

抄本

司法院 令

發文日期：中華民國 97 年 11 月 14 日

發文字號：院台大二字第 0970024645 號

公布本院大法官議決釋字第六五一號解釋

附釋字第六五一號解釋

院長 賴 英 照

司法院釋字第六五一號解釋

解 釋 文

中華民國九十年十二月三十日修正發布之軍用物品進口免稅辦法第八條第一項規定：「軍事機關依政府採購法辦理招標，由得標廠商進口之軍品，招標文件上應書明得依關稅法、貨物稅條例、加值型及非加值型營業稅法及本辦法規定申請免稅。得標價格應不含免徵之稅款。」係財政部依九十年十月三十一日修正公布之關稅法第四十四條第三項（嗣於九十三年五月五日修正移列為第四十九條第三項）授權所為之補充規定，並未逾越授權範圍，與憲法第十九條租稅法律主義尚無抵觸。

解釋理由書

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之。如以法律授權主管機關發布命令為補充或具體化規

定時，其授權應符合具體明確之原則；至命令是否符合法律授權之意旨，則不應拘泥於法條所用之文字，而應以法律本身之立法目的及其整體規定之關聯意義為綜合判斷，迭經本院釋字第五〇六號及第六五〇號解釋闡示在案。

九十年十月三十一日修正公布之關稅法第四十四條第一項第四款（嗣於九十三年五月五日修正移列為第四十九條第一項第四款）規定，軍事機關、部隊進口之軍用武器、裝備、車輛、艦艇、航空器與其附屬品，及專供軍用之物資，免稅。同條第三項並授權財政部就上開物品之免稅範圍、品目、數量及限額之事項訂定辦法。依據此項授權，財政部於九十年十二月三十日修正發布軍用物品進口免稅辦法，其中第八條第一項規定：「軍事機關依政府採購法辦理招標，由得標廠商進口之軍品，招標文件上應書明得依關稅法、貨物稅條例、加值型及非加值型營業稅法及本辦法規定申請免稅。得標價格應不含免徵之稅款。」據此，軍事機關依政府採購法辦理招標進口軍品欲享受免稅優惠者，應於招標文件上書明得依關稅法等規定申請免稅及得標價格不含免徵之稅款等事項。

按進口軍用物品固可依法享有免稅之優惠，惟申報之軍用物品究否屬於關稅法第四十四條第一項第四款之軍用物品，以及實際進口之物品與申報進口之品目、數量有無誤差、浮報或不實，尚待主管機關為補充或具體化之規定，進口地海關始得據以審核。上開關稅法第四十四條第三項乃授權財政部訂定免稅範圍，並就相關事項訂定辦法，俾有效執行前開軍用物品進口免徵關稅之規定，促使稽徵機關依法徵稅及防杜違法逃漏稅捐。前述免稅辦法第八條第一項之規定，使進口軍用物品是否依法申請免稅之情事公開揭露，參與投標廠商均能獲悉資訊，據以決定競標價格。此

一規定有利於招標作業之公平，兼為嗣後進口通關審查免稅作業時之審核依據，以促進通關程序之便捷，屬執行關稅法所必要之規範，就前開關稅法第四十四條第一項第四款、第三項之立法目的及整體規定之關聯意義為綜合判斷，並未逾越授權範圍，與憲法第十九條租稅法律主義尚無牴觸。

大法官會議主席	大法官	賴英照
	大法官	謝在全
		徐璧湖
		林子儀
		許宗力
		林錫堯
		池啟明
		李震山
		蔡清遊
		黃茂榮
		陳 敏
		葉百修
		陳春生
		陳新民

抄台灣戴○勒克○○勒股份有限公司釋憲聲請書

壹、聲請解釋憲法之目的

謹依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定，聲請 大院大法官解釋憲法，並請求 大院宣告：「

一、最高行政法院 96 年度判字第 00539 號確定終局判決（附

件一號)適用之軍用物品進口免稅辦法第8條,就依關稅法第44條(即現行法第49條)規定應予免關稅之進口軍品,加定招標文件應書明相關免稅文字始得享受相關租稅優惠之條件,亦即增設母法(即關稅法)就進口軍品免稅規定所無之限制,違反憲法第19條所定租稅法律主義、實質課稅原則、憲法第7條平等原則,並侵害人民受憲法第15條保障之財產權,應停止適用。而軍用物品進口免稅辦法第8條第1項不問實際進口貨物是否為關稅法所定應予免稅之軍品,亦不問相關進口軍品實際得標價格是否確實不含進口關稅,均以招標文件無免徵關稅等相關記載,即不許享受免關稅之優惠,係無正當理由而對於進口人科處行為罰,違反憲法第23條比例原則,並侵害人民依憲法第22條保障之締約自由,應停止適用。本件聲請人並得依釋字第177、185及193號解釋,就據以聲請之案件提起再審。

二、大院若就系爭軍用物品進口免稅辦法第8條第1項依憲法保障人民依法納稅及享受免稅之意旨屬合憲,本於憲法第19條租稅法律主義、實質課稅原則、憲法第7條平等原則及憲法第23條之比例原則之要求,系爭軍用物品進口免稅辦法第8條第1項應僅屬行政機關審查相關案件之程序上規定,而非決定進口人得否享受免稅之實質上要件。」

貳、疑義之性質與經過暨所涉及之憲法條文

一、緣國防部聯合後勤司令部保修署(下稱「保修署」)依中央信託局(下稱「中信局」)共同供應契約(招標案號LP5—91057)向聲請人採購民用型十五噸大貨車(附吊桿)七十二輛。因系爭貨品係屬行為時(下同)關稅法第

44 條（即現行法第 49 條）第 1 項第 4 款所稱之「軍事機關進口之軍用車輛、專供軍用之物資」，保修署遂於民國（下同）九十二年九月三十日以院騰字第○九二○○○二二九五號函向財政部基隆關稅局申請軍用物品專案免稅，然財政部基隆關稅局竟於九十二年十月三日函覆保修署以系爭貨品之共同供應契約未依「軍用物品進口免稅辦法（下稱「軍品免稅辦法」）」第 8 條之規定書明得依關稅法之規定申請免稅為由，不同意免稅。案經保修署以同年月八日陣鋒字第○九二○○一四六○四號函將不同意免稅之事實轉知聲請人。聲請人雖不同意財政部基隆關稅局上開處置，然為履行共同供應契約之約定，不得已於同年月二十日再檢具保修署上開申請免稅之函文，向財政部基隆關稅局表示系爭貨品之免稅文件仍有爭議，擬以押款提領方式先行通關，後再依相關規定申請退回押款；不料財政部基隆關稅局仍於同年月二十七日以基普進字第○九二○一○九二二七號函否准聲請人免稅申請。

- 二、聲請人對於財政部基隆關稅局系爭處分實難甘服，依法循序提起訴願，竟遭駁回，遂提起行政訴訟。迺最高行政法院首揭確定終局判決竟援引軍品免稅辦法第 8 條第 1 項：「軍事機關依政府採購法辦理招標，由得標廠商進口之軍品，招標文件上應書明得依關稅法、貨物稅條例、加值型及非加值型營業稅法及本辦法規定申請免稅。得標價格應不含免徵之稅款。」之規定，認軍品免稅辦法係財政部依據關稅法第 44 條第 3 項規定：「第 1 項第 2 款至第 6 款……所定之免稅範圍、品目、數量及限額之辦法，由財政部定之。」之授權所修正訂定，以符行政程序法授權應具體

