

刊登於稅務旬刊第 2266 期，2014 年 9 月，第 11-16 頁。

海關代徵營業稅之利息問題

盧世寧

財政部關務署高雄關專員

壹、前言／問題提出

關稅法第 47 條第 3 項規定，經行政救濟確定應補繳稅款者，海關應於確定之翌日起 10 日內，填發補繳稅款通知書，通知納稅義務人繳納，並自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之翌日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，依原應繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加徵利息，一併徵收；此一規定，以提起行政救濟敗訴為限，當事人必須負擔關稅的利息。然當事人若未提起行政救濟，致案件確定進入行政執行，關稅法並未規範通常行政執行之利息問題，反而無須負擔利息，兩相對照，產生「懲罰」提起行政救濟的不良效果，此為立法價值觀的失衡問題。然一來實務上關稅補稅案件多半情節輕微，當事人提起行政救濟案件量少，即使加計利息負擔亦甚輕；二來較為嚴重的關稅違章案件多半以海關緝私條例論處，無關稅法的適用，因此即使本條文有違反平等原則的嫌疑，卻沒有受到多少外界的質疑和指責。

有問題的是由海關代徵之營業稅、貨物稅或其他進口稅費，該稅捐為稅捐稽徵法所規範之租稅，依照稅捐稽徵法及相關稅法之規定，稅捐之徵收並未區分是否提起行政救濟，只要有欠繳事實，一律加計利息¹。此一規定雖為較公平之立法，然依稅捐稽徵法第 35 條之 1²、加值型與非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第 41 條³，貨物稅條例第 23 條⁴之規定，準用關稅法與海關緝私條例的結果，是否可以當然依其母法（營業稅法或貨物稅條例）加計利息，即有疑問。本文以海關代徵最大宗的營業稅為例，分析探討此一問題。

貳、海關代徵營業稅之法律性質

稅捐稽徵法第 3 條規定，稅捐由各級政府主管稅捐稽徵機關稽徵之，必要時得委託代徵。營業稅之主管機關為國稅局，並非海關，因此進口貨物之營業稅由海關代徵，其法律性質為何，首先必須加以釐清，在學理上可能會有行政委託、法定職權與職務協助等幾種說法，分述如下：

- 1 稅捐之利息雖亦區分為行政救濟案件與一般未提起行政救濟之案件，前者之利息計算係依據稅捐稽徵法第 38 條（類似函稅第 47 條），後者則是依如所得稅法第 112 條、營業稅法第 50 條與貨物稅條例第 31 條，關稅法無類似之規定。
- 2 稅捐稽徵法第 35 條之 1：「國外輸入之貨物，由海關代徵之稅捐，其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」
- 3 加值型及非加值型營業稅法第 41 條：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」
- 4 貨物稅條例第 23 條第 2 項：「進口應稅貨物，納稅義務人應向海關申報，並由海關於徵收關稅時代徵之。」

一、行政委託

行政程序法第 15 條第 2 項規定，行政機關因業務上之需要，得依法規將其權限之一部分，委託不相隸屬之行政機關執行之⁵。如前所述，海關與國稅局之間並不存在相互隸屬之上下級關係⁶，因此海關代徵營業稅之行為，是否屬於行政委託？從稅捐稽徵法之用語來看，與行政委託之形式接近，然實質上海關代徵營業稅之法律行為，與行政委託仍有以下幾點差異：

（一）行政處分之核定

進口營業稅可以區分為核定與徵收，理論上若海關係受國稅機關委託代徵營業稅，其權限應僅止於營業稅之徵收而已，而不及於核定，此亦可參考上開行政程序法第 15 條第 2 項，係委託行政機關「執行」，而非委託行政機關「核定」。然而在實務上進口營業稅之核定並非由國稅機關【稅務旬刊第 2266 期，2014 年 9 月，第 11 頁】關為之，而係由海關所核定，且營業稅並不會與關稅分開核定，而係共同核定於一張稅單當中，因此海關代徵營業稅之行為，已超越行政程序法上行政委託的範圍。

（二）行政處分之救濟

依訴願法第 7 條規定，無隸屬關係之機關辦理受託事件所為之行政處分，視為委託機關之行政處分，其訴願之管轄，…向原委託機關或其直接上級機關提起訴願。因此，若海關代徵營業稅之性質為行政委託，則對進口營業稅之處分不服者，應向委託機關（即國稅局）提起行政救濟，然稅捐稽徵法第 35 條之 1 將營業稅救濟之管轄歸類為海關，此與行政委託之性質有明顯不同。且如上所述，實務上營業稅與關稅係共同核定在同一稅單當中，並無單獨的營業稅核定，當事人也無法單獨就營業稅部分聲明不服。

