臺北高等行政法院判決

108年度訴字第1504號

）FKT64W1Z1X5L0;@109年4月30日辯

原　　告	美商賀寶芙股份有限公司台灣分公司	
代　表　人	蔡孟紅	
訴訟代理人	張哲倫	律師
	陳敬宏	律師
	余景仁	會計師
被　　告	財政部關務署基隆關	
代　表　人	楊崇悟	
訴訟代理人	劉虹伶	
	呂岫凌	

上列當事人間進口貨物核定稅則號別事件，原告不服財政部中華民國108年7月11日發文字號台財法字第10813921560號（案號：第00000000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、程序事項：本件被告代表人原為蘇淑貞，於訴訟進行中變更為楊崇悟，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、事實概要：原告於民國107年5月2日至6月6日間，委由新齊發報關有限公司分別以附表所示8則進口報單，向被告申報進口美國產製之㈠2772 TW Formula 1 Nutritional Protein Drink Mix Strawberry 550g、㈡2770 TW Formula 1 Nutritional Protein Drink Mix Vanilla 550g及㈢2335

TW Formula 1 Nutritional Protein Drink Mix Fruity Mango 550g等貨物計8批（下合稱系爭貨物；另就㈠、㈡、㈢分稱草莓口味、香草口味、芒果口味），申報稅則第2106.90.99號「其他未列名食物調製品」，稅率30%，電腦核定以C2（文件審核）方式通關，經被告依關稅法第18條第2項規定，准原告繳納相當金額保證金，先行驗放貨物，事後再加審查。嗣被告審核結果，認原申報稅則號別應屬妥適，乃按稅率30%核課進口稅費，就附表序號2至8之報單所示貨物，以原繳納保證金全數抵充應徵稅費，另就序號1之報單所示貨物應繳納稅款不足額部分，以107年11月5日基普桃二補字第1070000037號函附第ALZ00000000000號海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書通知原告。原告對於系爭貨物歸列稅則第2106.90.99號不服，申請復查，經被告分別以108年1月30日基普桃字第1071030998號、基普六字第1071030999號及基普桃字第1071031000號復查決定（下合稱原處分）駁回。原告仍不服，提起訴願復經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、原告之主張：

㈠聲明：訴願決定、原處分（即復查決定）均撤銷。

㈡陳述：依系爭貨物「產品成分配方表」所示，其主要成分為分離大豆蛋白（比例為35.67%至35.85%），次為果糖粉末（比例為34.43%至35.68%），其餘成分如微精纖維素等，占產品成分比例均低於7.5%以下。而分離大豆蛋白為大豆粉除去某些成分經濃縮加工後，蛋白質含量最高之濃縮蛋白質製品，提供蛋白質營養補充，已構成系爭貨物之基本特性，與稅則第2106.10目（濃縮蛋白質及組織化蛋白質）貨名描述相同，系爭貨物名稱「NUTRITIONAL PROTEIN DRINK MIX」（

營養蛋白混合飲料）亦具體明確與該稅則號別之敘述相同，依海關進口稅則解釋準則（下稱解釋準則）一及六規定與財政部關務署（下稱關務署）106年6月6日台關稅字第1061011622號令釋（下稱106年6月6日令）意旨，系爭貨物不論就其本質或名稱觀察，均以歸列稅則第2106.10目最為適當。又系爭貨物歸列之稅則第2106節與第1901節同屬第四類之「調製食品」，應可援引國際商品統一分類制度註解（下稱HS註解）對稅則第1901節之詮釋，即對於基料之解釋係以是否構成調製食品之基本特性為斷，且依本院98年度簡字第609號判決意旨，貨品成分中占最高比率者為其主要成分，則系爭貨物自以蛋白質為主要成分即基料。參諸關務署106年6月15日第106AA0391號、106年2月22日第106AA0140號、105年9月2日第105AA0695號、105年6月6日第105AA0426號等4件稅則預先審核案例（以下分別簡稱預審案例1至4）中之貨物，蛋白質含量與系爭貨物相差不到1%，仍得歸列稅則第2106.10.10號，系爭貨物亦得歸列同一稅則號別。再者，被告如認系爭貨物因有多種成分，無法依解釋準則一歸列其稅則號別，則應依解釋準則三（乙），按其主要特徵所用材料分類，至所謂主要特徵，依HS註解解釋準則（下稱HS解釋準則）三（乙）之註解（Ⅷ），可由物質或組件之性質、體積、數量、重量或價值，或在貨品中角色比重等性質加以決定，從而稅則第2106.10.10號之貨名「濃縮蛋白質及組織化蛋白質，蛋白質含量未達50%者」，最能具體涵攝系爭貨物之主要特徵。被告以系爭貨物有構成產品比重較高之分離大豆蛋白及果糖粉末等2種成分，蛋白質不足50%等理由，認系爭貨物主要特徵非分離大豆蛋白，否准歸列稅則第2106.10目，自屬違誤。

