

刊登於月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 105-133 頁。

屏東國立海洋生物博物館進口白鯨案稅捐爭議問題研究

盧世寧

財政部高雄關稅局課員、成功大學法律系博士生

摘要

屏東國立海洋生物博物館進口白鯨案所造成的疑似「逃漏稅」案件，在當時引起不少的新聞報導，本案雖因嗣後和解而結案，然其所涉及的諸多稅法的重要爭議問題如；BOT 合約、實質課稅、名義貸與及專案免稅與漏稅罰關聯，並沒有因此解決，反而因為和解之後而石沉大海，未來若出現類似案件，仍有可能造成爭論。

本案判決多著墨於事實與證據的認定，上開稅法理論爭議問題並沒有得到多少重視，然而問題並不會因為「忽視」而消失，本文藉由相關實務及學說見解的介紹將上開問題一一提出，分析問題徵結所在，嘗試在關稅領域探討「實質課稅」等稅法原則的適用可能性，最後提出本文見解以稅法理論新建構本案供參考。

關鍵詞：

實質課稅原則、海生館、租稅規避、BOT、名義貸與【月旦財經法雜誌第18期，2009年9月，第105頁】

壹、前言

2002 年屏東國立海洋生物博物館（下稱「海生館」）向高雄關稅局申報進口俄羅斯白鯨作為海生館的鎮館之寶，這是台灣史上第一次引進眷養白鯨供人觀賞，受到外界格外的矚目，然而卻因通關進口時，未詳實申報進口貨物之價值且沒有事先取得免稅許可，演變成一個「逃漏稅」的案件，雙方爭訟到行政法院，引起不少新聞的報導，本案雖然最後以和解結案，但其背後所涉及的法律問題卻沒有因此解決。從稅法的觀點來看，該案所涉及的法律爭議，是稅法實務上行之有年卻沒有清楚規範的實質課稅原則，在其「形式」與「實質」之間，又牽涉到 BOT 契約屬性的認定爭議，以及許多有別於一般稅法的關稅法令。

「實質課稅原則」與「BOT 契約屬性」均屬於近來爭議性高的法學議題，而關稅領域傳統稅法學界受到稅捐稽徵法第 2 條「關稅不在稅捐稽徵法之適用範圍內」的影響，多不在研究範圍內，本文嘗試藉由本案相關爭點的分析，探討在關稅領域「實質課稅原則」的適用可能性，及 BOT 契約在稅法上其「形式」與「實質」的關係，最後再探討本案如何運用「實質課稅原則」來解決問題。

貳、案例事實與爭點整理

一、本案事實背景

本案起因於海生館向財政部高雄關稅局報運 6 隻俄羅斯白鯨進口，申請依（當時）關稅法第 44 條第 1 項第 6 款¹「公私立教育研究機關，進口用於教育、研究或實驗之必需品」免稅進口，因未能提供免稅證明文件，高雄關稅局先暫准押保證金放行。嗣後，高雄關稅局審核後認定，海生館雖然為白鯨之名義進口人，實際上該白鯨係與海生館簽訂 BOT 之合約之海景世界企業股份有限公司（下稱「海景公司」）出資購買進口，且並非用於教育、研究之用，而係用來表演、吸引觀眾，為海景公司依 BOT 之合約下自負盈虧之營業行為，海景公司不具備關稅【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 106 頁】法第 44 條第 1 項第 6 款之免稅資格，故將海生館之免稅申請駁回。另外，海生館報運白鯨進口之行為，高雄關稅局查核結果認定海生館繳驗不實發票，低報白鯨之完稅價格，意圖以較低之押金取得放行，依海關緝私條例追徵所漏稅款並處罰鍰。

海生館不服該處分，認為在該 BOT 合約下海生館仍保有教育、研究之功能，進口白鯨確係為教育及研究之用，與海景公司簽訂之 BOT 合約係依據促進民間參與公共建設法之規定，由民間出資營運，合乎現行政策，並無變相逃漏稅捐，該白鯨依法應予以免稅。針對高雄關稅局駁回免稅之申請及依海關緝私條例處罰鍰並追徵稅款之處分分別

¹ 即現行關稅法第 49 條第 1 項第 6 款。

提起行政訴訟，第一審均敗訴，上訴最高行政法院後，行政法院將第一審判決撤銷，發回更審。嗣後，行政院出面協調，就「本案是否為教育、研究之用」雙方同意尊重教育部的認定，後教育部認定該白鯨為教育用途，雙方達成和解²。

二、本案爭點整理

（一）事實上的爭點

本案免稅主體為何及進口白鯨是否為教育用途，如表 1 所示。

【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 107 頁】

表1 海生館進口白鯨案事實爭點

	當事人主張	海關主張	財政部訴願會 見解	高等行政法院 見解	最高行政法院 見解
免稅主體	海生館為本案進口人	海景公司為本案實際進口人	海景公司為本案實際進口人	海景公司為本案實際進口人	尊重教育部之認定
用途	教育用	營業用	營業用	營業用	尊重教育部之認定

（二）法律上的爭點

本案共涉及四個主要的法律爭點，包含：

1. BOT 合約的法律性質；
2. 名義貸與人之漏稅罰責任；
3. 漏稅罰是否以逃漏稅結果發生為必要；

2 參見 2008 年 2 月 18 日蘋果日報：「教育部背書，小白鯨免稅—具教育用途，海生館省 500 萬」，網址：http://1.apple.com.tw/index.cfm?Fuseaction=Article&Sec_ID=0&IssueID=20080218&art_id=30271326&NewsType=1&SubSec=0&ShowDate=20081224（瀏覽日期：2009 年 4 月 17 日）。

4. 本案是否有實質課稅原則之適用，表 2 如下：³

表2 海生館進口白鯨案法律爭點整理

	免稅函認定的主體	BOT 合約的法律性質	名義貸與人之法律責任	核發免稅函後，是否應處以漏稅罰	實質課稅原則的適用 ³ ／不適用的理由
當事人主張	海生館	公法契約	無名義貸與之事實	無逃漏稅事實，不應處漏稅罰	無／公權力委託
海關主張	海景公司	私法契約	自己責任	有逃漏稅之行爲即應處罰，不因嗣後取得免稅證明而免罰	適用／名義貸與
財政部訴願會見解	海景公司	(私法契約)	自己責任	有逃漏稅之行爲即應處罰，不因嗣後取得免稅證明而免罰	適用／名義貸與
高等行政法院見解	海景公司	私法契約	自己責任	有逃漏稅之行爲即應處罰，不因嗣後取得免稅證明而免罰	適用／名義貸與
最高行政法院見解	海生館	(私法契約)	無名義貸與之事實	嗣後取得免稅證明，不得處罰	無／公權力委託
學說見解		<ul style="list-style-type: none"> 公法契約 私法契約 折衷說 不區別說 	<ul style="list-style-type: none"> 表見代理責任說 僱用人責任 區別說 	<ul style="list-style-type: none"> 肯定說 否定說 	無

【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 108 頁】

參、本案爭點研究

一、事實爭點：本案進口白鯨是否為教育用途？

(一) 訴願階段

原告海生館主要就「行政委託」及「標的物所有權」做主張，認為行政院制訂利用 BOT 委外經營方式之政策，藉由引進民間資金，在海生館之監控，而與民間廠商配合下，達到教育、研究、實驗及展示功能。同樣由教育或研究機構就其教育、研究功能委由他人執行，而基於此教育研究目的所進口之物品反而不能稅，有違平等原則。另系爭白鯨由海生館申請進口，所有權係屬海生館所有，故為教育研究目的。

高雄關稅局則就「盈虧負擔」做認定，認為海生館雖申報為進口人，然根據海生館與海景公司所簽訂之 BOT 合約明文規定等內容顯示，本案貨物實係由海景公司出資購置進口，並負責開發經營，由其自負營運之盈虧，故本案貨物之實際進口人應為海景公

³ 本判決並未提及實質課稅原則理論，此區分為筆者根據判決理由所推論。

司，然該公司並非屬教育研究用品進口免稅辦法第 2 條規定之教育或研究機關⁴，自無關稅法該法條免徵關稅之適用。又本案貨物係由訴願人海景公司負責教育、展示、表演等營運，並非專供訴願人海生館本身於教育、研究等目的而使用，與該辦法第 10 條規定不符⁵，自無免稅之適用。

