

台芳食品廠代表人張鴻嘉釋憲聲請書 (99年7月2日)

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

壹、聲請釋憲之目的

按「人民有依法律納稅之義務」，為憲法第 19 條所明文揭示。而稅捐之課徵因對人民財產權有重大之限制，故我國司法院釋字第 217 號、第 385 號、第 420 號、第 496 號、第 597 號、第 620 號與第 622 號解釋，歷來揭櫫租稅課徵之各構成要件須由法律明定始可，亦即所謂之租稅法律主義。然租稅事項除應遵守上述法律保留外，租稅法律之內容亦應受比例原則與平等原則等憲法原則之檢驗。從而，除形式上應有租稅法律之存在，租稅法律之內容於實質上亦必須符合比例原則、平等原則與法律明確性原則，方無違憲法保障人民財產權之意旨。本件貨物稅事件，經高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號判決與最高行政法院 97 年度裁字第 2304 號裁定駁回而確定，然高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號判決所適用之貨物稅條例第 8 條，無法達成貨物稅制度之目的，且尚有其他更有效之方法得以達到充實財政之作用，又其對經濟均衡扭曲之不利益與充實財政之效果間顯失均衡，而不合乎比例原則；再者，貨物稅條例第 8 條使

罐裝飲料產業之業者，須負擔其他產業業者所無之稅賦，形成差別待遇，卻欠缺正當合理事由，是該條亦與平等原則有所牴觸；另財政部與立法院皆同意貨物稅條例第 8 條已不合時宜，仍以目前能源稅法尚未通過為由，而拒絕刪除貨物稅條例第 8 條之規定，職是，貨物稅條例第 8 條之規定牴觸憲法第 15 條、第 19 條、第 23 條及第 7 條，致使聲請人繳納不必要之稅捐，並受有差別之待遇，嚴重侵害聲請人應受憲法保障之財產權，經聲請人用盡訴訟程序仍未能獲救濟，爰容有聲請大法官解釋之必要，以使人民之基本權利得獲保障。

貳、疑義或爭議之性質與經過，及涉及之憲法條文

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

二、聲請人不服上開處分，遂依法提起行政救濟。財政部台財訴字第 09500393400 號訴願決定、高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號判決（附件二）皆維持原處分，聲請人復提起上訴，然遭最高行政法院以 97 年

度裁字第 2304 號裁定上訴不合法駁回而告確定（附件三）。後聲請人雖曾再行提起再審，惟仍遭最高行政法院 97 年度裁字第 3849 號裁定駁回（附件四）。故聲請人遂就高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號確定終局判決，所適用之法規及函釋有牴觸憲法疑義者提請大法官解釋。

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

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、程序部分：

（一）按「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法：……二、人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義

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

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

二、實體部分：

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

1. 按「人民之生存權、工作權及財產權，應予以保障」憲法第 15 條定有明文，司法院釋字第 622 號解釋理由書明示：「稅捐債務亦為公法上之金錢給付義務」，且行政執行法施行細則第 2 條亦規定：「本法第二條所稱公法上金錢給付義務如下：一、稅款、滯納金、滯報費、利息、滯報金、怠報金及短估金。二、罰鍰及怠金。三、代履行費

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

2. 貨物稅條例第8條規定：「飲料品：凡設廠機製之清涼飲料品均屬之。其稅率如左：一、稀釋天然果蔬汁從價徵收百分之八。二、其他飲料品從價徵收百分之十五。前項飲料品合於國家標準之純天然果汁、果漿、濃糖果漿、濃縮果汁及純天然蔬菜汁免稅。第一項所稱設廠機製，指左列情形之一：一、設有固定製造場所，使用電動或非電動之機具製造裝瓶（盒、罐、桶）固封者。二、設有固定製造場所，使用電動或非電動機具製造飲料品之原料或半成品裝入自動混合販賣機製造銷售者。國內產製之飲料品，應減除容器成本

計算其出廠價格。」係規範課徵設廠機製飲料品貨物稅之構成要件，同法第 2 條所定之納稅義務人即負有繳納貨物稅款之義務。再者，同法第 19 條至第 23 條有登記、會計紀錄、申報等稽徵協力義務之規定，則負納稅義務廠商之營業自由自不免受有限制，而司法院釋字第 514 號解釋指出「人民營業之自由為憲法上工作權及財產權所保障」，是貨物稅條例第 8 條課徵飲料品貨物稅之規定，對設廠機製飲料品廠商之財產權自有重大限制。

