

能源稅與碳稅之邊境稅調整措施—— 以 GATT/WTO 之合致性為主要討論對象

施文真*

綱要

| | |
|---------------------|---|
| 壹、前言 | 三、要件 |
| 貳、能源稅與碳稅 | 四、例外 |
| 參、進口產品邊境稅調整之相關規範與爭議 | 五、小結 |
| 一、對象 | 伍、能源稅與碳稅之邊境稅調整措施應如何考量 GATT/WTO 下相關之法律規範 |
| 二、範疇 | 一、產品 |
| 三、要件 | 二、產品的生產要素與製造過程 |
| 四、例外 | 三、小結 |
| 肆、出口產品邊境稅調整之相關規範與爭議 | 陸、結論 |
| 一、對象 | 參考文獻 |
| 二、範疇 | |

* 國立政治大學國際經營與貿易學系專任教授、英國倫敦大學亞非學院法學博士。

** 本文係作者於 2009 年 12 月發表於『臺灣科技法律與政策論叢』第六卷第二期之『關稅暨貿易總協定/世界貿易組織之邊境稅調整規範：兼論對能源稅與碳稅設計之啟示』一文的修改精簡版。

壹、前 言

1990 年代，人為溫室氣體排放所造成的全球暖化問題，引發各國的重視，透過 1992 年聯合國氣候變化綱要公約之談判與締結，要求各國重視人為溫室氣體的排放所造成之環境問題，1997 年之京都議定書則進一步要求已開發國家之締約國，必須降低其溫室氣體的排放量。為了控制溫室氣體之排放，許多國家，包括我國，均考慮開徵能源稅或碳稅作為主要的政策工具之一，即便目前能源稅或碳稅並未被大多數的國家所採用，但已有部分歐洲國家使用此一政策工具。對於課徵此類稅賦之國家的產業，相當擔心其產業與產品，因為必須負擔此一額外的稅賦成本，降低了其於國際間的競爭力，是否應使用「邊境稅調整」(border tax adjustment) 機制以降低此類稅賦對本國產業之競爭力的影響，逐漸成為各國以及學者討論的焦點之一。

稅賦制度為各國財政主權下，一項非常重要的管制項目，不同的稅賦制度有可能影響產品的價格，若這些產品進入貿易活動，則可能進而影響了國際貿易行為，為了抵銷或中和不同的稅賦制度對國際貿易所可能造成的此類影響，即有「邊境稅調整」機制的設計，試圖降低各國不同稅制造成產品負擔不同成本，導致影響該產品在進入貿易活動時之競爭力。

目前採取開徵能源稅或碳稅的國家，均選擇於其稅制之下，針對能源密集產業，提供稅賦上的優惠或減免，試圖降低此一競爭力上的顧慮，但是，這些例外規定可能影響了能源稅或碳稅所欲達成的環境目的，也破壞了租稅的公平性。因此，邊境稅調整機制——對進口之產品課徵本國同類或具有競爭關係之產品所應負擔的能源稅或碳稅，而對出口之產品退回或減免其於本國所應繳納之能源稅或碳稅——的設計，應可作為一處理競爭力顧慮的工具。惟，為了避免邊境稅調整機制成為貿易對手國質疑為貿易保護工具、進

而可能在世界貿易組織 (WTO) 下提訴，邊境稅調整機制的設計即必須注意 WTO 下相對應之規範、並進而於措施的設計時盡可能符合這些規範。此即為本文的研究動機與目的。

據此，本文的章節安排如下：第貳部分先簡單敘述能源稅與碳稅的觀念，第參、肆部分將詳細分析邊境稅調整機制於關稅暨貿易總協定/世界貿易組織 (GATT/WTO) 下的規範現況：包括其緣由、相關條文與爭端解決案件、所引發之爭議以及尚待解決之問題等；第五部分則將以第參、肆部分的分析為依據，討論能源稅以及碳稅的邊境稅調整機制應如何設計以達到符合 GATT/WTO 下之相關規範；第陸部分則為本文之結論。

貳、能源稅與碳稅 (註一)

註一：國內目前有關能源稅之文獻多半由經濟學或財政學之領域出發，可包括以下四大類：第一、簡述有關廣義的「綠色稅制」以及環境管制中的經濟誘因工具或進行文獻回顧（例如吳珮瑛，2006，「細說能源稅」，*看守台灣*，第 8 卷第 4 期，頁 39-43；魏國棟，2003，「氣候變遷與因應經濟政策工具：文獻回顧」，*經濟研究*，第 39 卷第 1 期，頁 27-69；馬嘉應、李淑君、林孟賢，民 96.11，「面對真相—推動能源稅」，*財稅研究*，第 39 卷第 6 期，頁 22-38），第二、針對國外實施能源稅/環境稅的狀況進行簡介，並/或同時討論引進我國的利弊與可行性（例如莫皓帆，民 89.9，「對於防止全球變暖的經濟手段—選擇引入碳稅的可能性思考」，*和春學報*，第 7 期，頁 507-513；何珊珊，王連常福，民 89.11，「抑制二氧化碳我國應否課徵碳稅」，*台灣經濟研究月刊*，第 23 卷第 11 期，頁 62-66；陳鴻達，民 90.7，「歐洲各國二氧化碳稅的徵收及其用途」，*主計月報*，第 547 期，頁 48-55），第三、以經濟學的角度分析能源稅與碳稅的設計，例如稅率，對總體經濟的影響等等（例如林哲全，民 90.1，「溫室氣體減量之經濟工具—碳稅」，*能源季刊*，第 31 卷第 1 期，頁 9-23），第四、討論並檢討我國現行與環境或能源資源使用相關的稅制（例如陳東興，民 87.9，「從國外對能源課稅論我國課徵碳稅（規費）之省思」，*稅務*，第 1691 期，頁 17-20；張四立，2005，「我國碳稅課徵時機的探討」，*看守台灣*，第 7 卷第 3 期，頁 10-21；黃耀輝、羅時萬，民 95.9，「我國能源課稅問題之探討與改革」，*財稅研究*，第 38 卷第 5 期，頁 113-142）。本文僅於以下簡單介紹能源稅之觀念以及課稅的方式與類型，主要目的在於觀察就各類型之能源稅或碳稅，若欲採取邊境稅調整，必須注意哪些 GATT/WTO 下有關邊境稅調整的規範。

能源稅係所謂的「綠色稅制」(或環境稅)的一類,除了稅收本身所具有的國家財政目標(例如國庫的收入、所得重新分配),各類型的环境稅另有降低污染、改變生產與消費行為等其他非財政目標,此係為環境管制的經濟誘因工具的一種。能源稅主要指的是針對可作為熱能來源的各類能源產品——例如原油、煤炭、天然氣、家用或工業用燃料油、各類交通工具所使用的汽油或柴油、電力等,就其生產或消費課稅。課稅的理論基礎一般均認為係為了矯正環境污染行為所造成的外部性問題(externality),將真實的污染成本內部化。(註二)各國徵收能源稅主要的理由不外乎:為了落實使用者付費原則、增加政府環保工作的資金、透過減少其他扭曲性稅賦可創造所謂「雙重紅利」的效果。(註三)於人為二氧化碳排放所造成的全球暖化以及氣候變遷等環境問題產生,並隨之有例如 UNFCCC 以及京都議定書等國際管制規範的出現後,「碳稅」(carbon tax)或「二氧化碳稅」(CO₂ tax)亦成為各國討論是否用來管制人為溫室氣體排放的政策工具之一。

碳稅與能源稅係不同的概念:碳稅主要希望針對產品本身或其原料等生產要素的碳含量、產品生產過程中所排放的二氧化碳等予以課稅,主要的目的較偏向鼓勵生產與消費行為的改變,透過稅賦的課徵,降低各類產品於生產與消費過程中所排放的二氧化碳。能源稅就各類能源產品課稅時,可依據該能源產品的價格、數量、抑或是碳含量等不同的標準作為稅率訂定的基準,以此一角度觀察,碳稅可以說是能源稅的一種。(註四)就目前已開徵「碳稅」的數個歐洲國家(主要是北歐國家,例如丹麥、芬蘭、瑞典、挪威),即針對各類能源產品(石油、天然氣、燃料用油、電力等)以貨物稅(excise tax)的方式課徵,惟這些國家雖使用「碳稅」一詞,但其稅率並非完全依照

註二:經濟部,1992.7, *建立我國能源稅制之研究*, at 7-9.

註三:溫麗琪、李盈嬌,2008, *我國徵收能源稅可行性分析*, 出自於環保署 97 年度研究計畫: *國際環保動態資訊蒐集及趨勢分析*, at 1-2.

註四:例如於 OECD 一份有關環境相關稅制的報告中,即將碳稅列為能源與燃料稅的一種。OECD, 2001, *Environmentally Related Taxes in OECD Countries: Issues and Strategies*, at 55-56.

各項能源產品的碳含量訂定。(註五)目前實施能源稅或碳稅的國家均以能源產品為課稅對象，但所有的產品於其產品生命週期(由原料開採、生產與製造、運輸與配銷、最終消費、產品的棄置與回收等)中均會排放二氧化碳，若欲達成「碳稅」減少人為二氧化碳排放目的，理論上所有類別的產品，若得以計算其生命週期中的排放量，應可據此針對最終產品就其產品生命週期中的總排放量作為課稅的基準並加以課徵「碳稅」，就此一角度觀察，碳稅的課稅對象似乎在範圍上較能源稅來的廣泛。惟，欲精準計算出所有產品於其生命週期中的碳排放量工程相當浩大，且爭議性還是相當高，(註六)因此，此一針對所有產品課徵碳稅的理想目標相當不容易達成，故目前多半還是考慮以能源產品為課稅的對象。

無論是能源稅或是碳稅的開徵，對使用者的成本勢必增加，特別是使用能源密集的產業，因此，於開徵能源稅或是碳稅的國家，顧及其本國產業的競爭力，幾乎均於其稅制的設計下訂有例外的規定。例如丹麥依據生產過程中的能源使用密集度，依比例退還企業部分的碳稅，於公共運輸系統中所使用的輕柴油與瓦斯所課徵的碳稅則全額退還；芬蘭則針對工業製程中的原料、輔助物、或產品製造過程直接投入的燃料，減免相關的碳稅。(註七)

註五：Zarrilli, S., 2003, "Domestic Taxation of Energy Products and Multilateral Trade Rules: Is This a Case of Unlawful Discrimination?", 37:2 *Journal of World Trade* 359-394, at 366.

註六：歐盟執委會於2001年2月7日通過並公布一「整合性產品政策綠皮書」(Green Paper on Integrated Product Policy)，目的在於降低產品與勞務於生產過程的環境衝擊，於其中將所謂的「整合性產品政策」定義為：「降低由原料開採、生產、配銷、使用到廢棄物管理之產品生命週期的環境影響」，並希望透過瞭解或確認產品的生命週期之環境衝擊，達到產品的生態設計、促進消費者的認知、透過產品的價格落實污染者付費原則，此一政策即相當類似一理想的碳稅制度要落實必須解決的問題。有關歐盟此一整合性產品政策的發展，請參考歐盟官方網站：<http://ec.europa.eu/environment/ipp/> (last visited: 2012/7/6)，另，亦可參考：Quick, R. & Lau, C., 2003, "Environmentally Motivated Tax Distinctions and WTO Law: The European Commissions' Green Paper on Integrated Product Policy in Light of the 'Like Product-' and 'PPM-' Debates", 6:2 *Journal of International Economic Law* 419-458.

註七：OECD, 2001, *Environmentally Related Taxes in OECD Countries: Issues and Strategies*, at 56.

歐盟於其 2003 年通過、2004 年生效的第 96 號指令「重建共同體架構下針對能源產品與電力之徵稅」(Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, 以下簡稱「歐盟能源產品與電力稅指令」), 針對馬達燃料 (motor fuels)、工商業用燃料、以及加熱用燃料與電力, 依不同的能源產品 (汽油、柴油、重油、煤油、天然氣、液化天然氣、電力、煤與焦炭等等) 訂定最低的稅率, 該指令亦允許其會員針對所謂的商業用以及非商業用途訂定不同的稅率, 但前提必須是不得低於本指令中所訂出的最低稅率, 此外, 指令中也允許會員國得針對能源密集產業 (註八) 全額退稅、其他企業亦可退最高到百分之五十的稅額, 但前提同樣是對其他企業所課徵的平均稅率不得低於本指令中所訂的最低稅率。(註九)

上述提及針對特定產業, 給予部分或全部免稅的待遇, 此類的規範可能並非以邊境稅調整為主要的目的, 因為這些例外通常不會僅針對出口產品, 而係以該產業的能源使用密集度為判斷的依據。此外, 若針對能源產品所開徵的能源稅係以貨物稅的方式課徵, 通常是於該產品銷售或使用的時點加以課徵, 無論該產品係本國或是進口產品, 此部分即可能涉及進口邊境稅調整。再者, 除了對於國內已經開徵能源稅或碳稅的國家有採取邊境稅調整的必要, 自從歐盟的排放權交易機制(emissions trading scheme, 以下簡稱 ETS) 於 2005 年正式啟動之後, 許多必須參與 ETS 之產業, 特別是使用能源較為密集的產業, 相當擔心該產業的競爭力下降, 尤其是相較於來自一些並未受到溫室氣體減量管制的國家之產業, 因此, 對於歐盟應如何處理此類潛在的競爭力下降問題, 例如是否應對於來自此類國家之產品與服務業進口至歐盟

註八：依據指令第 17 條的定義, 能源密集產業係指：能源產品與電力的購買成本佔總生產價格至少百分之三, 或於該國必須負擔的能源稅等同於至少其百分之零點五的附加價值。

註九：有關本指令的全文及介紹, 以及目前之執行狀況, 請參考歐盟官方網站：
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/energy_products/legislation/index_en.htm (last visited: 2012/7/6)

時，要求其必須受到相同或類似之管制，逐漸成為一項討論的焦點，此時，即有學者或產業呼籲是否應對此採取邊境稅調整的手段，(註十)以減緩歐盟境內特定產業的競爭壓力。

由上述可得知，當各國針對溫室氣體的管制越趨嚴格、卻必須面臨本國產業之競爭壓力的同時，邊境稅調整機制勢必逐漸成為國家在設計無論是能源稅、排放權交易、抑或是其他經濟誘因類之政策工具的同時，會一併納入考量的制度因素。而此一制度的設計，可能引發貿易對手國質疑為貿易保護工具、進而於 WTO 下提訴，因此，此制度之設計，必須要考慮、並進可能符合在 GATT/WTO 下之相關規範，以避免開啟貿易爭端。

邊境稅調整於 GATT/WTO 下係一爭議已久之議題，GATT1947 之締約方大會於 1968 年為釐清邊境稅調整於 GATT1947 下之觀念成立「邊境稅調整工作小組」(以下簡稱「GATT BTA 工作小組」)，該工作小組將邊境稅調整定義為：「全部或部分為了適用目的地原則所採取的財政措施(亦即是，使得出口產品得以減免全部或部分於出口國市場上販售給消費者之相類似產品所課徵之稅賦，以及販售給消費者之進口產品得繳納部分或全部課徵於進口國本國相類似產品上之稅賦)。」(註十一)，並認定於 GATT1947 下，邊

註十：例如：Asselt, H. & Biermann, F., 2007, “European Emissions Trading and the International Competitiveness of Energy-intensive Industries: A Legal and Political Evaluation of Possible Supporting Measures”, 35 *Energy Policy* 497-506; Cendra, J., 2006, “Can Emissions Trading Schemes be Coupled with Border Tax Adjustments? An Analysis vis-à-vis WTO Law”, 15:2 *Review of European Community & International Environmental Law* 131-145; Cosbey, A., 2008, *Border Carbon Adjustment*, Background Paper for Trade and Climate Change Seminar, June 18-20, 2008, Copenhagen, Denmark; Ismer, R. & Neuhoff, K., 2007, “Border Tax Adjustment: A Feasible Way to Support Stringent Emission Trading”, 24 *European Journal of Law & Economics* 137-164.

註十一：“...border tax adjustment were regarded as any fiscal measures which put into effect, in whole or in part, the destination principle (i.e. which enable exported products to be relieved of some or all of the tax charged in the exporting country in respect of similar domestic products sold to consumers on the home market and which enable imported products to be sold to consumers to be charged with some or all of the tax charged in the importing country in respect of similar domestic products).” GATT, *Report of the GATT*

境稅移轉之行為僅適用於「間接稅」(註十二)上。由於邊境稅調整機制涉及對進口之產品課徵本國同類或具有競爭關係之產品所應負擔的能源稅或碳稅，而對出口之產品退回或減免其於本國所應繳納之能源稅或碳稅，因此，以下將針對 GATTWTO 下就進口以及出口之邊境稅調整措施的規範，分別進行說明與分析。

參、進口產品邊境稅調整之相關規範與爭議

與進口產品邊境稅調整之 GATT1994 相關條文第三條第一、二項與第二條第二項第 a 款條文如下：(註十三)

第三條 有關國民待遇之內地稅與法規

第一項：各締約國承認內地稅、其他內地規費及影響進口貨品之內地銷售，兜售、購買、運輸、分配或使用之各種法令，及有關貨品之混合，加工或使用所訂特定數量及比例之內地管制法規，不得為保護本國生產而適用於輸入或國內之產品。(註十四)

第二項：任一締約國產品於輸入其他締約國時，應免除課徵超過對本國

Working Party on Border Tax Adjustments, 20 November 1970, L/3464, BISD, 34th Suppl., 136-66, para.4.

