

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第274號

上 訴 人 台超科技股份有限公司

代 表 人 姚萬貴

訴訟代理人 林育竹 律師

複 代 理 人 簡欣柔 律師

被 上 訴 人 財政部關務署高雄關

代 表 人 陳木榮

上列當事人間請求退稅事件，上訴人對於中華民國111年1月20日高雄高等行政法院110年度訴字第178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、緣訴外人中租迪和股份有限公司（下稱中租迪和公司）於民國109年1月31日向被上訴人報運進口瑞典產製「A DEMILITARIZATION SYSTEM FOR DESTRUCTION OF CONVENTIONAL MUNITIONS」（靜態銷燬爐系統，下稱系爭貨物）1批（進口報單號碼：第BC//09/209/A0000號），申報稅則號別第8417.80.10號「焚化爐及其零件」，第1欄稅率0%，電腦核定按C2（文件審核）方式通關；經被上訴人改歸列稅則號別第8419.89.90號「其他機器，工廠及實驗室設備」，第1欄稅率3%，核定應納稅費共新臺幣（下同）12,613,255元（進口稅4,620,240元、營業稅7,931,412元及推廣貿易費61,603元），以「候免稅函」押款放行。上訴人係國防部依政府採購法辦理「廢彈處理中心委託民間經營案（契約案號：GI07005L003PE）」採購案之得標廠商，其以109年4月22日台超字第0000000000號函（下稱109年4月22日函）促請國防部授權單位陸軍後勤指揮部辦理系爭貨物之免稅證明。陸軍後勤指揮部遂以109年5月11日陸後彈處字第0000000000號函附上

01 訴人109年4月22日函及軍用貨品採購申請免徵清單等資料，
02 核轉被上訴人申請免徵進口稅及進口營業稅。經核清單所列
03 載之採購單位為「台超科技股份有限公司」，進口廠商為
04 「中租迪和股份有限公司」，與軍用物品進口免稅辦法（下
05 稱軍用品免稅辦法）第6條第2項及第7條第1項規定進口軍用
06 物品准予免稅之要件，採購單位應為「國防部」，進口廠商
07 應為「台超科技股份有限公司」，有所未合。被上訴人乃以
08 109年5月18日高普業一字第0000000000號函（下稱原處分）
09 回覆陸軍後勤指揮部否准免稅之申請，並副知上訴人。上訴
10 人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分均
11 撤銷；被上訴人應就第三人陸軍後勤指揮部109年5月11日陸
12 後彈處字第0000000000號函將上訴人109年4月22日函核轉予
13 被上訴人之免稅申請，作成准予免稅之處分。經原審判決駁
14 回後，乃提起本件上訴。

15 二、上訴人起訴之主張及被上訴人於原審之答辯，均引用原判決
16 所載。

17 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以

18 (一)依關稅法第49條第1項第4款規定，免稅之軍用進口貨品限於
19 以軍事機關進口之特定軍備用品及其他經定義為「專供軍用
20 之物資」，而軍用品免稅辦法第2條規定則臚列哪些係屬專
21 供軍用之物品。然依其列舉之11項物品，尚無法從物品種類
22 得以限定僅得供軍事機關使用，換言之，該等物品本質上亦
23 得供非軍事機關使用。準此，免稅之標準並非專以客觀輸入
24 之物品定之，而須同時配合進口之主體綜合認定，是以同辦
25 法第2條、第3條及第6條復明定需限於以軍事機關名義進
26 口、軍事機關依政府採購法辦理採購後由得標廠商進口或是
27 國防部因特殊需要委託國內廠商進口之「專供軍用之物資」
28 方始該當免稅要件。此即說明軍事機關進口非「專供軍用之
29 物資」（軍用品免稅辦法第4條），或是軍事機關透過國內
30 廠商購買他人進口之國外產品（同辦法第5條），甚或軍事
31 機關所為之政府採購，得標廠商另委託其他國內廠商外購

