

抄本

司法院 令

發文日期：中華民國 101 年 3 月 23 日

發文字號：院台大二字第 1010008149 號

公布本院大法官議決釋字第六九八號解釋

附釋字第六九八號解釋

院長 賴 浩 敏

司法院釋字第六九八號解釋

解 釋 文

貨物稅條例第十一條第一項第二款規定：「電器類之課稅項目及稅率如左：……二、彩色電視機：從價徵收百分之十三。」與憲法第七條平等原則並無抵觸。

財政部中華民國九十六年六月十四日台財稅字第 0 九六 0 四五 0 一八七 0 號令：「一、貨物稅條例第十一條第一項第二款規定之彩色電視機須同時具備彩色顯示器及電視調諧器二大主要部分。二、廠商產製（或進口）之彩色顯示器，本體不具有電視調諧器(TV Tuner)裝置，且產品名稱、功能型錄及外包裝未標示有電視字樣，亦未併同具有電視調諧器功能之機具出廠（或進口）者，因無法直接接收電視視頻訊號及播放電視節目，核非屬彩色電視機之範圍，免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。三、廠商產製（或進口）電視調諧器或具有電視調諧器功能之機具，本體不具有影像顯示功能，且未併同彩色顯示器出廠（或進口）者，亦免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。」部分，與租稅法律主義及

平等原則尚屬無違。

解釋理由書

聲請人以最高行政法院九十七年度裁字第四二二四號裁定（下稱系爭裁定）為確定終局裁判，認其所適用之貨物稅條例第十一條第一項第二款、財政部九十六年六月十四日台財稅字第0九六0四五0一八七0號令（下稱系爭令）及八十六年五月七日修正公布、九十一年一月一日施行之同條例第三十二條有違憲疑義，聲請解釋憲法。查系爭裁定以聲請人未具體表明臺北高等行政法院九十六年度訴字第五一七號判決有何不適用法規、適用法規不當或有其他違背法令之情形，而認上訴為不合法，從程序上裁定駁回上訴，應以上開臺北高等行政法院判決為本件聲請之確定終局判決。次查系爭令形式上雖未經確定終局判決所援用，惟確定終局判決所審酌之財政部七十三年八月七日台財稅第五七二七五號函及九十二年十一月十八日台財稅字第0九二0四五五六一六號令，其內容實質上為確定終局判決時已發布實施之系爭令所涵括（財政部於發布系爭令之同時廢止上開二函令），應認系爭令業經確定終局判決實質援用（本院釋字第三九九號、第五八二號、第六二二號及第六七五號解釋參照），合先敘明。

貨物稅條例第十一條第一項第二款規定：「電器類之課稅項目及稅率如左：……二、彩色電視機：從價徵收百分之十三。」（下稱系爭規定）查立法者選擇對彩色電視機課徵貨物稅，而未對其他具有彩色收視功能之電器產品課徵貨物稅，原寓有國家稅收、產業政策、節約能源等多種考量，並未逾越立法裁量之範圍，尚難謂為恣意，與憲法平等原則無違（本院釋字第六九七號解釋參照）。

財政部為協助所屬機關統一認定系爭規定所稱彩色電視機，以系爭令釋示：「一、貨物稅條例第十一條第一項第二款規定之彩色電視機須同時具備彩色顯示器及電視調諧器二大主要部分。二、廠商產製（或進口）之彩色顯示器，本體不具有電視調諧器(TV Tuner)裝置，且產品名稱、功能型錄及外包裝未標示有電視字樣，亦未併同具有電視調諧器功能之機具出廠（或進口）者，因無法直接接收電視視頻訊號及播放電視節目，核非屬彩色電視機之範圍，免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。三、廠商產製（或進口）電視調諧器或具有電視調諧器功能之機具，本體不具有影像顯示功能，且未併同彩色顯示器出廠（或進口）者，亦免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。……」查其意旨，乃以彩色電視機可分為顯示器及電視調諧器二大主要部分，倘顯示器未標示電視字樣，二者亦未併同出廠，即非屬彩色電視機之範圍，免於出廠時課徵貨物稅。上開令釋既未不當擴張應稅貨物之定義，又未對其他情形造成差別待遇，應不違反租稅法律主義及平等原則。惟鑑於彩色電視機相關產品日新月異，主管機關宜考量貨物稅性質及消費大眾對於單一或組合之相關產品於出廠時主要功能之認知等，訂定較為明確之課徵貨物稅認定標準，以利遵行。

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」，與憲法第二十三條比例原則尚無牴觸，業經本院釋字第六九七號解釋在案，無再為解釋之必要，併此指明。

大法官會議主席 大法官 賴浩敏

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

湯德宗

協同意見書

大法官 林錫堯

按解釋理由書第一段中，首先認定臺北高等行政法院 96 年度訴字第 517 號判決為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所稱「確定終局裁判」，繼而對該判決未明白援用之財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令，認定業已實質援用，故得為本案違憲審查之客體。惟本文則認為：本聲請釋憲案件中有關聲請意旨指摘上開財政部 96 年令違憲部分，應以最高行政法院 97 年度裁字第 4224 號裁定為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所稱「確定終局裁判」^(註一)，且上開財政部 96 年令即為「確定終局裁判」所適用，得逕為本案違憲審查之客體，不必再引述實質援用之理論。此結論雖與解釋理由書第一段相

同，惟理論依據有別，且事涉未來人民聲請解釋憲法制度與實務之發展，誠有詳加釐清之必要，爰為本意見書。

一、原因案件之訴訟經過與聲請釋憲客體

本件原因案件，係聲請人提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 96 年度訴字第 517 號判決（下稱「北高行判決」）以其訴為無理由予以駁回。聲請人上訴後，經最高行政法院 97 年度裁字第 4224 號裁定（下稱「最高行裁定」），以其上訴難認已對「北高行判決」之如何違背法令有具體之指摘，因而認其上訴為不合法，予以駁回確定。聲請人主張「最高行裁定」所適用之貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款、第 32 條與財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令（下稱財政部 96 年令^{（註二）}）違憲，聲請解釋。

二、解釋理由書之見解

解釋理由書認本件原因案件之「最高行裁定」係從程序上裁定駁回上訴，故應以「北高行判決」為本件聲請之確定終局判決，並以財政部 96 年令形式上雖未經「北高行判決」所援用，惟「北高行判決」所審酌之財政部 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號令（下稱財政部 92 年令^{（註三）}）及 73 年 8 月 7 日台財稅第 57275 號函（下稱財政部 73 年函^{（註四）}），其內容實質上為確定終局判決時已發布實施之財政部 96 年令所涵括（財政部於發布系爭令之同時廢止上開二令函），進而應認財政部 96 年令業經「北高行判決」實質援用，故以之為本件釋憲客體。

三、問題性

依據司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定，人民聲請釋憲要件之一為「確定終局裁判所適用之法律

或命令」，惟「確定終局裁判」應如何界定，主要涉及聲請人之聲請是否符合要件之問題。蓋依上述規定，得為違憲審查之客體，以「確定終局裁判所適用之法律或命令」為限，聲請人主張違憲之法令（即聲請客體），如非為確定終局裁判所適用，則其聲請即不符法定要件，應不予受理。

按解釋理由書認確定終局裁判僅係「北高行判決」一則，此就通常情形而論（尤其就聲請人主張貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款與第 32 條違憲部分而論），故非無見。惟此一原則性見解是否毫無例外之可能？尤其於本案中，聲請人主張違憲之財政部 96 年令，並非於「北高行判決」中適用，而係於「最高行裁定」中適用。本件宜否堅持以「北高行判決」為唯一之「確定終局裁判」？不無疑義。

我國釋憲實務依司法院大法官第 1125 次會議決議（88 年 9 月 10 日）認所謂確定終局裁判為：「……究其立法及制度設計之意旨，係指聲請人已依法定程序盡其審級救濟之最終裁判而言。」此與人民聲請釋憲上之「補充性原則」相同，因此可理解為「窮盡救濟途徑」原則^{（註五）}。但「窮盡救濟途徑」原則僅可排除「應上訴而未上訴」或「逾越上訴期間而告確定」之情形。

然於現今實務運作情形，終審法院有時於程序裁判中，對上訴人所指摘之實體問題加以論述，惟仍以上訴人未具體說明原審判決有何不適用法規或適用法規不當之情形，難認對原審判決之如何違背法令已有具體之指摘，因而認上訴不合法予以駁回。於此種情形，終審法院裁判外觀上雖為「程序裁判」，但實質上於該裁判中已對實體問題加以審酌，又倘若此類程序裁判中更適用原審判決未曾適用之法令，而聲請

人聲請釋憲意旨恰指摘此等法令違憲，即存有如何認定確定終局裁判及聲請人指摘為違憲之法令是否為該確定終局裁判所適用之問題。

四、立法原意之探索

現行司法院大法官審理案件法之前身為司法院大法官會議法（47年7月21日公布），該法第4條第1項第2款（註六）即針對人民聲請解釋憲法之程序要件加以規定。該款於起草及立法院院會討論時，曾引起激烈討論（註七），主張刪除該款乃至擴大該款之範圍者皆有之，但最終仍照原案通過。討論過程中所達之共識主要著重於原則上人民須先循法定途徑謀求救濟（註八）。當中對於確定終局裁判之討論，曾有立法委員朱文德提案將終局裁判改為「終審裁判」，以避免人民不先經過全部訴訟程序，而於一審終結後即提請解釋之流弊，亦可達到聲請解釋時間之限制（註九）。然若依早期學者之理解，所謂「確定終局裁判」，並非「終審裁判」；換言之，即無論其訴訟為一審、二審、三審，凡經判決確定者，如認其所適用之法律與命令，有牴觸憲法之疑義者，均得聲請解釋憲法（註十）。上述兩種理解各有其立場，惟探究立法原意，係以尋求司法救濟之訴訟事件及避免延緩訴訟進行之理由，乃以「確定終局裁判」限制之，因而形成該款規定（註十一）。如此看來，法條引用「確定終局裁判」乙語，乃著眼於窮盡救濟途徑，意在適度限制人民聲請解釋憲法（註十二），並無意將「確定終局裁判」之概念侷限於實體判決，而其建立人民聲請解釋憲法制度之基本目的—保障人民權利與維護憲法秩序—則不容忽視。

因此，就司法院大法官會議法之立法原意觀察，為避免

人民濫用此一制度聲請解釋，已納入「依法定程序提起訴訟」之機制，確定終局裁判之概念並不適宜侷限於實體裁判之概念，而應採取「窮盡救濟途徑」之本意解讀。故倘若聲請人已窮盡救濟途徑，其所主張違憲之法令確係於終審法院裁判所適用，縱該終審法院裁判係以上訴不合法為由駁回上訴(程序裁判)，亦無由否認該終審法院裁判為「確定終局裁判」。何況，如終審法院裁判另適用其他法令補強原審判決，縱該終審法院裁判係程序裁判，仍不脫對於「實體問題所適用之法令」加以論述，而成為「確定終局裁判」。要之，是否屬「確定終局裁判」，大法官當可視聲請意旨依職權為實質認定。

五、學者之見解

學者對於「確定終局裁判」有下列看法：

- (一) 前大法官吳庚(註十三)：「懷疑當初立法院自行起草的大法官會議法時誤解了訴訟法的用語。……形，案件上訴第三審，經審理結果認為第二審的判決並無違誤之處，而駁回上訴，但第三審的判決未必引用被指摘為牴觸憲法的法規，遇此情形第二審判決所適用的法規，仍然是確定終局裁判所依據的法規。」
- (二) 吳信華教授(註十四)：「因此，『確定終局裁判』，依其法條文義之解釋，應包含下列三項要素：1.須為『裁判』，亦即法院之『判決』及『裁定』，行政機關之訴願決定自不包含在內。而此『法院』，依現今訴訟體系，普通法院、行政法院、公務員懲戒委員會及軍事審判法院等均屬之。2.該裁判須為『確定』裁判，亦即當事人不得再以任何方式聲明不服。至裁判確定後，可以法定程序提起再審或非常上訴，亦不影響此為『確定之裁判』。」

3.該裁判須為確定之『終局』裁判，亦即當事人須窮盡審級之救濟程序，直至一般審級程序結束時為止；換言之，即係『終審法院之「確定終局裁判」』。此須視相關法令規定其審級救濟之情形如何而定。」

六、本文見解

本文認為，司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款所稱「確定終局裁判」之認定，不宜拘泥於訴訟法上有關「確定終局裁判」之概念，必須著眼於釋憲實務需要，斟酌司法院大法官審理案件法之立法目的、人民聲請解釋憲法制度之功能與目的（保障人民權利與維護憲法秩序）、「窮盡救濟途徑」原則（補充原則）、有效保障基本權原則與客觀目的原則（註十五）等因素解釋之，於聲請釋憲之個案，應一併斟酌聲請意旨所指摘違憲之法令，定其「確定終局裁判」。

換言之，人民聲請解釋憲法之程序與一般訴訟程序之目的、功能本有不同，相關法規規定之用語縱有相同，其概念內涵亦不宜強求一致，因此訴訟法上之確定終局裁判之概念不宜全然移植於人民聲請解釋憲法之程序，否則，恐使人民聲請釋憲之門檻過高，不當影響人民聲請解釋憲法制度之目的與功能，亦有違於有效保障基本權原則與客觀目的原則。因此，首先必須聲請人已窮盡救濟程序而經法院裁判確定。

其次，如終審裁判係實體裁判，則以該終審裁判為「確定終局裁判」，固無疑義。此際，不論所適用之法令係實體法或程序法，均得為聲請解釋憲法之客體（註十六）。

惟於諸如上訴經最高行政法院以上訴不合法為理由，裁定予以駁回之情形（程序裁定），固以高等行政法院之判決為實體判決，但不可忽視的是，使案件確定的是最高行政法院

之程序裁定，故二者均得為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所稱「確定終局裁判」，但各有其適用之法令。蓋高等行政法院之實體判決固有適用實體法令，但亦有適用程序法令；而最高行政法院裁定中，除引述原審判決之意旨與上訴意旨外，可能另有下列二種論述：(1) 僅單純論述上訴如何於程序上不合法而僅涉及程序法令之適用與判斷；(2) 為說明上訴意旨並未對高等行政法院之實體判決如何違背法令為具體指摘而致上訴不合法，因此不免一併涉及實體法之適用與判斷。於(2)之情形，最高行政法院裁定所適用之法令有時並非高等行政法院實體判決所適用之法令所能涵蓋，倘若人民聲請釋憲之意旨係主張最高行政法院裁定所適用而非高等行政法院實體判決所適用之法令違憲，而大法官卻僅以高等行政法院之實體判決為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所稱「確定終局裁判」，則其結論將認定確定終局裁判未適用系爭規定而不受理人民之釋憲聲請，致最高行政法院裁定所適用之法令將無接受違憲審查之機會，與人民聲請解釋憲法制度之功能與目的（保障人民權利與維護憲法秩序）、有效保障基本權原則與客觀目的原則均有未合，殊非司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定「確定終局裁判」之本意。況且，明明某一法令業已在最高行政法院裁定中有所適用，何以不能為釋憲客體，亦難為國民法感所接受。

因此，吾人相信：於諸如本釋憲聲請案，聲請人曾提起上訴經最高行政法院以其上訴不合法予以駁回之情形，當以臺北高等行政法院之實體判決與最高行政法院之程序裁定，均得為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之「確

定終局裁判」，但因各有其適用之法令，故應依聲請釋憲個案之聲請意旨，視其所指摘違憲之法令係屬何一裁判所適用，而認定該聲請釋憲個案之「確定終局裁判」。具體言之，可區分為三種情形：(1) 如聲請意旨指摘違憲之法令僅係臺北高等行政法院之實體判決所適用，不論係實體法或程序法，即以臺北高等行政法院之實體判決為「確定終局裁判」；(2) 如聲請意旨指摘違憲之法令僅係最高行政法院之程序裁定所適用，不論係實體法或程序法，即以最高行政法院之程序裁定為「確定終局裁判」；(3) 如聲請意旨指摘違憲之法令於最高行政法院之程序裁定與臺北高等行政法院之實體判決均有分別適用，不論係實體法或程序法，即以最高行政法院之程序裁定與臺北高等行政法院之實體判決合稱為「確定終局裁判」。如此解釋，始符合人民聲請解釋憲法制度之功能與目的（保障人民權利與維護憲法秩序）、有效保障基本權原則與客觀目的原則、司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定「確定終局裁判」之本意與國民法感，亦充分展現「窮盡救濟途徑」原則（補充原則）。

抑有進者，倘若不圖於司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款「確定終局裁判」之概念，作如上述較廣義之解釋，而將其概念侷限於實體裁判，進而於本聲請釋憲案件之情形，僅以臺北高等行政法院之實體判決為「確定終局裁判」，但又考量聲請意旨，因而先認聲請意旨指摘為違憲之法令，並非「確定終局裁判」所明白適用，繼而引用「實質援用」或「重要關聯性」之理論，將聲請意旨指摘為違憲之法令納入審查，如此大費周章，有無必要？況且，於個案是否妥適運用「實質援用」或「重要關聯性」之理論，亦有疑義。

七、關於「實質援用」之商榷

如上所述，解釋理由書認定「北高行判決」實質援用財政部 96 年令之理由係以：「北高行判決」所審酌之財政部 92 年令及財政部 73 年函，其內容實質上為確定終局判決時已發布實施之財政部 96 年令所涵括（財政部於發布財政部 96 年令之同時廢止上開二令函）等語。

按以往釋憲實務採取「實質援用」之概念，主要係為適度擴張審查範圍及於確定終局裁判「未直接適用」之法令（註十七）。惟實質援用卻可能因標準模糊不明或過於寬鬆（註十八），而使違憲審查機關在操作此一概念時成為雙面刃（註十九）。法令為確定終局裁判所適用的情形，依學者看法，目前釋憲實務可歸納為下列三種類型：（1）確定終局裁判明示引用者；（2）確定終局裁判之理由內所敘明之法律見解，實際上與該判例之判例要旨之形式及內容俱相符合者（註二十）；（3）確定終局裁判中之若干用語與相關判例意旨相同者（註二十一）。其中（2）、（3）之情形係屬實質援用。然如上所述，實質援用之理論尚未有一定之標準，自應謹慎操作，惟上開解釋理由，已有別於以往釋憲實務之實質援用理論，使實質援用之概念擴及至「規範層次之內容實質上涵括」者，而不論確定終局裁判之裁判書具體內容對法令為如何之適用與敘述。如此一來，凡行政機關先前所為之行政函釋，為後行政函釋所涵括者，均可能被擴張納入為違憲審查客體，而產生違憲審查上之複雜。究其緣由，乃因先將司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所稱「確定終局裁判」侷限於「北高行判決」，又因考量聲請意旨係指摘財政部 96 年令違憲，遂運用「實質援用」之理論，使財政部 96 年令納入審查，如此操作，終非

正辦。

八、結論

準上所述，就本聲請釋憲案件具體而論，綜觀上述二則裁判內容，其援用財政部相關函令之情形如下：「北高行判決」係援用財政部 92 年令及財政部 73 年函，並未援用財政部 96 年令；而「最高行裁定」於論述上訴不合法之理由中則援用財政部 96 年令。再觀此三函令之關係，財政部 96 年令將財政部 92 年令納入，並同時廢止財政部 92 年令與財政部 73 年函（註二十二）。又比對「北高行判決」與「最高行裁定」之內容，「最高行裁定」於論述上訴不合法之理由中，於敘述聲請人上訴要旨後，隨即本其判斷而為相當篇幅之實體論述，作為認定「北高行判決」並無違背法令而聲請人之上訴不合法之理由，而該裁定於該實體論述中援用財政部 96 年令（註二十三），恰足以填補「北高行判決」實體論述之不足。綜此以觀，財政部 96 年令顯未於「北高行判決」適用，而係於「最高行裁定」適用。雖然「最高行裁定」係屬程序裁判，但因其裁定，使原因案件之訴訟程序宣告裁判確定，聲請人乃直指「最高行裁定」所適用財政部 96 年令違憲，於此種情形下，吾人自不宜拘泥於訴訟法上所稱「確定終局裁判」之概念，否定「最高行裁定」亦屬司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所稱「確定終局裁判」，而忽視人民聲請解釋憲法制度之功能與目的、有效保障基本權原則與客觀目的原則、立法原意及國民法感。因此，本聲請釋憲案件中有關聲請意旨指摘財政部 96 年令違憲部分，應以最高行政法院 97 年度裁字第 4224 號裁定為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所稱「確定終局裁判」。

註一：至聲請意旨指摘貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款、第 32 條違憲部分，仍以上開臺北高等行政法院判決為確定終局裁判。

註二：財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令如下：一、貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機須同時具備彩色顯示器及電視調諧器二大主要部分。二、廠商產製（或進口）之彩色顯示器，本體不具有電視調諧器(TV Tuner)裝置，且產品名稱、功能型錄及外包裝未標示有電視字樣，亦未併同具有電視調諧器功能之機具出廠（或進口）者，因無法直接接收電視視頻訊號及播放電視節目，核非屬彩色電視機之範圍，免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。三、廠商產製（或進口）電視調諧器或具有電視調諧器功能之機具，本體不具有影像顯示功能，且未併同彩色顯示器出廠（或進口）者，亦免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。四、前述彩色顯示器或電視調諧器於出廠（或進口）後，由裝配或銷售廠商再行安裝或改裝為彩色電視機者，該裝配或銷售廠商應依貨物稅條例規定辦理廠商登記及產品登記，並按整具彩色電視機之銷售價格計算完稅價格報繳貨物稅。五、本部 73 年 8 月 7 日台財稅第 57275 號函、78 年 1 月 17 日台財稅第 781136794 號函、78 年 6 月 16 日台財稅第 780659726 號函及 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號令自本令發布日起廢止。

註三：財政部 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號令如下：一、廠商產製或進口之彩色顯示器，本體不具有電視調諧器(TV Tuner)裝置，且產品名稱、功能型錄及外包裝未標示有電視字樣，亦未併同具有電視調諧器功能之機具出廠或進口者，因無法直接接收電視視頻訊號及播放電視節目，核非屬貨物稅條例第十一條第一項第二款規定之彩色電視機，不課徵貨物稅。本部六十五年五月八日台財稅第三二九九一號函、六十八年九月十二日台財稅第三六四〇四號函

及八十七年二月十二日台財稅第八七一九二八七三八號函自本令發布日起停止適用。二、前述本體不具有電視調諧器之彩色顯示器，於出廠或進口後，由裝配或銷售廠商再行安裝或改裝為彩色電視機者，該裝配或銷售廠商應依貨物稅條例規定辦理廠商登記及產品登記，並按整具彩色電視機之銷售價格計算完稅價格報繳貨物稅。

註四：財政部 73 年 8 月 7 日台財稅第 57275 號函主旨：「××電子工業股份有限公司產製之電視調諧器及彩色顯示機應課徵貨物稅」。說明：本部賦稅署函陳經濟部工業局民國七十三年二月九日工二字第 00 一六七二號函復略以，××公司所產製之電視調諧器及彩色顯示機須合併使用，其功能與一般彩色電視機無異。

註五：學者多以此理解確定終局裁判，可參見吳庚，《憲法的解釋與適用》，自刊，2004 年三版，頁 387。同此見解：吳信華，〈人民聲請解釋憲法之程序上所謂「確定終局裁判」之探討〉，收錄於氏著《憲法訴訟專題研究(一)—「訴訟類型」》，自刊，2009 年 10 月，頁 53-55；楊子慧，〈人民聲請釋憲程序之理論與實務〉，收錄於氏著《憲法訴訟》，元照，2008 年 4 月，頁 284。

