

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777號

115年4月9日辯論終結

原告 信義小客車租賃有限公司

代表人 陳俐君（董事）

訴訟代理人 蔡炳楠 律師

洪偉勝 律師

胡珮琪 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

陸心柔

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6月5日台財法字第11413907500號（案號：第11301154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、爭訟概要：

訴外人和泰汽車股份有限公司（下稱和泰公司）於民國113年1月17日及19日向被告報運進口日本產製車身號碼：JTHCD AAD105002768（進口報單號碼：第AB//13/A55/24345號，項次5）及JTHCDAAD805002881（進口報單號碼：第AB//13/A55/24363號，項次3）汽車各1輛（下合稱系爭汽車），並於報關日完稅放行。嗣和泰公司於113年1月24日及29日將系爭

01 汽車售予其經銷商北都汽車股份有限公司(下稱北都公司)，
02 北都公司並於113年2月22日及23日將系爭汽車銷售予原告，
03 經原告於113年2月27日向臺北市區監理所新領租賃小客車短
04 租之車牌號碼000-0000及000-0000牌照，又於113年6月14日
05 及113年5月16日將牌照繳銷後，於113年6月28日及113年5月
06 23日將系爭汽車復運出口(出口報單號碼：第AB/BE/13/53
07 9/F3751號及第AW//13/539/F3019號)，另以113年7月23日
08 (被告收文日期)貨物稅退稅申請表(下稱系爭申請表)，
09 主張系爭汽車未經使用，僅領牌照即註銷，申請退還貨物
10 稅、特種貨物及勞務稅(下稱特銷稅)等，並檢附出口報單正
11 本、汽車新領牌照登記書影本、汽(機)車各項異動登記書影
12 本、汽車買賣契約書影本及電子發票影本等文件供核。被告
13 審查結果，認定不符合貨物稅條例第4條第1項第1款規定、
14 財政部77年8月18日台財稅第770261481號函(下稱77年8月18
15 日函)及106年5月5日台財稅字第10604569050號令(下稱106
16 年5月5日令)核釋之退稅要件等由，以113年10月30日基普里
17 字第1131033061號函，否准原告退稅之申請(下稱原處分)。
18 原告不服，提起訴願，經財政部以114年6月5日台財法字第1
19 1413907500號(案號：第11301154號)訴願決定書決定訴願駁
20 回，原告仍不服，於是提起本件行政訴訟。

21 二、原告起訴主張及聲明：

22 (一)主張要旨：

23 原告所經營事業包括國際貿易，其向和泰公司之經銷商購買
24 系爭汽車後運銷國外，為營業行為，非屬為於國內以消費為
25 目的而為之消費行為。原告已檢附出口報單、汽車新領牌照
26 登記書、汽車繳銷登記書、汽車買賣契約書等文件供核，本
27 件申請退稅符合貨物稅條例第4條第1項第1款等規定，被告
28 應准予退稅，且歷來原告均循此作業程序申請獲准，如今被
29 告卻自行擴張貨物稅條例、特銷稅條例及財政部函令規定，
30 忽以本件屬境內買賣，否准退稅，增加法令所無之要件限

01 制，與司法院釋字第525號解釋相違，顯屬違法，亦有違信
02 賴保護及行政自我拘束原則。

03 (二)聲明：

04 1.訴願決定及原處分均撤銷。

05 2.被告就原告之系爭申請，應作成准予退還貨物稅新臺幣（下
06 同）1,324,722元及特銷稅602,748元（下合稱系爭貨物稅及
07 特銷稅）之行政處分。

08 三、被告答辯及聲明：

09 (一)答辯要旨：

10 系爭汽車進口時，已由進口商和泰公司於113年1月間完納貨
11 物稅及特銷稅，參據原告於系爭申請表所檢附之資料可知，
12 系爭汽車係由北都公司銷售予原告並經原告領取汽車牌照，
13 核屬境內消費行為，非屬未經使用情形，自無適用貨物稅條
14 例第4條第1項第1款規定，未經國內消費使用而運銷國外，
15 而得據以申請退還已繳貨物稅之餘地，亦難核符特銷稅條例
16 第6條第1項第2款之免稅要件，爰此，被告以原處分否准原
17 告所請，自無不合。