二、職務協助

行政程序法第 19 條第 2 項，行政機關執行職務時，有法定情形之一者，得向無隸屬關係之其他行政機關請求協助，由於海關與國稅局並無相互隸屬關係，且職務協助所列之事由如「因人員、設備不足等事實上之原因，不能獨自執行職務者」、「執行職務所必要認定之事實，不能獨自調查者。」、「由被請求機關協助執行，顯較經濟者。」…等原因，與當初規劃海關代徵營業稅之意旨十分接近，因此海關代徵營業稅是否可認定為職務協助？由於在程序上國稅機關並未對海關有請求協助之行為，海關亦無拒絕之權限，且行政程序法第 19 條亦將職務協助限定於「執行」，然如前所述，海關代徵營業稅不單純只是執行，還包含行政處分之核定，因此職務協助也無法充分解釋⁷。

三、法定職務

稅捐之主管機關為財政部，關稅之主管機關亦為財政部，就管轄權而言，無論是海關或是國稅局，都屬於財政部所轄之機關，因此營業稅雖然名義上係由海關所代徵，然

5 有稱之為權限委託，以區別行政程序法第 16 條委託民間團體或個人行使公權力之行政委託，參考：陳敏，行政法總論，自版，第 7 版，2011 年 9 月，頁 931。

6 行政程序法第 15 條第 1 項規定，行政機關得依法規將其權限之一部分，委任所屬下級機關執行之，由於海關與國稅局同隸屬於財政部，兩者之間並無上下級的關係，因此海關代徵國稅局徵收營業稅之行為，並非行政委任。

7 有認為依法律規定請求協助並非職務協助，參考：陳敏，行政法總論，自版，第 7【稅務旬刊第 2266 期，2014 年 9 月，第 15 頁】版，2011 年 9 月，頁 911。

就租稅之核定、通知、送達、徵收、行政救濟與執行，皆由海關所執行，名義上亦完全以海關作為行政處分之機關。且海關代徵之營業稅，亦有營業稅法之明文依據，並非國稅機關就特定個案委託海關處理，國稅機關就是否委託海關代徵亦無裁量之空間，因此海關代徵營業稅屬於海關之法定職務，並無委託或協助之法律關係存在⁸。

四、本文見解一區別外部關係與內部關係

海關代徵營業稅之法律性質，本文見解認為，應從 2 個部分來觀察，第一部分是海關代徵營業稅的立法背景，第二部分是海關代徵營業稅之法律依據。就第一部分來說，進口營業稅原本並非由海關所代徵，而係於進口以後第一次銷售之時加以徵收，然該制度容易發生業者以人頭公司進口，嗣後無故停歇業，造成貨物進口以後在內國銷售逃漏營業稅之情事⁹，因此參考外國立法例，將營業稅之徵收提前到「進口」當時¹⁰，並由海關代徵。就第二部分來說，海關代徵營業稅之法律依據為同法第 41 條，為民國 74 年所制定，該條文之立法理由為：「為簡化進口貨物應徵營業稅之稽徵手續，爰授權由海關隨同關稅一併徵收…。」即基於徵收手續之便利而來。

因此，海關代徵營業稅之法律性質，宜區別外部關係與內部關係而定。就外部關係來說，代徵營業稅為稅捐稽徵法、營業稅法所明文規定之法定職務，既非行政委任，亦非行政委託或職務協助，首先，就管轄權而言，營業稅法第 41 條已明文進口貨物營業稅由海關代徵，此一管轄規定已將該權限充分授權給海關，國稅局並無管轄之空間；其次，就處分書的形式來看，當事人收到的稅單，並無任何國稅局之名義，此與顯名主義已有不合；最後，進口的營業稅處分，從事實發生，處分書核擬，送達，救濟，確定與執行，各階段【稅務旬刊第 2266 期，2014 年 9 月，第 12 頁】均在海關職權範圍內為之，國稅局全程幾乎沒有參與，就對外關係而言，應認為該處分係海關之特殊法定職權。至於法令所稱之「代徵」，應解釋為行政機關間之內部關係，即該稅收徵收以後係由國稅局所掌控，海關並不因此成為營業稅之主管機關，就行政法所強調的外部關係而言，仍宜認定為海關之職權較符合現行法令之設計。