明確之原則，況租稅優惠係量能平等課稅原則之例外，故必須符合法律及法律授權所定之法規命令，始得依法享受租稅優惠。今本件軍品進口之招標文件既均無免徵進口關稅之記載，核與前揭軍品免稅辦法第 8 條之規定不符，自無關稅法第 44 條第 1 項第 4 款免稅之適用，從而駁回聲請人所提之訴訟。

三、按聲請人為最高行政法院前開確定終局判決之當事人，對前開確定終局判決所適用「軍品免稅辦法第 8 條第 1 項」是否與憲法第 19 條租稅法律主義、實質課稅原則、憲法第 7 條平等原則、憲法第 15 條保障之財產權及憲法第 23 條之比例原則發生憲法上疑義，其關係聲請人之權益至為重大，爰依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定，聲請 大院大法官解釋憲法。

參、聲請解釋憲法的理由及聲請人對本案所持之立場與見解

一、軍品免稅辦法第 8 條第 1 項逾越關稅法第 44 條第 3 項之授權範圍，增加關稅法第 44 條第 1 項第 4 款所無之免稅條件，業已抵觸憲法第 19 條所揭租稅法律主義

(一) 憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務」，而釋字第 217 號解釋進一步闡釋「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等事項而負納稅之義務。」而行政程序法除於第 1 條開宗明義明定以確保依法行政原則為立法目的外，亦於第 4 條明文規定「行政行為應受法律及一般法律原則之拘束」。基此，凡關於人民納稅義務之相關事項，均應以法律或法律有明文授權之命令定之，故人民於法律或經

法律明文授權之法規命令明定應納稅捐時，人民固應依法納稅，而國家亦應依依法行政原則行使其租稅高權向納稅義務人課徵相關稅捐。另一方面，於法律設有租稅減免相關之優惠制度時，人民若符合法令所定租稅優惠之要件，依法即得享受相關租稅減免之優惠，而國家就人民依法得享租稅減免之稅額，即不得違法行使其租稅高權，否則即屬違反憲法第 19 條及釋字第 217 號解釋所揭租稅法律主義及行政程序法第 1 條及第 4 條所定之依法行政原則。

- (二) 再按釋字第 566 號解釋憲法明闡：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠，主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法所定納稅義務及其要件有關之事項予以規範，不得另為增減，否則即屬違反租稅法律主義；又有關人民自由權利之限制，應以法律定之，且不得逾越必要之程度，憲法第二十三條定有明文，如立法機關授權行政機關發布命令為補充規定者，行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，亦得就執行法律有關之細節性、技術性事項以施行細則定之，惟其內容不得抵觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制，迭經本院釋字第三一三號、第三六七號、第三八五號、第四一三號、第四一五號、第四五八號等解釋闡釋甚明。是租稅法律主義之目的，亦在於防止行政機關恣意以行政命令逾越母法之規定，變更納

稅義務，致侵害人民權益。」（附件二，釋字第 566 號解釋）基此，於租稅法律主義下，行政機關依法律授權就租稅事項發布命令為補充規定者，僅得於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內為之，且其內容不得牴觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制。

（三）查行為時關稅法第 44 條第 1 項第 4 款規定：「下列各款進口物品，免稅：……四、軍事機關、部隊進口之軍用武器、裝備、車輛、艦艇、航空器與其附屬品，及專供軍用之物資。」基此，凡進口物品屬於關稅法第 44 條第 1 項第 4 款所指之軍事機關、部隊進口軍用武器、裝備、車輛、艦艇、航空器與其附屬品，及專供軍用之物資者，依法即得享受免關稅之優惠，原不須再符合任何其他條件。再按同條第 3 項規定：「第 1 項第 2 款至第 6 款……所定之免稅範圍、品目、數量及限額之辦法，由財政部定之。」依上開規定，財政部本於行為時關稅法第 44 條第 3 項之授權，就軍品進口事項訂定行政命令以為補充規定之範圍，應僅及於軍品進口之「免稅範圍、品目、數量及限額」，該條既未授權財政部就軍品進口之免稅要件再以行政命令另為規定，則財政部於訂定相關軍品進口免稅之行政規則時，即不應另設關稅法第 44 條所無之免稅要件，如此始與憲法第 19 條所揭租稅法律主義之旨相符。

（四）再者，關稅係國家針對人民之貨物進口行為所課徵之進口稅，其涉及國家課稅權之行使及人民財產權之剝

奪，為保障國家課稅權之行使及人民財產權不受國家不法之侵害，關稅之徵納應悉依關稅法之明文規定行之，而非人民與人民之間，乃至於人民與國家之間所定私法契約得以取代，如此始符合憲法第 19 條租稅法律主義及依法行政原則之本旨。是故，貨物進口得否免徵關稅，自應依相關法律規定辦理，而非視契約雙方當事人所訂定之私法契約內容而定。亦即，不論人民與政府機關間就政府採購之私法契約是否約定進口貨物得免徵關稅，進口貨品是否確實得免徵關稅，仍應由主管機關依關稅法之規定認定之，如進口貨物依關稅法之規定本即得免徵關稅，且其進口價格確實不含免徵之關稅，則縱使該政府採購之私法契約未約定得免徵關稅，主管機關仍應依法准其免徵關稅，非得於法律授權範圍外另定免稅之要件，擅自剝奪相關當事人依法原得享受之免關稅優惠。

- (五) 迺財政部基於行為時關稅法第 44 條第 3 項之授權所訂定之軍品免稅辦法第 8 條第 1 項規定：「軍事機關依政府採購法辦理招標，由得標廠商進口之軍品，招標文件上應書明得依關稅法、貨物稅條例、加值型及非加值型營業稅法及本辦法規定申請免稅。得標價格應不含免徵之稅款。」基此規定，凡人民進口之物品縱屬合於關稅法第 44 條第 1 項第 4 款所定之各項軍事用品，且其得標價格確實未含免徵之稅款者，苟其招標文件上未書明得依關稅法規定申請免稅之文字，則仍不得依關稅法第 44 條之規定予以免稅。則軍品免稅辦法第 8 條第 1 項關於招標文件應書明得依關稅

法規定申請免稅之文字，實形同財政部已逾越關稅法第 44 條第 3 項之授權範圍外，增設關稅法第 44 條第 1 項第 4 款所定免稅要件以外之「要式行為」之要件，致聲請人所進口符合關稅法第 44 條第 1 項第 4 款所定免稅要件之進口軍品，僅因未踐行軍品免稅辦法第 8 條第 1 項之逾越母法授權之要式行為，即未能依關稅法第 44 條第 1 項第 4 款之規定享受免稅之優惠，其影響聲請人依法享受免稅之權利，實已違反憲法第 19 條所揭租稅法律主義，並侵害聲請人受憲法第 15 條保障之財產權，致生違憲之疑義。

