

裁判字號：最高行政法院 105 年度判字第 592 號 行政判決

裁判日期：民國 105 年 11 月 10 日

案由摘要：貨物稅事件

最高行政法院判決

105 年度判字第 592 號

上訴人 青雲視訊股份有限公司

代表人 呂禮正

訴訟代理人 蔡鈞傑 律師

被上訴人 財政部北區國稅局

代表人 王綉忠

訴訟代理人 陳緯婷

上列當事人間貨物稅事件，上訴人對於中華民國 105 年 5 月 12 日臺北高等行政法院 104 年度訴字第 1982 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於補徵稅額超過新臺幣 1,349 萬 6,198 元部分及罰鍰部分暨該訴訟費用部分均廢棄。

廢棄部分，關於補徵稅額部分之訴願決定及原處分（含復查決定）暨罰鍰部分之訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

其餘上訴駁回。

廢棄部分第一審及上訴審訴訟費用由被上訴人負擔，駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、被上訴人之代表人於民國 105 年 8 月 31 日變更為王綉忠，業據其具狀聲明承受訴訟，核無不合，先予敘明。

二、上訴人經被上訴人查獲於 100 年 10 月至 12 月（裁處書植為 100 年 9 月至 12 月）間受託產製產品型號 TL-32SR500T、TL-42LR700D、TL-42SR500D 之液晶顯示器（下稱「系爭顯示器」），並併同產品型號 B32SR500T、B42LR700D 及 B42SR500D 之電視調諧器（TV Tuner，下稱「系爭視訊盒」，並與系爭顯示器合稱「系爭貨物」）1 萬 4,991 臺（原核定為 1 萬 5,015 臺）出廠，未依規定辦理貨物稅產品登記及報繳貨物稅，乃核定補徵貨物稅額新臺幣（下同）1,528 萬 872 元，並按所漏稅額處

2 倍之罰鍰計 3,056 萬 1,744 元。上訴人不服，申請復查，獲追減貨物稅額 3 萬 168 元及罰鍰 6 萬 336 元，上訴人仍不服，提起訴願遭決定駁回後，提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 104 年度訴字第 1982 號判決（下稱「原判決」）駁回。上訴人猶不服，遂提起本件上訴，並聲明：(1)原判決廢棄；(2)訴願決定、原處分（含復查決定，除追減貨物稅額 3 萬 168 元及罰鍰 6 萬 336 元外）均撤銷；(3)被上訴人應給付上訴人 762 萬 5,352 元及自 104 年 3 月 13 日起至清償日止按週年利率 5%計算之利息。

三、上訴人起訴主張略以：

- (一) 依行為時（下同）貨物稅條例第 2 條第 1 項第 2 款、第 5 款、第 11 條第 1 項第 2 款規定及財政部 90 年 12 月 21 日臺財稅字第 0900457162 號公告、96 年 6 月 14 日臺財稅字第 09604501870 號令（原判決植為 96 年 6 月 14 日臺財稅第 09604501870 號函）、101 年 8 月 3 日臺財稅字第 10100102220 號令（原判決植為 101 年 8 月 3 日臺財稅第 10100102220 號函）（下分別稱「90 年 12 月 21 日公告」、「96 年 6 月 14 日令釋」、「101 年 8 月 3 日令釋」）意旨可知，貨物稅條例所課徵貨物稅之對象係「『彩色電視機』之受託產製並為出廠之廠商」。所謂生產製造行為係將原料透過加工產製而將材料加以變質形成產品，縱原料交付不生移轉所有權效果，透過產製行為亦會發生所有權變動之效果。惟上訴人與嘉捷科技企業股份有限公司（前捷聯電子股份有限公司，下稱「嘉捷公司」）於 100 年 1 月 21 日簽訂委託加工契約書（下稱「委託加工契約」），約定上訴人負責「將液晶顯示器之零組件組裝及測試」，僱傭期間皆受監督依作業指導書之標準化程序指示為機械性、重複性之組裝測試內容，無任何透過加工製造而使原料變形成為製品之情事，亦無生產或製造液晶顯示器零組件之情形，且本件所有料件自交付予上訴人迄組裝完成皆屬於嘉捷公司所有，是並無產製行為。且委託加工契約第 14 條第 1 項約定限制不得轉讓義務予第三人，顯示嘉捷公司重視勞務提供之專屬性，與受託產製之承攬關係有異，益證上訴人非受託產製之廠商。又嘉捷公

司於他案以存證信函及書狀自承本件僱用上訴人所為之加工行為僅限「顯示器」部分，無涉彩色電視機之產製，當毋庸課徵貨物稅，訴願決定自行添加法律未有明文之內容，違背租稅法定原則。被上訴人以與上訴人無關之訴外人新視代科技股份有限公司（下稱「新視代公司」）網站資料及產品說明書為據，認上訴人產製液晶顯示器及併同出廠視訊盒，反足證消費者所購買之彩色電視機係奇美集團即新視代公司所有，認知之品牌名稱為「奇美電視」，且新視代公司將彩色電視機置於通路前尚經過許多產製程序，故上訴人非本件貨物稅之課徵對象。

