司法院釋字第二一六號解釋

中華民國 76 年 6 月 19 日
院台秘二字第 04046 號

解　釋　文

法官依據法律獨立審判，憲法第八十條載有明文。各機關依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，法官於審判案件時，固可予以引用，但仍得依據法律，表示適當之不同見解，並不受其拘束，本院釋字第一三七號解釋即係本此意旨；司法行政機關所發司法行政上之命令，如涉及審判上之法律見解，僅供法官參考，法官於審判案件時，亦不受其拘束。惟如經法官於裁判上引用者，當事人即得依司法院大法官會議法第四條第一項第二款之規定聲請解釋。

就關稅未繳清之貨物取得動產抵押權者，其擔保利益自不能存在於該貨物未繳之關稅上，此觀關稅法第三十一條第二項、第三項規定甚明。前司法行政部六十五年十一月十五日（六五）函民字第０九九八二號及六十七年七月廿二日台（六七）函民字第０六三九二號函提示執行法院，於拍賣關稅記帳之進口貨物時，應將該貨物未繳關稅情形，於拍賣公告內載明，並敘明應由買受人繳清關稅，始予點交，此項函示，核與上開法條意旨相符，不屬同法第五十五條第三項規定之範圍，既未侵害動產抵押權人之權益，亦為確保關稅之稽徵所必要，與憲法保障人民財產權之本旨，並無牴觸。

解釋理由書

法官依據法律獨立審判，不受任何干涉，憲法第八十條載有明文。各機關依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，法官於審判案件時，固可予以引用，但仍得依據法律，表示適當之不同見解，並不受其拘束，本院釋字第一三七號解釋即係本此意旨；司法行政機關所發行政上之命令，不影響於審判權之行使，為法院組織法第九十條所明定。司法行政機關自不得提示法律上之見解而命法官於審判上適用，如有所提示，亦僅供法官參考，法官於審判案件時，不受其拘束。惟上述各種命令，如經法官於裁判上引用者，當事人即得依司法院大法

官會議法第四條第一項第二款之規定聲請解釋。本件聲請，依上開說明，應予受理。

分期繳稅或稅款記帳之進口貨物，於關稅未繳清前，不得轉讓，其經強制執行或專案核准者，准由受讓人繼續分期繳稅或記帳，關稅法第三十一條第二項、第三項規定甚明。依此規定，就未繳清關稅之貨物取得動產抵押權者，其擔保利益自不能存在於該貨物未繳之關稅上，其因強制執行而受讓該項貨物者，如未獲准繼續分期繳稅或記帳，自須繳清稅款，始可取得貨物，此與同法第五十五條第三項規定係指應繳或應補繳之關稅，就上述情形以外之納稅義務人所有財產受償，僅較普通債權優先者不同。前司法行政部六十五年十一月十五日台（六五）函民字第０九九八二號及六十七年七月二十二日台（六七）函民字第０六三九二號函提示執行法院，於拍賣關稅記帳之進口貨物時，應將該貨物未繳關稅情形，於拍賣公告內載明，並敘明應由買受人繳清關稅，始予點交，此項函示，核與關稅法第三十一條第二項、第三項之意旨相符，不屬同法第五十五條第三項規定之範圍，既未侵害動產抵押權人之權益，亦為針對關稅特性，確保關稅之稽徵所必要，與憲法保障人民財產權之本旨，並無牴觸。

院長　林洋港

不同意見書　　大法官　李鍾聲

本件解釋對於動產抵押制度之法定優先受償權，無殊否定，後果堪虞。為此提出不同意見書，分述之。

一、按本件聲請人華南商業銀行股份有限公司聲請解釋之要點，其第一、二兩點引如下：「一、關稅法第五十五條第三項所稱應繳或應補繳之關稅，應較普通債權優先清繳，係指關稅債權應較無擔保物權存在之普通債權優先清償而言，關稅債權優先受清償之順序仍在擔保物權所擔保之債權之後。二、前司法行政部六五年十一月十五日台（六五)函民字第０九九八二號函及同部六七年七月二十二日台（六七）函民字第０六三九二號函所持見解，既足以導致侵犯人民之財產權及平等權之結果，按與憲法第十五條、第七條及第二十三條相牴觸，依憲法第一百七十二條規定應屬無