四、被告之抗辯

㈠聲明：駁回原告之訴。

㈡陳述：系爭貨物係以分離大豆蛋白、果糖粉末、微晶纖維素、燕麥纖維、麥芽糊精、乾酪素鈉、磷酸氫鈣及其他總合所製成營養蛋白混合粉末調製品，分離大豆蛋白含量，於草莓、香草及芒果等3種口味所占比例，分別為35.85%、35.85%及35.67%，果糖粉末含量之占比分別為34.64%、35.68%及34.43%、微晶纖維素及燕麥纖維等其他成分所占比例則各為29.51%、28.47%及29.9%，故其主要成分為大豆分離蛋白及果糖，參據其標示「營養蛋白混合飲料提供您一個均衡攝取營養的理想選擇。包含多種維生素及礦物質，以及膳食纖維成分，幫助您增加飽足感及維持能量……」，故其非以分離大豆蛋白為主要基料，依HS註解對稅則第2106節之詮釋：「下列食物製品如未列入其他節者，列入本節：(A)直接或經處理後（如烹飪，或在水中或乳中融化或煮沸）供人食用之調製品。……本節特別包括下列各項：⑴……⑹……濃縮蛋白質係從脫脂大豆粉除去某些成分而得，用來強化食物調製品之蛋白質；組織化大豆粉及其他組織化蛋白質。然而，本節不包括非組織化脫脂大豆粉，不論是否適合人類食用（第23.04節）和分離蛋白質（第35.04節）。」應歸列稅則第2106節下，被告依解釋準則一、六之規定，將系爭貨物歸列稅則第2106.90.99號，按30%課徵關稅，應屬妥適。至關務署106年6月6日令，係謂以分離大豆蛋白為基料之粉末調製品，始歸列稅則第2106.10目，系爭貨物非以大豆分離蛋白為主要基料，自無稅則第2106.10目之適用。又本院98年度簡字第609號判決，所涉貨物之澱粉含量高達72.42%，構成該項貨品之主要成分，與系爭貨物分離大豆蛋白與果糖同為主要成分

者，尚非類同，不宜比附援引。且依上述系爭貨物內容物成分比例之說明，本案依解釋準則一即可歸列其稅則號別，並無解釋準則三之適用。

五、本院之判斷：

㈠查原告於107年5月2日至6月6日間，以附表所示8件進口報單報運進口系爭貨物，經被告核定系爭貨物稅則為第2106.90.99號，按系爭貨物全部完稅價格32,488,111元之30%核課進口關稅9,746,429元（32,488,111元x 30% -逐筆統計產生尾數差4元），及依完稅價格加計進口關稅後之數額按5%之稅率計算營業稅額2,111,725元；原告對被告所核定系爭貨物之稅則號別不服，主張系爭貨物之稅則應為第2106.10.10號，進口稅率為5%，申請復查，經被告以原處分駁回，提起訴願復經決定駁回等情，有附表所示進口報單、復查申請書、原處分書及訴願決定書，附原處分卷1第3至10、18至21、55至62、94至103頁及本院卷第31至42頁可稽，且為兩造所不爭執，堪信為真實。

㈡經核本件爭點為：被告核定系爭貨物之稅則為第2106.90.99號「其他未列名食物調製品」，有無違法？本院判斷如下：

1.按海關進口稅則總則一規定：「本稅則各號別品目之劃分，除依據本稅則類、章及其註，各號別之貨名及解釋準則之規定外，並得參據關稅合作理事會編纂之『國際商品統一分類制度（HS）註解』及其他有關文件辦理。」解釋準則一規定：「類、章及分章之標題，僅為便於查考而設；其分類之核定，應依照稅則號別所列之名稱及有關類或章註為之，此等稅則號別或註內未另行規定者，依照後列各準則規定辦理。」解釋準則六規定：「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之比較。為本準則之適用，除非另有規定，相關類及章之註釋亦可引用。」

