

刊登於法今月刊第 61 卷 11 期，2010 年 11 月，第 4-21 頁。

稅的憲法界限？

－司法院釋字第 641 號解釋的稅法立場試讀

李念祖*

目次

壹、案件背景
貳、協同意見
參、專賣與稅
肆、罰目混珠
伍、目的失據
陸、手段錯誤
柒、審查基準
捌、稅法有邊

壹、案件背景

司法院大法官於 98 年 4 月 18 日做成釋字第 641 號解釋，宣告菸酒稅法第 21 條處罰方式違憲，敦促立法院儘速修法，修法猶豫期限為 1 年¹。

本案是由台北高等行政法院第三庭王立杰、黃本仁及王碧芳三位法官聲請釋憲。他們審理藍姓原告與國稅局間之行政訴訟，認為菸酒稅法第 2 條規定不符憲法比例原則之要求而聲請釋憲。藍姓原告以超過專賣價格 21 元平均約一倍的價格賣出約 53,000 瓶公賣局舊裝米酒，遭國稅局依菸酒稅法第 21 條規定課以每瓶 2,000 元之罰鍰，共計 1 億 560 萬元。三位法官質疑菸酒稅法之規定罰則過重以致違反了憲法上的比例原則，因此停止訴訟程序，聲請釋憲。聲請書遞出 3 年 9 個月後，由當時在任的 11 位大法官合議做成本案解釋，解釋文與理由書（節錄）如下：

* 東吳大學法研所兼任教授；中華民國仲裁協會理事長。

1 此項解釋做成後，菸酒稅法曾經立法院於 98 年 5 月 13 日、12 月 30 日及 99 年 9 月 1 日三度修正。惟該法第 21 條之規定，卻從不在修正之列，至今飄不動。依本號解釋，此條業已逾修法猶豫期間而停止適用。雖日時光推移，此條之實益日少，惟仍不能謂無修法必要，於此亦不難發現行政機關與立法機關視憲法解釋如無物之程度。立法對於司法之尊重，若是遠不如司法對立法之尊重，亦堪為憲政哀。

解釋文

酒稅法第二十一條規定：「本法施行前專賣之米酒，應依原專賣價格出售。超過原專賣價格出售【法令月刊第 61 卷 11 期，2010 年 11 月，第 4 頁】者，應處每瓶新臺幣二千元之罰鍰。」其有關處罰方式之規定，使超過原專賣價格出售該法施行前專賣之米酒者，一律處每瓶新臺幣二千元之罰鍰，固已考量販售數量而異其處罰程度，惟採取劃一之處罰方式，於個案之處罰顯然過苛時，法律未設適當之調整機制，對人民受憲法第十五條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而與憲法第二十三條之比例原則尚有未符，有關機關應儘速予以修正，並至遲於本解釋公布之日起屆滿一年時停止適用。

系爭規定修正前，依該規定裁罰及審判而有造成個案顯然過苛處罰之虞者，應依菸酒稅法第二十一條規定之立法目的與個案實質正義之要求，斟酌出售價格、販賣數量、實際獲利情形、影響交易秩序之程度，及個案其他相關情狀等，依本解釋意旨另為符合比例原則之適當處置，併予指明。

解釋理由書

對人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰，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。

米酒在長期菸酒專賣、價格平穩之制度下，乃國人之大量消費品，惟歷經菸酒專賣改制與加入世界貿易組織（World Trade Organization）談判之影響，零售商與民眾預期米酒價格上漲，而國人之料理習俗與飲食習慣，一時難以更易，故坊間出現囤積爭購行為，造成市場混亂，消費者權益受損情形。中華民國八十九年四月十九日公布、九十一年一月一日施行之菸酒稅法第二十一條規定：「本法施行前專賣之米酒，應依原專賣價格出售。超過原專賣價格出售者，應處每瓶新臺幣二千元之罰鍰。」乃課人民就該法施行前專賣之米酒應依原專賣價格出售之行政法上義務，並對違反此一行政法上義務者，處以罰鍰，以維護穩定米酒價格、維持市場供需之公共利益，本質上乃為穩定米酒市場所採之經濟管制措施，揆諸專賣改制前後，米酒短缺，市場失序，致有民眾須持戶口名簿排隊購買之情形，其立法目的洵屬正當。又罰鍰係對違反行政法上義務者施以制裁，乃督促人民履行其行政法上義務之有效方法，是該規定為達行政目的所採取處以罰鍰之手段，亦屬適合。

至於處以罰鍰之方式，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

法第二十一條規定，乃以「瓶」為計算基礎，使超過原專賣價格出售該法施行前專賣之米酒者，每出售一瓶，即處以新臺幣二千元之罰鍰，【法令月刊第 61 卷 11 期，2010 年 11 月，第 5 頁】受處罰者除有行政罰法減免處罰規定之適用者外，行政機關或法院並無綜合個案一切違法情狀以裁量處罰輕重之權限，立法固嚴，揆諸為平穩米酒價格及維持市場供需，其他相關法律並無與菸酒稅法第二十一條規定達成相同立法目的之有效手段，且上開規定之違法行為態樣及法律效果明確，易收遏阻不法之效，是尚屬維護公益之必要措施。但該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，其對人民受憲法第十五條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而有違憲法第二十三條之比例原則……。

稅法領域的大法官解釋，堪數憲法解釋之大宗，約占憲法解釋總量的 6 分之 1，本案解釋則為大法官宣告稅法違憲的重要案例。本案解釋之前，曾有釋 224、釋 288、釋 321 及釋 439 等 4 號解釋宣告特定稅法規定違憲，均在解決各項稅法將繳納稅款或提供擔保做為提起行政救濟之條件規定限制人民訴訟權的問題。於本案解釋之後做成的釋 663 號解釋，亦是涉及租稅行政正當程序與訴願、訴訟權之保障。此外，2006 年的釋 616 號解釋宣告所得稅法關於滯納金的規定違憲，2010 年的釋字 673 號解釋宣告所得稅關於違背扣繳義務之處罰規定而違憲，則均是以之為制裁過重而與比例原則有違。

本案解釋看來是一項關於稅捐行政罰的解釋，且與釋 616 解釋有些近似，認定菸酒稅法制裁業者高價出售專賣時期米酒之罰鍰過苛而以之違反憲法比例原則；然則本案解釋之客體法律並非針對稅捐上不法行為加施制裁，亦不只是堅守租稅行政救濟正當程序的解釋。而且本案解釋對於系爭規定修正前之個案救濟，特闢一段文字加以交待，亦為釋 616 解釋所無。本案解釋隱藏著表面上不易察覺卻更為基本的租稅憲法問題，值得分析此一解釋的真正稅法立場及其得失，斯為本文之主題。

以下先介紹本案解釋中李震山與許玉秀兩位大法官共同具名提出協同意見書。

貳、協同意見

李、許協同意見是本案中唯一的協同意見，共分為三個部分。第一部分指出菸酒稅法系爭規定係一種「夾帶」規定，科罰之目的已堪檢討；並且質疑系爭規定將罰鍰上限植為每瓶罰額，罰責失衡之重罰主義並不可取；對於多數通過之解釋就立法目的及責罰失衡均有瑕疵著墨不是，不以為然。