財政部訴願會見解則認為，申請進口之教育研究用品須確供其「本身」使用，始有免稅之適用，依據海生館與海景公司簽訂之「國立海洋生物博物館開發【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 109 頁】及委託經營合約」明文規定該白鯨係由海景公司出資進口，並自負盈虧，故不符合教育研究用途。

（二）高等行政法院階段（高雄高等行政法院 93 年度訴字第 374 號）

1. 海生館與海景公司性質截然不同，必須區分究竟是為何者目的使用

原告海生館係以營運民營化 BOT 之方式，由海生館將興建完成之設施之營運權移轉給海景公司依約經營，另以興建移轉營運之方式，即由海景公司取得興建權，於興建完成後將其資產權移轉給海生館，並由海生館將營運權移轉給海景公司，於期滿後再由海景公司將營運權移轉交還海生館之方式，將「世界水族館」、「停車場 C 區」、「遊客中心」等設施委託海景公司興建及經營。海生館已將其所設置之營造物，其中應對外營運展示營利部分委由海景公司經營，而海生館本身則保留教育、學術、研究及服務之功能及業務，故海生館乃屬社教性質之博物館，而海景公司則為營利事業，二者性質及業務範圍截然不同。

2. 依照合約及實際用途，該白鯨並非供教育研究

由上開約定可知海景公司現已開始經營之台灣水域館、珊瑚國王館內所展示之水族生物之補充或更替，應由海景公司負責購買，至於專供海生館教育、研究或實驗之水族生物既未在上開合約約定，且與海景公司受委託經營之營利部門無關，目應由海生館自行購買。海景公司為營利事業，依野生動物保育法第 24 條之規定⁶，不得輸入白鯨，因此乃以海生館之名義向行政院農業委員會申請同意輸入，並以海生館名義向高雄關稅局報連進口。

系爭白鯨進口後即放入海景公司經營之珊瑚國王館內之鯨豚池展示，經訓練師加以訓練後，現已學會點頭、噴水、跳舞、頂球、刷牙等動作，且每日上午、下午各有一場

4 教育研究用品進口免稅辦法第 2 條：「本辦法所稱教育或研究機關，範圍如下：一、公私立各級學校及幼稚園。但私立者以完成財團法人登記者為限。二、公立學術研究、社會教育及職業訓練機構。三、完成財團法人登記，並經其主管機關核轉財政部認定之學術研究、社會教育及職業訓練機構。四、經教育部或行政院體育委員會核准參加國際比賽之體育團體。五、依組織法據應設訓練單位辦理與職掌相關專業訓練之政府機關，且其免稅進口之教育研究用品，確供該訓練單位使用者。」

5 教育研究用品進口免稅辦法第 10 條：「教育或研究機關所有免稅進口之教育研究用品，必須確供各該教育或研究機關本身在教育、研究、實驗、實習或國際比賽、訓練等目的使用；非經向原進口地海關申請補稅不得轉讓或變更用途。」

6 野生動物保育法第 24 條：「保育類野生動物之活體，其輸入或輸出，以學術研究機構、大專校院、公立或政府立案之私立動物園供教育、學術研究之用為限。」

表演，供購買門票入館之民眾觀賞。則由系爭白鯨係由海景公司出資購買，進口後由該公司訓練表演供人觀賞，足見該白鯨乃係海景公司為吸引遊客至其所經營之珊瑚國王館等地參觀而購入，而非專供海生館教育、研究或實驗之用。【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 110 頁】

（三）最高行政法院階段（最高行政法院 95 年度判字第 01939 號）

1. 是否為教育研究用途，應尊重教育部的認定

系爭白鯨是否為教育研究用途，應尊重教育權責機關之認定。行政院 94 年 12 月 6 日院台規字第 0940093947 號函：「公立教育研究機關將所有場館委由民間機構營運，因其負擔之公共任務，並未隨同移轉，該廠館為營運目的進口之教育研究用品，宜認屬公立教育研究機關所需；至該進口用品是否符合教育研究用品免稅辦法第十條所稱「確供各該教育或研究機關本身在教育、研究、實驗、實習或國際比賽，訓練等目的使用」之情形，關稅主管機關宜尊重公立教育研究機關之意見。」、「系爭白鯨是否供教育研究用途，法院應尊重教育權責機關之認定，不能自行替代教育權責機關之認定。系爭白鯨供教育研究用途，已經海生館九十一年十二月四日（九一）海展字第九一〇〇五四四七號函確認無誤。」

2. 教育研究用品進口辦法第 10 條之解釋

原判決認海生館進口白鯨，具有供海景公司使用用途，而無修正後關稅法第 10 條所定免稅規定之適用，係將法律免稅規範之「確供」混淆為「專供」，而增加法律所無之限制。

3. 以所有權的歸屬來判斷是否為教育研究用途？

原判決並未審酌的系爭白鯨產權係歸海生館所有，海景公司僅係協助執行社會教育任務，系爭白鯨免稅主體應為上訴人。

（四）小結

就本案是否為教育研究用途的爭點上，財政部訴願會及高雄高等行政法院皆以「名義進口人」及「實際進口人」作區分，並以「實際進口人」不具免稅資格而予以否定，最高行政法院不採上述的分類，認為應尊重教育部之決定。

二、BOT 合約的法律性質爭議

BOT 合約的法律性質為何，為本案「形式進口人」與「實質進口人」判斷的重要關鍵，若 BOT 合約為公法契約性質，則海生館將可以主張其與海景公司所簽訂之合約係公權力委託，則海生館進口白鯨係為海生館「本身」的教育目的使用【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 111 頁】而有免稅的資格，反之，若 BOT 合約為私法契約性質，則海生館進口白鯨，係為海景公司營業目的之使用，無法主張免稅。

（一）本案當事人主張

海生館主張「公法契約」說，主要理由在於海生館保有該白鯨之「所有權」，且該白鯨是以海生館名義進口，而高雄關稅局、財政部訴願會及高雄高等行政法院則認為係「私法性質合約」⁷，主要在於雙方合約有「自負盈虧」、「出資情形」、「營業情形」等約定，故海生館對該白鯨並無任何實質上的使用及管領權限。由於 BOT 合約性質在法律上仍有爭議，故以下先就相關實務及學說見解加以探討。

（二）學說實務相關見解

學說實務有關 BOT 契約之法律性質有公法契約、私法契約、要件判斷及不區別等四說，分述如下：

1. 公法契約說

採此說之理由為：

（1）促進民間參與公共建設法之依據

促進民間參與公共建設法（下稱「促參法」）第 52 及 53 條有關重大情事之限期改善、停止契約及接管營運等規定與行政程序法第 146、147 條之契約調整機制相當，故屬公法契約之性質⁸。

（2）涉及公法上之權利義務

投資契約中約定事項諸如土地強制取得、主管機關的監督權、強制接管等均涉及公法規定的權利義務，應認為屬於公法契約。自契約標的、契約目的及公權【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 112 頁】力的高度介入，認為屬於公法契約⁹。

（3）促參法第 12 條之解釋

單憑促參法第 12 條尚難一概認定投資契約皆屬私法契約，蓋民事法是人類最早發展成熟的解決紛爭的「行為準則」，此之補充規定，只不過是表示法律適用的順序而已（主辦機關與民間機構之權利義務，首先適用促參法，其次適用投資契約，最後才適用民事法），並非「特許契約」定性的唯一準據，此在公法領域亦常有以民事法作為補充法源（如行政程序法第 127 條），且正因為投資契約為行政契約的性質才需要「特別規定」適用民事法，若其本質上為民事契約，何必特別規定¹⁰。促參法第 12 條第 1 項雖然規定，投資契約無約定時，「適用」民事法之相關規定，但因該法於 2000 年 2 月 9 日

