

# 釋字第六九八號解釋協同意見書

大法官 黃茂榮

本號解釋所釋之法令：貨物稅條例第十一條第一項第二款及財政部中華民國九十六年六月十四日台財稅字第 0 九六 0 四五 0 一八七 0 號令，雖無違反平等原則及租稅法律主義的問題。但系爭令適用結果所引起的問題，在本號解釋並未獲得釐清。爰提出協同意見書，供為相關規定之檢討的參考：

## 壹、貨物稅條例規定以彩色電視機為應稅貨物

### 一、貨物稅之應稅貨物及納稅義務人之選定

貨物稅為單階段之消費稅，而一件貨物可能需要經過一連串之組裝的產製過程，始能完成。因此，在貨物稅稅制之規劃上，立法機關應慎選其應稅貨物之完成產製的階段，並以在該階段完成產製之貨物為應稅貨物，同時以在該階段完成產製之廠商為納稅義務人。是故，能夠組裝為應稅貨物之組件，只要係尚未組裝成應稅貨物之半成品或組件，即不得對之課徵貨物稅，該階段之廠商自非納稅義務人。又在立法機關或經其授權之行政機關選定應稅貨物後，稅捐稽徵機關不得突然主張以該階段之前或之後產製之貨物為應稅貨物。

### 二、以彩色電視機為應稅貨物與納稅義務人之選定

貨物稅條例第十一條第一項第二款選定以《彩色電視機》為應稅貨物。《彩色電視機》主要由《彩色顯示器》及《電視調諧器》組裝而成。互相分離之影像彩色顯示器及電視調諧器並無電視之收視功能。是故，除貨物稅條例另有明文規定外，並不因彩色電視機是應稅貨物，而使彩色顯示器

及電視調諧器在其組裝為彩色電視機前，亦成為應稅貨物。銷售者將之組裝在一起，使其具備彩色電視機之功能，而後銷售，應以該銷售者，而非彩色顯示器及電視調諧器之製造商為該彩色電視機之產製廠商，從而將之認定為該彩色電視機之貨物稅的納稅義務人。彩色顯示器及電視調諧器之製造商可預見其產製之影像顯示器及調諧器的購買者，可能將之組裝為彩色電視機者，是否因此成為該彩色電視機之產製者？鑑於貨物稅為單階段之消費稅，其應稅貨物之產製階段事先有在法律中予以選定，以界定應稅貨物的必要。至於實際為組裝之消費者是否因此負其組裝之貨物的貨物稅繳納義務？因其並非廠商，以採否定見解為宜。當發現可能因此流失彩色電視機之貨物稅的稅基或稅額，則應以法律，將與彩色電視機有關之主要構件規定為貨物稅的課徵客體。然在這種情形，應對利用已稅之主要構件組成的彩色電視機免徵貨物稅，以避免重複課徵，致與貨物稅是單階段消費稅的意旨相衝突。

## 貳、以彩色電視機課徵貨物稅之相關問題

### 一、彩色電視機及其組件

貨物稅條第十一條第一項第二款規定《彩色電視機》為應稅貨物。為該款之適用，財政部九十六年六月十四日台財稅字第0九六0四五0一八七0號令（下稱系爭令）規定：「一、貨物稅條例第十一條第一項第二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。」此即本號解釋之系爭令。

系爭令第一點首先從貨物之組成的觀點解釋：「一、貨物稅條例第十一條第一項第二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。」依系爭令，彩色顯示器及電視調諧器併為彩色電視機之二大主要部分。在該基礎上，系爭令第二點及第三點除根據彩色顯示器及電視調諧器之單獨的功能，分別說明渠等非屬彩色電視機之範圍的看法外，並以《彩色顯示器》未併同具有《電視調諧器》功能之機具出廠，及《電視調諧器》未併同《彩色顯示器》出廠為例，表示在這種情形，彩色顯示器「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」；電視調諧器或具有電視調諧器功能之機具，因「不具有影像顯示功能」，而免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。要之，只要一件電器不同時具備彩色顯示器及電視調諧器二大主要部分，即非彩色電視機。系爭令該二點的意旨在於闡釋：為構成《彩色電視機》，第一點中所稱《彩色顯示器》及《電視調諧器》二大主要部分之必要的存在狀態。其如「不同時具備」，即非《彩色電視機》。

