

# 試析進口邊境調整措施與 WTO 協定之合致性—— 以「美國機會碳費法案」草案為例

林孝哲

## 摘要

為減緩全球氣候變遷所帶來的衝擊，許多國家或地方層級開始採行相關管制政策，惟各國對於溫室氣體排放管制程度不一，導致國際貿易活動有不公平競爭之疑慮。對此，針對能源稅的「邊境稅調整」措施可作為一套解決方案，然而邊境稅調整措施如何適用於世界貿易組織下之規範，仍多有爭論，特別是進口邊境稅調整措施。美國現正推行的「美國機會碳費法案」草案，即納入邊境調整措施，本文將試析該草案中，針對碳費的進口邊境調整措施與世界貿易組織協定之合致性。

面對氣候變遷的議題，各國皆有其不同的管制政策，惟不同的管制程度，在現今國際貿易發達的時代，可能影響產品競爭力。對此，有國家試圖採行「邊境稅調整 (Border Tax Adjustment)」措施，針對各國不同的能源稅或是碳價進行調整。今 (2018) 年 2 月 5 日由美國參議院 (United States Senate) 所推出的「美國機會碳費法案 (American Opportunity Carbon Fee Act of 2018)」<sup>1</sup>草案即為一例。該草案納入邊境調整措施的相關規定，希望藉此平衡與未實行或管制程度較低的排放減量管制國之間的产品競爭力，然而針對碳費實施邊境調整措施卻也引發許多疑慮，特別是世界貿易組織 (World Trade Organization, WTO) 之規範是否允許針對產品原料課徵之稅賦進行邊境調整，本文即針對此爭議進行分析。

本文首先將介紹「美國機會碳費法案」的草擬背景和草案內容，以及其中的邊境調整措施；第貳部分說明進口邊境稅調整措施之定義，以及針對「能源稅」<sup>2</sup>進行邊境調整所面臨的爭議；第參部分則套用第貳部分所做之討論，以分析「美國機會碳費法案」草案中的進口邊境調整措施，是否合於 WTO 協定下之規範；最後做一結論。

## 壹、美國能源稅邊境調整措施之立法沿革與介紹

<sup>1</sup> American Opportunity Carbon Fee Act, S. 2368, 115th Cong. (2018).

<sup>2</sup> 能源稅係指依據能源產品的價格、數量、或碳含量等不同的標準作為稅率訂定的基準，對各類能源產品所課徵之稅。施文真，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，貿易政策論叢，17 期，頁 160 (2012 年)。

儘管美國在面對氣候變遷的相關議題上，往往抱持著遲疑的態度，包括未批准京都議定書 (Kyoto Protocol)，甚至於去年 6 月宣布退出《巴黎協定》(Paris Agreement)，但其國內仍舊對於溫室氣體排放有不少作為，例如：美國曾於 2009 年提出「美國潔淨能源與安全法案 (American Clean Energy and Security Act of 2009)」<sup>3</sup>。惟當國家針對溫室氣體排放作出管制時，皆面臨國內產業在國際競爭力上被削弱的可能性。原因在於部分國家並未制定氣候政策，相較來自於對溫室氣體進行管制國家之產品，來自未管制溫室氣體國家之產品在價格上更具優勢<sup>4</sup>，此種現象將使得管制的成果受限。上述考量除為參議院不願批准京都議定書之原因<sup>5</sup>，亦促使美國於「美國潔淨能源與安全法案」中要求自 2020 年開始，對部分開發中國家採取進口邊境稅調整措施<sup>6</sup>。不過，儘管此一法案在 2009 年 6 月 26 日於眾議院中通過，卻遲遲無法通過後續立法程序<sup>7</sup>，因此美國並未真正實施進口邊境稅調整措施。今 (2018) 年 2 月 5 日，民主黨參議員 Sheldon Whitehouse 提出「美國機會碳費法案」草案，希望以透過課徵碳費的方式進行溫室氣體排放的管制，同時亦在草案中納入邊境調整措施，目前該草案已通過二讀並提交至財政委員會 (Committee on Finance)，在立法程序正式完成以前，條文內容仍有可能會做修正。

「美國機會碳費法案」草案係針對「國內稅收法典 (Internal Revenue Code)」<sup>8</sup> 進行修改，新增 4 種課徵碳費 (fee) 之對象，包含<sup>9</sup>：(一) 產生二氧化碳排放的石化燃料產品，包括煤炭、石油產品及天然氣<sup>10</sup>；(二) 氟化物溫室氣體 (fluorinated greenhouse gases)<sup>11</sup>；(三) 除上述兩類型外，其他溫室氣體排放源所排放的任何溫室氣體<sup>12</sup>；(四) 附隨排放 (associated emissions)<sup>13</sup>。以下就 4 種課徵對象進行說明：

<sup>3</sup> American Clean Energy and Security Act, H.R. 2454, 111th Cong. (2009).

<sup>4</sup> Joost Pauwelyn, *Carbon Leakage Measures and Border Tax Adjustments under WTO Law*, RESEARCH HANDBOOK ON ENVIRONMENT, HEALTH AND THE WTO (forthcoming 2012), at 1, <https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=901114082024072021126004102007102121030041056053016028064071125025068082126090024120037055028024056025125023070118080079102081008410109107806109801512709511811308403401400509312010100110111114097030075026014091124101124123103065071069003102089072072&EXT=pdf>.

