

關稅合作理事會稅則分類法研究

葉雅極
Yeh Ya Chi

(A Study on Customs Cooperation Council Nomenclature)

(作者爲本校財稅系兼任講師)

摘 要

研究我國現時使用之關稅合作理事會稅則分類法，具有相當實用價值，此爲本文研究之目的。全文分四大部分：一、稅則分類基本概念；說明稅則之組成要素、稅則分類目的及稅則編列之目標。二、關合會稅則之編訂與使用；說明關合會稅則之由來、特色及使用規章，並說明關合會對其稅則所發揮之功能。三、關合會稅則結構分析；闡釋稅目、類章之註及解釋準則，並說明補助文件之作用。四、關合會稅則及分目分類原則分析；應用關合會稅則繁瑣之分類規定，尋求統一之貨品分類原則，並對我國加編之增註予以利弊分析。

壹、前 言

關稅徵課有基於財政需要者，有基於保護國內產業者，有基於維護貿易利益者，亦有基於實施社會政策者。一國之關稅政策殊少局限於單一目標之追求，常摻合多重目的，就以我國所採行關稅政策而言，實具有財政、經濟及社會等多重功能。我國關稅收入向來居於政府各項稅收之首位，以最近十年而言，關稅收入由五十九年度的八十六億元增加至六十八年度的五三五億元，平均每年成長率爲百分之二三·四%，十年來關稅平均佔中央政府收入的百分之二八·八三，佔中央稅收的百分之四一·〇一，佔政府總稅收及公營利益的百分之二三·九三（註一），在在顯示關稅收入在財政需要上的重要性。惟近年來政府同時運用稅則修正及完稅價格高度調整所爲之關稅減免措施，已使關稅成長率呈現顯著之下降趨勢，由六十八年度之百分之三三·九

降爲六十九年度之百分之六·四，七十年亦將更趨下降。關稅實際稅負亦由六十八年度之百分之一一·五六，降至六十九年度之百分之八·九七，七十年度同樣有繼續下降之趨勢，故現時關稅已非單純之財政關稅。

不論關稅收入係基於財政目的或係爲配合經濟發展，海關課徵關稅仍然須力求精確。換言之，對於決定關稅之稅則稅率及完稅價格兩項要素所爲之核定均須正確無訛，執行不確實所造成之關稅短徵或溢徵都足以破壞政策所懸之目標。然而欲求關稅課徵確實，捨發揮稽徵技術別無他途可循。我國現行關稅制度大多數爲從價稅（現行進口稅則列爲從價稅者共三、七四一項，佔全部稅則品目三、九八七項之百分之九三·八三），從量稅品目僅有二四六項，佔全部項目之百分之六·一七而已。關稅既然由稅則稅率與完稅價格共同決定，則所謂之稽徵技術之實際內涵卽爲海關之稅則分類及估價業務，亦卽通稱之關稅驗估工作。

關稅驗估係一項相當專業性、技術性的業務，所需運用之知識具有廣泛、深入、複雜等特性（註二），故充分專業知識之獲取與累積頗爲不易，因而執行關稅驗估益增困難，只要知識稍有欠缺，實務工作卽產生錯誤或偏差，從而影響到稅收之正確度。鑒於下列擺在眼前之事實，莫不令人感到有關人員需要卽刻充實關稅驗估專業知識：

（一）關稅法規之重要規定有錯誤：例如現行關稅法第十二條所定完稅價格之採證程序便與專業理論不符，各項估價依據之排列順位不對，彼此重複與斷裂，致使估價制度之中心思想無法前後貫穿。（註三）又如進口稅則所編列之分目有逾越稅目所涵蓋之範圍者。（註四）

（二）海關對於稅則號別及完稅價格之核定屢有錯誤或偏差發生。（註五）

（三）納稅義務人不服海關之核課所提抗告理由多不着重點。（註六）

（四）關稅行政救濟程序上各級審理機關之決定或判決亦經常產生錯誤。（註七）

本文主旨卽在研究海關使用之稅則對於貨品分類所應用之方法及原則，提供稅則分類之專門知識，爲海關驗估人員尋求正確核定稅則號別之方法及要領，俾於實務過程中減少違誤，期使關稅之徵收達成確實之目標，並對今後進口稅則之修正提供可資考慮之焦點。

稅則分爲貨品分類及稅率兩部份，稅率之適用係依據貨品分類之結果而得，故就實務觀點而言，其重點完全在貨品之分類。稅率之訂定屬於政策範疇，本文不擬加以置喙，至貨品分類則完全屬於技術的範圍，也就是本文所要加以研析者。本研究如有成果，對海關之稅則分類實務將有裨益。

民國五十七年至五十九年的賦稅改革期間，行政院賦稅改革委員會決定廢棄海關原用進口稅則，改採當時國際上通行的「關稅合作理事會稅則」，（以下簡稱關合會稅則），經過翻譯及編列分目後，於六十年八月起正式使用。新稅則之貨品分類方法與舊稅則大異其趣，綜合言之，新稅則之分類方法嚴謹，而舊稅則疏鬆，故此一改變實爲一大進步，惟關合會稅則之分類規定甚爲繁瑣，欲將所有貨品有系統地加以明確分類，並避免紊亂，必須使用甚多規則與不同之方法，以故稅則之編纂原爲一項非常艱巨之工作，關合會稅則係集合各國專家經長期研擬而成，自有其不同凡響之處。在此種情況下，欲追循當初編訂稅則時所行駛之軌跡，以整理出脈絡，必須先對其所有規定加以消化。本文即以關合會稅則分類之有關規定爲題材，分析其使用之分類方法，歸納出重要的分類原則，作爲使用此一稅則之指針。蓋稅則之編製與使用原爲二而一，一而二，其所使用之方法與原則並無不同，只要掌握到編製時所行走之路線，照該路標行駛，稅則號別之核定必然正確無誤。因此，本研究採步驟首先就稅則分類之基本常識及關合會稅則之一般結構加以概要說明，次就關合會稅則使用之分類方法加以分析，並獲致結論。

爲期研究更爲完整，並增加其應用價值，本文擬擴大研究範圍及於我國加編之分目及增註，如此可符合現行進口稅則之分類結構，復可與海關實務要求一致。

貳、稅則分類基本概念

一、稅則之組成

稅則 (Tariff or Nomenclature) 係海關徵收關稅時對各種貨物課以一定之稅率（或單位完稅額）的法律依據。因爲稅則係由各種不同之貨品及其稅率編列成表或成冊，故又稱爲稅則簿或稅則表 (Tariff Schedule)。

稅則一般均由三個主要部份構成：

(一) 貨名 (Articles or Description of Goods)：稅則既係不同貨品有不同稅率之規定，故貨品名稱爲稅則之最要部份。稅則上之貨名可以簡單明確之名詞來表示，亦可以形容該種貨品之詞句來表示，通常兩法並用，以達周延與簡要。

(二) 稅率 (Rates of Duty or Tariff Rates)：稅則上列有各種貨品，每一項貨名即爲稅則項目，每一項目均須訂明其稅率，故稅率亦爲稅則不可缺少之一部份。稅率高低之訂定完全依據政策之需要，保護項目稅率從高，財政收入項目稅率宜適中，國內迫切需要之貨品，其稅率應從低或免稅。每一稅則項目固可只訂一種稅率（單一稅則），亦可訂定兩種以上之稅率（複式稅則），作爲差別課稅之工具。

(三) 號別 (Heading or Item or Tariff Number)：爲便利稅則貨品分類項目之使用，對於分類項目加以編號乃是技術上必需的，海關實際核定稅則分類時僅核定其號別即可。號別爲稅則號碼，表示貨品分類項目在稅則上的排列順序，亦表示稅則項目的固定位置，通常號別列於分類項目之首，它即代表該項目之貨名及稅率。

貨品在稅則上之分類即稱爲稅則分類 (Tariff Classification)，稅則編製時在不同之稅則項目列出不同之貨名，此即爲稅則分類；稅則使用時將貨品歸入其應屬之稅則項目，也是稅則分類。在同一套稅則分類法下，編製稅則時使用之貨品分類方法與原則與使用稅則時之貨品分類方法與原則係相同的，只有編製難而使用易之區別而已。古今中外稅則之貨品分類方法與原則，有純粹以稅率之高低爲考慮之重點者，採用此法者其稅目之排列順序即按稅率高低次序爲之；有以貨名之字母爲分類原則照序排列稅目者。惟此兩種方法均屬鄙漏，無法臻於上乘之境，故均不足採，合理的分類仍應循其類屬關係按貨品性質或特徵分類，故現代任何之貨品分類法均採用此原則，稅則之貨品分類自不例外。

二、稅則分類之目的

(一) 課稅目的：編製稅則之原始目的即爲課徵關稅，何種貨品稅率宜高，何種貨品稅率宜低，均於稅則上明定，故分類之目的在於區分稅率之高低，以便加諸於各種應稅貨物以不同之稅負。準此觀點，稅則之貨品分類宜以其屬性作爲編列標準

，方能作為政策運用之靈活工具，例如將機器或性質相同之機器歸為一類，在政策上認為需要保護國內機器製造業者時，便可提高此類機器之稅率；倘若國內迫切需要某種機器而正好此種機器國內無法產製時，則可降低其稅率。