二、系爭軍品免稅辦法第 8 條第 1 項規定，凡招標文件未依該條規定書明該項進口軍品得依關稅法規定申請免稅者，一律不得免稅，業已違反實質課稅原則

(一) 稅法上有所謂「實質課稅原則」(附件三：大院釋字第 597 號、第 500 號及第 420 號解釋參照)，上開原則又稱為「經濟的觀察法」，乃稅法有別於其他法律之特殊原則。蓋稅法受量能課稅原則(稅捐負擔公平原則)之支配，故於解釋適用稅法時，應取向稅法著重經濟上給付能力之規範目的及經濟上意義，以維量能課稅之精神，因此於課稅要件事實之認定上，亦應把握表彰經濟上給付能力之實質經濟事實關係，而非以純外觀之法律形式或交易形式為準(陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握—經濟考察方法，政大法學評論第 26 期，參附件四)。應注意者，「實質課稅原則」之適用，除本質相同但形式不同之法律行為，若表彰相同之納稅能力，即應負有相同租稅義務；本質相同

但形式不同之法律行為，倘皆無表彰納稅能力，即應皆不負擔納稅之義務，而不得僅對其中一種形式之法律行為免稅，而對其他形式之法律行為課稅。

- (二) 今軍品進口人如聲請人進口關稅法第 44 條第 1 項第 4 款所定之各項軍事用品，且其得標價格確實未含免徵之稅款者，其進口軍品即應得依關稅法第 44 條之規定予以免稅，至於其招標文件上是否書明得依關稅法規定申請免稅之文字，應與進口人就其軍品進口行為所生表彰經濟上給付能力之實質經濟事實關係之成立無涉。迺系爭軍品免稅辦法第 8 條第 1 項竟於未有任何正當理由之情形下，僅於形式上認定招標文件上是否已書明得依關稅法規定申請免稅者，而未依實質課稅原則就相關進口軍品之得標價格是否確實未含免徵稅款之事實納入考量，至相關進口軍品人縱得於事後就該進口軍品實質上並不含免徵稅額之事實予以舉證，亦不得推翻系爭軍品免稅辦法第 8 條第 1 項所設形式上之認定標準。故系爭軍品免稅辦法第 8 條第 1 項僅以形式之標準認定應自實質上認定之表彰納稅能力之經濟事實關係，其只問形式不問實質，應已悖於實質課稅原則，致生違憲之疑義。

三、系爭軍品免稅辦法第 8 條第 1 項就得標價格均不含免徵稅款之進口人，以其招標文件是否書明該項進口軍品得依關稅法規定申請免稅為標準，進而決定其得否依關稅法第 44 條之規定享受免稅優惠，實屬無正當理由下所為之差別待遇，業已違反憲法第 7 條之平等原則

- (一) 按國家機關據以向人民課徵稅捐之租稅法規，應謹守

價值中立之原則；亦即，對於形式上有所不同，然實質上具同一性質之社會生活、經濟事實，除有正當理由外，於稅法上自應給予相同之評價，方符憲法第 7 條平等原則之本旨。於司法實務上， 大院釋字第 565 號解釋亦曾謂：「憲法第十九條規定：『人民有依法律納稅之義務。』第七條規定：『中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。』國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定者，與租稅法定主義、平等原則即無違背。」（附件五，釋字第 565 號解釋）換言之，倘國家對於人民稅捐之課徵，若無正當理由而為差別待遇者，即與憲法平等原則不符。

- （二）今軍品進口人如聲請人進口關稅法第 44 條第 1 項第 4 款所定之各項軍事用品，且其得標價格確實未含免徵之稅款者，即應得依關稅法第 44 條之規定予以免稅，迺系爭軍品免稅辦法第 8 條第 1 項竟於未有任何正當理由之情形下，僅認招標文件上已書明得依關稅法規定申請免稅者可免徵關稅，而未將本質相同之符合關稅法第 44 條第 1 項第 4 款所定之各項軍事用品，且其得標價格確實未含免徵之稅款者，一併納入免徵之範圍，其依招標文件形式異其稅捐徵免之結果，形成不合理之差別待遇，有違相同情形應為相同處理之平等法則，致生違憲之疑義。

四、系爭軍品免稅辦法第 8 條第 1 項規定凡招標文件未依該條規定書明該項進口軍品得依關稅法規定申請免稅者，一律

不得免稅，業已違反憲法第 23 條之比例原則，並侵犯人民依憲法第 22 條所保障之契約自由

- (一) 按釋字第 580 號解釋明闡「基於個人之人格發展自由，個人得自由決定其生活資源之使用、收益及處分，因而得自由與他人為生活資源之交換，是憲法於第十五條保障人民之財產權，於第二十二條保障人民之契約自由。惟因個人生活技能強弱有別，可能導致整體社會生活資源分配過度不均，為求資源之合理分配，國家自得於不違反憲法第二十三條比例原則之範圍內，以法律限制人民締約之自由，進而限制人民之財產權。」(參釋字第 580 號解釋文，附件六)所謂契約自由(亦稱「締約自由」)係指個人可以依據其自由意思，決定是否締結契約，與何人締結契約，以及締結何種內容的契約，凡此均屬個人本於憲法保障其決定其生活資源之使用、收益及處分之自由，進而發展其人格發展自由，故人民契約內容於不違反強制或禁止規定，亦未違反公序良俗之情形下，應得自由決定契約之內容，而國家僅得於不違反憲法第 23 條比例原則之範圍內，以法律限制人民契約自由，否則該限制人民契約自由之法律即屬違憲之法律(參閱契約自由的限制，黃立著，月旦法學雜誌第 125 期，附件七)
- (二) 按關稅法為達國家能以低價取得進口軍品之目的，特於關稅法第 44 條規定進口軍品免稅，使軍事機關能取得不含關稅價格之軍品，進而樽節國家於軍費上之支出，故決定進口軍品得否免徵關稅，其關鍵應在於得標價格是否不含免徵之關稅，而欲達到關稅法第

44 條之立法目的之唯一方式，亦僅有就得標價格不含關稅之進口軍品予以免稅之優惠一途，再別無他法代之。迺系爭軍品免稅辦法第 8 條第 1 項規定：「軍事機關依政府採購法辦理招標，由得標廠商進口之軍品，招標文件上應書明得依關稅法、貨物稅條例、加值型及非加值型營業稅法及本辦法規定申請免稅。得標價格應不含免徵之稅款。」基此規定，凡欲符合關稅法第 44 條第 1 項第 4 款規定應予免稅之進口軍品，若未於招標文件上書明得依關稅法規定申請免稅者，其不問進口人之得標價格是否確實不含免徵之稅款，亦不問進口人於事後得否證明得標價格是否確實不含免徵之稅款，則一律不得免稅。亦即，若進口人於其進口軍品之得標價格確實不含免徵之稅款，致無表徵其繳納關稅能力之經濟事實存在，卻僅因相關招標文件未書明該項進口軍品得依關稅法規定申請免稅，即須繳納關稅。則此一規定非但無法達到關稅法第 44 條樽節國家於軍費上之支出之目的，反於無正當理由下，強制軍品進口人如聲請人者，與軍事機關訂定相關進口軍品之契約時，必須在契約內訂定相關進口軍品不含免徵稅額之條款之文字，否則即須對之課徵關稅，則系爭軍品免稅辦法第 8 條第 1 項實已違反憲法第 23 條之比例原則，更屬無正當理由侵犯人民受憲法第 22 條保障之契約自由，致生違憲之疑義。

