

## 國內通路不應計入完稅價格

蔡嘉昇/陳敬宏

### 壹、前言

依關稅法第 29 條規定：「（第一項）從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根據。（第二項）前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付價格。（第三項）進口貨物之實付或應付價格，如未計入下列費用者，應將其計入完稅價格：...（第三款）依交易條件由買方支付之權利金及報酬。」應計入進口貨物完稅價格中之權利金，以由買方支付且屬進口貨物之交易條件者為限。惟依關稅法第 102 條授權訂定之關稅法施行細則第 12 條第 2 項規定：「本法第二十九條第三項第三款所稱權利金及報酬，指為取得專利權、商標專用權、著作權及其他以立法保護之智慧財產權所支付與進口貨物有關之價款。但不包括為取得於國內複製進口貨物之權利所支付之費用。」似將與進口貨物有關之權利金，均納入完稅價格之範圍，而不以屬進口貨物之交易條件者為限。

權利金之支付，有其各類原因，若特定權利金之支付對於進口貨物通關時之價值無所增益，便不應計入該進口貨物之完稅價格。例如：「國外進口貨物之交易價值」與「國內銷售通路之使用價值」二者性質不同，應予區分。經銷商支付與通路商之通路使用費，該通路使用費與商品本身價格無關，正如同有業者僅選擇購買商品本身，而後自行透過他種管道銷售商品，而無需支付任何通路使用費，因此使用通路所支付之費用與商品價格，乃屬截然不同之性質。以進口貨物於台灣地區銷售而言，貨物進口後在國內使用通路所需支付之通路使用費，於進口時並未發生，因此自與貨物通關時之商品價格無涉。

然實務上常見海關援引前揭關稅法施行細則第 12 條第 2 項規定，將表徵「國內銷售通路之使用價值」之權利金支付數額，亦納入「國外進口貨物之交易價值」中，計算進口貨物之完稅價格，導致徵納雙方爭訟不斷。筆者認為，關稅法施行細則第 12 條第 2 項規定涉有違反租稅法律主義及法律明確性原則，侵害納稅義務人受憲法保障之財產權及依法律納稅之權利，應予檢討。

### 貳、關稅法施行細則第 12 條第 2 項規定涉有違憲之理由

#### 一、關稅法施行細則第 12 條第 2 項規定違反租稅法律主義：

- （一）憲法第 19 條明定人民有依法律納稅之義務，而與人民納稅義務有關之事項原則上應由「法律」定之，乃租稅法律主義之基本要求。司法院於釋字第 705 號等多號解釋中已一再重申租稅法律主義之內涵：「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、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之...。」
- （二）進口貨物完稅價格之決定，首先影響關稅之數額。其次，因稽徵之關稅構成貨物稅之稅基（貨物稅條例第 18 條規定參照），因此完稅價格必然影響貨物稅之數額。不僅如此，所稽徵貨物稅又再構成營業稅之稅基（加值型及非加值型營業稅法第 20 條規定參照），因此完稅價格亦影響營業稅之數額。職是之故，進口貨物完稅價格之計算方式，自應以法律或法律具體明確授權之法規命令定之，否則即違反租稅法律主義。
- （三）關稅法第 29 條規定乃以法律形式規範進口貨物之完稅價格，然關稅法施行細則第 12

條第 2 項卻僅以概括授權之「施行細則」形式，規範何種權利金及報酬應計入進口貨物之完稅價格。按施行細則之內容應僅限於規定細節性、技術性事項，而進口貨物之完稅價格認定，直接影響人民關稅、貨物稅及營業稅之稅基，係屬租稅法律主義之核心事項，顯非施行細則所得加以規範。司法院釋字第 415 號及第 367 號解釋意旨均已闡明，施行細則除不得逾越授權範圍外，亦不得逾越母法之立法目的。迺關稅法施行細則第 12 條第 2 項，導致稅捐稽徵機關得將母法即關稅法第 29 條所未規定之事項亦納入進口貨物之完稅價格，等於實質擴張關稅之稅基，並造成貨物稅及營業稅之稅基一併墊高，此顯然已非針對「技術性」或「細節性」事項加以規範，其造成人民納稅義務之實質增加，卻非以法律或法律具體明確授權之法規命令定之，顯已違反租稅法律主義。

