

最 高 行 政 法 院 裁 定

110年度上字第110號

上 訴 人 中部電機工業股份有限公司

代 表 人 黃正仲

訴訟代理人 張繼圃 律師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 吳蓮英

上列當事人間貨物稅事件，上訴人對於中華民國109年12月17日臺中高等行政法院109年度訴字第129號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院大法官解釋，則應揭示該解釋之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

01 二、被上訴人依據查得資料，以上訴人未依規定申請辦理貨物稅
02 廠商登記及產品登記，即擅於民國105年1月至8月間產製應
03 徵貨物稅之「K型、N型及PRO型電氣爐」出廠，銷售額共新
04 臺幣（下同）24,065,871元（未含營業稅），核算完稅價格
05 20,926,844元【24,065,871元÷（1+15%）】，致逃漏貨物稅
06 3,139,026元（完稅價格20,926,844元×稅率15%），經審理
07 違章成立，以上訴人同時構成行為時（下同）貨物稅條例第
08 28條第1款及第32條第1款規定之處罰要件，擇一從重，依貨
09 物稅條例第32條第1款規定論處，除核定補徵貨物稅3,139,0
10 26元，並按補徵稅額處以1.2倍之罰鍰3,766,831元。上訴人
11 不服，申請復查，經被上訴人以107年10月5日中區國稅法一
12 字第1070011932號復查決定（下稱原復查決定）駁回，復提
13 起訴願，經被上訴人依訴願法第58條規定重行審酌結果，以
14 108年1月28日中區國稅法一字第10800011188號重審復查決
15 定（下稱原處分），將原復查決定撤銷，並追減罰鍰2,511,
16 221元，其餘復查駁回。上訴人仍不服，復向財政部提起訴
17 願，經財政部於109年4月9日以台財法字第10813920340號訴
18 願決定「原處分（重審復查決定）關於罰鍰部分撤銷，由原
19 處分機關另為處分。其餘訴願駁回。」上訴人仍不服原處分
20 不利於上訴人部分（本稅部分），提起行政訴訟，請求判決
21 撤銷訴願決定及原處分不利上訴人部分（本稅部分）。經原
22 審法院判決駁回。

23 三、上訴人對原判決上訴，主張：貨物稅條例第28條第1款及第3
24 2條第1款規定相同，其差別僅在第32條第1款之違反行為態
25 樣下，多出「擅自產製應稅貨物出產者」，即其應屬於行為
26 態樣上之差異而已，原審未予審酌，對於上訴人行為違反態
27 樣之評價有法規適用不當之情形。有關「電烤箱」被列為應
28 課徵貨物稅之客體，係在68年5月25日修訂貨物稅條例時增
29 訂，其原係出於電烤箱為「家電」用品而為課徵，即若非屬
30 於家電用品者，當不合於課徵之要件，並非全然無有區分
31 「家用」及「非家用」之差異，原審未從立法理由探究恐有

