

裁判字號：臺北高等行政法院 103 年訴字第 1175 號判決

裁判日期：民國 103 年 10 月 09 日

裁判案由：進口貨物核定稅則號別

臺北高等行政法院判決

103年度訴字第1175號
103年10月2日辯論終結

原 告 統園企業股份有限公司
代 表 人 王繼中（董事長）
訴訟代理人 林明正 律師
複 代 理 人 朱峻賢 律師
被 告 財政部關務署臺北關
代 表 人 劉明珠（關務長）
訴訟代理人 廖政傑
廖珣雅

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103 年6 月4 日台財訴字第10313929420 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、事實概要：原告於民國102 年8 月13日委由升陽企業股份有限公司向被告報運進口貨物葉黃素（lutein 10%）XANGOLD 10%（BEADLET）乙批（報單號碼：第CA/02/147/01313 號），原申報稅則號別為第3203.00.30號，其他本章註三所述之以植物性或動物性混合著色料為基料之調製品，稅率為0%，經電腦篩選按C2（應審免驗）方式通關。經被告審核結果，改列稅則號別為第2106.90.99號，其他未列名食物調製品，按稅率30% 課徵。經查原告前於同年4 月26日、5 月23日及6 月10日，已分別向被告報運進口葉黃素XANGOLD 10%GFB（lutein 10%）、葉黃素XANGOLD 10%（BEADLET）等相同或類同貨物三批（報單號碼：第CA/02/147/00658 號、第CA/02/147/00822 號、第CA/02/147/00927 號），被告亦併予改列稅則號別，以北業一補徵字第1020001474號函通知原告補徵進口稅款。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

（一）原告報運進口貨物葉黃素Xangold 10% GFB和葉黃素Xangold 10%（Beadlet）乃為食品原料，稅則號別應屬第2106.90.51號，供食品製造用，不攙酒精之化合配製品，被告卻將之

列歸稅則號第2106.90.99號，實屬錯誤。

1.依產品組成分析：

- (1)葉黃素Xangold 10% GFB 和葉黃素Xangold 10% (Bead let) 是以金盞花為材料，提取出天然葉黃素屬類胡蘿蔔素)，再經微膠囊(micro-encapsulation process) 步驟所製成之食品原料。上開產品主要添加於食品中做為天然葉黃素/ 類胡蘿蔔素之來源。
- (2)葉黃素Xangold 10% GFB 和葉黃素Xangold 10% (Bead let) 的成分，除了含有金盞花提取出之葉黃素(屬類胡蘿蔔素)之外，另於微膠囊步驟中添加洋菜(Agar) / 明膠(gelatin)、蔗糖(sucrose)、棕櫚油(palm oil)、抗壞血酸棕櫚酸酯(ascorbyl palmitate)、混合生育醇(mixed tocopherols)、抗壞血酸鈉(Sodium ascorbate)、二氧化矽(Silicon dioxide) 及硬脂酸鈣(Calcium stearate)。各成分之使用目的，是取其功能性應用於微膠囊化步驟中，而非加工成為食品調製品。上開產品微膠囊化之目的是將葉黃素包埋起來，提昇葉黃素於食品加工製作過程中，對酸、鹼、高溫、壓力等之抵抗力，亦可以增加在製作成食品或保健品被食用後，葉黃素對胃酸、膽鹽的保護效果。微膠囊化技術已普遍應用於食品產業中，例如：維生素、抗氧化劑、益生菌等。

2.依食用方式分析：

- (1)依行政院衛生福利部所公告之可供食品使用原料彙整一覽表所示，以金盞草為來源之葉黃素，可作為一般食品原料使用，惟其最終產品所含葉黃素(Lutein) 每日最高攝取量不得超過30毫克。
- (2)因每日可食用的最高劑量非常微量，消費者不可直接食用，必須再製成食品或保健食品，且在具有完整的標示說明下方可食用。因此，上開貨物實屬於食品原料需再經加工製成食品，而非調製食品可以直接被消費食用。所謂可直接食用之食品，自應以其食入後是否會傷害身體為參考標準，方屬合理，而不應單純僅以物理或事實上之性質為依據，則行政院衛生福利部所公告可供食品使用原料彙整一覽表所示，就最終產品所含葉黃素，設有每日最高攝取量之限制，正可作為上開貨物可否直接食用之判斷標準，而非如被告所述與本案之認定無關。

3.依市場定位分析：原告銷售對象均為食品廠和保健食品廠，而非直接銷售於末端消費者。且出售後之產品皆需與其他食品原料和其他食品添加物混合後，再製成食品或保健品方可食用。上開貨物屬供食品製造用之食品原料無疑。

(二)Xangold 和FLORAGLO為國際市場中葉黃素原料產品之十大品牌。Xangold 10% (Beadlet) 和FLORAGLO LUTEIN 5%VG GRANULES之產品組成和產品用途極為相似，皆需與其他的食

