

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

112年度簡上字第10號

上訴人 巧舜企業有限公司

代表人 楊文修（董事）住同上

被上訴人 財政部關務署基隆關

代表人 陳世鋒

上列當事人間進口貨物核定稅則號別事件，上訴人對於中華民國111年11月3日臺灣基隆地方法院111年度簡字第1號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、程序事項：上訴人提起上訴後，被上訴人代表人由呂敬銘依序變更為張世棟、陳世鋒，茲據新任代表人依序具狀聲明承受訴訟（本院卷第125、141頁），核無不合，爰予准許。

二、事實概要：

上訴人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日向被上訴人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 "REINE 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，按上訴人申報之事項先行徵稅放行，事後再加審查。嗣經被上訴人審查結果，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AWI11292671287號、第AWI11292671733號及第AWI11292667756號「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書」（下合稱原處分），通知上訴人繳納，並於同年月14日合法送達上訴人。上訴人不服，提起復查及訴願亦均遭駁回，提起行政訴訟後，經臺灣基隆地方法院（下稱原審法院）以111年度簡字第1號行政訴訟判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

三、上訴人起訴主張及訴之聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明，均引用原判決所載。

四、上訴意旨略以：

（一）關稅法第3條第1項規定：「關稅除本法另有規定者外，依海關進口稅則徵收之。海關進口稅則，另經立法程序制定公布之。」，中華民國海關進口稅則/輸入貨品分類表合訂本（俗稱稅則本）總說明「第一條說明我國海關進口稅則之主管機關為財政部，我國貨品分類架構採用WCO制定之HS制度，分為類、章、節(4位碼)及目(6位碼)，海關進口稅率依8位碼貨品配置稱為稅則號別，貿易管理及統計則採10位碼分類，另於10位碼之後加一位檢查號碼，廠商申請報關時，在報單上填列11位碼貨品分類號列；第二條規範貨品號列及品目之劃分，及稅則號別之認定，應依據海關進口稅則總則及解釋準則所定有關規定辦理。HS註解中文譯本說明：「一、我國海關進口稅則自78年1月1日起實施，以關稅合作理事會（Customs Cooperation Council）（1994年採工作小組名稱「世界關務組織」World Customs Organization, 簡稱WCO）制定之國際商品統一分類制度（The Harmonized Commo

dity Description and Coding System) 為基礎編訂而成。有關貨品之分類及號別之認定，應依據解釋準則及總則所載有關規定辦理。」我國海關進口稅則分類架構採用世界關務組織(WCO)編纂之HS制度，辦理貨品之分類及號別之認定。參照WCO 官網對HS Nomenclature2017 edition所載General Rules for the interpretation of the Harmonized System (2017版HS制度解釋準則)規範(上證1)。準此，原判決理由「海關對於進口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名，--」一節，顯明違背海關進口稅則總則一規定、WCO制定之HS解釋準則規範及海關進口稅則解釋準則原文，且與財政部核定之HS註解中文譯本解釋準則一和海關進口稅則解釋準則一原本文意，皆有出入，原判決該理由難謂未違背海關進口稅則總則一規定、WCO所制定HS解釋準則之原文及中文規範。原判決理由以上訴人稱被上訴人以4位碼竄改為8位碼云云有誤解乙節，具當事人主張之攻擊防禦未於理由中斟酌，難謂未具有判決不備理由。

(二)關務署90年函供認HS註解第1901節「加入之其他物質」，屬添加副原料，已臻明確。小麥粉(主原料或稱基料)添加HS註解第1901節之其他物質(例如乳、糖、蛋、酪蛋白、…果實或提升食用價值其他物質)(即關務署90年函所指之副原料)，方屬於小麥粉調製食品。依關務署90年函說明，可稽HS註解第1901節「加入之其他物質」即是加入副原料。HS註解第1101節與第1901節所涉「其他物質(other substances)」，HS註解第1901節有明訂，即關務署90年函說明所稱「副原料」者，唯有小麥粉經加入第1901節之其他物質(按：非屬微量添加)，小麥粉(主原料)加入其他物質(註：副原料)，方構成小麥粉調製食品。系爭貨物除小麥粉外，僅添加微量澱粉酵素及麥芽粉，屬於我國食品添加物第(十七)類酵素製劑(參原審聲請狀甲證35)，未加入副原料(HS註解第1901節之其他物質)，系爭貨物難謂歸屬小麥粉調製食品，因未添加麵筋用以提升小麥粉食用價值，僅添加微量澱

