

「生態稅」判決

BVerfGE 110, 274

德國聯邦憲法法院第一庭2004年4月20日判決

– 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00 –

范文清 譯

要目

裁判要旨

案由

裁判主文

理由

A.事實

I.相關法規

II.案件事實

III.憲法訴願人之主張

IV.相關機關的意見

V.言詞辯論程序

B.憲法訴願程序合法

C.憲法訴願實體無理由

I.平等原則與租稅法

II.生態稅法違背平等原則

關鍵詞

租稅優惠(Steuervergünstigung)

生態稅(Ökosteuer)

生態稅改革(ökologische Steuerreform)

電力稅(Stromsteuer)

石油稅(Mineralölsteuer)

尖峰平衡(Spietzenausgleich)

平等原則(Gleichheitsprinzip)

法定養老年金保險

(gesetzliche Rentenversicherung)

裁判要旨

1.電力稅與石油稅是基本法第106條第1項第2款意義下之消費稅。於生態性租稅改革的範圍中引入電力稅與提高石油稅，並不涉及消費者的

職業自由基本權。

2.在製造業與服務業的企業之間，依照電力稅法第9條第3項、第10條第1項與同條第2項以及依照石油稅法第25條、第25a條，就租稅優惠所為之區別對待，並不牴觸基本法第3條第1項之一般平等權。

3.從對一個團體所為之租稅優惠，依據基本法第3條第1項並不能導出另一團體亦有一個租稅優惠的請求權，請求經濟上相對等的減免負擔。

案 由

在憲法訴願人：

I.

1.M有限公司，代理人為負責人W。

2.T有限公司，代理人為負責人P博士。

上列訴願人之代理人：Norton Rose Viregge律師，址設：Theodor-Heuss-Ring 19-21, 50668 Köln。

針對1999年5月24日之生態租稅改革引入法第1條（das Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform vom 24. März 1999，聯邦法律公報第1卷，第378頁以下，簡稱電力稅法）、第3條、第5條第1項、第9條第3項與第10條第1、2項提起憲法訴願。

案號：1 BvR 1748/99

II.

1.H運送無有限公司。

2.K國際運送。

3.M國際運送有限公司。

4.K運送業與建材回收有限公司。

5.M運送。

上列訴願人代理人：

1.Matthias Herdegen博士教授，址設：Friedrich-Wilhelm-Straße 35, 53113 Bonn。

2.Wolfgang Schön博士教授，址設：Zugspitzring 22, 85646 Anzing。

針對被規定在1999年5月24日之生態租稅改革引入法第2條（Art. 2 des Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform vom 24. März 1999，聯邦法律公報第1卷，第378頁）、1999年12月16日生態租稅改革繼續法第1條（Art. 1 des Gesetzes zur Fortführung der ökologischen Steuerreform vom 16. Dezember 1999，聯邦法律公報第1卷，第2432頁）與2002年12月23日生態租稅改革繼續發展法第1條（Art. 1 des Gesetzes zur Fortentwicklung der ökologischen Steuerreform vom 23. Dezember 2002，聯邦法律公報第1卷，第4602頁）中之石油稅法第2條、第25條與第25a條提起憲法訴願。

案號：1 BvR 905/00

聯邦憲法法院第一庭法官：院長Papier，法官Jaeger、Haas、Hömig、Steiner、Hohmann-Dennhardt、Hoffmann-Riem與Bryde，對上開憲法訴願，基於2003年12月2日之言詞辯論程序，作成判決。

裁判主文

憲法訴願駁回。

理 由

A.事實

本憲法訴願涉及所謂生態稅（Ökosteuer）之合憲性。

案號1 BvR 1748/99的憲法訴願直接指涉作為1999年5月24日之生態租稅改革引入法第1條（聯邦法律公報第1卷，第378頁以下）而通過的電力稅法第3條、第5條第1項、第9條第3項與第10條第1、2項。

在1 BvR 905/00的程序中，憲法訴願人們則針對被規定在生態租稅改革引入法第2條、1999年12月16日生態租稅改革繼續法第1條（聯邦法律公報第1卷，第2432頁）與2002年12月23日生態租稅改革繼續發展法第1條（聯邦法律公報第1卷，第4602頁）中之石油稅法第2條、第25條與第25a條提起憲法訴願。

I.相關法規

1.生態租稅改革引入法中與本案相關聯的規定，乃於1999年4月1日生效。該法所根據之概念為，藉著首次對電力課稅以及提高石油之稅率使能源消費變昂貴，同時透過提高租稅收入可降低薪資的附加支出（Lohnnebenkosten）（參照BTDrucks 14/40, S. 9 und 10）。藉著能源消費的課稅應可促進充分利用現存的節約能源潛能、

發展可更新能源以及發展節約能源和愛惜資源的產品與生產程序（參照BTDrucks 14/40, S. 1）。藉著提高租稅收入，應可平衡因1999年制定之保費費率法將法定養老年金保險的費率降低0.8%而來的財政需求（參照BTDrucks 14/40, S. 1）。就降低退休金費率的財政需求，聯邦就退休金保險而支出的補助，相較於聯邦從生態稅所得之稅收，已被提高（首次藉由社會法典第四編，第213條第4項被規定、並以1999年12月22日之聯邦預算整頓法第22條第3c款[聯邦法律公報第1冊，第2534頁{第2542及下頁}]加以補充）。

2. 在引入生態性租稅改革法第1條之中，首次規定電力消費之課稅。就消費者由電力供應商經由輸電網絡所得到的電力，依電力稅法第5條第1項，成立一項由電力供應商（電力稅法第2條第1款）應負責繳納之電力稅。其稅率依據電力稅法第3條之規定，通常為20馬克／兆瓦小時。然而，依據電力稅法第9條第3項之規定，倘若製造業或農業以營業之目的，經由輸電網絡每曆年獲取逾50兆瓦小時之電力者，上述電力稅可獲得較低的稅率，當時為每兆瓦小時4馬克，只要該企業具有取得優惠電價的相關許可（電力稅法第9條第4項）。此等製造業的分級乃是依照聯邦統計局的經濟單位依照礦產、加工企業、建築業、

