

## 釋字第六九七號解釋協同意見書

大法官 蘇永欽 提出

陳春生 加入

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

現代民主法治國家以國會通過的法律為主要的治理工具，其內容必須明確而使後續的公權力行為具有可預見性，否則不僅難以要求行政部門準確無誤的執行法律，亦難期待司法機關做出符合立法意旨的裁判，從人權保障的角度，受到規範的人民也將無所措其手足，若因違反法律義務而被課責，其正當性更易滋爭議。但若因此要求所有法律的規定必須鉅細靡遺，其意義均能一望即知，且因世事多變，還要隨時補充修正，以求因事因人或因地而制宜，並妥善公告使人人知其內容，對忙碌的民選國會顯然陳義太高，其結果反而導致國會及時處理國家各種重要議題的能力降低，更無法回應國民的需求。因此某種程度的行政釋示與補充，司法的解釋與續造，以及某種程度的要求受規範者積極諮詢、學習，以確認法律狀態，都是法治國家得以運作的必要條件，我國

刑法第十六條、行政罰法第八條，規定人民不得以不知法律而免罰，便是很好的說明。由此可知，明確性原則的最終目的在使受規範者對其行為後果得有一定預期，其實就是有關法規範資訊生產、加工及傳遞的一項原則。本院對法律本身所為明確性的審查，其憲政功能即在為法規範資訊的生產者劃出此一資訊義務的合理下限。故審查時除須正確認知前述資訊產出與取得的合理結構必然具有雙向性與多層性，而不宜單向（不考量規範對象的協力）或單層（不考量行政、司法部門的配套）的對狹義立法者提出過度要求外，還有必要充分考量規範性質、對象與保護法益的差異，才能建立合理的審查標準。

法律明確性原則很少見於憲法文本，美國最高法院是從第一修正案言論自由的保障發展出來有關明確（禁止內容含混：void for vagueness）和具體（禁止打擊面過廣：overbreadth）的兩項測試，德國憲法法院則認為可以直接從其基本法第二十條的法治國原則引伸出規範明確原則（Normenklarheit），其內容同樣包含明確（klar）與具體（bestimmt），適用於所有限制基本權的立法。德國前任憲法法院院長 Hans-Jürgen Papier 就任前曾經在一篇文章（Papier/Möller, AöR122, 1997, 177ff.）中強調，這個原則要求的絕對不是「最大程度」（größtmöglich）的明確，而是「夠用」（hinreichend）的明確，且特別指出明確性的要求必須因領域而區分（bereichsspezifisch），並視基本權受到限制的程度而異其標準，越嚴重者明確性的要求當然也應越高。通盤考量這些因

素後，法律因內容不夠明確而被認定違憲的情形，其實不會太多。德國憲法法院向來認為只有在「例外情形」才能認定法律違反明確性原則（BVerfGE 17, 67, 82），因為立法要把規範認知的疑慮全部消除是無法期待的事（BVerfGE 31, 255, 264），必須斟酌「規範對象及規範強度的特殊情形」，尤其對「變化多端的事物」或「瞬息萬變的情況」，不能要求太高（BVerfGE 49, 89, 133）。故實務上，被認定違反明確性原則的法律，寥寥可數。從合理資訊結構的角度思考，也不難理解。或許正因為限制言論自由的直接性與受規範者的普遍性，以及此一基本權的限制可造成多種法益長期的損害，美國最高法院才會針對限制言論自由的法律發展出具體、明確原則的檢驗，涉及其他人權的法律則不在明確性上提出特別要求，人民恆可通過政府或市場的法律服務而確認其內涵。

我國法律明確性原則的建立，始於本院釋字第四〇九號解釋，當時並未提任何憲法依據，而是和正當程序一起當成憲政法理來適用，以後有關法律明確性的審查，也都和基本權限制有關，比如釋字第四三二號、第五二一號、第五四五號、第五八五號、第五九四號、第六〇二號、第六四六號、第六九〇等號解釋，其依據則是我國憲法並未明文宣示的「法治國原則」（釋字第五九四號、第六三六號解釋參照），而且除涉人身自由剝奪的第六三六號解釋採嚴格標準外，多數情形也都和德國一樣採較寬鬆的標準。對於「立法使用抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與前揭原則相違。」