註十二：「間接稅」係指由納稅義務人轉嫁至產品上，由消費者負擔的稅賦類型，例如貨物稅、銷售稅、增值稅等。王建煊，民 94.8，*稅務法規概要*，頁 10。

註十三：以下有關 GATT1994 條文之中譯本，係出自國貿局 WTO 網站上之中譯本(可下載自：<http://www.trade.gov.tw/cwto/Pages/Detail.aspx?nodeID=861&pid=321632>, last visited: 2012/7/6)。

註十四：Article III *National Treatment on Internal Taxation and Regulation*: “1. The contracting parties recognize that internal taxes and other internal charges, and laws, regulations and requirements affecting the internal sale, offering for sale, purchase, transportation, distribution or use of products, and internal quantitative regulations requiring the mixture, processing or use of products in specified amounts or proportions, should not be applied to imported or domestic products so as to afford protection to domestic production.”

生產之同類產品所直接或間接課徵之內地稅及任何種類之規費。各締約國亦不得違反本條第一項規定，另對輸入或本國之產品課徵內地稅或其他規費。(註十五)

第三條註釋 (*Ad Article III*)

本條第一項所指各類內地稅或規費或任何法令，適用於一項輸入產品及同類國內產品，並於此等產品進口時課徵，或進口地執行者，仍視為本項所指之各類內地稅或規費或任何法令、應遵守第三條各項規定。(註十六)

第二項：

符合本項前段之稅捐而被認為與同項後段之規定不符者，僅限於已納稅之貨品與未同樣課稅之貨品具有直接競爭與代替性者。(註十七)

第二條 減讓表

第二項：本條文規定不限制任一締約國對任一產品之輸入，並隨時徵收

註十五：Article III *National Treatment on Internal Taxation and Regulation*: “2. 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.”

註十六：*Ad Article III*: “Any internal tax or other internal charge, or any law, regulation or requirement of the kind referred to in paragraph 1 which applies to an imported product and to the like domestic product and is collected or enforced in the case of the imported product at the time or point of importation, is nevertheless to be regarded as an internal tax or other internal charge, or a law, regulation or requirement of the kind referred to in paragraph 1, and is accordingly subject to the provisions of Article III.”

註十七：*Ad Article III Paragraph 2*: “A tax conforming to the requirements of the first sentence of paragraph 2 would be considered to be inconsistent with the provisions of the second sentence only in cases where competition was involved between, on the one hand, the taxed product and, on the other hand, a directly competitive or substitutable product which was not similarly taxed.”

之左列各項費用：

第 (a) 款：依本協定第三條第二項之規定對本國同類產品或對輸入產品之部份或全部原料所徵內地稅等值之費用。(註十八)

於第貳部分提及，若一國之稅制採取消費地原則，代表該國係針對產品於其消費的時點進行課稅，無論該產品是否為本國或外國生產，因此，為執行消費地原則，即必須適用目的地邊境稅調整原則，亦即是，在外國產品進口時，課徵與本國相類似產品在本國消費時，所需負擔的稅賦，如此一來，方得貫徹消費地原則。前段提及，於 GATT 1947 以及 ITO 憲章進行談判時，此一手段係於 1930 年代相當常見，且談判者擔心當各國於歷經關稅減讓之談判、關稅降低後，可能透過內地稅或其他規費的收取，達到阻礙進口或保護本國產品的目的，因此，於參考當時之實務作法後，完成第三條之談判，此即一般所熟知之「國民待遇原則」。(註十九) 以下將針對本條中有關得適用進口產品邊境稅調整之對象、範疇、要件、以及例外，就條文之規範以及相關爭端案件對其所為之解釋，進行分析。

一、對象

首先，得於產品進口時進行邊境調整的稅賦種類 (亦即適用對象)，由於間接稅多半係針對產品課徵，因此，有學者由第三條之條文用語本身分析，認為該條第二項提及：「任一締約國產品於輸入其他締約國時，應免除

註十八：Article II *Schedules of Concessions*: “2. Nothing in this Article shall prevent any contracting party from imposing at any time on the importation of any product: (a) a charge equivalent to an internal tax imposed consistently with the provisions of paragraph 2 of Article III* in respect of the like domestic product or in respect of an article from which the imported product has been manufactured or produced in whole or in part;...”

註十九：針對「國民待遇原則」以及 GATT1994 第三條，已經有相當多的國際經貿教科書與專論論文詳加討論其重要內容與爭端案件，而多數均以「不歧視原則」為出發點進行本條之分析，本文於此將不加以重複，而將試圖以本條於邊境稅調整機制中所具備之功能性以及適用要件為出發點，進行分析。

課徵超過對本國生產之同類產品所直接或間接課徵之內地稅及任何種類之規費...」，認定本條應僅適用於針對產品所課徵的間接稅。(註二十) 惟多數的文獻均依據「GATT BTA 工作小組」之報告，認定僅限於間接稅得適用本條之進口產品邊境稅調整機制，間接稅除了該工作小組報告中所舉例之貨物稅、銷售稅、多階段銷售稅、以及增值稅等，(註二十一) 亦可能包括交易稅、印花稅等。

但是，注意到第三條第二項中除了提到「內地稅」之外，亦提到「任何種類之規費」，「規費」與「稅賦」係不相同之觀念，而「邊境『稅』調整」此一機制是否僅限於「稅」？還是依據本項的規定，GATT/WTO 亦允許本國針對產品所收取的「規費」採取進口邊境稅調整措施？此一問題於討論有關「邊境稅調整」的文獻中似乎未見學者的討論。

二、範疇

由於 GATT/WTO 僅允許針對間接稅進行邊境稅的調整，而間接稅的種類相當多樣化，有些係針對產品本身課稅，例如貨物稅，但有些間接稅係針對產品於生產過程當中的各階段（原料開採、加工、運輸等）或各種生產要素（資本、勞務等）加以課徵，前者例如於 1960 年代許多歐洲國家所採用的多階段銷售稅(cascade tax)，後者則係 OECD 所指之所謂隱藏性稅捐(taxes occultes，又可稱為累進間接稅)。因此，不同間接稅類型所課稅的對象即會使邊境稅調整的對象不同，可能包括產品本身，亦有可能包括產品之生產要素、生產過程等。由於邊境稅調整的目的在於中和不同稅賦對進出口產品的貿易競爭力，因此，為了確保公平貿易原則以及稅賦中立原則，進行邊境稅

註二十：Pitschas, C., winter 1995, "GATT/WTO Rules for Border Tax Adjustment and the Proposed European Directive Introducing a Tax on Carbon Dioxide Emissions and Energy", 24 *Georgia Journal of International and Comparative Law* 479-500, at 487.

註二十一：GATT, *Report of the GATT Working Party on Border Tax Adjustments*, 20 November 1970, L/3464, BISD, 34th Suppl., 136-66, para 14.

調整時，調整的範疇必須完全忠實反映進口國國內之間接稅的徵稅對象與稅率。此一要求對於採用多階段銷售稅或隱藏性稅捐制度的國家來說，可能會有所謂「確認困難」的問題 (identification problem)：亦即是無法辨識出對本國產品所徵收的稅賦，(註二十二) 若無法克服此一困難，有可能造成過度或不足的調整，進而成為保護本國產品或削弱本國產品競爭力的工具。因此，於 GATT/WTO 下，針對進口產品進行邊境稅之調整所課予的義務之一，即在於確認進口國政府不會透過過度的調整以達保護本國產品的目的。故，對於得進行邊境稅調整之進口產品的範疇，應算是本條於適用上——特別是於有關能源稅或碳稅——相當具有爭議性之議題：亦即是包括「同類產品」、「具有直接競爭關係與代替性產品」、「產品之生產要素 (input) 與製造過程 (production process)」等詞彙之定義以及範疇，以下將分別針對「產品」以及產品之「生產要素與製造過程」，(註二十三) 兩大範疇加以討論。

(一) 產品

以「產品」而言，考慮到邊境稅調整機制主要的目的為：抵銷本國產品

註二十二：Krauss, M., March/April 1976, "Border-Tax Adjustments: A Potential Trans-Atlantic Trade Dispute", 10 *Journal of World Trade Law* 145-156, at 153.

註二十三：產品之生產要素 (input) 可分為有形與無形，有形的生產要素主要包括產品的原料、無形的生產要素包括生產者所投入的勞務與資本，而產品的製造過程應係指產品由原料，經過不同手續的加工或製造過程，產出最終產品的過程，於製造過程中主要係勞務此一無形的投入，但亦有可能另外投入有形的物料。製造過程亦可說是將所有生產要素轉換成為最終產品的過程，由於產品的種類相當多樣化，生產要素以及製造過程隨著不同的產品亦相當多樣化，因此，不容易完全將產品的生產要素以及製造過程加以區分，甚至如果將生產要素擴大化，其製造過程亦可以歸類為生產要素的一環，故，以下將此兩名詞視為不同於「產品」之一大範疇。另，近年來多數討論第三條之文獻，特別是由貿易與環境之角度出發者，多僅將產品與其生產與製程方法 (process and production method) 加以區分，亦即是所謂的 product v.s. PPM 的討論，主要係討論不同製程的產品是否為「同類產品」，並未對此處所指的生產要素特別加以著墨。惟於討論邊境稅調整之相關文獻，則使用生產要素 (input) 一詞，因此，本文一方面為忠於所參考之文獻的用語，另一方面亦考慮到，如同上述，兩個名詞間雖有不同的意涵、但卻緊密相關，故將併用此兩名詞。

與外國產品於稅賦上所可能造成的貿易條件改變，適用目的地原則於產品消費時進行課稅，徵稅的對象產品無論為本國生產或外國生產均應相同。因此，以此一目的觀察，國家欲針對進口產品在本國消費時課稅，其對象應限於相同或類似於本國所生產的進口產品，此方符合稅賦的一致性。此外，若進口之產品係本國未生產，但卻存有具競爭關係或代替性的本國產品，亦允許進口國對該進口產品採取邊境稅調整的手段。據此，第三條第二項前段規定：「任一締約國產品於輸入其他締約國時，應免除課徵超過對本國生產之同類 (like) 產品所直接或間接課徵之內地稅及任何種類之規費。」第三條註釋第二項後段規定：「符合本項前段之稅捐而被認為與同項後段之規定不符者，僅限於已納稅之貨品與未同樣課稅之貨品具有直接競爭與代替性者 (directly competitive or substitutable)。」換言之，以「產品」而言，進口國政府欲援引第三條第二項對進口產品啟動邊境稅調整之機制時，該調整之稅賦僅限於由該國就與系爭進口產品為「同類產品」或「具有直接競爭或代替性」之本國產品上所課徵之任何種類之間接稅。至於本條中之「同類產品」以及「具有直接競爭或代替性」之產品的定義，於條文中並未規定，「GATT BTA 工作小組」的報告中針對「同類產品」認為該詞彙的解釋必須視個案而定，但報告中所提出幾個可供參考的認定標準——產品於一特定市場上的最終用途、消費者的品味與習慣、產品的特性、本質與品質 (註二十四)——於後續無論是 GATT 或是 WTO 時代，均為爭端解決小組以及上訴機構所採用，至於針對「具有直接競爭或代替性」之產品，「GATT BTA 工作小組」的報告中則提出此應依據不同狀況的事實、依個案判斷。(註二十五)、(註二十六) 依據涉及第三條第二項之前段與後段的相關爭端案件，多數依據以

註二十四：GATT, *Report of the GATT Working Party on Border Tax Adjustments*, 20 November 1970, L/3464, BISD, 34th Suppl., 136-66, para 18.

註二十五：GATT, *Report of the GATT Working Party on Border Tax Adjustments*, 20 November 1970, L/3464, BISD, 34th Suppl., 136-66, Annex: The GATT Rules on Border Tax Adjustment, para 17.

註二十六：針對第三條第二項之「同類產品」以及「具有直接競爭或代替性產品」，於 GATT/WTO

上三個「GATT BTA 工作小組」報告中所列出之三個認定標準，以及「產品於關稅稅則下之分類」此四項認定標準，依據個案之案件背景事實加以認定。

(二) 產品的生產要素與製造過程

就產品之「生產要素 (input) 與製造過程 (production process)」而言，此主要涉及一些間接稅的課稅方式係針對產品的原料、資本、勞務，或是加工、運輸等生產要素與製造過程，單獨或合併來徵稅，為簡化稅務行政，此類的間接稅多半合併課徵，亦即是將單一的最終稅率反映在產品上 (無論係以平均稅率或以不同的加權比重計算)。若進口國欲針對此類的間接稅進行邊境稅的調整，此可能使得邊境稅調整之範疇，除了產品之外，亦涉及產品之原料、資本設備、或生產所使用之電力類、製造過程中所使用的輔助物質等生產要素以及產品製程，此是否亦反映在 GATT 1994 有關進口邊境稅調整的規範當中？有學者指出，第三條第二項前段規定：「任一締約國產品於輸入其他締約國時，應免除課徵超過對本國生產之同類產品所直接或間接 (*directly or indirectly*) 課徵之內地稅及任何種類之規費。」當中所謂「間接」課徵的稅賦可能得推論出，依據本項的規定，針對與本國同類產品相同之進口品的生產要素加以課稅，因為對於最終產品的生產要素或其生產過程加以課稅，應係「間接」針對該最終產品課稅。(註二十七) 但第三條第二項前段於此的用字應解釋為，得進行邊境稅調整者係這些「適用於」進口產品與本國同類產品之稅賦，此處的「直接或間接」僅係指課稅的方式，並非稅賦的本身或課稅的對象。(註二十八) 此是否表示依據本條，針對產品的生產

下之相關爭端案件中之討論，已經有相當多的國際經貿教科書與專論論文詳加討論，例如：Choi, W-M, 2003, "Like Product" in *International Trade Law*, Oxford University Press, 本文於此將不加以重複。

註二十七：Demaret, P. & Stewardson, R., 1994, "Border Tax Adjustments under GATT and EC Law and General Implications for Environmental Taxes", 28:4 *Journal of World Trade* 5-65, at 18.

註二十八：Goh, G., 2004, "The World Trade Organization, Kyoto and Energy Tax Adjustment at

要素或生產過程為課稅對象的間接稅，於 GATT/WTO 下完全無法依據第三條第二項採取進口的邊境稅調整措施？此亦不盡然。於本條草案談判之初，談判者的意圖似乎欲將產品以及其製造過程，同時納入得進行邊境調整的範疇，當美方談判代表首度將「直接或間接」課徵之文字列入時，巴西談判代表詢問何謂「間接」課徵，美方代表舉例表示，此處之「間接」一詞並非指產品本身之稅賦，而係針對例如一產品的處理（製造）(processing) 所課徵者，(註二十九) 但此係美方代表所舉出「間接」一詞可能代表的意義之一，是否表示現行第三條第二項前段所指之「間接課徵」確定將產品的生產要素或製程列入得進行邊境調整的範疇，不無疑問。不過，第二條第二項規定，該條不限制任一 WTO 會員隨時得對任一產品之輸入徵收之各項費用之一包括：「依本協定第三條第二項之規定對本國同類產品或對輸入產品之部份或全部原料 (...an article from which the imported product has been manufactured or produced in whole or in part) 所徵內地稅等值之費用。」依據本款之規定，除了「產品」本身之外，第三條第二項似乎亦允許針對產品之生產要素(input) 採取進口邊境稅調整。有學者表示，本款僅規定針對「取自於」(from which) —— 而非「受其之助」(with the help of which) —— 該生產要素之進口產品與本國同類產品，故此處所指的生產要素，應指物理上已成為產品之一部分的生產要素，(註三十)「GATT BTA 工作小組」的報告中即以香水(產品) 以及香水中所含有之酒精成分(生產要素) 為本款之例子。(註三十一) 但

the Border”, 38:3 *Journal of World Trade* 395-423, at 410.

註二十九：Second Session of the Preparatory Committee of the United Nations Conference on Trade and Employment - Verbatim Report, ECOSOC, 1947/06/05, E/PC/T/A/PV/9, at 18-19 (全文可下載自：http://www.wto.org/gatt_docs/English/SULPDF/90240083.pdf, last visited 2012/7/6)。

註三十：Pitschas, C., winter 1995, “*supra* note 20, at 493.

註三十一：GATT, *Report of the GATT Working Party on Border Tax Adjustments*, 20 November 1970, L/3464, BISD, 34th Suppl., 136-66, Annex: The GATT Rules on Border Tax Adjustment, para. 40.

