

# 我國現行關稅估價制度及實務改進之研究

葉雅極

(作者為本校財稅學系兼任講師)

## 前言

稅則及完稅價格是徵收關稅所用的兩隻手，關稅課征的實際稅負係由稅率及完稅價格之高度來表示。稅則稅率係按不同之貨物分別加以訂定，故效果為個別的、片面的；估價依據之使用及完稅價格高度之規定則適用於全部應稅貨物，因此它的影響是全面的、普遍的。換言之，個別貨物稅率之升降對於關稅收入及經濟之影響遠不如完稅價格或估價制度之偏失或變更。稅率可因應國內外經濟情況隨時加以調整，但估價制度一經建立則不宜常加更張，故關稅估價制度制訂得理想與否，其重要性應高於稅則分類工作，理應廣受朝野一致的重視。估價制度如有缺陷，估價實務必然產生偏差，從價關稅之功能便無由發揮，關稅政策所追求之目標也就無法達到。

我國新制海關已有一百三十多年歷史，初則在片面協定關稅之枷鎖下，一切典章制度皆出於洋人之手，根本無國族利益可言。關稅自主之後，繼之以內憂外患，兵荒馬亂，海關事務談不上改進。政府遷臺後政治上雖獲得較為安定之局面，關稅上也做了或多或少的改革，然而有待改進之處仍多，其中尤以所訂關稅估價制度不健全及海關估價人員未充分具備專業知能兩者最為顯著，故如何建立完整的關稅估價制度，以及訓練海關人員善用此一制度發揮工作效力，乃是當前我國關稅上之重要課題。

本文係作者服務海關多年之心得報告，作者憑本身工作經驗，應用一般財經基本學理，對關稅估價制度及海關估價作業方式加以檢討分析，並尋求改進之途。文中引證之資料大體上皆為國內外之關稅法規及文獻，已分別交代清楚，坊間可參考之有關專門著作甚少，本文主要以作者個人見解立論，故疏漏難免，尚乞各方賢達惠予指正。

## 壹、中國新制海關關稅估價制度簡史

### 一、新制海關與關權

我國在春秋戰國以前即有關市之稅。唐宋時的市舶司便是掌理船貨監管及征稅事宜。元明因襲舊制，至清康熙時設四處海關，並將市舶使改稱海關監督。這段長期間的我國海關缺乏制度，談不上規模，稱之為舊制海關。

道光二十二年（西元一八四二年），中英鴉片戰爭挫敗之後，清廷被迫簽訂不平等的南京條約，英國享有片面最惠國待遇及片面協定關稅兩項特殊利益，並重開廣州、廈門、福州、寧波、上海五口對外通商。翌年，清廷在片面協定關稅之束縛下頒佈「五關出進口應完稅則」，分在通商口岸設關征稅。當時五關雖仍由我國政府管理，唯因根據南京條約，關稅被指定為對英賠款之擔保，復由各埠領事代征轉繳中國政府，故已啓外人干涉我國關權之端。咸豐四年，值太平天國亂事，江海關與英、法、美三國共管，乃開英人操縱管理海關實權之先河。咸豐八年，英法聯軍之役後，英人進一步要求幫辦稅務，次年清廷遂派英人李國泰為總稅務司（Inspector General），隨後各關稅務司（Commissioner）均由洋人充任。同治二年，英人赫德（Robert Hart）接任總稅務司，次年手訂並經總理衙門核定「募用外人幫辦稅務章程」，總稅務司擁有人事及業務一切大權，各關華洋職員皆歸其統制，於是中國關權全部落入英人之手（註一）。新制海關剛誕生即雇用外國保姆來扶育。

### 二、通商進口稅則善後章程之估價制度

「五關出進口應完稅則」列出口貨十二類，六十八稅目；進口貨十四類，一百五十五稅目。稅則上列名貨品採從量課稅，稅則外貨品則採從價課稅，無論從量或從價除少數非歐美地區生產之貨品值百抽十外，其稅率均依協定稅率「抽百抽五」（亦即稅率百分之五）。當時實施的從量稅因物價不斷上漲，而又不知調整單位完稅額，故實收之稅額顯不及值百抽五之數，造成關稅短收。八國聯軍之役（辛丑條約）的戰爭賠款四億五千萬兩係以關稅收入作為抵押，列強憂慮賠款無着，方始同意於

光緒二十八年修改進口稅則，增爲十七類，從量及從價稅目共六百四十，從量稅目之估價標準加以調整（註三）。同年總稅務司赫德手訂「通商進口稅則善後章程」，此爲我國新制海關最早之關稅估價制度。

善後章程第一款即開宗明義地規定：「凡進口洋貨不載在進口稅則者，應按每值百抽五兩之例完納。」其估價準則如次：  
一、進口貨應以輸入口岸批發市價作爲估價之依據，自市價內扣除值百所抽之五兩稅金及洋行使費七兩。其計算公式爲：

$$\text{完稅價格} = \frac{\text{批發市價} \times 100}{100 + 5 + 7}$$

二、如進口貨在輸入報關之前即已售於國內進口商者，以真正起岸價格作爲完稅價格。

三、如進口貨物申報離岸價格者，可加運費及保險費構成真正起岸價格課稅。

四、如貨物在報關之前尚未售於華商者（例如寄售貨物），其完稅價格由海關酌核估定（註三）。

善後章程所訂稅則外進口貨之估價制度如以現代的眼光來看顯然甚爲簡陋，對於價格定義之詮釋竟付闕如，對於各項估價依據（Basis for Valuation）除輸入口岸市價略有解說外，對真正起岸價格亦未加詮釋。由於該章程所附「補充解釋」將章程第一款第二節所載：「應視真正合同所載價值之總數即爲市價，可以按照抽稅」，解釋爲：「此項定價應爲運抵本國口岸之價格，亦即通稱之『起岸價格』，……意即准照真正起岸價格（Bona Fide CIF）爲完稅價格。」可見當時所謂之真正起岸價格係指實際成交價格，此與後來國際間通用之價格定義不符（註四）。此外，對於價格決定之時間、數量與價格之關係，特殊商業關係所形成之佣金及折扣等均無規定，凡此均表示估價制度未臻完備。然而規定以躉發市價爲主要依據，無躉發市價時採用真正起岸價格，實已稍具估價制度之雛形。

### 三、進口稅則暫行章程之估價制度

民國十七年十二月七日，政府公佈海關進口稅則，廢止以往在片面協定關稅時期之值百抽五協定稅率，我國關稅進入自立時期。關務署於十八年七月十八日公佈「進口稅則暫行章程」，對從價課征部份規定估價準則。暫行章程第一款第一節規定：

「凡應從價納稅之進口貨，其完稅價格應以輸入口岸之躉發市價作為計算根據。此項躉發市價，以當地通用貨幣為準，惟於計算時應視為超過完稅價格，其超過數目為：

(甲) 該貨稅率之數

(乙) 該貨完稅價格百分之十四

其計算公式如下：

$$\frac{\text{躉發市價} \times 100}{100 + \text{稅率} + 14}$$

上指躉發市價計算完稅價格之公式與善後章程所訂者，其不同點僅在由躉發市價內扣除之費用及利潤等由百分之七提高為百分之十四而已。暫行章程所附「躉發市價解釋條文」進一步詮釋當時之關稅估價制度，其條文如下：

一、凡貨物於報運進口時，在輸入口岸之公開市場，以普通躉發數量，照普通貿易情形自由銷售或可以銷售之平均市價，認為躉發市價。

二、凡貨物在輸入口岸無躉發市價可考者，得以國內其他主要市場之躉發市價作為計算完稅價格之根據。

三、凡貨物在國內市場無躉發市價可考者，在普通情形下，應以真正起岸價格外加百分之二十作為完稅價格。

四、凡貨物因左列情形，既無躉發市價又無真正起岸價格可以依據者，其完稅價格得由海關斟酌規定之。

(甲) 貨物係租賃性質，其所有權仍屬他人者。

(乙) 貨物係負擔使用費，而此項使用費並非確定或因他種原因不足憑以估定貨價者。

(丙) 貨物係售於代理人或分行者。

(丁) 貨物係在其他特殊情形之下運銷於中國者(註五)。

暫行章程對躉發市價已下完整定義，對特殊貨物之估價依據亦有另外規定，較之善後章程顯有進步，然而對真正起岸價格仍未予界說，故離完整之估價制度尚有一段距離。此外，以真正起岸價格為估價依據時須另加百分之二十作為完稅價格之規定

，徒使躉發市價及真正起岸價格兩者之間的關係更趨複雜，更使分由此兩種估價依據計算所得之完稅價格發生不必要之差異，此恐係當初立法上之疏忽。關於各種估價依據之間的矛盾將於本文稍後再加申論。

關稅自主後仍採從量從價雙軌制，進口部份以民國二十三年修訂之稅則為準，從量略多於從價。對日抗戰軍興，物資匱乏，物價飛漲，實征稅額遠不及預期收入，乃於三十二年一月取消從量課稅辦法，全部進口貨物從價征稅。出口部份主要以從量稅為主，抗戰勝利後國力有待重振，出口稅增加出口貨成本，削弱外銷能力，乃於三十五年九月停征出口稅（註六）。

#### 四、關稅法之估價制度

「通商進口稅則善後章程」係關稅片面協定期限的產物，「進口稅則暫行章程」雖係關稅自主時期由我國政府所訂，然而也同樣是行政命令而已。截至民國五十六年八月八日關稅法公佈，我國關稅估價方獲得完整的法律依據。

五十六年公佈之關稅法，其第十二條規定以輸入口岸之「實際價值」作為計算完稅價格之根據，而實際價值可依貨物之不同分為兩種估價依據：

一、凡進口供生產用之機器、器材及原料，以真正起岸價格外加百分之二十作為完稅價格。

二、其他進口貨物以躉發市價作為估價依據。

實際適用時如第一種貨物發票記載不實，則以躉發市價作為估價依據；第二種貨物如無躉發市價，仍可以真正起岸價格核估，故此兩種估價依據在完稅價格採證程序上並列為第一優先（註七）。

關稅法第十三條及第十四條分別對躉發市價及真正起岸價格加以詮釋。第十五條規定無躉發市價及真正起岸價格時以最近進口之同樣或類似貨物之真正起岸價格（即紀錄價格）核定完稅價格。

關稅法公佈初期之估價制度已包容有三種不同效力之估價依據，各種估價依據亦有明確定義，與以往之估價制度相較已有長足進步，可謂具備了現代關稅估價制度之規模。

六十年修正之關稅法對估價制度內各種估價依據之適用順序已略有變動，第十二條規定進口貨以真正起岸價格外加百分之

二十作為完稅價格，如申報不實得按輸入口岸之躉發市價核估完稅價格。第十五條與前規定大致相同。完稅價格採證之程序：第一為真正起岸價格，第二為躉發市價，第三為紀錄價格（註八）。

六十二年七月二十七日修正公佈之關稅法，估價制度又有變更，將第十五條併入第十二條，並變動完稅價格採證程序。第十二條第一項規定：「課征關稅之進口貨物，其完稅價格以真正起岸價格外加百分之二十作為計算根據。」同條第二項規定：「前項進口貨物如發票記載不實，或所報價格顯然偏低，海關得參照最近進口之同樣貨物之真正起岸價格核定其完稅價格。」第三項規定：「進口貨物如無真正起岸價格及最近進口之同樣貨物之真正起岸價格可考者，海關得按輸入口岸之躉發市價核估完稅價格。其無躉發市價可考者，參考國內或國外可資徵信之有關商情資料所載該貨之行情，核定其完稅價格。」整個估價制度以真正起岸價格為核心，為最優先之估價依據，其次為紀錄價格，再次為躉發市價，最末為行情（註九）。