效。」

就此而論，本件聲請解釋之關鍵，係擔保物權與關稅孰為優先問題？

二、擔保物權得就擔保物優先受償。為現行法基本原則之一。凡無擔保之債權，不得與有擔保者同受優先清償，業經大理院迭著判例（三年上字二０三號、第五三八號、五年上字第四六號）。擔保物權中之抵押權，係就其賣得價金而受清償，民法第八百七十三條第一項定有明文。本院曾經解釋：「有抵押權之債權就抵押物之賣得價金，本得先受清債。不因抵押物之查封係由債務人拖欠公款而受影響。」（二十七年院字第一七一四號）更肯定了抵押權優先於公款而受清償，學者論為民主政治應有之現象。（註一）

自民國五十二年公布施行動產擔保交易法，其目的「為適應工商業及農業資金融通及動產用益之需要，並保障動產擔保交易之安全」（第一條）。「所稱動產擔保交易，謂依本法就動產設定抵押」（第二條）。此種動產抵押權，就其抵押物「賣得價金優先於其他債權而受清償」（第十五條）。施行迄今，二十餘年矣。

綜上而論，擔保物權由不動產抵押權擴大為動產抵押權，有其優先於其他債權而受清償之法定優先受償權，並經本院解釋抵押權優先於公款，則動產抵押權自亦優先於公款，是為必然之文理解釋。關稅之屬於公款，人莫不知。

三、政府向人民徵收之租稅，原屬債權性質，故學者通稱為租稅債權。現行法制，各稅法雖各明文規定其徵收保全之道，第就其有無優先效力而言，按所有稅法之明文規定，可歸納分為三類。第一類：稅捐稽徵法第六條第一項規定：「土地增值稅之徵收，就土地自然漲價部分，優先於一切債權及抵押權。」第二類：關稅法第五十五條第三項規定：「第一項應繳或應補繳之關稅應較普通債權優先受償」，又營業稅法第三十九條規定：「營利事業欠繳之稅款，……應納之稅款，應較普通債權優先受償」。第三類：凡其他稅法未規定有優先效力者，該稅仍屬債權，與普通債

權在法律上屬於同等地位，依債權比例受償。（註二）申言之，一般稅捐屬於債權，關稅與營業稅則均優先於普通債權，而土地增值稅中之土地自然漲價部分為限，又優先於一切債權及抵押權，儼然劃分三等，各有其法定效力。從而，關稅僅優先於普通債權，居於三等之中，不可躐等以優先於一切債權及抵押權，此乃租稅法律主義下之當然解釋。

關於租稅得否優先於抵押權之問題，從我國近年來，行政院所提之法律案與立法院之審議，可以覘之。茲舉二例：

⑴平均地權條例：原稱實施都市平均地權條例，迭經修正。其中民國五十七年二月十二日之修正，行政院原案第三十二條為：經法院執行拍賣之土地，其稅款「優先於抵押權及其他一切債權代為扣繳」，而經立法院審議修改為「優先於一般債權代為扣繳」。刪去抵押權及其他一切債權部分，其理由：「一、抵押權優先受償，不僅中國法律為然，亦為世界各國行之有效的制度，如果破壞了，必使社會秩序大亂，抵押權制度幫助了社會經濟發展，金融流通與資金之週轉，過去的農業社會尚有道德觀念維繫者，不至有何問題，特別是在工業社會信用大打折扣，如果抵押權靠不住，那影響即大了，故說抵押權制度不容破壞。二、優先於一切債權，問題亦很大，……如此與民爭利，絕對不可。當然納稅為人民之義務，但收稅應當是王道的，不應是霸道，政府不應制訂此項法律。」（見立法院公報七六卷六期）（註三）」

⑵稅捐稽徵法：係租稅徵收之統一性法律，於民國六十五年十月二十二日公布施行。行政院原案第六條為：「土地稅之徵收，就土地或房屋售得之價金內，優先於一切債權及抵押權；其他各項稅捐之徵收，除左列債權外，優先於其他債權：一、有抵押權、質權、留置權等物權作擔保之債權，其擔保物權設定於稅捐開徵或逃漏稅捐案件查徵之前者。二、依法優先於擔保物權之債權。」其立法理由謂：「債權依其受償之先後，可分為普通債權、擔保債權及優先債權，以往納稅義務人滯欠稅捐，不能優先於普通債權而為徵收，使政府損失稅收，為補救計，