「取自於」僅表示該生產要素確實為生產最終產品所必須使用的要素，其並沒有說明此生產要素是否必須於物理上成為最終產品的一部份。至於並非物理上已成為產品之一部分的其他生產要素，例如資本設備，或是涉及運輸與生產過程中所使用的輔助物 (auxiliary material) 以及勞務，「GATT BTA 工作小組」之報告中表示，針對 OECD 所定義的「隱藏性稅捐」，亦即是針對前述之生產要素以及生產過程所課徵的消費稅，例如針對廣告、能源、設備、與交通所課徵的稅，是否得進行邊境稅的調整，小組成員意見分歧，但一般似乎認為除了採取多階段銷售稅的國家之外，一般國家並未針對隱藏性稅捐進行邊境稅的調整。(註三十二) 惟，於「GATT BTA 工作小組」報告針對涉及邊境稅調整之相關 GATT 規範的附件中，亦提到於第三條第二項進行談判時，當時德國代表曾提議針對本項應加入一解釋條款，將該項所指之「超過對本國生產之同類產品所直接或間接課徵之內地稅及任何種類之規費」，解釋成包括對產品於不同的生產階段，所被課徵之內地稅或及其他規費，例如針對最終產品之原料、半成品、輔助物品等，以及針對最終產品於生產過程中所耗費之電力所收取之費用，(註三十三) 但此一德國的提案於談判國家之間無法達成共識，例如有些國家則表示針對製造過程中所消耗的電力不應作為被採取邊境稅調整的對象，有鑑於談判國家之間意見紛歧，因此，當時並未納入德國此一提案。(註三十四)

註三十二：GATT, *Report of the GATT Working Party on Border Tax Adjustments*, 20 November 1970, L/3464, BISD, 34th Suppl., 136-66, para. 15.

註三十三：“...including the charges born by like domestic product through being subjected to internal taxes or other internal charges at various stages of their production (charges born by the raw materials, semi-finished products, auxiliary materials, etc. incorporated in, and by the power consumed for the production of, the finished products.)” GATT, *Report of the GATT Working Party on Border Tax Adjustments*, 20 November 1970, L/3464, BISD, 34th Suppl., 136-66, Annex: The GATT Rules on Border Tax Adjustment, para. 14.

註三十四：GATT, *Report of the GATT Working Party on Border Tax Adjustments*, 20 November 1970, L/3464, BISD, 34th Suppl., 136-66, Annex: The GATT Rules on Border Tax Adjustment, para. 14.

由以上之歷史文件以及學者見解可得知，第三條第二項是否允許 WTO 會員得就進口產品以及本國同類產品之生產要素以及製造過程，進行邊境稅調整？有學者表示第二條第二項第 a 款似乎得解釋為，物理上已成為最終產品之部分的生產要素（例如構成最終產品一部份的原料）可以依據第三條第二項採取進口邊境稅的調整，但物理上並未成為最終產品之生產要素（例如資本）、或是製造過程（例如電力、運輸等）則無法依據本條採取進口邊境稅調整措施。（註三十五）此一結論是否亦為後續之爭端解決小組所採納？與此議題最為相關之案件為所謂的「超級基金案」：1987 年美國——針對石油與特定進口物質之稅賦案。（註三十六）

於本案中，當時之歐洲經濟共同體（European Economic Community，以下簡稱 EEC）、加拿大與墨西哥針對美國依據其 1986 年的「超級基金修正及再授權法」（US Superfund Amendments and Reauthorization Act of 1986）提起控訴，主張此一法案針對石油重新以較高的稅率課徵貨物稅，並針對由美國境內必須被課稅之化學原料（feedstock chemicals）所生產或製造的某些進口物質課稅，均違反了第三條第二項。本法案亦針對美國境內所製造的某些化學原料課稅，無論這些化學原料係由製造商、生產者或進口商所販售（亦即是採取所謂的消費地原則），若製造商或生產者出口這些化學原料、或販售給欲出口這些化學原料的購買者，則無須負擔此一稅賦。因此，針對原告主張，由這些在美國境內必須被課稅之化學原料所生產或製造的某些進口物質課稅，違反第三條第二項之國民待遇原則之控訴，美國主張此一稅賦係符合第二條第二項第 a 款以及第三條第二項之邊境稅調整，因為本法案針對某些進口物質所課徵的稅率，等同於作為生產這些物質之化學原料，若於美國境內以相同目的（亦即是生產用、非出口用）販售時所需負擔的稅賦。因此，

註三十五：例如：Demaret, P. & Stewardson, R., 1994, *supra* note 27, at 59，惟本文獻此一結論之依據亦包括以下將討論之「超級基金案」。

註三十六：United States—Taxes on Petroleum and Certain Imported Substances, Report of the Panel adopted on 17 June 1987, L/6175 – 34S/136.

本法案針對進口產品以及同類本國產品係課予相同的財政負擔，這些進口物質所負擔的稅賦，等同於若這些物質於美國境內製造並使用同樣之化學原料時所必須負擔的稅賦，美國主張此一邊境稅調整原則係第二條第二項第 a 款所明文允許者。(註三十七) 但 EEC 認為，依據「GATT BTA 工作小組」的報告，並非任何種類的稅賦均可採取邊境稅的調整，僅有銷售稅以及貨物稅可以，而本案中針對化學原料所課徵者並非為了一般稅收目的的銷售稅或貨物稅，而係為了特定目的——資助清除於美國境內使用此類化學原料從事生產工作所產生的有害廢棄物、針對特定產品所課徵的稅。EEC 與加拿大進一步主張，使用系爭之化學原料製造系爭之進口物質所為的生產過程並非發生於美國境內，因此，對此類物質於進口到美國時採取邊境稅調整並不適當，故本法案針對進口物質所課徵的稅賦也是不符合法案本身的環保目的。再者，EEC 亦主張系爭稅制並不符合 OECD 於 1972 年頒佈之「有關環境政策之國際經濟面之指導原則」中的「污染者付費」原則，依據此原則，OECD 建議不同的環境政策不應導致補償性的進口課稅或出口退稅措施，EEC 並強調邊境稅調整係為避免，給予外國生產者一不公平的比較利益原則，此一假設係錯誤的，例如於本案，美國對於出口用之化學原料並未課稅，但該化學原料於進口到 EEC 時也沒有被課予任何的環境稅，而進口到美國的化學原料卻必須因為環境保護的目的受到雙重的負擔：其於出口國已經依據污染者付費原則繳納過相關的稅賦，而在進口到美國時，必須受到本法案的規範再繳納一次稅賦。(註三十八) 本案之爭點即涉及上段中所討論者：產品之生產要素是否為第三條第二項之邊境稅調整的範圍。對於本爭點，爭端解決小組認為由「GATT BTA 工作小組」的報告中顯示，GATT 之下有關稅賦調整之規則僅區分針對產品之課稅以及針對不直接由產品所負擔之稅賦(亦即是所謂的直接稅與間接稅)，並不區分稅賦之政策目的為何。因此，一項針對

註三十七： *Id.*, at para 3.2.5-3.2.6.

註三十八： *Id.*, at para 3.2.7-3.2.8.

產品所課徵的銷售稅，無論是為了一般性的政府歲入目的、或是為了鼓勵環境資源的理性利用，對於該銷售稅是否有資格進行邊境稅調整，在所不問，因此，小組認定，本法案中針對某些化學原料之課稅，由於其係直接針對產品課稅，因此無論其課稅之目的為何，均有資格進行邊境稅的調整。(註三十九)至於 EEC 所主張的污染者付費原則，小組觀察到本案之授權調查條款係要求小組針對原告所提出之控訴「依照 GATT 相關之條文」(in the light of the relevant GATT provisions) 加以檢視，因此，小組無須檢視本法案中之稅賦相關條文是否與法案之環境目的、抑或是污染者付費原則相符(註四十)。

本案是否已確認就物理上構成最終產品一部份之生產要素，若係為針對產品所課徵(即所謂的間接稅)，即得依據第三條第二項進行邊境稅之調整？許多文獻均認為不見得，(註四十一)主要原因為，在「超級基金」一案中無法得知系爭的化學原料是否在物理上構成進口物質的一部份或全部、抑或是已經於製造的過程當中耗盡，故該案的小組也沒有對此加以區分。因此，到底第三條第二項之進口邊境稅調整，是否包含適用於物理上已成為最終產品一部份之生產要素，亦即是第二條第二項第 a 款的範圍為何，尚有爭議。

至於物理上並未構成最終產品一部份之生產要素或是製造過程，若針對所課徵之稅賦亦是以產品為對象(亦即是所謂的間接稅)，並無直接相關的

註三十九： *Id.*, at para 5.2.4.

註四十： *Id.*, at para 5.2.6.

註四十一：例如：Biermann, F. & Brohm, R., 2005a, “Border Adjustments on Energy Tax: A Possible Tool for European Policymakers in Implementing the Kyoto Protocol?”, 74:2 *Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung* 249-258, at 252; Biermann, F. & Brohm, R., 2005b, “Implementing the Kyoto Protocol without the USA: the Strategic Role of Energy Tax Adjustments at the border”, 4 *Climate Policy* 289-302, at 294; Demaret, P. & Stewardson, R., 1994, *supra* note 27, at 26; and, WTO Committee on Trade and Environment, 2 May 1997, *Taxes and Charges for Environmental Purposes—Border Tax Adjustment*, Note by the Secretariat, WT/CTE/W/47, para 70.

爭端小組案件。在 1991 年美國——鮪魚之進口禁令，(註四十二)亦即是著名的「鮪魚/海豚案」討論中，墨西哥針對美國之「海洋哺乳類動物保護法」(the Marine Mammal Protection Act of 1972)及其相關之執行規範，於 GATT 下提起控訴，針對在捕鮪魚之過程中所造成的海豚誤殺率高於美國所定標準之鮪魚以及鮪魚相關產品，系爭措施禁止該類產品進口，墨西哥主張此一禁令違反 GATT 第十一條與第十三條。小組於確認系爭措施應適用第十一條或是第三條進行討論時，提及系爭措施雖然並非涉及內地稅，但第三條第四項之解釋應將締約方大會針對第三條第二項之解釋納入考量，因此，爭端解決小組援引「GATT BTA 工作小組」報告中有關直接稅與間接稅之討論，認為依據本工作小組的報告，第三條得就針對產品所課徵的稅進行邊境調整，但不能就針對非直接對產品所課徵的稅進行邊境調整，因此，第三條註釋 (*Ad Article III*) 亦僅包括適用於產品本身所課徵的內地稅以及採取的措施。由於系爭法案是針對鮪魚捕獲的方式進行管制，並非直接針對鮪魚的銷售進行管制、亦無法影響鮪魚此一產品本身，因此，小組認定系爭措施並非影響鮪魚銷售之內地稅規範。(註四十三)此一小組的解釋，是否確認了於第三條第二項之下，不影響產品本身特性(亦即是物理上並非構成產品之一部分)的生產要素或製程，無法成為進口邊境稅調整的範疇？第一、此一爭端解決小組的報告並未為當時的 GATT 締約方大會所通過採納、第二、有學者認為本案之爭端解決小組誤解了「GATT BTA 工作小組」之報告，第三、本案係有關第三條第四項之內地稅，是否可適用到第三條第二項之內地稅，(註四十四)不無疑問。故，基於以上的理由，本案亦無法成為確認於第三條第

註四十二：United States—Restrictions on Imports of Tuna, Report of the Panel (unadopted), 1991-09/03, DS21/R-39S/155.

註四十三：*Id.*, paras 5.11-5.14.

註四十四：綜合整理自：Demaret, P. & Stewardson, R., 1994, *supra* note 27, at 28-29; Hoerner, J.A., 19 March 1998, *The Role of Border Tax Adjustment in Environmental Taxation: theory and US experience*, working paper presented at the International Workshop on Market Based Instruments and International Trade, at 8 and associated footnotes and references.

二項之下，不影響產品本身特性（亦即是物理上並非構成產品之一部分）的生產要素或製程，是否得成為進口邊境稅調整的範疇。

綜上，以產品的生產要素與製程為對象所課徵之間接稅，無論其是否於物理上構成最終產品的一部份或全部，是否為第三條第二項中允許針對進口採取邊境稅調整的範疇，依據相關條文的文義、歷史談判文件、以及相關爭端案件，似乎尚未有一個已經為各方達成共識的結論。

三、要件

於確認 GATT 第三條第二項得採取進口邊境稅調整的對象以及範疇後，本條最重要的要件即為，進口國僅可以針對符合得採取邊境稅調整之對象與範疇之進口產品，課徵不得「*超過*對本國生產之同類產品所直接或間接課徵之內地稅及任何種類之規費」，亦即是，進口國可針對進口產品採取邊境稅調整的上限，不得超過對本國同類產品或具有直接競爭關係或代替性之產品所課徵的間接稅，於此一上限之下，進口國得自行決定欲針對進口產品採取稅捐之邊境調整的幅度。如同學者 Floyd 所言，GATT 並非明文允許採取進口課稅或出口退稅此類的邊境稅調整，其相關規範僅設計來限制國家得進行邊境稅調整的機制。（註四十五）

以「產品」此一範疇而言，依據第三條第二項前段、後段、以及第三條註釋第二項之條文，此一要件隨著進口國國內是否存在與進口產品為同類產品、抑或是無同類產品，卻有具直接競爭關係或代替性的本國產品，有不同的標準：若進口國國內亦有與進口產品為「同類」之產品，則第三條第二項前段要求，進口國於採取進口課稅之邊境稅調整的義務為，對進口產品所可課徵的稅賦，不得超過（in excess of）其針對本國同類產品所課徵的間接稅。於何種程度內方算是不得「超過」？於 1996 年日本——酒精飲料稅制一案

註四十五：Floyd, R.H., Oct/Nov 1973 “GATT Provisions on Border Tax Adjustments”, 7 *Journal of World Trade Law* 489-499, at 491.

中，(註四十六) 上訴機構對此建立一相當嚴格的標準，其表示，即使是只超過一丁點亦算是「超過」(“even the smallest amount of ‘excess’ is too much”), (註四十七) 此一標準亦為後續之小組以及上訴機構沿用，亦即是，進口國國內若有生產同類產品，第三條第二項前段允許進口國得就進口產品採取邊境稅調整措施的要件為：調整的幅度最高僅得等同於該國對本國同類產品所課徵的稅率。若進口國國內沒有同類產品，但有「具有直接競爭關係或代替性」的本國產品，則第三條第二項後段以及第三條註釋第二條要求，進口國於採取進口課稅之邊境稅調整的義務為，對進口產品以及對本國具有直接競爭關係或代替性之本國產品並未課予相類似之稅賦 (not similarly taxed)。於何種程度內方算是「未課予相類似之稅賦」？同樣於 1996 年日本——酒精飲料稅制一案中，上訴機構提到，此處之「未課予相類似之稅賦」，與第三條第二項前段中所稱之「超過」，兩者係不同的要件，因此也必須有不同的解釋，上訴機構同意本案小組的見解，認為「未課予相類似之稅賦」必須超過一最低門檻 (more than *de minimis*)。至於到底針對進口產品以及具有直接競爭關係或代替性之本國產品，所課徵的不同稅率，是否超過一最低門檻，則必須視個案而定。換言之，針對進口產品課稅以進行稅賦之邊境調整時，該進口產品所負擔的稅賦，必須高於具有直接競爭關係或代替性之本國產品，且此一負擔必須超過一最低門檻，(註四十八) 此外，由於第三條第二項後段要求，WTO 會員不得以違反同條第一項之方式，針對進口產品或本國產品課予內地稅，因此，「未課予相類似之稅賦」此一要件也必須考慮到第三條第一項所提及、規範 WTO 會員針對進口產品適用內地稅或內地規章的主要規範目的：不得因此造成對本國生產的保護。故，上訴機構於本案中亦表示，針對進口欲採取邊境稅調整，就進口產品以及具有直接競爭關

註四十六：Japan—Taxes on Alcoholic Beverages, WT/DS8, 10, 11.

註四十七：Report of the Appellate Body, Japan—Taxes on Alcoholic Beverages, WT/DS8, 10, 11/AB/R, 4 October 1996, p. 23

註四十八：*Id.*, at pp.26-27.

係或代替性之本國產品「未課予相類似之稅賦」，除了必須超過一最低門檻外，還必須要因此造成保護 (so as to afford protection)。(註四十九)

至於以產品之「生產要素以及製造過程」此一範疇而言，於此，進口國針對產品之生產要素以及製造過程所課徵的間接稅種類，若於本國並非由最終產品來負擔，但於進行邊境稅調整時，卻係針對類似於此一最終產品之進口產品負擔，此時，由於並無「同類產品」或「具有直接競爭關係或代替性產品」可加以比較，則應如何決定進口產品將負擔的邊境稅調整幅度？第二條第二項第 a 款應可提供相關要件來加以檢視：該條允許 WTO 會員得收取符合第三條第二項規定之「對本國同類產品或對輸入產品之部份或全部原料所徵內地稅等值 (*equivalent*) 之費用」，於「GATT BTA 工作小組」報告中提到，若針對一項物品課稅係因為徵稅對象為構成該物品的成分，則依據本款所收取的費用，應僅針對此一成分來課徵，例如，若針對香水課稅係因為其含有酒精，則所課徵的費用必須考慮到酒精之價值，而非香水的價值。(註五十)於「超級基金」一案中，依據美國的「超級基金修正及再授權法案」，當財政部長經過與環保署長以及關稅委員長諮商後，得認定製造一進口物質的原料有超過百分之五十的重量或價值，係來自於在美國境內必須依本法繳交貨物稅的化學原料，此時，該進口物質所必須繳納的稅賦，原則上等同於這些化學原料若其係於美國境內販售並作為生產或製造這些物質時，依據本法所必須繳納的稅賦。進口商必須針對其所進口之物質所含有的化學原料提出申報，以確認其所需繳納之稅率，若進口商沒有提供此類資訊，則必須繳納該進口物質於進口之估算價值的百分之五，但財政部長得依法規裁定一等同於以主流生產方式 (*predominant method of production*) 製造之物質所負擔

註四十九： *Id.*, at p.30.

