

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第六庭

113年度簡上字第82號

上訴人 太隆興企業股份有限公司

代表人 穆繼誠

被上訴人 財政部關務署基隆關

代表人 張世棟（關務長）

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113年6月20日本院地方行政訴訟庭112年度稅簡字第52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、事實概要：上訴人委託銓豐國際物流有限公司於民國111年5月17日及同年6月22日向被上訴人申報進口馬來西亞產製TLS 2083合成酯類2批(下稱系爭貨物，進口報單號碼：第AW/BC/11/K69/S1172及AW/BA/11/K69/S1506號)，上訴人申報貨物稅則號別為3811.29.00.00-0「其他潤滑油添加劑」，關稅稅率為FREE即0%。系爭貨物經被上訴人實施電腦審核，核列以文件審核(C2)方式通關，因貨物稅則號別未決，依關稅法第18條第2項規定，准上訴人分別繳納保證金新臺幣(下同)16萬7,772元、15萬8,418元後，先予放行，事後再加審查。嗣經被上訴人審查結果，認系爭貨物屬性，為多用途合成酯，非純屬添加劑，遂將系爭貨物改歸列稅則號別第3824.99.99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)」，並以稅率5%重行核定應納關稅、

01 推廣貿易服務費、營業稅額為16萬7,772元、15萬8,418元後
02 (稅單號碼：AWZ00000000094號、AWZ00000000072號「海關
03 進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書」，下稱原處分)，並以
04 前開保證金抵充之。上訴人不服，提起復查及訴願亦均遭駁
05 回，提起行政訴訟，經本院地方行政訴訟庭(下稱原審)112
06 年度稅簡字第52號判決駁回其訴(下稱原判決)，上訴人猶不
07 服，於是提起本件上訴。

08 二、上訴人起訴主張及被上訴人在原審之答辯，均引用原判決之
09 記載。

10 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判決駁回上訴人之
11 訴，其理由略以：

12 (一)、依海關進口稅則第3811節之節名、參據HS註解對稅則第3811
13 節之詮釋及註解，欲歸列在HS註解對稅則第3811節詮釋(B)
14 (b)(1)「其他相同用途液體之添加劑」內者，係指添加在
15 (b)(1)「以有機酸酯為基料之合成潤滑劑」(其他相同用途
16 液體)之「添加劑」，且該「添加劑」須符合(A)就各類礦
17 物油品添加劑(即原油添加劑、汽油添加劑、潤滑油添加
18 劑、其他礦物油添加劑)之詮釋；欲歸列在HS註解對稅則第
19 3811節之詮釋(A)第3點潤滑油之「添加劑」(礦物油添加
20 劑)或(B)(b)合成潤滑劑之「添加劑」(其他與礦物油相同
21 用途液體)者，係指黏度改良劑、傾點下降劑、氧化抑制
22 劑、耐壓(EP)添加劑、去垢劑和分散劑、防銹劑、泡沫抑
23 制劑等7種製劑而言，並排除僅少量添加於潤滑劑以減低磨
24 擦所致損耗(例如引擎汽缸損耗)之潤滑製劑。

25 (二)、依系爭貨物原廠型錄及所附化學品安全技術說明書(Safety
26 Data Sheet)記載，可知系爭貨物得單獨作為潤滑劑基礎油
27 (sole base stock)，亦得為添加而配製成潤滑劑等混合
28 油液(blended stocks)，應屬製作潤滑劑或其他相同用途
29 合成液體之「原料油酯」，非專為抑制或強化礦物油或其他
30 相同用途液體中之特定屬性所製成而添加至該等礦物油或其
31 他相同用途液體中之「添加劑」，與稅則第3811節之節名、

01 HS註解對該節之詮釋不符，實不得歸列在稅則號別第3811節
02 內；縱認系爭貨物得為添加而配製成HS註解對稅則第3811節
03 詮釋(B)(b)(1)所稱合成潤滑劑，亦與詮釋(A)第3點就潤
04 滑油添加劑所臚列的7種製劑不符，亦非稅則號別第3811節
05 所稱「添加劑」，仍不得歸列在稅則號別第3811節內。被上
06 訴人將系爭貨物歸列為稅則號別第3824.99.99號「其他化學
07 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
08 物）」（稅率5%），並駁回上訴人之復查，洵無違誤，訴願
09 決定予以維持，亦無不合，上訴人訴請撤銷並改核定稅則號
10 別為3811.90「其他添加劑，供與礦物油相同用途之其他液
11 體用」（稅率2.5%），或稅則號別3811.29.00.00-0「其他
12 潤滑油添加劑」（稅率0%），為無理由，應予駁回等語，
13 茲為論據。