3. 另，銷售稅（又稱消費稅）係對於商品或勞務之銷售行為所課徵，銷售稅依稅基之廣狹，可區分為一般銷售稅與特種銷售稅，貨物稅係以特定貨物作為租稅客體，屬於特種銷售稅。由於銷售稅額會直接反映於商品或勞務價格，屬得直接轉嫁之間接稅，故而，實際負擔銷售稅者為消費者。準此，貨物稅條例第 8 條課徵飲料品貨物稅之規定，增加人民消費飲料品之負擔，同時減少剩餘之可支配所得（Disposable Income），對飲料品消費者之財產權亦有重大限制。
4. 依上，貨物稅條例第 8 條，使飲料品廠商負有納稅義務，並干預其營業自由，且減少飲料品消費者剩餘之可支配所得，對人民之財產權自有重大限制。

（二）隨社會經濟發展，現行貨物稅條例已不再僅以充實

財政為主要目的，轉而著重經濟與社會政策目的，甚至可認為其財政目的已退居為次要性或附隨性目的：

1. 租稅一直係財政收入最主要之來源，故充實財政乃係租稅之基本目的。租稅係政府以公權力向人民收取財物，納稅人並不能獲取直接之對價，且租稅係政府介入經濟領域之行為，勢必對經濟均衡狀態有所影響，易言之，政府可透過租稅之手段，影響人民之選擇，以達成特定之政策，亦即租稅具有積極之形成功能。從而，可歸納出租稅具有強制性、共同報償性、財政性、政策性等特性。
2. 憲法第 143 條明示「私有土地應照價納稅」、「土地價值非因施以勞力資本而增加者，歸人民共享之」，以平均社會財富之社會政策為土地增值稅之主要目的外。另關於憲法之各項基本國策，諸如：謀國計民生之均足（憲法第 142 條）、國計民生之平衡發展（憲法第 145 條）、產業發展（憲法第 146 條、增修條文第 10 條第 1 項、第 3 項）、充分就業（憲法第 152 條）、社會保險與救助制度（憲法第 155 條、增修條文第 10 條第 7 項、第 8 項）、教育文化發展（憲法第十三章第五節、增修條文第 10 條第 10 項、第 11 項）等，由於國家負有促進實現此類基本國策之職責，租稅即係達成各項社會經濟政策之重要手段。職是，租

稅立法者在財政收入目的外，亦負有義務結合以上之經濟社會政策目的。故憲法之租稅概念在財政目的外，亦存在經濟與社會政策目的（參照葛克昌，稅法基本問題－財政憲法篇，第 106-107 頁，附件八）。

3. 承上所述，充實財政為租稅之基本目的，然租稅尚具有經濟與社會政策目的。尤其現代福利國家業已摒棄無為政府之觀念，故而，於個別之租稅法律，不僅得將租稅之政策性目的與財政目的併列為主要目的，甚至將充實租稅作為次要或附隨目的亦無違憲法上租稅之定義。就立法例而言，德國租稅通則(Abgabeordnung(AO))第 3 條第 1 項，即明文承認租稅法律得以政策性目的為主要目的，而將財政目的作為次要或附隨目的(Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.) 可供參酌。職此，應承認財政以外目的之租稅（參照陳敏，憲法租稅概念及其課徵限制，政大法學評論第 24 期，第 38-39

頁，附件九)。

4. 貨物稅為特種銷售稅，租稅客體僅限於特定貨物，相較於具廣泛稅基之租稅，不僅充實租稅之效果較為有限，且若無充實財政以外之其他理由，則扭曲資源配置之程度亦較為嚴重。從而，特種銷售稅應有充實財政外之特定目的作為依據，蓋若僅欲充實財政，則應選擇一般銷售稅或其他租稅。是以，學理上認為，現代貨物稅制度應以寓禁於徵、改善貧富差距(量能課稅)、外部性內部化、節約能源或防止污染、租稅公平等政策性為其目的(參照王正、徐偉初，財政學，第437-438頁；孫克難，貨物稅課稅項目之研究，第10-12頁，附件十)。
5. 貨物稅制度之起源可追溯至周朝，於清代稱之為釐金，民國19年方訂立現代式之貨物稅制度，時稱「統捐」，20年廢除釐金，35年立法公布貨物稅條例，迄今已歷經29次修法。早期貨物稅條例之應稅貨物，除飲料品外，亦不乏各類民生必需品、中間性商品，且貨物稅之稅收占全國財政收入之比重甚至高於營業稅之稅收，因此，我國早期貨物稅條例之性質近似一般銷售稅，以充實財政為主要目的甚明。歷經多次修法後，業已刪除多項應稅貨物，現行貨物稅之租稅客體，包括橡膠輪胎、水泥、飲料品、平板玻璃、油氣類、電器類、車輛類、菸、酒，共九類貨物，除菸酒