第二部分則對於多數意見之方法論不表贊同，補充說明多數意見認定系爭立法違憲之理由，並非只在個案之中發生顯然過苛之處罰，而是系爭立法採取之處罰型態當然會

形成過苛處罰之一般性結果。

第三部分是就多數意見宣告違憲法律之定期失效提出不同看法，對於定期【**法令月刊第 61 卷 11 期，2010 年 11 月，第 6 頁**】失效期間如何避免個案保障不周特加置意，而認應宣告系爭立法即時失效較妥。

李許協同意見在結語的部分，對於多數意見引進「顯然過苛」及「實質正義」的理念，表示肯定。稅法罰則難得遭到大法官以保障訴訟權以外的理由論為違憲，來之不易，提出協同意見的大法官，顯然也是呵護有加；此一協同意見之行文用語，其實極見含蓄。

本案解釋涉及租稅憲法的基本問題非一，至少有五個部分值得深入探討，多數解釋或則淺嘗即止，或則略過不提，李許兩位大法官當係洞若觀火，但也只是點到為止。這五個部分包括：第一，菸酒稅法制定施行之同時，原有之菸酒專賣制度走入歷史²，系爭附則處理的是專賣時代遺留的過渡現象，是否應於稅法中規定專賣米酒之價格管制，進而以國稅局為主管機關，不能不問；第二，本案涉及行政罰，但既非漏稅罰，亦非稅捐行為罰³，能否稱為稅捐行政罰，繫於稅法中就之加以規定的正當性何在，不能不問；第三，本案涉及比例原則之運用，多數意見肯定其立法目的妥當性，惟從稅捐憲法之考量言，是否果應如此，仍值斟酌；第四，多數意見以為本案之手段失當，究屬比例原則何項子原則之違反，亦可研究釐清；第五，本案涉及之違憲審查基準為何，也值討論。以下即分別就此五點進行討論。

參、專賣與稅

菸酒稅法於民國 89 年公布，91 年 1 月 1 日施行；44 年 1 月 22 日修正公布之台灣省菸酒專賣暫行條例於 91 年 5 月 22 日廢止⁴後，原有之菸酒專賣制度走入歷史；菸酒商品之販售，除有菸酒公賣局於同年 7 月改制為台灣菸酒股份有限公司，也開放民間業者產製菸酒⁵，相關產業運營從此回歸正常稅制。從政府收入面言之，專賣制度改制後的菸酒稅收與改制前的公賣利益或被認為有財政上的替代關係⁶；從【**法令月刊第 61 卷 11 期**，

2 為了加入 WTO，我國係於 91 年 1 月 1 日施行菸酒稅法。自 36 年 5 月設立菸酒公賣局時即已存在的菸酒專賣制度遂告廢除，台灣省菸酒公賣局組織規程於 91 年 7 月 1 日廢止（台灣省政府 91 年 8 月 13 日令溯及生效，載《台灣省政府公報》，頁 11，91 年 9 期）》我國菸酒專賣制度之沿革，參見如陳佳文，《我國菸酒專賣政策及專賣制度之研究》，頁 9-11，國立政治大學財政研究所碩士論文，1986 年；謝讓鴻，《我國菸酒專賣制度之研究－歷史制度主義的觀點》，頁 97-122，國立成功大學政治經濟研究所碩士論文，2004 年。

3 漏稅罰與稅捐行為罰之區別，參見如釋 503 解釋文。學者有將漏稅罰描述為稅捐繳納義務之違反；將行為罰描述為種種配合稅捐稽徵行為義務之違反，合稱為稅捐罰，參見黃茂榮，〈論稅捐罰則〉，收入氏著，《稅法總論（第三冊）》，頁 714-9、767，自刊，2008 年 2 版。

4 華總一字第 09100102030 號總統令，《總統府公報》，6464 期，91 年 5 月 22 日；又台灣省菸酒專賣暫行條例施行細則係由財政部 91 年 7 月 9 日明令廢止。

5 1999 年制定之菸酒管理法規定開放菸酒得由許可成立之民間業者產製。

6 當年菸酒管理法制定之際，立法與行政部門的討論，多從稅捐收入之增減為著眼，可以見之。其歸納參見謝讓鴻，註 1，頁 116-22。

2010 年 11 月，第 7 頁】制度建制而言，菸酒稅法卻不能看做是專賣立法的替代制度。專賣條例只許國家而不許人民自由產製菸酒販賣，不是稅法，也不具備稅法所應具備之正當性；菸酒稅法則是稅法之一種，是針對菸酒此種消費商品課稅。從菸酒稅的性質言之，應屬於消費稅，就是可以轉嫁給消費者負擔的間接稅，也是一項特種貨物稅⁷。

本案解釋之違憲審查客體為菸酒稅法第 21 條，列於該法第五章附則部位；所規範者為該法施行前專賣米酒於後專賣時代販售之價格。自其法條文字觀察，亦非徵收稅捐之規定。按依法不溯既往原則，菸酒稅法之課稅客體應為施行後出產或進口之菸酒，並不及於施行前業已產製之專賣菸酒。至於該法施行前所產製之專賣菸酒，乃是國營事業產製之專賣菸酒，本非貨物稅課徵對象，民間之銷售業者又已於買入菸酒專賣品時，支付專賣利益⁸，改制後更無理由另行課徵貨物稅性質之菸酒稅。菸酒稅法規範施行前專賣之米酒之價格，既非課稅之規定，本非菸酒稅法之射程所應及，或即該法需要另設「附則」加以規定的原因，但此便宜安排實際上完全缺乏將之列為菸酒稅法之附則的正當理由。

按暫行條例廢止前，原有限制專賣菸酒零售價格之規定，遇有變更零售價格之行為，應科處 2,000 元以下之罰鍰。菸酒稅法第 21 條之規定，乍看似為暫行條例之延續，細究之則可知不然。暫行條例原所禁止者，包括變更各種專賣菸酒價格之行為；菸酒稅法第 21 條則只禁專賣之米酒，不及於其他，此其不同者一；暫行條例禁止變更價格，調增調減均所不許，菸酒稅法第 21 條則只禁抬價而不禁降價，此其不同者二；暫行條例之處罰依違法次數而定，菸酒稅法第 21 條則係以瓶為單位加施處罰，同為一次性違法，可因銷售瓶數有別以致罰鍰金額差異甚大，此其不同者三；暫行條例之處罰係以 2,000 元為上限，菸酒稅法第 21 條則係以 2,000 元起跳，輕重之別極其懸殊，此其不同者四。

菸酒稅法設下有此四點不同的行政罰，還不只涉及處罰寬嚴輕重的問題，首先需要檢討者，為其立法政策在憲法基礎上有無可議之處。按菸酒專賣制度朝向菸酒稅制轉型，兩者之憲法評價基礎並不相同。此中先應從憲法第 144 條規定說起，該條之內容為：

公用事業及其他有獨佔性之企業，以公營為原則，其經法律許可者，得由國民經營之。國家對於私人財富及私營事業，認為有妨害國計民生之平衡發展者，應以法律限【法令月刊第 61 卷 11 期，2010 年 11 月，第 8 頁】制之。