14 四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，於法並無違誤。茲
15 就上訴意旨補充論斷如下：

16 (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
17 分類，除本法另有規定者外，依海關進口稅則之規定。海關
18 進口稅則，另經立法程序制定公布之。」海關進口稅則總則
19 一規定：「本稅則各號別品目之劃分，除依據本稅則類、章
20 及其註，各號別之貨名及解釋準則之規定外，並得參據關稅
21 合作理事會編纂之『國際商品統一分類制度（HS）註解』及
22 其他有關文件辦理。」海關進口稅則解釋準則一及六規定：
23 「海關進口稅則貨品之分類應依下列原則辦理：一、類、
24 章及分章之標題，僅為便於查考而設；其分類之核定，應依
25 照稅則號別所列之名稱及有關類或章註為之，此等稅則號別
26 或註內未另行規定者，依照後列各準則規定辦理。……六、
27 基於合法之目的，某一稅則號別之目下物品之分類應依照該
28 目及相關目註之規定，惟該等規定之適用僅止於相同層次目
29 之比較。為本準則之適用，除非另有規定，相關類及章之註
30 釋亦可引用。」準此，進口貨物稅則號別之核定，係屬貨品
31 特徵與稅則規定之涵攝問題，關於稅則號別之適用，原則上

01 應依稅則號別所列之貨名為之，而是否屬該貨名規範範圍，
02 則應依有關之類或章註判斷之，若無適當之節或註解可適
03 用，再參考海關進口稅則解釋準則及HS註解之適用，決定貨
04 物稅則號別之歸屬。

05 (二)、事實認定乃事實審法院之職權，而證據之證明力如何或如何
06 調查事實，事實審法院有衡情斟酌之權。苟其事實之認定已
07 斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而未違背論理法則、經
08 驗法則或證據法則，縱其證據之取捨與當事人所希冀者不
09 同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，亦不得謂為
10 原判決有違背法令之情形。所謂判決不備理由，乃判決有未
11 載理由，或所載理由不完備或不明瞭等情形；而所謂判決理
12 由矛盾則指其理由前後抵觸，或判決主文與理由不符，足以
13 影響裁判結果之情形而言。如判決已將其判斷事實所調查證
14 據之結果及斟酌辯論意旨等項，記明於判決，可勾稽認定事
15 實之證據基礎，並足以明瞭其調查證據及取捨原因，證據與
16 應證事實間之關聯性，事實真偽之判斷，合於經驗法則與論
17 理法則者，即難謂有違背法令之情形。

18 (三)、經查，原審依調查證據之辯論結果，論明：

19 1、按海關進口稅則第3811節之節名為「礦物油（包括汽油）或
20 與礦物油相同用途之其他液體用之抗震劑、氧化抑制劑、膠
21 性抑制劑、黏度改良劑、抗腐蝕劑及其他製成添加劑。」，
22 其下稅則號別第3811.29.00號為「其他潤滑油添加劑」，第
23 1欄稅率「免稅Free」；稅則號別第3811.90.00號為「其他
24 添加劑，供礦物油或與礦物油相同用途之其他液體用者」，
25 第1欄稅率「2.5%」（原處分卷一第120頁）。又按HS註解對
26 稅則第3811節之詮釋：「本節之產品為添加於礦物油或其他
27 液體用於相同之目的，以消除或減少不必要之性能或去獲致
28 增強所希望之性能。」「(A) 礦物油添加劑。1.原油添加
29 劑……。2.汽油（石油）添加劑……。3.潤滑油添加劑，本
30 屬包含：(a) 黏度改良劑，……。(b) 傾點下降劑，
31 ……。(c) 氧化抑制劑，……。(d) 耐壓（EP）添加劑，

