

司法院新聞稿

司法院大法官於一〇一年三月二日舉行之第一三八五次會議中，就台芳食品廠代表人張〇嘉為貨物稅事件，認最高行政法院九十七年度裁字第二三〇四號裁定及高雄高等行政法院九十六年度訴字第一〇六號判決，所適用之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、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及貨物稅條例第二條、第八條、七十九年一月二十四日修正公布，同年六月一日施行之第三十二條規定，有牴觸憲法第七條、第十五條、第十九條及第二十三條之疑義，聲請解釋案作成釋字第六九七號解釋。

解釋文

貨物稅條例（下稱本條例）第二條第一項第二款規定：「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。」與法律明確性原則尚無違背。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。

本條例第八條第一項規定：「飲料品：凡設廠機製之清涼飲料品均屬之。其稅率如左：一、稀釋天然果蔬汁從價徵收百分之八。二、其他飲料品從價徵收百分之十五」。其中有關清涼飲料品之規定，與法律明確性原則尚無不合。又上開規定僅對設廠機製之清涼飲料品課徵貨物稅，而未對非設廠機製者課徵貨物稅，並不違反憲法第七條之平等原則。

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，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，對廠商進口或產製之燕窩類飲料，認屬貨物稅條例第八條規定之應稅飲料品，尚不違反租稅法律主義之意旨。

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規定：「納稅義務人有左列情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰：一、未依第十九條規定辦理登記，擅自產製應稅貨物出廠者。」（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。

解釋理由書

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，而法律規範之租稅構成要件，應遵守法律明確性原則。惟立法使用不確定法律概念或其他抽象概念者，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，即不得謂與法律明確性原則相違（本院釋字第五二一號解釋參照）。

本條例第二條第一項第一款、第二款規定：「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：一、國內產製之貨物，為產製廠商。二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商。」是國內產製應稅貨物者，以產製廠商為納稅義務人。至於委託代製應稅貨物者，則以受託之產製廠商為納稅義務人。但不論係自行產製應稅貨物或是受託產製應稅貨物之廠商，均有依本條例第十九條，以及貨物稅稽徵規則（下稱稽徵規則）第十條、第十五條完成廠商登記及產品登記之協力義務，並經主管稽徵機關准予登記後，始得產製應稅貨物。且受託產製廠商，依稽徵規則第十七條第一項，尚

須將委託代製合約書一併送請主管稽徵機關審查，經審查核准後，始得產製應稅貨物。再依稽徵規則第十八條之規定：「應稅貨物使用包裝者，除依第十六條規定辦理及經專案核准之規格外，其包裝上均應以中文載明貨物之名稱及產製廠商之名稱、地址。」本條例第二條第一項第二款之受委託代製廠商，如僅係單一產製廠商獨立完成產製，由其承擔納稅義務，自無疑問。如係多家廠商分工，各自先後所為部分之產製行為，均為完成應稅貨物所必須。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，尚非不能根據貨物類型特徵及其產製過程認定之。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。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。

本條例第八條第一項規定：「飲料品：凡設廠機製之清涼飲料品均屬之。其稅率如左：一、稀釋天然果蔬汁從價徵收百分之八。二、其他飲料品從價徵收百分之十五。」同條第三項雖就「設廠機製」為明文之定義，而未就「清涼飲料品」予以定義。惟所謂「清涼」者，乃相對之概念，並非與溫度有絕對關連，而市售此類飲料種類眾多，立法者實無從預先鉅細靡遺悉加以規定。消費者於購買飲料品後，開封即可飲用，凡符合此一特性者，即屬於清涼飲料品，此非受規範者所不能預見，與法律明確性原則尚無不合。

凡設廠機製之清涼飲料品應課徵貨物稅，本條例第八條第一項定有明文。又同條第三項規定：「第一項所稱設廠機

製，指左列情形之一：一、設有固定製造場所，使用電動或非電動之機具製造裝瓶（盒、罐、桶）固封者。二、設有固定製造場所，使用電動或非電動機具製造飲料品之原料或半成品裝入自動混合販賣機製造銷售者。」至於市面上非設廠而以手工或機具調製之清涼飲料品，產量有限，對之課徵貨物稅不符稽徵成本，與設廠產製之清涼飲料品，係以機具裝填、充入或分裝原物料，大量製造運銷出廠，始再轉售與消費者之情形不同。貨物稅之課徵，乃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為課徵對象。立法者選擇設廠機製之清涼飲料品課稅，係基於國家經濟、財政政策之考量，自非恣意。是本條例第八條僅對設廠機製之清涼飲料品課徵貨物稅，而未對非設廠機製者課徵貨物稅，並不違反憲法第七條之平等原則。

