

釋字第六九八號協同意見書

大法官 林錫堯

按解釋理由書第一段中，首先認定臺北高等行政法院 96 年度訴字第 517 號判決為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所稱「確定終局裁判」，繼而對該判決未明白援用之財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令，認定業已實質援用，故得為本案違憲審查之客體。惟本文則認為：本聲請釋憲案件中有關聲請意旨指摘上開財政部 96 年令違憲部分，應以最高行政法院 97 年度裁字第 4224 號裁定為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所稱「確定終局裁判」¹，且上開財政部 96 年令即為「確定終局裁判」所適用，得逕為本案違憲審查之客體，不必再引述實質援用之理論。此結論雖與理由書第一段相同，惟理論依據有別，且事涉未來人民聲請解釋憲法制度與實務之發展，誠有詳加釐清之必要，爰為本意見書。

一、原因案件之訴訟經過與聲請釋憲客體

本件原因案件，係聲請人提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 96 年度訴字第 517 號判決（下稱「北高行判決」）以其訴為無理由予以駁回。聲請人上訴後，經最高行政法院 97 年度裁字第 4224 號裁定（下稱「最高行裁定」），以其上訴難認已對「北高行判決」之如何違背法令有具體之指摘，因而認其上訴為不合法，予以駁回確定。聲請人主張「最高行裁定」所適用之貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款、第

¹ 至聲請意旨指摘貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款、第 32 條違憲部分，仍以上開臺北高等行政法院判決為確定終局裁判。

32 條與財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令（下稱財政部 96 年令²）違憲，聲請解釋。

二、解釋理由書之見解

解釋理由書認本件原因案件之「最高行裁定」係從程序上裁定駁回上訴，故應以「北高行判決」為本件聲請之確定終局判決，並以財政部 96 年令形式上雖未經「北高行判決」所援用，惟「北高行判決」所審酌之財政部 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號令（下稱財政部 92 年令³）及 73 年 8 月 7 日台財稅第 57275 號函（下稱財政部 73 年函

² 財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令如下：一、貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機須同時具備彩色顯示器及電視調諧器二大主要部分。二、廠商產製（或進口）之彩色顯示器，本體不具有電視調諧器（TV Tuner）裝置，且產品名稱、功能型錄及外包裝未標示有電視字樣，亦未併同具有電視調諧器功能之機具出廠（或進口）者，因無法直接接收電視視頻訊號及播放電視節目，核非屬彩色電視機之範圍，免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。三、廠商產製（或進口）電視調諧器或具有電視調諧器功能之機具，本體不具有影像顯示功能，且未併同彩色顯示器出廠（或進口）者，亦免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。四、前述彩色顯示器或電視調諧器於出廠（或進口）後，由裝配或銷售廠商再行安裝或改裝為彩色電視機者，該裝配或銷售廠商應依貨物稅條例規定辦理廠商登記及產品登記，並按整具彩色電視機之銷售價格計算完稅價格報繳貨物稅。五、本部 73 年 8 月 7 日台財稅第 57275 號函、78 年 1 月 17 日台財稅第 781136794 號函、78 年 6 月 16 日台財稅第 780659726 號函及 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號令自本令發布日起廢止。

³ 財政部 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號令如下：一、廠商產製或進口之彩色顯示器，本體不具有電視調諧器（TV Tuner）裝置，且產品名稱、功能型錄及外包裝未標示有電視字樣，亦未併同具有電視調諧器功能之機具出廠或進口者，因無法直接接收電視視頻訊號及播放電視節目，核非屬貨物稅條例第十一條第一項第二款規定之彩色電視機，不課徵貨物稅。本部六十五年五月八日台財稅第三二九九一號函、六十八年九月十二日台財稅第三六四四號函及八十七年二月十二日台財稅第八七一九二八七三八號函自本令發布日起停止適用。二、前述本體不具有電視調諧器之彩色顯示器，於出廠或進口後，由裝配或銷售廠商再行安裝或改裝為彩色電視機者，該裝配或銷售廠商應依貨物稅條例規定辦理廠商登記及產品登記，並按整具彩色電視機之銷售價格計算完稅價格報繳貨物稅。

⁴)，其內容實質上為確定終局判決時已發布實施之財政部 96 年令所涵括（財政部於發布系爭令之同時廢止上開二令函），進而應認財政部 96 年令業經「北高行判決」實質援用，故以之為本件釋憲客體。

