

臺灣基隆地方法院行政訴訟判決

111年度簡字第1號

111年10月5日辯論終結

原告 巧舜企業有限公司

法定代理人 楊文修

輔佐人 陳捷魁

被告 財政部關務署基隆關

代表人 呂敬銘

訴訟代理人 林福欽

曾秀美

上列當事人間進口貨物核定稅則號別事件，原告不服財政部中華民國110年10月21日台財法字第11013935180號訴願決定（案號：第00000000號），提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序事項：

一、本件係關於稅捐課徵事件涉訟，而其標的金額在新臺幣（下同）400,000元以下，依行政訴訟法（修正前）第229條第1項及第2項第1款規定，應由地方法院行政訴訟庭為第一審管轄法院，並適用簡易程序，合先敘明。

二、本件被告代表人於訴訟繫屬中由楊崇悟變更為呂敬銘（本院卷頁343），並已具狀聲明承受訴訟（本院卷頁341至342），核無不合，應予准許。

貳、實體事項：

一、事實概要：

原告委由國欣報關有限公司分別於民國109年4月17日、6月15日及6月29日向被告報運進口法國產製麵粉計3批（進口報

單號碼：第AW/09/G26/G0538號、第AW/09/G26/G0870號及第AW/09/G26/G0948號，下稱A、B、C報單），其中A報單第1項、B報單第2項、C報單第2項貨名皆為：WHEAT FLOUR "REI NE DES BLES" T65皇后紅標小麥麵粉；A報單第2項、B報單第3項、C報單第3項貨名皆為：WHEAT FLOUR TRADITION T65傳統法國小麥粉T65（世界盃專用粉）；C報單第6項貨名為：WHEAT FLOUR T65布爾喬亞小麥麵粉（以下合稱系爭貨物），申報稅則號別皆為第1901.20.00號「供製作第1905節烘製食品用之混合料及麵糰」，稅率20%，電腦核定以免審免驗(C1)方式通關，依關稅法第18條第1項規定，按原告申報之事項先行徵稅放行，事後再加審查。嗣經被告審查結果，均改歸列稅則號別第1901.90.99號「其他第1901節所屬之調製品」，稅率30%，A至C報單重新核計應分別補徵稅款27,466元、27,117元及18,828元，以109年9月11日基普五補字第0109011171號函檢送第AWZ000000000000號、第AWZ000000000000號及第AWZ000000000000號「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書」（下合稱原處分），通知原告繳納，並於同年月14日合法送達原告。惟原告不服，於109年10月13日申請復查，被告110年3月31日基普五字第1091026756號復查決定並未變更原處分，且於110年4月1日合法送達。原告仍不服，再於110年4月28日向財政部提起訴願，猶經財政部於110年10月21日以台財法字第11013935180號訴願決定（案號：第00000000號，下稱訴願決定）駁回，訴願決定書並於同年月25日合法送達。原告仍有不服，遂於110年12月24日向本院提起行政訴訟。

二、原告主張：

（一）被告對系爭貨物之分類原則有誤：

1. 我國海關進口稅則分類架構採用WCO制定之HS制度，依WCO制定之國際商品統一分類制度(H. S.)註解（下稱HS註解）準則一明定「分類之核定，應依照各節所列之名稱及任何有關類或章註為之」。然被告先表示稅則號別「分類之核定，應依

照各節所列之名稱及有關類或章註為之」為海關進口稅則解釋準則一所明定，後又主張「分類之核定，應依照稅則號別所列之名稱及有關類或章註為之」，已有齟齬。且海關進口稅則總則一提及「本稅則各號別品目之劃分」、「各號別之貨名」，意謂「本稅則各號別品目之劃分(本稅則各節品目之劃分)」、「各號別之貨名(各節之貨名)」，立法真意應係海關進口稅則各節品目之劃分，暨貨品分類之核定以4位碼節之貨名為依據，被告卻將中華民國進口稅則及輸出入貨品分類表合訂本（下稱海關進口稅則）總說明二規定：「關於貨品號列及品目之劃分，稅則號別之認定，應依據海關進口稅則總則及解釋準則所定有關規定辦理。」之「稅則號別之認定」，擅改成「稅則號別之核定」，將海關進口稅則總則一之「各號別之貨名」更異為「各稅則號別之貨名」（亦即稅則各號別品目稅則4位碼節品目被竄改成8位碼之稅則號別品目），顯對4位碼各節所列名稱與8位碼稅則號別所列名稱之分辨混淆，已屬可疑。

2. 系爭貨物既經被告肯認報運進口小麥粉，引以稅則第1101節貨名包含「小麥(Wheat flour)」、第1101.00目及稅則號別第1101.00.10號三者稅則名稱皆屬「小麥粉」，未有稅則名稱適用不足或疑義情事明確，亦足反映系爭貨物真實屬性，被告自知以稅則相關章註為優先適用之分類規則，倘仍有疑問時，始得參據HS註解，卻逕依海關進口稅則第11章章註一「本章不包括下列各項：(乙)1901節之已調製穀類粉、碎粒、細粒及澱粉」，認定系爭貨物已非屬稅則1101節，造成HS註解(輔助規範)凌駕解釋準則(法定規範，即是海關進口稅則第11章章註一)，牴觸國際通用之HS分類架構。

(二)HS註解就稅則第1101節與第1901節之中譯內容不當，致被告對系爭貨物認定偏差，影響稅則號別之正確核定。依HS註解說明六，系爭貨物稅則號別認定之解釋，應以HS註解原文為準。系爭貨物之稅則號別應為1101.00.10號：

1. 由海關進口稅則第1101節及稅則第1101.00目、稅則第1901

節、HS註解第1901節之原文、中文敘述可知，「小麥粉」歸屬稅則第1101節及稅則第1101.00目，「粉調製食品」歸列稅則第1901節。而HS註解第1101節相關原文、中譯係：「本節包括小麥或雜穀粉（即第1001節穀類磨成或壓成粉末製品）This heading covers wheat or meslin flour (i. e., the pulverized products obtained by milling the cereals of heading 10.01)」、「本節之粉，亦可加入微量礦質磷酸鹽、抗氧化劑、乳化劑、維生素或發粉（自發性粉），小麥粉亦可加入通常不超過10%麵筋，以增強其食用價值。Flours of this heading may be improved by the addition of very small quantities of mineral phosphates, anti-oxidants, emulsifiers, vitamins or prepared baking powders (self-raising flour). Wheat flour may be further enriched by an addition of gluten, generally not exceeding 10%.」；「粉經進一步加工或添加其他物質以用作『食品加工』者除外（第1901節）。Flours which have been further processed or had other substances added with a view to their use as food preparations are excluded (generally heading 1901).」。如實際參酌HS註解原文、「food preparations」之立法用語，其正確文義應為：「本節之粉可加有改良用之微量礦質磷酸鹽、抗氧化劑、乳化劑、維生素或發粉，小麥粉可加入通常不超過10%之麵筋以增強其食用價值。」（「以增強其實用價值」係指增強烘製食品實用價值）、「粉經進一步加工或添加其他物質以用作『調製食品』除外（通常歸入第1901節）」。

2. 由上可知，稅則第1901節與第1101節之區別係：

(1)第1901節「粉調製食品」是以粉為基料及加入其他物質(例如乳、糖、蛋、麵筋、色素、維生素、果實等)之調製食品。意謂第1901節小麥粉調製食品係小麥粉為基料而加入「其他物質之調製食品」，小麥粉雖構成粉調製食品基本特

性，但未必是重量最重或體積最大者，亦即所加入其他物質之添加量，非屬微量添加。

(2)第1101節「小麥粉」係第1001節小麥磨成或壓成之粉末製品，在研磨製粉流程「可添加」如礦質磷酸鹽、抗氧化劑、乳化劑、維生素或發粉，其添加量第1101節限於添加微量。