## 二、組件如何轉化為彩色電視機

針對該二大主要部分如何由「不同時具備」轉化為「同

時具備」的狀態？該令第四點表示「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」。如以第四點之上開闡釋為準，將二者「併同出廠」並非該「轉化」的因素；將二者「再行安裝或改裝」才是其所以發生該「轉化」為《彩色電視機》的因素。

然系爭令在審判實務上經引用的情形卻是：不但以「併同出廠」為該「轉化」的因素，甚而實務判決有所謂「併同出廠」亦不需要同時銷售給同一消費者之見解。以關於本聲請案之兩則原審裁判為例，1、臺北高等行政法院九十六年度訴字第五一七號判決認為：「彩色顯示器併同具有電視調諧器功能之機具出廠或進口者，即屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機，應課徵貨物稅。本件原告（按：即本案聲請人）產製同型號之液晶（電漿）顯示器及視訊盒，以『同數量』銷售予大同綜合訊電公司，原告生產之視訊盒產品不可以與其他公司生產之液晶顯示器搭配使用（原處分卷 93 頁），原告產製之顯示器及視訊盒係『併同銷售』（原處分卷 87 頁）；足證原告生產之液晶（電漿）顯示器及視訊盒係以一對一搭配方式併同出廠銷售，組裝完成後即具備彩色電視機功能。」臺北高等行政法院判決以《彩色顯示器》及《電視調諧器》是否「併同出廠、銷售」作為是否將「不同時具備」彩色電視機之兩大要件轉化成「同時具備」彩色電視機之兩大要件之判斷基礎。惟該高等行政法院判決復認：「經查，上開編號之顯示器及視訊盒係以同數量銷售，可組裝成彩色電視機，且經核對其銷貨日期僅相隔數日（有上開銷貨明細表可參），則被告核定原告生產該等顯示器及視訊盒係搭配組合生產，並無不合。」要之，該院所謂「併同」可包含「同時」及「先後」之出廠及銷售行為。2、最高行政法院九十七年度裁字第四二二四號裁定首先認為只要「可以輕易預測市場上會將該二組件組裝成彩色電視機銷售」，亦不需要同時銷售給同一消

費者，即可轉化。然後進一步闡釋「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。至於本案不能依上開令之規範意旨（按指：依系爭令第四點），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。」最高行政法院上述解釋與貨物稅以一定產製階段完成產製之貨物為應稅貨物的規範特徵衝突。

貨物稅條例第十一條第一項第二款既然選定以《彩色電視機》，而不以《彩色顯示器》為應稅貨物，則如認為 20 吋以上之《彩色顯示器》主要與《電視調諧器》組合當成《彩色電視機》使用，應課徵貨物稅，則應將 20 吋以上之《彩色顯示器》直接規定為應稅貨物之一，不適合不將之規定為應稅貨物，而卻以「一個廠商有產製《彩色顯示器》及《電視調諧器》」，或以「其將二者同時或先後銷售於其經銷商」為理由，在其即便沒有將之組裝在一起而後銷售，或銷售於消費者的情形，一概認定其「併同出廠」《彩色顯示器》及《電視調諧器》。該解釋的結果，其實與系爭令第四點之見解不同。其最低限度應以併同銷售於消費者為要件的理由為：經銷商本來即必須備妥各種貨物滿足各種消費者之需要，所以產製廠商將《彩色顯示器》及《電視調諧器》銷售於同一經銷商，為常態的配銷行為，非必為當成《彩色電視機》銷售。

