高雄高等行政法院判決

111年度簡上字第33號

上　訴　人　喬錡有限公司

代　表　人　洪信壽

被 上訴 人　財政部關務署高雄關

代　表　人　陳木榮

上列當事人間貨物稅事件，上訴人對於中華民國111年3月31日臺灣高雄地方法院110年度簡字第17號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、程序方面：

被上訴人代表人原為蘇淑貞，於訴訟繫屬中變更為陳木榮，經其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、上訴人委由訴外人大華報關運輸股份有限公司（下稱大華公司）：

㈠於民國108年12月30日向被上訴人報運進口丹麥產製「DENSIT WEAR FLEX 1000」等1批（計3項），進口報單號碼第BD/08/024/G5212號(下稱A報單)，其中第1、2項原申報稅則號別第3824.99.99.90-3號「其他化學或相關工業之未列名化學品及化學製品（包括天然產品混合物）」，第1欄關稅稅率5%，未申報貨物稅率及稅額，申請審驗方式欄填報代碼「8」（申請文件審核），通關方式為C3（貨物查驗），因上訴人急需提貨，爰依關稅法第18條第3項規定，准上訴人繳納保證金新臺幣（下同）66,000元後，先行驗放，事後再加審查。嗣經被上訴人審查第1至2項實到來貨「DENSIT WEARFLEX 1000」、「DENSIT WEAR CAST 2000」（下依序稱A報

單來貨1、2）」核屬「代水泥」，遂改稅則號別第3214.90.00.00-7號「建築物正面、室內壁垣、地板及天花板或其他類似品使用之非耐火表面處理調製品」，第1欄關稅稅率同為5%，稽徵特別規定為「T*」（部分進口應課徵貨物稅），並認系爭代水泥屬貨物稅條例第7條第1項第4款規定之貨物，應按每公噸徵收貨物稅440元，遂核定應納稅費計65,858元（含進口稅29,769元、推廣貿易服務費243元、貨物稅3,740元及營業稅32,106元），經以上開保證金抵繳後，核退金額計142元，並核發第BD09-071號退還保證金通知書檢附第BDZ00000000057號「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書」(下稱原處分1)通知上訴人。上訴人不服原處分1，申請復查（下稱復查決定1），未獲變更。上訴人仍不服，提起訴願（下稱訴願決定1），遭決定駁回。

㈡復於109年2月25日向被上訴人報運進口丹麥產製水泥基料製品1批（計4項），進口報單號碼第BE/09/024/G0609號(下稱B報單)，原申報稅則號別第3824.50.00.00-7號「非耐火之灰泥及混凝土」，第1欄關稅稅率5%，稽徵特別規定為「T*」（部分進口應課徵貨物稅），未申報貨物稅稅率及稅額，申請審驗方式欄填報代碼「8」，通關方式為C2（文件審核），經改按C3M（人工查驗）方式通關，因上訴人急需提貨，爰依關稅法第18條第3項規定，准上訴人繳納保證金153,512元後，先行驗放，事後再加審查。嗣經被上訴人審查結果，以系爭B報單4項來貨「DENSITOP®BASIC」、「DENSITOP®BASIC」、「DENSIPHALT®」、「DENSIT®PRIMER」（下依序稱B報單來貨1、2、3、4）均屬代水泥，遂改稅則號別第3214.90.00.00-7號「建築物正面、室內壁垣、地板及天花板或其他類似品使用之非耐火表面處理調製品」，其餘規定同上訴人之申報，並認系爭代水泥屬貨物稅條例第7條第1項第4款規定之貨物，應按每公噸徵收貨物稅440元，核定應納稅費153,512元（含進口稅63,649元、推廣貿易服務費509元、貨物稅21,450元及營業稅67,904元），並以上

開保證金抵繳後，乃核發第BE09-072號退還保證金通知書檢附稅單號碼第BEI11390192887號「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書」(下稱原處分2)通知上訴人。上訴人不服原處分2，申請復查（下稱復查決定2），未獲變更。上訴人仍不服，提起訴願（下稱訴願決定2），亦遭決定駁回。

㈢上訴人對於訴願決定1、2均不服，遂合併提起行政訴訟，經臺灣高雄地方法院（下稱原審）以110年度簡字第17號行政訴訟判決（下稱原判決）駁回其訴，上訴人仍表不服，遂提起本件上訴。