關稅法雖於六十五年又再修正，但該次修正只將第三條之從價課稅改為兼採從量課征而已，對第十二條所訂之估價制度未予更易，故六十三年修正之關稅法所訂者即為現行關稅估價制度。

現行估價制度經剖析之後發現仍有多項重大缺點，應予研究改進，這是本文之重點所在，容於後面再予詳論。

## 貳、價格定義之研究

關稅估價所需要的價格究竟是那一種價格？這是估價最基本的問題，明白價格定義，估價實務方能得到正確的結果，故價格定義的研究非但是估價理論的基礎，而且是估價實務的入門。

國際間早在五十年代便對價格定義有了一致的見解，其後各國均秉承此一見解，將價格定義納入其關稅法內，我國關稅法亦不例外。唯此一定義甚為簡要，若不從經濟學理深入分析，恐仍止於一知半解，在理論上固無法融會貫通，在實務上亦將無法靈活應用。尤其是我國朝野人士對此一定義殊感隔閡，更乏人加以研究，海關之內始終未見其流傳便是明證。

首先須予注意者，為關稅估價目的之價格，無論其英文名稱係 *value* 或係 *price*，其實質涵意並無不同。

## 一、價格定義之原則

一九四七年「歐洲關稅聯盟研究組」(The European Customs Union Study Group)擬訂九項估價定義之原則，作爲一九五〇年「關稅合作理事會」(Customs Cooperation Council)通過之布魯塞爾價格定義之基礎，此九項原則爲：

1. 完稅價格應依據公平及簡易原則，不可與商業實務脫節。
  2. 完稅價格的概念要能使海關及進口商都能明白易解。
  3. 估價制度不可妨碍貨物之快速流通。
  4. 估價制度須使貿易商能相當準確地預估貨物之完稅價格。
  5. 估價制度應保護誠實進口商，以對抗因低估或報價不實或其他因素所引起之不公平競爭。
  6. 當海關對申報價格認爲有不實之嫌時，應快速及正確地查定真實完稅價格。
  7. 估價應盡可能以商業文件爲依據。
  8. 估價制度應盡可能簡化手續。
  9. 處理海關與進口商之間的爭訟程序，應力求簡單、快速、公平及無偏袒(註十)。
- 上列原則之主要精神在約束各國海關建立簡明、公平及快速的通關及估價制度，以促進國際貿易之暢通。

## 二、國際組織對價格所下之定義

### (一)布魯塞爾價格定義 (Brussels Definition of Value)

一九五〇年「關稅合作理事會」通過之「布魯塞爾價格定義」共有三條，另附有「解釋附註」(註十一)，對於關稅估價之價格作了相當嚴密之界說與規範，其中最主要的是第一條第一項所闡明之價格定義。「進口貨物之估價應採用正常價格，正常價格係指行將付稅時，在買賣雙方各自獨立的公開市場內所形成之價格而言。(For the purposes of levying duties of

customs, the value of any goods imported for home consumption shall be taken to be the normal price, that is to say, the price which they would fetch at the time when the duty becomes payable on a sale in the open market between buyer and seller independent of each other.)」

依據布魯塞爾價格定義之解釋，課征關稅之貨物的價格必須是正常價格 (normal price)，而所謂之正常價格應為充分競爭的市場上所決定的價格，充分競爭市場的價格其本質如何，自應由經濟理論加以探索。抑有進者，正常價格限於「行將付稅時」之價格，亦即通稱之進口、通關或報關之時。

#### (二) 關稅暨貿易總協定之價格定義

一九五八年修正公布之 GATT 第七條便是關稅估價 (Valuation for customs purposes) (註十二)，其第二項甲乙兩款對價格有所詮釋。「輸入商品為關稅目的之估價，應根據輸入商品或同樣商品關稅核估之實際價值，不得根據本國來源商品之價值或臆斷或假想之價值。(The value for customs purposes of imported merchandise should be based on the actual value of the imported merchandise on which duty is assessed, or of like merchandise, and should not be based on the value of merchandise of national origin or on arbitrary or fictitious value)」

「實際價值應指輸入國立法所決定之時間及地點，並在通常交易過程及充分競爭條件下，該項輸入或同類商品銷售或供應銷售之價格。("Actual value" should be the price at which, at a time and place determined by the legislation of the country of importation, such or like merchandise is sold or offered for sale in the ordinary course of trade under fully competitive condition)」

GATT 對價格所下之定義為「實際價值」(actual value)，實際價值乃由充分競爭的市場所決定，故其本質與布魯塞爾價格定義所謂之「正常價格」並無不同。

### 三、各國關稅法適用之價格定義



## (一)美國

一九五八年生效之美國「關稅簡化法」(The U. S. Customs Simplification Act)所訂三種最主要之估價依據及其定義如次(註十三)：

1. 輸出價值 (Export Value)：指進口貨物或其類似貨物於對美國輸出時，在輸出國按照正常交易過程銷售或可供銷售之批發數量價格。

2. 國外價值 (Foreign Value)：指進口貨物於輸出時在輸出國國內主要市場供國內消費，按正常交易過程自由競售之批發價格。

3. 美國價值 (United State Value)：指進口貨或其類似貨物於輸出時在美國國內主要市場，按照正常交易過程銷售，或無現貨但可供銷售之批發數量價格。

## (二)加拿大

加拿大關稅法 (The Canadian Customs Act) 第三十六條規定進口貨物之完稅價格以「公平市價」(Fair Market Value) 為準，所謂公平市價係指貨物進口時在輸出國國內自由競售之批發價格而言(註十四)。

## (三)澳大利亞

澳大利亞關稅法 (The Customs Act) 第一五四條規定從價課征之關稅，其完稅價格以「國內價值」(Domestic Value) 與「輸出銷售價格」(FOB Selling Price) 兩者之間從高擇定(註十五)。其所指國內價值即為輸出國內銷價格，輸出銷售價格即為外銷價格。無論內銷或外銷價格，其本質亦為充分競爭市場上，透過正常交易過程所決定之價格。

## (四)日本

日本之「關稅定率法」(Customs Tariff Law) 第四條規定課征關稅之進口貨物，其完稅價格係以起岸價格為主要估價依據，所課起岸價格係指貨物報關時，在輸出國正常交易過程中以普通批發數量出售該項或同類貨物之價格，減除輸出時可減免或退還之內地稅，另加上該貨出口時裝船各項費用及出口稅，以及貨物由輸出口岸至輸入口岸之運費及保險費，作為起岸

價格(註十六)。

#### (五) 大韓民國

韓國關稅法 (Customs Law, Republic of Korea) 第九條規定從價稅之進口貨物，其完稅價格為該貨之正常起岸成本 (Normal landed cost)。所謂起岸成本係指進口報關時，輸出國在其國內買賣雙方各自獨立的公開市場自由競售的價格，加上運費、保險費及進口時所發生的費用(註十七)。

#### (六) 歐洲共同市場

歐洲共同市場國家大體上均承襲布魯塞爾價格定義制定估價制度(註十八)，故均以起岸價格為主要估價依據，其定義與我國及日本並無二致，惟價格決定之時間採進口時而已。

綜合言之，各國關稅法對價格所下之定義乃係秉承布魯塞爾及 GATT 兩個國際組織所下之定義，即作為關稅估價目的之價格，必然是公開的、獨立的、充分競爭的市場內所產生的價格，而此種價格即為我國關稅法上所稱的「自由競售的價格」。

### 四、從經濟理論探討自由競售價格之真義

#### (一) 市場與價格理論

供求決定價格，供求任何一方發生變化，所決定之價格亦將變動。任何競爭的市場均包容買賣雙方，價格便由買賣雙方共同決定。在完全競爭的市場，因供求雙方人數衆多，任何個別供求者對整個市場所決定之價格均絲毫無影響力，此一市場的價格是一致的，雙方都成為既定價格的遵從者，所以在完全競爭市場上所成交之每一筆交易，其價格都是相同的。

完全競爭的市場究屬少見，一般貨物之成交市場並非完全競爭市場，但起碼是少數獨佔及獨佔性競爭的市場，故其競爭程度仍然甚為激烈，此種通常所見的市場即為「價格定義」所指之充分競爭市場。因為競爭劇烈，產品之替代性強，需求彈性大，價格稍有變動，即引起密切之反應，故所決定之價格仍有趨於一致的特性。所以在同一市場同時間或相同供求彈性下所成交之自由競售價格，彼此之間應無多大差別。此種趨於一致的價格便是關稅估價所需要的價格。也惟有採用此種一致性的價格，

才能達到公平稅負、確保稅收及稽征便利等多重目標。

從經濟理論內尚可得到以下之啓示：

1. 時間不同，供求情況即可能產生變化，從而決定之價格亦將不同，故時間因素與價格之決定甚有關連。
2. 自由競售的價格不僅局限於已成交之價格，只要供求情況不變，其價格還是不變的，故自由競售的價格尚包括未成交之價格。

(一) 實際成交價格不一定是自由競售價格

個別交易案件之實際成交價格可能因市場競爭程度之不同，或買賣雙方存在之特殊關係而有甚大之差別，故非自由競售之價格，除非其成交價格係正常的。經濟理論告訴我們，自由競售的價格有趨於一致的特性，故定為關稅估價之價格，而實際成交價格缺乏一致之特性，故不得作為關稅估價之價格。

實際成交價格之所以不得作為關稅估價之價格，可以從常理分析而得到證明。如果價格定義承認實際成交價格，如果海關接受實際成交價格（指非自由競售價格之實際成交價格）作為課征關稅之依據，海關將無法盡到保護誠實進口商以對抗不公平競爭的職責，對於公平稅負的原則亦有違背，更嚴重的是關稅收入將完全無法確保，國內經濟亦將遭到巨大的破壞。因為在承認實際成交價格的情況下，海關如懷疑報價偏低，將因無法負舉證責任而不得不接受偏低之報價。此因海關求證實際成交價格只能憑進口商提供之發票或其他成交文件，而記載不實價格之假發票或其他文件，海關因缺乏證據不容易加以鑑別，則故意低報價者均可過關，稅收當然無法確保，洋貨亦將因稅負輕而充斥國內市場，本國產業將在沒有關稅保護之情況下遭到打擊。

(二) 自由競售價格理論在估價實務上之應用

自由競售之價格已廣泛使用於各國關稅估價自不待言，惟因海關估價關員對價格定義了解不足（註十九），未能活用經濟理論，致其觀念及所估之價格竟與正確定義背道而馳，茲舉數例說明此種現象。

進口商常對其偏低之報價向海關辯稱：「我這一批貨是向A供應商買的，他那一批貨是向B供應商買的，供應商既然不同，價格自然不同。」或曰：「我這一批貨是直接購自生產工廠，所以價格低，他那一批貨係購自出口商或零售商，故價格較高

，海關課稅不可以高價格為準。」這種論調表面上似甚有理，實際上也真有可能，但在自由競售價格之理論下便顯然地不通。因爲在高度競爭的市場內有甚多之買方與賣方，任何賣方無論生產工廠也好，批發商也好，零售商也好，只要加入此一市場之賣方行列，就得接受整個市場所有買賣雙方所共同決定出來的價格，而不能單獨以低於該市場之正常價格出售其貨物，如其以低價出售，則其他賣方亦必跟着削價競爭，則其結果整個市場價格仍將趨於一致。故在充分競爭的市場內所成交之任何一筆交易，無論其買賣雙方爲誰，其成交價格均應爲劃一的正常價格。