<sup>5</sup> See Byrd-Hagel Resolution, S.RES. 98, 105th Cong. (1997).

<sup>6</sup> Weiguang Chen & Qing Guo, *Assessing the Effect of Carbon Tariffs on International Trade and Emission Reduction of China's Industrial Products under the Background of Global Climate Governance*, 9(6) SUSTAINABILITY 1029, 1030 (2017).

<sup>7</sup> H.R. 2454—111th Congress (2009-2010), CONGRESS.GOV, <https://www.congress.gov/bill/111th-congress/house-bill/2454> (last visited May 7, 2018).

<sup>8</sup> 26 U.S.C. (1986).

<sup>9</sup> S.2368—115th Congress (2017-2018), CONGRESS.GOV, <https://www.congress.gov/bill/115th-congress/senate-bill/2368> (last visited May 7, 2018).

<sup>10</sup> American Opportunity Carbon Fee Act § 4691, S. 2368, 115th Cong. (2018).

<sup>11</sup> *Id.* § 4692; 氟化物溫室氣體包括：六氟化硫 (sulfur hexafluoride, SF<sub>6</sub>)、三氟化氮 (nitrogen trifluoride, NF<sub>3</sub>)、任何氫氟碳化合物 (hydrofluorocarbon)、全氟化碳 (perfluorocarbon) 等。*Id.* § 4692(c)(1).

<sup>12</sup> *Id.* § 4693.

<sup>13</sup> *Id.* § 4694.

第一類石化燃料產品的部分，其針對的對象為<sup>14</sup>：產自美國境內礦區以及輸入至美國，以供消費、使用、倉儲的煤；產自任何精煉廠、輸油站以及輸入至美國，以供消費、使用、倉儲的石油產品；或進入到任何加工廠以及輸入至美國，以供消費、使用、倉儲的天然氣。此外，亦包括來自其他物質所產生之二氧化碳排放<sup>15</sup>。對上述產品以及排放量所課徵的碳費，須等同於燃燒相同產品所排放的每公噸二氧化碳的適用總額 (applicable amount)<sup>16</sup>。

第二類「氟化物溫室氣體」所針對的對象共包含 3 類<sup>17</sup>：(一) 氟化物溫室氣體生產設施所製造之氟化物溫室氣體<sup>18</sup>；(二) 透過氟化物溫室氣體進口商<sup>19</sup>進口至美國之氟化物溫室氣體；(三) 由氟化物溫室氣體工業設施所排放之氟化物溫室氣體<sup>20</sup>。其課徵的碳費應等同於所產生或進口每公噸二氧化碳當量 (carbon dioxide equivalent)<sup>21</sup> 的適用總額之適用百分比<sup>22</sup>。

第三類「其他溫室氣體排放」所針對的對象為：來自任何溫室氣體排放源<sup>23</sup>所排放之溫室氣體，但不包括二氧化碳和氟化物溫室氣體<sup>24</sup>。其所課徵之碳費應等同於來自溫室氣體排放源之每公噸二氧化碳當量的適用總額<sup>25</sup>。

<sup>14</sup> *Id.* § 4691(a)(1)(A).

<sup>15</sup> 來自其他物質所產生之排放係指來自於在美國環保局 (Environmental Protection Agency) 強制溫室氣體申報計畫 A 子部分中負有申報義務，且前一年的二氧化碳排放不少於 25000 公噸的任何設施，因為燃燒或加工任何除了煤、石油產品、天然氣以外的產品所產生之排放。*Id.* § 4691(a)(2).

<sup>16</sup> 在美國機會碳費草案中所課徵之費率 (rate)，為排放每公噸二氧化碳當量的適用總額，而適用總額於 2019 年為 50 美元。*Id.* §§ 4691(a)(1)(B), 4691(b), 4692(b), 4693(b).

<sup>17</sup> *Id.* § 4692(a).

<sup>18</sup> 氟化物溫室氣體生產設施係指任何被涵蓋在美國環保局「強制溫室氣體申報計畫」OO 子部分的溫室氣體排放源種類中的設施。*Id.* § 4692(c)(2).

<sup>19</sup> 氟化物溫室氣體進口商係指任何被涵蓋在美國環保局強制溫室氣體申報計畫 OO 子部分的溫室氣體排放源種類中，或是 QQ 子部分的排放源種類中的進口商。*Id.* § 4692(c)(3).

<sup>20</sup> 氟化物溫室氣體工業設施係指任何被涵蓋在美國環保局強制溫室氣體申報計畫 F 子部分的製鋁排放源種類、O 子部分的製造二氟一氯甲烷 (HCFC-22) 或分解三氟甲烷 (HFC-23) 排放源種類，或是 L 子部分的含氟氣體排放源種類中，且在前一年排放不少於 25000 公噸二氧化碳當量氟化物溫室氣體的設施。*Id.* § 4692(c)(4).