電力、瓦斯、遠距供應暖氣或水供應經濟的不同領域（電力稅法第2條第3款）的分類。

此外，電力稅法亦規定對製造業的所謂尖峰平衡（Spitzenausgleich）。依照電力稅法第10條之規定，企業—其基本費（Sockelbetrag）在當時為1000馬克者—的電力稅將被免除、退還或補償，只要該企業是為營業目的而獲取電力，並且透過課徵電力稅所課予的負擔大於透過1999年4月1日之1999年退休金保險費率法—所涉及者為1998年—降低之法定養老年金保險的保險費而減少之負擔。

3.透過生態租稅改革引入法第2條、生態租稅改革繼續法第1條與生態租稅改革繼續發展法第1條之規定，至2003年1月1日為止，燃料油之課稅將逐步提高2.05歐分／公升，在天然氣為0.36歐分／千瓦小時，在車輛燃料用油為15.35歐分／公升（石油稅法第2條）。對於製造業和農業所需的燃料油，則由納稅義務人，亦即應稅倉庫（Steuerlager）的擁有者，至2002年12月31日止，—當時的基本費為800馬克或409歐元—只需繳納一個燃料油的打折的生態稅稅額（石油稅法第25條第1項第1句第5款），稅額為通常稅率的20%（石油法第25條第3a項）。從2003年1月1日開始，基本費將依據石油稅法第25條第4項之規定降低為205歐元，但打折的稅率則被

提高為石油的生態稅額的60%。何謂製造業，應依照聯邦統計局的經濟單位的分類化為標準以決（石油稅法第25條第1項第5a款連結電力稅法第2條第3款）。

此外，對製造業，從開始即成立一個額外的退稅請求權（尖峰平衡）。依據在生態租稅改革繼續法第1條範圍中的石油稅法第25a條之規定，生態稅的多種負擔可依申請而部分退稅，當根據電力稅和（生態）石油稅對燃料用油所規定的租稅負擔，大於在申請年份中—所涉及者為1998年—降低退休金保險的保險金所減輕的負擔。可獲退稅者為稅額逾越基本費205歐元（石油稅法第25條第4項）部分之95%（石油稅法第25a條第3項）。製造業依據石油稅法第25條第4項應負擔—額外的—512.5歐元（1000馬克）的基本費（石油稅法第25a條第2項）。計算石油稅尖峰平衡的最高負擔時，電力稅的基本費並不能作為除去負擔項目（石油稅法第25a條第3項），而發生事實上的負擔效果。

對製造業的燃料的租稅減免，在石油稅法中並無規定。

II. 案件事實

1.在1 BvR 1748/99的程序中，憲法訴願人們開設—皆以有限公司（GmbH）的法律型式—冷凍庫。他們為內外國需要冷凍貨物的企業提供冷凍庫的服務。

憲法訴願人1在同一聯邦區域內的17個地點經營20座冷凍庫。他提供總共1439083立方公尺的倉庫面積，其中低溫冷凍庫共占158676立方公尺。所貯存貨物主要來自加工低溫食品，即肉品、水果工業和牛乳的企業。憲法訴願人1每年共使用6,600萬千瓦小時的電力，並僱用425位從業人員。憲法訴願人2在T的4個座落地點經營冷凍庫。他提供總共119300立方公尺的倉儲面積，其中低溫冷凍庫占約72600立方公尺。所貯存貨物特別為肉品與肉製品、水果和低溫食品。憲法訴願人2年電力消耗為大約650萬千瓦小時的電力。他僱用47位員工。

2.在1 BvR 905/00的程序中，憲法訴願人們是5位提供涵括全歐範圍運送的運輸企業。他們-憲法訴願人3除外-在提起憲法訴願時有15至20輛車輛供營業使用，並僱用相應數量的駕駛。憲法訴願人3則曾擁有34輛車輛所組成的車隊。該車隊在訴訟期間縮編，工作人員亦被遣散。此外，提起憲法訴願之企業的營業結構、資本資產、營利能力與放諸國際上的經營壓力皆有不同。

憲法訴願人1以新的車隊主要經營法國運輸，其運量的85%為化學工業的大客戶所托運。憲法訴願人2的經營重點則在貨櫃卡車。憲法訴願人3則經營貨物的近程與遠程運輸、貨物仲介、貨車修理場、舊木材的使用

與清理以及一切型式的利用。座落於距離捷克邊境約6公里處的憲法訴願人4，為一個運送運輸公司，並為回收專業公司。憲法訴願人5經營建材、飼料、過濾器材與煤的運輸與買賣。該運送業者的營業活動有相當大部分集中在奧地利。

III.憲法訴願人之主張

1.在1 BvR 1748/99的程序中，憲法訴願人們認為其基於基本法第3條第1項、第12條第1項與第14條第1項的基本權被侵害。

憲法訴願人的主張如下。其主張其憲法訴願程序合法。其主張，其基本權已受電力稅法本身、直接且現時地侵害。他們雖然不是電力稅法的相對人，但卻是經濟上和法律上的利害關係人。蓋不能夠假定，電力供應商會對電力稅法提起憲法訴願。面對稅務機關以及把稅捐負擔轉嫁出去的電力供應商，憲法訴願人皆求助無門。這個基於法律而生的負擔，未經正式的執行行為，卻透過電費帳單直接成為支出要素而附加於憲法訴願人身上。他們對此也沒有任何的法律救濟管道。因此，並不存在憲法訴願的程序合法要件中的窮盡救濟途徑原則。倘若要求他們先提出申請，請求給予其許可去受領依據電力稅法第9條第3項與第4項已被優惠課稅的電力，並無意義。關稅總局依其法律地位亦不能符合於如此的申請。

電力使用在稅捐上針對營利性冷凍庫（gewerbliche Kühllhäuser）與製造業或農業的營業用冷凍庫（betriebliche Kühllhäuser）所作的分別對待，牴觸了基本法第3條第1項。這種侵害規定導致明顯的競爭扭曲。對製造業的租稅減免，將可期待日用品製造業對於其相應需要的貨物冷藏設備，不再尋求冷凍業者為其服務，反而會自行建立或擴增自己的冷凍設備。現時已可發現有一系列的營業用冷凍庫正在興建中。此外，營業用冷凍庫，只要它們還有空間，提供一電力稅優惠性的—in自由市場上的冷凍倉儲空間。在此產生一個排斥性競爭，服務業企業會自行設置冷凍倉儲設備（Outsourcing），而不再對外向冷凍服務企業尋求此一服務。依據聯邦統計局的經濟單位的分類化而來的法定區別對待（電力稅法第2條第3款和第5款）是不正當的。特別是電力稅法的生態目的，並不能合理化營利性和營業用冷凍庫之間的區別待遇，因為二者在電力消耗上並無區別，而且立於相同的競爭壓力之下。此等不平等待遇亦不能以國際競爭地位來合理化。憲法訴願人們皆同樣立於國際競爭中。若歐洲共同體的進口商們把他們的貨物儲藏在其他成員國的冷凍庫中，是令人擔憂的。