如果要對 20 吋以上之大尺寸的《彩色顯示器》課徵與《彩色電視機》相同稅率之貨物稅，應將貨物稅條例第十一條第三項增定為：「第一項第二款之彩色電視機及第三款之冷暖氣機，得就其主要機件，由財政部訂定辦法折算課稅。」而不適合在無該增定的情形，試圖透過函令，或甚至在無函

令支持的情形，逕行在個案對於尚未組裝成彩色電視機之《彩色顯示器》課徵貨物稅，並予處罰。

何況《彩色顯示器》與《電視調諧器》由消費者購買後自行組裝成彩色電視機的問題，早在財政部六十五年五月八日台財稅第三二九九一號函已知悉該問題的存在，迄今已快滿三十六年，相關機關為何不修法，而寧可透過容易引起解釋疑義之函令處理？如果很容易就能夠把應稅貨物在法律中定清楚，而卻透過可以有不同解釋之函中命令式的加以闡釋，是否仍可謂該函令關於應稅貨物之規定的構成要件符合明確性原則？

### 三、在系爭令第二、三點之解釋上應考量第四點

解釋文第二段將系爭令的第四點排除在解釋標的之外：「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。」使第四點開頭「前述」二字，在第二、三點與第四點間之承先啟後的全文意旨，隱而不彰，使存在於第二、三點中之「併同出廠」的疑問，不能透過第四點予以釐清；由系爭令第四點「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」顯示：其實財政部原來並無意於將第二、三點中所稱之「併同出廠」擴張到其下屬機關及司法機關所擴張的程度。

如今從系爭令切出第一點至第三點，為本號解釋，等於肯認稅務機關及審理系爭案件之司法機關的見解，認為得以聲請人「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」為理由，將該二組件在組裝前即論為彩色電視機；或以產製廠商「事前可以明白預測該二構件產品在市場之組合行銷狀態」為理由，認為應以產製廠商，而非行銷廠商為

納稅義務人。在像貨物稅這種單階段的消費稅，該認事用法的邏輯，對於稅法構成要件明確性原則之遵守，會帶來難以想像的衝擊。

#### 四、其他相類物品應否課徵貨物稅與平等原則之檢驗

鑑於對具有相同功能之貨物是否課徵貨物稅，其差別待遇深入影響應稅貨物與不應稅貨物間之競爭，所以其差別待遇是否違反平等原則，首先應審查該應稅貨物與不應稅貨物是否屬於同一市場及其間之替代性的高低。如果兩者屬於同一市場且因具有一定程度之替代性而有競爭關係，則其貨物稅之課徵上的差別待遇，便顯然違反平等原則，縱使「寓有國家稅收、產業政策、節約能源等多種考量」，亦難謂「尚未逾越立法裁量範圍」；若兩者不屬於同一市場，或雖屬於同一市場但其替代性不高，則因其貨物稅之課徵上的差別待遇對於其間之競爭無影響，或影響不顯著，所以在競爭的意義下，不構成平等原則之違反。

其次，從滿足國家財政需要之觀點觀之，任何應稅與免稅之不同待遇規定，縱使在同一產業內不妨礙公平競爭，但在不同產業間，還是與各行各業應平等課稅的原則不盡相符。是故，就其所以為差別待遇之目的及與手段的關係，仍有從比例原則加以審查的必要，以得到該差別待遇雖與平等原則不盡相符，但因尚符比例原則不構成違憲的妥當論據。

倘以貨物之功能界定其種類之範圍時，《液晶顯示器 + 電視盒》、《液晶顯示器 + 中華電信 MOD》、《電腦 + 電視卡》、《多媒體觸控電腦》、《行動式 DVD 播放器兼數位電視》、《衛星導航》、《內建調諧器之筆記型電腦》、《搭配電視接收晶片之手機》等電器因都具有「直接接收電視視頻訊號及播放電視節目」的功能，而皆應認定為《彩色電視機》。然對於上開貨物，實務上除將《液晶顯示器 + 電視盒》等同於彩色電視機課徵貨物稅外，對於其他貨物，並不課徵貨物稅。其所

