

## 釋字第六九七號解釋不同意見書

大法官 羅昌發

本號解釋多數意見認為貨物稅條例第二條第一項第二款所規定「委託代製之貨物」納稅義務人為「產製廠商」，以及同條例第八條第一項以「清涼飲料品」作為課徵貨物稅客體，均與法律明確性無違；並認為同條例第八條僅對「設廠機製」之清涼飲料品課徵貨物稅，而未對「非設廠機製」之清涼飲料品課徵貨物稅，並不違反憲法第七條平等原則；且認為財政部中華民國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（以下簡稱「系爭函釋一」）以內含固體量是否達百分之五十作為飲料品認定標準，以及財政部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（以下簡稱「系爭函釋二」）以燕窩類飲料屬上開條例第八條第一項之應稅飲料品，均不違背租稅法律主義；又認為八十六年五月七日修正公布，九十一年一月一日實施之貨物稅條例第三十二條第一款（以下簡稱「舊貨物稅條例第三十二條」）所規定納稅義務人有未依第十九條規定辦理登記，擅自產製應稅貨物出廠者，「除補徵稅款外，按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰」（該條之除罰標準已於九十八年十二月三十日修正為一倍至三倍罰鍰），與憲法比例原則並無牴觸。本席認均有斟酌之餘地。本件為法律無法跟上經濟社會變遷，導致人民遭受不利益，且立法機關遲不作為，而釋憲機關未能適時糾正的典型例子。如以本件個案情形觀之，其不合理的結果甚為明顯。爰提出不同意見書如後。

## 壹、有關法律明確性部分

### 一、憲法第十九條與法律明確性的要求：

(一) 憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」此條一方面設定人民的基本義務，另一方面亦設定國家對人民課徵稅捐時所須遵守的基本規範。亦即國家必須以法律作為基礎，始能對人民課以納稅義務；如法律並無課徵之規定，人民即無納稅之義務。此即一般所稱之「租稅法律主義」。依本院解釋，租稅法律主義係要求以法律就納稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及稅捐期間等租稅構成要件，以法律加以明定（釋字第五九七號解釋參照）。且在租稅法律主義之下，法律所規定之課稅要件，必須明確。如租稅立法違反法律明確性，自然亦屬違反租稅法律主義，並因而構成憲法第十九條之違反。

(二) 法律明確性要求的程度之分：不同領域的法律、不同性質的規定、不同經濟社會背景下的規範，明確性程度高低的要求，或有不同，然其均應達於基本的（必要的）明確程度（*necessary degree of certainty*）：

1. 不同法律領域的情形：例如對於刑事處罰或其他侵害人民重大基本權利的規定所要求的法律明確性，程度上或許高於許多其他法律。然此並非謂其他法律可以容許基本的不明確，導致適用法律發生疑義的情形。倘若法律規定未能達於基本的明確程度，該法律規定之正當性即應受質疑。
2. 不同性質規定的情形：實體性的事項，與技術性或細節性的事項，憲法所要求的明確性，自然可能

有所差異。實體事項固須以明確的法律規定，始符合法律明確性的要求；然如屬技術性或細節性的事項，而法律未能明確規定者，得由主管機關以發布命令之方式補充（本院釋字第四四三號、第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、第六五〇號解釋參照）。換言之，倘係技術性或細節性的事項，法律未明確規範，應不違反明確性的要求。所謂技術性或細節性之事項，顯然不包括直接影響人民權利義務關係之事項。例如釋字第六七六號解釋即謂，涉及人民財產權之限制，自非純屬技術性或細節性事項。釋字第六五七號解釋亦謂，關於營利事業應將帳載逾二年仍未給付之應付費用轉列其他收入，增加營利事業當年度之所得及應納稅額，顯非執行法律之技術性或細節性事項。