參、租稅利息之債法律性質

在民法上利息係指不繫於借用人之利潤、銷售額，而繫於時間之經過，並以金錢或其他代替物支付之對於使用本金可能的報酬¹¹，利息之債性質無法一蓋而論，有可能為借貸契約之對債（民法第 474、477 條），亦有可能是當事人遲延給付之損害賠償（民法第 233 條）。稅法上之利息種類眾多，且規範雜亂，由稅法上的利息計算多以納稅義務人欠繳為前提¹²即可推知，其性質較接近民法上的遲延利息，然又不盡相同，以下分別探

8 有稱此類型為法律委託，參考：蔡茂寅，行政委託與法律保留原則，月旦法學第 83 期，2002 年 4 月，頁 21。

9 參考海關代徵進口貨物營業稅作業問答，網址：<http://www.iate.org.tw/NEWS/view.asp?ID=404>（2014.7.15）

10 營業稅法第 1 條規定，進口貨物應課徵營業稅，該條文係於民國 74 年所修正，其立法理由為：「本條係規定營業稅之課稅範圍。除在中華民國境內銷售貨物或勞務應課徵營業稅外，由於進口貨物須與國內產品稅負相同，故亦將進口貨物列入，以謀求公平。但為減輕業者進口時需先繳稅而增加資金負擔，故令於第 41 條規定，凡依第 4 章第 1 節規定計算稅額之營業人，進口供營業使用貨物，…進口時免徵營業稅，在銷售時課徵，與現行制度相同。」

11 黃茂榮，債法各論，自版，再版，2006 年 9 月，頁 226。

12 然亦有非以欠繳為要件之利息如核准延期或分期繳納之加計利息，性質上較接近資金的時間對價。

討之：

一、利息與滯納金之關係

租稅利息與滯納金皆以當事人欠繳為前提，在徵收程序上非常接近，然二者並不相同，滯納金之徵收有懲罰性質¹³，其金額與計算期間均屬固定；然利息並不具有懲罰之性質，究其性質，與民法上遲延利息較為接近，都是屬於金錢之債債務人遲延給付之損害¹⁴。然而在租稅上遲延期間還有區別，不同期間又有不同的考慮，必須進一步區分其「遲延」之期間為何，分述如下：

（一）行政救濟期間之利息

當事人針對行政機關核定之租稅提起行政救濟，係針對租稅債務本身不服，因此而耽誤繳納期間，此一行政救濟期間，是否可認定為「遲延」？此部分可能會有爭議，蓋當事人主觀上並無遲延繳納之意圖，而係根本否認其欠繳租稅之事實，既然稅法已賦予當事人救濟機會，當事人利用救濟程序自然不宜給與更不利益之待遇，因此財政部實務見解認為行政救濟期間，滯納金停止計算¹⁵，即有緩和欠繳程序不利益負擔之意思。

然稅法又為防範當事人利用行政救濟程序拖延租稅之徵收¹⁶，於稅捐稽徵法規定納稅義務人行政救濟結果敗訴，應該負擔行政救濟期間之利息，如此一來當事人提起行政救濟嗣後敗訴，其行政救濟期間仍然屬於「遲延」狀態，此一遲延狀態是有條件的，以當事人敗訴為前提，法律效力為無須負擔具有懲罰性質之滯納金，然必須負擔具有損害賠償性質之遲延利息，因此當事人也無法藉濫訴拖延，此一規範在利益權衡狀況下，尚稱公允¹⁷。

（二）行政救濟確定後之利息

至於行政救濟確定後之利息，由於當事人已經無法透過行政救濟變更或撤銷處分，係確定負有繳納租稅之義務，租稅利息之計算係以繳納期間屆滿起算，故其利息應屬於遲延利息，為法律明文規定遲延利息。如前所述，遲延利息性質上為損害賠償，故其起算點應自欠繳當時起算，然我國法制對於欠繳行為人尚有懲罰性質之滯納金制度，故繳納期間屆滿係先計算滯納金，滯納金繳納期間屆滿再計算利息，理論上懲罰性質之滯納金應該比損害賠償性質的利息更重，我國各內地稅法之計算皆同。然關稅法滯納金之計算與利息之計算相差無幾，兩種制度即無區別實益，此為關稅法立法上的另一個法理矛盾。

13 黃茂容，論稅捐之滯納金（上），植根雜誌第24卷第1期，2008年1月，頁35；陳清秀，稅法總論，元照，第4版，2006年，頁436。

14 最高法院82年台上字第710號判決：「依民法第233條第1項及第3項規定比照觀之，所請法定遲延利息為法律所擬制債權人所受最低損害賠償額之預定…。」、黃立，民法債編總論，自版，第2版，1999年，頁451、孫森焱，民法債編總論，自版，第9版，1990年，頁288。

