

國立政治大學國際經營與貿易學系碩士論文

論 WTO 下出口稅之合法性爭議及規範模式

A Study on the Legitimacy and the Regulation Approach of
the Export Tax under the WTO agreement

指導教授：楊培侃 博士

研究生：陳伶嘉 撰

中華民國一〇六年十月

謝辭

能完成本篇論文，首先要謝謝我的指導教授楊培侃老師。楊老師總是不厭其煩地提點學生寫作重點及思考脈絡，對於論文的架構及論理鋪排有很大的啟發，非常謝謝老師一直以來的悉心指導，讓學生可以有所發揮並且勇於討論。也謝謝施文真老師及張南薰老師在口試時給予學生許多寶貴的意見，讓學生得以有方向更加充實論文內容。老師們精闢的見解與討論，是建構本篇論文實質論述的最大功臣，學生感激不盡！

回首兩年來在法組的日子，充實且難忘。謝謝嚴謹又用心的楊光華老師，讓我們時時上緊發條、練就百折不撓的處事態度，老師的全心付出，學生實是感念在心！謝謝認真又溫柔的施文真老師，一方面督促我們、一方面像慈母般關懷大家，讓我們在面對浩瀚學海時仍能感受到一絲溫暖；謝謝親切可愛的薛景文老師，總是跟學生打成一片，同時給予學生課業上的提點及鼓勵。埋首於電子報的時光恍如昨日，能加入法組、在四位優秀老師的教導下學習成長，實是吾之所幸。

另外也要謝謝法組同甘共苦同學們，謝謝 103 級學長姐的帶領與支持、謝謝 105 級學弟妹的可愛熱情，大家的融洽和樂，讓中心成為學術煉獄中的溫暖依歸。尤其謝謝同屆的意涵、詩晴、如蘋、文祈，能與這樣契合的夥伴一起奮鬥，是法組生活中最大的確幸。也要謝謝我的室友心怡，忍受我日夜顛倒、晚起晚歸的生活作息，總是給予我溫暖的問候及照顧，讓我覺得我是最幸運的外宿生。當然也要謝謝家人給予我的包容與支持，讓我得以順利完成碩士學位，繼續為人生打拼。最後，要謝謝建歡，成為我疲憊生活中最堅強的後盾，謝謝！

摘要

出口稅是政府對於出口產品於通關時所徵收的關稅，屬於一種出口限制。由於世界貿易組織（World Trade Organization, WTO）一直以來著重於解決進口關稅造成的貿易障礙，出口稅在 WTO 下尚未有明文規範，開發中國家故將其視為一種合法貿易政策工具。出口稅不僅可增加政府稅收，供應大國使用出口稅亦可引導出口原料內銷，使國內原料價格降低，造成變相補貼國內加工業者之效果，供應大國便可以出口成本較低廉的加工產品；相對地出口原料降低造成原料之國際價格提升，便會影響其他國家加工業者之權益。在進口關稅及數量限制於關稅暨貿易總協定（General Agreement on Tariffs and Trade, GATT）中已有所管制的情況下，進口國家開始憂心出口稅使用擴散、影響更多原料供給，故於杜哈回合之討論及 WTO 爭端解決皆引發相關爭議，惟皆未得到進一步管制出口稅之結果。本文參考杜哈回合提案及雙邊貿易談判下之成果，提出於 WTO 下以關稅減讓談判之規範模式，搭配其他考量因素，作為 WTO 下解決出口稅問題之建議。

關鍵詞：WTO、出口稅、關稅、阿根廷生質柴油案

A Study on the Legitimacy and the Regulation Approach of the Export Tax under the WTO agreement

Abstract

The export tax is the custom duty on the exports. It's a kind of export restrictions as well. As the World Trade Organization (WTO) has always focused on the trade barriers caused by the import tariffs, the export tax has not yet been clearly defined in the WTO. The developing countries regard it as a legitimate trade policy tool. The export tax can not only increase the government revenue, for major suppliers, the export tax can also guide the exports to be sold domestically, so that it can make the domestic supply increase and the internal price decrease, resulting in a disguised subsidy to the domestic consumers. If the export tax is imposed on the raw materials, major suppliers can export cheaper processing products, getting a better competitive advantage. However, it will also affect the interests of the processing industries in the other countries. Therefore, importing countries begin to worry about the use of export taxes. Through different rounds of discussion and the related dispute settlement under the WTO, the controversy over the export tax have not been further tackled. Based on the related proposal in the Doha round and the related regulations of the bilateral trade agreements, this article would put forward the method of the tariff reduction negotiations under the WTO, with some suggestions to increase the feasibility, to solve the problem on the export tax issues.

Keywords: WTO, export tax, tariff, DS473

目次

第一章 緒論.....	1
第一節 研究動機與目的.....	2
第二節 研究方法與研究架構.....	3
第三節 研究限制.....	4
第二章 出口稅之意義及影響.....	5
第一節 出口稅之意義與內容.....	5
第二節 出口稅對貿易之影響.....	15
第三節 小結.....	19
第三章 WTO 下與出口稅相關的規範分析.....	21
第一節 關稅減讓.....	23
第二節 數量限制.....	26
第三節 針對補貼之規定.....	27
第四節 反傾銷協定—阿根廷生質柴油案.....	31
第五節 入會議定書—中國稀土案.....	36
第六節 小結.....	41
第四章 出口稅的規範模式及可行性分析.....	43
第一節 杜哈回合提出的出口稅規範提案.....	44
第二節 雙邊貿易協定下的出口稅規範模式.....	52
第三節 多邊體系下可行的出口稅規範模式.....	57
第五章 結論.....	67
參考文獻.....	72
中文文獻.....	72
英文文獻.....	73
WTO 談判文件.....	75
判決文件.....	76

第一章 緒論

出口稅是針對出口產品所課予的關稅，於世界貿易組織（World Trade Organization, WTO）下並沒有明文管制，故被開發中國家視為合法的貿易保護措施，且為其發展經濟之必要工具，然而其造成的貿易扭曲效果可能等同於進口措施，故應如何管制引起爭議。歷經全球化浪潮，國家之間貿易相互依賴程度變得越來越高，而開發中國家在全球價值鏈中無論是供應者或進口者，皆扮演了重要的角色。鑒於經濟危機的經驗，提高了各國實行保護主義的誘因¹，根據 2004 年 WTO 資料顯示，約有三分之一的 WTO 會員國課予出口稅，舉例來說，印度對棕梠油出口課予出口稅；馬達加斯加對於香草、咖啡、胡椒、丁香課予出口稅；以及 1995 年歐盟對小麥課以每噸 35 元的出口稅²。

開發中國家大多認為，出口稅是保護其尚在發展的國內產業之必要手段，但是大型原料供應國若以此保護國內產業，便會導致他國加工產業原料數量減少而受到嚴重影響，造成市場扭曲、不公平競爭的結果。因此，如何有效規範出口稅，使其不過度影響自由貿易市場，勢必是國際上需要解決的議題。

出口稅的合法性，自 1946 年關稅暨貿易總協定（General Agreement on Tariffs and Trade, GATT）起草前便存在爭議，然而在開發中國家與已開發國家的角力下，歷經烏拉圭回合至現今的杜哈回合，出口稅談判仍難以有所進展，其所牽涉的產品大多為重要初級原料，影響的領域除了糧食安全外，更包括能源業及科技業之發展。出口稅難以管制的原因及未來發展，值得探討與關注。

¹ Olga Solleder, *Panel Export Taxes (PET) Dataset: New Data on Export Tax Rates*, GRADUATE INSTITUTE OF INTERNATIONAL AND DEVELOPMENT, Working Paper No: 07/2013, at 2, <http://repository.graduateinstitute.ch/record/15641/files/HEIDWP07-2013.pdf> (last visited June 10, 2017).

² Roberta Piermartini, *the Role of Export Taxes in the Field of Primary Commodities*, 2004, at 2, https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/discussion_papers4_e.pdf (last visited June 10, 2017).

第一節 研究動機與目的

出口稅的重要性，可以從越來越多國際協定針對出口稅討論中窺知一二³。區域貿易協定（regional trade agreement, RTA）中，歐盟會員國、北美自由貿易協議（the North American Free Trade Agreement, NAFTA）、加勒比共同體（the Caribbean Community, CARICOM）、南方共同市場（the South American Common Market, MERCOSUR）、澳紐緊密經濟關係貿易協定（Australia-New Zealand Closer Economic Relations Trade Agreement, ANZCERTA）中，出口稅都是被禁止的；部分雙邊協定亦禁止出口稅，如智利與加拿大、加拿大與哥斯大黎加、日本與新加坡⁴。去（2016）年，阿根廷生質柴油案（EU—Biodiesel）上訴機構出爐⁵，出口稅議題於多邊體制下又再次被提起，該案可見歐盟一直以來希望以 WTO 管制出口稅造成的不公平貿易現象，但結果仍宣告失敗。

綜觀出口稅問題之癥結，似為資源分配不均及各國發展程度不一之結果。開發中國家擁有廣大天然資源，卻難以為自己所用，因為在已開發國家進口產品湧入的情況下，本國加工產業根本難以與其競爭，因此課徵出口稅試圖將原料留在國內，或者以此增加政府收益；就已開發中國家而言，獲得低價原料自然是首要，而出口稅提高原料價格的行為，等同變相補貼出口國家的加工產業，造成國際貿易的不公平競爭。

儘管出口稅無法與幾乎每個國家都有的進口關稅之嚴重性相比，但其影響的產品對國際貿易來說仍有舉足輕重的角色，舉例來說，中國稀土案（China—Rare Earths）的稀土，便是生產高科技產品的必要原料；阿根廷生質柴油案的生質柴油，更是近來替代能源趨勢下的重要產品。不過站在開發中國家的角度來說，直

³ Olga Solleder, *supra* note 1.

⁴ Roberta Piermartini, *supra* note 2.

⁵ Appellate Body Report, *European Union—Anti-Dumping Measures on Biodiesel from Argentina*, WT/DS473/AB/R (Oct. 6, 2016).

接禁止出口稅確實可能造成其無法脫離脆弱經濟，難以與已開發國家之加工產業抗衡。儘管許多區域或雙邊貿易協定試圖解決此問題，但出口稅問題仍然存在於主要供應國及進口國之間，因此本文試圖在 WTO 多邊體系下找到一個可以平衡兩方角力，開放自由貿易同時確保發展權益的方法。

第二節 研究方法與研究架構

由於出口稅於現行 WTO 規範下並無明文的規範，故本文主要以文獻研究法，整理學者文獻、WTO 研究報告、談判文件，介紹出口稅的性質與定義、於國際上的使用情況，並闡述國際上使用或反對出口稅的理由，設法歸納出出口稅議題一直難以於多邊體系下解決的主要原因。此外，就出口稅對於貿易所造成的效果，因涉及國際供給與需求的變化，故於第二章第二節用簡單的經濟模型描繪出口稅對於國際價格、世界福利之影響，以跨學科研究之方法，加強出口稅應設法管制的主張。

為了於多邊體系尋找可行的出口稅規範，本文欲先以既有的體系，嘗試探討各種解釋方法。本文第三章將列出所有 WTO 下可能與出口稅相關的規範，先藉由談判文件了解其規定之背景與動機，及談判過程中是否涉及出口稅或排除出口稅的討論，並同樣以文獻研究法分析該規範與出口稅之間的連結，設法找出得以含括出口稅的合適規範。

透過前文之討論，方可知現行 WTO 多邊體系下尚缺乏一出口稅管理機制，故應提出一套新規範以真正處理出口稅問題。對此，筆者參考正在進行的 WTO 談判—杜哈回合中，歐盟共同體於非農業市場進入談判中對於出口稅提出的具體提案，以及現行雙邊貿易協定中出口稅的相關規範，以歸納法提出兩種不同的規範模式，並分別比較分析兩種規範模式於多邊下實現的可能性。雙邊貿易協定部分，將輔以學者所做的數量研究作為規範效果之評析，得出雙邊仍

不足以管制出口稅之結論，最後回到多邊體系，再次比較、分析出筆者認為較可行的規範模式，並提出加強該規範模式可行性之相關建議。

第三節 研究限制

出口稅屬於一種出口限制，而出口限制中除了出口稅，亦包含禁令、證明、數量限制等等。為求文章完整性及突顯文章重點，本文將僅以出口稅為中心，僅在定義出口稅時簡單提及出口限制之意義及使用情況，不深入探討各出口限制類型。

此外出口稅之重要性除了影響 WTO 一般貨品貿易，亦為農業談判所關注。惟 WTO 農業協定鑒於其議題特殊性，且可能考慮個別國家產業利益，故處理貿易措施之規範手段與一般貨品貿易有所區分，為避免文章過度複雜，本文僅先就一般貨品貿易規範下出口稅可行之規範模式進行探討，並不針對農業協定下可能之規範模式進行著墨。

第二章 出口稅之意義及影響

自從 1948 年開啟 GATT 談判，WTO 多邊貿易體系便一直提倡自由開放貿易，並致力於對抗由重商主義所引發之保護主義，而國家重商主義最重要的特徵便是鼓勵出口而抵制進口，這也是為何 WTO 底下之多邊規則大多以進口限制為重心⁶。然而，國家並不只會針對進口限制，針對出口，亦同樣存在限制措施，如本文所提的出口稅，即為常見的出口限制措施。

進口限制的效果及目的較為明顯，通常即係以降低進口數量或提高進口成本確保國內產品的市場優勢，進而達到保護國內產業的效果。然而，限制出口措施背後的原因及可能造成的影響，則較為複雜⁷。本章節將介紹何謂國家的出口限制措施，尤其針對出口稅作進一步介紹。除定義出口稅之外，本章節並列出各方對於出口稅存在之正反理由，以助讀者了解該措施之必要性，抑或正當性。了解出口稅之本質及爭議緣由後，筆者欲於本章第二節闡述國家課徵出口稅對於國際貿易所造成的影響，以設法釐清出口稅於國際貿易上的角色是否具有正當性。

第一節 出口稅之意義與內容

出口稅，是出口限制措施的一種。WTO 爭端解決機構曾在美國出口限制案（US — Export Restraints）小組報告中闡述過出口限制措施之定義，「係一種以政府法律或法規形式明確限制出口數量，或規定允許出口的明確條件，或採取收費或出口稅的形式，限制出口數量的邊境措施⁸」，其中包括出口禁令、出口許可

⁶ Weiwei Zhang, *Export Restrictions: Time for New Disciplines*, GRADUATE INSTITUTE, 2016, at 18, available at <https://repository.graduateinstitute.ch/record/294572/files/PHD-2016-049.pdf> (last visited June 23, 2017).

⁷ Antoine Bouet & David Laborde, *The economics of export taxation: a theoretical and CGE-approach contribution*, OECD, at 1, available at <http://www.oecd.org/tad/ntm/43965958.pdf> (last visited Apr. 24, 2017).

⁸ Panel Report, *United States — Measures Treating Export Restraints as Subsidies*, ¶¶ 8.17, WT/DS194/R (June 29, 2001). [hereinafter *US — Export Restraints*]

證、數量限制、出口稅等。

出口限制於國際貿易上的使用，可追溯自 1275 年英國對羊毛與皮革課予出口稅，到了 18、19 世紀出口稅被引進到亞洲、非洲、拉丁美洲等被殖民國家，主要是為了增加殖民政府收益而設，當時亦存在歧視性稅賦及出口退稅等其他出口限制措施，用作優惠殖民國家之目的⁹。根據經濟合作暨發展組織 (Organization for Economic Co-operation and Development, OECD) 對出口限制所做的統計，2009 年到 2012 年五年間，72 個調查國家中有 60 個使用出口限制措施，且該措施被廣泛使用於所有原料，從礦物、金屬到木材、農產品，大多為新興或開發中國家所設；且此五年間，工業基礎原料業別有 900 個出口限制措施被引進或提高限制，僅有 400 個措施被放寬或者消弭，且大多是因為 WTO 入會議定書之承諾所致¹⁰。可見出口限制措施使用情況加劇之趨勢。

其中，出口稅為出口限制措施中最常用的政策工具¹¹。出口稅係指政府針對出口外國銷售之產品，於其經過國家之海關邊境時所課的稅收，可以產品價格百分比 (ad valorem 從價稅) 或以產品數量或重量之百分比 (specific duty 從量稅) 課之¹²。出口稅除了增加政府稅收，更可作為一種貿易政策工具，作為引導出口業者發展其他產業，或者使出口業者將出口產品轉向國內銷售之誘因。後者更是引起出口稅合法性質疑的主因。

當出口業者為了避免出口稅，將原應出口的產品轉向國內銷售，國內供應量

⁹ South Centre, *Some Reasons Not to Negotiate Export Taxes and Restrictions in the WTO NAMA Negotiations*, SC/AN/TDP/MA/6, May 2006, ¶ 1, available at <https://goo.gl/6VklXe> (last visited June 10, 2017).

¹⁰ OECD, *Export Restrictions in Raw Materials Trade*, 2014, 23-24, available at <http://www.oecd.org/tad/benefitlib/export-restrictions-raw-materials-2014.pdf> (last visited Sept. 20, 2017).

¹¹ South Centre, *supra* note 9, ¶ 8.

¹² William Deese & John Reeder, *Export Taxes on Agricultural Products: Recent History and Economic Modeling of Soybean Export Taxes in Argentina*, UNITED STATES INTERNATIONAL TRADE COMMISSION, Sept. 2007, at 2, available at https://www.usitc.gov/publications/332/journals/export_taxes_model_soybeans.pdf (last visited Apr. 24, 2017).

便會增加，進而導致國內價格降低，因此優惠國內消費者。若原出口產品為國際重要原料，出口稅會造成出口國家出口的原料供給減少，導致國際原料價格上漲；反之出口國家內原料價格則下降，使國內加工產業可以用優勢價格購買到該原料作為加工成本，該加工產品出口後，便得以較低的價格壓制其他國家的加工產業。通常上述情形，出口國家會以差別出口稅制（differential export tax, DET）課徵出口稅，即對出口原料課徵較高出口稅率，但對於出口加工產品則課徵較低出口稅率¹³，以此鼓勵加工產業大量出口其低成本產品。

國際上使用 DET 最顯著的例子為：阿根廷對於小麥和油產業的 DET 稅制，根據 2011 年聯合國糧食及農業組織（Food and Agriculture Organization of the United Nations, FAO）之調查資料，在蔬菜油業別中，阿根廷對於大豆課予 23.5% 的出口稅率；大豆油課予 19.3% 出口稅率；大豆粉課予 20% 出口稅率。大豆原料與大豆油差別稅率達 4.2%、與大豆粉差別稅率達 3.5%，可使大豆加工產業節省約 43% 的變動成本¹⁴。因此，許多國際輿論認為出口稅是一種變相補貼國內加工業者的貿易手段，尤其 DET 之動機更為明顯，故應有所規範。

截至 2004 年，約有三分之一的 WTO 締約國使用出口稅¹⁵，2009 年出口稅成為國家最常用以歧視外國商業利益之措施第 9 名，2012 年更升至第 5 名，僅次於紓困（bail-outs）、貿易救濟、關稅及非關稅貿易障礙¹⁶。FAO 亦曾於 2011 年發布文件¹⁷，列出世界上幾個主要國家使用的出口限制類型，並總結其他 20 國使

¹³ *Id.* at 2.

¹⁴ Ramesh Sharma, *Food Export Restrictions: Review of the 2007-2010 Experience and Considerations for Disciplining Restrictive Measures*, FAO COMMODITY AND TRADE POLICY RESEARCH WORKING PAPERS, May 2011, at 11, available at http://www.fao.org/fileadmin/templates/est/PUBLICATIONS/Comm_Working_Papers/EST-WP32.pdf (last visited Sept. 25, 2017).

¹⁵ *Id.* at 5.

¹⁶ Olga Solleder, *Trade Effects of Export Taxes*, GRADUATE INSTITUTE REPOSITORY, Aug. 2013, at 2, available at <http://repository.graduateinstitute.ch/record/15643/files/HEIDWP08-2013.pdf> (last visited Apr. 24, 2017).

¹⁷ Ramesh Sharma, *supra* note 14, at 9.

用情況，如下表 1 所示。

表 1 各國使用出口限制措施情況（粗體表示為該國主要使用的措施）

Country	Product	Restrictive policy instruments used
Argentina	Wheat, maize, soybean, sunflower seeds	Tax (<i>ad valorem</i>), Tax (variable), Quota, Ban
China	Rice, wheat, maize, flour	Tax (<i>ad valorem</i>), Quota/license
India	a) Basmati rice b) Ordinary rice c) Wheat	a) MEP , Tax (specific), STE b) Ban , MEP, STE c) Ban , Quota, STE
Egypt	Rice	Tax (specific), Quota, Ban
Pakistan	a) Rice (ordinary and basmati) b) Wheat	a) MEP b) Tax (<i>ad valorem</i>), Quota, Ban
Russia	a) Wheat, maize, barley, flour b) Rapeseed	a) Tax (<i>ad valorem</i>), Ban b) Tax (<i>ad valorem</i>)
Ukraine	Wheat, maize, barley	Quota
Vietnam	Rice	MEP , Quota, Ban, Tax (variable), STE
Other 20 countries	35 products affected, mostly cereals, but also sugar, beans, oils, cattle	Ban in 32 cases, 1 MEP, 1 Tax (<i>ad valorem</i>) and 1 STE

（來源：Ramesh Sharma, *Food Export Restrictions: Review of the 2007-2010 Experience and Considerations for Disciplining Restrictive Measures*, FAO COMMODITY AND TRADE POLICY RESEARCH WORKING PAPERS, May 2011, at 9）

由表 1 可知，出口稅是許多國家主要使用的出口限制措施，課稅產品可能涉及：小麥、玉米、大豆、向日葵籽、米、麵粉、大麥、菜籽，影響產業包括農業及能源業。值得注意者係，課徵出口稅的國家大多為開發中國家，根據 2013 年的統計，181 個開發中國家有 117 個課徵出口稅，另有 40 個低度開發國家、4 個 OECD 國家課徵出口稅；以地區來說，則有 91% 的非洲國家、76% 亞洲國家及 71% 美洲國家課徵出口稅¹⁸，可以見得，出口稅使用與開發中國家經濟發展目的有很

¹⁸ Weiwei Zhang, *supra* note 6, at 22.