「專供軍用之物資」（同辦法第7條反面解釋），都不該當同辦法第2條規定所指軍事機關進口專供軍用物品之情況，自不符合免稅要件。由是觀之，關稅法第49條第1項第4款規定已明示軍用品進口免稅要件須就進口之主體與輸入之客體等事項綜合審認，而軍用品免稅辦法已就關稅法第49條第1項第4款規定所指「軍事機關進口」之要件作適度之擴張，容許軍事機關辦理政府採購後由得標廠商進口或是國防部因特殊需要委託國內廠商進口者，亦得肯認相當於「軍事機關進口」之要件，除此之外，都不該當軍事機關進口之要件。依此，非軍事機關依政府採購法辦理採購之國內廠商自國外進口物資，縱使輾轉交由軍事機關而實際專供作為軍用物資，軍事機關尚且不得依據軍用品免稅辦法第5條規定申請退稅，則得標廠商未以自己名義進口，而另輾轉委託其他國內廠商進口者，此與同辦法第5條之採購流程並無明顯差異，自亦不該當免稅要件。參以同辦法第7條規範得標廠商進口之軍用物品，進口報單上之進口人應為得標廠商，不僅可確保得標廠商係依政府採購法相關規定履行，並可避免得標廠商以外之人利用軍用物品進口之名義，違法進口非軍用物品，或進口軍事用品後卻非實際供軍事機關使用，該規範亦符合關稅法授權目的，自無由任得標廠商逕以私契約變更進口人之理。綜此，軍用品免稅辦法確已依關稅法第49條第3項之授權制定其合於授權本旨之規範。乃上訴人主張軍用品免稅辦法第7條規定「由得標廠商進口之軍品，應以得標廠商為進口人」為免稅要件部分，違反上位階關稅法第49條第1項第4款規定及憲法第19條租稅法律主義，應不予援用云云，洵屬無據，不應採取。

(二)依軍用品免稅辦法第3條及第6條規定，軍事機關進口專供軍用物資而得申請免稅者，僅限於國防部或其授權單位始得向進口地海關提出免稅申請，至於其他人（如受委託之國內廠商或得標廠商等是）則無權向進口地海關提出免稅申請，其中軍用品免稅辦法第8條第2項係規定國防部或其授權單位向

進口地海關提出免稅申請時所應具備之文書，尚不足以作為
其他人得向進口地海關提出免稅申請之請求權依據。第三人
陸軍後勤指揮部代理國防部依政府採購法辦理「廢彈處理中
心委託民間經營案（契約案號：0000000000000）」採購
案，上訴人為得標廠商，後上訴人於履約過程另與第三人中
租迪和公司簽訂協議書，由中租迪和公司負責購置並辦理系
爭貨物進口之相關作業，嗣系爭貨物經中租迪和公司自瑞典
進口通關後，上訴人乃以109年4月22日函檢附相關文件，向
陸軍後勤指揮部請求發給免稅證明，以利其向被上訴人辦理
退稅作業等語，爾後陸軍後勤指揮部即以109年5月11日陸後
彈處字第1090000000號函檢附上訴人前函，並敘明上訴人委
託中租迪和公司進口之系爭貨物，確屬其向上訴人委託承製
專案所需軍用設備，爰請依關稅法第49條第1項第4款、軍用
品免稅辦法第2條第1款、第8條第2項、營業稅法第9條第1項
第2款等規定免徵進口關稅暨營業稅。佐諸被上訴人原處分
記載：「主旨：貴部代理國防部採購『廢彈處理中心委託民
間經營（000000000000）』，申請進口所需物資『靜態銷毀
爐系統』免稅乙案，復請查照。……」等語，足見陸軍後勤
指揮部係以自己名義向被上訴人提出免稅申請，上訴人並非
本件申請案之申請人，原處分亦係針對申請人陸軍後勤指揮
部為否准處分，僅副知上訴人。姑不論上訴人於實體法上
是否具有申請軍用進口物品免稅之申請權（上訴人於言詞辯
論期日表明其請求權依據為軍用品免稅辦法第8條規定，但
該規定不足作為其提起本件訴訟之請求權基礎，已如前述），
其既未以自己名義向被上訴人由行政程序提出請求作成處
分，亦未經被上訴人對其申請案自程序上或實體上予以拒絕
或擱置，自難謂被上訴人對上訴人之「依法申請案件」為否
准處分或怠為處分，上訴人並不符合提起課予義務訴訟之特
別訴訟要件。又上訴人訴之聲明乃訴請判令被上訴人對他人
（陸軍後勤指揮部）為授益處分（再核轉予上訴人），惟上
訴人並非系爭貨物之進口人，縱上訴人與實際進口人中租迪

