

糾 正 案 文

壹、被糾正機關：財政部中區國稅局。

貳、案由：財政部中區國稅局認定○○企業股份有限公司產製之A牌料理米酒等因實際原料與製程與產品登記內容未符，非屬於菸酒稅法第2條第3款第4目料理米酒，應歸屬「其他酒類」，補徵菸酒稅1.6億餘元，業經行政法院判決確定；菸酒稅屬間接稅性質，納稅義務人雖為產製廠商，然本案補徵時酒品均已銷售完畢，且A牌料理米酒售價與市面上類似產品相當，平均每公升售價僅約26元，改以「其他酒類」課徵菸酒稅，每公升稅額則高達136.5元，致補徵稅額遠超過該公司營業收入，難謂符合比例原則，且補徵時未詳為審酌實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬，顯有欠當，爰依法提案糾正。

參、事實與理由：

- 一、菸酒稅法第4條規定：「菸酒稅之納稅義務人如下：一、國內產製之菸酒，為產製廠商。二、委託代製之菸酒，為受託之產製廠商。……」同法第2條及第8條明定酒之分類及應徵稅額，按使用原料及製造方法不同，分為6類，其中料理米酒係指以米類為原料，經糖化、發酵、蒸餾、調和或不調和食用酒精而製成之酒，其成品酒之酒精成分以容量計算不得超過百分之二十，且包裝標示專供烹調用酒之字樣者；稅額為每公升徵收新臺幣（下同）9元。
- 二、○○企業股份有限公司（下稱○○企業）為受託產製應課徵菸酒稅之酒類廠商，共產製A牌料理米酒等11

種酒品¹，前經彰化縣政府通報財政部中區國稅局（下稱中區國稅局），查獲A牌料理米酒、A牌米酒頭及A牌高粱酒（以下合稱系爭酒品）等5種酒品，未依規定酒品種類申報繳納菸酒稅，經認定以食用酒精添加香料製成之酒品，應歸屬「其他酒類」，遂該局核定補徵稅額1.6億餘元，○○企業不服，提起訴願及行政訴訟，民國（下同）105年12月30日經最高行政法院105年度判字第○號判決確定，判決理由略以：「『A牌料理米酒』，既未加入0.5%以上之鹽，亦非以米類為原料，經過糖化、發酵、蒸餾等製程所產出，自不具備一般料理酒之法定要件，亦不符合料理米酒規定之原料及製程，即非屬料理酒之範疇。是5類酒品既不符合菸酒稅法第2條第3款第1至4目規定釀造酒類、蒸餾酒類、再製酒類與料理酒等酒類之法定要件，自屬同款第5目規定之其他酒類，而應依同法第8條第5款規定之稅率，課徵菸酒稅。」；另中區國稅局原按漏稅額裁處○○企業2倍罰鍰²，罰鍰部分經前開最高行政法院判決撤銷，嗣106年3月24日該局重核復查追減罰鍰1倍1.6億餘元，○○企業再提起訴願及行政訴訟，107年5月31日最高行政法院107年度裁字第○號裁定上訴駁回。是以，本案補徵稅額及罰鍰各為1.6億餘元，已告確定³。

三、查菸酒稅為特種消費稅⁴，屬間接稅性質，納稅義務人雖為受託產製廠商，惟實際負擔租稅者為酒品購買

¹ A牌紅葡萄酒、A牌白葡萄甜酒、A牌蔓越莓酒、A牌梅酒、A牌柳橙酒及A牌蘋果酒等6種酒品，其申請產品登記為其他釀造酒、其他水果酒及葡萄酒，原按其他釀造酒核課，因與查獲後改按其他酒類核課之課稅標準（每公升按酒精成分每度7元）相同，尚無應行補徵稅額。

² 菸酒稅法第19條規定：「納稅義務人有下列逃漏菸酒稅及菸品健康福利捐情形之一者，除補徵菸酒稅及菸品健康福利捐外，按補徵金額處1倍至3倍之罰鍰……七、菸酒課稅類別申報不實者。……」

³ 依據財政部查復資料，截至107年10月本稅部分已繳納11,955元、罰鍰部分未繳納。

⁴ 消費稅依課徵對象區分為一般消費稅與特種消費稅。一般消費稅如：營業稅，特種消費稅如：貨物稅、菸酒稅、特種貨物及勞務稅及關稅等。

者，A牌料理米酒原按「料理酒」課徵稅額每公升9元，納稅義務人可將租稅負擔轉嫁至售價中，然本案補徵稅額之時點該酒品均已銷售完畢，租稅自無從轉嫁。依據○○企業歷次陳情書狀所稱，A牌料理米酒平均每公升售價僅約26元，與市面上類似產品之售價亦相當，100年至102年間均依「料理酒」稅額繳納菸酒稅，合計約1,138萬餘元，並無貪圖暴利或規避稅負之意；該公司亦陳稱，100年至102年營業收入淨額僅約3千4百萬餘元，系爭酒品補徵稅額竟高達1.6億餘元，嚴重侵害其財產權。

