

裁判字號：臺中高等行政法院 100 年度訴字第 165 號 行政判決

裁判日期：民國 101 年 09 月 19 日

案由摘要：貨物稅事件

臺中高等行政法院判決

100 年度訴字第 165 號

101 年 9 月 5 日辯論終結

原 告 金雨企業股份有限公司

代 表 人 顧陽明

訴訟代理人 羅豐胤 律師

黃靖閔 律師

黃春生 會計師

被 告 財政部臺灣省中區國稅局

代 表 人 鄭義和

訴訟代理人 李秀英

蘇秀珍

上列當事人間因貨物稅事件，原告不服財政部中華民國 100 年 3 月 31 日台財訴字第 10000040950 號訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

復查決定及訴願決定關於罰鍰及課徵如附表所示顯示器貨物稅之部分均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔二分之一，餘由被告負擔。

事實及理由

- 一、本件原告之代表人於原告起訴後，由顧熾松變更為顧陽明，並經變更後之代表人顧陽明聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。
- 二、事實概要：原告民國 95 年產製應課徵貨物稅之彩色顯示器產品出廠銷售額合計新台幣（下同）14,016,902 元，未依規定辦理貨物稅產品登記，經被告所屬彰化縣分局查獲，核定補徵貨物稅 1,612,565 元，並經被告按補徵稅額 1,612,564 元處 10 倍罰鍰 16,125,640 元。原告不服，申經復查決定追減罰鍰 12,810,282 元，其餘復查駁回，原告仍不服，提起訴願遞遭

駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、兩造聲明：

(一)原告聲明求為判決：訴願及復查決定不利原告部分均撤銷。

(二)被告聲明求為判決：駁回原告之訴。

四、原告訴稱略以：

(一)本稅部分：

1. 被告將原告產製之多媒體電腦應用產品擴大解釋為電視機，對原告補徵貨物稅，顯有違誤：

(1)按「一、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，核非屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機，不課徵貨物稅。．．．二、前述本體不具有電視調諧器之彩色顯示器，於出廠或進口後，由裝配或銷售廠商再行安裝或改裝為彩色電視機者，該裝配或銷售廠商應依貨物稅條例規定辦理廠商登記及產品登記，並按整具彩色電視機之銷售價格計算完稅價格報繳貨物稅。」為財政部 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號函（下稱財政部 92 年 11 月 18 日函）所明釋，亦即本體不具有電視調諧器無法直接播放電視節目之彩色顯示器，非屬貨物稅課稅範圍。次按「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。四、前述彩色顯示器或電視調諧器

於出廠（或進口）後，由裝配或銷售廠商再行安裝或改裝為彩色電視機者，該裝配或銷售廠商應依貨物稅條例規定辦理廠商登記及產品登記，並按整具彩色電視機之銷售價格計算完稅價格報繳貨物稅。」復為財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號函釋（下稱財政部 96 年 6 月 14 日函）。

- (2)又按貨物稅條例第 11 條第 1 項列舉 9 款電器類之課稅項目，其中電腦類貨物及其電腦週邊設備，並未列舉其中，亦即非屬應稅貨物。而原告所產製之系爭彩色顯示器，出廠時僅附電腦信號輸入端子，主要係將電腦對資訊處理之結果予以顯現，以達會議視訊、資訊播放之目的，亦即其基本功能在於 PC Monitor、公司內部會議視訊、公司場所大型廣告看板、TV-Game、主管辦公室監控使用，機具本身並不具電視調諧器裝置，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器具出廠，無法直接接收電視頻訊號及播放電視節目，依該類產品使用目的，應屬電腦系統之週邊應用產品，財政部 90 年 8 月 22 日台財稅字第 0900455074 號、同部 92 年 11 月 18 日函及經濟部工業局 94 年 5 月 22 日工電字第 09400341580 號函釋，已認非屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機，不課徵貨物稅，是被告將原告產製之多媒體電腦應用產品擴大解釋為電視機，對原告補徵貨物稅，其認事用法顯有違誤。
- (3)再按「．．．至於彩色顯示器及電視調諧器或具有電視調諧器功能之機具於出廠（或進口）後，裝配或銷售廠商有無安裝或改裝為彩色電視機，應就個案實際情形查核認定後，依前揭（註：即上揭財政部 96 年 6 月 14 日函）釋令辦理，不宜逕以併同銷售即視同組合為彩色電視機。」為財政部 98 年 10 月 12 日台財稅第 09804564130 號函（下稱財政部 98 年 10 月 12 日函）所明釋，該函釋乃主管機關因執行貨物稅條例第 11 條第 2 款所定彩色電視機定義發生疑義，對彩色電視機之範圍所為之釋示，使彩色電視機之課稅要件更為明確。本件原告產製之系爭彩色顯示

器，本體主要功能及用途為接受各種訊號源傳輸後顯示影像，並非以電視機為主要功能。更有甚者，原告所銷售之系爭彩色顯示器及調諧器均係分別銷售，分別開立發票，並無「合併出廠」（合併組裝可以使用後出廠）銷售之情事；所謂「搭贈視訊盒」之廣告，係業界普遍之現象，惟實際上原告於銷售時仍分別出廠，並無合併出廠情事，客戶或經銷商是否將顯示器與視訊盒組裝使用，仍由其個別選擇，自行決定。

(4)況按上揭財政部 96 年 6 月 14 日函釋說明四意旨，本件原告將系爭彩色顯示器售予客戶，至該客戶是否再行安裝或改裝為彩色電視機，與原告無涉，若該客戶有上揭情事，即應負繳納貨物稅之義務；換言之，本件縱應課徵貨物稅，納稅義務人應係將系爭液晶顯示器再行安裝或改裝為彩色電視機之裝配或銷售廠商，而非原告，被告所為處分對象顯然錯誤。

