

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

114年度訴字第1124號

115年5月14日辯論終結

原告 萬軍汽車有限公司

代表人 尤華瑋

訴訟代理人 蕭棋云 律師

複代理人 彭彥植 律師

訴訟代理人 謝欣翰 律師

被告 財政部關務署基隆關

代表人 張世棟（關務長）

訴訟代理人 許世明

上列當事人間請求退稅事件，原告不服財政部中華民國114年8月21日台財法字第11413926360號（案號：第11400136號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：台灣捷豹路虎股份有限公司（下稱捷豹路虎公司，即進口人）於民國111年10月至112年8月間向被告報運進口英國、斯洛伐克產製汽車9輛（進口報單第AB/11/094/A3181號等，詳附表，下稱A車、B車、C車、D車、E車、F車、G車、H車及I車，合稱系爭車輛），並於同期間完納貨物稅新臺幣（下同）7,483,927元及特種貨物及勞務稅（下稱特

01 銷稅) 2,969,447元。嗣捷豹路虎公司透過其經銷商九和汽
02 車股份有限公司(下稱九和公司),分別將A車至G車售予以
03 法蓮工業有限公司(下稱以法蓮公司),將H車及I車售予光
04 總企業有限公司(下稱光總公司),再轉售予原告。原告復
05 於112年8月至10月間將系爭汽車報運出口(出口報單第AA/1
06 2/287/E0901號等,詳附表),另以112年9月12日、9月13
07 日、10月20日申請書主張系爭車輛未經使用,嗣後運銷國
08 外,申請退還貨物稅與特銷稅,並檢附出口報單、汽車買賣
09 合約書、統一發票或電子發票證明聯、汽車新領牌照登記
10 書、汽(機)車各項異動登記書等文件供核。經被告審查結
11 果,認定不符合貨物稅條例第4條第1項第1款規定、財政部7
12 7年8月18日台財稅第770261481號函(下稱財政部77年8月18
13 日函)及106年5月5日台財稅字第10604569050號令(下稱財
14 政部106年5月5日令)核釋之貨物稅退稅要件,亦未符合退
15 還特銷稅要件等由,爰以114年1月9日基普里字第114100105
16 5號函(下稱原處分),否准其退稅之申請。原告不服,提
17 起訴願遭駁回,遂提起本件行政訴訟。

18 二、本件原告主張：

19 (一)本件原告退稅申請應適用財政部106年5月5日令,且在退稅
20 申請要件的「解釋上」應符合當時函令之意旨,尚不得逕以
21 後續較新函令來取代先前函令的解釋,以此保護原告之信
22 賴。故依財政部106年5月5日令意旨,原告僅須提出與「前
23 手」間載明貨價含貨物稅之買賣合約書即可,並非如114年
24 函令所補充要求應提出其與前手間「各階段交易」之買賣合
25 約書。

26 (二)訴願決定要求原告須提出與其前手間「各階段交易」均符合
27 106年函令所須之文件,顯有「限縮」貨物稅條例第4條第1
28 項之規定,增加法律所無的要件,阻礙原告依法請求退稅的
29 權利,顯有違反憲法第19條租稅法定主義、納稅者權利保護
30 法(下稱納保法)第3條第1項、第3項之規定。

01 (三)原告所提出於被告之退稅申請案中，就申請書須檢附之文
02 件已符合財政部106年5月5日令之要求，且原告要以何種方
03 式證明貨物交易過程，貨物稅條例並未限制，故就前開114
04 年函令應有「違反租稅法定」之要求。綜觀本件交易過程可
05 知貨物稅之納稅義務人(即訴外人台灣捷豹路虎公司)完納稅
06 捐後，透過經銷商九和公司出售A-G車予以法蓮公司、H、I
07 車予光總公司，再轉售予原告，實以透過貨價轉嫁由最終買
08 受人(即原告)承擔貨物稅，縱使貨物事後因運銷國外符合退
09 稅要件，就此退稅債權亦應已轉讓由貨物買受人承擔，故車
10 輛出口人「要以何種方式證明貨物交易過程，貨物稅條例並
11 未限制，尚不影響其得作為退稅之申請人」，故原告自得以
12 其與前手間之買賣契約書或統一發票等作為貨物稅移轉之證
13 明方法。換言之，被告及財政部尚不得以原告未能提出「各
14 階段交易」均符合財政部106年5月5日令要求需之文件為
15 由，逕行認定原告不具備申請退稅之主體適格。