和公司簽訂協議書，最終負擔系爭貨物之所有進口稅捐，此亦僅是私契約之價格轉嫁協議，並無法改變中租迪和公司方為系爭貨物進口稅捐納稅義務人之主體性，上訴人並非上開申請案所依據之實體法所保護權利或法律上利益歸屬主體（進口人），自亦難認其為利害關係人而有權利保護之必要。而上訴人得否以自己名義申請系爭貨物免稅事宜，並進而提起訴願及行政訴訟，要屬當事人適格與否之事項，為權利保護應具備之固有條件，並不因訴願機關已為實體認定而有所改變，併予敘明。

(三)退步言之，縱認陸軍後勤指揮部109年5月11日陸後彈處字第1090000000號函核轉被上訴人申請系爭貨物免徵進口稅及進口營業稅，即屬上訴人對於系爭貨物免稅之申請。然依軍用品免稅辦法第3條但書及第7條第1項均規定，進口人應以得標廠商或國防部因特殊需要而受託之國內廠商為限，該規定為進口主體之免稅要件。然上訴人雖具有得標廠商身分，但非系爭貨物報運進口之人，且經被上訴人以109年7月14日高普業一字第1091000000號函詢，並據國防部109年7月29日國採驗結字第090000000號函復：「旨案得標廠商為台超科技股份有限公司，本部不同意變更為中租迪和股份有限公司」等語。故本件進口人顯非得標廠商，與軍用品免稅辦法第7條第1項所定免稅主體要件不符，被上訴人據此否准上訴人之申請，亦難指為違法。且系爭貨物之國防部採購契約0000000000之計畫清單（18）備註第17項免稅條款（3）約定：「乙方（即上訴人）計畫依前述規定申辦相關之稅捐，其進口報單進口人應為乙方，並應註明甲方代理人軍事機關名稱及相關免稅依據，……所有因逾期申請、因資料撰寫錯誤或申請進口品項不符相關免稅條款規定，導致無法申辦或不及申辦而衍生之費用或稅捐概由乙方負責，且不得據以提出增加契約債款或另行求償之要求。」等語，上訴人於爭取採購標案時即應知悉，應以自身為進口人申報系爭貨物之進口始

01 符合軍用進口品免稅之規定，是上訴人主張系爭貨物符合免
02 稅規定，並無可採等語，判決駁回上訴人於原審之訴。

03 四、經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論並無違誤，茲就上
04 訴意旨補充論斷如下：

05 (一)按關稅法第49條第1項第4款規定：「下列各款進口貨物，免
06 稅：……四、軍事機關、部隊進口之軍用武器、裝備、車
07 輛、艦艇、航空器與其附屬品，及專供軍用之物資。……」
08 故依本款予以免稅者應為「軍事機關、部隊」自行進口之軍
09 用物品。再於同條第3項規定：「第1項第2款至第6款、……
10 所定之免稅範圍、品目、數量、限額、通關程序及其他應遵
11 行事項之辦法、前項但書進口次數頻繁之認定，由財政部定
12 之。」財政部本於此一授權，就該第1項第4款所規定之軍用
13 物品之免稅事項訂定軍用品免稅辦法。

14 (二)前揭軍事機關、部隊進口之軍用物品，應予免稅之優惠，早
15 在立法之初即有相同規定於56年8月8日制定公布之關稅法第
16 26條第3款。在行政程序法尚未施行前，為執行進口軍用物
17 品免稅規定，財政部訂有軍用物品進口免稅規則為據，依72
18 年11月28日修正之該規則第3條規定：「軍事機關向國內加
19 工出口區、科學工業園區及保稅工廠採購軍品或國防部基於
20 特殊需要委託國內廠商外購軍品或製造軍品之主要材料，得
21 經財政部專案核定辦理免稅。但委託國內廠商外購軍品或製
22 造軍品之主要材料案件，除另經國防部同意變更者外，其進
23 口人應以原核定受託廠商為限。」將免稅之優惠擴及於國防
24 部基於特殊需要委託國內廠商進口之情形，諒係考量國防部
25 事實上有特殊原因無法自行進口，必須依賴國內廠商辦理進
26 口事宜，而放寬母法限於必須由「軍事機關、部隊」進口之
27 要求。繼之於政府採購法87年5月27日經總統公布，並自公
28 布後1年施行，軍事機關、部隊即得委由得標廠商辦理工程
29 之定作、財物之買受、定製等事項（政府採購法第2條參
30 照），因而89年3月27日修正軍用物品進口免稅規則第3條為
31 「軍事機關向國外、加工出口區、科學工業園區、保稅工廠

