



**財稅園地**

71

發行所：財政部財稅人員訓練所  
 發行人：王耀興  
 編輯小組：陳正義  
 召集人：洪慧娟

中華民國九十年四月二十日創刊  
 (月刊：本期發行三大張)



所址：116台北市文山區羅斯福路6段142巷11號 電話：02-8931-0462 網址：http://www.mofti.gov.tw / 臺灣郵政台北誌字第六四九號執照登記為雜誌交寄 印刷：炬暉企業有限公司 02-2917-5830

# 第9屆總統盃中央機關員工球類錦標賽 本部李政務次長率隊參加

第9屆總統盃中央機關員工球類錦標賽於5月26日上午在台北縣立新莊體育館舉行聯合開幕典禮，本部由李政務次長瑞倉領隊參加，並親率單位首長參加「首長競走」項目。



等11位單位首長參加首長競走項目外，另有各代表隊計201人，分別參加健身操、桌球、羽球、網球、籃球、保齡球、慢速壘球及趣味競賽等比賽，期能為本部爭取榮譽。

這次競賽有5千多位中央機關員工參加，場面熱烈，各項比賽於聯合開幕典禮後，立即陸續展開。本屆總統盃球類比賽是由行政院人事行政局與體育委員會共同舉辦，公務人員住宅及福利委員會承辦。報名參加各項球賽的機關共有51個機關，308個隊伍，5,200位選手。本部除李政務次長

財政部人事處表示：此次比賽對於倡導同仁從事健康活潑的球類運動，強化身心，增進團隊精神及工作活力，均具有正面意義，希望部裡同仁在工作之餘，亦不忘運動強身，注重維護健康。

財政部秘書室 / 科長 張國賢提供

# 本部「涉外人才培訓班」第一期結訓典禮報導



財政部財稅人員訓練所 / 組長 李心慧

在全球化、國際化趨勢下，本部參加國際會議或舉辦國際會議等涉外事務越來越繁重，為培訓本部具發展潛力之人才，李政務次長瑞倉於94年10月間邀集相關機關首長開會研商「財稅菁英人才培訓計畫」，裁示先由本所就地辦理財稅菁英人才之培訓，經多次研商開會後，初步規劃將菁英人才送至國外訓練，但礙於出國經費預算問題，修正先行於本所辦理，班名確定為「涉外人才培訓班」。以有計畫地培育本部暨所屬機關具發展潛力之中階優秀人才，成為國際稅務人才，與國際接軌交流。

等，以期學員全盤瞭解涉外事務，甚獲受訓學員好評。

本班學員係各機關首長遴選具發展潛力之優秀同仁，在本所訓練期間，時常可見學員們埋首苦讀或是演練模擬的身影，學員們表示能獲薦送參加此培訓，無不感莫大光榮，且為不負長官們期許，除日以繼夜苦讀外，晚上作夢亦是英語夢話連篇。本班講座們更是時常誇讚本班學員素質佳、程度好，培訓後程度更為精進，可作為本部涉外事務之先鋒。

本「涉外人才培訓班」第一期訓練於5月底甫完成，結訓典禮由李政務次長親自主持，李次長表示涉外人才培訓班從計畫構想到付諸實行，成為培育本部人才的搖籃，對於第一期學員即將學成結業，感到非常欣慰，李政次並勉勵各位學員回到工作崗位上能夠學以致用，協助機關辦理涉外業務。

李政次同時表示，本部一向非常支持及肯定國際性訓練、會議，可藉由參與國際活動展現我國稅務現代化之成就，提高我國能見度。尤其，本部即將於9月份辦理亞洲稅務行政及研究組織(SGATAR)第9屆工作階層會議，皆可以徵召涉外班學員的協助，一展長才。

為落實本部國際人才培訓，與國際業務接軌，本所將積極規劃明年度涉外人才班之訓練，以持續培育本部涉外人才養成。

涉外人才培訓班第一期學員，計有來自賦稅署、國庫署、關政司、稅制會、財稅資料中心、各地區國稅局、關稅局等學員33人參加訓練，訓練期間自96年3月5日至5月25日，為期12週，課程除全方位提升學員英語聽、說、讀、寫能力外，並網羅國內台灣大學、政治大學、台北大學等知名專家學者，例如國際會議談判專家劉必榮博士、陳明通博士、陳彥豪博士、詹滿容博士，並商請外交部經貿司卓司長士昭、禮賓司朱司長玉鳳、經濟部國貿局黃局長志鵬、美國在台協會(AIT)領事事務官Mr. Kressin等至所演講，教授會議談判及溝通技巧



# 涉外人才培訓班學員代表致謝詞

財政部台北關稅局 / 股長 林進明



次長、所長、處長、所裡面的各位長官、各位涉外班的學長們：大家好，大家辛苦了！

我是台北關稅局公共關係股股長林進明，很榮幸有這個機會代表財政部涉外人才培訓班全體學員致謝詞。

首先，要感謝次長、人事處及財訓所全力支持及推動涉外人才培訓班的設立，讓我們可以長時間在所裡面接受為期12週的密集式訓練課程，特別要謝謝王所長、輔導員、三位組長對涉外班的關照，不惜重金禮聘最卓越的師資，讓我們擁有最好的學習資源；同時，所裡面也提供最完善的生活照料，讓學員有舒適的宿舍及用餐環境，餐營養又豐富，三個月下來不少學員變胖了（其中 KIKI 最明顯了，她是一人吃二人補。）；學員在用功之餘，還有籃球場、網球場、桌球及各式運動設施鍛鍊身體；這讓我想起桂司長的 BBC 新聞，2007年5月3日的 BBC 有一小段標題提到，Why 18 million children are still not receiving a proper education in the world? 比起這些貧窮國家的小孩子們，我們是何等幸福？

其次，連續三個月的上課在所裡面的各個角落（包括1樓花園、4樓展示區），經常可以接觸到財訓所的大家長—王所長，我個人發現王所長的領導統御有二點特色：第一、喜歡實施走動式管理，中午休息

時間都可以看到他的身影，有時一起喝茶聊天或參觀商品展示，和學員閒話家常，就像家中長輩一樣，關心大家的課業和身心。第二、喜歡定期追蹤檢討，三個月期間涉外班已經開了好幾次檢討會，不斷聽取同學的意見，調整修正課程內容，希望符合大家的需要。

總務組范組長提供最好的後勤支援，記得有一次上課冷氣漏水，組長立刻拿樓梯親自修理，讓我們有一個專心上課的環境。下課時也經常看到教務組洪組長和輔導組李組長到教室跟學員們噓寒問暖，關心大家的學習情形（有一次，李組長私底下問我，FELIX 教室為何有2瓶洋酒，我馬上跟他解釋，因為情境會話的情節，特別拿來當道具用，課程結束忘記收起來，並不是功課壓力大，有人借酒舒壓），有時候幾位組長也當起值日生幫我們收電腦設備、關燈、關冷氣（我想這時候值日生該反省一下了）。

第三、我要特別提到涉外班同學，這段時間是我人生最值得懷念的一段日子，讓我認識財政部及所屬單位的32位優秀人才，我從你們身上學到好多寶貴的東西，你們做英文簡報的能力、情境會話的投入、國際會議模擬演練的逼真、回到工作崗位後，這些點點滴滴必定常常浮現在我腦海裡，尤其忘不了和大家一起合作共同研究國際財經報導及 BBC 新聞的那段日子。

最後，再一次謝謝次長百忙之中撥冗主持我們涉外班的結訓典禮，更要謝謝財訓所王所長及各位長官為我們精心籌畫的結訓典禮及餐會。祝大家身體健康，萬事如意

## 美國與南韓簽訂自由貿易協定之評論

譯自金融時報 (Financial Times) 4月14日第11頁

作者 Martin Wolf

涉外人才培訓班學員

鍾朝彪 (財政部高雄關稅局 編審)

1933~1944年之美國國務卿 Cordell Hull 曾說：「我永遠相信，持久之和平及國家之福祉，與友誼、公平、公正及國際貿易自由極大化之執行，有無法分割之關聯性。」

本月將慶祝國際關稅暨貿易總協定 (GATT) 之60週年紀念日，Cordell Hull 為其創始者之一，本月也看到了美國與南韓間「自由貿易協定」(FTA) 之宣布，國際關稅暨貿易總協定之核心原則是「無差別待遇」，然而，美—韓協定之核心原則卻與其相反，因此，美國已經背叛了其先前較合乎邏輯結論之原則。

乍視之下，新的自由貿易協定，確已打通世界最大經濟體與第11大經濟體間之貿易：大約95%之消費及工業產品之雙邊貿易，三年內將降為零稅率，其餘大部分商品之關稅將於10年內廢除；除了稻米外，南韓將開放許多農產品進口；美國投資者將獲得更大的保護；南韓將開放美國服務部門，包括法律、會計及視聽服務業；智慧財產權將更加保護；政府採購將實質開放；關務行政及原產地規則有新的承諾；最後，將建立新的爭端解決機構。

我為何反對美—韓雙邊協定？這種貿易自由化，不正是大多數對貿易有興趣之經濟學家所信仰的嗎？該問題之答案為「是與不是」。是，因為自由貿易是大家所想要的；不是，因為這種形式之自由化不是朝向貿易自由化所需要的。就如哥倫比亞大學教授 Jagdish Bhagwati 所主張：「自由貿易協定」應該被稱為「特惠貿易協定」；然而我卻寧願稱之為「差別待遇貿易協定」。

本案，美國與南韓同意對兩國國內之出口商及投資者予以優惠，此種協定，其明顯的潛在經濟成本，為偉大的1~2次世界大戰期間之貿易經濟學者 Jacob Viner 所稱的「貿易移轉」，換言之，貿易夥伴可能從較具競爭性者轉移到較無競爭性者，然而，因為這兩個國家之廣泛產品及服

務業，為世界最具競爭力之供應者，因此「貿易移轉」之效果也許是溫和的。

然而，較重要的經濟成本是系統性的，最近幾年，特惠貿易協定之數量已呈爆炸性之成長，美—韓協定本身即是此過程之一大躍進，美國為世界商品之最大進口國，南韓於2005年為第6大進口國（假如歐盟內部貿易及香港之再出口排除在外），美國也是世界商業服務之最大進口國，而南韓則係第12大進口國（這次歐盟之內部貿易包括在內），其他國家將會拼命地去避免加諸在他們身上之反效果，此將可能使此種協定之簽訂急速成長。

此現象將至少有兩個更進一步之經濟後果，首先，逐漸增加之世界貿易比率，必定將被多種不同之原產地規則，及許多具差別性之雙邊及多邊協定所支配，此將保證行政複雜性之爆發；再者，每個更進一步之雙邊協定，將改變現存供應商所享有之優惠程度，此將保證商業不確定性之爆發，事實上這是 Bhagwati 教授所稱之特惠「義大利麵」所無法避免之結果。

然而，這種發展之政治結果，也是相當重要的，首先，一個公司之市場進入，將漸漸地依賴其國家的力量去撬開其他市場，而不是靠其競爭力；其次，強國將互相競爭為其製造商搶奪較優惠之條件，此種基於國力形成之貿易集團國之出現，與國際關稅暨貿易總協定之創始者之願望背道而馳。

政治及外交力也受到限制，當美國正專注於特惠協定時，杜哈回合談判是無法完成的，杜哈回合談判之失敗，歐盟至少應與美國負同樣責任，杜哈談判將比任何的雙邊協定帶給國際貿易更大的利益，但是，假如美國之注意力從多邊轉移到雙邊協定，杜哈回合談判將不太可能完成。

我並非全然反對特惠貿易協定之觀念，地區性之協定至少有其天然的政治及經濟邏輯，更具

想像的是，杜哈回合談判之後，自由貿易協定開放予全世界，可能是國際自由化之最佳途徑，具自由心態之國家可能同意，以單一自由貿易協定開放給任何準備簽署之國家，如此的協定可能最後成為全球自由貿易的榜樣。

然而事實上，更可能的是，差別貿易的進行最後將分化全世界，而不會以前述想像方式整合世界經濟。假如你如此在意的話，世界貿易組織之各會員國間可能簽署超過一萬個不同之雙邊協定，有任何人認為這是合理可行的嗎？假若不是，此種輕率的躁進行為將在何時停止？假如作為一經濟強權的美國，讓差別待遇為其政策之中心原則，美國如何不變成一個世界楷模——一個讓人預測得到及令人不安的結果之楷模。

凱因斯在1946年去世前清楚地敘述此基本議題：「他們必然為自己帶來分裂之集團及友誼的消失，這是讓每個人可能被捲入敵意世界之權宜措施帶來之結果，該世界之貿易已經終止了於廣泛領域之合作及和平，也忘記了相互利益及公平對待之健全規則，但若對此偏好，那真是瘋狂至極。」