<sup>21</sup> 二氧化碳當量係指把不同的溫室氣體對於暖化的影響程度用同一種單位來表示，例如一公噸的甲烷排放對於溫室效應的影響等同於 21 公噸的二氧化碳排放，則一公噸的甲烷為 21 公噸的二氧化碳當量。陳巾眉，【氣候變遷 Q&A】(5) 什麼是二氧化碳當量 (CO<sub>2</sub>e) 與全球溫暖化潛勢 (GWP)？人類製造出來的主要溫室氣體有哪些？，臺灣環境資訊中心，2011 年 6 月 30 日，網址：<http://e-info.org.tw/node/67588>。

<sup>22</sup> American Opportunity Carbon Fee Act § 4692(b), S. 2368, 115th Cong. (2018); 適用百分比係指將針對氟化物溫室氣體所課徵的碳費，乘上特定百分比後得出的數值，此特定百分比會隨著時間不斷提升，由 2019 年的 10%，至 2030 年達到 100%。American Opportunity Carbon Fee Act § 4692(c)(5).

<sup>23</sup> 溫室氣體排放源係指在美國環保局強制溫室氣體申報計畫中負有申報義務，且其於前一年排放非屬二氧化碳及氟化物溫室氣體之溫室氣體不少於 25000 公噸二氧化碳當量的任何設施。*Id.* § 4693(c).

<sup>24</sup> *Id.* § 4693(a).

<sup>25</sup> *Id.* § 4693(b).

最後一類附隨排放，係指針對在第一類情況下因洩漏、燃燒以及供應鏈間造成之溢漏<sup>26</sup>。該條涉及申報計畫以及對附隨排放所課徵之附加費<sup>27</sup>，申報計畫要求建立並執行一套申報計畫，以認定所有附隨排放的主要排放源類別，並收集來自煤、石油產品、天然氣供應鏈的附隨排放之資料<sup>28</sup>；附加費則係指自 2021 年開始，當第一類溫室氣體產生附隨排放而適用附隨排放的申報計畫時，增加對第一類溫室氣體所課徵之碳費<sup>29</sup>。

如前所述，為確保在國際貿易發達的時代，美國產品依然仍夠維持其競爭力，且不會因進出口活動，導致「碳溢漏 (carbon leakage)」<sup>30</sup>現象的發生，故「美國機會碳費法案」草案納入邊境調整措施，並區分成進口邊境調整措施以及出口邊境調整措施<sup>31</sup>。以下分別說明兩措施內容：

進口邊境調整措施係規定當能源密集產品<sup>32</sup>進口至美國時，若該產品在製造時，使用了本草案下應被課徵碳費之原料 (inputs)，則應收取等同於該原料在本法案下所被課徵之費用<sup>33</sup>。但若該能源密集產品之來源國，已針對此種能源密集產品課徵稅費，則對此進口產品所課徵之碳費應扣除外國政府已課徵之數額<sup>34</sup>。

出口邊境調整措施係規定當能源密集產品自美國出口時，應退還產品出口商一定費用，且該費用等同於本草案下針對該產品原料 (inputs) 所課徵之碳費<sup>35</sup>。

---

<sup>26</sup> *Id.* § 4696(a)(5).

<sup>27</sup> *Id.* § 4694.

<sup>28</sup> *Id.* § 4694(a).

<sup>29</sup> *Id.* § 4694(b).

<sup>30</sup> 碳溢漏係指在排放管制政策之範圍以外的部門或國家，發生溫室氣體排放增加的現象。本文所探討碳溢漏現象，特指國內生產之產品（有針對排放進行管制的地區）在市佔率上，被進口產品（來自未針對排放進行管制的地區）所取代，而使整體減排成果受限之情況。Elisa Lanzi, Damian Mullaly, Jean Château & Rob Dellink, *Addressing Competitiveness and Carbon Leakage Impacts Arising from Multiple Carbon Market* 6 (Organization for Economic Co-operation and Development Environment, Working Papers No. 58, 2013), <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/5k40ggjj7z8v-en.pdf?expires=1530777095&id=id&accname=guest&checksum=47B57E33435F44A49758541294033C3F>; Joost Pauwelyn, *supra* note 4, at 4.

<sup>31</sup> American Opportunity Carbon Fee Act, §§ 4695(b)-(c).

<sup>32</sup> 能源密集產品係指，除任何石油產品或化石燃料外，其因能源而付出的成本不低於總成本 5% 的任何產品，或是列在能源密集產品清單中的產品。*Id.* § 4696(a)(7).

<sup>33</sup> *Id.* § 4695(c)(1), (providing that: “In the case of any energy-intensive manufactured good imported into the United States, there is imposed an equivalency fee on the person importing such good in an amount equal to the cost of such good which would be attributable to any fees imposed under this subchapter on inputs used in the manufacturing of such good if the inputs used in manufacturing such good were subject to such fees (as determined under regulations established by the Secretary).”).

<sup>34</sup> *Id.* § 4695(c)(2), (providing that: “The amount of the equivalency fee under paragraph (1) shall be reduced by the amount, if any, of any fees imposed on such energy-intensive manufactured goods by the foreign nation or governmental units from which such good was imported.”).

