

發文字號：法務部 107.09.10 法律字第 10703513520 號函

發文日期：民國 107 年 09 月 10 日

要 旨：因加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款與稅捐稽徵法第 44 條規定二者並無特別法與普通法關係，行為人如係一行為同時違反而應處罰鍰者，裁罰機關應依行政罰法第 24 條第 1 項規定，決定裁處罰鍰適用之法規依據

主 旨：有關加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款與稅捐稽徵法第 44 條規定之適用疑義，復如說明二、三，請查照參考。

說 明：一、復貴部 107 年 8 月 22 日台財稅字第 10704636240 號函。

二、按行政罰法第 24 條第 1 項規定：「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」此即所謂一行為不二罰原則。惟一行為違反二以上行政法上義務規定，而該二以上規定之間存有特別法與普通法關係者，於此情形，特別規定之構成要件必涵蓋普通規定之構成要件，從而，除法律別有規定外，應依特別法優先於普通法適用之原則，優先適用該特別規定，而不再適用一行為不二罰原則（本部 104 年 4 月 14 日法律字第 10403501650 號函及本部 94 年 8 月 4 日行政罰法諮詢小組第 2 次會議紀錄結論參照）。

三、次按加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 51 條第 1 項第 1 款規定：「納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請稅籍登記而營業。」稅捐稽徵法第 44 條第 1 項規定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。…」營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款係針對納稅義務人未依規定申請稅籍登記，致稽徵機關不能掌握納稅義務人已營業之事實所為之處罰；至於稅捐稽徵法第 44 條第 1 項係針對營利事業未依法給與憑證、取得憑證、保存憑證等行為，導致稅捐稽徵機關不能詳實勾稽稅捐稽徵資料所為之處罰。依貴部來文說明四所述，二者並無某一規範之構成要件涵蓋另一規範之構成要件，且立法目的不同，是以，營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款與稅捐稽徵法第 44 條並無特別法與普通法之關係。行為人如係一行為同時違反營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款與稅捐稽徵法第 44 條規定而應處罰鍰者，裁罰機關應依行政罰法第 24 條第 1 項

規定，決定裁處罰鍰適用之法規依據（最高行政法院 106 年度判字第 494 號判決及臺北高等行政法院 106 年度訴更一字第 81 號判決意旨參照）。

正 本：財政部

副 本：本部資訊處（第 1 類、第 2 類）、本部法律事務司（4 份）