(5)進一步言之，原告於 95 年間銷售彩色顯示器 (Monitor) 共計 658 台，視訊盒 (電視調諧器, TV Tuner) 共計 757 台 (含退回之 25 台)，電視調諧器均已依規定繳納貨物稅；彩色顯示器部分，其中銷售捷聯電子股份有限公司 (下稱捷聯公司) 計 391 台，金額 6,954,059 元，銷售雅羅蘭國際股份有限公司 (下稱雅羅蘭公司) 140 台，金額 3,781,800 元。而捷聯公司 (TPV Vision Innovator) 係屬冠捷集團 (TPV Technology Limited) 旗下子公司，以生產消費性電子產品為主，員工 1,400 人，2010 年顯示器銷售量達 5,700 萬台，市佔全球第一；電視達 1,500 萬台，市佔全球第三。95 年間，原告為捷聯公司代工彩色顯示器 391 台、視訊盒 389 台，均係接獲該公司個別訂單，分別銷售並分別開立發票，其中視訊盒係應稅貨物，已依規定繳納貨物稅，而顯示器本體非應稅貨物，原告即以捷聯公司之商標「AOC」直接出廠交貨。至捷聯公司是否安裝或改裝調諧器於彩色顯示器為彩色電視機，以該公司之人力資源，自有能力組裝，殆無爭議，惟從該公司 2010 年兩種商品之銷售量觀之，捷聯公司係以銷售

顯示器為主之電子廠商。又雅羅蘭公司為原告之總經銷商，除行銷人員外，亦配置有工程人員以從事安裝及維修作業。95年間原告出貨與雅羅蘭公司顯示器140台、視訊盒312台，均係接獲該公司分別開立顯示器與視訊盒之訂單後，分別銷售並分別開立發票，其中視訊盒為應稅貨物，已依規定繳納貨物稅，而顯示器本體非應稅貨物，原告即直接出廠交貨。綜上，原告銷售彩色顯示器及調諧器與捷聯公司及雅羅蘭公司，均係分別銷售、分別開立發票，兩者數量亦有差異，並無「合併出廠」銷售情事，至為明顯；況捷聯公司自有合併組裝之技術與人力，雅羅蘭公司亦配置有工程人員，均不可能將組裝作業交由原告負責而增加其產品成本。又捷聯公司於101年3月29日更名為嘉捷科技企業股份有限公司（下稱嘉捷公司），依據其於101年6月6日函內容：「本公司因業務所需於民國95年間向金雨企業股份有限公司（以下簡稱金雨企業）採購液晶螢幕顯示器及視訊盒等產品，上述產品皆為分別採購，並無要求金雨企業派員組裝或是自行組裝之情形，爾後亦無合併組裝售予他人之行為」，可證與原告所主張事實完全一致。至雅羅蘭公司已辦理清算註銷，自無從函證。綜上，原告於95年間，捷聯電子公司向原告採購彩色液晶顯示器391台，金額6,954,059元，雅羅蘭公司向原告採購液晶顯示器140台，金額3,781,800元均符合財政部釋令免於出廠時課徵彩色電視機貨物稅規定，是依據財政部92年11月18日函及98年10月12日函，該裝配或銷售廠商即捷聯與雅羅蘭公司自應依規定報繳貨物稅，而彩色顯示器於出廠後是否由渠等裝配或銷售廠商安裝、改裝為彩色電視機，應就個案實際情形查核認定，不宜逕以併同銷售即視同組成為彩色電視機。

2. 再者，依被告對原告銷售系爭彩色顯示器消費者之回函，亦有多家表示僅使用顯示器功能，另有多家公司行號未見有回函資料，然渠等亦多將系爭彩色顯示器作為顯示器使用，則依財政部98年10月12日函釋意旨，被告即應詳細表

列其訪查公司行號，並具體統計渠等就系爭彩色顯示器與電視調諧器有無合併出售、合併組裝之情事；且被告上揭調查中或有未實際派員訪查或未函覆之公司行號，被告即不得逕以推論方式認定原告係合併出售而課徵貨物稅，否則顯與上揭財政部函釋意旨相違。退步言之，鈞院若仍認定本件應補課貨物稅，亦應要求被告於準備程序中協商爭執及不爭執之應補課數量，不應逕以推估方式認定。

3. 又經濟部經貿談判代表辦公室與美國、日本控歐盟違反 WTO 資訊科技協定（ITA）案，歐盟敗訴，應於 100 年 6 月 30 日前撤除對 3 項 IT 產品（即平面顯示器、機上盒、多功能事務機）之課稅措施，可見代表我國最高官方代表及美、日、歐盟等國對上揭產品之租稅政策已形成免稅共識。然國內眾多生產彩色顯示器廠商，被告僅選擇原告及已知另一家公司課處貨物稅及罰鍰，容有違反租稅公平原則之虞，使原告喪失國內市場競爭力，投資血本無歸；原告 94 年度貨物稅事件，鈞院 98 年度訴字第 255 號判決理由略以：「對其他業者未課罰貨物稅核屬另一問題」輕言帶過，判決原告仍需補稅課罰，實有不公，鈞院應明察產業趨勢，撤除本件貨物稅，使產業能正常發展創造更多稅源。
4. 末按稅捐稽徵法第 12-1 條第 3 項規定：「前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」又「事實之認定應憑證據，為訴訟事件所適用之共同原則，行政罰法之處罰，雖不以故意為要件，然其違法事實之認定，要不能僅憑片面之臆測，為裁判之基準。」為行政法院 75 年判字第 309 號及 62 年判字第 402 號判例意旨所明釋。被告於 101 年 4 月 10 日補充答辯狀所稱彩色顯示器與視訊盒「二者顯然併同銷售」，應屬片面臆測之辭，與稅捐稽徵法第 12-1 條第 3 項規定不合，亦違背財政部 98 年 10 月 12 日函釋以應就個案實際情形查核認定後辦理，不宜逕以併同銷售視同組合為彩色電視機之意旨。

