

## 抄大同股份有限公司釋憲聲請書

### 壹、聲請解釋憲法之目的

為最高行政法院 97 年度裁字第 4224 號確定裁定（附件 1）所適用之財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令：「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。」

（附件 2）牴觸法律規定意旨，又無法律授權，逕以彩色顯示器與電視調諧器是否併同出廠作為認定貨物是否為彩色電視機之標準，已違反租稅法律主義、法律優位原則及平等原則；貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定：「彩色電視機：從價徵收百分之十三」，不具備憲法上之實質正當性，且已違反平等原則、量能課稅原則及比例原則；貨物稅條例第 32 條有關納稅義務人應按補徵稅額處以「5 倍至 15 倍」罰鍰之規定，並未就罰鍰金額設有合理之上限，且亦未於個案之處罰金額過高時，設有適當之調整機制，已違反比例原則等事，依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定，請求貴院解釋：

一、財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令，

認彩色顯示器及電視調諧器凡併同出廠者，均屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款之「彩色電視機」，而須按彩色電視機之稅率繳納貨物稅，顯已牴觸貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款之規定，且係自行恣意創設法律所無之應稅客體，並對彩色顯示器及電視調諧器帶有寓禁於徵之不含稅法原理之目的，違反租稅法律主義、法律優位原則及平等原則，與憲法第 19 條、第 172 條及第 7 條規定之意旨不符，應屬違憲。

二、貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定，並未就相同性質之產品為相同之課稅安排，已違反憲法之平等原則。

三、貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定，並未考量彩色電視機已由富人之奢侈品轉變為日常之家電用品，仍對彩色電視機課徵高達 13% 之貨物稅，違反稅法上之量能課稅原則。

四、貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定：「彩色電視機：從價徵收百分之十三」，其課稅目的不具憲法要求之最低實質正當性，且侵犯稅捐基本權之核心領域，應屬違憲。

五、貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款乃以寓禁於徵之手段對彩色電視機此一民生必需品課以重稅，對於人民及企業所造成之稅捐負擔之不利益，顯已大過國庫收益之利益，違反憲法之比例原則。

六、貨物稅條例第 32 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 5 倍至 15 倍罰鍰……」，其處罰程度已屬過度，且並未對於

處罰金額設有合理之金額上限，且亦未於個案之處罰金額過高時設有適當之調整機制，已過度侵害人民之財產權，違反比例原則。

七、聲請人得就據以聲請解釋之案件，依 貴院釋字第 177 號、第 185 號及第 193 號解釋，聲請再審。

貳、疑義之性質與經過暨所涉及之憲法條文

#### 一、本案事實經過

（一）聲請人於民國（以下同）93 年間，因生產電漿顯示器、液晶顯示器及視訊盒等產品，再將該等商品分別出貨予廠商，並分別開立發票，惟仍遭檢舉涉嫌未向工廠所在地之主管稽徵機關申請辦理貨物稅廠商登記及產品登記，即擅自將上開產品出廠銷售，嗣後遭財政部臺北市國稅局認定聲請人所販售之產品係屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款之彩色電視機，而命聲請人須按彩色電視機之稅率繳納貨物稅新臺幣（下同）48,204,052 元，並依同條例第 32 條第 1 款規定對聲請人處以 10 倍之罰鍰 482,040,500 元。因上開處分有諸多違法之處（附件 3），已嚴重侵害聲請人之財產權，故聲請人嗣已依法提起行政爭訟。惟訴願審議機關，乃至於臺北高等行政法院及最高行政法院，竟均於審理後駁回聲請人之請求。

（二）因聲請人已窮盡法定救濟途徑仍無法獲得救濟，故謹得依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定，向 貴院聲請解釋憲法。

#### 二、所涉條文

本案所涉之憲法條文為憲法第 7 條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級及黨派，在法律上一律平等。」憲法第 15 條規定：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」憲法第 23 條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」及憲法第 172 條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」

叁、聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

一、財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令已違反法律優位原則及租稅法律主義：

(一)按憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」

即所謂租稅法律主義。法治國家之行政，應受法律之支配，是為依法行政原則，該原則表現於稅法則為稅捐法定原則，一般均認為係租稅法律主義之核心問題：積極的稅捐法定主義，為法律保留原則；消極的稅捐法定主義即租稅行政不得牴觸法律（附件 4），即法律優位原則。而財政部就貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款所作之系爭令已違反法律優位原則及法律保留原則，茲說明如後。

(二)關於系爭財政部令違反法律優位原則部分：

1.按憲法第 172 條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」即明揭「法律優位原則」，要求公行政受憲法及現行有效法律之拘束，不得採取違

反憲法或法律之措施。對現行有效之法律，公行政必須予以適用，且應遵循法律規定，正確適用，不得偏離（附件 5）。

2.根據大辭典所載，「電視機」之定義為：「將人物影像和聲音用有線電或無線電傳到遠處的一種廣播通訊方式。在發像方面，由電視台先將圖像和聲音化作強弱不同的電波傳出；在收像方面，可將收到的電波在映像管的螢幕上將圖像還原。收像用的裝置稱為電視機」（附件 6）；辭海對於「電視」之定義則為：「用有線電或無線電傳達人物景象於遠處之法……須先變光為電，再變電為光。前項工作以光電管任之，後項工作以輝光燈任之。」（附件 7）可知彩色電視機之意義係指「以映像管作為螢幕而收看經有線電或無線電傳來彩色畫面之電器」。

