

釋字第六九七號解釋部分協同意見書

大法官陳碧玉

本號解釋認貨物稅條例第二條第一項第二款委託代製之貨物，其貨物稅之納稅義務人為受託之產製廠商之規定，與法律明確性原則無違。對於委託多家廠商分工之情形，立法機關宜考量產製之分工、製程及各種委託製造關係，明定完成應稅貨物之產製階段，作為認定受託產製廠商之依據。適時檢討相關規定改進之多數意見。本席敬表贊同。惟對於受託產製廠商是否以其有無轉嫁該稅負之可能而作區分，則未予審查，爰提出協同意見書如下：

貨物稅為含於銷售價格內之由法定納稅義務人先行繳納，而後經由買賣關係轉嫁予消費者負擔之一階段消費稅。納稅義務人於產品出廠時，以該稅負為成本，含於銷售金額中，轉由買受人負擔，為間接稅。而貨物稅之稅額係依據銷售價額及該貨物稅之稅率決定之。

受託產製廠商因受託內容之不同而與委託人間有不同之法律關係，例如有包括設計、原料、製程全套作業而向委託人收取價金之廠商，如 OEM 廠商；亦有由委託人提供原料，受託人僅為將原料作成成品以收取代工費用之產製廠商。前

者貨物稅之稽徵，可基於出廠時之銷售價金決定之。後者由於受託廠商與委託人間為以提供勞務收取報酬之法律關係，於產品完成出廠時，並無所謂之「銷售價格」可資為貨物稅稽徵之基礎。為課徵貨物稅，法律乃明定以委託廠商之「銷售價格」計算其完稅價格，納稅義務人並有於產品出廠後之次月繳納之義務（貨物稅條例第十三條、第十五條、第二十三條參照）。

然委託廠商之「銷售價額」高於受託代製者因代製行為所獲得之收入為常態，受託廠商應先行繳納之貨物稅稅額即有高於其因該產製行為所獲取之收入之情事。固然受託人得與委託人約定，由委託人負擔貨物稅，然此內部約定並不因而使委託人成為法定納稅義務人，受託人之法定納稅義務並不因此免除。於委託人未依約交付貨物稅款時，受託人為避免因逾期繳納稅捐而受罰，必須以高於其受託產製之全部收入即其個人財產來支付稅負。足見，就此受託產製類型，以受託產製人為貨物稅之法定納稅義務人，乃違反所得稅不得高於所得之量能課稅原則。

是，受託產製廠商，不問為單一受託或有多家受託，應否為法定繳納貨物稅之義務人，「有無轉嫁該稅負之可能」

乃為區分要件之一。受託產製廠商若無轉嫁貨物稅予買受人之可能，縱使為獨立完成產製之受託廠商，亦不得以之為貨物稅之納稅主體。

貨物稅條例第二條第一項第二款將委託代製貨物之貨物稅納稅義務人定為受託產製廠商，而未依受託性質之不同而為不同納稅義務人¹之規定，自應檢討改進。

1 日本於 1962 年公布實施之日本貨物稅法第三條規定貨物稅以製造廠商為納稅義務人，但銷售貨物之廠商如為 1、提供主要原料委託製造之銷售商；2、提供製造所必須之全部或大部分資金委託製造之銷售商；3、提供製造所必須之全部或大部分的勞務委託製造之銷售商；4、指定製造之貨物標示自己商標之銷售商時，應視該銷售商為製造廠商為貨物稅之納稅義務人。（此貨物稅法於 1988 年 12 月 30 日消費稅法公布施行後廢止，消費稅法附則第 20 條第 2 款參照）