臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
114年度訴字第939號
115年7月23日辯論終結

原　　告　新富群開發股份有限公司

代　表　人　陳添財
被　　告　財政部關務署基隆關

代　表　人　吳慧燕（關務長）

訴訟代理人　陸心柔

上列當事人間貨物稅事件，原告不服財政部中華民國114年7月8日台財法字第11413920190號（案號：第11301013號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

訴願決定及原處分均撤銷。

被告應作成退還原告出口系爭車輛（如附表所示）時，原納稅義務人於進口時所繳交之貨物稅新臺幣6,288,389元之行政處分。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

甲、程序部分：

壹、本件原告代表人原為陳妍安、被告代表人原為張世棟，訴訟進行中分別變更為陳添財、吳慧燕，茲據兩造新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷第483、515至516頁），核無不合，應予准許。

貳、按「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。」「有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。」行政訴訟法第111

條第1項、第3項第2款分別定有明文。查原告訴之聲明原為：「一、原處分撤銷。二、被告應作成退還原告出口車輛貨物稅之行政處分。三、訴訟費用由被告負擔。」（見本院卷第13頁）。嗣原告於民國（下同）115年1月7日本院準備程序中變更聲明為：「一、訴願決定及原處分均撤銷。二、被告應作成退還原告出口車輛貨物稅6,288,389元之行政處分。三、訴訟費用由被告負擔。」（見本院卷第144頁）。復於115年7月23日本院言詞辯論中變更聲明為：「一、訴願決定及原處分均撤銷。二、被告應作成退還原告出口車輛時，原納稅義務人於進口時所繳交之貨物稅6,288,389元之行政處分。三、訴訟費用由被告負擔。」（見本院卷第494頁）。核其變更訴之聲明之內容尚在本件固有之審理範圍，無礙兩造前就本件實體爭點已為之攻擊防禦方法及證據資料之實效性，是基於程序經濟，本院認原告所為訴之變更，洵屬適當，應予准許。

乙、實體事項：

壹、事實概要：

和泰汽車股份有限公司（下稱和泰公司）於民國（下同）112年2月至4月間向被告報運進口汽車10輛（進口報單號碼：第AB//12/A55/22884號等，序號1至10，詳附表，下合稱系爭車輛），並完稅放行。嗣和泰公司透過其經銷商北都汽車股份有限公司（下稱北都公司）銷售車輛序號1予青森室內裝修實業有限公司（下稱青森公司），再由青森公司銷售予原告、銷售車輛序號3予寬禾國際有限公司（下稱寬禾公司），再由寬禾公司銷售予原告、銷售車輛序號6、9及10予佳禾通業股份有限公司（下稱佳禾公司），再由佳禾公司將該等車輛銷售予原告、銷售車輛序號7予日盛全台通小客車租賃股份有限公司（下稱日盛公司），再由日盛公司銷售予原告及銷售車輛序號8予龍圻開發工程有限公司（下稱龍圻公司），再由龍圻公司銷售予原告；經銷商南都汽車股份有限公司（下稱南都公司）銷售車輛序號2予新睦實業有限公

司（下稱新睦公司），再由新睦公司銷售予原告；經銷商中部汽車股份有限公司（下稱中部公司）銷售車輛序號4予青森公司，再由青森公司銷售予原告；經銷商蘭揚汽車股份有限公司（下稱蘭揚公司）銷售車輛序號5予全豐建設股份有限公司（下稱全豐公司），再由全豐公司銷售予原告。原告於112年4月至6月間，將系爭車輛復運出口（出口報單號碼：第AW//12/365/M0429號等，詳附表），另以112年8月29日及9月22日申請書，主張系爭車輛未經使用，僅領牌照即註銷，申請退還貨物稅，並檢附出口報單正本、汽車新領牌照登記書影本、汽（機）車各項異動登記書影本、部分影本部分正本之汽車買賣契約書、電子發票及統一發票等文件供核。被告審查結果，認定不符合貨物稅條例第4條第1項第1款規定、財政部77年8月18日台財稅第770261481號函（下稱財政部77年8月18日函）及106年5月5日台財稅字第10604569050號令（下稱財政部106年5月5日令）核釋之退稅要件，以113年9月13日基普里字第1131028346號函（下稱原處分）否准其退稅之申請，原告不服，提起訴願，業經財政部114年7月8日台財法字第11413920190號訴願決定（下稱訴願決定）駁回，原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

貳、本件原告主張：

一、本件基於文義解釋最大範圍，貨物稅退稅主體本不應限於原納稅義務人，且基於目的性解釋，行政機關當應准許未經實際使用即運銷國外汽車之退稅申請：

（一）依貨物稅法第4條第1項第1款規定，就其文義觀之，對於得聲請退還貨物稅之人，並未限制於原納貨物稅之人，法文既無限制，於法律解釋上，依最高行政法院100年度判字第1147號、最高法院110年度台上字第446號判決所揭示法學方法之最基本解釋方法，亦即不得超出文義最大範圍，在法無明文下另給予限制。據此，本件得聲請退還貨物稅款之人，當不限於原納稅義務人，是以被告稱限以納稅義務人為退稅主體，顯於法不合。

