

編號：(96)025.904

探討我國海關進口稅則之分類問題 與改進解決之道

行政院經濟建設委員會

民國 96 年 4 月

編號：(96)025.904

探討我國海關進口稅則之分類問題與改 進解決之道

計畫主持人：李開遠

委託機關：行政院經濟建設委員會

研究單位：銘傳大學

本報告內容係研究單位之觀點，不代表委託機關之意見

行政院經濟建設委員會

民國 96 年 4 月

「探討我國海關進口稅則之分類問題與改進解決之道」

目 錄

一、前言

(一) 研究動機	1
(二) 研究範圍—海關進口稅則 90 年至 94 年各關區申請復查案件	2
(三) 研究目的	3
(四) 研究方法	4
(五) 研究項目及進度	5

二、現行海關進口稅則分類體系及作業現況

(一) 海關進口稅則分類體系	6
(二) 國際商品統一分類制度 (簡稱 H.S.)	11
1. H.S 分類制度之緣起	11
2. H.S 分類制度之分類架構	12
3. H.S 分類制度之分類原則	13
4. H.S 分類制度之優點	13
(三) 我國現行海關進口稅則分類架構及其適用準則分析	14

三、近五年來海關進口稅則分類申請復查案件終結情形、貨品種類及產生原因分析

(一) 復查案件終結情形分析	22
(二) 復查案件貨品種類分析	24
(三) 復查案件產生原因分析	25
(四) 問題與檢討	30

四、現行海關進口稅則分類復查審議程序之檢討及改進方案

(一) 復查程序現況	32
------------	----

(二) 復查程序改進方案·····	33
1. 嚴格控管復查處理時間，避免案件積延，加強通關處理·····	33
2. 聘用外部學者專家參與「復查委員會」運作，俾建立獨立性 與客觀性之監督機制·····	35
3. 准予當事人列席，並採直接言詞審理主義·····	36
4. 復查決定書應比照法院判決書上網對外公布，資訊透明， 接受檢驗·····	37
五、進口稅則分類改進方案之擬議與評估	
(一) 建立稅則號別核定變更程序之標準規範，不得任意變更已核 定之稅號，俾減少爭議·····	38
(二) 合理調整稅率級距基本架構，俾使稅率簡單化·····	39
(三) 加強進口貨物稅則「預先審核」制度，俾減少徵納雙方爭議··	41
(四) 建立進口稅則爭議案件協談制度，俾暢通行政處分相對人之 申訴管道·····	43
(五) 建議爭議案件在一定金額以下，若不敷公務成本，授權關員 依權責處理，俾加速通關·····	45
(六) 對進口貨品稅則申報易生爭議案件，相關行政救濟案例應上 網並出版供各界參考·····	45
(七) 配合 HS2007 年版修正，主管機關應將 HS 歷年易生爭議之相 關貨品及稅率同時檢討修正，俾徹底減少爭議加速通關·····	47
(八) 加強培訓關員稅則分類專業能力；對故意申報稅號錯誤案件 應依法嚴處，培養民眾守法之精神·····	48
(九) 在不影響國家安全及產業發展前題下，擴大開放大陸物品 進口，俾減少虛報稅號逃避管制等緝私案件之發生·····	49
(十) 建議規劃設立貨品與稅則電腦資料庫，提升稅則分類正確性， 達成簡化關務程序之工作目標·····	50
六、結論·····	53

七、參考資料.....	55
八、表一：90~94年海關各關區海關進口稅則申請複查案件終結情形分析表.....	58
表二：90~94年海關各關區海關進口稅則申請複查案件貨品種類分析表.....	59
九、附件一：財政部關稅總局台中關、台北關、基隆關及高雄關.....	60
業者異議案件稅號統計表（90年至94年）	
十、附件二：期中報告審查意見及回應.....	84
十一、附件三：期末報告審查意見及回應.....	91
十二、附件四：英文摘要（Abstract）.....	99

提 要

近年來我國經濟日漸發展，國際貿易亦日趨頻繁，進口貨物種類、數量逐漸增多且變化極大，進口貨物通關作業程序中，稅則分類目前可謂係通關程序中最核心之工作，要革新關務，加速進口貨物通關，就須先提升進口稅則分類作業之效能，尤以近年來科技發達，部份新開發之產品及其衍生品等未獲合理分類，不只影響廠商權益及國家經濟發展，更增加海關復查案件之處理業務，有損海關形象及政府施政品質。我國關務行政工作之目標，係在追求通關程序之便捷與透明，而目前通關程序中投入較多人力且徵納雙方較易產生爭議者，除大陸物品之認定外，稅則稅率之核定占相當比重，故為便利關務作業並順應國際潮流，減低徵納雙方爭議，提升關務行政效率，我國進口稅則分類問題確有檢討之必要。

本研究範圍係以財政部關稅總局所屬基隆、台北、台中及高雄各關區 90 至 94 年進口稅則申請復查案件為主要研究對象，前述期間各關區提供之復查案件計有：基隆關 661 件、台北關 543 件、台中關 113 件、高雄關 298 件，合計 1,615 件。上述復查案件結果分析可分為下列三類：一、海關接受申請復查之稅號（復查成功案件）。二、海關接受復查，但變更為原核定稅號及復查申請稅號以外之其它稅號（復查成功案件）。三、駁回申請復查稅號，維持海關原核定稅號（復查失敗案件）。綜合上述統計，海關進口稅則申請復查案件，海關維持原核定稅號（復查駁回）案件比率為 77%，申請復查變更原核定稅號（廢棄原核定稅號）案件，比率為 23%（詳見附件一）。另針對前述申請復查之案件分析，其中以第 16 類機械及電機製品（海關進口稅則第 84、85 章）發生之案

件最多，共有 590 件，佔全部復查案件 37%；其次為第 6 類化學及化工產品（海關進口稅則第 28 至 38 章），共有 218 件，佔全部復查案件 13%，上述二大類貨品即佔全部復查案件之半數，其餘各類之復查案件件數及比例詳見附件二。由分析統計可得知易發生爭議之產品類別。

綜上研究，有關海關進口稅則之分類問題，經研究結果，已初步獲致本研究第四、五篇之具體研究結論，其中建議採行之相關興革措施，如無須修正有關行政規章或釋示可立即採行者，建議海關可依結論採行。研究建議認為宜採行，但因涉及制度之重大變革尚需進一步研討者，如政策定案後，建議儘速修正相關法規後付諸實施。本研究期盼藉由本研究之結果可促使進口貨物通關程序臻於健全、合法、合理與適應時代變遷之需要，獲致簡政便民，提升關務行政效率，合理維護納義務人之權益，減少徵納雙方爭議，增進徵納雙方和諧關係，提升國內企業競爭之效果。

一、前 言

(一) 研究動機

為促進貿易發展，發揮地球村之功能，世界貿易組織（World Trade Organization；簡稱 WTO）、關稅合作理事會（Customs Cooperation Council；簡稱 CCC）及亞太經濟合作（Asia Pacific Economic Cooperation；簡稱 APEC）等國際經貿組織，均致力於建立一個開放、公平與透明之貿易環境；在通關程序方面，APEC 更進一步揭示便捷化（Facilitation）、責任化（Accountability）、一致化（Consistency）、透明化（Transparency）及簡單化（Simplification）等五大目標。

近年來，我國經濟日漸發展，國際貿易亦日趨頻繁，進口貨物種類、數量逐漸增多且變化極大，進口貨物通關成為海關重要業務之一，通關程序如欲達到前述 APEC 揭示之五大目標，除須改進關務行政配合調整關稅稅率與關務制度外，稅則稅率之核定，在通關作業上係相當吃重之工作，進口貨物稅則分類作業目前可謂係進口貨物通關程序中最核心之工作，要革新關務，加速進口貨物通關，就需先提昇進口稅則分類作業之效能。因此部分工業先進國家已陸續進行簡化稅率工作，期能減輕政府與業界之負擔與成本，進而加強業界之競爭力。

進口貨品於稅則分類上究應歸屬於何項貨品，乃法規範涵攝適用之問題，由於進口物品可能具有不同實體特徵，在案例中，海關必須考量實物之特徵，決定進口貨物應如何分類，換言之，貨品特徵認定須具體正確，始能歸列正確之稅則號別，按物品之特徵，於稅則分類具有意義者，無非以外觀型態、製造過程、成分構造及用途功能等為主要因素，至於來貨品質則非考量重點。其中，尤以貨物名稱與貨物外觀容易辨識，而為稅則歸類之重要準據，然其亦非唯一標準，若單以貨物名稱與外觀進行稅則歸列，往往產生謬誤，此因貨物品目繁多，結構成分各異，貨名無法標準化，故「同物異名」或「同名異物」之情況經常可見，貨物名稱既不可完全信賴，貨物外觀亦因無法涵蓋貨品之多元性質，故貨物

稅則歸列仍應參酌其他特徵判斷之。

然由於國際商品統一分類制度（HS）之海關稅則品目（八位碼）多達八千餘項之貨品分類事宜，進口分類估價人員學經歷不同，殊難對每一稅則號別專精。另部分進口商及報關行申報進口貨物分類稅則號別時，當該類之稅則號別有簽審規定或進口稅率較高時，通常會改變進口貨物名稱，俾便適應其他稅號，逃避簽審規定或降低進口稅率。

一般而言，進口貨物如果無法找到適合名稱稅號或出現二個以上可能稅號時，則務必依解釋準則分析貨品性質，分類於最適當之稅號。不宜輕率逕予列入其他細節或細目下，以免影響進口稅率及簽審規定；就實務而言，貨物找不到適當稅號之情形甚少，此種情況應依解釋準則四以最類似之節歸類。另貨物如依解釋準則一及二而出現可歸類兩個以上之節時，則應依釋準則三（甲）（乙）（丙）之順序辦理分類。

現行實務上，每位關員負責審核之稅則章節範圍甚廣，規定繁多，易產生遺漏疏忽，進口分估關員心理壓力甚大，另進口商每次進口相同貨物，因進口海關不同，經辦關員不同，進口商需重覆向不同分估關員說明解釋，不勝其煩，對海關分估關員之權威性及專業性易產生質疑與爭議。尤以近年來科技發達，部份新技術開發之產品及其衍生品等未獲合理分類，不只影響廠商權益及國家經濟發展，更增加海關復查訴願案件之處理業務，有損海關形象及政府施政品質。我國目前關務行政工作之目標，係在追求通關程序之便捷與透明，而目前通關程序中投入較多之人力且徵納雙方較易產生爭議者，除大陸物品之認定外，稅則稅率之核定占相當大之比重，故為便利關務作業並順應國際潮流，減低徵納雙方爭議，提升我國關務行政效率，增進政府行政效能，我國進口稅則分類問題確有檢討之必要，因而有本研究之緣起。

（二）研究範圍

一 海關進口稅則 90 年至 94 年各關區申請復查案件

依據關稅法第 45、46、47 條規定，納稅義務人如不服海關對其進口

貨物核定之稅則號別，得於收到稅款繳納證之翌日起三十日內，依規定格式，以書面向海關申請復查。海關對復查之申請，應於收到申請書之翌日起二個月內為復查決定，並作成決定書，通知納稅義務人。納稅義務人不服前述復查決定者，得依法提起訴願及行政訴訟。此為海關進口稅則分類案件申請復查之行政救濟程序。

關於行政救濟程序涵蓋關稅總局各關區、財政部、高等行政法院及最高行政法院等單位，由於無法取得行政救濟各單位相關案件資料，因之本研究僅限於財政部關稅總局基隆、台北、台中、高雄各關區 90 年至 94 年所提供之異議案件（申請復查案件）稅則號別統計表所列項目（附件一）為本研究範圍。

（三）研究目的

對我國而言，關稅稅率早已符合已開發國家之關稅水準，關稅徵稅為目的之「財政關稅」功能已日益減少，關係產業發展之「經濟關稅」功能相對提升，因而負有貨品簽審、管制、貨品統計、結構合理化等功能的海關進口稅則及其分類法則之正確性益形重要。在貨物種類繁多，且新產品不斷開發，貨品無法完全標準化之情況下，稅則分類日益複雜。海關等相關單位在改進稅則結構方面，似應加強找出少數常有爭議之稅號，徹底研究其正確分類，將其稅率列為相同，或增加稅則細目；達成實施 HS 制度之各項目的：方便徵收關稅、正確統計國際貿易、促進貿易便捷化、訂定原產地規則、徵收內地稅、合理計算運費、監督管制性貨品、以及有效之查緝作業，以國際化、現代化之方法執行關稅課徵、進出口簽審、管制之經濟政策；充分反映民意及配合經濟政策，以達到合理徵稅及管制並減少行政訴訟之訟源。

從 2002 至 2005 年，台灣的世界競爭力排名從第 20、17、12 至第 11 名，一直都是呈現穩定進步趨勢，但 2006 年卻是呈現逆向發展。反觀對岸中國的排名，卻呈現大幅躍進；從 2005 年的第 31 名成為 2006 年的第 19 名，足足躍進了 12 名，在短短 1 年之中，中國僅以 1 名之差，

緊迫台灣。惟就國際貿易經營業者之觀點，台灣貿易經營環境真是如此惡化嗎？全球化之後，國際經營環境變得更加險峻嗎？台商的國際貿易競爭力真的被弱化了嗎？這些問題都是目前進出口業者相當關切之議題。

近年來政府一直積極推動貿易便捷化政策，在政府的貿易管理效能以及民間端的貿易服務環境建置與提升都投注相當大的心力。依據台北市進出口公會透過「2006年貿易業經營環境」問卷調查，與2005年比較之後可以發現，2006年貿易業者對於台灣整體貿易業經營環境的評分只有54.6分，與2005年的60分相較，出現退步現象，在進出口貿易商對於「國內政府簡化貿易流程及文件要求方面的努力」這一項，滿意的比例雖較2005年稍稍降低了3.6%，但是表示不滿意的比例卻降低了將近10個百分點。此一結果或許會讓負責推動該項工作之部會感到挫折，但其卻也相當程度反映出業界對於貿易便捷化工作以及其效能之殷切期待，不再僅止於目前檯面上之表件、欄位之簡化、單一窗口之建置推動，更重要的是貿易政策法令及實務運作檢討之後，所創造出來更簡化的貿易流程和運作環境。海關進口稅則分類是目前進口貨物通關之最核心工作，如何提昇進口稅則分類之正確及效能，俾能具體落實政府簡化貿易流程之目標，提供國內業者在全球運籌與佈局方面有更大助益，使台灣貿易業者之經營發展再現生機。本研究之主要目的期盼能拋磚引玉，引起各界對進口稅則分類問題之重視及討論，使我國海關廣續推動貨物通關自動化等再造工程，並透過關務體系中檢驗、查核、判定過程之第三人監督機制，提升我國關務之清廉形象，創造我國貿易便捷化之經營環境。

（四）研究方法

本研究工作執行主要有三項，一為資料蒐集與整理，二為資料之分析，三為改善方式之建議。本研究所需用之資料可分為次級資料及初級資料，初級資料之蒐集主要來自90年至94年財政部關稅總局及各關區