註六：司法院大法官會議法第 4 條：「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法：……二、人民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。……」

註七：詳見涂浩如，「司法院大法官會議法釋論」，法學叢刊第 4 卷第 1 期，1959 年 1 月，頁 50 以下。

註八：為避免人民濫用此一制度，又考量如不限於訴訟之提起，則與人民聲請憲法解釋權係基於其訴訟權而來，而大法官之憲法解釋權乃司法權一部分之本旨不合，最終則在立法上透過「依法定程序提起訴

訟」來為適度的調節。

註九：該項提案，實於該款起草之初所規定之文字，但最後修改為終局裁判。涂浩如，「司法院大法官會議法釋論」，法學叢刊第4卷第1期，1959年1月，頁51。

註十：涂浩如，「司法院大法官會議法釋論」，法學叢刊第4卷第1期，1959年1月，頁50。惟此種見解並不同於現今對於確定終局裁判之理解，可參見吳庚，《憲法的解釋與適用》，自刊，2004年三版，頁386-387。

註十一：仲肇湘，「大法官會議法制定之過程與要點」，法律與經濟第1卷第1期，頁6。

註十二：詳見涂浩如，「司法院大法官會議法釋論」，法學叢刊第4卷第1期，1959年1月，頁51有關主張維持原案者對主張擴大人民聲請解釋憲法範圍者之回應意見。

註十三：吳庚，《憲法的解釋與適用》，自刊，2004年三版，頁386-387。同此見解：楊子慧，〈人民聲請釋憲程序之理論與實務〉，收錄於氏著《憲法訴訟》，元照，2008年4月，頁284-288。

註十四：吳信華，〈人民聲請解釋憲法之程序上所謂「確定終局裁判」之探討〉，收錄於氏著《憲法訴訟專題研究（一）—「訴訟類型」》，自刊，2009年10月，頁54-55。

註十五：按人民聲請解釋憲法制度之主觀目的在於保障人民憲法上權利，客觀目的在於維護憲法秩序，因而在制度之設計上，應遵循有效保障基本權原則與客觀目的原則。所謂有效保障基本權原則，簡言之，指人民聲請解釋憲法之程序規定與其解釋，應使基本權有貫徹之可能。所謂客觀目的原則，簡言之，指人民聲請解釋憲法之程序規定與其解釋，應考慮闡明憲法真義之目的，而有別於一般訴訟程序。詳見林錫堯，《論人民聲請解釋憲法解釋之制度》，1984年7月，世一書局，頁16以下。

註十六：又如訴訟爭點自始即僅涉程序問題，而從一審開始法院即以裁定形式出之，則其終審以抗告為無理由之裁定，即屬「確定終局裁判」，當亦無疑義。

註十七：重要關聯性及實質援用的操作，使違憲審查機關可擴張審查客體之範圍。可參見：吳信華，〈大法官案件審理中的「實質適用」與「重要關聯性」〉，月旦法學教室第 89 期，2010 年 3 月，頁 8-9。在釋字第 582 號解釋中採用了實質援用，使違憲審查機關可審查未被直接援用之判例，從另一種角度觀察，等同直接以法院裁判作為審查對象。可參見：吳信華，〈「法院裁判」作為大法官違憲審查的客體〉，收錄於氏著《憲法訴訟專題研究(一)——「訴訟類型」》，自刊，2009 年 10 月，頁 47。

註十八：吳信華，〈人民聲請釋憲「裁判上所適用」之法令〉，月旦法學教室第 40 期，2006 年 2 月，頁 8-9。

註十九：對於實質援用的評析，可見彭鳳至大法官於釋字第 582 號解釋之部分不同意見書。亦可參見：王兆鵬，〈憲法解釋與刑事訴訟〉(上)——最重要的三則解釋，臺灣本土法學第 74 期，2005 年 9 月，頁 36。

註二十：楊子慧，〈人民聲請釋憲程序之理論與實務〉，收錄於氏著《憲法訴訟》，元照，2008 年 4 月，頁 271。

註二十一：吳信華，〈「人民聲請釋憲」；各項程序要件(下)〉，月旦法學教室第 72 期，2008 年 10 月，頁 44（此種情形屬實質援用的操作極致）。

註二十二：如仔細將財政部 96 年令比對財政部 92 年令與 73 年函，其內涵並非一致。且北高行判決所援用之財政部 92 年令內容與最高行裁定所援用之財政部 96 年令內容，尚非全然一致。

註二十三：該判決論述如下：「然查原判決已在理由欄中詳細說明，上訴

人生產且銷售之彩色顯示器與視訊盒（具有電視調諧器之功能），可以輕易予以組合，使之具有彩色電視機之功能，而上訴人復同時銷售之。因此將此等出廠銷售行為，涵攝為貨物稅條例稅捐客體『彩色電視機』之『出廠』行為。而事實對法律之定性乃是法律涵攝活動，而非單純之事實認識活動，自然要取向規範目標而為認定。上訴人生產二種可輕易組裝為彩色電視機之組件，並同時販售，其可以輕易預測市場上會將該二組件組裝成彩色電視機販售，因此原審法院以上之法律定性符合貨物稅條例對彩色電視機課徵貨物稅之規範意旨。又財政部 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號令並非本案定性之唯一依據，僅係原審法院論述法律意見時所引用之參考文獻。何況該令釋雖經財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令廢止，但相同之定性標準亦為財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令所完全承受。至於本案不能依上開令釋之規範意旨，將貨物稅之納稅義務人『轉化』為行銷廠商，其法理基礎在於：上訴人同時為上開二構件產品之生產者，其明知該二構件組合後所能形成之『彩色電視機』功能，客觀言之，其可以事前明白預測該二構件產品在市場之組合行銷狀態。與二構件各別生產者分別出售其產品，而構件產品在組合過程中，還須新添改裝技術或創意構思之情形有別。是以前開上訴理由，無非係就原審之法律論斷，在沒有堅強客觀法理基礎下，憑其個人主觀意見，泛言論斷違法，而非具體表明原判決有何『不適用法規』、『適用法規不當』或有『行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款事由』之情形，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。」

協同意見書

大法官 蔡清遊

本號解釋認為貨物稅條例第十一條第一項第二款（下稱系爭規定）與憲法第七條平等原則並無牴觸；財政部中華民國九十六年六月十四日台財稅字第0九六0四五0一八七0號令，其中令文前三點之部分（下稱系爭令）與租稅法律主義及平等原則尚屬無違，本席敬表同意，惟關於解釋之論述，本席認為有待補充之處，爰提出協同意見書。

一、系爭令應已為本件原因事件之確定終局裁判所援用

本號解釋理由書第一段固已說明臺北高等行政法院九十六年度訴字第五一七號判決（下稱臺北高等行政法院判決）為原因事件之確定終局判決，該確定終局判決所審酌之財政部七十三年八月七日台財稅第五七二七五號函（下稱七十二年函）及九十二年十一月十八日台財稅字第0九二0四五五六一六號令（下稱九十二年令），其內容實質上為確定終局判決時已發布實施之系爭令所涵括，應認系爭令業經確定終局判決實質援用。本席雖不反對系爭令已為確定終局判決所實質援用之說法，惟基於下述理由，認為系爭令實際上已為原因事件之確定終局裁判所援用，實無須另以「實質援用」之說作為系爭令得為本件違憲審查客體之論據。蓋：（1）本件聲請人係以最高行政法院九十七年度裁字第四二二四號裁定（下稱最高行政法院裁定）為確定終局裁判，據以聲請解釋，認上開裁定所適用之系爭令有違憲疑義。最高行政法院裁定雖以，聲請人之上訴，難認對臺北高等行政法院判決如何違背法令已有具體之指

摘，而以上訴不合法為由，裁定駁回上訴，惟最高行政法院裁定已載明「該函釋（即財政部九十二年令）雖經財政部九十六年六月十四日台財稅字第0九六0四五0一八七0號函（即系爭令）廢止，但相同之定性標準亦為財政部九十六年六月十四日台財稅字第0九六0四五0一八七0號函釋所完全承受」^{（註一）}，足見系爭令應已為最高行政法院裁定所適用。最高行政法院裁定上述說明，實形同將臺北高等行政法院判決所援用之九十二年令更正為援用系爭令。

（2）最高行政法院裁定以上訴不合法為由，駁回聲請人之上訴，固然臺北高等行政法院判決為實體上之確定終局判決，釋憲實務上亦以臺北高等行政法院判決為原因事件之確定終局判決，原則上本應以該確定終局判決所適用之法令為違憲審查之客體。惟因臺北高等行政法院於九十七年五月二十二日判決時，其所援用之財政部七十三年函及該部九十二年令，業經財政部以系爭令廢止^{（註二）}，上開七十二年函及九十二年令之內容，並為系爭令所涵括，而最高行政法院裁定亦已指明九十二年令已為系爭令所廢止，並為系爭令所吸收。查最高行政法院裁定雖實體上並非原因事件之確定終局判決，但其形式上則為原因事件之最終確定裁定，最高行政法院裁定及臺北高等行政法院判決，整體而言應為原因事件之確定終局裁判，而聲請人亦就最高行政法院裁定所援用之系爭令聲請解釋，以便民之角度思之，自得以最高行政法院裁定所援用之系爭令為違憲審查之客體，實無庸拘泥認為最高行政法院裁定並非確定終局裁判，而認應以確定終局判決即臺北高等行政法院判決所援用之七十二年函及九十二年令為審查之客體。

二、本號解釋不違憲之論述尚嫌簡略，實亦可從程序上為不受理之決議

多數意見以立法者選擇對彩色電視機課徵貨物稅，而未對其他具有彩色收視功能之電器產品課徵貨物稅，原寓有國家稅收、產業政策、節約能源等各種考量，並未逾越立法裁量之範圍，尚難謂有恣意，乃認系爭規定與憲法平等原則尚無違背；另以系爭令既未不當擴張應稅貨物之定義，又未對其他情形造成差別待遇，因此認系爭令應不違反租稅法律主義及平等原則。

本席以為，僅以上述簡略之理由謂系爭規定及系爭令並未違反平等原則、租稅法律主義，毋寧以聲請人所指摘，尚難謂已客觀具體敘明系爭規定及系爭令有違憲之處，從程序上為不受理之決議即可（註三）。蓋：（1）多數意見所謂「其他具有彩色收視功能之電器產品」應係指內建或組裝後亦具收視功能之電器產品，如電腦、手機及衛星導航機等（註四），惟電腦、手機及衛星導航等電器產品，應係五十四年五月二十一日修正貨物稅條例，將電視機等電器類產品納入貨物稅課稅範圍以後，始迅速發展之科技新產品，換言之，於五十四年五月二十一日將電視機納入貨物稅課稅標的時，實難想像亦須將具收視功能之電腦、手機及衛星導航等電器產品同等納入課稅範圍，何況該等電腦、手機及衛星導航等產品之主要功能並非在收看電視，該等物品安裝之收訊裝置亦非電視調諧器（註五），是尚難將具收視功能之電腦、手機及衛星導航等電器產品與彩色電視機視為相同事物，而應等同課徵貨物稅，亦即，二者既非相同事物，縱對之為不同待遇，亦無違反平等原則可言。否則，將來

若再出現附帶具收視功能之其他種類科技新產品，又將產生未比照彩色電視機課徵貨物稅是否牴觸平等權之問題。

(2) 系爭令說明彩色電視機須同時具備彩色顯示器及電視調諧器二大主要部分，倘顯示器未標示電視字樣，二者亦未併同出廠，即非屬電視機之範圍，免於出廠時課徵貨物稅。查系爭令僅針對彩色電視機而為釋示，並未提及其他貨物是否課徵貨物稅，亦未造成對其他貨物或其他組合是否應課徵貨物稅之判斷結果，亦即並未因系爭令而造成有差別待遇之情形，自不生是否違反平等原則之問題。

註一：最高行政法院裁定將財政部九十二年十一月十八日台財稅字第 0 九二 0 四五五六一六號令及九十六年六月十四日台財稅字第 0 九六 0 四五 0 一八七 0 號令均誤載為函。

註二：臺北高等行政法院於九十七年五月二十二日判決時，七十三年函及九十二年令業經財政部廢止，臺北高等行政法院是否應依本院釋字第二八七號解釋適用系爭令，而不適用七十二年函及九十二年令，乃法院認事用法之另一問題。

註三：多數意見受理本案，或係受釋字第六九七號解釋影響，認為有關清涼飲料課徵貨物稅一案既已作成解釋，同樣彩色電視機課徵貨物稅是否違憲，亦應予受理。

註四：參見聲請人之釋憲聲請書及財政部一 0 一年三月二十日台財稅字第一 0 一 0 0 五三五七 0 0 號函。

註五：參見財政部同註四函。

協同意見書

大法官 黃茂榮

本號解釋所釋之法令：貨物稅條例第十一條第一項第二款及

財政部中華民國九十六年六月十四日台財稅字第0九六0四五0一八七0號令，雖無違反平等原則及租稅法律主義的問題。但系爭令適用結果所引起的問題，在本號解釋並未獲得釐清。爰提出協同意見書，供為相關規定之檢討的參考：

壹、貨物稅條例規定以彩色電視機為應稅貨物

一、貨物稅之應稅貨物及納稅義務人之選定

貨物稅為單階段之消費稅，而一件貨物可能需要經過一連串之組裝的產製過程，始能完成。因此，在貨物稅稅制之規劃上，立法機關應慎選其應稅貨物之完成產製的階段，並以在該階段完成產製之貨物為應稅貨物，同時以在該階段完成產製之廠商為納稅義務人。是故，能夠組裝為應稅貨物之組件，只要係尚未組裝成應稅貨物之半成品或組件，即不得對之課徵貨物稅，該階段之廠商自非納稅義務人。又在立法機關或經其授權之行政機關選定應稅貨物後，稅捐稽徵機關不得突然主張以該階段之前或之後產製之貨物為應稅貨物。

二、以彩色電視機為應稅貨物與納稅義務人之選定

貨物稅條例第十一條第一項第二款選定以《彩色電視機》為應稅貨物。《彩色電視機》主要由《彩色顯示器》及《電視調諧器》組裝而成。互相分離之影像彩色顯示器及電視調諧器並無電視之收視功能。是故，除貨物稅條例另有明文規定外，並不因彩色電視機是應稅貨物，而使彩色顯示器及電視調諧器在其組裝為彩色電視機前，亦成為應稅貨物。銷售者將之組裝在一起，使其具備彩色電視機之功能，而後銷售，應以該銷售者，而非彩色顯示器及電視調諧器之製造商為該彩色電視機之產製廠商，從而將之認

定為該彩色電視機之貨物稅的納稅義務人。彩色顯示器及電視調諧器之製造商可預見其產製之影像顯示器及電視調諧器的購買者，可能將之組裝為彩色電視機者，是否因此成為該彩色電視機之產製者？鑑於貨物稅為單階段之消費稅，其應稅貨物之產製階段事先有在法律中予以選定，以界定應稅貨物的必要。至於實際為組裝之消費者是否因此負其組裝之貨物的貨物稅繳納義務？因其並非廠商，以採否定見解為宜。當發現可能因此流失彩色電視機之貨物稅的稅基或稅額，則應以法律，將與彩色電視機有關之主要構件規定為貨物稅的課徵客體。然在這種情形，應對利用已稅之主要構件組成的彩色電視機免徵貨物稅，以避免重複課徵，致與貨物稅是單階段消費稅的意旨相衝突。

貳、以彩色電視機課徵貨物稅之相關問題

一、彩色電視機及其組件

貨物稅條例第十一條第一項第二款規定《彩色電視機》為應稅貨物。為該款之適用，財政部九十六年六月十四日台財稅字第0九六0四五0一八七0號令（下稱系爭令）規定：「一、貨物稅條例第十一條第一項第二款規定之彩色電視機須同時具備彩色顯示器及電視調諧器二大主要部分。二、廠商產製（或進口）之彩色顯示器，本體不具有電視調諧器(TV Tuner)裝置，且產品名稱、功能型錄及外包裝未標示有電視字樣，亦未併同具有電視調諧器功能之機具出廠（或進口）者，因無法直接接收電視視頻訊號及播放電視節目，核非屬彩色電視機之範圍，免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。三、廠商產製（或進口）電視調諧器或具有電視調諧器功能之機具，本體不具有影像顯

示功能，且未併同彩色顯示器出廠（或進口）者，亦免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。四、前述彩色顯示器或電視調諧器於出廠（或進口）後，由裝配或銷售廠商再行安裝或改裝為彩色電視機者，該裝配或銷售廠商應依貨物稅條例規定辦理廠商登記及產品登記，並按整具彩色電視機之銷售價格計算完稅價格報繳貨物稅。……」此即本號解釋之系爭令。

系爭令第一點首先從貨物之組成的觀點解釋：「一、貨物稅條例第十一條第一項第二款規定之彩色電視機須同時具備彩色顯示器及電視調諧器二大主要部分。」依系爭令，彩色顯示器及電視調諧器併為彩色電視機之二大主要部分。在該基礎上，系爭令第二點及第三點除根據彩色顯示器及電視調諧器之單獨的功能，分別說明渠等非屬彩色電視機之範圍的看法外，並以《彩色顯示器》未併同具有《電視調諧器》功能之機具出廠，及《電視調諧器》未併同《彩色顯示器》出廠為例，表示在這種情形，彩色顯示器「因無法直接接收電視視頻訊號及播放電視節目，核非屬彩色電視機之範圍，免於出廠（或進口）時課徵貨物稅」；電視調諧器或具有電視調諧器功能之機具，因「不具有影像顯示功能」，而免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。要之，只要一件電器不同時具備彩色顯示器及電視調諧器二大主要部分，即非彩色電視機。系爭令該二點的意旨在於闡釋：為構成《彩色電視機》，第一點中所稱《彩色顯示器》及《電視調諧器》二大主要部分之必要的存在狀態。其如「不同時具備」，即非《彩色電視機》。

二、組件如何轉化為彩色電視機

針對該二大主要部分如何由「不同時具備」轉化為「同時具備」的狀態？該令第四點表示「前述《彩色顯示器》或《電視調諧器》於出廠（或進口）後，由裝配或銷售廠商再行安裝或改裝為彩色電視機」。如以第四點之上開闡釋為準，將二者「併同出廠」並非該「轉化」的因素；將二者「再行安裝或改裝」才是其所以發生該「轉化」為《彩色電視機》的因素。

然系爭令在審判實務上經引用的情形卻是：不但以「併同出廠」為該「轉化」的因素，甚而實務判決有所謂「併同出廠」亦不需要同時銷售給同一消費者之見解。以關於本聲請案之兩則原審裁判為例，1、臺北高等行政法院九十六年度訴字第五一七號判決認為：「……彩色顯示器併同具有電視調諧器功能之機具出廠或進口者，即屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機，應課徵貨物稅。……本件原告（按：即本案聲請人）產製同型號之液晶（電漿）顯示器及視訊盒，以『同數量』銷售予大同綜合訊電公司，……原告生產之視訊盒產品不可以與其他公司生產之液晶顯示器搭配使用（原處分卷第 93 頁），……原告產製之顯示器及視訊盒係『併同銷售』（原處分卷第 87 頁）；足證原告生產之液晶（電漿）顯示器及視訊盒係以一對一搭配方式併同出廠銷售，組裝完成後即具備彩色電視機功能。」臺北高等行政法院判決以《彩色顯示器》及《電視調諧器》是否「併同出廠、銷售」作為是否將「不同時具備」彩色電視機之兩大要件轉化成「同時具備」彩色電視機之兩大要件之判斷基礎。惟該臺北高等行政法院判決復認：「經查，上開編號之顯示器及視訊盒係以同數量

銷售，可組裝成彩色電視機，且經核對其銷貨日期僅相隔數日（有上開銷貨明細表可參），則被告核定原告生產該等顯示器及視訊盒係搭配組合生產，並無不合。」要之，該院所謂「併同」可包含「同時」及「先後」之出廠及銷售行為。2、最高行政法院九十七年度裁字第四二二四號裁定首先認為只要「可以輕易預測市場上會將該二組件組裝成彩色電視機銷售」，亦不需要同時銷售給同一消費者，即可轉化。然後進一步闡釋「因此原審法院以上之法律定性符合貨物稅條例對彩色電視機課徵貨物稅之規範意旨。……至於本案不能依上開令之規範意旨（按指：依系爭令第四點），將貨物稅之納稅義務人「轉化」為行銷廠商，其法理基礎在於：上訴人同時為上開二構件產品之生產者，其明知該二構件組合後所能形成之『彩色電視機』功能，客觀言之，其可以事前明白預測該二構件產品在市場之組合行銷狀態。與二構件各別生產者分別出售其產品，而構件產品在組合過程中，還須新添改裝技術或創意構思之情形有別。」最高行政法院上述解釋與貨物稅以一定產製階段完成產製之貨物為應稅貨物的規範特徵衝突。

貨物稅條例第十一條第一項第二款既然選定以《彩色電視機》，而不以《彩色顯示器》為應稅貨物，則如認為20吋以上之《彩色顯示器》主要與《電視調諧器》組合當成《彩色電視機》使用，應課徵貨物稅，則應將20吋以上之《彩色顯示器》直接規定為應稅貨物之一，不適合不將之規定為應稅貨物，而卻以「一個廠商有產製《彩色顯示器》及《電視調諧器》」，或以「其將二者同時或先後銷售於其經銷商」為理由，在其即便沒有將之組裝在一起而後

銷售，或銷售於消費者的情形，一概認定其「併同出廠」《彩色顯示器》及《電視調諧器》。該解釋的結果，其實與系爭令第四點之見解不同。其最低限度應以併同銷售於消費者為要件的理由為：經銷商本來即必須備妥各種貨物滿足各種消費者之需要，所以產製廠商將《彩色顯示器》及《電視調諧器》銷售於同一經銷商，為常態的配銷行為，非必為當成《彩色電視機》銷售。

如果要對 20 吋以上之大尺寸的《彩色顯示器》課徵與《彩色電視機》相同稅率之貨物稅，應將貨物稅條例第十一條第三項增訂為：「第一項第二款之彩色電視機及第三款之冷暖氣機，得就其主要機件，由財政部訂定辦法折算課稅。」而不適合在無該增訂的情形，試圖透過函令，或甚至在無函令支持的情形，逕行在個案對於尚未組裝成彩色電視機之《彩色顯示器》課徵貨物稅，並予處罰。

何況《彩色顯示器》與《電視調諧器》由消費者購買後自行組裝成彩色電視機的問題，早在財政部六十五年五月八日台財稅第三二九九一號函已知悉該問題的存在，迄今已快滿三十六年，相關機關為何不修法，而寧可透過容易引起解釋疑義之函令處理？如果很容易就能夠把應稅貨物在法律中規定清楚，而卻透過可以有不同解釋之函中命令式的加以闡釋，是否仍可謂該函令關於應稅貨物之規定的構成要件符合明確性原則？