（二）縱使汽車有於國內進行買賣，然基於目的性解釋，仍應准許退還未實際使用即運銷國外汽車之貨物稅：

１、依最高行政法院112年度上字第801號判決意旨，貨物稅之課徵必須要具有公益原則等其他社會政策目的，如對於汽車開徵貨物稅，其目的無非在於對奢侈品課稅，以及節約能源、減少對環境污染等目的而為之，是以倘對於申請退還汽車貨物稅之人退稅，並無礙於上開目的達成，且於法無明文限制狀況下，基於合目的性解釋，當應准許退還貨物稅款。

２、又倘汽車依貨物稅條例第4條第1項第1款申請退稅者，如若該汽車無於國內實際使用，即無所謂奢侈品之使用，亦無關節約能源及環境污染減少等課徵貨物稅所欲達成之公益目的，於此時倘仍對該汽車課徵貨物稅即顯然違反貨物稅條例之立法目的，如對已繳貨物稅之汽車不准退稅，亦與立法目的有違，故基於目的性解釋，只要出口貨物確實未於國內實際使用，當即可依貨物稅條例第4條第1項第1款申請退稅。

（三）又貨物稅本質上係屬消費稅，實質上負擔者當為貨物最終消費者，倘已納之稅款無法轉嫁予國內最終消費者時，基於消費地主權原則，縱使係透過買賣行為購買之貨物，如該買賣行為不屬於「消費」（例如轉出口），本當可就已向前手繳納進項稅款向出口國即我國政府要求退稅（最高行政法院107年度判字第406號、112年度上字第801號及95年度判字第2153號判決參照），據此，基於貨物稅本人上係屬消費稅，故縱使出口貨物者非該貨物原納貨物稅之人，倘出口貨物者進貨時非屬消費行為，如向前手進貨時已包含貨物稅，於出口時本當可依法申請退稅。是原告雖非原納稅義務人，然並未實際使用本件系爭車輛，且亦為實際負擔貨物稅之人，故當得依貨物稅條例第4條第1項第1款規定申請退稅。

二、本件符合財政部77年8月18日函及106年5月5日令：

（一）依財政部77年8月18日函及106年5月5日令，車輛輸出人只要可以提出含貨物稅買賣合約書、統一發票收執聯及出口報單出口證明用聯，且證明車輛「未經使用」當即可依法申請退還貨物稅。

（二）被告錯誤解讀於境內買賣即屬消費，而不符合「未經使用」之要件：

1、所謂就車輛出口申請退稅需有「未經使用」要件之目的，無非在於確保貨物稅課徵目的即為達成節約能源及減少環境污染等公益目的，又所謂消費，雖無任何法律有明確定義何謂消費，然基於法明確性原則所衍生法可預測性，行政院消費者保協會網站所揭示「㈠消費是一種為達成生活目的之行為：凡是基於求生存、便利或舒適之生活目的，在食衣住行育樂方面所為滿足人類慾望之行為，即為消費。換言之，凡與人類生活有關的行為，原則上均屬消費行為。㈡消費是一種直接使用商品或接受服務之行為：『消費』與『生產』為相對的兩個名詞，消費雖沒有固定的模式，惟可以肯定的是生產絕不是消費。為避免發生混淆，學者專家認為只有在消費者直接使用商品或接受服務之行為的情形下，方屬消費行為。換言之，消費者保護法所稱的『消費』，係指不再用於生產的情形下的『最終的消費』而言。」當符合吾人一般所認定之消費定義。

2、依上所述，基於貨物稅乃係消費稅之一，且所謂消費應理解為係為達成生活目的，且直接使用商品或接受服務方屬消費行為，於本件所設汽車部分，則應係指汽車實質用於運輸等實際運駛之行為，方屬所謂「已經使用」，然被告卻違反貨物稅條例立法目的，且違背一般社會通念及常識，將所謂於境內買賣均認屬於消費行為，且即非屬「未經使用」，又或訴願決定誤將行政管制之領取牌照行為認屬所謂非屬「未經使用」，其認定均顯違背一般法律解釋之原則。

3、再者，倘若如被告所述，於境內買賣即非屬「未經使用」，無異於扼殺我國所有經營應納貨物稅貨物轉出口貿易商家之產業，就此並與陳明。

（三）本件原告申請退稅之申請文件，確實都有提供含貨物稅之買賣契約、統一發票收執聯及出口報單出口證明聯，確實符合財政部77年8月18日函及106年5月5日令之要件，又本件原告確實非直接向進口人購買系爭車輛，惟系爭車輛進口人經銷商出賣予原告前手之買賣契約內，亦有表明含有貨物稅，固然被告前有向進口人之經銷商函調銷售予原告前手之買賣契約，惟經銷商所回覆內容僅有買賣契約第1頁，實際上其制式合約之第4條即明白表示含有貨物稅，是以本件原告申請，確實符合被告相關函令之規定。