實際發生之復查案件，而次級資料由本研究小組直接向外貿協會、台北市進出口公會及全國工業總會等單位蒐集後，再與初級資料一併進行比對分析。主要之資料運用仍以各關區提供之案例資料為主。

(五) 研究項目及進度

項目 \ 月次	95.8	95.9	95.10	95.11	95.12	96.1	96.2	96.3
文獻蒐集、分析	●	●						
	●	●	●	●				
		●	●	●				
期中報告				●				
			●	●	●	●		
期末報告							●	
修改期末報告								●

二、現行海關進口稅則分類體系及作業現況

(一) 海關進口稅則分類體系

1. 稅則之意義

稅則 (Tariff) 係指海關對貨物課徵關稅之關稅率表 (Schedule of Tariff)。對進口貨物課徵關稅率表稱為「進口稅則」；對出口貨物課徵關稅之關稅率表，稱為「出口稅則」。在實質上，稅則就是商品分類加上關稅稅率；在法律上，稅則應經立法程序制定公布，以為課徵關稅之法據。我國關稅法第三條規定：「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。」

稅則必須採行商品分類，因進口或出口貨物所適用之稅率並非單一稅率，其應適用之稅率，可依政策需要，訂定不同之稅率。

商品在稅則上之分類稱為稅則分類 (Tariff Classification) 故編製稅則時必須作有系統的稅則分類。稅則通常由三個主要部份構成，說明如次：

(1) 貨名 (Articles; Description of Goods) 貨名之編訂為稅則最重要之部份，稅則分類即將各種不同之「貨名」羅列於稅則上，以為課徵關稅。

(2) 稅率 (Rates of Duty; Tariff Rate) 稅則上列有各種不同之貨名，並依據政策之需要包括財政目的或保護目的訂定不同的稅率，以為課徵關稅。每種貨品只訂一種稅率，稱為單一稅則，如訂有兩種以上不同稅率，稱為複式稅則。

(3) 稅則號別 (Tariff Number; Item) 即表示貨品分類其項目之排列順序，俾使各項貨品有其固定位置並加以編號 (統計代號) 以供稅則分類和使用，納稅義務人申報或海關核定稅則均以其稅則號別表示之。

稅則號別 Tariff	貨 名 Description & Goods	稅 率 Tariff Rate
----------------	----------------------------	--------------------

2. 稅則分類之主要目的

稅則分類依其編列和適用之原則，其主要目的有下列二種：

(1)課稅用：稅則分類最重要之目的在於對進口貨品課徵關稅。惟貨品種類繁多，有原料、半製品、成品之分，且因加工層次不同，材質亦有異，且用途性質也有別，有民生必需品，有生產用機器設備，因而必須對各種種類不同之貨品，依加工層次高低暨政府政策之需要，訂定不同之稅率，以發揮關稅之財政、經濟、社會功能。

(2)統計用：稅則分類另一重要目的在於對貨品之進出口，依貨品種類（稅則號別）之數量、價值、來源國別及稅收情形作數量及金額之統計。此貿易統計資料可供政府決定財經決策之參考，亦可供工商界及學術單位研究使用。因而稅則分類在技術上必須作有系統的分類、明確的分類和合理的分類，始可完成正確的統計資料。

(3)貿易管理用：海關所查獲廠商虛報貨名、產地…或虛報稅則等案件，究其虛報動機，除為逃漏進口稅費外，另一動機為規避輸入簽審規定。這些管制海關都以稅號控管篩選查核。在海關進口稅則最右邊一欄就是輸出入規定，它們都是以代號表示，如 B01 代表需經檢疫，MW0 代表大陸物品不得輸入，MP1 代表大陸物品准許輸入，這些皆需要參考輸出入規定代號說明及對照表，海關進口稅則尚負有貿易管理之功能。

稅則分類在分類技術和適用上為期達到課稅和統計之目的，因而每一種貨品只能有一個正確的稅則號別，且任何貨品亦均有其稅則號別可資歸類，以憑課徵關稅、貿易統計及貿易管理。

3. 稅則分類之編列標準和原則

(1)稅則分類之編列標準

由於貨物的種類成千上萬，必須將其有系統、有原則的加以歸類並排列，在立法時，才易於訂定各種貨物的適當稅率，以達到縱的結合和橫的配合之目的；徵稅或繳稅時亦易於查定某一種貨物其稅率為何。有關稅則分類之編列標準，基本而言係採用 H.S.制度，故其八位碼之編列均需在 H.S.架構下，亦即：

- A. 對 H.S.之四位碼、六位碼以及其節名、目名均不能增加或減少之變動。
- B. 八位碼編列之貨名不能超出六位碼之範圍，且應能全部涵蓋六位碼貨品之範圍。

稅則分類之原則，即商品分類排列組合編列之原則說明如次：

- A. 以物質來源 (material origin) 為準：即相同物質所生產或衍生的各種貨物合為一體，如動物產品類、植物產品類、塑膠製品類、紡織製品類等。
- B. 以實際內容 (actual content) 為準：即以最後完成的商品外觀形態是否相同而定，相同者歸為一類，例如紙張，不論其原料為何，凡已具有一般人認為紙張形態者，均可歸入紙張類。
- C. 以貨物用途或目的 (usage or purpose) 為準：如飛機、車輛、船舶各按其用途歸為一類。
- D. 以加工程度或製造階段 (degree of finish or style of manufacture) 的層次為準，分初級原料、半製品及成品三階段。

(2)稅則分類之原則

稅則分類之原則應達到簡明、精確、週延、條理為原則，茲說明如次：

- A. 簡明 (simplicity)：分類所使用之文字，力求淺易，使專家和一般人一見即能明白瞭解。
- B. 精確 (precision)：分類力求適當，使貨物的歸屬能夠立刻確實的辨認，一種貨物，只能歸於一個稅則號別，不能發生疑問與誤解。
- C. 週延 (completeness)：稅則分類必須能包含所有貨物，不因列舉而遺漏，並盡可能包含現有及未來可能之所有產品，且能各得適當而合理之分類。
- D. 條理 (clearly itemized)：稅則分類之編排，必須有條理、有系統，便於查閱。

4. 我國海關進口稅則之制定及演變

(1) 協定稅則

我國海關進口稅則，自清道光二十二年（西元一八四二年）南京條約簽訂後約可分為二個時期。一為協定稅則時期，進口貨物以「值百抽五」之協定稅率課稅，我政府並無自主調整關稅之權。當時因稅則草創開始，進口稅則僅分十四類，一五五稅目，十分簡略，其後曾歷經四次修訂，咸豐八年（西元一八五八年）第一次修正，光緒二十八年（西元一九〇二年）第二次修正，民國七年第三次修正，民國十一年第四次修正，增為十五類，五八二稅目。二為國定稅則時期，於民國十七年十二月七日正式公佈海關進口稅則，並於十八年二月一日施行，正式廢止實施達八十六年值百抽五之協定稅率，改採值百抽 7.5、10、12.5、15、17.5、22.5、27.5 等七種不同之自主稅率。

(2) 國定稅則

民國十八年關稅自主後，海關進口稅則曾歷經多次修訂，至抗戰前稅則共有三次修正，即民國十九年十二月、民國二十二年五月及民國二十三年七月，抗戰勝利後，民國三十七年八月再予全盤修正，政府遷台後，進口稅則之修正歷經民國四十四年一月、民國四十八年八月及五十四年九月共三次修正，但迄民國六十年八月以前，我國海關進口稅則分類僅分十五類，七七一號列，一一四二項稅目，分類仍嫌簡略，且稅則內列為「未列名」及「其他」項下貨品甚多，範圍過於廣泛，產生對於進口貨物不分其品質、等級種類，均課以同一稅率之現象，不但稅負有失公平，而且未能配合國內產業發展之需要，亦不利於貿易統計分析。

(3) 關稅合作理事會稅則分類（Customs Cooperation Council Nomenclature，簡稱 CCCN）

一九六九年一月行政院賦稅改革委員會與財政部會共同成立專案小組，決定採用「布魯塞爾稅則分類」(Brussel Tariff Nomenclature)，此一分類於一九七五年改稱為「關稅合作理事會分類」，依該稅則分類，所有產品依產業或產品屬性分為二十一類，九十九章，每章內產品按加工層

次，依序編號，層次井然，每一類、章均有「註解」簡明易解，區分容易。我國於一九七一年八月二十四日正式採用 CCCN 新稅則，在類下分列一〇九七號別，三九二七品目，稅率最高為一五六%，稅率並細分為四十五級，此不但使我稅則分類採行國際間通行之分類制度，有利於貿易統計及關稅、貿易談判之進行，並且使稅率之訂定能配合個別產業保護發展之需要，顯較以往進步。

(4)國際商品統一分類制度 (The Harmonized Commodity Description And Coding System, 簡稱 HS)

國際商品統一分類制度係以關稅合作理事會稅則分類 (CCCN) 及國際貿易標準分類 (SITC) 加以綜合編製而成，其結構以 CCCN 四位碼為基礎，再加上二位碼而成，一九八八年時，世界已有四十餘國採行，國際商品統一分類制度使國際間使用相同之分類，各國對貿易從事設限及提高關稅等措施，均可透過資料交換，具有客觀之標準，同時各國進出口貿易、稅率、生產、消費、儲存、運輸等，亦可按照此一分類制度加以統計分析，有助其財經策略之制定。民國七十年時，我國商品分類係採用兩種不同之分類系統，全國商品之生產、銷售、儲存、運輸等價量統計採用中華民國商品標準分類 (CCC)；關稅課徵則採用中華民國海關進口稅則 (CCCN)，由於二種分類之原則、方法、目的都不相同，因此使用上造成進出口廠商和政府機關諸多之不便和困擾，二種分類產生之貿易統計，連結應用上也難求一致，影響財經政策擬定之效率，至於採用國際商品統一分類制度後，除具有前述各項優點外，最重要者是便利廠商辦理進出口簽證及報關，減少查尋二套分類之不便和執行上之困擾。

我國為配合國際間共通採用國際商品統一分類制度後，並貫徹經濟國際化、貿易自由化，一九八三年八月行政院核定由財政部、經濟部、主計處等三個單位共同召集行政院農業發展委員會、衛生署等十四個單位組成「國際商品統一分類制度專案工作小組」，負責依照國際商品統一分類製度為基礎，編製適合國情之商品分類，歷經五年，完成中華民國商品標準分類。新修訂之中華民國商品標準分類係以國際商品統一分類

六位碼為架構，往下延伸二碼編成新八位碼之中華民國海關關稅稅則，再往下延伸二碼為中華民國商品標準分類，第一、二位碼稱「章」，第三、四位碼稱「節」，第五、六位碼稱「目」，第七、八位碼稱「款」，第九、十位碼稱「項」。

我國依據國際商品統一分類制度而新編之中華民國海關關稅稅則，於民國七十七年十二月三十日完成立法程序，七十八年元月一日開始實施。其分類計分為二十一類，九十七章，其中第七十七章列為空章，國際間保留該章以備將來使用，九十八、九十九二章供特殊目的使用，一、二四一節（四位碼），五〇一九目（六位碼），七八三二款（八位碼），八七八四項（十位碼）。其中前六位碼以前之貨品號列及品目，與國際商品統一分類制度相同，我國進口稅則八位碼貨品配置，稱為稅則號別，統計及貿易管制將用十位碼之中華民國輸出入貨品分類號別。於十位碼後加一位檢查號碼，廠商申請輸出入文件及報關時，均須在申請表及報關單上填報十一位碼，自此稅則分類邁入國際化新紀元。

（二）國際商品統一分類制度（HS）

1. 國際商品統一分類制度之緣起

國際間之商品分類，是由國際組織基於關稅課徵、貿易統計或貨物運輸等各種不同目的而自行訂定，各國也因本身業務需要，訂定各種商品分類，因此，種類繁多，標準紛歧。為解決這種紛歧情形，聯合國和關稅合作理事會曾就國際貿易標準分類（SITC）和關稅合作理事會稅則分類（CCCN）二種國際主要的分類，建立對照索引表，結果仍無法達到統一便捷的效果。

聯合國歐洲經濟委員會有鑒於此，乃於一九七〇年建議關稅合作理事會研究制定一套可供各國海關及統計共同需要，且兼顧交通運輸等多種用途的商品分類制度，以消除存在已久的國際商品分類歧異，減少分類轉換手續，促進國際貿易發展。關稅合作理事會接納建議，設立專責小組，著手進行研究，並於一九七三年提出研究結論，除確認關稅合作

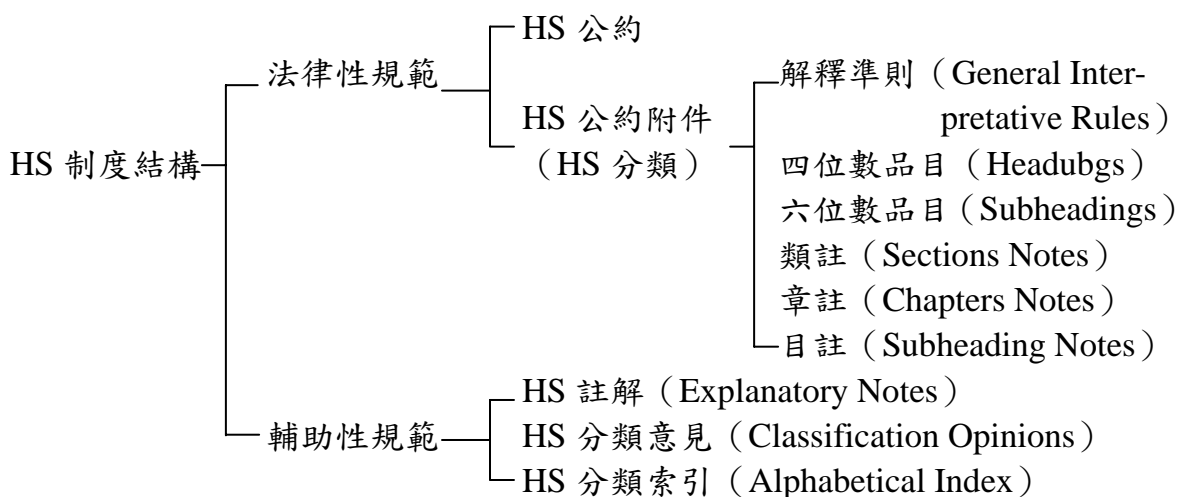
理事會具有建立一套新國際商品分類制度之職責外，同時正式提出「調和商品分類制度—The Harmonized Commodity Description and Coding System，簡稱為 HS」之名稱，我國命名為「國際商品統一分類制度」，並於理事會下成立 HS 委員會，專司草擬制定新制度之責。HS 委員會經過十年左右之精心研議，終於在一九八三年六月經理事會通過，並制定 HS 公約，公開接受各國簽署，完成了整個制度之釐訂，此即 HS 制度之由來。