但願我們不必重新學習它將會如何瘋狂，對於這點我是一個長期的樂觀主義者，當雙邊協定之數量向上爆升時，一些有智慧的政策決定者，必定會問，為何他的國家需要透過數百個雙邊協定，來執行貿易政策？他將問，為何我們沒有一個單一多邊協定？對這樣一個新協定他甚至可能想要取一個名字，我知道，為何不就稱它為「世界貿易組織」。

### 更正啟示：

財稅園地第70期第2版財經翻譯，「歐洲需要改革加值型營業稅制」一文譯者係為涉外人才培訓班學員謝富琪（財政部賦稅署專員）及黃紀荃（財政部關稅總局科員）二位，誤植為鍾朝彪先生，特此更正。

# 淺論博奕事業之賭場稅賦經濟效用決策(下)

台東縣政府/秘書 侯世敏、台東縣稅捐稽徵處/股長 張於節

(接續第70期)

賭博稅收入之使用情形與項目(廖英賢2002)：

1. 伊利諾州和密蘇里州是用於教育經費。
2. 印地安那州是用於充當地方公共設施經費。
3. 柯羅拉多州部分，一半列為一般收入，剩餘的2%用於觀光旅遊，28%用於古蹟維護，12%提供觀光賭場郡縣，10%是用於觀光賭場所在城市等等。
4. 愛荷華州部分，5%是給觀光賭場所在郡縣和城市，3%是提供賭徒的治療費用和平衡基金。
5. 路易斯安那州部分，觀光賭場委員會分得0.5%，州警察得到3%，15%則轉入一般基金等。
6. 密西西比州部分，25%為急難抵押擔保基金，75%則為一般收入。
7. 南達科達州部分，40%用於觀光旅遊項目，10%提供於勞倫斯郡，50%則用做回饋基金。
8. 新澤西州則是由主政者和州立法來決定其如何分配使用，以1996年為例，計主要使用項目有藥學研究、能源補助、挹注財產稅短少金額、環保、交通補助等。
9. 內華達州是設有固定用途而將其列為一般基金。

2005 年美國四州賭場經營狀況

州	NEVADA	ILLINOIS	NEW JERSEY	MISSISSIPPI
經營狀況	內華達州	伊利諾州	紐澤西州	密西西比州
賭場數	268	9	12	29
賭場型式	路基賭場	河船賭場	路基賭場	河船賭場
雇用人數	202,209	8,987	44,542	28,820
工資總數 million	7859	340.09	1243	804.28
賭場毛收入 billion	11.649	1.799	5.018	2.467
賭稅收入 million	952.57	749.7	490.19	301.72
稅收去向	教育政府一般基金等	教育基金等	老人殘障等	教育建康青少年等
賭場合法日	1931年	1990年2月	1978年	1992年
賭場稅率	毛利6.25%最高	毛利稅15~50%每個顧客\$2-3許可稅	毛利8%等	毛利8%、外加4%賭場收入給地方政府
旅客數 million	51.57	15.32	34.92	44.5

Source : American Gaming Association <2006,AGA>

## 四、觀光賭場稅賦外部性決策

### (一)博奕業具外部特殊性

博奕業是一種具有很大外部性的特殊產業，不易進行簡單的價值判斷，從經濟學的角度上，外部性可分為正、負兩類，而有外部經濟及外部不經濟，尤其其久來，反對開放賭場重大因素，不外乎對於博奕所帶來犯罪、治安、色情、賭癮病態等等，相關令人詬病負面社會成本問題，而另一方面，博奕事業所能提供的消費者剩餘和生產者剩餘也是顯著存在的正面價值(賭場利潤、薪資、觀光消費等)，因此，博奕業的發展和經營中，運用政府公權力及法律作用十分重要，須通過特許證制度，才能寡頭經營博奕事業(甚至也可直接採取政府經營的方式)，還可以通過限制量和種類、性質來控制博奕業規模，最重要是，透過有效稅制來控管博奕事業的經營，而這一切都跟博奕業所具有的強烈的外部性不經濟有關。

博奕可以視為商品，用來滿足人們的投機需求—「想贏錢」，由於有娛樂性和風險性，和一般商品一樣，可以產生生產者剩餘和消費者剩餘，但是博奕這種商品卻會使人成癮的特性，就個人的效用函數而言，這種誘惑性，往往不符合邊際效用遞減的規律。其次，博奕事業除本身經營成本外，帶來博奕事業會造成龐大的社會成本，這種社會成本和私人成本之間的偏離，更證明了博奕事業是一種具有非常強烈的負面外部性的商品。

### (二)博奕稅賦具有皮古(Pigouvian)效果

對於博奕事業而言，由於其造成的社會成本相當廣泛而且複雜，很難採用非經濟手段矯正解決，這也是大多數的人，都認為從博奕事業是最好的「金鵝」(Golden goose)，政府就可以大撈一筆稅金，各國博奕事業發展經營都是由政府扮演重要角色，多數國家以採用許可證制度的壟斷經營為主導模式，這使得利用稅收(皮古稅)等方法來解決區域內博奕業的外部性成為可能，也就是說，博奕事業的外部性能夠通過政府的積極行為加以「內部化」，採取各式各樣的政策措施來對付經濟的外差因素，社會最適產出： $(MB = MPC + T(稅) + MEC = MSC)$ 直接應用定價方法計算(課稅)，向產生外部因素的賭場業者徵稅(或者給予一種津貼)，這也是現實中常常出現的情況，這種成功的「內部化」也使得目前博奕事業發展一般伴隨著很強的政府行政權行為，也可說是一種『綠稅』。

但博奕產業不像污染產業，課稅目的應非懲罰博奕產業，相反的過高的稅賦的解決方法，反會導致過分地限制經濟活動(Coase Theorem 寇斯定理)，理由是只要財產權得到明確的規定，外部性因素就不會造成市場失靈，自然補償的範圍要取決於最初的合法權利的分配，受損方可以任意地對致損方採取非法行動，這樣外部差因素也就會自動地內部化。這也是為何在高稅賦的歐洲賭場體系(德、法、荷蘭等)，賭場事業發展較不興盛，而觀光賭客反而流向其它較低稅賦國家，內華達州是全美最低賭博稅率的州，觀光人

數也是最多的，雖透過課稅雖然可以糾正部分外部性，使資源利用效率提高，並為政府帶來一筆稅收，但會因此產生所得的重分配(不均)，無法達到社會福利柏拉圖最適化(Pareto optimality)。

### (三)觀光賭場的決策分析

傳統的看法是可以對賭場課徵皮古稅，相對加大賭場成本，使其等於社會成本，就可降低賭場所帶來的負面外部性，然依美國博奕協會(2005)研究，過高的特許稅反而對降低當地的原本稅收，因賭場的經營成本增加，侵蝕雇用的員工薪資獎金，進而使消費降低，若再影響外來觀光客，進而再使賭場收入降低，最後政府從賭場所收到的稅捐也減少；這也是印證Coase理論，外部性產生的主要原因在於產權不明晰以及交易成本的存在，所以應當通過明晰產權和降低交易成本，來使資源配置達到社會最適化，並避免過度的稅賦管制而矯枉過正。

在競爭市場下，業者間之價格競爭及政府的稅賦，將迫使賭場 $P=MC$ ，超額利潤為0，無法解決外部不經濟問題；而以古諾模型(Cournot)「簡單雙寡頭壟斷博奕」推論，認為開放在多廠商(賭場)，均衡價格低於完全壟斷時的價格，而均衡總產量高於完全壟斷時的產量，反而在開放賭場的廠商越多時，越有利於消費者，使外部性內部化。本文參考古諾模型(Cournot)部份理論，在未考慮其他國家區域條件下，來討論台灣地區觀光賭場政策(稅費)的制定及外部性成本產生的原因和影響因素。

### (四)賭場決策模型

政府如能利用稅收或特許費手段消弭外部性，必需要外部性與賭場業者成本一定的等價性，那麼也要做到最適化生產規模點。因此，本文以下將在分析假設在單區域(台灣)的情況下，政府先需要確定台灣地區最適的觀光賭場規模，即可達成資源的最適配置。

分析以台灣地區之間的觀光賭場決策，需要首先考慮假設台灣所產生的成本會遠小於社會外部成本，即賭場邊際成本和社會邊際成本的背離，會導致政府決策一個較高的生產規模A，這個規模將會大於社會成本的最適賭場規模。

假設台灣人口為N，將賭場視為政府給予特定規模A，由市場消費決定價格P，假設q為台灣地區每人平均賭場消費量，即 $A=Nq$ ，假設消費者是同質的，即對於賭場擁有相同的效用函數和財富水平，從而有著相同的賭場消費，可知消費者效用(以貨幣計量)即每人平均消費的賭場商品的函數。

#### 1. 收益函數

賭場產生的收益包括：

消費者的效用U

$u = u(q)$ ， $U^1 = Nq \dots \dots \dots 1$ 效用函數

賭場廠商的稅前收益為 $B = B(A) = PA$

，稅賦費tA，若賭場業的需求曲線為 $A = bN - P$ 則 $B = B(A) = (bN - A)A$ ；b為常數。

$U = U^1 + B - tA = N * u(q) + bNA - A^2 - tA$

(續第4版)

(接第3版)

.....2賭場收益函數

## 2. 賭場成本函數

賭場導致的外部社會成本，可分為賭場廠商的經營成本（不含稅費） $(1-t)C_1$ 及其造成的負面外部成本 $C_2$ ，兩者都是A的函數。

$C(A) = C_1(A) + C_2(A)$  .....3成本函數

## 3. 賭場開放決策模型

對於政府而言，最適的賭場規模A應當滿足使賭場業產生的 $MC=MU$ 。

一階導數： $Uq + bN - 2A - t = (1-t)C_{1A} + C_{2A}$

使區域福利最大化的A必然滿足 $MU=MC$ ， $q=A/N$ 為區域最適的人均賭博消費量；.....4最適化量

多數研究報告可得知賭場業的外部特性，通常外部社會成本是最大，消費收入效用會次之，賭場經營成本最小，跟賭博具有上癮的特性有關；A最適量取決於 $uq$ 、 $C$ 等參數之間的關係，而由得知，稅賦費用高低取決於廠商成本，如果賭場能提昇經營績效降低成本，則政府的稅收自然增加，表示政府管制須使賭場的經營是有效的，那就可增加賭場的數量或提高消費量，倘若A值為負值，代表外部不經濟值太大（如治安、教育等）或稅費過高，應當禁止賭場發展，此外，國內賭場在不考慮其他的函數關係下，每人平均消費量 $q$ 和人口數量 $N$ 成正相關，表都市化人口多的地方，每人平均消費量也會比較大，理論上，賭場開放應選擇人口多的地方設置。

從模型來看，稅賦費用高低與外部社會成本具正相關，表示特許費、各類稅捐等都無法直接影響外部性，從賭場課到稅賦只能以所得方式移轉，間接改善賭場所帶來的不經濟外部性，如治安差增加警察經費，交通壅塞增加道路建設，社福照顧老人、弱勢、身心障礙等，這種所得重分配的效果，使有些人得到好處，有些人受到損失或分配不均，並無法從根本改善負面的社會成本，但可以知道的，經營良好的賭場將實質增加政府稅收。

## 五、結論與建議

## (一)制定妥善法令與有效規劃管理機構

各國賭場發展產生外部性長久就讓人詬病，然「寓禁於徵」政策仍然比地下非法賭博所造成的傷害有利，至少，政府在運用公權力管控可以朝向外經濟內部化，這一前提下的基礎上，制定法令時需考量使用者付費原則、財政者使用付費原則、特許原則、公益原則、專業管理原則來符合社會公平正義，而賭場的經營與規劃管理，也涉及龐大利益，有必要設置專屬賭場的監察機構，能夠積極、主動參與管制工作，同樣也必須維護其本身的公平及完善自我監管制度，擺脫政治與利益掛勾影響，並賦予其足夠的司法權，避免黑金與政治影響，對違法行為具有仲裁權力。

## (二)設置原住民型態賭場

國外經驗裡，慈善、公益、原住民型態賭場，都是利用賭博善良面發展，希望照顧弱勢團體，非單一的商業型態賭場，美國、加拿大在許多印地安保留區都開放小型賭場經營模式，其目的不外「送魚吃，不如一竿在手」觀點，以自力更生方式來取替補貼救助，更能彰顯賭場經濟效用，而在澳洲也經常舉辦以慈善為名目的賭博募款活動，增加公益性質，可做為台灣在開放賭場政策研議借鏡。