(二) 統計目的：稅則編列除為區分稅率課稅之用途，尚有統計用途。甚多稅則上貨品之稅率相同，並無區分稅率之目的，然而所以歸為不同之類別者，即係有統計上之價值。為達成此項目的，稅則分類應當顯現出重要貨品項目，俾便根據其進出口數量及金額加以統計，海關的貿易統計項目即依據稅則號別而定。

三、稅則編列之目標

為達到上述兩項目的，稅則之編製，無論應用何種方法或採取那些原則，在貨品之分類方面終須達成下列目標，方才夠得上稱為是一套健全的稅則貨品分類制度。

(一) 系統的分類：分類方法不外縱分法與橫分法兩種，欲將所有貨品有系統地納入一套分類制度內，必須交互使用縱橫分類法。縱分法指分類層次，由大分類至小分類，構成一縱行系統，無論分類層次若干，皆有明顯軌跡可循，例如最大之分類層次為類，將所有貨品粗分為若干類，類之下一層分類為章，每類即分為若干章，依此類推。橫分類即將屬於同一分類層次之貨品劃分為若干類別，假如第一層次之類究應分為幾類，每類之範圍如何確定，第二層次之章應分為幾章，各章之範圍如何劃定等。縱分類之下即應進行橫分類，橫分類之下又須進行縱分類，如此推演以至於最小之分類，使所有貨品均有其類屬之脈絡可循，而利於稅則使用之方便。

(二) 周延的分類：無論是大分類或小分類，凡是屬於同一層次之貨品均應包括於該層次之分類項目內，亦即使用橫分法時應將屬於同類別之貨品予以全部包容，以避免遺漏未予分類者，使下層分類項目涵蓋之貨品之總和正好等於上層分類項目涵蓋之範圍。為達此一目標，各層分類首先羅列重要貨品後，仍須以「其他」一項概括未予專列之次要貨品。

(三) 明確的分類：各層大小分類所涵蓋之範圍，以及屬於同一層次分類之間各分類項目之劃分，均應有明確與嚴格之規定，以免紊亂、重複及產生模稜兩可之分類。為達到此一目的，必須運用若干特殊分類規則以明示適用或排除適用分類原則

綜上所述，稅則編製之分類技術發揮到極致時，一種貨品只有一個正確的稅則號別，而任何貨品均有其正確之稅則號別可資歸屬。

參、關合會稅則之編訂與使用

一、關合會稅則之產生

甲、國際通用標準稅則分類之必要

大凡國際通行之事務，均應有國際共同之認定標準，例如國際貿易用以表示價格之 F O B 及 C I F 等，其涵義非有舉世一致之解釋不可。海關課徵關稅之對象為國際間流通之貨物，如各國海關使用之稅則分類法及其結構各不相同，對於國際貿易之推展必有妨害，因為相同的貨物無法比較各國法定稅率之高低，從而不利於商品之行銷與流通。故凡與國際貿易有關之商人及政府咸應有共同之體認：即國際間應使用共同的標準稅則分類。

二次大戰前各國使用之稅則五花八門，當時已有幾個國家在國聯支持下草擬一種國際性的海關稅則貨品分類法，終戰後更感到特別需要有一套標準稅則，以期達到下列各項要求（註八）：

- (一) 將國際貿易中之貨品作成有系統之分類。
- (二) 為多數國家同時採用稅則貨品分類得有完善基礎。
- (三) 採用國際共同的「關稅語文」，使海關之專門名詞為專家及公眾同樣瞭解，以便利貿易商、生產者及海關人員。
- (四) 在雙邊或多邊關稅或貿易協定中，無論在磋商，應用或解釋時，文字得以簡化明確。
- (五) 便利普遍推展國際貿易。

以上數點成爲後來關合會稅則起草人心目中的目標。

乙、B T N之由來

一九二七年國聯會召開世界經濟會議，最早建議歸納各國關稅則於同一結構中。嗣由專家組織委員會草擬貨品分類法，第一次草案於一九三二年完成，復於一九三七年修正，此一分類法稱為「日內瓦稅則分類」(Geneva Nomenclature)，包括二一類八六章九九稅目，另有分目(包括子目、分子目及小子目)。

一九四八年「歐洲關稅聯盟研究團」(European Customs Union Study Group)依據「日內瓦稅則分類」加以改編，作為聯盟內國家共同適用之稅則。一九四九年草案經重編刪減後，於一九五〇年十二月十五日提交布魯塞爾會議(註九)通過，定名為「布魯塞爾稅則分類」(Brussels Tariff Nomenclature)，簡稱B T N。參加此次會議各國簽訂布魯塞爾公約，依據公約成立「關稅合作理事會」(Customs Co-operation Council)，簡稱C C C，若干與會國家並簽署「海關稅則貨品分類公約」(Convention on Nomenclature for the Classification of Goods in Customs Tariff)及「海關貨品估價公約」(Convention on the Valuation of Goods for Customs Purposes)，其中稅則分類公約於一九五九年九月十一日開始生效，B T N即為該公約之一部份，凡簽署該公約之國家必須採用B T N為國定稅則。

關稅合作理事會所揭示之宗旨為(註十)：

- (一) 研究達成會員國共同目標之關稅合作問題。
- (二) 檢討與關稅制度有關之經濟因素及技術概況，以期各會員國間具有最高的和諧與統一。
- (三) 研擬或修改公約，以備各國政府批准採用。
- (四) 為海關稅則分類及完稅價格之共同解釋與統一實施擬訂原則。
- (五) 前項發生異議時，依據公約規定擬訂解決辦法。
- (六) 交換各國海關章程及辦事手續。
- (七) 提供有關政府各項資料及意見。
- (八) 與其他政府間組織互助協調。

爲保障公約之目標：「各國海關對貨品分類趨向一致」，CCC即著手編撰BTN之「註解」(Explanatory Notes)，同時又發現BTN有待修正之處尙多，乃於一九五八年七月通過修正草案，嗣後再經數次修正，終至一九六五年一月一日起全部生效。BTN使用至一九七五年，經CCC正式改名爲「關稅合作理事會稅則」(Customs Co-operation Council Nomenclature)，簡稱CCCN(註十一)。

丙、CCCN之成長

CCCN公布即廣受國際間之歡迎，從事發展國際貿易之國家均同意此一國際間通行之稅則可以大加利用，其他有意加入各種國際組織的國家更感到需要這種具有標準性之稅則分類，以便享有系統的、正確的及一致的國際貨品分類指南，例如共同市場(EEC)採用CCCN制定共同稅則時節省了很多時間，歐洲自由貿易協會(EFTA)亦因採用CCCN而使編訂關稅待遇獲得極大便利，關稅及貿易總協定(GATT)、經濟合作發展組織(OECD)及聯合國內的各經濟會，亦因採用CCCN而在實際工作上獲得相發方便。

CCCN對商業之貢獻亦極爲明顯，用以比較稅則稅率固極方便，另外製造者與貿易商亦因CCCN之標準規定而獲得保障。國際商會(International Chamber of Commerce)曾通過決議贊揚CCCN，認爲無論政府或商民在從事國際貿易時，CCCN簡單而標準之分類及編號辦法，在比較各國海關稅則方面有極大價值，此項決議並重申CCCN最終目標爲國際間稅則的全面比較性，並希望正在編纂稅則的國家全部採用CCCN原有之詞句及號碼。

截至一九七八年爲止，世界上有三七國簽署「海關稅則貨品分類公約」，但採用CCCN者已增至一三六國及地區(註十二)。

二、CCCN之特點

CCCN原分二二類九章一〇九七稅目，其所使用之分類方法與傳統的統計分類(例如SITC)之將貨品分爲原料、半製品及製成品三種者不同，係將同一行業之貨品集合在一起，構成一類，再將使用相同原料的產品歸入同一章，在同一章中

諸稅目之編排及劃分則由原料起漸至半製品而達製成品，此種分類原則清楚明確，無論對商人或海關之查閱或使用固定稅率或核定稅則號別均屬方便。惟此一原則容許例外，以免分類窒礙難行，並導至無理之複雜，故將無法按上述原則辦理分類之貨品，改按其用途分類（註十三）。

CCCN與一般貨品分類法不同之處，在於若干類使用類註，若干章使用章註，稅則之首冠以解釋準則，旨在促使稅則分類更趨明確與嚴格。此外尚有一套補助文件（包括註解、索引及分類意見彙編），以確保稅則之解釋正確無誤。因此CCCN已成爲舉世最進步、合理及完整的稅則貨品分類法，可以達成下列目標（註十四）：

(一) 簡明 (Simplicity)：CCCN之貨品分類法使用國際性正確術語，使海關關員及貿易商人更容易了解。舉例言之，此套分類法將紡織纖維及其製品統歸爲第十一類——「紡織品及紡織製品」，在該類內又按纖維種類及加工程度之不同分列若干章，其中自五十一章至五十七章分別爲蠶絲、人織、動物毛、亞麻及苧麻、棉花、其他植物纖維等各種紡織材料及由該等材料加工製造至布疋爲止之紡織品；從五十八章至六十三章則屬又進一步加工製造之紡織製品，此數章則按織法及特性分章，針織者歸六十章，網狀織物歸五十八章，特種織物、浸製或塗面織物五十九章。在五十一章至五十七章內每章各稅則號別之排列順序及劃分則完全以纖維之加工層次爲依據，以第五十三章而言，未梳羊毛歸第五三〇一號，已梳羊毛歸第五三〇五號，毛紗線歸第五三〇六，毛料則歸第五三一號。如此依據一定之原則作明確之貨品分類，自然令人明白易解。

