

最 高 行 政 法 院 裁 定

109年度裁字第147號

上 訴 人 福泉達有限公司

代 表 人 曾明珠

訴訟代理人 梁基暉 律師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 宋秀玲

上列當事人間營業稅事件，上訴人對於中華民國108年11月14日臺中高等行政法院108年度訴字第159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、本件上訴不合法而裁定駁回之規範依據說明：

1.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。

2.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；倘為最高審判機關之裁判先例或司法院大法官解釋，則應揭示該裁判或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。

3.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，或表明內容與判決合法性判斷缺乏關連性者，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。

二、案件之原因事實及爭訟經過說明：

01 1.被上訴人基於下述違章原因事實，對上訴人作成補徵營業稅
02 新臺幣（下同）7,351,024元之補稅核課處分。

03 A.上訴人於民國103年3月至4月間出售7台全自動硬殼空心膠
04 囊生產機台（FCD-9D2A）（下稱系爭機台）之貨物予國內
05 營業人定源生物科技股份有限公司（下稱定源公司），應
06 稅銷售額（不含稅）為147,020,489元，對應營業稅額則
07 為7,351,024元。

08 B.但上訴人卻透過與境外受控關係人薩摩亞商Goodland Int
09 ernational Limited（中文名稱：美地國際有限公司，下
10 稱美地公司）之虛偽交易安排，外觀上先於103年4月21日
11 將系爭機台出口外銷至國外（香港），再於103年5月間將
12 系爭機台由國外（香港）進口至國內，交付定源公司。因
13 而得適用零稅率，逃漏應納之營業稅款7,351,024元。

14 2.上訴人不服該核課處分而提起行政爭訟，最終經原判決駁回
15 其所提處分撤銷訴訟，因此提起本件上訴。

16 三、原判決駁回上訴人所提處分撤銷訴訟，其理由形成如下：

17 1.原判決認定之前提事實：

18 A.上訴人係經營金屬用車床、銑床、鑽床製造業，於103年4
19 月21日填製出口報單，申報銷售系爭機台予美地公司，並
20 出口至香港，申報零稅率銷售額63,210,000元。

21 B.但系爭機台在出口香港後，於未經美地公司組裝及加工之
22 情況下，旋即由美地公司以147,020,489元之價格銷售與
23 國內營業人定源公司，並於103年5月6日向海關申報進口
24 。

25 C.而系爭機台之教育訓練及瑕疵擔保責任皆由上訴人負擔，
26 且美地公司為上訴人之受控關係人。

27 D.是可見上訴人係透過受控關係人交易，將銷售與國內買受
28 人之銷售額147,020,489元，轉為出口外銷，申報零稅率
29 銷售額63,210,000元，藉此虛偽安排，漏報應稅銷售額14
30 7,020,489元，逃漏營業稅額7,351,024元。