不平等地扭曲競爭，更侵害了基本法第12條第1項的基本權。由於引

入電力稅法之故，憲法訴願人1每年必需多負擔1212900馬克的電力稅。憲法訴願人2則必需多負擔104000馬克的電力稅。對營利性冷凍庫的歧視，侵害了職業行使的自由。其次，這個電力稅將導致向外尋求冷凍服務完全被禁止。蓋營利性的冷凍庫若仍想要有營業發展一定要得到並保有以下的經濟基礎，亦即他們可以向內外國的製造性或農業企業證明，把貨物儲存在他們的冷凍庫中，較之自行建造或擴增冷凍庫而言比較節省花費。最後，憲法訴願人們亦認為他們的基本法第14條第1項的基本權被侵害了。引入電力稅，將逐步對現存的營利性冷凍庫的經濟生存打上問號，並且藉此侵害他們設立與營運企業的權利。

2.在1 BvR 905/00的程序裡，憲法訴願人們指責法律違反了財政憲法與法治國原則的諸多一般原則。此外，他們也指出，他們來自基本法第3條第1項、第12條第1項與第14條第1項的權利被侵害。

憲法訴願人們的主張如下。他們認為憲法訴願程序合法。他們認為，石油稅法的相關規定已自我、現時且直接侵害了他們的權利。提高消耗石油的稅負，現在即已經侵害他們的權利，而毋需等到以後。提高石油稅也讓企業增加負擔，而毫無執行行為。此外，他們在計算時必須首先把稅負提高列為支出要素，並納入企業的安

排裡。因為不充足的獲利能力與國際競爭壓力，租稅負擔已強迫造成不可逆轉的安排。憲法訴願的程序合法亦不違反補充性原則。意欲在專業法院對提高石油稅尋求法律救濟，是不可能的。

在形成生態性租稅改革裡的石油稅-在仍由憲法訴願人所負擔的範圍裡-並非基本法第106條意義下的消費稅。藉著提高石油稅，毋寧是-在消費稅的外衣之下-引入一個不能許可的環境負擔公課。因為將稅負轉嫁於私人消費者基本上落空，該稅負反倒成為憲法訴願人們的製造工具稅或原料消費稅。如此的稅捐在財政憲法上並未規定。除此之外，提高生態稅的稅捐收入在規範上是目的拘束的，而非用供支應共同的財政負擔。承擔法定養老年金保險，而為降低保費費率來服務，並非國家的一般任務。

此外，石油稅法的相關規定，牴觸了作為租稅法核心保證的基本法第3條第1項的平等原則。交通事業構成-不同於整體製造業和其他交通承擔者-獨特的能源密集的經濟領域，這個領域中因為國際競爭情形而無從減免稅捐負擔，儘管在此可以發現減免負擔的明顯理由：一方面是他們也是能源密集的產業，另一方面是國際的競爭壓力。準此，對製造業存在的特別優惠，將導致對交通業的歧視，而這個特別優惠又違反了其本身的立法

目的：透過引入電力稅和提高石油稅的方法來降低能源消耗。

把貨物運輸業自石油稅法第25條和第25a條中排除，亦不能透過環境保護的觀點來正當化。交通事業由於動力車輛技術的現實與石油的成分，還有在現有的市場條件下，不可能自願的去作環境友善的行為。當支出上升時會發生失去委託的危險。而這將會由其他的，或者（從外國）能夠提供較廉價的能源支出的提供者或是（從內國）在相同的燃料消耗時只需支出較少的工資或行政支出的提供者來填補。在上述二種情形，石油稅的引導目的皆不能達成。

此外，憲法訴願人們亦主張他們的基本法第12條第1項的基本權被侵害。提高石油稅侵害了營利性貨物運輸企業的競爭能力。外國的運輸企業幾乎都跟租稅上的加重負擔無關，因為他們無庸在內國加油。因此他們可以提供較廉價的服務，而且對於德國的企業而言，他們可以進一步擴展他們的競爭地位。對所有的憲法訴願人們而言，在可預見的時間裡，生態性租稅改革將摧毀他們的獲利基礎。準此，他們的基本法第14條第1項的基本權亦被侵害。

透過歐洲共同體的法律發展，憲法訴願人們的上述基本權遭侵害進一步擴大。聯邦內閣負有義務，在歐盟參議院（Rat der Europäischen Union

）裡致力於基本權的保障。但是這個越來越適用於法律行為的義務，而該法律行為—如同依據歐洲共同體條約第93條所作成的關於柴油課稅的指令—一般—須遵守一致性原則（Einstimmigkeitsprinzip）者，卻未被聯邦內閣所遵守。聯邦內閣毋寧是在歐洲的層面上，多次同意歐盟就外國交通企業相對於德國企業的競爭地位戲劇性地作改善的規定。這些聯邦內閣在歐洲市場內部亦應共同負責的競爭扭曲，強制聯邦立法者去特別注意德國運輸企業的基本權之利益。然而，立法者並未採納運輸業的競爭弱勢為動機去減少其租稅負擔，反而更進一步增加了這個領域裡的租稅負擔。在此持續地違反了建構基本權的注意義務。

IV. 相關機關的意見

針對此憲法訴願程序，代表聯邦內閣的聯邦財政部、巴伐利亞邦內閣、聯邦財務法院、許多協會和工業與商業公會都表達意見。

1. 聯邦財政部的意見如下。其認為這二個憲法訴願程序上不合法。其程序合法性牴觸了補充性原則，易言之，憲法訴願所爭議的問題，應先循專業法院的途徑而求解決。此外，這些憲法訴願亦無理由。

a) 電力稅法中的區別規定，並未牴觸基本法第3條第1項。在製造業和農業企業，以及其他的經濟領域的企業之間的區別，可藉立法者所追求的

目的來正當化：想避免劣化那些在德國製造，而得在國際上交易的貨物的國際的競爭地位，以及藉此避免透過電力稅而危及德國的經濟水準。那些並非生產國際上得交易的實體貨物的企業，通常與製造業不同，而與來自外國的競爭無關。對這些企業來說，他們必須在德國境內直接從事經濟活動，以服務銷售市場，這是很典型的。「在德國國內的冷凍設備」的服務，只有內國冷凍企業才能提拱。