有時海關估價關員會遇到初次進口貨物，無紀錄價格可資核對而又不懷疑其報價偏低的情形，此時可用同一輸出國銷售給其他國家之價格作爲核估此批進口貨之依據。因爲在輸出國成交之市場內必然有許多國家之進口商加入買方之行列，無論那一國之買方所購得之價格應該是一致的，因此以任何買方購得之正常價格作爲此一市場之自由競售價格，從而用以核估輸入我國之同樣貨物自是合理合法。

### 叁、價格定義、估價依據及估價制度三者之間的關係

#### 一、優良估價依據必須符合價格定義

所謂「估價依據」(Basis or Bases for Valuation) (註二十)係指核計「完稅價格」(Duty-Paying Value, Dutiable Value, Customs Value, Value for Customs Purpose)所依據之價格。各國使用之估價依據有下列幾種(註二十一)：

1. 輸出國內市價 (Domestic Value or Fair Market Value)
2. 輸出國輸出價格 (Export Value or Price)
3. 輸入國起岸價格 (CIF Price or Landed Cost)
4. 輸入國批發市價 (Wholesale Market Value)
5. 輸入國輸入貨物之出售價格 (Selling Price)

6. 輸入國官定價格 (Official Listed Price)

7. 構成價格 (Constructed Price or Value)

美國之「國外價值」(Foreign Value)、加拿大之「公平市價」(Fair Market Value)及澳大利亞之「國內價值」(Domestic Value)屬輸出國國內市價。美國之「輸出價值」(Export Value)及澳大利亞之「輸出銷售價格」(FOB Selling Price)屬輸出國輸出價格。日本之「起岸價格」、韓國之「起岸成本」及我國之「真正起岸價格」屬輸入國起岸價格。美國之「美國價值」(United State Value)及我國之「躉發市價」屬輸入國批發市價。美國列於關稅法「最後清單」(Final List)上貨物所適用之「美國銷售價格」(American Selling Price)便是輸入國輸入貨物之出售價格。菲律賓以官定價格為估價依據。美國的「構成價值」(Constructed Value)及「生產成本」(Cost of Production)屬構成價格。

從價稅之所以優於從量稅是因為稅收釘住國際價格，國際價格上漲時關稅收入隨著增加，國際行情下跌時稅收即隨之減少，則優良之估價依據必須能正確地反映出進口貨在輸出地之真實價格，那麼捨出口地之自由競售價格不為功，是故優良之估價依據必然是自由競售的價格。前面所舉各國使用之估價依據，如起岸價格、國外價值、輸出價值、公平市價、國內價值等均為符合價格定義的自由競售價格，故為優良之估價依據。

## 二、估價依據不一定等於完稅價格

估價依據只是一種價格名稱，此種價格也許包含各種費用或利潤在內，例如起岸價格，除出口地之內銷價格外尚包括裝船費用、運費及保險費在內。又如躉發市價，除起岸價格外尚包括關稅、倉租及利潤等在內。完稅價格則依照一國之財經政策來訂定其高度，完稅價格訂得高者亦可以使用較低之價格為估價依據，例如我國以真正起岸價格為估價依據，由真正起岸價格再行加成始構成較高之完稅價格。完稅價格訂得低者也可使用較高之價格作為估價依據，例如美國關稅法規定適用美國價值時，必須由美國價值內扣除各項稅捐、費用及利潤等方等於完稅價格。由是可知估價依據與完稅價格不同，估價依據可以等於完稅價格，也可以高於或低於完稅價格。

### 三、估價制度由兩種或兩種以上之依據構成

除了完全實施官定價格外，一套估價制度必須要有兩種或兩種以上之估價依據。如果只有一種估價依據，那麼在查無該項貨物之價格時，便造成了永久性的價格懸案，故一套估價制度內安排有多種估價依據之目的便在有效解決各批應稅貨物之估價問題，核定合法之完稅價格。

估價依據太少容易造成完稅價格的懸案，但如估價依據太多（例如美國有八種），則常會造成海關選擇適用困難及進口商不易預估關稅成本等缺點，故一般認為估價制度內以擁有明確之估價依據三種或四種為最適當。

### 四、估價制度必須有一貫的中心思想

雖然估價制度內必需有多種估價依據，但並非意味著製造不同之課稅標準，理想之估價制度其完稅價格之高度不因使用之依據不同而有所不同，因此估價制度必須有其中心思想以表現一國之關稅政策或關稅課征之標準，此一中心思想即以最主要之估價依據來表達，透過其他次要之估價依據所核計之完稅價格則必須與以主要依據所核計之完稅價格相等或相近，制度之中心思想方能前後貫串。例如美國是關稅稅負極輕的國家，所以選擇國外價值及輸出價值作為最主要之估價依據，絕大多數之進口貨透過此兩種估價依據擔負相當於 FOB 為完稅價格之稅負，縱使其估價制度內有次要依據如構成價值者，其課稅標準與主要依據略有不同，然適用該項次要依據之機會甚微，對整個制度之中心思想並不構成損害。又如日本及歐洲共同市場國家以 CIF 作為完稅價格，故規定以起岸價格為最主要之估價依據，以表現其關稅課征水準。

### 五、次要估價依據之功用

在無差別課稅之政策下，主要估價依據代表估價制度之精神，故次要依據之價格應儘可能與主要依據接近，其作用僅在輔助主要依據有效核估應稅貨物之完稅價格，我國之關稅估價制度便屬此類。然而在差別課稅之政策目的下，估價制度內可安排

特殊之次要估價依據，作為某特定貨品或某地區來貨核估關稅之用。例如美國關稅法所訂之「美國銷售價格」(American Selling Price)，其適用對象僅限於國會立法及總統指定少數貨品，列於關稅法之最後清單 (final list) 上，此類貨品係美國比較脆弱的生產事業，需要政府特別加以保護，故使用「美國銷售價格」作為估價依據。所謂「美國銷售價格」，係指與進口貨相同或類似之美國產品為供國內消費自由銷售之價格，此項國內售價往往三、四倍於同類進口類，以之為核估依據時尚且不得扣除進口稅、費用及利潤，其完稅價格自屬偏高甚多，進口貨因而裹足不前，保護之目的遂能達成。

#### 肆、我國現行關稅估價制度之分析及改進 (註二十二)

對於價格定義、估價依據及估價制度具備一般的正確概念之後，便可用來檢討我國現行估價制度。我國現行估價制度雖以真正起岸價格為重心，似乎已有其中心思想，與國際潮流相吻合。然經深入剖析，竟有諸多重大缺陷，違悖估價理論所揭示的原理原則，致使整個制度顯得支離破碎，相互矛盾，中心思想未克貫串整個制度，亦使海關執行征稅實務招致相當之困難，這顯然是關稅立法的不當，其原因乃在於制度之設計者及立法者未能深入了解有關估價之理論及實務有以致之。故現行關稅估價制度之檢討與重新規劃應為當前關務上最重要之課題，本篇論文亦以此一部份為重心，希望對是項課題有所助益。

現行關稅法第十二條為估價制度之盤石，其條文如下：「課征關稅之進口貨物，其完稅價格以真正起岸價格，外加百分之二十，作為計算根據。前項進口貨物，如發票記載不實，或所報價格顯然偏低，海關得參照最近進口之同樣貨物之真正起岸價格，核定其完稅價格。進口貨物無真正起岸價格及最近進口之同樣貨物之真正起岸價格可考者，海關得按輸入口岸之躉發市價核估完稅價格；其無躉發市價可考者，參考國內或國外可資徵信之有關商情資料所載該貨之行情，核定其完稅價格」。此一估價制度擁有四項估價依據，依其適用之順序為：(一)真正起岸價格，(二)紀錄價格，(三)躉發市價，(四)行情。其中真正起岸價格之定義解釋於關稅法第十四條，躉發市價則詮釋於關稅法第十三條，關稅法施行細則第十一條則對紀錄價格作有補充解釋，行情之意義則未見於任何關稅法令上。

## 一、真正起岸價格

### (一)真正起岸價格之意義

真正起岸價格為大多數國家關稅估價之最主要依據(註二十三)，我國亦以之為估價制度之重心。關稅法第十二條第一項即開宗明義地指明：「課征關稅之進口貨物，其完稅價格以真正起岸價格，外加百分之二十，作為計算根據」。此項規定指出下列兩項要點：

1. 我國關稅估價以真正起岸價格為至高無上之估價依據。
2. 我國關稅完稅價格之高度定為起岸價格之一·二倍。

右列兩項事實已標示出我國關稅估價制度之基本精神及其中心思想，亦即為此一制度之兩大支柱。

關稅法第十四條對真正起岸價格解釋為：「真正起岸價格，係指該貨或同類貨物，在輸出國成交時，其主要市場以普通應發數量，照正常貿易情形自由競售之價格，加入左列三種費用後而言：

- 一、該貨在其輸出口岸上船前之出口稅、包裝費及其他各費。
- 二、運至輸入口岸之運費。
- 三、保險費。」

由此一解釋條文可以看出所謂之「真正起岸價格」包含「輸出國內市價」(Domestic Market Value)及費用兩大部份。前者是可變的，價格取決於「主要市場以普通應發數量，照正常貿易情形」交易之供求雙方整體情況，故為自由競售之價格；後者則為固定不變的，各種稅捐及費用按實際發生數字核計關稅，甚為簡明。

可變的貨價本身尚須提出數點說明：

1. 自由競售的價格是一種理論的價格，前在「價格定義」之研究內已分析過，它同時也是正常的實際成交價格。在主要的、公開的、競爭程度高的大市場內所議定或成交的每一筆交易，其價格都應受此一市場之供求法則所支配，亦即每一筆交易之



成交價格必然帶有整個市場的共同特色，只要是同樣的貨物，在相當的數量及相同的供求情況下，其所決定之價格是差不多的或甚至於一致的。

2. 所謂之「普通躉發數量」乃指一般交易的批發數量，既為批發數量的成交價格必然是批發價格，故如成交數量少於或多於批發數量之價格便與法定詮釋的自由競售價格之定義不符，不得作為估價依據。

3. 價格決定之地點定明為「輸出國」之成交市場，然在輸出國內有內外銷兩種市場，因而產生內銷價格 (Domestic Value) 及外銷價格 (Export Selling Price) 兩種，我國關稅法第十四條條文雖然未列出「供國內消費」字樣，然揆諸「布魯塞爾價格定義」及各國關稅法，不難證明其為內銷價格。美國之「國外價值」及加拿大之「公平市價」均釋明為供國內消費之價格。日本及我國之關稅法將出口地之出口稅包括在起岸價格內課稅。布魯塞爾定義第一條補述附註二亦規定輸入國領域外之關稅及其他租稅淨額作為貨物成本費用之一部份徵稅。

4. 價格決定之時間規定為「成交時」，亦即以貨物成交時之自由競售價格為課稅依據。關稅法於五十六年制訂公佈時係以「報運出口時」之價格為依據，六十三年因故修改為「成交時」。關於成交時之規定是否合理將於後面再予申論。

#### (二) 真正起岸價格之優點

1. 符合價格定義：真正起岸價格以輸出國自由競售之價格為基礎，符合價格定義，順乎價格原理。布魯塞爾價格定義強調進口貨物之實際價值應以貨物運抵輸入口岸時之價值為標準，亦即應以真正起岸價格為標準。布定義第一條第二項規定：正常價格之決定基於三項假設條件：

(甲) 貨物須運至輸入國交與買方為止。

(乙) 賣方須負擔貨物運至輸入國交與買方為止所發生之成本費用及支出。

(丙) 買方須負擔輸入國之所有稅捐。

2. 符合關稅國境課征之定義：關稅為國境稅，於貨物過境時加以課征。貨物抵達國境時之價值，進口貨以包括運費及保險費在內之起岸價格核估關稅方符合國境課征之意義；出口貨則應以離岸價格核估關稅。