(3)佐以HS註解對第1101節詮釋，尚可知：該節可加入如礦質磷酸鹽、抗氧化劑、乳化劑、維生素或發粉之食品添加物，用以改良小麥粉，且諸等食品添加物在HS註解第1101節規定未歸為「其他物質(other substances)」，該節註解規定「添加其他物質以用作調製食品除外（通常歸入第1901節）」，亦即小麥粉經添加其他物質以用作調製食品，排除第1101節之外；而「其他物質」於HS註解第1901節明訂「其他物質亦可加入這些主要成分中，例如乳、糖、蛋、酪蛋白、白蛋白、脂肪、油、香料、麵筋、色素、維生素、果實、或提升食用價值其他物質」，方可與第1101節「小麥粉添加其他物質以用作調製食品除外（通常歸入第1901節）」明確聯結。

(4)又依教育部《重編國語辭典修訂本》對「調製」之釋義係：「調配各種材料，製成食物。」；我國食品良好衛生規範準則用詞定義：「原料：指成品可食部分之構成材料，包括主原料、副原料及食品添加物。」、「主原料：指構成成品之主要材料。」、「副原料：指主原料及食品添加物以外構成成品之次要材料。」

(5)關務署90年8月27日台總局稅字第90105237號函（下稱關務署90年函）第2頁說明一、(二)：「根據HS註解第1901節(II)之詮釋--糕餅粉定義，係指小麥粉添加發粉、乳化劑、砂糖、奶粉及油脂等副原料之混合料」及(三)「麵包麵糰(dough)係以麵粉加砂糖、食鹽、酵母等副原料，加水混合捏合者。」，亦認定HS註解第1901節「加入之其他物質」本質，係「添加副原料」。

3. 被告雖辯稱系爭貨物於小麥粉外，因添加澱粉酶及麥芽粉之添加物，該等添加物已達食品調製之用途或目的屬粉類調製

品，應歸於稅則1901節。然而：

- (1)觀諸HS註解第1101節，規定小麥粉經添加其他物質以用作調製食品(按：HS註解並非規定已達食品調製之用途或目的)，為第1101節所排除，而且以小麥粉為基料(主原料)及食品添加物外，必定需加入HS註解第1901節所述之其他物質種類(副原料)，才構成第1901節小麥粉調製食品。核系爭貨物除小麥粉(98.994%、99.394%、99.91%)外，添加澱粉酵素及麥芽粉之食品添加物，其添加量(0.003%、0.006%及0.003%、0.09%)屬微量，又未加入HS註解第1901節所述之其他物質(至被告所提「焦糖化」，係指蔗糖這類小分子糖類在攝氏165度高溫下，發生脫水聚合反應，麥芽粉與澱粉酵素均未能將澱粉分解為蔗糖，所稱『進行著色反應(焦糖化作用)』，均與麥芽粉、澱粉酵素無涉)，實不屬於小麥粉調製食品，非上述第1901節所示之品項。
- (2)被告忽視HS註解第1101節正確中譯「本節之粉可加有改良用之微量礦質磷酸鹽，小麥粉可加入通常不超過10%之麵筋以增強其食用價值。」，「增強小麥粉食用價值」實指「加入通常不超過10%之麵筋」，與改良用之食品添加物無涉，誤認「加入澱粉酵素及麥芽粉在增強小麥粉食用價值，歸列第1901節」，所言自非可採。
- (3)又前述HS註解實際翻譯「粉經進一步加工或添加其他物質以用作調製食品除外(通常歸入第1901節)」，其真意並非限定歸入第1901節，惟我國中譯漏掉「通常歸入」，僅呈現「第1901節」，海關素不知穀粉經進一步加工歸列稅則第1904節「膨化或焙製之穀類調製食品」，侷限糾結第1901節，影響海關對稅則第1101節與稅則第19章正確理解，自衍生不當稅則分類判準。
- (4)大陸「中式麵點粉」與日本「小麥粉(麵粉)」分類案例，均可佐證HS第1101節尚可添加微量之其他物質。
- (5)承前所述，系爭貨物除小麥粉外，所添加之其他物質係「微量澱粉酵素及麥芽粉」，此屬於我國食品添加物第17類「酵

素製劑」，是以小麥粉為主原料(基料)添加食品添加物，未加入副原料(即HS註解第1901節所述其他物質)，系爭貨物自非屬稅則1901節之小麥粉調製食品，而應係1101節之小麥粉。

(三)被告參考關務署90年函說明一、(一)「本稅號僅適用供烘焙第1905節所列糕餅用之混合料及麵糰」之範圍與分類原則，核認本件稅則號別，實屬錯誤：

1. 按涉及訂頒海關進口稅則貨品之分類原則或歸列稅則號別，財政部向依行政程序法第159條第2項第2款及第160條第2項規定辦理，以部令並公布行政院公報。引財政部107年10月4日台財法字第10713940630號函示，該部主管法律及法規命令之釋示具通案適用性者，應確實依法制作業規定以「部令」登載於行政院公報對外公開。亦即訂頒解釋性規定具通案適用性者，應以「部令」登載於行政院公報對外公開。然被告提出之關務署90年函，既非以主管機關名義發函，未經財政部首長簽署；亦未依行政程序法第159條第2項第2款暨第160條第2項規定，以財政部令發布之，並登載於行政院公報，對外公開，不符法定程式。

2. 關務署90年函說明一、(一)「本稅號僅適用供烘焙第1905節所列糕餅用之混合料及麵糰。」「(二)糕餅用之混合料…在製糕餅時，只需再加水或蛋混合，即可經烘製成第1905節所列糕餅者」「(三)麵糰--供烘焙第1905節所列糕餅用之及麵糰」及說明二、「--未添加發粉或酵母且加水或蛋尚無法經烘製成糕餅之粉調製品」等實質說明，顯見稅則第1901.20.00號之範圍，事實上侷限於供烘焙第1905節所列糕餅用，不包括供烘焙第1905節麵包、蛋糕、餅乾及其他烘製食品(糕餅除外)用，與供法式麵包使用之系爭貨物無涉，況美國海關NYK84900、N297523之2案例，未添加酵母或發粉亦得歸列第1901.20目，被告據關務署90年函認定系爭貨物稅則號別，自有違誤。

3. 被告抗辯「區分供製作第1905節烘製食品用之混合料及麵

01 糰」，嗣察覺稅則第19章標題內容，遂以稅則第19章標題
02 「糕餅類食品」替代「第1905節烘製食品」之判準，顯然忽
03 視解釋準則一「類、章及分章之標題，僅為便於查考而設」
04 與第1905節所列名稱「麵包、糕餅、蛋糕、餅乾及其他烘製
05 食品」之分類。且由美國案例HQ H244172亦知，「餅乾」麵
06 糰混合料分類原則，與適用「糕餅」麵糰混合料分類原則，
07 容有不同。

08 4. 原告另請求被告提供關務署90年函說明一、(二)所述日本分
09 類案例資料，目的係為印證該貨品屬於供製作烘焙第1905節
10 糕餅(pastry)用之混合料，惟被告未予提供，僅以「3.5%葡
11 萄糖(glucose)與5.5%蔗糖(sugar)合併9% sugar」、「併將
12 『糖』以廣義名詞列載」置辯。然蔗糖、葡萄糖歸列稅則17
13 01節、稅則1702節，屬相異貨品。貨物之稅則分類係進行事
14 實認定及法規之涵攝，爰此，須先依貨物之特性，釐清其本
15 質究竟為何，後才能夠認定其應屬之稅則號別，前提不正
16 確，其判斷自然會發生錯誤。被告所辯凸顯不諳食品基本特
17 性，令人合理懷疑對本案貨品特徵本質認定及稅則號別之歸
18 列，難謂不生影響。又，日本案例雖非本案系爭貨物，若查
19 明係供製作供烘焙糕餅(pastry)用之混合料，足證關務署90
20 年函範圍限於「供製作供烘焙第1905節糕餅用之混合料及麵
21 糰」，即知其所稱分類原則，與系爭貨物無涉。

