

國立臺灣大學社會科學院國家發展研究所

碩士論文

Graduate Institute of National Development

College of Social Sciences

National Taiwan University

Master Thesis



兩岸海關體制比較：任務、組織、規範與執行

A Comparison of Customs System

Between the ROC and Mainland China:

Mission, Organization, Regulation and Implementation

王昭銘

Jau-Ming Wang

指導教授：陳顯武 博士、鍾國允 博士

Advisor: Hsien-Wu Chen, Ph.D., Kuo-yun Chung, Ph.D.

中華民國 111 年 6 月

June, 2022

# 國立臺灣大學國家發展研究所

## 碩士學位論文學術倫理聲明書

本人已完全瞭解本所學術倫理之定義與行為規範，特別是針對抄襲之規範。本人保證，提交學位口試論文的所有內容是由本人撰寫。本人也保證，論文中所引用之他人著作，皆按規定引用。如有涉及違反著作權法、本所學術倫理行為規範、以及其他相關法規，願擔負相關法律責任。

### Declaration of Academic Integrity for Students of Graduate Institute of National Development

I have read and understood the Institute's policy on academic integrity in general and plagiarism in particular. I undertake that all the material presented for examination is my own work and has not been written for me, in whole or in part, by any other person. I also undertake that any quotation or paraphrase from the work of another person has been duly referenced in the work which I present for examination. I also acknowledge that I shall bear all consequences resulting from any disciplinary and legal action taken in accordance with Copyright Act, the Institute's policy on academic integrity, and other relevant laws.

立書人 Student Name :



學號 Student I.D. no. : P09341002

日期 Date : 2022 / 3 / 23

國立臺灣大學碩士學位論文  
口試委員會審定書

本論文係王昭銘(P09341002)在國立臺灣大學國家發展研究所完成之碩士學位論文，於民國111年03月23日承下列考試委員審查通過及口試及格，特此證明

口試委員： 陳顯武 鍾國允  
(指導教授) (指導教授)

黃圭昌 劉性仁

所 長：

夜世駿

## 誌謝



本論文得以圓成，衷心感謝：陳顯武教授與鍾國允教授的全程指導，以及學位考試委員葛克昌教授與劉性仁教授的學問與智慧傳授。

昭銘修習陳顯武老師講授的「社會科學方法論（與張志銘老師合授）」、「中國大陸法政專題」、「公法與憲政發展專題」，以及「法國憲法與政治專題（與鍾國允老師合授）」等課程。入門以來，在武師博學睿智的啟發下，日漸成長。復蒙溫文儒雅雙博士的國允老師，有方有則用心指導，得以更加進步。如今有所小成功在良師，真摯獻上萬分謝忱！本論文在主體比較架構之中，以「價值性原則」貫通全文，在時間軸線方面，則採用新制度主義精神，注重歷史沿革、變遷與發展。前者，得助於葛克昌教授的理念與醍醐灌頂；後者，受益於劉性仁教授的指正與真言加持。承蒙兩位委員不吝指導，給予批評意見與寶貴建議，昭銘無比感激，非言語足以道謝！

有幸求學於最高學術殿堂的國立臺灣大學，親身體驗國家發展研究所老師們超優質的才學與教學，除了佩服讚嘆，更多的是滿懷感謝！感謝總縮教學與行政事務的施世駿所長，致力於營造良好學習條件與環境。深深感動於周繼祥和陳明通老師對國發所的關愛與投入。剛退休的張志銘、周治邦與唐代彪老師，都是我心目中頂好的老師。如果還有機會，希望能再跟年輕的周嘉辰、李宥霆與姜智恩老師，以及尚未修過課程的老師們，多多學習。特別感謝導師周桂田教授，以及張國暉老師，他們都是我兒子王奕陽的恩師。

感謝我的父親：王再發先生。父親畢業於臺南師範暨中興大學農業教育學系，從事教職多年後，進入行政院退除役官兵輔導委員會服務。我就讀國中時，父親遠在梨山福壽山農場擔任生產組長，教導榮民們種植蔬菜、果樹與花卉。之後還調任退輔會各地服務，就算遠到臺東知本，也不辭辛勞四處奔波。父親不忤不求，儘管直到退休都是同一位階，依然甘之如飴。父親一生勤儉，惜情愛物，往生前還在關懷眾生。我從小就愛在父親的書堆裡逡巡，影響所及是我滿屋的書和愛讀書的習性。



感謝我的母親：藍桂雪女士。母親是父親小學同班同學。當年女性就學不易，母親從臺南東山鄉下通勤，宵衣旰食完成嘉義縣中學業，相當難得。母親和善嫻雅多才能，尤擅裁縫與烹飪，收徒傳藝。耄耋銀髮依然手不釋卷，翰墨連篇。老母親尚且勤讀書，我花甲之年認真求學，豈怕見笑於大方之家！

特別感謝牽手偕行的愛妻：張新月女士。新月是妹妹昭華的國中同班同學，才貌雙全，字美文佳，曾獲全國性歌唱比賽冠軍，因追隨父親從戎成為木蘭軍。我於 1983 年初在金門服預官役時，與佳人締結情緣。新月退伍後，開設「欣悅音樂世界」音樂教室，從事鋼琴啟蒙教育。愛妻不幸於 45 歲時英年早逝。感謝新月對孩子們與家庭的愛護。我不負所託，已將子女們養育成人。

我也要感謝貼心的兒女，人生路上相依相伴。女兒涵音，自幼學習音樂與舞蹈，賡續音樂教室的重任，傳承母親未竟的志業。目前擴大經營「欣悅創藝」，正在演藝與教學方面努力發展。儘管為了家庭與事業，暫時中斷「東海大學音樂研究所」與「國立臺北教育大學文教法律碩士班」學業，家人仍以她為榮。兒子奕陽，謙誠善群，是我臺灣大學國家發展研究所的學長（指導教授：張國暉老師），畢業後在臺灣大學風險社會與政策研究中心擔任資深助理研究員。兩個孩子都像媽媽，心善良人才情。

自從就讀臺中商專附設高職補校、勤益工專、逢甲大學夜間部財稅學系，以及逢甲大學公共政策研究所以來，我都是困而學之。由於受到許多人的幫助才得以順利工作並完成學業。此外，我特別感謝財政部與海關的在職訓練。1986 年，夜大三年級時進入海關工作；1989 年，大學畢業即高考及格。除了短暫服務於新竹市稅捐稽徵處之外，我的職涯都奉獻給了海關。如今能就讀國立臺灣大學，衷心感謝財政部與海關的學能養成，以及機關與同仁們的支持。

噫吁嚱！危乎高哉，求學問道之難，難於上青天！臺灣大學之道，敦品勵學之路，誠正而行，入門出師無愧無憾！本論文是昭銘退休前的階段性成果，承蒙多方惠助圓成，必須感謝的人非常多，未能一一致意，謹銘記在心。

## 摘要

海關的起源已難考證，關稅的發展亦由來已久。1854年，英、美、法「三國共管江海關」為我國與中國大陸現制海關之起源。目前，我國的邊境管理採 CIQS (Customs, Immigration, Quarantine, Security) 制度，分散權責於多個機關，大陸邊境管理則採 CQS(海關)與 I(邊檢)雙軌制度。兩岸海關系出同源，分治之後，海關體制與法律規範上有何異同，利害攸關，爰予以比較探討。

本文對我國與中國大陸海關體制，採用比較法，以「異同」、「變遷」與「價值性原則」為比較的基準，分別就「任務」、「組織」、「規範」與「執行」進行比較。爰基於墨頓 (R. Merton) 的結構功能論與法治國家原則，循制度途徑，兼採「制度主義」與「新制度主義」，以法律文本為主要工具，輔以歷史脈絡，探究兩岸海關之制度與關稅法的主要異同與特點，旨在對我國海關體制和法律規範的興革提出建議，以應對全球化與環境變遷，促進海關與國家的發展。

兩岸海關差異主要有：1.大陸海關政黨與行政複合治理；2.我國檢驗檢疫非屬海關管轄；3.我國海關未設具司法警察權之海關緝私局；4.大陸設有「關稅稅則委員會」；5.我國稅率結構較簡單但八位碼稅則較多；6.我國具有歷史意義的船舶噸稅改由交通部徵收規費；7.我國不徵收出口關稅；8.我國海關禁限措施較少；9.我國注重納稅者權利保護；10.我國注重法規遵守輔導；11.大陸注重關務教育、培訓與學術發展；12.大陸海關將統計列為四項任務之一。

本文建議如下：1.在臺中港與臺中國際機場區間設立自由經濟特區；2.提升海關層級為直屬行政院之「海關總署」；3.恢復設立「關稅稅率委員會」；4.設置內地專責保稅與事後稽核業務之關區；5.參考他國制度設置海關緝私局；6.緝毒犬培訓中心機構化；7.提出《海關法》或《關稅法》架構芻議。8.明定《海關進口稅則》之法律地位；9.檢討《關稅法》禁限措施；10.海關推動與物流業的共同治理模式；11.增加海關駐外人員；12.大學相關系所開設海關與關稅課程；13.恢復出版《今日海關》或類似專業期刊；14.整建「海關博物館」。

關鍵字：海關、關稅、海關體制、海關法、關稅法

## Abstract

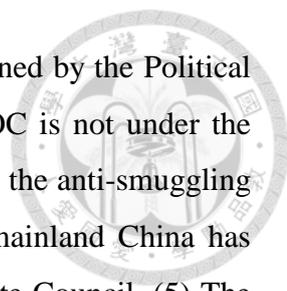


The origin of customs is hard to trace, and the development of customs has also a long-term history. The current systems of customs in the Republic of China (ROC) and mainland China originate from the co-operation of Customs House (Shanghai) among United Kingdom, United States, and France in 1854. Thus, the ROC and mainland China share a common origin of the customs system. After their systems are governed separately from each other, the similarities, differences and stakes in the systems and legislation of customs between the ROC and mainland China would be compared and discussed in this thesis.

Because the border management of the ROC adopts the CIQS (Customs, Immigration, Quarantine, Security) system, the custom's responsibilities and authority of the ROC are separated into multiple agencies, and it only executes the border management on goods. Relatively, the border management of mainland China adopts a dual track system which consists of the CQS and the Immigration Inspection respectively. The functions of the Customs System between the ROC and mainland China are not exactly the same, and their mission, organization and regulation also have discrepancies. Except for the differences in the political system, it is worthwhile to refer to the customs system in mainland China.

Based on the Rule of Law and the Structural Functionalism noted by R. Merton, this thesis compares the ROC's and mainland China's customs in terms of mission, organization, regulation and implementation. In order to find the similarities, differences and features of customs system and act between the ROC and mainland China, this thesis uses legal texts as the main research instruments (also with reference to historical sources) while complying with an institutional approach that encompasses both Institutionalism and the New Institutionalism. The expected target is to advise on the reform of the ROC 's customs system and legislation in response to globalization and situational changes, and further to promote the development of customs and the country.

The main differences between the ROC's and mainland China's customs are as



follows: (1) The customs system of mainland China is jointly governed by the Political Party and the Administration. (2) The quarantine system in the ROC is not under the authority of customs. (3) The customs of the ROC hasn't established the anti-smuggling bureaus which have the authority of the judicial police. (4) The mainland China has established the Office of the Customs Tariff Commission of the State Council. (5) The tariff structure in the ROC is relatively simple. (6) The historic "tonnage dues" of the ROC has been changed to fees levied by the Ministry of Transportation and Communication. (7) The customs of the ROC does not levy the export tariff. (8) There are relatively few measures of prohibition /restriction in the customs of the ROC. (9) The ROC values the protection of taxpayers' rights. (10) The ROC puts emphasis on the mentoring regarding regulatory compliance. (11) The mainland China puts emphasis on the education, training and development of customs affairs. (12) The mainland China considers the statistics as the one of four customs' missions.

This thesis proposes the recommendations are as follows: (1) To establish a Free Economic Zone between the Port of Taichung and the Taichung International Airport. (2) To advance the administrative level of Customs to "the General Administration of Customs" which is directly under the Executive Yuan. (3) The ROC should restart the operation of the Customs Tariff Commission. (4) To establish the new Customs Services which are independently in charge of the internal bonded system and post-audit. (5) To refer to the system of other countries on the establishment of the anti-smuggling bureaus. (6) To set up the Detector Dog Breeding and Training Center as an official institution. (7) To propose a preliminary proposal for the structure of the Customs Law and the Customs Act. (8) To define the legal status of the Customs Import Tariff, and so forth. (9) To review the measures of prohibition /restriction from the Customs Act. (10) To promote the co-governance between the customs and the logistics industry. (11) Increasing the number of customs personnel stationed in overseas countries. (12) The curricula about the customs and tariff could be provided by the related university departments. (13) To restart the publication of "Customs Today" or other similar professional journals. (14) To renovate the Customs Museum.

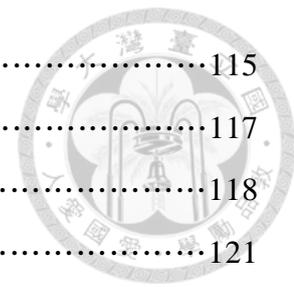
Key Words : Customs, Tariff, Customs System, The Customs Law, The Customs Act

# 目 錄



|                    |     |
|--------------------|-----|
| 學位論文學術倫理聲明書        | i   |
| 口試委員審定書            | ii  |
| 誌謝                 | iii |
| 中文摘要               | iv  |
| 英文摘要               | v   |
| 第一章 緒論             | 1   |
| 第一節 研究問題           | 5   |
| 壹、問題意識             | 5   |
| 貳、研究動機             | 9   |
| 第二節 研究方法與研究架構      | 13  |
| 壹、比較研究法            | 13  |
| 貳、研究範圍與限制          | 14  |
| 參、研究架構             | 16  |
| 第三節 文獻回顧           | 19  |
| 第二章 兩岸海關制度分析       | 43  |
| 第一節 海關發展概述         | 45  |
| 壹、海關起源：歷史視野下的結構與功能 | 45  |
| 貳、近代海關：中國新制海關之沿革   | 51  |
| 參、當代海關：基本概念與主要職能   | 53  |
| 第二節 海關任務           | 57  |
| 壹、我國海關的任務          | 58  |
| 貳、大陸海關的任務          | 65  |
| 參、兩岸海關任務比較         | 72  |
| 第三節 海關組織           | 87  |
| 壹、我國海關組織           | 88  |
| 貳、大陸海關組織           | 95  |
| 參、兩岸海關組織比較         | 99  |
| 第四節 小結             | 109 |

|                                     |     |
|-------------------------------------|-----|
| 第三章 兩岸海關法規範                         | 115 |
| 第一節 海關法律體系架構                        | 117 |
| 壹、我國海關法律架構                          | 118 |
| 貳、中國大陸海關法律架構                        | 121 |
| 第二節 國際法淵源與核心機制                      | 125 |
| 壹、國際法淵源與轉化                          | 126 |
| 貳、海關稅則                              | 129 |
| 參、關稅估價                              | 146 |
| 肆、原產地規則                             | 153 |
| 第三節 兩岸關稅法重點比較                       | 159 |
| 壹、關稅與進口稅；貨物與物品                      | 160 |
| 貳、出口關稅                              | 161 |
| 參、稅率結構                              | 162 |
| 肆、納稅義務人權利保護的形式與實質                   | 163 |
| 伍、用語含義                              | 164 |
| 陸、海關權力                              | 166 |
| 柒、服務規範                              | 167 |
| 第四節 小結                              | 169 |
| 第四章 兩岸海關任務執行                        | 175 |
| 第一節 海關通關監管                          | 177 |
| 壹、我國運輸工具與貨物之報關                      | 181 |
| 貳、兩岸通關監管規範之主要差異                     | 182 |
| 參、監管實務                              | 187 |
| 第二節 兩岸實務案例：銷售價格、價格磋商與特殊關係           | 191 |
| 壹、我國案例：關稅法第 33 條結構分析與事後稽核實務運用       | 191 |
| 貳、大陸案例：「特殊關係影響成交價格」與「價格磋商」          | 198 |
| 第三節 價值性原則：法治國原則、正義與永續發展             | 201 |
| 壹、法治國原則：大法官釋字第 224 號、第 321 號與大陸現制探討 | 202 |
| 貳、法治國原則：納稅者權利保護                     | 207 |
| 參、正義：兒童色情物品                         | 212 |



|                            |     |
|----------------------------|-----|
| 肆、正義：WTO 一般例外              | 218 |
| 伍、永續發展：廢棄物、邊境稅捐調整、碳邊境調整機制  | 220 |
| 第四節 重要議題探討                 | 225 |
| 壹、海關教育與培訓                  | 225 |
| 貳、海關學與學術發展                 | 227 |
| 參、從中華民國海關史中消失的海關招待所與台中海關廳舍 | 228 |
| 肆、《關稅法》結構重整芻議              | 231 |
| 第五節 小結                     | 235 |
| 第五章 研究發現與建議                | 241 |
| 壹、研究發現                     | 242 |
| 貳、建議                       | 250 |
| 參、評論                       | 257 |
| 第六章 結論                     | 261 |
| 參考文獻                       | 267 |
| 壹、中文                       | 267 |
| 貳、外文                       | 274 |
| 參、網路                       | 276 |



## 圖目錄



|        |                         |     |
|--------|-------------------------|-----|
| 圖 1.1  | 研究概念架構圖                 | 16  |
| 圖 1.2  | 研究內容架構圖                 | 18  |
| 圖 2.1  | 巴爾米拉關稅                  | 46  |
| 圖 2.2  | 鄂君啟節 (左圖)               | 47  |
| 圖 2.3  | 鄂君啟節 (右圖)               | 47  |
| 圖 2.4  | 蔣中正手書「關稅自主」             | 53  |
| 圖 2.5  | 中華民國海關關徽                | 58  |
| 圖 2.6  | 中華人民共和國海關關徽             | 68  |
| 圖 2.7  | 大明通行寶鈔                  | 80  |
| 圖 2.8  | 船鈔執照                    | 80  |
| 圖 2.9  | 上海海關大樓                  | 81  |
| 圖 2.10 | 財政部關務署組織圖               | 91  |
| 圖 2.11 | 2021 年 12 月 31 日海關人力分配圖 | 93  |
| 圖 2.12 | 財政部關務署出版品               | 110 |
| 圖 2.13 | 海關緝私艦鴻興艦                | 111 |
| 圖 3.1  | 中華民國海關進口稅則輸出入貨品分類表      | 136 |
| 圖 3.2  | 供給需求均衡圖                 | 148 |
| 圖 4.1  | 台中海關—李澤藩先生繪             | 230 |
| 圖 4.2  | 塗葛窟稅關支署新築事項調書           | 230 |
| 圖 4.3  | 塗葛窟稅關支署敷地建物配置圖          | 231 |
| 圖 5.1  | 中國參與的世貿組織爭端             | 260 |
| 圖 6.1  | 中國雲南畹町海關與海關鐘            | 263 |
| 圖 6.2  | 財政部關務署與海關鐘 (1)          | 263 |
| 圖 6.3  | 財政部關務署與海關鐘 (2)          | 263 |
| 圖 6.4  | 上海海關學院校徽與校園             | 265 |

## 表目錄



|        |   |     |
|--------|---|-----|
| 表 1.1  | “JUSTICE：What’s the Right Thing to Do？”出發點與章節架構…… | 27  |
| 表 1.2  | 大陸海關保稅制度……  | 36  |
| 表 2.1  | 海關法賦予之任務……  | 70  |
| 表 2.2  | 財政部關務署編制表（統計室部分）……                                | 77  |
| 表 2.3  | 財政部關務署統計室職掌……                                     | 78  |
| 表 2.4  | 2021 年海關各項收入統計表……                                 | 93  |
| 表 2.5  | 2021 年海關各關稅費收入統計表……                               | 94  |
| 表 2.6  | 海關總署署內部門暨中央紀委國家監委駐海關總署紀檢監察組……                     | 97  |
| 表 2.7  | 海關總署垂直管理機構與所屬企事業單位……                              | 98  |
| 表 3.1  | 《懲治走私條例》第 1 條條文沿革摘錄……                             | 118 |
| 表 3.2  | 《懲治走私條例》相關條文……                                    | 118 |
| 表 3.3  | 海關法規職能類別……  | 119 |
| 表 3.4  | 海關法規分類與數量……                                       | 119 |
| 表 3.5  | 海關基本法規……  | 120 |
| 表 3.6  | 受託業務法規……  | 120 |
| 表 3.7  | 通關徵稅法規……  | 123 |
| 表 3.8  | 檢驗檢疫法規……  | 123 |
| 表 3.9  | 安全查緝法規……  | 124 |
| 表 3.10 | 其他法規……  | 124 |
| 表 3.11 | 巴爾米拉關稅（建於公元 167 年）摘要表……                           | 131 |
| 表 3.12 | 國際關稅估價制度演進歷程表……                                   | 149 |
| 表 3.13 | 新舊估價依據適用順序表……                                     | 150 |
| 表 4.1  | 信用狀交易類型之國際貿易實務流程與海關監管……                           | 179 |
| 表 4.2  | 入境旅客攜帶自用農畜水產品、菸酒、大陸地區物品、自用藥物<br>、環境及動物用藥限量表(部分)…… | 185 |
| 表 4.3  | 簡易損益表架構……   | 194 |
| 表 4.4  | 大陸海關下屬事業單位、社會團體經營服務性收費集中公示……                      | 229 |

## 第一章 緒論



全球化<sup>1</sup>的一個特徵為「漸增的流動性」。雷瑟認為全球化的形式定義是：「一個或一系列的過程，涉及漸增的流動性，人群、物品、場所與資訊的多面向流動，以及這些流動所遭遇並創造出來限制或加速流動的結構。」<sup>2</sup>柯斯特認為，雖然流動空間並未滲透到網絡社會裡人類經驗的全部領域。<sup>3</sup>然而「我們的社會是環繞著流動而建構起來的：資本流動、資訊流動、技術流動、組織性互動的流動、影像聲音和象徵的流動。流動不僅是社會組織裡的一個要素而已，流動是支配了我們的經濟、政治與象徵生活過程的表現。」<sup>4</sup>亦即，時至今日，「幾乎所有民族國家都逐漸涉入全球變遷與全球流動的潮流趨勢中。」<sup>5</sup>

但是，流動並不是暢行無阻的，有一些「結構」會阻礙各種類型的全球流動，<sup>6</sup>最顯著的是民族國家的邊境管理制度，其中最具代表性的調節機制是「海關」(Customs)。海關的主要任務為管制、徵稅與物流監理等，此類任務所欲達成之目的即為墨頓 (R. Merton) 結構功能論所稱的「顯性功能」。<sup>7</sup>

<sup>1</sup> 全球化是一個多向度的過程，包括社會、政治、經濟、文化、軍事等諸多領域的變革。全球化並非自由化、國際化、世界化，更非西化或現代化。然則何謂全球化？約略而言，Giddens 認為：全球化的本質就是「流動的現代性」。另外，Castells 認為：全球化就是「時空壓縮」，全球化使得人類社會成為「一個即時互動的社會」。Held 則認為：「從最簡單的意義而言，全球化指涉的是全球往來聯繫的擴張化、深入化與迅速化。」；「最初的全球化概念暗示一種跨越疆界而延伸的社會、政治與經濟活動，這些活動促使世界某個區域的事件、決策與活動可能對遙遠區域外的個人與社群產生重大影響。」請參閱，David Held, Anthony McGrew, David Goldblatt and Jonathan Perraton, *Global Transformations: Politics, Economics and Culture*, Stanford, CA: Stanford University Press, 1999. 台灣及大陸有譯本數種。此處譯文採：Held 等著，沈宗瑞等譯，《全球大轉變》，頁 38，台北，韋伯文化事業出版社，2001 年 1 月初版。

<sup>2</sup> Ritzer 認為全球化的形式定義是：「一個或一系列的過程，涉及漸增的流動性，人群、物品、場所與資訊的多面向流動，以及這些流動所遭遇並創造出來限制或加速流動的結構。」請參閱，吳鴻昌、林峯燦、蔡博方、鄭祖邦、魏龍達、蘇薰璇（譯），Ritzer, George (原著) (2017)。《社會學概論》。頁 118。台北：雙葉。

<sup>3</sup> 夏鑄九等譯，Manuel Castells(原著)(2000)。《網絡社會之崛起》，《資訊時代：經濟，社會與文化》第一卷。頁 472。台北：唐山。

<sup>4</sup> 同上註。夏鑄九等譯(2000)。頁 460。

<sup>5</sup> Nierop, T. (1994). *Systems and Regions in Global Politics: An empirical study of diplomacy, international organization and trade 1950-1991*. Chichester: John Wiley.

<sup>6</sup> 關於全球流動的阻礙，請參閱，Robertson, Craig. (2010). *The Passport in America: The History of a Document*. New York: Oxford University Press. Torpey, John. (2012). *The invention of the passport. Surveillance, Citizenship and the State*. New York: Cambridge University Press, Cambridge.

<sup>7</sup> 默頓的結構功能論提出顯性功能和隱性功能這兩個概念。顯性功能是指人們可預料到的和容易為大多數人所認識的功能；而隱性功能則是指那些不明顯、不為人們所預料的和不易為多數人所認識的那些功能。請參閱，國家教育研究院<https://terms.naer.edu.tw/detail/1453886> (2022/3/28 檢索)。

海關的起源已難考證，關稅的發展亦由來已久。1854 年，英、美、法「三國共管江海關 (Customs House, Shanghai)」<sup>8</sup>為我國與中國大陸現制海關之起源。兩岸海關系出同源，分治之後，海關體制與法律規範上有何異同，利害攸關，爰予以比較探討。目前，我國邊境管理採 CIQS (Customs, Immigration, Quarantine, Security)制度，分散權責於多個機關，中華民國海關僅對「物品」執行邊境管理。大陸邊境管理採 CQS(海關)與 I(邊檢)雙軌制度。兩者角色功能不完全相同，任務、組織與規範即有異有同。除了政治體制上的差異，其他優缺點多有可供參考之用。

本文對我國與中國大陸海關體制，採用比較法 (Comparative Method)，以「異同」、「變遷」與「價值性原則」為比較的基準，分別就「任務」、「組織」、「規範」與「執行」進行比較。爰基於墨頓的結構功能論與法治國家原則，循制度途徑，兼採「制度主義」與「新制度主義」，以法律文本為主要工具，輔以歷史脈絡，探究兩岸海關之制度與關稅法的主要異同與特點，旨在對我國海關體制和法律規範的興革提出建議，以應對全球化與環境變遷，促進海關與國家的發展。

各國海關在不同時期大都各有其不同的作用，也就是說角色與功能是與時俱進而有所變動的。但是有一個基本特性是不變的，那就是：人與物流通必經的「管制點」——「關」<sup>9</sup>。早期「關」是一種從單一的「點」進出(商埠、集市)或通過(門、關)的概念。例如：中國周朝時，城中有「市」，出城有「門」，交通要道或險隘要塞有「關」。2000 多年前的巴爾米拉(Palmyra)<sup>10</sup>則是在敘利亞沙漠中的綠洲集市。中世紀時法國盧瓦爾河(Loire)、隆河(Rhône)等河流，沿河道設立了許多海關或收費站。市、門與關，或津渡、商埠集市都有其各自的任務，通常是管制與徵稅。

<sup>8</sup> 「江海關 (Customs House, Shanghai)。清代始設負責對外貿易實務的行政官署，前身為市舶司。江海關於清康熙二十四年，始設於上海松江府華亭縣境內的滌關（今上海市奉賢區境內滌缺），後移駐上海縣城寶帶門內。現在位於上海外灘 13 號，毗鄰英商香港上海滙豐銀行大樓。」請參閱，維基百科，<https://zh.wikipedia.org/wiki/%E6%B1%9F%E6%B5%B7%E5%85%B3> (2021/8/24 檢索)。目前上海海關大樓為第四代建築，其鐘樓與鐘聲極具代表性。

<sup>9</sup> 在中國，「關」是由「門」字演變而來的，本義為「門門」。從漢語文字的含義上講，「關」為形聲字（從門，卩聲，古還切）。在金文（鐘鼎文）中原為象形字，象門，裏有門門形。小篆進行了繁化，變成了形聲字。《說文》卷十三門部中對「關」的解釋為：「以木橫持門戶也。」由此可以看出，中國自古以來所稱的「關」最本源的含義在於對門戶的把守。請參閱，王昭銘、嚴嘉美 (2011)。〈中國海關與關稅之源流初探〉，《今日海關》62 期。頁 42。台北：關稅總局。

<sup>10</sup> Palmyra 是在敘利亞中部的一個重要的古代城市，是商隊穿越敘利亞沙漠的重要中轉站，也是重要的商業中心。名字來源於它最初的亞拉姆語 Tadmor，意為「棕櫚樹」。請參閱，維基百科，<https://zh.wikipedia.org/wiki/%E5%B7%B4%E5%B0%94%E7%B1%B3%E6%8B%89>(2022/3/28 檢索)



老子著書授尹喜始得以過函谷關西度流沙<sup>11</sup>，顯見中國早已開關設卡。  
《禮記·王制》有言：「關執禁以譏。」<sup>12</sup>《周禮·天官冢宰》記載：「以九賦斂財賄：……七曰關市之賦。」<sup>13</sup>因此有人認為中國海關起源於西周時邊境。<sup>14</sup>

有人則認為唐代之市舶制度才是中國海關之起源。根據清代欽定四庫全書之《歷代職官表》：「唐有市舶使，代宗廣德元年有廣州市舶使……市舶使徵稽蕃貨為海關徵稅之所自始。」<sup>15</sup>市舶起源說應係指設於港口對蕃貨徵收關稅之海關<sup>16</sup>，而且就對外貿易貨物徵稅的才是海關。其他各種徵收船鈔與釐金（貨物稅）的「工關」與「戶關」或「常關」<sup>17</sup>以及「釐金抽捐，創始揚州一隅，後遂推行全國。……大江南北設卡過多，收捐太雜」<sup>18</sup>的「釐卡」等，均非屬海關。

至於 1854 年（清咸豐 4 年），英、美、法「三國共管江海關」則為我國與中國大陸現制海關之起源。劍橋歷史學家方得萬（Hans van de Ven）認為：「海關的歷史作為一道重要力量貫穿於整個中國近代史。」<sup>19</sup>雖然兩岸海關係出同源，當代海關則各自發展。

<sup>11</sup> 《史記·卷六十三·老子韓非列傳第三·3》：「至關，關令尹喜曰：『子將隱矣，強為我著書。』於是老子乃著書上下篇，言道德之意五千餘言而去，莫知其所終。」《大正新脩大藏經》〈第五十四冊老子化胡經·老子西昇化胡經序說第一〉：「便即西邁。過函谷關。授喜道德五千章句。……便即西度。經歷流沙。至于闡國毘摩城所。」請參閱，中國哲學書電子化計劃 <https://ctext.org/shiji/lao-zi-han-fei-lie-zhuan/zh>；中華電子佛典協會（CBETA）電子版《大正新脩大藏經》Vol. 54, No. 2139 <https://cbetaonline.dila.edu.tw/zh/T2139> (2021/8/24 檢索)。

<sup>12</sup> 執禁以譏，「譏」即「稽」。《禮記·王制·51》：「關執禁以譏，禁異服，識異言。」請參閱，中國哲學書電子化計劃 <https://ctext.org/liji/wang-zhi/zh> (2022/2/1 檢索)。

<sup>13</sup> 《周禮·天官冢宰·62》：「以九賦斂財賄：……七曰關市之賦。」可見，除了稽查之外，尚有關市之賦。請參閱，中國哲學書電子化計劃。 <https://ctext.org/rites-of-zhou/tian-guan-zhong-zai/zh> (2022/2/1 檢索)。天官：官名，周禮設六官，天官乃百官之長。九賦：古賦稅制度。有邦中、四郊、邦甸、家削、邦縣、邦都、關市、山澤、弊餘等九種。

<sup>14</sup> 王昭銘、嚴嘉美(2011)。〈中國海關與關稅之源流初探〉，《今日海關》62 期。頁 42-56。台北：關稅總局。

<sup>15</sup> 請參閱，《欽定四庫全書·卷六十二·歷代職官表·關稅各差表·52·53》。請參閱，中國哲學書電子化計劃 <https://ctext.org/wiki.pl?if=gb&chapter=529350> (2022/2/1 檢索)。

<sup>16</sup> 王昭銘、嚴嘉美(2011)。〈中國海關與關稅之源流初探〉，《今日海關》62 期。頁 42-56。台北：關稅總局。

<sup>17</sup> 「常關」係清代對「工關」、「戶關」的統稱，以有別於新設海關。清代初期沿襲明制，分內地關卡為「工關」、「戶關」。工部管轄者為工關，戶部管轄者為戶關。請參閱，《清史稿·志一百·食貨六·徵榷會計》。中國哲學書電子化計劃 <https://ctext.org/wiki.pl?if=gb&chapter=602759> (2022/2/13 檢索)。

<sup>18</sup> 請參閱，《清史稿·志一百·食貨六·徵榷會計·48》。同上註，(2022/2/13 檢索)。

<sup>19</sup> 姚永超、蔡維屏（譯）（2017），方得萬（原著）。《潮來潮去：海關與中國現代性的全球起源》。頁 8。太原：山西人民出版社。



民族國家興起，除了基於主權、領土與邊境的「國境」概念之外，也從徵稅通關的單一「點」，漸漸地形成了「線」與「面」的概念，諸如「關稅領域」、「關境」，以及通商「口岸」與通關「節點」等概念。中國的「關」起源於「執禁以稽」的管制功能，西方世界的「關」起源於「稅收」之財政功能，惟最後殊途同歸，匯流成為結構複雜與功能眾多的現代「海關」。至於後來的「關稅同盟」<sup>20</sup>與「歐洲聯盟」等，更擴大了海關概念與運作模式。

當代海關是一種具有特殊功能的結構。亦即，當「具體有形」(tangible)的人與物(包括附著於物之上的智慧財產權)，藉運輸工具(含動物馱獸)或人員等載具流動與流通，經由海關監理的通商口岸或通關節點，通過「邊界(國境線、關境線或關稅線)」入出「國家」或進出「關稅領域」時，依法予以監控管理的機制。此類監控管理機制即為海關的任務，主要為管制與徵稅，以及從而衍生的監管、緝私、保稅與統計等。為執行「任務」，需要設立「組織」，例如：市舶司、海關、稅關、Customs 或 Douane 等機關，以及任用管理人：關尹、市舶使、海關道、稅務司、關(務)長等。然後發展出各種「規範」，據以「執行」。

本文以法律文本為主，實務與案例探討為輔，比較兩岸海關由「任務」、「組織」、「規範」與「執行」所構成的海關制度，包括海關體制與關稅法規。目的在比較兩岸海關的異同與特點，並尋繹其沿革與變遷，以期發現問題與提出建議而有助於促進我國海關與國家的發展。

本文僅屬初步架構建立，內容或疏略或蕪雜，仍待精進。本章為緒論，係由「問題」、「方法」與「文獻」三者構成，亦即經由三者互動迴圈(loop)反復檢核與省思而成。因此，本章分為三節：第一節「研究問題」；第二節「研究方法與研究架構」；第三節「文獻回顧」。

---

<sup>20</sup> 「關稅同盟」(Customs union) 是指兩個或兩個以上國家締結協定，建立統一的關境，在統一關境內締約國相互間減讓或取消關稅，對從關境以外的國家或地區的商品進口則實行共同的關稅稅率和外貿政策。資料來源：《中文百科知識》。(2022/3/28 檢索)。

<https://www.easyatm.com.tw/wiki/%E9%97%9C%E7%A8%85%E5%90%8C%E7%9B%9F>



## 第一節 研究問題

本節分為：「問題意識」與「研究動機」二項。首先，形成問題意識，確定研究目的並建構研究問題，然後敘明研究動機的緣起。本文預期，研究的問題在索解之後，可以回應研究目的，達成有益的結果。

### 壹、問題意識

我國邊境管理體制，分散權責於多個機關，亦即採 CIQS 制度。C 就是海關 (Customs)，海關對「物品」執行邊境管理；I 是移民 (Immigration)，內政部入出國及移民署對「人」執行邊境管理；Q 是檢疫 (Quarantine)，也就是行政院農業委員會動植物防疫檢疫局對「動植物防疫檢疫」、衛福部疾病管制局對「疾病」執行邊境管理<sup>21</sup>；至於 S，是指「安全」(Security)，也就是由檢察官、警察 (航空、港務、保安警察第三總隊)、海岸巡防署、調查局 (航業調查處等) 以及憲兵與地方警察等治安機關構成的安全維護體系。<sup>22</sup>

美國在 2001 年 911 恐怖攻擊之後，將海關自財政部調整至國土安全部，整合了物、人、檢疫與安全的邊境管理事務。於 2003 年 3 月 1 日，分設美國海關及邊境保衛局 (U.S. Customs and Border Protection, CBP) 及美國移民及海關執法局 (U.S. Immigration and Customs Enforcement, ICE)。中國大陸於 1980 年將海關建制收歸中央，設立海關總署，直屬國務院。2018 年，國家質量監督檢驗檢疫總局撤銷，出入境檢驗檢疫管理劃入海關管理。2019 年，「海關總署緝私局」序列號由公安部二十四局改為十四局，實行「公安部與海關總署雙重領導」，以公安部領導為主。至於「人」的邊境管理則另由中華人民共和國出入境邊防檢查機關 (簡稱中國邊檢；China Immigration Inspection) 負責。亦即，美國採 CIQS 合一制度，中國大陸採海關與邊檢複合制度，也就是 CQS 與 I 分設機關的雙軌制度。兩者皆我國體制不同。

<sup>21</sup> 廣義而言，Q 還包括 1. 衛生福利部食品藥物管理署之食品藥物檢驗；2. 經濟部標準檢驗局之商品檢驗。經濟部標準檢驗局 (簡稱標準局、標檢局)，前身為 1930 年成立的「全國度量衡局」，是中華民國之國家最高檢驗機關，負責中華民國國家標準、度量衡和商品檢驗等工作。商品檢驗。經濟部標準檢驗局 (簡稱標準局、標檢局)，前身為 1930 年成立的「全國度量衡局」，是中華民國之國家最高檢驗機關，負責中華民國國家標準、度量衡和商品檢驗等工作。

<sup>22</sup> 廣義而言，邊境管理安全體系尚包括國家安全局與行政院國土安全辦公室。



從中國海關史來看，海關角色與功能，計有：稽查（管制）；徵稅：關稅、釐金（貨物稅）、船鈔（船舶噸稅）與其他稅費；檢疫與移民等。此外，據《中華民國稅務通鑑》記載：「一切對外通商航運及港口有關事務，均歸海關兼管，如港埠修建，助航設施，氣象觀察，水文測量，領港管理，移民檢查，商標註冊，船舶丈量等均屬之。」<sup>23</sup>有憑可稽者計有：航務；港務；助航設施；氣象觀察；洋務（外交）；自強運動建設：郵政、電信；發行關銀（關平兩）、郵票，及其他，例如教育（同文館）等。可見海關體制與角色功能有其歷史因素，或依實際需要因應而生，不完全是按照理論而設計，將來也未必侷限在特定範疇，應該要與時俱進。

20 世紀 90 年代以來，西方主要國家的海關和國際組織紛紛進行改革。改革主要圍繞調整海關職能、改革海關制度、創新和轉變管理觀念進行。<sup>24</sup>1993 年，美國海關進行重組並推出了《海關現代法案》。中國大陸雖屬於開發中非市場經濟體制，然其於加入 WTO 前後，大幅改革海關法律與管理制度。我國自 1990 年代起，由行政院著手規劃進行「政府改革工程」。立法院於 2010 年 1 月 12 日正式通過「政府組織再造四法」（2010 年 2 月 3 日施行），做為中央各行政部門進行組織調整的基準法源，並將該改革措施的法定名稱定為「行政院功能業務與組織調整」，整個組織調整計畫自 2012 年 1 月 1 日起分段實施。2013 年 1 月 1 日財政部關政司與關稅總局合併為關務署。2011 年海關進行組織再造，惟係屬組織內部作業調整。除此官方資料之外，近年來尚無有關我國海關組織再造研究文獻。

海關體制的探究與改進從比較制度與比較法出發是相當可行的。<sup>25</sup>茨威格特與克茨認為，比較法應當逐步消除那些使各民族彼此相異的立法上偶然性差異。「比較法應當減少那些不是基于各民族的政治、道德或者社會特性而是由歷史上的偶然性、暫時的存在或者不是必要的原因所產生的法律上的差異。」<sup>26</sup>海關法律制度

<sup>23</sup> 中國租稅研究會(2001)(編)。《中華民國稅務通鑑》上冊。頁 519。臺北：中國租稅研究會。

<sup>24</sup> 陳暉（編）（2011）。《比較海關法》。頁 6。上海：中國海關出版社。

<sup>25</sup> 陳暉：「全球化對海關法律制度意味著甚麼？是否也預示著海關法律制度的全球化時代的到來呢？如果是這樣，通過對海關法律制度的比較研究，尋找各國海關法律制度規律性和方向性的東西，繼而形成海關法律制度的共同法就成為可能」請參閱，陳暉（編）（2011）。《比較海關法》。頁 21。上海：中國海關出版社。

<sup>26</sup> 潘漢典、米健、高鴻鈞、賀衛方（2003）（譯），茨威格特與克茨（原著）。《比較法總論》。北京：中國法制。

由於強調海關手續的簡化和協調，採用商品歸類的世界語言，協同海關估價、原產地規則等的技術性，因此更少受到「意識形態」與「價值主張」的影響，因而更有可能形成共同法。基於此等特性，陳暉認為：「海關法比較研究有助於發現海關法律制度的公分母，提煉并形成海關共同法，不僅成為國內海關法的輔助學科，而且也能把握國際海關的發展方向。」<sup>27</sup>

他山之石可以攻錯，借鑑他人智慧與經驗可以知所取捨。例如我國經常以美國為師。《美國法典》係按主題彙編，共 52 篇。《美國法典》第 19 篇雖名為「關稅」(Customs Duties)，其實該篇係以第 4 章「關稅法」(Tariff Act of 1930)為核心發展而成，目前共計 29 章。事實上「關稅」之篇名僅係一個廣泛籠統的「主題」，是緣於歷史發展傳承而來，其範圍則廣泛地包含了關稅與非關稅等美國外貿法的主要規定，例如：以 301 條款 (§2411)、特別 301 條款 (§2242)、超級 301 條款 (§2420) 而著名的第 12 章「貿易法」(Trade Act of 1974)，以及併納轉化自 GATT/WTO 大多數規範的第 22 章「烏拉圭回合貿易協定」(Uruguay Round Trade Agreements) 等等。詳細內容則包含了：關稅與配額、反補貼稅、反傾銷稅、最惠國待遇、國民待遇、互惠待遇、普遍優惠待遇、關稅同盟與自由貿易區、自由貿易協定、保障措施、調整援助、市場破壞、不公平貿易措施、非經濟原因(國家安全、人權貿易、環境保護)的進出口貿易管理、貿易促進、美國國內法的域外通用、烏拉圭回合貿易協定……等等。<sup>28</sup>若是基於比較而言，與我國關稅法相對應的「攻錯之石」則主要為第 19 篇中之第 4 章「關稅法」(Tariff Act of 1930)。

惟，如若能多方取法應當更加有益。兩岸國際商務交易與商旅往來密切，比較彼此之海關制度並據以借鑒當有實益。然而對於近在咫尺關係密切的大陸海關法規，多數人並不熟稔。或許緣於大陸在改革開放後才重新起步，海關法制可能尚未臻成熟；也許認為，大陸必然會導入各國規範，海關法制應該大同小異。如此認知易致偏誤，以致在實務上，屢有不明或偶有扞格之處。事實上我國與大陸彼此的貿易依存度皆高，為了降低「交易成本」與增進利益，多加瞭解雙方規範的相同和歧異之處，甚至相互學習與調整，更能互惠互利。

<sup>27</sup> 陳暉(編)(2011)。《比較海關法》。頁 22。上海：中國海關出版社。

<sup>28</sup> 請參閱，王昭銘(2008)。〈美國關稅法架構概述〉。《今日海關》季刊 62 期。頁 48-54。臺



儘管大陸在體制上有許多框架，需要透過路徑依賴，摸著石頭過河。然而除了各地海關之外，大陸海關總署直屬事業單位中設有：上海海關學院、中國海關管理幹部學院、全國海關教育培訓中心、海關總署研究中心、中國海關博物館，以及直屬高等學校等研究發展與教育機構。<sup>29</sup>顯然大陸海關法制與管理正在精進，當有可觀之處，值得參酌。至於其體制下的缺點，亦當惕勵自省。

姚永超與王曉剛認為：「必須把海關作為『國家』的權力機構，弄清楚為什麼要設立海關，海關具有怎樣的國家權力，哪裡需要設立海關，等等。只有這些問題弄清楚了，才能真正深入研究海關的地位和作用到底如何。」<sup>30</sup>我國與中國大陸經濟關係密切，貿易依存度高，國際物流運籌環節相扣。為管制與徵稅、維繫全球貿易秩序、降低交易成本、促進貿易便捷化與安全，海關具有相當重要的角色與功能。中華民國海關與中華人民共和國海關系出同源。兩岸分治之後，海關體制與法律規範上有何異同，利害攸關，亦可借鑒，殊值探究。

總縮而言，本文研究目的為：「發現問題，提出建議，激發我國海關體系的革新、維新與創新，以因應社會與環境的變遷，促進海關與國家的發展。」誠如《周易·繫辭·古者庖犧氏章》所謂「近取諸身」，因此從大陸海關體制之比較著手。海關體制係由任務、組織、規範與執行構成，爰設定問題如下：

- 一、兩岸海關的任務有何主要差異？
- 二、兩岸海關的組織有何主要差異？
- 三、兩岸海關的規範有何主要差異？
- 四、兩岸海關在執行面有何主要差異？
- 五、為因應變遷、促進我國海關與國家的發展，有何建議？
- 六、有無其他發現與建議？

---

北：關稅總局。本文引用該文內容並於 2022/1/21 校正更新部分原內容。

<sup>29</sup> 上海海關學院授予碩士與學士正式學位。香港海關關員比我國海關略多，惟亦設有海關學院並授予學士與副學士學位。

<sup>30</sup> 姚永超、王曉剛（編）（2016）。《中國海關史十六講》。頁 12。上海：復旦大學。



## 貳、研究動機

我國海關基於國家主權職司執行邊境管理（含各機關為特定目的委託海關協力事項，如安全、財政、貿易、衛生、環保及其他等），並課徵關稅及代徵稅費（貨物稅、營業稅、菸酒稅、健康福利捐等）以裕國庫，從而為遂行管制與徵稅之任務，海關被課以責無旁貸的緝私重任。<sup>31</sup>

近年來，國際上許多研究機構紛紛就「氣候變遷、能源、農糧、人口、社會、資源、科技、城市發展等議題進行 2050 年目標年之趨勢與情境分析。」<sup>32</sup>諸如「2050 碳中和目標」、「想像 2050 (TWI2050)」與各式各樣「2050 願景計畫」之類的項目不勝枚舉。石之瑜認為，做為一個社會科學的研究「主體」和所研究的「對象」之間，有各種各樣直接或間接的關係。研究者的研究活動相當程度反映研究者的情感傾向，他們「藉由研究活動使情感上的需要，投射到研究對象上。」<sup>33</sup>本人服務於海關三十餘年，除了執行業務之外，對於海關長遠發展亦有建議之責。在環境與工作影響之下，基於個人的使命感與情感傾向，從而屢屢省思：「三十年後，我國海關的角色功能與願景為何？中短期有何目標可以漸進實踐？」

儘管就實體貨品供應鏈之流通以及無法虛擬化的人員行動而言，主權國家的國境線以及關稅領域的關境線是一系列極為嚴密的防衛網絡。然而，二次世界大戰後，貿易自由化與解除管制風潮，以及全球化漸增的流動性，使得邊境管理面臨了嚴峻的挑戰。例如：

在時代快速變遷下，世界各地的犯罪活動與黑社會組織，也已經隨著全球化而發展。他們透過現代化交通、資訊、金融與管理體系，建構了各式各樣的跨境犯罪網絡，提供了我們社會需要的任何形式之非法貿易。當今主要的跨境犯罪行為與威脅有：毒品及其化學先驅物的非法生產與貿易；武器、彈藥與爆裂物的非法交易與走私；侵害智慧

<sup>31</sup> 王昭銘（2004）。《論全球治理下之貿易秩序與關稅政策自主性：以 WTO 體系之關稅政策及其規範為例》。台中：逢甲大學公共政策研究所，碩士論文。

<sup>32</sup> 國家發展委員會（2017）。〈國際 2050 年研究綜覽〉。[https://www.ndc.gov.tw/nc\\_27\\_27499](https://www.ndc.gov.tw/nc_27_27499) (2021/6/17 檢索)。

財產權；高科技產品、敏感性物質與毀滅性武器的不當擴散；商業詐欺；洗錢與非法金融交易；網路犯罪；人口走私與販運；兒童性剝削與兒童色情物品等。而各項犯罪標的與手法通常會交互運用，並透過通信、電腦網路、非法金融與各式交通工具形成的網絡，隱密地快速流通，且跨越多國邊境，使得查緝與犯罪防治困難重重。<sup>34</sup>

從而掌控國家關卡與節點的海關，肩負了更多的重責大任。但是，由於傳統金融體系受到各國強力監管，相對地，「全球貿易網絡」已成為跨境資金非法流動（Illicit financial flows, IFFs）的替代機制。IFFs 是一種透過隱藏在金融監管之外秘密且錯綜複雜的交易，包含邊境有關經濟和金融一切的非非法交易。德國於 2016 年，決定海關必須檢查貿易商之間的資金流向，其相關金融情報部門將轉移並合併到海關總署（GZD）。此外，南韓為使能夠調查所有類型的虛偽的國際貿易發票，修訂了《海關法》，賦予海關更多權限與職責。要如何打擊以國際貿易為基礎的洗錢活動等相關資金流動，我國海關需要更多權能。

再者，貝克在其《全球化危機》一書中所謂：「民族國家正患著足以致死的疾病—稅收的消失」，「恰恰是最富有的人成了虛擬納稅人」。「企業家發現了富者的寶石。新的魔幻公式喚作：無工作的資本主義加上無稅的資本主義」。<sup>35</sup>此一全球化導致的危機，正是目前多數政治系統面臨的危機。虛擬納稅人，此語係貝克於其所著之《WAS IST GLOBALISIERUNG?》（全球化危機）一書用語及第一章章名。究原其意，可理解為：

擁有納稅能力者，卻透過節稅、避稅、逃稅等各種租稅規劃，以及投資計畫、生活規劃……等手段以規避納稅，致使各民族國家政府無法取得應有的稅收。此類納稅人有其客觀存在之實體（包括企業等法人），卻令政府無從掌握，猶如虛擬之人。<sup>36</sup>

<sup>33</sup> 石之瑜(2002)。〈社會科學研究的對象〉，《運籌研究集刊》。頁 1-18。台北：開南管理學院。

<sup>34</sup> 王昭銘(2013)。〈全球化趨勢下跨國境犯罪之威脅與對策略述〉。《清流月刊》。頁 3-4。

<sup>35</sup> 孫治本(譯)，Beck, Ulrich。(原著)(2002)。《全球化危機》。頁 149；7。台北：商務。

<sup>36</sup> 王昭銘(2004)。《論全球治理下之貿易秩序與關稅政策自主性：以 WTO 體系之關稅政策及其規範為例》。台中：逢甲大學公共政策研究所，碩士論文。



無稅的資本主義的一個例證為：跨國企業移轉訂價（transfer pricing）。移轉定價主要係跨國企業利用在其全球各地之分支機構及控股、結盟或其他之特殊關係，所採取「非常規交易」方式，操作貨品移轉時之價格，以達調控損益和其他目的之手段。陳貴端認為：

移轉訂價原本為管理制度下產物，即透過會計產生之數據作為分權管理經營績效之衡量指標。惟晚近甚多企業利用不合營業常規之交易（non-arm's length transaction）安排損益，以達到某種目的；包括：規避或逃漏稅負、逃避外匯管制、規避匯兌風險、窗飾財務報表、利益輸送，以及其他因素等。已引起各國財稅當局之注意，因其涉及到國際租稅，引發經濟合作發展組織（OECD）及聯合國（UN）等國際組織賦予高度關注。<sup>37</sup>

我國海關同樣面臨著跨國企業移轉訂價的衝擊。而且，類似挑戰方興未艾。資訊、通信、金融、交通設施與管理技術等的新興發展，在在凸顯出「全球化」的衝擊，既雜多又快速且猛烈。全球化還帶來了氣候變遷與永續發展問題，這也是海關避免不了的任務。

不只如此，要面對的還有瘟疫。2018年8月5日，非洲豬瘟疫情開始在中國大陸爆發。這是亞洲國家首次出現非洲豬瘟病毒，臺灣進入跨域跨機關協力全面防杜非洲豬瘟入侵的作戰。2019年12月，中國湖北省武漢市發現不明原因病毒性肺炎病例。個案臨床表現主要為發熱，少數病人呼吸困難，胸部 X 光片呈雙肺浸潤性病灶。行政院衛生福利部表示：「2020年1月9日，接獲中國大陸通知，病原體初步判定為新型冠狀病毒，已完成病毒全長基因定序，電子顯微鏡下亦呈典型冠狀病毒型態，該病毒不同於以往發現的人類冠狀病毒。冠狀病毒為一群有外套膜之 RNA 病毒。」<sup>38</sup>

<sup>37</sup> 陳貴端（2004）。《國際租稅法律問題之研究—兼論國際租稅規避及立法管制對策》，頁 110，台中，哥倫比亞財稅顧問有限公司。

<sup>38</sup> 衛生福利部疾病管制署。<https://www.cdc.gov.tw/Disease>（2021/4/21 檢索）。



衛生福利部疾病管制署並以中華民國 109 年 1 月 15 日衛授疾字第 1090100030 號公告，新增「嚴重特殊傳染性肺炎」為第五類法定傳染病。<sup>39</sup>COVID-19（新冠肺炎）疫情被發現後，隨即在 2020 年初迅速擴散至全球多國，逐漸變成一場全球性大瘟疫，被多個國際組織及傳媒形容為自第二次世界大戰以來全球面臨的最嚴峻危機以及史上最嚴重的公共衛生事件。全球化與各種疫情，影響海關未來的發展與再造。全球化後疫情時代，便捷通關與安全守關，產生了更嚴重的矛盾，而後疫情時代安全守關似乎漸占上風。海關的角色功能勢必加以因應而圖謀發展。

處於風險社會（Risk Society），在全球化快速變遷與急遽發展趨勢下，莫說未雨綢繆，遠瞻三十年猶不為過。由於認知到，「全球化是引發社會、政治與經濟變遷背後的主要驅使動力，而這些變遷正逐漸重新塑造現代社會與世界秩序。」<sup>40</sup>在全球化強力衝擊下，「促使了行政與法制之國際化與現代化，不斷地進行著一場政府組織改革、法律重構與行政素質提昇」<sup>41</sup>的改變與維新。於是乎，藉此激發反思：時至今日，我國邊境管理制度仍屬適當嗎？是否應與時俱進？我國海關是否已完成革新（破舊立新）與維新（與時俱進）？進而力圖創新（籌謀機先）？因此本人興起「他山之石，可以攻錯」之念想，認為海關體制的興革從比較制度與比較法出發相當可行。

觀諸中國大陸改革開放後，在交通基礎建設方面，展現出不小的成就，諸如高速公路、高速鐵路與港埠建設。然而，在硬體之外，其軟體與韌體的配合，更是成長的關鍵。回顧中國大陸海關，自從 2001 年 12 月 11 日加入世界貿易組織後，其在海關學術、法制與管理正在日漸進步中。誠如《禮記·中庸》所言：「君子之道，辟如行遠必自邇，辟如登高必自卑。」再者如《周易·繫辭·古者庖犧氏章》所謂：「近取諸身，遠取諸物」，因此從周遭近鄰且利害攸關的大陸海關體制比較著手，並據以借鑒，將有助於達成本文之目的。

<sup>39</sup> 衛生福利部疾病管制署。<https://www.cdc.gov.tw/Disease> (2021/4/21 檢索)。

<sup>40</sup> 沈宗瑞等（譯），Held 等（原著）（2001）。《全球大轉變》。頁 9。台北：韋伯。

<sup>41</sup> 曹俊漢(2003)。〈全球治理：WTO 對行政機制與司法救濟的挑戰〉。《行政現代化的迷思：全球化下台灣行政發展面臨的挑戰》。頁 239。臺北：韋伯。

## 第二節 研究方法與研究架構



### 壹、比較研究法

本文採用比較法 (Comparative Method)<sup>42</sup>，主要是循法律研究途徑 (Legalistic Approach)，依據我國與中國大陸法規<sup>43</sup>，就法律條文所建構的制度進行比較研究 (comparative research)。

本文以「國家」為研究單位。斯塔福德 (Alexander Stafford) 說道：「比較分析 (CA) 是政治學中的一種方法，通常用於研究政治系統，機構或過程。這可以在地方，區域，國家和國際範圍內完成。」<sup>44</sup>我國雖以「臺澎金馬個別關稅領域」加入 WTO，惟本文研究範圍與內容超出「關稅領域」，需以國家為主體。

本文在空間上比較範圍限定在我國與中國大陸，如有述及他國部分則屬論證、說明或旁徵博引之用。儘管我國與中國大陸的規模 (幅員、人口) 不同，但都有完全自主的關稅領域與實施關務法規的權威當局；雖然行政層級有異，但兩國海關任務與組織均屬於中央權責，故有相當的比較基礎。

本文在時間上則定點於「當代」，亦即最近數年之內。以「現時性研究」 (synchronic approach) 為原則，引用法律條文更新至本文定稿日。統計數據除「另行標明時間或期間」者外，原則上以 2021 年 12 月 31 日為基準。統計數據方面，由於兩岸規模差異太大，統計範圍與基準不同，通常不具備「量」的比較價值，原則上不強作對照比較。

---

<sup>42</sup> 比較法是社會科學中的一種研究方法，目的是在不同國家或文化之間進行比較。比較的基礎在於相似性與差異性。比較研究可以採取多種形式。例如在空間上，跨國比較是目前最普遍的比較類型。

<sup>43</sup> 另外亦參採世界貿易組織 (WTO)、世界關務組織 (WCO)，以及國際公約 (Convention)、協定 (Agreement) 與議定書 (Protocol) 等之法律文本 (text)。

<sup>44</sup> Alexander Stafford (2013). *Comparative Analysis Within Political Science*. "Comparative analysis (CA) is a methodology within political science that is often used in the study of political systems, institutions or processes. This can be done across a local, regional, national and international scale." <https://www.e-ir.info/2013/11/14/the-value-of-comparative-analysis-within-political-science/> (2021/4/19 檢索)。

本文採新制度主義之歷史制度主義。雖未採用歷史研究法，但是使用了許多有關歷史的次級資料，以及溯源法規沿革與立法歷程，惟相關資料與法規仍是供作比較用途，仍屬「比較法」。



再者，本文雖然採用法律文本進行比較，並非法律學術與訴訟實務方面的比較。由於兩岸法制不同，除了形式上比較法律架構外，本文著重於法律所作用的功能進行比較，例如徵稅與通關，以及海關業務的核心機制，諸如驗貨、稅則分類、原產地認定與估價等。至於法制作業與緝私部分，兩岸差異極大，本文亦僅略述制度問題，不比較法規細節。

## 貳、研究範圍與限制

### 一、研究範圍

本文研究對象為兩岸海關，亦即「中華民國海關」與「中華人民共和國海關」。研究範圍為兩岸海關體制。

所稱海關體制，係指由「任務」、「組織」、「規範」與「執行」所構成的海關制度。在我國係指以《財政部關務署組織法》構框（framing）海關的任務與組織；以《關稅法》、《海關緝私條例》與《懲治走私條例》為主要規範的通關與徵稅機制。在中國大陸則指以《中華人民共和國海關法》為主(除了邊檢、武警與地方權限以外)的邊境管理法律，以及具有中國特色的「政法口」、「財經口」、「黨委」、「政治部」與「紀檢監察」等所規範的海關結構與功能所構成的制度。

海關法各國不盡相同，例如美國法典第 19 篇範圍過於廣泛，法國海關法兼及石油稅與幾乎所有間接稅（除了對電視廣告徵收的國內稅）的徵管<sup>45</sup>，大陸(例如課徵出口稅)與臺灣規範亦不相同。

---

<sup>45</sup> 黃勝強、萬曙春（譯），克勞德·讓·貝爾、亨利·特雷莫（原著）（2019）。《海關法學－歐盟與法國海關法研究（第七版）》。頁 20-21。北京：中國海關出版社。

海關管理機制主要在於循序：依貨名核定「稅則號別」確立稅目，依「估價制度」核定完稅價格確立稅基，依「原產地規則」確立不同適用稅率欄位與管制規定。貝爾與特雷默認為：「海關法學除了遵循一般法規則之外，還具備了一套國際貿易運作所需的核心屬性，如稅則歸類、關稅估價與原產地認定。此外，還包括一些海關法學所獨有的概念，例如進境加工、轉口貿易；再加上海關執法所需的特殊權力等。綜合這些要素構成了海關法的獨特性。」<sup>46</sup>貝爾與特雷默提出了海關法的三大範疇：（一）關稅法（二）經濟法（三）訴訟法。本文認同依此分類，並認為宜再增加「組織法」與「緝私法」以期周延。

由於兩岸海關任務與政策目標不同，組織與緝私制度殊異。因此，本文之比較，將兩岸「海關法」分為兩部分：其一為狹義海關法之「關稅法」（徵稅與通關）部分，其二為其他部分。本文研究範圍在於前者之比較。

其他部分中，「組織法」部分，包括大陸的《中華人民共和國海關法》與我國的《財政部關務署組織法》。「緝私法」部分，則因具有刑事法律特殊性與兩岸制度分殊性，且屬「管制」與「徵稅」的輔助職能，爰予以排除。另外，海關之「經濟法」屬於海關稅法之例外與特殊範疇，為免研究範圍流於大而無當，亦予排除。至於兩岸海關之「訴訟法」大有逕庭，本文略有述及，惟不列入研究範圍。

## 二、研究限制

基於研究問題，本文比較限制在制度與主要法規層面，不涉及行政與技術層面，包括法制作業。為免流於龐雜，人事制度僅略為說明，不作深入比較；預算與主計（會計與統計）等法律與制度不列入研究。另外，由於海關法規與業務繁多複雜，各章節內容亦各自限縮研究範圍，並於各單元中敘明。關於文獻與資料，在中國大陸部分，因取得困難，多有缺漏，以致在本文研究架構與比較上，難以對稱或相當，乃屬事實上之限制。

---

<sup>46</sup> 萬曙春（2020）。〈法文《海關法學：歐盟與法國海關法研究》（第7版）漢譯介評〉。《海關與經貿研究》。



## 參、研究架構

本文採用兩類型架構，其一為本文自行建構的「概念架構」，其二係依研究內容與章節安排順序的「研究內容架構」。

### 一、概念架構

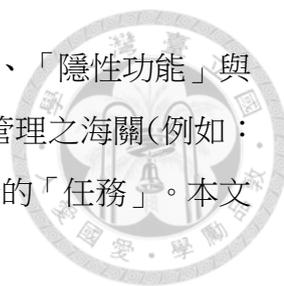
本文建構的「概念架構」分三層內涵，如下列之架構圖與說明所示。



圖 1.1 研究概念架構圖

資料來源：本文自行建構與製作

(一) 結構：本文應用墨頓 (R. Merton) 之結構功能論。社會結構中有一種會影響人員、物品等流動的結構。此一結構，於本文係指一個民族國家或有共同關境之關稅領域(例如：歐盟、各種關稅同盟、台澎金馬個別關稅領域)，所構成的「邊境管理結構」。影響邊境(國境、關境)流動的結構通常由 CIQS 制度構成。亦即，由對「物品」執行邊境管理的海關(Customs)；對「人」執行邊境管理的移民與入出境(Immigration)管理機關；對「動植物防疫檢疫」、「疾病管制」、「食品藥物與商品檢驗」等執行邊境管理的檢疫檢驗(Quarantine) 機關，以及負責邊境「安全」(Security) 的機關，所構成的邊境管理制度。CIQS 制度有多種組合型式。我國為 CIQS 分立制度，中國大陸為 CQS 與 I 複合制度。



(二) 功能：墨頓 (R. Merton) 之結構功能論中有「顯性功能」、「隱性功能」與「反功能」等。本文中「顯性功能」係指對「物」執行邊境管理之海關(例如：我國海關)或 CIQS 複合制度中包含有海關的機關，所被賦予的「任務」。本文僅關注具顯性功能之「任務」部分。

(三) 比較主體：本文採取比較法，比較對象為「中華民國海關」與「中華人民共和國海關」。圖示中簡稱為「臺灣海關」與「中國海關」。

(四) 主要架構：「海關」為落實國家依法賦予的「任務」，需要設立「組織」，亦即設置行政機關，本文的組織係指「海關」。組織運作需要「規範」，包括賦予「任務」、設立「組織」與「執行」任務所需的各種法律規章。規範需要經由「執行」來實踐。而「任務」、「組織」、「規範」與「執行」經由實踐構成一個「檢討與修正」的反身性(reflexivity)相互反饋。例如，我國於 2013 年 1 月 1 日財政部調整「組織」，將「關政司」與「關稅總局」合併為「關務署」。以及，中國大陸於 2018 年調整「任務」，邊境檢驗檢疫劃歸海關管轄。

(五) 比較內容：本文比較內容為「兩岸海關體制」，所稱「體制」，於本文係指由「任務」、「組織」、「規範」與「執行」等所構成的制度。

(六) 比較基準：比較不能漫無目的與基準，除制度與文本的異同之外，理念與時間亦是參考重點。本文爰以「異同」、「變遷」與「價值」為比較基準。

1. 縱軸—理念軸線：如陽光般的普照，像星辰般的導引與座標功能，建立在國民主權與人民利益基礎上的「法治國原則」為本文主要的價值性原則。此外，「租稅國家」、「正義」、「納稅者權利保護」與「永續發展」等亦為重要的衡量基準。以縱軸比喻，「價值性原則」、「理論」與「概念」貫通全文。
2. 橫軸—時間軸線：比較不能只單純就字面或表象考量，除價值性原則之外，比較不能忽視時間軸線，本文採用制度主義與新制度主義精神，注重歷史沿革、變遷與發展。



## 二、研究內容架構

本文研究內容與章節安排如下列「研究架構圖」所示。主架構分別依序就任務、組織、規範與執行進行兩岸比較。第一章為「緒論」；「任務」與「組織」合併為第二章；第三為「規範」；第四章為「執行」；第五章為「結論」。

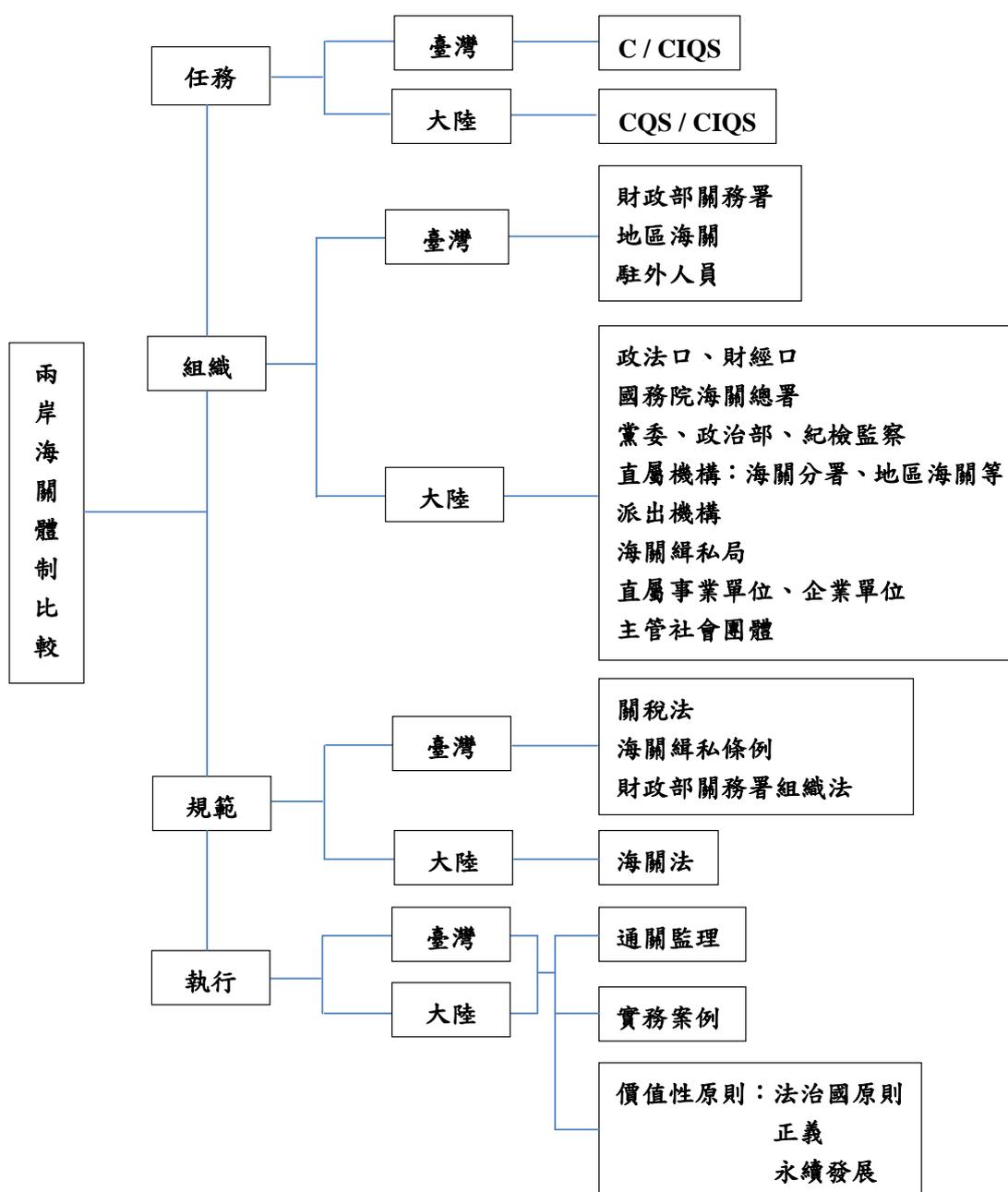


圖 1.2 研究內容架構圖

資料來源：本文自行建構與製作



### 第三節 文獻回顧

本文依研究架構進行文獻回顧。首先，從有關社會學理論與研究途徑的「結構功能論」以及「制度主義與新制度主義」開始。其次，回顧與「縱軸－理念軸線」有關的一些「原則」、「理論」與「概念」，以及與「橫軸－時間軸線」有關的「海關史」。接著，回顧本文主要架構相關文獻，主要為「與研究題目相關文獻」，以及「海關法學與比較海關法」與「納稅者權利保護」等。惟，因本文題材特性，內容相關者不多。最後，補充說明一些相關的「基本概念與專有語詞」，以期儘量周延。

#### 壹、社會學理論與研究途徑

##### 一、墨頓 (R. Merton) 結構功能論 (structural functionalism)

結構功能論一般把社會看作一個「均衡、秩序、整合的系統」。整個社會系統及其各個子系統的運作基本上是協調的。每個子系統都對系統整體的生存、均衡與整合起著積極作用。社會系統理論透過研究比較普遍的社會制度，從而結論出可加強或取代現有制度的新制度。

結構/功能論 (structural / functional theory) 是從大規模社會現象的觀察與分析所發展出來的。這些現象包括：國家與文化，後者含括讓人們實現集體生活的想法與目標。在這個標題下有兩個理論，一個是結構功能論 (structural functionalism)，關注社會結構與它們之間的功能；另一個是結構主義，僅關注社會結構而不關心其功能。<sup>47</sup>

結構功能論者發展出一系列著名且有用的概念，特別是由莫頓 (Robert Merton) 所提出的。<sup>48</sup>在莫頓的結構功能論核心概念之一就是功能 (functions)，也可以說功

<sup>47</sup> 吳鴻昌等 (譯)，Ritzer, George (原著) (2017)。《社會學概論》。頁 28。台北：雙葉。

<sup>48</sup> 同上註，吳鴻昌等 (譯)，頁 28。

能的概念就是指「一個結構其可觀察的、正面的結果」<sup>49</sup>，這些功能協助結構的存在、適應與調整。「國家的邊界在很多面向上是有功能的。例如，在邊界護照查驗使一個國家監視正在進入這個國家的人，而且可以拒絕不受歡迎或危險的人。」<sup>50</sup>莫頓進一步藉由分化出兩種功能型態使其基本理論更細緻。首先就是：

顯性功能 (manifest functions)，也就是有意識或有目的性所產生的正向結果。例如，對從其他各地進口到美國的貨物抽取關稅，這是為了使它們的價格高於美國製的貨物，因而保護了美國本土生產者，這就是關稅的顯性功能。然而，這樣的行動通常也會有隱性功能 (latent functions)，這是一種非意圖的正向結果。例如，當國外的產品變得更貴，因此變得比較不受歡迎，美國的製造業者會生產更多且可能更好的商品，以及創造更多的就業機會。<sup>51</sup>

也就是說，關稅的「顯性功能」保護了本土的生產者，「隱性功能」則讓國內的製造業者生產更多且更好的商品，以及創造了更多的就業機會。至於關稅的「負面非意圖」結果就是引發貿易戰的可能<sup>52</sup>，「例如，中國可能提高美國的進口關稅來回應美國關稅的增加。」<sup>53</sup>「儘管邊境的護照查驗具有功能，但是它們也會具有「反功能」。例如，在 911 之後，美國國會通過了許多移民相關法案，如此不僅使得恐怖份子，還有學生和高教育的工作者要進入美國變得更為困難。」<sup>54</sup>「莫頓也提出了無功能 (nonfunctions) 的概念，他將這個概念界定為在系統的考慮下與系統純然無關的結果。此處所意指的或許就像是從早期歷史時代以來殘存 (survivals) 的社會形式。儘管在過去它們有著正面或負面的功能，不過它們對於當前的社會沒有重要的影響。」<sup>55</sup>本文以「正功能」為基礎。

<sup>49</sup> 吳鴻昌等 (譯)，Ritzer, George (原著) (2017)。《社會學概論》。頁 28。台北：雙葉。

<sup>50</sup> Torpey, John. (2012). *The invention of the passport. Surveillance, Citizenship and the State*. New York: Cambridge University Press, Cambridge.

<sup>51</sup> 吳鴻昌等 (譯)，Ritzer, George (原著) (2017)。《社會學概論》。頁 28-29。台北：雙葉。

<sup>52</sup> Ritzer, George (2016). *Essentials of Sociology*. California: Sage Publications. 並請參閱，柯朝欽、鄭祖邦 (譯) 喬治·雷瑟 (原著) (2004)。《社會學理論》上。頁 353-360。台北：巨流。

<sup>53</sup> 吳鴻昌、林峯燦、蔡博方、鄭祖邦、魏龍達、蘇薰璇 (譯)，Ritzer, George (原著) (2017)。《社會學概論》。頁 29。台北：雙葉。

<sup>54</sup> Kurzban, Ira J. (2006). *Immigration Law Sourcebook*. Amer Immigration Lawyers Assn.

<sup>55</sup> Ritzer, George (2008). *Modern Sociological Theory*. 7e. P.113. Macraw-Hill.

## 二、制度主義與新制度主義

霍奇森(Geoffrey M. Hodgson)認為，制度是「構建社會互動的綜合規則系統。」<sup>56</sup>諾斯(Douglass North)將制度描述為一個社會遊戲的正式和非正式規則。「制度乃是一個社會中的遊戲規則。更嚴謹的說，制度是人為制定的限制，用以約束人類的互動行為。」<sup>57</sup>他認為，制度決定了政治、經濟和社會互動的激勵結構。

自19世紀起制度就是政治學界的主要研究對象，研究重心在於國家體制的問題。舊制度主義(傳統制度主義)通常係指憲政與法律制度，研究範疇限於正式制度，研究對象以國家為主。相關學科為法學、哲學和歷史學。方法論運用歷史研究與法制研究，「早期制度主義的研究方法包括描述—歸納、形式—法律、歷史—比較等」<sup>58</sup>，偏重靜態、描述的研究途徑。

新制度主義不是關於制度的「理論」，而是多種分析途徑的彙集。新制度主義採取多元學科與多元途徑，強調環境如何影響制度的改變。其中，新制度主義之歷史制度主義者，將制度中的因果關係視為具有環境脈絡性，傾向於將制度中的因素置於歷史脈絡中加以詮釋，強調制度規則對制度結果所產生的影響。

依據李帕特(A. Lijphart)<sup>59</sup>的觀點，新制度主義強調歷史、結構對制度形成的制約，以及重視選擇「制度」的政治人物與政黨其動機與利益，進一步透過制度設計解決衝突，求得國家的穩定。

本文從歷史制度主義之「歷史脈絡(historical context)」、「路徑依賴(path dependence)」與「斷續均衡(punctuated equilibrium)」<sup>60</sup>來觀察，發現全球化與風險對兩岸海關之影響、變遷與發展，幾乎無所不在。

<sup>56</sup> Hodgson, Geoffrey M. (2015 p. 501), *Journal of Institutional Economics* (2015), 11: 3, 497–505.

<sup>57</sup> 劉瑞華(譯)，North(原著)(1994)。《制度、制度變遷與經濟成就》。頁1。台北：時報。

<sup>58</sup> 李國強、徐湘林(2008)。〈新制度主義與中國政治學研究〉，《公共管理與政治學研究》。2008年第2期。頁113。四川大學學報(哲學社會科學版)總第155期。

<sup>59</sup> 荷蘭語：Arend d'Angremond Lijphart。國際著名的政治學家，新制度主義學代表人物。

<sup>60</sup> Baumgartner 與 Jones 認為，一個政治系統在處理政策議題過程中，往往會展現出相當大的穩定性，但這並非長期均衡下的結果，而是間斷的、持續改變中的狀態所累積得到的產物。



## 貳、原則、理論與概念

本文之概念架構，如以縱軸比喻，「價值性原則」貫通全文。就時間軸線而言，同時注重歷史沿革、變遷與發展。兩軸之間的連結與共通點則為「全球化」概念。自人類有貿易與交通行為以來，全球化進程已日漸發展。迨至遠程貿易興起，大航海與殖民時代一波波遞進，新興科技與管理推波助瀾之下，全球化終於成為無法逆轉的趨勢。而源遠流長的海關管制與徵稅事實，留下無數歷史。經由人類經驗與反省，當代海關已從君王、領主的權力宰制結構，嬗遞成人民主權的服務型政府機關。爰就本文所建構之「原則」、「理論」與「概念」略述如下：

### 一、法治國家原則

法治（rule of law）不同於法制（rule by law）。惡法亦法，法律本身可能就是不義的根源。歷史顯示，嚴刑峻法與惡法皆非善治（good governance）之道。「法治不但是政治哲學理念，也是國家哲學的落實，基本上其係對專制時代國家權力取得及運作的一項反省。」<sup>61</sup>「『法治』最根深意義乃是「所有國家公權力的作用，皆須納入一定之規範」，國家權力的作用應受到憲法與法律的限制，而非可恣意為之。」<sup>62</sup>所以「法治國就是為了保障人性尊嚴、基本權、法秩序的安定及正義的目的，要求所有國家權力行使必須依據憲法以及合憲之實質與形式法律。」<sup>63</sup>實質意義的法治國家要求，「國家的權力作用，應為人民利益而存在」，故權力之取得與運作，不但要合法，所依之「法」更必須「合乎憲政秩序」。「法治國家是一種法律秩序所要求的狀態，基本上由以下之觀念展現出來：第一，厲行法治要求國家守法而非人民守法。第二，公務員應依法行政而非依『口諭』行政。第三，人民是權利主體，而非單純權利客體。」<sup>64</sup>國家意味著權力與統治，法就是來將此權力理性地予以限制，而社會亦需要法之存在，以確保自由地存在著。海關執行邊境管理與徵稅，必須恪遵法治國家原則。

<sup>61</sup> 陳新民(2001)。〈國家的法治主義〉。《法治國家論》。頁 39-120。台北：書林。

<sup>62</sup> 李惠宗(2004)。《憲法要義》。頁 57。台北：五南。

<sup>63</sup> 陳慈陽(2004)。《憲法學》。頁 21。台北：元照。

<sup>64</sup> 李惠宗(2004)。《行政法要義》。頁 34-36。台北：五南。



## 二、租稅國

熊彼得(Schumpeter)認為，現代國家之源起乃在於「現代意義之租稅概念」與「現代意義之國家概念」相結合而成。葛克昌認為：「法治國，特別是實質意義之法治國，本質上需同時為租稅國家。」<sup>65</sup>為實現公共利益與社會正義，需要有獨立於社會之外的國家存在。葛克昌提到：「『國家社會二元論』之基本意義，在於社會自身無法自行規整調節，而需仰賴國家作為有組織之工具，以保障具體或一般之個人自由。國家之公權力雖然得對人民之生活加以合理的干預，但必須先就『國家』與『社會』加以區分，作為保障個人自由之基本條件。」<sup>66</sup>終究國家是為人民服務的，葛克昌認為：「從租稅國家觀點，國民主權具體表現，即為納稅人全體是國家主權之首要擁有者，而國家機關由此而派生，乃為納稅人服務者。」<sup>67</sup>因此，國家機關不能橫徵暴斂，乃有「半數理論」之主張。

## 三、租稅國家界線

葛克昌說道：「所謂租稅國，是指一個國家的財政收入主要來自租稅，而不是來自國有事業、國有地及國有財產。」<sup>68</sup>清朝末年與國民政府遷臺早期，民生凋蔽，明顯都高度「關稅依賴」。然而論者以為，國家徵稅如超過人民負擔能力之「半數」，則租稅國家將陷於危機。熊彼得於 1918 年所發表的〈租稅國危機〉一文中再三強調租稅國家有其固有界線。

熊彼得說：「租稅國家越接近此一界線，所受抵抗力與所需努力越大，所需官僚體系也越大，以執行稅法，調查程序更侵害納稅人，刁難納稅人手段也層出不窮。此點，顯現出租稅國家存在的目的，在於私經濟與私人生活之自治，如此自治不受尊重，租稅國家之意義不復存。」葛克昌解釋道：「租稅國家，須依賴國民經濟支付能力供養，故不得摧毀其支付動機，削弱其支付能力。租稅國家須尊重

<sup>65</sup> 葛克昌(2018)。《納稅者權利保護法析論》。頁 7。台北：元照。

<sup>66</sup> 葛克昌(1996)。〈國家與社會二元論及其憲法意義〉，《國家學與國家法》，頁 11-12。台北：元照。

<sup>67</sup> 葛克昌(2018)。《納稅者權利保護法析論》。頁 5-6。台北：元照。

<sup>68</sup> 李炳南(主編)，葛克昌(著)(2009)。〈租稅國家界限〉，《法的全球化與全球化的法》。頁 42。台北：揚智。

納稅人之納稅意願，並保持其經濟能力。否則超過此界線，納稅意願及納稅能力減退，則租稅之泉源勢將枯竭，租稅之基礎勢必崩壞，終至租稅國家之滅亡。」<sup>69</sup>

關稅具有消費稅之性質<sup>70</sup>，轉嫁之後，仍歸人民負擔。因此，貿易自由化能降低高度的「關稅依賴」，減輕人民租稅負擔。以往我國關稅占消費稅最大比重，而消費數為全國主要稅收（1936-1965年約70%—97%；1990年42.8%）<sup>71</sup>，近年來我國關稅佔全國稅收比重約在5—7%左右。然而稅法具有雙重功能，葛克昌認為：「社會法治國家租稅經常扮演國家雙重功能，財政收入目的及管制誘導功能。財政收入目的的租稅以量能原則為其結構性原則；管制誘導性租稅則以經濟政策、社會政策、環保政策為目的，且經常犧牲量能原則作為『經濟誘因』。<sup>72</sup>」當今的關稅著重在管制誘導功能，包括保稅制度<sup>73</sup>與邊境稅捐調整。<sup>74</sup>

<sup>69</sup> 李炳南（主編），葛克昌（著）（2009）。〈租稅國家界限〉，《法的全球化與全球化的法》。頁42。台北：揚智。

<sup>70</sup> 「依京都公約總附約第三章及第四章準則3.44及4.20規範有關關稅為國內消費稅之精神」，進口貨物若非以輸入「供國內消費」者不再負擔關稅」。

一、準則3.44：

貨物已報關但尚未放行供國內消費，或尚在另一通關程序中，且未涉違規情事者，……關係人即不須繳納稅捐或可要求發還已繳之稅捐。

Kyoto Convention, Ch.3, CLEARANCE AND OTHER CUSTOMS FORMALITIES, Competent Customs offices, Abandonment or destruction of goods. 3.44. Standard:

When goods have not yet been released for home use or when they have been placed under another Customs procedure, and provided that no offence has been detected, the person concerned shall not be required to pay the duties and taxes or shall be entitled to repayment thereof:

- when, at his request, such goods are abandoned to the Revenue or destroyed or rendered commercially valueless under Customs control, as the Customs may decide. Any costs involved shall be borne by the person concerned;
- when such goods are destroyed or irrecoverably lost by accident or force majeure, provided that such destruction or loss is duly established to the satisfaction of the Customs;
- on shortages due to the nature of the goods when such shortages are duly established to the satisfaction of the Customs.

Any waste or scrap remaining after destruction shall be liable, if taken into home use or exported, to the duties and taxes that would be applicable to such waste or scrap imported or exported in that state.

二、過渡性準則準則4.20：

如貨物已完成某一通關程序，並已繳納稅捐，若經海關核准改採另一通關程序者，其已納稅捐超過依新通關程序應納稅捐之部分（in excess of the amount due），應予退還。

Kyoto Convention, Ch.3, CLEARANCE AND OTHER CUSTOMS FORMALITIES, Competent Customs offices, Abandonment or destruction of goods

4.20. Transitional Standard

Where permission is given by the Customs for goods originally declared for a Customs procedure with payment of duties and taxes to be placed under another Customs procedure, repayment shall be made of any duties and taxes charged in excess of the amount due under the new procedure.