15 財政部87年10月12日台財關第870639198號函「被駁回之行政救濟補稅案件於延誤通知書所定期限繳納始應加徵滯納金」、財政部91年8月9日台財關字第0910550493號令「復查案件於決定前撤回者其所應繳之稅款應加計利息免加徵滯納金」、曾廣誼，救濟案件徵滯納金函釋多不當，稅務旬刊第2007期，2007年6月30日，頁15。

16 有認為此規定可能會造成藉行政訴訟規避滯納金，參考：陳國元，退補稅計息規定不同調，稅務旬刊第2158期，2011年9月10日，頁18。

17 然於行政救濟期間計算利息之問題，在法理上仍有過於嚴苛之嫌疑，蓋租稅之核定與徵收係行政機關單方面所決定，納稅人並沒有參與之機會，行政救濟程序實為納稅義務人確認給付義務之程序，與民事契約或其他金錢給付當事人係立於平等地位參與程序並不相同。因此行政救濟程序是否適合列入遲延給付之範圍，可能還有探討之空間。

盾之處¹⁸。

二、本稅與利息之關係

海關代徵營業稅之利息問題如何計算，必須先確定利息之債，是屬於租稅之核定或是租稅之徵收，若屬於前者，則無稅捐稽徵法第 35 條之 1 的適用；若屬於後者，則適用稅捐稽徵法準用關稅法之規定，則多半無法加計利息。二者相差甚遠，因此必須先就租稅利息之債的法律性質加以分析，才能確定其在租稅債務關係的定位為何，租稅利息之法律性質，有以【稅務旬刊第 2266 期，2014 年 9 月，第 13 頁】下 2 種說法：

（一）租稅核定

此說認為租稅利息屬於租稅本案處分之內容，蓋租稅屬於公法上的金錢給付義務，利息亦屬於金錢給付之義務，二者標的相同，且基於相同的事實原因。蓋租稅利息之發生完全依附於租稅本案的債之關係，且利息債之額度，也附隨於租稅本案債之關係（當事人若繳納一部分租稅，其利息債務就會降低¹⁹），若本案行政救濟數額有變更，利息之債也會跟著變更，租稅利息之債並無獨立存在的空間，因此應將租稅利息視同本案處分之一部分²⁰。

（二）租稅徵收

此說認為，租稅利息並非附屬於租稅本案的行政處分，而係本案徵收與行政執行之一部分。租稅之所以會產生利息，前提是納稅義務人有「欠繳」的事實，此一欠繳事實與租稅債之發生原因事實並不相同，故利息之債並非租稅本案之債之關係，而係另一個獨立的事實，欠繳屬於本案的執行問題，故租稅利息之債本質上是租稅徵收，係在行政執行程序當中所產生債之關係。

（三）本文見解：租稅徵收

我國稅法就租稅核定與租稅徵收在概念上並沒有區別，甚至還混為一談²¹，然二者係適用不同的期間規定，因此概念上仍然可以區別。在租稅債務關係上，其利息性質為何，可以從以下幾點來判斷：

1. 稅法編章節觀察

租稅之債可以分為「核課」與「徵收」2 個部分，由利息規定之編章節來看，租稅利息之債，依關稅法係規定在第 2 章通關程序第 3 節繳納期限與行政救濟上，依稅捐稽徵法係規定在第 4 章行政救濟章，依營業稅法與貨物稅條例之規定則是歸類在罰則章上。若以關稅法與稅捐稽徵法之章節安排來觀察，行政救濟係針對原處分之核定所提之不服，既然已經依法核定則利息之規定應與租稅之核定無關，較接近於租稅之徵收。就

18 稅捐稽徵法第 20 條、所得稅法第 112 條、營業稅法第 50 條、皆以 2 日計算 1% 滯納金，明顯比利息之計算更重，然關稅法第 74 條滯納金係以按日萬分之五來計算，與利息之計算（郵政儲金一年定期儲金固定利率）並無很大的區別，此一滯納金性質上即接近遲延利息，參考：黃茂容，論稅捐之滯納金（上），植根雜誌第 24 卷第 1 期，2008 年 1 月，頁 31。

19 利息之債會與租稅本案之債發生混淆之重要原因在於租稅債之清償係以本稅為優先，利息為劣後，此一清償順序與民法並不相同，由於債之清償可優先抵繳本金，因此利息之數額會取決於本案之清償情形，無獨立之空間，造成利息與本稅混淆不清之情形。