22 5. 被告依關務署90年函訂頒稅則第1901.20.00號「供製作第19
23 05節烘製食品用之混合料及麵糰」分類原則，核列系爭貨物
24 稅則，恐有曲解或逾越HS註解第1905節、增加法律所未明定
25 之內容：

26 (1)關務署90年函說明二稱「又按HS註解第1905節之詮釋，供製
27 作烘製食品…。」，但HS註解第1905節之原文、中譯係「Th
28 is heading covers all bakers' wares. …本節包括所有
29 烘製食品。…」，故HS註解真義為「烘製食品」，關務署解
30 釋為「供製作烘製食品用混合料」，曲解HS註解文義。

31 (2)關務署90年函係統一解釋稅則第1901.20.00號分類原則，說

明一規範稅則第1901.20.00號「供製作第1905節烘製食品用之混合料及麵糰」之範圍與分類原則，說明一、(一)明訂「本稅號僅適用供烘焙第1905節所列糕餅用之混合料及麵糰」，經審視第1905節及第1901節HS原文註解全文，HS註解對第1901.20目「供製作第1905節烘製食品用之混合料及麵糰」，未予以規範統一解釋分類原則及限定於「糕餅用」。

(3)審視第1905節及第1901節HS原文註解及其中譯，第1905節「(A)麵包、糕餅、蛋糕、餅乾及其他烘製食品，不論是否含有可可」之包括產品：(1)普通麵包～(15)脆鹹食品，除(6)薑餅(gingerbread)及其類似品載有「以黑麥粉或小麥粉，甜味料(例如蜜、葡萄糖、轉化糖、精製糖蜜)及香料或調味料所製成，不論是否加入蛋黃或水果(whether or not containing egg yolk or fruit.)」外，亦未查到關於關務署函說明一、(二)「糕餅用之混合料——製糕餅時，只需再加水或蛋混合，即可烘製第1905節所列糕餅者」詮釋，亦即未有「製糕餅時，只需再加水或蛋混合，即可烘製第1905節所列糕餅者」之文義。

(4)基此，關務署90年函並未依行政程序法第8條規定保護人民有正當合理之信賴度，已曲解HS註解第1905節文義及增加法律所未明定之嫌。

(四)美國海關HQ003812案例與系爭貨物稅則號別認定標準不同：

1. 該案係由玉米粉為主要原料及數種食品添加物(additives)所組成，其食品添加物添加量未超過成品混合物重量1%，所含之防腐劑、調味劑食品添加物，非屬HS註解第1101節及第1102節所列礦質磷酸鹽、抗氧化劑、乳化劑、維生素等食品添加物，美國海關審認該等食品添加物僅用以改善玉米粉，未歸入第19章調製食品(food preparation)，予以歸列美國號列1102.20.0000。可知美國海關將HS註解第1101節及第1102節所列礦質磷酸鹽、抗氧化劑、乳化劑、維生素等食品添加物，視為例示規定。

2. 又其原文闡明HS解釋準則規範第1901節包括粉為基料之調製

01 食品，是以食品工業之中間製品或粉與旨在改善口味、營養
02 價值和質地之配料混合之粉混合物，皆受第1901節之粉為基
03 料之調製食品所規範，亦未有被告所主張「第11章的粉限於
04 未經過特別調製者，而添加微量且用途特定之物質，至如係
05 為了食品調製之用途而添其他種類物質，則歸列於第19章」
06 相關敘述。是系爭貨物因添加澱粉酵素及麥芽粉，經被告處
07 斷非屬HS註解第1101節所載之食品添加物，縱使微量添加，
08 被告執以應排除第1101節，顯與美國海關貨物分類核列標準
09 歧異。

- 10 3. 美國海關稅則分類HQ003812案例所涉添加物中，防腐劑主要
11 功能是抑制微生物生長，目的是延長食品保存期限，殺菌及
12 漂白是殺菌劑主要功能，抗氧化劑使用對象主要是針對食品
13 之脂質成分抗氧化，三者功能性迥然不同，類屬不同功能之
14 食品添加物，被告詎將上開成分作為黴菌抑制劑或殺菌劑，
15 並稱與抗氧化劑之食物保存功能相同，自屬無據。被告另將
16 該案添加丙酸鈉、己二烯酸、反丁烯二酸主張係黴菌抑制劑
17 或殺菌劑，然澱粉酵素與麥芽粉為食品添加物第17類「其
18 它」項下「酵素製劑」、礦質磷酸鹽屬第7類「品質改良
19 劑」、抗氧化劑歸第3類、乳化劑係第16類、維生素為第8類
20 「營養添加劑」、發粉屬第6類「膨脹劑」及丙酸鈉、己二
21 烯酸及反丁烯二酸分屬第1類「防腐劑」、第11類「調味
22 劑」，皆歸屬衛福部依我國法律(食品安全衛生管理法)發布
23 之「食品添加物使用範圍及限量暨規格標準」明訂，被告不
24 諳食品添加物功能性分類，逕自認定上開成分功能，亦有違
25 誤。

- 26 (五)稅則分類(Tariff classification)稅則碼屬國際共通之稅
27 則碼，我國除了不得變更前6位稅則碼，也必須採用HS制度
28 之解釋準則及國際稅則碼，不容違背。則就同一HS制度，相
29 同貨品之小麥粉添加微量澱粉酵素及麥芽粉，業經104年歐
30 盟官方公報歸列第1101節，意謂歐盟27個WCO會員國遵循稅
31 則前6位碼及依據HS註解所為分類，將小麥粉加入微量澱粉

01 酵素及麥芽粉歸列HS第1101節下，而非歸入第1901節之小麥
02 粉調製食品，歐盟官方公報稅則分類見解可納入海關進口稅
03 則總則一「得參據其他文件辦理」，對於本案「小麥粉添加
04 微量澱粉酵素、麥芽粉」稅則認定，應具參考價值。被告辯
05 稱「因系爭貨物於小麥粉外，尚添加有澱粉酵素及麥芽粉，
06 而為HS註解第1101節所排除」屬被告主觀揣度，背離國際貨
07 品分類原則及主流。

08 (六)按海關就進出口貨物稅則號別或CCC號列之分類，其目的係
09 供作為政府課稅、制定貿易政策管理及貨物進出口統計等用
10 途，亦即進口貨物稅則分類係服膺於稅費核課及邊境管制目
11 的之行政行為，邊境管制為海關任務之一，邊境管制為主管
12 機關輸入管理，當與進口貨物稅則分類有關。是按CCC號列3
13 824.99.99.17-3「食品添加物（含食料或其他有營養價值之
14 物質者除外）」輸入規定代碼508，亦即輸入食品安全衛生
15 管理法之「食品添加物使用範圍及限量暨規格標準」收載
16 者，應向主管機關食藥署取得食品添加物許可證辦理並依F0
17 1辦理進口通關；又HS註解第3824節詮釋未對食品添加物予
18 以規定，海關無從參據，必依循輸入規定代碼508之「食品
19 添加物使用範圍及限量暨規格標準」，行使貨品認定，足證
20 輸入規定為主管機關輸入管理等情，是判斷如何將進口貨物
21 歸列稅則時，涉有貨品特徵屬性認定，應以我國法律（食品
22 安全衛生管理法）為認定標準。是參考主管機關食藥署編印
23 之「麵粉、澱粉及其上下游相關產業衛生管理實務手冊」中
24 「麵粉製造流程圖」，揭示麵粉（小麥粉）製造流程中，加
25 入微量食品添加物（如澱粉分解酵素、維生素等）屬麵粉製
26 造步驟流程等情，即知系爭貨物僅係以小麥粉加入微量食品
27 添加物，而非加入發粉、乳化劑、砂糖、奶粉等副原料所製
28 成之混合料，系爭貨物自不應歸列於稅則1901節。

29 (七)為此提起本件訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（包括復查
30 決定）均撤銷。

