

## 調 查 報 告

壹、案由：據訴，為○○企業股份有限公司因菸酒稅及罰鍰事件，不服財政部中區國稅局重核復查決定，惟該局卻未依據甫施行之納稅者權利保護法作有利於該公司之處理。查本案行政救濟適逢稅捐稽徵法制就納稅者保護擬定與施行期間，按照其立法目的，本案得否適用？相關機關處理本案，是否偏重財政收入目的達成與稽徵效率提升，卻忽略納稅者在憲法上財產權各項權利的保障與比例原則？亦即除落實租稅法定主義外，稅捐稽徵有無過度嚴苛而侵害人民權利？基於保障納稅者基本權，有進一步瞭解及調查之必要案。

貳、調查意見：

本案經調閱歷次陳情書狀及函詢財政部、臺灣菸酒股份有限公司等機關，並於民國(下同)107年10月17日詢問財政部賦稅署李署長及財政部中區國稅局(下稱中區國稅局)蔡局長等相關業務主管人員，已調查竣事，茲臚列調查意見如下：

- 一、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。

- (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。

表1 菸酒稅法-酒類課稅項目及應徵稅額

項目	酒類課稅項目及定義	應徵稅額
釀造酒類	啤酒：指以麥芽、啤酒花為主要原料，添加或不添加其他穀類或澱粉為副原料，經糖化發酵製成之含碳酸氣酒精飲料，可添加或不添加植物性輔料。 其他釀造酒：指啤酒以外之釀造酒類，包括各種水果釀造酒、糧穀類釀造酒、蜂蜜釀造酒及其他經釀造方法製成之酒類。 (菸酒稅法第2條第3款第1目)	啤酒：每公升徵收26元。  其他釀造酒：每公升按酒精成分每度徵收7元  (菸酒稅法第8條第1款)
蒸餾酒類	指以糧穀類、水果類及其他含澱粉或糖分之農產品為原料，經糖化或不經糖化，發酵後，再經蒸餾而得之含酒精飲料 (菸酒稅法第2條第3款第2目)	每公升按酒精成分每度徵收2.5元  (菸酒稅法第8條第2款)
再製酒類	指以酒精、蒸餾酒或釀造酒為基酒，加入動植物性輔料、藥材、礦物或其他食品添加物，調製而成之酒精飲料，其抽出物含量不低於2%  (菸酒稅法第2條第3款第2目)	酒精成分以容量計算超過20%者，每公升徵收185元；酒精成分以容量計算在20%以下者，每公升按酒精成分每度徵收7元。  (菸酒稅法第8條第3款)

項目	酒類課稅項目及定義	應徵稅額
料理酒	<p>一般料理酒：以穀類或其他含澱粉之植物性原料，經糖化後加入酒精製得產品為基酒，或直接以釀造酒、蒸餾酒、酒精為基酒，加入0.5%以上之鹽，添加或不添加其他調味料，調製而成供烹調用之酒。</p> <p>料理米酒：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20%，且包裝標示專供烹調用酒之字樣者。</p> <p>(菸酒稅法第2條第3款第4目)</p>	<p>每公升徵收9元</p> <p>每公升徵收9元</p> <p>(菸酒稅法第8條第4款)</p>
其他酒類	<p>指前四目以外之酒類，包括粉末酒、膠狀酒、含酒香精及其他未列名之酒類。</p> <p>(菸酒稅法第2條第3款第5目)</p>	<p>每公升按酒精成分每度徵收7元</p> <p>(菸酒稅法第8條第5款)</p>
酒精	<p>凡含酒精成分以容量計算超過90%變性酒精。</p> <p>(菸酒稅法第2條第3款第6目)</p>	<p>每公升徵收15元</p> <p>(菸酒稅法第8條第6款)</p>

資料來源：摘整自菸酒稅法。

(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<sup>1</sup>，前經彰化縣政府通報中區國稅局，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，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

<sup>1</sup> A牌紅葡萄酒、A牌白葡萄酒、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。