(二) 精確 (Precision)：因CCCN具有上述簡明之分類法，故任何貨品均能迅速決定歸入其適當之稅則號別。以針織之外衣爲例，因係針織品，原則上均應歸入第六〇章，再從六〇章內找出其適當之號別爲六〇〇五號之「非鬆緊且未上膠之針織或鉤針織外衣及其他製品」。

(三) 適用嚴格 (Objectivity in Application)：CCCN各號別之說明、類註、章註、解釋準則，甚至於各種補助文件，均係貨品分類之規則。在此等嚴密規則之限制下，任何貨品均只能歸入一個正確之稅則號別，而所有使用CCCN之國家也將同一貨品歸入相同之稅則號別，稅則之國際比較性因而得以保持。例如稅則第六一〇二號將嬰兒用外衣與女用外

衣並列，第六一〇四號將嬰兒用內衣與女用內衣並列，此因嬰兒衣服原不分男女，但在稅則之貨品分類上仍須作統一之規定，在此規定下便不得將嬰兒衣服歸為男用衣服。又第六十一章章註三規定：「關於稅則第六一〇一至六一〇四各號之註釋如下：（甲）衣服之不能確定其屬男用、男童用、女用、女童用者，外衣列入稅則第六一〇二號，內衣列入第六一〇四號。（乙）所稱『嬰兒衣服』係指下列二項：1. 幼童之衣服不能確定其專為男童或女童穿着者。2. 嬰兒圍涎。」在此規定下凡不能辨識男用或女用者均作為女用分類。

三、使用CCCN之規定

依照布魯塞爾會議之決議，簽署「海關稅則貨品分類公約」之國家應全部採用CCCN所有稅目（註十五）。簽署國於制訂國定稅則時必須遵守下列義務（註十六）：

- (一) 不得刪減或增加任何CCCN規定之稅目，亦不得採用不同的稅目號碼。
- (二) 不得改變類註及章註之內容。
- (三) 必須採用分類解釋準則。

唯使用國家可自由訂定或限制分目（Sub-Heading）範圍，但此項範圍不得牴觸採用CCCN國家稅則之國際比較性。一九五七年十一月，CCC要求各準備採用其稅則之會員國，於編列稅則時，務須依照規定之稅則形式及排列辦理，以維持每類、章註之次序及分目之相當號碼。

CCC之簽署國雖應嚴格採用其稅目及註，但對國家保護經濟範圍及訂定稅率高低之固有權則無干涉。會議中授權會員國以完全自由之意念，在主要稅目下訂定分目，以便依照各國工業或農業水準之特別需要辦理。換言之，國定分目必須列於原有CCCN稅目下，因此CCCN無論對高度工業發展國家（需要較多分目）或開發中國家（需要較少分目）提供同樣適合國定稅則之基本結構，並給予開發中國家將來經濟發展後需要增添分目的彈性。分目在各國雖有不同，但均編列於相同的CCCN稅目下，故亦不失稅則之比較性。此一制度具有之彈性可以適合各國依照本身經濟與財政及與其他國家從事協定之需要，而

自由變動或訂定稅則。採用CCC N者亦須採用其「註解」，作為國定稅則之法律詮釋，以便海關人員用作稅則分類之依據。

四、CCC C對CCCN之管理

甲、稅則分類委員會之職掌

CCC負責解釋CCCN，並監督實施，使之辦理一元化。為達到上項目標，CCC於一九五九年九月在CCCN生效後立即成立「稅則分類委員會」（以下簡稱委員會），以接替一九五三年成立的貨品分類臨時委員會，該臨時委員會係接替「歐洲關稅聯盟研究團」中的關稅委員會之工作。委員會包括所有參加及簽署國家的會議代表，原則上每年開會兩次，每次會期兩星期，在CCC會議中間期間舉行，非會員國及國際組織可派觀察員參加委員會。委員會自選主席，並草擬議程備理事會核准。

由於化學品分類遭遇困難，一九四九年五月關稅委員會曾召開化學專家會議，考慮草擬CCCN中有關無機及有機化學品、肥料、藥品、照相器材、色素、蛋白質、膠類、爆炸物及其他化學品、塑膠品等各章，以後即成為永久性「化學專家工作小組」，協助委員會研究與化學有關產品之分類問題。工作小組大部份由會員國官方化驗機構中任職之化學專家所組成，由委員會召集，每年開會一兩次，研討委員會所提出之問題，並將結論回報，在遭遇特殊問題，如原子能、橡膠及石油工業等有關事項，委員會及工作小組亦得諮商有關行業之專門人才。

經CCC之授權及指示，委員會監督召開稅則分類會議，其職掌為（註十七）：

- (一) 校勘委員會實施CCCN之情形及交換有關資料。
- (二) 研究簽署國有關海關稅則分類之實施程序，同時對CCC或簽署國提出建議，以確保CCCN之適用及解釋一致。
- (三) 草擬「註解」，以為CCCN使用及解釋之準繩。
- (四) 主動或接受請求，提供簽署國有關實施貨品分類時之參考資料及意見。
- (五) 對CCC提出稅則修正議案。

乙、分類爭議之解決

實施CCCN大部份問題為貨品分類，每一貨品應歸屬之稅目應當依據有關技術資料及CCCN「解釋準則」、類與章之註及稅目標題名詞而定，必要時可參閱「註解」之說明。

CCCN及其補助文件雖經詳細校編，但國際貿易中貨品種類繁多，範圍廣泛，使用時免難有所偏差，例如解釋準則第三條乙款規定：混合物或合成物表面上可歸入兩個或以上稅則號別者，應按實貨上構成貨品特性之材料或物質分類，但此項原則常因實際執行分類人員觀點之不同而有不同之結果；又如準則第四條所規定：不屬於任何號別之貨品，依其性質最類似的貨品所屬稅目歸類，亦受個人解釋重點不同而有歧異。因之採用CCCN國家間偶而對同樣貨品亦產生不同之歸類。CCC經由委員會來負責防止或消除此種不同之分類，指示分類問題解決方式，仲裁不同意見，並採取一切可能方法，確保CCCN之正確解釋及應用。

大部份稅則分類問題係由會員國政府提出，委員會最重要工作之一即為解決會員國對貨品分類之爭議，當國與國之間的海關當局對解釋或適用CCCN發生爭議時，應先自行協調商討解決辦法，通知理事會秘書處轉知委員會備查。如直接磋商協調無結果，有關案件可報秘書處審核後轉送委員會擬具解決途徑。如稅則分類歧見案件先由秘書處獲悉，該處與有關國家洽商，發見意見確有分歧，當照正常程序發交委員會核議。

稅則分類問題先由秘書處初核，並簽註意見附具必需文件及樣品送交委員會審議，委員會將會員國觀點及主張予以比較後決定應採步驟，此項步驟因案情而異，例如：

- (一) 發現有有關問題已由CCCN之註或註解內詳細說明作成結論，本案即毋庸再議。
- (二) 稅則分類爭議雖可在註解中予以解決，但問題本身具有特殊困難性或新觀點足資參考，委員會即發佈正式分類意見，備各國海關參考，並依照CCCN稅目列入「貨品分類意見彙編」。
- (三) 審議分類問題時在註解中查無特殊規定可以解決該問題時，委員會即草擬適當之增註或修正，備會員國海關及公眾之參考。

(四) 在罕見特例中，現有CCCN無法合理分類時，應經由CCC依照修改稅則程序，將CCCN予以修正。

以上無論何種解決方式均須經CCC批准後方才生效。

丙、稅則分類修正程序

爲適應時代要求，在國際貿易經常演進過程中，任何稅則結構爲求長久適用，自不能絕對一成不變。CCCN本身具有國際性，以往編撰人亦係根據技術發展資料作成有系統及富於規律之貨品分類法，因之此種分類制度必須與世界技術進步情形步調一致。惟因會員國對稅則修正多須通過立法程序，費時費事，故此種修正縱使因國際貿易上發現新產品或新情況而有必要，亦應減至最低次數。CCC因此同意修正案須經過相當長時間（四或五年）辦理一次，在過渡時期仍照現有規定分類，修正案則予暫存，俟時機成熟時由CCC提出修正案，召開簽署國稅則分類會議討論通過。依照「海關稅則貨品分類公約」第十六條規定，建議修正案應由比利時外交部通知所有簽署國，如簽署國在收到通知六個月內未提出異議，比利時外交部將通知各會員關於再經六個月後即行生效，修正案生效後各會員國必須接受。

肆、關合會稅則結構分析

一、稅目 (Heading)

稅目亦稱「稅則號別」，CCCN將所有貨品首先分爲二一類 (Section)。類之下再分章 (Chapter)，每類分爲若干章，但第三、十九、二十一等三類各只一章，二十一類共分九九章。各章再列若干稅目 (Heading)，某些章之範圍較廣，稅目較多，故有分章 (Sub-Chapter) 之設 (註十八)，九十九章所列稅目總計有一〇九七號別，後經刪減修正爲一〇一一號別。類及章之標題名稱僅爲便於查考而設，對於稅則分類並無法定拘束力 (註十九)，稅目之詞句 (即貨名) 則具有法定詮釋之效力，但其分類仍須參酌類註 (Section Notes) 及章註 (Chapter Notes) 之規定 (註二十)。

