

臺北高等行政法院判決

109年度訴字第1203號

110年9月16日辯論終結

原告 台灣美威水產股份有限公司

代表人 吳欣志（董事長）

訴訟代理人 林邦棟 律師

陳以蓓 律師

被告 財政部關務署臺北關

代表人 陳世鋒（關務長）

訴訟代理人 鄭全雄

章耀文

陳靜茹

上列當事人間進口貨物核定完稅價格事件，原告不服財政部中華民國109年8月13日台財法字第10913923690號（案號：第10900073號）訴願決定，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

一、被告代表人原為陳長庚，於訴訟進行中變更為陳世鋒，茲由其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、爭訟概要：原告於民國105年7月1日至105年9月30日向被告報運自挪威（NORWAY）進口已去除內臟之大西洋鮭魚全魚（HOG）及魚片（trim-E）共171批（進口報單號碼：第CY/05/ 555/00634號等171份），申報單價分別為CFR USD7.24/KG及CFR USD11.65/KG，均經電腦核定按C3M（人工查驗貨

物)方式通關。嗣被告依關稅法第13條第1項規定實施事後稽核結果,以原告與國外供貨商具特殊關係,且特殊關係已影響交易價格,依關稅法第30條規定,原申報之交易價格不得作為計算完稅價格之根據,依同法第33條規定,分別改按原告國內銷售價格CFR USD7.94~8.21/KG及CFR USD13.66~14.13/ KG核估完稅價格,以108年5月22日北竹業二補徵字第1080009088號函(下稱108年5月22日函)檢送第CYZ00000000039號等66份海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書(補稅)及同年6月21日北竹業二補徵字第1080009189號函(下稱108年6月21日函)檢送第CYZ00000000010號等105份海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書(補稅),通知原告補繳稅款共新臺幣(下同)3,329,440元(包括關稅2,360,065元及營業稅969,375元)。原告不服,申請復查,經被告以108年11月27日北普法字第1081023902號復查決定駁回,原告提起訴願,亦遭駁回,遂提起本件行政訴訟。

三、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1.原告提示之西元2015年11月12日之採購電子郵件有關trim-E所示「Which mean \$7.24 for HOG and \$11.98 for Trim E...But haven't secure current yet...This part should wait till we reach contract with Costco Taiwan (這表示輪切每單位7.24美元以及魚排E級每單位11.98美元……但這尚未確定,此部分應待我們與臺灣好市多達成共識)」,由此可知該進口單價將繫於後續原告對臺灣好市多確定的年度定價。復對照2015年11月12日之後,原告對臺灣好市多的報價為魚排每公斤740元,最後成交的價格為魚排每公斤710元。準此,兩者敲定價額銷售金額每公斤降低至少30元,原告僅向供應商調整0.33美元的價差,並無任何疑慮。原告所提出之申報價格,顯係為真實,不該當因些微差距而對該申報價格存疑。

01 2.原告母公司對於全球各地子公司供應鮭魚魚類部位之定
02 價，本即非依照被告自認定之那斯達克鮭魚指數，蓋「那
03 斯達克鮭魚指數」所指者，係對不同平均鮭魚重量不同規
04 格之每周平均銷售報告，僅能作為市場波動參考之一，且
05 各週區間之變異也極大。被告未說明何以所謂之正常慣例
06 定價需採納過去之指數報告，而強以市場上非特殊關係廠
07 商所形成之鮭魚指數直接認定作為「該行業正常定價慣例
08 之依據」。原告於105年當時幾乎是對臺灣好市多獨家供
09 應，高達9成7以上（魚排甚至是百分之百）的供應方向均
10 為臺灣好市多各通路分店，故進口價格必須跟隨與臺灣好
11 市多敲定的價格。依原告於申覆前調查時提出的客觀價
12 格，以銷售與臺灣好市多的每公斤單價而言，扣除原告的
13 相關成本（包含至costco的運費、機場至工廠的運費負
14 擔、工廠花費以及營業收入平均13%推算，遠低於105年平
15 均水產製造業16%之毛利率），每單位的進貨單價成本，H
16 OG為每公斤7.25美元、trim-E為每公斤11.61美元，與年
17 度合約之約定幾近無差。供貨商Marine Harvest Markets
18 Norway AS（下稱美威挪威公司）雖核有關稅法第30條第1
19 項第4款之特殊關係，然依採購電子郵件所示之年度合約
20 的定價策略、定價結果，兩者相較之下，均未有任何過低
21 以致於影響課稅之情事，更不影響交易價格與課稅公平原
22 則。

