

臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第二庭

112年度稅簡字第52號

113年5月16日辯論終結

原告 太隆興企業股份有限公司

代表人 穆繼誠

被告 財政部關務署基隆關

代表人 張世棟

訴訟代理人 何婉蓁

黃塏荔

上列當事人間進口貨物核定稅則號別事件，原告不服財政部民國112年7月20日台財法字第11213924530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、爭訟概要：

(一)原告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日向被告提出進口報單號碼：第AW/BC/11/K69/S1172及AW/BA/11/K69/S1506號)，申報進口馬來西亞產製TLS2083合成酯類2批（下稱系爭貨物），貨品分類號列3811.29.00.00-0「其他潤滑油添加劑」，關稅稅率為FREE即0%。

(二)系爭貨物經被告實施電腦審核，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，准原告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。

(三)嗣被告審查系爭貨物之原廠型錄及化學品安全技術說明書等文件記載，認系爭貨物屬性，為多用途合成脂，非純屬添加劑，遂改歸列稅則號別第3824.99.99號「其他化學或相關工

01 業之未列名化學品及化學製品（包括天然產品混合物）」，
02 並以稅率5%重行核定應納關稅、推廣貿易服務費、營業稅額
03 為新臺幣（下同）16萬7,772元及15萬8,418元（稅單號碼：
04 AWI11313281694號、AWI11313281272號「海關進口貨物稅費
05 繳納證兼匯款申請書」，下稱原處分），以前開保證金抵充
06 之。

07 (四)原告不服原處分，申請復查，經被告於112年4月7日以基普
08 五字第1111031845號復查決定書，決定復查駁回；原告不服
09 復查決定，提起訴願後，經財政部於112年7月20日以台財法
10 字第11213924530號訴願決定書，決定訴願駁回，於112年7
11 月24日送達原告；原告不服訴願決定，向臺灣基隆地方法院
12 提出起訴狀，經該院於112年9月21日函轉本院，本院於112
13 年9月25日收受，而提起本件行政訴訟。

14 二、原告主張略以：

15 (一)系爭貨物可作為潤滑油之基礎油或添加劑，惟不論是作為潤
16 滑劑之基礎油或添加劑，均係作為潤滑油之原料，至系爭貨
17 物原廠型錄固記載，可用於工業用油、金屬加工油等，惟前
18 開油品，均係指潤滑油，故系爭貨物，均係作為潤滑油之原
19 料，無多用途之定位。而原告將系爭貨物添加至水性或油性
20 金屬切削油（台塑基礎油）中，添加量約5%至10%，以提高
21 潤滑度，使刀具及模具壽命延長、加工精度提高，亦係作為
22 一種潤滑油添加劑，自得歸列在稅則號別3811節內。

23 (二)系爭貨物為合成酯，成分為「(CAS No.00000-00-0) Fatty
24 acids, C14-18 and C16-18 unsatd., triesters with trime
25 thylolpropane」及「(CAS No.00000-00-0) 0-ethyl-2-
26 {[(1-oxooley1)oxy]methyl}-1,3-propanediyl dioleate」
27 等二項，乃由前開成分組成之合成脂，即為HS註解對稅則第
28 3811節(B)(b)(1)所稱有機酸脂潤滑油添加劑，得依前開詮
29 釋而歸列在稅則號別3811節內。

30 (三)系爭貨物既為「有機酸酯」，復為「潤滑油添加劑」，應歸
31 列在稅則3811節內〔稅則號別3811.90「其他添加劑，供與

01 礦物油相同用途之其他液體用」(稅率2.5%)，或稅則號別
02 3811.29.00.00-0「其他潤滑油添加劑」(稅率0%)，即
03 非「未列名化學品」，不應歸列在稅則號別第3824.99.99
04 號。

05 (四)爰聲明：1.原處分(111年11月2日第AW/BC/11/K69/S1172及
06 AW/BA/11/K69/S1506號「海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申
07 請書」)、復查決定(112年4月7日基普五字第1111031845
08 號)、訴願決定(112年7月20日台財法字第11213924530號)均
09 撤銷。

