

解釋字號：司法院 101.03.02 釋字第 697 號

解釋日期：民國 101 年 03 月 02 日

解釋文：貨物稅條例（下稱本條例）第二條第一項第二款規定：「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。其納稅義務人如左：……二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商。」與法律明確性原則尚無違背。惟於委託多家廠商分工之情形，立法機關宜考量產製之分工、製程及各種委託製造關係，明定完成應稅貨物之產製階段，作為認定受託產製廠商之依據，適時檢討相關規定改進之。

本條例第八條第一項規定：「飲料品：凡設廠機製之清涼飲料品均屬之。其稅率如左：一、稀釋天然果蔬汁從價徵收百分之八。二、其他飲料品從價徵收百分之十五」。其中有關清涼飲料品之規定，與法律明確性原則尚無不合。又上開規定僅對設廠機製之清涼飲料品課徵貨物稅，而未對非設廠機製者課徵貨物稅，並不違反憲法第七條之平等原則。

財政部中華民國七十九年十一月一日台財稅第七九〇三六七三二四號函，以內含固體量是否達到百分之五十作為飲料品之認定標準，及財政部八十四年十一月二十四日台財稅第八四一六六〇九六一號函，對廠商進口或產製之燕窩類飲料，認屬貨物稅條例第八條規定之應稅飲料品，尚不違反租稅法律主義之意旨。

八十六年五月七日修正公布，九十一年一月一日施行之貨物稅條例第三十二條第一款規定：「納稅義務人有左列情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰：一、未依第十九條規定辦理登記，擅自產製應稅貨物出廠者。」（九十八年十二月三十日修正為一倍至三倍罰鍰）與憲法比例原則並無牴觸。

理由書：憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，而法律規範之租稅構成要件，應遵守法律明確性原則。惟立法使用不確定法律概念或其他抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與法律明確性原則相違（本院釋字第五二一號解釋參照）。

本條例第二條第一項第一款、第二款規定：「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。其納稅義務人如左：一、國內產製之貨物，為產製廠商。二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商。」是國內產製應稅貨物者，以產製廠商為納稅義務人。至於委託代製應稅貨物者，則以受託之產製廠商為納稅義務人。但不論係自行產製應稅貨物或是受託產製應稅貨物之廠商，均有依本條例第十九條，以及貨物稅稽徵規則（下稱稽徵規則）第十條、第十五條完成廠商登記及產品登記之協力義務，並經主管稽徵機關准予登記後，始得產製應稅貨物。且受託產製廠商，依稽徵規則第十七條第

一項，尚須將委託代製合約書一併送請主管稽徵機關審查，經審查核准後，始得產製應稅貨物。再依稽徵規則第十八條之規定：「應稅貨物使用包裝者，除依第十六條規定辦理及經專案核准之規格外，其包裝上均應以中文載明貨物之名稱及產製廠商之名稱、地址。」本條例第二條第一項第二款之受委託代製廠商，如僅係單一產製廠商獨立完成產製，由其承擔納稅義務，自無疑問。如係多家廠商分工，各自先後所為部分之產製行為，均為完成應稅貨物所必須。本條例第二條第一項第二款之規定，雖未明定何階段之受託產製廠商為貨物稅繳納義務人，尚非不能根據貨物類型特徵及其產製過程認定之。是本條例第二條第一項第二款規定由受委託之產製廠商為納稅義務人，為該等廠商產製前所能預見，並可經由司法審查加以確認，與法律明確性原則尚無違背。惟於委託多家廠商分工之情形，立法機關宜考量產製之分工、製程及各種委託製造關係，明定完成應稅貨物之產製階段，作為認定受託產製廠商之依據，適時檢討相關規定改進之。

本條例第八條第一項規定：「飲料品：凡設廠機製之清涼飲料品均屬之。其稅率如左：一、稀釋天然果蔬汁從價徵收百分之八。二、其他飲料品從價徵收百分之十五。」同條第三項雖就「設廠機製」為明文之定義，而未就「清涼飲料品」予以定義。惟所謂「清涼」者，乃相對之概念，並非與溫度有絕對關連，而市售此類飲料種類眾多，立法者實無從預先鉅細靡遺悉加以規定。消費者於購買飲料品後，開封即可飲用，凡符合此一特性者，即屬於清涼飲料品，此非受規範者所不能預見，與法律明確性原則尚無不合。

凡設廠機製之清涼飲料品應課徵貨物稅，本條例第八條第一項定有明文。又同條第三項規定：「第一項所稱設廠機製，指左列情形之一：一、設有固定製造場所，使用電動或非電動之機具製造裝瓶（盒、罐、桶）固封者。二、設有固定製造場所，使用電動或非電動機具製造飲料品之原料或半成品裝入自動混合販賣機製造銷售者。」至於市面上非設廠而以手工或機具調製之清涼飲料品，產量有限，對之課徵貨物稅不符稽徵成本，與設廠產製之清涼飲料品，係以機具裝填、充入或分裝原物料，大量製造運銷出廠，始再轉售與消費者之情形不同。貨物稅之課徵，乃立法者針對國內產製或自國外輸入特定類別貨物所課徵之一種單一階段銷售稅，原則上以設廠集中生產、產量較大與標準化生產為課徵對象。立法者選擇設廠機製之清涼飲料品課稅，係基於國家經濟、財政政策之考量，自非恣意。是本條例第八條僅對設廠機製之清涼飲料品課徵貨物稅，而未對非設廠機製

者課徵貨物稅，並不違反憲法第七條之平等原則。

至於本條例第八條第一項第二款「其他飲料品」之定義，除其須非屬同條第一項第一款之稀釋天然果蔬汁及同條第二項合於國家標準之純天然與濃縮果、蔬菜汁（漿）外，財政部七十九年十一月一日台財稅第七九〇三六七三二四號函示：「二、設廠機製之罐裝綠豆湯、花生湯等，依本部（72）台財稅第三六二八六號函及（74）台財稅第二四七七九號函規定之原則，應查明其內含固體量是否達到百分之五十，其內容量如未達百分之五十以上者，應按飲料品從價徵收百分之十五貨物稅。」（下稱七十九年函，上開（72）台財稅第三六二八六號函業經財政部九十八年十月二十六日台財稅字第〇九八〇四五六四九五〇號令廢止）準此，設廠機製之飲料品，內含可供飲用及食用之液體與添加物，應否課徵貨物稅，以該項飲料品是否「內含固體量達到百分之五十」作為認定標準。此係由主管機關本於職權作成解釋性函釋，以供下級機關於個案中具體判斷，該認定標準符合社會通念對於飲料品之認知，與一般法律解釋方法無違，尚不違反租稅法律主義之意旨（本院釋字第六三五號、第六八五號解釋參照）。另財政部八十四年十一月二十四日台財稅第八四一六六〇九六一號函謂：「廠商進口或產製之燕窩類飲料，核屬貨物稅條例第八條規定之應稅飲料品，應依法課徵貨物稅。」乃屬主管機關循上開七十九年函釋認定飲料品之標準，就燕窩類飲料是否為清涼飲料之解釋性函釋，符合社會通念關於清涼飲料品概念之認知，亦未違反租稅法律主義。惟飲料品之種類繁多，產品日新月異，是否屬應課徵貨物稅之清涼飲料，其認定標準，有無由立法者以法律或授權主管機關以法規命令規定之必要，相關機關宜適時檢討改進，併此指明。

八十六年五月七日修正公布，九十一年一月一日施行之貨物稅條例第三十二條第一款規定：「納稅義務人有左列情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰：一、未依第十九條規定辦理登記，擅自產製應稅貨物出廠者。」（九十八年十二月三十日修正為一倍至三倍罰鍰）上開規定係對納稅義務人未依法辦理廠商登記及產品登記，即自行產製應稅貨物出廠而逃漏稅捐所為之處罰，具漏稅罰性質。其按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰，乃為防止漏稅，以達正確課稅之目的，尚未逾越立法裁量範圍，與憲法比例原則並無抵觸。

大法官 蘇永欽
林錫堯
池啟明
李震山
蔡清遊
黃茂榮
陳 敏
葉百修
陳春生
陳新民
陳碧玉
黃璽君
羅昌發
湯德宗

部分協同意見書

大法官 陳碧玉

本號解釋認貨物稅條例第二條第一項第二款委託代製之貨物，其貨物稅之納稅義務人為受託之產製廠商之規定，與法律明確性原則無違。對於委託多家廠商分工之情形，立法機關宜考量產製之分工、製程及各種委託製造關係，明定完成應稅貨物之產製階段，作為認定受託產製廠商之依據。適時檢討相關規定改進之多數意見。本席敬表贊同。惟對於受託產製廠商是否以其有無轉嫁該稅賦之可能而作區分，則未予審查，爰提出協同意見書如下：

貨物稅為含於銷售價格內之由法定納稅義務人先行繳納，而後經由買賣關係轉嫁予消費者負擔之一階段消費稅。納稅義務人於產品出廠時，以該稅賦為成本，含於銷售金額中，轉由買受人負擔，為間接稅。而貨物稅之稅額係依據銷售價額及該貨物稅之稅率決定之。

受託產製廠商因受託內容之不同而與委託人間有不同之法律關係，例如有包括設計、原料、製程全套作業而向委託人收取價金之廠商，如 OEM 廠商；亦有由委託人提供原料，受託人僅為將原料作成成品以收取代工費用之產製廠商。前者貨物稅之稽徵，可基於出廠時之銷售價金決定之。後者由於受託廠商與委託人間為以提供勞務收取報酬之法律關係，於產品完成出廠時，並無所謂之「銷售價格」可資為貨物稅稽徵之基礎。為課徵貨物稅，法律乃明定以委託廠商之「銷售價格」計算其完稅價格，納稅義務人並有於產品出廠後之次月繳納之義務（貨物稅條例第十三條、第十五條、第

二十三條參照)。

然委託廠商之「銷售價額」高於受託代製者因代製行為所獲得之收入為常態，受託廠商應先行繳納之貨物稅稅額即有高於其因該產製行為所獲取之收入之情事。固然受託人得與委託人約定，由委託人負擔貨物稅，然此內部約定並不因而使委託人成為法定納稅義務人，受託人之法定納稅義務並不因此免除。於委託人未依約交付貨物稅款時，受託人為避免因逾期繳納稅捐而受罰，必須以高於其受託產製之全部收入即其個人財產來支付稅賦。足見，就此受託產製類型，以受託產製人為貨物稅之法定納稅義務人，乃違反所得稅不得高於所得之量能課稅原則。

是，受託產製廠商，不問為單一受託或有多家受託，應否為法定繳納貨物稅之義務人，「有無轉嫁該稅賦之可能」乃為區分要件之一。受託產製廠商若無轉嫁貨物稅予買受人之可能，縱使為獨立完成產製之受託廠商，亦不得以之為貨物稅之納稅主體。

貨物稅條例第二條第一項第二款將委託代製貨物之貨物稅納稅義務人定為受託產製廠商，而未依受託性質之不同而為不同納稅義務人（註一）之規定，自應檢討改進。

註一：日本於 1962 年公布實施之日本貨物稅法第三條規定貨物稅以製造廠商為納稅義務人，但銷售貨物之廠商如為 1、提供主要原料委託製造之銷售商；2、提供製造所必須之全部或大部分資金委託製造之銷售商；3、提供製造所必須之全部或大部分的勞務委託製造之銷售商；4、指定製造之貨物標示自己商標之銷售商時，應視該銷售商為製造廠商為貨物稅之納稅義務人。（此貨物稅法於 1988 年 12 月 30 日消費稅法公布施行後廢止，消費稅法附則第 20 條第 2 款參照）

協同意見書

大法官 蘇永欽 提出

陳春生 加入

本號解釋認定貨物稅條例第二條、第八條、第三十二條第一款及財政部中華民國七十九年十一月一日台財稅第七九〇三六七三二四號函、八十四年十一月二十四日台財稅第八四一六六〇九六一號函等未違反法律明確性原則、平等原則及租稅法律主義，本席都敬表同意。其中對於法律明確性原則在租稅法的適用及其與租稅法律主義之間的關聯，容有再作進一步釐清的必要。

現代民主法治國家以國會通過的法律為主要的治理工具，其內容必須明確而使後續的公權力行為具有可預見性，否則不僅難以要求行政部門準確無誤的執行法律，亦難期待司法機關做出符合立法意旨的裁判，從人權保障的角度，受到規範的人民也將

無所措其手足，若因違反法律義務而被課責，其正當性更易滋爭議。但若因此要求所有法律的規定必須鉅細靡遺，其意義均能一望即知，且因世事多變，還要隨時補充修正，以求因事因人或因地而制宜，並妥善公告使人人知其內容，對忙碌的民選國會顯然陳義太高，其結果反而導致國會及時處理國家各種重要議題的能力降低，更無法回應國民的需求。因此某種程度的行政釋示與補充，司法的解釋與續造，以及某種程度的要求受規範者積極諮詢、學習，以確認法律狀態，都是法治國家得以運作的必要條件，我國刑法第十六條、行政罰法第八條，規定人民不得以不知法律而免罰，便是很好的說明。由此可知，明確性原則的最終目的在使受規範者對其行為後果得有一定預期，其實就是有關法規範資訊生產、加工及傳遞的一項原則。本院對法律本身所為明確性的審查，其憲政功能即在為法規範資訊的生產者劃出此一資訊義務的合理下限。故審查時除須正確認知前述資訊產出與取得的合理結構必然具有雙向性與多層性，而不宜單向（不考量規範對象的協力）或單層（不考量行政、司法部門的配套）的對狹義立法者提出過度要求外，還有必要充分考量規範性質、對象與保護法益的差異，才能建立合理的審查標準。

法律明確性原則很少見於憲法文本，美國聯邦最高法院是從憲法第一修正案言論自由的保障發展出來有關明確（禁止內容含混：void for vagueness）和具體（禁止打擊面過廣：overbreadth）的兩項測試，德國聯邦憲法法院則認為可以直接從其基本法第二十條的法治國原則引申出規範明確原則（Normenklarheit），其內容同樣包含明確（klar）與具體（bestimmt），適用於所有限制基本權的立法。德國前任聯邦憲法法院院長 Hans-Jurgen Papier 就任前曾經在一篇文章（Papier/Moller, AoR122, 1997, 177ff.）中強調，這個原則要求的絕對不是「最大程度」（größtmöglich）的明確，而是「夠用」（hinreichend）的明確，且特別指出明確性的要求必須因領域而區分（bereichsspezifisch），並視基本權受到限制的程度而異其標準，越嚴重者明確性的要求當然也應越高。通盤考量這些因素後，法律因內容不夠明確而被認定違憲的情形，其實不會太多。德國聯邦憲法法院向來認為只有在「例外情形」才能認定法律違反明確性原則（BVerfGE 17, 67, 82），因為立法要把規範認知的疑慮全部消除是無法期待的事（BVerfGE 31, 255, 264），必須斟酌「規範對象及規範強度的特殊情形」，尤其對「變化多端的事物」或「瞬息萬變的情況」，不能要求太高（BVerfGE 49, 89, 133）。故實務上，被認定違反明確性原則的法律，寥寥可數。從合理資訊結構的角度思考，也不難理解。或許正因為限制言論自由的直接性與受規範者的普遍性，以及此一基本權的限制可造成多種法益長期的損害，美國聯邦最高法院才會針對限制言論自由的法律發展出具體、明確原則的檢驗，涉及其他人權的法律則不在明確性上提出特別要求，人民恆可通過政府或市場的法律服務而確認其內涵。

我國法律明確性原則的建立，始於本院釋字第四〇九號解釋，當時並未提任何憲法依據，而是和正當程序一起當成憲政法理來適用，以後有關法律明確性的審查，也都和基本權限制有關，比如釋字第四三二號、第五二一號、第五四五號、第五八五號、第五九四號、第六〇二號、第六四六號、第六九〇等號解釋，其依據則是我國憲法並未明文宣示的「法治國原則」（釋字第五九四號、第六三六號解釋參照），而且除涉人身自由剝奪的釋字第六三六號解釋採嚴格標準外，多數情形也都和德國一樣採較寬鬆的標準。對於「立法使用抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與前揭原則相違。」或者進一步指出：「如法律規定之意義，自立法目的與法體系整體關聯性觀點非難以理解，且個案事實是否屬於法律所欲規範之對象，為一般受規範者所得預見，並可經由司法審查加以認定及判斷者，即無違反法律明確性原則。」究其深意，除特別強調「受規範者」的認知角度外，並對受規範者的「所得預見」，界定為規範資訊的「可解釋性」，乃至事後的「可司法確認」，而不以受規範者本身一望即知為必要，對於未必具有法律專業能力的許多受規範者而言，只要仍可通過專業的解讀而正確認知法律內容，立法者即已盡其憲法要求明確告知的最低（無須達到最適）義務，而為受規範者所得預見。以我國立法的現狀而言，除和多數法治國家一樣，因概念精確、體系井然的需要，而不得不使用一般人難以準確認知的專業概念和法條體系外，另因我國歷史形成的在法律專業間普遍保留的使用文言而非白話的傳統（包括本院大法官解釋及大多數法律教授的論文），其語言的隔閡本來就難以完全消除，不算誇張地說，在絕大多數被專業法律人認為「一望即知」的法律內容，一般人閱讀後對其所處的法律狀態，最多仍只是一知半解。此所以本院除特殊情形外都只能用較寬鬆的標準去審查，而任令受規範者負擔較高的積極認知成本，在現階段的體制條件下確有其不得不爾的考量。

特殊情形則如前揭釋字第六三六號解釋，因為考量「國家公權力對人民身體自由之限制，於一定限度內，既為憲法保留之範圍」，才認為「若涉及嚴重拘束人民身體自由而與刑罰無異之法律規定，其法定要件是否符合法律明確性原則，自應受較為嚴格之審查。」但即使在拘束人民身體自由的情形，釋字第六九〇號解釋審查因防治特殊傳染病而得命為必要處置（解釋上含隔離）的規定時，仍「因其乃以保護人民生命安全與身體健康為目的，與刑事處罰之本質不同，且事涉醫療及公共衛生專業，其明確性之審查自得採一般之標準，毋須如刑事處罰拘束人民身體自由之採嚴格審查標準。」而且即使所謂較為嚴格的審查，也並未改變採受規範者的認知觀點，以及得從該規範資訊的可解釋性與可司法確認為是否為受規範者得預見的判斷標準，只是對資訊生產者提高其規範密度的要求而已。

本號解釋異於以往之處在於，這是第一件對稅法規定本身（非漏稅處罰規定，如

釋字第五二一號解釋），也就是納稅基本義務具體化的規定，所做的明確性審查，其規範性質與基本權限制既不相同，明確性原則的操作方式是否仍完全一致，自然值得仔細推敲。簡言之，人民因稅法規定而發生具體納稅義務，不論基於精算應稅行為成本、避稅節稅可能、逃稅應科罰鍰（多以稅額為基數），乃至安排轉嫁稅賦的交易，都需要事前掌握相關租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體的歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等規定的內容，此時規定的明確性夠不夠，是否也要從受規範者的角度來判斷，法律本身應規定到何種細節，是否也只要具有可解釋性與可司法確認，即不違反明確性的要求。明確性原則在稅法的適用，是否和在基本權限制的領域完全一樣，有沒有什麼特殊的考量？

本席以為，本號解釋一成不變地重複過去針對基本權限制的法律所建立的審查方法，沒有更深入的審酌稅法的特性去建立明確性審查的操作方式，殊為可惜。租稅是國家基於憲法這個社會契約取得的財政高權，通過個別立法單方面創設的公法債，使部分人民有依法繳納一定數額稅金的義務，因此誰是債務人，何時發生債的關係，債權額加加減減共有多少，以及如何課徵，都必須清清楚楚，而且是多退少補，錙銖必較。因此就如私法契約要詳細載明權利義務一樣，稅法立法者對於納稅義務人也要做到充分告知，才能追究逃漏稅的責任。這和一般基本權限制的情形不太一樣，就一定行為受到規範的人民，對於法律劃出來的行為界線，也許還不需要知道得那樣清楚和具體，一定程度的不確定和廣泛—只要不是過於 *vague* 或 *overbroad*—，應該都在可容忍的範圍。

此一公法債的特性，使得一般的立法明確性要求有必要與國家充分告知債務人的義務相結合，才能貫徹建立法治國的終局目的。債的告知，則又不能不考量不同稅種的特性，及據此特性建立的合理稽徵程序，而去分配立法、行政部門在告知上應承擔的功能，本院於審查稅法的明確性時，則可在此基礎上劃出立法者應為告知的下限。我國稅法對於租稅的稽徵，都是按其特性而建構符合公平及成本效率的程序，大體可分為申報納稅、賦課徵收及申報賦課三種，屬於銷售稅性質的加值型與非加值型營業稅和貨物稅（以完成第一筆出廠交易而非僅完成生產為其課稅基礎），因為納稅義務人範圍較廣，若採賦課方式，稽徵成本必然偏高，且稽徵可結合一般的營業管制，並倚賴商人較高的資訊能力，因此和多數國家一樣採申報納稅（加值型及非加值型營業稅法第三十五條、貨物稅條例第十九條參照）。但相對的，這類通過稅法規定，於應稅事實成就時直接發生租稅債務的稅種，就有必要對於主客體、稅率、納稅方法等做密度較高的規定，再輔以行政命令的補充及釋示，乃至法院判例、決議統一其見解等，使納稅義務人對於租稅債務的履行有足夠的預見可能性。本件解釋爭執的是租稅債務的主體，*to be or not to be*，當然更有必要達到毫無疑義的程度。

我國的營業稅與貨物稅對於納稅義務人的確認，除了法律規定其範圍（加值型及非加值型營業稅法第二條、貨物稅條例第二條第二項參照）外，都另設登記制度以利核實及管制（加值型及非加值型營業稅法第二十八條規定於「開始營業前」，貨物稅條例第十九條規定於「開始產製前」），故在具體租稅債務發生前，其納稅義務人的身分都可通過此一程序在行政上核實。營業稅從改採多階段課稅後，原則上已經不再有何種階段的營業人要承擔營業稅債務的問題。貨物稅雖採單一階段課稅，但其本質即為針對第一筆交易課的銷售稅，正如本號解釋理由書中的闡明，其性質為「立法者針對國內產製或自國外輸入特定類別貨物所課徵之一種單一階段銷售稅，原則上以設廠集中生產、產量較大與標準化生產者為課徵對象」，故課徵的貨物也越來越少—目前只有橡膠輪胎、水泥、飲料品、平板玻璃、油氣、電器及車輛等七種—，因此產製廠商或收貨人、提貨單或貨物持有人，在認定上通常都無困難。針對可能複雜化的委託代製情形，貨物稅條例第二條第二項明定應以受託代製的廠商為納稅義務人，但也可以約定由委託廠商為納稅義務人，原因就在貨物稅和營業稅一樣，都是可以轉嫁給最終消費者的間接稅。貨物稅稽徵規則特別於第十七條規定委託代製情形的登記：「應將委託代製合約書一併送請主管稽徵機關審查。」如果委託廠商要作納稅義務人，則「應於委託代製合約書載明」。通過這樣的核實程序，誰為納稅義務人的問題也可以得到釐清。即使在受託代製的廠商有多家的情形，此一登記程序同樣可使相關廠商在開始產製前即預為安排並經主管機關的核實，不會發生貨物已經完成產製並做成出廠交易，從而租稅債務已經發生，卻仍不知孰為債務人的問題。且正因為廠商的稅賦最後都可以轉嫁，選定的納稅義務人並不會終局的承受其他人無需承受的稅賦，這類轉嫁稅最多只有先付者承擔較多「轉嫁不能」風險的問題，但從違憲審查的角度來看，「應該由誰來承擔轉嫁不能風險」的問題應在租稅公平的觀點下去討論，不能和法律明確性的審查混為一談，似乎非常清楚。即使從公平的角度來審查，對這種可轉嫁的稅，憲法可以著墨的空間有多大，恐怕也還大有疑問。有謂納稅義務人的決定，應視這種出廠稅的相關交易為何種應稅貨物，以及其處於「買方市場」或「賣方市場」而定，藉以論斷該貨物應由何方承擔較多轉嫁不能的風險較為公平，其論據為何、如何操作也都語焉不詳，遑論立法者沒有特別堅強的理由，實不宜乖違財政學強調的租稅中立原則，去預設誰應該承擔風險的立場，從貨物稅條例第二條第二項的規定開放由委託人與受託人自由約定納稅義務主體，也說明立法者已對這個問題作了深思熟慮。這裡真正需要本院釐清的還是聲請人主張的明確性問題，本號解釋從稽徵規則的核實登記程序認定貨物稅條例第二條第二項不發生不夠明確的問題，結論應該十分穩妥。但又憑空加上「惟於委託多家廠商分工之情形，立法機關宜考量產製之分工、製程及各種委託製造關係，明定完成應稅貨物之產製階段，作為認定受託產製廠商之依據

，適時檢討相關規定改進之。」的旁論，實在有點畫蛇添足，就明確性而言固然毫無必要，縱使跳到公平性的觀點而作此呼籲，對相關廠商是否真有實益，恐怕也未見高明。

由此可知，從法律明確性的角度來看，因為有稽徵機關核實登記的程序，營業稅與貨物稅債務主體的問題都不大。對受規範者而言，可能不夠明確的不是「誰來納稅」的問題，而是納稅義務的發生，也就是仍然可能有部分營業人不知道生產特定貨物必須報繳貨物稅。此一法律資訊的不足，原則上已非僅僅提升法律規範密度就可以解決，因此也可以說已經超出法律明確性要審查的範圍。但即使把問題延伸到一般性的「法律近用」（access to law）層次，如前所述，從受規範者觀點來審查，類此以企業為對象的租稅，考量市場經濟體制下的企業必備的基本資訊能力，以及此類轉嫁稅的存在，不知法者即使未在入行時諮詢同業或法務人員而知悉，通常也會在交易中因相對人提及而得知，因此和其他稅種相比，明顯屬於較為有利的資訊結構，縱令以最廣義的法律明確性原則來論究，而且用嚴格的標準去審查，恐怕都不能基於憲法迫使立法者在法律內容上去做更多。法律明確性受到質疑而引發憲法爭議，通常都是因為有相當多人「誤觸法網」，程序上才有受理加以審究的價值，本號解釋指摘法律明確性不足的聲請人，在原因案件中對於其納稅義務人的身分在交易之始即了然於心，而且所訂委託代製契約也已有明確的稅賦轉嫁安排，甚至後來因委託廠商未依約償付稅金而引發訴訟，最後聲請人也獲得勝訴而受償，可見完全沒有發生因法律不明確才導致漏稅受罰的問題，使得此一憲法爭議的發生其實相當牽強，也可以說因被追究漏稅責任才「飾詞諉過」的成分相當高，而本院既已受理，卻又不藉本案對明確性原則在稅法的適用做出較完整的闡釋，本席才會有以上贅言，余豈好辯哉。

其次，前面論及法律明確性原則必須從其法規範資訊結構，也就是法規範的雙向性與多層性去做整體判斷，在稅法領域很容易和其更重要的憲法原則—租稅法律主義—有某種程度的重疊。也可以說，後者正是從這樣一個資訊結構出發，而對立法及行政部門提出了另一個重要的憲法誡命，即稅法的核心內容必須由立法者來決定，其餘部分才可以由行政及司法部門來補充。換言之，法律明確性原則是從受規範者可預見的角度，要求立法者對所立的法提供夠用的資訊，輔以行政或司法的解釋或補充，即可使納稅義務人正確認知此一公法債的存在及其內容；租稅法律主義則是從分權的角度，要求立法者就核心事項自己做成決定，以確保此一單方形成的公法債關係，因為立法者定期改選注入的民意，實質上無異由全體納稅人共同決定其分擔方式，用以取得足夠的民主正當性。明確性原則受限於前述的諸多因素，司法審查不能不採寬鬆原則，行政、司法部門在資訊的完整性上若能強力支援，所謂的「可預見性」大體上即可滿足。後者則涉及民主正當性的問題，其審查標準自然較高。