五、退萬步言， 大院若認系爭條文之規定有多種解釋之可能，則本於憲法第 19 條租稅法律主義、實質課稅原則、憲法第 7 條平等原則及憲法第 23 條之比例原則之要求，以

符合憲法保障人民依法納稅及享受免稅之意旨進行合憲性解釋，系爭軍品免稅辦法第 8 條第 1 項應僅屬行政機關審查相關案件之程序上規定，而非決定進口人得否享受免稅之實質上要件

- (一) 就本件而言，聲請人主張系爭軍品免稅辦法第 8 條第 1 項違反憲法第 19 條租稅法律主義、實質課稅原則、憲法第 7 條平等原則及憲法第 23 條之比例原則之規定，已如前述。惟倘 大院仍認系爭條文之解釋有多種可能，則本件亦應基於憲法保障人民依法納稅及享受免稅之意旨，就系爭軍品免稅辦法第 8 條第 1 項之文義進行合憲性解釋。
- (二) 所謂合憲性解釋原則，係指一項法律條文之解釋，如果有多種結果，只要其中有一種結果可以避免宣告該法律違憲時，便應選擇其作為裁判之結論，而不採納其他可能導致違憲的法律解釋。合憲性解釋原則之目的主要在於落實權力分立原則，使司法機關於行使憲法所賦予之司法審查權限時，不致動輒否定立法機關同依憲法所賦權限所為之立法決定。本此理解，採合憲性解釋須符合以下三要件：一、系爭規範有合憲及違憲多重解釋之可能；二、合憲解釋之結論未超越系爭規範之文義範圍；三、合憲解釋之結論未抵觸其他清楚之立法（許玉秀大法官，釋字第 582 號解釋協同意見書。附件八）。亦即，按合憲解釋是從憲法價值取向來解釋普通法律的方法。位階較低者應依位階較高之規範意旨為之，其能實踐位階較高之規範目的，使法秩序猶如金字塔，上下井然有序。準此，合憲解

釋原則，乃於規範違憲審查時，為尊重具有直接民主正當性之立法機關，所應採取之解釋方法（釋字第588號解釋，彭鳳至大法官所提一部協同、一部不同意見書參照，附件九）。而憲法第19條既規定人民有依法律納稅之義務，即租稅法律主義，則人民應有權依法律之規定納稅並享受法律所設之各種租稅優惠，而國家機關及人民於適用租稅相關法令時，亦應循租稅法律主義之憲法價值取向解釋之。

（三）查關稅法第44條第1項第4款規定：「下列各款進口物品，免稅：……四、軍事機關、部隊進口之軍用武器、裝備、車輛、艦艇、航空器與其附屬品，及專供軍用之物資。」該等規定之目的均在給予軍品進口人享受免稅之租稅優惠，而非限制其享受免稅之租稅優惠，故於租稅法律原則之解釋下，進口人既有權享受法律所給予之租稅優惠，則國家機關於辦理軍品進口減免關稅之相關事務，而有解釋相關法令之必要時，即應採合憲性解釋，而取向盡可能給予軍品進口人享受免稅之租稅優惠之方式解釋之，以符合租稅法律主義之精神。

（四）按軍品免稅辦法第8條第1項固規定：「軍事機關依政府採購法辦理招標，由得標廠商進口之軍品，招標文件上應書明得依關稅法、貨物稅條例…及本辦法規定申請免稅。得標價格應不含免徵之稅款」。惟查，上開規定之立法目的僅係為避免得標廠商於「得標價格」加計進口關稅或貨物稅，再藉由軍方依軍品免稅辦法規定申請免稅，產生雙重獲利之弊病，並便於被

告機關審查進口軍品之貨價是否已包含進口關稅而設，故基於上述關稅法第 44 條第 1 項第 4 款給予軍品進口人免稅優惠之目的、軍品免稅辦法第 8 條第 1 項之立法意旨及「合憲法律解釋」之原則，軍品免稅辦法第 8 條第 1 項規定「招標文件」應書明得依關稅法規定免稅，既僅為避免得標廠商於「得標價格」加計進口關稅或貨物稅，再藉由軍方依軍品免稅辦法規定申請免稅，產生雙重獲利之弊病而設，且非屬「免稅範圍」、「品目」、「數量」或「限額」之範疇，該規定即應解為便於被告機關審查而設之便宜規定，而非進口廠商申請免稅之「要件」；故倘廠商確能證明其得標價格不含進口關稅及貨物稅，稅捐稽徵機關即應准予免除相關稅賦，方屬合理，且不致產生牴觸關稅法第 44 條第 1 項第 4 款規定免稅意旨暨牴觸憲法第 19 條租稅法律主義、實質課稅原則、憲法第 7 條平等原則及憲法第 23 條之比例原則之疑義。

六、結論

綜上，軍品免稅辦法第 8 條第 1 項逾越關稅法第 44 條第三項之授權範圍，增加關稅法第 44 條第 1 項第 4 款所無之免稅條件，應已牴觸憲法第 19 條所揭租稅法律主義、憲法第 7 條之平等原則及實質課稅原則，其就人民未表現納稅能力之經濟生活事實徵收之金錢，與憲法第 19 條所稱之「稅捐」意義不符，實屬無法律上原因對於人民所科處之行為罰，亦已違反憲法第 23 條之比例原則，並侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權，應由 大院依憲法第 172 條之規定宣告為無效，並立即停止適用。退萬步言

， 大院若認系爭條文之規定有多種解釋之可能，則本於憲法第 19 條租稅法律主義、實質課稅原則、憲法第 7 條平等原則及憲法第 23 條之比例原則之要求，以符合憲法保障人民依法納稅及享受免稅之意旨進行合憲性解釋，系爭軍品免稅辦法第 8 條第 1 項應僅屬行政機關審查相關案件之程序上規定，而非決定進口人得否享受免稅之實質上要件。

附 件：委任書正本

附件一：最高行政法院 96 年度判字第 00539 號確定終局判決。

附件二：釋字第 566 號解釋。

附件三：大院釋字第 597 號、第 500 號及第 420 號解釋。

附件四：陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握—經濟考察方法，政大法學評論第 26 期。

附件五：釋字第 565 號解釋。

附件六：釋字第 580 號解釋。

附件七：契約自由的限制，黃立著，月旦法學雜誌第 125 期。

附件八：許玉秀大法官，釋字第 582 號解釋協同意見書。

附件九：釋字第 588 號解釋，彭鳳至大法官所提一部協同、一部不同意見書參照。

謹 狀

司 法 院 公 鑒

聲 請 人：台灣戴○勒克○○勒股份有限公司

法定代理人：劉○策

代 理 人：李念祖 律師

黃翰威 律師

中 華 民 國 96 年 7 月 3 日

抄釋憲陳報狀

為陳報聲請人公司名稱變更事：

查聲請人原名「台灣戴○勒克○○勒股份有限公司」，於民國（以下同）96年11月1日依法變更公司名稱為「台灣賓○股份有限公司」，此有經濟部96年11月1日經授商字第09601268930號核准函暨公司變更登記表影本等資料可稽（請參附件十）。查聲請人公司僅形式上更名，並未變動法人人格之同一性，特此陳報。