31 三、被告答辯：

01 (一)被告對於稅則號別品目之劃分，悉就進口貨物之實際狀態，
02 依據「中華民國海關進口稅則」各稅則號別之貨名，各類、
03 章及其註及解釋準則之規定，並參據HS註解及其他有關文
04 件，本諸職權依法核定歸列，足知稅則號別之核列並非以稅
05 則節名或僅憑申報之貨名即予以核定，亦不因教育部對「調
06 製」之釋義而有異。復參海關進口稅則總說明：「……我國
07 海關進口稅率依8位碼貨品配置，稱為稅則號別……」，是
08 以，總則一所稱之「本稅則各號別品目之劃分……」及解釋
09 準則一所稱之「稅則號別」為同義，均係8位碼貨品配置，
10 實無原告所稱以稅則4位碼節品目（稅則各號別品目）竄改
11 成8位碼之稅則各號別品目之情。又系爭貨物係小麥粉添加
12 其他物質混合而成之調製食品，為海關進口稅則第11章章註
13 一規定所排除，由海關進口稅則第11章章註一及HS註解第11
14 章章註1核定本案之稅則歸列，均為相同之結果，自無所謂H
15 S註解凌駕解釋準則之問題，原告所指亦非可採。

16 (二)系爭貨物應歸屬於稅則號別第1901.90.99號：

17 1. 依海關進口稅則第1901節：「麥芽精；由粉、碎粒、細粒、
18 澱粉或麥芽精製成之未列名調製食品，未含可可或含可可重
19 量（以完全脫脂可可為基礎計算）低於40%者；以第04.01
20 至04.04 節物品製成之未列名調製食品，未含可可或含可可
21 重量（以完全脫脂可可為基礎計算）低於5%者」、HS註解
22 第19章總則：「本章包括通常用為食品之許多調製產品，這
23 些調製產品直接以第10章之穀物、第11章之產品、或其他章
24 植物性之食物粉、細粒及細粉（穀類粉、碎粒及細粒，澱
25 粉，果實或其他植物粉、細粒及細粉）或第04.01至04.04節
26 貨品製得。」及HS註解對第1901節之詮釋：「（II）……本
27 節包括許多種以粉、碎粒或細粒、澱粉或麥芽精為基料之
28 調製食品，不論其所含之這些基料是否重量最重或體積最
29 大，但這些基料構成了調製食品之基本特性。其他物質亦可
30 加入這些主要成分中，例如乳、糖、蛋、酪蛋白、白蛋白、
31 脂肪、油、香料、麵筋、色素、維生素、果實、或提升食用

01 價值之其他物質……」。

- 02 2. 系爭貨物中之WHEAT FLOUR"REINE DES BLES" T65（即A報單
03 第1項、B報單第2項、C報單第2項）成分為98.994%小麥粉、
04 1%小麥麵筋、0.006%真菌澱粉酶（澱粉酵素/
05 Fungalamylases）；WHEAT FLOUR TRADITION T65（即A報單
06 第2項、B報單第3項、C報單第3項）成分為99.394%小麥粉、
07 0.6%小麥麵筋、0.003%小麥麥芽粉、0.003%真菌澱粉酶；WH
08 EAT FLOUR T65（即C報單第6項）成分為99.91%小麥粉、0.0
09 9%小麥麥芽粉，可見系爭貨物核屬由「小麥粉」添加「其他
10 物質」混合而成之調製食品，依解釋準則一、六之規定與上
11 開稅則第1901節之闡釋，應歸列稅則第1901節。
- 12 3. 且依關務署90年函、被告101年3月6日以(101)基關字第0020
13 號進口稅則分類疑問及解答函就稅則第1901.20.00號之分類
14 原則之解釋（未添加發粉或酵母且加水或蛋尚無法烘製成糕
15 餅之粉調製品……，不能歸列第1901.20目，而應歸列第190
16 1.90.90號『其他第1901節所屬之調製食品』），系爭貨物
17 未添加酵母或發粉等原料，無稅則號別第1901.20.00號之適
18 用，被告依上揭規定將系爭貨物改列稅則號別第1901.90.99
19 號，自屬有據。
- 20 4. 系爭貨物稅則號別之歸列與HS註解第1101節究屬列舉或例示
21 規定無涉；「food preparation」無論翻譯為「食品加工」
22 或「調製食品」對本案稅則歸類不生影響：
- 23 (1)按海關進口稅則第11章章註一「本章不包括下列各項：……
24 （乙）第1901節之已調製穀類粉、碎粉、細粒及澱粉。」、
25 HS註解第11章章註1、（b）「本章不包括下列各項……
26 （b）第19.01節之已調製粉、碎粒、細粒及澱粉。」及HS註
27 解對第1101節之詮釋「本節之粉，亦可加入微量礦質磷酸
28 鹽、抗氧化劑、乳化劑、維生素或發粉（自發性粉），小麥
29 粉亦可加入通常不超過10%之麵筋，以增強其食用價值。
30 ……粉經進一步加工或添加其他物質以用作食品加工者除外
31 （第19.01節）。」暨卷附英文原文整體觀察可知，上開規

01 範意旨，在於歸列稅則第1101節之小麥粉，限於未經過特別
02 調製者，除非係出於增益小麥粉本身之目的，而添加微量且
03 用途特定之物質，或不超過10%之麵筋。如係為了食品調製
04 之用途而添加其他種類物質，即非本節所稱之「粉」，而應
05 歸列1901節，亦即稅則第11章排除第1901節之調製食品。

06 (2)系爭貨物於小麥粉外，尚添加「澱粉酵素」及「麥芽粉」等
07 物質，由「實用麵包製作技術」（中華穀類食品工業技術研
08 究所印行，104年版）一書內容可見，澱粉酵素之麥芽粉
09 （內即含有澱粉酵素）作用在參與並提升澱粉分解，釋出更
10 多及更持續之糖類，一方面可提供酵母發酵之原料，另方面
11 亦可於麵包烤焙時進行著色反應（焦糖化作用）；另指出澱
12 粉酵素及麥芽粉之添加並非僅能於製粉階段為之，而係於麵
13 包製作、食品烘焙或食品加工之階段均可進行。顯見系爭貨
14 物添加該等物質係基於食品加工（或謂食品調製，如採原文
15 「food preparation」之原意）之效用或目的，並非僅在增
16 強小麥粉本身之食用價值，應歸列稅則第1901節，自無第11
17 01節之適用。

18 (3)是依海關進口稅則第11章章註及HS註解第11章第1101節文
19 義，該節明確排除第1901節「已調製」、「添加其他物質以
20 用於食品加工」之調製品，而系爭貨物因其添加物，係有助
21 於嗣後食品加工階段之發酵或著色等關乎食品調製之用途及
22 目的，非僅在增強小麥粉本身之食用價值，自應歸列予稅則
23 第1901節。與HS註解對第1101節可添加其他物質之種類，究
24 屬例示或列舉規定無關，「food preparation」翻譯為「食
25 品加工」或「調製食品」亦對本案稅則歸類不生影響。

26 (三)被告依財政部關務署組織法第2條第2款規定，將系爭貨物送
27 請稅法組釋疑，經稅法組109年11月6日（109）基關字第005
28 3號進口稅則分類疑問及解答函釋以：「依據稅則第11章章
29 註一之規定，並參據HS註解第1101節及第1901節之詮釋，本
30 案3項貨品除含有小麥粉及麵筋外，另額外添加麥芽粉及澱
31 粉酶，依解釋準則一、六之規定，及本署90年8月27日台總

01 局稅字第90105237號函意旨，無稅則第1101節及稅則號別第
02 1901.20.00號之適用，宜歸列稅則第1901.90.99號『其他第
03 1901節所屬之調製品』。」，可見稅法組之認定結果與被告
04 核定之稅則號別相同，益證本案稅則號別歸列並無違誤。