惟即使採嚴格的租稅法律主義，我國自八十八年制定立法院職權行使法建立法規命令強制送審及強制修正的制度（第六十條至第六十三條）而為其建立更堅強的民主正當性基礎後，行政部門以法規命令補充稅法核心部分的空間也隨之擴大（本席在釋字第六九三號解釋所提協同意見可參）。行政函釋則除須遵守穩妥的法律解釋方法及法院有一般拘束力或相當一貫的見解外，還應該注意稅法特有的解釋方法，比如「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」（釋字第四二〇號、第四九六號解釋參照）或「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。」（釋字第三八五號解釋）九十八年修正稅捐稽徵法時，已把解釋方法規定於第十二條之一。不符合這些解釋方法的行政釋示，法院得以其違反租稅法律主義而不適用，本院更應逕以其違憲而使其失效。故行政機關對稅法規定進一步具體化的函令，縱使有彌補明確性不足的功能，但仍須通過租稅法律主義的檢視。這兩個各自基於法治國與民主國的憲法原則，可說是分從兩個角度對稅法規範的資訊結構去管控。

本案聲請人就貨物稅客體部分，未提出法律明確性的質疑，而從租稅法律主義切入，認為財政部七十九年十一月一日台財稅第七九〇三六七三二四號函，逕以「……設廠機製之罐裝綠豆湯、花生湯等，……應查明其內含固體量是否達到百分之五十，其內容量如未達百分之五十以上者，應按飲料品從價徵收百分之十五貨物稅。」另八十四年十一月二十四日台財稅第八四一六六〇九六一號函也是在母法未定義飲料品的情形下，認定燕窩類飲料為應稅飲料品，都不符合租稅法律主義的要求。液體和固體應呈現何種比例才可認定為貨物稅條例所定的應稅飲料品，百分之五十還是百分之四十九、百分之五十一？很容易陷入邏輯辯證術所說的、沒有合理答案的詭辯，一如著名的「鬍鬚詭辯」——「一嘴上有幾根毛髮才算鬍子」——一樣，通常都可不待規定而按業界通念無爭議的運作，一旦出現新生事物而有疑義，比如燕窩湯突然開始流行，且技術上已可機製量產後，才因引發此一爭議而需要由主管機關以行政函釋作細節的補充，以便一體的適用。這類細節不僅無法期待立法者窮其心力預卜爭議的發生而一一規定，以法律可能衍生的枝微末節之多——今天爭執液體和固體的比例，明天可能冒出「魚翅抽出液」的比例（財政部八十八年十一月三日台財稅第八八一九五五五一二號函參照），他如電器的產品變數之多更無庸論——，甚至沒有必要全部授權行政部門以命令補充。只要主管機關的釋示符合立法的意旨，此類細節的因時而轉反而更符合租稅法律主義的基本理念。

和納稅義務領域的租稅法律主義一樣，面對現代社會的多變性，基本權領域的法律保留也必然要把技術性、細節性的規範形成空間保留給執法的行政部門（釋字第四

四三號解釋參照），否則一切等待立法不僅曠日廢時，更大的顧慮是一旦入法反而易使行政管制僵化，無法合目的的通權達變，法律執行的困難勢必倍增。以市場競爭的管制為例，鑒於各種市場行為的多樣與多變性，各國主管機關對於各種市場力在不同行為中的界定，幾乎都只能尊重管制機關的專業判斷，以免管制僵化，即可說明，本院在釋字第五四八號解釋審查公平交易法實務上影響極大的「審理事業發侵害著作權、商標權或專利權警告函案件處理原則」時，對行政程序法第一百五十九條所稱解釋性規則的憲政意義，也言簡意賅的作了清楚的闡明，此處不贅。惟稅法的公法債性質在此仍有其特殊之處，稅務行政畢竟不像經濟管制行政那樣具有高度的合目的性，且對納稅義務人而言，租稅債務的是否發生不能飄浮不定，這也是租稅法律主義保護納稅義務人的最終意旨。以本案而言，飲料中固體比例一旦定在百分之五十以下，縱使嗣後隨社會變遷而生調整的必要，恐怕也不能即以新的見解適用於已完成的事實。此所以行政釋示在一般情形雖無溯及禁止原則的適用（釋字第二八七號解釋參照），稅捐稽徵法仍於八十五年修正時增訂第一條之一，明定稅法的行政函令採對納稅義務人「有利溯及」原則，一百年修正該條時再增加對納稅義務人「不利不溯及」的規定，排除釋字第二八七號解釋的一般原則，且於該條第三項明定新規定立即適用於修正前尚未確定的案件。故如主管機關於發現市場出現新變化後，認為有必要改採固體比例在百分之六十以下的飲料品即不得免徵貨物稅的見解，一方面可以立即變更函令，以回應新的「社會通念」，另一方面此一不利於納稅義務人的認定也不得溯及適用於已完成機製的飲料品。此一有關定義細節的調整彈性一方面仍能落實立法者的真意，又可兼顧把租稅義務核心事項（以飲料品為應稅貨物）保留給國會決定的最終目的—保護納稅義務人。稅捐稽徵法創設的此一規定，無疑可使租稅法律主義的實踐提升到更高的境界，本院今後在審查租稅主管機關的行政函令時，可以也應該作較寬的考量。從此觀點來看解釋理由書第五段的「併此指明」，已不止是畫蛇添足了。

本號解釋的標的財政部七十九年十一月一日台財稅第七九〇三六七三二四號函及八十四年十一月二十四日台財稅第八四一六六〇九六一號函僅為就飲料品定義細節所做的一般性認定，並未顯示違反業界通念，其解釋也符合穩妥的解釋方法，且百分之五十的比例始終未變，並非不利於納稅義務人的新見解，故解釋綜觀規範整體，得到尚未違反租稅法律主義的結論，本席也深以為然。

部分不同、部分協同意見書

大法官 葉百修

本號解釋多數意見之意旨，其中認為：一、財政部中華民國（下同）七十九年十一月一日台財稅第七九〇三六七三二四號函（下稱系爭函），係由主管機關本於職權作成解釋性函釋，以供下級機關於個案中具體判斷，尚未違反租稅法律主義之意旨；

二、就貨物稅條例第八條第一項（下稱系爭規定一）僅就平等權及法律明確性原則加以審查並獲致合憲之結論；三、八十六年五月七日修正公布之同條例第三十二條第一項第一款（下稱系爭規定二）尚未逾越立法裁量範圍，與憲法比例原則無違。惟本席對多數意見認系爭函與租稅法律主義無違一節，不能贊同，爰提出不同意見書；就多數意見認系爭規定一不違反平等權及系爭規定二不違反比例原則之結論表示贊同，但對部分疑點，並未說明，併提出協同意見書如后。

一、本件解釋聲請意旨

本件解釋聲請人係受委託代工製造膠原蛋白燕窩之食品廠，經財政部認定聲請人為貨物稅條例第二條規定之產製廠商，且依據系爭函所為以「內含固體量是否達到百分之五十」作為上開系爭規定一所謂「飲料品」之認定標準，以及財政部八十四年一月二十四日台財稅第八四一六六〇九六一號函認其所生產之燕窩屬應課徵貨物稅之設廠機製「清涼飲料品」，聲請人卻未依同條例第十九條規定，於產製貨物前，向工廠所在地主管稽徵機關申請辦理貨物稅廠商登記及產品登記，乃依系爭規定二予以補徵稅款，並按補徵稅額處以十倍罰鍰。聲請人乃以上開貨物稅條例第二條規定違反法律明確性、系爭規定一違反平等權、法律明確性與比例原則、系爭函及上開財政部八十四年函違反租稅法律主義及法律保留原則，以及系爭規定二違反處罰明確性與比例原則為由，聲請本院解釋憲法。

二、財政部七十九年十一月一日台財稅第七九〇三六七三二四號函違反租稅法律主義

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課予人民繳納稅捐義務或給予人民減免稅捐優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定，本院歷來解釋闡釋甚明。稅捐法律所定事項之適用，恆涉及人民財產權之限制或剝奪，本於法律適用之整體性及權利義務之衡平性，當不得任意割裂適用（本院釋字第三八五號解釋參照），除應遵守上開租稅法律主義外，基於憲法第七條平等權及第十五條財產權之保障意旨，主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應本於租稅法律主義之精神，秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則（本院釋字第四九六號、第五九七號解釋參照），並遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、第六七四號、第六九二號、第六九三號解釋參照）。

本件解釋多數意見認系爭函係「主管機關本於職權作成解釋性函釋，以供下級機關於個案中具體判斷，該認定標準符合社會通念對於飲料品之認知，與一般

法律解釋方法無違」之推演，實際上混淆租稅法律主義與法律保留原則之憲法意義。按本院歷來基於法律保留原則之意旨，對於憲法第十九條明文規定之租稅法律主義，始以相當嚴格的形式意涵加以審查，從對於上開租稅構成要件須以法律明文規定、法律本身規定是否明確，以一般法律解釋方法而轉由司法審查加以確定、法律規定明確授權主管機關得以命令為補充必要到細節性、技術性之事項，即得由主管機關自行為之，致使法律保留原則於租稅法律上之適用範圍日趨縮減，影響人民受憲法保障之相關權利。

誠然，租稅法律主義於憲法第十九條之明文規定，其位階是否屬於本院釋字第四四三號解釋所確立關於憲法第八條保障人身自由之憲法保留，尚有討論空間（註一），即便非憲法保留，其規範密度究應為何，雖視規範對象、內容或法益本身及其所受限制之輕重而有合理差異，惟目前本院解釋對於租稅法律主義之意旨，是否過於放寬其規範密度，本席不願遽下斷言。惟須割陳的是，在既有法律未有明確規範之下，本院對於主管機關所得裁量或解釋空間之判斷，毋寧應更為謹慎。

以本件解釋為例，系爭函以「內含固體量是否達到百分之五十」作為上開系爭規定一所謂「飲料品」之認定標準，多數意見認為此項標準符合社會通念，與一般法律解釋原則無違；然而此項標準，實際上已經影響系爭規定一所謂「飲料品」之本質與範圍，亦即系爭函所定百分之五十之固體量，並非可由社會通念所認知，即一般人民對於飲料品之判斷，無非是以經過加工製造供人飲用的「液體」，如汽水、果汁、酒等，並非係由產品本身之「固體」量比例多寡而定，如何得稱此項標準係符合社會通念？何以主管機關以固體量比例百分之五十之標準而認定是否屬於飲料品而屬貨物稅課徵範圍？又，由於此項認定標準實已逸脫所謂細節性、技術性之事項，而直接涉及是否課徵貨物稅之應稅貨物即租稅客體之認定，於法律尚無授權主管機關以法規命令規定前，不應逕由主管機關以命令加以認定，否則不僅掏空憲法第十九條規定租稅法律主義之精神，亦將損及人民受憲法保障之權利。若非如此，則多數意見以飲料品之認定標準，一方面既認尚未違反租稅法律主義之意旨，另一方面又認相關機關宜適時檢討，其立場豈非前後不一致？

三、貨物稅條例第八條第一項固不違反平等原則，但對聲請人主張有違反比例原則一節，未置一詞，有理由不備之嫌

本院大法官職司憲法解釋，於憲法及司法院大法官審理案件法（下稱大審法）固然並未就本院解釋憲法之內容予以明確規定；惟從大審法第八條第一項第三款規定，聲請解釋憲法應以聲請書敘明聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持

立場與見解，聲請人既已敘明其聲請解釋憲法之立場與見解，同法第十條第一項亦規定，不合大審法規定不予解釋者，應敘明理由，以及同法第十七條亦規定，大法官決議之解釋文，應附具解釋理由書，連同各大法官對該解釋之協同意見書或不同意見書，一併由司法院公布之，顯見對於本院解釋憲法，無論是受理解釋與否，均應附具理由。雖本院解釋憲法之理由書不見得均須就聲請人之立場與見解逐一回應，然對於每一件解釋憲法之聲請，本院均應以憲法守護者之態度審慎以對，務求解釋之論理翔實，並以解釋文及其理由書維護憲法保障人民權利之意旨，忠實履行憲法所賦予之職責與義務，始無愧憲法守護者之名。於民事、刑事與行政訴訟程序，若判決不備理由或理由矛盾者，乃係構成當然違背法令而得提起上訴（註二）。本院解釋憲法，固然與民事、刑事與行政審判其性質上有所不同，惟作為司法者「說理之義務」則無異。

對於解釋憲法之聲請最終獲致違憲之結論，固然可依多數大法官之決議，以可決之單一或多項理由予以宣告違憲；然若最終為合憲之結論，則多數可決之理由，則應窮盡所有違憲疑慮之論據，否則難消聲請人就其聲請解釋憲法之法律或命令違憲之疑義，亦將有損於本院大法官為憲法守護者之名。是本件解釋多數意見僅就系爭規定一與法律明確性及憲法第七條平等原則無違為由，據以認定其合憲性；就聲請人所稱系爭規定一與憲法保障人民財產權及比例原則之意旨有違之具體指摘，卻毫無論及與回應，究係本件解釋無涉財產權與比例原則之問題，論及上開二項理由即為已足？或事實上仍有可能構成抵觸財產權與比例原則之疑義，僅未能獲致可決多數而無由論述？未能獲致可決多數又豈是本院大法官迴避憲法解釋職責之煌辭？是本席以為多數意見僅就法律明確性及平等權審查而逕認系爭規定一合憲之結論，實有解釋理由不備之失。

四、貨物稅條例第三十二條雖不違反比例原則，然應諭知相關機關儘速修正相關規範

多數意見就系爭規定二涉及人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰之財產權限制，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，應根據違反義務情節之輕重程度為之，使責罰相當。立法者針對特別應予非難之違反行政法上義務行為，為求執法明確，以固定之方式區分違規情節之輕重並據以計算罰鍰金額，而未預留罰鍰之裁量範圍者，或非憲法所不許，惟仍應設適當之調整機制，以避免個案顯然過苛之處罰，始符合憲法第二十三條規定限制人民基本權利應遵守比例原則之意旨，歷經本院釋字第六四一號、第六八五號解釋闡釋甚詳。然多數意見於本件解釋中，就系爭規定二之合憲性審查結論，竟以寥寥數語，僅以該規定「乃為防止漏稅，以達正確課稅之目的，尚未逾越立法裁量範圍，與憲法比例原則並無抵觸」而一筆帶過，全然未就歷來比例原則之審查程序與要件逐一認定，率爾獲致

與憲法比例原則並無抵觸之結論，其漫然之心實令本席不敢苟同。

立法者就人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰，本席雖同意其罰鍰之範圍，立法者得斟酌相關因素而有較大的形成自由。系爭規定二雖規定納稅義務人違反貨物稅條例第十九條者，除補徵稅款外，尚須按其補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰。從規範本身而言，系爭規定一處以五倍至十五倍之罰鍰，形式上仍有最高額之限制；而對於處罰倍數之設定，立法者或有其裁量範圍。且由於立法規範最低五倍之罰鍰，或於個案仍有過苛之情形，然稅捐稽徵機關可依稅捐稽徵法第四十八條之二第一項規定，於其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。惟依據同條第二項規定，上開所謂情節輕微、漏稅一定金額及減免，財政部雖訂有「稅務違章案件減免處罰標準」（註三），然其中第十一條第一項規定，依貨物稅條例第三十二條規定應處罰鍰案件，其補徵稅額在新臺幣五千元以下者，免予處罰，對於本件聲請人或大多數因系爭規定二處以罰鍰之案件，其減免金額顯然不合理，將使減免規定形同虛設；況貨物稅既然屬一種單一階段銷售稅，甚至隱含消費稅之性質，對於納稅義務人無法透過轉嫁，於其所獲利益遠低於課以五倍之罰鍰時，仍有與憲法比例原則未盡相符之處。是相關機關應儘速檢討相關規定，避免造成個案顯然過苛之處罰，逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，俾符合憲法第十五條保障人民財產權之意旨。

綜上所述，本席無法贊同多數意見以社會通念及一般法律解釋方法而認定系爭函與憲法租稅法律主義之意旨尚無抵觸之結論；系爭函所為飲料品之認定標準，並無法透過一般法律解釋方法而獲致，其認定標準之判斷，既無貨物稅法之明確授權，亦非可屬細節性、技術性之事項，由此認定標準之判斷益足證系爭規定一於法律明確性有缺，逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，與憲法租稅法律主義之意旨不符。至系爭規定二雖與比例原則尚無抵觸，立法者仍應儘速通盤檢討相關規範。

註一：此部分討論，可參見本院釋字第 607 號解釋，許玉秀大法官所提之部分協同意見書。

註二：民事訴訟法第 469 條第 6 款、刑事訴訟法第 379 條第 14 款及行政訴訟法第 243 條第 2 項第 6 款規定參照。

註三：財政部 99 年 1 月 18 日台財稅字第 09904505050 號令參照。

一部不同意見書

大法官 湯德宗

本案緣於臺鹽實業股份有限公司（下稱臺鹽公司）為與廣珍公司合作生產「台塩廣珍膠原蛋白燕窩」（下稱系爭貨物），乃經公開招標，委由惠智公司承製（卷查臺

鹽公司與惠智公司訂有「New Classic 膠原燕窩產製契約」)。但因惠智公司並無產製設備，亦無工廠登記證，無法依貨物稅條例第十九條之規定，申辦貨物稅廠商登記及產品登記，遂與本件聲請人台芳食品廠（下稱「台芳廠」）簽訂「委託代工合約」，由台芳廠將臺鹽公司所提供之膠原蛋白與惠智公司所提供之燕窩及副料，進行「調配、充填及裝瓶」等工作。然後惠智公司將台芳廠完成裝瓶的燕窩產品，委託懋陽生化有限公司（下稱懋陽公司）進行「貼標籤」及「包裝」（成為六瓶裝燕窩禮盒）工作。最後臺鹽公司將惠智公司承製的「台鹽廣珍膠原蛋白燕窩」成品售予春天洋行上市行銷。

民國（下同）95 年間財政部南區國稅局以台芳廠未依貨物稅條例第十九條規定辦理廠商登記及產品登記，逕自產製系爭應稅貨物，核定補繳貨物稅新臺幣（下同）347,393 元，並依同條例第三十二條第一款規定，按補徵稅額 10 倍罰鍰 3,473,900 元（註一）。台芳廠不服，提起訴願，遭財政部以無理由駁回（註二）；續提起行政訴訟，經高雄高等行政法院判決無理由駁回（註三）；嗣上訴最高行政法院，遭不合法裁定駁回（註四）。台芳廠以前開高等行政法院判決所適用之財政部七十九年十一月一日台財稅第七九〇三六七三二四號函釋（下稱 79 年函）、八十四年十一月二十四日台財稅第八四一六六〇九六一號函釋（下稱 84 年函）及貨物稅條例第二條、第八條、第三十二條等規定，有違反憲法第十五條、第十九條及第二十三條等疑義，聲請本院解釋。

針對聲請人前開指摘有牴觸憲法疑義之法規，本件多數意見認為：

- 一、貨物稅條例第二條第一項第二款（關於納稅義務人之規定）與法律明確性原則尚無違背。
- 二、貨物稅條例第八條第一項（關於「清涼飲料品」之規定）與法律明確性原則尚無違背；又，其僅對「設廠機製」之清涼飲料品課徵貨物稅，尚不違反平等原則。
- 三、財政部 79 年函（第二點）以內含固體量是否達到百分之五十作為飲料品之認定標準，及財政部 84 年函認燕窩類飲料為前揭貨物稅條例第八條規定之應稅「清涼飲料品」皆不違反租稅法律主義。但宜檢討是否改以法律或法規命令定之。
- 四、八十六年五月七日修正公布，九十一年一月一日施行之貨物稅條例第三十二條（納稅義務人違反同條例第十九條規定者，應按補徵稅額處 5 倍至 15 倍罰鍰），與比例原則尚無違背。

以上多數意見形同全盤放棄對租稅法規的違憲審查，且無視於瑕疵立法適用之後所生「個案顯然過苛」的情形，我難以認同，故而提出一部不同意見書如下。

壹、貨物稅條例第二條第一項第二款規定有欠明確，應限期失效

依本院歷來解釋（註五），法律規定之內容，依其文義及立法目的，為受規

範者所得預見，並可經由司法審查加以確認者，即符合「法明確性原則」。準此，貨物稅條例第二條第一項第二款（下稱系爭規定一）規定：「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。其納稅義務人如左：……二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商」，在有多家廠商受託產製，各分擔部分產製工作（如本案）時，由前揭法條之文義僅能得知：全體受託產製廠商均為納稅義務人。鑑於貨物稅在性質上為「單一階段銷售稅」（single-stage sales tax），並參考財政部 98 年函釋（註六），也僅能得知：全體受託產製廠商中應有一人為納稅義務人，但不能確知究為何人！

多數意見（解釋理由書）也注意到這一點：「本條例第二條第一項第二款之規定，雖未明定何階段之受託產製廠商為貨物稅繳納義務人」；但不願正視這個問題，而推說：「惟尚非不能根據貨物類型之特徵及其產製過程認定之」，並即驟下結論：「是本條例第二條第一項第二款規定由受委託之產製廠商為納稅義務人，為該等廠商產製前所能預見，並可經由司法審查加以確認，與法律明確性原則尚無違背」。

然而，所謂「尚非不能根據貨物類型之特徵及其產製過程認定」（納稅義務人），係指「事前認定」，還是「事後認定」？因為貨物稅條例第十九條（註七）課予產製廠商（含受託產製廠商）主動向主管稽徵機關申辦廠商登記及產品登記的協力義務。須待主管稽徵機關准予登記後，始得產製應稅貨物。所以主管機關須建立明確的認定標準，使得全體受託產製廠商「在事前」即能清楚地認知誰是有義務去申辦廠商登記及產品登記的納稅義務人，否則前揭系爭規定一便不合乎「為受規範者所得預見」的要求（註八）。但遍查卷附資料，財政部迄未訂定如何由多數受託產製廠商中，確認誰應是納稅義務人的標準。

多數意見本應明白指出這項缺失，並宣告系爭規定違憲，諭知定期失效；但卻只是不痛不癢地教示：「惟於委託多家廠商分工之情形，立法機關宜考量產製之分工、製程及各種委託製造關係，明定完成應稅貨物之產製階段，作為認定受託產製廠商之依據，適時檢討相關規定改進之」。令人遺憾。

貳、貨物稅條例第三十二條未設有罰鍰金額上限，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度，違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用

多數意見認為八十六年五月七日修正公布，九十一年一月一日施行之貨物稅條例第三十二條第一款之規定（下稱系爭規定二），具漏稅罰性質，其按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰，乃為防止漏稅，以達正確課稅目的，尚未逾越立法裁量範圍，與憲法比例原則並無牴觸。上述多數意見只審究「目的合憲性」（認為罰

緩之目的—防止逃漏稅—堪稱正當），但全然未審究「目的與手段的關連性」，與本院解釋先例不符；尤其，關於系爭規定所採罰鍰手段是否已逾越「必要」程度，可能發生「個案顯然過苛」的問題，全未考慮。

關於違反稅法之處罰，本院解釋向來區分為因納稅義務人逃漏稅捐而予處罰的「漏稅罰」，以及因納稅義務人違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰的「行為罰」（註九）。在「行為罰」方面，本院解釋並已確立了「禁止個案顯然過苛原則」。典型的釋例為本院釋字第六八五號解釋：「七十九年一月二十四日修正公布之稅捐稽徵法第四十四條關於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者，應就其未給與憑證、未取得憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰之規定，其處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用」。

「禁止個案顯然過苛原則」的法理，一言以蔽之，即「責罰相當」的理念，堪稱「比例原則」在租稅行政罰領域的適用表現。質言之，關於租稅裁罰，立法者固得視違反行政法上義務者應受責難之程度，及維護公共利益之重要性與急迫性等，而有其形成之空間（本院釋字第六四一號解釋參照），但行政機關在實際裁罰時，仍應兼顧個案正義，尤其相關罰則如因未設最高金額限制，使罰鍰金額有無限擴大的可能，而造成個案顯然過苛之處罰，致不當侵害人民財產權時，即屬違反比例原則。

本件是「草率立法」而「嚴格執法」所造成的「個案顯然過苛」典型案例。前揭系爭規定一未能使受規範的多數受託產製廠商，明確認知其中何人應為納稅義務人，已違反「法律明確性」要求，令人無以措手足（參見前述「壹、」）；繼之，稅捐稽徵機關又不當地「擬制」聲請人台芳廠與臺鹽公司之間訂有委託製造契約，並以臺鹽公司銷售給春天洋行的系爭貨物售價（註十），作為補稅之依據（「稅基」）。但實際上，台芳廠僅與惠智公司訂有「代工合約」，且其代工合約的報酬（所謂「系爭貨物的產製售價」）與臺鹽公司銷售給春天洋行的系爭貨物銷售價格差距極大，猶如天壤。

卷查依照台芳廠與惠智公司簽訂的「代工合約」，惠智公司應給付台芳廠「加工費」每瓶僅 4 元；依照惠智公司與臺鹽公司簽訂的產製契約，臺鹽公司應給付惠智公司每瓶系爭產製貨物 20 元；而臺鹽公司以禮盒包裝（6 瓶一組）為單位，售予經銷商春天洋行的平均售價為每瓶 88.41 元；最後春天洋行至市面陳售的價格為平均每瓶 500 元！

本件原因案件中，稅捐稽徵機關竟以臺鹽公司銷售予春天洋行的售價（註十

一) 為稅基，計算台芳廠應納稅貨物之完稅價格為每打 896.5 元（註十二），核定補徵稅額 347,393 元（註十三），再按補徵稅額處以 10 倍罰鍰 3,473,900 元。但是，如果改以台芳廠產製（加工）後實際銷售予惠智公司的售價（每瓶 4 元）計算，台芳廠每瓶應納貨物稅額為 3.4783 元，應補徵之貨物稅為 16,174 元（註十四），再按補徵稅額處以 10 倍罰鍰為 161,741 元。兩者相差 21 倍多。又，台芳廠在原因案件之代工報酬為 124,000 元（註十五），經核處之罰鍰金額為 3,473,900 元，罰鍰金額為其代工收入的 28 倍！台芳廠產製（代工）燕窩一瓶報酬 4 元，卻要繳納 11.2 元的貨物稅，如此計徵稅額豈為合理？！

或謂台芳廠可以依照其與惠智公司簽訂的代工合約（註十六），於補繳稅額後向惠智公司請求返還稅款。同理，惠智公司也可以依照其與臺鹽公司簽訂的代工產製契約（註十七），於給付稅款後更向臺鹽公司請求返還稅款。上述「轉嫁可能說」無助於緩和本件原因案件「個案顯然過苛」的情形，因為此間存在著交易成本與風險。更何況，本件台芳廠所遭受的鉅額罰鍰，顯然無處求償。

其實，「漏稅罰」與「行為罰」的區分本來並非絕對。本院解釋先例既然在「行為罰」已經確立「禁止個案顯然過苛原則」，本號解釋原可更進一步，宣示「禁止個案顯然過苛原則」在「漏稅罰」亦有適用。蓋個案顯然過苛的情形在「行為罰」與「漏稅罰」都可能發生，其「禁止顯失均衡」的法理是相同的。美國聯邦最高法院關於憲法增修條文第八條（註十八）禁止「過重罰金」（excessive fines）的案例（註十九）可供參考。

我國現行抽象違憲審查制度下，大法官僅能審查確定終局裁判所適用之法規有無違憲，無法直接撤銷終審法院「違憲的裁判」（未有相當於德國「憲法訴願」（Verfassungsbeschwerde）的違憲審查類型）。但這並不表示大法官就應袖手旁觀，無動於衷。前揭本院釋字第六八五號解釋已樹立成功的範例。在謹守不涉入個案審判（個案認事用法）的前提下，仍可積極宣示：凡「處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用」。

本件是「缺陷立法」加上「僵化執法」所產生的「個案顯然過苛」情形，原本是司法發揮救濟功能絕佳的機會。無奈多數意見僅見法規，無視個案；只關心抽象法規秩序的維持，無意救濟顯然的個案不公。抽象釋憲制度發展至此「超然」的地步，恐怕很難獲得「外行」人民的諒解與支持！

註一：95 年度財貨物字第 I E ○ 九四一八〇〇七二號處分。

註二：財政部台財訴字第○九五○○三九三四○○號訴願決定。

註三：高雄高等行政法院九十六年度訴字第一○六號判決。

註四：最高行政法院九十七年度裁字第二三○四號裁定。

註五：本院釋字第六六九號、第六三六號、第六○二號、第四九一號、第四三二號解釋參見。

註六：參見財政部九十八年十月二十六日台財稅字第○九八○四五六四九五○號令釋（「二、貨物稅條例第一條及第二條所稱『產製』，係指在市場行銷前可提高應稅貨物附加價值之一切行為，如：生產、製造、包裝、改裝、改製等行為」）。

註七：並參見貨物稅稽徵規則第十條、第十五條。

註八：假設沒有貨物稅條例第十九條的規定，且納稅義務人係由稅捐稽徵機關主動認定並通知繳稅，系爭規定一尚不至於違反法律明確性原則。

註九：參見本院釋字第六一六號、第三五六號、第三三九號及第三三七號等解釋。

註十：參見貨物稅條例第十四條。

註十一：每瓶 88.41 元（每打 1,061 元）。

註十二： $[1,061 \text{ 元/打} - \text{部頒容器成本 } 30 \text{ 元/打}] \div [1 + \text{稅率 } 15\%] = 896.5 \text{ 元}$ 。

註十三： $896.5 \text{ 元/打} \times 2,583.333 \text{ 打} \times \text{稅率 } 15\% = 347,393 \text{ 元}$ 。

註十四：完稅價格 $3.4783 \text{ 元} \times 31,000 \text{ 瓶} \times 15\% = 16,174 \text{ 元}$ 。

註十五：每瓶 4 元 $\times 31,000 \text{ 瓶} = 124,000 \text{ 元}$ 。

註十六：參見台芳廠與惠智公司訂立之委託代工合約（「四、委託代工價格：每瓶新臺幣肆元整。五、貨物稅：由乙方（即台芳廠）負責申報完納。稅費由甲方（按即惠智公司）提供，惟乙方應於繳納稅費前三日通知甲方提出稅款，以便完納貨物稅。七、付款條件：……3. 乙方應依法申報完納貨物稅。4. 代工產品須經臺鹽公司驗收合格。」）

註十七：參見臺鹽公司與惠智公司 93 年 8 月 31 日訂立的「New Classic 膠原燕窩代工產製契約」第四條：「……（二）契約價金，除另有規定外，含乙方（按即惠智公司）及其人員依中華民國法令應繳納之稅捐、規費」；第六條：「……（二）貨物稅由乙方支付」。

註十八：U.S. CONST. Amend. VIII. （"Excessive bail shall not be required, nor excessive fines imposed, nor cruel and unusual punishments inflicted."）

註十九：U. S. v. Bajakajian, 524 U.S. 321 （1998）（系爭裁罰法律 U.S.