電力稅法中的相關規定，亦未侵害憲法訴願人們的基本法第12條第1項與第14條第1項的基本權。

b) 提高石油稅亦符合財政憲法的要求。企業使用石油，並不會挑戰石油的消費稅性質，因為運輸企業可以把石油稅的稅負轉嫁予終局的消費者，使其成為獨自的租稅承擔人。此等稅負無論如何將轉嫁到終局消費者身上。石油稅的收入，有助於一般國家任務的財政基礎，而且並沒有追求憲法上不許可的財政目的。規範上的目的拘束亦不存在，因為在法律本身裡並未規定目的拘束。

對運輸企業課稅亦與基本法第3條第1項相符合。在製造業和農業企業，以及其他的經濟領域的企業之間作不同待遇，可藉立法者的目的設定來正當化：想避免劣化那些在德國製造而在國際上得交易的貨物在國際上的競爭地位，以及藉此避免透過能源

課稅而危及德國的經濟地位。

石油稅法中的相關規定，既不侵害憲法訴願人們的基本法第12條第1項的職業自由，也不侵害其基本法第14條第1項的財產權。憲法訴願人們所主張因提高石油稅而來的生存威脅，並未提出實質上的解釋。

至於憲法訴願人所主張的，聯邦內閣在歐洲層次上的行為已違背其注意義務一節，並無理由。聯邦內閣已始終盡力謀求在歐洲的石油稅的稅率的最大可能的和諧。德國的主談者乃是以在歐洲層次上，在可預見的時間範圍裡，廢除特別規定為目的。

2. 巴伐利亞邦內閣則認為本案的憲法訴願為有理由。其認為，系爭電力稅法與石油稅法的規定皆違背平等原則。立法者以不能容許的方式歧視整個職業族群和經濟單位。租稅上的不平等對待，最後將成為對一個特定營業行為的事實上許可障礙。對這種不平等對待，亦無正當化理由去正當化系爭規定違反基本法第12條第1項。

3. 聯邦財務法院認為1 BvR 1748/99的憲法訴願為有理由（見下述a），但相反的1 BvR 905/00的憲法訴願則為無理由（見下述b）。

a) 對營利性冷凍庫的經營者，課予其通常電力稅稅率之負擔，相較於給予製造業中的營業用冷凍庫的經營者以優惠的電力稅稅率，與基本法第

3條第1項不符。電力稅法上的區別對待，並無任何適當類型或足夠分量的理由，可以正當化這個不平等的法律效果。

b) 提高石油稅所涉及者為消費稅，而其在現今的法體系觀點下，在憲法上無可指摘。憲法訴願人們無視於，他們不能找出可供比較的人群或事實，而該等人群或事實是生態稅不能或不能完全適用於其上者。依據石油稅法第25條與第25a條之規定只提供給製造業的除去負擔可能性，其理由在於，立法者有意識地希望，僅有在燃料油用供機動車輛使用時，始課予完全稅率的負擔。僅有當石油用於其他用途時，對製造企業主要用來取暖，才給予優惠。但是，石油的取暖和動力用途是二種不同的課稅客體，其相互之間不可相互比較。

4. 在本案程序中，尚有德國工會聯合會、德國工商業大會、德國工業聯邦協會、德國自營商主要聯合會、工業能源與動力經濟協會、電力經濟協會、納稅人聯盟、萊茵西法倫經濟研究所、化學工業協會、烏普塔氣候、環境與能源研究所、經濟中產階級行動聯盟、德國交通企業協會與汽車工業協會等，對生態租稅改革提出了擲地有聲的法律政治的意見。此外，尚有諸多的工業與手工業公會從事實的角度提出論述。

V. 言詞辯論程序

在言詞辯論程序中，有聯邦內閣、德國工業聯邦協會、納稅人聯盟、萊茵西法倫經濟研究所、德國經濟研究所、烏普塔氣候、環境與能源研究所、德國工商業公會大會、ifo經濟研究所、德國冷凍庫與冷凍企業聯合會、貨物運輸與清運聯邦協會與街道運輸合作社-聯邦中央合作社-等機關陳述意見。

B. 憲法訴願程序合法

憲法訴願程序合法。

1. 起訴指責依據電力稅法第3條、第5條第1項與石油稅法第2條之規定所課徵電力稅與石油稅侵害憲法訴願人們的基本法第12條第1項與第14條第1項的基本權的部分，是程序不合法的。上開主張欠缺憲法訴願人們的基本權相關性。課徵電力稅與石油稅，既與職業自由基本權（基本法第12條第1項）的保護範圍無關，亦與財產權保障（基本法第14條第1項）無涉。

a) 基本法第12條第1項的職業自由，原則上不保護市場資訊的變動與企業決定的框架條件。在現有的經濟秩序中，基本法第12條第1項的自由權所涉者為企業在市場上依據諸般競爭原則的職業相關行為。但是市場參與者並無基本權的請求權去請求競爭條件為自己保持平等。基本權特別不保障一個有效市場參與或未來盈利可能的請求權。毋寧，競爭地位和藉此

可獲得的盈利，總是伴隨著依市場關係與藉此依功能條件的尺度的持續變化的風險（參照BVerfGE 105, 252 [262]; 106, 275 [298 f.]）。

然而，基本法第12條第1項的保護範圍會被觸及，當一個本身雖未涉及職業行為，但職業履行的框架條件卻被其改變的規範，由於其形成與職業履行有緊密關係，而且其客觀上有規範職業的傾向（參照BVerfGE 13, 181 [186]; 37, 1 [18]; 95, 267 [302]; 98, 218 [258]）。在租稅和職業行為之間卻不存在此種緊密關係，而電力稅和石油稅亦不存在規範職業的傾向。這些稅所涉者，毋寧是所有的消費者，而與其職業行為無關。

憲法訴願人們自己亦非電力稅法與石油稅法的納稅義務人。納稅義務人毋寧是電力供應商（電力稅法第5條第2項）和應稅倉庫的擁有者，石油從該倉庫中被提領出來而進入自由市場（石油稅法第9條第1項）。憲法訴願人們亦非以法律上重要的方式處於納稅義務人與國家間的租稅債務關係中。因為欠缺權利相關性，因此憲法訴願人們在財務法院的訴訟程序裡亦缺乏當事人適格（參照FG Hamburg, DStRE 2000, S. 604 [605 f.]）。在憲法訴願程序裡，權利相關性亦無不同。憲法訴願人們本身依據電力稅法與石油稅法之規定，既未被課予法律上的義務亦未以其他法律方式課予