- （二）依上訴人與嘉捷公司簽訂之委託加工契約第 11 條第 1 項、第 2 項約定可知，上訴人僅於支配工廠區域範圍內配合加工及交還組裝標的，故無所謂基於受承攬約定而為產製貨品出廠之情形。又上訴人受託進行鎖螺絲及功能測試之零組件係系爭顯示器，並不具備顯示器及視訊盒二大主要部分且可收看廣播電視節目之單機一體多功能電器產品，且產品名稱、功能型錄及外包裝未標示有電視字樣，亦未併同視訊盒出廠（或進口）。再者，嘉捷公司指定貨運公司將顯示器組件交予上訴人組裝後收回，其將顯示器送至何處，或是否有將顯示器與視訊盒包裝併為銷售，非上訴人所能置喙，是上訴人並無出廠之行為，此由委託加工契約第 7 條第 2 項足證。況觀諸上訴人與嘉捷公司之所有契約、報價單或訂購單中皆未見視訊盒裝置之委製或代送約定，可證上訴人並無受託併同出廠之可能。另自新視代公司開立予嘉捷公司之 OBM 採購單及嘉捷公司開立予新視代公司之統一發票（下稱「發票」）以觀，其上載明包括顯示器及視訊盒裝置，足證新視代公司係向嘉捷公司購買上開二產品，與上訴人無涉。被上訴人逕認上訴人有受任併同出貨之情形，與事實未合。訴願決定忽略本件非有出貨予消費者之情形，而逕以完成組裝貨物之部分元件，而該元件最終將被購買該部件之消費者自行組裝為應稅貨物為由，即對上訴人課徵貨物稅，與本院 99 年度判字第 434 號及 99 年度判字第 481 號判決意旨有悖。縱認上訴人有併同出廠

之情形，惟上訴人於 100 年 10 月至 12 月保管配件包而開立之出貨單所載交還嘉捷公司之數量為 1 萬 961 組，然被上訴人所核定併同出廠數量為 1 萬 4,991 臺，被上訴人未詳查出貨單上顯示數量並為勾稽，其計算稅額亦有不當。

- (三) 貨物稅條例就彩色電視機之產製廠商課徵貨物稅，係源於 54 年當時由廠商「單一統包全部階段作業流程」之模式，與今日生產製造模式不同，故如何認定產製廠商，應細究生產模式而定。本件上訴人僅受嘉捷公司僱傭而提供外包勞力，無需承擔任何產製風險，確屬於「專業電子代工服務生產」或稱「電子專業製造服務」之委外提供勞務，而嘉捷公司則受新視代公司委託，於產製階段完成製造彩色電視機之廠商，被上訴人未考量產製分工、製程及各種委託製造關係之產製現時情形，顯未與時俱進並怠惰適用法律涵攝事實。
- (四) 本件縱有貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之適用，依貨物稅條例第 13 條規定，仍應先將銷售價格除以 $(1+\text{稅率})$ 以計算完稅價格，還原至未課貨物稅之情形，再以此價格計算貨物稅，是本件稅額應為 1,267 萬 7,238 元，而非 1,525 萬 704 元。被上訴人僅將銷售價格扣除批發商毛利，而未將銷售價格除以 $(1+\text{稅率})$ ，與貨物稅條例第 13 條規定有違。
- (五) 罰鍰部分，被上訴人無視委託加工契約約定，由嘉捷公司提供稅費，而上訴人受嘉捷公司指示本件毋庸繳納貨物稅，故無故意或過失逃漏稅捐。又上訴人受託組裝及測試之非產製行為係按件計酬，僅收取微薄受僱加工費用計 479 萬 7,120 元，被上訴人卻課徵貨物稅高達 1,525 萬 704 元、課處罰鍰 3,050 萬 1,408 元共 4,575 萬 2,112 元，違反量能課稅原則及實質課稅原則，並與消費者認知購買電視機之對象有悖。況貨物稅條例針對彩色電視機課徵貨物稅係就產製業者之「從價」為徵收，而「從價」係指銷售價格，故應由將貨物產製完成而直接獲利者負貨物稅之申報及繳納義務，即因銷售「彩色電視機」而獲鉅額利潤之新視代公司，被上訴人顯係混淆課徵對象。縱認上訴人有因嘉捷公

司指示至廠區領取配件包而致該當「併同出廠」之情形，而須繳納貨物稅，惟上訴人既無涉彩色電視機之產製，依行政罰法第 8 條規定，亦應依情節免除處罰等語，並聲明：

1. 訴願決定、原處分（含復查決定，除追減貨物稅額 3 萬 168 元及罰鍰 6 萬 336 元外）均撤銷。
2. 被上訴人應給付上訴人 762 萬 5,352 元，及自 104 年 3 月 13 日起至清償日止按週年利率 5% 計算之利息。

四、被上訴人答辯略以：

- （一）依上訴人 101 年 10 月 30 日及 101 年 12 月 26 日說明書、上訴人與嘉捷公司簽訂之委託加工契約可知，上訴人為受託產製廠商。又依財政部 98 年 10 月 26 日臺財稅字第 09804564950 號令（原判決植為 98 年 10 月 26 日臺財稅第 09804564950 號函，下稱「98 年 10 月 26 日令釋」）意旨，貨物稅條例所稱之產製係指在市場行銷前可提高應稅貨物附加價值之一切行為，如：生產、製造、包裝、改裝及改製等行為；包裝或改裝即為產製行為，舉輕以明重，上訴人之「組裝代工」行為當然為產製行為。再依上訴人提示之 100 年 10 至 12 月間出貨單，系爭顯示器分別搭配系爭視訊盒併同出廠，並將系爭顯示器及視訊盒品名及數量載於同日同張或同日不同張之出貨單，而其數量皆可勾稽查對，足證上訴人知悉組裝代工材料之內容，自應認屬併同出廠之數量。依系爭貨物之網路資訊所載，其訊號輸入端子項目載有「電視盒接收端子」，且電視盒配件之產品型號與上訴人併同顯示器出廠之視訊盒型號相同。依系爭貨物使用手冊目錄所示，有「安裝視訊盒」、「連接電視訊號」、「電視選臺」及「電視選單」等操作方式說明，其內頁亦有安裝視訊盒及一般使用彩色電視機可預期之使用說明，消費者購買該項產品時即知主要功能可做為收看電視節目使用；消費者只需將視訊盒插入液晶顯示器所預留之插槽組裝完成後，即可作彩色電視機使用，其功能與一般彩色電視機無異，是依財政部 96 年 6 月 14 日令釋及 101 年 8 月 3 日令釋意旨，核屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機，依同條例第 2 條第 1 項第 2 款規定，上訴人於系爭貨物出廠時