01 採購軍品及依政府採購法辦理招標，由得標廠商進口之軍
02 品，或國防部基於特殊需要委託國內廠商外購軍品或製造軍
03 品之主要材料，由國防部或其授權單位核轉進口地海關申請
04 免稅。但委託國內廠商外購軍品或製造軍品之主要材料案
05 件，除另經國防部同意變更者外，其進口人應以原核定受託
06 廠商為限。」並於第7條第1項規定：「軍事機關依政府採購
07 法辦理招標，由得標廠商進口之軍品，應以得標廠商為進口
08 人，進口報單並應註明採購軍品之軍事機關名稱及相關免稅
09 依據。」即財政部鑑於軍事機關進口軍用物品得以政府採購
10 合約委之於得標廠商之實務運作，再度放寬母法之適用，允
11 許依政府採購法得標之廠商依採購契約為軍事機關、部隊進
12 口軍用物品時，亦得予以免稅。嗣後關稅法於90年10月31日
13 修訂，於規定免稅物品種類之第44條第3項增訂授權依據，
14 財政部亦配合於90年12月30日修正軍用物品進口免稅規則名
15 稱為現行之軍用品免稅辦法並發布全文，其中第3條、第7條
16 第1項之規定與原軍用物品進口免稅規則前揭規定之內容完
17 全一致。迄93年11月22日再度修正第3條為「軍事機關依政
18 府採購法辦理採購，由得標廠商進口或自加工出口區、科學
19 工業園區、保稅工廠購買之軍品，或國防部基於特殊需要委
20 託國內廠商外購軍品或製造軍品之主要材料，由國防部或其
21 授權單位核轉進口地海關申請免稅。但委託國內廠商外購軍
22 品或製造軍品之主要材料案件，除另經國防部同意變更者
23 外，其進口人應以原核定受託廠商為限。」迄今，即此次修
24 正僅為文字調整惟意旨仍然相同。

25 (三)按憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課
26 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
27 租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等
28 租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之，司法院
29 釋字第622號等多則解釋理由闡述甚明，即不僅課稅應有法
30 律保留原則之適用，即免徵稅賦亦必須法律或法律明確授權
31 之命令定有明文時，方得為之。由以上軍用品免稅辦法之沿

革可知，關稅法第49條第1項第4款母法僅允許「軍事機關、部隊」進口軍用物品始得免稅，乃主管機關考量軍事機關進口軍用物品，有由政府採購得標廠商或委託國內廠商辦理之現實需要，而以授權命令放寬母法關於進口人之規定，允許進口軍用物品之進口人為依政府採購法得標之廠商，或受國防部基於特殊需要而委託之國內廠商2類，亦得申請免稅；亦即將此2類進口人等同「軍事機關、部隊」看待。關於申請程序，軍用品免稅辦法第6條規定：「（第1項）軍事機關進口軍用物品申請免稅案件，應由國防部或其授權單位，備具報關單，詳列進口物品名稱、件數、價格、用途及進口日期與地點，加蓋機關印信，及其他進口必要文件，送請進口地海關，按照本辦法所訂免稅條件審核決定。（第2項）依第3條規定由得標廠商進口或委託國內廠商外購軍品申請免稅案件，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、件數、價格及用途、進口日期與地點，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，按照本辦法所訂免稅條件審核決定。……」即不論進口者為「軍事機關、部隊」或前揭放寬免稅條件之2類進口人，免稅申請程序均必須檢附一定文件經由國防部或其授權單位核轉辦理，即寓有將前揭放寬免稅條件之2類進口人與「軍事機關、部隊」等同看待，並由國防部或其授權單位先為審核確認之意旨，以求慎重。徵諸本件免稅申請案，自始係由陸軍後勤指揮部本於國防部之授權而以109年年5月11日陸後彈處字第0000000000號函向被上訴人提出，嗣經被上訴人作成否准之原處分函覆陸軍後勤指揮部，並副知上訴人益明。又同辦法第7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，應以得標廠商為進口人，進口報單並應註明採購軍品之軍事機關及相關免稅依據。」係藉諸辦理免稅申請程序之應附文件之記載，以證明申請事件符合同辦法第3條本文放寬允許進口人為依政府採購法得標之廠商亦得免稅之要件。從而，軍用品之進口