18 (二)聲明：

19 原告之訴駁回。

20 四、爭點：

21 (一)系爭申請是否符合貨物稅及特銷稅之退稅要件？

22 (二)原處分是否違反信賴保護原則及行政自我拘束原則？

23 五、本院的判斷：

24 (一)前提事實：

25 上開爭訟概要欄所述之事實，除本件爭點外，為兩造所不爭
26 執，並有系爭汽車之進口報單及進口報單狀態查詢清表（原
27 處分卷2乙證1-4）、和泰汽車114年10月20日和（公）20250
28 0074號函（下稱114年10月20日函，本院卷第71頁、卷末證
29 物袋）、系爭申請表及檢附之出口報單、汽車新領牌照登記
30 書、汽車繳銷登記書、汽車買賣契約書、電子發票證明聯等
31 文件（原處分卷1乙證1、2）、原處分及送達證書（原處分

卷1乙證3）、北都汽車114年2月20日說明書（原處分卷1乙證7）、訴願決定及送達證書（原處分卷1乙證8、訴願可閱卷末頁）可查，堪信為真。

(二)應適用的法令及法理的說明：

1.貨物稅乃針對特定之貨物課徵之稅捐。由於一般貨物已經課徵一般消費稅之營業稅，如再加徵貨物稅，勢必造成重複負擔，且針對少數特種貨物課稅，難免違反平等原則之疑慮，因此，貨物稅之課徵除了獲得國家財政收入目的之外，並應另外具有公益原則之其他社會政策目的。各國選擇貨物稅之課稅貨物標準，不外是對於奢侈品課稅（例如珠寶、汽車等），以謀求平均社會財富之目的；或對於有害國民健康之產品（例如菸、酒等）加以課徵，以達到「寓禁於徵」減少消費之目的；或基於節約能源、減少對於環境污染而對於相關產品（例如汽車、機車、油品類等）加以課稅，以達到「外部成本內部化」之目的。也因為貨物稅之課徵有上開立法目的，縱然上開貨物並非在我國境內生產或製造，而是自國外進口，基於稅捐中立性原則應使其間負擔平等，貨物稅條例第1條及特銷稅條例第1條遂規定：「本條例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進口，除法律另有規定外，均依本條例徵收貨物稅。」及「在中華民國境內銷售、產製及進口特種貨物或銷售特種勞務，均應依本條例規定課徵特種貨物及勞務稅。」

2.依稅捐稽徵法第35條之1規定：「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。」貨物稅條例第23條第2項規定：「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。」特銷稅條例第16條第6項規定：「進口特種貨物應徵之稅額，納稅義務人應向海關申報，並由海關代徵之；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。」相對於加值型營業稅係按每個銷售階段加值額，據以計算銷項稅額減去進項稅額而課徵之多階段加值稅

之消費稅，貨物稅及特銷稅之計算及課徵方式則係採用貨物在產製出廠或進口時，按銷售價格計算課徵而為單階段之毛額型消費稅。因貨物稅及特銷稅為單階段之毛額型消費稅之故，立法者為確保貨物稅及特銷稅稅捐債權之實現，必須選擇一個最容易掌握稅源之時點。現行實證法之立法抉擇選在應課貨物稅及特銷稅之貨物「出廠」時或「進口」時，而非「銷售」時（貨物稅條例第2條第1項、特銷稅條例第4條第2項規定參照），提前課徵時點以確保貨物稅及特銷稅稅捐債權之實現。不過貨物稅及特銷稅同樣為間接稅，稅捐之實質負擔人終必是貨物之最終消費者。而選擇出廠時或進口時即課徵貨物稅及特銷稅，就必須考量「如果出廠或進口後沒有實際銷售行為，該已納之稅款即無法轉嫁予消費者」等因素，而有對應之退稅規範機制，以符合量能課稅原則之規範要求（最高行政法院105年度判字第215號判決類似見解可資參照）。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稅之貨物，有下列情形之一者，退還原納或沖銷記帳貨物稅：一、運銷國外。」特銷稅條例第6條第1項第2款規定：「第2條第1項第2款（按：二、小客車：包括駕駛人座位在內，座位在9座以下之載人汽車且每輛銷售價格或完稅價格達……300萬元者。）至第6款規定之特種貨物，有下列情形之一，免徵特種貨物及勞務稅：……二、運銷國外者。」即是為反映稅捐負擔平等之量能課稅原則之例外規定。

3. 又貨物稅及特銷稅乃對國內產製或自國外進口之貨物，於貨物出廠或進口時課徵之稅捐，貨物稅與特銷稅均為境內消費稅性質，倘若廠商進口已納貨物稅及特銷稅貨物，事後運銷國外，出口時如檢具完稅照報驗，查明該批貨物於進口時確已完稅，且未經使用，足證並未在國內消費使用者，始可申請退還已納貨物稅及特銷稅（最高行政法院109年度判字第461號判決意旨參照）。申言之，因貨物稅與特銷稅屬境內消費稅，進口貨物如未流通進入國內消費市場使用，旋即運銷