3. 不同經濟社會背景的情形：在社會關係較單純、經濟活動較不多樣、科技未高度發達之前，較為簡略的法律規定，或許可以達到基本的明確程度。然社會關係漸趨複雜、經濟活動愈趨多樣、科技愈來愈為發達的情形下，同樣的法律內容，適用上可能產生高度的不確定或不明確的結果。故法律規範是否符合明確性之審查，即應隨時空環境之變遷，而有不同的結論。解釋憲法的機關在作成憲法解釋時，針對相同的規範，在不同的時空環境下，有違憲與否的不同解釋，亦甚為自然。立法者之立法進度，如單純無法趕上社會、經濟與科技發展，可能不構成違憲。但如果立法拖延，任令已經發生適用窒礙的情形延續，則有違憲之虞。由於時間的經過

及立法的遲延使原來不違憲的情形轉變成為違憲，亦有前例。如本院釋字第三一八號解釋對夫妻所得合併計算稅額的情形，僅要求立法機關檢討改進，然針對同樣問題，在釋字第六九六號解釋則直接宣告其規定為違憲。另如違警罰法（已廢止）規定由警察官署裁決拘留、罰役等對於人民人身自由之處罰，經本院釋字第一六六號解釋認應儘速改由法院依法定程序為之；惟立法機關延遲十年後仍未予修正，釋字第二五一號解釋乃再以定期失效方式將其宣告違憲。

- （三）法律明確性的判斷基準：本席認為，法律規定之內容所應達到的基本明確程度，應以法律解釋方法加以判斷。如依法律條文之表面文義（plain meaning）或其通常含意（ordinary meaning）、體系解釋及以立法目的為基礎而為解釋，仍可能導致多數而歧異的結果，而無法獲致單一的合理結論時，則其明確程度並未達於基本的要求。本院釋字第五二一號解釋及本解釋理由第一段，係以抽象概念之意義非難以理解、且為一般受規範者所得預見，並得經由司法審查加以確認者，即認與法律明確性無違。其以「非難以理解」、「為一般受規範者所得預見」、「得經由司法審查加以確認」等三項因素作為法律明確性與否之判斷要件，應有斟酌之餘地。蓋其中「得經由司法審查加以確認」之要件並不明確。而「非難以理解」及「為一般受規範者所得預見」二要件係以受規範者主觀狀態作為認定基礎；然主觀要件，涉及界定之不明確與實際認定之困難。在界定方面，究竟何者屬於受規範之

對象（是否包括直接與間接受規範者），其範圍可能並非完全明確；在認定方面，究竟應有如何比例的受規範者得以預見或理解，始得稱為明確，以及究竟應以何種證據證明有此比例之受規範者得以預見或理解，亦均有斟酌之餘地。本席認為，法律規範明確與否，應有客觀之判斷基礎。此客觀之基礎即為法律解釋的原則。如法律條文表面文義及通常含意之下，並依體系解釋及目的解釋，仍可能導致多數而歧異的結論，在客觀上應屬不明確，而有違憲疑慮。

二、貨物稅條例第二條第一項第二款所規定「委託代製之貨物」納稅義務人為「產製廠商」及同條例第八條第一項所規定「清涼飲料品」，違背法律明確性之理由：

（一）貨物稅條例第二條第一項第二款所規定「委託代製之貨物」納稅義務人為「產製廠商」部分：現代經濟活動遠較以往複雜而多樣，產品之生產與銷售過程之分工型態，亦甚為多元。某項最終產品可能經由多數廠商提供重要原料、製程、技術、組裝或混合、重要包裝等等。在涉及一人委託多數人或數人層層委託製造貨物的情形，究竟全部參與者均屬本條項所稱之「產製廠商」，抑或僅有最後階段之參與者為「產製廠商」，抑或將產品最終實質轉型成為出售之產品者為「產製廠商」，甚至或係將產品附上其商標者為「產製廠商」，以今日經濟活動型態觀之，已完全無法由法條字面文義或其通常含意，以及由體系解釋及目的解釋，而獲得單一的合理結論。其不具備基本的明確性，甚為明顯。