(二) 罰鍰部分：

1. 依據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數表）貨物稅條例第 32 條規定部分，本件應按所漏稅額處 1 倍

罰鍰：

依原告 95 年度銷售液晶顯示器與視訊盒彙總表，95 年度全年銷售非應稅之彩色顯示器共 658 台，與應稅視訊盒內銷數量 757 台，其中視訊盒內銷已繳納貨物稅 161,954 元，惟被告逕行認定原告將彩色顯示器與調諧器併同銷售，而為補徵貨物稅 1,612,565 元之處分。探究本件稅務違章事件，源於被告逕行認定原告銷售之彩色顯示器之銷售額未計入課徵貨物稅之銷售價格或完稅價格內之違章漏稅行為，應屬財政部 99 年 2 月 1 日台財稅字第 09904507940 號函公布裁罰倍數表貨物稅條例第 32 條規定部分，有關第 8 款「短報或漏報銷售價格或完稅價格」之違章行為，應按所漏稅額處 1 倍之罰鍰。

2. 裁罰倍數表修正或減輕處罰倍數規定者，被告即應輔導原告承認違章事實及承諾繳清罰鍰得減輕處罰倍數，並給予原告陳述意見機會，否則有違平等原則，所為罰鍰處分即非適法：

- (1) 按行政程序法第 6 條及第 7 條第 1 項之規定，非有正當理由，不得為差別待遇，而有多種同樣達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。又按司法院釋字第 624 號解釋意旨，未具正當理由而為差別待遇，自與憲法第 7 條平等原則之本旨有所抵觸。

- (2) 99 年 12 月 8 日總統公布修正加值型及非加值型營業稅法第 51 條，財政部依據減輕罰則之修法意旨，於同日以台財稅字第 09904544720 號令說明以：「．．．二、依本部 99 年 5 月 3 日台財稅字第 09904519260 號令修正發布前稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定裁罰之營業人進口貨物逃漏營業稅案件尚未確定者，海關應自本令發布日起 6 個月內，逐案補行通知受處分人『補繳稅款及以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實及承諾繳清罰鍰』得減輕處罰倍數之規定．．．。」又 99 年 11 月 24 日總統公布修正土地稅法第 54 條，財政部依據減輕罰則之修法意旨，於 100 年 1 月 18 日以台財稅字第 10004503080 號令說明以：「．．．二、本部 100 年 1 月 18 日台財稅字第 1000450

3080 號令發布修正『稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表』土地稅法第 54 條規定部分前，依上揭土地稅法第 54 條及相關規定裁罰尚未確定之案件，稽徵機關應自本令發布日起 6 個月內，逐案補行通知受處分人『補繳稅款及以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實及承諾繳清罰鍰』得減輕處罰倍數之規定．．．。」則 98 年 12 月 30 日總統公布修正貨物稅條例第 32 條，財政部 99 年 2 月 1 日以台財稅字第 09904507940 號令修正公布裁罰倍數表貨物稅條例第 32 條裁罰倍數，原處 5 倍至 15 倍罰鍰，減輕為「按補繳額處 1 倍至 3 倍之罰鍰」時，被告自應援引前揭行政程序法第 6 條及第 7 條第 1 項規定與司法院釋字第 624 號解釋意旨，比照營業稅法及土地稅於裁罰金額或倍數修正或減輕時，應輔導補行原告承認違章事實及承諾繳清罰鍰得減輕處罰倍數之規定，並給予原告陳述意見機會，惟被告並未為之，其所為罰鍰處分違反平等原則，自非適法。

五、被告答辯略以：

（一）本稅部分：

1. 原告為產製應課徵貨物稅貨物之廠商，於 95 年間產製應稅貨物彩色顯示器（27 吋、30 吋、32 吋及 37 吋 LCD Monitor），產品出廠銷售額合計 14,016,902 元，未依規定辦理貨物稅產品登記，違反貨物稅條例規定，經被告所屬彰化縣分局查獲。而依原告網站之產品介紹揭示，19 吋以下產品屬液晶顯示器，27 吋以上產品全為液晶電視，原告之總代理雅羅蘭公司申請設立時所檢附之廣告型錄及液晶顯示器使用說明書，27 吋以上機型均為液晶電視，並非 LCD Monitor 一般電腦之顯示器，與原告網站之產品介紹資料相符。又被告所屬彰化縣分局就系爭彩色顯示器實地訪查原告所銷售之對象景福事業股份有限公司、永昌塑膠廠、崇舫金屬企業有限公司、承坤工業有限公司、達康數位有限公司、瓏發螺絲工業股份有限公司、鑫鴻國際企業有限公司，均說明系爭產品具有收播電視節目之功能，購買時視訊盒及數位機上盒即已組裝完成，渠等公司並未改裝或加裝；另

函詢顯揚工業有限公司、歐格電子工業股份有限公司、名揚電氣自動控制行、聯宜實業股份有限公司、世均電子有限公司、康佛股份有限公司、大淮事業有限公司、富海工業股份有限公司、伸高紙器印刷股份有限公司、神通電腦股份有限公司、連晃工業社及中正東路加油站股份有限公司等公司行號，渠等均說明系爭彩色顯示器有電視調諧器可供收訊電視節目及播放電視節目使用，是原告主張系爭產品本體不具有電視調諧器無法直接播放電視節目之彩色調諧器，屬電腦系統之周邊應用產品，應無可採。