或者進一步指出：「如法律規定之意義，自立法目的與法體系整體關聯性觀點非難以理解，且個案事實是否屬於法律所欲規範之對象，為一般受規範者所得預見，並可經由司法審查加以認定及判斷者，即無違反法律明確性原則。」究其深意，除特別強調「受規範者」的認知角度外，並對受規範者的「所得預見」，界定為規範資訊的「可解釋性」，乃至事後的「可司法確認」，而不以受規範者本身一望即知為必要，對於未必具有法律專業能力的許多受規範者而言，只要仍可通過專業的解讀而正確認知法律內容，立法者即已盡其憲法要求明確告知的最低（無須達到最適）義務，而為受規範者所得預見。以我國立法的現狀而言，除和多數法治國家一樣，因概念精確、體系井然的需要，而不得不使用一般人難以準確認知的專業概念和法條體系外，另因我國歷史形成的在法律專業間普遍保留的使用文言而非白話的傳統（包括本院大法官解釋及大多數法律教授的論文），其語言的隔閡本來就難以完全消除，不算誇張的說，在絕大多數被專業法律人認為「一望即知」的法律內容，一般人閱讀後對其所處的法律狀態，最多仍只是一知半解。此所以本院除特殊情形外都只能用較寬鬆的標準去審查，而任令受規範者負擔較高的積極認知成本，在現階段的體制條件下確有其不得不爾的考量。

特殊情形則如前揭第六三六號解釋，因為考量「國家公權力對人民身體自由之限制，於一定限度內，既為憲法保留之範圍」，才認為「若涉及嚴重拘束人民身體自由而與刑罰

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

本號解釋異於以往之處在於，這是第一件對稅法規定本身（非漏稅處罰規定，如釋字第五二一號解釋），也就是納稅基本義務具體化的規定，所做的明確性審查，其規範性質與基本權限制既不相同，明確性原則的操作方式是否仍完全一致，自然值得仔細推敲。簡言之，人民因稅法規定而發生具體納稅義務，不論基於精算應稅行為成本、避稅節稅可能、逃稅應科罰鍰（多以稅額為基數），乃至安排轉嫁稅負的交易，都需要事前掌握相關租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體的歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等規定的內容，此時規定的明確性夠不夠，是否也要從受規範者的角度來判斷，法律本身應規定到何種細節，是否也只要具有可解釋性與可司法確認，即不違反明確性的要求。明確性原則在稅法的適用，是否和在基本權限制的領域完全一

樣，有沒有什麼特殊的考量？

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

此一公法債的特性，使得一般的立法明確性要求有必要與國家充分告知債務人的義務相結合，才能貫徹建立法治國的終局目的。債的告知，則又不能不考量不同稅種的特性，及據此特性建立的合理稽徵程序，而去分配立法、行政部門在告知上應承擔的功能，本院於審查稅法的明確性時，則可在此基礎上劃出立法者應為告知的下限。我國稅法對於租稅的稽徵，都是按其特性而建構符合公平及成本效率的程序，大體可分為申報納稅、賦課徵收及申報賦課三種，屬於銷售稅性質的加值型與非加值型營業稅和貨物稅（以完成第一筆出廠交易而非僅完成生產為其課稅基礎），因為納稅義務人

範圍較廣，若採賦課方式，稽徵成本必然偏高，且稽徵可結合一般的營業管制，並倚賴商人較高的資訊能力，因此和多數國家一樣採申報納稅（加值型及非加值型營業稅法第三十五條、貨物稅條例第十九條參照）。但相對的，這類通過稅法規定，於應稅事實成就時直接發生租稅債務的稅種，就有必要對於主客體、稅率、納稅方法等做密度較高的規定，再輔以行政命令的補充及釋示，乃至法院判例、決議統一其見解等，使納稅義務人對於租稅債務的履行有足夠的預見可能性。本件解釋爭執的是租稅債務的主體，to be or not to be，當然更有必要達到毫無疑義的程度。

我國的營業稅與貨物稅對於納稅義務人的確認，除了法律規定其範圍（加值型及非加值型營業稅法第二條、貨物稅條例第二條第二項參照）外，都另設登記制度以利核實及管制（加值型及非加值型營業稅法第二十八條規定於「開始營業前」，貨物稅條例第十九條規定於「開始產製前」），故在具體租稅債務發生前，其納稅義務人的身份都可通過此一程序在行政上核實。營業稅從改採多階段課稅後，原則上已經不再有何種階段的營業人要承擔營業稅債務的問題。貨物稅雖採單一階段課稅，但其本質即為針對第一筆交易課的銷售稅，正如本號解釋理由書中的闡明，其性質為「立法者針對國內產製或自國外輸入特定類別貨物所課徵之一種單一階段銷售稅，原則上以設廠集中生產、產量較大與標準化生產者為課徵對象」，故課徵的貨物也越來越少 - 目前只有橡膠輪胎、水泥、飲料品、平板玻璃、油氣、電器及車輛等七種