品原料和食品添加物混合後，再製成食品或保健食品實可食用。依財政部關務署官網稅則疑問及解答案例中，LORAGLO LUTEIN 5% VG GRANULES 之產品稅則號別屬第2106.90.51號，供食品製造用，不攙酒精之化合配製品。又依原告之上開貨物銷售後，相關廠商製作產品之介紹可知，亦係添加諸多枸杞萃取物、葡萄糖酸鋅等其他營養成份，於製作成膠囊後方可食用，與前述FLORAGLO LUTEIN 5% VG GRANULES並無何差異，自應基於平等原則，適用相同之稅則號別。

(三)產品屬於化合配製品之範疇：依化學上之定義化合物乃指由兩種以上的元素以固定的摩爾比通過化學鍵結合在一起的化學物。上開貨物中之原料如洋菜、蔗糖、棕櫚油、抗壞血酸棕櫚酸酯、混合生育醇、抗壞血酸鈉、二氧化矽及硬脂酸鈣等皆屬化合物。因此，上開貨物稅則號別應屬第2106.90.51號，供食品製造用，不攙酒精之化合配製品。

(四)被告依產品可直接打錠使用而逕認為非屬原料，實屬謬誤。產品型錄中指出，上開貨物可藉由打錠或裝填膠囊方式製成保健食品，主要在表明產品經微膠囊化處理，已高度提昇葉黃素的穩定性，既使採用如打錠此種高壓和高溫的加工過程，也不易遭受壓力和溫度的破壞，重點在強調產品的安定性，與其是否為食品調製品無涉。被告就上開貨物原文型錄之內容恐有誤解，該原文型錄之中譯本，其中上開被引用之原文型錄內容（Application & Properties應用與特性），其譯文應為：「Xangold 10% 能做為膳食補充品中混合類胡蘿蔔素之來源。此產品可利用直壓法調配製作為單一營養素或綜合營養素錠狀產品。此高濃度粉末可承受壓縮壓力且同時保留類胡蘿蔔素酯的穩定性。最佳使用方式為使用直壓法，不經濕式顆粒法。Xangold 10% 流動性佳，也適用於硬膠囊。」由此可知，上開貨物係作為膳食補充品中複合類胡蘿蔔素之來源（a source of），而非如被告將之解為係複合類胡蘿蔔素來源之膳食補給品，兩者之差異甚為明顯，前者即明確可知上開貨物之性質為膳食補充品之原料（類胡蘿蔔素），而非被告理解之膳食補給品，此處誤解或許亦為被告認定上開貨物可直接食用之原因。再者，上開貨物係可利用直壓法（direct compression）調配製作（be formulated）為單一營養素或綜合營養素錠狀產品，已明確表明須再經調配製作（be formulated），而所謂直壓法（direct compression），依中國醫藥學院藥物化學研究所郭孟鎧藥師之Oxatomide 錠劑之配方設計及研究論文可知，係不經製粒過程，而將配方成份直接壓製成錠，宜於高速生產，此種方法所用賦形劑，包括多種物理性狀特殊具有理想流動性及壓縮性之物品，如乳糖、蔗糖、葡萄糖及纖維素等，故上開貨物並非如被告所認，打錠或裝填膠囊等加工程序，僅為控制劑量及考量實用之便利性，而係需經直壓法（direct compression）方式之調配製作（be formulated），方能作為可供食

用之產品。至於被告認上開貨物進口時，已製成Beadlet 劑型（粉狀），該劑型係屬一種完整加工之配方，主成份葉黃素已均勻分散於賦形劑如明膠與蔗糖之中，並添加有維他命C 與E 為抗氧化劑，此類Beadlet 配方產品多可直接食用之依據為何，蓋上開貨物之原文型錄，除上述應用與特性部分已如前述外，於一般特性（General Characterization）中，亦有「Xangold10% is intended as a source of natural carotenoids in the dietary supplement and food industry」（Xangold 10% 可作為膳食補充品和食品的天然類胡蘿蔔素來源）之內容，均顯示上開貨物之特性，並無可直接食用之記載。

並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（復查決定）。

三、被告則以：

(一)按稅則號別第3203.00.30號為其他本章註三所述之以植物性或動物性混合著色料為基料之調製品，第1 欄稅率為Free；稅則號別第2106.90.51號為供食品製造用，不攪酒精之化合配製品，第1 欄稅率為10%；稅則號別第2106.90.99號為其他未列名食物調製品，第1 欄稅率為30%。次按「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（H.S.）註解（以下簡稱H.S.註解）及其他有關文件辦理。」「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。」分別為海關進口稅則總則一及海關進口稅則解釋準則一所明定。上開貨物依原告提供之產品說明及原文型錄，成分為天然類胡蘿蔔素酯、明膠、蔗糖、棕櫚油、抗壞血酸棕櫚酸脂（抗氧化劑）、混合濃縮生育醇（維生素E）及二氧化矽等，屬已調製食品供製造錠狀及膠囊狀食品之葉黃素粉末，被告爰將上開貨物改列稅則號別第2106.90.99號，按稅率30% 課徵，洵屬妥適。