3.詎料，財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令竟無視於彩色電視機之意義係指「以映像管作為螢幕而收看經有線電或無線電傳來彩色畫面之電器」，而逕自規定：「一、貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 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。」因而認彩色顯示器搭配電視調諧器併同出廠時，即屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款所規定之彩色電視機，顯與貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款所規定之課稅客體即「以映像管作為螢幕而收看經有線電或無線電傳來彩色畫面之電器」不符，而與法律之規定相牴觸，已違反法律優位原則。

4.且查，依貨物稅條例第 11 條第 1 項第 3、4、5、6、7、9 款規定：「電器類之課稅項目及稅率如左：……三、冷暖氣機：凡用電力調節氣溫之各種冷氣機、熱氣機等均屬之，從價徵收百分之二十；其由主機、空調箱、送風機等組成之中央系統型冷暖氣機，從價徵收百分之十五。四、除濕機：凡用電力調節室內空氣濕度之機具均屬之，從價徵收百分之十五。但工廠使用之濕度調節器免稅。五、錄影機：凡用電力錄、放影像音響之機具，如電視磁性錄影錄音機、電視磁性影音重放機等均屬之，從價徵收百分之十三。六、電唱機：凡用電力播放唱片或錄音帶等之音響機具均屬之，從價徵收百分之

十。但手提三十二公分以下電唱機免稅。七、錄音機：凡以電力錄放音響之各型錄放音機具均屬之。從價徵收百分之十。……九、電烤箱：凡以電熱或微波烤炙食物之器具均屬之，從價徵收百分之十五。」（參附件 8）而將貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款「彩色電視機」之用語，與上開規定所稱「用於……之器具」相比較，亦可知對於彩色電視機之課稅並非係以電器所發揮之「功能」為標準，否則立法者定會仿效上開各款規定之方式而加以規定，故財政部逕於行政函釋中以彩色顯示器及電視調諧器結合後之「功能」可收看電視節目，而作為認定上開產品應按彩色電視機之稅率繳納貨物稅之理由，乃錯誤適用法律，並偏離貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款所定之規範客體及規範目的，而違反法律優位原則。

5. 況彩色電視機於 54 年被增訂為貨物稅之課稅項目時，彩色顯示器及電視調諧器皆尚未問世，顯見立法者並無意將該等產品列為貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款之課稅對象，而對該等產品課徵高達百分之 13 之貨物稅，亦將造成寓禁於徵之結果，即消費者必須付出高額之代價，始能購買及使用顯示器或電視調諧器等產品，與禁止人民購買該等產品無異，此顯非貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款增訂時所欲達成之目的，而與該條之規範目的相違背，故財政

部將明顯非屬彩色電視機之產品列為應稅項目，實已違反法律優位原則。

(三) 又何種貨物應被課徵貨物稅，乃係租稅法律主義之核心問題，自應由國會以立法方式決定之，故系爭令亦已違反法律保留原則：

1.參照 貴院釋字第 210 號解釋：「按人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨。」(附件 9) 而貴院釋字第 566 號解釋亦明揭：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠，主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法所定納稅義務及其要件有關之事項予以規範，不得另為增減，否則即屬違反租稅法律主義。」(附件 10) 學者亦指出，課稅要件法定主義，或稱為課稅之構成要件合致性原則，係從法治國家原則所導出，因此被賦予憲法的位階，此項原則亦是課稅合法性原則的特殊表現形態。立法機關對於課徵稅捐的重要事項，包括稅捐構成要件的稅捐主體(稅捐債務人)、稅捐客體、課徵



標準以及稅率等，均應自行以法律規定，否則即違反課稅要件法定主義之法治國家原則。課稅的構成要件合致性，係指稅捐債權僅基於法律而發生，亦即經由滿足法律的構成要件而發生。換言之，僅於法律所連結稅捐義務的構成要件實現時，始得徵收稅捐（附件 11），此亦為法律保留原則之體現。故基於租稅法律主義及法律保留原則，行政機關課徵租稅須以法律已規定為前提，而倘若立法對於租稅要件規定不夠明確，而留有不同解釋之可能時，則此時租稅法律主義之要求應理解為要求司法者必須作出對於人民有利之解釋。即便對人民有利的解釋結果，會造成與立法者整體租稅制度規劃間有少許誤差，此等誤差亦只能由立法者加以修正，非司法者應越俎代為決定，更無從以「比照」等類推方式增加人民之不利負擔（附件 12）。

2. 又前揭財政部令在法律無意規定又無授權之情形下，將不符合彩色電視機之意義，且如未經組裝即不含有電視調諧器，而不具備收看電視節目功能之彩色顯示器一律視為係彩色電視機，而要求廠商須按彩色電視機之稅率繳納貨物稅，此顯係自行增加法律所未規定之納稅項目，而違反憲法第 19 條所明文揭示之租稅法律主義及法律保留原則，故上開令自屬明顯違憲。
3. 且如進一步將貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款