三、問題性

依據司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定，人民聲請釋憲要件之一為「確定終局裁判所適用之法律或命令」，惟「確定終局裁判」應如何界定，主要涉及聲請人之聲請是否符合要件之問題。蓋依上述規定，得為違憲審查之客體，以「確定終局裁判所適用之法律或命令」為限，聲請人主張違憲之法令（即聲請客體），如非為確定終局裁判所適用，則其聲請即不符法定要件，應不予受理。

按解釋理由書認確定終局裁判僅係「北高行判決」一則，此就通常情形而論（尤其就聲請人主張貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款與第 32 條違憲部分而論），故非無見。惟此一原則性見解是否毫無例外之可能？尤其於本案中，聲請人主張違憲之財政部 96 年令，並非於「北高行判決」中適用，而係於「最高行裁定」中適用。本件宜否堅持以「北高行判決」為唯一之「確定終局裁判」？不無疑義。

我國釋憲實務依司法院大法官第 1125 次會議決議（88 年 9 月 10 日）認所謂確定終局裁判為：「究其立法及制度設計之意旨，係指聲請人已依法定程序盡其審級救濟之最終裁判而言。」此與人民聲請釋憲上之「補充性原則」相

⁴ 財政部 73 年 8 月 7 日台財稅第 57275 號函主旨：「xx 電子工業股份有限公司產製之電視調諧器及彩色顯示機應課徵貨物稅」。說明：本部賦稅署函陳經濟部工業局民國七十三年二月九日工二字第 一六七二號函復略以，xx 公司所產製之電視調諧器及彩色顯示機須合併使用，其功能與一般彩色電視機無異。

同，因此可理解為「窮盡救濟途徑」原則⁵。但「窮盡救濟途徑」原則僅可排除「應上訴而未上訴」或「逾越上訴期間而告確定」之情形。

然於現今實務運作情形，終審法院有時於程序裁判中，對上訴人所指摘之實體問題加以論述，惟仍以上訴人未具體說明原審判決有何不適用法規或適用法規不當之情形，難認對原審判決之如何違背法令已有具體之指摘，因而認上訴不合法予以駁回。於此種情形，終審法院裁判外觀上雖為「程序裁判」，但實質上於該裁判中已對實體問題加以審酌，又倘若此類程序裁判中更適用原審判決未曾適用之法令，而聲請人聲請釋憲意旨恰指摘此等法令違憲，即存有如何認定確定終局裁判及聲請人指摘為違憲之法令是否為該確定終局裁判所適用之問題。

四、立法原意之探索

現行司法院大法官審理案件法之前身為司法院大法官會議法（47年7月21日公布），該法第4條第1項第2款⁶即針對人民聲請解釋憲法之程序要件加以規定。該款於起草及立法院院會討論時，曾引起激烈討論⁷，主張刪除該款乃至擴大該款之範圍者皆有之，但最終仍照原案通過。討論過程中所達之共識主要著重於原則上人民須先循法定途徑謀求

⁵ 學者多以此理解確定終局裁判，可參見吳庚，《憲法的解釋與適用》，自刊，2004年三版，頁387。同此見解：吳信華，人民聲請解釋憲法之程序上所謂「確定終局裁判」之探討，收錄於氏著《憲法訴訟專題研究（一）「訴訟類型」》，自刊，2009年10月，頁53-55；楊子慧，人民聲請釋憲程序之理論與實務，收錄於氏著《憲法訴訟》，元照，2008年4月，頁284。

⁶ 司法院大法官會議法第4條：「有左列情形之一者，得聲請解釋憲法：二、人民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。」