- (四) 參考其他國家之立法例，可知關於進口貨物完稅價格之核定，均以法律形式加以規範：
1. 依財政部之說明，我國現行關稅法第 29 條係依據 WTO 關稅協定（其正式名稱為 1994 年 GATT 第 7 條執行協定，Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994）之精神而訂定。
  2. WTO 關稅協定中關於權利金應否計入進口貨物完稅價格，規定於第 8 條第 1 項，其內容為："In determining the customs value under the provisions of Article 1, there shall be added to the price actually paid or payable for the imported goods: ... (c)royalties and license fees related to the goods being valued that the buyer must pay, either directly or indirectly, as a condition of sale of the goods being valued, to the extent that such royalties and fees are not included in the price actually paid or payable;..." 該條項中譯為：「於依第 1 條規定決定之貨物關稅估價時，下列項目應加入於該進口貨物之已付或應付價格之中：...(c)與估價貨物相關之權利金及授權金，應由買方支付而作為交易條件者，無論其為直接或間接支付，於其尚未被包括在貨物之已付或應付價格之限度內（應加入於該價格）；...」。
  3. 由於各會員國均應遵守 WTO 估價協定，因此該條項規定廣為各國所採用，且不乏以幾乎相同之文字，直接於其內國法律之中，以「法律形式」加以規定者。以美國為例，美國於其關稅法（Tariff Act of 1930）中明定關於進口貨物完稅價格之條文（19 U.S.C. §1401a），其內容為："The transaction value of imported merchandise is the price actually paid or payable for the merchandise when sold for exportation to the United States, plus amounts equal to — ... (D) any royalty or license fee related to the imported merchandise that the buyer is required to pay, directly or indirectly, as a condition of the sale of the imported merchandise for exportation to the United States;..." 該條項中譯為：「進口貨物之交易價值係其為出口至美國而出售時之已付或應付價格，加上下列數額 — ...(D)與進口貨物相關之權利金及授權金，應由買方直接或間接支付而作為該進口貨物為出口至美國而出售之交易條件者。...」
  4. 由上述條文內容可知，美國除以法律規定外，其規定甚且較 WTO 關稅協定第 8 條第 1 項規定更為明確，明白指出進口貨物完稅價格之估計時點為「貨物為出口至美國而出售時」，且權利金僅在「作為該進口貨物為出口至美國而出售之交易條件」時，方得計入完稅價格，此種以法律形式為清楚規定之方式，方符合租稅法律主義保障人民權利之精神。
- (五) 綜上，關稅法第 29 條明文規定僅有買賣雙方約定依交易條件，由買方支付之權利金及報酬，方才應計入完稅價格之中。易言之，該權利金及報酬應係於買賣雙方於交易條件中所明定。然關稅法施行細則第 12 條第 2 項卻以：「本法第二十九條第三項第

三款所稱權利金及報酬，指...與進口貨物有關之價款。但不包括為取得於國內複製進口貨物之權利所支付之費用。」其所稱「有關之價款」，範圍過廣，顯已逾越關稅法第 29 條明文規定買賣雙方間之交易條件，故關稅法施行細則第 12 條第 2 項顯已違反租稅法律主義。

## 二、關稅法施行細則第 12 條第 2 項違反違反法律明確性原則：

(一) 法律明確性原則表現於租稅之領域，最明顯之要求即為「租稅構成要件明確性原則」：

1. 依司法院釋字第 607 號解釋：「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、稅率等租稅構成要件，以法律明文規定。」所闡釋之意旨可知，法律明確性原則，乃憲法第 19 條租稅法律主義之要求，於法治國原則下，「租稅法律主義」除保障人民僅有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法、納稅期間等事項負有納稅之義務外，更要求一切創設稅捐義務的法律規定必須確定而使稅捐義務人可以預測該項稅捐負擔以及具有計算可能性；換言之，法律必須在內容上規範稅捐行政活動，而不得僅提出模糊的各項原則概念而已，此即所謂「租稅構成要件明確性原則」。稅捐法規固因規範對象之複雜性，有時不得不使用不確定法律概念作為稅捐構成要件要素，然基於法律明確性原則之要求，不確定法律概念之內容仍不得過於空泛或使人民難以理解其意義，否則即有導致公權力濫用之虞（請參照陳清秀著「稅法總論」，2001 年，元照出版社，第 40 頁至第 41 頁。）。
2. 羅昌發大法官於司法院釋字第 697 號解釋之不同意見書中亦明確指出：「在租稅法律主義之下，法律所規定之課稅要件，必須明確。如租稅立法違反法律明確性，自然亦屬違反租稅法律主義，並因而構成憲法第十九條之違反。」亦認為違反租稅構成要件明確性原則者，同時違反租稅法律主義及法律明確性原則。

(二) 然查，關稅法施行細則第 12 條第 2 項所使用之文字：「為取得專利權、商標專用權、著作權及其他以立法保護之智慧財產權所支付與進口貨物有關之價款」，除因不限於「交易條件」而逾越母法規定外，其文義本身亦顯然違反法律明確性原則及租稅構成要件明確性原則：