(二)上開貨物依原告提供之產品說明及原文型錄，成分為天然類胡蘿蔔素酯、明膠、蔗糖、棕櫚油、抗壞血酸棕櫚酸脂（抗氧化劑）、混合濃縮生育醇（維生素E）及二氧化矽等所組成，屬已調製食品供製造錠狀及膠囊狀食品之葉黃素粉末，參據H.S.註解中文版對稅則第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。

（B）全部或部份由食料組成，用以製造飲料或調製食品供人食用者。本節包括由化學品（有機酸、鈣鹽等）及食料（粉、糖、奶粉等）之混合物所組成之調製品，用以加入食物中作為組成分子，或改進其若干特性（外觀、保持品質等）。」此見解並經被告報請財政部關務署稅則法制組，就本件具體情況釋覆略以：「本案貨物若經核明係屬已調製之葉黃素微球（beadlet）粉末食物調製品者，宜歸列稅則號別第

2106.90.99號。」此有被告102 年10月9 日（102 ）北關字0042號進口稅則分類疑問及解答函附卷可稽。是被告將上開貨物改列稅則號別為第2106.90.99號其他未列名食物調製品，按稅率30% 課徵，洵無違誤。

(三)據原告提供之原文型錄所載：「Xangold 10% GFB (or Xangold 10%) is intended for use as a source of mixed carotenoids in dietary supplements. The product may be formulated in single entity or in multivitamin tablets using direct compression... For best results use direct compression without wet granulation... it also suitable for application in hard gelatine capsules.」說明上開貨物為複合類胡蘿蔔素來源之膳食補給品，可添加於營養品或藉由壓錠方式直接壓縮在單一實體或綜合維生素片。本件來貨雖設計進口後須經打錠或裝填膠囊等加工程序才能使用，仍無改其進口時未經加工前，本身即可食用之特性。再按上開貨物進口時，皆已製成Beadlet 劑型（粉狀），該劑型係屬一種業經完整加工之配方（formulation），主成分葉黃素已均勻分散於賦形劑如：明膠（gelatin）與蔗糖（sucrose）之中，並添加有維他命C 與E 為抗氧化劑，此類Beadlet 配方產品多可直接食用，打錠或裝填膠囊等加工程序，僅為控制劑量與考量食用之便利性，與提供食品製造所用之基料明顯有別，自無稅則號別第2106.90.51號供食品製造用，不攙酒精之化合配製品之適用餘地。

(四)衛生福利部所公告之可供食品使用原料彙整一覽表，所列每日最高攝取量，乃主管機關為確保食品安全，就判斷相關物品是否為可供食品使用原料所設定之標準，與相關物品在物理或事實上之性質無涉，被告就上開貨物係可直接食用之認定，尚不至因食品安全主管機關對上開貨物之成分，定有每日最高攝取量而有所影響，原告之主張，顯係誤解。

(五)原告所舉FLORAGLO LUTEIN 5% VG GRANULES進口貨物，係進口後須再添加其他營養成分，待製作成大視鏡葉黃素膠囊後方可食用，而上開貨物係於進口當時之狀態即可食用，兩者之加工程度不同，使用方式各異，是其稅則號別之歸列即無相互援引適用之理。況且財政部關務署官網所載稅則疑問及解答案例，係就個案貨物予以分類，尚非通案性質，仍應以實到貨物經進口地海關查核且案情相同者為準，並非原告主張與所載個案貨物之組成相似、用途相同，即可執以為應歸列相同稅則號別之依據等語，資為抗辯。

並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、兩造之爭點：原告原申報本件貨物之稅則號別第3203.00.30 號，其他本章註三所述之以植物性或動物性混合著色料為基料之調製品，被告將本件貨物歸列稅則號別第2106.90.99號，其他未列名食物調製品，是否違誤。