三、在系爭令第二、三點之解釋上應考量第四點

解釋文第二段將系爭令的第四點排除在解釋標的之外：「四、前述彩色顯示器或電視調諧器於出廠（或進口）後，由裝配或銷售廠商再行安裝或改裝為彩色電視機者，

該裝配或銷售廠商應依貨物稅條例規定辦理廠商登記及產品登記，並按整具彩色電視機之銷售價格計算完稅價格報繳貨物稅。」使第四點開頭「前述」二字，在第二、三點與第四點間之承先啟後的全文意旨，隱而不彰，使存在於第二、三點中之「併同出廠」的疑問，不能透過第四點予以釐清；由系爭令第四點「出廠（或進口）後，由裝配或銷售廠商再行安裝或改裝為彩色電視機」顯示：其實財政部原來並無意於將第二、三點中所稱之「併同出廠」擴張到其下屬機關及司法機關所擴張的程度。

如今從系爭令切出第一點至第三點，為本號解釋，等於肯認稅務機關及審理系爭案件之司法機關的見解，認為得以聲請人「可以輕易預測市場上會將該二組件組裝成彩色電視機販售」為理由，將該二組件在組裝前即論為彩色電視機；或以產製廠商「事前可以明白預測該二構件產品在市場之組合行銷狀態」為理由，認為應以產製廠商，而非行銷廠商為納稅義務人。在像貨物稅這種單階段的消費稅，該認事用法的邏輯，對於稅法構成要件明確性原則之遵守，會帶來難以想像的衝擊。

四、其他相類物品應否課徵貨物稅與平等原則之檢驗

鑑於對具有相同功能之貨物是否課徵貨物稅，其差別待遇深入影響應稅貨物與不應稅貨物間之競爭，所以其差別待遇是否違反平等原則，首先應審查該應稅貨物與不應稅貨物是否屬於同一市場及其間之替代性的高低。如果兩者屬於同一市場且因具有一定程度之替代性而有競爭關係，則其貨物稅之課徵上的差別待遇，便顯然違反平等原則，縱使「寓有國家稅收、產業政策、節約能源等多種考

量」，亦難謂「尚未逾越立法裁量範圍」；若兩者不屬於同一市場，或雖屬於同一市場但其替代性不高，則因其貨物稅之課徵上的差別待遇對於其間之競爭無影響，或影響不顯著，所以在競爭的意義下，不構成平等原則之違反。

其次，從滿足國家財政需要之觀點觀之，任何應稅與免稅之不同待遇規定，縱使在同一產業內不妨礙公平競爭，但在不同產業間，還是與各行各業應平等課稅的原則不盡相符。是故，就其所以為差別待遇之目的及與手段的關係，仍有從比例原則加以審查的必要，以得到該差別待遇雖與平等原則不盡相符，但因尚符比例原則不構成違憲的妥當論據。

倘以貨物之功能界定其種類之範圍時，《液晶顯示器＋電視盒》、《液晶顯示器＋中華電信 MOD》、《電腦＋電視卡》、《多媒體觸控電腦》、《行動式 DVD 播放器兼數位電視》、《衛星導航》、《內建調諧器之筆記型電腦》、《搭配電視接收晶片之手機》等電器因都具有「直接接收電視視頻訊號及播放電視節目」的功能，而皆應認定為《彩色電視機》。然對於上開貨物，實務上除將《液晶顯示器＋電視盒》等同於彩色電視機課徵貨物稅外，對於其他貨物，並不課徵貨物稅。其所以將《液晶顯示器＋電視盒》等同於《彩色電視機》課徵貨物稅的論據，在於其由同一廠商製造併同出廠。而所以不將《液晶顯示器＋中華電信 MOD》等同於彩色電視機課徵貨物稅的論據，在於其組成部件分別由不同廠商供應，沒有「併同出廠」的情事。然《液晶顯示器＋電視盒》與《液晶顯示器＋中華電信 MOD》在構造上差異微小，在市場上有高度之替代性，僅因《液晶

顯示器》與《中華電信 MOD》之供應商不同，而不課徵貨物稅，必對於《液晶顯示器＋電視盒》構成貨物稅上之不公平競爭。至於其他貨物為何不課徵彩色電視機之貨物稅的理由，有權機關並未表示。

本號解釋就所以對於上開貨物課徵或不課徵貨物稅，代為研擬「寓有國家稅收、產業政策、節約能源等多種考量，尚未逾越立法裁量範圍」等理由，並以此為依據認為該差別待遇「尚難謂為恣意，與憲法平等原則尚無違背」。

五、明知或可預測購買者對於系爭貨物之用途上的意圖

財稅機關或法院所以將系爭令反面解釋，認為可以對於產製《彩色顯示器》及《電視調諧器》且併同出廠者，課徵貨物稅的最終理由為：《彩色顯示器》及《電視調諧器》之產製廠商，可預測其經銷商，終將其產製之《彩色顯示器》及《電視調諧器》銷售與同一消費者，並由消費者組裝為《彩色電視機》。

問題是：縱使財稅機關或法院關於該預測的判斷與事實相符，鑑於貨物稅之單階段消費稅的性格，有權機關雖有權限規定，以完成一定階段之產製的貨物為應稅貨物，但不得以其前階段完成產製之應稅貨物的部件，最終將被購買該部件之消費者自行組裝為應稅貨物為理由，而對於產製該部件者課徵貨物稅。蓋完成應稅之組裝行為者為消費者，而非產製該部件之廠商。即便消費者亦具有貨物稅條例之權利能力，在消費者從事產製前，消費者亦尚未著手應課徵貨物稅之產製行為，必須直到其購買相關部件，才進入預備產製的階段。是故，產製部件之廠商的產製及

銷售行為，即便要論為消費者之尚未著手之產製行為的幫助行為，亦嫌勉強。

與其他法律相比，關於稅捐法，人民更需要法之安定性的保障，以便可以在稅捐法的基礎上，從事能夠預見其效力之經濟活動的規劃，包括是否投資及如何營運。稅捐法的制定與執行，國家與人民間有利益衝突，所以國家機關更應守住：嚴以律己，寬以律人的處世原則。當法律（貨物稅條例第十一條第一項第二款）的規定，由於經濟活動之發展而脫節時，相關機關應儘速修法謀求亡羊補牢，而不適合放著有漏洞之法律快三十六年不管，而要人民對於因該漏洞而發生之稅收的損失負責：補稅、處罰。

要力爭上游，成為有競爭力之經濟體，以避免與競爭國家相比，越落後越遠，政府最容易辦到的是：對於存在已久之此種稅捐法規，理性的力求合理化；不要以國家無錯，錯在人民想鑽法律漏洞來面對。否則，總是錯在人民的施政氛圍，一天不能消除，在先聖先賢：「危邦不入，亂邦不居」的昭示底下，就不要疑惑：為何事業稍有成就之企業家，總是移民到關於所得稅之課稅範圍，採全球主義的國家，以致其在中華民國取得之所得，除了要向中華民國繳稅外，還要向外國繳稅，或不繳稅，而甘冒被其持有綠卡的國家，補稅或甚至抓進牢房的危險。

協同意見書

大法官 葉百修

本件解釋多數意見認為貨物稅條例第十一條第一項第二款規定（下稱系爭規定）及財政部中華民國九十六年六月十四日台財

稅字第0九六0四五0一八七0號令（下稱系爭令）釋意旨一至三部分，並無違反憲法第七條平等原則及第十九條租稅法律主義，本席敬表贊同。惟本件解釋理由書第一段敘及系爭確定終局判決有實質援用系爭令，但對學理上有關「違法行政處分之判斷基準時」，究係採行為時說或裁判時說一節，卻漏未說明。爰提出協同意見如后。

一、系爭確定終局判決有無實質援用系爭令

（一）實質援用之判斷方式

本院職司憲法解釋，對於人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起救濟，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，應受理解釋憲法之聲請；惟所謂「適用」之法律或命令有無牴觸憲法，本院歷來解釋基於憲法解釋之目的與功能（註一），均予實質認定，即法院裁判理由中雖未明確指出具體適用何項法令，但由其所持法律見解，可判斷該項裁判係以聲請解釋之法律或命令為裁判基礎者（註二）；或法院裁判中就處罰條款之適用係受理法院在審判上有重要關聯性者（註三）；或以行為要件與法律效果二規定必須合併適用之情形，對行為要件規定適用亦實質適用法律效果之規定者（註四）；或法院裁判於形式上雖未明載聲請人聲請解釋之法律文字或命令字號，但其理由與系爭法律或命令，於其形式及內容俱相符合，顯見上開裁判實質上已經援用系爭法律或命令，以為裁判之依據者（註五），均可認已構成適用而得為本院解釋憲法之客體。

（二）本件解釋認系爭確定終局判決已實質援用系爭令

本件解釋聲請人以最高行政法院九十七年度裁字第四二二四號裁定為確定終局裁定，認其所適用之系爭規定及系爭令有違憲疑義，聲請解釋憲法。多數意見以上開裁定認聲請人未具體表明前審判決即臺北高等行政法院九十六年度訴字第五一七號判決有何不適用法規、適用法規不當或其他違背法令之情形，而認上訴為不合法，從程序上裁定駁回上訴，而應以上開臺北高等行政法院判決為本件聲請之確定終局判決，本席亦表贊同。而系爭令之字號形式上固未於確定終局判決中出現，然判決理由所據之財政部七十三年八月七日台財稅第五七二七五號函及九十二年十一月十八日台財稅字第0九二0四五五六一六號令，其內容實質上既為系爭令所涵括，且系爭令於確定終局判決時亦已發布實施，應已符合本院歷來解釋對於系爭法律或命令構成法院裁判實質援用之判斷標準，乃認系爭令確為確定終局判決所實質援用。

二、違法行政處分之判斷基準時

有關違法行政處分之判斷基準時，我國學說上有行為時說及裁判時說等不同見解（註六）。行為時說主張公權力行為是否違法，以公務員執行職務行使公權力時之法規範狀態為判斷依據。此說係以權力分立理論為根據，認為法院如可斟酌行為後之法規範狀態，以判斷公權力行為是否違法時，將侵犯行政機關之第一次判斷權，並賦予法院像監督行政機關一般之機能，而違反權力分立之原則。而裁判時說係從國民權利保障與訴訟經濟觀點，認為違法判斷之基準時，應以裁判時為準（註七）。

兩說均持之有故、言之成理。但目前行政訴訟實務似採行為時說，此觀最高行政法院九十二年十二月份第二次庭長法官聯席會議決議甚明。而現行行政罰法（一〇〇年十一月二十三日修正）第四條亦規定：「違反行政法上義務之處罰，以行為時之法律或自治條例有明文規定者為限。」同法第五條並規定：「行為後法律或自治條例有變更者，適用行政機關最初裁處時之法律或自治條例。但裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，適用最有利於受處罰者之規定。」是原則上亦採行為時說。

於本件解釋，系爭確定終局判決以判決時業已廢止之財政部七十三年八月七日台財稅第五七二七五號函及九十二年十一月十八日台財稅字第〇九二〇四五五六一六號令為其判決基礎，顯係採取行為時說之見解。然本件解釋認系爭確定終局判決已實質援用判決時已發布實施之系爭令，顯係採取裁判時說，卻未於解釋理由書中一語指及，不無缺憾。

註一：以憲法解釋之功能與目的而認定本院解釋憲法之標的範圍以及「適用」之認定，參見本席於本院釋字第六七五號解釋所提之協同意見書。

註二：例如本院釋字第三九九號、第六七五號解釋參照。

註三：例如本院釋字第五五八號解釋參照。

註四：例如本院釋字第六四四號解釋參照。

註五：例如本院釋字第五八二號、第六二二號解釋參照。

註六：學者見解多採行為時說，參見吳庚，行政爭訟法論，2008年3月，第4版，頁267-269；陳敏，行政法總論，2011年9月，第7版，頁375及1494以下。

註七：以上兩說詳細說明及外國法比較，參見葉百修，國家賠償法，增訂

二版，2011 年 3 月，頁 165。

協同意見書

大法官 陳春生

就本號解釋認為系爭貨物稅條例第十一條第一項第二款規定未違反平等原則，且系爭令未違反租稅法律主義，亦不牴觸平等原則之見解，本席敬表同意。惟對於：一、至本號解釋為止連續三號解釋，均為稅法領域且牽涉平等原則之審查（連續十號解釋有六號與稅法有關）；二、多數案件（包含本號解釋）牽涉主管機關之行政函釋（示）之違憲審查問題，亦即依現況大法官應否對之加以審查問題（依法行政於稅法領域，實際上等於依「函釋」行政？）；以及三、本院目前對於稅務案件比例激增之審查實務（審查對象與審查密度），從本院解釋憲法之憲政上定位，應否思考如何調整審查方式等問題，略述淺見如下：

壹、稅法領域且牽涉平等原則之審查，應建立以我國憲法第二十三條為基礎之以平等原則與比例原則為審查基準之違憲審查制度

本號解釋理由書指出，立法者選擇對彩色電視機課徵貨物稅，而未對其他具有彩色收視功能之電器產品課徵貨物稅，原寓有國家稅收、產業政策、節約能源等多種考量，並未逾越立法裁量之範圍，尚難謂為恣意，與憲法平等原則尚無違背。

此一見解可說延續本院關於平等原則之恣意性審查（或恣意禁止公式）之慣例，值得肯定。此與德國法上所謂之舊公式若合符節。當然本院關於以平等權作為審查原則之操作，除如本案之類似德國法般外，亦有採類似美國式之審查

方式者，例如本院釋字第六二六號解釋。其理由書指出，「系爭招生簡章規定以色盲為差別待遇之分類標準，使色盲之考生無從取得入學資格，是否侵害人民接受教育之公平機會，而違反平等權保障之問題……，應視其所欲達成之目的是否屬重要公共利益，且所採取分類標準及差別待遇之手段與目的之達成是否具有實質關聯而定。」此一論述方式類似美國法關於平等原則審查之操作方式。同時，亦有如本院釋字第六八二號解釋揭櫫：「憲法第七條保障人民平等權，旨在防止立法者恣意，並避免對人民為不合理之差別待遇。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定。」（類似論述參考本院釋字第六九四號及第六九六號解釋），此究屬美式、德式或我國式之平等原則審查模式，值得探討。換言之，如前述本院已連續三號解釋，均為稅法領域且牽涉平等原則之審查，則我國有關平等原則之審查究應採德式或美式之審查？或其他模式？又稅法領域之平等原則審查是否應有不同之方式或審查密度？以下分述之：

一、稅法領域之平等權審查與其他領域之平等權審查之必要、其基準及審查密度應否一致？

（一）稅法領域事涉人民基本義務，仍應受平等原則與比例原則之審查，但應與一般基本權利保護之平等、比例原則審查有別。相對於人民基本權利保護，本院就憲法上人民基本義務之闡釋相對較少，但於本院釋字第四九〇號解釋則有論述，亦即除憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務外，該號解釋關於人民服兵役

之義務指出：「保護人民生命和財產等基本權利乃國家重要之功能與目的，而此功能與目的之達成，有賴於人民對國家盡其應盡之基本義務，始克實現。」又「人民有依法律服兵役之義務，為憲法第二十條所明定。惟人民如何履行兵役義務，憲法本身並無明文規定，有關人民服兵役之重要事項，應由立法者斟酌國家安全、社會發展之需要，以法律定之。而兵役法第一條規定，中華民國男子依法皆有服兵役之義務，係為實踐國家目的及憲法上人民之基本義務而為之規定，原屬立法政策之考量。」本號解釋揭櫫，為達成國家保護人民生命和財產等基本權利之功能與目的，有賴於人民對國家盡其應盡之基本義務，始能實現。而有關人民基本義務之重要事項，應由立法者斟酌國家安全、社會發展之需要，以法律定之；其規範內容，原則上屬立法政策考量。

本號解釋就系爭規定基於「男女生理上之差異及因此種差異所生之社會生活功能角色之不同」，但本號解釋不採所謂「其所採取男女差別對待之處置與目的之間具有相當程度（合理）之關聯性」，而只指出「屬立法政策之考量」，實質上等於恣意性之審查，或相當於德國法上所謂舊公式之審查。若屬恣意性審查，則無如新公式般再加上比例原則與平等權審查之問題。

（二）憲法第二十三條規定，內含著立法者平等原則與比例原則之適用

稅法領域事涉人民基本義務，應與一般基本權利保護之平等、比例原則審查有別，但仍應受平等原則

與比例原則之適用。因為無論是基本權利或基本義務相關，均須受憲法第二十三條之適用與審查。有關平等之審查標準，本院似從未曾使用憲法第二十三條加以討論。事實上，平等保護原則之問題，通常可以從立法之目的與手段之關係加以理解與探討。因於立法過程，首須就性質上一定範圍之人、地、時、事、物加以區分與確定，並加以一定之處置，此為平等權問題，亦為憲法第二十三條之適用與審查問題。對於此種區分，究竟是基於何種目的與公共利益之考量，以及為達此目的而採取一定之手段，其手段與目的間究有何等之關聯性？而因這種區分所產生之差別本身，並非目的，而主要是該差別之目的係正當，如果手段與目的相一致則無問題，相反地，若手段與目的間全無關聯性，則明顯違反平等保護原則。困難者為介於其間之目的雖正當，但所選擇手段對目的之達成不充分（過小涵攝）或所選擇手段對達成目的超過必要之限度（過大涵攝）之情況（參考陳春生，釋字第六九四號解釋不同意見書）。至於比例原則，國內學界、實務界均係以憲法第二十三條為依據，自不待言。

二、以平等原則為審查基準之違憲審查方式與審查密度

（一）本院稅法領域最近三號解釋（釋字第六九四號、第六九六號及第六九七號解釋）關於平等原則之審查

1. 本院釋字第六九四號解釋關於所得稅法以扶養其他親屬或家屬須未滿二十歲或年滿六十歲始得減除免稅額之規定是否違憲。解釋理由書指出：「故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較

為嚴格之審查，除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，始合於平等原則。」

- 2.本院釋字第六九六號解釋關於所得稅法規定夫妻非薪資所得合併計算申報稅額是否違憲。解釋理由書指出：「憲法第七條所揭示之平等原則非指絕對、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（本院釋字第五四七號、第五八四號、第五九六號、第六〇五號、第六一四號、第六四七號、第六四八號、第六六六號及第六九四號解釋參照）。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定（本院釋字第六八二號及第六九四號解釋參照）。」
- 3.本院釋字第六九七號解釋關於貨物稅條例只對設廠機製之清涼飲料品課稅是否違反平等原則。解釋理由書指出：「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。」

（二）本院釋字第六九四號及第六九六號解釋係延續本院釋字第六八二號解釋見解，即：法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待

遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定。而釋字第六九七號解釋則採類似德國法上所謂之恣意審查。

（三）平等權審查之比較法上觀察

1. 美國法之見解

湯德宗大法官於本院釋字第六九六號解釋之協同意見書指出，所謂「該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲」，即「目的合憲性」審查；所謂「所採取之差別待遇與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性」，即「手段與目的關聯性」審查。至於在此框架下，「哪樣的目的」算是「合憲」，差別待遇手段與規範目的之達成間「如何程度的關聯」算是「一定程度之關聯」，端視採取何種審查基準（所謂「低標」、「中標」或「高標」）而有不同，並非一成不變。

以美國為例，所謂「低標」，旨在審查：系爭法規範所以為差別待遇之目的是否在追求「合法之公共利益」(a legitimate/permissible public interest)，且其所採取之差別待遇與規範目的之達成間，是否存有「合理關聯」(rationally/reasonably related to)。所謂「中標」，旨在（進一步）審查：系爭法規範所以為差別待遇之目的是否在追求「重要的公共利益」(a substantial/significant/important public/governmental interest)，且其所採取之差別待遇與規範目的之達成間，是否存有「實質關聯」(substantially related to)。所謂「高標」，旨在（更進一步）審查：系爭

法規範所以為差別待遇之目的是否在追求「極重要、極優越的公共利益」(a compelling/overriding public/governmental interest)，且其所採取之差別待遇與規範目的之達成間，是否存有「直接關聯」(directly related to)。而我國大法官則尚未發展出類似標準。

林子儀大法官於本院釋字第五七一號解釋之協同意見書中認為，「惟真正之難題實為如何審查、判定個案系爭之法律所為之差別待遇係屬合理，因而為憲法所容許之差別待遇。該問題即涉及系爭立法所採之差別待遇是否符合憲法第二十三條之規定；亦即該系爭立法之目的是否合憲，以及以差別待遇作為手段與目的之達成是否具備一定程度之關聯性。」其論述類似前述本院釋字第六八二號、第六九四號及第六九六號解釋之見解。

2. 德國法之見解

(1) 依照德國法上之見解，一般平等原則，並非要求對每一事實、行為樣式與人物階層，作形式地平等對待，而只是以正義思考為指向之區別基準來加以適用。當然，並不存在此種判別正義之基準。是以一般平等原則儘管其為正義之基本規範，很明白地是獨立於文化與時代之原則，但其只是空的內容^(註一)(公式)。而在受特定規範拘束之平等原則與差別禁止之適用上，乃牽涉以具體形成情況為基礎，因此即與時間與文化有關。

德國聯邦憲法法院特別強調，對於平等原則

之事實相關細緻化之必要性，也可允許保持其開放之構造。亦即，平等原則之適用，究屬事實上合理還是因他事考慮而構成恣意，並非抽象、一般地確立，而常是依受規範之具體事實來決定。平等拘束之規範內容，因此乃依據相關受規範事實領域之特性而加以細緻化（具體化）。平等原則因此要求，法律所規定之不同處置，必須回歸至與事實相關之理性或明確之理由（註二）。

(2)從恣意禁止公式(Willkuerformel)至不合比例差別行為禁止（註三）(Verbot unverhältnismässiger Ungleichbehandlung)（即所謂新公式）

至 1980 年 7 月 10 日為止，聯邦憲法法院對於違反平等原則之要件，毫無例外地以禁止恣意之公式為判斷基準。因此，當一個法律上之分類，欠缺依照事物之本質應具有之理性或事實上明確之理由，而該規定因此被視為恣意時，則平等原則被違反。而恣意之確立，顯示並非主觀的責任非難，而是客觀意義下的；決定性之因素是所採取之措施與對應情況之關係，事實上明顯地不合理（註四），因此構成恣意。

(3)由德國聯邦憲法法院實務可知，即使依恣意禁止之審查基準，憲法訴願也可能勝訴；同樣地，如特別平等原則之採嚴格基準，仍有可能無結果。唯有依大的原則，即人相關之規範，適用較嚴格審查基準，對訴願人有效果；恣意之審查則只針對錯誤之行為有效果。

此外，不同審查基準之適用領域，因競合之因素而部分地產生劃定界限之困難。因此聯邦憲法法院在適用不同之審查基準時，並非只是單純地一方面依一般平等原則，另一方面依特別平等原則。毋寧是考慮特定生活領域與其他基本法所規範者間之關係，或機關權責等因素(Faktoren)而決定^(註五)。相反地與外國相關案例之法院審查方面，亦減輕在基本法第三條第三項所規範之特別分類禁止之審查密度，此有損於所適用審查密度選擇之透明性。在德國並無限定之二或三個審查基準，而是不同程度層級(differenzierte graduelle Abstufungen)^(註六)之審查。因此與人相關之分類，其審查密度亦於基本法第三條第一項範圍漸增於第三條第三項之範圍。

適用新公式之層級化審查強度，提高經由憲法法院之保護，惟並未不適當地限制立法者之形成自由。又基本法第三條第二項之新的獨自的關於兩性平等對待之內容，亦獲得判決之確認。總之，由聯邦憲法法院所確立關於平等原則與禁止分離之細緻發展，值得肯定，亦值得吾人參考。