7 高雄高等行政法院：「據促進民間參與公共建設法第十二條規定『...』參考其立法理由，乃在明定投資契約屬民事契約之性質，暨其訂定之原則與履行之方法，並且藉由該條文揭示投資契約之訂定，應以維護公共利益及公平合理之原則，其履行應依誠信方法以反映主辦機關與民間機構平等合作之夥伴理念，並營造雙贏投資條件，故原告所簽訂之海生館開發及委託經營合約其性質屬私法契約，殆無疑義。」認定為私法契約。（財政部訴願會及最高行政法院：並未就 BOT 合約性質表示意見）

8 江嘉琪，ETC 契約之公、私法性質爭議，台灣本土法學雜誌，81 期，2006 年 4 月，112 頁。

9 王文宇，BOT 主要契約內容解析（上），全國律師，3 卷 11 期，1999 年 11 月，59 頁。

10 李惠宗，行政法院對 BOT 最優申請人決定程序的審查—兼評臺北高等行政法院九四年訴字第七五二號（ETC）判決，台灣本土法學雜誌，82 期，2006 年 5 月，181-182 頁。

公布施行當時，行政程序法之行政契約章（第 135 至 149 條）規定尚未施行，當時行政契約制度係由解釋、實務及學理所形成，並未有法律明文，自無從準用，所以促參法適用民事法相關之規定，「係當時法制下不得不然之結果」，更何況「適用」民事法相關規定，係錯誤之規定，正確而言應「準用」促參法第 12 條第 1 項之立法理由，雖明文謂投資契約其性質為私法契約，但其僅為「法律解釋方法之一」，並非唯一的解釋方法，所以仍宜就該契約之標的及目的綜合判斷之¹¹。依促參法所締約之投資契約內容如命令停止興建、營運強制接管，均可證明契約標的及契約目的，不論招商、興建、營運期間、充滿公權力介入與監督內容，以確保公益目的，殊難想像此一契約屬於私法契約，而得不受依法行政原則之控管，享有契約自由之法外空間。

(4)當事人之法律地位

判斷投資契約之屬性，應以該投資契約的本質內容而定，不是為了免除當事人間不平等地位，才主張係屬民事契約。事實上，行政契約與民事契約相較，行【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 113 頁】政契約的締約人民，並沒有處於更不利的地位¹²。

2. 私法契約說

採此說之理由為：

(1)促參法及相關國際規範之依據

促參法第 12 條第 1 項規定：「主辦機關與民間機構之權利義務，除本法另有規定外，依投資契約之約定，契約無約定者，適用民事法相關規定。」促參法第 12 條第 1 項之立法意旨：「一、本條明定投資契約屬於民事契約之性質...。」¹³，另聯合國國際貿易委員會有關「民間投資參與公共建設法立法指南」（UNIDO BOT Guidelines），此一立法指南以私法關係作為架構¹⁴。

(2)「公權力高度介入」之解讀

促參法第 16 條、第 18 條第 1 項等涉及土地徵收取得的規定，係由主辦機關依法辦理（並非依據契約），促參法第 36、37 條規定所取得之稅捐優惠，其依據並非投資契約，促參法第 52 條強制接管，第 53 條命令停止興建或營運，亦非基於契約關係，而係由中央目的主管機關依法律授權所採取。因此不能據以認定投資契約為公法契約¹⁵。若

11 台北高等行政法院 94 年度停字第 122 號裁定。

12 同前註；吳庚，行政法之理論與實用，10 版，2008 年 2 月，460 頁。

13 採此說之學者，謝哲勝，信託運用於 BOT 契約的法律關係，月旦法學雜誌，142 期，2007 年 3 月，38-39 頁。

14 聯合國工業發展組織 BOT 指導原則（UNIDO BOT Guidelines P281-286）中載明 BOT 計畫成功之關鍵因素：「……15.BOT 契約架構必須充分協調，且反映該計畫之經濟特性。16.公共及民間部門應於雙贏之基礎互謀合作。」；馬惠美，從促進民間參與公共建設法論公權力之監督管理與 BOT 契約之執行—以高速鐵路及捷運建設，東吳大學法律研究所碩士論文，2002 年 7 月，21 頁。

15 以上參見，陳愛娥，促進民間參與公共建設事件中的行為形式與權利劃分—評台北高等行政法院九十四年度訴字第 752 號判決、九十四年度停字第一二二號裁定，月旦法學雜誌，134 期，2006 年 7 月，38-42 頁。

僅從契約公益性、行政機關強制作用性格的觀點，認定契約屬性為公法性質，即可能忽略立法者在實定法中的特殊安排，且必須先否定行政機關有手段選擇自由¹⁶。【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 114 頁】

(3)當事人之法律地位

行政契約當事人不平等之觀念，牴觸應尊重 BOT 契約條款的精神，有違契約自治之原則。當事人間以合意契約條款所創設的法律關係，決定當事人間的權利義務，大陸法系的國家，投資契約被視為公法性質的特許契約，政府機關得片面變更契約內容或他方當事人之義務，如此一來，將造成法律關係的不對等與不確定¹⁷。

3. 要件判斷說

本說認為 BOT 契約的性質，應就個別契約之整體目的，契約標的、公益之性質等作綜合判斷，其判斷標準¹⁸，依據行政程序法第 153 條及釋字第 533 號解釋（採契約標的、契約目的及契約主體混合說），有以下四種：

- (1)作為實施公法法規之手段者；
- (2)約定之內容係行政機關負有作成行政處分或其他公權力措施之義務者；
- (3)約定內容涉及人民公法上權益或義務者；
- (4)約定事項中列有顯然偏袒行政機關一方或使取得較人民一方優勢之地位者。

本說並以 ETC 案為例，贊同上開台北高等行政法院之裁定。就行政程序法第 135 條之定義性規定，並斟酌釋字第 533 號解釋文中所謂：「契約……以達促進國民健康，增進公共利益之行政目的，故此項合約具有行政契約之性質。」可認定為公法契約。

4. 不區別說

本說認為不應區分 BOT 契約的性質，真正存在的問題不在於將之定性為公法關係或私法關係，而是當行政機關行使公權力，介入私人財產或營業時，除應遵【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 115 頁】守依法行政，給予合理補償外，並應符合比例原則之要求¹⁹。

(三) 小结

BOT 契約的性質在學說上或實務上均有很大的爭議，對本案當事人來說也有一定程度的影響，就原告海生館所主張，其進口白鯨係為了其「本身」教育、研究使用，海景公司係受到海生館委託行使公權力，此一論點要成立，BOT 契約為公法契約的性質勢必要凸顯；另一方面，被告若要主張海生館只是「形式」的進口人，實際上就該白鯨

16 陳愛娥，同前註，38-42 頁。

17 顏玉明，我國促參法 BOT 契約法律性質初探，台灣本土法學雜誌，82 期，2006 年 5 月，121 頁。

18 林明鏘，ETC 判決與公益原則－評台北高等行政法院九十四年度訴字第 752 號判決、九十四年度停字第 122 號裁定，月旦法學雜誌，134 期，2006 年 7 月，10-11 頁。

19 黃茂榮，BOT 契約，債法各論（一），增訂再版，2006 年 9 月，634 頁。

為營業之使用並負擔盈虧者均係海景公司，則勢必強調 BOT 契約的私法性質，其論述較有說服力，高雄高等行政法院雖認定其為私法契約，然並未詳述理由。

三、名義貸與人之漏稅罰責任

本案另外涉及名義貸與人的漏稅罰責任問題，因海生館以自己名義代海景公司進口白鯨，涉嫌提供不實發票，虛報白鯨之價格，違反海關緝私條例第 37 條第 1 項之逃漏稅捐罰，高雄關稅局以海生館為受處分人處以漏稅罰。然依海生館與海景公司之契約關係來看，海生館只是名義的進口人，真正提供不實發票者係海景公司，則海生館是否應受海關緝私條例處罰，此涉及到名義貸與人的漏稅罰責任問題，在民法上名義貸與人之責任學說上有以下幾種見解，與名義貸與人之漏稅罰責任類似，可供參考：

（一）表見代理說

民法第 169 條規定：「由自己之行為表示以代理權授與他人，或知他人表示為其代理人而不為反對之表示者，對於第三人應負授權人之責任。」本說著眼於外部關係，因名義貸與人就其外表已足可令人認為其已將代理權授予他人，為確保交易安全，自應使之負侵權責任²⁰，至於名義借用人，則無須負責。【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 116 頁】