依此條規定，公用事業以公營為原則，以法律許可由國民經營者為例外；然則菸酒產業是「公用事業」嗎？專賣時代似乎以之為是，而由國家法定專賣。實則憲法該條已為公用事業設下「有獨佔性」之定義，主要係指「自然性獨佔」事業而言⁹。菸酒產業，

7 菸酒稅法第 1 條：「本法規定之菸酒，不論在國內產製或自國外進口，應依本法規定徵收菸酒稅。」貨物稅條例第 1 條：「本條例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進口，除法律另有規定外，均依本條例規定徵收貨物稅。」體例完全相同，道理自明。

8 暫行條例第 33 條。

9 林子儀，《國家從事公營事業之憲法基礎及其界限》，頁 98-104，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，1983 年。

並不合乎此一定義，當年專賣制度並不能以此條為其憲法基礎¹⁰；直白言之，菸酒專賣制度的合憲性，不能視為理所當然。國家可以立法課稅以充國家財政之用，但可否因為應稅貨物之利潤極高，即將其列為專賣品而由國家壟斷其專賣利益，以取代貨物稅的課徵，至有疑問。專賣制度廢止後，菸酒管理法並未以菸酒產業為特許業¹¹，亦非根據憲法同條特許國民經營，充其量應係依據憲法第 145 條規定¹²限制管理其售價而已。此中道理，必須釐清。

申言之，酒類既非自然性獨占事業產品而屬自由市場經濟之產品，政府為價格控制，必然限制到契約的自由與財產權，也就必須有憲法基礎¹³。此處之憲法基礎絕非憲法第 144 條，更非一般課稅立法引為依據之憲法第 19 條，而應在憲法第 145 條或憲法第 23 條。本案解釋，並未交待憲法第 144 條及第 145 條做為憲法依據上之差別，亦未辨明米酒價格管制之憲法基礎與立法課徵菸酒稅之憲法基礎有異，說理似未周延。

管制專賣時代賸餘米酒價格的法律，不該是菸酒稅法。無論將之看成管制特定商品價格的立法，或是規範市場公平交易秩序的特別立法，或是維護消費者權益的特別立法，都與菸酒稅之課徵無關。將之寫成菸酒稅法的附則，也許只是源於菸酒稅是專賣利益財政替代收入的政策動機思考，卻含有重大的錯誤：它忽略了誰該是價格管制立法的主管機關，該是經濟部？還是公平會？還是消保會？菸酒管理法規定菸酒管理的主管機關是財政部¹⁴；無論如何，主管機關都不該是主管稅捐稽徵的國稅局。和其他商品一樣，價格的主要決定者應是自由市場的供需關係，菸酒產業回歸私經濟市場部門，在過渡時間從事專賣米酒價格管制，國稅局既無政策正當性，恐也乏專業能力。將此價格管制立【法令月刊第 61 卷 11 期，2010 年 11 月，第 9 頁】法寫成菸酒稅法的附則，卻已使得國稅局自動成為價格管制的主管機關。誠有理由懷疑，國稅局缺乏專業能力管制專業時代賸餘米酒價格，是否正就是菸酒稅法規定罰則一律依販售瓶數機械算式的原因，藉之防免國稅局無力依據價格管制政策理由衡量如何科罰。然若只因主管機關安排欠妥而決定其科罰方式歸於一律，那是削足適履。如果可因科罰不須裁量而不計較由國稅局兼管價格管制的錯誤，那麼將之交由國防部或內政部或外交部主管，豈非也無不同？價格管制事務本應有其適格的專業主管機關，卻將之交給無關而不適格的機關主管，此種立法錯誤構不構成違憲？為何不構成違憲？均值得思考其間的正反理由。可惜本案解釋質疑罰則剝奪行政裁量之立法政策應受檢討，但未觸及主管機關之裁量能力與主管機關之選擇問

林氏認為「有獨佔性企業」包括三種：自然性獨占之事業、生產或開採稀有資源之事業、市場自由競爭結果所造成之完全獨占之事業，公用事業則是自然性獨占事業的典型例證。

10 林子儀，前註，頁 103。

11 菸酒管理法第 10 條參照。

12 憲法第 145 條規定：「國家對於私人財產及私營事業，認為有妨害國計民生之平衡發展，應以法律限制之。」

13 廖義男，〈國家對價格之管制〉，收入氏著，《企業與經濟法》，頁 157-63，自刊，1980 年。

14 菸酒管理法第 2 條。

題。

簡言之，由稅捐稽徵機關主管價格控制事務，想當然耳的便宜安排並非妥當。明明是價格控制，卻由主管稅捐的機關加施行政罰以達到目的，釋憲者不追問其正當性，殊屬遺憾。稅與專賣與價格管制，既不可混為一談；菸酒稅法規定米酒價格管制，協同意見責之為「夾帶」，短短兩字針砭，似有千鈞之力。此中一個難以迴避的質疑是：錯誤的立法授權稅捐機關針對專賣米酒從事非稅捐活動的純價格管制權力，因與稅捐權力無涉，應該視為稅法不能創造也不能容許的濫用稅捐權力行為。

肆、罰目混珠

菸酒稅法第 21 條所設之行政罰，屬於價格管制之行政罰，專賣商既無納稅義務，則此一行政罰，並非漏稅罰，也非稅捐行為罰；但卻是由稅捐機關科處之行政罰。菸酒稅是特種貨物稅，是消費稅，以其原有售價只為兩位數字而言，課以四位數字之罰鍰，無論是漏稅罰或是稅捐行為罰，均乏足夠的道理。因為漏稅罰與稅捐行為罰的基本目的都在於稅捐徵收的完成，只是手段，不是目的。本案做為市場消費品的專賣米酒售價只在低階兩位數，消費稅或貨物稅對倍徵收亦不過兩位數，而當時新的米酒菸酒稅則是公賣利益的 4 倍以上（詳後），事實上當年公賣利益歸零之後，菸酒稅收與公賣利益收益的比例相去無幾¹⁵。縱使將專賣收益以稅捐替代視之，以數近百倍計算的漏稅罰或稅捐行為罰做為徵稅的目的，無論如何是說不通的。如果漏稅罰或稅捐行為罰尚且不得如此苛刻，何況只是稅法以附則夾帶的行政罰？大法官對罰則過重不以為然，自非無因。

仔細思考此項行政罰與稅法的關聯【法令月刊第 61 卷 11 期，2010 年 11 月，第 10 頁】性，本案其實存在著另一個基本問題：本案涉及學者稱為非以財政收入為目的的稅捐立法¹⁶；用稅捐或公課法規定其他非稅捐目的的財經政策，有無憲法上的界限？過去的憲法解釋雖有從事討論之例，但無定見¹⁷，本案解釋對於此點，則已輕輕放過。

用租稅像為促成非稅捐目的之財經政策，有兩種基本型態，一是以租稅減免獎勵產業或市場活動，各種獎勵投資的租稅減免均為適例¹⁸；一是以提高租稅稅率以限制產業

15 菸酒公賣自 2002 年停止，此前五年公賣利益佔全國稅收總數 4%~4.6% 之間；2002 年起徵收之菸酒稅及健康福利捐合計在 2002 年至 2004 年三年之間，則均佔全國稅收總數 4%~4.8% 之間，財政上之取代效果極其明顯；參見李妙靜，〈全球化對我國菸酒稅制變遷之影響〉，頁 110-1，國立成功大學政治經濟研究所碩士論文，95 年。根據財政部之統計，2009 年菸酒稅收入仍佔全國稅收總 3%。

