

釋字第六九七號解釋不同意見書

黃大法官茂榮

司法院釋字第五二一號解釋文雖謂：「法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，運用概括條款而為相應之規定，業經本院釋字第四三二號解釋闡釋在案。」但引用該號解釋作為本號解釋之基礎解釋原則，並不適當。蓋先例之引用，其情境應與聲請案之情境相近，方始適宜。司法院釋字第五二一號解釋所涉情境為：「為確保進口人對於進口貨物之相關事項為誠實申報，以貫徹有關法令之執行，海關緝私條例第三十七條第一項除於前三款處罰虛報所運貨物之名稱、數量及其他有關事項外，並於第四款以概括方式規定『其他違法行為』亦在處罰之列，此一概括規定，係指報運貨物進口違反法律規定而有類似同條項前三款虛報之情事而言。」而本號解釋所涉情境為：1、貨物稅條例（下稱系爭條例）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。」是否符合法律明確性原則。2、系爭條例第十五條規定：「產製廠商接受其他廠商提供原料，代製應稅貨物者，以委託廠商之銷售價格依前二條之規定計算其完稅價格。」在稅捐客體及稅基之歸屬上，該條規定是否符合實質課稅原則關於「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據」之要求（司法院釋字第四二〇號解釋、稅捐稽徵法第十二條

之一參照)。3、系爭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。」其中第二款所定「其他飲料品」，涉及應稅貨物（稅捐客體）之規定，是否因有「稀釋天然果蔬汁」可供對比，而已明確？特別是將之適用到燕窩飲料是否該當「清涼飲料品」的類型特徵。另就該當該款規定之飲料，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。」又財政部八十四年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」。上開函釋內容得否讓一般人預見，從而得以解釋系爭條例第八條第一項第二款規定？亦即上開函釋有是否符合法律構成要件明確性原則之疑義。4、按中華民國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。」（該條文之罰鍰標準，已於九十八年十二月三十日修正公布為一倍至三倍罰鍰）。查本聲請案受託之產製廠商涉案的代工產品產製數量為31,000瓶，每瓶代工費用4元，全部代工報酬為新台幣（下同）124,000元；南區國稅局以聲請人為系爭貨物之納稅義

務人，應於貨物出廠時申報繳納貨物稅，聲請人未依規定辦理，違反貨物稅條例第十九條規定，按每瓶應繳貨物稅 11.2 元計算，核定補徵稅額 347,393 元，並依同條例第三十二條第一款規定，按補徵稅額處十倍罰鍰共 3,473,900 元。該罰鍰金額為聲請人代工報酬之 28 倍。故有貨物稅條例第三十二條規定是否違反比例原則之問題。

就上述規定，本號解釋多數意見認為：1、系爭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。2、系爭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。3、財政部中華民國七十九年十一月一日台財稅第七九 0 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 0 九六一號函，對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，尚不違反租稅法律主義之意旨。4、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。」與憲法比例原則並無牴觸。5、至系爭條例第十五條規定部分，則因聲請人未將其列為解釋標的，故本號解釋並未論斷該規定之合憲性。

多數意見所持上述看法，不能妥當救濟人民依上開法律規定或行政函釋所遭受之困境，為防止類似問題的發生，爰提出不同意見書供為參考，希望有助於相關問題的圓滿解決。

壹、聲請案所涉事實簡述

台鹽公司（以下簡稱甲）為銷售台鹽膠原蛋白燕窩飲料（以下簡稱系爭燕窩飲料），委託惠智公司（以下簡稱乙）產製，約定膠原蛋白由甲提供，燕窩及其他副料由乙提供，貨物稅由乙負擔。乙因無產製設備，將該工作轉委託台芳公司（以下簡稱丙，亦即本釋憲案聲請人），約定由丙將該膠原蛋白、燕窩及其他副料等攪拌後充填於乙提供之玻璃瓶並予封蓋，貨物稅約定由乙負擔，丙應在應繳稅之期日三天前通知乙。約定之相關代工或銷售價格為：（1）依甲乙間之約定，含貨物稅、燕窩及副料，甲應給付乙每瓶 20 元，（2）依乙丙間之約定，乙應給付丙攪拌、充填封蓋之加工費每瓶 4 元，（3）另稅捐稽徵機關按甲將系爭燕窩飲料賣給案外人春天洋行之價金，推算其內容物（即飲料）部分甲之銷售價格為每瓶 88.41 元。並以每瓶 88.41 元為稅基，按稅率 15% 計算丙之應納貨物稅稅額，每瓶為 11.2 元。

