

## 釋字第六九七號解釋一部不同意見書

大法官 湯德宗

本案緣於台鹽實業股份有限公司（下稱台鹽公司）為與廣珍公司合作生產「台鹽廣珍膠原蛋白燕窩」（下稱系爭貨物），乃經公開招標，委由惠智公司承製（卷查台鹽公司與惠智公司訂有「New Classic 膠原燕窩產製契約」）。但因惠智公司並無產製設備，亦無工廠登記證，無法依貨物稅條例第十九條之規定，申辦貨物稅廠商登記及產品登記，遂與本件聲請人台芳食品廠（下稱「台芳廠」）簽訂「委託代工合約」，由台芳廠將台鹽公司所提供之膠原蛋白與惠智公司所提供之燕窩及副料，進行「調配、充填及裝瓶」等工作。然後惠智公司將台芳廠完成裝瓶的燕窩產品，委託懋陽生化有限公司（下稱懋陽公司）進行「貼標籤」及「包裝」（成為六瓶裝燕窩禮盒）工作。最後台鹽公司將惠智公司承製的「台鹽廣珍膠原蛋白燕窩」成品售予春天洋行上市行銷。

民國 95 年間財政部南區國稅局以台芳廠未依貨物稅條例第十九條規定辦理廠商登記及產品登記，逕自產製系爭應稅貨物，核定補繳貨物稅新臺幣 347,393 元，並依同條例第三十二條第一款規定，按補徵稅額 10 倍罰鍰新臺幣 3,473,900 元。<sup>1</sup>台芳廠不服，提起訴願，遭財政部以無理由駁回；<sup>2</sup>續提起行政訴訟，經高雄高等行政法院判決無理由駁回；<sup>3</sup>嗣上訴最高行政法院，遭不合法裁定駁回。<sup>4</sup>台芳廠以前開高等行

<sup>1</sup> 95 年度財貨物字第 I E 0 九四一八 0 0 七二號處分。

<sup>2</sup> 財政部台財訴字第 0 九五 0 0 三九三四 0 0 號訴願決定。

<sup>3</sup> 高雄高等行政法院九十六年度訴字第一 0 六號判決。

<sup>4</sup> 最高行政法院九十七年度裁字第二三 0 四號裁定。

政法院判決所適用之財政部七十九年十一月一日台財稅字第七九〇三六七三二四號函釋（下稱 79 年函）八十四年十一月二十四日台財稅字第八四一六六〇九六一號函釋（下稱 84 年函）及貨物稅條例第二條、第八條、第三十二條等規定，有違反憲法第十五條、第十九條及第二十三條等疑義，聲請本院解釋。

針對聲請人前開指摘有牴觸憲法疑義之法規，本件多數意見認為：

- 一、貨物稅條例第二條第一項第二款（關於納稅義務人之規定）與法律明確性原則尚無違背。
- 二、貨物稅條例第八條第一項（關於「清涼飲料品」之規定）與法律明確性原則尚無違背；又，其僅對「設廠機製」之清涼飲料品課徵貨物稅，尚不違反平等原則。
- 三、財政部 79 年函（第二點）以內含固體量是否達到百分之五十作為飲料品之認定標準，及財政部 84 年函認燕窩類飲料為前揭貨物稅條例第八條規定之應稅「清涼飲料品皆」不違反租稅法律主義。但宜檢討是否改以法律或法規命令定之。
- 四、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（納稅義務人違反同條例第十九條規定者，應按補徵稅額處 5 倍至 15 倍罰鍰），與比例原則尚無違背。

以上多數意見形同全盤放棄對租稅法規的違憲審查，且無視於瑕疵立法適用之後所生「個案顯然過苛」的情形，我難以認同，故而提出一部不同意見書如下。

## 壹、貨物稅條例第二條第一項第二款規定有欠明確，應限期失效

依本院歷來解釋<sup>5</sup>，法律規定之內容，依其文義及立法目的，為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認者，即符合「法明確性原則」。準此，貨物稅條例第二條第一項第二款（下稱系爭規定一）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：...二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商」，在有多家廠商受託產製，各分擔部分產製工作（如本案）時，由前揭法條之文義僅能得知：全體受託產製廠商均為納稅義務人。鑑於貨物稅在性質上為「單一階段銷售稅」(single-stage sales tax)，並參考財政部 98 年函釋<sup>6</sup>，也僅能得知：全體受託產製廠商中應有一人為納稅義務人，但不能確知究為何人！

多數意見（解釋理由書）也注意到這一點：「本條例第二條第一項第二款之規定，雖未明定何階段之受託產製廠商為貨物稅繳納義務人」；但不願正視這個問題，而推說：「惟尚非不能根據貨物類型之特徵及其產製過程認定之」，並即驟下結論：「是本條例第二條第一項第二款規定由受委託之產製廠商為納稅義務人，為該等廠商產製前所能預見，並可經由司法審查加以確認，與法律明確性原則尚無違背」。

