

## 論「管制因素」在 GATS 不歧視原則中之定位——

### 以阿根廷金融服務案為中心

劉芸昕

#### 摘要

隨著服務貿易之拓展，WTO 外的各國際場域開始發展出相應的國際標準，致使 WTO 會員恐在國際標準義務與 WTO 協定間產生義務衝突。「阿根廷—金融服務案」中，阿根廷以是否簽署稅務資訊交換協議或條款，將其他國家分為合作與不合作國家，並於不同國家間給予歧視性待遇。此種反制措施或可達到落實相關國際標準之目的，但卻可能有違 WTO 協定下的不歧視原則。對於此爭議，本案小組與上訴機構的意見明顯不同，反而使得此等管制因素應如何在不歧視待遇下的評價更加模糊。在回顧小組與上訴機構之意見後，本文分別在不歧視原則的「同類性」或「不低於待遇」要件中，評估探討管制因素的優缺點。最後，本文認為上訴機構在「例外條款」要件下探討管制因素或為較妥適之作法。

在全球化時代下，巨型跨國企業大量出現，金融機構亦跨越國界，發展成跨國性金融機構。自 2008 年金融海嘯以降，各國政府開始重視「全球系統性重要金融機構 (Global Systemically Important Financial Institutions, G-SIFIs)」的監管，並推動無數個國際金融標準。例如，2015 年 8 月，經濟合作暨發展組織 (Organization for Economic Cooperation and Development, OECD) 公布了「金融帳戶資訊自動交換共同申報標準 (Common Reporting Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, 以下簡稱 CRS)」，各國主管機關要求境內金融機構對其客戶之稅籍展開審查，並相互交換資訊，避免有逃漏稅情事發生。針對拒絕稅收資訊交換的國家，為打擊有害稅收競爭和促進稅收資訊交換，現行國際租稅實務允許例外實施防禦性措施<sup>1</sup>，包括所得適用較高扣繳率、負擔較重之課稅文據義務與舉證責任；投資名列非合作清單國家之收益否准適用參與免稅及逕予認定為受控外國公司等嚴格之租稅措施<sup>2</sup>。惟此些防禦性措施，與世界貿易組織中《服務貿易總協定》(General Agreement on Trade in

<sup>1</sup> 彭岳，多元體制下防禦性稅收措施的合法性困局——基於阿根廷金融服務案的考察，當代法學，3 期，頁 137，138 (2018 年)。

<sup>2</sup> 財政部，訂定發布「金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法」，2017 年 11 月 16 日，網址：<https://www.mof.gov.tw/Detail/Index?nodeid=137&pid=76846> (最後瀏覽日：2018 年 7 月 11 日)。

Services, GATS)」之合致性間，存有極大疑義。

在「阿根廷—金融服務案 (Argentina—Measures Related to Trade in Goods and Services)」中，阿根廷採取之系爭措施，在稅務資訊交換上，合作與不合作的國家間具有歧視，而有違反 GATS 不歧視原則 (即最惠國待遇與國民待遇) 之爭議<sup>3</sup>。該案中，小組與上訴機構對於此等「管制因素 (regulatory aspect)<sup>4</sup>」在 GATS 不歧視原則下審查方式並不相同。為釐清管制因素於 GATS 不歧視原則中應如何評價，本文首先簡介「阿根廷—金融服務案」之事實背景，並說明小組和上訴機構報告將管制因素列入何要件審查；接著，分別評析管制因素於不歧視原則下，應放在同類性層次或不低於待遇層次加以審查。最後，做一總結，評析 GATS 下應如何將此等管制因素納入考量。

### 壹、小組報告中對於管制因素之認定

「阿根廷—金融服務案」重要爭議在於金融措施與 GATS 第 2 條<sup>5</sup>最惠國待遇，以及 GATS 第 17 條<sup>6</sup>國民待遇規定之合致性<sup>7</sup>。在本案中，小組針對上述規範要件做出更詳細解釋，以下先概述「阿根廷—金融服務案」之案例事實和系爭措施，介紹小組如何將管制因素納入不歧視原則之審查。

#### 一、案例事實及系爭措施

為打擊有害稅收競爭、避免租稅規避和促進國際稅收資訊交換，OECD 和二十國集團 (Group of Twenty, G20) 提供許多國際稅收政策和防禦性租稅措施之建議<sup>8</sup>。身為 G20 成員之一的阿根廷為提高稅收透明度，阿根廷聯邦稅務管理局 (Federal Public Revenue Administration, AFIP) 於 2003 年頒布第 589/2013 號指令，將「國家<sup>9</sup>」區分為「合作」與「不合作」的名單，並對不同類型國家提供不

<sup>3</sup> 林潔如，「試析阿根廷金融服務案」，國立政治大學國際經貿組織暨法律研究中心，188 期，頁 1-2，網址：<http://www.tradelaw.nccu.edu.tw/epaper/no188/1.pdf> (最後瀏覽日：2018 年 6 月 5 日)。

<sup>4</sup> 管制因素 (regulatory aspect) 係指由於管制區分而可能造成競爭關係改變之因素。在阿根廷金融服務案中，管制因素特別是指阿根廷能否獲得外國供應商之稅務租訊；Panel Report, *Argentina—Measures Related to Trade in Goods and Services*, ¶¶ 7.232, 7.235, WTO Doc. WT/DS453/R (adopted May 9, 2016) [hereinafter *Argentina—Financial Services*].

<sup>5</sup> General Agreement on Trade in Services, art. 2.1 [hereinafter GATS] (providing that: “With respect to any measure covered by this Agreement, each Member shall accord immediately and unconditionally to services and service suppliers of any other Member treatment no less favourable than that it accords to like services and service suppliers of any other country.”).

<sup>6</sup> GATS, art. 17.1 (providing that: “In the sectors inscribed in its Schedule, and subject to any conditions and qualifications set out therein, each Member shall accord to services and service suppliers of any other Member, in respect of all measures affecting the supply of services, treatment no less favourable than that it accords to its own like services and service suppliers.”).