(4)德國法關於平等原則作為審查基準之評釋

a.德國學界及實務界對於以平等原則作為審查基準之操作，已從舊公式轉而採新公式，換言之，平等原則之審查，依情況必須同時導入比例原則之審查，方能更細膩地審查系爭規範是否因違反平等原則而違憲。

- b. 導入新公式後之發展顯示，新公式之比例原則審查與傳統單純比例原則之審查不同在於，前者係差別對待之是否合比例；後者則是基本權利之侵害是否合比例？
- c. 又德國學者認為：「目的之合法（合憲）性對於立法者之限制不似對行政與司法之限制般之量那麼多。立法者基於基本權利保護與憲法之權限規定，有些目的之追求是不被允許的。其他目的之追尋，經由基本權利保護要求，或為憲法上明示之立法委託，或默示之國家保護義務限制，而須放棄。除此之外，立法者之目的追求係自由的。對此，行政之目的追求，是依法律所規定之任務，司法者有義務，對於具體案件依法律所規定，解決問題。關於目的合法性(合憲性)問題，行政、司法與立法者有不同之理由負擔(Begründungslast)：立法者只要不違反基本法所規定之要求，則推定目的合憲；司法與行政，其目的合法則須有法律根據。」(註七)

3. 日本法之見解

- (1) 1973 年日本最高法院判決（最高裁昭和 48 年 4 月 4 日大法庭判決），乃就原刑法第二百條殺尊親屬重罰規定，認為「刑法第二百條殺尊親屬之法定刑只限於死刑與無期徒刑，此遠遠超越其所欲達成立法目的之必要程度，與普通殺人罪所規定刑法第一百九十九條之法定刑相比，明顯採取不合理之差別處理，違反憲法第十四條第一項而無

效。因此，殺尊親屬處罰規定亦應適用刑法第一百九十九條。」

此為非常明快地宣示法令違憲之判決。有學者認為，判決以違憲之處不在立法目的，而是達成目的之手段問題，但是若排除殺尊親屬加重罰規定，則刑法第二百條規定本身失之存在其意義，因此，並非法律規定之一部無效，而應解為全體違憲。

(2)法理依據

關於殺尊親屬重罰規定之違憲判決，實務界大抵從目的手段角度說明，即最高法院本判決之多數（八位）意見認為，刑法第二百條殺尊親屬重罰規定，其立法目的合憲，但為達成目的之手段（即其法定刑只有死刑與無期徒刑）違憲，但少數（六位法官）說認為其立法目的本身違憲，至於一位反對意見法官之見解為立法目的與達成目的的手段均合憲。

多數意見認為，為圖「對尊親屬之敬愛或報恩之自然情愛乃至普遍的倫理之維持與尊重」，而對於殺尊親屬者特別給予強烈之禁制，乃同條之立法目的，對於該重罰規定，並不能立即斷定為欠缺合理之根據。而少數意見則認為，第二百條之立法目的，為「維持、強化封建時代傳襲下來如此之家族制度」，該條「乃基於一種身分道德之考慮」，因此依少數說，對於殺尊親屬者為加重規定本身，係違反人格價值平等之不合理處理。關

於刑法第二百條之立法目的有此二對立之見解，立法目的相當難認定，但學界多數支持少數說。其理由為，基於自然之情愛，而應相互尊重之關係很多，而卻單單針對卑親屬與其配偶對尊親屬之犯罪，規定獨立之構成要件，此有失均衡，而刑罰加重之程度又極端重，會讓人理解係為維持舊家族制度之親子間權威服從關係。從當初立法理由，亦可窺出乃立足於保護家庭制度之立場。但是最高法院多數說之見解則認為立法目的本身合憲，而審查達成目的之手段之合憲性，認定只規定死刑與無期徒刑之刑罰加重之程度（特別是不能緩刑規定）「很顯然為不合理之差別處理」。有認為就本案件並非因目的手段之不適合性而違反憲法第十四條之平等原則問題，而是包括第三十一條與第三十六條之比例原則違反問題。總之，無論如何惡劣之殺尊親屬案例第一百九十九條均可對應適用，相反地，第二百條不論任何情況均無緩刑規定，使學界與實務界之多數支持第二百條違憲之結論。

(3)日本法之分析

日本最高法院與學界對於法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的（即為「維持、強化封建時代傳襲下來如此之家族制度」之目的）是否合憲，此與我國相同。只是其就其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性部

分，則簡單以「手段」稱之，但其（如本判決之多數說）卻隱含著可類似德國法上新公式般導入比例原則之審查。

4.各國法之比較評析

- (1)我國法上尤其本院對於平等原則審查之運用，與德國法及美國法相較，其特色在於，a.大法官於相關解釋中對於採取差別待遇之目的，大多採所謂「正當目的」與本院釋字第六九四號及第六九六號解釋之「目的合憲」相通；b.至於採取差別待遇手段與目的之間關聯則檢驗是否有「合理關聯」，此之合理關聯，應可視為上位概念，可涵蓋（或包含）美國法上之合理關聯（狹義）、實質關聯與直接關聯，亦即，我國之合理關聯可稱為廣義之合理關聯，而美國法上之合理關聯可稱之為狹義之合理關聯；c.同樣地，於審查所追求之目的，相對於美國法院所採之合法之公益、重要之公益或極重要之公益（參照湯德宗大法官第六九四號解釋部分不同部分協同意見書及第六九六號解釋協同意見書），我國法上則概括地以目的正當或目的合憲表現，亦有其意義，因為重要者並不在於差別待遇追求之目的之三分類與差別待遇手段與目的關聯之三分類，以及審查密度之三分類（低標、中標、高標），而在於採差別待遇手段與追求目的間是否具有一定程度之關聯而不構成違憲。至於此一定程度之關聯，或採合理關聯用語或實質關聯用語，均無妨。d.從德國法關於以平等原則作為

違憲審查之標準時，其不只是低標、中標、高標之審查基準而已，事實上乃係階梯式地(gestuft)審查基準。

(2)我國法與美國法之平等原則比較

美國法上大抵分為低標、中標與高標，簡單言之，對於採取差別待遇之目的，若係涉及合法目的之追求，則採取之差別對待與追求目的間須有合理關聯；若涉及重要公益之追求，則其所採差別對待措施與所追求目的間須有實質關聯；又若涉及極重要公益，則差別待遇與所追求目的間，須有直接關聯。美國法上之見解運用在我國所遇之問題為：一、所謂合理關聯、實質關聯與直接關聯之區別標準為何？同樣所追求之合法利益、重要公益與極重要公益之區別基準為何？以上概念皆屬不確定法律概念，其區隔亦不容易判斷，最終很可能由大法官多數說了算，不易找出客觀判別標準。二、美國之此一審查基準，對於不同領域之基本權利干預，如工作權、自由權、受益權與財經法領域是否其適用基準均同，若是，其依據；若不同，其區分標準為何？在我國似仍未為體系之研究。

5.以我國憲法第二十三條發展出我國特色之平等原則審查基準

如上所述，應可以依據我國憲法第二十三條發展出我國特色之平等原則審查基準及審查密度。如德國學者 Bernhard Schlink 之見解：「聯邦憲法法院

使得比例原則成為審查立法、行政與司法之最重要依據元素。其關於基本權利之判決，反覆運用比例原則判決。因此基本權上之法律保留，變成合比例性法律保留。且如同對於干預人民權利之法律之要求比例原則，對於經由法律之行政與司法之干預，亦須合乎比例原則。」^(註八)。與我國相較，關於法律保留之檢驗，我國首須經由憲法第二十三條之立法程序，如前述，於立法過程，首須就性質上一定範圍之人、地、時、事、物加以區分與確定，並加以一定之處置，此為平等權問題，亦為憲法第二十三條之適用問題，若同時導入比例原則之審查，則與德國學者之見解相似，以之發展出我國以憲法第二十三條為基礎之平等原則審查基準，亦屬可行。

貳、稅法領域之行政規則（函釋）之法性質，是否拘束人民及法院？

吾人認為，於稅法領域，應減少對行政規則性質之函令函釋（示）之審查密度，甚至應考慮逐漸放棄對行政規則位階與性質之函釋之審查。其理由在於：

一、既有之制度已足以對違法甚至違憲行政函釋之控制

（一）立法控制

中央法規標準法第七條規定各機關依其法定職權或基於法律授權訂定之命令，應依其性質分別下達或發布，並即送立法院。

立法院職權行使法第六十條及第六十一條有相關審查規定，各機關依其法定職權或基於法律授權訂定之命令，送達立法院後，應提報立法院會議。出席委

員如認有違反變更或牴觸法律者，應交付委員會審查（第六十條）。行政命令經審查後，發現有違反變更或牴觸法律者，應提報院會，經議決後，通知原訂頒之機關更正或廢止之（第六十二條第一項）。經通知更正或廢止之命令，原訂頒機關應於二個月內更正或廢止；逾期未為更正或廢止者，該命令失效（第六十二條第三項）。

（二）司法控制

行政處分經行政訴訟而確定者，依行政訴訟法第四條規定，行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力。而依我國學界通說，確定判決後不論行政機關所發布之解釋函令是否有利於受處分之當事人，各級機關皆不得任意予以撤銷或變更，以維持行政法院判決之拘束力（註九）。此時依本院釋字第二八七號解釋謂，對同一法規條文，先後之釋示不一致時，非謂前釋示當然錯誤，於後釋示發布前，主管機關依前釋示所為之行政處分，其經行政訴訟判決而確定者，僅得於具有法定再審原因時，依再審程序辦理。

（三）程序控制

行政規則訂定之程序，於行政程序法第一百六十條有規定，雖有批評行政程序法關於行政規則之訂定程序與民眾參與幾乎呈現規範空白的狀態（註十）。無論如何，行政程序法中對於法規命令與行政規則同時規範，應值肯定。特別是基於發生外部效力之行政規則對人民影響重大，可準用行政程序法中關於行政規則訂定程序，其準用之密度，視其對人民權利影響程度

而定。其根據在於行政程序法第一百六十條第二項規定，行政機關訂定有關解釋性規定與裁量基準等可能對人民產生外部效力之行政規則時，應「發布」之，與法規命令同，而非行政規則一般只須下達（第一百六十條第一項）。另外，立法院職權行使法第十章之第六十條及第六十一條規定，立法院對行政命令之審查程序，亦可對發生外部效力之行政規則以相當之監督。

二、從權力分立角度，屬於行政規則性質之函釋（令），本質上屬於行政權，與法規命令屬於立法權有根本上不同。是以本院釋字第一三七號及第二一六號解釋明白宣示，法官於審判案件時，對各機關依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，不受其拘束。因此本院對於稅務機關之函釋或釋示，似可放棄違憲審查，因為司法機關本來即可直接適用上位階之法律，不受其拘束，已可控制行政之合法性。否則，本院對稅法案件之審理，固牽涉憲法上保障人民之財產權，但是鑑於大法官對行政函釋過度審查之現況，大法官不自覺中使釋憲之職權作小了，使解釋憲法之高度降低了。

參、大法官目前有關稅務案件審查實務，對於稅務案件所作解釋比率偏高，從釋憲角度，應重新思考本院釋憲之定位為何？

依本院之統計，從民國 89 年至民國 101 年 3 月 22 日，約十二年間所解釋之案件共 199 件，其中稅法案件共 41 件，占解釋案件百分比為 20.6%，約五分之一強，其中 100 年度稅法案件所占比率更高達二分之一（12 件中有 6 件）（參考附件）。而本院最近十號解釋（釋字第六八九號至第六九八號解釋），稅務案件占六件（註十一），即一半以上與稅法相關，

若說與其他領域間已嚴重失衡並不為過，此可能產生釋憲資源對於稅法以外領域造成排擠或不合理分配情況，亟應思考以下幾個方向：

一、建立稅法領域立法形成自由與本院介入審查之基準

稅法領域之規範建立，係立法者關於人民基本義務之重要事項決定，應尊重立法者之形成自由，但是此形成自由之基本界限，不得與憲法相關規定如第十三章基本國策，尤其第三節之國民經濟所規定之基本原則，以及增修條文第十條中相關規定（例如第一項、第八項及第十二項）等相違背。除此之外，憲法在政策上若採開放之領域，則大法官應尊重立法者之形成自由。換言之，本院對立法者之態度應採尊重其將憲法價值與政策，具體化與形成化權限，且當其依據憲法規定明顯為立法怠惰時，並加以警惕，亦即本院應定位為：補充、防漏之地位，不應替代立法者形成化與具體化憲法價值與政策。關於介入之基準，德國聯邦憲法法院於藥房判決所表達之見解及其發展，可供吾人參考。

二、稅務案件釋憲之際，大法官所考慮之憲法指導原則或中心價值為何（均？富？或其他價值）—德國藥房判決之啟示

德國聯邦憲法法院 1958 年之藥房判決，乃聯邦憲法法院關於基本法第十二條職業自由保障所為之階段審查，本院亦已於多號解釋中引進德國藥房判決中之精神，如選擇職業自由中之主觀條件限制（本院釋字第六三七號解釋）與客觀條件限制（本院釋字第六四九號解釋）。惟對此判決除集中於其三階段之審查程序外，應注意者為：德國聯邦憲法法院向來認為，基本法係採經濟政策中立

(wirtschaftspolitisch neutral)立場^(註十二)，但關於職業自由保障之藥房判決，卻採取與向來不同之立場^(註十三)，即傾向於自由市場經濟之態度，但是很快地於三年後即 1961 年之手工藝品判決(Handwerksurteil)^(註十四)中，修正其態度而走回頭路，於該判決中，透過職業形象(Berufsbild)概念之確立，而強調立法者「有權確立法律上特定之職業形象，且因此得限縮此一領域之職業選擇自由，甚且得部分地將其排除」。此導致對於職業自由之處分權(Dispositionskompetenz)，已不再屬於個人，而是操之於立法者手中^(註十五)。因此我們於參考藥房判決所建構之三階段理論之餘，尚須注意其前提為聯邦憲法法院本身即注意基本法關於經濟政策之立場，則大法官於稅務案件釋憲之際，吾人之心憲法指導原則或價值為何，值得吾人深入探討。

三、於稅法領域，應減少對行政規則性質之函令、函釋（示）之審查密度，甚至考慮放棄審查。其理由在於如前所述，我國既有之制度已足以對違法甚至違憲行政函釋之控制。現行制度把關原則上至專業法院（如最高行政法院）為止，即已足。

四、對專業法院（如行政法院）對於稅法法令之解釋適用，應加以尊重，避免介入其認事用法，而成為其上級法院。

肆、結語

本席認為：

一、稅法領域事涉人民基本義務，大法官之違憲審查，應與一般基本權利保護之平等、比例原則審查密度有別，但仍應受平等原則與比例原則之適用。本院最近連續三號解釋，

均為稅法領域且牽涉平等原則之審查，依受規範之具體事實不同，而採「該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的達成之間，是否存有一定程度之關聯性」之判斷公式（本院釋字第六九六號解釋）或採恣意之審查原則（本院釋字第六九七號及第六九八號解釋）方向，值得肯定。而最終地，稅法領域牽涉平等原則審查之情況，應建立以我國憲法第二十三條為基礎之同時以平等原則與比例原則為審查基準之違憲審查制度，此與德國法新公式之審查相通。如前所述，在德國並無限定之二或三個審查基準，而只有不同程度層級之審查。而適用新公式之層級化審查強度（類似本院釋字第四四三號解釋所建立之所謂「層級式」法律保留），可提高經由大法官釋憲對人民基本權利之保護，且不致產生不適當地限制立法者形成自由之情況。

二、大法官於稅法領域釋憲案件之受理，應注意與其他領域案件之受理量保持平衡，尤其應減少對行政規則性質之函釋（示）之審查密度，甚至應逐漸放棄對行政規則性質函釋之審查。其理由在於，既有之審查制度已足以對違法甚至違憲行政函釋加以合理控制。現行制度對函釋之把關，至專業法院層級（如最高行政法院）應即已足。

三、比較法上，德國法上之藥房判決，德國聯邦憲法法院認為，基本法之經濟政策係採價值中立，換言之，究採市場自由競爭或國家之計畫經濟，基本法採開放態度，而由立法者去決定與形成。這也是大法官於解釋稅法案件時，應深入探究我國憲法中相關之指導原則或核心價值為何。

註一：Vgl. Osterloh, in: M. Sachs(Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, 2. Aufl.

1999, Art. 3 Rn. 1 – 7..

註二：BVerfGE 75, 108(157).

註三：Juliane Kokott, Gleichheitssatz und Diskriminierungsverbote in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in: Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht/hrsg. von Peter Badura und Horst Dreier, 2001, S.129。本文之國內學者翻譯，參考李惠宗譯，聯邦憲法法院判決中的平等原則與歧視禁止，收於：蘇永欽等譯注，德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集(下冊)，2010，頁 135 以下。

註四：BVerfGE 69, 161(169).

註五：BVerfGE 73, 301(321).

註六：Juliane Kokott, a.a.O., S.162。

註七：Bernhard Schlink, Der Grundsatz der Verhaeltnismaessigkeit, in: Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht/hrsg. von Peter Badura und Horst Dreier, 2001, S.450。

註八：Bernhard Schlink, Der Grundsatz der Verhaeltnismaessigkeit, in: Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht, Band 2., S. 445.

註九：陳敏，租稅法之解釋函令，政大法學評論，第五十七期 31 頁。

註十：葉俊榮，行政命令，翁岳生編，行政法 2000（上）509 頁。

註十一：除本院釋字第六九八號解釋外，其他第六九二號、第六九三號、第六九四號、第六九六號及第六九七號解釋亦屬稅法案件。

註十二：亦即不明白選擇究為自由市場經濟(freie Marktwirtschaft)或中央計畫經濟(zentrale Planwirtschaft)，而採開放立場。

註十三：Vgl. BVerfGE 4,7(17f.);7, 377(400);50, 290(336ff.).

註十四：BVerfGE 13, 97ff.

註十五：Otto Depenheuer, Freiheit des Berufs und Grundfreiheiten der Arbeit, in: Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht/hrsg. von Peter

Badura und Horst Dreier, 2001, S.251。本文之國內學者翻譯，參考李惠宗譯，職業自由與工作基本自由，收於：蘇永欽等譯注，德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集(下冊)，2010，頁 257 以下。

附件：

近 10 年（89 年-101 年 3 月 22 日）稅法解釋案件統計表

| 年 度 | 解釋號次及公布日期 | 解釋件 數 | 稅法案 件百分 比 |
|--------|--|----------|-----------------|
| 89 | 500(89.04.07)、503(89.04.20)、 505(89.05.05)、506(89.05.05)、 508(89.06.09)、519(89.12.22) 共 6 件 | 21 件 | 28.6% |
| 90 | 536(90.12.28) 共 1 件 | 17 件 | 5.88% |
| 91 | 537(91.01.11) 共 1 件 | 18 件 | 5.55% |
| 92 | 565(92.08.15)、566(92.09.26) 共 2 件 | 16 件 | 12.5% |
| 93 | 0 | 17 件 | 0% |
| 94 | 597(94.05.20)、606(94.12.02)、 607(94.12.30) 共 3 件 | 20 件 | 15% |
| 95 | 608(95.01.13)、615(95.07.28)、 616(95.09.15)、619(95.11.10)、 620(95.12.06)、622(95.12.29) | 15 件 | 40% |

| | | | |
|--------|--|-----------------|--------|
| | 共 6 件 | | |
| 96 | 625(96.06.08)、635(96.11.30) 共 2 件 | 13 件 | 15.38% |
| 97 | 640(97.04.03)、641(97.04.18)、 642(97.05.09)、647(97.10.09)、 650(97.10.31)、651(97.11.14) 共 6 件 | 18 件 | 33.33% |
| 98 | 657(98.04.03)、660(98.05.22)、 661(98.06.12)、663(98.07.10) 共 4 件 | 16 件 | 25% |
| 99 | 673(93.03.26)、674(99.04.02) 共 2 件 | 14 件 | 14.29% |
| 100 | 658(100.03.04)、687(100.05.27)、 688(100.06.10)、692(100.11.04)、 693(100.12.09)、694(100.12.30) 共 6 件 | 12 件 | 50% |
| 101 | 696(101.01.20)、697(101.03.02) 共 2 件 | 2 件 | 100% |
| 總 計 | 13 年 共 41 件 | 13 年 共 199 件 | 20.6% |

司法院 2012.03.22 製

部分不同意見書

大法官 池啟明

本件聲請人大同股份有限公司依司法院大法官審理案件法
第五條第一項第二款聲請解釋憲法案件，多數意見認為①貨物

稅條例第十一條第一項第二款規定，②財政部九十六年六月十四日台財稅字第0九六0四五0一八七0號令主旨一、二、三部分（下稱九十六年令），均屬合憲。對①部分之解釋，本席敬表同意；惟多數意見對②部分，認為臺北高等行政法院九十六年度訴字第五一七號判決（下稱確定終局判決）實質援用九十六年令，而以之為審查客體，並據以作成合憲解釋，本席認有違司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，歉難同意，爰提出部分不同意見書。

一、多數意見認確定終局判決實質援用九十六年令之理由

多數意見認為九十六年令形式上雖未經確定終局判決所援用，惟確定終局判決所審酌之財政部七十三年八月七日台財稅第五七二七五號函（下稱七十二年函）、以及九十二年十一月十八日台財稅字第0九二0四五五六一六號令（下稱九十二年令），其內容實質上為確定終局判決時已發布實施之九十六年令所涵括（財政部於發布九十六年令之同時廢止上開二函令），應認九十六年令業經確定終局判決實質援用（本院釋字第三九九號、第五八二號、第六二二號及第六七五號解釋參照）等情。

二、如何認定人民聲請解釋憲法之客體—確定終局裁判所適用之法令

（一）司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定：

「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。」是人民聲請解釋憲法，必須聲請人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，始得為之。故此類聲請解釋憲法之客體，應為確定終局裁判所適用之法律或命令。惟何謂確定終局裁判「所適用」之法令？所謂適用，係指裁判所依據，或裁判之獲致結論（主文），與裁判理由（含論結欄）論述引用之法令有密切關係（註一），通常裁判理由均明確記載法令名稱、條次或案號、文號，以為依據。但我國大法官解釋憲法係採抽象之法規審查制度，並非對具體個案為裁判，不採德義諸國之憲法訴願制度，因此對法院確定終局裁判所適用之法律見解是否正確、允當，裁判有無違背法令，尚無置喙之餘地，更不能將裁判撤銷或廢棄（註二），此係釋憲制度之設計與一般訴訟制度有別所使然，亦係憲法解釋權與審判權之界限；且確定終局裁判如有適用法令不當而違背法令之情事，裁判既已確定，已有拘束力，僅能循訴訟法之規定，提起非常上訴、再審之訴或聲請再審以為救濟之（本院釋字第一八五號解釋、刑事訴訟法第四百四十一條、民事訴訟法第四百九十六條第一項、第五百零七條及行政訴訟法第二百七十三條第一項、第二百八十三條參照），大法官不得逕認確定終局裁判認事用法有何違誤，而以自認為應適用之法令為釋憲之客體。否則，形同變更該確定終局裁判之內容，無異取代法院為裁判，則大法官解釋即失去釋憲機關之立場，而成為「第四審」，嚴重混淆審判權與憲法解釋權之界限。故確定終局裁判記載所適用之法令，除有明

