

# 實質課稅？

看世貿組織「中國——  
汽車零件案」  
及我行政法院相關判決

發表人：政大國貿

楊光華



# 大綱

壹、前言

貳、實質課稅原則

參、進口汽車零件管理乃為實質課稅？

肆、「關稅」與「內地稅」之區辨

伍、備位請求與判斷：關稅拘束之違反

陸、「成運汽車案」——高雄行政法院判決

柒、結論



# 壹、前言

- ◆ 中國—汽車零件案：中國首件敗訴案
  - 中國聲稱「實質課稅」原則，措施：訂定成車「主要特性」認定標準
- ◆ 成運汽車案：高雄高等行政法院
  - 海關主張「主要特性 (essential character)」
- ◆ 實質課稅原則在關稅稽徵上之適用
- ◆ 稅則號別判定之限制



## 貳、實質課稅原則

- ◆ 訂為一般反規避條款，如德國法。
- ◆ 藉案例發展為原則，如美國、我國。
  - 「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡諸經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」大法官會議解釋第420號。
  - 「在租稅的領域，法律執行機關與法院所關切的是實質與真實，至於正式書面文件並不嚴格具有拘束力。」 *Helvering v. F. & R. Lazarus & Co.* (1939)
- ◆ 租稅法律主義之制衡

# 叁、進口汽車零件管理 乃為實質課稅？

- ◆ 「汽車零部件進口管理辦法」第21條規定成車「主要特性」標準
  - 1. 進口全散件（CKD）或半散件（SKD）組裝汽車；或
  - 2. 同時進口「車體」、「引擎」兩大總成（assembly）；或僅進口前述兩大總成之一，但另外又進口至少3種以上的其他總成；或雖未進口兩大總成，但進口至少5種以上之其他總成；或
  - 3. 進口零件之價格總和已達整車價格之60%。
- ◆ 「汽車零部件進口管理辦法」第22條規定汽車總成「主要特性」
  - 1. 進口整套散件組裝總成；或
  - 2. 進口關鍵零件或分總成組裝總成，其進口關鍵零件或分總成超過規定數量標準；或
  - 3. 進口零件的價格總和達到該總成總價格的60%以上。
- ◆ 製造商自評⇒Yes⇒海關登記車型⇒預繳稅款總擔保  
⇒No⇒核定中心
- ◆ 組裝生產後再完稅。（包括補納自其他供應商購得已納稅之零件之差額稅。）

## 肆、「關稅」VS「內地稅」

- ◆ 何時或何地收取並非決定其是否為內地稅的關鍵，重點其實應在於該稅費義務的產生是否繫於「境內（internal）」的因素，即貨品進口後所發生的因素，譬如境內轉售、境內使用等。GATT: III.2
- ◆ 「於進口時」一詞含有嚴格與精確的時間因素而不可忽略，故推得關稅給付的義務應是與貨品進口的時點相連接，既然如此，小組歸結普通關稅必然與貨品於該時點所呈現之狀態有關。GATT:2.1.b
- ◆ GATT/WTO之目標及目的之一是「為實質減少關稅及其他貿易障礙所達成之彼此互惠的有利安排之確保與可預測」（*EC – Chicken Cuts*）
- ◆ 「普通關稅」與「內地稅」雖各有各的目的，即前者藉稅則之拘束保存關稅減讓之價值，而後者則在避免內地稅及管制實施時之保護主義，但為達到上述GATT/WTO之目標及目的，會員必須克遵「關稅」與「內地稅」兩者間之分野：即關稅雖可允許歧視，但內地稅則否。（*EC – Computer Equipment*）」

# 肆、「關稅」VS「內地稅」

中國汽車稅非「關稅」，因：

- (一) 給付義務的產生是在境內，即在零件進口後並用於組裝或生產汽車時；
- (二) 該稅費給付義務係加諸於汽車製造業者，而非一般進口人；
- (三) 決定稅費之基礎並非在於零件進口至中國，卻是在於該零件將與其他何種零件一起使用，而後者有可能係自其他國家或由其他進口人所進口[N.B.若進口零件於1年之內皆未用於汽車之組裝及生產，製造商亦可於1年屆滿之日起30日內向海關作納稅申報，海關則課以零件關稅（管理辦法§ 29II）]；
- (四) 同一批進口的相同零件可能會因為用在不同的車型而導致不同稅率的稅費（蓋某車型所使用之進口零件整體若未達上述管理辦法之門檻，則該等進口零件即不會被視為是具有成車「主要特性」）。