三、原判決駁回上訴人在原審之訴，係以：

㈠認定「代水泥」之判準：

貨物稅條例第7條第2項規定「前項第4款所稱代水泥，指以石灰或黏土或其他石、土製造具有凝固堅強之性質，可供代替水泥用途之貨品；其以飛灰或其他石、土灰等摻合水泥製成者，亦同。」是以代水泥物品之判斷標準，由上開法條文義可知，包括原料成分、是否具有凝固堅強之性質，可否取代水泥用途？至於原料成分之化學成分比例為何，則無特別規定。

㈡綜合系爭A報單之第1、2項來貨及B報單之來貨，具有下列1.至3.之成分、物理性質以及可代替水泥之用途，自屬貨物稅條例第7條第1項第4款、第2項所指稱之代水泥無訛：

1.依貨物「組成材料」：依據上訴人提供之原廠型錄及「SAFETY DATA SHEET」等（原處分卷乙證2第13-15頁、第17-29頁；乙證1第17-29頁、第31-36頁）相關資料顯示，A報單來貨化學成分係以CaO、SiO_2及Al_2O_3+TiO_2為主，組成材料中水泥占比30-60%；B報單來貨之化學成分係以CaO及SiO_2為主，而組成材料之水泥占比30-90%，渠等成分均具備水泥成分。

2.依貨物「性質」：A報單來貨特性除具有耐磨、耐高溫性質外，亦具有與水泥功能接近之膠結凝固工作特性、強度伸展及發揮耐久服務壽命之功能；而B報單來貨成分除與

水泥成分相近，其高含量之$Al_2O_3+TiO_2$係為增加產品之耐磨與耐高溫性能，特性除具有黏結、塗面、整修之工作性能外，亦具有凝固堅硬之性質，與乾拌水泥砂漿性質接近。

3.就貨物「用途」：依據上訴人提出之來貨用途說明圖案及說明（見原審卷第57頁），其自承A報單來貨使用在水泥工業、鋼鐵工業發電業等之生產流程中的設備內，作為管材耐磨保護之材料；B報單來貨第1、2項係用在混泥土地板上進行塗抹，以其特有之成分配方，增加地板之耐磨、耐重及抗壓性，而其塗抹之厚度不到2公分。另B報單來貨第4項則於塗抹B報單來貨第1、2項之前，先予塗抹混泥土地板上，再覆以該報單來貨第1、2項，亦可證B報單來貨第1、2、4項就是用來取代水泥地板表面那2公分不到的水泥層，自屬作為代替水泥用途之貨品。而B報單來貨第3項物品則與B報單來貨第1、2項均可提供倉庫配送中心安全、平坦且持久之地板舖面，是B報單來貨第3項使用於高使用率之舖面，可承受因車輛輪胎、急煞車等之路面耗損，以及十字路口與迴旋處之重壓等，足認就用途而言，A、B報單進口之來貨，均可作為代水泥之用。

㈢又被上訴人認定A、B報單來貨宜歸屬代水泥，係依上訴人所附之技術報告內容及可能使用之範圍綜合研判，與CNS61「卜特蘭水泥」及CNS15286「水硬性混和水泥」係屬「水泥」非「代水泥」本無相關，價格亦非審認之重點，更不受水泥公會函文之拘束。而上訴人所爭執A、B報單來貨之化學成分、物理特性及功效用途非屬代水泥，不過是指上開來貨較水泥原本即有之耐磨性、耐重性、抗壓性，其「品質」或「效用」更好而言，未具其他「獨立」於水泥之用途。是被上訴人據以認定應依「代水泥」之規定課徵貨物稅，並無違誤。

四、上訴要旨略以：

上訴人業於111年3月31日行文財政部賦稅署有關何謂「代水泥」？有何實例？惟未獲得實質貼切有意義之回復。上訴人亦已提供「經濟部標準檢驗局」及公正公信機構「財團法人臺灣經濟科技發展研究院」之鑑定函復，說明本案產品「DENSIT 耐磨陶瓷材質」非屬國家標準規範之CNS61「卜特蘭水泥」，亦非屬CNS15286之代水泥，原判決卻依經濟部工業局提供之不當意見認定本案產品屬代水泥之範圍，而應適用貨物稅條例第7條第1、2項規定課徵貨物稅，行政單位以不科學方法與不科學的理解方式審理一個科學的品目，顯有謬誤等語。