## (三)稅賦非消弭社會成本的唯一良藥

其實觀光賭場同時具有正負面的外部性影響，影響範圍相當廣泛，很難以微觀的租稅制度矯治，充其量增加少許稅收，所以，稅賦決策應避免過度排擠賭場本身經營獲利，避免回頭衝擊當地經濟影響，決策應是對應兩者權衡。以美國中部堪薩斯州為例，因為該州以農業生產為經濟來源，並也有許多印地安保留區，財政較為困難，研究發現部落賭場經濟發展會如食物鏈由最上層面的賭場連到最底層產生連鎖經濟效果（乘數效果），當原住民區設立賭場，會有新移入的居民及觀光客在當地買房屋、車子等消費，所得會挹注於當地經濟、消費、稅收，並引來新的商業投資，可看出經濟財政稅收最後將貢獻在各級

政府、部落、學校、私人部門。因此，博奕稅應視為一種特許的費用，不能跟污染懲罰稅金相提並論，惟健全的賭場經營，適度的稅賦費用，使正向的經濟貢獻並公平彌補負向的外部成本，才是發展觀光賭場最大化效益。

## (四)正視病態賭博與經濟效果的迷失

賭博所延伸的問題有很多，負面影響天概多為犯罪、色情、污染及混亂，但最嚴重是人心心理面問題，尤其演變成問題病態型賭博，對正常人性是難以平復，正是許多的社會問題源頭，研究發現賭博已經顯示直接或間接造成犯罪，包括青少年問題暴力、兒童偏差等問題，這些潛在的威脅會對整個社會或家庭，政府採取相對必要措施（問題賭博的心理輔導），以防範並網繆。

近年來澳門成功範例及新加坡相繼投入賭場業，好像發展觀光賭場是經濟效益是萬靈丹，然而每個國家會由於不同文化傳統及地區、市場規模、客源等條件，國家發展定位各有不同，並非一定適合賭場發展。有些研究對博奕產業進入後會對其它產業產生兩種效應，取代效應與蠶食鯨吞效應，這兩種效應反而會對當地經濟產生嚴重打擊，造成更大的負面外部性。

## 參考文獻

1. American Gaming Association, <http://www.americangaming.org/>網站
2. Eugene Christiansen, 2005「The Impacts of Gaming Taxation in the United States」10TH ANNIVERSARY WHITE PAPER SERIES, American Gaming Association。
3. 廖英賢, 2002,「澎湖縣觀光博奕事業課稅問題之研議」, 澎湖縣政府研究報告。
4. 張於節, 2001,「賭場模式發展觀光之影響研究—以綠島地區為例」碩士論文, 東華大學企業管理學系。
5. 李菲, 嚴瑾, 伍新木, 2002,「博彩業外部性的區域分析」研究論文, 武漢大學商學院。
6. 楊雲明, 2002,「個體經濟學」三版, 智勝出版社, 第十九章。

(全文完)

# 稅捐核定行政救濟加徵滯納金解釋函之檢討

花蓮縣稅捐稽徵處 / 股長 曾廣誠

## 壹、前言

有關稅捐核定行政救濟案件加徵滯納金相關之財政部解釋函，從80年起至90年均有，但有些解釋函似乎可以檢討，減少稅捐稽徵之不當。

## 一、稅捐核定行政救濟之規定

(1) 稅捐稽徵法第35條規定及第38條第1項規定，納稅義務人對於核定稅捐處分如有不服，應依規定格式敘明理由，連同證明文件，申請復查。對於稅捐稽徵機關之復查決定如有不服得依法提起訴願及行政訴訟。

(2) 稅捐稽徵法第49條前段規定，滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。

## 二、稅捐核定行政救濟程序

(1) 復查階段：依稅捐稽徵法第35條規定，應於稅額繳款書或罰鍰繳款書送達後，在繳納期間屆滿次日起30日內提出復查申請書。

無應納稅額者應於核定通知書送達後30日內提出復查申請書繳款書送達，繳納期間屆滿次日起30日內。

(2) 訴願階段：依訴願法14條規定，應於收到復查決定書或行政處分之次日起30日內。

(3) 行政訴訟：第一審，依行政訴訟法106條規定，應於訴願決定書送達後2個月內提出。上訴審，依行政訴訟法241條規定，應於高等行政法院判決送達後20日內提出。

## 三、稅捐核定行政救濟案件之確定

稅捐稽徵法第34條第3項規定，第1項所稱

確定，係指左列各種情形：1.經稅捐稽機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者。2.經復查決定，納稅義務人未依法提起訴願者。3.經訴願決定，納稅義務人未依法提起再訴願者。4.經再訴願決定，納稅義務人未依法提起行政訴訟者。5.經行政訴訟判決者。

## 四、稅捐核定行政救濟案件應納稅額之執行

(1) 稅捐稽徵法第38條第2項規定，經依復查、訴願或行政訴訟程序終結決定或判決，應補繳稅款者，稅捐稽機關應於查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後10日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納；並自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日

(續第5版)

## (接第4版)

止，按補繳稅額，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。

(2) 稅捐稽徵法第39條規定，納稅義務人應納稅捐，於繳納期間屆滿30日後仍未繳納者，由稅捐機關移送法院強制執行。但納稅義務人已依第35條規定申請復查者，暫緩移送法院強制執行。前項暫緩執行之案件，除有左列情形之一者外，稽徵機關應移送法院強制執行：1、納稅義務人對復查決定之應納稅額繳納半數，並依法提起訴願者。2、納稅義務人依前款規定繳納半數稅額確有困難，經稽徵機關核准，提供相當擔保者。

(3) 稅捐稽徵法施行細則第12條規定，納稅義務人未繳納稅款而申請復查，稅捐稽徵機關於復查決定通知納稅義務人時，應就復查決定之應納稅額，依本法第38條第3項後段規定加計利息填發繳款書，一併通知納稅義務人繳納。

### 五、稅捐核定行政救濟應納稅額加徵滯納金合宜的解釋函

依財政部90/04/17台財稅字第0900452474號函釋：「按本部86年11月19日台財稅第861926524號函規定，行政救濟案件，已提供擔保品者，於行政救濟確定後，填發補繳稅款通知書時，宜一併通知納稅義務人，應依限繳納稅款，逾期未繳者，對原提供之擔保品行使應有之權利。本案建設股份有限公司對貴處補徵其85年期營業稅，提起行政救濟，經提供定期存單為擔保品，於行政法院判決確定後，貴處依稅捐稽徵法第38條第3項規定發單通知繳納，納稅義務人逾期未繳，依上開規定，貴處應即對原提供擔保之定期存單行使應有之權利，即行使質權，故於該定期存單足資清償之範圍內，尚不宜加徵滯納金，如不足清償者，於滯納期滿後再就不足部分依稅捐稽徵法第39條規定移送執行，並依法加徵滯納金及利息。」因此，依法提起行政救濟之案件，於未確定前，與稅捐稽徵法第20條之規定無涉，沒有加徵滯納金之問題。於確定後，才有依法加徵滯納金及利息之適用。

### 六、稅捐核定行政救濟應納稅額加徵滯納金可探討的解釋函

(1) 財政部80/01/19台財稅第801240410號函釋：「納稅義務人依稅捐稽徵法第39條第2項第1款規定，繳納應納稅額之半數者，所稱「應納稅額」係指本稅而言，並不包括同法第38條第3項規定加計之利息。若納稅義務人繳納稅額之半數後，未依法提起訴願時，其尚未繳納之半數本稅及原應加計之利息，仍以原復查決定應納稅額繳款書之限繳日期發單。」

惟依據稅捐稽徵法第38條第3項及稅捐稽徵法施行細則第12條之規定，依法提出復查之案件，復查決定時，應納稅額繳款書不應另訂限繳日期，其後未依法提起訴願確定時，應以原核定應繳納期間屆滿之次日起計息，並另訂限繳日期。

因此，前述函釋「...若納稅義務人繳納稅額之半數後，未依法提起訴願時，其尚未繳納之半數本稅及原應加計之利息，仍以原復查決定應納稅額繳款書之限繳日期發單。」不合稅捐稽徵法第38條第3項及稅捐稽徵法施行細則第12條規定。

(2) 財政部80/04/08台財稅第790445422號函

釋：「納稅義務人對稽徵機關復查決定補徵之應納稅額，逾限繳期限始繳納半數者，雖依法提起訴願，依法仍應加徵滯納金。說明：二、查現行各稅法均有逾限繳納稅款應加徵滯納金之規定，而稅捐稽徵法第20條復統一規定：「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾二日按滯納數額加徵1%滯納金」，本案納稅義務人對稽徵機關復查決定補徵之應納稅額，逾限繳期限始繳納半數，雖已依法提起訴願，惟有關稅法既無提起行政救濟而逾限繳納稅款案件得免加徵滯納金之例外規定，自應依稅捐稽徵法第20條規定加徵滯納金。」

參考財政部81/05/09台財稅第811664782號函釋：「納稅義務人未繳納稅款申請復查，經復查決定有應補稅額時，如其係於法定期限內申請復查者，應依稅捐稽徵法實施注意事項第13點第3項（編者註：稅捐稽徵法施行細則第12條）規定加計利息。如係逾越法定期限始申請復查，則應依稅捐稽徵法第20條及各稅法規定加徵滯納金及利息。說明：二、納稅義務人未繳納稅款且逾越法定期限始申請復查者，因不符合稅捐稽徵法第39條第1項但書暫緩移送法院強制執行之規定，故稽徵機關應即依同條項前段規定移送法院強制執行，並依稅捐稽徵法第20條規定加徵滯納金，另各稅法如規定有滯納期滿至繳納之日止應加計利息者，並應加計利息一併徵收。」基此，依法提起行政救濟之案件，與稅捐稽徵法第20條之規定無涉，應沒有加徵滯納金之問題。

也就是說，依法提起行政救濟中之案件，與確定案件之應納稅額開徵，所適用的法律完全不同。依法提起行政救濟案件經確定案件，應自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，另訂限繳日後，才回復適用稅捐稽徵法第20條之規定，並非如台財稅第7907445422號函釋所稱，有關稅法既無提起行政救濟而逾限繳納稅款案件得免加徵滯納金之例外規定，自應依稅捐稽徵法第20條規定加徵滯納金之情形。

(3) 財政部81/10/09台財稅第811680291號函釋：「納稅義務人對稽徵機關復查決定補徵之應納稅額，逾繳納期間始繳納半數，如其係依法提起訴願者，應就該補徵稅額之半數依法加徵滯納金。如係逾法定期限始起訴願者，應就復查決定補徵之應納稅額全數依法加徵滯納金。」

參考財政部81/05/09台財稅第811664782號函釋，依法提起行政救濟之案件，於未確定前，無加徵滯納金之問題。如係逾法定期限始起訴願者，屬確定案件，應自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，另訂限繳日後，回復適用稅捐稽徵法第20條之規定。

未逾法定期限提起訴願者，係行政救濟中之案件，若就復查決定補徵之應納稅額全數加徵滯納金，違反稅捐稽徵法第38條第3項規定。

(4) 財政部87/05/21台財稅第871944245號函釋：「納稅義務人對稅捐稽徵機關復查決定補徵之應納稅額，未繳納半數稅款提起訴願，經稽徵機關移送法院強制執行後繳清稅款，可否依本部81/10/09台財稅第811680291號函規定，僅就半數稅額加徵滯納金乙案。說明：二、按依稅捐稽徵法第20條及土地稅法第53條規定，納稅義務人未於限繳日期內繳清應納稅款者，每逾2日按滯納數額加徵百分之一滯納金。本案納稅人對稽徵機關補徵土地增值稅復查決定不

服，未繳納半數稅款提起訴願，經移送法院強制執行後，始繳清稅款，依前揭規定，應就繳清之全數稅額加徵滯納金，核與本部81/10/09台財稅第811680291號函釋，係就依法訴願逾期繳納半數，應僅就該半數稅額加徵滯納金之情形，尚屬有別，應無該函釋之適用。三、惟本案納稅義務人於行政救濟確定前繳清稅款所加徵之滯納金，如較其滯納金半數及依稅捐稽徵法第38條第3項規定計算之利息為多時，應准將其另半數滯納金大於利息部分之差額退還納稅義務人。」

惟參考財政部81/05/09台財稅第811664782號函釋及財政部90/04/17台財稅字第0900452474號函釋，依法提起行政救濟之案件，於未確定前，與稅捐稽徵法第20條之規定無涉，沒有加徵滯納金之問題。案件經確定案件，應自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，另訂限繳日後，逾期未繳，才適用稅捐稽徵法第20條之規定。

前述台財稅第871944245號函釋「...納稅義務人於行政救濟確定前繳清稅款所加徵之滯納金，如較其滯納金半數及依稅捐稽徵法第38條第3項規定計算之利息為多時，應准將其另半數滯納金大於利息部分之差額退還納稅義務人。」不合稅捐稽徵法第38條第3項及稅捐稽徵法施行細則第12條規定。