3. 充分發揮從價稅之功能：以輸出國正常價格為基礎所核估之關稅，具備有稅收確實及調節進口數量之功能。當國際價格上漲時，核估之價格提高，關稅收入增加，從而產生減少進口數量之抑制作用；當國際價格下跌時，所核估之價格減低，關稅收入減少，從而產生增加進口數量之鼓勵作用。故從價關稅與國際行情亦步亦趨，自動調節，稅收確實。

4. 與貿易統計基礎一致：國際組織及各國對於國際流通貨物之價值統計，進口貨以起岸價格為基礎，出口貨以離岸價格為基礎。採用起岸價格為進口貨之估價依據與貿易統計資料一致，對於貿易統計及關稅估價實務兩者均互有裨益。

(三)關稅法詮釋真正起岸價格之不當

真正起岸價格原為最佳之估價依據，故為各國所樂用，惟我國關稅法第十四條所下定義有明顯瑕疵，致破壞價格定義之完整性，並使關稅稽征實務蒙受困難，以下列舉其缺點：

1. 自由競售之價格不僅指已成交之價格，並應包含未成交之價格：

關稅法第十四條解釋之真正起岸價格僅指「照正常貿易情形自由競售之價格」，而同法第十三條對躉發市價之解釋却為「照一般貿易情形，自由競售或可銷售之正常市價」。似乎可以看出兩者之區別為：真正起岸價格不包括未成交之價格，而躉發市價則包括未成交之價格在內。無論真正起岸價格也好，躉發市價也好，都是自由競售的價格，而關稅法所作解釋竟有不同，顯然是一種矛盾現象。價格定義包容已成交及未成交兩種價格，此可由 GATT 所闡釋之「實際價值」(Actual Value) 包括「或供應銷售 (or offered for sale) 之價格」，及美國關稅法對「國外價值」、「輸出價值」、「美國價值」等主要估價依據所下定義均包括「可供應銷售之價格」得到證明，同時亦可由經濟理論探求更明確之結論。由是可知關稅法解釋真正起岸價格只限於已成交之價格確有瑕疵，宜加「或可銷售」字樣，以免誤解。由於此一瑕疵，財政部訴願會於六十三、四年間審理六十二年七月廿七日關稅法修正前進口增估補稅異議案件時，作了一個報價單不得做為核估依據的錯誤決定。當時訴願會所持之理由是：依據國際貿易實務，報價之後必經買方接受方才成交，只有報價行為不能證實該批貨物已經成交，而關稅法第十四條對真正起岸價格詮釋為已成交之價格，故以報價單核估關稅缺乏法據，因而裁定海關敗訴。嗣後經海關呈文該部申訴理由後，該部乃於六十四年六月發布命令，推翻前述見解，承認報價單之法效。

2. 價格決定之時間可爲進口時，亦可爲出口時，但不可爲成交時：

雖然進口貨價格決定之時間依例由輸入國政府立法自由決定，但此項決定仍應考慮到價格定義之完整性及稽征工作之方便與確實。民國六十三年修正之關稅法，將價格決定之時間由原來之「報運出口時」改爲「成交時」，此一措施有欠考慮。當時適值國際行情飛漲，進口貨裝船時之價格已高於成交時，故海關按報運出口時之規定須予增估課稅，因而造成甚多異議案件，海關不堪訟累，遂將價格決定之時間改爲成交時，以期消弭紛爭。以犧牲關稅收入作爲代價來減少異議案件，其理由實不充分，倘其理由係基於爲避免國內物價受到高漲之國際物價所感染所爲之暫時性措施，則尙屬差強人意。但價格飛漲之現象早已解除，成交時之規定理合及早取消，改以「進口時」最符合價格定義，或恢復「報運出口時」，亦無不可。世界各國採用起岸價格者亦連帶採用進口時，採用國外價值或輸出價值者亦連帶採用出口時，蓋因估價所依據之價格與該價格決定之時間必須相稱方才符合價格定義。倘採用成交時之價格，必以實際成交价格爲估價依據，然而實際成交价格不得作爲關稅估價依據前已一再分析過，當今之世未有以實際成交价格爲課稅依據者，故亦未有以成交時之價格爲依據者。

抑有進者，採用成交時之價格對海關實際估價工作產生下列的不便：

(1) 「成交時」之時間定義因無明文規定，海關難以確定，而任由進口人自行申報，却有以報價之日爲成交時者，亦有以簽約之日爲成交時者，甚至有以開發信用狀或發票日期申報爲成交日期者，甚不一致。海關固可硬性規定以買賣雙方簽訂合約之日爲成交時，但亦難切符實際，蓋因有很多交易是未經過簽約程序，而以電話、電報、書信或口頭均可達成交易，凡此種成交方式，海關不易查證其成交日期之正確性，反可予投機商人以低報價格之機會。

(2) 進口寄售貨物因進口報關時貨物尙未成交，故無成交時之價格可資申報，其價格便無法核定。

(3) 期貨交易之價格並非成交時之價格，而是交貨時價格之預測數字，故期貨之實際成交价格不能代表成交當時現貨之真正行情。且期貨交易自成交至交貨通常時隔甚久，海關於貨物進口時方始着手查證其成交時之價格，因成交已久，事後查證殊爲不易。

## 二、紀錄價格

### (一)紀錄價格之概念

所謂紀錄價格是指海關所保存之以往進口貨物之價格資料而言，故每一張進口報單申報或經重核確定之價格均為紀錄價格，另經由查價所獲得之資料亦為紀錄價格。海關使用紀錄價格時除了須注意紀錄上所記載之貨物的有關品名、廠牌、規格、品質及數量應與核估之貨物相同外，更應注意該兩批貨物成交時間之不同，因為時間不同，供求情況即可能發生變化，從而所決定之價格亦將不同，故成交時間相差太遠之紀錄應盡量避免使用。

紀錄價格與真正起岸價格之意義不同，應予分辨清楚，方不致在觀念上有所混淆，我國關稅法上所指之紀錄價格有與真正起岸價格混淆之嫌，關稅法第十二條第二項曰：「如發票記載不實或報價顯然偏低時，海關得以最近進口之同樣貨物的真正起岸價格作為該貨之完稅價格。」所謂「最近進口之同樣貨物的真正起岸價格」即為紀錄價格，而關稅法第十四條已定明真正起岸價格係「指該貨或同類貨物，在輸出國成交時，……自由競售之價格」，此條所謂該貨係指正在海關通關估價之貨物，其成交時間不一定與紀錄所載貨物之成交時間相同，成交時間既不相同，價格就可能不一致，價格既然不一致，則兩批貨物之比較便缺乏意義，故紀錄價格不可稱之為真正起岸價格。

### (二)紀錄價格之特性與時效

按價格形成原理，只要時間不同，供求情況即可能發生變化，從而決定之價格亦可能不同，故以紀錄價格作為關稅核估之依據，其準確性不無可虞，故以紀錄價格為估價依據最好要有時效之限制，時效愈短，其準確度愈高，時效愈長，其準確度愈低。關稅法施行細則原來規定紀錄價格有九十日之時效，此一时效未免太長，九十日前後之供求情況可能產生甚大之變化，從而所決定之價格亦將有天淵之別，如仍勉強用之，實難辭臆斷之嫌。

近年來我國海關致力於通關程序之改進，先後實施「先放後核」、「先核後放」及「即核即放」通關驗估辦法，而「即核即放」所依據之「進口完稅價格表」所載價格資料均為紀錄價格，此項紀錄價格難免有超過九十日之時效限制者，且價格表之

編製廢時曠日，無法隨時將最新資料列入，因而有感於紀錄價格之時效限制碍手碍脚，為加強「即核即放」通關制度之功能，決意取消此一时效限制，政府乃於六十七年八月廿八日修正關稅法施行細則第十一條為：「本法第十二條第二項所稱最近進口之同樣貨物之真正起岸價格，指該貨進口時海關紀錄之真正起岸價格。」並附帶規定海關可編製完稅價格表作為估價之依據。此一修正從好的一方面來說，因紀錄價格已不再有時效之限制，對海關之估價作業自然產生方便之處；從壞的一方面來說，紀錄價格無时效之限制，其準確度更為低落，那麼大量使用紀錄價格的結果，通關速度是加快了，然而此一目標之達成却以犧牲正確核估價格為代價。

紀錄價格因不合價格原理，失去準確性，故不是一種優良之估價依據，它只能用於國際行情長期平穩之時，如行情時有起落，它必然窮於應付，以之作為估價依據，將喪失從價稅之機能。然而它在我國關稅估價制度內却屬排名第二之估價依據，實際適用之機會仍多，海關實際引用時將冒著極大風險。因為我國關稅稅負重，價格低報之風甚熾，查證真正起岸價格之效果，因受觀念及方法之限制，不易發揮，海關僅憑現成紀錄價格作為核估或測量報價是否平實之依據，則因現成之紀錄本身可能已有許多偏低，以之審核報價，將導致其後進口報價連帶受到感染而隨之偏低，這將造成長期漏稅之得逞，而其幫兇便是紀錄價格。

### （三）關稅法使用文句不通

關稅法對紀錄價格所使用之名稱已足以使外行者誤會紀錄價格即為真正起岸價格，對於紀錄價格適用之時間及適用之規定文句亦有不通之處，茲分述如次：

1. 關稅法第十四條對真正起岸價格既已規定為「成交時」之價格，而同法第十二條第二項所詮釋之紀錄價格却為最近「進口」之同樣貨物的價格，顯然相互矛盾。蓋因貨物成交至交貨非有一定期限，成交早者並不一定比成交晚者早交貨，價格探證之時間既然規定為成交時，則紀錄價格探證之時間亦必以成交時為準，與進口時間絲毫無關，故「進口」應改為「成交」，以資一致。關稅法施行細則已注意到本法第十四條早於民國六十三年改為成交時，故隨之修改，然而本法第十二條却迄未加以修正。

2. 關稅法第十二條第二項規定：「如發票記載不實或報價顯然偏低時」方可引用紀錄價格核估關稅，然則何以知道發票記載不實或報價顯然偏低？報價是否偏低之測試標準捨真正起岸價格尚有可求者乎？果真有用以測試之真正起岸價格，又怎可用得上紀錄價格？第十二條第一項已定明真正起岸價格具有至高無上的優越法效，有了真正起岸價格自然輪不到引用紀錄價格了。故關稅法此句文義不通，紀錄價格之適用將產生困難，徒有規定文字，亦形同虛設，亟需予以修正。

### 三、躉發市價

#### (一) 躉發市價之意義

躉發市價即批發市價，係指進口貨在輸入國主要市場之批發價格而言。關稅法第十三條對躉發市價所下定義為：「輸入口岸之躉發市價，係指該貨或同類貨物於報運進口時，在輸入口岸之公開市場，以普通躉發數量，照一般貿易情形，自由競售或可銷售之正常市價。」它與作為真正起岸價格基礎的出口地市價同為自由競售的價格，所不同者關於價格決定之地點，一為國外市場，一為國內市場，關於價格決定之時間，一為成交時，一為進口時，但躉發市價尚包括「可銷售」之價格，使其作為自由競售之價格更為完整。

#### (二) 躉發市價與真正起岸價格之密切關聯性

貨物進口後，貨主除擔負相當於起岸價格之成本外，尚需繳納進口稅捐、倉租、搬運費及管理推銷費等，構成進口總成本，以之加上合理之利潤出售於批發市場之價格即為躉發市價，故躉發市價與真正起岸價格之間有一脈相承之密切關係，由躉發市價內扣除進口稅捐、各項費用及利潤後應等於起岸價格，此為兩者之間的關聯性。

