如實反映營業人就其產銷階段所創造之加值金額，應代國家向後手買受人收取之營業稅負金額，在稽徵技術上乃是用「銷項稅額」減除「進項稅額」，以其餘額作為該營業人對國家應繳納之營業稅額；亦即由營業人將該稅額轉嫁在價格方面，於銷貨時回收，是其名目納稅義務人與實質稅捐負擔人並不一致，其名目納稅義務人為該營業人，而實質稅捐負擔人則為向其購買該貨物或勞務之買受人（可能為營業人也可能為消費者），是我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人，故交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務（行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議意旨參照）。
- (四) 如前所述，本件原告 94 年 3 月至 4 月間銷售貨物計 4,644,450 元（不含稅），已依法開立發票，惟漏未併同當期申報銷售額及繳納營業稅，依營業稅法第 35

條第 1 項規定，「當期」已生逃漏營業稅 232,224 元之法律效果，則被告以其違章事證明確，扣減原告自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日即 94 年 8 月）止，經稽徵機關核定之各期累積留抵稅額之最低金額 46,380 元，計算原告漏稅額為 185,844 元，揆諸上開規定，自無不合；而原告既不爭系爭未扣抵之進項憑證係經被告所屬中正稽徵所於 94 年 8 月 12 日以財北國稅中正營業字第 0943050418U 號函查後，始行提出，則於計算漏稅額時，自無從就該查獲後始提出之進項憑證為扣抵，至為灼然。原告主張就查獲時未經申報之進項憑證應許其以更正方式於當期補列，而於計算系爭漏稅額時予以扣減云云，乃就本案違章判定之基準時點係以應申報之當期有所漏報即成立前開違章，有所誤解；且就本件進項稅額而言，原告係實質負擔營業稅之人，惟前手出賣人乃法律規定代原告繳納營業稅予國家者，與原告嗣就系爭貨物之銷售，原告係名目納稅義務人應代後手買受人繳納系爭營業稅，課稅主體有所不同，是前手出賣人依法繳稅，並不等同原告已盡其營業稅法之義務，原告於有系爭銷售事實而漏報，自己違反營業稅法之義務，影響當期國庫稅收之計算，要非單純之申報計算錯誤可比擬；再進貨與銷貨本屬二行為，被告分別觀察，亦無何原告指摘之割裂一行為，悖於行政程序法第 7、8、9 條規定可言；至財政部 93 年 8 月 3 日台財稅字第 0930454087 號函係就台財稅字第 841606337 號函釋有關逾越 5 年之進項憑證申報扣抵稅額者如敘明正當

理由准予核實扣抵，為自 94 年 1 月 1 日起為不再援引適用之說明，即便台財稅字第 841606337 號函釋內容亦僅就進項稅額得補申報為說明，並未認嗣後之補報得溯及當期扣抵。是被告依法認定原告漏稅，殊無何不當得利或有違行政程序法第 4、9、36、43 條規定及實質課稅原則；原告上開主張，洵無可採。

(五) 按裁處時財政部 94 年 6 月 2 日台財稅字第 09404539890 號令修正之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，銷貨時已依法開立發票，惟於申報當期銷售額有短報或漏報銷售額情事，按所漏稅額處 2 倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前已補報補繳稅款及以書面承認違章事實者，處 1 倍之罰鍰。承前所述，原告因帳務處理錯誤，致漏報銷售額及逃漏營業稅，則其就系爭銷售額之漏報，自有過失，違章事證明確。從而，被告除核定補徵其營業稅 232,224 元（原告申請自累積留抵稅額抵減，實際補徵稅額 185,844 元）外，並審酌其違章情節，按其實際所漏稅額 185,844 元處以 1 倍罰鍰 185,800 元（計至百元止），於法亦無違誤。原告主張，被告有濫用裁量權、違反比例原則及其不具可罰性云云，俱無可取。

五、綜上所述，原告之主張均無可採。本件被告核定原告實際漏稅額為 185,844 元（232,224—46,380），除補徵所漏稅額 185,844 元外，並按所漏稅額 185,844 元處 1 倍罰鍰計 185,800 元（計至百元止），並無不合，訴願決定予以維持，亦無違誤，原告猶執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法經本院審酌後，核與本件判決結果均不生影響，故不再逐項論述，附敘明之。

據上論結，原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 11 月 1 日
(本件聲請書其餘附件略)

編輯發行：總統府第二局

地 址：台北市重慶南路 1 段 122 號

電 話：(02) 23206254

(02) 23113731 轉 6252

傳 真：(02) 23140748

印 刷：九茹印刷有限公司

本報每週三發行（另於非公報發行日公布法律時增刊）

定 價：每份新臺幣 35 元

半年新臺幣 936 元

全年新臺幣 1872 元

國內郵寄資費內含(零購、掛號及國外郵資外加)

郵政劃撥儲金帳號：18796835

戶 名：總統府第二局

零購請洽總統府第二局或政府出版品展售門市

國家書店松江門市 /104 台北市松江路 209 號 1 樓 / (02) 25180207

五南文化廣場台中總店 /400 台中市中山路 6 號 / (04) 22260330 轉 27

五南文化廣場台大法學店 /100 台北市銅山街 1 號 / (02) 33224985

五南文化廣場逢甲店 /407 台中市河南路 2 段 240 號 / (04) 27055800

五南文化廣場高雄店 /800 高雄市新興區中山一路 290 號 / (07) 2351960

五南文化廣場屏東店 /900 屏東市中山路 46-2 號 / (08) 7324020

ISSN 1560-3792



9 771560 379004



00035

中 華 郵 政
台北誌字第 861 號
執照登記為雜誌交寄

GPN：

2000100002