23 3.被告執105年度營利事業所得稅申報核定資料認利潤數據
24 僅有10.74%，該利潤率之計算，係包含當年度原告之總營
25 收減去各項成本以及其他部門之虧損後，方得出之計算結
26 果。原告基此提出105年度的年度各部門營業與各部門支
27 出表總表作為依據供本院檢視，此係同為原告簽證會計師
28 製作年度財務報表之基礎。觀關稅法第33條第3項第1款規
29 定可知，其所稱者絕非公司之年度利潤率，而係指「貨物
30 在國內銷售之一般利潤」，此兩者為在會計上顯然不同的
31 兩個概念，被告混淆此兩種利潤而錯植，誠不足取。細究

被告之計算式即可知，其完稅價格之公式中，扣除加工增值後，加乘之費率依照關稅法第33條之規定尚須扣減利潤與運保費。倘若真以被告所執之公司年度毛利率為計算基礎，則在計算年度毛利率時，當年度的運保費事實上就會作為成本先受計算扣除一次，方可計算出所謂的公司年度毛利率；被告明知該計算基礎，卻又再重複扣減一次運保費，顯然於理難合。原告本身於其他部門經營之業務成本所造成的虧損將形成整體偏低之計值，然被告堅持要以加上公司累積虧損計算後的損益率進管銷售利潤的計算更是全然失真。按關稅法第33條所定「一般銷售利潤」有別之年度所得稅申報核定「成本費用利潤率」，乃是企業一定期間的利潤總額與成本、費用總額的比率。成本費用利潤率指標表明每付出一元成本費用可獲得多少利潤，體現了經營耗費所帶來的經營成果。而以該「成本費用」所計算，其中更尚包含了營業費用、管理費用與財務費用等不應算入一般銷售成本的間接費用；更何況，營業費用中，除了自銷費用外，尚有來自其他營業部門的促銷費用、代銷費用與銷售部門費用與加計，自與所謂減去粗成本之一般利潤不同。更凸顯被告執105年度營利事業所得稅申報核定資料認利潤數據並無法做為關稅法第33條支持一般利潤之依據，有扭曲真實之嫌疑，而不足以原處分所認定增加虧損變異的利潤核計數作為標準。

4.再者，被告一方面於先前以「原告的申報是一個非常大的會計師事務所做的……被告引用的數據是有經過會計師簽證及國稅局核定的結果」表示肯認原告會計師簽證的公信力，嗣又拒絕承認原告提出作為會計師當年度查核底稿之損益表，表示「核定數據應較原告會計師所列者更為準確」否認原告會計師簽證的公信力，更是前後矛盾、毫無可採。

5.如被告對先前原告提出之算式有意見，則原告提出應以本次查核關稅貨物之該銷售部門即臺灣銷售部門（Taiwan S

ales Depart TW50) 依照一般會計原則所認列之銷貨成本 (Cost of Goods Sold, COGS) 以及當月之收入計算毛利率，較屬適當。銷貨成本反映公司製造產品的直接成本，即製造這些商品而直接投入的原物料與勞動力成本；間接成本像是銷售與行政費用，不應算進銷貨成本中。故銷貨成本是損益表上的一個費用項目，營業收入減銷貨成本就是公司的毛利。因此，其他額外的費用即不應算進，較貼合關稅法第33條所稱之「銷售一般利潤」扣減的來源基礎。依原告銷售部門之7月至9月的銷貨成本分別為55,052,884.82元、63,501,337.5以及60,444,297.07計，共計178,998,519元，而限縮以同年7至9月來自Costco之收入總計為205,245,068元，則毛利率之計算至少為12.8% (算式： $[(205,245,068 - 178,998,519) / 205,245,068] * 100\%$)，顯與被告主張之計算基礎至少差2%的利潤，且與原告主張之13%亦較相近，而如此之變化，姑且不論被告之加工增值計算以年總量相除平均作為計算是否準確，完稅後之金額總差距將高達4,057,670元，如此巨大的差距，在計算應稅率時亦將產生相當之偏差，更可證原處分之不合理性。