「彩色電視機」之用語，與同條項第 8 款「音響組合」之用語相對照（參附件 8），即可知立法者已明定課稅客體乃係組合完成後之「彩色電視機」本體，而非彩色電視機未經組裝前之各「組合」部分，故基於租稅法律主義之要求，無論貨物於組合後是否具有觀賞電視節目之功能，於其尚未經組合成為彩色電視機前，既仍為獨立之個體，而非係屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款之「彩色電視機」，則財政部自無權以行政函釋而自行將未經組合之各部分解釋為彩色電視機，而變相增加法律所無之應稅客體，實顯係自行增加納稅義務人法律所無之租稅義務，並對於納稅義務人為「不利」之解釋，而違反憲法第 19 條之租稅法律主義及法律保留原則。

4. 查聲請人雖販售電漿顯示器、液晶顯示器及視訊盒等產品，惟消費者本可自由決定購買何種產品，而無須一併購買顯示器及視訊盒，且縱使消費者係同時購買上開產品，其亦可將電漿顯示器或液晶顯示器作為螢幕（如視訊會議）使用，而將所購買之視訊盒安裝於家中已有之彩色顯示器或電腦等其他電器上，而使其具備得觀賞電視節目之功能，故由此可知，電漿顯示器、液晶顯示器及視訊盒等產品所發揮之功能為何，實係取決於個別消費者之使用需求，非可逕謂其所購買者為「彩色電視機」。惟財政

部上開令竟將併同出廠之彩色顯示器及電視調諧器「一律」視為係彩色電視機，而要求廠商須按彩色電視機之稅率就「全部產品」繳納貨物稅，此自顯已逾越貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款對於「彩色電視機」課稅之明文規定，而違反租稅法律主義及法律保留原則。

（四）綜上，前揭財政部令對彩色顯示器與電視調諧器之組合，依貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款課予貨物稅，顯違背立法者原定之規範內容及規範目的，又增加立法者所無意規範之課稅項目，違反法律優位原則及法律保留原則，與憲法所明定之租稅法律主義不符。

二、財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令僅將「彩色顯示器及電視調諧器」併同出廠之組合認定為係彩色電視機，顯屬恣意而違反平等原則：

（一）按憲法第 7 條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」次按「等者等之，不等者不等之，為憲法平等原則之基本意涵。是如對相同事物為差別待遇而無正當理由，或對於不同事物未為合理之差別待遇，均屬違反平等原則。法規範是否符合平等原則之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度的關聯性，以及該關聯性應及於何種程度而定。」此有 貴院釋字第 593 號解釋理

由書（附件 13）可參，故法律倘對於相同事物為差別待遇而無正當理由者，即違反平等原則。

（二）依財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令，凡彩色顯示器與電視調諧器併同出廠者，即屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款之「彩色電視機」，而須按彩色電視機之稅率繳納貨物稅，此不僅已違反憲法第 19 條之租稅法律主義，更顯係對於相同事物為恣意之區分，而違反憲法第 7 條之平等原則。析言之，電器產品內建或搭配其他產品使用後即具有可觀賞電視節目之功能者，實不勝枚舉，舉例言之至少即有以下之產品組合：

產品組合	可否收 看電視 節目	是否為貨 物稅條例 課徵對象	是否可將 組合物拆 開使用
 + 液晶顯示器+電視盒 （電視調諧器）	是	是	可（顯示器可搭配電腦主機使用；電視盒、調諧器可搭配其他顯示器或電腦使用）
 +	是	否	可（顯示器可搭配電腦主機使用）

液晶顯示器+中華電信 MOD			
 電腦+電視卡	是	否	可（電視卡可安裝於其他電腦中）
 多媒體觸控電腦	是	否	不可
 行動式 DVD 播放器 兼數位電視	是	否	不可
 衛星導航	是	否	不可
 內建 Tuner 的筆記型電腦	是	否	不可
	是	否	不可

搭配電視接收晶片之手機			
-------------	--	--	--

(三) 如上表可知，市面上目前所販售之許多產品（組合），皆與「彩色顯示器及電視調諧器」之組合相同，具備可觀賞電視節目之功能，惟上開貨物均從未被認為應按彩色電視機之稅率繳納貨物稅，則何以同樣係具有可觀賞電視節目之「功能」，上開產品卻皆無須按彩色電視機之稅率繳納貨物稅？故顯見財政部上開令乃係對於相同事物為恣意之不同處理，而有違平等原則。另財政部令以彩色顯示器及電視調諧器是否「併同出廠」作為應否課稅之判斷標準，其所持之標準亦顯不合理，此乃彩色顯示器及電視調諧器縱係併同出廠（實際上聲請人所出產之彩色顯示器及電視調諧器並未「併同」出廠，而係以分別開立發票之方式分別出貨，並分別販售予量販業者），亦可自行或分別搭配其他產品使用（彩色顯示器或電視調諧器皆可分別搭配電腦使用），而未必均具有可觀賞電視節目之功能，惟如上表所示之部分產品，如「多媒體觸控電腦」、「行動式 DVD 播放器兼數位電視」、「內建 Tuner 的筆記型電腦」、「搭配電視接收晶片之手機」等產品，已將觀看電視節目之功能內建於產品之中，故消費者無須再搭配其他產品使用即可收看電視，則如以「功能」而論，該等內建觀看電視功能之產品，

無疑與「彩色電視機」之型態及意義更為接近，惟卻可無須按彩色電視機之稅率繳納貨物稅，故此益證財政部上開令以彩色顯示器與電視調諧器是否「併同」出廠，作為貨物是否應按「彩色電視機」之稅率繳納貨物稅之標準，實係恣意之區分，明顯違反憲法之平等原則。