大關聯，以下說明開發中國家課徵出口稅的理由。

一、課徵出口稅的理由

出口稅大多為開發中國家所用，課徵對象主要為重要經濟原料，課徵之原因見圖 1 統計：

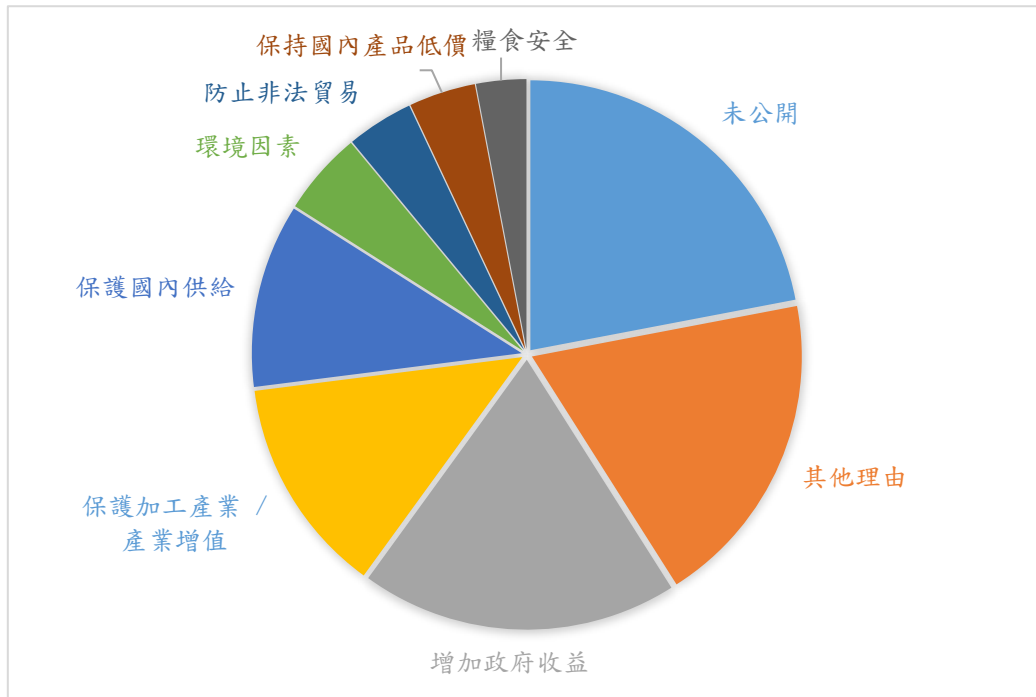


圖 1 課徵出口稅的原因統計

(來源：European Parliament, *Export taxes and other restrictions on raw materials and their limitation through free trade agreements: Impact on developing countries*, Apr. 28, 2016, at 12)

由圖 1 可知，除了未公開及其他理由外，據統計課徵出口稅最主要的原因為增加政府收益，接著為保護加工產業及產業增值、保護國內供給需求、環境保護、防止非法貿易、保持國內產品低價及確保糧食安全。杜哈回合時，開發中國家曾就課徵出口稅之理由提出一份更深入的解釋文件¹⁹，列出關稅營收、

¹⁹ South Centre, *supra* note 9.

改善貿易條件 (terms of trade)、經濟多元化、制衡壟斷勢力四大主張，強調出口稅對於開發中國家經濟發展之重要，以下分述之。

(一)增加政府歲收

自殖民地時期以來，許多國家便以出口稅作為主要的政府收益來源。由於大多數開發中國家具有低稅基之特性，而出口稅之行政程序簡易度及政治可行性相較其他方案，如營利稅、消費稅或土地稅，較為容易²⁰，且對賺取外國貨幣的出口商課稅，相較於對國內市場課稅，更能確保收益之穩定，如：在國內貨幣貶值時，向出口商課稅即較對國內市場課稅有利²¹，因此徵收出口稅是增加政府收益很好的手段。

雖然出口稅於今對於開發中國家之稅收比重已逐漸下降，但其仍為部分開發中國家重要的財政營利來源，像是在布隆迪、斯里蘭卡、衣索比亞和幾內亞，出口稅便佔據 20% 的政府收益，另於喀麥隆、迦納、敘利亞和哥斯大黎加，出口稅亦有很高的佔比²²。故出口稅對於維持開發中國家政府收益，至關重要。

(二)改善貿易條件

國家的貿易條件是衡量一國得以與他國交換產品的比率 (=平均出口價格 / 平均進口價格)，代表一國家的消費實力。當國家可以固定出口量換取更多進口產品，即為其貿易條件改善；當國家出口價格相對進口價格降低，表示其貿易條件惡化，長期下來恐無法負擔進口，尤其是在該國儲備較低且難以取得國際融資的時候，而這正是許多開發中國家會有的困境。

²⁰ *Id.* at 8. 歐盟文件亦指出，由於重要原料之出口可能被少數大型廠商壟斷，使得稅收更為簡便。European Parliament, *Export taxes and other restrictions on raw materials and their limitation through free trade agreements: Impact on developing countries*, Apr. 28, 2016, at 27, available at [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/534997/EXPO_STU\(2016\)534997_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/534997/EXPO_STU(2016)534997_EN.pdf) (last visited Apr. 24, 2017).

²¹ William Deese & John Reeder, *supra* note 12, at 2-3.

²² South Centre, *supra* note 9, at 8.

1980 年代之後，大多數開發中國家出口的初級產品國際價格開始大幅跌落，甚至 1997 年到 2001 年四年間跌幅高達 53%。課予出口稅及出口限制便可以提高該些原料的出口價格，以此改善國家之貿易條件，不過這樣的優點僅適用於具有市場實力的國家，若小國課予出口稅，則會因為產品消費彈性過大而僅由國內生產者負擔多餘稅務成本，不會因此改善其貿易條件²³。故在原料價格下降的情況下，徵收出口稅對於開發中國家來說是必要的政策手段，以此維持基本貿易條件，避免收入難以負擔進口支出。

(三)促進經濟發展多元化

經濟多元化為許多開發中國家主要的經濟發展目標。事實上，許多開發中國家經濟脆弱的原因之一，即為仰賴單一或少數的出口產品和市場，像是農產品、林業、皮製品、漁業或礦物資源，而經濟多元化即為最好的解決辦法。經濟多元化可以分為水平多元化和垂直多元化兩種面向，水平多元化即為發展不同產品；垂直多元化則為從製造產業擴及到加工產業，國家使用出口稅得以區分不同產品給予不同待遇，提供國內業者多元化的誘因，如課予咖啡出口稅可以鼓勵國內業者生產加工的咖啡產品，或者其他新的產品，以躲避出口稅²⁴。促成開發中國家經濟多元化，出口稅除了扮演引導、扶植的角色，亦得用以反制進口國家之進口措施，以下分述之：

1.扶植高附加價值之幼稚產業

開發中國家主張，暫時保護及補貼幼稚產業 (infant industry)，可使該產業發展其比較優勢，像是以出口稅降低國內原料價格，即可提供國內產業成本優勢，並將發展重心轉化成高附加價值產業。天然資源豐富的開發中國家，經濟活動通常係透過種植經濟作物或提取礦產資源以生產初級商品，屬較低價值之經濟行為，

²³ 小國課徵出口稅不會影響國際價格，詳見本章第二節。Id. at 4-6.

²⁴ Id. at 6-7.

而加工、包裝、標籤、分配等較高附加價值之經濟活動則由已開發國家壟斷。商品價值鏈屬高附加價值之業別利潤豐厚，而初級生產者獲得的收入卻幾乎不足以滿足其基本生活需求。因此，進入較高附加價值之製造業以多元化其產業，通常被視為開發中國家需達成的首要發展目標²⁵，而出口稅便可幫助開發中國家達成該發展目標，為一重要的政策工具。

2.反制進口國家關稅級距

除了作為國內產業之間接投入補貼外，出口稅亦可抵銷進口國家之關稅級距措施 (tariff escalation) 對於出口國之影響。所謂關稅級距，指關稅之高低係依據產品之加工階段或附加價值而定²⁶，進口國家通常對加工產品課以較高的進口稅率、對原料課以較低稅率之差別稅率措施，因此造成國外加工/半加工產品進入市場後競爭力降低。舉例來說，日本對於巧克力課以比可可更高的進口稅率，造成外國巧克力進口日本後的市場優勢較日本國內不需課稅的巧克力來得弱勢。此時，若出口可可的國家對可可課以出口稅，以此提升可可的國際價格，則日本巧克力商獲取的可可原料價格就會提高，得以抵銷其原本相較於國外被課進口稅的巧克力商所具有的不公平優勢。故以出口稅反制進口國家的關稅級距措施後，得以保障出口國家自身的加工產業出口後獲得較公平的競爭機會，而不會因進口關稅而被國際市場排擠²⁷。

綜上所述，出口稅不僅是幫助國家發展幼稚產業的守衛措施，亦是對於國際上不公平貿易結構之反擊。在出口稅的幫助下，開發中國家更有機會可以發展經濟多元化，降低其經濟脆弱性。

²⁵ *Id.* at 7.

²⁶ 陳櫻琴、邱政宗，「WTO 與貿易法」，頁 75 (2005 年)。

²⁷ South Centre, *supra* note 9, at 7.

(四)制衡壟斷

最後一個主張，文件中指出，我們應該了解開發中國家初級產品市場所面臨的真實市場情況，即不公平競爭對於國家貿易條件的影響。初級產品下游市場通常由少數買家掌握，即所謂的市場集中。舉例來說，咖啡產品市場便是由四個跨國公司所掌握—Kraft、P&G、Sara Lee 及 Nestlé。買家力量的增長和市場壟斷的特性，讓開發中國家出口之價格被壓地越來越低，原料賣家收入對於出口產品最終價值所占比例越來越小。出口限制及出口稅，便是可以導正不公平競爭情況的方法，即便出口稅可能進一步降低出口數量，但卻提供了出口國家一個可以在壟斷市場中擁有部分利益的出路²⁸。

總結上述四大開發中國家課徵出口稅之主張，我們可以發現出口稅除了增加政府收益之目的外，大多是為了抗衡進口國家之市場力量，並確保自身產業得以適性發展，以求國家得以在國際貿易環境下穩定其經濟。然而，降低國內生產成本、保護國內產業發展的同時，另一方面便會影響到國外產業原有的市場優勢。進口國家認為，出口稅造成重要原料價格扭曲，偏離國際市場價格，故應管制之，以下闡述反對出口稅之理由。

二、反對出口稅的理由

雖然出口稅有助於開發中國家之經濟發展，但因其效果可能影響國際貿易，故成為學術及政策上一直以來難以解決的爭議。反對主張認為，大國課徵出口稅以降低國內價格，並因此增加該產品之世界價格，係不公平地偏好國內消費者及加工業者，且同時懲罰進口國之製造商及消費者，總結來說，出口稅所降低的國內價格，便等同於對製造商課稅、並以此補貼國內消費者，係經扭曲後的利益移轉分配，此外於國際市場中限制低成本產品之貿易，引導其轉向較高價之加工產

²⁸ *Id.* at 8.

品，則可能降低生產及消費原本的效率²⁹。

鑒於現今多邊體系重視開發中國家之特別需求³⁰，開發中國家對於出口稅增加政府收益之主張亦不可忽視。然而，歐盟指出開發中國家真正仰賴出口稅收益者實為例外（見下表 2），因為開發中國家大多需仰賴少樣產品出口以供其他支出，故不會以出口稅阻擋產品出口、降低國家貿易收入，反而是其他較大型經濟體如阿根廷、俄羅斯，因擁有較多元的出口結構及其他外幣收入，故可以出口稅圖利而不影響收支平衡³¹。

表 2：政府稅收來自出口稅之占比統計

Country	Year	Share	Country	Year	Share	Country	Year	Share
Afghanistan	2012	0.2	Egypt, Arab Rep.	2011	0.2	Niger	2007	9.5
Algeria	2011	0.1	Equatorial Guinea	2009	0.1	Norway	2012	0.0
Angola	2012	0.0	Ethiopia	2011	3.2	Pakistan	2006	19.3
Argentina	2004	15.3	Fiji	2006	0.7	Panama	2001	0.0
Australia	2012	0.0	Ghana	2011	0.1	Papua New Guinea	2002	4.4
Azerbaijan	2012	0.0	Guatemala	2005	0.0	Romania	2005	5.3
Bahamas, The	2012	26.0	Iceland	2006	0.0	Russian Federation	2012	43.4
Bangladesh	2011	0.0	India	2012	0.0	Rwanda	2009	0.0
Belarus	2012	13.7	Indonesia	2009	2.8	Sao Tome and Principe	2012	0.0
Benin	2012	0.1	Kazakhstan	2004	0.7	South Africa	2012	0.0
Bhutan	2008	0.0	Kyrgyz Republic	2012	0.0	Sri Lanka	2007	0.0
Bosnia and Herzegovina	2006	0.0	Lao PDR	2012	0.9	Suriname	2012	0.3
Botswana	2012	0.0	Lesotho	2008	1.8	Tajikistan	2004	15.7
Bulgaria	2001	0.0	Liberia	2012	1.0	Tanzania	2012	0.2
Cambodia	2012	2.6	Macedonia, FYR	2007	0.0	Thailand	2012	0.0
Central African Republic	2012	2.1	Malaysia	2012	1.3	Togo	2012	0.5
Congo, Dem. Rep.	2010	0.8	Mali	2005	0.0	Tunisia	2012	0.1
Congo, Rep.	2008	0.5	Mexico	2000	0.0	Uganda	2012	0.0
Costa Rica	2012	0.1	Mongolia	2012	0.0	Ukraine	2012	0.1
Cote d'Ivoire	2012	12.2	Morocco	2010	1.6	Uruguay	2004	0.0
Dominican Republic	2011	0.1	Nepal	2012	0.4	Vanuatu	2009	0.1

（圖源自：European Parliament, *Export taxes and other restrictions on raw materials and their limitation through free trade agreements: Impact on developing countries*, Apr. 28, 2016, at 29）

排除經濟發展原因，開發中國家亦會以環境保護之理由，課徵原物料出口稅，如中國稀土案中，中國即是以環境保護理由主張 GATT 第 20 條一般例外³²。對

²⁹ South Centre, *supra* note 9, at 9-10.

³⁰ WTO 基本原則中亦包含鼓勵經濟發展原則，主要為提供開發中國家優惠待遇並處理已開發與開發中國家間貿易關係之基本原則。陳櫻琴、邱政宗，前揭註 26，頁 58。

³¹ European Parliament, *supra* note 20, at 27-28.

³² Panel Report, *China—Rare Earth*, ¶ 7.49, WT/DS431/R, WT/DS432/R, WT/DS433/R (Mar. 26, 2014) [hereinafter *China—Rare Earth*].

此，反對聲浪認為以出口稅降低原料之國內價格，反而可能造成生產國以破壞環境的方式更加恣意地使用資源³³，歐盟亦提出，在課徵出口稅可能促進下游生產的情況下，隨之而來的便是需求上升、原料消耗量更大，舉例來說 2004 年 Piermartini 的統計顯示，印尼對鋸木材的出口稅，變相鼓勵了國內無效率之採伐、加工業，導致浪費率上升至國際平均的兩倍³⁴。

針對扭曲貿易一點，除了規範面的討論，經濟學家也曾以供需理論證明了出口稅對於國際貿易之負面影響，不過該影響會因課徵出口稅國家之貿易規模而有所不同，於下一節討論之。

第二節 出口稅對貿易之影響

出口稅對國際貿易造成的影響，會因供應者（課徵出口稅的國家）貿易規模之大小（無論絕對或相對）而不同。一般來說，廠商同時供應國內、國外市場時，其利益會最大化。當國外市場需求上升，會導致國外市場價格上升，廠商並會因需求變化而改變其供應量分配，增加出口而減少國內供應量³⁵。在這樣的前提下，本文將以規模大小，區分兩者課以出口稅及出口限制會造成的影響。

一、供應者規模較小

正常情況下，假設出口供應量僅占世界產量的一小部分，出口增加並不會改變世界價格，但是減少的國內供應量在短期間產出固定的情況下，勢必會增加國內市場價格，因而降低公司持續將供應量分配給國外市場的誘因³⁶。這樣的機制長期運作下來，因為國內市場、國外市場平均價格均會比邊際生產成本提升得多，造成國內外市場供應量皆增加，最終導致所有價格均降低，促使廠商需要調整其

³³ South Centre, *supra* note 9, at 9-10.

³⁴ European Parliament, *supra* note 20, at 30.

³⁵ *Id.* at 10.

³⁶ South Centre, *supra* note 9, at 9-10.

生產，但這樣的結果並不會立即生成³⁷。

不過當國家對產品課徵出口稅時，即會影響上述的供應分配，干涉廠商追求利益最大化的過程。加諸於出口市場之稅收，減少了供應商之出口利益，導致供應商在國際價格提升的狀況下仍會選擇供應國內市場³⁸。國內供應量提升，便導致國內產品價格下降，另外，只要廠商在課加出口稅後一選擇將產品出口，便能增加政府收益，故可知出口稅之效果，係將供應商之利益移轉給國內消費者和政府。

在規模較小的供應出口國課徵出口稅的情況中，由於國外消費者仍可選擇其他產品（具消費彈性），故出口稅移轉到國外消費者之效果有效，亦不會對該原料之國際價格和市場造成太大影響，移轉負擔之效果僅限縮在國內市場³⁹。不過如果是國家對於許多小型供應商之同項產品加諸限制，則可能如同規模較大的供應國適用造成的效果一般，對世界價格有所影響⁴⁰。

此種情況適用於非主要原料供應者的開發中國家，出口稅之作用通常主要為增加政府收益、制衡壟斷勢力，為經濟收入之必要所需，鑒於其對於國際貿易影響效果有限，管制需求較不高。

二、供應者規模較大

當規模較大的供應者被課徵出口稅，或者是出口產品高度無彈性時⁴¹，即會對該課稅國以外的市場造成立即且重要的影響⁴²。課徵出口稅後，出口產品轉向內銷，國際上供應量因而減少、國際價格升高，由於消費彈性小、消費者仍會購

³⁷ *Id.*

³⁸ *Id.*

³⁹ *Id.*

⁴⁰ *Id.*

⁴¹ *Id.* at 3.

⁴² *Id.*

買該高價產品，使得其他進口國家之消費者利益因此降低，福利由進口國轉移至出口國⁴³。經濟學家 Lerner 於 1936 年發表的研究認為，此種出口稅效果與進口關稅造成之扭曲效果無太大差別；Razin 和 Svensson 於 1983 發表的研究亦認為，當出口稅及進口關稅皆為永久關稅而非暫時性課徵時，兩者扭曲效果幾乎相同⁴⁴。

以下我們用經濟模型討論規模較大的供應者被課徵出口稅時，對國際總體福利所造成的影響：假設僅有出口國和進口國，兩國對於產品之供給量、需求量固定，由於出口國生產之產品供過於求、進口國供給量不足以應付需求，故在正常市場情況下，出口國出口至進口國之產品量，如圖 2 粗線所示，國際貿易價格為 P^{FT} 。然而，當出口國對產品課徵出口稅後，出口國國內產品價格下降為 P_T^{EX} 、進口國產品價格上升為 P_T^{IM} ，影響產品之國際分配，福利變化如表 3。

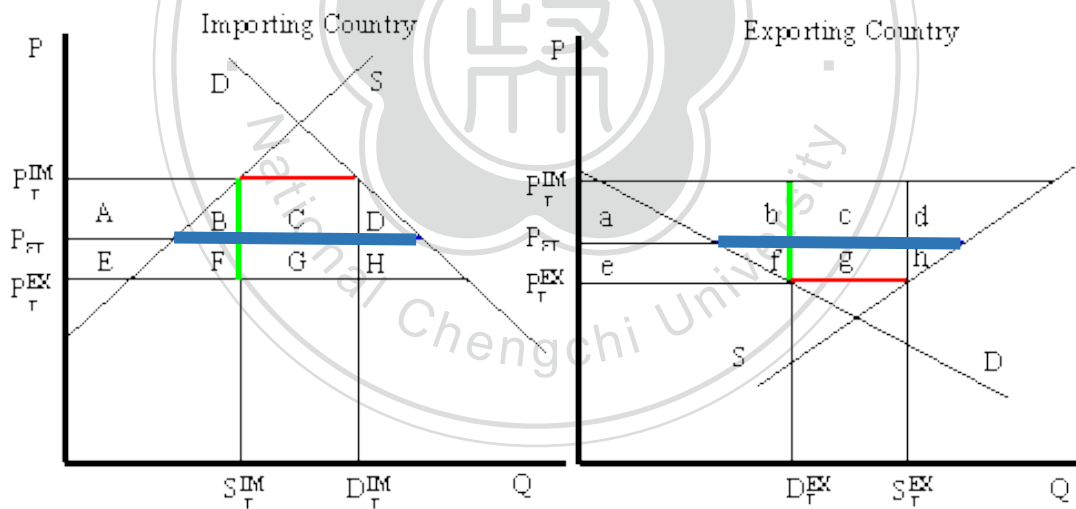


圖 2 徵收出口稅後的供需曲線

(圖表來源：International Economics Study Center, *Welfare Effects of an Export Tax: Large Country*, Aug. 20, 2004, <http://internationalecon.com/Trade/Tch90/T90->

⁴³ *Id.* at 11.