（二）僱用人侵權責任說

此說認為名義之貸與係對於未具有信用或無營業資格者，或係為達逃避僱用人責任之目的者所利用，但就外部關係而言，名義貸與人實具有僱用人的外形，就其內部關係而言，其是否貸與名義，仍具有選擇權，故具有選任之關係，對於名義借用人，隨時可終止貸與名義，而且對於名義借用人如何使用其名義提供勞務，無形中應有一種選任監督關係存在，故名義貸與人與名義借用人仍存有選任監督關係，應使名義貸與人負僱用人之侵權責任²¹。

（三）區別說

本說以僱用人責任說為基礎，進一步區分名義貸與人與名義借用人之間有無選任監督關係來論名義貸與人是否應負僱用人之責任，其判斷標準包含名義之借用是否有對價，名義的借用是否足以使第三人產生僱用人的信賴，名義貸與人及名義借用人兩者財務、業務的獨立性等等。

1. 名義貸與人與名義借用人具有選任監督關係

此時名義貸與人，應負起民法第 188 條僱用人侵權之責任，理由與「僱用人侵權責

20 林誠二，論名義借貸與侵權責任，收錄於：民法理論與問題研究，中興大學圖書部，1991 年 7 月，113 頁。

21 林誠二，同前註，112-113 頁。馬維麟，民法債編註釋書（一），五南，1997 年 6 月，325-327 頁；孫森炎，民法債編總論（上），2008 年 7 月，296 頁。

任說」相同。

2. 名義貸與人與名義借用人不具有選任監督關係

當名義貸與人與名義借用人間，不具選任監督關係，此為實務上「借牌」之常態，究竟名義貸與人應負何種責任，法無明文，學說上有認為應成立特殊的「名義貸與人」侵權責任，由名義貸與人及名義借用人連帶負責，於名義貸與人能證明其名義之貸與並無過失者，得免除連帶責任²²。

（四）小結

名義貸與人的漏稅罰則認為何，現行法令並無明文，學說上有以上幾種說法，若採表見代理說，則海生館應負逃漏稅捐之責任，若採僱用人侵權責任說，海生館應與海景公司連帶負漏稅罰責任，若採區別說，應先區分海生館對海景公【月旦財經法雜誌第18期，2009年9月，第117頁】司是否具有選任監督關係，若具備選任監督關係，則海生館與海景公司應負連帶責任，若二者不具選任監督關係，當海生館能證明自己無過失時，免除責任。

本案實務雖然認定海生館為「名義進口人」，但就「虛報事實」應單獨負漏稅罰責任，對於「實際進口人」完全不予論罰，其處理結果，與「表件代理」說較為接近。

四、漏稅罰是否以漏稅結果為必要？

本案最後係以和解結案，海關同意核發免稅函，然而對於漏稅罰部分是否要加以處罰，又造成另一個爭議。按照一般免稅物品進口的通關程序，免稅申請係在通關前就應申請完成，本案在通關時並未完成免稅申請，且向海關提供不實的發票，從客觀面來看，已經造成逃漏稅的結果，海關也因此核發漏稅罰之處分，但嗣後海生館取得免稅許可，可否不論「漏稅罰」？海生館也因此向海關提起第二次的行政訴訟，高雄高等行政法院判決海關勝訴，然最高行政法院發回更審。本問題涉及到漏稅罰的性質，是否以造成漏稅結果為必要，分別討論如下：

（一）肯定說

漏稅罰係按照所漏稅額之一定倍數處罰，係以發生短漏稅結果為要件，倘若並未發生短漏稅捐之結果，則不應課處漏稅罰。例如納稅義務人已經繳納貨物稅，但未依據稅法規定張貼貨物稅查驗證，即不應課處漏稅罰²³。

（二）否定說

此說認為，漏稅罰固以發生逃漏稅捐之結果為必要，唯所謂「逃漏稅捐之結果」應以「行為時」為準，本案海生館進口時，並未取得免稅證明，且海生館有繳驗不實發

22 廖家宏，名義貸與人責任的重新定位，法令月刊，53卷1期，2002年1月，35-38頁。

23 陳清秀，稅法總論，元照，四版，2006年10月，639-640頁；最高行政法院95年度判字第01059號判決採此見解。

票，低報白鯨的完稅價格，故已經造成逃漏稅捐之結果，縱海生館嗣後取得免稅函，只是已繳納的稅捐可以退還而已，其漏稅罰仍然不因此而免除，另參考財政部 89 年 10 月 26 日台財關字第 0890550460 號函之意旨²⁴，亦可得到相同【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 118 頁】的結論。

（三）小結

目前實務的做法是依據各別「免稅函」去核示是否准予免處漏稅罰，等於是個案認定，若認定進口人違章情節嚴重，嗣後雖准予核發免稅函，但仍得針對虛報行為處以漏稅罰，若認定進口人違章情節尚屬輕微，得以免稅函一併免處漏稅罰。

肆、本文見解—以實質課稅原則檢驗

由於本案每一爭點都涉及到學說或實務上的爭議，且每一爭點均息息相關，實務上見解雖然在各個爭點上均有表示意見，然而最大的敗筆在於前後無法一致，如在免稅事實的爭點上採用「名義進口人」與「實質進口人」區別，以實質進口人為準的看法，但在名義貸與人的責任上，卻採表見代理由名義人單獨負責的見解；在 BOT 合約的法律性質上採私法契約的見解，卻又認為海生館要為海景公司的逃漏稅負責，故本文認為，本案在爭點處理上，必須以「前後一貫的邏輯」去推演，本案最根本的問題在於，該白鯨形式上的所有權與實質上的經濟利益不一致，而稅法究應以「法律形式」去核定免稅，還是以「經濟實質」去課稅的問題，此即實質課稅原則。

一、實質課稅原則理論

（一）理論依據

實質課稅原則又稱經濟觀察法（Wirtschaftliche Betrachtungsweise），為稅法上重要之法理，所謂「實質」，指與納稅義務人之「經濟能力」有關之「指標事實」（稅捐客體）的「有、無」、「範圍」及「歸屬」。稅法上主張量能課稅，「主要便必須以『稅捐客體』之有無、實際數額的大小及其事實上的歸屬為基【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 119 頁】礎²⁵。」故在稅法的解釋適用上，應取向於其規範目的及其規定的經濟上意義，在課稅要件的事實認定上，也應把握其表彰經濟上給付能力的實際上的經濟上事實關係，而非以其單純外觀的法律形式（交易形式）為準²⁶。

24 財政部 89 年 10 月 26 日台財關第 0890550460 號函：「海關緝獲廠商違章進口尚未開放准許間接進口之大陸物品，涉及逃避管制之案件，應於廠商虛報違章事實之行為成立時，依行為時之有關法令審究論處，不因事後取得專案輸入許可證件或公告准許進口等事實，而免予論處。」高雄高等行政法院 93 年度訴字第 748 號判決採此見解。

25 黃茂榮，實質課稅原則，植根雜誌，18 卷 8 期，2002 年 8 月，4-5 頁；陳敏，租稅課徵與經濟事實掌握—經濟考察方法，政大法學評論，26 期，1982 年 12 月，6-7 頁；陳櫻琴，實質課稅原則—以土地稅為例，財稅研究，31 卷 1 期，1999 年 1 月，52-54 頁。

26 田中二郎『租稅法〔第 3 版〕』121-123 頁（有斐閣、2001 年）、金子宏『租稅法〔第 11 版〕』119 頁（弘文堂、2006 年）；陳清秀，同註 23，204 頁；陳敏，同前註，5 頁。

實質課稅原則各國多半在立法例上明文承認，如德國租稅通則第 40 至 42 條²⁷、日本所得稅法第 12 條²⁸、美國內地稅法第 428 條²⁹，釋字第 420 號是台灣實務上首【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 120 頁】次承認「實質課稅原則」，其最重要的貢獻，在於確認「實質課稅原則」作為稅法的解釋原則，並且應遵循法律之立法目的，然而實質課稅原則用在「課稅構成要件」事實的認定上，釋字第 496 號進一步承認實質課稅原則之適用範圍，除法律的解釋以外，尚包含課稅事實的認定³⁰，學說上實質課稅原則所適用的兩大領域，均得到實務的承認。