(二) 同條例第八條第一項所規定「清涼飲料品」部分：多數意見認為凡購買者開封即可飲用者即屬清涼飲料品，故無不明確情形。然由法條字面文義或其通常含意解釋，清涼飲料品應指清涼品；惟多數意見認為與溫度無絕對關聯。且文義上，飲料品應屬直接飲用者；惟如後所述，主管機關認為固體成分未超過百分之五十者，仍可構成飲料品（按有固體成分，常須咀嚼，而非直接飲用）。凡此解釋上的歧異，在在均顯示，貨物稅條例第八條第一項所規定「清涼飲料品」完全無法由法條字面文義或其通常含意，以及由體系解釋及目的解釋，而獲得單一的合理結論。其不具備基本的明確性，亦甚為明顯。

(三) 貨物稅條例第二條第一項第二款所規定之「產製廠商」涉及納稅主體之確認；同條例第八條第一項所規定「清涼飲料品」則涉及納稅客體的確認。兩者顯均非技術性或細節性之事項。其明確性的要求顯然不應過度放寬。

(四) 貨物稅條例在數十年前立法之初，係社會及經濟活動較為單純的年代，<sup>1</sup>有關產製廠商及清涼飲料品的規定，固然較可能客觀認定其符合法律規範明確性之要求。然隨時空環境之變遷，經濟活動複雜而多樣的進

---

<sup>1</sup> 查貨物稅條例第2條第1項第2款就「委託代製之貨物」之貨物稅納稅義務人明定為「產製廠商」之規定，係於民國79年1月24日該條例全文修正時始增訂，並沿用至今。

而同條例明定「飲料品」為應課徵貨物稅之貨物，雖始於35年8月16日國民政府制定公布該條例之初（列於第3條），惟最初所定義之「飲料品」係指「凡汽水、果子露汁、果子露水等均屬之」。43年7月10日修正為「凡汽水果子露及其他設廠機製之飲料品均屬之」，開始就飲料品加入「設廠機製」之定義。至51年8月14日該條例全文修正時，改列於第4條，其內容為「凡設廠機製之汽水、果子露、果子汁及其他類似之清涼飲料品均屬之」，復增加「清涼飲料品」之要件。其後於61年7月26日該條再經修正為「凡設廠機製之清涼飲料品均屬之。合於國家標準之天然果汁、果漿、濃糖果漿、濃縮果汁及蔬菜汁免稅。」而與現行第8條規定之基礎大致相同。

展，該等規定卻未回應此種社會現實。如釋憲機關仍未能適時糾正，將導致人民遭受嚴重的不利益，且將等同於變相鼓勵立法怠惰，其不合理的結果甚為明顯。現代經濟活動與社會背景，已不容許此種不明確的情形繼續存在，導致人民對法律規範及法條解釋無從客觀理解。釋憲機關在此種時空環境變遷下，宣告該等規定為違憲，應為必然的結果。

## 貳、有關租稅法律主義部分

一、如前所述，租稅法律主義係要求以法律就納稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及稅捐期間等租稅構成要件，以法律加以明定。換言之，是否應以法律規定，係以是否屬於租稅構成要件而定。僅在屬於技術性或細節性的事項，始得在法律未明確規定情形下，由主管機關以發布命令之方式補充，而可不被認為係違反法律明確性的要求。而所謂技術性或細節性之事項，顯然不包括直接影響人民權利義務關係之事項。

二、系爭函釋一以內含固體量是否達百分之五十作為飲料品認定標準，違反租稅法律主義之理由：

(一) 飲料品究竟可以含多少比例的固體量，涉及租稅客體的重要租稅構成要件，且屬直接影響人民權利義務關係之事項；並非技術性或細節性規定。顯非屬主管機關得自行以函釋予以裁量、界定的事項。

(二) 多數意見認為此一函釋符合社會通念對飲料品的認知，而與一般法律解釋方法無違。然如前所述，由文義而言，飲料品應屬直接飲用者。如有固體成分，既須咀嚼，即非屬直接飲用。以函釋方法將有固體成分