16 (四)被告及財政部錯誤適用貨物稅條例第4條第1項第1款規定，
17 將該款規定中「未經使用」之要件任意擴張解釋為「消費行
18 為」，顯然有違「貨物稅課徵之立法目的」，亦與大法官所
19 要求之租稅法律之解釋方法不符。且過往類似情形原告皆獲
20 退稅，被告破壞原告對該授益處分之信賴保護，亦與行政程
21 序法第8條有違。

22 (五)聲明：

23 1. 訴願決定及原處分均撤銷。

24 2. 被告應依原告申請，作成退還原告貨物稅、特銷稅10,45
25 3,374元之行政處分。

26 3. 訴訟費用由被告負擔。

27 三、被告則以：

28 (一)已納貨物稅之進口貨物，事後運銷國外，依貨物稅條例第4
29 條第1項第1款規定，請求退還原納貨物稅要件之一為貨物
30 「未經使用」，本件被告認「未經使用」之事實不存在，理
31 由如下：

01 1.系爭車輛透過買賣行為業已進入國內消費市場消費，課徵
02 貨物稅之目的已經達成，本應課徵並負擔稅賦，「未經使
03 用」之事實不存在，自無適用貨物稅條例第4條第1項第1
04 款退稅規定之餘地。被告以原處分否准原告退還進口人原
05 納貨物稅之申請，自無不合。：

06 (1)系爭車輛進口時，已由進口人捷豹路虎公司於111年10
07 月至112年8月間完納貨物稅及特銷稅；進口後，參據原
08 告退稅申請書檢附之資料，得知系爭9輛汽車於境內為
09 有償移轉。

10 (2)被告復以114年3月24日基普里字第1141009091號函，請
11 原告於文到翌日起7日內，提供足資證明系爭車輛於我
12 國境內未經使用，及有代理納稅義務人退稅權限之資
13 料，惟原告未能提供。關於海關實務上執行車輛出口查
14 驗，主要係檢視出口報單所載貨物名稱、型號、規格等
15 與實際出口車輛是否相符，以防杜虛報走私，此與貨物
16 稅法令上「未經使用」要件認定，性質與目的均不相
17 同；查系爭車輛已完成新領牌照登記，是原告仍需提示
18 足資證明系爭車輛於境內未經使用之資料，如監理機關
19 未領牌或領牌錯誤之函文，證明系爭車輛並無領牌之事
20 實，綜合相關證據資料判斷之，尚非僅以系爭車輛之里
21 程數、車輛牌照已註銷、出口時經海關查驗等由，即可
22 據此認定系爭車輛確屬「未經使用」；因原告未能提供
23 系爭車輛於境內「未經使用」之資料，依最高行政法院
24 109年度判字第461號判決意旨，被告爰認定系爭車輛於
25 境內「未經使用」之事實不存在，應無違誤。

26 (二)至原告所請退還已納特銷稅一節，按特種貨物及勞務稅條例
27 (下稱特銷稅條例)第6條第1項第2款對高價貨物運銷國外
28 免徵特銷稅之立法意旨，係基於特銷稅屬國內消費稅，貨物
29 運銷國外前，未在國內消費使用，應予免稅，爰明定高價貨
30 物運銷國外免徵特銷稅。復參據財政部賦稅署106年9月6日
31 臺稅消費字第1060458306號函意旨，特銷稅與貨物稅同屬消