2. 國際商品統一分類制度之分類架構

國際商品統一分類制度架構，係以關稅合作理事會分類（CCCN）為基礎，配合國際貿易標準分類修正二版（SITC/REV.2）加以重新改編，並參酌工業技術之改進、貿易型態之改變以及多用途分類之需要，將 CCCN 原來之 4 位數分類品目擴充細分為 6 位數，使原來 1011 項之 CCCN 品目增加為 H. S. 制度之 5019 項。採行 H. S. 制度之國家，其分類品目前 6 位數必須嚴守 H. S. 制度之分類，不得任意增減變更；至於 6 位數以後，各國可視本身之需要再予細分。

H. S. 制度分類架構共分 21 類（Sections）97 章（Chapters），而實際上因 77 章從缺，故僅 96 章，另保留 98 章及 99 章供各國使用。

為建立國際商品統一分類制度的權威性與整體性，關稅合作理事會特別為 HS 制定了實施的完整體制，包括具有約束力的法律性規範與不具拘束力的輔助性規範兩大部份，茲以圖釋說明如下：



此外國際商品統一分類制度註解（Explanatory Notes to the Harmonized Commodity Description and Coding System）為關稅合作理事會對 HS 稅則分類正式詳盡的解釋，依據稅則號碼順序，對每一稅則號別貨品之範圍詳加敘述，列明主要應包括及不應包括之貨品，並對該項貨品專門性質、外表、成分、生產方法、用途及分辨該項貨品之易行方法全部載明，為國際商品統一分類制度，不可或缺之輔助文件。該項註解，為保持其說明與分類技術之進步，關稅合作理事會經常檢討修正刊布。在此我們應該注意者，此註解對 HS 之節或目之全部範圍，並非毫無遺漏且一成不變的，它通常必須與制度的內容配合使用，不能被分解來使用，且須配合準則，類、章、目註來使用。

3. 國際商品統一分類制度之分類原則

國際商品統一分類制度，每項商品均係以 6 位數表示，其中包括關稅合作理事會稅則分類的 4 位數，及接著細分的兩位阿拉伯數。其分類之原則有三：

(1)明確：「款」及「目」之分類不能超出「節」之定義範圍。

(2)週延：「款」及「目」之分類必須完全包涵「節」之分類定義。「款」及「目」如不能包括該「節」所涵蓋之貨品範圍時，即構成遺漏，不週延之缺點。

(3)互斥：各「款」、各「目」間必須互相排斥，定義不得重疊。各「款」、各「目」間如重複列舉，則分類適用時便會產生同一貨品可歸屬於兩個（或以上）不同號別之不合理現象。

4. 國際商品統一分類制度之優點

國際間共同採用國際商品統一分類制度有下述優點：

(1)可以避免不同分類制度轉換、查對之不便，亦減少因商品轉換所帶來時間及費用的增加。

(2)可以直接作國際間關稅、貿易、生產、運輸資料比較分析，獲得更多可靠的情報，瞭解各國經濟貿易情形，做為政府制訂財經政策和民

間擬訂產銷計畫的依據。

(3)便利貿易協商談判。對貨品分類應用相同的解釋規範，促進彼此的瞭解，提高資料的準確度。

(4)利於推動貿易、運輸文件格式之標準化及自動化傳送作業。對產業狀況的調查及運輸政策的決定亦有甚大助益。

(三)我國現行海關進口稅則分類架構及其適用準則分析

1. 分類架構

我國海關現行採用之貨品分類架構採用世界關務組織（World Customs Organization，簡稱 WCO）制定之國際商品統一分類制度 2002 年版，分為 21 類、97 章（其中第 77 章列為空章，國際間保留該章以備將來使用）、1,244 節（四位碼）及 5,224 目（六位碼）。我國海關進口稅率依八位碼貨品配置，稱為稅則號別，在 HS2002 年版之架構下分為 8,848 款；貿易管理及統計則採用十位碼分類，計 10,879 項。另於十位碼之後加一位檢查號碼，廠商申請輸出入許可及報關時，均須在申請書及報單上填列十一位碼之貨品分類號列。我國加入 WTO 後，為實施關稅配額制度，自九十一年起，於 HS 六位碼分類架構外，另增訂第 98 章「關稅配額之貨品」，該章分為 43 款（八位碼）及 200 項（十位碼）。以產品「鮮櫻桃」為例說明如下：

鮮櫻桃稅則號別之排列方式

0809.20						00		00		9
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
章		節		目		款		項		檢查 號碼
Chapter		Heading		Sub-Heading		Division		Item		
HS 號別 _____										
海關稅則號別 _____										
輸出入貨品分類號列 _____										

2. 分類內容

海關進口稅則分二十一類，茲就各類之內容說明如次：

- 第一類 活動物、動物產品
- 第二類 植物產品
- 第三類 動植物油脂及其分解物；調製食用油脂；動植物臘
- 第四類 調製食品；飲料；酒類及醋；菸類及已製菸類代用
- 第五類 礦產品
- 第六類 化學或有關工業產品
- 第七類 塑膠及其製品、橡膠及其製品
- 第八類 生皮、皮革、毛衣及其製品；鞍具及輓具，旅行用物品、手袋及類似容似器，動物腸線製品（蠶線線除外）
- 第九類 木及木製品；木炭；軟木及軟木製品；草及其他編結材料之編結品；編籃及柳條編結品
- 第十類 木漿或其他纖維質材料之紙漿；紙或紙板及其製品
- 第十一類 紡織品及紡織製品
- 第十二類 鞋、帽、雨傘、遮陽傘、手杖、座凳式手杖、鞭、馬鞭及其零件；已整理之羽毛及其製品；人造花；人髮製品
- 第十三類 石料、膠泥、水泥、石棉、雲母或類似材料之製品；陶瓷產品；玻璃及玻璃器
- 第十四類 天然珍珠或養珠、寶石或次寶石、貴金屬、被覆貴金屬之金屬及其製品；仿首飾；鑄幣
- 第十五類 卑金屬及卑金屬製品
- 第十六類 機器及機械用具；電機設備；及其零件；錄音機及聲音重放機，電視影像、聲音記錄機及重放機，上述各地之零件及附件
- 第十七類 車輛、航空器、船舶及有關運輸設備
- 第十八類 光學、照相、電影、計畫、檢查、精密、內科或外科儀器及器具；鐘錶；樂器；上述物品之零件及附件

第十九類 武器與彈藥；及其零件與附件

第二十類 雜項製品

第二十一類 藝術品、珍藏品及古董

3. 海關進口稅則解釋準則 (Interpretative Rules) 之功能與適用

解釋準則是 HS 極重要的部份，一套貨品分類制度除了按順序排列各貨品分類體系外，尚須有文字分類規則，否則僅憑該分類體系，難保遺漏與重複，為健全貨品之分類制度，必須能簡單及一致地將任何貨品歸入其應歸屬之稅則號別，因此，應擁有一套分類規則，以確保每一貨品均能歸入惟一之正確稅別，並須明白排除不應歸入其他可能歸屬之號別，因之 HS 開宗明義確立分類基本原則，並制定「解釋準則」六條，以確保在任何情形下均有合法正確的解釋。此項解釋準則除節及類章之註另有規定者從其規定外，一律適用於整本稅則之貨品分類，構成貨品分類及解釋之最基本原則，因之海關進口稅則貨品之分類應依下列原則辦理：

準則一：

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。

準則一乃說明節以上之標題，本身並非分類規則，而節（目）之貨名、類章之註及解釋準則三者方為分類規則。且適用上有其優先順序，節（目）之貨名應與類章之註同時適用，未有規定者才依據解釋準則之規定，若此三種分類規則均無法解決稅則號別之核列時，便須依「註解」之說明決定適當分類。

【舉例說明】稅則 0809.10.00.00-1 貨名為鮮杏 (fresh apricots)，但如果進口冷藏杏，亦歸列此同一稅則號別，因為第八章之註 (note) 二：冷藏之果實及堅果應按與其相當之新鮮果實及堅果作同樣分類 (根據章註分類)。

準則二：

(甲) 稅則號別中所列之任何一種貨品，應包括該項貨品之不完整或未完成者在內，惟此類不完整或未完成之貨品，進口時需已具有完整或完成貨品之主要特性，該稅則號別亦應包括該完整或完成之貨品（或由於本準則而被列為完整或完成者），而於進口時未組合或經拆散者。

(乙) 稅則號別中所列之任何材料或物質，應包括是項材料或物質之混合物或合成物在內，其所稱以某種材料或物質構成之貨品應包括由全部或部分為是項材料或物質構成者在內，凡貨品由超過一種以上之材料或物質構成者，其分類應依照準則三各款原則辦理。

由於國際貿易中，貨品種類繁多，有些貨品為混合物或合成物、有些貨品則為半成品性質，如能透過既定分類品目擴大適用之範圍，即可達到精簡效果。準則二（甲）即強調如進口貨品為不完整或未完成之性質，而有待最後加工程序者，如該貨品已具有完整或完成貨品之主要特性，該稅則號別亦應包括該完整或完成之貨品分類。

準則二（乙）則專指由不同材料或物質構成之貨物，包括混合物及合成物。但貨物如由超過一種以上之材料或物質所組成，而在表面上可歸入更多稅則者，則應按準則三各款規定辦理。實務上，準則二（甲）款常須回歸準則一，得到分類答案，而（乙）款則須依據準則三，以得正確之分類。

【舉例說明】未具有引擎的汽車，應視作完整或已完成的汽車歸類〔準則二(甲)〕。另尚未裝有壓縮機的冰箱，亦應視為完整或已完成的冰箱製品，歸入冰箱〔準則二(甲)〕。至已添加維他命或礦物質的牛奶應視作牛奶歸類〔準則二(乙)〕。

準則三：

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稅則號別時，其分類應依照下列規定辦理：

(甲) 稅則號別所列之具有具體明確者較僅具一般性者優先適用。當有兩個以上之稅則號別，而每個稅則號別僅列有混合物或組成品所含材料或物質之一部分，或僅列有供組合成套出售貨物所含零件之一部分，則前述之各稅則號別對該等貨品可認為係具有同等之特殊性，縱使

其中之一項較其他稅則號別所載者更完備或精確。

(乙) 由不同材料或零件組成之混合物、組成物及供組合成套出售之貨物，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材料或組件分類。

(丙) 當貨品不能依準則三(甲)或三(乙)分類時，應歸入可予考慮之稅則號別中，擇其稅則號別位列最後者為準。

準則三之適用乃解決貨品有多個稅則號別之問題，準則三(甲)強調稅則號別如具有特殊性者，應僅較具一般性者優先適用，是否具有特殊性，可從分類品目之名稱及分類名稱說明詳盡與否加以判斷，原則上，對貨品名稱之說明較對貨品種類之說明為詳盡，對貨品分類說明較詳盡之節，優於相對不完整說明之節。但如混合物之組成合成物之成分具有同等特殊性，此時依準則三(乙)，應按照實質上構成該項貨品主要特徵所用材料或成分分類。惟如依據上開準則，仍不能解決問題，依準則三(丙)，應從多數之稅則號別中，擇其稅則號別位列最後者為準。

【舉例說明】進口汽車用地毯，不應分類於第 87.08 節之汽車之零件及附件，而應分類於第 57.03 節之地毯內〔準則三(甲)〕。另整髮器包括：一副電剃刀(第 85.10 節)，一把梳子(第 96.03 節)與一條毛巾(第 63.02 節)，同置於一皮箱(第 42.02 節)，應歸列分類於第 85.10 節〔準則三(乙)〕。另一面是塑膠而另一面是硫化橡膠的輸送帶，本可歸列 3926 「其他塑膠製品」或 4010 「硫化橡膠製輸送或傳動帶或輪帶」節下。但我們不能認為 4010 敘述較 3926 明確(即較具特殊性)，因為 4010 及 3926 貨品名稱均只提及製成輸送帶的其中一種材料，所以不能用準則三(甲)；由於不能決定那一面提供貨物之主要特徵，因此準則三(乙)亦不能適用。乃根據準則三(丙)，將此輸送帶歸列 4010 節下〔準則三(丙)〕。

準則四：

貨品未能依前述準則列入任何稅則號別者，應適用其性質最類似之貨品所屬之稅則號別。

準則四乃在解決分類遺漏的問題，此因世界貨品種類繁多，難以單一分類體系完全列入所有貨品，故如貨品有所遺漏時，本條準則乃規定，

應將該貨品歸入性質最類似之號別。所謂最類似，其考慮因素包括特徵、規格、特性、目的及用途等。實務上此一準則甚少使用。

準則五：

(甲) 照相機盒、樂器盒、槍盒、製圖工具盒、項鍊盒及類似容器，具特殊形狀或是於容納特定或成套之物品，適於長期使用並與所裝物品同時進口者，如其於正常情況下係與所裝物品同時出售，則應與該物品歸列同一稅則號別，惟此規定不適用其本身已構成整件貨品主要特質之容器。

(乙) 基於準則五(甲)之規定，包裝材料與包裝容器與所包裝物品同時進口者，如於正常情況下係用以包裝該物品，則應與所包裝之物品歸列同一稅則號別，惟此項規定不適用於顯然可重複使用之包裝材料或包裝容器。

一般商場交易習慣，包裝物之價值已計入被包裝物內，不另計價，是以包裝物即使經特殊設計，其分類也被貨物所吸收而不另行分類，除非該包裝物單獨進口或本身已構成整件貨品主要特質，而非專為某一物品所設計者，或顯然可重複使用。

【舉例說明】珠寶盒及珠寶箱歸列第 71.13 節「貴金屬製首飾及配件」；小提琴盒歸列 9202.10.10.00-4「小提琴」號列〔準則五(甲)〕。另雙筒望遠鏡盒應與雙筒望遠鏡一起歸入 9005「雙眼及單眼望遠鏡……」節下〔準則五(乙)〕。

準則六：

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。

本準則之規定，乃在強調貨品歸入適當之節後，才能考慮歸入適當之目，故目不得越級與節或章比較，同時目也只能與同一層目比較。

【舉例說明】進口木及金屬製造的臥室家具，首先決定歸列適當的四位碼「9403 其他家具及其零件(other furniture and parts thereof)」節內，然後查索 9403 節下之目，值得考慮的有下列兩個，分別為：

9403.20—其他金屬製家具

9403.50—寢室用木製家具

根據準則三（甲），上述兩個目之名稱，沒有一個可被視為較具體明確，也沒有辦法根據準則三（乙）決定那一項材料提供製品的主要特徵，因此按準則三（丙）的規定，將它歸列 9403.50 目下。

4. 海關進口稅則總則

(1)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」及其他有關文件辦理。

(2)關稅依本稅則由海關從價或從量徵收。

本稅則稅率分為三欄。第一欄之稅率適用於世界貿易組織會員，或與中華民國有互惠待遇之國家或地區之進口貨物。第二欄之稅率適用於特定低度開發、開發中國家或地區之特定進口貨物，或與我簽署自由貿易協定之國家或地區之特定進口貨物。不得適用第一欄及第二欄稅率之進口貨物，應適用第三欄稅率。

進口貨物如同時得適用第一欄及第二欄稅率時，適用較低之稅率。

適用第一欄之國家或地區，由財政部會商有關機關後報請行政院核定，並由行政院函請立法院查照。

適用第二欄之國家或地區，除與中華民國簽署條約或協定者外，由財政部會商有關機關報行政院核定後，送請立法院審議。

(3)本稅則有條件課稅、減稅或免稅之品目，其條件在有關各章內另加增註規定。如須經主管機關出具證明者，得由該主管機關委任所屬下級機關或委託不相隸屬之行政機關執行之。