10 三、被告抗辯略以：

11 (一)海關對於進口貨物稅則號別之核定，悉就該貨物進口當時之
12 狀態，依據海關進口稅則總則及解釋準則等相關規定辦理。
13 海關於行使稅則核定之職權時，須按進口貨物之材質成分、
14 加工層次、主要功能、特性或用途等要素，依前揭原則綜合
15 審酌。

16 (二)海關進口稅則第3811節之節名為「礦物油(包括汽油)或與
17 礦物油相同用途之其他液體用之抗震劑、氧化抑制劑、膠性
18 抑制劑、黏度改良劑、抗腐蝕劑及其他製成添加劑」，HS註
19 解對稅則第3811節之詮釋：「本節之產品為添加於礦物油或
20 其他液體用於相同之目的，以消除或減少不必要之性能或去
21 獲致增強所希望之性能」。可知歸列在該節之貨物，係指添
22 加至礦物油或其他相同用途液體中，用以消除減少不必要性
23 能或去獲致增強所希望性能之「添加劑」，且係指已配製出
24 具有功能性、可直接使用之添加劑製品而言，例如前開註解
25 (A)第3點所臚列7種產品，但排除少量添加於汽車燃料或
26 潤滑劑中，用以減低引擎汽缸損耗之增加潤滑性能產品。

27 (三)前開註解(A)為礦物油之添加劑，(B)則為其他相同用途
28 液體之添加劑；前開註解(B)(b)(1)所稱其他相同用途液體
29 之添加劑，係指添加至(b)(1)「以有機酸酯為基料之合成潤
30 滑劑」之「添加劑」而言，是僅該「添加劑」始得依前開詮
31 釋(B)(b)(1)歸列至稅則第3811節內，該「以有機酸酯為基

01 料之合成潤滑劑」，則不得據此歸列至稅則第3811節內；且
02 前開註解(B)所稱「添加劑」，亦須與前開註解(A)所臚列
03 各種添加劑相符，始得歸列至稅則第3811節內。

04 (四)依系爭貨物原廠型錄記載，系爭貨物成分為「(CAS No. 0000
05 0-00-0) Fatty acids, C14-18 and C16-18 unsatd., triest
06 ers with trimethylolpropane」及「(CAS No. 00000-00-0)
07 0-ethyl-2-{[(1-oxooleyl)oxy]methyl}-1, 3-propanediyl
08 dioleate」等二項，乃由前開成分組成之合成脂，可作為潤
09 滑油之基礎油，或作為配製一般工業用油、金屬加工液、潤
10 滑劑之添加劑，屬多用途之合成脂，非純屬添加劑，顯與稅
11 則第3811節之節名、HS註解對該節之詮釋不符，自無從歸列
12 在稅則第3811節內。縱原告進口系爭貨物之目的或用途，僅
13 係添加在金屬切削油產品中而作為添加劑，亦僅屬原告之選
14 擇，尚不影響系爭貨物之定位（可作為基礎油或合成油用
15 途），非稅則歸列時所應審酌因素。

16 (五)依系爭貨物原廠型錄所附化學品安全技術說明書記載，系爭
17 貨物為「Lubricant Base Fluid」，依系爭貨物原廠型錄亦
18 記載，系爭貨物為「Biolubricant Base Oils」，且描述到
19 「PALMESTER 2083 are polyol esters specially designe
20 d for lubricant applications. These esters are suitab
21 le to serve as synthetic base oil and additive to fo
22 rmulate general industrial oils, PALMESTER 2083 are i
23 deal choice as sole base stock or blended stock to o
24 ptimise the oil's properties.」等語，可知系爭貨物僅
25 係基礎油，尚需經過配製，始成為潤滑製劑，亦與HS註解對
26 稅則第3811節(A)第3點所臚列7種產品特徵不符，自無從依
27 註解(B)(b)(1)歸列至稅則第3811節內。