至於本條例第八條第一項第二款「其他飲料品」之定義，除其須非屬同條第一項第一款之稀釋天然果蔬汁及同條第二項合於國家標準之純天然與濃縮果、蔬菜汁（漿）外，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示：「二、設廠機製之罐裝綠豆湯、花生湯等，依本部（72）台財稅第三六二八六號函及（74）台財稅第二四七七九號函規定之原則，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。」（下稱七十九年函，上開（72）台財稅第三六二八六號函業經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廢止）準此，設廠機製之飲料品，內含可供飲用及食用之液體與添加物，應否課徵貨物稅，以該項飲料品是否「內含固體量達到百分之五

十」作為認定標準。此係由主管機關本於職權作成解釋性函釋，以供下級機關於個案中具體判斷，該認定標準符合社會通念對於飲料品之認知，與一般法律解釋方法無違，尚不違反租稅法律主義之意旨（本院釋字第六三五號、第六八五號解釋參照）。另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謂：「廠商進口或產製之燕窩類飲料，核屬貨物稅條例第八條規定之應稅飲料品，應依法課徵貨物稅。」乃屬主管機關循上開七十九年函釋認定飲料品之標準，就燕窩類飲料是否為清涼飲料之解釋性函釋，符合社會通念關於清涼飲料品概念之認知，亦未違反租稅法律主義。惟飲料品之種類繁多，產品日新月異，是否屬應課徵貨物稅之清涼飲料，其認定標準，有無由立法者以法律或授權主管機關以法規命令規定之必要，相關機關宜適時檢討改進，併此指明。

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規定：「納稅義務人有左列情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處五倍至十五倍罰鍰：一、未依第十九條規定辦理登記，擅自產製應稅貨物出廠者。」（九十八年十二月三十日修正為一倍至三倍罰鍰）上開規定係對納稅義務人未依法辦理廠商登記及產品登記，即自行產製應稅貨物出廠而逃漏稅捐所為之處罰，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，以達正確課稅之目的，尚未逾越立法裁量範圍，與憲法比例原則並無牴觸。

該次會議由司法院院長賴大法官浩敏擔任主席，大法官蘇永欽、林錫堯、池啟明、李震山、蔡清遊、黃茂榮、陳敏、葉百修、陳春生、陳新民、陳碧玉、黃璽君、羅昌發、湯德宗出席，秘書長林錦芳列席。會中通過之解釋文、解釋理由書，陳大法官碧玉提出之部分協同意見書，蘇大法官永欽提出、陳大法官春生加入之協同意見書，葉大法官百修提出之部分不同部分協同意見書，湯大法官德宗提出之一部不同意見書，黃大法官茂榮、羅大法官昌發分別提出之不同意見書，均經司法院以院令公布。

附（一）陳大法官碧玉提出之部分協同意見書。

（二）蘇大法官永欽提出、陳大法官春生加入之協同意見書。

（三）葉大法官百修提出之部分不同部分協同意見書。

（四）湯大法官德宗提出之一部不同意見書。

（五）黃大法官茂榮提出之不同意見書。

（六）羅大法官昌發提出之不同意見書。

（七）台芳食品廠代表人張○嘉聲請案之事實摘要。

司法院釋字第 697 號解釋事實摘要

緣台芳及廣珍二公司合作生產「台芳廣珍膠原蛋白燕窩」，委由惠智公司代為產製。因惠智公司無機械生產設備，亦無工廠登記證，乃委聲請人台芳食品廠代工，由聲請人負責產品之充填、裝瓶工作。嗣財政部臺灣省南區國稅局認該產品為貨物稅條例第 8 條所規定之飲料品，係應稅貨物，聲請人為貨物稅納稅義務人，未依第 19 條規定辦理登記而擅自產製應稅貨物，核定應補繳貨物稅 347,393 元，並依第 32 條第 1 款規定，按補繳稅額處 10 倍罰鍰 3,473,900 元。

聲請人不服，循序提起行政訴訟，遭駁回確定，爰認貨物稅條例相關規定不明確，其並非貨物稅納稅義務人，財政部 79 年 11 月 1 日台財稅第 790367324 號函及 84 年 11 月 24 日台財稅第 841660961 號函，就其代工之燕窩類飲料品認定為第 8 條之清涼飲料品，進而依第 32 條第 1 款罰處 10 倍罰鍰，均有違憲疑義，聲請解釋。