

## 司法院釋字第六九七號解釋

### 部分不同、部分協同意見書

大法官 葉百修

本號解釋多數意見之意旨，其中認為：一、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（下稱系爭函），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，尚未違反租稅法律主義之意旨；二、就貨物稅條例第八條第一項（下稱系爭規定一）僅就平等權及法律明確性原則加以審查並獲致合憲之結論；三、八十六年五月七日修正公布之同條例第三十二條第一項第一款（下稱系爭規定二）尚未逾越立法裁量範圍，與憲法比例原則無違。惟本席對多數意見認系爭函與租稅法律主義無違一節，不能贊同，爰提出不同意見書；就多數意見認系爭規定一不違反平等權及系爭規定二不違反比例原則之結論表示贊同，但對部分疑點，並未說明，併提出協同意見書如后。

#### 一、本件解釋聲請意旨

本件解釋聲請人係受委託代工製造膠原蛋白燕窩之食品廠，經財政部認定聲請人為貨物稅條例第二條規定之產製廠商，且依據系爭函所為以「內含固體量是否達到百分之五十」作為上開系爭規定一所謂「飲料品」之認定標準，以及財政部八十四年一月二十四日台財稅第八四一六六〇九六一號函認其所生產之燕窩屬應課徵貨物稅之設廠機製「清涼飲料品」，聲請人卻未依同條例第十九條規定，於產製貨

物前，向工廠所在地主管稽徵機關申請辦理貨物稅廠商登記及產品登記，乃依系爭規定二予以補徵稅款，並按補徵稅額處以十倍罰鍰。聲請人乃以上開貨物稅條例第二條規定違反法律明確性、系爭規定一違反平等權、法律明確性與比例原則、系爭函及上開財政部八十四年函違反租稅法律主義及法律保留原則，以及系爭規定二違反處罰明確性與比例原則為由，聲請本院解釋憲法。

## 二、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違反租稅法律主義

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課予人民繳納稅捐義務或給予人民減免稅捐優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定，本院歷來解釋闡釋甚明。稅捐法律所定事項之適用，恆涉及人民財產權之限制或剝奪，本於法律適用之整體性及權利義務之衡平性，當不得任意割裂適用(本院釋字第三八五號解釋參照)，除應遵守上開租稅法律主義外，基於憲法第七條平等權及第十五條財產權之保障意旨，主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應本於租稅法律主義之精神，秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則(本院釋字第四九六號、第五九七號解釋參照)，並遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許(本院釋字第六二〇號、第六二二號、第六四〇號、第六七四號、第六九二號、第六九三號解釋參照)。

本件解釋多數意見認系爭函係「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」之推演，實際上混淆租稅法律主義與法律保留原則之憲法意義。按本院歷來基於法律保留原則之意旨，對於憲法第十九條明文規定之租稅法律主義，始以相當嚴格的形式意涵加以審查，從對於上開租稅構成要件須以法律明文規定、法律本身規定是否明確，以一般法律解釋方法而轉由司法審查加以確定、法律規定明確授權主管機關得以命令為補充必要到細節性、技術性之事項，即得由主管機關自行為之，致使法律保留原則於租稅法律上之適用範圍日趨縮減，影響人民受憲法保障之相關權利。

誠然，租稅法律主義於憲法第十九條之明文規定，其位階是否屬於本院解釋第四四三號解釋所確立關於憲法第八條保障人身自由之憲法保留，尚有討論空間<sup>1</sup>，即便非憲法保留，其規範密度究應為何，雖視規範對象、內容或法益本身及其所受限制之輕重而有合理差異，惟目前本院解釋對於租稅法律主義之意旨，是否過於放寬其規範密度，本席不願遽下斷言。惟須剴陳的是，在既有法律未有明確規範之下，本院對於主管機關所得裁量或解釋空間之判斷，毋寧應更為謹慎。

以本件解釋為例，系爭函以「內含固體量是否達到百分之五十」作為上開系爭規定一所謂「飲料品」之認定標準，多數意見認為此項標準符合社會通念，與一般法律解釋原

---

<sup>1</sup> 此部分討論，可參見本院釋字第 607 號解釋，許玉秀大法官所提之部分協同意見書。

則無違；然而此項標準，實際上已經影響系爭規定一所稱「飲料品」之本質與範圍，亦即系爭函所定百分之五十之固體量，並非可由社會通念所認知，即一般人民對於飲料品之判斷，無非是以經過加工製造供人飲用的「液體」，如汽水、果汁、酒等，並非係由產品本身之「固體」量比例多寡而定，如何得稱此項標準係符合社會通念？何以主管機關以固體量比例百分之五十之標準而認定是否屬於飲料品而屬貨物稅課徵範圍？又，由於此項認定標準實已逸脫所謂細節性、技術性之事項，而直接涉及是否課徵貨物稅之應稅貨物即租稅客體之認定，於法律尚無授權主管機關以法規命令規定前，不應逕由主管機關以命令加以認定，否則不僅淘空憲法第十九條規定租稅法律主義之精神，亦將損及人民受憲法保障之權利。若非如此，則多數意見以飲料品之認定標準，一方面既認尚未違反租稅法律主義之意旨，另一方面又認相關機關宜適時檢討，其立場豈非前後不一致？

### **三、貨物稅條例第八條第一項固不違反平等原則，但對聲請人主張有違反比例原則一節，未置一詞，有理由不備之嫌**

本院大法官職司憲法解釋，於憲法及司法院大法官審理案件法（下稱大審法）固然並未就本院解釋憲法之內容予以明確規定；惟從大審法第八條第一項第三款規定，聲請解釋憲法應以聲請書敘明聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持立場與見解，聲請人既以敘明其聲請解釋憲法之立場與見解，同法第十條第一項亦規定，不合大審法規定不予解釋者，應敘明理由，以及同法第十七條亦規定，大法

