

發文單位：司法院

解釋字號：釋字第 219 號

解釋日期：民國 76 年 09 月 25 日

資料來源：司法院大法官會議解釋續編（四）第 17 頁

司法院公報 第 29 卷 10 期 4-9 頁

司法院大法官解釋（三）（98年10月版）第 197-206 頁

相關法條：中華民國憲法 第 19 條

關稅法 第 4、30 條

解 釋 文： 財政部中華民國六十五年十月十六日修正發布之海關管理貨櫃辦法，其第十六條係依關稅法第三十條盛裝貨物用之容器進口後在限期內復運出口者免徵關稅，及同法第四條貨物之持有人為納稅義務人之意旨而訂定。此種貨櫃如未於限期內復運出口，則向該貨櫃本身進口當時為其持有人之運送人或其代理人課徵關稅，與憲法第十九條租稅法律主義並無牴觸。

理 由 書： 按自國外進口特別設計，且裝備有供一種或多種運輸方式運送之貨櫃，應徵百分之三十之關稅，中華民國六十九年八月三十日修正公布之海關進口稅則第八六〇八號定有明文（中華民國七十六年一月十六日修正之海關進口稅則已定為免稅）。貨櫃為盛裝貨物用之容器而與船舶分離進口時，已非船舶設備，如依進口當時海關進口稅則規定，應納關稅者，必須於進口後六個月內或於財政部核定之日期前，復運出口，始得免徵關稅；又關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物之持有人，關稅法第三十條第四條亦分別規定甚明。財政部於中華民國六十五年十月十六日修正發布海關管理貨櫃辦法，其第十六條有關貨櫃進口須由其運送人或其代理人向海關簽具貨櫃常年保結，保證於進口後六個月內或海關核定之日期前退運出口，逾期應由運送人或其代理人於三個月內繳納其進口稅捐之規定，係依據上開關稅法第三十條及同法第四條之意旨而訂定，與國際貨櫃報關慣例一致。此種貨櫃如未於限期內復運出口者，則向該貨櫃本身進口當時為其持有人之運送人或其代理人課徵關稅，與憲法第十九條租稅法律主義並無牴觸，至財政部七十二年一月七（72）台財關字第一〇二三八號函，並非確定終局裁判所適用之命令，置其內容已為海關管理貨櫃辦法所涵蓋，併此說明。

抄張○津聲請函

受文者：司法院

主 旨：為行政院七十四年度判字第一三〇號判決適用海關管理貨櫃辦法駁回聲請人對違法處分提起之行政訴訟是否牴觸憲法第十九條規定，呈請解釋。

說 明：一、爭議之事實經過

聲請人代理之船舶於七十年五月七日至同年九月四日載運進口貨櫃（連同貨櫃所裝裝貨物）十九只（進口船名、進口日期及貨櫃號碼附件一）經財政部高雄關前鎮支關核定，因上述貨櫃本身（不含貨櫃內裝貨物）進口後逾六個月未退運出口，應補徵該十九只空貨櫃進口稅捐。聲請人不服，曾向前鎮支關聲明異議，經海關總稅務司署核定不予變更後，乃依法向財政部、行政院提起訴願、再訴願。惟各該機關均維持高雄關前鎮支關原處分，嗣再向行政院提起行政訴訟，復遭行政法院以七十四年度判字第一三〇號判決，基於與上開各機關相同之理由駁回聲請人本件訴訟在案。

## 二、行政法院本案判決之理由

- 1 海關管理貨櫃辦法第十六條第一、二項規定：貨櫃進口需由其運送人或其代理人向海關具結，其所有貨櫃保證於進口後六個月內，或海關核定之日期前退運出口，逾期任憑海關按一般進口貨物處理。該運送人或其代理人，應於三個月內負責補繳進口稅捐及輸入許可證，否則，由海關就保證金抵繳貨櫃價款及進口稅捐，保證金不足抵繳時，海關仍得依關稅法及有關法令之規定追繳。本案聲請人代理載運進口之貨櫃，曾於七十年一月二十一日向高雄關簽具「貨櫃常年保結」，保證所有貨櫃於進口後六個月內全部退出口，逾期不出口，任憑海關按一般進口貨物處理，並願於三個月內負責補繳進口稅捐。而本案系爭貨櫃既於七十年五月至九月間先後載運進口，聲請人並未於進口後六個月內退運出口，是高雄關所為補征進口稅捐乙事，自屬於法有據云云。
- 2 貨櫃為裝運貨物之容器，乃不容否定之事實，按盛裝貨物之一般容器進口後，如不依限退運出口，即應依法課征關稅，此觀之關稅法第三十條及其施行細則第四十七條第七項規定自明。
- 3 財政部七十二年一月十七日（72）台財關字第一〇二三八號函規定：「貨櫃運送人或其代理人於所承運之貨櫃進口時，為該貨櫃之持有人，除另有貨櫃之收貨人外，應以其為該貨櫃之納稅義務人。」本案系爭貨櫃進口時並無貨櫃之收貨人，聲請人既為進口代理人，自屬本案之納稅義務人。