註五十： GATT, *Report of the GATT Working Party on Border Tax Adjustments*, 20 November 1970, L/3464, BISD, 34th Suppl., 136-66, Annex: The GATT Rules on Border Tax Adjustment, para. 40.此一比喻係取自於談判文件：Second Session of the Preparatory Committee of the United Nations Conference on Trade and Employment - Verbatim Report, 1947/09/23, E/PC/T/TAC/PV/26, p.21.

的稅率，以取代此一百分之五的懲罰性稅率。(註五十一) 小組於確認針對某些化學原料之稅賦可以採取邊境稅的調整後，接著檢視本案前述針對進口物質所課稅的方法是否符合第三條第二項前段的國民待遇原則：小組提到，由於第三條註釋 (*Ad Article*) 提到，符合第三條第二項針對本國產品與進口產品所課徵的內地稅，可能係於進口產品入境時收取，因此方有第二條第二項第 a 款之規定，依據本條的規定並參考前述之香水與酒精的比喻，小組認為，針對進口物質課稅，係因為這些物質係由在美國境內負擔貨物稅之化學原料所製造，且稅率原則上係參考這些物質於製造時所使用之化學原料的量 (重量或價值)，依比例訂定，並非依據該進口物質的價格來訂定，因此，符合第三條第二項前段的規定。但是，於進口商未申報相關資訊時所被課予百分之五的懲罰性稅賦，考量到於正常狀況之下，某些進口物質僅必須負擔百分之二的稅率，此一百分之五的懲罰性稅率即遠超過此一稅率，且該稅率亦與該進口物質於製造時所使用之化學原料的重量或價值無關，因此，不符合第三條第二項前段之要件。惟，有鑑於系爭法案亦允許財政部長透過法令的頒佈來取代此一懲罰性的稅率，雖然目前尚未頒佈此一法令，但既然系爭法案賦予主管機關此一裁量權以移除不合法之懲罰性稅率，小組最終即認定系爭法案此一針對進口物質所課稅的方法符合第三條第二項前段的要件。(註五十二)

四、例外

不符合第三條第二項針對進口所採取的邊境稅調整，是否可援引 GATT 1994 下之例外規定，例如第二十條「一般例外」來予以正當化？於數篇分析能源稅之邊境稅調整的文獻中，確實針對 GATT 第二十條「一般例外」的規範，討論各類的環境稅或能源稅，若不符合第三條第二項之規定，得否透過

註五十一：United States—Taxes on Petroleum and Certain Imported Substances, Report of the Panel adopted on 17 June 1987, L/6175 – 34S/136, para 2.4

註五十二： *Id.*, para 5.2.7-5.2.10.

第二十條，特別是第 (b) 與 (g) 款，加以正當化。(註五十三) 但，亦有涉及 GATT/WTO 下邊境稅調整規範之文獻中，並無針對違反第三條第二項之進口邊境稅調整措施，分析其是否得援引第二十條之一般例外。(註五十四) 若考慮到邊境稅調整的目的在於抵銷因國家間之不同稅制，所可能對進出口所造成的貿易競爭力改變，故方透過第三條第二項予以規範，因此，不符合本項規定的進口課稅，即完全無法達成「邊境稅調整」機制的功能，此時，是否還有透過第二十條的一般例外加以正當化的空間或必要性？換言之，於第二十條一般例外中所欲保護的各類公共政策，是否足以正當化、甚或超越「抵銷各國不同之稅賦對貿易所造成的影響」此一政策目的，例如為了保護人類與動植物之生命或健康有必要採取的措施，是否因此允許進口國針對進口產品，採取高於對本國相類似產品所課徵之間接稅，導致違反第三條第二項於邊境稅調整機制，所欲達成的稅賦中立性的目標？此恐怕有爭辯的空間。此外，傳統上針對使用邊境稅調整機制的目的，均指向抵銷不同稅制可能對貿易行為所造成的競爭問題，但，邊境稅調整機制是否亦可能存有其他目的：例如影響出口國的國內稅制或產品之生產或製造過程？換言之，若於設計進口邊境稅調整措施時，規定如果進口產品得提出證據，證明本產品於出口國國內，已經負擔過類似進口國國內的稅賦，或採取與進口國相同的產品製造過程，則無須對該產品採取進口邊境稅調整，以此來鼓勵

註五十三：例如：Goh, G., 2004, *supra* note 28, at 413-422; Ismer, R. & Neuhoff, K., 2007, *supra* note 10, at 149-152; Quick, R. & Lau, C., 2003, *supra* note 6, at 438-448; and, Zarrilli, S., 2003, *supra* note 5, at 383-388.

註五十四：例如：Biermann, F. & Brohm, R., 2005a, *supra* note 41; Biermann, F. & Brohm, R., 2005b, *supra* note 41; Demaret, P. & Stewardson, R., 1994, *supra* note 27. (本文於接近結論時，簡短提及，於非常特殊的狀況下，就不得採取邊境稅調整的課稅，得否援引第二十條第 b 或 g 款，尚有待觀察。at p.59) ; Petersmann, E., 2000, "International Trade Law and International Environmental Law: Environmental Taxes and Border Tax Adjustment in WTO Law and EC Law", in: Revesz, R.L. & Sands, P., & Stewart, R. (eds), *Environmental Law, the Economy, and Sustainable Development: The US, the EU, and the International Community*, Cambridge University Press; Pitschas, C., winter 1995, *supra* note 20.

出口國採用與進口國類似的稅制或產品生產製造過程。於 GATT/WTO 下對於有關邊境稅調整的管制背景與現行規範中，是否容許有此類無關於（或超越）「抵銷不同稅制對貿易造成的影響」之目的的邊境稅調整機制出現的空間？此亦是一尚待討論的議題。

肆、出口產品邊境稅調整之相關規範與爭議

與出口產品邊境稅調整之 GATT1994 相關條文第六條、第十六條註釋、SCM 協定第一項第二款註釋 1、附件一第 g、h 項與註釋 58、附件二，條文如下：（註五十五）

GATT 1994

第六條 反傾銷稅及平衡稅

第四項：任一締約國產品輸入任一締約國，不得以此項產品之同類產品在產地國或輸出國，於專供消費時免稅或退稅，而課徵反傾銷稅或平衡稅。（註五十六）

第十六條註釋

豁免一項產品於供應國內消費時所須負擔之關稅或稅捐，或將之退還，且其數額並未超過原繳數額者，應不得視為補貼。（註五十七）

註五十五：以下有關 GATT1994 條文之中譯本，係出自國貿局 WTO 網站上之中譯本（可下載自：<http://www.trade.gov.tw/cwto/Pages/Detail.aspx?nodeID=861&pid=321632>, last visited: 2012/7/6）。

註五十六：Article VI Anti-dumping and Countervailing Duties: “4. No product of the territory of any contracting party imported into the territory of any other contracting party shall be subject to anti-dumping or countervailing duty by reason of the exemption of such product from duties or taxes borne by the like product when destined for consumption in the country of origin or exportation, or by reason of the refund of such duties or taxes.”

註五十七：Ad Article XVI: “The exemption of an exported product from duties or taxes borne by the like product when destined for domestic consumption, or the remission of such duties or

SCM 協定

第一條 補貼之定義

就本協定之目的而言，如有下列情況應視為有補貼之存在：

第一項：會員（本協定簡稱為「政府」）境內有由政府或任何公立機構提供之財務補助者，即：

第二款：政府拋棄或未催繳原已屆期應繳納之稅收（例如租稅抵減之財務獎勵）(note 1)

Note 1: 根據 GATT 1994 第十六條之規定（第十六條之註釋）及本協定附件一至三之規定，豁免出口產品負擔同類產品於供國內消費時負擔之關稅或稅捐，或該等關稅或稅捐之免除總額不超過其應繳者，不應視為補貼。（註五十八）

附件一

出口補貼例示表

(g) 就出口產品之生產及經銷課徵之間接稅（note 58）之免除或退還額度較供國內消費之同類產品之生產與經銷課徵者為高。（註五十九）

(h) 就用以生產出口產品之貨品或勞務豁免、免除或遞延其前階段累積間接稅(note 58)，其額度超過就生產供國內消費之同類產品所使用之貨品或勞務課徵之前階段累積間接稅所豁免、免除或遞延者。但

taxes in amounts not in excess of those which have accrued, shall not be deemed to be a subsidy.”

註五十八：“In accordance with the provisions of Article XVI of GATT 1994 (Note to Article XVI) and the provisions of Annexes I through III of this Agreement, the exemption of an exported product from duties or taxes borne by the like product when destined for domestic consumption, or the remission of such duties or taxes in amounts not in excess of those which have accrued, shall not be deemed to be a subsidy.”

註五十九：“The exemption or remission, in respect of the production and distribution of exported products, of indirect taxes in excess of those levied in respect of the production and distribution of like products when sold for domestic consumption.” (footnote omitted)

若前階段累積間接稅係就生產出口產品時消耗之生產因素（考慮正常耗損）而課徵者，即使就供國內消費之同類產品之此等稅捐未予以豁免、免除或遞延，仍得就出口產品之前階段累積間接稅予以豁免、免除或遞延。(note 60)本項應依照附件二所載生產過程中生產因素消耗準則解釋之。(註六十)(註六十一)

Note 58: 就本協定之目的而言，下列名詞定義如下：

「直接稅」，係指對薪資、利潤、利息、租金、權利金及其他形式所得課徵之稅捐，及對不動產所有權課徵之稅捐；

「進口稅費」，係指本附註未另行列載對進口品課徵之關稅、稅捐及其他行政費用；

「間接稅」，係指銷售稅、消費稅、營業稅、增值稅、授權稅、印花稅、移轉稅、存貨稅及設備稅、國境稅及直接稅或進口費用以外之

註六十：“The exemption, remission or deferral of prior-stage cumulative indirect taxes on goods or services used in the production of exported products in excess of the exemption, remission or deferral of like prior-stage cumulative indirect taxes on goods or services used in the production of like products when sold for domestic consumption; provided, however, that prior-stage cumulative indirect taxes may be exempted, remitted or deferred on exported products even when not exempted, remitted or deferred on like products when sold for domestic consumption, if the prior-stage cumulative indirect taxes are levied on inputs that are consumed in the production of the exported product (making normal allowance for waste). This item shall be interpreted in accordance with the guidelines on consumption of inputs in the production process contained in Annex II.” (footnote omitted)

註六十一：本項需注意者在於：前段部分似乎並非處理出口退稅此一邊境稅調整問題，因於前段所指的情形中，之所以不會被認定為出口補貼，係因為出口國政府亦減免、退還或延遲用於生產供本國消費之同類產品所使用的貨品與勞務所課徵的前階段累積間接稅，因此，前段所指的情況為，針對用來生產產品的貨品與勞務，無論該產品係供本國消費或出口用，均免除或退還所謂的前階段累積間接稅，僅由於針對出口產品所退還的額度大於針對本國同類產品所課徵的額度，方被視為出口補貼，故，其與出口邊境稅調整的目的不同。本項係於後段處理有關前階段累積間接稅之出口邊境稅調整，後半段規定就「於生產出口產品時所消耗之生產要素」，於國內所繳納的前階段累積間接稅，若該等生產要素所製造的產品係以出口為目的，則出口國政府退還或減免此類稅賦時，不會被認定為出口補貼。

一切稅捐；

「前階段」間接稅，係指直接或間接對用以製造產品之貨品或勞務課徵之稅捐；

「累積性」間接稅，係指在一生產階段必課稅之貨品或勞務在後生產階段中使用，並無在後階段中若干扣抵稅額之架構時，所課徵之多階段稅捐；

「免除」稅款包括減免、退回或退還；

「免除或退稅」包括全部或部分豁免或遞延進口費用。(註六十二)

於前段提及，若一國之稅制採取消費地原則，代表該國係針對產品於其消費的時點進行課稅，無論該產品是否為本國或外國生產，因此，為執行消費地原則，即必須適用目的地邊境稅調整原則，亦即是，於外國產品出口時，退還或免予課徵與相類似之本國產品於本國消費時點時，所需負擔的稅賦，如此一來，方得貫徹消費地原則，因該出口產品並非於本國消費。如前所述，針對出口產品予以退稅或免稅，雖沒有反映在 1930 年代的一些雙邊條約中，

註六十二：For the purpose of this Agreement:

The term “direct taxes” shall mean taxes on wages, profits, interests, rents, royalties, and all other forms of income, and taxes on the ownership of real property;

The term “import charges” shall mean tariffs, duties, and other fiscal charges not elsewhere enumerated in this note that are levied on imports;

The term “indirect taxes” shall mean sales, excise, turnover, value added, franchise, stamp, transfer, inventory and equipment taxes, border taxes and all taxes other than direct taxes and import charges;

“Prior-stage” indirect taxes are those levied on goods or services used directly or indirectly in making the product;

“Cumulative” indirect taxes are multi-staged taxes levied where there is no mechanism for subsequent crediting of the tax if the goods or services subject to tax at one stage of production are used in a succeeding stage of production;

“Remission” of taxes includes the refund or rebate of taxes;

“Remission or drawback” includes the full or partial exemption or deferral of import charges.

但確實為當時一些國家所採用，(註六十三) GATT1947 第十六條並未禁止被視為補貼的出口邊境稅調整，因此，與進口邊境稅調整的第三條第二項有其不同之處。(註六十四) 而明確將以調整稅賦為目的之出口退稅排除第十六條有關補貼之規範的「第十六條註釋」，則係於 1954-1955 年、參考哈瓦那憲章草案所加入者。(註六十五) 就出口退稅之邊境稅調整手段，引發最多的爭議即在於此是否係出口國所採取的補貼行為，因此進口國得於符合特定要件下對之課予平衡稅。如前述，之所以出現與邊境稅調整相關的詞彙與觀念，主要係因為 1960 年代後期，當時的歐洲經濟共同體開始逐步調和其會員國增值稅系統，並增加退還予出口產品的增值稅此一邊境稅調整措施，對於當時主要採取直接稅制的美國來說，認為此舉不但惡化美歐當時之間越趨嚴重的收支不平衡問題，(註六十六) 亦造成美國認為不允許針對直接稅採取邊境稅之調整之 GATT 相關規範，對美國出口產品相當不公平。故，當時於美國國內興起一股要求 GATT 後續談判應該處理此一邊境稅調整議題的聲浪。(註六十七) 也因此相較於進口邊境稅調整之規範於 GATT1947 直到 GATT1994，並未進行任何的修正，於出口邊境稅調整的規範，歷經東京回合以及烏拉圭回合，於「補貼規約」以及「SCM 協定」中，均有予以修正，以澄清出口邊境稅調整與補貼適法性間的關係。

註六十三：Floyd, R.H., Oct/Nov 1973, *supra* note 45, at 493.

註六十四：GATT, *Report of the GATT Working Party on Border Tax Adjustments*, 20 November 1970, L/3464, BISD, 34th Suppl., 136-66, Annex: The GATT Rules on Border Tax Adjustment, para. 22.

註六十五：WTO Committee on Trade and Environment, 2 May 1997, *supra* note 41, para 60.

註六十六：由於當時歐洲經濟共同體的各會員國多半尚維持固定匯率制度，此一出口退稅的作法遭美國質疑係變相針對德國以及其他歐洲國家之貨幣貶值。Jackson, J.H., 1978, "The Jurisprudence of International Trade: the DISC case in GATT", 72:3 *American Journal of International Law* 747-781, at 750-751.

註六十七：Lockwood, B. & Whalley, J., May 2008, *Carbon Motivated Border Tax Adjustments: Old Wine in Green Bottles?*, NBER working paper series 14025, available at: www.nber.org/papers/w14025, at 12-13. (本文中所提到者主要係針對進口邊境稅調整的第三條)

相較於 GATT1994 以及「補貼規約」，SCM 協定除了針對「補貼」的定義予以明確的規範外，並明文將出口補貼列為禁止性的補貼，且於附件一中列舉出被視為出口補貼、因此必須被禁止的出口補貼類型。此對於本質上即是針對出口產品予以退稅或免稅的出口邊境稅調整措施來說，若非於協定中有其他的規定，賦予其不同於一般出口補貼之定位，於 SCM 協定中將會依據第三條第一項第 a 款的規定一律被禁止。因此，於 SCM 協定附件一所列舉出的上述兩款出口補貼類型，當中即規定了出口邊境稅調整措施，將不會被視為出口補貼的條件。以下將針對有關得適用出口產品邊境稅調整之對象、範疇、要件、以及例外，就條文之規範以及相關爭端案件對其所為之解釋，進行分析。(註六十八)

一、對象

首先，得於產品出口時進行邊境調整的稅賦種類（亦即適用對象），依據「GATT BTA 工作小組」之報告提及，小組成員均同意 GATT 下，出口與進口之邊境稅調整均適用於目的地原則，(註六十九) 因此，出口邊境稅調整的對象僅限於間接稅。再者，於 SCM 協定附件一「出口補貼例示清單」中，亦再度透過第 e 項之例示，確認出口邊境稅調整適用的對象不包括直接稅，第 e 項規定：「就工商事業所給付或應給付之直接稅或社會福利費用，特別就與出口有關之全部或部份為豁免、免除或遞延」，(註七十) 係被視為

註六十八：針對「補貼」此一觀念、GATT1994 相關規範、以及 SCM 協定，已經有相當多的國際經貿教科書與專論論文詳加討論其重要內容與爭端案件，本文於此將不加以重複，而將試圖以本條於邊境稅調整機制中所具備之功能性以及適用要件為出發點，進行分析。

註六十九：GATT, *Report of the GATT Working Party on Border Tax Adjustments*, 20 November 1970, L/3464, BISD, 34th Suppl., 136-66, para. 10.