⁴⁴ *Id.*

表 3 出口稅造成的福利效果

	進口國	出口國
消費者剩餘	$-(A+B+C+D)$	$+e$
生產者剩餘	$+A$	$-(e+f+g+h)$
政府收益	0	$+(c+g)$
國家福利	$-(B+C+D)$	$+c-(f+h)$
全球福利	$-(B+D)-(f+h)$	

(來源：International Economics Study Center, *Welfare Effects of an Export Tax: Large Country*, Aug. 20, 2004, <http://internationalecon.com/Trade/Tch90/T90-23.php>)

透過表 3，可知在供應大國課徵出口稅的情況下，全球福利會因扭曲效果而減少，即可謂當供應大國課徵出口稅時，可能造成全球生產和消費之效率下降。因此，經濟模型印證了反對理由中，資源分配效率降低之主張。

三、出口稅對於貿易影響之實例

過去，並沒有針對出口稅對於世界價格影響的實證分析，研究大多針對出口限制總體影響，而非特定國家之出口措施所造成的影響⁴⁵。例如，2012 年研究指出：出口限制涵蓋的貿易占比增加 1%，世界價格便會增加 1.1%，不過該研究對於出口稅這樣具體措施之效果並沒有實質幫助；2011 年學者提出，出口限制造成生產和國際價格分離的效果，可以解釋為何 2006 年到 2008 年間稻米和小麥盛產、國際價格卻上漲了 45% 及 30%，不過他們考慮的亦為所有措施的總體影響

⁴⁵ European Parliament, *supra* note 20, at 17.

原則上，出口稅可能對於國際貿易產生扭曲效果已為各國共識，但其是否對於開發中國家來說「不可或缺」，進出口國家之間則各持己見。2014年，美國國家標準協會（American Statistical Association）、油籽加工協會（National Oilseed Processors Association）、出口穀物協會（North American Export Grain Association）向美國貿易代表署（United States Trade Representative, USTR）呼籲應致力於消除阿根廷的 DET 稅制，協會指出，阿根廷 DET 稅制引致阿根廷業者偏好出口大豆製品而非出口原料，扭曲了全球大豆加工業者原本的競爭平衡，使阿根廷得以成為世界上最大的豆粕及大豆油出口業者⁴⁷。美國大豆產業認為，若不是其需要對抗阿根廷的 DET 稅制，其應可達到更高的全球市場占比⁴⁸，且阿根廷強勢的大豆和大豆相關產品出口能力，對整個美國大豆價值鏈（包括生物技術公司、種子公司、運輸行業、大豆農民、油籽加工商和出口商）至關重要，因此，業者呼籲 USTR 應重視此問題，並質疑 DET 稅制與 WTO 之合致性，憂慮其使用將擴散至其他產品及國家⁴⁹。今（2017）年，美國終於針對阿根廷大豆產業開啟反傾銷稅及平衡稅調查，受到阿根廷反對並指控其違反 WTO 規範⁵⁰，預計又將掀起一波出口稅爭議。

第三節 小結

綜合本章討論，本文認為出口稅對於某些開發中國家來說或為經濟發展之必要，但目前廣為爭議之來源，為某些具有經濟實力的開發中國家以此為工具，操

⁴⁶ *Id.*

⁴⁷ American Soybean Association, *ASA Urges Elimination of Argentina DETS*, Oct. 30, 2014, <https://soygrowers.com/asa-urges-elimination-argentina-dets/> (last visited July 15, 2017).

⁴⁸ *Id.*

⁴⁹ *Id.*

⁵⁰ See *U.S. Biodiesel Producers Raise Alarm over Imports from Argentina*, INSIDE U.S. TRADE, Vol. 35, No. 27, July 7, 2017; *Argentina Claims U.S. Countervailing Duties on Biodiesel Breach WTO Rules*, INSIDE U.S. TRADE, Vol. 35, No. 35, Aug. 29, 2017.

縱原料之國際價格；再者本章第二節亦提及，小型供應國課徵出口稅，對於國際貿易影響並不大，但大型供應國使用出口稅則會導致全球福利降低，故本文認為出口稅確實有管制之需要，不過應於特定情形保留之。接下來本文將試圖尋找 WTO 規則下，對於各國採取出口稅措施之可能規範方式。

探究出口稅之合法性備受質疑卻遲遲無法解決之原因，便是因為 WTO 下並未有明文之規範直接處理出口稅之問題。WTO 現行規範對於出口稅來說，雖可能於談判過程、或透過解釋有所觸及，但實際結果就是無法真正有效管制之，此部分將於第三章進一步討論。此外在 WTO 無明文管制的情況下，出口稅卻已有幾件 WTO 爭端解決案例，故第三章將以案例接續討論出口稅於規範面產生的爭議及正反方見解，並分析 WTO 面對爭議時所抱持之態度。討論完 WTO 現行規範情況後，我們將了解現行規範確不足以解決出口稅問題，故第四章筆者將以正在進行的杜哈回合相關討論、及現行雙邊貿易協定中的出口稅規範，了解國際上解決出口稅問題之趨勢及可能方案有哪些，並以此討論出最合適的規範模式。

第三章 WTO 下與出口稅相關的規範分析

出口稅之所以近年來於國際上廣泛使用，論者大多認為是因為 WTO 未對其明文管制。現行規範中與出口限制有關的 GATT 第 11 條，禁止以數量限制的方式限制進出口，但容許以課予義務、稅或其他收費 (duties, taxes, or other charges) 的方式管制貿易，可知於 GATT 涉及出口限制之規範中，出口稅並未被禁止。不過出口稅應如何使用？有沒有相關界限？現行條文中並未清楚處理。透明化義務方面，出口稅被 WTO 列舉為其中一種應通知的措施⁵¹，然該列舉清單亦表示具體通知措施應於 WTO 協定內容或相關決定中實現，故於今尚未設有出口稅具體通知規範的情況下，會員國設定出口稅並不須符合通知義務⁵²，僅需根據 GATT 第 10 條明確公布即可⁵³。若欲掌握 WTO 會員國使用出口稅之狀況，現行方式係能透過貿易政策檢討機制 (Trade Policy Review Mechanism)⁵⁴，獲取該會員國是否使用過出口稅等基本相關資訊⁵⁵。

出口稅的使用在某些情況下對於貿易的影響不容小覷，其合理性與如何限制在 WTO 協定之談判過程中亦有過爭執，因此，筆者欲於本章介紹 WTO 下可能

⁵¹ WTO, *Decision on Notification Procedures*, https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/33-dnotf_e.htm (last visited Sept. 24, 2017).

⁵² William Deese & John Reeder, *supra* note 12, at 4-5 ; OECD, Working Party of the Trade Committee, *Analysis of Non-Tariff Measures: the Case of Export Duties*, TD/TC/WP(2002)54/FINAL, Jan. 31, 2003, at 8, available at [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=td/tc/wp\(2002\)54/final](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=td/tc/wp(2002)54/final) (last visited Sept. 24, 2017).

⁵³ GATT, art. 10, providing that, “Laws, regulations, judicial decisions and administrative rulings of general application, made effective by any contracting party, pertaining to the classification or the valuation of products for customs purposes, or to rates of duty, taxes or other charges, or to requirements, restrictions or prohibitions on imports or exports or on the transfer of payments therefor, or affecting their sale, distribution, transportation, insurance, warehousing inspection, exhibition, processing, mixing or other use, shall be published promptly in such a manner as to enable governments and traders to become acquainted with them.”

⁵⁴ 所謂 WTO 之貿易政策檢討機制，係 WTO 為達成透明化義務並確保會員國符合其多邊義務，根據會員國之規模定期審查並檢討各會員國貿易政策之機制。參考：WTO, *Trade Policy Reviews: Ensuring Transparency*, https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/agrm11_e.htm (last visited Sept. 24, 2017).

⁵⁵ WTO 貿易政策檢討報告中，有記錄會員國「影響出口的措施」，其中「出口稅」即以子標題出現在許多報告中。報告中針對出口稅之記錄，有些會呈現出口稅率，其他則大多簡略提及稅制，因此能獲取的出口稅資訊相當有限，但仍可就此觀察出使用出口稅之趨勢等現象。來源：OECD, *supra* note 52, at 12.

與出口稅有關之條文，包括其談判沿革及相關案例，討論現行各該條文是否得以作為出口稅之管制規範、足以處理出口稅所衍生的問題。WTO 體系分別針對數量限制及關稅給予不同程度的管制：數量限制於 GATT 第 11 條被直接禁止，而關稅則只要締約國於關稅減讓表承諾其最高稅率，在該稅率範圍內即可以自由適用。這樣的管制區分不僅及於進口，亦及於出口限制。故出口稅是否亦可歸納為出口數量限制的一種？抑或出口稅屬於關稅，可在合理程度內使用？則有待商議⁵⁶。GATT 下與出口稅可能相關之條文，除關稅與數量限制外，還有因出口稅有利於國內廠商，故其是否屬於補貼措施及補貼暨平衡措施協定（Agreement on Subsidies and Countervailing Measures，以下簡稱 SCM 協定）中所謂之補貼措施？亦值得討論。此外，即便條文中未明文管制出口稅，仍有部分會員國因出口稅相關爭議訴諸 WTO 爭端解決。如去（2016）年阿根廷因不滿歐盟對其生質柴油產業課徵反傾銷稅，提起 WTO 爭端解決，亦引發 WTO 成員國是否可以反傾銷措施解決出口稅貿易問題之思考；2012 年的中國稀土案，則反映出 WTO 對於部分新進會員國以入會議定書之方式限制其使用出口稅的實質效果，而入會議定書是否可作為 WTO 下管理出口稅最有效率的解決方式？亦值得討論。

綜上所述，本章綜合學者之討論及 WTO 案例，歸納 WTO 下可能作為出口稅管制之規範包括：GATT 第 2 條、第 11 條、第 16 條及 SCM 協定、1994 年關稅暨貿易總協定第 6 條執行協定（以下簡稱反傾銷協定）、入會議定書。以下各節首先介紹現行規範內容，再說明該規範與出口稅措施的關連性，探討該規範為何可能解決出口稅問題、出口稅可否得納入 WTO 既有貿易規範予以管制，一一指出既有規範不足以涵蓋出口稅、而有必要於 WTO 下另外納入一全新規範管制出口稅之原因。

⁵⁶ WTO, *Consideration of task 8 of programme of work Technical note by secretariat on GATT and export restrictions - note by secretariat on meeting of May 1974, MTN/3B/9*, at 3.

第一節 關稅減讓

WTO 允許各國以關稅作為貿易限制之手段，但應基於互惠、不歧視原則，並符合其於關稅減讓表（Schedule of Concession）上所做之關稅拘束承諾。GATT 第 2.1(a)條規定，「各締約國對待其他締約國之所有商業行為（commerce）皆不得低於關稅減讓表所列之待遇⁵⁷」，由此可知，會員國就關稅拘束之義務僅限於關稅減讓表所載之關稅項目，故若關稅減讓表未列舉之產品，會員國得自由訂定關稅⁵⁸。此外該條並未排除關稅減讓表記載其他措施之可能，1955 年檢討其他貿易障礙之工作小組亦表示，GATT 並不阻止締約國於關稅談判中討論足以影響關稅減讓之其他措施⁵⁹。

所謂關稅拘束，指會員得就特定產品之進口關稅設定一最高稅率，使其關稅不超過所作承諾之上限，故根據 GATT 第 2.1(b)條，「任一締約國『輸入』締約國之產品，在符合締約國關稅減讓表所列之條款、條件或性質時，超過關稅減讓表所列之進口關稅應豁免之⁶⁰」。通常關稅拘束係以個別貨品為限制對象，亦可針對某類貨品設定一整體性上限（ceiling binding），使談判更具效率⁶¹。

根據 GATT 第 28 條之 1 條，關稅談判應建立於互惠互利之基礎上，旨在「實質降低一般關稅和其他進出口收費，尤其是針對阻止進口之高關稅措施，並適當考慮本協定目標和個別會員之不同需求...⁶²」，得選擇性地以逐項產品為基礎進

⁵⁷ General Agreement on Tariffs and Trade 1994, art. 2.1(a), providing that: "Each contracting party shall accord to the commerce of the other contracting parties treatment no less favourable than that provided for in the appropriate Part of the appropriate Schedule annexed to this Agreement." [hereinafter GATT]

⁵⁸ 羅昌發，國際貿易法，頁 122（1999 年）。

⁵⁹ 同前註，頁 123。

⁶⁰ GATT art. 2.1(b), providing that: "The products described in Part I of the Schedule relating to any contracting party, which are the products of territories of other contracting parties, shall, on their importation into the territory to which the Schedule relates, and subject to the terms, conditions or qualifications set forth in that Schedule, be exempt from ordinary customs duties in excess of those set forth and provided therein...."

⁶¹ 羅昌發，前揭註 58。

⁶² GATT art. 28 bis.1, providing that: "The contracting parties recognize that customs duties often constitute serious obstacles to trade; thus negotiations on a reciprocal and mutually advantageous basis,

行談判，或適用相關締約國接受之多邊程序而進行⁶³。起初，WTO 會員國即以前述之逐項談判（product-by-product or item-by-item negotiation）與主要供應國原則（principle supplier rule）相搭配進行關稅談判，亦即各國就各項產品逐項找定主要供應國以談判相互之減讓，再使減讓利益一體適用於其他會員國。然而，由於 GATT 締約國逐漸增加、涉及關稅項目複雜而數量龐大，故在甘乃迪回合開始採用全面性減讓（across-the-board or linear reduction）方式，亦即各國對關稅削減同樣之百分比，以達互惠原則；東京回合時各國又發展出調和式減讓（harmonization reduction），以公式的方式使一較高的稅率削減較高幅度，惟當時並非所有會員國均對此簽署。其後，「逐項談判」及「引用公式」成為 WTO 兩種主要的關稅談判方式⁶⁴。

不過一國作成關稅減讓之承諾後，並非完全不得修改，只是應遵守特定程序，並對利益受損之國家進行相關補償。根據 GATT 第 28 條第 1 項，每三年締約國得透過與最初談判該項減讓之締約國，以及具有相當程度供應利益之締約國進行諮商，進行減讓之修改或撤回。

一、GATT 第 2 條與出口稅之關聯

出口稅的性質為關稅（custom duty）⁶⁵，這點並不容質疑，但 WTO 針對關稅的規範，是否可以有效管制出口稅？根據 WTO 官方網站所定義之關稅（tariff），可發現其僅係針對進口關稅⁶⁶；再從 GATT 關稅減讓之相關條文我們可以發現，

directed to the substantial reduction of the general level of tariffs and other charges on imports and exports and in particular to the reduction of such high tariffs as discourage the importation even of minimum quantities, and conducted with due regard to the objectives of this Agreement and the varying needs of individual contracting parties, are of great importance to the expansion of international trade....”

⁶³ GATT art. 28 bis. 2(a), providing that:” Negotiations under this Article may be carried out on a selective product-by-product basis or by the application of such multilateral procedures as may be accepted by the contracting parties concerned.”

⁶⁴ 羅昌發，前揭註 58，頁 119-120。

⁶⁵ 關稅乃產品經過國家之海關邊境時對其課徵之稅收。黃立等，「WTO 國際貿易法論」，頁 97（2009 年）。

⁶⁶ WTO, *Tariff*, https://www.wto.org/english/tratop_e/tariffs_e/tariffs_e.htm, providing that,” Customs

儘管關稅談判原則上不排除討論其他進出口收費措施，但談判重點仍舊放在各國廣為使用的進口關稅，故 GATT 第 2.1(b) 條復規定「輸入產品」超過所列待遇要求時應豁免之。

細探 GATT 關稅承諾條文之談判背景，可發現出口稅應如何處理，早在 GATT 前便有過爭執。1946 年倫敦聯合國貿易暨就業會議（United Nations Conference on Trade and Employment）第一次研擬國際貿易組織（International Trade Organization, ITO）關稅談判相關條文時⁶⁷，各締約國便對於應談判以降低各國「進口關稅」達成共識，然而出口稅應如何處置？美國認為應直接廢除出口稅，原因可能是其國內法本就為避免國會對於不同地區之產品有歧視性待遇而禁止對於出口產品施加任何稅賦⁶⁸，美國並指出保護性出口稅與保護性進口關稅可能具有同樣的目的，故應規範之⁶⁹。英國則為了確保殖民國家加工業之利益，希望對於出口稅之限制可與關稅減讓表相同，存有商議及一定的實施空間⁷⁰。對此，會議主席認為，出口稅是原料生產國可以合理使用的措施，藉此讓原料生產國的加工業可以留在國內，不會因為受到進口關稅壓迫而必須遷址至其他進口國家，故主席不同意出口稅應直接廢除，並表示可以開放討論⁷¹。最後，會議提案的規範為：「任一締約政府應以符合承諾表之待遇，對待其他締約政府關稅領域之貿易⁷²。」

duties on merchandise imports are called tariffs.” (last visited Sept. 14, 2017).

⁶⁷ 聯合國貿易暨就業會議係由聯合國經濟暨社會理事會（The United Nations Economic and Social Council）舉辦，目的係為「國際貿易組織（International Trade Organization）」研擬條文，並進行多邊談判以降低關稅稅率。1946 年 10 月至 11 月第一次倫敦籌備委員會會議中，除研擬「國際貿易組織」憲章草案外，並建議為確保關稅稅率減讓談判的效果，應有必要締簽「關稅暨貿易總協定」。此為「關稅暨貿易總協定」名詞第一次出現在國際場域。參考：顏慶章，「揭開 GATT 的面紗：全球貿易的秩序與趨勢」，頁 3（1989 年）。

⁶⁸ U.S. CONST. art. I, § 9, cl. 5, providing that: “No Tax or Duty shall be laid on Articles exported from any State”; David F. Forte, *Export Taxation Clause*, THE HERITAGE GUIDE TO THE CONSTITUTION, <http://www.heritage.org/constitution/#!/articles/1/essays/65/export-taxation-clause> (last visited Apr. 24, 2017).

⁶⁹ Government of India, Department of State, Department of Commerce, *Preparatory Committee of the International Conference on Trade and Employment, Comments on U.S. Proposals for Expansion of World Trade and Employment*, Oct. 21, 1946, p.28.

⁷⁰ *Id.*

⁷¹ The United Nations Economic and Social Council, Preparatory Committee of the International Conference on Trade and Employment, *Verbatim Report of the First meeting of the State Trading Subcommittee of Committee II*, E/PC/T/C.II/ST/PV/1, Nov. 7, 1946, p.12.

⁷² United Nations, *Report of the First Session of the Preparatory Committee of the United Nations*

類似現行 GATT 第 2.1(a)條之規定。此後，由於未有會員國提出，故 WTO 開始著重於進口關稅減讓談判，少再針對出口稅討論。

不過根據現行 GATT 第 2.1(a)條，關稅減讓表並不阻止記載出口稅之談判結果，舉例來說，英國第一次提交的減讓表即承諾對於錫礦之出口稅作出減讓⁷³。惟應如何記載、有何等效果，則未有進一步的規範。

二、GATT 第 2 條可否作為出口稅管制規範

儘管關稅的概念應及於進、出口，但因為進口關稅在國際上廣泛使用，成為 GATT 時期開放自由貿易最大的阻礙，故 WTO 各會員國得以在關稅減讓談判中開放對於彼此的進口關稅進行協商，並以 GATT 第 2 條規範不得違反相關承諾；出口稅適用的情況則不然，不僅大多為開發中國家所用，更是作為抗衡進口國家之工具，故在進口國家未使用的狀況下，很難針對開發中國家要求其開放談判，且儘管關稅談判未限定只針對進口關稅，但目前 GATT 第 2 條並未規定若未遵守出口稅之承諾會有什麼後果，故可知現行 GATT 第 2 條對於出口稅並沒有實質的管制效果⁷⁴。

第二節 數量限制

WTO 針對出口限制的規範，最顯著的為 GATT 第 11 條禁止數量限制之規

Conference on Trade and Employment, Nov. 1946, E/PC/T/33, Annexure 10, art. 3, (providing that: “Each signatory government shall accord to the commerce of the customs territories of the other signatory governments the treatment provided for in the appropriate Schedule annexed to thus Agreement and made an integral part thereof.”)

⁷³ WTO, GATT Analytical Index, *Schedules of Concessions*, at 73, https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/gatt_ai_e/art2_e.pdf.