31 2.原判決復認「系爭機台並無在香港進行實質加工之行為，上

01 訴人與美地公司間系爭機台之出口報關行為，並非實質外銷
02 交易，而係其與定源公司之國內交易」，理由如下：

03 A.鄭中二自101年2月15日起至106年5月14日止，擔任上訴人
04 公司之負責人，為商業會計法上之商業負責人，負有據實
05 製作商業會計憑證之義務。且鄭中二亦為美地公司之實際
06 負責人。

07 B.依臺灣臺中地方檢察署107年度偵字第3296號起訴書與臺
08 灣臺中地方法院107年度訴字第2289號刑事判決書所載，
09 鄭中二因本案漏稅行為而遭刑事追訴及處罰，經過如下：

10 (1).遭認定之犯罪事實：

11 鄭中二基於詐欺取財、填製不實會計憑證及逃漏稅捐之
12 犯意，明知上訴人實際銷貨對象為中華民國境內之定源
13 公司，銷售額147,020,489元，而與境外之美地公司間
14 並無實際之交易行為，竟透過境外交易安排，於103年4
15 月21日以上訴人名義填製報單號碼DA/03/158/B3641、
16 銷售額美金2,100,000元（折合新臺幣63,210,000元）
17 之不實出口報單1紙，將7台膠囊機器報關出口與美地公
18 司，並填載內容不實之103年3月至4月營業人銷售額與
19 稅額申報書「零稅率銷售額一經海關出口免附證明文件
20 」欄位，持向稅捐稽徵機關申報自海關出口銷售額計63
21 ,210,000元，申請退稅2,565,444元，致稅捐稽徵機關
22 承辦人員陷於錯誤而予以退稅，並藉此將國內銷售轉為
23 出口外銷之形式外觀，漏報國內銷售額，足生損害於國
24 家稅捐徵收之正確性與公平性。

25 (2).經認定構成犯罪之罪名：

26 商業會計法第71條第1款之明知不實事項而填製會計憑
27 證罪、稅捐稽徵法第47條第1項第1款、第41條之公司負
28 責人為納稅義務人以詐術逃漏稅捐罪及修法前刑法第33
29 9條第1項之詐欺取財罪。

30 (3).所受之刑罰：

31 處有期徒刑8月，緩刑3年確定。

01 C.美地公司為上訴人所控境外關係人之事實認定：

02 (1).按定源公司早於102年3月24日與美地公司簽訂「空心膠
03 囊生產用設備機械買賣合約」，購買7臺膠囊機器、膠
04 囊模具、震盪篩選機、沾膠盤、膠囊切片收集器和補膠
05 桶等產品，合約金額計183,954,090元。

06 (2).美地公司隨即於102年3月31日向上訴人簽約以美金2,10
07 0,000元購買7臺膠囊機器（原處分卷1第66-68頁），其
08 中代表美地公司與定源公司之簽約人為鄭中二（即為上
09 訴人系爭期間之代表人），是美地公司與定源公司之交
10 易接洽人為鄭中二。

11 (3).又依美地公司註冊證書、董事及股東名冊等資料顯示，
12 美地公司係於96年6月28日依薩摩亞國際公司法規定設
13 立之公司，該公司之代表人為鄭岳修（上訴人系爭期間
14 代表人鄭中二之子），其股東成員及持股比例分別為鄭
15 中二19.6%、鄭蔡英（鄭中二之配偶）18%、鄭炎昌（鄭
16 中二之子）18%、鄭岳修（鄭中二之子）18%、蔡慶柱（
17 鄭中二配偶之叔叔）5.65%、蔡谷隆（蔡慶柱之子）5.4
18 6%、蔡石（鄭中二之侄婿）9.35%、蔡承展（蔡石之子
19 ）1.76%及莊美專4.18%，其中上訴人系爭期間之代表人
20 鄭中二、其配偶及其子持股比例合計高達73.6%。

21 (4).另依上訴人103年度營利事業投資人明細及給付清單顯
22 示，上訴人股東有鄭中二及其配偶鄭蔡英，該2人之子
23 鄭炎昌及鄭岳修為上訴人之員工。

24 D.「系爭機台在香港未經實質加工」之事實認定：

25 (1).經比對上訴人提示之出口報單及提單資料與定源公司進
26 口報單及提單資料，足以證明系爭機台從先前之出口到
27 後來之進口，裝載之貨櫃號碼及封條號碼不變、貨物淨
28 重量及數量亦相同。

29 (2).承辦上訴人及美地公司進出口業務之匯徠國際物流股份
30 有限公司（下稱匯徠公司）業務經理李梅翥於105年9月
31 10日至被上訴人機關接受約談，其談話紀錄載明：