三、貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款對於彩色電視機課徵高達 13% 之貨物稅，違反平等原則：

- (一) 按平等原則之基本概念即係「相同事件，應為相同處理；不同事件，應為合理之區別對待」(附件 14)，而平等原則於租稅法令領域而言，應係指國家對於相同性質之事物，於是否課稅及稅率上應給予相同之對待，亦即「租稅公平原則」。
- (二) 查電器類產品係貨物稅條例於 54 年間始增訂之課稅項目，而當時對於電器類產品課徵貨物稅之目的之一，乃係考量電器類產品所消耗之能源甚多，而具有節約能源之目的(附件 15)。然近年來，由於科技進步，電腦相關產品日新月異，許多電腦產品亦同樣具有可觀賞電視節目之功能(例如電腦經安裝視訊盒或電視卡或中華電信 MOD 後，即可收看電視)，導致電器類產品與電腦產品之界線不易界定。而如國家就電器類產品課徵貨物稅之目的係考量節約能源，既然電腦產品毋須課徵貨物稅，則與同尺寸電腦相較耗電量較低之彩色電視機(附件 16)，自更無課徵貨物稅之理，故現行貨物稅

條例對彩色電視機課徵高達 13% 之貨物稅，卻未對電腦產品課徵任何貨物稅，顯係就相同事物為不合理之差別對待，而違反平等原則。

四、貨物稅條例對於彩色電視機課徵高達 13% 之貨物稅，亦違反量能課稅原則：

（一）按稅捐債務係無對待給付之公法上的法定之債。所以，除其課徵應以法律規定為其發生之構成要件，以符稅捐法定主義的要求外，其負擔的歸屬及輕重原則上亦應以稅捐債務人之負擔能力為準，蓋如無負稅能力，而勉強對其課徵稅捐，不但可能侵害其生存與發展，而且在大多數的情形亦難以徵起，其結果亦徒然增加無謂的稽徵費用，提高國家與人民間之摩擦機會與程度。是故，量能課稅原則乃被肯認為公平課稅的基礎原則。在納稅義務人之客觀負稅能力的基礎上，課以與其有相同能力者，同等程度之稅捐義務（附件 17），貴院釋字第 565 號解釋理由書中稱：「依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。」即已明揭斯旨。

（二）次按，憲法雖未明文規定量能課稅原則，然憲法第 15 條規定人民之財產權應予保障，一方面確立私有財產制度，另一方面國家為增進公共利益需要，得以法律限制財產權，此種為公共利益所作犧牲，以平等犧牲為前提，始符合憲法第 7 條平等原則之規定（附件 18），故量能課稅原則是



一般承認作為課稅的基礎原則，亦為各稅法所共同之基本原則，即應依納稅義務人之經濟能力課徵租稅之原則（附件 19），故量能課稅原則，亦可稱為負擔公平原則，乃是憲法平等原則在稅法上的體現，並可作為檢驗稅法有無實現平等原則的衡量標準（附件 20）。又量能課稅作為課稅之準則，不僅得以作為課稅是否違反基本權之界限，同時也是憲法賦予立法者與法律解釋者之準則（附件 21）。

- （三）由前可知，貨物稅之課徵亦須符合量能課稅原則，而貨物本有奢侈品與日用品之分，若對奢侈品之消費加以課稅，則加重富者之負擔，或能獲節約效果。而對於民生必需品，則應予免稅，以提高一般人民之生活水準（附件 22）。查電器類產品為 54 年間貨物稅條例所增訂之課稅項目（附件 23），而當時之國民年平均所得僅有 204 美元（附件 24），與今日相比實有天壤之別，故彩色電視機及電冰箱等電器類產品均被認為係富人之奢侈品，而非一般家庭之家電用品，當時對於彩色電視機課徵高達 13% 之貨物稅，或可被認為係對於購買奢侈品之富人課稅，而符合量能課稅原則。然時至今日，我國之國民年平均所得已由 204 美元提高為 13,974 美元（參附件 24），所提高之幅度甚鉅，由此可知，彩色電視機早已從奢侈品轉變成為一般家庭之家電用品，且具有提供資訊、教育及娛樂等重要功能，而成為一般家庭

所不可或缺之家電用品。現今之時空背景實已與 54 年間將彩色電視機增列為課稅項目之情形截然不同，故貨物稅條例對彩色電視機仍課徵高達 13% 之貨物稅，將使人民於購買彩色電視機此一家電必需品時，仍需額外負擔高額之貨物稅，顯未就人民之負稅能力為合理之評斷，而無法按人民財富（或能力）之大小定其稅捐義務之有無及數額，且亦將造成窮苦人民購買彩色電視機時須負擔沈重之稅捐義務，顯不符合稅法上之量能課稅原則。

五、貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款對於「彩色電視機」課徵貨物稅之規定，並不具備憲法要求稅法所應具備之最低實質正當性：

（一）按憲法為國家之根本大法，立法者須依據憲法之規定，始得制定法律向人民課「稅」。惟如立法者制定法律，課賦人民之義務，雖名之為「稅」，而實質並非憲法所稱之「稅」，除別有其他憲法依據外，人民即無服從繳納之義務。憲法上「稅」之概念，即所以設定租稅立法權之初步限制，以資保障人民之權利。故憲法之租稅概念，自應有其合理之客觀內涵，不容因各人之主觀而異其本質（附件 25）。