⁷⁴ Joelle Latina et al, *Natural Resources and Non-Cooperative Trade Policy*, WTO ECONOMIC RESEARCH AND STATISTICS DIVISION, May 6, 2011, at 4, available at https://www.wto.org/english/res_e/reser_e/ersd201106_e.pdf (last visited Sept. 25, 2017) ; Michael Daly, *Is the WTO a World Tax Organization? : A Primer for WTO Rules*, INTERNATIONAL MONETARY FUND, Mar. 16, 2016, at 13, available at <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1602.pdf> (last visited Sept. 25, 2017).

定：「任一締約國對他締約國任一產品之輸入或輸出，除徵收關稅、內地稅或其他規費外，不得利用配額、輸出許可證或其他措施來新設或維持數量上之限制⁷⁵。」本條除了揭示不得以數量限制產品進出口，更體現了 WTO 下就數量限制及成本限制的分流管制：可以課徵進口產品關稅，但不得直接限制進出口數量。土耳其紡織品案(Turkey—Textiles and Clothing)案中，小組闡述 GATT 第 11 條於 WTO 之系統性意義：「對比 WTO 於最惠國待遇下允許競爭者課以關稅，數量限制因其有問題的分配及不透明的管理，通常具有貿易扭曲效果而應禁止之，故 GATT 第 11 條反映了『關稅』為會員國得以選擇採用的邊境保護選項⁷⁶。」

在此，值得討論者係：當會員國課徵高出口稅，導致事實上 (de facto) 限制出口的情況，GATT 第 11 條可否適用之？答案仍為否定。除了條文字面已明確排除關稅外，若使 GATT 第 11 條延伸適用至高出口稅，則不少 WTO 會員國的高進口關稅更可以直接含括入本規定之下，這也是 WTO 會員國不敢以此挑戰爭端解決機制之主因⁷⁷。綜上，可知 GATT 第 11 條雖規範了出口限制措施中的數量限制，但無法作為直接管制出口稅之規範基礎。

第三節 針對補貼之規定

當出口稅因本身的性質被歸納進成本限制，不得以數量限制禁止之，而成本限制又著重在進口限制而忽略了出口的情況下，若改探討出口稅造成補貼的效果，以此管制，是否為一條管制捷徑？如第二章所述，出口稅提高國內原料供給，導

⁷⁵ GATT, art. 11.1, providing that: "No prohibitions or restrictions other than duties, taxes or other charges, whether made effective through quotas, import or export licences or other measures, shall be instituted or maintained by any contracting party on the importation of any product of the territory of any other contracting party or on the exportation or sale for export of any product destined for the territory of any other contracting party."

⁷⁶ WTO, *General Agreement on Tariffs and Trade 1994, C. Interpretation and Application of Article XI*, https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/gatt1994_05_e.htm#fntext-838 (last visited May 13, 2017); Panel Report, *Turkey—Restrictions on Imports of Textile and Clothing Products*, ¶ 9.63.

⁷⁷ *WTO Legal Status and Evolving Practice of Export Taxes*, ICTSD, Vol.12, No.5, Nov. 6, 2008, <http://www.ictsd.org/bridges-news/bridges/news/wto-legal-status-and-evolving-practice-of-export-taxes> (last visited May 13, 2017).

致國內原料價格降低，國內加工產業因此能獲得較低價的原料，生產具價格優勢的加工產品，因此被認為是一種變相補貼⁷⁸。

WTO 下補貼並不構成違法，但應據 GATT 第 16 條通知會員國大會補貼之範圍及性質等資訊，以符合透明化原則，若該補貼侵害其他會員國之利益，則受侵害之會員國可依 GATT 第 6 條、SCM 協定對實施補貼之會員國課徵平衡稅。根據 SCM 協定第 1.1 條，補貼之定義為：(1) 政府或公部門之財務補助 (financial contribution) 或者(2) GATT 第 16 條所謂之國內收入或價格支持 (internal income or price support)，且因此使企業受有利益。鑑此，符合 SCM 協定之補貼需符合「財務提供或國內收入及價格支持」與「利益」兩項要件，且該財務或支持須由政府或政府機構所為，包括政府所有之國營企業⁷⁹。又 SCM 協定第 1.2 條規定，補貼僅有在符合「特定性」要求時，得適用禁止性補貼、可控訴補貼及平衡稅之規定。

一、出口稅是否為一種補貼

出口稅被視為變相補貼，係因該稅制導致國內加工產業得以購買較低價的原料，因此受有利益。此處的利益是否符合補貼的「利益」要件？根據加拿大航空器 (Canada—Aircraft) 一案上訴機構報告之闡釋，財務授予應使受領者擁有比未補貼前更佳 (better off) 之待遇，即為補貼所稱之利益⁸⁰。故徵收出口稅後，使得加工產業相較於未有出口稅之前，獲得較低廉的原料成本，得到價格優勢，可謂符合補貼之「利益」要件。

接下來檢視出口稅是否符合「財務提供或國內收入及價格支持」之要件。首先財務提供方面，SCM 協定第 1.1(a)(1)條列舉出四種情況，分別為：(1) 政府措

⁷⁸ Michael Daly, *supra* note 74, at 41.

⁷⁹ 林彩瑜，WTO 制度與實務—世界貿易組織法律研究 (三)，頁 239 (2013 年)。

⁸⁰ 同上註，頁 245-246。

施涉及資金直接移轉、直接移轉資金或責任之潛在可能性；(2) 政府放棄或未收取已屆期應繳納之稅收；(3) 政府提供一般基礎設施以外之貨品或服務，或收購商品；(4) 政府支付予提供資金之機制，或委託或指示一民營機構執行前述行為，且其做法與政府通常做法實際上並無差異者。

由於出口稅造成的國內原料價格降低，是引導出口產品內銷的間接效果，其間並無直接的資金移轉、也沒有放棄之稅收，更與提供資金之機制無關，而針對第(3)種可能，美國出口限制案（US — Export Restraints）之小組報告則有相關解釋。美國出口限制案中，美國主張限制產品出口與引導該產品銷往國內，功能上根本相同，應屬 SCM 協定第 1 條政府財務補助下所列的「政府提供基礎設施以外的貨品」⁸¹，然而，小組拒絕適用美國此種「以效果為基礎的補貼認定方法（effect-based approach）」，因該效果將使財務補助之範圍過度擴張至任何創造有利於或增加國內市場供應量的政府措施⁸²，故小組將出口限制措施排除於補貼之外，並表示此處之出口限制係指「政府以法律或規範限制出口數量或設定特定出口條件，或者以施加官方費用或出口稅，限制出口數量的邊境措施⁸³」，故出口稅亦無法符合 SCM 第 1.1(a) (1)條所列舉的「政府提供基礎設施以外的貨品」。

再來檢視出口稅是否有可能屬於一種國內收入及價格支持。該要件係援引自 GATT 第 16 條：「會員國所實施之任何形式之『國內收入或價格支持』，用於直接或間接增加任一產品之輸出，或減少任一產品之輸入者，應將該項補貼措施之範圍及性質通知會員國大會...⁸⁴」，根據 WTO 官方資料，GATT 第 16 條之「國

⁸¹ Agreement on Subsidies and Countervailing Measures, art. 1.1. (a)(1)(iii), (providing that: “a government provides goods or services other than general infrastructure, or purchases goods”); Panel Report, *United States — Measures Treating Export Restraints as Subsidies*, ¶¶ 8.26, WT/DS194/R (June 29, 2001). [hereinafter *US — Export Restraints*]

⁸² *US — Export Restraints*, ¶ 8.35.

⁸³ *US — Export Restraints*, ¶ 8.76, providing that, “a border measure that takes the form of a government law or regulation which expressly limits the quantity of exports or places explicit conditions on the circumstances under which exports are permitted, or that takes the form of a government-imposed fee or tax on exports of the product calculated to limit the quantity of exports. It is these essential characteristics.”

⁸⁴ GATT, art. 16.1, providing that, “If any contracting party grants or maintains any subsidy, including any form of income or price support, which operates directly or indirectly to increase exports of any

內收入或價格支持」的情況包括：將國內價格固定在國際價格水準之上；自非政府徵收而來的財務補貼；出口信貸計畫；國內運費減免；稅收豁免；複式匯率（multiple exchange rate）；邊境稅調整及出口退稅（border tax adjustments and duty drawback）⁸⁵。

有論者認為，出口稅係以間接方式將國內價格固定在國際價格水準之上，故出口稅應符合 GATT 第 16 條之補貼措施⁸⁶，然細探條文用字，該「支持」係以增加出口、減少進口的方式達成，即傳統貿易保護主義限制進口並鼓勵出口的措施，與出口稅降低出口、鼓勵內銷以降低內銷價格的間接補貼方式，並不相同；若再論其「效果」確實導致價格支持，似乎又落入美國出口限制案中，小組拒絕適用的「以效果為基礎的補貼認定方法」。故亦難謂出口稅為一種「國內收入或價格支持」。既然出口稅難以符合 SCM 協定第 1.1 條對於補貼之定義，也就不必討論「特定性」要件。

二、補貼相關規範可否作為出口稅之管制規範

綜上所述，雖然於實際案例或者經濟理論上皆證明，出口稅可使國內加工產業得利，但它達成補貼的方式，仍難以歸類至 WTO 現行規範下的補貼。過去，歐洲法院亦曾於 1988 年就 DET 是否屬於補貼作出判決，該判決認為 DET 並非以公共款項支出補助（charged on the public account），故不屬於補貼⁸⁷。

儘管有論者認「公共款項」之要件已非構成補貼之必要，因對照現行 SCM

product from, or to reduce imports of any product into, its territory, it shall notify the CONTRACTING PARTIES in writing of the extent and nature of the subsidization...”

⁸⁵ WTO, *Analytical Index of the GATT, Article XVI Subsidies*, at 445-448, available at https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/gatt_ai_e/art16_e.pdf (last visited May 16, 2017).

⁸⁶ 目的在直接或間接增加任一產品之輸出或減少任一產品之輸入者 Piermartini, Roberta, *The role of export taxes in the field of primary commodities*, WTO Discussion Paper No. 4, 2004, at 11, available at https://www.econstor.eu/bitstream/10419/107039/1/wto-discussion-paper_04.pdf (last available May 17, 2017).

⁸⁷ Case C-185/85, *Fediol v. Commission*, 1988 E.C.R. 4155.

協定，政府財務補助亦可由私人機構支出⁸⁸，但出口稅難以歸類之重點仍在於該利益轉移的效果是因市場供需變化而致，故難謂該「利益」係來自出口稅的補貼；且據論者分析，若謂 DET 中政府對於加工廠商收取較原料廠商少的出口稅是一種稅收減免，亦因政府本就有權限針對不同產品規定不同稅率，而未能構成補貼；再謂出口稅之利益係將原料廠商之利益移轉至加工產業，為私部門利益轉移，也因政府未涉入其間而難謂其是一種公共財務補助⁸⁹。補貼定義難以釐清，亦是歐盟對於阿根廷 DET 稅制，採取反傾銷措施而放棄平衡稅的原因⁹⁰。故在出口稅難謂為一種補貼的情況下，相關規定難以作為管制出口稅的手段。

綜上所述，GATT 中並沒有直接規範出口稅的文字，儘管其可納入關稅談判項目，但因談判時期會員國大多僅針對進口關稅討論，且 GATT 第 2 條僅規定違反進口關稅承諾時超過的稅率應豁免之，故關稅減讓相關規範對於出口稅而言，未有實質的管制效果；GATT 第 11 條的部分則因 WTO 體系之設計便是將關稅與數量限制分別訂定規則，故該條文明文將關稅排除，解釋及實際適用上亦難以將出口稅造成的限制效果作為數量限制而予以管制。至於以出口稅的間接補貼效果而論，首先 WTO 於案例中顯示其並不認同以效果為基礎的補貼認定方法，再者出口稅似無法歸類至現行規範之補貼定義中。故現行 GATT 條文中，仍找不到足以管制出口稅的規範。儘管如此，仍有會員國因為出口稅措施而訴諸 WTO 爭端解決機構。以下介紹兩例 WTO 下出口稅相關爭端，並探討其背後之法源。

第四節 反傾銷協定－阿根廷生質柴油案

相較於過去出口稅視為變相補貼的質疑，將出口稅造成的低價加工產品視為傾銷，歐盟可謂先例。去（2016）年上訴機構報告出爐的阿根廷生質柴油案，係

⁸⁸ MARCO SLOTBOOM, A COMPARISON OF WTO AND EC LAW: DO DIFFERENT TREATY PURPOSES MATTER FOR TREATY INTERPRETATION? 123 (2nd ed. 2007).

⁸⁹ Konstantinos Adamantopoulos, *Subsidies in external trade law of the EEC: towards a stricter legal discipline*, EUROPEAN LAW REVIEW, 1990, 6-7.

⁹⁰ 詳見本章第四節之討論。

歐盟以課徵阿根廷生質柴油產業反傾銷稅之方式，試圖抗衡阿根廷對生質柴油原料所實施的出口稅。以下介紹相關反傾銷規範及本案爭議。

一、反傾銷規範

傾銷係指廠商以低於其母國市場之「正常價值(normal value)」，出口其產品，故傾銷之認定涉及「出口價值」與同類產品「正常價值」之比較。WTO 下傾銷並未違法，但在進口國產業受影響的情況下，進口國可依反傾銷協定對傾銷廠商實施反傾銷措施，使廠商之出口定價恢復正常水準。

決定「正常價值」的方式有三種：正常情況下，所謂「正常價值」是國內通常貿易過程 (ordinary course of trade) 下同類產品之價格⁹¹；特殊市場情況或者出口國國內貿易量過低的情況下，則可以出口至合適第三國的價格，或者以出口國內之生產成本加上合理之行政、銷售、總體成本及營利之推算正常價值 (constructed normal value)，作為「正常價值」之基準⁹²。

推算正常價值時，根據反傾銷協定第 2.2.1.1 條之規定：「成本通常該以受調查的出口商或生產者所保有之記錄作為計算之基礎，但此記錄需符合出口國一般公認會計原則，並『合理反映』涉案產品的生產與銷售成本。主管機關應考量成本合理分攤的所有證據，包括在調查期間出口商或生產者歷年來所使用的分攤基礎，特別是適當的攤銷與折舊期間、資本支出，以及研發費用。除在本款成本分攤中已能反映者外，對那些屬於非經常性、重覆性且有利於未來及(或)目前生產的成本項目，或在調查期間受公司開辦初期營運費用影響的情況，均應該予以適當的調整。」

⁹¹ Agreement on Implementation of Article VI of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, art. 2.1. [hereinafter ADA agreement]

⁹² ADA agreement, art. 2.2.

二、 本案事實背景

本案背景可追溯自 2012 年歐洲生質柴油委員會 (European Biodiesel Board, EBB) 向歐盟執委會提出申訴，要求其對阿根廷出口之生質柴油課徵反傾銷稅⁹³。隨後歐盟執委會啟動反傾銷調查，並在 2013 年 11 月 26 日發布施行規則以確定反傾銷稅額之計算⁹⁴。據該規則所指，阿根廷生質柴油市場因為被嚴格管制，國內銷售並非屬於通常貿易過程，故計算傾銷時可採用「推算正常價值」作為正常價值⁹⁵，該規則並指出，阿根廷採用的 DET 稅制使大豆及大豆油（生質柴油主要原料）價格降低，影響生質柴油之生產成本⁹⁶。

根據歐盟之調查⁹⁷，阿根廷對大豆油課予 32% 出口稅，對生質柴油課予 20% 出口稅⁹⁸。出口大豆油的廠商為避免高稅率，轉向內銷或者投入加工產業出口，使得阿根廷國內原油供應量上升、價格降低，下游的生質柴油業者因此能獲得較低價的大豆油，傾銷具價格優勢的生質柴油至歐盟市場⁹⁹。對此，阿根廷認為歐盟認定傾銷之方法有違 WTO 規則，故訴諸 WTO 爭端解決。

⁹³ Panel Report, *EU—Biodiesel*, ¶ 7.179; Notice of Initiation of an Anti-dumping Proceeding Concerning Imports of Biodiesel Originating in Argentina and Indonesia, 2012 O.J. (C 260/8), available at <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:260:0008:0016:EN:PDF> (last visited May. 10, 2016).

⁹⁴ See Council Implementing Regulation (EC) No 1194/2003, of 19 November 2013 imposing a definitive anti-dumping duty and collecting definitively the provisional duty imposed on imports of biodiesel originating in Argentina and Indonesia, 2013 O.J. (L 315/2), available at http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2013/november/tradoc_151911.def.en.L315-2013.pdf (last visited May. 10, 2016).

⁹⁵ Panel Report, *EU—Biodiesel*, ¶¶ 7.180-7.181.

⁹⁶ *Id.*

⁹⁷ See Council Implementing Regulation (EC) No 1194/2003, of 19 November 2013 imposing a definitive anti-dumping duty and collecting definitively the provisional duty imposed on imports of biodiesel originating in Argentina and Indonesia, 2013 O.J. (L 315/2), available at http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2013/november/tradoc_151911.def.en.L315-2013.pdf (last visited May. 10, 2016).

⁹⁸ Panel Report, *European Union—Anti-Dumping Measures on Biodiesel from Argentina*, WT/DS473/R (Mar. 29, 2016), ¶¶ 7.180-7.181. [hereinafter *EC—Biodiesel*]

⁹⁹ Panel Report, *EU—Biodiesel*, ¶¶ 7.180-7.181.

二、本案爭議內容

執委會認為，由於阿根廷生質柴油業者所獲取的大豆原料價格受到 DET 稅制之影響而低於國際價格，因此該廠商記錄之成本並未「合理反映」生產相關成本，故計算正常價值時，執委會捨棄原本廠商記錄的生產成本價格，改以阿根廷官方公布的大豆出口價格為基準¹⁰⁰，即歐盟之成本調整措施。然而，阿根廷認為歐盟之計算方式，違反了反傾銷協定第 2.2.1.1 條之規定，即推算正常價值時，成本並未以受調查的出口商或生產者所保有之記錄作為計算基礎。

於後，小組認同阿根廷之見解，認為歐盟計算反傾銷稅時採用的推算正常價值應以實際生產成本為準。小組表示，反傾銷協定第 2.2.1.1 條規定記錄應符合一般公認會計準則，就是為了確定廠商之記錄為實際付出之成本；然而僅符合會計準則並不足以確定廠商記錄已真正反映成本，因此亦規定須「合理反映」生產銷售相關成本以增加計算基礎之正確性¹⁰¹。故此處的合理反映指的是廠商之記錄應以正確可信賴之方式描述所有廠商「已支付」之成本，而非歐盟所指的合理反映一般「應付出」之成本。

此外小組亦針對歐盟反駁「該成本調整措施是為了去除阿根廷 DET 造成的價格扭曲效果」進一步討論。政府措施是否可列為認定傾銷計算基礎之考量？歐盟認為由反傾銷協定之目的與宗旨來看，其係為防止出口產品以不合理之低價銷售，造成進口國產業之損害，因此，即使不合理低價係由政府行為造成，亦可以反傾銷措施解決，像是 GATT 第 6.2 條、第 6.3 條之註釋與補充條款（Ad note to Article VI:2 and VI:3 of the GATT 1994）所指的複式匯率（multiple currency practices）即為一例¹⁰²。然而，小組認為反傾銷協定並沒有明確揭示其目的與宗旨，且既然

¹⁰⁰ Panel Report, *EU—Biodiesel*, ¶ 7.182.

¹⁰¹ Panel Report, *EU—Biodiesel*, ¶ 7.232.

¹⁰² Ad note to Article VI:2 and VI:3 of the GATT 1994, providing that “Multiple currency practices can in certain circumstances constitute a subsidy to exports which may be met by countervailing duties under paragraph 3 or can constitute a form of dumping by means of a partial depreciation of a country’s

根據條文解釋已清楚得知要以實際付出的成本為計算基礎，則不須再以協定之目的與宗旨作解釋¹⁰³；再者就歐盟所提的 GATT 第 6.2 條、第 6.3 條之註釋與補充條款之主張，小組認為複式匯率可以反傾銷措施解決，僅為一例外規定，並不表示政府行為造成的價格扭曲均可以反傾銷措施解決¹⁰⁴。故小組判定歐盟另外認定出口價格作為成本之計算方法違法¹⁰⁵，上訴機構亦維持小組判決。

三、本案後續發展

阿根廷 DET 稅制似乎自 WTO 爭端解決中全身而退。然而，當 2015 年 12 月倡導自由市場主義的毛里西奧·馬克里(Mauricio Macri)上任成為阿根廷總統後，政府便決定將大豆出口稅收由 35% 降至 30%，並承諾每年都會削減 5%。不過，削減計畫隔年遂因預算問題而延宕¹⁰⁶，內部消息指出，政府無法負擔削減 5% 之成本，因在不減稅的情況下，政府可多獲得約 13 億美元¹⁰⁷。阿根廷政府並於 2016 年宣告，其將計畫延至 2018 年實施，2018 年 1 月起，大豆出口稅將每月降低 0.5%，直至 2019 年 12 月，故 2019 年大豆出口稅將降為 18%，同時政府亦將實施一項刺激大豆生產之新計畫¹⁰⁸。阿根廷政府之動作，似顯示其有意回應進口國家之期待，並使大豆產業在發展之同時，朝公平競爭市場邁進。

currency which may be met by action under paragraph 2. By “multiple currency practices” is meant practices by governments or sanctioned by governments.”

¹⁰³ Panel Report, *EU—Biodiesel*, ¶ 7.238.