### 七、結語

有關稅捐核定依法提起行政救濟之案件，於未確定前，如將稅捐稽徵法第20條列入考量，會有邏輯上的錯誤。

舉例來說，96年度房屋稅開徵，繳納期限5月1日至5月31日止，納稅人於6月15日提出復查，稅捐稽徵機關於7月15日作成維持原核定之決定，依稅捐稽徵法施行細則第12條規定，就復查決定之應納稅額，依稅捐稽徵法第38條第3項後段規定加計利息填發繳款書，並另訂限繳期限為8月15日通知納稅義務人繳納，納稅義務人未繳納。其後納稅義務人依法於8月15日提起訴願，10月31日訴願決定維持原核定並確定，則納稅義務人所增加的負擔有6月1日至11月依稅捐稽徵法第38條第3項後段規定加計利息，及8月16日至9月15日應納稅額15%之滯納金，加計利息及加徵滯納金重疊。

因此，依法提起行政救濟之案件，於未確定前，與稅捐稽徵法第20條之規定無涉，沒有加徵滯納金之問題。確定的案件，才有稅捐稽徵法第20條加徵滯納金規定之適用。

### 參考資料

稅捐稽徵法令彙編 92年12月財政部稅制委員會編印

(全文完)



# 論土地稅法

## 行政機關對於第五十四條第一項第一款規定之罰鍰有無裁量餘地

輔仁大學法律系 / 副教授 張文郁

土地稅法第五十四條第一項第一款規定：「納稅義務人藉變更、隱匿地目等則或於減免地價稅或田賦之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，依左列規定辦理：「逃稅或減輕稅賦者，除追補應納部分外，處短匿稅額或賦額三倍之罰鍰。」，因其文義明確規定納稅義務人有該條所列舉之事由時，應處短匿稅額或賦額三倍之罰鍰，則主管機關依據本規定進行處罰時，究竟有無裁量權限，有不同見解。

### (一) 肯定說

本說認為從土地稅法第五十四條第一項第一款之文義而言，只要符合該規定之構成要件，即應處以短匿稅額或賦額三倍的罰鍰，由於法律並未授與稅捐稽徵機關裁量權，是以此為羈束行政，稅捐稽徵機關於此情形無裁量餘地，一律處罰三倍亦無違反比例原則或平等原則可言<sup>1</sup>。

### (二) 否定說

本說認為法條使用「得」字者，固然常屬裁量之規定，至於法條中既無得字亦無其他授權之字樣時，雖通常屬於羈束之性質，然而仍應從法條之涵義或各該法律之立法意旨加以推求<sup>2</sup>。稅捐稽徵法第四十八條之二就違反稅捐稽徵法規處罰之減輕或免除，訂有總則性之規定，其第一項、第二項分別規定：「依本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。」、「前項情節輕微、金額及減免標準，由財政部擬訂，報請行政院核定後發布之。」，依此規定，財政部於擬訂減輕或免予處罰之標準時，原即應就違法行為情節之重輕、金額之多寡加以衡量。據此，財政部所擬訂而經行政院核定之稅務違章案件減免處罰標準第十八條第一項規定：「依土地稅法第五十四條第一項第一款規定應處罰鍰案件，其短匿稅額符合下列規定之一者，減輕或免予處罰：一、短匿稅額每年在新臺幣二萬元以下者，免予處罰。二、短匿稅額每年逾新臺幣二萬元至新臺幣五萬元者，按短匿稅額處一倍之罰鍰。三、短匿稅額每年逾新臺幣五萬元至新臺幣八萬元者，按短匿稅額處二倍之罰鍰。」此外，依財政部(90)台財稅字第0900450462號函修正「各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件作業要點」三十之規定：「稽徵機關對於應處罰鍰案件，應依據稅務違章案件減免處罰標準或稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定裁罰。」，由此可知，財政部制定之稅務違章案件減免處罰標準依其性質應屬裁量基準，該基準之適用範圍應係針對一般性案件，若案件性質特殊，非屬裁量基準制定時所預定之適用範圍者，則行政機關即不應適用該裁量基準，而應斟酌個案之特殊性作出裁決。據上所述，足見稅捐稽徵機關依本法第五十四條第一項第一款規定裁處罰鍰時，並非全無裁量空間。

### (三) 小結

雖然土地稅法第五十四條第一項第一款規定納稅義務人藉變更、隱匿地目等則或於減免地價稅或田賦之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，處短匿稅額或賦額三倍之罰

鍰。依該規定之文義似乎可認為三倍之罰鍰為立法者明定，主管機關僅得為羈束處分而無裁量之權限。惟拙見認為，主管機關就此是否有裁量權，似不應專依土地稅法之規定判斷，而應依稅捐稽徵相關之全部法規進行解讀。

由於稅捐稽徵法第四十八條之二就違反稅捐稽徵法規處罰之減輕或免除，訂有總則性之裁量規定，財政部依此規定亦訂有「稅務違章案件減免處罰標準」並經行政院核定施行。雖然稅捐稽徵法第四十八條之二係要求主管機關依違法行為情節之重輕、金額之多寡訂定裁量基準提供行政機關作為裁量之依據，惟財政部所擬訂之稅務違章案件減免處罰標準第十八條第一項之各該款純粹以短匿稅額多寡作為是否處罰以及罰鍰倍數之判定標準，完全忽略個案之情節，此是否符合前開稅捐稽徵法第四十八條之二之授權意旨，應有商榷之處。但不論此裁量基準是否適當，似乎皆不排除主管機關於適用土地稅法第五十四條決定罰鍰數額時，得依個別案情享有裁量之空間，因此，最高行政法院認為土地稅法未授與稅捐稽徵機關裁量權之見解，應屬不當。

有疑問者乃是行政罰法於民國九十五年施行之後，因該法第十八條第一項規定：「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。」，則稅捐稽徵機關於適用土地稅法第五十四條決定罰鍰數額時，對於罰鍰倍數之課處是否得援引行政罰法前開規定，進行裁量，不無疑義。

行政罰法第一條規定：「違反行政法上義務而受罰鍰、沒入或其他種類行政罰之處罰時，適用本法。但其他法律有特別規定者，從其規定。」，該條明白指出行政罰法和其他有處罰規定之行政法規之關係，亦即若其他有處罰規定之行政法規未規定之事項，依其性質並未排除行政罰法者，則應以行政罰法之規定作為補充性之規定而適用。據此，於土地稅法第五十四條之案例是否適用行政罰法第十八條之規定，端視稅法是否有相關之特別規定而定。對此，稅捐稽徵法第四十八條之二係專對稅務案件處罰之減輕、免除所設之規定，是以拙見認為，有關稅務案件處罰之減輕、免除<sup>3</sup>，稅捐稽徵法已設有特別規定，因此不應再適用行政罰法第十八條，須依財政部發佈而經行政院核定之「稅務違章案件減免處罰標準」處理。

由於「稅務違章案件減免處罰標準」係依法律授權所訂定之行政命令（裁量基準性質之行政規則），具有排除行政罰法相關規定適用之效力，如該標準所規定之內容並未違法，縱使內容未盡妥適，人民僅得向主管機關建議修正之，法院亦不得認為行政機關依該裁量基準所為之裁量處分違法。然而，前揭標準（裁量基準）所規定之內容不得與法律授權之目的、範圍有所違背，否則應認為命令抵觸授權之法律而違法<sup>4</sup>，行政機關若專依該裁量基準之規定進行裁量，亦應認為該裁量處分屬於違法。如上

所述，依稅捐稽徵法第四十八條之二之規定，依該法或稅法規定應處罰鍰之行為，得減輕或免予處罰者，或者必須其情節輕微，或者必須係漏稅在一定金額以下者始可。而關於認定情節輕微、漏稅金額以及減免之標準，立法者既授權由財政部訂定，財政部自應依據法律授權之意旨（何種情節屬於輕微、漏稅金額低於多少得減免）訂定裁量基準。惟財政部所訂定之「稅務違章案件減免處罰標準」第十八條第一項之各該款純粹以短匿稅額多寡作為是否處罰以及罰鍰倍數之判定標準，如此機械式之裁量基準，完全忽略處罰個案之情節輕重（若依財政部之裁量基準似乎單純以漏稅金額多寡作為認定情節輕重之標準，而將兩者合併為一），此顯然有違授權母法要求行政機關訂定裁量基準時應斟酌之因素。由於行政機關之行使裁量權並非自由裁量，而係所謂之合義務裁量，亦即行政機關於做成裁量處分時，應斟酌之要素皆應考慮，而不應斟酌之要素皆未考慮，否則其裁量即有瑕疵而屬違法<sup>5</sup>，財政部訂定之裁量基準既然忽略應斟酌之要素一情節輕重，則行政機關依該裁量基準於具體個案中所為之裁量應認為不符合義務裁量之要求。

此外，專以漏稅金額多寡決定是否免除處罰以及處罰倍數之標準，若完全不顧個案情節，下級機關與其承辦之公務員似無自由裁量之空間，參酌大法官於釋字第423號解釋所表示之見解：「...交通工具排放空氣污染物罰鍰標準第五條，僅以當事人接到違規舉發通知書後之「到案時間及到案與否」，為設定裁決罰鍰數額下限之唯一準據，並非根據受處罰之違規事實情節，依立法目的所為之合理標準。縱其罰鍰之上限並未逾越法律明定得裁罰之額度，然以到案之時間為標準，提高罰鍰下限之額度，與母法授權之目的未盡相符，且損及法律授權主管機關裁量權之行使。...」，該條各款之裁量基準應亦有剝奪下級機關與其承辦公務員裁量權行使之嫌。

據上所述，拙見認為財政部所訂定之「稅務違章案件減免處罰標準」第十八條第一項之規定似乎不符合前開稅捐稽徵法第四十八條之二之授權意旨，是以行政機關據此所為裁量處分之合法性亦有探討空間。

1 例如最高行政法院九十三年判字第845號判決：「...該條規定處短匿稅額或賦額三倍之罰鍰，未授與稅捐稽徵機關裁量權，被上訴人裁處三倍罰鍰，自無違反比例原則或平等原則可言。」。

2 參照吳庚，行政法之理論與實用，民國九十四年版，第一一二頁。

3 由於稅捐稽徵法第四十八條之二係針對稅務案件處罰之減輕、免除為規定，並未包括從重處罰之部分，因此，拙見認為為從重處罰之場合，似仍有行政罰法第十八條之適用。

4 行政程序法第十條規定：「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。」，此之授權目的之涉及裁量行使之合法性（合義務裁量），並非指裁量行為之合目的性，若裁量行為僅不符具體案件之合目的性（具體妥當性），其雖不當，並非屬於違法，法院不得加以審查。但裁量若違背法律授權之目的，則為違法，法院得加以審查。參照陳敏，行政法總論，民國九十三年版，第一八五頁；吳庚，前揭書，第一一九頁；vgl. auch Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, 13. Aufl., 2000, § 7 Rn. 14, 17 ff.

5 參照吳庚，前揭書，第一一八頁、第一一九頁；陳敏，前揭書，第一八五頁、第一八九頁；Maurer, aaO., § 7 Rn. 22; Ule/Laubinger, Verwaltungsverfahrensrecht, 4. Aufl., 1998, § 55, Rn. 5, 6。

# 海關事後稽核業務問題之探討

財政部基隆關稅局稽核組 / 副組長 黃仲臺

政府為創造進出口貨物便捷之無障礙通關環境，以協助業者降低經營成本，於1991年11月起實施貨物通關自動化，即將進出口貨物在通關點上儘速放行，使通關時間大幅縮短。然而，卻有少數不肖業者，企圖利用通關自動化之便捷，遂其偷漏關稅、逃避管制之目的。為防杜不法走私，並輔導業者建立守法觀念，海關乃採取風險管理理念，建立通關後之事後稽核制度，於貨物放行後再對廠商有關帳冊，詳予查帳稽核。美國及日本等貿易大國海關實施此制度已有多年歷史，成效卓著。

2001年10月31日於修訂關稅法時增列第10條明訂，海關於進出口貨物放行之日起二年內，得對納稅義務人、貨物輸出人或其關係人實施事後稽核。依事後稽核結果，如有應退、應補稅款者，應自貨物放行之日起三年內為之。海關執行前項事後稽核工作，得要求納稅義務人、貨物輸出人或其關係人提供與進出口貨物有關之紀錄、文件、會計帳冊及電腦相關檔案或資料庫等，或通知其至海關辦公處所備詢，或由海關人員至其場所調查，被調查人不得規避、妨礙或拒絕。又所稱關係人，指與進出口貨物有關之報關業、運輸業、倉儲業、快遞業及其他企業、團體或個人。海關執行本項事後稽核工作，得請求相關機關及機構提供與進出口貨物有關之資料及其他文件。因此，事後稽核制度的實施，有了明確的法源依據。

