

台芳食品廠代表人張鴻嘉釋憲聲請書 (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），有抵觸憲法，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。於本件中，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。」¹「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。」²「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，迄今至少歷經過二十次以上的修正，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 鴻 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 鴻 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「台塩廣珍膠原蛋白燕窩」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○○93年12月29日、惠智公司負責人許○○94年1月25日及台芳食品廠副總經理蘇○○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○○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 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○○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○○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○○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「台塩廣珍膠原蛋白燕窩」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○○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 9 6 年 1 2 月 2 0 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 鴻 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 9 7 年 4 月 2 2 日
(本件聲請書其餘附件略)