16 葛克昌，〈憲法解釋與稅捐罰〉，《憲法解釋與納稅義務人之權利保障－司法院大法官 98 年度學術研討會會議論文集（下冊）》，頁 33-35，98 年 12 月 19 日於國立政治大學公共行政及企業管理教育中心國際會議廳。

17 參見如釋 426、427、505、508、515、565、661 等。釋 565 解釋理由書有言：「為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第 7 條規定所不許。」係從憲法第 7 條規定評價租稅減免獎勵之合憲性，但似乎論述理據尚非完整固定，也尚不足以引為非財政收入目的稅捐立法共同適用的憲法界限；釋 426 解釋理由書則曾非議「假行為制約之名、為財政收入徵收」而違反公平負擔原則之公課。

18 學者也稱之為帶有社會政策目的的租稅優惠，葛克昌，〈稅稅國家之憲法界限〉，收入氏著，〈所得稅與憲法〉，頁

生產活動或市場消費行為，也就是寓禁於徵¹⁹，菸酒稅本身若以提高稅率的方式抑制菸酒消費傷害國民健康，正就是寓禁於徵。然而本案所涉者原係由國家專賣的米酒，附則若有寓禁於徵的用意，也只是為了價格控制而不可能是基於國民健康的理由；因為減少消費才更能有益國民健康，控制價格卻是為了增加消費，不可不辨。又「假行為制約之名、行財政收入之實」²⁰固不可取；「假稅捐課徵之名、行行為制約之實」，恐怕同樣值得非議。

不論是以租稅減免做為獎勵或是以提高稅率做為限制手段，都可能具有犧牲量能課稅公平原則甚或扭曲租稅的效果，是長久以來租稅法學上遭到批評檢討的一種租稅政策²¹。國家依法徵稅，原該是為了達成國家公共財政目的而進行財富合理再分配的公權力措施；寓禁於徵的稅法政策，則是利用稅捐做為一【法令月刊第 61 卷 11 期，2010 年 11 月，第 11 頁】種制裁或處罰的手段。

各種稅捐可能發生抑制經濟活動的反射效應，稅捐立法將此種反射效應納入立法考量的可能情形至少有三種，一是理解此種反射效應確實可能存在，但仍基於課稅之財政收入目的而制定稅捐立法，不因反射效應是否存在而受影響，多數之稅法均屬此類，較少引發正當性的質疑。二是立法者考慮到此種反射效應可因稅率的提高而提高，同時認為此種反射效應的追求並不抵觸課稅的公共財政目的，於是採用較高的稅率。此類寓禁於徵的稅法，主要目的仍是稅捐收入，附帶目的則是抑制社經活動，雖其提高稅率的部分似不能再將抑制社經活動的政策目的純以反射效應視之，但是或許仍有勉可維持其正當性的理由。三是立法者的主要目的就是抑制或制裁某種社經活動而只是在名目上以之與稅捐相連結，此際稅捐已非稅捐而成了制裁或是處罰。然而，稅捐是稅捐，既非制裁，也不是處罰；此類立法，從憲法規範稅捐權力的角度思考，大有問題。

歸入上述第三類的寓禁於徵稅捐立法，也就是只以稅捐為名，卻專以抑制社經活動為目的的社經管制立法，不該認為是憲法可以接受的稅捐立法。就像行政罰的目的該是行政制裁，不該是為了公共財政收入，為了公共財政收入而施以處罰，不該是憲法容許科罰的正當目的；也像是稅捐與公用徵收有別，國家以無償的方式徵取人民的金錢以達到財富重分配的公共財政目的，與須提供補償以彌補特別犧牲的公用徵收不同²²，立法

291-2，自刊，2009 年 3 版。

19 寓禁於徵，可能是稅法中寓含的政策，也可能是特別公課中寓含的政策，釋 426 參照。

20 釋 426 蘇俊雄大法官不同意見書參照。

21 葛克昌，註 16，頁 33-34；黃茂榮教授對於稅捐優惠的描述是：「違反量能課稅原則，對於負擔能力相同者，在課稅上給予差別待遇，以誘導其從事特定之作為或不作為。所以，稅捐優惠的規定必然因為賦予一部分人稅捐特權，而違反量能課稅原則意義下之平等原則，從而產生經濟引導的作用。」氏著，〈論稅捐優惠〉，收入註 3，頁 342。亦有以為租稅不具處罰性質，但是可以財政收入為附隨目的，為了實現社會國理想，以減免租稅負擔雖為達成特定經濟政策或社會政策之工具而例外地接受具備正當性的租稅優惠制度，參見張永明，〈租稅優惠正當性之探討〉，收入《二十一世紀公法學的新課題－城仲模教授古稀祝壽論文集－III 行政法各論篇》，頁 5-7，新學林（總經銷），2008 年。

22 釋 400 參照。

者乃不可將公用徵收稱為稅捐，張冠李戴。也就是說，稅法應該受到憲法固有「稅捐」概念²³的約束，不能將不是稅捐的項目以稅捐充之，以致無法辨識何者是憲法容許的稅捐，何者不是。

簡言之，稅法中滲入寓禁於徵的稅捐政策，也有其不容逾越的界限存在，稅捐行政罰，不論其為行為罰抑漏稅罰，應是基於稅捐存在的前提，對於違反稅法上義務的行為所加課的行政制裁或秩序罰，做為輔助達成徵稅目的的手段²⁴；本案中專賣米酒並非課稅客體，菸酒稅法管制專賣米酒價格的行政罰，是連寓禁於徵都已無法解釋的經濟管制政策，怎能滲入稅法混淆稅捐行政罰的性質？此一價格管制行政罰滲入稅法魚目混珠，難免被誤視為稅捐行政罰之列²⁵，問題甚為嚴重。大法官就之過門而不入，從稅法應受之規範控制的角度言，不能不說是「失守」。

伍、目的失據

專賣時代，公賣利益可占國家財政收入比重首位，1962 年達全國稅收總額 27.01%²⁶，已可偵知菸酒專賣，原始的主要目的殊非維護國民健康，亦非價格控制，而在財政收入，本質上乃係與徵稅平行之財政措施。國家立法採取專賣制度，憲法之正當性本值檢討，惟此尚非本文重點。菸酒稅法第 21 條之規定，既不在徵收菸酒稅捐，而是管制昔日專賣米酒之價格，不但已與菸酒專賣制度的原始建制目的有異，其實也已與國家收取專賣利益並無直接關係。茲者「夾帶」於菸酒稅法之中，乃不能不問其為何「夾帶」，也不能不問其管制目的的正當性何在，始足以評價其是否合憲。附則規定的政策目標既然不在稅捐收入，菸酒稅法將之納入附則的基本錯誤，是藉此模糊或隱藏了此項價格管制立法的正當性欠缺，價格管制立法似乎成了不需思索或是追問其立法目的的立法政策。本案解釋理由則只審查了管制目的，卻未研究為何夾帶的問題。