6.是以，被告至今除了以「10.74%該數據為國稅局核定」為由外，並沒有任何其他能有效支持作為關稅法計算標準的理由。斷然以粗率的方式直接做核定基礎而要求原告補繳不合理計算的稅捐，其處分顯然難認適法等語。

(二) 聲明：訴願決定、原處分 (即108年11月27日北普法字第1081023902號復查決定) 均撤銷。

四、被告答辯及聲明：

(一) 答辯要旨：

1.原告與母公司國外供貨商美威挪威公司具關稅法第30條所稱「特殊關係」，故本案爭點在於特殊關係是否影響交易價格，被告業於復查決定就原告與國外賣方具特殊關係「且影響交易價格」等情，詳予論明，並非原告所稱僅憑

「具特殊關係」即認定原告申報價格不適用作為估價之基礎。

2.按海關依據進口關稅估價手冊肆、四、（三），判斷該特殊關係是否影響價格之方法有二，符合其中一種情況即可認定影響價格，其一為「價格非按照該行業之正常訂價慣例加以決定者」。查挪威產大西洋鮭魚國際市場價格（參考NASDAQ SALMON INDEX那斯達克鮭魚指數，以每周顯示各種鮮鮭魚規格出口報價，該價格為出口之離岸價格，尚須加上空運費用及保險費，才成為我國起岸價格，本案稽核範圍為2016年第26周至第39周），原告所申報進口之鮮大西洋鮭魚無論國際行情如何波動，全魚皆以CFR USD 7.24/KG、魚片皆以CFR USD 11.65/KG向被告申報，未按國際行情變動，即有非按照該行業之正常訂價慣例加以決定之情形。再查原告所進口之去內臟鮭魚無論規格為5～6KG/尾或6～7KG/尾，皆以相同價格向被告申報，惟魚體大小為影響價格因素之一，通常魚體愈大，養殖時間較長導致成本增加，魚體規格較大者，在生鮮市場正常情況下單價較高，其他廠商之申報價格不僅遠高於原告之申報單價，亦符合養殖魚類魚體規格較大，單價較高之正常訂價慣例。故以其他廠商之申報狀況佐證認定原告已符合「價格非按照該行業之正常訂價慣例加以決定者」之情況。其二判斷特殊關係是否影響價格之方法為「價格非依照非特殊關係廠商之訂價方式加以決定者」。查本案國外賣方於本案進口期間（105年7月1日至同年9月30日），亦與國內其他無特殊關係之生鮮鮭魚進口商交易，其他進口商申報價格遠高於原告，如非買賣雙方具特殊關係，如何能夠取得遠低於國際行情，且無論規格5～6KG/尾或6～7KG/尾皆為一致之價格，故本案依據查核結果，認定原告與國外賣方「具特殊關係且影響交易價格」，而有影響課稅公平之情形。

01 3.原告雖以105年與好市多有供貨合約為由，將所進口之鮭
02 魚產品皆以相同之低價進口，然所進口之鮭魚仍有部分銷
03 售國內其他廠商，並非全數銷售予好市多，爰此，被告以
04 經會計師簽證、臺北國稅局核定之105年度營利事業所得
05 稅結算通知書所載計算毛利率10.74%，始符實際，並符合
06 關稅法施行細則第17條第2項規定。至原告主張採用自行
07 核算之毛利率（以對好市多銷售之毛利率平均約13%）部
08 分，未見原告提供會計師簽證之文件以供佐證，實不足
09 採。依上開核定通知書所載，原告所申報第08欄營業費用
10 及損失總額為59,430,267元，臺北國稅局核定為53,113,5
11 09元，不被認列金額達6,316,758元，而改列入第53欄全
12 年所得額39,905,923元（原申報33,589,165元＋第08欄不
13 被認列之6,316,758元）。由此可見原告原申報與核定數
14 額相同者（第05欄），於本案自行推翻，而不被國稅局認
15 列之費用（第08欄），又主張增加數額（不列入成本之支
16 出，會轉列為費用），可證原告自行申報狀況並非完全準
17 確，是原告提出「105年度各部門營業與各部門支出表總
18 表」作為依據，殊無可採。