（二）適用範圍及限制

實質課稅原則之適用範圍主要在於「法律解釋」及「課稅構成要件認定」³¹，依目前相關大法官解釋以「法律解釋」居多³²，實務見解則以「課稅構成要件認定」較多³³，另外在租稅規避的否認上，學說多數認為得適用實質課稅原則³⁴，【月旦財經法雜誌

27 德國租稅通則第 40 條：「具備構成要件之全部或一部行為，不因其違反法律之強制或禁止規定，或違反善良風俗，而影響稅捐之課徵。」第 41 條：「法律行為無效或嗣後歸於無效，而當事人仍使其經濟效果發生，在其存續之範圍及期間內，不影響稅捐之課徵，但稅法另有規定者，不在此限。虛偽之法律行為與虛偽之事實行為，對稅捐之課徵不具效力，虛偽之法律行為隱藏他項法律行為者，以該被隱藏之法律行為作為稅捐課徵之基礎。」第 42 條：「納稅義務人不能藉民法之形式或濫用其形成可能性而規避或減輕租稅，如其有濫用情形，仍應依適合其經濟上之行為、事實或各相關之法律狀況下所應徵收之金額予以徵收。」Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, § 5, Rz 84.

28 日本所得稅法第 12 條：「資產或事業所生之收益，其法律上歸屬者僅為名義人，並未享受利益，而該收益係由第三人享受時，該收益應歸屬享受者」；原文：（實質所得者課稅的原則）第十二条「資産又は事業から生ずる收益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その收益を享受せず、その者以外の者がその收益を享受する場合には、その收益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」；日本實務介紹參考：北野弘久原著，許志雄譯，實質課稅原則，財稅研究，17 卷 5 期，1985 年 9 月，125-126 頁。

29 美國內地稅法第 428 條：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事實所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稍微機關為正確計算該事業之所得額，得報請財政部核准按營業常規予以調整。」；原文：In any case of two or more organizations, trades, or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such organizations, trades, or businesses. In the case of any transfer (or license) of intangible property (within the meaning of section 936 (h)(3)(B)), the income with respect to such transfer or license shall be commensurate with the income attributable to the intangible.

30 葛克昌，信託行為與實質課稅原則，月旦法學雜誌，80 期，2002 年 1 月，30 頁。

31 黃茂榮，同註 25，19-20 頁；陳清秀，同註 23，209、218 頁；陳敏，同註 25，4-5 頁；吉良實原著，鄭俊仁譯，實質課稅主義（上），財稅研究，19 卷 3 期，1987 年 5 月，128-129 頁。

32 如釋字第 420 號：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」、釋字第 460 號理由書及釋字第 500 號再度重申；最高行政法院 93 年度判字第 521 號「租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之經濟事實，而非其外觀之法律行為，故在解釋適用稅法時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應就實質上經濟利益之享受者予以課稅，始符合實質課稅及租稅公平原則。」

33 如行政法院 82 年判字第 2410 號：「租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之實質的經濟事實，而非其外觀之法律行為或形式上之登記事項，對實質上相同經濟活動所產生之相同經濟利益，應課以相同之租稅，始符合租稅法律主義所要求之公平及實質課稅原則，實質課稅原則為租稅法律主義之內涵及當然歸趨。故有關『課徵租稅構成要件事實之判斷及認定』，自亦應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準，否則勢將造成鼓勵投機或規避稅法之適用，無以實現租稅公平之基本理念及要求」、財政部 92 年 7 月 2 日台財稅字第 0920453519 號函：「因課稅對象的經濟活動複雜，難以法律加以完整規定，故為實現衡量個人之租稅負擔能力而課徵租稅之租稅公平主義，並防止規避租稅而確保租稅之徵收，在租稅法之解釋及課稅構成要件之認定上，如發生法律形式、名義或外觀與真實之事實、實態或經濟負擔有所不同時，則租稅之課徵基礎，

第 18 期，2009 年 9 月，第 121 頁】所謂租稅規避，係納稅義務人為達成一定的經濟上目的，不選擇與該經濟目的相當的通常法律形式，而卻選擇與該經濟上目的顯不相當的迂迴法律形式，以避免實現與該通常法律形式相連結的租稅債務成立構成要件，本質上為法律形式的濫用，純粹以規避稅負為目的，無任何正當理由而言。

至於實質課稅原則之適用限制，學說上認為有以下幾點：

1. 法律目的性的解釋

實質課稅原則作為稅法之解釋原則，也是因應時代與經濟環境變革的產物之一，其適用與解釋應跟隨各別稅法自身規範目的，進一步深思稅法套用實質課稅原則的解釋結果，是否符合當下該稅法所應扮演時代地位與角色³⁵。經濟觀察法作為經濟之解釋應包含目的解釋之要求。在法律規定之可能的文義有疑義時，則該法律應依其意旨及目的加以解釋³⁶。

2. 法律漏洞的填補從嚴

學者陳清秀認為：「……利用經濟觀察法（即實質課稅原則），對於創設或【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 122 頁】加重稅捐負擔構成要件加以目的性限縮³⁷，因其作用有利於納稅義務人，故原則上為法之所許³⁸。就侵害構成要件並不得不利於納稅義務人之漏洞填補，在填補隱藏的法律漏洞時，運用經濟觀察法，與其於填補明顯的法律漏洞時運用的經濟觀察法，係進行相同之衡量。……」

3. 事實的不利認定從嚴

就事實的認定而言，如何認定稅法所把握的經濟上活動事實，又在何種要件之下，可以認定納稅義務人所採取的私法形式，係屬於其經濟上活動目的不相當的迂迴法律形式，毫無經濟上的正當理由，而構成濫用，均值得審慎檢證，以免流於假借實質課稅之

應著重於事實上存在之實質……對於在經濟實質上已具備課稅構成要件者，雖行為人蓄意以外在之外觀或形式不具備課稅要件，仍宜對其課稅。」；林坤陽，稅法實質課稅原則一般規範立法之研究，財稅研究，38 卷 3 期，2006 年 5 月，168-171 頁。

34 釋字第 500 號理由書：「（實質課稅原則）……，係為貫徹營業稅法之執行，確實稽查課稅之方法，以杜巧立名目之迴避稅捐行為。」93 年 2 月 23 日台財稅字第 0930400102 號函：「所稱實質課稅原則，……本係為課稅公平起見，為處理租稅迴避行為，而承認之原則」；陳清秀，同註 23，234 頁、陳敏，同註 25，23 頁；黃茂榮，同註 25，364 頁；黃俊杰，實質課稅原則對納稅者之影響（下），稅務旬刊，1979 期，2006 年 9 月，30 頁。

35 黃士洲，從契稅實例論實質課稅原則的適用範圍，月旦財經法雜誌，1 期，2005 年 6 月，65 頁。

36 釋字第 460 號解釋理由書：「……就住宅之涵義所為之消極性釋示，符合土地稅法之立法目的且未逾越住宅概念之本質，依首開解釋意旨，與憲法所定租稅法定主義尚無抵觸。」；黃俊杰，實質課稅原則對納稅者之影響（中），稅務旬刊，1979 期，2006 年 9 月，39-40 頁；黃士洲，脫法避稅的防杜及其憲法界限，收錄於：掌握稅務官司的關鍵，元照，2005 年 1 月，383 頁。

37 倘若法律文義陳述範圍超過該項法律依其意旨及目的所欲規定的範圍時，則意指該項法律欠缺限制，而存在「隱藏的法律漏洞」。於此情形，法律之把握應限制於依其體系及法律目的所涵蓋的意旨之範圍內，此種操作，稱之為「目的性限縮」；王澤鑑，法律思維與民法實例，2006 年 2 月，320-321 頁；林進富，論實質課稅原則，稅務旬刊，1693 期，1998 年 10 月，18 頁。