<sup>35</sup> *Id.* § 4695(b)(1), (providing that: “In the case of any energy-intensive manufactured good which is exported from the United States, the Secretary shall pay to the person exporting such good a refund equal to the amount of the cost of such good attributable to any fees imposed under this subchapter on inputs used in the manufacturing of such energy-intensive manufactured good (as determined under regulations established by the Secretary).”).

但若出口商品輸入國之政府已在其國內針對同類能源密集產品課徵稅費，則退還出口商之數額將扣除外國政府對其國內產品課徵之數額<sup>36</sup>。

## 貳、能源稅進口邊境稅調整之爭議

《1947 年關稅暨貿易總協定》締約方大會於 1968 年成立邊境稅調整工作小組 (GATT Working Party on Border Tax Adjustments)<sup>37</sup>，以釐清邊境稅調整措施與 GATT 間之關係。工作小組沿用經濟合作暨發展組織 (Organization for Economic Co-operation and Development) 之定義，將邊境稅調整定義為<sup>38</sup>：「全部或一部分為了適用目的地原則 (destination principle) 的任何財政措施，亦即當一產品出口時，應免除於國內市場銷售相類似產品所課徵之稅費，以及對進口產品課徵於國內市場銷售之相類似產品所課徵之稅費。」此外，邊境稅調整工作小組的報告亦提及，「直接針對產品」課徵之稅賦，可進行邊境調整，例如貨物稅、銷售稅、多階段銷售稅、以及增值稅；相對地，「非直接針對產品」課徵之稅賦，則不可進行邊境調整，例如：社會安全捐、工資稅<sup>39</sup>。由此可知，僅有直接針對產品課徵之稅賦得進行邊境調整。

從上述定義可知，進口以及出口的邊境稅調整措施分別涉及產品稅賦的課徵及退還，因此將適用不同的 WTO 規範。惟出口邊境稅調整措施已於《關稅暨貿易總協定》(General Agreement on Tariffs and Trade, GATT) 和《補貼及平衡稅措施協定》(Agreement on Subsidies and Countervailing Measures) 下有較詳細的規範，相較之下，進口邊境稅調整措施因在 WTO 協定下未有明確規範而存有爭議，會較出口邊境稅調整措施更為複雜。本文礙於篇幅，故僅針對較具爭議之進口邊境稅調整措施進行討論。

### 一、進口邊境稅調整措施之定性問題

由於進口邊境稅調整措施係對進口產品於邊境課徵稅賦，此將會衍生出定性問題，即此種對產品課徵的稅賦，係屬於 GATT 第 2 條之進口規費，或是 GATT 第 3.2 條之內地稅？GATT 第 2.1 (b) 條規定，不應對進口產品課徵超過減讓表拘束稅率之任何關稅或規費，換言之，一旦系爭稅費被認定為是「進口規費」，原則上會受到減讓表之限制，特別是美國的適用稅率幾乎等同於拘束稅率，使得美國沒有以進口規費進行邊境調整的空間；反之，若進口邊境稅調整措施係以「內

<sup>36</sup> *Id.* § 4695(b)(2), S. 2368, (providing that: “The amount of the refund under paragraph (1) shall be reduced by the amount, if any, of fees imposed on such goods or comparable domestically produced energy-intensive manufactured goods by the foreign nation or governmental unit to which such good is exported.”).

<sup>37</sup> Working Parties on Border Tax Adjustments, *Report by the Working Parties on Border Tax Adjustments*, GATT Doc. L/3464 (Nov. 20, 1970) [hereinafter Working Parties Report].

<sup>38</sup> *Id.* ¶ 4.

<sup>39</sup> *Id.* ¶ 14.

地稅」的形式進行調整時，只要不會對國內同類產品構成歧視，WTO 規則應允許此種邊境調整措施。

(一) 以是否具內地因素判斷稅費之定性

過往處理進口規費以及內地稅的案例，以中國汽車零件案 (*China—Measures Affecting Imports of Automobile Parts*) 最具代表性<sup>40</sup>。該案係因中國對於進口汽車課徵 25% 的關稅，但對進口的汽車零件卻僅課徵 10% 關稅，且為防止進口商以整車以及汽車零件之稅差來規避關稅，中國規定若汽車於組裝完後未能符合國內自製率，則將對其零組件課徵等同於整車稅率的關稅<sup>41</sup>。歐盟、美國和加拿大對此規定表示不滿，認為進口零件將須負擔額外 15% 的稅率，使其在中國市場受到較中國國產零件更不利的待遇，因此在 WTO 下對中國提出控訴<sup>42</sup>。該案的爭點在於進口零件額外負擔的 15% 稅率，係屬於中國所聲稱的「一般關稅 (ordinary custom duties)」，或為控訴國所主張的「內地規費 (internal charge)」<sup>43</sup>。