19 4.依關稅法第33條第3項第3款規定，應扣除貨物進口後所發
20 生之運費，經被告扣減原告105年7月至9月系爭貨物進口
21 後所發生運費，且該扣減對原告較為有利，計算式如下：

22 (1)原計算扣減運費結果（以鮭魚全魚為例）：〔（銷售價
23 格－在國內加工後之增值）×（1－利潤及費用率）－運
24 保費〕／（1＋應課稅率）＝〔（375－35.51）×（1－1
25 0.74%）－5.21〕／（1＋0.1554）＝257.76元/公斤。

26 (2)未扣減運費結果：〔（銷售價格－在國內加工後之增
27 值）×（1－利潤及費用率）－運保費〕／（1＋應課稅
28 率）＝〔（375－35.51）×（1－10.74%）－0〕／（1＋0.15
29 54）＝262.27元/公斤。

30 5.至原告先前未以書面請求被告說明系爭進口貨物完稅價格
31 之核定方法，而被告為此案件曾多次前往拜訪原告，說明

01 依據關稅法第33條核估完稅價格所需資訊，經原告同意配
02 合並提供銷售單價、運費、工廠營運成本（核算加工後之
03 增值）等資料，被告亦向其告知取得數據後如何計算，且
04 前述之計算基礎皆由原告提供，有談話筆錄及往來電子郵件可稽，況被告業於復查決定書就案貨完稅價格之核估方
05 法及依據詳予說明，原告容有誤解等語。
06

07 （二）聲明：駁回原告之訴。

08 五、查原告於105年7月1日至同年9月30日報運自挪威進口已去除
09 內臟之大西洋鮭魚全魚（HOG），規格為每尾5-6公斤或6-7
10 公斤及魚片（trim-E）共171批（進口報單號碼第CY/05/555
11 /00634號等171份，見原處分卷二第455至626頁），申報交
12 易價格分別為全魚每公斤美金7.24元及魚片每公斤美金11.6
13 5元。經被告稽核結果，以原告與國外供貨商具特殊關係，
14 且特殊關係已影響交易價格，依關稅法第30條及第33條等規
15 定，分別改以國內銷售價格全魚每公斤美金7.94~8.21元及
16 魚片每公斤美金13.66~14.13元為基礎，核估完稅價格，並
17 據以對原告補徵稅款3,329,440元（包括關稅2,360,065元及
18 營業稅969,375元），是否適法？本院判斷如下：

19 （一）本件應適用之法令：

20 1.按關稅法第29條規定：「（第1項）從價課徵關稅之進口
21 貨物，其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根
22 據。（第2項）前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷售
23 至中華民國實付或應付之價格。……（第5項）海關對納
24 稅義務人提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存
25 疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，海關仍有合理
26 懷疑者，視為無法按本條規定核估其完稅價格。」第30條
27 規定：「（第1項）進口貨物之交易價格，有下列情事之
28 一者，不得作為計算完稅價格之根據：……四、買、賣雙
29 方具有特殊關係，致影響交易價格。（第2項）前項第4款
30 所稱特殊關係，指有下列各款情形之一：……五、買、賣
31 之一方直接或間接控制他方。……」第31條第1項前段規

01 定：「進口貨物之完稅價格，未能依第29條規定核定者，
02 海關得按該貨物出口時或出口前、後銷售至中華民國之同
03 樣貨物之交易價格核定之。」第32條第1項前段規定：
04 「進口貨物之完稅價格，未能依第29條及前條規定核定
05 者，海關得按該貨物出口時或出口前、後銷售至中華民國
06 之類似貨物之交易價格核定之。」第33條規定：「（第1
07 項）進口貨物之完稅價格，未能依第29條、第31條及前條
08 規定核定者，海關得按國內銷售價格核定之。……（第3
09 項）第1項所稱國內銷售價格，指該進口貨物、同樣或類
10 似貨物，於該進口貨物進口時或進口前、後，在國內按其
11 輸入原狀於第一手交易階段，售予無特殊關係者最大銷售
12 數量之單位價格核計後，扣減下列費用計算者：一、該進
13 口貨物、同級或同類別進口貨物在國內銷售之一般利潤、
14 費用或通常支付之佣金。二、貨物進口繳納之關稅及其他
15 稅捐。三、貨物進口後所發生之運費、保險費及其相關費
16 用。……（第5項）進口貨物非按輸入原狀銷售者，海關
17 依納稅義務人之申請，按該進口貨物經加工後售予無特殊
18 關係者最大銷售數量之單位價格，核定其完稅價格，該單
19 位價格，應扣除加工後之增值及第3項所列之扣減費
20 用。」