爰規定稅捐之徵收應優先於普通債權。其優先地位，除土地稅及房屋稅等不動產課徵之稅捐應優先於一切債權外，其餘與有抵押權、質權、留置權等物權作擔保之債權同，其受償之順序，則以設定或發生之先後為準。」立法院於審議時，認為該條對金融界影響甚大，僅保留土地增值稅優先受償之規定。（註四）即前揭之現行條文：「土地增值稅之徵收，就土地自然漲價部分，優先於一切債權及抵押權」。

由此可見，立法院對於行政院所提租稅優先於抵押權之法律案，有全予否定，有嚴加限制於一定之小範圍內，實屬應該參考之立法資料。

此外，學者之論：蓋租稅之優先權，既無公示之方法，本已有害於交易之安全矣，若更使之優先於抵押權，則對於多年來之擔保物權制度，未免破壞。影響所及，工商業資金之融通，社會經濟之發展，大受妨礙，甚且釀成不景氣，亦未可知。結果所以保護公益者，實足以妨害公益矣，故屬不可。至於土地增值稅乃法定的就固定的資產所課之稅，稅之本身即具有公示作用，任何土地買賣時，必須課徵土地增值稅，既為一般人始料所及，自無因之而遭受不測損害之可言。且土地增值稅之徵收，係以漲價之部分為限，並不以土地申報之價值，或抵押權設定當時之價值為準。因而於抵押權實行拍賣之際，若無漲價，自無須繳納土地增值稅，與抵押權固無影響。縱有漲價，則僅按漲價部分課稅，與抵押權又有何妨（因設定抵押權時，漲價部分並未估計在內）。（註五）

此論辨析精緻，有助明白租稅之不可優先於抵押權，而土地增值稅獨可優先之實際情形。

四、就關稅法而言，第三章稅款之優待，內中第三十一條第二、三兩項規定：「分期繳稅或稅款記帳之進口貨物，於關稅未繳清前，除強制執行或經海關專案核准者外，不得轉讓」。「依前項規定經強制執行或專案核准者，准由受讓人繼續分期繳稅或記帳」。係有關進口貨物轉讓之規定，旨在對於受分期繳稅或稅款記帳之優待之進口貨物所有人，海關准其受讓人承擔關稅，藉此以達到

保全關稅之目的而已。除此項轉讓之限制而外，進口貨物所有人之所有權行使，並無影響。又該法第六章罰則，內中第五十五條第三項規定：「第一項應繳或應補繳之關稅，應較普通債權優先受償」。係關稅優先普通債權之效力規定。因而，進口貨物所有人設定動產抵押權，與其訂立契約之動產抵押權人，均非關稅法所得限制，而應受擔保物權法律之保護，其動產抵押權優先於一切債權而受清償，亦即優先於較普通債權優先之關稅（租稅債權）而受清償。然而，解釋文謂：「就關稅未繳清之貨物取得動產抵押權者，其擔保利益自不能存在於該貨物未繳之關稅上，此觀關稅法第三十一條第二項、第三項規定甚明。」作為解釋立論之基礎。第究其實，該兩項規定，係關稅未繳清貨物之轉讓規定，而非關稅本身之效力規定，亦未涉及關稅與動產抵押權之效力孰先問題。設定動產抵押權並非轉讓，不在關稅法限制之列。則動產抵押權所受擔保物權法律規定保護之法定優先受償權，乃由於本件解釋，使得動產抵押權之法定或優先受償權，為關稅取而代之矣！

總而言之，人民之財產權應受保障，非法律不得限制之，憲法第十五條、第二十三條規定至明。動產抵押權之優先受償權，係法律明定，為人民之財產權，不容置疑。關稅法係規定「關稅應較普通債權優先受償」，而今解釋發生關稅優先動產抵押權之結果。有鑒於此一解釋關係人民之財產權，得以解釋或命令限制之乎？其對於現行物權擔保制度，行將引起重大影響。其將來後果值得顧慮，蓋因一般租稅之不可優先抵押權，立法者及學者，論之讅矣深矣。爰本陳力就列之義，寫此不同意見書。