解釋理由書認定專賣米酒價格管制的正當理由是因市場預期價格上漲，國人料理飲食習慣一時難於更易，囤積爭購則可能造成混亂，乃為了保護消費者權益而實施價格管制；此節究竟是慣性思考，還是憲法分析，很有疑問。米酒不必盡是紅標米酒；專賣時代的紅標米酒是否絕版絕跡，與市場上米酒缺乏供應，不能劃上等號；即便米酒是民生

23 陳敏教授在民國 70 年的文章中說過：「如立法者制定法律，課賦人民之義務，雖名之為稅，而實質上並非憲法所稱之稅，除別有其他憲法依據外，人民即無服從繳納之義務。」陳敏，〈憲法之租稅概念及其課徵限制〉，《政大法學評論》，24 期，頁 34，70 年 12 月；學者通說，憲法上稅捐之固有概念包括：1. 金錢或有金錢價值之實物給付；2. 為滿足公共任務之財政需要；3. 非對待給付；4. 由公法人團體為之；5. 對符合法定要件之不特定人；6. 以獲得收入為主要或附隨目的而強制課徵者。其討論參見如陳清秀，〈稅法總論〉，頁 63-9，元照，2008 年。

24 陳清秀，前註，頁 639-40。

25 葛克昌，註 16，頁 38。

26 謝讓鴻，註 1，頁 136-7。

必需品，也不能說紅標米酒是民生必需品，否則怎能容其供應不足甚或斷產？維持米酒價格平穩的首要方法，與維持米價或是醬酒價格應無不同，不是祭出價格管制立法，而是設法維持市場供應充足之平穩狀態。何以需要專門針對米酒價格進行立法管制？乃必須交待其理由。而且針對米酒進行價格管制是一回事，針對專賣時代紅標米酒作價格管制是另一回事，不能混為一談。解釋理由書沒有說到的是，消費者之所以願意支付原專賣米酒價格一倍以上的價格購買專賣時期生產的紅標米酒，是因為台灣菸酒公司出產的新米酒已被課徵與烈酒相當的菸酒稅，稅額遠高於價格加倍的紅標米酒；而新的料理用酒雖然仍然平價出售，口味卻與紅標米酒不同²⁷。換言之，消費者因鍾愛紅【法令月刊第 61 卷 11 期，2010 年 11 月，第 13 頁】標米酒而從事爭購，是需求方的偏好，因為紅標米酒斷產而價格上揚，未必等於民生必需品的缺乏。比起絕版的稀世郵票，紅標米酒尚有其他米酒或料理用酒可資替代；凡遇物以稀為貴就貴之為市場行情混亂損及消費權益，恐嫌速斷。解釋理由書所言「米酒短缺，市場失序，致有民眾須持戶口名簿排隊購買之情形」，此究係在說米酒或是料理用酒短缺，還是在說專賣米酒短缺，應予辨明。大法官如係以為米酒或是料理用酒供應短缺，非無誤會，其實米酒供應與料理用酒的供應均未短缺，消費行為出現特殊反應的真正原因乃是改制後的米酒因課徵菸酒稅而售價更高，以及稅率較低的新種料理用酒口味改變；大法官如係以為專賣米酒數量短缺，則是源於紅標米酒斷產的政策之故。無論如何，米酒的價格因素實與菸酒稅法提高米酒之稅率直接相關，此也正是形成「市場預期價格上漲」，「市場失序」的重要因素。公賣制度走入歷史，非謂料理用的米酒供應就要斷絕。菸酒稅法管制專賣米酒價格的真正原因，實係種因於政府專賣制度結束時的米酒與料理用酒產銷政策改變，而非零售商侵犯消費者權益。在專賣制度存在之際進行價格控制，尚有可說；在專賣制度終止、市場開放之後，繼續進行價格控制，尤其專門針對專賣米酒進行價格控制，而非一般性地控制米酒市場價格，其實並無正當理由。

政府做為專賣制度的結束者，以菸酒稅法提高米酒稅率，將米酒適用於一般烈酒之高稅率，已經可以預期米酒價格必然上漲；又因為替代紅標米酒的新種料理酒口味改變，為消費者所不熟悉，也註定會引發紅標米酒因需求習慣因素而價格上漲，不單這兩點才是價格上漲的主因，而政府在事前也有理由預見到市場消費行為的反應，唯其有此預見，才會將價格管制的規定寫進菸酒稅法。此處不必討論米酒的新稅率是否合理，但是料理用米酒既是民生必需品，立法者在廢除米酒專賣制度的同時，應該預想到專賣米酒與新種料理酒的銜接供應狀況，優先使用市場自由競爭的機制維持價格平穩合理。更精確地

27 依論者之比較，米酒在 2001 年 12 月 31 日每瓶 0.6 公升公定價格為 20 元，2001 年以後菸酒稅甚高，米酒每 0.6 公升在 2002 年升至 90 元，2003 年升至 111 元；料理用酒雖然維持不變，但是已非原來產製的米酒。詳細討論，參見李妙靜，註 15，頁 116-8、127-31。直至今日，行政院始考量將米酒改依料理酒課稅，也受到輿論批評政策來得過遲。見如《中國時報》〈社論－米酒降價，總算還給消費者公道〉，A15，2010 年 8 月 17 日。

說，專賣米酒總有售罄之日，應該預設專賣米酒與新種料理米酒市場供應的重疊時期以為過渡，在專賣米酒供應告罄，新種料理米酒產量足敷一般消費者需求之後，再行調整料理酒口味，方是正辦；而不該是想要利用價格管制以使得專賣米酒於專賣制度廢止後繼續滿足一般民生消費的需要。

歸結來看，此項價格管制措施，顯然不是（也不能是）以滿足公共財政需要為其施行目的²⁸，附隨的行政罰當然也不能以政府收入作為終極著眼，稱不【法令月刊第 61 卷 11 期，2010 年 11 月，第 14 頁】上是稅捐秩序罰，依附於稅法運作的正當目的也就並不存在。

如果用憲法第 23 條規定之四種合憲目的來檢視本項專賣時期米酒價格管制立法，將會發現此中並無防止妨害他人自由的問題，也恐怕談不上避免緊急危難；市場上即使缺乏米酒供應，似亦難以危難稱之。至於維持社會秩序與增進公共利益兩項，專賣米酒之價格管制措施或許屬於一種維持市場交易秩序的立法，但是此項立法並未控制所有的米酒價格，在符合憲法要求之目的妥當性上，欠缺足夠的說服力，增進公共利益一項恐也禁不起近距離的觀察，否則任何價格管制立法都可能以此項憲法的目的做為護身符。準乎此，實有理由於檢視其立法目的妥當性的過程中，援引憲法第 144 及 145 條的規定觀察國家在市場經濟中從事價格管制的憲法條件是否業已具備。如前所述，專賣時代餘紅標米酒不是憲法第 144 條所稱公用事業或自然性獨占事業之產品，本案系爭立法無法通過憲法第 23 及 144 條之聯合檢驗，不能認為係屬合乎憲法目的要求的價格管制立法。

又本案是否可依憲法第 145 條解釋為限制產業妨害國計民生平衡發展之法律？似應就憲法該條用語廣泛含糊的條文文字中發展出具有操作性之解釋規則，如果紅標米酒斷絕供應不能當然看成是料理米酒此項民生必需品的斷絕供應，恐也不容引用憲法第 145 條證成此一價格管制立法的正當性。