顯誤寫、誤繕得予更正之情形外，縱然未盡允當，大法官亦僅得以該形式上明確記載之法令為釋憲客體。

(二) 大法官為確實保障人民基本權利，落實違憲審查之目的，避免以他法逃避審查，認確定終局裁判所表示之見解，形式上記載雖未引用法令之名稱、條次、案號、文號，但經判斷實質上係引用法令之內容而據以作成裁判之基礎者，為實質援用該法令，該法令經人民聲請解釋，即得作為釋憲之客體，此經本院大法官著有解釋可資參照。但本件多數意見卻誤解實質援用之法則，援引釋字第三九九號、第五八二號、第六二二號及第六七五號解釋意旨，而據此審查九十六年令，詳如後述。

(三) 相關法令雖未經確定終局裁判所援用，但因與該裁判所援用之法令具有重要關聯性者，亦得為聲請解釋憲法之客體（本院釋字第四四五號、第五三五號、第五五八號、第五六九號、第五七六號、第五八〇號及第六六四號解釋參照），此係大法官為發揮整體釋憲之功能，以闡明憲法真意及維護憲政秩序，乃經由上述解釋，逐次建構擴大審查範圍之原則。惟此與本件解釋無涉，不另贅述。附此敘明。

三、「實質援用」之意涵

除多數意見所援引之本院釋字第三九九號、第五八二號、第六二二號及第六七五號解釋，尚有本院釋字第六四四號解釋，所闡釋實質援用之理論，大致可歸為三類：

(一)

1. 本院釋字第三九九號解釋（解釋理由書第一段）謂：

「……本案行政法院八十三年度判字第九四八號判決理由中雖未明確指出具體適用何項法令，但由其所持法律見解，可判斷該項判決係以內政部六十五年四月十九日臺內戶字第六八二二六六號函釋為判決基礎。依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，應予受理。」

2. 本院釋字第五八二號解釋（解釋理由書第一段）稱：

「……本聲請案之確定終局判決最高法院八十九年度台上字第二一九六號刑事判決，於形式上雖未明載聲請人聲請解釋之前揭該法院五判例之字號，但已於其理由內敘明其所維持之第二審判決（臺灣高等法院八十八年度上更五字第一四五號）認定聲請人之犯罪事實，係依據聲請人之共同被告分別於警檢偵查中之自白及於警訊之自白、……且有物證及書證扣案及附卷足資佐證，為其所憑之證據及認定之理由，……等語；核與本件聲請書所引系爭五判例要旨之形式及內容，俱相符合，顯見上開判決實質上已經援用系爭判例，以為判決之依據。該等判例既經聲請人認有違憲疑義，自得為解釋之客體。依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定，應予受理（本院釋字第三九九號解釋參照）。」

3. 本院釋字第六二二號解釋（解釋理由書第一段）亦謂：「……本件據以聲請解釋之確定終局裁判中，最高行政法院九十二年度裁字第一五八九號裁定援用聲請人所指摘之同院九十二年九月十八日庭長法官聯席會議決議，為其裁定駁回之理由。又最高行政法院九十

二年度判字第一五四四號判決，形式上雖未載明援用上開決議，然其判決理由關於應以繼承人為納稅義務人，發單課徵贈與稅之論述及其所使用之文字，俱與該決議之內容相同，是該判決實質上係以該決議為判斷之基礎。而上開決議既經聲請人具體指摘其違憲之疑義及理由，自得為解釋之客體。依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定，本件聲請應予以受理（本院釋字第三九九號、第五八二號解釋參照），合先敘明。」

綜合上開三解釋意旨，均係以確定終局判決所載法律見解，形式上雖未明確載明具體援用何項法令、判例、決議，但由其法律見解或論述之內容判斷，係以系爭函釋為判決基礎，或核與系爭判例、決議之內容相符合，因認各該判決係實質上援用系爭函釋、判例、決議作為判決之基礎，而得以之為解釋之客體。此係確定終局判決理由雖形式上未載明援用之法令為何，但據該判決理由所載法律見解或論述內容判斷其實質援用之法令，乃認該法令得為解釋客體，並未逾越該判決之內容與範圍。

- （二）本院釋字第六四四號解釋（解釋理由書第一段）謂「……依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定，聲請本院解釋憲法時，本院審查之對象，非僅以聲請書明指者為限，且包含該確定終局裁判實質上援用為裁判基礎之法律或命令。本件聲請書僅指稱人民團體法第二條規定抵觸憲法云云，惟查人民團體法第二條：『人民團體之組織與活動，不得主張共產主義，或主張分裂

國土。』係屬行為要件之規定，而同法第五十三條前段關於『申請設立之人民團體有違反第二條……之規定者，不予許可』之規定部分，始屬法律效果之規定，二者必須合併適用。最高行政法院九十年度判字第三四九號判決維持主管機關以本件聲請人申請設立政治團體，違反人民團體法第二條規定而不予許可之行政處分，實質上已適用前述同法第五十三條前段部分之規定，故應一併審理，合先敘明。」

本解釋以，該件聲請人雖僅對規範行為要件之法律聲請釋憲，但行為要件與法律效果要件必須合併適用，始能達成規範目的；且確定終局判決之結果，係維持主管機關所為不予許可之行政處分，而該行政處分既已適用效果要件之法律，因認確定終局判決亦已實質援用規範效果要件之法律，而應一併審查，仍在確定判決所適用法律之範疇內為審查。

- (三)本院釋字第六七五號解釋(解釋理由書第一段)稱：「本件聲請人就最高法院九十七年度台上字第二二五二號民事判決(下稱確定終局判決)所適用之九十四年六月二十二日修正公布之行政院金融重建基金設置及管理條例第四條第五項規定(下稱系爭規定)有違憲疑義，聲請解釋。查確定終局判決認中華商業銀行(即被接管之金融機構)遭接管後，應暫停非存款債務之清償，係引用行政院金融監督管理委員會九十七年四月十六日金管銀(二)字第0九七000九五三一0號函之說明，而該函亦係依據系爭規定，認為主管機關處理經營不善金融機構時，該金融機構非存款債務不予賠付。可

見確定終局判決已援用系爭規定作為判決理由之基礎，應認系爭規定已為確定終局判決所適用，合先敘明。」

此解釋則以，確定終局判決記載引用上述第 0 九七 0 0 0 九五三一 0 號函為判決之基礎，而該函係依據行政院金融重建基金設置及管理條例第四條第五項作成，因此認為確定終局判決已實質援用上開條項規定，係以確定終局判決引用之函令所依據之法源為解釋客體，亦未逸出上開判決所據以獲致結論之法令範圍。

四、本件確定終局判決理由明確記載，經該法院斟酌後，直接援用九十二年令為判決之依據，不生實質援用九十六年令之問題

（一）行政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，但得依據法律，表示適當之不同見解，並不受其拘束。本件確定終局判決理由二記載：「又財政部 73 年 8 月 7 日台財稅第 57275 號函略以，……等語；財政部 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 令略以，……等語。該等函令核與相關法規，並無不合。」等詞，明明白白記載直接援用九十二年令及七十三年函作為判決之基礎，且謂「該等函令核與相關法規，並無不合。」足見該法院經斟酌九十二年令之內容與相關法規並無不合之後，再予援用，係「明知而故意」適用九十二年令，意旨甚明。

（二）確定終局判決書事實欄三、（一）、2 又記載原告（即聲請人）主張：「……查原告公司產製之“電漿顯示

器”、“液晶顯示器”乃資訊產品，並非彩色電視機。而“視訊盒”係與機上盒、視訊擴充卡等相同功能、相同性質之產品。係屬多媒體的電腦資訊產品，非彩色電視機。三者均非貨物稅條例第 11 條第 1 項各款規定之應稅項目，已經財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號函釋在案。……」等詞，足徵該法院於審理中已明知有九十六年令廢止九十二年令一事，但仍不援用九十六年令。乃因該判決審理之稅捐債務係發生於九十二年、九十三年間，且本件原因案件之行政訴訟係屬撤銷訴訟，應審查原行政處分之違法性，亦應以原處分所適用之法令，為其審查之對象，因此不援用事後發布之九十六年新令。此亦佐證本件確定終局判決係在斟酌比較九十六年及九十二年新舊法令後，始經取捨援用九十二年令，據以表示其法律見解，此為該判決所以謂「該等函令核與相關法規，並無不合」之故。該見解縱有不當，應屬適用法規錯誤，得以提起再審之訴救濟之問題（行政訴訟法第二百七十三條第一項第一款參照）。本件多數意見未詳細斟酌確定終局判決何以故意援用九十二年令之考量；且為何九十二年令經九十六年令廢止，並涵括其內容，即因而逕認九十六年令係確定終局判決所實質援用？法理基礎何在？多數意見並未說明其理由，更無視法令之適用本有新舊法令比較而「從舊從輕」或「從新從輕」之原則（刑法第二條、中央法規標準法第十八條、稅捐稽徵法第一條之一、行政罰法第五條參照），故適用修正前或廢止前之舊法令為裁判之基礎，

亦屬常態，而逕為上述實質援用之論斷，尚嫌率斷及理由不備。本件多數意見認確定終局判決實質援用九十六年令，已恣意變更該判決所依據之命令，嚴重扭曲該判決之真意，不符向來大法官所為「實質援用」之法則。

- (三) 確定終局判決明確記載直接援用九十二年令，亦為多數意見所是認，並非有未記載援用何項法令，而須藉由其判決之內容判斷實質援用何一法令之情形，本件並無確認該判決所援用之法令為何之疑義，顯無採用「實質援用」之法則資以認定之必要，根本不生實質援用九十六年令之問題；且多數意見亦與前述五件解釋所述「實質援用」之理論，顯屬有違。

五、確定終局裁判所適用已經修正或廢止之舊法令，仍得為釋憲之客體

司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款規定，人民聲請釋憲之案件，須以確定終局裁判所適用之法律或命令為客體；且以人民於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害為條件。故確定終局裁判所適用之法令縱已經修正或廢止，祇須確為該裁判所適用，仍可作為大法官釋憲之客體，俾釋憲之結果能有保護聲請人基本權利之實益（本院釋字第五八一號解釋參照）。緣確定終局裁判所適用之法律或命令，經解釋為牴觸憲法者，聲請人可據以提起再審之訴、聲請再審或聲請非常上訴，為個案救濟。故大法官對確定終局裁判所適用而已經修正（含法令名稱或條次變更）或廢止之舊法令，即著有多號合憲或違憲之解釋（註三）。茲舉數例如下：

- (一) 本院釋字第五七〇號解釋（九十二年十二月二十六日公

布)，即宣告由經濟部及內政部於八十一年十二月十八日會銜修正發布，嗣於九十一年五月八日發布廢止之玩具槍管理規則第八條之一，以及內政部於八十二年一月十五日發布，自九十一年五月十日起停止適用之台（八二）內警字第八二七〇〇二〇號公告，均屬違憲。

（二）本院釋字第五八一號解釋（九十三年七月十六日公布）理由書（第一段）謂：「內政部七十九年六月二十二日修正之自耕能力證明書之申請及核發注意事項第四點，乃系爭終局判決所適用之法令，雖該注意事項已於八十九年一月二十八日停止適用，並於八十九年二月十八日廢止，因有保護聲請人基本權利之實益，依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，應予受理，合先敘明。」並對該已廢止之注意事項第三點第四款及第四點作成違憲之宣告。

（三）本院釋字第六一二號解釋（九十五年六月十六日公布），對行政院環境保護署於八十六年十一月十九日訂定發布之公民營廢棄物清除處理機構管理輔導辦法（於九十一年十月九日發布廢止）第三十一條第一款，認符合憲法第二十三條之規定，與憲法第十五條之意旨無違。對已廢止之命令仍宣告合憲。

（四）本院釋字第六三四號解釋（九十六年十一月十六日公布），亦認七十七年一月二十九日修正公布之證券交易法第十八條第一項（依據九十三年六月三十日公布之證券投資信託及顧問法第一百二十一條規定，該第十八條有關證券投資顧問事業之規定，自九十三年十一月一日起不再適用），以及行政院依上述第十八條第二項規定

授權，於八十九年十月九日修正發布之證券投資顧問事業管理規則（同於九十三年十一月一日起不再適用）第五條第一項第四款，與憲法保障人民職業自由及言論自由之意旨尚無牴觸。對不再適用之法令亦作合憲之解釋。

綜上所述，確定終局判決所適用已經修正或廢止之法令，非不得作為釋憲之客體。茲多數意見僅以本件確定終局判決所援用之九十二年令已經廢止，即轉而改認該確定終局判決係實質援用九十六年令，並以之為釋憲之客體，與向來釋憲實務認為已修正或廢止之舊法令仍得為釋憲客體之見解大相逕庭，顯然違反司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規範意旨。

六、結論：本件係新舊法令比較適用之問題，多數意見卻認實質援用九十六年令，係恣意變更確定終局判決之真意

本件為確定終局判決之法院明知已有九十六年新令，而仍援用九十二年令作為判決之基礎，乃係比較新舊法令後所為之判斷，其根本未援用九十六年令作為判決之依據，自不生實質適用九十六年令之情事。何況九十六年令係財政部廢止該部七十三年八月七日台財稅第五七二七五號函、七十八年一月十七日台財稅第七八一—一三六七九四號函、七十八年六月十六日台財稅第七八〇六五九七二六號函、以及九十二年十一月十八日台財稅字第〇九二〇四五五六—六號令（即九十二年令）後，整合上述函、令之內容重新發布該九十六年令，其範圍與九十二年令未盡相同（九十六年令主旨三部分，即非屬九十二年令之內容）。按確定終局裁判所適用之法令為何，本應先就裁判書所載

內容、文義認定之，必也判決理由記載不明確實，才有認定實質援用之必要。乃多數意見竟捨本件確定終局判決明確記載援用之九十二年令，徒以該令業經九十六年令廢止、涵括為由，逕認確定終局判決係實質援用九十六年令，而以九十六年令為審查客體，實與司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定不合，且有違實質援用之法則，更涉及恣意變更確定終局判決內容之嫌，嚴重紊亂審判權與憲法解釋權之界限。本席歉難認同，爰提出部分不同意見如上。

此部分解釋應以九十二年令為審查客體，另於解釋理由中補充敘明九十六年令廢止九十二年令，並涵括、承受九十二年令之內容等情，俾對九十二年令解釋之效力及於九十六年令之相關部分，方屬正辦。附此敘明。

註一：參見前大法官吳庚先生著「憲法的解釋與適用」三版，2004年6月，第383頁、第384頁。

註二：參見前大法官王和雄先生著「違憲審查制度與司法院大法官審理案件法」，刊載法學叢刊第一八二期，2001年4月，第35頁。

註三：參閱本院釋字第二九〇號、第三三九號、第五一〇號、第五一二號、第五三一號、第五四七號、第五七〇號、第五八一號、第六〇二號、第六一二號、第六三四號、第六七三號及第六九六解釋等參照。

抄大同股份有限公司釋憲聲請書

壹、聲請解釋憲法之目的

為最高行政法院 97 年度裁字第 4224 號確定裁定（附件 1）所適用之財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870

號令：「廠商產製（或進口）之彩色顯示器，本體不具有電視調諧器(TV Tuner)裝置，且產品名稱、功能型錄及外包裝未標示有電視字樣，亦未併同具有電視調諧器功能之機具出廠（或進口）者，因無法直接接收電視視頻訊號及播放電視節目，核非屬彩色電視機之範圍，免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。三、廠商產製（或進口）電視調諧器或具有電視調諧器功能之機具，本體不具有影像顯示功能，且未併同彩色顯示器出廠（或進口）者，亦免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。」（附件2）牴觸法律規定意旨，又無法律授權，逕以彩色顯示器與電視調諧器是否併同出廠作為認定貨物是否為彩色電視機之標準，已違反租稅法律主義、法律優位原則及平等原則；貨物稅條例第11條第1項第2款規定：「彩色電視機：從價徵收百分之十三」，不具備憲法上之實質正當性，且已違反平等原則、量能課稅原則及比例原則；貨物稅條例第32條有關納稅義務人應按補徵稅額處以「5倍至15倍」罰鍰之規定，並未就罰鍰金額設有合理之上限，且亦未於個案之處罰金額過高時，設有適當之調整機制，已違反比例原則等事，依司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款規定，請求 貴院解釋：

- 一、財政部96年6月14日台財稅字第09604501870號令，認彩色顯示器及電視調諧器凡併同出廠者，均屬貨物稅條例第11條第1項第2款之「彩色電視機」，而須按彩色電視機之稅率繳納貨物稅，顯已牴觸貨物稅條例第11條第1項第2款之規定，且係自行恣意創設法律所無之應稅客體，並對彩色顯示器及電視調諧器帶有寓禁於徵之不含稅法原理之目的，違反租稅法律主義、法律優位原則及平等

原則，與憲法第 19 條、第 172 條及第 7 條規定之意旨不符，應屬違憲。

二、貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定，並未就相同性質之產品為相同之課稅安排，已違反憲法之平等原則。

三、貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定，並未考量彩色電視機已由富人之奢侈品轉變為日常之家電用品，仍對彩色電視機課徵高達 13% 之貨物稅，違反稅法上之量能課稅原則。

四、貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定：「彩色電視機：從價徵收百分之十三」，其課稅目的不具憲法要求之最低實質正當性，且侵犯稅捐基本權之核心領域，應屬違憲。

五、貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款乃以寓禁於徵之手段對彩色電視機此一民生必需品課以重稅，對於人民及企業所造成之稅捐負擔之不利益，顯已大過國庫收益之利益，違反憲法之比例原則。

六、貨物稅條例第 32 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 5 倍至 15 倍罰鍰……」，其處罰程度已屬過度，且並未對於處罰金額設有合理之金額上限，且亦未於個案之處罰金額過高時設有適當之調整機制，已過度侵害人民之財產權，違反比例原則。

七、聲請人得就據以聲請解釋之案件，依 貴院釋字第 177 號、第 185 號及第 193 號解釋，聲請再審。

貳、疑義之性質與經過暨所涉及之憲法條文

一、本案事實經過

（一）聲請人於民國（以下同）93 年間，因生產電漿顯示器、

液晶顯示器及視訊盒等產品，再將該等商品分別出貨予廠商，並分別開立發票，惟仍遭檢舉涉嫌未向工廠所在地之主管稽徵機關申請辦理貨物稅廠商登記及產品登記，即擅自將上開產品出廠銷售，嗣後遭財政部臺北市國稅局認定聲請人所販售之產品係屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款之彩色電視機，而命聲請人須按彩色電視機之稅率繳納貨物稅新臺幣（下同）48,204,052 元，並依同條例第 32 條第 1 款規定對聲請人處以 10 倍之罰鍰 482,040,500 元。因上開處分有諸多違法之處（附件 3），已嚴重侵害聲請人之財產權，故聲請人嗣已依法提起行政爭訟。惟訴願審議機關，乃至於臺北高等行政法院及最高行政法院，竟均於審理後駁回聲請人之請求。

（二）因聲請人已窮盡法定救濟途徑仍無法獲得救濟，故謹得依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定，向 貴院聲請解釋憲法。

二、所涉條文

本案所涉之憲法條文為憲法第 7 條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級及黨派，在法律上一律平等。」憲法第 15 條規定：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」憲法第 23 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。」

及憲法第 172 條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」

叁、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、財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令已違反法律優位原則及租稅法律主義：

- (一) 按憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」即所謂租稅法律主義。法治國家之行政，應受法律之支配，是為依法行政原則，該原則表現於稅法則為稅捐法定原則，一般均認為係租稅法律主義之核心問題：積極的稅捐法定主義，為法律保留原則；消極的稅捐法定主義即租稅行政不得牴觸法律（附件 4），即法律優位原則。而財政部就貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款所作之系爭令已違反法律優位原則及法律保留原則，茲說明如後。

(二) 關於系爭財政部令違反法律優位原則部分：

1. 按憲法第 172 條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」即明揭「法律優位原則」，要求公行政受憲法及現行有效法律之拘束，不得採取違反憲法或法律之措施。對現行有效之法律，公行政必須予以適用，且應遵循法律規定，正確適用，不得偏離（附件 5）。
2. 根據大辭典所載，「電視機」之定義為：「將人物影像和聲音用有線電或無線電傳到遠處的一種廣播通訊方式。在發像方面，由電視台先將圖像和聲音化作強弱不同的電波傳出；在收像方面，可將收到的電波在映像管的螢幕上將圖像還原。收像用的裝置稱為電視機」（附件 6）；辭海對於「電視」之定義則為：「用有線電或無線電傳達人物景象於遠處之法……須先變光為電，再變電為光。前項工作以光電管任之，後項工作以輝光燈任之。」（附件 7）可

知彩色電視機之意義係指「以映像管作為螢幕而收看經有線電或無線電傳來彩色畫面之電器」。

3. 詎料，財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令竟無視於彩色電視機之意義係指「以映像管作為螢幕而收看經有線電或無線電傳來彩色畫面之電器」，而逕自規定：「一、貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機須同時具備彩色顯示器及電視調諧器二大主要部分。二、廠商產製（或進口）之彩色顯示器，本體不具有電視調諧器(TV Tuner)裝置，且產品名稱、功能型錄及外包裝未標示有電視字樣，亦未併同具有電視調諧器功能之機具出廠（或進口）者，因無法直接接收電視視頻訊號及播放電視節目，核非屬彩色電視機之範圍，免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。三、廠商產製（或進口）電視調諧器或具有電視調諧器功能之機具，本體不具有影像顯示功能，且未併同彩色顯示器出廠（或進口）者，亦免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。」因而認彩色顯示器搭配電視調諧器併同出廠時，即屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款所規定之彩色電視機，顯與貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款所規定之課稅客體即「以映像管作為螢幕而收看經有線電或無線電傳來彩色畫面之電器」不符，而與法律之規定相牴觸，已違反法律優位原則。
4. 且查，依貨物稅條例第 11 條第 1 項第 3、4、5、6、7、9 款規定：「電器類之課稅項目及稅率如左：……三、冷暖氣機：凡用電力調節氣溫之各種冷氣機、

熱氣機等均屬之，從價徵收百分之二十；其由主機、空調箱、送風機等組成之中央系統型冷暖氣機，從價徵收百分之十五。四、除濕機：凡用電力調節室內空氣濕度之機具均屬之，從價徵收百分之十五。但工廠使用之濕度調節器免稅。五、錄影機：凡用電力錄、放影像音響之機具，如電視磁性錄影錄音機、電視磁性影音重放機等均屬之，從價徵收百分之十三。六、電唱機：凡用電力播放唱片或錄音帶等之音響機具均屬之，從價徵收百分之十。但手提三十二公分以下電唱機免稅。七、錄音機：凡以電力錄放音響之各型錄放音機具均屬之。從價徵收百分之十。……九、電烤箱：凡以電熱或微波烤炙食物之器具均屬之，從價徵收百分之十五。」（參附件 8）而將貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款「彩色電視機」之用語，與上開規定所稱「用於……之器具」相比較，亦可知對於彩色電視機之課稅並非係以電器所發揮之「功能」為標準，否則立法者定會仿效上開各款規定之方式而加以規定，故財政部逕於行政函釋中以彩色顯示器及電視調諧器結合後之「功能」可收看電視節目，而作為認定上開產品應按彩色電視機之稅率繳納貨物稅之理由，乃錯誤適用法律，並偏離貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款所定之規範客體及規範目的，而違反法律優位原則。