註一：國立臺灣大學教授、第四屆大法官鄭玉波著：民法物權第二四七頁。

註二：參考國立臺灣大學教授王澤鑑先生著：民法學說與判例研究（四）第三三四頁、第三三九—三四０頁。

註三：參考前大法官陳世榮先生著：抵押權之實行　第一六四—一六七頁。

註四：參考前揭王著第三三七—八頁。

註五：節引前揭鄭著：論租稅債權與優先權　載於稅務旬刊第七二一期　民國六十年十月。

抄華０商業銀行股份有限公司聲請書

受文者：司法院

主　旨：為台灣高等法院七十三年度抗字第一九七二號確定之終局裁判所適用之前司法行政部 65.11.15 台(65)函民字第０九九八二號函及 67.7.22 台(67)函民字第０六三九二號函等行政命令是否牴觸憲法，呈請解釋事。

說　明：

一、事實經過

㈠緣聲請人華南０業銀行股份有限公司與大０纖維工業股份有限公司（下稱大０公司）間前曾就大０公司進口之機器為擔保債權之清償而設定動產抵押權並辦妥登記在案。

㈡嗣因大０公司不履行債務，聲請人乃依法實行抵押權聲請台灣台北地方法院板橋分院拍賣抵押物，案經該院七十二年度民執實字第七八０四號拍賣抵押物強制執行在案。

㈢惟財政部基隆關則以大０公司滯欠該關進口關稅為由，引據前司法行政部六五年十一月十五日台（六五）函民字第０九九八二號函及同部六七年七月二十二日台（六七）函民字第０六三九二號函規定（附件一），函請執行法院於拍賣公告內載明應由買受人繳清滯納之進口稅捐後始予點交，作為拍賣條件。

㈣案經執行法院准其所請，而於拍賣公告內記載「執行標的物應由買受人繳清滯納進口稅捐後，始予點交」。就此執行方法聲請人以其違背強制執行法第六十八條及關稅法第五十五條規定，而表示不服聲明異議，惟經執行法院援引前開行政命令裁定駁回異議，嗣經提出抗告，惟仍被台灣高等法院七十三年度抗字第一九七二號裁定適用前開命令而以下列理由駁回抗告：「查本件拍賣之不動產，係債務

人大０纖維工業股份有限公司進口之機器，其國內價值本含有關稅價值在內，而原法院所核定之拍賣底價，並未將應完納之進口稅捐作為價金之一部分列入計算，而於拍賣公告內記載動產部分買受人須繳清關稅後始予點交，此項記載即為拍賣條件之一，買受人或承受人於應買或承受之先，即可斟酌該項關稅應繳數額，以決定其出價多寡或承受與否之意思，對之當無損害可言。且依關稅法第五十五條第三項規定應繳或應補繳之關稅，應較普通債權優先清繳，而本件拍賣之進口機器，其拍賣底價既未包括應完納之進口稅捐在內，而於拍賣公告內訂定買受人須繳清關稅後始予點交，即無須於拍賣價金內參與分配優先清償應繳或應補繳之關稅，既與關稅法第五十五條第三項之規定相符合，亦與強制執行法第六十八條之規定無違背。凡此均有前司法行政部 65.11.15(65)函民字第０九九八二號函，及 67.7.22(67)函民字第０六三九二號函影本在卷可資參照，原法院據以駁回抗告人異議之聲明並無不合，原裁定應予維持。」（附件二）因不得再抗告而確定。

㈤由於本案執行法院前開拍賣公告內載明附條件點交，致有意應買者裹足不前，歷經五次拍賣均無人應買，不僅損害聲請人依法享有之動產擔保權利，且嚴重影響銀行貸款債權之回收。

二、對本案所持之立場見解

㈠擔保物權所擔保之債權有優先於關稅債權而受清償之效力：

1. 謹按關稅法第五十五條第三項規定：「第一項應繳或應補繳之關稅，應較普通債權優先清繳。」其法又既明文規定關稅僅較「普通債權」優先清繳，並未如稅捐稽徵法第六條第一項規定：「土地增值稅之徵收，就土地之自然漲價部分，優先於一切債權及抵押權。」是關稅之徵收並未優先於抵押權，其理至為明顯。