，應辦理貨物稅產品登記及報繳貨物稅。

- (二) 依嘉捷公司說明書，嘉捷公司將國外進口之材料〔Panel (面板) 及 SKD (Semi-Knock Down, 半散裝套件) 〕直接送至上訴人，並委託其加工組裝成成品後，直接出貨至新視代公司之指定地點，且上訴人出貨單之系爭顯示器及視訊盒之產品型號與嘉捷公司開立予新視代公司之發票上品名一致，並可勾稽核對，是嘉捷公司委託上訴人加工組裝系爭顯示器後，並由上訴人將視訊盒併同系爭顯示器出廠至客戶指定地點，上訴人所稱無併同出廠情事，不足採據。
- (三) 上訴人受託代製應稅貨物出廠，為貨物稅條例第 2 條第 1 項第 2 款規定之納稅義務人，應辦理貨物稅產品登記及報繳貨物稅，被上訴人以上訴人為受託產製廠商，接受嘉捷公司提供原料，代製應稅貨物，成品組裝完成後出廠至客戶指定地點，交易流程無中間批發商，乃以嘉捷公司之銷售價格扣除批發商毛利 (8%) 後計算完稅價格，按查得之出廠數量，復查決定重行核算上訴人漏報貨物稅完稅價格合計為 1 億 1,731 萬 3,110 元及應補徵貨物稅額 1,525 萬 704 元，並無違誤。
- (四) 上訴人於 100 年 10 至 12 月受託產製系爭顯示器，並併同系爭視訊盒出廠，顯見上訴人對其行為有所認識，依貨物稅條例第 2 條第 1 項第 2 款規定，由受委託之產製廠商為納稅義務人，為上訴人產製前所能預見，主觀上對於所負應據實申報稅法義務，知之最詳，上訴人未依規定辦理貨物稅產品登記，擅自產製應稅貨物出廠及漏未報繳貨物稅，有逃漏稅捐之故意，未符合行政罰法第 7 條第 1 項不予處罰之規定，應予論罰並無違誤，並聲明：上訴人在第一審之訴駁回。

五、原審以：

(一) 本稅部分：

1. 上訴人於 100 年 10 至 12 月間，將受嘉捷公司委託代工組裝之系爭顯示器，搭配系爭視訊盒出廠，並將系爭顯示器及視訊盒品名及數量載於同日同張或同日不同張之出貨單，

其數量皆可勾稽查對，有上訴人 100 年 10 月至 12 月出貨單明細表、更正後貨物稅計算表附原處分卷可稽，應認屬併同出廠之數量。又依系爭貨物之網路資訊所載，其訊號輸入端子項目載有「電視盒接收端子」，且電視盒配件之產品型號與上訴人併同系爭顯示器出廠之系爭視訊盒型號相同，且其產製系爭顯示器預留結合視訊盒之端子僅供其產製之系爭視訊盒結合成彩色電視機。復依系爭顯示器使用手冊目錄所示，有「安裝視訊盒」、「連接電視訊號」、「電視選臺」及「電視選單」等操作方式說明，其內頁亦有安裝視訊盒及一般使用彩色電視機可預期之使用說明，消費者購買該項產品時即知主要功能可作為收看電視節目使用，該產品功能與一般彩色電視機無異，則系爭貨物核屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機，依同條例第 2 條第 1 項第 2 款規定，委託代製之貨物，以受託人為產製廠商，是上訴人於系爭貨物出廠時，應依規定辦理貨物稅產品登記及報繳貨物稅，被上訴人作成原處分補徵貨物稅難認有何違誤。

2. 貨物稅條例所稱之產製，係指在市場行銷前可提高應稅貨物附加價值之一切行為，如：生產、製造、包裝、改裝及改製等行為，包裝或改裝即為產製行為。又依上訴人 101 年 10 月 30 日及 101 年 12 月 26 日說明書，及其與嘉捷公司簽訂之委託加工契約所示，其為嘉捷公司來料組裝代工廠，足見其為受託產製廠商。再者，上訴人將受託產製之系爭顯示器，搭配同規格之系爭視訊盒併同出廠時，揆諸司法院釋字第 698 號解釋、財政部 96 年 6 月 14 日令釋意旨，核屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機。另上訴人與嘉捷公司之委託加工契約並無將「LG 品牌」與「其他品牌」之顯示器作不同之約定，即不得僅憑上訴人於 101 年 12 月 26 日說明書中有關嘉捷公司要求其為申報貨物稅電器類產品登記及繳納該產品貨物稅者，僅限於 LG 品牌之顯示器之陳述，而得為不同之認定。則被上訴人依貨物稅條例第 2 條第 1 項第 2 款規定，認受託人即上訴人為彩色電視機之產製廠商，洵屬依法有據。