註七十：“The full or partial exemption remission, or deferral specifically related to exports, of *direct taxes or social welfare charges* paid or payable by industrial or commercial enterprises.” (footnote omitted) (emphasis added)

SCM 協定第三條第一項第 a 款下所禁止的出口補貼，顯示直接稅並不得成為出口邊境稅調整的對象。涉及數種可被認定為出口補貼之出口退稅例示中，註釋 58 亦針對於此一協定中所指的「直接稅」與「間接稅」列舉出相關的稅賦種類：「直接稅」包括針對薪資、利潤、利息、租金、權利金及其他形式所得課徵之稅捐，及對不動產所有權課徵之稅捐，以及針對不動產之擁有所課徵之稅，「間接稅」則包括銷售稅、貨物稅、交易稅、增值稅、經銷稅、印花稅、轉讓稅、存貨及設備稅、邊境稅、以及直接稅或進口費用以外之一切稅捐。

相較於進口邊境稅調整，於得適用出口邊境稅調整的間接稅類型，SCM 協定提供更為詳細的規定：附件一第 g 項係提及一般性的間接稅，而第 h 項則特別提到得針對「前階段累積性間接稅」採取出口邊境稅調整，並同樣於註釋 58 針對「前階段」間接稅與「累積性」間接稅加以定義：「前階段」間接稅為「直接或間接對用以製造產品之貨品或勞務課徵之稅捐」；「累積性」間接稅為「在一生產階段必課稅之貨品或勞務在後生產階段中使用，並無在後階段中若干扣抵稅額之架構時，所課徵之多階段稅捐。」例如所謂的「多階段銷售稅」(cascade taxes)(註七十一) 即為「累積性間接稅」的一種。但，除了「前階段累積性」間接稅之外，其他類型的間接稅 (例如貨物稅、單一階段銷售稅) 則必須援引 SCM 協定附件一第 g 項的規定採取出口邊境稅調整。有學者指出，目前大部分的國家均已經不採用前階段累積稅，(註七十二) 如此一來，欲引用第 h 項規定採取出口邊境稅措施，恐機率相當小。如前所述，其他一般類型之間接稅則應依據第 g 項的規定採取合法的出口邊境稅調整措施，但第 g 項之規定，如下述，不如第 h 項來的詳細，此可能引發一些

註七十一：「多階段銷售稅」指的是針對產品生產的每一個階段均加以課稅，包括於製造其他產品時被當成原料的產品。例如針對生產車輛的鋼片 (sheet steel) 課稅銷售稅，此一課徵於鋼片上的稅賦即構成生產汽車的成本，當汽車於銷售時再度課徵銷售稅時，此一針對鋼片所課徵的稅賦無法予以減免、而再度被計入汽車的售價並據此被一併課徵銷售稅。Cendra, J., 2006, *supra* note 10, at footnote 84.

註七十二：Cendra, J., 2006, *Id.*, at 140.

適用上的爭議；再者，GATT1994 第十六條註釋於此是否還有適用的空間？此一問題同樣可能引發一些爭議。

二、範疇

如同前述有關進口邊境稅調整之分析，不同間接稅類型所課稅的對象即會使邊境稅調整的對象不同，可能包括產品本身，亦有可能包括產品之生產要素、生產過程等。由於邊境稅調整的目的在於中和不同稅賦對進出口產品的貿易競爭力，因此，為了確保公平貿易原則以及稅賦中立原則，進行邊境稅調整時，調整的範疇必須要完全忠實反映出口國國內之間接稅的徵稅對象與稅率，此一要求對於採用多階段銷售稅或隱藏性稅捐制度的國家來說，可能會有所謂「確認困難」的問題 (identification problem)：亦即是無法辨識出對本國產品所徵收的稅賦，(註七十三) 若無法克服此一困難，有可能造成過度或不足的調整，進而成為保護本國產品或削弱本國產品競爭力的工具。因此，於 GATT/WTO 下，針對出口產品進行邊境稅之調整所課予的義務之一，即在於確認出口國政府不會透過過度的調整以達補貼本國所生產之出口產品的目的。故，對於得進行邊境稅調整之出口產品的範疇，應算是本條於適用上——特別是於有關能源稅或碳稅——相當具有爭議性之議題，以下將分別針對「產品」以及產品之「生產要素與製造過程」，兩大範疇加以討論。

(一) 產品

以「產品」而言，「第十六條註釋」規定：「豁免一出口產品於同類產品供應國內消費時所須負擔之關稅或稅捐，或將之退還，且其數額並未超過原繳數額者，應不得視為補貼以及第六條第四項的規定。」而第六條第四項則

註七十三：Krauss, M., March/April 1976, *supra* note 22, at 153.

規定：「任一締約國產品輸入任一締約國，不得以此項產品之同類產品在產地國或輸出國，於專供消費時免稅或退稅，而課徵反傾銷稅或平衡稅。」於「GATT BTA 工作小組」之報告中所提出的幾個標準，以及必須依個案來判定的原則，並非特別僅指定適用於有關進口之邊境稅調整的第三條第二項，因此，此一原則應也可適用於有關出口之邊境稅調整。與第三條第二項相較，並未有相關的爭端案件係針對涉及出口之邊境稅調整的相關規範——包括 GATT1994 第十六條註釋、第六條第四項——中的「同類產品」加以解釋，考慮到邊境稅調整於進口面以及出口面所欲達成的目的均相同，且「GATT BTA 工作小組」針對「同類或相類似產品」的觀念提供一些認定之標準時並未排除出口邊境稅調整，故，前述有關進口邊境稅調整中涉及「同類產品」此一產品範疇中，所提及之同類產品認定標準，於出口邊境稅調整上應都可適用。但，必須注意的是，相較於進口邊境稅調整，涉及得否採取出口邊境稅調整的產品範疇，並未包括「具有直接競爭關係或代替性」的產品。

(二) 產品的生產要素與製造過程

以產品之「生產要素 (input) 與製造過程 (production process)」而言，有學者認為，「第十六條註釋」規定：「豁免一出口產品於同類產品供應國內消費時所須負擔之關稅或稅捐...」中所使用之「所需負擔」(born by)一詞，應可推演出針對出口產品的生產要素予以退稅應該也符合本條所允許之出口邊境稅調整，因為此也是本國同類產品所需負擔的稅賦。(註七十四)此是否為一正確的條文解釋？抑或後續於涉及出口邊境稅調整的談判中，已將相關規範修改的更為明確？首先，於哈瓦那憲章草案中，相關條文係允許「針對使用於出口製造產品於生產過程中所使用的原料以及半成品所課徵之稅賦的退還」，(註七十五)而依據「GATT BTA 工作小組」針對本條相關之談

註七十四：Pitschas, C., winter 1995, *supra* note 20, at 493.

註七十五：Biermann, F. & Brohm, R., 2005b, *supra* note 41, at 295; GATT, *Report of the GATT Working Party on Border Tax Adjustments*, 20 November 1970, L/3464, BISD, 34th

判背景與發展進行彙整，亦認為「第十六條註釋」應可被解釋為，允許「直接課徵於出口產品（或直接課徵於用作製造此等產品之物料上）之內地稅」的豁免或退還，但不包括其他稅賦（例如所得稅等）。（註七十六）以上種種似乎表示，就「於生產過程中所使用的物料」所課徵的間接稅，亦屬於出口邊境稅調整的範疇。但，同樣類似於前段中有關進口邊境稅調整之爭議，此處的生產要素是否僅限於「物理上構成最終產品之一部分或全部分」之生產要素？（註七十七）

於東京回合談判時，此一議題亦成為有關補貼議題的談判焦點，於東京回合談判結束所完成的 1979 年「補貼與平衡措施規約」（Code on Subsidies and Countervailing Measures，以下簡稱「補貼規約」）中，第 g 項規定：「就出口產品之生產及經銷課徵之間接稅之免除或退還額度較國內消費之同類產品之生產與經銷課徵者為高。」其中的用語「就」（in respect of）與 GATT1994 第六條第四項、「第十六條註釋」以及 SCM 協定註釋 1 當中使用「產品所需『負擔』」（born by）不同，兩個名詞是否代表不同的意涵？此一不同亦於「GATT BTA 工作小組」中，對於 GATT1947「第十六條註釋」以及哈瓦那憲章草案使用不同之用語時曾提出討論，前者使用「負擔」（born by），但哈瓦那憲章草案係使用「就」（in respect of）。（註七十八）惟為何 GATT1947「第十六條註釋」選擇使用不同於哈瓦那憲章草案的用語則不得

Suppl., 136-66, Annex: The GATT Rules on Border Tax Adjustment, para. 18.; WTO Committee on Trade and Environment, 2 May 1997, *supra* note 41, para 60.

註七十六：GATT, *Report of the GATT Working Party on Border Tax Adjustments*, 20 November 1970, L/3464, BISD, 34th Suppl., 136-66, Annex: The GATT Rules on Border Tax Adjustment, para. 30.

註七十七：此一爭議主要發生在所謂「隱藏性稅捐」或「前階段累積間接稅」此類之稅賦，應符合哪些要件方得合法的進行出口邊境稅調整，此即內文前段中所提到有關「辨識困難」的問題。

註七十八：GATT, *Report of the GATT Working Party on Border Tax Adjustments*, 20 November 1970, L/3464, BISD, 34th Suppl., 136-66, Annex: The GATT Rules on Border Tax Adjustment, para. 29.

而知，而於「補貼規約」中雖然使用「就」一詞，但其係指「就產品之『生產與經銷』」，而非如哈瓦那憲章草案中所指「就『產品』」，此一詞彙上的不同似乎對於第 g 項到底得否針對產品的生產要素與製造過程進行出口邊境稅調整，無法得出確切的結論。再者，何謂「就出口產品之生產及經銷」(in respect of the production and distribution of exported products)？其「就產品之生產」是否包括產品的生產要素與製造過程？依據學者 Demaret 與 Stewardson 的見解，此應係指針對「產品」所課徵之間接稅，(註七十九) 但本項並未使用「就出口產品」(in respect of exported product) 一詞，而係於「出口產品」之前加入「生產與經銷」，就字面意思觀察，似乎並無法直接斷定本項是否僅得適用於產品？或包括適用於產品？抑或是不包括適用於產品？於「補貼規約」註釋 60 中提到，有關增值稅超量退稅 (excessive remission) 的問題，應完全依照本項規定處理，關於此，學者 Demaret 與 Stewardson 提到，所謂的增值稅可能為多階段稅賦，亦即是同一產品於生產以及經銷的不同階段予以課稅，因此，於任一階段評估針對產品所應負擔的稅率時，已一併將課予前一階段所負擔的稅賦考量進去；故，若針對產品的某一生產要素已負擔過增值稅，則其將於最終產品應負擔的增值稅中予以抵銷，因此，屬於處理增值稅的第 g 項，考慮到增值稅的運作方式，亦達到允許出口國針對生產要素——包括貨品與勞務——所課徵的增值稅進行出口邊境稅調整，於最終產品上所課徵的增值稅，實際上有部分是針對物理上或勞務上之生產要素之購買所課徵，故，針對最終產品得退回全額之增值稅，亦等同於針對生產要素得退回全部之增值稅，無論該要素是否物理上構成產品的一部份。(註八十) 此一針對增值稅此一間接稅於實務上的運作模式為例，來加以解釋第 g 項實際上可能擴及生產要素，也並未違反條文本身的用語，似乎有其可取之處。但，若採取此一解釋，將增值稅亦視為多階段稅賦，

註七十九：Demaret, P. & Stewardson, R., 1994, *supra* note 27, at 21.

註八十： *Id.*, at 21-22.

似乎又模糊的第 g 項與適用「前階段累積間接稅」之第 h 項的區別，考量到註釋 60 特別提及第 h 項不適用於加值稅超量退稅的問題，此一解釋被接受的機會恐不大。

於「補貼規約」中，除了第 g 項，另有其他規範可算是部分解決有關生產要素之一爭議：於「補貼規約」附件第 h 項規定：「...；但若前階段累積間接稅係就物理上構成出口產品之貨物 (*goods that are physically incorporated*) (考慮正常耗損) 而課徵者，即使就供國內消費之同類產品之此等稅捐未予以豁免、免除或遞延，仍得就出口產品之前階段累積間接稅予以豁免、免除或遞延。」此顯示對於「物理上構成出口產品」之生產要素所課徵的前階段累積間接稅，係為出口邊境稅調整的範疇。

於烏拉圭回合談判後所簽署的「SCM 協定」，大部分均使用與「補貼規約」相類似的用語，例如於 SCM 協定附件一第 g 項的用語即與「補貼規約」附件第 g 項的用語完全相同，因此，本項是否適用於產品的生產要素與製造過程，如上一段所述，於 SCM 協定中似乎還是尚具有爭議性。而於 SCM 協定註釋 58 針對直接稅、間接稅、前階段間接稅、累積性間接稅等名詞之定義，亦與「補貼規約」附件的註釋 1 完全相同，但，於「補貼規約」中，並未清楚定義何謂附件第 h 項的「物理上構成出口產品之貨物」(*goods that are physically incorporated*)，此點則於 SCM 協定中有較為詳細的規範。於 SCM 協定附件一第 h 項之本文中，並未使用「物理上構成出口產品之貨物」一詞，而係將之以「就生產出口產品時消耗之生產要素」(*inputs that are consumed in the production of the exported product*) 取代，並規定本項應依照附件二所載生產過程中生產要素消耗準則解釋之，附件二「生產過程中生產要素消耗準則」(*GUIDELINES ON CONSUMPTION OF INPUTS IN THE PRODUCTION PROCESS*)，於附件標題下所列之註釋 61，更進一步定義所謂「於生產過程中所消耗之生產要素」係指：「...於物理上結合之生產要素，生產過程中使用之能源、燃料及油，及取得出口產品過程中消耗之觸媒。」

(註八十一) 依據此註釋 61, 似乎可認定有三大類之生產要素得允許出口國進行出口邊境稅調整：第一、於物理上結合之生產要素，第二、於生產過程中使用的能源、燃料及油，第三、取得出口產品過程中消耗之觸媒。於附件二第 II 部分中，針對調查機關應如何認定生產要素是否為生產出口產品時所消耗，列出需注意或調查之事項，其中的第三點的規定係針對第一類之生產要素再加以說明：若此一生產要素係於製造過程中所使用、且於物理上呈現於出口產品上 (physically present in the product exported), 則可將之視為「物理上結合」之生產要素，但同時，會員也注意到此一「生產要素毋須以與其進入生產程序時相同之形式呈現於最終產品中」。(註八十二) 至於第二類之生產要素——於生產過程中所使用的能源、燃料及油——(註八十三) 顯然於物理上不可能構成最終產品的一部份。第三類的生產要素——取得出口產品過程中消耗之觸媒 (生產上稱為「副資材」) ——其作用係促成產品的生成，並於製造過程中被使用或消耗的物質，通常不會於物理上構成最終產品的一部份。同於前段中所提到的「補貼規約」第 h 項，SCM 協定附件一第 h 項允許出口國得針對「生產要素」所課徵的前階段累積間接稅採取出口邊境稅調整，若該生產要素係：於物理上結合之生產要素、於生產過程中使用的

註八十一：“Inputs consumed in the production process are inputs physically incorporated, energy, fuels and oil used in the production process and catalysts which are consumed in the course of their use to obtain the exported product.”

註八十二：“...an input need not be present in the final product in the same form in which it entered the production process.”

註八十三：針對此處所指之能源類的生產要素，學者 Demaret 與 Stewardson 的研究指出，此於當時的烏拉圭回合針對註釋 61 進行談判時，曾有一類似「君子協議」的存在，主張針對此類的生產要素，僅係為了當時少數適用累積間接稅的國家之利益所設計，並不得為其他國家所使用，起碼不得用於所謂的碳稅上。Demaret, P. & Stewardson, R., 1994, *supra* note 27, at 30 and accompanying footnotes. 但是因為本文提及此論述之相關文獻依據，並非烏拉圭回合的談判文件，而係來自一新聞性之期刊 Inside US Trade，當中報導一封由當時美國貿易代表署助理代表寫給美國國際商務理事會主席的信中所描述者，由於此涉及確認談判者之談判真意，故本文於尚未找出當時之談判紀錄相關文件可資證明之前，對此論述稍加保留。亦可參考：Biermann, F. & Brohm, R., 2005b, *supra* note 41, at 296-297.