Customs and Border Protection, 31 U.S.C. § 5316. 固然允許海關將涉案人未申報意欲攜帶出境之款項悉數沒入，但行政機關適用法律時，仍須就「犯行之嚴重性與刑罰之嚴苛性」進行衡量。如個案裁罰結果與所欲保護之公益間「顯失均衡」（grossly disproportionate）時，即屬違憲）。See generally Richard S. Frase, Excessive Prison Sentences, Punishment Goals, and the Eighth Amendment: “Proportionality” Relative to What?, 89 MINN. L. REV. 571, 590-96 (2005) .

不同意見書

大法官 黃茂榮

司法院釋字第五二一號解釋文雖謂：「法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，運用概括條款而為相應之規定，業經本院釋字第四三二號解釋闡釋在案。」但引用該號解釋作為本號解釋之基礎解釋原則，並不適當。蓋先例之引用，其情境應與聲請案之情境相近，方始適宜。司法院釋字第五二一號解釋所涉情境為：「為確保進口人對於進口貨物之相關事項為誠實申報，以貫徹有關法令之執行，海關緝私條例第三十七條第一項除於前三款處罰虛報所運貨物之名稱、數量及其他有關事項外，並於第四款以概括方式規定『其他違法行為』亦在處罰之列，此一概括規定，係指報運貨物進口違反法律規定而有類似同條項前三款虛報之情事而言。」而本號解釋所涉情境為：1、貨物稅條例（下稱系爭條例）第二條第一項第二款規定：「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。其納稅義務人如左：……二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商。……」是否符合法律明確性原則。2、系爭條例第十五條規定：「產製廠商接受其他廠商提供原料，代製應稅貨物者，以委託廠商之銷售價格依前二條之規定計算其完稅價格。」在稅捐客體及稅基之歸屬上，該條規定是否符合實質課稅原則關於「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據」之要求（司法院釋字第四二〇號解釋、稅捐稽徵法第十二條之一參照）。3、系爭條例第八條第一項規定：「飲料品：凡設廠機製之清涼飲料品均屬之。其稅率如左：一、稀釋天然果蔬汁從價徵收百分之八。二、其他飲料品從價徵收百分之十五。」其中第二款所定「其他飲料品」，涉及應稅貨物（稅捐客體）之規定，是否因有「稀釋天然果蔬汁」可供對比，而已明確？特別是將之適用到燕窩飲料是否該當「清涼飲料品」的類型特徵。另就該當該款規定之飲料，財政部中華民國（下同）七十九年十一月一日台財稅第七九〇三六七三二四號函示：「二、設廠機製之罐裝綠豆湯、花生湯等，依本部（72）台財稅第三六二八六號函及（74）台財稅第二四七七九號函規定之原則，應查明其內含固體量是否達到百分之五十，其內

容量如未達百分之五十以上者，應按飲料品從價徵收百分之十五貨物稅。」又財政部八十四年台財稅第八四一六六〇九六一號函謂：「廠商進口或產製之燕窩類飲料，核屬貨物稅條例第八條規定之應稅飲料品，應依法課徵貨物稅」。上開函釋內容得否讓一般人預見，從而得以解釋系爭條例第八條第一項第二款規定？亦即上開函釋有是否符合法律構成要件明確性原則之疑義。4、按八十六年五月七日修正公布，九十一年一月一日施行之貨物稅條例第三十二條規定：「納稅義務人有左列情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰：一、未依第十九條規定辦理登記，擅自產製應稅貨物出廠者。」（該條文之罰鍰標準，已於九十八年十二月三十日修正公布為一倍至三倍罰鍰）。查本聲請案受託之產製廠商涉案的代工產品產製數量為31,000瓶，每瓶代工費用4元，全部代工報酬為新臺幣（下同）124,000元；南區國稅局以聲請人為系爭貨物之納稅義務人，應於貨物出廠時申報繳納貨物稅，聲請人未依規定辦理，違反貨物稅條例第十九條規定，按每瓶應繳貨物稅11.2元計算，核定補徵稅額347,393元，並依同條例第三十二條第一款規定，按補徵稅額處十倍罰鍰共3,473,900元。該罰鍰金額為聲請人代工報酬之28倍。故有貨物稅條例第三十二條規定是否違反比例原則之問題。

就上述規定，本號解釋多數意見認為：1、系爭條例第二條第一項第二款規定：「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。其納稅義務人如左：二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商。」與法律明確性原則尚無違背。2、系爭條例第八條第一項規定：「飲料品：凡設廠機製之清涼飲料品均屬之。其稅率如左：一、稀釋天然果蔬汁從價徵收百分之八。二、其他飲料品從價徵收百分之十五。」其中有關清涼飲料品之規定，與法律明確性原則尚無不合。3、財政部七十九年十一月一日台財稅第七九〇三六七三二四號函，以內含固體量是否達到百分之五十作為飲料品之認定標準，及財政部八十四年十一月二十四日台財稅第八四一六六〇九六一號函，對廠商進口或產製之燕窩類飲料，核屬貨物稅條例第八條規定之應稅飲料品，尚不違反租稅法律主義之意旨。4、八十六年五月七日修正公布，九十一年一月一日施行之貨物稅條例第三十二條規定：「納稅義務人有左列情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰：一、未依第十九條規定辦理登記，擅自產製應稅貨物出廠者。」與憲法比例原則並無抵觸。5、至系爭條例第十五條規定部分，則因聲請人未將其列為解釋標的，故本號解釋並未論斷該規定之合憲性。

多數意見所持上述看法，不能妥當救濟人民依上開法律規定或行政函釋所遭受之困境，為防止類似問題的發生，爰提出不同意見書供為參考，希望有助於相關問題的圓滿解決。

壹、聲請案所涉事實簡述

臺鹽公司（以下簡稱甲）為銷售台鹽廣珍膠原蛋白燕窩飲料（以下簡稱系爭燕窩飲料），委託惠智公司（以下簡稱乙）產製，約定膠原蛋白由甲提供，燕窩及其他副料由乙提供，貨物稅由乙負擔。乙因無產製設備，將該工作轉委託台芳公司（以下簡稱丙，亦即本釋憲案聲請人），約定由丙將該膠原蛋白、燕窩及其他副料等攪拌後充填於乙提供之玻璃瓶並予封蓋，貨物稅約定由乙負擔，丙應在應繳稅之期日三天前通知乙。約定之相關代工或銷售價格為：（1）依甲乙間之約定，含貨物稅、燕窩及副料，甲應給付乙每瓶 20 元，（2）依乙丙間之約定，乙應給付丙攪拌、充填封蓋之加工費每瓶 4 元，（3）另稅捐稽徵機關按甲將系爭燕窩飲料賣給案外人春天洋行之價金，推算其內容物（即飲料）部分甲之銷售價格為每瓶 88.41 元。並以每瓶 88.41 元為稅基，按稅率 15% 計算丙之應納貨物稅稅額，每瓶為 11.2 元。

丙為依貨物稅條例第十九條向工廠所在地主管稽徵機關申請辦理貨物稅產品登記，而向乙索取銷售價格等相關資料時，乙以涉及成本及配方問題為由而未提供，並對丙表示報稅問題乙會處理。然事實上嗣後乙並未依貨物稅條例第二條第二項規定，向主管稽徵機關申請以委託廠商即自己，為納稅義務人。後來於甲欲將丙充填封蓋之 31,000 瓶系爭燕窩飲料銷售於春天洋行，經國稅局查獲丙有未申報貨物稅即先行產製之系爭燕窩飲料之情時，乙始提供相關資料及完稅價格，要丙申報，以避免代工產品不能出貨（參照臺灣高等法院高雄分院九十八年度上易字第一四二號民事判決之理由六、（一）2.）。

本聲請案受託之產製廠商涉案的代工產製數量為 31,000 瓶，每瓶代工費用 4 元，全部代工報酬為 124,000 元；南區國稅局乃依貨物稅條例第二條第一項第二款，認定聲請人為系爭貨物之納稅義務人，應於貨物出廠時申報繳納貨物稅。聲請人丙未依規定辦理，違反貨物稅條例第十九條規定，按甲之銷售價格每瓶 88.41 元，計算丙每瓶應繳貨物稅 11.2 元，故對丙核定補徵稅額 347,393 元，並依同條例第三十二條第一款規定，按補徵稅額處 10 倍罰鍰 3,473,900 元。

惟就補稅部分，臺灣高等法院高雄分院九十八年度上易字第一四二號民事判決認定：「上訴人（即乙）於 93 年 9 月被上訴人（即丙）代工產製 3 萬 1000 瓶膠蛋白原燕窩時，因未提供此部分貨物之完整資料及完稅價格，致被上訴人未能辦理產製產品登記，應堪認定。」是以判決乙應對丙給付該補徵稅額 347,393 元。

貳、委託產製之納稅義務人

一、貨物稅條例之規定

系爭條例第二條第一項第二款規定：「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。其納稅義務人如左：……二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商。」依該款規定，委託產製之貨物稅的納稅義務人：原則上為受託之產製廠商。例外為委託廠商（同條第二項）。本號解釋多數意見認為第一項第二款規定與法律明確性原則尚無違背。

然該款規定有二個問題：（1）貨物稅為單階段之消費稅。在先後委託數廠商產製的情形，應以哪一個階段之產製廠商為該款所定之「受託之產製廠商」。

（2）以受託之產製廠商為納稅義務人，對於徵納雙方及委託與受託雙方而言，是否係最為經濟的稽徵方法。

二、課稅之產製階段的選擇與實質課稅原則

系爭條例第二條第一項第二款關於以受託之產製廠商為納稅義務人的規定，所以會發生不明確，是因為在多層次委託產製或多階段委託產製的情形，究竟應以哪一個層次或哪一個階段之受託產製廠商為納稅義務人，對於各層次或各階段之受託產製廠商在實務上有難以預見的困難。特別是：委託廠商先對受託產製廠商表示要申請以自己為納稅義務人，而後來又反悔的情形，誰該負責未申報應稅貨物之產製的責任。

財政部九十八年十月二十六日台財稅字第○九八○四五六四九五○號令釋：「二、貨物稅條例第一條及第二條所稱『產製』，係指在市場行銷前可提高應稅貨物附加價值之一切行為，如：生產、製造、包裝、改裝、改製等行為。」如前所述，關於本案系爭燕窩飲料之代工或銷售價格，丙之產製封蓋代工費用僅 4 元，乙含燕窩、副料及應給付丙之代工費合計為 20 元，而甲批給案外人春天洋行的價格為每瓶 88.41 元。亦即該燕窩飲料之附加價值在離開丙之產製階段後，還節節升高。特別是系爭燕窩飲料是有品牌之飲料，而其品牌之貼標及包裝成可銷售於消費者之樣態，係由案外人懋陽公司完成。是故，稅捐稽徵機關選擇丙為完成系爭應稅貨物之受託產製廠商，卻又認為依系爭條例第十五條，得以丙之委託廠商（乙）的委託廠商（甲）之銷售價格為丙之貨物稅的稅基。這顯然背離稅捐客體對於稅捐主體之歸屬所應遵守的實質課稅原則。衡諸在同為消費稅之營業稅的稽徵，向有考究真正交易相對人的實務，是該越級歸屬極不尋常。不但該銷售價格不歸屬於丙，而且在本案當丙要經由乙向甲取得申報所需之資料及銷售價格，直至案發，亦遭乙所拒絕。

三、以受託之產製廠商為納稅義務人與比例原則

系爭條例第二條第二項規定：「前項第二款委託代製之貨物，委託廠商為產製應稅貨物之廠商者，得向主管稽徵機關申請以委託廠商為納稅義務人。」該項

規定顯示以「受託之產製廠商」為納稅義務人並非不可讓步之稽徵上需要，然而卻產生一個陷阱：正如在本聲請案，使委託廠商乙有機會對受託之產製廠商甲虛與委蛇，先以自己要辦理應稅貨物之申報為由，拒絕提供為該申報所必須之資料及銷售價格給受託之產製廠商丙，乙復未如其所言自己辦理該應稅貨物之申報，嗣後丙被國稅局查獲時，乙才將未向工廠所在地主管稽徵機關申請辦理貨物稅產品登記即開始產製系爭貨物的責任，推給受託之產製廠商丙（系爭條例第十九條參照），要其出面補辦登記並補繳應納貨物稅款，以便出貨。雖然甲乙及乙丙間皆有約定，該貨物稅應由乙負擔，但在丙繳納後，乙還是對丙主張，因為丙是納稅義務人，所以應由丙負擔。該爭議一直存在至丙對乙提起民事訴訟，請求給付該貨物稅稅款，並經臺灣高等法院高雄分院判決丙勝訴，始告確定（參照臺灣高等法院高雄分院九十八年度上易字第一四二號民事判決之事實及理由欄第二及第六、（一）2. 部分）。由此可見，系爭條例第二條第二項規定，顯然不必要的增加徵納雙方、委託廠商及受託廠商間之爭訟可能性，不符合比例原則關於為達成同一規範目的，有兩個以上之方法可供選擇時，應選擇較經濟之稽徵方法的要求。

四、較經濟之稽徵方法

委託產製之應稅貨物之貨物稅的稽徵，其實可以不規定受託之產製廠商為納稅義務人，而透過對其課以申報受託代製契約之義務的方法，來更為有效率並圓滿的達成。

事實上，貨物稅稽徵規則亦已有該配套之申報規定如下：（1）同規則第十七條規定：「產製廠商受託代製應稅貨物，依第十五條規定辦理產品登記時，應將委託代製合約書一併送請主管稽徵機關審查。如委託與代製廠商不在同一稽徵機關轄境者，受託廠商之主管稽徵機關於核准產品登記時，並應檢同委託代製合約書及產品登記申請表，通報委託廠商所在地主管稽徵機關（第一項）。委託廠商依本條例第二條第二項規定申請為納稅義務人者，應於委託代製合約書載明。委託廠商所在地主管稽徵機關接到前項通報資料後，應另編訂產品統一編號，通知委託廠商，依規定報繳貨物稅（第二項）。」（2）同規則第五十四條規定：「依本條例第二條第二項規定，申請以委託廠商為納稅義務人者，受託代製廠商將應稅貨物交付委託廠商時，應填用臨時運單憑運。委託廠商應於帳冊表報記錄進銷存情形，併同當月份自行產製之出廠貨物報繳貨物稅。」（3）同規則第七十六條規定：「產製廠商依前條第一款規定採購之免稅原料，如須運交其他產製廠商委託代為加工，再運回本廠裝配為應稅貨物者，應依下列規定辦理：一、購入免稅原料後，再運交受託廠商代為加工者，應於復運出廠時，逐次自行填用臨

時運單憑運。二、由原料供應商直接運交受託廠商代為加工者，應於採購原料免稅申請書內載明。該項免稅原料運交加工時，由受託廠商核符後，於免稅照上加蓋廠商戳記送採購廠商向主管稽徵機關備查。」以上規定顯示以委託廠商為納稅義務人並無稽徵技術的困難。且受託之產製廠商遵守同規則第十七條第一項規定向主管稽徵機關通報，不會遭遇自委託廠商取得相關資料及銷售價格的困難。此外，縱使有委託多家廠商多層次或多階段分工之情形，立法機關要基於產製之分工、製程及各種委託製造關係之考量，明定完成應稅貨物之產製階段，作為認定完成應稅貨物之基準，亦不會遭遇稅基計算的困難。

五、系爭條例第二條第一項第二款及第十五條之連結問題

另系爭條例第十五條規定：「產製廠商接受其他廠商提供原料，代製應稅貨物者，以委託廠商之銷售價格依前二條之規定計算其完稅價格。」該規定與第二條第一項第二款連結適用後，對於受託產製廠商產生不利的衝擊。又稽徵實務認為依第十五條，得以「委託廠商之委託廠商」的銷售價格為受託廠商之貨物稅稅基。該見解經司法判決肯認後，進一步放大該不利的衝擊。

在多層次或多階段委託產製的情形，即便依系爭條例第十五條規定，在選擇以後階段之受託產製廠商為納稅義務人的情形，稽徵實務上主張以其「委託廠商之委託廠商」的銷售價格為受託廠商之貨物稅稅基，是極為不妥的看法。蓋這當中不但涉及稅捐客體之實質歸屬的錯置，而且受託廠商在申報義務的遵守上，還會遭遇其「委託廠商之委託廠商」的銷售價格之信息的取得困難；在繳納義務的遵守上，亦會遭遇轉嫁的困難。在稅制的規劃上，立法機關應該避免誘發此種情勢，增加徵納雙方及上下游企業間之爭訟或紛爭。

系爭條例第二條第一項第二款所以對於受託產製廠商特別帶來難以承受之重，係因系爭條例第十五條的規定，然因聲請人未將第十五條聲請為解釋標的，所以，該核心問題隱而不彰，未獲釐清。

叁、應稅貨物之規定是否明確

按司法院釋字第六五〇號解釋理由書：「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，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，迭經本院解釋在案（本院釋字第四四三號、第六二〇號、第六二二號、第六四〇號解釋參照）。」

查系爭條例第八條第一項規定：「飲料品：凡設廠機製之清涼飲料品均屬之

。其稅率如左：一、稀釋天然果蔬汁從價徵收百分之八。二、其他飲料品從價徵收百分之十五」。本號解釋認為該項規定中有關清涼飲料品之規定，與法律明確性原則尚無不合。

該項規定之適用有二點疑問：1. 何謂清涼飲料品，2. 何謂其他飲料品。

該項規定並未就「清涼飲料品」予以定義。而本號解釋認為：「所謂『清涼』者，乃相對之概念，並非與溫度有絕對關連，而市售此類飲料種類眾多，立法者實無從預先鉅細靡遺悉加以規定。消費者於購買飲料品後，開封即可飲用，凡符合此一特性者，即屬於清涼飲料品，此非受規範者所不能預見，與法律明確性原則尚無不合。」該闡釋中所謂「相對之概念」，究竟與什麼相對？由該釋義可歸納出之共同特徵為：「開封即可飲用」。本號解釋並認為「凡符合此一特性者，即屬於清涼飲料品」。「開封即可飲用」只是封裝飲料在包裝上的特徵，而飲料品清涼與否並不取決於其包裝，而取決於液體之溶質，亦即其內容物的性質對於人之生理的作用。例如太甜或太鹹都不解渴。其實正如系爭條例第八條第三項第一款對於第一項所稱設廠機製之定義：「設有固定製造場所，使用電動或非電動之機具製造裝瓶（盒、罐、桶）固封者」一樣，「開封即可飲用」只在於描述其包裝方便消費者飲用，沒有關於品質屬性的訊息。是故，以「開封即可飲用」為依據定性「清涼飲料品」，有以不相干之屬性論證的邏輯謬誤。在此理解下，本號解釋關於「本條例第八條第一項規定中有關清涼飲料品之規定，與法律明確性原則尚無不合」的看法，尚有再予妥適論證的必要。

至於何謂「其他飲料品」？同條第一項第一款之稀釋天然果蔬汁及同條第二項合於國家標準之純天然與濃縮果、蔬菜汁（漿）非這裡所稱「其他飲料品」，因有明文依據，固無疑問。但是否非屬上開飲料品者即屬其他飲料品？對此財政部在其歷年函釋中並未表示意見。而僅在財政部七十九年十一月一日台財稅第七九〇三六七三二四號函示：「二、設廠機製之罐裝綠豆湯、花生湯等，依本部（72）台財稅第三六二八六號函及（74）台財稅第二四七七九號函規定之原則，應查明其內含固體量是否達到百分之五十，其內容量如未達百分之五十以上者，應按飲料品從價徵收百分之十五貨物稅。」準此，設廠機製之飲料品，內含可供飲用及食用之液體與添加物，應否課徵貨物稅，以該項飲料品是否「內含固體量達到百分之五十」作為認定標準。本號解釋認為：「此係由主管機關本於職權作成解釋性函釋，以供下級機關於個案中具體判斷，該認定標準符合社會通念對於飲料品之認知，與一般法律解釋方法無違，尚不違反租稅法律主義之意旨（本院釋字第六三五號、第六八五號解釋參照）。另財政部八十四年十一月二十四日台財稅第八四一六六〇九六一號函謂：『廠商進口或產製之燕窩類飲料，核屬貨物稅

條例第八條規定之應稅飲料品，應依法課徵貨物稅。』乃屬主管機關循上開七十九年函釋認定飲料品之標準，就燕窩類飲料是否為清涼飲料之解釋性函釋，符合社會通念關於清涼飲料品概念之認知，亦未違反租稅法律主義。」上開函示的規範性質屬於行政規則。然以固體量比例為標準認定一件食品是否還屬於飲料品，固有意義，但因其認定之結果即決定一件食品是否為系爭條例第八條第一項第二款所定之應稅貨物，且縱使固體含量僅有 1% 的出入，該飲料品亦有究為「應稅貨物」或「不應稅貨物」的差別，所以，其規範內容是否得以行政函釋（行政規則）為其規範基礎，尚有疑義。蓋似此關於應稅貨物（稅捐客體）之認定標準及其應適用之稅率的規定，已是稅捐債務之構成要件的基礎規定，而非單純之解釋性函釋。特別是：本號解釋以「社會通念」支持下述觀點：「就燕窩類飲料是否為清涼飲料之解釋性函釋，符合社會通念關於清涼飲料品概念之認知，亦未違反租稅法律主義。」蓋燕窩是比人蔘還貴之中藥補品，即使用來治病，都非一般人負擔得起。因此，沒飲過燕窩飲料的人較之飲過燕窩飲料的人，何止千倍。在此生活背景下，如何能夠歸納出：有社會通念認為燕窩飲料是一種清涼飲料品。如無關於社會通念的存在及其內容的論證，不適合以社會通念為論據。

衡諸前開見解，系爭條例第八條第一項第二款關於「其他飲料品」之規定，有構成要件不夠明確的問題。實務上因此以行政函釋填補因不明確所造成之構成要件的漏洞，有以行政規則替代法律或法規命令作為課稅依據的情事，違反稅捐法定主義（租稅法律主義）。

貨物稅條例第八條應儘可能以比較明確的語法規定。例如：

設廠機製固封飲料品類之課稅項目及稅率如下：

一、稀釋天然果蔬汁、豆漿、米漿、稀釋奶汁、茶、咖啡及其混合汁液，從價徵收百分之八。

二、含碳酸氣、人工甘味、燕窩、哈士膜、綠豆湯、花生湯及其他固形量低於百分之五十，不含酒精的含水飲料品，從價徵收百分之十五。

前項飲料品合於國家標準之純天然果汁、果漿、濃糖果漿、濃縮果汁、純天然蔬菜汁及純奶免稅。

國內產製之飲料品，應減除容器成本計算其出廠價格。

肆、消費稅之漏稅罰的裁量

本號解釋認為：「八十六年五月七日修正公布，九十一年一月一日施行之貨物稅條例第三十二條第一款規定：『納稅義務人有左列情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰：一、未依第十九條規定辦理登記，擅自產製應稅貨物出廠者。』（九十八年十二月三十日修正為一倍至三倍罰鍰）上開規

定係對納稅義務人未依法辦理廠商登記及產品登記，即自行產製應稅貨物出廠而逃漏稅捐所為之處罰，具漏稅罰性質。其按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰，乃為防止漏稅，以達正確課稅之目的，尚未逾越立法裁量範圍，與憲法比例原則並無牴觸。」本號解釋沒有緣於聲請案之情節，而注意到：1、如有因為係系爭條例第二條第一項第二款這種規定，以受託之產製廠商為納稅義務人，並以「委託產製廠商之委託產製廠商」的銷售價格為受託之產製廠商的稅基，以致引起遵守相關規定之障礙及轉嫁困難時，是否還適合對納稅義務人課以漏稅罰，特別是在該條規定修正前，一開罰就是十倍，是否合理？深值國人深思。2、立法機關是否應為一般性的檢討，在銷售稅（消費稅）之罰則，避免所制定之規定，發生漏稅罰之處罰總額高出納稅義務人之銷售金額的情形。亦即其稅捐罰則的規範模式，在漏稅罰應一般的改為：「……按所漏稅額處若干倍之罰鍰，但在銷售稅（消費稅）不得超過其銷售金額；在所得稅不得超過其所得額。因交易相對人的事由而有遵守相關規定之困難或在繳稅前交易相對人拒絕接受轉嫁者，免罰。」