然而，所謂「尚非不能根據貨物類型之特徵及其產製過程認定」（納稅義務人），係指「事前認定」，還是「事後認

<sup>5</sup> 本院釋字第六六九號、第六三六號、第六〇二號、第四九一號、第四三二號解釋參見。

<sup>6</sup> 參見財政部九十八年十月二十六日台財稅字第〇九八〇四五六四九五〇號令釋（「二、貨物稅條例第一條及第二條所稱『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」）。

定」？因為貨物稅條例第十九條<sup>7</sup>課予產製廠商（含受託產製廠商）主動向主管稽徵機關申辦廠商登記及產品登記的協力義務。須待主管稽徵機關准予登記後，始得產製應稅貨物。所以主管機關須建立明確的認定標準，使得全體受託產製廠商「在事前」即能清楚地認知誰是有義務去申辦廠商登記及產品登記的納稅義務人，否則前揭系爭規定一便不合乎「為受規範者所得預見」的要求。<sup>8</sup>但遍查卷附資料，財政部迄未訂定如何由多數受託產製廠商中，確認誰應是納稅義務人的標準。

多數意見本應明白指出這項缺失，並宣告系爭規定違憲，諭知定期失效；但卻只是不痛不癢地教示：「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」。令人遺憾。

**貳、貨物稅條例第三十二條未設有罰鍰金額上限，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度，違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用**

多數意見認為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之規定（下稱系爭規定二），具漏稅罰性質，其按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰，乃為防止漏稅，以達正確課稅目的，尚未逾越立法裁

<sup>7</sup> 並參見貨物稅稽徵規則第十條、第十五條。

<sup>8</sup> 假設沒有貨物稅條例第十九條的規定，且納稅義務人係由稅捐稽徵機關主動認定並通知繳稅，系爭規定一尚不至於違反法律明確性原則。

量範圍，與憲法比例原則並無牴觸。上述多數意見只審究「目的合憲性」（認為罰鍰之目的—防止逃漏稅—堪稱正當），但全然未審究「目的與手段的關連性」，與本院解釋先例不符；尤其，關於系爭規定所採罰鍰手段是否已逾越「必要」程度，可能發生「個案顯然過苛」的問題，全未考慮。

關於違反稅法之處罰，本院解釋向來區分為因納稅義務人逃漏稅捐而予處罰的「漏稅罰」，以及因納稅義務人違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰的「行為罰」。<sup>9</sup>在「行為罰」方面，本院解釋並已確立了「禁止個案顯然過苛原則」。典型的釋例為大法官釋字第六八五號解釋：「七十九年一月二十四日修正公布之稅捐稽徵法第四十四條關於營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得者，應就其未給與憑證、未取得憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰之規定，其處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用」。

「禁止個案顯然過苛原則」的法理，一言以蔽之，即「責罰相當」的理念，堪稱「比例原則」在租稅行政罰領域的適用表現。質言之，關於租稅裁罰，立法者固得視違反行政法上義務者應受責難之程度，及維護公共利益之重要性與急迫性等，而有其形成之空間（本院釋字第六四一號解釋參照），但行政機關在實際裁罰時，仍應兼顧個案正義，尤其相關罰則如因未設最高金額限制，使罰鍰金額有無限擴大的可能，而可能造成個案顯然過苛之處罰，致不當侵害人民財產權

---

<sup>9</sup> 參見本院釋字第六一六號、三五六號、三三九號及三三七號等解釋。

時，即屬違反比例原則。

本件是「草率立法」而「嚴格執法」所造成的「個案顯然過苛」典型案例。前揭系爭規定一未能使受規範的多數受託產製廠商，明確認知其中何人應為納稅義務人，已違反「法律明確性」要求，令人無以錯手足（參見前述「壹、」）；繼之，稅捐稽徵機關又不當地「擬制」聲請人台芳廠與台鹽公司之間訂有委託製造契約，並以台鹽公司銷售給春天洋行的系爭貨物售價<sup>10</sup>，作為補稅之依據（「稅基」）。但實際上，台芳廠僅與惠智公司訂有「代工合約」，且其代工合約的報酬（所謂「系爭貨物的產製售價」）與台鹽公司銷售給春天洋行的系爭貨物銷售價格差距極大，猶如天壤。

卷查依照台芳廠與惠智公司簽訂的「代工合約」，惠智公司應給付台芳廠「加工費」每瓶僅 4 元；依照惠智公司與台鹽公司簽訂的產製契約，台鹽公司應給付惠智公司每瓶系爭產製貨物 20 元；而台鹽公司以禮盒包裝（6 瓶一組）為單位，售予經銷商春天洋行的平均售價為每瓶 88.41 元；最後春天洋行至市面陳售的價格為平均每瓶 500 元！

本件原因案件中，稅捐稽徵機關竟以台鹽公司銷售予春天洋行的售價<sup>11</sup>為稅基，計算台芳廠應納稅貨物之完稅價格為每打 896.5 元，<sup>12</sup>核定補徵稅額 347,393 元，<sup>13</sup>再按補徵稅額處以 10 倍罰鍰 3,473,930 元。但是，如果改以台芳廠產製（加工）後實際銷售予惠智公司的售價（每瓶 4 元）計算，