21 2. 關稅法施行細則第17條第2項規定：「本法第33條第3項第
22 1款所定一般利潤、費用或通常支付之佣金，以符合我國
23 一般公認會計原則之資料核定之。」

24 （二）被告本件依關稅法第30條及第33條等規定，改按國內銷售
25 價格為基礎以核估完稅價格，於法尚無不合：

26 1. 按關稅法第29條至第35條規定，從價課徵關稅之進口貨
27 物，其完稅價格首應以該進口貨物之交易價格，即進口貨
28 物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格作為計算根
29 據；海關對納稅義務人提出之交易文件或其內容之真實性
30 或正確性存疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，海
31 關仍有合理懷疑者，即視為無法按關稅法第29條規定核估

其完稅價格，並應依序按照關稅法第31條（同樣貨物之交易價格）、第32條（類似貨物之交易價格）、第33條（國內銷售價格）、第34條（計算價格）、第35條（依據查得之資料以合理方法核定）等規定標準予以認定。可知，關稅交易價格制度，建立在公開市場自由競售價格之基礎上，而以買賣雙方自動成立之價格為估價依據；所謂交易價格係指進口貨物由輸出國出口銷售至我國實付或應付之價格，固不論已否支付，或以任何方式支付均包括之。而為查明進口貨物之正確價格，確保國家課稅並保護國內產業，其由進口人提出之進口單據雖為估價之參考文件，然法律同時授權海關如對進口人所提相關文件資料存疑時，經要求進口人說明而未說明或說明後仍對之持合理懷疑者，得視為該貨品無法按其交易價格核估完稅價格，而由海關依關稅法第31條以下規定予以調整。易言之，依據關稅法第29條第5項規定，海關並非需至證明進口人提出之交易文件確屬虛偽不實之程度，始得不依據進口人提出之交易價格資料核定，而係海關基於專業之審查，並由進口人負相當之協力義務後，海關仍具合理懷疑時，即可依據關稅法第31條以下規定另行核定其完稅價格，藉以避免買賣雙方藉國際貿易稽查不易之特性而低報價格，逃避稅負，俾達到公平合理課稅之目的。又納稅義務人進口貨物時所提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存有疑義，且該進口貨物由輸出國銷售至我國實付或應付之價格不明時，海關應按該貨物出口時或出口前、後銷售至我國之同樣貨物之交易價格核定其完稅價格；如無同樣貨物或其他不能情事，則按該貨物出口時或出口前、後銷售至我國之類似貨物之交易價格核定之；如無同樣貨物、類似貨物或其他不能情事，則按國內銷售價格核定之，或依納稅義務人請求，改按計算價格核定之；如無同樣貨物、類似貨物、國內銷售價格或其他不能情事，則按計算價格核定之。如無同樣貨物、類似貨物、國內銷售價格、計算價格

01 或其他不能情事，則依據查得之資料，以合理方法核定
02 之。

03 2.原告之供貨商美威挪威公司持有100%原告股權，對原告具
04 有控制之能力（關係企業圖等參原處分卷一第367、368、
05 371頁）。是以，原告與其供貨商美威挪威公司之間，構
06 成關稅法第30條第2項第5款所定「買、賣之一方直接或間
07 接控制他方」情形，核屬同條第1項第4款所定「買、賣雙
08 方具有特殊關係」者。又關稅法施行細則第14條第1項前
09 段規定：「買賣雙方具有本法第30條所定之特殊關係，海
10 關對其交易價格存疑者，應審查其交易情況。」另進口貨
11 物關稅估價手冊肆、四、（三）、2所定：判斷買賣雙方
12 特殊關係是否影響價格之方法（符合其中一種情況即可認
13 定影響價格），包括「價格非按照該行業之正常訂價慣例
14 加以決定者」、「價格非依照非特殊關係廠商之訂價方式
15 加以決定者」（參原處分卷二第684頁）。就本案而言，
16 買賣雙方特殊關係是否影響價格，說明如下：