05 (四)系爭貨物之分類，未悖於貨品分類之基本精神與原則，亦無
06 違國際主流：

- 07 1. 依財政部關務署組織法第2條規定、司法院大法官釋字第407
08 號解釋及最高行政法院108年度判字第20號判決要旨，行政
09 機關於依法行政原則下，自得發布解釋性行政規則，且行政
10 規則經發布後，即對下級機關及屬官發生拘束力，縱未登載
11 於政府公報，尚不影響其效力。
- 12 2. 關務署90年函係為確保商品分類之一致性，統一解釋稅則第
13 1901.20.00號之分類原則，其說明一、記載「稅則第1901.2
14 0.00號『供製作第1905節烘製食品用之混合料及麵糰』之範
15 圍與分類原則……」，揭示該函旨在區分「供製作第1905節
16 烘製食品用之混合料及麵糰」甚明，並無如原告所言「限於
17 供烘焙第1905節糕餅用」之意，且已參據HS註解及國際相關
18 案例而為解釋。
- 19 3. 關務署90年函說明一、(二)糕餅用之混合料，記載成分係
20 以「78%小麥粉、9%糖……等」，或併將「糖」以廣義名詞
21 合稱列載，並非原告所稱漏載或認知不足，且該案例僅係該
22 函所載案例之一，不得逕認此僅限於供烘焙第1905節糕餅
23 (pastry)用。
- 24 4. 原告固稱日本、大陸均有未添加發粉或酵母，卻歸入稅則第
25 1901.20目之案例，惟未見日本「小麥粉(麵粉)」案例之
26 分類規則、原因之解釋；另大陸「復配酶製劑乳化劑」之成
27 分與系爭貨物亦非相同，難以比附援引。況他國案例係供參
28 考之用，對我國海關稅則分類之核定並無拘束力，不容原告
29 逕執上開案例，即質疑我國分類原則錯誤。
- 30 5. 原告雖再舉美國海關NYK84900、N297523之2案例，指稱未添
31 加酵母或發粉亦得歸列第1901.20目云云。然稅則第1901.2

0.00號為「供製作第1905節烘製食品用之混合料及麵糰」，HS註解對第1901節之詮釋：「（Ⅱ）……本節特別包括下列製品，例如：……（7）預混麵糰，主要由穀粉與糖、脂肪、蛋或水果組成（包括置於模型者，或已製成最終成品形狀者）」，即「麵糰」歸列於稅則第1901.20.00號，無關其有無添加發粉或酵母。是美國海關上開案例型態皆為「dough」，均屬「麵糰」類產品，自無須考量有無添加發粉或酵母，即予以歸列稅則號別第1901.20.00號，此亦與關務署90年函之說明一、（三）意旨相符。則被告衡酌系爭貨物屬由小麥粉添加其他物質之混合料，係遵循有關「混合料」之分類標準而為核定，與前揭原告所舉案例貨物有別，自不可比附援引。是原告主張該分類原則有瑕疵、該函「限於供烘焙第1905節糕餅用」或與世界各國分類未具一致性，均非可採。

6. 原告前於復查、訴願程序中提出美國海關HQ003812貨品分類案例為例，主張系爭貨物應歸列第1101節云云。實則，該案例添加物係作為保存劑（抗氧化劑）及乳化劑使用，且其添加未逾單純增進粉製品本身狀態之目的；原告亦稱該案例經美國海關審認添加物僅用以改善玉米粉，未歸入第19章調製食品，是該案例與系爭貨物添加物之種類、用途及添加目的（協助發酵與增色）迥然不同。且參該案例認為稅則第1901節所稱之調製品，包括供食品製造用，添加提升風味、營養或質地（口感）成分之混合粉製品，足知美國海關對稅則第11章與第19章之區分，亦與HS註解之闡釋相同，第11章的粉限於未經過特別調製者，而添加微量且用途特定之物質，至如係為了食品調製之用途而添加其他種類物質，則歸列於第19章，實與本案稅則核列標準相同，原告以該案例指稱被告不諳食品添加物功能性分類之詞，顯然誤解本案稅則核列之標準。再參美國案例HQ H244172說明加入酵母或小蘇打（碳酸氫鈉）之混合物，才歸類予稅則第1901.20目，亦足徵系爭貨物分類原則與國際主流分類方式並無分歧，未悖於貨品

01 分類之基本精神與原則。

02 (五)進口貨物稅則號別之核定，係屬貨品特徵與稅則規定之涵攝
03 問題，關於稅則號別之適用，原則上應依稅則號別所列之貨
04 名及有關之類或章註，再參據海關進口稅則解釋準則、HS註
05 解及其他有關文件，決定貨物稅則號別之歸屬。又世界各國
06 政府政策、產業型態及賦稅制度不一，各國對於稅則號別之
07 分類原則，包括稅率之制定等，容或有部分相異之處，惟各
08 國對於稅則號別之分類原則，自仍應以進口國海關認定為
09 主。故本案依據「中華民國海關進口稅則」各稅則號別之貨
10 名，各類、章及其註及解釋準則之規定，並參據HS註解及其
11 他有關文件認定系爭貨物之稅則，他國之案例認定雖可供我
12 國海關核定進口稅則號別之參考，然非謂海關對於進口貨物
13 稅則分類及關稅之徵收應受其拘束，此參最高法院106
14 年度判字第17號判決意旨即知，是原告所舉歐盟公報對於我
15 國海關稅則分類之核定並無拘束力。

16 (六)另參最高法院107年判字第704號判決意旨、海關配合進
17 出口貿易管理作業規定第4點第4款前段規定，亦可知進口貨
18 物稅則分類，屬海關執掌事項，應由海關本諸海關進口稅則
19 各稅則號別之貨名，各類、章註及解釋準則之規定，並得參
20 據HS註解及其他有關文件等為之，其他行政機關所為貨品分
21 類號列之認定，僅作為海關參考，並無拘束海關之效力。輸
22 入規定亦係主管機關規範該項進口貨物之管理機制，亦與稅
23 則之核定無關。核「食藥署麵粉手冊」係為食品安全之目的，
24 彙整衛生管理實務，用意在供業者及衛生稽查人員參
25 考；國家標準CNS550等相關國家標準係為推行共同一致之標
26 準，並促進標準化，或為控管食品衛生安全及品質等而設，
27 非為稅則分類之判準，其所欲達成之行政目的迥然不同，均
28 無關係系爭貨物稅則號別歸屬之判定，原告據以主張本案稅則
29 分類應依食品安全衛生管理法，或質疑被告不正視衛生主管
30 機關專業意見及國家標準係屬不當云云，均無足採。

31 (七)並聲明：原告之訴駁回。

01 四、本院之判斷：

02 (一)查原告委由國欣報關有限公司分別於109年4月17日、6月15
03 日及6月29日向被告報運系爭貨物計3批，其中A報單第1項、
04 B報單第2項、C報單第2項貨名皆為：WHEAT FLOUR "REINE D
05 ES BLES" T65皇后紅標小麥麵粉；A報單第2項、B報單第3
06 項、C報單第3項貨名皆為：WHEAT FLOUR TRADITION T65傳
07 統法國小麥粉T65（世界盃專用粉）；C報單第6項貨名為：W
08 HEAT FLOUR T65布爾喬亞小麥麵粉，申報稅則號別皆為第19
09 01.20.00號「供製作第1905節烘製食品用之混合料及麵
10 糰」，稅率20%，電腦核定以免審免驗(C1)方式通關，依關
11 稅法第18條第1項規定，按原告申報之事項先行徵稅放行，
12 事後再加審查。嗣經被告審查結果，均改歸列稅則號別第19
13 01.90.99號「其他第1901節所屬之調製品」，稅率30%，A至
14 C報單重新核計應分別補徵稅款27,466元、27,117元及18,82
15 8元，以原處分通知原告繳納，並於109年9月14日合法送
16 達。惟原告不服，於109年10月13日申請復查，復查決定並
17 未變更原處分，且於110年4月1日合法送達。原告仍不服，
18 再於110年4月28日向財政部提起訴願，猶經財政部以訴願決
19 定駁回，並於110年10月25日合法送達。原告仍有不服，遂
20 於110年12月24日向本院提起行政訴訟等情，業據原告提出
21 訴願決定書為證（本院卷頁25至36），並經本院調取原處分
22 （含復查決定）卷宗（附有進口報單、原處分函及補稅清表
23 暨送達證書、復查申請書、復查決定書及送達證書、訴願
24 書、訴願決定書等件）、訴願卷宗（附有原處分函及補稅清
25 表、復查決定書、訴願書及訴願理由書暨訴願補充理由書、
26 訴願答辯書及訴願補充答辯書、訴願決定書及送達證書等
27 件）確認無誤，且為兩造所不爭執，堪信為真實。至原告主
28 張原處分（含復查決定）認定之稅則號別不符海關進口稅
29 則、HS註解之規定，造成稅率有誤等語，則為被告所否認，
30 並以前詞置辯。職故，本件之爭點為：系爭貨物之稅則號別
31 為何？茲論述如下。