3. 依嘉捷公司於復查階段之 101 年 11 月 20 日提出之說明書，嘉捷公司將國外進口之材料〔Panel（面板）及 SKD（Semi-Knock Down，半散裝套件）〕直接送至上訴人，並委託其加工組裝成成品後，直接出貨到客戶即新視代公司之指定地點；上訴人出貨單之系爭顯示器及視訊盒之產品型號，與嘉捷公司開立予新視代公司之發票上品名互核相符，且可勾稽核對，足證嘉捷公司委託上訴人加工組裝系爭顯示器後，並由上訴人將系爭視訊盒併同系爭顯示器出廠至客戶指定地點，至為明確。且單憑顯示器而無視訊盒是無法接收電視視頻及播放電視節目，即視訊盒具有相當價值，倘視訊盒並非委託加工契約之內容，上訴人豈有容認嘉捷公司毫無來由予以寄放，而自負受託人保管責任，上訴人此部分之主張自與常情未合。至上訴人聲請訊問其廠區前主管謝靜欣、前任工程人員莊水樹、嘉捷公司代表人謝繼琮，及向訴外人聯倉交通股份有限公司（下稱「聯倉交通公司」）調取託運紀錄、運費憑證、送貨地點資料、配件包數量控管紀錄，並無必要。
4. 被上訴人查得之出貨單與上訴人出具之出貨單相同，而上訴人主張系爭顯示器搭配系爭視訊盒出廠數量分別為 1 萬 7 01 組及 1 萬 961 組，與被上訴人核定數量 1 萬 4,991 臺之差異，係上訴人主張僅系爭顯示器及系爭視訊盒同時出貨（載於同張出貨單者）始計入併同出廠之數量，然經查證結果，上訴人確實有將系爭顯示器及系爭視訊盒品名及數量載於同日同張或同日不同張之出貨單，而其數量皆可勾稽查對，自亦應認屬併同出廠之數量，是上訴人所稱數量計算有誤，核不足採。又上訴人未就系爭貨物辦理產品登記，亦未報繳貨物稅，則系爭貨物售價並未內含貨物稅，自無從依貨物稅條例第 13 條規定，按公式還原計算完稅價格。至上訴人所引另案判決，並非判例，並無拘束本件之效力而援引適用。是被上訴人以上訴人為受託產製廠商，接受嘉捷公司提供原料，代製應稅貨物，成品組裝完成後出廠至客戶指定地點，交易流程無中間批發商，乃以嘉捷公司之銷售價格扣除批發商毛利（8%）後計算完稅價格，自無

違誤。

5. 委託代製之貨物，應向受託之產製廠商徵收貨物稅（原判決植為「國內產製之貨物應向產製廠商徵收貨物稅」），為貨物稅條例第2條第1項第2款所明定，且經司法院釋字第697號解釋認與法律明確性原則無違；財政部96年6月14日令釋係財政部以其貨物稅條例主管機關職權，統一解釋貨物稅條例第11條第1項第2款應如何適用及認定事實之解釋性規定，未逾法律規定範疇而生租稅客體及法律效果之變動，亦未增加法律所無之限制，而與租稅法律主義及平等原則無違，亦為司法院釋字第698號解釋在案。
6. 上訴人受託代製應稅之系爭貨物出廠，為貨物稅條例第2條第1項第2款規定之納稅義務人，應辦理貨物稅產品登記及報繳貨物稅，是被上訴人以上訴人為受託產製廠商，接受嘉捷公司提供原料，代製應稅貨物，成品組裝完成後出廠至客戶指定地點，交易流程無中間批發商，乃以嘉捷公司之銷售價格扣除批發商毛利（8%）後計算完稅價格，按查得之系爭貨物出廠數量1萬4,991臺，核算上訴人漏報貨物稅完稅價格合計為1億1,731萬3,110元（TL-32SR500T：9,423臺、5,879萬4,721元；TL-42LR700D：2,403臺、2,775萬6,340元；TL-42SR500D：3,165臺、3,076萬2,049元）及應補徵貨物稅額1,525萬704元，並無違誤。

（二）罰鍰部分：

1. 上訴人受託產製系爭顯示器，並併同系爭視訊盒出廠，其為貨物稅條例第23條規定應按月申報貨物稅之產製廠商，對其所負應據實申報貨物稅之義務知之最詳，惟其未依規定辦理貨物稅產品登記及漏未報繳貨物稅，縱無逃漏稅捐之故意，亦有過失，依行政罰法第7條規定，應予處罰。
2. 上訴人同時違反貨物稅條例第28條及第32條規定，按行政罰法第24條第1項規定，應以貨物稅條例第32條第1款規定為處罰之法據。審酌上訴人違反本件行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，且未於裁罰處分核定前補辦產品登記，並已補繳稅款、以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實及承諾繳清罰

緩，依裁罰倍數參考表有關貨物稅條例第 32 條第 1 款違章情形第 1 類前段規定，按所漏稅額 1,525 萬 704 元裁處 2 倍罰鍰 3,050 萬 1,408 元，並無違誤，亦無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法，更與行政罰法第 18 條第 1 項之規定相符，均屬合法。

3. 上訴人依行政訴訟法第 44 條第 1 項、第 48 條所規定，聲請通知嘉捷公司參加本件訴訟，惟依行政訴訟法第 48 條之文義解釋，該條係以符合民法第 44 條之參加訴訟要件為前提，然嘉捷公司係私法人，非「其他行政機關」，是原審法院無從依上開規定命嘉捷公司參加本件訴訟等語，乃判決駁回上訴人在第一審之訴。