粉酵素及麥芽粉以改良小麥粉。原審法院未判斷HS註解第1101節之不當中譯文(註：用以提升小麥粉食用價值係麵筋，而非用以改良小麥粉之食品添加物)，忽視HS註解中文譯本說明：「本註解中文譯本僅供參考，如解釋發生疑義，應以其原文為準。」(參原審起訴狀甲證3)，原判決理由「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」，顯與系爭貨物無涉，具適用法規之判斷不明，判決不備理由。原審法院竟判斷小麥粉僅(only)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)及不超過10%之麵筋，始得歸列第1101節之規定，原審法院將「可(may)」誤解為「僅(only)」情事，具適用法規之判斷不明，也難謂未有判決不備理由。

(三)按HS註解第1101節原文，規範第1101節小麥粉可加入用以改良小麥粉之微量礦質磷酸鹽…或發粉(自發性粉)，及添加不超過10%之麵筋用來提升小麥粉食用價值；而小麥粉經進一步加工或添加其他物質以用作調製食品，通常歸入第1901節(註：未訂有「應歸列第1901節」文義)。HS註解第1101節原文及中譯文，也未明訂「限於未經過特別調製者」「添加微量且用途特定之物質」「為了食品調製之用途而添加其他種類物質」內容，HS註解乃明訂「添加其他物質以用作調製食品」，而非「為了食品調製之用途而添加其他種類物質」。準此，原審法院判斷第1101節小麥粉，限於未經過特別調製者…添加微量且用途特定之物質…為了食品調製之用途而添加其他種類物質…而應歸列第1901節貨物一節，都非屬HS註解第1101節規定內容，係原審法院不察「小麥粉經進一步加工或添加其他物質以用作調製食品，通常歸入第1901節」「HS註解中文譯本僅供參考，如解釋發生疑義，應以其原文為準。」規定，未正視「通常歸入第1901節(generally heading19.01)」之「通常」存在，錯判為「應歸列第1901節」，所適用法規不明，自有判決不備理由。

01 (四)「HS註解第1905節規定：本節包括所有烘製食品。此項食品
02 最常見成分是穀粉、酵母及鹽。…準此，第1901.20目規定
03 之貨物即指供製作麵包、糕餅、蛋糕、餅乾及其他烘製食品
04 用之混合料及麵糰。…第1901.20目規定之混合料即應限於
05 可供製作麵包、糕餅、蛋糕、餅乾及其他烘製食品用之混合
06 料，而應具有穀粉、酵母或類似成分。」原判決第21~22頁
07 參照，即原審法院判斷第1901.20目規定之混合料，限於可
08 供製作麵包、糕餅、蛋糕、餅乾及其他烘製食品用之混合
09 料，而應具有穀粉、酵母或類似成分。準此，稅則第1901.2
10 0目下之稅則第1901.20.00號之混合料，自應比照辦理，然
11 而，(1)經比對關務署90年函說明一、「(一)明訂稅則第190
12 1.20.00號僅適用供烘焙第1905節所列糕餅用之混合料及麵
13 糰。」之適用範圍，與原審法院有關稅則第1901.20目之混
14 合料限於可供製作麵包、糕餅、蛋糕、餅乾及其他烘製食品
15 用之混合料，二者歧異，前者僅適用於第1905節所列糕餅
16 用，後者適用於第1905節所列麵包、糕餅、蛋糕、餅乾及其
17 他烘製食品用。(2)HS註解第1905節規定：「The heading i
18 ncludes the following products:--(11)Certain bakery
19 products made without flour (e.g., meringues made of w
20 hite of egg and sugar). 中譯文：本節包括下列產品：---
21 (11)某些不含粉之烘製食品（例如，用蛋白及糖製成之蛋白
22 霜）。」（參被上訴人原審陳報二狀卷6乙證1原文第5/8頁）
23 未見有酵母或發粉成分，及同註解第1905節規定：「本節包
24 括所有烘製食品。此項食品最常見成分是穀粉、酵母及
25 鹽。」，足知第1905節所有烘製食品，未必都具有酵母或發
26 粉之成分（最常見成分不等於應具有成分）。準此，原審法院
27 判斷第1901.20目規定之混合料「應具有穀粉、酵母或類似
28 成分。」，核與上揭HS註解意旨不相符，不得為反對之主
29 張。該判決具適用法規之判斷不明，有判決不備理由。