2. 再依原告提示之帳簿憑證查核，原告自 95 年 9 月起開立之電子計算機統一發票，其中品名為「32"計劃生產機」，經向買受人函詢，稱所購買之貨物係彩色顯示器且有視訊盒，視訊盒為附贈使用、做電視機用途，購買時已組裝完成，該 32 吋彩色顯示器暨併同視訊盒銷售，則其屬應課徵貨物稅貨物，殆無疑義，惟該品名「32"計劃生產機」銷售額 361,330 元，原核定漏未計入，短計貨物稅 41,568 元；另原告 95 年 6 月 23 日銷售 37 吋彩色顯示器 1 台（發票字軌號碼 MZ00000000），銷售額 30,826 元，原核定亦漏未計入，短計貨物稅 3,546 元，二者合計短漏計銷售額 392,156 元、貨物稅 45,114 元。又被告向經濟部標準檢驗局臺中分局查證原告 95 年度申請彩色液晶顯示器商品驗證登錄相關資料，依該分局提供之原告申請驗證登錄時所檢附之彩色液晶顯示器中文使用手冊，其中「產品特色說明」第 6 點所述「PIP/POP 子母畫面/並列畫面功能可同時觀賞兩個視訊節目」及第 7 點所述「內建與日本大廠技術同步數位 D 端子，D41080i 超高清解析．．．百分百將衛星電視節目驚艷重現」；「包裝內容」所含之配件包含「液晶電視本體、保證書、使用說明書．．．等等」，是原告主張系爭液晶顯示器本體不具有電視調諧器無法直接播放電視節目之彩色調諧器，屬電腦系統之周邊應用產品，委無可採。
3. 另原告 95 年度銷售彩色顯示器，搭配視訊盒，其安裝係委託烝偉科技實業有限公司安裝，亦有原告員工安裝，原告雖將顯示器與視訊盒分別開立發票，然依送貨單及委託安

裝或自行安裝資料顯示彩色顯示器搭配視訊盒併同銷售出廠，是其將顯示器與視訊盒分別開立發票，顯係為規避貨物稅所為之安排。則原告主張縱使系爭彩色顯示器應課徵貨物稅，納稅義務人亦非原告，其將彩色顯示器售予客戶，該客戶是否再行安裝或改裝為彩色電視機亦係客戶裝配或銷售廠商所為，與原告無涉等語，並不足採。

4. 綜上，原告產製彩色顯示器型號 27 吋、30 吋、32 吋及 37 吋 LCD Monitor 等系列產品，本體已具有電視調諧器裝置，且產品廣告介紹可直接接收電視視頻訊號及播放電視節目，核屬應課貨物稅中電器類項目之彩色電視機產品，原核定補徵貨物稅尚非無據；惟原核定補徵貨物稅 1,612,565 元短計銷售額 392,156 元及貨物稅 45,114 元，被告重行核算銷售額合計 14,409,058 元，應補徵貨物稅 1,657,679 元，重核定補徵貨物稅 1,657,679 元高於原核定補徵貨物稅 1,612,565 元，依行政救濟不得為更不利於行政救濟人之決定之法理，被告復查決定維持補徵貨物稅 1,612,565 元並無不妥。原告主張系爭彩色顯示器無法接收視訊信號、不具電視調諧器裝置，非貨物稅課稅範圍等語，惟未提示相關事證，自難認其所述為真實。又本件原告銷售彩色顯示器部分，被告以數量計，共核課 658 台，其中 95 年 6 月 23 日、7 月 11 日各有 1 台沒有計入，加上 10 月 18 日雅羅蘭銷售 5 台部分算 4 台，有 1 台沒有計入，故 661 台中有 3 台沒有核課。
5. 至依財政部 96 年 6 月 14 日函示意旨，彩色顯示器及電視調諧器或具有電視調諧器功能之機具於出廠（或進口）後，裝配或銷售廠商有無安裝或改裝為彩色電視機，應就個案實際情形查核認定後依前揭財政部令釋辦理。本件原告 95 年間生產彩色顯示器及視訊盒二種可輕易組裝（即只須將視訊盒插入顯示器所預留之插槽）為彩色電視機之組件，且銷售液晶顯示器時搭贈視訊盒，二者顯然併同銷售，自不符合免於出廠時課徵貨物稅規定，其可以輕易預測市場上會將該二組件組裝成彩色電視機，因此法律定性符合貨物稅條例對彩色電視機課徵貨物稅之規範意旨。且本件不能依財政部 96 年 6 月 14 日函釋意旨，將貨物稅之納稅義務人轉