能源、燃料及油、或取得出口產品過程中消耗之觸媒者。

由此可見，「生產要素與製造過程」得否納入出口邊境稅調整的範疇，經過東京回合以及烏拉圭回合談判後，雖然有部分規範予以釐清，但還是有不少爭議之處。首先，SCM 協定附件一第 g 項中允許就產品的生產與經銷所課徵的間接稅得採取出口邊境稅調整，但並未闡明此處的「生產與經銷」是否指的是產品的生產要素與製造過程。此外，針對 SCM 協定第 h 項，可確認的是：物理上構成出口產品的生產要素，對其所課徵的前階段累積間接稅，得於產品出口時退還或予以減免；物理上並未呈現於最終產品的生產要素，依據「補貼規約」，似乎無法被納入出口邊境稅調整的範疇，但是依據 SCM 協定附件二註釋 61 的文句解釋，其所列舉的「能源、燃料及油」以及「取得出口產品過程中消耗之觸媒」此兩類之生產要素，於物理上都不可能呈現在最終產品上。因此，就物理上並未呈現於最終產品的生產要素，依據 SCM 協定附件二註釋 61 的文句，似乎也得被納入出口邊境稅調整的範疇中，惟第 h 項似乎僅得適用於特定類型的間接稅——前階段累積間接稅。於 2000 年 12 月 15 日 WTO 總理事會通過有關烏拉圭回合數個協定之履行相關議題的決議中，要求 SCM 委員會應針對「生產過程中所消耗之生產要素」詳加檢視，(註八十四)但於 2001 年 SCM 委員會主席針對此項議題所提交之報告中表示，由於所涉及之技術性問題無法獲得解決，使得會員對此議題的意見相當分歧，無法達成共識，特別是有會員認為此項議題應與協定的「履行」無關，應為新回合談判的議題，(註八十五)此顯示此一議題似乎尚有爭議未解。

綜上，以「產品」而言，似乎僅有針對本國「同類產品」所課徵的間接

註八十四：General Council, *Implementation-related Issues and Concerns*, Decision of 15 December 2000, WT/L/384, 19 December 2000, para 6.3.

註八十五：Chairman's Report on the Implementation-related Issues Referred to the Committee on Subsidies and Countervailing Measures in the 15 December 2000 Decision of the General Council, 3 August 2001, G/SCM/34, p.2.

稅得為出口邊境稅調整的範疇，不包括「具有直接競爭或代替性」的產品。針對「產品的生產要素與製程為對象」所課徵之間接稅，如果是前階段累積間接稅，無論其是否於物理上構成最終產品的一部份或全部，依據 SCM 協定附件一第 h 項以及附件二註釋 61，似乎均為出口邊境稅調整的範疇，但涉及其他類型的一般間接稅，依據 SCM 協定附件一第 g 項的規定，無法確定是否得針對「產品的生產要素與製程」採取出口邊境稅調整措施。

三、要件

於確認出 GATT/WTO，特別是 SCM 協定下得採取出口邊境稅調整的對象以及範疇後，最重要的要件即為確認出口國得採取邊境稅調整的數額。依據「第十六條註釋」，出口國之出口退稅或減免，必須在其數額「未超過」(not in excess of) 在本國消費之同類產品所繳納者，方得不被視為補貼。同樣的用詞亦為 SCM 協定所使用：註釋 1 規定，豁免出口產品「不超過」(not in excess of) 同類產品供本國消費時所應負擔之稅捐者，不應視為補貼；附件一第 g 項則提及，若針對出口產品的生產與經銷，減免或退還「超過」(in excess of) 其課予供國內消費之同類產品的生產與經銷所繳納之間接稅，將被視為出口補貼。此處「超過」一詞與 GATT1994 第三條第二項前段所使用之詞彙相同，前段提及，於日本——酒精飲料稅制一案中，上訴機構表示，即使為超過一丁點亦算是「超過」，此一標準亦為後續之小組以及上訴機構沿用，此一解釋雖然係針對進口邊境稅調整的第三條第二項所為，但於此處涉及出口邊境稅調整的相關條文中，似乎亦得加以援引，亦即是，允許出口國得就出口產品採取邊境稅調整措施的要件為：調整的幅度最高僅得同於該國對本國同類產品所課徵的稅率，若調整的幅度高於此一稅率，則依據 SCM 協定附件一第 g 項的規定，將被視為出口補貼而為 SCM 協定所禁止。

但，於 SCM 協定附件一第 h 項後半段提及針對「生產過程中所消耗的生產要素」時，卻未提及類似的要件。本項之前半段確實提到，針對生產出口產品的貨品或勞務，若減免、退還或延遲其前階段累積間接稅之額度，「超過」(in excess of) 就生產供國內消費之同類產品所使用之貨品或勞務所課徵者，則將被視為出口補貼，不過本段似乎並非處理出口退稅此一邊境稅調整問題，因為於前半段所指的情形中，之所以不會被認定為出口補貼，係因為出口國政府亦減免、退還或延遲用於生產供本國消費之同類產品所使用的貨

品與勞務所課徵的前階段累積間接稅。因此，前段所指的情況為，針對用來生產產品的貨品與勞務，無論該產品係供本國消費或出口用，均免除或退還所謂的前階段累積間接稅，僅由於針對出口產品所退還的額度大於針對本國同類產品所課徵的額度，方被視為出口補貼，故，其與出口邊境稅調整的目的不同。本項係於後段處理有關前階段累積間接稅之出口邊境稅調整，後半段規定就「於生產出口產品時所消耗之生產要素」，於國內所繳納的前階段累積間接稅，若該等生產要素所製造的產品係以出口為目的，則出口國政府退還或減免此類稅賦時，不會被認定為出口補貼，但於後半段中，並未提及出口國若欲依此減免、退還或延遲對出口產品於生產時所消耗之生產要素所課徵的前階段累積間接稅，是否必須不超過出口國針對本國同類產品於生產時所消耗之生產要素並未減免、退還或延遲的程度，也就是並未訂有數額上的限制，此是否使得於針對生產時所消耗之生產要素所課徵的前階段累積間接稅，於採取出口邊境稅調整時，無須符合任何程度上或數額上的要件？此亦不盡然。第一、考量到邊境稅調整的目的係在於抵銷稅賦制度可能造成產品於貿易時的影響，此類的前階段累積間接稅，得透過出口退稅或減免的方式進行邊境調整，其額度自然必須同於出口國政府針對本國同類產品所課徵的同類型稅賦之額度，第二、參考 SCM 協定附件二第 I 部分第 2 項規定：「...依該第(h)項規定，間接稅退還方案若導致前階段累積間接稅之豁免、免除或遞延額度 *超過 (in excess of)* 就生產出口產品過程中消耗之生產要素所實際課徵者，則可構成出口補貼。...」(註八十六)由以上可得知，即便於 SCM 協定附件一第 h 項後半段中並未明確針對於生產時所消耗之生產要素所課徵的前階段累積間接稅得採取出口邊境稅調整的要件，但就邊境稅調整機制的目的以及附件二中的相關說明，應亦得認定此一要件應同樣為不得「超過」

註八十六：“...Pursuant to paragraph (h), indirect tax rebate schemes can constitute an export subsidy to the extent that they result in exemption, remission or deferral of prior-stage cumulative indirect taxes in excess of the amount of such taxes actually levied on inputs that are consumed in the production of the exported product....”

(in excess of) 對供本國消費之產品於生產時所耗用之生產要素所課徵的前階段累積間接稅。

四、例外

若考慮到邊境稅調整的目的在於抵銷因國家間之不同稅制，所可能對進出口所造成的貿易競爭力改變，故，依據 GATT1994 第十六條註釋、SCM 協定註釋 1、附件一第 g、h 項等條文，符合相關規範者將不會被視為出口補貼，因此無須被課徵平衡稅，再者，亦將「過度」調整的出口退稅或減免視為出口補貼，因而必須加以禁止。故，不符合出口邊境稅調整者，似乎無法援引 GATT1994 下有關例外的規定予以正當化，將被視為出口補貼，必須予以移除。

五、小結

由上述就進口與出口邊境稅調整於 GATT/WTO 下相關規範之分析可得知，有些條文上的爭議目前係尚待解決：例如就進口邊境稅調整而言，調整的對象可否因為 GATT 第三條第二項的條文內容而擴及到「規費」？以出口邊境稅調整而言，SCM 協定附件一第 h 項似乎僅得適用於前階段累積間接稅，其他類型的間接稅得否適用？抑或是必須回歸到 GATT 第十六條註釋的規範？這些爭議對於 GATT/WTO 下得適用出口與進口邊境稅調整的對象來說，均需要進一步的分析。

此外，由上述就進口與出口邊境稅調整於 GATT/WTO 下相關規範之分析亦可發現，就得以採取邊境稅調整的對象、範疇、要件、以及例外上，進口與出口的規範雖然有其相同之處，但還是有其不對稱性，這些不對稱性可能會產生不少爭議，如下所述。

第一、以對象而言，雖然均僅限於針對間接稅方得採取邊境稅調整措

施，但相較於進口邊境稅調整，SCM 協定對於得適用出口邊境稅調整的間接稅類型，提供更為詳細的規定以及定義，這些定義是否適用於進口邊境稅調整中？之所以於涉及出口邊境稅調整，在東京回合以及烏拉圭回合均透過談判的方式細緻化相關的規範與定義，主要的問題應在於隱藏性稅捐或多階段累積間接稅之類的稅賦，相當不容易辨識出實際負擔稅率的對象，也因此採取消口退稅措施有可能構成出口補貼。但此一疑慮在涉及採取進口邊境稅調整時，同樣會發生藉此來保護國內產業的「過度」調整的問題，此問題卻未反應在進口邊境稅調整的相關規範修改與談判中，此部分應如何處理？可否直接援引 SCM 協定中的規範與定義？

第二、以範疇而言，首先，針對「產品」，進口與出口均僅得針對本國「同類產品」所課徵的間接稅採取邊境稅調整措施，但對於進口邊境稅調整，除了「同類產品」之外，還包括「具直接競爭與代替性」之產品，此部分的規定則不見於涉及出口邊境稅調整的規範中。若出口國生產的某項產品 A 係專供出口用，但本國亦有生產並消費與產品 A 係具有直接競爭關係的產品 B 時，此一規範的不對稱性是否代表，針對產品 B 所課徵的間接稅，出口國不得針對出口產品 A 採取消口退稅或減免的邊境調整行為？其次，針對「產品的生產要素與製造過程」而言，進口與出口邊境稅調整的規範亦相當不對稱：就規範現況來看，得否針對「產品的生產要素與製造過程」——無論其是否於物理上構成最終產品的一部份或全部——採取進口邊境稅調整，依據相關條文的文義、歷史談判文件、以及相關爭端案件，似乎尚未有一個已經為各方達成共識的結論；依據 SCM 協定附件一第 g 項，同樣無法確定針對「產品的生產要素與製造過程」所課徵的非前階段累積稅之間接稅，得否採取消口邊境稅調整，但依據 SCM 附件一第 h 項以及附件二註釋 61，針對「產品的生產要素與製造過程」所課徵之前階段累積間接稅，無論其是否於物理上構成最終產品的一部份或全部，似乎均得為出口邊境稅調整的範疇。就此點而言，出口邊境稅調整的規範較為完整，因此，針對生產要

素與製造過程所課徵的間接稅，到底得否合法的於 WTO 下採取進口邊境稅調整，有其不確定性，出口面的相關規範是否於進口邊境稅調整發生爭端案件時，為小組或上訴機構所願意參考並援引，亦無法臆測。

第三、以要件而言，進口與出口邊境稅調整均必須符合其所調整的幅度不得超過對本國同類產品（或生產要素與製造過程）所課徵之間接稅的幅度，涉及進口規範的爭端案件將「不得超過」予以相當嚴格的解釋：一丁點的超過均不允許，此一解釋考慮到邊境稅調整機制的目的以及條文中完全相同的用字（in excess of），應該也得適用至出口邊境稅調整上。但由於進口邊境稅調整的範疇亦包括「具有直接競爭或代替關係」的本國產品，針對此類的產品進口欲採取邊境稅調整，就進口產品以及具有直接競爭關係或代替性之本國產品必須「未課予相類似之稅賦」，而依據上訴機構的解釋，此係指必須超過一最低門檻外，還必須要因此造成保護（so as to afford protection），此一要件則不見於出口邊境稅調整的相關規範，此一規範的不對稱性係來自於前述有關產品範疇的不對稱性而來，因此也引發類似的爭議。

第四、以例外而言，以邊境稅調整機制的目的在於抵銷不同稅制對進出口產品貿易所造成的負面衝擊而言，若不符合 GATT/WTO 的相關規範，即表示無法達成邊境稅調整機制的目的，似乎並無例外的空間。惟針對進口邊境稅調整，有學者還是提出可能得援引 GATT1994 第二十條的一般例外，但針對出口邊境稅調整的相關規範，則並無例外的規範。

「GATT BTA 工作小組」也於當時注意到進口與出口邊境稅調整於 GATT1947 下的規範有其差異性，其僅表示有關邊境稅調整的規範，於進口以及出口上均適用「目的地原則」，而未進一步討論規範間的差異性是否會導致使用邊境稅調整機制的爭議、抑或是討論是否應調和此一差異性等問題。如上所述，進口與出口的邊境稅調整在規範上的差異性，確實可能會造成 WTO 會員欲運用此一機制抵銷不同稅賦對其本國產品在貿易上的負面影響，進而增加其產品的競爭力，有不少學者均認為或呼籲應將較為詳細的出

口邊境稅調整適用到進口邊境稅調整上，(註八十七)但此必須要視：第一、於現行進口邊境稅調整的相關條文，有無解釋的空間可讓小組以及上訴機構有機會援引出口邊境稅調整的規範，若無此一解釋的空間，此恐怕必須透過法條的修改方得落實，第二、即便進口邊境稅調整的規範有解釋的空間，小組以及上訴機構得否運用，例如維也納條約法公約援引出口邊境稅調整的規範，亦尚待觀察與研究。因此，依據目前 WTO 的規範現況來看，WTO 會員可能必須針對出口與進口邊境稅調整，設計不同的調整機制，方得確認其於 WTO 下之合法性。

伍、能源稅與碳稅之邊境稅調整措施應如何考量 GATT/WTO 下相關之法律規範

以上分析了得採取合乎 GATT/WTO 規定的進口與出口邊境稅調整措施應具備的各項要件，以下將以第參、肆部分中的分析為依據，討論邊境稅調整機制設計上應注意哪些 GATT/WTO 下的規定，以避免遭受來自其他會員可能於 WTO 下提起控訴。

首先，於 GATT/WTO 下，僅有間接稅得成為邊境稅調整的對象，依據目前實務上有開徵能源稅或碳稅的國家經驗來看，多半是透過消費稅或是貨物稅類之間接稅形式課徵，因此，此類的間接稅均可為 GATT/WTO 下邊境稅調整的對象。但第參部分中曾經提過，由於 GATT 第三條第二項的條文中同時提到內地稅與其他任何規費，因此，進口邊境稅調整的對象是否包括規費，(註八十八)尚有待進一步的分析。以下將以邊境稅調整的兩大範疇—

註八十七：例如：Biermann, F. & Brohm, R., 2005a, *supra* note 41, at 253-254; Demaret, P. & Stewardson, R., 1994, *supra* note 27, at 31; Petersmann, E., 2000, *supra* note 54, at 148

註八十八：此處所謂的「規費」是否僅屬於為了支付行政程序的成本所收取的費用？抑或是包

— 產品以及其生產要素與製造過程，針對出口與進口邊境稅調整的規範，進行討論。

一、產品

依據第參部分的分析，進口邊境稅調整的適用範疇產品包括「同類產品」以及「具有直接競爭關係與代替性」兩大類。首先，以「同類產品」來說：第一、若能源稅與碳稅所課徵的對象為能源產品，如果就礦物燃料（註八十九）——例如原油、煤炭、天然氣等，進口能源產品與本國所生產被認定為「同類產品」應沒有太大的疑慮：例如針對本國生產的煤炭以貨物稅的方式課徵能源稅，對進口的煤炭，亦可採取課徵同樣的能源稅。如果就非礦物燃料類的能源產品——例如機動車輛或燃料用油、電力等，由於這些產品可能係由不同的礦物燃料或原料所製造，例如使用煤炭或天然氣之火力發電廠所產生的電力、或是使用太陽能所產生的電力，或是石化柴油與生質柴油，無論對此類產品依據其生產要素或製造過程中的碳含量或碳排放量來課徵碳稅、或是依據其價格或重量來課徵能源稅，課稅對象以及稅率因此而不同時，可能涉及這些產品是否為「同類產品」。(註九十)即便並非同類產品，

含收費的目的有特殊用途（意即所謂專款專用型的「特別公課」）？於國內一些討論能源稅制的文獻中，有學者將空氣污染防治費與土壤及地下水污染整治費等所謂「特別公課」（專款專用）類的稅費一併納入討論，如果廣義的能源稅制亦包含此類的規費，其「專款專用」的特性是否會影響第三條第二項的適用？以「美國超級基金案」觀察，該案中美國所收取的費用亦是有專款專用的性質，但小組表示 GATT 之下有關稅賦邊境調整的規則並不區分稅賦的政策目的，由此一解釋出發，可能此處的「內地稅」亦可包含我國所指的「特別公課」性質的空污費或土污費。

註八十九：所謂礦物燃料指的是：「由天然礦物提煉出的或可提煉的原料，其所含能源可藉化學反應或核能轉換釋放出來者。下列為礦物燃料：固體、液體或氣體化石燃料和核能燃料」，請參考：http://www.moeaboe.gov.tw/PublicService/PSMain.aspx?PageId=ps_EnergyTerm (last visited: 2012/7/6)。

註九十：以石化柴油與生質柴油（「生質柴油」指的是利用大豆、油菜花、向日葵及棕櫚等植物油，或是回收食用油為原料，所生產出來的油品，「石化柴油」則是經由原油所煉製，）為例：若依據生產要素與製造過程中所排放的二氧化碳開徵碳稅，生質