⁷ 詳見涂浩如，「司法院大法官會議法釋論」，法學叢刊第4卷第1期，1959年1月，頁50以下。

救濟⁸。當中對於確定終局裁判之討論，曾有立法委員朱文德提案將終局裁判改為「終審裁判」，以避免人民不先經過全部訴訟程序，而於一審終結後即提請解釋之流弊，亦可達到聲請解釋時間之限制⁹。然若依早期學者之理解，所謂「確定終局裁判」，並非「終審裁判」；換言之，即無論其訴訟為一審、二審、三審，凡經判決確定者，如認其所適用之法律與命令，有牴觸憲法之疑義者，均得聲請解釋憲法¹⁰。上述兩種理解各有其立場，惟探究立法原意，係以尋求司法救濟之訴訟事件及避免延緩訴訟進行之理由，乃以「確定終局裁判」限制之，因而形成該款規定¹¹。如此看來，法條引用「確定終局裁判」乙語，乃著眼於窮盡救濟途徑，意在適度限制人民聲請解釋憲法¹²，並無意將「確定終局裁判」之概念侷限於實體判決，而其建立人民聲請解釋憲法制度之基本目的 - 保障人民權利與維護憲法秩序 - 則不容忽視。

因此，就司法院大法官會議法之立法原意觀察，為避免人民濫用此一制度聲請解釋，已納入「依法定程序提起訴訟」之機制，確定終局裁判之概念並不適宜侷限於實體裁判之概念，而應採取「窮盡救濟途徑」之本意解讀。故倘若聲請人已窮盡救濟途徑，其所主張違憲之法令確係於終審法院裁判

⁸ 為避免人民濫用此一制度，又考量如不限於訴訟之提起，則與人民聲請憲法解釋權係基於其訴訟權而來，而大法官之憲法解釋權乃司法權一部分之本旨不合，最終則在立法上透過「依法定程序提起訴訟」來為適度的調節。

⁹ 該項提案，實於該款起草之初所規定之文字，但最後修改為終局裁判。涂浩如，「司法院大法官會議法釋論」，法學叢刊第4卷第1期，1959年1月，頁51。

¹⁰ 涂浩如，「司法院大法官會議法釋論」，法學叢刊第4卷第1期，1959年1月，頁50。惟此種見解並不同於現今對於確定終局裁判之理解，可參見吳庚，《憲法的解釋與適用》，自刊，2004年三版，頁386-387。

¹¹ 仲肇湘，「大法官會議法制定之過程與要點」，法律與經濟第1卷第1期，頁6。

¹² 詳見涂浩如，「司法院大法官會議法釋論」，法學叢刊第4卷第1期，1959年1月，頁51有關主張維持原案者對主張擴大人民聲請解釋憲法範圍者之回應意見。

所適用，縱該終審法院裁判係以上訴不合法為由駁回上訴（程序裁判），亦無由否認該終審法院裁判為「確定終局裁判」。何況，如終審法院裁判另適用其他法令補強原審判決，縱該終審法院裁判係程序裁判，仍不脫對於「實體問題所適用之法令」加以論述，而成為「確定終局裁判」。要之，是否屬「確定終局裁判」，大法官當可視聲請意旨依職權為實質認定。

五、學者之見解

學者對於「確定終局裁判」有下列看法：

1. 前大法官吳庚¹³：「懷疑當初立法院自行起草的大法官會議法時誤解了訴訟法的用語。形，案件上訴第三審，經審理結果認為第二審的判決並無違誤之處，而駁回上訴，但第三審的判決未必引用被指摘為抵觸憲法的法規，遇此情形第二審判決所適用的法規，仍然是確定終局裁判所依據的法規。」
2. 吳信華教授¹⁴：「因此，『確定終局裁判』，依其法條文義之解釋，應包含下列三項要素：（一）須為『裁判』，亦即法院之『判決』及『裁定』，行政機關之訴願決定自不包含在內。而此『法院』，依現今訴訟體系，普通法院、行政法院、公務員懲戒委員會及軍事審判法院等均屬之。（二）該裁判須為『確定』裁判，亦即當事人不得再以任何方式聲明不服。至裁判確定後，可以法定程序提起再審或非常上訴，亦不影響此為『確定之裁判』。（三）該裁判須為確

¹³ 吳庚，《憲法的解釋與適用》，自刊，2004年三版，頁386-387。同此見解：楊子慧，人民聲請釋憲程序之理論與實務，收錄於氏著《憲法訴訟》，元照，2008年4月，頁284-288。

¹⁴ 吳信華，人民聲請解釋憲法之程序上所謂「確定終局裁判」之探討，收錄於氏著《憲法訴訟專題研究（一）「訴訟類型」》，自刊，2009年10月，頁54-55。

定之『終局』裁判，亦即當事人須窮盡審級之救濟程序，直至一般審級程序結束時為止；換言之，即係『終審法院之「確定終局裁判」』¹⁵。此須視相關法令訂其審級救濟之情形如何而定。」