化為行銷廠商，其法理基礎乃於原告同時為彩色顯示器及視訊盒二構件產品之生產者，其明知該二構件組合後所能形成之「彩色電視機」功能，客觀言之，其可以事前明白預測該二構件產品在市場之組合行銷狀態，與二構件個別生產者分別出售其產品，而構件產品在組合過程中，尚須新添改裝技術或創意構思之情形有別，因此將此等出廠銷售行為，涵攝為貨物稅條例稅捐課體「彩色電視機」之「出廠」行為。又依原告網站之產品介紹揭示，19 吋以下產品屬液晶顯示器，27 吋以上產品全為液晶電視，原告之總代理雅羅蘭公司申請設立時所檢附之廣告型錄顯示 27 吋以上機型均為液晶電視（搭贈視訊盒）；另原告液晶顯示器使用說明書，其中目錄—操作功能說明「電視、影音、D 端子、電腦切換」，「產品特色說明」第 6 點敘述「PIP/POP 子母畫面/並列畫面功能可同時觀賞兩個節目」，「顯示器控制面板介紹」顯示器後方圖示—天線/有線電視輸入接頭，「顯示器連接及安裝」—天線安裝 1. 天線以同軸電纜接於 TV 視訊盒，天線、有線電視之高頻信號皆由此輸入，影音部分：視訊產品的 Y（綠色端）=>顯示器的 Y（綠色端）、視訊產品的 Cb（藍色端）=>顯示器的 Cb（藍色端）、視訊產品的 Cb（紅色端）=>顯示器的 Cb（紅色端）、D 端子：視訊產品的左聲道輸出（白色端）=>顯示器的左聲道（白色端）、視訊產品的左聲道輸出（紅色端）=>顯示器的左聲道（紅色端），「遙控器各部名稱及功能說明」：影像設定鍵、聲音設定鍵、頻道調整鍵；而經濟部標準檢驗局臺中分局提供之原告申請驗證登錄時所檢附之彩色液晶顯示器中文使用手冊，「產品特色說明」第 6 點內容如前所述，均證明該規格性能為彩色電視機。是原告生產彩色顯示器及視訊盒，該二產品併同出售，且其產品規格性能，實質審查屬彩色電視機，依貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定為貨物稅課稅項目，原核定補徵貨物稅及裁處罰鍰，並無不當，原告所訴，並無足採。

(二)罰鍰部分：

原告未依規定辦理貨物稅產品登記，於 95 年間擅自產製應稅

貨物出廠銷售，經被告所屬彰化縣分局查獲，並經被告審理違章事證明確，按核算銷售額 14,016,902 元，核計補徵稅額 1,612,564 元處 10 倍之罰鍰 16,125,640 元；嗣復查決定，重行核算銷售額應為 14,409,058 元，應補徵貨物稅為 1,657,679 元，乃依 98 年 12 月 30 日修正公布之貨物稅條例第 32 條規定，並參依 99 年 2 月 1 日修正公布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，改按所漏稅額 1,657,679 元處 2 倍罰鍰計 3,315,358 元，准予追減罰鍰 12,810,282 元，並無違誤。至財政部 99 年 12 月 8 日台財稅字第 09904544720 號及 100 年 1 月 18 日台財稅字第 10004503080 號函釋僅係分別針對土地稅及營業稅尚未確定之案件，於裁罰倍數表修正裁罰倍數後，應逐案通知輔導受處分人承認違章事實及承諾繳清罰鍰得減輕處罰倍數之規定，並給予受處分人陳述意見機會，對於其他稅務案件並無適用，財政部修正貨物稅裁罰倍數時亦未有應逐案通知之說明，被告於本件原處分核定前亦已通知原告承諾繳清罰鍰得減輕處罰及給予原告陳述意見機會，故原告申請復查後裁罰倍數表修訂減輕裁罰倍數，被告自無通知或輔導原告之義務，併予敘明。

六、本件兩造之爭點為：原告 95 年間產製之系爭彩色顯示器型號 27 吋、30 吋、32 吋及 37 吋 LCD Monitor(顯示器)等系列產品 658 台，是否屬彩色電視機而應課徵貨物稅？另被告所為罰鍰處分適法與否？

七、按「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。」、「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。．．．」、「（第 1 項）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 2 項）前項各款之貨物，如有與非應稅貨物組合製成之貨物者，或其組合之貨物適用之稅率不同者，應就該貨物全部之完稅價格按最高稅率徵收。」、「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下：完稅價格＝銷售價格÷（1＋稅率

）」、「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。」、「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；無應納稅額者，仍應向主管稽徵機關申報。」分別為貨物稅條例第 1 條、第 2 條第 1 項第 1 款、第 11 條第 1 項第 2 款及第 2 項、第 13 條、第 19 條及第 23 條第 1 項所明定。

八、次按「要旨：彩色顯示器及電視調諧器單獨出廠或進口者，免於課徵貨物稅。說明：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。四、前述彩色顯示器或電視調諧器於出廠（或進口）後，由裝配或銷售廠商再行安裝或改裝為彩色電視機者，該裝配或銷售廠商應依貨物稅條例規定辦理廠商登記及產品登記，並按整具彩色電視機之銷售價格計算完稅價格報繳貨物稅。五、本部 73 年 8 月 7 日台財稅第 57275 號函、78 年 1 月 17 日台財稅第 781136794 號函、78 年 6 月 16 日台財稅第 780659726 號函及 92 年 11 月 18 日台財稅字第 0920455616 號令自本令發布日起廢止。」為財政部 96 年 6 月 14 日函釋在案。

九、再按依大法官釋字第 698 號解釋文：「貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定：『電器類之課稅項目及稅率如左：．．．二、彩色電視機：從價徵收百分之 13。』與憲法第七條平等原則並無牴觸。財政部中華民國 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令其中第 1 項至第 3 項部分，與租稅法律主義及平等