比例原則在稅捐罰則之適用，尚待各方賢達，仔細檢討演進。

不同意見書

大法官 羅昌發

本號解釋多數意見認為貨物稅條例第二條第一項第二款所規定「委託代製之貨物」納稅義務人為「產製廠商」，以及同條例第八條第一項以「清涼飲料品」作為課徵貨物稅客體，均與法律明確性無違；並認為同條例第八條僅對「設廠機製」之清涼飲料品課徵貨物稅，而未對「非設廠機製」之清涼飲料品課徵貨物稅，並不違反憲法第七條平等原則；且認為財政部中華民國七十九年十一月一日台財稅第七九〇三六七三二四號函（以下簡稱「系爭函釋一」）以內含固體量是否達百分之五十作為飲料品認定標準，以及財政部八十四年十一月二十四日台財稅第八四一六六〇九六一號函（以下簡稱「系爭函釋二」）以燕窩類飲料屬上開條例第八條第一項之應稅飲料品，均不違背租稅法律主義；又認為八十六年五月七日修正公布，九十一年一月一日實施之貨物稅條例第三十二條第一款（以下簡稱「舊貨物稅條例第三十二條」）所規定納稅義務人有未依第十九條規定辦理登記，擅自產製應稅貨物出廠者，「除補徵稅款外，按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰」（該條之處罰標準已於九十八年十二月三十日修正為一倍至三倍罰鍰），與憲法比例原則並無牴觸。本席認均有斟酌之餘地。本件為法律無法跟上經濟社會變遷，導致人民遭受不利益，且立法機關遲不作為，而釋憲機關未能適時糾正的典型例子。如以本件個案情形觀之，其不合理的結果甚為明顯。爰提出不同意見書如後。

壹、有關法律明確性部分

一、憲法第十九條與法律明確性的要求：

（一）憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」此條一方面設定人民的基本義務，另一方面亦設定國家對人民課徵稅捐時所須遵守的基本規範。亦即國家必須以法律作為基礎，始能對人民課以納稅義務；如法律並無課徵之規定，人民即無納稅之義務。此即一般所稱之「租稅法律主義」。依本院解釋，租稅法律主義係要求以法律就納稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及稅捐期間等租稅構成要件，以法律加以明定（釋字第五九七號解釋參照）。且在租稅法律主義之下，法律所規定之課稅要件，必須明確。如租稅立法違反法律明確性，自然亦屬違反租稅法律主義，並因而構成憲法第十九條之違反。

（二）法律明確性要求的程度之分：不同領域的法律、不同性質的規定、不同經濟社會背景下的規範，明確性程度高低的要求，或有不同，然其均應達於基本的（必要的）明確程度（necessary degree of certainty）：

1. 不同法律領域的情形：例如對於刑事處罰或其他侵害人民重大基本權利的規定所要求的法律明確性，程度上或許高於許多其他法律。然此並非謂其他法律可以容許基本的不明確，導致適用法律發生疑義的情形。倘若法律規定未能達於基本的明確程度，該法律規定之正當性即應受質疑。
2. 不同性質規定的情形：實體性的事項，與技術性或細節性的事項，憲法所要求的明確性，自然可能有所差異。實體事項固須以明確的法律規定，始符合法律明確性的要求；然如屬技術性或細節性的事項，而法律未能明確規定者，得由主管機關以發布命令之方式補充（本院釋字第四四三號、第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、第六五〇號解釋參照）。換言之，倘係技術性或細節性的事項，法律未明確規範，應不違反明確性的要求。所謂技術性或細節性之事項，顯然不包括直接影響人民權利義務關係之事項。例如釋字第六七六號解釋即謂，涉及人民財產權之限制，自非純屬技術性或細節性事項。釋字第六五七號解釋亦謂，關於營利事業應將帳載逾二年仍未給付之應付費用轉列其他收入，增加營利事業當年度之所得及應納稅額，顯非執行法律之技術性或細節性事項。
3. 不同經濟社會背景的情形：在社會關係較單純、經濟活動較不多樣、科技未高度發達之前，較為簡略的法律規定，或許可以達到基本的明確程度。然社會關係漸趨複雜、經濟活動愈趨多樣、科技愈來愈為發達的情形下，同樣的法律內容，適用上可能產生高度的不確定或不明確的結果。故法律規範是否符合明確性之審查，即應隨時空環境之變遷，而有不同的結論。解釋憲法的機關在作成憲法解釋時，針對相同的規範，在不同的時空環境下，有違憲與

否的不同解釋，亦甚為自然。立法者之立法進度，如單純無法趕上社會、經濟與科技發展，可能不構成違憲。但如果立法拖延，任令已經發生適用窒礙的情形延續，則有違憲之虞。由於時間的經過及立法的遲延使原來不違憲的情形轉變成為違憲，亦有前例。如本院釋字第三一八號解釋對夫妻所得合併計算稅額的情形，僅要求立法機關檢討改進，然針對同樣問題，在釋字第六九六號解釋則直接宣告其規定為違憲。另如違警罰法（已廢止）規定由警察官署裁決拘留、罰役等對於人民人身自由之處罰，經本院釋字第一六六號解釋認應儘速改由法院依法定程序為之；惟立法機關延遲十年後仍未予修正，釋字第二五一號解釋乃再以定期失效方式將其宣告違憲。

- （三）法律明確性的判斷基準：本席認為，法律規定之內容所應達到的基本明確程度，應以法律解釋方法加以判斷。如依法律條文之表面文義（plain meaning）或其通常含義（ordinary meaning）、體系解釋及以立法目的為基礎而為解釋，仍可能導致多數而歧異的結果，而無法獲致單一的合理結論時，則其明確程度並未達於基本的要求。本院釋字第五二一號解釋及本解釋理由書第一段，係以抽象概念之意義非難以理解、且為一般受規範者所得預見，並得經由司法審查加以確認者，即認與法律明確性無違。其以「非難以理解」、「為一般受規範者所得預見」、「得經由司法審查加以確認」等三項因素作為法律明確性與否之判斷要件，應有斟酌之餘地。蓋其中「得經由司法審查加以確認」之要件並不明確。而「非難以理解」及「為一般受規範者所得預見」二要件係以受規範者主觀狀態作為認定基礎；然主觀要件，涉及界定之不明確與實際認定之困難。在界定方面，究竟何者屬於受規範之對象（是否包括直接與間接受規範者），其範圍可能並非完全明確；在認定方面，究竟應有如何比例的受規範者得以預見或理解，始得稱為明確，以及究竟應以何種證據證明有此比例之受規範者得以預見或理解，亦均有斟酌之餘地。本席認為，法律規範明確與否，應有客觀之判斷基礎。此客觀之基礎即為法律解釋的原則。如法律條文表面文義及通常含義之下，並依體系解釋及目的解釋，仍可能導致多數而歧異的結論，在客觀上應屬不明確，而有違憲疑慮。

二、貨物稅條例第二條第一項第二款所規定「委託代製之貨物」納稅義務人為「產製廠商」及同條例第八條第一項所規定「清涼飲料品」，違背法律明確性之理由：

- （一）貨物稅條例第二條第一項第二款所規定「委託代製之貨物」納稅義務人為「產製廠商」部分：現代經濟活動遠較以往複雜而多樣，產品之生產與銷售過程之分工型態，亦甚為多元。某項最終產品可能經由多數廠商提供重要原料、製程、技術、組裝或混合、重要包裝等等。在涉及一人委託多數人或數人層層委託

製造貨物之情形，究竟全部參與者均屬本條項所稱之「產製廠商」，抑或僅有最後階段之參與者為「產製廠商」，抑或將產品最終實質轉型成為出售之產品者為「產製廠商」，甚至或係將產品附上其商標者為「產製廠商」，以今日經濟活動型態觀之，已完全無法由法條字面文義或其通常含義，以及由體系解釋及目的解釋，而獲得單一的合理結論。其不具備基本的明確性，甚為明顯。

- (二) 同條例第八條第一項所規定「清涼飲料品」部分：多數意見認為凡購買者開封即可飲用者即屬清涼飲料品，故無不明確情形。然由法條字面文義或其通常含義解釋，清涼飲料品應指清涼品；惟多數意見認為與溫度無絕對關聯。且文義上，飲料品應屬直接飲用者；惟如後所述，主管機關認為固體成分未超過百分之五十者，仍可構成飲料品（按有固體成分，常須咀嚼，而非直接飲用）。凡此解釋上的歧異，在在均顯示，貨物稅條例第八條第一項所規定「清涼飲料品」完全無法由法條字面文義或其通常含義，以及由體系解釋及目的解釋，而獲得單一的合理結論。其不具備基本的明確性，亦甚為明顯。
- (三) 貨物稅條例第二條第一項第二款所規定之「產製廠商」涉及納稅主體之確認；同條例第八條第一項所規定「清涼飲料品」則涉及納稅客體的確認。兩者顯均非技術性或細節性之事項，其明確性的要求顯然不應過度放寬。
- (四) 貨物稅條例在數十年前立法之初，係社會及經濟活動較為單純的年代，（註一）有關產製廠商及清涼飲料品的規定，固然較可能客觀認定其符合法律規範明確性之要求。然隨時空環境之變遷，經濟活動複雜而多樣的進展，該等規定卻未回應此種社會現實。如釋憲機關仍未能適時糾正，將導致人民遭受嚴重的不利益，且將等同於變相鼓勵立法怠惰，其不合理的結果甚為明顯。現代經濟活動與社會背景，已不容許此種不明確的情形繼續存在，導致人民對法律規範及法條解釋無從客觀理解。釋憲機關在此種時空環境變遷下，宣告該等規定為違憲，應為必然的結果。

貳、有關租稅法律主義部分

- 一、如前所述，租稅法律主義係要求以法律就納稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及稅捐期間等租稅構成要件，以法律加以明定。換言之，是否應以法律規定，係以是否屬於租稅構成要件而定。僅在屬於技術性或細節性的事項，始得在法律未明確規定情形下，由主管機關以發布命令之方式補充，而可不被認為係違反法律明確性的要求。而所謂技術性或細節性之事項，顯然不包括直接影響人民權利義務關係之事項。
- 二、系爭函釋一以內含固體量是否達百分之五十作為飲料品認定標準，違反租稅法律主義之理由：

- (一) 飲料品究竟可以含多少比例的固體量，涉及租稅客體的重要租稅構成要件，且屬直接影響人民權利義務關係之事項；並非技術性或細節性規定。顯非屬主管機關得自行以函釋予以裁量、界定的事項。
- (二) 多數意見認為此一函釋符合社會通念對飲料品的認知，而與一般法律解釋方法無違。然如前所述，由文義而言，飲料品應屬直接飲用者。如有固體成分，既須咀嚼，即非屬直接飲用。以函釋方法將有固體成分未超過百分之五十者，認屬飲料品，並非在貨物稅條例第八條第一項所規定「清涼飲料品」字面文義及其通常含義之範圍。其解釋已經超過法律文義的範圍，自與租稅法律主義有違。

三、系爭函釋二以燕窩類飲料屬應稅飲料品，違反租稅法律主義之理由：

- (一) 含有燕窩之液態食品究竟是否屬飲料品，涉及前述含固體成分者是否屬於飲料品的問題，以及燕窩本身在屬性上，究為一般飲料品，抑或具有健康效益的食品的問題。此亦涉及界定租稅客體的重要構成要件，且屬直接影響人民權利義務關係之事項，而非單純技術性或細節性事項。
- (二) 多數意見認為此一函釋亦符合社會通念對飲料品的認知，與一般法律解釋方法無違。然如前所述，由文義而言，飲料品應屬直接飲用者；是否包括有固體成分且須咀嚼之液態食品，已有疑問；且「清涼飲料品」之字面文義及其通常含義範圍，是否可以包括具有健康效益的液態食品，亦顯有疑義。主管機關此項函釋之解釋，已經超過法律文字所涵蓋的範圍，自亦應認其有違租稅法律主義。

參、有關平等原則之部分

一、多數意見認為貨物稅條例第八條第一項僅對「設廠機製」之清涼飲料品課徵貨物稅，而未對「非設廠機製」之清涼飲料品課徵貨物稅，不違反憲法第七條平等原則。其僅有之理由在於非設廠機製之飲料品產量有限，對其課徵貨物稅，不符稽徵成本；立法者對設廠集中生產而產量較大者課徵，係基於國家經濟與財政政策考量，並非恣意。然此項見解應大有斟酌的餘地。

二、憲法第七條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」本條雖提及禁止差別待遇之原因包括「男女、宗教、種族、階級、黨派」；然因所列原因之外之其他因素而受有差別待遇者，顯亦屬該條保護之範圍。本件貨物稅條例僅針對「設廠機製」之產品課徵貨物稅，而未對「非設廠機製」者課徵貨物稅，造成歧視有「設廠機製」之廠商之結果，理由如下：

- (一) 如同本席於釋字第六九二號解釋所提出之協同意見書所述，憲法第七條所要求的平等權目的在禁止對相同或類似情形，而給予差別的待遇。故差別待遇的構

成要件有二：其一，必須被比較的情形為「相同」或「類似」。其二，必須人民所受之待遇有所差異（亦即有法令上之差別待遇或有事實上之差別待遇）。

（二）本件涉及被比較的兩種情形顯然「類似」：「設廠機製」之清涼飲料品與「非設廠機製」之清涼飲料品，在物質上及物理特性上可以完全相同，或極為相近；在市場上亦顯然有競爭甚至高度的替代關係。雖然「非設廠機製」之產品數量較少，然在飲料店專賣店或連鎖店之情形，產量未必有限；且「設廠機製」與否並不影響二者在市場上的競爭及替代關係。「設廠機製」之清涼飲料品與「非設廠機製」（特別是市場上相當普遍的連鎖飲料店）之清涼飲料品課稅與否，顯屬可以作為比較對象「類似」之情形。

（三）本件情形有事實上差別待遇之結果：貨物稅雖屬於對貨物課徵之間接稅，負責繳納者理論上可以將稅額轉嫁給購買者，然實際情形是否均能有效轉嫁，並非毫無疑問。並且縱能轉嫁，由於其產品必須負擔貨物稅，故產品價格必然因此提高；其產品在價格上之競爭力自然降低。相較於無庸繳納貨物稅之同類產品生產者（即「非設廠機製」者）在市場上可以較有效的從事價格競爭，就「設廠機製」之清涼飲料品課徵貨物稅，對其生產者而言，顯然造成事實上差別待遇的結果，因而明顯違反憲法第七條平等權之情形。

三、憲法第二十三條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」本條所規定限制自由權利之前提，為須以法律為之（某些情況下，亦得以法律明確授權之命令為之）。如非以法律為之，無論其理由如何正當，均無法通過憲法第二十三條之檢視。在確定有法律作為基礎之前提下，尚須進一步檢視本條所列舉「為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益」之要件，以及本條之「必要」的要件。針對必要性及所列舉之要件，本席認為，在憲法第二十三條之下，任何限制或影響憲法權利的措施，應先確認有無「為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益」之情形。如其情形非為此等目的之一，則顯然無法通過憲法第二十三條的檢視。在通過此項檢視之後，應再進一步依該條所規定「必要」之要件，予以審查。故憲法第二十三條屬兩階段的檢視審查過程。而「必要」與否的認定，係一種衡量與平衡各種相關因素的過程（a process of weighing and balancing a series of factors），包括某種規範「所欲防止妨礙的他人自由」、「所欲避免的緊急危難」、「所欲維持的社會秩序」或「所欲增進的公共利益」的相對重要性，該規範對於所擬達成的目的可以提供的貢獻或功能，以及該規範對憲法上權利所造成限制或影響的程度等。在權衡與平衡此等因素之後，憲法解釋者應進一步考量客觀上是否存有

「較不侵害憲法權利」的措施及方法存在（參見本席於釋字第六九二號解釋所提出之協同意見書、釋字第六九三號解釋之部分不同意見書及釋字第六九六號協同意見書之闡述）。此種分析方法不但較符合我國憲法體制，且容許釋憲者依據客觀因素進行實質的價值判斷與利益衡量，而有其客觀性。本件情形，本席認為並不符合「必要」之要件：

- （一）針對系爭規定「所欲增進的公共利益」的相對重要性而言：多數意見認為「非設廠機製」之清涼飲料品產量有限，不符稽徵成本。然實際上，從國人飲食生活習慣觀之，連鎖商店以非設廠機製之方式製造與銷售清涼飲料品，在市場上可以占有相當比例，產量絕非有限。多數意見另認為立法者選擇對設廠機製之清涼飲料品課徵貨物稅，係基於國家經濟與財政政策考量。然抽象的經濟與財政政策考量，並非可得確認與衡量之公共利益，並不足以構成可以支持剝奪人民平等權之實體基礎。
- （二）系爭規定對於所擬達成的目的可以提供的貢獻或功能：不對「非設廠機製」之飲料品課徵貨物稅，固然可以減少課徵成本，然其究竟可以減少何種程度，主管機關並無具體說明。
- （三）系爭規定對憲法上權利所造成限制或影響的程度：憲法平等權為人民最重要權利的一種。允許對平等權的直接侵害，自須有較強的正當性基礎。多數意見僅以立法者並非恣意，作為合憲結論的重要依據，尚有斟酌之餘地。
- （四）客觀上是否存有「較不侵害憲法權利」的措施及方法：較不侵害平等權的措施，包括不區分是否為設廠機製，而對清涼飲料品一律課徵相同的貨物稅，或一律取消貨物稅之課徵。縱使採行前者之措施，主管機關對「非設廠機製」之清涼飲料品課徵貨物稅，亦並非毫無有效的稽徵方法。

四、基於本件「所欲增進的公共利益」的相對重要性並不明顯；且基於系爭規定對憲法所保護之平等權所造成衝擊甚為明確；並且如欲達成此等目的，確有其他「較不侵害憲法權利」的稅制或稅務措施存在；應認系爭規定並不滿足憲法第二十三條所規定之「必要」要件。而應認為貨物稅條例第八條第一項僅對「設廠機製」之清涼飲料品課徵貨物稅，而未對「非設廠機製」之清涼飲料品課徵貨物稅，屬違憲之規定。

肆、處罰過苛之部分：

- 一、聯合國公民與政治權利國際公約（International Covenant on Civil and Political Rights（ICCPR））第七條規定：「任何人均不受凌虐或殘酷、不人道或羞辱的待遇或處罰……。」（“No one shall be subjected to torture or to cruel, inhuman or degrading treatment or punishment……”）我國已透

過「公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法」施行該公約。雖該施行法在我國國內屬於法律位階，然在我國法律體系內納入並執行國際人權公約，亦可證明我國對於該公約所承認之人權普世價值，有明確且直接之肯定。其內容自得作為解釋我國憲法基本權利內涵之重要考量依據。本席曾於本院釋字第六九四號解釋所提出之部分協同、部分不同意見書及釋字第六九六號解釋所提出之協同意見書中闡述此項意旨。

二、此公約雖對所謂「殘酷處罰」並未有所界定，然其文義顯然不限於禁止就生命刑與自由刑所施以之殘酷處罰。又該公約雖然對如何程度始構成「殘酷」並未列有衡量之因素，然本席認為與行為人、行為及處罰內涵等一切相關因素均應納入衡量。美國憲法增補條文第八條規定：「不得要求過度之保釋金，亦不得科處過度之罰款，更不得施以嚴苛且不合常情之處罰。」（Excessive bail shall not be required, nor excessive fines imposed, nor cruel and unusual punishments inflicted.）美國聯邦最高法院在 *United States v. Bajakajian* 一案中，針對某項罰款是否構成「過度之罰款」（excessive fine），並因而違反其憲法增補條文第八條之規定，認其關鍵係在是否與其觸犯法律之行為有重大違反比例原則之情形（grossly disproportional to the gravity of a defendant's offense）（註二），亦可為我國釋憲之參考。

三、由我國憲法體系而言，科處罰鍰本身，係屬對人民財產權的剝奪。其處罰是否過當，自仍應依前述憲法第二十三條所列各項因素而為判斷。本席認為尤應著重「所欲增進的公共利益」及對受處罰者財產權所造成影響之程度等因素。在此等因素之下，行為人行為之性質、行為所造成之危害、行為所獲得之利益、處罰之性質、處罰之額度等，均應為判斷考量之要件。

四、舊貨物稅條例第三十二條規定納稅義務人有「未依第十九條規定辦理登記，擅自產製應稅貨物出廠者」，「除補徵稅款外，按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰」。多數意見認其未違憲之唯一理由為該項處罰屬漏稅罰之性質，目的在防止漏稅。誠然釋憲機關對於漏稅罰之處罰額度應容許較高的立法裁量權限，對行為罰之處罰額度則應設定較低的裁量空間；然不應謂凡屬漏稅罰之規定，不問其處罰額度高低，均有憲法上的正當性。區別漏稅罰與行為罰，僅屬釋憲機關應考量之因素之一。某些漏稅行為在性質上接近違反行為義務，有些則屬惡性之漏稅行為。其違反規範之行為性質不能一概而論。如因某一處罰規定屬漏稅罰之性質，即容許立法者有完全的立法裁量空間，將可能使「罪」與「責」之間嚴重失衡。更何況，除行為的性質究竟屬於漏稅罰或行為罰之外，多數意見並未將行為所造成之危害、行為所獲得之利益、處罰之性質、處罰之額度等納入權衡的範圍，以作為考

量舊貨物稅條例第三十二條有關「按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰」是否違憲的因素，尚有斟酌的餘地。

五、以本件聲請人的情形而論，聲請人參與相關產製之過程，僅屬代工之性質，其行為僅包括貨物之填充與裝瓶之工作，代工所得甚為有限。聲請人未依貨物稅條例第十九條之規定辦理登記而「擅自產製應稅貨物出廠」，顯係由於法律對委託代製下之「產製廠商」概念界定不明所致。聲請人應補繳之稅額僅為新臺幣（下同）三十四萬餘元（此項金額已經超過聲請人代工之所得甚多），其受處罰之額度卻為該稅額十倍之鉅額罰鍰，總金額達三百四十餘萬元。在此等情形下，如認為舊貨物稅條例第三十二條有關「按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰」之處罰規定仍可通過憲法之檢視，而無「過度」或「過苛」之情形，與本席之法律感情實有相當巨大的落差。

註一：查貨物稅條例第 2 條第 1 項第 2 款就「委託代製之貨物」之貨物稅納稅義務人明定為「產製廠商」之規定，係於民國 79 年 1 月 24 日該條例全文修正時始增訂，並沿用至今。

而同條例明定「飲料品」為應課徵貨物稅之貨物，雖始於 35 年 8 月 16 日國民政府制定公布該條例之初（列於第 3 條），惟最初所定義之「飲料品」係指「凡汽水、果子露汁、果子露水等均屬之」。43 年 7 月 10 日修正為「凡汽水果子露及其他設廠機製之飲料品均屬之」，開始就飲料品加入「設廠機製」之定義。至 51 年 8 月 14 日該條例全文修正時，改列於第 4 條，其內容為「凡設廠機製之汽水、果子露、果子汁及其他類似之清涼飲料品均屬之」，復增加「清涼飲料品」之要件。其後於 61 年 7 月 26 日該條再經修正為「凡設廠機製之清涼飲料品均屬之。合於國家標準之天然果汁、果漿、濃糖果漿、濃縮果汁及蔬菜汁免稅。」而與現行第 8 條規定之基礎大致相同。

註二：524 U.S. 321 (1998), at 334.