貨物另以菸酒稅法規範外，其餘則規定於貨物稅條例中。職此，現行貨物稅條例之性質為特種銷售稅，應屬無疑。

6. 依上，貨物稅為特種銷售稅，且此項稅收占整體財政收入之比重明顯低於所得稅、營業稅等具廣泛稅基之租稅。因而，目前貨物稅條例以寓禁於徵、改善貧富差距、外部性內部化、節約能源或防止污染、租稅公平等政策性為主要目的，充實財政甚至僅為該法之次要或附隨性目的。準此，就貨物稅條例第 8 條是否違憲進行審查時，自不應僅就財政目的之角度為之。

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

1. 按「人民有依法律納稅之義務」憲法第 19 條定有明文。前已提及租稅具有消極之防禦功能與積極之形成功能，亦即租稅不僅對人民財產權有重大限制，且事務性質具重要性。是以，憲法乃明文揭示租稅法律主義，依歷年來大法官解釋之意旨，所謂租稅法律主義，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定（參照司法院釋字第 622 號、第 620 號、第 597 號、第 385 號及第 217 號解釋）。
2. 次按，大法官對限制人民財產權之法規合憲與否

進行審查時，除法律保留原則外，主要之審查標準為憲法第 23 條之比例原則（參照司法院釋字第 673 號、第 642 號、第 641 號、第 628 號、第 616 號、第 600 號、第 593 號、第 580 號、第 577 號、第 573 號、第 564 號及第 515 號解釋）、憲法第 7 條之平等原則（參照司法院釋字第 635 號、第 607 號、第 593 號、第 577 號、第 573 號及第 400 號解釋）、法律明確性原則（參照司法院釋字第 672 號、第 635 號、第 602 號、第 594 號、第 577 號及第 573 號解釋）。故而，租稅對人民財產權之限制程度，與其他限制方式相較，可謂有過之而無不及，則就租稅法規進行違憲審查時，即不應較上開大法官解釋所建立之違憲審查標準更為寬鬆，蓋即便租稅法律原則具有絕對法律保留的位階，憲法第 23 條的比例原則亦可併用而毫無衝突（參照司法院釋字第 607 號解釋，許玉秀大法官部分協同意見書第貳段）。

3. 貨物稅條例第 8 條為課徵飲料品貨物稅之規定，對人民財產權有重大限制，已如前述。職是，審查各種稅法有無違憲，致損害人民之財產權，主要判斷標準有三：租稅法律主義、比例原則及平等原則（參照吳庚，憲法的解釋與適用，第 260 頁，附件十一）。且現代貨物稅制度以各項經濟與社會政策為主要目的，就貨物稅條例第 8 條為憲法解釋時，更有適用比例原則審查其合憲性之必

要（參照陳清秀，稅法總論，第 54 頁，附件十二）。

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

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

的與政策性目的之角度，對貨物稅條例第 8 條有無違反比例原則加以論述。

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

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

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

物稅無法達到充實財政之目的，則貨物稅條例第 8 條與適當性原則未盡相符。

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

(4)飲料品並無外部性內部化之必要 (詳參本聲請書參、二、(四)之 4、(4))，此外，飲料品屬民生必需品，則對飲料品課徵貨物稅，加重經濟能力較低者之生活負擔，有違量能課稅之社會公正原則 (詳參本聲請書參、二、(五)之 8)。從而，就目前對飲料品課徵貨物稅之規定，違反租稅中立原則，以致減損整體社會福利，而與經濟發展原則未盡相符，且有違量能課稅之社會公正原則。職是，採行提高一般銷售稅之方式，抑或選擇真正具外部性產品課徵特種銷售稅等方式，亦能達到充實財政之效果，且亦