丙為依貨物稅條例第十九條向工廠所在地主管稽徵機關申請辦理貨物稅產品登記，而向乙索取銷售價格等相關資料時，乙以涉及成本及配方問題為由而未提供，並對丙表示報稅問題乙會處理。然事實上嗣後乙並未依貨物稅條例第二條第二項規定，向主管稽徵機關申請以委託廠商即自己，為

納稅義務人。後來於甲欲將丙充填封蓋之 31,000 瓶系爭燕窩飲料銷售於春天洋行，經國稅局查獲丙有未申報貨物稅即先行產製之系爭燕窩飲料之情時，乙始提供相關資料及完稅價格，要丙申報，以避免代工產品不能出貨。（參照臺灣高等法院高雄分院九十八年度上易字第一四二號民事判決之理由六、（一）2。）

本聲請案受託之產製廠商涉案的代工產製數量為 31,000 瓶，每瓶代工費用 4 元，全部代工報酬為 124,000 元；南區國稅局乃依貨物稅條例第二條第一項第二款，認定聲請人為系爭貨物之納稅義務人，應於貨物出廠時申報繳納貨物稅。聲請人丙未依規定辦理，違反貨物稅條例第十九條規定，按甲之銷售價格每瓶 88.41 元，計算丙每瓶應繳貨物稅 11.2 元，故對丙核定補徵稅額 347,393 元，並依同條例第三十二條第一款規定，按補徵稅額處 10 倍罰鍰 3,473,900 元。

惟就補稅部分，臺灣高等法院高雄分院 98 年度上易字第 142 號民事判決認定：「上訴人（即乙）於 93 年 9 月被上訴人（即丙）代工產製 3 萬 1000 瓶膠蛋白原燕窩時，因未提供此部分貨物之完整資料及完稅價格，致被上訴人未能辦理產製產品登記，應堪認定。」是以判決乙應對丙給付該補徵稅額 347,393 元。

貳、委託產製之納稅義務人

一、貨物稅條例之規定

系爭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。」依該款規定，委託產製之貨物稅的納稅義務人：原則上為受託之產製廠商。例外為委託廠商（同條第二項）。本號解釋多數意見認為第一項第二款規定與法律明確性原則尚無違背。

然該款規定有二個問題：（1）貨物稅為單階段之消費稅。在先後委託數廠商產製的情形，應以哪一個階段之產製廠商為該款所定之「受託之產製廠商」。（2）以受託之產製廠商為納稅義務人，對於徵納雙方及委託與受託雙方而言，是否係最為經濟的稽徵方法。

二、課稅之產製階段的選擇與實質課稅原則

系爭條例第二條第一項第二款關於以受託之產製廠商為納稅義務人的規定，所以會發生不明確，是因為在多層次委託產製或多階段委託產製的情形，究竟應以哪一個層次或哪一個階段之受託產製廠商為納稅義務人，對於各層次或各階段之受託產製廠商在實務上有難以預見的困難。特別是：委託廠商先對受託產製廠商表示要申請以自己為納稅義務人，而後來又反悔的情形，誰該負責未申報應稅貨物之產製的責任。

財政部九十八年十月二十六日台財稅字第0九八0四五六四九五0號令釋：「二、貨物稅條例第一條及第二條所稱『產製』，係指在市場行銷前可提高應稅貨物附加價值之一切行為，如：生產、製造、包裝、改裝、改製等行為。」如前所述，關於本案系爭燕窩飲料之代工或銷售價格，丙之