17 (1)原告本件申報之交易價格，並非按照行業正常訂價慣例
18 加以決定者：

19 A. 按鮭魚生鮮產品隨季節變化與市場供需動盪，其市場
20 交易價格每每波動不定，致使買賣雙方之成交價格亦
21 跟隨生鮮市場交易價格之漲跌而起落不定，此實為養
22 殖業之正常訂價慣例。經查，挪威產大西洋鮭魚國際
23 市場價格（參考NASDAQ SALMON INDEX，即那斯達克
24 鮭魚指數），係每週顯示各種規格生鮮鮭魚之出口報
25 價，該價格為出口端之離岸價格（FOB），尚需加計
26 保險費（Insurance）及空運費用（Freight），始為
27 進口端之起岸價格（CIF）。又本件稽核範圍為2016
28 年第26週至第39週，以全魚規格每尾5-6公斤者而
29 言，此稽核期間之市場每公斤離岸價格（不含保險費
30 及運費）為美金6.57元至美金10.13元不等，以全魚
31 規格每尾6-7公斤者而言，此稽核期間之市場每公斤

01 離岸價格為美金7.10元至美金10.84元不等，並且市
02 價均呈現起落不定之情形（參原處分卷二第629至642
03 頁）。然而，原告無視於生鮮市場實際行情之波動不
04 定，就全魚部分，原告均係以每公斤美金7.24元（CF
05 R，Cost and Freight，成本及國際空運費）為完
06 稅價格之申報；就魚片部分，原告均係以每公斤美金
07 11.65元（CFR）為完稅價格之申報，顯然不符合國際
08 市場實際行情之動盪情形。則就原告本件申報之系爭
09 交易價格每公斤美金7.24元及美金11.65元，被告認
10 定其等並非按照行業正常訂價慣例加以決定者，自屬
11 有據。

12 B. 次查，原告所進口之去內臟鮭魚全魚，無論規格為每
13 尾5-6公斤或6-7公斤者，原告皆以相同價格每公斤美
14 金7.24元為申報。然而，魚體大小為價格決定因素之
15 一，通常魚體愈大者，養殖時間較長導致成本增加，
16 其在生鮮市場實際交易下，具有較高成交價格，此觀
17 之卷附那斯達克鮭魚指數所示，全魚每尾5-6公斤之
18 價格均係低於每尾6-7公斤者（參原處分卷二第629至
19 642頁），亦可認定。再觀之105年7月至9月間其他納
20 稅義務人申報之資料（見原處分卷二第643至656頁）
21 所示，同樣係自美威挪威公司進口去內臟鮭魚全魚，
22 就每尾5-6公斤者，該業者係以每公斤美金8.7元至美
23 金12.8元為完稅價格之申報，就每尾6-7公斤者，該
24 業者則係以每公斤美金9.4元至美金13.4元為完稅價
25 格之申報，並且每尾5-6公斤之全魚單價均係低於每
26 尾6-7公斤者，亦可認定魚體之大小影響價格之高
27 低。然而，原告本件不論魚體之大小，就每尾5-6公
28 斤或每尾6-7公斤者，均申報每公斤美金7.24元為完
29 稅價格，顯然背離市場實際行情。則被告因而認定原
30 告本件申報之交易價格，並非按照行業正常訂價慣例
31 加以決定者，亦屬有據。

01 (2)原告本件申報之交易價格，並非依照非特殊關係廠商之
02 訂價方式加以決定者：

03 A. 若交易價格係依照非特殊關係廠商間之訂價方法加以
04 決定者，或可確認其價格並未受到雙方特殊關係之影
05 響。反之，若交易價格係受到雙方特殊關係之影響，
06 呈現所申報交易價格偏低情形，則海關認該貨品無法
07 按進口人申報之交易價格核估完稅價格，而另依關稅
08 法第31條以下規定予以調整，即非無據。