38 陳清秀，同註 23，218 頁；亦有見解認為實質課稅原則無法用來做對納稅義務人有利之認定，參考王龍，論實質課稅之不可行與弊端，稅務旬刊，1696 期，1998 年 11 月，25-26 頁；黃源浩，論進項稅額扣抵權之成立及行使，月旦法學雜誌，140 期，2007 年 1 月，101-103 頁。

名，而行濫用課稅權之實³⁹。

利用實質課稅原則做出不利納稅義務人的課稅決定，方法上須否定納稅義務人透過私法外觀的稅法適用，同時須另行擬制與經濟實質相當的法律事實關係……遵循嚴格的法學方法論證過程，並將判斷與得心證過程，清楚地附記於決定理由⁴⁰。另釋字第 500 號不同意見書亦提及「形式」與「實質」之區別，應個案探究，不得以抽象的行政命令為一般通案的認定⁴¹。【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 123 頁】

二、實質課稅原則運用於本案爭點

（一）事實上的爭點—系爭白鯨是否為教育用途

本案財政部訴願會及高雄高等行政法院認定，該白鯨依 BOT 契約約定係由海景公司出資購買，並負責開發、經營，由其自負盈虧，故海景公司才是本案的「實際進口人」，而海生館僅為「名義進口人」，就進口白鯨所應課徵之營業稅，雖未明白表示其論述依據，然與實質課稅原則之理論十分接近。

然而本案之推論是否合理？若海景公司為實際進口人，則納稅義務人應為海景公司，應針對該公司補稅並處罰，而非對「海生館」處分，故本文認為，不應以「名義進口人」或「實際進口人」作為判斷之標準，本案既以海生館名義報運進口，進口人即為海生館，並無「實際進口人」之問題。有問題的是，該白鯨是否專供「教育研究」用途？此涉及到事實認定之問題，依當事人間之合約，該白鯨係由海景公司出資進口且自負盈虧，海生館並無義務進口白鯨，為何仍以其名義報運進口？唯一合理的解釋為，海生館具有免稅資格而海景公司沒有，故海生館進口白鯨，係以規避稅捐為「主要」且「唯一」之目的，且以「顯不相當」之方法迂迴為之，概若依其 BOT 合約，以「海景公司」為名義進口即可，倘以海生館名義進口，則尚須負擔報關、繳稅等手續成本，並於進口後再移轉使用權限給海景公司，其間法律關係迂迴複雜且不合常理，並且造成事實上規避租稅之結果，故應透過實質課稅原則理論來否認當事人間之安排，並以其經濟事實（成本、對價之關聯性）來認定屬於營業用途而不屬於教育用途。實務上以「形式進口人」、「實質進口人」之方式來區別，並以「實質進口人」不具免稅資格來推論，不但欠缺根據且前後矛盾，蓋台灣法上並無「形式進口人」與「實質進口人」之區別，且「實質進口人」之定義為何？亦不清楚，難以自圓其說。

本案最高行政法院見解認為，涉案白鯨是否為教育目的用途，應尊重教育主【月旦

39 陳清秀，同註 23，235 頁。

40 黃士洲，同註 35，65 頁。

41 蘇俊雄大法官釋字第 500 號不同意見書：「……然實質課稅原則之適用，必須案件事實中存在有經濟上之實質關係與形式上之關係不一致，因而依形式關係課稅將發生不公平之結果，方有適用餘地。……而社會多樣化行為中，案件事實之形式關係與實質關係是否不一致，應就個案中之實際狀況加以認定，非得以抽象性規則認定某種形式之關係即當然屬於相關租稅法律所規定之實質關係。否則，無異以行政機關創設之規則取代法律規定要件，而與租稅法律主義有違，亦不符前開釋字第四二〇號解釋所闡示之『核實認定』意旨。甚至，有論者認為在稅捐稽徵上『核實認定』之標準，必須以法律為明確規定，否則即違反租稅法律主義。……」

【**財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 124 頁**】管機關之認定，此見解推翻高等行政法院事實的認定，是否適當，不無疑問。蓋依行政訴訟法第 133 條規定，行政法院有職權調查事實之義務，教育部確認該白鯨係教育用途，然是否表示行政法院應受其拘束？自行政法理論而言，無論是裁量」或是「不確定法律概念」，行政法院原則上都有審查之權限，僅有在高度專業判斷的時候，才有例外尊重行政機關的認定。然而本案教育研究用品進口辦法並未授權教育部做認定，何來「尊重行政機關專業認定」之問題？故本文認為行政法院應依職權，以實質課稅原則認定是否具有「免稅事實」，無須以教育部之認定為準。

（二）BOT 合約的法律性質

高雄高等行政法院認為 BOT 合約係私法契約性質，不採海生館主張「行政委託」之看法，然而並未提出有力的論證理由，蓋 BOT 合約的法律性質在學說上有極大爭議，且台北高等行政法院在 ETC 案明白採「公法契約」的論點，何以此案採不同的論點？

本文見解認為，BOT 合約的法律性質在本案固然有判斷的參考作用，然而並不贊同在個案以不同的法律性質去推論，以本案來說，將 BOT 合約解為私法性質契約確實較容易推翻海生館行政委託的抗辯，然而其代價卻是造成實務見解的前後矛盾，反而有害法律的安定性。既然實務上已有公法性質合約的見解，則海生館主張「行政委託」在法理上確有其依據，是否予以免稅本文認為應以實質課稅原則來檢驗，稅法上強調「量能課稅原則」，故任何法律行為，只要造成經濟負擔能力的增益，原則上依法即應加以課稅，若海生館進口白鯨並供本身教育研究用途，即使有對價關係，亦僅為「規費」之性質，不生經濟負擔能力增加之情事。然而本案海生館進口白鯨後，其使用權限移轉給海景公司，且海景公司使用該白鯨係自負盈虧之營業行為，故應依關稅法第 55 條以「變更用途」而予以補稅⁴²，其判斷時點並不在於「進口階段」，而在於海生館將使用權限「移轉」給【**月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 125 頁**】海景公司的第二階段，海生館固然辯稱其仍保有「所有權」，然而在稅法上經濟負擔能力增加之判斷並不限於移轉所有權之法律行為，即使是「使用權限」移轉的法律行為，在稅法上仍然得加以評價並課稅，故 BOT 合約的法律性質不宜另作新解，應將重點放在實質課稅原則及變更用途的論述上較有說服力。

（三）名義貸與人的漏稅罰責任

本案認定海景公司為實際的進口人，因海景公司不具免稅資格，故將海生館免稅之申請駁回，並以海生館為受處分人，處漏稅罰鍰並追徵所漏稅款。實務上一方面認定海

42 關稅法第 55 條：「減免關稅之進口貨物，轉讓或變更用途時，應由原進口時之納稅義務人或現貨物持有人自轉讓或變更用途之日起三十日內，向原進口地海關按轉讓或變更用途時之價格與稅率，補繳關稅。」

景公司為實際進口人，不予免稅，另一方面又認定海生館虛報白鯨價值，應予以補稅並處罰鍰，二者之認定顯然矛盾。

本文見解認為，是否應對海生館課以漏稅罰應依實質課稅原則理論來檢討，如前所述，本文並不贊同實務「名義進口人」與「實際進口人」之區別，本案既以海生館名義進口，則海生館為「實際進口人」並無疑問，然而本案涉及提供不實發票並逃漏稅捐，實際上違規之人及獲得逃漏稅捐經濟上益處之人均為海景公司，海生館僅出具名義，縱然海生館也有疏失，然若僅對海生館處以漏稅罰並追繳稅款，而未針對海景公司處罰，將形成輕重失衡且變相鼓勵借牌行為，反有害租稅之誠信。故其責任之歸屬，有必要進一步去建立⁴³。

稅法上「借牌申報」之責任為何，法無明文，財政部 84 年 5 月 9 日台財關第 840175936 號函認為，為有效遏止不肖廠商及私梟取巧借用他人進口商牌照虛報貨物進口，以逃避受罰，對不知情之進口人違反真實申報義務及知情之幕後走私實際貨主，視其報運進口之貨物所夾藏之物品為管制物品或准許進口類物品，分別依適當之法條予以論處，以昭公允，即對於名義貸與人處以「漏稅罰」，對於幕後之行為人則視法有無明文處罰而定，此見解完全忽略實際行為人與名義貸與人情節及處罰不成比例之事實，有鑑於租稅實務借牌申報與民法上名義貸與人侵權行為在類型上十分接近，借用民法名義貸與人之責任類型來探討此問題確有其必要，民法上多數見解均認為，名義貸與人應與幕後行為人負連帶責任，而當名【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 126 頁】義貸與人與幕後行為人間不具備選任監督關係時，名義貸與人得舉證免責，此說較能兼顧情節輕重，得作為名義貸與人漏稅罰責任規範之參考。