產製封蓋代工費用僅 4 元，乙含燕窩、副料及應給付丙之代工費合計為 20 元，而甲批給案外人春天洋行的價格為每瓶 88.41 元。亦即該燕窩飲料之附加價值在離開丙之產製階段後，還節節升高。特別是系爭燕窩飲料是有品牌之飲料，而其品牌之貼標及包裝成可銷售於消費者之樣態，係由案外人懋陽公司完成。是故，稅捐稽徵機關選擇丙為完成系爭應稅貨物之受託產製廠商，卻又認為依系爭條例第十五條，得以丙之委託廠商（乙）的委託廠商（甲）之銷售價格為丙之貨物稅的稅基。這顯然背離稅捐客體對於稅捐主體之歸屬所應遵守的實質課稅原則。衡諸在同為消費稅之營業稅的稽徵，向有考究真正交易相對人的實務，是該越級歸屬極不尋常。不但該銷售價格不歸屬於丙，而且在本案當丙要經由乙向甲取得申報所需之資料及銷售價格，直至案發，亦遭乙所拒絕。

三、以受託之產製廠商為納稅義務人與比例原則

系爭條例第二條第二項規定：「前項第二款委託代製之貨物，委託廠商為產製應稅貨物之廠商者，得向主管稽徵機關申請以委託廠商為納稅義務人。」該項規定顯示以「受託之產製廠商」為納稅義務人並非不可讓步之稽徵上需要，然而卻產生一個陷阱：正如在本聲請案，使委託廠商乙有機會對受託之產製廠商甲虛與委蛇，先以自己要辦理應稅貨物之申報為由，拒絕提供為該申報所必須之資料及銷售價格給受託之產製廠商丙，乙復未如其所言自己辦理該應稅貨物之申報，嗣後丙被國稅局查獲時，乙才將未向工廠所在地主管稽徵機關申請辦理貨物稅產品登記即開始產製系爭貨物的責

任，推給受託之產製廠商丙（系爭條例第十九條參照），要其出面補辦登記並補繳應納貨物稅款，以便出貨。雖然甲乙及乙丙間皆有約定，該貨物稅應由乙負擔，但在丙繳納後，乙還是對丙主張，因為丙是納稅義務人，所以應由丙負擔。該爭議一直存在至丙對乙提起民事訴訟，請求給付該貨物稅稅款，並經台灣高等法院判決丙勝訴，始告確定（參照臺灣高等法院高雄分院九十八年度上易字第一四二號民事判決之事實及理由欄第二及第六、（一）2.部分）。由此可見，系爭條例第二條第二項規定，顯然不必要的增加徵納雙方、委託廠商及受託廠商間之爭訟可能性，不符合比例原則關於為達成同一規範目的，有兩個以上之方法可供選擇時，應選擇較經濟之稽徵方法的要求。

四、較經濟之稽徵方法

委託產製之應稅貨物之貨物稅的稽徵，其實可以不規定受託之產製廠商為納稅義務人，而透過對其課以申報受託代製契約之義務的方法，來更為有效率並圓滿的達成。

事實上，貨物稅稽徵規則亦已有該配套之申報規定如下：（1）同規則第十七條規定：「產製廠商受託代製應稅貨物，依第十五條規定辦理產品登記時，應將委託代製合約書一併送請主管稽徵機關審查。如委託與代製廠商不在同一稽徵機關轄境者，受託廠商之主管稽徵機關於核准產品登記時，並應檢同委託代製合約書及產品登記申請表，通報委託廠商所在地主管稽徵機關（第一項）。委託廠商依本條例第二條第二項規定申請為納稅義務人者，應於委託代製合約書