較符合各項租稅原則，並對全體人民權利之損害程度較輕微，故對設廠機製飲料品課徵貨物稅應非充實財政之最小侵害手段。準此，貨物稅條例第 8 條之規定不合於必要性原則。

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

(1) 現代貨物稅以寓禁於徵、改善貧富差距、外部性內部化、節約能源或防止污染、租稅公平等政策性目的為主要目的，已如前述。另，憲法第 142 條明示「國民經濟應以民生主義為基本原則」與「謀國計民生之均足」、增修條文第 10 條第 2 項，亦強調「環境及生態保護」，從而，前述貨物稅之政策性目的符合憲法之意旨，具有正當性。

(2) 次查，寓禁於徵係藉由租稅之手段壓抑對「劣價財」(Demerit Goods) 之消費，劣價財係指對消費者本身有所危害之財貨，因而，具理性之消費者會減少對劣價財之消費。然劣價財通常具有成癮性與外部性，故政府認為人民無法作出理性之判斷，即透過課徵特種銷售稅之方式介入經濟選擇，以達到抑制人民對劣價財之消費之目的，而目前一般認為可歸屬劣價財之產品為菸、酒、檳榔。就飲料品而言，或有認為飲料品有導致肥胖而危害健康之虞，然導致

肥胖之因素眾多，相較於其他未受課徵貨物稅之食品，難謂飲料品對身心健康具較高之危害性，故飲料品與肥胖二者間實不具實質關聯性，不應將飲料品歸類為「劣價財」；且飲料品之需求彈性小，再加上坊間設有眾多飲料店，其所販賣之飲料因非設廠機製無庸繳納貨物稅而較機製飲料品更具競爭力，亦吸引更多民眾養成消費飲料品之習慣，致飲料品之總消費量不減反增，故對設廠機製之飲料品課徵貨物稅實難抑制飲料品之消費。故而，本條並無法發揮寓禁於徵之效果。

(3)再查，欲達到為縮小貧富差距之目的，則應將奢侈品列為特種銷售稅之租稅客體，於現今臺灣社會，飲料品已係一般民眾經常消費之商品，飲料品之需求彈性小而屬民生必需品，殊難將飲料品歸類為奢侈品之列，從而，對設廠機製飲料品課徵貨物稅將加劇累退性效果，無法達到縮減貧富差距之目的（詳參本聲請書參、二、(五)）。

(4)另查，設廠機製之飲料品，並未較一般產業有耗用較多之原物料或產生較多之污染，亦即飲料產業與一般產業所造成之社會成本相當，與石化、鋼鐵、水泥等重工業，實難相提並論，從而，對飲料品課徵貨物稅並無法發揮外部性內部化、節約能源或防止污染之作用。

(5)政策性目的，職是，貨物稅條例第 8 條之規定與貨物稅之政策性目的間欠缺合理關聯，違反適當性原則。

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

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

1. 憲法第 7 條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」所謂平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，要求本質上相同之事物應為相同之處理，不得恣意為無正當理由之差別待遇。立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待，且須與立法目的間具有實質

關聯，始與平等原則無違(參照司法院釋字第 412 號、第 481 號、第 485 號、第 596 號、第 618 號及第 666 號解釋)。

2. 大法官就租稅法規有牴觸平等原則之疑義所作成之解釋，向以「課稅公平原則」、「實質課稅原則」或「量能課稅原則」作為審查之標準，司法院釋字第 420 號解釋指出：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」(司法院釋字第 496 號及第 500 號解釋同旨)，嗣司法院釋字第 597 號與第 607 號解釋分別提及：「各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則」、「各該法律規定之內容且應符合租稅公平原則。」職此，立法機關制定租稅法律時，應以量能課稅原則作為立法原則，於稅捐稽徵程序上，行政機關亦應依循實質課稅或量能課稅而適用租稅法律，司法機關於適用與解釋租稅法規時，不得對量能課稅原則置之不理。
3. 財政學理探討租稅公平議題時，主要從「受益原則」(benefit principle)與「量能課稅原則」(ability to pay principle)加以考量。受益原則係基於使用者付費之概念，然租稅具共同報償之特性，從而，受益原則一般應用於指定用途稅捐，租稅公平之衡量仍以量能課稅原則為主要依據。所謂量能課稅，係指依個人之支付能力或