請參閱，<http://www.wcoomd.org>。（2021/4/20 檢索）。

<sup>71</sup> 1990年以來，消費數佔全國稅收為在約40%。

<sup>72</sup> 李炳南（編），葛克昌（著）（2009）。〈租稅國家界限〉，《法的全球化與全球化的法》。頁42。台北：揚智。

<sup>73</sup> 保稅制度是指運抵國境的進口、轉口，以及其他受海關監管的貨物，在通關放行前，暫免或延緩課徵關稅的制度。保稅制度始創於英國，這種海關監管制度允許企業暫時免交稅賦，有利於貿易商降低貿易成本。

<sup>74</sup> 「邊境之稅捐調整，係指在貨物進口時，進口國對該進口貨物課徵相同於國內產品在該國受到



#### 四、租稅法律主義

黃茂榮等人認為：「稅捐乃是公法人團體為獲得收入之目的，而對於所有滿足法律所定給付義務之構成要件之人，以高權所課徵無對待給付之金錢給付。因此稅法乃是侵害人民權利的法律，有關稅捐的核課與徵收，均必須有法律的根據。亦即國家非根據法律不得核課徵收稅捐，亦不得要求國民繳納稅捐，而且僅於具體的經濟生活事件及行為，可以被涵攝於法律的抽象構成要件前提之下時，國家的稅捐債權始可成立。此項原則，即稱為稅捐法定主義或租稅法律主義。」<sup>75</sup>

按憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務」，係指國家課人民以繳納稅捐之義務，給予人民減免稅捐之優惠時，應就「租稅主體」、「租稅客體」、「稅基」、「稅率」等租稅構成要件，以法律明定，此即「租稅法律主義」。惟租稅法律主義有關納稅之義務應以法律定之部分，並未具體限制其應規定於何種法律。因此，法律基於特定目的，而以範圍明確、內容具體之方式，就徵收稅捐所為之「授權規定」，並非憲法所不許。

租稅法律主義具體顯現在大法官解釋釋字第 635 號：

憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之，惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關於職權範圍內適用之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持相關憲法原則，無違於

---

之內地稅課徵；以及指在國內貨物出口時，出口國對於在國內已經繳納內地稅之產品，退還全部或部分稅額。」(請參閱，羅昌發，《國際貿易法》，頁 100，台北，元照，2002 年，初版 4 刷。)邊境稅捐調整之依據，就進口而言係依「國民待遇原則」，而出口則適用關於補貼之規範。依照 WTO/GATT 第三條第一項之規定，「會員國雖不得對進口產品課徵超過國內產品之內地稅費，但卻可以課徵與國內同類產品同類之稅費，而且不問其所所得之稅捐之用途。」我國目前由海關於進口貨物通關時代徵之貨物稅、營業稅、菸酒稅、健康福利捐等即屬邊境稅捐調整。至於為保護或改進環境和生態有關之環境稅、生態稅或能源稅等「綠色租稅」(Green tax)，在 WTO 規範下，均可成為依邊境稅捐調整之新興稅源。

<sup>75</sup> 黃茂榮、葛克昌、陳清秀(編)(2020)。《稅捐稽徵法》。頁 45。台北：元照。



一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義，即與租稅法律主義、租稅公平原則無違（本院釋字第四二〇號、第四六〇號、第四九六號、第五一九號、第五九七號、第六〇七號、第六二二號、第六二五號解釋參照）。

又納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐，惟為增進公共利益，以法律或其明確授權之命令，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許（本院釋字第五六五號解釋參照）。

## 五、正義

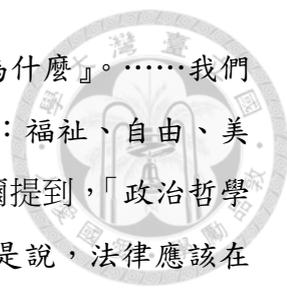
陳顯武在〈法價值論中之超人格主義〉中，闡述賴特布魯（Gustav Radbruch）的「價值三元架構」，認為價值之種類可分為三者：「倫理的人格價值」、「真與美的作品價值」及「正義的共同社會價值」。三者都可成為社會及法的主導價值，使其他兩種價值附屬於之。<sup>76</sup>然則什麼是「正義」？歷來立論甚多。余英時說道：「Justice 是西方道德哲學中一個最複雜難解的中心觀念，自古迄今，論者無數。」<sup>77</sup>

桑德爾(Sandel)認為：「看一個社會正不正義，就要問它如何分配人民珍視之事物：所得、財富、權利、機會、職位、榮譽。正義社會的分配一定合乎正道，人

<sup>76</sup> 陳顯武（2003）。〈法價值論中之超人格主義〉，《臺大法學論叢》三十二卷第二期。頁5。

<sup>77</sup> 「1980年起，桑德爾教授在哈佛大學講授一門『Moral Reasoning 22：JUSTICE(道德推理困境：正義)』的通識課程……，桑德爾以艱難的道德困境向我們挑戰，並詢問我們對於『怎麼做才正確』的看法。」（“In this 12-part series, Sandel challenges us with hard moral dilemmas and invites us to ponder the right thing to do—in politics and in our everyday lives.”哈佛正義課程官網 <http://www.justiceharvard.org/about/course>。（2021/9/12 檢索）。）同年出版文本“JUSTICE：What’s the Right Thing to Do？”一書。」余英時推薦說：「Justice 是西方道德哲學中一個最複雜難解的中心觀念，自古迄今，論者無數。作者桑德爾以有限篇幅處理這一難題，對每一重要學派的理論都進行了透闢的分析和闡釋。」（樂為良（譯），邁可·桑德爾（原著）（2011）。《正義：一場思辯之旅》。頁7。台北：雅言。）

Moral Reasoning 22 本人譯為道德推理困境，係認為「22」應是「兩難困境」的隱喻（metaphor），典故出自美國作家約瑟夫·海勒 Joseph Heller 寫於1961年的一部長篇小說“Catch-22”（第22條軍規）。該作品架構為：飛行員們在退伍遙遙無期情況下，得要證明自己是瘋子才能停飛，但提得出證明的反而證明他並非瘋子，因此陷入兩難的窘境。



人皆得到他應該得的。問題的棘手處卻在『應得多少』還有『為什麼』。……我們思考這些問題之際，同時也為通往正義之路界定了三個出發點：福祉、自由、美德。三種理想，各指引出一條正義思考的不同道路。」<sup>78</sup>桑德爾提到，「政治哲學的一個大哉問：正義社會應不應該設法為其公民提振美德？還是說，法律應該在形形色色的不同美德觀之間保持中立，由公民去自主選擇最良善的為人處事之道？」<sup>79</sup>

桑德爾認為，藉由對艱難道德問題的思考過程，瞭解我們的想法及其原因，有助於使我們成為更好的公民。但是「只靠功利最大化或保障選擇自由，並不足以邁向正義社會。要邁向正義社會，大家必須一起理性思辨良善人生之真諦，一起思辨總難免產生歧見，所以也必須打造出一種善待歧見的公共文化。」<sup>80</sup>

王昭銘於〈道德思辯與美德共善—讀《正義：一場思辯之旅》專書心得〉<sup>81</sup>文中將該書的三個出發點與章節加上個人心得，整理如下表：

表 1.1 “JUSTICE：What’s the Right Thing to Do？”出發點與章節架構

| 主題                  | 三個出發點 (1)               | 道德推論法  | 哲學主張         | 議題        |
|---------------------|-------------------------|--|--------------|-----------|
| 正義                  | 福祉<br><i>welfare</i>    | 結果論<br><i>Consequentialism</i>                           | 功利主義 (2)     | 市場的角色 (4) |
|                     | 自由<br><i>freedom</i>    | 義務論<br><i>Deontology</i><br>(絕對論 <i>categoricalism</i> ) | 自由至上主義 (3)   |           |
|                     |                         |  | 康德的自由主義 (5)  |           |
|                     |                         |  | 羅爾斯的自由主義 (6) |           |
|                     | (綜合型議題，用以介接論述並引向作者之主張)  |  |              | 優惠待遇 (7)  |
| 美德<br><i>virtue</i> | 目的論<br><i>Teleology</i> | 亞里士多德 (8)  |              |           |
|                     |                         | 社群主義 (9)   |              |           |
|                     |                         | 公民共和主義: 桑德爾  | 重建公民意識 (10)  |           |

註：括號中數字為章次

資料來源：王昭銘(2012)<sup>82</sup>

<sup>78</sup> 樂為良 (譯) 邁可·桑德爾 (原著) (2011)。《正義：一場思辯之旅》。頁 25。台北：雅言。

<sup>79</sup> 同上註，樂為良 (譯)，頁 15。

<sup>80</sup> 同上註，樂為良 (譯)，頁 290。

<sup>81</sup> 王昭銘(2012)。〈道德思辯與美德共善—讀《正義：一場思辯之旅》專書心得〉。國家文官學院/終身學習/專書閱讀心得寫作暨閱讀推廣績優機關競賽/歷年得獎作品/101年/金椽獎 王昭銘。<https://ws.csptc.gov.tw>。(2021/9/12 檢索)。

<sup>82</sup> 同上註，王昭銘(2012)。

## 六、社會貨櫃理論與風險社會



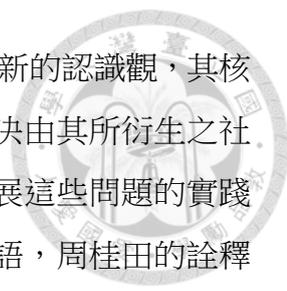
貝克(Beck)認為<sup>83</sup>，風險的影響範圍是全球的，不同於早期工業社會中的現代化，風險社會超越了國家的領土空間。貝克指出，根據社會貨櫃理論，社會（在政治上和理論上）的先決條件是「空間的國家統治」，隸屬於國家之下；社會是國家社會，社會制度指的便是國家制度。只有將社會與國家聯結起來的架構，社會才成為一個個彼此界限分明的社會。它們確實是「像在一個貨櫃中般，被留置於民族國家的權力大夢中。」此一制度架構不僅對外有效，可與外界區隔為個別社會；對內也有效，其內部亦區分為多個各自完整的部分。但是在全球化的變遷中，當今的多元文化社會往往彼此有密切甚至是無法區分的關係，不必然與其他社會能夠整齊的劃切。所以貝克指出了不適用性。此外貝克認為，全球化是日常生活行為的疆界瓦解，錢、技術、貨物、資訊、有毒物質「越過」了邊界，似乎邊界根本不存在。甚至於各國政府想拒之於境外的東西、人員和觀念(如毒品、非法移民、對迫害人權的批評等)，都能得其門而入。因此貝克認為，目前為止，風險都被視為純粹只是負面的現象，是需要被避免或降低的。但是當它涉及一種沒有邊界的共同風險時，它也可能同時具有正面的意義。

因為後國家（post-national）共同體有可能因此被建構或再建構成一個風險的共同體。因此貝克提出，在世界性的風險社會中，我們不應只重視民族國家，而應更重視「世界主義」（cosmopolitan）的觀點。貝克說道：「就像現代化在十九世紀時消解了封建社會的結構，並且產生了工業社會，而當今的現代化正在消解工業社會，並且，另一種現代性正在出現當中……我們正在見證的不是現代性的終點而是開端——亦即，一種超越其古典工業設計的現代性開端。」<sup>84</sup>在貝克的觀點中，我們持續存在於現代世界中。之前是現代性的「古典」階段，它與工業社會關聯在一起，而逐漸浮現出來的新的現代性與科技則是與風險社會有關。貝克將這種「新出現的形式，稱之為反身的現代性（reflexive modernity）。」<sup>85</sup>

<sup>83</sup> 孫治本（譯），Beck, Ulrich.（原著）（2002）。《全球化危機》。台北：商務。

<sup>84</sup> Beck, Ulrich (1992). *Risk Society: Towards a New Modernity*. p10. London: Sage.

<sup>85</sup> Ritzer, George (2008). *Modern Sociological Theory*. 7e. p431. Macraw-Hill.



周桂田認為<sup>86</sup>，風險社會作為貝克所指稱對當代社會的一個新的認識觀，其核心問題在於現代工業社會所支柱的安全與控制體系已喪失了解決由其所衍生之社會、政治、生態與個人等危機的效力。同時，激進的解決和發展這些問題的實踐推力就藉由「反身性現代化」觀點展開。對「風險社會」此術語，周桂田的詮釋是，工業社會是在線性理性邏輯下以知識增長和科學來主宰和支配現代社會的發展。因此，它認為所有危險仍然是可控制性、可計算性。而工業社會發展為其對現代化不斷的反思（**reflexion**）和修正之「簡單的現代化」過程。一旦工業社會所造致的危險逼迫它承認其不可控制性、不可計算性，則工業社會將批判自身，並進入到風險社會的認識。因此，風險社會是一個自身批判的社會。也就是在風險社會階段中，由工業—科技發展所引起危險的不可計算性之承認逼使整個社會的基礎進行自身的反省與重新檢證理性基礎。明顯的，在風險社會的理解上社會成為反身的(**reflexive**)，也就是社會自身成為論題和問題。亦即，反身性現代化意謂：自身面對於工業社會體系和其制度化規模所無能處理的風險社會結果。簡單的說，反身性現代化站在（工業）現代化的基礎上社會自身（反身的）直接面對未意圖的、未預見的現代化後果。因此，現代社會自嚐其發展的惡果：它反身的、自身面對現代化所產生種種未預期的、不可控制性和不可計算性的破壞。對於這樣的現象，現代社會自身也成為自我批判、自我改變的對象。

王奕陽在《澎湖開發風能的實踐困境：比較丹麥珊索島邁向能源轉型的新治理》文中認為：反身性的學習方法（**reflexive method**）亦即在現代社會中推動一項新興科技時，會在線性理性邏輯下以科學和知識來對其進行評估，其認為該科技所帶來的危險是可以控制的，故該科技的學習歷程會在這樣的線性理性邏輯下，反思如何讓該科技繼續往最大效益發展。然而一旦線性理性邏輯下的新興科技浮現不可控制性與不可計算性，就會招致風險、環境與社會成本，故有必要再針對線性邏輯下的反思模式再進行反思，也就是反身性的概念。<sup>87</sup>

---

<sup>86</sup> 周桂田（1998）。〈現代性與風險社會〉，《臺灣社會學刊》21： 89-129。（註4）中，以一個長註腳詮釋其博士指導教授貝克之「風險社會」。將「工業社會」藉由「反身的現代性」關聯至「風險社會」。

<sup>87</sup> 王奕陽（2020）。《澎湖開發風能的實踐困境：比較丹麥珊索島邁向能源轉型的新治理》。台北：台灣大學國家發展研究所，碩士論文。



## 七、全球化 (globalization)

全球化的形式定義：「一個或一系列的過程，涉及漸增的流動性，人群、物品、場所與資訊的多面向流動，以及這些流動所遭遇並創造出來限制或加速流動的結構。」<sup>88</sup>「有一些結構會阻礙各種類型的全球流動。自然的邊界、護照及護照的管制」<sup>89</sup>、安全檢查、經常性的管制等這些都會限制人們在世界上移動。「在 2001 年的 911 恐怖攻擊之後，這類管制在世界上許多地方都廣泛增加，使得全球旅遊與邊界之間的穿越變得更為困難與耗時。當然，還有許多其他的社會障礙和關稅，它們限制了貨物和許多種類服務的自由移動。」<sup>90</sup>「這個世界並非只是一連串的流動所構成，還有貿易協定、管制機構、邊界、關稅壁壘、標準等限制。」<sup>91</sup>「任何對全球化的完整思考，都必須同時考察結構如何創造、強化、改變甚至阻止流動。換句話說，流動與結構之間是相互影響的，特別是流動與抑制或阻擋流動的結構之間。」<sup>92</sup>「對於全球流動最重要且明顯的屏障是由民族國家所建構的。在全球大多數國家都有邊界、警衛、證照查驗、海關人員、健康檢疫人員、貿易管制。」<sup>93</sup>事實上，民族國家從未能完全控制其邊界。<sup>94</sup>儘管，「民族國家的困境是因為其喪失許多全球流動 (flow) 的控制。」<sup>95</sup>但是人員與貨品終究是有形的實體，從而海關與各種邊境管理機制仍是國家有效的管制關口與節點。

「為期『國際共同治理公共問題』，20 世紀 80 年代，『國際建制理論』鼎盛風行。主張透過具有約束力的國際建制解決全球性的衝突、生態、人權、移民、毒品、走私、傳染病等問題，以維持正常的國際政治經濟秩序。迨至 90 年代，許多

---

<sup>88</sup> 吳鴻昌、林峯燦、蔡博方、鄭祖邦、魏龍達、蘇薰璇 (譯)，Ritzer, George (原著) (2017)。《社會學概論》。頁 118。台北：雙葉。

<sup>89</sup> Robertson, Craig. (2010). *The Passport in America: The History of a Document*. New York: Oxford University Press.

Torpey, John. (2012). *The invention of the passport. Surveillance, Citizenship and the State*. New York: Cambridge University Press, Cambridge.

<sup>90</sup> 吳鴻昌等 (譯)，Ritzer, George (原著) (2017)。《社會學概論》。頁 6。台北：雙葉。

<sup>91</sup> Inda, Jonathan Xavier (Editor); Rosaldo, Renato (Editor). (2008). *The Anthropology of Globalization: A Reader*. Wiley-Blackwell.

<sup>92</sup> Shamir, Ronen. (2005). *Without Borders? Notes on Globalization as a Mobility Regime*. *Sociological Theory*. Volume 23, Issue 2, June 2005, P.197-217.

<sup>93</sup> 吳鴻昌等 (譯)，Ritzer, George (原著) (2017)。《社會學概論》。頁 121。台北：雙葉。

<sup>94</sup> Bauman, Zygmunt (1992). *Intimations of Postmodernity*. London, New York: Routledge.

<sup>95</sup> Cerny, P. G. (2007). *Paradoxes of the competition state. The dynamics of political globalization. Government and Opposition*, 32, 251-307.

學者體認到『國際建制理論』的侷限性，遂開始使用「全球治理」概念，為思考和解決全球性問題提供更寬廣的視角。『全球治理』透過民族國家、國際組織、市場、網絡以及社群等的協調合作，在全球問題上用多元主義取代國家中心論，提供了重要而有益的視角與思維架構，以及處理我們時代核心問題的途徑。然而各國政府仍為最重要的行動者。」<sup>96</sup>

曹俊漢認為：「WTO 雖然強調全球的貿易機制，著重貿易體間的互動關係，然而其涉入的管轄領域非常寬廣，與國家公共政策的決策機制幾乎都有密切的牽連，有弱化國家主權在政策規劃、制定與執行的傾向。」<sup>97</sup>然而世界貿易組織( World Trade Organization) 機制「以貿易為手段滲透到國家與貿易相關政策的制定機制；國家的政策與行政兩個部門都要在全球化的共同標準下一併起動與作業。諸如最惠國待遇、國民待遇、反保護、反傾銷等都要成為國家行政機關運作的標竿。全球化使國家官僚體系國際化(internationalization)。」<sup>98</sup>事實上，為期處理彼此或多方的衝突，和「達成跨國合作、資訊分享、降低交易成本以及解決共同的問題」<sup>99</sup>國家之間必須透過合作互賴的新治理體系來實現。

## 參、海關史

海關發展源遠流長，瞭解海關史，可以鑑往開來；有時候更能藉以理解當今海關法規的內涵。例如，知道 GATT 東京回合談判之前以「充分競爭價格」為關稅完稅價格基礎，就能理解，為何在現制以「實際交易價格」為關稅完稅價格基礎下，還存在「合理價格」制度，並且依然重要。充分競爭價格，是一種以韋伯(Max Weber) 理念類型為基礎的，經濟學完全競爭市場假設下的「官定價格」。是指某貨物之市場均衡價格而為海關所得而知者，亦即海關可以由個別交易彙整(加總個別需求曲線與供給曲線而得出交叉點之市場均衡價格)而得。

<sup>96</sup> 王昭銘(2004)。《論全球治理下之貿易秩序與關稅政策自主性：以 WTO 體系之關稅政策及其規範為例》。逢甲大學公共政策研究所，碩士論文。

<sup>97</sup> 曹俊漢(2003)。《行政現代化的迷思：全球化下台灣行政發展面臨的挑戰》。頁 239、viii。台北：韋伯。

<sup>98</sup> 同上註。曹俊漢(2003)。頁 239、viii。

<sup>99</sup> 陳怡仲等(譯)，Gilpin, Robert(原著)(2004)。《全球政治經濟－掌握國際經濟秩序》。頁 109。台北：桂冠。



如果溯源到公元 137 年的巴爾米拉關稅，或最早有紀錄的 1507 年稅冊，就可以知道「官定關稅完稅價格」由來已久，是一種「課稅權力」的展現。朝倉弘教（2006）於《世界海關與關稅史》中說道：「海關估價是一項非常棘手的工作，對於商人而言，他們通常會在報關時壓低貨物的價值以支付較少的關稅，而對海關而言，他們更願意為貨物評定正常或較高的價值以期得到更高的稅收。這就是為什麼海關和商人在納稅貨物估價方面產生矛盾的原因。」<sup>100</sup>當然，大量躉售批購與小量交易，在從價課稅基礎下是不公平的。從而 GATT 於東京回合改弦更張，新的估價協定改採「實際成交價格」制度。

但是，此一制度立基於「誠實申報」。當海關透過查證後，仍對納稅義務人申報價格有「合理懷疑」時，自可據理拒絕採認。從而有依序參採「同樣貨物價格」、「類似貨物價格」，以及以「損益表」為基礎的「銷售價格」，或以「成本與管理會計」為基礎的「扣減價格」等有憑有據的估價方式。在理解歷史背景並兼顧「賦稅人權」崇高價值原則下，當循上述程序仍無法確定完稅價格時，由海關以「合理」而且「不專斷」的方式，推估決定「不完全精確」的官定完稅價格，應該獲得支持。

在海關史文獻中，集大成者，或有代表性者，茲概述如下：

一、朝倉弘教著《世界海關與關稅史》：本書縱深跨越古代、中世紀、近代及當代；廣度遍及世界主要國家的海關與關稅史，係由世界海關組織（WCO）所出版的重要著作。世界上第一個關稅稅則出現在巴爾米拉（敘利亞沙漠中的綠洲城市）。以希臘文和阿拉伯文刻在一塊 175cm X 480cm 的大石頭上。這部法律的日期是 137 年 4 月 16 日。最早有紀錄的稅冊出現在 1507 年 7 月 15 日（英國），有大約 300 種貨物按字母順序排列。從 1822 年法國的關稅稅則中，可以見到非常完整的以系統分類的方式重新整理目錄。1988 年世界上多數國家採行了目前通用的分類式「調和稅則」制度。

<sup>100</sup> 呂博等（譯），朝倉弘教（原著）（2006）。《世界海關與關稅史》。頁 1。上海：中國海關出版社。



二、姚永超，王曉剛編著《中國海關史十六講》：中國海關對近代史影響甚深。相對於浩瀚的初級文獻，本書為中國海關史薈萃精華之作。歷述從周朝以來的「關」至當代的「海關」。主要述及近代海關的關政、關務、複雜職權，以及 1949 年後當代改革開放與海關的現代化。本書屬於中華人民共和國觀點。

三、財政部關稅總局編撰《中華民國海關簡史》：本書為官方出版，以中華民國海關為正統，不涉及 1949 後的中國大陸海關，以及國民政府遷台以前的荷據、清統、日治的海關與關稅史。本書於 1995 年出版，其中所載史料與制度演變，具有重要參考價值。惟其中，從海關的起源到政府遷臺前的部分篇幅不多（36 頁），仍需多方參考。

四、財政部高雄關稅局發行《高雄海關史》與李文環《臺灣關貿政策之歷史研究》：此二者均為李文環著作。從台灣觀點著眼，記載從 1624 年荷蘭東印度公司課徵漁業稅及關稅(對輸往日本的鹿皮與烏魚子等課徵一成的出口稅)等，迄至 1990 年的高雄關之發展。其中清朝與日本在臺灣的海關史為前述各書所闕如，重要性不言而喻。

#### 肆、與研究題目相關文獻

本文比較兩岸海關之任務、組織、規範與執行。由於中國大陸於 2001 年 12 月 11 日，我國於 2002 年 1 月 1 日，分別加入 WTO，兩岸海關體制與法規變化極大，較早期之文獻除經初步檢視認為必要者外，不與列入分析。經檢視近期文獻後，迄未發現與本文題目或內容重覆或類似之相關文獻，僅發現部分專題內容有關。爰就較相關部分略述如下：

##### 一、兩岸海關制度比較

就最相關者而言，屬徐龍騰發表於《台北海洋技術學院學報》的〈海峽兩岸

海關關稅制度的探討》。<sup>101</sup>惟此文內容簡淺，引用參考文獻亦少<sup>102</sup>，難以構框（framing）「海峽兩岸海關關稅制度」，究其內容，對本文參考價值有限，亦無重複研究問題。較相關者，法制面有吳慧燕之〈兩岸關務法制之比較研究〉。<sup>103</sup>此文發表於 2002 年 6 月，迄今兩岸海關法規已有明顯變化。其中，兩岸法制之比較，關於法制作業方面非本文研究重點；至於實體關務規定比較方面，多數已失參考時效。該文所提「臺灣地區關稅法規體系表」與「大陸地區海關法規體系表」，對本文有啟發作用。人事面有陳瑞芬之〈從制度世代析論海關人事制度的變遷〉。<sup>104</sup>此文認為：一、英人文官人事制度世代：聚焦財政與短期結果，漠視關務主權的讓渡。二、資職分立人事制度世代：聚焦內外與長期效能，遺忘法治社會的來臨。三、官職分立人事制度世代：聚焦民主與行政導向，忽略特殊制度的消逝。並提出四點省思：一、人資管理的彈性化；二、人員遞補的選擇性；三、職組職系的最佳化；四、輪調制度的可驗性。本論文探討兩岸海關組織比較，與該文著重人事制度世代間問題相關度有限。

此外，相關者有王瑞鈴之《環境變遷對我國關務體系之衝擊》。<sup>105</sup>此文採用伊斯頓政治系統動態回應模式。認為影響我國關務體系之國內因素有：一、我國經貿發展對海關業務之需求；二、業者與民眾之需求；三、其他機關委託海關代辦業務之需求。國際因素有：一、國際組織之壓力；外國海關之借鏡。其產出與回饋為：一、調降關稅稅率；二、提升行政效率；三、關務組織體系再造。該文分析我國關務體系內部組織架構、業務職掌，惟我國海關已於 2013 年改制，關政司與關稅總局已合併為關務署。本文須以前人為基礎與時俱進，該文允為奠基石之一。大陸文獻方面，主要有陳暉之〈貿易便利化下國際海關立法的新特點及貢獻〉

<sup>101</sup> 徐龍騰(2011)。〈海峽兩岸海關關稅制度的探討〉。《台北海洋技術學院學報》，卷 4：1。頁 104-113。台北：台北海洋技術學院。

<sup>102</sup> 該文參考文獻共 6 筆，原文照引如下：「1.王意家、林利忠、劉廣平（1998）。海關微稅。中山大學出版社。2.馬克斯（1998）。馬克斯恩格斯全集。大陸人民出版社。3.陳鴻瀛（2004）。海關通關實務。華偉打字排版有限公司。4.中國國際貨運代理協會（2006）。國際貨運代理理論與實務。北京氣象出版社。5. 郭建中（2007）。兩岸開放交流二十年。交流雜誌社。6. 財政部關稅總局（2007）。關務法規彙編。財政部關稅總局。」

<sup>103</sup> 吳慧燕（2002）。〈兩岸關務法制之比較研究〉，《臺灣海洋法學報》1 卷 1 期（2002/06/01）。頁 P223-255。國立臺灣海洋大學海洋法律研究所。

<sup>104</sup> 陳瑞芬（2020）。〈從制度世代析論海關人事制度的變遷〉，《政策與人力管理》。11 卷 1 期。P77-102。《政策與人力管理》（Policy and Personnel Management）為高雄市政府公務人力發展中心、義守大學公共政策與管理學系、區域治理與發展研究中心共同主編之學術性刊物。

<sup>105</sup> 王瑞鈴（2010）。《環境變遷對我國關務體系之衝擊》。國立台灣大學社會科學院政治學系碩

<sup>106</sup>，此文認為，貿易便捷化是經濟全球化對各國海關提出的挑戰。從而在國際海關立法表現出：一、立法主體的「去國家化」；二、法律效力的「軟法化」；法律內容的「趨同化」；四、國內法與國際法的「一體化」等特點。另外，本文在許多地方參考並引用陳暉之《比較海關法》與楊德森之《中國海關制度沿革》<sup>107</sup>等。

## 二、兩岸海關智慧財產權邊境措施比較

袁如逸《兩岸海關智慧財產權邊境措施研究》<sup>108</sup>與李茂〈兩岸海關保護智慧財產權制度之比較〉<sup>109</sup>涉及「兩岸關務」。袁如逸認為：「海峽兩岸智慧財產權保護合作協議」與「海峽兩岸海關合作協議」，建立了相互溝通之平臺，對於兩岸海關未來在相關措施的「法制面」與「實務執行面」之革新、發展與合作，十分重要。上述二文對海關智慧財產權邊境措施之法制面與實務執行情形進行比較分析，惟二文均歷時已久，且對本文研究相關度低，助益較小。

## 三、兩岸保稅制度比較

保稅制度，是進出口通關與徵稅的「例外」或「特殊狀況」，係指運抵國境的進口、轉口，以及其他受海關監管的貨物，在通關放行前，暫免或延緩課徵關稅的制度。保稅制度始創於英國。這種海關監管制度允許暫時免繳稅款，有利於貿易商降低貿易成本，提高經濟效益。中國清朝即有類似當代之保稅制度。臺灣較早發展先進的保稅制度，並首創「加工出口區」。中國大陸迄至 80 年代，為了適應對外貿易發展需要，陸續實施了對保稅倉庫、保稅區等一系列管理辦法和規定。經過一段時期的實踐，逐步建立了以保稅倉儲、保稅加工、區域保稅為主要內容的「具有中國特色」的保稅制度。大陸海關保稅制度，起步較慢，卻發展迅速。1979 年，中國國務院批准並授權「中國旅遊服務公司」下設免稅處（中免集團前身），開展在全國範圍內之免稅業務；同年，中國第一家免稅店開始對外營

---

士論文)。

<sup>106</sup> 陳暉(2010)。〈貿易便利化下國際海關立法的新特點及貢獻〉，《東方法學》第4期。頁127-135。

<sup>107</sup> 楊德森(2014)。《中國海關制度沿革》。太原：山西人民出版社。

<sup>108</sup> 袁如逸(2012)。《兩岸海關智慧財產權邊境措施研究》。國立政治大學國家安全與大陸研究碩士在職專班碩士論文。

<sup>109</sup> 李茂(2003)。〈兩岸海關保護智慧財產權制度之比較〉。《財稅研究》，35(1)：165-176。

業。中國大陸利用經濟特區與保稅制度，在其改革過程中作為體制上的「例外管理」，為其經濟發展開創出活路。不但取法取成功，更加以靈活善用，發展出多元化的保稅制度，從而創造出中國大陸的快速經濟成長，功不可沒。目前中國大陸海關保稅制度類型如下表：



表 1.2 大陸海關保稅制度

| 啟始年份 | 類 型                              | 首 設         |
|------|----------------------------------|-------------|
| 1979 | 免稅商店                             | 中國旅遊服務公司    |
| 1980 | 保稅倉庫                             |             |
| 1988 | 保稅工廠                             |             |
| 1989 | 出口監管倉庫                           |             |
| 1990 | 保稅區                              | 上海外高橋保稅區    |
| 2000 | 出口加工區                            | 昆山出口加工區     |
| 2003 | 跨境工業區                            | 珠澳跨境工業區     |
| 2004 | 區港聯動保稅物流園區                       | 上海外高橋保稅物流園區 |
| 2004 | 保稅物流中心（A 型，B 型）<br>B 型是多個 A 型的聚集 | 上海閔行區       |
| 2005 | 保稅港區                             | 上海洋山保稅港區    |
| 2007 | 綜合保稅區                            | 蘇州工業園綜合保稅區  |
| 2013 | 自由貿易區                            | 上海外高橋保稅區等   |

資料來源：本文蒐集多方資料自行製作

黃國田《海峽兩岸保稅制度之比較研究》<sup>110</sup>一文，比較了「保稅倉庫」、「保稅工廠」、「保稅物流」與「免稅商店」等。此文於 2006 年發表，然而兩岸保稅制度已經持續發展，規範也有所改變。葉源霖《海峽兩岸保稅制度發展比較之研究》<sup>111</sup>，為財政部關務署臺中關關員之碩士論文。何兆謙《兩岸保稅監管法制之比較研究》<sup>112</sup>一文，係屬財政部關務署內部之關員自行研究計畫。二者皆偏重於實務面。保稅制度屬於海關經濟法部分本文將會涉及，惟因性質特殊非屬本文研究範圍，爰不論其法規與實務細節。

<sup>110</sup>黃國田（2006）。《海峽兩岸保稅制度之比較研究》。國立中山大學大陸研究所碩士在職專班碩士論文。

<sup>111</sup>葉源霖（2012）。《海峽兩岸保稅制度發展比較之研究》。靜宜大學管理碩士在職專班碩士論文。

<sup>112</sup>何兆謙（2018）。《兩岸保稅監管法制之比較研究》。財政部 107 年自行研究計畫。財政部綜合規劃司。



#### 四、其他與海關實務有關文獻

其他與海關實務有關文獻，例如：《我國進口貨物稅則分類及申報實務研究》<sup>113</sup>等，皆專注於實務面與技術性，因非與本文「比較」相關，此類文獻本文不列入探討。

### 伍、海關法學與比較海關法

#### 一、海關法學

法國學者貝爾與特雷默所著的《海關法學：歐盟與法國海關法研究》，分為四部分：「海關與海關法」、「海關稅法」、「海關經濟法」與「海關訴訟法」。面對海關法內容呈現的多樣性，萬曙春（2020）認為，作者從三個緯度進行概括：「海關法的傳統規範」、「主導思想不同於關稅法的法律規定」，以及「海關訴訟法」。本書諸多開創性見解值得參考，本文爰依其分類並專注於「海關稅法」部分。

#### 二、《比較海關法》

陳暉（2011）主編之《海關高等教育教材：比較海關法》一書，在全球化的背景下，對各國海關法比較的理論、步驟和方法進行了闡述。在此基礎上，對國際上有代表性國家和地區的海關法律制度進行介紹。第二章美國海關法律制度；第三章歐盟海關法律制度；第四章 日本海關法律制度；第五章中國香港、澳門、臺灣地區海關法律制度，概述了這幾個國家的海關法律制度。並就關稅、通關、促進經濟、擔保、知識產權邊境保護、違反海關法行為、行政救濟等主題分章進行比較。陳暉此書出版於 2011 年，有關「台灣地區海關組織法」部分，仍屬舊法。2012 年 02 月 03 日公布「財政部關務署組織法」，2013 年 1 月 1 日財政部關政司與關稅總局合併為關務署。此外僅概略介紹臺灣海關法律制度，並未就大陸與臺灣海關法單獨進行比較，其主題分章之論述亦未深入。本研究與此書無重複問題。

---

<sup>113</sup> 陳恩白（2017）。《我國進口貨物稅則分類及申報實務研究》。國立臺灣大學國家發展研究所碩士論文。



### 三、〈關稅立法架構的國際比較〉

施正文等（2017）認為，國際比較研究表明，代表性國家（地區）關稅立法架構的共同趨勢是，堅持稅收法定原則下的關稅規則法典化；普遍接受稅收債務理論；重視創制適應貿易便利化的關稅徵管制度；以關稅徵收行為為核心概念和範疇確定立法架構；注意實體要素與程序要素的兼備和銜接；明確區分關稅確定行為和徵收行為；重視涉稅信息管理制度；健全關稅法律責任和關稅救濟制度等。

施正文一文，對我國關稅法僅列述如下：「台灣地區“關稅法”（1967年制定，現修訂至2014年），共有7章103條。第一章“總則”，共15條，主要包括關稅法課徵範圍、關稅定義、關稅稅率委員會、關稅徵收機關、關稅納稅義務人、涉稅信息傳輸、擔保或保證金的形式、不得進口物品等內容。第二章“通關程序”，共3節。第1節報關及查驗，其第21條規定了預先審核進口貨物之稅則號別制度。第2節完稅價格，其中規定了預審價制度。第3節納稅期間與行政救濟，共6條，規定了關稅繳納期限、關稅擔保、關稅的複查、訴願及行政訴訟等製度。第三章“稅款之優待”，共3節。第1節免稅，第2節保稅，第3節退稅。第四章“特別關稅”，共6條，規定了平衡稅、反傾銷稅、報復關稅、關稅配額和特別防衛措施。第五章“罰則”，共22條，規定了滯報費、滯納金、罰鍰、保證金等事項。第六章“執行”。第七章“附則”。」

我國關稅法目前修正日期為：民國 107 年 05 月 09 日。施文僅有章節架構描述，無涉兩岸海關法內容比較。由此可以得知，兩岸之間的海關體制與海關法之比較研究，尚待努力。

### 陸、納稅者權利保護

本文以價值性原則作為指導，原則中有關「納稅者權利保護」，以 106 年 12 月 28 日施行之《納稅者權利保護法》對《關稅法》產生重要影響。因此需要回顧此類文獻。其中對「納稅者權利保護」倡議有極大貢獻的葛克昌之《納稅者權利保護法析評》一書，最為經典。



葛克昌稍早致力於「租稅國家」與「租稅國家界限」之研究，例如其著作：〈租稅國家〉(2003)；〈租稅法：第三講 租稅國家之憲法要求〉(2005)；〈租稅法：第四講 租稅國家界限〉(2005)；〈租稅國家界限〉(2005)；〈租稅國家之憲法界限〉(2005)等。後來，葛克昌轉而積極提倡能實踐「法治國家原則」與「租稅國原則」之基礎建設：「納稅者權利保護」。例如其著作：〈納稅人基本權保護的憲法基礎〉(2005)；〈論納稅人權利保障法的憲法基礎〉(2006)；〈協力義務與納稅人權益〉(2010)；〈納稅人權利保護之立法及檢討—稅捐稽徵法第一章之一評析〉(2010)；〈稅捐協力義務與推計課稅〉(2011)等。後來彙編有專書：《納稅人權利保護—稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義》(主編：葛克昌)(2010)，最後才得以集大成，出版了：《納稅者權利保護法析評》(2018)。

葛克昌對於《稅捐稽徵法》第一章之一的無法規範《關稅法》，最終於《納稅者權利保護法》加以實踐一事，直接論述於其《納稅者權利保護法析評》之開篇第1頁。

## 柒、基本概念與專有語詞

海關的核心業務在於：依納稅義務人之申報，查驗(或免驗)貨物以確認名稱、規格與質量並依「原產地規則」認定產地；依貨名核定「稅則號別」確立稅目以適用稅率欄位與管制規定；依「估價制度」核定完稅價格確立稅基以徵稅費，其中涉及概念為數相當可觀，宜歸屬於專業術語或專有語詞，有的用詞需要有嚴謹的定義，有的則是國際或實務通行用語，於本文中視需要再行說明。以下僅略舉構框本文研究體系所需的基本概念與專有語詞數則。

### 一、海峽兩岸海關 / 海關

雖然我國係以「關稅領域」名義加入 WTO，但是本文所涉眾多法規超出「關稅領域」範圍，故以「國家」為研究單位。因此，海峽兩岸海關指稱：「中華民國海關」與「中華人民共和國海關」。本文中，中華民國、臺灣、我國，以及中華人

民共和國、中國大陸、大陸，只為比較研究之區別用，皆不涉及政治意涵。爰此，中華人民共和國海關、中國大陸海關、大陸海關，於本文之中可以替換使用。中華民國海關、臺灣海關、我國海關等，亦為替換用語。「海關」有時是統稱，有時是泛稱，不涉及個別「機關」。至於獨立行使職權之個別機關所指稱的「海關」，例如上海海關或臺中關，則為個別「機關」。

## 二、海關法

海關法可被定義為：「由國家制定的用以調整與規範貨物跨境活動的所有法律規範的總和。」<sup>114</sup>「海關法是規定進出口監督管理制度，調整海關與進出境活動有關的行為人之間、海關與相關國家機構之間，以及海關機構監管行為的行政權力義務關係的法律規範的總稱。」<sup>115</sup>惟海關法有廣義和狹義之分。「狹義的海關法是指一部單一的海關法。」<sup>116</sup>如大陸現行的《中華人民共和國海關法》。世界上大多數國家都有類似單行的海關法（或海關法典），也有一些國家沒有制定單一的海關法，而是將有關海關職能、任務、機構、工作制度等分散地規定在相關的法律文件中。

廣義的海關法是指調整海關管理活動的全部法律規範的總稱。具體來說，是指一國現行的規定該國海關性質、職能、任務、海關機構設置和領導關係、海關的權力及限制、海關的工作制度和工作方法、海關管理活動的基本內容、海關管理相對人的權利義務的所有法律規範的總稱。它既包括專門的海關法，也包括所有的海關行政法規、海關規章、海關規範性文件，還包括各種法律、行政法規中涉及海關管理的所有規定。<sup>117</sup>

本文中，海關法未特別指稱時係廣義的海關法；特別指稱《海關法》者指狹義的海關法。中華民國並沒有「一部單一的海關法」，若要指稱「中華民國海關法」

<sup>114</sup> 黃勝強、萬曙春（譯），克勞德·讓·貝爾·亨利·特雷莫（原著）（2019）。《海關法學—歐盟與法國海關法研究（第七版）》。頁 20-21。北京：中國海關出版社。

<sup>115</sup> 王意家（2011）。《海關概論（第二版）》。頁 154。北京：中國海關出版社。

<sup>116</sup> 孟楊（編）（2008）。《海關法律概論》。頁 1。北京：中國海關出版社。

時，於本文中係指：中華民國之《關稅法》、《海關緝私條例》、《懲治走私條例》與《財政部關務署組織法》等由立法院通過總統公布施行，與海關任務和組織有關之法律。中華人民共和國法律，包括全國人民代表大會制定和修改的「基本法律」和全國人民代表大會常務委員會制定並修改的「其他法律」。基本法律指只有全國人大有權制定的法律（不包括憲法）。

《中華人民共和國立法法》規定的除全國人大或全國人大常委會制定的法律之外的其他法規均不冠以「法律」之名。中華人民共和國國務院制定的行政法規，不可以冠「法律」的名字，但在與法律不衝突的情況下具有完全的法律效力。適用於全國的，國務院發布的，一般採用「規定」、「條例」或「辦法」。爰此，本文中，中華人民共和國之海關法指稱：《中華人民共和國海關法》，以及國務院依據該法所制定的《中華人民共和國進出口關稅條例》、《中華人民共和國進出口稅則》、《中華人民共和國進境物品進口稅稅率表》等。

### 三、領土國家與邊境

近數百年來，世界由主權領土國家構成。基於傳統主權論，無論是布丹（Jean Bodin）的「君主主權論（monarchical sovereignty）」、盧梭（J. J. Rousseau）的「人民主權說（popular sovereignty）或是霍布斯（Thomas Hobbes）的「國家主權說（national sovereignty）」，<sup>118</sup>其論述均奠基於一個擁有世界地理疆界的國家實體，國家主權係透過擁有確定的領土來展現。在一定地理範圍的「主權」是絕對不容外來力量介入和干預的。而此一地理範圍之疆界即為一國之「邊境」或「國境」（border）。

### 四、關稅領域

關稅領域（Customs territories）依 GATT 之定義：「係指此領域與其他各領域

<sup>117</sup> 孟楊（編）（2008）。《海關法律概論》。頁 1。北京：中國海關出版社。

<sup>118</sup> 對於主權的理論根基存在些不同觀點：國民主權說、法律主權說、國家主權說、君主主權說、團體主權說與主權否定說等。<https://zh.wikipedia.org/wiki/%E4%B8%BB%E6%AC%8A> (2022/4/11 檢索)。



間，就大部分之貿易維持各別之關稅及其他商事法令。」<sup>119</sup>依京都公約之定義：「係指適用某一締約方關稅法規之領域。」<sup>120</sup>

我國業於 2002 年 1 月 1 日以「臺灣、澎湖、金門、馬祖個別關稅領域」(the Separate Customs Territory of Taiwan, Penghu, Kinmen and Matsu, 簡稱中華臺北, Chinese Taipei) 名義加入世界貿易組織 (WTO)。取得了與各會員平等的地位和對等的權利義務。<sup>121</sup>中國大陸則於 2001 年 12 月 11 日，以開發中非市場經濟國家條件加入世界貿易組織 (WTO)。

## 五、關境

關境是海關管理中的一個基礎性概念，關係到海關法的空間效力。中華民國《關稅法》與《中華人民共和國海關法》均未對關境的概念做出明確的規定。

參照世界海關組織主持制定的《關於簡化和協調海關制度的國際公約》(簡稱《京都公約》)<sup>122</sup>中將「關境」定義為「締約方海關法適用的地域」，可以認為關境即一國海關法所實施的全部領域。海關法的空間效力範圍為關境而非國境或一國領土。《歐盟海關法典》第 3 條有對「歐盟關境」做出定義，《法國海關法典》第 1 條也有對關境做出定義。有關關境、緝私領域及關稅線等問題，於本文中涉及時再行討論。

<sup>119</sup> 請參閱，關稅暨貿易總協定，第 24 條第 2 款：

GATT, Article XXIV: For the purposes of this Agreement a customs territory shall be understood to mean any territory with respect to which separate tariffs or other regulations of commerce are maintained for a substantial part of the trade of such territory with other territories.

<sup>120</sup> 請參閱，京都公約，總附約，第 2 章，定義 12：Kyoto Convention，Ch 2, DEFINITIONS, For the purposes of the Annexes to this Convention，E12./ F25：“Customs territory” means the territory in which the Customs law of a Contracting Party applies.

<sup>121</sup> WTO 各會員之地位是平等的，權利義務也是對等的。依 WTO 設立協定 (Marrakesh Agreement Establishing The World Trade Organization) 註釋 (Explanatory Notes) 規定：「本協定及多邊貿易協定所用『國家』(country) 或『各國』(countries) 等詞，係包括任一 WTO 之各別關稅領域會員。」故，我國縱然係以「各別關稅領域」名義加入，並無損於「會員」之實質內涵。

<sup>122</sup> 關稅合作理事會(C.C.C.；於 WTO 成立後以「世界關務組織；WCO」為工作名稱)制定之《關於簡化和協調海關業務制度的國際公約 (International Convention on the simplification and harmonization of Customs procedures)》，簡稱京都公約 (Kyoto Convention) 於 1974 年 9 月 25 日生效。為因應經貿環境變化暨資訊科技快速發展，WCO 於 1999 年採認《修正版京都公約》，且成立「修正版京都公約管理委員會」(Revised Kyoto Convention Management Committee)。我國於 2006 年加入 WCO「修正版京都公約管理委員會」成為觀察員。

## 第二章 兩岸海關制度分析



從野蠻進入文明，從氏族部落進入原始國家之後便需要建立規範性秩序。維護秩序有賴於制度，治國理民，經緯政務，更需要建立制度。

「尚書諸篇，大部分為古代之公文」<sup>123</sup>，古公文書中可以呈現出當時的「制度」。馬端臨於《文獻通考》中寫道：「太古法制簡略，不可得而詳知。然以《經》、《傳》所載考之，則自伏羲以至帝堯，其所命之官，大率為治歷明時而已。」<sup>124</sup>

《尚書》第一篇為〈堯典〉，記載著唐堯首要任務在於建立制度。其建立制度是從確立「時間」體系出發，於是〈堯典〉在篇首描述堯的德行，以及因其德行影響使得「九族既睦」、「百姓昭明」與「協和萬邦」之後，隨即記述其「制定曆法」之事：「乃命羲和，欽若昊天；歷象日月星辰，敬授人時……。」<sup>125</sup>

喻中認為：「在尚書，『曆法』就是『立法』。主持制定曆法就是主持立法。如果沒有曆法，任何政治秩序和社會生活秩序都無法形成，時間也不能測度，歷史不能記錄，意義也無法凝聚。因此，曆法乃是最具基礎性的法。」<sup>126</sup>

就海關而言，制度與時間有關，「時間」的象徵在「鐘聲」。鐘聲則與「船鈔」或「船舶噸稅」有關，其證明就在中國大陸各地海關與我國關務署大樓的「海關鐘」。

由於歷史脈絡的重要性，本文無論在討論「任務」與「組織」時，或是後續將論及的「規範」與「執行」中，或多或少都會涉及歷史或關於時間的記述，一以貫之。

<sup>123</sup> 屈萬理（註釋）（1969；2016）。《尚書今註今譯》。頁1。台北：臺灣商務。

<sup>124</sup> 馬端臨。《文獻通考》，〈卷四十七·職官考一·官制總序·5〉。中國哲學書電子化計劃 / 原書來源：香港中文大學圖書館 <https://ctext.org/wiki.pl?if=gb&chapter=911953>（2021/7/18 檢索）。

<sup>125</sup> 屈萬理（註釋）（1969；2016）。《尚書今註今譯》。頁4。台北：臺灣商務。

<sup>126</sup> 喻中（2012）。《風與草—《尚書》，孔子以來歷代核心教科書之現代解讀》。頁17。香港：中和。

本文係以「海關」作為研究對象。開宗明義，首先需要瞭解關於海關的歷史淵源與相關背景，藉以探究歷史視野下海關的結構與功能。何謂「海關」？事實上，很難就海關下一個既「周延」且「互斥」的定義。當然，從歷史與各國制度而言，可以發現存在著各式各樣的海關。而且，隨著環境變遷，海關的職能也因時因地而異。「從現象或者表現形式看，近代海關與古代海關或者說『關』確實存在著很大的不同。不僅如此，即使是歷史上我們稱之為『海關』的機構，在形式上也存在著很大的差異。」<sup>127</sup>儘管如此，仍可透過不同角度與觀點來描摹出「海關」的特徵。本文認為，宜從「海關的起源」開始來理解海關的義涵。其次，誠如朝倉弘教所言：「通過追溯世界海關和關稅的歷史，使現行的海關制度和技術變得更容易理解。」<sup>128</sup>本文旨在比較兩岸海關，兩者系出同源，略述歷史淵源以明始末，應有助於瞭解兩岸海關之樣貌。

海關在世界上是一種多起源，殊途卻幾近同歸的一種制度。欲瞭解海關，從歷史視野出發應是最適合的途徑。例如，「巴爾米拉關稅」中的稅則與分類制度已具備當代制度的雛型。就任務而言，在當代的邊境管理 CIQS 制度中，大陸海關仍然維繫著某些歷史傳承，例如檢疫、船舶噸稅與出口稅等制度，以及歷史建築。而這些制度在我國海關現今已經成為歷史。就組織而言，我國終於在 2013 年，將財政部關政司與關稅總局合併為財政部關務署，使得「關政」與「關務」合一，重回正軌。因此本文比較兩岸海關制度時，並非如「制度主義」般單純比較異同，更採「新制度主義」精神也比較其變遷，例如，從《關稅法》的立法歷程與法條沿革中，發現取法他國設立的「關稅稅率委員會」，在我國因故又取消，如果只就新修正後的現行法條來看，此一制度的變革(不論變好或變差)是無從得知的。本文採多方比較，以期研究所得能用以展望未來發展。

本文分章，考慮篇幅宜相當，爰將「海關任務」與「海關組織」併為一章。本章分為：「海關發展概述」、「海關任務」、「海關組織」與「小結」等 4 節。

<sup>127</sup> 姚永超、王曉剛(編)(2016)。《中國海關史十六講》。頁 3。上海：復旦大學。

<sup>128</sup> 呂博、安麗、張韜(譯)，朝倉弘教(原著)(2006)。《世界海關與關稅史》。頁 3。上海：中國海關出版社。

## 第一節 海關發展概述



從歷史途徑進入，是瞭解海關的好方法。本節旨在敘明「海關起源」之外，擇要略述關於海關的沿革與背景，大致概覽既古老又先進的「海關」。

### 壹、海關起源：歷史視野下的結構與功能

海關的起源難以考證。然而，從歷史文物來看，敘利亞的「巴爾米拉海關牆」與中國的「鄂君啟節」分別紀錄了海關徵稅與免稅通行證，可見人類設關徵稅由來已久。朝倉弘教<sup>129</sup>於《世界海關與關稅史》記載：「所謂的巴爾米拉海關牆依然存在。雖然牆體的大部分在 2000 年的歷史中已基本消失，但還有一截 2~3 米高、幾百米長的牆體存在。商隊抵達城市的海關牆門口，接受海關雇員的檢查，並被責令在關稅稅則的基礎上繳納必要的海關稅。」<sup>130</sup>

記載「巴爾米拉關稅」的殘存石碑，高 175cm，寬 480cm，現移存於俄羅斯冬宮博物館（The State Hermitage Museum）。博物館展示說明之一如下：

巴爾米拉關稅是哈德良皇帝(137AD)時代的文物，規定了某些貨物進出口的關稅金額。巴爾米拉位於連接地中海國家與印度、阿拉伯和伊朗的貿易路線的交匯處，高度依賴著國際貿易。紡織品、香料、珠寶通過巴爾米拉運輸。關稅文本用希臘語和亞拉姆語（所謂的巴爾米拉文字是一種亞拉姆語字母）刻在一塊多孔的石灰石碑上。<sup>131</sup>

<sup>129</sup> 朝倉弘教(プロフィール；Hironori Asakura)，長期任職於世界關務組織。

<sup>130</sup> 呂博、安麗、張韜（譯），朝倉弘教（原著）（2006）。《世界海關與關稅史》。頁 47-48。上海：中國海關出版社。

<sup>131</sup> 資料來源：俄羅斯冬宮博物館。The“Palmyrian Tariff” is a document from the time of Emperor Hadrian (137 AD) which specified the size of tariffs imposed on imports and exports of certain types of goods. Situated at the intersection of trade routes which connected the Mediterranean countries with India, Arabia and Iran, Palmyra depended heavily on international trade. It was through Palmyra that cloths, spices and jewellery were transported. The text of the tariff on the stele in Greek and Aramaic was carved out of porous limestone. So called Palmyra script is known to be a variety of the Aramaic alphabet. [https://www.hermitagemuseum.org/wps/portal/hermitage/learn/interesting\\_themes/items/palmira\\_tarif/?lng=](https://www.hermitagemuseum.org/wps/portal/hermitage/learn/interesting_themes/items/palmira_tarif/?lng=) (2021/6/22 檢索)。



圖 2.1 巴爾米拉關稅“Palmyrian Tariff” 資料來源：俄羅斯冬宮博物館 The State Hermitage Museum<sup>132</sup>

中國的「鄂君啟節」<sup>133</sup>更早於「巴爾米拉關稅」(法律日期為公元 137 年 4 月 18 日)。以青銅鑄造的「鄂君啟節」是楚懷王(公元前 328—前 299 年)頒發給鄂君「啟」(封地在鄂城，今湖北)，作為水陸兩路運輸貨物的「免稅通行證」。<sup>134</sup>其車節載：「見其金節毋征，毋舍桴飼，不見其金節則征。」其舟節

<sup>132</sup> 資料來源：俄羅斯冬宮博物館。The display ‘Culture of Palmyra’ , Room 91 of the Winter Palace Palmyrian Tariff : The State Hermitage contains a unique historical document of ancient Palmyra known as the “Palmyrian Tariff”, a stone slab with an inscription in Greek and Aramaic. 國家冬宮包含一份獨特的古代巴爾米拉歷史文物：一塊石板，上面刻有希臘語和亞拉姆語，即所謂的巴爾米拉關稅。[\(https://www.hermitagemuseum.org/wps/portal/hermitage/learn/interesting\\_themes/items/palmira\\_tarif/?lng=\(2021/6/22 檢索\)\)](https://www.hermitagemuseum.org/wps/portal/hermitage/learn/interesting_themes/items/palmira_tarif/?lng=(2021/6/22%20%E5%95%9F%E7%AF%80))。

<sup>133</sup> 「節是古時由帝王或政府頒發用於水陸交通的憑證。就形制而言，有虎形、馬形、龍形、竹節形。早期的節剖竹為之，《周禮·小行人》中有所記載。後來雖用青銅鑄造，但仍多取竹節之形。鄂君啟節共出土 5 件。1957 年 4 月出土於安徽省壽縣東郊丘家花園的有車節 3 件(形式和銘文均相同)，舟節 1 件，自銘“金節”。1961 年 12 月在壽縣出土舟節 1 件。舟節 2 件，車節 3 件，合在一起則呈圓筒狀。據銘文記載，其鑄造時間是楚懷王六年(公元前 323 年)，為懷王頒發給封地在今湖北鄂城的鄂君啟於水陸兩路運輸貨物的免稅通行證。銘文還嚴格規定了水陸運輸的範圍、船隻的數量、載運牛馬和有關折算辦法，以及禁止運送銅與皮革等物資的具體條文。」<https://www.newton.com.tw/wiki/%E9%84%82%E5%90%9B%E5%95%9F%E7%AF%80> (2022/2/5 檢索)。

<sup>134</sup> 「『鄂君啟節』，青銅製成，形似剖開的竹節，是當時楚懷王(西元前 328—前 299 年)發給受封在湖北鄂城的鄂君啟的水、陸通行符節。古人為防奸杜偽，在鑲嵌工藝的基礎上進行“錯金銀”再創作，故又稱《錯金鄂君啟銅節》。此次出土共有 4 件，其中車節 3 件，舟節 1 件。車節長 29.6 公分，寬 7.1 公分，厚 0.6 公分，弧寬 8.0 公分。舟節長 31 公分，寬 7.2 公分，厚 0.7 公分，弧寬 8.0 公分。車節為陸路通行政，三件大小相同，可拼成一個大半圓的“竹筒”(五件可拼成一個完整的)。每件計有銘文 9 行，行 16 字，共計 150 字(重文 4 字)。舟節為水路通行證，較車節稍長，每件計有銘文 9 行，行 18 字，共計 165 字(重文 2 字，合文 1 字)。」現分藏於北京中國歷史博物館和合肥安徽省博物館。請參閱，夏征農，陳至立(主編)(2009)。《辭海》，第六版彩圖本。第 0535 頁。上海：上海辭書出版社。

載：「見其金節毋征，毋予饌食；不見其金節則征。如載馬、牛、差以出入關，則征於大府，毋征於關。」（圖 2.2 與圖 2.3）<sup>135</sup>金節完整記載古代的關津制度，為中國現存最早的通關憑證。



圖 2.2（左圖）：戰國鄂君啟金節（安徽省博青銅館藏：右為舟節、左為車節）圖 2.3（右圖）：鄂君啟金節細部圖  
資料來源：陳至立（2009）

由於目前考古文物有限，朝倉弘教認為：

亞當·斯密（曾任蘇格蘭海關專員）在其著名的《國富論》一書中指出：海關，意謂著按慣例付款，「自從遠古以來」就已存在，但我們還不能準確地說它究竟從什麼時候開始。

一個比較能接受的觀點是，早期人類的文明起源於美索不達米亞（底格里斯河和幼發拉底河的兩河流域）、埃及（尼羅河流域）、印度次大陸（印度河流域）和中國（黃河流域）。由於海關是最古老的財政體

<sup>135</sup> 車節銘文如下：「大司馬昭陽敗晉師於襄陵之歲，夏口之月，乙亥之日，王居於茂郢之游宮。大工尹口以王命，命集尹口口，口尹逆，口令阮為鄂君啟之口口鑄金節。車五十乘，歲能返。毋載金、革、鬲（澀）、箭，如馬、如牛、如特，屯十以當車；車如楛（棒）徒，屯廿廿（二十）楛以當一車，車以毀於五十乘之中。自鄂往，庚易丘，庚邠城，庚口禾，庚昌楚（或作楚），庚繁易，庚高丘，庚下口（蔡），庚居鄴，庚郢。見其金節毋征，毋舍梓飼，不見其金節則征。」舟節銘文如下：「大司馬昭陽敗晉師於襄陵之歲，夏辰之月，乙亥之日，王處於茂郢之游宮。大攻尹睢王台命集尹口口、緘尹逆、緘令口為鄂君啟之府口鑄金節。屯三舟為舸，五十舸，歲一返。自鄂往，逾油，徒（涉）漢，就邠，就芑易（雲陽），逾漢，就郢，逾夏，內口，逾江，就彭逆，就松易，入瀘江，就爰陵，徒（涉）江，入湘，就誓，就洮易，入耒，就柳，沅、澧、油、徒（涉）江，就木關，就郢。見其金節毋征，毋予饌食；不見其金節則征。如載馬、牛、差以出入關，則征於大府，毋征於關。」

制之一，所以，假設海關誕生於這些人類文明的發源地，應該是比較合理的。<sup>136</sup>



從文物考察海關的起源而言，可以發現幾個海關的主要特徵：一、財政機制：「海關本身是一個很古老的財政機制，也許是最古老的收錢方式。」<sup>137</sup>二、商業活動與公共政權：「雖然海關最早的情形還不為人所知，但在世界某些地區，海關的活動可以追溯至遙遠的古代。在這些地方都具備兩個必要條件，即商業活動的存在和公共政權或者至少是統治者或頭領的存在。」<sup>138</sup>

「據稱西洋遠在埃及古王朝時代，即紀元前三千五百年至二千年前後，已有關稅存在。」<sup>139</sup>然而在中國，迄至夏商皆無關於海關之史實可稽。「夏商無海關記錄。……無論從歷史古籍，還是考古發掘中都未有關海關的記錄。」<sup>140</sup>白雪燕提到：「中國海關的起源或啟始時間，有殷商說、西周說、春秋說、戰國說、西漢說、唐朝說、清朝說等各種不同的觀點，至今沒有統一的定論。」<sup>141</sup>惟，就「執行政府禁令，稽查行李出入」<sup>142</sup>而言，「執禁以稽」已是西周時設關的重要任務。

關於海關的起源，古代文獻有許多記載。其中《周禮》是較為重要的論證史料。從『古者，境為上關』、『關，要塞也』、『關，界上門』等史料來看，設關已是西周時期的一種政治行為。當時的關，主要為陸地關，其任務是管理進出境的商旅和貨物。戰爭時，則起到防止人員外逃和抵禦外敵入侵的軍事作用，即《禮記·王制》中所說的『關執禁以稽』，意思是注意檢查那些穿異服、講異言的形跡可疑的人。<sup>143</sup>

<sup>136</sup> 呂博、安麗、張韜（譯），朝倉弘教（原著）（2006）。《世界海關與關稅史》。頁 7-8。上海：中國海關出版社。原文有關註腳為：亞當·斯密《國富論》，1818 年，第二卷第 294 頁。

<sup>137</sup> 呂博、安麗、張韜（譯），朝倉弘教（原著）（2006）。《世界海關與關稅史》。頁 1。上海：中國海關出版社。

<sup>138</sup> 同上註。《世界海關與關稅史》。頁 1。

<sup>139</sup> 朝倉弘教（1983，昭和五八年）。《世界關稅史》。東京：日本關稅協會。

<sup>140</sup> 陶明、楊永康、劉國華、趙優珍（編著）（2002）。《WTO 與海關實務》。頁 18。上海：上海人民出版社。

<sup>141</sup> 白雪燕（主編）（2011）。《中國海關概論》。頁 2。上海：中國海關出版社。

<sup>142</sup> 陶玉其（1969）。《中國關稅制度及實務》。頁 8。台北：作者自版。

<sup>143</sup> 陶明、楊永康、劉國華、趙優珍（編著）（2002）。《WTO 與海關實務》。頁 56。上海：上海人民出版社。

《周禮·地官·司徒》記載了〈司市〉、〈司門〉和〈司關〉制度，是現存最早系統闡述司關制度的文獻。「這項制度規定了各關『司關』官吏的職位、職責、屬員、員役的結構、編制；規定對出入境人員和物資實行各種類別的許可證『節』、『傳』管理；確定諸關必須履行查禁、徵稅及緝私等職能，如果有違反禁令、逃避管理的現象，就要沒收物品，懲罰當事人。」<sup>144</sup>

從《周禮》記載探究海關的起源而言，可以發現幾個海關的主要特徵：一、制度建立：任務明確、組織嚴謹；二、職能多元：查禁、徵稅、緝私與裁處。

根據《續通典》之記載，我國之國際貿易始自漢初與南越的通商。而最早在國境設立機構，以通過稅性質對海運進出口貨物徵收國境關稅，載之史籍者，則始於西元 782 年（唐德宗時期）。時值海上交通頻繁，如阿拉伯與波斯商人皆從海上前來貿易。朝廷在重要口岸如廣州、泉州、杭州、明州等設置『市舶司』，由『提舉市舶使』主管。職司檢查進出港口之船貨、稅捐稽徵及其他有關貿易管理事宜，並『對外國商船徵收 10% 至 30% 之關稅……此為中國港口海關之誕生』，已具現代海關雛形。<sup>145</sup>

至於對外國進出關口之貨物，設置現代陸路海關管制徵稅，則以光緒 15 年與法國約定在廣西龍州、雲南蒙自設關為嚆矢。<sup>146</sup>

北宋《冊府元龜·卷五百四·邦計·關市》：「《周禮》，司關掌國貨之節。神農為市，致天下之人，故出入有征，交易而退，將俾人知禁物有平也。自漢興以還，國用斯廣，故察其過所，謹其貨財，譏訶偽遊，以重其明禁，增加賦算，以給乎！有司斯亦因時有為以助經費者也。自茲厥後蓋無改焉。」<sup>147</sup>

<sup>144</sup> 白雪燕（主編）（2011）。《中國海關概論》。頁 3。上海：中國海關出版社。

<sup>145</sup> 王昭銘、嚴嘉美（2011）。〈中國海關與關稅之源流初探〉，《今日海關》季刊 62 期。頁 42-56。臺北：關稅總局。

<sup>146</sup> 同上註，王昭銘、嚴嘉美（2011）。

<sup>147</sup>（宋）王欽若。《冊府元龜》〈卷五百四·邦計·關市·58〉。中國哲學書電子化計劃 / 原書來源：浙江大學圖書館 <https://ctext.org/wiki.pl?if=gb&chapter=223513>（2021/7/18 檢索）。本文重新標點。



據《元典章》和《元史·食貨志》等史籍記載，至元十七年(A. D. 1280)，上海市舶司提控(職位名)王建楠建議實行『番貨雙抽』、『土貨單抽』制度。雙抽，是指舶貨進口要抽解即徵收關稅，內地商人從海商手中購買舶貨時要再抽解，故稱為雙抽。而從沿海其他地區口岸來的土產則無第一次抽解，只在海商出賣時上稅，稱為單抽。此舉開創近代關稅保護國貨的先聲，充分顯示了我國古代市舶制度的合理性。<sup>148</sup>

唐、宋、元，均有市舶司之設置，掌管蕃(洋)貨海船貿易徵稅之事。從國境海關與進出口徵稅而言，可以發現幾個海關的主要特徵：一、國際互市通商；二、國境海關之設置；三、監理檢查進出港口之船貨與稅捐稽徵；四、貿易管理；五、保護關稅。

中國古代國際貿易之設關徵稅，雖史無詳確考證，有學者信其必在極早時期。楊德森稱：「西曆紀元前五二二年。(周)中國已有對外稅關之設立。約在紀元前一四〇年與匈奴部落有國際貿易。」<sup>149</sup>古代的關到今天的海關有著演變過程，世界各國無不是從古代內地稅關發展到國境海關的。

從國家型態的歷史演進的角度來看，中國曾經歷部族、封建、大一統帝國與現代民族國家幾個時期。特別是西周形成了華夏民族和封建國家，同時又形成了東方特有的『天下』式政治秩序觀念和朝貢貿易體系。西周關的出現與佈局，其影響長達數千年。直至晚清，中國被動採納歐洲為中心的國際秩序，在從大一統帝國轉型為中華民族國家痛苦的過程中，近代統一型的國境海關地位日益重要。在近代化的歷史背景下，中國傳統的稅關體系逐步被瓦解和消亡。<sup>150</sup>

總縮而言，迄至清初，中國傳統的稅關體系雖已具備當代海關諸多特徵與職能，惟尚未構成當代之 CIQS 制度。

<sup>148</sup> 陶明、楊永康、劉國華、趙優珍(編著)(2002)。《WTO 與海關實務》。頁 58。上海：上海人民出版社。

<sup>149</sup> 楊德森(2014)。《中國海關制度沿革》。頁 1。太原：山西人民出版社。

<sup>150</sup> 姚永超、王曉剛(編)(2016)。《中國海關史十六講》。頁 14-16。上海：復旦大學。



## 貳、近代海關：中國新制海關之沿革<sup>151</sup>

明代由於倭寇之侵擾與海禁森嚴，市舶司並未如唐、宋、元時，具備海關徵收進出口稅之功能。至於內地關津方面，明代設立了鈔關。「明初朱元璋認為宋、元關市之徵過於繁苛，所以立國之初，務求輕簡。其後稅收品類逐漸增加，至水路運輸大為發展後，為疏通鈔法，自宣德四年（西元 1429 年）起，始於運河、長江水系等水陸要衝地方先後設置十三所稅關。因起初係以鈔（紙幣）交稅，故又稱鈔關。」<sup>152</sup>

徵收關稅的機關，在中國之所以稱為「海關」，係源於清初海疆不靖，東南未定，因此嚴禁海上貿易，1681 年荷蘭獻計協助清軍攻下臺灣，以其有功於清，遂開放海禁，准其互市之請，故於 1684 年在中國沿海四省設立海關（四樞關）：「粵海關」位於廣東省澳門<sup>153</sup>、「閩海關」位於福建省漳州、「浙海關」位於浙江省寧波、「江海關」位於江蘇省雲臺山（今鎮江）等，其中以廣東粵海關最重要<sup>154</sup>，均隸屬地方督撫。由於四個關都近海，首長被命名為「海關監督」（Superintendent of Customs，由市舶使改稱而來），始見「海關」正式名稱，「為我國官文書正式有海關的開始」。<sup>155</sup>

自 1759 年（乾隆 22 年），清廷規定廣州為唯一對外的通商口岸，自此「粵海關」成為百年來中國唯一的海關<sup>156</sup>，且為中國海關與大清水關的代名詞。直至鴉片戰爭結束，1842 年與英國訂立南京條約，始開放廣州、廈門、福州、寧波、

<sup>151</sup> 本項與次項部分內容取材並修改自：王昭銘、嚴嘉美(2011)。〈中國海關與關稅之源流初探〉，《今日海關》季刊 62 期。頁 42-56。台北：關稅總局。

<sup>152</sup> 姚永超、王曉剛，《中國海關史十六講》，頁 33，上海，復旦大學出版社，2016 年。

<sup>153</sup> 「粵海關於 1685 年成立，官署設在省城（廣州）天字碼頭，關部行台則設在澳門關前街和關後街之間的地段。據《粵志》與《黃埔船掛號口圖》記載，在黃埔口設黃埔稅館、夷務所、買辦館和永靖營等機構。1849 年，關部台改設於廣州黃行郵政辦公。」<https://www.wikiwand.com/zh-hk> (2021/9/16 檢索)。

<sup>154</sup> 貿易活動南移的原因如：廈門、寧波兩地商人的資金薄弱、沒有可以遵循行的貿易慣例與成文法等。請參閱，趙淑敏(1982)。《中國海關史》。頁 3，台北，中華文化復興運動推行委員會。

<sup>155</sup> 蔣廷黻(1981)。《中國與近代世界的大變局》。頁 176。台北，里仁。

<sup>156</sup> 「乾隆 20 至 24 年間，洪任輝（James Flint，英國東印度公司通事）為爭取外商在中國貿易之自由、待遇之平等，試行赴寧波貿易未果後，北上天津向朝庭申訴。惟事與願違且遭三年困圍之災，朝庭且加重浙江口岸的關稅，限制洋船的貿易，廣州遂成為唯一合法的國際貿易港埠，史稱『洪任輝案（The Case of Mr. Flint）』，直到道光年間的鴉片戰爭時都沒有改變。自此「粵海關」即成為中國海關與大清水關的代名詞。」請參閱，財政部關稅總局(1995)。《中華民國海關簡史》，頁 5。並請參閱，趙淑敏(1982)。《中國海關史》。頁 4，台北，中華文化復興運動推行委員會。

上海五口為通商口岸，重新設關，恢復多口貿易的環境。嗣後有清一代，與列強之戰屢戰屢敗，根據對外簽訂之條約，所有沿海港口、陸地邊境、長江沿岸港口……漸次開放。截至國民政府對日抗戰勝利，光復台灣後，復以濁水溪為界，北稱台北關，總關設於基隆；南稱台南關，總關設於高雄。<sup>157</sup>當時，分佈於全國之海關共計有三十八個關區。

1854年6月29日（清咸豐4年），吳淞太道兵備道吳健彰與英、美、法三國駐上海領事在崑山舉行會議，會後決議由三國代表與吳健彰共同組成關稅管理委員會（Board of Inspectors）。隨後（7月12日）由其共組之海關正式成立，此為現制海關之起源。<sup>158</sup>1858年在「中英天津條約」的附約「通商章程善後條約」<sup>159</sup>中，規定引用外人主政（主要為英籍），並讓英人取得全中國海關應任用洋員之承諾，而總覽全國徵稅事宜者，則為英籍之總稅務司，各關則由稅務司主掌。依據條約規定，爾後各通商口岸設置海關課徵關稅，悉按外國制度運作，此謂「新關」。新關建立之前的海關則為舊關（常關），新、舊關並分別徵收不同名目的稅賦。<sup>160</sup>民國肇建，然而關稅之支配權尚操於外人之手，「除設關中國、收出入中國之稅外，全不似『中國』之海關。」<sup>161</sup>直到1925年在北京召開關稅特別會議時始通過：「各締約國茲承認中國享有關稅自主的權利，應允許解除各該國與中國間現行條約內的束縛，並允許中國國定關稅定率條例於1929年1月1日生效。」<sup>162</sup>嗣至1928年北伐成功，國民政府召開全國第一次財政會議並發表宣言與各國分別訂立平等、互尊主權之關稅新約，同時設置關務署主管全國關務。<sup>163</sup>

<sup>157</sup> 中國租稅研究會(編印)(1992)。《中華民國賦稅史》。頁553。台北：財政部財稅人員訓練所。

<sup>158</sup> 趙淑敏(1982)。《中國海關史》。頁14，台北，中華文化復興運動推行委員會。

<sup>159</sup> 通商章程善後條約第十款：「關於海關任用洋員一事，各口統一制度（One Uniform System）；任憑總理大臣邀請英人幫辦稅務……毋庸英官指荐干預。」請參閱，葉雅極(1992)。《中國近代海關史評述》。頁13。台北，作者自版。

<sup>160</sup> 「自1842年（道光22年）與英國簽訂南京條約，開放廣州、廈門、福州、寧波、上海五口為通商口岸設置海關後，原國內徵收之「鈔關稅」，為與「海關稅」區別，而以「常關稅」稱之。徵收對象限於以帆船載運國內貨物貿易之轉運，至於國際貿易之進出口貨物則由海關稽徵稅費。」請參閱，陶玉其(1969)。《中國關稅制度及實務》。頁9。台北：作者自版。

<sup>161</sup> 趙淑敏(1982)。《中國海關史》。頁26，台北，中華文化復興運動推行委員會。

<sup>162</sup> 同上註。趙淑敏(1982)。頁24。

<sup>163</sup> 惟「迨至1931年1月1日起，方實施完全國定之自主稅率。國民政府遷台後，至1960年總稅務司李度(我國海關最後一位洋員；the last foreigner)」退休，總稅務司始由國人方度首次擔任主持關務，自此外籍關員退除殆盡，我國海關關員悉為國人，行政管理權始完全收回。」王昭銘、嚴嘉美(2011)。〈中國海關與關稅之源流初探〉，《今日海關》季刊62期。頁42-56。台北：關稅總局。



圖 2.4 蔣中正手書「關稅自主」 資料來源：財政部關務署海關博物館<sup>164</sup>

### 參、當代海關：基本概念與主要職能

世界上最早的海關出現在地中海沿岸<sup>165</sup>之埃及<sup>166</sup>、羅馬<sup>167</sup>和希臘城邦<sup>168</sup>。在未有貨幣時期，領主即於城門外、橋梁、道路上設置關卡，向往來商旅收取城邦關稅。商人為取得領主的保護與通行的權利，以商品贈送領主，是為原始形態之關稅。至中世紀時，歐洲大陸各封建領主於水陸要津設關卡，對進出其管轄範圍內的貨物徵稅，「名謂使用稅，以為保護交通之報酬」<sup>169</sup>，此為內地關稅演進之由來。中國古代國際貿易之設關徵稅，雖史無詳確考證，而東西學者咸信其必在極早時期。楊德森稱：「西曆紀元前五二二年。（周）中國已有對外稅關之設立。約在紀元前一四〇年與匈奴部落有國際貿易。」<sup>170</sup>惟關於中國古代海關起源於何時，觀點紛紜。臺灣徵收關稅的史實則較明確。

<sup>164</sup> 財政部關務署海關博物館館藏 <https://museum.customs.gov.tw/> (2022/4/14 檢索)。

<sup>165</sup> 「古希臘、羅馬時期的海關，主要是防止奴隸外逃和外敵入侵。戰爭時期，關卡封閉，戒備森嚴儼然是軍事要塞」。請參閱，陶明等編著(2002)。《WTO 與海關實務》。頁 52。上海：上海人民出版社。

<sup>166</sup> 「證明埃及關稅之存在，其最古老之記錄，似為第 26 王朝尼卡奧（紀元前 609-594 年）時期之石柱，然參照埃及文明之連續性、一貫性特質加以考慮，則追溯至古王國或中王國時期已有關稅之存在，此種推論，尚屬適當。」張朝欽（譯），朝倉弘教（原著）（1990）。《世界關稅史》。頁 6。台北：財政部財稅人員訓練所。

<sup>167</sup> 「羅馬在關稅發展史上甚為重要。在古代時已出現關稅稅率表，關稅以從價稅為主，從量稅為輔」。請參閱，葉雅極(1998)。《關稅驗估理論與實務》。頁 31。台北：作者自版。

<sup>168</sup> 「希臘城邦時代，古雅典對進出口之貨物，依其價格課徵 2% 關稅；對同盟都市，出入海港之入貨品，則課徵 5%」。請參閱，陳琮(1963)。《關稅之理論與制度》。頁 1。台北：中國財政學會。

<sup>169</sup> 張鴻春（1980）。《關稅概論》。頁 1。台北：世界書局。

就關稅的歷史與實踐而言，關稅有內地關稅及邊境關稅；課稅權威當局可以是中央政府、也可以是地方政府、領主貴族，甚至是殖民地占領者政府賦予特許權之經營者，例如荷據台灣時的荷蘭東印度公司。<sup>171</sup>黃秀政等於《臺灣史》中記載：「1625年（明天啟5年）起，在臺灣之荷蘭當局開始向來臺灣的日本商人課一成的貨物輸出稅。」<sup>172</sup>進出口稅中，較重要的應該是鹿肉出口稅、烏魚和烏魚子出口稅。<sup>173</sup>另「（台灣）生產多量之米糖，故每年均有整船之米及糖裝運至別處，公司對此收關稅，獲利可觀。」<sup>174</sup>除一般商品輸出所課徵的關稅外，荷蘭對大陸漁民在台灣海域所補得的漁獲，亦按數量課徵10%的出口稅（漁業稅）。當時，自大陸來的漁船，必須先向荷蘭人領取執照，才得以至各漁場捕魚，捕魚後載返回大員繳納什一稅，才得以返回大陸。<sup>175</sup>

古代的「關」到今天的「海關」有著演變過程。世界各國無不是從古代內地稅關發展到國境海關的。徵收內地關稅易導致妨礙交通及阻撓產業發展等弊端，因此在民族國家形成後，為謀經濟之統一與產業之發展，必需整頓關卡林立之現象，乃裁撤地方性關卡，以國家為單一關稅領域（Customs territory），由國家統一立法制定關稅制度並實施關稅政策，國境稅的形式於焉形成。<sup>176</sup>至於國際上最早樹立國境關稅者為英國。<sup>177</sup>當代海關，係結合國家(或關稅領域)、主權與權力、政府機關(海關組織)、規範與執法等要素，以邊境管理為主，兼具財政、經濟等(正、反、顯性與隱性)各種功能，所形成的一種特殊結構。

<sup>170</sup> 楊德森(2014)。《中國海關制度沿革》。頁1。太原：山西人民出版社。

<sup>171</sup> 「荷蘭東印度公司，正名為聯合東印度公司（荷蘭語：Vereenigde Oostindische Compagnie，VOC），是荷蘭歷史上為向亞洲發展而成立的特許公司，成立於1602年3月20日，1799年解散，是世界第一家跨國公司、股份有限公司（指公開而非特權股份），世界上第一間證券交易所也在阿姆斯特丹由荷蘭東印度公司創立。」  
<https://zh.wikipedia.org/wiki/%E8%8D%B7%E5%85%B0%E4%B8%9C%E5%8D%B0%E5%BA%A6%E5%85%AC%E5%8F%B8>（2022/2/9 檢索）。

<sup>172</sup> 黃秀政等(2004)。《臺灣史》，頁41。台北：五南圖書出版公司。

<sup>173</sup> 吳聰敏(2008)。〈荷蘭統治時期之贖社制度〉，《臺灣史研究》。第十五卷第一期，頁6。中央研究院臺灣史研究所。

<sup>174</sup> 周憲文(1956)。〈荷蘭時代台灣之掠奪經濟〉，《臺灣經濟史四集》。台銀經濟研究室編。頁65。台北：台灣銀行。

<sup>175</sup> 曹永和(1956)。〈明代台灣漁業志略捕說〉，《臺灣經濟史四集》。台銀經濟研究室編。頁33。台北：台灣銀行。

<sup>176</sup> 葉雅極(1998)。《關稅驗估理論與實務》。頁3、29。台北：作者自版；並請參閱，葉雅極(1990)。〈重建一部海關最新法典〉，《今日海關》第18期。頁22。台北：海關總稅務司署。

<sup>177</sup> 張鴻春(1980)。《關稅概論》。頁1。台北：世界書局。

最廣義的概念係指一個國家或關稅領域具有執行邊境管理完全權力與職能的機關。最狹義的係指一主權國家或一關稅領域的權威當局，對「貨品」<sup>178</sup>通過一國（或關稅領域）關境緝私線（我國為沿海 24 海浬），或經由通商口岸（如：港口、津渡、隘口、關卡、機場、商埠、驛站、郵局、保稅區）通過關稅線<sup>179</sup>流通時，執行邊境管理的國家行政機構。我國海關屬於此類。至於臺灣與大陸皆稱「海關」，不稱「稅關」，其來有自。

海關一詞外文名稱有 Customs、Customs Service（美國）、Customs House（英國）、Zolihause（德國）、Douance（法國）……等多種，日本和韓國則稱為稅關。<sup>180</sup>

我國之所以採用海關為名，乃滿清入主中原以後，於康熙 23 年決定重新設立負責對外貿易事務的機構，並定名為海關，取代了歷代沿用數百年的『市舶司』管理體制。<sup>181</sup>至於目前仍採用『海關』一詞而未沿用日制『稅關』用語乙節，我國立法院於 1967 年審議「關稅法」時，曾多所討論。惟鑒於『海關』一詞襲用已久，既有歷史淵源，復可與日本有別，於是使用「海關」名稱遂告確定，並於當年 8 月 8 日正式公佈『關稅法』。另外，太平天國時期，海關與稅關係分別指稱中央海關和地方稅關，且清朝海關專指新制洋關，有別於中國自己管理之『常關』與內地稅之『釐卡』，則就制度傳承而言，續稱為『海關』應屬適當。<sup>182</sup>

<sup>178</sup> 貿易法第二條所稱貨品，「包括附屬其上之商標權、專利權、著作權及其他已立法保護之智慧財產權。」

<sup>179</sup> 指海關放行作為與時點。

<sup>180</sup> 王昭銘（2004）。《論全球治理下之貿易秩序與關稅政策自主性：以 WTO 體系之關稅政策及其規範為例》。頁 89。台中：逢甲大學公共政策研究所，碩士論文。

<sup>181</sup> 「市舶司是中國在唐、宋、元、及明初在各海港設立的管理海上對外貿易的官府，相當於現在的海關。明清兩朝反覆「海禁」。明洪武三年(1370年)「罷太倉黃渡市舶司」。洪武七年(1374年)撤銷福建泉州、浙江明州、廣東廣州三市舶司。清康熙二十四年（1685年）撤銷全部市舶司，設立江、浙、閩、粵四處海關。乾隆二十二年（1757年），乾隆南巡，在蘇州親眼目睹洋商船隻絡繹不絕，引起警覺，下旨除粵海關外，撤銷所有其他海關，是為「一口通商」。 <https://zh.wikipedia.org/wiki/%E5%B8%82%E8%88%B6%E5%8F%B8> (2022/2/9 檢索)。

<sup>182</sup> 王昭銘、嚴嘉美（2011）。〈中國海關與關稅之源流初探〉。《今日海關》季刊 62 期。頁 42-56。台北：關稅總局。

當代海關最主要職能為「執行管制」與「稽徵關稅」，為防止逃避管制與偷漏稅費，從而需要「查緝走私」。此外，各國海關通常有一附屬卻相當重要的職能，亦即「統計」。有的海關還要「管理助航設施」。



海關管理之標的是有形具體(tangible)的人員、貨品與運輸工具；管理之時機是標的通過國境或關卡(通商口岸或其他通關節點)流動與流通時。運輸的載體有船舶、航空器、機動車輛、動物馱獸(牲畜)與人員等。海關的通關業務分為運輸工具、貨物與旅客通關。運輸工具與旅客流動為入境與出境。貨物流通為進口與出口。貨物經過一國通商口岸再轉往另一國則為轉口。

另外，海關還有保稅與退稅等「經濟功能」。保稅屬於進出口通關與徵稅的例外，是指在海關監管之下暫時處於未稅或免稅狀態。此外，「反傾銷稅」與「平衡稅」等特別關稅<sup>183</sup>亦具有經濟功能。對於運輸工具、貨品與人員的流通，海關透過監理、稽查與查驗等手段進行管理。為查緝走私，各國大多配置了擁有司法警察權的專責機構，例如中國大陸的海關緝私局與越南的反走私調查局。然而，基於特殊歷史因素與政治環境，我國海關只在各關區成立查緝單位，並未設置緝私專責機構。

海關核心機制在於：依納稅義務人之申報，查驗(或免驗)貨物以確認名稱、規格與質量並依「原產地規則」認定產地；依貨名核定「稅則號別」確立稅目以適用稅率欄位與管制規定；依「估價制度」核定完稅價格確立稅基以徵收稅費。海關徵稅有進口稅與出口稅(我國目前不課出口稅)。關稅主要為從價稅，稅基(完價格稅)乘以稅率等於稅額；少數為從量稅或從價從量複合稅。一般關稅之外，還有平衡稅、反傾銷稅、報復性關稅等特別關稅。有的國家海關還徵收其他消費稅或代徵稅費。此外，海關還有免稅、退稅與關稅配額等各種措施。

<sup>183</sup> 我國於民國 56 年制定關稅法時，已將平衡稅及反傾銷稅制度作原則性規定，嗣於 73 年 7 月訂定「平衡稅及反傾銷稅課徵實施辦法」（以下簡稱『實施辦法』）就申請及調查程序為具體規定。嗣後，財政部並於 82 年起積極配合貿易法之公布及東京回合反傾銷規約等國際規範並考量業者需求進行「實施辦法」第一階段之修法，於 83 年 11 月 17 日發布實施，對於申請、調查程序、時效控制有更完備、明確且有利於當事人之規定。

資料來源：財政部關務署：首頁>貨物通關>反傾銷及平衡稅措施>我國反傾銷制度簡介 [https://web.customs.gov.tw/singlehtml/717?cntId=cus1\\_79264\\_717](https://web.customs.gov.tw/singlehtml/717?cntId=cus1_79264_717) (2022/4/11 檢索)。

## 第二節 海關任務

各國海關在不同時期各有其不同的作用，也就是說，角色與功能是與時俱進而有所變動的。但是有一個基本特性是不變的，那就是：人與物流通的「管制點」——「關」（門、埠：port）。當代海關不同於古代與近代海關，是具有「現代性」的現代化海關。亦即，當代海關的角色功能隨時代變遷而有其當代的任務。紀登斯（Anthony Giddens）在《現代性的後果》（*The Consequences of Modernity*）一書中根據四種基本的制度來界定現代性：資本主義（capitalism）、工業主義（industrialism）、監控能力（surveillance capacities）與對暴力工具的控制（control of the means of violence）。<sup>184</sup>無疑地當代海關具備了此四種現代性，特別是基於國家主權對外維護國家利益，基於統治權力對內進行政府施政的「監控能力」。

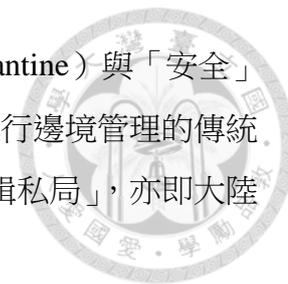
多數國家更是運用「對暴力工具的控制」，透過其具有武力的機制（例如：緝私局、海關執法局）進行邊境管理（包括與邊境管理有關的延伸與衍生之境內事務）。紀登斯認為：「全球化同時涉及了資本主義市場和一系列的社會關係，以及商品的流動、資本的流動、技術的流動、觀念的流動、文化形式的流動，並且，人們通過全球性的網路社會，跨越了民族國家的疆界……科技以及資本運作的傳遞，創造了新型全球化的相互連結的世界。」<sup>185</sup>邊境管理體制必須對全球化的「流動」進行嚴密監控。就海關而言，主要體現在「物流」與「人流」，以及因而衍生的「疫病」、「貨品質量」與「安全」等風險管理。現代國家為遂行其「監控能力」，漸漸地形成了現代化的 CIQS (Customs, Immigration, Quarantine, Security) 制度，惟各國有其各自的制度。

最廣義的海關是一個統一的邊境管理機關，包括了 CIQS 的所有功能。狹義的海關係指一個國家或關稅領域中負責執行關務法令的機關。介於其間，一個以 C (對貨物與物品執行邊境管理) 為主，包含 IQS 部分功能的機關，都可以稱為海關。IQS 的管理以國境為基準，C 的管理則以關境為基準。關境可能大於或小於國境。我國邊境管理體制，分散權責於多個機關，亦即採「分權 CIQS 制度」，亦即海關只負

<sup>184</sup> Giddens, Anthony (1990). *The Consequences of Modernity*. p56-59. Stanford: Stanford U.P.

<sup>185</sup> Kellner, Douglas (2002). *Theorizing Globalization*. P287. *Sociological Theory* 20: 285-305.

責對「物品」執行邊境管理，而移民(Immigration)、檢疫(Quarantine)與「安全」(Security)等並非海關任務。至於中國大陸，除了對「物品」執行邊境管理的傳統任務之外，尚具有「質量監督與檢驗檢疫」部門，更有「海關緝私局」，亦即大陸海關的任務採「CQS」與邊檢(Immigration)分權制度。



## 壹、我國海關的任務

海關是「國家主權」之象徵與實踐手段。《中華民國憲法》第 107 條規定：「左列事項，由中央立法並執行之：……六 中央財政與國稅。……十一 國際貿易政策。十二 涉外之財政經濟事項。……」我國海關主管法律有《關稅法》與《海關緝私條例》，另外《財政部關務署組織法》規定了海關掌理的工作事項，亦即，此三者明訂了我國海關的任務。我國海關的主要任務，表現於「中華民國海關關徽(圖 2.5)」<sup>186</sup>的組成要素：1.象徵「國家主權」之國徽；2.象徵「徵稅」之財帛古幣；3.象徵「管制」之門禁鑰匙；4.象徵「緝私」與「執法」之執法天平；5.象徵「助航設施」之燈塔。



圖 2.5 中華民國海關關徽

資料來源：財政部關務署基隆關<sup>187</sup>

<sup>186</sup> 海關總稅務司署於 1975 年公開甄選新關旗及關徽。1976 年 12 月 30 日以臺字六八一號通函發布現行關旗、關徽，1977 年 1 月 1 日生效。

<sup>187</sup> 資料來源：財政部關務署基隆關網頁「中華民國海關關徽」。其說明為：我國海關關徽於民國六十六年一月一日正式啟用，採圓形設計，由五項圖式組合而成，每一圖式均代表其特殊涵義：中：梅花，為我國國花。上：燈塔，代表海關業務之一，更代表海關前程光明遠大。(註：配合政府組織改造，燈塔管理業務已於 102 年移交交通部航港局)下：天平，代表海關關員執行查緝、查驗任務，公平公正。左：「財」字標記，一方面代表海關隸屬財政部，同時代表海關主要業務 - 稽徵關稅。右：鑰匙，代表海關關員開啟海關大門，主管貨物、旅客進出國境業務，一方面代表關員運用智慧，執行查緝、檢視，揭發私梟匿藏私貨之密窩等涵義。

[https://keelung.customs.gov.tw/singlehtml/190?cntId=cus3\\_190\\_190\\_6](https://keelung.customs.gov.tw/singlehtml/190?cntId=cus3_190_190_6) (2022/4/12 檢索)。



其次，《懲治走私條例》賦予之任務，海關為最重要的執行機關。再者，我國為世界貿易組織(WTO)會員，須善盡 WTO 會員之權利與義務。另外，履行國際條約與國際協力中關於海關事務，以及其他機關委託與協力事項等，均屬於海關之任務。茲分述如下：

## 一、國家主權之象徵與實踐手段

我國為主權獨立之民主共和國。《中華民國憲法》第 2 條規定：「中華民國之主權屬於國民全體。」中華民國海關職司國家邊境管理，是「國家主權」之象徵與實踐手段，是國家統治和政治權力的具體展現所不可缺的機關。主權，是指在特定領土範圍之內，一個能夠行使至高無上權威的政治實體（political entity）所具有的政治權力。根據 Thomson 的定義，主權是「國家的內部及外部的行為者承認在其領土範圍內，它有絕對的權威去強制干預任何活動。」<sup>188</sup>《中華民國憲法》第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」海關稽徵關稅之對象不限本國人或外國人，即為主權實踐之顯例。「關稅為對通過國境貨物在稅關所徵收之強制收入(租稅)，亦即代表國家主權之對外實施。」<sup>189</sup>執行其他邊境管理之主權作為，亦復如是。儘管在全球化強力衝擊下，民族國家主權遭受弱化、某些內部領域失去掌控能力以及其在邊境某種程度上被突破。然而就實體貨品供應鏈之流通，以及無法虛擬化的人員行動而言，主權國家的「國境線」以及「關境線」卻是一系列極為嚴密的防衛網絡。從而掌控一國關卡與節點的海關，肩負了國家邊境管理的重責大任。

## 二、《關稅法》賦予之任務

我國邊境管理體制採 CIQS 分權機制，海關只負責對「物」的邊境管理。中華民國《關稅法》第 4 條規定：「關稅之徵收由海關為之。」為明確我國海關的「任務」，需要先釐清我國「海關」的角色定位。

<sup>188</sup> Thomson, Janice E. (1995 : 219), "State Sovereignty in International Relations: Bridging the Gap Between Theory and Empirical Research," *International Studies Quarterly*, Vol. 39, 1995, pp. 213-233.