28 (六)海關進口稅則第3824節之節名為「鑄模或鑄心用之配成粘合
29 劑；化學或相關工業之未列名化學品及化學製品（包括天然
30 產品混合物）」，HS註解對該節之詮釋為「.....(B)化學
31 產物和化學品或其他製品.....化學或其他配製品為混合物

01 (其乳狀液或分散體為特殊形式) 或有時為溶液
02 者.....」。

03 (七)系爭貨物既無從歸列在稅則第3811節，復屬化學品混合物，
04 被告依解釋準則一、六之規定，並參據稅則第3824節之節
05 名、HS註解對該節之詮釋、財政部關務署稅則法制組就111
06 年9月26日(111)基關字0029號函所釋示之見解、美國海關NY
07 N238088分類案例之意旨，將系爭貨物改歸列至稅則號別第3
08 824.99.99號「其他化學或相關工業之未列名化學品及化學
09 製品(包括天然產品混合物)」(稅率5%)，洵屬有據。

10 (八)爰聲明：如主文第1項所示。

11 四、兩造不爭執事項：

12 (一)爭訟概要欄(一)所示之事實(見原處分卷一第1至10、120頁、
13 原處分卷二第1至10頁)、爭訟概要欄(二)所示之事實(見原處
14 分卷一第11、31頁)、爭訟概要欄(三)所示之事實(見處分卷一
15 第14至15頁、第35至36頁、第121至123頁)、爭訟概要欄(四)
16 所示之事實(見處分卷一第33頁、第51至55頁、第57至58
17 頁、第75至83頁、訴願卷第29頁、本院卷第13頁)。

18 (二)系爭貨物原廠型錄記載，系爭貨物之名稱為「Biolubricant
19 Base Oils」，描述為「palmester 2083 ...are poly este
20 r specially designed for lubricant application. Thes
21 e esters are suitable to serve as synthetic base oil
22 and additive to formulate general industrial oils, m
23 etal working fluid, biodegradable lubricants, automo
24 tive lubricants & greases.」、「PALMESTER 2083 ...ar
25 e ideal choice as sole base stock or blended stock t
26 o optimise the oil' s properties.」等語(見原處分卷一
27 第16頁)。

28 (三)系爭貨物原廠型錄所附化學品安全技術說明書(Safety Data
29 Sheet)記載，系爭貨物之商品名稱(Trade name)為「合成酯
30 2083」，商品描述(Discription)為「潤滑油基礎油」，原
31 材料應用(Application of the substance/the mixture)

01 為「合成化學物、潤滑劑、中間產品、金屬加工液、液壓
02 油」，成分有「CAS00000-00-0 Fatty acid, C14-18 and C
03 16-18 unsated., triesters with trimethylolpropane」
04 及「CAS00000-00-0 0-ethyl-2-[[(1-oxooley)oxy]methyl
05 -1,3-propanediyl dioleate」等二項(見原處分卷一第18至
06 23頁中文版、第61至62頁英文版)，乃為前開二項成分所組
07 成之合成脂。

08 (四)被告於111年9月26日以(111)基關字0029號函財政部關務署
09 稅則法制組，提供該組其就系爭貨物查核結果(貨名、成
10 分、功能/用途)，請該組釋示系爭貨品正確進口稅則。經該
11 組答覆表示，被告查核結果既認為系爭貨物係以14~18碳及
12 16~18碳之脂肪酸與三羥甲基丙烷酯化而得之酯類(CASNO. 0
13 0000-00-0)，混合三羥甲基丙烷三油酸酯(CASNO. 00000-00-
14 0)而成，可作為合成酯類潤滑油基礎油，或添加於潤滑劑、
15 金屬加工液(誤載為業)或液壓油使用等語，屬化學品混合
16 物，依解釋準則一、六之規定、參據HS註解第3824節之詮
17 釋，宜歸列稅則號別第3824.99.99號(見處分卷一第138至13
18 9頁)。