- 01 (A).系爭機台係由上訴人公司員工張皓誠及離職員工張雅
02 茹指示，於103年4月透過萬海航運股份有限公司（下
03 稱萬海公司）由臺中港出口至香港，並由匯徠公司香
04 港收貨點之港橋國際有限公司（HARBOR BRIDGE
05 INT'L LTD，下稱港橋公司）指定為該批貨櫃收貨人
06 。
- 07 (B).上訴人指示港橋公司相關人員進行更換嘜頭（外包裝
08 標籤，非機器標籤），並無進行組裝及加工。
- 09 (C).系爭機台旋於103年5月再透過萬海公司由香港運回至
10 臺灣基隆港。
- 11 (D).系爭機台自出口至進口交易過程中，皆由上訴人公司
12 上述員工與匯徠公司接洽。
- 13 (3).依港橋公司106年5月26日說明書所載：
- 14 (A).匯徠公司承辦上訴人貨運業務。
- 15 (B).匯徠公司指定港橋公司為收貨人，將系爭機台所分裝
16 之4個貨櫃運至香港私倉。
- 17 (C).系爭機台貨櫃約於103年4月24日左右到達香港後，由
18 港橋公司提供倉庫。上訴人指示港橋公司工作人員僅
19 更換嘜頭即可。
- 20 (D).港橋公司未發現任何人員進入私倉進行組裝、加工及
21 施作韌體服務，私倉人員更換上開4個貨櫃嘜頭後，
22 因上訴人指示將上開4個貨櫃以美地公司名義運回臺
23 灣，乃於103年4月27日左右將上開4個貨櫃運至香港
24 一路通有限公司。嗣於103年5月間將上開4個貨櫃運
25 回臺灣港口。
- 26 (4).據上可證，系爭機台從臺灣出口至香港後，又原機從香
27 港運回至臺灣，過程中皆由上訴人主導，且過程中僅更
28 換嘜頭，並未在香港有何實質加工。
- 29 E.本案應屬國內銷售之事實認定：
- 30 (1).依定源公司總經理張溪源105年8月23日受被上訴人約談
31 之談話紀錄所示，定源公司所購買之7臺膠囊機器，其

01 來源係由上訴人生產製作完成後，從臺灣出口至香港，
02 再以美地公司名義從香港復運進口至臺灣交給定源公司
03 。

04 (2).系爭機台由上訴人負責後續組裝流程，請定源公司改與
05 美地公司簽約，而貨物從香港進口至臺灣係由上訴人公
06 司員工張雅茹及張皓誠與定源公司聯繫，且上訴人提供
07 機器設備之員工教育訓練、安裝操作及負瑕疵擔保責任
08 。

09 (3).再依定源公司提供系爭機台之驗收資料顯示，其中104
10 年8月22日由上訴人公司員工張皓誠召集定源公司及上
11 訴人討論並決議先驗收4臺膠囊機器後，定源公司應支
12 付該部分之尾款等事宜，另定源公司於104年11月25日
13 以定字第1041125001號函，請上訴人文到3日內指派人
14 員到場，就函附之系爭機台設備缺失表內容，提交缺失
15 改善計畫及交期，倘上訴人未解決且無限期拖延，將依
16 法求償每周0.3%延遲交機費用。是足證定源公司所購買
17 系爭機台之員工教育訓練、安裝操作、瑕疵擔保及違約
18 責任皆為上訴人所負擔，上訴人為銷售系爭機台予定源
19 公司之實際出賣人，應屬國內銷售交易。

20 F.上訴人主張不足採信之理由：

21 (1).上訴人雖主張：系爭機台為其銷售予國外美地公司，有
22 出口報單，屬外銷貨物，被上訴人無積極證據證明美地
23 公司為上訴人所控制，且無證據證明系爭機台在香港未
24 實質加工，被上訴人原處分係屬違誤云云。

25 (2).惟查依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第
26 39條第1項第1款規定申請退稅，應以貨物確實外銷為必
27 要。

28 (3).鄭中二於臺灣臺中地方法院107年度訴字第2289號刑事
29 案件審理中，曾於107年12月26日具狀陳稱：「...二
30 、緣被告鄭中二聽信他人建議，誤以為以假出口方式銷
31 售公司產品，扣除支出之運費、倉管費等費用，還可合