<sup>7</sup> Panel Report, *Argentina—Financial Services*, ¶ 8.2.

<sup>8</sup> 彭岳，前揭註 1，頁 137-138。

<sup>9</sup> 阿根廷聯邦稅務管理局 (Federal Public Revenue Administration, AFIP) 第 589/2013 號指令所

同的管制措施<sup>10</sup>。

依據第 589/2013 號指令第 1 條，按照該國家是否與阿根廷簽署「租稅資訊交換協定（以下簡稱資訊交換協定）」或「避免國際雙重租稅公約之附帶資訊交換條款（以下簡稱雙重課稅協議）」，在資訊交換或資訊透明分類上將國家歸類為合作或不合作國家<sup>11</sup>。合作國家區分為三種類型：「已簽署雙重課稅協議或資訊交換協定，且具有有效資訊交換的評估結果」、「已簽署雙重課稅協議或資訊交換協定，但尚未能對有效資訊交換進行評估」和「仍在談判或批准雙重課稅協議或資訊交換協定階段」之國家<sup>12</sup>。由於巴拿馬並未與阿根廷建立任何稅收透明度或資訊交換之機制，AFIP 將巴拿馬列為不合作國家。直到本案小組成立後，AFIP 旋即將巴拿馬列為合作國家<sup>13</sup>，惟巴拿馬並未符合上述任一種合作國家的條件。巴拿馬無論在被 AFIP 變更為合作國家之前後，均未與阿根廷進行任何稅務資訊交換，也無與阿根廷展開租稅合作相關談判之意圖<sup>14</sup>，依據《爭端解決規則及程序瞭解書》（Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of Dispute, DSU）第 6.2 條<sup>15</sup>、第 7.1 條<sup>16</sup>及上訴機構的先例，提交爭端解決機構（Dispute Settlement Body, DSB）處理之事件包括系爭措施和控訴法律依據<sup>17</sup>。據此，小組認為，雖然 AFIP 已變更合作國家和非合作國家的區分標準，但事實上就八項系爭措施並無實質性改變。因此，即便巴拿馬並未就 AFIP 的新認定提起諮商，小組仍得繼續審理本案<sup>18</sup>。

與合作國家相比，非合作國家在稅收待遇與市場進入方面均受到一定程度的限制，故被認定為不合作國家的巴拿馬針對阿根廷的八項管制措施，主張其違反

---

指具有合作地位者不限於「國家（country）」，尚包括自治領地（dominion）、管轄地（jurisdiction）、領土（territory）、聯繫國家（associate state）和特別關稅同盟（special tax regime），本文以下以「國家」一詞簡稱。參考：林潔如，前揭註 3，頁 1；Panel Report, *Argentina—Financial Services*, ¶ 2.5.

<sup>10</sup> 彭岳，前揭註 1，頁 138-139。

<sup>11</sup> Panel Report, *Argentina—Financial Services*, ¶ 2.5；林潔如，前揭註 3，頁 2。

<sup>12</sup> Panel Report, *Argentina—Financial Services*, ¶ 2.8；林潔如，前揭註 3，頁 2。

<sup>13</sup> Panagiotis Delimatsis & Bernard Hoekman, *National Tax Regulation, Voluntary International Standards, and the GATS: Argentina—Financial Services*, 17(2) WORLD TRADE REVIEW 265, 271 (2018); Panel Report, *Argentina—Financial Services*, ¶ 2.7.

<sup>14</sup> Panagiotis Delimatsis and Bernard Hoekman, *supra* note 13, at 271; Panel Report, *Argentina—Financial Services*, ¶ 7.917.

<sup>15</sup> Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of Disputes, art. 6.2, [hereinafter DSU] (providing that: “The request for the establishment of a panel shall be made in writing. It shall indicate whether consultations were held, identify the specific measures at issue and provide a brief summary of the legal basis of the complaint sufficient to present the problem clearly. In case the applicant requests the establishment of a panel with other than standard terms of reference, the written request shall include the proposed text of special terms of reference.”).

<sup>16</sup> DSU, art. 7.1, (providing that: “...To examine, in the light of the relevant provisions in (name of the covered agreement(s) cited by the parties to the dispute), the matter referred to the DSB by (name of party) in document ... and to make such findings as will assist the DSB in making the recommendations or in giving the rulings provided for in that/those agreement(s).”).

<sup>17</sup> Panel Report, *Argentina—Financial Services*, ¶ 7.10.

<sup>18</sup> *Id.* ¶¶ 7.14-7.15.

不歧視原則<sup>19</sup>。巴拿馬控訴阿根廷對不合作國家施行政視性待遇，八項措施皆違反 GATS 第 2.1 條最惠國待遇，措施二、三和四同時違反 GATS 第 17 條國民待遇<sup>20</sup>。以下以表格方式說明八項管制措施<sup>21</sup>：

編號	系爭措施	服務部門	違反條文
一	對利息或報酬扣繳利得稅	借貸、信用及涉及處置資金之服務	GATS 第 2.1 條
二	財富不正當增加之推定	影響所有服務提供須以資金進入阿根廷為前提之服務	GATS 第 2.1 條
		海運及空運保險以及再保險與轉再保險之服務	GATS 第 17 條
三	移轉訂價的交易價格	所有服務類別	GATS 第 2.1 條
		阿根廷就模式一、二開放國民待遇承諾之所有服務	GATS 第 17 條
四	費用認列採現金收付制 <sup>22</sup>	影響所有自阿根廷支付為其收益之服務	GATS 第 2.1 條
		所有自阿根廷支付為其收益且阿根廷對其服務之模式一採國民待遇承諾之服務	GATS 第 17 條
五	再保險服務之限制	再保險服務	GATS 第 2.1 條
		再保險服務	GATS 第 16.1 條與第 16.2(a) 條
六	阿根廷資本市場進入限制 <sup>23</sup>	投資組合管理服務	GATS 第 2.1 條
七	分支機構登記限制	所有服務	GATS 第 2.1 條
八	外匯交易採事前核可之審查 <sup>24</sup>	除金融服務外的所有服務	GATS 第 2.1 條

<sup>19</sup> 林潔如，前揭註 3，頁 2；彭岳，前揭註 1，頁 139。

<sup>20</sup> Panel Report, *Argentina – Financial Services*, ¶ 7.97.