30 (五)系爭貨物除小麥粉(98.994%、99.394%、99.91%)外，添加微
31 量澱粉酵素及麥芽粉食品添加物，添加量0.003%、0.006%及

01 0.003%、0.09%，未加入HS註解第1901節所述其他物質：
02 「…例如乳、糖、蛋、酪蛋白、…麵筋…果實、或提升食用
03 價值其他物質」(註：原審法院判明之副原料者)用以提升食
04 用價值，無稅則第1901節貨物適用。承上，系爭貨物由小麥
05 粉添加微量澱粉酵素及麥芽粉混合而成，屬混合料，澱粉酵
06 素及麥芽粉與礦質磷酸鹽、抗氧化劑、乳化劑、維生素或發
07 粉，皆屬我國食品安全衛生管理法之食品添加物之食品添加
08 物，用以改良小麥粉，並非用以提升食用價值，亦非屬HS註
09 解第1901節規定之其他物質範疇，系爭貨物非屬稅則第1901
10 節調製食品，自無該節稅則第1901.20.00號與稅則第1901.9
11 0.00號適用。原判決「系爭貨物係由小麥粉添加提升食用價
12 值之其他物質混合而成之調製食品」「系爭貨物不應歸列稅
13 則號別第1901.20.00號，而應歸列稅則號別第1901.90.99
14 號。」，具所適用法規不明，判決理由不備。

15 (六)原判決理由「澱粉酵素、麥芽粉…作用在參與並提升澱粉分
16 解，釋出更多及更持續之糖類，一方面可提供酵母發酵之原
17 料，另方面亦可於麵包烤焙時進行著色反應(焦糖化作用)」
18 「澱粉酵素、麥芽粉之添加，係著眼於提供酵母發酵
19 之原料及烤焙時進行著色反應(焦糖化作用)」，原審法院
20 不單將「麵粉內有蛋白質、澱粉酵素分解澱粉而釋出葡萄糖
21 及麥芽糖，促成褐色反應(Browning reaction)」，誤判為
22 「著色反應(焦糖化作用Caramelization)」，有所誤解；
23 且承上所言，澱粉酵素及麥芽粉在分解麵糰內破損澱粉時，
24 才釋出麥芽糖及葡萄糖，麵包烤焙階段才進行著色反應，原
25 審法院既判明依進口貨物實際通關狀態予以貨品認定，應知
26 曉系爭貨物進口通關時僅添加微量澱粉酵素與麥芽粉、未加
27 入酵母，通關時也未與水及酵母揉成麵糰，依經驗法則，當
28 下有人會認定有助於發酵與增色？原判決理由未斟酌麵包烘
29 培時除小麥粉、澱粉酵素與麥芽粉之外，應尚需添加HS註解
30 1901節之其他物質、酵母及加水揉捏成麵糰過程，有違經驗
31 法則及論理法則；進者，原審法院以非屬於進口時實際狀

01 態，判斷「提供酵母發酵之原料，另方面亦可於麵包烤焙時
02 進行著色反應（焦糖化作用）」，必與該法院前述判斷貨物
03 依據進口時實際狀態予以貨物認定之理由，相互齟齬，自有
04 判決理由矛盾之事由，與適用法規之判斷不明（註：麵粉內
05 有蛋白質、澱粉酵素分解澱粉而釋出葡萄糖及麥芽糖，促成
06 褐色反應，誤判為焦糖化作用）之違法。