未超過百分之五十者，認屬飲料品，並非在貨物稅條例第八條第一項所規定「清涼飲料品」字面文義及其通常含意之範圍。其解釋已經超過法律文義的範圍，自與租稅法律主義有違。

三、系爭函釋二以燕窩類飲料屬應稅飲料品，違反租稅法律主義之理由：

- (一) 含有燕窩之液態食品究竟是否屬飲料品，涉及前述含固體成分者是否屬於飲料品的問題，以及燕窩本身在屬性上，究為一般飲料品，抑或具有健康效益的食品的問題。此亦涉及界定租稅客體的重要構成要件，且屬直接影響人民權利義務關係之事項，而非單純技術性或細節性事項。
- (二) 多數意見認為此一函釋亦符合社會通念對飲料品的認知，與一般法律解釋方法無違。然如前所述，由文義而言，飲料品應屬直接飲用者；是否包括有固體成分且須咀嚼之液態食品，已有疑問；且「清涼飲料品」之字面文義及其通常含意範圍，是否可以包括具有健康效益的液態食品，亦顯有疑義。主管機關此項函釋之解釋，已經超過法律文字所涵蓋的範圍，自亦應認其有違租稅法律主義。

參、有關平等原則之部分

- 一、多數意見認為貨物稅條例第八條第一項僅對「設廠機製」之清涼飲料品課徵貨物稅，而未對「非設廠機製」之清涼飲料品課徵貨物稅，不違反憲法第七條平等原則。其僅有之理由在於非設廠機製之飲料品產量有限，對其課徵貨物稅，不符稽徵成本；立法者對設廠集中生產而產



量較大者課徵，係基於國家經濟與財政政策考量，並非恣意。然此項見解應大有斟酌的餘地。

二、憲法第七條規定：「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。」本條雖提及禁止差別待遇之原因包括「男女、宗教、種族、階級、黨派」；然因所列原因之外之其他因素而受有差別待遇者，顯亦屬該條保護之範圍。本件貨物稅條例僅針對「設廠機製」之產品課徵貨物稅，而未對「非設廠機製」者課徵貨物稅，造成歧視有「設廠機製」之廠商之結果，理由如下：

- (一) 如同本席於釋字第六九二號解釋所提出之協同意見書所述，憲法第七條所要求的平等權目的在禁止對相同或類似情形，而給予差別的待遇。故差別待遇的構成要件有二：其一，必須被比較的情形為「相同」或「類似」。其二，必須人民所受之待遇有所差異（亦即有法令上之差別待遇或有事實上之差別待遇）。
- (二) 本件涉及被比較的兩種情形顯然「類似」：「設廠機製」之清涼飲料品與「非設廠機製」之清涼飲料品，在物質上及物理特性上可以完全相同，或極為相近；在市場上亦顯然有競爭甚至高度的替代關係。雖然「非設廠機製」之產品數量較少，然在飲料店專賣店或連鎖店之情形，產量未必有限；且「設廠機製」與否並不影響二者在市場上的競爭及替代關係。「設廠機製」之清涼飲料品與「非設廠機製」（特別是市場上相當普遍的連鎖飲料店）之清涼飲料品課稅與否，顯屬可以做為比較對象「類似」之情形。

(三) 本件情形有事實上差別待遇之結果：貨物稅雖屬於對貨物課徵之間接稅，負責繳納者理論上可以將稅額轉嫁給購買者，然實際情形是否均能有效轉嫁，並非毫無疑問。並且縱能轉嫁，由於其產品必須負擔貨物稅，故產品價格必然因此提高；其產品在價格上之競爭力自然降低。相較於無庸繳納貨物稅之同類產品生產者（即「非設廠機製」者）在市場上可以較有效的從事價格競爭，就「設廠機製」之清涼飲料品課徵貨物稅，對其生產者而言，顯然造成事實上差別待遇的結果，因而明顯違反憲法第七條平等權之情形。