三、本件原告就相關車輛出口報單載明「未經使用」，且經被告之行政處分所肯認，故基於行政處分構成要件效力，當拘束被告就本件認定原告所申請退稅車輛是否屬「未經使用」之判斷：

（一）依最高行政法院113年度上字第340號判決所揭示行政處分構成要件效力，係指行政處分若非達無效程度，對於該行政處分所認定之內容，本即作為對自身管轄事務決定之基礎，又有關出口報單，無非係出口人將欲出口貨物之相關資訊填載後，向海關申報查驗之內容，海關於核定確認內容無誤後，出口人方得將貨物出口。

（二）查原告申請退還貨物稅之汽車，其出口報單均有載明「新車外銷，僅領牌照即註銷，未經使用」，且均經被告核定認可，即係做成准予出口之行政處分，亦即被告於該處分中肯認被告申請退還貨物稅車輛屬於「未經使用」，是以基於行政處分構成要件效力，於原告申請退還貨物稅處分中，本應即為相同之認定。

四、否准原告申請退稅反係實質損害我國稅收，而有害公共利益，反有害行政目的之達成：

本件有關原告申請退稅遭否准之相類案件，於行政機關做成相關處分後，我國此進口車輛再轉出口之產業即陷入一攤死水，相關需求多已轉至韓國進行車輛之轉出口，故然被告否准原告申請退稅該段期間內所有退稅申請，而使國家保有該段時間內貨物稅之稅收，然所造成之影響乃係在此之後已無業者願再進行此轉出口業務，所造成影響則係使國家短少相關產業每年數千百萬之營業稅稅收，是以原處分之作成，反而有礙於國家稅收之充實，而無助甚至有害行政目的之達成。

五、原告基於行政慣行所產生信賴，對於被告准予退稅係有合理信賴：

依最高行政法院102年度判字第131號判決可知，對於同一性事件，基於行政自我拘束原則及信賴保護原則，本當作成相同之決定，又本件被告長久以來就此車輛轉出口貨物稅退還申請，均在確認購買汽車之買賣價金已包含貨物稅狀況下，即肯認符合相關退還貨物稅之要件，此亦與財政部106年5月5日令所稱提出含載明含貨物稅買賣契約之要求相同，其重點應在於原告能證明買進汽車時之價金係包含貨物稅且證明確實未經實際使用，原告亦按被告指導於買賣進行時備妥相關文件，確實合理信賴被告長久之慣行，亦因考量此狀況，方會以低於購入價格之車價將汽車出口，確實對於被告之慣行具有正當之信賴基礎，並因此為具體購車及出口車輛之信賴行為。故基於信賴保護原則，本件原處分否准原告退稅之申請，顯不合於行政法之原理原則，顯於法不合等語。

六、系爭車輛未經使用，購買就馬上出口，且出口時海關派人檢查認為沒有問題，所以在原告的出口報單蓋上未經使用准予退稅的印章，但後來卻不准原告退稅。

七、並聲明：

（一）訴願決定及原處分均撤銷。

（二）被告應作成退還原告出口車輛時，原納稅義務人於進口時所繳交之貨物稅6,288,389元之行政處分。

（三）訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、系爭車輛透過買賣行為業已進入國內消費市場消費，課徵貨物稅之目的已經達成，「未經使用」之事實不存在：

查系爭車輛進口時，已由進口人和泰公司於112年2月20日至同年5月3日完納貨物稅，進口後，參據原告貨物稅退稅申請表檢附之資料得知，系爭車輛於境內為有償移轉之情形如下：和泰公司→經銷商（北都公司、南都公司、中部公司、蘭揚公司）→訴外人→原告。渠等於境內買賣系爭車輛，已屬境內消費行為，依最高行政法院112年度上字第534號、第537號、第801號及113年度再字第23號判決意旨，系爭車輛透過買賣行為而業已進入本國消費市場為銷售消費，自無適用貨物稅條例第4條第1項第1款規定未經國內消費使用運銷國外，而得據以申請退還已繳貨物稅之餘地。

二、貨物稅條例第4條第1項第1款規定應以貨物稅條例第2條第1項第3款所定之納稅義務人為有權行使之人：

（一）按司法院釋字第685號解釋理由略以，除法律另有規定外，不得以契約改變「法律明定」之納稅義務人之地位。爰貨物稅納稅義務人已納貨物稅，是否透過契約轉嫁租稅與交易後手，係交易雙方當事人間對於租稅負擔之私法約定，當不影響或改變貨物稅條例對徵納雙方設定之公法權利義務關係。