該案小組在認定中國的系爭費用屬於 GATT 第 3.2 條所稱之「內地規費」後<sup>44</sup>，中國隨即提起上訴。在上訴階段，上訴機構首先審視小組如何解釋 GATT 第 2.1 (b) 條第一句所稱的「一般關稅」。小組認為「一般關稅」係一針對產品於進口時所課徵之費用，小組強調，GATT 第 2.1 (b) 條第一句之「一般關稅」具有時間上的限制，且必須於進口時課徵<sup>45</sup>。上訴機構同意小組見解，表示構成「一般關稅」之費用，其繳稅義務必須是進口之時產生，並且依據 GATT 第 2.1 (b) 條之內容，此義務也須基於「進口」而生<sup>46</sup>。

接著上訴機構解釋何謂 GATT 第 3.2 條之「內地規費」。上訴機構首先以條文中提及之「內地的 (internal)」與「被進口 (imported)」作為依據，認為 GATT 第 3 條所稱之費用，必須是針對已經進口之產品所課徵，同時費用繳交的義務必須是基於發生在關稅領域之內的「內地因素 (internal factor)」<sup>47</sup>。此外，上訴機構提及「稅費徵收的時間」，不會是決定該稅費是關稅或內地費用的關鍵<sup>48</sup>。因此上訴機構得出一結論，一項費用是否屬於 GATT 第 3.2 條之「內地規費」，應視

<sup>40</sup> 關於中國汽車零件案的詳細背景及爭點，可參閱：羅錦嵐、陳姿好，「中國對汽車零件案上訴」，政治大學國際經貿組織暨法律研究中心經貿法訊，75 期，網址：<http://www.tradelaw.nccu.edu.tw/epaper/no75/1.pdf> (最後瀏覽日：2018 年 6 月 30 日)。

<sup>41</sup> Panel Report, *China—Measures Affecting Imports of Automobile Parts*, ¶¶ 4.5, 4.7, WTO Doc. WT/DS339/R, WT/DS340/R, WT/DS342/R (adopted Jan. 12, 2009) [hereinafter *China—Auto Parts*].

<sup>42</sup> *Id.* ¶ 4.13.

<sup>43</sup> *Id.* ¶¶ 7.119, 7.120.

<sup>44</sup> *Id.* ¶¶ 7.204-7.206, 7.210, 7.212.

<sup>45</sup> *Id.* ¶ 7.166.

<sup>46</sup> Appellate Body Report, *China—Auto Parts*, ¶ 158, WTO Doc. WT/DS339/AB/R, WT/DS340/AB/R, WT/DS342/AB/R (adopted Jan. 12, 2009).

<sup>47</sup> *Id.* ¶ 161.

<sup>48</sup> *Id.* ¶ 162.

此費用課徵的義務是否是基於「內地因素」，例如在國內被轉售或使用<sup>49</sup>。

在認定何謂「一般關稅」和「內地規費」後，上訴機構開始審視系爭費用應適用 GATT 第 2.1 (b) 條第一句或是 GATT 第 3.2 條。上訴機構認為小組應認定系爭費用所有的相關特性，並找出系爭費用最核心的特質，藉此決定系爭費用在涵蓋協定下應適用之原則<sup>50</sup>。在小組審理階段時，小組列出系爭費用之四點特性<sup>51</sup>：(一) 繳交系爭費用的義務是發生在汽車零件進入中國關稅領域，且已被用於汽車生產或組裝之後；(二) 系爭費用課徵的對象是汽車製造商，而非進口商；(三) 系爭費用的課徵是基於進口汽車零件如何被使用 (used)，而非基於汽車零件的進口；(四) 於相同時間進口且來自於相同貨櫃和貨船的相同汽車零件，若被組裝於不同車型，將被課徵不同稅率。上訴機構亦審視了小組辨識出的其他特性，最後認為由於系爭費用並非在進口時申報，而是在汽車零件被用於汽車的組裝或製造後，始申報應納稅款，此一特性對於系爭費用之定性最為重要<sup>52</sup>。綜上所述，上訴機構認為小組在審理上並無錯誤，並認定系爭費用屬於 GATT 第 3.2 條所稱之「內地規費」<sup>53</sup>。

依據中國汽車零件案上訴機構之見解，稅費之定性並不會因為徵收的時間以及地點而改變，決定的關鍵在於該稅費是否為基於「內地因素」課徵，而「內地因素」係指課稅義務必須源自單一關稅領域內所發生的事件<sup>54</sup>，例如進口產品在進口國內的配送、販售、使用或運輸<sup>55</sup>，且課稅時點發生在產品進口之後<sup>56</sup>。然而，稅費的定性是否會影響邊境稅調整措施仍有待討論，因 GATT 第 2.1 (b) 條雖對進口規費有所限制，然 GATT 第 2.2 條卻提供若干例外，以下即討論進口規費與 2.2 (a) 條<sup>57</sup>例外間之適用關係。

## (二) 定性是否影響邊境調整之合法性

有學者認為，進口邊境稅調整措施有適用 GATT 第 2.2 (a) 條之可能，而得豁免於減讓表之限制<sup>58</sup>。對此有學者表示，一旦進口邊境稅調整措施無法適用 GATT 第 3.2 條，其亦可能無法合於 GATT 第 2.2 (a) 條例外<sup>59</sup>，原因在於適用

<sup>49</sup> *Id.* ¶ 163.

<sup>50</sup> *Id.* ¶ 171.

<sup>51</sup> *Id.* ¶ 172.