經濟能力而課徵租稅。探討租稅制度是否公平時，可分為垂直公平 (vertical equity) 與水平公平 (horizontal equity) 二個層面，垂直公平主要係要求隨支付能力之差異而負擔不同之稅賦，至於支付能力相當者負擔相同之稅賦，則為水平公平之體現，實際上即與「等者等之，不等者不等之」之平等原則實屬殊途同歸。

4. 就法學與財政學之角度，皆認為租稅法律應依循量能課稅原則，方符合平等原則。而關於「能力」之衡量標準，目前各國主要以所得、消費支出、財富為依據，從而，就租稅種類之劃分，按支付能力之表現形式為分類，可將租稅概略分為所得稅（如：綜合所得稅、營利事業所得稅、土地增值稅）、財產稅（如：房屋稅、地價稅、遺產稅、贈與稅）、銷售稅（如：營業稅、貨物稅、關稅）三大類。又，由於納稅義務人並不盡然即為實質負擔稅賦者，因此審查租稅法律是否符合量能課稅原則時，亦應就此點加以考量，而按稅賦得否轉嫁，可將租稅區分為直接稅與間接稅。
5. 就垂直公平層面，能力愈高者負擔愈多之稅捐固無疑義，然接著須面對之問題為應增加多少之稅賦才屬合理，於財富邊際效用遞減之假設下，具累進性效果之租稅較符合量能課稅原則，不過應避免將累進性與累進稅率混淆，蓋稅率屬於如何實施租稅之層面，而累進性或累退性則係實行租

稅之結果。依英國經濟學家 John Stuart Mill 提出「相等犧牲」(equal-sacrifice) 理論，採行「邊際犧牲相等」(equal marginal sacrifice) 建立租稅稅率結構，產生累進性之效果較為顯著，且租稅產生之超額負擔最小，可同時兼顧公平與效率（參照徐偉初、歐俊男、謝文盛，財政學，第 329-331 頁，附件十七）。

6. 由於直接稅無法直接轉嫁，為強化累進性效果，立法例多採累進稅率。至於間接稅，究竟會產生累進性或累退性效果，則應視實質負擔稅賦者之能力而定，即對於租稅歸宿中之經濟歸宿 (economic incidence) 加以探討，從而，若實質負擔稅賦者以經濟能力較低者占多數比例，則稅率愈高，甚至採行累進稅率，累退性之效果反而愈深，而與量能課稅原則背道而馳，反之亦然。準此，不同類別物品或勞務之消費族群分布所有差異，則理論上為使銷售稅符合量能課稅，似應隨對各類別物品或勞務制定不同之稅率。我國現行之營業稅除特定行業外，原則上採固定比例稅率，而未將奢侈物品或勞務之消費與民生必需品之消費作區別，故而，學理多數認為我國現行之營業稅具累退性效果，為落實量能課稅原則，有提出應考慮於營業稅採行複式稅率之改革建議（參照曾巨威，賦稅改革目標、願景及稅制整合之研究，第 52 頁，附件十八），然亦應避免過度

細分而複雜之稅率以致造成無效率之情形。

7. 前已提及量能課稅為貨物稅之目的之一，對奢侈消費課徵特種銷售稅，經由轉嫁使高經濟能力者負擔特種銷售稅，而得產生累進性效果，亦與前述就銷售稅採行複式稅率之論點相互吻合。反之，若誤對非奢侈品，乃至民生必需品課徵特種銷售稅，則限縮低財富者之剩餘財產，而減損其生活水準，即形成累退性效果，而背離量能課稅原則之意旨。
8. 需求彈性低為民生必需品之主要特徵，若所得增減百分之一時，而對某項商品之消費增減幅度小於百分之一，即該商品之需求彈性小於 1，則原則上屬於民生必需品，而飲料品即符合此要件，經濟部亦將飲料業歸類為民生工業(經濟部 98 年度工業生產統計年報，表 A-1，附件十九)。從而，我國現行之營業稅法，對民生必需品與奢侈品之一般銷售稅適用相同之稅率，已有生累退性效果，再對飲料品課徵貨物稅，使累退性效果更形顯著，並有實證研究認為取消對飲料品課徵貨物稅，可降低所得不均之程度(參照林金源，所得稅及銷售稅制改革對所得分配之影響，第 51 頁，附件二十)。是以，就垂直公平層面而言，對飲料品課徵貨物稅已造成不公平之現象。
9. 再就水平公平層面而論，縱使貨物稅得轉嫁而由消費者負擔，然辦理各項貨物稅之稽徵程序亦會

