

## 概述美國「邊境調整稅」改革與 WTO 規範之合致性

吳俞慶 編譯

### 摘要

今 (2017) 年共和黨籍之眾議院院長將主導企業稅法之改革，亦即將所得稅課稅方式調整為目的地課稅，並以邊境稅調整之方式排除對美國之出口銷售額課徵所得稅。儘管目前議案之細項尚未公開，然因本次稅改涉及邊境稅之調整，使得改革後之租稅是否與 WTO 對於邊境稅調整的規範一致，廣受關注。由於此次改革提案僅針對國內生產之產品提供出口減免，卻拒絕進口之同類產品享有同等減免，故已有眾多評論者認為此次稅改恐違反美國之關稅減讓承諾以及國民待遇原則等 WTO 規範，並導致美國之出口面臨 WTO 下貿易報復的風險。惟關於共和黨之邊境調整稅提案是否違反 WTO 之相關規範，現階段即作出結論尚屬過早，須待最終立法文本出爐後始得判斷。縱使邊境調整稅與 WTO 之規範不一致，並不表示美國將會放棄此次之稅改提案。

(本篇取材自：Scott Lincicome&Richard Eglin, *Border-Adjustable Taxes under the WTO Agreements*, WHITE & CASE, Jan. 2017.)

今 (2017) 年美國眾議院之共和黨領袖將為企業稅法之改革展開立法行動，擬將現行針對企業「全球所得課稅」之模式，變更為「目的地課稅 (destination-based tax)」<sup>1</sup>，對企業於美國之銷售 (包含進口產品之銷售) 進行課稅，加以邊境稅調整之方式，排除對美國企業之出口銷售進行課稅。此提案與現行的美國企業所得稅制有相當大之出入，尤其為美國首次針對進口產品課予內地稅，同時允許美國出口產品退稅或免稅。此一提案亦相異於美國總統川普所提議者，即針對在海外投資的國內廠商進口至美國之產品，施加高額的邊境稅或關稅，然眾多論者已臆測共和黨之稅改提案可能成為國會與川普之間最終的妥協方案。

目前僅能從共和黨議員所提出之藍圖 (blueprint) 中得知改革計畫的概要，且有消息來源指出其立法草案亦尚未完成，然在稅改提案之細節尚未公開之際，「邊境調整稅」已成為提案中最受爭議的內容。其討論重點在於本次稅改計畫是否與 WTO 邊境調整稅的相關規範一致，就此許多評論者與商業團體已表達嚴重關切，認為共和黨之提案可能違反美國應負之國際義務，並導致美國之出口有遭受 WTO 貿易報復的風險。惟在立法文本尚未公布前，似難以對前述爭議作出結

<sup>1</sup> 目的地課稅係指取消對出口利潤的徵稅 (產品出口到國外者不論是在何處生產，獲利都不用繳納美國所得稅) 及進口支出的扣抵 (進口產品不論是在哪裡製造都須繳納美國稅，即不再對進口成本減稅)。參見：台北富邦銀行金市研究部，「解碼 2017 川普稅制改革」，2017 年 1 月 13 日，網址：

[https://www.fubon.com/banking/document/Corporate/Financial\\_Market/TW/Weekly%20Report\\_20170113.pdf](https://www.fubon.com/banking/document/Corporate/Financial_Market/TW/Weekly%20Report_20170113.pdf) (最後瀏覽日：2017 年 2 月 24 日)。

論。

為評估共和黨最終提案是否造成美國日後將面臨 WTO 之爭端，以下將先簡介邊境調整稅的定義；其次，介紹 WTO 對於邊境調整稅之規範；接著，由於一般而言在 WTO 規範下，只有傳統的消費稅得為邊境調整，故於文中亦對此爭點作一討論；最後，評估美國邊境調整稅提案與 WTO 規範有無一致性，並於文末作一小結。

## 壹、邊境調整稅的定義

根據 WTO 規範，邊境調整稅 (“border adjustable” tax) 係指針對產品之銷售所課徵的內地稅，且得藉由對於進口課稅與對於出口退稅或免徵為邊境調整。若說邊境調整稅等同於間接稅並不精確，然邊境調整稅有時仍被視為「間接稅」，亦即由產品直接負擔之租稅。在 WTO 之規範下，間接稅與直接稅（如：所得稅或利潤稅）有所區分，且有不同之待遇。