簡言之，本案解釋並未討論什麼是稅捐立法應該具備的正當目的，喪失了一個闡明稅捐憲法基本規範的大好機會。

陸、手段錯誤

本案的行政罰目的既在價格管制，揆其用意，乃係為了嚇阻，而且試圖以遠超過市價而難以轉嫁給消費者之罰鍰作為嚇阻手段。事實證明，觸法之業者仍然所在多有，嚇阻效益難以準確量計；惟本案解釋非難系爭立法行罰之手段過重，尚非從嚇阻之效益如何做為評價的重點，而是認為此種處罰方法並未顧及特殊個案之可能情節。其分析之著眼點，顯然頗受聲請人個案情節之影響。

28 如果當時價格管制政策背後有任何以政府財政收入為著眼的目的存在，當是要針對以飲用（而非以料理）為目的使用米酒的消費者，使之必須支付烈酒的菸酒稅。惟此並非價格管制政策本身帶來的財政收入，應予辨明。

如從通案而非特殊個案的角度觀察，受罰之業者高價出售給消費者已是既成事實，數以百倍計的罰鍰進入國庫成為公共財政收入，並未還給消費者。國家專賣時代生產的米酒，國家早已享受了專賣利益；專賣制度結束之後，國家復將高價出售專賣米酒之零售商的所有利潤藉著管制價格所科的高額罰款一概歸公，還取得了遠逾專賣利益的金額。名為保護消費者，實質上同時剝削了業者與消費者。本身正當性不足的菸酒專賣制度，如何能夠證成如此違反公義的高額行政罰？如此科罰，立法者或許只是想向消費者保證可用原有的專賣價格購買專賣米酒，從而平息消費者必須支付高價以購買國家專賣米酒的抱怨。原來不該由國家專賣的產品，本就缺乏控制價格的正當性。政府為了財政收入而強行專賣，改變了市場自由供需的狀態，這才創造了價格失序的條件，復不於後專賣時代初期立即設法回復料理用米酒市場的自由供需狀態，確保一般米酒的足量與平價供應，而再用驚人【法令月刊第 61 卷 11 期，2010 年 11 月，第 15 頁】的行政罰鍰強制紅標米酒平價出售來抑制市場機能，可謂錯上加錯。

真正保護消費者的方法，是該實施其他平抑價格的市場手段，例如檢討米酒應適用的稅率，或是由國營菸酒公司提供足以取代專賣時代產品的料理用米酒產品，普設平價供應料理用米酒的零售站點，促成市場價格自由競爭。簡言之，國家在菸酒專賣制度轉型過程之中，尚繼續經營菸酒公司，應該及時推出數量足以滿足民生消費習慣需要的料理用米酒，並自行設置行銷通路，保證零售價格；不此之圖，咎在官方，不能成為對於經銷商無限上綱加科行政處罰的理由。

葛克昌教授認為本案宣告系爭罰則違憲是因為採取劃一處罰方式對於個案顯然過苛，違反財產權之保障與比例原則²⁹，甚為中肯。值得研究的則是，大法官解釋之中，對於採取劃一處罰之行政罰則從事違憲審查之例不一，釋 423、511、584、616 乃至 673 皆屬之。其中釋 423、511、616 及 673 均係針對罰鍰劃一的立法例為憲法解釋，結論則未必一致。釋 423、616 及 673 皆以採取劃一處罰之行政罰鍰為違憲，惟釋 511 則否，認為劃一處罰之罰則為合憲。此中觀點有無矛盾？

按釋 423 之審查客體，為交通工具排放空氣污染物罰鍰標準中，以當事人接獲違規通知後「到案時間及到案與否」為設定裁罰數額倍數下限之規定，審查結果為認定違憲；釋 511 之審查客體，為違反道路管理事件統一裁罰標準及處理細則中，行為人未自動繳納罰鍰或未到案聽候裁決者概依標準表定金額科罰之規定，審查結果為認定合憲；釋 616 之審查客體為所得稅法規定依稅額課徵固定比例之滯納金，審查結果認定為合憲；釋 673 之審查客體則為所得稅法就違背扣繳義務所設之處罰規定。此中唯一認定為合憲者為釋 511 之審查客體法令，並未逾越法定金額上限；其餘認定為違憲之解釋諸例，審查客體法令之罰則均無合理最高額限制，又乏不宜根據違反義務情節輕重決定科罰額

29 葛克昌，註 16，頁 38。

度之情形，乃均不能通過大法官之違憲審查，上開各項解釋之觀點尚稱一致。也就是說，包括本案在內，均有相同之理由，自然得出審查客體法規違憲之結論，不應令人感到意外。而大法官既認本案應視違法情節輕重決定罰款之多少，亦可反證不應將稅捐稽徵機關指定為管制價格之主管機關。

末依本文主題必須一問者，則為大法官以之為行政法罰則之本案系爭法規，究屬違反比例原則何一部分的錯誤立法手段？如果依照釋 476 所列出之目的正當性、手段必要性及限制妥當性三分法加以觀察，本文以為，憲法之比例原則較行政法上比例原則更應重視審查規範目的之正當性，本案系爭立法是否具備目的正當性，極可質疑，已如前述，惟大法官顯未以此為由宣告系爭法規違憲。大法官亦未懷疑此項立法者選擇之手段不能達成立法追求之目的；抑【法令月刊第 61 卷 11 期，2010 年 11 月，第 16 頁】有進者，以數以百倍計的罰鍰控制酒品價格，縱算存在有助於價格管制目的之效果，無疑亦是以牛刀割雞之舉，與其他可能存在之抑制市場價格之行政手段相較，是否屬於較小之限制手段而能夠通過檢驗，但大法官就之未加著墨，似乎並非以之為違反手段必要性；大法官所使用者毋寧是狹義的比例原則，亦即認為所犧牲的人權法益（財產權）遠逾所追求的管制目的，即是以為不能通過手段必要性的檢驗。所以如此，是由於大法官無意代為考量替代手段之效益，抑因不欲深入立法過程，或立法政策衡量之審查，則尚難斷言。

柒、審查基準

大法官並非於每一解釋中均交待其審查基準，也未必每案中均有此必要。稅法是影響財產權的法律，也是反映財政經濟社會政策的法律，釋憲者通常均將之置於寬鬆之審查基準之下從事審查。寬鬆的審查基準，遠較縝密的（或嚴格的）審查基準容易帶來合憲的結論；釋憲者從事憲審查，選擇審查基準，如有預存之憲法價值態度存在，即有於解釋中交待所以選擇審查基準之理由。本案係少數宣告稅法規範違憲的案例，其審查基準為何？為何如此選擇審查基準？均值得一問。關於基本人權案件之違憲審查基準，學說上討論甚多³⁰，憲法解釋之中則尚少清楚之分類，除了釋字 649 號解釋曾經明白針對職業自由之限制採取了三分法的審查基準³¹之外，如果認定我國之人權憲法解釋已然普