官決議之解釋文，應附具解釋理由書，連同各大法官對該解釋之協同意見書或不同意見書，一併由司法院公布之，顯見對於本院解釋憲法，無論是受理解釋與否，均應附具理由。雖本院解釋憲法之理由書不見得均須就聲請人之立場與見解逐一回應，然對於每一件解釋憲法之聲請，本院均應以憲法守護者之態度審慎以對，務求解釋之論理翔實，並以解釋文及其理由書維護憲法保障人民權利之意旨，忠實履行憲法所賦予之職責與義務，始無愧憲法守護者之名。於民事、刑事與行政訴訟程序，若判決不備理由或理由矛盾者，乃係構成當然違背法令而得提起上訴<sup>2</sup>。本院解釋憲法，固然與民事、刑事與行政審判其性質上有所不同，惟作為司法者「說理之義務」則無異。

對於解釋憲法之聲請最終獲致違憲之結論，固然可依多數大法官之決議，以可決之單一或多項理由予以宣告違憲；然若最終為合憲之結論，則多數可決之理由，則應窮盡所有違憲疑慮之論據，否則難消聲請人就其聲請解釋憲法之法律或命令違憲之疑義，亦將有損於本院大法官為憲法守護者之名。是本件解釋多數意見僅就系爭規定一與法律明確性及憲法第七條平等原則無違為由，據以認定其合憲性；就聲請人所稱系爭規定一與憲法保障人民財產權及比例原則之意旨有違之具體指摘，卻毫無論及與回應，究係本件解釋無涉財產權與比例原則之問題，論及上開二項理由即為已足？或事實上仍有可能構成牴觸財產權與比例原則之疑義，僅未能獲致可決多數而無由論述？未能獲致

---

<sup>2</sup> 民事訴訟法第 469 條第 6 款、刑事訴訟法第 379 條第 14 款及行政訴訟法第 243 條第 2 項第 6 款規定參照。

可決多數又豈是本院大法官迴避憲法解釋職責之煌辭？是本席以為多數意見僅就法律明確性及平等權審查而逕認系爭規定一合憲之結論，實有解釋理由不備之失。

#### 四、貨物稅條例第三十二條雖不違反比例原則，然應諭知相關機關儘速修正相關規範

多數意見就系爭規定二涉及人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰之財產權限制，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，應根據違反義務情節之輕重程度為之，使責罰相當。立法者針對特別應予非難之違反行政法上義務行為，為求執法明確，以固定之方式區分違規情節之輕重並據以計算罰鍰金額，而未預留罰鍰之裁量範圍者，或非憲法所不許，惟仍應設適當之調整機制，以避免個案顯然過苛之處罰，始符合憲法第二十三條規定限制人民基本權利應遵守比例原則之意旨，歷經本院釋字第六四一號、第六八五號解釋闡釋甚詳。然多數意見於本件解釋中，就系爭規定二之合憲性審查結論，竟以寥寥數語，僅以該規定「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」而一筆帶過，全然未就歷來比例原則之審查程序與要件逐一認定，率爾獲致與憲法比例原則並無牴觸之結論，其漫然之心實令本席不敢苟同。

立法者就人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰，本席雖同意其罰鍰之範圍，立法者得斟酌相關因素而有較大的形成自由。系爭規定二雖規定納稅義務人違反貨物稅條例第十九條者，除補徵稅款外，尚須按其補徵稅額處五倍至

十五倍罰鍰。從規範本身而言，系爭規定一處以五倍至十五倍之罰鍰，形式上仍有最高額之限制；而對於處罰倍數之設定，立法者或有其裁量範圍。且由於立法規範最低五倍之罰鍰，或於個案仍有過苛之情形，然稅捐稽徵機關可依稅捐稽徵法第四十八條之二第一項規定，於其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。惟依據同條第二項規定，上開所謂情節輕微、漏稅一定金額及減免，財政部雖所定有「稅務違章案件減免處罰標準」<sup>3</sup>，然其中第十一條第一項規定，依貨物稅條例第三十二條規定應處罰鍰案件，其補徵稅額在新台幣五千元以下者，免予處罰，對於本件聲請人或大多數因系爭規定二處以罰鍰之案件，其減免金額顯然不合理，將使減免規定形同虛設；況貨物稅既然屬一種單一階段銷售稅，甚至隱含消費稅之性質，對於納稅義務人無法透過轉嫁，於其所獲利益遠低於課以五倍之罰鍰時，仍有與憲法比例原則未盡相符之處。是相關機關應儘速檢討相關規定，避免造成個案顯然過苛之處罰，逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，俾符合憲法第十五條保障人民財產權之意旨。

綜上所述，本席無法贊同多數意見以社會通念及一般法律解釋方法而認定系爭函與憲法租稅法律主義之意旨尚無牴觸之結論；系爭函所為飲品之認定標準，並無法透過一般法律解釋方法而獲致，其認定標準之判斷，既無貨物稅法之明確授權，亦非可屬細節性、技術性之事項，由此認定標準之判斷益足證系爭規定一於法律明確性有缺，

<sup>3</sup> 財政部中華民國 99 年 1 月 18 日台財稅字第 09904505050 號令參照。

逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，與憲法租稅法律主義之意旨不符。至系爭規定二雖與比例原則尚無牴觸，立法者仍應儘速通盤檢討相關規範。