2002年7月各關稅局稽核組正式建制運作，實施至今已近五年，五年間稽核組確實發揮了相當的功效，對遏止偷漏關稅、逃避管制等走私行為有效的防堵，然而亦衍生了一些問題亟待改進，筆者從創組伊始即參與工作迄今，可謂稽核組元老，謹將辦理事後稽核業務之心得，略述於后，俾供後進者借鏡。

## 績效非常豐碩 惟徵起不易

五年來，稽核結果的績效非常豐碩，2004年罰鍰及補稅金額為新臺幣11億6千餘萬元、2005年為新臺幣9億8千餘萬元、2006年為新臺幣10億5千餘萬元，確實充分發揮了嚇阻作用，然而稽核案件雖多、罰鍰金額雖大，卻徵起不易，稽核組往前追溯之稽核案件，大部分係由情資系統顯示，發現某一廠商逃漏稅案件而往前追溯其歷史檔的案件，這類案件對已放行之報單隨時可再稽核，固然對心存僥倖的業者予以極大的打擊，不再存有頭過即身過的幻想，然而，也因為處罰的金額相當龐大，動輒上千萬，被處罰的業者，乾脆脫產宣告倒閉，海關最終僅能靠強制執行一途。

我國積極推展貿易自由化，對於申請公司設立的門檻甚低，亦為徵起不易的主因，有意違反規定的廠商，大可借人頭申請設立，萬一被查獲漏稅情事，隨時可以將公司放棄，再成立一家公司，另起爐灶重操舊業。

## 稽核期限 各界看法不一致

進出口業者對海關於進出口貨物放行之日起二年內，均得實施事後稽核之作法，大有爭議認為稽核期限過長，故於2004年5月5日修正通過之關稅法，即將第10條(變更條文為第13條)修正為海關於進出口貨物放行之日起六個月內通知實施事後稽核者，得於進出口貨物放行之日起二年內實施之，大幅限縮海關實施事後稽核之期限。

然而，依據海關緝私條例第42條及第44條規定，海關對於報運貨物進出口認有嫌疑時，亦得通知關係人進行查核，查獲違法情事者，處罰並追徵關稅之期限為五年，比關稅法所訂貨物放行後六個月內通知，2年內稽核之期限寬鬆許多，現行各關稅局稽核組對於複核或稽核已放行之相同或類似案件，已逾六個月以上者，即引據該條規定實施查核。惟已開始遭致進出口業者及民意代表質疑，認為有違法濫權之嫌，因此，嗣後類此案件是否宜以事後稽核名義由稽核組查核不無疑問。

為促進徵納雙方之信賴感及減少民怨，建議海關緝私條例第44條五年追徵及處罰期限宜予縮短，尤自95年2月5日公佈之行政罰第27條第1項規定行政罰之裁處權，因3年期間之經過而消滅，海關緝私條例自應配合修正，以期處罰與課稅期限一致。

進口貨物之營業稅改由海關代徵衍生之問題

## 進口貨物之營業稅改由海關代徵衍生之問題

政府的法規即使訂得再周延，然而，道高一尺，魔高一丈，不肖廠商仍會鑽研漏洞，遂其偷漏稅費之勾當。營業稅法尚未修正之前，進口貨物之除汽車及私人自用物品外，其餘進口貨物通關時海關並未代徵營業稅，當時逃漏營業稅常用的伎倆，係不肖業者在進口大量貨物後，將貨物轉入地下，即擅自宣告公司倒閉、歇業等手法，以逃漏營業稅。為防杜此一漏洞，政府乃於91年1月1日修正營業稅法，除將名稱改為加值型及非加值型營業稅外，於第41條將進口貨物之營業稅全面改由海關代徵，此舉有效阻卻了進口貨物逃漏營業稅的弊端。

又依據該法第7條規定，外銷貨物營業稅稅率為零，因為出口貨物免關稅，且我國向以鼓勵外銷為導向，海關一向對出口貨物查驗較不嚴格，不肖業者即利用此一漏洞，虛設行號偽造大量出口報單，虛報出口貨物藉以冒退營業稅。2003年間，稽核員由電腦資料庫中發現部分出口報單申報之內容甚為離譜，如將貨名申報為龍蝦漿、鮭魚漿，或精油、電子零件等，離岸價格動輒新臺幣超過十萬元，數量與重量甚不相稱，包裝亦不合理，且均集中在相同的報關行，相同的國外收貨人，經稽核後發現確有虛報出口貨物，冒退營業稅之行為，查覺此一事態嚴重，經函請臺北市國稅局深入查核，並通報相關單位應一致重視冒退營業稅之問題，並移請調查局查核不法之經濟犯罪行為。在各界努力下終於阻止此一違法行為之蔓延，以免國庫進一步流失。

至於進口貨物之應納稅額依關稅法第18條規定，須於貨物放行之日起六個月內核定，屆期

視為依納稅義務人之申報核定應納稅額。惟其營業稅部分，雖已逾6個月補稅期限，仍應依稅捐稽徵法第21條規定於核課期間內，依法補徵或並予處罰，該項作業仍由海關處理，稽核員於承辦此類案件時需特別審慎，以免誤解法令。

## 行政救濟程序冗長 稽核員應不受輪調任期限制

90年12月28日行政程序法修正公布實施後，海關對於事後稽核結果核定處分之行政救濟案件，改採三級三審制，即人民對於海關處分書所為之處分不服，可向原處分關稅局申請復查，對復查結果判決不服，可向財政部提起訴願，對財政部之訴願決定不服，再向高等行政法院提起訴訟。因為目前政府對於人民提起行政救濟案件並無提供擔保之規定，行政法院也尚未收取訴訟費用，因此，行政救濟案件甚為浮濫，稽核員上行政法院答辯之頻率很高，再加上當事人之委任律師熟諳訴訟技巧，在準備程序庭上諸多刁難，一個案件拖延3~4年者，甚為平常。

稽核員具備的要件，首先，要有敏銳的洞察力，才能發現問題於機先。其次，要能廣泛的蒐集證據，再從各種證據中抽絲剝繭，小心求證，作精確的判斷。最後，要有邏輯組織良好的寫作能力，才能應付各種行政救濟答辯。因此，海關對於稽核員人才的養成非常重視，經常舉辦各種職前訓練、在職訓練，俾能應付各狀況，養成不易。又由於承辦之案件，時間拖延甚長，基於對案情的了解需要，稽核員的延續性就非常重要。因此，建議稽核員應不受輪調限制，俾免輪替太過頻繁，新接案件無法應付冗長之行政救濟程序。

## 財政部應有派駐韓國及東南亞國家之關務駐外人員

事後稽核查核之案件，進出口貨物均已放行，僅能從業者的帳冊、單證或國外供應商等方向進行查證，而目前國外供應商之查證工作，只能仰賴外交部駐外館辦事處人員兼辦。又由於我國對大陸物品設限管制之項目仍然很多，而韓國及東南亞國家因地緣關係，自然成為不肖業者利用為迂迴轉進之地點。因此，每年發函送請這些外館協助查證之文件數量非常龐大，造成外館莫大困擾。

尤其，外館人力有限，外館人員本身業務已非常繁重，對於海關送查案件，僅為兼辦性質，無法針對送查者之真正需求，詳細查證。因此，為確實執行貿易管制政策及維護公平合理之貿易秩序，海關確有在韓國及東南亞國家派駐關務人員之必要。



# 參加2006年亞太區貿易便捷化與電子商務理事會議之心得分享(上)

## (Asia Pacific Council for Trade Facilitation and E-Business, AFACT)

財政部財稅資料中心 / 科長 王瑞海

### 壹、前言

第24屆 AFACT 大會 (Plenary)、理事會 (Steering Committee Meeting) 及工作組會議 (Joint Working Group Meeting) 係由巴基斯坦 ECRC (Pakistan E-Commerce Resource Centre) 主辦，於2006年8月7日至11日在巴基斯坦克拉克的 Sheraton 飯店舉行共為期5天。目前共有澳洲、日本、中國大陸、印度、印尼、伊朗、馬來西亞、菲律賓、巴基斯坦、新加坡、阿富汗 (本年新加入)、斯里蘭卡、泰國、香港、蒙古、柬埔寨、越南及我國等18個國家加入為會員 (Full Member)。

本次會議主辦單位巴基斯坦 ECRC 將 AFACT 會議與巴基斯坦的資訊展 ITCN Asia (Information Technology Commerce Network International Exhibition & Conference, 簡稱 ITCN ASIA) 結合共同舉行，為其5天，以利爭取到更多的會員組團參與及國外廠商參與、協助 AFACT 會員在巴基斯坦拓展商機及協助巴基斯坦認識 AFACT 會員國的廠商。我國亦有廠商參與，參與之廠商為我國電子化成就獎之得獎優勝廠商，代表我國參與。由於我國長年致力於電子商務、資料交換及產業電子化標準之推動，且積極參與 AFACT 活動頗受各國肯定，因此自2001年起獲推選擔任 AFACT 常設秘書處，去年再度推選擔任 AFACT 常設秘書處任期為2006-2009年。

目前政府積極推動電子化政府，財稅資料中心在稅務 E 化服務中扮演重要推手角色。隨著台灣在電子化政府基礎建設的建置，各單位已臻至成熟，隨之而來的是跨單位、跨國之資訊需求，亦是如火如荼展開，而跨單位整合除預測未來資訊科技發展趨勢，並遵守國際標準外，如何透過跨單位及跨國之會議運作，達成互通性連接以減少交易成本，實為目前所需重視的問題。因此，為達成機關長遠目標、瞭解目前世界各國資訊議題內容及最新發展的趨勢，以培養電子化作業規畫人才及提升施政品質，乃奉派參加本次國際會議。

### 貳、2006年AFACT會議介紹

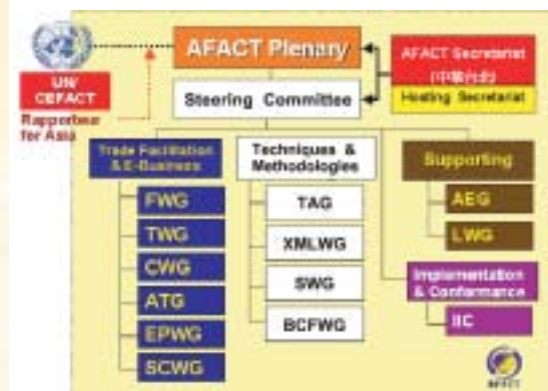
#### 一、AFACT背景說明

AFACT (Asia Pacific Council for Trade Facilitation and E-Business) 組織係由聯合國貿易便捷化與電子商務理事會 (簡稱 UN/CEFACT) 之亞太分會 ASEB (Asia EDIFACT Board) 於1990年改制而成，從事推廣亞太區電子商務資料交換標準應用。該組織為一非營利及非政府組織，成員來自於亞太區域之經濟體 / 國家會員代表及私人部門學者專家。主要宗旨為促進亞太區域貿易簡化與電子商務之交流，並特別支援符合聯合國貿易便捷化與電子商務理事會 (簡稱 UN / CEFACT) 建議之推動事項。所以本項國際性會議，對於促進區域及國際性，電子資料之交換、電子商務及貿易簡化等議題上，俱有一定之影響力；其相關協定及標準建議，並經常納入國際標準制定之參考。

AFACT 組織如圖1所示，目前設大會 (Plenary)、理事會 (Steering Committee)、常設秘書處 (AFACT Secretariat)、主辦國秘書處 (Hosting Secretariat)、常設秘書處 (AFACT

Secretariat) 及4個大組分別為貿易便捷化及電子商務組 (Trade Facilitation & E-Business Group)、技術及方法組 (Techniques & Methodologies Group)、支援組 (Supporting Group) 及實作及符合驗證組 (Implementation & Conformance Group)；4個大組下共設置13個工作組，分別為：Awareness and Education Working Group (AEG)、Finance Working Group (FWG)、Technical Assessment Working Group (TAG)、Transport Working Group (TWG)、Customs Working Group (CWG)、Supply Chain Working Group (SCWG)、Security Working Group (SWG)、Air Transport Working Group (ATG)、Environmental Protection Working Group (EPWG)、Legal Working Group (LWG)、Internetworking Implementation Committee (IIC)、XML Working Group (XMLWG)、Business Collaboration Framework Working Group (BCFWG)，以針對亞太地區貿易便捷化所需標準及規範進行研究及訂定。其18成員國家地理位置如圖2所示，另有 eAC (eBusiness Asia Committee)、PAA (Pan-Asian eCommerce Alliance) 等組織為仲會員國 (Associate Member)。

圖1 AFACT 組織架構



資料來源：AFACT 網站 (2007)

圖2 AFACT 成員國家地理位置圖



資料來源：AFACT 網站 (2007)