實質課稅原則固然強調課稅要件之認定，以經濟實質而不拘泥法律形式，然實質課稅原則之適用僅限於「課稅事實要件」，若涉及到「漏稅罰」之處罰，仍應遵守法律保留原則，不得任意引用實質課稅原則對於法律所漏未規定之行為人加以處罰⁴⁴，名義貸與人漏稅罰之責任，仍應以法律明文規定為必要。

（四）漏稅罰是否以漏稅結果為必要

本文見解認為，本問題應自漏稅罰本身性質加以探討。依釋字第 503 號見解，漏稅罰應以漏稅事實為準⁴⁵，然何謂「漏稅事實」？其認定時點為何時？是否以「漏稅結果」為必要？以本案而言，納稅義務人進口時未檢附免稅證明且虛報貨物價值，在「放行時」納稅義務人已造成逃漏稅捐之結果，嗣後取得免稅證明，得否「溯及」取得免稅證明前造成逃漏稅捐的事實，而不予處漏稅罰？恐有爭議，圖 1 如下：

43 陳衍任，營建業借牌營運及其於營業稅法上之違章行為，台灣大學法律研究所碩士論文，2005 年 12 月，200 頁。

44 黃士洲，同註 35，171 頁。

45 釋字第 503 號解釋文：「……逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。」

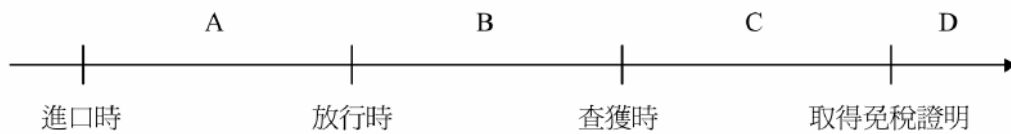


圖1 漏稅事實的認定時點

以本案而言，進口時租稅債務產生，海生館虛報行為亦在進口時。

時點 A：該貨物尚未放行，故雖有虛報事實但尚無漏稅結果存在，不得處以漏稅罰。

時點 B：貨物已押擔保金放行，此時因海生館之虛報行為，造成繳納低額之擔保金（即預估稅額）得到放行，已產生漏稅結果，然因尚未查獲，故若主動向【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 127 頁】海關更正，得免處漏稅罰。

時點 C：此時已被查獲，即使主動更正亦不得免處漏稅罰。

時點 D：取得免稅證明後，固然得以免稅，然取得免稅前之漏稅罰，是否應一併免除即有爭議，蓋此時得否認定為「未發生逃漏稅結果」？

本文贊同財政部個案核示的見解，原則上應由各免稅函去做認定，若免稅函未做認定，本文認為不得認定為「未發生逃漏稅之結果」，理由如下：

1. 租稅誠信角度

自租稅的誠信角度來看，納稅義務人提供不實的資料造成逃漏稅的事實，是最嚴重的租稅違章案件，縱然其事後取得免稅許可，亦不應因此而免責，否則對於和稅誠信原則將造成嚴重的破壞。

2. 目的性限縮解釋

為避免變相鼓勵逃漏稅，有關免罰構成要件宜目的性限縮，若認定取得免稅證明即不生逃漏稅結果，查獲後自行繳納所漏之稅捐是否也可比照推論不生逃漏稅之結果主張免罰？如此擴張解釋無異鼓勵進口商先虛報以圖饒倖，查獲後再設法取得免稅證明規避法律。

3. 查緝實務需求自從「貿易便捷化」及「無障礙通關」成為全球化之趨勢⁴⁶，海關對於進出口貨品之查驗，逐漸走向以「風險管理」角度針對高危險群貨物進行「抽查」，對於絕大多數的一般貨物則採「文件審核」或「先放後核」的制度⁴⁷，然此制度有賴於多數納稅義務人誠實申報為前提，若任意允許納稅義務人於查獲後再行補正，則所有海關「先放後核」的制度將形同虛設。

然而嗣後取得免稅證明，相較於逃漏稅捐，其情節較為輕微，因此可以考慮例外以

46 余崇洲，介紹貿易便捷化/網路化計畫與挑戰 2008 無障礙通關，今日會計，99 期，2005 年 6 月，33-35 頁；徐炳勳，WTO 貿易便捷化談判，貿易政策論叢，5 期，2006 年 7 月，231 頁。

47 林清和，通關實務與法令，東華，2003 年 2 月，38 頁。

減輕處罰之方式論處，台灣現行關稅法令對於法定裁罰額度以下之減輕處【**月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 128 頁**】罰欠缺明文，且漏稅罰的額度偏高，造成情節不同的漏稅案件，皆處以相同的「重罰」，如此立法實有違反比例原則之嫌。

（五）當事人得否主張欠缺故意過失或認識錯誤而免罰？

綜合以上論述可以得知，本案無論在「進口人」、「進口性質」的判斷上必須綜合公、私法繁複推論才能得到定論，則受罰人可否主張構成要件的認識錯誤，從而欠缺過失，或參照行政罰法第 8、18 條予以免罰或減輕？

1. 稅捐構成要件之認定，不涉及當事人主觀要件

就「是否課稅」的爭議上，當事人得否主張其主觀上不具故意過失而免稅？蓋當事人在主觀上認定符合「教育用途」免稅，至於實務上透過繁複的過程認定其為「營業用途」應納租稅，當事人係因構成要件認定錯誤且並無過失，此時有無欠缺主觀要件之問題？學說上有探否定見解⁴⁸，本文亦認為透過實質課稅原則認定稅捐構成要件，當事人並無主張認識錯誤之可能，因租稅債權係法定債之關係，只要符合課稅法定構成要件即負有繳納稅捐之義務，不問當事人主觀上之故意過失，否則納稅義務人得輕易透過「主觀要件」去規避稅捐，將嚴重侵害國家課稅權，故本案一經稅捐機關或司法機關認定為「營業用途」，仍應繳納租稅，當事人是否認識錯誤或主觀要件是否具有過失均不受影響。

2. 漏稅罰之判斷，應考慮當事人主觀要件

就處「漏稅額」2 倍之罰鍰而言，當事人得否主張主觀上不具備故意過失而免罰？蓋當事人主觀上認定其為「教育用途」免稅，實務上透過繁複的過程認定其為「營業用途」應納租稅，則當事人補繳稅捐即可，至於「漏稅罰」當事人因構成要件認定錯誤，不具有過失，似不應予以處罰。

行政罰法第 7 條規定，行政罰以故意或過失為處罰要件，漏稅罰為行政罰之一，故須當事人主觀上有故意或過失，若本案僅因該白鯨是否為「教育用途」而發生爭議，則最多只有「補稅」的問題，不應處以「漏稅罰」，應無疑問⁴⁹。然【**月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 129 頁**】本案之所以處漏稅罰係因為當事人「繳驗不實發票」，而其「繳驗不實發票」（即低報進口貨物完稅價格），係為了取得較低之「保證金」而暫時放行⁵⁰，且當事人亦因此得到該利益，此時是否能主張不具備故意過失而免罰，不無疑問。

48 黃茂榮，稅捐構成要件的意義及其保障功能，收錄於：稅捐法論衡，植根法學叢書，1991 年 8 月，26 頁；黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，翰蘆，2002 年 8 月，332-333 頁。

49 葛克昌，租稅規避與法學方法－稅法、民法與憲法，收錄於：稅法基本問題，元照，2005 年 9 月，22-23 頁。

50 關稅法第 18 條第 2 項：「進口貨物未經海關依前項規定先行徵稅驗放，且海關無法即時核定其應納關稅者，海關得依納稅義務人之申請，准其檢具審查所需文件資料，並繳納相當金額之保證金，先行驗放，事後由海關審查，並於貨物放行之日起六個月內核定其應納稅額……。」