躉發市價既合價格定義，又與真正起岸價格有密切之關聯，其為優良之估價依據自不待言，故如估價制度以起岸價格為第一依據者必以躉發市價為第二依據，如以躉發市價為第一依據者必以起岸價格為第二依據，以便充分利用兩者之密切關聯性，使得課稅標準能盡量趨於一致。回顧我國關稅估價制度史，在通商進口稅則善後章程及進口稅則暫行章程實施時期均以躉發市價為主，以起岸價格為輔。五十六年之關稅法改以躉發市價與起岸價格並立為第一估價依據，六十年修正之關稅法始將起岸價

格提爲第一依據，躉發市價降爲第二依據。六十三年修正之關稅法（與現行關稅法相同）更將躉發市價貶爲第三依據，似乎無視於其與真正起岸價格之間的密切關係，此種安排顯不合原理。我國現行估價制度既以真正起岸價格爲重心，爲第一優先適用之估價依據，依理應即以躉發市價爲其最得力之輔佐，使此主從兩種依據前後搭配，相互發揮其功能，庶可嚴密捕捉正確之完稅價格。由是可知現行關稅法將優良之躉發市價排在第三順位，把不良之紀錄價格排在第二順位，未始不是法制上一項重大錯失。

### （三）關稅法所訂由躉發市價計算完稅價格公式之商榷

明白躉發市價之內涵後，可知以躉發市價爲估價依據時，須從躉發市價內扣除進口稅捐、費用及利潤，方可作爲完稅價格，否則將造成稅負偏高及重復課稅之缺點。關稅法第十三條第一項對躉發市價與完稅價格之關係規定如下：

「輸入口岸之躉發市價，係指……之正常價格，減除左列二種費用後，作爲完稅價格。

一、該貨應課稅率之數。

二、該貨由輸入口岸運至市場所需之費用及正常利潤等，定爲其完稅價格百分之二十。

完稅價格之計算公式如左：

$$\text{躉發市價} \times 100 \div (100 + \text{該貨應課稅率之數} + 20) = \text{完稅價格}$$

此一規定及公式之主要精神係將進口貨輸入之後所發生之進口稅捐、費用及利潤由躉發市價內扣除，不予課征關稅，倘公式所訂費用及利潤所佔完稅價格之百分率正確，則經由此一公式計算所得結果應爲起岸價格（見後面證明），而非爲完稅價格。因爲關稅法第十二條第一項已將我國進口貨之完稅價格定爲起岸價格之一·二倍，這是重要規定，躉發市價只列爲完稅價格探證之第三順位依據，故其計算公式只能算是次要規定，不可與主要規定相悖，可知此一計算公式之結構顯然有誤，有待進一步分析。

首先以數學方法來證明現行由躉發市價計算完稅價格之公式錯誤。以  $DPV$  表示完稅價格，以  $WNV$  表示躉發市價，則公式可化爲：

$$DPV = \frac{WMV \times 100}{100 + \text{稅率之數} + 20}$$

如以R代表稅率，以P代表費用及利潤合計之百分率，則公式可改寫為：

$$DPV = \frac{WMV}{1 + R + P}$$

$$WMV = DPV(1 + R + P)$$

$$= DPV + DPV \times R + DPV \times P$$

$$= DPV + \text{進口稅} + \text{費用及利潤之和}$$

$$\therefore DPV = WMV - \text{進口稅} - \text{費用及利潤之和} \\ = CIF$$

由前面公式演化結果，變成  $DPV = CIF$ ，此即表示在完稅價格等於起岸價格時，現行由躉發市價計算完稅價格之公式方能成立。惟現行規定完稅價格並不等於起岸價格，故知該公式係錯誤的。

然則由  $WMV$  計算  $DPV$  之公式應如何制訂方屬正確？欲導出正確之計算公式，還須從具備正確之躉發市價概念著手。前面已分析過  $CIF$  與  $WMV$  之間具有密切之關聯性，以公式表示此一關聯即為：

$$CIF + \text{進口稅} + \text{費用及利潤之和} = WMV$$

換言之，由  $WMV$  內扣除進口稅，費用及利潤等於  $CIF$ ，即  $WMV$  與  $CIF$  之間有間接之相等性，以公式表示此一相等性即為：

$$WMV - \text{進口稅} - \text{費用及利潤之和} = CIF$$

其次須注意的是進口稅固然以完稅價格乘以某一百分率得之，然而費用及利潤却不能如法泡製，完稅價格對於計算關稅固然有用，但對進口商計算成本却絲毫無意義，現行公式經分析之後知其誤將  $DPV \times P$  代表費用及利潤之和（因完稅價格不等於起岸價格），致公式產生錯誤。換言之，現行公式因對費用及利潤之估計不確實，以致破壞了起岸價格與躉發市價之間的密



切關聯性及間接相等性，則其計算所得之完稅價格必然不正確（與由起岸價格直接計算所得之完稅價格相較）。是故欲尋求正確之完稅價格公式必須先有正確之計算費用及利潤之公式，正確之費用及利潤之公式應為：

費用及利潤之和 =  $(CIF + \text{進口稅}) \times \text{費用及利潤之和之百分率}$

即費用(含利潤) =  $[CIF + (CIF \times 1.2 \times R)] \times P$

則  $WMV = CIF + CIF \times 1.2 \times R + [CIF \times 1.2 \times R] \times P$

$$= \frac{1}{1.2} DPV + DPV \times R + \frac{1}{1.2} DPV \times P + DPV \times R \times P$$

$$= DPV \left( \frac{1}{1.2} + R + \frac{1}{1.2} P + R \times P \right)$$

$$\text{則 } DPV = \frac{WMV}{1 + 1.2R + P + 1.2RP} \times 1.2$$

$$= \frac{WMV \times 1.2}{1 + 1.2R + P + 1.2RP}$$

$$\text{或 } = \frac{WMV \times 1.2}{(1 + P)(1 + 1.2R)}$$

右式才是由躉發市價計算完稅價格的正確公式（按現行規定以起岸價格之一·二倍作為完稅價格），其結構與現行公式迥然不同，正確公式右方之分子須再乘1.2倍，分母除稅率須乘1.2倍外，尚須從 WMV 之內扣除 RP 之1.2倍。

現行公式已證實錯誤，並已導出正確之公式，然此兩套公式孰大孰小，亦可進一步分析比較。

假定現行公式為  $DPV_1$ ，正確公式為  $DPV_2$ ，則：

$$DPV_1 = \frac{WMV}{1 + R + P}$$

$$DPV_2 = \frac{WMV \times 1.2}{1 + 1.2R + P + 1.2RP}$$

我國現行關稅估價制度及實務改進之研究

將  $DPV_1$  之分子分母都乘以  $1.2$  即可比較，分子相同時，分母大者其值小。

$$DPV_1 = \frac{WMV \times 1.2}{1.2 + 1.2R + 1.2P}$$

若以  $DPV_1$  之分母為  $T_1$ ， $DPV_2$  之分母為  $T_2$ ，則：

$$\begin{aligned} T_1 - T_2 &= 1.2 + 1.2R + 1.2P - 1 - 1.2R - P - 1.2RP \\ &= 0.2 + 0.2P - 1.2RP \end{aligned}$$

因為費用及利潤固然可因貨物之不同而有所不同，但在正常情況下其所估貨價之百分率應有合理之範圍，為了比較上之方便，假定它固定不變，並假定  $P = 0.3$ ，則前列計算式可在變動的  $R$  之下比較兩個  $DPV$  之大小。

首先就低稅率之貨物來分析，假定貨物之關稅稅率為百分之十，即  $R = 0.1$ ，則前式為：

$$\begin{aligned} &= 0.2 + 0.2 \times 0.3 - 1.2 \times 0.1 \times 0.3 \\ &= 0.124 \end{aligned}$$

＝＋

此即表示  $T_1 > T_2$ ，亦即表示  $DPV_2 > DPV_1$ ，也就是說現行公式對低稅率貨物所計得之完稅價格有偏低之傾向。再以高稅率之貨物加以分析，假定稅率為百分之百，即  $R = 1$ ，則前式為：

$$\begin{aligned} &= 0.2 + 0.2 \times 0.3 - 1.2 \times 1 \times 0.3 \\ &= 0.26 - 0.36 \end{aligned}$$

＝－

此即表示  $T_2 > T_1$ ，亦即表示  $DPV_1 > DPV_2$ ，也就是說現行公式對高稅率貨物所核計之完稅價格偏高。

至於稅率高度如何，現行公式才不會發生偏高或偏低之現象，亦可測定出來。在  $P = 0.3$  之假設下，如  $R = 0.72$  則  $T_1 > T_2$ ，現行公式仍稍偏低，但如  $R = 0.73$ ，則  $T_1 < T_2$ ，則現行公式已稍偏高。故知在  $P = 0.3$  時，稅率以  $0.72$  至  $0.73$  之間現行公式方

有準確度。又在  $P=0.2$  之假設下，如  $R=1$ ，則  $T_1=T_2$ ，如  $P=0.4$  時，如  $R=0.58$ ，則  $DPV_2 > DPV_1$ ，現行公式偏低，但如  $R=0.59$ ，則  $DPV_2 < DPV_1$ ，現行公式已偏高。

由上面之比較分析，可得結論如下：

1. 現行由 WMV 核計 DPV 之公式，因其結構錯誤，致與由 CIF 核計 DPV 之主要公式發生脫節，破壞了 CIF 與 WMV 之間的關聯性及相等性，所以透過此一錯誤之現行公式計算出來之完稅價格，其準確度有限。

2. 採用此一公式計算 DPV 時，稅率  $R$  與費用及利潤之和  $P$  兩項因素之變動均與其結果之準確度有關。稅率愈低之貨物，其所計得之完稅價格愈為偏低，稅率愈高之貨物所計得之完稅價格愈為偏高。費用及利潤所佔百分率愈低時，其所計得之完稅價格愈為偏低，其所佔百分率愈高者完稅價格亦愈偏高。

3. 費用及利潤所佔之百分率與稅率互成反比關係。費用及利潤之百分率高時，稅率較低之貨物所計得之 DPV 較為正確。反之，費用及利潤所佔百分率低時，稅率較高之貨物所計得之 DPV 較為正確。

4. 如費用及利潤所佔之百分率在通常之二〇%至四〇%之間時，以稅率在五八%至一〇〇%之間的貨物所計得之 DPV 之可信度比較高，即現行公式在此幅度內偏差程度比較緩和。

#### 四 恢復躉發市價與真正起岸價格之間的關聯性之方法

因為起岸價格與躉發市價之間有其直接之關聯性及間接之相等性，故進口貨無論係依據稅前之起岸價格或稅後之躉發市價來課稅，其結果均應相等，此一重點為制訂估價制度時所不可不注意者。唯因關稅法所定分由上述兩種估價依據計算完稅價格之公式相互不一致，致使分由此兩種依據計算所得之完稅價格難期相等，造成不必要之差別課稅，使此一制度之中心思想無法前後貫串，這是關稅立法上之一大憾事，修補方法有三種：

1. 最徹底之修正法為將由 CIF 及 WMV 計算 DPV 之兩套公式均加以修正。我國關稅之完稅價格定為 CIF 之一·二倍，此一標準不無偏高，世界上大多數國家均以 CIF 為完稅價格，我國多加之兩成，其動機固為稅收，然却因之而形同重複課稅，並使 CIF 與 WMV 及 DPV 之間的關係頗形混亂。故如調整課稅標準，取消外加之兩成，使  $DPV = CIF$ ，則上述之毛病均