<sup>21</sup> *Id.* ¶¶ 2.9, 7.97; 林潔如，前揭註 3，頁 2-6。

<sup>22</sup> 阿根廷對合作國家交易所生之費用認列採「應記基礎制 (accrual rule)」，係指在交易發生時，立即認列費用；對不合作國家交易所生之費用認列採「現金收付制 (payment received rule)」，此費用認列基準以現金真實交付時為之。參照：林潔如，前揭註 3，頁 4；Panel Report, *Argentina – Financial Services*, ¶ 2.22.

<sup>23</sup> 阿根廷對於合作國家股市中介者進入資本市場並無任何限制；反之，若阿根廷股市中介者與不合作國家間從事可轉讓證券之公開銷售、遠期契約、期貨與選擇權或其他金融工具或商品之交易，此不合作國家之交易對手須向其主管機關登記為具有中介機構之資格。參照：林潔如，前揭註 3，頁 5；Panel Report, *Argentina – Financial Services*, ¶ 2.35.

<sup>24</sup> 當公司國外投資所得利潤轉換為母國幣別匯回母國時，通常無須事先申請，惟阿根廷要求匯



## 二、小組就管制因素在不歧視原則下之認定

AFIP 頒布 589/2013 號指令將國家歸類為合作與不合作國家，阿根廷對不合作國家實行差別待遇措施係造成「阿根廷—金融服務案」最主要爭議的原因<sup>25</sup>。然而，GATS 不歧視原則或其他條文下，應如何評價此等管制因素，則不無疑問。本案小組選擇在不歧視原則下，試圖將管制因素納入考量。由 GATS 第 2.1 條<sup>26</sup>和 GATS 第 17.1 條<sup>27</sup>得知，最惠國待遇與國民待遇義務的構成要件均包含「同類性 (likeness)」和「不低於待遇 (no less favorable)」，二者僅在同類性比較對象略有不同。故以下介紹小組在判斷是否違反不歧視原則時，如何將管制因素納入「同類性」和「不低於待遇」考量。

### (一) 納入「同類服務或服務提供者」考量

根據 GATS 第 17.3 條，「同類服務」之認定應確定該服務間具有「競爭關係」，而小組認為 GATS 第 2.1 條「同類性」認定與該條無異，同樣採「競爭關係」作為判斷基準<sup>28</sup>。在本案中，589/2013 號指令將比較對象區分為合作國家與不合作國家的服務與服務提供者<sup>29</sup>，針對此點，巴拿馬認為系爭措施以「來源地」當作差別待遇的唯一因素，故主張在認定同類性時，應採用 GATT 下原產地之同類性推定<sup>30</sup>。阿根廷則認為，GATS 同類性判斷與 GATT 不同，GATS 須另外將服務與服務提供者來源地之相關因素納入，如會員境內所實施的管制架構 (regulatory framework) 將可能影響服務之提供，因此 GATT 適用的「同類性」推定不得直接適用於 GATS<sup>31</sup>。

本案小組則參照「中國—視聽服務案 (China—Publications and Audiovisual Products)」小組之認定標準，假若國內/外服務提供者除「來源地」之外，其餘所有實質方面均相同，亦即當「來源地」係國內/外服務提供者進行差別待遇之唯一因素時，則得視為同類服務提供者<sup>32</sup>。然而，除「來源地」外，若存有「其他因素」與差別待遇有所關連時，則須再深入分析受差別待遇者之間是否為同類服務

---

回海外利潤係來自不合作國家時，須事前向阿根廷的中央銀行取得許可。參照：林潔如，前揭註 3，頁 5-6；Panel Report, *Argentina—Financial Services*, ¶¶ 2.39, 2.40.

<sup>25</sup> Panel Report, *Argentina—Financial Services*, ¶ 2.4.

<sup>26</sup> GATS, art. 2.1 (providing that: “With respect to any measure covered by this Agreement, each Member shall accord immediately and unconditionally to services and service suppliers of any other Member treatment no less favourable than that it accords to like services and service suppliers of any other country.”).

<sup>27</sup> GATS, art. 17.1 (providing that: “In the sectors inscribed in its Schedule, and subject to any conditions and qualifications set out therein, each Member shall accord to services and service suppliers of any other Member, in respect of all measures affecting the supply of services, treatment no less favourable than that it accords to its own like services and service suppliers.”).

<sup>28</sup> Panel Report, *Argentina—Financial Services*, ¶¶ 7.159, 7.161

<sup>29</sup> *Id.* ¶ 7.163

<sup>30</sup> *Id.* ¶ 7.164.

<sup>31</sup> *Id.*

<sup>32</sup> Panel Report, *Argentina—Financial Services*, ¶ 7.156; 林潔如，前揭註 3，頁 8。

提供者<sup>33</sup>。小組也認為應參考「中國—電子支付案 (*China – Electronic Payment Services*)」之看法，必須確認有無其他因素 (other factors) 造成差別待遇<sup>34</sup>。因此，小組首先審查合作國家和非合作國家間之差別待遇是否係因來源地，假若此差異並非完全基於來源地時，則須再檢查是否仍有其他因素與兩者間之差別待遇有關<sup>35</sup>。

於本案，小組認為來源地「本身」並非差別待遇區分標準，然而該措施與「來源地」卻是密不可分，因此以下將確認是否存有「其他因素」導致國家間受到差別待遇<sup>36</sup>。針對「其他因素」，「中國—電子支付案」中提到應對「競爭關係」有影響<sup>37</sup>。對此，小組同意阿根廷的主張，認為「租稅資訊的交換狀態」不僅影響服務提供者提供服務的方式，也影響競爭關係，而「缺乏透明度」及「有效資訊交換」即是不合作國家之主要競爭優勢<sup>38</sup>。因此，「租稅資訊的交換狀態」得以作為本案判斷同類性標準之「其他因素」<sup>39</sup>。