六、本文見解

本文認為，司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所稱「確定終局裁判」之認定，不宜拘泥於訴訟法上有關「確定終局裁判」之概念，必須著眼於釋憲實務需要，斟酌司法院大法官審理案件法之立法目的、人民聲請解釋憲法制度之功能與目的（保障人民權利與維護憲法秩序）、「窮盡救濟途徑」原則（補充原則）、有效保障基本權原則與客觀目的原則¹⁵等因素解釋之，於聲請釋憲之個案，應一併斟酌聲請意旨所指摘違憲之法令，定其「確定終局裁判」。

換言之，人民聲請解釋憲法之程序與一般訴訟程序之目的、功能本有不同，相關法規規定之用語縱有相同，其概念內涵亦不宜強求一致，因此訴訟法上之確定終局裁判之概念不宜全然移植於人民聲請解釋憲法之程序，否則，恐使人民聲請釋憲之門檻過高，不當影響人民聲請解釋憲法制度之目的與功能，亦有違於有效保障基本權原則與客觀目的原則。

因此，首先必須聲請人已窮盡救濟程序而經法院裁判確定。

¹⁵ 按人民聲請解釋憲法制度之主觀目的在於保障人民憲法上權利，客觀目的在於維護憲法秩序，因而在制度之設計上，應遵循有效保障基本權原則與客觀目的原則。所謂有效保障基本權原則，簡言之，指人民聲請解釋憲法之程序規定與其解釋，應使基本權有貫徹之可能。所謂客觀目的原則，簡言之，指人民聲請解釋憲法之程序規定與其解釋，應考慮闡明憲法真義之目的，而有別於一般訴訟程序。詳見林錫堯，《論人民聲請解釋憲法解釋之制度》，1984 年 7 月，世一書局，頁 16 以下。

其次，如終審裁判係實體裁判，則以該終審裁判為「確定終局裁判」，固無疑義。此際，不論所適用之法令係實體法或程序法，均得為聲請解釋憲法之客體¹⁶。

惟於諸如上訴經最高行政法院以上訴不合法為理由，裁定予以駁回之情形（程序裁定），固以高等行政法院之判決為實體判決，但不可忽視的是，使案件確定的是最高行政法院之程序裁定，故二者均得為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所稱「確定終局裁判」，但各有其適用之法令。蓋高等行政法院之實體判決固有適用實體法令，但亦有適用程序法令；而最高行政法院裁定中，除引述原審判決之意旨與上訴意旨外，可能另有下列二種論述：（1）僅單純論述上訴如何於程序上不合法而僅涉及程序法令之適用與判斷；（2）為說明上訴意旨並未對高等行政法院之實體判決如何違背法令為具體指摘而致上訴不合法，因此不免一併涉及實體法之適用與判斷。於（2）之情形，最高行政法院裁定所適用之法令有時並非高等行政法院實體判決所適用之法令所能涵蓋，倘若人民聲請釋憲之意旨係主張最高行政法院裁定所適用而非高等行政法院實體判決所適用之法令違憲，而大法官卻僅以高等行政法院之實體判決為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所稱「確定終局裁判」，則其結論將認定確定終局裁判未適用系爭規定而不受理人民之釋憲聲請，致最高行政法院裁定所適用之法令將無接受違憲審查之機會，與人民聲請解釋憲法制度之功能與目的（保障人民權利與維護憲法秩序）、有效保障基本權原則與客觀目的原則均有未合，殊非司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定「確定終局裁判」之本意。況且，明明