2.次按稅則第2106節為「未列名食物調製品」，依HS註解對第2106節之詮釋：「下列食物製品如未列入其他節者，列入本節：(A)直接或經處理後（如烹飪，或在水中或乳中融化或煮沸）供人食用之調製品。……本節特別包括下列各項：⑴……⑹……濃縮蛋白質係從脫脂大豆粉除去某些成分而得，用來強化食物調製品之蛋白質；組織化大豆粉及其他組織化蛋白質。然而，本節不包括非組織化脫脂大豆粉，不論是否適合人類食用（第23.04節）和分離蛋白質（第35.04節）。」又稅則第2106節分為第2106.10目「濃縮蛋白質及組織化蛋白質」及第2106.90目「其他」；第2106.10目下包括第2106.10.10號之「濃縮蛋白質及組織化蛋白質，蛋白質含量未達50%者」及第2106.10.20號之「濃縮蛋白質及組織化蛋白質，蛋白質含量50%及以上者」，第2106.90目下則包括第2106.90.10號之「糖漿」、第2106.90.93號之「椰漿粉」、第2106.90.95號之「蛋白質水解物」、第2106.90.96號之「以合成甜味劑替代糖之糖食、口香糖及類似品」、第2106.90.98號之「其他食物調製品，含米量不低於30%者」，及第2106.90.99號之「其他未列名食物調製品」。從而，未在稅則號別其他節列名之食物調製品，且既非濃縮蛋白質及組織化蛋白質，復不屬前述第2106.90.10、2106.90.93、2106.90.95、2106.90.96、2106.90.98等號別之貨名者，即應歸列第2106.90.99號之「其他未列名食物調製品」。

3.經查，系爭貨物係由分離大豆蛋白、果糖粉末、微晶纖維素、燕麥纖維等成分所製成營養蛋白混合粉末調製品，其食用方式為每次取2匙（約250公克）加入240毫升白開水、脫脂

牛奶或豆漿中調勻使用等情，有系爭貨物標籤說明附原處分卷1第29頁及本院卷第71、134-1頁可稽。是系爭貨物既為經處理（即在水中、牛奶中或豆漿中融化）供人食用，且含有分離大豆蛋白之調製品，揆諸前揭HS註解對稅則第2106節之詮釋，自應歸列稅則第2106節。又系爭貨物上述各成分，於草莓口味所占比例分別為：分離大豆蛋白（35.85%）、果糖粉末（34.64%）、微晶纖維素（6.87%）、燕麥纖維（3.6%）、其他成分總和（19.04%）（參見本院卷第45頁）；於香草口味所占比例為：分離大豆蛋白（35.85%）、果糖粉末（35.68%）、微晶纖維素（7.5%）、燕麥纖維（3.6%）、其他成分總和（17.37%）（參見原處分卷1第126頁）；於芒果口味所占比例則為：分離大豆蛋白（35.67%）、果糖粉末（34.43%）、微晶纖維素（7.5%）、燕麥纖維（3.6%）、其他成分總和（18.8%）（參見原處分卷1第126頁反面）。由上可知，分離大豆蛋白及果糖粉末等2種成分在系爭貨物中所占比例合計高達70%以上，且二者各自之占比（分離大豆蛋白為35.85%、35.85%、35.67%；果糖粉末為34.64%、35.68%、34.43%）均超過3分之1，其間差距僅在0.17%至1.24%之間，甚為微小，已無從區分何者為主，何者為輔，故同屬系爭貨物之主要成分。是系爭貨物既以分離大豆蛋白與果糖粉末為含量最高之2種成分，且二者所占比例幾近相當，不分軒輊，自不能認其係以濃縮蛋白質及組織化蛋白質為主要成分之食物調製品，即無從歸列稅則第2106.10目，其復非屬第2106.90.10、2106.90.93、2106.90.95、2106.90.96、2106.90.98等號別之貨物，則被告將之歸列稅則第2106.90.99號「其他未列名食物調製品」，按稅率30%核課關稅，核與解釋準則一、六規定及HS註解對2106節之詮釋，尚無不合。