惟依據第 589/2013 號指令執行之結果，同樣被列於合作國家，並不必然皆與阿根廷簽署資訊交換協議<sup>40</sup>。例如，德國與巴拿馬皆被列為合作國家，德國與阿根廷有簽署資訊交換協議，巴拿馬則無簽署。而同為未簽署資訊交換協議之國家，巴拿馬被列為合作國家，而香港仍被歸類為不合作國家<sup>41</sup>。此情形使得小組難以依據「來源地」以外之其他因素，判斷相關服務或服務提供者間是否屬於同類，此外，阿根廷亦未向小組說明事實上存在影響同類性判斷的其他因素<sup>42</sup>。因此，小組最終認定系爭措施就合作與不合作國家間的差別待遇，僅係因來源地的不同<sup>43</sup>。據此，小組認定該案比較的兩者推定屬於同類服務及服務提供者<sup>44</sup>。簡言之，管制因素若被視為單純基於來源地時，則不納入同類性之考量，而在影響到競爭關係時，則會被記入其他因素而影響到同類性判斷。

## (二) 納入「不低於同類服務或服務提供者之待遇」考量

《技術性貿易障礙協定》(Agreement on Technical Barriers to Trade, TBT 協定)之目的與宗旨與 GATS 相同，均在考量貿易自由化與管制之界線，故阿根廷

<sup>33</sup> Panel Report, *Argentina – Financial Services*, ¶ 7.158; 林潔如，前揭註 3，頁 8。

<sup>34</sup> *Id.* ¶ 7.165.

<sup>35</sup> *Id.*

<sup>36</sup> *Id.* ¶ 7.166.

<sup>37</sup> *Id.* ¶ 7.172.

<sup>38</sup> Panel Report, *Argentina – Financial Services*, ¶ 7.180; 林潔如，前揭註 3，頁 10。

<sup>39</sup> Panel Report, *Argentina – Financial Services*, ¶ 7.179.

<sup>40</sup> Panel Report, *Argentina – Financial Services*, ¶ 7.183.

<sup>41</sup> *Id.*; 林潔如，前揭註 3，頁 9。

<sup>42</sup> Panel Report, *Argentina – Financial Services*, ¶ 7.184; 林潔如，前揭註 3，頁 9。

<sup>43</sup> Panel Report, *Argentina – Financial Services*, ¶ 7.185; 林潔如，前揭註 3，頁 9。

<sup>44</sup> Panel Report, *Argentina – Financial Services*, ¶¶ 7.186, 7.499; 林潔如，前揭註 3，頁 9。

主張在此援引 TBT 協定第 2.1 條<sup>45</sup>之判斷標準，若對進口品的不利影響係來自「正當管制區分 (legitimate regulatory distinction) <sup>46</sup>」，即可認定措施並未給予較低待遇<sup>47</sup>。巴拿馬則強烈反對此論點，其指出 TBT 協定第 2.1 條之判斷標準係因該協定並無像《關稅暨貿易總協定》(General Agreement on Tariffs and Trade, GATT 1994) 第 20 條「一般例外 (general exception)」之規定，才必須於最惠國待遇下討論貿易自由化與管制之界線<sup>48</sup>。既然 GATS 同樣於第 14 條設有一般例外之規範，自不得逕自援引 TBT 協定第 2.1 條之判斷標準<sup>49</sup>。本案小組則認為，應先探討 GATS 第 2.1 條文意中對「不低於待遇」之解釋，再考量 GATS 其他條文及其他協定賦予之意義<sup>50</sup>。在 GATS 第 2.1 條中，小組認為 GATS 不僅涉及服務，亦涉及服務提供者，因此在分析「不低於待遇」要件時，應更深入分析措施對「服務提供者」的影響<sup>51</sup>。故小組分析服務提供者 (包括自然人和法人) 所須遵循的「管制架構 (regulatory framework)」，可能係透過其服務提供之過程，在某些特定情況下，對服務產生直接性的影響<sup>52</sup>。因此，本案小組判斷「不低於待遇」要件時，應先確認阿根廷確實對不同類別的「服務與服務提供者」給予「不同待遇」，再判斷該待遇是否有差別性，且須評估該措施確實影響「競爭關係」，最後將可能影響「競爭關係」之「管制因素」納入考量，而本案之「管制因素」即是指阿根廷是否得以向外國服務提供者取得稅務資訊<sup>53</sup>。最終，小組認定第 589/2013 號指令之實施對不合作國家的「服務與服務提供者」之「競爭關係」造成不利影響，因此相較於合作國家，八項金融措施確實給予不合作國家較差之待遇，進而違反了 GATS 第 2.1 條最惠國待遇之義務<sup>54</sup>。

本案在檢視 GATS 第 17 條「國民待遇」時，採用如同 GATS 第 2.1 條「最惠國待遇」的論理邏輯，皆以「同類服務與服務提供者」間之競爭關係評估「不低於待遇」認定，並將系爭措施 (阿根廷主管機關取得外國服務提供者稅務資訊)

<sup>45</sup> Agreement on Technical Barriers to Trade, art. 2.1 (providing that: “Members shall ensure that in respect of technical regulations, products imported from the territory of any Member shall be accorded treatment no less favourable than that accorded to like products of national origin and to like products originating in any other country.”)

<sup>46</sup> 「美國—丁香菸案 (US—Clove)」初步訂定 TBT 協定第 2.1 條中「較低待遇」之審查標準，而此審查標準分為兩階段：(1) 檢視進口產品與本國同類產品受到之差別待遇 (different treatment) 是否改變同類產品間之競爭關係 (competitive relationship)，造成進口產品遭受不利影響 (detrimental impact)；(2) 該不利影響是否源於正當管制區分 (legitimate regulatory distinction)。若系爭措施之設計或適用無構成恣意或歧視之手段，即屬正當管制區分，不構成歧視待遇。參考：趙思博，論 WTO 會員國於 TBT 協定中「國民待遇原則」之政策空間，國立政治大學國際經營與貿易研究所碩士論文，頁 33、58 (2014 年)。

<sup>47</sup> Panel Report, *Argentina—Financial Services*, ¶ 7.200.