原則尚屬無違。」亦肯認財政部該釋第1項至第3項之合憲性及符合租稅法律主義，依該函釋該部分之意旨，可知廠商產製（或進口）電視調諧器或具有電視調諧器功能之機具，或彩色顯示器，二者如有合併出廠（或進口）者，屬彩色電視機之範圍，應於出廠（或進口）時課徵貨物稅。至該函釋中之「四、前述彩色顯示器或電視調諧器於出廠（或進口）後，由裝配或銷售廠商再行安裝或改裝為彩色電視機者，該裝配或銷售廠商應依貨物稅條例規定辦理廠商登記及產品登記，並按整具彩色電視機之銷售價格計算完稅價格報繳貨物稅。」，應指彩色顯示器或電視調諧器無合併出廠（或進口）之情形，而係分別出廠（或進口）後，再由裝配或銷售廠商再行安裝或改裝為彩色電視機者，該裝配或銷售廠商應依貨物稅條例規定辦理廠商登記及產品登記，並按整具彩色電視機之銷售價格計算完稅價格報繳貨物稅。

- 十、又按液晶顯示器與液晶電視間之差異，在於液晶顯示器，僅附電腦訊號或其他輸入端子，可直接接受電腦訊號或其他視訊訊號（因現代資訊產品之豐富及多樣化，亦可經輸入端子，由顯示器顯示如DVD播放機、多媒體播放機、電視遊樂器、行動電話及照相機等視訊源），其主要目的在於顯示影像訊號，惟本身如有電視調諧器裝置，可經該調諧器裝置，接收有線或無線電視台所提供或發射之影音訊號，再經顯示器之作用，顯示該影音訊號以供消費者觀賞，則為彩色電視而非顯示器，而屬貨物稅條例第11條第1項第2款所規定課徵貨物稅之客體。是彩色電視含有電視調諧器裝置及顯示器二種裝置，顯示器則不含有電視調諧器裝置，又如廠商生產顯示器後，預留結合電視調諧器之端子，再將電視調諧器聯結安裝於顯示器上，已可接收及呈現有線或無線電視台所提供或發射之影像聲音，自屬彩色電視機甚明。至貨物稅為單階段消費稅之性質，如一件貨物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，但如二組件設計為經簡易組裝結合可成應稅貨物，再合併出廠，嗣由他人組裝成應稅貨物，應認在出廠時此已屬實質轉化為應稅貨物，與出廠後是否由他人組裝無涉，此為上開財

政部 96 年 6 月 14 日函釋之意旨。原告主張其將顯示器及電視調諧器，分別銷售客戶及開立發票，該客戶是否再行安裝或改裝為彩色電視機，與原告無涉，本件縱應課徵貨物稅，納稅義務人應係將系爭液晶顯示器再行安裝或改裝為彩色電視機之裝配或銷售廠商，而非原告等語，固非無見，且於大法官釋字第 698 號解釋中，黃茂榮大法官之協同意見書亦表示類似之見解(其認為鑑於貨物稅之單階段消費稅之性格，有權機關雖有權限規定，以完成一定階段之產製的貨物為應稅貨物，但不得以其前階段完成產製之應稅貨物的部件，最終將被購買該部件之消費者自行組裝為應稅貨物為理由，而對於產製該部件者課徵貨物稅)，但該號大法官解釋文既已為上開解釋，本院應受其拘束，不得再為相異之法律見解。是廠商生產預留結合電視調諧器端子之顯示器，與電視調諧器併同出廠，由其他廠商或最終消費者，將電視調諧器聯結安裝於顯示器上，其功能及作用與彩色電視機相同，依上開財政部 96 年 6 月 14 日函釋意旨，仍屬彩色電視機之範圍，應於出廠（或進口）時課徵貨物稅。

十一、本件原告所引財政部 92 年 11 月 18 日函釋，經財政部發布 96 年 6 月 14 日函之同時所廢止，原告於本件自不得再予引用。原告又引財政部 98 年 10 月 12 日函釋：「．．．至於彩色顯示器及電視調諧器或具有電視調諧器功能之機具於出廠（或進口）後，裝配或銷售廠商有無安裝或改裝為彩色電視機，應就個案實際情形查核認定後，依前揭（註：即上揭財政部 96 年 6 月 14 日函）釋令辦理，不宜逕以併同銷售即視同組合為彩色電視機。」，該函釋係財政部為執行課徵貨物稅條例第 11 條第 2 款所規定彩色電視機貨物稅，對彩色電視機之定義及要件所為之釋示，惟不得逾越該部發布之 96 年 6 月 14 日函釋意旨，即廠商將顯示器及電視調諧器出廠後，如有合併出廠之情形，已屬彩色電視機之範圍，於出廠時應課徵貨物稅，與併同出廠後，再由其他廠商或最終消費者，將電視調諧器聯結安裝於顯示器上，不生影響。又於廠商所生產之顯示器及電視調諧器，設計為經簡易組裝結合可成為彩色電視機，於併同出廠銷售於同一人，出廠時固應課徵貨物稅，惟因

電視調諧器雖為彩色電視機之組件，在未結合顯示器之前，無法單獨使用呈現其功能，且廠商所產製之顯示器，僅供其產製之電視調諧器結合，無法與其他廠商產製之電視調諧器結合成彩色電視機，是廠商將所生產之顯示器及電視調諧器，如有先後銷售於同一人，或將顯示器及電視調諧器分別銷售他人，由購買電視調諧器者，再銷售電視調諧器予購買同廠產製之顯示器者，供其將二組件結合成彩色電視機，製造該2產品之廠商於出廠時，其意在於將該二組件結合成彩色電視甚明，仍屬併同出廠之情形，此方符財政部96年6月14日函釋第1項至第3項之意旨，此並不違反合租稅法定主義。