## 三、聲請人對本案之主張

- 1 按憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」，乃在明揭我國租稅之繳納，係採租稅法定主義；而所謂「法律」，依憲法第一百七十條之規定：「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公布之法律」。中央法規標準法第五條第二款亦規定，關於人民之權利義務者應以法律定之。人民既惟有依法律規定納稅之義務，則納稅義務自非

財政部制頒之海關管理貨櫃辦法所可規範。此外海關管理貨櫃辦法，亦未載明其制定之依據，該辦法應非委任立法，至為顯然。因此，海關依據財政部制頒之“海關管理貨櫃辦法”課徵稅捐應屬違憲。

- 2 縱然假設“海關管理貨櫃辦法”確屬法律授權之委任立法，惟其規定內容，既多與法律牴觸亦非有效；例如 1 該辦法第二條規定：「本辦法所稱貨櫃，指供裝運進口貨物或轉口貨物設備之容器．．．」，直將貨櫃視為承裝貨物之容器；而船舶法第五十條卻規定：「海上運送之貨櫃及其固定設備為船舶之設備。」，即明示貨櫃僅為運輸工具，而非容器，由此足見“海關管理貨櫃辦法”與船舶法之對於貨櫃性質之認定顯然大相逕庭。2 海關管理貨櫃辦法第十六條規定「貨櫃常年保結」責任，並因此於常年保結格式中要求具結之船務代理業（如本案聲請人）就「他人所有」之貨櫃一概負起逾期復運出口，繳納稅捐之義務。惟依航業法第四十二條規定：「船務代理業所經營之代理業務，應以委託人名義為之，並以約定之範圍為限。」故船務代理業僅係代理運送人將貨櫃運送進口之代理人而已，其所負擔者厥為運送人之代理人責任，而非被代理本人（或受貨人）之關稅責任。因此，要求船務代理業者具保並負擔非代理人所應負擔之納稅義務，即與航業法規定有違。

查命令與憲法或法律牴觸者無效，憲法第一百七十二條定有明文，又中央法規標準法第三條規定：「各機關發布之命令，得依其性質，稱規程、規則、細則、辦法、綱要、標準或準則。」，“海關管理貨櫃辦法”既稱“辦法”，且係財政部所制頒，則屬中央法規標準法第三條所示之命令無誤。該命令之規定與上開法律顯有所牴觸已如上述，該命令之當然無效，自不待言。從而，高雄關前鎮支關遽依該項無效之「命令」，向聲請人稽徵稅捐，不僅違法，亦屬違憲。

- 3 貨櫃視為容器之說因與船舶法牴觸而無效，已如上述，則行政機關以此說主張適用關稅法第三十條或同法施行細則第四十七條之一第七項者，當然亦屬無效，毋庸贅論。再者，依“國際貨櫃公約”之定義，「貨櫃，乃是一種運輸裝備」；且“國際貨櫃報關公約”明定，進口貨櫃為國際運輸設備，僅具有運輸作用，復運出口即可免關稅；除非不再做運輸之用或有損壞等情形，無法再出口，呈報海關後才納稅；凡此，在在顯示貨櫃是否應予課稅又納稅義務人究為何人，實有進一步探討之必要。
- 4 又海關管理貨櫃辦法第十六條之規定原與航業法相違背，行政機關應無依據第十六條規定課人民以納稅義務之餘地