六、上訴意旨略謂：

- (一) 上訴人與嘉捷公司 100 年 1 月 21 日簽訂委託加工契約書第 1 條 1-3 約定：「貨物稅由乙方（即上訴人）代為申報並繳納。稅費由甲方（即嘉捷公司）提供。」上訴人依嘉捷公司指示未代繳貨物稅，是本件若有繳納貨物稅時，嘉捷公司依約應提供貨物稅而與本訴確有法律上利害關係。上訴人於原審據此提起聲請告知訴訟，惟原判決拒為適用行政訴訟法第 48 條規定，竟認行政訴訟法上未有準用民事訴訟法第 65 條通知訴訟之規定，有不適用法規之瑕疵。
- (二) 上訴人於原審請求：1. 向運送系爭視訊盒之聯倉交通公司及東源物流事業股份有限公司（下稱「東源物流公司」）調閱本件託運紀錄、運費憑證、送貨地點資料、配件包數量控管紀錄等，以證上訴人未有實際支配管領系爭視訊盒之可能，更未有依約併同出廠之課稅事實；原判決採認之送貨單據所示之東源物流公司業於他案陳明，與上訴人無任何交易紀錄，自無併同出廠或寄放系爭視訊盒之情形；2. 通知嘉捷公司負責人謝繼琮到場作證，說明系爭視訊盒（配件包）之來源、如何交付及運送等，以釐清上訴人有無將系爭視訊盒（配件包）併同出廠之情形；3. 傳喚上訴人廠區前主管謝靜欣、廠區前工程人員莊水樹等證人，以證明上訴人係基於與嘉捷公司簽署契約指示，於支配工廠區域範圍內為配合加工及交還組裝標的，未有約定併同出

廠之可能。惟原審駁回上訴人所有調查證據聲請，而拒為調查證據內容足以影響判決結果，原判決有不適用法規及理由不備之違法。

- (三) 課徵貨物稅之意義在於針對國內產製之消費貨品，對生產廠商課徵，間接由消費者負擔之單階段之消費稅。依上訴人與嘉捷公司簽訂之委託加工契約第 11 條 11-1、11-2 約定可知，上訴人僅係嘉捷公司基於僱傭契約之履行輔助人，基於僱傭關係按作業指導書之標準化程序指示於支配工廠區域範圍內為配合加工及交還組裝標的，故無所謂基於受承攬約定而為產製貨品出廠之情形。況依卷內所存「新視代公司開立予嘉捷公司之 OBM 採購單」、「嘉捷公司開立予新視代公司之發票」所載內容，足證新視代公司向嘉捷公司委製及購買上開二產品，與上訴人無涉。再者，對照上訴人代為組裝及測試行為收取微薄受僱加工費，與嘉捷公司、新視代公司產製及委製並銷售獲得報酬之差異，原判決漠視貨物稅條例規範，未依實質課稅原則認定貨物稅繳納主體應為本件彩色電視機貨物之所有人即新視代公司或其委託之產製廠商嘉捷公司，違反實質課稅原則而將稅捐負擔課予上訴人外，亦違反量能課稅原則，有重大違背法令之瑕疵，其對上訴人所提出之法律適用問題未予審酌，且未敘明不採之理由，有理由不備之違法。
- (四) 原判決未於理由項下敘明為何在嘉捷公司告知上訴人無庸繳納貨物稅下，上訴人仍有故意或過失違反貨物稅條例而遭處罰鍰之理由，有懈怠調查證據及審酌卷內有利上訴人之證據，有判決理由不備之違法；原判決未審酌上訴人僅獲取微薄代工費，而無故意或過失未辦理產品登記及繳納稅捐之事實，並未適用倍數參考表之內容，即判准裁處重罰，違反本院 102 年 3 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議及 103 年度判字第 199 號判決意旨所示裁量怠惰之違法。縱認上訴人因嘉捷公司指示至廠區領取配件包之事實而致有該當「併同出廠」之情形，惟嘉捷公司於他案已以存證信函及書狀多次自承本件僱用上訴人所為加工行為僅限「顯示器」，無涉彩色電視機之產製，是縱認本件仍有繳納貨物

稅之事實，依情節應免罰，迺原判決理由隻字未提未予審酌，有理由不備之違法。

- (五) 實際檢視原判決採酌之證據資料即上訴人於系爭 100 年 10 月至 12 月保管配件包而誤開之出貨單以觀，系爭顯示器及配件包交還予嘉捷公司應為 1 萬 961 組，然原判決採認核定數量卻有 1 萬 4,991 臺，顯然存有與卷內證據矛盾之瑕疵。再者，原判決僅將銷售價格扣除批發商毛利計算完稅價格，未依貨物稅條例第 13 條規定，將銷售價格除以(1+稅率)；縱認本件有貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之適用，本件稅額應為 1,267 萬 7,238 元，而非 1,525 萬 704 元，原判決就完稅價格之計算於法未合。

七、本院經核原判決固非無見，惟查：

- (一) 按行政訴訟法第 44 條規定：「(第 1 項) 行政法院認其他行政機關有輔助一造之必要者，得命其參加訴訟。(第 2 項) 前項行政機關或有利害關係之第三人亦得聲請參加。」蓋行政機關有輔助一造之必要者，或一般有法律上利害關係之第三人，雖不合同法第 41 條或第 42 條訴訟參加之要件，惟為徹底發揮訴訟參加制度之功能，亦宜給予參加訴訟之機會，故明定本條訴訟參加，俾有依據(立法理由參照)。又因民事訴訟法第 65 條至第 67 條關於告知訴訟之規定，其性質與行政訴訟法有關輔助參加之規定不相牴觸，故行政訴訟法第 48 條明定於第 44 條之輔助參加訴訟準用之。準此，行政訴訟法第 44 條所規定之輔助參加，不以法院命「其他行政機關」參加訴訟為限，其他行政機關及有利害關係之第三人亦得聲請參加訴訟。是行政訴訟當事人於訴訟繫屬中，自得依行政訴訟法第 48 條準用民事訴訟法第 65 條第 1 項及第 66 條第 1 項規定，以經由法院送達其表明理由及訴訟程度書狀之方式，將訴訟告知於其他行政機關或有法律上利害關係之第三人。本件上訴人以其與嘉捷公司所簽訂之委託加工契約書第 1 條 1-3 約定：「貨物稅由乙方(即上訴人)代為申報並繳納。稅費由甲方(即嘉捷公司)提供，……」是本件若應繳納貨物稅，嘉捷公司即應依約提供貨物稅，而與本訴確有法律上利害關係為由，於