（二）貨物稅條例第4條第1項第1款退稅主體，法條文義雖未明白揭示，惟據同條例第2條第1項第3款規定，進口貨物稅之納稅義務人為進口人，此等納稅義務人既作為公法上稅捐債務主體繳納貨物稅，倘嗣後發生進口已納貨物稅之貨物未經國內使用而運銷國外情事，使原已成立之公法上稅捐債務關係歸於解消，自應以原納稅義務人為同條例第4條第1項第1款申請退還原繳納貨物稅稅款之主體。

（三）查財政部77年8月18日函係核釋進口商（貨物稅納稅義務人）進口已納貨物稅貨物，嗣由同一進口商運銷國外，在

一定條件（該批貨物進口時已完稅且未經使用）與應備文件（憑完稅照及出口報單報驗）下，准核退還原納貨物稅，究與貨物稅納稅義務人以外之第三人可否申請退還運銷國外之已稅貨物之貨物稅無關。

（四）次查財政部106年5月5日令及財政部114年1月22日台財稅字第11304664860號令（下稱財政部114年1月22日令）係協助稽徵機關判斷運銷國外之已稅車輛，是否已由車輛出口人取得車輛進口商授權委託代為行使退稅請求權一事，所為事實認定基準，並未直接創設車輛出口人為貨物稅條例第4條第1項第1款之退稅請求權主體，亦未認定透過私法契約轉嫁而實質負擔貨物稅之車輛出口人，當然繼受車輛進口商依貨物稅條例第4條第1項第1款規定取得之退稅請求權。亦即透過私法契約轉嫁而實質負擔貨物稅之車輛出口人，實質負擔稅款乃間接稅本質所致，不因此當然承受稅捐權利。

三、財政部106年5月5日令及財政部114年1月22日令所規範車輛輸出人應提供之「應備文件」，並無不同，亦未增加法律所無之限制：

貿易商（即車輛輸出人）購買進口車輛運銷國外申請退還貨物稅案，基於其與進口地海關並無公法上稅捐債務關係，財政部106年5月5日令第2點及財政部114年1月22日令第4點列出車輛輸出人應提供之「應備文件」，以協助稽徵機關判斷貿易商（即車輛輸出人）是否已得原貨物稅納稅義務人（即車輛進口商）明示或默示同意其代為行使貨物稅退稅請求權，並未增加法律所無之限制，其精神為「納稅義務人退稅請求權經車輛層層交易轉手後，授權車輛輸出人代為行使」，車輛輸出人即應提示其與前手間之各階段交易載明貨價含貨物稅之買賣合約書正本、統一發票收執聯正本（或電子發票證明聯）等文件，核與財政部114年1月22日令第4點所釋：「……車輛輸出人提示其與前手間之各階段交易，均

符合廢止前本部106年5月5日台財稅字第1060456050號令第2點所定文件」，二者所稱之「應備文件」，並無不同。

四、被告否准退還系爭車輛已納貨物稅，未違反行政自我拘束及信賴保護原則：

（一）原告於本案準備程序中聲請傳喚證人到庭，以調查被告是否曾有承諾本案得以退稅及核准另案之退稅申請，惟參照證人史○台、蔡○如（下稱蔡君）、黃○閔（下稱黃君）之證言，被告未曾承諾原告本案得以退稅，證人蔡君及黃君亦非有權終局准駁原告退稅申請之人，且退稅之申請需個案認定，無法概括論之，又查原告所提文件資料證據，與財政部106年5月5日令所示文件不符，亦無法提供財政部114年1月22日令第1點所示文件，並欠缺可資證明獲進口人授權同意代為行使並受領之文件，經被告個案上綜合判斷而為「原告未取得納稅義務人授權代為申請並受領退稅利益」之事實認定，且系爭車輛經境內消費，不符貨物稅條例第4條第1項第1款規定之要件，自無據以申請退還已繳貨物稅之餘地，故被告以原處分否准原告退還和泰公司原納貨物稅之申請，經核於法並無不合，顯見本件並未涉及行政法規之廢止或變更，自無信賴保護原則之適用，原告尚不得泛以先前均獲退稅等語，主張具信賴基礎；又縱原告前或確有提出之文件不符貨物稅條例第4條第1項第1款規定而仍獲准退稅之前案，因該可能之前案係因個案違法狀態未排除而獲得退稅利益，故該利益並非法律所應保護之利益，原告亦不得執該尚未經被告撤銷之前案主張其因信賴違法之利益，而應受保護。

（二）又因行政先例必須是合法的，乃行政自我拘束原則之前提要件，被告負有正確適用法令之職責，不得任意悖離，原告並無要求被告重複錯誤之請求權。亦即，在被告尚未針對過往曾獲退稅者請求返還貨物稅，致使其因個案違法狀態未排除而獲得利益之情形，該利益並非受法律所保護之