附件十：經濟部96年11月1日經授商字第09601268930號核准函及聲請人公司變更登記表影本乙份。

謹 狀

司 法 院：公鑒

聲 請 人：台灣賓○股份有限公司（原台灣戴○勒克○○勒股份有限公司）

法定代理人：劉 ○ 策

代 理 人：李 念 祖 律師

中 華 民 國 97 年 10 月 15 日

最高行政法院判決

96年度判字第00539號

上 訴 人 台灣戴○勒克○○勒股份有限公司

代 表 人 劉 ○ 策

訴訟代理人 陳 長 文 律師

蔣 大 中 律師

黃 翰 威 律師

被上訴人 財政部基隆關稅局

代 表 人 丘 欣

上列當事人間因關稅法事件，上訴人對於中華民國 94 年 8 月 31 日臺北高等行政法院 93 年度訴字第 2665 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、緣國防部聯合後勤司令部保修署（下稱聯勤保修署）依中央信託局（下稱中信局）共同供應契約（招標案號 LP5-910157）向上訴人採購民用型大貨車 15 噸（附吊桿）72 輛，並於民國（下同）92 年 9 月 30 日以院騰字第 0920002295 號函申請軍用物品專案免稅，被上訴人以其不符合軍用物品進口免稅辦法第 3 條及第 8 條規定，乃於同年 10 月 3 日以基普進字第 0920108608 號函否准免稅（關稅、貨物稅），聯勤保修署亦於同年 8 日以陣鋒字第 0920014604 號函復上訴人本件免稅申請案業經被上訴人否准之事實。嗣上訴人於同年 9 月 20 日以未列字號申請書函詢被上訴人稱：「……但因免稅文件仍有爭議，待釐清恐費時多日。本公司現擬以押款提領方式先行通關。俟免稅文件齊全並經相關單位核准後，再向貴局申請退回押款。」等情，被上訴人於同年 9 月 27 日以基普進字第 0920109227 號就所詢問事項復稱：「……查本局已於 92 年 10 月 3 日以基普進字第 0920108608 號函否准其免稅。故本件……請檢具申請書、財政部賦稅署同意免徵貨物稅函文及有關證明文件……，向本局申請退還代徵之貨物稅。」上訴人不服，提起訴願，遭駁回後，遂提起行政訴訟。
- 二、上訴人在原審起訴主張：關於國防部或其所屬單位委託中信

局辦理採購是否適用行為時關稅法（下同）第 44 條第 1 項第 4 款及軍用物品進口免稅辦法相關規定乙節，被上訴人之上級機關財政部已以 92 年 12 月 31 日台財關字第 0920072146 號函覆國防部謂：「貴部委由中信局與廠商簽訂共同供應契約採購軍品……仍有軍用物品進口免稅辦法第 3 條規定之適用，請查照。」又本件系爭進口貨品依關稅法第 44 條第 1 項第 4 款規定，應得享有免關稅之優惠，殊不得因財政部另行頒布之軍用物品進口免稅辦法中之程序規定，而剝奪上訴人依據前述法律規定可得享受之免關稅優惠。另本件系爭進口貨品之得標價格確實不含進口關稅，被上訴人徒以招標文件中漏未記載本件採購貨品如係進口可免除關稅，即否准本件系爭進口貨品可得享受免關稅之優惠，顯係加諸上訴人預期之外之負擔，使上訴人蒙受意外之損失。原處分及訴願決定錯誤適用軍用物品進口免稅辦法第 3 條及第 8 條規定，其法律見解與關稅法第 44 條第 1 項第 4 款規定意旨不符。為此求為 1、撤銷訴願決定及原處分；2、被上訴人應就系爭進口貨品作成免關稅之行政處分；3、被上訴人應返還上訴人新臺幣（下同）37,588,834 元，並加計自上訴人繳納各該稅款之翌日起至被上訴人填發國庫支票之日止，按繳納稅款之日郵政儲金匯業局之一年期定期儲金固定利率，按日計算之利息之判決等語。

三、被上訴人則以：（一）本件既經財政部 92 年 12 月 31 日台財關字第 0920072146 號函示「有軍用物品進口免稅辦法第 3 條規定之適用」，被上訴人乃將本件調卷重新審核結果：根據聯勤司令部（下稱聯勤部）來函檢具之「共同供應契約訂購單」及「中信局辦理中央政府各機關、學校、國營事業

92 年度集中採購公務車輛共同供應契約」，均無有關免徵進口關稅之記載。本件核與該辦法第 8 條之規定不符，自無關稅法第 44 條第 1 項第 4 款免稅之適用，被上訴人乃依法否准，並無不合。(二) 軍用物品進口免稅辦法係依據關稅法第 44 條第 3 項法律授權財政部所訂定，因此該辦法第 8 條之規定當然符合前開關稅法第 44 條第 3 項「免稅範圍」之範疇，據此，該辦法第 8 條為得標廠商申請免稅之要件，故中信局為配合前開財政部 92 年 12 月 31 日台財關字第 0920072146 號函示：中信局辦理軍品採購仍有關稅法及軍用物品進口免稅辦法規定之適用，特別為專供軍事機關訂購而增訂該辦法第 8 條之免稅條款於「中信局辦理中央政府各機關、學校、國營事業 93 年度集中採購公務車輛共同供應契約條款」(下稱共同供應契約條款)，並於「共同供應契約訂購單」加註免徵之稅項以符合「該辦法」之規定。另上訴人訴稱：「軍用物品進口免稅辦法第 8 條第 1 項規定之招標文件係由採購機關備置，與上訴人無涉」乙節，固然招標文件係由採購單位所備置，然上訴人既然參與投標，理應就採購單位所提供之招標文件內容逐條詳細審視，招標文件僅記載免徵貨物稅之條件下，事後再要求被上訴人予以免徵關稅，於法無據。另查上訴人檢附之兩份報價單，聯勤部向被上訴人申請軍品免稅時並未隨函檢附，經被上訴人向聯勤部及中信局查詢，聯勤部及中信局分別函復，查證結果得知上開兩單位從未接獲上訴人所稱之兩份報價單，因此，該兩份報價單為上訴人事後為求獲得免稅片面提供之文件，而依據該辦法第 8 條之規定，報價單並非審核軍品免稅之必要文件，且關於招標程序、如何報價、報價多少、訂購單上所載