以將《液晶顯示器 + 電視盒》等同於《彩色電視機》課徵貨物稅的論據，在於其由同一廠商製造併同出廠。而所以不將《液晶顯示器 + 中華電信 MOD》等同於彩色電視機課徵貨物稅的論據，在於其組成部件分別由不同廠商供應，沒有「併同出廠」的情事。然《液晶顯示器 + 電視盒》與《液晶顯示器 + 中華電信 MOD》在構造上差異微小，在市場上有高度之替代性，僅因《液晶顯示器》與《中華電信 MOD》之供應商不同，而不課徵貨物稅，必對於《液晶顯示器 + 電視盒》構成貨物稅上之不公平競爭。至於其他貨物為何不課徵彩色電視機之貨物稅的理由，有權機關並未表示。

本號解釋就所以對於上開貨物課徵或不課徵貨物稅，代為研擬「寓有國家稅收、產業政策、節約能源等多種考量，尚未逾越立法裁量範圍」等理由，並以此為依據認為該差別待遇，「尚難謂為恣意，與憲法平等原則尚無違背」。

## 五、明知或可預測購買者對於系爭貨物之用途上的意圖

財稅機關或法院所以將系爭令反面解釋，認為可以對於產製《彩色顯示器》及《電視調諧器》且併同出廠者，課徵貨物稅的最終理由為：《彩色顯示器》及《電視調諧器》之產製廠商，可預測其經銷商，終將其產製之《彩色顯示器》《電視調諧器》銷售與同一消費者，並由消費者組裝為《彩色電視機》。

問題是：縱使財稅機關或法院關於該預測的判斷與事實相符，鑑於貨物稅之單階段消費稅的性格，有權機關雖有權限規定，以完成一定階段之產製的貨物為應稅貨物，但不得以其前階段完成產製之應稅貨物的部件，最終將被購買該部件之消費者自行組裝為應稅貨物為理由，而對於產製該部件者課徵貨物稅。蓋完成應稅之組裝行為者為消費者，而非產製該部件之廠商。即便消費者亦具有貨物稅條例之權利能力，在消費者從事產製前，消費者亦尚未著手應課徵貨物稅



之產製行為，必須直到其購買相關部件，才進入預備產製的階段。是故，產製部件之廠商的產製及銷售行為，即便要論為消費者之尚未著手之產製行為的幫助行為，亦嫌勉強。

與其他法律相比，關於稅捐法，人民更需要法之安定性的保障，以便可以在稅捐法的基礎上，從事能夠預見其效力之經濟活動的規劃，包括是否投資及如何營運。稅捐法的制定與執行，國家與人民間有利益衝突，所以國家機關更應守住：嚴以律己，寬以律人的處世原則。當法律（貨物稅條例第二條第一項第二款）的規定，由於經濟活動之發展而脫節時，相關機關應儘速修法謀求亡羊補牢，而不適合放著有漏洞之法律快三十六年不管，而要人民對於因該漏洞而發生之稅收的損失負責：補稅、處罰。

要力爭上游，成為有競爭力之經濟體，以避免與競爭國家相比，越落後越遠，政府最容易辦到的是：對於存在已久之此種稅捐法規，理性的力求合理化；不要以國家無錯，錯在人民想鑽法律漏洞來面對。否則，總是錯在人民的施政氛圍，一天不能消除，在先聖先賢：「危邦不入，亂邦不居」的昭示底下，就不要疑惑：為何事業稍有成就之企業家，總是移民到關於所得稅之課稅範圍，採全球主義的國家，以致其在中華民國取得之所得，除了要向中華民國繳稅外，還要向外國繳稅，或不繳稅，而甘冒被其持有綠卡的國家，補稅或甚至抓進牢房的危險。