人不屬於前開2類進口主體，即非主管機關裁量以授權命令得予優免之對象，如予免稅即有悖於租稅法定原則至明。

(四)經核，原審由關稅法第49條第1項第4款及軍用品免稅辦法之相關規定，論斷軍用物品進口免稅要件須就進口之主體與輸入之客體等事項綜合審認，軍用品免稅辦法已就關稅法第49條第1項第4款規定所指「軍事機關進口」之要件為適度擴張，容許軍事機關辦理政府採購後由得標廠商進口或是國防部因特殊需要委託國內廠商進口者，亦得肯認相當於「軍事機關進口」之要件，除此之外，都不該當軍事機關進口之要件。並論斷依軍用品免稅辦法第3條及第6條規定，軍事機關進口專供軍用物資而得申請免稅者，應以國防部或其授權單位為申請人，本件申請案係由陸軍後勤指揮部行文向被上訴人提出，經被上訴人以原處分予以否准，並副知上訴人，足認上訴人並非本件申請案之申請人，原處分係針對申請人陸軍後勤指揮部而為。上訴人聲明請求被上訴人應就陸軍後勤指揮部行文檢附上訴人109年4月22日函核轉之免稅申請，作成准予免稅之處分，乃訴請判令被上訴人對他人（陸軍後勤指揮部）為授益處分（再核轉予上訴人），惟上訴人非系爭貨物之進口人，自亦難認其為利害關係人而有權利保護之必要，應認上訴人提起本件訴訟不具權利保護必要等語，於法並無違誤。上訴人主張系爭貨品之免稅申請唯陸軍後勤指揮部所得核轉申請，應以形同上訴人自行提出免稅申請看待，原處分否准免稅申請等同對上訴人所為云云，核屬無據。又主張本件原處分否准免稅申請，致上訴人所委託之進口人中租迪和公司負擔高額之稅捐費用後，轉嫁給上訴人負擔一節，核屬經濟上之利害關係，尚非法律上之利害關係可比。就原審進一步申論系爭貨物之進口人非上訴人，被上訴人以原處分否准陸軍後勤指揮部之免稅申請，並無違誤等節，上訴人則仍執其於原審之主張，以關稅法第49條第1項第4款並未限制免稅主體，軍用品免稅辦法第7條第1項規定由得標廠商進口之軍品，應以得標廠商為進口人之規定，形同以進口

人限縮免稅客體之範圍，超出母法授權之範圍，違背租稅法定原則，原審未說明何以上訴人之主張為不可採，有理由未備及適用法規不當之違背法令云云，實係上訴人對於法規之誤解，而為倒果為因之指摘，難以成立。上訴人又主張其與陸軍後勤指揮部所訂立之採購合約允許上訴人得分包予其他廠商辦理採購設備，而陸軍後勤指揮部亦已知悉且同意系爭貨物由上訴人委商第三人中租迪和公司進口，且所進口之系爭貨物確屬「廢彈處理中心委託民間經營案（0000000000000）」專案所需之軍用設備，自己符合免稅要件，原審未予採認，為理由不備之違誤云云。惟原審就此業已敘明得心證之理由，乃審酌被上訴人曾以109年7月14日高普業一字第000000000號函詢國防部是否同意將採購得標人（即軍用品免稅辦法所規定之進口人）變更為中租迪和公司，經國防部以109年7月29日國採驗結字第090161935號函復不同意，因認本件進口人並非為採購廠商之上訴人，與軍用品免稅辦法未符，原處分否准免稅申請，並無不合等語，尚無理由不備之違誤。

(五)綜上，上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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

中 華 民 國 112 年 11 月 6 日

最高行政法院第一庭

審判長法官 胡 方 新

法官 林 玫 君

法官 張 國 勳

法官 洪 慕 芳

法官 李 玉 卿

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 112 年 11 月 6 日