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<sup>2</sup>，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<sup>3</sup>，已告確定。

(三)查菸酒稅為特種消費稅<sup>4</sup>，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

---

<sup>2</sup> 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。……」

<sup>3</sup> 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。

<sup>4</sup> 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。

酒類」核算，因其酒精成分19.5度，稅額則高達每公升136.5元<sup>5</sup>；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%<sup>6</sup>。以拉弗曲線<sup>7</sup>理論觀之，稅率0%與100%時將無稅收收入，更何況稅率高達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元等實質經濟利益歸屬，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。」、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

---

<sup>5</sup> 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

<sup>6</sup>  $136.5 \div 26 = 525\%$ 。

<sup>7</sup> 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。

究導入專家社會公正人士審議委員會之審議機制」<sup>8</sup>，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。」<sup>9</sup>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，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。

二、菸酒稅法考量我國民情，課予料理酒較低稅額，酒品產製廠商依法有誠實申報登記之義務，實務上稅捐稽徵機關則依據申報內容核定稅額，惟酒品分類項目眾多且稅額差異甚大，稅捐稽徵機關核定稅額較低之酒

<sup>8</sup> 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。

<sup>9</sup> 陳清秀，當代現代財稅法原理，元照，第57頁。

類時應更加謹慎，並善盡調查責任，不宜僅倚賴納稅義務人協力義務，避免事後發現酒品分類有誤，導致產製廠商面臨鉅額補稅與裁罰。又財政部於94、98及99年函釋以食用酒精添加香料製成之酒品，應歸屬「其他酒類」，惟該等函釋未登載於政府公報，且102年版菸酒管理法彙編始納入相關函釋，實有欠嚴謹。

- (一)過去我國實施菸酒專賣制度，之後為因應我國加入世界貿易組織諮商及符合經濟自由化潮流，故廢除菸酒專賣制度，89年4月19日公布「菸酒管理法」、「菸酒稅法」，作為菸酒管理及課稅之依據，並於91年1月1日起施行。「菸酒稅法」歷經多次修正，其中米酒依其製造方法屬蒸餾酒類，菸酒稅法制定時，為避免引發價格上漲之衝擊，將米酒單獨分類，並依我國WTO入會諮商結果分5年逐年調增稅額<sup>10</sup>，自92年起適用與蒸餾酒類相同之課稅金額（每公升徵收185元）；嗣99年9月1日修正菸酒稅法，因米酒向來是國人在日常料理中不可或缺之調味品，長期以來主要為一般家庭烹調使用，原屬平價民生必需品，爰於菸酒稅法第2條第3款第4目增訂料理米酒之定義，依同法第8條規定改按料理酒課徵（每公升徵收9元）<sup>11</sup>。另菸酒稅法第9條規定：「菸酒產製廠商除應依菸酒管理法有關規定，取得許可執照外，並應於開始產製前，向工廠所在地主管稽徵機關辦理菸酒稅廠商登記及產品登記。」同法第10條第1項規定：「產製廠商申請登記之事項有變更，或產製廠商解散或結束菸酒業務時，應於事實發生之日起15日內，向主管稽徵機關申請變更或註銷登記，並繳清應納稅款。」有關酒類產品登記