01 (二)按海關進口稅則總則一規定：本稅則各號別品目之劃分，除
02 依據本稅則類、章及其註，各號別之貨名及解釋準則之規定
03 外，並得參據關稅合作理事會編纂之「國際商品統一分類制
04 度（HS）註解」及其他有關文件辦理。海關進口稅則解釋準
05 則一規定：類、章及分章之標題，僅為便於查考而設；其分
06 類之核定，應依照稅則號別所列之名稱及有關類或章註為
07 之，此等稅則號別或註內未另行規定者，依照後列各準則規
08 定辦理。海關進口稅則解釋準則六規定：基於合法之目的，
09 某一稅則號別之目下物品之分類應依照該目及相關目註之規
10 定，惟該等規定之適用僅止於相同層次目之比較。為本準則
11 之適用，除非另有規定，相關類及章之註釋亦可引用。HS註
12 解準則一規定：類、章及分章之標題，僅為便於查考而設；
13 其分類之核定，應依照稅則號別所列之名稱及有關類或章註
14 為之，此等稅則號別或註內未另行規定者，依照後列各準則
15 規定辦理。HS註解準則六規定：基於合法之目的，某一節之
16 目下物品之分類應依照該目及相關目註之規定，惟該等規定
17 之適用僅止於相同層次目之比較。為本準則之適用，除非另
18 有規定，相關類及章之註釋亦可引用。準此，海關對於進口
19 貨物稅則號別之核定，除依據海關進口稅則各稅則號別之貨
20 名，各類、章註及解釋準則之規定歸列外，並得參據關稅合
21 作理事會編纂之HS註解及其他有關文件辦理（按：原告稱被
22 告以HS註解凌駕海關進口稅則云云，顯有誤解）。

23 (三)按海關進口稅則之稅則號別第1901.20.00號為「供製作第19
24 05節烘製食品用之混合料及麵糰」（Mixes and doughs for
25 the preparation of bakers' wares of heading 19.0
26 5），第1欄稅率為20%。稅則號別第1901.90.99號為「其他
27 第1901節所屬之調製品」（Other preparations of headin
28 g 19.01），第1欄稅率為30%。稅則號別第1101.00.10號為
29 「小麥粉」（Wheat flour），第1欄稅率為17.5%（按：原
30 告稱被告以4位碼竄改為8位碼云云，亦有誤解）。

31 (四)按HS註解第19章規定：穀類、粉、澱粉或奶之調製食品；糕

餅類食品。第19章總則規定：本章包括通常用為食品之許多調製產品，這些調製產品直接以第10章之穀物、第11章之產品、或其他章植物性之食物粉、細粒及細粉（穀類粉、碎粒及細粒，澱粉，果實或其他植物粉、細粒及細粉）或第04.01至04.04節貨品製得。19.01規定：麥芽精；由粉、碎粒、細粒、澱粉或麥芽精製成之未列名調製食品，未含可可或含可可重量（以完全脫脂可可為基礎計算）低於40%者；以第04.01至04.04節物品製成之未列名調製食品，未含可可或含可可重量（以完全脫脂可可為基礎計算）低於5%者。19.01（II）規定：未含可可或含可可重量（以完全脫脂可可為基礎計算）低於40%之粉、碎粒、細粒、澱粉或麥芽精製成之未列名調製食品。本節包括許多種以粉、碎粒或細粒、澱粉或麥芽精為基料之調製食品，不論其所含之這些基料是否重量最重或體積最大，但這些基料構成了調製食品之基本特性。其他物質亦可加入這些主要成分中，例如乳、糖、蛋、酪蛋白、白蛋白、脂肪、油、香料、麵筋、色素、維生素、果實、或提升食用價值之其他物質，或可可，最後一項可可之重量（以完全脫脂可可為基礎計算）必須低於40%（參見本章註解總則）。1901.20規定：供製作第19.05節烘製食品用之混合料及麵糰。1901.90規定：其他。第11章規定：製粉工業產品；麥芽；澱粉；菊糖；麵筋。第11章章註1。（b）規定：本章不包括下列各項：第19.01節之已調製粉、碎粒、細粒及澱粉。第11章總則（c）規定：本章不包括下列各項：第19.01節之已調製粉、碎粒、細粒及澱粉。11.01規定：小麥粉或雜穀粉。本節之粉，亦可加入微量礦質磷酸鹽、抗氧化劑、乳化劑、維生素或發粉（自發性粉），小麥粉亦可加入通常不超過10%之麵筋，以增強其食用價值。粉經進一步加工或添加其他物質以用作食品加工者除外（第19.01節）〔Flours of this heading may be improved by the addition of very small quantities of mineral phosphates, anti-oxidants, emulsifiers, vitamins or pre

pared baking powders (self-raising flour). Wheat flour may be further enriched by an addition of gluten, generally not exceeding 10%... Flours which have been further processed or had other substances added with a view to their use as food preparations are excluded (generally heading 19.01). 〕。海關進口稅則第1901節規定：麥芽精；由粉、碎粒、細粒、澱粉或麥芽精製成之未列名調製食品，未含可可或含可可重量（以完全脫脂可可為基礎計算）低於40%者；以第0401至0404節物品製成之未列名調製食品，未含可可或含可可重量（以完全脫脂可可為基礎計算）低於5%者。海關進口稅則第11章章註一（乙）規定：本章不包括下列各項：第1901節之已調製穀類粉、碎粒、細粒及澱粉。準此，由小麥粉添加提升食用價值之其他物質混合而成之調製食品，應歸列第19章中之19.01規定之貨物，並須為供製作第19.05節烘製食品用之混合料及麵糰，始得歸列1901.20規定之貨物，否則應歸列1901.90規定之貨物，且歸列第19章中之19.01規定之貨物，不得歸列第11章之貨物，而小麥粉，僅加入微量礦質磷酸鹽、抗氧化劑、乳化劑、維生素或發粉（自發性粉）、不超過10%之麵筋，始得歸列第11章中之11.01規定之貨物，換言之，歸列11.01規定之小麥粉，限於未經過特別調製者，亦即係出於增益小麥粉本身之目的，而添加微量且用途特定之物質，至於為了食品調製之用途而添加其他種類物質，即非11.01規定之貨物，而應歸列19.01規定之貨物。

（五）按HS註解19.05規定：麵包、糕餅、蛋糕、餅乾及其他烘製食品，不論是否含有可可；聖餐餅、盛裝藥物用之空囊、封緘糯米紙、米紙及其類似產品。19.05（A）規定：本節包括所有烘製食品。此項食品最常見成分是穀粉、酵母，及鹽。再者，1901.20規定之貨物既指供製作第19.05節烘製食品用之混合料及麵糰，業如前述，準此，1901.20規定之貨物即指供製作麵包、糕餅、蛋糕、餅乾及其他烘製食品用之混合