01 費稅性質，得否退稅之認定原則允應一致；則本件被告依據
02 原告退稅申請書檢附汽車「訂購合約書」等資料，足認系爭
03 車輛非屬「未經使用」之情形，自無適用貨物稅條例第4條
04 第1項第1款退稅規定之餘地，依前揭財政部賦稅署函釋，原
05 告所請退還已納特銷稅部分，要難核符特銷稅條例第6條第1
06 項第2款免稅要件，被告以原處分，否准本件退還已納特銷
07 稅之申請，亦無不合。

08 (三)原告主張原處分及訴願決定以「消費行為」，刻意擴張成判
09 斷「未經使用」之要件，顯有違誤乙節，依財政部77年8月1
10 8日函釋，其中「未經使用」之解釋，按最高行政法院113年
11 度再字第23號判決意旨，所謂之「使用」並不限於物理上之
12 實際使用，倘已進入國內市場並經銷售消費，縱然無行駛里
13 程等物理上實際使用行為，惟基於課徵貨物稅之目的已經達
14 成，本應課徵並負擔稅賦，故自無適用貨物稅條例第4條第1
15 項第1款退稅規定之餘地。爰此，已納貨物稅進口貨物，倘
16 已進入國內市場發生買賣「消費行為」，貨物稅經由內含於
17 貨物價格轉嫁下游業者負擔，此時，課徵貨物稅之目的已經
18 達成，「未經使用」之事實即不存在，自無適用貨物稅條例
19 第4條第1項第1款規定之餘地，故貨物於境內發生買賣「消
20 費行為」，課徵貨物稅之目的已經達成，已無法退還原納貨
21 物稅，即應認定「未經使用」之事實不存在，原告所訴，核
22 無足採。

23 (四)至財政部106年5月15日令及114年1月22日令，係為處理海關
24 自95年8月10日起實施「進口與貨物稅完(免)稅證明書
25 (車輛用)」(下稱貨物稅完稅證明書)無紙化作業後，以
26 何文件替代該貨物稅完稅證明書進而承受請求退還貨物稅稅
27 款權利，及授權海關依職權認定車輛是否屬「未經使用」之
28 作業規定；是以，該2財政部令與本案系爭車輛「未經使
29 用」之事實認定無涉。

30 (五)聲明：

31 1.原告之訴駁回。

01 2.訴訟費用由原告負擔。

02 四、本院判斷：

03 (一)貨物稅條例第4條第1項第1款規定：「已納或保稅記帳貨物
04 稅之貨物，有下列情形之一者，退還原納或沖銷記帳貨物
05 稅：一、運銷國外。」特銷稅條例第6條第1項第2款規定：
06 「第2條第1項第2款（按：二、小客車：包括駕駛人座位在
07 內，座位在9座以下之載人汽車且每輛銷售價格或完稅價格
08 達……300萬元者。）至第6款規定之特種貨物，有下列情形
09 之一，免徵特種貨物及勞務稅：……二、運銷國外者。」

10 (二)查事實概要欄所載之事實，為兩造所不爭執，並有原告112
11 年9月15日、10月24日及113年9月18日申請書（見原處分可
12 閱卷1第1頁、第12頁、第23頁、第32頁、第42頁、第52頁、
13 第68頁及第79頁）、出口報單（見原處分可閱卷1第2頁至第
14 4頁、第13頁至第15頁、第24頁至第25頁、第33頁至第34
15 頁、第43頁至第44頁、第53頁至第55頁、第69頁至第71頁及
16 第80頁至第81頁）、汽車買賣契約書（見原處分可閱卷1第5
17 頁至第8頁、第16頁至第19頁、第26頁至第28頁、第35頁至
18 第38頁、第45頁至第48頁、第56頁至第58頁、第62頁至第64
19 頁、第72頁至第75頁及第82頁至第85頁）、統一發票收執聯
20 （見原處分可閱卷1第9頁、第20頁、第29頁、第39頁、第49
21 頁、第59頁、第65頁、第76頁及第86頁）、汽車新領牌照登
22 記書（見原處分可閱卷1第10頁、第21頁、第30頁、第40
23 頁、第41頁、第50頁、第60頁、第66頁、第77頁及第87
24 頁）、汽(機)車各項異動登記書（見原處分可閱卷1第頁、
25 第22頁、第31頁、第51頁、第61頁、第67頁、第78頁及第88
26 頁）、原處分（見原處分可閱卷1第101頁至第104頁）及訴
27 願決定（見本院卷第33頁至第52頁）在卷可稽，堪信為真
28 實。