07 (七)原判決忽視美國海關「第1901節包括以粉為基料之調製食品
08 (heading 1901 covers food preparations with a basis of
09 flour.)」要旨，又未正視第1901節之穀類粉調製食品，是
10 穀類粉添加該節HS註解所述之其他物質，反以論斷與被上訴
11 人核列系爭貨物稅則號別之標準相同，認事與「證據法則」
12 有悖，即屬違背法令之情形。又行政機關應依法行政，所指
13 之法為中華民國有效施行之法律，於判斷如何將進口貨物歸
14 列稅則時，若涉有貨品特徵屬性認定，應以我國法律規定為
15 認定標準。本案相關食品添加物功能性分類規定，上訴人於
16 原審書狀多次陳述，澱粉酵素與麥芽粉為食品添加物第(十
17 七)類「其它」項下「酵素製劑」，HS註解第1101節之礦質
18 磷酸鹽屬第(七)類「品質改良劑」、抗氧化劑歸第(三)類、
19 乳化劑係第(十六)類、維生素為第(八)類「營養添加劑」、
20 發粉屬第(六)類「膨脹劑」，上開美國海關案例之食品添加
21 物丙酸鈉(sodium propionate)、己二烯酸(sorbic acid)屬
22 第(一)類「防腐劑(亦稱保存劑)」，反丁烯二酸(fumaric a
23 cid)為第(十一)類「調味劑」，皆屬於衛福部依我國法律
24 (食品安全衛生管理法)發布之「食品添加物使用範圍及限量
25 暨規格標準」明訂者(原審聲請狀甲證34~38)。易言之，我
26 國法律(食品安全衛生管理法)已明訂，防腐劑(保存劑)歸第
27 (一)類、抗氧化劑歸第(三)類、發粉歸第(六)類、品質改良
28 劑歸第(七)類、營養添加劑歸第(八)類、調味劑歸第(十一)
29 類、乳化劑歸第(十六)類、酵素製劑歸第(十七)類，分屬不
30 同類別及用途之食品添加物。足證，我國法律將保存劑(pre
31 servative)與抗氧化劑(antioxidant)歸入不同功能性類

別，二者用途相異。準此，原判決將HQ 003812之sodium propionate(丙酸鈉)、sorbic acid(己二烯酸)及fumaric acid(反丁烯二酸)等食品添加物，皆論斷屬保存劑（防腐劑），又判斷與HS註解第1101節規定之抗氧化劑、乳化劑保存功能相同及使用云云，不單抵觸食品安全衛生管理法)之「食品添加物使用範圍及限量暨規格標準」規定，甚者顛覆烘培業者對食品添加物認識，認事與「論理法則」「經驗法則」皆有悖，亦即也屬違背法令之情形。(4)按麥芽粉與澱粉酵素係屬酵素(enzyme)，屬食品添加物第(十七)類「其它」之酵素製劑(Enzyme Product)（參原審聲請狀甲證35），酵母(yeast)供麵包烘培之發酵作用，酵素與酵母亦殊，依烘培業者思維，小麥粉僅添加酵素，未添加酵母，未加水揉成麵糰以產生葡萄糖、麥芽糖，如何協助發酵與增色，實難費解。準此，原審法院判斷系爭貨物食品添加物(麥芽粉與澱粉酵素)添加目的，用以協助發酵與增色，認事與「論理法則」、「經驗法則」皆有悖，屬違背法令之情形。

(八)原判決理由以上訴人稱被上訴人以4位碼竄改為8位碼有誤解一節，未於理由中斟酌，難謂未具判決不備理由。原審判決第19-21頁理由，略以「HS 註解第19 章規定……」，後續以「海關進口稅則第1901節規定……」，將稅則分類適用之順序予以倒置；原審法院未判斷HS註解第1101節之不當中譯文，忽視HS註解中文譯本說明；錯判HS註解第1901節為「應歸列第1901節」，所適用法規不明，自有判決不備理由。原審法院判斷第1901.20目規定之混合料「應具有穀粉、酵母或類似成分。」核與上述HS註解意旨不相符；原判決第22頁之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一節，無涉本案，原判決理由適用不當。系爭貨物未加入HS註解第1901節所述其他物質，無稅則第1901節貨物適用；系爭貨物由小麥粉添加微量澱粉酵素及麥芽粉混合而成，屬混合料，皆屬我國食品安全衛生管理法之食品添加