(4)實施關稅配額之貨品，其數量及配額內稅率，依本稅則第九十八章規定辦理；配額外稅率適用各該貨品所屬第一章至第九十七章稅則號別之稅率。

適用配額內稅率之對象，由財政部會商有關機關後報請行政院核定，並由行政院函請立法院查照。

(5)旅客攜帶自用行李以外之應稅零星物品，郵包之零星物品，除實施關稅配額之物品外，按 5% 稅率徵稅。

(6)本稅則稅率之適用與經我國政府依法完成批准及公布程序之條約及協定所訂適用情形及稅率不同者，採最低者為準。

(7)本稅則應繳稅額，以新臺幣計算。

三、近五年來海關進口稅則分類申請復查案件 終結情形、貨品種類及產生原因分析

(一) 復查案件終結情形分析 (詳見表一)

復查程序為我國稅捐救濟程序之先行程序，原則上係給予「原處分機關」一個檢討反省之機會，其係在提起行政救濟前，必先踐行之特定程序，非依此規定，不能獲得法律上之救濟。

本研究範圍係財政部關稅總局所屬基隆、台北、台中及高雄各關區，90 至 94 年進口稅則申請復查案件為主要之研究對象。本研究期間各關區提供之復查案件計有：基隆關 661 件、台北關 543 件、台中關 113 件、高雄關 298 件，合計 1,615 件。上述復查案件之結果分析可分為下列三類：

1. 海關接受申請復查之稅號 (復查成功案件)。

2. 海關接受復查，但變更為原核定稅號及復查申請稅號以外之其它稅號 (復查成功案件)。

3. 駁回申請復查稅號，維持海關原核定稅號 (復查失敗案件)。

上述復查案件經分析統計，合於第 1 類復查成功案件，計基隆關有 116 件 (比率 18%)、台北關有 78 件 (比率 14%)、台中關有 34 件 (比率 30%)、高雄關有 24 件 (比率 8%)，各關區合計共有 252 件 (比率 16%)。

合於上述第 2 類情形，計基隆關有 68 件 (比率 10%)、台北關有 54 件 (比率 10%)、台中關有 2 件 (比率 2%)、高雄關有 3 件 (比率 1%)，各關區合計 127 件 (比率 7%)。

至於申請復查失敗案件，即復查駁回案件，計基隆關有 477 件 (比率 72%)、台北關有 411 件 (比率 76%)、台中關有 77 件 (比率 68%)、高雄關有 271 件 (比率 91%)，各關區合計 1236 件 (比率 77%)。

綜合上述統計，海關進口稅則申請復查案件，海關維持原核定稅號 (復查駁回) 案件比率為 77%，申請復查變更原核定稅號 (廢棄原核定稅號) 案件，比率為 23%。單就此數字比率尚無法完全顯示海關對進口

稅則復查案件之維持率，究竟有何成效，試舉台北高等行政法院 90 至 94 年度行政訴訟案件維持率統計（台北高等行政法院 94 年度業務年報）；90 年上訴駁回件數 34 件，維持率 97.14；91 年上訴駁回 499 件，維持率 92.18；92 年上訴駁回件數 110 件，維持率 84.93；93 年上訴駁回件數 1119 件，維持率 80.60；94 年上訴駁回 1801 件，維持率 88.18；90 年至 94 年均維持率為 88.81。海關進口稅則復查案件 90 至 94 年平均維持率為 77，二相比較，海關復查程序較能發揮保障納稅義務人之權益，且可減少行政訴訟之訟源。

進口貨物之稅則分類與關稅課徵密切相關，在通關程序上，業者須先自行歸列進口稅則報關，如海關予以變更，即生爭議，須賴行政訴訟程序加以解決，由於稅則分類專業複雜，理論與實務必需結合，方具意義，研究小組認為有關進口貨物稅則號別核定之判決，一般而言行政法院多支持海關之論據而駁回貨物進口人之訴訟，與撤銷海關原處分之判決相較懸殊，究其原因，或因海關基於主管機關，對於稅則號別之核定有其專業性與權威性，通常其判定多受法院尊重；或因進口人立於直接利害關係人之地位，形式上貨物稅則分類如有多重選擇性，乃選擇稅率較低之號別進行報關，實際上已違反稅則分類標準而不自知等情形。研究小組認為行政法院實務上駁回判決居多之現象，主要導因於法官對稅則分類專業知識之陌生，過於倚賴海關意見所致，然進口貨物核定稅則號別乃法規範之涵攝問題，固有涉及專業科學鑑定之範圍，然亦有單純法律認知適用之層次，法院基於公正之紛爭解決者之身分，顯難迴避其維護依法行政並保障人民權益之責任。實則，稅則分類法理已實踐於判決中，故若能對實務上稅則分類相關判決加以整理分析，非不可對於法官專業知識欠缺之窘境加以彌補，亦有助於進口人及海關於訴訟程序上盡其攻防之角色。

海關進口稅則分類，涉及高級專業知識，涵意不若一般法規文字及數字般明確，深具解釋彈性及不確定性。貨物稅則號別之核定，係屬貨品特徵與稅則規定之涵攝問題，稅則號別之核定，應先適用稅則名稱、類章之註，若有不足，再參考註解之說明，決定貨物號別之歸屬；是以

H.S.註解亦為重要之參考，於此，必須注意者，H.S.註解之主要功能乃釐清稅則規定之疑義，不能凌駕稅則規範而成為稅則核定之依據。因之註解之運用，必須配合稅則貨物名稱、類章之註及 H.S.解釋準則，綜合觀察，而後方能獲致正確答案。

（二）復查案件貨品種類分析（詳見表二）

海關進口稅則分為 21 類 98 章，針對基隆、台北、台中、高雄各關區 90~94 年申請復查之案件分析，其中以第 16 類機械及電機製品（海關進口稅則第 84、85 章）發生之案件最多，共有 590 件，佔全部復查案件 37%；其次為第 6 類化學及化工產品（海關進口稅則第 28 至 38 章），共有 218 件，佔全部復查案件 13%，上述二大類貨品即佔全部申復案件之半數，第三名為第 4 類調製食品及煙酒（海關進口稅則第 16~24 章），共有 156 件，佔全部復查案件 10%；第四名為第 13 類水泥、陶磁及玻璃製品（海關進口稅則第 68~70 章），共有 118 件，佔全部復查案件 7%；第五名為光學製品及樂器（海關進口稅則第 90~92 章），共有 110 件，佔全部復查案件 7%；其餘各類之復查案件詳見分析表。

另以海關各關區申請復查案件貨品種類分析，基隆關復查案件貨品仍以第 16 類機器及電機製品（海關進口稅則第 84~85 章）最多，共有 206 件，佔該關復查案件 31%，其次為第 4 類調製食品及煙酒（進口稅則第 16~24 章），共有 121 件，佔該關復查案件 18%；第三名為第 6 類化學及化工產品（海關進口稅則第 28~38 章），共有 77 件，佔該關復查案件 12%。

台北關復查案件貨品亦以第 16 類機器及電機製品（海關進口稅則第 84~85 章）為最多，共有 312 件，佔該關復查案件 57%；其次為第 6 類化學及化工產品（海關進口稅則第 28~38 章），共有 99 件，佔該關復查案件 18%；第三名為第 20 類家具、玩具及雜項製品（進口稅則第 94~96 章），共有 51 件，佔該關復查案件 9%。

台中關復查案件貨品亦以第 16 類機器及電機製品（海關進口稅則第

84~85 章) 為最多，共有 37 件，佔該關復查案件 33%；其次為第 13 類水泥、陶磁及玻璃製品(海關進口稅則第 68~70 章)，共有 24 件，佔該關復查案件 21%；第三名為第 9 類木製品(海關進口稅則第 44~46 章)，共有 14 件，佔該關復查案件 12%。

高雄復查案件貨品以第 18 類光學製品及樂器(海關進口稅則第 90~92 章)，為最大宗，共有 80 件，佔該關復查案件 27%；其次為第 16 類機器及電機製品(海關進口稅則第 84~85 章)，共有 35 件，佔該關復查案件 12%；第三名為第 17 類車輛、船舶及航空器(海關進口稅則第 86~89 章)，共有 32 件，佔該關復查案件 11%。

另第 12 類鞋、帽及羽毛製品(海關進口稅則第 64~67 章)，及第 14 類寶石製品(海關進口稅則第 71 章)無任何貨品申請復查。此外，第 8 類皮革製品(海關進口稅則第 41~43 章)及第 19 類武器(海關進口稅則第 93~章)，各只有一件復查案件。另第 5 類礦產品(海關進口稅則第 25~27 章)，第 21 類藝術品(海關進口稅則第 97~98 章)各只有 2 件復查案件；第 3 類動物油脂(海關進口稅則第 15 章)僅有 5 件復查案件，以上七類貨品申請復查案件數目極微，爭議極少。

由上述申請復查案件貨品種類分析，我們可得知進口貨品分類爭議最多的前五大類貨品為：一、第 16 類機器及電機製品，二、第 6 類化學及化工製品，三、第 4 類調製食品及煙、酒，四、第 13 類水泥、陶磁及玻璃製品，五、第 18 類光學製品及樂器，上述五大類貨品申復復查案件佔全部案件 75%，足見上述五大類貨品爭議最多，在分類之適用及稅率之調整二方面皆需針對復查各案分別分類研析其爭議之真正原因，並對性質接近功能相同之類似貨品，儘可能將其稅率配合調整一致，俾可避免業者因進口關稅稅負之輕重，而曲意就低避高，引發行政爭訴。

(三) 復查案件產生原因分析

依據前述統計分析，我們可得知進口貨物對稅則分類申請復查案件，其主要原因可分為下列三項：

1. 虛報進口貨物，逃避管制，謀取不法利益

進口人自大陸地區進口貨物，其自行申報之稅則號別，縱為已開放之物品名稱，但實際進口貨物若其應歸列稅則不符或貨名（物）申報不符，經海關審核後予以變更稅則，而變更稅則後之貨物非屬准許進口者，即有可能構成虛報進口貨物、逃避管制之違章事實，或依法不准進口而應予退運之情事。由於我國現行法制對於大陸物品並非全面開放進口，故若進口非屬「台灣地區與大陸地區貿易許可辦法」第七條規定准許輸入之大陸地區物品者，即構成進口管制輸入之物品而涉及逃避管制之違法行為。臺灣地區與大陸地區人民關係條例施行細則第四十八條規定：「本條例所稱大陸地區物品，其認定標準，準用進口貨品原產地認定標準之規定。」；而關稅法第二十八條亦規定：「海關對進口貨物原產地之認定，應依原產地認定標準辦理，必要時得請納稅義務人提供產地證明文件。前項原產地之認定標準，由財政部會同經濟部定之。」是有關進口貨品之產地認定，自應依據前揭原產地認定標準，判斷是否為禁止輸入之大陸地區物品。觀諸前揭原產地認定標準第五條規定：「進口貨品以左列國家或地區為其原產地：……二、貨品之加工、製造或原材料涉及二個或二個以上國家或地區者，以使該項貨品產生最終實質轉型之國家或地區。」，可知若該項貨品加工後已達最終實質轉型，應以從事加工之國家或地區為原產地。至貨品實質轉型與否之認定，則應參諸前揭原產地認定標準第七條第一項第一款：「進口貨品除特定貨品原產地認定基準由經濟部及財政部視貨品特性另行訂定公告者外，其實質轉型，指左列情形：一、原材料經加工或製造後所產生之貨品與其原材料歸屬之海關進口稅則前六位碼號列相異者。二、貨物之加工或製造雖未造成前款稅則號列改變，但已完成重要製程或附加價值超過百分之三十五以上者。」之規定，而為貨品原產地之判斷。是以產自第三國之原料於大陸加工後轉運至台灣，而加工前貨物與加工後貨物前六位碼號列相異者，即應視為大陸物品。

按海關緝私條例及臺灣地區與大陸地區貿易許可辦法，具有管制大

陸貨物進口之目的，而海關進口稅則係為課徵進口貨物關稅之用途，二部法律之立法意旨互有不同，但是有關貨物之分類仍係以海關進口稅則為準據，俾得以確立其是否屬於開放進口之物品，以收加強海關緝私非法貨品之進口成效。

2. 納稅義務人為降低成本，不誠實申報，選擇稅率較低之貨名濛混進口逃漏關稅

現代國家係以提供公共服務為任務而存在，國家為達到此目標，即須有鉅額之資金或財政需要。所謂租稅，其目的即在籌措財政需要之資金，而將私人財富運用國家公權力移至國家之手，亦即租稅基本機能乃籌措為提供公共服務所需之資金。

然追求利益係人類本能之慾望，而與關稅犯罪有關者，不外乎節稅、避稅與逃稅，此三者間之區別有時並不明確而常生爭論，簡言之，逃稅為違法行為，避稅與節稅則未違反法律規定，逃稅與避稅均違反立法精神，節稅則為立法精神所允許。有關進口貨物方面，部分納稅義務人為降低進口成本，故意不誠實申報，選擇稅率較低之貨名報關進口，海關如一時不察，即造成逃漏關稅；如海關發現報運進口貨物有虛報貨物之名稱、品質、規格等，可依海關緝私條例第三十六條處以所漏進口稅額2倍至5倍之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物。關稅係國家財政收入之主要來源，國家為保護財政收入之穩定，並促使人民公法上納稅之金錢負擔能被履行，在海關緝私條例中設有處罰規定，以有效防止不法逃漏關稅。

在實務上即發生何謂虛報之問題，進口人皆稱申報貨品之不同，係主觀上認知之差異，無故意逃漏關稅之意圖，目前依80年3月8日大法官會議第二七五五號解釋，對於人民應行政罰之行為，若符合違反禁止規定或作為義務，且該禁止規範不以發生損害或危險為要件時，則該行為推定為有過失。若行為人對於該行為無法舉證證明自己無過失，即應受處罰。此解釋對於關務行政上及關務爭訟程序產生莫大之影響，在關務行政上，對於違反租稅義務者之構成要件應明文訂定故意或過失之要

件，一則明示租稅法律主義之要件，對於租稅義務明確規定主觀意圖，二則以推定過失之體例，對於關稅爭訟上將舉證責任倒置於納稅義務人，對於稅務資料及事證蒐集掌握可能性呈現弱勢之一方構成『武器不平等』之稅務爭訟情形；而且，此解釋已被視為關稅爭訟中之抗辯事由，因之關稅訴訟案件量激增，行政法院亦增加甚大負荷。