AFACT 自1990成立以來由每一會員輪流主辦會議，AFACT 大會目前每年同時召開1次大會及工作小組會議，理事會每年舉辦2次，其中1次與大會同時召開。AFACT 大會每年召開1次會議，所有 AFACT 組織運作及業務推動經由此會議中會員投票決定；會議中設有主席1人、副主席2人，分別由當年主辦國及前後任主辦國所推派；其餘則為會員國所推派之代表。理事會每年舉辦2次，會中主要討論 AFACT 組織發展及相關工作計畫，再送交 AFACT 大會確認；理事會主

要成員包括 AFACT 主席、2位副主席、2位會員國代表、UN / CEFACT 亞洲書記及 AFACT 常設秘書處代表等。

另外 AFACT 會議期間亦同時召開工作組會議以研訂亞太地區貿易便捷化所需標準及規範。各工作組會議之成員由各國推派技術標準專家組成，再由其成員選出主席、副主席各1人主持工作組會議。今年第24屆 AFACT 大會 (Plenary)、理事會 (Steering Committee Meeting) 及工作組會議 (Joint Working Group Meeting) 係由巴基斯坦主辦，於2006年8月7日至11日在巴基斯坦克拉克召開，共為期5天。除柬埔寨、澳洲、印尼、中國大陸及蒙古等5個會員國未派員參加外，近50名各國代表參與此次會議。

### 二、2006年會議議程

1. 議程：2006年 AFACT 會議從8月7日至8月11日共計5天其議程如表1。

表1 2006年會議議程

日期	議程內容
8/7 (一)	AFACT 理事會
8/8 (二)	AFACT 各工作組會議
8/9 (三)	AFACT 大會
8/10 (四)	EDICOM 研討會
8/10-8/11 (四~五)	ITCN Asia 2006 展覽

2. 我國團員簡介：本次會議由經濟部標準檢驗局下之中華民國電子商務資料交換標準委員會 (Taipei EC / EDI Committee, 簡稱 TEC) 秘書處負責組團參與。參與本次 AFACT 會議其團員主要分代表 TEC (Taipei EC/EDI Committee) 委員會、代表 AFACT 秘書處及代表參加 ITCN (Information、Technology、Commerce and Network) Asia 2006 展覽等3種共計16人。

### 參、會議摘要

本次年會為期5天，會議主題為單一窗口 (Single Window)，其中第1天 (8月7日) 由本屆主席召開理事會 (Steering Committee) 討論相關籌備事宜。第2天 (8月8日) 由各工作組 (Joint Working Group, JWG) 進行分組討論，第3天 (8月9日) 則為大會 (Plenary Meeting) 開幕式，除由各國代表團團長報告 (Country Progress Report)，以及各工作組 (JWG) 主席亦針對前日工作組會議所達成之結論向大會提出扼要說明外，並確認於8月7日先行召開之 AFACT 理事會相關之決議，第4天 (8月10日) 則為 EDICOM conference，另8月10日至8月11日舉行 ITCN Asia 2006 展覽會。現就各工作分組會議及大會會議摘要說明之：

#### 一、各工作分組會議摘要

1. AFACT 共有13個工作分組，每年併同 AFACT 年會召開，並於大會上報告辦理情形。每工作分組設主席1人，每一任期2年，連選只能連任一次。本年有11個工作組召開會議，各工作組會議之議程及紀錄如附件。

(接第8版)



會議與會者大合照

2. 開會方式採座談方式，先由與會成員自我介紹、確認會議 agenda、檢閱上次會議紀錄，並由成員自由作專案報告及心得交換後，再將心得及決議作成會議紀錄。
3. 金融工作組 (JWG) 研討心得及意見如下：
  - \* 努力強化現行電子付款 (E-Payment) 平台架構。
  - \* 建議在雙方同意下發展專案以建立區域性跨國境電子付款雛型系統。
  - \* 在企業及學術界共同合作下透過合適訓練、教育及知識傳播及智慧財產等，以配合發展電子付款平台。
4. 安全工作組 (SWG) 強調政府必須努力成立和資助公正第三方組織，以監控並回應異常事件。另很多國家已成立電子憑證中心，而巴基斯坦尚未開始；對於電腦安全也希望成員國要思考法規規定。
5. 跨網路建置工作組 (IIC) 邀集運輸工作組 (TWG)、供應鏈工作組 (SCWG)、海關工作組 (CWG) 商業協同架構工作組 (BCFWG) 等工作組以瞭解各工作組各專案辦理情形，並建議秘書處將各會員成功專案放入 AFACT 網站，俾利會員間成功案分享。
6. 運輸工作組 (TWG) 強調任何產品之管理首重及時 (Just in time)，而及時在於資訊掌握流通快速，才能製造出客戶滿意產品 (right product)，客戶需要時要適時送達 (right time)，產品要存放在最佳地點 (right place)，並能使物品送到真正有用之人身上。
7. XML 工作組 (XMLWG) 強調電子交換文件標準，必須符合未來趨勢，例如 MS office 2007 已不再支援 XML WG，另配合 UneDocs (UN electronic Documents) 將成立專案，詳細需求規格由我國提出，供各國參考是否加入。
8. 空運工作組 (ATG) 建議表現良好的電子文件處理系統之會員 (如香港之 HACTL 及新加坡之 SATS) 能出席會議分享經驗。

9. 各工作組均提到知識分享，並非一次會議就可完成，渴望透過 AFACT 網站進一步更新充實，成為資訊交流及溝通平台。

## 二、理事會及大會會議摘要

1. AFACT 會員國共18個 (含新加入阿富汗)，其中5個未參與組織現況原因：
  - \* 澳洲：經費問題故無法參與此次會議
  - \* 印尼：會員國代表更換，新的代表不明確
  - \* 柬埔寨：email通知無法參與但是有寄 Country Progress Report
  - \* 蒙古：email通知無法參與
  - \* 中國：目前尚未有連絡窗口，需要再持續追蹤
2. 各國代表同意未來4年 AFACT 主辦國。其順序依次如下：
  - (1)、泰國 (2007年)
  - (2)、南韓 (2008年)
  - (3)、印度 (2009年)
  - (4)、我國 (2010年)
  - (5)、菲律賓 (2011年)
3. 2007年第25屆 AFACT 主辦國泰國宣布會議預定之時間及地點如下。
  - \* 25屆第一次理事會議 (25th AFACT Steering Committee Mid-Term Meeting)：時間：2007年4月18~19日 (四、五) 地點：泰國普吉島 (Phuket Island)
  - \* 25屆年會 (25th AFACT Meetings & EDICOM2007)：將與International ICT Expo 會議 於泰國曼谷合併辦理。時間：2007年7月31至8月3日 地點：泰國曼谷
4. 通過阿富汗之入會申請為第18個會員國。
5. 亞太各國因電子化程度不一，並受限於其既有網路建設及系統，所採用之相關技術標準紊亂，對促進貿易便捷化造成障礙。UN / CEFACT 副主席 Mr. T. A. Khan 強調採用 ISO 標準及 UN / CEFACT 標準重要性，另 UN / CEFACT 正加強與其他重要標準組織

(如OASIS) 聯盟並合作開發新一代電子商務及貿易便捷化相關標準。

6. 單一窗口 (Single Window) 為本次會議主題，UN / CEFACT 副主席 Mr. T. A. Khan 強調相關之 UNeDocs (UN electronic Documents) 標準之重要性，並提議成立新的工作組來研究及推廣此標準。另 UN/CEFACT 亞洲書記 Mr. Sangwon Lim 強調為達成單一窗口，宜推動與世界其他區域之合作。
7. 未來5年 AFACT 之發展及相關工作指引 (Roadmap)，由於主要草擬此指引之新加坡代表 Mr. Kenneth Lim 因故無法與會，會議決議此案延後討論，並請各會員國再提供意見以使此指引更為周延。

## 三、EDICOM 2006 & ITCN ASIA介紹

本次 EDICOM 2006 活動，主辦單位巴基斯坦 ECRC 將 EDICOM 2006 與巴基斯坦的資訊展 ITCN Asia 結合共同舉行，以利爭取到更多的會員組團參與及國外廠商參與、協助 AFACT 會員在巴基斯坦拓展商機及協助巴基斯坦認識 AFACT 會員的廠商。本次活動包含1天的研討會 (UNeDocs-Single Window for Paperless Trade- International EDICOM Conference 2006) 及3天的展覽 (ITCN Asia)，研討會於8月10日召開，展覽於8月09日 AFACT 大會當日開始至8月11日結束，歷時3天，吸引約巴基斯坦當地及國外人士數百名廠商參與。我國以「中華民國電子商務/資料交換標準委員會」(英文 Taipei EC / EDI Committee，簡稱 TEC) 之名義報名協助我國廠商參加 ITCN Asia 之展覽。

「資訊科技商務與網路應用國際大展」全名為 Information Technology Commerce Network International Exhibition & Conference，簡稱 ITCN ASIA，係南亞區重要的資訊科技活動，至今已舉辦5屆；主要提供亞洲區具影響力且前瞻之資訊科技專家、企業與政府相關機構聚集於此，藉資訊科技產品與企業解決方案之展示，以及專家會議之舉辦，除達到產業交流、e化經驗分享、掌握電子化發展趨勢等效益外，亦俾利亞太區有意導入電子化應用之企業買方 (Buyer)，與提供電子商務與資訊科技相關之產品與解決方案之賣方 (Seller)，彼此拓展經貿商機與合作之媒合殿堂。

我國為 AFACT 會員國之一，為響應亞太電子化成獎，於95年度舉辦電子化成就獎選拔活動，在歷經資格審核、初選、決選等3階段嚴格評選作業後，由高達39件競爭專案中，選出8件特優專案，並由各類別中最優勝之專案於 ITCN 展出。藉由此展覽活動，得獎單位除與其他各國經驗交流與觀摩外，亦能拓展業務與跨國合作之契機；並為我國在南亞地區彰顯我國電子化成就、將我國成功經驗推向國際之初步舞台。

(待續下期)

## 開班訊

96年7月至8月

訓練期間	班名	期別	訓練期間	班名	期別
2007/07/02 - 2007/07/06	執行業務及其他所得查核班	第1期	2007/07/30 - 2007/08/03	欠稅執行實務班	第1期
2007/07/02 - 2007/07/06	遺產及贈與稅查核實務班	第3期	2007/08/06 - 2007/08/10	個案調查查核實務班	第2期
2007/07/09 - 2007/07/13	執行業務及其他所得查核班	第2期	2007/08/06 - 2007/08/10	欠稅執行實務班	第2期
2007/07/09 - 2007/08/03	特考稅務班	第2期	2007/08/06 - 2007/08/24	法制研討班	第4期
2007/07/09 - 2007/07/27	國際租稅班	第23期	2007/08/13 - 2007/08/17	扣繳查核實務班	第3期
2007/07/11 - 2007/08/15	全民英檢閱讀初級班	第2期	2007/08/13 - 2007/08/14	主管人員研習班	第6期
2007/07/16 - 2007/07/20	執行業務及其他所得查核班	第3期	2007/08/13 - 2007/08/17	欠稅執行實務班	第3期
2007/07/19 - 2007/08/23	全民英檢聽力初級班	第2期	2007/08/20 - 2007/08/24	土地增值稅稽徵實務班	第3期
2007/07/23 - 2007/07/27	房屋稅及契稅稽徵實務班	第4期			

§ 另有就地施訓班次不含在表內 §

# 漫談威士忌 (Whisky or Whiskey)

財政部賦稅署 / 科長 許寧佑

## 一、前言

臺灣地區實施菸酒專賣40餘年，因其課徵專賣利益，故停徵或不課徵關稅、貨物稅及營業稅等稅賦。為配合我國加入世界貿易組織及順應經濟自由化、國際化潮流，迎向已開發國家菸酒產銷的現代化體制，菸酒專賣應予改制，菸酒產品應回歸稅制課稅並予法制化。財政部爰參酌外國單獨立法之立法例，及我國已廢止之「國產菸酒類稅條例」單獨立法之體例，研擬制定菸酒稅法草案，同時修法刪除貨物稅條例中菸酒的課稅項目，以免重複。案經立法院於89年3月28日三讀通過，總統同年4月19日公布，行政院核定91年1月1日開始施行。

菸酒稅屬於特種消費稅的一種，係對國內產製或進口之菸酒，平等依其生產方式及特性予以分類，分別課徵不同之從量稅額，如蒸餾酒類每公升徵收185元。課徵目的除財政收入外尚包括寓禁於徵、矯正外部成本……等社會政策目的。

依菸酒稅法第2條及菸酒管理法施行細則第3條規定，蒸餾酒類係指以水果、糧穀類及其他含澱粉或糖分之農產品為原料，經糖化或不經糖化，發酵後再經蒸餾而得之下列含酒精飲料：