<sup>189</sup> 陶玉其 (1969)。《中國關稅制度及實務》。頁 34。台北：作者自版。

相對於《中華人民共和國海關法》中對海關的定義：「中華人民共和國海關是國家的進出關境監督管理機關……。」中華民國《關稅法》並未定義「海關」為何。由於我國是世界貿易組織(WTO)的會員國，而且我國於 2006 年成為「世界關務組織」(World Customs Organization, WCO)「修正版京都公約管理委員會」觀察員，所以，「修正版京都公約」<sup>190</sup>的定義具有參考價值。依據《關於簡化和協調海關制度的國際公約(經修訂)》(INTERNATIONAL CONVENTION ON THE SIMPLIFICATION AND HARMONIZATION OF CUSTOMS PROCEDURES (as amended))，亦即「修訂後的京都公約」(the Revised Kyoto Convention)之總附約第 2 章 E6./ F10：「『海關』是指負責管理海關法律和徵收關稅和稅收，並負責適用與貨物進出口、移動或儲存有關的其他法律法規的政府部門；」<sup>191</sup>上開定義顯示二種主要職能：一、徵稅：「徵收關稅和稅收」；二、貨物通關：「貨物進出口、移動或儲存」，據此可以對應到《關稅法》第 1 條規定：「關稅之徵收，貨物之通關，依本法之規定。」從而可以確認我國海關的主要任務為「關稅徵收」與「貨物通關」。至於「運輸工具」與「旅客」，以其作為物之載體而受海關管理。

### 三、《海關緝私條例》賦予之任務

海關為執行管制與稽徵關稅必須查緝走私方能克盡其功。《海關緝私條例》第 1 條規定：「私運貨物進出口之查緝，由海關依本條例之規定為之。」第 3 條

---

<sup>190</sup> 外交部網站說明：「為促成全球通關程序之調和及簡化，WCO 訂有「京都公約」(Kyoto Convention)。為因應經貿環境變化暨資訊科技快速發展，WCO 於 1999 年採認「修正版京都公約」，且成立「修正版京都公約管理委員會」(Revised Kyoto Convention Management Committee)。《京都公約》，全稱是《關於簡化和協調海關制度的國際公約》(International Convention on the simplification and harmonization of Customs procedures)，簡稱京都公約(Kyoto Convention)，於 1973 年 5 月 18 日在日本京都簽署，於 1974 年 9 月 25 日生效。內容囊括了各項海關業務制度，被公認為國際海關領域的基礎性公約，作為世界海關組織四大支柱性公約之一。修訂後的京都公約(RKC)是主要的貿易便利化海關公約。它由世界海關組織製定並於 2006 年 2 月 3 日生效。它是對 1973-1974 年通過的《簡化和協調海關程式的國際公約》(京都公約)的更新和修訂。RKC 旨在通過協調和簡化海關程式和做法來促進貿易。為此，公約為現代海關程式和技術提供了標準和推薦做法。」  
[https://subsite.mofa.gov.tw/igo/News\\_Content.aspx?n=F29A02A9D36C47F0&sms=22C3B697A101DF19&s=2EDCE341D11733F0](https://subsite.mofa.gov.tw/igo/News_Content.aspx?n=F29A02A9D36C47F0&sms=22C3B697A101DF19&s=2EDCE341D11733F0) (2022/2/9 檢索)。

<sup>191</sup> 京都公約文本：“Customs” means the Government Service which is responsible for the administration of Customs law and the collection of duties and taxes and which also has the responsibility for the application of other laws and regulations relating to the importation, exportation, movement or storage of goods;  
[http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf\\_revised\\_kyoto\\_conv/k\\_yoto\\_new/gach2.aspx](http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/k_yoto_new/gach2.aspx) (2021/6/28 檢索)。

前段規定：「本條例稱私運貨物進口、出口，謂規避檢查、偷漏關稅或逃避管制，未經向海關申報而運輸貨物進、出國境。」第 6 條規定：「海關緝私，應在中華民國通商口岸，沿海二十四海里以內之水域，及依本條例或其他法律得為查緝之區域或場所為之。」惟，我國邊境管理體制採 CIQS 分權機制，查緝走私非專屬海關任務。懲治走私條例第 1 條規定：「為懲治私運政府管制物品或應稅物品之進口或出口，特制定本條例。」海岸巡防法第 3 條第 1 項第 3 款規定：「海巡機關掌理下列事項：……海域、海岸、河口與非通商口岸之查緝走私、防止非法入出國、執行通商口岸人員之安全檢查及其他犯罪調查。」《海關緝私條例》非屬於刑事法律，而且海關只負責沿海二十四海里以內之水域與通商口岸<sup>192</sup>之查緝走私，亦即我國海關是在「有限權力」下執行緝私任務。

#### 四、《財政部關務署組織法》被授予之職權任務

依據《中央行政機關組織基準法》第 4 條規定：「下列機關之組織以法律定之。」財政部關務署為三級機關，爰以法律規定《財政部關務署組織法》，「為我國關務政策規劃、推動、督導及關務法規擬訂之機關，隸屬財政部，掌理關稅稽徵、查緝走私、保稅、貿易統計及接受其他機關委託代徵稅費、執行管制。」<sup>193</sup>行政機關組織法規定機關之管轄、權限與任務。《財政部關務署組織法》第 1 條規定：「財政部為辦理全國關務業務，特設關務署（以下簡稱本署）。」第 2 條規定：「本署掌理下列事項：一、關務政策之規劃、推動、督導及關務法規之擬訂。二、關稅稅則、稅率政策與制度之規劃及進口稅則分類案件之處理。三、貨物通關、稅費徵免與代徵、邊境管理之代辦及通關相關業者之管理。四、查緝走私、邊境管制、情資分析、風險管理、緝毒犬隊建置等查緝業務之規劃、執行及督導。五、退稅、保稅區、免稅區關務業務政策之規劃、推動及督導。六、關務資訊業務之規劃、推動、執行及督導。七、貨物價格調查與事後稽核業務之規劃、執行及督導。八、關務統計業務之規劃、推動及執行。九、其他有關關務事項。」財政部關務署組織法第 2 條規定事項，均係為落實關稅法與海關緝私條例

<sup>192</sup> 我國境內通商口岸外之內地，海關雖得為「市面查緝」，惟必須與相關機關協力執行，至少要有當地警察機關的配合。

<sup>193</sup> 財政部關務署：認識關務署 [https://web.customs.gov.tw/singlehtml/27?cntId=cus1\\_27\\_27\\_1262](https://web.customs.gov.tw/singlehtml/27?cntId=cus1_27_27_1262) (2021/6/30 檢索)。

關於通關、徵稅與緝私之業務分工。其中「關務統計」較為特殊，「根據貨物進出口報單資料，定期編製海關進出口貿易統計，為顯示我國經貿動向，及政府釐定財經政策之重要參考資料。」<sup>194</sup>



## 五、《懲治走私條例》賦予之任務

《懲治走私條例》第 1 條規定：「為懲治私運政府管制物品或應稅物品之進口或出口，特制定本條例。」《海關緝私條例》第 1 條規定：「私運貨物進出口之查緝，由海關依本條例之規定為之。」兩者最明顯之差異在於是否專屬「由海關……為之。」

## 六、善盡 WTO 與「WCO 關稅估價技術委員會」會員之權利與義務

我國於 2002 年 1 月 1 日以「台灣、澎湖、金門、馬祖個別關稅領域」(the Separate Customs Territory of Taiwan, Penghu, Kinmen and Matsu, 簡稱中華臺北, Chinese Taipei) 名義加入世界貿易組織 (WTO)。WTO 各會員之地位是平等的，權利義務也是對等的。依 WTO 設立協定 (Marrakesh Agreement Establishing The World Trade Organization) 解釋性注釋 (Explanatory Notes) 規定：「本協定及多邊貿易協定所用『國家』(country) 或『各國』(countries) 等詞，係包括任一 WTO 之個別關稅領域會員。」<sup>195</sup>我國縱然係以「個別關稅領域」名義加入，並無損於「會員」之實質內涵。此外，我國為「世界關務組織」(World Customs Organization, WCO)<sup>196</sup> WCO 下屬之「關稅估價技術委員會」會員，亦應盡相關的權利與義務。

<sup>194</sup> 財政部關務署官網：認識關務署。

[https://web.customs.gov.tw/singlehtml/2224?cntId=cus1\\_99232\\_2224](https://web.customs.gov.tw/singlehtml/2224?cntId=cus1_99232_2224) (2021/6/30 檢索)。

<sup>195</sup> Explanatory Notes:

The terms “country” or “countries” as used in this Agreement and the Multilateral Trade Agreements are to be understood to include any separate customs territory Member of the WTO.

In the case of a separate customs territory Member of the WTO, where an expression in this Agreement and the Multilateral Trade Agreements is qualified by the term “national”, such expression shall be read as pertaining to that customs territory, unless otherwise specified.

[https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/04-wto\\_e.htm](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/04-wto_e.htm) (2021/6/29 檢索)。

<sup>196</sup> 「『世界關務組織』(World Customs Organization, WCO) 總部設在比利時布魯塞爾，最高決策機構為理事會(Council)，由全體會員組成，其下設有政策委員會及調和稅則制度、關稅估價、原產地規則等技術性委員會。WCO 下屬之『關稅估價技術委員會』旨在探討 WTO 關稅估價協定之技術面事項，以確保 WTO 會員對協定解釋及適用之一致性；故 WTO 之會員均為該委員會成員。該委員會每年固定於 4 月及 10 月召開會議，針對國際間關稅估價政策及實務發展趨勢進行討



## 七、其他任務

代辦業務在歷史上是中國新制海關非常殊異的特色。「海關早期除徵收關稅外，引進西方的新觀念與新制度，並參與中國許多自強運動，諸如籌建海軍、港務、郵政、助航設備、氣象、教育、外交等。其中港務（原隸屬海關海務部門，惟遷台後不再管轄港務）、郵政曾由海關代辦，後來港務局、郵政總局成立，始分別移交其接管。」<sup>197</sup>

燈塔等助航設施歷來向由海關建設與管理，是「世界唯一由海關經營燈塔的國家。」<sup>198</sup>至 2013 年 1 月 1 日起，因中央政府組織改造，海關將助航業務移撥由交通部航港局掌管。然而有燈塔標誌之「中華民國海關關徽」，則為傳承歷史，維持不變。目前，我國海關的其他任務，主要是各機關委託代辦之業務。海關是經濟部經貿政策的重要戰略夥伴與實踐機制。衛福部更是需要海關的協力方能落實政策。海關的其他任務還包括跨域協力業務。

我國海關執行其他關務相關法規業務可分為三類<sup>199</sup>：

- (一) 關稅以外稅費之徵收：包括營業稅、貨物稅、菸酒稅、特種貨物及勞務稅、菸品健康福利捐及推廣貿易服務費；
- (二) 協助國內其他主管機關執行輸入或輸出管理規定：包括貨品輸出入檢驗檢疫、大陸物品輸入管理，及對限制輸入或輸出貨品之進出口憑輸入或輸出許可

---

論。我國於 2002 年正式成為會員後，持續派員出席相關會議，除有助掌握國際間關稅估價政策及實務之發展趨勢外，亦增加我國與 WCO 秘書處及其他 WCO 會員代表互動及交流機會。」  
<https://subsite.mofa.gov.tw/igo/News> (資料來源：外交部) (2021/8/19 檢索)。

<sup>197</sup> 財政部關務署。〈認識關務署〉。<https://web.customs.gov.tw> (2021/6/30 檢索)。

<sup>198</sup>「自 1842 年鴉片戰爭結束後，清廷戰敗簽訂中英南京條約，同意開放 5 個通商港口，卻毫無建造燈塔等助航設施的經驗，便由當時擔任海關總稅務司長的英人赫德負責興建與維護，自此也成為世界唯一由海關經營燈塔的國家。」請參閱，潘云薇(2013)。〈海關博物館 開門見山話關務〉。BOOK Boom Magaine。2013 年 7 月第 108 期。國立公共資訊圖書館/出版品/《書香傳遠 圖書館家族 Library》。(2021/9/16 檢索)。

<https://www.nlpi.edu.tw/JournalDetailC003313.aspx?Cond=da6056c0-a5a6-4eab-a0db-298230298671>

「自清同治七(1868)年，始由海關總稅務司署首次在北京成立船鈔股，專責辦理助航設備、港灣建設及航道疏濬等業務。至民國元年，船鈔股改海政局；民國 14 年，海政局又改海務部，隸屬臺北關；民國 58 年，又將其業務交由海關總稅務司署(今為關稅署)海務科接管，臺灣地區所有燈塔及其助航設備的修建與維護工作，即不再由關區負責；民國 59 年 7 月又將海務科改名為海務處。」請參閱，交通部航港局官網：燈塔與航路標識。

<https://www.motcmpb.gov.tw/Information/Detail/3125d6a4-8313-4065-960f-0574776f60cb?SiteId=1&Nodeld=495> (2021/6/30 檢索)。

<sup>199</sup> 財政部關務署 (2020)。《財政部關務署簡報》。頁 34。台北：財政部關務署。



文件放行；

(三) 執行洗錢防制物品業務：包括查核旅客入出境攜帶之新臺幣、外幣、人民幣及黃金等數量是否符合主管機關規定。

另外，財政部關務署「海關緝毒犬培訓中心」以及關區緝毒犬隊，應國內各機關請求，辦理國內各機關團體請求協助或公務行銷案件，並代訓執勤犬。依據《海關緝毒犬培訓中心設置及管理要點》第 1 點規定：「為建立海關緝毒犬培訓機制，提升犬隻育種及訓練技術，以培育、訓練優秀與高效能緝毒犬，俾有效部署、運用及管理，並落實毒品防制工作，特訂定本要點。」第 32 點規定：「培訓中心得設置聯絡窗口，辦理國內各機關團體請求協助或公務行銷案件，並視實際需要及各關之緝毒犬隊可運作範圍，調派協助。」第 34 點規定：「培訓中心得應國內各機關之請求，並視實際需要，代訓各類執勤犬。」；「國內各機關請求代訓執勤犬，應敘明執勤犬種類、數量，並同意負擔代訓執勤犬之合理費用，向培訓中心提出申請。前項執勤犬，得由培訓中心提供，完訓後，由請求代訓機關運用及養護，其犬舍及相關設備，應由培訓中心評估認可。培訓中心得定期派員至請求代訓機關評估完訓犬隊之效能，並給予專業建議。」目前國安團隊執行維安的「爆裂物偵測犬」即由海關育、訓並移撥。

此外，依據《海關緝私條例》第 6 條規定：「海關緝私，應在中華民國通商口岸，沿海二十四海里以內之水域，及依本條例或其他法律得為查緝之區域或場所為之。」海關可以會同當地警察機關進行「市面查緝」。

至於盛極一時的海上查緝已不復昔日盛況。海關轄下的緝私艦隊，到 1934 年時已擁有主力巡緝艦 26 艘、巡緝艇 40 餘艘，抗戰勝利後，海關又接收日本部分賠償艦艇，以及美國改裝的巡緝艦艇。1949 年時，海星號艦曾負責運送中央銀行黃金及白銀來臺的機密任務。<sup>200</sup>惟 2013 年機關改制，大型緝私艦移撥海巡署後，目前僅餘小型緝私艇，執行近海及港區水域巡緝。

<sup>200</sup> 財政部史料陳列室<http://museum.mof.gov.tw/fp.asp?xItem=3711&ctNode=36&mp=1> (2021/9/16 檢索)。



## 貳、大陸海關的任務

我國採 CIQS 分權制度。然而中國大陸卻撤銷國家質量監督檢驗檢疫總局，自 2018 年 4 月 20 日起，將出入境檢驗檢疫的管理職責和隊伍劃入海關管理。另外，於 2019 年根據《公安部職能配置、內設機構和人員編制規定》，「海關總署緝私局」調整為公安部與海關總署雙重領導，以公安部為主，列入公安部內設機構序列（序列號由公安部二十四局調整為十四局）。目前中國大陸邊境管理採 CQS 制度，從而大陸海關的任務與我國海關，有同有異。大陸海關的任務主要規範於《中華人民共和國海關法》，在海關法（一級法）之下的條例（二級法）、辦法（三級法）等有關法律與行政法規命令，則源於許多的政治決定、工作方針與不斷地改革。目前正在執行 2017 年 2 月 4 日生效的「“十三五”時期海關發展規劃」，而大陸海關總署在「署統發〔2020〕150 號《海關總署關於成立“十四五”海關發展規劃編制工作領導小組的通知》」<sup>201</sup>後，正在進行規劃新的發展。

「近代中國海關是一個極其特殊的組織，與一般海關不同，除遵照一系列中外不平等條約的相關規定以及海關制定的規章展開徵稅業務外，海務港務也是其基本業務之一。此外，舉凡郵政、教育、世博會、商標註冊、華工出國以及內政外交中大事件，無不與近代海關和總稅務司有重大關係。」<sup>202</sup>與一般國家的海關不同，歷來有些朝代不徵關稅，而在計劃經濟下可以縮減職能，甚至發生中外海關史上絕無僅有的由外貿部門管理海關情形。例如，在社會動亂下（文化大革命），1967 年 7 月海關停止徵收關稅；1969 年海關被正式解除貨運監管職責。直到 1980 年，海關再度受到重視，直屬國務院。「近代中國海關在引進西方近代海關制度的基礎上，結合各項不平等條約的規定，承擔了稅務、海務、郵務等龐雜任務，其中稅務類又以監管、徵稅、查私、統計四項為海關的主要任務。」<sup>203</sup>由於「海關的基本任務是海關在不同時期內，通過長期的監管實踐活動逐步形成，並由國家以法律形式加以認定的。」<sup>204</sup>在環境變遷下，檢視大陸海關任務之前宜先行說明相關沿革，瞭解其發展脈絡。

<sup>201</sup> 大陸海關總署。索引號：41/2017-00005。信息分類：綜合政務/其他。生效日期：2017-02-04。

<sup>202</sup> 姚永超，王曉剛編著，《中國海關史十六講》，頁 136，復旦大學，2016 年。

<sup>203</sup> 白雪燕（主編）（2011）。《中國海關概論》。頁 59。上海：中國海關出版社。

<sup>204</sup> 同上註。白雪燕（主編）（2011）。頁 59。



## 一，大陸海關沿革節略

### (一)新中國海關法律法規的制定

1950年1月27日，中國中央人民政府政務院通過《中央人民政府政務院關於關稅政策和海關工作的決定》，確定新中國海關政策的基本方向，指出「必須制定中華人民共和國海關法規，確定海關的組織、權限與職責等。」1951年3月至5月間，新中國史上第一部海關法《中華人民共和國暫行海關法》和《中華人民共和國海關進出口稅則》《中華人民共和國海關進出口稅則暫行實施條例》，先後經過國務院批准頒布，從此確立中國海關法律體系的初步框架。<sup>205</sup>

### (二)社會主義建設探索時期

從1953年中國社會主義改造起，到社會主義建設探索階段，以及文化大革命時期，受高度計畫經濟體制和封閉型經濟環境的影響，海關的行政管理體制幾經變更。1953年1月9日，政務院作出《中央人民政府政務院關於海關與對外貿易管理機關實行合併的決定》，將中央人民政府海關總署劃歸中央人民政府對外貿易部領導，與對外貿易部對外貿易管理總局合併組成中央人民政府對外貿易部海關總署，各口岸對外貿易管理局及其分支機構也與當地海關合併，統稱海關，這就是習慣上所稱的「關局合併」。從1958年起對外貿易部即醞釀將各地海關建制下放至各省、直轄市、自治區人民委員會管理。1960年11月，經對外貿易部上報國務院批准，各地海關體制下放省、市、自治區管理，受地方政黨和對外貿易部雙重領導，以地方為主。各地海關體制下放後，1961年5月15日，經國務院批准，對外貿易部海關總署正式更名為對外貿易部海關管理局。文化大革命」期間，對外貿易部海關管理局幾度被精簡縮編，各地海關機構亦遭破壞。機構編制被層層下放，各自為政，海關的國家統一的進出口監督管理職能被削弱。1968年11月21日，取消海關管理局建制，海關與商檢部門合併成立外貿部第三業務組，後又改稱第四業務組。為恢復國家外貿管理機構的正常工作秩序，1970年12月，對外貿易部報請國務院批准，將海關及商檢部門由第四業務組改為「海關商檢局」。這段時間，只有少量人員維持海關、商檢領導部門工作，組內和局內未再設處及職能機構。1971年，由於中華人民共和國恢復了在聯合國的合法地位，特別是1972

年 2 月美國總統尼克森訪華，美國等西方國家對中國的全面封鎖開始解凍，中國對外貿易逐漸增長。為了加強管理工作，1973 年 2 月 26 日，對外貿易部報請國務院批准恢復海關管理局建制，負責全國海關的指導工作。1980 年 2 月國務院決定改革海關管理體制，將全國海關建制收歸中央，恢復成立海關總署，直屬國務院，統一管理權國海關及其業務。<sup>206</sup>

### (三)改革開放之後

改革開放之後，全國海關建制重新收歸國務院統一管理。國務院根據形勢發展需要，於 1980 年 2 月發布了《國務院關於改革海關管理體制的決定》，指出：「海關工作具有對外統一性和全國海關統一性的特點。為了充分發揮海關的監督管理職能，必須改革現行以地方為主的海關管理體制，加強集中統一領導。」「全國海關建制歸中央統一管理，成立中華人民共和國海關總署作為國務院直屬副部級機構，統一管理全國海關機構和人員編制、財務及其業務。」同時，關於各地海關的領導關係問題，規定「各地海關受所在省、市、自治區人民政府監督指導。」1987 年《中華人民共和國海關法》第 3 條規定：「國務院設立海關總署，統一管理全國海關。國家在對外開放的口岸和海關監管業務集中的地點設立海關。海關的隸屬關係，不受行政區劃的限制。海關依法獨立行使職權，向海關總署負責。」從而在法律上確立海關系統集中統一的領導體系。1998 年國務院機關改革時，海關總署升格為國務院「正部級直屬機構」，統一領導全國海關及口岸管理工作。<sup>207</sup>

### (四)中國海關的現代化

《中華人民共和國海關法》於 1987 年 7 月 1 日起實行。在總結《暫行海關》實施 36 年的經驗和近 9 年改革成果的基礎上，借鑒外國海關法立法經驗，按照適應開放、促進開放和保障開放的要求制定的。這部法律共有 7 章 61 條，確立了海關組織、監管、關稅、查緝走私、海關統計制度的各項基本原則。《中華人民共和國海關法》的公佈實施，標誌著中國海關法制建設步入全面發展的新時期。<sup>208</sup>

<sup>205</sup> 姚永超、王曉剛（2016）。《中國海關史十六講》。頁 212。上海：復旦大學出版社。

<sup>206</sup> 同上註。姚永超、王曉剛（2016）。頁 219-221。

<sup>207</sup> 同上註。姚永超、王曉剛（2016）。頁 230-231。

<sup>208</sup> 同上註。姚永超、王曉剛（2016）。頁 235。

## 二、當代大陸海關的任務

「海關的基本任務是海關在不同歷史時期內，通過長期的監管實踐活動逐步形成，並由國家以法律形式加以認定的。」<sup>209</sup>根據 1951 年《中華人民共和國暫行海關法》第 2 條規定，海關基本任務為「監管」、「徵稅」和「查私」三項，並融入海關關徽<sup>210</sup>圖案（圖 2.6）之中。



圖 2.6 中華人民共和國海關關徽

資料來源：中華人民共和國海關總署<sup>211</sup>

1953 年，海關與對外貿易管理機關合併，按照《對外貿易管理暫行條例》規定，海關增加三項任務，1.執行對外貿易許可證制度，審查價格，簽發進出口許可證；2.管理登記進出口廠商；3.擬訂本口岸出口計劃，報中央核准，並組織其實現。1955 年 12 月 8 日，對外貿易部發布了《海關對進出口貨物的監督檢查職責和實施辦法》，增加「檢查揭發貨運事故」任務。1981 年 4 月召開的全國海關關長會議解除檢查揭發貨運事故這項基本任務。

<sup>209</sup> 白雪燕（主編）（2011）。《中國海關概論》。頁 59。上海：中國海關出版社。

<sup>210</sup> 「鑰匙上之三齒」表徵海關的基本任務為「監管」、「徵稅」和「查私」三項。「中國海關關徽，模仿自蘇聯海關關徽的設計。海關關徽於 1953 年開始使用，由海神 Mercurius 的雙盤蛇帶翼權杖（Caduceus）與金色鑰匙交叉組成。商神杖象徵商業貿易，鑰匙象徵國門。」  
<https://zh.wikipedia.org/wiki/%E4%B8%AD%E5%8D%8E%E4%BA%BA%E6%B0%91%E5%85%B1%E5%92%8C%E5%9B%BD%E6%B5%B7%E5%85%B3> (2022/2/9 檢索)。

該關徽是中華人民共和國海關的專用標誌。1997 年 5 月 27 日中華人民共和國海關總署令（第 64 號）發佈《中華人民共和國海關關徽使用管理辦法》，自 1997 年 7 月 1 日起實施。第二條規定：「關徽是中華人民共和國海關的專用標誌。」「關徽由商神手杖與金色鑰匙又組成。商神手杖代表國際貿易，鑰匙象徵海關為祖國把關。關徽寓意着中國海關依法實施進出境監督管理，維護國家的主權和利益，促進對外經濟貿易發展和科技文化交往，保障社會主義現代化建設。」

<sup>211</sup> 資料來源：中華人民共和國海關總署關網 / 總署概況 / 海關關徽。

<http://www.customs.gov.cn/customs/zsgk93/302260/index.html> (2022/4/12 檢索)。

1987年1月第6屆全國人民代表大會第19次常務委員會通過的《中華人民共和國海關法》第2條規定海關的基本任務有四項，除了保留《中華人民共和國暫行海關法》規定的監管、徵稅和查私三項任務外，增加了編制海關統計的任務。



當前大陸海關的任務可以概分為：海關法賦予之任務、其他有關法律賦予之任務，其他法律之協力任務，以及其他任務。茲略述如下：

### (一) 海關法賦予之任務

中國大陸「全國人民代表大會常務委員會」2017年11月4日修正發布，2017年11月5日實施之《中華人民共和國海關法》，第1條規定：「為了維護國家的主權和利益，加強海關監督管理，促進對外經濟貿易和科技文化交往，保障社會主義現代化建設，特制定本法。」第2條規定：「中華人民共和國海關是國家的進出關境（以下簡稱進出境）監督管理機關。海關依照本法和其他有關法律、行政法規，監管進出境的運輸工具、貨物、行李物品、郵遞物品和其他物品（以下簡稱進出境運輸工具、貨物、物品），徵收關稅和其他稅、費，查緝走私，並編制海關統計和辦理其他海關業務。」將立法目的以明文規定列為法律的第一條為中國大陸一般的立法慣例，往往也是作為思想指導。

孟楊於《海關法律概論》將海關法第1條與第2條結合如下<sup>212</sup>：

1. 維護國家的主權和利益
2. 加強海關監督管理
3. 促進對外經濟貿易和科技文化交往
4. 保障社會主義現代化建設
  - (1) 依法監管進出境的運輸工具、貨物與物品
  - (2) 徵收關稅和其他稅費
  - (3) 查緝走私
  - (4) 編製海關統計

<sup>212</sup> 孟楊（編）（2008）。《海關法律概論》。頁5。北京：中國海關出版社。



本文認為，立法目的具有價值性，在當前有相當的穩定性，可以第 1 條立法目的為縱軸；以第 2 條四項基本工作任務為橫軸，具有可調整性，二者交織成海關的使命與時代任務。亦即，透過四項基本工作任務以達成立法目的賦予的使命。

表 2.1 海關法賦予之任務

| 立法目的 / 基本任務     | 監管 | 徵稅 | 查緝 | 統計 |
|-----------------|----|----|----|----|
| 維護國家的主權和利益      | ○  | ○  | ○  | ○  |
| 加強海關監督管理        | ○  | ○  | ○  | ○  |
| 促進對外經濟貿易和科技文化交往 | ○  | ○  | ○  | ○  |
| 保障社會主義現代化建設     | ○  | ○  | ○  | ○  |

資料來源：本文自行建構/製作

## （二）其他有關法律賦予之任務

與我國不同，檢驗檢疫為中國大陸海關現有的職能，而徵收船舶噸稅我國海關已將業務移轉至交通部。相關法律如下：

1. 《中華人民共和國刑法》
2. 海關相關法律：《中華人民共和國船舶噸稅法》。
3. 檢驗檢疫相關法規：《中華人民共和國食品安全法》、《中華人民共和國進出口商品檢驗法》、《中華人民共和國國境衛生檢疫法》、《中華人民共和國進出境動植物檢疫法》。

## （三）其他法律之協力任務

與我國類似，中國大陸海關執行許多非海關專屬的職能，主要相關法律如下：

1. 知識產權（智慧財產權）海關保護法律：《中華人民共和國商標法》、《中華人民共和國著作權法》、《中華人民共和國專利法》。
2. 環境保護法律：《中華人民共和國固體廢物污染環境防治法》。



#### (四) 其他任務

王意家認為：「隨著一個國家在不同時期的政治與經濟需要，給海關增加一些特殊的任務，這是近幾年來世界各國海關業務發展趨勢之一。」<sup>213</sup>「我國賦予海關的其他任務有：1.組織實施進出境知識產權海關保護。2.研究擬定口岸對外開放的整體規劃及口岸規範的具體措施和辦法，審理口岸開放。3.全國打擊走私綜合治理工作，負責組織、協調和管理走私工作。4.對關稅的有關立法進行調研，稅法起草和稅法執行過程中的一般性解釋工作。5.出口商品原產地規則協調管理。」<sup>213</sup>

黃丙志認為：「具體而言，在當前形勢下，海關管理活動面臨著以下領域的新課題。(1)環境保護。(2)社會安全。(3)緝毒。(4)知識產權保護。(5)反偷渡。(6)打擊恐怖主義。」<sup>214</sup>

海關的任務隨著海關的職能變化而發展。高融昆在〈論國際海關現代化戰略的背景和特徵〉一文中論述道：「海關管理職能已經從徵稅、緝私等傳統經濟領域進一步向環保、社會安全、知識產權保護、戰略武器控制等現代社會領域擴展，海關業務量的增加和職能作用的擴大，使海關的管理資源、業務制度、官員的知識結構表現出嚴重的不適應。」<sup>215</sup>於是海關面臨著一系列深層次的變革。

隨著環境變遷，海關的任務勢必與時俱進：

實際上，近年來關於海關現代化、海關大監管體系、海關風險管理、海關非傳統職能、海關與國際貿易便利化等問題的一系列思考和探索，都是隨著海關職能的發展變化而提出的。可以從這些現象中推導出這樣一個事實：由於關稅減讓成為各國追求貿易自由化的不可逆轉的目標，海關正日益疏遠著與關稅的關係，但卻在國家間交往中日亦履行著越來越多的職能。<sup>216</sup>

<sup>213</sup> 王意家(2011)。《海關概論》。頁89。北京：中國海關出版社。

<sup>214</sup> 黃丙志(2018)。《海關管理概論》。頁36-38。上海：復旦大學出版社。

<sup>215</sup> 高融昆(1996)。〈論國際海關現代化戰略的背景和特徵〉。《中國海關》。第89期，頁31。

<sup>216</sup> 姚永超、王曉剛(2016)。《中國海關史十六講》。頁8。上海，復旦大學出版社。



## 參、兩岸海關任務比較

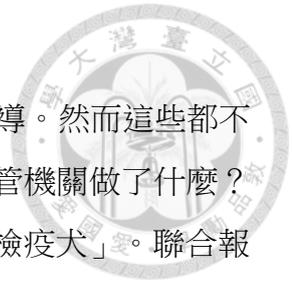
兩岸海關都是國家主權的象徵與國家權力在邊境管理的執行者。各國海關歷來傳統的主要任務為「徵稅」與「管制」。如同陶玉其所說：「關務行政範圍就世界各國現狀分析，除關稅稽征及貨運查緝為稅關專屬職掌外，尚有管制實施、代征業務、貿易統計，若干國家兼及助航設施等附屬職掌。言其政策與實際執行之措施與技術，雖因各國國內經濟、國際貿易、政治情況、文化淵源、歷史背景、地理環境、宗教信仰、風俗習慣以及社會人文等具體條件不同而異其趣，但仍有其共同水準。」<sup>217</sup>各國海關的任務與執行規範有著相當大的類同。兩岸海關任務最大的差異在於角色不同，以致結構功能不相同。就邊境管理 CIQS 制度而言，我國海關只負責「物」之邊境管理，亦即只有 C 的職權，中國大陸海關則有 CQS 的職權。分權太細，就容易有分工與協調，以及角色混淆等問題。

首先，舉「非洲豬瘟」防疫為例。《聯合報》記者於 2021 年 8 月 24 日的報導，其標題為：〈非洲豬瘟破口 蘇貞昌怒飆關務署〉。<sup>218</sup>連行政院長都把「邊境檢疫」的缺失歸罪到海關，更遑論一般民眾們的認知。《遠見雜誌》於 2021 年 8 月 30 日的一篇報導〈「非洲豬瘟」恐引爆 2000 億災損！嚴守三年，為何台灣終被「走私豬」攻陷？〉中指出：「『非洲豬瘟』，一株原先被台灣拒於千里之外的病毒；如今，卻已悄悄侵門踏戶，成為全台豬農最大的夢魘。」「先是 8 月 22 日，新北地檢署首度查獲具有非洲豬瘟病毒的走私肉品；經調查後發現，這批源自越南的走私肉品，竟已分送至全台上千個中下游通路」「隨後，非洲豬瘟中央災害應變中心展開全台擴大追查。截至昨（29）日為止，全台已驗出 11 件非洲豬瘟陽性個案。」「在過去，台灣能成功防堵非洲豬瘟，正在於嚴格邊境管控。一方面在海關，落實進口貨物 X 光查驗；另一方面，則由交通部與旅行社合作，針對自『非洲豬瘟高風險地區』回台的旅客，進行合作督導，防堵肉品走私入境。然而，隨著去年年初新冠肺炎的爆發，原先『非洲豬瘟防線』，竟也開始有了破口。」<sup>219</sup>

<sup>217</sup> 陶玉其（1969）。《中國關稅制度及實務》。頁 1。台北：作者自版。

<sup>218</sup> 曾增勳、沈婉玉(2021)。〈非洲豬瘟破口 蘇貞昌怒飆關務署〉。《聯合報》。  
<https://udn.com/news/story/122414/5694614> (2021/9/3 檢索)。

<sup>219</sup> 蔣濬浩 (2021)。〈「非洲豬瘟」恐引爆 2000 億災損！嚴守三年，為何台灣終被「走私豬」攻



上述報導中，提到海關 X 光查驗、交通部與旅行社合作督導。然而這些都不是「邊境檢疫」主管機關「行政院農業委員會」的作為。那主管機關做了什麼？就「肉品」檢疫而言，最佳利器應該是行政院農業委員會的「檢疫犬」。聯合報記者 2021 年 9 月 1 日於〈新聞眼/不增派檢疫犬 只會累死海關〉一文指出：「行政院長蘇貞昌因非洲豬瘟疫情，到機場飆罵海關，甚至百分之百查驗越南快遞貨。但要求公部門要有『效率』、要海關找防堵走私方法的蘇揆，似乎忘了增派檢疫犬加強查緝肉品，資源用錯地方，不僅證明蘇貞昌沒抓到重點，還累死上演『人海戰術』的海關。」「桃園機場每天約有廿萬件快遞貨物進口，海關人力本就吃緊，即便搭配員警透過 X 光辨識，僅約三秒就得辨識貨物是否夾帶違禁品，負荷相當大。且本次重點查驗對象是『肉品』，嗅覺靈敏度比人類高出數百倍的檢疫犬，應成主要偵測『狗力』。」<sup>220</sup>事實上，公務部門配屬邊境管理 CIQS 至少有 10 組不同人馬，有功大家搶，有過都怪罪「海關」。問題在於 CIQS 疊床架屋，事權紛亂。

其次，舉「緝私」為例。《自由時報》2021 年 3 月 30 日於〈私梟鎖定快遞、郵包輸入 去年海關抓到毒品高達 7348.6 公斤！〉一文報導指出：「疫情改變國人消費方式，電商平台消費頻繁，利用快遞貨物及國際郵包物流，成為網購貨物主要模式，但恐也成為毒品漏洞。財政部關務署表示，去年共查獲毒品 508 件、7348.6 公斤，以快遞走私最大宗，佔 190 件、2973.4 公斤，其中，去年 6 月曾抓到 1 件，單案達 3529 公斤的超大案，為新興毒品「喵喵」的先驅原料。」「關務署統計，2018 年查獲毒品 355 件、7212.3 公斤；前年達 462 件、9122.3 公斤；去年則有 508 件、7348.6 公斤。雖然件數越來越多，但去年毛重已明顯下降<sup>221</sup>。」再者，《中時新聞》2021 年 8 月 1 日於〈破 10 年最大 109 把黑槍走私 首功關務員 3 年才平反獲二大功〉一文報導：「財政部關務署基隆關與檢警調，2018 年 5 月 4 日破獲國內近 10 年來最大宗槍械走私案，從香港進口的注塑機內，查獲制式長短槍 109 把、子彈 12378 顆，火力可組相當於國軍一個連，市價高達 5000 萬元，逮捕 5 名

陷？〉。《遠見雜誌》。<https://www.gvm.com.tw/article/82056> (2021/9/3 檢索)。

<sup>220</sup> 楊竣傑(2021)。〈新聞眼/不增派檢疫犬 只會累死海關〉。《聯合報》<https://udn.com/news/story/122414/5713371> (2021/9/3 檢索)。

<sup>221</sup> 巫其倫(2021)。〈私梟鎖定快遞、郵包輸入 去年海關抓到毒品高達 7348.6 公斤！〉。《自由時

共犯。但當年的首功基隆關務員楊○○<sup>222</sup>，上月 7 月 13 日中才給予兩大功獎勵<sup>223</sup>。」爭功諉過姑且不論，海關關員的辛勞努力也暫且不表，然而海關工作的危險性卻不容忽視。財政部 2021 年 9 月 3 日新聞稿〈臺北關關員遭暴力毆打 關務署強調公權力不容挑戰一定依法究辦〉<sup>224</sup>一文，尚不足以說明海關「權能不足」的窘境。我國邊境管理 CIQS 結構複雜，海關不但沒有實質司法警察權，甚至在跨域溝通協調上也不具重要地位。我國海關的角色功能與任務有必要集思廣益檢討改善。

兩岸海關任務最大的差異是角色功能不相同。就邊境管理 CIQS 制度而言，我國海關只負責「物」(包括貨物、物品，以及附著於貨品上的智慧財產權)之邊境管理。雖然有查緝走私的任務，但僅限於對於「物」的逃避管制與偷漏關稅等行為科處「行政罰」的權力範圍。由於我國海關不同於他國，沒有實質司法警察權，涉及安全與犯罪事項無權管轄。再者，歷來通常屬於海關權責的邊境檢驗檢疫事項，中國大陸仍歸海關負責，我國海關一樣無權管轄。亦即，就 CIQS 制度而言，我國只有 C 的職權，中國大陸海關則有 CQS 的職權。

中國大陸海關法訂有立法目的，我國關稅法則無。雖然兩岸海關皆有編製海關統計任務，惟重視程度不同。自元代以來，歷朝政府皆向國外商船徵收船鈔，即現今的船舶噸稅。此於兩岸海關係出同源，惟我國海關已將助航設施移轉予交通部管轄，並於 2019 年 6 月完成業務移撥，依《航路標識服務費收取辦法》徵收規費，船舶噸稅已成為歷史，如今兩岸殊途異路。至於檢驗檢疫則非我國海關任務。經檢視我國海關與中國大陸海關的任務，「依法監管進出境的運輸工具、貨物與物品」與「徵收關稅和其他稅費」，二項內涵相同，略而不論。「查緝走私」一項，屬於緝私業務部分於「執行」章節再論；涉及安全部分於「海關緝私局」與「司法警察權」單元再論。本項之比較擇其重要者如下：1.立法目的；2.海關統計；3.船舶噸稅；4.檢驗檢疫。

---

報》。<https://ec.ltn.com.tw/article/breakingnews/3483976> (2021/9/3 檢索)。

<sup>222</sup> 原被報導人名經由本文隱蔽以去識別化。

<sup>223</sup> 戴志揚(2021)。〈破 10 年最大 109 把黑槍走私 首功關務員 3 年才平反獲二大功〉。《中時新聞》。<https://www.chinatimes.com/realtimenews/20210801000822-260402?chdtv> (2021/9/3 檢索)。

<sup>224</sup> 財政部/信息公告/新聞稿/2021 年 9 月 3 日。〈臺北關關員遭暴力毆打 關務署強調公權力不容挑戰一定依法究辦〉  
<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/384fb3077bb349ea973e7fc6f13b6974?cntId=df8f1380b51d4580b4ee0a784d3358a2> (2021/9/3 檢索)。



## 一、立法目的

1987年1月22日第六屆全國人民代表大會常務委員會第十九次會議通過《中華人民共和國海關法》。由於在中國大陸，國家主要的宏觀調控事項，必須全國統一。依據2000年3月15日第九屆全國人民代表大會第三次會議通過《中華人民共和國立法法》第8條第9款規定：「基本經濟制度以及財政、海關、金融和外貿的基本制度。」只能制定法律。從而依據《立法法》規範，2000年7月8日第九屆全國人民代表大會常務委員會第十六次會議《關於修改〈中華人民共和國海關法〉的決定》修正通過，自2001年1月1日起施行。最近，係於2021年4月29日第十三屆全國人民代表大會常務委員會第二十八次會議第六次修訂。另外，2015年8月，《關稅法》被補充進第十二屆全國人大常委會立法規劃，惟尚未完成立法。

《中華人民共和國立法法》共分「總則、法律、行政法規、地方性法規、自治條例和單行條例、規章、適用與備案及附則」等六章，規範了法律的適用準則、立法權限、立法程序、法律解釋及法律適用與備案等程序。其第1條規定：「為了規範立法活動，健全國家立法制度，提高立法品質，完善中國特色社會主義法律體系，發揮立法的引領和推動作用，保障和發展社會主義民主，全面推進依法治國，建設社會主義法治國家，根據憲法，制定本法。」第3條規定：「立法應當遵循憲法的基本原則，以經濟建設為中心，堅持社會主義道路……」第4條規定：「……從國家整體利益出發，維護社會主義法制的統一和尊嚴。」不但於立法目的宣示：「推進依法治國，建設社會主義法治國家」，更接連於第3至第5條，一再申明「社會主義」。

觀諸2017年中國共產黨第十九次全國代表大會《中國共產黨章程》開篇第一句：「中國共產黨是中國工人階級的先鋒隊，同時是中國人民和中華民族的先鋒隊，是中國特色社會主義事業的領導核心……。」可見中國特色社會主義最本質的特徵就是中國共產黨的領導。<sup>225</sup>於是乎，「執政黨全面進入國家系統，佔據了核心位置，履行著重要的政治和行政功能。可以說，無論是結構方面，還是運作

機制，黨與政兩者已經緊密地結合在一起了。」<sup>226</sup>



據此可以理解，《中華人民共和國海關法》第 1 條規定：「為了維護國家的主權和利益，加強海關監督管理，促進對外經濟貿易和科技文化交往，保障社會主義現代化建設，特制定本法。」儘管分為「維護」、「加強」、「促進」、「保障」四點，然而作為「思想指導」的厥在於「保障社會主義現代化建設」此一價值原則。此原則體現了中國海關組織中的「黨委」、「紀檢監察」與「政治部」的存在目的。

其次，關於「國家利益」，閻學通在《中國國家利益分析》中，認為「可以將『國家利益』定義為一切滿足民族國家全體人民物質與精神需要的東西。在物質上，國家需要安全與發展，在精神上，國家需要國際社會尊重與承認。」<sup>227</sup>「國家利益是指主權國家在國際社會中生存需求和發展需要的總和，具體包括關乎國家生存和延續的領土完整、國家主權、經濟財富和制度自決等。」<sup>228</sup>

大陸《海關法》開宗明義以「維護國家的主權和利益」為首要目的，其方法是透過「加強海關監督管理，促進對外經濟貿易和科技文化交往」來實踐。特別是，明示大陸《海關法》是維護「國家利益」的手段。因此，近年來的中美貿易戰中，中國海關無疑是中國大陸極為重要的「國家機器」之一。中國大陸在 1978 年改革開放之後，重啟對外貿易，1980 年全國海關建制重新收歸國務院統一管理。於 2001 年 11 月 11 日接受《中國加入世貿組織議定書》，2001 年 12 月 11 日正式加入 WTO。從而「促進對外經濟貿易和科技文化交往」益加重要。詳加審視「維護國家的主權和利益，加強海關監督管理，促進對外經濟貿易和科技文化交往，保障社會主義現代化建設」四個立法目的中，「加強海關監督管理」正是達成其他目的的基礎與手段。此一目的則是透過監管、徵稅、查緝與統計四大任務來實踐。相對而言，國情有別，我國《關稅法》與《海關緝私條例》就只是不帶價值宣示的單純行政法。

<sup>225</sup> 景躍進、陳明明、肖濱（編）（2018）。《當代中國政府與政治》。頁 5。台北：五南。

<sup>226</sup> 同上註。景躍進、陳明明、肖濱（編）（2018）。頁 10。

<sup>227</sup> 閻學通（1996）。《中國國家利益分析》。頁 11 及頁 6。天津：天津人民出版社。

<sup>228</sup> 同上註。閻學通（1996）。頁 6。

## 二、海關統計



在中國大陸，海關統計是《海關法》規定的海關四大基本任務之一，訂有二級法《中華人民共和國海關統計條例》。

相對地，我國將海關統計視為一般業務並未列為基本任務，亦未訂定專屬法律或行政規定，僅在《統計法》第 4 條規定：「政府應辦之統計如下：……二、各機關依職掌編製之統計。」直到 2013 年 3 月 4 日才公布《海關進出口貿易統計作業要點》，受重視程度有差異。

我國財政部關務署統計室，根據貨物進出口報單資料，定期編製海關進出口貿易統計，為顯示我國經貿動向，及政府釐定財經政策之重要參考資料。分設 3 科，職掌、編制、法定員額(22 人)如下：

表 2.2 財政部關務署編制表（統計室部分）

| 統<br>計<br>室 | 職稱  | 官等職       | 職等官稱                   | 員額 | 備考             |
|-------------|-----|-----------|------------------------|----|----------------|
|             | 主任  | 簡任        | 第十職等至第十一職等關務監          | 1  |                |
|             | 科長  | 薦任        | 第九職等關務正                | 3  |                |
|             | 稽核  | 薦任        | 第八職等至第九職等關務正           | 3  | 內一人得列簡任第十職等關務監 |
|             | 專員  | 薦任        | 第七職等高級關務員至第八職等關務正      | 4  |                |
|             | 科員  | 委任<br>或薦任 | 第五職等關務員或第六職等至第七職等高級關務員 | 8  |                |
|             | 辦事員 | 委任        | 第三職等至第五職等關務員           | 3  |                |
|             | 合 計 |           |                        |    | 22             |

註：2017 年 8 月 25 日財政部臺財人字第 10600649870 號令修正，並自 2017 年 8 月 27 日生效

資料來源：財政部關務署/本文製作

表 2.3 財政部關務署統計室職掌

| 單位別 | 職 掌   |
|-----|---|
| 綜合科 | 進出口貿易統計資料之列印、編製、發布、提供與查詢服務；公務統計、指標統計之處理、統計資料庫之規劃與維護、統計資料分析。 |
| 進口科 | 進口貿易統計範圍之界定、資料之檢核與分析、異常案件之處理、改進措施之擬辦等。                      |
| 出口科 | 出口貿易統計範圍之界定、資料之檢核與分析、異常案件之處理、改進措施之擬辦等。                      |

資料來源：財政部關務署/本文製作

中國大陸海關「編制海關統計是新中國海關建立之初就已經承擔的一項重要任務，但由於以後海關的作用被逐漸削弱，海關統計被外貿統計取代，直到 80 年代改革開放以後，海關統計工作才恢復，並由《海關法》規定為海關四大基本任務之一。」<sup>229</sup> 《中華人民共和國海關統計條例》，自 2006 年 3 月 1 日起施行。第 1 條規定：「為了科學、有效地開展海關統計工作，保障海關統計的準確性、及時性、完整性，根據《中華人民共和國海關法》和《中華人民共和國統計法》的有關規定，制定本條例。」<sup>230</sup>

中國海關總署設「統計分析司」，內設機構：綜合處、統計調查處、貿易統計處、統計數據處、分析研究一處、分析研究二處、分析研究三處、發展規劃處。目前，全國 42 個直屬海關中，有 36 個海關設置了綜合統計處，全國海關共有統計人員約 500 人。依據《海關總署職能配置、內設機構和人員編制規定》第 4 條第 12 款規定，其機構職能為：「擬訂海關統計制度並組織實施，承擔國家進出口貨物貿易等海關業務統計和統計分析工作，發佈海關統計資訊和海關統計資料，編制和發佈國家對外貿易指數，承擔報關資料和單證管理工作。研究分析國家宏觀經濟和對外貿易政策、形勢，擬訂海關事業發展規劃。承擔相關動態監測、評估工作，推動服務進出口企業的資訊公共服務平臺建設工作。」可見中國海關之統計不單純是技術性工作，還包括分析、監測、評估與研究，遠超我國海關。

<sup>229</sup> 王意家（2011）。《海關概論》。頁 81-82。北京：中國海關出版社。

<sup>230</sup> 同上註。王意家（2011）。頁 89。

### 三、船舶噸稅



船舶噸稅 (Tonnage Tax ; Tonnage Dues) ，簡稱噸稅，習稱船鈔，係對進出一國港口的船舶按其「淨噸位」徵收的一種稅或規費，是船舶使用助航設施而繳納的一種稅費，具有使用費的性質。此一稅種為世界多數國家所開徵，收入專項用於海上航標(如燈塔、浮標)等的維護、建設和管理。船舶噸稅為兩岸均有徵收之財政收入，我國於 1981 年 3 月改以「助航服務費」徵收。中國大陸規定於《中華人民共和國船舶噸稅法》，屬海關一級法位階。我國則規定於《海關徵收規費規則》中徵收「助航服務費」，屬規費性質。因財政部關稅總局於 2013 年 1 月 1 日改制為財政部關務署，助航設施移轉交通部管轄，並依 2019 年 6 月 4 日發布之《航路標識服務費收取辦法》，完成業務移撥，船舶噸稅與助航服務費均成為歷史。

船鈔乃樑頭船稅，簡稱船稅，按船的樑頭丈量的大小課徵，即現今的噸稅。「船鈔是「船料」的別稱，自元代以來，歷朝政府向國外商船徵收船鈔，按照船隻的大小、長短或路徑收入<sup>231</sup>。」「明初朱元璋認為宋、元關市之徵過於繁苛，所以立國之初，務求輕簡。其後稅收品類逐漸增加，至水路運輸大為發展後，為疏通鈔法，自宣德四年（公元 1429 年）起，始於運河、長江水系等水陸要衝地方先後設置十三所稅關。因起初係以鈔（紙幣）交稅，故又稱鈔關<sup>232</sup>。」清代海關有的只徵收「貨稅」，有的只徵收「船鈔」，閩海關則兼收「貨稅」與「船鈔」。新關設立後，閩廈兩關按章對外商輪船徵收船鈔。閩海常關對國內民船徵收「梁(樑)課」和「船例」。「清朝時對進口貨輪徵收船鈔時，同意以專款專用作為修建、維護燈塔和助航設備的款項，但清政府未依承諾整建、維護，至沿海經常發生船難，引起外國政府與商人的抗議而拒繳，清政府被迫將此項業務委由具公信力的海關監管，其名稱也叫噸稅，至今演變為海關所徵收的助航服務費<sup>233</sup>。」根據《中英通商章程善後條約》第 11 條規定，船鈔應作為中國沿海及沿江各地修理燈塔及助航設備之用。<sup>234</sup>

<sup>231</sup> 財政部財政史料陳列室 <http://museum.mof.gov.tw> (2021/7/2 檢索)。

<sup>232</sup> 請參閱，姚永超、王曉剛，《中國海關史十六講》，頁 33，上海，復旦大學出版社，2016 年。

<sup>233</sup> 財政部關務署海關博物館臉書：2019 年 5 月 16 日。(2021/7/2 檢索)。

<sup>234</sup> AGREEMENT CONTAINING RULES OF TRADE, MADE IN PURSUANCE OF ARTICLE XXVI OF THE TREATY OF 26TH JUNE 1858. : “.....in the distribution of Lights, Buoys, Beacons, and the like, the maintenance of which shall be provided for out of the Tonnage Dues.”

下二圖為明洪武大明通行寶鈔<sup>235</sup>與清光緒年間船鈔執照<sup>236</sup>。

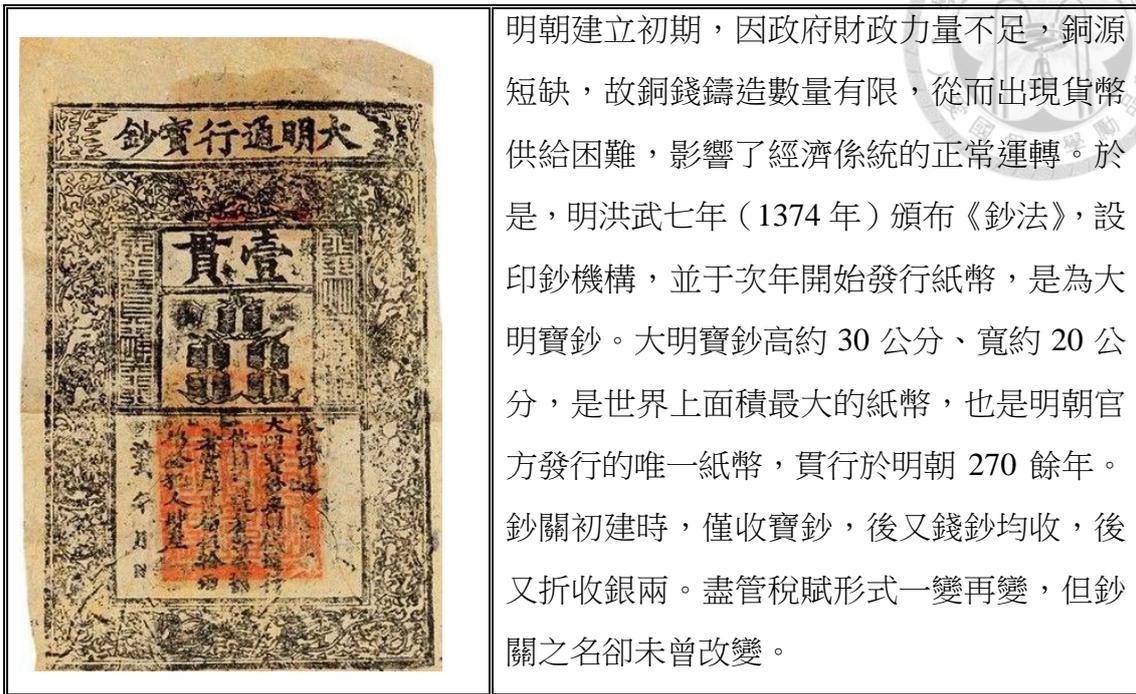


圖 2.7 大明通行寶鈔

明朝建立初期，因政府財政力量不足，銅源短缺，故銅錢鑄造數量有限，從而出現貨幣供給困難，影響了經濟係統的正常運轉。於是，明洪武七年（1374 年）頒布《鈔法》，設印鈔機構，並於次年開始發行紙幣，是為大明寶鈔。大明寶鈔高約 30 公分、寬約 20 公分，是世界上最面積最大的紙幣，也是明朝官方發行的唯一紙幣，實行於明朝 270 餘年。鈔關初建時，僅收寶鈔，後又錢鈔均收，後又折收銀兩。盡管稅賦形式一變再變，但鈔關之名卻未曾改變。

資料來源：齊魯晚報



圖 2.8 船鈔執照/資料來源：圖-財政部關務署海關博物館/文-財政部財政史料陳列室

海關博物館典藏了與護照外型類似的「船鈔執照」，例如：

監督東海關山東登萊青兵備道方

為給發執照事，按通商章程內載，凡船隻出口，欲往通商他口，並香港地方，該船主稟明海關發給專照，自是日起以四個月為期，如係前赴通商各口，俱毋庸另納船鈔，以免重征等因，茲據 國商人船主 稟報希林那商船載貨六百〇參噸完稅銀式百四拾壹兩式錢，合行給照為憑，為此照給該商收執，免其重納船鈔，須至執照者

光緒四年九月十七日即日起

右給 國商人 收執

<sup>235</sup> 《齊魯晚報》。2018/09/10。〈山東有座徵稅機構，養飽了明朝的萬曆皇帝〉。(2021/7/4 檢索)。 [http://big5.xinhuanet.com/gate/big5/www.sd.xinhuanet.com/whsd/whsd/2018-09/10/c\\_1123405664.htm](http://big5.xinhuanet.com/gate/big5/www.sd.xinhuanet.com/whsd/whsd/2018-09/10/c_1123405664.htm)

<sup>236</sup> 財政部財政史料陳列室 <http://museum.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=3709&ctNode=36&mp=1> (2021/7/2 檢索)。



中國大陸各地海關大都有鐘樓設計，其中以上海海關鐘樓與鐘聲最著名。鐘樓與船鈔（船舶噸稅）計課有關。「海關大樓安裝大鐘有其歷史原因和海關自身業務工作的需要。從 19 世紀開始，海關學習西方國家海關以天數計算船舶噸稅辦法，超過夜裡 12 點鐘就另加 1 天，由於進出口船舶來自世界各地，船舶自備時鐘誤差很大，經常引起爭議，為了統一報時，皆以海關鐘樓敲點為準，1893 年建成的江海關大樓已安裝大鐘，此後建成的粵海關、潮海關、江漢關等大樓也都安裝大鐘。」<sup>237</sup>1927 年 12 月重建的江海關第四代建築，其四層高的大鐘樓是上海的標誌性建築。裝有從英國定製，直徑 5 公尺，每根指針重 120 公斤的四面巨鐘。每 15 分鐘自動報時一次。午夜 12 點正鐘響，船鈔重新按日計課。我國位於臺北市塔城街的關務署大樓亦有鐘樓，只是作為歷史傳承象徵。

下二圖為上海海關大樓：

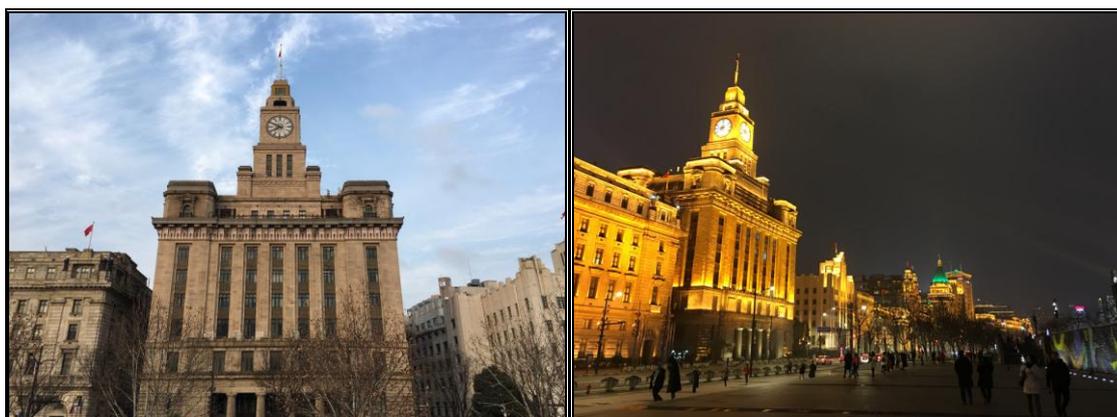


圖 2.9 上海海關大樓

資料來源：本文作者拍攝<sup>238</sup>

世界上徵收噸稅的國家（地區）較多，但各國關於噸稅的稱謂不盡相同。一類是燈塔稅（Light Dues），因對適用燈塔等助航設施的行為徵稅而得名，主要以英國及英聯邦國家（地區）為代表。另一類是噸稅（Tonnage Duse），因按船舶噸位徵稅而得名，包括越南、比利時、中國等。以上兩個稅種的名稱雖然不一致，但由於徵稅原理基本相同，因此，實為同一稅種。徵稅標準：不同國家（地區）噸稅的徵稅標準不同。一是按照淨噸位徵收，如中國、日本等。二是按總噸位徵

<sup>237</sup> 資料來源：維基百科。(2021/7/7 檢索)

<https://zh.wikipedia.org/wiki/%E6%B1%9F%E6%B5%B7%E5%85%B3%E5%A4%A7%E6%A5%BC>

收，如比利時、新加坡等。三是按長度及淨噸位徵收，如英國等。<sup>239</sup>英國在 1894 年就制定了商船法。此後，隨著航海貿易的發展，英國又多次對商船法進行了修訂。其中，1995 年對燈塔稅作出了具體規定。此後，英國交通部對燈塔稅稅率等相關內容作出補充規定。因此，1995 年商船法中有關燈塔稅的內容及其後續補充規定均是燈塔稅徵收的法律依據。<sup>240</sup>

船舶噸稅在我國後來改稱為助航服務費，凡進出我國口岸，享受助航設施便利之船舶，不問國籍，均應依據「海關徵收規費規則」以規費方式徵收。至於大陸地區方面，於 2012 年以前，係依據《大陸海關船舶噸稅暫行辦法》辦理，徵收對象為外國籍及相當於外國籍之船舶。另按 1979 年 5 月 8 日外貿部發布之「關於開展對臺貿易的暫行規定」對我國籍船舶免徵噸稅，並對持有我國海關核發助航服務費繳納證明書之外國船，在有效期間內不再徵收；惟自 2012 年 1 月 1 日起，大陸實施新專項噸稅政策，按現行之《大陸船舶噸稅暫行條例》規定，徵收對象由「外國籍」轉變為「入境」，不分國籍，一律徵收噸稅，但大陸籍、我國籍及港澳籍船舶適用優惠稅率，並廢止舊制有關承認我國開具之有效噸照。2017 年 12 月 27 日第十二屆全國人民代表大會常務委員會第三十一次會議通過；2017 年 12 月 27 日中華人民共和國主席令第八十五號公布；自 2018 年 7 月 1 日起施行《中華人民共和國船舶噸稅法》。其第 1 條規定：「自中華人民共和國境外港口進入境內港口的船舶（以下稱應稅船舶），應當依照本法繳納船舶噸稅（以下簡稱噸稅）。」船舶噸稅以船舶註冊淨噸位為計稅依據。淨噸位是指船舶總噸位扣除不能運載旅客、貨物等處所之後的容積艙室。

我國之《航路標識條例》於 2018 年 11 月 21 日公布實施，並於 2019 年 6 月 4 日發布之《航路標識服務費收取辦法》第 1 條規定：「本辦法依航路標識條例第六條第三項及規費法第十條第一項規定訂定之。」我國之航路標識服務費屬交通部規費收入，中國大陸之船舶噸稅仍屬於海關稅收，制度在兩岸之間業已殊途異路。船舶噸稅在我國已走入歷史。

<sup>238</sup> 本文作者拍攝於上海。2019.01.15（右）；2019.01.16（左）。

<sup>239</sup> 鳳凰新聞〈各國船舶噸位稅制比較〉。

<https://ishare.ifeng.com/c/s/710LaGYOjnY>（2021/7/7 檢索）。

<sup>240</sup> 重慶市人民政府財政局。〈不分國家（地區）船舶噸稅制度介紹－英國〉。

#### 四、檢驗檢疫

難以察覺的瘟疫和傳染病的危害程度遠比有形的物品與人員更加嚴重，因此檢疫制度向來是邊境管理最重要的任務。當代海關檢疫制度，乃近代西方海關體系下，基於「公共衛生」及「防止傳染病」所實施之制度。檢疫之對象為人員及運輸工具，目的乃為避免它國病毒、細菌、有害生物（insect pest or harmful organism；例如：果蠅、蟲卵、鼠、蟻等）經由船隻等運輸工具與民眾進入當地，造成疫情蔓延。因此，海關檢疫於一國之疾病衛生防治，有著把關重任。

歷史學家哈拉瑞（Harari）在《人類大命運》書中說道<sup>241</sup>：「不管是二十世紀的中國人、中世紀的印度人，或是古代的埃及人，都面臨同樣的三大問題：饑荒、瘟疫、戰爭。」哈拉瑞提到，關於大規模的瘟疫與傳染病：

最有名的一次流行病就是黑死病，始於 1330 年代的東亞或中亞某處，棲息在跳蚤身上的鼠疫桿菌（*Yersinia pestis*），開始透過跳蚤叮咬而感染人類。這批瘟疫大軍程著老屬和跳蚤，迅速蔓延全亞洲、歐洲和北非，不到二十年變已抵達大西洋沿岸。當時的死亡人數約在七千五百萬人到兩億人之間，超過歐亞大陸人口的四分之一。在英國每十人就有四人死亡，人口從瘟疫前的三百七十萬人降到瘟疫後的二百二十萬人。佛羅倫斯的十萬居民，也有五萬不幸殞命。

其次是「天花病毒」，「1530 年 3 月 5 日，一小群西班牙艦隊離開古巴，前往墨西哥。……西班牙艦隊抵達時，墨西哥人口多達二千二百萬，但到了 12 月，僅餘一千四百萬人。……到了 1580 年，該城人口已經不到兩百萬人。」「每隔幾年，總有人警告可能又將爆發重大疫情，像是 2002 年至 2003 年的 SARS、2005

---

[http://czj.cq.gov.cn/zwgk\\_268/zcjd/202003/t20200303\\_5545319.html](http://czj.cq.gov.cn/zwgk_268/zcjd/202003/t20200303_5545319.html) (2021/7/7 檢索)。

<sup>241</sup> 本段各則引文請參考：林俊宏（譯）哈拉瑞（著）（2017）。《人類大命運》。頁 6-19。台北：天下文化。原著 Harari, Yuval Noah (2015), *Homo Deus: A Brief History of Tomorrow*, Penguin Random House UK. 頁 1-16。

例如，下列引文之第一則原文為：

“For thousands of years the answer to this question remained unchanged. The same three problems preoccupied the people of twentieth-century China, of medieval India and of ancient Egypt. Famine, plague and war were always at the top of the list.” Harari, Yuval Noah(2015), *Homo Deus: A Brief*

年的禽流感、2009 年制 2010 年的豬流感，以及 2014 年的伊波拉病毒。」現今，新冠肺炎正在肆虐全球。檢驗檢疫無疑是邊境管理的重責大任。



中國的防疫歷史悠久，從戰國時期零星的防疫法律到今天現代海關完善的口岸防疫制度體系，歷經千年。歷史上曾出現過的牙行、交市監、市舶牙行、十三行、海港檢疫所等機構，都是我國防疫歷史的見證。……戰國時期，秦國規定：『過境馬車，必須用火焚燎其車身』，用這種方式防止疫病傳入。

魏晉南北朝至隋代，朝廷設置「交市監」管理互市貿易，稱專職檢驗檢疫人員為互市郎，並有半官方的檢驗檢疫機構—牙行。

唐朝設置市舶使，管理海外貿易；宋元明三代設市舶司。元朝時期，朝廷在市舶司內設置『舶牙人』，專門進行進出口商品檢驗。明朝時期，朝廷在市舶司內設置了『市舶牙行』來負責進出口商品檢驗工作。

清朝時期，朝廷委託十三行參與管理對外貿易，並負責商品檢驗。但因為帝國主義侵略，十三行參與管理對外貿易的廢止導致清末到民國初期的海港檢疫主權喪失，動盪的國內政局也給國境衛生檢疫造成了不利影響。而反觀西方的近代檢驗檢疫制度卻日趨完善。

鴉片戰爭後，清政府被迫簽訂不平等條約並開放口岸，各海關由洋人掌控，導致關權旁落，其中屬於海關業務範疇內的衛生檢疫（包含海港檢疫主權）也被帝國主義國家竊取。<sup>242</sup>

1861 年 3 月「牛莊沒溝營港口」成為東北地區最早的海關和第一個通商口岸。1864 年 5 月 9 日，山海新關在營口（沒溝營）正式設立，又稱牛莊關。1872 年 2

---

*History of Tomorrow*, P1, Penguin Random House UK.

<sup>242</sup> 以上引文摘錄自：《中國海關雜誌》。2020 年 5 月 6 日。中國海關博物館藏品部撰文之〈檢疫史話〉。<https://twgreatdaily.com/YN6B63EBnkjB-OzINKx.html> (2021/7/3 檢索)。

月，由山海新關稅務司負責管理營口港的船舶檢疫業務；2月9日，由山海新關公布實施的《牛莊口港口章程》，對營口港進口船舶實施檢疫做出規定。因此，牛莊關不僅制定了近代中國最早的船舶檢疫制度，也是中國近代史上首先實施國境衛生檢疫的口岸。<sup>243</sup>



1873年，為了防止東南亞疫情傳入中國，中國海關系統因而制定了檢疫章程，並首先於江海關及廈門關二口實施檢疫制度，隨後擴大施行至各洋關。新式海關檢疫制度，成為當時中國沿海公共衛生之第一道防線，亦成為中國網後海關檢疫發展之基礎。<sup>244</sup>

1872年，總稅務司赫德要求海關對來自疫區的商船實施檢疫。1873年8月，江海關奉令頒行《上海口各國洋船從有傳染病症海口來滬章程》。<sup>245</sup>

1873年中國海港檢疫的開端，針對的就是東南亞的霍亂流行，而1894年的粵港鼠疫、1899年營口的鼠疫、1902年華北等地的霍亂，都對晚清檢疫的推行起了直接促動作用。特別是清末東北鼠疫的大流行，為促成中國檢疫的全面展開提供了契機。<sup>246</sup>

1930年，南京國民政府決定由衛生部組建海港檢疫管理處，辦公地點設在上海。同年，關務署下發通知，令總稅務司署自該年7月1日起將所有檢疫事務移交衛生部海港檢疫管理處接收，並要求在兩年時間內全部移交完畢。日本全面侵華後，國民政府衛生部海港檢疫管理處處長伍連德因戰亂出走，海港檢疫事務處於無人過問和負責狀態。部分沿海沿江港口的檢疫事務暫由該口海關接管。

1941年太平洋戰爭爆發，沿海沿江各口相繼淪陷，偽總稅務司屬掌控海港檢疫事務。1945年8月抗日戰爭勝利後，各口海港檢疫機構由國民政府行政院衛生

<sup>243</sup> 同上註。〈檢疫史話〉。(2021/7/3 檢索)。

<sup>244</sup> 李欣璇(2015)。《晚清海關檢疫制度的與建立與實施》。頁 i。國立臺灣師範大學歷史學系。碩士論文。

<sup>245</sup> 姚永超，王曉剛編著，《中國海關史十六講》，頁 141，復旦大學，2016年。

<sup>246</sup> 〈中國歷史上的瘟疫、檢疫與衛生〉。澎湃新聞 20200126。訪問南開大學歷史學院暨中國社會史研究中心教授余新忠。[https://www.thepaper.cn/newsDetail\\_forward\\_5598558](https://www.thepaper.cn/newsDetail_forward_5598558) (2021/7/3 檢索)。

署收回。<sup>247</sup>至於商品檢驗事宜，1968年中國海關亦曾與商檢部門合併，並於1970年成立海關商檢局。



2018年4月20日起，因應國家質量監督檢驗檢疫總局撤銷，原質檢總局的出入境檢驗檢疫管理職責和隊伍劃入海關管理。在此歷史淵源下，檢驗檢疫回歸中國海關並非奇怪事。

中國大陸《海關總署職能配置、內設機構和人員編制規定》第3條規定：「海關總署……主要職責是：（一）負責全國海關工作。擬訂海關（含出入境檢驗檢疫，下同）工作政策，起草相關法律法規草案，制定海關規劃、部門規章、相關技術規範……。」檢驗檢疫是大陸海關的重責大任，由一位副署長負責指揮督導，設有衛生檢疫司、動植物檢疫司、商品檢驗司與進出口食品安全局。

反觀我國，檢驗檢疫邊境管理，海關不是權責機關，任務分別為行政院農業委員會動植物防疫檢疫局對「動植物防疫檢疫」、衛福部疾病管制局對「疾病」執行邊境管理。另外還包括衛生福利部食品藥物管理署之食品藥物檢驗，以及經濟部標準檢驗局之商品檢驗。

而且派駐於邊境管理負責檢驗檢疫的單位與人員，編制階級低、人員少。例如，《行政院農業委員會動植物防疫檢疫局所屬各分局組織通則》第10條規定：「各分局因應防疫檢疫需要，得於交通要衝地區、農畜水產品主要產銷地區或離島地區設檢疫站，置主任一人，由各分局派技正兼任；所需工作人員，就本通則所定員額內派充之。」技正職務列薦任第七職等至第八職等，職等略低。相對而言，我國檢驗檢疫邊境管理的「風險較高」。

總縮而論，我國邊境管理採 CIQS 分權制度，檢驗檢疫分屬經濟部商品檢驗局、農業委員會動植物防疫檢疫局、衛生福利部疾病管制署與食品藥物管理署，而非海關職責，是否合宜？際此全球化後疫情時代，殊值探究。

<sup>247</sup> 姚永超，王曉剛編著，《中國海關史十六講》，頁141-2，復旦大學，2016年。

### 第三節 海關組織



組織是為完成任務而建構，不同的任務需求形成不同的組織。組織本身是一個系統，它是由具體目標、內在秩序和外在形式，以及人力、財力、物力等輸入項要素構成的整體。在社會科學領域，「組織」是以人為基本構成要素的社會性實體。在政府部門，最普遍的組織通常是「行政機關」。

本節所稱「海關」，係指以憲法及法規為依據而成立的政府機構中，負責國家政策之執行與管理國家事務的行政組織之一。惟，為完成任務而建構的組織，有時候大於組織法所定之行政機關，例如，中國大陸海關存在著「黨委」。因此，本節所稱「海關組織」，包括組織法所定之行政機關，如「中華人民共和國海關總署」此一機關，以及「黨委」、「上海海關學院」與「中國海關出版社有限公司」……等相關功能所形成的結構。

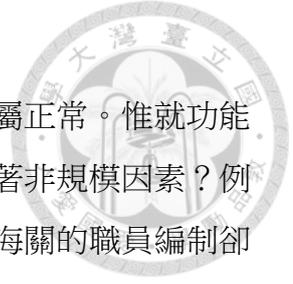
為執行任務而建構組織，組織規模的大小應以能完成任務為原則。管轄區域大小、人口數量多寡不同，影響組織規模的大小。中國大陸國土約 960 萬平方公里；依 2020 年人口普查，人口為 1,411,778,724 人。<sup>248</sup>中國海關現有關員（含海關緝私員警）約 6 萬人。香港，管轄總面積 2,755.03 平方公里，截至 2020 年，香港人口約 750 萬人。香港海關（Customs and Excise Department, C&ED），截至 2020 年 4 月 1 日，海關的職員編制達 7,317 人。<sup>249</sup>我國，目前有效管轄土地 36,197 平方公里，2021 年 9 月底估計人口約 23,430,948 人。<sup>250</sup>我國關務署及所屬各關編制（法定）員額職員 4,513 人，2022 年預算員額職員 4,229 人。<sup>251</sup>2021 年 12 月 31 日實際員額 3,875 人。

<sup>248</sup> 數據為 2021 年上半年第七次全國人口普查公報的數據加總。如包含港澳台為 1,443,497,378 人。資料來源：中華人民共和國國家統計局「國務院第七次全國人口普查領導小組辦公室」2021 年 5 月 11 日第七次全國人口普查公報（第二號）。普查標準時點為 2020 年 11 月 1 日零時，普查物件是普查標準時點在中華人民共和國境內的自然人及在中華人民共和國境外但未定居的中國公民，不包括在中華人民共和國境內短期停留的境外人員。

<sup>249</sup> 截至 2021 年 4 月 1 日，海關的職員編制達 7,400 人，其中包括九名首長級人員、6,176 名海關部隊人員、534 名貿易管制職系人員，以及 681 名一般及共通職系人員。《香港便覽 香港海關》2021 年 8 月。<https://www.gov.hk/tc/about/abouthk/factsheets/docs/customs.pdf> (2022/2/5 檢索)。

<sup>250</sup> 中華民國內政部。《中華民國人口統計季刊 / 民國 110 年秋季季刊》。110 年 11 月編製。

<sup>251</sup> 因防疫及快遞業務等因素需要，編制（法定）員額職員增加 304 人，2022 年預算員額職員增加 120 人。



中國大陸與我國的關境大小相差極大，機構與員額較多係屬正常。惟就功能與業務而言，有許多內容相當，如果排除比例問題，是否存在著非規模因素？例如，我國土地、人口等規模遠大於香港，任務性質相當，然而海關的職員編制卻遠低於香港海關。甚至於香港海關設有「海關學院」，頒發學士與副學士文憑並發行《香港海關》等出版品，而我國海關皆無。究竟我國海關的「低編制」是高效率的表現，抑或是有些任務被排除或者是某些職能被輕忽而造成？殊值探究。本節先分別說明兩岸海關組織，再進行比較與分析。

## 壹、我國海關組織

我國海關基於國家主權，對外名稱為：「中華民國海關」。2013年1月1日起，機關改制，「關政與關務合一」，正式機關名稱定為：「財政部關務署」。自此結束了自1854年新制海關創始以來的關政與關務分立狀態。

清朝末年，迫於西方列強的不平條約，開放各口對外通商。於是大半個中國皆設有對外通商之「條約口岸」，設關徵收夷稅或洋稅。「在1850年代，五口新關徵收外國進口稅款皆由地方上之海關監督負責。後上海因小刀會之亂，江海關稅務由洋人代為管理，亂事平定後竟成定制。其後在北京設總稅務司，各口新關稅務亦由稅務司轄下之洋員管理，至此中國通商各口岸乃盡為洋人把持。」<sup>252</sup>

為了監督各關口洋稅務司的權力運用，「清政府在1860年代開始在整個官僚架構上，及在所有的通商口岸的組織與人事上，作出了一個整體的、有計畫性的調整。在這個應變及調整過程之中，作為滿清官僚架構中層官員的「道臺」或「道員」，扮演著相當重要的角色。同治中興以來，清政府在各條約口岸以一特定之道臺處理『關務』和『交涉』，一般稱之為『海關道』或『關道』。」<sup>253</sup>從而開啟了「關政」與「關務」的二元分立狀態。

<sup>252</sup> 梁元生(1996)。〈清末的天津道與津海關道〉。《中央研究院近代史研究所集刊》。頁119。中央研究院近代史研究所。

<sup>253</sup> 同上註。梁元生(1996)。頁119-120。

我國海關創始成立於 1854 年（清咸豐四年），原名「海關總稅務司署」，為關稅稽徵機關，關政仍屬清政府之海關道。民國成立以後，海關的組織制度，一直沿襲下來。嗣後有關「關政」部分歸由財政部掌理。



我國財政部組織，在民國初期，係規定於中央政府組織大綱部分條文中，迨至 1925 年 7 月，始有「國民政府財政部組織法」之獨立組織法規。規定財政部直隸於國民政府，管理國民政府財務行政，處理政府預算決算及監督所轄各機關。

1926 年增設鹽務總處、稅務總處、緝私衛商管理委員會。1928 年 12 月，制定公布「財政部組織法」，設關務、鹽務 2 署。1929 年 5 月，第 1 次修正財政部組織法，將原捲菸煤油稅處，以煤油稅歸海關徵收，乃改稱捲菸統稅處。1936 年 7 月，第 3 次修正財政部組織法，財政部設關務、稅務 2 署。

行憲後，財政部組織仍沿前制，自 1943 年至 1981 年間，組織法並未經立法正式修正。1981 年 2 月，第 7 次修正財政部組織法，明定內部設關政、金融、總務等 3 司。

2013 年 1 月 1 日，配合行政院組織調整，第九次修正財政部組織法，財政部及所屬三級機關組織法（通則）奉總統 2012 年 2 月 3 日公布制定（修正），並經行政院定於 2013 年 1 月 1 日施行，財政部主管全國財政，職司國庫及支付業務、賦稅、關務、國有財產、財政資訊、促進民間參與公共建設、所屬財政人員訓練機構之督導等業務。<sup>254</sup>

1981 年，財政部組織法初設關政司，與「海關總稅務司署」並立。嗣後「財政部關稅總局組織條例」經立法院三讀通過，總統於 1991 年 2 月 1 日明令公布後，「海關總稅務司署」正式改名為「財政部關稅總局」。直到 2013 年 1 月 1 日，為配合行政院組織改造，與財政部關政司整併成立財政部關務署，關政與關務自此合一。

<sup>254</sup> 整理自：<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/6579?cntId=80138> 財政部官網 / 財政部及所屬機關 / 沿革組織職掌 / 沿革。(2021/7/12 檢索)。



《中央行政機關組織基準法》第 2 條至第 6 條規定，略以：

本法適用於行政院及其所屬各級機關。」；「機關：就法定事務，有決定並表示國家意思於外部，而依組織法律或命令（以下簡稱組織法規）設立，行使公權力之組織。」；「下列機關之組織以法律定之，其餘機關之組織以命令定之：……三級機關。」；「機關組織以法律定之者，其組織法律定名為法。」；「行政機關名稱定名如下：……署、局：三級機關用之。……機關因性質特殊，得另定名稱。」

財政部關務署，為行政院所屬「三級機關」，機關名稱依《財政部關務署組織法》定名。關務署在全國設有四個附屬機關，亦即四個海關，分別掌管其轄區內之監理、通關與緝私等海關職權，包括進口、出口與保稅等業務。四個海關「因性質特殊」，另定名稱為：「關」，分別為：基隆關、臺北關、臺中關與高雄關。

海關歸屬中央管轄，關區與地方政府及行政區劃無直接關係，惟海關業務有依轄區劃分權責需要者，在地理區域上分三區，苗栗、臺中、南投、彰化與雲林屬中部關區，嘉義以南至屏東屬南部關區，其餘包括東部屬北部關區。大陸、香港、澳門與韓國稱海關首長為「關長」，日本稱稅關首長為「稅關長」，我國稱四關首長為「關務長」。

《財政部關務署組織法》第 1 條規定：「財政部為辦理全國關務業務，特設關務署（以下簡稱本署）。」第 2 條規定：「本署掌理下列事項：一、關務政策之規劃、推動、督導及關務法規之擬訂。二、關稅稅則、稅率政策與制度之規劃及進口稅則分類案件之處理。三、貨物通關、稅費徵免與代徵、邊境管理之代辦及通關相關業者之管理。四、查緝走私、邊境管制、情資分析、風險管理、緝毒犬隊建置等查緝業務之規劃、執行及督導。五、退稅、保稅區、免稅區關務業務政策之規劃、推動及督導。六、關務資訊業務之規劃、推動、執行及督導。七、貨物價格調查與事後稽核業務之規劃、執行及督導。八、關務統計業務之規劃、推動及執行。九、其他有關關務事項。」



財政部關務署現行組織架構，如下圖：

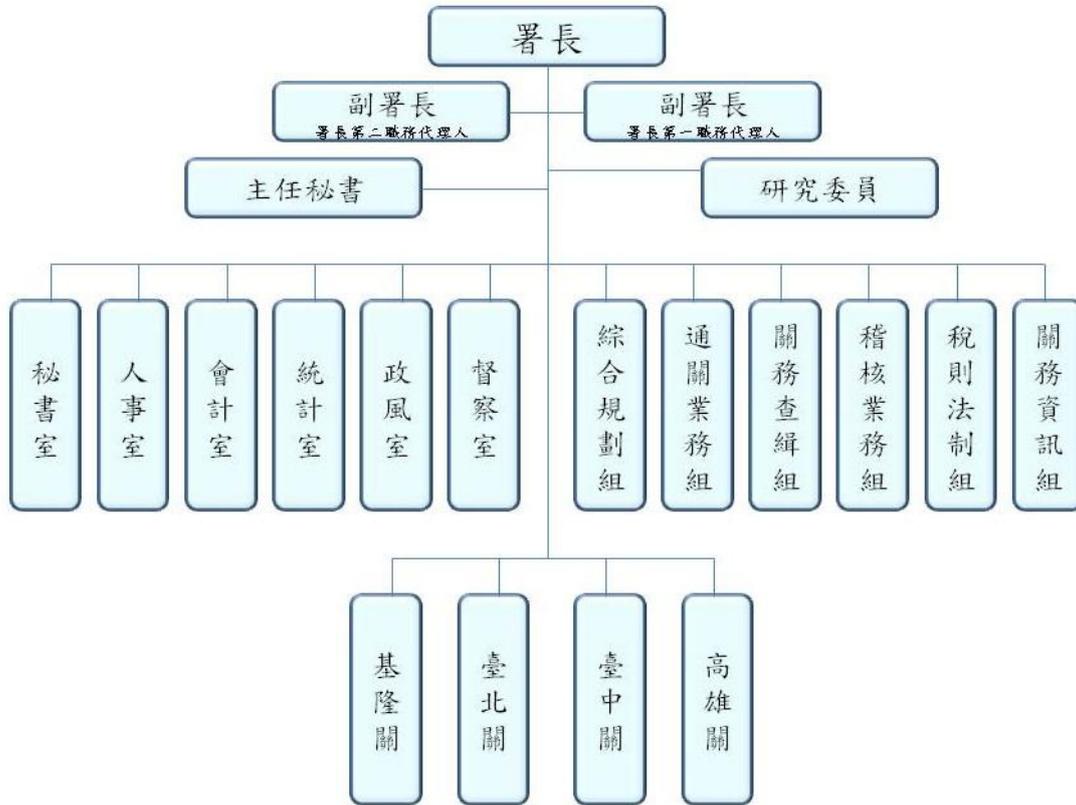


圖 2.10 財政部關務署組織圖

資料來源：財政部關務署/本文製作

依據《財政部關務署各關組織準則》第 1 條規定：「財政部關務署為辦理全國關務業務，特設基隆關、臺北關、臺中關、高雄關。」

基隆關，關本部設於基隆港，負責基隆港、蘇澳港、臺北港、花蓮港、和平工業專用港、馬祖福澳港與白沙港。下轄五堵分關、八里分關、桃園分關、花蓮分關、蘇澳派出課與馬祖派出課。另外，負責北部關區之市面查緝與全國各關之查價業務。

臺北關，關本部設於桃園國際機場，負責桃園國際機場、臺北松山機場、新竹科學園區(包含苗栗縣境竹南園區與銅鑼園區)。下轄松山分關與竹圍分關。另外，負責北部關區之國際郵包與保稅業務，以及全國各關之退稅業務。

臺中關，關本部設於臺中港，負責臺中港、臺中國際機場、麥寮工業專用港、中部科學園區(不包含屬於新竹科學園區管轄之苗栗縣境內竹南園區與銅鑼園區)、臺中科技產業園區。另外，負責中部關區之市面查緝、國際郵包與保稅業務。

高雄關，關本部設於高雄港，負責高雄港、高雄國際機場、安平港、金門港、南部科學園區、高雄科技產業園區。下轄小港分關、旗津分關、高雄機場分關與嘉南分關。另外，負責南部關區之市面查緝、國際郵包與保稅業務。

《財政部關務署各關組織準則》第 2 條規定：

各關掌理下列事項：一、進口、出口、轉運、轉口、快遞及郵遞貨物之通關。二、入出境旅客行李之檢查及通關。三、稅費徵免及沖退稅案件之處理。四、保稅區、自由貿易港區貨物之通關及管理。五、進口貨物價格調查及事後稽核案件之處理。六、經營報關、運輸、倉儲、貨櫃集散站及其他與通關業務相關業者之管理。七、入出境運輸工具之通關及管理。八、私運貨物進出口之查緝及違章案件之處理。九、緝私船舶、貨櫃檢查儀、輻射偵測儀等查緝設備之管理及維護。十、其他有關關務事項。

另外，財政部關務署於其關務查緝組下，設有「海關緝毒犬培訓中心」，由緝毒犬培訓科負責；於稽核業務組下，派有駐「世界關務組織(WTO)」、日本與美國調查人員各 1 人。

海關人事制度經過 1991 年 2 月 3 日的「改任換敘」，從所謂的「黑機關」變成「合法銓敘機關」，轉變為簡任、薦任、委任之「職位分類制」，機關首長從清朝起的「總稅務司」變成關稅總局的「總局長」；嗣後，再於 2013 年改制為現制時，稱為「署長」。然而，為了歷史傳承，關務人員職務稱階仍續予維持，分為：關務(技術)監、關務(技術)正、高級關務(技術)員、關務(技術)員、關務(技術)佐。中國大陸亦保留類似制度。

2021 年 12 月 31 日海關人力分配為：財政部關務署配置 354 人，佔海關總人力 3,875 人之 9.13%。下設基隆關、臺北關、臺中關與高雄關等 4 關。分別配置 997 人(25.73%)；1,135 人(29.29%)；344 人(8.88%)；1,045 人(26.97%)。

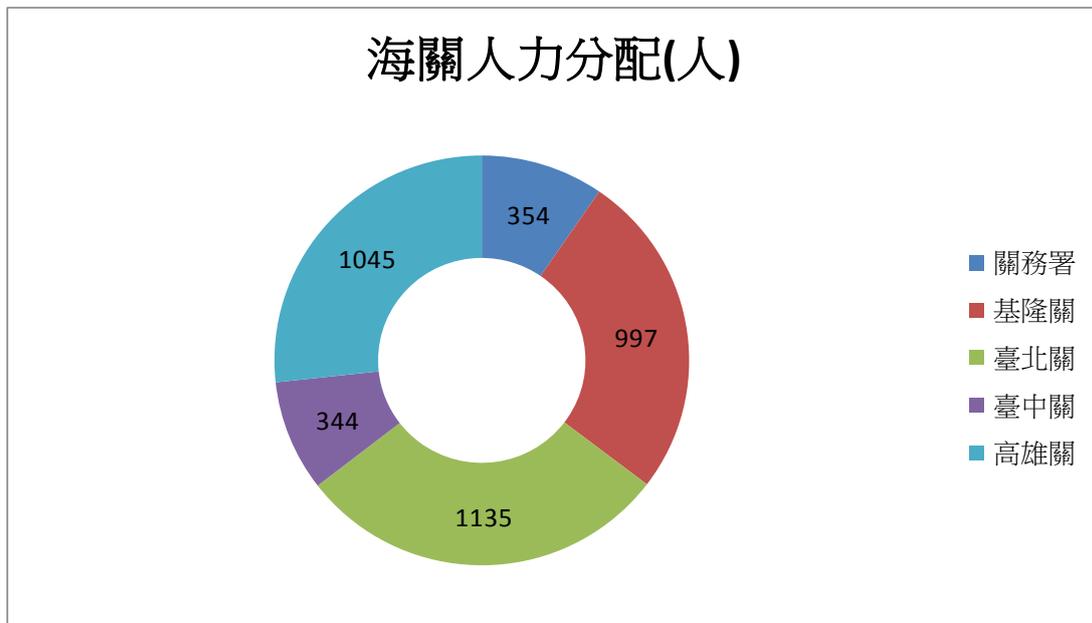


圖 2.11 2021 年 12 月 31 日海關人力分配圖 資料來源：財政部關務署/本文製作

海關徵收之稅費除關稅外，尚包括代徵之營業稅、貨物稅、菸酒稅、菸品健康福利捐、特種貨物及勞務稅與推廣貿易服務費等。2021 年海關各項收入如下：

表 2.4 2021 年海關各項收入統計表 單位：新台幣/億元

| 海關各項收入   |       |          |
|----------|-------|----------|
| 關稅       | 1,333 | 21.78 %  |
| 營業稅      | 3,856 | 63.01 %  |
| 貨物稅      | 580   | 9.48 %   |
| 菸酒稅      | 201   | 3.28 %   |
| 菸品健康福利捐  | 53    | 0.87 %   |
| 特種貨物及勞務稅 | 35    | 0.57 %   |
| 推廣貿易服務費  | 55    | 0.90 %   |
| 其他       | 7     | 0.11 %   |
| 總計       | 6,120 | 100.00 % |

資料來源：財政部關務署/關港貿單一窗口/海關進出口統計/本文製作

營業稅稅率 5%，收入卻為關稅稅收的 2.89 倍，可見我國實質關稅稅率相當低。

依統計數據衡量，2021 年海關徵稅(含代徵)收入 6,120 億元。2021 年海關關員總數 3,875 人，平均每人徵收 1.58 億元，如以徵稅人力 1,607 人計，平均每人徵收 **3.81 億元**。代徵收入以營業稅 63.01%，貨物稅 9.48% 占大宗。