<sup>48</sup> *Id.* ¶ 7.202.

<sup>49</sup> *Id.* ¶ 7.203.

<sup>50</sup> *Id.* ¶ 7.207.

<sup>51</sup> *Id.* ¶ 7.211.

<sup>52</sup> *Id.* ¶ 7.212.

<sup>53</sup> *Id.* ¶ 7.235.

<sup>54</sup> *Id.* ¶¶ 7.293, 7.302, 7.310, 7.320, 7.330, 7.340, 7.352, 7.361, 7.367.



之管制因素納入考量<sup>55</sup>。然而，小組針對 GATS 第 2.1 和第 17 條的分析結果並不相同。在 GATS 第 17 條下，第 589/2013 號指令並無扭曲「阿根廷服務提供者」與「合作國家」同類服務提供者間之競爭關係，乃是因為阿根廷得以取得國內與「合作國家」同類服務提供者之稅務資訊<sup>56</sup>。在本案中，阿根廷則無法透過第 589/2013 號指令獲得「不合作國家」同類服務提供者之稅務資訊，因此小組認為須評估「第 589/2013 號指令（與稅務資訊有關的管制因素）」是否影響阿根廷國內服務提供者與「不合作國家」同類服務提供者間之競爭關係<sup>57</sup>。針對「管制因素」的評估，小組認為有兩個部分應特別注意。第一，巴拿馬和阿根廷皆提及，未實行稅務資訊交換所造成的稅收透明度不足，將會影響「阿根廷國內」之服務提供者與「不合作國家」同類服務提供者間之競爭關係<sup>58</sup>。但「不合作國家」同類服務提供者將由於「未提供稅務資訊」此因素，而獲得較阿根廷服務提供者有利之競爭條件。阿根廷也特別表示為了維持平等競爭關係，措施二、三、四為不可或缺的手段<sup>59</sup>。小組認為多份 OECD 與 G20 文件支持阿根廷的看法，例如：於 2000 年，OECD 強調防禦措施之作用，即係為了抵銷「不合作國家」因稅收透明度不足所擁有的競爭優勢<sup>60</sup>。其二，小組認為 GATS 第 17 條之核心爭議為，措施二、三、四是否僅改變阿根廷國內服務提供者所受到之「較低待遇」，又或是相較於「不合作國家」同類服務提供者，其已給予阿根廷國內服務提供者更有利的競爭條件<sup>61</sup>。據此，小組以下分別針對措施二、三、四進行分析。針對措施二，小組認為並非「不合作國家」當然適用「財務不正當增加之推定」，而僅在阿根廷主管機關認為具有「稅務資訊風險」時，才會適用，因此並未給予「阿根廷國內服務提供者」競爭上優勢<sup>62</sup>。針對措施三，「移轉訂價制度」主要目的係確定市場交易價格，而非使交易一方受益或受害，其中應特別注意的是，若是阿根廷主管機關察覺任何稅務風險，也同樣會將此制度適用於阿根廷納稅人所牽涉之交易<sup>63</sup>。因此，小組認為此制度係為因應風險，而非給予「阿根廷國內服務提供者」競爭上優勢<sup>64</sup>。針對措施四，小組認為阿根廷納稅人與「不合作國家」人民交易間所採取的認列制度，與其它情況相比，主要不同點在於扣除的時間點，而此反映稅收透明度不足所造成的風險，並非使阿根廷服務提供者之競爭關係更為有利<sup>65</sup>。綜上所述，小組認為措施二、三、四訂定目的，係為確保阿根廷與其他會員同類服務提供者間具有平等競爭關係，而阿根廷國內服務提供者並無取得任何競

<sup>55</sup> *Id.* ¶¶ 7.500, 7.505.

<sup>56</sup> *Id.* ¶ 7.507.

<sup>57</sup> *Id.* ¶¶ 7.507-7.508.

<sup>58</sup> *Id.* ¶ 7.509.

<sup>59</sup> *Id.*

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

<sup>61</sup> *Id.* ¶ 7.514.

<sup>62</sup> *Id.* ¶ 7.517.

<sup>63</sup> *Id.* ¶ 7.518.

<sup>64</sup> *Id.*

<sup>65</sup> *Id.* ¶ 7.519.



爭優勢<sup>66</sup>。據此，小組認定措施二、三、四並未違反國民待遇規定<sup>67</sup>。

綜上所述，本案小組雖然拒絕直接援引 TBT 第 2.1 條的正當管制區分概念，卻仍在「不低於待遇」此一要件中檢視管制因素<sup>68</sup>。本案小組判決主要透過管制因素是否改變同類服務與服務提供者間競爭關係，藉此判斷系爭措施是否有違 GATS 不歧視原則之要求<sup>69</sup>。

## 貳、上訴機構對於管制因素之定位

阿根廷與巴拿馬不贊同小組的部分裁定，雙方分別提起上訴<sup>70</sup>。阿根廷認為小組使用「同類性」推定有誤<sup>71</sup>。而巴拿馬主張小組不應於「不低於待遇」下考慮服務與服務提供者相關的管制因素 (regulatory aspect)<sup>72</sup>。以下分別介紹上訴機構對於「管制因素」應如何納入「同類性」與「不低於待遇」下之討論。

### 一、同類服務和服務提供者之認定

上訴機構認為於貨品貿易及服務貿易下，「同類性」具有相同功用，例如認定產品間、服務或服務提供者間是否具有「競爭關係」，因此貨品貿易下「同類性」四項標準：(一) 產品性質；(二) 產品最終用途；(三) 消費者偏好；(四) 產品的關稅分類，也得以適用於服務貿易中「同類性」之認定<sup>73</sup>，上訴機構亦提到，儘管 GATS「同類性」判斷應納入上述因素，但服務與服務提供者間之「競爭關係」仍是「同類性」判斷上最基本原則<sup>74</sup>。並且上訴機構也指出同類性判斷的方式，並不以此為限，於本案爭點則為是否可採取同類性推定<sup>75</sup>。