¹⁰⁴ Panel Report, *EU—Biodiesel*, ¶ 7.239.

¹⁰⁵ 本案可參考：陳伶嘉，「反傾銷協定中推算正常價值之爭議—以歐盟對阿根廷生質柴油課徵反傾銷稅案為中心」，政治大學國際經貿組織暨法律研究中心經貿法訊，197 期，頁 19，網址：<http://www.tradelaw.nccu.edu.tw/epaper/no197/3.pdf>。（最後瀏覽日：2017 年 7 月 20 日）。

¹⁰⁶ Reuters Media, *Argentina says to cut soybean export tax to 18 percent by 2020*, Jan. 2, 2017, <http://www.jamestownsun.com/news/nation-and-world/4190726-argentina-says-cut-soybean-export-tax-18-percent-2020> (last visited July 24, 2017).

¹⁰⁷ Pablo Rosendo Gonzalez, *Argentina Said to Favor Keeping Soybean Export Tax at 30 Percent*, BLOOMBERG MARKETS, Sept. 14, 2016, <https://www.bloomberg.com/news/articles/2016-09-13/argentina-said-to-favor-keeping-soybean-export-tax-at-30-percent> (last visited July 24, 2017).

¹⁰⁸ Holly Demaree, *Argentina delays reduction of soybean export taxes*, WORLD-GRAIN.COM, Oct. 18, 2016, http://m.world-grain.com/articles/news_home/World_Grain_News/2016/10/Argentina_delays_reduction_of.aspx?ID=%7B60B029DE-9BC1-4ADC-993D-A7D62E0595CA%7D&cck=1 (last visited July 24, 2017).

四、本案對於出口稅問題之啟示

過往討論出口稅時，大多以出口限制、補貼切入，但本案竟是以反傾銷稅進入爭端解決程序。本案之重要性除了打擊歐盟之反傾銷稅額計算方式，更將出口稅的合法性質疑再一次具體化。DET 所造成的市場扭曲效果不辯自明，然而以反傾銷稅解決之確實於法理有所不合，因 DET 是政府措施而非業者行為，若以反傾銷稅將政府欲降低的成本課予在出口廠商身上，雖可能恢復了出口市場應有的生產成本，卻不符合反傾銷稅就業者削價行為究責之本質。實際上，歐洲生質柴油理事會於 2012 年除了向歐盟執委會提起反傾銷調查，亦提起反補貼調查¹⁰⁹，惟於歐盟確定反傾銷稅額之施行規則後，歐洲生質柴油理事會即撤回反補貼調查，消息指出其可能係考量補貼定義於 WTO 下尚屬模糊，若待 WTO 作出相關解釋後始釐清 DET 是否屬補貼之範疇，可能無法及時幫助歐盟產業復甦¹¹⁰。故可知在 GATT 之下，尚缺乏一個可解決出口稅問題的貿易措施。

第五節 入會議定書—中國稀土案

儘管 WTO 中未明文限制出口稅，其對於新入會會員之入會程序中，卻可見出口稅限制之規範。數個入會協定中均有消弭或降低出口稅之承諾，中國亦為一例。然而，中國加入 WTO 後卻仍對不少出口產品課徵出口稅，引起進口國家反彈，中國稀土案如是產生。

一、有出口稅規範之入會議定書

¹⁰⁹ *Notice of Initiation of an Anti-subsidy Proceeding Concerning Imports of Biodiesel Originating in Argentina and Indonesia*, 2012 O.J. (C 342/12), available at <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:342:0012:0020:EN:PDF>.

¹¹⁰ Sean Bartlett & Roxana Ionici, *European Biodiesel Board withdraws anti-subsidy complaint: source*, S&P GLOBAL PLATTS, Oct. 16, 2014, <http://www.platts.com/latest-news/agriculture/london/european-biodiesel-board-withdraws-anti-subsidy-21696430> (last visited May 10, 2017).

WTO 成立以來，入會程序便多次包含出口稅規範。最早是 1996 年入會的保加利亞，保加利亞本使用出口稅緩解糧食短缺等國內緊急問題，入會時以附件列出適用出口稅率（applied rate）並承諾降低稅率，同時確認將以國家公報公布稅制之改變¹¹¹，其後，拉脫維亞、愛沙尼亞、喬治亞、克羅埃西亞、中國、蒙古、沙烏地阿拉伯、烏克蘭、越南等新入會國，均於入會時承諾削減部分出口稅或者應公告稅率改變。其中，中國作出的出口稅承諾可謂範圍最廣，僅保留 84 項產品的出口稅，其他一律消弭¹¹²。

一般來說，新入會會員對於出口稅之承諾訂於入會議定書中，並將特定產品之出口稅率以附件的方式列入，如中國入會議定書第 11.3 條規定：「中國除附件 6 中所列的 84 種產品，應消弭其對於出口產品所施加的稅收及費用。」除 2012 年加入 WTO 的俄羅斯，係於 GATT 關稅減讓表中第五部分列出出口稅之稅率，且承諾除非符合 GATT 之規定，否則將不再引進出口稅，並根據關稅減讓表之記載降低或消弭出口稅¹¹³。自中國稀土案後，論者認為 WTO 對於出口稅之規定於入會議定書中實現，將使出口稅管制力度與進口關稅不同，故應效仿俄羅斯模式，將新進會員之出口稅承諾歸納進 GATT 關稅減讓表中¹¹⁴。見下述討論。

二、本案事實背景

稀土是普遍適用於冶金、機械、化工、航太等領域的精密技術發展原料，而中國為世界第一大稀土生產國，擁有世界 30% 儲量、供應 95% 稀土需求，故中國稀土供應對美、歐等國之高科技發展具有十足影響力¹¹⁵。最初，當中國需要以出

¹¹¹ OECD, *supra* note 52, at 12.

¹¹² Julia Qin, *The Irrationality of the WTO Export Duty Regime: Availability of GATT Article XX and Beyond*, INTERNATIONAL ECONOMIC LAW AND POLICY BLOG, July 11, 2011, <http://worldtradelaw.typepad.com/ielpblog/2011/07/the-irrationality-of-the-wto-export-duty-regime-availability-of-gatt-article-xx-and-beyond.html> (last visited July 23, 2017).

¹¹³ WTO, *Schedule CLXV – The Russian Federation, Part V*, WTMIN112A1-02, Aug. 22, 2012.

¹¹⁴ MITSUO MATSUSHITA & THOMAS J. SCHOENBAUM, EMERGING ISSUES IN SUSTAINABLE DEVELOPMENT: INTERNATIONAL TRADE LAW AND POLICY RELATING TO NATURAL RESOURCES, ENERGY, AND THE ENVIRONMENT (Oct. 5, 2016), at 173.

¹¹⁵ 李英、董亞婧，「稀土案的法律思考（DS431, DS432, DS433）」，Hans，2015 年，頁 35-42，

口原料來獲取大量進口產品時，其大力鼓吹稀土資源出口，但是當中國開始自己發展稀土加工產業後，出口政策便開始轉向，開始逐漸降低出口配額，同時於 2005 年消除稀土出口退稅制度，並於 2006 年開始課予稀土產品出口稅¹¹⁶。

鑑於其大型供應國之地位，中國之稀土政策遂導致國際稀土價格提高，引起各國討論¹¹⁷。2012 年，歐美日三國分別向 WTO 提出控訴，指出 2012 年中國國務院關稅稅則委員會公告之「2012 關稅實施方案」，違反中國入會議定書對於出口稅之承諾。根據「2012 關稅實施方案」，中國當時對於稀土原料平均課徵了 5% 到 25% 的出口稅¹¹⁸。

三、本案爭議內容

中國加入 WTO 之入會議定書中，於第 7 條承諾分階段消除非關稅措施之義務，工作小組報告第 162 段指出中國之出口限制和許可證措施會遵從 WTO 規則實施，第 170 段表示其對進出口產品稅收及費用之相關規範會完全遵守其於 WTO 下之義務，此外，中國更進一步對出口稅作出「超 WTO (WTO-plus)」義務之承諾，即該入會議定書第 11.3 條規定：「中國除附件 6 中所列的 84 種產品，應消弭其對於出口產品所施加的稅收及費用¹¹⁹。」

歐美日指出，稀土並非中國入會議定書附件 6 所列之產品，故中國對其施加出口稅及其他出口限制違反其入會議定書第 11.3 條之規定。中國則主張，稀土採伐造成國內環境嚴重破壞，故選擇課徵出口稅以降低砍伐需求，因此該出口稅措施得以 GATT 第 20 條 b 款一般例外中「保護人類、動物或植物生命或健康之

頁 36， https://image.hanspub.org/pdf/OJLS20150200000_43433441.pdf。

¹¹⁶ Weiwei Zhang, *supra* note 6, at 55.

¹¹⁷ *Id.*

¹¹⁸ Panel Report, *China—Rare Earth*, ¶ 2.2.1.

¹¹⁹ WTO, *Accession of the People's Republic of China*, Nov. 23, 2001, WT/L/432.

必要」正當化¹²⁰。

案例中，小組大多針對入會議定書及 GATT 第 20 條之關係討論，並認為由於入會議定書不屬於 GATT 之一部分，且入會議定書第 11.3 條亦未有文字指出其得適用 GATT 第 20 條，故中國就其入會議定書第 11.3 條之違反，不得主張 GATT 之一般例外。儘管就 WTO 之目的與宗旨討論：若一味推動貿易自由化而不顧及環境保護，將有違 WTO 之目的與宗旨。但小組認為 WTO 目的與宗旨亦為發展出一個具有整合性且具高度可行性、持久性的多邊貿易體制，而中國為保護環境，尚有其他不會違反 WTO 規則的措施可以選擇，故其以違反入會議定書的出口稅主張一般例外，並不具必要性，亦不符 WTO 維持多邊體系之目的與宗旨¹²¹。上訴機構亦維持小組見解，認為中國的出口稅違反 WTO 規則。

四、本案後續發展

稀土作為世界上精密科技所必須之原料，課以出口稅使得中國技術產業擁有占有稀土資源的強大管道，並且促使外國業者將加工工廠移至中國境內，提升中國就業及投資環境¹²²，故引起進口國家非議。儘管以環境保護作為貿易技術壁壘在法規上並非不可行，但經過中國稀土案之相關討論，可知出口稅對於環境保護所能發揮的功用，似乎還不夠充分。此外，由於中國實際上於 2011 年開始實施排放標準、資源稅等環境相關規範，加上對於出口所課予的出口稅，造成中國整體稀土市場的緊張，國內稀土價格亦隨之上漲，故實際上國內加工產業並未因出口稅而有所助益。中國因出口政策及國內政策未能充分合作，損失了巨額產業成本，到了 2014 年上訴機構報告宣告中國敗訴後，中國便廢除了所有稀土出口稅

¹²⁰ Panel Report, *China—Rare Earth*, ¶ 7.49.

¹²¹ Panel Report, *China—Rare Earth*, ¶¶ 7.112-7.114

¹²² Doug Moreland, *China's Rare Earth Export Restrictions*, INTERNATIONAL POLICY DIGEST, Aug. 15, 2012, <https://intpolicydigest.org/2012/08/15/China-s-rare-earth-export-restrictions/> (last visited July 16, 2017).

及配額¹²³。是為出口稅未發揮產業扶助效果之特例。

四、 本案對於出口稅問題之啟示

本案對於出口稅問題，可從兩個角度切入討論：首先是 WTO 對於出口稅的態度，再者為以環境保護之目的課徵出口稅是否合理。

有論者認為，中國入會議定書出口稅之爭端結果，顯示了 WTO 體系不一致的規定邏輯，因規定於新進會員入會議定書的「超 WTO」規定不僅無法修改，亦無法適用於任何公共政策例外（除非有相關文字提及），相較進口關稅、甚至出口配額來得更加嚴格¹²⁴。WTO 原本對於出口稅採取寬鬆的管制態度，致使開發中國家得以出口稅作為合法之政策發展工具，以保留國內資源、避免與進口國家分享，然而 WTO 卻要求某些入會會員承諾出口稅相關義務，且該些承諾係獨立於入會議定書中、而非納入 GATT 關稅減讓表，看似僅為談判技術之差異，事實上卻對該些國家產生了嚴重的法律結果：首先，根據本案小組解釋，若出口稅承諾係以 GATT 承諾表的方式呈現，則 GATT 第 20 條的例外規定便得以適用，因此選擇以入會議定書的方式便代表入會會員及其他會員均同意不適用 GATT 中的相關規定，除非其特別於入會議定書中表明；此外，關稅減讓表每三年可修改一次，而入會議定書中的承諾則沒有此種規定，導致入會會員永久受此拘束而無彈性¹²⁵。學者亦指出，在未公開的入會議定書談判過程中我們雖難以得知入會會員承諾該些規定之背景，但其臆測係因 WTO 會員一向習慣以另訂規則之方式管制新入會會員，卻未審慎思考體制背後之意義，只能留待入會會員為自己捍衛權利¹²⁶。因此，有論者認為，應將入會議定書中就出口稅之承諾，效仿俄羅斯之方式歸納進 GATT 關稅減讓表中。舉沙烏地阿拉伯、蒙古、拉脫維亞這類入會時

¹²³ Weiwei Zhang, *supra* note 6, at 56.

¹²⁴ Julia Qin, *supra* note 112.

¹²⁵ *Id.*

¹²⁶ *Id.*

承諾消弭出口稅者，即便要求稅率最後應轉變為 0，但因牽涉產品項目不多，故列入關稅減讓表不為難事；而像中國這類承諾產品範圍較廣者，則可於關稅減讓表第五部分直接引述「參見入會議定書第 11.3 條及附件」¹²⁷，即可同樣使出口稅承諾沿用 GATT 相關規定，避免落入規範力度過嚴之質疑。

不過就出口稅對於環境保護之效果，本就引起各方質疑。本案小組表示其難以接受中國僅以增加中國以外之稀土價格的方式，來降低資源使用，卻未指出降低國內稀土價格的相應政策。小組並提出學者意見作為支持：Gene M. Grossman 教授曾表示，出口稅提高國外價格、降低國內價格，使得國內消費提高，進而抵銷國外下降的消費，故出口稅所造成的國內消費擴張，並無法達成進一步保護環境的政策目標¹²⁸。而後，日本亦提出可作為替代的合理措施，如增加資源稅以降低國內礦產之生產、課予污染稅以彌補生產所造成的環境傷害；美國亦認為中國可以資源稅確保稀土價格或者反映環境成本，而非僅課予國外消費關稅¹²⁹。故若適用出口稅對於環境保護效果不大，則適用者將難以脫離保護主義之指責。本案結果進一步印證了本文第二章中，對於出口稅適用此般正當理由之反對。

第六節 小結

出口稅究竟重不重要？儘管 GATT 談判沿革中，關稅討論均聚焦於進口關稅，但由 1996 年以來主要使用出口稅之新入會會員國均被要求就出口稅作出「超 WTO」承諾，似可推得於現今較開放自由的國際市場中，出口稅對貿易造成的影響已漸趨受到重視，尤其在資源有限的時代，握有大量天然資源者之原料供應對於國際貿易更是甚為重要。但目前 WTO 僅有部分會員於入會議定書承諾出口稅限制，是否會落入學者所謂與進口關稅管制力度不一致、WTO 規範態度矛盾之

¹²⁷ MITSUO MATSUSHITA & THOMAS J. SCHOENBAUM, *supra* note 114, at 174; ILARIA ESPA, EXPORT RESTRICTIONS ON CRITICAL MINERALS AND METALS: TESTING THE ADEQUACY OF WTO DISCIPLINES (Dec. 3, 2015), at 281.

¹²⁸ Panel Report, *China—Rare Earth*, ¶ 7.174-7.178.

¹²⁹ Panel Report, *China—Rare Earth*, ¶ 7.183-7.184.

衝突¹³⁰？值得思考。

透過本章討論，可發現除非入會議定書中有所承諾，否則 WTO 會員國對於出口稅措施難以有反制之方法，甚至透明化要求也僅有 GATT 第 10 條之法條公告，而未有通知等規定，使得出口稅成為大型供應國控制國際價格、難以預測之措施。

我們再回頭探討最初的問題：出口稅需不需要管制？就本章節所介紹的兩個案件而言，儘管中國因害怕國內開採風氣過剩造成環境破壞，因而課徵出口稅以降低需求，若未採取源頭管理、確保合理開發速度，仍舊可能因為資源囤積而更加浪費，故出口稅在此並不是一個最適當的政策工具，僅會造成國外消費者福利降低，甚至對國內消費者亦未有所助益；至於阿根廷的案子，儘管阿根廷屬開發中國家、出口大多倚賴農業，但其生質柴油產業發展已具一定規模¹³¹，故應回歸公平市場競爭而不須給予特別待遇。然而，除非係入會議定書有承諾，否則在 WTO 下各會員國並沒有合理的法源依據可以反制出口稅造成的市場扭曲，GATT 關稅減讓表中，除俄羅斯於 2012 年入會時將出口稅列於第五部分，其他國家之關稅減讓表對於關稅之承諾則侷限於進口關稅。故認 WTO 下發展出一套出口稅之規範，確有必要。

¹³⁰ Julia Qin, *supra* note 112.

¹³¹ 根據 2017 年的新聞，阿根廷生質柴油產量為世界第三，僅次於美國、巴西。James Karuga, *10 Countries with Largest Soybean Production*, WORLDATLAS, Apr. 25, 2017, <http://www.worldatlas.com/articles/world-leaders-in-soya-soybean-production-by-country.html> (last visited Sept. 16, 2017).

第四章 出口稅的規範模式及可行性分析

承上所述，出口稅於多邊體系下應有管制之必要，然而目前 WTO 並沒有一個合理、可解決爭議之規範模式。於今各國對於原料需求與日俱增、且國際貿易更加頻繁的情況下，如何將出口稅以公平又不過度阻礙開發中國家適性發展的方式限制，成為一難解議題。GATT 時代前，各國未聚焦討論出口稅問題是因為其相較進口關稅而言，確實影響規模較小，不過在 GATT 時代後，各國對於出口稅的重視程度便可體現在其對於新入會國家的出口稅承諾要求，以及杜哈回合下非農業市場進入談判中，各國所提出的相關提案。然而，該些提案由於開發中國家積極阻擋，並未有所成果，出口稅問題仍懸而未決。

在多邊體系難以達成共識的情況下，越來越多國家則選擇直接以雙邊貿易協定的方式，試圖解決出口稅問題¹³²。不過，就阿根廷這樣的出口稅使用大國而言，便從未於雙邊貿易協定中對於已開發國家承諾出口稅相關限制，故雙邊體系對於出口稅扭曲國際貿易的問題來說，未能真正解決，故認在多邊體系下找到一個平衡各方利益衝突之方法，才是真正的解決之道。

本章試圖分析並討論出一個能在多邊體系下解決出口稅問題的規範方法：第一節首先介紹杜哈回合下，各國對於出口稅所提出的相關討論，以了解出口稅規範的可能方式及其可能產生的問題；第二節則介紹目前實施中的雙邊貿易協定下，數種出口稅規範方式，以了解各國接受的出口稅規範及規範效果，最後於第三節嘗試解決本文問題：於多邊體系下，參考過去提案、現行雙邊規範，應針對出口稅新增何種規模模式？以使出口稅問題能真正獲得合理且有效的解決方法。

¹³² Olga Solleder, *supra* note 16, at 5.

第一節 杜哈回合提出的出口稅規範提案

隨著 GATT 逐漸落實，會員國希望可以針對更廣泛的貿易議題討論，展開 2001 年開始的杜哈回合。即便經過烏拉圭回合，各國平均關稅已降低許多，但仍有部分關稅造成限制貿易的結果，尤其不利於開發中國家之出口¹³³，故杜哈部長宣言第 16 段授權各會員國進行非農產品市場進入談判，目標即為進一步消除關稅及非關稅貿易障礙（Non-tariff barrier, NTB），特別是針對與開發中國家具有出口利益之產品¹³⁴，另外，由於新回合重視開發中國家貿易發展利益，故談判時亦應考量開發中國家之特殊與差別待遇¹³⁵。隔（2002）年，WTO 成立貿易談判委員會，並於下設立市場進入委員會，負責非農產品市場進入之談判事宜，一般習慣稱此為非農產品市場進入（Market Access for Non-agricultural Products, NAMA）談判小組¹³⁶。

其中，歐盟共同體（European Community, EC）率先於 2003 年提案認為 NAMA 應就出口稅討論，並表示「由於 GATT 時期較重視進口政策，出口稅仍然是不受特定規則限制之政策工具，然而它的效果可能等同於關稅級距，對業者產生不利影響...新加入 WTO 之會員國對出口稅的承諾，已然成為所有會員國應遵循之範例¹³⁷。」並於 2006 年向談判小組提交一份限制出口稅的具體提案¹³⁸。然而，開發中國家並不接受該提案，並否認出口稅為一種 NTB。2008 年，EC 復提出一份

¹³³ 黃立等，前揭註 65，頁 69。

¹³⁴ WTO, *Doha Ministerial Declaration*, Nov. 2001, ¶ 16, provided that, “We agree to negotiations which shall aim, by modalities to be agreed, to reduce or as appropriate eliminate tariffs, including the reduction or elimination of tariff peaks, high tariffs, and tariff escalation, as well as non-tariff barriers, in particular on products of export interest to developing countries.”