表 2.5 2021 年海關各關稅費收入統計表 單位:新臺幣/千元

| 年<br>度 | 關<br>別 | 進<br>口<br>稅 | 貨<br>物<br>稅 | 營<br>業<br>稅 | 菸<br>酒<br>稅 | 菸<br>品<br>健<br>康<br>福<br>利<br>捐 | 推<br>廣<br>貿<br>易<br>服<br>務<br>費 | 特<br>種<br>貨<br>物<br>及<br>勞<br>務<br>稅 | 其<br>他  | 總<br>計      |
|--------|--------|-------------|-------------|-------------|-------------|---------------------------------|---------------------------------|--------------------------------------|---------|-------------|
| 110    | 總計     | 133,270,051 | 58,003,624  | 385,625,660 | 20,109,970  | 5,305,582                       | 5,517,104                       | 3,532,748                            | 640,551 | 612,005,290 |
| 110    | 基隆關    | 73,688,886  | 40,994,206  | 100,638,474 | 14,822,843  | 4,166,734                       | 1,265,456                       | 1,614,698                            | 153,578 | 237,344,875 |
| 110    | 臺北關    | 19,372,336  | 1,019,601   | 123,646,397 | 2,177,533   | 1,113,445                       | 1,861,674                       | 329,702                              | 346,396 | 149,867,084 |
| 110    | 臺中關    | 20,372,712  | 14,800,756  | 76,092,889  | 921,437     | 475                             | 1,150,415                       | 1,509,217                            | 34,332  | 114,882,233 |
| 110    | 高雄關    | 19,836,117  | 1,189,061   | 85,247,901  | 2,188,158   | 24,928                          | 1,239,559                       | 79,132                               | 106,245 | 109,911,101 |

資料來源：財政部關務署/關港貿單一窗口/海關進出口統計<sup>255</sup>

由上述各關關稅收入統計分析：

- (一)基隆關以海運為主，因居北部生活圈，「消費財」比重較高，關稅收入亦較高，占 **55.29%**。惟因基隆港區腹地狹小，難以持續發展。2005 年 5 月 25 日，臺北港獲行政院核定籌設自由貿易港區。2009 年 2 月 18 日，臺北港貨櫃儲運中心開始營運。部分貨櫃轉移至臺北港後，基隆港開始轉型為國際郵輪母港。
- (二)臺北關以空運旅客為主要業務。空運貨物則以快遞為主，雖然雜多，但通常價格較低，以致關稅收入最低，僅占 **14.54%**。
- (三)臺中關關員人數僅為臺北關 30%，但關稅收入卻比較高，主要是因為臺中港腹地廣大，進口汽車數量眾多。臺中關的另一特色為，臺中港與麥寮港進口化學品與化石燃料(含原油、天然氣)數量多，代徵之營業稅也龐大。
- (四)高雄關貨櫃吞吐量居各關之冠，但關稅收入與臺中關相當，是因為高雄港以進口低稅率或免稅之原材料，以及轉口貨櫃為主。

<sup>255</sup> 表 2.4 及 2.5 資料來源：[https://portal.sw.nat.gov.tw/APGA/GA13\\_LIST](https://portal.sw.nat.gov.tw/APGA/GA13_LIST) (2022/4/18 檢索)。

## 貳、大陸海關組織



中華人民共和國建立初期，設立在沿海口岸的海關機構稱為「海關」，設立在陸路邊境及內陸的海關機構稱為「海關」或「關」。

根據 1950 年 12 月政務院《關於設立海關原則和調整全國海關機構的指示》，區分為海關、關、分關與支關。1985 年 2 月，根據海關總署《關於統一海關機構名稱和調整隸屬關係的通知》，所有海關、關、分關與支關統一改稱為「海關」，一直沿用至今。

1980 年 2 月《國務院關於改革海關管理體制的決定》中指出「海關是代表國家在口岸行使監督管理職權的機關。」

黃丙志對「中國海關」加以更詳細的說明：「中國海關是依據《中華人民共和國海關法》和有關法律和行政法規，代表國家對進出關境的運輸工具、貨物、物品等行使監督管理職權的行政執法機關。」<sup>256</sup>亦即，一、海關是國家行政機關；二、海關是國家進出關境監督管理機關；三、海關是國家行政執法機關。

另外，鐘昌元認為：「海關是依法代表國家徵收關稅的機關」<sup>257</sup>，基於國家授權，依法履行徵收進出口關稅的權力。

1987 年 1 月，第六屆全國人民代表大會第十九次常務委員會審議通過了《中華人民共和國海關法》，將海關的組織與職能性質以法律形式予以正式規範。

《中華人民共和國海關法》第 3 條規定：「國務院設立海關總署，統一管理全國海關。」；「國家在對外開放的口岸和海關監管業務集中的地點設立海關。海關的隸屬關係，不受行政區劃的限制。」；「海關依法獨立行使職權，向海關總署負責。」第 4 條第 1 項規定：「國家在海關總署設立專門偵查走私犯罪的公

<sup>256</sup> 黃丙志(2018)。《海關管理概論》。頁 18。上海：復旦大學出版社。

<sup>257</sup> 鐘昌元（編）（2018）。《海關稅收制度》。頁 5。北京：中國海關出版社。

安機構，配備專職緝私警察，負責對其管轄的走私犯罪案件的偵查、拘留、執行逮捕、預審。」第 5 條規定：「國家實行聯合緝私、統一處理、綜合治理的緝私體制。海關負責組織、協調、管理查緝走私工作。有關規定由國務院另行制定。」

詳加分析，在「組織層級」上，中國海關分為「海關總署」與「海關」，海關又分「直屬海關」與「隸屬海關」。在「權力結構」上，海關總署與各海關在緝私方面設立專門偵查走私犯罪的公安機構；另外中央紀委國家監委在海關派駐紀檢監察組。

事實上還有共產黨的思想政治指導與「政法口」、「財經口」的政策任務指導。亦即，「機關中有機關」、「組織中有組織」、「領導中有領導」的複合錯綜組織結構。

就職能機關而言，「中國海關是國家進出境監督管理機關，在組織機構上分為 3 個層次：海關總署（廣東分署，天津、上海 2 個特派員辦事處）；41 個直屬海關；設立在全國的 313 個隸屬海關。」<sup>258</sup>

中國大陸海關還包括：(一)海關總署及其垂直管理機構與所屬企事業單位；(二)機關黨委與政治部；(三)中央紀委國家監委駐海關總署紀檢監察組；(四)在海關總署設立「專門偵查走私犯罪的公安機構」以及「綜合治理的緝私體制」四種權力結構。在「職能任務」上，更包括了邊境管理中的 CQS。

依據中國海關總署官網〈中華人民共和國海關總署概況〉說明：

中華人民共和國海關總署是國務院直屬機構，為正部級。負責全國海關工作、組織推動口岸“大通關”建設、海關監管工作、進出口關稅及其他稅費徵收管理、出入境衛生檢疫和出入境動植物及其產品檢驗檢疫、進出口商品法定檢驗、海關風險管理、國家進出口貨物貿易等海關統計、全國打擊走私綜合治理工作、制定並組織實施海關科技發

<sup>258</sup>中國政府網<http://big5.www.gov.cn/gate/big5/www.gov.cn/bumenfuwu/customs.htm> (2021/7/15 檢)。

展規劃以及實驗室建設和技術保障規劃、海關領域國際合作與交流、垂直管理全國海關、完成黨中央國務院交辦的其他任務。中央紀委國家監委在海關總署派駐紀檢監察組。<sup>259</sup>



中國海關總署，設署長 1 名（正部級，海關總監），副署長 5 名（海關副總監），其中 1 名兼政治部主任（副部長級），紀檢監察組長 1 名（海關副總監）。

依據《海關總署職能配置、內設機構和人員編制規定》與中國海關總署官網所載，組織結構分為：署內部門、派駐機構（中央紀委國家監委駐海關總署紀檢監察組）、在京直屬企事業單位、社會團體、駐外機構、直屬機構與事業單位等八類。

關銜的等級設置為五等十三級：「一等：海關總監、海關副總監」；「二等：一級關務監督、二級關務監督、三級關務監督」；「三等：一級關務督察、二級關務督察、三級關務督察」；「四等：一級關務督辦、二級關務督辦、三級關務督辦」；「五等：一級關務員、二級關務員」。

綜合上述，本文將中國海關組織結構概分為兩類（署內部門暨中央紀委國家監委駐海關總署紀檢監察組；海關總署垂直管理機構與所屬事業單位）列表如下：

#### 一、署內部門暨中央紀委國家監委駐海關總署紀檢監察組

表 2.6 海關總署署內部門暨中央紀委國家監委駐海關總署紀檢監察組

|  |
|--|
| 辦公廳（國家口岸管理辦公室）   |
| 中央紀委國家監委駐海關總署紀檢監察組   |
| 政策法規司，綜合業務司，自貿區和特殊區域發展司，風險管理司，關稅徵管司，衛生檢疫司，動植物檢疫司，進出口食品安全局，商品檢驗司，口岸監管司，統計分析司，企業管理和稽查司，國際合作司（港澳台辦公室），財務司，科技發展司，督察內審司，人事教育司 |
| 緝私局（全國打擊走私綜合治理辦公室）   |
| 政治部（副部級），機關黨委（思想政治工作辦公室），離退休幹部局  |

資料來源：中華人民共和國海關總署/本文製作

<sup>259</sup> 〈中華人民共和國海關總署概況〉。<http://www.customs.gov.cn/customs> (2021/7/15 檢索)。

## 二、海關總署垂直管理機構與所屬事業單位



表 2.7 海關總署垂直管理機構與所屬企事業單位

| 機構／單位  | 海關總署垂直管理機構與所屬事業單位  |
|--------|--|
| 直屬機構   | 海關總署廣東分署（副部級）<br>海關總署駐天津特派員辦事處，海關總署駐上海特派員辦事處<br>北京海關，天津海關，石家莊海關，太原海關，呼和浩特海關，<br>滿洲裏海關，大連海關，瀋陽海關，長春海關，哈爾濱海關，<br>上海海關，南京海關，杭州海關，寧波海關，合肥海關，福州<br>海關，廈門海關，南昌海關，青島海關，濟南海關，武漢海關，<br>鄭州海關，長沙海關，廣州海關，深圳海關，拱北海關，汕頭<br>海關，黃埔海關，江門海關，湛江海關，南寧海關，海口海關，<br>重慶海關，成都海關，貴陽海關，昆明海關，拉薩海關，西安<br>海關，蘭州海關，西寧海關，銀川海關，烏魯木齊海關 |
| 派出機構   | 中華人民共和國駐歐洲聯盟使團海關處<br>中華人民共和國駐俄羅斯聯邦大使館海關處<br>中華人民共和國駐美利堅合眾國大使館海關組<br>中央人民政府駐香港特別行政區聯絡辦公室警務聯絡部海關聯<br>絡處  |
| 直屬事業單位 | 海關總署機關服務中心，全國海關教育培訓中心，全國海關信<br>息中心（全國海關電子通關中心），海關總署物資裝備採購中<br>心，中國電子口岸數據中心，海關總署研究中心，中國海關博<br>物館，海關總署國際檢驗檢疫標準與技術法規研究中心，中國<br>檢驗檢疫編輯部，直屬高等學校，上海海關學院，中國海關管<br>理幹部學院   |
| 直屬企業單位 | 中國海關出版社有限公司  |
| 主管社會團體 | 中國海關學會，中國進出境生物安全研究會，中國口岸協會，<br>中國報關協會，中國保稅區出口加工區協會   |

資料來源：中華人民共和國海關總署/本文製作



## 參、兩岸海關組織比較

兩岸政治制度與政府組織大不相同。惟兩岸海關係出同源，以及受到世界貿易組織與世界關務組織的國際建制（international regime）影響，使得與其他各類機關相比，兩岸海關在組織與職能上，有較多的類同處。

中國大陸接壤毗臨的國家甚多，幅員廣大，邊境線長。有眾多陸、海、空港，監管口岸 247 個，直屬海關 42 個，隸屬海關和辦事處約 600 個，通關監管點近 4,000 個。相對的，台灣只有 4 個海關，顯不相當。甚至，香港幅員比臺灣小，人口不到臺灣的三分之一，但香港海關的員額幾近我國海關編制的一倍。因此，兩岸海關組織比較的不在於規模大小，數量多少。重點在於發現異同與特點以供借鑑，以及察覺變遷趨勢，以作為發展因應之道。再者，知己知彼，認識瞭解他方，在兩岸關務與緝私合作上，較不會產生歧異，有利於溝通協調與融合共識。

不同的制度下的組織與職能應有多元多樣化的組合，不可能直接對照，或逕行類比。本文認為，應該先找出差異性最大的，再找出差異稍大的。至於差異較小的則可以略而不論。其次，雙方都有的職能，只因組織配置不同或名稱有異的部分，留待「執行」的章節再研討。關於可以形成特殊議題的，例如培訓，則另立專題研討。本文關於兩岸海關組織比較，討論下列四項：

### 一、政黨治理與思想管理

中國大陸在中國共產黨威權統治下，黨的價值與指揮融入大陸海關體系。

### 二、政法口指揮下之緝私雙重領導

我國海關緝私是分權的多頭馬車，海關緝私職權受有侷限。

### 三、統一或協力的邊境檢驗檢疫機制

大陸海關 C 與 Q 合一；我國海關 CQ 分立而協力。

### 四、其他特殊特職能組織

例如，「督察內審司」的職能，我國海關屬於「內部控制」業務，由主計與企考單位兼辦，「外部控制」則由監察院審計部辦理。



## 一、政黨治理與思想管理

在中國大陸，不管是國家統治、政治運作、政府管理，還是社會生活與經濟活動，無一不是在具有中國特色的黨政體制下運行。海關不但是重要的監控機制，還是具有暴力武器的「準軍事化紀律部隊」，以及擁有許多政策工具的行政執法機關，因而直屬國務院管轄，位列正部級。

鑑於海關的重要性，中國共產黨同時透過「政法口」與「財經口」，掌控海關的「黨委」與「黨管幹部」來運作。因此，海關必然有政黨治理與思想管理所需要的組織單位：「機關黨委」、「政治部」與「紀檢監察組」。這是兩岸海關組織截然不同的差異。

依據《海關總署職能配置、內設機構和人員編制規定》第 1 條規定：「根據黨的十九屆三中全會審議通過的《中共中央關於深化黨和國家機構改革的決定》、《深化黨和國家機構改革方案》和第十三屆全國人民代表大會第一次會議批准的《國務院機構改革方案》，制定本規定。」第 3 條第 1 項規定：「海關總署貫徹落實黨中央關於海關工作的方針政策和決策部署，在履行職責過程中堅持和加強黨對海關工作的集中統一領導。主要職責是：……（十三）完成黨中央、國務院交辦的其他任務。」第 3 條第 2 項規定：「政治部。承擔幹部管理、領導基層黨組織建設、開展思想政治工作和文化建設、隊伍建設等職責。政治部日常工作由海關總署人事教育司、思想政治工作辦公室等承擔，其中思想政治工作辦公室與機關黨委一個機構兩塊牌子。」第 3 條第 3 項規定：「機關黨委。負責機關和在京直屬單位的黨群工作。」第 5 條規定：「海關總署機關行政編制……政治部主任（副部長級）1 名……機關黨委專職副書記 3 名……。」

其次，依據《中央紀律檢查委員會國家監察委員會職能配置、內設機構和人員編制規定》，海關總署設立「紀檢監察組」。

分別略述如下：



## （一）機關黨委（思想政治工作辦公室）

領導海關的中共組織為「中國共產黨海關總署黨委」。2018年海關總署「黨組」改設為「黨委」。黨委（組）制度是中國共產黨領導國家政治生活的基本制度形式。黨在國家機關、軍隊、人民團體和企業單位內部普遍建立的黨委（支部），黨委的根本職能是發揮「領導核心」作用，即「總覽全域、協調各方」。黨委由所在單位的全體黨員選舉產生，而黨組是黨的各級委員會在非黨組織中的派出機關，黨組的組成不需要經過相應單位的黨員選舉。<sup>260</sup>

海關總署「機關黨委」負責機關和在京直屬單位的黨群工作。現任黨委書記為海關總署署長。內設機構：機關黨委辦公室（政治部辦公室）、宣傳工作處、組織工作處、黨風黨紀工作處、案件審理處、紀律審查處、群團工作處、巡視一處、巡視二處。

為維護紀律，黨委訂有基本規範，例如2019年11月16日發布的《海關內務規範》第1條規定：「為深化準軍事化紀律部隊建設，規範海關內務制度，根據《中華人民共和國海關法》《中華人民共和國海關關銜條例》等法律法規制定本規範。」；第3條規定：「海關內務建設的基本任務是：用準軍事化理念管理隊伍，用準軍事化作風錘煉隊伍，用準軍事化標準檢驗隊伍，通過建立規範的工作、學習、生活秩序，培養優良的作風和嚴格的紀律，樹立海關良好形象，提高海關隊伍的凝聚力和戰鬥力。」

## （二）政治部

「中國共產黨是一個使命型政黨，為完成其其宏大的改造社會與國家結構的使命，對歷史與未來、階級與政治、國家與革命、領袖與群眾、執政與治理、戰略目標與行動策略等都有相對完整而精緻的理論建構，這種理論建構對於形成高度思想統一以達成高度的一致行動是不可或缺的，因而中國共產黨也是一個具有

<sup>260</sup> 景躍進等主編(2018)。《當代中國政府與政治》。頁31-32。台北：五南。

強烈意是型態色彩的政黨。」<sup>261</sup>作為落實思想統一機制，設政治部，由海關副總監兼任政治部主任。



### (三) 紀檢監察組

依據《中華人民共和國憲法》第 124 條規定：「中華人民共和國設立國家監察委員會和地方各級監察委員會。」；第 125 條規定：「中華人民共和國國家監察委員會是最高監察機關。」中華人民共和國國家監察委員會，是中華人民共和國最高監察機關，為副國級單位。

國家監察委員會及各級監察委員會是行使國家監察職能的專責機關，依據憲法、《中華人民共和國監察法》及相關的法律，「對所有行使公權力的公職人員（以下稱公職人員）進行監察，調查職務違法和職務犯罪，開展廉政建設和反腐敗工作，維護憲法和法律的尊嚴。」「國家監察委員會依照法律規定獨立行使監察權，不受行政機關、社會團體和個人的干涉。」

中國共產黨紀律檢查機關，在《中國共產黨章程》內稱為「黨的紀律檢查機關」，是中國共產黨對黨員進行紀律檢查的部門。黨的各級紀律檢查委員會的主要任務是：「維護黨的章程和其他黨內法規，檢查黨的路線、方針、政策和決議的執行情況，協助黨的委員會加強黨風建設和組織協調反腐敗工作。」紀委的級別一般定為比同級黨委低半格。按照幹部管理權限，紀委可以查處同級黨委按照權限管轄的幹部及下級黨委管轄的幹部。

2018 年第十三屆全國人民代表大會第一次會議修改《中華人民共和國憲法》及通過《中華人民共和國監察法》，中華人民共和國國家監察委員會與中國共產黨中央紀律檢查委員會的機關合署辦公。

依據《中央紀律檢查委員會國家監察委員會職能配置、內設機構和人員編制規定》，「中央紀律檢查委員會國家監察委員會中央和國家機關紀檢監察工作委

<sup>261</sup> 景躍進等主編(2018)。《當代中國政府與政治》。頁 33。台北：五南。

員會」為副部級，「中央紀律檢查委員會國家監察委員會駐海關總署紀檢監察組」為其派駐機構，設紀檢監察組長 1 名（海關副總監）。



中央紀委國家監委駐海關總署紀檢監察組是中央紀委國家監委設在海關總署的派駐機構，依據黨章、憲法和監察法，根據中央紀委國家監委授權，履行黨的紀律檢查和國家監察兩項職責。監督重點物件是海關總署領導班子及中央管理幹部和海關系統司局級幹部，並對海關系統紀檢監察機構進行業務指導和監督檢查。<sup>262</sup>

海關總署設「紀檢監察組」，直屬海關設「監察室」，並於 1998 年建立「中國海關紀檢監察特派員」制度。

中國海關紀檢監察特派員制度是海關總署為應對海關系統腐敗高發形勢做出的重要決策，是中國海關監督管理體制和反貪腐倡廉工作的重要創新之舉。該制度的推行符合當時中國海關發展形是的要求，為中國海關事業的健康持續發展做出了積極貢獻。<sup>263</sup>

## 二、政法口指揮下之緝私雙重領導

緝私機制是兩岸海關的重大差異。我國海關弱於各國建制，沒有專責的緝私機關，更沒有實質司法警察權，而且邊境管理分散權責於多個機關，亦即採 CIQS 制度。大陸海關則是政法口指揮下之緝私雙重領導體制。

中國大陸，政法系統又稱「政法口」，在黨政體制的諸系統中，政法是僅次於軍隊的掌握國家強制力的系統。政法系統是指在黨的領導下行使審判權、檢察權、偵查權和執行權的國家機關，具體包括法院、檢察院、公安、國家安全與司

<sup>262</sup> 中央紀委國家監委駐海關總署紀檢監察組〈駐署紀檢監察組職能簡介〉。  
<http://www.customs.gov.cn/eportal/ui?columnId=715727&pageId=715750&viewTemplateId=6b5868108a06482a8a0d0aa3c9cadd00&articleKey=718884&version=1> (2021/7/15 檢索)。

<sup>263</sup> 杜中文（2018）。〈中國海關紀檢監察特派員制度研究〉，收於，故麗梅主編，《新時期的海關治理：改革與變遷》。頁 51。復旦大學。

法行政機關，即「公檢法司安」。<sup>264</sup>政法系統內部存在著超過一般意義的碎片化。各政法機關之間權力分散，但又相互制約、相互監督，這種權力的分散已經不是普通的勞動分工，經常發展為相互制衡的零和博弈狀態。<sup>265</sup>



大陸海關擁有司法警察權，緝私採雙重領導，相當特殊。2019 年，根據《公安部職能配置、內設機構和人員編制規定》，海關總署緝私局調整為「海關緝私部門和海關緝私工作受公安部和海關總署雙重領導，以公安部領導為主，重點是加強政治領導、幹部管理和隊伍建設。海關緝私業務工作由海關領導負責。」<sup>266</sup>「海關總署緝私局為海關總署內設機構，列入公安部序列局。」序列號由公安部二十四局調整為十四局。

大陸海關總署緝私局的工作職責是：「擬訂反走私社會綜合治理政策措施並組織實施，查處走私、違規案件，偵辦走私罪案件，開展緝私情報工作。組織開展打擊走私國際（地區）間合作，承擔世界海關組織情報聯絡工作。」依據《海關總署職能配置、內設機構和人員編制規定》第 3 條第 9 款規定：「負責全國打擊走私綜合治理工作。依法查處走私、違規案件，負責所管轄走私犯罪案件的偵查、拘留、執行逮捕、預審工作，組織實施海關緝私工作。」

我國於關務署設立「關務查緝組」，依據《財政部關務署組織法》第 2 條第 4 款規定負責：「查緝走私、邊境管制、情資分析、風險管理、緝毒犬隊建置等查緝業務之規劃、執行及督導。」並依據《財政部關務署處務規程》第 8 條規定，掌理查緝政策法令、智慧財產權邊境保護、廠商風險管理、貨物移動安全及廠商守法評估、邊境安全相關計畫之執行及督導，以及緝毒犬培育及訓練業務等。在各關區則分別由稽查、查驗與機動巡查單位交互協力，辦理監理與查緝業務。

章明光認為：「國家統治權為基礎所發動的強制力，稱為廣義的警察權。具有裁罰權的行政機關，皆擁有這樣定義下的警察權。」<sup>267</sup>惟當代民主國家之司法

<sup>264</sup> 景躍進等主編(2018)。《當代中國政府與政治》。頁 171。台北：五南。

<sup>265</sup> 同上註。景躍進等主編(2018)。頁 175。

<sup>266</sup> 中華人民共和國海關總署緝私局 <http://jsj.customs.gov.cn/> (2021/7/16 檢索)。

<sup>267</sup> 章明光(2002)。〈公務員的執法勇氣〉，載於《國政評論》內政（評）091-124 號。頁 1。財團

警察權，應為刑事訴訟法第 229 條所謂：「受檢察官之指揮，偵查犯罪」之職權。

在通商口岸，我國海關依海關緝私條例執行職務並無司法警察權，遇有涉及刑事案件，則經由法務部調查局派駐海關督察室，將案件移交法務部調查局航業調查處或其他司法警察機關辦理。惟於通商口岸外依《海洋巡防法》執行該法第 4 條時，則視同刑事訴訟法第 229 條至第 231 條之司法警察（官）。警察機關依《警察職權行使法》執法，警察與海巡人員「須經司法警察專長訓練，始得服勤執法」<sup>268</sup>並有《警械使用條例》可資遵循。

我國海關人員均未經司法警察專長訓練，縱使於通商口岸外依《海洋巡防法》，仍無法執行涉及司法警察權任務。海關為國家主權之象徵與國家權力執行者。大陸各直屬海關都設有緝私局，我國海關非但沒有緝私專責機構，甚至沒有實質司法警察權，殊值探究。

### 三、統一或協力的邊境檢驗檢疫機制

我國在 CIQS 分權邊境管理機制下，檢驗檢疫業務非海關權責。行政院農業委員會動植物防疫檢疫局負責「動植物防疫檢疫」；衛福部疾病管制局負責執行「疾病」的邊境管理；衛生福利部食品藥物管理署負責「食品藥物檢驗」；經濟部標準檢驗局負責「商品檢驗」。

2018 年，中國大陸將邊境檢驗檢疫業務併入海關。並依據《海關總署職能配置、內設機構和人員編制規定》第 15 款規定與相關機關進行分工：1. 與農業農村的有關職責分工。2. 與國家衛生健康委員會的有關職責分工。3. 與國家市場監

---

法人國家政策研究基金會。另該文亦言及司法警察的刑事移送權：「司法警察的刑事移送權，是行政機關行使強制力的另一種形式。在美國，有近百個擁有司法警察權的聯邦機構，因此他們所謂的執法機關（law enforcement agency），包括了警察以外的一般行政機關。制度的設計，使美國各行政機關必須培養出行使強制力的勇氣與能力，俾追求效率，實現正義；同時，美國的警察機關也能專注於治安與交通工作，而不被其他職務協助工作拖累其本職。在此高度分工的現代社會，各行政機關的主管業務，愈來愈具有專業的不可替代性；再加上大陸法與海洋法精神之逐漸融合，使得行政與刑事法的界線也愈來愈模糊，各行政機關主管法令中設有行政刑罰的規定，已成普遍的趨勢。各行政機關調查違法事證後，直接函送地檢署偵辦，沒有理由再由不具經濟、電信、環保或建築等專業背景的警察機關介入調查，非但無助於證據品質，反將延宕偵辦程序。因此，基於政府施政之效率與正義的考量，應賦予各行政機關的刑事移送權。」

督管理總局的有關職責分工。中國大陸海關總署設有：衛生檢疫司，動植物檢疫司，進出口食品安全局，商品檢驗司。



依據《海關總署職能配置、內設機構和人員編制規定》第3條第5、6款規定：「負責進出口衛生檢疫、進出口動植物及其產品檢驗檢疫。收集分析境外疫情，組織實施口岸處置措施，承擔口岸突發公共衛生等應急事件的相關工作。」「負責進出口商品法定檢驗。監督管理進出口商品鑑定、驗證、質量安全等。負責進出口食品、化妝品檢驗檢疫和監督管理，依據多雙邊協議實施出口食品相關工作。」

衛生檢疫司，內設機構有：綜合業務處、檢疫管理處、疾病監測處、衛生監督處與生物安全管理處。負責「擬訂進出口衛生檢疫監管的工作制度及口岸突發公共衛生事件處置預案，承擔進出口衛生檢疫、傳染病及境外疫情監測、衛生監督、衛生處理以及口岸突發公共衛生事件應對工作。」<sup>269</sup>

動植物檢疫司，內設機構有：綜合業務處、動物檢疫一處、動物檢疫二處、植物檢疫一處、植物檢疫二處。負責「擬訂進出口動植物及其產品檢驗檢疫的工作制度，承擔進出口動植物及其產品的檢驗檢疫、監督管理工作，按分工組織實施風險分析和緊急預防措施，承擔進出口轉基因生物及其產品、生物物種資源的檢驗檢疫工作。」<sup>270</sup>

進出口食品安全局，內設機構有：綜合處、註冊管理處、食品安全一處、食品安全二處、食品安全三處、食品安全四處。負責「擬訂進出口食品、化妝品安全和檢驗檢疫的工作制度，依法承擔進口食品企業備案註冊和進口食品、化妝品的檢驗檢疫、監督管理工作，按分工組織實施風險分析和緊急預防措施工作。依據多雙邊協議承擔出口食品相關工作。」<sup>271</sup>

商品檢驗司，內設機構有：綜合處、商品檢驗一處、商品檢驗二處、檢驗鑒

<sup>268</sup> 《海岸巡防法》第10條第4項。

<sup>269</sup> 中華人民共和國海關總署衛生檢疫司 <http://wss.customs.gov.cn/> (2021/7/16 檢索)。

<sup>270</sup> 同上註。中華人民共和國海關總署衛生檢疫司。(2021/7/16 檢索)。

<sup>271</sup> 中華人民共和國海關總署進出口食品安全局 <http://jckspj.customs.gov.cn/> (2021/7/16 檢索)。

定業務管理處。負責「擬訂進出口商品法定核對總和監督管理的工作制度，承擔進口商品安全風險評估、風險預警和快速反應工作。承擔國家實行許可制度的進口商品驗證工作，監督管理法定檢驗商品的數量、重量鑒定。依據多雙邊協議承擔出口商品檢驗相關工作。」<sup>272</sup>



中國大陸海關總署設有：衛生檢疫司，動植物檢疫司，進出口食品安全局，商品檢驗司。司長為一級關務監督關銜，受一位海關副總監領導。各直屬海關，例如北京海關，設有正處級之衛生檢疫處、動植物檢疫處、進出口食品安全處、商品檢驗處。儘管，昆明海關僅設有十個處級機關，其中檢驗檢疫就佔了四個處，可見檢驗檢疫在大陸海關的重要地位。

相對而言，以我國行政院農業委員會動植物防疫檢疫局為例，組織規模與人員位階均較低。該局在國際機場、港口鄰近處設有 4 個分局，分局在轄下之交通要衝或農畜水產品主要產銷地區，另設有 17 處檢疫站。人員編制為：基隆分局 71 人，新竹分局 95 人，臺中分局 73 人，高雄分局為 94 人。<sup>273</sup>

相較於大陸海關正處級之動植物檢疫處，我國派駐港口機場各檢疫站主任僅列薦任第八職等。我國在 CIQS 分權邊境管理機制下，欠缺統一的指揮系統，相關機關的協力與溝通相當重要。邊境檢驗檢疫是否應如大陸海關，殊值探究。

#### 四、其他特殊持職能組織

組織具有各項職能以執行任務。不同國家各有不同制度，或同或異，上述一至三日與我國海關組織大相逕庭。其餘多數組織名稱與職能雖不盡相同，實質上只是分配與編排方法造成異同。例如，大陸海關的口岸管理類似於我國海關的稽查業務，自由貿易港區在我國歸於保稅業務，風險管理在我國包含於查緝業務，諸如此類。

<sup>272</sup> 中華人民共和國海關總署商品檢驗司 <http://sjs.customs.gov.cn/> (2021/7/16 檢索)。

<sup>273</sup> 行政院農業委員會動植物防疫檢疫局 <https://www.baphiq.gov.tw/ws.php?id=7085> (2021/7/16 檢索)。



下列三者差異較大：

企業管理與稽查司，內設機構有：綜合處、資質管理處、信用管理處、保稅監管處、稽查處、核處、審核監督處。負責「擬訂海關信用管理制度並組織實施，擬訂加工貿易等保稅業務的管理制度並組織實施，擬訂海關稽查及貿易調查、市場調查等制度並組織實施。」<sup>274</sup>

科技發展司，內設機構有：綜合處、規劃與科研管理處、業務信息化管理處、政務信息化管理處、安全與運行處、實驗室與設備管理處、科技裝備處。負責「擬訂海關科技發展、科技裝備保障、信息化標準規範、實驗室建設規劃並組織實施，開展相關科研、技術引進、科技應用項目開發、推廣和運行的管理，承擔網絡及信息系統安全工作。」<sup>275</sup>

督察內審司，內設機構有：綜合處、督察處、審計一處、審計二處、內部控制處、執法評估處。負責「擬訂海關系統執法監督、執法評估、內控機制和內部審計工作制度並組織實施，擬訂海關系統領導幹部任期經濟責任審計和管理審計等制度並組織實施。」<sup>276</sup>

中國大陸海關總署「企業管理與稽查司」的職能較我國海關的保稅與事後稽查業務稍廣，此外，綜合處、資質管理處、信用管理處為我國所無。我國海關科技查緝僅設一科，大陸海關總署「科技發展司」的規模非我國所能比擬。各國海關通常設有實驗室與化驗室（例如美國海關），大陸海關也設有實驗室與設備管理處。至於「督察內審司」，部分職能與我國之內部控制單位相當，惟職能更多。

我國海關內部控制由行政院主計處、財政部會計處與行政院國家發展委員會主導。外部控制，則於我國海關設有法務部調查局駐海關督察室，惟主要仍由監察院審計部負責。

<sup>274</sup> 中華人民共和海關總署企業管理與稽查司 <http://qgjcs.customs.gov.cn/> (2021/7/16 檢索)。

<sup>275</sup> 中華人民共和海關總署科技發展司 <http://kjs.customs.gov.cn/> (2021/7/16 檢索)。

<sup>276</sup> 中華人民共和海關總署督察內審司 <http://dss.customs.gov.cn/> (2021/7/16 檢索)。

## 第四節 小結



世界各國與獨立關稅領域都設有海關，是職掌國家邊境管理的行政機關。

行政機關有其主管的職責。依法它可負責提供某種服務、管制某種活動，或照顧某種受益人（*clientele*）。也有些行政機關的重要職責是協助其他的行政機關，更有些行政機關除主要職責外，還可能有若干次要之職責。<sup>277</sup>

我國海關主要職責在於對「物」執行邊境管理，亦即在當代邊境管理 CIQS 管理體系中，只負責 C 的部分，對於體系中 IQS 部分處於分工角色與協力功能。中國大陸於其《海關法》明示「立法目的」與「海關任務」，而我國邊境管理體系是分散職權的，任務亦規定於不同法律分，由不同機關主管。

由於兩岸海關的任務不同，執行任務的組織也不同。最明顯的是檢驗檢疫，中國大陸在邊境管理上是由海關統轄。此外，中國大陸還有公安與海關雙重領導的，具有司法警察權與武力的準紀律部隊的「海關緝私局」。

其次，「海關統計」對政府決策與提供公私部門參考，是相當重要的任務，例如總體經濟政策，以及對近來 COVID-19 疫情的資訊協力。事實上，海關統計資料與統計資訊來源（例如報單中的細部資訊），可以提供海關之管理、內部控制與查緝走私等的加值利用。中國大陸將「海關統計」列為四大任務之一，而我國海關囿於組織編制，功能大受侷限。

至於在海關史上占有重要地位的海務部門，在 2013 年的組織改制中解編，將大部分任務與設備設施移轉給海岸巡防署與交通部航港局，自此中斷了悠久的歷史傳統。當我國海關將助航設施移轉予交通部管轄，船舶噸稅成為海關歷史後，關務署的「海關鐘」也失去其象徵意義。

---

<sup>277</sup> 呂亞力（1989）。《政治學》。頁 181。台北：三民。

依據《財政部關務署組織法》第 1 條規定：「財政部為辦理全國關務業務，特設關務署。」第 5 條規定：「本署為應轄區業務需要，得設各關。」就縱向組織而言，我國海關隸屬於財政部，關務署為三級機關；就橫向組織而言，各「國稅局」屬三級機關，各「關」則為四級機關，各「分關」僅為內部單位。

然而揆諸中國大陸，《中華人民共和國海關法》第 3 條規定：「國務院設立海關總署，統一管理全國海關。」「國家在對外開放的口岸和海關監管業務集中的地點設立海關。海關的隸屬關係，不受行政區劃的限制。」「海關依法獨立行使職權，向海關總署負責。」《海關總署職能配置、內設機構和人員編制規定》第 2 條規定：「海關總署是國務院直屬機構，為正部級。」可見，我國「關務署」地位不如大陸「海關總署」的「正部級」。且我國各「關」層級低，無獨立人事權與預算權（為單位預算之分預算），遠不如大陸之直屬海關。

我國「關務署」在三級機關框架下，只能設 6 組 6 室。從而法務部門只能設「科」；負責緝毒犬、緝菸犬、爆裂物偵測犬等值勤犬之培育（自行育種）、訓練（含代訓他機關領犬員與值勤犬）與調度的「緝毒犬培訓中心」，也只能是「關務查緝組」的 1 科；「海關博物館」成為只有 1 位科員兼辦的非正式編制單位。更遑論設立「海關學院」、「培訓中心」與研究單位……等。大陸海關的「中國海關出版社」發行眾多出版物，我國兼辦「海關博物館」的科員原本兼辦的《今日海關》季刊則已停刊。



圖 2.12 財政部關務署出版品

資料來源：財政部關務署<sup>278</sup>

<sup>278</sup> 財政部關務署出版品：翻拍自原書籍封面。《臺灣燈塔之美》25 x 26 x 0.81 cm。

其餘業務狀況差可比擬，例如大陸《海關法》重視的「海關統計」與我國之對比。於是乎，只能廢除歷史悠久的「海務處」，燈塔等助航設施移撥給交通部。而海關向來自豪的「緝私艦」移撥給海岸巡防署，僅餘的「緝私艇」僅能進行較簡易的任務。於是乎「海務」、「船鈔」與「燈塔」等等，只能留給歷史述說。



圖 2.13 海關緝私艦鴻星艦

資料來源：財政部財政史料陳列室<sup>279</sup>

海關組織在歷史上消失的還有「關稅稅率委員會」。依據 105 年 11 月 9 日總統公布修正《關稅法》第 3 條第 2 項規定：「財政部為研議海關進口稅則之修正及特別關稅之課徵等事項，得邀集有關機關及學者專家審議之。」準此，原依修正前關稅法第 3 條第 2 項規定授權訂定之《財政部關稅稅率委員會組織規程》喪失法源依據。財政部爰配合以 106 年 5 月 10 日〈台財關字第 10610071571 號令〉予以廢止。稅則稅率與特別關稅，不僅涉及財政經濟，更悠關人民的權益。「關稅稅率委員會」的政策與專家功能，不單純只在調整機動稅率，還有反傾銷稅等特別關稅與其他事項。

中國大陸的「關稅稅則委員會」，主任委員為國務院副總理(1993, 1998)，至少為財政部長。相對地，我國「關稅稅率委員會」主任委員為財政部次長，層級較低，運作較容易，也容易被利害關係人影響。中國大陸的「關稅稅則委員會」

<sup>279</sup> 財政部財政史料陳列室 <http://museum.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=13391&ctNode=19&mp=1> (2021/7/16 檢索)。

仍以委員會型式正常在運作。我國以一般會議型式（可能因人設事而邀請專家學者）取代正規的「關稅稅率委員會」，是否造成「為了效率而犧牲公平」，「為了利益而犧牲正義」，值得深思！政策的錯誤往往影響重大深遠，如果前端沒有「關稅稅率委員會」妥善的把關，後端的「納稅者權利保護」也只是在「亡羊補牢」而已。

要執行政策與規範以達成任務，需要功能完備的組織與適當的人力。我國財政部關務署下轄「基隆關」、「臺北關」、「臺中關」與「高雄關」4個「關」。以「臺中關」為例，轄區包含「苗栗縣」、「臺中市」、「南投縣」、「彰化縣」與「雲林縣」；管轄臺中國際機場、臺中港（港區總面積為 11,285 公頃）、麥寮工業專用港（港域面積 476 公頃）、中部科學園區（包括后里、七星、台中、虎尾、二林及中興等園區）、臺中與臺中港 2 個科技產業園區（前稱加工出口區）、臺中關緝毒犬管理中心，以及諸多保稅工廠與國際郵包業務。囿於編制，預算員額職員僅 344 人。然而有許多海關業務需要人員身臨實境，親力親為，是無法以科技來取代的，例如「口岸監理」、「旅客行李檢查」與「查緝走私」等都需要基本人力。所謂「人少事繁」與「備多力分」，正是我國海關組織編制與人力配置肇致之困境的寫照。

關於執行任務的海關「組織」，由於國際貿易、全球物流供應鏈、交通運輸與人員跨國流動等性質一致，大多只是分工與組合的不同，無須強行比較。兩岸海關之間有關組織的問題，下列幾項值得注意。

## 壹、政治結構中的獨裁政黨

政府是一套制定和執行政策的結構。……在獨裁的政權中，長存在著居壟斷地位的單一政黨，人們必須把它們看作是政府的一部分。例如，在共產黨政權中的情形就是如此。共產黨具有明確的、權威性的決定政策和執行的功能。<sup>280</sup>

中國大陸海關的「黨委」、「政治部」與「紀檢監察組」，屬於其海關的重要成分，影響組織與職能的運作。為知己知彼，應該對此有正確的認識。



## 貳、組織層級與編制

我國海關組織規範於《財政部關務署組織法》，於該法第 2 條簡單條列掌理之工作事項。然後於《財政部關務署處務規程》與《財政部關務署各關組織準則》賦予職能，分配工作。依據《中央行政機關組織基準法》核屬三級機關，編制 6 組 6 室。

因為編制小，「綜合規劃組」與「關務資訊組」排擠了任務單位，除了「通關業務組」與「關務查緝組」維持傳統的完整職能外，其他職能只能混編成「稅則法制組」與「稽核業務組」。至於「海關統計」則只能設立「統計室」，分 3 科辦事。組的編制下最多只能設 6 科。因此，遑論設立「海關學院」，連「緝毒犬培訓中心」都只能設科。是以，我國海關應否改隸直屬行政院，殊值探討。

## 參、緝私體系的多頭馬車

中國大陸在邊境管理上，架構著公安、邊檢、武警、海警，以及海關的口岸管理與企業稽查，以公安體系為主力。我國則由國安系統<sup>281</sup>與司法系統<sup>282</sup>雙重指揮。名義上以檢察官指揮為主，但是組織與權力結構錯綜複雜而力量分殊，而且海關沒有實質司法警察權。兩岸兩種體系均值得探討。

任務影響組織架構，組織所形成的結構有時候會阻礙或束縛任務的達成。譬如，盤根錯節的雜木叢，或侷限在有限容器裡的植栽，很難適性生長，開好花結善果。同樣地，組織編制小，人力與資源少，就會侷限或擾亂組織職能的運作。海關的任務不僅只是徵稅而已，編制在財政部之下會影響海關多元職能的發展。

<sup>280</sup> 曹沛霖等（譯）（1990）。《比較政治學》。頁 339。台北：五南。

<sup>281</sup> 包括：國家安全委員會、國家安全局、憲兵司令部、海岸巡防署與行政院國土安全辦公室。

<sup>282</sup> 包括：檢查官；法務部調查局之駐海關督察室、相關調查處與工作站；內政部警政署之港務警察總隊、航空警察總隊與保安警察第三總隊。

例如，查緝走私、口岸管理、保稅監管……等諸多工作事項，已遠超過財政功能。所以，美國海關歸國土安全部管轄，中國大陸海關更是直屬國務院。

組織編制小，人力與資源少，就會怕事。怕事就會限縮職能或工作事項，例如海關「禁限措施」的《關稅法》第 15 條規定：「下列物品，不得進口：一、偽造或變造之貨幣、有價證券及印製偽幣印模。二、侵害專利權、商標權及著作權之物品。三、法律規定不得進口或禁止輸入之物品。」僅有兩項規定，其他的就籠統概括。歸入其他類的後果，就會有跨域跨機關之間法規與執行的競合與協作問題。例如，進口廢棄物、偽劣農藥等的處置問題。歸入其他類還有「三不管」不夠周延的問題。

管制事項只要明確，就可以有效攔截於關口；入了國境之後，縱使亡羊補牢也易有後患。例如，WTO 的一般例外、美國的禁限措施、大陸的刑法等，都不容「兒童色情物品」於通關階段「進口」，但是我國「禁限措施」的《關稅法》第 15 條，因為怕事而限縮管制事項時，竟然漏掉了在通關階段對「管有」兒童色情物品，予以當場立即的攔截。至於商品、食品與藥品檢驗、動植物檢疫等邊境管理任務，中國大陸統由海關負責。

我國邊境採分權管理，因為協作問題，相對地容易造成漏洞，例如 110 年進口越南肉製品含非洲豬瘟病毒入侵問題。眾人指向海關問責，混淆錯亂角色與功能，不明解決問題之所在，應是跨域跨機關協作失靈，或者，是海關功能與職權不足所致。最重要的是，在全球化快速變遷的情勢下，海關需要「革新」、「維新」與「創新」發展，目前的任務歸屬與組織編制，殊值集思廣益檢討改善。例如，經濟特區、自由貿易區或各種保稅區的發展，應可預期。

本文雖不研究屬於海關經濟法範疇之保稅法規，但是認為，在制度面有必要關注未來發展，研議需要設立哪些組織，預擬因應之道。甚至可以提出更為宏觀的規劃，或者提倡激勵創意構思之機制。組織不宜僵化，然而，我國整體環境很難進行機關層級的組織變革。

### 第三章 兩岸海關法規範



本文旨在比較兩岸海關體制。體制為任務而存在，為達成任務須透過組織與規範來執行。本章探討兩岸海關法規範部分。

清《聖祖仁皇帝聖訓》道：「國家設關權稅<sup>283</sup>，……必徵輸無弊，出入有經，庶百物通流，民生饒裕。」<sup>284</sup>其中，「百物通流，民生饒裕」為任務，「徵輸無弊，出入有經」則為規範。就規範而言，「在市舶法令方面，現存最完整的市舶條例是 1923 年的《元市舶則例》<sup>285</sup>，共二十二條。該條例對船舶的登記、檢查、地方官員和市舶官員的職責，以及走私逃稅的處罰都有明文的規定。」<sup>286</sup>

儘管，法律自古以來已歷數千載之發展。然而，「規則有公序良俗，也存在惡習劣規；法律命令亦有善法與不合宜之律令。」<sup>287</sup>葛克昌認為，中國大陸租稅法令，雖說係依「租稅法律主義」由人民代表大會或國務院制定，惟其中尚有規範有違以人民利益為本之「法治國家原則」者，而且沒有《納稅者保護法》等積極作為。基此反思，我國海關之管制、徵稅、通關與服務等法規範，雖以達成任務為主要目的，但如遇有不合宜之法令時，應當加以發覺並改正。

<sup>283</sup> 「權稅」即為「徵稅」。「榷場稅」指邊境貿易的關稅。「榷場」：指中國遼、宋、西夏、金政權各在接界地點設定的互市市場。榷場貿易是因各地區經濟交流的需要而產生的。「榷關」，正名為「鈔關」，民間俗語稱之為榷關。晚清改稱「常關」，是明清時期我國政府設定的對過往關卡的船隻、商品徵稅的一個專門機構，主要設在運河、長江、沿海等的交通樞紐處，有戶部關和工部關之分。請參閱，百科知識中文網 <https://www.easyatm.com.tw/wiki/%E6%A6%B7%E7%A8%85> (2022/4/12 檢索)。

<sup>284</sup> 清《聖祖仁皇帝聖訓》（全稱：《大清聖祖合天弘運文武睿哲恭儉寬裕孝敬誠信中和功德大成仁皇帝聖訓》）〈卷二十七·18〉：「上曰：國家設關權稅，原以阜財利用，恤商裕民。必徵輸無弊，出入有經，庶百物通流，民生饒裕。」原文無句讀，本文自行標點。請參閱，中國哲學書電子化計劃 <https://ctext.org/wiki.pl?if=gb&chapter=848600> (2022/4/12 檢索)。

<sup>285</sup> 應為：《市舶抽分則例》。《元史·卷九十四·食貨二·78、81》載：「元自世祖定江南，凡鄰海諸郡與蕃國往還互易舶貨者，其貨以十分取一，粗者十五分取一，以市舶官主之。」（至元）三十年·又定市舶抽分雜禁，凡二十二條。條多不能盡載，擇其要者錄焉。泉州、上海、澈浦、溫州、廣東、杭州、慶元市舶司凡七所，獨泉州於抽分之外，又取三十分之一以為稅。」請參閱，中國哲學書電子化計劃 <https://ctext.org/wiki.pl?if=gb&chapter=8474619> (2022/4/12 檢索)。

<sup>286</sup> 陶明、楊永康、劉國華、趙優珍（編著）（2002）。《WTO 與海關實務》。頁 57。上海：上海人民出版社。

<sup>287</sup> 王昭銘（2004）。《論全球治理下之貿易秩序與關稅政策自主性：以 WTO 體系之關稅政策及其規範為例》。頁 7。台中：逢甲大學公共政策研究所，碩士論文。

本章先概述兩岸海關法律體系架構，以建構相關基礎。其次，由於海關任務涉及國際建制、國際條約與協定等，需導入國際法淵源以資更深入理解海關法律。

由於海關法律體系龐雜，本文僅比較「關稅法」部分。海關的「經濟法」部分，本文必須加以排除。由於進出口通關與徵稅的「例外」狀況，也就是保稅與邊境稅捐調整之退稅等，因為其形式已脫離早期的暫存與短期調整供需，以及鼓勵出口等「但書」類型，而形成各式各樣的「例外」，甚至到了近年來其經濟功能性越來越強，各種保稅制度與監管技術日益發展，使得其越來越重要，如今應可歸為特殊與專門的「新類型」。再者，海關的「訴訟法」部分有其特殊性，內容也相當豐富，本文亦加以排除。此外，反傾銷稅、平衡稅等「特別關稅」，因國際規範而有極高的共同性，致較無比較之必要，本文亦不列入範圍。

《中華人民共和國海關法》第 2 條規定：「中華人民共和國海關是國家的進出關境（以下簡稱進出境）監督管理機關。海關依照本法和其他有關法律、行政法規，監管進出境的運輸工具、貨物、行李物品、郵遞物品和其他物品（以下簡稱進出境運輸工具、貨物、物品），徵收關稅和其他稅、費，查緝走私，並編制海關統計和辦理其他海關業務。」其任務範圍包括「監管進出境的運輸工具、貨物、行李物品」、「徵收關稅和其他稅、費」、「查緝走私」與「海關統計」等。其第二章「進出境運輸工具」；第三章「進出境貨物」；第四章「進出境物品」，屬於通關執行面之「監管」職能。第五章為「關稅」，並據以制定《中華人民共和國進出口關稅條例》。我國沒有「海關法」，《關稅法》第 1 條規定：「關稅之課徵、貨物之通關，依本法之規定。」除了課徵關稅之外，還包括了通關執行面之「監管」職能。

本章「關稅法」比較，以《中華人民共和國海關法》第五章「關稅」、《中華人民共和國進出口關稅條例》，以及我國《關稅法》中有關「關稅之課徵」部分為範圍。至於法規的比較，無法一一逐條對照比較，加以各國法律體制不同、法制作業形式不一，且海關法規因國際化而同質性甚高，因此，本章僅探究兩者內涵差異較大部分。內涵相同或相近者則不贅述，亦不比較細節。



## 第一節 海關法律體系架構

海關的職責不只是單純地徵收關稅，還要負責運輸工具與物流監理、貨物旅客通關與徵稅、邊境管制與查緝走私，以及通關資訊與貿易統計，有的國家/地區海關還負責移民、證照查驗與檢驗檢疫，甚至於還負責助航設施與其他業務。因此，廣義的「海關法」可以規範海關徵稅以及其他範疇，但是「關稅法」顯然難以含括海關所有任務與職能而有所侷限，例如，我國《關稅法》並未規範緝私與統計。如同第一章提到的美國與法國制度，世界各國的海關的任務與組織也未盡相同，各國海關法除了核心職能之外亦各不相同。因此，本文以兩岸海關的任務與組織為基礎，分別分析兩岸的海關法律體系架構。

中國大陸海關，依其國家法制，為三級法律體系：「法律」、「行政法規」與「部門規章」。就中國海關而言，其最高階的法律規範為《中華人民共和國海關法》，係全國人民代表大會常務委員會制定並修改的「其他法律」。有四個任務：依法監管進出境的運輸工具、貨物與物品；徵收關稅和其他稅費；查緝走私；編製海關統計，並依此架構編排。其次，《中華人民共和國進出口關稅條例》屬國務院公布的「行政法規」，日後有可能成為一級法。其他的二級法，主要有國務院制定之《中華人民共和國進出口稅則》、《中華人民共和國進境物品進口稅稅率表》與《中華人民共和國進出口貨物原產地條例》等。再下一層為法律授權制定的三級法，例如，2018年11月23日海關總署令第103號發布的《中華人民共和國海關進出口貨物申報管理規定》則屬海關的「部門規章」。另一種分類方式為任務分工，例如，「通關徵稅」、「檢驗檢疫」、「安全緝私」與「其他」。

我國海關法律結構，因任務較少而相對地簡單。我國海關主管的「行政法律」有：《關稅法》、《海關緝私條例》、《財政部關務署組織法》；有關的「刑事法律」《懲治走私條例》。《關稅法》第1條規定：「關稅之課徵、貨物之通關，依本法之規定。」《海關緝私條例》與其他行政規章皆以此二任務為核心而衍生。至於大陸的《中華人民共和國刑法》中，有關「走私罪」、「走私、販賣、運輸、製造毒品罪」、「妨害國（邊）境管理罪」、「危害稅收征管罪」、「侵犯知識產權罪」……等等，許許多多有關海關的犯罪，因自成體系，為免複雜化，本章不列入海關法律體系架構。



## 壹、我國海關法律架構

依據《中央法規標準法》第 2 條規定：「法律得定名為法、律、條例或通則。」我國海關有關的「行政法律」有三種：《關稅法》、《海關緝私條例》、《財政部關務署組織法》。

至於為「懲治私運政府管制物品或應稅物品之進口或出口」的《懲治走私條例》係屬「刑事法律」。參據《懲治走私條例》第 1 條條文沿革(摘錄如下表)，僅於 1955 年 1 月 13 日至 1985 年 6 月 14 日修正前之期間規定：「私運政府管制物品或應稅物品進口、出口之案件，合於本條例所列處罰之規定者，由海關或關務署移送司法或軍法機關處理」，明示「海關」為專責移送機關。另外，《懲治走私條例》相關條文(摘錄如下表)中，僅《槍砲彈藥刀械管制條例》與《洗錢防制法》為海關行政之相關法律。

表 3.1 《懲治走私條例》第 1 條條文沿革摘錄

| 制定 / 修正日期       | 法律條文   |
|-----------------|--|
| 1948 年 2 月 18 日 | 私運政府管制物品及應稅物品進口、出口者，處五年以下有期徒刑。   |
| 1955 年 1 月 13 日 | 私運政府管制物品或應稅物品進口、出口之案件，合於本條例所列處罰之規定者，由 <b>海關或關務署</b> 移送司法或軍法機關處理；其涉及匪諜或其他刑事罪嫌部分，得逕由軍法或司法機關依法處理。 |
| 1985 年 6 月 14 日 | 私運政府管制物品或應稅物品進口、出口之案件，合於本條例所列處罰之規定者，送司法或軍法機關處理；其涉及匪諜或其他刑事罪嫌部分，逕由軍法或司法機關依法處理。                   |
| 1992 年 7 月 15 日 | 為懲治私運政府管制物品或應稅物品之進口或出口，特制定本條例。   |

資料來源：法務部全國法規資料庫/本文製作

表 3.2 《懲治走私條例》相關條文

|  |
|--|
| <b>槍砲彈藥刀械管制條例</b>  |
| <b>洗錢防制法</b>   |
| 其他：通訊保障及監察法 / 證人保護法 / 貪污治罪條例 / 道路交通管理處罰條例 / 中華民國八十年罪犯減刑條例 / 中華民國九十六年罪犯減刑條例 |

資料來源：法務部全國法規資料庫/本文製作



我國海關法規以《關稅法》為核心，依職能分類如下：

表 3.3 海關法規職能類別

| 法規類別   | 法規名稱                    |
|--------|-------------------------|
| 關務行政類  | 關稅法/ 關稅法施行細則            |
| 關務管理類  | 運輸工具進出口通關管理辦法           |
| 關務查驗類  | 入境旅客攜帶行李物品報驗稅放辦法        |
| 查緝類    | 海關緝私條例/ 懲治走私條例          |
| 退稅及保稅類 | 保稅倉庫設立及管理辦法/ 海關管理保稅工廠辦法 |
| 稅捐減免類  | 郵包物品進出口通關辦法             |

資料來源：財政部關務署/本文製作

目前我國海關主管、受託業務及相關法規，總計共 251 種。

表 3.4 海關法規分類與數量

| 法規分類  | 性質/ 對象   | 數量  |
|-------|--|-----|
| 基本法規  | 關稅法/ 海關緝私條例/ 懲治走私條例  | 18  |
| 貨物通關  | 一般貨物/ 進出口貨物/ 快遞貨物/轉口、轉運貨物/ 其他                                      | 47  |
| 查驗    |  | 5   |
| 稅款優待  |  | 22  |
| 保稅及退稅 | 保稅倉庫/ 保稅工廠/ 物流中心/ 免稅商店/ 離島免稅購物商店/ 科技產業園區/ 科學園區/ 農業科技園區/ 自由貿易港區/ 退稅 | 72  |
| 業者管理  | 報關業/ 承攬 / 運輸工具/ 貨棧及貨櫃集散站/ 貨運工具/ 通關網路/ 優質企業                         | 32  |
| 受託業務  |  | 12  |
| 查緝扣押  |  | 16  |
| 緝案處理  |  | 5   |
| 其他    |  | 22  |
| 合計    |  | 251 |

資料來源：財政部關務署/本文製作

依據《中央法規標準法》第 3 條規定：「各機關發布之命令，得依其性質，稱規程、規則、細則、辦法、綱要、標準或準則。」海關「基本法規(依三層位階)」與「受託業務法規」表列例示如下：



表 3.5 海關基本法規

| 序號 | 基本法規                             |
|----|----------------------------------|
| 1  | 關稅法                              |
| 2  | 關稅法施行細則                          |
| 3  | 進口貨物稅則預先審核實施辦法                   |
| 4  | 進口貨物稅則預先審核注意事項                   |
| 5  | 海關辦理統一及變更進口貨物稅則號別應注意事項           |
| 6  | 海關執行關稅配額作業規定                     |
| 7  | 進口貨物估價預先審核實施辦法                   |
| 8  | 進口貨物估價預先審核作業規定                   |
| 9  | 進口貨物原產地預先審核實施辦法                  |
| 10 | 海關事後稽核實施辦法                       |
| 11 | 海關事後稽核作業規定                       |
| 12 | 海關徵收規費規則                         |
| 13 | 海關緝私條例                           |
| 14 | 海關緝私器械使用辦法                       |
| 15 | 海關緝私案件減免處罰標準                     |
| 16 | 懲治走私條例                           |
| 17 | 管制物品管制品項及管制方式 (依第 2 條規定授權由行政院公告) |
| 18 | 財政部關務署組織法                        |
| 19 | 財政部關務署各關組織準則                     |

資料來源：財政部關務署/本文製作

表 3.6 受託業務法規

| 序號 | 受託業務法規                      |
|----|-----------------------------|
| 1  | 貨物稅條例                       |
| 2  | 加值型及非加值型營業稅法施行細則            |
| 3  | 海關代徵營業稅稽徵作業手冊               |
| 4  | 菸酒稅稽徵規則                     |
| 5  | 戰略性高科技貨品輸出入管理辦法             |
| 6  | 菸酒稅法                        |
| 7  | 加值型及非加值型營業稅法                |
| 8  | 貨物稅稽徵規則                     |
| 9  | 特種貨物及勞務稅條例                  |
| 10 | 法院行政執行機關及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點 |
| 11 | 海關配合進出口貿易管理作業規定             |
| 12 | 特種貨物及勞務稅條例施行細則              |

資料來源：財政部關務署/本文製作



理想的海關法應該包括：海關稅法（通關監管、關稅稽徵）、海關緝私法（管制與緝私）、海關經濟法（保稅與特別關稅）與海關訴訟法。如要採此種架構改造我國關稅法體系，似乎相當困難。

關稅法，最基本的目的在於「稽徵關稅」與「執行管制」。為達成這個目的，有三大關鍵要素。第一是貨物（旅客）的「通關程序」；第二是貨物（旅客）的「監管機制」；第三是以「稅則」為核心，結合「估價」與「原產地」所構成的「功能體系」。本文認為，一部好的關稅法，至少應該以其中任一要素展開其章節與法條順序安排。如果能完全結合三要素，使其架構嚴謹，層次有序，簡明易記，應屬最為理想。

現行《關稅法》結構，尚稱有則有序，但略顯雜亂。本文認為，《關稅法》可以下列架構重新安排：1. 總則；2. 物流監管：運輸工具監管、貨物監管、物品監管；3. 貨物通關：報關、查驗、原產地、稅則、估價、徵稅、放行；4. 特別事項：免稅、減稅、退稅、特別關稅、關稅配額、特別措施；5. 稽核管理：保稅、事後稽核、業者管理；6. 債權擔保與行政救濟；7. 罰則；8. 附則。長遠而言，仍宜建構良善的海關法體系。中短期則可調整現行《關稅法》結構。

## 貳、中國大陸海關法律架構

依據《中華人民共和國立法法》第 8 條規定：「下列事項只能制定法律：（一）國家主權的事項。……（四）犯罪和刑罰。……（六）稅種的設立、稅率的確定和稅收徵收管理等稅收基本制度。……（九）基本經濟制度以及財政、海關、金融和外貿的基本制度。……（十一）必須由全國人民代表大會及其常務委員會制定法律的其他事項。」海關任務與職能廣泛，應制定的法律眾多。目前，中國大陸海關最主要的法律為《中華人民共和國海關法》。

中華人民共和國之「法律」，包括全國人民代表大會制定和修改的「基本法律」和全國人民代表大會常務委員會制定並修改的「其他法律」。基本法律是只有全國

人大才有權制定的法律（不包括憲法）。除全國人大或全國人大常委會制定的法律之外，其他法規均不冠以「法律」之名。《中華人民共和國海關法》係 1987 年 1 月 22 日第六屆全國人民代表大會常務委員會第十九次會議通過。2021 年 4 月 29 日第十三屆全國人民代表大會常務委員會第二十八次會議第六次修正。屬於全國人民代表大會常務委員會制定並修改的「其他法律」。

由於《中華人民共和國立法法》係於 2000 年 3 月 15 日第九屆全國人民代表大會第三次會議通過，許多法律尚未周全。依據《中華人民共和國立法法》第 9 條規定：「本法第八條規定的事項尚未制定法律的，全國人民代表大會及其常務委員會有權作出決定，授權國務院可以根據實際需要，對其中的部分事項先制定行政法規，但是有關犯罪和刑罰、對公民政治權利的剝奪和限制人身自由的強制措施和處罰、司法制度等事項除外。」

國務院制定適用於全國的行政法規，不可以冠「法律」名稱，一般採用「規定」、「條例」或「辦法」，但在與法律不衝突的情況下具有「完全的法律效力」。例如，《中華人民共和國進出口關稅條例》。依據《中華人民共和國立法法》第 65 條規定：「國務院根據憲法和法律，制定行政法規。……應當由全國人民代表大會及其常務委員會制定法律的事項，國務院根據全國人民代表大會及其常務委員會的授權決定先制定的行政法規，經過實踐檢驗，制定法律的條件成熟時，國務院應當及時提請全國人民代表大會及其常務委員會制定法律。」

2015 年 8 月，《關稅法》被補充進第十二屆全國人大常委會立法規劃，惟尚未完成立法。依據《中華人民共和國立法法》第 80 條規定：「國務院各部、委員會、中國人民銀行、審計署和具有行政管理職能的直屬機構，可以根據法律和國務院的行政法規、決定、命令，在本部門的許可權範圍內，制定規章。」「部門規章規定的事項應當屬於執行法律或者國務院的行政法規、決定、命令的事項。沒有法律或者國務院的行政法規、決定、命令的依據，部門規章不得設定減損公民、法人和其他組織權利或者增加其義務的規範，不得增加本部門的權力或者減少本部門的法定職責。」



綜合上述規範，按照法律位階劃分，亦即依據《中華人民共和國立法法》第 2 條的法律架構，中國大陸海關之法律分為三級法律體系：「法律」、「行政法規」與「國務院部門規章」。三級法律體系之外，海關總署可以制定「部門規章」與其他「行政命令」。

除了按照法律位階的重直劃分之外，依據任務與職能特性，中國大陸海關的法律架構可以橫向分工，亦即按 CQS 分工為：「通關徵稅」、「檢驗檢疫」、「安全緝私」，以及海關統計、人事與訓練等「其他」事項。由於中國大陸海關的法令眾多龐雜，且隨時增刪修改，本文除《中華人民共和國海關法》之外，擇其重要者，按照「橫向分工」依「三級法律體系」分別表列如下：

表 3.7 通關徵稅法規

|      |                      |
|------|----------------------|
| 法律   | 中華人民共和國海關法           |
|      | 中華人民共和國船舶噸稅法         |
|      | 中華人民共和國商標法           |
|      | 中華人民共和國著作權法          |
|      | 中華人民共和國專利法           |
| 行政法規 | 中華人民共和國進出口關稅條例       |
|      | 中華人民共和國海關行政處罰實施條例    |
|      | 中華人民共和國進出口貨物原產地條例    |
| 海關規章 | 中華人民共和國海關進出口貨物申報管理規定 |
|      | 出入境郵輪檢疫管理辦法          |

資料來源：中華人民共和國海關總署/本文製作

表 3.8 檢驗檢疫法規

|      |                     |
|------|---------------------|
| 法律   | 中華人民共和國食品安全法        |
|      | 中華人民共和國進出口商品檢驗法     |
|      | 中華人民共和國國境衛生檢疫法      |
|      | 中華人民共和國進出境動植物檢疫法    |
| 行政法規 | 中華人民共和國國境衛生檢疫法實施細則  |
|      | 中華人民共和國進出口商品檢驗法實施條例 |
|      | 中華人民共和國食品安全法實施條例    |
| 海關規章 | 中華人民共和國進出口食品安全管理辦法  |
|      | 出入境快件檢驗檢疫管理辦法       |
|      | 進境動物隔離檢疫場使用監督管理辦法   |

資料來源：中華人民共和國海關總署/本文製作

表 3.9 安全查緝法規

|      |  |
|------|--|
| 法 律  | 中華人民共和國刑法  |
|      | 中華人民共和國刑事訴訟法   |
| 行政法規 | 中華人民共和國海關稽查條例  |
|      | 國務院令第 670 號（關於修改《中華人民共和國海關稽查條例》的決定）                              |
|      | 公安機關辦理刑事案件程式規定   |
| 海關規章 | 中華人民共和國海關稽查條例實施辦法  |
| 其他規定 | 最高人民法院、最高人民檢察院、海關總署關於辦理走私刑事案件適用法律若干問題的意見                         |
|      | 最高人民法院、最高人民檢察院、海關總署關於印發《打擊非設關地成品油走私專題研討會會議紀要》的通知（署緝發〔2019〕210 號） |

資料來源：中華人民共和國海關總署/本文製作

表 3.10 其他法規

|      |   |
|------|---|
| 法 律  | 中華人民共和國海關關銜條例（2003-02-28 第九屆全國人民代表大會常務委員會第三十二次會議通過） |
| 行政法規 | 中華人民共和國海關統計條例                                       |
|      | 海關關銜標誌式樣和佩帶辦法                                       |
| 海關規章 | 中華人民共和國海關統計工作管理規定                                   |
|      | 中華人民共和國海關關徽使用管理辦法                                   |

資料來源：中華人民共和國海關總署/本文製作

中國大陸以《海關法》統轄監管、徵稅、緝私、統計四大任務。《中華人民共和國海關法》第 2 條規定：「中華人民共和國海關是國家的進出關境（以下簡稱進出境）監督管理機關。海關依照本法和其他有關法律、行政法規，監管進出境的運輸工具、貨物、行李物品、郵遞物品和其他物品（以下簡稱進出境運輸工具、貨物、物品），徵收關稅和其他稅、費，查緝走私，並編制海關統計和辦理其他海關業務。」然而，2018 年 4 月 20 日起，國家質量監督檢驗檢疫總局的出入境檢驗檢疫管理職責和隊伍劃入海關管理，而海關任務並未隨之修正。最近一次修法為，根據 2021 年 4 月 29 日第十三屆全國人民代表大會常務委員會第二十八次會議修改《中華人民共和國道路交通安全法》等八部法律。中國大陸《海關法》進行第六次修正，第 2 條規定並未修正。

## 第二節 國際法淵源與核心機制



自從關卡林立的內地關稅發展成整合的國境關稅以來，海關就是國際化的。遠程貿易開啟了新時代，也因為貿易互通有無與競相掠奪資源，興起了高關稅壁壘，並導致了兩次世界大戰。

二次世界大戰後，人們建構了布列敦森林體制。其中，「國際貨幣基金 (IMF)」的任務主要在於處理開發問題，世界銀行則志在解決貧窮問題。然而，「國際貿易組織 (ITO)」卻因美國國會未批准而無法成立，遂於 1947 年以「關稅暨貿易總協定 (GATT)」此一多邊協定暫行處理國際貿易事務。迨至 1995 年 1 月 1 日「世界貿易組織 (WTO)」成立，於是具有拘束力與仲裁機制的 WTO，強力影響著世界各國的關貿體制。

20 世紀 80 年代興起「國際建制理論」，主張透過具有約束力的國際建制解決全球性的問題，以維持正常的國際政治經濟秩序。國際建制<sup>288</sup> (International Regimes) 較廣為接受的定義是指：「在特定國際關係領域裡，行為體願望匯聚而成的一整套明示或默示的原則、規範、規則以及決策程序。」<sup>289</sup>基歐漢與奈伊 (R. Keohane & J. s. Nye) 在《權力與相互依賴：轉變中的世界政治》一書中認為：「我們生活在一個相互依賴的時代。」<sup>290</sup>無疑地，「世界貿易組織 (WTO)」與「世界關務組織 (WCO)」的運作及其規範深深地影響著海關。

海關法規經常涉及國際法淵源，我國原則上係採「轉化」為內國法機制，其中，「稅則」、「價格」與「原產地」等是核心機制。此外還有關於跨境貨物移動安全認證的優質企業 (Authorized Economic Operator, AEO) 制度等等。如今國際經貿環境既複雜又瞬息萬變，尚有諸多轉化不足之處，殊值探究。

<sup>288</sup> “International Regimes” 一詞大陸學者有譯為國際機 (規、體) 制者。

<sup>289</sup> Krasner, Stephen D. *Structural Causes and Regimes Consequence: Regimes as Intervening Variables*. International Organization 36, no.2, spring 1982, p.186.

<sup>290</sup> Keohane, Robert & Nye, Joseph s. *Power and Interdependence: World Politics in Transition*. p1, Boston: Scott, Foresman and Company, 1977.



## 壹、國際法淵源與轉化

丘宏達認為：「民國以來的歷次憲法對國際法（包括慣例與條約）在我國內法上的地位與效力，都未加以明文規定，也沒有任何法律對這個問題作一般性的規定。」<sup>291</sup>李惠宗認為，國際法與國內法係併行的法律體系，其具有拘束力而可作為行政法之法源，並主張「國際法可以作為行政法之法源方式有三：（一）直接作為法規適用：例如我國與他國間所簽之引渡條約。此種條約當然須經立法院審議。（二）另行制定法規以資配合：例如我國與美國有關智慧財產權保護之協議，須我國另行制定著作權法始能進一步落實。（三）國際法上之原則，直接由司法機關引用，並作為判決先例者。」<sup>292</sup>

國際法法源最廣為接受的為《國際法院規約》第 38 條：「法院對於陳訴各項爭端，應依國際法裁判之，裁判時應適用：一、不論普通或特別國際協約，確立訴訟當事國明白承認之規條者。二、國際習慣，作為通例之證明而經接受為法律者。三、一般法律原則為文明各國所承認者。四、在第五十九條規定之下，司法判例及各國權威最高之公法學家學說，作為確定法律原則之補助資料者。前項規定不妨礙法院經當事國同意本“公允及善良”原則裁判案件之權。」<sup>293</sup>

學界通論以條約均應為國際法之法源之一。WTO 係建構在「一系列包裹（一攬子）協定（條約）」上之國際組織，因此，WTO 會員在 WTO 體系所負的國際法義務係以「條約」義務為主。除了「世界貿易組織」，「國際關務組織（World

<sup>291</sup> 丘宏達(1994)。〈國際法在我國國內法上的地位〉，載於《憲政時代季刊》，第十九卷第四期，頁 82，台北，中國憲法學會。

<sup>292</sup> 李惠宗(2004a)。《行政法要義》。頁 91。台北：五南。

<sup>293</sup> 《國際法院規約》第 38 條；ICJ Statutes § 38 (1)。Signing Date：06-26-1945。

The Statute of the International Court of Justice appears at the end of the Charter of the United Nations. Cite: Statute of the International Court of Justice, art. 38

1. The Court, whose function is to decide in accordance with international law such disputes as are submitted to it, shall apply:

a. international conventions, whether general or particular, establishing rules expressly recognized by the contesting states;

b. international custom, as evidence of a general practice accepted as law;

c. the general principles of law recognized by civilized nations;

d. subject to the provisions of Article 59, judicial decisions and the teachings of the most highly qualified publicists of the various nations, as subsidiary means for the determination of rules of law.

New York University Law Library <https://nyulaw.libguides.com/c.php?g=773832&p=5551673> (2021/7/25 檢索)。

Customs Organization ; WCO) 」等各個國際組織、協定亦建構了許多影響我國海關法令的國際建制，例如 WCO 於 1983 年提出「調和商品分類制度」(The Harmonized Commodity Description and Coding System ; HS) ，我國接受並命名為「國際商品統一分類制度」，自 1989 年 1 月 1 日起施行。

所謂「條約」是指「二個或二個以上國家或國際法人，所締結而又受國際法規的任何國際協定。」條約可有許多種不同的名稱；採用任何名稱，原則上在國際法上並無法律上的差異。<sup>294</sup>條約經合法生效後，締約國必須遵守與履行。1969 年《條約法公約》第 26 條規定：「凡有效之條約對其各當事國有拘束力，必須由各該國善意履行。」並且一國除有某些違反國內法締約權的限制情形外，依公約第 27 條規定：「不得援引其國內法規定為理由而不履行條約。」<sup>295</sup>

傑克遜 (John H. Jackson) 曾將「條約在國內法中的適用」分為三個層面的問題：「第一，直接適用問題，即條約是否可以無須轉化立法，而直接併入從而成為國內法律體系的一部分？第二，可援用性問題，即在採取「併入」方式的前提下，國內機關和個人能否在國內法院援用條約來指控有關國內法律和行政措施？第三，規範等級問題，即在允許個人援用的前提下，當條約與國內法發生衝突時，何者優先？」<sup>296</sup>

「WTO 規範既屬國際條約，原則上適用國際法與國內法（內國法）關係的一般原則。即 WTO 規範融入國內法律體系和一般國際條約相同。國際條約融入國內法律體系，亦即國際法在國內法上的地位，主要有『轉化（變質）』（transformation；間接適用 indirect application）與『併（納）入』（adoption；直接適用 direct application；包容 Incorporation）二種方式。」<sup>297</sup>前者是透過國內之立法機關，

<sup>294</sup> 丘宏達(2004)。《現代國際法》，頁 70-71，台北，三民。

<sup>295</sup> 丘宏達(2004)。《現代國際法》，頁 204，台北，三民。

<sup>296</sup> Jackson, John H. *The Jurisprudence of GATT and the WTO-Insights on Treaty Law and Economic Relations*, Cambridge University Press 2000, pp.301-304.

<sup>297</sup> 歐盟把“直接適用”與“直接效力”(direct effect)這兩個概念區分開來，“直接適用是指在一元論國家，條約可以無需轉化立法，而直接以並入方式被接受為國內法的一部分；而直接效力是指個人能否在國內法院中援用條約主張其權利。直接效力需以直接適用為前提，而直接適用並不必然導致直接效力。請參閱，余敏友、陳衛東著《歐共體圍繞 WTO 協定直接效力問題的爭論及其對我國的啓示（一）》，〈法學評論〉，2001 年第 3 期，頁 95。請參閱，王昭銘（2004）。《論行政機關法令合憲性檢視之必要性：以海關法令檢視為例》。頁 63。臺中：台中關稅局。

依條約內容重新制訂相關之法律，才能適用於國內並產生效力；而後者將國際法依照原來的內容直接引置成為國內法或無須頒布任何法律即直接生效，使得國際法得『直接適用』於國內法秩序。



丘宏達認為：「我國法律有時將國際法的規則直接制定成我國的國內法，有時則是國內法授權有關機關採行國際公約。我國法律或行政規章有時明文規定可以適用國際法或條約，在這種情形下，有關司法或行政機關當然可以適用國際法或條約。此外，我國憲法或法律中雖未對法院適用國際法問題作一般規定，但也沒有禁止。」<sup>298</sup>

釋字第 329 號就「憲法上條約之意涵為何？」所作解釋文為：「憲法所稱之條約係指中華民國與其他國家或國際組織所締約之國際書面協定，包括用條約或公約之名稱，或用協定等名稱而其內容直接涉及國家重要事項或人民之權利義務且具有法律上效力者而言。其中名稱為條約或公約或用協定等名稱而附有批准條款者，當然應送立法院審議，其餘國際書面協定，除經法律授權或事先經立法院同意簽訂，或其內容與國內法律相同者外，亦應送立法院審議。」另參據「貿易法」第 7 條：「主管機關或經行政院指定之機關，得就有關對外貿易事務與外國談判及簽署協定、協議。其所為談判事項涉及其他機關者，應事先協調。民間機構或團體經主管機關授權者，得代表政府就有關對外貿易事務與外國談判及簽署協議。其協議事項，應報請主管機關核定。對外貿易談判所簽署之協定或協議，除屬行政裁量權者外，應報請行政院核轉立法院議決。協定或協議之內容涉及現行法律之修改或應另以法律定之者，需經完成立法程序，始生效力。」

其次，我國司法實務上，關於條約和法律之適用關係，在「大英百科全書之著作權」一案中略以：「……條約在我國是否有國內法之效力，法無明文，惟憲法第五十八條第二項、第六十三條、第五十七條第三款規定觀之，其審查程序與國內一般法律相同，應認為其具有國內法之同等效力，法院自應予以適用（參見最高法院七十二台上字第一四一二號判決）。另依憲法第一百四十一條「尊重

<sup>298</sup> 丘宏達(2004)。《現代國際法》，頁 116-119，台北：三民。

條約」之規定，條約之效力應優於國內一般法律（參照最高法院二十三年上字第一〇七四號判例）而居於特別規定之地位，故條約與國內一般法律牴觸時，依特別法優於普通法之原則，自應優先適用條約之規定，又特別法優於普通法之原則，於特別法為舊法（即前法），普通法為新法（後法）之情形亦然，是以被上訴人主張中美友好通商航海條約係於三十五年簽訂，著作權法於七十四年修正，依後法優於前法之原則，自應優先適用著作權法之規定，就系爭書籍在我國申請著作權註冊，始能取得著作權云云，依上述規定，即無可採。」<sup>299</sup>

WTO 設立協定第 16 條第 4 項規定，各會員應確保其國內法律、規章及行政程序與附件協定所規定之義務一致。亦即，WTO 會員有義務遵守 WTO 所揭櫫的基本原則及諸協定規範，且有義務信守會員本身所提出的服務貿易特定承諾或關稅減讓承諾。否則即有遭其他會員向爭端解決機構提出控訴之虞。總綰上述，WTO 與其他國際規範，以「條約」形式簽訂者，於我國「具有與國內法同等效力」、「居於特別規定之地位」，惟須經由國內立法始生效力。

## 貳、海關稅則

海關對「物」執行邊境管理，主要職能為「稽徵關稅」與「執行管制」，其最核心的機制厥在於「海關稅則」。

關稅的發展亦由來已久，不過『稅則 (Tariff)』一詞在關稅誕生很久後才出現。在公元 711 年穆斯林入侵歐洲的前一年，一支伊斯蘭軍對的偵查隊在安達盧西亞 (Andalusia，西班牙最南邊的一個地區) 沿岸登陸，研究當地的地形。偵查隊的隊長名叫 Taligibn Ziyad，所以他們就把登陸地點命名為 Tarifa。這個地方被占領後，伊斯蘭人就開始對過往船隻徵收通行費。英語裡的 tariff，法語裡的 tarif 西班牙語的 tarifa，都是源於這個地名。<sup>300</sup>

<sup>299</sup> 請參閱，1991 年 1 月 28 日臺灣高等法院七十九年度上更（一）字第一二八號判決。

<sup>300</sup> 呂博等（譯），朝倉弘教（原著）（2006）。《世界海關與關稅史》。頁 44。上海：中國海關出版社。



萬曙春認為：「海關法的核心內容，直至今日仍然是海關稅則，有關貨物運抵、報關、通關及關稅計徵的法規都是向著“稅則”這一核心靠攏的，即使是一些例外形式，例如保稅倉庫、自由港等，它們也是作為稅則實施的特殊條件，是稅則必不可少的配套法規。」<sup>301</sup>

當代各國的海關稅則，包括稅則號別、貨名與稅率，既可作為課徵關稅的依據，更可據以執行各種政策目的與管理用途。海關管理機制主要在於循序，依貨名核定「稅則號別」確立稅目，依「估價制度」核定完稅價格確立稅基，依「原產地規則」確立不同適用稅率欄位與管制規定。如果僅只採用單一稅率，就沒有設立所謂依不同條件，適用於不同商品，採不同稅率的「稅則」的需要了。當今的稅則型式與制度可用以對不同種類貨品、不同國家或地域，依多重目的，實施不同的稅率或管理措施。然而也因為稅則的特殊型式與一般的稅目稅率不同，在法律性質上亦有其特殊性。由於關於海關稅則性質特殊與問題複雜，爰說明如下：

## 一、稅則的出現與演進

朝倉宏教認為：

《協調制度》<sup>302</sup>並非在一夜之間的發明，它是關稅稅則從 2000 多年前在敘利亞沙漠中的綠洲城市巴爾米拉出現以來長期發展形成的結果。包括法國在內的一些 19 世紀的基本結構，在 1931 年由當時的國際聯盟合併成第一個國際性的海關關稅稅則。該稅則對以後所有關稅和貿易統計目錄的基本結構都產生了很大的影響，比如歐洲關稅同盟研究小組制定的稅則目錄、《布魯塞爾稅則商品目錄》（後來又重新命名為《海關合作理事會稅則商品目錄》）、《聯合國國際貿易標準分類》，直到現行的《協調制度》。<sup>303</sup>

<sup>301</sup> 萬曙春(2020)。〈法文《海關法學：歐盟與法國海關法研究》(第7版)漢譯介評〉。頁110。《海關與經貿研究》2。

<sup>302</sup> 「協調制度」，臺灣翻譯成「調和制度」。本文為比較研究，依引註來源，保持其原來用語。

<sup>303</sup> 呂博等(譯)，朝倉宏教(原著)(2006)。《世界海關與關稅史》。頁2。上海：中國海關出版社。



海關的第一個書面關稅是在巴爾米拉（今天的敘利亞）開發的，並刻在石頭<sup>304</sup>上。儘管年代久遠，古老的關稅與現代協調制度有著驚人的相似之處，其中包括駱駝，奴隸，羊毛和芳香油等商品的特定關稅稅率。

表 3.11 巴爾米拉關稅（建於公元 167 年）摘要表

| <b>Customs Tariff of Palmyra (est. 167 AD)</b><br><b>巴爾米拉關稅（建於公元 167 年）</b>   |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• per camel-load of aromatic oil in alabaster jars, seven denarii at importation and exportation<br/>每駱駝裝載雪花石膏罐中的芳香油，進出口時 7 第納里</li> <li>• per camel-load of olive oil comprising four goatskin bags, ten denarii at importation and exportation<br/>每駱駝裝載的橄欖油包括 4 個山羊皮袋，進出口時 10 第納里</li> <li>• per camel-load of salted provisions, ten denarii at importation and exportation<br/>每駱駝裝載的鹽漬食品，進出口時 10 第納里</li> <li>• for salted goods carried by donkey, the Customs agent shall collect three denarii per load, at importation and exportation<br/>對於驢運的鹽漬貨物，報關代理人在進出口時每車收取 3 第納里</li> </ul> |

資料來源：“A Brief History of Customs”<sup>305</sup>

18 世紀以前，幾乎所有西方國家的稅則中的目錄都是按「字母順序」排序的，甚至在 19 世紀還有很多國家的稅則以字母順序為基礎的情況。但是從 1822 年法國關稅稅則中，已經可以看到更進步地以系統分類方式整理的目錄。在新形式的稅則目錄裡，商品根據其自然屬性被分類分組，如活畜、麵粉、石頭、土壤和其他礦產品等。而在法國發展關稅稅則的同時，其他國家也或多或少地對關稅稅則進行系統化的變革，比如英國。這些都是日後國際海關關稅稅則發展的重要基礎。這種向系統化稅則分類的轉變，標誌著海關關稅向現代化邁進了重要一步。<sup>306</sup>

<sup>304</sup> 巴爾米拉關稅被分別用希臘文和阿拉伯文刻在一塊大石頭上（175cm\*480cm），這部法律的日期是公元 137 年 4 月 18 日。

<sup>305</sup> Cory (2016)。“A Brief History of Customs”, <https://borderbee.com/2016/05/20/brief-history-customs/> Posted by Cory, May 20th, 2016.