上訴機構肯認於服務貿易方面，若措施僅依據「來源地」區分服務或服務提供者，而服務或服務提供者之其他條件都相同，則可推定具「同類性」<sup>76</sup>。惟因服務貿易涉及不同提供模式，以及判斷「服務與服務提供者」之區分是否僅依據來源地，可能受國內規範影響，因此，判斷上較貨品貿易複雜，推定的範圍也應較為限縮<sup>77</sup>。而上訴機構認為小組「同類性推定」推論過程有違誤<sup>78</sup>：經檢視小組報告，「外國服務提供者租稅資訊之取得」可能成為影響「競爭關係」之「其他

<sup>66</sup> *Id.* ¶¶ 7.515, 7.521.

<sup>67</sup> *Id.* ¶¶ 7.522, 7.525.

<sup>68</sup> *Id.* ¶¶ 7.231, 7.525.

<sup>69</sup> *Id.* ¶ 7.235.

<sup>70</sup> Appellate Body Report, *Argentina – Financial Services*, ¶ 2, Annex B-2, Addendum, WTO Doc. WT/DS453/AB/R (May 9, 2016).

<sup>71</sup> Appellate Body Report, *Argentina – Financial Services*, ¶ 6.50.

<sup>72</sup> *Id.* ¶ 6.97.

<sup>73</sup> *Id.* ¶ 6.31.

<sup>74</sup> *Id.* ¶ 6.34.

<sup>75</sup> *Id.* ¶ 6.35.

<sup>76</sup> *Id.* ¶ 6.38.

<sup>77</sup> *Id.* ¶¶ 6.39-6.41.

<sup>78</sup> *Id.* ¶ 6.53.

因素」，然而，小組以評估上困難為由，僅提出合作國家和非合作國家間之差別待遇與來源地有關，但並未處理差別待遇之判斷是否完全基於來源地，或是來自於其他因素（如管制因素）<sup>79</sup>。小組亦未完整檢視阿根廷所提出的證據，而逕自推定所涉及的服務與服務提供者係屬同類<sup>80</sup>。據此，上訴機構雖同意小組得以推定方式進行同類性認定，卻認為其論理過程有所違誤<sup>81</sup>。是故，上訴機構推翻本案小組於 GATS 第 2.1 條與第 17 條下有關同類性之認定。換句話說，上訴機構與小組相同，仍然保留管制因素可以當成同類性判斷因素的可能性。

## 二、推翻小組就「管制因素納入不低於待遇考量」之認定

巴拿馬主張小組錯誤地將「影響競爭關係的服務與服務提供者之管制因素」納入「不低於待遇」考量，因而就 GATS 第 2.1 條和 GATS 第 17 條之認定有誤<sup>82</sup>。上訴機構同意此項主張，認為小組於「不低於待遇」此要件審查上，錯誤地將管制因素納入考量<sup>83</sup>。

上訴機構認為，儘管 GATS 第 2 條並未含有 GATS 第 17.3 條中將「競爭關係」納入「不低於待遇」之判定標準，但兩者本質上皆屬於不歧視條款，故上訴機構贊同小組之見解，就 GATS 第 2.1 條「不低於待遇」之解釋，應援引 GATS 第 17.3 條之「競爭關係」作為判斷標準<sup>84</sup>。而小組原認為，若「服務提供者」相關之管制因素影響到「競爭關係」，則應該要納入「不低於待遇」要件討論，惟 GATS 第 2.1 條是以系爭措施是否對「競爭關係」產生不利影響進行認定，此判定標準並未要求就「服務提供者」有關的管制因素進行額外審查後，才得以判斷是違反不低於待遇<sup>85</sup>，因此上訴機構不認同小組將「服務提供者」牽涉之「管制因素」納入 GATS 第 2.1 條之判斷。且實際上小組未就管制因素如何修改競爭關係進行審查，僅以錯誤地將管制因素當成正當化對競爭關係的不利影響<sup>86</sup>。簡言之，上訴機構並不贊同小組將「管制因素」納入不低於待遇要件判斷<sup>87</sup>。

而上訴機構則認為「管制因素」應納入 GATS 例外條款進行解釋。當會員可能為了追求管制目的或政策目標，而抵觸 GATS 下之其他義務時，GATS 第 14 條「一般例外」、第 20 條「開放特定承諾表」和金融服務附件第 2 條第 a 項審慎例外等規範，則給予彈性與例外，使會員追求國家政策目標的同時，得與其在 WTO 下之義務取得平衡<sup>88</sup>。因此，若措施與不歧視原則抵觸時，上訴機構認為，將管

<sup>79</sup> *Id.* ¶¶ 6.56, 6.64.

<sup>80</sup> *Id.* ¶ 6.64.

<sup>81</sup> *Id.* ¶ 6.69.

<sup>82</sup> *Id.* ¶ 6.97.

<sup>83</sup> *Id.* ¶ 6.151.

<sup>84</sup> *Id.* ¶¶ 6.105, 6.107.

<sup>85</sup> *Id.* ¶ 6.111.

<sup>86</sup> *Id.* ¶ 6.131.

<sup>87</sup> *Id.* ¶ 6.151.

<sup>88</sup> *Id.* ¶¶ 6.112-6.114.