代表稅目之號碼由四位數字組成，前二位表示稅目所屬之章別，後二位表示稅目在該章內之排列順序，例如第三〇〇三號別，即表示第三〇章「藥品」中第三個稅目「醫藥製劑」。稅則號別即代表稅目及其內容，四位數之稅則號別僅指CCCN至

稅目爲止之分類，尙須加上使用國家所編分目 (Sub-Heading) 之號碼方才構成完全的稅則號別。

一、類註 (Section Notes) 與章註 (Chapter Notes)

CCCN之若干類及章有加註釋之特別規定，稱爲「類註」或「章註」。註之作用爲各類、各章及各稅目之適用及限制劃分確切之範圍，爲達到此項功能，使用方法如下 (註二十一)：

(一) 以一般定義限制稅目之範圍或解釋特定名詞之意義：例如第五章章註四規定該章所稱「馬毛」，係指馬族或牛族之鬃或尾，又如第十一類類註五規定稅則第五〇七號之「紗羅」與第五〇八號之「平織網紗」區別，係按貨品之外表及織法，用一般性名詞加以區分。

(二) 列舉可以引伸適用之貨品：例如第八章章註三規定對歸屬第八六一〇號之「鐵道及電車軌道固定裝置及配件」所作之說明爲：「除上列註一規定外，稅則第八六一〇號適用範圍包括下列二項：(甲) 已裝成之軌道轉車抬、月台緩衝器、裝載計量量器。(乙) 信號標、機械信號盤、平交道控制器、信號及指示控制，有無電力照明設備者均在內。」其中「適用範圍包括」一詞卽表示並不包括其所列舉之(甲)(乙)兩項貨品爲限，尙可引伸適用其他貨品。

(三) 列舉不可引伸適用之貨品：例如第八章章註規定屬於第八一〇四號「其他卑金屬」只適用於下列卑金屬：鈹、鎳、鉍、鎢、鉍、鉍、鉍、鉍……，又如第三章章註一、二、三規定得歸屬第三二〇二號、三一〇三號、三二〇四號之貨品，僅適用註中所列之貨品，所謂「只適用」或「僅適用」都是固定限制，不得再引伸適用於其他貨品。

(四) 列舉排除適用之貨品：卽列出不得歸屬於某類某章某號別之貨品，例如第二章章註規定該章不包括下列各項：(甲) 列入稅則第〇二〇一、〇二〇二、〇二〇三、〇二〇四及〇二〇六號之各種不適用於人類食用之產品。(乙) 列入稅則第〇五〇四號之動物腸、膀胱、肚及列入第〇五一五號之動物血液。(丙) 稅則第〇二〇五號所列產品以外之動物油脂。又如第六〇章章註三說明第六〇〇六號之「鬆緊或上膠之針織品或鈎針織品及其製品」中所稱「鬆緊」一詞，「不因其含有橡膠線或僅因其支持帶含有鬆緊物質卽認爲係鬆緊物品。」(註二十二)

有些註甚至同時採用上列方法中之數種，例如第四〇章章註四對「合成橡膠」所下定義，即先依照科學標準之一般名詞——「未飽合之合成物質，其能以硫、硒或碲經過不可逆之加硫程序轉變為非熱可塑物質者，及其可能以上開加硫程序轉變為非熱可塑物質者」加以詮釋，繼則列舉符合科學定義之貨品為：聚異戊二烯、聚丁二烯、聚氯丁二烯等。

此種註如分別加請於稅目上，必然導致各稅目貨名之說明詞句拉長而多重複，或難以解釋，現列於各類各章之首（註二十三），得使每項稅則號別同樣明瞭，同時仍能保障解釋確實無誤，減少疑惑及爭議。

三、解釋準則 (Interpretative Rules)

健全的稅則貨品分類法必須能簡單及一致地將任何貨品歸入其稅則號別，因此應有一套規則以確保每一貨品只能歸入惟一正確稅目，並須明白排除不應歸入其他可能歸列的稅目。因之CCCN開宗明義確立基本原則，並制定「解釋準則」，以確保在任何情形下均有合法正確的解釋。此項解釋準則除稅目及類章之註另有規定者從其規定外，一律適用於整套稅則，構成稅則貨品分類解釋之基本原則。

CCCN原有解釋準則五條，後經修正，將第二條分為（甲）（乙）兩款，第三條（丙）款修正內容，第四條刪除，原則第五條改列第四條，故現行者為四條。其適用順序均依照條文之順序，茲將各條規定說明如次（註二十四）：

第一條

「類、章及分章之標題，僅為便於查考而設；其分類之核定，應依照稅則號別所列之名稱及有關之類或章之註為之。此等稅則號別或註內未另行規定者，依照後列各條規定辦理。」

本稅則係將國際貿易之貨品予以有系統之排列，使歸屬於類、章及分章內，類章名稱力求簡明，以能顯示其所涵蓋之主要貨品之類型為度，但在甚多情形下歸入類章之貨品，其種類及數目太多，無法於標題中全部容納及一一引述，因此本條首先規定標題僅為便於查考而設，並不作為核定分類之依據。

本條第二段文字規定分類之標準如下：

(一) 應依照稅則號別之名稱及任何有關之類或章之註之規定辦理。

(二) 必要時如遇稅則號別或註內未另行規定者，應依照第二及第三條或第四條規定辦理。

上開標準(一)之意義極為淺顯，甚多貨品之分類不需求助於解釋準則，例如活馬歸屬第〇一〇一號。標準(二)所謂「如遇稅則號別或註內未另行規定者」一詞須加以明確說明；即稅則號別及任何有關類章之註之術語應認為最重要，應為考慮分類時之第一優先對象，例如第三章章註說明若干稅則號別僅適用於特殊物品，因此該等稅則號別不得應用於依照本準則第二條規定原可歸入該號別之貨品。

第二條(甲)款

「稅則號別中所列之任何一種貨品，應包括是項貨品之未完整或未完成者在內，惟進口此類未完整或未完成貨品，需具有完整及完成貨品之主要特性，且應包括該完整或完成之貨品（或由於本準則而被列為完整或完成者），於進口時未組合或經拆散者。」

本款前段說明任何稅則號別之不完整或未完成貨品，如具有完整或完成品之特性者，其分類應擴大適用，歸入完整或完成品之稅則號別，此說明亦適用於胚料，除非該胚料已有應歸屬之專列稅則號別。所謂胚料，係指貨品已具有完成品或其零件之概略形狀或輪廓，但尚不能立即使用，除特殊之情形外，應於完成後方可作為製成品或其零件之用者。半製品之尚無製成品之主要形狀者，如條、管、圓盤等不視為胚料。CCCN第一類至第六類為動物、植物、礦物及化學產品，故本款規定一般不適用於各該類之貨品，本款規定僅適用於第七類以後之貨品。

本款末段說明完整或完成之製品，如未經組合或經拆散進口者，與已組合之製品歸入同一稅則號別。貨品之所以未經組合或經拆散進口，係因包裝、操作或運輸需要或方便之故。此一分類原則適用於不完整或未完成之進口貨品，依照本條(甲)款規定視為完整或完成之製品。為配合本條定義起見，「進口時未組合或經拆散者」，係指貨品之組合零件以簡單之組合設備，如螺釘、螺栓及螺帽等，或鉚釘釘合或焊接即可組成者。換言之，以僅經簡單之組合過程即完成者為限。鑒於本稅則第一至第六類各稅則號之應用範圍，本款不適用於各該類之貨品。

第二條(乙)款

「稅則號別中所列之任何材料或物質，應包括是項材料或物質與其他材料或物質之混合物或合成物在內。其所稱某種材料或物質構成之貨品，則應包括由全部或部份是項材料或物質構成者在內。凡貨品超過一種以上之材料或物質構成者，其分類應依照第三條各款原則辦理。」

本款係對於材料或物質之混合物及合成物以及含有二種或二種以上材料或物質之貨品有關，所述及之稅則號別係指列有材料或物質者(例如稅則第〇五〇三號之馬鬃)及其列有指定之材料或物質之貨品者(例如稅則第四五〇三條之天然軟木製品)。惟本款僅適用於稅則號別或類章之註未另有規定者，例如稅則第一五〇三號之牛羊脂油，已在稅目上述明係未混合者，則混合其他物質或材料之牛羊脂油便不得歸入第一五〇三號。

本款主要說明任何稅則號別所列之材料或物質，可擴大及於貨品之僅含有一部份之該項材料或物質者。貨品之由兩種或兩種以上之材料或物質混合或化合而成者，其應歸屬之稅則號別也只能有一個，而不得分割分別兩個以上之稅則號別。故稅則所指某種材質構成之貨品，應解釋為包括以該種材質為主之混合物或化合物在內，例如稅則第八三〇七號所指卑金屬製之燈及照明裝置，應指以卑金屬為主要構成材料之燈器或照明裝置(註二十五)；又如列於第五〇九號之棉織品，依本款及第十一類類註二(甲)之規定，以所含紡織材料中佔重量最多之一種材料視為構成該貨之材料，則含棉五五%毛四五%之混紡布應歸列棉布之稅則號別(第五〇九號)。

但本款並不意味稅則號別所包括之貨品可擴大於依照本準則第一條規定非屬該稅則號別者，此種情形見諸於物品之加入另一種材料或物質後常失去原應歸屬稅則號別之特性者，例如稅則第二八〇四號之氫(H)加入氧(O)後，將產生稅則第二二一〇號之水(H₂O)，又如棉(屬於稅則第五〇一至五五〇四號)加上硝酸後變成硝化纖維(屬於稅則第三九〇三號)。