---

<sup>10</sup> 米酒每公升稅額逐年調整徵收如下：89年起90元。90年起120元。91年起150元。92年起185元。

<sup>11</sup> 參照菸酒稅法第2條歷次修正之立法理由。

事項，應依據菸酒稅稽徵規則第8條至第10條<sup>12</sup>辦理。

(二)據陳訴人陳稱，渠認為玉米亦為米類的一種，且該公司產製之A牌料理米酒是向加拿大公司購入食用酒精，該食用酒精生產流程係從玉米投入穀倉、碾磨、糖化、發酵及蒸餾等過程，該公司再投入配方製成A牌料理米酒，A牌料理米酒之酒精濃度及包裝均符合菸酒稅法有關「料理米酒」的規定等語。惟詢據財政部及中區國稅局表示，A牌料理米酒實際生產是用食用酒精加水加香料，非以米類為原料且製造流程均與產品登記不符，此有○○企業填報之菸酒稅產品登記申請表可證，以A牌料理米酒為例，該酒品登記使用原料為米、食用酒精及水，製造過程為蒸餾，酒精成分為19.5度，該申請表並蓋有公司章與負責人章，故該局於99年10月1日核准稅額為9元；該部亦表示菸酒稅是按產品的原料與產製過程分類後再據以課稅，本案A牌料理米酒實際原料與製程並未符合料理米酒相關法令規定，中區國稅局依菸酒稅法須以其他酒類核課，且該酒品產品登記時載明原料包含米、食用酒精及水，如原料變更廠商亦應依規定向國稅局申請變

---

<sup>12</sup> 菸酒稅稽徵規則第8條規定：「產製廠商應於開始產製菸酒前，向主管稽徵機關洽編產品統一編號，並填具產品登記申請表、檢同樣品4吋照片、標示及圖樣，向主管稽徵機關辦理登記。前項產品登記申請表，應載明下列事項：一、產品名稱、規格、菸酒類別、酒精成分及添加物。二、製造過程及使用原料。三、包裝材料、包裝方法及每一單位內含容量或淨重。四、是否專供外銷。五、是否與其他工廠產品之品質及規格相同。第1項規定應檢送之樣品照片、標示及圖樣，如無法於產製前檢送者，得於首次產製完成2日內檢送。」、第8條之1規定：「已核准登記之菸酒，除產品名稱、規格、容量、淨重或酒精成分含量變更應重新辦理產品登記外，其他因原登記事項有變更者，應於產製前向主管稽徵機關申請變更登記。已核准登記之菸酒僅為包裝上之使用圖樣變更者，應送主管稽徵機關備查。已核准登記之菸酒，停止產製時，應向主管稽徵機關申請註銷產品登記。」、第9條規定：「產製廠商受託代製菸酒，依第8條規定辦理產品登記時，應將委託代製合約書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，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。委託廠商依本法第4條第2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，依規定報繳菸酒稅及菸品健康福利捐。」、第10條規定：「菸酒標示應依菸酒管理法規定辦理。但一般料理酒應另標示加鹽之百分比。」



更登記，產製廠商若一開始就據實告知原料及製程僅是食用酒精加水，國稅局承辦人員即會告知該酒品應歸屬其他酒類。

(三) 租稅課徵之協力義務是因稅捐稽徵機關人力、物力及時間有限，為達到依法並公平課稅的目的，故要求納稅義務人提供相關資料，以法律規定納稅義務人負有相關協力義務，俾協助稽徵機關充分掌握及釐清對課稅具有重要性之事實。依據菸酒稅法規定，國內產製之菸酒納稅義務人為酒類產製廠商，產製廠商須辦理廠商登記與產品登記，且應設置並保存相關帳簿、憑證及會計紀錄等，惟法令雖明定納稅義務人應主動辦理產品登記，使稅捐稽徵機關據以核定應納稅額，但稅務案件的事實調查，並非端賴納稅義務人協力義務，稅捐稽徵機關亦應依相關憑證資料加以調查。以本菸酒稅案件為例，各類酒品適用稅額相異，尤以料理酒稅額較低，一旦以料理酒核定稅額後，嗣後再經稅捐稽徵機關認定非屬料理酒，恐將如本案面臨鉅額補稅及罰鍰。倘稅捐稽徵機關能針對適用稅額較低之酒類，即早確認其原料與製程等是否與產品登記資料相符及是否符合菸酒稅法相關定義，便可及時發現廠商登記事項未盡確實或酒品分類有誤，俾加以輔導或釐清，避免類似爭議案件再生。