105 年 4 月 7 日具狀（收文日為同年月 8 日）向原審法院聲請對嘉捷公司告知訴訟等語（原審卷第 169 至 171 頁），核屬有據。惟原判決以依行政訴訟法第 48 條之文義解釋，該條係以符合合同法第 44 條參加訴訟要件為前提，然嘉捷公司係私法人，非「其他行政機關」，因認無從依上開規定命嘉捷公司參加本件訴訟一節，容係誤認行政訴訟法第 44 條所定之輔助參加，僅以其他行政機關參加訴訟者為限，稍有未洽。惟本院嗣已於 105 年 10 月 5 日將上訴人之聲請狀繕本送達予嘉捷公司，並告知本件訴訟之進度（迄未經嘉捷公司聲明參加本件訴訟），則原審法院上開程序上之欠缺，應認業經補正，先予敘明。

- （二）次按貨物稅條例第 1 條：「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。」第 2 條第 1 項第 1 款、第 2 款：「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。其納稅義務人如左：一、國內產製之貨物，為產製廠商。二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商。（原判決漏引第 2 款條文）……」第 11 條第 1 項第 2 款：「電器類之課稅項目及稅率如左……二、彩色電視機：從價徵收 13%。……」第 13 條：「應稅貨物之完稅價格應包括該貨物之包裝從物價格。國產貨物之完稅價格以產製廠商之銷售價格減除內含貨物稅額計算之。完稅價格之計算方法如左：完稅價格＝銷售價格／（1+稅率）」第 14 條：「（第 1 項）前條所稱銷售價格，指產製廠商當月份銷售貨物予批發商之銷售價格；其無中間批發商者，得扣除批發商之毛利；其價格有高低不同者，應以銷售數量加權平均計算之。……（第 2 項）前項批發商之毛利，由財政部依實核算訂定之。」第 15 條：「產製廠商接受其他廠商提供原料，代製應稅貨物者，以委託廠商之銷售價格依前 2 條之規定計算其完稅價格。」第 19 條：「產製廠商應於開始產製貨物前，向工廠所在地主管稽徵機關申請辦理貨物稅廠商登記及產品登記。」第 23 條第 1 項前段：「產製廠商當月份出廠貨物之應納稅款，應於次月 15 日以前自行向公庫繳納，並依照財政部規定之格式填具計算

稅額申報書，檢同繳款書收據向主管稽徵機關申報。……」準此，貨物稅性質上係屬對貨物課徵之「單階段毛額型消費稅」，亦即為對國內產製之消費貨品，對生產廠商課徵，間接由消費者負擔之租稅。為掌控貨物之實際出廠狀況，以確保稅捐債權之實現，立法者明定其納稅義務人原則上為產製廠商，惟如係委託代製之貨物，則以受託之產製廠商為納稅義務人，且不論係自行產製應稅貨物或受託產製應稅貨物之廠商，均有完成廠商登記及產品登記之協力義務，並經主管稽徵機關准予登記後，始得產製應稅貨物。

- (三) 再按前揭貨物稅條例第 2 條第 1 項第 2 款規定由受委託之產製廠商為納稅義務人，為該等廠商產製前所能預見，並可經由司法審查加以確認，與法律明確性原則尚無違背，業經司法院釋字第 697 號解釋理由書闡釋在案。又依前揭貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定，立法者選擇對彩色電視機課徵貨物稅，而未對其他具有彩色收視功能之電器產品課徵貨物稅，原寓有國家稅收、產業政策、節約能源等多種考量，並未逾越立法裁量之範圍，尚難謂為恣意，與憲法平等原則無違；財政部為協助所屬機關統一認定該規定所稱彩色電視機，以 96 年 6 月 14 日令釋釋示：「一、貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機須同時具備彩色顯示器及電視調諧器二大主要部分。二、廠商產製（或進口）之彩色顯示器，本體不具有電視調諧器（TV Tuner）裝置，且產品名稱、功能型錄及外包裝未標示有電視字樣，亦未併同具有電視調諧器功能之機具出廠（或進口）者，因無法直接接收電視視頻訊號及播放電視節目，核非屬彩色電視機之範圍，免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。三、廠商產製（或進口）電視調諧器或具有電視調諧器功能之機具，本體不具有影像顯示功能，且未併同彩色顯示器出廠（或進口）者，亦免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。……」查其意旨，乃以彩色電視機可分為顯示器及視訊盒二大主要部分，倘顯示器未標示電視字樣，二者亦未併同出廠，即非屬彩色電視機之範圍，免於出廠時課徵