<sup>52</sup> *Id.* ¶ 173.

<sup>53</sup> *Id.* ¶¶ 178, 180-182.

<sup>54</sup> *Id.* ¶ 161.

<sup>55</sup> *Id.* ¶ 162.

<sup>56</sup> *Id.* ¶ 163.

<sup>57</sup> General Agreement on Tariffs and Trade 1994 art. 2.2(a), Apr. 15, 1994, 1867 U.N.T.S 187, (providing that: “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 product or in respect of an article from which the imported product has been manufactured or produced in whole or in part; ....”).

<sup>58</sup> Joost Pauwelyn, *supra* note 4, at 25

<sup>59</sup> Joel P. Trachtman, *WTO Law Constraints on Border Tax Adjustment and Tax Credit Mechanisms to*

GATT 第 2.2 (a) 條的關鍵，端視何謂「符合 (consistently with)」GATT 第 3.2 條，在此有兩種解釋方式<sup>60</sup>：(1) 倘若 GATT 第 2.2 (a) 條係要求 GATT 第 3.2 條必須適用，則因 GATT 第 3.2 條僅規範間接稅，並未包含進口規費，導致進口規費無法適用 GATT 第 3.2 條，因此未能滿足 GATT 第 2.2 (a) 條之要件，即無法適用該條例外；(2) 若第 2.2 (a) 條僅要求其課徵方式不違反 GATT 第 3.2 條即可，即不對本國與外國產品間造成歧視，則滿足 GATT 第 2.2 (a) 條之要件。若以第一種方式解讀，GATT 第 2.2 (a) 條僅適用於在邊境課徵之「內地稅」<sup>61</sup>，換言之，被認定為「進口規費」的稅費仍須以符合減讓表限制之方式課徵。

不過，亦有學者持不同見解，其認為 GATT 第 2.2 (a) 條係允許對進口產品課徵與國內產品所承受之內地稅等值之「進口規費」<sup>62</sup>，蓋於許多情況下，政府無法向進口產品和國內產品課徵相同的稅費，例如對國內產品所課徵的營業稅 (business turnover tax)，即無法對進口產品課徵，為平衡競爭條件，政府應得針對進口產品，於進口時課徵在經濟上等值的費用，而 GATT 第 2.2 (a) 條的功能即在使此種費用免受 GATT 第 2.1 (b) 條之限制<sup>63</sup>。故即便進口邊境稅調整措施係基於產品之進口課徵，而被認定為 GATT 第 2 條之進口規費，仍舊可以依 GATT 第 2.2 (a) 條進行調整，而不受減讓表之限制<sup>64</sup>。

在印度額外關稅案 (*India—Additional and Extra-Additional Duties on Imports from the United States*) 中，小組亦認同後者之見解，認為 GATT 第 2.2 (a) 條提及兩種不同的稅賦，即對進口產品課徵之進口規費和對國內同類產品課徵之內地稅<sup>65</sup>，因此一旦對進口產品所課徵的「進口規費」，與對國內產品課徵之內地稅等值，即可適用該例外條款<sup>66</sup>。由此可知，即便進口邊境稅調整措施並非係基於「內地因素」課徵，而被認定為進口規費，仍能適用 GATT 第 2.2 (a) 條之例外，不受到減讓表之限制，並依此進行邊境調整。

WTO 協定雖未限制進口規費進行邊境調整，然若以進口規費進行調整，原則上必須遵守 GATT 第 2.1 (b) 條之規定。倘若採取課徵方式上不違反 GATT 第 3.2 條之進口規費，即可適用 GATT 第 2.2 (a) 條例外之見解，將有助於邊境調整措施達成其追求公平競爭的目的，因此本文認為應將 GATT 第 2.2 (a) 條解釋

---

*Reduce the Competitive Effects of Carbon Taxes* 7 (Resources for the Future, Discussion Paper No. 16-03, 2016), <http://www.rff.org/files/document/file/RFF-DP-16-03.pdf>.

<sup>60</sup> *Id.*

<sup>61</sup> *Id.* at 6.

<sup>62</sup> Joost Pauwelyn, *supra* note 4, at 25.

<sup>63</sup> Frieder Roessler, *Comment: India—Additional and Extra-Additional Duties on Imports from the United States*, 9(1) *WORLD TRADE REV.* 265, 268 (2010).

<sup>64</sup> Joost Pauwelyn, *supra* note 4, at 25.

<sup>65</sup> Panel Report, *India—Additional and Extra-Additional Duties on Imports from United States*, ¶ 7.167, WTO Doc. WT/DS360/R (adopted Nov. 17, 2008).

<sup>66</sup> *Id.* ¶ 7.168.