制因素放入不歧視條款中之不低於待遇要件下處理，將擾亂現行 GATS 之運作，而將管制因素放入相關例外條款討論係更恰當的處理方式<sup>89</sup>。

## 參、評析

「阿根廷—金融服務案」小組與上訴機構報告中，兩者對於管制因素在 GATS 下的定位進行諸多討論。小組與上訴機構保留管制因素得當成同類性判斷的可能性。惟在認定「不低於待遇」要件時，兩者意見與結果大相逕庭，小組傾向將管制因素在此討論，惟上訴機構則完全推翻小組看法，提出將管制因素納入 GATS 例外規定之見解。有鑒於管制因素的差異確實會影響服務提供者在市場上的運作方式，故找出管制因素於 GATS 下之定位為根本解決之道。

### 一、將管制因素放在同類性討論

貨品貿易和服務貿易的同類性認定係分析不歧視待遇的基礎<sup>90</sup>。過往貨品貿易的案例中，以傳統的四要件（產品特性、最終用途、消費者喜好和關稅體制）作為同類性判斷標準；抑或以貨品貿易的差別待遇是否完全基於來源地，進行同類性推定<sup>91</sup>。鑒於涉及服務貿易之同類性認定案例較少，現行就服務與服務提供者之同類性認定尚無建立統一標準<sup>92</sup>。在「阿根廷—金融服務案」中，小組與上訴機構皆肯認「同類性推定」的適用，若管制因素影響競爭關係時，須將管制因素納入「其他因素」，以考量有無同類性推定的適用。在「中國—電子支付案」中，小組認為在某些案子中，得以「同類性推定」方式進行認定，但在某些案子特定情況下，仍需依照傳統同類性判斷標準進行判斷，因此服務提供者之同類性需以個案方式認定<sup>93</sup>。由此可知，「同類性推定」並非傳統且具體的同類性認定標準<sup>94</sup>，「阿根廷—金融服務案」之小組和上訴機構雖肯認管制因素當成同類性判斷因素的可能性，惟基於「同類性推定」以個案認定方式為基礎，「管制因素置於同類性要件」判定上不易形成慣例。

除了將管制因素納入「同類性推定下之其他因素」討論之見解外，學者 Mireille Cossy 曾提出「修正式目的與效果測方法」，希望在同類性要件上額外增設政府政策目之考量<sup>95</sup>。由於傳統的四項判斷標準過於狹隘而不明確，而無法將

<sup>89</sup> *Id.* ¶ 6.115.

<sup>90</sup> 張月姣，親歷世界貿易組織上訴機構—中國首位上訴機構主席張月姣法官判例集，1 版，頁 281（2017 年）。

<sup>91</sup> 同上註，頁 281-282。

<sup>92</sup> 同上註，頁 282。

<sup>93</sup> Panel Report, *China – Certain Measures Affecting Electronic Payment Services*, ¶ 7.705, WTO Doc. WT/DS413/R (adopted Aug. 31, 2012) [hereinafter *China – Electronic Payment Services*].

<sup>94</sup> Professor Peter Van den Bossche & Werner Zdouc, *The Law and Policy of the World Trade Organization: Text, Cases and Materials* 367 (3d ed. 2015).

<sup>95</sup> Mireille Cossy, *Determining Likeness 'under the GATS: Squaring the Circle?*, WORLD TRADE ORG. ECON. RESEARCH AND STAT. DIVISION 24 (Sept. 2006),



「非貿易保護」的政策考量作為管制區分考量因素納入同類性要件判斷<sup>96</sup>。在「美國—汽車稅案 (US—*Taxes on Automobiles*)」小組表示，基於目的與效果之考量，須評估管制區分是否有達到管制目的和有利於保護國內產品之效果<sup>97</sup>。假若管制區分不具保護國內產品之目的和效果，則管制機構即得就兩種產品進行差別待遇<sup>98</sup>。反之，若管制區分具有保護國內產品之目的和效果，即認定為具有同類性<sup>99</sup>。惟學者 Joost Pauwelyn 認為，將管制之「目的與效果測試」納入同類性判斷之方法會模糊國民待遇以「較低待遇」為檢測核心之焦點，同類性判斷僅是觸發管制區分之契機，而非就同類性判斷(產品特性、最終用途、消費者喜好和關稅體制)標準進行實質測試 (substantive test)<sup>100</sup>。若將「目的與效果測試法」納入同類性判斷，將會混亂整個不歧視原則的法律邏輯<sup>101</sup>。通常是先討論有無構成同類性，再討論能否賦予歧視性待遇，但採取目的與效果測試，則是先探討有無被賦予歧視性待遇，如兩者管制的目的類似或相同，則為類似服務或服務提供者，即不構成歧視性待遇，此有倒果為因和陷入循環論證之疑慮<sup>102</sup>。此外，由於管制目的係由會員國自行解釋與認定，故以管制目的作為判斷同類性之指標，即會產生主觀解釋之疑慮<sup>103</sup>。因此，在 GATT 時代，「美國—麥芽酒案 (US—*Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages*)」和「美國—汽車稅案」係唯二採用目的和效果方法之案例<sup>104</sup>。嗣後，在「日本—酒稅案 (*Japan—Alcoholic Beverages II*)」中，小組及上訴機構亦表示並無文字基礎可以採用目的和效果之同類性認定方法<sup>105</sup>。

## 二、將管制因素放在不低於待遇討論

GATS 第 2.1 條的文字反映服務係為無形的特性以及服務提供者所代表的重要性。「阿根廷—金融服務案」小組指出，由於 GATS 條文內容會對自然人或法人服務提供者產生直接影響，因此於特定情況下，服務提供者需遵守的管制規範將與 GATS 相關條文具有關聯性，故在「不低於待遇」要件之考量中，應個案判斷系爭管制架構是否產生特定歧視<sup>106</sup>。「服務間的競爭關係」亦為不低於待遇要件判斷標準，假若系爭措施中的管制因素改變雙方競爭關係，而使來自一國服務或服務提供者受有不利影響，即構成較低待遇，產生特定歧視<sup>107</sup>。最終，本案小

---

[https://www.wto.org/english/res\\_e/reser\\_e/ersd200608\\_e.pdf](https://www.wto.org/english/res_e/reser_e/ersd200608_e.pdf).

<sup>96</sup> *Id.*

<sup>97</sup> *Id.*

<sup>98</sup> *Id.* at 24-25.

<sup>99</sup> *Id.* at 25.