經濟理論認為二者主要之差異在於間接稅係反映在產品之價格上，而直接稅則與價格間有較為複雜之關係<sup>2</sup>。最為普遍的邊境調整稅模式為增值稅，其課徵基準通常以產品的「完稅價格 (customs value)<sup>3</sup>」加上關稅進行計算，並於進口通關時進行徵收。許多 WTO 會員包含歐盟（會員國間之標準稅率自 15% 至 27% 不等）均使用邊境調整增值稅，部分共和黨員即援引此等事實來正當化其新的美國企業稅提案。

## 貳、WTO 規範下之邊境調整稅

為探討美國本次之稅改提案是否符合 WTO 邊境調整稅的相關規範，須先了解 WTO 規範之內容為何。基本上，WTO 之規範允許部分種類之邊境內地稅，在某些條件下得作調整，以下分述主要之條件：

### 一、課徵須符合 GATT 國民待遇原則

不管是否為邊境調整，任何針對進口產品課徵之內地稅，其稅率不得高於對國內生產之同類產品所課予之稅率。GATT 第 2.1 條(b)款規定，除了減讓表所定之關稅以外，應對進口免除所有其他租稅或任何其他種類之規費。然而，GATT 第 2.2 條(a)款規定則允許政府於產品跨越邊境時，徵收對本國同類產品所徵內地稅等值之費用。惟內地費用之徵收須與 GATT 第 3 條國民待遇原則相符，即須遵

<sup>2</sup> 直接稅與間接稅之劃分，主要係以稅負是否轉嫁為標準，且直接稅多採累進稅率課稅，計算稅額之方式較為複雜。參閱：王建煊、吳嘉勳，租稅法，頁 24、27 (2012)。

<sup>3</sup> 完稅價格為離岸價格加上運費與保險費之金額，參閱：「海關如何課徵進口貨物營業稅？」，關務署常用問答集，網址：<https://web.customs.gov.tw/ct.asp?xItem=20068&ctNode=13181>（最後瀏覽日：2017 年 3 月 26 日）。

守 GATT 第 3.2 條之規定，進口產品「應免除課徵超過對本國生產之同類產品所直接或間接課徵之內地稅及任何種類之規費」。因此，只要於邊境施加內地稅符合 GATT 第 3.2 條之規定，即與 GATT 國民待遇原則相符。GATT 第 3.2 條係指進口產品「不論直接或間接均應不受超過同類國內產品直接或間接所課徵之內地稅或任何種類之其他內地稅費之課徵」。

## 二、稅賦須由產品負擔，且非為直接稅

WTO 之規範係建立在「目的地原則」之上，即應於產品之銷售地點進行課稅，使市場上進口與本國產品之稅賦及競爭條件一致。此外，因為傳統的銷售稅及其他消費稅係由產品負擔，故毫無疑問地得適用邊境稅調整。正如，在 GATT 第 2 條之下（對於進口與出口產品間建立相同的銷售稅課徵方式），一國並不會因其對進口產品課徵國內銷售稅而違反 WTO 的不歧視原則。一國亦得對出口免除銷售稅或進行退稅，因出口產品一旦到達其最終目的地後，將會受到同等之待遇。

第一次處理邊境稅調整之許可性係透過 1970 年 GATT 時期的邊境稅工作小組，其認定「關於針對產品直接課稅得適用邊境調整所生影響，各方之意見相當一致...且部分租稅因並非直接對產品進行課徵，故不得適用邊境調整」，並針對非由產品負擔的租稅舉出社會安全費用以及薪資稅作為例子。

上述工作小組的報告亦被運用在日後 GATT 及 WTO 的運作中，包含爭端解決。舉例來說，GATT 時期的爭端解決小組在「美國—針對石油與特定進口物質之稅賦案 (United States – Taxes on Petroleum and Certain Imported Substances)」中，說明 1970 年工作小組的報告指出：「總協定中有關稅賦調整之規範，區分為對產品課稅及間接對產品課稅」。另一個 GATT 時期未受採納的「鮪魚海豚案 (Tuna – Dolphin Case I)」，小組判決亦認定於 GATT 第 3 條之國民待遇原則下，締約國得針對由產品負擔而不包含間接對產品所課徵的內地稅，進行邊境稅調整。

## 三、邊境稅調整不得構成出口補貼

WTO 出口補貼規範可區分為「間接稅」與「直接稅」，前者係指直接對產品課稅（允許邊境調整），而後者則係適用於收入、利潤及其他生產要素（不允許邊境調整）。GATT 第 6.4 條規定：「任一締約國產品輸入任一締約國，不得以此項產品之同類產品在產地國或輸出國，於專供消費時免稅或退稅，而課徵反傾銷稅或平衡稅<sup>4</sup>」。因此，GATT 第 16 條之註釋與補充條款 (Note Ad Article to GATT