料及麵糰。進者，麵糰本可供製作麵包、糕餅、蛋糕、餅乾及其他烘製食品用，固不待言，然混合料非必然均可供製作麵包、糕餅、蛋糕、餅乾及其他烘製食品用，則1901.20規定之混合料即應限於可供製作麵包、糕餅、蛋糕、餅乾及其他烘製食品用之混合料，而應具有穀粉、酵母或類似成分。對此，原處分（含復查決定）卷宗所附之改制前關稅總局90年8月27日台總局稅字第90105237號函：統一解釋稅則號別第1901.20.00號之分類原則…穀類粉添加發粉或酵母、乳化劑、砂糖，奶粉及油脂等副原料之混合料，在製糕餅時，只須再加水或蛋混合，即可經烘製第1905節所列糕餅者，始歸列稅則第1901.20.00號…未添加發粉或酵母且加水或蛋尚無法經烘製成糕餅之粉調製品，依前述分類依據，不能視為專供製作第1905節烘製食品用之混合料，屬通用性食品原料，不能歸列稅則第1901.20目，而應歸列「其他第1901節所屬之調製食品」等語；101年3月6日(101)基關字第0020號進口稅則分類疑問及解答函請財政部關稅總局稅則處解釋：貨品若屬添加發粉或酵母之混合料，且作為烘焙製品用途者，宜歸列稅則第1901.20.00號，否則宜歸列稅則號別第1901.90.99號等語（見原處分卷）。經核與HS註解上開規定之內容、意旨相符，且與本院上開見解相同，應為可採。

（六）觀諸原處分（含復查決定）卷宗所附之系爭貨物製造流程圖與成分說明文件，系爭貨物中之WHEAT FLOUR "REINE DES BLES" T65（即A報單第1項、B報單第2項、C報單第2項）成分為98.994%小麥粉、1%小麥麵筋、0.006%真菌澱粉酶（澱粉酵素/Fungal amylases）；WHEAT FLOUR TRADITION T65（即A報單第2項、B報單第3項、C報單第3項）成分為99.394%小麥粉、0.6%小麥麵筋、0.003%小麥麥芽粉、0.003%真菌澱粉酶（澱粉酵素/Fungal amylases）；WHEAT FLOUR T65（即C報單第6項）成分為99.91%小麥粉、0.09%小麥麥芽粉。可知，系爭貨物係由小麥粉添加提升食用價值之其他物質混合而成之調製食品，揆諸上開規定及說明，應歸列第19

01 章中之19.01規定之貨物。再者，系爭貨物係由小麥粉添加
02 提升食用價值之其他物質混合而成之調製食品，顯非麵糰，
03 而屬混合料，然其並未添加發粉或酵母等類似成分，亦非加
04 水或蛋可供製作麵包、糕餅、蛋糕、餅乾及其他烘製食品用
05 之混合料，而屬通用性食品原料之混合料，揆諸上開規定及
06 說明，系爭貨物不應歸列稅則號別第1901.20.00號，而應歸
07 列稅則號別第1901.90.99號。從而，被告將系爭貨物改列稅
08 則號別第1901.90.99號，於法有據。

09 (七)原告雖主張系爭貨物應改列稅則號別第1101.00.10號，HS註
10 解第1101節之規定所允許添加之物質並非列舉，且HS註解中
11 文版將「food preparations」誤譯為「食品加工」云云，
12 然系爭貨物於小麥粉外，尚添加有澱粉酵素、麥芽粉之其他
13 物質，業如前述。復觀諸原處分（含復查決定）卷宗所附原
14 告提出之「實用麵包製作技術」（中華穀類食品工業技術研
15 究所印行，104年版），澱粉酵素、麥芽粉（內即含有澱粉
16 酵素）作用在參與並提升澱粉分解，釋出更多及更持續之糖
17 類，一方面可提供酵母發酵之原料，另方面亦可於麵包烤焙
18 時進行著色反應（焦糖化作用），且非僅能於製粉階段為
19 之，而於嗣後之麵包製作、食品烘焙或食品加工等階段均可
20 進行助益。可知，澱粉酵素、麥芽粉之添加，係著眼於提供
21 酵母發酵之原料及烤焙時進行著色反應（焦糖化作用）等用
22 途及目的，亦即，因其等添加而受到增益之產品係最終製成
23 之食品，並非小麥粉自身，從而，澱粉酵素、麥芽粉顯非係
24 出於增益小麥粉本身之目的所添加微量且用途特定之物質，
25 而係為了食品調製之特別用途所添加之其他種類物質，則系
26 爭貨物即非HS註解11.01規定之貨物，而應歸列HS註解19.01
27 規定之貨物。進者，HS註解及海關進口稅則明確規定，歸列
28 第19章中之19.01規定之貨物，即不得歸列第11章之貨物，
29 準此，系爭貨物之稅則號別既為第1901.90.99號，業如前
30 述，即不得歸列稅則號別第1101.00.10號。至HS註解11.01
31 規定所允許添加之物質係指列舉或例示，抑或HS註解中文版

01 將「food preparations」翻譯為「食品加工」是否妥適等
02 節，均不影響上開稅則號別之歸列。職故，原告此部分之主
03 張，應無理由。

04 (八)按財政部關務署為稅則解釋之權責機關，為協助解決實務上
05 徵納雙方對進口貨物稅則歸類所生歧異，特於下設稅則法制
06 組，依其專業針對稅則分類疑義釋明應歸類之稅則號別，俾
07 利海關一體遵循，亦得供法院參考（最高行政法院108年度
08 上字第1136號判決及108年度裁字第713號裁定參照）。本件
09 被告另檢附原告復查申請之資料就系爭貨物函請財政部關務
10 署稅則法制組釋示稅則號別，該組於109年11月6日以（10
11 9）基關字第0053號進口稅則分類疑問及解答函釋認：依據
12 稅則第11章章註一之規定，並參據HS註解第1101節及第1901
13 節之詮釋，本案3項貨品除含有小麥粉及麵筋外，另額外添
14 加麥芽粉及澱粉酶，依解釋準則一、六之規定，及本署90年
15 8月27日台總局稅字第90105237號函意旨，無稅則第1101節
16 及稅則號別第1901.20.00號之適用，宜歸列稅則第1901.90.
17 99號「其他第1901節所屬之調製品」等語（見原處分卷）。
18 核與本院之上開見解相同，足供作為參考，益徵被告核定之
19 稅則號別並無違法。

20 (九)原告雖主張依被告預審案例、財政部關務署臺北關（下稱臺
21 北關）預審案例及日本海關案例、美國海關案例，該等案例
22 之貨物均未添加酵母或發粉，亦歸列第1901.20目，故被告
23 之歸列標準有誤云云，然改制前關稅總局90年8月27日台總
24 局稅字第90105237號函首即區分「混合料」及「麵糰」產品
25 各別應如何歸列，其說明：一、（三）麵團：…參據HS註解
26 對第1901節之詮釋：「（Ⅱ）…本節特別包括下列製品，例
27 如：…（7）預混麵糰，主要由穀粉與糖、脂肪、蛋或水果
28 組成（包括置於模型者，或已製成最終成品形狀者）」及WC
29 0 The HS Compendium of Classification Opinions 1901.
30 20案例…因此，供烘焙第1905節所列糕餅用之麵糰（包括置
31 於模型者，或已製成最終成品形狀者）與糕餅用麵糰再經調

01 製、加工之未烘焙者，均屬稅則第1901.20目之範疇等語。
02 可知，「麵糰」（按：非混合料）歸列於稅則號別第1901.2
03 0.00號，並無關是否添加發粉或酵母，且核與HS註解上開規
04 定之內容、意旨相符，亦與本院上開見解相同，應為可採。
05 而訴願卷宗及本院卷宗所附原告提出之被告預審案例之貨物
06 為冷凍歡樂吉拿圈，已載明貨品為「冷凍麵糰」；臺北關預
07 審案例2則之貨物為玉米片半成品，亦符合上開HS註解規定
08 對麵糰之定義；日本海關案例之貨物為冷凍派基料（麵糰，
09 dough）；美國海關案例之貨物亦皆為「dough」；故上開案
10 例之貨物均屬「麵糰」類產品（按：非混合料），無論是否
11 添加發粉抑或酵母，均歸列稅則號別第1901.20.00號。可
12 知，原告此部分之主張，混淆「混合料」與「麵糰」之分類
13 標準，容有誤解，亦無理由。另原告雖聲請函詢國際組織、
14 日本有關上開函文所載之案例資料暨前案資料云云，然原告
15 自始即誤解上開函文之內容及上開HS註解之規定，故原告之
16 聲請顯欠缺調查證據之必要性，應併予駁回。