¹³⁵ 曾顯照、丁偉，「WTO 非農產品市場（NAMA）進入談判」，貿易政策論叢第 5 期，頁 53-54，網址：<http://wto.cnfi.org.tw/admin/upload/23/5-3.pdf>（最後瀏覽日：2017 年 6 月 6 日）。

¹³⁶ WTO, *Non-agricultural market access negotiations*, available at https://www.wto.org/english/tratop_e/markacc_e/markacc_negoti_e.htm (last visited Sept. 17, 2017).

¹³⁷ WTO, *Negotiating Group on Market Access - Market Access for Non-Agricultural Products - Non-Tariff Barriers - Communication from the European Communities – Addendum*, TN/MA/W/11/Add.3, Apr. 1, 2003, ¶ 13.

¹³⁸ WTO, *Negotiating Proposal on Export Taxes, Communication from the European Communities*, TN/MA/W/11/Add.6, Apr. 27, 2006, available at http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2008/september/tradoc_140481.pdf.

新的出口稅提案，改採取「承諾並拘束（schedule-and-bind）」之規範模式，再次強調出口稅無論係用作國內產業補貼、或者進口產品之替代，均可作為 NTB¹³⁹。

即便至今出口稅仍未見於相關草案，NAMA 中各項議題亦未有結果¹⁴⁰，EC 對於出口稅提出之提案，仍具有一定參考性，尤其於 2015 年 12 月奈洛比會議中，部長宣言已公開承認杜哈回合部長宣言之授權已不再是所有會員國所追求之議題¹⁴¹，似乎透露討論新議題的轉捩點已來到，故無論出口稅是否為 NTB，皆有可能繼續討論。本節將根據新回合中 EC 先後提出的兩份出口稅提案，介紹出口稅兩種規範模式：「一般禁止（general prohibition）」及「承諾並拘束（schedule-and-bind）」之力度及可行性，以供本文最後分析可行規範模式之參考。

一、「一般禁止」之規範模式

EC 於 2006 年提出的提案中視出口稅為一種 NTB，採取原則禁止、例外談判的規範模式。NTB 於 WTO 下未有正式定義，大體來說任何關稅以外且具保護國內產業效果之措施，都可以被歸類為 NTB，像是食品衛生檢驗與動植物檢疫措施、技術障礙、證明要求等等。GATT 時代，WTO 成員國希望可以排除各國之 NTBs，除非該措施係立基於合法目的且未被用作一種變相限制，故 GATT 下對於 NTB 的處理，係維持合法管制目的與自由貿易之間的平衡¹⁴²。因此，在 EC 的提案下，除非出口稅擁有合法目的，否則應屬違法，故為所謂「一般禁止」，但仍為開發中國家保留特定彈性以回應杜哈回合之要求。

EC 之提案首先表示該提案係為了解決出口稅之違法目的，包括：

¹³⁹ *Id.* ¶¶ 1 & 2.

¹⁴⁰ 經濟部，「WTO 多邊貿易談判議題進展」，105 年 4 月 6 日，頁 3，網址：https://www.moea.gov.tw/MNS/main/content/wHandMenuFile.ashx?file_id=8038。

¹⁴¹ WTO, *Nairobi Ministerial Declaration*, Dec. 19, 2015, ¶ 30, https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/mc10_e/mindecision_e.htm (last visited Sept. 17, 2017).

¹⁴² Weiwei Zhang, *supra* note 6, at 293.

- 人為轉移 WTO 成員國之間的貿易收益；
- 以 WTO 成員國業者之利益為代價，為國內業者創造不公平優勢，包含扶植開發中國家的幼稚產業；
- 對出口產品課徵較多或較少的稅賦，以規避現行 WTO 出口限制規範

為求周全，EC 建議應以一全新的 WTO 協定建立新的出口稅規則，內容如下：

(一) 規範內容

協定之主要規範為：「任一會員國不得對於出口之非農產品課徵或維持任何稅務或收費，以及收取超過對於國內銷售之同類產品所收取之國內稅務及收費¹⁴³」揭示出口稅原則上應消弭之原則。

不過為符合杜哈回合幫助開發中國家發展之要求，EC 之提案留予開發中國家及低度開發國家（Least developed countries, LDCs）得例外徵收特定出口稅的談判空間，惟須將談判結果記錄於關稅減讓表，以正面表列方式，列出可徵收出口稅產品之最高關稅稅率，但僅得承諾「低稅率」，並需符合「搭配國內措施、具有發展國家財政需求之必要性」，且「不得對於國際貿易產生負面影響」之條件¹⁴⁴（下稱三項條件）。出口稅談判之參數如下¹⁴⁵：

- 已開發國家：一概不得課徵出口稅，沒有例外空間。
- 開發中國家：得在符合三項條件時，以正面表列保留對於少數產品徵收出口

¹⁴³ WTO, *supra* note 138, art. 1, providing that “No duties, taxes and other charges imposed on or in connection with the exportation of nonagricultural goods (hereinafter referred to as “export taxes”) destined for the territory of any other Member, as well as internal taxes and other charges on products exported to any other Member that are in excess of those imposed on like products destined for internal sale, shall be instituted or maintained by any WTO Member.”

¹⁴⁴ *Id.* art. 3, providing that “Export taxes may be maintained and listed in Members’ schedules for a limited number of products, at low levels and only in so far as: a) they are necessary, in conjunction with domestic measures, to maintain financial stability, to satisfy fiscal needs, or to facilitate economic diversification and avoid excessive dependence on the export of primary products; and b) they do not adversely affect international trade by limiting the availability of goods to WTO Members in general or by raising world market prices of any goods beyond the prices that would prevail in the absence of such measures, or otherwise cause serious prejudice to the interests of developing country Members.”

¹⁴⁵ *Id.* at 2.

稅之最高稅率。

- 低度開發國家：得對於現存的出口稅承諾一最高拘束稅率；若是現在沒有使用出口稅但想要保留課徵出口稅之彈性者，得在符合三項條件時，提出對於特定產品設定最高稅率。

另外，關於執行時程，EC 之提案認為已開發國家在協定生效時，應立即實施上述規定；開發中國家則得於協定生效後 3 年內，完成消除出口稅及少數產品拘束稅率之承諾；LDCs 得於協定生效後 5 年內，達到符合現存出口稅之拘束稅率承諾並保留部分出口稅課徵彈性。惟上述過渡期間內，各國應承諾不再引進新出口稅¹⁴⁶。在協定生效後 5 年內，各國應著手針對消弭關稅減讓表上之現存出口關稅協商，並以開發中國家尤其 LDCs 之權益為優先考量¹⁴⁷。

除了原則消除出口稅、例外依據國家發展程度給予保留之外，EC 提案之架構亦包含 WTO 多邊協定之一般原則，包含最惠國待遇；符合 GATT 第 12 條（收支平衡）、第 18 條（經濟發展之政府協助）、第 20 條（一般例外）、第 21 條（國防安全）時得使用出口稅之例外；定期審查及修改關稅減讓表；訴諸爭端解決之適用程序；以及透明化條款¹⁴⁸。為確保出口稅之透明性，EC 提案規定會員國應確保於引進新出口稅或增加現存出口稅率的前 60 天通知 WTO 秘書處，通知內容應包括系爭措施、產品、範圍之介紹，並在被要求時給予其他會員國充分諮商之機會、課徵理由及對於其他會員國利益之潛在效果之資訊。故會員國於引進措施及真正採取措施之間，應保留一段合理期間¹⁴⁹。

(二)提案評析

EC 認為該提案提供開發中國家及 LDCs 課徵出口稅之部分彈性，充分考量

¹⁴⁶ *Id.* art. 4.

¹⁴⁷ *Id.* art. 10.

¹⁴⁸ *Id.* at 2.

¹⁴⁹ *Id.* art. 7.

經濟發展之特殊需求與利益，符合杜哈回合授權所訂之談判任務¹⁵⁰。然而，該提案實際上非常嚴格地限制出口稅，因為除非符合 GATT 例外規定，否則由已開發國家完全不得課徵出口稅可知，在 EC 提案下出口稅皆為違法而需消弭；且儘管 EC 提案中開發中國家及 LDCs 仍可保有部分出口稅，但須滿足許多嚴格條件，包括：低稅率；開發中國家僅得適用於有限數量的產品；須為滿足財務需求、與國內措施結合之必要；未對國際貿易造成負面影響¹⁵¹，故其實給予的彈性並不大，且目前開發中國家課徵出口稅的理由幾乎被列為欲解決的違法目的，實質上完全剝奪了開發中國家運用其作為貿易政策工具之權限。此外，EC 為加強出口稅措施之透明度，增加通知之規定，本意實屬肯認，但若所有出口稅增加前均需通知且允許諮商，即謂儘管規定了最高稅率，實質上各國得以調整稅率之彈性空間仍很小，更較進口關稅減讓承諾來得嚴格。

EC 之提案受到阿根廷、馬來西亞、印尼、巴西、巴基斯坦、古巴、印度、委內瑞拉之反對¹⁵²。該些國家除了表示出口稅是合法政策工具之外，亦表示出口稅並不是 NTB，故沒有明確任務揭示 NAMA 應就出口稅改變 WTO 規則¹⁵³。為此，開發中國家亦提交文件闡述不應於 NAMA 下討論出口稅之原因。反對文件首先指出了開發中國家需要出口稅的原因，包括政府收益、經濟多元化、制衡壟斷等等¹⁵⁴，並認為儘管出口稅的使用在多邊或雙邊貿易體系之規範下已較趨減少，但它仍是開發中國家有效的產業發展策略，若欲消除之，也不應該獨立於其他限制政策，如關稅、補貼及其他 WTO 規則等，獨自討論。最後，文件並指出進一步限制出口稅，絕對無法幫助開發中國家降低其經濟脆弱性，或者幫助她們融入多邊貿易體系¹⁵⁵，這與杜哈回合幫助開發中國家的目的並不符合。

¹⁵⁰ *Id.* at 2.

¹⁵¹ Weiwei Zhang, *supra* note 6, at 293.

¹⁵² Kanaga Raja, *Clash in NAMA talks on proposed export-tax rules*, June 7, 2016, <http://notforsale.mayfirst.org/br/node/1566> (last visited June 24, 2017).

¹⁵³ *Id.*

¹⁵⁴ 詳見本文第二章第一節。

¹⁵⁵ South Centre, *supra* note 9, ¶¶ 37-40.

二、「承諾並拘束」之規範模式

提案遭反對後，2008年EC復提出一份修改版本¹⁵⁶，將原本的「一般禁止」改為「承諾並拘束 (schedule-and-bind)」的規範方式¹⁵⁷。所謂承諾並拘束，就如同GATT處理進口關稅議題一樣，開放各國就設定一出口稅最高稅率進行討論，並將談判結果列於關稅減讓表上¹⁵⁸，定期討論之。故此規範模式的本意並非否決出口稅，而是將之視為WTO下合法的貿易保護措施，並以協商之方式逐漸調整降低。

新提案第一段即強調，「出口稅於高稅率下可作為出口限制甚至出口禁令；於工業或貿易政策目的時，可作為國內加工業者之間接補貼；亦得用作取代進口加工產品之手段，故於上述情形，出口稅可謂是一種NTB」，並點出出口稅問題愈發重要之原因為「WTO下相對鬆散的規範造成近期出口稅使用的擴散，以及特定產品即使在某些地區產量豐碩，但世界供應量卻仍短缺之現象¹⁵⁹。」

儘管提案仍強調出口稅為一種NTB，以使NAMA得根據杜哈回合授權對之進行談判，但提案之實質內容已偏離NTB下「除了合法目的以外皆為違法」之規範¹⁶⁰。EC表示，新提案欲就出口稅議題，尋求「受到少數大型供應國出口稅影響之經濟體」，和「其他使用出口稅的小型經濟體」之間的可行妥協，故該提案係經過與各國討論後研擬而得¹⁶¹。

(一) 規範內容

¹⁵⁶ WTO, *Revised Submission on Export Taxes*, TN/MA/W/101, Jan. 17, 2008, available at <https://goo.gl/YG7fSz>.

¹⁵⁷ *Id.* ¶¶ 9.

¹⁵⁸ *Id.* ¶¶ 9 (2).

¹⁵⁹ *Id.* ¶¶ 1 & 2.

¹⁶⁰ *Id.* ¶ 5.

¹⁶¹ *Id.* ¶ 5.

EC 之新提案係立基於 GATT 規則之上，期待以 GATT 既有規範解決出口稅問題，並積極尋求一個建立在既有規範上、足以解決出口稅以鄰為壑 (beggar thy neighbour) 政策之貿易規範，同樣可適用 GATT 中所列的例外規定¹⁶²，並使出口稅符合 WTO 下透明度及可預測性之要求¹⁶³。

透明度部分，EC 表示應確保會員國被充分告知其他會員國所採取之影響貿易的措施，故所有會員國均應遵守通知義務，即便是特殊及差別待遇下之彈性措施亦同。故會員國修改或引進一出口稅，都應符合 WTO 之通知義務¹⁶⁴；可預測性方面，EC 認為以「承諾並拘束」的方式討論出口稅，方可提供一合適方法，確保會員國於 WTO 架構下對於出口稅之可預測性，EC 並認為出口稅之關稅減讓談判，應等同於杜哈回合部長宣言第 16 段對於進口關稅之談判要求，以「降低或消弭關稅高峰 (tariff peaks)¹⁶⁵、高關稅、關稅級距」之程度，討論出口稅之拘束稅率。不過，考量發展需求及僅有少數會員國使用出口稅，應保留特定彈性予小型及脆弱經濟體¹⁶⁶。

(二)提案評析

EC 此番提案並未直接否定出口稅之合法性，僅謂應立基於 GATT 既有規範上找尋可解決出口稅問題之貿易措施，管制力度相較 2006 年之提案，可謂大幅降低，亦免除開發中國家對於「出口稅不應單獨討論」之反對。EC 此提案，並未認定出口稅應普遍禁止，而是希望其可以成為透明且可預測性的貿易措施，並同進口關稅減讓談判，開放各國討論並朝向低稅率發展，EC 並指出談判之目的亦應同 NAMA 對於進口關稅之目的：「消弭關稅高峰、高關稅、關稅級距」，即

¹⁶² *Id.* ¶ 4(1).

¹⁶³ *Id.* ¶ 6.

¹⁶⁴ *Id.* ¶ 7.

¹⁶⁵ 依已開發國家之標準，所稱關稅高峰指得是課徵產品關稅在 12% 以上，或為最惠國待遇之產品平均關稅三倍者，主要課徵對象為農產品、食品、紡織、汽車產業等。陳櫻琴、邱政宗，前揭註 26，頁 74。

¹⁶⁶ WTO, *supra* note 156, ¶ 8.

以消弭高出口稅造成實質上的出口限制、以及 DET 稅制扭曲貿易之效果為目標，並同進口關稅的處理方式：不立即消弭，而是以協商、拘束承諾的方式逐步消弭。

相較 2006 年之提案，EC 新提案確實留有較多寬限空間，除了各國均得以協商的方式保留出口稅外，就通知規定而言，亦僅謂應符合 WTO 之規定，未細部討論期限等規定，EC 新提案就透明化之規定，或可解釋為：在關稅談判得出結果前，各國至少應確保出口稅措施符合 WTO 之透明化規範。未有通知程序之規定，確實也是出口稅於 WTO 下很大的問題。

然而，就關稅談判而言，出口稅問題之所以較進口關稅複雜，係因出口稅並非所有國家均採取的保護手段。使用出口稅的國家非常限縮、且大多為開發中國家，近年統計指出，有 62 個國家（WTO 成員國 40% 左右）沒有使用出口稅，而在 181 個開發中國家中有 117 個、50 個 LDCs 中有 40 個使用出口稅¹⁶⁷，故若要開放出口稅談判，進口國家要以什麼利益作為交換，使出口國家可以妥協並降低關稅？儘管係於 GATT 原有架構下談判，僅針對一開發中國家偏好使用的政策工具開放討論，對於該些國家之貿易利益仍有大幅影響。

對於 EC 之新提案，開發中國家發表聯合聲明（joint paper），嚴正反對模式草案（modalities text）涉及出口稅或出口限制¹⁶⁸，主要理由仍係其認為出口稅並非一種 NTB。NAMA 談判主席則表示，即便 NAMA 沒有明確任務授權應處理出口稅，但造成貿易扭曲的措施仍為其應處理的議題，然而其也認知到是否應談判該議題並沒有達成共識¹⁶⁹，故最後草案中並未涉及出口稅議題。此外根據談判主席於 2014 年之報告，雖有許多會員國贊成將 NTB 談判視為進口關稅談判之補充，但也有許多會員國懷疑開始討論 NTB 對於關稅減讓談判之影響，至 2014 年

¹⁶⁷ Olga Solleder, *supra* note 16, at 4.

¹⁶⁸ WTO, *NTB Proposals on Export Taxes and Export Restrictions*, JOB (08)/42, May 28, 2008.

¹⁶⁹ *Id.*

為止並未看到有會員國積極討論 NTB 議題¹⁷⁰。直至 2015 年奈洛比會議，出口稅均沒有出現在談判議程中¹⁷¹。

第二節 雙邊貿易協定下的出口稅規範模式

在出口稅於 WTO 下並無規範且多邊體系難以對此開啟正式討論的情況下，許多國家轉向投入以 RTA 或自由貿易協定 (free trade agreement, FTA) 規範之。RTA 及 FTA 可被視為新貿易規則的試驗場域，但並未能真正解決問題¹⁷²。本小節欲藉分析 RTA 及 FTA 中出口稅之相關規則，了解現行規範方式有哪些，並藉著分析該雙邊貿易協定所牽涉之對象及效果，了解該規範模式下是否真的得以管制出口稅，達到降低貿易扭曲之效果。就現有 RTA 及 FTA 中與出口稅相關規範而言，可分類為以下規範模式：一般禁止、維持現況或承諾拘束稅率。

一、「一般禁止」之規範模式

一般禁止指的是直接禁止國家課徵出口稅，於 RTA 或 FTA 中典型的限制規範如下：「締約方原則上不得於出口產品採用或維持任何關稅、稅務或其他收費，除非該關稅、稅務或收費亦針對國內消費課予之。」根據 2016 年張煒煒博士針對 241 個 FTA 規範所作之研究，其中有 160 個含有禁止出口稅使用的條文，且其中一半係嚴格禁止，另一半則有至少一個締約國以清單保留對特定產品課予出口稅的權利¹⁷³。

該研究所針對的 241 個雙邊貿易談判中，共牽涉 93 個貿易夥伴，其中有 45

¹⁷⁰ WTO, *Report by the Chairman of the Negotiating Group on Market Access*, TN/MA/26, July 10, 2014, ¶ 3.5.

¹⁷¹ European Parliament, *supra* note 20, at 20.

¹⁷² Jane Korinek & Jessica Bartos, *Multilateralising Regionalism: Disciplines on Export Restrictions in Regional Trade Agreements*, OECD TRADE POLICY PAPERS, No. 139, Abstract, available at <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/5k962hf7hfnr-en.pdf?expires=1505631496&id=id&accname=guest&checksum=30592EDE9C7006F034019783314BA7ED> (last visited Sept. 17, 2017).

¹⁷³ Weiwei Zhang, *supra* note 6, at 184-185.

個是常於 FTA 限制出口稅之國家，最常限制者依序為土耳其、美國及巴拿馬；另外有 25 個則是不曾於 FTA 承諾出口稅相關義務的國家，大多為亞洲的開發中國家，包括中國、印度、東協（作為一締約國時）、馬來西亞、越南及巴基斯坦。值得注意的是，有些常於雙邊談判中要求限制出口稅的國家，在與該些開發中國家簽訂 FTA 時，卻未能將出口稅相關規範置入其中，例如日本在所有 FTA 都有限制出口稅之規範，唯獨與東協、越南、馬來西亞、印度、泰國的 FTA 沒有規範之，可推知該些開發中國家對於保留出口稅課徵權利的堅持。

此外，儘管調查中有過半數 FTA 含有限制出口稅的條文，其對於國際貿易之影響卻非常有限。以下以表 4 列出「FTA 中含有限制出口稅規範」之出口國家，其對於 FTA 貿易夥伴之出口比例：

表 4 FTA 含有限制出口稅規範之出口國家對於 FTA 貿易夥伴之出口比例

出口國家	FTA 夥伴	FTA 對象所占之出口比例	FTA 中是否對出口限制予以保留
澳洲	智利、日本、韓國、新加坡、美國	2%	V
日本	澳大利亞、汶萊、智利、墨西哥、秘魯、新加坡、瑞士	7%	X
新加坡	澳洲、汶萊、智利、哥斯達黎加、歐洲自由貿易聯盟 (EFTA)、日本、韓國、紐西蘭、巴拿馬、秘魯、中國台北、美國	26%	X
韓國	澳洲、加拿大、歐盟、EFTA、秘魯、新加坡、美國	29%	X

美國	澳大利亞、巴林、加拿大、 哥倫比亞、智利、瓜地馬拉、 洪都拉斯、韓國、墨西哥、 摩洛哥、尼加拉瓜、阿曼、 巴拿馬、秘魯、新加坡	45%	V
阿爾巴尼亞	EFTA、歐盟、土耳其	76%	V
加拿大	哥倫比亞、智利、哥斯達黎 加、EFTA、洪都拉斯、以色 列、韓國、墨西哥、巴拿馬、 秘魯、美國	80%	V

(源自：Weiwei Zhang, *Export Restrictions: Time for New Disciplines*, 2016, at 188)

由表 4 可以發現，部分限制出口稅的出口國家出口比例非常高。然而這並不等於 FTA 對於糾正出口貿易扭曲之效果顯著，因為對其中某些國家來說，出口稅並非其偏好之政策，或者該些國家在 FTA 中亦維持其得以施加出口限制的彈性空間。舉例來說，阿爾巴尼亞對其貿易夥伴承諾不會施加出口稅，且其對於該些國家出口之比例高達 76%，但事實上阿爾巴尼亞本來就未對該些國家之出口產品課徵出口稅，且在 FTA 中某些農業產品甚至排除適用出口相關規範；美國方面，儘管出口比例達 45%，但根據前文所述美國憲法本就禁止課徵出口稅¹⁷⁴，況且美國在 FTA 中甚至保留其對於原木 (logs) 施加數量限制的權利；至於牽涉最高出口比例的加拿大，則是至今未課徵過出口稅，且其同樣保留施加數量限制的權利¹⁷⁵。

¹⁷⁴ U.S. CONST. art. I, § 9, cl. 5, providing that: "No Tax or Duty shall be laid on Articles exported from any State."