09 B. 查本案國外賣方即美威挪威公司於本案進口期間（10
10 5年7月1日至同年9月30日），亦與國內其他無特殊關
11 係之生鮮鮭魚進口商（下稱無特殊關係進口商）交
12 易，按卷附無特殊關係進口商之申報紀錄所示，其與
13 國外賣方美威挪威公司之交易，每尾5-6公斤之全魚
14 價格係每公斤美金10.5元、12.15元、12.8元、11.3
15 元、9.35元、9.8元、10.1元、10.3元、9.7元、9.6
16 元、9.05元、8.7元不等（見原處分卷二第643至656
17 頁），顯然高於本件原告申報之每公斤交易價格美金
18 7.24元甚遠。另無特殊關係進口商與美威挪威公司之
19 交易中，每尾6-7公斤之全魚價格則係每公斤美金11.
20 1元、12.8元、13.4元、11.5元、11.95元、10元、9.
21 4元不等，亦顯然高於本件原告申報之每公斤交易價
22 格美金7.24元甚遠。

23 C. 又本件原告之財務人員於關務署臺北關機動稽核組之
24 談話紀錄亦顯示：本件原告自其母公司美威挪威公司
25 進口生鮮鮭魚，買賣雙方所訂交易價格不受市價波動
26 所影響，縱使國際行情於105年間大漲，本件原告申
27 報之交易價格亦無波動，其他廠商自美威挪威公司進
28 口生鮮鮭魚係依時價進行交易，原告本件之進口則有
29 別於時價等情可佐（見原處分卷二第668、675、676
30 頁）。

01 3.是以，基於上述事證可知，本案國外賣方美威挪威公司與
02 原告之間具有母子公司之特殊關係，並且原告本件申報之
03 交易價格，並非按照行業正常訂價慣例加以決定，亦非依
04 照非特殊關係廠商之訂價方式加以決定，則被告認美威挪
05 威公司與原告間之特殊關係，已然影響本件交易價格，依
06 關稅法第30條第1項第4款規定，本件不以原告申報之交易
07 價格作為計算完稅價格之根據，經核於法尚無不合。又因
08 系爭貨物之價格隨產地、品質、數量、出口日期等不同而
09 有差異，被告查無出口日前後30日內業經海關依關稅法第
10 29條核估之同樣或類似貨物之交易價格資料，故無同法第
11 31條及第32條規定之適用；又系爭貨物進口後，非以原進
12 口狀態銷售，尚需由原告進行加工，客製化成各種客戶所
13 需之產品始為出貨（參原處分卷一第366、381頁）。被告
14 即按關稅法第33條規定，就來貨以售予無特殊關係者最大
15 銷售數量之單位價格，扣減費用等，以為核計。又本件經
16 被告核計結果，係將每公斤全魚之完稅價格核定為美金7.
17 94~8.21元，並將每公斤魚片之完稅價格核定為美金13.6
18 6~14.13元等節，均如上述。經核被告本件依關稅法第30
19 條及第33條等規定，改按國內銷售價格為基礎以核估完稅
20 價格，自屬有據。

21 4.至於原告主張其雖與美威挪威公司間具有特殊關係，但該
22 等特殊關係並不影響交易價格，被告仍應按原告申報之交
23 易價格為完稅價格之認定云云，核與上開諸多事證不符合，
24 尚難憑採。

25 （三）被告本件以毛利率10.74%為完稅價格及補徵稅款之計算基
26 礎，經核於法亦無不合：

27 1.原告進口來自美威挪威公司之鮭魚，經加工以後，係出售
28 給國內大賣場、零售商、餐廳或飯店，或供原告以Suprem
29 e Salmon之品牌自營鮭魚專賣店，或供原告自營之廚藝教
30 室使用（參原處分卷一第355至359、366、370頁）。亦
31 即，原告進口來自美威挪威公司之鮭魚，其銷售客戶並不