01 物，非屬稅則第1901節調製食品，原判決適用法規不明，判
02 決理由不備。原審法院將「麵粉內有蛋白質、澱粉酵素分解
03 澱粉而釋出葡萄糖及麥芽糖，促成褐色反應（Browningreac
04 tion）」，誤判為「著色反應（焦糖化作用Caramelizatio
05 n）」；且原審法院既判明依進口貨物實際通關狀態予以貨
06 品認定，應知曉系爭貨物進口通關時僅添加微量澱粉酵素與
07 麥芽粉，未加入酵母，會認有助於發酵與增色？自有判決理
08 由矛盾之事由與適用法規之判斷不明之違法。原審法院稱參
09 照最高行政法院108 年度上字第1136號判決及108年度裁字
10 第713號裁定作成判決，經查該裁判並無原判決所援引參照
11 內容，原判決理由適用不當。系爭貨物供烘製法式麵包用無
12 涉，又無稅則第1901節稅號之適用，原判決該段判決理由係
13 解釋法規有誤，適用該法規不當。美國海關HQ003812 貨品
14 分類案例是論述HS 註解第1102 節規定無關HS註解第1101
15 節規定；判決將HQ003812 之sodium propionate（丙酸鈉）
16 等食品添加物，皆論斷屬保存劑，不單抵觸食品安全衛生管
17 理法甚者顛覆烘焙業者對食品添加物認識；原審法院判斷系
18 爭貨物食品添加物（麥芽粉與澱粉酵素）添加目的，用以協
19 助發酵與增色，認事與論理法則、經驗法則皆有悖。基於我
20 國貨物稅則分類與WCO會員國一致性理由及司法判決之先
21 例，上訴人聲請原審法院責由關務署函請我駐外單位，向駐
22 在國海關查詢，尚非無憑。

23 五、本院經核原判決駁回上訴人於原審之訴，尚無違誤。茲就上
24 訴意旨再論斷如下：

25 (一)關稅法第3條第1項規定：「關稅之徵收及進出口貨物稅則之
26 分類，除本法另有規定者外，依海關進口稅則之規定。海關
27 進口稅則，另經立法程序制定公布之。」海關進口稅則總則
28 一規定：「本稅則各號別品目之劃分，除依據本稅則類、章
29 及其註，各號別之貨名及解釋準則之規定外，並得參據關稅
30 合作理事會編纂之『國際商品統一分類制度（HS）註解』及
31 其他有關文件辦理。」海關進口稅則解釋準則一、二及六規

01 定：「海關進口稅則貨品之分類應依下列原則辦理：一、
02 類、章及分章之標題，僅為便於查考而設；其分類之核
03 定，應依照稅則號別所列之名稱及有關類或章註為之，此等
04 稅則號別或註內未另行規定者，依照後列各準則規定辦理。
05 ……六、基於合法之目的，某一稅則號別之目下物品之分類
06 應依照該目及相關目註之規定，惟該等規定之適用僅止於相
07 同層次目之比較。為本準則之適用，除非另有規定，相關類
08 及章之註釋亦可引用。」準此，進口貨物稅則號別之核定，
09 係屬貨品特徵與稅則規定之涵攝問題，關於稅則號別之適
10 用，原則上應依稅則號別所列之貨名為之，而是否屬該貨名
11 規範範圍，則應依有關之類或章註判斷之，若無適當之節或
12 註解可適用，再參考海關進口稅則解釋準則及HS解釋準則之
13 適用，決定貨物稅號之歸屬。

14 (二)財政部關稅總局與國貿局共同編撰之「中華民國海關進口稅
15 則」及「中華民國輸出入貨品分類表」合訂本總說明（原審
16 卷5乙證1），謂「本書之貨品分類架構採用世界關務組織
17 （……簡稱WCO）制定之國際商品統一分類制度（……簡稱H
18 S），……我國海關進口稅率依8位碼貨品配置，稱為稅則號
19 別，……；貿易管理及統計則採用10位碼分類，計11,945
20 項。另於10位碼之後加1位檢查號碼，……」足見我國海關
21 進口稅率係依8位碼「稅則號別」配置，上訴人主張係以稅
22 則4位碼節名為分類之核定，據此指摘原判決適用法令違
23 法，自無可採。

24 (三)海關進口稅則第1901節：「麥芽精；由粉、碎粒、細粒、澱
25 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
26 （以完全脫脂可可為基礎計算）低於40%者；以第04.01至0
27 4.04 節物品製成之未列名調製食品，未含可可或含可可重
28 量（以完全脫脂可可為基礎計算）低於5%者」、HS註解第1
29 9章總則：「本章包括通常用為食品之許多調製產品，這些
30 調製產品直接以第10章之穀物、第11章之產品、或其他章植
31 物性之食物粉、細粒及細粉（穀類粉、碎粒及細粒，澱粉，