第納里：denarius(複數 denarii)，在古羅馬貨幣系統中，是從公元前 211 年開始鑄造的小銀幣。

<sup>306</sup> 呂博、安麗、張韜（譯），朝倉弘教（原著）（2006）。《世界海關與關稅史》。頁 153-156。上海：中國海關出版社。



中國海關第一部稅則，據上海海關於《滬關介紹》記載：「康熙二十八年（1689），經清政府批准實施的《江海關稅則》，是古代中國海關第一部稅則，第一次把進出口商品歸為四大類：衣物、食品、用品、雜品。第一次把政府規定稅則對外公佈，具體內容詳刻木榜，豎立關口。第一次在具體稅則之前，寫明"總則"，而且首次提出"國別政策"，來自不同的國家，徵收不同的稅率。更為驚奇的是，對不同的月份進出口貨物，徵收不同的稅率，這就是現在某些外國海關使用的季節性關稅。」<sup>307</sup>

雍正二年（1724），朝廷曉諭各海關應將上稅科則之貨物，逐件刊刻詳單，分發各貨店，使眾人知曉，並令各海關所有刊刻之木榜，務令豎立街市，使人共見，不得隱匿屋內或用他紙遮蓋，以便上下其手，任意苛索。至於稅則稅率的組成，約可以分為四個部分<sup>308</sup>：

（一）正稅則例：係對進出口貨物課徵從量稅。海關將各類物品區分為衣物、食物、用物、雜物四大類，將不同種類的商品，按不同的計量單位徵稅。據周凱所總纂成的《廈門志》所載，貨物之關稅，衣類以疋計，以身計，以卷計；食類、用類、雜貨以斤計，以簍計。<sup>309</sup>亦即按照貨物單位數量核算徵稅，是一種從量稅。

（二）比例：係將貨品類比正稅則例課稅，為正稅則例的附則，而與正稅則例同適用於進出口貨物。此因新商品陸續出現後即不敷使用，以「引比徵收」的原則，將新貨品類比正稅則例上的貨品課徵關稅，如葡萄乾類比蕃蜜餞。

（三）估價例：係對出口貨物價值另訂課徵稅捐之依據。對同一種貨品核估固定價格，此價格為不對市場變化作反應的欽定「官價」，所以本質上還是依數量多寡而增減的從量稅。

（四）規例：雍正皇帝即位後，將陋規與火耗一併歸公而成為合法化的稅則之一。

<sup>307</sup> 《滬關介紹》，〈古代上海海關（1113-1842）〉，中華人民共和國上海海關，<http://www.shcus.gov.cn>（2021/7/26 檢索）。

<sup>308</sup> 詳細資料請參閱，陳國棟，《清代前期的粵海關》，頁 6-11；高柳一郎著，李魁譯，《中國關稅制度論》，中國金融經濟史料叢編第二輯，頁 14；李文環，《高雄海關史》，頁 44-45；嚴嘉美（2005）。《關稅估價研究：論國際機制在我國之實施與檢視》。頁 117-119。台中：逢甲大學公共政策研究所，碩士論文。

<sup>309</sup> 周凱（1984）。《廈門志》上冊，頁 202-204。臺北：大通書局。《廈門志》是清朝道光十二年（1832 年）福建分巡興泉永海防兵備道周凱所總纂成的廈門地方志。

「稅則」即「Tariff」，係「政府對進口或出口貨物課徵關稅之稅率表。因為稅則是由不同之貨物及其稅率編列成表或成冊，故亦稱為『稅則表』或『稅則簿』(Schedule of Tariff)。」<sup>310</sup>當代海關稅則又稱為「關稅稅則」或「關稅稅率表」，是一個國家用以徵收關稅的條例與稅率的分類表。主權國家為了對進口貨物課徵關稅，而將貨物予以分門別類，分別訂定高低不同的稅率（從價稅）或單位完稅額（從量稅），以備海關憑以對通關貨物課稅或免稅之法律依據。<sup>311</sup>稅則主要內容包括「稅則號別」（Tariff Number；Tariff Item）、「貨名」（Article of Goods；Description of Goods）及「稅率」（Rate of Duty；Tariff Rate）等三部分。

為遂行對「貨物」課稅、統計或管理，必須對「貨物（或稱商品）」予以分類。所謂「商品分類就是將世界上所有作為商品的『有形物質』及『無形資財』（如電力、電腦軟體等），加以有系統的分類及編號，以提供給各行各業，作為各種需要使用的一種『商品共同語言』。」<sup>312</sup>「商品共同語言」須能通行國際，各種共同語言有的歷經長久演變形成「習慣」或「慣例」；有的係由私人組織倡議推廣或協商施行，如國際商會之「貿易條規（INCOTERM）」；有的是由非政府國際組織（NGO）建制，再透過各國政府運作而眾所咸遵，例如「國際商品統一分類制度」。

如果說制定商品分類目錄和海關稅率的確定一樣，在很長時間內一直是各個國家的特權。但自 19 世紀以來開始出現了一個共識，認為應在國際層面制定一部商品分類目錄。<sup>313</sup>

究原 HS 制度之發展，首係緣於 1950 年 12 月，國際經濟組織在比利時之布魯塞爾，通過「布魯塞爾稅則分類」（Brussels Tariff Nomenclature；BTN），並成立「關稅合作理事會」（Customs Cooperation Council；CCC）。嗣於 1975 年 6 月將「布魯塞爾稅則分類」（BTN）改稱為「關稅合作理事會稅則分類」（Customs

<sup>310</sup> 陳鴻瀛（2002）。《海關通關實務》。頁 101。台北：作者自版。

<sup>311</sup> 財政部關務署基隆關，關務辭彙篇，<https://keelung.customs.gov.tw>（2021/7/26 檢索）。

<sup>312</sup> 陳鴻瀛（2002）。《海關通關實務》。頁 98。台北：作者自版。

<sup>313</sup> 黃勝強、萬曙春（譯），貝爾·特雷莫等（原著）（2019）。《海關法學—歐盟與法國海關法研究（第七版）》。頁 67。北京：中國海關出版社。

Cooperation Council Nomenclature；CCCN）。迨至 1970 年代，關稅合作理事會因鑑於國際貨品兩種主要分類制度為「關稅合作理事會稅則分類」和「國際貿易標準分類」（Standard International Trade Classification；SITC）彼此對照不易，有礙國際貿易之發展，乃進行研究制定一套共同標準，乃於 1983 年提出「調和商品分類制度」（The Harmonized Commodity Description and Coding System；HS）。1988 年 1 月 1 日，《商品名稱及編碼調和制度的國際公約》正式生效。

京都公約定義關稅為：「係指依海關稅則對進出關稅領域之貨物所課徵之稅捐。」我國關稅法第 3 條第 1 項規定：「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。」大陸進出口關稅條例第 2 條第 1 項規定：「國務院制定《中華人民共和國進出口稅則》（以下簡稱《稅則》）、《中華人民共和國進境物品進口稅稅率表》（以下簡稱《進境物品進口稅稅率表》），規定關稅的稅目、稅則號列和稅率，作為本條例的組成部分。」

當代各國均以「調和商品分類制度」為基礎，制定包括「稅目（稅則號別及貨名）」與「稅率」的海關稅則，作為課徵關稅的依據。商品分類主要原則有三：「(一)根據貨品之屬性分類：所謂「屬性」，泛指貨品之實質內涵、特徵、性質、機能、用途等，即按最後完成生產程序作為商品銷售之產品特性為分類標準，而不管其物質來源是否相同或相似。(二)根據貨品物質來源分類：及相同物質或材料相同時質所生產或衍生之貨品和為一分類品目。(三)根據加工層次分類：按貨品之間加工成次貨生產階段之關聯分類。」<sup>314</sup>

## 二、我國海關進口稅則之形式

中國在清朝即定有「正稅則例」。1843 年鴉片戰爭南京條約議定「片面協定稅則」；1929 年公布「國定稅則」關稅自主，自訂稅則<sup>315</sup>；1971 年改採國際經濟組織布魯塞爾稅則分類（BRUSSELS TARIFF NOMENCLATURE，即 BTN），公

<sup>314</sup> 葉雅極(1998)。《關稅驗估理論與實務》。頁 13。台北：作者自版。

<sup>315</sup> 中華民國十七年十二月七日國民政府制定公布《民國十八年中華民國海關進口稅則》，全文刊國民政府公報第 38 號；中華民國十八年二月二十一日國民政府公布施行。

布「海關進口稅則」全文 21 類 99 章<sup>316</sup>；1989 年配合拓展貿易將海關稅則與貿易統計用商品合而為一，採用「國際商品統一分類制度」。我國現行之「海關進口稅則」係以「國際商品統一分類制度」（The Harmonized Commodity Description And Coding System）為架構發展而成，自 1989 年 1 月 1 日起施行。此一制度簡稱為調和制度（Harmonized System），簡寫成 HS；係由「關稅合作理事會」（通稱世界關務組織 World Customs Organization；WCO）所制定，供海關、貿易政策與管理、統計及國際貿易實務等使用。

WCO 調和制度（Harmonized System）之架構如下：（一）國際商品統一分類制度解釋準則（General Rule for the Interpretation of the H.S.）。（二）類註（Section Notes）、章註（Chapter Notes）及目註（Sub-heading Notes）。（三）貨品分為 21 類（Section）、96 章（1-76；78-97 章，第 77 章為空章，備供日後增補用）。（四）前 2 碼代表「章」次。前 4 碼相連時稱為「節」（Heading），第 5、6 碼為「目」（Sub-heading），7、8 碼供海關作為徵稅用。前六碼統一，各國不得自主變更。（五）國際商品統一分類制度註解。

我國現行之稅則係在「國際商品統一分類制度」（The Harmonized Commodity Description And Coding System）<sup>317</sup>架構下，依八碼「稅號」融合「稅率」（含從量或複合稅規定）而成。分為 21 類、97 章、1,222 節（四位碼）及 5,387 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 HS2017 年版架構下，於 2019 年 7 月 24 日起，分為 9,136 款；貿易管理及統計則採十位碼分類（中華民國輸出入貨品分類號列），計 12,190 項。另於十位碼之後加一位檢查碼。<sup>318</sup>我國加入 WTO 後，為實施關稅配額制度，自 2002 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 32 款八位碼及 93 項十位碼。

<sup>316</sup> 中華民國七十八年八月七日總統（78）華總（一）義字第 4208 號令修正公布全文 21 類 99 章。

<sup>317</sup> 「國際商品統一分類制度」（The Harmonized Commodity Description And Coding System），簡稱為調和制度（Harmonized System），簡寫成 HS。此制度係由「關稅合作理事會」（通稱世界關務組織 World Customs Organization；WCO）所制定，供海關、貿易政策與管理、統計及國際貿易實務等使用。

<sup>318</sup> 請參閱，財政部關稅總局、經濟部國際貿易局印行，中華民國海關進口稅則進出口貨品分類表合訂本。



下圖為我國印行紙本稅則簿（中華民國海關進口稅則輸出入貨品分類表合訂本）呈現方式。貨名：乾海扇貝，稅則號別：03072920；中華民國輸出入貨品分類號列：0307292010。

| 中華民國輸出入貨品<br>分類號列CCC<br>Code | 統計<br>號別<br>sc | 檢查<br>號碼<br>CD | 貨名                | Description of Goods  | 單位<br>Unit | 國定稅率 Tariff Rate                 |                              |  | 稽徵特別<br>規定<br>CR | 輸出入規定<br>Imp. & Exp.<br>Regulations |   | 生效日<br>Valid Date |
|------------------------------|----------------|----------------|-------------------|---|------------|----------------------------------|------------------------------|--|------------------|-------------------------------------|---|-------------------|
|                              |                |                |                   |   |            | (機動稅率 Temporary Adjustment Rate) |                              |  |                  | 輸入<br>Import                        | 輸出<br>Export  |                   |
|                              |                |                |                   |   |            | 第一欄<br>Column I                  | 第二欄<br>Column II             | 第三欄<br>Column III                        |                  |                                     |   |                   |
| 03072920                     | 10             | 1              | 乾海扇貝（含干貝及全貝），但未燻製 | Scallops (include full shell fish and compoy),dired, but not smoked | KGM        | 6.3%                             | 免稅<br>(PA,GT,NI,SV,HN,SG,NZ) | 新臺幣<br>221.4<br>元/公斤<br>或15%<br>從高徵<br>稅 |                  | F01                                 | 輸入規定生效日：<br>2014-02-10<br>輸出規定生效日：<br>2013-11-29<br>截止日期：9999-99-99 |                   |

圖 3.1 中華民國海關進口稅則輸出入貨品分類表 資料來源：財政部關務署/關港貿單一窗口<sup>319</sup>

海關進口稅則稅率目前分為三欄：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。第三欄之稅率為不得適用第一欄及第二欄稅率之進口貨物，則應適用第三欄稅率。貿易管理及統計則採用十位碼分類，另於十位碼之後加一位檢查號碼，廠商申請輸出入許可證及報關時，均須在申請書及報單上填列十一位碼之貨品分類號列。貨品之輸出入規定為管制或有條件准許、應施檢疫或檢驗，以及大陸物品不准輸入或有條件准許輸入等，均以代號標示於「輸出入規定」欄；對取銷退稅、不得保稅、應課徵代徵稅費及特定稅則增減免關稅等項目加註代碼於「稽徵特別規定」欄。

### 三、中國大陸海關稅則

依據《中華人民共和國立法法》規定，中華人民共和國法律，包括全國人民代表大會制定和修改的「基本法律」和全國人民代表大會常務委員會制定並修改的「其他法律」。國務院制定的行政法規，不可以冠「法律」的名字，發布的一般採用「規定」、「條例」或「辦法」。爰此，依據 2017 年 3 月 1 日國務院令第

<sup>319</sup> 全圖擷取自財政部關務署關港貿單一窗口「稅則稅率綜合查詢作業」（GC411）之畫面。

676 號《國務院關於修改和廢止部分行政法規的決定》第四次修改《中華人民共和國進出口關稅條例》第 3 條規定，國務院制定之《中華人民共和國進出口稅則》、《中華人民共和國進境物品進口稅稅率表》，亦即大陸之進出口稅則未經人民行使國家權力之機關的全國人民代表大會通過，屬狹義的實質法律，非屬「中華人民共和國法律」。

中國大陸自 1992 年起，成為《商品名稱及編碼協調制度公約》締約國，同年起採用《協調制度》作為《中華人民共和國進出口稅則》（簡稱《稅則》）和《中華人民共和國海關統計商品目錄》（簡稱《海關統計目錄》）的基礎目錄。中國《稅則》在《協調制度》的基礎上增列了第 7 位、第 8 位子目，稱為「本國子目」，形成中國《稅則》的「稅則號列」。自 2003 年起，中國海關總署陸續發布了《中華人民共和國海關進出口稅則—統計目錄本國子目注釋》（簡稱《本國子目注釋》），對中國增列的子目範圍予以明確，作為海關和有關政府部門及從事與進出口貿易有關工作的企（事）業單位或個人進行商品歸類的法律依據。

2021 年 12 月 30 日，中國大陸國務院關稅稅則委員會關於發佈《中華人民共和國進出口稅則（2022）》的公告：「根據《中華人民共和國進出口關稅條例》及相關規定，現公佈《中華人民共和國進出口稅則（2022）》，自 2022 年 1 月 1 日起實施。法律、行政法規等對進出口關稅稅目、稅率調整另有規定的，從其規定。」<sup>320</sup>《中華人民共和國進出口稅則》是《進出口關稅條例》的組成部分，包括根據國家關稅政策以及有關國際協定確定的進出口關稅稅目、稅率及歸類規則等，是海關計徵關稅的依據。《稅則（2022）》進出口稅目、最惠國稅率、進口暫定稅率、協定稅率，在《稅則（2021）》基礎上，根據 2021 年 12 月 13 日《國務院關稅稅則委員會關於 2022 年關稅調整方案的通知》（稅委會〔2021〕18 號）進行了調整。<sup>321</sup>

---

<sup>320</sup> 中華人民共和中央人民政府[http://www.gov.cn/xinwen/2021-12/31/content\\_5665850.htm](http://www.gov.cn/xinwen/2021-12/31/content_5665850.htm)（2022/2/6 檢索）。

<sup>321</sup> 中華人民共和中央人民政府[http://big5.www.gov.cn/gate/big5/www.gov.cn/zhengce/zhengceku/2021-12/15/content\\_5660939.htm](http://big5.www.gov.cn/gate/big5/www.gov.cn/zhengce/zhengceku/2021-12/15/content_5660939.htm)（2022/2/6 檢索）

2022 年版進出口稅則全文 1442 頁，包含如下內容：8 位 HS，商品名稱，最惠國稅率，協定稅率，特惠稅率，普通稅率等。稅則依八位碼貨品配置稱為「稅則號列」，2022 年進口「稅則號列」分為 8,930 款（較 2021 年多出 360 款）；出口「稅則號列」分為 102 款。除 2022 年版《稅則》中已公布的稅目稅率外，法律、行政法規等對進出口關稅稅目、稅率調整另有規定的，仍依照法律、行政法規等實行。

#### 四、兩岸海關稅則比較

兩岸海關的稅則都是遵循「世界關務組織(WCO)」的調和制度（Harmonized System）而建構，似無比較之必要，惟本文仍於比較之後，發現有關政策與法規變遷的一些問題，探討如下：

##### （一）稅則分類與政策

圓之外還有圓，細分之後仍可細分；『放之則彌六合，卷之則退藏於密』。遍及古往今來、四方八垓的宇宙裡，存在的眾生萬物，實在難以窮盡辨識計數。惟為利於鑑別區分，仍有作相當程度分類之必要。《易》〈繫辭〉謂：『方以類聚，物以群分』，顯見先哲前人已深知，透過分類可以馭繁化簡以便於利用厚生。陰陽是最簡單的二分法，『界、門、綱、目、科、屬、種』則是一種通用的生物分類系統。區分為動物界、植物界；資本門、經常門；自然科學、社會科學，以及雌、雄；黑、白等等，都是分門別類的方法。至於分類的原則，端在於：『周延』使得以窮盡無遺；『互斥』使能各歸其所；『系統』以期秩序井然。海關為執行職權，當然需要一套嚴謹的貨品分類系統或制度。我國現行之貨品分類系統稱為：『海關進口稅則』。<sup>322</sup>

<sup>322</sup> 王昭銘(2011)〈海關進口稅則之法律問題初探〉。《今日海關》季刊 60 期（100.01.15）。頁 7。  
台北：財政部關稅總局。



由於物品種類與品目繁多，在分類上以合用為目的，因此通常以「一般」(general)為原則，不宜過於細分而太「具體」(specific)，甚至成「特定」(unique)。因此，在稅則分類上，通常有很多貨品可以歸列於同一稅則號別，也常以 90 與 99 來歸類「其他」品項。

經商品分類後適用於某一「稅則」，即可據以徵（免、保）稅及執行管制。依照 WCO 調和制度規範，前六位碼各會員應一致。於是乎，構成「稅則號別」或「稅則號列」的第 7 與第 8 位碼，就成為「徵稅」與「管制」政策自主發揮之所在。WCO 調和制度的六位碼共計 5,387 目，而八位碼海關進口稅則，在我國共計 9,136 款；中國大陸則為 8,930 款，比我國少了 206 款。<sup>323</sup>顯然我國海關進口稅則因種種原因或目的而更加細分。細分的作用在於「調高稅率」、「降低稅率」、「加強管制」與「解除管制」。除了部分是政府政策目的，部分則是「天下熙熙皆為利來，天下攘攘皆為利往。」<sup>324</sup>各有所圖所致。究其細分原因，可能是我國的民主化導致民意代表與各利害關係人，參與了「政策」過程。

## (二)「關稅稅率委員會」與「關稅稅則委員會」

我國於 1983 年 4 月 26 日修正《關稅法》第 3 條文增訂第 2 項：「財政部為研議進口稅則之修正及特別關稅之課徵等事項，得設關稅稅率委員會，其組織及委員人選由財政部擬定，報請行政院核定。所需工作人員由財政部法定員額內調用之。」理由是：「為期進口稅則之合理修正及反傾銷稅、平衡稅、報復關稅、機動關稅等特別關稅之正常操作及有效施行，爰參照外國法例增訂第二項，明定財政部得設置專責之關稅稅率委員會邀請有關單位及學者專家共同參與研議，其組織規程由財政部擬定，報請行政院核定之。」

中國大陸於，1987 年 3 月 7 日以《國務院辦公廳關於成立國務院關稅稅則委員會的通知》（國辦發〔1987〕12 號）發布，成立「國務院關稅稅則委員會」：

<sup>323</sup> 中國大陸 2021 稅則為 8,570 款，比我國少了 566 款。顯然中國大陸海關在政策或實務上也有細分趨勢，值得繼續關注。

<sup>324</sup> 《史記·貨殖列傳·5》。中國哲學書電子化計劃。<https://ctext.org/shiji/huo-zhi-lie-zhuan/zh> (2021/7/26 檢索)。

「為了適應改革、開放的需要，更好地發揮關稅在調節進出口、保護和促進國內生產的作用，經國務院批准，決定成立國務院關稅稅則委員會。國務院關稅稅則委員會的主要職責是：提出制訂或修訂《關稅條例》和《進出口稅則》的方針、政策、原則，審議稅則修訂草案，制訂暫定稅率（包括進口調節稅稅率），審定局部調整稅率等。」<sup>325</sup>

我國於 1983 年 4 月 26 日設立「關稅稅率委員會」，於 2016 年 10 月 21 日刪除有關「關稅稅率委員會」訂定組織規程及工作人員之規定。中國大陸於 1987 年 3 月 7 日成立「國務院關稅稅則委員會」。相關沿革略述如下：

### 1. 中國「國務院關稅稅則委員會」

2003 年 11 月 23 日中華人民共和國國務院令第 392 號公布，自 2004 年 1 月 1 日起施行的《中華人民共和國進出口關稅條例》第 4 條規定：「國務院設立關稅稅則委員會，負責《稅則》和《進境物品進口稅稅率表》的稅目、稅則號列和稅率的調整和解釋，報國務院批准後執行；決定實行暫定稅率的貨物、稅率和期限；決定關稅配額稅率；決定徵收反傾銷稅、反補貼稅、保障措施關稅、報復性關稅以及決定實施其他關稅措施；決定特殊情況下稅率的適用，以及履行國務院規定的其他職責。」

1987 年《國務院辦公廳關於成立國務院關稅稅則委員會的通知》規定，國務院關稅稅則委員會的辦事機構是「國務院關稅稅則委員會辦公室」，設在海關總署，負責處理日常工作。「財政部關稅司」，與國務院關稅稅則委員會辦公室（簡稱國務院稅委會辦）合署辦公，加掛財政部關稅政策研究中心牌子，是中華人民共和國財政部內設機構。根據有關規定，財政部關稅司（國務院稅委會辦）承擔下列職能：「組織起草關稅法律、行政法規草案及實施細則。提出關稅稅目稅率調整建議。提出關稅和進口稅收政策建議。擬訂關稅談判方案，承擔有關關稅談判工作，提出征收特別關稅建議。」

<sup>325</sup> 中華人民共和國中央人民政府 [http://www.gov.cn/zhengce/content/2012-02/17/content\\_4727.htm](http://www.gov.cn/zhengce/content/2012-02/17/content_4727.htm) (2021/7/26 檢索)。

1993 年《國務院辦公廳關於調整國務院關稅稅則委員會成員的通知》確定國務院關稅稅則委員會辦公室設在國家經貿委。1998 年《國務院辦公廳關於國務院關稅稅則委員會主要職責和組成人員名單的通知》（國辦發〔1998〕143 號），確定國務院關稅稅則委員會辦公室設在財政部。



2008 年 3 月 21 日，《國務院關於議事協調機構設置的通知》（國發〔2008〕13 號）發布，國務院關稅稅則委員會仍為國務院議事協調機構，具體工作由財政部承擔。確定的主要職責是：「負責《中華人民共和國進出口稅則》和《中華人民共和國進境物品進口稅稅率表》的稅目、稅則號列和稅率的調整和解釋，報國務院批准後執行；決定實行暫定稅率的貨物、稅率和期限；決定關稅配額稅率；決定徵收反傾銷稅、反補貼稅、保障措施關稅、報復性關稅以及決定實施其他關稅措施；批准有關國家、地區適用稅則優惠稅率的方案；審議上報國務院的重大關稅政策和對外談判方案；決定特殊情況下稅率的適用，以及履行國務院規定的其他職責。」

2013 年《國務院辦公廳關於國務院關稅稅則委員會主要職責和調整組成人員的通知》（國辦發〔2013〕58 號）再度調整了主要職責。

## 2. 我國「關稅稅率委員會」

1983 年 4 月 26 日《關稅法》第 3 條第 2 項規定：「財政部為研議進口稅則之修正及特別關稅之課徵等事項，得設關稅稅率委員會，其組織及委員人選由財政部擬定，報請行政院核定。所需工作人員由財政部法定員額內調用之。」2004 年 4 月 13 日《關稅法》第 3 條第 2 項規定：「財政部為研議進口稅則之修正及特別關稅之課徵等事項，得設關稅稅率委員會，其組織規程由財政部擬訂，報請行政院核定。所需工作人員，由財政部法定員額內調用之。」2016 年 10 月 21 日《關稅法》第 3 條第 2 項規定：「財政部為研議海關進口稅則之修正及特別關稅之課徵等事項，得邀集有關機關及學者專家審議之。」

2017 年 5 月 10 日廢止之《財政部關稅稅率委員會組織規程》，第 1 條規定：



「本規程依關稅法第三條第二項規定訂定之。」第 2 條規定：「財政部關稅稅率委員會（以下簡稱本委員會）之任務如左：一、進口稅則修正之研議事項。二、平衡稅或反傾銷稅案件之研議事項。三、報復關稅課徵之研議事項。四、關稅或關稅配額機動調整之研議事項。五、採取進口救濟或特別防衛措施，對特定進口貨物提高關稅、設定關稅配額或徵收額外關稅之研議事項。六、其他重大關稅政策之研議事項。」第 3 條規定：「本委員會以財政部次長為主任委員，並由下列人員為委員組成之：一、經濟部次長。二、行政院經濟建設委員會副主任委員。三、行政院農業委員會副主任委員。四、經濟部國際貿易局局長。五、經濟部工業局局長。六、財政部關務署署長。七、其他經財政部聘任之委員四人至六人。依前項第七款規定聘任之委員，任期為三年，期滿得續聘之。」

2016 年 10 月 21 日修正《關稅法》第 3 條，刪除有關「關稅稅率委員會」訂定組織規程及工作人員之規定。修正理由：「一、稅則號別為進出口報單必須申報事項，並為課徵進口稅之基礎，鑑於本法尚乏有關稅則分類依據之明文，爰於第一項增訂相關文字，以資明確。二、關稅稅率委員會為任務編組性質，其設置得以行政規則定之，所需工作人員應由機關相關人員派充或兼任，又考量海關進口稅則之修正與特別關稅之課徵等事項，均屬租稅法定主義範疇，影響經濟、貿易及人民權益等甚鉅，且涉及其他部會之業務，爰於第二項定明財政部得邀集有關機關及學者專家審議之，並刪除有關訂定組織規程及工作人員之規定。」

中國大陸的「關稅稅則委員會」，其主任委員為國務院副總理(1993，1998)，至少為財政部長。相對地，我國的「關稅稅率委員會」，主任委員為財政部次長，層級較低。

我國《財政部關稅稅率委員會組織規程》第 3 條規定：「……七、其他經財政部聘任之委員四人至六人。」與刪除理由「財政部得邀集有關機關及學者專家審議之。」二者皆有機關內部與外部成員，廢除「關稅稅率委員會」應是較易於操作(議決機制不同)而已。我國設立與廢止「關稅稅率委員會」的理由是自相矛盾的。依「外國法例」設立的機制，在我國常因政治因素而變形。



### (三) 稅則分類依據

財政部關務署基隆關表示<sup>326</sup>，以往「海關進口稅則」係獨立立法，即與其他關稅稽徵法律並無關連，自 1967 年 8 月 8 日公布之關稅法第 3 條規定：「關稅依海關進口稅則由海關從價或從量徵收。海關進口稅則另經立法程序制定公布之」，海關進口稅則成為「關稅法之附屬法律」，為依「中央法規標準法」制定之法條中唯一沒有冠以法之法律。

李惠宗認為：「海關進口『稅則』一種，雖屬法律，但未於中央法規標準法規定。」<sup>327</sup>然而，認為海關進口稅則不是法律者不在少數。揆其論點厥在於，海關進口稅則之名稱非屬中央法規標準法第 2 條之：「法律得定名為法、律、條例或通則。」亦非屬中央法規標準法第 3 條：「各機關發布之命令，得依其性質，稱規程、規則、細則、辦法、綱要、標準或準則。」所稱之命令。

且我國現行之海關進口稅則簿（中華民國海關進口稅則進出口貨品分類表合訂本）多達 1,600 餘頁。另外，尚有厚達兩巨冊之「國際商品統一分類制度（H.S.）註解」。其體制與「中央法規標準法」第 8 條：「法規條文應分條書寫，冠以「第某條」字樣，並得分為項、款、目。項不冠數字，空二字書寫，款冠以一、二、三等數字，目冠以（一）、（二）、（三）等數字，並應加具標點符號。前項所定之目再細分者，冠以 1、2、3 等數字，並稱為第某目之 1、2、3。」有極為顯著的差異。

爰此，海關進口稅則形式體制特殊，不符中央法規標準法規範，且關稅法第 3 條未明文賦予海關進口稅則明確法律地位，亦未明確定義「海關進口稅則」及其範圍，相關法規更欠缺周延。是以，部分人認為海關進口稅則非屬法律。

海關進口稅則雖然「形式上與法律相當」，惟體制形式與「法定預算」之預

<sup>326</sup> 請參閱，財政部關務署基隆關網站，數位學習，關務辭彙篇，分類估價：海關進口稅則 [https://keelung.customs.gov.tw/singlehtml/586?cntId=cus3\\_41237\\_586](https://keelung.customs.gov.tw/singlehtml/586?cntId=cus3_41237_586)（2021/7/26 檢索）。

<sup>327</sup> 李惠宗（2004）。《行政法要義》。頁 41。台北：五南。

算書一樣，不符合中央法規標準法。<sup>328</sup>另參諸《美國法典》（the United States Code），美國於 1988 年 8 月 23 日，對 1930 年《關稅法》19U.S.C.進行了修正，其中，§1202 的關稅表由美國調和關稅表取代（生效日期為 1989 年 1 月 1 日）。第一分章刪除§1203 至§1300 之後，目前只剩下§1202，只列標題：Harmonized Tariff Schedule，無條文。§1202 之註（Note）規定：「調和制度稅則不列入法典。」<sup>329</sup>以及，《中華人民共和國進出口稅則》、《中華人民共和國進境物品進口稅稅率表》係由大陸國務院制定。大陸之進出口稅則，未經人民行使國家權力之機關的全國人民代表大會通過，屬狹義的實質法律，非屬「中華人民共和國法律」。爰此，海關進口稅則是否屬法律，殊值商榷。再者，「海關進口稅則」如果屬於法律，其屬於法律部分之範圍為何？亦值得探究。

王昭銘於 2011 年在〈海關進口稅則之法律問題初探〉一文認為：「雖然李惠宗教授認為：『海關進口『稅則』一種，雖屬法律，但未於中央法規標準法規定。』然而如果依據憲法第十九條及關稅法第三條規定，主張海關進口稅則『是法律』，則必須解決二道大問題。第一，法無明文規定海關進口稅則是法律，而『中央法規標準法』訂有法律形式要件。因此必須在『中央法規標準法』或『關稅法』中明定其法律地位。或者另行訂定『海關稅則法』。使其具有符合實質與形式要件的『最狹義的法律』。第二，必須定義何謂『海關稅則』或『海關進口稅則』。亦即必須符合『法規範明確性』，明確規定海關進口稅則的那些部分是法律。」<sup>330</sup>

2016 年 10 月 21 日修正《關稅法》第 3 條的 1 項規定：「關稅之徵收及進出口貨物稅則之分類，除本法另有規定者外，依海關進口稅則之規定。海關進口稅則，另經立法程序制定公布之。」其修正理由為：「稅則號別為進出口報單必須申報事項，並為課徵進口稅之基礎，鑑於本法尚乏有關稅則分類依據之明文，爰於第一項增訂相關文字，以資明確。」

<sup>328</sup> 司法院釋字第五二〇號解釋略以：「其形式上與法律相當，因其內容、規範對象及審議方式與一般法律案不同，本院釋字第三九一號解釋曾引學術名詞稱之為措施性法律。」再次重述釋字第三九一號解釋之「形式上與法律相當」並強調措施性法律為「學術名詞」。

<sup>329</sup> 19U.S.C., §1202 (Harmonized Tariff Schedule), NOTE: The Harmonized Tariff Schedule of the United States is not published in the Code.

<sup>330</sup> 王昭銘(2011)。〈海關進口稅則之法律問題初探〉。《今日海關季刊》60 期(100.01.15)。頁 7-13。台北：財政部關稅總局。



上述修正理由雖然賦予「稅則分類依據之明文」，然而並未解決我國「海關進口稅則」未具明確法律地位的問題。《中華人民共和國進出口關稅條例》第 3 條規定：「國務院制定《中華人民共和國進出口稅則》（以下簡稱《稅則》）、《中華人民共和國進境物品進口稅稅率表》（以下簡稱《進境物品進口稅稅率表》），規定關稅的稅目、稅則號列和稅率，作為本條例的組成部分。」儘管國務院制定的行政規則非屬大陸一級法，然而其至少「明確」地「規定關稅的稅目、稅則號列和稅率，作為本條例的組成部分。」

李惠宗認為：「國家向國民徵收稅捐，須以國民之經濟給付能力為標準，依法律為之，此為『法律保留原則』，且此一法律保留原則係指較嚴格的『國會保留』，亦即，非依『立法院三讀通過，總統公布之法律』所規定之稅，國家不得徵收之。此即『租稅法律主義』。」<sup>331</sup>

司法院釋字第二一〇號解釋強調「納稅及免稅範圍，均應依法律之明文」；釋字第三六七號、四一五號解釋等，皆堅持稅捐主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，均應以法律明定，不得以命令作不同之規定。但所謂依法納稅，並非有關稅務之事項，皆須由法律為鉅細靡遺之規定。司法院釋字第二一七號解釋略以：「憲法第十九條規定：『人民有依法律納稅之義務』，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。」

爰此，國家必須基於「租稅法律主義」始得對人民課稅。海關進口稅則涉及權利義務部分，例如稅目與稅率必須是法律。各種內地稅法之稅目、稅率均直接規定於各稅法，係屬法律。海關進口稅則為執行管制與徵稅等政策之重要手段，規範了「稅則號別與貨名（稅目）」、「稅率」（從價稅）、「單位稅額」（從量稅）與其他重要實質事項（例如適用稅率欄別、國家）。基於「租稅法律主義」，海關進口稅則體制形式不符合中央法規標準法，如非屬法律卻據以課稅則此一規範顯有違憲之虞？如係屬法律仍然有「未明文確定其為法律」問題。

<sup>331</sup> 李惠宗（2004）。《憲法要義》。頁 374。台北：五南。



## 參、關稅估價

「關稅估價」是關係到國家權力與人民權益的重要事項，涉及租稅正義、正當法律程序、納稅者權利保護等價值性原則；財政學、經濟學與會計學原理等理論；國際商務交易之契約、交易條件、付款與匯兌等實務，以及依法取得有憑有據的證據與合理價格的取得等方法。本文第五章以價值性原則、理論與方法為架構，研析重要問題，「關稅估價」與此三者有關聯者嗣後於該章再行論述，本項次先行敘明關稅估價的概念、近期的演變發展與兩岸關稅法規範的差異。

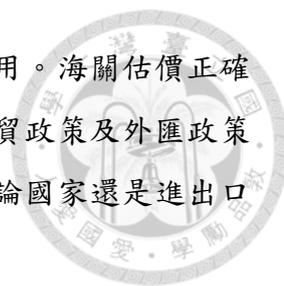
「稅收是支持國家體系運作的必要條件，海關則基於國家主權所賦予的權力徵收關稅，在全球化時代，更與各國經貿發展息息相關。關稅之稽徵，以從價稅（Ad Valorem Duty）為最主要的課徵方式，各國政府理應可以自主決定其關稅完稅價格之估價方式。然而，規範商品和服務貿易的法律與規則體系，是國際經濟關係中，最複雜與最細緻的範疇，各國在國際建制（international regimes）以及各式各樣協約、慣例與通認規則下難以獨行其是。」<sup>332</sup>

曾經，「英國的關稅是以《噸稅磅稅法》為依據的磅稅，對每磅貨物徵收 1 先令的稅，或者按貨物價值的 5% 來徵稅。同時為了避免複雜的海關程序及海關和商人之間在估價過程中可能產生的糾紛，政府頒布了進出口貨物表，對進出口貨物每單位數量的價值進行了規定，這樣海關就能夠很容易地徵收貨物 5% 的從價稅。」<sup>333</sup>「有關稅冊的由來並不是很清楚，但相信可以追溯到公元 1303 年商人同意按照貨物價值繳稅時。……最早有紀錄的稅冊出現在 1507 年 7 月 15 日，有大約 300 種貨物按照字母順序排列。」<sup>333</sup>此中官定價格，應有其「合理」性，商人才會接受同意據此標準繳納關稅。此種稅冊已具有當代估價制度中官方「推計課稅」的「合理價格」之雛型。「目前，世界各國對進出口貨物以徵收從價稅為主。從價關稅是海關價格與關稅稅率的乘積。因此，正確確定進出口貨物的適用稅率(稅則歸類和確定貨物原產地)和完稅價格(海關估價)，是海關徵收關稅的前提，是征

<sup>332</sup> 王昭銘、嚴嘉美(2012)。〈縱一葦之所如——漫談關稅估價制度及其演進史〉。《今日海關》季刊 66 期(101.10.15)。頁 33-45。台北：財政部關稅總局。

<sup>333</sup> 呂博、安麗、張韜(譯)，朝倉弘教(原著)(2006)。《世界海關與關稅史》。頁 128。上海：中國海關出版社。

稅工作中的一項重要內容。這是海關估價最原始、最基本的作用。海關估價正確與否，直接關係到國家的財政收入，直接關係到關稅政策、外貿政策及外匯政策的實施，關係到國家間及國家與進出口商間的利益。因此，不論國家還是進出口商，都十分關注海關估價問題。」<sup>334</sup>



關稅估價 (Customs Valuation) 係指：「進口 (輸入) 國按照其本國之法律規定，對從價課徵之應稅貨物核估其課稅價格 (value, price) 而言，我國關稅法稱之為完稅價格 (Duty-paying Value) ……亦可以說是海關為了徵收正確數額、公平的關稅，對進口貨物應課關稅價格的核估，亦即完稅價格之估定或核定。」<sup>335</sup>

「關稅估價是一項非常棘手的工作，對於商人而言，它們通常會在報關時壓低貨物的價值以便支付較少的關稅，而對海關而言，他們更願意為貨物評定正常或較高的價值以期得到更高的稅收。這就是為什麼海關和商人在對貨物估價方面總產生矛盾的原因。這也是巴爾米拉和許多地中海國家比如法國的特魯瓦和聖奧梅爾的關稅選擇按從量稅而不是從價稅的原因。」<sup>336</sup>

海關基於國家主權，以政府權力對進出口貨物進行估價以確定進出口的完稅價格，並據以作為徵稅、處罰與統計之的基礎，需要依據租稅法律主義之「課稅要件法定主義」、「課稅要件明確主義」、「程序法上合法性原則」等，制定一套完整的海關估價規範。而且，「為了適應國際貿易的迅速發展、貿易方式的多樣性和貿易日益複雜的情況，避免估價中的不公平性，減少誤解和矛盾，海關估價的價格準則不僅要科學、規範，而且要具體、詳盡，具有操作性。」<sup>337</sup>

關稅估價制度設計的宗旨，在於準確、迅速、有效地核估通關、緝案或爭端貨物的完稅價格。從價課徵關稅之貨物，以其完稅價格 (Duty-paying Value ; DPV) 作為核計稅額的基準。完稅價格估價之理論基礎 (Basis or Bases for Valuation) 有二：

<sup>334</sup> 林弘(主編)(2018)。《海關估價》。頁 5。北京：中國海關出版社。

<sup>335</sup> 趙繼祖(1983)。《我國關稅估價制度及實務》，頁 15；臺北，作者自版，1983 年。

<sup>336</sup> 呂博、安麗、張韜(譯)，朝倉弘教(原著)(2006)。《世界海關與關稅史》。頁 128。上海：中國海關出版社。



一、以充分競爭下 (Fully Competitive) 下之實際價格 (Actual Value) 為基礎：此基礎係以市場價格為基準的概念，認為相同貨物在相同期間相同條件下，其價格應在同一基礎上課徵 (基於公平對待所有進口人)。『GATT 第七條』及『布魯塞爾關稅估價公約』，以充分競爭、自由公開市場的價格為估價依據，認為相同時間、相同條件下，相同貨物只有單一價格，即立論於此。

二、以實付或應付之價格 (The Price Actually Paid or Payable) 下之交易價格 (Transaction Value) 為基礎：此基礎認為，同樣的進口貨物，於相同期間及地點，但不同批次，只要係實付或應付之交易價格，則所申報的貨價縱然不一致，依然是被允許的 (基於商業實務對貨物估價)。『交易價格』制度為『GATT1947 第七條施行協定 (簡稱估價協定)』的立論依據，亦為現行關稅估價所採取的制度。<sup>338</sup>

1981 年 1 月 1 日以前，採用以充分競爭下之實際價格為基礎的估價制度，是一種「市場均衡價格」的概念；之後，以實付或應付之價格為基礎的估價制度，是一種「個別交易價格」的概念。如下圖所示，由個別需求曲線「水平加總」的市場需求曲線 D，與由個別供給曲線「水平加總」的市場供給曲線 S，兩者交會而得「市場均衡價格」 $p_1$ 。

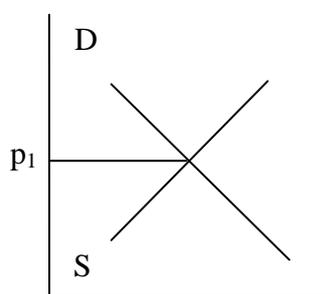


圖 3.2 供給需求均衡圖

資料來源：本文繪製

<sup>337</sup> 林弘(主編)(2018)。《海關估價》。頁 9。北京：中國海關出版社。

<sup>338</sup> 王昭銘、嚴嘉美(2012)。〈縱一葦之所如——漫談關稅估價制度及其演進史〉。《今日海關》季刊 66 期 (101.10.15)。頁 33-45。台北：財政部關稅總局。



下表則顯示「國際關稅估價制度演進歷程」：

表 3.12 國際關稅估價制度演進歷程表

| 內 涵   | 組 織 / 協 定   |
|---|---|
| 名稱：關稅估價<br>內容：GATT1947 第七條<br>決定估價基準的一般性原則<br>時間：1947.10.30（簽署）<br>1948.01.01（生效）   | 關稅暨貿易總協定（GATT）                                    |
| 名稱：布魯塞爾估價原則<br>內容：擬訂九項估價原則<br>將 GATT 第七條有關估價的一般<br>性原則予以具體化<br>時間：1947  | 歐洲關稅同盟研究團<br>（European Customs Union Study Group） |
| 名稱：關稅估價公約<br>內容：價格定義<br>又稱：「布魯塞爾估價定義」<br>訂定估價基準為「正常價格」<br>時間：1950.12.15（簽署）<br>1953.07.28（生效）                             | 提 議：歐洲關稅同盟研究團所屬<br>「關稅委員會」<br>解釋與執行：關稅合作理事會（CCC）  |
| 名稱：關稅估價協定<br>內容：GATT1947 第七條施行協定<br>訂定估價基準為「交易價格」<br>時間：1979.04.12（簽署）<br>1981.01.01（生效）                                  | GATT／東京回合多邊貿易談判                                   |
| 名稱：GATT 估價協定 1994<br>WTO 估價協定<br>內容：GATT 1994 第七條施行協定<br>估價基準為「交易價格」<br>採用統一爭端解決程序<br>時間：1994.04.15（簽署）<br>1995.01.01（生效） | GATT／烏拉圭回合多邊貿易談判                                  |

資料來源：王昭銘、嚴嘉美(2012)

「我國關稅估價制度，循其演進歷程，約可分為三個時期：一、以行政命令執行時期（1967 年以前）；二、關稅法公布實施舊關稅估價制度時期（1967—1986 年）；三、GATT 規範之下實施新關稅估價制度時期（1986 年以後）。……1979 年 4 月 12 日，關稅暨貿易總協定（GATT）為統一世界各國海關估價標準，完成「關稅估價施行協定」，1981 年 1 月 1 日起生效。該協定規定關稅估價應以進口貨物之實付或應付的實際交易價格為主要依據，此即「交易價格（Transaction Value）；簡稱 TV」估價制度。自此，我國關稅估價制度已完全在 GATT 規範之下，並於邁入新紀元的同時，喪失估價主導權。」<sup>339</sup>下表顯示新舊估價依據適用順序。新關稅估價制度的「其他合理價格」仍含有舊關稅估價制度的「官定價格」的概念。

表 3.13 新舊估價依據適用順序表

| 適用<br>順序 | 舊關稅估價制度<br>(布魯塞爾價格定義／真正起岸價格) |                       | 新關稅估價制度<br>(GATT1947 第七條施行協定／<br>交易價格) |
|----------|------------------------------|-----------------------|--|
|          | 進口表列貨物                       | 進口非表列貨物               |  |
| 1        | 完稅價格表                        | 進口貨物之真正起岸價格           | 進口貨物之交易價格                              |
| 2        |                              | 同樣貨物之真正起岸價格<br>(紀錄價格) | 同樣貨物之交易價格                              |
| 3        |                              | 國內躉發市價                | 類似貨物之交易價格                              |
| 4        |                              | 國內外行情價格               | 國內銷售價格                                 |
| 5        |                              | 酌估價格                  | 計算價格                                   |
| 6        |                              |                       | 其他合理價格                                 |

資料來源：王昭銘、嚴嘉美(2012)

兩岸海關均為 WTO 會員，估價制度須在條約規範下轉化為內國法，故兩者制度大同小異。我國係於《關稅法》設專章，第二章「完稅價格」，自第 29 條至第 42 條，以及第 36-1 條，共計 15 條。中國大陸係於《中華人民共和國進出口關稅

<sup>339</sup> 王昭銘、嚴嘉美(2012)。〈縱一葦之所如——漫談關稅估價制度及其演進史〉。《今日海關》季刊 66 期 (101.10.15)。頁 33-45。台北：財政部關稅總局。

條例》設專章，第三章「進出口貨物完稅價格的確定」，自第 18 條至第 28 條，共計 11 條。兩岸海關估價制度問題略述如下：



## 一、出口貨物之估價

我國出口貨物並不課徵出口關稅，出口貨物之估價依《出口貨物報關驗放辦法》第 10 條規定：「出口貨物之價格，以輸出許可證所列之離岸價格折算申報，免除輸出許可證者，以輸出口岸之實際價值申報。前項以實際價值申報者，應於報關時檢附發票或其他價值證明文件。」中國大陸於《中華人民共和國進出口關稅條例》第 26 條及第 27 條規定出口貨物之估價。該條例第 26 條第 1 款規定：「出口貨物的完稅價格由海關以該貨物的成交價格以及該貨物運至中華人民共和國境內輸出地點裝載前的運輸及其相關費用、保險費為基礎審查確定。」二者文字敘述雖有不同，惟兩岸海關對於出口貨物之估價均係採國際商會（International Chamber of Commerce, ICC)所制定的國貿條規「Incoterms」<sup>340</sup>之交易條件中的「FOB」條件。該條例第 27 條規定，出口貨物的成交價格不能確定且經與納稅義務人磋商後的估價次序。大陸海關對出口貨物之估價與進口估價一樣，均有「磋商」程序。我國於內地稅有協商制度，海關並無協商制度或「磋商」程序。

## 二、進口貨物估價之「霸王條款」

《關稅法》第 29 條規定：「從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根據。前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格。由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格。」《中華人民共和國進出口關稅條例》第 18 條規定：「進口貨物的完稅價格由海關以符合本條第三款所列條件的成交價格以及該貨物運抵中華人民共和國境內輸入地點起卸前的運輸及其相關費用、保險費為基礎審查確定。」二者文字敘述雖有不同，

<sup>340</sup> 《國貿條規》（International Commercial Terms，通常簡寫為 Incoterms）是國際商會所制定關於國際貿易用語的國際慣例，它的副題為《貿易條件的國際解釋通則》（International Rules for the Interpretation of Trade Terms）。第一版為制定於 1936 年的《Incoterms 1936》，後來在 1953 年、1967 年、1976 年、1980 年、1990 年、2000 年、2010 年均有不同程度的修改。近年固定每十年徵集各國會員意見進行修訂，最新的《Incoterms 2020》於 2020 年 1 月 1 日生效最新的《Incoterms 2020》於 2020 年 1 月 1 日生效。

惟兩岸海關對於出口貨物之估價均係採國際商會（International Chamber of Commerce, ICC)所制定的國貿條規「Incoterms」<sup>341</sup>之交易條件中的「CIF」條件。兩岸進口估價在「CIF」條件基礎上均另訂有加減項。「交易價格」須建立在「真實交易」與「誠實申報」基礎上。海關通常會要求進口人提供相關資料以供佐證，並由海關進行查證。《關稅法》與《中華人民共和國進出口關稅條例》在完稅價格認定上有二個重大條款：（一）合理懷疑：《關稅法》第 29 條第五項 5 規定：「海關對納稅義務人提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，海關仍有合理懷疑者，視為無法按本條規定核估其完稅價格。」《中華人民共和國進出口關稅條例》第 34 條規定：「海關對納稅義務人申報的價格有懷疑的，應當將懷疑的理由書面告知納稅義務人，要求其在規定的期限內書面作出說明、提供有關資料。」；「納稅義務人在規定的期限內未作說明、未提供有關資料的，或者海關仍有理由懷疑申報價格的真實性和準確性的，海關可以不接受納稅義務人申報的價格，並按照本條例第三章的規定估定完稅價格。」（二）價格磋商：《中華人民共和國進出口關稅條例》第 18 條第 1 款規定：「進口貨物的成交價格不符合本條例第十八條第三款規定條件的，或者成交價格不能確定的，海關經瞭解有關情況，並與納稅義務人進行價格磋商後，依次以下列價格估定該貨物的完稅價格……。」海關於估價時，只要有「合理懷疑」時即可視為無法按實付或應付之價格核估其完稅價格，或不接受納稅義務人申報的價格。大陸海關於估價時，只要成交價格不符合條件或不能確定者，即可與納稅義務人進行價格磋商。此二者均堪稱是「霸王條款」，在實務上易遭致濫用。

### 三、我國有規定大陸未規定項目

我國「完稅價格」章共計有 15 條，大陸「進出口貨物完稅價格的確定」章共計 11 條。在法規內容上我國有規定而大陸未規定項目有：（一）「整套機器」與「組合貨物」。我國《關稅法》第 40 條規定：「整套機器及其在產製物品過程中直接用於該項機器之必須設備，因體積過大或其他原因，須拆散、分裝報運進口者，除事前檢同有關文件申報，海關核明屬實，按整套機器設備應列之稅則號別

<sup>341</sup> 同上註。《國貿條規》。

徵稅外，各按其應列之稅則號別徵稅。」第 41 條：「由數種物品組合而成之貨物，拆散、分裝報運進口者，除機器依前條規定辦理外，按整體貨物應列之稅則號別徵稅。」此二類型貨物之估價我國有規定大陸未規定。(二)「裝配」與「使用費」。我國《關稅法》第 37 條關於運往國外「修理」、「裝配」或「加工」之貨物，復運進口者，核估完稅價格之規定；《中華人民共和國進出口關稅條例》於第 24 條規定「境外加工」，第 24 條規定「境外修理」，沒有「裝配」此類型貨物之估價。我國《關稅法》第 37 條關於進口貨物係「租賃」或「負擔使用費」核估完稅價格之規定；《中華人民共和國進出口關稅條例》於第 23 條規定「租賃」方式進口貨物核估完稅價格之規定，沒有「負擔使用費」此類型貨物之估價。

## 肆、原產地規則

原產地規則，係指一國或關稅領域用以認定進出境貨品之生產國籍 (nationality) 或來源地之依據，包括有關之法律(laws)、規章(regulations)及行政命令(administrative determinations)。原產地規則是「認定貨品之原產地的規則。由於配額、優惠性關稅、反傾銷法與平衡稅等政策有造成出口國間不公平待遇之虞，需要特別區分產品的來源地而執行，因此需要制訂原產地規則。此外，貿易統計以及貨品之產地標示也需要確認產品的原產地。當前在全球化趨勢下，國際間產業分工已越來越細緻，貨品通常都在不同國家加工而成，因此原產地的認定更趨複雜。」<sup>342</sup>

原產地規則可概分為二種類型：一、「優惠性原產地規則」：用以決定貨品是否符合給予優惠關稅待遇之條件，其目的在於確保該等優惠待遇不致為不適格之對象濫用。其種類有如下三種：(一) 透過自主 (autonomous) 方式授與，如普遍化優惠關稅制度 (GSP)；(二) 透過協議 (contractual) 但非互惠性 (non-reciprocal) 方式授與，如洛梅公約等；(三) 透過協議且互惠性 (reciprocal) 方式授與，如北美自由貿易區協定 (NAFTA) 等。二、「非優惠性原產地規則」：適用於無法享受優惠待遇之進口貨品，作為決定進口貨品應適用何種關稅稅率、是否有配額限制、

<sup>342</sup> 中華經濟研究院(WTO 及 RTA 中心 / 經貿大辭典索引 / 原產地規則議題簡介 <https://web.wtcenter.org.tw/Dictionary.aspx?pid=16> (2021/7/25 檢索)。

是否屬貿易管制範圍、應否課徵反傾銷稅或平衡稅等之判定標準。由於優惠性原產地規則適用於自由貿易區等各會員國間，其規則僅需依主要規則（完全取得、實質轉型或稅則改變）判別進口產品是否為來自其他會員國即可，因此並無「補充規則」(residual rules)。而非優惠性原產地規則之情形，若主要規則無法判定時，仍需其他規則輔助以決定其原產地，此種其他規則即稱為「補充規則」。《原產地規則協定》第 1 條：「原產地規則 1. 本協定第一篇至第四篇所稱之原產地規則，係指會員為認定貨品之原產地而適用之法律、規章及具有一般效力之行政決定。但該等原產地規則與不適用 GATT 1994 第一條第一項，以約定或自主方式授與關稅優惠之貿易制度無涉。」<sup>343</sup>係屬「非優惠性原產地規則」。

原產地規則係政府政策與國際貿易需要，以及為解決而漸進發展形成的一套國際規範，其演進歷程如下：

- 一、GATT1947 未訂有原產地規則，僅餘第 9 條：原產地標誌 (Article IX: Marks of Origin) 第 6 款規定：「締約各國應通力合作制止濫用商品名稱假冒產品的原產地，以致使受到當地立法保護的某一締約國領土產品的特殊區域名稱或地理名受到損害。」<sup>344</sup>
- 二、第一次形成原產地明確規則始自京都公約。關稅合作理事會於 1973 年所贊助簽訂並於 1974 年生效之《關稅程序之簡化及統一化國際公約》（簡稱《京都公約》），於附件 D.1.（後修正為附件 K）有原產地規則較明確且詳細之規定，

---

<sup>343</sup> AGREEMENT ON RULES OF ORIGIN

Article 1 Rules of Origin

1. For the purposes of Parts I to IV of this Agreement, rules of origin shall be defined as those laws, regulations and administrative determinations of general application applied by any Member to determine the country of origin of goods provided such rules of origin are not related to contractual or autonomous trade regimes leading to the granting of tariff preferences going beyond the application of paragraph 1 of Article I of GATT 1994.

<sup>344</sup> GATT1947- Article IX :

Marks of Origin

6. The contracting parties shall co-operate with each other with a view to preventing the use of trade names in such manner as to misrepresent the true origin of a product, to the detriment of such distinctive regional or geographical names of products of the territory of a contracting party as are protected by its legislation. Each contracting party shall accord full and sympathetic consideration to such requests or representations as may be made by any other contracting party regarding the application of the undertaking set forth in the preceding sentence to names of products which have been communicated to it by the other contracting party.

此亦為關稅及貿易總協定烏拉圭回合（Uruguay Round）以前國際上唯一涉及原產地規則之多邊協定。該附件 D.1 於定義中稱：「『貨物原產國』一詞，系指生產或製造某一產品的國家。其目的是為實施海關稅則、數量限制或與貿易有關的其他任何措施。」而其前言敘明：「貨物的原產地概念導致實施多種措施，而執行這些措施的責任則在海關。為了確定原產地所實施的規則，運用了兩種不同的基本準則：在審定原產地時，如只有一個國家可供審定，可以應用貨物“完全在某一特定國生產”的準則；如有兩個以上國家參與生產時，則用“使貨物發生實質性改變”的準則。「完全在一國生產」的準則主要適用於自然產物和完全用該產物制取的貨物。因此，凡是含有進口的或產地不明的成分或原料的貨物，一般不包括在本準則的適用範圍內。『實質轉型』的準則可以按各種不同的應用方法予以表述：在實踐中實質轉型的準則表述為，一項要求改變特定稅則分類目錄中的某一稅號及其例外情況表的規定；列表說明，在某一國進行的一系列製造或加工作業中，哪些能，哪些不能給予有關貨物以原產國的稱號；如所用原料的百分比或其增值量的百分比達到一定水平時，可採用從價百分率的規則。」<sup>345</sup>

三、目前通行且有拘束力的規範為，GATT 烏拉圭回合談判於 1994 年 4 月 15 日簽署的《原產地規則協定》（Agreement on Rules of Origin）：

其目的在對各國的原產地規則（Rules of Origin, ROO）訂定一共同

---

<sup>345</sup> 《京都公約》附件 D.1

International Convention on the simplification and harmonization of Customs procedures  
ANNEX D.1. Annex concerning rules of origin Entered into force: 6 December 1977

#### Introduction

The concept of the origin of goods enters into the implementation of many measures whose application is the responsibility of the Customs. The rules applied to determine origin employ two different basic criteria: the criterion of goods "wholly produced" in a given country, where only one country enters into consideration in attributing origin, and the criterion of "substantial transformation", where two or more countries have taken part in the production of the goods. The "wholly produced" criterion applies mainly to "natural" products and to goods made entirely from them, so that goods containing any parts or materials imported or of undetermined origin are generally excluded from its field of application. The "substantial transformation" criterion can be expressed by a number of different methods of application, ……。

#### Definitions

For the purposes of this Annex: (a) the term "country of origin of goods" means the country in which the goods have been produced or manufactured, according to the criteria laid down for the purposes of application of the Customs tariff, of quantitative restrictions or of any other measure related to trade;



的準則。由於國際分工日益精密，一項產品往往涉及二個或二個以上的國家參與生產，造成貨品原產地認定之困難，尤其當來自不同原產地產品面臨不同的進口關稅，或受到其他進口限制措施時，原產地的認定可能造成爭議。為解決國際間判定標準不同所引起之爭議，本協定調和各國的原產地認定標準，制定一套國際間通用的認定標準，以利貿易進行。本協定訂定三年之非優惠性原產地規則調和工作計畫，並設立原產地規則委員會（CRO）及原產地規則技術委員會（TCRO），共同推動非優惠性原產地規則之調和工作。<sup>346</sup>

「在貨品貿易的範疇下，確定或品來源國是適用國際貿易法律的必要前提（sine qua non）。在內國法層次，各會員國必須制定法令以決定貨品的原產國。」<sup>347</sup>為區分進口貨物之來源，用以認定該等貨品國籍（nationality），我國《關稅法》第 28 條第 1 項規定：「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。在認定過程中如有爭議，納稅義務人得請求貨物主管機關或專業機構協助認定，其所需費用統由納稅義務人負擔。」

財政部依據《關稅法》第 28 條第 2 項授權，於 1994 年 9 月 30 日發布訂定《進口貨品原產地認定標準》，以認定進口貨物之原產地。另財政部關稅署公布《海關認定進口貨物原產地作業要點》，作為海關執行作業之依據。

依據《進口貨物原產地認定標準》規定，我國目前進口貨物原產地認定基準分為下列 3 種：

#### 一、一般貨物之原產地認定：

「一般貨物以下列國家或地區為其原產地：（一）進行完全生產貨物之國家或地區。（二）貨物加工、製造或原材料涉及 2 個或 2 個以上國家或地區者，以使該項貨物產生最終實質轉型之國家或地區為其原產地。其實質轉型係指

<sup>346</sup> 中華經濟研究院(WTO 及 RTA 中心 / 經貿大辭典索引 / 原產地規則協定 Agreement on Rules of Origin <https://web.wtocommerce.org.tw/Dictionary.aspx?pid=16> (2021/7/25 檢索)。

<sup>347</sup> 彭心儀 (2010)。〈論服務貿易之「原產地規則」〉。《政大法學評論》第 115 期。頁 350。政治大學。



下列情形：（一）原材料經加工或製造後所產生之貨物與原材料歸屬之海關進口稅則前 6 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率超過 35% 以上者。」

## 二、低度開發國家貨物之原產地認定：

「自低度開發國家進口之貨物，符合下列規定者，認定為該等國家之原產貨物：（一）自該國完全生產之貨物。（二）貨物之生產涉及 2 個或 2 個以上國家者，其附加價值率不低於 50% 者。」

## 三、自由貿易協定締約國或地區貨物之原產地認定：

「與我國簽定自由貿易協定之國家或地區，其進口貨物之原產地分別依各該協定所定原產地認定基準認定之。」

2004 年 9 月 3 日中華人民共和國國務院令第 416 號公佈《中華人民共和國進出口貨物原產地條例》，規範內容亦採國際條約內國法化，與我國原產地規定大致相同。其中與我國有較大差異者為「適用範圍不同」。依據《中華人民共和國進出口貨物原產地條例》第 2 條規定：「本條例適用於實施最惠國待遇、反傾銷和反補貼、保障措施、原產地標記管理、國別數量限制、關稅配額等非優惠性貿易措施以及進行政府採購、貿易統計等活動對進出口貨物原產地的確定。」我國於「低度開發國家貨物」與「自由貿易協定締約國或地區貨物」之外，只有「一般貨物之原產地認定」，未對特定目的另訂標準。

儘管「原產地規則」已有相關法律規範，惟在實務運作上，「實質轉型」認定並不容易，以致時生爭議。

中國大陸《中華人民共和國進出口貨物原產地條例》第 6 條規定：「本條例第三條規定的實質性改變的確定標準，以稅則歸類改變為基本標準；稅則歸類改變不能反映實質性改變的，以從價百分比、製造或者加工工序等為補充標準。具體標準由海關總署會同商務部制定。」我國《進口貨物原產地認定標準》第 7 條規定：「第五條之進口貨物，除特定貨物原產地認定基準由經濟部及財政部視貨物特性另訂定公告者外，其實質轉型，指下列情形：一、原材料經加工或製造後所產生之貨物與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率超過百分之三十五以上者。」中國大陸之「製造或者加工工序」相當於我國之「已完成重要製程」。在「稅則 4 碼或 6 碼轉移」規則下，需要有「例外清單」(lists of exceptions)來「排除」適用。在「製造或者加工工序」或「已完成重要製程」須要有「彙總表」來「合格」適用。<sup>348</sup>

此外，是否在某一國家內完成實質轉型，世界各國一般通常係考量在該國進行之製造或加工程序，是否足以賦予成品之主要特性 (essential character)。在判斷時往往依據製造或裝配程序之特殊性、複雜度、商業上之重要性，抑或經製造或加工後之新產品，其名稱、性質乃至於用途是否與原貨品不同。原產地在實務操作上困難重重，時生爭議。例如我國，除 ECFA 約定「活魚經養殖 30 天為已完成重要製程」之外，既無「稅則轉移」規則所需的「例外清單」，亦無與利害關係人（如產業、公會）溝通後制定的「彙總表」以適用「已完成重要製程」，以致每每發生「個案認定」事例。

另外，報關時檢附之原產地證明文件通常非由國家官方機構出具，而係由各種「公會」或認證機構等提供，其「證明」與「事實」之間，常有「非真實」之虞，例如偽造與變造等「造假」，或未進行確認作為即在原產地證明文件簽章認證，偶滋證據力疑義。因此，屢有只採「稅則轉移」（含例外清單）之單一規則主張。

---

<sup>348</sup> 《京都公約》附件 D.1

International Convention on the simplification and harmonization of Customs procedures  
ANNEX D.1. Annex concerning rules of origin Entered into force: 6 December 1977

Introduction

……The "substantial transformation " criterion can be expressed by a number of different methods of application, ……。

In practice the substantial transformation criterion can be expressed:

- by a rule requiring a change of tariff heading in a specified nomenclature, with lists of exceptions, and/or
- by a list of manufacturing or processing operations which confer, or do not confer, upon the goods the origin of the country in which those operations were carried out, and/or
- by the ad valorem percentage rule, where either the percentage value of the materials utilized or the percentage of the value added reaches a specified level.

在實踐中實質轉型的準則表述為，一項要求改變特定稅則分類目錄中的某一稅號及其例外情況表的規定；列表說明，在某一國進行的一系列製造或加工作業中，哪些能，哪些不能給予有關貨物以原產國的稱號；如所用原料的百分比值或其增值量的百分比達到一定水平時，可採用從價百分率的規則。



### 第三節 兩岸關稅法重點比較

關稅法主要核心機制在於「稅則」、「價格」與「原產地」，兩岸關稅法皆受「世界貿易組織」、「世界關務組織」與國際條約規範拘束，經各自內國法化後，兩岸法規大同小異。至於兩岸關稅法的其餘部分，在各自發展之下，無法逐一對照，僅能作重點比較。在比較之前宜將我國《關稅法》之「稅法」與「通關」分離，通關部分歸入下一章「執行」部分。

我國 2018 年 5 月 9 日修正與實施的《關稅法》，包括：第一章「總則」；第二章「通關程序」；第三章「稅款之優待」；第四章「特別關稅」；第五章「罰則」；第六章「執行」；第七章「附則」，共計 103 條。中國大陸 2017 年 3 月 1 日修正的《中華人民共和國進出口關稅條例》，包括：第一章「總則」；第二章「進出口貨物關稅稅率的設置和適用」；第三章「進出口貨物完稅價格的確定」；第四章「進出口貨物關稅的徵收」；第五章「進境物品進口稅的徵收」；第六章「附則」，共計 67 條。我國《關稅法》範圍較大。

《中華人民共和國海關法》第 2 條規定：「中華人民共和國海關是國家的進出關境（以下簡稱進出境）監督管理機關。」《中華人民共和國進出口關稅條例》第 1 條規定：「為了貫徹對外開放政策，促進對外經濟貿易和國民經濟的發展，根據《中華人民共和國海關法》……的有關規定，制定本條例。」亦即，「進出口關稅」僅屬《海關法》的一個環節。相對地，我國沒有海關法。1967 年 7 月 25 日制定，迄至 1997 年 4 月 15 日修訂之《關稅法》第 1 條規定：「關稅之課徵，依本法之規定。」顯然不足以應付徵稅以外之業務需要。爰於 2001 年 10 月 12 日修訂《關稅法》第 1 條規定：「關稅之課徵、貨物之通關，依本法之規定。」

本節關於法規部分之比較，限制在「關稅法」部分，其餘在第四章有關「執行」、第五章有關「研究發現與重要議題探討」，以及第六章「結論」等單元再行探討。本節僅就兩岸海關稅法進行重點比較，不斤斤計較於瑣碎細節，海關「經濟法」與「訴訟法」部分亦不列入。比較宜有基準，本節係以我國《關稅法》為軸線進行比較，比較重點在於「關稅法」的重大差異部分。



## 壹、關稅與進口稅；貨物與物品

我國《關稅法》第 2 條規定：「本法所稱關稅，指對國外進口貨物所課徵之進口稅。」關稅即為進口稅。然而，《中華人民共和國進出口關稅條例》第 56 條規定：「進境物品的關稅以及進口環節海關代徵稅合併為進口稅，由海關依法徵收。」關稅並非進口稅。於此，必須先釐清何謂「關稅」與「進口稅」，以及「貨物」與「物品」？

「關稅」依京都公約定義係指：「依海關稅則對進出關稅領域之貨物所課徵之稅捐。」<sup>349</sup>《中華人民共和國進出口關稅條例》第 2 條規定：「……准許進出口的貨物、進境物品，……」中國大陸，關稅包括「進口關稅」與「出口關稅」。《中華人民共和國海關法》第 2 條規定：「……監管進出境的運輸工具、貨物、行李物品、郵遞物品和其他物品（以下簡稱進出境運輸工具、貨物、物品）……。」其中，「貨物」與「物品」分為二種類型。進境「貨物」與「物品」均課徵關稅，惟「進境物品的關稅以及進口環節海關代徵稅合併為進口稅」，就進境物品而言，其「進口稅」大於或等於「進口關稅」。亦即，在中國大陸，「關稅」包括「進口關稅」與「出口關稅」，而且不等於「進口稅」。我國海關基於國家主權職司邊境管理，主要任務係對「物」之流通「執行管制」與「稽徵關稅」。《關稅法》第 1 條規定：「關稅之課徵、貨物之通關，依本法之規定。」第 2 條規定：「本法所稱關稅，指對國外進口貨物所課徵之進口稅。」所稱之貨物並無明確定義，通解為「有形體之物」，而以交易為目的者為「貨物」，非以交易為目的者為「物品」，例如自用或家用的旅客隨身行李與小額郵政包裹。惟貿易法第 2 條規定：「本法所稱貿易，係指貨品之輸出入行為及有關事項。前項貨品，包括附屬其上之商標專用權、專利權、著作權及其他已立法保護之智慧財產權。」貿易法稱貨物與物品為「貨品」，包括與貿易有關之智慧財產權，未包括「服務」（service）。《中華人民共和國海關法》第 100 條規定一些「用語的含義」，包括「過境、轉運和通運貨物」、「海關監管貨物」與「保稅貨物」。我國應可借鑒大陸，於相關法規中釐清並統一用語。

<sup>349</sup> Kyoto Convention, Ch.2, E8./ F11: "Customs duties" means the duties laid down in the Customs tariff to which goods are liable on entering or leaving the Customs territory.

## 貳、出口關稅



出口關稅是指對出口貨物和物品徵收的關稅。出口關稅在 17、18 世紀時曾是歐洲各國的重要財政來源。臺灣最早的關稅也是出口稅。19 世紀後期，各國相繼取消了出口關稅。目前除了稀缺資源或戰略與政策需要，以及一些資源豐富(例如：石油、原木、木材、香料)和經濟不發達的少數國家徵收出口關稅，世界上多數國家並不課徵出口稅。我國為增進貿易，促進經濟發展，不課出口稅。中國大陸對出口貨物和物品徵收出口關稅。

《中華人民共和國海關法》第 53 條規定：「准許進出口的貨物、進出境物品，由海關依法徵收關稅。」《中華人民共和國進出口關稅條例》第 2 條規定：「中華人民共和國准許進出口的貨物、進境物品，除法律、行政法規另有規定外，海關依照本條例規定徵收進出口關稅。」2022 年，中國大陸海關進口「稅則號列」分為 8,930 款；出口「稅則號列」分為 102 款。出口貨物的關稅稅率為單一稅則制，只使用一種稅率。《中華人民共和國進出口關稅條例》第 9 條第 2 款規定：「出口關稅設置出口稅率。對出口貨物在一定期限內可以實行暫定稅率。」第 11 條第 2 款規定：「適用出口稅率的出口貨物有暫定稅率的，應當適用暫定稅率。」2022 年出口稅則，出口稅率從稅則號列 03019210「鰻魚苗」20%，到稅則號列 81102000「銻廢碎料」20%，其中最高稅率為稅則號列 26090000「錫礦砂及其精礦」50%，暫定稅率 20%。主要為礦砂、金屬、金屬製品與金屬廢料。

出口稅可以作為政策工具，「過去幾年，中國政府實施了多項政策，以加強對「稀土」的生產和出口的控制—稀土是元素週期表上獨特的 17 種金屬元素，具有一系列特殊性質，如磁性、發光和強度。稀土對許多高科技產業很重要，包括可再生能源和各種國防系統。」<sup>350</sup>2007 年起中國大陸海關開始對稀土課徵 10%

---

<sup>350</sup> Morrison, Wayne M. Tang ,Rachel (2012). “ *China’s Rare Earth Industry and Export Regime: Economic and Trade Implications for the United States.*” Congressional Research Service. 7-5700. [www.crs.gov/R42510](http://www.crs.gov/R42510) (2021/8/3 檢索)。

In 2007, the Chinese government started to levy export duties to manage and control the variety and quantity of rare earth products to be shipped out of China. Initially, the duty rates were set at 10% and applied to fewer items than today.

The duty rates have increased over the years and now range from 15% - 25%. They are applied to more rare earth products. For example, China added a separate category in its 2011 export duty schedule for

出口稅，2011 年起對稀土課徵 25% 出口稅。稀土不是土，是釷、釷以及鑷系元素等，製造智能手機、電動汽車、軍用武器系統和無數其他先進技術必不可少的 17 種化學元素的總稱。這些元素經常形成伴生礦牀，化學性質相似，因此一般也把稀土理解為稀有金屬礦。全球稀土儲量的約三分之一在中國，也有稱中國稀土儲量佔全球探明儲量的一半。但稀土的開採、提取、冶煉成本高昂，對環境破壞尤其嚴重。<sup>351</sup>「中國大陸自 2009 年起透過設定出口配額及課徵出口關稅等方式控制供應量，導致國際稀土價格在短期內暴漲 7 倍，搗亂國際稀土市場。因此，美國、歐盟及日本等國家在 2012 年向 WTO 控訴中國大陸稀土出口管制制度不符合 WTO 規定，經 WTO 在 2014 年 8 月裁定中國大陸稀土出口政策違規，爰廢止出口配額。」<sup>352</sup>在 2015 年 5 月起撤銷 25% 之稀土出口關稅，並撤銷鎢(Tungsten)、鉬(Molybden)、鋁、釹(Neodymium)等 80 多項產品之出口關稅。

臺灣最早的關稅即為出口稅。荷蘭經營台灣時期，水鹿、烏魚產量豐富，課徵出口稅尚屬合理。惟臺灣的「自然環境，屬於脆弱且具高度隔離性的海島生態系」<sup>353</sup>，原有的煤、金與水泥礦業已枯竭。為維護生態與林業資源，也不再伐木。由於「外向型經濟發展模式」對外貿易之依存度極高，目前尚無課徵出口稅條件。

### 參、稅率結構

「稅率」乘以「完稅價格」等於「應徵納稅額」。稅率對納稅義務人權益影響重大，屬於「法律保留」事項，應以法律規範。《中華人民共和國進出口關稅條例》係中國大陸國務院制定，屬於二級法，目前正在制定為一級法中。該條例第二章為「進出口貨物關稅稅率的設置和適用」，第三章為「進出口貨物完稅價格的確定」，據此二者可以確定應徵納稅額，從而 廣續進行第四章「進出口貨物關稅的徵收」與第五章「進境物品進口稅的徵收」，法規架構分明。

---

ferroalloys containing more than 10% of rare earth elements, and subjected them to a 25% export duty.

<sup>351</sup> 《CHINA POWER PROJECT》網站, Topic: “Does China Pose a Threat to Global Rare Earth Supply Chains?” <https://chinapower.csis.org/china-rare-earths> (2021/8/3 檢索)。ChinaPower 是一個設於美國華盛頓的「戰略與國際研究中心 (Center for Strategic and International Studies)」之網站。

<sup>352</sup> 台灣經貿網, 〈中國大陸撤銷稀土出口關稅〉。資料來源: 首爾經濟新聞 (2015 年 4 月 27 日) <https://info.taiwantrade.com/biznews> (2021/8/3 檢索)。

<sup>353</sup> 行政院經濟建設委員會(2004)。《台灣二十一世紀議程：國家永續發展願景與策略綱領》。頁 6。



我國《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分類，除本法另有規定者外，依海關進口稅則之規定。海關進口稅則，另經立法程序制定公布之。」海關進口稅則稅率目前分為三欄：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。第三欄之稅率為不得適用第一欄及第二欄稅率之進口貨物，則應適用第三欄稅率。《中華人民共和國進出口關稅條例》第二章「進出口貨物關稅稅率的設置和適用」為專章。其第 9 條規定：「進口關稅設置最惠國稅率、協定稅率、特惠稅率、普通稅率、關稅配額稅率等稅率。對進口貨物在一定期限內可以實行暫定稅率。」該專章共計 9 條，以 1,100 餘字詳細規範各種稅率的適用。與我國之間形成強烈的「繁簡對比」。關於暫定稅率，我國《關稅法》第 71 條第 1 項規定：「為應付國內或國際經濟之特殊情況，並調節物資供應及產業合理經營，對進口貨物應徵之關稅或適用之關稅配額，得在海關進口稅則規定之稅率或數量百分之五十以內予以增減。但大宗物資價格大幅波動時，得在百分之一百以內予以增減。增減稅率或數量之期間，以一年為限。」

兩岸海關對於「物品」均有一種特殊的稅率結構。我國係採單一固定稅率。我國《海關進口稅則總則》第 5 點規定：「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。」大陸亦有類似規定。《中華人民共和國進出口關稅條例》第 61 條規定：「海關應當按照《進境物品進口稅稅率表》及海關總署制定的《中華人民共和國進境物品歸類表》、《中華人民共和國進境物品完稅價格表》對進境物品進行歸類、確定完稅價格和確定適用稅率。」

## 肆、納稅義務人權利保護的形式與實質

我國《關稅法》沒有明定納稅義務人權利保護的條款。中國大陸於《中華人民共和國進出口關稅條例》第 6 條規定：「海關及其工作人員應當依照法定職權和法定程序履行關稅徵管職責，維護國家利益，保護納稅人合法權益，依法接受

監督。」雖有明文，惟形式規定仍應加以實質檢驗，亦即依「租稅法律主義」明定的法律，仍應檢驗其是否違反「法治國原則」之精神。



我國《關稅法》第 45 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、完稅價格或應補繳稅款或特別關稅者，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，並得於繳納全部稅款或提供相當擔保後，提領貨物。」中國大陸《中華人民共和國進出口關稅條例》第 64 條規定：「納稅義務人、擔保人對海關確定納稅義務人、確定完稅價格、商品歸類、確定原產地、適用稅率或者匯率、減徵或者免徵稅款、補稅、退稅、徵收滯納金、確定計徵方式以及確定納稅地點有異議的，**應當繳納稅款**，並可以依法向上一級海關申請復議。對復議決定不服的，可以依法向人民法院提起訴訟。」

我國規定「繳納全部稅款或提供相當擔保」；中國大陸則規定「應當繳納稅款」，兩者看似差異不大，其實負擔程度相差甚大。以我國某一補稅案例，應補繳稅額達新台幣十幾億元<sup>354</sup>，「繳納」與「提供相當擔保」對納稅義務人權利保護程度不同。要求事先「繳納全部稅款」甚至會使納稅義務人無力提起救濟。

## 伍、用語含義

明確定義或明定用詞語意，有優有劣，兩岸海關法規作法不同。舉例如下：

### 一、走私行為

關於「走私行為」大陸於《海關法》以專章明定，我國海關無類似規定。《海關緝私條例》第 3 條規定：「本條例稱私運貨物進口、出口，謂規避檢查、偷漏關稅或逃避管制，未經向海關申報而運輸貨物進、出國境。但船舶清倉廢品，經報關查驗照章完稅者，不在此限。」法條中除「偷漏關稅」之外，「私運」、「規避檢查」與「逃避管制」等均不明確。其中，只以「命令」解釋何謂「管制」。2012 年 11 月 08 日台財關字第 10100653890 號令《重新核示「海關緝私條例」

<sup>354</sup> 本文作者於任職海關所參與之案例。



所稱「管制」涵義》規定：

一、海關緝私條例第 3 條、第 37 條、第 38 條、第 39 條及第 53 條所稱「管制」之涵義相同，係指進口或出口下列依規定不得進口或出口或管制輸出入之物品：(一) 關稅法第 15 條第 1 款、第 2 款規定不得進口之物品，及第 3 款規定不得進口或禁止輸入且違反相關機關主管法律規定，應予沒收或沒入之下列物品：……(二) 行政院依懲治走私條例第 2 條規定公告之「管制物品管制品項及管制方式」。(三) 臺灣地區與大陸地區貿易許可辦法規定不得輸入之大陸物品。(四) 經濟部依有關貿易法規管制輸入或輸出之物品。二、廠商報運貨物進出口而有違反輸出入規定，或海關就其他機關委託查核事項進行查核，發現有違反該等機關之相關規定者，……。<sup>355</sup>

相對地，中國大陸採明文規定。且於《中華人民共和國海關法》「第八章 法律責任」採專章規定。其中，第 82 條規定：

違反本法及有關法律、行政法規，逃避海關監管，偷逃應納稅款、逃避國家有關進出境的禁止性或者限制性管理，有下列情形之一的，是走私行為：(一) 運輸、攜帶、郵寄國家禁止或者限制進出境貨物、物品或者依法應當繳納稅款的貨物、物品進出境的；(二) 未經海關

<sup>355</sup> 2012 年 11 月 08 日台財關字第 10100653890 號令《重新核示「海關緝私條例」所稱「管制」涵義》規定：「一、海關緝私條例第 3 條、第 37 條、第 38 條、第 39 條及第 53 條所稱「管制」之涵義相同，係指進口或出口下列依規定不得進口或出口或管制輸出入之物品：(一) 關稅法第 15 條第 1 款、第 2 款規定不得進口之物品，及第 3 款規定不得進口或禁止輸入且違反相關機關主管法律規定，應予沒收或沒入之下列物品：(1) 動物用藥品管理法第 4 條及第 5 條之動物用偽藥、禁藥。(2) 農藥管理法第 6 條及第 7 條之禁用農藥、偽農藥。(3) 警械使用條例第 1 條之警械。(4) 菸酒管理法第 6 條之私菸、私酒。(5) 藥事法第 20 條及第 22 條之偽藥、禁藥。(6) 藥事法第 40 條之醫療器材。(7) 化粧品衛生管理條例第 7 條第 1 項之含藥化粧品及第 8 條之化妝品色素。(8) 植物防疫檢疫法第 14 條及第 15 條規定禁止輸入之植物、植物產品及物品。(9) 動物傳染病防治條例第 33 條之禁止輸入動物及其產品類之檢疫物。(二) 行政院依懲治走私條例第 2 條規定公告之「管制物品管制品項及管制方式」。(三) 臺灣地區與大陸地區貿易許可辦法規定不得輸入之大陸物品。(四) 經濟部依有關貿易法規管制輸入或輸出之物品。二、廠商報運貨物進出口而有違反輸出入規定，或海關就其他機關委託查核事項進行查核，發現有違反該等機關之相關規定者，不論是否依海關緝私條例規定予以處罰，海關均應將其違反規定情事函知有關機關，俾各該機關可依其主管法令規定處理。三、廢止本部 98 年 4 月 20 日台財關字第 09800093420 號令。」

許可並且未繳納應納稅款、交驗有關許可證件，擅自將保稅貨物、特定減免稅貨物以及其他海關監管貨物、物品、進境的境外運輸工具，在境內銷售的；（三）有逃避海關監管，構成走私的其他行為的。」

「有前款所列行為之一，尚不構成犯罪的，由海關沒收走私貨物、物品及違法所得，可以並處罰款；專門或者多次用於掩護走私的貨物、物品，專門或者多次用於走私的運輸工具，予以沒收，藏匿走私貨物、物品的特製設備，責令拆毀或者沒收。」「有第一款所列行為之一，構成犯罪的，依法追究刑事責任。」

大陸海關法規將法律責任以專章明定，值得我國參考。

二、《中華人民共和國海關法》第 100 條規定下列用語的含義：直屬海關；隸屬海關；進出境運輸工具；過境、轉運和通運貨物；海關監管貨物；保稅貨物；海關監管區。其中所稱「過境、轉運和通運貨物」，與我國通用概念不同。此外，大陸之「進口關稅」也不等同於「進口稅」。如此，會有溝通與誤用等問題。我國海關法律連「貨物」、「物品」、「貨品」、「海關監管貨物」與「保稅貨物」等各種用語，都不作明確定義。大陸海關法規訂明用語的含義的作法，值得參考。

## 陸、海關權力

中國大陸《海關法》第 6 條規定了海關可以行使的權力，我國類似規範則規定於《海關緝私條例》第二章「查緝」，第三章「扣押」。

惟查緝之外，有關關稅法部分，大陸《海關法》第 6 條第 3 款規定：「查閱、複製與進出境運輸工具、貨物、物品有關的合同、發票、帳冊、單據、記錄、檔、業務函電、錄音錄影製品和其他資料；對其中與違反本法或者其他有關法律、行政法規的進出境運輸工具、貨物、物品有牽連的，可以扣留。」及第 5 款規定：「在調查走私案件時，經直屬海關關長或者其授權的隸屬海關關長批准，可以查詢案件涉嫌單位和涉嫌人員在金融機構、郵政企業的存款、匯款。」



我國則規定於《關稅法》第 13 條：

海關於進出口貨物放行之翌日起六個月內通知實施事後稽核者，得於進出口貨物放行之翌日起二年內，對納稅義務人、貨物輸出人或其關係人實施之。依事後稽核結果，如有應退、應補稅款者，應自貨物放行之翌日起三年內為之。

為調查證據之必要，海關執行前項事後稽核，得要求納稅義務人、貨物輸出人或其關係人提供與進出口貨物有關之紀錄、文件、會計帳冊及電腦相關檔案或資料庫等，或通知其至海關辦公處所備詢，或由海關人員至其場所調查；被調查人不得規避、妨礙或拒絕。

第一項所稱關係人，指與進出口貨物有關之報關業、運輸業、承攬業、倉儲業、快遞業及其他企業、團體或個人。

海關執行第一項事後稽核工作，得請求相關機關及機構提供與進出口貨物有關之資料及其他文件。

海關實施事後稽核之範圍、程序、所需文件及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。

兩者之差異，主要在於中國大陸《海關法》統轄海關業務，我國由於沒有單一的海關法，海關業務法規分散於《關稅法》、《海關緝私條例》與《財政部關務署組織法》等。分散則易有疏漏、競合或衝突之虞。加上中國大陸海關擁有司法警察權，我國海關並無實質司法警察權，以致於，執法時常有利不從心之處，例如，我國海關在執行「事後稽核」時，偶有涉及「關務詐欺」或偽變造文書等案件，因可以行使的權力不足，致稽核成效受到影響。

## 柒、服務規範

中國大陸之《海關法》是單一海關法，是一種統轄規範，可以作服務規範宣示。我國的《關稅法》則純粹是通關與徵稅的規定，不宜作服務規範宣示。中國大陸《海關法》第 72 條規定：



海關工作人員必須秉公執法，廉潔自律，忠於職守，文明服務，不得有下列行為：（一）包庇、縱容走私或者與他人串通進行走私；（二）非法限制他人人身自由，非法檢查他人身體、住所或者場所，非法檢查、扣留進出境運輸工具、貨物、物品；（三）利用職權為自己或者他人謀取私利；（四）索取、收受賄賂；（五）洩露國家秘密、商業秘密和海關工作秘密；（六）濫用職權，故意刁難，拖延監管、查驗；（七）購買、私分、佔用沒收的走私貨物、物品；（八）參與或者變相參與營利性經營活動；（九）違反法定程式或者超越許可權執行職務；（十）其他違法行為。

我國《關稅法》僅於第 12 條規定：「關務人員對於納稅義務人、貨物輸出人向海關所提供之各項報關資料，應嚴守秘密，違者應予處分；其涉有觸犯刑法規定者，並應移送偵查……。」其餘則與所有公務員一樣，受《刑法》、《公務員服務法》、《公務人員行政中立法》、《公職人員利益衝突迴避法》、《公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法》、《公務員廉政倫理規範》及《公務人員服務守則》等規範。

《史記·貨殖列傳序》有謂：「天下熙熙皆為利來，天下攘攘皆為利往。」海關執行邊境管理，來來往往皆是利益。受到威脅利誘甚至主動謀財圖利而違法犯紀者即使嚴刑峻罰，仍在所難免。

中國大陸為求國家進步，於《海關法》作服務規範宣示，以期海關成為廉能機關，確有必要。中國大陸「黨」與「政」規範公務人員的法規已遠比我國眾多，於《海關法》再設專章。中國大陸《海關法》第七章第 71 至 81 條共 11 條文規範「執法監督」，其第 71 條規定：「海關履行職責，必須遵守法律，維護國家利益，依照法定職權和法定程序嚴格執法，接受監督。」一來，法治國家以眾多法規來治國優於威權人治；再者，單一海關法才適合此種規範方式。

我國的《關稅法》純粹是通關與徵稅的規定，似無必要作服務規範宣示。

## 第四節 小結



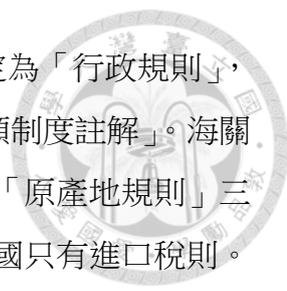
### 壹、海關法律體系架構

中國大陸海關的法律體系分為四個層次：(一) 最高權力機關制定的「法律」：中國大陸制定法律最高權力機關是「全國人民代表大會」，及其常設機構「全國人民代表大會常務委員會」。前者才有權利制定並修改「基本法律」。《中華人民共和國海關法》是「全國人民代表大會常務委員會」制定並修改的「其他法律」，屬於中國海關的「一級法」。(二)最高行政機關制定的「行政法規」：中國大陸的最高行政機關是「國務院」。國務院依據最高權力機關的「授權」，在法律規定的範圍內制定並修改行政法規。《中華人民共和國進出口關稅條例》是「國務院」制定並修改的「行政法規」，屬於中國海關的「二級法」。(三) 海關總署等中央部委制定的「行政規章」：《中華人民共和國立法法》授權國務院各部、委員會、中國人民銀行、審計署和具有行政管理職能的直屬機構，可以根據法律和國務院的行政法規、命令，在本部權限範圍內制定行政規章。(四)海關總署等部門發布的「規範性文件」：海關總署可以制定並以海關總署公告形式對外發布涉及行政相對人權利、義務，具有普遍約束力的文件。直屬海關也可以制定類似的在該直屬海關轄區內具有普遍約束力的文件。

在憲法之下，我國海關係依據《中央法規標準法》建構法律體系。我國海關法規分為三層位階。有關的「行政法律」有三種：《關稅法》、《海關緝私條例》、《財政部關務署組織法》。至於《懲治走私條例》係屬「刑事法律」，非專為海關而制定。依據《中央法規標準法》第 3 條規定：「各機關發布之命令，得依其性質，稱規程、規則、細則、辦法、綱要、標準或準則。」《關稅法施行細則》為第二階；《進口貨物稅則預先審核實施辦法》為第三階。

### 貳、國際法淵源與核心機制

海關制度與法律深受世界貿易組織(WTO)與世界關務組織(WCO)等國際建制，以及國際條約與協定等的拘束或影響，從而有許多關務法規有其國際法淵源，



有的經轉化為「內國法」，有的被直接適用或援引，有些被制定為「行政規則」，有的雖然沒有法制化仍被遵循或參考，例如「國際商品統一分類制度註解」。海關制度與法律的主要國際法淵源為，「稅則」、「估價制度」與「原產地規則」三大核心機制。中國大陸的「稅則」有進口稅則與出口稅則，我國只有進口稅則。出口方面，因為我國不課徵出口關稅，因此僅準用進口稅則的分類規則與稅則號別，沒有稅目與稅率適用問題。兩岸「估價制度」與「原產地規則」均採 WTO 規範，法規方面只有規定方式與繁簡不同，並沒有重大差異。另外，因為中國大陸課徵出口稅，所以訂有明確的出口估價規定。

### 參、兩岸關稅法重點比較

海關的任務在於對「物」進行邊境管理。大陸法規將「物」明確區分為「貨物」與「物品」。貨物係指供商務「交易」用之物，通常不限制其進出口數量，物品則指供「消費」用之物，因其多屬「自用」或「家用」，通常有「合理數量」之限制。我國法規大多使用「貨物」一詞，惟亦有與「物品」混用情形。至於《貿易法》則使用「貨品」一詞。《關稅法》第 2 條規定：「本法所稱關稅，指對國外進口貨物所課徵之進口稅。」容易使人誤以為「關稅」就是「進口稅」。我國並不課徵出口稅，但是中國大陸對出口貨物和物品徵收出口關稅。在中國大陸，「關稅」包括「進口關稅」與「出口關稅」，而且「進境物品的關稅以及進口環節海關代徵稅合併為進口稅」，「關稅」並不就是「進口稅」。《中華人民共和國進出口關稅條例》以專章「進出口貨物關稅稅率的設置和適用」詳細規範各種稅率的適用，並以專章「進境物品進口稅的徵收」針對進境物品詳加規定，兩者與我國之間形成強烈的「繁簡對比」。有些國家是依據「任務(Mission)」而設機關，再訂定「計畫(Program)」與「行動(Action)」，然後編列預算後據以執行，例如法國。大陸以海關職能為核心訂定「海關法」，並據以展開其相關法律來構成整個海關的法規體系，而我國海關並沒有「海關法」來做為母法以總縮我國海關的法規體系。我國《關稅法》不單純是稅法，還包含太多通關細節，略顯雜亂。此外稅法也與經濟法混雜。整體來說，若以「海關法」總縮再分章或分為多種「條例」立法應較佳。



## 肆、其他發現

本文參據論文計畫書審查委員的建議，循價值性原則與源流變遷脈絡進行比較時，特別探究了「禁限措施」，以及《關稅法》第 35 條合理價格之「推計課稅」在關稅估價的理論基礎。並在研究過程中再度確認了《關稅法》第 33 條銷售價格之理論基礎在於會計學的「損益表」。這些發現都不是從現行法規條文表面可以輕易一眼看出。價值性原則、理論與概念，以及時間軸所存留的源流變遷與發展之跡證都是理解關稅法的重要關鍵。

### 一、禁限措施

貝爾與特雷莫認為：「進出口禁限措施的含意是對物品的進口或出口，除非有例外的規定。所以，禁限措施是一種**粗暴的海關技術**，只能用於廣義的需要保護公共秩序(公共衛生、公共安全、外交政策等)所必要的情況。」<sup>356</sup>海關的禁限措施，對內須受《憲法》第 23 條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」與《刑法》等各種規範，對外則需遵守 WTO 之規範。

中國大陸以刑法的高度重視規定了海關的禁限措施。《中華人民共和國刑法》第 151 條第 1 至 3 款分別規定：「走私武器、彈藥、核材料或者偽造的貨幣的，處七年以上有期徒刑……。」「走私國家禁止出口的文物、黃金、白銀和其他貴重金屬或者國家禁止進出口的珍貴動物及其製品的，處……。」「走私珍稀植物及其製品等國家禁止進出口的其他貨物、物品的，處……。」另外，《中華人民共和國刑法》第 152 條第 1 項規定：「以牟利或者傳播為目的，走私淫穢的影片、錄像帶、錄音帶、圖片、書刊或者其他淫穢物品的，處……。」同法條第 2 項規定：「逃避海關監管將境外固體廢物、液態廢物和氣態廢物運輸進境，情節嚴重的，處五年以下有期徒刑，並處或者單處罰金；情節特別嚴重的，處五年以上有期徒刑，並處罰金。」事實上，《中華人民共和國刑法》中有關走私的規範甚多，

<sup>356</sup> 黃勝強、萬曙春(譯)，克勞德·讓·貝爾、亨利·特雷莫(原著)(2019)。《海關法學—歐盟與法國海關法研究(第七版)》。頁 61。北京：中國海關出版社。

主要是第二編/分則/第三章「破壞社會主義市場經濟秩序罪」/第二節「走私罪」；第六節「危害稅收征管罪」；第七節「侵犯知識產權罪」等。其中，第二編/分則/第六章「妨害社會管理秩序罪」/第九節「製作、販賣、傳播淫穢物品罪」第 363 條規定：「以牟利為目的，製作、複製、出版、販賣、傳播淫穢物品的，處……。」  
「為他人提供書號，出版淫穢書刊的，處三年以下有期徒刑、拘役或者管制，並處或者單處罰金；明知他人用於出版淫穢書刊而提供書號的，依照前款的規定處罰。」然而，關於「走私淫穢物品」，第三章第二節「走私罪」之第 152 條「處三年以上十年以下有期徒刑，並處罰金；情節嚴重的，處十年以上有期徒刑或者無期徒刑」，處罰比第六章第九節「製作、販賣、傳播淫穢物品罪」更重。

假設，如同我國《關稅法》第 15 條第 1 項第 3 款規定：「法律規定不得進口或禁止輸入之物品」般，則中國大陸刑法已規定者，大可不必再於海關法規範。惟，觀諸《中華人民共和國海關法》第 91 條規定：「違反本法規定進出口侵犯中華人民共和國法律、行政法規保護的知識產權的貨物的，由海關依法沒收侵權貨物，並處以罰款；構成犯罪的，依法追究刑事責任。」顯然，有些貨物與物品是應該「攔截於關口」的。同理「兒童色情物品」也應該「攔截於關口」。更何況，我國《刑法》第 235 條與《兒童及少年性剝削防制條例》第 36 條，均未對進口及單純「持有(管有)」而為禁止或處罰。2001 年 10 月 31 日修正公布之前的《關稅法》，其第 61 條規定，「有傷風化之書刊、畫片及誨淫物品」不得進口。上揭規定於 2004 年 5 月 5 日修正公布實施之關稅法，取消「違禁品」專章並修改為精簡的第 15 條。自此海關可說是幾近棄守 WTO/GATT 第 20 條「一般例外」規定。例如，「兒童色情物品」與有關侵害人權的產製品的進口管制<sup>357</sup>，或有關永續發展的措施。而以第 15 條「……三、法律規定不得進口或禁止輸入之物品」意圖「籠統概括」。然而，法規在跨機關之間存在著「周延」與「競合」問題，不但存在

<sup>357</sup> 例如，美國關稅法 TITLE 19. CHAPTER 4. SUBTITLE II. Part I. § 1307，亦即第 19 編；第 4 章；第 2 分章；第 1 部分；第 1307 節，規範勞改犯人產製產品之禁止進口（convict-made goods; importation prohibited）相關規定：

All goods, wares, articles, and merchandise mined, produced, or manufactured wholly or in part in any foreign country by convict labor or/and forced labor or/and indentured labor under penal sanctions shall not be entitled to entry at any of the ports of the United States, and the importation thereof is hereby prohibited, ……

在外國，全部或部分由罪犯勞作，或/及因受懲處之強迫勞作或/及服務契約勞作，所開採、生產或製造之財貨、器具、物品和商品，不得在於美國任何口岸入境，並禁止進口。

漏洞風險，更存在執行面的困難度。例如，當貨櫃集散站囤積大量進出不得的「有害事業廢棄物」時，權責難分與協調困難等諸多問題便紛擾不已。本文認為，海關應當承擔更多職責（並提供予必要的人力財力等資源），恢復並擴張「違禁品」或「不得進口」專章，直接攔截與阻絕於邊境。其中涉及專業部分，必要時再依規定由「主管機關」或「專業組織或專家」提供意見或認定。

## 二、《關稅法》第 33 條銷售價格之理論基礎在於會計學的「損益表」

依據《關稅法施行細則》第 17 條第 2 項規定：「本法第 33 條 3 項第 1 款所定一般利潤、費用或通常支付之佣金，以符合我國一般公認會計原則之資料核定之。」事實上，經由仔細研究與實務運用，本文認為源於 WTO 規範的《關稅法》第 33 條，可依會計學損益表結構解析。因為會計帳務瑣細，法律文本並未逐一詳列，若僅就法律文本字面理解，難免實務執行時會有偏差之虞。也許相差之金額不大，但是仍應依據會計學原理原則取得相關證明。如果，證據有所不足，仍不得採用《關稅法》第 33 條核估關稅完稅價格。

## 三、海關「推計課稅」時之「合理懷疑」與「合理價格」

《關稅法》第 29 條按「交易價格」核估關稅完稅價格的精神，在於探究每一筆各別的交易「真正」價格，要求的是「有憑有據」。此一規範是世界海關史上一大轉變，是經由演進而來的成果。溯源世界海關史，以往海關估價均採「官定價格」。當要求海關放棄官定價格核定價格時，基於國家主權與課稅權，「合理懷疑」與「合理價格」是非常重要的配套機制。首先，納稅義務人不一定會誠實申報。依《關稅法施行細則》第 13 條規定：「海關對於依本法第二十九條第五項規定由納稅義務人提出之帳簿單證仍有合理懷疑者，應向納稅義務人說明其懷疑之理由，並給予納稅義務人合理申辯之機會。納稅義務人並得請求海關以書面說明其懷疑之理由。海關於核定完稅價格後，應將最後決定及理由，以書面連同稅款繳納證併送納稅義務人。」當代表政府的海關經過查證之後仍存在「合理懷疑」時，基於「權力」可以不接受納稅義務人申報價格為交易的「真正」價格。下列為實務上發生的例證：



- (一)最高行政法院 105 年度判字第 521 號判決：「海關並非需至證明進口人提出之交易文件確屬虛偽不實之程度，始得調整不依據進口人提出之交易價格資料核定，而係海關基於專業之審查，並由進口人負相當之協力義務後，海關仍具合理懷疑時，即可另行核定其完稅價格」。
- (二)台中高等行政法院 105 年度簡上字第 50 號行政判決：「關稅法第 29 條第 5 項所謂『合理懷疑』，係指經查證後，客觀上仍有懷疑者而言，並非得主觀任意認定；且為此認定，亦應於理由中敘明所懷疑之事實及其不能核實認定之具體理由，始得依該規定，視為無法核估其完稅價格；如尚得經查證以認定事實時，即不得未經確實查證，而逕予推認有『合理』之懷疑。」
- (三)財政部關務署高雄關 102 年 6 月 11 日台財訴字第 10213924280 號訴願決定書：「海關固然就納稅義務人所提交價格資料得以存有合理懷疑為由不予採用，惟此所謂合理懷疑，係指納稅義務人為相當說明後，海關仍具合理懷疑者而言，並非海關得主觀認定，海關應就其查得資料，說明其懷疑理由，賦予納稅義務人合理申辯機會，於經納稅義務人申辯後仍無法釋疑時，始得敘明所懷疑之事實及不能核實認定之具體理由」。

其次，當無法確認交易的「真正」價格時，WTO 估價協定與我國《關稅法》第 31 至 34 條，規定了「理論上較接近真正交易價格的估價方法」。亦即先從較易且可快速獲得的資料著手，試著從最近的客觀交易紀錄，取得「同樣貨物」的交易價格，如若無法仍取得，則尋求「類似貨物」的交易價格。再其次，則從較複雜的交易雙方的帳載紀錄著手。此時容許納稅義務人從賣方提供的「計算價格」或買方進口後的「銷售價格」擇一作為推計基準。<sup>358</sup>經由上述程序仍無法核估關稅完稅價格時，WTO 估價協定與我國《關稅法》第 35 條，即有正當理由採取「官定價格」來核估關稅完稅價格。本文認為，當海關依法依程序執行任務，最終採取客觀「合理價格」來核估關稅完稅價格時，此一「官定價格」應該獲得「支持」。此時該檢視的是「適當用法」、「正當程序」與「合理方法」，而不是海關最終核定的「價格」。

<sup>358</sup> 所謂「計算價格」就是依照「成本會計」原理原則，從生產成本逐步將各項成本、費用與利潤加計，直到貨物抵達買方通商口岸卸載前的所有貨價(cost)、保險費(insurance)與運費(freight)，求得「真正起岸價格」作為海關完稅價格之依據。所謂「銷售價格」，就是從貨品的「銷貨收入」回溯至通商口岸卸載前的「真正起岸價格」作為海關完稅價格之依據。

## 第四章 兩岸海關任務執行



《黃帝陰符經》說道：「觀天之道，執天之行」<sup>359</sup>，在某些方面可以理解為，所據以執行者乃在於「天之道」所形構的秩序與規範。時到當今，加以世俗化的「天之道」，則可以理解為落實到由「憲法」與「法治國原則」等所形構的秩序與規範。然而，欲臻國家社會於郅治，首先，法需要是善法，此外，還需要善治之「執行」。惟，唐代長孫無忌等撰之《唐律疏議·名例·序》道：「今之典憲，前聖規模，章程靡失，鴻纖備舉，……而刑憲之司執行殊異。」<sup>360</sup>就行政機關而言，「執行殊異」可能是未依法行政，或者各有裁量，或者是認識不足與認定不同。海關執法不應因關區或通關點作法有所不同。目前我國海關透過「稅則預審」等多種機制，已鮮少發生機關內「執行殊異」的問題。執行上的困難，大多是 CIQS 之間，以及委託業務機關與被委託的海關之間的問題，爰不列入本文範圍。

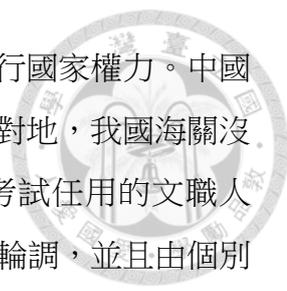
兩岸海關任務的共通點有：「監管」、「徵稅」、「緝私」與「統計」。茲因本文論題較大，必須大幅限縮研究範圍。

我國憲政體制下之財務行政機關為行政、立法與監察三權分立機制，財務行政制度互相制衡與監督。在憲法之下，主要訂有五大法：預算法、公庫法、會計法、決算法與審計法。從而構成預算制度、公庫制度、會計制度、決算制度與審計制度，形成主計機關、財政機關、代庫機關、審計機關與各收支機關業務互相協調與制衡，構成所謂的「聯綜組織」。亦即，「主計機關掌理預算彙編、控制與會計；財政機關掌理公庫調度與財務收支；代庫機關辦理現金收納與財物保管；審計機關掌理預算與財務審計；各收支機關則辦理預算編製與執行。」<sup>361</sup>而且，我國的政府會計制度與眾不同，歲入會計之徵課會計中關稅又與內地稅不同。本章論述兩岸海關任務執行面，兩岸財務行政與徵稅制度既大不相同，宜另立專題探討，本文爰不予比較。

<sup>359</sup>《黃帝陰符經·1》。請參閱，中國哲學書電子化計劃<https://ctext.org/yinfujing/zh> (2022/4/19 檢索)。

<sup>360</sup> 唐長孫無忌等撰。《唐律疏議·卷一·76、77》。請參閱，中國哲學書電子化計劃<https://ctext.org/wiki.pl?if=gb&chapter=937811> (2022/4/19 檢索)。

<sup>361</sup> 徐仁輝(2001)。《公共財務管理》。頁4。台北：智勝。



其次，「緝私」範疇廣泛，需要強有力的「執法機構」來執行國家權力。中國大陸海關的「海關緝私局」，屬公安體系，擁有司法警察權。相對地，我國海關沒有負責查緝走私的專責機構，緝私關員為經考試院國家文官考試任用的文職人員，而且經常進行業務(包括分估、徵稅、行政等所有海關工作)輪調，並且由個別單位的人力分擔查緝任務。既沒有實質司法警察權，也無武力。至於，依據《海岸巡防法》於非通商口岸，高級關務員以上人員與關務監，執行犯罪調查職務時，視同刑事訴訟法第二百二十九條之司法警察官。惟，「除原具司法警察身分者外，須經司法警察專長訓練，始得服勤執法」，此等規定對於海關而言，幾乎形同被而無用的「具文」。從而，就兩岸海關任務之執行而言，在緝私環節缺乏適當地比較基礎，本文僅作粗淺論述。

另外，「統計」純屬技術面，而且兩岸各自的統計需求、標的、指標與財務制度並不相同。從而比較兩岸統計法規與技術，宜另立專題探討，本文僅探討制度問題，統計法規與技術及「執行」部分則不列入研究範圍。

本章關於兩岸海關任務僅比較「通關監管」。關於國際貿易與物流，實務上有其共通性，海關監管點亦無重大差異，本文依實務上最常見之信用狀貿易，例示海關監管節點。其次，探討兩岸在執行上發生之實務案例，例如銷售價格、特殊關係與價格磋商問題；最後，探討一些實務執行上涉及的價值性原則(法治國原則、正義與永續發展)及相關問題。

海關監管任務，涉及錯綜複雜的國際建制與國際商務交易法律體系、國際貿易實務與慣例的運作，以及國際物流運籌中的「運輸設備」、「港埠設施」、「貨櫃集散站與貨棧」等硬體，以及買賣雙方、海關等邊境管理機關、物流與代理業者，以及周邊許許多多的利害關係人等，涉及物流、金流、資訊流與人員流動的種種監管，本文僅擷取較重要部分進行探討。

最後，本文探討「兩岸實務案例：銷售價格、價格磋商與特殊關係」、「價值性原則：法治國原則、正義與永續發展」以及一些重要議題。

## 第一節 海關通關監管



海關基於國家主權賦予職司邊境管理任務，「海關監管」是一項重要的國家職能。依《京都公約》定義，「海關監管」係指：「海關採行用以確保海關法規得以被遵守的措施。」<sup>362</sup>自古以來，關隘、陸路邊界及水路沿岸都有監管活動。<sup>363</sup>「在歷經 3000 餘年的發展後，『關』逐漸向『海關』演變，監管範圍和監管職能也在逐步完善中。直到近代海關，各通商口岸已基本建立起統一的貨物申報、驗估、放行制度，並實行有利於洋商的存票制度、『派司』制度、免重征制度等，形成近代中國海關對進出口貨物的基本監管制度。」<sup>364</sup>隨著社會的變遷，商業的發展，運輸與物流技術的演進，監管範圍與職能漸趨明確，監管的主要職責也歸給了海關。目前，所有具體有形的跨境跨域流通，可以歸納為「貨物」、「運輸工具」和「進出境人員」三個方面。<sup>365</sup>「現代，海關監管工作已成為一個完整的體系。它是海關四大基本任務之一，也是最核心、最基本的任務。其目的在於保證一切進出境活動符合國家政策和法規的規定，維護國家主權和利益。」<sup>366</sup>

海關監管主要有「通關監管」與「保稅監管」二種類型。保稅的範圍相當廣泛，除了海關監管的保稅倉庫、免稅商店等之外，還有科學園區、出口加工區、自由貿易區等各種保稅機制，涉及其他機關主管法規與管理機制部分並非海關可以主導掌控。本項次探討「通關監管」，不討論屬於海關經濟法之「保稅」此一特殊監管形式。

<sup>362</sup> KYOTO Convention CHAPTER 2 DEFINITIONS E7./ F3.