3. 徵納雙方對貨品分類之認知判斷相異，非蓄意申報不實

由於世界流通商品種類繁多，產品製造亦日新月異，而稅則受限於制定程序、篇幅有限等因素，自難對所有貨品均予搜列，亦難期待稅則每一種貨品均能詳細描述。實務上常發生貨物若按材質或按用途分類，形式上即可能產生不同稅則歸列結果，甚至即使以同一標準核列，貨物仍可產生重複歸類之情況，此時即應適用前述 H.S.之解釋準則三（甲）特殊性之規範，解決此類爭議。至於分類貨物是否具有特殊性之判斷，以稅則本身規定而言，首應考量：貨物之名稱較貨物之種類更具特殊性。例如「電鬚刀」，第八五〇九節為「家用電動用具，附裝電動機者」，為種類名稱，第八五一〇節為「刮鬚刀及剪髮器，附裝電動機者」，為貨物名稱，自以歸入第八五一〇節適當。其次，貨名說明較詳盡且易於辨識物品性質者，優於貨名說明較不完整之號別：例如來貨為鋁製易開罐蓋，表面上可歸入第七六一六節之「其他鋁製品」，亦可歸入第八三〇九節之「卑金屬瓶蓋、瓶塞、……」，因後者說明較詳盡，即應以歸入此節為適當。

此外貨物亦常因貨品屬性認知不同，亦可能歸列不同稅號，易造成進口廠商困擾，試舉印表機（printer）為例，隨著資訊科技進步，產品功能日新月異，同樣貨名為印表機，有些進口免稅，有些卻要課 3.5%之進口關稅，其皆因貨品屬性不同，分列歸列 H.S.進口稅則第八四七一及八四七二兩章節所致。屬於第八四七一節之印表機係自動資料處理機之輸出單元，進口免徵關稅。該自動資料處理機乃經預定之邏輯程序（指令或程式）用以處理各種資料，可由多種分離單元結合而成一系統，而該系統至少包括一中央處理單元，一輸入單元（鍵盤或掃瞄器），及一輸出

單元（如視象顯示單元或列表機）以供一特定用途或多種用途之用。例如：DIGITAL COLOR PRINTER 彩色印表機即是將儲存資料透過 USB 界面連接電腦，而輸出電腦上所顯示之圖形畫面；個人電腦之印表機亦具有同樣特性，皆是此類資訊產品範疇。而第 8472 節之印表機係屬事務用機器，適用 3.5% 之進口稅率，其歸列原則係依據進口稅則第 84 章註五（戊）「與自動資料處理機結合之機器，其能達成除資料處理外之某特定功能者，應按其特定功能歸列應屬之節。」如以廣義言之，包括所有事務所、商店、工廠、學校、鐵路車站、旅館等為辦理公務用（做為文件、表格、記錄、帳目等之書寫、分類、歸檔等之工作）之機器。常見的印表機有 CODE PRINTER 條碼列印機、LABEL PRINTER 標籤列印機、THERMAL PRINTER 熱感式印表機（便利商店用於水電費代收業務）、MULTI - PURPOSE PASSBOOK PRINTER 多用途印表機（又稱為存摺補登機）。

此外混合物、組成物及成套貨品於實務上亦常發生分類困難之情形，此即 H.S. 解釋準則三（乙）所處理之分類問題。由於現今商品強調設計及多功能用途，此類商品日益常見，易生分類困擾。此時，依 H.S 解釋準則三（乙）揭示之原則，應按照實質上構成該項貨品主要特徵所用之材料或成分分類。是以，對於多功能商品，分類以重點在於其主要特徵及主要功能所在，例如兼具兒童圖畫書功能及玩具功能之貨品，其分類重點在於貨品究以書為特性，抑或以供人娛樂為特性，而決定應歸列於兒童圖畫書或玩具之稅則。又對於不同形式之商品卻均有相同重要之材質者，如附有磁鐵功能之貨品，其形式種類各式各樣，分類重點即應視磁鐵於貨品上之功能而定。此時可採排除法判斷，亦即，若將磁鐵材質移除即失去該貨品功能者（例如彩色塑膠磁鐵），則磁鐵為重要材質，應以該特徵歸列應有之稅則；反之，如將磁鐵移除仍具有相當裝飾之實用功能者（例如黏附有磁鐵之塑膠夾），則磁鐵不具特徵性，應依據表面材質之特徵，歸列其稅則。

海關對於稅則所列貨物名稱如有疑問，而遍尋稅則有關類章之註及註解，仍未能加以解決者，基於主管機關之權責，應可參酌相關資料據

以判斷。反之，如稅則貨物名稱明確，或相關類章之註及註解已有解釋，主管機關亦不必外求其他解釋，而應以稅則說明為優先，不能擅自補充，增加稅則所無之限制，致有違法明確性及法律適用之統一性，甚至直接抵觸稅則貨物分類之意旨。至於判斷資料之來源，如能向關稅合作理事會查詢，自為最佳，惟若基於程序經濟而自行搜尋資料逕行核定者，其資料亦應具備公認之權威性，並應多方查證，不可囿於一家之見，定義之內容更應為相關專業領域所能接受為妥。

（四）問題與檢討

現代國家在租稅法定主義之原則下，稅捐之徵收與繳納，皆需有法律規定始可行之，稽徵機關必需依據相關法律規定始可執行，但無論任何國家，各級稅務機關之執行人員亦常因主觀認知之過失，而作出違法之行政行為，為糾正此等違法之行政行為，法律賦予納稅人復查及行政訴訟之管道求得救濟，此即稅收法定主義之基本要求。

依我關稅法規定，納稅義務人如不服海關對其進口貨物核定之稅則號別，得於收到稅款繳納證之翌日起三十日內，依規定格式，以書面向海關申請復查。海關對復查之申請，應於收到申請書之翌日起二個月內為復查決定，並作成決定書，通知納稅義務人；必要時，得予延長，並通知納稅義務人。延長以一次為限，最長不得逾二個月。納稅義務人不服上述復查決定者，得依法提起訴願及行政訴訟。

納稅義務人不服海關對其進口貨物核定之稅則號別，在提起行政訴訟前，特別規定復查前置制度，規定復查前置主要出於以下兩個方面考慮，第一，租稅行政行為數量甚鉅，相對產生爭議之案件亦多，為防止所發生之訴訟案件超過法院之負擔能力，有必要儘量通過行政復查來解決紛爭，第二，由於稅收案件審理需要複雜之事實認定，具有相當之專業性與技術性，透過行政復查階段，可以充分解決事實認定問題，將爭議焦點整理更為明確，俾利於後續行政訴訟之審理，因之復查程序對疏解訟源，暢通行政處分相對人申訴管道，甚具助益，如能再配合其它相

關措施之改進，例如建立關務案件協談制度之法源，讓徵納雙方間關稅課徵爭議案件，可在法律允許之前提下，進行協商，達到節省徵納雙方成本與社會資源之效果。由於我國已成為 WTO 世貿組織正式會員，為落實京都公約（Kyoto Convention）對於各國通關程序之簡化與便捷之要求，我海關行政救濟程序亦當大力創新改進，促進關務程序透明化（Transparency in Procedures），提高服務品質，俾建立我海關廉政形象，建構無障礙通關環境。在實務處理上，關稅總局各關區為減少徵納雙方對於貨品稅則分類之爭議，在各關區進口組皆設有進口貨物稅則預先審核單一窗口，廠商只要進入各關稅局之外部網站點選稅則稅率查詢欄，並下載「進口貨物稅則預先審核申請書」，填妥資料後，檢附必要原廠型錄、樣品或說明書等向各地區關稅局提出申請即可。一般案件在備齊文件後 30 天內即可獲得回函答覆；如有特殊原因需海關速予核覆者，可在申請書中敘明希望回覆日期及原因，海關將會予以優先處理，當可大量減少爭議案件。

在此本小組亦建議對不危害國家安全及對國內相關產業無重大不良影響，且有助產品外銷競爭力提升之產品及海關在通關時無法立即辨識其材質、成分、加工程度及規格等認定困難且執行易發生爭議之大陸進口產品，建議經濟部及有關單位應擴大開放進口，俾加速通關，建構無障礙通關環境。

四、現行海關進口稅則分類復查審議程序之檢討及改進方案

（一）復查程序現況

人民對於中央或地方機關之行政處分，認為有違法或不當處分，致損害其權利或利益者，得依訴願法請求行政救濟。依行政程序法第九十二條規定，本法所稱行政處分，係指行政機關就公法上具體事件所為之決定，或其他公權力措施而對外直接發生法律之單方行政行為。

海關依關稅法實施進口貨物之稅費徵收程序，係屬行政機關單方依法行使公權力，就個別的進口貨物事件，對特定人課徵稅費發生使其負擔義務之法律效果的行政行為，符合上述定義，為行政處分。行政處分的對外效力，依行政程序法第一百一十條規定，書面的行政處分自送達相對人或已知的利害關係人起，依送達、通知或使知悉的內容對其發生效力。又行政處分未經撤銷、廢止或未因其他事由而失效者，其效力繼續存在。另依關稅法第四十三條規定，關稅之繳納，自稅款繳納證送達之翌日起十四日內為之。依此，海關依法核發稅費繳納書面（稅款繳納證及補稅函）並經合法送達行政處分相對人後，應即發生該行政處分對外之效力，相對人即負有履行之義務。關稅法規定之十四日係法定繳納期限，逾期則視為怠於履行義務，關稅（營業稅及貨物稅亦同）依法得加計滯納金。

納稅義務人如不服海關對其進口貨物核定之稅則號別、完稅價格或應補繳稅款者，依關稅法第四十五條，得於收到稅款繳納證之翌日起三十日內申請復查。此乃關稅法的特別規定，不同於一般行政處分的救濟程序得直接向上級機關提起訴願，屬於訴願之前置程序。因為就關稅之核課，海關具有高度專業，若由原核定機關先接受復查之申請排除原行政處分之瑕疵，得避免上級機關因專業不足，仍須發回原處分機關研究答辯所造成時間上之延耗。

海關對復查案件之處理，依關稅法第四十六條規定，應於收到申請

書之翌日起二個月內為復查決定，並作成決定書，通知納稅義務人；必要時，得予延長，並通知納稅義務人。延長以一次為限，最長不得逾二個月。復查決定書之正本，應於決定之翌日起十五日內送達納稅義務人。納稅義務人對海關所作成的復查決定亦不服者，得依訴願法及行政訴訟法規定行使行政救濟權利（關稅法第四十七條第一項）。

進口貨物在行政救濟未確定前，納稅義務人得於繳納全部稅款或提供相當擔保後，提領貨物。經依復查、訴願或行政訴訟確定應退還稅款者，海關應於確定之翌日起十日內，予以退還；並自納稅義務人繳納該項稅款之翌日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按退稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。經依復查、訴願或行政訴訟確定應補繳稅款者，海關應於確定之翌日起十日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納，並自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之翌日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，依原應繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。

（二）復查程序改進方案

1. 嚴格控管復查處理時間，避免案件積延，加強通關處理

有關各類關務行政救濟案件皆屬各關區復查委員會之職掌，復查委員會自 90 年 12 月 7 日成立以來，主要負責審議依關稅法第四十五條、第九十五條第二項、海關緝私條例第四十七條第一項、以及稅捐稽徵法第三十五條之一規定申請復查之案件；另外還受理直接依據訴願法、行政訴訟法等一般法規提起行政救濟之案件。依前揭法律規定，不論是納稅義務人或是受處分人，對於海關所為之行政處分有所不服時，都可於收到稅款繳納證或處分書之翌日起 30 日，依規定格式，以書面向海關申請復查。海關對於是項復查之申請，應於收到之翌日起 2 個月內為復查之決定，並作成復查決定書；必要時，得予延長，並以一次為限，最長不得逾 2 個月。

依上述規定，復查委員會自收到復查申請案件，原則上審議時間為六十天，必要時得延長一次。但不得逾二個月，並通知復查申請人。前項二個月之期間，復查申請書尚待補送或補正者，自補送或補正之翌日起算；未為補送或補正者，自補送或補正期間屆滿之翌日起算。

申請復查後，於復查決定書送達前，申請人得撤回之。復查申請經撤回後，不得復對同一事件申請復查。復查申請經撤回者，復查會應即終結審理程序，並通知復查申請人。

另依「海關復查委員會審議注意事項」規定，復查案件之申請，以掛號郵寄方式向受理機關提出者，其受理日期以交郵當日之郵戳為準；非以掛號方式提出者，以受理機關收受復查申請書之日期為準。復查誤向非管轄機關提起者，以該機關收受復查申請書之日期為準。復查申請期間之末日為星期日、國定假日或其他休息日者，以該日之次日為期間之末日；期間之末日為星期六者，以其次星期一上午為期間末日。

此外原承辦單位人員或復查委員會承辦人員，應按決議，製作復查決定書稿，呈送各機關首長判行後作成正本，於決定之翌日起十五日內送達復查申請人。

綜言之，依上述規定各關區復查案件之審理期限最長不得超過 120 天，但通常進口人常因不瞭行政程序，申請書常需補正，另部分案件複雜，如需送請鑑定，完成時限更加超越法定期限，納稅義務人經常有感政府行政效率低落，造成政府負面形象，為解除上述現象，本研究建議復查案件應訂定「復查案件審核作業時間表」，加強控管機制，對於復查申請案件自收件起超過二週仍未提交復查會審議者，均應由復查委員會於每月初列表稽催，加速處理，俾使案件得以儘速審決，並同時建立復查案件查詢系統，以利復查申請人得隨時瞭解案件審議情形，一切審議進度上網公告，資訊透明，無需託人關說，除可贏得民眾對政府之信賴外，亦可督促我海關同仁一切以民眾之權益為依歸，而真正確實發揮行政救濟制度保障人民權益之功能。

2. 聘用外部學者專家參與「復查委員會」運作，俾建立獨立性與客觀性之監督機制

依據海關復查委員會設置要點（財政部關稅總局 93.5.20 台總政人字 0936001236 號函）規定，海關為審議不服依海關緝私條例處分或依關稅法第四十五條、第九十五條第二項或依稅捐稽徵法第三十五條之一之申請復查案件，於各地區關稅局設復查委員會。復查委員會置委員 7 至 15 人，其中一人為主任委員，由各地區關稅局局長指派副局長兼任，除進口單位主管、緝案處理單位主管、法務單位主管為當然委員外，其餘委員由各地區關稅局局長就該關稅局人員調派兼任或遴聘相關學者、專家擔任之。但目前海關各關區復查委員會委員皆由各關區有關主管擔任，並未依規定遴聘相關學者、專家參與。

目前有關進口稅則分類案件係由原承辦單位擬具處理意見後，檢同卷證送由復查委員會全體委員或三人以上分組委員審查，委員於詳閱卷證研析事實及應行適用之法規後，提出審查意見，供審議之準備。復查案件有調查或實地勘驗之必要時，得簽請主任委員核准後實施調查或勘驗，復查案件經復查會委員提出審查意見後，由主任委員指定期日開會審議，前項審議，必要時得通知原承辦單位或其他有關機關，屆時派員到會列席陳述意見，分別提起之數宗復查係基於同一當事人或同種類之事實上或法律上之原因者，受理復查機關得合併審議，並得合併決定。

復查委員會由主任委員召集會議並為主席，主任委員因故不能召集或出席時，得指定委員一人代行主席職務。委員應親自出席，不得由他人代理。復查決定應經復查委員會會議之決議，其決議以委員過半數之出席，出席委員過半數之同意行之，並得將不同意見載入紀錄，以備查考。出席委員之同意與不同意意見，人數相等時，取決於主席。