19 五、兩造爭執事項：

20 (一)系爭貨物應歸列在被告所抗辯(即原處分所認定)之稅則號別
21 3824.99.99「其他化學或相關工業之未列名化學品及化學製
22 品(包括天然產品混合物)」？或應歸列在原告原申報之稅
23 則號別3811.29.00.00-0「其他潤滑油添加劑」、原告嗣主
24 張之稅則號別3811.90「其他添加劑，供與礦物油相同用途
25 之其他液體用」？

26 (二)原處分、復查決定、訴願決定是否合法？是否應撤銷？

27 六、本院之判斷：

28 (一)應適用之法令及法理：

29 1.關稅法：

30 (1)第2條：「本法所稱關稅，指對國外進口貨物所課徵之進口
31 稅。」

01 (2)第3條第1項：「關稅之徵收及進出口貨物稅則之分類，除本
02 法另有規定者外，依海關進口稅則之規定。海關進口稅則，
03 另經立法程序制定公布之。」

04 2.海關進口稅則總則一：「本稅則各號別品目之劃分，除依據
05 本稅則類、章及其註，各號別之貨名及解釋準則之規定外，
06 並得參據關稅合作理事會編纂之『國際商品統一分類制度
07 (HS)註解』及其他有關文件辦理。」

08 3.海關進口稅則解釋準則：「海關進口稅則貨品之分類應依下
09 列原則辦理：一、類、章及分章之標題，僅為便於查考而
10 設；其分類之核定，應依照稅則號別所列之名稱及有關類或
11 章註為之，此等稅則號別或註內未另行規定者，依照後列各
12 準則規定辦理。……」

13 4.HS解釋準則規定：「國際商品統一分類制度貨品之分類應依
14 下列原則辦理：準則一：類、章及分章之標題，僅為便於查
15 考而設；其分類之核定，應依照各節所列之名稱及有關類或
16 章註為之，此等節或註內未另行規定者，依照後列各準則規
17 定辦理。……」

18 5.可知，進口貨物稅則號別之核定，乃貨品特徵與稅則規定之
19 涵攝，原則上應依稅則號別所列之貨名為之，而是否屬該貨
20 名規範範圍，則應依有關類或章註判斷之，在無適當節或註
21 解可適用時，方有其後海關進口稅則解釋準則2至6及HS解釋
22 準則內準則2至6之適用（最高行政法院107年度判字第431號
23 判決意旨參照），以釐清稅則適用之疑義；又為使各樣進口
24 進口貨物在任何情況下均能有合法正確之解釋，關於稅則號
25 別之核定，除應遵循海關進口稅則解釋準則及HS解釋準則規
26 定辦理外，並須就HS註解中有限的文字加以解讀，探求其分
27 類真意，始不致悖於貨品分類之基本精神與原則（最高行政
28 法院106年度判字第17號判決意旨參照）。

29 (二)經查：

30 1.關於爭訟概要及兩造不爭執事項欄所示事實，為兩造所不爭
31 執，並有相關證據可證（見不爭執事項欄所示證據），且經

01 本院調取原處分及訴願卷證資料核閱無訛，應堪認定。

02 2.系爭貨物不應歸列在稅則第3811號節：

03 (1)關於海關進口稅則第3811節之解釋：

04 ①海關進口稅則第3811節之節名為「礦物油（包括汽油）或與
05 礦物油相同用途之其他液體用之抗震劑、氧化抑制劑、膠性
06 抑制劑、黏度改良劑、抗腐蝕劑及其他製成添加劑」（英文
07 版貨名為「Anti-knock preparations, oxidation inhibit
08 ors, gum inhibitors, viscosity improvers, anti-corro
09 sive preparations and other prepared additives, for
10 mineral oils(including gasoline) or for other liqui
11 ds used for the same purposes as mineral oils」）。
12 其下稅則號別第3811.29.00號之名稱為「其他潤滑油 添加
13 劑」（英文版貨名為「Other additives for lubricating
14 oils」），第1欄稅率「免稅Free」；稅則號別第3811.90.0
15 0號之名稱則為「其他添加劑，供礦物油或與礦物油相同用
16 途之其他液體用者」（英文版貨名為「Other additives fo
17 r mineral oils or for other liquids used for the sam
18 e purposes as mineral oils」），第1欄稅率「2.5%」
19 （見原處分卷1第120頁）。前開節名已揭明該節之貨物，係
20 指添加至礦物油或其他相同用途液體中之「添加劑」而言。