（二）又我國憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，其主要意旨非僅止於形式上的意義，即無法律不納稅的原則而已；更在於揭櫫憲法優先於稅法，稅法須受實質之違憲審查，特別是納稅義

務規定在憲法中人民基本權利義務一章，而置之於第 22 條人民自由權利之概括保障，及第 23 條比例原則限制之前，實寓有其深刻意義。故稅法不得違背憲法價值取向，而受基本權保障之限制，稅法立法者自受憲法價值的拘束，乃屬當然。所以租稅負擔不只是議會多數決問題，而更是基於憲法所規劃，透過稅法整體所表現出之價值體系。稅法學亦應由此觀點來考量，不能單純由稅法本身予以研討，而須將稅法視為整個價值體系，一個由現行憲法所派生之價值體系。租稅立法者不得違反憲法之界限，稅法學亦已接受其理（附件 26）。因此，為達成保障人民基本權利之理想，國家對人民基本權利所作之一切干涉，不論直接或間接，皆應受憲法之拘束，租稅之課徵亦然。法律除應由立法機關，依一定之程序而制定外，尚須具備符合憲法規定之實質內容，否則根據憲法第 171 條規定，即因牴觸憲法而無效（附件 27）。

（三）次按，違憲審查制度之功能，主要係在擔保法治國家權力措施之「實質正當性」，而國家對於人民課處稅捐將對於人民之財產權造成侵害，故對於相關稅法規定進行違憲審查時，自先應對於國家向人民課稅之「目的」是否正當進行審查，即如同 貴院許玉秀大法官於釋字第 660 號解釋之不同意見書中所闡釋：「刑罰與稅賦是國家給予人民的兩大痛苦，為人權把關的大法官，既不該

支持深文周納入人於罪，也不該支持深文周納橫徵苛斂。」故若稅法規定欠缺憲法要求之實質正當性，則無異於成為稅捐稽徵機關向人民收稅之「工具」而已。至憲法上應如何判斷稅法規定是否具有實質正當性，學者認為應分別由積極及消極二個面向觀察之：「就積極面而言：1.任何稅捐，除了財政收入目的外，尚必須具有各稅的公共利益及社會公益的目的，例如所得稅具有所得重分配的功能；遺產稅是機會稅，亦具有課徵不勞而獲之所得以重新分配的社會政策功能。2.稅捐之徵課及減免，必須符合憲法價值；就消極面而言：禁止為方便稅捐機關的行政而增加人民稅捐程序或其他實體義務的負擔。稅捐機關不可以考慮自己行政上的方便，透過規範，降低稅捐稽徵機關應有的義務或增加人民負擔。」(附件 28)

由此可知，國家向人民課稅除具有財政收入之目的外，尚必須具有各稅的公共利益及社會公益的目的，始符合憲法要求之最低實質正當性。且基於生存權之保障，國家之課徵租稅，不得侵害人民之最低生活要求。租稅之課徵，應依人民之納稅能力為之，而人民也必也先維持其生存，而後有餘力繳納租稅。因此，人民之最低生活水準，實為國家課稅權之禁區（附件 29），故國家對於民生必需品自不應課徵高額貨物稅，否則將侵害人民滿足基本生活需求之權利。析言之，租稅正義乃是現代憲政國家負擔正義之基石，稅法不能

僅僅視為政治決定之產物，也不能僅從形式上經由立法程序，即取得正當合法依據。(附件 30)

- (四) 以貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款之立法目的以觀，35 年 8 月 16 日，政府為復原建設之需要，決定擴大徵稅範圍，以充裕庫收，遂公布「貨物稅條例」；至電器類產品如「彩色電視機」，則係貨物稅條例於 54 年間所增訂之課稅項目，而當時國家對於彩色電視機課徵貨物稅之主要目的，乃係基於財政收入及節約能源之目的(附件 31)。惟如前所述，任何稅捐均有助於國庫收益，故國家向人民課稅不可僅出於財政收入之目的，否則無異於國家可任意興稅而無需正當理由，而與專制時代無殊。故倘向人民課稅之目的僅係為增加財政收入，即欠缺憲法要求之最低實質正當性。如前所述，貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款就「彩色電視機」課徵貨物稅之目的，除為增加財政收入外，原尚具有節約能源之考量，惟「彩色電視機」自於 54 年間被增訂為課稅項目後，早已由當年之奢侈品轉變為一般家庭所不可或缺之家電用品，而具有提供資訊、教育及娛樂等重要功能；而節約能源固有其必要性，然節約能源不應成為政府得任意增加人民稅捐負擔之理由，蓋政府之節約能源政策，本應在兼顧人民之基本生活需求之前提下推動，亦即國家應在人民基本生活需求已獲得滿足之情形下，節制人民對於能源不必要之浪費，而最有效之方式