01 國外者，不納入課稅範圍，已繳納之貨物稅及特銷稅，始得
02 申請退還（最高行政法院112年度上字第537號、112年度上
03 字第801號判決意旨參照）。至此所謂之「使用」並不限於
04 物理上之實際使用，倘已進入國內市場並經銷售消費，縱然
05 無行駛里程等物理上實際使用行為，惟基於課徵貨物稅及特
06 銷稅之目的已經達成，本應課徵並負擔稅賦，故自無適用貨
07 物稅條例第4條第1項第1款及特銷稅條例第6條第1項第2款退
08 稅規定之餘地（最高行政法院113年度再字第23號判決意旨
09 參照）。

10 4.由於應徵貨物稅的貨物，在貨物產製後出廠或貨物進口時，
11 貨物稅的構成要件即已該當，納稅義務人即應依照貨物稅條
12 例規定報繳貨物稅，至於其後納稅義務人是否透過售價內含
13 稅款方式轉嫁給交易相對人即終端消費者負擔，並非關注重
14 點。也因此，倘若此處確實符合貨物稅條例第4條第1項第1
15 款規定之法定構成要件者，請求為進口貨物之貨物稅款之退
16 給給付，性質為反映稅捐負擔平等之量能課稅原則的例外規
17 定，以原則之例外規定為稅捐優惠規範在理解時，即應儘量
18 以限縮方式以為規範解釋，避免更大規模破壞以量能課稅原
19 則為具體化憲法（稅捐負擔）平等原則。在限制稅捐優惠規
20 範之適用的法律解釋法下，貨物稅條例第4條第1項規定，儘
21 管並未有明文規定，得以提出退給貨物稅款申請之申請權人
22 為何者，但解釋論上即因為其屬例外規定而應從嚴予以解
23 釋，此種解釋方法，並非增加法律所無限制的法律解釋（柯
24 格鐘，汽車進口復運出口之貨物稅款的退給—評最高行政法
25 院112年度上字第537號判決，月旦實務選評第5卷第4期，20
26 25年4月，第96-97頁參照）。

27 5.財政部77年8月18日函釋：「廠商進口已納貨物稅貨物，事
28 後運銷國外，出口時如檢具完稅照報驗，查明該批貨物於進
29 口時確已完稅，且未經使用者，同意查憑原完稅照及出口報
30 單，核實退稅。」僅在重申貨物稅條例第4條第1項及貨物稅
31 稽徵規則第21條第1款及第22條第2項規定。財政部賦稅署10

01 6年9月6日臺稅消費字第10604583060號函：「……鑒於小客
02 車同為貨物稅及特種貨物及勞務稅課徵客體，且該二稅目同
03 屬消費稅性質，得否退稅之認定原則允應一致，爰進口已納
04 特種貨物及勞務稅之小客車，可參照上開財政部函（即財政
05 部77年8月18日函釋……辦理……。」亦同此旨。財政部114
06 年1月22日台財稅字第11304664860號令釋：「一、進口車輛
07 已納貨物稅且未經使用，嗣後運銷國外者，車輛輸出人取具
08 下列文件之一，並載明出口報單號碼者，得向原進口地海關
09 申請退還已納之貨物稅：(一)納稅義務人出具授權代理行使退
10 稅請求權之委任書或其他足資證明車輛輸出人有該代理權之
11 文件（例如：載明納稅義務人授權車輛輸出人代理退稅相關
12 文字之買賣合約書正本）。(二)依本部77年8月18日台財稅第7
13 70261481號函規定，檢具進口與貨物稅完稅證明書（車輛
14 用）正本。二、進口車輛有下列情形之一者，核屬境內消費
15 行為，非屬未經使用之情形，不適用前點規定：(一)已於中華
16 民國境內完成新領牌照登記。但車輛輸出人提示足資證明該
17 車輛於中華民國境內未經使用之資料，經進口地海關查明屬
18 實者，不在此限。(二)未於中華民國境內完成新領牌照登記，
19 經進口地海關查明該車輛有經使用之事實。……四、本令發
20 布日前已向海關申請退稅，尚未作成准駁決定或未確定之案
21 件，如進口車輛未經使用且車輛輸出人提示其與前手間之各
22 階段交易，均符合廢止前本部106年5月5日台財稅字第10604
23 569050號令第2點所定文件〔按：車輛輸出人無法取具前點
24 規定之完稅證明書者，得持載明貨價含貨物稅之買賣合約書
25 正本、統一發票收執聯正本（或電子發票證明聯）及出口報
26 單出口證明用聯，向原進口地海關申請退還已納之貨物
27 稅。〕，得辦理退稅。」僅在放寬當事人申請退給貨物稅之
28 證據方法，其適用對象仍必須是進口貨物時業已繳納貨物稅
29 款之進口廠商，即應由納稅義務人以自己名義申請，而非向
30 進口廠商購買貨物之交易相對人，以自己名義申請貨物稅款
31 的退給。上開函令均係財政部就其所屬關務署執行退還原納