貨物稅。上開令釋既未不當擴張應稅貨物之定義，又未對其他情形造成差別待遇，應不違反租稅法律主義及平等原則，亦經司法院著有釋字第 698 號解釋理由書在案。

- (四) 又按貨物稅條例既係以稅捐稽徵之角度決定對特定貨物課稅，並定其納稅義務人及完稅價格，則某項物品是否已該當貨物稅課徵客體之「貨物」而得於其出廠時對之課稅，暨該項貨物之委託受託產製關係等，自應就該貨物之整個產製過程予以綜合觀察，至於產製貨物過程中、上、下游廠商間之契約關係如何，尚非所問。且如需經組裝過程方成為應稅貨物，組裝前之組件尚未完成應稅貨物，雖不得對之課徵貨物稅，惟如二以上組件設計為經簡易組裝結合即可成為應稅貨物，再合併出廠，嗣由他人組裝成應稅貨物，應認於出廠時已實質轉化為應稅貨物，與出廠後是否由他人組裝無涉。查本件原審法院依上訴人所提示 100 年 10 至 12 月間送貨單載明，系爭顯示器分別搭配系爭視訊盒併同出廠，並將顯示器及視訊盒品名及數量載於同日同張或同日不同張之出貨單，乃認上訴人將受嘉捷公司委託產製之系爭顯示器，搭配系爭視訊盒併同出廠；且依上訴人 10 月至 12 月出貨單明細表、更正後貨物稅計算表顯示，其數量皆可勾稽查對，而認屬併同出廠之數量；又依系爭貨物之網路資訊所載，其訊號輸入端子項目載有「電視盒接收端子」，且電視盒配件之產品型號與上訴人併同系爭顯示器出廠之系爭視訊盒型號相同，甚至其產製系爭顯示器預留結合視訊盒之端子，僅供其產製之系爭視訊盒結合成彩色電視機；復依與系爭顯示器產品型號相同之多媒體顯示器使用手冊目錄所示，有「安裝視訊盒」、「連接電視訊號」、「電視選台」及「電視選單」等操作方式說明，其內頁亦有安裝視訊盒及一般使用彩色電視機可預期之使用說明，消費者購買該項產品時即知主要功能可作為收看電視節目使用，即消費者僅需將視訊盒插入顯示器所預留之插槽組裝完成後，即可作彩色電視機使用，其功能與一般彩色電視機無異等情，詳予論斷，因認系爭貨物核屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機，乃其經調

查證據結果，並斟酌全辯論意旨後，所依法認定之事實，並將判斷而得心證之理由記明於判決，經核並無違背論理法則及經驗法則，且未與卷內證據相牴觸，亦無判決不適用法規或適用不當、不備理由等違背法令情事。是上訴人主張其係基於僱傭關係按作業指導書之標準化程序指示於支配工廠區域範圍內為配合加工及交還組裝標的，為嘉捷公司之履行輔助人，故無所謂基於承攬契約而產製貨品出廠之情形，且依「新視代公司開立予嘉捷公司之 OBM 採購單」、「嘉捷公司開立予新視代公司之發票」所載內容，足證新視代公司向嘉捷公司委製及購買系爭顯示器及系爭視訊盒，與上訴人無涉，另由其 100 年 10 至 12 月將系爭顯示器與系爭視訊盒載於同日同張之出貨單以觀，系爭顯示器及配件包交還予嘉捷公司應為 1 萬 961 組，然原判決卻將載於同日不同張之出貨單內數量一併計入而為 1 萬 4,991 臺，顯與卷內證據矛盾，原審法院對於其聲請調查運送系爭視訊盒之聯倉交通公司及東源物流公司託運紀錄、運費憑證、送貨地點資料、配件包數量控管紀錄等，以證明上訴人未有實際支配管領系爭視訊盒之可能，更未有依約併同出廠之課稅事實，並通知嘉捷公司負責人謝繼琮到場證明系爭視訊盒（配件包）之來源、如何交付及運送等，以釐清上訴人有無將系爭視訊盒（配件包）併同出廠之情形，另通知上訴人廠區前主管謝靜欣、廠區前工程人員莊水樹到場作證，以證明上訴人係基於與嘉捷公司簽署契約指示，於支配工廠區域範圍內為配合加工及交還組裝標的，未有約定併同出廠之可能等事項，均未予調查，原判決有不適用法規及理由不備之違法云云，無非係就原審取捨證據、認定事實之職權行使，任意指摘原判決有違背法令之情事，洵不足採。從而，原判決據以認定依同條例第 2 條第 1 項第 2 款規定，應以受託代製系爭貨物之上訴人為納稅義務人，上訴人應於系爭貨物出廠時依規定辦理貨物稅產品登記及報繳貨物稅，並無違誤。至於上訴人與委製廠商嘉捷公司間是否特別約定系爭貨物之貨物稅報繳及負擔，以及嘉捷公司曾否告知上訴人無庸繳納貨物稅，均不足以變

更貨物稅法定納稅義務人之報繳義務，是上訴人主張與嘉捷公司、新視代公司產製及委製並銷售系爭貨物所獲得之報酬相較，其代為組裝及測試僅收取微薄之加工費，原判決漠視貨物稅繳納主體應為系爭貨物之所有人即新視代公司或其委託之產製廠商嘉捷公司，違反實質課稅原則及量能課稅原則而將稅捐負擔課予上訴人，有重大違背法令之瑕疵云云，亦不足採。