綜合上述審議情形，我們可瞭解復查具有準司法性，依「海關復查委員會設置要點」規定，委員除當然委員外，其餘委員由各地區關稅局局長就本關稅局人員派兼，「或」遴聘學者、專家，因之委員如僅用關區內部人員亦非不適法，因為文字中採用「或」遴聘相關學者、專家，並

非強制性，僅較欠缺公正性，易引起復查申請人之質疑，在此本研究建議「海關復查委員會設置要點」有關外部學者、專家委員遴聘時，應參酌訴願法第五十二條及「行政院及各級行政機關訴願審議委員會組織規程」第四條規定，訴願會置委員 5 人至 15 人，其中一人為主任委員，由機關首長就本機關副首長或具法制專長之高級職員調派專任或兼任；其餘委員由機關首長就本機關高級職員調派專任或兼任，並遴聘社會公正人士、學者、專家擔任；其中社會公正人士、學者、專家不得少於委員人數二分之一，其學者、專家外部委員之遴聘非「或」，而係「並」，其外部學者、專家委員之遴聘係法定強制性之規定，且外部委員人數不得少於委員二分之一，如此始可建立復查案件之獨立性與客觀性之監督機制。

本研究發現各關區對稅則分類疑義案件大都由關區分估人員自行判斷，未切實嚴格依據標準查核程序先向關稅總局稅則處查詢，以致錯誤率偏高導致復查案件增多，復查程序中亦發生同樣情形，期盼未來在處理稅則分類疑義案件時應切實依照查核程序辦理，俾可減少復查案件。

3. 准予當事人列席，並採直接言詞審理主義

依據「海關復查委員會審議注意事項」第十條規定，復查委員會得依復查申請人之申請，准列席陳述意見，復查委員亦得就有關問題詢問復查申請人。聽取意見後，主席應請列席人員及復查申請人等退席，進行審議，並作成決議。依上述規定，復查當事人僅有陳述意見權，並不得參與言詞辯論，此點有違法律案件之裁判應經言詞辯論審理之原則，對當事人之權利顯有保護未週之處，本研究建議有關海關復查委員會受理復查案件之審議，應比照「行政院及各級行政機關訴願審議委員會審議規則」第 14 條規定，「受理訴願機關應依訴願法第六十五條規定，依訴願人、參加人之申請或認有必要時，得依職權審酌後，通知訴願人、參加人或其代表人、訴願代理人、輔佐人及原行政處分機關派員於指定期日到達指定處所為言詞辯論，並得通知其他人員或有關機關派員到場備詢。」修正「海關復查委員會審議注意事項」第十條，增列復查委員

會受理復查案件，得依復查當事人之申請或認為有必要時，依職權審酌後，通知復查申請人於復查審議時進行言詞辯論，俾充分發揮直接言詞審理主義之法律精神，使復查案件之審理迅速確實，對當事人權益之保障將更為週全。

4. 復查決定書應比照法院判決書上網對外公布，資訊透明，接受檢驗

為貫徹司法改革，促進民眾對司法之信賴，司法院積極朝向司法運作透明化之境界邁進，目前該院配合現代化電腦科技之應用，除已經將一、二、三審民事、刑事、行政訴訟裁判書全面上網公開，提供民眾查詢外，並開放裁判書全文檢索功能，民眾得利用電腦，經網際網路連上裁判書查詢系統，可精確查到其想要閱覽之裁判書全文，滿足民眾知的權利，並有助於學術研究，同時民眾也可藉此對司法裁判進行監督及公評。

本研究小組查詢瞭解，目前各關區已將部分復查決定書及訴願決定書等公布於海關內部網站，唯僅供各關區同仁參閱研討，並未如法院裁判書全面公開上網，提供民眾查詢，此部分海關執行上應無困難之處，且復查決定書係公開之資訊，無洩密之虞，海關似應比照各級法院裁判書，全面上網公開全部復查決定書，俾使我們海關成為一個保障人民權益的海關、有效率便民的海關及資訊透明的海關。

五、進口稅則分類改進方案之擬議與評估

(一) 建立稅則號別核定變更程序之標準規範，不得任意變更已核定之稅號，俾減少爭議

進口貨品於稅則分類上究應歸屬於何項貨品，乃法規涵攝適用之問題，由於進口物品可能具有不同實體特徵，在案例中，海關必須考量實物之特徵，決定進口貨物應如何分類，換言之，貨品特徵認定須具體正確，始能歸列正確之稅則號別，按物品之特徵，於稅則分類具有意義者，無非以外觀型態、製造過程、成分構造及用途功能等為主要因素，依「中華民國海關進口稅則／進出口貨品分類表合訂本」核定進口貨物之稅則稅率，此即貨品分類之作業程序。

通常海關對於進口貨物之稅則歸列，於核定稅則號別時，係依據廠商提供之資料及稅則分類記錄卡，如發現貨物過去沿用多年之稅則號別不適當，擬變更稅則號別課稅時，因顧慮將影響進口商之權益，依財政部 75 年 4 月 19 日台財關第 7505338 號函規定，除已明文修訂者外，應先報部核定。

又基於稅率變動不溯及既往原則，有關擬變更稅則號別之進口產品，於海關發現後報請財政部核定發布前，於稅率適用，由海關應依進口貨物之原核定稅則稅率辦理，以符合安定性。對於已形成慣例之稅則號別變更，參據財政部之函釋，必須符合下列要件：1. 整體性：海關對於同一進口貨物，不論自同一關區進口，或自數個不同關區進口，均核定為同一稅則號別者。2. 延續性：進口行為須有持續性，有頻繁之進口記錄，考量產品生產期間、進口期間及進口次數等。

海關對於進口貨物所為稅則號別之核定，屬於行政處分，有一定法律上之效力，進口人應已產生強烈之信賴，更何況係長期反覆作成者；海關如就相同貨物驟然變更稅則號別之核定，影響進口人事先經濟活動之規劃安排，將使其遭受不能預見之損害，有違信賴保護原則，因之變更舊有稅則號別核定行政處分之行為，海關自應審慎為之。然參諸前開

財政部函釋，對於海關變更稅則號別報部核定所設之限制，整體性之要件係著眼於信賴事實之產生，要求相同行政處分之反覆作成，雖屬嚴格，尚可理解。但有關延續性之要件，即要求有頻繁之進口記錄，方須報部核定，否則即可逕行變更既有之稅則歸列，亦即僅貿易數量龐大之進口人方能獲得慎重程序之保護，本研究認為顯不合理，建議上開延續性之要件，因欠缺明確公益目的及正當性基礎，不宜作為信賴保護成立之限制，似無存在必要。財政部前述函釋應僅作為海關變更稅則號別時遵循程序之依據，其重點應置於來貨報部後至財政部核定發布前，仍應依進口貨物之原核定稅則稅率通關，以維持法安定性，該函釋似應予考慮研議修正，俾使稅則號別核定變更之標準規範更加合理，減少徵納雙方爭議，保障民眾之既得權益。

（二）合理調整稅率級距基本架構，俾使稅率簡單化

我國目前進口稅則號別八位碼有 8,848 項，就產業別及加工層次分析，我國農、漁產品稅率較分散，工業產品之原料稅率大都集中在 5% 以下；半成品在免稅~10% 間；製成品則在免稅~15% 間。依據財政部 94 年關務年報統計，94 年關稅稅負（進口關稅對進口貨物起岸價格總值之百分比）為 1.5，已與日本與 EC 國家相當，一般而言，合宜之稅率級距，能給國內產業合理之經營空間，惟過於繁複之稅率級距，將造成不經濟及無效率，目前我國稅率級距過於零亂，舉例而言，目前海關進口稅則稅率 10% 以下從價稅之級距有 1%、1.2%、1.5%、2%、2.5%、3%、3.3%、3.4%、3.5%、3.7%、4%、4.5%、4.7%、4.8%、5%、5.3%、5.5%、6%、6.2%、6.5%、6.6%、6.8%、7%、7.5%、7.6%、8%、8.5%、9%、9.6%、10% 等 30 種不同之稅率級距，其數目不可謂不多，目前因以電腦處理，計算稅款尚無困難，然仍將衍生下列各項問題：

1. 阻礙貿易發展：繁複之稅率級距將提高產業之實質保護程度，進而增加貿易障礙，不但使進口國無法有效利用國內資源，且使出口國尤其是開發中國家無法增加高附加價值產品之競爭力，此等現象，均將阻礙貿易發展。

2. 造成海關困擾：目前我國進口貨物海關辦理通關作業時間，海、空運分別大約為 5 小時及 3 小時以內，其間以應驗報單所需之 5 小時及 3 小時為最長，應審報單之 2 小時及 1 小時居次，而繁複之稅率級距，易使廠商有機會取巧，海關為防堵類此情形，如增加應驗或應審報單比重，勢將影響通關速度且增加海關工作負荷，如不增加應驗或應審報單比重，又將無法防杜逃漏，此均造成海關處理之困擾。
3. 扭曲貿易統計：我國目前貿易統計係就稅則架構再行細分，因此，稅則分類之正確性亦將影響統計資料之可信度，而稅則分類之正確性，除有賴海關之審核外，最重要的乃是廠商之申報，過於繁複之稅率級距，使稅則複雜化，此一情形不僅可能使廠商不易瞭解而誤報，且更可能提供廠商取巧誘因而蓄意誤報，致使貿易統計產生扭曲，將造成逃漏關稅，嚴重破壞交易之公平性。

我國現行稅率級距就產業別而言，農、漁產品因性質較為特殊應另予考慮外，工業產品之油品等 11 類產業之稅率級距分佈大致合理，尚無架構性調整之必要，惟級距過於偏多，且有小數點第一位稅率，不符國際潮流，又與工業先進國家相較仍有部分貨品原料稅率高於 5%，半成品稅率高於 10%，製成品稅率高 15% 之情形，此一部分未來需就政策之必要性，作進一步檢討調整之探討。

國際化、自由化之關稅政策與便捷化、透明化之關務制度均屬現代化國家應努力之方向，為期稅率之簡單化、透明化及可預期性能幫助企業面對自由貿易之競爭壓力，減輕政府與企業界之行政負擔，並加速進口貨物通關，本研究認為我國目前關稅稅率級距，確有參酌先進國家經驗進行簡化之必要，在簡化過程中，為兼顧稅率現況、產業需求及政府財政負擔，謹建議依下列三方向漸進調整：

1. 全面去除小數點第一位稅率，將稅率級距統一為整數。
2. 如無法一次達成去除小數點第一位稅率，進一步調整小數點第一位稅率，使小數點第一位僅有 0 及 5 兩種，將稅率級距儘量簡化。
- 3 依加工層次選擇幾組目標稅率，將現行稅率向下往彼等趨近，遇小數點則依方案 1. 或 2. 方式處理，以達稅率簡化目的。

我國關稅稅率級距倘依上開改進方案漸進調整後，除可達到稅率簡單化、透明化及可預期性的目標外，亦可衍生許多無形效益，例如：對通關程序產生重大便利、杜絕走私、提昇關員工作士氣、消除賄賂情事、避免徵納雙方爭議，減少復查案件等功效。

（三）加強進口貨物稅則「預先審核」制度，俾減少徵納雙方爭議

隨著科技產業不斷發展，國際貿易商品日新月異，為使納稅義務人或其代理人能事先了解所擬進口貨物之稅則、稅率，以及有關之檢驗、檢疫或其他輸出入規定，以估算其進口成本與應注意辦理事項，世界海關組織（World Customs Organization）積極推動海關預先審核制度，且世界先進國家如美國、加拿大及日本等實施該制度亦行之多年，其目的在經由業者事先提供特定之資訊，增加關務程序之確定性及透明化，以加速貨物通關，廠商得事先預估成本，減少徵納雙方爭議，疏解訟源。我國關稅法第二十一條遂有進口貨物稅則號別預先審核制度之建立（詳見第四十三頁流程圖），關稅納稅義務人或其代理人得於貨物進口前，向海關申請預先審核進口貨物之稅則號別，海關應以書面答復之，進口實到貨物與稅則號別預先審核之貨物相同者，海關應按預先審核之稅則號別核定，不同型號貨品不可類推適用。又海關對於預先審核之稅則號別有所變更時，應敘明理由，以書面通知納稅義務人或其代理人，但經納稅義務人或其代理人舉證證明其已訂定契約並據以進行交易，且將導致損失者，得申請延長海關預先審核稅則號別之適用，並以延長九十日為限。

納稅義務人或其代理人不服海關預先審核之稅則號別者，得於貨物進口前，向財政部關稅總局申請覆審，財政部關稅總局除有正當理由外，應為適當處理，包括維持或變更海關原預先審核結果。若納稅義務人或其代理人仍不服財政部關稅總局之覆審結果，則得依行政程序法第一七四條規定，俟貨物實際進口時，對實體決定聲明不服時一併依關稅法有關行政救濟程序規定辦理。因之海關對申請預先審核進口貨物之稅則號

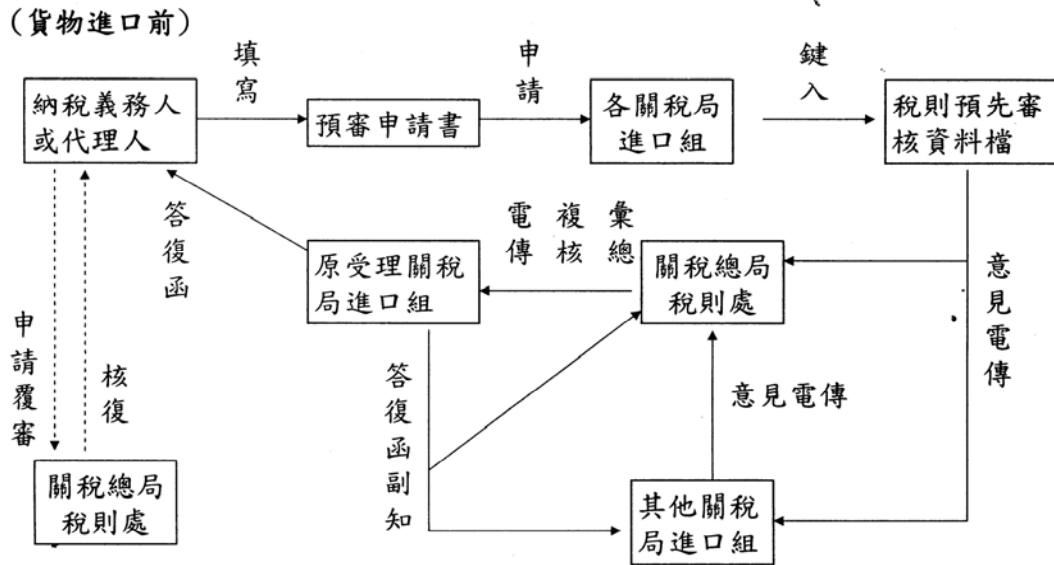
別，所為答復之法律性質，基於該答復係針對將來特定行政行為所為，尚難認為答復時已發生確定之法律效果；但進口人於貨物實際進口時，海關仍應受先前預告之拘束，不得為相反稅則號別之認定，再參酌其不得逕行提起行政訴訟之限制，可認為海關所為之答覆應屬具有拘束力之事實認定，較為合理。