第三條

「貨品在表面上不論因任何理由可歸列於兩個或更多之稅則號別時，其分類應依照下列規定辦理：

(甲) 稅則號別所列之具有特殊性者較僅具一般性者為優先適用。

(乙) 混合或合成以及成套之貨品，因含有不同之材料或由不同之成份組合而成，以及因成套而未能依照三、(甲)款分類者，在本準則可以適用之範圍內，應按照實質上構成該項貨品主要特徵所用之材料或成份分類。

(丙) 當貨品不能適用三、(甲) 或三、(乙) 款分類時，應歸入可予考慮之稅則號別中，擇其稅則號別最後者為準。貨品在表面上可列兩個或以上稅則號別時，應如何確定其分類是稅則解釋的重要問題。本條提供三項分類準則，並依序優先適用，凡不能依照(甲)款分類者方可適用(乙)款，(甲)(乙)兩款均不能適用時方得依照(丙)款分類。簡言之，(甲)款為供具有特殊性貨品分類之用，(乙)款為貨品之材質具有特殊性者，(丙)款為按排列在最後之號別分類。所有貨品按此種連續分類準則辦理，均可歸入本稅則各有關號別。

(甲) 款規定之「特殊性優於一般性」原則，屬於較不易鑑別之技術問題，事實上也無法定出一套嚴格之標準加以區別那一號別所載貨品較其他號別所載者更具特殊性，惟下述原則可供一般性之參考(註二十六)：

(一) 貨品之名稱較貨品之種類更具特殊性；貨品經分類之後，分類層次愈高者範圍愈狹窄，所指定義愈明確；分類層次愈低者大率以種類概括之。故一般而言，貨名所指意義較明確，所指範圍較狹窄，因而較具特殊性。例如「緊身裕」(Corset)屬於「女用內衣」類，故表面上可按其一般性分類歸入第六一〇四號之「女用內衣內」，但稅則第六一〇九號列有「緊身裕」之專列貨名，則按其特殊性應以歸入第六一〇九號方屬正確；又如多層膠合紙板屬於紙板之一種，故表面上可歸入第四八〇一號，但第四八〇三號為多層粘合、膠合之紙板，故應依其特殊性歸入第四八〇三號。

(二) 如貨品與稅則號別之說明相符合，因而易於辨識其性質者，與說明較不完全者相比，當更具有特殊性；例如已耗用之氧化物雖係一種肥料，但不歸入第三一〇五號(其他肥料)，而應歸入第三八〇四號(註二十七)，因後者特別列有該項貨品。

(三) 如貨品有兩個或更多之稅則號別可以歸類，而每個稅則號別僅列有混合物或合成物中所含之材料或物質之一種時，此等稅則號別對於該項貨品具有同等之特殊性，縱使其中之一較其他號別所載更為完備或更為精確，在此種情形下，稅則之分類取決於第三條(乙)款或(丙)款。

得適用(乙)款分類之貨品應僅爲：(1)混合物，(2)含有不同材料之組合物，(3)含有不同組成份之合成物。在應用本款分類的場合，應認爲貨品僅係由其具有特殊性之材料或組成份所組成。然而決定主要特殊性之因素因物而異，此種因素可取決於貨品所含之材料或成份之特質。其體積、數量或價值，或組合材料對於貨品之用途所發生之作用。例如硫酸(H_2SO_4)與水(H_2O)之混合液，縱使是水所佔之份量較多，仍應認爲係硫酸而歸列第二八〇二號；第七十一章章註一(乙)規定：製品之全部或一部份係以貴金屬製造者即應歸入該章(貴金屬)，表示貴金屬與卑金屬相較具有特殊性。

爲適合本款解釋起見，組合物由不同之組成份子所組成者，應視爲不僅指組成份子已互相結合在一起，實際上已構成不可分離之整體貨物。例如裝置有電腦控制操作之精紡機，仍應按精紡機分類，而不應按電腦分類；又如收音機與時鐘之聯合裝置，仍應按收音機分類。亦指可分離之組成份子所組成者，但此等組成份子必須互相適應，並互相配合，且合成整體後甚難按零件分別出售，例如烟灰缸裝有支架者，仍以烟灰缸爲主要特性；又如裝香料之木製小架，雖有一套一定數量形狀大小適合之空香料罐(卑金屬製)，仍應按構成主體之木製品分類。

本款(丙)款規定貨品如不能按其特性分類，亦不能按其材質之特性分類，則於其可歸入之稅則號別中擇其排列最後者爲準，例如堆土機及汽車均可使用之「過濾器」(air filter or oil filter)，可當作重機械零件歸入第八四〇六號，亦可作爲汽車零件歸入第八四一八號，則依本款規定以歸入第八四一八號方屬正確；又按本款規定，羊毛與棉各半之混紡布應歸入第十五章之棉織品而不應歸入第三章之毛織品。

第四條

「貨品未經列入任何稅則號別者，應適用其性質最類似之貨品所屬之稅則號別。」

凡貨品即使表面上亦無任何稅則號別可資歸屬者，適用本條規定。本條說明此項貨品應歸入與其性質最類似之貨品所歸屬之稅則號別。依照本條規定分類時，首先應將進口貨物與稅則上所載貨物作一比較，藉以決定何者之性質與之最相類似。所謂類似，自然係由各種因素所促成，諸如種類、特性及用途等，一般而言，此條規定實際應用機會不多，但如必須使用時應慎重辦理。應用此條規定之例如裝有自動開關裝置之冷凍庫門，在CCCN上並無適當稅目可資歸類，既非冷凍機配件，亦不能視

爲機器或電氣設備，只能依性質爲接近者視爲鐵門歸入第七章。

四、補助文件

爲了稅則使用方便及確保解釋毫無差錯，CCCN備有三種補助文件可供參考：

(1) 註解 (Explanatory Notes)

註解爲CCC對CCCN正式詳盡之解釋，一九五五年七月出版，經修訂後復於一九六六年以活頁再度發行，它是CCC自一九五一年以來嘔心瀝血不斷研究之結晶。註解依照CCCN稅目之順序，對每一號別之貨物範圍詳加敘述，列明主要應包括及不應包括之貨品，並對該貨品專門性質、外表、成份、生產方法、用途及分辨該貨之簡易方法全部載明。CCC在撰擬註解時，曾參考可能尋獲之各種文字專門性文件，對特殊性專門物品並採用有關專家之意見，因此註解成爲CCCN不可或缺之補助文件，備作稅則正確解釋之用。惟參閱註解時自須以CCCN正文爲主，並且不可抵觸各類章之註及解釋準則之規定，此因註解並無法定詮釋稅則之效力，但各國海關實務上應用註解的場合甚多。CCC對註解並隨時加以檢討，以配合產品技術進步之發展，通常於每年二月及六月發佈訂正活頁。

(1) 索引 (Alphabetical Index)

CCC爲便利使用者查閱CCCN及註解起見，另出版兩套索引。第一套索引以英文字母依序排列CCCN內全部貨名，並列出其稅則號別。第二套索引以英文字母依序排列註解內全部貨名，並列出其稅則號別。CCC每兩年於CCCN及註解修訂後立即發佈索引之訂正活頁。

(三) 貨品分類意見彙編 (Compendium of Classification Opinion)

CCC之會員國或非會員國之關務行政機關所提出之貨品分類意見，經理事會詳加研究而決定採用者即彙編印行，依CCCN稅則號碼之順序列出各種貨品之分類意見，每一貨品之分類意見包括：稅則號別，對該貨作包括一切細節之精確敘述，及研討本問題時有關之參考文件索引。此項意見得僅由各國海關提出，故亦僅備海關官方應用。本彙編亦爲活頁形式，理事會

隨時予以檢討，並於每年初刊佈訂正補充資料。

伍、CCCN及分目分類原則分析

我國現時使用之進口稅則僅到CCCN之稅目 (Heading) 爲止，分目 (Sub-Heading) 係我國自行加編者，CCCN之類註、章註及解釋準則之規定及功能已於本文第肆部份詳予說明，本部份擬對其有關貨品分類系統之類、章及稅目所運用之分類原則加以探討，同時對我國加編之分目及增註作同樣之研究，以期在使用上獲取完整之指南。

一、貨品分類法之基本原則

科學的貨品分類法必然依據貨品之特徵或屬性加以分類，將其相同或類似或近似之貨品集成一羣，再應用縱橫分類方法予以多層次之分門別類，以至於適可之程度，正如同生物學中對動植物之命名或分類，依其層次分爲門、綱、目、科、屬、種等。無論是徵稅用途的稅則分類，或是統計用途的商品分類，均不離開此一基本原則。

此一基本原則之實際應用多端，原非一成不變。貨品之特徵或屬性常因採擇之重點不同而劃分爲不同的類別，其區分準則有着重於構成之材料或物質者，有着重於顯現之作用者，亦有着重於相同之製造階段者，甚至於有側重於相同之規格者，不一而足。例如棉花可依其爲植物產品而與其他植物產品歸爲一類，亦可按其爲紡織材料而與其他紡織材料歸爲一類。諸如此類因着重點之不同而產生不同之分類原則，在其劃定之固定貨品範圍內仍可說是具有相同之特徵與屬性。自然CCCN也將此一分類基本原則應用到各層次之貨品分類法上。