2. 復按關稅乃稅捐之一種，而稅捐係國家或地方自治團

體，為獲得收入之主要目的，而對於一切實現法定給付義務之構成要件事實之人，所課以無償之金錢給付。具體言之，個別已發生之納稅義務乃是實現稅法所定課稅要件事實之特定人，負有對於特定之課稅權人（國家或地方自治團體）給付一定數額金錢之稅捐的義務，此種納稅義務之特徵，抽象言之，即為特定人（納稅義務人）對特定人（課稅權人）負有為一定金錢或財產上給付之義務，亦即特定人（課稅權人）有對於特定人（納稅義務人）請求為一定財產上給付之權利，此種特徵與私法上債權債務關係之特徵相同，故納稅義務如同私法上之金錢債務，性質上乃是一種公法上之金錢債務，從而私法上關於債權債務關係之法理或原則，除稅法另有特別明文規定者，自亦應類推適用於性質相同之稅捐債權債務關係。

3. 查私法上具有排他性之物權效力優於債權效力，乃為私法上基本原則，關稅法既未有特別不同之明文規定，自亦應有此原則之適用。

4. 次查關稅法第五十五條第三項所定關稅優先權，依最高法院六十八年台上字第六０六號判例解釋，並非對於應稅之特定物品之優先權，而係對於納稅義務人之一切財產之優先受償權，原則上並無特定之標的物，此與抵押權、質權等擔保物權有特定標的物迥然不同，故關稅之優先權僅為關稅債權之一種特殊效力，並非擔保物權，至為明顯（參照鄭玉波教授著，論租稅債權與優先權，載稅務旬刊第七二一期第二十八頁）（附件三）。從而依前述物權效力優先於債權效力之法理，本件動產抵押之擔保物權效力自有優先於關稅債權之優先權之效力，至為灼然。

5. 尤有進者，關稅之優先權，既無公示之方法，本已有害於交易之安全，若更使之優先於抵押權，則對於多年來之擔保物權制度，未免破壞。影響所及，工商業資金之

融通，社會經濟之發展，大受妨礙，甚且釀成不景氣，是不僅不足以保護公益，尤有害於公益。且關稅之優先權既無公示之方法，則第三人根本無從得知其滯欠稅捐，從而善意受讓取得該欠稅人之財產之擔保物權者（如本件情形），倘其所擔保債權受清償順序仍在關稅債權之後，是亦顯然與民法上為保障交易安全所設定之「善意取得制度」（民法第八百八十六條、第九百四十八條及土地法第四十三條參照）之精神不符。蓋善意取得之擔保物權，乃屬「原始取得」，其結果原有權利上之限制，原則上均應歸於消滅（參照史尚寬先生著，物權法論，六十四年四版，第五一四頁），從而對於系爭擔保物原存在有優先權者，自不得主張其有優先於善意取得之擔保物權人而受清償之權利。

6. 或謂進口貨物之國內價值，本含有關稅價值在內，故關稅債權之優先權效力優先於就進口貨物所設定之擔保物權云云，其見解固非無見，惟查關稅法既未如民法第五百十三條一般明定承攬人就承攬關係所生債權對於其承攬之工作所附之定作人之不動產，有法定抵押權，亦未如稅捐稽徵法第六條第一項一般明定其稅捐之徵收有優先於抵押權之效力，是故主張關稅之優先權效力優先於擔保物權者，顯然欠缺法律明文依據，且與擔保物權制度及善意取得制度之精神不合，殊無足採，至為灼然。

7. 何況，在擔保物權之優先受償權，僅以特定之擔保標的物為限，並不及於供擔保人之其他財產；反之，關稅債權之優先受償權，其供優先受清償之財產，則不以應稅之特定物品為限，並包含納稅義務人之一切財產在內，業經最高法院六八年台上字第六０六號判例著有明文。故關稅債權已可由對於納稅義務人之一切財產享有優先受償權而確保其實現，殊無在欠缺法律明文規定之情況下，另外再賦予其優先於擔保物權之效力之理，以免破壞全體統一之法律秩序，並維護交易安全之法安定性。