一般申請稅則號別預先審核之貨物有下列情形者，海關不予受理審核：

1. 假設性或仍在設計中之尚未生產等虛擬性貨物。
2. 與因稅則號別爭議行政救濟中之相同或類似貨物。
3. 其他經海關認定不適合預先審核之貨物，如廢料。

我國進口貨物稅則預先審核制度自 88 年 11 月 16 日起實施以來（財政部 88 年 11 月 16 日發布施行「進口貨物稅則預先歸列實施辦法」，90 年 12 月 20 日修正辦法名稱為「進口貨物稅則預先審核實施辦法」）對海關通關便捷化確實產生甚大功效，但實施以來仍有部分廠商具投機取巧之心態，將其擬進口之貨品利用預先審核制度，向海關申請取得核定之稅則號別，如符合其特定目的（如減低稅負或逃避管制），通關時即以申請核定之稅號辦理通關查驗，但海關對進口貨品通關查驗稅則號別之歸列，係以實際來貨特徵為判斷標準，不受貨物名稱混淆誤導，致誤列錯誤之稅則號別，更不得因虛報進口貨物而濛混進口，逃漏關稅或逃避管制，因而常產生徵納雙方之爭議。此外如申請預審核定之稅號不符其特定目的時，渠於通關時則採取虛報其它貨名濛混進口，不按其原先申請預先審核核定之稅則申報查驗，海關如發現其申報錯誤，僅變更其適用稅號，並未依章處罰，造成部分不肖進口業者利用預先審核之制度，故意逃漏關稅或規避管制。本研究建議凡申請稅則預先審核之進口廠商及預審貨品，其審查結果一律列管並通知各關區及經濟部國貿局等相關簽審機關參考，未來查驗核定稅則時可經由電腦勾稽審核，俾杜絕前述不當行為，如經查獲確實不按申請核定稅號報關查驗，應依違反海關緝私條例第 37 條虛報進口貨物名稱、數量或重量，處以所漏進口稅額二倍至五倍之罰鍰，或沒入或併沒入基貨物，始可收防杜之效。

進口貨物稅則預先審核制度流程圖



(四) 建立進口稅則爭議案件協談制度，俾暢通行政處分相對人之申訴管道

財政部關稅總局為積極疏減訟源，訂定「海關關務案件協談作業要點」(94年3月10日台總局法字第09410028741號)，規定自94年3月15日起，凡關務案件有下列情形之一者，海關得與納稅義務人或受處分人協談：1. 審查階段中就課稅事實之認定或擬作成之行政處分所依據之事實或法律關係雖經調查仍不能確定者。2. 復查或經行政救濟撤銷重核案件，對課稅事實之認定或證據之採認，徵納雙方見解歧異者。3. 申請復查之程序或理由，顯與有關法令規定不符者。4. 納稅義務人或受處分人對關務案件適用法令發生誤解，有當面詮釋之必要者。依上述協議要點適用範圍，進口稅則爭議案件，無論在進口通關核定中及復查、行政救濟撤銷後，皆可適用協談作業程序。惟依該作業要點規定協談案件依下列方式產生：1. 由案件承辦人員簽報單位主管核准。2. 復查委員會之決議。3. 局長交辦案件。協談人員，海關方面由承辦單位主管指派二人以上人員擔任，重大案件應請局長核定。納稅義務人或受處分人得委託代理人協談，但代理人不得超過三人。代理人應於協談時，提出授權委任書。至於納稅義務人、受處分人或其代理人經通知未到場者，應另訂日

期並通知，屆期仍未到場，視為拒絕協談。

依上述作業要點規定，可得知關務協談案件之主動權在於海關，納稅義務人或受處分人尚未具有申請協談之權利，本研究認為關務案件協談案件之產生，應增列關務爭議案件受處分人亦可申請協談，俾使徵納雙方之權利對等，有助於達到節省徵納雙方成本與社會資源之效果，對徵納雙方皆為有利。

另依作業要點規定，徵納雙方達成之協談結果，依該要點規定對海關及納稅義務人或受處分人並無拘束力，僅供雙方參考。但經簽報核定或復查委員會決議核可者，除有下列情形之一者外，應遵照協談結果辦理：

1. 協談之成立，係以詐術或其他不正當方法達成者。
2. 協談成立後，發現新事實或新證據，致影響課稅或罰鍰之增減者。

亦即納稅義務人或受處分人依關稅總局訂定「海關關務案件協談作業要點」規定進行協談案件，若協談後納稅義務人或受處分人如仍有不服，海關應輔導其依法提起行政救濟，如屬已確定案件，則應委婉說明。綜合言之，依該要點達成之協談結果，對海關及納稅義務人或受處分人並無拘束力，僅供雙方參考。

上述協談作業要點之所以規定協談結果對海關及納稅義務人或受處分人無約束力，大幅降低協談制度之功能，主要原因是該協談作業要點在關稅法上未有明文規定，未具正式法源，現行內地稅協談制度，亦遭遇相同情形，目前協談制度雖未明定在相關法律中，然而實際上有部分案件，稅務關務機關與納稅人達成妥協，減少巨大之租稅訴訟成本，因此，本研究認為財政部應儘速參酌美國或德國協談制度，研議修改稅捐稽徵法及關稅法，將稅務關務協談制度法制化，不應以任何理由拖延，此舉在修法上並未有任何難處，相信在便民利民之前題下，立法機關應無任何異議，只要主管機關有認知有決心，當可在最短時間內完成稅務關務協談法制化之工作，藉此當可維護納稅義務人之正當權益，迅速回應民眾需求，展現政府行政力及對公共服務的熱忱與活力，並同時能紓

減行政訴訟訟源之效。通關便捷化之改革是一條無止境之道路，沒有競爭就是退步，時代在變潮流在變，但是人民對於有效能政府之期待卻是永遠不變，希望能創造良好之通關環境，提供非常有效率之通關服務。

(五) 建議爭議案件在一定金額以下，若不敷公務成本，授權關員依權責處理，俾加速通關

海關進口稅則爭議案件，如適用稅則號別不同，稅率有微幅差距，舉例而言，如進口鋁製金屬之直鋸片，如屬於手鋸用則應歸列進口稅則 82029110「鋁金屬之直鋸片，手鋸用」，稅率 4.8%，如非手鋸用，其它用途，則應歸列進口稅則 82029190「其它鋁金屬之直鋸片」，稅率 5%，進口人進口鋁製直鋸片，為節省成本，皆習慣性選擇相同貨品之較低稅率申報其稅則號別，而不將其特定用途明示，如海關分估關員認定其非為手鋸用，而改列 82029190，將易引發爭議，事實上這二種相同貨品稅率只差 0.2%，影響關稅極其有限，如該項進口貨品申報完稅價格為新台幣一百萬元，稅差只有 2,000 元，如徵納雙方爭執不下進入復查程序，明顯不敷公務成本，縱使改估稅號補徵 2,000 元之關稅，亦不敷開會成本，因之為消弭類似之行政救濟案件，本研究建議關稅總局及財政部訂定在一定金額以下之復查及訴願案件，若不敷公務成本，准予海關經辦關員依權責處理，俾疏解訟源。

(六) 對進口貨品稅則申報易生爭議案件，相關行政救濟案例應上網並出版供各界參考

目前依海關辦理進口貨物稅則歸類注意事項（關稅總局 82 年 3 月 20 日（82）台總局稅字第 00793 號函）規定，所有經復查、訴願決定暨行政法院判決撤銷原核定之稅則號別者，各關稅局應隨時將該項決定通報該關稅局各相關業務單位，每二個月並編列變更稅則號別清表，繕發通函，供各分估人員查考。另所有復查、訴願決定暨行政法院判決案件之決定書及判決書，各關稅局均應由專責單位彙總整理保管，以供有關

單位借調參辦。上述所列資料及貨品分類疑義解答函、台普稅函，由關稅總局稅則處以代表性案例納入稅則疑義資料檔，作為稅則分類之參考。其餘則由各分估人員視業務需要編製有關紀錄。

另為方便商民查詢進出口貨物最新稅則稅率及輸出入規定，關稅總局於網站建置「稅則稅率查詢系統」，提供稅則號別、中文貨名、英文貨名、輸出入規定等四種查詢方向，讓使用者可依現有的資料選擇查詢方法。例如廠商想要了解生鮮蘋果進口規定，可以在「中文貨名」欄鍵入「蘋果」，按查詢並點選適當稅則號別進入，即可知道：鮮蘋果—中華民國輸出入貨品分類號列(C.C.C.Code)0808.10.00.00-2，第一欄稅率 20%，第二欄稅率 16%，第三欄稅率 50%，輸入簽審規定為 B01（應施檢疫動植物品目）、F01（經濟部標準檢驗局申請辦理輸入查驗）、MWO（大陸物品不准輸入）。該系統除上述功能外，尚有他項功能，例如「分章下載」依海關進口稅則前四碼由 0101 至 9851，提供分章查詢功能，民眾可依需要點選章節，將海關完整的、最新的海關進口稅則資料下載，不必每次稅則修訂即需重新購買。「稅則預先歸列」則提供申請書下載及案例說明，善用此一資料庫可讓業者預先查得進出口貨品應具備的文件，減少貨物退關、退運或通關延宕的機率。另該系統下尚有貨品稅則分類記錄及稅則疑義解答案例等供線上簡易查詢系統。

關稅總局在便民服務上的確建立若干查詢系統，俾利加速通關，值得嘉許，為使通關服務能更加周延，本研究認為在通關業務中，牽涉商民最主要權益（包括進口稅率高低、應否徵收貨物稅、菸酒稅及應否檢附簽審文件等）的稅則分類透明化問題，至今仍為業者反應極須改善的主要課題。本研究建議前述進口稅則歸類爭議案件經復查、訴願及行政法院判決之決定書及判決書、貨品分類疑義解答函及台普稅函等有關貨物稅則歸類相關資料，亦應比照稅則稅率查詢系統建立網站，並定期將上述相關資料編製出版，以供商民大眾查詢運用，當可降低徵納雙方對進口貨物認定之爭議，俾疏解訟源，達到通關作業透明化之目標，對海關形象的提升及便民服務之績效上當有甚大助益。

(七) 配合 HS2007 年版修正，主管機關應將 HS 歷年易生爭議之相關貨品及稅率同時檢討修正，俾徹底減少爭議加速通關

我國雖非世界關務組織 (WCO) 之會員，但為確保稅則資訊統一、融入國際社會，自 1989 年起即採行 WCO 制定之「國際商品統一分類制度」，並分別於 1997 年 6 月 1 日及 2003 年 12 月 17 日配合修正實施 HS1996 年版及 HS2002 年版之進口稅則。WCO 為配合科技之進步、貿易型態之改變，並反應貿易之實情及社會、環保等關切議題，於 2004 年 6 月 26 日通過採行 HS2007 年版之修正案，並預定於 2007 年生效實施，總計將修正農業、工業、化學、紡織及電機等各部門相關產品 354 組，如以我國現行稅則 8 位碼計近千項，占稅則總項數 11% 左右；在 4 位碼部分，總計刪除 28 項，增加 5 項，修正 25 項；6 位碼部分，刪除 437 項，增加 265 項，修正 25 項。

為配合推動 HS2007 年版之修正，財政部關稅稅率委員會於 95 年 3 月決議依「財政部關稅稅率委員會組織規程」第六條規定，邀集行政院農業委員會、主計處、環保署、經濟部國際貿易局、工業局及關稅總局等機關指派代表，共計 37 名成員組成專案小組，進行 HS2007 年版修正內容之翻譯、稅則及稅率之轉換配組等工作，並將擬具海關進口稅則修正草案，預計於 96 年底完成立法正式實施。

本研究建議財政部及相關單位應將歷年來在通關時稅則歸列易生爭議，並曾提起行政救濟之貨品統計分類，將其貨品及稅率納入 HS2007 年版進口稅則修正案中，俾徹底解決分類爭議，確立海關對貨物通關秉持公正課稅及貿易管理之積極任務。

（八）加強培訓關員稅則分類專業能力；對故意申報稅號錯誤案件應依法嚴處，培養民眾守法之精神

由於進口稅則號別歸列具有專業性，進口商因為不瞭解稅則分類相關規定，多數皆委託報關業者代為選擇適當稅號申報，由於稅則分類不同，適用之稅率及進口簽審規定亦不相同，部分不肖進口商及報關業者因此故意選擇稅率較低或沒有進口限制規定之稅號申報，企圖逃漏關稅或規避進口簽審規定，報關業者甚至藉此誑騙進口廠商可疏通海關，將其進口貨物稅則分類歸列較低稅率或免予簽審之稅號，收取額外費用，行賄海關關員之案件，仍時有所聞，此問題不設法突破解決，海關風紀操守永遠繼續承受不白之冤。由於稅務違章案件涉及行為人故意、過失之認定，因之對行為人是否有犯意，判斷不易，易引起徵納雙方之爭議，為減少通關之困擾，海關大都以改列稅號放行，而未就各改列稅號案件深入瞭解其申報錯誤之意圖。

業者如選擇較低稅申報濛混進口，將使關稅短徵，依關稅法第六十五條規定，海關應於發覺後通知納稅義務人補繳，此短徵之稅款依關稅法施行細則第五十四條規定，關稅法第六十五條所稱短徵或溢徵之稅款，指海關或納稅義務人於稅款完納後，因發現稅則號別、稅率適用、稅款計算、稅單填寫、幣別、計價單位、匯率、運費或保險費顯然錯誤致短徵或溢徵者。上述故意申報進口稅則錯誤案件應即包含在內，依關稅法施行細則第五十四條第二項規定，前述所定稅則號別顯然錯誤，應依下列原則認定：1.海關進口稅則之節、目、款之分類品目名稱已明確規範而適用錯誤者。2.違反海關進口稅則有關之類註、章註、目註之明確規定者。3.同樣或類似貨物經海關或行政救濟程序確定分類，同一進口人在一年內再次申報錯誤者。前述稅則號別顯然錯誤，不包括稅則號別分類見解之變更。

目前依據關稅法及其施行細則對進口稅號故意申報錯誤案件已有明確認定原則，海關對進口人及報關行可依章補稅及處罰。本研究建議海關查獲此類案件時，應將遭受處分之報關行、進口人等資料轉知其他關

稅局及關稅總局查緝處，俾清查同一進口人有無相同貨物之進口記錄，如發現有短徵稅款者，應按關稅法規定，就進口人貨物放行後一年內之案件追究補稅重罰。

另如發現真正情節重大漏稅案件，應再適用「海關緝私條例」第三十七條虛報所運貨物之名稱、數量或重量處以所漏進口稅額二倍至五倍之罰鍰，或沒入或併沒入該進口貨物。

另進口人如為逃避管制，故意申報稅號錯誤，縱使未產生關稅短徵情事，但因涉及逃避管制，私運貨物進口，破壞國家政策，應嚴格依據海關緝私條例第三十六條處貨價一倍至三倍之罰鍰並沒入貨物，以懲效尤。