21 ②參據HS註解對稅則第3811節之詮釋：「本節之產品為添加於
22 礦物油或其他液體用於相同之目的，以消除或減少不必要之
23 性能或去獲致增強所希望之性能。」（英文原本「The prep
24 araitons of this heading are additives for mineral o
25 ils or for other liquids used for the same purposes
26 to eliminate or reduce undesirable properties, or to
27 improve or enhance desirable properties.」）（見原處
28 分卷一第128至130頁中文本、見原處分卷三第6頁英文原
29 本）。前開詮釋亦揭明歸列在稅則第3811節之貨物，應為製
30 劑、配製品（preparatons），係專為抑制或強化礦物油或
31 其他相同用途液體中之特定屬性為目的所製成，而添加至該

01 等礦物油或其他相同用途液體中之「添加劑」(prepared a
02 dditives)而言。

- 03 ③前開註解就礦物油之添加劑及其他相同用途液體之添加劑，
04 進一步詮釋：「(A) 礦物油添加劑。1.原油添加劑，本屬
05 包含……。2.汽油(石油)添加劑，本屬包含：……。3.潤
06 滑油添加劑，本屬包含：……。4.其他礦物油添加劑，本屬
07 包含：……。(B) 類似礦物油用為同一目的之其他液狀添
08 加劑。此類與礦物油相同目的用途之液體者有：(a) 燃
09 料……；和(b) 合成潤滑劑。(1)有機酸酯(己二酸酯，壬
10 二酸酯、新戊基多元純酯)或無基酸酯(磷酸三芳基)為基
11 料……。這些添加劑用途與那些礦物油的添加劑相同。
12 ……。」(英文原本「(A) Prepared additives for mine
13 ral oils.(1)Additives for crude oils. This group inc
14 ludes…….(2)Additives for gasoline(petrol). This
15 group includes:…….(3)Additives for lubricating oi
16 ls. This group includes:…….(4)Additives for other
17 mineral oils. This group includes:……. (B) Prepare
18 d additives for other liquids used for the same purp
19 ose as mineral oils. Amongs the liquids used for the
20 same purposes as mineral oils are: (a) Fuels……;
21 and (b) Synthetic lubricants:…….The additives ar
22 e the same as those used for the corresponding miner
23 al oils…….」)(見原處分卷一第128至130頁中文本、
24 原處分卷三第6頁英文原本)。前開詮釋係揭明歸列在稅則
25 第3811節之「添加劑」，包括(A)「礦物油之添加劑」及(B)
26 「其他相同用途液體之添加劑」；(A)「礦物油之添加
27 劑」，係指加入礦物油之添加劑而言，包括原油添加劑、汽
28 油(石油)添加劑、潤滑油添加劑、其他礦物油添加劑等4
29 種產品；(B)「其他相同用途液體之添加劑」，係指加入所
30 臚列其他與礦物油相同用途液體之添加劑而言，關於「其他
31 相同用途液體」之部分，包括(a)燃料、(b)(1)有機酸酯或

01 無基酸酯為基料之合成潤滑劑，關於「添加劑」之部分，用
02 途應與礦物油之添加劑(A)等同；是以，欲歸列在HS註解對
03 稅則第3811節詮釋(B)(b)(1)「其他相同用途液體之添加
04 劑」內者，係指添加在(b)(1)「以有機酸酯為基料之合成潤
05 滑劑」(其他相同用途液體)之「添加劑」，非指(b)(1)「以
06 有機酸酯為基料之合成潤滑劑」(其他相同用途液體)之本
07 身，且該「添加劑」須符合(A)就各類礦物油品添加劑
08 (即原油添加劑、汽油添加劑、潤滑油添加劑、其他礦物油
09 添加劑)之詮釋。