1. 所謂為取得智慧財產權所支付與進口貨物「有關之價款」，可能與能否進口貨物之權利有關、與是否有獨家代理權有關、與進口貨物之價格有關、與進口後貨物之使用方式有關、與進口後能否轉售有關，不勝枚舉，均能「有關」，顯見該條項文義模糊、適用範圍不清，受規範者難以明確預見，客觀上亦無法由該等簡略文字之表面文義及通常含意，依體系解釋及目的解釋，得出單一而無歧異之結論。
2. 質言之，所謂「有關之價款」，看似中性，實際上文義模糊不清，給予稅捐稽徵機關恣意認定之空間，導致只要是進口人為取得專利權、商標專用權、著作權及其他以立法保護之智慧財產權所支付之價款，無論是否增加進口貨物之價格或價值、無論是否與進口貨物直接相關、甚至無論是否支付予賣方，均有可能被認為與進口貨物「有關」，而遭調升進口貨物之完稅價格，同時增加納稅義務人關稅、貨物稅、營業稅、乃至推廣貿易服務費（貿易法第 21 條參照）之負擔。
3. 再者，關稅法施行細則第 12 條第 2 項但書僅列出一種除外規定，亦即「為取得於國內複製進口貨物之權利所支付之費用」，極易令人誤會為只有此一情形得不計入關稅法第 29 條所稱之完稅價格，除此一情形之外，所有之權利金及報酬均應計入完稅價格中，更增加關稅法施行細則第 12 條第 2 項本文適用上不明確之程度。

4. 若以其他國家為例：歐盟於 2009 年 7 月所發布之"Customs Manual on Valuation"（關稅估價手冊）第 3.6 項"Addition to the Price Actually Paid or Payable"（已付或應付價格之加項）中明確規定：「買方為獲得經銷或轉售進口貨物權利之支付，不構成交易條件者，不計入關稅估價價格之中。」而在美國法方面，若權利金係支付給買賣雙方以外之第三人，美國海關認為當該權利金係買方用於再銷售或分配之目的，如進口後產製或作為銷售產品之一部分，則權利金不應計入完稅價格。然而關稅法施行細則第 12 條第 2 項因其文義模糊不清，使得任何權利金支出，只要是被稅捐稽徵機關認為「有關之價款」，均可被納入進口貨物之完稅價格，明顯未就不同型態之權利金支出情形，作規範上合理必要之區分。
5. 羅昌發大法官於前述司法院釋字第 697 號解釋之不同意見書中，曾明確指出：「在社會關係較單純、經濟活動較不多樣、科技未高度發達之前，較為簡略的法律規定，或許可以達到基本的明確程度。然社會關係漸趨複雜、經濟活動愈趨多樣、科技愈來愈為發達的情形下，同樣的法律內容，適用上可能產生高度的不確定性或不明確的結果。故法律規範是否符合明確性之審查，即應隨時空環境之變遷，而有不同的結論。解釋憲法的機關在作成憲法解釋時，針對相同的規範，在不同的時空環境下，有違憲與否的不同解釋，亦甚為自然。立法者之立法進度，如單純無法趕上社會、經濟與科技發展，可能不構成違憲。但如果立法拖延，任令已經發生適用窒礙的情形延續，則有違憲之虞。由於時間的經過及立法的遲延使原來不違憲的情形轉變成違憲，亦有前例。如本院釋字第三一八號解釋...。」關稅法施行細則第 12 條第 2 項所謂「有關之價款」，於以往經濟活動較不多樣之時代，或許可勉強符合法律明確性原則之要求，滿足當時之規範需要。惟現今社會經濟活動型態豐富多元，貨物產銷流程複雜，生產、行銷、倉儲、運送、管理等各樣功能皆已形成專業分工，業者各司其職，相互交易，僅由關稅法施行細則第 12 條第 2 項之字面文義，顯然無法獲致應採何種標準應將權利金給付計入進口貨物完稅價格之單一合理結論，縱使再加入體系解釋及目的解釋，亦無法清楚得知關稅法施行細則第 12 條第 2 項所謂「有關之價款」，其「有關」所指之意義究竟為何，因此關稅法施行細則第 12 條第 2 項，隨著商業環境之演變，已欠缺基本的明確性，至為明顯。

(三) 綜上所述，關稅法施行細則第 12 條第 2 項之文義模糊不清，使稅捐稽徵機關得恣意將所有與進貨相關之權利金皆納入完稅價格計算，導致非直接、必要而與進口貨物完稅價格無關之權利金給付，亦可能被加入完稅價格課徵關稅，其構成要件涵蓋過廣，有違法律明確性原則與租稅構成要件明確性原則，對人民受憲法保障之財產權與依法納稅之權利侵害至鉅。

#### 參、 結論

在關稅法施行細則第 12 條第 2 項檢討修正前，海關不應援引該等規定，將表徵「國內銷售通路之使用價值」之權利金支付數額，亦納入「國外進口貨物之交易價值」中計算進口貨物之完稅價格，以貫徹維護憲法第 19 條租稅法律主義、法律明確性原則及憲法第 15 條維護人民財產權之意旨。

**(作者蔡嘉昇及陳敬宏分別係理律法律事務所資深律師及律師，本文不代表事務所之意見)**