抄台芳食品廠代表人張○嘉釋憲聲請書

（98 年 10 月 28 日）

為聲請人受高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號終局判決（附件一），適用貨物稅條例第 2 條、第 8 條、第 32 條及財政部民國（下同）84 年 11 月 24 日台財稅第 841660961 號（附件二）及 79 年 11 月 1 日台財稅第 790367324 號函釋（附件三），有牴觸憲法，不法侵害聲請人財產權之疑義，聲請人為維護個人權益，並排除違憲法規對法體系內部秩序之妨害，茲謹向 貴院依法聲請憲法解釋事：

壹、聲請釋憲之目的

一、按租稅係國家踐履行政任務，維繫國家正常運作之當然財政收入來源，職是之故，國家機關為實現憲法及相關法律所委託之任務，自得向人民徵收稅捐。惟查，租稅之性質係公法上金錢給付請求權，核其意旨，國家行使租稅債權係屬國家限制人民支配財產權利，要求人民將部分財產轉讓予國家之公權力侵益行為，自難謂對於憲法第 15 條所保障之人民財產權無所限制，準此，國家自當循憲法第 23 條明定之法律保留原則與比例原則為之；且國家藉由公權力之行使，向人民徵收稅捐，亦須滿足憲法第 19 條之要求，始無悖於憲法保障人民基本權利之意旨。於國家租稅行政機關完成稅捐稽徵作業後，司法機關於人民提起救濟時，同樣必須秉持上揭憲法第 15 條、第 19 條及第 23 條之意旨，審查行政機關所為之租稅核課處分，於適用法律涵攝事實之過程，是否合於憲法意旨。基此，究竟行政機關向人民徵收稅捐及司法機關事後為適法性審查時，所援引之法令依據，應具備何種要件，始無悖於憲法第 15 條、第 19 條及第 23 條之意旨，容有經貴院解釋之必要，否則行政機關濫行援引違憲之法令，恣意對人民徵收稅捐，致不當侵犯人民基本權利之核心領域，將使憲法於租稅範疇保障人民權利之美意難以落實。

二、承上，就高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號判決，所援引之貨物稅條例第 2 條及第 8 條有違反法律明確性原則，第 32 條亦違反處罰明確性原則，進而有違憲法第 23 條法律保留原則之虞，且援引財政部 84 年 11 月 24 日台財稅第 841660961 號函釋及財政部 79 年 11 月 1 日台財稅第 790367324 號函釋，亦有違反租稅法律主義及法律保留原則之虞，容有經貴院解釋之必要。

貳、疑義之性質與經過及所涉及之憲法條文

一、緣財政部臺灣省南區國稅局（下簡稱南區國稅局）認聲請人為貨物稅廠商，於 93 年 9 月未依規定辦理產品登記，擅自產製應稅貨物「台塩廣珍膠原蛋白燕窩」出廠計 2,583,333 打，違反貨物稅條例第 19 條規定為由，以 95 年度財貨物字第 IE094180072 號處分（附件四），核定聲請人應補繳貨物稅，共計新臺幣（下同）347,393 元，並依同條例第 32 條第 1 款規定，按補徵稅額處 10 倍罰鍰 3,473,900 元。然根據聲請人與惠智有限公司（下稱惠智公司）所訂立委託代工合約書，針對本件燕窩貨品，因惠智公司並無相關機械設備，故由其提供原料，委由聲請人負責充填、裝瓶之委任代工工作，其成品生產製造及包裝皆非聲請人受委任之內容。故聲請人並非課稅主體，遂對國稅局所為對聲請人之不利處分，依法提起行政爭訟。嗣高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號判決書指出，貨物稅條例之納稅義務人原則上為產製廠商，惟如係委託代製之貨

物，基於受託人較能掌握貨物之出廠實際情況，則以受託之產製廠商為納稅義務人，此為貨物稅條例第 2 條所明定，而認本件聲請人因擁有自動化生產之機器設備，故應為貨物稅條例第 2 條所定義之產製廠商。另就南區國稅局認定本案貨品為貨物稅條例第 8 條第 1 項所稱之「飲料品」而須課徵貨物稅，並引用財政部 84 年 11 月 24 日台財稅第 841660961 號函釋及財政部 79 年 11 月 1 日台財稅第 790367324 號函釋對飲料品之定義於判決中加以適用，進而採納臺灣省南區國稅局之見解，駁回聲請人之訴。後經聲請人提起上訴、再審，最高行政法院均以不符程序事項為由分別以 97 年度裁字第 2304 號及第 3849 號裁定駁回之（附件五、附件六），因最高行政法院係以上訴不合法從程序上駁回本案之上訴，參照貴院釋字第六一五號解釋意旨，應以高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號確定終局判決，就其所適用之上開法規、函釋予以聲請解釋，併予敘明。

二、本案涉及問題為高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號判決所依據之貨物稅條例第 2 條、第 8 條及第 32 條與財政部 84 年 11 月 24 日台財稅第 841660961 號函釋、財政部 79 年 11 月 1 日台財稅第 790367324 號函釋侵害憲法第 15 條保障之財產權、有違憲法第 19 條之租稅法律主義及第 23 條之法律保留原則。

叁、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案之立場及見解

一、程序部分

（一）判決所適用之法律，得為違憲審查之對象

1. 按「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法：……二、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。」觀司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款自明，可知倘人民因權利遭受不法侵害提起訴訟，就確定終局判決所適用之法令，認有牴觸憲法之疑義時，自得依法向 貴院聲請解釋，合先敘明。
2. 復按如判決經最高行政法院以裁定駁回而告確定，並未於終審法院進入實體審查時，釋憲聲請則應以因該裁定而確定之前審判決為程序對象，此經 貴院釋字第 615 號解釋理由書陳明在案。查最高行政法院認本件聲請人之上訴不合法，而於程序上裁定駁回，故應以上開高雄高等行政法院判決為程序對象，而就高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號判決，所援引之貨物稅條例第 2 條及第 8 條有違反法律明確性原則，及第 32 條有違處罰明確性，進而違反憲法第 23 條法律保留原則及第 19 條租稅法律主義，侵害

人民依據憲法第 15 條受保障之財產權，茲謹依法向 貴院聲請憲法解釋，於法要無不合。

(二) 財政部對法規適用所作成之解釋函令，經法官於確定終局判決引用者，得為違憲審查之對象：

1. 按「法官依據法律獨立審判，憲法第 80 條載有明文。各機關依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，法官於審判案件時，固可予以引用，但仍得依據法律，表示適當之不同見解，並不受其拘束。惟如經法官於裁判上引用者，當事人即得依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定聲請解釋」， 貴院釋字第 216 號、第 399 號、第 407 號解釋，著有明文。
2. 本件聲請人貨物稅事件，高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號判決，援引系爭財政部 84 年 11 月 24 日台財稅第 841660961 號函釋及財政部 79 年 11 月 1 日台財稅第 790367324 號函釋。此等行政函釋之性質，依行政程序法第 159 條第 2 款及學者通說見解，應屬行政規則，惟參酌貴院前揭解釋意旨，行政法院既已援引該函釋，該函釋即為違憲審查對象，故 貴院大法官即可受理聲請，並為實體上之解釋。

二、實體部分

(一) 貨物稅條例第 2 條之規定違反法律明確性原則而有違憲之虞：

1. 按「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」憲法第 23 條定有明文，揭示限制人民權利須有法律依據，為法律保留原則。
2. 又按，法律明確性原則為法治國下的派生原則，係規範立法行為的重要原則，司法院釋字第 432 號、第 491 號、第 521 號、第 524 號、第 545 號、第 573 號及第 577 號等多號解釋文皆揭示此一原則之重要性。所謂法律明確性原則，係指法律應如此明確，使受規範者得以具體認識其受法規範規制之狀態及其法律地位，俾其得以據此安排其行為之謂（參陳愛娥著，如何明確適用「法律明確性原則」？—評司法院大法官釋字第五四五號解釋，附件七）。依據法律明確性原則，仍許法律就其構成要件，以抽象概念表示，惟不論其為不確定概念或概括條款，均須無違明確性之要求。而法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定。大法官並特別明示不確定法律概念是否違反法律明確性之判斷標準：1. 其意義非難以理解；2.

且為受規範者所得預見；3. 並可經由司法審查加以確認，即不得謂與法律明確性原則相違，此亦為司法院釋字第 432 號、第 521 號、第 545 號解釋所闡明。

3. 又憲法第 23 條所揭示之法律保留原則，除規定公權力欲侵害人民基本權時須有法律依據之外，且其所依據之法律規範內容亦應具體明確，即亦須遵守法律明確性原則，使符合法律保留原則之精神，此為上開多號大法官解釋所闡明。
4. 查本件系爭貨物稅案件所適用之貨物稅條例第 2 條規定：「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。其納稅義務人如左：一、國內產製之貨物，為產製廠商。二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商。」其中就作為課稅主體之「產製廠商」之認定標準實質上即影響人民是否屬納稅義務人之認定，自影響人民權利甚鉅。然「產製廠商」所指究竟為何？此為一具爭議且高度抽象之名辭，蓋現代化產品之生產流程之中往往牽涉相當多之廠商，彼此於產品上下游之生產線上協力共同合作完成產品，亦牽涉複雜之委任及代工關係，則究竟何者為該條例所稱之「產製廠商」，認定實相當困難。而貨物稅係對在國內產製或國外輸入之某些貨物，在出廠或進口時所課徵之單一階段銷售稅（Single-stage Sales Tax），其與加值型營業稅不同之處在於貨物稅僅對貨物產製之過程予以一次性之課徵，故認定生產過程中何者為產製廠商並據以課徵貨物稅即屬十分重要之問題，亦影響人民財產權保障甚鉅，惟現行法中「產製廠商」之定義已無法應付現今複雜之產品生產型態，其規範已不符合1. 其意義非難以理解；2. 且為受規範者所得預見；3. 並可經由司法審查加以確認之三要件，應認違反法律明確性原則。
5. 現行貨物稅條例關於「產製廠商」之定義已於實務界引起許多爭議即認定上之困難，於本案系爭事實即屬如此。於本案中，南區國稅局僅以惠智公司無機器設備及委任聲請人台芳食品廠代為納稅之委任契約，即認定僅處理充填及裝瓶本件系爭貨物之聲請人為系爭貨物之「產製廠商」，顯與事實不合。因事實上聲請人僅為代工生產過程之一部分，最後完成階段實為惠智或臺鹽公司所負責。再者，貨物稅條例並無明文規定產製廠商應以有機器設備或工廠登記者為限，實則貨物稅應於應稅貨物完成出廠時徵收之，亦即，應該以該「產品產出末端之最終廠商」為其納稅義務人，始與法律明文相符。職故，自本件產品整體製產過程以觀，聲請人代工之部分尚屬中間流程並非最終階段。再加上嗣後惠智公司尚須包裝加工等後續產製作業，系爭燕窩產品始得正式對外上市銷售下，本件南區國稅局逕以聲請人為產製廠商之原處分，顯

與法不符。然上開高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號判決卻認為何種行為構成產製貨物稅條例之貨物行為，應就該貨物之產製過程予以綜合觀察，非謂將某一貨物之產製過程予以切割，而認生產、製造、包裝均獨立該當貨物稅條例第 1 條及第 2 條所稱之「產製」，亦非謂貨物一定要到達銷貨前之包裝完成，始謂「產製」完成。進而認定聲請人為本件之產製廠商而須予以課稅，駁回聲請人之訴。

6. 由本案事實觀之，貨物稅條例第 2 條條文中之「產製廠商」確為不明確且抽象之定義，而有違法律明確性，亦造成實務上諸多認定上之爭議及困難，進而使許多不應遭課徵貨物稅之廠商被課予貨物稅，侵害憲法第 15 條保障之人民財產權甚鉅，亦因貨物稅為單一階段銷售稅之特性，使原本應納稅之廠商因行政及司法機關之認定錯誤而免於遭課徵，進而違反租稅公平原則。故該條文因違反法律明確性，從而侵害人民財產權違反法律保留原則，應認其違憲。

(二) 貨物稅條例第 8 條之規定有違法律明確性原則，而有違憲之虞：

1. 按「飲料品：凡設廠機製之清涼飲料品均屬之。其稅率如左：一、稀釋天然果蔬汁從價徵收百分之八。二、其他飲料品從價徵收百分之十五。」貨物稅條例第 8 條定有明文。蓋現今貨物稅條例並非針對所有產製貨物均須加以課稅，而係針對部分生產集中及產量較大之產品課徵之，課稅之客體均於該條例中列舉如水泥、飲料、電器、汽機車等等，其中該條例第 8 條即規範有關飲料品必須課稅及課稅之稅率。則對人民生產貨物課徵貨物稅亦為財產權之侵害，自須遵守法律保留原則，貨物稅條例即為此處之法律。
2. 又按法律明確性原則為法律保留原則之下位原則，亦經我國上開多號大法官解釋所揭示，為憲法上之重要原則。而法律條文之意義非難以理解；且為受規範者所得預見；並可經由司法審查加以確認，始能認符合明確性原則。查貨物稅條例第 8 條條文中揭示飲料品必須課徵貨物稅，惟飲料品之定義法條中僅規定「設廠機製之清涼飲料品」，然究竟何謂清涼飲料？法條並未進一步闡明，市面上設廠機製之飲料品甚多，是否皆必須課徵貨物稅？不無疑義。一般國民所認知之飲料諸如果汁、紅茶、綠茶、運動飲料等等固無疑義，然如八寶粥、綠豆湯、牛奶花生等等產品是否亦為法條中所定義之「飲料」，則有相當之爭議。而該產品是否為條例中定義之飲料，攸關政府可否對人民課徵貨物稅，亦即課稅客體之問題，如法條規範不明確，任由行政機關恣意對人民予以課稅，或由行政機關以函釋加以解釋，不但有違租稅法律主義，亦對憲法第 15 條保障之人民財產權侵害甚鉅。

3. 於本案中，貨物稅條例中之飲料品定義為何亦造成相當之爭議，且對本案有實質上之影響。臺灣省南區國稅局提出財政部 84 年 11 月 24 日台財稅第 841660961 號函釋及財政部 79 年 11 月 1 日台財稅第 790367324 號函釋並為法院所採用，法院且依據財政部 79 年 11 月 1 日台財稅第 790367324 號函釋，認聲請人產品之固形物並未達到 50%，則其產品屬貨物稅條例中定義之飲料品，必須課徵貨物稅。惟燕窩是否為一般國民所認知之「飲料」恐有相當大之問題，一般民眾認知之飲料應指清涼解渴之液態物質，其通常用寶特瓶或是鋁箔、鋁鐵罐之包裝。然燕窩產品實難認為係一般民眾想像中之「飲料」，亦為本件聲請人爭執之重點之一，因此，貨物稅條例中如此簡單且概括之定義已無法應付現今複雜之消費市場型態，其規定用語也非受規範者所得預見並可經由司法審查加以確認，應認為貨物稅條例第 8 條違反法律明確性原則，不當侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權而有違憲之情。

(三) 財政部 84 年 11 月 24 日台財稅第 841660961 號函釋及財政部 79 年 11 月 1 日台財稅第 790367324 號函釋顯有擴張貨物稅條例之規範，對人民之納稅義務，增加法律所無之限制，要難謂與憲法第 19 條及第 23 條之法律保留原則與租稅法律主義無所違背：

1. 按「人民有依法律納稅之義務。」憲法第 19 條定有明文，次按「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，以法律明定之。」「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依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之義務。」「惟營利事業成本費用及損失等之計算涉及人民之租稅負擔，為貫徹憲法第十九條之意旨，仍應由法律明確授權主管機關訂立為宜。」業經貴院著有釋字第 217 號、第 493 號、第 536 號、第 607 號、第 620 號解釋在案。可知就各項租稅主體、租稅客體、稅基等租稅構成要件，實不得由行政機關自行訂定，毋寧應由立法者制定法律加以規範後，始得由行政機關據以執行，縱認租稅事項亟為繁複且具有專業特性，為免法令無法與時俱進，而須就技術性、細節性之事項，交由行政機關加以規範，仍須由立法者明確授權。是貨物稅條例之租稅主體既直接涉及人民租稅負擔之實質內涵，將對人民財產權產生重大影響，自當由立法者或經明確授權之行政機關加以規範，始足當之。

2. 次按，「若法律僅概括授權行政機關訂定施行細則者，該管行政機關於符合

立法意旨且未逾越母法規定之限度內，自亦得就執行法律有關之細節性、技術性之事項以施行細則定之，惟其內容不能牴觸母法或對人民自由權利增加法律所無之限制，行政機關在施行細則之外，為執行法律依職權發布之命令，尤應遵守上述原則。」「惟各該命令之內容不得牴觸法律，非有法律具體明確之授權亦不得對人民自由權利增加法律所無之限制。」業經貴院釋字第 367 號、第 479 號、第 530 號解釋在案，可知行政機關如未經法律明確授權，不得本於其固有之職權，恣意訂定限制人民自由權利之命令，否則即屬對人民自由權利增加法律所無之限制，與法律保留原則意旨有悖，要難謂為合憲。

3. 承上，財產權為憲法第 15 條所保障之基本權利，國家公權力之行使，如對人民之財產權有所限制或侵害，依據憲法第 23 條「法律保留原則」之意旨，須有法律明文作為依據始得為之。其中關於租稅事項，憲法第 19 條特別明文保障「人民有依法律納稅之義務」，亦即國家非依據法律不得核課徵收稅捐，僅於其法律所規定之範圍內始得對人民課稅。換言之，國家對人民之課稅處分直接侵害人民之財產權，須有經民主程序產生之國會所制定之法律作為依據，方可避免國家公權力之濫用，不當侵害人民之財產權。查貨物稅條例第 8 條規定「飲料品：凡設廠機製之清涼飲料品均屬之。其稅率如左：一、稀釋天然果蔬汁從價徵收百分之八。二、其他飲料品從價徵收百分之十五。」關於法條中飲料之定義不清已如前述，而此問題將影響政府是否得對產品課徵貨物稅，為納稅之客體問題，依據租稅法律主義，必須由法律所明定，除非有法律明確之授權，行政機關不得據以訂立命令並逕行適用。今立法者雖已明定課稅客體為「飲料」，然並未具體授權行政機關訂立命令加以解釋或定義，若行政機關自行對法條中「飲料」之定義加以擴張解釋，將使人民遭到無法預期之稅捐課徵風險，亦違反憲法第 19 條租稅法律主義，侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權。

4. 本案確定判決中所引用之財政部 84 年 11 月 24 日台財稅第 841660961 號函釋及財政部 79 年 11 月 1 日台財稅第 790367324 號函釋，其內容為「設廠機製之罐裝綠豆湯、花生湯等，依本部（72）台財稅第三六二八六號函及（74）台財稅第二四七七九號函規定之原則，應查明其內含固體量是否達到百分之五十，其內容量如未達百分之五十以上者，應按飲料品從價徵收百分之十五貨物稅。」「廠商進口或產製之燕窩類飲料，核屬貨物稅條例第八條規定之應稅飲料品，應依法課徵貨物稅。」前者以內含固體量是否達到百分之五十來判斷是否為貨物稅條例中規範之飲料，後者認燕窩屬貨物稅

條例第 8 條規定之應稅飲料品，應依法課徵貨物稅。兩函釋之內容皆有擴張解釋貨物稅條例第 8 條之情，使租稅之客體由行政機關自行定義，違反憲法第 19 條及上開司法院釋字所揭示之租稅法律主義。蓋如前文所述，飲料之定義是否以固體量達到百分之五十來加以界定，法律並未明文規定，亦非一般社會觀念所普遍肯認，至於燕窩產品並非飲料亦為社會一般觀念所肯認應無疑義，行政機關之函釋將飲料作如上開有違國民一般觀念之解釋，為有爭議之定義，則更須由法律直接規定始可生保障人民之財產權之功能，亦即為法律保留原則存在之目的，從而，財政部上開兩函釋違反憲法第 19 條租稅法律主義，不當侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權，應認違憲。

（四）貨物稅條例第 8 條中對飲料品課徵貨物稅，似違反該條例之立法目的，手段與目的間欠缺合理關聯性：

1. 稅法之規定關係國家財政之平穩，亦關係人民財產權甚鉅，其規範自應審慎。除增加國家財政稅收之外，不同之稅法均有其立法之目的及所欲達到之效果。
2. 我國貨物稅原稱「統稅」，民國 35 年 8 月廢除「貨物統稅條例」，同時另頒「貨物稅條例」，即今貨物稅之立法依據。自公布實施後，迄今至少歷經二十次以上的修正，其中對於貨物稅課稅項目之調整與增刪，不知凡幾。從貨物稅歷年的變革觀察，剛開始時不但課稅項目繁多，且為充裕庫收，大多以稅源豐富的項目為課稅的標的。換言之，貨物稅課稅的財政收入目的甚為明顯。其後，隨著租稅思潮與經濟環境的變化，財政收入目的乃漸次降低，課稅的經濟目的與社會目的二者所占比重反而愈趨增加。質言之，貨物稅的性質已近乎特種銷售稅。是故貨物稅的課徵是否有與營業稅重複的不公平問題，已然不再重要，而貨物稅項目的合理性乃端視其課稅的特殊目的而定。其或為寓禁於徵者，例如菸酒；或者抑制奢侈者，例如汽車、家電；或為節約能源者，例如油氣產品；或為防止污染者，例如水泥、輪胎等。當然，課稅產品的「屬性」會隨著時代環境不同與國民所得增加而不斷改變，而這也正是貨物稅允宜反映實際經濟社會狀況，適時調整修正的最主要理由。目前貨物稅課徵項目共有菸酒、橡膠輪胎、水泥、飲料、平板玻璃、油氣、電器及車輛等八大類，原本具有「寓禁於徵」的社會意義，惟隨著經濟發展，多數產品早已成為日常用品，不再是奢侈品，故貨物稅有全盤改革的必要（參曾巨威撰 90.8.12 工商時報社論，附件八）。
3. 換言之，各國貨物稅之課徵，已由早期對奢侈性貨品課稅作為所得稅輔助稅目，以及限制消費目的之課稅，轉移至目前以減少能源消耗、維護身體健康

、環境保護等目的為主之課稅。從而，「行政院財政改革委員會已將貨物稅課稅項目的修正，列入未來二年或六年的中期改革措施，依其初步決議擬修正貨物稅條例，取消橡膠輪胎、飲料品、平板玻璃及電器類的貨物稅課徵，而將水泥、油氣類、車輛類貨物稅的徵收，轉變成符合環境保護、節約能源、國民健康維護等特定目的而課徵的綠色稅制。為彌補該項課稅項目的刪減所造成的稅收損失，規劃同時提高營業稅稅率為 6% 或 7%。」（引自行政院財政改革委員會民國九十二年一月八日審查決議；張盛和、許慈美、吳月琴、莊水吉，銷售稅制度與實務，三民書局，2007.1，頁 143 參照）。

4. 且由行政院財政改革委員會各項研究議題主要結論與建議表中亦可得知貨物稅條例之短期改革方向其中之一即為刪除對飲料品課徵貨物稅（附件九）。貨物稅條例第 3 條修正草案對照表之說明中亦提及短期欲取消對飲料品課徵貨物稅（附件十）。由上可知，貨物稅條例第 8 條中對飲料品課徵貨物稅之手段，已經不符合貨物稅條例之立法目的，行政院財政改革委員會及立法院部分委員已經研擬刪除。綜上，對飲料品課徵貨物稅之手段與貨物稅之課徵目的間已經欠缺合理關聯性，應認該條文為違憲。

（五）貨物稅條例第 32 條規定之裁罰法律效果為「按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰」，並未區分行為罰與漏稅罰本質差異而為適當立法，亦未設定裁罰金額之上限，有違處罰明確性原則：

1. 按「對於人民違反行政法上義務之行為予以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及法律效果，應由法律定之，方符憲法第二十三條之意旨。」司法院釋字第 402 號解釋理由書可資參照。故行政罰須遵守「處罰法定主義」，其下位概念包含明確性原則，亦即法律訂定行政機關可對人民為裁罰之處分，其構成要件及法律效果必須明確，尤其法律效果部分，處罰種類及額度亦須明確，如法律未規定裁罰金額之上限，將使人民面對不確定之裁罰風險。
2. 又，稅捐秩序罰可分為行為罰與漏稅罰，稅法為掌握納稅義務人，並確實查明課稅事實關係，乃課予稅捐義務人一系列之協力義務，在納稅義務人違反此類行為義務的情形，稅法多規定應科處罰鍰，由於此種處罰，通常不以發生納稅義務人短漏稅款之結果為要件，因此被歸類為「行為罰」。反之，如果納稅義務人因故意或過失違反稅法上誠實申報繳納稅款義務，或違背協力義務致使稽徵機關不知有關課稅之重要事實，而減少核定應納稅額致發生短漏稅捐結果，對此行為所科處之罰鍰一般稱之為「漏稅罰」。漏稅罰係按照所漏稅額之一定倍數處罰，以發生短漏稅結果為要件（參陳清秀著之稅法總

論，附件十一）。

3. 又，行為罰與漏稅罰之法律效果須有所區別，漏稅罰多以漏稅額之倍數為罰鍰，如無漏稅額則不予處罰。而行為罰處罰之目的多係基於納稅行為人協力義務之違反，故應以一定金額為裁罰標準且訂有一定之上限及下限為宜，此亦為大法官多號解釋所揭示。包含釋字第 327 號解釋：「惟對於扣繳義務人已將所扣繳稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，有導致處罰過重之情形，應由有關機關檢討修正。」釋字第 339 號解釋理由書亦闡明：「惟租稅秩序罰，有行為罰與漏稅罰之分，如無漏稅之事實，而對單純違反租稅法上作為或不作為之義務者，亦比照所漏稅額處罰，顯已逾越處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨。」另，釋字第 356 號解釋亦指出：「加徵滯報金、怠報金，係對營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。上開營業稅法第四十九條之規定，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。惟在營業人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金與怠報金，又無合理最高額之限制，依本院大法官釋字第三二七號解釋意旨，主管機關應注意檢討修正。」綜上可知，大法官多號解釋皆闡明稅捐法所規定之裁罰如為行為罰，所依據之法律其效果應明確，且必須有明確金額之上限規定始可。

4. 本件南區國稅局及高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號判決認聲請人於 93 年 9 月未依規定辦理產品登記，擅自產製應稅貨物出廠 31,000 罐，故應依貨物稅條例第 32 條第 1 款處以相當於應補稅額 10 倍之罰鍰。然其所依據之貨物稅條例第 32 條第 1 款目的乃為促使廠商遵守該條例第 19 條辦理貨物稅廠商登記及產品登記，就廠商違反此登記義務所科處之行政罰，性質上應為行為罰，依據上開大法官解釋之見解，其法律效果應有金額之上限，始符合行為罰之規範目的，否則如無金額上限規定，將使人民難以預測處罰之上限，亦有違處罰法定主義之明確性原則，而難認合憲。

（六）綜上，應認貨物稅條例第 2 條及第 8 條之規定有違反法律明確性原則，貨物稅條例第 8 條定飲料品課稅之規定與貨物稅條例立法目的無合理關聯性，以及貨物稅條例第 32 條第 1 款之裁罰法律效果無上限之規定有違處罰明確性原則。又，財政部 84 年 11 月 24 日台財稅第 841660961 號函釋及財政部 79 年 11 月 1 日台財稅第 790367324 號函釋對於法條作不當之擴張解釋，亦違反憲法第 19 條之租稅法律主義，上開條文不當侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權，應認違憲。

肆、以上，敬請 貴院鑒核，祈速作成憲法解釋排除對聲請人之違憲侵害，以昭法治，並維憲法保障聲請人之基本權利。如蒙所允，甚感德澤。

伍、關係文件之名稱及件數：

附件一、高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號判決。

附件二、財政部 84 年 11 月 24 日台財稅第 841660961 號函釋。

附件三、財政部 79 年 11 月 1 日台財稅第 790367324 號函釋。

附件四、財政部臺灣省南區國稅局 95 年度財貨物字第 IE094180072 號處分。

附件五、最高行政法院 97 年度裁字第 2304 號裁定。

附件六、最高行政法院 97 年度裁字第 3849 號裁定。

附件七、陳愛娥著，如何明確適用「法律明確性原則」？—評司法院大法官釋字第五四五號解釋，月旦法學雜誌，88 期，249（253）頁。

附件八、曾巨威撰，90.8.12 工商時報社論。

附件九、行政院財政改革委員會各項研究議題主要結論與建議表。

附件十、貨物稅條例第 3 條修正草案對照表。

附件十一、陳清秀著，稅法總論，元照出版，五版，639 頁至 642 頁。

謹 呈

司法院大法官

聲請人：台 芳 食 品 廠

代表人：張 ○ 嘉

代理人：林 石 猛 律師

邱 基 峻 律師

廖 孟 意 律師

中 華 民 國 98 年 10 月 28 日

（附件一）

高雄高等行政法院判決

96 年度訴字第 106 號

原 告 台 芳 食 品 廠

代 表 人 張 ○ 嘉

訴訟代理人 張 展 圖

張 宗 琦 律 師

複 代理人 李 佳 冠 律 師

被 告 財政部臺灣省南區國稅局

代 表 人 邱 政 茂（局長）

訴訟代理人 阮 嫩 涵
康 育 斌
翁 順 衍

上列當事人間因貨物稅事件，原告不服財政部中華民國 95 年 12 月 7 日台財訴字第 09500393400 號訴願決定，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：

緣原告為貨物稅廠商，於民國（下同）93 年 9 月未依規定辦理產品登記，擅自產製應稅貨物「台塩廣珍膠原蛋白燕窩」出廠計 2,583.333 打，違反貨物稅條例第 19 條規定，經被告查獲，核定補徵稅額新臺幣（下同）347,393 元，除補徵稅額，並依同條例第 32 條第 1 款規定，按補徵稅額處 10 倍罰鍰 3,473,900 元（計至百元止）。原告不服，申經復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

貳、兩造之聲明

甲、原告聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

乙、被告聲明：原告之訴駁回。

參、兩造之主張：

甲、原告主張：

一、本稅 347,393 元部分：

（一）原告並非「產製廠商」：

1. 按財政部 88 年 11 月 11 日台財稅第 881957736 號函：「○○製藥公司受託分裝濃縮果漿酵素，核屬產製貨物稅條例第八條規定之應稅貨物，應依法課徵貨物稅。說明：二、現行貨物稅條例第一條及第二條所稱之『產製』，係指在市場行銷前可提高應稅貨物附加價值之一切行為，如：生產、製造、包裝、改裝、改製等行為。本案○○製藥公司接受廠商提供自國外原裝進口之大桶裝濃縮果漿酵素，直接分裝為瓶裝出廠銷售，其可增加附加價值之改分裝行為核屬上述產製之行為。惟為避免造成重複課稅，應輔導國內廠商與進口商依貨物稅稽徵規則第七十五條規定聯名辦理免稅採購手續。」（參臺中高等行政法院 91 年度訴字第 302 號判決）及貨物稅條例第 2 條之規定：「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。其納稅義務人如左：一、

國內產製之貨物，為產製廠商。二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商。三、國外進口之貨物，為收貨人、提貨單或貨物持有人。前項第二款委託代製之貨物，委託廠商為產製應稅貨物之廠商者，得向主管稽徵機關申請以委託廠商為納稅義務人。」