綜言之，前述問題之原因，在於稅則分類過於專業，關係稅課、貿易管理之適用，影響商民權益至深，初接觸此領域的報關人員或分估關員，如何快速找出進口貨物歸屬之適當稅則，是工作上的一大挑戰。需循序漸進，經由各階段學習程序培訓相當時日始能有所成，資深分估員及報關員之養成，就是從稅則分類原則、註解、類章節註等一系列教育訓練而成，再輔以定期實務學習，一邊工作再一邊學習，如有問題再向資深分估員請教，經過相當時日方可練就純熟之分估能力。本研究建議海關應重視分估人員之培養，首先人事制度應行配合，對分估人員之養成教育、培訓過程及獎勵、升遷制度應訂有完整制度，避免分估人員被定位為特殊專業職務，職務異動升遷受到若干限制，關員多無意願擔任分估職務，對海關分估專業能力之提升，將會產生重大影響。

（九）在不影響國家安全及產業發展前題下，擴大開放大陸物品進口，俾減少虛報稅號逃避管制等緝私案件之發生

進口人自大陸地區進口貨物，其自行申報之稅則號別，縱為已開放之物品名稱，但實際進口貨物若其應歸列稅則不符或貨品（物）申報不符，經海關審核後予以變更稅則，而變更稅則後之貨物非屬准許間接進

口者，即有可能構成虛報進口貨物、逃避管制之違章事實，或依法不准進口而予退運之情事。由於我國現行法制對於大陸物品並非全面開放進口，故若進口非屬「台灣地區與大陸地區貿易許可辦法」第七條規定准許輸入之大陸地區物品者，即構成進口管制輸入之物品而涉及逃避管制之違法行為。目前海關進口稅則申請復查及行政救濟案件中，亦有部分係屬於此類虛報進口貨物，故意逃避管制，謀取不法利益之案件，其主要目的不在逃漏關稅，而在於逃避管制，按海關緝私條例及臺灣地區與大陸地區貿易許可辦法，具有管制大陸貨物進口之目的，而海關進口稅則係為課徵進口貨物關稅之用途，二部法律之立法意旨互有不同，但是有關貨物之分類仍係以海關進口稅則為準據，俾得以確立其是否屬於開放進口之物品，以收加強海關緝私非法貨品之進口成效。

依據台北市進出口公會 2006 年貿易業經營環境大調查，在國內貿易環境項目中，國內貿易業者對政府限制大陸物品進口的管制措施滿意度僅有 55.4 分，由於兩岸間分工態勢已儼然成形，兩岸三地間的貿易關係日趨緊密，所以目前政府基於若干理由無法依照 WTO 規範，給予中國最惠國待遇，開放大陸產品進口，而仍然針對若干大陸貨品採取進口管制措施。所以 2006 年特別新增問題，「對政府限制大陸物品進口的管制措施」進行調查，結果有近五成（46.7%）表示不滿意，僅有約三成（34.8%）的受訪者對此限制措施表示滿意。其中兼有製造者，表示不滿意比例高於專業貿易商。從事紡織品、交通器材貿易之業者，表示不滿意比例竟高達六成以上，不過另有一現象，專營出口者表示不滿意比例高於從事進口者，是否政府所管制之項目正恰好是這些出口業者投產所需之原物料，如果確是如此，本研究認為在不影響國家安全及產業發展之前題下，政府實有檢討放寬相關限制貨品項目，甚至檢討此一措施之存廢，相信此舉將有助於目前虛報貨品稅號，逃避管制等大量緝私案件之發生。

（十）建議規劃設立貨品與稅則電腦資料庫，提升稅則分類正確性，達成簡化關務程序之工作目標

就海關工作而言，稅則分類是一項較為專業之任務，其與商民權益關係重大，爭議案件甚多，進口廠商常抱怨相同貨物自不同通關單位進口，核定不同稅則號別，海關對此種案件僅能依業者申訴個案處理。海關雖一再強調稅則分類一致性，但分估關員對分類則仍有不同見解，在要求快速通關又無充實之參考資訊情形下，僅能依個人或少數人之判斷核定稅則，難免對較特殊貨品，核給不同稅則號列。

目前海關所提供網站之稅則稅率查詢，係以稅則合訂本資料為查詢基礎，其資料與實際進口申報資料差距甚大，經常無法查出較類似貨名。例如輸入英文貨名「car」，查出稅則即約有數百個之多；但輸入「sedan」又查無資料。另已完成稅則預審貨物及稅則疑義解答均存放關稅總局外部網站，供商民及海關同仁運用，但案件數目不多且無全文檢索功能，必須分章節查詢，對不甚瞭解稅則分類之進口業者助益有限。

查進口貨物種類繁多，難以計數，但據資深分估關員估計，每天申報進口貨物中，真正第一次進口之新產品約僅佔 1%而已，換言之，99%貨物已有進口紀錄，故如能提供分估或報關業者快速查到進口貨物稅則分類紀錄資料，雙方僅對 1%極少數貨物分類付出較多心力，應可解決稅則分類問題。另目前由於進口貨物係採 C1、C2、C3 三種方式通關，除 C1（免審免驗通關）案件未篩選書面審核，以業者申報資料結案，其稅則正確性較有疑慮外，其餘案件依據基隆關稅局統計，篩選為 C2（文件審核通關）、C3（貨物查驗通關）案件約佔總量 43%，C1 書面抽審案件約佔 2%，該等案件均經分估關員審核，稅則歸類應非常正確，如能將其貨名及稅則號列上網供廠商、報關業者及關員查詢，作為稅則分類參考，因為其申報貨名為貿易文件上慣用或常用者，突破現行關稅總局網站稅則查詢受稅則合訂本內容的限制，應較可符合使用者需求。因之本研究認為海關如能建立完整進口貨品稅則核定資料庫，將核定稅則資料透明化，供報關人及分估關員參考運用，並彙整資深分估關員研判稅則適用

之作業程序（含核定該稅則應注意審查事項），建立稅則分類知識庫，兩者交互運用，將可大幅提升稅則分類正確性，使商民掌握進口貨物稅則分類重要資訊，確立海關對貨物通關秉持公平課稅及貿易管理之優質形象，減少外界被誤導對海關稅則核定產生質疑，如發現分類不一致情形，尚且可透過海關內部專責單位快速研討，集思廣益予以判定回應，達成稅則分類一致性的目標。

另本研究訪問海關資深資訊人員，曾就技術層面深入探討，目前進口通關一年約有 900 萬份報單（依據 94 年關務年報，94 年進口報單 9,138,000 份，93 年 8,240,000 份，92 年 7,379,000 份，91 年 6,303,000 份，90 年 3,874,000 份，報單份數自 91 年起已加計快遞貨物報單、快遞貨物簡易報單及小三通報單等）估計約 400 萬份經書面審核，扣除保稅報單及貨名重覆者，預估每年約有 300 萬筆核定稅則資料可提供查詢運用。現行資料庫搜尋引擎功能非常強大快速，以上述估計之 1 年資料量，使用一般個人電腦進行初步模擬測試，約 10 秒內即可找到全部所需貨名資料，如以大型主機處理，預估可縮短至 5 秒以內。且建置此系統所費不多，估約 250 萬元（主要支付資料庫軟體費用），本研究認為，通關作業透明化一直是海關施政主要目標之一，此項貨品與稅則電腦資料庫之建立確有其必要性，值得海關規劃設計及試辦。在此規劃設計之同時，本研究亦建議可將進口稅則分類查詢電腦化，開發設計 AI 系統，利用訊問式方式漸近逐步查出正確稅號，避免認知差異申報錯誤。另本研究亦特別請海關在未來電腦資料庫建立後，必須要有專責單位負責維護並隨時更新內容，始能達成其功效。

六、結 論

近年來，我國經濟日漸發展，國際貿易亦日趨頻繁，進口貨物種類、數量逐漸增多且變化極大，進口貨物通關成為海關重要業務之一，通關程序如欲達到 APEC 揭示之便捷化（Facilitation）、責任化（Accountability）、一致化（Consistency）、透明化（Transparency）及簡單化（Simplification）等五大目標，除須改進關務行政配合調整關稅稅率與關務制度外，稅則稅率之核定，在通關作業上係相當吃重之工作，進口貨物稅則分類作業目前可謂係進口貨物通關程序中最核心之工作，要革新關務，加速進口貨物通關，就需先提昇進口稅則分類作業之效能。本研究認為只要能達成簡化稅則認定之工作，既能減少徵納雙方爭議（減少復查案件），減輕政府與業界之負擔與成本，進而加強業界之競爭力，使我國真正具有一個開放、公平與透明之貿易環境。

綜上所述，本研究有關海關進口稅則之分類問題，經全面性之研討結果，已初步獲致本研究第四、五篇之具體研究結論，其中修正意見及建議採行之相關興革措施，如可立即採行，無須修正有關行政規章或釋示者，建議海關可依結論採行。研究意見或結論因牽涉制度之重大變革等尚須進一步研議之案件，將俟定案後，經認為宜採行者，建議儘速予以修正相關行政規章或釋示，其須併為修正相關法律規定者，並將配合修正相關法律規定後，即付諸實施。本研究期盼藉由本研究之結果可使進口貨物通關程序臻於健全、合法、合理與適應時代變遷之需要，獲致簡政便民，提升關務行政效率，與合理維護納稅人及廠商權益，減少徵納雙方爭議及行政救濟爭訟、增進徵納雙方和諧關係，並達提升企業競爭力之效果。

本研究在研討過程中充分體認海關工作具有主權性、國際性、多面性（財政性、經濟性、治安性）、專業性、複雜性、危險性等特性，海關可謂是服務性的機關，本研究認為其以單向的服務往往事倍功半，如能透過服務對象的積極參與，彼此合作，以顧客為導向，將能達到事半功倍、資源共享的效益。

近年來海關有諸多重大變革，海關同仁不斷發揮智慧，謀求突破及改進良方，更鏗而不捨與業者長期斡旋、說服，摒除歧見消除疑慮，進而攜手合作互利共榮，使海關與業者間，由監管關係調整為業者自主管理夥伴關係，這種提供資料給分享者，也分享提供者資料的共同參與機制，融入參與者的榮譽感與責任感，創造海關體系前所未有之成功典範。此種從無到有，發展茁壯，一直不斷的往前邁進之改革精神，在在與行政院現行進推動之「創新」、「進取」、「專業」三項核心價值不謀而合，也見證了海關同仁迅速回應人民需求，建構團隊意識與績效觀念提升，充分展現行政執行力及對公共服務的熱忱與活力。我們瞭解改革是一條無止境的道路，沒有競爭就是退步，時代在變，潮流在變，但是人民對於有效能政府的期待卻是永遠不變，尤其為因應國內經貿發展需要及國際規之更替，關務現代化仍將是我海關要繼續努力的方向，希望能更加努力創造便捷的通關程序，提供更有效率的通關服務，塑造服務、效率、廉能的海關形象。

七、參考資料

一、專書著作

1. 王建煊，租稅法，文笙書局，94.8。
2. 朱敏賢，行政爭訟制度舉證責任分配之研究，司法研究年報，第 21 輯第 15 篇，90.11。
3. 財政部，稅法輯要，財政部賦稅署，94.9。
4. 顏慶章，租稅法，實用稅務出版公司，87.10。
5. 黃茂榮，租法稅論第一冊，第二冊，植根法學，94.9。
6. 林紀東，各國行政程序法比較研究，行政院研考會，68.11。
7. 陳清秀，稅法之基本原理，三民書局，86.9。
8. 楊得君，稅捐爭訟程序之舉證責任，司法院，88.6。
9. 楊雄任，租稅救濟問題研究，自行出版，81.9。
10. 張進德，稅務法規，冠恆企管公司，89.9。
11. 張則堯，財政學原理，三民書局，87.1。
12. 司法院，司法院大法官解釋彙編，司法院，94.8。
13. 林清和，通關實務與法規，東華書局，94.2。
14. 林石猛，行政訴訟類型之理論與實務，學林書局，93.3。
15. 張俊雄，關稅實務，三民書局，90.8。
16. 張錦源、康蕙芬、國際貿易實務新論，三民書局，90.8。
17. 陳明邦，新關稅估價制度，凱崙公司，75.9。
18. 李開遠，貿易法規新論，五南書局，90.10。
19. 蕭富山，GATT 在我國適用之法律問題，蔚理法律，78.11。
20. 梁滿潮，貿易買賣風險與對策，大嘉出版公司，81.10。
21. 梁滿潮，國際貿易法規與慣例（上、下冊），大嘉出版公司，81.10。
22. 陳長文，財經法律與企管經營，元照出版，91.5。
23. 關稅稅局，「中華民國海關進口稅則」及「中華民國輸出入貨品分類表」合訂本，關稅總局，國貿局印行，84 年 8 月版；92 年 7 月版；

93年4月版；95年6月版。

24. 周成瑜，海事刑法論，學林書局，92.9。
25. 黃榮堅，月旦簡明六法，元照出版社，94.8。
26. 陳麗娟，國際貿易法精義，新學林出版社，95.9。
27. 王澤鑑，綜合大六法，新學林出版社，95.9。
28. 蔡進來，國際商品統一分類制度及海關稅則分類，正中書局，84.2。
29. 葉雅極，關稅驗估理論與實務，自行出版，94.9。
30. 陳敏，行政法總論，神州圖書公司，92.1。

二、期刊論文

1. 李茂，關稅估價及原產地認地，收錄於高雄高等行政法院「行政訴訟關稅專業座談會紀錄」，高雄高等行政法院編印，91.1。
2. 李震山，行政法意義下之法律明確性原則，月旦法學雜誌，57期，91.2。
3. 吳志光，不服行政執行機關執行命令之法律救濟途徑，月旦法學教室，16期，93.2。
4. 洪家殷，論信賴保護原則之適用，台灣本土法學，27期，90.10。
5. 陳清秀，新行政訴訟種類之評析與展望，月旦法學雜誌，47期，88.4。
6. 陳愛娥，如何明確適用「法律明確性原則」？—評司法院大法官釋字第五四五號解釋—月旦法學雜誌，88期，91.9。
7. 陳愛娥，法律原則、法律概念的清新掌握與法治的落實—行政法院八十八年度判字第一八一五號判決評釋—台灣本土法學雜誌，12期，89.7。
8. 簡良機，兩岸關稅估價制度之比較研究，稅務旬刊，1873期，92.10.10。
9. 葉雅極，海關稅則分類實務，收錄於高雄高等行政法院「行政訴訟關稅專業座談會紀錄」，高雄高等行政法院編印，91.1。
10. 葉雅極，堅持專業理念（一），今日海關，42期，95.10。
11. 謝榮敏、黃滿洲，中華民國海關進口稅則內容顯有瑕疵部分之探討第一、二冊，基隆關稅局，92.11。
12. 楊富星、林勇仁，增進海關進口分類估價作業效能之研究，高雄關稅

局，88.5。

13.財政部賦稅革新小組，賦稅革新研究報告，財政部，87.12。

14.周順然，建置貨品與稅則共通資料庫之探討，今日海關，42期，95.10。