二、類之分類法

甲、類之範圍

類爲最大的分類，CCCN將所有貨品共分爲二二類。類通常爲一種工業或一種行業所經營的貨品，如此編排可使於各業

貿易商人查閱。例如第三類之「動植物油脂及其分解生產物；調製食用油脂；動植物蠟」即為油脂工業產品，第六類之「化學及其有關之工業產品」即代表化學工業所有產品，第十一類之「紡織品及紡織製品」即包括所有紡織業產品，第十四類之「珍珠、寶石及半寶石、貴金屬、包貴金屬及其製品；仿首飾；鑄幣」則大體上亦為銀樓珠寶業之產品，第十五類之「卑金屬及卑金屬製品」即代表金屬工業之產品，第十七類之「車輛、航空器及其零件；船舶及各種有關運輸設備」即為運輸業之貨品，第十九類之「武器與彈藥及其零件」為軍事工業產品。

乙、類之排列順序

各類前後排列順序依據產品加工程度而定，加工層次低者在後，層次高者在後，具有一定次序之關聯性。例如第一類為動物產品，第二類為植物產品，第三及第四類即為以動植物產品再進一步加工製造之油脂及調製食品；第五類為礦產品，第六類即為以礦產品為原料加工製造之化學產品，第七類及第八類則為應用化學產品；第九類之木為第十類紙之材料；第十一類所列者為以動植物產品或化學品為材料之紡織品，第十二類即為相同材料之戶外穿戴物；第十三、十四、十五類所列產品均係第六類礦產品經加工製造者，而同時又是第十六、十七、十八類製品所用之材料。

CCCN 第一步應用橫分法所分出之類，其範圍及排列順序具有上述之優點與特色，此第一層次之分類在稅則整體結構上已獲致初步成功。

三、章之分類法

甲、章之範圍

類之下為章，章為第二層次之分類，各類按其涵蓋內容之廣狹分為一至若干章，全部二一類貨品總共分為九九章。自貨品分類技術而言，第二層次之分類已較第一層次之分類困難，特別是CCCN各章範圍之確定尤其重要，如各章劃分明確，適用不發生疑義，則可謂此一貨品分類法已成功一半。CCCN對各章範圍之劃分採用下列原則（註二十八）：

(1) 依據物質來源 (Material Origin) 分類：即將相同實質 (Physical Substance) 所生產或衍變之貨品集合為一章，則

同一章之貨品所使用的原料相同。例如第七章之糖及糖食，第八章之可可及可可製品，第二章之無機化學產品，第二章之有機化學產品，第三章之塑膠，第四〇章之橡膠，第四章之生皮及皮革，第八章之紙，第五章之棉花，第七〇章之玻璃器，第三章之鋼鐵及其製品。

(11) 依據貨品用途 (Use or Purpose) 分類：若干貨品之物質來源雖有不同，但其用途及目的則相同或類似，此類貨品則按其用途為特徵歸列為一章。例如第九章之咖啡、茶及香料，第四章之編結用植物材料，第二章之飲料、酒類及醋，第三〇章之西藥製劑，第七章之照相及電影用品，第四章靴鞋、綁腿及類似品，第六章之石料、膠泥、水泥、石棉、雲母及類似材料之製品，第八章之工具，第九章之家具，第七章之玩具、遊戲品與運動用具。

CCCN 以上述兩項原則交叉應用於整套貨品分類系統中，以求分類臻於完善。將相同材質之貨品列為一章固極為理想，但如欲將所有貨品均按此原則辦理分類，必定大量增加章數，而導致無理的龐雜。實際上也非所有貨品均能依此原則分類，其不能按此原則辦理者，則按其用途分類，方能解決分類技術的困難。CCCN 在分類技術上尚使用類註及章註以強化此兩項原則之運用，使分類原則更趨明確化，使各章所包括之範圍更為固定，例如第一章動物，即在該章章註一規定不包括第三章之水產動物及第七章之旅行動物園。第一章之動物及第三章之水產動物雖均依物質來源區分章別，但兩者屬於不同類別，故分為不同之章；第七章之旅行動物園則依用途分類，其用途上之特徵則為遊樂設備。

貨品的分類究應按此兩項原則中那一項原則辦理，有時參閱有關稅目、類章之註及解釋準則之規定尚無法確定，此時應參考「註解」之說明，例如流動馬戲團的表演道具或設備，即不得按材質分類，而應按其用途歸列第九章，但此種道具或設備單獨進口者，則應按其材質分類（註二十九）。

乙、章之排列順序

章之排列順序與類之排列順序所依據之原則並無明顯區別，可歸納為下列兩種：

(一) 依加工層次先後排列：若干章共為一系列之貨品，則章與章之間的貨品加工或製造階段不同，此種場合則依加工層次或製造階段排列章次。例如第一章為動物，第二章即為肉及食用雜碎；第一〇章為穀類，第一章即為製粉工業用品；第

四一章爲皮革，第四二章即爲皮革製品；第四七章爲造紙材料，第四八章爲紙及紙製品；又如第六類內從第二八章至二九章爲符合化學定義之個別化合物，而第三〇章至三八章則爲個別化合物經再加工製造產生之化學品；第十一類內從五〇章至五七章爲各種紡織材料及紡織品，而第五八章至六三章則爲各種已製作完成之紡織製品。

(二) 依列舉方式排列：各章之間如無加工層次關係者，亦即其產品無使用相同原料之關聯者，即採隨意列舉方式排列，並無一定之先後順序。例如第四類共分九章，即將各種調製食品及飲料等分別列舉；第七類分兩章，列舉塑膠及橡膠兩種；第十三類列出三章，即第六八章之石料、水泥等製品，第六九章之陶瓷製品，第七〇章之玻璃及玻璃器；第十五類即按鋼鐵、銅、鎳、鋁、鉛、鋅等各種卑金屬列章。

四、目之分類法

目即稅目，亦即稅則號別。章之下列有目，目爲第三層次之分類，每章各列稅目若干，CCCN之九九章貨品共分爲一〇一一項稅目。在分類技術上，橫分法比縱分法困難許多，容易造成範圍界限不清，而導致重複與遺漏的缺點產生，就編製稅則而言，貨品的第三層分類也是最困難的。CCCN稅目使用之分類原則如下：

甲、目之範圍

(一) 主要分類原則

(1) 依貨品加工層次或製造階段之不同區分稅目：同一章內所有稅目或一組稅目係使用相同質料者，則按產品之加工層次或製造階段之不同分別列目。例如屬於第四章之奶品，即分爲第〇四〇一號之鮮奶及奶皮（未濃縮未加工者），第〇四〇二號之奶及奶皮（濃縮或加工糖者），第〇四〇三號之奶油，第〇四〇四號之奶酥及凝奶；第四章之木及木製品內，第四四〇三號爲去皮或未去皮之原木，第四四〇四號爲粗斬或粗鋸之原木，第四四〇五號爲經縱鋸或切片之板材（厚度超過五公厘者），第四四一四號爲厚度在五公厘以下之板材；第七章之鋼鐵及其製品，從第七三〇一號至七三二〇號均代表不同加工層次之材料、半製品或製品，第七三二一號以後諸稅目即爲使用前面稅目產品所製造之成品。

(2) 依貨品之性質區分稅目：將貨品顯現之相同屬性或用途者列爲一個稅目。例如第四章之穀類，即區分爲小麥、裸麥、大麥、燕麥、玉蜀黍、米及其他等七個稅目；又如化學品將氯、氟、溴、碘四種鹵素歸爲一稅目（第二八〇一號），將氫氧化鈉及氫氧化鉀歸爲一稅目（第二八一七號），將碳酸鹽及過碳酸鹽歸爲一稅目（第二八四二號），將醚、醑醇、醑酚、醑醇酚等歸爲一稅目（第二九〇八號）；他如機器類，列有第八四一五號之冷凍機械，第八四二〇號之衡重機器，第八四二二號之升降、搬運、裝卸機器，第八四二三號之挖掘、準平、搗塞、鑽孔及抽取機械；又如第六章之衣服，分爲六一〇一號之男用外衣及男童外衣，六一〇二號之女用外衣，女童及嬰兒用外衣，六一〇三號之男用內衣及男童內衣，六一〇四號之女用內衣、女童及嬰兒內衣。

(二) 次要分類原則

(1) 依貨品製造方法區分稅目：CCC N 前面數字之動植物產品常依製造方法之爲鮮、冷、凍、鹹、乾等不同而區分稅目。例如第三〇三〇一號爲鮮、冷、凍之魚，第三〇三〇二號爲乾、鹹、浸鹹之魚；第三〇七〇一號之鮮或冷藏蔬菜，第三〇七〇二號爲冷凍蔬菜，第三〇七〇三號爲鹽漬蔬菜，第三〇七〇四號爲乾蔬菜。

(2) 依貨品規格區分稅目：少數貨品因其規格或成份之不同而致性質與用途互異者，即以其一定之規格爲區分稅目之標準。例如硝酸鈣之含氮量不超過一六%者，應歸入第三一〇二號之氮肥，如其氮之含量超過一六%者，應歸入第二八三九號之硝酸鈣；又如硫酸鉀所含氧化鉀成份重量如不超過五二%者，應歸入第三一〇四號之鉀肥，如其氧化鉀含量超過五二%者，應歸入第二八三八號之硫酸鹽稅目；潤滑油所含礦物油在七〇%以上者歸入第二七一〇號，含量不及七〇%者歸入第三四〇三號。