2. 經查，原告與訴外人惠智有限公司（下稱惠智公司）所訂立之委託代工合約書第 8 點：「本代工產品係由甲方提供原物料，乙方負責充填、製造……」等等內容，又原告於本件貨品「台鹽廣珍膠原蛋白燕窩」製造過程中僅有充填、裝瓶之委任代工之工作，其成品生產製造及包裝皆非原告受委任之內容，因事實上原告僅為代工生產過程之一部分。準此，被告僅以惠智公司無機器設備及委任原告代為納稅之委任契約，即認定僅處理充填及裝瓶本件系爭貨物之原告為系爭貨物之「產製廠商」，顯與事實不合。因事實上原告僅為代工生產過程之一部分，最後完成階段為惠智或臺鹽實業股份有限公司（下稱臺鹽公司）。如依貨物稅條例第 2 條規定，惠智公司或臺鹽公司始為產製廠商，依法前揭公司始為本件納稅義務人，委託代製合約書上稅額約定由原告繳納，僅係原告為便利惠智公司繳稅之作法而已。
3. 再者，按貨物稅條例規定可知，並無明文規定產製廠商應以有機器設備或工廠登記者為限，實應以應稅貨物完成出廠時徵收之，亦即，應以該「產品產出末端之最終廠商」為其納稅義務人，始與法律明文相符。職故，自本件產品整體製產過程以觀，原告代工之部分尚屬中間流程並非最終階段。再加上嗣後惠智公司尚須包裝加工等後續產製作業，系爭燕窩產品始得正式對外上市銷售下，本件被告逕以原告為產製廠商之原處分，顯與法不符，亦與司法院釋字第 217 號解釋所示，人民僅依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擔納稅義務之法律保留原則相違。
4. 又依貨物稅條例第 8 條之規定：「飲料品：凡設廠機製之清涼飲料品均屬之。其稅率如左：一、稀釋天然果蔬汁從價徵收百分之八。二、其他飲料品從價徵收百分之十五。前項飲料品合於國家標準之純天然果汁、果漿、濃糖果漿、濃縮果汁及純天然蔬菜汁免稅。第一項所稱設廠機製，指左列情形之一：一、設有固定製造場所，使用電動或非電動之機具製造裝瓶（盒、罐、桶）固封者。二、設有固定製造場所，使用電動或非電動機具製造飲料品之原料或半成品裝入自動混合販賣機製造銷售者。國內產製之飲料品，應減除容器成本計算其出廠價格。」該條文之規範意旨，係在說明何種情形下之「設廠機製」，得課徵飲料品課徵貨物稅之條文說明，與究竟原告是否為「產製廠商」一事，係屬二事。

5. 另外，「行政院財政改革委員會已將貨物稅課稅項目的修正，列入未來二年或六年的中期改革措施，依其初步決議擬修正貨物稅條例，取消橡膠輪胎、飲料品、平板玻璃及電器類的貨物稅課徵，而將水泥、油氣類、車輛類貨物稅的徵收，轉變成符合環境保護、節約能源、國民健康維護等特定目的而課徵的綠色稅制。為彌補該項課稅項目的刪減所造成的稅收損失，規劃同時提高營業稅稅率為 6% 或 7%。」（引自行政院財政改革委員會 92 年 1 月 8 日審查決議；張盛和、許慈美、吳月琴、莊水吉，銷售稅制度與實務，三民書局，2007.1，頁 143 參照）。可見飲料品課徵貨物稅之必要性已容受爭議，準此，於解釋飲料品之實際產製廠商為何者時，更應嚴守租稅法律主義。參照司法院釋字第 217 號解釋意旨：憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依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之義務。而不得如被告所稱：「本件是臺鹽對外辦理招標，由惠智公司得標，但因其非貨物稅的廠商，所以也沒有產製的機具設備，故委由原告生產，而原告符合貨物稅條例第 2 條第 1 項第 2 款之納稅義務人。」云云，僅因惠智公司本身無產製設備而無法依照貨物稅條例第 19 條規定申請辦理貨物稅廠商登記及產品登記，即反面推論原告才是產製廠商。否則，如此逕為認定委託關係不存在臺鹽與惠智公司間，而係臺鹽與原告間，反而會造成稅捐規避之情形，以本件之惠智公司為例，原本其於代工合約中應付之貨物稅稅款，反而可透過對於惠智與臺鹽間契約內容無預見之第三人（即原告）負擔不合理之稅捐繳納義務，殊不合理。若從「繳納正確稅額之納稅權利」以觀，納稅者對於因為自身經濟行為所產之課稅關係，應該能夠正確地預測，該權利之作用，在於確保經濟之預測可能性與安定性，因此本件若從納稅者之「課稅關係預測可能性」（黃俊杰，稅捐基本權，元照，2006.9，頁 141 參照）以觀，只會造成如惠智公司此種只享契約利益，卻無須負擔貨物稅繳納義務之稅捐規避情形，而由於課稅關係不具預測可能性之原告負擔，實不容助長。
6. 又貨物稅本身即是選定某些特定的貨物來課徵銷售稅的一種稅制，其課徵的範圍包括進口產品及國內生產產品，惟僅就在產品進入市場的第一個時點來課徵稅額，國內產品選擇在出廠時，而進口產品則在進口時課徵，在此時點課徵後，其商品繼續流轉，就不再課徵相同的稅賦，即稱為單一階段的銷售稅。其所課徵的稅賦，在理論上希望能隨著價格的移轉，轉嫁給最終消費者負擔，故在屬性上屬於間接稅的一種（張盛和、許慈美、吳月琴、莊水吉，銷售稅制度與實務，三民書局，2007.1，頁 137 參照）。為此，本件原告受

惠智公司委託代為加工產品，實為整個產品產製過程中的一環，蓋後續尚有懋陽包裝公司（原名：陽明包裝公司）代為包裝產品填充後之後段處理。而被告僅以產品處理之公司有無機器設備為產製廠商之認定標準，但此一認定標準實有違我國商業代工交易之一般習慣，蓋商業交易中，無公司設立之名，卻有公司交易之實者或是無生產機器，卻能交付契約產品者，比比皆是，而該等廠商所以能依約履行，乃係是因其將所不能生產之產品，分發給各個單一加工廠，並在各個加工廠完成後，依序地往下個加工階段前進，直至最終完成後，再交付給原承包廠商，或依特約，逕交委託廠商。職是，今被告忽視其最終出貨的承包廠商（即惠智公司）於整件契約中占有絕大利潤之事實，僅因其無機器設備，而不對其課予應繳納之稅款，卻對其下游代工廠商課予超過其承包利潤之稅款，依前述課徵貨物稅款立法之意旨，課徵時點乃係於產品最終、最先進入市場之時，故被告所為之課徵行為，實有與貨物稅立法意旨相悖。故被告稱：「本件應就貨物稅稽徵的精神來觀察，而貨物稅係以貨物出廠的真實價格去稽徵。而從本件惠智公司並非產製廠商，必須由原告接受自惠智公司所接收所有的原料予以產製後，才有可能成為貨物稅稽徵的對象，故本件的委託人應該是臺鹽公司，貨物稅條例第 2 條第 1 項第 2 款的委託與受託，應該從貨物的產製過程為整體的觀察，與民法委託合約的相對性，應作不同之觀察角度。」云云，則顯然違反向實質所得者即惠智公司課徵貨物稅之立法初衷。更重要的是，此例一出將使臺灣整個商業交易有重大影響，使得加工之廠商人人自危，蓋被告得恣意選擇任一有機器設備之廠商予以課稅，而不顧其是否為產品最終之承包出貨廠商或其加工利潤是否足以應付最終貨物進入市場的稅款，實非貨物稅對於產製廠商立法之解釋初衷。

（二）縱認原告為產製廠商，其委託廠商亦為惠智公司，而非臺鹽公司：

1. 按「稱委任者，謂當事人約定，一方委託他方處理事務，他方允為處理之契約」民法第 528 條定有明文。經查，本件原告與惠智公司訂有委任代工之契約書，故依前揭民法規定，其委任關係應存在於訴外人惠智公司（委任人）與原告（被委任人）間，而非原告與臺鹽公司間，臺鹽公司並非委託廠商，應無疑義。再者，依原告與惠智公司委託代工合約書第 8 點約定，可知雖臺鹽公司有提供膠原蛋白於原告，惟此乃惠智公司另向臺鹽公司購買或要求提供原料之契約，與原告及惠智公司間委託代工之契約關係無涉，且此種交易習慣於我國亦屬常見，自不可遽認惠智公司與臺鹽公司彼此間之契約關係得約束原告，而逕認臺鹽公司為原告之委託廠商，應無疑義。然，本件被

告竟認臺鹽公司為原告之委託廠商，有違民事契約相對性原則，本件原處分以臺鹽公司售與春天洋行系爭燕窩之銷售價格，核定完稅價格並對原告補稅裁罰，顯與法不符。

2. 因此，依貨物稅條例第 13 條至第 18 條為完稅價格之計算。同條例第 13 條：「完稅價格之計算方法為，銷售價格÷（1+稅率）。」、第 14 條：「所謂銷售價格，指產製廠商當月銷售貨物與批發商之銷售價格」、第 15 條：「產製廠商接受其他廠商提供原料代製應稅貨物者，以委託廠商之銷售價格依前 2 條之規定計算完稅價格」及第 17 條：「產製廠商申報應稅貨物之銷售價格及完稅價格，主管稽徵機關於進行調查時發現有不合於第 13 條至第 16 條之情事，應予調整者，應敘明事實檢附有關資料送請財政部賦稅署貨物稅評價委員會評定。」
3. 若認本件原告縱為產製廠商，但僅是受惠智公司委託代工貨物，並未實際銷售貨物，自無上開條例第 14 條規定之銷售價格。而依上開條例第 14 條，所謂銷售價格，指「產製廠商」當月「銷售貨物與批發商」之銷售價格，指「產製廠商」當月「銷售貨物與批發商」之銷售價格。本件被告以臺鹽公司銷售給春天洋行之價格，為第 14 條之銷售價格。但原告在本件為代工廠商，並無銷售貨物給批發商，故本件無從依據上開條例第 14 條認定銷售價格。而訴願決定以臺鹽公司之銷售價格計算完稅價格，顯與上開條例第 14 條不符。此違法擴張解釋契約內容，曲解委託關係之法律意義所作成之訴願決定，原告實難甘服。
4. 末查，本件復查決定書第 3 頁亦說明：「由臺鹽公司提供膠原蛋白，惠智公司提供燕窩及副料，準此，縱認原告為產製廠商，然依前揭貨物稅條例第 15 條規定，何以惠智、臺鹽公司皆有提供原料下，得逕認委託廠商為臺鹽公司而非惠智公司，被告本件處分實有理由未明之違法。」

（三）若以原告為產製廠商，其完稅價格則應以惠智公司之銷售價格為核定依據：

1. 按解釋法律首須確定文義涵蓋之範圍，此即為文義解釋可能性。準此，依貨物稅條例第 13 條及第 14 條之規定：「應稅貨物之完稅價格應包括該貨物之包裝從物價格。國產貨物之完稅價格以產製廠商之銷售價格減除內含貨物稅額計算之。完稅價格之計算方法如左：完稅價格＝銷售價格／（1＋稅率）」、「前條所稱銷售價格，指產製廠商當月份銷售貨物予批發商之銷售價格；其無中間批發商者，得扣除批發商之毛利；其價格有高低不同者，應以銷售數量加權平均計算之。但有左列情形之一者，不得列入加權平均計算：一、以顯著偏低之價格銷售而無正當理由者。二、自用或出廠時，無銷售

價格者。前項批發商之毛利，由財政部依實核算訂定之。」亦即，貨物稅條例第 14 條規定，所謂銷售價格係指「產製廠商」當月「銷售貨物與批發商」之銷售價格。故縱認原告為被告所指之產製廠商，則其銷售價格亦應以原告售予惠智公司之價格為準，惟被告竟以臺鹽公司銷售給春天洋行之銷售價格，始為貨物稅條例第 14 條規定之銷售價格，並據以為補稅之依據，顯與上開規定有所矛盾。

2. 原告應補徵貨物稅至多為 16,174.095 元，本件原處分實有違法，蓋產製廠商之銷售價格應為當月份銷售價格，即原告加工後銷售予惠智公司所請領之每瓶費用 4 元（參委託代工合約書第 4 點），依貨物稅條例第 13 條之規定，其每瓶完稅價格 3.4783 元（完稅價格＝銷售價格÷（1＋稅率），即 4 元÷（1+15%）＝ 3.4783 元（小數點後五位四捨五入計），核定應補徵貨物稅為 16,174.095 元（完稅價格 3.4783 元× 31,000 瓶× 15%＝ 16,174.095 元）。並非如被告所辯稱，其完稅價格應為臺鹽公司以禮盒包裝（6 瓶一組）為單位、平均每瓶售價 88.41 元售予經銷商春天洋行，至市面陳售價格為平均每瓶 500 元，以臺鹽公司銷售予春天洋行之每打銷售價格 1,061 元，而以其完稅價格 896.5 元【〔1,061 元（每打）－ 30（容器成本）〕÷〔1+15%〕＝ 896.5 元】為本件系爭燕窩之完稅價格云云，顯無理由。

（四）被告未盡職權調查義務，未經查明本件燕窩是否為「飲料」之應稅貨物，容有違誤：

1. 按行政程序法第 36 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。」另按，依行政訴訟法第 136 條準用民事訴訟法第 277 條：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。但法律別有規定，或依其情形顯失公平者，不在此限。」之規定，則本件被告就租稅構成要件該當事實及行政裁罰該當事實暨其歸責條件，均應負舉證責任。除非如所得稅法第 83 條之 1 等法律設有明文，將舉證責任倒置由納稅義務人之原告負舉證責任，否則，即應由被告對上開事實負舉證責任，於被告就待證事項未盡舉證責任時，即應承受敗訴之不利裁判結果。最高行政法院 94 年度判字第 527 號判決即曾指明：「然按，舉證責任轉換，係將原應由稅捐機關就課徵稅捐之權利發生要件事實，負客觀舉證責任，轉為納稅義務人如無法證明課稅事實不存在時，即應負擔稅捐，使納稅義務人原有之程序上及實體上之地位，陷於不利之地位，足見舉證責任之轉換，實際上係在分配實體權利無法證明時之風險，應有法律明文

規定或明確授權始得為之。」揆其裁判意旨，乃在闡明於無法律明文或法律明確授權之情形下，遽將舉證責任倒置，乃違反憲法第 23 條所揭示之法律保留原則，而為違法之裁判。行政機關與司法機關，均屬憲法機關，同受法律保留原則之拘束，並無二致，合先敘明。

2. 另按，財政部 84 年 11 月 24 日台財稅第 841660961 號函釋，雖規定產製或進口燕窩類飲料應課稅，惟業經財政部賦稅署解釋，其固形量超過 50 %即為「罐頭食品」，依照上述規定非屬課徵飲料品貨物稅範圍。準此，本件被告未盡職權調查義務，亦未提出舉證責任下，而未能證明本件系爭貨物其固形量未達百分之五十，被告即就本件全部系爭貨物予以補稅並予處罰，核有違誤。（臺中高等行政法院 92 年度訴字第 555 號判決參照）

二、罰鍰 3,473,900 元部分：

- （一）按稽徵機關核定納稅義務人有應補稅款若干者，除應依法為之之外，更重視負擔之平等，故可運用「實質課稅主義」或「經濟觀察法」，不拘泥法律的形式外觀，而就負擔稅捐之經濟能力核實課徵，或於納稅義務人怠於協力時，進行推計課稅（所得稅法第 83 條參照）；相對地，若是稅捐違章裁處除須行為人構成法定裁罰客觀要件外，更重要的卻是行為人主觀要件，即是否有逃漏稅之故意或過失，此與補稅著重於納稅人事實上的負擔能力，不問納稅義務人主觀上有無獲取收益意思，顯有差異。亦即補稅與裁罰之本質差異，除反映於主觀構成要件不同外，兩者更適用不同的證據責任與證據法則。蓋稅捐違章裁罰本屬國家刑罰高權行使之一環，刑罰之一般原理原則，諸如「無罪責即無處罰」、「臆測科罰禁止」、「一罪不二罰」以及「人民無自證己罪義務」等，本於法治國原則基本要求，自不得謂全無適用餘地，合先敘明。
- （二）再按「行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」（行政法院 39 年判字第 2 號判例）故被告應就所稱原告之違章事實，應依稅捐稽徵法第 30 條第 1 項、行政程序法第 36 條等規定應職權調查課稅構成要件事實及違章行為，進而將自由心證（行政程序法第 43 條）之結果，參酌行政程序法第 96 條第 1 項第 2 款之規定於行政裁罰處分書上載明違章之事實、理由及法令依據等法定事項。再者，對本件違章事實被告並負有「高度舉證責任」，以維護人民之財產權益。經查，被告僅以談話筆錄即片面認定原告有逃漏貨物稅之違章事實，顯已違反前開稅捐稽徵法等規定暨最高行政法院所揭示之上開原則。
- （三）末查，本件貨物稅本稅補徵部分即已具有前述違誤之處，於本稅計算上之銷售價格、完稅價格有所疑問下，被告未就本件貨物稅裁罰部分，另提出符合「高

度舉證責任」之證據，已違反「臆測科罰禁止」原則，僅以原告與利害關係人之談話筆錄為據，而有未另行依職權調查相關其他證據或保障原告對質詰問權利之違法。此外，推計課稅不得適用於稅捐裁罰部分，本件裁罰之具體金額竟以前揭有誤之貨物稅補稅金額，而按 10 倍之數額為裁罰結果，顯然違反裁罰部分不得以推計方式為之之間接違誤。

三、綜上以觀，被告核定原告為本件貨物稅之稅捐及裁罰對象，實已違反「絞殺禁止原則」或「半數原則」。蓋負擔租稅為附帶之社會義務，不能反客為主，超過應有及實有收益之半數（葛克昌，行政程序與納稅人基本權，翰盧圖書，2002.10，頁 149 參照）。亦即，任何之課稅行為皆必須保護納稅義務人於經濟生活之再生利益（黃俊杰，稅捐基本權，元照，2006.9，頁 77、78 參照）。而本件臺鹽的成品銷售價格每瓶約 25.5 元，而原告為惠智公司處理之代工價格每瓶僅有 4 元，而依被告所計算之貨物稅每瓶則是 11.2 元下，若從比例原則之所導引出之「絞殺性租稅禁止」要求，則租稅課徵權力之行為，不得造成絞殺之效果。而所課的「絞殺效果」，特別著重者為經濟上之意義，當租稅課徵所造成之效果，足以扼殺市場生機、使私領域中經濟陷於停滯時，即屬違反適當性及必要性之要求，構成對財產權利之絞殺。亦即，若課徵過重之稅賦使得納稅義務人對於租稅之義務履行陷於客觀上不可能等，均屬「絞殺」標準之典型（黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」：比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第 36 條，第 1 期，第 151 頁以下參照）。準此，本件原告所得預見之貨物稅核定完稅價格，只及於惠智公司將本件系爭燕窩於市場上出售之銷售價格而已，且燕窩一瓶代工費 4 元，卻要繳納 11.2 元，不論從「絞殺禁止原則」或「半數原則」以觀，皆已嚴重影響原告於經濟生活上之再生利益，侵害原告基於憲法第 19 條之稅捐基本權。

乙、被告主張：

一、本稅部分：

（一）按「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。其納稅義務人如左：……二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商。」、「飲料品：凡設廠機製之清涼飲料品均屬之。其稅率如左：……二、其他飲料品從價徵收百分之十五。……第一項所稱設廠機製，指左列情形之一：一、設有固定製造場所，使用電動或非電動之機具製造裝瓶（盒、罐、桶）固封者。……國內產製之飲料品，應減除容器成本計算其出廠價格。」、「應稅貨物之完稅價格應包括該貨物之包裝從物價格。國產貨物之完稅價格以產製廠商之銷售價格減除內含貨物稅額計算之。完稅價格之計算方法如左：完稅價格＝銷售價格／1＋稅率」、「產製廠商接受

其他廠商提供原料，代製應稅貨物者，以委託廠商之銷售價格，依前二條之規定計算其完稅價格。」及「產製廠商應於開始產製貨物前，向工廠所在地主管稽徵機關申請辦理貨物稅廠商登記及產品登記。」為貨物稅條例第 2 條第 1 項第 2 款、第 8 條第 1 項第 2 款、第 3 項第 1 款、第 4 項、第 13 條、第 15 條及第 19 條所明定。次按「產製廠商應於開始產製前，依規定格式填具貨物稅廠商設立登記申請書，檢同廠商登記表等文件，送主管稽徵機關，經審查相符後准予登記。前項廠商登記表，應記載下列事項：一、廠商名稱、營利事業統一編號及地址。二、組織種類。三、資本總額。四、負責人姓名、出生年月日、國民身分證統一編號、戶籍所在地地址、職稱及其印鑑。五、廠外未稅倉庫之名稱及地址。六、主要機器設備之名稱及生產能量。」為貨物稅稽徵規則第 10 條所明定。又「廠商進口或產製之燕窩類飲料，核屬貨物稅條例第八條規定之應稅飲料品，應依法課徵貨物稅。」及「飲料品容器成本通常標準表：……玻璃瓶 100-280cc 通常標準為每打三十元。」為財政部 84 年 11 月 24 日台財稅第 841660961 號及 88 年 5 月 7 日台財稅第 881914166 號函所釋示。

- (二) 查原告 93 年 9 月未依規定辦理產品登記，擅自產製應稅貨物「台塩廣珍膠原蛋白燕窩」出廠，有臺鹽公司 93 年 9 月銷貨收入明細分類帳、銷貨發票及 94 年 1 月 11 日貨物稅產品登記申請書可稽，亦為其所不爭。就貨物稅稽徵實務觀之，凡設有固定製造場所之貨物稅廠商，使用電動或非電動之機具製造裝瓶「固封」清涼飲料品出廠時，即已完成該清涼飲料品之產製行為，並達於應課徵貨物稅之時點。查「台塩廣珍膠原蛋白燕窩」係臺鹽公司於 93 年 8 月 31 日委託惠智公司代為產製（由臺鹽公司提供膠原蛋白，惠智公司提供燕窩及副料），惠智公司非貨物稅廠商，該公司並無產製設備，亦無工廠登記證，乃由惠智公司委託原告代工產製，原告負責調配、充填、裝瓶等產製工作，有臺鹽公司張靖明 93 年 12 月 29 日、惠智公司負責人許慧蘭 94 年 1 月 25 日及台芳食品廠副總經理蘇明芬同年 3 月 15 日至被告處之談話紀錄可稽。是原告既設有固定製造場所，並使用電動或非電動之機具製造裝瓶固封系爭貨物時，即該當貨物稅條例所稱之「產製廠商」。故原告主張「原告代工之部分尚屬中間流程並非最終階段……惠智公司尚須包裝加工等後續製產作業，系爭燕窩產品始得正式對外上市銷售，本件被告逕以原告為產製廠商，顯與法不符」乙節，洵不足採。綜上可知，原告係本件系爭貨物之納稅義務人，自應負擔貨物稅之申報及繳納義務；至於其與惠智公司間若有關於稅賦之約定，核係私人債權債務之關係，尚不影響其公法上之稅捐義務。

- (三) 又據臺鹽公司與惠智公司於 93 年 8 月 31 日訂立「New Classic 膠原燕窩代工產製契約」載，第 4 條……(二) 契約價金，除另有規定外，含乙方(即惠智公司)及其人員依中華民國法令應繳納之稅捐、規費……第 6 條……(二) 貨物稅由乙方支付。另原告與惠智公司訂立委託代工合約書載，四、委託代工價格：每瓶新臺幣肆元整。五、貨物稅：由乙方(即原告)負責申報完納。稅費由甲方(即惠智公司)提供，惟乙方應於繳納稅費前三日通知甲方提出稅款，以便完納貨物稅。七、付款條件：……3. 乙方應依法申報完納貨物稅。4. 代工產品須經臺鹽公司驗收合格。綜上，原告主張其僅為代工生產過程之一部分，惠智公司或臺鹽公司始為產製廠商乙節，核不足採。
- (四) 本件完稅價格之計算，應以委託廠商臺鹽公司出售予批發商春天洋行之銷售價格作為計算基準：按貨物稅條例所稱之完稅價格，係指能完整反應該貨物之製造成本及利潤者，有貨物稅條例第 16 條後段規定及同條例第 15 條之立法意旨可供參考，合先陳明。查據原告與惠智公司訂立委託代工合約書載：四、委託代工價格：每瓶新臺幣肆元整。是原告向惠智公司請領之款項僅代工費而已；又惠智公司係向臺鹽公司承作「台塩廣珍膠原蛋白燕窩」之代工公司，非實際銷售廠商，並以每瓶 20 元向臺鹽公司生技一廠請領「代工款」(發票品名為燕窩加工)，臺鹽公司則以禮盒包裝(6 瓶一組)為單位、平均每瓶售價 88.41 元售予經銷商春天洋行，至市面陳售價格為平均每瓶 500 元，是被告認為惠智公司之銷售價格，即所請領代工款，未包含臺鹽公司提供之膠原蛋白成本，尚非真實出廠完稅價格，且系爭貨物之包裝從物(即外包裝盒子)亦由臺鹽公司自行購買提供，業經證人即臺鹽公司行銷管理師張靖明於鈞院 96 年 7 月 12 日準備程序到庭證述無訛(參見本院 96 年 7 月 12 日準備程序筆錄)，如按貨物稅條例第 15 條規定暨立法意旨，被告依首揭規定，以臺鹽公司銷售予經銷商春天洋行之每打銷售價格 1,061 元計算每打完稅價格 896.5 元(〔銷售價格 1,061 元／打－部頒容器成本 30 元／打〕÷〔1+稅率 15%〕)，核定應補徵貨物稅 347,393 元(完稅價格 896.5 元／打×2,583.333 打×稅率 15%)，並無不合。

二、罰鍰部分：

- (一) 按「納稅義務人有左列情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰：一、未依第十九條規定辦理登記，擅自產製應稅貨物出廠者。」為貨物稅條例第 32 條第 1 款所明定。
- (二) 原告於 93 年 9 月未依規定辦理產品登記，擅自產製應稅貨物出廠 31,000 罐(約 2,583.333 打)，經被告核定補徵稅額 347,393 元，有臺鹽公司

93 年 9 月銷貨收入明細分類帳、銷貨發票及 94 年 1 月 11 日貨物稅產品登記申請書可稽，違章事證足堪認定，被告依前揭規定按補徵稅額酌情減輕處 10 倍罰鍰 3,473,900 元，並無違誤，其所訴洵不足採。

理 由

壹、程序部分：

本件被告之代表人原為朱正雄局長，嗣變更為代理局長何瑞芳而向本院聲明承受訴訟，然其後又變更其代表人為邱政茂局長並向本院聲明承受訴訟，經核於法並無不合，應予准許，合先敘明。