- 10 ④前開註解(A)項第3點之詮釋：「3.潤滑油添加劑，本屬包
11 含：(a)黏度改良劑，……。 (b)傾點下降劑，……。
12 (c)氧化抑制劑，……。 (d)耐壓(EP)添加劑，……。
13 (e)去垢劑和分散劑：……。 (f)防銹劑，……。 (g)
14 泡沫抑制劑，……。這些潤滑製品添加少量於汽車燃料或潤
15 滑劑中之目的，可減低引擎汽缸之損耗，是不包含在內(第
16 27.10或34.03節)。(英文原本「(3)Additives for lub
17 ricating oils. This group includes: (a) Viscosity im
18 proves,…… (b) Pour-point depressants,……
19 (c) Oxidation inhibitors,…… (d) Extreme pressur
20 e (EP) additives,…… (e) Detergents and dispersan
21 ts,…… (f) Rust preventatives…… (g) Foam inhi
22 bitors,……Those lubricating preparations intended
23 to be added in small quantities to motor fuels or lu
24 bricants, for example, forreducing wear on engine cy
25 linders, are excluded (heading 27.10 or 34.03).」)
26 (見原處分卷一第128至130頁中文本、見原處分卷三第6頁
27 英文原本)。可知欲歸列在HS註解對稅則第3811節之詮釋
28 (A)第3點潤滑油之「添加劑」(礦物油添加劑)或(B)(b)合
29 成潤滑劑之「添加劑」(其他與礦物油相同用途液體)者，
30 係指黏度改良劑、傾點下降劑、氧化抑制劑、耐壓(EP)添
31 加劑、去垢劑和分散劑、防銹劑、泡沫抑制劑等7種製劑而

01 言，並排除僅少量添加於潤滑劑以減低磨擦所致損耗（例如
02 引擎汽缸損耗）之潤滑製劑。

03 (2)關於系爭貨物之歸列：

04 ①依系爭貨物原廠型錄記載，系爭貨物之名稱為「Biolubrica
05 nt Base Oil-API Group V Synthetic Fluid」（中文文意
06 為「生質潤滑劑基礎油-美國石油學會（American Petroleum
07 m Institute, API）第5類合成液」），描述為「.....are
08 poly ester specially designed for lubricant applicat
09 ion. These esters are suitable to serve as synthetic
10 base oil and additive to formulate general industria
11 l oils, metal working fluid, biodegradable lubricant
12 s, automotive lubricants & greases.....are ideal c
13 hoice as sole base stock or blended stocks to optimi
14 se the oil's properties.」，已如前述，其中文文意略為
15 多元醇酯(聚酯油)適合作為合成基礎油或添加物，以配製成
16 一般工業用油、金屬加工液、各式潤滑劑或油脂等，... 其
17 適於作為單一基礎油使用，或是製成混合油液使用）。

18 ②系爭貨物原廠型錄所附化學品安全技術說明書(Safety Data
19 Sheet)記載，系爭貨物之商品名稱(Trade name)為「合成酯
20 2083」，商品描述(Discription)為「潤滑油基礎油」，原
21 材料應用（Application of the substance/the mixture）
22 為「合成化學物、潤滑劑、中間產品、金屬加工液、液壓
23 油」，成分有「CAS00000-00-0 Fatty acid, C14-18 and C
24 16-18 unsated., triesters with trimethylolpropane」
25 及「CAS00000-00-0 0-ethyl-2-[[(1-oxooley)oxy]methyl
26 -1,3-propanediyl dioleate」等二項，乃前開二項成分所
27 組成之合成脂，亦如前述。

28 ③自前開兩項文件內容，可知系爭貨物得單獨作為潤滑劑基礎
29 油（sole base stock），亦得為添加而配製成潤滑劑等混
30 合油液（blended stocks），應屬製作潤滑劑或其他相同用
31 途合成液體之「原料油酯」，非專為抑制或強化礦物油或其