為適用所有與內地稅等值之進口規費。

## 二、GATT 第 2.2 (a) 條及第 3.2 條是否包含對產品原料或製程課徵之稅

由上述討論可知，若邊境稅調整措施可適用 GATT 第 2.2(a) 條或第 3.2 條，即可僅以「不歧視」為原則進行邊境調整，而毋須受到減讓表之限制，具有較大的彈性空間。然而，若是對「能源稅」進行邊境稅調整，則情況將會變得更為複雜，其原因在於：GATT 第 3.2 條要求應免除課徵超過對本國同類「產品」所直接或間接課徵之內地稅及任何種類之規費，而 GATT 第 2.2 (a) 條則要求進口規費須與符合 GATT 第 3.2 條之內地稅等值，然「能源稅」有時並非直接針對「產品本身」課徵，而係針對產品生產時所使用之「原料」進行課稅，且此種原料並不會於物理上呈現在最終產品<sup>67</sup>。由於邊境稅調整工作小組並未處理此爭議，因此學者認為此問題最終應視 GATT 第 3.2 條中「直接或間接對產品課徵」的範圍為何<sup>68</sup>。

由 GATT 第 3.2 條之條文觀之，該條僅提及針對「產品」課徵，因此針對「產品之原料或製程」所課徵之稅賦，是否屬於 GATT 第 3.2 條所稱之「直接或間接對產品課徵」不無疑問。對此，有學者認為 GATT 第 3.2 條中的「間接對產品課徵」，可解釋為「得對產品之原料或製程課徵」，但亦有學者認為「間接對產品課徵」係指「課徵方式」，而非「得對產品之原料或製程課徵」，故該條是否包含針對「產品之原料或製程」所課徵之稅費仍有爭議<sup>69</sup>。

過往的 WTO 案例曾有對產品的製程或製造方法 (Process and Production Method, PPM) 進行討論，包括 1991 年的美國鮪魚 I 案 (*United States—Restrictions of Imports of Tuna I*)。該案系爭措施係限制依特定捕撈方式所捕獲之鮪魚的進口，小組認為因 GATT 第 3 條僅處理「產品本身」之內地稅或政府規範，因此捕撈方式並非 GATT 第 3.4 條所規範之客體，故系爭禁令應適用 GATT 第 11 條而非 GATT 第 3.4 條<sup>70</sup>。

然而有學者主張，GATT 第 3 條涵蓋所有國內規範，即使是基於未反映在產品本身的 PPMs 亦同<sup>71</sup>。若依照學者的主張，即便產品之 PPMs 未反映於最終產品，針對 PPMs 課徵之稅費仍有機會落入 GATT 第 3.2 條之範圍。

<sup>67</sup> Joost Pauwelyn, *supra* note 4, at 27-28.

<sup>68</sup> *Id.*

<sup>69</sup> 施文真，前揭註 2，頁 171。

<sup>70</sup> Report of the Panel, *United States—Restrictions of Imports of Tuna*, ¶ 5.35, DS21/R (Sept. 3, 1991), GATT BISD (39th Supp.), at 155, 192 (1993).

<sup>71</sup> See Steve Charnovitz, *The Law of Environmental “PPM” in the WTO: Debunking the Myth of Illegality*, 27(1) YALE J. INT’L L. 59, 91-92 (2002); Robert Howse & Donald Regan, *The Product-Process Distinction—An Illusory Basis for Disciplining “Unilateralism” in Trade Policy*, 11 EUROPEAN J. OF INT’L L. 249, 256 (2000).

亦有學者主張僅有產品原料於「物理上」呈現在最終產品時，針對該原料課徵之稅賦始落入 GATT 第 3.2 條之範圍；反之，「未於物理上呈現」於最終產品則否<sup>72</sup>。針對此議題，在美國超級基金案 (*United States—Taxes on Petroleum and Certain Imported Substances*) 中，小組允許美國對有使用特定物質作為原料之進口產品課徵稅賦。小組認為邊境稅調整工作小組係僅以「是否為間接稅」作為得否進行邊境調整的條件<sup>73</sup>，然而在該案中，小組並未說明原料是否須於「物理上呈現」於最終產品上，因此即便 GATT 第 3.2 條所稱之「直接或間接對產品課徵」有包含針對原料課徵之稅賦，亦無從得知此種原料是否須於物理上呈現在最終產品，方得適用 GATT 第 3.2 條<sup>74</sup>。

此外，有鑒於 GATT 第 2.2 (a) 條在提及 GATT 第 3.2 條時，加上了「針對進口產品於生產或製造時所使用之原料 (in respect of an article from which the imported product has been manufactured or produced)」之文句，有論者據此表示 GATT 第 2.2 (a) 條及第 3.2 條之內地稅應包含產品於生產時所使用之能源<sup>75</sup>。不過若從法文版條文觀之，根據立法者使用的文字「incorporée」，有論者認為此種原料必須於物理上呈現於最終產品；至於西班牙文版本的條文，則與英文版相同，似未有物理呈現的要求<sup>76</sup>。由於不同語言版本的法條文字存在落差，是故亦難由 GATT 第 2.2 (a) 條之條文斷定 GATT 第 3.2 條的適用範圍。

各國課徵能源稅之目的，係為在產品的最終價格中將碳排放的社會成本內部化，以促使生產者和消費者限制排放密集產品之使用，並將其轉換為綠色能源；此外，課徵能源稅而使排放密集產品的價格提升之原因，係希望此種稅賦可以透過市場競爭和供需彈性，將成本轉嫁給消費者，亦即透過該稅賦改變競爭條件，並且確保消費地國之稅賦所應達到的貿易中立性<sup>77</sup>。考量到上述兩種因素，本文認為即便能源稅並非係直接對於產品所課徵，似乎仍應視其為「對產品之間接課徵」，而允許對其進行邊境調整。