可消除，此時由 WMV 計算 DPV 之公式應爲：

$$DPV = \frac{WMV}{1+R+P+RP}$$

2. 如因稅收不可減，必須維持  $DPV = 1.2CIF$ ，則依據 WMV 課稅之公式應改爲：

$$DPV = \frac{WMV \times 1.2}{1+1.2R+P+1.2RP}$$

#### 四、行 情

##### (一) 行情之真義

行情是公開市場上的流行價格。本文前面闡述價格定義及真正起岸價格之意義時，已說明行情就是自由競售的價格，因爲自由競售的價格不僅指已成交的價格，亦包括未成交之價格。

就經濟理論而言，自由競售之價格係由買賣雙方在充分競爭的市場上所決定之正常價格，個別交易之價格必然與此一正常價格相同或相近，則任何買方或賣方對此一市場之正常價格應甚爲熟悉，此一大家所熟悉之價格便是所謂的「行情」。

再由商場實務來看，行情依然代表自由競售的價格，通常在交易場合中常聽買方還價曰：「開價離行情太遠」，或曰：「無此行情」，或聽到賣方說：「現在的行情的確如此」。此種現象意味著兩項事實：

1. 行情在買賣雙方均被認爲代表正常的價格。
  2. 行情不只是成交前的報價而已，更重要的它是一連串交易價格的記錄。
- (二) 行情刊物對關稅估價之實用價值

任何國際大市場對其主要買賣貨物均出版行情刊物，如美國之 Iron Age，英國之 Metal Bulletin，及日本之 Japan Steel Journal，皆報導其國內或國際上主要金屬之行情，其主要作用係提供正確行情作爲供求雙方進行交易之參考。我國貿易商對國際行情資料搜集不够，致交易吃虧屢有所聞。海關估價時似對行情刊物之了解不够充分，因而不知善用行情刊物所載

價格作爲核估關稅之依據。價格定義及商場實務既已證明行情爲自由競售之價格，則利用國外著名行情刊物正可以簡便取得關稅法所需之第一估價依據——真正起岸價格，無奈關稅法第十二條規定之完稅價格採證程序，竟使行情敬陪末座，致此一最優估價依據無法發揮其作用。

### （三）關稅法賦予行情之估價效力有重大弊病

經過前面之分析可知行情便是自由競售的價格，輸出國成交市場之行情應包括於關稅法第十四條的真正起岸價格內，輸入國進口貨物銷售市場之行情應包括於關稅法第十三條之躉發市價內。關於後者我國關稅法制定內容並無問題，關於前者則顯然構成極大之矛盾，行情竟由真正起岸價格內移植出來別樹一幟，且將效力大打折扣，置之於最末之估價依據。緣起六十三年修正前之關稅法並未明文規定行情爲一估價依據，彼時有識之士尙可認爲它與真正起岸價格融合一體，而予善加採用，但現行關稅法竟然將它排出，而列爲第四順位，可見行情之不被關稅法認定爲真正起岸價格已至明顯。此一矛盾之規定似已破壞了「價格定義」之完整性，使我國關稅估價制度之中心思想無法前後連貫，而估價依據之前後順序顛倒及任意分割，更使估價制度顯得支離破碎。故今後關務當局應對行情之本質具備正確之認識，對行情之實用價值應重予評估，修正關稅法，使行情回歸真正起岸價格之內，以利海關估價工作。

## 五、建立完整之估價制度

### （一）現行估價制度之主要缺點

經過前面詳盡之分析，總結我國關稅法估價制度之主要缺點如后：

1. 各種估價依據適用順序編排不當，致使制度之精神不能連貫。

（1）以真正起岸價格爲第一優先適用之估價依據，便須以躉發市價爲第二依據，以善用兩者之間的關聯性。現行制度非但將躉發市價排爲第三依據，而且所訂由躉發市價計算完稅價格之公式亦屬錯誤，使經由躉發市價估稅貨物所負擔之關稅與由起岸價格核估者不同，造成課稅標準之歧異。

(2) 紀錄價格因不合價格理論，作為估價依據難免欠缺價格之準確度，現行制度將它排為第二依據，顯然高估其能力。又紀錄價格原定有長達九十日之时效，新近又將其时效限制取消，則其準確性愈不可靠。

(3) 行情係自由競售之價格，輸出國主要市場之行情便是真正起岸價格，輸入國主要市場之行情便是躉發市價，但現行制度把行情從真正起岸價格內分割出來，定為第四估價依據，顯然矛盾，貶低行情之估價效力，並使此一制度顯得疲弱無力。

2. 對各種估價依據所下定義欠缺完整。

(1) 對真正起岸價格所下定義不包括未成交之價格（即行情），違背價格定義與經濟學理。價格決定之時間為成交時亦與原理原則不符，致估價實務發生困難。

(2) 對紀錄價格未下明確定義，概括地套用真正起岸價格之名稱，易致兩者混淆不清。

3. 規定估價依據之適用順序之文字語意矛盾。

按現行規定作為第二依據之紀錄價格必須是發票記載不實或報價顯然偏低之條件下方可適用，但報價是否平實係以真正起岸價格作為比較標準，既有真正起岸價格使用不到紀錄價格，如無真正起岸價格便無法證明報價是否偏低，也用不到紀錄價格，故紀錄價格形同虛設。

### (二) 完整估價制度之模型

我國現行關稅估價制度以真正起岸價格為第一估價依據，真正起岸價格便成為制度之重心，也代表制度之主要精神，這是此一制度之優點所在。然而因各項從屬依據搭配不理想，主要依據之定義又有瑕疵，致使制度之主要精神無法前後貫串，整個制度顯得支離疲憊。在此一不健全之估價制度下，從價稅之機能自然不易發揮，是故重新規劃建立完整之估價制度乃係當前我國關務上最重要之課題。未來我國完整之關稅估價制度，其輪廓勢必是以真正起岸價格為第一估價依據，其次為躉發市價，再次為紀錄價格。真正起岸價格應係進口時之價格，並應包括未成交之價格。紀錄價格仍應定訂較短之时效限制，以提高其準確性。躉發市價與真正起岸價格之密切關聯性應予保持，故由躉發市價計算完稅價格之公式應力求結構正確。如此一來，真正起岸價格所表現之制度精神及思想方能前後連貫，從價稅之功能便可充分發揮。

## 六、估價依據與完稅價格之高度平議

從價關稅完整之估價制度既已建立，剩下的便是完稅價格高度訂定及是否需要兼課從量輔助關稅兩項次要問題。

(一)估價依據採起岸價格或離岸價格之理由

離岸價格 (Free on Board) 簡稱 FOB，亦稱船上交貨價。照此價格條件賣方須將議定之貨物運至買方指定裝運口岸運輸工具上交貨，故貨價包括出口地之內陸運輸費、出口稅及出倉裝船費。起岸價格 (Cost, Insurance, Freight) 簡稱 CIF，亦稱運費保險費在內價或目的港交貨價。照此條件賣方須將約定之貨物負責運至輸入口岸卸下交與買方，故貨價除離岸價格外，尚包括由輸出口岸運至輸入口岸之運費及保險費。

起岸價格比離岸價格高，其超過之部份即為運費及保險費兩項，此兩項費用估貨價之比率如何，因貿易地區之遠近及貨物之種類而有所不同。貿易地區遠者，貨物之運費及保險費高；貿易地區近者，貨物之運費及保險費低。貨物之重量或體積大者，其運費高；反之則運費低。貨物之價值昂貴者，其保險費高；反之則保險費低。故以離岸價格為估價依據（即課稅基礎）時，對遠地採購之進口貨相對有利，對重量重或體積大或價值高之貨物亦屬相對有利，因估貨價比率甚高之運費及保險費不須課稅之故，但對近地採購及運費與保險費估貨價比率輕之貨物却相對不利。以起岸價格為估價依據時，對近地採購及擔負運費與保險費較輕之貨物相對有利，對遠地採購及擔負運費與保險費較重之貨物相對不利，故關稅政策及估價制度決定採用何種估價依據必須考量上述諸因素。以離岸價格為課稅依據者，即有鼓勵遠地採購或鼓勵進口大宗物資及整批機器之意；以起岸價格為估價依據者，即有鼓勵近地採購之意。

論者有以我國正值促進與歐美國家關係之際，宜將進口貨課稅基礎由起岸價格改為離岸價格之說。衡之國際貿易理論，如遠近兩地所產貨物之品質相同，產地價格又一致，則以近地採購之成本較低，輸入國較能收到貿易上之利益。加以我國進口貨物結構長期在以起岸價格為稅基之影響下早已偏重由鄰近之日本輸入，國內之產業結構及生產器具大部份屬於日貨型態，如遽然改以離岸價格為課稅基礎，獎勵向歐美地區採購，則生產事業之設備更新能否適應尚難預料。此外，我國關稅之預期收入是

一項現實問題，關稅不可能大幅度降低，則雖改以離岸價格爲估價依據，那麼完稅價格必然定爲高出離岸價格甚多，如此反而有碍國際觀瞻，是故仍以維持以起岸價格爲估價依據爲宜。

#### (二) 完稅價格高度之商榷

國際交易習慣採用之價格條件不下十種，但主要的是離岸價格及起岸價格兩種。各國使用之關稅估價依據及其完稅價格也可分爲此兩類。美國之「國外價值」、「輸出價值」，加拿大之「公平市價」，澳大利亞之「國內價值」、「輸出銷售價值」等都屬於離岸價格類。此類國家，其關稅之完稅價格與估價依據相等，故爲提倡自由貿易之低稅負及國家。日本及歐洲各國則以起岸價格爲估價依據，並爲完稅價格。此等國家之稅負適中，對國際貿易並無不利之影響。完稅價格若高於起岸價格，應稅貨物之稅負便屬偏高，影響國際貿易自不待言。我國關稅法規定以起岸價格外加百分之二十作爲完稅價格，因此屬於高稅負國家。

真正起岸價格具有多項顯著之優點，世界上大多數國家以它爲關稅之估價依據，並以它爲完稅價格。如完稅價格不等於起岸價格，則以起岸價格作爲主要估價依據之優點便受到折損。像我國關稅法規定以起岸價格之一·二倍作爲完稅價格，此多加之兩成價格，其目的無非是爲了充裕稅收，以挹注政府支出，然正因此多加之兩成使得主要依據與從屬依據之間的關係更趨複雜。因爲主要依據提高兩成課稅，各項從屬依據亦必須隨之相對提高，方不致造成不必要之差別課稅。我國估價制度向來未注意及此，故由躉發市價計算完稅價格之公式竟錯用數十年。

我國關稅收入多年來一直佔全國總稅收之第一位，約佔全國稅收之四分之一，足見政府對關稅倚賴甚殷。然近年來國內經濟已有顯著進步，直接稅之收入已見大幅增加。今後如欲期於短期內達到已開發國家之目標，勢必加強直接稅之征課，減少關稅收入，則取消完稅價格規定由真正起岸價格所外加之兩成勢在必行，唯其實施之速度與時間尚須依政府支出情況及直接稅取代關稅之速度來決定。如政府支出仍舊逐年遞增，而直接稅收成長速度不够快時，取消此外加之兩成價格以逐年分批遞減以至完全取消爲最可行。此外，如一次取消此兩成影響稅收過巨，亦可從提高稅率方面稍作彌補。

#### 七、兼課從量補助關稅



(一)從價格與從量稅之優劣比較

從價稅 (Advalorem duty) 係依貨物之正常價格及法定稅率計征關稅，故貨價高者稅負重，貨價低者稅負輕，符合租稅公平原則。在從價稅下，當國外價格上漲時，稅收即告增加，並具有自動排拒外貨進口之功能；當國外價格下跌時，稅收即告減少，並有自動鼓勵進口以享國際分工利益之作用，故適合作為關稅政策運用之工具。但其缺點則在於國際價格低廉時，國定稅率不能盡到保護國內產業之職責，外貨可能傾銷於國內市場。此外，每批貨物均須經詳細之稅則分類及估價手續，顯較繁瑣，價格之決定亦較困難。