，故該辦法第十六條下所延生之逾期復運出口，繳納稅捐等問題，亦因此而失其依據，無所附麗。

5 至於財政部七十二年一月十七日（72）台財關字第一〇二三八號函令亦有下述之違法：

- （1）依租稅法律主義之原則，凡法無明文規定應繳納稅捐者，政府即不得藉比附援引，類推適用或擴張解釋等方法，使人民負擔稅捐義務。關稅法第四條規定：「關稅納稅義務人爲收貨人、提貨單或貨物持有人。」並未將進口貨櫃運送人之代理人（即船務代理業）列爲納稅義務人；唯今行政機關之財政部竟以函令規定「貨櫃運送人或其代理人於所承運之貨櫃進口時，爲該貨櫃之持有人」顯然擴大關稅法明文規定之範圍，與上述租稅法律主義相違背。
- （2）從事實上而言，貨櫃係由運送人之港口分支機構或代理人向海關申報進口，進口後拖離港區運往集散站移交貨櫃集散站等他人接管，本非在原申報人占有或管理之範圍，況且貨櫃或爲船東所有或租用，或爲貨主自有或租用，均非原申報人之船務代理業所有，更不在原申報人占有或管理之範圍，因此，是否逾期未出口或已出口而未辦手續，原申報人實無從得知或掌握。甚者，如租櫃公司重新油漆貨櫃時變換號碼，原申報人更無從尋訪，亦無法使原貨櫃銷號。然而上開函令竟認代理人爲貨櫃持有人，強令其負擔稅捐，而任由貨櫃之真正持有人平白享受貨櫃免稅進口之優惠，此等無理現象不僅違反租稅公平之精神，更與憲法第七條平等權之規定相牴觸。
- （3）再就「代理」之觀點而言，代理人係以本人之名義，於代理權限制範圍內，代理本人處理事務，而使代理人代理本人處理事務之效果歸於本人。運送人之代理人（即如聲請人之船務代理業者）乃在代理運送人將貨櫃移交收貨人而已，代理人本身並不擁有貨櫃之所有權，更無從知悉，並進而掌握貨櫃之流向已如前述，如適用上開函令而要求代理人負擔貨櫃持有人之責任，不啻以公權力強制代理人逾越其代理權限，並負擔所代理本人或受貨人之法律上責任，此與代理之基本法理，顯有違背，倘代理人爲保護自身利益，因此與運送人相約擴張代理人之權限，負擔所代理人之權利、義務，則法律何待乎代理人之規定，逕以本人爲一切行爲即可；凡此，足見本件財政部函示之違背法律與侵蝕代理法則，至爲嚴重。

6 海關管理貨櫃辦法之違法與違憲已如前述，由於海關歷來處理類似本件之案件時，均造成代理業之沉重之負擔，故財政部曾報請行政院同意，就七十年以前已復運出口之貨

櫃，不論出口時是否已逾復運出口期限，均准免予補稅。  
由此可知，該辦法之適用與存在原非妥適，實有依法明確  
認定其為無效之必要。

#### 四、聲請解釋憲法之依據

- 1 憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」，所謂依法律納稅，乃指何種行為應納租稅，納稅義務人為何，稅率若干，以何時為徵收期間等，均須以法律定之。依照此等租稅法定主義之原則，凡無明文規定應繳納稅款者，政府不得比照、類推、擴張解釋或以命令使人民負擔法律規定以外之稅捐。

按關稅法第四條規定：「關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物持有人。」，而船務代理業僅為進口貨櫃運送人之代理人，並非關稅法之納稅義務人至為明白；海關管理貨櫃辦法擴張關稅法之適用，顯然違反憲法第十九條之規定。

- 2 憲法第一百七十二條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」，海關管理貨櫃辦法第二條與第十六條與船舶法、航業法之規定相互矛盾，應屬命令與法律牴觸，依上述憲法第一百七十二條規定，海關管理貨櫃辦法自屬無效。

#### 五、聲請解釋之目的

綜上論述，行政法院七十四年度判字第一三〇號判決所適用法律，已侵犯人民依法律納稅之權利，爰依 鈞院大法官會議法第三條第一項第二款之規定，懇請賜予解釋：

- 1 海關管理貨櫃辦法牴觸憲法第十九條之規定，不生效力。
- 2 財政部七十二年一月十七日（72）台財關字第一〇二三八號函牴觸憲法第十九條之規定，不生效力。
- 3 本件解釋，有拘束行政法院七十四年度判字第一三〇號判決之效力。

聲請人：高○船務代理股份有限公司

董事長：張 ○ 津

地 址：高雄市中正四路二三〇號六樓

中 華 民 國 七 十 四 年 十 月 二 十 二 日