29 (三)原告雖主張，貨物稅條例及特銷稅條例均僅規定未經使用運
30 銷國外，即得申請退稅，系爭車輛並未使用，即註銷車牌運
31 銷國外，已符合退稅規定云云，惟按：

- 01 1.貨物稅乃針對特定之貨物課徵之稅捐。由於一般貨物已經
02 課徵一般消費稅之營業稅，如再加徵貨物稅，勢必造成重
03 複負擔，且針對少數特種貨物課稅，難免違反平等原則之
04 疑慮，因此，貨物稅之課徵除了獲得國家財政收入目的之
05 外，並應另外具有公益原則之其他社會政策目的。各國選
06 擇貨物稅之課稅貨物標準，不外是對於奢侈品課稅（例如
07 珠寶、汽車等），以謀求平均社會財富之目的；或對於有
08 害國民健康之產品（例如菸、酒等）加以課徵，以達到
09 「寓禁於徵」減少消費之目的；或基於節約能源、減少對
10 於環境污染而對於相關產品（例如汽車、機車、油品類
11 等）加以課稅，以達到「外部成本內部化」之目的。而10
12 0年5月4日制定，同年6月1日施行之特銷稅條例，俗稱為
13 「奢侈稅」條例，乃對於在中華民國境內銷售、產製及進
14 口該條例所明訂之「奢侈品」，或銷售特種之勞務，予以
15 課徵高額之稅捐，以達減少高單價物品消費、遏止房地產
16 短期炒作之政策性目的。也因為貨物稅、特銷稅之課徵有
17 前述立法目的，縱然上開貨物並非在我國境內生產或製
18 造，而是自國外進口，基於稅捐中立性原則應使其間負擔
19 平等，貨物稅條例第1條及特銷稅條例第1條遂規定：「本
20 條例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進口，除法律
21 另有規定外，均依本條例徵收貨物稅。」及「在中華民國
22 境內銷售、產製及進口特種貨物或銷售特種勞務，均應依
23 本條例規定課徵特種貨物及勞務稅。」
- 24 2.依稅捐稽徵法第35條之1規定：「國外輸入之貨物，由海
25 關代徵之稅捐，其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海
26 關緝私條例之規定辦理。」貨物稅條例第23條第2項規
27 定：「進口應稅貨物，納稅義務人應向海關申報，並由海
28 關徵收關稅時代徵之。」特銷稅條例第16條第6項規
29 定：「進口特種貨物應徵之稅額，納稅義務人應向海關申
30 報，並由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅
31 法及海關緝私條例之規定辦理。」相對於加值型營業稅係

01 按每個銷售階段增值額，據以計算銷項稅額減去進項稅額
02 而課徵之多階段增值稅之消費稅，貨物稅及特銷稅之計算
03 及課徵方式則係採用貨物在產製出廠或進口時，按銷售價
04 格計算課徵而為單階段之毛額型消費稅。因貨物稅及特銷
05 稅為單階段之毛額型消費稅之故，立法者為確保貨物稅及
06 特銷稅稅捐債權之實現，必須選擇一個最容易掌握稅源之
07 時點。現行實證法之立法抉擇選在應課貨物稅及特銷稅之
08 貨物「出廠」時或「進口」時，而非「銷售」時（貨物稅
09 條例第2條第1項、特銷稅條例第4條第2項規定參照），提
10 前課徵時點以確保貨物稅及特銷稅稅捐債權之實現。不過
11 貨物稅及特銷稅同樣為間接稅，稅捐之實質負擔人終必是
12 貨物之最終消費者。而選擇出廠時或進口時即課徵貨物稅
13 及特銷稅，就必須考量「如果出廠或進口後沒有實際銷售
14 行為，該已納之稅款即無法轉嫁予消費者」等因素，而有
15 對應之退稅規範機制，以符合量能課稅原則之規範要求
16 （最高行政法院105年度判字第215號判決類似見解可資參
17 照）。