<sup>4</sup> 條文中譯參考：經濟部國際貿易局，1994 年關稅及貿易總協定，<http://cwto.trade.gov.tw/cwto/Pages/List.aspx?nodeID=363>（最後瀏覽日：2017 年 3 月 27 日）。

Article XVI) 即表明「免除一出口產品的關稅或預定在國內消費之同類產品所負擔的稅賦，或對於稅賦減免不超過已徵收之稅的總額，不應被視為補貼」。類似敘述不斷在 SCM 協定附註 1 反覆出現，在禁止性出口補貼例示表中（第 g 項與附註 60）亦隱含有類似概念。如在 SCM 協定禁止性出口補貼例示表中，亦明確地包含「針對關於出口，免除或減輕或允許遲繳產業內或商業內企業所已經繳付或應付之全部或部分之直接稅或社會福利捐<sup>5</sup>」。

然而，何謂禁止性邊境稅調整補貼，在歐盟於 GATT 時期和 WTO 時期，分別就美國之「國內國際銷售公司 (Domestic International Sale Cooperation, DISC)」法案，及其後繼者「海外銷售公司 (Foreign Sale Cooperation, FSC) 法案/領域外所得 (Extraterritorial Income, ETI) 法案」主張有違補貼義務，而向 WTO 提起爭端解決之案件中有所討論。

美國之 DISC 法案係將 DISC 之所得（例如：出口銷售收入）排除於企業所得稅課徵之範圍，並允許部分由股東所取得之所得稅得遞延給付。DISC 法案在 GATT 時期即受到爭端解決小組認定違反補貼義務，迫使美國修正相關措施改採 FSC 法案。但在 WTO 時期，FSC 法案又遭裁定違反補貼義務，經修正之 ETI 法案仍被履行審查小組認定違反相關義務。

美國主張經由 DISC 法案以及 FSC/ETI 法案，授與美國公司之出口活動的租稅優惠，與歐盟之公司所享有的租稅優惠相似。惟 WTO 小組及上訴機構檢驗了 FSC/ETI 等措施後，拒絕美國之主張，並認定 FSC/ETI 的償付 (payments) 構成 SCM 協定第 3.1 條(a)款之禁止性出口補貼。小組亦特別提到此償付屬於 SCM 協定出口補貼例示表第 e 項之禁止性邊境稅調整補貼，因其構成「免除或減輕或允許遲繳產業內或商業內企業所已經繳付或應付之全部或部分之...直接稅。」。

綜上所述，減退或免除出口間接稅，係受到 GATT 第 6 條、第 16 條及 SCM 協定允許，故只要減退或免除的稅率不超過於國內課稅的稅率，就不違反 WTO 之規範。然而，當邊境調整之退稅或免稅額超過實質課徵到的或應屆期的租稅，將構成 SCM 協定下之禁止性出口補貼。

### 參、關於是否僅有傳統消費稅得適用邊境調整之討論

一般而言在 WTO 規範下，只有傳統的消費稅（例如：銷售稅）得適用邊境調整，惟基於以下理由，此一觀念係不夠精確的。

首先，上訴機構從未針對邊境稅調整之許可性作出一般性之裁決。在「美國—FSC 案」之裁決中，僅對一種租稅制度進行評估，並認為美國企業所得稅為一

<sup>5</sup> 條文中譯參考：羅昌發，國際貿易法，頁 324 (2010 年)。

種明確的直接稅。而邊境調整之其他指導原則則均是在 WTO 成立前所發展的。

其次，1970 年工作小組報告以及先前 GATT 之爭端解決小組報告中，並未規定於何種情況下租稅係由產品負擔，亦未明確制定可適用或不可適用邊境調整之租稅清單。工作小組報告僅指出特定非由產品負擔的租稅不適用租稅調整，包含「不論是針對雇主或雇員收取的社會安全費用以及薪資稅」。工作小組也選擇不解決有關部分種類租稅得作調整之適法性的分歧意見，例如：隱藏性租稅 (taxes occultes，又可稱為累進間接稅)<sup>6</sup>及財產稅。

第三，工作小組報告在 GATT 有關邊境稅調整之規範下所建立的基本理念，在於確保進口與國內生產產品間的貿易中立。WTO 針對邊際稅調整之規範即為保護此一中立性，而非納稅人的身分（或稅種）。