利益，因此其他人民不能要求行政機關比照該違法案例授予利益，亦即原告不得主張不法之平等。

五、課予義務訴訟，法院必須就原告所主張之請求權是否存在為審判。故而，人民申請行政機關作成特定處分，苟其要件不備，經法院審認請求行政機關作成特定處分之權利並不存在，就其所提起之課予義務訴訟，即應為全部敗訴之判決。因本案系爭車輛已於國內市場買賣，最終銷售予原告，已屬境內消費行為，不符合貨物稅條例第4條第1項第1款規定之退稅要件，已如前述，則原告起訴請求被告依其申請作成退還貨物稅處分之權利並不存在，其提起課予義務訴訟為無理由，原告其餘主張，並不影響判決結果。

六、原告檢附的兩件報單（出口人為臺北第一開發股份有限公司，見本院卷第473至479頁）並非本案系爭車輛的出口報單，與本案無涉；又本案系爭車輛出口報單上「其他申報事項」之記載為出口人即原告申報時自行記載之事項，其內容為新車出口僅領牌即註銷，未經使用，出口後將依貨物稅條例，特種貨物及勞務稅條例相關規定，申請退還貨物稅及特種貨物暨奢侈稅（見原處分可閱覽卷第6頁）。上開記載並非被告所為，且被告並未記載系爭車輛未經使用准予退稅。綜上，系爭車輛已進入國內市場並經銷售消費，本應課徵並負擔稅賦，本案自無適用貨物稅條例第4條第1項第1款退稅規定，被告否准原告退稅申請，應屬適法等語。

七、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

如事實概要欄所述之事實，業據提出貨物稅暨奢侈稅外銷退稅申請書（見原處分可閱覽卷第1、16、31、46-47、63、89、103）、車輛序號1之前手車輛買賣契約書、前手進貨發票、汽車新領牌照證記書、汽車繳銷登記書、貨物稅完稅照證、車輛買賣契約書、進貨發票（見原處分可閱覽卷第7至1

5頁；乙證1）車輛序號2之前手車輛買賣契約書、前手進貨發票、汽車新領牌照證記書、汽車繳銷登記書、貨物稅完稅照證、車輛買賣契約書、進貨發票（見原處分可閱覽卷第22至30頁；乙證2）車輛序號3之汽車新領牌照證記書、汽車繳銷登記書、車輛買賣契約書、進貨發票（見原處分可閱覽卷第37至45頁；乙證3）車輛序號4之前手車輛買賣契約書、前手進貨發票、汽車新領牌照證記書、汽車繳銷登記書、貨物稅完稅照證、車輛買賣契約書、進貨發票（見原處分可閱覽卷第53至62頁；乙證4）車輛序號5、6、7之汽車新領牌照證記書、汽車繳銷登記書、車輛買賣契約書、進貨發票（見原處分可閱覽卷第69至88頁；乙證5）車輛序號8之前手車輛買賣契約書、汽車新領牌照證記書、汽車繳銷登記書、貨物稅完稅照證、車輛買賣契約書、進貨發票（見原處分可閱覽卷第95至102頁；乙證6）車輛序號9、10之前手車輛買賣契約書、汽車新領牌照證記書、汽車繳銷登記書、貨物稅完稅照證、車輛買賣契約書、進貨發票（見原處分可閱覽卷第107至122頁；乙證7）、第AW//12/365/M0429號等出口報單（見原處分可閱覽卷第2至4、17至19、32至34、48至50、64至66、90至92、104至106頁）、被告114年2月14日基普里字第1141004746號函（見原處分可閱覽卷第205至206頁）、原處分（本院卷第103至105頁）及訴願決定（本院卷第107至123頁）等本院卷、原處分可閱覽卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

被告以系爭車輛非屬「未經使用」，不符貨物稅條例第4條第1項第1款為由，而否准所請，有無違誤？

伍、本院之判斷：

一、本件應適用之法條與法理：

（一）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。」

（二）貨物稅條例第1條規定：「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。」

（三）貨物稅條例第2條第1項第3款規定：「貨物稅之納稅義務人及課徵時點如下：……三、進口貨物者，為收貨人、提貨單或貨物持有人，於進口時課徵。」

（四）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。」

（五）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。」

（六）以下函釋為執行貨物稅條例第4條第1項之技術性、細節性內容之闡示，與立法意旨相符，且未逾越該法之限度，承理該具體個案之行政機關予以適用，自無違誤：

１、財政部77年8月18日函：「廠商進口已納貨物稅貨物，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貼證，且未經使用者，同意查憑原完稅照及出口報單，核實退稅。」

２、財政部106年5月5日令（經財政部114年1月22日令廢止）：「一、進口車輛已納貨物稅且未經使用，嗣後運銷國外者，得依本部77年8月18日台財稅第770261481號函釋規定，檢具進口與貨物稅完稅證明書（車輛用）正本及出口報單證明用聯，申請退還貨物稅。二、車輛輸出人無法取具前點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正本、統一發票收執聯正本（或電子發票證明聯）及出口報單出口證明用聯，向原進口地海關申請退還已納之貨物稅。」