5. 況彩色電視機於 54 年被增訂為貨物稅之課稅項目時，彩色顯示器及電視調諧器皆尚未問世，顯見立法者並無意將該等產品列為貨物稅條例第 11 條第 1

項第 2 款之課稅對象，而對該等產品課徵高達百分之 13 之貨物稅，亦將造成寓禁於徵之結果，即消費者必須付出高額之代價，始能購買及使用顯示器或電視調諧器等產品，與禁止人民購買該等產品無異，此顯非貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款增訂時所欲達成之目的，而與該條之規範目的相違背，故財政部將明顯非屬彩色電視機之產品列為應稅項目，實已違反法律優位原則。

(三) 又何種貨物應被課徵貨物稅，乃係租稅法律主義之核心問題，自應由國會以立法方式決定之，故系爭令亦已違反法律保留原則：

1. 參照 貴院釋字第 210 號解釋：「按人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨。」(附件 9) 而 貴院釋字第 566 號解釋亦明揭：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠，主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法所定納稅義務及其要件有關之事項予以規範，不得另為增減，否則即屬違反租稅法律主義。」(附件 10) 學者亦指出，課稅要件法定主義，或稱為課稅之構成要件合致性

原則，係從法治國家原則所導出，因此被賦予憲法的位階，此項原則亦是課稅合法性原則的特殊表現形態。立法機關對於課徵稅捐的重要事項，包括稅捐構成要件的稅捐主體（稅捐債務人）、稅捐客體、課徵標準以及稅率等，均應自行以法律規定，否則即違反課稅要件法定主義之法治國家原則。課稅的構成要件合致性，係指稅捐債權僅基於法律而發生，亦即經由滿足法律的構成要件而發生。換言之，僅於法律所連結稅捐義務的構成要件實現時，始得徵收稅捐（附件 11），此亦為法律保留原則之體現。故基於租稅法律主義及法律保留原則，行政機關課徵租稅須以法律已規定為前提，而倘若立法對於租稅要件規定不夠明確，而留有不同解釋之可能時，則此時租稅法律主義之要求應理解為要求司法者必須作出對於人民有利之解釋。即便對人民有利的解釋結果，會造成與立法者整體租稅制度規劃間有少許誤差，此等誤差亦只能由立法者加以修正，非司法者應越俎代為決定，更無從以「比照」等類推方式增加人民之不利負擔（附件 12）。

2. 又前揭財政部令在法律無意規定又無授權之情形下，將不符合彩色電視機之意義，且如未經組裝即不含有電視調諧器，而不具備收看電視節目功能之彩色顯示器一律視為係彩色電視機，而要求廠商須按彩色電視機之稅率繳納貨物稅，此顯係自行增加法律所未規定之納稅項目，而違反憲法第 19 條所明文揭示之租稅法律主義及法律保留原則，故上開令

自屬明顯違憲。

3. 且如進一步將貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款「彩色電視機」之用語，與同條項第 8 款「音響組合」之用語相對照（參附件 8），即可知立法者已明定課稅客體乃係組合完成後之「彩色電視機」本體，而非彩色電視機未經組裝前之各「組合」部分，故基於租稅法律主義之要求，無論貨物於組合後是否具有觀賞電視節目之功能，於其尚未經組合成為彩色電視機前，既仍為獨立之個體，而非係屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款之「彩色電視機」，則財政部自無權以行政函釋而自行將未經組合之各部分解釋為彩色電視機，而變相增加法律所無之應稅客體，實顯係自行增加納稅義務人法律所無之租稅義務，並對於納稅義務人為「不利」之解釋，而違反憲法第 19 條之租稅法律主義及法律保留原則。
4. 查聲請人雖販售電漿顯示器、液晶顯示器及視訊盒等產品，惟消費者本可自由決定購買何種產品，而無須一併購買顯示器及視訊盒，且縱使消費者係同時購買上開產品，其亦可將電漿顯示器或液晶顯示器作為螢幕（如視訊會議）使用，而將所購買之視訊盒安裝於家中已有之彩色顯示器或電腦等其他電器上，而使其具備得觀賞電視節目之功能，故由此可知，電漿顯示器、液晶顯示器及視訊盒等產品所發揮之功能為何，實係取決於個別消費者之使用需求，非可逕謂其所購買者為「彩色電視機」。惟財政部上開令竟將併同出廠之彩色顯示器及電視調諧器

「一律」視為係彩色電視機，而要求廠商須按彩色電視機之稅率就「全部產品」繳納貨物稅，此自顯已逾越貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款對於「彩色電視機」課稅之明文規定，而違反租稅法律主義及法律保留原則。



- (四) 綜上，前揭財政部令對彩色顯示器與電視調諧器之組合，依貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款課予貨物稅，顯違背立法者原定之規範內容及規範目的，又增加立法者所無意規範之課稅項目，違反法律優位原則及法律保留原則，與憲法所明定之租稅法律主義不符。

二、財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令僅將「彩色顯示器及電視調諧器」併同出廠之組合認定為係彩色電視機，顯屬恣意而違反平等原則：

- (一) 按憲法第 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。」次按「等者等之，不等者不等之，為憲法平等原則之基本意涵。是如對相同事物為差別待遇而無正當理由，或對於不同事物未為合理之差別待遇，均屬違反平等原則。法規範是否符合平等原則之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度的關聯性，以及該關聯性應及於何種程度而定。」此有 貴院釋字第 593 號解釋理由書（附件 13）可參，故法律倘對於相同事物為差別待遇而無正當理由者，即違反平等原則。

- (二) 依財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號

令，凡彩色顯示器與電視調諧器併同出廠者，即屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款之「彩色電視機」，而須按彩色電視機之稅率繳納貨物稅，此不僅已違反憲法第 19 條之租稅法律主義，更顯係對於相同事物為恣意之區分，而違反憲法第 7 條之平等原則。析言之，電器產品內建或搭配其他產品使用後即具有可觀賞電視節目之功能者，實不勝枚舉，舉例言之至少即有以下之產品組合：

| 產品組合 | 可否收看電視節目 | 是否為貨物稅條例課徵對象 | 是否可將組合物拆開使用 |
|--|----------|--------------|--------------------------------------|
|  液晶顯示器+電視盒 （電視調諧器） | 是 | 是 | 可（顯示器可搭配電腦主機使用；電視盒、調諧器可搭配其他顯示器或電腦使用） |
|  液晶顯示器+中華電信 MOD | 是 | 否 | 可（顯示器可搭配電腦主機使用） |
|  電腦+電視卡 | 是 | 否 | 可（電視卡可安裝於其他電腦中） |

| | | | |
|---|---|---|----|
|  <p>多媒體觸控電腦</p> | 是 | 否 | 不可 |
|  <p>行動式 DVD 播放器 兼數位電視</p> | 是 | 否 | 不可 |
|  <p>衛星導航</p> | 是 | 否 | 不可 |
|  <p>內建 Tuner 的筆記型 電腦</p> | 是 | 否 | 不可 |
|  <p>搭配電視接收 晶片之手機</p> | 是 | 否 | 不可 |

(三) 如上表可知，市面上目前所販售之許多產品（組合），皆與「彩色顯示器及電視調諧器」之組合相同，具備

可觀賞電視節目之功能，惟上開貨物均從未被認為應按彩色電視機之稅率繳納貨物稅，則何以同樣係具有可觀賞電視節目之「功能」，上開產品卻皆無須按彩色電視機之稅率繳納貨物稅？故顯見財政部上開令乃係對於相同事物為恣意之不同處理，而有違平等原則。另財政部令以彩色顯示器及電視調諧器是否「併同出廠」作為應否課稅之判斷標準，其所持之標準亦顯不合理，此乃彩色顯示器及電視調諧器縱係併同出廠（實際上聲請人所出產之彩色顯示器及電視調諧器並未「併同」出廠，而係以分別開立發票之方式分別出貨，並分別販售予量販業者），亦可自行或分別搭配其他產品使用（彩色顯示器或電視調諧器皆可分別搭配電腦使用），而未必均具有可觀賞電視節目之功能，惟如上表所示之部分產品，如「多媒體觸控電腦」、「行動式 DVD 播放器兼數位電視」、「內建 Tuner 的筆記型電腦」、「搭配電視接收晶片之手機」等產品，已將觀看電視節目之功能內建於產品之中，故消費者無須再搭配其他產品使用即可收看電視，則如以「功能」而論，該等內建觀看電視功能之產品，無疑與「彩色電視機」之型態及意義更為接近，惟卻可無須按彩色電視機之稅率繳納貨物稅，故此益證財政部上開令以彩色顯示器與電視調諧器是否「併同」出廠，作為貨物是否應按「彩色電視機」之稅率繳納貨物稅之標準，實係恣意之區分，明顯違反憲法之平等原則。

三、貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款對於彩色電視機課徵高達 13% 之貨物稅，違反平等原則：

(一) 按平等原則之基本概念即係「相同事件，應為相同處理；不同事件，應為合理之區別對待」(附件 14)，而平等原則於租稅法令領域而言，應係指國家對於相同性質之事物，於是否課稅及稅率上應給予相同之對待，亦即「租稅公平原則」。

(二) 查電器類產品係貨物稅條例於 54 年間始增訂之課稅項目，而當時對於電器類產品課徵貨物稅之目的之一，乃係考量電器類產品所消耗之能源甚多，而具有節約能源之目的(附件 15)。然近年來，由於科技進步，電腦相關產品日新月異，許多電腦產品亦同樣具有可觀賞電視節目之功能(例如電腦經安裝視訊盒或電視卡或中華電信 MOD 後，即可收看電視)，導致電器類產品與電腦產品之界線不易界定。而如國家就電器類產品課徵貨物稅之目的係考量節約能源，既然電腦產品毋須課徵貨物稅，則與同尺寸電腦相較耗電量較低之彩色電視機(附件 16)，自更無課徵貨物稅之理，故現行貨物稅條例對彩色電視機課徵高達 13% 之貨物稅，卻未對電腦產品課徵任何貨物稅，顯係就相同事物為不合理之差別對待，而違反平等原則。

四、貨物稅條例對於彩色電視機課徵高達 13% 之貨物稅，亦違反量能課稅原則：

(一) 按稅捐債務係無對待給付之公法上的法定之債。所以，除其課徵應以法律規定為其發生之構成要件，以符稅捐法定主義的要求外，其負擔的歸屬及輕重原則上亦應以稅捐債務人之負擔能力為準，蓋如無

負稅能力，而勉強對其課徵稅捐，不但可能侵害其生存與發展，而且在大多數的情形亦難以徵起，其結果亦徒然增加無謂的稽徵費用，提高國家與人民間之摩擦機會與程度。是故，量能課稅原則乃被肯認為公平課稅的基礎原則。在納稅義務人之客觀負稅能力的基礎上，課以與其有相同能力者，同等程度之稅捐義務（附件 17），貴院釋字第 565 號解釋理由書中稱：「依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。」即已明揭斯旨。

- （二）次按，憲法雖未明文規定量能課稅原則，然憲法第 15 條規定人民之財產權應予保障，一方面確立私有財產制度，另一方面國家為增進公共利益需要，得以法律限制財產權，此種為公共利益所作犧牲，以平等犧牲為前提，始符合憲法第 7 條平等原則之規定（附件 18），故量能課稅原則是一般承認作為課稅的基礎原則，亦為各稅法所共同之基本原則，即應依納稅義務人之經濟能力課徵租稅之原則（附件 19），故量能課稅原則，亦可稱為負擔公平原則，乃是憲法平等原則在稅法上的體現，並可作為檢驗稅法有無實現平等原則的衡量標準（附件 20）。又量能課稅作為課稅之準則，不僅得以作為課稅是否違反基本權之界限，同時也是憲法賦予立法者與法律解釋者之準則（附件 21）。
- （三）由前可知，貨物稅之課徵亦須符合量能課稅原則，而貨物本有奢侈品與日用品之分，若對奢侈品之消費加以課稅，則加重富者之負擔，或能獲節約效果。而對

於民生必需品，則應予免稅，以提高一般人民之生活水準（附件 22）。查電器類產品為 54 年間貨物稅條例所增訂之課稅項目（附件 23），而當時之國民年平均所得僅有 204 美元（附件 24），與今日相比實有天壤之別，故彩色電視機及電冰箱等電器類產品均被認為係富人之奢侈品，而非一般家庭之家電用品，當時對於彩色電視機課徵高達 13% 之貨物稅，或可被認為係對於購買奢侈品之富人課稅，而符合量能課稅原則。然時至今日，我國之國民年平均所得已由 204 美元提高為 13,974 美元（參附件 24），所提高之幅度甚鉅，由此可知，彩色電視機早已從奢侈品轉變成為一般家庭之家電用品，且具有提供資訊、教育及娛樂等重要功能，而成為一般家庭所不可或缺之家電用品。現今之時空背景實已與 54 年間將彩色電視機增列為課稅項目之情形截然不同，故貨物稅條例對彩色電視機仍課徵高達 13% 之貨物稅，將使人民於購買彩色電視機此一家電必需品時，仍需額外負擔高額之貨物稅，顯未就人民之負稅能力為合理之評斷，而無法按人民財富（或能力）之大小定其稅捐義務之有無及數額，且亦將造成窮苦人民購買彩色電視機時須負擔沈重之稅捐義務，顯不符合稅法上之量能課稅原則。

五、貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款對於「彩色電視機」課徵貨物稅之規定，並不具備憲法要求稅法所應具備之最低實質正當性：

（一）按憲法為國家之根本大法，立法者須依據憲法之規定，始得制定法律向人民課「稅」。惟如立法者制

定法律，課賦人民之義務，雖名之為「稅」，而實質並非憲法所稱之「稅」，除別有其他憲法依據外，人民即無服從繳納之義務。憲法上「稅」之概念，即所以設定租稅立法權之初步限制，以資保障人民之權利。故憲法之租稅概念，自應有其合理之客觀內涵，不容因各人之主觀而異其本質（附件 25）。

- （二）又我國憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，其主要意旨非僅止於形式上的意義，即無法律不納稅的原則而已；更在於揭櫫憲法優先於稅法，稅法須受實質之違憲審查，特別是納稅義務規定在憲法中人民基本權利義務一章，而置之於第 22 條人民自由權利之概括保障，及第 23 條比例原則限制之前，實寓有其深刻意義。故稅法不得違背憲法價值取向，而受基本權保障之限制，稅法立法者自受憲法價值的拘束，乃屬當然。所以租稅負擔不只是議會多數決問題，而更是基於憲法所規劃，透過稅法整體所表現出之價值體系。稅法學亦應由此觀點來考量，不能單純由稅法本身予以研討，而須將稅法視為整個價值體系，一個由現行憲法所派生之價值體系。租稅立法者不得違反憲法之界限，稅法學亦已接受其理（附件 26）。因此，為達成保障人民基本權利之理想，國家對人民基本權利所作之一切干涉，不論直接或間接，皆應受憲法之拘束，租稅之課徵亦然。法律除應由立法機關，依一定之程序而制定外，尚須具備符合憲法規定之實質內容，否則根據憲法第 171 條規定，即因牴觸憲法而無效（附件 27）。

(三) 次按，違憲審查制度之功能，主要係在擔保法治國家權力措施之「實質正當性」，而國家對於人民課處稅捐將對於人民之財產權造成侵害，故對於相關稅法規定進行違憲審查時，自先應對於國家向人民課稅之「目的」是否正當進行審查，即如同 貴院許玉秀大法官於釋字第 660 號解釋之不同意見書中所闡釋：「刑罰與稅賦是國家給予人民的兩大痛苦，為人權把關的大法官，既不該支持深文周納入人於罪，也不該支持深文周納橫徵苛斂。」故若稅法規定欠缺憲法要求之實質正當性，則無異於成為稅捐稽徵機關向人民收稅之「工具」而已。至憲法上應如何判斷稅法規定是否具有實質正當性，學者認為應分別由積極及消極二個面向觀察之：「就積極面而言：1.任何稅捐，除了財政收入目的外，尚必須具有各稅的公共利益及社會公益的目的，例如所得稅具有所得重分配的功能；遺產稅是機會稅，亦具有課徵不勞而獲之所得以重新分配的社會政策功能。2.稅捐之徵課及減免，必須符合憲法價值；就消極面而言：禁止為方便稅捐機關的行政而增加人民稅捐程序或其他實體義務的負擔。稅捐機關不可以考慮自己行政上的方便，透過規範，降低稅捐稽徵機關應有的義務或增加人民負擔。」(附件 28) 由此可知，國家向人民課稅除具有財政收入之目的外，尚必須具有各稅的公共利益及社會公益的目的，始符合憲法要求之最低實質正當性。且基於生存權之保障，國家之課徵租稅，不得侵害人民之最低生活要求。租稅之課徵，應依人民之納稅能力為之，而人民也必也先

維持其生存，而後有餘力繳納租稅。因此，人民之最低生活水準，實為國家課稅權之禁區（附件 29），故國家對於民生必需品自不應課徵高額貨物稅，否則將侵害人民滿足基本生活需求之權利。析言之，租稅正義乃是現代憲政國家負擔正義之基石，稅法不能僅僅視為政治決定之產物，也不能僅從形式上經由立法程序，即取得正當合法依據。（附件 30）

（四）以貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款之立法目的以觀，35 年 8 月 16 日，政府為復原建設之需要，決定擴大徵稅範圍，以充裕庫收，遂公布「貨物稅條例」；至電器類產品如「彩色電視機」，則係貨物稅條例於 54 年間所增訂之課稅項目，而當時國家對於彩色電視機課徵貨物稅之主要目的，乃係基於財政收入及節約能源之目的（附件 31）。惟如前所述，任何稅捐均有助於國庫收益，故國家向人民課稅不可僅出於財政收入之目的，否則無異於國家可任意興稅而無需正當理由，而與專制時代無殊。故倘向人民課稅之目的僅係為增加財政收入，即欠缺憲法要求之最低實質正當性。如前所述，貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款就「彩色電視機」課徵貨物稅之目的，除為增加財政收入外，原尚具有節約能源之考量，惟「彩色電視機」自於 54 年間被增訂為課稅項目後，早已由當年之奢侈品轉變為一般家庭所不可或缺之家電用品，而具有提供資訊、教育及娛樂等重要功能；而節約能源固有其必要性，然節約能源不應成為政府得任意增加人民稅捐負擔之理由，蓋政府之節約能源政策，本應在兼顧人民

之基本生活需求之前提下推動，亦即國家應在人民基本生活需求已獲得滿足之情形下，節制人民對於能源不必要之浪費，而最有效之方式即係「多使用者多付費」之概念，即應按人民購買彩色電視機後，觀賞電視節目之時間長短所消耗之用電量多寡向人民收費，而非先以課徵高額貨物稅之方式加重人民購買日常家電用品之負擔，否則將直接侵害人民獲得基本生活品質及最低生活水準之權利；且進一步言之，因電視具有提供資訊、教育及娛樂等重要功能，故國家就「彩色電視機」課徵貨物稅，實際上亦不會減損人民對於電視機之使用需求，而惟有按人民使用電視機時間多寡所消耗之電力課稅，始會抑制人民不必要之用電行為，而有效達成節約能源之政策目的。準此，節約能源之目的應不足以作為國家對「彩色電視機」課徵貨物稅之正當理由，而單純增加財政收入亦非可作為獨立正當之課稅理由，故貨物稅條例對於「彩色電視機」課徵高額貨物稅之規定實欠缺實質正當性，而屬違憲。

- （五）另從人民角度出發，稅捐雖然成為國家運作之必要物質條件；但是，從國家角度觀察，因為人民納稅義務之履行，國家即負有普遍給付之義務，故納稅雖然本質上具有一種先義務性格，但是，相對地亦具有要求國家應依實質正當法律課稅之「權利」，也就是稅捐應作為一種基本權利侵害之類型。因此學者認為，憲法第 19 條之「稅」條款，在憲法基本權利體系之思考上，具有獨立存在之基本權利類型之價值，應屬憲法第 15 條財產權之特別規定，故人民有依實質正當法律納稅

之「權利」。而對於憲法所保障人民基本權利之核心領域，國家不得加以侵犯，按稅捐基本權之核心領域，即係符合人性尊嚴基本生活需求之經濟生存權，因此，應以人民可支配之剩餘財產權，作為國家課稅權行使之對象，以符合憲法秩序下稅法之規範內涵，並且，應以維持人民重新運營經濟生活所必要之再生利益，作為國家課稅權之憲法界限（附件 32）。如前所述，彩色電視機已成為一般家庭不可或缺之物品，具有提供資訊（例如於颱風、地震等天然災害來襲時，人民往往需透過電視報導以掌握及時資訊）、教育及娛樂等多種功能，故就彩色電視機課徵高額賦稅，將侵害一般人民滿足基本生活之權利，而違反憲法所保障人民基本權利之核心領域。

六、國家對於彩色電視機課徵高達 13% 之貨物稅，違反憲法第 23 條之比例原則：

- （一）憲法第 23 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。」本條所稱之「必要」，即學理上所稱之「比例原則」（附件 33），而比例原則係包含下列子原則：1. 「適當性原則」：採取之方法應有助於目的之達成。2. 「必要性原則」：有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。3. 「衡量性原則」：採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡（附件 34）。倘法律無法通過上開三項子原則之檢驗者，即不符合比例原則。

(二) 又國家機關在經濟資源的使用由於不負盈虧之財務責任，而不接受市場監督，因此，容易趨於無效率。此為國家機關使用之經濟資源應儘可能少的道理之所在。然因市場也有失效的內在因素，是故，還是有一定之事務應由國家處理。兩相推移的結果決定國家機能即其必要之稅收的最適規模。關於國家稅入之最適規模的探討，首先應由國際比較出發，一方面在較大的範圍認識一個經濟體之負擔能力的極限，以避免超過負荷的課徵規劃；一方面避免稅捐負擔影響產業之國際競爭力（附件 35）。由此可知，國家稅入之最適規模，係須就財政收入之考量外，由各方面衡量稅捐課徵之利益與不利益，故實際上即是比例原則之體現，即稅捐之課徵，惟有符合最適規模，始得通過比例原則之檢驗。

(三) 查彩色電視機係屬消費性家電產品市場之成熟產品，而屬微利商品，根據九十七年度國內營利事業各業所得額及同業利潤標準（附件 36），國內電視機製造業之淨利率僅百分之九，卻課以高達百分之十三之貨物稅。按立法者對於有害國民身心健康或社會道德的財貨也就是劣價財，如菸、酒等產品，始會課以重稅，以收寓禁於徵之效果，既國家就彩色電視機此一人民之日常生活用品之使用並無禁止之理由，則對之課予重稅，將無法通過衡量性原則之檢驗；況查，電視機製造業於國際上之市場競爭亦極為激烈，觀諸世界各國，包括美國、英國、日本、德國、奧地利、加拿大、丹麥、芬蘭、愛爾蘭、紐西蘭、瑞典及土耳其等國家，

均未對於彩色電視機課徵任何貨物稅，故我國之貨物稅條例對於彩色電視機仍課徵高達 13% 之貨物稅，對國內相關產業之國際競爭力影響甚鉅，且亦使消費者因而承受無必要之稅捐負擔。又貨物稅之性質為消費稅，其目的係對於消費行為課稅，惟國家自彩色電視機出廠時即預先對於廠商課徵貨物稅，使廠商須就尚未銷售之貨物先繳納貨物稅，惟倘若日後廠商並未賣出其所製造之彩色電視機，即將形成雖無消費行為，廠商仍須代消費者負擔貨物稅之不合理情形，亦不符合課徵消費稅之目的，且造成企業在承擔存貨無法售出之風險時，尚必須負擔沉重貨物稅之雙重不利益。故對於彩色電視機課徵貨物稅或可有利於國庫收益，惟其對於人民及企業所造成之稅捐負擔之不利益，及對於企業競爭力之影響，亦顯然已大過於收益本身，實非國家稅入之最適規模，故實不符合比例原則中之衡量性原則。