### 參、「美國機會碳費法案」中進口邊境調整措施與 WTO 協定之合致性

「美國機會碳費法案」草案中，進口邊境調整措施調整之對象係為「能源密集產品」，適用的調整稅率則視其所用之原料 (inputs)，若該原料於國內市場中係為草案所課徵之對象，則於用於進口能源密集產品時，亦適用相同稅率。除此之外，由於「美國機會碳費法案」草案中所提及之原料，如石化燃料，並不會呈現於最終產品上，換言之，系爭進口邊境調整措施即屬於上述所稱之「能源稅」

<sup>72</sup> 施文真，前揭註 2，頁 173。

<sup>73</sup> Report of the Panel, *United States—Taxes on Petroleum and Certain Imported Substances*, ¶ 5.2.4, L/6175 (June 17, 1987), GATT BISD (34th Supp.), at 136, 153 (1988).

<sup>74</sup> 施文真，前揭註 2，頁 177。

<sup>75</sup> Joost Pauwelyn, *supra* note 4, at 28 n.84.

<sup>76</sup> *Id.*

<sup>77</sup> *See Id.* at 29.

之課徵。本文以下將就「美國機會碳費法案」與 WTO 協定之合致性進行探討。

「美國機會碳費法案」草案中進口邊境調整措施之依據，係基於進口產品於生產過程中所使用之原料，由於進口產品之生產過程以及原料的使用，均非位於進口國之關稅領域內，且為進口之前所發生之事件，故難認系爭進口邊境調整措施係基於內地因素課徵，此可能導致系爭進口邊境調整措施被認定為「進口規費」，而在美國適用稅率幾乎等於拘束稅率的情況下，系爭進口邊境調整措施似乎無任何得以調整的空間。然而，根據前述結論，即便是以「進口規費」的形式進行調整，依舊有適用 GATT 第 2.2 (a) 條例外之空間，若對進口產品課徵與內地稅等值之進口規費，可不受減讓表之限制。

不過，針對未反映於最終產品之原料課徵能源稅，是否屬於 GATT 第 3.2 條之「直接或間接對產品課徵」，以及未反映於最終產品之能源是否為 GATT 第 2.2 (a) 條的「對進口產品於生產或製造時所使用之原料」，均存有爭議。由此可知，WTO 協定是否允許「美國機會碳費法案」草案中的進口邊境調整措施，仍須視未來有無針對 GATT 第 3.2 條和 GATT 第 2.2 (a) 條進行解釋的案例。惟考量能源稅課徵有益於綠色能源的使用，以及改善進口產品和本國產品不對等的競爭條件，似乎應視「美國機會碳費法案」草案中的碳費為「對產品之間接課徵」，並允許對其進行邊境調整。

有鑒於實務上得否針對能源稅進行邊境調整尚有爭議，美國或許也可嘗試採行不同的政策，以達到相同的邊境調整目的，例如可提供開發中國家財務和技術援助，以促使開發中國家完成其減排承諾，或是美國亦可嘗試建立國家層級的排放權交易機制，並要求進口商於邊境上也負有繳回核發量的義務<sup>78</sup>。此外，「美國機會碳費法案」草案雖涉及抵扣的規定，即若進口國已針對此種能源密集產品課徵稅費，則對此出口產品所退還之稅費應扣除外國政府已課徵之數額，然而此種設計似乎未能考量到與第三國出口至相同進口國的情形，蓋第三國國內可能未設有或設置較低額度的能源稅規範，相較之下，美國出口之能源產品承受較高之成本，不具競爭優勢<sup>79</sup>，立法者亦應注意此一問題。

## 肆、結論

進口邊境稅調整措施在 WTO 協定下素來有許多爭議，特別是針對原料課徵之「能源稅」，是否得進行邊境調整，本文透過分析 GATT 第 2.2 (a) 條及第 3.2 條之條文，認為目前尚難認定「美國機會碳費法案」草案中的進口邊境調整措施，

<sup>78</sup> Kateryna Holzer, *Proposals on Carbon-Related Border Adjustments: Prospects for WTO Compliance*, 2010 CARBON & CLIMATE L. REV. 51, 55-56.

<sup>79</sup> Adele C. Morris, *Policy Brief: Making Border Carbon Adjustments Work in Law and Practice*, TAX POLICY CENTER 5 (July 26, 2018), [https://www.taxpolicycenter.org/sites/default/files/publication/155511/policy\\_brief\\_making\\_border\\_carbon\\_adjustments\\_work\\_in\\_law\\_and\\_practice.pdf](https://www.taxpolicycenter.org/sites/default/files/publication/155511/policy_brief_making_border_carbon_adjustments_work_in_law_and_practice.pdf).

是否以合於 WTO 協定規範之方式進行調整。不過，邊境稅調整的目的，並非僅有對能源稅進行邊境調能夠達成，或許美國可嘗試以不同的政策工具，與不同的制度設計，來達到最佳效果。