---

<sup>10</sup> 參見貨物稅條例第十四條。

<sup>11</sup> 每瓶 88.41 元（每打 1,061 元）。

<sup>12</sup>  $[1,061 \text{ 元}/\text{打} - \text{部頒容器成本 } 30 \text{ 元}/\text{打}] \div [1 + \text{稅率 } 15\%] = 896.5 \text{ 元}$ 。

<sup>13</sup>  $896.5 \text{ 元}/\text{打} \times 2,583.333 \text{ 打} \times \text{稅率 } 15\% = 347,393 \text{ 元}$ 。

台芳廠每瓶應納貨物稅額為 3.4783 元，應補徵之貨物稅為 16,174 元，<sup>14</sup>再按補徵稅額處以 10 倍罰鍰為 161,741 元。兩者相差 21 倍多。又，台芳廠在原因案件之代工報酬為 124,000 元，<sup>15</sup>經核處之罰鍰金額為 3,473,930 元，罰鍰金額為其代工收入的 28 倍！台芳廠產製（代工）燕窩一瓶報酬 4 元，卻要繳納 11.2 元的貨物稅，如此計徵稅額豈為合理？！

或謂台芳廠可以依照其與惠智公司簽訂的代工合約<sup>16</sup>，於補繳稅額後向惠智公司請求返還稅款。同理，惠智公司也可以依照其與台鹽公司簽訂的代工產製契約<sup>17</sup>，於給付稅款後更向台鹽公司請求返還稅款。上述「轉嫁可能說」無助於緩和本件原因案件「個案顯然過苛」的情形，因為此間存在著交易成本與風險。更何況，本件台芳廠所遭受的鉅額罰鍰，顯然無處求償。

其實，「漏稅罰」與「行為罰」的區分本來並非絕對。本院解釋先例既然在「行為罰」已經確立「禁止個案顯然過苛原則」，本號解釋原可更進一步，宣示「禁止個案顯然過苛原則」在「漏稅罰」亦有適用。蓋個案顯然過苛的情形在「行為罰」與「漏稅罰」都可能發生，其「禁止顯失均衡」的法理是相同的。美國聯邦最高法院關於憲法增修條文第 8

---

<sup>14</sup> 完稅價格 3.4783 元× 31,000 瓶× 15% = 16,174 元。

<sup>15</sup> 每瓶 4 元× 31,000 瓶 = 124,000 元。

<sup>16</sup> 參見台芳廠與惠智公司訂立之委託代工合約（「四、委託代工價格：每瓶新臺幣肆元整。五、貨物稅：由乙方（即台芳廠）負責申報完納。稅費由甲方（按即惠智公司）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.代工產品須經台鹽公司驗收合格。」）

<sup>17</sup> 參見台鹽公司與惠智公司 93 年 8 月 31 日訂立的「New Classic 膠原燕窩代工產製契約」第四條：「…（二）契約價金，除另有規定外，含乙方（按即惠智公司）及其人員依中華民國法令應繳納之稅捐、規費」；第六條：「…（二）貨物稅由乙方支付」。

條<sup>18</sup>禁止「過重罰金」(excessive fines)的案例<sup>19</sup>可供參考。

我國現行抽象違憲審查制度下，大法官僅能審查確定終局裁判所適用之法規有無違憲，無法直接撤銷終審法院「違憲的裁判」(未有相當於德國「憲法訴願」(Verfassungsbeschwerde)的違憲審查類型)。但這並不表示大法官就應袖手旁觀，無動於衷。前揭本院釋字第六八五號解釋已樹立成功的範例。在謹守不涉入個案審判(個案認事用法)的前提下，仍可積極宣示：凡「處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用」。

本件是「缺陷立法」加上「僵化執法」所產生的「個案顯然過苛」情形，原本是司法發揮救濟功能絕佳的機會。無奈多數意見僅見法規，無視個案；只關心抽象法規秩序的維持，無意救濟顯然的個案不公。抽象釋憲制度發展至此「超然」的地步，恐怕很難獲得「外行」人民的諒解與支持！

---

<sup>18</sup> U.S. CONST. Amend. VIII. (“Excessive bail shall not be required, nor excessive fines imposed, nor cruel and unusual punishments inflicted.”)

<sup>19</sup> U. S. v. *Bajakajian*, 524 U.S. 321 (1998) (系爭裁罰法律 [U.S. Customs and Border Protection](#), 31 U.S.C. § 5316. 固然允許海關將涉案人未申報意欲攜帶出境之款項悉數沒入，但行政機關適用法律時，仍須就「犯行之嚴重性與刑罰之嚴苛性」進行衡量。如個案裁罰結果與所欲保護之公益間「顯失均衡」(grossly disproportionate)時，即屬違憲)。See generally Richard S. Frase, *Excessive Prison Sentences, Punishment Goals, and the Eighth Amendment: “Proportionality” Relative to What?*, 89 MINN. L. REV. 571, 590-96 (2005).