- (五) 貨物稅性質上係屬對貨物課徵之「單階段毛額型消費稅」，亦即為對國內產製之消費貨品，對生產廠商課徵，間接由消費者負擔之租稅，已如前述。惟如未於課徵時點有效掌握稅源，即容易發生逃漏稅捐之結果，是立法者為確保貨物稅稅捐債權之實現，基於稅捐稽徵經濟原則，即須選擇一個最容易掌握稅源之時點，現行法係選擇於應課徵貨物稅之貨物「出廠」時，而非「銷售」時（貨物稅條例第23條第1項規定參照），提前課徵時點以確保貨物稅稅捐債權之實現。惟因貨物稅為間接稅，稅捐之實質負擔人為貨物之最終消費者，是選擇出廠時點即課徵貨物稅，即須考量「如出廠後無實際銷售行為」，該已納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。故貨物稅條例有關稅基量化之相關規定，方明定由「銷售價格」反推完稅價格（第13條至第15條），而非指製造成本，是於產製廠商接受其他廠商提供原料，代製應稅貨物之情形，因並無出廠價格（銷售價格），故貨物稅條例第15條明定應以委託廠商之「銷售價格」為出廠價格，以符貨物稅採從價計課原則。
- (六) 復按我國銷售稅之法制設計，乃是不同稅目之重複加徵，先以「標的」價格為稅基，加徵關稅，再以「標的價格加關稅金額」為稅基，加徵貨物稅；最後以「標的價格加關稅金額再加貨物稅金額」為稅基，加徵營業稅（加值型及非加值型營業稅法第16條第2項及第20條規定參照）。是課徵貨物稅之貨物完稅價格計算，依貨物稅條例第13條第2項規定，須由含營業稅之銷售價格中，按照「（不含營業稅之）銷售價格／（1+稅率）」之方式，反算完稅價格

。而貨物稅條例第 14 條第 1 項本文明定所稱「銷售價格」，係指產製廠商銷售貨物予「批發商」之銷售價格，惟鑒於我國地區狹小，產銷結構與外國不同，應稅貨物之產製廠商多兼具中間批發商之身分，所產應稅貨物多不透過中間批發商，直接售予零售商，是為期與透過中間批發商再轉售予零售商者，計算完稅價格之基礎一致，同條項本文明定其無中間批發商者，得扣除批發商之毛利（立法理由參照），至於批發商之毛利，同條第 2 項規定授權由財政部依實核算訂定之。為此，財政部以 90 年 12 月 21 日台財稅字第 0900457162 號令公告貨物稅產製廠商，其無中間批發商者，銷售價格得扣除批發商之毛利，各業批發商毛利之比率訂定如下：……電器業 8%……。準此，如委託廠商提供原料，委請產製廠商代製應稅貨物彩色電視機，且將出廠貨物直接售予零售商者，其完稅價格之計算公式，即應為「委託廠商（不含營業稅之）銷售價格 $\times$ （1-8%） $\div$ （1+13%）」。

本件被上訴人既認定上訴人接受嘉捷公司提供原料，受託代製應稅之系爭貨物共 1 萬 4,991 臺出廠，直送嘉捷公司指定地點（新視代公司），交易流程無中間批發商，且嘉捷公司出售系爭貨物予新視代公司（不含營業稅）之銷售價格總額為 1 億 2,751 萬 4,250 元等情（原處分卷第 120 頁），則上訴人漏報系爭貨物之貨物稅完稅價格總額，即應為 1 億 381 萬 6,911 元〔1 億 2,751 萬 4,250 元 $\times$ （1-8%） $\div$ （1+13%）〕，應補徵貨物稅額為 1,349 萬 6,198 元（1 億 381 萬 6,911 元 $\times$ 13%）。惟被上訴人卻直接僅以嘉捷公司出售系爭貨物予新視代公司（不含營業稅）之銷售價格總額 1 億 2,751 萬 4,250 元扣除批發商毛利 8%之方式，計算上訴人漏報系爭貨物之貨物稅完稅價格總額為 1 億 1,731 萬 3,110 元〔1 億 2,751 萬 4,250 元 $\times$ （1-8%），見原處分卷第 120 頁〕，並以原處分核定補徵貨物稅額 1,525 萬 704 元（1 億 1,731 萬 3,110 元 $\times$ 13%），其超過 1,349 萬 6,198 元之部分，即非適法。

- （七）綜上所述，本件貨物稅完稅價格之稅基量化金額尚有違誤，則原處分據以核定上訴人補徵稅額於超過 1,349 萬 6,198

元之部分，暨據以按所漏稅額裁處 2 倍之罰鍰金額部分，自均非適法，訴願決定及原判決就上開部分遞予維持，容有未洽。上訴論旨指摘原判決違誤，求予廢棄，於上開違法範圍內，為有理由，應予准許。又本件基於原審確定之事實及本院依法得斟酌之事實，案情已臻明確，依行政訴訟法第 259 條第 1 款規定，應由本院自為判決；又因罰鍰之裁處涉及被上訴人裁量權之行使，基於權力分立原則，本院無從代為行使。爰將原判決上開違法部分廢棄，並將訴願決定及原處分（含復查決定）關於補徵稅額超過 1,349 萬 6,198 元部分撤銷，另將訴願決定及原處分（即復查決定）關於罰鍰部分撤銷，由被上訴人就罰鍰部分另為適法之處分（被上訴人應就上訴人辯稱其就違章行為欠缺故意、過失，且僅獲取微薄代工費，依其情節應予免罰等事由是否可採，併予審究）。至於上訴人已繳納之稅額 762 萬 5,352 元，因尚不足應補稅額 1,349 萬 6,198 元，則其依行政訴訟法第 196 條第 1 項規定訴請被上訴人給付 762 萬 5,352 元及遲延利息，暨其餘上訴部分，均無理由，應予駁回。

八、據上論結，本件上訴為一部有理由、一部無理由。依行政訴訟法第 256 條第 1 項、第 259 條第 1 款、第 255 條第 1 項、第 104 條、民事訴訟法第 79 條，判決如主文。

中 華 民 國 105 年 11 月 10 日

最高行政法院第一庭

審判長法官 劉 鑫 楨

法官 黃 淑 玲

法官 汪 漢 卿

法官 程 怡 怡

法官 張 國 勳

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 105 年 11 月 16 日

書記官 彭 秀 玲

資料來源：最高行政法院裁判書彙編（105 年 1 月至 12 月）第 147-169 頁