“Customs control” means measures applied by the Customs to ensure compliance with Customs law;

<sup>363</sup> 「據史籍記載，早在春秋、戰國時期，各國諸侯就在各自管轄區域設置關隘，包括陸路邊界及水路沿岸，分別設置“關”、“津”，主要對往來國界的商旅、使節進行稽查。同時劃定專門的區域開設關市，開展貿易活動，管理邊界的互市貿易，稽徵關市稅賦。這就是我國海關監管的雛形。」請參閱，潘靜、趙雨田、吳敏(著)，于春暉主編(2016)。〈近代海關監管制度研究〉。《新視野下海關監管機制創新研究》。頁 77。上海：上海人民出版社。

<sup>364</sup> 潘靜、趙雨田、吳敏(著)，于春暉主編(2016)。〈近代海關監管制度研究〉。《新視野下海關監管機制創新研究》。頁 83。上海：上海人民出版社。

<sup>365</sup> 「隨著歷史的進步，社會文明的發展，行商貿易的增加，海關的職能亦在此過程中開始確立、發展以及不斷地完善。但是，無論朝代更迭，監管始終是海關的主要任務。監管範圍和監管職能則日益明確，其重要性亦逐日顯現，逐步凝結在以貨物、運輸工具和進出境人員三個方面的監管為主要職能上面。」請參閱，潘靜、趙雨田、吳敏(著)，于春暉主編(2016)。〈近代海關監管制度研究〉。《新視野下海關監管機制創新研究》。頁 77。上海：上海人民出版社。

<sup>366</sup> 潘靜、趙雨田、吳敏(著)，于春暉主編(2016)。〈近代海關監管制度研究〉。《新視野下海關監管機制創新研究》。頁 78。上海：上海人民出版社。

「海關通關監管」是海關依法對通過關境的運輸工具、貨物及物品進行實際的審核與查驗。具體來說，就是「通過報關註冊登記、接受報關、審核單證、查驗放行、後續管理、違規處置等一系列管理制度和程序，確保國家關於運輸工具、貨物和物品進出境的各項法律規定以貫徹執行。」<sup>367</sup>貨物、物品與人員都是有形的實體，當其流動而進入一國邊境時，海關是管制的節點。除了通過陸境的人員徒步隨身攜入，貨物、物品與人員都必須借助運輸工具來運送。海關的「通關監管」，是通過對實體「物」的監管，來要求當事人進出境活動以及進出口企業經營活動必須符合法律規範和海關監管規定。因此，「海關監管的對象不僅僅是進出關境的『物』，還包括當事人對這些『物』的相關行為。」<sup>368</sup>

根據通關的態樣不同，通關管理制度主要分為「進口」、「出口」與「轉口」通關制度。根據通關客體種類的不同，通關制度可分為「貨物通關」、「物品通關」、「運輸工具通關」。貨物通關制度中，則針對不同種類的貨物設計具體通關制度，包括「一般進出口貨物通關」、「保稅加工貨物通關」、「保稅物流貨物通關」、「特定減免稅貨物通關」、「暫時進出境保稅加工貨物通關」與「其他進出境保稅加工貨物的通關」等制度。<sup>369</sup>根據監管對象的不同，則可以分為貨物監管、物品監管、運輸工具監管等海關通關管理體系。

「所有的進出境活動都需要在進出境環節完成『物』的轉換和交接，而這種轉換和交接的合法性和有序性，都有賴於海關在進出境環節的監督和控制。」<sup>370</sup>海關無疑是國際上貨物移動安全、便捷與合法性最重要的行動者。除了旅客行李與郵包的行郵通關，為因應國際貿易的「貨物通關」才是海關最重要的業務，尤其海運量尤其龐大。國際商務交易樣態繁多，國際物流供應鏈網絡錯綜複雜。最常見的貨品貿易交易模式為「信用狀交易類型之國際貿易」，而貨品貿易示以實體貨物流通，因此無法逃避海關的監管。以海運為例，實務流程大略如下表所示<sup>371</sup>：

<sup>367</sup> 黃丙志(主編)(2018)。《海管理學概論》。頁 87-88。上海：復旦大學。

<sup>368</sup> 黃丙志(主編)(2018)。《海管理學概論》。頁 88。上海：復旦大學。

<sup>369</sup> 同上註。黃丙志(主編)(2018)。頁 89。

<sup>370</sup> 潘靜、趙雨田、吳敏(著)，于春暉主編(2016)。〈近代海關監管制度研究〉。《新視野下海關監管機制創新研究》。頁 84。上海：上海人民出版社。

<sup>371</sup> 依國際貿易實務、國際物流運籌實務、CIQS 規範，以及本文作者個人工作實務經驗彙整。

表 4.1 信用狀交易類型之國際貿易實務流程與海關監管

| 流程 | 活動內容  | 海關監管<br>或<br>業務相關 |
|----|---|-------------------|
| 1  | 進行市場調查、信用調查、詢價與報價；下單訂貨、簽訂買賣契約   |                   |
| 2  | 進口商向開狀銀行申請開發信用狀(Letter of Credit, L/C) <sup>372</sup>   |                   |
| 3  | 開狀銀行將信用狀寄送國外通知銀行  |                   |
| 4  | 通知銀行通知出口商領取信用狀  |                   |
| 5  | 出口商向船公司洽定艙位，並準備貨物   |                   |
| 6  | 出口商出貨，進儲船公司指定之貨櫃集散站(貨棧)   | ●                 |
| 7  | 貨物進儲貨櫃集散站(貨棧)，倉儲業者向海關傳輸進倉資料   | ●                 |
| 8  | 出口商檢具資料委託報關業者報運貨物出口   | ●                 |
| 9  | 出口商或報關業者洽辦保險、簽審、檢驗(疫)及公證事宜  | ●                 |
| 10 | 報關業者製作報單，並向海關傳送報關資料(報關)   | ●                 |
| 11 | 海關收單、查(免)驗貨物  | ●                 |
| 12 | 海關完成分類估價(完納稅費)及放行   | ●                 |
| 13 | 貨物依裝貨單 (Shipping Order, S/O) <sup>373</sup> 及貨物積載圖 (Cargo Plan)裝船出口                             | ●                 |
| 14 | 船上收貨後由大副簽回收據 (Mate's Receipt ; Master's Receipt) <sup>374</sup> 據以製作艙單(Manifest) <sup>375</sup> | ●                 |
| 15 | 海關、入出國及移民署(邊檢)或海岸巡防署出港前檢查   | ●                 |
| 16 | 船公司簽發提貨單 (Bill of Lading, B/L)  |                   |
| 17 | 報關業者交付出口通關文件予出口商  |                   |
| 18 | 出口商檢附信用狀單據向押匯銀行辦理押匯   |                   |
| 19 | 押匯銀行審查，符合信用狀規定，墊付押匯款  |                   |
| 20 | 押匯銀行寄送信用狀單據至付款銀行  |                   |

<sup>372</sup> 信用狀 (Letter of Credit)，是國際結算的一種主要方式，是一種保證支付款項的憑據，係由開狀銀行依照進口商的請求而開給出口商的文書，開狀銀行承諾在該文書上規定條件下，代替進口商負支付貸款的責任。

<sup>373</sup> 裝貨單 (shipping order) 裝貨單又稱關單、下貨紙，是船公司或其代理簽發給貨物託運人的一種通知船方裝貨的憑證，船公司收到託運單後根據船舶配載原則，結合貨物和具體航線，港口的情況，安排船隻和艙位，然後簽發 S/O 表示船公司接受這批貨物的承運。S/O 一經簽發，承運託運雙方即受其約束。同時，託運人憑船公司簽章的裝貨單要求船長將貨物裝船之前，還需先到海關辦理貨物裝船出口的報關手續，經海關查驗後，在 S/O 上加蓋海關放行章，表示該票貨物已允許裝船出口，才能要求船長裝貨，這就是裝貨單習稱關單的由來。《中國貿易金融網》2014-12-08. <https://kknews.cc/finance/382lnky.html> (2021/8/9 檢索)。

<sup>374</sup> 受貨單又稱大副收據，是船舶收到貨物的收據及貨物已經裝船的憑證。船上大副根據理貨人員在理貨單上所簽注的日期、件數及艙位，並與裝貨單進行核對後，簽署大副收據。託運人憑大副簽署過的大副收據，向承運人或其代理人換取已裝船提單。《中國貿易金融網》2014-12-08. <https://kknews.cc/finance/382lnky.html> (2021/8/9 檢索)。

<sup>375</sup> 艙單是在貨物裝船完畢之後，由船公司根據收貨單或提單編制的。其主要內容包括貨物詳細情況，裝卸港、提單號、船名、託運人和收貨人姓名、標記號碼等，此單作為船舶運載所列貨物的證明。《中國貿易金融網》2014-12-08. <https://kknews.cc/finance/382lnky.html> (2021/8/9 檢索)。

|    |   |   |
|----|---|---|
| 21 | 付款銀行審核無訛，償付押匯銀行墊付之押匯款項                        |   |
| 22 | 付款銀行通知進口商備款贖回信用狀單據                            |   |
| 23 | 進口商取得信用狀單據                                    |   |
| 24 | <b>船舶進口 24 小時前向海關提出船舶進港預報單與艙單</b>             | ● |
| 25 | <b>船舶進港靠泊，海關關員理船 (Boarding)、船舶檢查(抄船)</b>      | ● |
| 26 | <b>卸船(依普通卸貨准單卸貨，依特別准單船邊提貨或卸儲貨櫃集散站、貨棧、保稅區)</b> | ● |
| 27 | 船公司向進口商發送貨到通知                                 |   |
| 28 | 進口商繳回提單 (B/L)，並結清船公司運費等款項                     |   |
| 29 | 船公司換發小提單 (Delivery Order, D/O)                |   |
| 30 | <b>貨站(棧)業向海關傳輸貨物進倉訊息</b>                      | ● |
| 31 | <b>進口商檢具報關資料委託報關業者向海關辦理貨物進口報關</b>             | ● |
| 32 | <b>進口商或報關業者洽辦保險、簽審、檢驗(疫)及公證事宜</b>             | ● |
| 33 | <b>報關業者製作報單，並向海關遞送報關資料</b>                    | ● |
| 34 | <b>海關收單、完成查驗(或免驗)</b>                         | ● |
| 35 | <b>海關分類估價、繳納稅費、放行</b>                         | ● |
| 36 | 報關業者交付進口通關完成文件予進口商                            |   |
| 37 | 進口商持憑小提單 (D/O)等向貨站(棧)業者辦理提貨                   |   |

註：其中以標楷黑體字標示者為海關監管點或相關業 資料來源：本文製作

由此可見，國際物流供應鏈上，海關有許多監管節點，包括實體貨物、文書資料、數位信息，以及人員作業等。《中華人民共和國海關法》於第二章「進出境運輸工具」；第三章「進出境貨物」；第四章「進出境物品」，分別規定運輸工具、貨物與物品進出境的監管。我國則規定於《關稅法》第二章「通關程序」第一節「報關及查驗」。如上開貨品貿易通關流程所述，通關過程非常繁複，因本文非屬通關實務教科書，且兩岸與時俱進的實務作法，屬於各自發展，較偏技術面，(例如，我國的物聯網全時監控系統改變了監管方式。另外，在中國大陸全球最大的貨櫃自動化碼頭—上海洋山深水港四期碼頭，大規模及高效率作業模式也影響監管方式。)屬於另一研究範疇，本文爰不贅述。

以下只選擇其中「報關」此一節點，略述我國運輸工具與貨物(郵包與旅客行李報關省略)之報關規定，再就兩岸通關監管規範之主要差異予以比較，最後舉實務作業為例說明海關如何監管。除了通關監管，還包括事後稽核與機動巡查。



## 壹、我國運輸工具與貨物之報關

運輸工具與貨物進入國家領域即為進口。參照 2001 年 7 月 19 日最高行政法院 90 年判字第 1251 號判決略以：「已進入我國領海，自己構成私運貨物進口情事」，運輸工具、貨物進入我國 12 海里<sup>376</sup>領海範圍時即為進口<sup>377</sup>，應向海關申報。我國報關分為運輸工具報關與貨物報關二類行為。「運輸工具報關」係指船長、機長管領<sup>378</sup>之運輸工具靠泊通商口岸時，將所載貨物列入艙單（包括進口艙單、過境艙單、出口艙單及船舶應用食物及什物清單等文件），並向海關遞送各該艙單、文件之報關行為；其貨物之起卸、儲存港區或內陸倉庫、貨櫃站等作業，在海關監管下，於碼頭管制區內進行。「貨物報關」，中國大陸分為貨物與物品二類，係指貨主或其委任人向海關申報貨物進出口。我國包括一般貨物、快遞貨物、郵包與旅客行李報關。

### 一、運輸工具報關

載運客貨之「運輸工具」進出口通關，由負責人或由其委託之運輸工具所屬業者向海關申報。其載運之「貨物、行李、物品及旅客與服務人員名單」，均須依規定向海關申報。進口船舶之船長或由其委託之船舶所屬業者，應於「船舶進口 24 小時前」向海關提出船舶進港預報單；船舶抵達後，應於 24 小時內檢具文件向海關申報進口。「飛機抵達本國機場後」，機長或由其委託之飛機所屬業者，應檢具經其簽章之文件向海關申報；連線申報進口及過境貨物艙單者，應於飛機自國外最後裝卸貨機場「起飛後至抵達本國機場後 2 小時內」傳輸，於飛機抵達後 24 小時內補送書面艙單資料。船舶出口前，船長或由其委託之船舶所屬業者應檢具下列文件向海關申請結關，經核發「結關證明書」後，船舶始得出港。飛機起飛出境前，其機長或由其委託之飛機所屬業者應檢具經其簽章之文件向海關申報；

<sup>376</sup> 海里或浬（Nautical mile），是用於航海的長度單位。當地球圓周設為 360°，每 1°（度）再分為 60（分），則每 1 的弧度距離訂為 1 海里，約等於 1.852 公里。海里沒有統一符號，通常是 M、NM、Nm、nmi、nm。輪船航行時速 1 海里為 1 節。

<sup>377</sup> 至於『輸入』行為，則係以概括式描述的一集合式行為概念，係指商品由我國領域外以各種方式、工具及管道途徑經由運輸進入我國領域內而言（法務部 96.01.30 法律字第 0960000121 號函）；但某些法律規定（營業稅之規範）、有些機關認為貨物經海關放行、進入課稅區，始為進口。此一觀念涉及懲治走私條例等有關私運貨物屬既遂或未遂之判斷。

<sup>378</sup> 《關稅法》第 20 條第 2 項規定：「前項運輸工具負責人，在船舶為船長；在飛機為機長；在火車為列車長；在其他運輸工具為該運輸工具管領人。」

以電腦連線方式傳輸艙單訊息者，應於飛機「起飛後 48 小時內」傳輸並免向海關遞送書面艙單。<sup>379</sup>



## 二、貨物報關

依據《關稅法》第 16 條規定，進口貨物之申報，由納稅義務人以電子傳輸或紙本報單，自裝載貨物之運輸工具進口日<sup>380</sup>之翌日起 15 日內，向海關辦理。出口貨物之申報，由貨物輸出人以電子傳輸或紙本報單，於載運貨物之運輸工具結關或開駛前之規定期限內，向海關辦理。此外，貨物進出口前，得預先申報。

## 貳、兩岸通關監管規範之主要差異

兩岸通關監管規範或寬或嚴，方法或類同或殊異，本文僅就《中華人民共和國海關法》中有關運輸工具、貨物與物品進出境的監管進行比較。經比對結果，兩岸規範並無重大差異，僅運輸工具與物品監管略有不同，敘明如下：

### 一、陸路運輸工具監管

中國大陸內陸邊境線綿長，接壤國家甚多，臨邊疆設關卡亦多，例如隸屬烏魯木齊海關之「霍爾果斯國際邊境合作中心海關」。進出境運輸工具包括各種船舶、車輛、航空器和馱畜。陸路運輸工具主要為「火車」，例如「烏魯木齊海關監管中歐班列」。<sup>381</sup>此外，汽車、機車、馬車，以及馬、騾、驢、駱駝等駝獸，都是陸路運輸工具。美國與加拿大、美國與墨西哥，以及各陸地接壤國家，均有陸境通關的任務。

<sup>379</sup> 請參閱，《關稅法》第 20 條；《運輸工具進出口通關管理辦法》第 3 條、第 37 條、第 71 條、第 43 條、第 74 條。

<sup>380</sup> 《關稅法施行細則》第 6 條規定：「運輸工具進口日，指下列之日：一、海運貨物，以船舶抵達本國港口，且已向海關遞送進口艙單之日。二、空運貨物，以飛機抵達本國機場，且已向海關遞送進口艙單之日。三、郵運貨物，以郵局寄發招領包裹通知之日，或郵局加蓋郵戳於包裹發遞單上之日。四、轉運貨物，以裝載貨物之運輸工具最初抵達本國卸載口岸，向當地海關遞送進口艙單之日。」

<sup>381</sup> 中歐班列（CHINA RAILWAY Express）是往來於中國與歐洲一帶一路沿線各國的貨櫃國際鐵路聯運班列。2019 年「鐵路合作組織和國際鐵路貨物運輸政府間組織將運輸單據統一為「國際貨約/國際貨協運單，自此中歐班列全程只需一張運單；首趟統一運單的班列在 2019 年 11 月 2 日從西安鐵路貨櫃中心站前往德國曼海姆。」

<https://zh.wikipedia.org/wiki/%E4%B8%AD%E6%AD%90%E7%8F%AD%E5%88%97> (2022/2/13 檢索)。



《中華人民共和國海關法》第 100 條規定：「……進出境運輸工具，是指用以載運人員、貨物、物品進出境的各種船舶、車輛、航空器和牲畜。」該法第 16 條規定：「進出境船舶、火車、航空器到達和駛離時間、停留地點、停留期間更換地點以及裝卸貨物、物品時間，運輸工具負責人或者有關交通運輸部門應當事先通知海關。」前者未明定火車，火車似屬「車輛」之一種，或者規定並不周延。

我國《關稅法》之運輸工具包括「其他運輸工具」。《關稅法》第 20 條第 2 項規定，運輸工具負責人，「在其他運輸工具為該運輸工具管領人。」但是《運輸工具進出口通關管理辦法》第 4 條規定：「本辦法所稱運輸工具，係指船舶、車輛、飛機等海陸空所用之運輸工具。」卻沒有「其他運輸工具」。再者，我國沒有陸關，同辦法第 6 條規定：「本辦法所稱進出口，係指載運客貨之運輸工具通過、抵達、或駛離對外開放之港口、機場或陸路關卡。」則規定了「陸路關卡」。相關規定並不完善。

我國在「台澎金馬個別關稅領域」內，並沒有陸路關卡，但陸路有火車接駁轉運。我國於 1974 年 11 月 14 日財政部(63)台財關字第 20842 號令訂定發布《運輸工具進出口通關管理辦法》全文 88 條。2015 年 3 月 25 日財政部台財關字第 1041006174 號令修正發布第 4 條，將「本辦法所稱運輸工具，係指船舶、車輛、牲畜、飛機等海陸空所用之運輸工具。」之「牲畜」刪除。母法《關稅法》第 20 條有規定「火車」，該管理辦法所稱運輸工具未規定「火車」。「火車」與「車輛」的監管方式並不一樣，該管理辦法難謂周延。況且我國目前並無以車輛載運貨物進出口通關類型，而且就內陸轉運之加封或押運，或者保稅卡車，均無法像船舶和航空器一樣去規範車輛運輸業者。此外，我國目前沒有陸路關卡，於 1974 年制定的該辦法第 6 條規定之「陸路關卡」用意何在？而迄今仍未修正，其賡續存在的義意究竟是在求法規周延，還是在求政治法統的申明？均應加以檢討。

## 二、運輸工具監管其他問題

以下事項我國無類似規定。《中華人民共和國海關法》：

第 18 條第 2 項：海關根據工作需要，可以派員隨運輸工具執行職務，運輸工具負責人應當提供方便。

第 20 條：進出境船舶和航空器兼營境內內容、貨運輸，應當符合海關監管要求。進出境運輸工具改營境內運輸，需向海關辦理手續。

第 21 條：沿海運輸船舶、漁船和從事海上作業的特種船舶，未經海關同意，不得載運或者換取、買賣、轉讓進出境貨物、物品。」第

22 條：「進出境船舶和航空器，由於不可抗力的原因，被迫在未設立海關的地點停泊、降落或者拋擲、起卸貨物、物品，運輸工具負責人應當立即報告附近海關。

### 三、物品的監管

《中華人民共和國海關法》第 52 條與《中華人民共和國進出口關稅條例》第 2 條規範的對象是「進出關境的貨物和物品」。在大陸海關，「貨物」與「物品」是有所區分：

它們在關稅管理上是一個並列的概念，但《海關法》及《關稅條例》也未對其進行具體的解釋。貨物是貿易性質的，用於境內外市場上銷售的商品，一般沒有數量限制，報關手續較複雜；而物品是以直接消費或自用為目的，是非貿易性質的，如出入境旅客隨身攜帶的行李和物品、個人郵遞物品等，一般有嚴格的數量限制，報關手續簡單。<sup>382</sup>

我國《關稅法》一般使用「貨物」一詞，另外使用「行李物品」、「郵包物品」、「快遞貨物」等慣用語詞，但是在不少地方混用「貨物」與「物品」。《貿易法》則使用「貨品」一詞。大陸海關進出境物品通關只規範「行李物品、郵寄進出境的物品」。

對「物品」的監管，主要是在用途(以直接消費或本人自用及家用為目的)、種類與數量(合理)限制。《中華人民共和國海關法》第 46 條規定：「個人攜帶進出境的行李物品、郵寄進出境的物品，應當以自用、合理數量為限，並接受海關監管。」

<sup>382</sup> 李九領(主編)(2010)。《關稅理論與政策》。頁 7。北京：中國海關出版社。



我國對於「快遞貨物」、「旅客行李」與「國際郵包」，並未依「貨物」與「物品」分流監管，以致於上述三種通關類型中，有的要以報單申報，有的要人工查驗，有的要繳稅，常常造成民眾困惑與困擾，也易造成監管疏失。

我國海關監管，物品以自用、合理數量為原則，是否須報關各依規定，例如：

(一) 旅客攜帶行李物品

《入境旅客攜帶行李物品報驗稅放辦法》第 4 條規定：「入境旅客攜帶行李物品，其免稅範圍以合於其本人自用及家用者為限。」「入境旅客攜帶自用之農畜水產品、菸酒、大陸地區物品、自用藥物、環境及動物用藥應予限量，其項目及限量，依附表之規定。」限量表摘錄如下：

表 4.2 入境旅客攜帶自用農畜水產品、菸酒、大陸地區物品、自用藥物、環境及動物用藥限量表(部分)

| 一、農畜水產品及菸酒類貨品 |     |  |
|---------------|-----|--|
| 品名            | 數量  | 備註   |
| 農畜水產品類        | 六公斤 | 一、食米、花生（限熟品）、蒜頭（限熟品）、乾金針、乾香菇、茶葉各不得超過一公斤。<br>二、鮮果實禁止攜帶。<br>三、活動物及其產品禁止攜帶。但符合動物傳染病防治條例規定之犬、貓、兔及動物產品，以及經乾燥、加工調製之水產品，不在此限。其中符合動物傳染病防治條例規定之犬、貓、兔，不受限量六公斤之限制。<br>四、活植物及其生鮮產品禁止攜帶。但符合植物防疫檢疫法規定者，不在此限。 |

資料來源：法務部全國法規資料庫/《入境旅客攜帶行李物品報驗稅放辦法》

(二) 郵包物品

《郵包物品進出口通關辦法》第 2 條規定：「本辦法所用名詞定義如下：一、郵包物品：指由郵政機構傳遞之進、出口郵遞信函及包裹。二、郵政機構：指依郵政法提供郵政國際服務之機構。」第 3 條規定：「進、出口郵包物品，應符合下

列條件：一、非屬本法第十五條規定不得進口之物品。二、非屬其他法律規定不得出口或禁止輸出之物品。三、每件（袋）毛重三十公斤以下。」

### (三) 快遞貨物

《海運快遞貨物通關辦法》第 3 條規定：「本辦法所稱海運快遞貨物，指由海運快遞業者承攬及遞送，於海運快遞貨物專區辦理通關之貨物。」；「下列各款貨物不得在海運快遞貨物專區辦理通關：一、屬關稅法規定不得進口之物品、管制品、侵害智慧財產權物品、進口生鮮農漁畜產品、活動植物、保育類野生動植物及其產製品。二、每件（袋）毛重逾七十公斤之貨物。三、以非密閉式貨櫃裝運進口之貨物。進出口海運快遞貨物均應通過 X 光儀器檢查。但貨物性質不適合照射 X 光，並經海關核准者不在此限。」《空運快遞貨物通關辦法》第 6 條規定：「本辦法所稱快遞貨物，除由快遞專差攜帶者外，應符合下列各款條件：一、非屬關稅法規定不得進口之物品、管制品、侵害智慧財產權物品、生鮮農漁畜產品、活動植物、保育類野生動植物及其產製品。二、每件（袋）毛重七十公斤以下之貨物。」「快遞專差攜帶之快遞貨物，應符合下列各款條件：一、非屬關稅法規定不得進口之物品、管制品、侵害智慧財產權物品、生鮮農漁畜產品、活動植物、保育類野生動植物及其產製品。二、每件（袋）毛重三十二公斤以下之貨物。三、每次攜帶之數量不得逾六十件（袋），合計金額不得逾美幣二萬元。」「快遞業者或快遞專差攜帶之貨物，不符前二項規定者，不得在快遞貨物專區或航空貨物轉運中心辦理通關。」快遞貨物兼具「貨物通關」與「物品通關」性質，因其業務量龐大，我國主要以「加強型」物品通關來監管。

兩岸對物品監管最大的差異在於，我國《關稅法》第 2 條規定：「本法所稱關稅，指對國外進口貨物所課徵之進口稅。」「關稅」即為「進口稅」，然而中國大陸的「進口關稅」不同於「進口稅」。依據《中華人民共和國進出口關稅條例》第 56 條規定：「進境物品的關稅以及進口環節海關代徵稅合併為進口稅，由海關依法徵收。」此外，第 61 條定：「海關應當按照《進境物品進口稅稅率表》及海關總署制定的《中華人民共和國進境物品歸類表》、《中華人民共和國進境物品完稅價格表》對進境物品進行歸類、確定完稅價格和確定適用稅率。」上列各表都是我國所沒有的。



## 參、監管實務

全球化的一個現象是「國際運輸與資通科技」的進步，促使海關監管能力大幅提升。通常各國要求，飛機起飛或船舶抵達通商口岸前一定時間內，必須傳輸貨物艙單、旅客名單等資料，例如《中華人民共和國海關法》第 16 條規定：「進出境船舶、火車、航空器到達和駛離時間、停留地點、停留期間更換地點以及裝卸貨物、物品時間，運輸工具負責人或者有關交通運輸部門應當事先通知海關。」另外再加上國際合作情資與國內情報密報信息的獲得，使得一國的風險管理機制得以早期啟動。海關監管可以分為：前期監管、現場監管與後續監管。運輸工具抵達前為前期監管。保稅貨物監管及貨物放行後之事後審核與事後稽核為後續監管。保稅監管屬於特別範疇，不列入本單元範圍。茲以海運監管略述如下：

### 一、情資分析

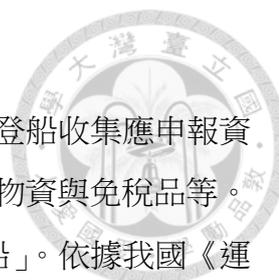
依艙單資料、旅客名單、情資情報、資料庫、歷史分析、現況與趨勢分析等作加值分析與判斷，早期發現或推估走私或有走私之虞的可能標的或可疑案件。依據我國《運輸工具進出口通關管理辦法》第 37 條規定：「進口船舶之船長或船舶所屬運輸業者，應於船舶進口二十四小時前向海關提出船舶進港預報單，如因故提早、遲延或中止進口者，應立即向海關報明提早、延期或註銷。」

### 二、監視飛機或船舶動態

對於重大或重要案件，儘早追蹤飛機或船舶動態。當代科技使得追蹤變得容易，例如鎖定某一艘船舶，不但可以從 APP 知悉其所在位置，也能掌握其航跡，甚至衛星都可以發現海上駁運狀態（例如，衛星發現，A 國口岸啟程船舶，未依原申報向預定抵達口岸航行，逕行於海上交卸 O 物資予某 B 國船舶）。

### 三、緝私水域緝私艦艇查緝或監視

《海關緝私條例》第 6 條規定：「海關緝私，應在中華民國通商口岸，沿海二十四海里以內之水域，及依本條例或其他法律得為查緝之區域或場所為之。」海關緝私艦艇與海岸巡防署巡防艦艇，可於緝私水域內執法。



#### 四、理船與船舶檢查（抄船）

早期，船舶檢查俗稱「抄船」，由「鈴字手」（Tide Waiter）登船收集應申報資料（理船；Boarding）、檢查船舶，以及暫封泊港期間所需多餘物資與免稅品等。當今各國大都維持船舶靠港後由海關關員登輪「理船」及「抄船」。依據我國《運輸工具進出口通關管理辦法》第 36 條規定：「船舶駛進中華民國緝私水域內，應在船上備有由船長簽字之下列文件，以備隨時交登船關員查驗……」第 16 條規定：「運輸工具負責人及其服務人員，遇海關關員在運輸工具上執行任務時，應予密切協助，並接受檢查。」《中華人民共和國海關法》第 14 條規定：「進出境運輸工具到達或者駛離設立海關的地點時，運輸工具負責人應當向海關如實申報，交驗單證，並接受海關監管和檢查。」第 18 條第 1 項規定：「海關檢查進出境運輸工具時，運輸工具負責人應當到場，並根據海關的要求開啟艙室、房間、車門；有走私嫌疑的，並應當開拆可能藏匿走私貨物、物品的部位，搬移貨物、物料。」我國目前係依風險管理機制選擇性進行「理船」及「抄船」。

#### 五、卸貨監理

貨物卸船通常（如我國）係依「普通卸貨准單」（GDP）准許卸貨；依「特別准單」（SP）准許船邊提貨，或卸儲至「貨櫃集散站」、「貨棧」或「保稅區」以待進行驗貨、分類估價與徵稅等通關放行手續。《關稅法》第 24 條規定：「進出口貨物應在海關規定之時間及地點裝卸；其屬於易腐或危險物品，或具有特殊理由，經海關核准者，其裝卸不受時間及地點限制。」第 26 條第 1 項規定：「未完成海關放行手續之進出口貨物，得經海關核准，暫時儲存於貨棧或貨櫃集散站。」《中華人民共和國海關法》第 17 條規定：「運輸工具裝卸進出境貨物、物品或者上下進出境旅客，應當接受海關監管。」「貨物、物品裝卸完畢，運輸工具負責人應當向海關遞交反映實際裝卸情況的交接單據和記錄。」「上下進出境運輸工具的人員攜帶物品的，應當向海關如實申報，並接受海關檢查。」

#### 六、岸邊監視與港區巡查

除了監視船舶是否依規定裝卸之外，也要監視與巡查港區走私情事。船員走私經常發生，以人員攜帶為大宗，亦不乏港內丟包事件，船舶與碼頭作業人員也會勾串走私。因此岸邊監視與港區巡查是海關例行業務。



## 七、貨櫃集散站與貨棧管理

未稅貨物除依規定於船邊提貨之外，須進儲貨櫃集散站或貨棧，俟通關放行後提領。海關的貨櫃集散站與貨棧管理是海關監管的核心工作。多數緝私或漏稅案件是在此倉儲期間發現的。除了以夾藏方式之外，也常以 AB 櫃方式掉包。AB 櫃掉包是先進儲 A 貨櫃並通關放行後，暫不提領，然後等 B 貨櫃(走私櫃)抵達，B 貨櫃立即用經通關放行的 A 櫃號提領出關。然後 A 櫃號再以 B 貨櫃內容報關，或予以放棄不再報關。通常是 A 貨櫃的櫃號作假(例如 A 櫃貼 B 櫃的櫃號)，少數是 B 貨櫃的櫃號作假。

## 八、轉運至其他通關點或其他關區通關

未稅或保稅狀態貨物可以在海關監管之下轉移通關點。通常是以加封封條、人員押運或保稅卡車等方式轉運至其他通關點或其他關區通關。《中華人民共和國海關法》第 18 條第 2 項：「海關根據工作需要，可以派員隨運輸工具執行職務，運輸工具負責人應當提供方便。」我國《運輸工具進出口通關管理辦法》第 30 條規定：「運輸業對於列入所屬運輸工具進口貨物艙單之貨櫃(物)，應依海關核發之卸貨准單及特別准單、轉運准單等記載事項，以海關核准之方式載運，並應自船上卸下碼頭之翌日起七日內或自機上卸下機坪後二十四小時內，負責將貨物安全送交海關指定地點；對於承運之出(轉)口貨櫃(物)，應依出口貨物放行通知(轉運准單)記載事項，以海關核准之方式載運，負責將貨物安全送交承載之運輸工具負責人或其代理人點收並裝運出口。海關如有指定路線或時限者，運輸業者應予遵照。」同辦法第 4 項規定：「第一項貨櫃(物)海關認為有必要時，得予查驗，並得派員押運或准由運輸業者提供應繳稅費相當之擔保，經加封後免予押運。」我國無「派員隨運輸工具執行職務」之規定。

## 九、事後審核

為了便捷通關，各國一般都有「事後審核」制度。我國貨物通關分為 C1(免審免驗)；C2(應審免驗)；C3(應審應驗)三類，其中以 C1(免審免驗)為最大宗。所以有必要採取「先行徵稅驗放，事後再加審查」的「事後審核」制度。依據《關稅法》第 18 條第 1 項規定：「為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨物除其納稅義務人或關係人業經

海關通知依第十三條規定實施事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於貨物放行之翌日起六個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定。」《中華人民共和國海關法》第 62 條規定：「進出口貨物、進出境物品放行後，海關發現少徵或者漏徵稅款，應當自繳納稅款或者貨物、物品放行之日起一年內，向納稅義務人補徵。因納稅義務人違反規定而造成的少徵或者漏徵，海關在三年以內可以追徵。」兩岸均有事後審核制度。

#### 十、事後稽核

許多案件查證過程複雜費時，例如「價格」、「產地」。有的案件則涉及納稅義務人偷漏關稅或逃避管制的「法遵」問題，需要進行交易憑證、帳冊、付款，以及利害關係人等地查證。因此有必要採取「事後稽核」制度之後續監管。依據《關稅法》第 13 條第 1 項規定：「海關於進出口貨物放行之翌日起六個月內通知實施事後稽核者，得於進出口貨物放行之翌日起二年內，對納稅義務人、貨物輸出人或其關係人實施之。依事後稽核結果，如有應退、應補稅款者，應自貨物放行之翌日起三年內為之。」《中華人民共和國海關法》第 45 條規定：「自進出口貨物放行之日起三年內或者在保稅貨物、減免稅進口貨物的海關監管期限內及其後的三年內，海關可以對與進出口貨物直接有關的企業、單位的會計帳簿、會計憑證、報關單證以及其他有關資料和有關進出口貨物實施稽查。具體辦法由國務院規定。」兩岸均有事後稽核制度。

#### 十一、機動巡查全時全方位監管

我國海關的「機動巡查」是一個非常特殊的單位。從情資收集與加值分析、艙單分析、港區巡緝、船舶檢查、岸邊監視、貨櫃查核、倉棧(站)巡查、抽查、抽驗、會驗、複驗、貨物移動安全與物聯網監控，到參與跨部會計畫、查緝專案、上級機關交辦事項、與它機關協力任務，以及通商口岸外的「市面查緝」等；有些關區還負責事後稽核、儀器(各型 X 光檢查儀等)查驗與緝毒犬(含緝菸犬、爆裂物偵測犬等值勤犬)等業務。機動巡查單位還會與稽查(口岸管理)、驗貨、快遞、郵務及保稅(自由貿易港區查核)等單位協力合作。亦即，「機動巡查」是我國海關特有，擁有全面監管職權的建制，以期落實海關的全時全方位監管。

## 第二節 兩岸實務案例：銷售價格、價格磋商與特殊關係

本章旨在說明海關規範的執行，而執行面屬業務的落實，業務則繁複雜多且經常在變動中，作業規定也會依需要調整並與時俱進，因此細論繁文縟節無大效用，掌握規範的精神、原則、系絡與實務發展方有助益。藉由代表性案例以供舉一反三應是探討執行面的好方法。因為爭訟案件大多已然發生且形成具文而可徵驗，本文不再贅引，僅舉兩岸海關有關價格與特殊關係案例二則。

### 壹、我國案例：關稅法第 33 條第 3 項結構分析與事後稽核實務運用

即使到了當代，關稅已不再像重商主義時代或兩次世界大戰前，用高關稅為壁壘，以達財政關稅與保護關稅目的，關稅仍存在於世界上並扮演著重要角色，例如近年的美中貿易之關稅措施。當代各國關稅皆以「從價稅」為主，從價關稅是海關核定完稅價格與其適用稅率的乘積。然而價格的核定只要是 WTO 會員就無法任意作為，必須遵循國際建制採取一致的規範，亦即「GATT1994 第七條施行協定」，或通稱的「關稅估價施行協定」。該協定規定關稅估價應以進口貨物之「實付或應付的實際交易價格」為主要依據，此即「交易價格 (Transaction Value)；簡稱 TV」估價制度。

「實付或應付的實際交易價格」是交易雙方已實現或承諾實現的「客觀事實」，當事人最清楚。惟向海關申報的只有進口貨物的買方或出口貨物的賣方，屬於單方行為。因此須以「誠實申報」為基礎。只是，誠如《史記·貨殖列傳序》所言：「天下熙熙皆為利來，天下攘攘皆為利往。」商人重利，未必都誠實申報。海關職司關稅稽徵，執法關員須克盡職守。分類估價、事後審核與事後稽核關員，在核估價格時，不能主觀與專斷，但必須做出判斷，是否「誠實申報」？首先從申報資料（商業發票 Invoice 等）找出跡證，例如是否為「偽造發票」或「變造發票」？所申報的價格合不合理？與海關資料庫相關價格檔比較，是否在合理範圍？需不需要送查價或鑑定？需不需要先按申報放行再送事後稽核單位進行後續查核……等等。如果認為申報價格合理則予以採認其申報價格為交易價格，如尚有何理懷疑則依據《關稅法》第 29 條第 5 項規定：「海關對納稅義務人提出之交易

文件或其內容之真實性或正確性存疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，海關仍有合理懷疑者，視為無法按本條規定核估其完稅價格。」



如果無法確定單一交易的「實際交易價格」，最接近的價格應是「同樣貨物」的交易價格。《關稅法》第 31 條第 2 項規定：「所稱同樣貨物，指其生產國別、物理特性、品質及商譽等均與該進口貨物相同者。」如果仍無法確定，最接近的價格應是「類似貨物」的交易價格。《關稅法》第 32 條第 2 項規定：「所稱類似貨物，指與該進口貨物雖非完全相同，但其生產國別及功能相同，特性及組成之原材料相似，且在交易上可互為替代者。」如果仍無法認定完稅價格，則廠商（納稅義務人）的帳載資料（會計憑證、帳簿等）應是較佳的證明。此時有二種方法可以採用，WTO 與我國都允許由納稅義務人「二者擇一」。第一種是「國內銷售價格」，由買方在國內的銷售價格回推到進口貨物卸岸時的成本價格（CIF）；第二種是「計算價格」，是由生產成本一直加計到進口貨物卸岸時的成本價格（CIF）。出口貨物則計算到裝船（機）時的 FOB 價格。亦即依據《關稅法》第 35 條第 1 項及第 2 項規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第二十九條、第三十一條及前條規定核定者，海關得按國內銷售價格核定之。」；「海關得依納稅義務人請求，變更本條及第三十四條核估之適用順序。」第 34 條即「計算價格」。如果還是無法認定完稅價格，則依據《關稅法》第 36 條規定：「進口貨物之完稅價格，未能依第二十九條、第三十一條、第三十二條、第三十三條及前條規定核定者，海關得依據查得之資料，以合理方法核定之。」

海關核估完稅價格必須「依法依程序」，《關稅法》第 29 條到第 35 條規定的程序不能任意適用。海關估價幾乎大都依據《關稅法》第 29 條核定，很少採用《關稅法》第 33 條核估。以交易價格為基礎的關稅估價制度，其核心精神在於納稅義務人的誠實申報，以及正確的交易與會計帳證相關資料。當實付或應付價格，以及依實付或應付價格核定之同樣貨物、類似貨物價格都無法適用時，以會計原理原則為架構的銷售價格與計算價格理應是最接近實際交易價格的。惟海關關員來自各種專長背景，對《關稅法》第 33 條第 3 項規定，若僅就法律文本字面理解，難免有偏差之虞。爰以會計學之損益表架構予以解析，並略述事後稽核實務運用《關稅法》第 33 條時一些相關事項。



## 一、關稅法第 35 條是最後防線與手段

實施事後稽核進口案件，應確實依據《關稅法》第 29 條至第 35 條規定之核價順序辦理。《關稅法》第 35 條之合理價格，乃舊制以充分競爭下（Fully Competitive）之實際價格（Actual Value）為基礎的「GATT1947 第 7 條」估價制度，保留至新制以實付或應付價格（The Price Actually Paid or Payable）下之交易價格（Transaction Value）為基礎的「GATT1947 第 7 條執行協定」（WTO 稱為：GATT1994 第 7 條執行協定，通稱關稅估價協定）估價制度，以作為最後防線與手段。稽核進口貨物完稅價格，應依《關稅法》第 29 條至 35 條等順序辦理。我國與中國大陸不同，並沒有關稅協商制度，不宜因進口人同意補稅，即逕行以合理價格增估結案。

查價與事後稽核實務作業上，基於各種原因，依據《關稅法》第 33 條與第 34 條核估案件甚少。然而《關稅法》第 35 條之合理價格理應作為「最後防線與手段」，實施事後稽核應有足夠的時間進行《關稅法》第 29 條至第 35 條之核價順序，不宜為便宜行事而漠視關稅估價制度實付或應付價格的精神與原則。

## 二、《關稅法》第 33 條第 3 項、第 5 項與損益表架構

法律規範不乏依據價值原則、理論或實務慣例訂定。《關稅法》第 33 條第 3 項及第 5 項，可依會計學損益表結構解析。《關稅法》第 33 條第 3 項規定：「第一項所稱國內銷售價格，指該進口貨物、同樣或類似貨物，於該進口貨物進口時或進口前、後，在國內按其輸入原狀於第一手交易階段，售予無特殊關係者最大銷售數量之單位價格核計後，扣減下列費用計算者：一、該進口貨物、同級或同類別進口貨物在國內銷售之一般利潤、費用或通常支付之佣金。二、貨物進口繳納之關稅及其他稅捐。三、貨物進口後所發生之運費、保險費及其相關費用。」《關稅法》第 33 條第 5 項規定：「進口貨物非按輸入原狀銷售者，海關依納稅義務人之申請，按該進口貨物經加工後售予無特殊關係者最大銷售數量之單位價格，核定其完稅價格，該單位價格，應扣除加工後之增值及第三項所列之扣減費用。」



表 4.3 簡易損益表架構

|                |   |
|----------------|---|
| 減 (－)          | 營業收入<br>營業成本<br>CIF<br>關稅及其他稅捐 (§ 33-3 - 2)<br>其他營業成本 (§ 33-3 - 3)<br>(若非按輸入原狀銷售者應再扣除加工後增值)<br>加工後增值 (§ 33-5) |
| 減 (－)          | 營業毛利<br>一般利潤、費用 (§ 33-3 - 1)<br>營業費用  |
| 加 / 減<br>(+/-) | 營業利益<br>業外損益  |
|                | 淨利  |

資料來源：本文參據會計學原理原則製作

依據上表可知，營業收入（由銷售價格構成）減掉營業成本等於營業毛利，亦即關稅法第 33 條第 3 項第 1 款規定。反之，營業收入減掉營業毛利等於營業成本。依據《關稅法施行細則》第 17 條第 2 項規定：「本法第 33 條第 3 項第 1 款所定一般利潤、費用或通常支付之佣金，以符合我國一般公認會計原則之資料核定之。」從而，毛利可由會計帳表查得，亦可採用財政部訂頒之同業利潤標準（區分為：淨利率標準、毛利率標準）估算。營業收入可由最大銷售數量之單位價格（關稅估價執行協定第 5 條之註釋有例示）核計。因此，核估完稅價格的重點在於營業成本部分。營業成本指製造流程所發生的成本，不同於管理與銷售所產生的營業費用。就進口貨物而言，包括：完稅價格（CIF）、關稅及其他稅捐 (§ 33-3-2)、其他營業成本 (§ 33-3-3)，以及加工後增值 (§ 33-5)。後二者為取證之所在，據以推算前二者。其他營業成本即關稅法第 33 條第 3 項第 3 款之貨物進口後所發生之運費、保險費及其相關費用。進口貨物未必經過加工程序即予銷售，因此未加工之個案無須取得加工後增值證明。



#### 四、關稅法第 33 條適用之實務樣態

採用關稅法第 33 條的主要樣態為納稅義務人配合，提供相關帳證，以符合我國一般公認會計原則之資料核定。如果納稅義務人實際毛利率高於同業利潤標準之毛利率，通常願意主動提供相關帳證。然而亦有少數案例係因納稅義務人不配合而由海關依查得資料核定之。實務上亦發生納稅義務人主張採用關稅法第 33 條，惟海關不同意案件。

#### 五、為被稽核人不配合之實務案例

納稅義務人理由略以，參照進口貨物關稅估價手冊按國內銷售價格核估完稅價格應注意事項規定『一般利潤、費用應視為一體，其扣減之金額應依據進口人或其代表人所提供之資料作為依據』，即表示海關按國內銷售價格核定完稅價格時應事先要求進口人提供一般利潤、費用等資料，……本公司從未曾提供該等資料。

本案係被稽核人不配合提供關稅法第 33 條所需資料之事後稽核案件。海關以國稅局提供被稽核人申報國內交易之統一發票、營業稅進項來源明細及營所稅結算申報書等資料，以及相關業者提供資料逕予核定。依據為：

- (一)《關稅法》第 13 條第 4 項規定：「海關執行第一項事後稽核工作，得請求相關機關及機構提供與進出口貨物有關之資料及其他文件。」
- (二)世界關務組織關稅估價技術委員會 (World Customs Organization ; Technical Committee Customs Valuation) 評論 15.1 「國內銷售價格估價方法之適用」：「實務上之作法，並不需持續收集並保存審核佣金或利潤與一般費用之正常數額資料。當需要時，該資料可在符合特定規定下取得。在許多案例中，於實際運用時，海關可就生產各類產品之公司、僅有少數進口商之小型產業、有多數特殊關係廠商交易之產業等情形，按個別案情予以考慮。在此方面，海關亦可採用其自行整理之記錄資料。該資料亦可自商業公會，其他進口商，會計師事務所，負責貿易與財政業務之政府主管機關，或任何其他可靠之來源處取得。」

逕依取得證據以符合我國一般公認會計原則方式計算核定時，應注意取據是否完全。例如本案最初僅查得貨物進口後所發生之內陸運費，而未取得保險費及其相關費用證據，如卸岸後之裝卸、倉儲、報關……等費用，須經補正之後始得以「準確」核估完稅價格。如果「相關費用」等證據尚不齊全，不宜採用關稅法第 33 條。

## 六、海關不同意採用關稅法第 33 條案例

案例為：某一跨國企業，採移轉訂價方式銷售貨物至我國，經海關實施事後稽核時，主張採用關稅法第 33 條核估。

依據《關稅法》第 30 條規定：「進口貨物之交易價格，有下列情事之一者，不得作為計算完稅價格之根據：……四、買、賣雙方具有特殊關係，致影響交易價格。」所稱特殊關係，指有下列各款情形之一：「一、買、賣雙方之一方為他方之經理人、董事或監察人。二、買、賣雙方為同一事業之合夥人。三、買、賣雙方具有僱傭關係。四、買、賣之一方直接或間接持有或控制他方百分之五以上之表決權股份。五、買、賣之一方直接或間接控制他方。六、買、賣雙方由第三人直接或間接控制。七、買、賣雙方共同直接或間接控制第三人。八、買、賣雙方具有配偶或三親等以內之親屬關係。」

本案關係企業結構為：外國 A 公司持有臺灣 A 公司 51% 股份，臺灣 A 公司持有臺灣 A 資融公司 100% 股份。銷售途徑為：外國 A 公司出口售予臺灣 A 公司；臺灣 A 公司售予臺灣 A 資融公司（輸入原狀於第一手交易階段）；臺灣 A 資融公司依現金、融資、租賃等銷售模式（實際營運方式，略），經由多家經銷商售予消費者。本案外國 A 公司與臺灣 A 公司，買賣雙方具有特殊關係，致影響交易價格，不得做為計算完稅價格之根據，爰不適用關稅法第 29 條之交易價格。無依關稅法第 29 條核定之同樣或類似貨物之交易價格，故無關稅法第 31 及第 32 條之適用。臺灣 A 公司與臺灣 A 資融公司有特殊關係，無關稅法第 33 條適用。無法提供計算價格資料，無關稅法第 34 條適用。因此，應依關稅法第 35 條核估。



依關稅法第 35 條核估，應參酌關稅法第 29 至 34 條所定核估原則。臺灣 A 公司主張，依關稅法第 35 條參酌同法第 33 條規定，其與臺灣 A 資融公司之「特殊關係」可以「彈性不採」。惟「彈性適用」於關稅估價執行協定（Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994）有所規範，該主張與協定第 7 條註釋 2、3 不合。按關稅估價執行協定第 7 條註釋 3，所稱在合理範圍內彈性適用之範例如下：「(c) 國內銷售價格方法：依第五條第一項第 (a) 款規定，貨物應按其輸入之原狀出售之條件得為彈性之解釋：「九十日」之條件，得為彈性運用。」並無「特殊關係」可以「彈性不採」之規範。此一規範係用於關稅法第 33 條第 4 項之適用。例如貨物進口後尚未售出，無國內銷售價格可供核估時，依關稅法第 33 條第 4 項放寬至「90 日」仍無法核估時，「90 日」之條件，得為彈性運用，如放寬至「120 日」。故本案海關不同意採用關稅法第 33 條核估，亦不同意依關稅法第 35 條參酌同法第 33 條規定予以「彈性適用」。

## 七、交易價格精神

1947 年 10 月 30 日簽署 1948 年 1 月 1 日生效之 GATT1947，其第 7 條「決定估價基準的一般性原則」，係以充分競爭下之實際價格為基礎。此基礎係以市場價格為基準的概念，認為相同貨物在相同期間相同條件下，其價格應在同一基礎上課徵（基於公平對待所有進口人）。「GATT1947 第七條」及「布魯塞爾關稅估價公約」，以充分競爭、自由公開市場的價格為估價依據，認為相同時間、相同條件下，相同貨物只有單一價格。GATT1947 第 7 條執行協定（1981 年 1 月 1 日生效；我國有五年緩衝期且當時之會計年度採 7 月制，故於 1986.07.01 實施）訂定估價基準為「交易價格」，以實付或應付價格下之交易價格為基礎。此基礎認為，同樣的進口貨物於相同期間及地點但不同批次，只要係實付或應付之交易價格，則所申報的貨價縱然不一致，依然是被允許的（基於商業實務對貨物估價）。

舊估價制度基於稅收、效率等目的，假設海關可以知道某一貨物國際商務交易的市場均衡（單一）價格，且短期間不會變動。此一假設雖不合實際狀況，但有其實用性。因此，新估價制度為符合商業習慣與交易事實，採用以實付或應付價格下之交易價格時，仍將舊制度保留至新制度的最後順位，隱藏在「合理價格」

中。揆其目的應係作為最後一道防線而非萬靈丹。因此，基於實際交易價格之精神，關稅法第 33 條及 34 條不應以便宜行事方式敷衍過去。甚至於採用「合理價格」時，未經取得與分析客觀價格資料，逕自擷取參考價格檔中未必合宜的價格核估。海關實務上過度以「合理價格」核估之作法應儘量避免。



## 貳、大陸案例：「特殊關係影響成交價格」與「價格磋商」

《中華人民共和國進出口關稅條例》第 21 條規定：「進口貨物的成交價格不符合本條例第十八條第三款規定條件的，或者成交價格不能確定的，海關經瞭解有關情況，並與納稅義務人進行**價格磋商**後，依次以下列價格估定該貨物的完稅價格：(一) 與該貨物同時或者大約同時向中華人民共和國境內銷售的相同貨物的成交價格；(二) 與該貨物同時或者大約同時向中華人民共和國境內銷售的類似貨物的成交價格；(三) 與該貨物進口的同時或者大約同時，將該進口貨物、相同或者類似進口貨物在第一級銷售環節銷售給無特殊關係買方最大銷售總量的單位價格，但應當扣除本條例第二十二條規定的項目；(四) 按照下列各項總和計算的價格：生產該貨物所使用的料件成本和加工費用，向中華人民共和國境內銷售同等級或者同種類貨物通常的利潤和一般費用，該貨物運抵境內輸入地點起卸前的運輸及其相關費用、保險費；(五) 以合理方法估定的價格。」<sup>383</sup>「納稅義務人向海關提供有關資料後，可以提出申請，顛倒前款第(三)項和第(四)項的適用次序。」本條規定與我國一樣，都是從「GATT1947 第 7 條執行協定」轉化成內國法。其間最大的不同在於增加了我國沒有「價格磋商」制度。

本案例資料來源為「中國海關出版社出版」，鍾昌元編著之《關稅制度案例分析》<sup>383</sup>，案例 10「特殊關係是否影響成交價格案例」。摘錄改寫如下：

### 一、基本案情

(一) 廣州 A 聚酯有限公司以一般貿易方式向海關申報進口乙二醇一批，申報價格為 1,060 美元/噸。(二) 進口貨物為香港 B 公司提供給廣州 A 聚酯有限公司。廣州 A 聚酯有限公司與香港 B 公司同屬於 C (控股) 有限公司控制。該批貨物為香

港 B 公司向日本某商事株式會社購買，列明廣州 A 聚酯有限公司為該批貨物使用人，並作為協議見證人。(三) 海關審核廣州 A 聚酯有限公司提供的單正資料後，以其申報價格與海關掌握的價格存在較大差異，以及買賣雙方存在特殊關係可能對成交價格產生影響。於是向廣州 A 聚酯有限公司發出「價格質疑通知書」，要求提供有關成交的書面情況說明、「進出口貨物價格申報單」等相關資料。廣州 A 聚酯有限公司在規定期限內作出進一步說明，並提交相關單證資料。(四) 海關不接受廣州 A 聚酯有限公司的申報價格，遂與該公司進行了價格磋商，並填寫「價格磋商紀錄表」。(五) 海關向廣州 A 聚酯有限公司發出「海關估價告知書」。由於無法提供符合條件的相同或類似貨物的成交價格、境內銷售價格、境外生產成本等資料，決定對該公司進口的乙二醇按合理方法進行估價。作出按 1,300 美元/噸的價格計徵稅款的決定。同日，海關分別填寫「關稅專用繳款書」和「增值稅專用繳款書」。<sup>384</sup> (六) 廣州 A 聚酯有限公司不服海關估價徵稅決定，申請復議。海關作出復議決議，維持原審價徵稅決定。(七) 廣州 A 聚酯有限公司對復議決定不服，項廣州市中級人民法院提起訴訟。一審法院作出《行證判決書》，維持海關估價徵稅行為。廣州 A 聚酯有限公司不服一審法院判決，向廣東省高級人民法院上訴。該省高院作出終審判決，駁回上訴，維持原判。

## 二、案例解析

### (一) 海關審定進口貨物完稅價格的基本程序

1. 進口貨物的完稅價格，由海關以該貨物的成交價格為基礎審查確定，成交價格不能確定時，完稅價格由海關依法估定。海關對納稅義務人的申報價格的權力，完稅價格必須經過海關的審查才能確定。
2. 進口貨物的成交價格，是指賣方向中華人民共和國境內銷售該貨物時，買方為進口該貨物向賣方「實付」、「應付」的，並且按照規定調整後的價款總額，包括直接支付的價款和間接支付的價款。
3. 海關首先審查「是否存在成交價格」。具體包括審查貨物是否銷售進口，是否有交易價格。如果存在交易價格，則進一步審查「是否符合成交價格的條件」，「是否存在需要調整的費用」。如果買賣雙方之間存在特殊關係，還要審查「特殊

<sup>383</sup> 鍾昌元（編著）（2017）。《關稅制度案例分析》。頁 82-87。北京：中國海關出版社出版。

<sup>384</sup> 我國由海關徵收與代徵稅費均開列於同一份繳款書。



關係是否影響了貨物的交易價格」。如果申報價格符合成交價格條件又不存在需要調整的費用，則採用成交價格估價法確定其完稅價格。對於符合成交價格條件，又存在需要調整的費用，則按有關的調整方法，將費用調整以後，採用成交價格估價法確定其完稅價格。

4. 如果海關在審查過程中，對納稅人申報價格的真實性或準確性產生懷疑，或者有理由認為買賣雙方之間的特殊關係影響了貨物的價格，除另有規定之外，海關制發「價格質疑通知書」，告訴納稅義務人質疑的理由。納稅義務人應在規定的時間內提供相關資料、證據，證明其申報價格是真實、準確的，或者證明雙方之間特殊關係為影響成交價格。
5. 如果海關經過價格質疑，仍然有理由懷疑申報價格的真實性、準確性，或者，仍然有理由認為買賣雙方之間的特殊關係影響成交價格的，或者不存在成交價格，海關就不能採用成交價格法來確定該貨物的完稅價格。
6. 對於不能採用成交價格估價法，準備採用其它估價方法估定完稅價格的貨物，除另有規定之外，海關應先了解狀況，並與納稅義務人進行價格磋商，交換彼此掌握的用於確定完稅價格的數據資料，在此基礎上，依次選擇其他幾種估價方法估定貨物的完稅價格。採用其它估價方法時，要嚴格審查是否符合相應估價方法的適用條件。

## (二) 本文觀點

本案大陸海關皆有遵循「依法依程序」的準則與步驟。首先，確定了「交易事實」存在，而且有其「交易價格」，其次確定了交易方式、利害關係人，並確認了存在著「特殊關係」而且特殊關係「影響成交價格」。因此質疑了「申報價格的真實性、準確性」。並且，1.發出「價格質疑通知書」；2.納稅義務人在規定的時間內提供相關資料、證據；3.海關仍然有理由懷疑申報價格的真實性、準確性；4.與納稅義務人進行「價格磋商」；5.依次選擇其他幾種估價方法估定貨物的完稅價格；6.當各種估價方法都無法確定完稅價格時，最終採取「合理價格」估定完稅價格。就程序而言，皆符合規定。然而，兩岸之間規範的最大差異厥在於，我國《關稅法》並沒有與納稅義務人進行「價格磋商」的相關規定，此一問題涉及「納稅義務人權利保護」、「效率」與「廉政」等議題，需要由我國海關進一步研議。

### 第三節 價值性原則：法治國原則、正義與永續發展



海關執行任務，不能像舊時代官僚體系一樣專斷恣意，必須遵守民主法治。「法治國原則」的精神在於「保障民主價值；維護人民利益」。海關除了是「邊境管理機關」之外，還是「服務型政府機關」。以往為便利執行而嚴管重罰的法律規章，必須導向「通關業者自律管理」與「人民（納稅義務人）法規主動遵守」的新治理途徑。法治國家要求「國家的權力作用應為人民利益而存在」，此一理念很容易在「執行」面被疏忽，甚至被故意扭曲或棄置不顧。

《中華人民共和國進出口關稅條例》第 64 條規定「應當繳納稅款」才得以救濟的規定，有違「有權利即有救濟」之原則。我國「關稅法關於繳納稅款或提供擔保後始得行政救濟之規定」因大法官釋字第 321 號解釋宣告違憲，實踐了「納稅義務人權利保護」之精神。《海關事後稽核作業規定》更進一步地透過「法規輔導與遵守」機制，落實海關「為人民利益而存在」的積極作為。本節還討論了海關因應《納稅者權利保護法》在業務面的一些改變與精進。

除了「價值性原則」外，有些法律規範是有其「理論」、「一般原理原則」或「方法」為基礎的。接著，本節探討當年海關為了避免「色情刊物」的執行困擾，逕行將其自「不得進口」規定中刪除，卻忽略了「兒童色情物品」的犯罪問題與「WTO 一般例外」規定的「價值性原則」與「理論」基礎。

另外，《中華人民共和國刑法》第 152 條第 1 項與第 2 項兩項，規範與 WTO 一般例外有關的海關職責。該法條第 1 項規定「淫穢物品」，第 2 項規定「固體廢物、液態廢物和氣態廢物運輸進境」。廢棄物在中國大陸嚴格執法下，目前是我國邊境管制一大困擾。

本節最後討論當前即為重要之「永續發展：廢棄物、邊境稅捐調整、碳邊境調整機制」。終歸而言，法律規範的執行，不宜過於拘泥法條，更不應有避難怕事的消極保守心態。

## 壹、法治國原則：大法官釋字第 224 號、第 321 號與大陸現制探討

釋字第 653 號<sup>385</sup>「理由書」略以：「憲法第十六條保障人民訴訟權，係指人民於其權利遭受侵害時，有請求法院救濟之權利（本院釋字第四一八號解釋參照）。基於有權利即有救濟之原則，人民權利遭受侵害時，必須給予向法院提起訴訟，請求依正當法律程序公平審判，以獲及時有效救濟之機會，此乃訴訟權保障之核心內容……。」

葛克昌認為，「法治國原則」是一個崇高的價值性原則，係從對專制權力的反省與反制中建構形成，其精神在於「保障民主價值；維護人民利益」。實質意義的法治國家要求「國家的權力作用應為人民利益而存在」，故權力之取得與運作不但要合法，所依之法更必須「合乎憲政精神與秩序」。從而並不是透過「合法性」過程制定的法律就是良善的法律。因此，「租稅法律主義」應係指租稅法律在經由合法化過程取得「正當性」之外還要具備了「適當性」，亦即必須沒有違反建構「法治國原則」的價值精神，既不能忽略「維護人民利益」而違背「租稅正義」也不能不遵循「正當法律程序」，否則就應該改進。葛克昌認為，《中華人民共和國進出口關稅條例》第 64 條規定「應當繳納稅款」才得以救濟的規定，有違「有權利即有救濟」之原則，有違「納稅義務人權利保護」之精神。<sup>386</sup>

如同《孝經·諫諍》所言：「當不義則爭之」。本文爰就此議題列舉大法官釋字第 224 號與大法官釋字第 321 號加以說明。此外，在「人民利益」原則下，行政機關應更積極作為，爰加以延伸探討我國海關事後稽核制度之法遵輔導，既能利益納稅義務人更能維護國家財政收入。

### 一、大法官釋字第 224 號

#### (一)解釋爭點

「稅捐稽徵法以繳納一定比例稅款或提供擔保始得復查之規定違憲？」

#### (二)解釋文

<sup>385</sup> 釋字第 653 號解釋爭點：「羈押法第六條及其施行細則第十四條第一項違憲？」

<sup>386</sup> 上述係 2021 年 6 月 2 日，本文「論文計畫書」審查時，葛克昌教授口語指導內容之大意。



「稅捐稽徵法關於申請復查，以繳納一定比例之稅款或提供相當擔保為條件之規定，使未能繳納或提供相當擔保之人，喪失行政救濟之機會，係對人民訴願及訴訟權所為不必要之限制，且同法又因而規定，申請復查者，須於行政救濟程序確定後始予強制執行，對於未經行政救濟程序者，亦有欠公平，與憲法第七條、第十六條、第十九條之意旨有所不符，均應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿二年時失其效力。在此期間，上開規定應連同稅捐之保全與優先受償等問題，通盤檢討修正，以貫徹憲法保障人民訴願、訴訟權及課稅公平之原則。」

### (三)理由書

「稅捐稽徵法第三十五條至第三十八條第一項關於申請復查，以繳納一定比例之稅款或提供相當擔保為條件，及不服復查決定始得提起訴願、行政訴訟之規定，雖使部分稅款迅獲清償或擔保，但僅有資力之人，得享行政救濟之利益，而未能繳納一定比例之稅款或提供相當擔保者則喪失行政救濟機會。且同法又因而於第三十八條第三項及第三十九條規定，申請復查者，須於復查、訴願或行政訴訟確定後，始予強制執行，致申請復查者反可於繳納應繳稅款之半數或三分之一或提供相當擔保後，利用行政救濟程序，長期拖欠未繳部分或趁機隱匿財產，以逃漏其餘稅款，亦難達防止流弊之目的，係對人民訴願及訴訟權所為不必要之限制，其中第三十九條之規定，對於未經行政救濟程序者，亦有欠公平，且與我國行政救濟制度不因提起救濟程序而停止原處分執行之原則不合，是上述規定有關解釋文所示部分與憲法第七條、第十六條、第十九條之意旨有所不符，均應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿二年時失其效力。在此期間，上開規定，應連同稅捐之保全與優先受償等問題，通盤檢討修正，以貫徹憲法保障人民訴願、訴訟權及課稅公平之原則。」

## 二、大法官釋字第 321 號

### (一)解釋爭點

「關稅法關於繳納稅款或提供擔保後始得行政救濟之規定，是否違憲？」

### (二)解釋文

「中華民國七十五年六月二十九日修正公布之關稅法第二十三條之規定，使納

稅義務人未能按海關核定稅款於期限內全數繳納或提供相當擔保者，喪失行政救濟之機會，係對人民訴訟權所為不必要之限制，與憲法第十六條保障人民訴訟權之意旨有所抵觸。」

### (三)理由書

「有關稅捐案件申請複查時，以繳納一定比例之稅款或提供擔保為條件之規定，使未能繳納稅款或擔保之人喪失法律救濟之機會，係對人民訴願及訴訟權所為不必要之限制，與憲法第十六條之意旨有所不符，業經本院釋字第二二四號及第二八八號分別釋示在案。中華民國七十五年六月二十九日修正公布之關稅法第二十三條第一項：『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或特別關稅者，得於收到海關填發稅款繳納證之日起十四日內，按稅款繳納證所列稅額繳納全部稅款，依規定格式，以書面向海關聲明異議，請求複查。但納稅義務人得經海關核准，提供相當擔保，免繳上開稅款』，第二項：『納稅義務人未依前項規定期限繳納稅款或提供擔保者，視為未請求複查』之規定，雖為防止受處分人任意請求複查以拖延繳納稅款，但依我國行政救濟制度，提起行政救濟並無停止原處分執行之效力，致上述規定，徒使未能於規定期限內繳納全部稅款或提供相當擔保之納稅義務人喪失行政救濟之機會，係對人民訴訟權所為不必要之限制，與憲法第十六條保障人民訴訟權之意旨有所抵觸。」

### 三、訴訟基本權的程序保障

李惠宗指出，保障人民基本權—包括自由權與社會權—的實現是國家的義務。<sup>387</sup>而只有當程序基本權存在時，實體的憲法請求權才有實現之可能。「德國聯邦憲法法院在一則有關財產權保障的判決中指出，財產權之保障，不只涉及到實體財產權的形成，同時亦包括到相關的程序權利。因此，從基本法第四十四條可以直接導出一項義務，亦即於此一基本權受到侵害時，國家應提供一有效的法律保護制度。此種制度乃是『無漏洞的程序保障』的訴訟制度，……。」<sup>388</sup>租稅的行政救濟亦應受訴訟基本權的程序保障。

<sup>387</sup> 李惠宗(2004)。《憲法要義》。頁 89。台北：元照。

<sup>388</sup> 同上註。李惠宗(2004)。頁 88-89。

#### 四、《中華人民共和國進出口關稅條例》第 64 條的程序正義問題

《中華人民共和國進出口關稅條例》第 64 條規定：「納稅義務人、擔保人對海關確定納稅義務人、確定完稅價格、商品歸類、確定原產地、適用稅率或者匯率、減徵或者免徵稅款、補稅、退稅、徵收滯納金、確定計徵方式以及確定納稅地點有異議的，應當繳納稅款，並可以依法向上一級海關申請復議。對復議決定不服的，可以依法向人民法院提起訴訟。」<sup>389</sup>「應當繳納稅款」才可以依法「申請復議」、「提起訴訟」，顯然有違訴訟基本權的程序保障。「國家意味著權力與統治，而法就是來將此權力理性地予以限制。」<sup>389</sup>

我國已經依據大法官釋字第 321 號改弦更張。以此為鑑，我們應省思：「國家的權力作用應為人民利益而存在」，並積極檢視法制不當之處而予以矯正。

#### 五、海關事後稽核之法規遵守輔導

一個善治的政府不應以責罰懲處為主要手段，應以制定善法並輔導人民守法才是正本清源之道。我國海關自 2001 年 12 月 30 日實施《海關事後稽核實施辦法》以來，恪遵依法行政原則，雖著有成效，惟並不能息紛止爭。

緣於我國海關為求日益精進，經常檢討省察，由於體認到海關職責在於「維護國家主權與人民利益」，海關事後稽核，應為人民利益著想。如果能透過輔導納稅義務人，瞭解法規並遵守法規，以期嗣後納稅義務人都能誠實申報，依法納稅，政府並能取得源源不絕的財政收入。在不違反《關稅法》與《海關事後稽核實施辦法》規定之下，於 2020 年 8 月 25 日修訂《海關事後稽核作業規定》，其第 6 點第 2 款規定：「海關擇定被稽核人，應先輔導其守法自評，輔導成效不彰者，再依稽核量能實施事後稽核。」自此海關再次提升了「服務型政府」的功能。

《海關事後稽核實施辦法》第 2 條規定：「本辦法所稱事後稽核，指海關於進出口貨物放行之翌日起二年內，要求納稅義務人、貨物輸出人或其關係人（以下簡

<sup>389</sup> 陳慈陽(2004)。《憲法學》。頁 209。台北：元照。

稱被稽核人)，提供與進出口貨物有關之紀錄、文件、會計帳冊及電腦相關檔案或資料庫等，或通知其至海關辦公處所備詢，或由海關人員至其場所調查。」第 4 條規定：「海關選定事後稽核案件後，除應於進出口貨物放行之翌日起六個月內以書面通知被稽核人實施事後稽核外，應視案件需要，依下列作業程序辦理：一、執行事後稽核前，應以書面記載下列事項，通知被稽核人……。」第 9 條規定：「海關執行事後稽核案件，不得洩漏被稽核人所提供之商業機密，並不得侵犯被稽核人之合法權益。」《海關事後稽核作業規定》則對納稅義務人作更友善的規定。<sup>390</sup>

以上規定，有時候需要輔以《海關緝私條例》，其第 45-3 條規定，納稅義務人或貨物輸出人因報單申報錯誤而有第三十七條或第三十九條第二項所定情事者，「於海關、稅捐稽徵機關或其他協助查緝機關接獲檢舉、進行調查前，主動申請更正，經海關准予更正且符合下列情形之一者，於更正範圍內免予處罰：一、貨物放行前：(一) 經海關核定免驗貨物。(二) 經海關核定應驗貨物且未涉及逃避管制者，於向海關補送報單及有關文件前申請更正。但未於接獲海關連線核定通知之翌日辦公時間終了前補送者，不適用之。二、貨物放行後，未經海關通知實施事後稽核。」

<sup>390</sup>，以下摘錄第二、第六、第十四及第十六點如下：

二、本作業規定用詞，定義如下：(一) 輔導：指海關對進、出口人或被稽核人為政令宣導或請其守法自評。(二) 守法自評：指海關請具有潛在風險之進、出口人或被稽核人自我檢視評估法令遵循狀況。(三) 守法檢查：指海關對被稽核人報關紀錄、文件、會計帳冊及電腦相關檔案或資料庫之缺失檢查作業。(四) 守法評估：指海關於事後稽核結案時，對被稽核人法令遵循程度之評價，依次分為「自願且自主符合法遵」、「自願經協助符合法遵」、「經要求後符合法遵」及「經要求仍不符合法遵」。

六、擇定被稽核人應注意下列原則：(一) 避免重複稽核：……。(二) 量能稽核及輔導作業：海關擇定被稽核人，應先輔導其守法自評，輔導成效不彰者，再依稽核量能實施事後稽核。

十四、稽核人員於查核結束前，應辦理下列事項：(一) 就查得之事實及證據，給予當事人陳述意見之機會，並對當事人有利及不利事項一律注意，如陳述之事實有利於當事人時，應請其就該事實舉證。(二) 當事人之陳述與查得之事證不符，必要時得揭示查得事證再行詢問。但所查得之證據資料屬應保密或涉及利害關係人之權益者，得免予揭示。(三) 稽核程序結束時，得召開結束會議，就處理情形作成結論並製作會議紀錄。

十五、事後稽核結案時，應就被稽核人守法程度辦理總結評估並製作稽核報告：(一) 守法評估：1. 被稽核人於海關實際稽核前或實際稽核時，主動提供事證辦理補稅，且其後未發現不法或應補稅情形者，或海關實施事後稽核後，未發現不法或應補稅情形者，得列為自願且自主符合法遵。2. 被稽核人於海關實際稽核時，主動提供交易價格以外之費用或權利金等支付單證，經海關協助判斷應加計於完稅價格並辦理補稅，且其後未發現漏未加計費用者，得列為自願經協助符合法遵。3. 被稽核人於稽核案件結案前，對於海關實際稽核時要求改善之事項，均已完成，得列為經要求後符合法遵。4. 被稽核人於稽核案件結案前，未能完成海關實際稽核時要求之改善事項，或自始不願配合海關實施事後稽核，得列為經要求仍不符合法遵。

在實務作業上，「海關通知實施事後稽核」之前，會先進行《海關事後稽核作業規定》第 2 點之「(一) 輔導：指海關對進、出口人或被稽核人為政令宣導或請其守法自評。(二) 守法自評：指海關請具有潛在風險之進、出口人或被稽核人自我檢視評估法令遵循狀況。」然後請納稅義務人盡其「協力義務」，做好「法規遵守」，或者正式發函實施事後稽核時，配合海關規定辦理。我國事後稽核法規遵守輔導，並沒有中國大陸海關的「價格磋商」制度，一切以「合法證據」為基準，兼顧維護納稅義務人利益與國家財政收入。

## 貳、法治國原則：納稅者權利保護

兩岸關稅法制最大的差異就是，我國之《納稅者權利保護法》自 2017 年 12 月 28 日正式施行後，《關稅法》即受到更嚴格地規範；相對地，中國大陸非但沒有納稅者權利保護的相關法規，《中華人民共和國進出口關稅條例》也尚未完成由人民代表大會或其常務委員會立法，提升至「法律」位階，仍屬由國務院制定修訂的「二級法」。

葛克昌認為：「稅捐稽徵法作為稅法通則性規定，不僅包括稽徵程序，亦即於稅法一般法律原則、稅法解釋適用及稅捐債務法總則，稅捐救濟法等均非關稅法所能規定完整者，理應視其性質，於關稅法未有特別規定者適用之。不得拘泥於稅捐稽徵法第 2 條法條文字『本法所稱稅捐，……但不包括關稅及礦稅。』而應探討立法意旨及個別規定體系解釋。」<sup>391</sup>《納稅者權利保護法》之公布施行，葛克昌認為：「不僅在形式上相較於稅捐稽徵法第一章之一增訂之納稅義務人權利之保護專章規定，為專法規範，質與量均有所擴充。特別明訂關於納稅者權利之保護為特別法，優先適用本法（本法第 1 條第 2 項）得以擺脫稅捐稽徵法之束縛，例如關稅及不必因稅捐稽徵法第 2 條規定不包括關稅，而得以阻礙適用本法。」<sup>392</sup>

《納稅者權利保護法》的施行對海關影響重大，尤其在法規執行上，導致業務面諸多的改變與精進。以下擇要敘明相關部分與本文觀點。

<sup>391</sup> 葛克昌（2018）。《納稅者權利保護法析論》。註腳 2，頁 1-2。台北：元照。

<sup>392</sup> 同上註。葛克昌（2018）。頁 1。



## 一、租稅優惠

租稅優惠向來是各國重要的財經與社會政策工具，以及國際經貿體系運作的重要環節。惟租稅優惠犧牲平等原則，需要有正當理由。釋字第 565 號解釋理由略以：「憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許。」

葛克昌認為：「民生福利國家應優先照顧社會弱者，……經濟目的之稅捐優惠大行其道，致社會貧富不均加鉅，而須對立法加以限制。」<sup>393</sup>《納稅者權利保護法》第 6 條：「稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度。」；「前項租稅優惠之擬訂，應舉行公聽會並提出稅式支出評估。」即為對租稅優惠立法加以限制，包括「租稅優惠應附期限」、「租稅優惠禁止過度」，以及「租稅優惠須經稅式支出評估」。此外，第 6 條立法理由一為：「有關稅捐優惠措施，難免違反課稅公平原則，因此應以達成政策目的所必要的合理手段為限，亦即應符合比例原則，以免過於浮濫。且應明定實施年限，並舉行公聽會提出稅式支出評估，俾檢驗租稅優惠之成效。」亦即，「應以達成政策目的所必要」、「符合比例原則：合理手段」。

我國《關稅法》兼具「稅法」與「經濟法」性質。有關租稅優惠部分，葛克昌認為：「廣義稅法下，則所有租稅優惠均為稅法。但學理大多以量能平等負擔為稅法結構性原則，例如釋字第 597 號所謂『各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則』始為稅法，則犧牲量能原則之租稅優惠，則應歸於經濟法、社會法與環保法等。惟釋字第 346 號解釋及明定『憲法第 19 條規定人民依法律納稅之義務，係指有關納稅之義務應以法律定之，並未限制應規定於何種法律。』即不限於稅法。」<sup>394</sup>因此我國《關稅法》與國際條約、協定等不論屬於「稅法」或「經濟法」

<sup>393</sup> 葛克昌（2018）。《納稅者權利保護法析論》。頁 37。台北：元照。

<sup>394</sup> 同上註。葛克昌（2018）。頁 40。

性質，有關租稅優惠部分均應受規範。《納稅者權利保護法》第 6 條立法理由二為：「相同規定已於稅捐稽徵法第十一條之四<sup>395</sup>明文規範，鑒於本法為納稅者權利保護之基本法，爰於本法明定上開原則。」從而《關稅法》亦在《納稅者權利保護法》規範之列。

就我國而言，關稅優惠有以下類型：(一)WTO「最惠國待遇」<sup>396</sup>、「國民待遇」<sup>397</sup>與租稅減讓等會員義務；(二)自由貿易協定、區域貿易協定，及其他國際協定與條約所定租稅優惠；(三)自由貿易港區等各種保稅區之租稅優惠；(四)稅則稅率調整；(五)關稅機動稅率調整。各種類型之關稅優惠，對於「租稅優惠應附期限」、「租稅優惠禁止過度」，以及「租稅優惠須經稅式支出評估」三原則，有些優惠一經確定，實際上難以確定其「終期」，例如(一)至(四)類型。其次，國際經濟環境複雜，情勢變動不居，各類型租稅優惠在「公聽會」與「稅式支出評估」方面均有實務上的困難。是以，就關稅優惠而言，《納稅者權利保護法》第 6 條難以落實，似宜採例外規定或授權條款補強。