20 似見解參考：楊思誠，滯納金逕行認屬罰鍰徒增困擾，稅務旬刊第 2008 期，2007 年 7 月 10 日，頁 19。

21 例如稅捐稽徵法第 21 條將稅捐之核課期間歸類為第 3 章第 3 節的徵收規定上。【稅務旬刊第 2266 期，2014 年 9 月，第 16 頁】

營業稅法與貨物稅條例規範章節來看，將利息歸類於罰則，則利息之債即與當事人違反租稅義務之處罰有關，其性質即接近於租稅之核定。

2. 利息債之成立原因

利息之債成立原因係當事人「欠繳租稅」之事實，本稅之債成立原因係納稅人「實現租稅構成要件」，利息雖然其與租稅本稅息息相關，但與租稅債務之「成立原因」並無關係，當事人可以選擇繳納租稅並提起行政救濟，嗣後行政救濟成功再請求加計利息之退還（本稅未確定，利息之債未附隨於本債發生），亦可以選擇繼續欠繳待行政執行後被追加利息（利息之債附隨於本稅之債發生）。因此利息之債與本案之債還是有切割之可能性，利息本身有其獨立於租稅債務關係之原因，因此將利息之債解釋為租稅核定之一部分並不洽當，宜將利息之債解釋為租稅之徵收，其數額隨著徵收期間與繳納情形而有所變動。

肆、海關代徵租稅利息之法律適用

海關代徵營業稅之利息應如何適用法令，究竟應適用營業稅法還是一體適用關稅法，以下分別加以探討之：

一、切割適用關稅法與營業稅法

現行實務做法是切割關稅法與營業稅法分別計算利息，此一作法係受到前述租稅核定說之影響，即認為代徵營業稅之利息並非租稅之徵收，而係租稅之核定，故不適用稅捐稽徵法準用關稅法之規定，若進口貨物同時涉及關稅與營業稅，分別依關稅法與營業稅法計算利息與滯納金。又由於關稅法與營業稅法之利息計算並不一致，因此在未提起行政救濟之案件，可能會發生無關稅利息，卻有營業稅利息之問題，在提起行政救濟之案件，可能會發生關稅利息與營業稅利息計算的衝突問題。

切割適用的另一個問題在於利息之計算非常複雜，以提起行政救濟之案例為【**稅務旬刊第 2266 期，2014 年 9 月，第 14 頁**】例，其利息之計算必須區分為行政救濟確定前與確定後二大部分。行政救濟確定前之利息為固定金額，再區分為關稅與稅捐稽徵法 2 個部分分別計算其利息；行政救濟確定後再依營業稅法計算利息，此一利息係一直計算到當事人繳納為止，屬於變動金額，然僅有營業稅與貨物稅可以加以計算，關稅法則無法計算，將單純的利息問題過分複雜化。

二、一體適用關稅法

此一說法係依據上開租稅徵收說而來，認為營業稅之利息，係因為欠繳之事實而發生，與營業稅債之發生並無關聯，因此營業稅之利息屬於徵收之問題，並非核定之問題，必須一體適用關稅法。依此說法，則關稅與營業稅之利息會有統一的計算標準，較不容易產生爭議，且計算簡單便利，有助於法律關係之單純化，然缺點是關稅法就利息問題規範並不完整，如此可能會導致利息收入之短少，並未被現行實務所採納。

三、本文見解

如前所述，本文認為利息之債與本案之債在民法上分屬不同債之關係，此一概念在

租稅實務上也加以繼受，在稅捐稽徵法、關稅法與營業稅法都將二者分別規定，且實務上亦曾發布清償之抵充順序，縱然利息之成立、數額與消滅均與本案之債息息相關。然並不能將二者認定為同一債之關係，租稅利息之債成立之原因為欠繳事實，欠繳為徵收之問題，在法律適用上一併適用關稅法為較合理之解釋。然關稅法漏未規範處分確定後之利息問題，根本之道在於修改關稅法，而不是切割適用關稅法與營業稅法，造成法律適用上的錯亂。

伍、結論與建議

海關代徵營業稅之稅捐處分，在核定、救濟、徵收與執行上都具有不可分之關係，現行法令將進口貨物營業稅明文規範由海關所代徵，此一性質已與一般行政委託有所區別，故在法律適用上以關稅法為主要依據。海關代徵營業稅之利息問題，涉及到租稅利息之債法律性質爭議，本文認為利息之債其發生原因與租稅之債有別，不宜認為利息之債屬於租稅核定之一部分，而係屬於租稅之徵收，應一體適用關稅法，然由於關稅法規範圍不完全，造成利息規範上的漏洞而必須適用營業稅法，如此一來造成適用上的切割，計算上過於複雜，以及法律性質的混亂等等問題，宜透過修改關稅法之方式來解決。【稅務旬刊第 2266 期，2014 年 9 月，第 15 頁】