30 較早的如法治斌，〈司法審查中之平等權：建構雙重基準之研究〉，《國家科學委員會研究彙刊：人文及社會科學》，6 卷 1 期，頁 35-50，1996 年 1 月；晚近的如廖元豪，〈高深莫測，抑或亂中有序？－論現任大法官在基本權利案件中的「審查基準」〉，《中研院法學期刊》，2 期，頁 211-74，2008 年 3 月；湯德宗，〈違憲審查基準體系建構初探〉，收入廖福特主編，《憲法解釋之理論與實際（下冊）》，頁 581-660，中央研究院法律系研究所籌備處，2009 年。

31 釋 649 理由書中說：「對職業自由之限制，因其內容之差異，在憲法上有寬嚴不同之容許標準。關於從事工作之方法、時間、地點等執行職業自由，立法者為追求一般公共利益，非不得予以適當之限制。至人民選擇職業之自由，如屬應具備之主觀條件，乃指從特定職業之個人本身所應具備之專業能力或資格，且該等能力或資格可經由訓練培養而獲得者，例如知識、學位、體能等，立法者欲對此加以限制，須有重要公共利益存在。而人民選擇職業應具備之客觀條件，係指對從事特定職業之條件限制，非個人努力所可達成，例如行業獨占制度，則應以保護特別重要之公共利益始得為之。且不論何種情形之限制，所採之手段均須與比例原則無違。」三分法的審查基準，甚為明顯。

遍而有系統地採用寬鬆審查、中度審查與嚴格審查之三分法，恐還言之過早，但也許至少可以採取寬鬆審查與縝密審查之兩分法，辨識大法官於個別解釋從事違憲審查之價值態度。釋憲者只問追求某種公共利益的立法目的是否具有一般論理上的適當性或合理性，而不繼續追究手段達成目的的關連性為何，或是僅止於考察手【法令月刊第 61 卷 11 期，2010 年 11 月，第 17 頁】段是否有助於目的的達成，而不繼續追究目的與手段之間的關連性是否緊密，也不追問立法者是否在多種手段之中從事限制較小或符合比例的選擇者，都可歸之為寬鬆審查；釋憲者不以立法目的只具有一般論理上的適當性或合理性為已足，而且進而檢視立法者究係如何在達成目的的多種手段所生之效益與犧牲間從事衡量選擇者，本文皆以縝密審查名之。

如果將本案視為某種行業獨占制度的餘緒，從釋字第 649 號解釋的思路出發，似乎應該施以最嚴格的違憲審查。大法官顯然並未如此著眼，而只是以之為附隨於稅法規定，為貫徹價格管制政策之行政秩序罰則的違憲審查。本案審查客體足以影響審查基準寬嚴取捨之處，其實有二，一是其為加科行政處罰的法律，二是其為價格管制而非一般的稅法規定。從本案多數通過之解釋理由觀察，其所以宣告審查客體法律違憲，當係因為其加科行政處罰過重的緣故，而非出於其為異於稅法規定之不當價格管制。

本案解釋看似繼釋字 616 解釋之後再度宣告一項稅捐行政罰之法律規定違憲，實質上則為宣告價格管制行政罰違憲之例。大法官歷年解釋質疑行政罰立法違憲之案例所使用的審查基準，尚難一概而論。有的解釋兼從權力分立及保障人權之觀點出發³²，與純人權解釋之審查基準相比，角度未必完全相同³³，惟此尚非本文論述範圍。對於限制人民權利之行政罰或行政制裁是否過重而違憲，在行政罰涉及非財產權之情形，晚近大法官之審查有割捨寬鬆的審查基準不用者，例如釋 588 解釋係因行政執行法規定管收做為行政制裁方法涉及人身自由，大法官採取較為縝密之審查基準，做成違憲認定；又如釋 612 解釋，因環保機構人事法令採取與行政罰極其相似之行政管制措施，涉及工作權之限制，大法官為違憲審查時，即採取中度審查標準³⁴。就單純財產罰之審查言之，釋 577 解釋顯示了大法官的選擇是寬鬆審查；該案中大法官運用縝密審查討論商業言論的保護，但運用寬鬆審查處理財產權的限制，乃是對比鮮明的例證³⁵。

釋 577 解釋與本案解釋之審查標準，不無值得比較之處。該案中立法授權行政機關

32 如釋 436、585、603、613、627 等。

33 其討論參見如釋 612 彭鳳至、徐壁湖大法官協同意見書；李念祖，〈權力分立制度之違憲審查基準初探〉，《憲政時代》，34 卷 1 期，頁 82-4，97 年 7 月。

34 該案中撤銷處理廢棄物專技人員之合格證書，係屬不利益之行政處分抑或行政罰，曾滋爭論，解釋文揭示之審查基準，所使用之方法應屬中度亦即縝密審查，惟非無不同意見，參見該號解釋彭鳳至、徐壁湖大法官之協同意見，廖義男、王和雄大法官之不同意見及許玉秀大法官之不同意見。

35 該案審查標準之討論，詳見李念祖，〈菸品標示管制與言論自由之限制－釋字第 577 號解釋之研究〉，《東吳法律學報》，17 卷 1 期，頁 23-27，2005 年 8 月。

針對菸品業者販售未依行政命令為警告標示之菸品施以行政制裁，衛生署取締業者於行政機關公布指定菸品警【法令月刊第 61 卷 11 期，2010 年 11 月，第 18 頁】語前販售自製警語之菸品，大法官亦不認為立法未將過渡期間之菸品排除於取締範圍之外為違憲。與本案相較，該案中之菸品須由業者自市場全數回收（否則即可遭到沒入），業者還另遭課處罰鍰，處罰不謂不重，惟大法官似乎全未著眼是種行政罰有無過重的問題。本案中大法官卻認為菸酒稅法附則規定之罰則過重，態度豈無不同？大法官在本案中是否改變了審查基準？不妨反過來看，本案中大法官如係採取寬鬆之審查基準，可能在本案中獲致違憲的結論嗎？採取寬鬆審查，僅須客體法令之目的合理，手段有助於達到目的即可，本案中大法官雖然簡單認定其他相關法律並無「達成相同立法目的之有效手段」，即以系爭立法屬於維護公益之必要措施，似乎近於寬鬆審查，然則又不僅以手段合乎目的為已足，又再進一步檢討手段之妥當性，責成立法者另覓適當手段，自難將此種審查型態歸之於寬鬆審查。