¹⁶ 又如訴訟爭點自始即僅涉程序問題，而從一審開始法院即以裁定形式出之，則其終審以抗告為無理由之裁定，即屬「確定終局裁判」，當亦無疑義。

某一法令業已在最高行政法院裁定中有所適用，何以不能為釋憲客體，亦難為國民法感所接受。

因此，吾人相信：於諸如本釋憲聲請案，聲請人曾提起上訴經最高行政法院以其上訴不合法予以駁回之情形，當以臺北高等行政法院之實體判決與最高行政法院之程序裁定，均得為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之「確定終局裁判」，但因各有其適用之法令，故應依聲請釋憲個案之聲請意旨，視其所指摘違憲之法令係屬何一裁判所適用，而認定該聲請釋憲個案之「確定終局裁判」。具體言之，可區分為三種情形：（1）如聲請意旨指摘違憲之法令僅係臺北高等行政法院之實體判決所適用，不論係實體法或程序法，即以臺北高等行政法院之實體判決為「確定終局裁判」；（2）如聲請意旨指摘違憲之法令僅係最高行政法院之程序裁定所適用，不論係實體法或程序法，即以最高行政法院之程序裁定為「確定終局裁判」；（3）如聲請意旨指摘違憲之法令於最高行政法院之程序裁定與臺北高等行政法院之實體判決均有分別適用，不論係實體法或程序法，即以最高行政法院之程序裁定與臺北高等行政法院之實體判決合稱為「確定終局裁判」。如此解釋，始符合人民聲請解釋憲法制度之功能與目的（保障人民權利與維護憲法秩序）、有效保障基本權原則與客觀目的原則、司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定「確定終局裁判」之本意與國民法感，亦充分展現「窮盡救濟途徑」原則（補充原則）。

抑有進者，倘若不圖於司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款「確定終局裁判」之概念，作如上述較廣義之解釋，而將其概念侷限於實體裁判，進而於本聲請釋憲案件

之情形，僅以臺北高等行政法院之實體判決為「確定終局裁判」，但又考量聲請意旨，因而先認聲請意旨指摘為違憲之法令，並非「確定終局裁判」所明白適用，繼而引用「實質援用」或「重要關聯性」之理論，將聲請意旨指摘為違憲之法令納入審查，如此大費周章，有無必要？況且，於個案是否妥適運用「實質援用」或「重要關聯性」之理論，亦有疑義？

七、關於「實質援用」之商榷

如上所述，解釋理由書認定「北高行判決」實質援用財政部 96 年令之理由係以：「北高行判決」所審酌之財政部 92 年令及財政部 73 年函，其內容實質上為確定終局判決時已發布實施之財政部 96 年令所涵括（財政部於發布財政部 96 年令之同時廢止上開二令函）等語。

按以往釋憲實務採取「實質援用」之概念，主要係為適度擴張審查範圍及於確定終局裁判「未直接適用」之法令¹⁷。惟實質援用卻可能因標準模糊不明或過於寬鬆¹⁸，而使違憲審查機關在操作此一概念時成為雙面刃¹⁹。法令為確定終局裁判所適用的情形，依學者看法，目前釋憲實務可歸納為下

¹⁷ 重要關聯性及實質援用的操作，使違憲審查機關可擴張審查客體之範圍。可參見：吳信華，大法官案件審理中的「實質適用」與「重要關聯性」，月旦法學教室第 89 期，2010 年 3 月，頁 8-9。在釋字第 582 號解釋中採用了實質援用，使違憲審查機關可審查未被直接援用之判例，從另一種角度觀察，等同直接以法院裁判作為審查對象。可參見：吳信華，「法院裁判」作為大法官違憲審查的客體，收錄於氏著《憲法訴訟專題研究(一)「訴訟類型」》，自刊，2009 年 10 月，頁 47。

¹⁸ 吳信華，人民聲請釋憲「裁判上所適用」之法令，月旦法學教室第 40 期，2006 年 2 月，頁 8-9。

¹⁹ 對於實質援用的評析，可見彭鳳至大法官於釋字 582 號解釋之部分不同意見書。亦可參見：王兆鵬，憲法解釋與刑事訴訟（上）最重要的三則解釋，臺灣本土法學第 74 期，2005 年 9 月，頁 36。

列三種類型：（1）確定終局裁判明示引用者；（2）確定終局裁判之理由內所敘明之法律見解，實際上與該判例之判例要旨之形式及內容俱相符合者²⁰；（3）確定終局裁判中之若干用語與相關判例意旨相同者²¹。其中（2）（3）之情形係屬實質援用。然如上所述，實質援用之理論尚未有一定之標準，自應謹慎操作，惟上開解釋理由，已有別於以往釋憲實務之實質援用理論，使實質援用之概念擴及至「規範層次之內容實質上涵括」者，而不論確定終局裁判之裁判書具體內容對法令為如何之適用與敘述。如此一來，凡行政機關先前所為之行政函釋，為後行政函釋所涵括者，均可能被擴張納入為違憲審查客體，而產生違憲審查上之複雜。究其緣由，乃因先將司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所稱「確定終局裁判」侷限於「北高行判決」，又因考量聲請意旨係指摘財政部 96 年令違憲，遂運用「實質援用」之理論，使財政部 96 年令納入審查，如此操作，終非正辦。