01 ……。(e) 去垢劑和分散劑：……。(f) 防銹劑，……。

02 (g) 泡沫抑制劑，……。這些潤滑製品添加少量於汽車燃

03 料或潤滑劑中之目的，可減低引擎汽缸之損耗，是不包含在

04 內（第27.10或34.03節）。4.其他礦物油添加劑……。

05 (B) 類似礦物油用為同一目的之其他液狀添加劑。此類與

06 礦物油相同目的用途之液體者有：(a) 燃料……；和(b)

07 合成潤滑劑。(1)有機酸酯（己二酸酯，壬二酸酯，新戊基多

08 元醇酯）或無機酸酯（磷酸三芳基）為基料。……這些添加

09 劑用途與那些礦物油的添加劑相同。……」（原處分卷一第

10 128-130頁）。可知「其他相同目的用途之液體」（即「燃

11 料」及「合成潤滑劑」兩類）之添加劑，其所屬與使用於相

12 似「礦物油」之添加劑等同，而應參照(A)項下分類即原

13 油、汽油、潤滑油及其他礦物油之相關詮釋，歸列於本節潤

14 滑油（為礦物油）或合成潤滑劑（為與潤滑油相似之其他液

15 體）添加劑之貨品範圍，係指黏度改良劑、傾點下降劑、氧

16 化抑制劑、耐壓（EP）添加劑、去垢劑和分散劑、防銹劑及

17 泡沫抑制劑，並且將少量添加於潤滑劑以減低磨擦所致之損

18 耗（例如引擎汽缸之損耗）之潤滑製劑，予以排除。又海關

19 進口稅則第3824節為「鑄模或鑄心用之配成粘合劑；化學或

20 相關工業之未列名化學品及化學製品（包括天然產品之混合

21 物）」，稅則號別第3824.99.99號之名稱為「其他化學或相

22 關工業之未列名化學品及化學製品（包括天然產品混合

23 物）」，第1欄稅率為「5%」（原處分卷一第121至122

24 頁）。另按HS註解對稅則第3824節之詮釋：「……(B) 化

25 學產物和化學品或其他製品……化學或其他配製品為混合物

26 （其乳狀液或分散體為特殊形式）或有時為溶液者。……」

27 （原處分卷一第132頁）。

28 2、依系爭貨物原廠型錄記載(原處分卷一第16至17頁)，其名稱

29 為「Biolubricant Base Oils-API Group V Synthetic Flu

30 id」，中文文意為「生質潤滑劑基礎油-美國石油學會(Ame

31 rican Petroleum Institute, API) 第5類合成液」；商品

01 描述為「……are polyol esters specially designed for
02 lubricant applications. These esters are suitable to
03 serve as synthetic base oil and additive to formulat
04 e general industrial oils, metal working fluid, biod
05 egradable lubricants, automotive lubricants & grease
06 s……are ideal choice as sole base stock or blended
07 stocks to optimise the oil's properties.」中文文意即
08 為多元醇酯(聚酯油)適合作為合成基礎油或添加物，以配製
09 成工業用油、金屬加工液、各式潤滑劑或油脂等，其適於作
10 為單一基礎油使用(sole base stock)，或是製成混合油液
11 使用(blended stocks)。原審再依系爭貨物之安全技術說明
12 書(Safety Data Sheet)之記載(原處分卷一第22至23頁、英
13 文原本見原處分卷一第61至62頁)，其商品名稱(Trade nam
14 e)為「合成酯2083」，商品描述(Discription)為「潤滑油
15 基礎油」，原材料應用(Application of the substance/t
16 he mixture)為「合成化學物、潤滑劑、中間產品、金屬加
17 工液、液壓油」，成分(Composition/information on ingr
18 edients)有「CAS No. Discription 68002-79-9 Fatty aci
19 ds, C14-18 and C16-18 unsatd., triesters with trimet
20 hylolpropane」及「CAS No. Discription 57675-44-2 2-e
21 thyl-2-[[(1-oxooley1)oxy]methyl]-1,3-propanediyl dio
22 leate」等二項，可知系爭貨物除得單獨作為潤滑劑基礎油
23 (sole base stock)，亦得為添加而配製成潤滑劑等混合油
24 液(blended stocks)，應屬製作潤滑劑或其他相同用途合成
25 液體之「原料油酯」，非專為抑制或強化礦物油或其他相同
26 用途液體中之特定屬性所製成而添加至該等礦物油或其他相
27 同用途液體中之「添加劑」，系爭貨物為多用途之合成脂產
28 品，非僅屬潤滑油添加劑，與稅則第3811節之節名、HS註解
29 對該節之詮釋不符，無從歸列於稅則號別第3811節之內；縱
30 認系爭貨物得為添加而配製成HS註解對稅則第3811節詮釋
31 (B)(b)(1)所稱合成潤滑劑，亦與詮釋(A)第3點就潤滑油