三、憲法第二十三條規定：「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。」本條所規定限制自由權利之前提，為須以法律為之（某些情況下，亦得以法律明確授權之命令為之）。如非以法律為之，無論其理由如何正當，均無法通過憲法第二十三條之檢視。在確定有法律作為基礎之前提下，尚須進一步檢視本條所列舉「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」之要件，以及本條之「必要」的要件。針對必要性及所列舉之要件，本席認為，在憲法第二十三條之下，任何限制或影響憲法權利的措施，應先確認有無「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」之情形。如其情形非為此等目的之一，則顯然無法通過憲法第二十三條的檢視。在通過此項檢視之後，應再進一步依該條所規定「必要」之要件，予以審查。故憲法第二十三條屬兩階段的檢視審查過程。而「必要」與否的認定，係

一種衡量與平衡各種相關因素的過程（a process of weighing and balancing a series of factors），包括某種規範「所欲防止妨礙的他人自由」、「所欲避免的緊急危難」、「所欲維持的社會秩序」或「所欲增進的公共利益」的相對重要性，該規範對於所擬達成的目的可以提供的貢獻或功能，以及該規範對憲法上權利所造成限制或影響的程度等。在權衡與平衡此等因素之後，憲法解釋者應進一步考量客觀上是否存有「較不侵害憲法權利」的措施及方法存在（參見本席於釋字第六九二號解釋所提出之協同意見書、釋字第六九三號解釋之部分不同意見書及釋字第六九六號協同意見書之闡述）。此種分析方法不但較符合我國憲法體制，且容許釋憲者依據客觀因素進行實質的價值判斷與利益衡量，而有其客觀性。本件情形，本席認為並不符合「必要」之要件：

- （一）針對系爭規定「所欲增進的公共利益」的相對重要性而言：多數意見認為「非設廠機製」之清涼飲料產量有限，不符稽徵成本。然實際上，從國人飲食生活習慣觀之，連鎖商店以非設廠機製之方式製造與銷售清涼飲料品，在市場上可以占有相當比例，產量絕非有限。多數意見另認為立法者選擇對設廠機製之清涼飲料品課徵貨物稅，係基於國家經濟與財政政策考量。然抽象的經濟與財政政策考量，並非可得確認與衡量之公共利益，並不足以構成可以支持剝奪人民平等權之實體基礎。
- （二）系爭規定對於所擬達成的目的可以提供的貢獻或功能：不對「非設廠機製」之飲料品課徵貨物稅，固然可以減少課徵成本。然其究竟可以減少何種程度，主

管機關並無具體說明。

(三) 系爭規定對憲法上權利所造成限制或影響的程度：憲法平等權為人民最重要權利的一種。允許對平等權的直接侵害，自須有較強的正當性基礎。多數意見僅以立法者並非恣意，作為合憲結論的重要依據，尚有斟酌之餘地。

(四) 客觀上是否存有「較不侵害憲法權利」的措施及方法：較不侵害平等權的措施，包括不區分是否為設廠機製，而對清涼飲料品一律課徵相同的貨物稅，或一律取消貨物稅之課徵。縱使採行前者之措施，主管機關對「非設廠機製」之清涼飲料品課徵貨物稅，亦並非毫無有效的稽徵方法。

四、基於本件「所欲增進的公共利益」的相對重要性並不明顯；且基於系爭規定對憲法所保護之平等權所造成衝擊甚為明確；並且如欲達成此等目的，確有其他「較不侵害憲法權利」的稅制或稅務措施存在；應認系爭規定並不滿足憲法第二十三條所規定之「必要」要件。而應認為貨物稅條例第八條第一項僅對「設廠機製」之清涼飲料品課徵貨物稅，而未對「非設廠機製」之清涼飲料品課徵貨物稅，屬違憲之規定。

