

# 司法院釋字第二一九號解釋

中華民國 76 年 9 月 25 日

院台秘二字第 05748 號

## 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。

## 解釋理由書

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日(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。

院 長 林洋港  
大法官 翁岳生 范馨香 翟紹先 楊與齡  
李鐘聲 楊建華 楊日然 劉鐵錚  
鄭健才 吳 庚 史錫恩 陳瑞堂  
張承韜 張特生 李志鵬

抄張 0 津聲請函

受文者：司法院

主 旨：為行政法院七十四年度判字第一三 0 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抵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詳附件一）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 0 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運出口，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，是高雄關所為補徵進口稅捐乙事，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，即應依法課徵關稅，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衍生之逾期復運出口，繳納稅捐等問題，亦因此而失其依據，無所附麗。
5. 至於財政部七十二一年一月十七日(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：「關稅納稅義務人為收貨人、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）列為納稅義務人；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，為該貨櫃之持有人」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，況且貨櫃或為船東所有或租用，或為貨主自有或租用，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為貨櫃持有人，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,倘代理人為保護自身利益,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,逕以本人為一切行為即可;凡此,足見本件財政部函示之違背法律與侵蝕代理法則,至為嚴重。

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,均造成代理業之沈重之負擔,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海關管理貨櫃辦法抵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抵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：高〇船務代理股份有限公司

董事長：張〇津

中 華 民 國 七 十 四 年 十 月 二 十 二 日

行政法院判決

七十四年度判字第壹參零號

原 告 高〇船務代理股份有限公司（設略）

代 表 人 張〇津（住略）

被告機關 海關總稅務司署

上原告因進口貨櫃逾期退運出口核定補徵進口稅捐事件，不服行政院中華民國七十三年十月八日台七十三訴字第一六二五四號再訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回

事 實

緣原告代理 GOLDEN GHANA 等輪於七十年五月七日至同年九月四日載運進口貨櫃十九只（進口船名、進口日期及貨櫃號碼詳附表），因逾六個月未退運出口，財政部高雄關乃依法核定補徵進口稅捐，原告不服，聲明異議及提起訴願、再訴願，均遭決定駁回，乃向本院提起行政訴訟，茲摘敘原被告訴辯意旨於次：

原告起訴意旨略謂：一、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，並非關稅法所謂之納稅義務人，唯今卻需依照"海關管理貨櫃辦法"之規定，課予繳納逾期退運出口之進口稅捐之責，顯見"海關管理貨櫃辦法"與關稅法實有牴觸。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。」，則"海關管理貨櫃辦法"得視為財政部所發布之命令，該命令之規定既與關稅有所牴觸，故該命令當然無效，又如何能依此無效之命令，強令非納稅義務人繳納稅款，實難令人甘服。二、貨櫃進口免稅係以原貨復運出口為條件，此觀諸關稅法第三十條之規定自明。本案所涉之貨櫃早在海關開發稅單之前，已復運出口，既無課稅標的，何來關稅之補徵。再者，海上運送之貨櫃及其固同設備為船舶之設備，船舶法第五十條定有明文。船舶法將貨櫃視為運輸工具，並非容器，則自然無繳納進口稅捐之必要。若因貨櫃運輸貨品進口通關，則將其視為盛裝貨物之容器，而編入進口稅則課以稅收，則此前後不一致之法律認定，嚴重破壞法律之統一性與諧和性，該筆稅款是否應予徵收，實有探討之必要。三、從事實上而言，貨櫃進口係由運送人之港口分支機構或其代理人向海關申報。進口後拖離港區運往集散站移交他人接管，已不在原申報人管理之範圍，是否逾期未出口或已出口未辦手續，原申報人無從控制，尤以貨櫃眾多，號碼類似，輾轉查詢亦極困難，難免有所疏漏。且貨櫃進口後時因租用、退租、轉租、轉讓等發生移轉，而租櫃公司及其代理人均未納入管理，遇有逾期出口情事，均未及時通知原申報進口之運送人或其代理人，致不及辦理申請延期出口等手續，實非原進口申報人之過失。此外，原申報進口之代理業者，每因代理權之移轉而發生新舊代理人間之脫節現象，原代理人既已不再代理，已無申請延期之義務，而新代理人往往因不知情而未能及時申請延期。租櫃業務，在僵化的現行法令中，一只進口貨櫃，不管任何原因未再出口者，海關係一律要求原運送人補繳二、三萬餘元的關稅，只要關稅補繳完畢，該只貨櫃作何用途，海關即不再過問，因此形成運送人額外負擔關稅（因貨櫃已歸還租櫃公司，所有權及使用權隨之轉移），但租櫃公司卻平白享受貨櫃免稅進口之優惠，這寧非怪事？四、綜上論述，無論從法律方面