- 18 3. 考量應徵貨物稅、特銷稅之貨物，在貨物產製後出廠或貨
19 物進口時，貨物稅、特銷稅之構成要件即已該當，納稅義
20 務人即應依照貨物稅條例、特銷稅條例規定報繳貨物稅、
21 特銷稅。如果出廠或進口後，沒有實際銷售行為，已納之
22 稅款即無法轉嫁，為免納稅義務人實際承擔稅負，不符合
23 貨物稅、特銷稅為間接稅之本質，貨物稅條例第4條第1項
24 第1款遂規定：「已納或保稅記帳貨物稅之貨物，有下列
25 情形之一者，退還原納或沖銷記帳貨物稅：一、運銷國
26 外。」特銷稅條例第6條第1項第2款規定：「第2條第1項
27 第2款（按：二、小客車：包括駕駛人座位在內，座位在9
28 座以下之載人汽車且每輛銷售價格或完稅價格達……300
29 萬元者。）至第6款規定之特種貨物，有下列情形之一，
30 免徵特種貨物及勞務稅：……二、運銷國外者。」

01 4.準此，貨物稅及特銷稅乃對國內產製或自國外進口之貨
02 物，於貨物出廠或進口時課徵之稅捐，貨物稅與特銷稅均
03 為境內消費稅性質，進口貨物如未流通進入國內消費市場
04 使用，旋即運銷國外者，不納入課稅範圍，已繳納之貨物
05 稅及特銷稅，始得申請退還（最高行政法院112年度上字
06 第534號、112年度上字第537號、112年度上字第801號判
07 決意旨參照）。至此所謂之「使用」並不限於物理上之實
08 際使用，倘已進入國內市場並經銷售消費，縱然無行駛里
09 程等物理上實際使用行為，惟基於課徵貨物稅及特銷稅之
10 目的已經達成，本應課徵並負擔稅賦，故自無適用貨物稅
11 條例第4條第1項第1款及特銷稅條例第6條第1項第2款退稅
12 規定之餘地（最高行政法院113年度再字第23號判決意旨
13 參照）。

14 5.如前所述，貨物稅條例第4條第1項第1款及特銷稅條例第6
15 條第1項第2款規定，係考量貨物已繳納貨物稅、特銷稅
16 後，如沒有實際銷售行為，已納之稅款無從轉嫁，而允許
17 貨物運銷國外時，得退還已納稅款。故上開條文雖未明文
18 規定得以提出退還貨物稅款、特銷稅款申請之申請權人為
19 何，解釋上仍僅指繳納貨物稅、特銷稅之納稅義務人。蓋
20 上開貨物如因買賣而有消費行為，納稅義務人已納之貨物
21 稅、特銷稅即得轉嫁由後手承擔，即便嗣後買受人將貨物
22 運銷國外，亦非前開貨物稅條例第4條第1項第1款、特銷
23 稅條例第6條第1項第2款所要規範之範疇。後手買受所支
24 付之價金，縱使包含貨物稅、特銷稅，此乃因貨物稅、特
25 銷稅為間接消費稅性質使然，尚難認後手因支付價金內含
26 貨物稅、特銷稅即繼受納稅義務人於稅捐法上之權利義務
27 關係。