即係「多使用者多付費」之概念，即應按人民購買彩色電視機後，觀賞電視節目之時間長短所消耗之用電量多寡向人民收費，而非先以課徵高額貨物稅之方式加重人民購買日常家電用品之負擔，否則將直接侵害人民獲得基本生活品質及最低生活水準之權利；且進一步言之，因電視具有提供資訊、教育及娛樂等重要功能，故國家就「彩色電視機」課徵貨物稅，實際上亦不會減損人民對於電視機之使用需求，而惟有按人民使用電視機時間多寡所消耗之電力課稅，始會抑制人民不必要之用電行為，而有效達成節約能源之政策目的。準此，節約能源之目的應不足以作為國家對「彩色電視機」課徵貨物稅之正當理由，而單純增加財政收入亦非可作為獨立正當之課稅理由，故貨物稅條例對於「彩色電視機」課徵高額貨物稅之規定實欠缺實質正當性，而屬違憲。

- （五）另從人民角度出發，稅捐雖然成為國家運作之必要物質條件；但是，從國家角度觀察，因為人民納稅義務之履行，國家即負有普遍給付之義務，故納稅雖然本質上具有一種先義務性格，但是，相對地亦具有要求國家應依實質正當法律課稅之「權利」，也就是稅捐應作為一種基本權利侵害之類型。因此學者認為，憲法第 19 條之「稅」條款，在憲法基本權利體系之思考上，具有獨立存在之基本權利類型之價值，應屬憲法第 15 條財產權之特別規定，故人民有依實質正當法律納

稅之「權利」。而對於憲法所保障人民基本權利之核心領域，國家不得加以侵犯，按稅捐基本權之核心領域，即係符合人性尊嚴基本生活需求之經濟生存權，因此，應以人民可支配之剩餘財產權，作為國家課稅權行使之對象，以符合憲法秩序下稅法之規範內涵，並且，應以維持人民重新運營經濟生活所必要之再生利益，作為國家課稅權之憲法界限（附件 32）。如前所述，彩色電視機已成為一般家庭不可或缺之物品，具有提供資訊（例如於颱風、地震等天然災害來襲時，人民往往需透過電視報導以掌握及時資訊）、教育及娛樂等多種功能，故就彩色電視機課徵高額賦稅，將侵害一般人民滿足基本生活之權利，而違反憲法所保障人民基本權利之核心領域。

#### 六、國家對於彩色電視機課徵高達 13% 之貨物稅，違反憲法第 23 條之比例原則：

- （一）憲法第 23 條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」本條所稱之「必要」，即學理上所稱之「比例原則」（附件 33），而比例原則係包含下列子原則：1. 「適當性原則」：採取之方法應有助於目的之達成。2. 「必要性原則」：有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。3. 「衡量性原則」：採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡（附件

34)。倘法律無法通過上開三項子原則之檢驗者，即不符合比例原則。

(二) 又國家機關在經濟資源的使用由於不負盈虧之財務責任，而不接受市場監督，因此，容易趨於無效率。此為國家機關使用之經濟資源應儘可能少的道理之所在。然因市場也有失效的內在因素，是故，還是有一定之事務應由國家處理。兩相推移的結果決定國家機能即其必要之稅收的最適規模。關於國家稅入之最適規模的探討，首先應由國際比較出發，一方面在較大的範圍認識一個經濟體之負擔能力的極限，以避免超過負荷的課徵規劃；一方面避免稅捐負擔影響產業之國際競爭力（附件 35）。由此可知，國家稅入之最適規模，係須就財政收入之考量外，由各方面衡量稅捐課徵之利益與不利益，故實際上即是比例原則之體現，即稅捐之課徵，惟有符合最適規模，始得通過比例原則之檢驗。

(三) 查彩色電視機係屬消費性家電產品市場之成熟產品，而屬微利商品，根據九十七年度國內營利事業各業所得額及同業利潤標準（附件 36），國內電視機製造業之淨利率僅百分之九，卻課以高達百分之十三之貨物稅。按立法者對於有害國民身心健康或社會道德的財貨也就是劣價財，如菸、酒等產品，始會課以重稅，以收寓禁於徵之效果，既國家就彩色電視機此一人民之日常生活用品之使用並無禁止之理由，則對之課予重稅，將



無法通過衡量性原則之檢驗；況查，電視機製造業於國際上之市場競爭亦極為激烈，觀諸世界各國，包括美國、英國、日本、德國、奧地利、加拿大、丹麥、芬蘭、愛爾蘭、紐西蘭、瑞典及土耳其等國家，均未對於彩色電視機課徵任何貨物稅，故我國之貨物稅條例對於彩色電視機仍課徵高達 13% 之貨物稅，對國內相關產業之國際競爭力影響甚鉅，且亦使消費者因而承受無必要之稅捐負擔。又貨物稅之性質為消費稅，其目的係對於消費行為課稅，惟國家自彩色電視機出廠時即預先對於廠商課徵貨物稅，使廠商須就尚未銷售之貨物先繳納貨物稅，惟倘若日後廠商並未賣出其所製造之彩色電視機，即將形成雖無消費行為，廠商仍須代消費者負擔貨物稅之不合理情形，亦不符合課徵消費稅之目的，且造成企業在承擔存貨無法售出之風險時，尚必須負擔沉重貨物稅之雙重不利益。故對於彩色電視機課徵貨物稅或可有利於國庫收益，惟其對於人民及企業所造成之稅捐負擔之不利益，及對於企業競爭力之影響，亦顯然已大過於收益本身，實非國家稅入之最適規模，故實不符合比例原則中之衡量性原則。