最後，SCM 協定附註 58 與「美國—FSC 案」小組裁決對「直接稅」和「間接稅」之定義，為同時具備二種課稅模式特徵之企業稅，留下了灰色地帶。可能落入這個灰色地帶的正是「企業轉讓稅 (business transfer tax)」或「以減除法 (subtraction-method) 方式課徵的增值稅」，即直接針對企業課徵而非針對產品或消費者課徵，且此類租稅係以企業的應稅銷售額扣去應稅進貨採購額，再將得出的差額乘上統一的稅率。此一制度被廣泛地認為是增值稅，因此符合附註 58 的間接稅定義的「增值」。但其也是針對部分企業的收入課稅，因此符合附註中有關直接稅的定義。由於企業轉讓稅或減除法增值稅性質上的模糊空間，使其免於受到如「美國—FSC 案」中對 SCM 協定禁止性出口補貼例示清單第 e 項範圍之分析。此外，日本自 1990 年代初期曾施加邊境調整減除法增值稅，惟並未影響各國之實質利益，因此並未如同「美國—FSC 案」之措施般，引起他國之控訴。

#### 肆、評估美國邊境調整稅提案與 WTO 之規範一致性

由於美國邊境調整企業稅提案之具體條文尚未出爐，故對於提案是否與前述所提及之 WTO 規範一致，尚難以作出定論。然而，如果提案遵循以下所討論的規範，則可能通過檢驗。

首先，為了避免對美國出口進行免徵或退稅，被認為構成 SCM 協定出口補貼例示表第 e 項之禁止性出口補貼，提案中之企業稅應不得為 SCM 協定附註 58 的直接稅。倘若共和黨之提案採取減除法增值稅，則提案即可能通過此測試。而如果系爭租稅並非明確的落入附註 58 的直接稅或間接稅的範圍。WTO 爭端解決小組可能採用 1970 年工作小組報告所建立之原則，亦即檢驗美國欲課徵的租稅

<sup>6</sup>「一般對無租稅之名，但有徵稅之實，因而增加政府稅收者，稱其為隱藏性租稅。例如採高度累進稅率的所得稅，如未配合採取物價指數連動法調整免稅額及稅率級距時，納稅義務人實質所得可能並未增加，但由於在通貨膨脹下，實質免稅額縮小，適用的累進稅率上升，稅賦因而增加，此項新增稅負，就是所謂的隱藏租稅。」。參閱：王建煊、吳嘉勳，租稅法，頁 16 (2012)。

(1) 是否由產品負擔，或直接對產品課徵；以及 (2) 確保在進口與國內生產產品間具貿易中立。

其次，美國的租稅措施若欲符合 WTO 總體之規範，則其須：(1) 針對進口產品課徵不高於國內同類產品的稅率或數額 (符合 GATT 第 3 條)；及 (2) 提供出口不高於實質課徵數額的邊境調整 (符合 SCM 協定第 3.1 條)。

儘管，需要更多資訊評估是否符合以上之要件，然許多非官方報導，仍表達對於稅改可能違反 GATT 第 2 與第 3 條之擔憂，因該改革提案僅針對於國內生產之產品允許部分減免 (建立較低之稅率)，卻拒絕令相同之進口產品享有同等之減免。

一旦立法文本釋出，就可透過簡化的假設評估租稅效果得出結論。即假設有兩家銷售與生產相同產品的美國公司，其中一家公司僅銷售進口產品，而另一家僅銷售其自行於國內生產之同類產品。如果前者的總稅額多於後者，則此一稅制可能因歧視進口產品而違反 GATT 第 2 與第 3 條。如果提供予其中一家公司之邊境調整總額多於其被課徵 (或已屆期應繳納稅收) 的租稅，則此一制度可能構成 SCM 協定第 3 條規範下之禁止性出口補貼。

## 伍、結語

由於此次邊境調整稅提案的具體措施尚未出爐，若僅以目前獲得之資訊就認定其違反 WTO 規範，尚屬言之過早。畢竟 WTO 並未禁止各國實施邊境調整措施，而僅要求其課徵方法必須不違反國民待遇原則、非為直接稅之調整且非屬於禁止性出口補貼。若美國最終推出之具體符合上述要件，則仍可能與 WTO 規範相符。

況且，共和黨現階段提出之稅改提案，雖看似有違 WTO 之規範，然並非意味著美國將會放棄此次提案。畢竟，縱使會員國認知到所採行的措施可能違法 WTO 相關規範，但在未受他國挑戰或 WTO 爭端報告尚未出爐前，各會員國仍可能執意為之。惟無論如何，美國向來為經濟強國，其國內之任何決策均對於國際貿易有牽一髮而動全身之影響，故此次稅改議題仍值得吾人持續關注。