01 他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
02 其他相同用途液體中之「添加劑」，與稅則第3811節之節
03 名、HS註解對該節之詮釋不符，實不得歸列在稅則號別第38
04 11節內；縱認系爭貨物得為添加而配製成HS註解對稅則第38
05 11節詮釋(B)(b)(1)所稱合成潤滑劑，亦與詮釋(A)第3點
06 就潤滑油添加劑所臚列的7種製劑不符，亦非稅則號別第381
07 1節所稱「添加劑」，仍不得歸列在稅則號別第3811節內。

08 ④原告固主張系爭貨物可作為潤滑油之基礎油或添加劑，惟不
09 論是作為潤滑劑之基礎油或添加劑，均係作為潤滑油之原
10 料，至系爭貨物原廠型錄固記載，可用於工業用油、金屬加
11 工油等，惟前開油品，均係指潤滑油，故系爭貨物，均係作
12 為潤滑油之原料，無多用途之定位。而原告將系爭貨物添加
13 至水性或油性金屬切削油（台塑基礎油）中，添加量約5%至
14 10%，以提高潤滑度，使刀具及模具壽命延長、加工精度提
15 高，亦係作為一種潤滑油添加劑等語；然而，系爭貨物於進
16 口當時之客觀用途，既得作為潤滑油之基礎油(Biolubrican
17 t Base Oils)，或得為添加而配製成一般工業用油、金屬加
18 工液、潤滑劑等混合油液，即屬多用途之原料油脂，非單純
19 為抑制或強化礦物油或其他相同用途液體中之特定屬性所製
20 成而添加至該等油液中之添加劑，與稅則第3811節之節名、
21 HS註解對該節之詮釋不符，實不得歸列在稅則號別第3811節
22 內，已如前述，至原告進口系爭貨物之主觀目的或用途，是
23 否僅少量添加在金屬切削油產品中而作為添加劑，僅屬原告
24 之選擇，與系爭貨物之定位無涉，非稅則歸列時所應審酌因
25 素。再者，原告又主張系爭貨物為前開二項成分組成之合成
26 脂，即為HS註解對稅則第3811節(B)(b)(1)所稱有機酸脂潤
27 滑劑等語；然而，前開詮釋(B)所稱「其他相同用途液體」，
28 雖包括(b)(1)「以有機酸酯為基料之合成潤滑劑」，
29 惟前開詮釋(B)所稱「其他相同用途液體之添加劑」，則係
30 指添加在(b)(1)「以有機酸酯為基料之合成潤滑劑」（其他
31 相同用途液體）之「添加劑」，非指(b)(1)「以有機酸酯為

01 基料之合成潤滑劑」(其他相同用途液體)之本身。從而，原
02 告以前詞主張系爭貨物得依前開註解而歸列在稅則號別3811
03 節內〔稅則號別3811.90「其他添加劑，供與礦物油相同用
04 途之其他液體用」(稅率2.5%)，或稅則號別3811.29.00.0
05 0-0「其他潤滑油添加劑」(稅率0%)〕等語，尚非可採。

06 3.被告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%)，核無違誤：

09 (1)關於海關進口稅則第3824節之解釋：

10 ①海關進口稅則第3824節為「鑄模或鑄心用之配成黏合劑；化
11 學或相關工業之未列名化學品或化學製品(包括天然產品之
12 混合物)」(英文版貨名為「Prepared binders for found
13 ry moulds or cores; chemical products and preparatio
14 ns of the chemical or allied industries(including t
15 hose consisting of mixtures of natural products), no
16 t elsewhere specified or included」)，其下稅則號別
17 第3824.99.99號之名稱為「其他化學或相關工業之未列名化
18 學品及化學製品(包括天然產品之混合物)」(英文版貨名
19 為「Other chemical products and preparations of the
20 chemical or allied industries(including those consi
21 sting of mixtures of natural products), not elsewher
22 e specified or included」)，第1欄稅率為「5%」(見原
23 處分卷1第121至122頁)。

24 ②參據HS註解對稅則第3824節之詮釋：「……(B)化學產物
25 和化學品或其他製品……化學或其他配製品為混合物(其乳
26 狀液或分散體為特殊形式)或有時為溶液者。……」(見原
27 處分卷一第132頁)。