但依照其同樣身為能源來源的角度觀察，這些產品亦有可能由是否為「具有直接競爭關係與代替性」之產品（例如石化柴油與生質柴油）來加以討論：例如針對本國機動車輛柴油課徵貨物稅，可否針對混合有生質柴油的進口柴油課徵同樣的能源稅？此便是涉及石化柴油與生質柴油是否為「同類產品」或是「具有直接競爭關係或代替性產品」。第二、若針對除了能源產品以外的各類產品，依據其生命週期中的碳排放量課徵碳稅時，則不同製程的產品即有可能被課予不同的稅率，（註九十一）（註九十二）此時，進口產品與本國產品是否為「同類產品」、抑或是「具有直接競爭關係與代替性」的產品，爭辯的空間恐怕更大。

依據第肆部份的分析，出口邊境稅調整的適用範疇於產品上僅限於「同類產品」，並不包括「具有直接競爭關係與代替性」的產品，如同前段所提，針對非礦物燃料類的能源產品（例如電力），甚至或非能源產品的其他所有產品開徵能源稅或碳稅，考慮該類產品之生命週期中可能有不同的碳排放量，因此可能有不同的稅率設計，若無法將之歸類為「同類產品」，即便可能將之定位為「具有直接競爭關係與代替性」，於出口邊境稅調整的規範中，亦可能無法採取出口邊境稅調整。例如若本國強制要求機動車輛柴油一定要

柴油相較於石化柴油可能負擔較低的稅率，許多國家目前均強制或建議於柴油中加入一定比例的生質柴油（例如於我國，針對添加生質柴油（目前為 1%）的車用柴油稱為「超級柴油」，未添加者則稱為「高級柴油」），若進口柴油並未加入生質柴油，因而必須負擔較高的碳稅時，進口商即可能主張未混合生質柴油的進口石化柴油與國內混合一定比例之生質柴油的柴油為同類產品，因為均可供柴油引擎使用。有關生質柴油與石化柴油，可參考：<http://www.biodiesel-tw.org/index.htm>（last visited: 2012/7/6）

註九十一：例如以紙張的生產為例：紙漿原料的木材種類或是來自何種經營管理方式的森林、使用再生紙漿跟非再生紙漿、或是於製造過程中所產生的廢氣是否有轉換成熱能加以回收，都會使得不同製程的紙張於其產品生命週期中有不同的碳排放量。

註九十二：產品的生命週期不僅涉及產品的原料與生產過程，尚包括產品的使用、運輸、與產品使用後的棄置階段，因此，其所包含的範圍會比本文中所提及的「生產要素與製造過程」要來的廣泛。惟本部分係以碳稅稅制設計上的理想狀況來描述，故以下還是將會使用「生命週期」一詞，但必須注意上述所提及的限制。

混和一定比例的生質柴油，並對此「超級柴油」課徵貨物稅，當本國的石化柴油出口時，可否將對「超級柴油」所課徵的貨物稅全額退稅？

以「產品」此一範疇觀察，對於能源稅與碳稅得進行出口邊境稅調整的空間，似乎比進口邊境稅調整要來的少。

二、產品的生產要素與製造過程

除了「產品」之外，第參、肆部份中亦針對 GATT/WTO 下的邊境稅調整機制，得否適用在產品的「生產要素以及製造過程」，將之進一步以「物理上構成成為最終產品的部分或全部」以及「物理上不構成最終產品的部分或全部」的生產要素與製程分別加以分析。

依據第參部份的分析，以 GATT 第二條第二項第 a 款與「美國超級基金案」來看，雖然有學者認為據此可推論，「物理上構成最終產品的部分或全部」的生產要素與製程(特別是生產要素)可以成為進口邊境稅調整的範疇，但觀察條文的用語以及此一爭端案件的事實背景與小組報告，並無法完全支持此一結論，至於「物理上不構成最終產品的部分或全部」的生產要素與製程(特別是製程)，同樣有文獻指出在「美國鮪魚/海豚」一案中，顯示 GATT 第三條不允許 WTO 會員就此類的生產要素與製程採取進口邊境稅調整，但此一結論亦非並無爭議。確實，依據 GATT 第二條第二項第 a 款的規定，用於製造或生產產品的原料(article)，可對其採取進口邊境稅調整措施，雖然此一原料是否在物理上構成最終產品的部分，必須要視小組或上訴機構如何解釋「取自於」(from which)一詞，但可確定的是，「原料」一詞指的應是有形的生產要素——產品的原料(例如用來製造麵包的小麥、用來製造保特瓶的 PVC 塑膠粒等)——問題僅在於此一有形的生產要素是否於物理上構成最終產品的一部份。但可確定的是，無形的生產要素，例如於生產過程中所使用的電力，應不是本款中所指的「原料」。以此點觀察：第一、若能源

稅或碳稅開徵的對象為礦物燃料類的能源產品，例如石油、煤炭、天然氣，可否對使用該能源產品作為生產要素的最終產品採取進口邊境稅調整？此一生產要素有無於物理上構成最終產品的一部份是否有影響？例如於本國針對石油課徵能源稅，可否針對進口的 PVC 塑膠粒，因其於生產時使用了石油此一原料，採取進口邊境稅調整措施來收取能源稅？而石油此一原料並未在物理上構成 PVC 塑膠粒的一部份，對於是否可引用 GATT 第二條第二項第 a 款或是「美國超級基金案」有何影響？此均尚有爭議。若開徵的對象為非礦物燃料類的能源產品，例如機動車輛或燃料用油、電力等，同樣有上述的問題產生：例如針對電力課徵能源稅，可否因此對於產生電力的進口礦物燃料——例如煤炭或石油——因其為電力的「生產要素」或「原料」，採取進口邊境稅調整而課徵同樣的能源稅？或是，同樣針對電力課徵能源稅，可否針對製造過程中使用電力的最終進口產品採取進口邊境稅調整？或是，針對燃料用油課徵能源稅，以貨物稅或銷售稅的方式收取，可否針對生產要素或製造過程中使用燃料油的最終進口產品採取進口邊境稅調整措施？此均可能涉及生產要素的爭議。第二、若開徵的對象為非能源產品，可否針對產品所使用的能源原料採取進口邊境稅調整？再者，若係依據產品於其產品生命週期中的碳排放量來課徵碳稅，此不僅涉及產品的「原料」，也涉及無形的生產要素，此時，是否可合法的於 GATT/WTO 下採取進口邊境稅調整規範，可能有相當大的爭議。於前面曾提到，有關進口邊境稅調整的規範，自 GATT1947 後就未曾修改過，以 1930、1940 年代來說，產業類型以及產品生產過程較為單純，也可能因此談判者於考慮到產品的生產要素問題時，僅顧及到「原料」此一投入。但新技術不斷研發所帶來日益複雜與多樣化的產業類型以及產品生產，使得應如何將 GATT/WTO 的相關規範加以適用，以及是否或如何顧及能源稅與碳稅所欲解決的能源使用或碳排放等環境問題，成為一相當大的挑戰。

依據第肆部份的分析，出口邊境稅調整的規範於東京回合以及烏拉圭回

合當中均有加以修訂，此修訂的結果使得「產品的生產要素與製造過程」得否納入出口邊境稅調整的範疇，稍加釐清：於 SCM 協定中，依據附件一第 h 項，物理上構成出口產品的生產要素，對其所課徵的前階段累積間接稅，是允許採取出口退稅此一調整措施，至於物理上沒有構成出口產品的生產要素，以「能源、燃料及油」與「取得出口產品過程中所消耗之觸媒」此兩者而言，依據 SCM 協定附件二註釋 61 的文句，雖然於物理上並不會構成出口產品的一部份，卻似乎還是允許採取出口邊境稅調整，可否據此推論無論物理上是否構成最終產品、所有的生產要素與製造過程均可納入出口邊境稅調整的範疇？似乎亦過度擴大了 SCM 協定附件二註釋 61 的語意。據此：第一、若能源稅或碳稅開徵的對象為礦物燃料類的能源產品，例如石油、煤炭、天然氣，可否對使用該礦物燃料作為生產要素的最終產品採取出口邊境稅調整？若該能源稅係以貨物稅的方式呈現，依據 SCM 協定附件一第 h 項，是否必須是該最終產品本身於出口國係負擔類似多階段銷售稅的前階段累積間接稅，其中針對製造此一階段所使用之生產要素的礦物燃料類的能源產品課徵能源稅，才算是符合 SCM 協定附件一第 h 項的規定、得對此一稅制之下的能源稅予以出口退稅？若開徵的對象為非礦物燃料類的能源產品，例如機動車輛或燃料用油、電力等，類似的爭議應該也會出現：例如對燃料用油課徵能源稅，若欲針對製造過程中使用燃料用油的最終產品採取出口退稅的邊境稅調整措施，是否必須要該最終產品本身於出口國係負擔類似多階段銷售稅的前階段累積間接稅，其中針對製造此一階段所使用之燃料用油課徵能源稅，才算是符合 SCM 協定附件一第 h 項的規定、得對此一稅制之下的能源稅予以出口退稅？或是針對電力課徵能源稅，可否對出口產品，退還於其製造過程中使用電力因此負擔的能源稅？同樣，若針對使用電力所產出之最終產品所課徵的並非所謂前階段累積稅，可能不符合 SCM 協定附件一第 h 項的要件。第二、若開徵的對象為非能源產品，可否針對產品的生產要素與製造過程採取出口邊境稅調整？若該生產要素係於物理上構成出口產品的

一部份、或於製造過程中所使用且於物理上呈現在出口產品上，即便此一生產要素呈現在最終產品上的型態與其進入生產過程時的形式不同，還是可對之採取出口邊境稅調整，(註九十三)若是於生產過程中所使用的能源、燃料及油，以及所消耗的觸媒，應該亦得納入出口邊境稅措施的範疇。據此，以產品生命週期中的碳排放量為基準所課徵的碳稅，是否即算是符合此處的規範，並得以採取邊境稅措施？這必須要視 SCM 協定附件二註釋 61 中所謂的「於製造過程中所使用的能源」應如何解釋「製造過程」與「能源」，「能源」是否包括各種型態的能源產品？「製造過程」是否包括運輸階段？(註九十四)但前提同樣必須顧及到 SCM 協定附件一第 h 項是否得適用於非前階段累積稅的其他間接稅種類、或 GATT 第十六條註釋可否用來處理非前階段累積稅之其他間接稅等問題。此都尚待透過小組或上訴機構的解釋、甚或可能需透過立法來加以解決。最後，於針對「產品的生產要素與製造過程」此一範疇採出口邊境措施時，出口國政府若援引附件一第 h 項，欲就「生產過程中所消耗之生產要素」採出口邊境稅調整措施並非出口補貼時，SCM 協定附件二規定了數項欲檢驗該生產要素是否係於出口產品的生產過程中所消耗時，主管機關(主要是指針對出口產品展開出口補貼調查的政府)應注意的數項原則與事項，例如出口國政府「是否有並採用一制度或程序以確認生產出口產品時消耗何種生產因素及其數量」、或是「審查該制度或程序以決定其是否合理，就預定目的是否有效，且係以該出口會員一般接受之商業實務為依據」、或是「依實際涉及之生產因素進一步審查，以認定是否

註九十三：例如塑膠製品，若由 PCV 塑膠粒經過加入軟化劑或其他物料等加工製造，而 PCV 塑膠粒又是經由石油煉製過程所產生，此時，即便石油此一生產要素，與其呈現於最終產品的塑膠製品，型態已完全不同，但此一原料應可算是於製造過程中所使用且於物理上呈現在塑膠製品此一最終產品上。若針對塑膠製品課徵前階段累積間接稅，於其製造階段的原料之一「石油」亦有課徵能源稅，則可能可以依據 SCM 協定附件一第 h 項採出口邊境稅調整措施。

註九十四：依據目前以產品生命週期分析的文獻觀察，運輸過程亦應被列入分析的階段。可參考：BSI, 2008, *Guide to PAS 2050: How to Assess the Carbon Footprint of Goods and Services*.

確有超額付款之情事」等，(註九十五)這些亦必須於一國就其能源稅或碳稅制度設計出口邊境稅措施時，所必須注意的要件。

以「產品的生產要素與製造過程」此一範疇觀察，在 GATT/WTO 的規範中，對於能源稅與碳稅得進行出口邊境稅調整的規範，相較於進口，要來的具體與詳細，也因此看起來似乎適用的空間要比進口邊境稅調整來的廣——特別是就「製造過程中所使用的能源、燃料及油」此一具體規定而言。

三、小結

以「產品」此一範疇觀察，對於能源稅與碳稅得進行出口邊境稅調整的空間，似乎比進口邊境稅調整要來的少，因為依據 GATT/WTO 的規範，無法針對「具有直接競爭與代替性」的產品採取出口邊境稅調整。另一方面，以「產品的生產要素與製造過程」此一範疇觀察，對於能源稅與碳稅得進行出口邊境稅調整的規範，相較於進口，要來的具體與詳細，也因此看起來似乎適用的空間要比進口邊境稅調整來的廣——特別是就「製造過程中所使用的能源、燃料及油」此一具體規定而言。端視能源稅與碳稅的課徵對象(不同的能源產品、或是非能源產品類的所有產品)，稅率計算的方法(以產品的碳含量或熱能為稅率計算基準，轉換成產品的重量或體積課徵等)，甚至包括稅賦的種類(貨物稅、前階段累積間接稅、增值稅等等)，欲設計合乎 GATT/WTO 規範的進口邊境稅調整與出口邊境稅調整機制，由於有上述所提的差異性，因此必須有不同的設計。

針對能源產品，如果課稅對象為例如煤炭、石油、天然氣等礦物燃料類的能源產品，無論是依據重量、價值或碳含量訂定稅率，由於不涉及生產要素與製造過程的問題，因此無論是進口或出口邊境稅調整，設計上只要符合第參、第肆部份中所提及的各項要件，應較不會受到 WTO 會員的挑戰，特

註九十五：SCM 協定附件二第 II 部分第 1-5 項。

別是若針對該產品係以貨物稅的方式課徵能源稅。(註九十六) 如果課稅對象為例如電力、機動車輛或燃料用油等非礦物燃料類的能源產品，由於可能涉及生產要素與製造過程有所不同，無論是就「產品」或是「產品生產要素或製造過程」兩個範疇來說，設計進口與出口邊境稅調整機制，即必須注意前述的不同之處。若係直接以「產品」為課徵對象，除了考慮「同類產品」的議題之外，進口邊境稅調整可能還得以「具有直接競爭關係與代替性」此一因素進行調整，但出口邊境稅調整則不行，(註九十七) 因此，得進行出口邊境稅調整的空間似乎比進口邊境稅調整要來的少。若係針對「產品的生產要素與製造」，依據該能源稅可能呈現的不同稅賦類型，可能有不同的狀況：以進口邊境稅調整而言，若進口國國內就非礦物燃料類的能源產品(例如電力)課徵貨物稅或銷售稅的能源稅，可否對於使用該能源產品作為生產要素的最終產品，於其進口時採取進口邊境稅調整、並對該最終產品課徵此一貨物稅型態的能源稅？此時則必須注意是否符合 GATT 第二條第二項第一款中所謂的「原料」此一要素、或是類似美國「超級基金案」的狀況，亦即是必須分析此一生產要素有無在物理上構成最終產品的一部份、或是該生產要素是否為「原料」抑或是其他？而這些均還是處於爭議性相當大的未知狀況。以出口邊境稅調整而言，若出口國國內就非礦物燃料類的能源產品以貨物稅或銷售稅的方式開徵能源稅，可否對於使用該能源產品作為生產要素的最終產品，於其出口時採取出口邊境稅調整並退還該最終出口所使用之能源產品所負擔的能源稅？如果出口國欲依照 SCM 協定附件一第 h 項採取出口邊境稅措施，前提可能必須是此類的最終產品於出口國國內被課予例如多階段銷售稅的前階段累積間接稅，而其中針對製造此一階段所使用的能源產品

註九十六：例如針對本國出產的煤炭以貨物稅的方式開徵能源稅，對進口的煤炭應可採取進口邊境稅調整並課徵同樣的能源稅，而於本國所生產的煤炭出口時採取出口邊境稅調整，退還能源稅。

註九十七：例如混有生質柴油與純粹均為石化柴油的柴油類產品，如果無法被認為「同類產品」，而係所謂的「具有直接競爭關係與代替性」產品，則似乎僅可對其採取進口邊境稅調整，而無法採取出口邊境稅調整。

所課徵的銷售稅，方得於出口時予以退稅，但此時即必須要注意，該製造過程中所使用的能源產品，必須是「該生產要素係於物理上構成出口產品的一部份、或於製造過程中所使用且於物理上呈現在出口產品上」。

針對非能源產品的其他所有產品，依據其生命週期中的碳排放量課徵碳稅時，無論是欲採取進口或出口邊境稅調整，就「產品」或「產品的生產要素與製造過程」來說，其所受到的爭議性均會相當大。僅有在符合「該生產要素係於物理上構成出口產品的一部份、或於製造過程中所使用且於物理上呈現在出口產品上」此一條件時，可能可以在符合相關要件時對之採取出口邊境稅調整。以「美國超級基金案」的經驗來看，即便允許對產品在生產過程中的生產要素採取邊境稅調整，技術上還是有其困難之處，主要原因在於：為了進口邊境稅調整的目的收集與製程相關的資料，亦即是精準的計算出個別來源國於製造過程中針對生產要素的稅率，係相當困難的。（註九十八）雖然於該案中，針對進口，如缺乏與製造過程相關的資料或出口商（國）並未提供此類資料，小組並未排斥採取所謂的「主流生產方式」（predominant method of production）來計算，（註九十九）但並非各種產業或產品都可以找出大家有共識的所謂「主流生產方式」，也因此增加了許多國家行政管理上的成本，更重要的是，可能會給予國家「過度」調整的空間，變相的保護本國產業，背離邊境稅調整機制的初衷。

雖然針對所有的產品於其生命週期中之碳排放量來課徵碳稅，此一制度的設計最得以達成減低能源使用與溫室氣體排放的目標，但由上述的分析得知，此類的稅賦制度設計，無論是進口或出口邊境稅調整，在現行 GATT/WTO 的相關規範下，於生命週期一環當中的「生產要素與製造過程」階段所涉及的爭議即相當高了。此外，由於產品的生產技術相當多樣化，欲精準計算產品生命週期中的碳排放量，目前於國際間也是一項非常困難的挑戰。以目前

註九十八：Biermann, F. & Brohm, R., 2005a, *supra* note 41, at 254.