載明。委託廠商所在地主管稽徵機關接到前項通報資料後，應另編訂產品統一編號，通知委託廠商，依規定報繳貨物稅（第二項）。」（2）同規則第五十四條規定：「依本條例第二條第二項規定，申請以委託廠商為納稅義務人者，受託代製廠商將應稅貨物交付委託廠商時，應填用臨時運單憑運。委託廠商應於帳冊表報記錄進銷存情形，併同當月份自行產製之出廠貨物報繳貨物稅。」（3）同規則第七十六條規定：「產製廠商依前條第一款規定採購之免稅原料，如須運交其他產製廠商委託代為加工，再運回本廠裝配為應稅貨物者，應依下列規定辦理：一、購入免稅原料後，再運交受託廠商代為加工者，應於復運出廠時，逐次自行填用臨時運單憑運。二、由原料供應商直接運交受託廠商代為加工者，應於採購原料免稅申請書內載明。該項免稅原料運交加工時，由受託廠商核符後，於免稅照上加蓋廠商戳記送採購廠商向主管稽徵機關備查。」以上規定顯示以委託廠商為納稅義務人並無稽徵技術的困難。且受託之產製廠商遵守同規則第十七條第一項規定向主管稽徵機關通報，不會遭遇自委託廠商取得相關資料及銷售價格的困難。此外，縱使有委託多家廠商多層次或多階段分工之情形，立法機關要基於產製之分工、製程及各種委託製造關係之考量，明定完成應稅貨物之產製階段，作為認定完成應稅貨物之基準，亦不會遭遇稅基計算的困難。

五、系爭條例第二條第一項第二款及第十五條之連結問題

另系爭條例第十五條規定：「產製廠商接受其他廠商提

供原料，代製應稅貨物者，以委託廠商之銷售價格依前二條之規定計算其完稅價格。」該規定與第二條第一項第二款連結適用後，對於受託產製廠商產生不利的衝擊。又稽徵實務認為依第十五條，得以「委託廠商之委託廠商」的銷售價格為受託廠商之貨物稅稅基。該見解經司法判決肯認後，進一步放大該不利的衝擊。

在多層次或多階段委託產製的情形，即便依系爭條例第十五條規定，在選擇以後階段之受託產製廠商為納稅義務人的情形，稽徵實務上主張以其「委託廠商之委託廠商」的銷售價格為受託廠商之貨物稅稅基，是極為不妥的看法。蓋這當中不但涉及稅捐客體之實質歸屬的錯置，而且受託廠商在申報義務的遵守上，還會遭遇其「委託廠商之委託廠商」的銷售價格之信息的取得困難；在繳納義務的遵守上，亦會遭遇轉嫁的困難。在稅制的規劃上，立法機關應該避免誘發此種情勢，增加徵納雙方及上下游企業間之爭訟或紛爭。

系爭條例第二條第一項第二款所以對於受託產製廠商特別帶來難以承受之重，係因系爭條例第十五條的規定，然因聲請人未將第十五條聲請為解釋標的，所以，該核心問題隱而不彰，未獲釐清。

參、應稅貨物之規定是否明確

按司法院釋字第六五〇號解釋理由書：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授

權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，迭經本院解釋在案（本院釋字第四四三號、第六二〇號、第六二二號、第六四〇號解釋參照）。」

查系爭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」。本號解釋認為該項規定中有關清涼飲料品之規定，與法律明確性原則尚無不合。

該項規定之適用有二點疑問：1.何謂清涼飲料品，2.何謂其他飲料品。

該項規定並未就「清涼飲料品」予以定義。而本號解釋認為：「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。」該闡釋中所謂「相對之概念」，究竟與什麼相對？由該釋義可歸納出之共同特徵為：「開封即可飲用」。本號解釋並認為「凡符合此一特性者，即屬於清涼飲料品」。「開封即可飲用」只是封裝飲料在包裝上的特徵，而飲料品清涼與否並不取決於其包裝，而取決於液體之溶質，亦即其內容物的性質對於人之生理的作用。例如太甜或太鹹都不解渴。其實正如系爭條例第八條第三項第一款對於第一項所稱設廠機製之定義：「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」一樣，「開封即可飲用」只在於描述其包裝方便消費者飲用，沒有關於品質屬性的訊息。是故，以「開封即可飲用」為依據定性「清涼飲料品」，有以不相干之屬性論證的邏輯謬誤。在此理解下，本號解釋關於「本條例第八條第一項規定中有關清涼飲料品之規定，與法律明確性原則尚無不合」的看法，尚有再予妥適論證的必要。