貨物稅工作，所為之細節性、技術性規定，與貨物稅條例等相關規定並未違背，本院自得予以援用。是已納貨物稅及特銷稅之進口車輛請求依貨物稅條例第4條第1項第1款、特銷稅條例第6條第1項第2款規定及前揭函令退稅者，縱確已出口，但仍須符合「未經使用」之條件，且限於納稅義務人本人為退給稅款申請人，始足允之。

(三)系爭汽車經請領牌照且在國內市場買賣交易，銷售予原告，屬境內消費使用行為，系爭申請並不符合貨物稅條例第4條第1項第1款及特銷稅條例第6條第1項第2款之退稅要件：

1.進口商和泰公司於113年1月17日及19日報運進口日本產製之系爭汽車，於報關日完稅放行，嗣和泰公司於113年1月24日及29日將系爭汽車售予其經銷商北都公司，再由北都公司於113年2月22日及23日將系爭汽車銷售予原告，並經原告於113年2月27日向臺北市區監理所新領牌照等情，為兩造所不爭執，並有系爭汽車之進口報單及進口報單狀態查詢清表（原處分卷2乙證1-4）、和泰汽車114年10月20日函（本院卷第71頁、卷末證物袋）、汽車新領牌照登記書、汽車買賣契約書及電子發票證明聯（原處分卷1第4、5、6、10、11、12頁）可憑，此部分事實，應堪認定。是其等於境內買賣系爭汽車，已屬境內消費行為，系爭汽車透過買賣行為而業已進入本國市場為消費，此不因原告事後基於何種身分或目的，於113年6月14日及113年5月16日將系爭汽車牌照繳銷，於113年6月28日及23日將系爭汽車復運出口而有異。

2.如前所述，由於應徵貨物稅及特銷稅之貨物，在貨物於產製後出廠時，或貨物進口時，貨物稅及特銷稅之課稅構成要件即已該當，納稅義務人即應依貨物稅條例及特銷稅條例規定報繳稅務稅，至於，其後納稅義務人是否透過售價內含稅款方式轉嫁予交易相對人即終端消費者負擔，並非關注重點所在。實際上，貨物在進口後，由進口廠商將貨物透過有償移轉方式，將其交付給境內交易相對人時，無論後者是否為營業人，此種交易即已構成境內消費行為，是其在客觀上也同

樣無法該當貨物稅條例第4條第1項第1款及特銷稅條例第6條第1項第2款所規定，未經使用而「運銷國外」，因此而得向該管稅捐機關申請退稅適用之餘地，是被告以原處分否准原告退稅之申請，並無違誤，本件亦無庸再論究原告並非系爭汽車貨物稅及特銷稅之納稅義務人，能否因輾轉買賣而承受請求退還貨物稅稅款之權利。原告主張被告自行擴張貨物稅條例、特銷稅條例及財政部函令規定，以「未曾於境內消費」為退稅要件，增加法令所無之「未經使用」作為退稅與否之要件，顯屬違法等語，並無足採。原告另聲請通知證人陳○○即前北都公司大安營業所所長到庭作證，以釐清系爭汽車之訂約人、使用人與實際情形未符之原因，因系爭汽車係由和泰公司直接銷售予北都公司，再由北都公司直接銷售予原告之事證已明，本院認無再調查之必要。

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

先例，從而，原告亦無基於信賴保護原則進而主張不法平等之餘地。是原告上開主張，亦不足取。

(四)綜上所述，原告主張原處分違法各節，均無可採。原處分並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請判決如其聲明所示，為無理由，應予駁回。

六、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經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，一併說明。

七、結論：原告之訴為無理由。

中 華 民 國 115 年 4 月 30 日

審判長法官 洪慕芳

法官 郭銘禮

法官 孫萍萍

一、上為正本係照原本作成。

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提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

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，逕以裁定駁回。

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

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，得不委任律師為訴訟代理人	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合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 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。 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。
(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	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。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 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。 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。
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。	

02 中 華 民 國 115 年 4 月 30 日

03 書記官 林劭威