單價係從何而來等等與構成招標過程及採購流程相關之問題，由於被上訴人並非辦理招標之機關，知悉該等問題，既非屬被上訴人之職責，亦非該辦法規定審核免稅之依據，上訴人指控被上訴人答辯避重就輕，核無根據，顯然與事實不符。(三) 依據財政部 92 年 12 月 31 日台財關字第 0920072146 號函意係指中信局與廠商簽訂共同供應契約採購軍品之採購方式，與軍用物品進口免稅辦法第 3 條所規定之採購方式，兩者既皆依據政府採購法規定辦理，則中信局雖非軍事機關，其與廠商簽訂共同供應契約採購軍品之採購方式亦有該辦法第 3 條之適用，被上訴人乃依據財政部前開釋示，重新審核本件，與法洵無不合。另查該辦法第 8 條規定明定招標文件上應書明各項免稅之依據及應以不含稅價格招標，此種方式為須依法律及行政規章規定方式的法律行為，係屬法定要式行為，查系爭貨物，上訴人與聯勤保修署簽訂之共同供應契約訂購單因價格及總價僅書明「免貨物稅」，核與該辦法第 8 條之規定不符，被上訴人據以否准免稅，並無上訴人指稱之增加法律所無之免稅限制之違法等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一) 軍用物品進口免稅辦法係財政部在關稅法第 44 條第 3 項之授權下所訂定。軍用物品進口免稅辦法係規範軍事機關或部隊進口武器、裝備等軍品申辦免稅進口之法令依據，若屬依政府採購法辦理招標之案件，必須依該辦法第 6 條第 2 項之規定仍須由得標廠商申報進口，並依同辦法第 8 條規定辦理。且軍用物品進口免稅辦法第 8 條規定明定招標文件上應書明各項免稅之依據及應以不含稅價格招標，此種方式為須依法律行政規章規定方式的法律行為，係屬法定要式行為。查系爭貨

物，上訴人與聯勤保修署簽訂之共同供應契約訂購單因價格及總價僅書明「免貨物稅」，核與該辦法第 8 條之規定不符，被上訴人據以否准免稅，並無上訴人指稱之增加法律所無之免稅限制之違法。(二) 財政部 92 年 12 月 31 日台財關字第 0920072146 號函意指中信局與廠商簽訂共同供應契約採購軍品之採購方式，與軍用物品進口免稅辦法第 3 條所規定之採購方式，兩者既皆依據政府採購法規定辦理，則中信局雖非軍事機關，其與廠商簽訂共同供應契約採購軍品之採購方式亦有該辦法第 3 條之適用，被上訴人乃依據上揭財政部釋示，重新審核本件，與法洵無不合。而被上訴人調卷重新審核結果：根據聯勤部來函檢具之「共同供應契約訂購單」於單價及總價欄位僅記載「免貨物稅」及「中信局辦理中央政府各機關、學校、國營事業 92 年度集中採購公務車輛共同供應契約（簡約）」第 19 條規定，均無有關免徵進口關稅之記載。本件核與該辦法第 8 條之規定不符，自無關稅法第 44 條第 1 項第 4 款免稅之適用，被上訴人依法否准，並無不合。(三) 上訴人所稱：「今（93）年另行進口經被上訴人同意免除進口關稅及進口貨物稅之完全同型車輛單價……」，係指陸軍後勤司令部（下稱陸勤部）93 年 7 月 8 日昕欣字第 0930012677 號函，依中信局共同供應契約（LP5-920026），函請被上訴人同意上訴人辦理陸勤部「民字型大貨車 15 噸（附吊桿）」免徵進口稅事宜。查「共同供應契約訂購單」均有不含貨物稅、關稅等記載，經審核結果符合該辦法第 3 條、第 6 條及第 8 條之規定，被上訴人於同年月 13 日以基普進字第 0931009501 號函同意陸勤部免稅之申請，至於得標金額之多寡，要非所問，與本件無涉。(四) 上訴人另

稱：「軍用物品進口免稅辦法第 8 條第 1 項規定之招標文件係由採購機關備置，與上訴人無涉」乙節，固然招標文件係由採購單位所備置，然上訴人既然參與投標，理應就採購單位所提供之招標文件內容逐條詳細審視，招標文件僅記載免徵貨物稅之條件下，事後再要求被上訴人予以免徵關稅，於法無據。另查上訴人檢附之兩份報價單，聯勤部向被上訴人申請軍品免稅時並未隨函檢附，經被上訴人於 93 年 1 月 29 日以基普進字第 0930100633 號函向聯勤部及中信局查詢，經聯勤部及中信局分別函復，被上訴人查證結果得知上開兩單位從未接獲上訴人所稱之兩份報價單，況且依據該辦法第 8 條之規定，報價單並非審核軍品免稅之必要文件，更且被上訴人並非辦理招標之機關，自毋庸知悉招標程序、如何報價、報價多少、訂購單上所載單價係從何而來等等與構成招標過程及採購流程相關之問題。由於被上訴人並非辦理招標之機關，知悉該等問題，既非屬被上訴人之職責，亦非該辦法規定審核免稅之依據，上訴人指控被上訴人答辯避重就輕，核無根據，顯然與事實不符。(五) 依軍用物品進口免稅辦法第 2 條規定：「軍事機關進口下列各類專供軍用之物品，得申請免徵進口稅……。」係規定進口軍品之免稅品目，上訴人錯誤引用法條，殊無可採等由，而駁回上訴人之訴。

五、上訴意旨除重複其於原審之主張外，略謂：(一) 按關稅法第 44 條第 1 項第 4 款明確規定，凡進口物品屬於軍事機關、部隊進口軍用武器、設備、車輛、艦艇、航空器與其附屬品，及專供軍用之物資者，依法即得享受免關稅之優惠，而不須再符合任何其他條件。查軍用物品進口免稅辦法第 8 條

第 1 項規定，僅係為方便稅捐機關於受理軍品免稅申請之程序性規定，希望藉由對招標文件之要求，方便稅捐機關作業，與進口軍品實質上可否享受免稅優惠無關，並非係對關稅法第 44 條第 1 項第 4 款之免稅規定增設人民得申請免稅之條件。惟原判決認為該軍用物品免稅辦法第 8 條第 1 項規定係設定人民申請軍品進口免稅為「法定要式行為」，然此顯然是增加關稅法第 44 條第 1 項第 4 款所無之「法定要式行為」之限制，顯已剝奪及減少人民享受該免稅優惠之機會，違反憲法第 23 條法律保留原則及司法院釋字第 566 號解釋意旨。此外，原判決認為依據關稅法第 44 條第 3 項授權所定之軍用物品免稅辦法可任意增加關稅法第 44 條第 1 項所未規定之免稅條件或法定要式，顯係誤解關稅法第 44 條第 3 項之授權範圍，並已違反租稅法律主義、法律保留原則及釋字第 413 號解釋及第 566 號解釋意旨。(二) 上訴人認為，系爭招標文件雖未書明得依關稅法免繳進口關稅，然亦未載明投標金額須為包含關稅之價格，依據關稅法第 44 條第 1 項第 4 款軍用物品進口既得免繳納關稅，上訴人即以不含進口關稅之價格，參與投標。上訴人在開標之前曾三度提出報價單，所提出之單價均為 305 萬元，且註明該報價不含關稅及貨物稅，足見上訴人自始即以不含關稅及貨物稅之價格參與投標。其次，保修署之本件採購案承辦人曾○鑫於原審到庭證實，其亦認知本件採購案應免關稅及貨物稅。再者，本件採購案之最後得標單價為 2,339,000 元，遠低於上訴人於投標前所提出之報價，衡諸常理，最後得標單價自必亦係以免關稅及貨物稅為基礎。縱上，本件採購案之「共同供應契約訂購單」上未記載「免關稅」，純粹是採購單位作業上