㈡前司法行政部所頒行政命令牴觸憲法

1. 前司法行政部所頒命令違反擔保物權優先於關稅優先權之法理

本件台灣高等法院七三年度抗字第一九七二號確定裁定所適用之前司法行政部 65.11.15(65)函民字第０九九八二號函稱：「法院受理強制執行事件拍賣加工外銷廠商進口之原料時，應先函財政部所屬有關海關查明其納稅情形，其經辦理稅捐記帳者，應於拍賣公告內載明：『拍定人如係加工外銷廠商，並願於拍定後將標的物繼續加工外銷者，應向原稅捐記帳機關辦理轉帳手續後，始予交付標的物。如拍定人非加工外銷廠商或雖為加工外銷廠商而不願承諾於拍定後依有關規定繼續加工外銷者，應先經經濟部國際貿局之同意，並向原記帳機關繳清記帳稅捐後，始予交付標的物。』請查照並轉告照辦。」

又同裁定所適用前司法行政部 67.7.22 台（六七）函民字第０六三九二號函亦載：「主旨：執行法院拍賣債務人所有之動產，有滯納關稅並設定有動產抵押權之情形者，其關稅之處理，仍希參照本部六十五年十一月十五日台六五函民字第０九九八二號函辦理，請查照轉告照辦說明：一、復貴院六十七年六月三十日六七文廉字第五六八０號函。二、查關稅法第四條規定：「關稅納稅義務人為收貨人，提貨單或貨物持有人」，本部六十七年三月一日台六七函民字第０一六八九號函規定動產擔保交易之標的物經交抵押權人承受時，由該管海關自行處理有關關稅問題，對關稅之徵收原不致有損，惟財政部以恐影響貿易管制之措施，建議仍宜照本部六十五年十一月十五日台六五函民字第０九九八二號函辦理，經本部六十七年四月十五日以台六七函民字第０三二九七號函轉該部六十七年四月七日六七台財關字第一三五八八號函請貴院查照。

按執行法院就拍賣標的物未繳關稅情形，於拍賣公告內予以載明，並敘明應由買受人繳納關稅始予點交者，此項記載即為拍賣條件之一，其於拍定後或交由債權人承受時，即可據以命買受人或承受人依該條件履行，自不致與強制執行程序中之債權發生孰應優先受償之問題。又買受人或承受人於應買或承受之先，既經斟酌該項關稅應繳數額，以決定其出價多寡或承受與否之意思，對之當無損害之可言。」

上開二個函釋均明令執行法院於拍賣未繳關稅之進口貨物時，應於拍賣公告中載明應由買受人承受或繳清關稅始予點交拍賣物，其結果，執行法院所核定之拍賣底價並未將關稅價值列入計算，而係以買受人繳清（或承擔）關稅為拍賣條件之一，故其實行拍賣之結果，關稅債權必可全部獲得清償，反之，就拍賣標的物設定擔保物權所擔保之債權，則未必能全部獲得清償，是不啻使關稅債權受清償之順位優先於擔保物權所擔保債權，其違反前述擔保物權優先於關稅債權之優先權效力，而侵犯擔保物權人之優先受償權，實至為顯然。

2.前司法行政部所頒命令侵犯人民財產權及平等權

⑴按人民之財產權應予保障，憲法第十五條著有明文。又人民自由權利之限制，非依法律不得為之，乃為民主國家主權在民之思想之精義所在，亦為憲法第二十三條及中央法規標準法第五條第一項第二款所揭櫫之人權保障基本原則。本件前司法行政部 65.11.15（六五）函民字第０九九八二號函及同部 67.7.22（六七）函民字第０六三九二號函在毫無法律根據之情況下，竟擅以行政命令侵犯聲請人之優先受償權，是其命令牴觸憲法第十五條及憲法第二十三條所定法律保留原則，至為顯然。

⑵復按人民之平等權應予保障，亦為憲法第七條所明定。本件基於債權人平等原則，縱令聲請人之動產抵

押權之優先受償權效力並未優先於關稅之優先權，但既同屬享有優先受償權之債權，則在無正當之法律依據下，何得在執行層單面單以行政命令為基礎而偏袒關稅債權，使其在實質上享有優先於擔保物權而受清償之效力？！是故本件前開行政命令對於同屬優先受償權人所為區別待遇，亦顯然違反憲法第七條平等原則之規定，且其欠缺法律根據侵犯平等權之行為，亦牴觸憲法第二十三條之規定，自不待言。