一個本案解釋並未明言的問題是，本案中大法官採取縝密審查（或中度審查），有無理由？以下似乎是可以給予合理解釋的兩種角度。

從違憲審查所保障的基本權項目而言，本案大法官言明系爭立法係嚴重侵害人民之財產權，本案是否為大法官使用縝密審查以保障財產權之特例？換個問法，大法官選擇縝密審查或寬鬆審查以保障財產權的取捨著眼，究竟為何？本案涉及之基本人權，不能只以單純的財產權視之。聲請人賣出 53,000 瓶米酒，遭課罰 1 億 506 萬元；聲請人的米酒進價及售價每瓶均不足百元，連罰款的零數也不夠。億元罰款，對於販賣米酒的商人而言，可能是個天文數字，足以形成傾家蕩產的嚴重後果，此中涉及的其實是攸關營業權甚至生存權的財產利益。本案解釋並未明言提及「生存權」遭到侵害的問題，是否因涉聲請人財產狀況之調查屬於事實發現並非釋憲之慣行程序之故，不得而知。雖然無上限之罰款如本案之重者可能威脅生存權乃是社會常識，大法官仍未以之為相當於法官周知之現象，而僅以侵害財產權「過苛」之文字予以描述。但是從解釋文中特設一段文字交待，於系爭規定修正前應從行政裁罰及司法審判兩方面同時入手，依照比例原則為「適當處置」，以期符合「個案實質正義」，避免造成「個案顯然過苛處罰」一節觀察，大法官對於本案罰則不只涉及單純的財產增減，而是攸關生存權法益，似乎甚為瞭然並且介懷，再從李、許兩位大法官協同意見點明本案專賣米酒餘量有限來看，解釋文末一段文字，其實著眼於已生個案（當然包括據以聲請之案件）的救濟，亦可驗證本案大法官心中的價值態度。職是，本案解釋雖然只言財產權而未提及生存權，然其不依寬鬆審查而就縝密審查的緣由，仍然有跡可尋。非稅法的罰則如此，稅法的罰則應受相同限制，理亦同然。此為角度之一。

另一個角度，則是葛克昌教授提出的觀點，他以為³⁶：【法令月刊第 61 卷 11 期，2010 年 11 月，第 19 頁】

非財政目的租稅之違憲審查，須受更嚴格之雙重違憲審查：一為是否侵犯量能平等負擔之核心（依德國聯邦憲法法院判決，租稅優惠須立法者認知平等原則之犧牲，須在條文中之指明優惠目的及條件，只能減至接近半數，不得超越，尤不得減免，否則即侵害平等原則之核心），並審查是否侵犯納稅義務人或第三人之工作權、財產權及一般行為自由；其次須就租稅優惠之立法目的與量能原則加以權衡，是否該立法目的更值得保護，並依比例原則加以審查。

是否為財政目的租稅，雖非本案中違憲審查實際聚焦之所在，但是仍然可依葛氏提出的天平衡量本案應有的審查基準。葛氏所言之「非財政目的租稅」之違憲審查，當係以兼有提供租稅優惠目的之租稅為審查客體，認應施以嚴格之違憲審查。本案雖以租稅立法為審查客體，但本案之租稅行政罰，根本不帶有租稅目的，連非財政目的的租稅也算不上，乃是不折不扣的寓禁於徵；而且本案所涉的非財政目的，不是優惠獎勵，而是制裁處罰。與葛氏所著眼之稅捐立法相較，本案情形應該交付較寬鬆更嚴格的縝密審查，理由益顯充分。

從此二角度總結本案解釋可能之稅捐憲法立場，第一，本案之行政罰雖然不是真正的稅捐行政罰，但不設上限的行政罰鍰則可能威脅生存權，不因是否為稅捐行政罰而有不同；大法官捨棄寬鬆審查而依較為嚴格之縝密審查，自有其道理存在。可以視為行政罰侵犯的人權類型決定了審查基準的取捨衡量。

第二，本案大法官審查系爭立法，明確認知其政策不在公共財政收入，而在特定商品之市場價格管制，大法官未如審查一般稅法時僅施以寬鬆審查，而係從事縝密審查宣告其罰則違憲，固可謂大法官並未視之為稅捐立法之違憲審查，實係與稅捐憲法無關之憲法解釋；但亦不妨認為所持之稅捐憲法之立場是，對於頂著稅法名目而企圖達成非關稅捐之社經政策目的之法律，大法官不會輕易使用稅法所常見之寬鬆審查任其輕騎過關，而會直指其真正的立法政策目的，另按應該適用的審查基準從事審查。大法官只是並未特別針對立法者假稅捐之名掩護非財政目的措施之舉，點名加以非難而已。

捌、稅法有邊

本案解釋以為一項稅法以附則規定的行政罰違憲，惟因此一附則規定的專賣米酒價格管制，既非稅捐，也非真正的稅捐立法，更不能名之為稅捐，則此項解釋之中可以辨識的稅捐憲法立場究竟為何？依據上述分析，似乎難有確切答案，但可歸納出以下諸項

36 葛克昌，註 16，頁 34-5。

懸疑之點，以供思考。

第一，為了財政收入的目的而建立菸酒專賣制度，不能再就專賣菸酒同時課徵稅捐。一旦廢止了專賣制度，菸酒稅捐立法隨即出現，然則專賣制度的憲法基礎與稅法的憲法基礎並不一樣，兩者並非處於制度上當然可以相互替代的關係，此從其主管機關的選擇應有不同，可以看出。大法官審查一項稅法附【法令月刊第 61 卷 11 期，2010 年 11 月，第 20 頁】則的規定是否合憲，未對不屬於稅法範疇的專賣貨物價格管制事項納入稅法附則進行非難，也不質疑掌握稅捐權力的稅捐機關兼理價格管制之任務，此中是否意味著稅捐憲法於此未設課稅權力限制不容逾越？似是需要回答但未見大法官回答的問題。

第二，立法者將米酒價格管制列為稅法附則，是否有將非財政收入目的之管制措施冠以稅捐名義的用意？大法官未加深入思考。若是意味著稅捐憲法於此並不設限，是則憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務」中之「納稅」二字即屬毫無邊際的概念，此點似是憲法解釋上難以接受的立場。

第三，本案解釋謂系爭規定之價格管制目的正當，不但失察於價格管制不是稅捐的正當目的，也未追究實施價格管制之目的是否符合市場經濟之規律而能符合憲法第 144 條及 145 條之限制。將稅捐立法的正當目的與價格管制的目的混為一談，是否以為憲法對於市場經濟中國家課稅的目的未設任何限制？借用稅法為名的價格控制秩序罰，既非以滿足財政需要為其目的，謂之為合憲的稅捐立法，似未掌握稅捐憲法在市場經濟中設定的租稅規範要領。

第四，本案認為系爭罰則過重而逾越比例原則，係以系爭罰則違反了狹義比例原則而不能通過手段必要性的檢驗；此則實係從一般行政罰法之法理設論，未必適合以稅法罰則之憲法解釋視之。由於本案之行政罰則在稅法中非無可能出現，也與其他解釋稅法罰則界限之先例合拍，若從本案解釋推論大法官亦會以比例原則之限制妥當性作為稅法罰則之憲法界限，差或與大法官一貫之稅捐憲法立場相符。

第五，本案所使用之審查基準，顯非寬鬆基準而已進入縝密審查的層級，似與一般認知之稅法合憲性審查之常用基準不同。其理由何在？一種可能的解讀是本案已涉及生存權而非僅財產權的限制，另一種解讀則是大法官對於非財政目的的稅捐立法自動施以縝密審查。依前者推論，或可預測大法官日後對於稅捐立法是否會涉及生存權的侵犯，開啓審查之門；依後者推論，則不妨假設大法官對於非財政目的之稅法已滋戒心。究竟何者為是，抑或兩者皆非，惟能於將來之憲法解釋驗證得之。

稅捐立法權力應有憲法的界限要守，一言以蔽之，稅法不得無邊；可是稅法的邊在哪裡呢？希望將來的憲法解釋能告訴我們。【法令月刊第 61 卷 11 期，2010 年 11 月，第 21 頁】