之疏漏，本件採購案之相關當事人均明知本件採購軍品如係進口，將可免關稅，並且係以該項認知基礎進行本件交易。被上訴人單以「共同供應契約訂購單」上未記載「免關稅」為由，否准本件採購案之免關稅申請，顯非合理。原判決顯係僅以外觀之法律行為形式判斷本件得否免稅，而忽視上訴人實質上並非經濟利益之享受者之事實，實已違反實質課稅及公平課稅之要求，違反司法院釋字第 420 號解釋。(三) 依關稅法第 44 條第 3 項規定，所訂定之各種進口物品免稅辦法，除本件所涉之「軍用物品進口免稅辦法」外，尚有「政府派駐國外人員任滿調回攜帶自用物品辦法」、「駐華外交機構及其人員進口用品免稅辦法」、「教育研究用品進口免稅辦法」等等。細究該等辦法內容，其均僅就相關物品之範圍、品目、數量及限額等程序事項加以規範，並未訂定任何進口物品享受免稅優惠應符合之要式行為或其他實質要件。其中，「駐華外交機構及其人員進口用品免稅辦法」第 4 條至第 6 條規定，其不但未規定應行呈報文件中「應」載明免關稅，反之，該辦法第 8 條第 1 項僅規定受理機關「為簡化行文」，「得」於原申請書上簽明請准予「免稅放行」字樣，故可知於進口相關文件上註明免稅字樣，並非進口物品實質上得否免稅之要件，僅係程序上之便宜規定。另「教育研究用品進口免稅辦法」亦未規定相關文件「應」載明免稅，該辦法第 5 條第 2 項係規定教育或研究機關依政府採購法採購進口教育研究用品，依前條規定申請免稅時，應「檢附書明採購價格不含進口稅款之公文書或其他證明文件，以供海關審查」，顯見海關於審查進口物品可否免關稅時，重點應在「採購價格是否包含進口稅款」，而非執著於相關文件是否載

明「免關稅」。顯見被上訴人主張對於軍用物品免稅辦法第 8 條第 1 項規定所主張之法定要式行為，並非正確，自非可採。(四) 軍用物品免稅辦法第 8 條規定之立法意旨，乃係用以避免得標廠商在得標價格上已加計進口稅後，仍再由軍方依該辦法向進口地海關申請免稅，而雙重獲利產生弊端。顯見上開條文純係便於海關審查進口軍品之貨價是否已包含進口關稅之程序性規定，其目的僅在方便行政機關作業。若物品進口人可證明其所進口之軍品銷售價格確實不含進口關稅，並無雙重獲利之情形，應即得享有免關稅之優惠。本件上訴人已舉證證明本件進口物品之銷售價格確實不含關稅，並不會造成雙重獲利之情形。因此被上訴人剝奪上訴人之免稅優惠，實不公平。(五) 被上訴人主張軍事機關申請免關稅事件，應經海關審核其免稅資格、品目、免稅稅項等，固屬有理，但海關之審核仍應以關稅法第 44 條第 1 項規定為指導原則，不得逾越該範圍自行創設限制或條件。(六) 被上訴人曾向聯勤部及中信局查證是否曾接獲上訴人所提供之報價單，而該二單位均表示未曾接獲。中信局確實並未接獲；至於聯勤司令部之回覆，實係因被上訴人函詢時，原承辦人曾○鑫已調離原職，接辦之謝○良不瞭解狀況，未向曾○鑫查證，即回覆表示未曾接獲。被上訴人指稱報價單係上訴人事後為求免關稅提供之文件，並暗指曾○鑫於原審證詞為虛偽，實非妥當。(七) 本件採購案與陸勤部於 93 年間另行辦理之採購案，採購之軍品完全相同，最後之得標單價亦完全相同，其唯一的差別為招標文件上有無記載免徵關稅，然前者不得享受免關稅之優惠，後者則可。此正可凸顯招標文件上有無記載免徵關稅竟可主宰當事人可否享受免關稅之優

惠。再者，被上訴人將軍用物品免稅辦法第 8 條擴大曲解為可否享受免關稅優惠之條件，明顯違反行政程序法第 6 條平等原則及第 7 條比例原則之規定。(八) 軍品的進口得否免關稅，應依關稅法第 44 條第 1 項規定而定，與是否涉及政府採購之營利行為並無關聯。關稅係針對貨物進口行為所課之進口稅，與貨物進口時是否涉及營利行為並無關聯，營利行為所應負擔之稅賦係營業稅。依租稅法律主義原則，自不得允許被上訴人任意以不符軍用物品進口免稅辦法第 8 條規定為由，任意取消上訴人原可享有之免關稅優惠。(九) 貨物進口得否免徵關稅，應依相關法律規定，而非視契約雙方當事人所訂定之私法契約內容而定。如進口貨物依關稅法規定本即得免徵關稅，則縱使該政府採購之私法行為未約定免關稅，主管機關仍應依法辦理，非得擅自剝奪當事人依法原得享受之免關稅優惠。為此請求 1、廢棄原判決；2、命被上訴人就系爭進口貨品作成免關稅之行政處分；3、被上訴人應返還上訴人 37,588,834 元，並加計自上訴人繳納各該稅款之翌日起至被上訴人填發國庫支票之日止，按繳納稅款之日郵政儲金匯業局之一年期定期儲金固定利率，按日計算之利息等語。

六、答辯意旨除重複其於原審之抗辯外，略謂：(一) 查本件上訴人對於申請免稅進口軍品之規定顯有極大的誤解，依據軍用物品進口免稅辦法第 2 條、第 3 條、第 4 條、第 6 條第 2 項及第 8 條之規定，進口地海關對於軍事機關申請免稅案件，應審核其免稅資格、品目及招標文件所定之免稅稅項等，故軍事機關若軍用物品進口免稅辦法第 4 條所稱之辦公用品與設備如打字機、計算機、以及辦公用之車輛等，均不予免

稅，而非如上訴人所稱「凡進口物品屬於軍事機關、部隊進口……專供軍用之物資者，依法即得享受免關稅之優惠，而不須再符合任何其他條件。」又財政部於「軍用物品進口免稅辦法」增訂第 7 條、第 8 條時，於立法理由說明：「二、為明確規定軍事機關依政府採購法辦理招標，由得標廠商進口之軍品，進口報單上之進口人應為得標廠商……。」、「二、由得標廠商進口之軍品，應於招標文件上書明各項免稅之依據，並應以除稅價格招標。」上訴人既依軍用物品進口免稅辦法之規定享有向被上訴人申請免稅進口之利益，自應遵循該辦法之申請程序及免稅要件。(二) 而軍用物品進口免稅辦法係軍事機關或部隊進口武器、裝備等軍品申辦免稅進口之法令依據，若屬依政府採購法辦理招標之案件，必須依軍用物品進口免稅辦法第 6 條第 2 項之規定由得標廠商申報進口，並依同辦法第 8 條規定辦理，用以避免得標廠商在得標價格上已加計進口稅後，仍再經由軍方依該辦法規定向進口地海關申請免稅，而雙重獲利產生違法弊端，此為其立法意旨之重點，揆諸法律授權明確性原則，財政部基於法律授權，訂定得予免稅物品之適用範圍，以避免免稅範圍過於擴大，以達租稅公平原則，亦符合法律授權目的，並無所稱「已逾母法授權範圍及必要程度」。(三) 上訴人稱：「……本件採購案之承辦人曾○鑫……其主觀認知認為本件採購案應要免關稅，因為保修署係屬軍事機關，只要是軍事機關採購，應該就是免關稅及貨物稅……。」惟關稅法、加值型及非加值型營業稅法及貨物稅條例皆有軍用物品免稅之規定，軍用物品於進口時得免之稅項包括關稅、營業稅及貨物稅。軍品採購案之得標廠商於貨物進口時得免徵之稅項，依軍用物