- ，因此產製廠商或收貨人、提貨單或貨物持有人，在認定上通常都無困難。針對可能複雜化的委託代製情形，貨物稅條例第二條第二項明定應以受託代製的廠商為納稅義務人，但也可以約定由委託廠商為納稅義務人，原因就在貨物稅和營業稅一樣，都是可以轉嫁給最終消費者的間接稅。貨物稅稽徵規則特別於第十七條規定委託代製情形的登記：「應將委託代製合約書一併送請主管稽徵機關審查。」，如果委託廠商要作納稅義務人，則「應於委託代製合約書載明」。通過這樣的核實程序，誰為納稅義務人的問題也可以得到釐清。即使在受託代製的廠商有多家的情形，此一登記程序同樣可使相關廠商在開始產製前即預為安排並經主管機關的核實，不會發生貨物已經完成產製並做成出廠交易，從而租稅債務已經發生，卻仍不知孰為債務人的問題。且正因為廠商的稅負最後都可以轉嫁，選定的納稅義務人並不會終局的承受其他人無需承受的稅負，這類轉嫁稅最多只有先付者承擔較多「轉嫁不能」風險的問題，但從違憲審查的角度來看，「應該由誰來承擔轉嫁不能風險」的問題應在租稅公平的觀點下去討論，不能和法律明確性的審查混為一談，似乎非常清楚。即使從公平的角度來審查，對這種可轉嫁的稅，憲法可以著墨的空間有多大，恐怕也還大有疑問。有謂納稅義務人的決定，應視這種出廠稅的相關交易為何種應稅貨物，以及其處於「買方市場」或「賣方市場」而定，藉以論斷該貨物應由何方承擔較多轉嫁不能的風險較為公平，其論據為何、如何操作也都語焉不詳，遑論立法者沒有特別堅

強的理由實不宜乖違財政學強調的租稅中立原則，去預設誰應該承擔風險的立場，從貨物稅條例第二條第二項的規定開放由委託人與受託人自由約定納稅義務主體，也說明立法者已對這個問題作了深思熟慮。這裡真正需要本院釐清的還是聲請人主張的明確性問題，本號解釋從稽徵規則的核實登記程序認定貨物稅條例第二條第二項不發生不夠明確的問題，結論應該十分穩妥。但又憑空加上「惟於委託多家廠商分工之情形，立法機關宜考量產製之分工、製程及各種委託製造關係，明定完成應稅貨物之產製階段，作為認定受託產製廠商之依據，適時檢討相關規定改進之。」的旁論，實在有點畫蛇添足，就明確性而言固然毫無必要，縱使跳到公平性的觀點而作此呼籲，對相關廠商是否真有實益，恐怕也未見高明。

由此可知，從法律明確性的角度來看，因為有稽徵機關核實登記的程序，營業稅與貨物稅債務主體的問題都不大。對受規範者而言，可能不夠明確的不是「誰來納稅」的問題，而是納稅義務的發生，也就是仍然可能有部分營業人不知道生產特定貨物必須報繳貨物稅。此一法律資訊的不足，原則上已非僅僅提升法律規範密度就可以解決，因此也可以說已經超出法律明確性要審查的範圍。但即使把問題延伸到一般性的「法律近用」(access to law) 層次，如前所述，從受規範者觀點來審查，類此以企業為對象的租稅，考量市場經濟體制下的企業必備的基本資訊能力，以及此類轉嫁稅的存在，不知法者即使未在入行時諮詢同業或法務人員而知悉，

通常也會在交易中因相對人提及而得知，因此和其他稅種相比，明顯屬於較為有利的資訊結構，縱令以最廣義的法律明確性原則來論究，而且用嚴格的標準去審查，恐怕都不能基於憲法迫使立法者在法律內容上去做更多。法律明確性受到質疑而引發憲法爭議，通常都是因為有相當多人「誤觸法網」，程序上才有受理加以審究的價值，本號解釋指摘法律明確性不足的聲請人，在原因案件中對於其納稅義務人的身份在交易之始即了然於心，而且所訂委託代製契約也已有明確的稅負轉嫁安排，甚至後來因委託廠商未依約償付稅金而引發訴訟，最後聲請人也獲得勝訴而受償，可見完全沒有發生因法律不明確才導致漏稅受罰的問題，使得此一憲法爭議的發生其實相當牽強，也可以說因被追究漏稅責任才「飾詞誘過」的成分相當高，而本院既已受理，卻又不藉本案對明確性原則在稅法的適用做出較完整的闡釋，本席才會有以上贅言，余豈好辯哉。

其次，前面論及法律明確性原則必須從其法規範資訊結構，也就是法規範的雙向性與多層性去做整體判斷，在稅法領域很容易和其更重要的憲法原則 - 租稅法律主義 - 有某種程度的重疊。也可以說，後者正是從這樣一個資訊結構出發，而對立法及行政部門提出了另一個重要的憲法誠命，即稅法的核心內容必須由立法者來決定，其餘部分才可以由行政及司法部門來補充。換言之，法律明確性原則是從受規範者可預見的角度，要求立法者對所立的法提供夠用的資訊，輔以行政或司法的解釋或補充，即可使納稅義務人正確認知