1. 白蘭地：以水果為原料，經發酵、蒸餾、貯存於木桶六個月以上，其酒精成分不低於36%之蒸餾酒。
2. 威士忌：以穀類為原料，經糖化、發酵、蒸餾，貯存於木桶二年以上，其酒精成分不低於40%之蒸餾酒。
3. 白酒：以糧穀類為主要原料，採用各種麴類或酵素及酵母等糖化發酵劑，經糖化、發酵、蒸餾、熟成、勾兌、調和而製成之蒸餾酒。
4. 米酒：以米類為原料，經糖化、發酵、蒸餾、調和或不調和酒精而製成之酒。
5. 其他蒸餾酒：前四目以外之蒸餾酒。

威士忌這幾年來，在廠商增加廣告及各種促銷活動激勵下，其消費量逐漸增加，以95年度為例，全年國產及進口數量為14,556,400公升，其中進口佔93.93%，以一公升之菸酒稅為185元計算，全年國產及進口威士忌繳納菸酒稅額近27億元。

## 二、起源

談到威士忌的由來，據說是拜中古世紀初的「煉金術」之賜，相傳在一個偶然機會，鍊金術師將某種發酵液體放進鍊金術用的溶爐中，發現竟然產生可口的液體，這便是人類初次獲得蒸餾酒的初體驗，並且認為是長生不老的秘方，鍊金術師把這種酒用拉丁語稱作aqua vitae，意指「生命之水」。所謂「生命之水」一開始其實是指酒精這種物質本身，早期人類在剛發現蒸餾術時，並不瞭解這種技術本身的原理，因此他們誤以為酒精是從穀物裡面所提煉出來的精髓，一如靈魂是人的生命精髓一樣。因此，經過蒸餾後產生的烈酒，在西方被稱為「靈魂」(spirits)。

此後，這種「生命之水」的製法飄洋過海傳承到愛爾蘭，當地民眾用自己母語蓋爾語直譯uisage beatha，其後於西元1171年，英格蘭王亨利二世率軍進攻愛爾蘭時，發現當地人飲用

「生命之水」，這便是威士忌之起源，也被認定係威士忌名稱的由來。

威士忌係以大麥和其他穀物為原料，經發酵、蒸餾，再儲存於木桶中醱釀熟成，故威士忌品質好壞與其在木桶內醱釀時間長短有極大關係。醱釀時間愈長，氣味與口感愈加馥郁，一般而言，清淡的威士忌僅醱製四年即可，而濃郁的需時較久，在熟成過程中酒色也由原來的無色透明轉為或淺或深的琥珀色。目前生產威士忌的國家很多，主要生產地區有4個，分別為蘇格蘭、愛爾蘭、加拿大和美國，其中又以蘇格蘭威士忌最有名。

## 三、製造

一般威士忌的製造過程可分為下列幾個步驟：

1. 發芽 (Malting) 首先將去除雜質後的麥類或穀類浸泡在熱水中使其發芽，其間所需的時間視麥類或穀類品種的不同而有所差異，但一般而言約需要一週至二週的時間來進行發芽的過程，待其發芽後再將其烘乾或以泥煤 (peat) 薰乾，等冷卻後再儲放大約一個月的時間，發芽的過程即算完成，在這裡特別值得一提的是，在所有的威士忌中，只有蘇格蘭地區所生產的威士忌是用泥煤將發芽過的麥類或穀類薰乾，因此賦與蘇格蘭威士忌一種獨特的風味，而這是其它威士忌所沒有的的一個特色。

2. 磨碎 (Mashing) 將儲放經過一個月後的麥類或穀類放入特製的不鏽鋼槽中加以搗碎並煮熟成汁，其間所需要的時間約8至12個小時，通常在磨碎的過程中，溫度及時間的控制可說是相當重要的一環，過高的溫度或過長的時間都將會影響到麥芽汁 (或穀類的汁) 的品質。

3. 發酵 (Fermentation) 將冷卻後的麥芽汁再加入酵母菌進行發酵的過程，由於酵母能將麥芽汁中醱轉化成酒精，因此在完成發酵過程後會產生酒精濃度約5%~6%的液體，此時的液體被稱之為“Wash”或“Beer”，由於酵母的種類很多，對於發酵過程的影響又不盡相同，因此各個不同的威士忌品牌都將其使用的酵母的種類及數量都視為其商業機密，而不輕易告訴外人，一般來講在發酵的過程中，威士忌廠會使用至少兩種以上不同品種的酵母，來進行發酵，但最多也有使用十幾種不同品種的酵母混合在一起來進行發酵的作用。

4. 蒸餾 (Distillation) 一般而言蒸餾具有濃縮的作用，因此當麥類或穀類經發酵後所形成的低酒精度的“Beer”還需要經過蒸餾的步驟才能形成威士忌，這時的威士忌酒精濃度約在60%~70%間被稱之為“新酒”，基本上麥類及穀類所使用的蒸餾方式有所不同，由麥類製成的麥芽威士忌是採取單一蒸餾法，即以單一蒸餾容器進行二次的蒸餾過程，並在第二次蒸餾後的酒去其頭尾，只取中間的酒心部份成為威士忌。另外由穀類製成的威士忌是採取連續式的蒸餾法，即使用二個蒸餾容器以串聯方式一次連續進行二階段的蒸餾過程，基本上各個酒廠在篩選酒心的比例時並無一固定的比例，完全時依各酒廠自行決定，然而一般取酒心的比例多在60%~70%之間，也有的酒廠為求取其純度最高的部份來製造高品質的威士忌，因此只

取17%的酒心來使用，如享譽全球的麥卡倫 (Macallan) 單一麥芽威士忌即是如此。

5. 陳年 (Maturing) 蒸餾過後的新酒必須經過陳年的過程使其經由橡木桶吸收各類植物的天然香氣，並產生出漂亮的琥珀色，同時亦可逐漸降低其酒精濃度，目前在蘇格蘭地區有相關的法令來規範陳年的酒齡，亦即每一種酒所標示的酒齡都必須是真實無誤的，這樣的措施除了可保障消費大眾的權益外，更替蘇格蘭地區的威士忌建立的高品質的形象。如標準品3年以上，中級品為8至15年，高級品為17至21年，特級品為25年以上。

6. 混配 (Blending) 由於麥類及穀類的品種眾多，因此所製造而成的威士忌亦各有其不同的風味，這時就端視各個酒廠的調酒大師依其經驗各自調製出其與眾不同的口味的威士忌，也因此各個品牌的混配過程及其內容都被視為是絕對的機密，而混配後的威士忌其好壞就完全是由品酒專家及消費者來決定了。如某知名品牌威士忌會以顏色來區分等級，如紅牌、綠牌、黑牌、金牌及最尊貴等級之藍牌。

7. 裝瓶 (Bottling) 在混配的程序做完後，最後剩下來的就是裝瓶了，但是在裝瓶之前先要將混配好的威士忌再過濾一次，將其雜質去除掉，這時即可藉由自動化的裝瓶機器將威士忌按固定的容量分裝至每一瓶中，然後再貼上標籤後即可裝箱出售。

## 四、品嚐

在蘇格蘭的傳統裡，喝威士忌是一種很普遍的社交行為，婚喪喜慶等場合，更少不了威士忌。在這個時候，愛怎麼喝就怎麼喝，並不需要太過拘束。比方說，在新年期間，許多蘇格蘭人會帶著自己的威士忌小酒瓶，到朋友家去做客，把自己的酒倒給別人分享，飲盡了，就再從別人的瓶子分些酒過來。大家便在威士忌的香氣中，自在的把酒言歡。至於要如何品味到威士忌的精髓？專家指出幾個品嚐的步驟：

1. 不要加冰塊：很多人喝威士忌喜歡加冰塊，但其實加冰塊會影響到威士忌的香味，如果真的沒辦法喝純的，最好是加常溫的水，可以把隱藏的香味給帶出來，也不會影響到酒的質感。

2. 感受香味：把鼻子放入品酒用的小酒杯，可適度以手掌包覆酒杯，替酒加溫，感受酒溫變化帶來的香氣改變。

3. 觀察酒色：通常用歐洲橡木桶釀的呈琥珀色，顏色較深；用美國橡木桶釀的酒色叫但釀的酒色較淡，呈現金黃色。歐洲釀的口感上比較乾澀，丹寧裡的辛辣味較強；美國所釀造的則香草味較強，類似乾果般甜味。

4. 觀察酒紋：搖動酒杯，觀察威士忌在杯上留下的痕跡，酒液流動較慢的表示質地較稠，品嚐起來口感會比較綿密黏膩。如果流動很快，表示質地較輕，口感比較清爽。

5. 輕啜品嚐：飲酒時先輕啜一小口，慢慢感受味蕾間不同的口感。人的舌頭有甜鹹酸苦四種味覺，舌尖前端感受甜味，舌側及唾液流動的區域是感受酸與鹹，舌底吞嚥的時候則感受苦味。專家所提出的「完美平衡論」，也就是品嚐得到甜鹹酸苦四味，又不會感受任何一味過強，口感上厚實滑順，又能讓人感到餘韻無窮，就是很棒的威士忌了。

## 五、結語

酒是人類不可或缺的飲食文化，在很多地區更是社交活動的一部分，惟飲酒仍須適時適量，若是得法，酒即是瓊漿玉液，若是不知節制，大量飲用或過量飲用，不但有失品味及禮節，且對身體會造成傷害，所以，飲酒要懂得品酒的藝術才是真正的行家。

# 「消費新生活運動」的源起與意涵

行政院消費者保護委員會 / 簡任視察 廖世机

行政院消費者保護委員會（以下簡稱行政院消保會）於民國93年7月1日發起「消費新生活運動」，同時編印「消費新生活」手冊，籲請消費者力行「三不、七要」十大守則，並自民國94年開始，每年規劃辦理橫跨全年度及多樣性之宣導活動，以提昇消費者的自覺意識，維護自身的消費權益。

所謂「消費新生活運動」的「三不、七要」十大守則，「三不」為「危險公共場所，不去」、「標示不明商品，不買」及「問題食品藥品，不吃」；「七要」為「消費資訊要充實」、「消費行為要合理」、「消費受害要申訴」、「1950專線要記牢」、「綠色消費要力行」、「爭取權益要團結」及「消保活動要參與」。看似是一堆不切實際的標語、口號的組合，但其實是有其重要歷史背景與意涵。

雖然，自人類有商業行為開始後，政府、企業經營者、消費者即有涉及保護消費者之作爲及法令（如規定商品之規格、瑕疵擔保責任……等），但主要是有關價格和尺寸的規定。一直到20世紀初葉，受到社會經濟政治環境的變化，消費者保護運動才開始興盛，1962年3月15日美國總統甘乃迪向國會提出消費者權利咨文中，明白揭示消費者四大基本權利：求安全的權利（the right to safety）、明瞭事實真相的權利（the right to be informed）、選擇的權利（the right to choose）及意見受尊重的權利（the right to be heard），並強調政府應推動更多的立法與行政措施，以善盡保護消費者四大權利之職責。1963年，國際消費者組織聯盟（IOCU）<sup>1</sup>更將此四大權利擴充爲八大權利及五大義務，之後，世界各國消費者保護法令之內容、行政規制、措施等，均是由這八大權利與五大義務之精神推衍發揚而來。其內容如下：

## 一、八大權利

- (一) 基本需求：消費者對維持生命的基本物質與服務，有要求提供的權利。
- (二) 講求安全：消費者對有危害健康與生活的產品與服務，有抗議的權利。
- (三) 正確資訊：消費者對可作爲選擇參考的資訊，有被告知事實真相的權利。
- (四) 決定選擇：消費者對各種商品與服務的價格決定與品質保證，有請求在充分競爭條件下形成的權利。
- (五) 表達意見：消費者對有關消費者權益的公共政策，有發表意見的權利。
- (六) 請求賠償：消費者對瑕疵之產品或低劣品質的服務，有請求賠償的權利。
- (七) 消費教育：消費者對有關消費的知識與技巧，有取得的權利。
- (八) 健康環境：消費者有要求在安全、不受威脅，且有人性尊嚴環境下生活的權利。

## 二、五大義務

- (一) 認知：消費者對產品的品質、價格與服務，有提高警覺與提出質疑的義務。
- (二) 行動：消費者有維護自己權益，必要時有採取或支持各種行動的義務。
- (三) 關懷：消費者對自己的消費行為，有確保不會對別人造成傷害的義務。

(四) 環保：消費者就日常的消費品與消費行為，有了解是否對環境造成污染的義務。

(五) 團結：團結就是力量，全體消費者有團結並發揮影響力的義務。

消費者保護運動在世界各國如火如荼的展開，我國也受到影響，除了民間有消費者保護團體的成立外，民國83年1月11日立法院三讀通過消費者保護法，同年7月1日成立行政院消保會，開始積極全面推動消費者保護工作。