01 疏漏。至有關何謂工業用電烤箱，財政部相關函令及法規均
02 無規定，而依經濟部標準檢驗局105年8月2日經標三字第105
03 00078430號函，上訴人產製商品係經由三相電壓供電，非供
04 一般家庭使用，非屬貨物稅條例課徵範圍。且依財政部68年
05 9月11日台財稅第36345號、69年1月4日台財稅第30012號解
06 釋函，若電烤箱於使用時非屬於封閉型狀態，即非屬於貨物
07 稅條例課徵對象。上訴人產製之產品結構上均有一開放式開
08 口，與一般封閉型烤箱所用於透氣使用有別，而與上開解釋
09 函令中客觀存在機具外觀相同，應屬無須課徵之貨物。另財
10 政部80年6月13日台財稅第800706671號函釋（下稱80年6月1
11 3日函釋）所涉機具雖屬解凍之用，但不可否認也係將物品
12 透過微波加熱方式提升溫度達到解凍效果，在使用上係屬封
13 閉式狀態無任何開口存在，其無須受課徵，則上訴人所產製
14 之產品亦可用於解凍之用，卻仍被認為需受課徵，區分標準
15 為何，原判決並未交代。原審就上開主張均未審酌，亦未說
16 明不予採認之理由，有理由不備之違法。被上訴人未遵循本
17 件所涉相關解釋函文，在上訴人就課徵客體、範圍有所爭執
18 下，仍未有明確認定及區別標準，原審就此亦未詳論，顯與
19 憲法第19條及法律明確性顯有牴觸等語，雖以原判決違背法
20 令為理由。惟查原判決已論明貨物稅條例第11條第1項第9款
21 將電烤箱納為貨物稅之課稅項目，課稅標的已明定為「以電
22 熱或微波烤炙食物之器具」，至其係供家庭用或工業微波烤
23 炙食物之器具，尚非所問。又依財政部71年5月31日台財稅
24 第34031號函釋意旨，箱型烤麵包器，係以電力烤製麵包、
25 熱狗、薄餅等食品之封閉箱型器具，核屬貨物稅條例第11條
26 第1項第9款規定之電烤箱，應課徵貨物稅。對於上訴人產製
27 之「K型、N型及PRO型電氣爐」，被上訴人曾函請財團法人
28 工業技術研究院（下稱工研院）協助認定其功能及加熱原
29 理、是否係屬封閉、是否係以電力直接加熱運作？經工研院
30 以106年8月30日工研能字第1060015430號函及107年2月22日
31 工研能字第1070002654號函復意旨為，本案電烤箱加熱方式

01 主要由電加熱器搭配固態繼電器或矽控整流器控制火力大小
02 用以完成物品烘烤，及烤箱在使用上屬封閉箱型器具，即
03 在使用時，結構體是在閉合狀態以確保能源使用效率。而
04 上訴人銷售「K型、N型及PRO型電氣爐」之對象多為烘培業者，
05 依上訴人開立銷貨統一發票所載之品名為「電爐、烘焙爐」
06 等烘烤設備，被上訴人亦函詢部分購買人購置電氣爐之用途
07 為何，均回復係烘焙產製麵包、餅乾、蛋糕等食品。準此，
08 上訴人產製之「K型、N型及PRO型電氣爐」，應係符合前揭
09 規定及上開函釋電烤箱之定義。被上訴人依工研院之鑑定及
10 參考意見，依職權核認上訴人產製之「K型、N型及PRO型電
11 氣爐」屬貨物稅條例第11條第1項第9款規定之電烤箱，並無
12 不合。至於財政部89年1月4日台財稅第30012號函釋及80年6
13 月13日函釋，前者係核釋兩邊開口並以輸送帶自動傳送待烤
14 糕餅之電烤設備，不符封閉箱型構造要件；後者則係核釋工
15 業用微波爐主要功能為解凍食物，為解凍設備。該2函釋係
16 以案關貨物之結構與功能不該當應稅電烤箱之封閉箱型器
17 具、電熱或微波烤炙食物等要件，與設備是否供家庭或工業
18 使用無關。上訴人產製之「K型、N型及PRO型電氣爐」，係
19 屬封閉箱型器具，主要功能為食品烘烤，與該2函釋所釋示
20 貨物之構造及功能均有所不同，自無從比照適用等語，上訴
21 理由無非係重述其在原審提出而為原審所不採之主張，或重
22 申其一己之法律見解，就原審所為論斷，泛言未論斷或論斷
23 違法、矛盾，而非具體表明合於不適用法規、適用法規不
24 當、或行政訴訟法第243條第2項所列各款之情形，難認對該
25 判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，
26 應認其上訴為不合法。

27 四、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項
28 前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主
29 文。

30 中 華 民 國 110 年 4 月 30 日

31 最高行政法院第二庭

01 審判長法官 胡 方 新
02 法官 蕭 惠 芳
03 法官 王 俊 雄
04 法官 林 妙 黛
05 法官 陳 秀 嫻

06 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
07 中 華 民 國 110 年 4 月 30 日
08 書記官 陳 映 羽