<sup>100</sup> JOOST PAUWELYN, THE UNBEARABLE LIGHTNESS OF LIKENESS 3, 6 (Sept. 2006),

[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2030940](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2030940).

<sup>101</sup> 余玫琪，GATS 不歧視原則之要件與爭議問題之研究，國立政治大學國際經營與貿易研究所碩士論文，頁 63 (2007 年)。

<sup>102</sup> 同上註。

<sup>103</sup> 趙思博，前揭註 47，頁 16。

<sup>104</sup> 同上註，頁 17。

<sup>105</sup> 同上註，頁 18。

<sup>106</sup> Panel Report, *Argentina—Financial Services*, ¶¶ 7.212; 林潔如，前揭註 3，頁 10。

<sup>107</sup> Panel Report, *Argentina—Financial Services*, ¶¶ 7.218-7.220; 林潔如，前揭註 3，頁 10。



組基於管制因素確實造成同類服務與服務提供者間競爭關係的改變，使得不合作國服務與服務提供者處於競爭上劣勢為由，認定系爭措施確實對合作和不合作國家的服務提供者產生差別待遇<sup>108</sup>。

然而，上訴機構與小組所持見解有別，誠如上訴機構所言，將管制因素放入「不低於待遇」中探討，恐會架空 GATS 中的諸多例外條款，並造成體系紊亂的問題。回顧 TBT 協定的不歧視原則之所以採納「正當管制目的」之理由，係因為該協定未與 GATT 1994 與 GATS 相同，設計有一般例外規定<sup>109</sup>。自各協定設計架構上觀察，若允許 GATS 的不歧視原則援引類似 TBT 協定第 2.1 條二階段測試，即產生爭議。

除「阿根廷—金融服務案」外，亦有學者於「不低於待遇」要件下討論管制因素之影響<sup>110</sup>。學者 Joost Pauwelyn 認為國民待遇原則之分析重點在於如何界定外國服務或服務提供者之不利待遇，特別是事實上歧視之認定<sup>111</sup>。此時，若將 Mireille Cossy 學者先前提出的「修正式目的與效果測試方法」置於不低於待遇要件下，討論有無構成事實上歧視之認定，有極大的助益<sup>112</sup>。例如，從「歐體—石綿案」中，法規的架構和法規訂定對同類產品造成的影響皆是事實上歧視之認定標準<sup>113</sup>。據此，將管制因素放入「不低於待遇」中討論，或可作為一個可行辦法。

### 三、贊同上訴機構將管制因素放入例外條款討論

在回顧小組與上訴機構之意見後，本文認為應將國家管制因素納入 GATS 下例外條款探討。本案小組和上訴機構雖肯認管制因素得作為考量同類性推定之「其他因素」，基於同類性推定採個案認定方式，故將管制因素於同類性判斷並非妥適。至於管制因素得否在「不低於待遇」要件下被討論，小組和上訴機構並未取得共識。本案小組以同類服務與服務提供者間的「競爭關係」是否受到扭曲作為「不低於待遇」要件之認定標準。基於服務貿易的無形性，管制因素更有可能扭曲同類服務與服務提供者的競爭關係，使一國的服務與服務提供者產生不利待遇，故小組主張應將管制因素納入不低於待遇要件下討論。上訴機構同樣贊同小組以「競爭關係」是否扭曲作為「不低於待遇」要件之認定標準，管制因素也有扭曲同類服務與服務提供者的競爭關係之可能。惟現行 GATS 就管制目的與 GATS 義務間訂有明文的例外條款，上訴機構認為，若將管制因素置於不低於待遇討論有架空 GATS 例外條款之虞，故將管制因素放入相關例外條款討論係更恰當的處理方式。綜上所述，基於保護 GATS 條款運作，本文較同意上訴機構之意

<sup>108</sup> Panel Report, *Argentina—Financial Services*, ¶¶ 7.235, 7.367; 林潔如，前揭註 3，頁 10。

<sup>109</sup> Panel Report, *Argentina—Financial Services*, ¶ 6.121.

<sup>110</sup> JOOST PAUWELYN, *supra* note 100, at 11.

<sup>111</sup> *Id.* at 3.

<sup>112</sup> *Id.* at 7.

<sup>113</sup> *Id.* at 11.

見，將管制因素納入例外條款中進行檢視。

## 肆、結論

自從 2008 年金融海嘯以後，各國政府紛紛發現 G-SIFIs 金融監理的必要性，並意識到資訊取得對於金融監理的重要性，因而推動無數的國際金融標準。基於保護金融穩定和資訊透明之目的，相關國際標準例外允許國家得就所得扣繳稅率或舉證責任部分，設立防禦性措施。惟此些防禦性措與 GATS 合致性間存有極大疑義，並導致 WTO 會員恐在國際標準義務與 WTO 協定下義務間產生衝突。例如，「阿根廷—金融服務案」中，阿根廷以稅務資訊交換合作與不合作與否，在具有不同資格的國家間進行歧視。此種防禦性措施或可達到落實相關國際標準之目的，但卻可能有違 WTO 協定下的不歧視原則。由於管制因素確實會造成競爭關係之扭曲，而競爭關係之改變係判斷有無構成歧視之重要要件，故確定管制因素在 GATS 不歧視原則之定位有其重要性。雖然「阿根廷—金融服務案」之小組和上訴機構肯認「管制因素」得作為考量同類性推定之「其他因素」，但由於「同類性推定」僅以個案方式認定，適用上無形成統一標準，故不宜將管制因素在此討論。小組以「管制因素」得修正扭曲的競爭關係為由，認定「管制因素」應在「不低於待遇」要件討論，上訴機構雖同意小組以「有無競爭關係扭曲」作為「不低於待遇」認定標準，惟基於現行 GATS 就管制目的與 GATS 義務平衡已訂有明文之例外條款，故上訴機構主張管制因素應在「例外條款」而非「不低於待遇」下討論。為避免恣意架空 GATS 例外條款，本文同意上訴機構之意見，將管制因素置於「例外條款」下討論較具實益與必要性。