消費者保護教育是消費者保護最重要的工作之一，行政院消保會自成立以來，即規劃辦理相關的教育宣導工作，如開辦消費者教室、於媒體上開闢消費者保護專欄、補助消費者保護團體每年辦理315「世界消費者日」主題教育宣導活動、製作消費者保護教材、辦理學校師生消費者保護教育，以及將每年1月份定爲消費者月、1月11日定爲消費者日，並於一月份擴大辦理消費者保護教育宣導活動……等。此外，爲讓消費者能夠把握消費問題的重點，於85年10月通過了推動「消費者三不運動」教育宣導計畫，並配合每年消費者月、日教育宣導活動加強宣導；所謂「消費者三不運動」，即是「消費新生活運動」之「三不、七要」十大守則中的「三不」。經過十多年多來的推動，國民對自己的消費權益愈來愈重視，消費者自覺意識有顯著提昇，消費者保護教育工作已獲得一定的成效。

然而，隨著我國逐漸邁入國際社會，消費問題日趨複雜。行政院消保會認爲消費者應有新的思維來處理及因應每日的消費問題，再加上以往的宣導多偏向於教育消費者重視應有的權益，但對於1963年國際消費者組織聯盟所提出的消費者五大義務卻較少著墨，導致消費者較少關心自己應負的社會責任，而影響社會經濟的整體發展。因此，行政院消保會認爲有需要調整以往消費者保護教育宣導重點的必要，乃結合原所推動的「消費者三不運動」，再加上國際消費者組織聯盟所提出的消費者五大義務的內容，彙整出「消費者新生活」（三不、七要）十大守則，於93年7月1日配合該會十週年慶當日，正式發起推動「消費新生活運動」。

爲了加強推動「消費新生活運動」，行政院消保會將每年一月份的消費者月一日宣導活動，自民國94年起調整爲「消費新生活系列宣導活動」，並邀集各部會以橫跨全年度及多樣性之宣導方式共同推動，活動種類包括：消費者保護宣導座談會、大型園遊會、全國大專院校消保短劇競賽活動、「小小消保官」甄選活動、發行消費者電子報、製作電視新聞專題報導、製播消保廣播系列單元、票選年度十大消費新聞……等。以「2006年消費新生活系列宣導活動」爲例，活動的內容如次：

### 一、消保座談會：

分別於95年3月30日辦理「媒體座談會」及於會中宣導世界消保日主題「能源－持續性的使用」及4月19日辦理「結婚消保座談會」。座談會現場開放媒體自由採訪，座談會內容並全版刊載於報上供民眾參考。

### 二、消費者權益報導獎：

爲鼓勵新聞從業人員加強對消費新聞之報

導，以提高社會各界對消費者權益的重視，特別規劃辦理本項活動。經公開招標評選出承辦廠商後，由承辦廠商委託「財團法人廣播電視事業發展基金」辦理，活動獎勵辦法於95年3月30日之媒體座談會中公布，徵件期間至9月15日止，計有平面媒體13件及電視媒體15件，共28件作品參賽；由廣電基金組遴聘相關領域之學者、專家及社會賢達組成評審委員會，於10月11日與10月17日召開評選會議，決選出平面媒體報導獎與電視媒體報導獎得主，並於95年11月30日該會第141次委員會議中由主任委員蔡英文親自頒獎予得獎人。

### 三、第二屆全國大專院校消保短劇競賽活動：

由於94年第一屆活動受到全國各大專院校熱烈響應，95年持續辦理。本次共計有44個隊伍報名參賽，經由消費者保護專家及表演專家於5月19日完成劇本評審作業後，評選出20隊參加6月25日於台北戲棚舉辦之決賽。決賽中各參賽隊伍均將消保精神融入短劇內容中，並賣力精彩演出，確實達到寓教於樂的效果，比賽精華片段除剪輯於電視台播出外，並製成DVD光碟片分送各機關學校協助宣導。

### 四、「聰明消費我最行」－消保趣味漫畫徵稿活動：

徵稿對象自國小學童至社會人士，希望透過漫畫特有的聯想、幽默、趣味及誇張的方式，加強國人的消費者保護觀念。本活動自95年6月25日開始徵件，截至9月底爲止，共有1,040件作品報名參賽，並於10月16日完成評選作業。所評選出之入選稿件，並已編輯成冊分送各機關及學校協助宣導。

### 五、大型宣導活動：

於95年9月30日假淡水漁人碼頭辦理「聰明消費 快樂佳節」大型園遊會。此項活動由各部會參加設攤，透過通關遊戲及現場宣導，提昇社會大眾的消費意識，並加強對本會及各中央機關推動消費者保護業務的認知程度。

### 六、發行電子報：

於該會「全民消費保護網」發行消費者電子報，提供消費者相關消費資訊，至今已發行65期。

### 七、電視專題報導及新聞快訊：

製播13集電視新聞專題報導及8則新聞快訊，主題包括「咖啡因標示紅黃綠知多少」、「食品搜索隊，遠離校園紅燈食品」、「選購玩具具有撇步，兒童安全有保障」等與消費者日常生活有關之議題。

### 八、票選年度十大消費新聞：

於95年11月期間進行票選，參與票選的對象除了上網票選的一般消費大眾，另外也邀請傳播科系的學者，以及媒體相關從業人士填寫票選問卷，共同票選出年度最受國人矚目的十大熱門消費新聞；票選結果於12月19日該會年終記者會上揭曉，以提醒消費者注意。

「消費新生活運動」這個口號的背後，實有其重要的歷史意涵，了解其意涵，就能對這個口號有更深入的感動與體會。希望透過本文的介紹，全國消費者都能夠更了解及體會這個運動的意義，而能確實力行，以維護自身的消費權益，並進而提昇整體消費生活環境品質，而不要使其流於口號而已。

<sup>1</sup> 國際消費者組織聯盟（IOCU）已於1995年1月23日更名爲Consumers International（簡稱CI）。

# 中日端午節之差異

政治大學 / 副教授 徐翔生

中國與日本，由於地理位置毗鄰且社會結構相似，有著類似的風土民情，亦有相近之思想文化。二國自古以來人民即有頻繁之往來接觸，進行文化交流，彼此吸收思想文化，直至今日亦同。以即將到來之端午節為例，中國與日本均過端午，但二國端午節之禮儀習俗卻有甚大差異。中國與日本的端午節到底有何不同？這些不同究竟緣由為何且寓意為何？或許這些亦為探討中日文化差異之時，不可忽視之課題。

在中國，端午節、中秋節及農曆過年，是最重要的三大節日，也是具有悠久歷史文化之傳統節日。眾所周知，端午節之由來始於紀念屈原。據『史記』之記載，屈原生於紀元前三世紀，是戰國時代楚國的詩人兼政治家，頗受楚懷王之器重。但因楚懷王後來聽信另一政治家之建言而與屈原漸行漸遠，屈原因而開始鬱鬱寡歡，在聽說懷王身亡及楚國滅亡之噩耗後，萬念俱灰的屈原投入汨羅江中，自行結束其生命。『楚辭』一書中記載，屈原投水後變為厲鬼，後人因而為其招魂，此乃中國端午節之由來。而世人為了紀念屈原投江自盡，故以竹筒中加入糯米投入水中餵食蛟龍，以免其遺體遭受破壞；江上的漁夫及岸上的百姓更紛紛划船至此，試圖合力打撈屈原之遺體，此乃中國人在端午節吃粽子及划龍舟之由來。

但其實早在屈原投江之前，中國即有過端午之習俗。因為在古代的中國，農曆五月是所謂的惡月，惡月會引發諸多疾病災難，所以中國自古流傳五月中不可婚嫁、遷居、修建等多種禁忌。五月五日的端午，更被視為一年惡月中之惡日，所以端午節當天必須進行諸多儀式，如此才能消災解厄保佑自己平安無事。根據『燕京歲時記』之記載，在中國的古代社會，端午節時須在門前懸掛菖蒲、艾草，將蘭草或菖蒲放入水中沐浴，頭戴艾草編織的虎帽，身戴香包手臂掛上五色絲帶，此外尚須喝雄黃及菖蒲酒等，藉由上述種種儀式，才能使自己平安渡過端午。著名的民間傳說「白蛇傳」中，亦有提及白蛇因不諳中國民間習俗，端午節當天喝了雄黃酒並洗了菖蒲澡，因而才會現出原形。而中國自唐朝開始，亦會在端午節時懸掛鍾馗之畫像。據史書之記載，唐玄宗

曾罹患瘧疾在昏迷中險遭小鬼殺食，因獲鍾馗救助免於一死，玄宗因而賜與眾臣鍾馗畫像張貼。鍾馗畫像原本是於除夕

夜間張貼，但因五月五日是一年中之惡月惡日，故於其後改於端午時節張貼。以上所述端午節之種種習俗，在在顯示在中國的傳統社會，端午絕非是一喜慶之日。

中國端午節的習俗，自古代起即已傳入日本，根據『日本書紀』之記載，四世紀仁德天皇執政時，每逢端午時節，日本宮中即會向天皇獻上菖蒲，藉此儀式為天皇驅邪避魔，保佑其身體健康。這種儀式原本是在宮中進行，其後再流傳至民間，成為日本端午節之由來。在『年中恆例記』、『江戶年中行事』等書中記載，自十四世紀的鎌倉時代開始，每逢端午節時，日本人會將菖蒲綁成花束，在神社中進行菖蒲拍打儀式，藉此來消災祈福。在十七至十九世紀的江戶時代期間，日本人更會在家門口貼上鍾馗畫像，藉此防止災難與不祥發生。根據史書之記載，以朱筆描繪出來的鍾馗畫像，對於預防疾病、災難、特別是癩疹感染極具功效，因而在當時的都市中頗為盛行。而中國人在端午節時所佩帶的香包與彩帶，流傳至日本後變成稱為「藥玉」的大型香包，是日本端午節時不可或缺之物。藥玉內含麝香、沉香、丁香等多種香料，下面垂著細長的五色絲帶，日本人將其掛在門簾或牆柱上，藉此驅除端午節時之不潔不祥。



在中國，端午節時要吃粽子，代表著對屈原之記悼，寓意著對屈原之追思。受到中國文化影響，日本人端午節時也進食粽子，只是由於日本自古以來受佛教影響而禁食肉類，因此中國的粽子在流傳至日本後，全部變成了由紅豆製成的豆沙甜粽。以東京為首的關東地區，更以柏葉取代竹葉做成「柏餅」，進食用柏葉包入豆沙內餡的柏餅。柏餅外觀類似草粿，口味則接近麻糬，這種甜點原是關東地區端午節時之必備食品，現流傳至日本各地，已成為現今日本人端午節時不可或缺之食品。近年來，日本市面上偶爾可見中國粽子，這些粽子外觀小巧精緻，裡面包著蒸熟的糯米飯；只是日本人多將此做為中國料理的飯後點心，或將其列為港式飲茶中之茶點，而與端午節無緣。台灣近來流行巧取「粽」與「中」之諧音，認為參加考試的學子進食粽子，即有「包中」之意涵。所以近年來每逢端午節時，總有家長會攜帶粽子前往寺廟參拜，祈禱考試能因此而靈驗。然此畢竟是來自中文發音，而與日本人之端午節亦無緣。

中國人端午節時除了吃粽子，尚會進行龍舟競賽，藉此儀式表示對屈原之追悼。但在日本，划龍舟只限琉球地區與長崎市等，因為這些地方自古以來與中國有頻繁之接觸，受到中國文化深刻影響，因而保有中國端午之習俗，會在端午節時進行龍舟競賽。而日本全國各地，端午節時最特殊之習俗，即為懸掛鯉魚旗或鯉魚風箏。因為在日本，端午節已經變為菖蒲節及男童節，為了紀念這個節日緣起於中國，日本人自江戶時代開始，會在端午節時懸掛用紙做成的鯉魚旗或風箏，期待家中男童長大成人後，亦能像中國自古以來流傳之「鯉魚躍龍門」傳說一般，歷經千辛萬苦後能夠出人頭地、躍居上流。時至今日，凡有未成年男童之家庭，總會在端午節時為其懸掛鯉魚旗或鯉魚風箏，藉此祝福男童能夠健康成長，祈求其能一生平安無事。

事實上，日本在二次世界大戰後已取消了舊曆而僅用新曆，所以中國農曆五月五日的端午，在日本已經成為陽曆五月五日之節日。而對現代日本人而言，端午節似乎也失去了其原有意義，儼已成為日本獨特之兒童節，絲毫未見中國端午之氣氛。然現代日本人在五月五日時吃柏餅、洗菖蒲澡、掛鯉魚旗或划龍船等，這些習俗與儀式，其實均來自中國，並與中國的端午節息息相關。只是日本能配合民情風俗，將中國文化轉變為其獨特之禮儀習俗，再將其發揚光大。中國在傳統文化的保護與宣揚上始終不及日本，或許在迎接端午節到來之時，亦可以此為省思。

鍾馗斬鬼圖