十二、查原告產製之產品有液晶顯示器、視訊盒含調諧器及液晶電視等3項，其中於95年間產製之27吋、30吋、32吋及37吋顯示器，依原告網站之產品介紹揭示，19吋以下產品屬液晶顯示器，27吋以上產品全為液晶電視(原處分一卷834頁)，另原告之總代理雅羅蘭公司申請設立時所檢附之廣告型錄及液晶顯示器使用說明書，27吋以上機型均為液晶電視(同卷81-88頁)，又被告向經濟部標準檢驗局臺中分局查證原告95年度申請彩色液晶顯示器商品驗證登錄相關資料，依該分局提供之原告申請驗證登錄時所檢附之彩色液晶顯示器中文使用手冊，其中「產品特色說明」第6點所述「PIP/POP子母畫面/並列畫面功能可同時觀賞兩個視訊節目」及第7點所述「內建與日本大廠技術同步數位D端子，D4 1080i 超高解析．．．百分百將衛星電視節目驚艷重現」；「包裝內容」所含之配件包含「液晶電視本體、保證書、使用說明書．．．等等」(同卷791-799頁)。再者，基於目前之消費習性及市面上販售之產品，除非將顯示器放置於較大空間供多人同時觀覽，如僅將顯示器作為個人電腦螢幕之用，顯示器與使用者之距離，因視力及操作鍵盤之關係，顯示器不宜過大，否則將造成壓迫感及近距離觀覽解析度不佳，通常作為顯示器之尺寸為24吋以下，再大之尺寸顯示器，並無法作為個人電腦螢幕之用，是本件原告產製27吋以上尺寸之顯示器，本身預留結合電視調諧器之端子，可將電視調諧器聯結安裝於顯示器上，而成為彩色電視機，另原告產製之顯示器，僅供其產

製之電視調諧器結合，無法與其他廠商產製之電視調諧器結合成彩色電視機，是原告於 95 年間所產製之 27 吋、30 吋、32 吋及 37 吋顯示器出廠銷售後，如有再同時或先後銷售相同或大於顯示器數量之電視調諧器予同一人或他人，最終將其所產製之電視調諧器結合安裝於顯示器成為彩色電視機，依上開所述，自屬併同出廠之情形。

十三、又查，本件原告於 95 年間銷售其生產之顯示器及電視調諧器，依被告製作之送貨明細單(本院卷 556-558 頁)，共計課徵 658 台顯示器之貨物稅(該明細單有顯示器共計 661 台，扣除不計入之 95.6.23 銷售陳博雅 1 台、95.7.11 銷售建大 1 台，及 95.10.18 銷售雅羅蘭原計 5 台，其中 1 台未計入實際僅算 4 台，合計有 3 台不列入)，分別有 4 種情形：(一)將 2 組件同時銷售予同一人，如 95.5.3 及 95.4.3 分別銷售捷聯及雅羅蘭公司相同數量之顯示器及電視調諧器等；(二)為將 2 組件先後銷售予同一人，如 95.1.3 銷售雅羅蘭公司 9 台電視調諧器，95.1.11 銷售顯示器 2 台予該公司等；(三)為將 2 組件先後分別銷售他人，由購買電視調諧器者，再銷售電視調諧器予購買顯示器者，供其將二組件結合成彩色電視，如 95.7.7 將顯示器 1 台銷售予統一夢公園，電視調諧器 1 台以雅羅蘭公司名義開立發票；(四)為僅銷售顯示器，該購買者並不再購買原告產製之電視調諧器，有 95.7.21 銷售捷聯公司顯示器 2 台、95.8.10 銷售積豪科技公司顯示器 1 台及 95.8.14 銷售興裕達科技公司顯示器 1 台等(至 95.7.21 銷售億客科技公司顯示器 1 台，該明細單雖未記載有對應銷售視訊盒之紀錄，惟仍有視訊盒之發票，該公司並非單獨購置顯示器)。又原告銷售上開之顯示器及電視調諧器，以捷聯公司及雅羅蘭公司數量為大宗，捷聯公司有 391 台顯示器及 389 台電視調諧器(其中 2 台如上開送貨明細單，原告僅銷售該公司顯示器而未含電視調諧器)；雅羅蘭公司有 140 台顯示器及 312 台電視調諧器(同卷 152 頁原告製作之統計表)，雅羅蘭公司雖為原告關係企業，與原告為不同之權利義務主體，惟原告銷售予雅羅蘭公司電視調諧器遠大於顯示器之數量，依上開送貨明細單所示，衡情係供原告僅銷售他人顯示器，再由他人向雅羅蘭公司購買電視調

諧器，而以該公司名義開立電視調諧器之發票，是以上開送貨明細單所示第一種至第三種情形，均屬原告併同出廠銷售顯示器及電視調諧器予同一人或他人之情形，最終由原告產製之電視調諧器結合安裝於顯示器，成為彩色電視機，被告對原告出廠銷售該等顯示器，予以課徵彩色電視機之貨物稅，自屬有據。雖嘉捷公司(於101年3月29日更名前為捷聯公司)於101年6月6日函本院略以：「本公司因業務所需於95年間向金雨企業採購液晶螢幕顯示器及視訊盒等產品，上述產品皆為分別採購，並無要求金雨企業派員組裝或是自行組裝之情形，爾後亦無合併組裝售予他人之行為」(同卷443頁)，然對於原告併同出廠銷售顯示器及電視調諧器之部分(本院判決附表所示2台除外)，雖未經原告組裝，仍屬併同銷售，有如前述，自難為本件原告有利之論據。原告稱其銷售該等顯示器及電視調諧器，係分別出廠、銷售及開立發票，再由客戶或他人自行組裝，被告不得課徵彩色電視機之貨物稅，並非可採。原告另稱經濟部經貿談判代表辦公室與美國、日本控歐盟違反WTO資訊科技協定(ITA)案，歐盟敗訴，應於100年6月30日前撤除對3項IT產品(即平面顯示器、機上盒、多功能事務機)之課稅措施，可見代表我國最高官方代表及美、日、歐盟等國對上揭產品之租稅政策已形成免稅共識等語，縱有其事，此係我國貨物稅法對於所課徵應稅貨物是否配合修法之問題，與國際貿易談判之協定及共識無涉；原告又稱國內有眾多生產彩色顯示器廠商，被告僅選擇原告及已知另一家公司課處貨物稅及罰鍰，有違反租稅公平原則之虞乙節，按本件被告課徵系爭應稅貨物之貨物稅及處原告罰鍰，本院係審理被告之系爭課稅及罰鍰處分有無違法，如有其他廠商相同情形，被告未對其補稅及處罰，係屬被告未查獲之問題，尚非與租稅公平原則有違，原告該等主張，均乏依據。惟本件關於第四種情形(如本件判決書附表所示4台顯示器)，原告僅銷售顯示器而未含電視調諧器，並未與電視調諧器結合成為彩色電視機，被告對之予以課徵彩色電視機之貨物稅，自有違誤。