限於好市多大賣場，係因關稅法第33條所稱國內銷售價格係以進口貨物「售予無特殊關係者最大銷售數量之單位價格」為核計基礎，被告即以原告售予好市多大賣場（無特殊關係者）最大銷售數量之單位價格每公斤375元（全魚）及710元（魚片）作為本件完稅價格之計算基礎。被告訴訟代理人亦說明本件所調查者，係105年7月1日至9月30日之原告進口鮭魚，並非調查原告出售予好市多之產品，僅因原告之最大銷售對象為好市多，故被告採計原告販賣予好市多之鮭魚銷售單價，作為關稅法第33條計算完稅價格之基礎等情（參本院卷第145、147頁）。

2.按關稅法第33條第3項第1款規定，須將「售予無特殊關係者最大銷售數量之單位價格」扣減其在國內銷售之一般利潤。又關稅法施行細則第17條第2項規定：「本法第33條第3項第1款所定一般利潤、費用或通常支付之佣金，以符合我國一般公認會計原則之資料核定之。」另營利事業所得稅查核準則第2條第2項前段規定：「營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則、財務會計準則公報、金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告（以下簡稱國際財務報導準則）等據實記載，產生其財務報表。」所謂財務會計準則公報、國際財務報導準則、國際會計準則等，即係基於一般公認會計原則而為訂定。被告本件就原告經營進口生鮮鮭魚之一般利潤率，係以原告105年度正式結算申報，並經國稅局按一般公認會計原則等規範，審查核定之營業毛利率10.74%（營業毛利88,517,758元÷營業收入淨額824,239,983元）為依據（參原處分卷二第657頁），核與上揭關稅法第33條及關稅法施行細則第17條第2項等規範意旨，尚屬無違。

3.至於原告主張其將進口之生鮮鮭魚出售予好市多，依原告自行試算，估計此部分平均毛利率約為13%，被告即應以此平均毛利率13%為依據，倘若真以被告所執之公司年度

01 毛利率為計算基礎，則在計算年度毛利率時，當年度的運
02 保費事實上就會作為成本先受計算扣除一次，被告明知該
03 計算基礎，卻又再重複扣減一次運保費，顯然於理難合云
04 云。然者，觀之原告自行試算平均毛利率之方式，其資料
05 期間亦為105年1月至12月份全年度，但該等資料中屢屢出
06 現銷貨收入為「負數」之情形（參訴願卷二第53至56
07 頁），有違商業常情。則原告試算之系爭平均毛利率13%
08 結果，是否符合一般公認會計原則，顯有疑義，難逕予採
09 據。又被告本件所調查者，係105年7月1日至9月30日之原
10 告進口鮭魚，並非調查原告出售予好市多之產品等節，亦
11 如上述。另被告依關稅法第33條第3項第3款規定，再扣減
12 運費，該扣減係對原告較為有利，此參前述被告答辯要旨
13 4.亦明，均不足以認被告核定完稅價格之計算基礎有違
14 誤。則原告主張本件完稅價格之認定，有關一般利潤部
15 分，被告不應採用業經國稅局核定之年度平均毛利率10.7
16 4%，應改以原告自行試算之平均毛利率13 %為基礎云云，
17 核與關稅法第33條及關稅法施行細則第17條第2項等規範
18 意旨不符，尚難憑採。

19 4.綜上，被告本件以原告105年度正式結算申報，並經國稅
20 局按一般公認會計原則等規範，審查核定之營業毛利率1
21 0.74%為完稅價格及補徵稅款之計算基礎，經核與關稅法
22 第33條及關稅法施行細則第17條第2項等規範意旨尚屬無
23 違。

24 六、從而，被告認本件來貨無法適用關稅法第29條之規定核定完
25 稅價格，亦無從適用「同樣貨物價格」、「類似貨物價
26 格」，始依序按關稅法第33條規定，以「國內銷售價格」核
27 估完稅價格，並據以補徵關稅2,360,065元及營業稅969,375
28 元，總計補徵稅款3,329,440元，於法並無違誤，訴願決定
29 予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷，為無理
30 由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 110 年 10 月 14 日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法 官 高愈杰

法 官 鍾啟煒

法 官 李君豪

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
☐ 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。
☐ 非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦	1. 上訴人之配偶、四親等內之血親、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。

01

得為上訴審訴訟代理人

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☐所示關係之釋明文書影本及委任書

02

中 華 民 國 110 年 10 月 14 日

03

書記官 樓琬蓉