㈡原告雖主張：系爭貨物應歸列之稅則第2106節與第1901節同屬第四類之「調製食品」，應可援引HS註解對稅則第1901節之詮釋，即對於基料之解釋以是否構成調製食品之基本特性為斷，且依本院98年度簡字第609號判決意旨，貨品成分中占最高比率者為其主要成分，則系爭貨物自係以蛋白質為主要成分即基料；復參諸關務署預審案例1至4中之貨物，蛋白質含量與系爭貨物相差不到1%，仍得歸列稅則第2106.10.10號，則系爭貨物亦應比照辦理，被告將系爭貨物歸列稅則第2106.90.99號「其他未列名食物調製品」，與關務署106年6月6日令不符，自屬違誤云云。惟查：

1.原告所引用之下列HS註解，即「本節包括許多種以粉、碎粒或細粒、澱粉或麥芽精為基料之調製食品，不論其所含之這些基料是否重量最重或體積最大，但這些基料構成了調製食品之基本特性。」係針對稅則第1901節之「未含可可或含可可重量（以完全脫脂可可為基礎計算）低於40%之粉、碎粒、細粒、澱粉或麥芽精製成之未列名調製食品」所為詮釋；系爭貨物應歸列之稅則號別既為第2106節，而非第1901節，上述HS註解對稅則第1901節貨物之詮釋，於系爭貨物自無從比附援引，原告主張稅則第1901節及第2106節同屬第四類「調製食品」，故上述HS註解對稅則第1901節之詮釋，對於應歸列第2106節之系爭貨物亦有適用云云，並非可採。

2.次查，本院98年度簡字第609號判決所涉案情，係該案原告以「地瓜渣粉」之名稱報運進口，並申報稅則為第2303.10.00號，稅率為2%之貨物（下稱另案貨物），經改制前之被告財政部基隆關稅局查驗後，更正貨名為地瓜澱粉，改歸列稅則第1108.19.90號，稅率15%，且認該案原告涉有虛報進口貨物名稱、逃漏關稅情事，依法裁處罰鍰及追徵進口稅款，

該案原告不服，循序提起行政訴訟，並爭執被告改列其進口貨物之稅則號別係屬違法，經本院上開判決以另案貨物之澱粉含量高達72.42%，雖仍含有纖維質或蛋白質等其他成分，惟澱粉實質上構成該項貨品之主要成分為由，認被告將另案貨物按甘藷澱粉歸列稅則第1108.19.90號，並無違誤，有該另案判決附原處分卷1第133至138頁可稽。惟依前述，本件原告報運進口之系爭貨物，分離大豆蛋白與果糖粉末各自之含量均已超過3分之1，且二者所占比例幾無差異，乃共同構成系爭貨物之主要成分，故與另案貨物係以澱粉為含量比例過半之唯一主要成分者，情節迥異，原告執本院就不同案情所為上開另案判決，主張系爭貨物係以蛋白質為主要成分，應歸列稅則第2106.10.10號云云，自無足取。

3.再查，原告所舉4件關務署預審案例，案例1之貨物材質成分中，大豆分離蛋白之含量最高，達48%至53%，其次之聚葡萄糖含量為18%至24%，再其次之果糖含量則為10%至20%；案例2之貨物依檢附資料說明，係混合蛋白質（含濃縮乳清蛋白、濃縮牛奶蛋白、酪蛋白、水解乳清蛋白、卵白蛋白）及麥芽糊精為基料之粉末調製品，其中以混合蛋白質所占比例最高；案例3之貨物依檢附之製程及成分資料，係以濃縮乳清蛋白（whey protein concentrate）35%及分離乳清蛋白（whey protein）9%為主成分，其餘成分含量至多為19%；案例4之貨物依檢附資料說明，其大豆蛋白（pea protein）及糙米蛋白（brown rice protein）之成分分別為34.5%及16%，其次之有機蔗糖比例則為26%（參見本院卷第69頁）。故上述4件預審案例中，案例1、3、4之貨物蛋白質含量非僅最高，且與含量居次之成分比例差距超過20%，縱如原告主張，將案例1貨物所含廣義之糖類即聚葡萄糖與果糖比例以數