# 伍、備位請求與判斷： 關稅拘束之違反

備位判斷的理由：

1. 所有原告國皆依GATT第2條提出備位請求；
2. 假如系爭稅捐屬於GATT第2條之範疇，則系爭措施是否違反GATT第2條之規定，原、被國之立場相左；
3. GATT第3條第2項與GATT第2條間界線非始終明確；
4. 假如小組對於系爭稅捐屬於GATT第3條第2項內地稅之認定被上訴機構廢棄，則上訴機構仍必須處理原告國基於GATT第2條所提出之請求，但因為需要複雜的事實評估以及衡量當事國所提證據，均已逾上訴機構審判權範圍，結果將使DSB無法在DSU所規定之時限內就所有合法請求做出建議與裁決；
5. 於DSB採認小組有關GATT第3條之裁決時，若當事國同時有小組依GATT第2條審查系爭事件之結果可供參考，可能有助於DSU目的：
  - 爭端之及時解決（DSU§3.3）、
  - 爭端依DSB及內括協定之規定獲滿意的解決（DSU§3.4）、
  - 以及爭端之正面解決（DSU§3.7）。



## 伍、備位請求與判斷：

「汽車（成車）」含分批進口零件？

- ◆ Ordinary meaning : no help.
  - ◆ Context :
    - HS 87,
    - GIR 1
- “The titles of Sections, Chapters and Sub-chapters are provided for ease of reference only; for legal purposes, classification shall be determined according to the terms of the Headings and any relative Section or Chapter Notes and, provided such Headings or Notes do not otherwise require, according to the following provisions:”

# 「汽車（成車）」含分批進口零件？

## – GIR2(a)

“Any reference in a Heading to an article shall be taken to include a reference to that **article incomplete or unfinished**, provided that article *presented*, the incomplete or unfinished article has the **essential character** of the complete or finished article.

It shall also be taken to include a reference to that article complete or finished (or falling to be classified as complete or finished by virtue of this Rules), **presented unassembled or disassembled.**”


[China : Multiple shipment⇒Substance Over Form ]

[Panel: No, because “Presented” and

包括解釋準則在內的HS從來就不是用來防止中國所謂的「租稅規避」行為。**Technical consideration ↔Economic ]**


## ◆ Object & Purpose

- 關稅減讓必須同時從進口國與出口國的利益來解釋：中國固應得到依成車之高稅率所帶來之稅收，但出口國也應得以依汽車零件之稅率出口汽車之零件。



## 伍、備位請求與判斷： 關稅拘束之違反

- ◆ 上訴：中國就此部分請求宣告無必要且不具法律效力。（原告反對）
- ◆ 上訴機構：
  - 不審查。（因為維持GATT: III的認定）
  - 不應中國要求宣告。



## 伍、備位請求與判斷： 關稅拘束之違反

- ◆ 「主要特性」判斷標準
  - 原告國原則上皆不反對訂立一套預設的標準，只要這套關於成車「主要特性」的實體標準能夠符合中國在WTO協定下之義務。
  - 中國管理法令必然導致違反者
    - 21.2 ↔ 裝有引擎之底盤（HS 87.06節之解釋註解：「本節包括裝有引擎、傳動機構、轉向齒輪、及車軸」）
    - 21.3：整車總價之60% ↔ recognizable? 21.2 (coherence?)
    - 22
- ◆ 中國引用GATT第20條d款做為抗辯
  - 小組：系爭措施並非「確保『不違反協定規定』之法令的遵循」



# 陸、「成運汽車案」——

## 高雄行政法院判決

關稅法第41條（20→2001: 36→2004: 41）


「由數種物品組合而成之貨物，拆散、分裝報運進口者，除機器依前條規定辦理外，按整體貨物應列之稅則號別徵稅。」

施細 27 (2002.6)

「本法第41條所稱由數種物品組合而成之貨物，拆散、分裝報運進口者，指申報進口前已屬整體貨物，經拆解成組件裝運進口者。

依本法第41條規定按整體貨物應列之稅則號別徵稅者，依下列情形之一認定之：

- 一、組合物品之名稱與數量，載入同一提貨單者。
- 二、組合物品之數量，適合整體貨物所需之數量者。
- 三、組合物品之種類、名稱均為整體貨物之組件，雖其數量不足以裝配成整體貨物，但其每套價值超過整體貨物價值50%者。」