此問題尚涉及到當事人為求加速通關，向海關申請「暫時放行」所繳納之「保證金」法律性質的問題，若該「保證金」性質上為「租稅」，則逃漏該擔保金即等於逃漏租稅，應處漏稅罰，若該擔保金性質為「行政處分之附款」，則當事人逃漏該擔保金，僅影響該「暫時放行」處分之效力，並非逃漏租稅，就該行為予以處罰應屬「行為罰」，不得對當事人處以「漏稅罰」，兩說分述如下：

(1)稅捐預繳說

此見解認為當事人為取得海關「暫時放行」所繳納之保證金應為「稅捐之預繳」，蓋保證金之額度，係以當事人申報資料所計算之稅額為依據⁵¹，且該貨物放行後，若發現完稅價格有「增估」之情形，通常只是發稅單請求當事人補繳稅捐⁵²，而非將該「保證金」退還再請求當事人繳納「全額」之稅捐，故繳納擔保金即為「租稅」之預繳。

(2)行政處分附款說此見解認為，保證金之性質為海關「暫時放行」行政處分之附款⁵³，故保證金之逃漏僅影響該「暫不放行」行政處分之效力，至於稅捐問題，行政機關應以另一個行政處分來核定，與該保證金無關。蓋保證金之核定除稅捐外，尚包含當【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 130 頁】事人可能涉及的罰鍰，並非完全以稅捐為準。且貨物放行後，行政機關核定之稅捐就該保證金直接取償係行使「抵銷權」，即行政機關對當事人之「稅捐債權」與當事人對行政機關之「保證金返還請求權」相互抵銷，僅就餘額「多退少補」，故「保證金」與「稅捐」是兩個獨立的金錢債務關係，不宜將兩者混為一談⁵⁴

(3)本文見解

本文見解採「稅款預繳說」，蓋租稅債務之成立，並非基於行政機關核定之稅捐處分書，而係於「法定構成要件」成就時，當事人即負有租稅債務，此已為稅法學界的多數見解⁵⁵。以進口稅而言，在當事人報運進口時，租稅（含關稅、營業稅及貨物稅）構成要件已成就，稅捐債務即已發生，行政機關嗣後的核定僅為確認性質，故當事人繳納一定保證金申請「暫時放行」，該「保證金」實為「稅款之預繳」。若採「行政處分附款說」將稅捐債務之成立取決於行政機關之核定，一來與多數學說租稅債務成立時點不符⁵⁶；二來難以解釋何以在尚未完稅前，貨物得以進入市場；三來就行政機關自保證金抵繳稅捐必須透過另一層「抵銷」法律關係判斷，將使法律關係趨於複雜。

51 關稅法施行細則第 8 條第 1 項：「本法第十八條第二項所稱相當金額，指按海關擬適用之稅則號別或海關暫行核估之價格，核計相當於該貨物應繳稅款之數額……。」

52 張永明，關稅法「先放後核」的期間利益—評台北高等行政法院九十三年度訴字第一一九四號判決，月旦法學雜誌，135 期，2006 年 8 月，240-243 頁。

53 陳敏，行政法總論，三版，2003 年 1 月，513 頁。

54 陳敏，租稅法之提供擔保，政大法學評論，52 期，1994 年 12 月，213 頁。

55 陳清秀，同註 23，339 頁；陳敏，租稅債務關係之成立，政大法學評論，39 期，1989 年 6 月，396 頁；黃茂榮，同註 48，26-30 頁；田中二郎，同註 26，172 頁。

56 租稅債務以行政機關核發處分書作成立時點之為早期學說見解，參考：金子宏，同註 26，26-27 頁。

以本案來說，當事人繳驗不實發票，逃漏「保證金」，該「保證金」因具有「稅捐預繳」之性質，故其行為已具備「逃漏稅」之構成要件，而繳驗不實發票之行為，當事人甚難主張無過失或認識錯誤⁵⁷，故行政機關就該行為處以「漏稅罰」應屬於法有據。至於本案究屬「海生館」之過失或「海景公司」之過失及嗣後取得免稅證明是否得免罰，係「名義貸與人責任」及「漏稅罰是否以漏稅結果為必要」之問題，本文前已述及。**【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 131 頁】**

（六）以本文見解重新建構本案

綜合以上的論述，本文提供本案之推論流程供參考：

實質課稅原則在本案共有三個層次的意義，第一層次的意義，在本案是否為教育研究用途的認定上，依據海生館與海景公司的 BOT 合約，該白鯨理應由海景公司出資進口並自負盈虧，然本案卻由海生館進口，並以由海景公司出資，海生館所有，再由海生館移轉使用權給海景公司營運，其法律行為的安排迂迴複雜，不合常理，且除規避稅捐以外，沒有任何正當理由，故應以實質課稅原則認定涉案白鯨為營業用途，並非教育研究用途，不得申請免稅。第二層次的意義，在對抗海生館主張「公權力委託」及「海生館為該白鯨之所有人」等主張上，本文認為實務上已有 BOT 合約為公法契約之見解，不宜在本案做出不同的見解，而應以實質課稅原則來推翻當事人的主張，雖然海生館得依 BOT 契約將公權力委託給海景公司，然而教育用品免稅辦法第 10 條限於機關「本身」使用才有免稅之適用，當機關移轉「使用權」給海景公司且做營業用途時，此時已超出「本身」使用之解釋範圍，且稅法上經濟負擔能力之評價，不以移轉「所有權」為限，即使海生館保有所有權，仍得就其提供他人非教育研究目的之使用依法予以課稅。第三個層次，在於名義貸與人的漏稅罰責任上，固然本案提供不實發票造成逃漏稅之幕後行為係海景公司，然因報運進口人為海生館，依法仍應對海生館處以漏稅罰，不能透過實質課稅原則對海景公司處罰，因實質課稅原則之界限在於課稅事實的認定，不能超越其界限創設漏稅罰之受處分人，然現行稅法有關名義貸與人之責任過於嚴苛，且對於幕後行為人沒有處罰之規定，為法律之漏洞，宜參考民法「名義貸與人侵權責任」之體例建構合理之處罰規範。

本案最後基於政策考量，予以核發免稅證明，然海生館進口時提供不實資料，並造成逃漏稅捐之結果，依法仍應處以漏稅罰，嗣後取得免稅證明，除非該免稅證明有明文不予處漏稅罰，否則僅在處罰額度上得以減輕，以維護租稅之誠信。**【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 132 頁】**

57 黃士洲，同註 36，234-235 頁。

伍、結論與建議

海生館進口白鯨案涉及到許多稅法、民事法及公法交錯的法律爭議問題，然而綜觀本案判決，有關法理上的論述可以說少之又少，從兩造當事人，財政部訴願會，到高雄高等行政法院及最高行政法院，對於相關的爭點不是視而不見，就是認為理所當然，再不就輕描淡寫，最後甚至以「政治手段」草草結案，無法藉此案例來解決實務長久以來面對的實質課稅、BOT 合約在稅法上的評價、稅法上名義貸與人漏稅罰責任及漏稅罰予免稅之關聯等法律爭議，殊為可惜，本文嘗試從稅法理論重新建構本案供參考。

實質課稅原則理論作為稅法解釋原則即構成要件之認定，宜謹守其經濟解釋之原則及其適用限制，並提出充分之證據及論證邏輯之一貫性，本案判決以名義進口人與實質進口人來判斷是否具有免稅資格，未能援引實質課稅原則，且何謂「名義進口人」及「實質進口人」？均未能提出充分之說明，造成前後爭點見解的矛盾，有失嚴謹，另在 BOT 合約的法律性質、名義貸與人的漏稅罰責任及漏稅罰與免稅證明之關聯等爭議上，學說及實務上均有相關爭論，本案判決均直接表明見解未附任何理由，亦嫌速斷，若能適度援引借助學說上相關的「判斷標準」來衡量本案，對於問題的解決及理論的建立，將會有更大的貢獻。【月旦財經法雜誌第 18 期，2009 年 9 月，第 133 頁】