貳、實體部分：

甲、本稅部分：

- 一、按「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。其納稅義務人如左：一、國內產製之貨物，為產製廠商。二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商。」、「飲料品：凡設廠機製之清涼飲料品均屬之。其稅率如左：……二、其他飲料品從價徵收百分之十五。……」「第一項所稱設廠機製，指左列情形之一：一、設有固定製造場所，使用電動或非電動之機具製造裝瓶（盒、罐、桶）固封者。……」「國內產製之飲料品，應減除容器成本計算其出廠價格。」「應稅貨物之完稅價格應包括該貨物之包裝從物價格。國產貨物之完稅價格以產製廠商之銷售價格減除內含貨物稅額計算之。完稅價格之計算方法如左：完稅價格＝銷售價格／（1＋稅率）」、「產製廠商接受其他廠商提供原料，代製應稅貨物者，以委託廠商之銷售價格依前二條之規定計算其完稅價格。」及「產製廠商應於開始產製貨物前，向工廠所在地主管稽徵機關申請辦理貨物稅廠商登記及產品登記。」為貨物稅條例第 2 條第 1 項第 1 款、第 2 款、第 8 條第 1 項第 2 款、第 3 項第 1 款、第 4 項、第 13 條、第 15 條及第 19 條所明定。次按「產製廠商應於開始產製前，依規定格式填具貨物稅廠商設立登記申請書，檢同廠商登記表等文件，送主管稽徵機關，經審查相符後准予登記。前項廠商登記表，應記載下列事項：一、廠商名稱、營利事業統一編號及地址。二、組織種類。三、資本總額。四、負責人姓名、出生年月日、國民身分證統一編號、戶籍所在地地址、職稱及其印鑑。五、廠外未稅倉庫之名稱及地址。六、主要機器設備之名稱及生產能量。」「產製廠商未能依前項規定計算容器成本者，應按通常標準計算之。前項通常標準，由財政部賦稅署貨物稅評價委員會評定之。」為貨物稅稽徵規則第 10 條第 1 項及第 43 條第 2 項、第 3 項所明定。又「廠商進口或產製之燕窩類飲料，核屬貨物稅條例第八條規定之應稅飲料品，應依法課徵貨物稅。」及「飲料品容器成本通常標準表：……玻璃瓶 100-280cc 通常標準為每打三

十元。」為財政部 84 年 11 月 24 日台財稅第 841660961 號及 88 年 5 月 7 日台財稅第 881914166 號函所釋示。

二、本件原告為貨物稅廠商，於 93 年 9 月未依規定辦理產品登記，擅自產製應稅貨物「台鹽廣珍膠原蛋白燕窩」出廠計 2,583.333 打，違反貨物稅條例第 19 條規定，經被告查獲，核定補徵稅額 347,393 元，除補徵稅額，並依同條例第 32 條第 1 款規定，按補徵稅額處 10 倍罰鍰 3,473,900 元（計至百元止）等情，分別為兩造所自陳，並有核定稅額通知書及罰鍰處分書附原處分卷可稽，自堪認定。而原告提起本件行政訴訟無非以：（一）被告未證明系爭「台鹽廣珍膠原蛋白燕窩」產品之固形量未達 50%，而屬貨物稅條例之「飲料」應稅貨物，遽對原告課稅，自有違誤。（二）原告僅從事系爭燕窩產品製造過程中之充填、裝瓶之代工工作，至其成品之最後完成階段則由惠智公司或臺鹽公司為之，原告並非系爭燕窩產品之產製廠商，故本件納稅義務人應為惠智公司或臺鹽公司，與原告無涉。（三）原告係受惠智公司委任代工，並無實際銷售貨物，即無銷售價格可資計算完稅價格。況原告與臺鹽公司間則無委任關係存在，故縱認原告為產製廠商，其委託廠商亦為惠智公司而非臺鹽公司，則本件完稅價格應以原告售予惠智公司之價格計算，即以原告加工後銷售予惠智公司所請領之每瓶費用 4 元為準，被告以臺鹽公司銷售予訴外人春天洋行之銷售價格計算，顯然違法。（四）原告為惠智公司代工價格每瓶僅有 4 元，而依被告所計算之貨物稅每瓶則是 11.2 元，其據以對原告補稅，顯然課予原告過重之租稅負擔，違反「絞殺禁止原則」或「半數原則」。（五）被告對原告之補稅既屬違誤，則又以該違誤之貨物稅補稅金額處罰原告，有裁罰不得以推計方式為之之間接違誤等語，資為論據。

三、經查：

（一）按「設廠機製之罐裝綠豆湯、花生湯等，依本部（72）台財稅第三六二八六號函及（74）台財稅第二四七七九號函規定之原則，應查明其內含固體量是否達到百分之五十，其內容量如未達百分之五十以上者，應按飲料品從價徵收百分之十五貨物稅。」為財政部 79 年 11 月 1 日台財稅第 790367324 號函釋在案。經查，系爭燕窩產品經被告送往經濟部標準檢驗局檢驗結果，每瓶內容物 79.8 公克，固形物為 3.7 公克，此有原告所不爭之該局 96 年 3 月 14 日第 90606100076 號試驗報告附本院卷可憑，顯見上開產品之固形物並未達到 50%，則其屬貨物稅條例之飲料品，自堪認定。原告訴稱系爭燕窩產品非貨物稅條例之應稅飲料品云云，洵非可採。

（二）次查，原告未依規定辦理產品登記而生產系爭「台鹽廣珍膠原蛋白燕窩」出廠

，有臺鹽公司 93 年 9 月銷貨收入明細分類帳、銷貨發票及 94 年 1 月 11 日貨物稅產品登記申請書附原處分卷可稽。原告雖稱其僅係整個產製過程之中間代工廠商，並非完成上開貨物之產製廠商，本件之產製廠商應為惠智公司或臺鹽公司云云。惟查，依貨物稅條例第 2 條第 1 項第 1、2 款及第 15 條規定，可知貨物稅係對貨物課徵之租稅，亦即為對國內產製之消費貨品，於貨物出廠時，對生產廠商課徵，間接由消費者負擔之租稅。故為控制貨物之出廠狀況，以掌握稅源，避免逃稅，其納稅義務人原則上為產製廠商，惟如係委託代製之貨物，則以受託之產製廠商為納稅義務人，較能掌握貨物之出廠實際情況；又貨物稅條例所稱之出廠價格，並非指製造成本，而係指銷售價格，故在產製廠商接受其他廠商提供原料，代製應稅貨物之情形，因並無出廠價格（銷售價格），從而貨物稅條例第 15 條爰明定應以委託廠商之銷售價格為出廠價格，以符貨物稅採從價計課原則。是貨物稅條例既係以稅捐稽徵之角度決定對特定之貨物課稅，並定其納稅義務人及完稅價格，則某項物品是否已該當貨物稅課徵客體之「貨物」而得於其出廠時對之課稅，暨該項貨物之委託受託產製關係等，自應就該貨物的整個產製過程予以綜合觀察，至於產製貨物過程中上下游廠商所發生之契約關係如何，尚非所問。

- （三）經查，系爭貨物為「台塩廣珍膠原蛋白燕窩」，為貨物稅條例所課徵之「飲料品」貨物，是應審究者，闕為其於何階段即成為課稅對象之「飲料品」？查上開飲料品係臺鹽公司於 93 年 8 月 31 日委託惠智公司代為產製（由臺鹽公司提供膠原蛋白，惠智公司提供燕窩及副料），雙方於訂立之「New Classic 膠原燕窩代工產製契約」第 4 條及第 6 條已約明：「……（二）契約價金，除另有規定外，含乙方（即惠智公司）及其人員依中華民國法令應繳納之稅捐、規費……。」「……貨物稅由乙方支付。」有該份契約書附原處分卷可稽。惟因惠智公司並非貨物稅廠商，並無產製設備，亦無工廠登記證，乃由惠智公司轉由原告代工產製，依原處分卷附原告與惠智公司訂立之委託代工合約書第 5 條：「貨物稅：由乙方（即原告）負責申報完納。稅費由甲方（即惠智公司）提供，惟乙方應於繳納稅費前三日通知甲方提出稅款，以便完納貨物稅。甲方應提供完整資訊及完稅價格予乙方。」第 7 條：「付款條件：1. 乙方應於代工產製期間，每日傳真產製日報表、Q.C 報表及製造過程品管 Q.C 報表予甲方。2. 乙方請款時應檢附貨物簽收單、發票、產品檢驗合格報告（檢驗費用由甲方支付）。3. 乙方應依法申報完納貨物稅。4. 代工產品須經臺鹽公司驗收合格。」第 8 條：「本代工產品係由甲方提供原物料，乙方負責充填、製造、殺菌、包裝、品檢及製造過程 Q.C，乙方製造之產品品質須符合安全衛

生標準。」等詞；參以證人即參與臺鹽公司與惠智公司締約之臺鹽公司行銷管理師張靖明於被告調查時稱：「本公司有銷售但無產製上揭產品（即台塩廣珍膠原蛋白燕窩），本公司係委託惠智公司代為產製並指明貨物稅完稅廠家為乙方即惠智公司負責。……本公司提供膠原蛋白，而燕窩及副料全由惠智公司負責。」及其於本院審理時證稱：「惠智公司本來就有廣珍燕窩這個品牌，臺鹽要跨入這個領域，就必須找一個知名品牌來代工，那時才會與惠智公司洽談合作成立台塩惠智膠原蛋白燕窩。（問：原料如何提供？）我們僅提供膠原蛋白，其他則是由惠智公司製作至成品交付臺鹽。（問：所謂成品為何？）即罐頭外面的商標及標籤包裝到整個禮盒包裝完成。一開始我們以為惠智公司自己製作，後來知道他有轉包出去。（問：合約第 6 條第 2 款有約定貨物稅由惠智公司支付，其原因為何？）因為臺鹽公司沒有販賣這類飲料的經驗，而這牽涉到貨物稅我們比較不清楚，惠智公司比較有這方面的經驗，所以請惠智公司估價時，將貨物稅包含進去。合約中途才知道台芳食品廠有參與。（問：何以原處分卷第 123 頁，你們開立的發票項目是開立燕窩加工？）因為這合約為燕窩代工合約。（問：為何你們的契約為膠原燕窩代工產製契約而非燕窩產製契約？是否表示膠原蛋白的價格沒有涵蓋進去？）我們的價格都有報給惠智公司，因為這部分都要由惠智公司申報貨物稅。所以這個發票並沒有包含膠原蛋白的價格在裡面。（問：證人是否知道台芳食品廠所製作完成的膠原蛋白的產品一部分？）就我知道整個加工過程都是台芳食品廠進行。（問：加工完成是裸罐，還是有包裝？）我向惠智公司收到貨物的時候，外包裝就已經完成。（問：惠智公司如何交付貨物？）惠智公司與台芳食品廠聯絡好，因為他們才是契約的兩方，而包裝是一段、一段的，包裝禮盒是由惠智公司負責，而外包標籤則是於台芳公司完成。再由惠智公司送到我們的廠。（問：臺鹽公司委託納給惠智公司代工的價格，如何計算？）是以罐來計價。（問：盒子的成本如何計算？）臺鹽公司自己購買，再交由惠智公司去包裝。」等語；以及證人即惠智公司負責人許慧蘭於被告調查時稱：「本公司並非自行產製，係轉委託台芳食品廠代製。……本公司並無該項產製設備，也無工廠登記證，故轉委託有該項生產設備的廠商台芳食品廠來生產。」等語；暨證人即接受惠智公司委任作系爭燕窩產品禮盒包裝工作之懋陽生化有限公司總經理於本院審理時證稱：「懋陽公司係作包裝的工作，是指入盒及貼標籤。（問：標籤貼於何處？）貼在瓶子上面。（問：成品來的時候是什麼樣子？）已經蓋好蓋子可以食用了，當時有的瓶子已經有貼（標籤）我們僅是幫忙修改，但沒有貼的部分就幫他貼好入盒。（問：何人委託你們包裝作業？）是惠智公司許慧蘭委託的。（問：幾

瓶入一盒？）4 瓶或 6 瓶不一定。（問：是否每瓶都需要你修改？）沒有？（問：已經貼好（標籤）的比例高不高？）不多，但大部分都是出貨來不及包裝才由我幫忙修補，我主要承攬的工作都是外包裝入盒。」等語，此外，原告亦自承其所作的工作是原料裝填入罐及貼標籤等語（見本院 96 年 7 月 12 日準備程序筆錄），綜上各情可知系爭燕窩產品雖係訴外人惠智公司向臺鹽公司承攬而來，然因惠智公司本身並無產製設備，乃又再將之轉由原告承攬代工，而由原告採取來自臺鹽公司及惠智公司提供之原料予以裝填入罐、加蓋、固封並於瓶身外貼上產品標籤使之成為具有品牌之飲料品，足見系爭產品係由原告予以產製完成而成為貨物稅課徵標的之「飲料品」甚明。是系爭「台鹽廣珍膠原蛋白燕窩」之飲料品乃起於臺鹽公司之委託產製，雖中間透過惠智公司之再轉包，惟該飲料品確係終於原告之受託予以產製完成，甚為明確。依貨物稅條例第 2 條第 1 項第 2 款規定，原告自為該飲料品出廠時申報貨物稅之納稅義務人，自堪認定。至於該飲料品之後之禮盒包裝，充其量僅為銷貨者臺鹽公司為吸引消費者所給予該貨物之裝飾，並不影響系爭貨品於原告階段時已為產製完成之飲料品之事實。從而，被告以原告為系爭飲料品之受託產製廠商，為貨物稅條例第 2 條第 1 項第 2 款規定之納稅義務人，應於系爭飲料品出廠時申報繳納貨物稅，且應依同條例第 15 條規定以臺鹽公司銷售該飲料品予批發商春天洋行之銷售價格定其完稅價格，洵無違誤。至於財政部 88 年 11 月 11 日台財稅第 881957736 號函所稱現行貨物稅條例第 1 條及第 2 條所稱之「產製」，係指在市場行銷前可提高應稅貨物附加價值之一切行為，如：生產、製造、包裝、改裝、改製等行為等語，係針對該函釋個案○○製藥公司接受廠商提供自國外原裝進口之大桶裝濃縮果漿酵素，直接分裝為瓶裝出廠銷售，其可增加附加價值之改分裝行為核屬上述產製之行為所為之解釋，易言之，何種行為構成產製貨物稅條例之貨物行為，應就該貨物之產製過程予以綜合觀察，非謂將某一貨物之產製過程予以切割，而認生產、製造、包裝均獨立該當貨物稅條例第 1 條及第 2 條所稱之「產製」，亦非謂貨物一定要到達銷貨前之包裝完成，始謂「產製」完成。由是，原告訴稱其僅係從事系爭燕窩飲料品製造過程中之充填、裝瓶之代工工作，至其成品之最後完成階段則由惠智公司或臺鹽公司為之，原告並非系爭燕窩產品之產製廠商，故本件納稅義務人應為惠智公司或臺鹽公司，與原告無涉。且原告係受惠智公司委任代工，並無實際銷售貨物之銷售價格可資計算完稅價格；又原告與臺鹽公司間則無委任關係存在，故縱認原告為產製廠商，其委託廠商亦為惠智公司而非臺鹽公司云云，洵無可採。

(四) 次按貨物稅條例所稱之完稅價格，係指能完整反應該貨物之製造成本及利潤者，此觀貨物稅條例第 16 條後段規定及前述同條例第 15 條之立法意旨自明。查原告與惠智公司訂立委託代工合約書記載：四、委託代工價格：每瓶新臺幣肆元整。是原告向惠智公司請領之款項僅代工費而已；又惠智公司係向臺鹽公司承作「台塩廣珍膠原蛋白燕窩」之代工公司，非實際銷售廠商，並以每瓶 20 元向臺鹽公司生技一廠請領「代工款」（發票品名為燕窩加工），臺鹽公司則以禮盒包裝（6 瓶一組）為單位、平均每瓶售價 88.41 元售予經銷商春天洋行，至市面陳售價格為平均每瓶 500 元，為原告所不爭，並有統一發票附原處分卷可稽，是被告認為惠智公司之銷售價格，即所請領代工款，未包含臺鹽公司提供之膠原蛋白成本，尚非真實出廠完稅價格，且系爭貨物之包裝從物（即外包裝盒子）亦由臺鹽公司自行購買提供，業經證人即臺鹽公司行銷管理師張靖明於本院 96 年 7 月 12 日準備程序到庭證述無訛，則依貨物稅條例第 15 條規定，被告依首揭規定，以臺鹽公司銷售予經銷商春天洋行之每打銷售價格 1,061 元計算每打完稅價格 896.5 元（〔銷售價格 1,061 元／打－部頒容器成本 30 元／打〕÷〔1+ 稅率 15%〕），核定應補徵貨物稅 347,393 元（完稅價格 896.5 元／打×2,583.333 打×稅率 15%），並無不合。原告訴稱縱認其為系爭貨物之產製廠商，然本件完稅價格應以原告售予惠智公司之價格計算，即以原告加工後銷售予惠智公司所請領之每瓶費用 4 元為準，不應以臺鹽公司銷售予訴外人春天洋行之銷售價格計算云云，顯係對法律之誤解，洵無可採。況且，依前述原告與惠智公司訂立之契約第 5 條：「貨物稅：由乙方（即原告）負責申報完納。稅費由甲方（即惠智公司）提供，惟乙方應於繳納稅費前三日通知甲方提出稅款，以便完納貨物稅。甲方應提供完整資訊及完稅價格予乙方。」及第 7 條：「……3. 乙方應依法申報完納貨物稅。4. 代工產品須經臺鹽公司驗收合格。」之內容觀之，原告對於其負有申報繳納系爭飲料品貨物稅之義務，及臺鹽公司為系爭飲料品之委託產製廠商乙節，早已明知，並無不可預測其銷售價格情事，尤其原告所應繳納之系爭飲料品之貨物稅費亦得依約向惠智公司收取，並無損原告之所得收取之代工利潤，故原告徒以其為惠智公司代工價格每瓶僅有 4 元，然本件貨物稅每瓶則高達 11.2 元，如課予原告申報繳納之義務，顯然課予原告過重之租稅負擔，違反「絞殺禁止原則」或「半數原則」云云，即無可採。

乙、罰鍰部分：

(一) 按「納稅義務人有左列情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰：一、未依第十九條規定辦理登記，擅自產製應稅貨物出廠者。」為貨

物稅條例第 32 條第 1 款所明定。

(二) 原告於 93 年 9 月未依規定辦理產品登記，擅自產製應稅貨物出廠 31,000 罐（約 2,583.333 打），應補徵稅額 347,393 元，已詳如前述，以其身為貨物稅之產製廠商，對於其產製之貨物應注意依規定辦理登記始得產製出廠，亦無不能注意情事，則其怠於辦理產品登記逕自產製系爭貨物出廠，縱非故意，亦有過失，違章事證足堪認定，被告依前揭規定按補徵稅額酌情減輕處 10 倍罰鍰 3,473,900 元，並無違誤，亦無以推計課稅處罰之問題，原告主張被告對原告之補稅既屬違誤，則又以該違誤之貨物稅補稅金額處罰原告，有裁罰不得以推計方式為之的間接違誤云云，殊無可採。

丙、綜上所述，原告之主張並無可採，從而被告以原告為貨物稅廠商，於 93 年 9 月未依規定辦理產品登記，擅自產製應稅貨物「台塩廣珍膠原蛋白燕窩」出廠計 2,583.333 打，違反貨物稅條例第 19 條規定，乃核定補徵稅額 347,393 元，並依同條例第 32 條第 1 款規定，按補徵稅額處 10 倍罰鍰 3,473,900 元（計至百元止），並無違誤。訴願決定予以維持，亦無不合。原告起訴意旨求為撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘主張，核與判決之結果無影響，爰不逐一論述，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 195 條第 1 項後段、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 12 月 20 日

(附件五)

最高行政法院裁定

97 年度裁字第 02304 號

上 訴 人 台芳食品廠

代 表 人 張 ○ 嘉

訴訟代理人 林 石 猛 律師

邱 基 峻 律師

李 佳 冠 律師

被上訴人 財政部臺灣省南區國稅局

代 表 人 邱 政 茂

上列當事人間貨物稅事件，上訴人對於中華民國 96 年 12 月 20 日高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 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。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；而判決有第 243 條第 2 項所列各款情形之一者，其判決當然違背法令。又提起上訴，應以上訴狀表明上訴理由並應添具關於上訴理由之必要證據，復為同法第 244 條第 1 項第 4 款及第 2 項所明定。準此，當事人提起上訴，如以原審判決有行政訴訟法第 243 條第 1 項不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；如以原審判決有第 243 條第 2 項所列各款情形之當然違背法令為理由時，其上訴狀應揭示合於該款之事實。如上訴狀未依此項方法表明，即難認為已對原審判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、本件上訴人對於高雄高等行政法院判決上訴，雖以原判決違背法令為由，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及言詞辯論意旨狀之理由，或就原審取捨證據、認定事實之職權行使事項，任意指摘為不當，或就原審已論述或駁斥其主張之理由，泛言原判決有不適用法規或適用不當或不備理由，而未具體表明原判決究有如何不適用法規，或有如何違背法律、司法院解釋或本院判例，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。依首揭規定及說明，其上訴自不合法，應予駁回。

三、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 4 月 22 日
(本件聲請書其餘附件略)

抄台芳食品廠代表人張○嘉釋憲聲請書

(99 年 7 月 2 日)

為聲請人受高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號確定終局判決（經最高行政法院 97 年度裁字第 2304 號裁定駁回而確定），適用貨物稅條例第 8 條，致聲請人於憲法上所保障之權利遭受不法侵害，發生抵觸憲法第 7 條、第 15 條、第 19 條與第 23 條之疑義，謹依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款與第 8 條第 1 項，提出聲請解釋憲法事：

壹、聲請釋憲之目的

按「人民有依法律納稅之義務」，為憲法第 19 條所明文揭示。而稅捐之課徵因對人民財產權有重大之限制，故我國司法院釋字第 217 號、第 385 號、第 420 號、第 496 號、第 597 號、第 620 號與第 622 號解釋，歷來揭櫫租稅課徵之各構成要件須由法律明定始可，亦即所謂之租稅法律主義。然租稅事項除應遵守上述法律保留外，租稅法律之內容亦應受比例原則與平等原則等憲法原則之檢驗。從而，除形式上應有租稅法律之存在，租稅法律之內容於實質上亦必須符合比例原則、平等原則與法律明確性原則，方無違憲法保障人民財產權之意旨。本件貨物稅事件，經高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號判決與最高行政法院 97 年度裁字第 2304 號裁定駁回而確定，然高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號判決所適用之貨物稅條例第 8 條，無法達成貨物稅制度之目的，且尚有其他更有效之方法得以達到充實財政之作用，又其對經濟均衡扭曲之不利益與充實財政之效果間顯失均衡，而不合乎比例原則；再者，貨物稅條例第 8 條使罐裝飲料產業之業者，須負擔其他產業業者所無之稅賦，形成差別待遇，卻欠缺正當合理事由，是該條亦與平等原則有所牴觸；另財政部與立法院皆同意貨物稅條例第 8 條已不合時宜，仍以目前能源稅法尚未通過為由，而拒絕刪除貨物稅條例第 8 條之規定，職是，貨物稅條例第 8 條之規定牴觸憲法第 15 條、第 19 條、第 23 條及第 7 條，致使聲請人繳納不必要之稅捐，並受有差別之待遇，嚴重侵害聲請人應受憲法保障之財產權，經聲請人用盡訴訟程序仍未能獲救濟，爰容有聲請大法官解釋之必要，以使人民之基本權利得獲保障。

貳、疑義或爭議之性質與經過，及涉及之憲法條文

一、緣聲請人於民國（下同）93 年 9 月受託生產「台塩廣珍膠原蛋白燕窩」，惟經財政部臺灣省南區國稅局（下稱南區國稅局）認該產品為貨物稅條例第 8 條之應稅飲料品，復以聲請人為飲料品貨物稅之納稅義務人，於產製前尚負有辦理產品登記之義務，從而南區國稅局遂作成 95 年度財貨物字第 IE094180072 號處分（附件一），向聲請人補徵貨物稅新臺幣（下同）347,393 元，並以聲請人違反貨物稅條例第 19 條之登記義務為由，依同條例第 32 條第 1 款規定，按補徵稅額處 10 倍罰鍰 3,473,900 元。

二、聲請人不服上開處分，遂依法提起行政救濟。財政部台財訴字第 09500393400 號訴願決定、高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號判決（附件二）皆維持原處分，聲請人復提起上訴，然遭最高行政法院以 97 年度裁字第 2304 號裁定上訴不合法駁回而告確定（附件三）。後聲請人雖曾再行提起再審，惟仍遭最高行政法院 97 年度裁字第 3849 號裁定駁回（附件四）。故聲請人遂就高雄高等

行政法院 96 年度訴字第 106 號確定終局判決，所適用之法規及函釋有牴觸憲法疑義者提請大法官解釋。

三、高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號確定終局判決，乃係適用貨物稅條例第 2 條、第 8 條及第 32 條與財政部 84 年 11 月 24 日台財稅第 841660961 號函釋、財政部 79 年 11 月 1 日台財稅第 790367324 號函釋，而肯認原處分合法。其中，就貨物稅條例第 2 條、第 8 條及第 32 條有違反法律明確性原則與法律保留原則之疑義；台財稅第 841660961 號函釋及台財稅第 790367324 號函釋，有違反租稅法律主義之疑義部分，聲請人業已提出解釋憲法之聲請（附件五）。然因貨物稅條例第 8 條對憲法第 15 條所保障之人民財產權有重大限制，尚有牴觸憲法第 23 條比例原則與第 7 條平等原則之疑義，致聲請人受憲法保障之權利受侵害，故亦有聲請解釋之必要。

參、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、程序部分：

（一）按「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法：……二、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。」為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所明定，可知倘人民因權利遭受不法侵害提起訴訟而未能獲得救濟，就終局確定判決所適用之法令，認有牴觸憲法之疑義，即得依本條款聲請大法官解釋，合先敘明。

（二）查聲請人就本件貨物稅事件，於收受處分後，均依法於法定期間內，分別向各管轄機關，提起訴願及行政訴訟，最終經最高行政法院以上訴不合法裁定駁回在案，至此上揭案件即告確定。準此，聲請人認高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號確定終局判決，所適用之貨物稅條例第 8 條，有牴觸憲法第 15 條、第 19 條、第 23 條及第 7 條之疑義，茲謹依法聲請解釋，於法要無不合。

二、實體部分：

（一）貨物稅條例第 8 條為對設廠機製飲料品課徵特種銷售稅之法律規定，使飲料品廠商負有納稅義務，並增加飲料品消費者之經濟負擔，對人民之財產權自有重大限制：

1. 按「人民之生存權、工作權及財產權，應予以保障」憲法第 15 條定有明文，司法院釋字第 622 號解釋理由書明示：「稅捐債務亦為公法上之金錢給付義務」，且行政執行法施行細則第 2 條亦規定：「本法第二條所稱公法上金錢給付義務如下：一、稅款、滯納金、滯報費、利息、滯報金、怠報金

及短估金。二、罰鍰及怠金。三、代履行費用。四、其他公法上應給付金錢之義務。」債務人對於金錢給付義務無法主張給付不能，且以所有財產作為債務履行之擔保，蓋金錢給付非以特定之客體作為給付標的。從而，納稅義務人即係以所有財產作為租稅債務之擔保，加上租稅具有強制性與共同報償性之特性，相較於其他干預財產權利之國家作用，租稅對於財產權之限制更為廣泛且強烈。職此，就消極之防禦功能而言，租稅係國家及地方自治團體，對國民財產自由權之侵犯及對職業及營業自由權之干預（參照葛克昌，稅法基本問題—財政憲法篇，第 99 頁，附件六），對憲法財產權之侵害，「苛捐雜稅」為最可能之措施（參照吳庚，憲法的解釋與適用，第 258 頁，附件七）。