17 （十）按關稅法第3條第1項及第4條規定：「關稅之徵收及進出口
18 貨物稅則之分類，除本法另有規定者外，依海關進口稅則之
19 規定…。」及「關稅之徵收，由海關為之。」準此，進口貨
20 物關稅之徵收，稅則號別之核定，屬海關執掌事項，應由海
21 關本諸海關進口稅則各稅則號別之貨名，各類、章註及解釋
22 準則之規定，並得參據HS註解及其他有關文件，依職權審核
23 認定。各國對於稅則號別之分類原則，包括稅率之制定等，
24 容或有部分相異之處，惟各國對於稅則號別之分類原則，仍
25 應以進口國海關之認定為主。故其他國家之進口貨物稅則如
26 何歸列，雖可供我國海關核定進口稅則號別之參考，然非謂
27 海關對於進口貨物稅則之分類及關稅之徵收，即應受其拘
28 束。簡言之，世界各國政府政策、產業型態及賦稅制度不
29 一，且因關稅政策不同，所課稅率或有差異，他國案例或其
30 他個案縱有不同之見解與認定，對於我國海關稅則分類之核
31 定本無拘束力（最高行政法院106年度判字第17號判決參

照)。本件原告雖主張依美國海關HQ 003812貨品分類案例，其他物質添加量未超過混合成品重量1%，僅屬用以構成改善穀類粉食用價值云云，惟觀諸原處分卷宗4所附上開案例，乃是因美國海關認定其添加物係作為保存劑（sodium propionate、sorbic acid及fumaric acid為黴菌抑制劑或殺菌劑，得發揮食物保存功能，與HS註解11.01規定之抗氧化劑之食物保存功能相同）及乳化劑使用，與HS註解11.01規定所列物質之用途相同，且添加未逾單純增進粉製品本身狀態之目的，是有稅則第1101節之適用，而系爭貨物添加物之種類、用途及添加目的（協助發酵與增色），均與上開案例（保存及乳化）迥然不同，自不得比附援引，且美國海關於同案中認為稅則第1901節所稱之調製品，「包括」供食品製造用而添加提升風味、營養或質地（口感）成分之混合粉製品（The EN specifies that heading 1901...encompasses intermediate preparations for the food industry, including mixtures obtained by blending flour with ingredients designed to improve taste, nutritional value and texture.），亦與被告核列系爭貨物稅則號別之標準相同。況且，縱若原告所提上開國外案例之產品與系爭貨物係相同乙節屬實，但世界各國政府政策、產業型態及賦稅制度不一，且因關稅政策不同，所課稅率或有差異，故他國案例即使有不同之認定，對於我國海關稅則分類之核定亦無拘束力。同理，原告雖提出日本、歐盟、大陸之案例，惟日本案例未見說明，且歐盟、大陸案例之貨物是否與系爭貨物相同，顯有疑義，況日本、歐盟、大陸即使有不同之認定，對於被告稅則分類之核定亦無拘束力。從而，原告此部分之主張，均無理由。另原告雖聲請函詢各國海關、國際組織就系爭貨物稅則號別歸列之認定為何乙節，然基於上開理由，原告之聲請即欠缺調查證據之必要性，應併予駁回（遑論各國海關以及國際組織何以有義務、何以要耗費世界之資源，而為原告進口之系爭貨物表示意見，實難費解）。

01 (十一)原告雖主張被告應依國家標準CNS550所定名稱「麵粉(Wh
02 eat flour)」或食品添加物類別作為認定稅則號別之標
03 準云云，然依標準法第1條、第4條、第5條之規定及國家
04 標準制定辦法，國家標準係為制定及推行共同一致之標
05 準，並促進標準化，謀求改善產品、過程、增進生產效
06 率、維持生產、運銷或消費之合理化，以增進公共福祉，
07 且採自願性方式實施，經各該目的事業主管機關引用全部
08 或部分內容為法規者，始從其規定，又國家標準規範之項
09 目相當眾多，包括種類、等級、性能、成分、構造、形
10 狀、尺度、型式、品質、耐久度或安全度及標示、設計、
11 製圖、生產、儲存、運輸或使用等方法，或其生產、儲存
12 或運輸過程中之安全及衛生條件、包裝之種類、等級、性
13 能、構造、形狀、尺度或包裝方法、產品之檢驗、分析、
14 鑑定、檢查或試驗方法、產品之用詞、簡稱、符號、代
15 號、常數或單位等；依食品安全衛生管理法第1條、第3條
16 之規定，食品安全衛生標準係為管理食品衛生安全及品
17 質，維護國民健康，且規範之項目相當眾多，包括產品及
18 其原料、特殊營養食品及配方食品、食品著色、調味、防
19 腐、漂白、乳化、增加香味、安定品質、促進發酵、增加
20 稠度、強化營養、防止氧化、單方物質、複方物質、食品
21 器具、食品容器或包裝、食品用洗潔劑、食品業者、標
22 示、營養標示、基因改造、加工助劑等。準此，國家標
23 準、食品安全衛生標準顯與稅則號別核定之事項，在目
24 的、內容及效力等方面，全然不同，其等間並無必然之關
25 連性，亦即不能引用非關「關稅課徵」之意見做為有關關
26 稅課徵分類之判準（最高行政法院107年度判字第704號判
27 決參照），可知，原告上開主張，顯有誤解，亦無理由
28 （遑論原告竟以文字訓估學作為核定稅則號別之標準，而
29 不斷主張網路資料就「調製」等文字之釋義云云，且有關
30 改制前關稅總局90年8月27日台總局稅字第90105237號
31 函，該函係對該案之糕餅，綜觀上開1901.20及1901.50等

01 整體規定，而就稅則第1901.20目、「其他第1901節所屬
02 之調製食品」所為之認定，然原告竟擷取上開函文之糕餅
03 文字及上開1901.50之部分規定，即主張上開函文之認定
04 有誤云云，顯忽略上開函文及上開規定之整體意旨，所為
05 斷章取意，亦不可採）。

06 (十二)至原告雖主張「發粉」是否將認定屬於「能發揮食品調製
07 用途之其他物質」；發粉和碳酸氫鈉性質不同云云，然系
08 爭貨物均未含上開成份，且「發粉」是否屬於「能發揮食
09 品調製用途之其他物質」、其與碳酸氫鈉性質是否不同等
10 節，顯與系爭貨物稅則號別之核定無涉，從而，原告此部
11 分之主張，亦不足作為有利原告之認定。

12 五、綜上所述，原告所述各節，均無足採，被告所為原處分、復
13 查決定，均於法並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合。
14 原告仍執前詞，訴請撤銷原處分、復查決定及訴願決定，核
15 無理由，應予駁回。

16 六、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第236
17 條、第98條第1項前段，判決如主文。

18 中 華 民 國 111 年 11 月 3 日
19 行政訴訟庭法官 曹庭毓

20 以上正本係照原本作成。

21 如不服本判決，應於判決送達後20日內，向本院提出上訴狀並表
22 明上訴理由（原判決所違背之法令及其具體內容，或依訴訟資料
23 可認為原判決有違背法令之具體事實），其未載明上訴理由者，
24 應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（上訴狀及上訴理由書
25 均須按他造人數附繕本，如未按期補提上訴理由書，則逕予駁回
26 上訴），並應繳納上訴裁判費新臺幣3000元。

27 中 華 民 國 111 年 11 月 3 日
28 書記官 黃婉晴