二、被告以系爭車輛非屬「未經使用」，不符貨物稅條例第4條第1項第1款為由，而否准所請，係有違誤：

（一）查和泰公司於112年2月至4月間向被告報運進口汽車10輛（系爭車輛），並完稅放行。嗣系爭車輛經如事實欄所示

之過程，銷售予原告，原告於112年4月至6月間，將系爭車輛復運出口（出口報單號碼：第AW//12/365/M0429號等，詳附表），另以112年8月29日及9月22日申請書，主張系爭車輛未經使用，僅領牌照即註銷，申請退還貨物稅，並檢附出口報單正本、汽車新領牌照登記書影本、汽（機）車各項異動登記書影本、部分影本部分正本之汽車買賣契約書、電子發票及統一發票等文件供核。被告審查結果，認定不符合財政部77年8月18日函財政部106年5月5日令核釋之退稅要件，以原處分否准其退稅之申請，本院經核原處分係有違誤。

（二）系爭車輛為「未經使用」：

1、當貨物進口後，未有在國內消費之事實而運銷國外時，該已納之貨物稅款即無法轉嫁予國內最終消費者，因此貨物稅條例第4條第1項第1款規定已納貨物稅之貨物，運銷國外，可退還原納貨物稅。然而本案所爭議退稅，包含兩項爭議：一為客觀方面是否如同貨物稅條例第4條第1項第1款所規定之未經使用，該未經使用之理解是否僅為物理上的未經使用，或尚包含因法律行為而為財產之變動，使用的概念也包含在內；其二，當貨物進口後，未有在國內消費之事實而運銷國外時，該已納之貨物稅款即無法轉嫁予國內最終消費者，此時申請退稅之主體是否受限於原納稅義務人或其所授權者。

2、關於未經使用之認定，按舉證責任之分配基本原則，為有利於自己之主張應負舉證責任，然消極行為之舉證責任若應承擔客觀之舉證責任，當事實之真偽陷於不明時，此項真偽不明之風險則應由負擔客觀舉證之人承擔之，消極行為之性質屬於客觀上不存在之舉證，在理論上似難要求負擔舉證責任之人舉證不存在之事實，因此，就消極行為之舉證責任，是由對造對消極行為存在有積極之相反事證，以反證的方式作為否認消極事實之存在，而使法院之心證受到干擾；此時應就消極行為負舉證責任之一造，當以本

證的證明程度，就對造對消極行為存在有積極之相反事證，負舉證責任。

3、原告主張因未經使用而有退稅之請求權，自應就被告所為消極事實存在之反證，原告自應以本證來推翻被告所為之反證，舉例而言，原先之進口人為A，貨物稅之納稅義務人則為A，A經轉手B、C至最終消費者D，D為證實本件退稅之未經使用，係屬於對於消極行為負舉證責任，在客觀上難以描述，此時，應由被告就曾經使用負反證之責任，例如，在轉手給B的時候，B原來曾規劃該進口車輛預供某特定迎娶之活動，並將該迎娶活動做成備忘錄；被告提出該備忘錄作為反證，此時原告應以本證作為舉證該備忘錄所記載之事實為不存在。倘原告之舉證活動提出當日因找不到該進口車輛之鑰匙而無法依照備忘錄之紀載而使用該車輛，並提出某證人之證述，證明並未於當日使用該車輛，並提出當日迎娶時所動用車輛之錄影紀錄，證實原先預估按備忘錄之記載，後因找不到鑰匙等情作為舉證，此時應認為原告就未經使用之事實已盡客觀舉證責任。

4、被告雖稱未經使用包含物理上的未經使用、也包括透過買賣之法律關係而為財產之變動。然而，上揭之案例為何最終之消費者D對於未經使用之範圍應包含前手A、B、C，這是因為貨物稅為間接稅，會因交易的過程而將其稅捐負擔轉嫁到最終消費者，所以最終消費者所應承擔的範圍包括該項貨物歷次轉手者。是以，所謂透過買賣之法律關係而為財產之變動，實際上是針對貨物稅歷次轉嫁到下一手的過程而為描述，所以在法律學的觀點，買賣是法律關係的變動原因，從經濟學的觀點，買賣是私人經濟活動，必然符合理性而自利，也就完全符合對貨物稅轉嫁過程的描述。它與各個轉讓者之間所存在的使用情形，為兩個不同層次的觀察，故買賣並非是未經使用的判準，而是貨物稅經由買賣價金的交付而轉嫁給最終消費者，所以被告稱未經使用包括物理上的未經使用及買賣，係混淆了不同層次