2. 貨物稅條例第 8 條規定：「飲料品：凡設廠機製之清涼飲料品均屬之。其稅率如左：一、稀釋天然果蔬汁從價徵收百分之八。二、其他飲料品從價徵收百分之十五。前項飲料品合於國家標準之純天然果汁、果漿、濃糖果漿、濃縮果汁及純天然蔬菜汁免稅。第一項所稱設廠機製，指左列情形之一：一、設有固定製造場所，使用電動或非電動之機具製造裝瓶（盒、罐、桶）固封者。二、設有固定製造場所，使用電動或非電動機具製造飲料品之原料或半成品裝入自動混合販賣機製造銷售者。國內產製之飲料品，應減除容器成本計算其出廠價格。」係規範課徵設廠機製飲料品貨物稅之構成要件，同法第 2 條所定之納稅義務人即負有繳納貨物稅款之義務。再者，同法第 19 條至第 23 條有登記、會計紀錄、申報等稽徵協力義務之規定，則負納稅義務廠商之營業自由自不免受有限制，而司法院釋字第 514 號解釋指出「人民營業之自由為憲法上工作權及財產權所保障」，是貨物稅條例第 8 條課徵飲料品貨物稅之規定，對設廠機製飲料品廠商之財產權自有重大限制。
3. 另，銷售稅（又稱消費稅）係對於商品或勞務之銷售行為所課徵，銷售稅依稅基之廣狹，可區分為一般銷售稅與特種銷售稅，貨物稅係以特定貨物作為租稅客體，屬於特種銷售稅。由於銷售稅額會直接反映於商品或勞務價格，屬得直接轉嫁之間接稅，故而，實際負擔銷售稅者為消費者。準此，貨物稅條例第 8 條課徵飲料品貨物稅之規定，增加人民消費飲料品之負擔，同時減少剩餘之可支配所得（Disposable Income），對飲料品消費者之財產權亦有重大限制。
4. 依上，貨物稅條例第 8 條，使飲料品廠商負有納稅義務，並干預其營業自由，且減少飲料品消費者剩餘之可支配所得，對人民之財產權自有重大限制。

(二) 隨社會經濟發展，現行貨物稅條例已不再僅以充實財政為主要目的，轉而著重經濟與社會政策目的，甚至可認為其財政目的已退居為次要性或附隨性目的：

1. 租稅一直係財政收入最主要之來源，故充實財政乃係租稅之基本目的。租稅係政府以公權力向人民收取財物，納稅人並不能獲取直接之對價，且租稅係政府介入經濟領域之行為，勢必對經濟均衡狀態有所影響，易言之，政府可透過租稅之手段，影響人民之選擇，以達成特定之政策，亦即租稅具有積極之形成功能。從而，可歸納出租稅具有強制性、共同報償性、財政性、政策性等特性。
2. 憲法第 143 條明示「私有土地應照價納稅」、「土地價值非因施以勞力資本而增加者，歸人民共享之」，以平均社會財富之社會政策為土地增值稅之主要目的外。另關於憲法之各項基本國策，諸如：謀國計民生之均足（憲法第 142 條）、國計民生之平衡發展（憲法第 145 條）、產業發展（憲法第 146 條、增修條文第 10 條第 1 項、第 3 項）、充分就業（憲法第 152 條）、社會保險與救助制度（憲法第 155 條、增修條文第 10 條第 7 項、第 8 項）、教育文化發展（憲法第十三章第五節、增修條文第 10 條第 10 項、第 11 項）等，由於國家負有促進實現此類基本國策之職責，租稅即係達成各項社會經濟政策之重要手段。職是，租稅立法者在財政收入目的外，亦負有義務結合以上之經濟社會政策目的。故憲法之租稅概念在財政目的外，亦存在經濟與社會政策目的（參照葛克昌，稅法基本問題—財政憲法篇，第 106-107 頁，附件八）。
3. 承上所述，充實財政為租稅之基本目的，然租稅尚具有經濟與社會政策目的。尤其現代福利國家業已摒棄無為政府之觀念，故而，於個別之租稅法律，不僅得將租稅之政策性目的與財政目的併列為主要目的，甚至將充實租稅作為次要或附隨目的亦無違憲法上租稅之定義。就立法例而言，德國租稅通則（Abgabeordnung（AO））第 3 條第 1 項，即明文承認租稅法律得以政策性目的為主要目的，而將財政目的作為次要或附隨目的（Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.）可供參酌。職此，應承認財政以外目的之租稅（參照陳敏，憲法租稅概念及其課徵限制，政大法學評論第 24 期，第 38-39 頁，

附件九)。

4. 貨物稅為特種銷售稅，租稅客體僅限於特定貨物，相較於具廣泛稅基之租稅，不僅充實租稅之效果較為有限，且若無充實財政以外之其他理由，則扭曲資源配置之程度亦較為嚴重。從而，特種銷售稅應有充實財政外之特定目的作為依據，蓋若僅欲充實財政，則應選擇一般銷售稅或其他租稅。是以，學理上認為，現代貨物稅制度應以寓禁於徵、改善貧富差距（量能課稅）、外部性內部化、節約能源或防止污染、租稅公平等政策性為其目的（參照王正、徐偉初，財政學，第 437-438 頁；孫克難，貨物稅課稅項目之研究，第 10-12 頁，附件十）。
5. 貨物稅制度之起源可追溯至周朝，於清代稱之為釐金，民國 19 年方訂立現代式之貨物稅制度，時稱「統捐」，20 年廢除釐金，35 年立法公布貨物稅條例，迄今已歷經 29 次修法。早期貨物稅條例之應稅貨物，除飲料品外，亦不乏各類民生必需品、中間性商品，且貨物稅之稅收占全國財政收入之比重甚至高於營業稅之稅收，因此，我國早期貨物稅條例之性質近似一般銷售稅，以充實財政為主要目的甚明。歷經多次修法後，業已刪除多項應稅貨物，現行貨物稅之租稅客體，包括橡膠輪胎、水泥、飲料品、平板玻璃、油氣類、電器類、車輛類、菸、酒，共九類貨物，除菸酒貨物另以菸酒稅法規範外，其餘則規定於貨物稅條例中。職此，現行貨物稅條例之性質為特種銷售稅，應屬無疑。
6. 依上，貨物稅為特種銷售稅，且此項稅收占整體財政收入之比重明顯低於所得稅、營業稅等具廣泛稅基之租稅。因而，目前貨物稅條例以寓禁於徵、改善貧富差距、外部性內部化、節約能源或防止污染、租稅公平等政策性為主要目的，充實財政甚至僅為該法之次要或附隨性目的。準此，就貨物稅條例第 8 條是否違憲進行審查時，自不應僅就財政目的之角度為之。

（三）審查貨物稅條例第 8 條有無違憲，主要之審查標準為租稅法律主義、比例原則、平等原則：

1. 按「人民有依法律納稅之義務」憲法第 19 條定有明文。前已提及租稅具有消極之防禦功能與積極之形成功能，亦即租稅不僅對人民財產權有重大限制，且事務性質具重要性。是以，憲法乃明文揭示租稅法律主義，依歷年來大法官解釋之意旨，所謂租稅法律主義，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、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定（參照司法院釋字第 622 號、第 620 號、第 597 號、第 385 號及第 217 號解釋）。

2. 次按，大法官對限制人民財產權之法規合憲與否進行審查時，除法律保留原則外，主要之審查標準為憲法第 23 條之比例原則（參照司法院釋字第 673 號、第 642 號、第 641 號、第 628 號、第 616 號、第 600 號、第 593 號、第 580 號、第 577 號、第 573 號、第 564 號及第 515 號解釋）、憲法第 7 條之平等原則（參照司法院釋字第 635 號、第 607 號、第 593 號、第 577 號、第 573 號及第 400 號解釋）、法律明確性原則（參照司法院釋字第 672 號、第 635 號、第 602 號、第 594 號、第 577 號及第 573 號解釋）。故而，租稅對人民財產權之限制程度，與其他限制方式相較，可謂有過之而無不及，則就租稅法規進行違憲審查時，即不應較上開大法官解釋所建立之違憲審查標準更為寬鬆，蓋即便租稅法律原則具有絕對法律保留的位階，憲法第 23 條的比例原則亦可併用而毫無衝突（參照司法院釋字第 607 號解釋，許玉秀大法官部分協同意見書第貳段）。
3. 貨物稅條例第 8 條為課徵飲料品貨物稅之規定，對人民財產權有重大限制，已如前述。職是，審查各種稅法有無違憲，致損害人民之財產權，主要判斷標準有三：租稅法律主義、比例原則及平等原則（參照吳庚，憲法的解釋與適用，第 260 頁，附件十一）。且現代貨物稅制度以各項經濟與社會政策為主要目的，就貨物稅條例第 8 條為憲法解釋時，更有適用比例原則審查其合憲性之必要（參照陳清秀，稅法總論，第 54 頁，附件十二）。

（四）貨物稅條例第 8 條，對設廠機製之飲料品課徵貨物稅之規定，違反憲法第 23 條之比例原則：

1. 按「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」憲法第 23 條定有明文，為法律保留原則與比例原則之依據。其中比例原則可再分為適當性（合目的性）、必要性（最小侵害）、衡量性（狹義比例性）三項子原則，適當性原則是指所採行之手段適合於目的之達成；必要性原則係指達成目的應採取最輕微手段；衡量性乃干涉措施所造成之損害應輕於目的達成所得獲致之利益。
2. 租稅既係對經濟之干預行為，為避免對經濟均衡狀態造成不當之扭曲，並取得效率與公平間之均衡，學理上認為租稅制度應遵循一定之準則，主要包含財政收入原則、量能課稅、經濟發展原則、社會公正原則、稅務行政原則、中立原則等（參照徐偉初、歐俊男、謝文盛，財政學，第 272-274 頁；王建煊，租稅法，第 6-8 頁，附件十三），從而，就租稅法律有無違憲進行

審查時，即應將上開租稅原則作為衡量之標準。前已提及貨物稅條例以政策性目的為主要目的，而財政目的已退居為次要性或附隨性目的，故而，以下分就財政目的與政策性目的之角度，對貨物稅條例第 8 條有無違反比例原則加以論述。

3. 就財政目的而言，貨物稅條例第 8 條非達成充實財政最輕微之手段，而未合於必要性原則：

(1) 就財政目的之正當性，於肯認國家組織存在之必要性下，須有財務維持國家之發展運作，故而，充實財政之目的尚無牴觸憲法之規範。

(2) 近十年來飲料品貨物稅收占全國財政收入之比例皆不及千分之 2（參照 97 年度財政統計年報，第 96-97 頁；99 年 3 月歷年各類賦稅實徵淨額統計表，附件十四），顯示貨物稅條例第 8 條對於充實財政之效果相當有限，另有就包含飲料品在內之部分貨物稅所為之計量分析研究認為，取消飲料品之貨物稅，不論就短期或長期而言，對於總體經濟之國內生產毛額（Gross Domestic Product, GDP），以及飲料產業之產出、勞動就業、投資等層面，皆具正面效益（參照林怡暄，銷售稅制改革之一般均衡分析—調高營業稅稅率暨取消部分貨物稅芻議之評估，第 59-99 頁；梁啟源，能源稅對臺灣能源需求及經濟之影響，第 66-67 頁，附件十五）。易言之，取消對飲料品課徵貨物稅，除具提升 GDP 之效果，並有利於產業發展、就業市場、投資市場等，不僅有助經濟發展，財政收入自可隨之增長。準此，對飲料品課徵貨物稅無法達到充實財政之目的，則貨物稅條例第 8 條與適當性原則未盡相符。

(3) 退言之，縱認對飲料品課徵貨物稅仍可使財政收入增加，而尚無悖於適當性原則。然相較於一般銷售稅，特種銷售稅對資源配置之干擾程度較大，而有違租稅中立性原則（neutrality），故而，除對具外部成本之產品課徵特種銷售稅外，特種銷售稅將產生較高之超額負擔（excess burden）。是以，若欲取得相同稅收，則採課徵特種銷售稅之方式，較採一般銷售稅之方式，對於整體社會福利將造成較負面之影響（參照王正、徐偉初，財政學，第 434-435 頁；王建煊，租稅法，第 445 頁，附件十六）。

(4) 飲料品並無外部性內部化之必要（詳參本聲請書參、二、（四）之 4、（4）），此外，飲料品屬民生必需品，則對飲料品課徵貨物稅，加重經濟能力較低者之生活負擔，有違量能課稅之社會公正原則（詳參本聲請書參、二、（五）之 8）。從而，就目前對飲料品課徵貨物稅之規定，違反租稅中立原則，以致減損整體社會福利，而與經濟發展原則未盡相符，且有

達量能課稅之社會公正原則。職是，採行提高一般銷售稅之方式，抑或選擇真正具外部性產品課徵特種銷售稅等方式，亦能達到充實財政之效果，且亦較符合各項租稅原則，並對全體人民權利之損害程度較輕微，故對設廠機製飲料品課徵貨物稅應非充實財政之最小侵害手段。準此，貨物稅條例第 8 條之規定不合於必要性原則。

4. 就政策性目的而言，對設廠機製之飲料品課徵貨物稅之規定，與貨物稅之政策性目的間欠缺合理關聯，不合於適當性原則：

- (1) 現代貨物稅以寓禁於徵、改善貧富差距、外部性內部化、節約能源或防止污染、租稅公平等政策性目的為主要目的，已如前述。另，憲法第 142 條明示「國民經濟應以民生主義為基本原則」與「謀國計民生之均足」、增修條文第 10 條第 2 項，亦強調「環境及生態保護」，從而，前述貨物稅之政策性目的符合憲法之意旨，具有正當性。
- (2) 次查，寓禁於徵係藉由租稅之手段壓抑對「劣價財」(Demerit Goods) 之消費，劣價財係指對消費者本身有所危害之財貨，因而，具理性之消費者會減少對劣價財之消費。然劣價財通常具有成癮性與外部性，故政府認為人民無法作出理性之判斷，即透過課徵特種銷售稅之方式介入經濟選擇，以達到抑制人民對劣價財之消費之目的，而目前一般認為可歸屬劣價財之產品為菸、酒、檳榔。就飲料品而言，或有認為飲料品有導致肥胖而危害健康之虞，然導致肥胖之因素眾多，相較於其他未受課徵貨物稅之食品，難謂飲料品對身心健康具較高之危害性，故飲料品與肥胖二者間實不具實質關聯性，不應將飲料品歸類為「劣價財」；且飲料品之需求彈性小，再加上坊間設有眾多飲料店，其所販賣之飲料因非設廠機製無庸繳納貨物稅而較機製飲料品更具競爭力，亦吸引更多民眾養成消費飲料品之習慣，致飲料品之總消費量不減反增，故對設廠機製之飲料品課徵貨物稅實難抑制飲料品之消費。故而，本條並無法發揮寓禁於徵之效果。
- (3) 再查，欲達到為縮小貧富差距之目的，則應將奢侈品列為特種銷售稅之租稅客體，於現今臺灣社會，飲料品已係一般民眾經常消費之商品，飲料品之需求彈性小而屬民生必需品，殊難將飲料品歸類為奢侈品之列，從而，對設廠機製飲料品課徵貨物稅將加劇累退性效果，無法達到縮減貧富差距之目的（詳參本聲請書參、二、（五））。
- (4) 另查，設廠機製之飲料品，並未較一般產業有耗用較多之原物料或產生較多之污染，亦即飲料產業與一般產業所造成之社會成本相當，與石化、鋼鐵、水泥等重工業，實難相提並論，從而，對飲料品課徵貨物稅並無法發

揮外部性內部化、節約能源或防止污染之作用。

(5) 依上，對飲料品課徵貨物稅並無法達到上開各項政策性目的，職是，貨物稅條例第 8 條之規定與貨物稅之政策性目的間欠缺合理關聯，違反適當性原則。

5. 綜上，貨物稅條例第 8 條，對設廠機製之飲料品課徵貨物稅之規定，與貨物稅之目的間欠缺合理關聯，且為充實財政，有其他更有效且對人民權利侵害較輕微之方式，另此項租稅對人民財產權之限制，以及對經濟所生扭曲之損害，與財政稅收利益間有失均衡。準此，貨物稅條例第 8 條與憲法第 23 條之比例原則有所抵觸。

(五) 貨物稅條例第 8 條，對設廠機製之飲料品課徵貨物稅，經由轉嫁使累退性效果加劇，不符垂直公平。且令設廠之飲料業者負擔其他企業經營者所無之義務，形成無正當理由而為差別待遇，有妨礙飲料市場公平競爭之虞，亦未合乎水平公平。是以，本條規定違反量能課稅及公平原則，與憲法第 7 條之平等原則有所抵觸：

1. 憲法第 7 條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」所謂平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，要求本質上相同之事物應為相同之處理，不得恣意為無正當理由之差別待遇。立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待，且須與立法目的間具有實質關聯，始與平等原則無違（參照司法院釋字第 412 號、第 481 號、第 485 號、第 596 號、第 618 號及第 666 號解釋）。
2. 大法官就租稅法規有抵觸平等原則之疑義所作成之解釋，向以「課稅公平原則」、「實質課稅原則」或「量能課稅原則」作為審查之標準，司法院釋字第 420 號解釋指出：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」（司法院釋字第 496 號及第 500 號解釋同旨），嗣司法院釋字第 597 號與第 607 號解釋分別提及：「各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則」、「各該法律規定之內容且應符合租稅公平原則。」職此，立法機關制定租稅法律時，應以量能課稅原則作為立法原則，於稅捐稽徵程序上，行政機關亦應依循實質課稅或量能課稅而適用租稅法律，司法機關於適用與解釋租稅法規時，不得對量能課稅原則置之不理。
3. 財政學理探討租稅公平議題時，主要從「受益原則」（benefit principle）與「量能課稅原則」（ability to pay principle）加以考量。受益原

則係基於使用者付費之概念，然租稅具共同報償之特性，從而，受益原則一般應用於指定用途稅捐，租稅公平之衡量仍以量能課稅原則為主要依據。所謂量能課稅，係指依個人之支付能力或經濟能力而課徵租稅。探討租稅制度是否公平時，可分為垂直公平（vertical equity）與水平公平（horizontal equity）二個層面，垂直公平主要係要求隨支付能力之差異而負擔不同之稅賦，至於支付能力相當者負擔相同之稅賦，則為水平公平之體現，實際上即與「等者等之，不等者不等之」之平等原則實屬殊途同歸。

4. 就法學與財政學之角度，皆認為租稅法律應依循量能課稅原則，方符合平等原則。而關於「能力」之衡量標準，目前各國主要以所得、消費支出、財富為依據，從而，就租稅種類之劃分，按支付能力之表現形式為分類，可將租稅概略分為所得稅（如：綜合所得稅、營利事業所得稅、土地增值稅）、財產稅（如：房屋稅、地價稅、遺產稅、贈與稅）、銷售稅（如：營業稅、貨物稅、關稅）三大類。又，由於納稅義務人並不盡然即為實質負擔稅賦者，因此審查租稅法律是否符合量能課稅原則時，亦應就此點加以考量，而按稅賦得否轉嫁，可將租稅區分為直接稅與間接稅。
5. 就垂直公平層面，能力愈高者負擔愈多之稅捐固無疑義，然接著須面對之問題為應增加多少之稅賦才屬合理，於財富邊際效用遞減之假設下，具累進性效果之租稅較符合量能課稅原則，不過應避免將累進性與累進稅率混淆，蓋稅率屬於如何實施租稅之層面，而累進性或累退性則係實行租稅之結果。依英國經濟學家 John Stuart Mill 提出「相等犧牲」（equal-sacrifice）理論，採行「邊際犧牲相等」（equal marginal sacrifice）建立租稅稅率結構，產生累進性之效果較為顯著，且租稅產生之超額負擔最小，可同時兼顧公平與效率（參照徐偉初、歐俊男、謝文盛，財政學，第 329-331 頁，附件十七）。
6. 由於直接稅無法直接轉嫁，為強化累進性效果，立法例多採累進稅率。至於間接稅，究竟會產生累進性或累退性效果，則應視實質負擔稅賦者之能力而定，即對於租稅歸宿中之經濟歸宿（economic incidence）加以探討，從而，若實質負擔稅賦者以經濟能力較低者占多數比例，則稅率愈高，甚至採行累進稅率，累退性之效果反而愈深，而與量能課稅原則背道而馳，反之亦然。準此，不同類別物品或勞務之消費族群分布所有差異，則理論上為使銷售稅符合量能課稅，似應隨對各類別物品或勞務制定不同之稅率。我國現行之營業稅除特定行業外，原則上採固定比例稅率，而未將奢侈物品或勞務之消費與民生必需品之消費作區別，故而，學理多數認為我國現行之營業稅具累

退性效果，為落實量能課稅原則，有提出應考慮於營業稅採行複式稅率之改革建議（參照曾巨威，賦稅改革目標、願景及稅制整合之研究，第 52 頁，附件十八），然亦應避免過度細分而複雜之稅率以致造成無效率之情形。

7. 前已提及量能課稅為貨物稅之目的之一，對奢侈消費課徵特種銷售稅，經由轉嫁使高經濟能力者負擔特種銷售稅，而得產生累進性效果，亦與前述就銷售稅採行複式稅率之論點相互吻合。反之，若誤對非奢侈品，乃至民生必需品課徵特種銷售稅，則限縮低財富者之剩餘財產，而減損其生活水準，即形成累退性效果，而背離量能課稅原則之意旨。
8. 需求彈性低為民生必需品之主要特徵，若所得增減百分之一時，而對某項商品之消費增減幅度小於百分之一，即該商品之需求彈性小於 1，則原則上屬於民生必需品，而飲料品即符合此要件，經濟部亦將飲料業歸類為民生工業（經濟部 98 年度工業生產統計年報，表 A-1，附件十九）。從而，我國現行之營業稅法，對民生必需品與奢侈品之一般銷售稅適用相同之稅率，已有生累退性效果，再對飲料品課徵貨物稅，使累退性效果更形顯著，並有實證研究認為取消對飲料品課徵貨物稅，可降低所得不均之程度（參照林金源，所得稅及銷售稅制改革對所得分配之影響，第 51 頁，附件二十）。是以，就垂直公平層面而言，對飲料品課徵貨物稅已造成不公平之現象。
9. 再就水平公平層面而論，縱使貨物稅得轉嫁而由消費者負擔，然辦理各項貨物稅之稽徵程序亦會增加事業之經營成本，從而，貨物稅條例第 8 條之規定，自屬對設廠之飲料業者，增加其他產業所無之限制。且單就飲料市場而言，由於機製飲料品與非機製飲料品之間具高度之替代性，故應可歸屬為同一產品市場，僅設廠之飲料業者負繳納飲料品貨物稅之義務，而坊間之茶飲業者販售非機製之飲料品，無庸負擔此貨物稅之納稅義務，則機製飲料品之毛利須減除貨物稅，自壓縮設廠之飲料業者之獲利性，並使坊間非設廠之飲料業者可獲等同於貨物稅之超額利潤，即有生不公平競爭之情形，而造成水平不公平之結果。
10. 承前所述，對設廠機製之飲料品課徵貨物稅，不僅有違垂直公平，且不合於水平公平，而違背量能課稅原則，是以，貨物稅條例第 8 條對設廠機製之飲料品課徵貨物稅之規定，與憲法第 7 條之平等原則與前揭大法官解釋所闡釋之量能課稅原則有所抵觸。

（六）綜上所述，對設廠機製之飲料品課徵貨物稅之規定，抵觸憲法第 23 條之比例原則、第 7 條之平等原則與量能課稅原則，對效率與公平皆有所減損。另，前已論及飲料品貨物稅無助於整體財政收入，即取消對設廠機製之飲料品課徵

貨物稅並不致減少財政收入，而無財政收支劃分法第 38 條之 1 應先籌措替代財源之適用。且立法院修正遺產及贈與稅法而調降遺產稅與贈與稅之稅率時，並未對減少之遺產及贈與稅收籌措替代財源，自 91 年貨物稅修法時，財政部與立法院已認識到飲料品貨物稅之規定不合時宜，財政部並將刪除飲料品貨物稅列為賦稅改革之重要內容。然財政部以財政收支劃分法第 38 條之 1 為由，將能源稅法通過作為廢除飲料品貨物稅之條件，惟前已論及取消飲料品貨物稅並無先籌措替代財源之必要，從而，財政部與立法院怠於修正此違憲之法律，其採取的措施與其所欲達成之目的間，欠缺正當合理的關聯，違反不當連結禁止原則。是以，對貨物稅條例第 8 條為立即失效之宣告，不僅無礙於財政收入之適足，反有利於整體經濟之效率與公平，對法律安定性亦無甚影響，並得使聲請人藉以獲得特別救濟之機會。故為使受違憲法令侵害之基本人權得獲保障，懇請大法官宣告系爭違憲法律立即失效，以維權益，並彰法紀。

三、綜上，敬請貴院鑒核，祈速作成憲法解釋以排除違憲侵害之法規，以昭法治，並維憲法保障聲請人之基本權利。如蒙所允，甚感德澤。

肆、關係文件之名稱及件數（均影本）

附件一、財政部臺灣省南區國稅局 95 年度財貨物字第 IE094180072 號處分。

附件二、高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號判決。

附件三、最高行政法院 97 年度裁字第 2304 號裁定。

附件四、最高行政法院 97 年度裁字第 3849 號裁定。

附件五、台芳食品廠解釋憲法聲請書。

附件六、葛克昌，稅法基本問題－財政憲法篇，國立臺灣大學法學叢書 92，元照出版，2005 年，第 99 頁。

附件七、吳庚，憲法的解釋與適用，2003 年，第 258 頁。

附件八、葛克昌，稅法基本問題－財政憲法篇，國立臺灣大學法學叢書 92，元照出版，2005 年，第 106-107 頁。

附件九、陳敏，憲法租稅概念及其課徵限制，政大法學評論第 24 期，第 38-39 頁。

附件十、王正、徐偉初，財政學，國立空中大學印行，第 437-438 頁；孫克難，貨物稅課稅項目之研究，中華經濟研究院研究計畫，2003 年，第 10-12 頁。

附件十一、吳庚，憲法的解釋與適用，2003 年，第 260 頁。

附件十二、陳清秀，稅法總論，元照出版，2008 年，第 54 頁。

附件十三、徐偉初、歐俊男、謝文盛，財政學，華泰文化出版，2008 年，第 272-

274 頁；王建煊，租稅法，第 6-8 頁。

附件十四、財政部 97 年度財政統計年報，第 96-97 頁；財政部 99 年 3 月歷年各類賦稅實徵淨額統計表。

附件十五、林怡暄，銷售稅制改革之一般均衡分析—調高營業稅稅率暨取消部分貨物稅芻議之評估，國立臺北大學財政學研究所碩士論文，2006 年，第 59-99 頁；梁啟源，能源稅對臺灣能源需求及經濟之影響，中央研究院經濟研究所，2009 年，第 66-67 頁。

附件十六、王正、徐偉初，財政學，國立空中大學印行，第 434-435 頁；王建煊，租稅法，第 445 頁。

附件十七、徐偉初、歐俊男、謝文盛，財政學，華泰文化出版，2008 年，第 329-331 頁。

附件十八、曾巨威，賦稅改革目標、願景及稅制整合之研究，行政院賦稅改革委員會研究報告，2009 年，第 52 頁。

附件十九、經濟部 98 年度工業生產統計年報，表 A-1。

附件二十、林金源，所得稅及銷售稅制改革對所得分配之影響，財政部賦稅署委託研究計畫，2005 年，第 51 頁。

附件：聲請釋憲委任狀。

謹 狀

司 法 院 公 鑒

中 華 民 國 99 年 7 月 2 日

具狀人即聲請人：台 芳 食 品 廠

代 表 人：張 ○ 嘉

撰狀人即代理人：林 石 猛 律師

邱 基 峻 律師

吳 惠 娟 律師

戴 敬 哲 律師

（本件聲請書附件略）

資料來源：司法院司法周刊第 1584 期 1 版法令月刊第 63 卷 5 期 134-136 頁司法院公報第 54 卷 7 期 1-77 頁司法院大法官解釋（二十八）（102 年 7 月版）第 108-224 頁