¹⁷⁵ *Id.* at 188-189.

總結來說，上述承諾出口稅限制的出口國家無非是本就不常使用出口稅的國家，或者其在承諾的同時保留了課徵其他出口限制的權利，故承諾出口稅限制對於他們來說並沒有太多損失。不過也有部分案例是承諾限制出口稅之出口比例，對於整體出口貿易無太大影響，如資源豐富的澳洲於一半的 FTA 中承諾出口稅限制，但僅影響其 2% 的出口，而像其與出口占比 45.7% 的中國之間的 FTA，便無承諾任何出口稅相關義務，顯示出各國似乎仍無法對於真正有影響的出口貿易承諾相關限制。此外，上述國家中，僅有日本、韓國、新加坡未於有出口稅限制的 FTA 中保留其施加數量限制的權利，而這些國家同時也是重要的進口國家¹⁷⁶，故可知對於出口措施保留部分彈性適用空間，對於主要出口國家來說仍舊十分重要。

二、維持現狀或承諾拘束稅率

除了直接禁止締約國課徵出口稅，有些 FTA 則係以要求締約國維持現狀、不再增加現有出口稅作為規範，典型的規範條文為：「自本協定生效之日起，不得於締約國間引進新的出口稅，亦不得增加現有出口稅率。」這類規範大多可見於歐盟與開發中國家之 FTA 中，且該些國家通常會有發展相關考量之例外規定得以適用，舉例來說，於歐盟與喀麥隆之 FTA 中，喀麥隆被允許在遇到嚴重財政問題或有環境保護需求時，可再針對有限數量之產品課徵出口稅；象牙海岸亦於與歐盟之 FTA 中被允許在有收入、保護幼稚產業或環境保護之需求時，可以正當化其對於不增加出口稅承諾之違反，不過上述例外須事先與歐盟協商¹⁷⁷。

使用拘束稅率的規範模式，即針對各產品承諾一出口稅之最高稅率，並受其拘束之，此類規範模式則見於阿根廷、巴西等出口稅使用大宗所參與的 FTA¹⁷⁸。由南方共同市場與智利（MERCOSUR-Chile）及南方共同市場與玻利維亞

¹⁷⁶ *Id.* at 189-190.

¹⁷⁷ *Id.* at 204.

¹⁷⁸ *Id.*

(MERCOSUR-Bolivia) 之 FTA 可見，阿根廷就增加特定產品之出口稅至特定稅率保留權利：兩個協議皆允許阿根廷就大豆油籽施加 3.5% 以內的出口稅，及就數種皮革、皮草施加 15% 以內的出口稅，其中 3.5% 出口稅承諾可謂遠低於阿根廷貿易政策檢討報告 (Trade Policy Review) 中所列的 23.5% 出口稅¹⁷⁹。至於巴西，於南方共同市場與玻利維亞 (MERCOSUR-Bolivia) 之 FTA 中，巴西對玻利維亞之貿易保留得對牛、馬、羊皮及皮革徵收高達 9% 的出口稅，對甘蔗、糖及蜂蜜徵收高達 40% 的出口稅，根據對巴西的貿易政策檢討報告，巴西利用上述例外規定對玻利維亞及南方共同市場內任何國家的動物皮革徵收出口稅 9%，但據巴西之國內法規定，除咖啡、糖、酒精及相關產品以外的所有產品均可徵收高達 150% 的出口稅¹⁸⁰，故該承諾稅率實際上亦遠低於巴西可課徵的出口稅率。

舉凡是維持現狀不得再引進新的出口稅、抑或承諾一最高出口稅率，都是確保貿易對象對於出口國家課徵出口稅率之可預測性，再透過歐盟與開發中國家之 FTA 案例可知，其並非完全剝奪開發中國家引進新出口稅之權利，僅保留得以事先協商之空間，以確保其得掌握貿易國家之措施並充分協商。相對於一般禁止之 FTA 中，承諾限制出口稅之出口國家大多為已開發國家，在第二種規範模式中，參與的出口國家則以開發中國家為主，故推測其亦為開發中國家較可接受的規範模式。

三、小結

在多邊體系難以解決出口稅問題的情況下，許多國家轉向以雙邊談判為之。然而雙邊談判實際上無法真正解決問題，透過本節整理可發現，雙邊談判若係採取「一般禁止」此種管制力度較高的規範模式，則締約國無非是不使用出口稅、或者保留了其他彈性之出口國家，且以已開發國家之出口國家為多¹⁸¹；而開發中

¹⁷⁹ Jane Korinek & Jessica Bartos, *supra* note 172, at 24.

¹⁸⁰ *Id.*

¹⁸¹ 如表 4 的美國、新加坡、日本、澳洲、韓國、加拿大。

國家參與且有實際管制出口稅效力的雙邊貿易談判，則談判對象大致也是開發中國家¹⁸²。然而出口稅主要爭議，存在於已開發國家及開發中國家之間的加工產業及經濟發展落差，故本節所探討之有規範出口稅的雙邊貿易談判幾乎未觸及真正問題。舉出口稅使用大國－阿根廷所參與的南方共同市場，其正在與歐盟進行包括油和脂肪產業市場開放的經貿談判，南方共同市場並明確表示將排除出口稅於談判之外¹⁸³。可知現階段要使開發中國家願意於雙邊貿易談判中對已開發國家放棄課徵出口稅之權限，亦屬困難，故本文仍偏好於多邊體系下設計一公平且可行的管理機制，以真正處理出口稅對於國際貿易所產生的問題。

鑒於 RTA 及 FTA 可視為新貿易規則的試驗場域，故以多邊體系下可行的規範模式而言，儘管雙邊談判中承諾消除所有出口稅的「一般禁止」規範模式存在，但實際上其所管制的客體可能根本不存在，或者仍保留施加其他出口限制之彈性，實際上減少貿易扭曲的效果並不大；反較以「拘束一關稅稅率」或「維持現況」的規範模式而言，不僅使用出口稅之大國較能接受，亦可達到可預測性、降低對於貿易扭曲變化之影響。

第三節 多邊體系下可行的出口稅規範模式

本章第一節所述杜哈回合就出口稅之討論，主要的反彈聲浪為開發中國家認為杜哈回合談判授權未將出口稅涵蓋在內，不過在奈洛比會議之後，部長宣言已承認杜哈回合部長宣言之授權範圍已不再是所有會員國所追求之議題¹⁸⁴，故出口稅無論定位為何，皆有可能繼續討論；再接續上節所述，雙邊談判亦無法解決出口稅問題，故如何將出口稅議題由雙邊帶入多邊體系下解決，是現階段十分值得

¹⁸² 如南方共同市場與智利、南方共同市場與波利維亞。

¹⁸³ MVO, *EU and Mercosur Free Trade Negotiations*, Feb. 13, 2017, at 3, available at http://www.mvo.nl/media/infosheet_eu-mercotur_2017_version_feb_2017__00000005_.pdf

¹⁸⁴ WTO, *Nairobi Ministerial Declaration*, Dec. 9, 2015, WT/MIN (15)/DEC, ¶ 30, https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/mc10_e/mindecision_e.htm.

討論的問題。

根據杜哈回合之提案及雙邊協定下就出口稅之規範，認目前在 WTO 下討論出口稅可能有兩種規範模式：一為將其視為 NTB，採取「一般禁止」之規範；一為將其等同進口關稅，以「關稅減讓談判」之模式處理¹⁸⁵。以下分析兩種規範模式之可行性：

一、「一般禁止」之規範模式

參考 EC 於 2006 提出的舊提案，「一般禁止」之規範模式形同認定出口稅為一種 NTB，即在未有合法管制目的之下，原則上為違法而應消弭之。故在此模式下，可能的主要規範條文為：「各會員國原則上不得對於出口產品採用或維持任何關稅、稅務或其他收費，除非該關稅、稅務或收費亦針對國內消費課予之」。

此規範模式下的例外，可能為 EC 所採取的給予特定發展程度之國家正面表列清單排除之彈性，抑或參考雙邊談判設定例外條件，如財政需求、扶植幼稚產業、環境保護目的等；亦得直接援用 GATT 既有之例外規範，即 GATT 第 12 條（收支平衡）、第 18 條（經濟發展之政府協助）、第 20 條（一般例外）、第 21 條（國防安全）。惟考量可行性，筆者認此方案並不適合作為解決出口稅問題之規範模式，理由如下：

（一）開發中國家恐難以接受

採取一般禁止的模式，等同於宣告出口稅措施本身違法，這樣的主張恐難以被開發中國家接受，尤其現行 WTO 規範將進口關稅視為可行的貿易保護措施，難認出口關稅便須以其為 NTB 而禁止之。參考過去經驗，開發中國家少有於 FTA

¹⁸⁵ 「維持現狀」之規範模式，則因目前進口國家即對出口稅使用大國之現行出口稅率有所不滿，應難以認同維持現狀，故排除之。

中承諾一般禁止出口稅之規定，甚至在面對主張禁止出口稅的進口大國，亦有此堅持，如在所有 FTA 都有限制出口稅規範的日本，唯獨與東協、越南、馬來西亞、印度、泰國的 FTA 中沒有規範之，可知該些開發中國家對於採取一般禁止模式之保留¹⁸⁶。

再者，就本文第二章出口稅效果之討論可知，僅有大型供應國課徵出口稅時，具有扭曲貿易之效果，小型供應國課徵出口稅實際上對於國際貿易影響不大。若謂小型供應國在未具貿易扭曲效果時，可例外課徵出口稅，亦因未有合法目的存在而與 NTB 之意義扞格。故認，將出口稅視為一違法的 NTB，於理不合，且難以被視其為合法政策工具的開發中國家接受。

（二）配套方案研擬成本過高

若採取一般禁止方案，則舉凡例外形式為何、該如何保留彈性予開發中國家，就會耗費許多談判成本。若採取清單保留，對於何種產品課徵出口稅，不會影響到任一會員國之利益？若以列舉法規定例外情況，則就出口稅最引起爭議的保護國內幼稚產業效果，可否作為例外規定？須滿足何等條件？這些對於開發中國家至關重要的情況，恐怕因牽涉利益重大，已開發國家也不會願意妥協、作出讓步。

（三）並未真正回應發展需求

綜觀本文第二章所述關於課徵出口稅之理由，可以發現出口稅之使用並非僅為了使國內產業取得優勢成本，亦係為了回應因進口國家所導致的不公平競爭現象，尤其係抵銷進口國家利用關稅級距對於自己國內加工產業之保護。在天然資源分配不均、各國發展程度不一的狀況下，若消除出口稅造成的貿易扭曲，卻未解決導致出口稅措施的原因，保留進口措施造成的不公平現象，是否將阻礙開發

¹⁸⁶ 詳見本章第二節就一般禁止規範模式的討論。

中國家經濟發展，偏離多邊體系幫助開發中國家真正融入國際貿易之目標？

綜上所述，筆者認為在 WTO 體系承認進口關稅為一合法貿易保護工具之前提下，認定出口稅違法而應禁止之並非適當的規範模式，且談判內容複雜、利益交錯，可能導致難以有任何結果，可行性並不高，亦難以回應杜哈回合中所謂應特別考量開發中國家發展需求之要求。

二、「承諾拘束關稅」之規範模式

不同於 NTB，在此模式下出口稅與進口關稅一樣被視為合法的保護途徑。類似歐盟於 2008 年提出之杜哈回合 NAMA 提案，在此模式下並不用區分何種有合法目的，僅須定期討論最高稅率以符合可預測性，並以零關稅為目標逐漸降低稅率。此模式為 EC 與各國討論後所得，亦為雙邊貿易談判中出口稅大國較為接受的模式，筆者認為其優於「一般禁止」模式之理由如下：

(一) 視出口稅為合法貿易保護工具

開發中國家一直認為出口稅是合法貿易政策工具，除了 WTO 未明文規範外，WTO 亦本將關稅視為合法貿易保護措施，只不過針對進口關稅設有承諾拘束，且應以零關稅為目標定期談判之，故出口稅不應視為一種違法的 NTB，而是同進口關稅為一合法貿易保護工具，並且要開始著手討論之。既然現階段各國於拘束關稅範圍內，仍擁有就進口關稅調整之權限，難認出口稅應消弭之，故此模式下，較合乎開發中國家對於出口稅之認知及使用權限。

(二) 保留各國課徵出口稅之彈性

於「一般禁止」之規範模式下，出口稅使用必須要有合法管制目的，即便 EC 於 2006 提出的模式中給予開發中國家課徵出口稅之特定彈性，也僅得針對有限產品、須符合特定條件，相較來說，「承諾拘束關稅」之模式開放所有出口稅保

留的可能，僅需開放各國協商並朝向低稅率之目標發展，且亦保留各國在承諾之最高關稅內有彈性調整之空間，故對於開發中國家來說並不會過於受限，仍可因應產業變化而搭配相應政策，如同進口國家所做的稅率調整。

(三) 規範技術較容易

由於關稅減讓談判是現行 GATT 中便有的規範模式，法源依據為 GATT 第 28 條之 1 第 1 項：「各締約國咸認關稅經常構成貿易障礙，須以互惠互利為基礎進行談判，以達成關稅與輸出入規費之大量降低，特別是為避免以高關稅阻礙進口至最低數量，並達成本協定之目標，以及因應締約國之個別需要，此種談判對國際貿易之擴張具重要性，因此大會支持此項談判。」且將談判結果記於關稅減讓表上，並須符合 GATT 第 2(a)條之規定「各締約國給予其他締約國貿易之待遇，不得低於本協定所附相關減讓表之所規定之待遇。」綜觀上述條文，均未排除出口稅，故可直接援引並開啟出口稅關稅減讓談判，不須另訂協定或條文。惟因過去關稅減讓談判僅針對進口關稅之拘束稅率討論，故 GATT 第 2(b)條原僅規定「進口稅超過關稅減讓表之部分應免除之」，對此，出口稅承諾可採以下方式：

1. 效仿進口關稅拘束稅率，於關稅減讓表中直接記錄出口稅之拘束稅率，並於 GATT 第 2(b)條之規範中新增為「進出口稅超過關稅減讓表之部分應免除之」。
2. 採用俄羅斯之方式，於關稅減讓表中出口稅之部分清楚註明記錄稅率之效果。如於表頭寫道：「除非符合 GATT 之規定，否則將不再引進出口稅，並根據以下關稅減讓表之記載降低或消弭出口稅」。

無論採取何種方式，均較「一般禁止」之規範模式下新增一全新條文、搭配例外措施來得容易。

綜上所述，筆者認為以 WTO 下「承諾拘束關稅談判」之規範模式管制出口稅，相較於另訂「一般禁止」出口稅之規範來說較為可行，亦可擺脫一直以來，

各國對於進出口措施處理方式不同的質疑。

至於關稅談判模式的選擇，認因各國課徵出口稅對於貿易扭曲影響大小不一，故難以採取「引用公式」的方式為之；再且出口稅課徵國家僅為開發中國家，且真正影響國際貿易者僅為具有出口實力之大型供應國，故以「要求與回應(request and offer)」機制使會員國主動提出願意減讓之產品，「逐項談判」並以負面表列方法記錄談判結果於關稅減讓表，保留其他產品使用出口稅之彈性，應為較適選擇。

三、補充「承諾拘束關稅」規範模式之相關建議

儘管以「承諾拘束關稅」之規範模式管制出口稅，相較「一般禁止」之規範模式來說較為可行，但於杜哈回合進展緩慢、仍有眾多議題須處理的情況下，要開啟利益交錯的出口稅談判仍有相當多的阻礙，故以下提出可增加開啟談判可行性之建議：

(一) 出口稅談判應與進口關稅共同處理

依據 GATT 第 28 條之 1 第 1 項，關稅談判應在「互惠互利」的基礎下進行談判，但出口稅並非如進口稅廣泛被各國使用，使用出口稅的國家僅限縮在開發中國家，且亦僅使用於特定產業，如農業、工業原料，這樣的使用模式讓進口國家於出口稅談判中，很難擁有互惠基礎、使開發中國家願意對此作出妥協。因此，有論者謂於解決出口稅問題時，應該同時針對進口國家之進口措施所造成的貿易問題¹⁸⁷，進行體系性的討論與退讓。這樣的體系解決方法，凱恩斯集團(The Cairns Group)亦曾於杜哈回合農業談判中提出¹⁸⁸。該提案重點為即便對於出口稅有適

¹⁸⁷ Weiwei Zhang, *supra* note 6, at 297.

¹⁸⁸ 凱恩斯集團(The Cairns Group)是一個由 19 個農業出口國所組成的聯盟，占世界農產品出口的 25% 以上。The Cairns Group, *About the Cairns Group*, <http://cairnsgroup.org/Pages/Introduction.aspx> (last visited June 3, 2017); WTO, *WTO Negotiations on Agriculture: Cairns Group Negotiating Proposal*, G/AG/NG/W/93, Sept. 21, 2000, available at

當限制係屬重要，但應與達成一公平且市場導向的貿易體系目標共同為之，故討論出口稅的同時，亦應就降低進口措施之問題進行討論，始能邁向更公平開放之貿易體系。可見在談出口稅的同時若亦針對進口問題談判，不僅更可被開發中國家接受，亦可真正解決不公平貿易問題，且開發中國家於課徵出口稅的理由中亦提及「出口稅可用於抵銷進口措施造成的不公平優勢」¹⁸⁹，故若將其認為之問題根源解決，便可使其與出口稅利益交換，達到真正互惠互利之談判。現行進口關稅，須待解決的問題如下：

1. 關稅拘束之高度彈性

就 WTO 下進口關稅的拘束稅率而言，由於其僅設定最高稅率，而在最高稅率之下各國仍有彈性運用空間，故若進口國欲保護國內產業，仍可藉由調整其進口稅率，達到影響國際價格的效果。舉例而言，如果產品之國際價格因為出口稅而升高，進口國家可調低其進口稅率；當產品之國際價格降低時，進口國家則可提高進口關稅，以保護國內產業競爭優勢，因此拘束關稅造成的進口關稅課徵彈性，同樣可以達到出口稅之保護效果。因此，若欲談判並拘束出口稅以降低其扭曲貿易效果，進口拘束關稅亦應談判並降低彈性運用所造成的扭曲貿易效果¹⁹⁰。

2. 關稅級距措施

進口國家使用關稅級距措施，亦為開發中國家課徵出口稅之主要因素。關稅級距是就產品加工程度課以不同進口稅率的措施，通常是對原料課徵較低稅率、加工產品課徵較高稅率，以此保護國內加工產業，與出口稅的功能與效果大致相同。關稅級距措施的使用狀況，據研究顯示，烏拉圭回合後即便相關關稅承諾已執行完畢，仍有超過 50% 商品擁有平均稅率差達 17% 的關稅級距現象¹⁹¹，如日

<http://docsonline.wto.org/imrd/directdoc.asp?DDFDocuments/t/G/AG/NGW93.doc>

¹⁸⁹ South Centre, *supra* note 9.

¹⁹⁰ Weiwei Zhang, *supra* note 6, at 297-299.

¹⁹¹ Joelle Latina et al, *supra* note 74, at 12.

本、瑞士等國，均可見其拘束關稅有關稅級距的現象；加拿大、澳洲、紐西蘭、土耳其及挪威等國亦針對每一加工階段課以不同稅率。一般來說，加工產品的進口關稅都會比原料高出兩倍，尤其是在已開發國家，該些產品之原料大都亦受出口稅影響¹⁹²。因此，若得以消弭關稅級距現象，出口稅的存在便失去抗衡之對象，更有理由得以消弭。

呼應 EC 於 2008 年之提案以及杜哈回合部長宣言授權第 16 段，出口稅之問題主要為高關稅、關稅高峰、關稅級距，而進口關稅亦是，兩者應同時談判並消除之。根據張煒煒博士所提出之見解，談判出口稅前除了蒐集現行課徵出口稅之產品、貿易對象資訊，亦應將該產品之進口適用稅率（*applied rate*）及拘束稅率（*bound rate*）列出，並將該產品下游產品之出口稅、進口關稅資訊列出，了解整個產品線關稅級距之情況，始可談判出一個最完整且公平的稅率體制¹⁹³。舉例來說，若要針對阿根廷之大豆出口稅談判，則亦應考慮進口國家如歐盟，對於大豆加工產品如生質柴油之進口稅，如歐盟對於大豆、大豆油、生質柴油之進口稅是否有關稅級距現象？若有，則應消弭之，或者降低生質柴油進口稅，使阿根廷生質產業得以受益，阿根廷始降低大豆之出口稅，甚或消弭 DET。若已開發國家能就進口關稅造成的不公平貿易情況作出改善及承諾，不僅符合杜哈回合談判授權第 16 段之目標，更可使開啟出口稅談判更可行。

(二) 談判時應考量貿易扭曲效果

回應本文第二章所得的結論，僅有大型供應國課徵出口稅會對國際貿易產生扭曲效果，小型供應國課徵出口稅僅會產生增加政府收益、降低出口廠商福利之效果，並不會影響到國際市場，故在這樣的情況下，是否可以開放讓小型供應國保留出口稅率而不須予以拘束？如同 EC 於 2006 年提出的舊提案中，針對不同

¹⁹² *Id.* 299-300.