01 添加劑所列7種製劑不符，亦非稅則號別第3811節所稱「添
02 加劑」，仍不得歸列在稅則號別第3811節內。又系爭貨物乃
03 以14-18碳及16-18碳之脂肪酸與三羥甲基丙烷酯化而得的酯
04 類（CAS No. 68002-79-9）與三羥甲基丙烷三油酸酯（CAS N
05 o. 57675-44-2）等二項成分混合製成，可作為合成酯類潤滑
06 油基礎油，或添加於潤滑劑、金屬加工業或液壓油使用，為
07 化學品混合物，而稅則號別第3824.99.99號之貨品範圍，即
08 為無專設稅則號別之其他化學品（含化學混合物），則被上
09 訴人認系爭貨物應歸列為稅則號別第3824.99.99號「其他化
10 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
11 合物）」（稅率5%），核與前開稅則號別貨名及HS註解詮釋
12 相符。

13 3、上訴人雖主張：依照原廠目錄本產品為潤滑油添加劑並無其
14 他功能云云。惟原判決已敘明歸屬稅則第3811節之貨品，係
15 專為抑制或強化礦物油或其他相同用途液體中之特定屬性為
16 目的所製成，而添加至該等礦物油或其他相同用途液體中之
17 「添加劑」，且欲歸列在HS註解對稅則第3811節詮釋(B)(b)
18 (1)「其他相同用途液體之添加劑」內者，須符合(A)就各類
19 礦物油品添加劑(即原油添加劑、汽油添加劑、潤滑油添加
20 劑、其他礦物油添加劑)之詮釋，而「潤滑油添加劑」更須
21 符合(A)第3點潤滑油添加劑，即指黏度改良劑、傾點下降
22 劑、氧化抑制劑、耐壓（EP）添加劑、去垢劑和分散劑、防
23 鏽劑、泡沫抑制劑等7種製劑而言，並排除僅少量添加於潤
24 滑劑以減低磨擦所致損耗（例如引擎汽缸損耗）之潤滑製
25 劑，符合前開條件始有歸列稅則第3811節之可能。上訴人所
26 進口系爭貨物除可作為潤滑油之基礎油(sole base stoc
27 k)、亦可作為配製一般工業用油、金屬加工液或潤滑劑之添
28 加劑(blended stocks)，屬多用途之合成脂，非單純屬添加
29 劑，其與稅則第3811節之節名、HS註解對該節之詮釋不符，
30 不得歸列在稅則號別第3811節內，縱認系爭貨物得為添加而
31 配製成HS註解對稅則第3811節詮釋(B)(b)(1)所稱合成潤滑

劑，亦與詮釋（A）第3點就潤滑油添加劑所臚列的7種製劑不符，亦即系爭貨物非屬HS註解對於稅則第3811節所詮釋之潤滑油添加劑，仍不得歸列在稅則號別第3811節內，此均已於原判決理由中詳為說明。因此雖然上訴人主張系爭貨物品名為有機酸酯，用途為潤滑油添加劑，僅使用於潤滑功能而無其他功能云云，實係因其選擇只用於潤滑功能，仍無損系爭貨物客觀上屬多用途之合成脂，非單純添加劑之事實，則上訴意旨仍執前開主張，認應適用3811.29(B)(b)(1)云云，並不足採。

- 4、上訴人雖又主張：原判決所參考美國海關編號N238088分類案例（下稱美國海關案例）所進口產品與本件係屬完全不同產品，原判決錯誤引用云云。查美國海關案例要旨略以：「『……The instant product is called TMP3-T. It is also known as Trimethylolpropan Troleate. The TMP3-T is indicated to consist of mixtures of several fatty acid esters of animal origin with Trimethylolpropan. The applicable subheading for the TMP3-T will be 3824.90.4140, Harmonized Tariff Schedule of the United States (HTSUS), which provides for: “……chemical mixtures of fatty acid esters products and preparations of the chemical or allied industries (including those consisting of mixtures of natural products), not elsewhere specified or included (con.): Other (con.): Fatty substances of animal or vegetable origin and mixtures thereof; Mixtures of fatty acid esters” .……」(原處分卷一第137頁)。其中文文意略以：「……系爭產品名稱為TMP3-T。它也被稱為三羥甲基丙烷油酸酯。TMP3-T是由幾種動物源脂肪酸酯與三羥甲基丙烷的混合物組成。TMP3-T適用稅則號別為美國統一關稅表3824.90.4140，其規定為『……化學或相關工業之未列名的脂肪酸酯產品和製品的化學混合物（包含天然產品混合物）（反