此一公法債的存在及其內容；租稅法律主義則是從分權的角度，要求立法者就核心事項自己做成決定，以確保此一單方形成的公法債關係，因為立法者定期改選注入的民意，實質上無異由全體納稅人共同決定其分擔方式，用以取得足夠的民主正當性。明確性原則受限於前述的諸多因素，司法審查不能不採寬鬆原則，行政、司法部門在資訊的完整性上若能強力支援，所謂的「可預見性」大體上即可滿足。後者則涉及民主正當性的問題，其審查標準自然較高。

惟即使採嚴格的租稅法律主義，我國自民國八十八年制定立法院職權行使法建立法規命令強制送審及強制修正的制度（第六十條至第六十三條）而為其建立更堅強的民主正當性基礎後，行政部門以法規命令補充稅法核心部分的空間也隨之擴大（本席在釋字第六九三號解釋所提協同意見可參）。行政函釋則除須遵守穩妥的法律解釋方法及法院有一般拘束力或相當一貫的見解外，還應該注意稅法特有的解釋方法，比如「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」（釋字第四二〇號、第四九六號解釋參照），或「課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用。」（本院釋字第三八五號解釋），民國九十八年修正稅捐稽徵法時，已把解釋方法規定於第十二條之一。不符合這些解釋方法的行政釋示，法院得以其違反租稅法律主義而不適用，本院更應

逕以其違憲而使其失效。故行政機關對稅法規定進一步具體化的函令，縱使有彌補明確性不足的功能，但仍須通過租稅法律主義的檢視。這兩個各自基於法治國與民主國的憲法原則，可說是分從兩個角度去對稅法規範的資訊結構去管控。

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

他如電器的產品變數之多更無庸論 - ，甚至沒有必要全部授權行政部門以命令補充。只要主管機關的釋示符合立法的意旨，此類細節的因時而轉反而更符合租稅法律主義的基本理念。

和納稅義務領域的租稅法律主義一樣，面對現代社會的多變性，基本權領域的法律保留也必然要把技術性、細節性的規範形成空間保留給執法的行政部門（釋字第四四三號解釋參照），否則一切等待立法不僅曠日廢時，更大的顧慮是一旦入法反而易使行政管制僵化，無法合目的的通權達變，法律執行的困難勢必倍增。以市場競爭的管制為例，鑑於各種市場行為的多樣與多變性，各國主管機關對於各種市場力在不同行為中的界定，幾乎都只能尊重管制機關的專業判斷，以免管制僵化，即可說明，本院在釋字第五四八號解釋審查公平法實務上影響極大的「審理事業發侵害著作權、商標權或專利權警告函案件處理原則」時，對行政程序法第一五九條所稱解釋性規則的憲政意義，也言簡意賅的作了清楚的闡明，此處不贅。惟稅法的公法債性質在此仍有其特殊之處，稅務行政畢竟不像經濟管制行政那樣具有高度的合目的性，且對納稅義務人而言，租稅債務的是否發生不能飄浮不定，這也是租稅法律主義保護納稅義務人的最終意旨。以本案而言，飲料中固體比例一旦定在百分之五十以下，縱使嗣後隨社會變遷而生調整的必要，恐怕也不能即以新的見解適用於已完成的事實。此所以行政釋示在一般情形雖無溯及禁止原則的適用（釋字第二八七號解釋參照），稅捐稽徵法仍

於民國八十五年修正時增訂第一條之一，明定稅法的行政函令採對納稅義務人「有利溯及」原則，民國一百年修正該條時再增加對納稅義務人「不利不溯及」的規定，排除釋字第二八七號解釋的一般原則，且於該條第三項明定新規定立即適用於修正前尚未確定的案件。故如主管機關於發現市場出現新變化後，認為有必要改採固體比例在百分之六十以下的飲料品即不得免徵貨物稅的見解，一方面可以立即變更函令，以回應新的「社會通念」，另一方面此一不利於納稅義務人的認定也不得溯及適用於已完成機製的飲料品。此一有關定義細節的調整彈性一方面仍能落實立法者的真意，又可兼顧把租稅義務核心事項（以飲料品為應稅貨物）保留給國會決定的最終目的—保護納稅義務人。稅捐稽徵法創設的此一規定，無疑可使租稅法律主義的實踐提升到更高的境界，本院今後在審查租稅主管機關的行政函令時，可以也應該作較寬的考量。從此觀點來看理由書第五段的「併此指明」，已不止是畫蛇添足了。

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