或事實方面而言，本案原處分均嫌率斷，顯然造成當事人之損害，敬祈鈞院鑒核，賜判決將再訴願決定，訴願決定及原處分均撤銷之，實為德便等語。

被告機關答辯意旨略謂：本案貨櫃係於七十年五月七日至同年九月四日進口，未於規定之進口後六個月內退運出口，且未依規定於期限屆滿前申請延長退運出口期限，高雄關依規定補徵其進口稅捐，自無不合，至訴稱「ICSU-3941760 及 UFCU-6121559，IINTU-2047221，INTU-2048167，INTU-2192831，INTU-2371884，INTU-2444851，INTU-2570530，INTU-2025412，INTU-2025686，INTU-2425126，INTU-2487771 業已歸還租櫃公司：一、經交還予租櫃公司，該貨櫃爾後之動向，非運送人或船務代理人所能左右」、「因發生嚴重之破損，經送往修護，其中之 INTU-2312958 業已於七十一年十月十六日復運出口。INTU-2428001 破壞慘重，仍置於修櫃廠中修理」等節。查所稱 ICSU-3941760 及 UFCU-612559 二只貨櫃係於七十年九月三日由 GOLDEN DAMMAN 輪載運進口，此有原告簽證之進口貨櫃清單可稽，故所稱其未卸船進口，核與事實不符。復查原告係系案貨櫃之代理人，依行為時海關管理貨櫃辦法第十六條第二項規定，自應由原告負責補繳進口稅捐。另參據財政部七十二年一月十七日(72)台財關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」，本案原告既自承為貨櫃之代理人，依法應為其納稅義務人。所稱貨櫃於進口後交還租櫃公司，係屬原告與租櫃公司間私法上之契約關係，而不能據此避免其在公法上應負繳納稅捐之責任。又原告所稱貨櫃因破損無法於進口後六個月內復運出口，自可於法定期限內，向高雄關申請展延復運出口期限，原告未申請展延，依法仍應補徵進口稅捐。綜上所述，原告所訴殊無足採，海關原核定仍請予以維持等語。

#### 理 由

按盛裝貨物之一般容器進口後，如不依限退運出口，即應依法課徵關稅。此觀之關稅法竹三十條及其施行細則第四十七條之一第七項之規定，即甚明顯。又按行為時海關管理貨櫃辦法第十六條第一、二項規

定；貨櫃進口須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。如因事實需要須延長退運出口期限者，應由其運送人或代理人或關係人以書面敘明理由，向海關申請核辦。本件原告代理載運進口之貨櫃，卷查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運出口，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，有該保結影本附原處分卷可稽。而本件貨櫃於七十年五月七日至同年九月四日間先後載運進口，原告並未於進口後六個月內退運出口，亦未依規定於退運出口期限屆滿前，申請延長退運期限。則高雄關所為補徵原告之進口稅捐，揆諸首揭法令規定，既屬有據，自無違法可言。至關稅法第三十條規定：「應徵關稅之貨樣。科學研究用品、試驗用品、展覽物品、遊藝團體物裝、道具、攝製電影、電視之攝影製片器材、安裝修理機器必需之儀器、工具、盛裝貨物用之容器 在進口後六個月內或於財政部核定之日期前，原貨復運出口者，免徵關稅」，法意甚明，關於盛裝貨物用之容器既列舉在內，而貨櫃為裝運貨物之容器，又為不容否定之事實：原告對本件貨櫃未於進口後六個月內復運出口，亦無爭執，則所訴稱：「海關管理貨櫃辦法與關稅法牴觸」、「船舶法將貨櫃視為運輸工具，並非容器」、「貨櫃進口係由運送人之港口分支機構或其代理人向海關申報，進口後拖離港區運往集散站移交他人接管，已不在原申報人管理之範圍」云云，主張不應補徵進口稅捐等節，顯係藉詞爭執，殊非可採，從而，本件原處分於法並無不合，訴願、再訴願決定，亦屬允洽，原告起訴論旨，非有理由，應予駁回。據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段判決如主文。

中 華 民 國 七 十 四 年 一 月 三 十 一 日