七、貨物稅條例第 32 條未對於處罰金額設有合理之上限，且於個案之處罰金額過高時，亦未設有適當之調整機制，已違反比例原則而過度侵害人民之財產權：

（一）參照 貴院釋字第 488 號解釋：「憲法第 15 條規

定，人民財產權應予保障。對人民財產權之限制，必須合於憲法第 23 條所定必要程度……」（附件 37）故罰鍰之處罰金額自不得逾越必要程度，否則即違反比例原則。參照 貴院釋字第 616 號解釋：「所得稅法第 108 條第 1 項及第 108 條之 1 第 1 項之規定，在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違。」

（附件 38）暨 貴院釋字第 641 號解釋：「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 23 條規定限制人民基本權利應遵守比例原則之意旨。……處以罰鍰之方式，於符合責罰相當之前提下，立法者得視違反行政法上義務者應受責難之程度，以及維護公共利益之重要性與急迫性等，而有其形成之空間。菸酒稅法第 21 條規定……以單一標準區分違規情節之輕重並據以計算罰鍰金額，如此劃一之處罰方式，於特殊個案情形，難免無法兼顧其實質正義，尤其罰鍰金額有無限擴大之虞，可能造成個案顯然過苛之處罰，致有嚴重侵害人民財產權之不當後果，立

法者就此未設適當之調整機制，其對人民受憲法第 15 條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而有違憲法第 23 條之比例原則」(附件 39)。

- (二) 承上可知，法律對於人民課處罰鍰之金額應有適當合理之限制，且於個案中倘發生處罰情形過重時，亦應設有適當之調整機制，否則即違反比例原則。查貨物稅條例第 32 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……」而縱使認為當事人之違章情事而導致國家之「稅收」短少，惟以本件聲請人被處以 10 倍罰鍰之情形而言，聲請人所販售之貨物已先被課徵 13% 之貨物稅，復就同一批產品被處罰 10 倍之罰鍰，兩者相加之金額實已超出產品本身之售價，更遑論已超出聲請人所販售產品之利潤 10 倍以上。況如前所述，貨物稅之性質為消費稅，其目的係對於消費行為課稅，惟國家自彩色電視機出廠時即預先對於廠商課徵貨物稅，使廠商須就尚未銷售之貨物先繳納貨物稅，惟倘若日後廠商並未賣出其所製造之彩色電視機，則即形成雖無消費行為，廠商仍須負擔貨物稅之不合理情形，且貨物稅條例第 32 條於計算罰鍰金額時，亦不問實際上有無消費行為（即不問彩色電視機有無成功販售），均一律對於業者課處 10 倍之罰鍰，則其亦顯不符合比例原則中適當性原則之要求。而如國家收取貨物稅應有合理之上限（否則國家即可藉由收取高額貨

物稅而禁止商品買賣)，則對於未繳納貨物稅之行為之處罰亦應有合理之上限，否則實無異於假借處罰而變相徵收人民之財產，而欠缺處罰人民之正當性。

- (三) 貨物稅條例第 32 條除有前述未對於處罰金額設有合理之上限，且亦未設有適當之調整機制，而有違反比例原則之情形外，其處罰「5 倍至 15 倍」之罰鍰，亦顯係超出必要程度之過度處罰。如將貨物稅條例第 32 條與營業稅法第 51 條等漏稅罰之規定相比較，即可知貨物稅條例對於人民之處罰實過於嚴苛，而已逾越必要之程度：

相關法條	處罰範圍
營業稅法第 51 條	按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰
菸酒稅法第 19 條	按補徵金額處一倍至三倍之罰鍰
關稅法第 76 條	處以應補稅額一倍之罰鍰
房屋稅條例第 16 條	按所漏稅額處以二倍以下罰鍰
所得稅法第 110 條	已依本法規定辦理結算申報者，處以所漏稅額二倍以下之罰鍰。未依本法規定自行辦理結算申報，應照補徵稅額，處三倍以下之罰鍰。
所得稅法第 110-2 條	營利事業已依第一百零二條之二規定辦理申報，處

	以所漏稅額一倍以下之罰鍰。營利事業未依第一百零二條之二規定自行辦理申報，應照補徵稅額，處一倍以下之罰鍰。
--	--

承上，相關法律對於漏稅行為所課處之罰鍰多僅為 1 倍至 3 倍，且參照遺產及贈與稅法第 47 條規定：「前三條規定之罰鍰，連同應徵之稅款，最多不得超過遺產總額或贈與總額。」(附件 40) 亦可知立法者本即應對於處罰金額設有合理之上限，以避免過度處罰而違反比例原則，故貨物稅條例第 32 條對於違章行為處以「5 倍至 15 倍」之罰鍰，且亦無合理之上限或適當之調整機制，其處罰之結果實已逾越必要程度，而顯已違反比例原則。

- (四) 又查，刑罰乃係立法者對於犯罪行為之處罰，理應較行政罰之處罰為重，惟依稅捐稽徵法第 41 條規定：「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金。」則同屬對於漏稅行為之處罰，行為人故意以「詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」而構成犯罪者，其被處罰之金額亦不過 6 萬元，而以此對照本件聲請人被處罰之金額 4 億 8 千餘萬元，即可知本條例之處罰金額實已逾越必要程度，故學者亦認為貨物稅條例對於當事人之處罰實過重，而罰鍰過重將導致廠商或業者無力繳納，衍生長期性之滯欠稅款或因受