中區國稅局以該公司未依規定酒品種類申報繳納菸酒稅，認定系爭酒品應屬「其他酒類」補徵菸酒稅。以A牌料理米酒為例，原以「料理酒」繳納之稅額為每公升9元，嗣經中區國稅局改以「其他酒類」核算，因其酒精成分19.5度，稅額則高達每公升136.5元⁵；依據○○企業提供之資料，該酒品平均每公升售價約為26元，中區國稅局改以「其他酒類」補徵菸酒稅後，對該公司而言，A牌料理米酒之稅率即高達525%⁶。以拉弗曲線⁷理論觀之，稅率0%與100%時將無稅收收入，更況稅率高達525%。此外，依據稅捐稽徵法第12條之1，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，惟中區國稅局認定A牌料理米酒為「其他酒類」據以補徵鉅額菸酒稅時，並未慮及該酒品均早已於100年至102年間出廠，且應納稅款均已由產製廠商於出廠次月繳納、申報之實質經濟事實關係，亦未

⁵ 其他酒類每公升按酒精成分每度徵收7元。 $7 \times 19.5 = 136.5$ 元。

⁶ $136.5 \div 26 = 525\%$ 。

⁷ 拉弗曲線(Laffer curve)：在各種稅率下，稅率與政府的稅收收入之間的關係，用來表示稅收收入之彈性；在稅率0%及100%時都沒有稅收收入。

審酌該公司於系爭酒品所獲收入每公升僅17元等實質經濟利益，顯有失當。

四、前司法院大法官陳新民於司法院釋字第700號解釋之不同意見書中指出：「稅政宜寬勿苛，以示稅政權力之謙抑……稅捐法律正是如此。它的精神不以斤斤計較於確定人民繳稅推算公式為已足，更是表彰稅法背後的法治國謙遜不霸道及合情合理的公權力。」⁸、稅法學者亦指出：「現實經濟活動種類千差萬別，立法者常無法全盤考量各種經濟活動內容而為妥當合理進行類型化規定，以致於在特殊案件，稅捐課徵可能發生顯失公平的結果，此時應有給予納稅人專案調整減免課稅的機制，以實現個別案件正義。為避免圖利他人，此一特殊調整機制，可研究導入專家社會公正人士審議委員會之審議機制」⁸，然菸酒稅法目前尚無法考量個案之特殊性予以合理調整機制，稅捐稽徵機關雖依法核課裁罰卻顯失公平合理，致有侵害納稅義務人財產權之情事，實與納稅者權利保護之精神相悖，主管機關允應加以檢討。此外，陳清秀教授認為：「有關租稅法規的建制與解釋適用，也應注意保障人民財產權，維護人民的營業自由。亦即課稅結果應符合『實質的比例原則』，保障納稅人享有經濟上能力以謀求其人格發展，以及納稅人可以繼續營業生存發展之空間，而不得有『絞殺性』課稅之情況。」⁹是以，本案補徵稅額高達1.6億餘元，導致納稅義務人難以繼續營業，實難謂符合比例原則。

五、綜上，○○企業產製之A牌料理米酒等因實際原料與製程與產品登記內容未符，經中區國稅局認定非屬菸酒稅法第2條第3款第4目料理米酒，改以同款第5目「其

⁸ 葛克昌、陳清秀等，納稅人權利保護：稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義，元照，第17頁。

⁹ 陳清秀，當代現代財稅法原理，元照，第57頁。

他酒類」核課，補徵菸酒稅1.6億餘元，業經行政院判決確定；菸酒稅屬間接稅性質，納稅義務人雖為產製廠商，然本案補徵時酒品均已銷售完畢，租稅負擔已無從轉嫁，且A牌料理米酒售價與市面上類似產品相當，平均每公升售價僅約26元，改以「其他酒類」課徵菸酒稅，每公升稅額則高達136.5元，致補徵稅額遠超過該公司營業收入，難謂符合比例原則，顯有欠當。

綜上所述，財政部中區國稅局認定○○企業產製之A牌料理米酒等因實際原料與製程與產品登記內容未符，非屬菸酒稅法第2條第3款第4目料理米酒，改以「其他酒類」補徵菸酒稅1.6億餘元，惟菸酒稅屬間接稅性質，納稅義務人雖為產製廠商，然本案補徵時酒品均已銷售完畢，且A牌料理米酒售價與市面上類似產品相當，平均每公升售價僅約26元，改以「其他酒類」課徵菸酒稅，每公升稅額則高達136.5元，致補徵稅額1.6億餘元遠超過該公司營業收入，難謂符合比例原則，且補徵時未詳為審酌本案之實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬，顯有欠當，爰依憲法第97條第1項及監察法第24條之規定提案糾正，移請財政部督飭所屬確實檢討改善見復。

提案委員：李月德

方萬富