01 果實或其他植物粉、細粒及細粉)或第04.01至04.04節貨品
02 製得。」及HS註解對第1901節之詮釋：「(II)……本節包
03 括許多種以粉、碎粒或細粒、澱粉或麥芽精為基料之調製食
04 品，不論其所含之這些基料是否重量最重或體積最大，但這
05 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
06 主要成分中，例如乳、糖、蛋、酪蛋白、白蛋白、脂肪、
07 油、香料、麵筋、色素、維生素、果實、或提升食用價值之
08 其他物質……」又1901.20規定：供製作第19.50節烘製食品
09 用之混合料及麵糰。1901.20規定：其他。且改制前關稅總
10 局90年8月27日台總局稅字第90105237號函（下稱關務署90
11 年函：統一解釋稅則號別第1901.20.00號之分類原則…穀類
12 粉添加發粉或酵母、乳化劑、砂糖，奶粉及油脂等副原料之
13 混合料，在製糕餅時，只須再加水或蛋混合，即可經烘製第
14 1905節所列糕餅者，始歸列稅則第1901.20.00號……未添加
15 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
16 前述分類依據，不能視為專供製作第1905節烘製食品用之混
17 合料，屬通用性食品原料，不能歸列稅則第1901.20目，而
18 應歸列「其他第1901節所屬之調製食品」等語；101年3月6
19 日(101)基關字第0020號進口稅則分類疑問及解答函請財政
20 部關稅總局稅則處解釋：貨品若屬添加發粉或酵母之混合
21 料，且作為烘焙製品用途者，宜歸列稅則第1901.20.00號，
22 否則宜歸列稅則號別第1901.90.99號等語。經核與HS註解上
23 開規定之內容意旨相符，原判決予以援用，尚無不合。

24 (四)經查，依卷內所附系爭貨物製造流程圖與成分說明文件，系
25 爭貨物中之WHEAT FLOUR"REINE DES BLES" T65（即A報單第
26 1項、B報單第2項、C報單第2項）成分為98.994%小麥粉、1%
27 小麥麵筋、0.006%真菌澱粉酶（澱粉酵素 /Fungal amylase
28 s）；WHEAT FLOUR TRADITION T65（即A報單第2項、B報單
29 第3項、C報單第3項）成分為99.394%小麥粉、0.6%小麥麵
30 筋、0.003%小麥麥芽粉、0.003%真菌澱粉酶；WHEAT FLOUR
31 T65（即C報單第6項）成分為99.91%小麥粉、0.09%小麥麥芽

粉，可見系爭貨物核屬由「小麥粉」添加「其他物質」混合而成之調製食品；依解釋準則一、六之規定與上開稅則第1901節之闡釋，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；前揭關務署90年函，被上訴人101年3月6日以(101)基關字第0020號進口稅則分類疑問及解答函，略以：稅則第1901.20.00號之分類原則之解釋（未添加發粉或酵母且加水或蛋尚無法烘製成糕餅之粉調製品……，不能歸列第1901.20目，而應歸列第1901.90.90號『其他第1901節所屬之調製食品』），系爭貨物未添加酵母或發粉等原料，無稅則號別第1901.20.00號之適用。綜上，被上訴人將系爭貨物改列稅則號別第1901.90.99號，自屬有據，即無違誤。

(五)上訴人主張：原判決適用稅則分類之順序錯誤，錯判系爭貨物應歸列為第1901節，系爭貨物之稅則號別應為1101.00.10號，原判決違背法令云云。惟查，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。次依海關進口稅則第11章章註一及HS註解第11章第1101節文義可知，該節已明確排除第1901節「已調製」、「添加其他物質以用於食品加工」之調製品；系爭貨物於小麥粉外，尚添加有澱粉酵素及麥芽粉之其他物質，再依上訴人提出之「實用麵包製作技術」一書所述，足見其添

01 加物，係有助於嗣後食品加工階段之「發酵」或「著色」等
02 關乎食品調製之用途及目的，自為海關進口稅則第11章章註
03 一規定所排除。從而上訴人指摘原判決將稅則分類適用之順
04 序予以倒置、忽視HS註解中文譯本說明、錯判第1901節之詮
05 釋、與HS註解意旨不符等，有適用法規不明及判決不備理
06 由，或稱原判決誤判「著色反應(焦糖化作用)」，誤認添加
07 物有助於發酵與增色，有判決理由矛盾之事由與適用法規之
08 判斷不明等，自無可採。