(3) 依整體貨物或零件區分稅目：組合物（如機器、儀器、車輛等）常依整體或零件區分稅目。例如第八四三六號爲紡機，第八四三七號爲織機，而第八四三八號則爲紡織機器之零配件；又如第八七〇一、八七〇二及八七〇三號爲各種類別之車輛，而第八七〇四、八七〇五及八七〇六號則爲其零配件。

乙、目之排列順序

(一) 同一章內所有稅目或一組稅目屬於相同材質者，依貨品之加工層次先後排列稅目：例如第五章之棉花，先排第五〇

一號至五五〇四號之初級原料（棉花），再排第五五〇五號至五五〇六號之半成品（紗及線），最後排列第五五〇七號至五五〇九號之製品（棉紗羅、絨布及棉織品）；又如第七章之鋼鐵製品，第七三〇一號至七三〇六號為材料，第七三〇七號至七三一號為半製品，第七三一二號以後即屬成品。

(二) 同一章內貨品使用不同材料者，依列舉方式排列稅目；例如第六章之雨傘、遮陽傘、手杖、鞭、馬鞭及其零件，均為戶外用具，各種貨品分別列舉其稅目；又如第九章之玩具、遊戲品與運動用具及其零件，均為育樂用品及設備，亦採列舉稅目方式，而均無固定之規則化排列順序。

五、CCCN分類法結論

CCCN編訂時所使用貨品分類之原則及使用CCCN時之解釋準則已於前面第五及第肆部份詳細說明，綜合言之，貨品之分類係受依材質分類及依用途分類兩大原則支配者最多，依材質分類者較為單純，依用途分類者較為複雜，此因後者復與解釋準則第三條所揭示之特殊性發生關連，適用上較不易判明。某些貨品可以明顯地確定按材質分類或按用途分類，若干貨品則無明確跡象可循，而類似之貨品有的係按材質分類，有的是按用途分類，故貨品的稅則分類基本上有其複雜性，執行稅則分類之關員除應具備貨品認定之專業知識外，更應熟讀有關稅則分類之瑣細規定。至此可獲致核定稅則號別之一般方法如下：

- (一) 先就貨品之可能按材質分類或按用途分類予以確定可能歸屬之章別。
- (二) 在該章內找出適當之稅則號別。
- (三) 參核類註及章註之說明，是否有排除適用之規定。
- (四) 如可能有兩個以上之稅則號可資歸屬時，應依據解釋準則之規定辦理。
- (五) 如仍有疑義，須進一步參閱註解或其他補助文件之說明，以決定正確之稅則號別。

六、分目之分類法

甲、使用國加編分目之優點

依照CCC規定，使用國心須完全採用CCCN之稅目、類章之註及解釋準則，不得有任何變更。CCCN雖亦編有標準分目，但使用國可不予採納，容許各國依其經濟發展情況，或財政及保護需要訂定不同之分目。各國所編之分目雖有不同，但在相同之稅目下仍然可以比較貨品稅率之高低，故依舊不妨害通用稅則之國際比較性。

我國現行進口稅則中之類、章、稅目、類註、章註及解釋準則與CCCN完全相同，至各稅目之下的分目，若干章之後的增註以及附則孫我國所加編。我國加編之分目所使用之分類原則大體上與CCCN編列稅目所用方法相同，惟在固定之稅目下，因貨品範圍已甚狹窄，編列分目已不似編列稅目那麼困難。

乙、稅則號別與統計號列

海關征稅固然依據稅則號別，編刊貿易統計原亦應依據稅則號別，惟因我國加編之三層次分目所使用之符號不以數字表示，以致稅則號別無法配合現代統計資料處理所用電腦之需，因此海關另編一套適合統計用之號別，稱爲統計號列。

(一) 稅則號別：除CCCN原有代表稅目之四位數字外，在稅則號別上我國加編之三層分目表示方法如下：第一層次之分目以(一)、(二)、(三)……表示之，第二層次分目以(甲)、(乙)、(丙)、……表示之，第三層次分目以(1)、(2)、(3)、……表示之。第一層次分目稱爲子目或項，第二層次分目稱爲分子目或款，第三層次分目稱爲小子目或目。習慣上稅則號別有兩種讀法，例如八五〇一(甲)(1)，讀成稅則第八五〇一(甲)(1)號或稅則第八五〇一號(甲)款(1)目均可，故完全之稅則號別係由CCCN之稅目號別及我國加編之分目號碼所構成。

(二) 統計號列：統計號列採用前四位數後四位數共八位數號碼，前四位數與稅則號別相同，後四位數則由稅則號別之後段譯成，代表三層分目，前兩位數代表第一層分目，第三位數代表第二層分目，第四位數代表第三層分目，例如六〇〇一〇一一表示之稅則號別即爲六〇〇一(甲)(1)，其他依此類推，甚爲簡明，惟任何一層分目如係「其他」項時，改以九表示，例如稅則號別二八〇三(丙)其他，即爲統計號列二八〇三——九九〇〇，又如七一〇三(丙)其他之統計號列爲七一〇三——〇三九〇。

丙、各層分目分類法

現行稅則有未編分目者，有編列一層分目者，有編列兩層分目者，有編列三層分目者，但在同一稅目下有兩層以上分目時，各層分目分類所採原則不同，利用縱橫法交互分類，俾使分類推演愈細，以符實際需要，茲舉例說明分目編列方法如次：

(一) 依加工層次編列分目

同一稅目下之貨品係相同原料者，即按加工層次編列分目，例如：

五一〇一 人造纖維（整絲）製之紗線，非供零售者

(一) 合成纖維製

(甲) 細絲

(1) 供製輪胎簾布用之強力合成纖維細絲

(2) 其他

(乙) 絞紡紗

(丙) 線

(1) 外科手術用

(2) 其他

(二) 再生纖維製

(甲) 細絲

(1) 供製輪胎簾布用之強力人造纖維細絲

(2) 其他

(乙) 絞紡紗

(丙) 線

(丁) 嫚縲絲

(1) 強力嫚縲絲

(2) 其他

本稅則分目之重心在第二層（加工層次）與第三層（用途），其目的在於區分稅率。

(二) 依材質編列分目

同一稅目下之貨品材質不同者，即按材質編列分目，例如：

六一〇七 領帶、領結及領飾

(一) 植物纖維製

(甲) 棉製

(乙) 其他

(二) 動物纖維製

(甲) 毛製

(乙) 絲製

(三) 合成或再生纖維製

(三) 依用途編列分目

同一稅目下貨品用途顯有不同者，即按用途編列分目，例如：

〇四〇二 奶及奶皮（縮濃或加糖者）

(一) 奶粉

(甲) 食用

(1) 供零售用五磅及以下包裝者

(2) 其他

(乙) 飼料用

(1) 奶粉（魚粉含量在五%及以上者）

(2) 奶漿粉（魚粉含量在五%及以上者）

(二) 奶水及奶皮

(三) 煉奶

(四) 其他

本號別分目分類之重點在第二層次之食用與飼料用，俾便差別課稅。

(四) 依規格編列分目

貨品之規格不同，其作用亦有不同，有加以分編之必要，例如：

七三二三 熱軋或冷軋製之鋼鐵片及板

(一) 厚度超過四·七五公厘者

(二) 厚度超過三公厘，但不超過四·七五公厘者

(三) 厚度小於三公厘，不鍍面、塗面或護面者

(四) 馬口鐵板或馬口鐵皮

(甲) 平素者

(乙) 經裝飾者

(丙) 舊品

(五) 厚度小於三公厘之經鍍面、塗面或護面者

(甲) 鍍鋅鐵片、平素或波浪形者

(乙) 鍍鉛錫鐵片

(丙) 其他

(六) 剪口鐵

本稅別參合加工層次及規格兩種分類標準。

(五) 依形態編列分目

貨品形態與加工程度有關，故有分編必要，例如：

三九〇四 硬化蛋白質

(一) 液體或糊狀、塊狀、粒狀及粉狀

(二) 薄膜 (厚度在〇·二五公厘及以下者)

(三) 片、條、竿、板、管及單股線 (直徑超過一公厘者) 等

(四) 廢料

(六) 依整體或零件編列分目

組合物之整體與零件亦表示不同之加工程度，故有分編必要，例如：

八七一三 其他無推動裝置之車輛 (拖車在內) 及其零件

(一) 貨櫃拖車

(二) 救火拖車

(三) 其他車輛

(四) 零件

本號別雖只一層分目，然而已包含依用途及依整體或零件兩種分類原則，依用途分則救火拖車之稅率特別低，依整體或零件分，則零件之稅率較低。

七、編列分目應注意之重點

分目編製或修正時應注意下列重點：

(一) 分目應編於正確之稅目下

分目如加編於不正確之稅目下即為錯誤之分目，因分目所指貨品已逾越稅目所涵蓋之範圍。過去我國進口稅則上出現不少此類錯誤之分目，例如長期以來將「銅面基板」編於第三九〇一至三九〇六號下（現已改編於第七章），又如「黃藥」及「熊胆」編於第〇五一五號下，一直到本年稅則修正方改列於第〇五一四號。惟現行稅則上尚遺留有錯誤之分目，例如杏仁（almond），不管鮮或乾，去殼與否，甜或苦，按CCCN規定均應歸入第〇八〇五號之堅果內（即現行稅則第〇八〇五四其他），而杏（apricot）係屬核果，應歸入第〇八〇七四其他，至杏之子仁則應歸入第一二〇八號（註三〇），然而現行稅則則將「杏仁」誤為「杏之子仁」，編列分目於第一二〇八號下。類似之錯誤分目，如列於第一二〇七（四）號之乾檳榔（大肚子）應改列第〇八〇五號，列於第〇八〇四（甲）及（乙）號之葡萄乾應改列第二〇〇六號下。