強制執行而影響廠商之競爭力與再生存與發展之契機，甚至衍生整體社會問題，故應降低罰鍰之倍數（附件 41），始符合比例原則。

#### 八、結論

綜上，財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令，認彩色顯示器凡與電視調諧器併同出廠者，全部之產品即須按彩色電視機之稅率繳納貨物稅，顯已牴觸貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款之規範範圍及規範意旨，且係自行創設法律所未規定之課稅客體，而違背法律優位原則及租稅法律主義，且其對於內建或搭配其他產品使用後亦可觀賞電視節目之產品，卻認為可無須按彩色電視機之稅率繳納貨物稅，此亦顯係對相同事物為恣意之不同區別，而違背平等原則。另貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定：「彩色電視機：從價徵收百分之十三」，其課稅目的欠缺實質正當性，亦違反憲法保障稅捐基本權之核心價值，且本條規定並未考量彩色電視機已由富人之奢侈品轉變為日常之家電用品，仍對於彩色電視機課徵高達 13% 之貨物稅，亦違反量能課稅原則、平等原則及比例原則。又貨物稅條例第 32 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 5 倍至 15 倍罰鍰」，其對於人民之處罰實已逾越必要程度，且亦未對於處罰金額設有合理之上限，或設有適當之調整機制，亦顯已違反 貴院釋字第 616 號、第 641 號解釋及比例原則，故懇請 貴院大法官迅賜解釋，宣告上開規定及令為違憲，以維聲請人之

權益，無任感禱！

委任狀正本乙份

附件 1：最高行政法院 97 年度裁字第 4224 號確定裁定。

附件 2：財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令。

附件 3：財政部臺北市國稅局 A1E79094080047 號處分書、貨物稅核定稅額繳款書及財北國稅法字第 1950203186 號復查決定書。

附件 4：葛克昌著，稅法基本問題—財政憲法篇，元照出版社，頁 131。

附件 5：陳敏著，行政法總論，96 年 10 月五版，頁 153。

附件 6：大辭典對「電視機」之解釋。

附件 7：辭海對「電視」之解釋。

附件 8：貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款。

附件 9：貴院釋字第 210 號解釋。

附件 10：貴院釋字第 566 號解釋。

附件 11：陳清秀著，稅法總論，元照出版社，2008 年五版，頁 38。

附件 12：貴院釋字第 508 號解釋之協同意見書。

附件 13：貴院釋字第 593 號解釋。

附件 14：陳新民著，中華民國憲法釋論，三民書局，2001 年 1 月，頁 192-193。

附件 15：財政部賦稅署委託中華經濟研究院所為「貨物稅課稅項目之研究」，92 年 12 月 31 日，頁 49。

附件 16：電器耗電量比較表。

附件 17：黃茂榮著，稅法總論第一冊，植根法學叢書，2005

年，頁 153。

附件 18：葛克昌著，稅法基本問題—財政憲法篇，元照出版社，頁 168。

附件 19：陳敏著，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論第 24 期，頁 54。

附件 20：葛克昌著，量能課稅原則在所得稅法上之實踐—綜合所得稅裁判之評析，法令月刊第 58 卷第 5 期，頁 66-67。

附件 21：葛克昌著，稅法基本問題—財政憲法篇，元照出版社，頁 169。

附件 22：李金桐著，租稅各論，民國 82 年二版，頁 455。

附件 23：李金桐著，租稅各論，民國 82 年二版，頁 462。

附件 24：歷年國民所得統計表，內政部編製。

附件 25：陳敏著，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論第 24 期，頁 33-34。

附件 26：葛克昌著，稅法基本問題—財政憲法篇，元照出版社，頁 159。

附件 27：陳敏著，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論第 24 期，頁 57。

附件 28：「稅法規範的形式合法性與實質正當性—釋字第 660 號及第 657 號解釋及相關稅法解釋評析」，李惠宗著，法令月刊第 60 卷第 7 期，2009 年 7 月，頁 24-25。

附件 29：陳敏著，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論第 24 期，頁 55。

附件 30：葛克昌著，稅法基本問題—財政憲法篇，元照出



版社，頁 157。

附件 31：財政部賦稅署委託中華經濟研究院所為「貨物稅課稅項目之研究」，92 年 12 月 31 日，頁 49。

附件 32：黃俊杰著，稅捐基本權，元照出版社，2006 年 9 月，頁 62-78。

附件 33：陳新民著，中華民國憲法釋論，三民書局，2001 年 1 月，頁 170-173。

附件 34：吳庚，行政法之理論與實用，三民書局，增訂九版，頁 59-63。

附件 35：黃茂榮著，稅法總論第一冊，植根法學叢書，2005 年，頁 123。

附件 36：九十七年度國內營利事業各業所得額及同業利潤標準。

附件 37：貴院釋字第 488 號解釋。

附件 38：貴院釋字第 616 號解釋。

附件 39：貴院釋字第 641 號解釋。

附件 40：遺產及贈與稅法第 47 條條文。

附件 41：洪東煒著，貨物稅調降迷思與稅制改革方向，稅務旬刊第 1912 期。

謹 狀

司法院 公鑒

聲請人：大同股份有限公司

代理人：李 念 祖

律師

林 恆 鋒

律師

劉 昌 坪

律師

中 華 民 國 9 8 年 9 月 3 0 日