28 6.經查，系爭車輛進口報關時，已由進口商捷豹路虎公司於
29 111年10月至112年8月間完納貨物稅7,483,927元及特銷稅
30 2,969,447元，合計10,453,374元。進口後，由進口商捷
31 豹路虎公司以有償移轉之方式，透過經銷商九和公司，分

01 別將A車至G車售予以法蓮公司，將H車及I車售予光總公
02 司，再轉售予原告。系爭車輛請領汽車牌照後復又辦理繳
03 銷等情，已如前述。揆諸前揭說明，上開公司於我國境內
04 就系爭車輛之買賣行為，核屬境內消費行為，基於課徵貨
05 物稅及特銷稅之目的已經達成，本應課徵並負擔稅賦，且
06 原告並非系爭貨物稅、特銷稅之納稅義務人，自無依貨物
07 稅條例第4條第1項第1款、特銷稅條例第6條第1項第2款規
08 定請求退稅之餘地。且貨物稅、特銷稅之課徵，並非僅基
09 於節約能源、減少環境污染之目的，尚包括謀求平均社會
10 財富、減少高單價物品消費等政策性目的，已如前述，從
11 而原告主張沒有增加里程數，不會造成環境污染，即不屬
12 在國內使用而應退還已繳貨物稅、特銷稅云云，尚非可
13 採。

14 7.原告雖又主張其歷來均循類同作業程序申請退稅獲准，被
15 告忽以本件屬境內買賣，否准退稅，有違信賴保護一節。
16 惟平等原則要求行政機關對於事物本質上相同之事件應作
17 相同之處理，除有合理正當之事由外，不得為差別待遇，
18 乃形成行政自我拘束原則。惟憲法上之平等原則，係指合
19 法之平等，人民不得主張「不法之平等」，而行政先例必
20 須合法，亦為行政自我拘束之前提要件，故行政自我拘束
21 原則並非賦予人民有要求行政機關重複錯誤之請求權（最
22 高行政法院113年度上字第261號判決意旨參照）。又「信
23 賴保護原則」，係指行政處分雖有瑕疵，但相對人或關係
24 人對其存續已有信賴，而行政機關之事後矯正，將因此增
25 加其負擔者，即不得任意為之之謂。如行政機關有怠於行
26 使權限，致使人民因個案違法狀態未排除而獲得利益情
27 形，並非行政機關所為行政處分之存續使人民產生信賴，
28 自無信賴保護原則之適用，亦無基於信賴保護原則進而主
29 張不法平等之餘地（最高行政法院111年度上字第138號判
30 決意旨參照）。本件被告未准許原告之系爭申請並無違
31 誤，已如前述，被告此前所為與上述意旨不符之前例，即

01 難認屬得以援引之行政先例，從而，原告亦無基於信賴保
02 護原則進而主張不法平等之餘地。是原告上開主張，亦不
03 足取。

04 (四)綜上所述，原告請求退還貨物稅、特銷稅為無理由，原處分
05 否准其申請並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告
06 仍執前詞，訴請判決如其聲明所示，為無理由，應予駁回。

07 五、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料
08 經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必
09 要，一併說明。

10 六、結論：原告之訴為無理由。

11 中 華 民 國 115 年 5 月 28 日

12 審判長法官 洪慕芳

13 法官 郭銘禮

14 法官 周泰德

15 一、上為正本係照原本作成。

16 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭
17 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
18 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
19 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附
20 繕本）。

21 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
22 逕以裁定駁回。

23 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟
24 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
25 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。
26

得不委任律師為 訴訟代理人之情 形	所需要件
(一)符合右列情 形之一者， 得不委任律	1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具 備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定

師為訴訟代理人	<p>合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。</p> <p>2. 稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。</p> <p>3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。</p>
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	<p>1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。</p> <p>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。</p> <p>3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。</p> <p>4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。</p>
<p>是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。</p>	

中 華 民 國 115 年 5 月 28 日

書記官 蕭純純