三、聲請解釋之目的

綜上所述，應依司法院大法官會議法第四條第一項第二款及第六條規定提出聲請違憲審查如上。並請解釋如下要點：「一、關稅法第五十五條第三項所稱應繳或應補繳之關稅，應較普通債權優先清繳，係指關稅債權應較無擔保物權存在之普通債權優先清償而言，關稅債權優先受清償之順序仍在擔保物權所擔保之債權之後。二前司法行政部六五年十一月十五日台（六五）函民字第０九九八二號函及同部六七年七月二十二日台（六七）函民字第０六三九二號函所持見解，既足以導致侵犯人民之財產權及平等權之結果，核與憲法第十五條、第七條及第二十三條相牴觸，依憲法第一百七十二條規定應屬無效。三、本件解釋應有拘束台灣高等法院七三年度抗字第一九七二號裁定之效力，聲請人得依民事訴訟法關於再審之規定聲請再審，以資救濟。」

四、附件

1. 前司法行政部 65.11.15 台(65)函民字第０九九八二號函及同部 67.7.22 台（六七）函民字第０六三九二號函影本乙份。
2. 台灣高等法院七三年抗字第一九七二號裁定影本乙份。
3. 鄭玉波教授著，論租稅債權與優先權，載稅務旬刊第七二一期第二十七頁至第二十九頁影本乙份。

謹　呈

司法院　公鑒

聲　請　人　華０商業銀行股份有限公司
法定代理人　羅０華
中　華　民　國　七　十　三　年　十　月　日

（附件 3）

台灣高等法院民事裁定　　七十三年度抗字第一九七二號

抗　告　人　華０商業銀行股份有限公司（設略）
法定代理人　羅０華　住同右
上抗告人因與大０纖維工業股份有限公司間拍賣抵押物強制執行事件聲明異議，對於中華民國七十三年六月十九日台灣台北地方法院板橋分院七十一年民執實字第七八０四號裁定提起抗告，本院裁定如下：

主　文

抗告駁回。
抗告費用由抗告人負擔。

理　由

一、本件抗告意旨略以：關稅債權僅能依法聲明參與分配，而較普通債權優先受償而已。進口關稅價值，縱令為國內價值之一部分，執行法院亦僅能作為核定底價之參考，本件核定之底價未列入進口稅捐價值，即應重新核定底價，不應違背強制執行法第六十八條之規定，擅於拍賣公告內記載「動產部分買受人須繳清關稅後始予點交」為其拍賣條件，為此聲明廢棄原裁定，請駁回財政部基隆關所為於拍賣公告中載明應由買受人繳清滯納進口稅捐始予點交作為拍賣條件之請求云云。

二、查本件拍賣之不動產，係債務人大０纖維工業股份有限公司進口之機器，其國內價值本含有關稅價值在內，而原法院所核定之拍賣底價，並未將應完納之進口稅捐作為價金之一部分列入計算，而於拍賣公告內記載動產部分買受人須繳清關稅後始予點交，此項記載即為拍賣條件之一，買受人或承受於應買或承受之先，即可斟酌該項關稅應繳數額，以決定其出價多寡或承受與否之意思，對之當無損害可言。且依關稅法第五十五條第三項規定應繳

或應補繳之關稅，應較普通債權優先清繳，而本件拍賣之進口機器，其拍賣底價既未包括應完納之進口稅捐在內，而於拍賣公告內訂定買受人須繳清關稅後始予點交，即無須於拍賣價金內再參與分配優先清償應繳或應補繳之關稅，既與關稅法第五十五條第三項之規定相符合，亦與強制執行法第六十八條之規定無違背。凡此均有前司法行政部 65.11.15(65)函民字第０九九八二號函，及 67.7.22(67)函民字第０六三九二號函影本在卷可資參照，原法院據以駁回抗告人異議之聲明並無不合，原裁定應予維持。抗告意旨指摘原裁定不當，聲明廢棄及駁回財政部基隆關所為「於拍賣公告中載明應由買受人繳清滯納進口稅捐始予點交作為拍賣條件之請求」為無理由，應予駁回。

據上論斷，本件抗告為無理由，依強制執行法第四十四條、民事訴訟法第四百九十二條第一項、第九十五條、第七十八條裁定如主文。

中　華　民　國　七　十　三　年　八　月　三　十　一　日