## 二、實質課稅原則與非常規交易

葛克昌認為：「稅法係複雜之實體法與程序法之集合體，為確保稅捐負擔公平，須盡可能掌握納稅人多層面生活事實(課稅原因事實)，稅法解釋與法律補充，須將不斷變動之生活事實納入考量，並與憲法價值觀相協調。」<sup>398</sup>海關所遭遇的非常規交易主要為「跨國企業移轉訂價」，而且隨著全球化發展，有越來越普遍趨勢。移轉訂價(Transfer Pricing)主要係跨國企業利用在其全球各地之分支機構及控股、結盟或其他特殊關係，採取「非常規交易」方式操作貨品移轉時之價格，以調控損益以及其他目的之一種手段。因其涉及到國際租稅，亦引發經濟合作發展組織(OECD)及聯合國(UN)等國際組織賦予高度關注。其中，OECD 2013

<sup>395</sup> 《稅捐稽徵法》第 11 條之 4，於 2018 年 11 月 6 日刪除。

<sup>396</sup> 「最惠國待遇」(Most Favoured Nation, MFN)，WTO 稱為「非歧視原則」或「無差別待遇原則(Non-discrimination principle)」，係指締約國一方現在和將來給予任何第三國在貿易、關稅、航運、公民法律地位等優惠和豁免，也都給予締約國對方國家。

<sup>397</sup> 「國民待遇」(National treatment)，係指「外國人與當地居民享有同等的待遇。」根據國民待遇原則，如果一個國家將特定的權利、利益或特權授予自己的公民，也必須將這些優惠給予處在該國的他國公民。

<sup>398</sup> 葛克昌(2018)。《納稅者權利保護法析論》。頁 47。台北：元照。

年發布之《稅基侵蝕與利潤移轉行動計畫；BEPS》(The final reports of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting ("BEPS") project)已陸續生效。<sup>399</sup>惟「跨國企業移轉訂價」通過「會計帳務轉移」與「金融工具支付」的複雜操作，所涉及的「事實認定」極為困難。

《納稅者權利保護法》第7條規定：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」；「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」；「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。……。」；「前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」；「納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」；「稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或關係人有第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。……」其立法理由略以：「按稅捐之核課，應依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之……。納稅者不選擇稅法上通常之法律形式，卻以取巧方式、迂迴行為或非常規之法律形式，以避免稅捐構成要件的滿足，而減輕其稅負。此情形即屬故意濫用法律形式，規避稅捐之行為，並無值得保護之信賴利益……對於租稅規避與稅捐構成要件事實之認定，稽徵機關負有舉證責任，惟納稅人協力義務不因此而免除……調整，應按交易常規或查得資料為之……。稅捐規避雖非屬違法行為，而與違背稅法上誠實義務之逃漏稅違法行為有間，但性質上屬於鑽法律漏洞之脫法行為。於法理上亦無容許納稅者得主張其脫法行為，以獲取實質經濟利益之可能，主管機關應依處罰法定原則進行調整補稅……。」

想要掌握「跨國企業移轉訂價」的「非常規交易」以認定是否為「租稅規避」行為，並不容易。在國際間，循「正當法律程序」取得合法「證據力」有相當程度的困難與成本。況且，《納稅者權利保護法》第10條規定：「主管機關應主動提

<sup>399</sup>王昭銘(2016)。〈「2016 國際租稅研討會」札記〉。《財政園地》48期。頁6-10。台北：財政人員訓練所。

供納稅者妥適必要之協助，並確保其在稅捐稽徵程序上受到正當程序保障。」第 11 條規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。」；「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」；「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員違法調查所取得之證據，不得作為認定課稅或處罰之基礎……。」；「稅捐稽徵機關為稅捐核課或處罰前，應給予納稅者事先說明之機會。……。」亦即，海關必須恪遵「正當法律程序」、「職權調查主義」與「承擔最終之證明責任」。

### 三、推計課稅

《納稅者權利保護法》第 14 條規定：「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。」；「稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。」；「推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。」；「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」推計課稅的立法理由為：「(一) 按推計課稅之正當性在於達成租稅公平之目的。於課稅資料難以調查時，以間接證據推估稅額。依此項推計核定方法推計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。此為司法院大法官釋字第 218 號解釋所肯認。基於量能課稅與實質課稅原則，稅捐稽徵機關以核實認定課稅基礎實額為原則，僅於無法進行實額課稅情形，始准予推計課稅。並為確保推計課稅程序透明公開，稅捐稽徵機關應以書面敘明推計依據及計算資料……。(二) 推計課稅應致力發現最大概然性的正確結果，應盡可能接近實額課稅之真實。推計課稅的結果必須具有說服力、經濟上可能，所採用的推計方法本身合理，始為適當……。(三) 推計課既係以間接證據推估稅額，其自有多種推估之可能，惟推計課稅之目的仍在核定最接近實額之真實稅額，稽徵機關應選擇最能貼近實額之方法為之……。(四) 推計課稅適用之對象僅為課稅之事實，以確保國家債權有效實現及維護課稅公平，性質上不應及於稅捐處罰之認定，蓋處罰應以明確之事實為基礎，自不許以證明度較低之推計方式為之……。」



《關稅法》第 29 條第 1 項及第 2 項：「從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根據。」；「前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格。」海關完稅價格，除了依實付或應付之交易價格核估之外，其他估價方式均屬「推計課稅」。

海關所面對的進口貨物既多且雜，所處理的報單量龐大，實在難以一一查證來自世界各地的每一筆貨物之實際「交易價格」。以往的海關可以使用「稅冊」或「官定價格」作為依據逕行核課，如今必須查證實際交易價格方得以核估海關完稅價格。海關對納稅義務人申報之實付或應付交易價格有疑問時，如果無法透過查證（例如，納稅義務人及其關係人協力提供，海關、經濟部或外交部駐外人員查得，依法取得金融機構的資金往來紀錄，以及市場可靠商情等），經常「於課稅資料難以調查時，以間接證據推估稅額。」稅捐稽徵機關為確保國家債權有效實現及維護課稅公平，以核實認定課稅基礎實額為原則，應盡調查義務，不受當事人主張之拘束；當事人則應盡協力義務。「有憑有據」如不可得，以間接證據推估稅額時，則應力求客觀、合理，確保推計課稅程序透明公開，對當事人有利不利事項一律注意，盡可能接近實額課稅之真實。更重要的是，必須「切實保障納稅人的基本權……違反基本權及涉及基本權之法規定，所取得之證據須予排除。」<sup>400</sup>既不能違法取證，更不能侵害人權。

### 參、正義：兒童色情物品

「在法律經濟學、制度經濟學以及國際關係理論之新自由制度主義的倡議下，自由化、解除管制、除罪化與民營化等議題與作為，自二十世紀末風起雲湧。加以資訊、通信、生物與新材料等科技進步之推波助瀾，興起了『新經濟』，更促使『全球化』邁入新紀元。無疑的，此一除罪化與解除管制風潮也深深地影響了我國的法規。」<sup>401</sup>我國於 1967 年 7 月 25 日制定《關稅法》第 45 條規定：「左列違禁品，除法令另有規定外，不得進口：……三、有傷風化之書刊、畫片及誨淫

<sup>400</sup> 葛克昌(2018)。《納稅者權利保護法析論》。頁 354。台北：元照。

<sup>401</sup> 王昭銘(2007)。〈兒童色情物品走私入罪化政策芻議〉。《今日海關》季刊 43 期。頁 53-57。

物品。」2001年10月12日修正，移列為第61條，條文內容維持不變。2004年4月13日，全文修正第15條，規定：「下列物品，不得進口：一、偽造或變造之貨幣、有價證券及印製偽幣印模。二、侵害專利權、商標權及著作權之物品。三、法律規定不得進口或禁止輸入之物品。」刪除了「有傷風化之書刊、畫片及誨淫物品」不得進口之規定。其修正理由為：「一、本條為原條文第六十一條移列。……四、進口之出版品是否有傷風化，執行認定上有其困難，復按刑法第二百三十五條已明定散布、播送或販賣猥褻物品之處罰，相關有傷風化書刊或誨淫物品，宜回歸刑法規範，爰刪除原條文第三款。」此一解除管制政策未慮及「兒童色情物品」，殊值探究，研析如下：

#### 一、問題情境：經濟、文化、心理疾患

經濟因素致使有些國家的兒童淪為性奴隸或性剝削的對象。至於富裕社會裡存在之對兒童性剝削，除了經濟因素，主要還有文化和心理疾病問題。例如，古代少數墮落貴族仕紳狎褻童男童女之現象，並沒有因為社會富裕而趨於消除，反而是飽暖思淫慾，隨著富裕而叢生蔓延。變童的癖好在古希臘就已流行。在中國，關於「龍陽之癖」、「斷袖分桃」之人與事歷來時有所聞。變童癖與戀童癖是兒童色情中非常特殊之問題。因其通常含括了色情物品、雛妓、援助交際；此外，因變童與戀童癖者之心理、精神或癖好問題，往往對兒童造成嚴重傷害。兒童的無知與缺乏抵抗力，使得因變童癖與戀童癖者之剝削與迫害而造成的犯罪問題，例如性虐待、傷害和兇殺事件等，在種種兒童色情問題中顯得最為嚴重。因此，對兒童施以必要的防範與保護係政府應為的任務。<sup>402</sup>

#### 二、價值性原則：正義

臺灣當前的正義觀與法律規範，在酒醉駕駛、走私毒品、勒贖殺人與組織犯罪等方面的價值標準是「零容忍」。同樣地，「兒童性剝削」也是不能容忍的。據此而論，具有導致犯罪之虞以及已成犯罪成果的「兒童色情物品」也應「不論多寡」皆「不得進口」。「兒童色情物品」並不僅只於單純的「誨淫物品」。再者，「進口」並不等於「散布、播送或販賣」。逕行刪除了「有傷風化之書刊、畫片及誨淫

---

台北：財政部關稅總局。

<sup>402</sup> 王昭銘(2007)。〈兒童色情物品走私入罪化政策芻議〉。《今日海關》季刊43期。頁53-57。

物品」不得進口之規定，卻沒有銜接刑法第 235 條的「配套措施」，顯然考慮不周。儘管現今數位化與網路傳輸當道，然而還是有許多兒童色情物品會落實到有形的「具體物」，甚至有些物品無法「虛擬化」與「數位化」或以數位化產品替代。從而這些實體物品在跨國境流通時，和走私毒品、武器彈藥與人體一樣，都應加以阻絕於境外，查緝於關口，處罰其犯行。

### 三、《兒童權利公約》<sup>403</sup>與《兒童及少年性剝削防制條例》

聯合國《兒童權利公約》前言強調：「體認人類家庭所有成員的固有尊嚴及其平等與不可剝奪的權利，乃是世界自由、正義及和平的基礎；……兒童因身心尚未成熟，因此其出生前與出生後均需獲得特別之保護及照顧，包括適當之法律保護；」2017 年 5 月 17 日總統華總一義字第 10600057601 號令公布《兒童權利公約》，並依據我國《兒童權利公約施行法》第 10 條規定，溯自 2014 年 11 月 20 日生效。有關兒童保護的法律規範允應重新檢視與時俱進。

台灣世界展望會指出，聯合國人類權益組織「嚴格禁止一切形式的販售兒童、迫使兒童賣淫和兒童色情之類的行為」，凡是購買、提供兒童色情交易，或是引誘兒童做出色情表演的任何行為，不論是否涉及金錢交易都是違法的。<sup>404</sup>其〈台灣世界展望會兒童及成人保護政策〉強調，性剝削<sup>405</sup>代表任何利用弱勢處境、權力不等或信任換取性行為的方式，包括但不限於透過性剝削而獲得金錢、社會或政治利益。<sup>406</sup>

根據聯合國《兒童權利公約》(Convention on the Rights of the Child) 第 34 條及 35 條，主張「兒童應該受到保護，免被利用進行各類色情活動和免遭性侵害。」

---

台北：財政部關稅總局。

<sup>403</sup> 聯合國大會 1989 年 11 月 20 日第四十四／二十五號決議通過並開放給各國簽字、批准和加入生效；按照第 49 條規定，於 1990 年 9 月 2 日生效。中華民國一百零六年五月十七日總統華總一義字第 10600057601 號令公布「兒童權利公約」，並依據我國「兒童權利公約施行法」第 10 條規定，溯自 2004 年 11 月 20 日生效。

<sup>404</sup> 台灣世界展望會。2021/04/07。〈貧窮這個名詞，在世界各個角落裡成為一種欺凌兒童、施暴的理由〉[https://www.worldvision.org.tw/02\\_news/news\\_inner.php?mid=577](https://www.worldvision.org.tw/02_news/news_inner.php?mid=577) (2021/7/21 檢索)。

<sup>405</sup> 性剝削行為係指我國刑法第 228 條所規範之利用權勢或機會為性交或為猥褻之行為，以及兒童及少年性剝削防制條例第 2 條所規範之兒童或少年性剝削行為。

<sup>406</sup> 台灣世界展望會。〈台灣世界展望會兒童及成人保護政策〉。2019 年 01 月 11 日第四次修正 [https://vms2.worldvision.org.tw/light\\_affidavit.php?sendtype=2](https://vms2.worldvision.org.tw/light_affidavit.php?sendtype=2) (2021/7/21 檢索)。

其條文為<sup>407</sup>：「第三十四條（保護避免受到性剝削）：「簽約國保證要保護兒童不受任何型態的性剝削和性迫害。因此簽約國應採取包括國內、兩國之間，或多國之間之適當措施，以防止下列事情發生：一、引誘或強迫兒童從事非法之性行為。二、剝削並利用兒童從事賣淫或其他違法之性工作。三、剝削並利用兒童從事色情表演或作為色情之題材。」」第三十五條（防止誘拐、買賣、交易）：簽約國應採取一切適當之國內、兩國間或多國之間之措施，防止兒童受到任何方式或任何目的之誘拐、買賣或交易活動。」

依我國《兒童及少年性剝削防制條例》第 2 條規定：「兒童或少年性剝削係指下列行為之一：使兒童或少年為有對價之性交或猥褻行為；利用兒童或少年為性交、猥褻之行為，以供人觀覽；拍攝、製造兒童或少年為性交或猥褻行為之圖畫、照片、影片、影帶、光碟、電子訊號或其他物品；使兒童或少年坐檯陪酒或涉及色情之伴遊、伴唱、伴舞等行為。」隨著科技進步，《兒童及少年性剝削防制條例》在 2017 年納入兩種新型態的犯罪，也就是「利用兒童或少年為性交、猥褻之行為，以供人觀覽」、「拍攝、製造兒童或少年為性交或猥褻行為之圖畫、照片、影片、影帶、光碟、電子訊號或其他物品」。這兩種性剝削犯罪，必須加重刑罰。<sup>408</sup>

#### 四、兒童色情物品

##### （一）我國現行關於「兒童色情物品」之解釋

1. 大法官釋字第 407 號對「猥褻出版品」解釋略以：猥褻出版品，乃指一切在客

---

<sup>407</sup> “*Convention on the Rights of the Child*”

Adopted and opened for signature, ratification and accession by General Assembly resolution 44/25 of 20 November 1989 entry into force 2 September 1990, in accordance with article 49.

##### Article 34

States Parties undertake to protect the child from all forms of sexual exploitation and sexual abuse. For these purposes, States Parties shall in particular take all appropriate national, bilateral and multilateral measures to prevent:

- (a) The inducement or coercion of a child to engage in any unlawful sexual activity;
- (b) The exploitative use of children in prostitution or other unlawful sexual practices;
- (c) The exploitative use of children in pornographic performances and materials.

##### Article 35

States Parties shall take all appropriate national, bilateral and multilateral measures to prevent the abduction of, the sale of or traffic in children for any purpose or in any form.

聯合國兒童基金會 <https://www.unicef.org/child-rights-convention> (2021/7/21 檢索)。

<sup>408</sup> 張益勤(2020)。〈兒少網路性剝削 | 「每一張私密照都是長久傷害」兒少團體籲修法加重刑罰〉《親子天下》2020-07-29。 <https://flipedu.parenting.com.tw/article/6034> (2021/7/21 檢索)。

觀上，足以刺激或滿足性慾，並引起普通一般人羞恥或厭惡感而侵害性的道德情感，有礙於社會風化之出版品而言。猥褻出版品與藝術性、醫學性、教育性等出版品之區別，應就出版品整體之特性及其目的而為觀察，並依當時之社會一般觀念定之。又有關風化之觀念，常隨社會發展、風俗變異而有所不同，主管機關所為釋示，自不能一成不變，應基於尊重憲法保障人民言論出版自由之本旨，兼顧善良風俗及青少年身心健康之維護，隨時檢討改進。

2.《兒童及少年性剝削防制條例》第 2 條規定：「本條例所稱兒童或少年性剝削，係指下列行為之一：……三、拍攝、製造兒童或少年為性交或猥褻行為之圖畫、照片、影片、影帶、光碟、電子訊號或其他物品。……。」

(二) 國際刑警組織 (International Criminal Organization) 定義：所謂兒童色情係指：「兒童性剝削的視覺描繪，其重心為兒童之性行為及性器官。」

(三) 《美國聯邦法典》第十八章 Sec. 2256，所謂兒童色情係指：「任何視覺描繪，包括照片、影片、錄影帶、圖片或電腦或電腦合成之影像或圖片，經由電子、機械或其他方式製造，而有明顯之性行為者，其 (A) 製造涉及利用未成年人為明顯之性行為者；(B) 視覺描繪，或看似為視覺描繪未成年人為明顯之性行為者；(C) 視覺描繪係經由製作、改編或修正而呈現可得確認之未成年人為明顯之性行為者；(D) 宣傳、散布、推廣或以類似手法呈現以傳達未成年人為明顯之性行為之視覺描繪之印象者。」

(四) 香港《防止兒童色情物品條例》之第 2 條釋意，兒童色情物品指：「(a) 對兒童或看似兒童的人作色情描劃 (pornographic depiction) 的照片、影片、電腦產生的影像或其他視像描劃，不論它是以電子或任何其他方式製作或產生，亦不論它是否對真人而作的描劃，也不論它是否經過修改；或 (b) 收納 (a) 段提述的照片、影片、影像或描劃的任何東西；並包括以任何方式貯存並能轉為 (a) 段提述的照片、影片、影像或描劃的資料或數據，以及包含上述資料或數據的任何東西。」

## 五、走私「兒童色情物品」之「進口管制」問題

兒童色情物品可能對兒童構成嚴重傷害，因為：「(一) 兒童色情物品令有戀童癖好者覺得與兒童發生性行為是正常的行為；(二) 它激起犯罪者的性幻想而促使其犯罪；(三) 這類物品可用來唆使和誘惑兒童；(四) 在製作涉及真人的兒童

色情物品時，該兒童受到侵犯。<sup>409</sup>

因此，兒童色情製品在全球絕大多數的司法管轄區都是非法並受到審查的。<sup>410</sup>我國目前的處罰規範為：(一)《刑法》第 235 條，略以：「散布、播送或販賣猥褻之文字、圖畫、聲音、影像或其他物品，或公然陳列，或以他法供人觀覽、聽聞者，……意圖散布、播送、販賣而製造、持有……。前二項之文字、圖畫、聲音或影像之附著物及物品，不問屬於犯人與否，沒收之。」(二)《兒童及少年性剝削防制條例》第 36 條略以：「拍攝、製造兒童或少年為性交或猥褻行為之圖畫、照片、影片、影帶、光碟、電子訊號或其他物品，……招募、引誘、容留、媒介、協助或以他法，使兒童或少年被拍攝、製造……以強暴、脅迫、藥劑、詐術、催眠術或其他違反本人意願之方法，使兒童或少年被……意圖營利犯前三項之罪者，……。第一項至第四項之物品，不問屬於犯罪行為人與否，沒收之。」

通常旅客「攜入」或後送行李「進口」純屬「自用而持有」，以及進口人為自用而「進口」之兒童色情物品，既非《刑法》第 235 條「散布、播送或販賣」、「公然陳列，或以他法供人觀覽、聽聞」、「意圖散布、播送、販賣而製造、持有」，亦非《兒童及少年性剝削防制條例》第 36 條之「拍攝、製造」、「使……被拍攝、製造」等幾類行為所產生的「標的物」，而得為「沒收」。亦即，除非我國法律「直接將持有兒童色情製品定為違法」，海關對於「兒童色情物品」不能禁止其進口或攜入。2004 年刪除「有傷風化之書刊、畫片及誨淫物品」不得進口之規定，其修正理由為：「……四、進口之出版品是否有傷風化，執行認定上有其困難，復按刑法第二百三十五條已明定散布、播送或販賣猥褻物品之處罰，相關有傷風化書刊或誨淫物品，宜回歸刑法規範，爰刪除原條文第三款。」事實上，「兒童色情物品」是相當容易認定的，例如國際刑警組織認為：「其重心為兒童之性行為及性器官。」再者，刑法第 235 條僅明定散布、播送或販賣猥褻物品之處罰，以及因各項犯罪

<sup>409</sup> 參照加拿大最高法院於 2001 年 1 月 26 日就 R. V. Sharpe 案件發出的判詞。

<sup>410</sup> 「截至 2008 年，國際刑警組織的 187 個成員國或地區中有 94 個制訂了針對兒童色情製品的法律，這還不包括那些完全禁止任何色情製品的國家或地區。在這 94 個制訂專門法的國家或地區裡，有 58 個國家或地區直接將持有兒童色情製品定為違法，而不考慮其是否分發這些製品。在幾乎所有的西方國家裡，分發或持有兒童色情製品都是刑事犯罪。一項廣泛的運動旨在推動兒童色情製品刑事定罪全球化，這項運動的推動者包括聯合國和歐盟執委會。」維基百科。<https://zh.wikipedia.org/wiki> (2021/7/22 檢索)。

行為(如拍攝、製造、公然陳列行為)所形成之標的物科處「沒入之」，但未對單純「持有(管有)」而為禁止或處罰。



關於「走私」淫穢物品，參據《中華人民共和國刑法》第 152 條第 1 項規定：「以牟利或者傳播為目的，走私淫穢的影片、錄像帶、錄音帶、圖片、書刊或者其他淫穢物品的，處三年以上十年以下有期徒刑，並處罰金；情節嚴重的……。」我國《刑法》既未對「走私兒童色情物品」加以規範，經衡量法益，並參酌他國法例，本文認為應於《關稅法》第 15 條不得進口之物品中回復但改為「兒童色情物品」乙項。其次，亦可透過於「懲治走私條例管制物品項目及數額」中增列兒童色情物品乙項；或者，應通盤研議訂定「管有及走私兒童色情物品」之罪刑。期使能將兒童色情對社會及兒童的傷害降至最低。

#### 肆、正義：WTO 一般例外

曹俊漢教授於〈全球治理：WTO 對行政機制與司法救濟的挑戰〉一文中認為：「參加 WTO 令我們正視一種存在的現實，那就是政府制定公共政策時，受到了 WTO 規則的各種約制，這種情形有弱化國家主權行使的作用。國家行為顯然受到國際行為的限制。」<sup>411</sup>雖然 WTO 對其會員課以許多義務，但也開放了許多例外規定，賦予會員部分政策自主權，例如 GATT1994<sup>412</sup>第 24 條的自由貿易區和關稅同盟是「最惠國待遇」的例外；政府採購和補貼是「國民待遇原則」的例外；第 6 條的反傾銷稅和反補貼稅是「關稅約束」的例外；第 12 與第 18 條的國際收支平衡措施以及第 19 條的保障措施的「普遍禁止數量限制」的例外。其中最主要的例外是第 20 條的「一般例外」，向為各國關務政策所重視。

GATT1994 第 20 條則規定了「一般例外」，其條文主要內容，略以：「如果下列措施的實施在條件相同的各國間不構成武斷的或不合理的差別待遇，或構成對國際貿易的隱蔽限制，締約方可以採用或加強以下措施：(a) 保護公共道德所必

<sup>411</sup> 曹俊漢，〈全球治理：WTO 對行政機制與司法救濟的挑戰〉，收於氏著，《行政現代化的迷思：全球化下台灣行政發展面臨的挑戰》，頁 242，韋伯，2003。

<sup>412</sup> WTO 成立時，GATT 各協定全數併納入 WTO 規範，承接自 GATT 的所有法律文本稱為《GATT 1994》，亦即通稱的「貨物貿易協定」。

要者；(b) 保護人類、動物或植物之生命或健康所必要者；…… (e) 關於監獄人犯之產品者；…… (g) 與保護可用竭的自然資源有關，並與限制國內生產或消費一同實施者；……。」



基於 GATT 第二十條之「一般例外」，美國於諸如《海洋哺乳類動物保護法》(the Marine Mammal Protection Act) 等各項法令與政策廣為利用，至於關稅法 (Tariff Act of 1930) 亦善用此一例外規定，其中，關稅法之§1305 (immoral article) 規定了「不道德物品」之禁止進口；於§1337 (Unfair practices in import trade) 規範「貿易之不當競爭」；於§1307 (convict-made goods) 規定了勞改犯人產製產品之禁止進口；於§1308 (Prohibition on importation of dog and cat fur products) 規定了貓狗皮毛之禁止進口。<sup>413</sup> 例如，GATT 第 20 條 (a) 款實踐於《美國法典》 TITLE 19. CHAPTER 4. 《關稅法；Tariff Act of 1930》 SUBTITLE II. Part I. § 1305，亦即第 19 編；第 4 章；第 2 分章；第 1 部分；第 1305 節，規範了「不道德物品」之禁止進口 (Immoral articles; importation prohibited) 相關規定，其 (a) 小節規定：

禁止任何人從外國進口，任何含有倡議或煽動與美國為敵的叛國或暴動行為，或強行對抗美國法律，或在美國境內對生命或人身安全構成威脅，或淫穢之任何書籍、手冊、文件、書寫品、廣告品、通告、印刷品、相片、圖片，或其他在紙上或其他材質上之呈現品、形體、影像；或任何淫穢或不道德之鑄造物、工具或其他物品；或任何毒品、管制藥品或任何可以造成非法墮胎之藥品；或任何彩券或任何可能被用作印刷彩券之紙張或任何彩券廣告。上述物品不得單獨或夾藏在其他准許進口貨物中入境。所有上述物品（一經查獲）……全部予以扣留併沒收。<sup>414</sup>

<sup>413</sup> 王昭銘(2009)。〈WTO 一般例外在美國與我國關稅法之實施與檢視〉。《今日海關季刊》52 期。頁 29-35。台北：財政部關稅總局。

<sup>414</sup> (a) Prohibition of importation : All persons are prohibited from importing into the United States from any foreign country any book, pamphlet, paper, writing, advertisement, circular, print, picture, or drawing containing any matter advocating or urging treason or insurrection against the United States, or forcible resistance to any law of the United States, or containing any threat to take the life of or inflict bodily harm upon any person in the United States, or any obscene book, pamphlet, paper, writing, advertisement, circular, print, picture, drawing, or other representation, figure, or image on or of paper or other material, or any cast, instrument, or other article which is obscene or immoral, or any drug or medicine or any article whatever for causing unlawful abortion, or any lottery ticket, or any printed paper



GATT 第 20 條向來以「違禁品」名稱落實在我國關稅法，茲舉 1967 年 7 月 25 日制定，2001 年 10 月 31 日修正公布之關稅法為例，其第四章為「違禁品」專章，其第 61 條規定：「下列違禁品，除法令另有規定外，不得進口：一、偽造之貨幣、證券、銀行鈔券及印製偽幣印模。二、賭具及外國發行之獎券、彩票或其他類似之票券。三、有傷風化之書刊、畫片及誹淫物品。四、宣傳共產主義之書刊及物品。五、侵害專利權、圖案權、商標權及著作權之物品。六、依其他法律規定之違禁品。」上揭規定於 2004 年 5 月 5 日修正公布實施之關稅法，取消「違禁品」專章並修改為第 15 條，規定如下：「下列物品，不得進口：一、偽造或變造之貨幣、有價證券及印製偽幣印模。二、侵害專利權、商標權及著作權之物品。三、法律規定不得進口或禁止輸入之物品。」

相對於各國之多方利用此一例外規定，並經常導致爭議而於 WTO 興訟，我國關稅法第 15 條規定則顯得相對簡略且過於保守，幾乎可說是棄守 WTO/GATT 第 20 條「一般例外」規定。例如，有關侵害人權的產製品的進口管制<sup>415</sup>，或有關永續發展的措施。或者說，當時提議刪除關稅法「違禁品」專章與內容者，也許不知或者忽略了其與 WTO/GATT 第 20 條「一般例外」規定的精神與關係。與此類同的是，我國關務政策制定與關稅法的修正，往往忽視了價值性原則的重要性。

## 伍、永續發展：廢棄物、邊境稅捐調整、碳邊境調整機制

我們《只有一個地球》<sup>416</sup>，永續發展(sustainable development)已成為多數國家

---

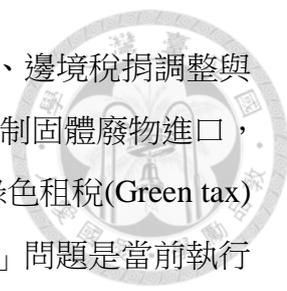
that may be used as a lottery ticket, or any advertisement of any lottery. No such articles whether imported separately or contained in packages with other goods entitled to entry, shall be admitted to entry; and all such articles .....shall be subject to seizure and forfeiture.....

<sup>415</sup> 例如，美國關稅法 TITLE 19. CHAPTER 4. SUBTITLE II. Part I. § 1307，亦即第 19 編；第 4 章；第 2 分章；第 1 部分；第 1307 節，規範勞改犯人產製產品之禁止進口（convict-made goods; importation prohibited）相關規定：

All goods, wares, articles, and merchandise mined, produced, or manufactured wholly or in part in any foreign country by convict labor or/and forced labor or/and indentured labor under penal sanctions shall not be entitled to entry at any of the ports of the United States, and the importation thereof is hereby prohibited,.....

在外國，全部或部分由罪犯勞作，或/及因受懲處之強迫勞作或/及服務契約勞作，所開採、生產或製造之財貨、器具、物品和商品，不得在於美國任何口岸入境，並禁止進口。

<sup>416</sup>《只有一個地球》“Only One Earth” (ISBN 039330129X)，是一本由英國經濟學家芭芭拉·沃德 (Barbara Mary Ward)和美國微生物學家勒內·杜博斯(René Dubos)，受聯合國人類環境會議秘書長



努力的目標。其中與海關邊境管理有關的是廢棄物、綠色租稅、邊境稅捐調整與「碳關稅」，亦即「碳邊境調整機制」。近年來，中國大陸嚴格管制固體廢物進口，廢棄物問題也深深困擾著我國海關、環保署與貨棧業者。其次，綠色租稅(Green tax)議題已興起數十年，最近最引起關注的是「碳關稅」。「廢棄物」問題是當前執行措施，「碳關稅」則是即將面臨的挑戰。此外，「瀕危野生動植物保護」也是有關永續發展的海關重要執行管制事項。

## 一、廢棄物

《中華人民共和國刑法》第 152 條規範兩項與 WTO 一般例外有關的海關職責。該法條第 1 項規定：「以牟利或者傳播為目的，走私淫穢的影片、錄像帶、錄音帶、圖片、書刊或者其他淫穢物品的，處三年以上十年以下有期徒刑，並處罰金；情節嚴重的……。」前已論及。同法條第 2 項規定：「逃避海關監管將境外固體廢物、液態廢物和氣態廢物運輸進境，情節嚴重的，處五年以下有期徒刑，並處或者單處罰金；情節特別嚴重的，處五年以上有期徒刑，並處罰金。」同樣是大陸海關重要監管與查緝項目。《中華人民共和國固體廢物污染環境防治法》第 5、18、24、25 及 26 條等與海關之邊境管理有關。《中華人民共和國海關法》第 40 條規定：「國家對進出境貨物、物品有禁止性或者限制性規定的，海關依據法律、行政法規、國務院的規定或者國務院有關部門依據法律、行政法規的授權作出的規定實施監管。具體監管辦法由海關總署制定。」據此，大陸海關制定了《固體廢物進口管理辦法》與《進口可用作原料的固體廢物檢驗檢疫監督管理辦法》。我國則於《關稅法》第 15 條規定：「下列物品，不得進口：……三、法律規定不得進口或禁止輸入之物品。」並於《廢棄物清理法》第 38 條第 3 項、第 5 項規定訂定之《事業廢棄物輸入輸出管理辦法》第 3 條規定：「廢棄物之輸入、輸出、過境及轉口，應依本辦法規定申請許可後，始得為之。但經中央主管機關依本法第三十八條第四項規定公告之廢棄物種類，禁止輸入。」；「廢棄物之輸入、輸出，應於辦理貨品進出口通關手續時，……據實填報廢棄物名稱。」；「保稅倉庫、保稅工廠、物流中心、加工出口區、科學工業園區、農業科技園區及自由港區區內事業輸入（含

---

莫里斯·斯特朗(Maurice Frederick Strong)的委託創作的，討論全球環境問題的著作。

進儲)、輸出廢棄物,應依第一項規定辦理。但與國內課稅區、保稅區間之廢棄物運輸,非屬輸入、輸出行為,不適用本辦法。」;「事業、非事業及家戶產生之一般生活垃圾及其焚化灰渣,禁止輸入及輸出。」



關於廢棄物之輸入、輸出、過境及轉口,大陸海關有《中華人民共和國刑法》第 152 條可據以逕行執法。我國海關既無實質司法警察權,廢棄物入出境管制也只是各機關委託海關協力事項。跨機關之間涉及法規、職權、預算與人力運用種種問題。大陸海關嚴格執法的結果,致使遭退運的廢棄物貨櫃囤積在貨櫃集散站裡,滋生問題。我國在廢棄物入出境管制方面,確實存在著待改善的問題。

## 二、綠色租稅、邊境稅捐調整與碳邊境調整機制

綠色租稅(Green tax),泛指「環境稅」、「生態稅」和「能源稅」等與保護或改進環境和生態有關之稅費,係基於「受益者付費原則」或「使用者付費原則」徵收的稅或費。「環境稅費徵收的設計,是反映環境污染、資源耗竭等社會成本,透過正確的價格機能來抑制破壞環境、資源的經濟行為。」綠色租稅之目的在於真實反映能源使用成本,亦即污染者除負擔能源生產成本外,也應該負擔其排放污染物對他人造成的外部成本,因此綠色稅制可實現「外部成本內部化」原則。例如對浪費(製造廢棄物)課稅,對人類、社會有害的行為、物資課稅,以及依照從社會「取走」多少來付費。<sup>417</sup>環境與生態保護已然成為當今之跨國性全球共同問題,必須透過雙邊或多邊之國際條約和協定等機制來協力處理。目前,國際上已簽定了數百個多邊環境公約或協定(Multilateral Environmental Agreements, MEAs),其中數十個條約中涉及與貿易相關之條款。由於 MEAs 無法接受以關稅領域或自由貿易區為會員,因此 WTO 為我國唯一參與的場域。惟, WTO 迄今尚未有達成共識之新規範。目前,綠色租稅在關務上之作用,端在於 WTO/GATT 允許「邊境稅捐調整」。

<sup>417</sup> 王昭銘(2006)。《全球化世代之關務新觀念略述》。今日海關季刊 41 期(95.07.15)。頁 42-46。臺北:關稅總局。請參閱,楊子茵(計畫主持人)(2001)。〈我國現行稅制從事綠色租稅改革之探討〉。國科會,計畫編號: NSC90-2621-Z-305-001, 2001 年。並請參閱,徐世勳(計畫主持人)(2001)。〈我國綠色租稅改革的社經影響評估(I)〉。國科會,計畫編號: NSC90-2621-Z-002-005,

「邊境之稅捐調整，係指在貨物進口時，進口國對該進口貨物課徵相同於國內產品在該國受到之內地稅課徵；以及指在國內貨物出口時，出口國對於在國內已經繳納內地稅之產品，退還全部或部分稅額。」<sup>418</sup>邊境稅捐調整之依據，就進口而言係依「國民待遇原則」，而出口則適用關於補貼之規範。依照 GATT 第 3 條第 2 項之規定，「會員國雖不得對進口產品課徵超過國內產品之內地稅費，但卻可以課徵與國內同類產品同類之稅費，而且不問其所收得之稅捐之用途。」<sup>419</sup>此項規範為綠色租稅取得了邊境稅捐調整的依據。目前以歐盟為主的許多國家，均規劃課徵綠色租稅，至於擴大實施於進出口貨品已成為國際重要議題與歐盟目標。

「氣候變遷」是一個需要世界各國共同協力解決的全球性問題。為避免「碳洩漏」(carbon leakage)，即「產業外移至其他碳管制較為寬鬆國家或區域」，歐盟提出「碳邊境調整機制」(CBAM)，以期達到維護歐盟產業競爭力與促使貿易夥伴國減少碳排放之目標。歐洲高峰會於 2019 年 12 月通過了《歐洲綠色新政》(European Green Deal, EGD)，其中關鍵計畫為「碳邊境調整機制」(CBAM)。接著，歐盟執委會於 2021 年 7 月 14 日正式公布，預定於 2030 年降低 55% 溫室氣體排放的「55 套案」(Fit for 55) 一系列立法提案，包括「碳邊境調整機制」(Carbon Border Adjustment Mechanism, CBAM) 草案。」預計 2022 年完成立法，最快 2023 年實施，有 3 年緩衝期，2026 年起全面施行。「CBAM 系統的設計符合世界貿易組織 (WTO) 規則和歐盟的其他國際義務，其工作方式如下：歐盟進口商將購買與本應支付的碳價格相對應的碳證書，如果貨物是在歐盟的碳定價規則。相反，一旦非歐盟生產商能夠證明他們已經為在第三國生產進口商品所使用的碳支付了價格，則可以為歐盟進口商全額扣除相應的成本。CBAM 還將通過鼓勵非歐盟國家的生產商綠色生產流程來幫助降低碳洩漏的風險。」<sup>420</sup>「為了能為企業和其他國家提

---

2001 年。

<sup>418</sup> 羅昌發(2002)。《國際貿易法》。頁 100。台北。元照。

<sup>419</sup> 羅昌發(2002)。《國際貿易法》。頁 101。台北。元照。

2. GATT— Article III : National Treatment on Internal Taxation and Regulation

The products of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall not be subject, directly or indirectly, to internal taxes or other internal charges of any kind in excess of those applied, directly or indirectly, to like domestic products. Moreover, no contracting party shall otherwise apply internal taxes or other internal charges to imported or domestic products in a manner contrary to the principles set forth in paragraph 1.

<sup>420</sup> Designed in compliance with World Trade Organization (WTO) rules and other international obligations of the EU, the CBAM system will work as follows: EU importers will buy carbon certificates corresponding to the carbon price that would have been paid, had the goods been produced under the

供法律上的確定性和穩定性，碳邊境調整機制將逐步實施，最初僅適用於部分碳洩漏風險高的商品：鋼鐵、水泥、化肥、鋁和發電。從 2023 年起，進口商必須報告其商品中嵌入的排放量而無需支付財務調整的簡化 CBAM 系統將適用於選定的產品，目的是促進順利推出並促進與第三國的對話。」<sup>421</sup>「一旦最終系統在 2026 年全面運行，歐盟進口商必須每年申報其上一年進口到歐盟的商品總量中的商品數量和嵌入排放量，並交出相應數量的 CBAM 證書。」<sup>422</sup>

### 三、瀕危野生動植物保護

1975 年時正式執行的《瀕危野生動植物國際貿易公約》<sup>423</sup> (Convention on International Trade in Endangered Species of Wild Fauna and Flora, CITES)，目的主要是透過對野生動植物出口與進口限制，確保野生動物與植物的國際交易行為不會危害到物種本身的延續。中國大陸於 2006 年公布《中華人民共和國瀕危野生動植物進出口管理條例》。我國則於 2010 年 1 月修訂貿易法，增訂第 13 條之 1 瀕臨絕種動植物輸出入管理依據，並於 2010 年 8 月經濟部公告瀕臨絕種動植物及其產製品輸出入管理辦法及瀕臨絕種動植物之物種範圍。為全球社會永續發展把關，海關無疑是相當重要的管制節點。

---

EU's carbon pricing rules. Conversely, once a non-EU producer can show that they have already paid a price for the carbon used in the production of the imported goods in a third country, the corresponding cost can be fully deducted for the EU importer. The CBAM will also help reduce the risk of carbon leakage by encouraging producers in non-EU countries to green their production processes.

European Commission/Taxation and Customs Union/Green Taxation/Carbon Border Adjustment Mechanism (2021/9/18 檢索)

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/green-taxation-0/carbon-border-adjustment-mechanism\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/green-taxation-0/carbon-border-adjustment-mechanism_en)

<sup>421</sup> To provide businesses and other countries with legal certainty and stability, the Carbon Border Adjustment Mechanism will be phased in gradually and will initially apply only to a selected number of goods at high risk of carbon leakage: iron and steel, cement, fertiliser, aluminium and electricity generation. A simplified CBAM system, where importers will have to report emissions embedded in their goods without paying a financial adjustment will apply as from 2023 for selected products with the objective of facilitating a smooth roll out and to facilitate dialogue with third countries.

European Commission/Taxation and Customs Union/Green Taxation/Carbon Border Adjustment Mechanism (2021/9/18 檢索)

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/green-taxation-0/carbon-border-adjustment-mechanism\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/green-taxation-0/carbon-border-adjustment-mechanism_en)

<sup>422</sup> Once the definitive system becomes fully operational in 2026, EU importers will have to declare annually the quantity of goods and the amount of embedded emissions in the total goods they imported into the EU in the preceding year, and surrender the corresponding amount of CBAM certificates.

European Commission/Taxation and Customs Union/Green Taxation/Carbon Border Adjustment Mechanism (2021/9/18 檢索)

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/green-taxation-0/carbon-border-adjustment-mechanism\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/green-taxation-0/carbon-border-adjustment-mechanism_en)

<sup>423</sup> 由於這份公約是在美國的華盛頓市簽署的，因此又常被簡單稱呼為華盛頓公約 (Washington Convention)。

## 第四節 重要議題探討



近代以來，中國海關與教育密切相關，大陸海關在「學校教育與人才培訓」及「海關學術與出版推廣」方面正日益蓬勃，惟我國的海關教育與學術則欠缺系統性發展，亟待解決。其次，從我國海關歷史中消失的「海關招待所」與「台中海關」廳舍觀照維新的代價。最後從革新面提出《關稅法》結構重整芻議。

### 壹、海關教育與培訓

劉性仁說道：「人才一詞淵源於《詩經小雅菁菁者莪》，詩曰：『菁菁者莪，樂育材也，君子能長育人才，則天下喜樂之矣！』此係用來指用生長茂盛的植物來比喻人才的茁壯成長，希望人才能夠為天下人民所喜愛。」<sup>424</sup>

中國清朝的自強運動、外交事務與新式教育，跟海關的淵源與關係相當深厚。特別是受總稅務司赫德（R. Hart）的影響極為深遠。自強運動期間，1861年設立了外交事務衙門機構「總理各國事務衙門」。其下設有「海關總稅務司署」負責全國各海關稅收。1862年同文館設立，1866年後，辦學經費均由海關供應。「赫德深知文化教育的重要作用，在總理衙門成立之初，積極建議籌辦培養辦理外交事務人才的學校。……京師同文館（簡稱同文館）成立。……20世紀初，清朝政府中的一些有識之士，主張採取改革措施來削減洋員控制海關職權外的一些特權。為此已唐紹儀的為代表有識之士開始籌辦稅務學堂。1908年稅務學堂（1912年更名為稅務專門學校）正式宣告成立。赫德得知該校成立的消息后，感慨“結束外國人管理中國海關的日子不遠了”。」<sup>425</sup>

1908年4月，「在北京稅務開辦學堂（Customs College），專門培育華籍高級關務人才。……稅務學堂的學生從全國各地招考而來，經過四年的訓練，畢業後分發海關任職……。」<sup>426</sup>「1913年教育部依據壬子癸丑學制，承認稅務學堂為

<sup>424</sup> 劉性仁（2016）。〈大陸高教人才挖腳策略及我國的因應之道〉，《發展與前瞻學報》第11期。頁3。

<sup>425</sup> 姚永超、王曉剛（編）（2016）。《中國海關史十六講》。頁144-145。上海：復旦大學。

<sup>426</sup> 財政部關稅總局（1995）。《中華民國海關簡史》。頁80。

高等學校中的專門學校，更名為『稅務專門學校』。簡稱『稅專』。……北京稅務學堂/稅專共招收 26 個稅務專門班（學制 4 年）。遷滬後招收大學畢業生舉辦內勤訓練班，學制 1 年，前後共舉辦 6 期。抗戰前舉辦外勤班 18 期。<sup>427</sup>對日抗戰發生後稅專暫時停辦，1940 年遷至香港九龍，附設於私立香港大學內辦理。翌年，太平洋戰事爆發，學校毀於砲火，1942 年在重慶復校，1945 年在遷回上海，迄 1949 年政府遷台。<sup>428</sup>抗戰勝利後內勤、外勤班各辦 4 期。「海事班先後舉辦 13 期，1946-1947 年還辦了兩期特別班。」<sup>429</sup>國民政府遷台之後，國立政治大學「……47 [1958] 年擴大規模時，應財政部之請，設立財稅學系，以培養財政租稅方面之專門人才。為達學術分工之效，本系採分組教學方式，在一、二年級修習經濟、會計等基礎課程後，自三年級開始分為財務、稅務及關務三組專業進修，以收理論實務並重之均衡教學目標。……自 83 [1994] 年起將原分組名稱改為稅務組、財政管理組及公共經濟組，針對各組未來發展修定課程。」<sup>430</sup>此後國內大學財政教育體系沒有關務系所與課程，只有在國際貿易實務中開設通關實務課程，師資則端賴海關現職人員兼任。海關新進及在職人員之訓練則由「財政部財政人員訓練所」辦理。

在中國大陸，「上海海關學院是海關總署唯一直屬的全日制本科高等學校。前身為創建於 1953 年的上海海關學校；1980 年 5 月，經國務院批准，升格為上海海關專科學校；1996 年 4 月，原國家教委批准更名為上海海關高等專科學校；2007 年 3 月，經教育部批准，設立上海海關學院，成為新設置的全日制普通高等學校。2018 年 5 月，學校獲批成為碩士學位授予單位，同時獲批公共管理以及稅務 2 個碩士專業學位授權點，辦學層次實現跨越，同年海關管理專業成為世界海關組織 PICARD 標準認證專業。2019 年，學校獲批 1 個國家級一流本科專業建設點和 1 個省級一流本科專業建設點。2021 年，學校設立上海海關學院臨港國際校區。」<sup>431</sup>

<sup>427</sup> 《維基百科，自由的百科全書》。〈稅務專門學校〉。最後修訂於 2020 年 9 月 16 日。  
<https://zh.wikipedia.org/wiki/%E7%A8%85%E5%8B%99%E5%B0%88%E9%96%80%E5%AD%B8%E6%A0%A1> (2021/9/5 檢索)。

<sup>428</sup> 財政部關稅總局（1995）。《中華民國海關簡史》。頁 80。

<sup>429</sup> 《維基百科，自由的百科全書》。〈稅務專門學校〉。最後修訂於 2020 年 9 月 16 日。  
<https://zh.wikipedia.org/wiki/%E7%A8%85%E5%8B%99%E5%B0%88%E9%96%80%E5%AD%B8%E6%A0%A1> (2021/9/5 檢索)。

<sup>430</sup> 國立政治大學財稅學系 <https://pf.nccu.edu.tw/PageDoc/Detail?fid=4751&id=2073> (2021/9/5 檢索)。

<sup>431</sup> 「學校現設有海關與公共管理學院、海關與公共經濟學院、工商管理與關務學院、海關法律系、海關外語系、公共教學部、馬克思主義學院和檢驗檢疫技術交流部等八個院（系）；設置了

其對教育與研究的重視，實非我國當前所能望其項背。



目前大陸海關設有：上海海關學院，中國海關管理幹部學院，海關總署研究中心，全國海關教育培訓中心，直屬高等學校，中國海關博物館，海關總署國際檢驗檢疫標準與技術法規研究中心，直屬企業單位「中國海關出版社有限公司」，以及主管社會團體「中國海關學會」。學術、研究與教學機構眾多。所出版之著作與期刊（《海關與經貿研究》雙月刊、《中國海關》月刊）甚多。加上其他出版社，如法律出版社、復旦大學等。宏富的研究與著作質量皆非我國所可企及。香港「海關學院」與澳門「海關培訓中心」，都有出版物。

我國目前有關海關法之著作主要有三類。其一，屬於法律專著之一部分，例如羅昌發之《國際貿易法》。其二，為散布於期刊雜誌之單一主題論述，主要為財政部關務署的《今日海關》，以及財政部財政人員訓練所之《財政園地》。<sup>432</sup>《今日海關》中較具學術成分或研究價值部分，國家圖書館存有電子掃描本。其三，為通關實務與國際貿易實務。實務類書籍關於海關法規部分著墨較少。至於學術研究機構與單位，我國目前僅有「東吳大學法學院邊境管理法制研究中心」，且尚在起步階段。各大學產出的「碩士論文」寥寥可數。顯然我國在海關方面的教育、學術環境與資源是遠遠不夠，亟待補強。

## 貳、海關學與學術發展

關於海關的學問或知識，通常分散或者說夾雜於諸多領域，包括，一、理論：國際經濟學、國際貿易理論；二、法律：國際經濟法、國際貿易法、租稅法；三、實務：國際貿易實務、海關通關實務、航運管理；四、歷史：貿易史、海關史。事實上，如果沒有經過統整，很少有人可以貫通各大領域。特別是我國海關向來

---

海關管理、海關檢驗檢疫安全、行政管理、物流管理、審計學、國際商務、稅收學、經濟統計學、法學、英語等10個本科專業和公共管理碩士、稅務碩士2個專業學位點，分屬管理學、經濟學、法學、文學等學科門類。」

上海海關學院 <https://www.shcc.edu.cn/1259/list.htm> (2021/9/5 檢索)。

<sup>432</sup> 《財政園地》早期為《財稅人員訓練月刊》。至於，財政部之《財稅研究》雜誌，自民國58年創刊，內容涵蓋國際財政發展、我國稅制分析、財稅理論探討、稅政技術精進及未來財政發展與展望等，惟係以內地稅為主要範疇。

重視理工類科，少有理想的通才。而在學術界，與海關相關的不是偏門就是冷門。「偏」在於海關體系的封閉性以致難登門而入；「冷」在於海關不受重視以致資源少、出路窄。例如，最偏冷的「海關徵課會計」。我國的政府會計，異於一般政府會計；海關徵課會計又別於一般徵課會計。當年，政治大學名教授姚秋旺老師的著作《政府會計》，也是在經過與海關同仁反覆研討後作了部分修正。

尚建國認為，海關「相對封閉」的行業特點和「垂直管理體系」導致外界對海關研究很難深入，海關自身也忙於日益增長的業務而疏於理論研究。「現有的涉及海關問題的研究基本上是專題性、行業性的研究，缺乏組織性、系統性、戰略性和科學性。」「從總體上看，海關理論研究沒有得到應有的重視，海關理論研究的成果較為匱乏，以及指導海關事務的效益不高等已成為不爭的事實。」「目前所形成的海關理論研究相對薄弱的現狀，無法適應海關事業發展的需要，客觀上導致飛速發展的海關事業因為缺少理論的指導而有所制約，海關教育培訓事業因為缺乏相適應的學科地位而沒有得到應有的重視。」「海關重實踐輕理論的歷史格局必須從根本上得到改觀，否則就會制約中國海關事業的可持續發展<sup>433</sup>。」上述說法同樣適用於我國。中國大陸關於《海關學》、《海關管理學》、《關稅理論與政策》、《海關國際法》、《走私犯罪論》……等研究業已起步。我國如果依然「重實踐輕理論」而不往「理論與實務並重而兼容」努力，海關的發展實在堪憂。

### 參、從中華民國海關史中消失的「海關招待所」與「台中海關」廳舍

本文述及不少從我國海關歷史消失的事物或法規。緣於前文述及大陸之「全國海關培訓中心」而起聯想，謹藉此一隅附記一筆。中國大陸海關轄管眾多事業單位與社會團體，可以經營服務性收費，如下表所示：

表 4.4 大陸海關下屬事業單位、社會團體經營服務性收費集中公示表<sup>434</sup>

<sup>433</sup> 尚建國（主編）（2013）。《海關學本體理論研究》。頁 4。北京：法律出版社。

<sup>434</sup> 資料來源：中華人民共和國濟南海關

[http://jckspi.customs.gov.cn/jinan\\_customs/zfxgk93/3014222/3014380/2328144/2328146/index.html](http://jckspi.customs.gov.cn/jinan_customs/zfxgk93/3014222/3014380/2328144/2328146/index.html)  
(2021/9/10 檢索)。

## 海關下屬事業單位、社會團體經營服務性收費集中公示

| 收費主體        | 項目名稱              | 收費標準        | 計價單位 | 服務內容              |
|-------------|-------------------|-------------|------|-------------------|
| 下屬事業單位、社會團體 | 01 檢驗檢測、鑒定及其相關服務類 | 市場調節價       | /    | 檢驗檢測、鑒定及其相關服務     |
|             | 02 非法定體檢和預防接種類    | 政府管理價和市場調節價 | /    | 非法定體檢和預防接種及相關醫療服務 |
|             | 03 倉儲及服務類         | 市場調節價       | /    | 倉儲及相關服務           |
|             | 04 預錄入費           | 市場調節價       | /    | 申報預錄入服務           |
|             | 05 諮詢、認證費         | 市場調節價       | /    | 各類諮詢服務、認證服務       |
|             | 06 教育培訓類          | 市場調節價       | /    | 培訓及相關服務           |
|             | 07 信息化技術服務類       | 市場調節價       | /    | 軟件開發、維護及相關信息化服務   |
|             | 08 其他收入類          | 市場調節價       | /    | 其他收費              |

資料來源：中華人民共和國海關總署/2021-08-27 發布

茲舉大陸旅遊業網路宣傳之案例一則：「海關總署青島教育培訓基地，位於青島市政治金融中心東部市區寧夏路。基地酒店開業於 1989 年。準 4 星級。行政套房 (X,XXX 元起)。2006 年底，重新為商務客人打造時尚、雅致的行政客房和商務客房。服務風格細膩熱情，提供客房、餐飲、會議、療養、旅遊……。」<sup>435</sup>中國大陸海關在全國各地海關設有眾多培訓基地，從北京紫禁城旁 5 星級的「鑫海錦江大酒店」，到雲南瑞麗的緝毒犬基地，都有提供收費服務。後二者，本文作者因公出差親身住宿過。各國制度不同，差異應予尊重。

「海關緝毒犬培訓中心」為財政部關務署「緝毒犬培訓科」的辦公與訓練處所，非營利事業，也不對外提供住宿服務。至於「財政部基隆關北投育成中心」，並不是我國海關的一個單位，只是經管財產及預算編列名稱。2014 年度，中央政府總預算「財政部關務署及所屬」之「其他雜項收入」編列「基隆關北投疏散處、蘇澳及花蓮員工訓練中心及高雄關鵝鑾鼻員工訓練活動中心清潔費繳庫數 554 千元。」之前，海關在澎湖與蘇澳也有設施。惟目前除「北投疏散處」改為「北投育成中心」之外，皆已不復存在。消失於歷史的還有「台中海關」日據時代興建之辦公廳舍。因為保安警察辦公需要，海關長官大筆一揮就拆屋出借土地。<sup>436</sup>海關在處理文物與法規興革方面，往往忽略歷史與學術，殊為可惜！

<sup>435</sup> 大陸旅遊業網路資料匯集改寫。(2021/9/10 檢索)。

<sup>436</sup> 警政署保安警察第三總隊借用台中關稅局經管公有公用土地，契約自 77 年 8 月 16 日起為期 3 年，期滿後建物歸屬海關。事後衍生占用問題多年方告終結。惟有歷史價值的舊建築已經滅失。

李遠哲前院長尊翁「李澤藩」先生繪有三幅關於「台中海關」的畫作。其一如下：



圖 4.1 台中海關—李澤藩先生繪 著作權屬：李澤藩美術館

幸運的是國史館臺灣文獻館留存著書面文件，只是歷史建築已經滅失。

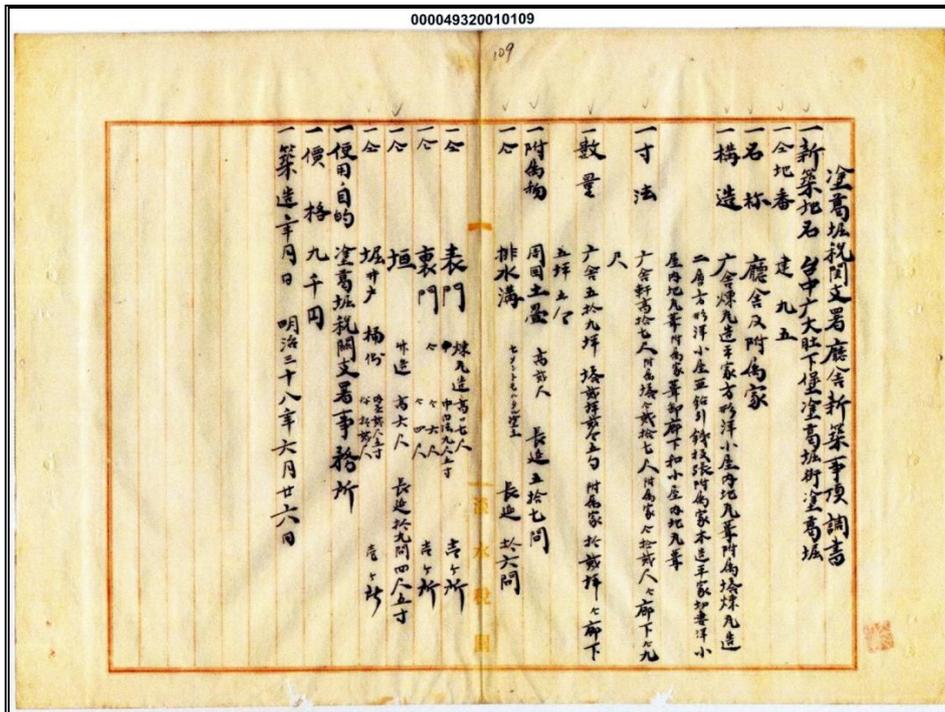


圖 4.2 塗葛窟稅關支署新築事項調書 資料來源：國史館臺灣文獻館

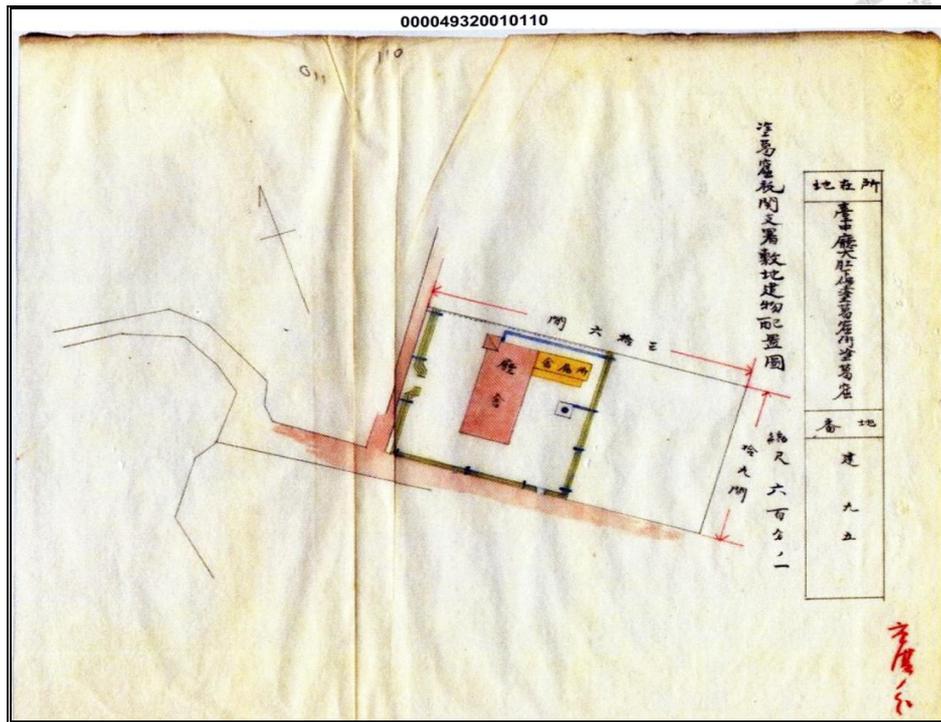


圖 4.3 塗葛窟稅關支署敷地建物配置圖 資料來源：國史館臺灣文獻館<sup>437</sup>

#### 肆、《關稅法》結構重整芻議

1967年7月25日制定，同年8月8日公布之《關稅法》第1條規定：「關稅之課徵，依本法之規定。」2001年10月12日修正之《關稅法》第1條規定：「關稅之課徵、貨物之通關，依本法之規定。」顯然，我國沒有「海關法」，原先的《關稅法》無法規範徵課關稅以外的諸多事項。

克勞德·讓·貝爾 (Claude J. BERR) 與亨利·特雷莫(Henri TRE MEAU)提出了「海關法的唯一性」的看法。他們認為：

從整體上看，海關法必須能使政府對進出關境的貨物流擁有監管的權力。這一點使它完全脫離國際貿易法範疇，因為國際貿易法是從貿易的買賣雙方和其他中間人之間的私人關係的角度來審視貨物的國際流動。

<sup>437</sup> 圖 4.1 係李澤藩美術館授權關務署臺中關之複本。圖 4.2 及 4.3 係國史館臺灣文獻館提供予關務署臺中關之複本。



同樣，這一點也打消了欲將海關法併入國際稅法的非分之想，原因在於國際稅法不涉及貨物，只涉及發生在一個以上國家的某些經營和收入。

同理，海關法也不能歸入外匯法，外匯法只關注資本流而不關注貨物流。所以，必須進一步確定國家借助海關法來行使所有具體目標才能理解海關法的唯一性。<sup>438</sup>

海關法的內容只能通過參照某個特定的海關政策來理解。他們認為：「很明顯，海關法的概念與海關政策的理念這兩者之間在國家借助海關法來行使監管的所有具體職責上存在著一種絕對的聯繫。實際上，海關法是由各種能實現海關政策的法律工具構成的，這意味著，海關法的內容就其本質而言會隨時間的變化而變化。」<sup>439</sup>

例如，「保稅制度」是貨物進出口通關與徵稅的一種「例外」樣態，而此類例外也一直在發展之中。「保稅」的政策與經濟特性，造成既多且複雜的例外，顯然不是傳統以徵稅為主的「關稅法」所宜籠統涵括的。

此外，海關政策與業務遠比「徵稅」與「保稅」更加多元。貝爾與特雷莫認為，海關法的「唯一性」和專屬特徵，絲毫不給人以與其他相同法律並列之虞。他們認為，自從稅收、行政和法律手段被用來服務於海關政策以來，海關政策便具有了鮮明的海關特色。正是這個非常強烈的特色，說明了「海關法已擠身於法學之中成為一個完全獨立的分支。」<sup>440</sup>法學此一分支，貝爾與特雷莫再細分為：「海關稅法」、「海關經濟法」與「海關訴訟法」。

從海關稅法的角度看，海關法的獨特性很大一部分來自普通稅法，特別是間接稅法。但是它另有一套自己的並且對應國際貿易需要的屬性，例如商品的稅則

---

<sup>438</sup> 黃勝強、萬曙春（譯），克勞德·讓·貝爾、亨利·特雷莫（原著）（2019）。《海關法學—歐盟與法國海關法研究（第七版）》。頁 46。北京：中國海關出版社。

<sup>439</sup> 同上註。黃勝強等（譯）。頁 46。

<sup>440</sup> 黃勝強、萬曙春（譯），克勞德·讓·貝爾、亨利·特雷莫（原著）（2019）。《海關法學—歐盟與法國海關法研究（第七版）》。頁 46。北京：中國海關出版社。



分類、原產地或海關估價的屬性。<sup>441</sup>在海關法的現狀中：

形式上講可以稱為核心部分的仍然是海關稅則，也就是一系列關於國際貿易貨物跨境的條件及效應的規則。圍繞稅則還有很多配套法規，它們不是稅則的正式組成部分。這些法規被用來確保關稅和其他按同一稅收徵管辦法徵收的代徵稅的有效徵管。

因此，我們應當把所有關於貨物運抵海關、報關和其他通關業務、稅則歸類、原產地認定、海關估價及關稅計徵的法規向“稅則核心”靠攏。從這個角度看，海關法的內容帶有任何稅收立法的基本特徵，唯一的區別在於其實施的特殊條件。<sup>442</sup>

貝爾與特雷莫認為，能充分體現海關法特殊性的當屬「海關經濟法」。進境加工和出境加工、轉口等概念完全為海關法獨有，在普通稅法中無從尋覓，不屬於人為法的任何一個其他概念。<sup>443</sup>而海關法最近演變進程中最顯眼之處，當屬：

保稅監管方式，它從誕生之日起，就是海關法一般規則的一條重要的但書，之後範圍越來越寬、重要性越來越大，甚至呈有悖其初衷之勢。我們所了解的保稅監管方式，除其制度本身經久不衰之外，已被賦予多個新的使命，比如用來鼓勵出口和物流活動。“保稅監管方式”這一用語本身就給人以啟示，確切地說，它是“經濟監管方式”的代名詞，意指一整套其主導思想與關稅法不同的法律規定。<sup>444</sup>

海關訴訟構成海關法的第三個維度……海關訴訟法具有一種一致公認的獨特性。而且正是它旨在確保海關稅法和關經濟法有效實施的這一獨特使命使其明顯區別於這兩個法。<sup>445</sup>

<sup>441</sup> 黃勝強、萬曙春（譯），克勞德·讓·貝爾、亨利·特雷莫（原著）（2019）。《海關法學—歐盟與法國海關法研究（第七版）》。頁 48。北京：中國海關出版社。

<sup>442</sup> 同上註。黃勝強等（譯）。頁 47。

<sup>443</sup> 同上註。黃勝強等（譯）。頁 48。

<sup>444</sup> 同上註。黃勝強等（譯）。頁 47。

<sup>445</sup> 同上註。黃勝強等（譯）。頁 48。



本文認為，海關法依貝爾與特雷莫分為：「海關稅法」、「海關經濟法」與「海關訴訟法」，尚不周延。海關法的內容還應包括「海關緝私法」，以及，如果某國法制許可，還應包括「海關組織法」。此外，通關與監理業務有許多與徵稅或保稅無關者。因此一部「單一海關法」應該依職能分類，包括：「通關與監管」、「徵稅、減免稅與特別關稅」、「保稅與沖退稅」、「管制與緝私」，以及「訴訟與執行」等五大分支。

其次，還應該依管理對象，區分為「運輸工具」、「貨物」、「物品」、「業者服務與管理」與「緝案與私貨處理」等加以規範。第三、海關法還應依通關流程，按「報關與收單」、「查驗或免驗」、「原產地認定」、「稅則分類」、「完稅價格核定」、「核對簽審規定與單證」、「放行前最終審核」、「繳稅、按月匯總繳稅與免繳稅」、「放行」、「先放後核之審核」、「放行後之事後稽核」等流程，來合理且有條理的法規安排。

目前我國關稅法既不周延且結構略顯凌亂。後起之大陸《海關法》有較為進步，以海關職能為核心訂定「海關法」，並據以展開其相關法律來構成整個海關的法規體系，但徵稅等各分支仍以國務院二級法運行，法治與法制仍有待健全。

我國海關並沒有「海關法」來做為母法以總縮我國海關的法規體系。我國《關稅法》不單純是稅法，還包含太多通關細節，略顯雜亂。此外稅法也與經濟法混雜。整體來說，若以「海關法」總縮再分章或分為多種「條例」立法應較佳。

因此，我國可以考慮整併為單一的「海關法」，如若因國家法治結構性質不宜，仍應檢討改進現制，使得「結構」、「理則」分明，易理解與易執行。此外，海關進口稅則有許多成分屬於法律保留範疇，因此，無論是制定海關法或維持關稅法體制，仍明示賦予「海關進口稅則」明確的法律地位，或明示為《關稅法》之一部分，並訂明那些部分屬於法律。

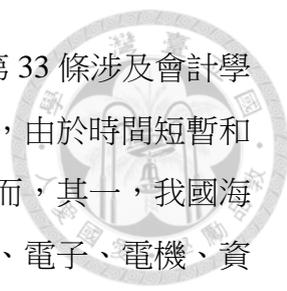
## 第五節 小結

《史記·貨殖列傳序》道：「天下熙熙皆為利來，天下攘攘皆為利往。」來來往往的是「人」與「物」，運送人與物來來往往的是「運輸工具」，來來往往有其「交通網絡與動線」，動線上會形成「節點」。無論是有形或無形的動線與節點，現代性政府都有能力加以或鬆或嚴的「監控」，而設「關」管理是最有效的機制。當代海關的管理方法中，最基礎的是對「運輸工具」、「人員」、「貨物」與「物品」的監理。兩岸海關均不管「人員」的入出境行為，只管理隨人員進出的「貨物」與「物品」。亦即，兩岸海關監理的重點是「運輸工具」、「貨物」與「物品」。

海關監理分為「通關監管」與「保稅監管」。「貨物」除了入出境而有「進口」、「出口」與「轉口」樣態外，還有一種特殊樣態，也就是「保稅」。所謂保稅是貨物進入一國或關稅領域，在「海關監管」之下，「暫時處於免稅或未稅狀態」，可以在各種保稅監管樣態間流轉，也可以依其獲准保稅類別進行「儲存」、「整理」或「加工」等等，最後再視貨物流通動向，「課稅內銷」或「出口沖帳退稅」。不像一般貨物進出口通關要求便捷快速，通常耗時較久。而且各種保稅制度的管理機關與法規各不相同。在海關法分為「關稅法」、「經濟法」與「訴訟法」此一分類中，屬於「經濟法」範疇。由於「保稅監理」管理法規與機制特殊，因此，本文於研究範圍即予以排除。因此，本章僅探討「通關監管」。

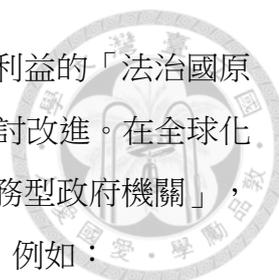
「通關監管」包括對「物流」、「人流」、「資訊流」、「金流」與「報單流」的管理。整個「通關監管」範圍廣泛且內容複雜，本文非實務性作業指引與規定，只就「物流」最重要的實體，也就是「運輸工具」、「貨物與物品」進行探討其中重要的環節與兩岸海關監管規範的主要差異。兩岸海關通關監管的主要差異在於，中國大陸有邊境陸路海關、內河海關與境內海關，我國為海島地形，只有 4 個關區。本文舉例均以最相關的邊境海運海關作為探討與比較的基礎。另外，大陸海關把對「物」的監管分為「貨物」與「物品」，以致法規架構與內容稍有不同。

本章在任務執行上的代表性案例方面，舉兩岸海關有關價格與特殊關係案例二則。我國案例為「關稅法第 33 條第 3 項結構分析與事後稽核算務運用」，大陸



案例為「特殊關係影響成交價格」與「價格磋商」。《關稅法》第 33 條涉及會計學原理與損益表之運用，實務上操作不易。在進口分估及審核時，由於時間短暫和權限問題，通常是技術性略過或移案予事後稽核單位辦理。然而，其一，我國海關關員是按專業分科招考，分別具有食品、醫藥、化工、紡織、電子、電機、資訊、放射、法律、會計、統計等諸多類科。考是錄取後則是視為「通才」任用，而且經常輪調，以至有讀語文類科（中文、英文、西班牙文等）的關員在從事驗貨與分類估價工作。事後稽核大多數不懂會計學原理與損益表之運用。其二，《關稅法》第 33 條實務上操作費時耗力也不一定能取得足夠、有用且有效的證據，因此，一般都以納稅義務人無法提供略過。至於「特殊關係影響成交價格」的案例甚多，但我國並無「價格磋商」制度。

海關業務繁多複雜，特別是在執行面上實在無法逐一探究細節，因此在選材取捨上需要先設定原則或標準，所以本章決定以價值性原則為基準，擇要探討有關法治國原則、正義與永續發展的一些問題。向來在官僚體制之下，人民利益通常不在優先考慮之列，例如德國新歷史學派代表人物阿道夫·華格納（A. Wagner）有名的「四項九端稅收入原則」（Wagner tax principles）。以「財政政策原則（分為稅收充分原則和稅收彈性原則）」為最優先，以「稅務行政原則（分為稅收確實原則、稅收便利原則和最少徵收費用原則）」之「最少徵收費用原則」為最後。亦即稽徵成本與效率不是主要的考量，徵收得到政府所需要稅收數額才重要。與此類似的，早期稅捐稽徵機關並不注重「納稅者權利保護」。葛克昌認為，「法治國原則」是一個崇高的價值性原則，要求「國家的權力作用應為人民利益而存在」，故權力之取得與運作不但要合法，所依之法更必須「合乎憲政精神與秩序」。因此，本文首先從「大法官釋字第 321 號與大陸現制探討」著手，並延伸至海關事後稽核積極為納稅義務人設想的「法規遵守」與「協力義務」機制。此外，本文也探討了海關法規與《納稅者權利保護法》事項，包括「租稅優惠」、「非常規交易」與「推計課稅」。最後探討了有關正義的問題，亦即「WTO 一般例外」的問題，包括因「色情物品」管制執行上有困難而被犧牲掉的「兒童色情物品」，以及與永續發展有關的「廢棄物」問題。並且從永續發展議題延伸至「邊境稅捐調整」，以及 2023 年即將運作的「碳邊境調整機制」。



本文「一以貫之」的精神乃在於保障民主價值與維護人民利益的「法治國原則」，認為政府機關在規範的執行面，必須在實務實踐中隨時檢討改進。在全球化變遷下，我國海關已從傳統訴諸權力與權威的衙門轉型為「服務型政府機關」，在兼顧邊境管理的「安全」與「便捷」之外更致力於「服務」。例如：

### 一、海關執行事後稽核之「法規遵守」服務

政府機關行政不但要合法，所依之法更必須「合乎憲政精神與秩序」。葛克昌認為：「從租稅國家觀點，國民主權具體表現，即為納稅人全體是國家主權之首要擁有者，而國家機關由此而產生，乃為納稅人服務者。」<sup>446</sup>「稽徵機關之公務員，其職業守則，乃在以納稅者為尊之服務理念。」<sup>447</sup>葛克昌認為：「納稅者權利保護法旨在從實體法上落實納稅者基本權保障，並在程序法上貫徹正當法律程序，以保護納稅人權利不受侵害。」<sup>448</sup>「納稅人全體為國家主權擁有者；但個別納稅人面對國家稽徵機關，不僅資訊上不對等，法律手段亦不對等。」<sup>449</sup>例如，《中華人民共和國進出口關稅條例》第 64 條規定「應當繳納稅款」才得以救濟的規定，顯然「法律手段不對等」，有違「有權利即有救濟」之原則。從而葛克昌提醒：「OECD 之納稅人權利示範憲章（1990），即明確指出，在徵稅（或非稅公課）時，稽徵機關應遵守某些基本原則，以使納稅人在納稅時獲得尊重、公平待遇，同時獲得履行時所需之資訊、建議、協助及其他必要之服務。」<sup>450</sup>此即《納稅者權利保護法》第 10 條規定：「主管機關應主動提供納稅者妥適必要之協助，並確保其在稅捐稽徵程序上受到正當程序保障。」之精神所在。葛克昌強調：「納稅者權利保護法之實施更取決於觀念之變革。」<sup>451</sup>海關執行事後稽核時，依據《海關事後稽核作業規定》透過「法規輔導與遵守」機制，落實海關「為人民利益而存在」的作為，是在《關稅法》第 13 條母法明文規範之外，發揚法治國原則之精神，積極實踐《納稅者權利保護法》。如此正與「服務型政府機關」名實相符。

<sup>446</sup> 葛克昌(2018)。《納稅者權利保護法析論》。頁 5-6。台北：元照。

<sup>447</sup> 葛克昌(2018)引自：「熊偉，美國聯邦稅收程序，初版，2009 年 9 月，頁 4 以下」。並請參閱，葛克昌(2018)。《納稅者權利保護法析論》。頁 251。台北：元照。

<sup>448</sup> 葛克昌(2018)。《納稅者權利保護法析論》。頁 243。台北：元照。

<sup>449</sup> 同上註。葛克昌(2018)。頁 6。

<sup>450</sup> 同上註。葛克昌(2018)。

<sup>451</sup> 葛克昌(2018)。《納稅者權利保護法析論》。頁 3。台北：元照。

本文認為，海關事後稽核「法規輔導與遵守」機制，首重宣導不要「偽造、變造」發票，也不要不要接受「偽造、變造」發票。宜曉諭納稅義務人，此舉不但違法，且影響貨物通關與行政救濟，更易導致商機與商譽受損。海關在查核時經常發現「偽造、變造」發票事例，茲舉一實務案例(採近似數據)說明如下：

(一)情境：海關對甲廠商依法實施事後稽核，發現其自中國大陸乙公司進口「干貝」每公斤 3 美元，價格疑似偏低，經取得賣方乙公司提供商業發票為每公斤 9 美元，再經其他方法查證後，認定甲廠商提供之發票為「變造」發票，爰據以處分並移送調查局偵辦。此案，有可能是乙方為「高報完稅價格」以「冒退稅」而提供不實發票(增值稅率 17%，退稅率 15%)；有可能是甲方為「低報完稅價格」以「偷漏進口稅費」而提供不實發票；有可能是甲乙雙方均提供不實發票。也有可能發票是經過「偽造、變造」的。

(二)《中華人民共和國海關法》第 84 條規定：「偽造、變造、買賣海關單證，與走私人通謀為走私人提供貸款、資金、帳號、發票、證明、海關單證，與走私人通謀為走私人提供運輸、保管、郵寄或者其他方便，構成犯罪的，依法追究刑事責任；尚不構成犯罪的，由海關沒收違法所得，並處罰款。」《中華人民共和國刑法》第 205 條規定：「虛開增值稅專用發票或者虛開用於騙取出口退稅、抵扣稅款的其他發票的，處三年以下有期徒刑或者拘役，並處二萬元以上二十萬元以下罰金；……虛開的稅款數額巨大或者有其他特別嚴重情節的，處十年以上有期徒刑或者無期徒刑。」「虛開增值稅專用發票或者虛開用於騙取出口退稅、抵扣稅款的其他發票，是指有為他人虛開、為自己虛開、讓他人為自己虛開、介紹他人虛開行為之一的。」我國《刑法》第 210 條規定：「偽造、變造私文書，足以生損害於公眾或他人者，處五年以下有期徒刑。處五年以下有期徒刑。」進口人因虛報行為而繳驗「偽造、變造」發票情事時，海關除依《海關緝私條例》第 37 條第 1 項處罰外，其涉及刑法偽造文書部分均另移請司法機關偵辦，且無漏稅金額大小之限制。但如係繳驗「不實」發票者，原則上依《海關緝私條例》第 37 條第 1 項處罰外，刑事部分並無須依偽造文書移送；惟若符合《稅捐稽徵法第 41 條所定納稅義務人逃漏稅行為移送偵辦注意事項》之規定，也應移送司法機關偵辦。

## 二、兼顧邊境管理安全與便捷的「安全認證優質企業」認證制度

2001 年美國發生 911 恐怖攻擊事件之後，世界關務組織制定了全球貿易安全與便捷之標準架構 (Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade)，其中的核心機制之一為優質企業安全認證制度。「2005 年 6 月，WCO 理事會通過了全球貿易安全與便捷之標準架構 (SAFE 架構)，該架構將作為對國際恐怖主義的威懾、確保稅收和促進全球貿易便利化。2007 年，引入了 WCO 的海關-企業合作夥伴計劃—經授權之經濟運營商 (AEO) 旗艦計劃。」<sup>452</sup>我國已於 2010 年 9 月 16 日發布並實施《優質企業認證及管理辦法》。<sup>453</sup>

安全認證優質企業(Authorized Economic Operator, AEO)是一個維護跨境貨物移動安全的認證制度。目前包括台灣、歐盟、美國、中國及鄰近的日、韓、星、馬等，已有超過 170 個國家正在推動優質企業 AEO 認證制度。財政部關務署之〈優質企業 (AEO) 認證及管理機制計畫〉的計畫目的為：「……對財務健全、符合安全條件及標準之業者授予『AEO 優質企業』資格，給予簡化通關程序及減少查驗比率之優惠措施，並促使各國海關可協議相互承認優質企業資格並給予優惠……。」《關稅法》第 19 條第 1 項規定：「海關得對納稅義務人、貨物輸出人或其他供應鏈相關業者實施優質企業認證，經認證合格者，給予優惠措施。」《優質企業認證及管理辦法》第 2 條第 1 項規定：「本辦法用詞定義如下：一、優質企業：指經海關認證合格之供應鏈業者；優質企業分為一般優質企業及安全認證優質企業。……。」目前，全球已有數萬家企業取得當地國的 AEO 認證資格，取得我國安全認證優質企業 398 家，一般優質企業 450 家。<sup>454</sup>如果各國彼此之間有洽簽「相互承認協議」(Mutual Recognition Agreement, MRA)<sup>455</sup>者，則可讓該

<sup>452</sup> In June 2005 the WCO Council adopted the SAFE Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade (SAFE Framework) that would act as a deterrent to international terrorism, to secure revenue collections and to promote trade facilitation worldwide. In 2007, the WCO's flagship Customs-Business partnership programme - the Authorized Economic Operators (AEO) Programme - was introduced.

[http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/frameworks-of-standards/safe\\_package.aspx](http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/frameworks-of-standards/safe_package.aspx) (2021/9/5 檢索)。「經授權之經濟運營商」(AEO) 我國海關稱為「優質企業」。

<sup>453</sup> 2005 年 9 月 16 日之原名稱：《優良廠商進出口貨物通關辦法》。

<sup>454</sup> 資料來源：財政部關務署 AEO 優質企業專區。<https://aeo.customs.gov.tw/> (2022/2/12 檢索)。

<sup>455</sup> 相互承認協定 (Mutual Recognition Agreement, MRA) 是透過雙邊或多邊協定來承認對方驗證機構的報告。透過 MRA 可以達成「一個標準、一次檢驗、一張證書、全球通行的目標」。



國業者的 AEO 資格同樣受到對方國家政府的認定。目前與我國簽訂「AEO 相互承認實務運作計畫書」者已有：中國大陸、新加坡、以色列、韓國、日本、澳洲、紐西蘭與印度等國家。「優質企業 AEO 認證制度」並非本文研究發現，惟本文發現我國目前認證企業數未達 1,000 家；與我國簽訂「AEO 相互承認實務運作計畫書」的國家未達 10 個。對於一個可以有利國際物流運籌安全與便捷的機制，就一個高貿易依存度國家而言，仍有待積極發展。

### 三、納稅者權利保護官的使命

為體現海關「服務、便捷、安全、廉能」之願景，近年來，不管是「電子化政府」、「透明化政府」還是「服務型政府」，海關推出了許多措施，例如稅則、價格等的「預審」，AEO 廠商免停工盤點，或者事後稽核法遵宣導等，仍需賡續精進。惟就執行面而言，民眾或納稅義務人最在意的可能是「爭端解決」機制。就行政人員來說，慣於依法行政，通常主張一切循「行政救濟」程序辦理。但是，實務上不少納稅義務人或受處分人傾向於透過「民意代表選民服務」來解決。究其原因，除少數係投機取巧或為利枉法之外，大都在意於行政救濟「費時耗財」，且易「貽誤商機與商譽」，甚至認為「官民資訊與力量不對稱」，有失公正之虞。至於沒有管道透過民意代表選民服務的「專業與法律知識」或「經濟力量」的弱者，就更需要一套公平、合理且有效率的「爭端解決」機制。

於是乎，《納稅者權利保護法》與納保官無疑是維護公平正義與人民利益的優選機制。然而，依據《納稅者權利保護法》第 20 條規定：「稅捐稽徵機關應主動提供納稅者妥適必要之協助，並以任務編組方式指定專人為納稅者權利保護官……。」我國之納稅者權利保護官係由稅捐稽徵機之行政人員擔任，仍難消除與「行政救濟」同樣之公平與效率等疑慮。目前，納稅者權利保護制度的成敗，維繫於人民對權利保護制度與納稅者權利保護官的信任，以及納稅者權利保護官的公平、正義等價值與仁民愛民情懷之實踐。「法治國」不只建立在價值性原則與制度，更重要的是要以維護公平正義與人民利益為念，抱持仁愛的心加以實踐，而這正是納稅者權利保護官的使命。

## 第五章 研究發現與建議



劍橋大學東亞研究所教授方得萬(Hans van de Ven)於“*Breaking with the Past* 《潮來潮去》”一書，其副標題為：「海關與中國現代性的起源」<sup>456</sup>。他認為：「一個現代國家的興起不只是如韋伯(Max Weber)理論裡所說的，即由中央政府把官僚科層體系加諸到一個明確疆域裡的每個角落而已，它也不只是福柯式(Foucauldian)的陰謀，只會誘騙毫無警覺的國民；一個國家的興起，同時還應該包括藉由國內和國際衝突與利益中所產生的交易、協議與相互妥協，等等。」從而，方得萬強調「關稅和海關在構建現代民族國家的重要性。」<sup>457</sup>

近代中國海關是「奠基在權關網絡之上，並承襲它的一些業務。這個網絡在盛清期間有過更大的擴張，而海關一開始頂多只是清朝整個權關體系中收費站點的一部分而已，直到海關本身變為一個強大的組織。」<sup>458</sup>1854年建立的新制海關，方得萬認為：

最好把近代海關看成是一個邊界政權(frontier regime)，它有雙重含義。其一，這個邊界政權有自己的一套制度、規則、實踐、官職以及邊界監管貨物交易、船隻往返、人員進出的規程。其二，它自身還是一個在邊界地帶的『王國』：它是一個『國中之國』(imperium in imperio)。近代海關是一個帶有世界性特徵的行政機構，有它自身的結構、氣質、團隊精神、傳統、政策、章程和法規，獨立的武裝力量以及自己一套獨特的外交。<sup>459</sup>

儘管「海關的歷史作為一道重要力量貫穿於整個中國近代史。」<sup>460</sup>終究「潮來潮去」都已過去。我國與中國大陸海關關係出同源，當代海關則各自發展。

<sup>456</sup> “*Breaking with the Past : The Maritime Customs Service and the Global Origins of Modernity in China*” 姚永超，蔡維屏（譯）（2017），方得萬（原著）。《潮來潮去：海關與中國現代性的全球起源》。太原：山西人民出版社。

<sup>457</sup> 同上註。姚永超，蔡維屏（譯）（2017）。頁18。

<sup>458</sup> 同上註。姚永超，蔡維屏（譯）（2017）。頁35。

<sup>459</sup> 同上註。姚永超，蔡維屏（譯）（2017）。頁6。

<sup>460</sup> 同上註。姚永超，蔡維屏（譯）（2017）。頁8。

本文以「海關」為研究標的，惟研究內容超出「關稅領域」範疇，爰以「國家」為研究單位。「中華民國海關」與「中華人民共和國海關」，系出同源。兩岸分治之後，由於同屬「海關」之角色功能，儘管體制分殊，但是在任務相當部分之法律規範仍然「大致相同」，然而經過比較之後還是可以發現存在著部分差異。葛兆光說道：「在彼此的差異中可以相互發現並發現自己<sup>461</sup>。」「可以看到彼此難以自我發現的死角，更可以看到彼此不同的眼光和立場<sup>462</sup>。」經由研究後，本文有所發現，關於我國部分也有所建議，關於中國大陸部分則加以評論。

本章不分節。首先總結「研究發現」，分別就任務、組織、規範與執行四項加以整合說明，以回應研究問題一至四，亦即：兩岸海關的任務、組織、規範與執行面，有何主要差異？接著，關於研究問題五與六，於發展與其他「建議」部分，本文提出若干淺見以就教於大方之家，包括：設立設立包括各種保稅型態之自由經濟特區、建置海關緝私局、緝毒犬培訓中心機構化與其他建議等。此外，本文雖涉及中國大陸海關，惟因「不在其位，不謀其政」、「君子思不出其位」<sup>463</sup>，爰不提建議，僅以「評論」略抒己見。

## 壹、研究發現

### 一、兩岸海關任務

儘管全球化的流動性，以及互賴與治理上的需要，弱化了民族國家的主權、權威與權力，當代民族國家依然是實有「領土」與「邊境」的國家。有「境」就會有「界」，有界就需要畫定有形或無形的「線」以作為治理與管理的準據。從而為管理一國的「國境線」與「關稅線」，需要形成某些「結構」來進行管制與調節等「功能」(任務)，因此每個國家(或地區)都有其「邊境管理體制」。

<sup>461</sup> 葛兆光(2011)。《宅茲中國：重建有關「中國」的歷史論述》。頁 154。台北：聯經。

<sup>462</sup> 同上註。葛兆光(2011)。頁 167。

<sup>463</sup> 《論語·泰伯·14》：「子曰：『不在其位，不謀其政。』」《論語·憲問·26》：「子曰：『不在其位，不謀其政。』曾子曰：『君子思不出其位。』」請參閱，中國哲學書電子化計劃。<https://ctext.org/analects/tai-bo/zh> 及 <https://ctext.org/analects/xian-wen/zh> (2022/2/12 檢索)。



通過邊境流動的主要為具有實體的物流(含交通工具)、人流，以及透過或依附在人與物的疾疫病與智慧財產權的流通，通常的邊境管理即以人、物與疾疫病為標的與範疇。此外，還包括可能從而衍生的「安全」管理，例如劫機、人口販運與走私等跨國境犯罪。於是乎構成了當代的 CIQS 邊境管理體制。至於金流、資訊流，以及流動於空中的汙染源(例如：懸浮粒子、廢氣)等，因性質特殊而另有管理機制。例如，管制方面的金融管制、碳排放量管制與碳排放權交易等。又例如徵稅方面，聯合國研議之「創新資金來源」<sup>464</sup>，試圖從「國際空運稅」、「碳稅」、「貨幣交易稅」等，汲取維持體系的新資源。以及歐盟擬議的 Tobin Tax<sup>465</sup>（金融流通過境稅），或是廣泛爭議的 Bit Tax（對網路使用者在網際網路上的位元流量的電子記錄來課稅－消費稅性質），而對透過電子化傳輸的數位商品、金融流通徵收過境稅等，各種可於邊境以外處理的機制。

就當代的 CIQS 邊境管理體制而言，係以「海關」為核心。我國「海關」係由清代外國人主政之新制海關延續而來。基於歷史性的發展與政府機關的職能等因素，我國海關僅被賦予對「物」執行邊境管理任務。而且在通商口岸沒有實質司法警察權。至於在通商口岸以外依《海岸巡防法》所賦予的司法警察權，亦僅聊備一格，難以實踐。從而，我國海關成為世界上的一個非常殊異的特例，成為一個世界上任務與職權最小的海關。另一個非常殊異的特例是清代之新制海關，特別是赫德主政的海關，其任務與職能既繁重又複雜，更是掌實權做實事。同樣是延續清代新制海關的中國大陸海關，因為在改革開放前的「海關歷史斷裂」，1980年設立的海關總署，經過幾次變革之後，最終在 2018 年定型為由負責 CQS 的海關與負責 I 的邊檢(含移民)的複合邊境管理體制。中國大陸海關，既擁有實質司法警察權與司法警察權機關，且負責邊境檢驗檢疫任務，這兩項任務，是與我國海關任務的最大差異。至於孰優孰劣，姑且不予判斷。但我國「九龍治水」式的 CIQS 邊境管理體制，顯然有研議改善之需要。

---

<sup>464</sup> 請參閱，聯合國發展籌資問題國際會議籌備委員會〈第 3 號技術性說明關於創新資金來源的現有建議〉，聯合國 A/AC.257/27/Add.3，20 September 2001.