八、結論

準上所述，就本聲請釋憲案件具體而論，綜觀上述二則裁判內容，其援用財政部相關函令之情形如下：「北高行判決」係援用財政部 92 年令及財政部 73 年函，並未援用財政部 96 年令；而「最高行裁定」於論述上訴不合法之理由中則援用財政部 96 年令。再觀此三函令之關係，財政部 96 年令將財政部 92 年令納入，並同時廢止財政部 92 年令與財政部 73 年函²²。又比對「北高行判決」與「最高行裁定」之內

²⁰ 楊子慧，人民聲請釋憲程序之理論與實務，收錄於氏著《憲法訴訟》，元照，2008 年 4 月，頁 271。

²¹ 吳信華，「人民聲請釋憲」；各項程序要件（下），月旦法學教室第 72 期，2008 年 10 月，頁 44（此種情形屬實質援用的操作極致）。

²² 如仔細將財政部 96 年令比對財政部 92 年令與 73 年函，其內涵並非一致。且

容，「最高行裁定」於論述上訴不合法之理由中，於敘述聲請人上訴要旨後，隨即本其判斷而為相當篇幅之實體論述，作為認定「北高行判決」並無違背法令而聲請人之上訴不合法之理由，而該裁定於該實體論述中援用財政部 96 年令²³，恰足以填補「北高行判決」實體論述之不足。綜此以觀，財政部 96 年令顯未於「北高行判決」適用，而係於「最高行裁定」適用。雖然「最高行裁定」係屬程序裁判，但因其裁定，使原因案件之訴訟程序宣告裁判確定，聲請人乃直指「最高行裁定」所適用財政部 96 年令違憲，於此種情形下，吾人自不宜拘泥於訴訟法上所稱「確定終局裁判」之概念，否

北高行判決所援用之財政部 92 年令內容與最高行裁定所援用之財政部 96 年令內容，尚非全然一致。

²³ 該判決論述如下：「然查原判決已在理由欄中詳細說明，上訴人生產且銷售之彩色顯示器與視訊盒（具有電視調諧器之功能），可以輕易予以組合，使之具有彩色電視機之功能，而上訴人復同時銷售之。因此將此等出廠銷售行為，涵攝為貨物稅條例稅捐客體『彩色電視機』之『出廠』行為。而事實對法律之定性乃是法律涵攝活動，而非單純之事實認識活動，自然要取向規範目標而為認定。上訴人生產二種可輕易組裝為彩色電視機之組件，並同時販售，其可以輕易預測市場上會將該二組件組裝成彩色電視機販售，因此原審法院以上之法律定性符合貨物稅條例對彩色電視機課徵貨物稅之規範意旨。又財政部 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號令並非本案定性之惟一依據，僅係原審法院論述法律意見時所引用之參考文獻。何況該函釋雖經財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號函廢止，但相同之定性標準亦為財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號函釋所完全承受。至於本案不能依上開函釋之規範意旨，將貨物稅之納稅義務人『轉化』為行銷廠商，其法理基礎在於：上訴人同時為上開二構件產品之生產者，其明知該二構件組合後所能形成之『彩色電視機』功能，客觀言之，其可以事前明白預測該二構件產品在市場之組合行銷狀態。與二構件各別生產者分別出售其產品，而構件產品在組合過程中，還須新添改裝技術或創意構思之情形有別。是以前開上訴理由，無非係就原審之法律論斷，在沒有堅強客觀法理基礎下，憑其個人主觀意見，泛言論斷違法，而非具體表明原判決有何『不適用法規』、『適用法規不當』或有『行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款事由』之情形，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。」

定「最高行裁定」亦屬司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所稱「確定終局裁判」，而忽視人民聲請解釋憲法制度之功能與目的、有效保障基本權原則與客觀目的原則、立法原意及國民法感。因此，本聲請釋憲案件中有關聲請意旨指摘財政部 96 年令違憲部分，應以最高行政法院 97 年度裁字第 4224 號裁定為司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款所稱「確定終局裁判」。