五、本院經核原判決駁回上訴人於原審之訴，並無違誤，茲就上訴理由，再予補充論述如下：

㈠上訴人就原處分1、2有關進口稅、推廣貿易服務費及營業稅等之課徵及金額均不爭執(原審卷第246頁)，僅就進口A、B報單所載品項是否屬代水泥性質，而符合貨物稅條例第7條第1、2項規定應課徵貨物稅不服，即上訴人僅就A報單貨物稅21,450元及B報單貨物稅3,740元提出爭訟，合先敘明。

㈡「代水泥」應課徵貨物稅：

1.水泥及代水泥課徵貨物稅之立法歷程：

⑴按有關水泥之課徵貨物稅，35年8月16日公布施行之貨物稅條例第4條規定：「貨物稅稅率如左：……(八) 水泥從價徵收百分之15。」75年1月27日修訂之貨物稅條例第5條第9款規定：「貨物稅稅率如左：……九、水泥從價徵收百分之30。」79年1月24日修正之貨物稅條例第7條規定：「水泥：凡水泥及代水泥均屬之，從價徵收百分之20。」 84年6月29日修正之貨物稅條例第7條規定：「(第1項)水泥：凡水泥及代水泥均屬之。其應徵稅額如左：一、白水泥或有色水泥每公噸徵收新臺幣600元。二、卜特蘭一型水泥每公噸徵收新臺幣320元。三、卜特蘭高爐水泥：水泥中高爐爐渣含量所占之重量百分率在百分之25以上者，每公噸徵收新臺幣280元。

四、代水泥及其他水泥每公噸徵收新臺幣440元。(第2項)行政院得視實際情況在前項各款規定之應徵稅額百分之50以內予以增減。」 91年7月17日修正之貨物稅條例(即現行條文)第7條規定：「(第1項)水泥：凡水泥及代水泥均屬之。其應徵稅額如左：一、白水泥或有色水泥每公噸徵收新臺幣600元。二、卜特蘭一型水泥每公噸徵收新臺幣320元。三、卜特蘭高爐水泥：水泥中高爐爐渣含量所占之重量百分率在百分之25以上者，每公噸徵收新臺幣280元。四、代水泥及其他水泥每公噸徵收新臺幣440元。(第2項)前項第4款所稱代水泥，指以石灰或黏土或其他石、土製造具有凝固堅強之性質，可供代替水泥用途之貨品；其以飛灰或其他石、土灰等摻合水泥製成者，亦同。(第3項)行政院得視實際情況在第1項各款規定之應徵稅額百分之50以內，予以增減。」

⑵從上開水泥課徵貨物稅歷年之修法歷程可知，「代水泥」自79年1月24日修正之貨物稅條例公布施行起，亦屬課稅標的。84年6月29日之貨物稅條例並就應稅水泥類型(白水泥或有色水泥、卜特蘭一型水泥、卜特蘭高爐水泥、代水泥及其他水泥)及稅額分別規定。而「代水泥」之具體立法定義則見諸於 91年7月17日修正公布之第7條第2項規定，而依此項規定可知，原料(石灰、黏土、其他土石)經製造具凝固堅強性質，可供取代水泥；或原料(飛灰、其他石土、土灰)摻合水泥，均屬代水泥。從而，原料經製造具凝固堅強性質為判斷代水泥之主要判準，從前揭立法定義未見限定其化學成分為何、摻合水泥之占比，始得列入「代水泥」之範疇，代水泥之認定，應以其組成原料、具凝固堅強性質及可否取代水泥等基準而為判斷。

2.次按「國外輸入之貨物，由海關代徵之稅捐，其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。」

稅捐稽徵法第35條之1定有明文。另貨物稅條例第1條規定：「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23條第2項規定「進口應稅貨物，納稅義務人應向海關申報，並由海關於徵收關稅時代徵之。」依上開規定可知，進口之水泥或代水泥，均屬貨物稅之客體並從量課徵。