負擔。

提出憲法訴願的企業，只有在當供電企業和運輸業嘗試將租稅負擔透過雙方約定的電力與石油價格轉嫁予憲法訴願人負擔的情形下，才會透過電力稅法與石油稅法被侵害。然而，租稅負擔是否事實上真的由憲法訴願人所承擔，並不確定。租稅負擔若欲轉嫁予任何消費者，取決於該現存的經濟框架秩序，特別是一般景氣狀況、具體經營狀況、競爭狀況、金融市場發展和薪資發展、其他的支出原因以及國際上提高租稅的整體情形（參照Schmölders, Zur Begriffsbstimmung der Verbrauchsteuern, 1955, S. 87 f.）。價格的設定首先由原物料與工資支出，－特別是石油－由政治情勢與外匯匯率所決定。依照供應者與顧客的需求強度，以及不同的時間，價格也相對應地會顯著變動，如同言詞辯論程序中所已顯示的。

同樣不清楚的是，憲法訴願人－只要他們被該租稅負擔所轉嫁－是否事實上仍然因電力稅與石油稅而被課予負擔，或者他們是否把租稅負擔加入自己的價格結構裡，並且藉此可以把此租稅負擔轉嫁予其顧客。最後，憲法訴願人們上開電力稅與石油稅的事實上的負擔仍未被確定，因為市場以其轉嫁或再轉嫁的可能性，使確定租稅負擔的「最後負擔之處（final resting place）」，實際上並不可能（

參照BFHE 141, 369 [375]; 另參照Schmölders/Hansmeyer, Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl. 1980, S. 222）。

b)侵害基本法第14條第1項的可能性，同樣是被排除的。財產權保障並不保障由於新開徵或提高租稅而被提高的價格。企業期待將來仍然可以有利可圖地經營，並不屬於基本法第14條第1項的保護範圍（參照BVerfGE 68, 193 [222 f.]; 77, 84 [118]; 81, 208 [227 f.]; 105, 252 [278]）。除此之外，憲法訴願人並未說明，引入電力稅與提高石油稅正是對企業一般性地課予負擔，而不只在個案中不合比例地課予負擔，這將會強迫導致動用其資本基礎來支付其營業支出。

c)指責聯邦內閣亦須共同負責的，在歐洲內部市場裡的，使聯邦立法者有義務去特別照顧德國運輸企業的基本權保障的經營利益的競爭扭曲，同樣是不許可的。對此，基本法第12條第1項與第14條第1項並非基礎。

2.相反的，因為憲法訴願人未被納入電力稅法第9條第3項、第10條第1項與第2項，和石油稅法第25條與第25a條的租稅優惠裡，而指責基本法第3條第1項被侵害，則是合法的。

a)在1 BvR 1748/99的程序中，憲法訴願人們的表達，已達到法定說明理由的要求，質言之，自電力稅法第9條第3項、第10條第1項與第2項之規定而來的不同的負擔，導致在市場上

競爭的營利性和營業用的冷凍庫之間的競爭扭曲。對製造業減免其通常的租稅負擔，對被優惠的企業的價格設定有所影響，藉此對冷凍貨物的市場條件有所影響，進而劣化了憲法訴願人們的市場機會，是有可能的。

指責在營利性和營業用的冷凍庫之間的違反平等的競爭扭曲也侵害了憲法訴願人們的基本法第12條第1項的職業自由的程序合法性，則尚未肯定，蓋基本法第12條第1項的保護範圍並不如基本法第3條第1項的適用範圍來的寬廣。

b)在1 BvR 905/00的程序裡，指責石油稅法第25條、第25a條侵害了基本法第3條第1項，同樣是合法的，儘管憲法訴願人們並未說明他們和製造業直接處於競爭關係。但是，其已指出了德國的運輸業如同被優惠的經濟單位一般遭受相同的外國競爭壓力，而且他們因為國際競爭地位在同樣的範圍如同製造業一般都需要被補貼，此等說明則已足夠。由是，憲法訴願人們最後指責立法者並未一貫地貫徹其經濟扶助的引導目的，反而在可相比較的出發點上，對其企業作不平等的對待，並對優惠的範疇作不平等的決定。

C.憲法訴願實體無理由

憲法訴願無理由。

I.平等原則與租稅法

1.從基本法第3條第1項的一般平

等原則，依規範對象和區別標準之不同，對立法者產生從單純的恣意禁止一直到嚴格的比例原則要求的拘束等寬嚴不同的界限。對人群之間作不同對待時，立法者常被嚴格地拘束。這在當對事物作不同對待時會間接造成對人群的不同對待時，亦適用之。聯邦憲法法院在此詳細地審查，是否對系爭的不同對待存在著適當類型和足夠分量的理由，可以正當化其不平等法律效果（參照BVerfGE 88, 87 [96 f.]; 95, 267 [316 f.]; 101, 54 [101]）。

2.對租稅法的事務領域，一般平等原則保證立法者平等分配租稅負擔（參照BVerfGE 35, 324 [335]; stRspr）。租稅負擔的界限，既不與課稅的目的，亦即以財政手段供應國家預算以支應一般國家任務的財務，亦非來自於租稅收入的使用有所連結。對課稅平等而言，取決於各個租稅的個別特性。在間接稅，並不只自限於藉著負擔基礎的平等公正的要求去使租稅債務人盡可能平等負擔的思想（參照BVerfGE 21, 12 [27]）。毋寧也在於，將那些最後一經過一層或多層的交易轉介之後一應負擔間接稅的終端消費者，亦列入考量。

在此，亦需考量租稅法通常會涉及經濟生活的大量事件。為求切實可行，它必需把那些會得到同一租稅法上效果的事實類型化，而且藉此在廣泛的範圍裡忽略那些不只是個案中，

有時甚至是整個團體的特殊性。當然，對納稅人而言，在經濟上不平等的效果不允許過分提高。毋寧，租稅類型化的好處必須與因類型化所必然帶來的租稅負擔之不平等，立於正當的關係（參照BVerfGE 21, 12 [27]）。