值最高者（24%及20%）相加，至多僅為44%，與大豆分離蛋白之最高含量為53%者，仍有將近10%之顯著落差，故蛋白質為案例1、3、4貨物之主要成分，要無疑義；案例2雖未載明貨物中各項成分之比例，惟由關務署以其中混合蛋白質所占比例最高，及其營養標示蛋白質含量為36.4%小於50%等理由，歸列稅則第2106.10.10號觀之，該案例貨物之蛋白質含量當係明顯高於其他成分，而足資判斷蛋白質為其主要成分。故上述4預審案例中之貨物，與系爭貨物所含分離大豆蛋白及果糖粉末等2種成分比例相去無幾，無法區辨主從，故不得認為蛋白質係系爭貨物之唯一主要成分者，情形截然有別，原告執關務署將成分相異之該4案例貨物歸列稅則第2106.10目之預審結果，主張：系爭貨物之蛋白質含量與該4案例貨物所含蛋白質相差不到1%，系爭貨物自亦得列為稅則第2106.10.10號云云，委難採取。

4.再按關務署106年6月6日令：「以分離大豆蛋白為基料之粉末調製品，依據海關進口稅則解釋準則一及六規定，歸列稅則第2106.10目，並自本令發布之日起適用之。」其性質屬行政程序法第159條第2項第2款之解釋性行政規則，乃闡明法規之原意，即必須以分離大豆蛋白為基料之粉末調製品，始歸列稅則第2106.10目，準此而論，並非凡含有分離大豆蛋白之粉末調製品，不問分離大豆蛋白是否為該產品之主要成分，均一律得歸列該目。系爭貨物中之分離大豆蛋白與果糖粉末等2種成分，比例均超過3分之1，同屬該貨物之主要成分，故不得歸列稅則第2106.10目「濃縮蛋白質及組織化蛋白質」，前已一再敘及，原告主張被告將系爭貨物歸列稅則第2106.90.99號「其他未列名食物調製品」，有違關務署106年6月6日令云云，並非可採。

㈣原告復主張：被告如認系爭貨物因有多種成分，無法依解釋準則一歸列其稅則號別，應依解釋準則三（乙），按其主要特徵所用材料分類，另參諸HS註解對解釋準則三（乙）之註解（Ⅷ），系爭貨物主要訴求為蛋白質營養補充食品，故構成其主要特徵者為分離大豆蛋白，且其蛋白質含量不足50%，故稅則號別第2106.10.10號最能具體涵攝系爭貨物之主要特徵云云。惟按解釋準則三（甲）、（乙）：「貨品因適用準則二（乙）或因其他原因而表面上可歸列於兩個以上之節時，其分類應依照下列規定辦理：（甲）稅則號別所列之貨品名稱說明較具體明確者，應較一般性說明者為優先適用。當有兩個以上之稅則號別，而每個稅則號別僅述及混合物或組成品所含材料或物質之一部分，或各僅述及供組合成套出售貨物所含組件之一部分，則前述之各稅則號別對該等貨品可認為係具有同等之具體明確性，縱使其中之一稅則號別較他稅則號別所載者更為完備或精確。（乙）混合物、由不同材料或組件組成之組合物或零售之成套之貨物，其不能依準則三（甲）歸類者，在本準則可適用之範圍內，應按照實質上構成該項貨品主要特徵所用之材料或組件分類。」係於貨物因適用解釋準則二（乙）或因其他原因，致表面上可歸列於2以上之「節」時，始有適用。系爭貨物依解釋準則一規定，即可歸列稅則第2106節，自無適用前揭解釋準則三規定之餘地，則原告主張被告應依解釋準則三（乙）及HS對該解釋準則所為註解，將系爭貨物歸列稅則第2106.10.10號云云，對於解釋準則三適用之要件顯有誤解，洵難採據。

六、綜上所述，被告審認系爭貨物應歸列稅則第2106.90.99號「其他未列名食物調製品」，按稅率30%核課關稅，並以原處分駁回原告對稅則號別核定所為復查之申請，並無違誤，訴

願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷原處分及訴願決定，為無理由，應予駁回。本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法經核均不影響判決結果，爰不逐一論述，附此敘明。

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

中　　華　　民　　國　　109　　年　　5　　月　　21　　日

臺北高等行政法院第二庭

審判長法　官　李　玉　卿

法　官　侯　志　融

法　官　鍾　啟　煒

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
㈠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。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、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。 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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　109　　年　　5　　月　　21　　日

書記官　李　建　德