<sup>465</sup> 諾貝爾經濟學獎得主 Tobin 所主張；以跨國金融交易為課稅對象；為歐洲所特別注重。「不過執行上的問題仍有待克服，尤其是考量課稅並未全面普及而各類衍生性商品與其他複雜的金融工具又相當風行。」請參閱，Stiglize, Joseph E. *Globalization and Its Discontents*, W. W. Norton, ch.9, note:12 (2002).



## 二、兩岸海關組織

「現代社會是受大型組織支配的，而行政機構則是現代社會中最龐大的組織。」<sup>466</sup>「現代複雜的相互依賴的社會離開了行政機構就無法維持，因為沒有行政機構提供組織、分工和專業化，人們就不可能提出任何執行大規模社會任務的規劃。」<sup>467</sup>「行政機構最關鍵的一項政治功能是在各種具體情況下實施法律、法規、規章和政策。」<sup>466</sup>儘管，兩岸海關都是中央政府管轄的重要職能機關，但在組織方面有所不同，其中較大的差異有：

### （一）大陸海關實行政黨與行政複合治理

兩岸海關組之最大的差異在於大陸海關實行政黨與行政複合治理。就中國大陸而言，廣義上的「黨的領導體制」，包括黨組織自身的組織制度與領導體制，還包括「黨對國家權力機關的統領關係的體制。」<sup>467</sup>中國共產黨透過「政法口」與「財經口」的歸口管哩，掌控海關的「黨委」與「黨管幹部」來運作。因此，海關組織中除了經管海關本務的部門之外，還有「機關黨委」、「政治部」與「紀檢監察組」，這是兩岸海關組織因政治體制而形成的截然不同差異。

### （二）兩岸海關組織層級不同

依據《財政部關務署組織法》第 1 條規定，我國海關隸屬於財政部，關務署為三級機關。中國大陸，依據《海關總署職能配置、內設機構和人員編制規定》第 2 條規定，海關總署是國務院直屬機構，為正部級。組織層級不同，影響了權限與組織編制大小。再者，我國各「關」均屬超出單一口岸之「關區型」海關，但是層級偏低。與大陸之「直屬海關」相比，難忘其項背，甚至與我國各國稅局核屬三級機關，亦難以比擬。

<sup>466</sup> 楊光斌（2014）。《中國政府與政治新論：政制發展、政治制度及政治過程》。頁 197-198。台北：五南。

<sup>467</sup> 同上註。楊光斌（2014）。頁 55。



### （三）我國檢驗檢疫非屬海關管轄

我國邊境管理之檢驗檢疫非屬海關管轄，分別由：行政院農業委員會動植物防疫檢疫局負責「動植物防疫檢疫」；衛福部疾病管制局負責「疾病」執行邊境管理；衛生福利部食品藥物管理署負責食品藥物檢驗；經濟部標準檢驗局負責商品檢驗。邊境管理之檢驗檢疫與海關採分權分流管理，跨域協作困難，際此全球化後疫情時代，殊值探究。

### （四）大陸設有「關稅稅則委員會」，我國「關稅稅率委員會」去組織化

《史記·貨殖列傳》序言中說道：「天下熙熙，皆為利來；天下攘攘，皆為利往。」<sup>468</sup>海關稅則稅率是海關政策最主要的實踐手段，攸關利益。「關稅稅率委員會」或「關稅稅則委員會」負責稅目、稅則號列和稅率的調整和解釋；決定實行暫定稅率的貨物、稅率和期限；決定關稅配額稅率；決定徵收反傾銷稅、反補貼稅、保障措施關稅、報復性關稅以及決定實施其他關稅措施；以及決定特殊情況下稅率的適用等。「關稅稅率(則)委員會」是政策運作與利益競逐最重要的的場域，其設立有重要性。中國大陸於 1987 年 3 月 7 日成立「國務院關稅稅則委員會」，迄今仍持續運作。我國於 1983 年 4 月 26 日設立「關稅稅率委員會」，於 2016 年 10 月 21 日刪除有關「關稅稅率委員會」訂定組織規程及工作人員之規定。依「外國法例」設立的機制，在我國因政治因素而變形，宜再省思檢討。

### （五）我國海關未設具司法警察權之海關緝私局

我國海關無實質司法警察權，未設海關緝私局或防走私調查局之類的專責機構，事屬世界各國海關之「特殊例外」。目前，海關緝私採稽查、驗貨與機動巡查之單位互相協作方式運作，且無犯罪防治武器與保衛裝備。涉及刑事案件則請求司法警察機關協助或事後移送辦理。兩岸海關緝私機制差異之大實難以倫比。

<sup>468</sup> 中國哲學書電子化計劃。《史記·貨殖列傳·5》。<https://ctext.org/shiji/huo-zhi-lie-zhuan/zh> (2021/7/26 檢索)。

### 三、兩岸海關法規範



中國大陸海關，依其國家法制為三級法律體系：「法律」、「行政法規」與「部門規章」。就中國海關而言，其最高階的法律規範為《中華人民共和國海關法》。我國海關法律結構，因任務較少而相對地簡單。我國海關主管的「行政法律」有：《關稅法》、《海關緝私條例》、《財政部關務署組織法》；有關的「刑事法律」為《懲治走私條例》。各國法律體制不同、法制作業形式不一，法規無法逐一對照比較，僅略舉差異較特殊者如下：

#### (一) 我國海關稅則法制特殊，稅率結構較簡單但八位碼稅則較多

海關進口稅則涉及權利義務部分，例如稅目與稅率必須是法律。《中華人民共和國進出口稅則》是《進出口關稅條例》的「組成部分」，包括根據國家關稅政策以及有關國際協定確定的進出口關稅稅目、稅率及歸類規則等，是海關計徵關稅的依據。我國海關進口稅則雖然「形式上與法律相當」，惟體制形式與「法定預算」之預算書一樣，不符合中央法規標準法。<sup>469</sup>儘管有人認為，我國「海關進口稅則」係獨立立法，即與其他關稅稽徵法律並無關連。海關進口稅則成為「關稅法之附屬法律」，為依「中央法規標準法」制定之法條中唯一沒有冠以法之法律。然而，終究不如中國大陸規定之明確。

我國海關進口稅則稅率目前分為三欄；中國大陸海則於《中華人民共和國進出口關稅條例》之第二章「進出口貨物關稅稅率的設置和適用」中，詳細規定其設置最惠國稅率、協定稅率、特惠稅率、普通稅率、關稅配額稅率與暫定稅率等稅率。另外，WCO 調和制度的六位碼共計 5,387 目，而八位碼海關進口稅則，2022 年 1 月 1 日，在我國共計 9,136 款；中國大陸則為 8,930 款，比我國少了 206 款。顯然我國海關進口稅則因種種原因或目的而更加細分。細分的作用在於「調高稅率」、「降低稅率」、「加強管制」與「解除管制」。

<sup>469</sup> 司法院釋字第五二〇號解釋略以：「其形式上與法律相當，因其內容、規範對象及審議方式與一般法律案不同，本院釋字第三九一號解釋曾引學術名詞稱之為措施性法律。」再次重述釋字第三九一號解釋之「形式上與法律相當」並強調措施性法律為「學術名詞」。



## (二) 我國具有歷史意義的船舶噸稅改由交通部徵收規費

船舶噸稅，習稱船鈔。中國大陸規定於《中華人民共和國船舶噸稅法》，屬海關一級法位階。我國於 1981 年 3 月改以「助航服務費」徵收，並規定於《海關徵收規費規則》中，屬規費性質。2013 年 1 月 1 日財政部關務署將助航設施移轉交通部管轄，並依 2019 年 6 月 4 日發布之《航路標識服務費收取辦法》，完成業務移撥，船舶噸稅與助航服務費均成為歷史。

## (三) 我國不徵收出口關稅

出口關稅曾為各國的重要財政來源，臺灣最早的關稅即為出口稅。19 世紀後期，各國相繼取消了出口關稅。惟出口稅可以作為政策工具(例如，稀缺資源或戰略需要)，亦為資源出口國家控制其開發量與獲取財源之手段。中國大陸對出口貨物和物品徵收出口關稅。出口「稅則號列」分為 102 款。出口貨物的關稅稅率為單一稅則制，只使用一種稅率。我國由於資源短缺，且對外貿易之依存度極高，增進貿易，促進經濟發展，不課出口稅。

## (四) 我國海關禁限措施較少

海關執行管制，除了關貿政策之外，還規定了許多禁限措施，主要係以 WTO/GATT1994 第 20 條<sup>470</sup>規定之「一般例外」為原則。我國向來以「違禁品」名稱落實在我國關稅法。1967 年 7 月 25 日制定之《關稅法》，迄 2001 年 10 月 31 日修正公布之關稅法之前，其第四章為「違禁品」專章之第 61 條規定：「下列違禁品，除法令另有規定外，不得進口：……」上揭規定於 2004 年 5 月 5 日修正時取消「違禁品」專章並修改為第 15 條，規定如下：「下列物品，不得進口：一、偽造或變造之貨幣、有價證券及印製偽幣印模。二、侵害專利權、商標權及著作權之物品。三、法律規定不得進口或禁止輸入之物品。」禁限措施僅剩兩款。

<sup>470</sup> GATT1994 第 20 條主要內容，略以：「……締約方可以採用或加強以下措施：(a) 保護公共道德所必要者；(b) 保護人類、動物或植物之生命或健康所必要者；……。」



#### 四、兩岸海關任務執行

法治強調通過法律對國家和社會事務的管理，代表理性、效率、文明、民主和秩序，而良法之治實際上提出的是一個法律本身的正義性的問題。<sup>471</sup>海關作為徵稅與流動性的調節機制，執行上除了兼顧效率(便捷)、管制(安全)與各種目的達成之外，不能忽略「民本」之宗旨。兩岸海關任務執行之差異舉其要者如下：

##### (一) 我國注重納稅者權利保護

《稅捐稽徵法》向來「不包括關稅」。依據《稅捐稽徵法》第2條規定：「本法所稱稅捐，指一切法定之國、直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）稅捐。但不包括關稅。」此一排除關稅之規定向來為葛克昌教授所詬病，經最終在《納稅者權利保護法》中予以導正。《納稅者權利保護法》第1條規定：「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法。」「關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。」《關稅法》自此與內地稅法一同納入《納稅者權利保護法》規範。

##### (二) 我國注重法規遵守輔導

《納稅者權利保護法》第10條規定：「主管機關應主動提供納稅者妥適必要之協助，並確保其在稅捐稽徵程序上受到正當程序保障。」我國海關非常注重法規遵守輔導，特別是在對保稅工廠、科學園區事業與免稅商店等各種保稅業者的輔導方面，成效良好。近年來則積極落實在於實施「事後稽核」時，對納稅義務人提供服務。海關依據《海關事後稽核作業規定》透過「法規輔導與遵守」機制，落實海關「為人民利益而存在」的作為，是在《關稅法》第13條母法明文規範之外，發揚法治國原則之精神，積極實踐《納稅者權利保護法》。

<sup>471</sup> 楊光斌(2014)。《中國政府與政治新論：政制發展、政治制度及政治過程》。頁49-50。台北：五南。



### (三) 大陸注重關務教育、培訓與學術發展

目前大陸海關設有海關學院、管理幹部學院、研究中心、教育培訓中心、海關博物館、海關出版社，以及主管社會團體「中國海關學會」等。學術、研究與教學(例如復旦大學)機構眾多，所出版之著作與期刊亦甚多，宏富的研究與著作質量皆非我國所可企及。我國目前沒有海關專業學校，大學亦未設相關教學與研究系所，學術研究單位僅有「東吳大學法學院邊境管理法制研究中心」，且尚在起步階段。大陸《海關學》、《海關管理學》等研究業已起步，我國應該急起直追。

### (四) 我國海關沒有陸路運輸工具監管

我國在「台澎金馬個別關稅領域」內，並沒有陸路關卡，但陸路有火車接駁轉運。我國於 1974 年 11 月 14 日財政部(63)台財關字第 20842 號令訂定發布《運輸工具進出口通關管理辦法》全文 88 條。辦法第 6 條規定：「本辦法所稱進出口，係指載運客貨之運輸工具通過、抵達、或駛離對外開放之港口、機場或陸路關卡。」中規定了「陸路關卡」，已失允當。母法《關稅法》第 20 條有規定「火車」，該管理辦法所稱運輸工具未規定「火車」。「火車」與「車輛」的監管方式並不一樣，該管理辦法難謂周延。

### (五) 我國海關「貨物」與「物品」未加以區分

《中華人民共和國海關法》第 52 條與《中華人民共和國進出口關稅條例》第 2 條規範的對象是「進出關境的貨物和物品」。在大陸海關，「貨物」與「物品」有所區分。我國對於「快遞貨物」、「旅客行李」與「國際郵包」，並未依「貨物」與「物品」分流監管，以致於上述三種通關類型中，有的要以報單申報，有的要人工查驗，有的要繳稅，常常造成民眾困惑與困擾，也易造成監管疏失。

(六) 其他：我國海關沒有價格磋商制度。大陸海關將統計列為四項任務之一，強化加值分析與應用。



## 貳、建議

緣於本文研究問題：「五、為因應變遷、促進我國海關與國家的發展，有何建議？」與「六、有無其他發現與建議？」因此以對海關現況與發展提出建議為原則，惟亦有超出海關範疇而較為宏觀，或者較瑣細的看法。有些建議短期間應可付諸實行，有些屬長遠之計；有些則可能只是發想、倡議或理想。錯誤或迂闊在所難免，惟本文並不以淺陋或荒誕就棄而不談。

### 一、在臺中港與臺中國際機場之間設立包括各種保稅型態之臺中港自由經濟特區

大陸改革開放的成功，部分原因可以說是在「路徑依賴」中「摸著石頭過河」的策略奏效。亦即採取「試點」方式，在暫不作大幅度改變原狀的條件下，以部分「例外」來探路，漸漸前行。其中，先導的「經濟特區」與「保稅制度」發揮了「觸媒」與「火車頭」效應，產生了良好成效。

臺中港與臺中國際機場相距僅 8 公里。海港運輸、空港運輸，雙港互轉、及陸路運輸，交通均便捷。臺中港區位於臺灣中部，可展延腹地廣大，有足夠生產與加工、轉運、倉儲、物流的發展空間。臺中港區為全臺灣離岸風電最主要的興建與運維港、最大的汽車裝卸港，以及與大陸、東亞各國中短距離對渡之高經濟效益港（高雄港宜發展成如大陸洋山港般之全球航線大港）。臺中港區擁有廣大的石化與各種儲槽區（含天然氣接收站）、發電廠與鋼鐵廠，周遭遍布之科學園區、產業科技園區、工業區和保稅工廠林立，亦可連結臺灣西部科技與加工產業鏈。凡此諸多優異條件，足以支持「經濟特區」運作與發展。

### 二、新設內地專責保稅與事後稽核業務之關區或局處與分支機關

隨著經濟與科技發展，台灣西部科技廊帶（包含台灣半導體西部矽帶）形成，保稅事業越來越多。將來如成立新型保稅制度，例如前店後廠，保稅組織、管理與技術，需要與時俱進。保稅法規屬海關「經濟法」範疇，查核專業知能及技術與通關和查緝之差異甚大，而且（科技部、經濟部、國稅局等）相關機關與法規



眾多。當今，國際商務交易日益複雜，國際物流運籌大量快速流通，為促進便捷通關，並兼顧確保國課與配合關務詐欺調查，宜加強「事後稽核」機制，以及透過廣泛「優質企業認證機制」進行風險管理。此外，基於管理跨度（Span of Management/Control）侷限，關區的關務長管轄業務不宜太繁雜，以致備多力分，耗費心神卻減損效能。保稅監理與事後稽核之管理不同於通關監理與查緝走私，宜作適度之業務分工。因此，允宜設立專責保稅與事後稽核業務之關區或局處與分支機關。

### 三、參考他國制度，設置海關緝私局與分支機關。

海關基於國家主權，職司國家邊境管理，需要具備司法警察身分與職權，方能有效執行威攝與緝私任務。鑒於：(一)歷史原因已消除：新制海關是因戰敗賠款衍生，外人純就徵稅進行管理，不具有維護國家主權所需的司法警察權，有其歷史因素。如今，我國不但已經「關稅自主」，更已收回海關管理權，沒有理由不賦予海關實質的司法警察權。(二)走私有三大樣態：違禁、漏稅、犯罪。我國海關傳統職權只能消極防堵，無法積極情蒐、調查與查緝。目前風險最高的走私標的為毒品與武器彈藥，然而我國海關的窘境是：左手無法典(司法警察權)，右手無寸鐵(精良緝私裝備)，冒險犯難卻無保障。(三)我國憲兵、調查局、海巡等都有司法警察權，都不隸屬於警政署，也有純行政人員。海關緝私局得僅就必要人員施予警察訓練與紀律化部隊管理。爰此，我國應具備司法警察身分與職權，並設置海關緝私局與分支機關。

### 四、緝毒犬培訓中心應該機構化，並擴大職能

海關緝毒犬培訓中心，位於臺中市后里區，占地 13 公頃，另於各關區設管理中心。經突破外交困境，獲澳大利亞海關人力(師資)、財力、種源(犬隻等)支助，以及完整的育種、訓練與嗅源管理技術轉移。目前已達獨立且高水準之育種、培育，以及值勤犬、領犬員、訓練師與嗅源管理員訓練。除了自育自訓之外，還代訓憲兵之爆裂物偵測犬，並與軍檢警調協力緝毒，以及推廣防毒教育宣導。至於不適訓犬，則依規定移撥他機關轉為救難犬與檢疫犬等。目前海關緝毒犬培訓中

心之培育員與訓練師均學能優異，且為國內唯一之值勤犬培育單位，深具發展潛力。惟，目前「海關緝毒犬培訓中心」並非正式的組織單位名稱。正式編制是：財政部關務署關務查緝組「緝毒犬培訓科」。編制低、人力少、經費少。除了培育與訓練，還要督導與調度各關值勤犬(緝毒犬、緝菸犬、爆裂物偵測犬)。

中國大陸設有北京、雲南瑞麗與深圳鹽田等三個緝毒犬基地，其中北京與瑞麗基地亦為世界海關組織亞太訓犬中心。例如，中國海關總署與香港海關簽訂了一項訓練緝毒犬合作計劃，由瑞麗基地培訓香港海關之領犬員與緝毒犬。我國「海關緝毒犬培訓中心」如果能夠機構化(例如成立四級機關)，將可以更多元發展。或者，「海關緝毒犬培訓中心」也可以考慮併案，設立「海關研究發展暨培訓所(包含海關博物檔案館、緝毒犬培訓中心、出版品中心)」。不過，由於值勤犬之培訓有其獨特性，而且就長遠發展而言，可以和他國(例如越南海關)或其他值勤犬訓練機關合作。因此應以獨立設立機關較適宜。

## 五、提升海關層級為直屬行政院之「海關總署」，並增加職權、預算與員額

中國大陸海關總署直屬國務院，為正部級。許多國家的海關都不隸屬於「財政部」，例如美國。我國海關不像國稅局，以徵稅為唯一任務。而且，2021年關稅收入占賦稅收入4.6%<sup>472</sup>，顯然不受行政院、財政部及各界重視。以致我國關務署及所屬各關雖然任務繁重，但僅編制(法定)員額職員4,513人，2022年度預算員額職員4,229人。關務署及4個關區，2021年底實際員額職員3,875人，竟然只有大約香港海關員額之半數。<sup>473</sup>

我國關務署隸屬於「財政部」，殊值探討。提升海關層級為直屬行政院之「海關總署」，並增加職權、預算與員額。前述「稽核業務局」、「海關緝私局」與「海關緝毒犬培訓中心」機構化，甚至「海關研究發展暨培訓所」等，都更有可

<sup>472</sup>  $1,333/28,742=4.6$ 。請參閱，侯永盛(2022)。《110年稅收徵起情形分析》。財政部統計處。  
<http://service.mof.gov.tw/public/Data/statistic/bulletin/111/110%E5%B9%B4%E7%A8%85%E6%94%B6%E5%BE%B5%E8%B5%B7%E6%83%85%E5%BD%A2.pdf> (2022/4/26 檢索)。

<sup>473</sup> 香港，管轄總面積2,755.03平方公里，截至2020年，香港人口約750萬人。香港海關(Customs and Excise Department, C&ED)，截至2020年4月1日，海關的職員編制達7,317人。

能成立。再者，保稅、事後稽核、旅客通關與快遞業務將會持續成長。疫後世代，檢驗檢疫業務是否併入海關也成問題。緝毒犬與檢疫犬分屬不同機關，值勤不易配合，如育、訓、勤能統合，將更具效益。而全球化導致跨國境犯罪(包括關務詐欺)之防制也非目前海關體制所能為力。加上國際關務合作日漸重要。這些都不是一個三、四千人的三級機關能有效解決的。

## 六、恢復設立「關稅稅率委員會」

我國參照外國法例，「為研議進口稅則之修正及特別關稅之課徵等事項」，於 1983 年 4 月 26 日設立「關稅稅率委員會」，後於 2016 年 10 月 21 日刪除有關「關稅稅率委員會」訂定組織規程及工作人員之規定。中國大陸於 1987 年 3 月 7 日以《國務院辦公廳關於成立國務院關稅稅則委員會的通知》發布，成立「國務院關稅稅則委員會」，有效運作至今。我國現行的進口稅則八位碼，比中國大陸進口稅則多了 206 款，有些很難說是因應政策需要，難免糝雜利害關係的運作。本文認為，實在不宜因民意代表與各利害關係人參與了「政策」過程，為便宜行事而廢止「關稅稅率委員會」。

## 七、於《關稅法》中明定《海關進口稅則》之法律地位，並明確規定海關進口稅則的那些部分是法律

美國於 1988 年 8 月 23 日，對 1930 年《關稅法》19U.S.C.進行了修正，其中，§1202 的關稅表由美國調和關稅表取代（生效日期為 1989 年 1 月 1 日）。第一章刪除§1203 至§1300 之後，目前只剩下§1202，只列標題：Harmonized Tariff Schedule，無條文。§1202 之註（Note）規定：「調和制度稅則不列入法典。」<sup>474</sup>大陸進出口關稅條例第 2 條第 1 項規定：「國務院制定《中華人民共和國進出口稅則》……，規定關稅的稅目、稅則號列和稅率，作為本條例的組成部分。」明定「稅目、稅則號列和稅率，作為本條例的組成部分」。我國關稅法第 3 條第 1 項規定：「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

<sup>474</sup> 19U.S.C., §1202 (Harmonized Tariff Schedule), NOTE: The Harmonized Tariff Schedule of the United States is not published in the Code.

經立法程序制定公布之。」並未明定《海關進口稅則》之法律地位。

依據憲法第十九條及關稅法第三條規定，主張海關進口稅則「是法律」，則必須解決二道大問題。第一，法無明文規定海關進口稅則是法律，而「中央法規標準法」訂有法律形式要件。因此必須在「中央法規標準法」或「關稅法」中明定其法律地位。或者另行訂定「海關稅則法」。使其具有符合實質與形式要件的「最狹義的法律」。第二，必須定義何謂「海關稅則」或「海關進口稅則」。亦即必須符合「法規明確性」，明確規定海關進口稅則的那些部分是法律。<sup>475</sup>

#### 八、檢討《關稅法》第 15 條「不得進口」之事項

《關稅法》第 15 條規定之禁限措施，規範項目遠比 WTO 一般例外和其他國家規定少。有些管制直接攔截於關口比較有效與有利，且可避免各自為政造成法規疏漏與跨域跨界協作之缺失，因此有跨部會通盤檢討之必要。例如，關於「兒童色情物品」之進口管制，應於《關稅法》第 15 條不得進口之物品中回復但改為「兒童色情物品」乙項。其次，亦可透過於「懲治走私條例管制物品項目及數額」中增列兒童色情物品乙項；或者於《兒童及少年性剝削防制條例》研議訂定「管有及走私兒童色情物品」之罪刑。

#### 九、海關推動，由「業者服務與管理」與「物流管理標準化、規格化、集裝箱化」協力的共同「治理」模式

快遞貨物一直是我國海關幾乎束手無策的一環。海關缺人、缺場地、缺設備；機關間關係錯縱複雜，執行任務常跨域協作不良；私部門業者與雇員良莠不齊，各路人馬龍蛇混雜；進口貨品之民眾又不乏不問規定、便宜行事、貪財好利、不守法遵者。以致在 COVID-19 疫情嚴峻期間，爆增的快遞貨物大量湧至，降低邊境管制效能，讓長期防堵非洲豬瘟的努力失靈，因產生疏漏而發生危機。

<sup>475</sup> 王昭銘(2011)。〈海關進口稅則之法律問題初探〉。《今日海關季刊》60 期(100.01.15)。頁 7-13。台北：財政部關稅總局。

大陸海關分別對「運輸工具」、「貨物」與「物品」實施不同的監管方式，物品可施予簡易的分類(合理數量自用家用品、樣品展覽品、商銷品、高價或大量消費品、設備器材零組件，以及其他類等)，限額、限量與限地區管理，而稅率與估價則予以簡單便捷化。我國對「貨物」、「物品」或「貨品」沒有系統化的分類管理，旅客、郵包與快遞作業規定，常讓民眾莫名所以。

本文認為，解決之道可以經由「業者服務與管理」與「物流管理標準化、規格化、集裝箱化」協力的共同「治理」模式，善加處理。例如，早期散裝貨物的雜亂無章，經由貨櫃(集裝箱)化，在國際運輸與物流運籌業的偕同運作之下，肇致國際貿易與物流運籌的蓬勃發展。就像郵局販賣的規格化郵包紙箱一樣，快遞貨物之包裝也可以儘量規格化，再分類(例如，依據海關分類規定：A 類食品、B 類食品；A 類雜貨、B 類雜貨……)收貨，然後分類打包或打盤至各種大、中、小或特殊規格之裝運容器。最後再裝至標準化快遞貨櫃(集裝箱)運送。當貨品卸載時，依海關規定地點、分類，採不同流程通關(例如，X 光檢查儀加緝毒犬或檢疫犬檢查)，大家守法守分，一切井然有序。類此共同「治理」模式，當是解決我國快遞貨物把關與通關困境的良方。

#### 十、增加海關駐外人員，強化調查質量，促進國際關係

我國海關派駐國外調查人員，只有美國與日本各一人，以及派駐 WTO 一人。海關派駐國外調查人員任務甚多。依據《經濟部駐外單位協查貨物原產地作業要點》第 1 點規定：「為規範經濟部（以下簡稱本部）駐外單位協助財政部關務署（以下簡稱關務署）所屬各關（以下簡稱各關）調查貨物原產地之權責及建立合理行政程序，特訂定本要點。」第 2 點規定：「調查貨物原產地案件，應由關務署駐外人員依權責逕行辦理，惟須調查之產地無關務署派駐人員且非屬關務署駐外人員所轄管，始得請求本部駐外單位協查。」經濟部協查事項，僅限協查貨物原產地。其他關於價格、交易憑證與相關資料，以及赴廠商實地查證等，均非經濟部所能協查。

海關調查業務須具備多項海關專業職能，經濟部協查效能有限。務本之計在

於加派具調查與國際關務專長的海關人員。我國係以「會員」資格加入 WTO，是難得可以經營國際關係的舞台，加派海關駐外人員，可有助於促進國際關係。



十一、大學財政（稅）學系、國際企業/國際貿易/物流運籌學系、法律學系（財經或租稅組）及國稅局在職訓練，應開設「海關與關稅概論」課程

我國目前有關海關相關專業的學術與教學量能不足，至少應從開設「海關與關稅概論」課程開始。例如，關稅內地稅相互勾稽、跨國企業移轉訂價等業務需要。以某一進口水果案為例，國稅局人員因缺乏關務知識難以解決，經移由海關事後稽核單位辦理，補稅暨罰鍰以億元計結案。其次，培養財經政策高階人才，應具海關事務相關知識。例如：財政部高階主管大多具國稅背景但通常對關務、WTO 與國際協定等涉略不深，且歷來海關無人擔任財政部次長以上職位。其他財經政策高階人才也需要對海關有基本認識。此外，國際商務交易與海關密切相關，相關法律事務與訴訟經常涉及關稅或關務詐欺。基此，本文認為，大學財政（稅）學系、國際企業/國際貿易/物流運籌學系、法律學系（財經或租稅組）及國稅局在職訓練，應開設「海關與關稅概論」課程

十二、恢復出版《今日海關》或類似專業期刊。

《今日海關》屬於具特殊性之專業期刊，開放內、外部投稿，且對外公開發行，具學術或專業參考價值。並非流於形式之機關內部知識經濟資料庫或形塑學習成果發表。應該要著眼於社會責任與學術發展價值，而非為擲節區區經費棄守海關知識之創發、教育與傳播等責任。

十三、大幅整修與改建「北投育成中心」為「海關博物館」

北投有眾多博物館、文物與史跡，遊客眾多。容身於關務署大樓裡少人聞問的「海關博物館」應成立為正式編制，並遷至原「北投疏散處」，占地較大且有日式建築與溫泉的「基隆關北投育成中心」。

## 參、評論



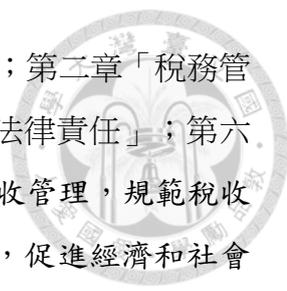
本文不評論中國大陸海關制度上與法規上的細節，只著重在價值面的觀點陳述。溯源自 1997 年 9 月，江澤民在共產黨的十五大報告中闡述了「依法治國」的思想。1999 年 3 月 15 日，第九屆全國人民代表大會第二次會議通過的《中華人民共和國憲法修正案》中，於「憲法第五條增加一款，作為第一款」，亦即：「中華人民共和國實行依法治國，建設社會主義法治國家。」從此，「依法治國」被正式載入國家的根本大法，成為中國政治的重要原則之一。標誌著中國大陸開始從「法制時代」轉向「法治時代」。依法治國的核心是「憲法至上」與「良法之治」。本文爰依此思路，就法治國家原則、正義與公平等，略抒己見。

### 一、納稅者權利保護

依據《中華民國憲法》第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」國家據此可以制定法律對人民課徵租稅。惟，國家公權力之課稅權的行使，可能超越法律所授權的界限，而有侵害人民基本人權之虞。再者，由於稅法的高度專業性及複雜性，例如「推計課稅」，沒有相當法律專業知識者，難以與擁有國家公權力的稅務機關對抗。為了保障納稅者憲法層次的基本人權，我國立法院在 105 年 12 月 9 日三讀制定了《納稅者權利保護法》，自 106 年 12 月 28 日起施行。

中國大陸方面，《中華人民共和國稅收徵收管理法》於 1992 年 9 月 4 日頒布。雖然於 2001 年 4 月 28 日第 2 次修訂時，對納稅人權利保護有所突破。然而，由於仍然面臨納稅人權益保護、稅捐資訊獲取能力以及稅收治理能力等不足的問題，因而興起修訂稅收徵收管理法的呼聲。2008 年後國家稅務總局啟動該法的修訂工作，國務院法制辦公室也分別於 2013 年、2015 年公布《稅收徵收管理法修訂草案（徵求意見稿）》。<sup>476</sup>全國人民代表大會常務委員會於 2015 年 4 月 24 日發布並實施修訂《中華人民共和國稅收徵收管理法》。

<sup>476</sup> 財團法人資誠教育基金會·葛克昌·施正文·許祺昌主編(2020)。《兩岸稅捐管理及納稅人權利保護暨 2019 臺灣最佳稅法判決》。本書簡介。台北：元照。



《中華人民共和國稅收徵收管理法》，包括第一章「總則」；第二章「稅務管理」；第三章「稅款徵收」；第四章「稅務檢查」；第五章「法律責任」；第六章「附則」，共第 94 條。該法第 1 條規定：「為了加強稅收徵收管理，規範稅收徵收和繳納行為，保障國家稅收收入，保護納稅人的合法權益，促進經濟和社會發展，制定本法。」第 8 條規定「……納稅人、扣繳義務人對稅務機關所作出的決定，享有陳述權、申辯權；依法享有申請行政復議、提起行政訴訟、請求國家賠償等權利。……納稅人、扣繳義務人有權控告和檢舉稅務機關、稅務人員的違法違紀行為。」

納稅者權利保護是以保障納稅者的基本人權為核心理念，透過賦予主管機關法定義務、重要法律原則的適用及租稅救濟的正當程序，落實國家對納稅者的保護義務。惟，揆諸《中華人民共和國稅收徵收管理法》全文，雖然規範了稽徵機關的徵稅行為等，對納稅者權利的保護卻仍有未足。儘管，2013 年修改了有關稅務登記的第 15 條，2015 年修改了有關減免稅的第 33 條。該法相較於我國的《納稅者權利保護法》，仍有待廣續改進。

## 二、《中華人民共和國進出口關稅條例》應「一級法」化

依據「法治國家原則」與「租稅法律主義」，國家課人民以繳納稅捐之義務，或給予人民減免稅捐的優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權的命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確的原則；若僅屬執行法律的細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要的規範。<sup>477</sup>

《中華人民共和國進出口關稅條例》目前係由國務院制定、發布並施行。惟，其中涉及者大多屬「憲法保留」與「法律保留」事項，理應提升至「法律」位階。因此，應予以「一級法」化，由中國人民代表大會常務委員會，制定為與《中華人民共和國關稅法》同位階之「其他法律」。

三、「應當繳納稅款」才得以救濟的規定，有違「有權利即有救濟」之原則

釋字第 653 號<sup>478</sup>「理由書」略以：「憲法第十六條保障人民訴訟權，係指人民於其權利遭受侵害時，有請求法院救濟之權利（本院釋字第四一八號解釋參照）。基於有權利即有救濟之原則，人民權利遭受侵害時，必須給予向法院提起訴訟，請求依正當法律程序公平審判，以獲及時有效救濟之機會，此乃訴訟權保障之核心內容……。」葛克昌認為，「法治國原則」是一個崇高的價值性原則。實質意義的法治國家要求「國家的權力作用應為人民利益而存在」，故權力之取得與運作不但要合法，所依之法更必須「合乎憲政精神與秩序」。從而並不是透過「合法性」過程制定的法律就是良善的法律。因此，葛克昌認為，《中華人民共和國進出口關稅條例》第 64 條規定「應當繳納稅款」才得以救濟的規定，有違「有權利即有救濟」之原則，有違「納稅義務人權利保護」之精神。<sup>479</sup>

四、遵守 WTO 規範，進行公平貿易，避免爭端

中國大陸為 WTO 會員國，享有貿易自由化之「貨暢其流」效益，不應進行不公平競爭，甚至做為政治手段與工具。例如：「歐盟向世界貿易組織對中國提訴，強調中國對立陶宛採取歧視性貿易影響整個歐盟供應鏈；但依據程序，歐中需先雙邊諮商。」因為，「立陶宛允許台灣在首都維爾紐斯(Vilnius)設立實際上就是大使館的代表處後，中國降級與立陶宛的外交關係，並施壓企業切斷與這個人口 280 萬的波羅的海國家的關聯。」<sup>480</sup>「中國對立陶宛在經貿方面採取的諸多刁難措施包括，不讓立陶宛商品通關；拒絕來自立陶宛貨物的進口申請；並施壓歐盟企業出口商品至中國時，要從供應鏈中剔除立陶宛的項目。」<sup>480</sup>

其次，加入 WTO 後必須遵守會員義務並接受爭端解決機制的調節，因此會弱化民族國家在政策上的自主性，非可恣意而為。以稀土出口關稅為例：

<sup>477</sup> 請參閱，大法官解釋釋字第 635 號。

<sup>478</sup> 釋字第 653 號解釋爭點：「羈押法第六條及其施行細則第十四條第一項違憲？」

<sup>479</sup> 上述係 2021 年 6 月 2 日，本文「論文計畫書」審查時，葛克昌教授口語指導內容之大意。

<sup>480</sup> 中央廣播電臺。〈歐盟狀告 WTO 需與中國磋商經貿爭端 澳洲要求參與其中〉。2022-01-30。

中國大陸經由 WTO 爭端解決機制，從 2002 年至 2019 年，一共參與了 65 次談判解決，其中 43 次作為被訴方。其中包括稀土課徵出口稅爭議。

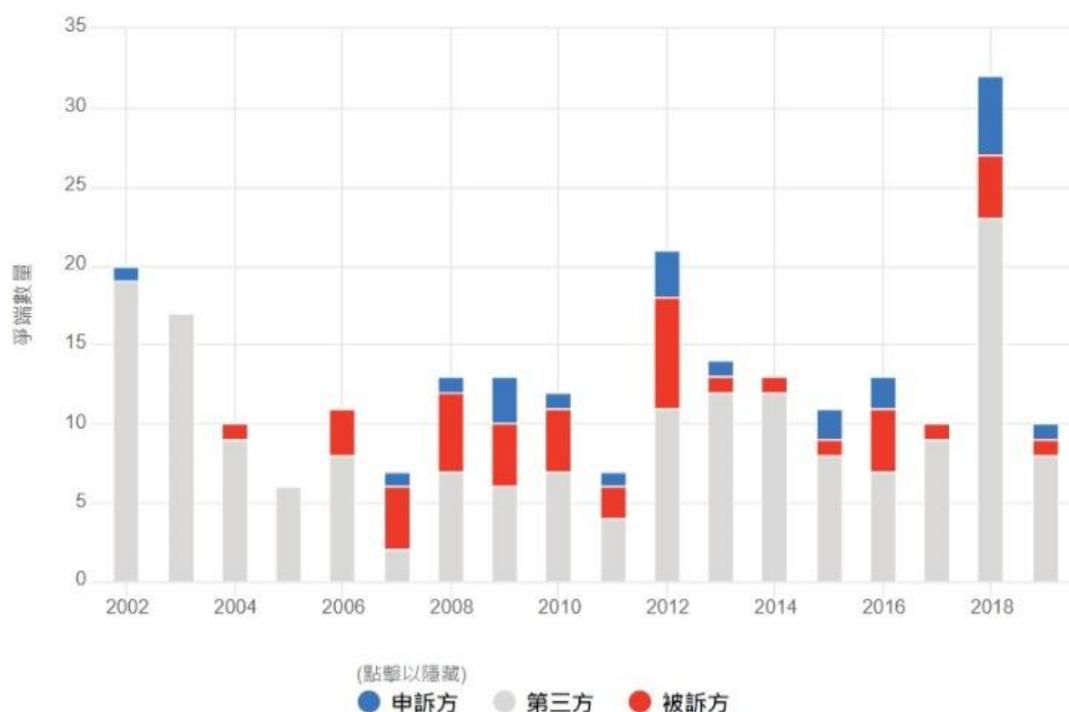


圖 5.1 中國參與的世貿組織爭端 資料來源：CHINA POWER PROJECT<sup>481</sup>

稀土對許多高科技產業很重要，包括可再生能源和各種國防系統。全球稀土儲量的約三分之一在中國，也有稱中國稀土儲量佔全球探明儲量的一半。因此，具備課徵出口稅的條件。2007 年起中國大陸海關開始對稀土課徵 10% 出口稅，2009 年起設定出口配額，2011 年起對稀土課徵 25% 出口稅。從而對國際稀土市場造成重大影響。因此，美國、歐盟及日本等國家在 2012 年向 WTO 控訴中國大陸稀土出口管制制度不符合 WTO 規定。最後，WTO 在 2014 年 8 月裁定中國大陸稀土出口政策違規。導致中國大陸廢止稀土出口配額，並在 2015 年 5 月起撤銷 25% 之稀土出口關稅。可見，不公平競爭實在不是長遠之計。

大陸為促進經濟發展，宜遵守 WTO 規範，進行公平貿易，避免爭端。

<https://www.rti.org.tw/news/view/id/2123485> (2022/4/26 檢索)。

<sup>481</sup> 資料來源：CHINA POWER PROJECT(中國實力)。〈中國在世貿組織爭端解決機制中的經驗〉。<https://chinapower.csis.org/china-experience-world-trade-organization-wto/?lang=zh-hant> (2022/4/26 檢索)。

## 第六章 結論

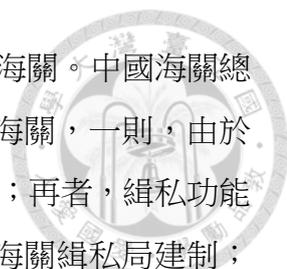


早在遠程貿易風行之前，因為覓食、遊牧、避險、遷徙、交易、掠奪與征伐等種種原因，「移動」對人類來說已經是生活之日常。但是形成部落與集市則需要經過漫長的發展。有了「統治力量」甚至是「權力」可以徵收稅賦，更是人類啟蒙許久之後才誕生的「文明」作為。<sup>482</sup>不過，人們可以想像，設「卡」取「財」，應該比正式收稅來的容易也來得早。但是要收取「關稅」則需要直到形成正式可以阻礙流動的「結構」方有可能。雖然關稅的發展由來已久，海關與關稅的起源卻仍難考證。儘管如此，有一個可以理解與認同的普遍觀點，亦即，「關稅」的基本特性就是掌握「通過」節點時所課的稅，而所要通過的節點就是「關」。既然「關」是節點，除了可以徵稅，更可以「管制」實體的人與物的流通。可以說，最早期「關」的「功能」就是「管制」與「徵稅」。中國的「關」起源於「執禁以稽」的管制功能，西方世界的「關」起源於「稅收」之財政功能，惟最後殊途同歸，匯流成為結構複雜與功能眾多的「現代海關」。

現代海關具備 CIQS 的結構與功能。C 就是對「物品」執行邊境管理的海關 (Customs)；I 是對「人」執行邊境管理的人出國與移民 (Immigration) 機關；Q 是對「動植物防疫檢疫與疾病管制」，以及對「貨品、食品與藥品安全」執行邊境管理的檢疫 (Quarantine) 機關；S 則是指執行有關邊境的「安全」(Security) 事宜的機關。1854 年，英、美、法「三國共管江海關」為我國與中國大陸現制海關之起源。1949 年，我國與中國大陸對峙兩岸，分疆而治。目前，我國海關屬於 CIQS 分權協力中只負責「對物執行邊境管理」的一環；中國大陸海關則為 CQS 與 I 雙軌的複合體制的主力。

<sup>482</sup> 中國最早的稅制是夏商周三代的貢、助、徹。夏代貢法是田稅，實物稅（實物地租），商代助法是力役稅（勞役地租），周代徹法是力役稅和實物稅兼而有之。三者皆稅十分之一。一般認為「初稅畝」是中國古代開始承認私有土地的合法性，徵收田賦的開始。初稅畝，春秋時期魯國首次實行的按田畝徵稅的制度。魯宣公十五年（前 594 年），魯國季孫氏宣布「初稅畝」的法令，開始實行對公田之外的私田按畝徵稅。稅畝即履畝而稅。《春秋經》：「初稅畝。」《左傳》：「初稅畝，非禮也，谷出不過藉，以豐財也。」《公羊傳》：「初稅畝，何以書？……譏始履畝而稅也。」《穀梁傳》：「初稅畝者，非公之去公田而履畝，十取一也。」

<https://zh.wikipedia.org/wiki/%E5%88%9D%E7%A8%8E%E4%BA%A9> (2022/4/26 檢索)。



中國大陸自 1980 年代以來，為改革與發展需要，高度重視海關。中國海關總署直屬國務院，署長位列正部級，組織龐大，人力壯盛。我國海關，一則，由於徵稅功能不比內地稅重要（近年來關稅佔總稅收約在 5% 左右）；再者，緝私功能因採「九龍治水」模式且不被賦予實質司法警察權，以致沒有海關緝私局建制；此外，邊境檢驗檢疫亦不歸海關統轄，因此一直處於一般的 6 組 6 室編制之「三級行政機關」。我國海關人力大都維持在約 4,000 人上下，全數是國家公務人員考試任用且經常輪調職務的事務文官。兩岸海關規模難以比擬。

中國大陸海關接受威權政黨領導、政治思想指導、紀檢監查督導，與自由民主體制下的我國海關截然不同。相對地，我國海關除了正常組織管理之內部控制與外部監督之外，還經常得面對民意代表的立法職權與選民服務。一個代表性的差異，在於中國大陸的「關稅稅則委員會」依然正常運作，而我國卻取消制式化的「關稅稅率委員會」，取而代之以「會議」型態操作。另一個代表性的差異是，海關政策與利益之所在的 8 位碼進口稅則比中國大陸的稅則更加細分化。事實上，有些問題的根源不在於威權或民主，而在於海關受不受重視與尊重。

另一種受不受重視與尊重是「歷史傳承」與「優良傳統」。大陸的海關鐘與歷史建築遍布各地，從到上海、武漢、畹町到騰衝都有海關鐘。儘管台北市塔城街財政部關務署大樓仍保有海關鐘傳統，但我國各地海關也僅此一鐘，且知道此一淵源者，寥寥無幾。至於在海關歷史、制度、文物與人物傳述，也只有少數凋零中的海關人知曉且在乎。例如：鈴字手(tidewaiter；水上稽查員)與抄船(船舶檢查)。對「歷史傳承」與「優良傳統」的不瞭解或不重視，表現在也表現在「法規」修訂上。在中國大陸，船舶噸稅屬一級法位階，日本海關也徵收噸稅(船鈔)，我國海關則先改為規費，最後移轉交通部改為「航路標識服務費」。自此失去了海關鐘、船舶噸稅、抄船與鈴字手等各種歷史脈絡連結。又例如，方得萬所說：中國「近代海關是一個有著紀律嚴明、清正廉潔職員的機構。」<sup>483</sup>之類的優良傳統也失去了榮光。因此，至少「海關博物館」建置與經營，以及「海關史」的研究與撰述，應該得到重視與尊重。

---

<sup>483</sup>姚永超，蔡維屏(譯)(2017)，方得萬(原著)。《潮來潮去：海關與中國現代性的全球起源》。頁 8。太原：山西人民出版社。



圖 6.1 左圖：中國雲南畹町海關與海關鐘 資料來源：本文作者拍攝<sup>484</sup>  
 圖 6.2 中圖：財政部關務署與海關鐘（1） 資料來源：財政部關務署<sup>485</sup>  
 圖 6.3 右圖：財政部關務署與海關鐘（2） 資料來源：本文作者拍攝<sup>486</sup>

令人感嘆的是，儘管海關歷史悠久的燈塔可以歸屬交通部管轄，但是海關實在不能沒有大型緝私艦。鑒於海上交易與走私猖獗，台灣淺灘<sup>487</sup>挖沙頻傳，我國海關於 2013 年將大型緝私艦移交海岸巡防署後，僅剩小型緝私艇，功能有限。

據《自由時報》報導〈舊艇追不到走私船！海關新建 4 艘 100 噸級緝私艇今開工〉<sup>488</sup>：「關務署負責鄰近海 24 海浬內緝私等業務，舊式 100 噸級緝私艇超齡 13 年，50 噸的也超過使用年限 12 年，雖然時速設計上為 30 節，現在最快只能跑 12 節，對許多走私船『望塵莫及』。」「新緝私艇由船舶研發中心設計，船長 32 公尺，船速可達 30 節，可於海上進行日夜監視。」地球為圓球形。圓形有 360°，每 1 度(1°)有 60 分，每 1 分的海面距離為 1 海里，時速 1 海里為 1 節，時速 30 海里為 30 節。「目前世界第一快超級遊艇是總長 41.5 公尺的 Foners。她由 Iza 所打造，速度最高可達 70 節—相當於每小時 80 英哩。」<sup>489</sup>1 海里約等於 1.852 公里；1 英里約等於 1.6 公里。就算是新建的緝私艇，也只夠監視用，對走私又能奈何。

<sup>484</sup> 位於雲南省德宏州瑞麗市畹町鎮的畹町海關與海關鐘。本文作者於 2015 年參訪時拍攝。

<sup>485</sup> 位於台北市大同區塔城街財政部關務署大樓與海關鐘。財政部關務署檔案照片。

<sup>486</sup> 位於台北市大同區塔城街財政部關務署大樓與海關鐘。本文作者於 2019/4/19 拍攝。

<sup>487</sup> 台灣淺灘是位於台灣海峽西部海域海峽中線南端的海底淺灘，約台灣面積 1/4 到 1/3 大。

<sup>488</sup> 《自由時報》2020/12/25。〈舊艇追不到走私船！海關新建 4 艘 100 噸級緝私艇今開工〉。記者洪臣宏／高雄報導。<https://news.ltn.com.tw/news/society/breakingnews/3391953> (2022/4/27 檢索)。

<sup>489</sup> 財團法人船舶暨海洋產業研發中心(Ship And Ocean Industries R&D Center)。〈全球十大最速超級遊艇〉。2021 年 8 月 5 日電子報。  
<https://www.soic.org.tw/%E5%85%A8%E7%90%83%E5%8D%81%E5%A4%A7%E6%9C%80%E9%80%9F%E8%B6%85%E7%B4%9A%E9%81%8A%E8%89%87/> (2022/4/27 檢索)。

我國海關不僅海上緝私力有未逮，連陸域緝私也缺乏擁有權力與武力的部門單位。中國大陸有「海關緝私局」，越南有「反走私調查局」(ASID)，各國海關即使沒有緝私專責機關也有專責「執法部門」(Enforcement)，例如「日本海關及關稅局」(CTB)<sup>490</sup>的各稅關。目前我國海關的緝私關員為沒有實質司法警察權、未受過警察與警械訓練，依文官考試任用人員之行政人員，而且經常在各種內外勤職務(徵稅、稽查、驗貨、查核、法務緝案、總務與其他等)間輪調。就緝私任務與成果而論，多少有幾分賭命靠運氣的風險成分。

海關的主要任務係「徵稅」與「管制」，為達成主要任務而衍生出「緝私」之輔助任務，至於「監管」與「統計」屬於執行面之例行任務。我國海關徵稅的主要法律規範為《關稅法》，再輔以《海關進口稅則》與《海關緝私條例》。此一法律結構有三個問題。其一，《關稅法》非《海關法》，無法周延海關業務。其二，海關不受《稅捐稽徵法》規範，無法周延徵稅業務，例如納稅者權利保護。其三，《海關進口稅則》不合於《中央法規標準法》，又未明訂其為《關稅法》之一部分，或另訂「海關稅則法」明定稅則受規範之範圍。再者《關稅法》夾雜徵稅、通關與其他部分，架構與條理不分明。因此，我國「海關法」體系宜集思廣益，研議以改弦更張。

海關法要見樹見林，有理論面、法律面與實務面，彼此相關。例如，我國海關為取締色情刊物，將淫穢物品從禁止進口法條中刪除時，卻未保留兒童色情物品部分或另行立法(如香港)。又例如，在依關稅法第三十三條進行關稅估價時，只依條文逐項認列，卻未究原法條結構為會計學之損益表，有些未列事項仍應計入。再者，處理原產地認定時，所謂實質轉型，係以其稅則號別六碼轉移為主要原則(一般有例外清單)，已完成重要製程(通常應有彙總清單)與附加價值百分比為輔助原則，並有詳細註解。亦即法條的先後順序有時候是有其道理的。在國際法源內國法轉化時，或有意省略或有不夠周延，當遇有適用疑義時，不宜只在法條字面斟酌。海關相關學問與技術實在是錯綜複雜。

<sup>490</sup> 日本海關組織分為關稅局與稅關。關稅局直屬財務省管轄。稅關屬財務省的地方支分部局。

海關學的發展、海關法的研究與執行者能力素養，涉及學術研究與人力培力(empowerment)。日本財務省設有「中央分析所」及「稅關研修所」。大陸海關除了設立「上海海關學院」頒發碩士學士學位之外，相關學術、研究、出版眾多。例如：中國海關管理幹部學院，海關總署研究中心，全國海關教育培訓中心，直屬高等學校，中國海關博物館，海關總署國際檢驗檢疫標準與技術法規研究中心，直屬企業單位「中國海關出版社有限公司」，以及主管社會團體「中國海關學會」。學術、研究與教學機構眾多。所出版之著作與期刊(《海關與經貿研究》雙月刊、《中國海關》月刊)甚多。加上其他出版社，如法律出版社、復旦大學等。凡此總總，可知海關法學與海關實務深澳浩瀚。



圖 6.4 上海海關學院校徽與校園

資料來源：上海海關學院<sup>491</sup>

然而，目前我國出版物中少有海關法學或關稅法專著，通行的只有國際貿易實務與通關實務之類。所看到的大都是以實務為單元一條條規定的彙編，猶如只見到森林中一棵棵的樹。更可惜地是我國唯一的海關專業期刊《今日海關》季刊自 2020 年 4 月 15 日起停刊，令人感慨。我國除了「財政人員訓練所」與「東吳大學邊境管理法制研究中心」之外，還需要更健全的海關學術與教育訓練環境。

海峽兩岸分治前，海關均係承襲自 1842 年外人創建的海關體制。如今中國大陸海關與我國海關已有明顯差異。至於將來會如何發展呢？紀登斯根據四種基本制度來界定現代性：資本主義、工業主義、監控能力、對暴力工具的控制。現代海關符合現代性四種基本制度。現代海關依恃「暴力工具」與追求「監控能力」來運作。監控能力強，加上對暴力工具的控制，徵稅與管制能力就強而有效。長此以往，可能走向「智能海關」(人類智慧與人工智能協作；便捷通關與安全守

<sup>491</sup>上海海關學院 <https://www.shcc.edu.cn> (2022/4/27 檢索)。

關兼顧)的理想類型,從而也可能走上類似「老大哥」<sup>492</sup>與「美麗新世界」<sup>493</sup>,變成一個沒有人性溫度的世界。



全球化與各種疫情,影響海關未來的發展與再造。全球化後疫情時代,便捷通關與安全守關,產生了更嚴重的矛盾,而後疫情時代「安全守關」似乎漸占上風。海關的角色功能勢必加以因應而發展。如同韋伯恐懼於科層制度(官僚制)所帶來的衝擊,未來的智能海關有可能淪為喬治·歐威爾《1984》中的“Big brother is watching you.”的監控狀態,以及赫胥黎《美麗的新世界》(Brave New World)的冰冷秩序。從而,人們應否建構一個以嚴密的方式監控人民而且專制的體制?海關應否成為此控制機制的工具?我國海關的角色功能,應否有哲學基礎?值得深思!《莊子·在宥》主張:「聞在宥天下,不聞治天下也。」期使為政者能讓人民自在寬裕地生活著。我們應借鑒歷史和前人的智慧,啟發人們追求一個更安康、自由與永續發展的幸福社會。也要善用社會科學,以之追求自然科學之外的知識,追求能讓人們幸福的「價值」,共臻郅治。

緣於身在海關服務三十餘年,公職生涯中,查緝走私任務與行政事務佔據大部分,涉及海關核心業務與法律實務的時間不多,從而對於海關體制與法規範的認識猶有不足。但對於同仁們,有的在法條中打轉,有的於通關實務中找出路,各執己見牽纏糾葛,不免憂心。再觀諸全球化變遷中的海關發展前景,更覺得必須與時俱進。有感於此,冀由研撰一篇論文以作為後人的踏腳石或奠基石,或許失之癡愚,但總要有人甘於成為礎石吧!本文僅作粗淺探討,顯然大有未足之處。總之,這篇研究計畫,只是個起步。本研究期能為我國海關體制與海關法之研究,再添一奠基石。如同易卦始「乾」終「未濟」般生生不已,結論不是定論。「一波才動萬波隨」<sup>494</sup>,期盼有人繼起行健不息。

<sup>492</sup> 老大哥(Big Brother)是喬治·歐威爾在他的反烏托邦小說《一九八四》中塑造的一個人物形象。在《一九八四》中,歐威爾描寫了人們永遠都處於極權無處不在的電幕監視下的社會。「老大哥在看著你」這句話隨處可見。老大哥象徵著極權統治及其對公民無處不在的監控。

<sup>493</sup> 英國作家 Aldous L. Huxley 於 1932 年出版的小說。該小說之書名語出莎士比亞(Shakespeare)的《暴風雨》(Tempest)。這是部諷刺小說,其內容是描寫一個假想國。「共有、劃一、安定」的美麗新世界只是一種表象;實際上卻是獨裁專制的恐怖新世界。

<sup>494</sup> 《船子和尚撥棹歌機緣集·10》:「師名德誠……頌云:千尺絲綸直下垂,一波才動萬波隨。夜靜水寒魚不食,滿船空載月明歸。」中國哲學書電子化計劃 <https://ctext.org/wiki.pl?if=gb&chapter=316998> (2022/2/13 檢索)。

## 參考文獻

### 壹、中文



- 中國租稅研究會（2001）。《中華民國稅務通鑑》上冊。
- 中華民國海關進口稅則進出口貨品分類表合訂本（2017）。財政部關稅總局、經濟部國際貿易局印行。
- 王奕陽（2020）。《澎湖開發風能的實踐困境：比較丹麥珊索島邁向能源轉型的新治理》。台北：台灣大學國家發展研究所，碩士論文。
- 王昭銘（2004）。《論全球治理下之貿易秩序與關稅政策自主性：以 WTO 體系之關稅政策及其規範為例》。台中：逢甲大學公共政策研究所，碩士論文。
- 王昭銘（2004）。《論行政機關法令合憲性檢視之必要性：以海關法令檢視為例》。台中：台中關稅局。
- 王昭銘(2006)。《全球化世代之關務新觀念略述》。今日海關季刊 41 期。台北：關稅總局。
- 王昭銘(2007)。〈兒童色情物品走私入罪化政策芻議〉。《今日海關》季刊 43 期。台北：關稅總局。
- 王昭銘（2008）。〈美國關稅法架構概述〉，《今日海關》季刊 50 期。台北：關稅總局。
- 王昭銘(2011)〈海關進口稅則之法律問題初探〉。《今日海關》季刊 60 期。台北：關稅總局。
- 王昭銘、嚴嘉美（2011）。〈中國海關與關稅之源流初探〉，《今日海關》季刊 62 期。台北：關稅總局。
- 王昭銘、嚴嘉美(2012)。〈縱一葦之所如——漫談關稅估價制度及其演進史〉。《今日海關》季刊 66 期。台北：關稅總局。
- 王昭銘（2012）。〈道德思辯與美德共善一讀《正義：一場思辯之旅》專書心得〉。歷年得獎作品/101 年/金椽獎。國家文官學院。
- 王昭銘(2013)〈全球化趨勢下跨國境犯罪之威脅與對策略述〉，《清流月刊》102(8)。
- 王昭銘(2016)。〈「2016 國際租稅研討會」札記〉。《財政園地》48 期。台北：財政人員訓練所。

- 
- 王建煊(1992)。〈財政部長王建煊在序言〉。《中華民國賦稅史》。台北：中國租稅研究會。
- 王意家(2011)。《海關概論(第二版)》。北京：中國海關出版社。
- 王修曉(譯)，Giddens, Anthony and Sutton, Philip W. (原著)(2019)。《社會學基本概念》。北京：北京大學出版社。
- 王瑞鈴(2010)。《環境變遷對我國關務體系之衝擊》。國立台灣大學社會科學院政治學系碩士論文。
- 石之瑜(2002)。〈社會科學研究的對象〉，《運籌研究集刊》。台北：開南管理學院。
- 白雪燕(編)(2011)。《中國海關概論》。北京：中國海關出版社。
- 丘宏達(1994)。〈國際法在我國國內法上的地位〉。《憲政時代季刊》第十九卷第四期。台北：中國憲法學會。
- 丘宏達(2004)。《現代國際法》。台北：三民。
- 行政院經濟建設委員會(2004)。《台灣二十一世紀議程：國家永續發展願景與策略綱領》。
- 吉田虎雄(1942)。《兩漢租稅の研究》。東京：大阪屋号书店。
- 呂亞力(1989)。《政治學》。台北：三民。
- 呂博、安麗、張韜(譯)，朝倉弘教(原著)(2006)。《世界海關與關稅史》。上海：中國海關出版社。
- 杜中文(2018)。〈中國海關紀檢監察特派員制度研究〉，故麗梅(編)，《新時期的海關治理：改革與變遷》。上海：復旦大學。
- 余敏友、陳衛東著(2001)。〈歐共體圍繞WTO協定直接效力問題的爭論及其對我國的啓示(一)〉。《法學評論》2001年第3期。
- 何兆謙(2018)。《兩岸保稅監管法制之比較研究》。台北：財政部關務署。
- 沈宗瑞等(譯)，Held等(原著)(2001)。《全球大轉變》，台北：韋伯。
- 李九領(編)(2010)。《關稅理論與政策》。北京：中國海關出版社。
- 肖建國(主編)(2013)。《海關學本體理論研究》。北京：法律出版社。
- 李文環(2005)。《台灣關貿政策之歷史研究(1945-1967)》。台南：成功大學歷史學系，博士論文。
- 李文環(1999)。《高雄海關史》。高雄：高雄關稅局。
- 李茂(2003)。〈兩岸海關保護智慧財產權制度之比較〉。《財稅研究》，35(1)。

- 
- 李欣璇 (2015)。《晚清海關檢疫制度的與建立與實施》。台北：臺灣師範大學歷史學系，碩士論文。
- 李炳南(編)，葛克昌(著) (2009)。〈租稅國家界限〉。《法的全球化與全球化的法》。台北：揚智。
- 李惠宗 (2004)。《行政法要義》。台北：五南。
- 李惠宗 (2004)。《憲法要義》。台北：五南。
- 李國強、徐湘林 (2008)。〈新制度主義與中國政治學研究〉，《公共管理與政治學研究》。2008 年第 2 期。四川大學學報 (哲學社會科學版) 總第 155 期。
- 林弘(主編)(2018)。《海關估價》。北京：中國海關出版社。
- 林俊宏 (譯) 哈拉瑞 (著) (2017)。《人類大命運》。台北：天下文化。
- 周凱(1984)。《廈門志》上冊。臺北：大通書局。
- 孟楊 (編) (2008)。《海關法律概論》。北京：中國海關出版社。
- 吳慧燕 (2002)。〈兩岸關務法制之比較研究〉，《臺灣海洋法學報》 1 卷 1 期。國立臺灣海洋大學海洋法律研究所。
- 吳聰敏(2008)。〈荷蘭統治時期之贖社制度〉。《臺灣史研究》。第十五卷第一期。中央研究院臺灣史研究所。
- 吳鴻昌、林峯燦、蔡博方、鄭祖邦、魏龍達、蘇薰璇 (譯)，Ritzer, George (原著) (2017)。《社會學概論》。台北：雙葉。
- 周桂田 (1998)。〈現代性與風險社會〉，《臺灣社會學刊》 21。
- 周凱(1984)。《廈門志》上冊。台北：大通書局。
- 周憲文(1956)。〈荷蘭時代台灣之掠奪經濟〉。《臺灣經濟史四集》。台銀經濟研究室編。台北：台灣銀行。
- 屈萬理 (註釋) (1969；2016)。《尚書今註今譯》。台北：臺灣商務。
- 姚永超、王曉剛 (編) (2016)。《中國海關史十六講》。上海：復旦大學。
- 姚永超，蔡維屏 (譯) (2017)，方得萬 (原著)。《潮來潮去：海關與中國現代性的全球起源》。太原：山西人民出版社。
- 柯朝欽、鄭祖邦 (譯) 喬治，雷瑟 (原著) (2004)。《社會學理論》上、下。台北：巨流。
- 孫治本 (譯)，Beck, Ulrich. (原著) (2002)。《全球化危機》。台北：商務。
- 財政部財稅人員訓練所 (1992)。《中華民國賦稅史》。



- 財政部關稅總局（1995）。《中華民國海關簡史》。
- 財政部高雄關稅（1999）。《高雄海關史》。
- 財政部臺中關稅局（2008）。《臺中海關簡史》。
- 財政部關務署（2020）。《財政部關務署簡報》。
- 財政部關務署（2020）。《2020 關務年報》。
- 財團法人資誠教育基金會·葛克昌·施正文·許祺昌主編(2020)。《兩岸稅捐管理及納稅人權利保護暨 2019 臺灣最佳稅法判決》。台北：元照。
- 袁如逸（2012）。《兩岸海關智慧財產權邊境措施研究》。台北：政治大學國家安全與大陸研究碩士在職專班，碩士論文。
- 宸榜（主編）（2020）。《大法官解釋彙編》。台北：新學林。
- 徐仁輝(2001)。《公共財務管理》。台北：智勝。
- 徐世勳（計畫主持人）(2001)。〈我國綠色租稅改革的社經影響評估（I）〉。國科會，計畫編號：NSC90-2621-Z-002-005，2001 年。
- 徐龍騰（2011）。〈海峽兩岸海關關稅制度的探討〉。《台北海洋技術學院學報》，4（1）。
- 高柳一郎著，李魁譯（1983）。《中國關稅制度論》。中國金融經濟史料叢編第二輯。台灣：文海出版社。
- 高融昆（1996）。〈論國際海關現代化戰略的背景和特徵〉。《中國海關》。地 89 期。
- 朝倉弘教（1983，昭和五八年）。《世界關稅史》。東京：日本關稅協會。
- 喻中（2012）。《風與草—《尚書》，孔子以來歷代核心教科書之現代解讀》。香港：中和。
- 葉雅極(1990)。〈重建一部海關最新法典〉，《今日海關》季刊第 18 期。台北：海關總稅務司署。
- 葉雅極(1992)。《中國近代海關史評述》。台北，作者自版。
- 葉雅極(1998)。《關稅驗估理論與實務》。台北：作者自版。
- 葉源霖（2012）。《海峽兩岸保稅制度發展比較之研究》。台中：靜宜大學管理碩士在職專班，碩士論文。
- 夏征農，陳至立（主編）（2009）。《辭海》，第六版彩圖本。上海：上海辭書。
- 夏鑄九等(譯)，Castells, Manuel(原著)(2000)。《網絡社會之崛起》，《資訊時代：經濟，社會與文化》第一卷，臺北：唐山。

- 
- 陳怡仲等(譯)， Gilpin, Robert(原著) (2004)。《全球政治經濟－掌握國際經濟秩序》。台北：桂冠。
- 陳明邦 (1990)。《現行關稅制度與實務》。台北：作著自版。
- 陳恩白 (2017)。《我國進口貨物稅則分類及申報實務研究》。國立臺灣大學國家發展研究所碩士論文。
- 陳琮 (1963)。《關稅之理論與制度》。台北：中國財政學會。
- 陳貴端 (2004)。《國際租稅法律問題之研究－兼論國際租稅規避及立法管制對策》。台中：哥倫比亞財稅顧問有限公司。
- 陳慈陽(2004)。《憲法學》。台北：元照。
- 陳暉 (編) (2011)。《比較海關法》。上海：中國海關出版社。
- 陳暉 (2010)。〈貿易便利化下國際海關立法的新特點及貢獻〉，《東方法學》第 4 期。
- 陳新民(2001)。《法治國家論》。台北：書林。
- 陳新民 (2007)。〈由釋字五二〇號解釋檢視我國的預算法制〉，《國政研究報告》。國家政策研究基金會。
- 陳瑞芬 (2020)。〈從制度世代析論海關人事制度的變遷〉，《政策與人力管理》。11 卷 1 期。
- 陳國棟 (1980)。《清代前期的粵海關》。台北：臺灣大學歷史研究所。
- 陳鴻瀛 (2002)。《海關通關實務》。台北：作著自版。
- 陳顯武 (2003)。〈法價值論中之超人格主義〉，《臺大法學論叢》三十二卷第二期。
- 郭秀君(編) (2014)。《海關理論與實務》。北京：清華大學出版社。
- 章明光(2002)。〈公務員的執法勇氣〉，載於《國政評論》內政(評) 091-124 號。財團法人國家政策研究基金會。
- 曹永和(1956)。〈明代台灣漁業志略捕說〉。《臺灣經濟史四集》。台銀經濟研究室編。台北：台灣銀行。
- 曹沛霖等 (譯) (1990)。《比較政治學》。台北：五南。
- 曹俊漢(2003)。《行政現代化的迷思：全球化下台灣行政發展面臨的挑戰》，臺北：韋伯。
- 陶玉其 (1969)。《中國關稅制度及實務》。台北：作者自版。
- 陶明、楊永康、劉國華、趙優珍 (編) (2002)。《WTO 與海關實務》。上海：上海



- 人民出版社。
- 黃丙志(2018)。《海關管理概論》。上海：復旦大學出版社。
- 黃茂榮、葛克昌、陳清秀（編）(2020)。《稅捐稽徵法》。台北：元照。
- 黃勝強、萬曙春（譯），克勞德·讓·貝爾、亨利·特雷莫（原著）(2019)。《海關法學—歐盟與法國海關法研究（第七版）》。北京：中國海關出版社。
- 黃秀政等著（2002）。《臺灣史》。台北：五南圖書出版公司。
- 黃松榮（1985）。《關稅制度之理論、政策與運作》。台北，作者自版。
- 黃國田（2006）。《海峽兩岸保稅制度之比較研究》。高雄：中山大學大陸研究所，碩士論文。
- 梁元生(1996)。〈清末的天津道與津海關道〉。《中央研究院近代史研究所集刊》。中央研究院近代史研究。
- 萬曙春（2020）。〈法文《海關法學：歐盟與法國海關法研究》（第7版）漢譯介評〉，《海關與經貿研究》2。
- 景躍進、陳明明、肖濱（編）(2018)。《當代中國政府與政治》。台北：五南。
- 張鴻春〈1980〉。《關稅概論》。台北：世界書局。
- 張朝欽（譯），朝倉弘教（原著）(1990)。《世界關稅史》。台北：財政部財稅人員訓練所。
- 彭心儀（2010）。〈論服務貿易之「原產地規則」〉，《政大法學評論》第115期。台北：政治大學。
- 葛兆光(2011)。《宅茲中國：重建有關「中國」的歷史論述》。台北：聯經。
- 葛克昌(1997)。〈租稅國家及其憲政課題〉，《國家學與國家法》。台北：元照。
- 葛克昌(1996)。〈國家與社會二元論及其憲法意義〉。《國家學與國家法》台北：元照。
- 葛克昌(2005)。〈租稅優惠、平等原則與違憲審查〉，《月旦法學》。2005.1，第116期。
- 葛克昌(2018)。《納稅者權利保護法析論》。台北：元照。
- 楊子菡（計畫主持人）(2001)。〈我國現行稅制從事綠色租稅改革之探討〉。國科會，計畫編號：NSC90-2621-Z-305-001，2001年。
- 楊光斌（2014）。《中國政府與政治新論：政制發展、政治制度及政治過程》。頁台北：五南。



- 楊德森(2014)。《中國海關制度沿革》。太原：山西人民出版社。
- 趙淑敏(1982)。《中國海關史》。台北：中華文化復興運動推行委員會。
- 趙繼祖(1983)。《我國關稅估價制度及實務》。臺北，作者自版，1983年。
- 趙繼祖(1998)。〈我國海關最後一位洋員—李度〉，《今日海關》季刊10期。台北：關稅總局。
- 劉性仁(2016)。〈大陸高教人才挖腳策略及我國的因應之道〉，《發展與前瞻學報》第11期。
- 劉瑞華(譯)，North, D. (原著)(1994)。《制度、制度變遷與經濟成就》。頁1。台北：時報。
- 蔣廷黻(1981)。《中國與近代世界的大變局》。台北，里仁。
- 潘云薇(2013)。〈海關博物館 開門見山話關務〉。BOOK Boom Magaine。2013年7月第108期。國立公共資訊圖書館。
- 潘靜、趙雨田、吳敏(著)，于春暉主編(2016)。〈近代海關監管制度研究〉，《新視野下海關監管機制創新研究》。上海：上海人民出版社。
- 潘漢典、米健、高鴻鈞、賀衛方(譯)，茨威格特·克茨著(原著)(2003)。《比較法總論》。北京：法律出版社。
- 樂為良(譯)邁可·桑德爾(原著)(2011)。《正義：一場思辯之旅》。台北：雅言。
- 閻學通(1996)。《中國國家利益分析》。天津：天津人民出版社。
- 聯合國發展籌資問題國際會議籌備委員會。〈第3號技術性說明關於創新資金來源的現有建議〉。聯合國 A/AC.257/27/Add.3，20 September 2001。
- 羅昌發(2002)。《國際貿易法》。台北，元照。
- 蘇石磐(1986)。《關稅論》。台北：作者自版。
- 鐘昌元(編)(2018)。《海關稅收制度》。北京：中國海關出版社。
- 嚴嘉美(2005)。《關稅估價研究：論國際機制在我國之實施與檢視》。台中：逢甲大學公共政策研究所，碩士論文。

## 貳、英文



- Asakura, Hironori (2003) . *World History of the Customs and Tariffs*. World Customs Organization.
- August, Ray A. (2003) . *International Business Law*. 4<sup>th</sup>ed.,Prentice Hall.
- Bauman, Zygmunt (1992) . *Intimations of Postmodernity*. London, New York: Routhledge.
- Beck, Ulrich (1992). *Risk Society: Towards a New Modernity*. London: Sage.
- Cerny, P. G. (2007). *Paradoxes of the competition state*. The dynamics of political globalization. *Government and Opposition*, 32.
- Cheeseman, R. Henry (2003) . *Contemporary Business & E-commerce Law*. 4<sup>th</sup>ed.,Prentice Hall.
- Giddens, Anthony (1984) . *The Constitution of Society*. Cambridge.
- Giddens, Anthony (1990) . *The Consequences of Modernity*. Standford : Standford U.P.
- Hodgson , Geoffrey M. (2015) , *Journal of Institutional Economics*. 2015,11: 3.
- Inda, Jonathan Xavier (Editor) ; Rosaldo, Renato (Editor). (2008) .*The Anthropology of Globalization: A Reader*. Wiley-Blackwell.
- Jackson, John H. (2000) *The Jurisprudence of GATT and the WTO-Insights on Treaty Law and Economic Relations*, Cambridge University Press.
- Kellner, Douglas (2002) . Theorizing Globalization. *Sociological Theory* 20.
- Keohane ,Robert & Nye, Joseph s. (1977) *Power and Interdependence : World Politics in Transition*. Boston : Scott, Foresman and Company.
- Krasner, Stephen D. *Structural Causes and Regimes Consequence: Regimes as Intervening Variables*. *International Organization* 36, no.2, spring 1982.
- Kurzban, Ira J.(2006) . *Immigration Law Sourcebook*. Amer Immigration Lawyers Assn.
- Merton, Robert K. (1968) . *Social Theory and Social Structure*. New York : Free Press.
- Morrison, Wayne M. Tang, Rachel. (2012). *China's Rare Earth Industry and Export Regime: Economic and Trade Implications for the United States*. Congressional Research Service. 7-5700.
- Nacali, Antonio and Favale, Giuseppe(2004) . *The History of the Customs :A Historical Outline of Customs and Trade Policy in Europe and the World*, De Luca Editori

d'Arte.

Nierop, T.(1993). *Systems and Regions in Global Politics: An Empirical Study of Diplomacy, International Organization and Trade*, Cambridge University Press.

Ritzer, George ( 2008 ) . *Modern Sociological Theory*. 7e. Macraw-Hill.

Ritzer, George (2016). *Essentials of Sociology*. California: Sage Publications.

Robertson, Craig. ( 2010 ) . *The Passport in America: The History of a Document*. New York: Oxford University  
Robertson, Craig. ( 2010 ) . *The Passport in America: The History of a Document*. New York: Oxford University.

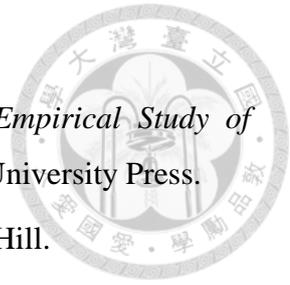
Sandel, Michael J. ( 2009 ) . *JUSTICE : What's the Right Thing to Do ?* New York : Farrar, Straus, Giroux.

Shamir, Ronen.( 2005 ). *Without Borders? Notes on Globalization as a Mobility Regime*. *Sociological Theory*. Volume23, Issue2, June 2005.

Stiglize, Joseph E. (2002). *Globalization and Its Discontents*. W. W. Norton.

Thomson, Janice E. (1995). "State Sovereignty in International Relations: Bridging the Gap Between Theory and Empirical Research," *International Studies Quarterly*, Vol. 39, 1995, pp. 213-233.

Torpey, John. ( 2012 ) . *The invention of the passport. Surveillance, Citizenship and the State*. New York : Cambridge University Press, Cambridge.



## 參、網路



### 一、中文

上海海關學院。 <https://www.shcc.edu.cn/1259/list.htm> (2021/9/5 檢索)。

中央紀委國家監委駐海關總署紀檢監察組。〈駐署紀檢監察組職能簡介〉。

<http://www.customs.gov.cn/eportal/ui?columnId=715727&pageId=715750&viewTemplateId=6b5868108a06482a8a0d0aa3c9cadd00&articleKey=718884&version=1>  
(2021/7/15 檢索)。

中華電子佛典協會 (CBETA) 電子版《大正新脩大藏經》。Vol. 54, No. 2139 〈第五十四冊老子化胡經·老子西昇化胡經序說第一〉。

<https://cbetaonline.dila.edu.tw/zh/T2139> (2021/8/24 檢索)。

中國哲學書電子化計劃。《文獻通考》〈卷四十七·職官考一·官制總序·5〉

<https://ctext.org/wiki.pl?if=gb&chapter=911953> (2021/7/18 檢索)。

中國哲學書電子化計劃。《史記·老子韓非列傳第三·3》。

<https://ctext.org/shiji/huo-zhi-lie-zhuan/zh> (2021/7/26 檢索)。

中國哲學書電子化計劃。《史記·貨殖列傳·5》。

<https://ctext.org/shiji/huo-zhi-lie-zhuan/zh> (2021/7/26 檢索)。

中國哲學書電子化計劃。《元史·卷九十四·食貨二·78、81》。〈市舶抽分則例〉。

<https://ctext.org/wiki.pl?if=gb&chapter=8474619> (2022/4/12 檢索)。

中國哲學書電子化計劃。《冊府元龜》〈卷五百四·邦計·關市·58〉。

<https://ctext.org/wiki.pl?if=gb&chapter=223513> (2021/7/18 檢索)。

中國哲學書電子化計劃。《周禮·天官冢宰·62》。

<https://ctext.org/rites-of-zhou/tian-guan-zhong-zai/zh> (2022/2/1 檢索)。

中國哲學書電子化計劃。《莊子·人間世·3》。 <https://ctext.org/pre-qin-and-han>

(2021/9/13 檢索)。

中國哲學書電子化計劃。《莊子·在宥·1》。 <https://ctext.org/zhuangzi> (2021/9/13 檢索)。

中國哲學書電子化計劃。《船子和尚撥棹歌機緣集·10》

<https://ctext.org/wiki.pl?if=gb&chapter=316998> (2022/2/13 檢索)。

中國哲學書電子化計劃。《清史稿》〈志一百·食貨六·徵權會計〉。



- <https://ctext.org/wiki.pl?if=gb&chapter=602759> (2022/2/13 檢索)。  
中國哲學書電子化計劃。清《聖祖仁皇帝聖訓》〈卷二十七·18〉。
- <https://ctext.org/wiki.pl?if=gb&chapter=848600> (2022/4/12 檢索)。  
中國哲學書電子化計劃。《唐律疏義·卷一·76、77》。
- <https://ctext.org/wiki.pl?if=gb&chapter=937811> (2022/4/19 檢索)。  
中國哲學書電子化計劃。《黃帝陰符經·1》。<https://ctext.org/yinfujing/zh> (2022/4/19 檢索)。
- 中國哲學書電子化計劃。《欽定四庫全書·卷六十二》〈欽定歷代職官表卷六十二關稅各差表·52·53〉。<https://ctext.org/wiki.pl?if=gb&chapter=529350> (2022/2/1 檢索)。
- 中國哲學書電子化計劃。《論語·泰伯·14》。<https://ctext.org/analects/tai-bo/zh> (2022/2/12 檢索)。
- 中國哲學書電子化計劃。《論語·憲問·26》。<https://ctext.org/analects/xian-wen/zh> (2022/2/12 檢索)。
- 中國哲學書電子化計劃。《禮記》〈王制·51〉。<https://ctext.org/liji/wang-zhi/zh> (2022/2/1 檢索)。
- 中國海關雜誌。2020年5月6日。〈檢疫史話〉。中國海關博物館藏品部撰文。  
<https://twgreatdaily.com/YN6B63EBnkjnB-0zINKx.html> (2021/7/3 檢索)。
- 中國貿易金融網。<https://kknews.cc/finance/382lnky.html> (2021/8/9 檢索)。
- 中華人民共和中央人民政府。  
[http://www.gov.cn/zhengce/zhengceku/2020-12/31/content\\_5575817.htm](http://www.gov.cn/zhengce/zhengceku/2020-12/31/content_5575817.htm) (2021/7/26 檢索)。
- 中國政府網 <http://big5.www.gov.cn/gate/big5/www.gov.cn/bumenfuwu/customs.htm> (2021/7/15 檢索)。
- 中華人民共和國海關總署概況。<http://www.customs.gov.cn/customs> (2021/7/15 檢索)。
- 中華人民共和國海關總署緝私局。<http://jsj.customs.gov.cn> (2021/7/16 檢索)。
- 中華人民共和海關總署衛生檢疫司。<http://wss.customs.gov.cn> (2021/7/16 檢索)。
- 中華人民共和海關總署進出口食品安全局。<http://jckspj.customs.gov.cn> (2021/7/16 檢索)。

中華人民共和海關總署商品檢驗司。 <http://sjs.customs.gov.cn> (2021/7/16 檢索)。  
中華人民共和海關總署企業管理與稽查司。 <http://qgjcs.customs.gov.cn> (2021/7/16 檢索)。

中華人民共和海關總署科技發展司。 <http://kjs.customs.gov.cn> (2021/7/16 檢索)。  
中華人民共和海關總署督察內審司。 <http://dss.customs.gov.cn> (2021/7/16 檢索)。  
中華人民共和國上海海關。《滬關介紹》。〈古代上海海關（1113-1842）〉。  
<http://www.shcus.gov.cn> (2021/7/26 檢索)。

中華人民共和國濟南海關。  
[http://jckspj.customs.gov.cn/jinan\\_customs/zfxxgk93/3014222/3014380/2328144/2328146/index.html](http://jckspj.customs.gov.cn/jinan_customs/zfxxgk93/3014222/3014380/2328144/2328146/index.html) (2021/9/10 檢索)。

中華經濟研究院。(WTO 及 RTA 中心/經貿大辭典索引/原產地規則議題簡介)。  
<https://web.wtocomer.org.tw/Dictionary.aspx?pid=16> (2021/7/25 檢索)。

台灣世界展望會。2021/04/07。〈貧窮這個名詞，在世界各個角落裡成為一種欺凌兒童、施暴的理由〉。  
[https://www.worldvision.org.tw/02\\_news/news\\_inner.php?mid=577](https://www.worldvision.org.tw/02_news/news_inner.php?mid=577) (2021/7/21 檢索)。

台灣世界展望會。〈台灣世界展望會兒童及成人保護政策〉。2019 年 01 月 11 日第四次修正。  
[https://vms2.worldvision.org.tw/light\\_affidavit.php?sendtype=2](https://vms2.worldvision.org.tw/light_affidavit.php?sendtype=2) (2021/7/21 檢索)。

台灣經貿網。〈中國大陸撤銷稀土出口關稅〉。資料來源：首爾經濟新聞（2015 年 4 月 27 日）。  
<https://info.taiwantrade.com/biznews> (2021/8/3 檢索)。

外交部官網/世界關係組織。 <https://subsite.mofa.gov.tw/igo/News> (2021/8/19 檢索)。  
交通部航港局官網：燈塔與航路標識。  
<https://www.motcmpb.gov.tw/Information/Detail/3125d6a4-8313-4065-960f-0574776f60cb?SiteId=1&NodeId=495> (2021/6/30 檢索)。

《自由時報》2020/12/25。〈舊艇追不到走私船！海關新建 4 艘 100 噸級緝私艇今開工〉。記者洪臣宏／高雄報導。  
<https://news.ltn.com.tw/news/society/breakingnews/3391953> (2022/4/27 檢索)。

行政院農業委員會動植物防疫檢疫局。 <https://www.baphiq.gov.tw> (2021/7/16 檢索)。  
世界貿易組織：法律文本。

[https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/04-wto\\_e.htm](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/04-wto_e.htm) (2021/6/29 檢索)。

哈佛正義課程官網。<http://www.justiceharvard.org/about/course> (2021/9/12 檢索)。

巫其倫(2021)。〈私梟鎖定快遞、郵包輸入 去年海關抓到毒品高達 7348.6 公斤！〉。  
《自由時報》。<https://ec.ltn.com.tw/article/breakingnews/3483976> (2021/9/3 檢索)。

俄羅斯冬宮博物館：巴爾米拉關稅。

[https://www.hermitagemuseum.org/wps/portal/hermitage/learn/interesting\\_themes/items/palmira\\_tarif/?ln](https://www.hermitagemuseum.org/wps/portal/hermitage/learn/interesting_themes/items/palmira_tarif/?ln) (2021/6/22 檢索)。

侯永盛(2022)。《110 年稅收徵起情形分析》。財政部統計處。

<http://service.mof.gov.tw/public/Data/statistic/bulletin/111/110%E5%B9%B4%E7%A8%85%E6%94%B6%E5%BE%B5%E8%B5%B7%E6%83%85%E5%BD%A2.pdf> (2022/4/26 檢索)。

曾增勳、沈婉玉(2021)。〈非洲豬瘟破口 蘇貞昌怒飆關務署〉。《聯合報》。  
<https://udn.com/news/story/122414/5694614> (2021/9/3 檢索)。

《修正版京都公約》。

[http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf\\_revised\\_kyoto\\_conv/kyoto\\_new/gach2.aspx](http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new/gach2.aspx) (2021/6/28 檢索)。

財政部財政史料陳列室。

<http://museum.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=3709&ctNode=36&mp=1> (2021/7/2 檢索)。

財政部關務署官網：認識關務署。

[https://web.customs.gov.tw/singlehtml/27?cntId=cus1\\_27\\_27\\_1262](https://web.customs.gov.tw/singlehtml/27?cntId=cus1_27_27_1262) (2021/6/30 檢索)。

財政部關務署海關博物館臉書：2019 年 5 月 16 日。(2021/7/2 檢索)。

財政部/信息公告/新聞稿/2021 年 9 月 3 日。〈臺北關關員遭暴力毆打 關務署強調公權力不容挑戰一定依法究辦〉

<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/384fb3077bb349ea973e7fc6f13b6974?cntId=df8f1380b51d4580b4ee0a784d3358a2> (2021/9/3 檢索)。

財政部關務署基隆關。關務辭彙篇。<https://keelung.customs.gov.tw> (2021/7/26 檢索)。

財團法人船舶暨海洋產業研發中心(Ship And Ocean Industries R&D Center)。〈全球十大最速超級遊艇〉。2021 年 8 月 5 日電子報。



<https://www.soic.org.tw/%E5%85%A8%E7%90%83%E5%8D%81%E5%A4%A7%E6%9C%80%E9%80%9F%E8%B6%85%E7%B4%9A%E9%81%8A%E8%89%87/> (2022/4/27 檢索)。

楊竣傑(2021)。〈新聞眼／不增派檢疫犬 只會累死海關〉。《聯合報》。

<https://udn.com/news/story/122414/5713371> (2021/9/3 檢索)。

張益勤(2020)。〈兒少網路性剝削 | 「每一張私密照都是長久傷害」兒少團體籲修法加重刑罰〉《親子天下》2020-07-29。

<https://flipedu.parenting.com.tw/article/6034> (2021/7/21 檢索)。

維基百科。〈稅務專門學校〉

<https://zh.wikipedia.org/wiki/%E7%A8%85%E5%8B%99%E5%B0%88%E9%96%80%E5%AD%B8%E6%A0%A1> (2021/9/5 檢索)。

重慶市人民政府財政局。〈不分國家(地區)船舶噸稅制度介紹－英國〉。

[http://czj.cq.gov.cn/zwgk\\_268/zcjd/202003/t20200303\\_5545319.html](http://czj.cq.gov.cn/zwgk_268/zcjd/202003/t20200303_5545319.html) (2021/7/7 檢索)。

國家發展委員會 (2017)。〈國際 2050 年研究綜覽〉。

[https://www.ndc.gov.tw/nc\\_27\\_27499](https://www.ndc.gov.tw/nc_27_27499) (2021/6/17 檢索)。

國立政治大學財稅學系。<https://pf.nccu.edu.tw/PageDoc/Detail?fid=4751&id=2073> (2021/9/5 檢索)。

戴志揚(2021)。〈破 10 年最大 109 把黑槍走私 首功關務員 3 年才平反獲二大功〉。《中時新聞》。

<https://www.chinatimes.com/realtimenews/20210801000822-260402?chdtv> (2021/9/3 檢索)。

《齊魯晚報》。2018 年 09 月 10 日。〈山東有座徵稅機構，養飽了明朝的萬歷皇帝〉。

[http://big5.xinhuanet.com/gate/big5/www.sd.xinhuanet.com/whsd/whsd/2018-09/10/c\\_1123405664.htm](http://big5.xinhuanet.com/gate/big5/www.sd.xinhuanet.com/whsd/whsd/2018-09/10/c_1123405664.htm) (2021/7/4 檢索 )

鳳凰新聞。〈各國船舶噸位稅制比較〉。<https://ishare.ifeng.com/c/s/7i0LaGYOjnY> (2021/7/7 檢索)。

澎湃新聞 20200126。〈中國歷史上的瘟疫、檢疫與衛生〉。訪問南開大學歷史學院暨中國社會史研究中心教授余新忠。

[https://www.thepaper.cn/newsDetail\\_forward\\_5598558](https://www.thepaper.cn/newsDetail_forward_5598558) (2021/7/3 檢索)。

蔣濬浩 (2021)。〈「非洲豬瘟」恐引爆 2000 億災損！嚴守三年，為何台灣終被「走私豬」攻陷？〉。《遠見雜誌》。 <https://www.gvm.com.tw/article/82056> (2021/9/3 檢索)。

聯合國兒童基金會。 <https://www.unicef.org/child-rights-convention> (2021/7/21 檢索)。

## 二、英文

Alexander Stafford (2013) . *Comparative Analysis Within Political Science*.

<https://www.e-ir.info/2013/11/14/the-value-of-comparative-analysis-within-political-science> (2021/4/19 檢索)。

CHINA POWER PROJECT, “ *Does China Pose a Threat to Global Rare Earth Supply Chains?*” <https://chinapower.csis.org/china-rare-earths> (2021/8/3 檢索)。

Cory (2016) ,*A Brief History of Customs*,

<https://borderbee.com/2016/05/20/brief-history-customs> Posted by Cory , May 20th, 2016. (2021/7/26 檢索)。

Morrison, Wayne M. Tang ,Rachel (2012).“ *China’s Rare Earth Industry and Export Regime: Economic and Trade Implications for the United States.*”Congressional Research Service. 7-5700. [www.crs.gov/R42510](http://www.crs.gov/R42510) (2021/8/3 檢索)。