(二) 分目應避免重複與遺漏

一稅目之下所編分目如不能包括該稅目所涵蓋之貨品範圍時，即構成遺漏、不周延之缺點，或所編分目有重複者，均屬不健全之分目。此種技術上之錯誤在進口稅則上亦常有發現，例如六七年修正公布之稅則第三八〇八號「松香與樹脂酸及其衍生物，松香醇及松香油」下，只加編（一）松香（二）樹脂酸（三）松香醇（四）松香油等四個分目，使得松香與樹脂酸之衍生物無分目可資歸列，此種分類即有遺漏；又如六八年修正公布之稅則第一二〇七（六）號之「甘草」下分（甲）甘草（乙）甘草節，則甘草粉、甘草膏等亦無法歸類。稅則上重複之分目，例如六七年修正公布前之稅則第三二〇五號所編分目（一）至（四）已盡括所有該稅目之貨品，又列分目（五）其他，則產生歸入（一）至（四）之貨品亦可歸入（五）之重複現象，或分目（五）無物可歸入之虛列現象。

(三) 避免編列與稅則解釋規定不符之分類

分目編列應完全依照CCCN有關分類規定辦理，不得稍有違誤。我國現行稅則上亦有此類解釋不通的分目，例如第四

八一號分目(一)壁紙，分爲(甲)紙製(乙)其他，壁紙既列於第八章，依解釋準則第二條(乙)款規定，它可以百分之百紙製，亦可爲紙與其他材質混合製成而以紙爲主要材質者，故再分編爲「紙製」與「其他」實無必要，強合分列，必然將一〇%紙製者歸(甲)，紙與其他材料混製者歸(乙)，則與準則之規定抵觸。

(四) 分目應專列重要貨品免列不重要貨品

分目應能顯示該稅目內之重要貨品，以利課稅及統計，同時將不重要之貨品概括於其他項內，以免分類過份龐雜。我國稅則在這一方面須改進之處尚多，例如六九年修正公布前之稅則第〇三〇一號下列出(四)供食用之魚頭、魚尾、魚唇、魚皮及魚骨(四)供食用魚肚等不重要貨品，而未將富有統計價值之重要出口魚貨，如鯖魚、鰻魚、鮪魚等列出；第二〇〇六號之「其他調製果實」亦未將重要出口果實罐頭予以專列；第八四五三號之電腦包括範圍甚廣，各種電腦之作用有所不同，而未予分編；第九六〇二號之「刷」則反而贅列五個分目之各種機器用刷。

(五) 分目所用貨名應予標準化

列於稅則上之貨名應使用學名，避免使用商業名稱或俗名。六九年修正公布前之進口稅則之分目貨名有此類瑕疵，例如第二一〇四號分目(一)編列「沙士」(sauce)，實爲醬油爲非汽水；又如第二一〇七(一)號編列「味噌」(miso)亦有不妥。

(六) 分目使用名詞應避免實務鑑定困難

稅則上常有因貨品用途不同而課以不同稅率之規定，諸如食用、非食用、工業用、醫療用、藥用等名詞，此類用途有的海關不難加以鑑定，有的即使經化驗分析仍不易判明，以其主觀抽象也，應改以科學的客觀標準作爲區分之依據，例如奶粉之爲食用與飼料用，現已在第〇四〇二號下有關分目上加註魚粉含量之規定作爲區分標準，又如第一五〇二號分目(一)由牛羊脂所提出之牛油分爲(甲)食用(乙)非食用，現亦修正爲(甲)酸價超一者(即指非食用)(乙)其他(即指酸價在一以下之食用牛油)。

八、我國加編之增註

我國進口稅則除CCCN原有之類註及章註外，在若干章內更加編「增註」(Additional Notes)，增註之主要目的在對達到特定條件之進口貨物採取從低課稅或免征關稅，故為一種正常稅率的例外適用。若干特殊用途之貨物亟宜減輕關稅負擔，以利產業發展或物價穩定，因此有補充增註規定之必要。例如稅則第七章增註一規定：「輸入稅則第〇七〇一(一)號供播種用之馬鈴薯經經濟部證明屬實者免稅。」則凡是經濟部未予證明供播種用之馬鈴薯便應按正常稅率二五%課稅；又如稅則第四章增註四規定：「空氣污染防治設備、廢水處理設備，適用稅則八四一八(二)號按一〇%稅率徵稅，生產事業以經經濟部證明用途屬實，其他機構以經行政院衛生署證明用途屬實者為限，但經濟部證明為國內尚未製造者免稅。」則該號別一〇%稅率之適用須以經主管機關證明用途者為限，如主管機關證明國內無產製者甚至免稅，故未達此條件之同樣進口貨不得按此一稅號分類，而須另行歸屬其他號別，此一分目便成為達到特定條件進口貨物之專用稅則。

增註為我國特有之規定，他國鮮有成例，依據世界各國通例，關於關稅減免事項，原則上均集中一處，予以文字說明或列表刊載，見於關稅法或稅則(定率)法，或為稅則附表，使人一目了然，以利官商共守，我國則散見於各種法規，(註三)甚為繁瑣，實改進必要。即如此項稅則增註亦可改變其規定形式而達到同樣減免關稅之目的。

增註授權主管機關證明貨物之用途，其用意在於切實查核用途，以免關稅減讓流於浮濫。惟利之所在，弊亦隨之，此類增註規定已然妨害稅則分類之正常運作，使得稅則分類實務無法顧全稅則之原本規定。

甚多貨品具有特殊之用途，例如工業用、實驗用、科學用、醫學用等，基於政策上之需要，均另訂較低之稅率，而常於增註內規定其適用以經主管機關證明用途者為限，則此類貨品之認定權責在其主管機關而非海關，事權分歧，難免發生爭議，事實上關於貨品用途的認定，海關自可憑藉型錄、說明書等文件加以鑑別，尤其若干貨物之用途極易判明，統統責由其主管機關出具證明，將產生下列弊端：

- (一) 主管機關不明稅則分類規定，所出具之證明牴觸稅則規定，例如進口鋁門窗用之毛刷條(Nylon brush)，依稅則分類規定應歸入第六二〇五(三)號，按七五%稅率徵稅，惟因第九章增註三規定：適用第五九一七號徵稅之貨品以經工業局證明確供工業用者為限，則凡是工廠進口此類貨物皆能獲得工業局證明而改按三〇%稅率徵稅，然而此種處理辦法顯

然與稅則第五九一七號及第五九章章註五之規定牴觸；按第五九一七號所指「供機器或工廠用之紡織物及紡織製品」並非指供生產之材料，毛刷條自不得歸入該號別，只憑主管機關一紙證明便能變更稅則分類？

(二) 主管機關之用途證明函上常連帶指示該貨在進口稅則上應歸屬之稅則號別，無異越俎代庖，剝奪海關核定稅則號別之權，萬一兩機關對稅則號別之認定不同，應如何補救？因此此種措施顯為對海關正常之稅則分類業務產生不必要之干擾。

附 註

註一：關務年報六八年。

註二：拙作「海關驗估理論及實務」五版，第一篇第二章第五節。

註三：同註四第四篇第二章。

註四：參見本文第五部份。

註五：此一論點起碼可由聲請行政救濟上級撤銷原處分之案件得到證明。

註六：由實務上審核異議案件之異議理由得知，本文無法一一舉例。

註七：由各級審理機關之判決書或決定書看出，本文無法一一舉例。

註八：Customs Cooperation Council: The CCC Nomenclature for the Classification of Goods in Customs Tariff

(Gen. 1978 Brussels), P. 7—8。

註九：當時世界上有六十個國家參加此一集會。

註一〇：同註八，P. 1

註一一：同註八，P. 8

註一二：同註八，P. 56—58

註一三：同註八，P. 15

註一四：同註八，P. 15

註一五：但其中第二七〇五號及二七一七號兩選擇稅目除外。

註一六：同註八，P. 22

註一七：同註八，P. 27

註一八：有分章之設者第二八、二九、四〇、四八、六九、七一章。

註一九：依據CCCN解釋準則第一條規定。

註二〇：同註一九。

註二一：同註八，P. 17—18

註二二：見第六〇章章註五(甲)規定：所稱「鬆緊」係指紡織材料以橡膠線攪合者。」

註二三：CCCN將類註章註均列於類或章之首，我國進口稅則將章註

改列於稅目之後。

註二四：本文所用解釋準則之譯文採用我國進口稅則所譯中文。

註二五：構成燈器之材料除卑金屬外尚有玻璃、塑膠、鋁、鎢等次要材料。

註二六：CCCG: Explanatory Notes to the Brussels Nomenclature,

second edition (1966) P. 3—4

註二七：稅則第三八〇四號（已耗用氧化物）後經修正刪除，併入第三八一九號，現行進口稅則第三八一九（四）列有專目。

註二八：參考六九年九月臺灣經濟研究所編撰「我國現行關稅制度改進之研究」第一節P.107—P.108。

註二九：同註二六，P.1754

註三〇：同註二六，P.45—46, P.72

註三一：同註二八，P.95