七、貨物稅條例第 32 條未對於處罰金額設有合理之上限，且於個案之處罰金額過高時，亦未設有適當之調整機制，已違反比例原則而過度侵害人民之財產權：

- (一) 參照 貴院釋字第 488 號解釋：「憲法第 15 條規定，人民財產權應予保障。對人民財產權之限制，必須合於憲法第 23 條所定必要程度……」(附件 37) 故罰鍰之處罰金額自不得逾越必要程度，否則即違反比例原則。參照 貴院釋字第 616 號解釋：「所得稅法第 108 條第 1 項及第 108 條之 1 第 1 項之規定，在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額

固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違。」(附件 38)暨 貴院釋字第 641 號解釋：「立法者針對特別應予非難之違反行政法上義務行為，為求執法明確，以固定之方式區分違規情節之輕重並據以計算罰鍰金額，而未預留罰鍰之裁量範圍者，或非憲法所不許，惟仍應設適當之調整機制，以避免個案顯然過苛之處罰，始符合憲法第 23 條規定限制人民基本權利應遵守比例原則之意旨。……處以罰鍰之方式，於符合責罰相當之前提下，立法者得視違反行政法上義務者應受責難之程度，以及維護公共利益之重要性與急迫性等，而有其形成之空間。菸酒稅法第 21 條規定……以單一標準區分違規情節之輕重並據以計算罰鍰金額，如此劃一之處罰方式，於特殊個案情形，難免無法兼顧其實質正義，尤其罰鍰金額有無限擴大之虞，可能造成個案顯然過苛之處罰，致有嚴重侵害人民財產權之不當後果，立法者就此未設適當之調整機制，其對人民受憲法第 15 條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而有違憲法第 23 條之比例原則」(附件 39)。

(二) 承上可知，法律對於人民課處罰鍰之金額應有適當合理之限制，且於個案中倘發生處罰情形過重時，亦應設有適當之調整機制，否則即違反比例原則。查貨物稅條例第 32 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……」而縱使認為當事人之違章情事而導致國家之

「稅收」短少，惟以本件聲請人被處以 10 倍罰鍰之情形而言，聲請人所販售之貨物已先被課徵 13% 之貨物稅，復就同一批產品被處罰 10 倍之罰鍰，兩者相加之金額實已超出產品本身之售價，更遑論已超出聲請人所販售產品之利潤 10 倍以上。況如前所述，貨物稅之性質為消費稅，其目的係對於消費行為課稅，惟國家自彩色電視機出廠時即預先對於廠商課徵貨物稅，使廠商須就尚未銷售之貨物先繳納貨物稅，惟倘若日後廠商並未賣出其所製造之彩色電視機，則即形成雖無消費行為，廠商仍須負擔貨物稅之不合理情形，且貨物稅條例第 32 條於計算罰鍰金額時，亦不問實際上有無消費行為（即不問彩色電視機有無成功販售），均一律對於業者課處 10 倍之罰鍰，則其亦顯不符合比例原則中適當性原則之要求。而如國家收取貨物稅應有合理之上限（否則國家即可藉由收取高額貨物稅而禁止商品買賣），則對於未繳納貨物稅之行為之處罰亦應有合理之上限，否則實無異於假借處罰而變相徵收人民之財產，而欠缺處罰人民之正當性。

- （三）貨物稅條例第 32 條除有前述未對於處罰金額設有合理之上限，且亦未設有適當之調整機制，而有違反比例原則之情形外，其處罰「5 倍至 15 倍」之罰鍰，亦顯係超出必要程度之過度處罰。如將貨物稅條例第 32 條與營業稅法第 51 條等漏稅罰之規定相比較，即可知貨物稅條例對於人民之處罰實過於嚴苛，而已逾越必要之程度：

| | |
|------|------|
| 相關法條 | 處罰範圍 |
|------|------|

| | |
|---------------|--|
| 營業稅法第 51 條 | 按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰 |
| 菸酒稅法第 19 條 | 按補徵金額處一倍至三倍之罰鍰 |
| 關稅法第 76 條 | 處以應補稅額一倍之罰鍰 |
| 房屋稅條例第 16 條 | 按所漏稅額處以二倍以下罰鍰 |
| 所得稅法第 110 條 | 已依本法規定辦理結算申報者，處以所漏稅額二倍以下之罰鍰。未依本法規定自行辦理結算申報，應照補徵稅額，處三倍以下之罰鍰。 |
| 所得稅法第 110-2 條 | 營利事業已依第一百零二條之二規定辦理申報，處以所漏稅額一倍以下之罰鍰。營利事業未依第一百零二條之二規定自行辦理申報，應照補徵稅額，處一倍以下之罰鍰。 |

承上，相關法律對於漏稅行為所課處之罰鍰多僅為 1 倍至 3 倍，且參照遺產及贈與稅法第 47 條規定：「前三條規定之罰鍰，連同應徵之稅款，最多不得超過遺產總額或贈與總額。」（附件 40）亦可知立法者本即應對於處罰金額設有合理之上限，以避免過度處罰而違反比例原則，故貨物稅條例第 32 條對於違章行為處以「5 倍至 15 倍」之罰鍰，且亦無合理之上限或適當之調整機制，其處罰之結果實已逾越必要程度，而顯已違反比例原則。

（四）又查，刑罰乃係立法者對於犯罪行為之處罰，理應較

行政罰之處罰為重，惟依稅捐稽徵法第 41 條規定：「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金。」則同屬對於漏稅行為之處罰，行為人故意以「詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」而構成犯罪者，其被處罰之金額亦不過 6 萬元，而以此對照本件聲請人被處罰之金額 4 億 8 千餘萬元，即可知本條例之處罰金額實已逾越必要程度，故學者亦認為貨物稅條例對於當事人之處罰實過重，而罰鍰過重將導致廠商或業者無力繳納，衍生長期性之滯欠稅款或因受強制執行而影響廠商之競爭力與再生存與發展之契機，甚至衍生整體社會問題，故應降低罰鍰之倍數（附件 41），始符合比例原則。

八、結論

綜上，財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令，認彩色顯示器凡與電視調諧器併同出廠者，全部之產品即須按彩色電視機之稅率繳納貨物稅，顯已牴觸貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款之規範範圍及規範意旨，且係自行創設法律所未規定之課稅客體，而違背法律優位原則及租稅法律主義，且其對於內建或搭配其他產品使用後亦可觀賞電視節目之產品，卻認為可無須按彩色電視機之稅率繳納貨物稅，此亦顯係對相同事物為恣意之不同區別，而違背平等原則。另貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定：「彩色電視機：從價徵收百分之十三」，其課稅目的欠缺實質正當性，亦違反憲法保障稅捐基本權之核心價值，且本條規定並未考量彩色電視機已由富人之奢侈品轉變為

日常之家電用品，仍對於彩色電視機課徵高達 13% 之貨物稅，亦違反量能課稅原則、平等原則及比例原則。又貨物稅條例第 32 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 5 倍至 15 倍罰鍰」，其對於人民之處罰實已逾越必要程度，且亦未對於處罰金額設有合理之上限，或設有適當之調整機制，亦顯已違反 貴院釋字第 616 號、第 641 號解釋及比例原則，故懇請 貴院大法官迅賜解釋，宣告上開規定及令為違憲，以維聲請人之權益，無任感禱！

委任狀正本乙份

附件 1：最高行政法院 97 年度裁字第 4224 號確定裁定。

附件 2：財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令。

附件 3：財政部臺北市國稅局 A1E79094080047 號處分書、貨物稅核定稅額繳款書及財北國稅法字第 1950203186 號復查決定書。

附件 4：葛克昌著，稅法基本問題—財政憲法篇，元照出版社，頁 131。

附件 5：陳敏著，行政法總論，96 年 10 月五版，頁 153。

附件 6：大辭典對「電視機」之解釋。

附件 7：辭海對「電視」之解釋。

附件 8：貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款。

附件 9：貴院釋字第 210 號解釋。

附件 10：貴院釋字第 566 號解釋。

附件 11：陳清秀著，稅法總論，元照出版社，2008 年五版，頁 38。

附件 12：貴院釋字第 508 號解釋之協同意見書。

- 附件 13：貴院釋字第 593 號解釋。
- 附件 14：陳新民著，中華民國憲法釋論，三民書局，2001 年 1 月，頁 192-193。
- 附件 15：財政部賦稅署委託中華經濟研究院所為「貨物稅課稅項目之研究」，92 年 12 月 31 日，頁 49。
- 附件 16：電器耗電量比較表。
- 附件 17：黃茂榮著，稅法總論第一冊，植根法學叢書，2005 年，頁 153。
- 附件 18：葛克昌著，稅法基本問題—財政憲法篇，元照出版社，頁 168。
- 附件 19：陳敏著，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論第 24 期，頁 54。
- 附件 20：葛克昌著，量能課稅原則在所得稅法上之實踐—綜合所得稅裁判之評析，法令月刊第 58 卷第 5 期，頁 66-67。
- 附件 21：葛克昌著，稅法基本問題—財政憲法篇，元照出版社，頁 169。
- 附件 22：李金桐著，租稅各論，民國 82 年二版，頁 455。
- 附件 23：李金桐著，租稅各論，民國 82 年二版，頁 462。
- 附件 24：歷年國民所得統計表，內政部編製。
- 附件 25：陳敏著，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論第 24 期，頁 33-34。
- 附件 26：葛克昌著，稅法基本問題—財政憲法篇，元照出版社，頁 159。
- 附件 27：陳敏著，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論第 24 期，頁 57。
- 附件 28：「稅法規範的形式合法性與實質正當性—釋字第 660

號及第 657 號解釋及相關稅法解釋評析」，李惠宗著，
法令月刊第 60 卷第 7 期，2009 年 7 月，頁 24-25。

附件 29：陳敏著，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論第 24 期，頁 55。

附件 30：葛克昌著，稅法基本問題—財政憲法篇，元照出版社，
頁 157。

附件 31：財政部賦稅署委託中華經濟研究院所為「貨物稅課稅
項目之研究」，92 年 12 月 31 日，頁 49。

附件 32：黃俊杰著，稅捐基本權，元照出版社，2006 年 9 月，頁
62-78。

附件 33：陳新民著，中華民國憲法釋論，三民書局，2001 年 1
月，頁 170-173。

附件 34：吳庚，行政法之理論與實用，三民書局，增訂九版，
頁 59-63。

附件 35：黃茂榮著，稅法總論第一冊，植根法學叢書，2005 年，
頁 123。

附件 36：九十七年度國內營利事業各業所得額及同業利潤標
準。

附件 37：貴院釋字第 488 號解釋。

附件 38：貴院釋字第 616 號解釋。

附件 39：貴院釋字第 641 號解釋。

附件 40：遺產及贈與稅法第 47 條條文。

附件 41：洪東煒著，貨物稅調降迷思與稅制改革方向，稅務旬
刊第 1912 期。

謹 狀

司法院 公鑒

聲請人：大同股份有限公司

代理人：李 念 祖 律師

林 恆 鋒 律師

劉 昌 坪 律師

中 華 民 國 9 8 年 9 月 3 0 日

（附件一之一）

最 高 行 政 法 院 裁 定

9 7 年 度 裁 字 第 4 2 2 4 號

上 訴 人 大 同 股 份 有 限 公 司

代 表 人 林 蔚 山

訴 訟 代 理 人 杜 冠 民 律 師

被 上 訴 人 財 政 部 臺 北 市 國 稅 局

代 表 人 凌 忠 嫻（局長）

上列當事人間貨物稅事件，上訴人對於中華民國 97 年 5 月 22 日臺北高等行政法院 96 年度訴字第 517 號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

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

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

二、本件上訴人對於高等行政法院判決上訴，主張：「原判決未附理由即率認上訴人產製之彩色顯示器加上電視調諧器，即等同於彩色電視機，洵有判決不備理由之當然違背法令。因為彩色顯示器本質上僅係具備單純顯示作用之資訊產品，其本體並無接收電視訊號或運算程式之調頻或影像處理等功能，至於實務上加裝電視調諧器使用，則繫諸彩色顯示器使用者之需求而定，與彩色電視機本身即具備電視訊號接收功能，有根本之不同。又貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款並未規定『彩色顯示器加上電視調諧器』應予課稅，原判決逾越法律而增加法律所無之要件，有判決不適用法規之違背法令。另原判決適用已廢止之財政部 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號令為判決基礎，有判決適用法規不當之違背法令。再者，財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令將『彩色電視機』擴張解釋包含『彩色顯示器加上電視調諧器』，亦違反憲法第 19 條及租稅法律原則；即便依據財政部上開令見解，納稅主體亦應屬銷售廠商而非生產廠商，於本案即大潤發公司應負納稅義務；原判決率以銷售廠商之

搭售行為認上訴人應負納稅義務，有判決不備理由及不適用法規之當然違背法令」等語，據為指摘原判決違背法令之事由。然查原判決已在理由欄中詳細說明，上訴人生產且銷售之彩色顯示器與視訊盒（具有電視調諧器之功能），可以輕易予以組合，使之具有彩色電視機之功能，而上訴人復同時銷售之。因此將此等出廠銷售行為，涵攝為貨物稅條例稅捐客體「彩色電視機」之「出廠」行為。而事實對法律之定性乃是法律涵攝活動，而非單純之事實認識活動，自然要取向規範目標而為認定。上訴人生產二種可輕易組裝為彩色電視機之組件，並同時販售，其可以輕易預測市場上會將該二組件組裝成彩色電視機販售，因此原審法院以上之法律定性符合貨物稅條例對彩色電視機課徵貨物稅之規範意旨。又財政部 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號令並非本案定性之惟一依據，僅係原審法院論述法律意見時所引用之參考文獻。何況該令釋雖經財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令廢止，但相同之定性標準亦為財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令所完全承受。至於本案不能依上開令釋之規範意旨，將貨物稅之納稅義務人「轉化」為行銷廠商，其法理基礎在於：上訴人同時為上開二構件產品之生產者，其明知該二構件組合後所能形成之「彩色電視機」功能，客觀言之，其可以事前明白預測該二構件產品在市場之組合行銷狀態。與二構件各別生產者分別出售其產品，而構件產品在組合過程中，還須新添改裝技術或創意構思之情形有別。是以前開上訴理由，無非係就原審之法律論斷，在沒有堅強客觀法理基礎下，憑其個人主觀意見，泛言論斷違法，而非具體表明原判決有何「不適用法規」、「適

用法規不當」或有「行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款事由」之情形，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

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

中 華 民 國 9 7 年 8 月 2 9 日

（附件一之二）

臺北高等行政法院判決

96 年度訴字第 00517 號

原 告 大同股份有限公司

代 表 人 林 蔚 山

訴訟代理人 林 政 卿 律師

被 告 財政部臺北市國稅局

代 表 人 凌 忠 嫻（局長）

訴訟代理人 洪 美 惠

曾 淑 玲

林 麗 美

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 09500464510 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

一、事實概要：

原告於 93 年間，因產製電漿顯示器、液晶顯示器及視訊盒等產品，涉嫌未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，擅自產製併同出廠銷售，案經人檢舉查獲，被告初查核認屬行為時貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機，應從價徵收 13% 之貨物稅新臺幣（下同）48,204,052 元，並依同條例第 19 條及第 32 條第 1 款之規定，按補徵稅額 48,204,052 元處 10 倍之罰鍰 482,040,500 元（計至百元止）。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，遂向本院提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

（一）原告聲明：

1. 訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。
2. 訴訟費用由被告負擔。

（二）被告聲明：

1. 駁回原告之訴。
2. 訴訟費用由原告負擔。

三、兩造陳述：

（一）原告主張：

1. 彩色顯示器（包括電漿顯示器、液晶顯示器）或電視調諧器之各單項，既非應稅（貨物稅）之貨物。則將兩非應稅貨物組合製成之貨物，即與貨物稅條例第 11 條第 2 項之應稅貨物與非應稅貨物組合之貨物，應按貨物全部完稅價格依最高稅率徵收貨物稅之規定構成要件不符，亦屬非應稅之貨物。被告認將彩色顯示器與電視調諧器併同出售（“併同出售”與“組合製成”已有別，且本件

原告並無將二者併同出售之事實)，即屬應稅貨物顯然錯誤。

2.財政部 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號令旨，係「不具電視調諧器之彩色顯示器非屬應稅貨物，但經改裝為彩色電視機者應課稅」。查原告公司產製之「電漿顯示器」、「液晶顯示器」乃資訊產品，並非彩色電視機。而「視訊盒」係與機上盒、視訊擴充卡等相同功能、相同性質之產品。係屬多媒體的電腦資訊產品，非彩色電視機。三者均非貨物稅條例第 11 條第 1 項各款規定之應稅項目，已經財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令釋在案。而本件原告並無將上開電漿或液晶彩色顯示器與視訊盒組合成一整體貨物或併同出售之情事。此觀被告提出之本件復查案件審查報告書卷宗所附原告公司生產之顯示器係分別、明示「多功能」或「多媒體」之液晶顯示器、電漿顯示器於賣場之銷售廣告紙，並非將上開顯示器與視訊盒合併成一體或標示係電視機者。而屬電視機者係另標明有電視機、平面電視機，另單獨銷售者，且與標明為多媒體（液晶、電漿）顯示器者亦完全不同者。此外，原告出貨之顯示器之產品名稱、功能型錄及外包裝均未標示有電視字樣，被告自無將顯示器與電視機混淆成均以電視機視之之理，足見，本件縱令有所謂被告指稱之合併出廠、甚或組合成一整體商品者，亦與貨物稅條例第 11 條第 2 項規定之第 11 條第 1 項之貨物與非應稅貨物組合製成貨物者，應予課稅之構成要件不符，無適用貨物稅條例規定應稅之可言。被告機關竟將原告公司產製之「電漿顯示器」、「液

晶顯示器”視為彩色電視機課徵貨物稅，有適用法律錯誤，並與憲法第 19 條規定牴觸之違法：

(1)原告產製之“電漿顯示器”(型號 P42BSMT-D01、P46ACTP-D01、P46ACTP-D04、P50BSAT-D01)、“液晶顯示器”(型號 V17AFTW-D11、V20CATT-D01、V27CMTT-D01、V30CCBT-D02、V30CMTT-D01)產品功能規格，因不具有電視調諧器(TV Tuner)裝置，無法直接播放電視節目，宜歸屬資訊產品範圍，有經濟部工業局 94 年 5 月 23 日工電字第 09400341580 號函為憑。「而本體不具有電視調諧器裝置之彩色顯示器，非屬應稅貨物」，亦經財政部 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號令函示明確。足見原告公司產製之電漿顯示器、液晶顯示器（即「彩色顯示器」），並非彩色電視機至明。

(2)又原告產製之“視訊盒”(性質上與“機上盒”、“視訊擴充卡”相同)，並非電視調諧器，亦無法直接播放電視節目，且未與電視機組合成一整體者；再參酌“機上盒”非屬應稅貨物，則原告產製之“視訊盒”自應非貨物稅之課稅標的。

(3)原告生產之電漿顯示器、液晶顯示器及視訊盒，並無被告主張之以一對一搭配方式併同出售之事實。而被告提出於鈞院之復查審查報告書卷宗內之所謂原告之銷售明細資料，亦無上開產品係由原告公司以一對一搭配方式併同出售者之內容。上開產品使用手冊說明亦無係一對一搭配方式併同出產者之記載。被告提出之原告及訴外人大同綜合訊電股份有限公司（下稱大

同訊電公司）暨大潤發流通事業股份有限公司（下稱大潤發公司）之談話紀錄，並無原告出售上開產品係一對一搭配方式併同出售者之記載：

①大潤發內湖店經理薛成光係稱：液晶顯示器及液晶視訊盒係分開銷售（原處分卷第 92 頁，答話內容第 3 項）；貴公司（大潤發公司）銷售大同生產之液晶顯示器時是否一對一搭配？答稱：「可以一對一搭配或單獨銷售」（原處分卷第 92 頁，答話內容第 4 項）；產品係向大同訊電公司進貨的（原處分卷第 94 頁，答話內容第 11 項）。

②大同訊電公司財務部主計長陳涵仲係稱：本公司確實有販賣大同公司產製之液晶顯示器、視訊盒及電漿顯示器予大潤發公司（原處分卷第 97 頁，答話內容第 2 項）。

③原告（大同）公司之北投廠主計處長汪志成係稱：本公司所產之（電漿、液晶）顯示器，……其搭配之視訊盒，不限規格品牌，只要有 AV 端子即可搭配（原處分卷第 101 頁第 4 項），本公司生產之電漿顯示器、液晶顯示器及視訊盒是採分別銷售、分別開立發票（原處分卷第 101 頁，答話內容第 6 項）。

④原告公司之顧問部邵耀輝係稱：電漿顯示器、液晶顯示器及視訊盒是分別、分開銷售者、分別開立發票（原處分卷第 105 頁，答話內容第 2、6 項）。

綜上所述，被告處分行為所引用之證據，與該機關之處分內容所載之依據理由明顯不符，應無足採。

- 3.按貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款係規定「二、彩色電視機：從價徵收百分之十三」，與第 8 款「音響組合：分離式……及其組合體均屬之，從價徵收百分之十」之規定。前者係單項、獨立之彩色電視機個體產品；後者係數個音響設備之組合，乃數個單獨個體、配件等及其組合體。兩者規定之方法、要件、目的完全不同。被告未經立法機關依法修法，即將所謂之彩色電視機之規定擴充至“彩色電視機組合：電視機組件，包括彩色顯示器、視訊盒……等及其組合體均屬之”之解釋，明顯謬誤。而被告將電漿顯示器、液晶顯示器、視訊盒之各單項產品加以片面、任意組合，並擅認該組合即屬彩色電視機，逕為不利原告之判斷，牴觸憲法第 19 條之規定，更有適用法規不當之違背法令。再者，現行貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款「彩色電視機」之規定，亦無同條項第 3、4、5、6、7、9 款規定之就各該款之電器（冷暖氣機、除濕機、錄影機、電唱機、錄音機、電烤箱）予以列舉相關法定功能之機具、器具之明文規定，加上「電視機之配件未與電視機組合成一整體者，不課貨物稅」，亦經財政部 71 年 8 月 11 日台財稅第 35978 號函示明確。準此，自無將現行貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款「彩色電視機」，再比附援引該條項其他各款規定，作彩色電視機組合體乙項解釋之法律依據。
- 4.退步言，縱被告可將彩色電視機作彩色電視機組合之解釋，並將彩色電視機組合作為應稅項目，原告產製之電漿顯示器、液晶顯示器、視訊盒均係單獨個體之出售，並無組合製成在外表上成為一整體貨物或併同出售之情