的觀察而不可採。本件被告並未就未經使用提出有使用之積極行為的相關反證，僅以歷次轉手之間所發生之買賣法律關係而主張買賣就是有使用之證明，堪見被告就原告所承擔對消極事實負舉證責任者，並未為任何反證，就消極事實之舉證責任而言，應足以認定原告已盡其舉證責任，無論本案所涉及之車輛經過海關之查核有如何之記載，應均不影響到原告已盡其消極事實之舉證責任。

5、經查本件系爭車輛係進口商和泰公司於112年2月至4月間報運進口，並完稅放行。車輛序號1由和泰公司之經銷商北都公司銷售予青森公司，再由該公司轉售予原告；車輛序號3由北都公司銷售予寬禾公司，再由該公司轉售予原告；車輛序號6、9及10由北都公司銷售予佳禾公司，再由該公司轉售予原告；車輛序號7由北都公司銷售予日盛公司，再由該公司轉售予原告；車輛序號8由北都公司銷售予龍圻公司，再由該公司轉售予原告；車輛序號2由經銷商南都公司銷售予新睦公司，再由該公司轉售予原告；車輛序號4由中部公司銷售予青森公司，再由該公司轉售予原告；車輛序號5則由蘭揚公司銷售予全豐公司，再由該公司轉售予原告，原告於112年4月至6月間將系爭車輛報運出口，此有原告提出之出口報單正本、汽車新領牌照登記書影本、汽（機）車各項異動登記書影本、部分影本部分正本之汽車買賣契約書、電子發票及統一發票等文件可憑。

6、系爭車輛既經如前揭過程，轉銷售予原告，乃在國內市場透過法律關係而為財產之變動。然參前所述，買賣並非是未經使用的判準，而是貨物稅經由買賣價金的交付而轉嫁給最終消費者，故被告稱未經使用包括物理上的未經使用及買賣，係混淆了不同層次的觀察而不可採。本件被告僅主張系爭車輛有上開歷次買賣交易作為使用證明，然其仍未就「系爭車輛有使用」之積極行為提出相關反證，就消極事實之舉證責任而言，應足以認定原告已盡其舉證責

任；另即便被告主張其並未於出口報單上記載「系爭車輛未經使用准予退稅」字樣，然無論本案所涉及之車輛經過海關之查核有如何之記載，應均不影響到原告已盡其消極事實之舉證責任。綜上，被告未就系爭車輛有使用提出反證，應足認定原告已盡舉證責任證明對於系爭車輛未經使用，被告以系爭車輛經歷次買賣交易，而屬非未經使用為由，認定本件不得適用貨物稅條例第4條第1項第1款之規定核予退稅，係有違誤。

（三）原告為系爭車輛貨物稅之實質納稅義務人，承認其有退稅請求權，似亦未違立法意旨：

1、釋字第685號解釋有關租稅義務之履行，首應依法認定租稅主體、租稅客體及租稅客體對租稅主體之歸屬，始得論斷法定納稅義務人是否已依法納稅或違法漏稅。第三人固非不得依法以納稅義務人之名義，代為履行納稅義務，但除法律有特別規定外，不得以契約改變法律明定之納稅義務人之地位，而自為納稅義務人。就本號解釋係針對營業稅為之，我國之營業稅採取加值型營業稅的概念，由加工於農林漁牧而產生之加值活動為課徵營業稅之基礎，營業稅之課徵客體包含貨物及勞務，並以貨物及勞務之加值範圍為課徵營業稅之範圍，並以歷次營業人所為之歷次加值累計到最終消費者時，該最終消費者僅得查悉最末一次的加值而無法知悉歷次營業人所為之加值，而針對最後一次加值也無法判讀究竟是針對貨物之加值或者是勞務之加值，僅得以市場交易之結果判斷其貨物或勞務加值之概數；換言之，營業稅採對逐一經手之營業人所為之加值活動，而各自獨立課稅，即使客觀上足以描述相同的勞務行為，也會因為交易行銷手段之差異，而導致加值結果之差異，故加值營業稅的課稅基礎是採取交易市場之加值結果來課稅，期間的變數甚多，在課稅的過程才會特別重視課稅主體與課稅客體及其間之歸屬。

２、然貨物稅與營業稅截然不同，即使都是間接稅，而有轉嫁之可能，但貨物稅其轉嫁之過程客觀忠實，具體而特定，轉嫁的過程中前手與後手間就貨物稅之轉嫁均無任何疑義，正因為貨物稅之轉嫁到最終消費者，僅屬於貨物部分的稅捐，而不包括貨物或勞務加值，而且貨物稅轉嫁的過程中，透過市場交易無論其交易之次數及其金額，均不影響貨物稅(包括奢侈稅)經轉嫁之稅捐負擔具體而特定。足見貨物稅轉嫁至最終消費者，由最終消費者所承擔之貨物稅，與最初之納稅義務人所負擔之貨物稅金額完全一致，因此，貨物稅的轉嫁與承擔，應側重於納稅義務人就貨物稅之繳納，業經交易予接手者，於發生轉嫁關係時，亦即交易完成取得買賣價金時，納稅義務人之稅捐負擔已經轉嫁他人，既然已經轉嫁他人，此時納稅義務人已經卸卻該貨物稅之負擔，而該實質稅捐負擔者應為最終消費者，就量能課稅之本質，這種情形下，納稅義務人既然已經由轉嫁關係而實質上不再承擔貨物稅，而實際稅捐負擔者為最終消費者，貨物稅條例第4條第1項第1款之申請退稅者，就實質課稅而言，承認最終實際消費者有退稅請求權，似乎也不違反立法之意旨。