品進口免稅辦法第 8 條規定應視招標文件所載之免稅條款而定，而非僅憑軍方承辦人員之主觀認知與錯誤臆測即能核准免稅。(四) 上訴人未依軍用物品進口免稅辦法規定之法定要式行為於招標文件上書明得標價格應不含免徵之稅款，與上訴人其他依法定要式行為於招標文件上書明得標價格應不含免徵之稅款，而得准予免稅之案件，顯非屬相同案件，故為不同之處分，二者不能相提並論。此外，本件採購案之承辦人曾○鑫於原審 94 年 7 月 28 日庭訊時即曾表示其在本件採購案之「共同供應契約訂購單」上僅書明免「貨物稅」而未記載「免關稅」，係因「中信局辦理中央政府各機關、學校、國營事業 92 年度集中採購公務車輛共同供應契約」僅規定「若訂購機關可免貨物稅者，則免貨物稅手續由該訂購機關出具公文，立約商負責辦理。」並無有關免徵進口關稅之交易約定，故其亦未擅增於該訂購單中，而非如上訴人所說「單純出於採購單位之作業疏漏」，殊無可採。

七、本院查：(一) 按關稅法第 44 條第 1 項第 4 款所明定「下列各款進口貨物，免稅：……四、軍事機關、部隊進口之軍用武器……及專供軍用之物資。」同法第 44 條第 3 項規定：「第 1 項第 2 款至第 6 款……所定之免稅範圍、品目、數量及限額之辦法，由財政部定之。」次按財政部 90 年 12 月 30 日台財關字第 0900550851 號令修正發布之軍用物品進口免稅辦法第 1 條規定：「本辦法依關稅法第 44 條第 3 項規定定之。」第 3 條規定「軍事機關……依政府採購法辦理招標，由得標廠商進口之軍品……由國防部或其授權單位核轉進口地海關申請免稅。……」、第 6 條第 2 項規定「依第 3 條規定由得標廠商進口……申請免稅案件，採購軍品之軍事機關

應備具進口物品清單，詳列進口物品名稱……加蓋機關印信，及其他進口必要文件，由國防部或其授權單位核轉進口地海關，按照本辦法所定免稅條件審核決定。」第 8 條規定「軍事機關依政府採購法辦理招標，由得標廠商進口之軍品，招標文件上應書明得依關稅法、貨物稅條例……及本辦法規定申請免稅。得標價格應不含免徵之稅款。國防部或其授權單位核轉進口地海關申請免稅案件，應檢附書明前項規定之招標文件，以供審查。」(二) 本件聯勤保修署依中信局共同供應契約（招標案號 LP5-910157）向上訴人採購民用型大貨車 15 噸（附吊桿）72 輛，依據附原處分卷之「共同供應契約訂購單」於單價及總價欄位，均僅註記「免貨物稅」，並無註記「免關稅」，又依同卷所附之「中信局辦理中央政府各機關、學校、國營事業 92 年度集中採購公務車輛共同供應契約（簡約）」內容規定，亦無有關免徵進口關稅之記載，上開共同供應契約，係系爭招標案立約商及中信局同意共同遵守事項，且兩份有關之招標文件，既均一致無免徵進口關稅之記載，顯非誤漏，核與前揭軍用物品進口免稅辦法第 8 條之規定不符，自無關稅法第 44 條第 1 項第 4 款免稅之適用。又軍用物品進口免稅辦法係財政部依據關稅法第 44 條第 3 項規定：「第 1 項第 2 款至第 6 款……所定之免稅範圍、品目、數量及限額之辦法，由財政部定之。」之授權所修正訂定，以規範軍事機關或部隊進口武器、裝備等軍品申辦免稅進口之法令依據，若屬依政府採購法辦理招標之案件，必須依該辦法第 6 條第 2 項及第 8 條之規定辦理，符合行政程序法授權應具體明確之原則。況租稅優惠係量能平等課稅原則之例外，故必須符合法律及法律授權所訂定法規命

令規定，始得依法享受租稅優惠。依上開規定及說明，本件被上訴人否准免稅申請，核無不合，與核實課稅及租稅法定原則，亦無牴觸。原判決認原處分認事用法，俱無違誤，維持原處分及訴願決定，並對上訴人在原審之主張如何不足採之論據取捨等，均已詳為論斷，而駁回上訴人在原審之訴，並無判決不適用法規或適用不當以及理由不備等違背法令情事，其所適用之法規與該案應適用之現行法規並無違背，與解釋判例，亦無牴觸，並無所謂原判決有違背法令之情形；又證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，不得謂為原判決有違背法令之情形。上訴人對於業經原判決詳予論述不採之事由再予爭執，核屬法律上見解之歧異，要難謂為原判決有違背法令之情形。此外，上訴人主張系爭招標文件雖未記明得免繳進口關稅，惟上訴人在開標之前曾二度提出報價單，所提出之單價均註明該報價不含關稅及貨物稅，足見上訴人自始即以不含關稅及貨物稅之價格參與投標；又本採購案與陸勤部 93 年間另行辦理之採購案，採購之軍品、得標單價均完全相同，其唯一的差別為招標文件上有無記載免徵關稅，然前者不得享受免關稅之優惠，後者則可，與平等原則、比例原則有違云云。查上訴人檢附之兩份報價單，聯勤部向被上訴人申請軍品免稅時並未隨函檢附，經被上訴人分別向聯勤部及中信局查詢結果，上開兩單位均函復稱從未接獲上訴人所稱之兩份報價單，況且依據上揭軍用物品進口免稅辦法第 8 條之規定，報價單並非審核軍品免稅之必要文件；另陸勤部 93 年 7 月 8 日昕欣字第 0930012677 號函，依中信局共同供應契約（LP5-920026），函請被上訴人同意上訴人辦理陸勤部「民字型大

貨車 15 噸（附吊桿）」免徵進口稅事宜，因該 93 年度「共同供應契約訂購單」及共同供應契約條款（附原處分卷）均不含貨物稅、關稅等記載，核符軍用物品進口免稅辦法第 8 條之規定，被上訴人同意陸勤部免稅之申請，兩件案情有別，被上訴人為不同處理，核與平等原則、比例原則無違。本件上訴論旨，仍執前詞，指摘原審判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

八、據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 3 月 30 日
（本件聲請書其餘附件略）