註九十九：Id., at 255.

已開徵能源稅或碳稅之國家的經驗顯示，幾乎均僅以初級或消費端能源產品，依據其重量或價格課徵能源稅，以此一方式課稅，僅有例如鋼鐵業、鋁業、造紙業、化學業以及水泥業等能源使用密集產業，面臨來自沒有開徵能源稅或碳稅國家之產品於本國以及國際市場上的競爭壓力，相較於目前實務上選擇對這些產業給予例外待遇，針對此數類的能源產品採取出口與進口的邊境稅調整措施，確實可兼顧減緩競爭壓力，並落實能源稅以及碳稅所欲達成的（內國）環境目的。但是依據本節的分析可發現，端視能源稅的課徵對象以及所採用的稅賦類型，於規劃進口與出口邊境稅調整措施時，必須注意 GATT/WTO 下的相關規範還是有一些適用上的限制與爭議性，特別是涉及使用被課徵能源稅之能源產品作為生產要素或製造過程所產生的最終產品，可否對此類最終產品採取課徵於能源產品上的能源稅進口或出口邊境稅調整，要不涉及「生產要素與製造過程」與「最終產品」之間的關係、要不涉及最終產品本身所負擔的稅賦類型，必須要特別注意。

陸、結論

本文以邊境稅調整機制於 GATT/WTO 下之規範現況分析為主要研究內容，並據此就能源稅與碳稅制度下若欲採取邊境稅調整措施以減緩產業所面臨之國際競爭力的問題時，應如何設計方符合 GATT/WTO 之規範，進而被納入能源稅以及碳稅的課徵機制。

本文首先於第貳部分針對能源稅與碳稅進行簡要的介紹，接著於第參以及第肆部份分別就進口與出口之邊境調整稅制討論 GATT/WTO 下相關的條文——主要包括：涉及進口產品之邊境稅調整（亦即是進口課稅）的 GATT1994 第三條第二項與 GATT1994 第二條第二項第 a 款亦為相關之條文，以及涉及出口產品之邊境稅調整（亦即是出口退稅或出口免稅）的

GATT1994 第十六條註釋 (*Ad Article XVI*)、GATT1994 第六條第四項、SCM 協定第一條第一項第二款之註釋 1、SCM 協定附件一第 g、h 項以及附件二，分別就其適用對象、範疇、要件、以及例外，以條文以及相關爭端案件加以分析。分析後得知這些與邊境稅調整的 GATT/WTO 相關規範，於進口與出口面雖然有其相同之處，但還是有其不對稱性。例如以「產品」此範疇來說，進口與出口均得針對本國「同類產品」所課徵的間接稅採取邊境稅調整措施，但對於進口邊境稅調整，除了「同類產品」之外，還包括「具直接競爭與代替性」之產品，此部分的規定則不見於涉及出口邊境稅調整的規範中。以「產品的生產要素與製造過程」而言，進口與出口邊境稅調整的規範亦相當不對稱：就規範現況來看，得否針對「產品的生產要素與製造過程」——無論其是否於物理上構成最終產品的一部份或全部——進行進口邊境稅調整，依據相關條文的文義、歷史談判文件、以及相關爭端案件，似乎尚未有一個已經為各方達成共識的結論，依據 SCM 協定附件一第 g 項，針對「產品的生產要素與製造過程」所課徵之非前階段累積稅之類的間接稅，得否採取出口邊境稅調整措施，同樣尚無定論，但依據 SCM 附件一第 h 項以及附件二註釋 61，以針對「產品的生產要素與製造過程」所課徵之前階段累積間接稅，無論其是否於物理上構成最終產品的一部份或全部，似乎均得為出口邊境稅調整的範疇。這些進口與出口之不對稱性，對於欲使用邊境稅調整機制的國家而言，可能造成制度設計上的困擾。

於詳細分析 GATT/WTO 下有關進口與出口邊境稅調整的規範之後，第五部份則依據第參與第肆部分有關 GATT/WTO 之進口與出口邊境稅調整規範——包括其差異性，分析能源稅與碳稅欲進行邊境稅調整時，應注意哪些事項。對此，本文提出，端視能源稅與碳稅的課徵對象（各類之能源產品、抑或是非能源產品類的所有產品），稅率計算的方法（以產品的碳含量或熱能為稅率計算基準，轉換成產品的重量或體積課徵等），甚至是稅賦類型（例如貨物稅、銷售稅等等），欲設計合乎 GATT/WTO 規範的邊境稅調整機制，

於 GATT/WTO 下的相關規範還是有一些適用上的限制與爭議性。除了在進口與出口邊境稅調整的規範上有其差異性，導致可以調整的對象與範疇有所不同之外，特別是涉及使用被課徵能源稅之能源產品作為生產要素或製造過程所產生的最終產品，可否對此類最終產品採取課徵於能源產品上的能源稅進口或出口邊境稅調整，要不涉及「生產要素與製造過程」與「最終產品」之間的關係、要不涉及最終產品本身所負擔的賦稅類型，都必須要特別注意。

雖然針對所有的產品於其生命週期中之碳排放量來課徵碳稅，此一制度的設計最得以達成減低能源使用與溫室氣體排放的目標，但由上述的分析得知，此類的稅賦制度設計，無論是進口或出口邊境稅調整，在現行 GATT/WTO 的相關規範下，於生命週期一環當中的「生產要素與製造過程」階段所涉及的爭議即相當高了。此外，由於產品的生產技術相當多樣化，欲精準計算產品生命週期中的碳排放量，目前於國際間也是一項非常困難的挑戰。以目前已開徵能源稅或碳稅之國家的經驗顯示，幾乎均僅以能源產品，依據其重量或價格課徵能源稅。以此一方式課稅，僅有例如鋼鐵業、鋁業、造紙業、化學業以及水泥業等能源使用密集產業，面臨來自沒有開徵能源稅或碳稅國家之產品於本國以及國際市場上的競爭壓力，相較於目前實務上選擇對這些產業給予例外待遇，邊境稅調整措施確實可兼顧減緩競爭壓力，並落實能源稅以及碳稅所欲達成的（內國）環境目的，但必須要相當仔細的設計配套的進口與出口邊境稅調整措施。

我國於 2005 年 6 月所召開的全國能源會議中宣示將於適當的時機推動碳稅，而「能源稅條例草案」亦分別由陳明真等立法委員連署，於 2006 年 5 月提出，其後王塗發委員亦提出另一版本，此兩份立法院版本以及由行政院指示財政部進行研議之財政部版本，於 2006 年時提出並引發各界的討論。此外，2006 年 7 月所召開的全國經濟永續發展會議中，亦將「課徵能源稅」列入會議的共識意見。雖然目前因產業界的疑慮以及各主管機關間的不同意見，對於能源稅的課徵尚未獲得共識，但多數的版本均以化石燃料為課徵對

象，此一政策的方向應算是底定。若以目前將針對化石能源為開徵對象之規劃方向而言，可依據課徵對象為礦物燃料（例如煤炭、石油、天然氣）以及非礦物燃料（機動車輛或燃料用油等），設計合乎 WTO 規範之進口與出口邊境稅調整機制：如果課稅對象為礦物燃料類的能源產品，由於不涉及生產要素與製造過程的問題，因此無論是進口或出口邊境稅調整，設計上只要符合本文第參、第肆部份中所提及的各項要件，應較不會受到 WTO 會員的挑戰，特別是若針對該產品係以貨物稅的方式課徵能源稅，如果課稅對象為非礦物燃料類的能源產品，若直接以「產品」為課徵對象，除了考慮「同類產品」的議題之外，進口邊境稅調整可能還得以「具有直接競爭關係與代替性」此一因素進行調整，但出口邊境稅調整則不行，若係針對「產品的生產要素與製造」，依據該能源稅可能呈現的不同稅賦類型，可能有不同的狀況：以進口邊境稅調整而言，若我國就非礦物燃料類的能源產品課徵貨物稅或銷售稅類的能源稅，可否對於使用該能源產品作為生產要素的最終產品，於其進口時採取進口邊境稅調整、並對該最終產品課徵此一貨物稅型態的能源稅？於目前 WTO 相關法制下，尚未有定論；以出口邊境稅調整而言，若我國就非礦物燃料類的能源產品以貨物稅或銷售稅的方式開徵能源稅，可否對於使用該能源產品作為生產要素的最終產品，於其出口時採取出口邊境稅調整並退還該最終出口所使用之能源產品所負擔的能源稅？依照 WTO 相關之規定，此僅得於此類的最終產品於國內被課予例如多階段銷售稅的前階段累積間接稅、而其中針對製造此一階段所使用的能源產品所課徵的銷售稅，方得於出口時予以退稅，但於製造過程中所使用的能源產品必須屬於「該生產要素係於物理上構成出口產品的一部份、或於製造過程中所使用且於物理上呈現在出口產品上」。

以上之分析僅係由我國之能源稅制若欲納入邊境稅調整機制時，必須注意其於 WTO 下之合法性的角度出發，但另有一點必須注意者為：WTO 之相關規範並未強制要求其會員必須採行邊境稅調整措施，其相關規定僅在

WTO 會員欲使用邊境稅調整機制時，方有其重要性。但我國能源稅制的整體設計，包括是否欲納入邊境稅調整機制、抑或僅納入進口或出口邊境稅調整等，（註一百）尚有其他相關的政策面考量，WTO 之相關規定僅為其中一部份的政策考量。故，本文希望達到拋磚引玉的效果，一來希望引起國內更優秀的法律研究者對此一議題的研究興趣，二來也希望提供主管機關於討論能源稅與碳稅時，另一個需要思考的議題。

註一百： 例如以溫室氣體排放相當可觀之石化業為例，若考慮到不鼓勵出口導向之國內石化業，或許政府於設計能源稅制的邊境稅調整機制時，可採取進口邊境調整措施、但不採取出口邊境措施的設計。

參考文獻

一、英文

1. Asselt, H. & Biermann, F., 2007, “European Emissions Trading and the International Competitiveness of Energy-intensive Industries: A Legal and Political Evaluation of Possible Supporting Measures”, 35 *Energy Policy* 497-506.
2. Biermann, F. & Brohm, R., 2005a, “Border Adjustments on Energy Tax: A Possible Tool for European Policymakers in Implementing the Kyoto Protocol?”, 74:2 *Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung* 249-258.
3. Biermann, F. & Brohm, R., 2005b, “Implementing the Kyoto Protocol without the USA: the Strategic Role of Energy Tax Adjustments at the border”, 4 *Climate Policy* 289-302.
4. BSI, 2008, *Guide to PAS 2050: How to Assess the Carbon Footprint of Goods and Services*.
5. Cendra, J., 2006, “Can Emissions Trading Schemes be Coupled with Border Tax Adjustments? An Analysis vis-à-vis WTO Law”, 15:2 *Review of European Community & International Environmental Law* 131-145.
6. Choi, W-M, 2003, “*Like Product*” in *International Trade Law*, Oxford University Press.
7. Cosbey, A., 2008, *Border Carbon Adjustment*, Background Paper for Trade and Climate Change Seminar, June 18-20, 2008, Copenhagen, Denmark.
8. Demaret, P. & Stewardson, R., 1994, “Border Tax Adjustments under GATT

- and EC law and General Implications for Environmental Taxes”, 28:4 *Journal of World Trade* 5-65.
9. Floyd, R.H., Oct/Nov 1973 “GATT Provisions on Border Tax Adjustments”, 7 *Journal of World Trade Law* 489-499.
 10. GATT, *Report of the GATT Working Party on Border Tax Adjustments*, 20 November 1970, L/3464, BISD, 34th Suppl., 136-66.
 11. Goh, G., 2004, “The World Trade Organization, Kyoto and Energy Tax Adjustment at the Border”, 38:3 *Journal of World Trade* 395-423.
 12. Hoerner, J.A., 19 March 1998, *The Role of Border Tax Adjustment in Environmental Taxation: theory and US experience*, working paper presented at the International Workshop on Market Based Instruments and International Trade.
 13. Ismer, R. & Neuhoff, K., 2007, “Border Tax Adjustment: A Feasible Way to Support Stringent Emission Trading”, 24 *European Journal of Law & Economics* 137-164.
 14. Jackson, J.H., 1978, “The Jurisprudence of International Trade: the DISC case in GATT”, 72:3 *American Journal of International Law* 747-781.
 15. Krauss, M., March/April 1976, “Border-Tax Adjustments: A Potential Trans-Atlantic Trade Dispute”, 10 *Journal of World Trade Law* 145-156.
 16. OECD, 2001, *Environmentally Related Taxes in OECD Countries: Issues and Strategies*.
 17. Petersmann, E., 2000, “International Trade Law and International Environmental Law: Environmental Taxes and Border Tax Adjustment in WTO Law and EC Law”, in: Revesz, R.L. & Sands, P., & Stewart, R. (eds), *Environmental Law, the Economy, and Sustainable Development: The US, the EU, and the International Community*, Cambridge University Press.

18. Pitschas, C., winter 1995, “GATT/WTO Rules for Border Tax Adjustment and the Proposed European Directive Introducing a Tax on Carbon Dioxide Emissions and Energy”, 24 *Georgia Journal of International and Comparative Law* 479-500.
19. Quick, R. & Lau, C., 2003, “Environmentally Motivated Tax Distinctions and WTO Law: The European Commissions’ Green Paper on Integrated Product Policy in Light of the ‘Like Product-’ and ‘PPM-’ Debates”, 6:2 *Journal of International Economic Law* 419-458.
20. WTO Committee on Trade and Environment, 2 May 1997, *Taxes and Charges for Environmental purposes—Border Tax Adjustment*, Note by the Secretariat, WT/CTE/W/47.
21. Zarrilli, S., 2003, “Domestic Taxation of Energy Products and Multilateral Trade Rules: Is This a Case of Unlawful Discrimination?”, 37:2 *Journal of World Trade* 359-394.

二、中文

1. 王建煊，民 94.8，*稅務法規概要*。
2. 何珊珊，王連常福，民 89.11，「抑制二氧化碳我國應否課徵碳稅」，*台灣經濟研究月刊*，第 23 卷第 11 期，頁 62-66。
3. 吳珮瑛，2006，「細說能源稅」，*看守台灣*，第 8 卷第 4 期，頁 39-43。
4. 林哲全，民 90.1，「溫室氣體減量之經濟工具—碳稅」，*能源季刊*，第 31 卷第 1 期，頁 9-23。
5. 馬嘉應、李淑君、林孟賢，民 96.11，「面對真相—推動能源稅」，*財稅研究*，第 39 卷第 6 期，頁 22-38。
6. 張四立，2005，「我國碳稅課徵時機的探討」，*看守台灣*，第 7 卷第 3

- 期，頁 10-21。
7. 梁啟源，2008.10.29，「能源稅、碳稅及碳權交易制度之整合」，*石油市場雙週報：專題分析報導* (2008/10)。
 8. 莫皓帆，民 899，「對於防止全球變暖的經濟手段—選擇引入碳稅的可能性思考」，*和春學報*，第 7 期，頁 507-513。
 9. 陳東興，民 879，「從國外對能源課稅論我國課徵碳稅(規費)之省思」，*稅務*，第 1691 期，頁 17-20。
 10. 陳鴻達，民 907，「歐洲各國二氧化碳稅的徵收及其用途」，*主計月報*，第 547 期，頁 48-55。
 11. 黃耀輝、羅時萬，民 95.9，「我國能源課稅問題之探討與改革」，*財稅研究*，第 38 卷第 5 期，頁 113-142。
 12. 溫麗琪、李盈嬌，2008，*我國徵收能源稅可行性分析*，出自於環保署 97 年度研究計畫：國際環保動態資訊蒐集及趨勢分析。
 13. 經濟部，1992.7，*建立我國能源稅制之研究*。
 14. 魏國棟，2003，「氣候變遷與因應經濟政策工具：文獻回顧」，*經濟研究*，第 39 卷第 1 期，頁 27-69。
 15. 羅昌發，1994.12，「GATT 補貼及邊境之稅捐調整規範對環保之適用」，*進口救濟論叢*，第五期，頁 1-21。