¹⁹³ *Id.* 300-301.

發展程度之國家區分談判之參數，若出口稅談判能以課徵出口稅國家之貿易規模作為區分，考慮貿易扭曲效果，或者僅針對大型供應國之產品作為要求出口稅談判之對象，得使出口稅問題更有效率地被解決，亦可回應對於開發中國家經濟發展需求之考量。

惟杜哈回合尚有眾多議題須處理，在各國利益交錯、對立的情況下，是否能於近年開啟出口稅談判仍屬未知，在此之前，若 WTO 可先讓出口稅成為一符合透明化原則之措施，再進行後續管制亦較為可行。以下討論之。

四、出口稅之通知義務

EC 於杜哈回合之兩份提案中均提及課徵出口稅應符合通知義務，據 EC 於 2008 年提出的新提案認「各會員國應確保出口稅措施符合 WTO 基本透明化要求」，且過去 WTO 應通知之措施清單亦包含出口稅，惟因具體措施尚未規定而無法執行¹⁹⁴。現行 WTO 會員國僅可透過貿易政策檢討機制，初步了解出口稅的使用狀況，惟該機制實施之頻率，係根據各國貿易規模而定，除歐盟、美國、日本、中國 2 年一次，其他則 4 年以上為一次¹⁹⁵，故對於課徵出口稅之掌控程度並不即時。因此，筆者認 WTO 會員國應確保變動出口稅措施符合 WTO 之透明化要求，除 GATT 第 10 條政府公告之外，亦應即時通知 WTO，使貿易夥伴能真正掌握此種可能影響貿易之政策，故在開啟談判前，針對出口稅訂定一通知程序，甚為重要。

惟待出口稅談判完成後，表列之出口稅措施即可符合 WTO 可預測性及基本之透明度要求，此後除非調整最高稅率或者引進新出口稅，否則應不須提前通知。

¹⁹⁴ OECD Trade Policy Studies, *Looking Beyond Tariffs The Role of Non-Tariff Barriers in World Trade*, Nov. 22, 2005, at 180, available at http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocd/trade/looking-beyond-tariffs_9789264014626-en#.WcfErrIjHIU (last visited Sept. 24, 2017).

¹⁹⁵ WTO, *supra* note 54.

針對引進新出口稅或者調整最高拘束稅率之部分，因不符合關稅減讓表之承諾，故可規定一通知制度以供需要時採取，亦算是留予常使用出口稅作為產業政策工具之國家的彈性空間；或者亦可直接援用進口關稅修改關稅減讓表之規定，即根據 GATT 第 28 條第 1 項之規定，各會員國有權於每三年之首日修正或撤回減讓表，但前提是要與主要相關國家進行談判或諮商，以作必要之補償，或者於特殊情形，包括因對開發中國家重新談判、豁免、新回合談判而展開談判者，得隨時進行談判以修正減讓表¹⁹⁶。

儘管杜哈回合爭議難解，而出口稅牽涉之利益又較為特定、可能影響開發中國家發展需求，但若先擬定通知程序，使出口稅成為一透明化措施，再提出一套公平且完整的談判框架，搭配足夠的彈性空間及配套方案以平衡開發中國家之發展權益，相信出口稅問題於多邊體系下得以被逐步解決。

¹⁹⁶ 林彩瑜，前揭註 79，頁 75。

第五章 結論

本文就出口稅於 WTO 下的合法性及規範模式之討論，歸納重點如下：

一、出口稅的實際使用情況已非經濟發展之必要工具，應適當管制之

出口稅是就出口產品徵收關稅的一種出口限制，大多為開發中國家所用。除了增加政府收益的好處之外，出口稅可以引導廠商生產其他產品或者加工產品，促進經濟多元化，其中最引起討論的是它對於國內加工產業的幫助。由於出口稅可以引導原應出口的原料改為內銷，增加國內原料供應量，因此降低國內原料價格，使國內加工產業可以較低價取得原料，並以優勢價格出口。上述情形之影響範圍，會因為課徵出口稅國家之供應量規模而有所差異，若是小型供應國徵收出口稅，則因為該出口產品消費彈性夠大，故不會對國際價格造成影響，效果僅限縮在國內；但若是大型供應國徵收出口稅，則出口供應量下降會導致產品國際價格上升，國外消費者利益受損，經經濟模型證實，這樣的扭曲貿易情況會導致全球福利下降。

但是對於開發中國家來說，出口稅的效果可以用來反制進口國家之進口措施，因為一般來說，原料進口國家亦對加工產品課徵較高的進口稅率，造成原料出口國家出口的加工產品失去在進口國家市場之價格優勢，然若能以出口稅反制，讓進口國家的加工產品價格較高，同時降低出口國家在本國製造的成本，便得以抵銷進口關稅之效果，取得與進口國家之加工產品一樣的競爭優勢。

上述情況造成出口稅討論之兩難：就原料進口國家來說，出口稅不僅創造出口國家加工產品的不公平競爭優勢，亦扭曲國際原料價格造成進口國家加工產品的成本提高，是人為地操縱國際市場價格，應予以管制；而就原料出口國家來說，有鑑於其開發中國家之地位本應給予適當空間發展高附加價值之加工產業，再加上進口國家對於進口措施之操作同樣課予開發中國家不利之影響，故出口稅是維

護其經濟發展之必要且合法工具。

然而如同經濟模型之印證，大型供應國徵收出口稅對於國際價格始有操縱效果，再比較現今使用出口稅的狀況，可以發現實際上以出口稅作為主要政府收益的開發中國家僅為少數，且大多是該產業已具一定規模、可與進口國家之加工產業競爭的國家，並不符合對於「開發中國家經濟發展之必要工具」目的，故認出口稅仍應適當管制之。

二、目前 WTO 多邊體系下，並沒有合理有效的出口稅管制工具

現行 WTO 下將關稅與數量限制分開管制。關稅是 WTO 下合法的貿易保護工具，各國承諾產品之最高稅率並記於關稅減讓表，定期談判並以零關稅為目標；數量限制則無論進出口均直接禁止，規定於 GATT 第 11 條。由於關稅在 GATT 第 11 條之條文便直接排除，故儘管徵收很高的出口稅率使其變相成為一種出口限制，在現行 WTO 體系下仍難以將其歸納至數量限制；然而 WTO 之關稅減讓談判一直以來均注重在進口措施的討論，關稅減讓表亦僅列進口關稅，由 GATT 第 2 條僅針對進口產品規範便可知，出口稅於目前的關稅減讓規範下並沒有處理。

再來就出口稅優惠國內加工產業，是否可以構成一種補貼討論。補貼之定義：政府財務補助、國內收入或價格支持，並且有移轉利益存在。就結果而言，無論實例或者經濟模型皆可印證，出口稅對於加工產業產生的利益確實存在。然而就是否為一種「政府財務補助」，由於出口稅的補貼效果是自市場供需理論產生，並沒有一個主體提供利益予產業，且據美國出口限制案之小組闡釋，其並不認同「以效果為基礎的補貼認定方法」，故出口稅難以歸類為一種政府財務補助，此見解同歐盟法院於 1988 年所做出的認定；而出口稅是否可為「國內收入或價格支持」？就 GATT 第 16 條的文義，可發現其間接補貼係定義為：以增加出口或

減少進口為目的之作法，亦不符合出口稅造成之效果，故也難以將其歸類為國內收入或價格支持。因此，出口稅並不符合現行規範中對於補貼之定義，難以 WTO 平衡稅反制其造成的產業損害。

綜上所述，現行 WTO 規範並未處理出口稅問題。儘管如此，仍有幾件出口稅案例訴諸 WTO 爭端解決，如中國稀土案、阿根廷生質柴油案。前者之所以可以訴諸 WTO 爭端解決，是因為 WTO 針對部分新進會員國，要求其於入會議定書承諾其出口稅稅率。其中，中國在入會議定書承諾大範圍削減出口稅後，卻仍以環境保護之理由，徵收稀土出口之出口稅，引起歐美日不滿。本案判決結果可得出重點如下：

1. WTO 針對出口稅問題規範不一致：WTO 本文未規範出口稅問題，卻要求在入會議定書承諾，而後經小組解釋發現入會議定書之承諾並沒有任何例外，故儘管是環境保護目的也不得正當化出口稅措施，必須一律消弭。
2. 出口稅對於環境保護沒有多大作用：無論學者、各國提出之見解，均認為出口稅並非保護環境的必要措施，首先出口稅造成的國內價格降低，可能反而導致國內資源使用浪費；再者有其他更可行的方法，如資源稅等國內措施，更可以實現環境保護之目的。

另外，阿根廷生質柴油案則是因為歐盟對於阿根廷的生質柴油產業課徵反傾銷稅，受到阿根廷反彈而訴諸 WTO 爭端解決。歐盟課徵之原因係認為阿根廷生質柴油產業受大豆出口稅制影響，導致國內生質柴油產業成本降低，故得以傾銷至國際市場，影響歐盟生質柴油產業之利益，其中歐盟在推算傾銷之正常價值時，認為應將出口稅產生的扭曲效果考慮進去，故未採廠商真正購買大豆的價格作為成本，而係以大豆的國際價格作計算。歐盟的作法被 WTO 認定違法。除了其作法不符推算正常價值之規定外，出口稅造成的低價畢竟是政府行為而非廠商定價行為，故以反傾銷稅反制並不符合反傾銷稅之立意。然而 WTO 下針對政府行為

所規範的貿易救濟：平衡稅，卻又如前述不可適用，故可再次確定現行 WTO 法下，進口國家缺乏一個可以反制出口稅扭曲效果的貿易措施。

三、出口稅應於 WTO 下進行關稅減讓談判

由於多邊體系難以解決出口稅問題，各國試圖以雙邊貿易協定解決，但筆者認雙邊僅得作為規模模式之參考，因其侷限在幾國之間並不能真正解決出口稅造成的國際貿易問題。故最終仍應以各國曾經提出的規範模式、及現有雙邊規範作為參考，討論 WTO 應採取何種規範模式，最得以解決出口稅問題。而現存可行的規範模式有兩種，分別為「一般禁止」及「關稅拘束談判」之規範模式。

比較兩者，由於「關稅拘束談判」之規範模式不僅符合出口稅是一種關稅的定性，亦同開發中國家所認，視其為 WTO 下合法的貿易保護工具，較「一般禁止」模式中視出口稅為違法應消弭的原則來說，較可能被開發中國家接受。此外，由於關稅拘束談判之意義為各國彼此協商並設定一最高拘束稅率，將談判結果記錄於關稅減讓表上，並承諾此後出口稅率不會高於該拘束稅率、且定期談判朝向零稅率邁進，故在拘束稅率之下，各國仍有一定的課徵彈性，亦符合可預測性之需求，更重要的是現行 GATT 條文中關稅減讓談判之規範本不排除出口稅，故修正條文之技術要求較為簡單，因此認「關稅拘束談判」為於 WTO 下管制出口稅較可行之規範模式。惟出口稅爭議利益交錯，外加現行談判中仍有眾多難解議題，以下提出幾項增加可行性之建議：

一、出口稅談判應與進口關稅共同為之

由於關稅談判應以互惠互利的基礎下進行，故進口國家亦應就談判提出得以交換的利益，以提高談判誘因，而開發中國家課徵出口稅的理由中便指出，進口關稅級距所產生的不公平利益，為出口稅欲抵銷之對象。故在開啟出口稅談判之

同時，進口國家亦應討論降低關稅課徵彈性及關稅級距現象，以回應開發中國家所欲對付的不公平貿易結構。

二、談判應考慮貿易扭曲效果

如前所述，小型供應國課徵出口稅，對於國際貿易並沒有太大影響，故談判時亦應考量貿易扭曲效果，給予小型供應國更多彈性，並可以增加談判效率、回應經濟發展需求之考量。

三、出口稅應遵守通知義務

關稅談判完成前，各會員國應確保出口稅措施之變動符合 WTO 之透明化要求；談判完成後，關稅減讓表可使出口稅具基本之透明度及可預測性，惟亦可增加「引進」新出口稅時應採取的通知機制，或可直接援用原本修正關稅減讓表之相關規定，如此一來不僅符合 WTO 之透明化原則，更是留予各國得以在特定條件下修改關稅減讓表之彈性。

綜上所述，儘管杜哈回合爭議難解，出口稅牽涉利益特定且敏感，但若先從擬定通知程序作起，使出口稅成為一透明化措施，再提出一套公平且完整的談判框架，使其一方面符合關稅之合法貿易政策定位，另一方面得以針對問題措施以體系性方式談判減讓之，相信出口稅問題於多邊體系下得以被逐步解決，並且同步降低所有關稅對於貿易扭曲之效果，助益開放自由貿易之發展。

參考文獻

中文文獻

李英、董亞婧，「稀土案的法律思考（DS431, DS432, DS433）」，Hans，2015年，頁 35-42

杜巧霞等，「WTO 杜哈回合談判之中止與未來可能發展」，中華經濟研究院 WTO 中心，國際經濟情勢雙週報，第 1611 期。

林彩瑜，WTO 制度與實務—世界貿易組織法律研究（三）（2013 年）

唐君豪，「試析中國稀土案中有關中國入會議定書第 11.3 條得否適用 GATT 第 20 條一般例外之規定」，政治大學國際經貿組織暨法律研究中心經貿法訊，161 期，頁 11-18。

陳伶嘉，「反傾銷協定中推算正常價值之爭議—以歐盟對阿根廷生質柴油課徵反傾銷稅案為中心」，政治大學國際經貿組織暨法律研究中心經貿法訊，197 期，頁 19-25。

陳櫻琴、邱政宗，WTO 與貿易法（2005 年）。

曾顯照、丁偉，「WTO 非農產品市場（NAMA）進入談判」，貿易政策論叢第 5 期，頁 53-73。

黃立等，WTO 國際貿易法論（2009 年）。

經濟部，「WTO 多邊貿易談判議題進展」，105 年 4 月 6 日。

顏慶章，揭開 GATT 的面紗：全球貿易的秩序與趨勢（1989 年）。

羅昌發，國際貿易法（1999年）。

英文文獻

Adamantopoulos, Konstantinos, *Subsidies in external trade law of the EEC: towards a stricter legal discipline*, EUROPEAN LAW REVIEW, 1990.

Bonarriva, Joanna et al, *Export Controls: an Overview of Their Use, Economic Effects, and Treatment in the Global Trading System*, OFFICE OF INDUSTRIES, U.S. INTERNATIONAL TRADE COMMISSION, Aug. 2009.

Bouet, Antoine, *Differential Export Taxes along the Oilseeds Value Chain: a Partial Equilibrium Analysis*, LABORATOIRE D'ANALYSE ET DE RECHERCHE EN ÉCONOMIE ET FINANCE INTERNATIONALES, 2013.

Daly, Michael, *Is the WTO a World Tax Organization? : A Primer for WTO Rules*, INTERNATIONAL MONETARY FUND, Mar. 16, 2016.

Deese, William & Reeder, John, *Export Taxes on Agricultural Products: Recent History and Economic Modeling of Soybean Export Taxes in Argentina*, UNITED STATES INTERNATIONAL TRADE COMMISSION, Sept. 2007.

Devarajan, Shantayanan et al, *The Whys and Why Nots of Export Taxation*, WORLD BANK, Dec. 1996.

Bouet, Antoine & Laborde, David, *the Economics of Export Taxation: a Theoretical and CGE-approach Contribution*, OECD.

ESPA, ILARIA, EXPORT RESTRICTIONS ON CRITICAL MINERALS AND METALS: TESTING THE ADEQUACY OF WTO DISCIPLINES (Dec. 3, 2015).

European Parliament, *Export Taxes and Other Restrictions on Raw Materials and Their Limitation through Free Trade Agreements: Impact on Developing Countries*, Apr. 28, 2016.

Kim, Jeonghoi, *Recent Trends in Export Restrictions*, OECD TRADE POLICY PAPERS No. 101, July 19, 2010.

Korinek, Jane & Bartos, Jessica, *Multilateralising Regionalism: Disciplines on Export Restrictions in Regional Trade Agreements*, OECD TRADE POLICY PAPERS, No. 139.

Lambert, Jeanne & Rueffer, Sascha, *Export Taxes under WTO Agreement*, THE GRADUATE INSTITUTE, June 10, 2010.

Latina, Joelle et al, *Natural Resources and Non-Cooperative Trade Policy*, WTO ECONOMIC RESEARCH AND STATISTICS DIVISION, May 6, 2011.

MARCO SLOTBOOM, A COMPARISON OF WTO AND EC LAW: DO DIFFERENT TREATY PURPOSES MATTER FOR TREATY INTERPRETATION? 123 (2nd ed. 2007).

MATSUSHITA, MITSUO & SCHOENBAUM, THOMAS J., EMERGING ISSUES IN SUSTAINABLE DEVELOPMENT: INTERNATIONAL TRADE LAW AND POLICY RELATING TO NATURAL RESOURCES, ENERGY, AND THE ENVIRONMENT (Oct. 5, 2016).

OECD Trade Policy Studies, *Looking Beyond Tariffs the Role of Non-Tariff Barriers in World Trade*, Nov. 22, 2005.

OECD, *Export Restrictions in Raw Materials Trade*, 2014.

OECD, Working Party of the Trade Committee, *Analysis of Non-Tariff Measures: the Case of Export Duties*, TD/TC/WP(2002)54/FINAL, Jan. 31, 2003

Piermartini, Roberta, *the Role of Export Taxes in the Field of Primary Commodities*, 2004

Sharma, Ramesh, *Food Export Restrictions: Review of the 2007-2010 Experience and Considerations for Disciplining Restrictive Measures*, FAO COMMODITY AND TRADE POLICY RESEARCH WORKING PAPERS, May 2011.

Solleder, Olga, *Panel Export Taxes (PET) Dataset: New Data on Export Tax Rates*, THE GRADUATE INSTITUTE, Working Paper No: 07/2013.

Solleder, Olga, *Trade Effects of Export Taxes*, GRADUATE INSTITUTE REPOSITORY, Aug. 2013, at 2.

WTO, *Analytical Index of the GATT, Article XVI Subsidies*, at 444-468.

WTO, *Consideration of Task 8 of Programme of Work Technical Note by Secretariat on GATT and Export Restrictions - Note by Secretariat on Meeting of May 1974*, MTN/3B/9.

Zhang, Weiwei, *Export Restrictions: Time for New Disciplines*, 2016.

WTO 談判文件

Government of India, Department of State, Department of Commerce, *Preparatory Committee of the International Conference on Trade and Employment, Comments on U.S. Proposals for Expansion of World Trade and Employment*, Oct. 21, 1946

South Centre, *Some Reasons Not to Negotiate Export Taxes and Restrictions in the WTO NAMA Negotiations*, SC/AN/TDP/MA/6, May 2006.

United Nations, *Report of the First Session of the Preparatory Committee of the United Nations Conference on Trade and Employment*, Nov. 1946, E/PC/T/33.

WTO, *Negotiating Group on Market Access - Market Access for Non-Agricultural Products - Non-Tariff Barriers - Communication from the European Communities – Addendum*, TN/MA/W/11/Add.3, Apr. 1, 2003.

WTO, *Negotiating Proposal on Export Taxes, Communication from the European Communities*, TN/MA/W/11/Add.6, Apr. 27, 2006.

WTO, *NTB Proposals on Export Taxes and Export Restrictions*, JOB (08)/42, May 28, 2008.

WTO, *Report by the Chairman of the Negotiating Group on Market Access*, TN/MA/26, July 10, 2014.

WTO, *Revised Submission on Export Taxes*, TN/MA/W/101, Jan. 17, 2008

WTO, *WTO Negotiations on Agriculture: Cairns Group Negotiating Proposal*, G/AG/NG/W/93, Sept. 21, 2000.

判決文件

Case C-185/85, *Fediol v. Commission*, 1988 E.C.R. 4155.

Panel Report, *China — Measures Related to the Exportation of Rare Earths, Tungsten and Molybdenum*, WT/DS431/R, WT/DS432/R, WT/DS433/R (Mar. 26, 2014).

Panel Report, *European Union—Anti-Dumping Measures on Biodiesel from Argentina*, WT/DS473/R (Mar. 29, 2016).

Panel Report, *Turkey — Restrictions on Imports of Textile and Clothing Products*,
WT/DS34/R (May 31, 1999).

Panel Report, *United States — Measures Treating Export Restraints as Subsidies*,
WT/DS194/R (June 29, 2001).