(四) 另詢據財政部表示，稽徵實務上倘有爭議，悉依「管理在前，課稅在後」原則辦理，由菸酒主管機關先認定系爭酒品於菸酒管理法施行細則第3條之類別後，主管稽徵機關再據以核認其歸屬菸酒稅法第2條之類別課徵菸酒稅。故為釐清○○企業系爭酒品應歸屬之酒類，中區國稅局於103年4月23日函請財政部國庫署查告系爭酒品之分類，嗣經該署同年5月1日函復說明

略以：「財政部94年1月28日財政部台財庫字第09403500020號<sup>13</sup>（下稱94年函釋）、98年3月16日財政部台財庫字第09803037780號<sup>14</sup>（下稱98年函釋）及99年9月7日財政部台財庫字第09903518640號<sup>15</sup>函釋（下稱98年函釋）規定，以食用酒精添加香料製成之酒品，應歸屬『其他酒類』……」惟94年函釋受文者為各地方政府，98年函釋受文者為臺中縣政府並副知各直轄市及縣（市）政府，99年函釋受文者始為336家酒製造業者。本院詢及是否告知業者以食用酒精添加香料製成之酒品，應歸屬其他酒類，財政部表示，相關規定有列在彙編中，並且於網站公告等語，進一步查詢財政部國庫署網站公告之菸酒管理法彙編，共有96年版、102年版與106年版，96年版彙編並未見94年函釋，直至102年版彙編始見98年函釋；行政程序法第159條規定，上級機關為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準，性質上屬行政規則，上開函釋性質上相當於行政規則，卻未登載於政府公報發布之<sup>16</sup>，亦有欠周。

（五）綜上，菸酒稅法考量我國民情，課予料理酒較低稅額，酒品產製廠商依法有誠實申報登記之義務，實務上稅捐稽徵機關則依據申報內容核定稅額，惟酒品

---

<sup>13</sup> 94年1月28日財政部台財庫字第09403500020號函略以，依「菸酒管理法施行細則」第3條第5款第4目規定「米酒係以米類為原料，經糖化、發酵、蒸餾、調和或不調和酒精而製成之酒」。因此，以酒精調和香料而成之酒品應歸為「其他酒類」。

<sup>14</sup> 98年3月16日財政部台財庫字第09803037780號函略以，至於以食用酒精添加香料製成之酒品，依菸酒管理法施行細則第3條之規定，應歸屬「其他酒類」。……酒品種類歸屬「其他酒類」者，未免使消費者對該酒品原料、製程等產生誤解或混淆，其品牌名稱應不得標示為米酒、高粱酒，違反者，應依菸酒管理法第54條規定處罰。

<sup>15</sup> 99年9月7日財政部台財庫字第09903518640號函略以，原符合「菸酒管理法施行細則」修正前米酒定義規定之酒品因其酒精成分或製程不符上開「料理米酒」定義，或上開「菸酒管理法施行細則」修正後「米酒」定義者，應歸類為「其他酒類」。

<sup>16</sup> 行政程序法第160條第2項規定：「行政機關訂定前條第2項第2款之行政規則，應由其首長簽署，並登載於政府公報發布之。」

分類項目眾多且稅額差異甚大，稅捐稽徵機關核定稅額較低之酒類時應更加謹慎，並善盡調查責任，不宜僅倚賴納稅義務人協力義務，避免事後發現酒品分類有誤，導致產製廠商面臨鉅額補稅與裁罰；又，財政部前於94、98及99年函釋以食用酒精添加香料製成之酒品，應歸屬「其他酒類」，雖曾於99年函知336家酒製造業者，惟該等函釋均未登載於政府公報，且直至102年版菸酒管理法彙編始納入相關函釋，實有欠嚴謹。

參、處理辦法：

- 一、調查意見一，提案糾正財政部中區國稅局。
- 二、調查意見二，函請財政部確實檢討改進見復。
- 三、調查意見密函復陳訴人之代理人。
- 四、案由及調查意見另以公布版上網。
- 五、調查意見移請本院人權保障委員會參處。
- 六、檢附派查函及相關附件，送請財政及經濟委員會處理。

調查委員：李月德

方萬富