３、財政部114年1月22日令：「一、進口車輛已納貨物稅且未經使用，嗣後運銷國外者，車輛輸出人取具下列文件之一，並載明出口報單號碼者，得向原進口地海關申請退還已納之貨物稅：㈠納稅義務人出具授權代理行使退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文件（例如：載明納稅義務人授權車輛輸出人代理退稅相關文字之買賣合約書正本）。㈡依本部77年8月18日台財稅第770261481號函規定，檢具進口與貨物稅完稅證明書（車輛用）正本。二、進口車輛有下列情形之一者，核屬境內消費行為，非屬未經使用之情形，不適用前點規定：㈠已於中華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

關查明屬實者，不在此限。㈡未於中華民國境內完成新領牌照登記，經進口地海關查明該車輛有經使用之事實。三、廢止本部106年5月5日台財稅字第10604569050號令。四、本令發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階段交易，均符合廢止前本部106年5月5日台財稅字第10604569050號令第2點所定文件，得辦理退稅。」

4、至於財政部114年1月22日令□載明納稅義務人出具授權代理行使退稅請求權之委任書或其他足資證明車輛輸入人有該代理權之文件等語，就出具授權代理行使退稅請求權之委任書，則申請退稅之人之法律地位僅為納稅義務人所授權之行使者，所退之稅款仍應回到本人之帳戶，始謂之授權代理，如此情形，並不符合貨物稅轉嫁過程中具體明確的稅捐負擔，既然納稅義務人對貨物稅之負擔業經歷次交易轉嫁到終端消費者，在行使退稅請求權時，仍然須終端消費者提出納稅義務人出具之授權代理書，嚴格而言，該所退之稅款也僅能夠交付授權代理之本人，如此，納稅義務人除因轉嫁關係而卸卻貨物稅之負擔，卻又在終端消費者申請退稅時尚須向其索取授權代理書，而有重複獲得利益之嫌，因此財政部上揭114年1月22日令，本院認為其違反實質課稅原則與量能課稅原則，不受其拘束。另同一函令所稱之其他足資證明車輛輸入人有該代理權之文件，僅為有代理權授予之描述，本院基於同一理由，而認為亦不受其拘束。

5、本件系爭車輛係由和泰公司報運進口並完稅放行，分別由不同經銷商（北都、南都、中部、蘭揚）銷售予訴外人（青森、寬禾、佳禾、日盛、龍圻、新睦、青森、全豐），再由該等訴外人轉售予原告，原告再將系爭車輛報運出口。按上開所述可知，原告為系爭車輛之最終消費者，經由歷次交易，承擔納稅義務人對貨物稅之負擔。原

納稅義務人即和泰公司之稅捐負擔已經轉嫁經銷商，上開經銷商再轉嫁與上開訴外人，和泰公司顯已卸卻該貨物稅之負擔，而該實質稅捐負擔者應為最終消費者即原告，就量能課稅之本質，原納稅義務人和泰公司既已介由轉嫁關係而實質上不再承擔貨物稅，而實際稅捐負擔者即原告則為最終消費者，故原告依貨物稅條例第4條第1項第1款之規定申請退稅，就實質課稅而言，承認其有退稅請求權，亦未違反立法意旨。

（四）綜上，原告為系爭車輛貨物稅之實質納稅義務人，承認其有退稅請求權，似亦未違立法意旨；又被告稱未經使用包括物理上的未經使用及買賣，係混淆了不同層次的觀察而不可採，本件被告僅主張系爭車輛有上開歷次買賣交易作為使用證明，然其仍未就「系爭車輛有使用」之積極行為提出相關反證，應足以認定原告已盡其舉證責任證明對於系爭車輛未經使用。故本案原處分於法尚有違誤，訴願決定亦予維持，亦有未洽，原告訴請撤銷，並請求被告應作成退還原告出口系爭車輛（如附表所示）時，原納稅義務人於進口時所繳交之貨物稅6,288,389元之行政處分，於法有據，應予准許。

三、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經核均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為有理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　7　　月　　30　　日

審判長法　官　陳心弘

法　官　彭康凡

法　官　畢乃俊

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。	

中　　華　　民　　國　　115　　年　　7　　月　　30　　日

書記官　李依穎