形（見第貳段第四小段說明），則依財政部 71 年 8 月 11 日台財稅第 35978 號函意旨，被告將原告產製之各項單獨個體之機件產品課徵貨物稅，明顯錯誤。至於被告辯稱之原告係併同出廠、併同銷售乙節，更屬虛偽。再者，原告產製之電漿顯示器、液晶顯示器，出廠時僅附電腦信號輸入端子，雖附有預留插槽供其他 Video 輸入模組或端子使用，但設備本身所附端子僅能直接接受電腦信號，無法接收其他視訊信號，其主要係將電腦對資訊處理之結果予以顯現，以達會議視訊、資料播放之功能，亦即其基本功能在於 PC Monitor、公司內部會議視訊、公司場所大型廣告看板、TV Game、主管辦公室監控使用；且上開“彩色顯示器”本體不具有電視調諧器之裝置，產品名稱、功能型錄及外包裝未標示有電視字樣，亦未有併同具有電視調諧器功能之器具出廠，因無法直接接收電視視頻訊號及播放電視節目，依該類產品使用目的，本屬電腦系統之週邊應用產品，經濟部工業局亦認定宜歸屬資訊產品範圍，而貨物稅條例第 11 條第 1 項各款規定之電器類之課稅項目，並無電腦類貨物及其電腦週邊設備，亦即非屬應稅貨物，被告竟將原告公司產製之多媒體電腦應用產品擴充作彩色電視機組合之解釋，明顯錯誤。

- 5.再退步言，本件原處分書所載之原告產製之電漿顯示器、液晶顯示器、視訊盒係併同出廠銷售乙節，並非事實，且原告亦無直接出售上開各項產品予被告所稱之大潤發公司，故大潤發公司於大賣場採合購方式銷售，更與原告公司無涉。易言之，如大潤發公司之賣場確有彩

色顯示器“安裝”視訊盒，而由消費者合購時，亦非原告將“顯示器”安裝“視訊盒”再出廠者。且所謂由賣場業者採消費者合購方式之銷售行為，亦應由賣場業者自行負責，要無令與賣場業者非直接出廠、非直接買賣前、後手關係之原告公司負責之理。

原告並無將所生產之電漿或液晶顯示器“安裝”視訊盒直接出廠予大賣場或命令大賣場應採消費者合購顯示器與視訊盒之行為，被告若認上開電漿、液晶顯示器“安裝”視訊盒之銷售或消費者應合購之銷售行為應課貨物稅，自應依財政部 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號令釋示意旨辦理。準此，本件縱有大賣場出售已再行安裝或改裝而以彩色電視機銷售之事實，則該貨物稅納稅義務人並非原告，而是「該安裝、改裝或合併銷售之廠商」。易言之，被告所述大賣場之銷售產品、銷售方式，若屬應適用貨物稅條例第 19 條、第 11 條第 1 項第 2 款規定時，該應稅罰之對象應係將兩者安裝、改裝為彩色電視機或以消費者須合購之賣場經營者或前手（即直接售貨與賣場者）。被告以原告為本件應稅及處罰對象，與財政部 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號令釋內容抵觸，應予撤銷。

- 6.原告出產之液晶顯示器、電漿顯示器，係經經濟部工業局 94 年 5 月 23 日工電字第 09400341580 號函明確函示宜歸屬資訊產品範圍者；而財政部 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號令就彩色顯示器亦明確釋示「不具電視調諧器之彩色顯示器“非”屬應稅貨物，但經改裝為彩色電視機者應課稅」；71 年 8 月 11 日台財稅第 535978

號函亦釋示有「電視機之配件未與電視機組合成一整體者不課貨物稅」。而原告公司生產之彩色顯示器並不具電視調諧器，亦未有經改裝為彩色電視機予以銷售之情形。而財政部與經濟部同屬政府行政機關，又不整合予以統一解釋，則被告排斥經濟部之函示說明顯然只考量其財稅收入一項而已，置經濟部係原告公司之主管機關之考量於不顧，致原告公司陷入被告之巨額處分，顯失公平。本件被告對系爭產品之課稅貨物稅 13%、罰鍰 130%，加上原告已繳之營業稅 5%。則單係繳交被告者即達百分之 148，爰請鈞院斟酌本件有經濟部及財政部就同一商業產品作相異、不同之認定，暨本件課處之罰鍰為稅額之 10 倍，致有賦稅加罰鍰即達 148%之情形，亦應酌減罰鍰。

7.另就兩造核對之原告公司 93 年度銷售顯示器、視訊盒之銷貨明細表更正如附鈞院卷第 181 頁以下之明細表。而上開顯示器、視訊盒兩者之銷售日期不同者有編號第 36、47、74、92、114（編號第 114 號之 ZW51762576 發票之買受者係彰化銀行）、129、190、191、193 號。此除被告提出之銷售明細表已載明二者之不同銷售日期者（編號第 47、190、191 號）外，其餘則有該等銷售發票為證。本件被告將上開銷售為併同產售之認定，顯無理由，併此敘明。

8.綜上所述，本件原告生產之“電漿顯示器”、“液晶顯示器”、“視訊盒”均係單獨個體，外表上未構成整體貨物；且均非貨物稅條例第 11 條第 1 項規定之課稅項目，與同條例第 19 條規定係為申請辦理貨物稅廠商及產品登記之

要件不符，被告引用同條例第 32 條第 1 款規定，對原告補徵貨物稅及罰鍰，有適用法規不當之違法云云。

- 9.提出本件原處分、復查決定書及訴願決定書、經濟部工業局 94 年 5 月 23 日工電字第 09400341580 號函及移文單、多媒體液晶顯示器功能說明、財政部 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號令、92 年 5 月 29 日台財稅字第 0920453217 號函、71 年 8 月 11 日台財稅第 35978 號函、89 年 12 月 29 日台財稅第 0890458556 號函、統一發票、94 年 1 月 17 日送達至被告機關之商業統一發票資料等更正對照明細等件影本為證。

（二）被告主張：

- 1.本件係檢舉人向被告檢舉，經被告實地訪查大賣場，查得該賣場確有販售原告所生產各種規格尺寸之電漿電視、液晶電視等商品。被告乃於 93 年 11 月 4 日以財北國稅審三字第 0930245539 號及 93 年 11 月 29 日以財北國稅審三字第 0930246685 號函請原告提示案關產品之進、銷、存貨等憑證資料供核，依提供資料逐筆核對，原告於 93 年間以其北投廠所產製電漿顯示器、液晶顯示器及視訊盒等產品，併同出廠予其關係企業大同訊電公司，再併同出售予大潤發公司於大賣場採合購方式銷售，而該電漿顯示器及液晶顯示器安裝同型號尺寸規格之視訊盒後，即可作為彩色電視機使用，核屬行為時貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機，應從價徵收 13% 之貨物稅，被告遂發單補徵稅額 48,204,052 元。
- 2.本件爭點在於彩色顯示器本體不具有電視調諧器（視訊

盒)裝置，非屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機，不課徵貨物稅；但彩色顯示器併同具有電視調諧器(視訊盒)功能之機具出廠或販售者，即屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機，應課徵貨物稅。本件原告所產製上揭電漿顯示器、液晶顯示器與視訊盒併同出廠予其關係企業大同訊電公司，再併同出售予大潤發公司，復由大潤發公司售予一般消費者，原告所產製上揭電漿顯示器、液晶顯示器與視訊盒係相同尺寸規格之電漿、液晶顯示器搭配同尺寸規格之視訊盒，消費者只須將視訊盒插入顯示器所預留之插槽後即可作電視使用，其功能與一般彩色電視機無異，消費者購買亦供作電視使用。另電漿、液晶顯示器如作為資訊產品使用，目前以 19 吋以下作為電腦螢幕使用較為廣泛，因 20 吋以上之顯示器如作為電腦螢幕使用，基於螢幕與鍵盤間之安全距離及保護視力等因素考量，目前除教學設備外，以作為電視產品用途為市場主流，依據財政部 73 年 8 月 7 日台財稅第 57275 號函及 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號令釋規定，核屬行為時貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機。

- 3.查原告產製同型號之液晶(電漿)顯示器及視訊盒，以「同數量」銷售予大同綜合訊電公司，又依大潤發公司百貨部儲備經理薛成光 93 年 10 月 12 日之談話紀錄略以，原告生產之視訊盒產品不可以與其他公司生產之液晶顯示器搭配使用(原處分卷第 93 頁)，另依大潤發公司送貨單，原告產製之顯示器及視訊盒係併同銷售(原處分卷第 87 頁)，可知，原告生產之液晶(電漿)顯示

器及視訊盒係以一對一搭配方式併同出廠銷售，其組裝完成後即具備彩色電視機功能。再依薛成光陳述，聲寶、國際、美國西屋、三洋及 SONY 等顯示器及視訊盒係合併銷售，是液晶顯示器及視訊盒合併銷售應為市場主流，原告為規避稅賦，未將視訊盒安裝於顯示器中，為維護租稅公平，原告產製之系爭產品應課徵貨物稅。

- 4.財政部 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號令釋意旨，廠商產製或進口之彩色顯示器，「未併同具有電視調諧器功能之機具出廠或進口者」，因無法直接接收電視視頻訊號及播放電視節目，核非屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機，不課徵貨物稅；反之，彩色顯示器併同具有電視調諧器功能之機具出廠或進口者，即屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機，應課徵貨物稅。準此，系爭貨物其組合已具彩色電視之明顯功能。原告訴稱依上開令釋規定大賣場如採合購方式銷售，自與原告無涉，顯屬誤解。
- 5.經濟部工業局 94 年 5 月 23 日工電字第 09400341580 號函釋明示，原告產製之液晶暨電漿顯示器，因不具有電視調協器裝置，無法直接播放電視節目，宜歸屬資訊產品範圍，依該局函釋，可知顯示器類之產品，如其僅能直接接受電腦信號，無法接受其他視訊信號，該設備才歸屬電腦顯示器範圍，但若經調諧器或加裝轉換器配備後，即可接受視訊信號者，即應歸屬彩色電視機之貨品。查原告生產之顯示器及視訊盒係併同出廠，且可組合成為彩色電視機，與經濟部上開函釋並不相同。
- 6.原告提出被告編製之銷貨明細表編號第 36、47、74、92、

114、129、190、191、193 號之顯示器及視訊盒並非同日銷售，且編號第 114 號之買受者係彰化銀行乙節，查上開編號之顯示器及視訊盒係以同數量銷售，可組裝成彩色電視機，且銷貨日期僅相隔數日，是核定原告生產之顯示器及視訊盒係搭配組合生產並無不合。另原告主張編號第 114 號買受者為彰化銀行，惟查原告提示該筆統一發票之品名並非系爭顯示器或視訊盒，是原告主張銷售對象為彰化銀行核不足採。再者，原處分卷第 132 頁，作帳日期 93 年 5 月 10 日，數量 42，規格 T42B-D01 之統一發票號碼應為 ZW51762567，被告上次書狀附表記載錯誤為 ZW551762576，至於銷貨統計表（原處分卷第 123 頁以下）是原告所提供，被告所附明細表是依上述資料而整理製作。

- 7.原告主張本件係 93 年度之貨物稅，為何原核定包含 92 年度出廠之貨物乙節，查本件貨物稅及罰鍰事件，其違章期間應為 92 及 93 年度已如前述，殆無疑義。以某某年度稱之者，純係基於徵課管理之需要，稽徵機關對於稽徵作業單照編號，通常以查獲年度作序號之一部分，以之賦編管理代號資為區別，是本件所課「93 年度」並非指違章期間，並不影響上開違章事實之認定，亦無損及課徵稅額及罰鍰之效力。
- 8.原告之北投廠產製應稅電漿顯示器、液晶顯示器及視訊盒等貨物，未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，於 93 年間擅自產製併同出廠銷售，短漏貨物稅額 48,204,052 元，被告原處分乃依貨物稅條例第 19 條及第 32 條第 1 款之規定，按補徵稅額處

以 10 倍罰鍰 482,040,500 元（計算式：48,204,052×10＝482,040,520，計至百元止）。原告雖稱被告對系爭產品課稅達百分之 148（貨物稅 13%、罰鍰 130%、營業稅 5%），應酌減罰鍰云云，惟查：

(1)按產製廠商於開始產製貨物前，應向工廠所在地主管稽徵機關申請辦理貨物稅產品登記，貨物稅條例第 19 條定有明文。經查原告於 92 至 93 年間產製應稅電漿顯示器、液晶顯示器及視訊盒等貨物已如前述，即應辦理產品登記，其既未依規定辦理產品登記，而擅自產製出廠，審其違章情節，核有該當處罰要件存在之事證，從而，原處分依行為時稅捐稽徵法第 49 條第 1 項及貨物稅條例第 19 條、第 32 條第 1 款規定，處以 10 倍之罰鍰 482,040,500 元，於法尚無不合。

(2)依貨物稅條例第 19 條規定辦理登記，擅自產製應稅貨物出廠者，除補徵稅款外，依同條例第 32 條第 1 款規定按補徵稅額處 5 倍至 15 倍罰鍰；行政機關為行使法律所授予裁量權，在遵循法律授權目的及範圍內，必須實踐具體個案正義，惟顧及法律適用的一致性，符合平等原則，乃訂定行政裁量準則作為下級機關行使裁量權之準據，既能實踐具體個案之正義，又能符合平等原則，自非法所不許。綜上，本件依裁罰時稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之規定，按補徵稅額處以 10 倍罰鍰 482,040,500 元，並無不合等語。

理 由

- 一、原告起訴時，被告之代表人為許虞哲，嗣變更為凌忠嫻，並由凌忠嫻聲明承受訴訟，有其提出之聲明承受訴訟狀附卷可稽，核無不合，應予准許，合先敘明。
- 二、按「本條例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進口，除法律另有規定外，均依本條例徵收貨物稅。」；「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。」；「電器類之課稅項目及稅率如左：一、……二、彩色電視機：從價徵收 13%。……前項各款之貨物，如有與非應稅貨物組合製成之貨物者，或其組合之貨物適用之稅率不同者，應就該貨物全部之完稅價格按最高稅率徵收。」；「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。」；「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 5 倍至 15 倍罰鍰：一、未依第 19 條規定辦理登記，擅自產製應稅貨物出廠者。」貨物稅條例第 1 條，第 2 條第 1 項第 1 款，第 11 條第 1 項第 2 款、第 2 項，第 19 條及第 32 條第 1 款各定有明文。又財政部 73 年 8 月 7 日台財稅第 57275 號函略以，主旨：××電子工業股份有限公司產製之電視調諧器及彩色顯示機應課徵貨物稅。說明：二、本部賦稅署函陳經濟部工業局民國 73 年 2 月 9 日工二字第 001672 號函復略以，××公司所產製之電視調諧器及彩色顯示機須合併使用，其功能與一般彩色電視機無異等語；財政部 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號令略以，二、前述本體不具有電視調諧器之彩色顯示器，於出廠或進口後，由裝配或銷售廠商再行安裝或改裝為彩色電視機者，該裝配或銷售廠商應依貨物稅條例規定辦理廠商登記及產品登記，

並按整具彩色電視機之銷售價格計算完稅價格報繳貨物稅等語。該等函令核與相關法規，並無不合。

三、前揭事實概要所載各情，為兩造所不爭，且有上開各該文件、原處分、復查決定書及訴願決定書等件影本附原處分卷及訴願機關卷可稽。茲依前述兩造主張之意旨，就本件爭點敘明判決之理由。

四、原告確有產製系爭彩色顯示器併同具有電視調諧器（視訊盒）功能之機具出廠販售之情事：

（一）經查，本件係檢舉人向被告檢舉，經被告實地訪查大賣場，查得該賣場確有販售原告所生產各種規格尺寸之電漿電視、液晶電視等商品。被告乃於 93 年 11 月 4 日以財北國稅審三字第 0930245539 號及 93 年 11 月 29 日以財北國稅審三字第 0930246685 號函請原告提示案關產品之進、銷、存貨等憑證資料供核，依提供資料逐筆核對，原告於 93 年間以其北投廠所產製電漿顯示器、液晶顯示器及視訊盒等產品，併同出廠予其關係企業大同訊電公司，再併同出售予大潤發公司於大賣場採合購方式銷售，而該電漿顯示器及液晶顯示器安裝同型號尺寸規格之視訊盒後，即可作為彩色電視機使用，核屬行為時貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機，應從價徵收 13% 之貨物稅，被告遂發單補徵稅額 48,204,052 元，並無不合。

（二）本件原告主張貨物稅條例第 11 條列舉規定 9 款電器類之課稅項目，其中電腦類貨物及電腦週邊設備，並未列舉其中，即非屬應稅貨物，而原告所產製之電漿顯示器、液晶顯示器，出廠時僅附有電腦信號輸入端

子，雖附有預留插槽供其他 Video 輸入模組或端子使用，但設備本身所附端子僅能接受電腦信號，無法接收其他視訊信號，機具本身並不具電視調諧器裝置，亦未併同具有電視調諧器功能之器具出廠，應屬電腦系統之週邊應用產品，非屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機云云。惟查：

- 1.系爭彩色顯示器本體，雖不具有電視調諧器（視訊盒）裝置，非屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機，不課徵貨物稅；但彩色顯示器併同具有電視調諧器（視訊盒）功能之機具出廠或販售者，即屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機，應課徵貨物稅。本件原告所產製上揭電漿顯示器、液晶顯示器與視訊盒併同出廠予其關係企業大同訊電公司，再併同出售予大潤發公司，復由大潤發公司售予一般消費者，原告所產製上揭電漿顯示器、液晶顯示器與視訊盒係相同尺寸規格之電漿、液晶顯示器搭配同尺寸規格之視訊盒，消費者只須將視訊盒插入顯示器所預留之插槽後即可作電視使用，其功能與一般彩色電視機無異，消費者購買亦供作電視使用。另電漿、液晶顯示器如作為資訊產品使用，目前以 19 吋以下作為電腦螢幕使用較為廣泛，而 20 吋以上之顯示器如作為電腦螢幕使用，基於螢幕與鍵盤間之安全距離及保護視力等因素考量，目前除教學設備外，以作為電視產品用途為市場主流；其配合視訊盒使用，依前揭說明可知，應屬行為時貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機。

2.原告雖主張未將產製之系爭彩色顯示器與視訊盒併同販售；大賣場如採合購方式銷售，自與原告無涉云云。惟依前揭規定及說明，廠商產製或進口之彩色顯示器，「未併同具有電視調諧器功能之機具出廠或進口者」，因無法直接接收電視視頻訊號及播放電視節目，核非屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機，不課徵貨物稅；反之，彩色顯示器併同具有電視調諧器功能之機具出廠或進口者，即屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機，應課徵貨物稅。經查，本件原告產製同型號之液晶（電漿）顯示器及視訊盒，以「同數量」銷售予大同綜合訊電公司，又依大潤發公司百貨部儲備經理薛成光 93 年 10 月 12 日之談話紀錄略以，原告生產之視訊盒產品不可以與其他公司生產之液晶顯示器搭配使用（原處分卷第 93 頁），另依大潤發公司送貨單，原告產製之顯示器及視訊盒係「併同銷售」（原處分卷第 87 頁）；足證原告生產之液晶（電漿）顯示器及視訊盒係以一對一搭配方式併同出廠銷售，組裝完成後即具備彩色電視機功能。再依薛成光陳述，聲寶、國際、美國西屋、三洋及 SONY 等顯示器及視訊盒係合併銷售，是液晶顯示器及視訊盒合併銷售應為市場主流，原告為規避稅賦，未將視訊盒安裝於顯示器中，但其併同販售之彩色顯示器與視訊盒係供彩色電視機使用，系爭產品仍應課徵貨物稅，以維護租稅之公平。原告上開主張，核不足採。

3.原告所稱經濟部工業局 94 年 5 月 23 日工電字第

09400341580 號函雖函釋，原告產製之液晶暨電漿顯示器，因不具有電視調協器裝置，無法直接播放電視節目，宜歸屬資訊產品範圍云云。惟依該函釋可知，顯示器類之產品如僅能直接接受電腦信號，無法接受其他視訊信號，該設備才歸屬電腦顯示器範圍，但若經調諧器或加裝轉換器配備後，即可接受視訊信號者，即應歸屬彩色電視機之貨品。經查，本件原告生產顯示器及視訊盒係併同出廠，且可組合成為彩色電視機，與經濟部上開函釋情形，並不相同。

4. 又原告所稱被告編製之銷貨明細表（本院卷第 181 頁以下）編號第 36、47、74、92、114、129、190、191、193 號之顯示器及視訊盒並非同日銷售，且編號第 114 號之買受者係彰化銀行，並無併同販售云云。經查，上開編號之顯示器及視訊盒係以同數量銷售，可組裝成彩色電視機，且經核對其銷貨日期僅相隔數日（有上開銷貨明細表可參），則被告核定原告生產該等顯示器及視訊盒係搭配組合生產，並無不合。另原告主張編號第 114 號買受者為彰化銀行，惟查原告提示該筆統一發票之品名並非系爭顯示器或視訊盒，是原告主張銷售對象為彰化銀行，核不足採。且編號第 114 號，依原處分卷第 132 頁原告所提供之銷貨統計表所示，作帳日期 93 年 5 月 10 日，數量 42，規格 T42B-D01 之統一發票號碼應為 ZW51762567，被告上開編製之銷貨明細表記載錯誤為 ZW551762576，至於銷貨統計表（原處分卷第 123 頁以下）是原告所提供無誤，被告據以作為核認之依據，並無不合。原告上開所稱，亦

非可採。

5.原告另主張本件係 93 年度之貨物稅，原核定卻包含 92 年度出廠之貨物云云。經查，本件貨物稅及罰鍰事件，其調查之違章期間係在 92 及 93 年度，以某年度稱之，僅係基於徵課管理之需要，稽徵機關對於稽徵作業單照編號，通常以查獲年度作為序號之一部分，即以所編管理代號資為區別，是本件所課「93 年度」並非指違章期間，並不影響上開違章事實之認定，亦無損及課徵稅額及罰鍰之效力，附此敘明。

五、被告所為從價課徵貨物稅及按補稅額處以罰鍰之處分，並無違誤：

- (一) 承上所述，系爭貨物其組合已具「彩色電視機」之功能。從而，被告以系爭貨物係彩色顯示器併同具有電視調諧器功能之機具出廠銷售，即屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機，從價課徵 13% 之貨物稅 48,204,052 元，並無違誤。
- (二) 又原告之北投廠產製應稅電漿顯示器、液晶顯示器及視訊盒等貨物，未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，於 93 年間擅自產製併同出廠銷售，短漏貨物稅額 48,204,052 元，被告乃依貨物稅條例第 19 條及第 32 條第 1 款之規定，按補徵稅額處以 10 倍罰鍰 482,040,500 元（計算式： $48,204,052 \times 10 = 482,040,520$ ，計至百元止），核無不合。原告雖稱被告對系爭產品課稅達百分之 148（貨物稅 13%、罰鍰 130%、營業稅 5%），應酌減罰鍰云云。惟查，原告於 92 至 93 年間產製應稅電漿顯示器、液晶顯示器及視訊

盒等貨物，即應辦理產品登記，其既未依規定辦理產品登記，而擅自產製出廠，核其所為，已該當違章處罰之要件，則被告依行為時稅捐稽徵法第 49 條、貨物稅條例第 19 條、第 32 條第 1 款，及依裁罰時稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之規定，按其情節處以 10 倍之罰鍰 482,040,500 元，亦無違誤。原告所稱，並非可採。

六、從而，本件被告以原告涉有未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，擅自產製併同出廠銷售彩色電視機，乃從價徵收 13% 之貨物稅 48,204,052 元，及按補徵稅額 48,204,052 元處 10 倍之罰鍰 482,040,500 元（計至百元止），於法並無違誤。復查及訴願決定遞予維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

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

中 華 民 國 9 7 年 5 月 2 2 日
（本件聲請書其餘附件略）