至於何謂「其他飲料品」？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）非這裡所稱「其他飲料品」，因有明文依據，固無疑問。但是否非屬上開飲料品者即屬其他飲料品？對此財政部在其歷年函釋中並未表示意見。而僅在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。」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。本號解釋認為：「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。」上開函示的規範性質屬於行政規則。然以固體量比例為標準認定一件食品是否還屬於飲料品，固有意義，但因其認定之結果即決定一件食品是否為系爭條例第八條第一項第二款所定之應稅貨物，且縱使固體含量僅有 1% 的出入，該飲料品亦有究為「應稅貨物」或「不應稅貨物」的差別，所以，其規範內容是否得以行政函釋（行政規則）為其規範基礎，尚有疑義。蓋似此關於應稅貨物（稅捐客體）之認定標準及其應適用之稅率的規定，已是稅捐債務之構成要件之基礎規定，而非單純之解釋性函釋。特別是：本號解釋以「社會通念」支持下述觀點：「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。」蓋燕窩是比人蔘還貴之中藥補品，即使用來治病，都非一般人負擔得起。因此，沒飲過燕窩飲料的人較之飲過燕窩飲料的人，何止千倍。在此生活背景下，如何能夠歸納出：有社會通念認為燕窩飲料是一種清涼飲料品。如無關於社會通念的存在及其內容的論證，不適合以社會通念為論據。

衡諸前開見解，系爭條例第八條第一項第二款關於「其他飲料品」之規定，有構成要件不夠明確的問題。實務上因此以行政函釋填補因不明確所造成之構成要件的漏洞，有以行政規則替代法律或法規命令作為課稅依據的情事，違反稅捐法定主義（租稅法律主義）。

貨物稅條例第八條應儘可能以比較明確的語法規定。例如：

設廠機製固封飲料品類之課稅項目及稅率如左：

- 一、 稀釋天然果蔬汁、豆漿、米漿、稀釋奶汁、茶、咖啡及其混合汁液，從價徵收百分之八。
- 二、 含碳酸氣、人工甘味、燕窩、哈士膜、綠豆湯、花生湯及其他固形量低於百分之五十，不含酒精的含水飲料品，從價徵收百分之十五。

前項飲料品合於國家標準之純天然果汁、果漿、濃糖果漿、濃縮果汁、純天然蔬菜汁及純奶免稅。

國內產製之飲料品，應減除容器成本計算其出廠價格。

肆、消費稅之漏稅罰的裁量

本號解釋認為：「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。」本號解釋沒有緣於聲請案之情節，而注意到：1、如有因為像系爭條例第二條第一項第二款這種規定，以受託之產製廠商為納稅義務人，並以「委託產製廠商之委託產製廠商」的銷售價格為受託之產製廠商的稅基，以致引起遵守相關規定之障礙及轉嫁困難時，是否還適合對納稅義務人課以漏稅罰，特別是在該條規定修正

前，一開罰就是十倍，是否合理？深值國人深思。2、立法機關是否應為一般性的檢討，在銷售稅（消費稅）之罰則，避免所制定之規定，發生漏稅罰之處罰總額高出納稅義務人之銷售金額的情形。亦即其稅捐罰則的規範模式，在漏稅罰應一般的改為：「按所漏稅額處若干倍之罰鍰，但在銷售稅（消費稅）不得超過其銷售金額；在所得稅不得超過其所得額。因交易相對人的事由而有遵守相關規定之困難或在繳稅前交易相對人拒絕接受轉嫁者，免罰。」

比例原則在稅捐罰則之適用，尚待各方賢達，仔細檢討演進。