

釋字第六九八號解釋 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字第五七二七五號函(下稱七十三年函)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」¹,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

¹ 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。

該部九十二年令，業經財政部以系爭令廢止²，上開七十三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判決，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七十三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

² 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，而不適用七十三年函及九十二年令，乃法院認事用法之另一問題。

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釋有違憲之處，從程序上為不受理之決議即可³。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⁴，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⁵，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

³ 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。

⁴ 參見聲請人之釋憲聲請書及財政部 101 年 3 月 20 日台財稅字第 10100535700 號函。

⁵ 參見財政部同註 4 函。

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抵觸平等權之問題。（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。