3.立法者原則上亦得運用其租稅立法的權限，以達引導之效果。他不可以採取要求與禁止的手段，也可以透過間接的行為引導而對經濟或社會有所影響。立法者以無法律拘束的方式要求人民為特定的行為，質言之，透過對不欲發生的行為課予特別的負擔，或透過對一個期待發生的行為給予租稅減免，給予人民以動機，使其自己決定採取特定的作為或不作為（參照BVerfGE 98, 106 [117] m.w.N）。在此租稅引導容忍其引導目的未必能有效達成，而只是一個接近目的的機制（參照BVerfGE 98, 106 [121]）。

租稅法律若亦得以容許之方式謀求引導目的者，該引導目的必須被一個可認可的立法者決定所承擔（參照BVerfGE 105, 73 [112 f.]），而且要平等正當地形成（參照BVerfGE 93, 121 [148]; 99, 280 [296]; stRspr）。在此，犧牲環境公共利益求取企業在德國營業，這種在生態上令人憂慮的好處不必持續地保持著。倘立法者透過所期望的租稅消費構成要件的較高負擔去創造一個激勵，以限制生態上不欲發生的行為者，基本法第3條並不禁止

立法者去顧及特別艱困的競爭地位而補貼那些相關的企業（參照BVerfGE 93, 319 [349 f.]）。

4.若立法者希望扶助獎掖人民一個特定的，基於經濟的、社會的、環境的或社會政策的原因而被期待的行為時，他有很大的形成自由。立法者可以廣泛自由地決定，那些人或那些企業應該被透過國家的財政資助而被獎掖（參照BVerfGE 17, 210 [216]; 93, 319 [350]）。雖然立法者在此被平等原則所拘束。但這僅僅意謂著，立法者不允許依照非事理的觀點，亦即非恣意地分配其給付。取向於事理的觀點對立法者提出的要求甚為廣泛，只要該規則並未取向於各該生活事實中違背生活經驗的價值，此尤以因該措施而獲優惠之人的範圍已被事務正當地限制時，更是如此（參照BVerfGE 17, 210 [216]; 亦涉及BVerfGE 12, 354 [367 f.]）。如果立法者不用直接財政資助的方式，而代之以租稅法的補貼時，這個考量亦有適用（並參照Starck, in: v. Mangoldt/lein/tarck, Bonner Grundgesetz, Band 1, 4. Aufl. 1999, Art. 3 Rn. 187; Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 19 Rn. 74）。

II.生態稅法違背平等原則

依前文提出之標準，電力稅法第9條第3項、第10條第1項與第2項，以及石油稅法第25條、第25a條並未違

反基本法第3條第1項之規定。立法者並非不得基於確保德國經濟地位的利益而以優惠構成要件保障製造業免於因從1999年4月1日起開徵電力稅和提高燃料油的石油稅而被引起的競爭劣勢。

1.系爭電力稅法與石油稅法的公課是—與1 BvR 905/00程序裡憲法訴願人的觀點適相反對—基本法意義下的租稅。這些租稅建立一項對所有符合稅法構成要件的所有人的共同負擔。課徵租稅與個人的對待給付無關，它帶來收入以支應國家任務的財政需求(參照BVerfGE 98, 106 [123])。

連接租稅收入與降低退休保險保險費二者，並不違背將電力稅與石油稅歸類為租稅。在生態租稅改革引入法草案提案說明裡所提及的(參照BTDrucks 14/40, S. 2; 並參照BTDrucks 14/1524, S. 1 及BTDrucks 14/1668, S. 1)並且在社會法第六篇第213條第4項之中再次規定的收入使用連結，並無任何憲法上的疑慮。雖然生態租稅改革引入法，建立一個在租稅優惠(電力稅法第10條第2項，石油稅法第25a條第3項與第4項)與以降低退休保險保險費的方式對被電力稅與石油稅優惠的企業減免負擔之間的關聯。但是收入的目的拘束在憲法上卻無疑慮。總的來說，預算完全涵蓋原則不具憲法位階。本原則是否毫無限制地適用，尚未確定。最多只有

在目的拘束已達不可接受的程度時，才可以接受—可能違憲的—限制預算立法者的處置安排自由(參照BVerfGE 93, 319 [348])。對此，目前尚未形成一致之意見。

2.電力稅與石油稅是基本法第106條第1項第2款意義下的消費稅。它們連結電力與石油的消費，而且會轉嫁出去。

電力稅的成立要件—依據電力稅法第5條第1項之規定，從供電網路獲得電力者，課徵電力稅—和石油稅的成立要件—依據石油稅法第9條第1項之規定，在自由市場中運送或提領石油，應課徵石油稅—都指出，並不是企業生產電力與石油的活動要被課稅，而是消費此等經濟財貨的活動才被課稅。這個稅對電力供應商或石油倉庫的擁有者課徵，而此等人是為了一般的需求而提供此等財貨的；他們是租稅債務人。但這個稅捐卻會轉嫁到消費者身上(參照BVerfGE 98, 106 [124])。在此，有會計計算上的轉嫁可能性，亦即租稅債務人可以把他已支出的稅額列為自己支出的會計計算，並且可以採取適當的措施—提高價格、提高營業額或降低其他支出—以維持其企業的經濟性，即已足夠(參照BVerfGE 31, 8 [20])。對租稅債務人而言，提供讓他有從依據立法者的設想最後應負擔該租稅的人那裡取得自己已繳納的稅額的法律保障，並非

必要（參照BVerfGE 14, 76 [96]; 27, 375 [384]; 31, 8 [20]）。當租稅被設計為從納稅義務人轉嫁到租稅承擔人的租稅負擔轉嫁，就已足夠，即使該租稅轉嫁並未在一切個案中都切實發生，亦然。

倘若應納消費稅的貨物用供製造消費財，或是一如憲法訴願人們一般一用供提供服務，即已滿足消費稅典型轉嫁可能性，當首先被課予負擔的企業消費者未被禁止，把消費稅的負擔列入其所製造產品的價格裡，並且把租稅負擔作為價格的一部經過一層或多層的交易層次轉嫁予終局消費者。在此，對企業性消費者的消費稅負擔的經濟上轉嫁可能性，事實上是否真能徹底地實現，亦非所問。特別並不要求，消費稅的負擔透過貨物價格或服務的對價能夠被轉嫁。消費稅的概念，在傳統德國稅法的意義裡，不只僅指涉對「最後」消費者的貨物而課稅，易言之，僅對私人領域的消費課稅，同時也涉及製造的領域。並不存在禁止把消費稅連結在製造工具上的法律原則（參照BFHE 141, 369 [372 f.]; 並參照BVerfG, Beschlüsse des Vorprüfungsausschusses vom 17. September 1985 - 1 BvR 1261/84 -, Information StW 1985, S. 575, und vom 17. September 1985 - 1 BvR 1260/84 -, DStZ/E 1985, S. 334; 亦請參照 BFHE 164, 148 [151] sowie

Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags zum Entwurf eines Mineralöl- und Branntweinsteuer-Änderungsgesetzes 1981, BTDrucks 9/167, S. 6)。毋寧，德國稅法向來就有對原料課徵消費稅，例如19世紀時所課徵的麥芽漲價（Malzaufschlag）或是麥芽糖漿稅（參照 Deutsches Staats-Wörterbuch, 6. Band, 1861, S. 3 f.）。

3.立法者藉著引入電力稅和提高石油稅來謀求引導目的，並未違背任何憲法的考量。有意識的對特定的消費稅構成要件提高負擔，也可以透過特別是環境目的來正當化。

在吾人面前的引導目的是一個立法者可辨識的決定。從電力稅與石油稅的規定的整體觀之，生態動機的引導目的顯示著，透過使能源使用變得昂貴而提供一個節省能源的動機，藉此來謀求一個較好的環境效果。從立法資料，特別是從生態租稅改革引入法草案的立法理由（參照BTDrucks 14/40, S. 1, 9）、決議建議（Beschlussempfehlung, BTDrucks 14/40, S. 1, 2）和德國聯邦眾議院財政委員會報告（參照BTDrucks 14/440, S. 9 ff.）可知，立法者的目的非常清楚，要讓使用環境財變得昂貴，並減輕工作因素的負擔。透過生態租稅改革繼續發展法，立法者已確認生態租稅改革的原則，質言之，立法者在特定的範圍

裡，已確認石油稅法第25條與第25a條對製造業以及對農業企業的優惠（參照BTDrucks 15/21, S. 1）。

謀求這個目的是正當的。它屬於立法者環境與工作市場政治決定自由的範圍。

4. 電力稅與石油稅法不只依照消費財的類型，而且也依照被要求的企業的類型來作區別規定。在此，依照電力稅法第9條第3項、第10條第1項與第2項，與石油稅法第25條、第25a條與其他規定，相較於其他經濟單位，被優惠的是製造業。這個不同對待是租稅優惠。

a) 消費稅所處理的是消費者在使用所得與使用財產中所彰顯的消費者的租稅納稅能力（參照BVerfGE 98, 106[124]）。作為間接稅，其所重者並非消費者的人格特徵，而是保持在市場上匿名的消費者，因為課予負擔的決定並非依據消費者來決定，而是依據應稅貨物。當消費稅負擔透過價格-可能經過多層交易層次-被轉嫁出去，而且在實際上，該租稅負擔是否確實由終局消費者來負擔一節並不明確時，這一規則仍有適用。因為消費稅依其本質可將納稅義務人之租稅負擔轉嫁予終局消費者（參照BVerfGE 14, 76 [95 f.]; 27, 375 [384]; 31, 8 [20]）。這種稅捐只是為了簡便的緣故，始向應稅貨物的分配者或製造人課徵。但是它在經濟上並不應由

納稅義務人，而應由消費者來承擔。

電力稅與石油稅亦以此設計為基礎。至少在一般的情形下，立法者乃是設定著，電力稅與石油稅的租稅負擔會成功地轉嫁予消費者。否則在此藉著開徵電力稅與提高石油稅所想謀求的引導目的，亦即藉著對能源課稅鼓勵消費者去作有環境意識的行為，將不能達到相對人，而只能空轉。

b) 藉著生態稅，立法者不僅想針對企業消費者，也想針對私人消費者。特別是立法者對製造要素，亦即能源，有利於工作要素而課稅的觀點，可以證明此點。立法者藉著開徵電力稅與提高石油稅所想謀求的要求，亦即希望節約有價值的能源並且藉此愛護環境，當消費有相同的環境傷害時，符合原則上合乎平等的負擔。

c) 電力稅法第9條第3項和第10條第1項與第2項之規定，並非連結著消費，而是連結著消費者，而且並不承擔生態目的。這是一個隱身於租稅裡的補貼。製造業為了營業目的而獲得有租稅優惠的電力（電力稅法第9條第3項）和藉由尖峰平衡進一步減少已打折的電力稅率（電力稅法第10條第1項與第2項）的可能性，作為企業的補貼，基於一般平等原則的觀點，在憲法上並無可指摘。

aa) 決定那些人或那些企業應被扶助時，立法者有廣泛的自由。當然因為平等的要求，補貼也必需有助於

公益（參照BVerfGE 78, 249 [277 f.]）。國家提供其給付，不得依據不合事理的標準。合乎事理的區別觀點，在廣泛的範圍內仍給予立法者以要求；只要規則未取向於那些與各該生活事實中違背生活經驗的評價，特別是因該措施而獲優惠之人的範圍已被事務正當地限制時尤甚，即不能指摘其違背憲法（參照BVerfGE 17, 210 [216]; 93, 319 [350]）。

bb)立法者嘗試以電力稅的優惠構成要件去排除對受優惠的企業或營業的國際競爭能力的傷害（參照BTDrucks 14/40, S. 12; BTDrucks 14/440, S. 17; BTDrucks 15/21, S. 1）。在德國製造並且可在國際上交易的貨物的國際競爭地位的劣化應該被避免，危及德國經濟地位應該被阻止，工作機會外移到國外亦應被抵抗。