㈢經查，A報單來貨1物品之化學組成為CaO 21%、SiO_2 16%、$Al_2O_3+TiO_2$ 58%；A報單來貨2物品之化學組成為CaO 18%、SiO_2 25%、$Al_2O_3+TiO_2$ 53%，其最大耐熱溫度皆為300度C，而組成材料之水泥（CEMENT）占比為30-60%，有上訴人提出之原廠型錄可參。另經濟部工業局（下稱工業局）提供意見略以：「依廠商提供之SDS資料及試驗報告顯示，該產品特性除具有耐磨、耐高溫性質外，亦具有與水泥功能接近之膠結凝固工作特性、強度伸展及發揮耐久服務壽命之功能；另其組成材料中，水泥占比30-60%，而化學成分係以CaO、SiO_2及$Al_2O_3+TiO_2$為主，與水泥成分相近，其高含量之$Al_2O_3+TiO_2$係為增加產品之耐磨與耐高溫性能，爰依其組成材料中之水泥占比、成分屬性及製程研判，建議宜歸屬於代水泥。」與前述原料摻合水泥，即屬代水泥之立法定義相符。再者，B報單之來貨1、2、3、4物品，其成分均含有卜特蘭水泥，其化學成分係以CaO及SiO_2為主，而組成材料之水泥占比30-90%，有上訴人提出之原廠型錄可參。而工業局提供意見以：「依廠商提供之資料及試驗報告顯示，其組成材料係由水泥、石英砂、矽灰及強塑劑混拌而成，其特性除具有黏結、塗面、整修之工作性能外，亦具有凝固堅硬之性質，與乾拌水泥砂漿性質接近。另依所附之技術報告內容及可能使用之範圍研判，爰建議可歸屬於『代水泥及其他水泥』。」與前述原料摻合水泥，即屬代水泥之立法定義相符，被上訴人所為認定，與法並無不核，上訴人意旨以A、B報單之來貨非屬水泥分類中之「卜特蘭水泥」，亦非屬CNS15286之代水泥，即自行認定非屬「代水泥」，自無足採。

㈣上訴意旨另以臺灣經濟科技發展研究院111年5月31日(111)經研良字第05040號、同年8月18日(111)經研良字第08030號函依上訴人提供之資料進行判斷，認A、B報單之來貨「DENSIT WEAR 1000、 2000」「DENSITOP®BASIC」、「DENSITOP®BASIC」、「DENSIPHALT®」、「DENSIT®PRIMER」應不屬水泥或代水泥(見本院卷第113、115頁)，被上訴人之認定違法。經查，臺灣經濟科技發展研究院就上訴人提交之產品是否屬代水泥，其判斷標準為：「混合水泥為水泥中容許添加5%以下卜作嵐材料，例如爐石粉及飛灰，由於添加量極少，其主要成分也是靠近CaO的方向。」即以添加5%以下爐石粉、飛灰之水泥，始屬代水泥，與前開貨物稅條例第7條第2項之立法定義有別，其依不同(非法定)之標準，所為之認定，自無足為其有利認定之憑據。是以，上訴意旨認本件關於代水泥之認定，應就來貨以實驗室之分析方式認定，被上訴人參究工業局之報告所為認定並不正確，將非水泥認定屬代水泥並非科學云云，亦無足採。

㈤末按，貨物稅乃針對特定物品課稅，出於財政收入目的有之，基於產業政策、節約能源等考量有之。而因一般貨物已課徵消費稅之營業稅，針對特定貨物，再加徵貨物稅，勢必構成重複負擔，與稅法上量能課稅及平等原則之要求不符，故貨物稅條例之應稅貨品，主管機關或立法上宜就社會經濟發展、產業政策、已課稅貨物稅之物品是否造成人民基本生活之負擔等因素，檢討其課徵之必要性，惟此均屬立法裁量、形成之範圍。本件上訴意旨之真意，如係有關水泥貨物稅之徵起，僅得就水泥或與水泥相近之代水泥(如上訴人所舉臺灣經濟科技發展研究院之認定標準)為之，貨物稅條例就水泥課徵貨物稅之範圍，有檢討必要，則如上所述，屬「代水泥」是否仍應成為貨物稅課稅標的之立法形成問題，與本件爭點為「代水泥」文義之正確涵攝，並無關聯，附此敘明。

㈥綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，並撤銷訴願決定及原處分，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第236條之2第3項、第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　12　　月　　12　　日

高雄高等行政法院第三庭

審判長法官　林　彥　君

法官　廖　建　彥

法官　黃　堯　讚

以上正本係照原本作成。

不得上訴。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　12　　月　　12　　日

書記官　江　如　青