增加事業之經營成本，從而，貨物稅條例第 8 條之規定，自屬對設廠之飲料業者，增加其他產業所無之限制。且單就飲料市場而言，由於機製飲料品與非機製飲料品之間具高度之替代性，故應可歸屬為同一產品市場，僅設廠之飲料業者負繳納飲料品貨物稅之義務，而坊間之茶飲業者販售非機製之飲料品，無庸負擔此貨物稅之納稅義務，則機製飲料品之毛利須減除貨物稅，自壓縮設廠之飲料業者之獲利性，並使坊間非設廠之飲料業者可獲等同於貨物稅之超額利潤，即有生不公平競爭之情形，而造成水平不公平之結果。

10. 承前所述，對設廠機製之飲料品課徵貨物稅，不僅有違垂直公平，且不合於水平公平，而違背量能課稅原則，是以，貨物稅條例第 8 條對設廠機製之飲料品課徵貨物稅之規定，與憲法第 7 條之平等原則與前揭大法官解釋所闡釋之量能課稅原則有所抵觸。

(六) 綜上所述，對設廠機製之飲料品課徵貨物稅之規定，抵觸憲法第 23 條之比例原則、第 7 條之平等原則與量能課稅原則，對效率與公平皆有所減損。另，前已論及飲料品貨物稅無助於整體財政收入，即取消對設廠機製之飲料品課徵貨物稅並不致減少財政收入，而無財政收支劃分法第 38 條之 1 應先籌措替代財源之適用。且立法院修正遺產及贈與稅法而調降遺產稅與贈與稅之稅率時，並未對減少

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

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

肆、關係文件之名稱及件數（均影本）

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

附件二、高雄高等行政法院 96 年度訴字第 106 號判決。

附件三、最高行政法院 97 年度裁字第 2304 號裁定。

附件四、最高行政法院 97 年度裁字第 3849 號裁定。

附件五、台芳食品廠解釋憲法聲請書。

- 附件六、葛克昌，稅法基本問題—財政憲法篇，國立臺灣大學法學叢書 92，元照出版，2005 年，第 99 頁。
- 附件七、吳庚，憲法的解釋與適用，2003 年，第 258 頁。
- 附件八、葛克昌，稅法基本問題—財政憲法篇，國立臺灣大學法學叢書 92，元照出版，2005 年，第 106-107 頁。
- 附件九、陳敏，憲法租稅概念及其課徵限制，政大法學評論第 24 期，第 38-39 頁。
- 附件十、王正、徐偉初，財政學，國立空中大學印行，第 437-438 頁；孫克難，貨物稅課稅項目之研究，中華經濟研究院研究計畫，2003 年，第 10-12 頁。
- 附件十一、吳庚，憲法的解釋與適用，2003 年，第 260 頁。
- 附件十二、陳清秀，稅法總論，元照出版，2008 年，第 54 頁。
- 附件十三、徐偉初、歐俊男、謝文盛，財政學，華泰文化出版，2008 年，第 272-274 頁；王建煊，租稅法，第 6-8 頁。
- 附件十四、財政部 97 年度財政統計年報，第 96-97 頁；財政部 99 年 3 月歷年各類賦稅實徵淨額統計表。
- 附件十五、林怡暄，銷售稅制改革之一般均衡分析—調高營業稅稅率暨取消部分貨物稅芻議之評

估，國立臺北大學財政學研究所碩士論文，2006年，第59-99頁；梁啟源，能源稅對臺灣能源需求及經濟之影響，中央研究院經濟研究所，2009年，第66-67頁。

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

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

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

附件十九、經濟部98年度工業生產統計年報，表A-1。

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

附件：聲請釋憲委任狀。

謹 狀

司 法 院 公 鑒

中 華 民 國 9 9 年 7 月 2 日

具狀人即聲請人：台 芳 食 品 廠

代 表 人：張 鴻 嘉

撰狀人即代理人：林 石 猛 律師

邱 基 峻 律師

吳 惠 娟 律師

戴 敬 哲 律師

(本件申請書附件略)