01 對)：其他(反對)：動物或植物源脂肪物質及其混合物；
02 脂肪酸酯混合物』……)」。又查美國海關案例所提及之進
03 口產品TMP3-T，與上訴人所進口系爭貨物之組成成分是以14
04 -18碳及16-18碳之脂肪酸與三羥甲基丙烷酯化而得的酯類
05 (CAS No. 68002-79-9)與三羥甲基丙烷三油酸酯(CAS No.
06 57675-44-2)等二項成分混合製成，為化學品混合物，兩者
07 有其相似性。再查，美國統一關稅表3824.90.4140號與我國
08 稅則號別第3824.99.99號範圍亦有相似之處。因此，原判決
09 引用美國海關案例的目的，在於加強論證原判決所持見解並
10 無違誤。是原判決已詳述其得心證之依據及理由，並就上訴
11 人在原審之論據，何以不足採取，分別予以指駁，並無違反
12 證據法則、經驗法則及論理法則等情事，因而駁回上訴人在
13 原審之訴，認事用法並無違誤，核無判決違背法令之情形。

14 5、本院為法律審，依行政訴訟法第254條第1項規定，除別有規
15 定外，本院應以高等行政法院判決確定之事實為判決基礎，
16 當事人在本院原則上不得提出新攻擊防禦方法，亦不得提出
17 新事實、新證據，資為上訴之理由。上訴人於上訴後始提出
18 報單號碼：AA/10/411/E5474號進口報單(本院卷第47頁)，
19 主張本案前向馬來西亞類似供應商購買相同成分產品，適用
20 稅則號別第3811.29.00.00-0號；以及提出國光牌潤滑油脂
21 產品說明書(本院卷第69-81頁)，主張與原廠舉例相同，
22 證明系爭貨品唯一用途為潤滑油添加劑，係屬上訴後提出之
23 新攻擊防禦方法，依上揭說明，核非適法之上訴理由。況
24 且，依上訴人所提供進口報單，進口日期為110年5月30日，
25 供應商為「EMERY OLEOCHEMICALS (M) SDN. BHD.」，進口貨
26 品為「DEHYLUB 4030 MY」(本院卷第47頁)，並無任何貨
27 品之成分記載，無從證實上訴人所稱與111年5月14日進口之
28 系爭貨品有相同成分，本院無從對上訴人為有利之認定。再
29 者，縱使是完全相同貨物，由於納稅義務人進口貨物須逐批
30 向海關辦理報關，海關對於個案報單稅則及稅費之核定，於
31 關稅法第18條第1項授權之核課期間內，僅就該個案有拘束

01 力，並不及於其他個案，個案報單稅則及稅費之核定尚不得
02 作為信賴基礎。則縱上訴人於不同期間進口相同貨品，海關
03 之稅則分類是否與本件相同，並不在審究之列。上訴人援引
04 被上訴人就之前進口與系爭貨物相同成分之進口貨物(上訴
05 人並未證明是否為完全相同貨物，本院無從判斷)其稅則號
06 別歸列第3811.29.00.00-0號，本件應適用相同稅則號別云
07 云，亦非有據。是上訴人於上訴時所提出之證據縱使經過實
08 質審查亦無從獲致有利結論。

09 五、綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決將訴願決定、復
10 查決定及原處分予以維持，駁回上訴人在原審之訴，核無違
11 誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢
12 棄，為無理由，應予駁回。

13 六、結論，本件上訴為無理由。

14 中 華 民 國 114 年 1 月 14 日

15 審判長法官 洪慕芳

16 法官 周泰德

17 法官 郭銘禮

18 上為正本係照原本作成。

19 不得上訴。

20 中 華 民 國 114 年 1 月 14 日

21 書記官 林淑盈