09 (六)按財政部關務署組織法第2條第2款：「本署掌理下列事項：
10 ……二、關稅稅則、稅率政策與制度之規劃及進口稅則分類
11 案件之處理。」是有關進口貨物稅則分類案件之處理，乃關
12 務署之法定職權，係為稅則解釋之權責機關，並特下設稅則
13 法制組，以利協助解決實務上徵納雙方對進口貨物稅則歸類
14 所生歧異。參照最高行政法院108年度上字第1136號判決理
15 由四〔三〕1.段落及108年度裁字第713號裁定理由四段落事
16 實內容（上訴人卷7乙證2及乙證3）。本案貨物除依海關進
17 口稅則、HS註解、相關函釋及參考過去相類案例（101年3月
18 6日〔101〕基關字第0020號進口稅則分類疑問及解答函，原
19 審卷1乙證12，卷2乙證3），並曾就系爭貨物請稅則法制組
20 釋疑，而為相同之認定，益證本案稅則號別歸列並無違誤。
21 上訴人主張101年3月6日(101)基關字第0020號進口稅則分類
22 疑問及解答函無涉本案，認原判決理由適用不當，為不可
23 採。

24 (七)原判決敘明我國進口貨物稅則號別之核定，當依據「中華民
25 國海關進口稅則」各稅則號別之貨名，各類、章及其註及解
26 釋準則之規定，並得參據HS註解及其他有關文件而為認定。
27 而世界各國因政府政策、產業型態及賦稅制度不一等，對於
28 稅則號別之分類原則，包括稅率之制定等，容或有部分相異
29 之處，是他國之案例認定雖可供我國海關核定進口稅則號別
30 之參考，然非謂我國海關對於進口貨物稅則分類及關稅之徵
31 收應受拘束等情，並就上訴人所提案例予以審酌，敘明依相

01 關規範意旨敘明其認系爭貨物稅則號別核定之得心證理由
02 (參見原判決第24至26頁)，核無不合。上訴人執其對法規及
03 案例之主觀見解，指摘原判決應函請駐外單位查詢，原判決
04 違背法令云云，委不足採。

05 (八)原判決參照最高行政法院108年度上字第1136號判決及108年
06 度裁字第713號裁定之意旨，說明就貨物與稅則號別之爭
07 議，向關務署稅則法制組釋示正確稅則，可作為法院判決之
08 參考。按財政部關務署為稅則解釋之權責機關，為協助解決
09 實務上徵納雙方對進口貨物稅則歸類所生歧異，特於下設稅
10 則法制組，依其專業針對稅則分類疑義釋明應歸類之稅則號
11 別，俾利海關一體遵循，亦得供法院參考。而被上訴人檢附
12 上訴人復查申請之資料就系爭貨物函請財政部關務署稅則法
13 制組釋示稅則號別，該組於109年11月6日以(109)基關字
14 第0053號進口稅則分類疑問及解答函釋，認系爭貨物不應歸
15 列稅則號別1901.20.00號，已如前述。又系爭貨物添加物之
16 種類、用途及添加目的(協助發酵與增色)，均與上訴人所
17 舉案例(保存及乳化)迥然不同，自不得比附援引；縱若上
18 訴人所提上開國外案例之產品與系爭貨物係相同乙節屬實，
19 但世界各國政府政策、產業型態及賦稅制度不一，且因關稅
20 政策不同，所課稅率或有差異，故他國案例即使有不同之認
21 定，對於我國海關稅則分類之核定亦無拘束力，原判決論述
22 甚詳(原判決第25至26頁)。又上訴人所引最高行政法院107
23 年度判字第704號判決，原判決已說明該判決之意旨在於說
24 明國家標準、食品安全衛生標準，與本件稅則號別核定之事
25 項，在目的、內容及效力等方面，全然不同，即不能引用非
26 關「關稅課徵」之意見做為有關關稅課徵分類之判準，亦無
27 不合。上訴人以原判決認定系爭貨物稅則號別所引用之相關
28 規定、函釋、據以參考之判決、案例，不符HS註解文義，亦
29 與我國食品安全衛生管理法之規定相違，主張原判決違背法
30 令，即非可採。

01 六、綜上，原判決駁回上訴人之訴，於法並無違誤。上訴論旨，
02 仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應
03 予駁回。

04 七、據上論結，本件上訴為無理由，依行政訴訟法施行法第22條
05 第2項、修正前行政訴訟法第236條之2第3項、行政訴訟法第
06 255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

07 中 華 民 國 112 年 10 月 20 日

08 審判長法官 陳心弘

09 法官 鄭凱文

10 法官 林妙黛

11 上為正本係照原本作成。

12 不得上訴。

13 中 華 民 國 112 年 10 月 20 日

14 書記官 李建德