01 法節省相關稅額，被告鄭中二不察，因而誤為本案行為
02 ，如今，被告鄭中二已深感悔悟，並願意繳交相關稅額
03 ，……」等語，並於刑事審判時當庭認罪，是可證明上
04 訴人確屬假出口真退稅。

05 (4).被上訴人查得上訴人自103年3月間起至同年4月間止，
06 僅以形式出口，在無實際交易情況下，透過假出口方式
07 ，虛報零稅率銷售額63,210,000元，並冒退該部分銷售
08 額5%之營業稅，經被上訴人所屬豐原分局核定補徵營業
09 稅額7,351,024元。透過前開事實經過，足認被上訴人
10 已就租稅構成要件善盡其舉證責任，上訴人亦無法提出
11 反證予以推翻，故上訴人主張被上訴人未善盡舉證責任
12 查證云云，核無足採。

13 四、上訴意旨則謂，原判決有未依職權調查證據及理由不備之違
14 法情事，理由如下：

15 1.按有關營利事業之境外受控關係人認定，需符合營利事業認
16 列受控外國企業所得適用辦法第2條、營利事業所得稅不合
17 常規移轉訂價查核準則第3條之要件。且所謂關係人應指營
18 利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第4條第2款（上訴
19 理由狀誤載為第2項）之人。而原判決對本案之美地公司為
20 何符合境外受控關係人之法定要件，未依職權予以調查審認
21 ，即屬判決理由不備。

22 2.上訴人與美地公司簽立之銷售契約，其銷售標的物，與美地
23 公司與定源公司簽立銷售契約之銷售標的物並不相同。核課
24 處分及訴願決定卻認「美地公司與定源公司簽立之貨物銷售
25 契約，其契約當事人實際上為上訴人與定源公司」。如此是
26 否會造成定源公司與美地公司之一份契約，割裂為二部分，
27 一部無效，一部有效，如此結果有違民事契約法理。原判決
28 未予詳查，仍採取與核課處分及訴願決定相同之認定，有理
29 由不備及不適用法則之違法情事。

30 五、經查：

31 1.原判決就「本案之美地公司，屬上訴人之境外受控關係人」

一事已詳為認定（見原判決書第10頁第12行至第11頁第6行），上訴意旨指摘原判決未予調查審認云云，卻未具體指明原判決認定有何錯誤及違反何一法規範之具體規定。實則上訴意旨所引營利事業認列受控外國企業所得適用辦法第2條、營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第3條與第4條第2款規定，均係針對所得稅法所為之規範，與營業稅法上之關係人判斷未必一致。何況在本案中美地公司至少均可涵攝至營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第3條與第4條第2款規定之要件內。而營利事業認列受控外國企業所得適用辦法，則是以境內外所得稅負有差異為其適用前提，亦與營業稅法上之關係人判斷無涉。自難以原判決未適用該等規定，而指其法律適用有誤，或判決理由不備。

2. 至於上訴意旨所言：「原判決之事實認定有違民事契約法理」云云，其理由論述簡略且空泛，缺乏完整之法理推論，無從明瞭其所指之具體違法事由為何。

3. 總結以上所述，原判決之認事用法詳細明確，實無可指摘為違法之處。而上訴意旨所提前開上訴理由，僅係對原判決之法律適用為空泛指摘，而非具體表明原判決有何「不適用法規」、「適用法規不當」、或有「行政訴訟法第243條第2項所列各款」之情形，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其本件上訴為不合法。

六、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條，民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文。

中華民國 109 年 2 月 13 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 劉 介 中

法官 林 文 舟

法官 林 玫 君

法官 帥 嘉 寶

01 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
02 中 華 民 國 109 年 2 月 13 日
03 書記官 徐 子 嵐