#### 肆、處罰過苛之部分：

一、聯合國公民與政治權利國際公約（International Covenant on Civil and Political Rights (ICCPR)）第七條規定：「任何人均不受凌虐或殘酷、不人道或羞辱的待遇或處罰…。」（“No one shall be subjected to torture or to cruel,

inhuman or degrading treatment or punishment...”) 我國已透過「公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法」施行該公約。雖該施行法在我國國內屬於法律位階，然在我國法律體系內納入並執行國際人權公約，亦可證明我國對於該公約所承認之人權普世價值，有明確且直接之肯定。其內容自得做為解釋我國憲法基本權利內涵之重要考量依據。本席曾於本院釋字第 694 號解釋所提出之部分協同、部分不同意見書及第 696 號解釋所提出之協同意見書中闡述此項意旨。

二、此公約雖對所謂「殘酷處罰」並未有所界定，然其文義顯然不限於禁止就生命刑與自由刑所施以之殘酷處罰。又該公約雖然對如何程度始構成「殘酷」並未列有衡量之因素，然本席認為與行為人、行為及處罰內涵等一切相關因素均應納入衡量。美國憲法增補條文第八條規定：「不得要求過度之保釋金，亦不得科處過度之罰款，更不得施以嚴苛且不合常情之處罰。」(Excessive bail shall not be required, nor excessive fines imposed, nor cruel and unusual punishments inflicted.) 美國聯邦最高法院在 *United States v. Bajakajian* 一案中，針對某項罰款是否構成「過度之罰款」(excessive fine)，並因而違反其憲法增補條文第八條之規定，認其關鍵係在是否與其觸犯法律之行為有重大違反比例原則之情形 (grossly disproportional to the gravity of a defendant's offense)<sup>2</sup>，亦可為我國釋憲之參考。

三、由我國憲法體系而言，科處罰鍰本身，係屬對人民財產權的剝奪。其處罰是否過當，自仍應依前述憲法第二十

---

<sup>2</sup> 524 U.S. 321 (1998), at 334.

三條所列各項因素而為判斷。本席認為尤應著重「所欲增進的公共利益」及對受處罰者財產權所造成影響之程度等因素。在此等因素之下，行為人行為的性質、行為所造成的危害、行為所獲得之利益、處罰之性質、處罰之額度等，均應為判斷考量之要件。

四、舊貨物稅條例第三十二條規定納稅義務人有「未依第十九條規定辦理登記，擅自產製應稅貨物出廠者」，「除補徵稅款外，按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰」。多數意見認其未違憲之唯一理由為該項處罰屬漏稅罰之性質，目的在防止漏稅。誠然釋憲機關對於漏稅罰之處罰額度應容許較高的立法裁量權限，對行為罰之處罰額度則應設定較低的裁量空間；然不應謂凡屬漏稅罰之規定，不問其處罰額度高低，均有憲法上的正當性。區別漏稅罰與行為罰，僅屬釋憲機關應考量之因素之一。某些漏稅行為在性質上接近違反行為義務，有些則屬惡性之漏稅行為。其違反規範之行為性質不能一概而論。如因某一處罰規定屬漏稅罰之性質，即容許立法者有完全的立法裁量空間，將可能使「罪」與「責」之間嚴重失衡。更何況，除行為的性質究竟屬於漏稅罰或行為罰之外，多數意見並未將行為所造成的危害、行為所獲得之利益、處罰之性質、處罰之額度等納入權衡的範圍，以作為考量舊貨物稅條例第三十二條有關「按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰」是否違憲的因素，尚有斟酌的餘地。

五、以本件聲請人的情形而論，聲請人參與相關產製之過程，僅屬代工之性質，其行為僅包括貨物之填充與裝瓶之工作，代工所得甚為有限。聲請人未依貨物稅條例第十九條之規定辦理登記而「擅自產製應稅貨物出廠」，

顯係由於法律對委託代製下之「產製廠商」概念界定不明所致。聲請人應補繳之稅額僅為三十四萬餘元（此項金額已經超過聲請人代工之所得甚多），其受處罰之額度卻為該稅額十倍之鉅額罰鍰，總金額達三百四十餘萬元。在此等情形下，如認為舊貨物稅條例第三十二條有關「按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰」之處罰規定仍可通過憲法之檢視，而無「過度」或「過苛」之情形，與本席之法律感情實有相當巨大的落差。