從量稅 (Specific duty) 係按貨物之數量 (重量) 計征關稅，其方式有二：一為在稅則上制訂每單位數量之固定完稅額，例如每公斤或每公尺征稅若干。二為保留稅則稅率，按照政府公布之固定完稅價格 (即官定價格) 征稅。從量稅只要確定貨物之數量即可征課，手續極為簡便。但其缺點為所征稅額與實際價格脫節，容易造成粗重價廉物品之稅負反比價值昂貴物品之稅負為重之矛盾現象。又當國際價格上漲時，稅收不見增加，反倒有鼓勵進口之趨向；國外價格下跌時，稅收不見減少，反倒有排拒外貨進口之作用，故缺乏自動調節貿易數量及稅收之功能。是故在實施從量稅時仍須注意國際行情之變化，對單位固定完稅額或固定完稅價格作機動調整，使能與國際價格相切貼，在國際物價平穩時自可延長調整期間，在國際物價變化頻繁時則縮短調整期間，如此方能彌補從量稅之弱點。

(二)我國採從量輔助關稅之理由

從價稅因具有與國際行情相切貼之最大美色，故優於從量稅，因而為大多數國家所採用。但從價稅亦有其弱點，完全實施從價稅難免遭遇部份困難。政府在大陸長期實施從價從量雙軌稅制，但從量部份遭到徹底失敗 (註二十四)，故於民國三十二年改為全部從價稅。然近年來實施從價稅亦發現少數困難，宜謀改進。依照海關估價經驗，認為我國必須兼課從量輔助關稅之理由如下：

1. 估價不易之貨物以從量征稅為宜：海關處於國內，而貨物成交市場在國外，故海關估價所需之價格資料不易掌握。特別對於不常交易之貨物，其價格海關更見隔闕，隨意估價，缺乏準確度，失去從價稅之意義，故此種不易估價之貨物以從量課征

爲宜。

2. 查驗不易貨物以從量稅爲宜；貨物等級之高下與價格之貴賤有絕對之關係，如等級不易判定，價格便無法核估。材料性貨物多有等級之分（註二十五），其分級標準不見得能爲征納雙方所共同認可，因此爭議難免，征稅困難。此類貨物宜捨棄等級之分，概依從量課征，以資簡便。

3. 減少價格異議案件並阻遏低報價格之風；我國關稅課征標準偏高，商人爲減輕稅負，低報價格之現象素爲嚴重（註二十六）。海關依規定估價，難免有增估補征關稅者。納稅義務人爲本身利益計，對海關核估之價格多不接受，不論是否有理均提出異議，增加海關估價之困難，倘從量征稅，商人便無須低報價格，異議案件自然減少。

4. 對現行通關制度所產生之後遺症具有疏導作用；自實施先放後核通關制度之後，海關核定完稅價格時，進口貨物多已出售，海關事後補征之稅捐進口商無法轉嫁，故增估補稅之事，不爲商人所接受，是爲必然之現象。更有不肖商人甚至專鑽法律漏洞，對海關追補稅捐不僅不繳，更宣佈公司倒閉或停業，另起爐灶，以逃避其應補繳之稅款（註二十七）。故如採從量課稅，不但可疏導先放後核制度之困境及弊端，且可符合即核即放之要求，亦使商人便於計算成本。

政府確認採行從量輔助關稅之需要，乃於六十五年七月修正關稅法第三條爲：「關稅依海關進口稅則由海關從價或從量征收」，並於六十六年三月起選擇少數貨品從量課稅。從量稅實施項目雖逐年略增，但其範圍仍嫌不足，今後對所有品質之等級不易鑑定之貨物均應改征從量稅，對於每一單位數量之品質及價格一致，且在商場上係以重量或數量計價之貨物亦可採從量課稅。

## 伍、通關與估價

### 一、驗估工作之特性與現行通關制度

#### (一) 驗估工作之特性

驗估工作係查驗、稅則分類及估價三項工作之統稱，爲關稅稽征業務之主體。經由理論之探尋及實務經驗之累積，可以領悟該三項工作之間有密切之關聯，此即連貫性及一體性。

「連貫性」也者，查驗、稅則分類及估價三項工作須依序進行，並須連貫一氣快速完成之意也。由查驗開始以確定貨物之品名、品質、規格及用途等，作爲稅則分類及估價之依據，因爲品名、品質、規格、用途等如有不同，其稅則稅率就可能不同，其價格更可能不同，故此三項工作必須循序進行，先查驗再分類後估價，有如造屋須先打地基再豎牆壁後蓋屋頂。此外，既已查驗，便須即刻分類估價，使三項工作一氣呵成，否則查驗之後如隔時過久方予分類估價，則因查驗貨物所得印象已漸模糊，據之分類估價便可能產生錯誤。

所謂「一體性」，即查驗、稅則分類及估價三者有如一體之三面，具有不可分割之密切關係，亦即意味著三項工作由同一人在同一場所做，在效率上特別顯著，如分由三人或兩人來做此三項工作，或執行此三項工作之場所彼此相距甚遠，其效率便打了折扣。因爲執行查驗工作之人如若不同時執行分類及估價工作，則他對貨物查驗之印象只能依靠報單傳達給做分類估價工作之人，此種傳達方式或因言有未盡，或因描述不真，均可能造成接受意思傳達之人對貨物之印象與傳達人不同之後果，並且做分類估價工作之人憑審閱查驗後之報單才知悉貨物之形貌，等於重複做了查驗人所做之工作。故三項工作如非由一人包辦，非但其間之意思傳達不完全，手續上也產生不效率之現象。日本海關實施部份之「一人通關制」(One Man System)即在利用驗估工作之一體性也。

#### (二)先放後核通關制度與驗估特性

民國六十二年元月一日，海關總署成立驗估中心，同時全國海關開始實施部份進口貨物「先放後核」通關辦法，六十三年元月一日起擴大全面實施先放後核通關制度。所謂「先放後核」，是進口貨在進口地海關不經估價過程即予放行，估價移至放行後由驗估中心負責處理。此制之主旨在於簡化進口地海關之通關程序，加速貨物流通，並能疏導港區壅塞，使全國進口貨之估價一致。

在現行的先放後核通關制度下，查驗及稅則分類由進口地海關處理，估價由驗估中心執行，驗估之三項工作分由三人來做

，工作場所又相距甚遠，故已破壞了一體性之特性。又進口地海關做了查驗及分類工作之後經過一段長時間驗估中心方才做估價工作，拉長處理此三項工作之時間距離，致破壞了連貫性的特性。驗估特性一經破壞，查驗、分類、估價彼此均受到不利之影響，因價格資料均留存於驗估中心，故進口地海關查驗貨物時所需參酌之價格資料便付闕如，致查驗重點無法完全掌握，以次之分類及估價工作便連帶受到不利之影響。在此種通關制度下尤以估價最爲困難，估價之準確度堪虞，蓋因估價須賴查驗者詳述有關貨品之各項資料，有時還須參閱型錄或憑樣品估價，而這些先頭工作進口地海關不一定能事先辦妥。倘如報單交待不清，或型錄及樣品未預爲留存，便無法估價。縱有樣品可稽，亦將因貨樣非具代表性或時久變形、變質，而使估價發生偏差。故如欲期海關驗估工作能發揮高度效率，必須強調驗估之技術性，也就是說工作之順序、時間及場所之安排必須順應驗估工作之固有特性。

## 二、現行通關制度與估價作業

### (一) 先放後核制度下驗估中心之估價作業方式及改進意見

在先放後核通關制度下，估價之實權操之於驗估中心，進口地海關只須按申報價格核算稅捐，並依廠商等級核定押金而已。貨物放行後進口地海關須即製作報單影本送驗估中心估價，如經中心核定增估者，再核發稅單補征關稅。納稅義務人如不服海關核定之價格，應向進口地海關提出異議。進口地海關受理異議後即轉送中心複核價格。倘中心複核時認爲異議有理由或原核定有誤者，應撤銷或應更原核定之價格；倘中心經複核之後仍維持原核定者，便須繕具簽辯書連同異議書呈請關務署評定。

驗估中心之估價分爲審核及調查兩部門，審核組一方面製作價格紀錄，作爲估價之依據，一方面審核各關送來之影印報單。如報價與紀錄價格相符，報價即予接受，完稅價格便告確定，報單逕行歸檔；如報價與紀錄價格比較顯然偏低，則依紀錄價格增估或移送調查組進行查價。查價以送國外查真正起岸價格最具法效，如查躉發市價，則因躉發市價之效力猶不如紀錄價格，故絲毫無意義。惟真正起岸價格並非必須送國外調查，由國內可見之行情刊物或進口廠商之成交文件上亦可獲得。價格之增估無論係審核組憑紀錄爲之或調查組依查價爲之，均須通知進口地海關發單補征關稅。

審核組及調查組共同擔負估價工作，報價平實者由審核組逕行決定接受報價，報價偏低或價格異議案件均須由調查組查價後決定價格，可見估價之權調查組實重於審核組，按照海關當局之解釋，作業制度如此安排係基於制衡之要求。然估價無論採行何種方式，引據何種價格，揆諸工作原理及驗估之一體性一貫性，仍以一人承擔為宜，因此估價工作分割為審核及調查兩部份實不合宜，應融合為一體，每一成員均做審核及查價兩項工作，其理由進一步論述如次：

1. 審核報單人員在固定之稅則範圍內長期從事核價工作，則其對價格之認識已累積至相當之程度，對於報價可疑案件由他進一步追究真實價格（即查價），必定優於另派一對該貨價格原本無認識之人，理至淺顯。蓋價格之消化（審核）與價格之追查（查價）有其一貫性及一體性，須由同一人來做方才合乎工作原理。如第一人只做了一半——審核價格，再交由第二人去做另一半——調查價格，則第二人必須從頭開始——消化價格，等於重複了第一人所做的工作，顯然不合效益理念。

2. 如將調查組成員編入審核組，審核之人力增加，則每人經辦之稅則範圍愈小，對其範圍內貨物之價格了解愈深，估價工作就愈精確。

#### （二）通關驗估制度改革經過及其影響

我國關稅完稅價格訂為起岸價格之一·二倍，非生產性材貨之稅率又高，表示進口貨之稅負重，不肖商人為減輕稅負，向海關低報貨價之風向來甚熾，此種情況無異在考驗海關之估價能力。又近年來我國對外貿易快速擴張，進出口貨大幅增加之結果，造成港區之壅塞現象。凡此客觀環境，形成海關改革通關驗估制度之壓力。

以往進口貨之通關程序各地海關自行其是，甚為繁瑣，一張進口報單須經過二十人以上之處理程序，通關時間平均在五天上。至於估價之依據，雖有統一之法令規定，然而各關所保有之價格資料亦有各自不同的情形，因此也發生過相同貨物因征稅關別之不同而產生估價不一致的矛盾現象。凡此事實，愈增改革之要求。財政部乃通令全國海關自六十二年實施「先放後核」通關制度，將進口貨之通關程序縮短為十人次，使通關時間節省一半以上。同時在海關總署成立驗估中心，負責核估全國進口貨物。所謂「先放後核」，乃指各進口地海關先暫按申報價格放行貨物，至申報價格是否正確則於貨物放行後再由驗估中心加以審核。此一制度在先進國家實施頗具成果。