28 ③參考美國海關編號N238088分類案例記載：「……The ins
29 tant product is called TMP3-T. It is also known as T
30 rimethylolpropan Troleate. The TMP3-T is indicated t
31 o consist of mixtures of several fatty acid esters o

01 f animal origin with Trimethylolpropan. The applicabl
02 e subheading for the TMP3-T will be 3824.90.4140, Har
03 monized Tariff Schedule of the United States (HTSU
04 S),.....」(見原處分卷一第137頁)。中文文意略為：……
05 產品名稱TMP3-T，係由數種脂肪酸酯及三羥甲基丙烷所組成
06 之混合物，歸列於美國關稅表稅則第3824.90.4140
07 號……)。

08 (2)關於系爭貨物之歸列：

09 系爭貨物得單獨作為潤滑劑基礎油，亦得為添加而配製成潤
10 滑劑等混合油液，應用在合成化學物、潤滑劑、中間產品、
11 金屬加工液、液壓油，為多用途之原料油脂，無法歸列稅則
12 第3811號節下，已如前述；其成分為「CAS00000-00-0 Fatt
13 y acid, C14-18 and C16-18 unsated, triesters with tr
14 imethylolpropane」及「CAS00000-00-0 0-ethyl-2-[[[(1-o
15 xooley)oxy]methyl]-1, 3-propanediyl dioleate」等二
16 項，乃以14-18碳及16-18碳之脂肪酸與三羥甲基丙烷酯化而
17 得的酯類(CAS No. 00000-00-0)與三羥甲基丙烷三油酸酯
18 (CAS No. 00000-00-0)等二項成分混合製成，為化學品混
19 合物，亦如前述；而稅則號別第3824.99.99號之貨品範圍，
20 即為無專設稅則號別之其他化學品(含化學混合物)，亦如
21 前述；則被告認系爭貨物應歸列為稅則號別第3824.99.99號
22 「其他化學或相關工業之未列名化學品及化學製品(包括天
23 然產品混合物)」(稅率5%)，核與前開稅則號別貨名及HS
24 註解詮釋相符，亦與前開財政部關務署稅則法制組釋疑見解
25 及前開美國海關案例內容意旨相契，尚無違誤。原告主張系
26 爭貨物既為「有機酸酯」，復為「潤滑油添加劑」，應歸列
27 在稅則3811節下，即非「未列名化學品」，不應歸列在稅則
28 號別第3824.99.99號等語，自非可採。

29 七、綜上所述，系爭貨物不應歸列在稅則第3811號節，而歸列為
30 稅則號別第3824.99.99號「其他化學或相關工業之未列名化
31 學品及化學製品(包括天然產品混合物)」，均如前述，原

01 處分將系爭貨物改列稅則號別至3824.99.99「其他化學或相
02 關工業之未列名化學品及化學製品（包括天然產品混合
03 物）」，並以稅率5%重行核定應納關稅、推廣貿易服務費、
04 營業稅額為16萬7,772元及15萬8,418元，核無違法，復查決
05 定及訴願決定予以維持，亦無不法，原告請求撤銷訴願決
06 定、復查決定、原處分，為無理由，應予駁回。

07 八、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法暨舉證，經審酌
08 後認與判決結果不生影響，爰不一一論述。

09 九、訴訟費用負擔之依據：行政訴訟法第98條第1項本文。

10 中 華 民 國 113 年 6 月 20 日
11 法 官 葉 峻 石

12 一、上為正本係照原本作成。

13 二、如不服本判決，應於送達後20日內，以原判決違背法令為理
14 由，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀並表明上訴理由（原
15 判決所違背之法令及其具體內容，以及依訴訟資料合於該違
16 背法令之具體事實），其未表明上訴理由者，應於提出上訴
17 後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起
18 上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他
19 造人數附繕本）。

20 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
21 逕以裁定駁回。

22 中 華 民 國 113 年 6 月 20 日
23 書 記 官 彭 宏 達