十四、未按「納稅義務人有左列情形之一者，除補徵稅款外，按

補徵稅額處 5 倍至 15 倍罰鍰：一、未依第 19 條規定辦理登記，擅自產製應稅貨物出廠者。．．．」及「納稅義務人有下列情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處 1 倍至 3 倍罰鍰：一、未依第 19 條規定辦理登記，擅自產製應稅貨物出廠者。．．．」分別為行為時貨物稅條例第 32 條第 1 款及 98 年 12 月 30 日修正公布貨物稅條例第 32 條第 1 款所明定。次按「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」為稅捐稽徵法第 48 條之 3 所規定。上開法條所稱之「裁處」，依修正理由說明，包括訴願、再訴願及行政訴訟之決定或判決。原告主張依財政部 99 年 12 月 8 日台財稅字第 09904544720 號及 100 年 1 月 18 日台財稅字第 10004503080 號函釋意旨，被告即應於本件重為裁罰前，輔導原告知悉修正後之裁罰金額或倍數，否則即有平等原則等情。惟查財政部上開 2 函釋意旨，係關於營業人進口貨物逃漏營業稅案件及稽徵機關依土地稅法第 54 條及相關規定辦理裁罰尚未確定之情形，因原修正發布前「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」有關漏稅罰，並無「但於裁罰處分核定前已補繳稅款及以書面或於談話筆(紀)錄中承認違章事實及承諾繳清罰鍰者」得減輕處罰之規定，爰要求稽徵機關於修正後應逐案補行通知受處分人。而本件貨物稅條例第 32 條，於修正前即有規定「於裁罰處分核定前已補繳稅款及以書面或於談話筆(紀)錄中承認違章事實及承諾繳清罰鍰者」得減輕裁罰倍數，與關於營業人進口貨物逃漏營業稅案件及稽徵機關依土地稅法第 54 條及相關規定辦理裁罰之情形不同，且被告於本件原處分核定前，已通知原告承諾繳清罰鍰得減輕處罰及給予原告陳述意見機會(原處分卷 361 頁)，自無再輔導原告得減輕處罰之必要。原告上開主張，雖無可取，然被告課徵系爭彩色電視機之貨物稅之部分，有上開之違誤，是本件之罰鍰，亦無可維持。

十五、綜上所陳，本件被告以原告 95 年產製應課徵貨物稅之彩色顯示器產品，出廠銷售額合計 14,016,902 元，未依規定辦理貨物稅產品登記，核定補徵貨物稅 1,612,565 元，其中如附

表所示之部分，其課徵貨物稅有上開之違誤，被告雖稱於本件復查時發現原告另有 28 台計劃生產機(原處分卷 962 頁)，應補徵 20 餘萬元稅款，但因復查決定不能變更不利於原告，因而未補徵，所以該部分對於本件之核課並不影響等語(本院卷 553 頁筆錄)，惟按貨物稅係以應稅貨物為課稅客體，本件原告產製之各台顯示器如與電視調諧器併同出廠銷售他人，均為彩色電視機之課稅客體，被告應對各應稅貨物正確核課，如對於未符合應稅貨物之要件而課徵貨物稅，即屬違法，至於復查中另發現有應稅貨物，係補徵貨物稅之問題，與納稅義務人申請復查中，對於同一課稅事實，禁止不利益變更原則無涉，被告該部分主張，自無可採，是本件該部分課徵有所不合，其所依據漏稅額之罰鍰之處分，亦屬不正確而有違法，訴願決定對該部分予以維持，亦有未合，原告請求撤銷該部分之復查決定及訴願決定，為有理由，應由本院將該部分均予撤銷，由被告另為適法之處分，以維法制。另原告其餘之訴部分，即被告將附表所示之 4 部顯示器以外，其他原告所出廠銷售之顯示器，予以課徵彩色電視機貨物稅，依上開規定及說明，並無違誤，訴願決定對該部分予以維持，亦無不合，原告請求撤銷該部分之復查決定及訴願決定，為無理由，應予駁回。至本件兩造其他主張及陳述，與本件判決結果不生影響，爰不逐一論究，併予敘明。

十六、據上論結，本件原告之訴為一部有理由，一部無理由，依行政訴訟法第 195 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段、第 104 條，民事訴訟法第 79 條，判決如主文。

中 華 民 國 101 年 9 月 19 日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法 官 王 德 麟

法 官 莊 金 昌

法 官 許 武 峰

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後 20 日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後 20 日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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. 上訴人或其法定代理人具備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。	

書記官 許 騰 云

資料來源：司法院臺中高等行政法院裁判書彙編（101 年版）第 298-329 頁