「先放後核」之實施固然達到預期之效果，然而也相對地產生一些不良的後果，分敘如下：

1. 先放後核違反驗估特性，估價之技術遭遇抑制，則所估價格容易偏差。

2. 先放後核雖簡化了貨物之通關程序，然而報單之處理手續反而增加，報單在貨物放行後仍須由驗估中心經多人之處理手續，如遇增估補稅，其手續更繁，驗估中心與各關之間公文往返頻繁，費時費力，增加海關不少人力物力。

3. 對誠實申報貨價之廠商而言，先放後核確有方便之處，但對存心低報貨價之廠商而言，此制正好方便其不法行爲，且對其低報價格具有鼓勵作用。實施此制以來，發現低報貨價的情形愈來愈嚴重。先放後核雖對廠商之優劣加以分級，並於通關時對劣等廠商酌押稅捐保證金，但一因廠商分級不易求其精確，難免魚目混珠，二因縱使分級正確，所押保證金恐亦不足以抵銷低報之數額。此等不肖廠商明知事後海關會再追征關稅，常以不法手段宣告倒閉或解放，造成關稅呆帳。

4. 對納稅義務人來說，通關時所繳之稅捐並不一定是真正的關稅成本，其進口貨如經驗估中心核定提高完稅價格，則須補繳之關稅便非當初所能預料及之，及到被通知補稅時，貨物早已售出，對於成本之控制發生極大之困難，貨主不願承受多加之稅負，或者倒閉，或者提出異議。實施比制之後價格異議案件遽增，對海關造成甚大壓力。實施先放後核之前，全國之關稅異議案件經關務署評定者每年僅只一百多件，六十三年經評定之案件已增至七百餘件，六十四年更增至一千件左右，至六十六年則已增加到兩千多件。

政府檢討先放後核的結果，爲了確保稅收及減少異議案件之困擾，認爲經常低報價格之高稅率貨物不能再任其循先放後核程序通關。乃於六十四年七月一日選擇八大類進口貨物改行「先核後放」通關，此八類貨物爲：(一)布料，(二)衣服，(三)非衣着類織物，(四)寶石類，(五)化粧品，(六)海產，(七)罐裝等食品，(八)蔬果。所謂「先核後放」，指八大類貨物於進口地海關放行前須先經驗估中心核定完稅價格，以免事後再補征關稅發生困難。故進口地海關須於貨物通關時向驗估中心詢價，俟中心答復核定價格或押款之價格後方可放行貨物。如此一來此類貨物之通關時間必然拉長，而此類貨物正好是最急於提貨應市者。

實施「先核後放」原來爲救「先放後核」之窮，不意却產生延滯通關的缺點，此與先放後核揭櫫之目標有所違背，必須加以改進。乃於六十五年一月，由驗估中心將各類貨物之價格資料編成「進口貨物完稅價格表」，表列貨物改行「即核即放」通

關辦法。所謂「即核即放」，指凡是列於完稅價格表上之貨物，各關於貨物通關時即逕依表列價格核估稅放，事後驗估中心不必再審核。當時因表列貨物有限，各關使用效果不彰，僅實施半年即告中斷。六十六年九月以後，驗估中心陸續再編表，惟列表貨品項目尚少。六十七年下半年政府決心擴大實施「即核即放」，一方面修正關稅法施行細則第十一條，取消紀錄價格之時效限制，一方面責令驗估中心加強蒐集價格資料，編製較完整之價格表作為各關即核即放核估關稅之用。同年九月驗估中心所編價格表已有改善，表列貨品項目大量增加，據報各關憑表即核即放案件已達三成左右，將來如價格表更見充實，即核即放案件勢必再增，如此確能改進先放後核及先核後放之缺點。

目前海關實施的「即核即放」通關辦法係由驗估中心編製完稅價格表，授權各關按表核估稅放，事後驗估中心即不再重核價格，此一辦法等於恢復實施「先放後核」以前由各關自行估價的老辦法，不同的是價格資料由驗估中心統一編製，不再發生估價不一的弊端。通關制度改革至此一階段，先放後核可謂名存實亡，這的確是始料不及者。

完稅價格所登載之價格皆為紀錄價格，紀錄價格之特性本文前面已有詳盡分析，其準確度殊堪疑慮，至其法效在關稅法第十二條完稅價格探證程序上也僅居於第二順位。如按表核估的結果是接受申報價格通過，征納雙方皆大歡喜，既可加速通關，又可減少異議案件，實務上有此優點。但因紀錄價格基本上有其不準確的缺陷，則即核即放所接受報價通過的案件仍然不無參雜低報價者在內，因此即核即放所追求之目標即使達成，仍須以犧牲稅收為代價。如按表核估的結果係提高完稅價格，納稅義務人對此增估提出異議，則須另行查證真正起岸價格，以求適法。故目前大力提倡之「即核即放」通關制度有如獨臂人，無法發揮雙手萬能的功用。

即核即放如能針對其缺失加以改進，未始不是一項長期可行的通關驗估辦法。關於此點可分兩方便加以討論：第一、負責蒐集價格資料的驗估中心必須能將最新之資料即刻送至各關使用，以減低紀錄價格之不實性。同時各關於貨物通關時，基於估價之需要，應可隨時向中心詢價，並立即取得答復。那麼在實際作業上，目前驗估中心編製完稅價格表的方式須加以改進，另以他法取代。蓋製表須經擬表、付印、校對、運送等手續，廢時曠日，每月出版一次即有困難，怎能將最新資料即時送達各關？因此安裝電腦處理價格資料，並使用終端機(Terminal controller)立即取得估價所需價格，乃是實務上改進之惟一途徑。

。第二、因紀錄價格之準確度可虞，應特別注意紀錄價格之選用，成交時間相距遠者避免使用。為期估價正確，紀錄價格仍應受時效之限制，以免浮濫，關稅法施行細則第十一條新近取消之時效限制仍宜儘速恢復，且其時效應比原定之九十日為短方為合理。將來使用電腦及終端機蒐集及運送價格資料時，紀錄價格必然大增，則為時過久之紀錄價格當可廢棄不用。

附註

註 一：洋人取得中國關稅之經過參見陶玉其著中國關稅制度及實務

第二章第二節——關稅行政權（關權）之喪失。

註 六：參見陶玉其著中國關稅制度及實務第二章第七節——國定進口稅則公佈及修正。

第二：五關出進口應完稅則之協定稅則內容及修改經過參見陶玉其

著中國關稅制度及實務第二章第五節——片面協定關稅，及

註 七：見民國五十六年八月八日公布之關稅法。

第七章第二節——我國以往估價依據及探證程序。

註 八：見民國六十年八月二十四日修正公布之關稅法。

第三：通商進口稅則善後章程之估價條款係根據陶玉其著中國關稅

制度及實務第七章第二節第一款及拙作海關驗估理論及實務

註 九：見民國六十三年七月二十七日修正公布之關稅法。

第五版第四篇第二章第一節——我國以往之估價制度所載資

料。由躉發市價內扣除七%之費用舊稱「洋行使費」，根據

註 十：歐洲關稅聯盟研究組制定之估價定義九項原則參見國際貿易月刊第十四卷第七期（五十八年七月二十日刊登）陶玉其著關稅估價制度之檢討，其原文見拙作海關驗估理論及實務（

當時英籍關員哈定調查所得。

五版）第四篇第一章第二節——估價定義之原則。

註 四：參見本文第貳部份價格定義之研究內二、國際組織對價格所

下之定義。

註 十一：布魯塞爾價格定義內容參見國際貿易月刊第十四卷第七期陶玉其著關稅估價制度之檢討，其原文見拙作海關驗估理論及

註 五：進口稅則暫行章程之估價條款係根據陶玉其著中國關稅制度

及實務第七章第二節第二款及拙作海關驗估理論及實務第五

註 十二：總協定之關稅估價條款參見國際貿易月刊第十四卷第七期陶玉其著關稅估價制度之檢討，其原文見拙作海關驗估理論及

版第四篇第二章第一節——我國以往之估價制度所載資料。

由躉發市價內扣除之一般費用在民國四十年以前仍與善後章

實務（五版）第四篇第一章第四節——關稅暨貿易總協定之



估價條款。

註十三：美國關稅估價制度參見國際貿易月刊第十四卷第七期陶玉其

著關稅估價制度之檢討及拙作海關驗估理論及實務（五版）

第四篇第一章第五節——各國估價制度簡介。

註十四：加拿大關稅估價制度參見國際貿易月刊第十四卷第七期陶玉

其著關稅估價制度之檢討及拙作海關驗估理論及實務（五版

）第四篇第一章第五節——各國估價制度簡介。

註十五：澳大利亞關稅估價制度參見國際貿易月刊第十四卷第七期陶

玉其著關稅估價制度之檢討及拙作海關驗估理論及實務（五

版）第四篇第一章第五節——各國估價制度簡介。

註十六：日本關稅估價制度參見陶玉其著中國關稅估價制度及實務附

編——日本關稅制度。

註十七：參見拙作海關驗估理論及實務（五版）第四篇第一章第五節

——各國估價制度簡介。

註十八：歐洲各主要國家之估價制度參見陳琮著關稅之理論與制度第

十一節——各國關稅制度。

註十九：民國六十三年筆者寫作海關驗估理論及實務一書時，曾與集

海關驗估俊彥於一堂的海關總署驗估中心同仁研討價格定義

，意外地發現未有同仁知悉「布魯塞爾價格定義」及總協定

之估價條款，對於關稅法所定之「自由競售的價格」亦均表

示不明究為何義。

我國現行關稅估價制度及實務改進之研究

註二十：Basis for Valuation 根據陶玉其著中國關稅制度及實務

一書譯為「估價依據」。

註二十一：各國使用之估價依據參見陶玉其著中國關稅制度及實務第七

章第一節——世界各國採用完稅價格之依據及拙著海關驗估

理論及實務（五版）第四篇第一章第五節——各國估價制度

簡介。

註二十二：「我國現行關稅估價制度之分析及改進」係對關稅法所訂各

項估價依據做深入分析及評鑑，並論及規劃一套完整估價制

度所必需之知識及技術，實為本篇論文之精華所在，惜國內

未見有人做過此項研究，故之資料可資參考。

註二十三：前關務署署長王昭明於六十五年九月十七日向中小企業座談

會與會者報告，目前世界上採用起岸價格者共有一一五國，

採用離岸價格者只有十六國。此項數字之確實性有待查證，

惟多數國家以起岸價格為估價依據乃是不爭之事實。

註二十四：我國以往實施從量關稅之經驗參見陶玉其著中國關稅制度及

實務第二章第七節及第九節。

註二十五：例如馬口鐵 (tinplate) 分為合格品及不合格品兩大類，而

不合格品又依其品質之優劣 (即電鍍面處理情形) 分為：①

waste wastes ②cobble ③cull ④misprint ⑤waste

waste secondaries 等五種，海關驗貨人員固不易判明

，國內技術單位之化驗設備亦難於鑑別。

註二十六：六十一年秋財政部倡議海關實施先放後核通關制度之時，依據海關粗略統計，顯示進口報單報價偏低經海關更改價格者僅佔一成左右，故認為不必為此少數報價偏低之案件而耽擱多數無問題報單之放行時間，因而決定實施先放後核通關辦法，然而統計顯示之一成問題報單只是說明經海關正式舉發者而已，必然尚有報價偏低之進口貨未被正式舉發（因限於估價能力不足或其他人為因素），此種隱藏性的低報價格案件漸被發現，為數可觀。

註二十七：依據海關統計資料，自六十二年實施先放後核迄六十七年止，關稅應收未收款達 NT\$589,390,750（包括大部份之呆帳及小部份異議中案件）。