# 陸、「成運汽車案」——

## 高雄行政法院判決

◆ 施細舊23條：（2002.6→§ 27）


「依本法第20條規定，整體貨物拆散、分裝報運進口，按左列情形之一認定之：

一、組合物品之名稱及數量，載入同一輸入許可證或同一提貨單者。

二、組合物品之數量，適合整體貨物所需之數量者。

三、組合物品之種類、名稱均為整體貨物之組件，雖其數量不足以裝配成整體貨物，但其每套價值超過整套貨物價值50%者。

依經濟部核准分期自製整體貨物計畫之廠商，照核定之分期自製百分比，直接進口該項自製整體貨物之零件、配件或附件，於報關進口時，檢附經濟部核准自製整體貨物之證明文件，由海關核明屬實者，按該項自製整體貨物之零件、配件或附件應行歸屬之稅則號別徵稅。」



# 陸、「成運汽車案」——

## 高雄行政法院判決

87章增註15 (2001.10.31~2006.6.21)

「符合工廠管理條例之汽車製造廠輸入供製造汽車使用之汽車零組件，經經濟部證明屬實者，不論整批或分批進口，均按各該零組件所屬稅則號別徵稅。」

以排除原關稅法施行細則第23條第2項「汽車自製率」規定之適用

2006.6.21刪除之立法理由：


「關稅法施行細則第27條第1項已明定整體貨物之適用範圍，將進口未經組合之零組件予以排除，回歸H.S.稅則認定並依其應行歸屬之稅則號別徵稅。」

# 陸、「成運汽車案」——

## 高雄行政法院判決

行政法院判決編號	原告原申報之稅則號別	海關事後審查核定結果
96訴字第843號	HS 84.08 柴油車用引擎（汽缸容量逾3,000c.c.）	HS 87.06其他大客車底盤裝有引擎
96訴字第1003號	HS 87.07 重車頭總成含駕駛台（逾3.5噸車）	HS 87.04其他貨車，裝有柴油引擎，逾20噸
96訴字第1004號	HS 87.07 重車頭總成含駕駛台（逾3.5噸車）	HS 87.01半拖車用之道路曳引車
96訴字第1005號	HS 84.08 柴油車用引擎（汽缸容量逾3,000c.c.）	HS 87.06其他大客車底盤裝有引擎
96訴字第1006號	HS 87.07 + HS 84.08 + 87.08：其他機動車輛之零件附件	HS 87.01 + HS 87.04 + HS 87.06
96訴字第1007號	HS 87.07 重車頭總成含駕駛台（逾3.5噸車）	HS 87.01半拖車用之道路曳引車
96訴字第1008號	HS 87.07 重車頭總成含駕駛台（逾3.5噸車）	HS 87.01半拖車用之道路曳引車





# 陸、「成運汽車案」

## 高雄行政法院判決

- ◆ 有違信賴保護？
    - 增註15刪除乃法律保護（法院）
    - 海關並未回歸HS直到增註15刪除（著者）  
（歐僑商會之建議：恢復增註15，以免執法不一。）
  - ◆ 無GIR 2(a) 後段之適用？
    - 87 Note 提及 GIR 2(a)
    - GIR 2(a) Note (V)：GIR 2(a) 後段所述已完成貨品，不論為未裝配或散裝均分類於已裝配貨品同一章節。此等未完成狀態貨品通常係為便於包裝、處理或運輸。
    - GIR 2(a) Note (VII)：GIR 2(a)所列「未裝配或散裝貨品」係指此貨品的組件藉由固定用之物件（螺絲、螺帽、螺釘等）或藉鉚接或焊接等即可裝配完成。上述方法不考慮組合的複雜性，然而，組件不得再作進一步加工...
- 著者：施行細則第27條第1項對於關稅法第41條視為「整體貨物」之闡釋：「指申報進口前已屬整體貨物，經拆解成組件裝運進口者」 ↔ 法院：GIR 2(a) 不限於進口前已屬整體貨物，而經拆拆解成組件復復裝運進口者，



# 陸、「成運汽車案」—— 高雄行政法院判決


## ◆ 50% 違反國民待遇？

### — 法院：

- 僅內部文書，非唯一認定標準
- 與中國—汽車零件案管理辦法不同

### — 著者：

- 施細27II (3)：視若無睹？
- 不限於單一標準，但標準間邏輯必須一致



## 結論

- ◆ 「中國—汽車零件案」未否定「實質課稅」原則，但適用之限制：
  - 關稅表之解釋（HS and its GIR, Notes）
  - GATT/WTO目的  
（另一種「租稅法定主義」）
- ◆ 我國海關實務問題
  - 客觀標準？
  - 關稅法27I
  - 關稅法27II(3)之檢討



～謝謝聆聽

敬請指教～