五、經查：

- (一)按海關進口稅則號別第2106.90.99號為其他未列名食物調製品，第1 欄稅率30%。次按「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（H.S.）註解（以下簡稱H.S.註解）及其他有關文件辦理。」及「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……。」分別為海關進口稅則總則一及海關進口稅則解釋準則一所明定。
- (二)本件原告於102 年8 月13日間報運進口葉黃素乙批（報單號碼：第CA/02/147/01313 號），原申報稅則號別第3203.00.30號，其他本章註三所述之以植物性或動物性混合著色料為基料之調製品，稅率為0%。經應審免驗（C2）方式通關，經被告審核結果，改歸列稅則號別第2106.90.99號，其他未列名食物調製品，按稅率30% 課徵。原告前於102 年4 月至同年6 月間報運葉黃素之類同貨物共計三批（報單號碼：第CA/02/147/00658 號、第CA/02/147/00822 號及第CA/02/147/00927 號），經被告改歸列稅則號別第2106.90.99號，按稅率30% 補徵稅款，有處分書及進口報單等影本附卷可稽，並為兩造所是認，應認為真實。
- (三)上開貨物依原告提供之產品說明及原文型錄，成分為天然類胡蘿蔔素酯、明膠、蔗糖、棕櫚油、抗壞血酸棕櫚酸脂（抗氧化劑）、混合濃縮生育醇（維生素E）及二氧化矽等所組成（見原處分卷1 附件8 及附件9），屬已調製食品供製造錠狀及膠囊狀食品之葉黃素粉末。依H.S.註解中文版對稅則第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。（B）全部或部份由食料組成，用以製造飲料或調製食品供人食用者。本節包括由化學品（有機酸、鈣鹽等）及食料（粉、糖、奶粉等）之混合物所組成之調製品，用以加入食物中作為組成分子，或改進其若干特性（外觀、保持品質等）。」（見原處分卷1 附件10）此見解並經被告報請財政部關務署稅則法制組，就本件具體情況釋覆略以：「本案貨物若經核明係屬已調製之葉黃素微球（beadlet）粉末食物調製品者，宜歸列稅則號別第2106.90.99號。」此有被告102 年10月9 日（102）北關字0042號進口稅則分類疑問及解答函在卷可稽（見原處分卷1 附件11），是被告將上開貨物改列稅則號別為第2106.90.99號其他未列名食物調製品，按稅率30% 課徵，並無違誤。
- (四)原告所舉FLORAGLO LUTEIN 5% VG GRANULES進口貨物（見原處分卷1 附件12），係進口後須再添加其他營養成分，待製作成大視鏡葉黃素膠囊後方可食用，而上開貨物係於進口當時之狀態即可食用，兩者之加工程度不同，使用方式各異，是其稅則號別之歸列即無相互援引適用之理。況且財政部關

務署官網所載稅則疑問及解答案例，係就個案貨物予以分類，尚非通案性質，仍應以實到貨物經進口地海關查核且案情相同者為準，並非原告主張與所載個案貨物之組成相似、用途相同，即可執以為應歸列相同稅則號別之依據。又稅則第2106.90.51號供食品製造用，不攙酒精之化合配製品，係指僅含有化合物之食品原料（compound preparations for making foodstuff）而言，依原告提供之原文產品型錄所載：

「Xangold 10% GFB (or Xangold 10%) is intended for use as a source of mixed carotenoids in dietary supplements. The product may be formulated in single entity or in multivitamin tablets using direct compression. ...For best results use direct compression without wet granulation ...it also suitable for application in hard gelatine capsules.（見原處分卷1 附件9）」說明上開貨物為複合類胡蘿蔔素來源之膳食補給品，可添加於營養品或藉由壓錠方式直接壓縮在單一實體或綜合維生素片。本件來貨雖設計進口後須經打錠或裝填膠囊等加工程序才能使用，仍無改其進口時未經加工前，本身即可食用之特性。再按上開貨物進口時，皆已製成Beadlet 劑型（粉狀），該劑型係屬一種業經完整加工之配方（formulation），主成分葉黃素已均勻分散於賦形劑如：明膠（gelatin）與蔗糖（sucrose）之中，並添加有維他命C 與E 為抗氧化劑，此類Beadlet 配方產品多可直接食用，打錠或裝填膠囊等加工程序，僅為控制劑量與考量食用之便利性，與提供食品製造所用之基料明顯有別，自無稅則號別第2106.90.51號供食品製造用，不攙酒精之化合配製品之適用餘地。

(五)衛生福利部所公告之可供食品使用原料彙整一覽表，所列每日最高攝取量，乃主管機關為確保食品安全，就判斷相關物品是否為可供食品使用原料所設定之標準，與相關物品在物理或事實上之性質無涉，被告就上開貨物係可直接食用之認定，尚不至因食品安全主管機關對上開貨物之成分，定有每日最高攝取量而有所影響，原告之主張，顯有誤解。

(六)綜上所述，原告之主張，為不可採。從而，被告所為處分，並無違誤；復查決定、訴願決定遞予維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、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 103 年 10 月 9 日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法 官 黃本仁

法 官 洪遠亮

法 官 徐瑞晃

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
(一)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。
(二)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(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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 103 年 10 月 9 日
書記官 林苑珍

資料來源：司法院法學資料檢索系統