藉此，立法者停留在他現有的形成空間的範圍裡。他可以追求多種公益目的，並且自事理的觀點，把不同的目的視為對不同團體的行為而言的重要之點。他可以基於經濟的、社會政策的和生態的考量作區別待遇，而不違反一般平等原則，只要其那些區別對待具有所聲稱的理由。在此，立法者已經以可允許的方式把一些重要的經濟重要性認為較-藉生態稅所追求的-一般環境政策的事件為優先。

cc)同樣電力稅法第9條第3項在

選擇被優惠的企業時，亦不得指摘其違背憲法。立法者已經合事理地限縮了被優惠人的範圍了。

被優惠和未被優惠的行業，乃依國際競爭的類型、架構、創造價值程序和出發地位明顯地區分。製造業和農業的特徵乃在於製造與銷售貨物（實體貨物）。於此，相關的行業由於所製造之貨物具有世界性的交易可能性，特別置身於外國的競爭裡。未被優惠的經濟單位本質上屬於服務業的專業範圍。服務業的一個典型特徵是「製造」與「消費」的同時性。「製造」的直接的、高度屬人性的工作給付描繪了服務業的本質內容（Gabler, Wirtschaftslexikon, 15. Aufl. 2000, Band 1, S. 725 Stichwort: Dienstleistungen）。因此服務業作為無體財，而與實體貨物的高度位置拘束有所區別（參照Corsten, Dienstleistungsproduktion, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 5. Aufl. 1993, Teilband 1, Sp. 765 [775]）。

以上，服務行業並非如同製造業立於相同程度的國際競爭中。雖然在現代的經濟中，已經注意到服務業的「製造」與「消費」二者在時間和空間的不連結（Entkoppelung）。所謂無拘束的服務，特別是產品和企業相關的服務，大致上是財務服務和技術服務，例如研究和發展、資訊處理、技術計劃與建議均屬之，越來越重要

。然而，對服務業的專業範圍而言，現在這個發展並未導致一個與任何一個製造業相同的國際競爭地位。因此立法者可以接受，與貨物適相反對，服務業並不是以相同的方式可以從事國際交易的。憲法訴願人們由於溫度敏感的貨物的運輸能力，而在特定的範圍裡與外國的業者立於國際競爭地位一節，立法者可以忽略不計。

根據相同的理由，限制製造業的租稅補償的請求權，亦即尖鋒平衡，在憲法上並無疑慮。藉著引入補償請求權，立法者嘗試去確保，因為引入電力稅法而被影響重大的能源密集的企業，不會在可負擔的自付稅額之外更被加諸負擔（參照 BTDrucks 14/440, S. 16）。立法者這樣僅僅把製造業由於其國際競爭地位以及一典型的—通常高能源需求而認為其特別需要補貼的情況，並未違反該經濟單位裡經濟出發點的違背生活經驗的評價。

dd)同樣也基於這個冷凍服務的供給與需求的競爭的觀點，也沒有違背平等原則可言。

(1)倘若憲法訴願人們認為他們在和製造業的冷凍庫的競爭中，與和相同市場層次的企業的競爭中被歧視，因為這個—電力稅被優惠的—自由冷凍設備提供到市場上而且儲藏了他人的貨物，憲法訴願人們這樣的看法是法律上不適當的。電力稅法並不容

許此等製造業的優惠。依據電力稅法第9條第3項和第10條之規定，這個經濟單位只可以為了自己營業的需要而獲得租稅優惠的電力。因此，有害於服務業競爭的他人服務，自然不得得到租稅優惠的電力。藉此可避免製造業依恃其租稅優惠的電力而在自己的營業用冷凍庫中對陌生第三人提供冷凍服務，而與憲法訴願人在電力稅優惠上有所競合。這是行政機關的任務，透過適當的措施去避免製造業不正當地獲得優惠的電力。

(2)同樣的，去指責電力消費的不同的租稅負擔會致生扭曲競爭而不利於營利性冷凍庫經營者，因為製造業大幅建造自己的冷凍庫，也是錯誤的。製造業決定建造自己的冷凍設備，是基於一個沒有法律意義的觀點，只要該設備並不供儲藏他人的貨物的話。製造業為儲藏自己的貨物而建造自己的冷凍設備，僅僅表示返回製造鏈上先前透過向外尋求冷凍倉儲設備而委託予冷凍業者的部分而已，而該部分—質言之，重新進入製造程序—本身並不會與營業冷凍業者相互競爭。此外，憲法訴願人們並未能證明，營利性冷凍庫的倉儲程度有所減少。在對德國冷凍庫協會的聽審以及聯邦憲法法院詢問工商業公會時，憲法訴願人們的上述表達亦未能被證明。上開公會曾指出，營利性冷凍庫的倉儲容量—雖然倉儲較少滿載—在最近6年

的時間裡並未減少，反而有增加的趨勢。依照這個答覆，營業性冷凍的部門並無值得一提的擴大。營利性冷凍庫的倉儲設備—其倉儲滿載程度部分減少，但部分卻有所改善—，在引入電力稅以來，並未本質地改變。

d)在石油稅法第25條與第25a條中的石油稅的優惠構成要件，與上述相同，區別—被優惠的—製造業與—未被優惠的—經濟單位。這個區分也導致一個製造業關於石油作為燃料的租稅帶來的優惠，而且藉此導致一個由租稅帶來的補貼。

製造業為營業目的而得到租稅優惠的石油作為燃料（石油稅法第25條），以及在尖鋒平衡之外更進一步獲得打折的石油稅負擔（石油稅法第25a條）的可能性，從憲法的角度而言無可指摘。

aa)立法者對石油作為燃料與作為機械動力使用課予不同租稅負擔的情形，並未違反平等原則。石油作為燃料使用，和作為機械動力使用，有基本的不同，因此其區別課稅是沒有問題的。這二種類型的使用不能要求平等待遇。毋寧，這裡涉及—對此，聯邦財務法院在其意見書中亦指出此點—二種租稅對象，其不同性可以獲

得對不同租稅負擔的理由和尺度。

bb)若憲法訴願人們指摘該不平等待遇是以補貼目的之觀點，質言之，立法者稱之為為了平衡國際競爭劣勢而補貼，依據事理這將意味著，機械動力燃料對運輸業而言具有如同石油作為燃料油對製造業相同的營業經濟意義，藉著這個目的，憲法訴願人們關於國際競爭也擁有法律上重要的公共性。以上也未違反一般平等原則。從對一個團體的租稅優惠，根據基本法第3條第1項，並不能導出對另一個團體請求另外一個租稅優惠之權利，而該租稅優惠其經濟上會致生足以相提並論的減免負擔。在此，是否會有例外，仍不確定。因為在此無論如何並無足以規定例外之根據。在消費一個和同一個經濟財，如同電力稅的情形裡，會發現在服務業與製造業之間所作出的區別與平等原則相符（C. II. 4. c) cc))。

本判決就B. 1. a)的部分，以7比1通過，其餘部分則為一致通過。

法官：Papier Jaeger Haas
Hömig Steiner
Hohmann-Dennhardt
Hoffmann-Riem Bryde