

試析化石燃料補貼與 WTO 規則之合致性——

以英國化石燃料措施為中心

吳彥容

摘要

化石燃料補貼與再生能源補貼皆為能源補貼，惟目前在世界貿易組織爭端解決機制下，尚未有化石燃料之補貼措施受到控訴。有研究表示，此可能係因化石燃料補貼獨特的性質，使其難以適用《補貼暨平衡措施協定》下，有關禁止性補貼、可控訴補貼，或平衡稅課徵之規範。歐盟執委會於今（2019）年 1 月發布的報告指出，英國對於化石燃料的財務上支持，在歐盟成員國中所佔金額最高。本文擬以英國實行的化石燃料補貼措施為個案，分析其在《補貼暨平衡措施協定》下之適法性，並嘗試驗證與分析上述研究中所提及，化石燃料補貼未曾於世界貿易組織爭端解決機制受到控訴之原因。

自工業化時代開始，化石燃料逐漸成為重要的能源來源¹。近年來，各國政府為提升化石燃料產業之競爭力，不斷地補貼化石燃料的生產及消費，此種行為同時帶來社會成本，造成空氣污染和氣候變化²。隨著環保意識高漲，世界貿易組織（World Trade Organization, WTO）會員意識到化石燃料補貼不僅鼓勵浪費性消費、不利再生能源發展，且將抑制能源效率之投資，故曾於第 11 屆部長會議（Eleventh WTO Ministerial Conference）上呼籲逐步淘汰化石燃料補貼，以提高貿易、經濟、社會及環境效益³。

WTO 爭端解決機制之宗旨包含保障多邊貿易體制之安全、可預測性，及維護會員之權利及義務⁴，為導正政府不當貿易行為的重要工具之一，若能將化石燃料補貼訴諸 WTO 爭端解決（dispute settlement）機制，或許能有效淘汰此類措施之實行。惟與再生能源補貼相比，化石燃料補貼目前幾乎未曾出現於 WTO 爭端解決案件之中⁵。關於此問題，有研究者認為化石燃料補貼難以落入《補貼暨平

¹ Hannah Ritchie & Max Roser, *Fossil Fuels*, OUR WORLD IN DATA, <https://ourworldindata.org/fossil-fuels> (last visited May 26, 2019).

² Jun Erik Rentschler, *Fossil Fuel Subsidy Reforms: We Know Why, the Question Is How*, WORLD BANK BLOGS: SUSTAINABLE ENERGY FOR ALL (June 1, 2018), <http://blogs.worldbank.org/energy/fossil-fuel-subsidy-reforms-we-know-why-question-how>.

³ World Trade Organization, *Fossil Fuel Subsidies Reform Ministerial Statement*, ¶ 1, WTO.Doc. WT/MIN(17)/54 (2017).

⁴ Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of Disputes art. 3.2, Apr. 15, 1994, Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization, Annex 2, 1869 U.N.T.S. 401.

⁵ Ronald Steenblik et al, *Fossil Fuel Subsidies and the Global Trade Regime*, in THE POLITICS OF FOSSIL FUEL SUBSIDIES AND THEIR REFORM 127 (Jakob Skovgaard & Harro van Asselt eds., 2018).

衡措施協定》(Agreement on Subsidies and Countervailing Measure, 以下簡稱 SCM 協定) 下所定義之禁止性或可控訴補貼⁶, 此可能為目前 WTO 之爭端解決案件中, 尚未出現化石燃料補貼爭議之原因⁷。

為印證前述研究中, 化石燃料補貼在 SCM 協定之規範下不易受到控訴之立論, 本文將以英國的化石燃料措施為對象進行研究。歐盟執委會 (European Commission, 以下簡稱執委會) 於今 (2019) 年 1 月發布「歐洲能源價格及成本 (Energy Prices and Costs in Europe)」報告, 其內容指出雖然歐盟採取若干措施以減少碳排放, 但歐盟成員國對於化石燃料的補貼其實並未減少⁸, 其中, 英國每年花費 120 億歐元於化石燃料的財務上支持, 於歐盟國家中所佔金額最高⁹。另根據統計資料, 英國為歐洲前三大石油及天然氣生產者¹⁰, 其影響力可見一斑。因此, 以下將以英國化石燃料措施為研究對象, 首先簡介化石燃料補貼之定義及爭議; 接著說明英國化石燃料措施之內容; 再以 SCM 協定分析英國化石燃料措施, 是否屬於該協定下可被控訴之措施; 最後作一結論。

壹、簡介化石燃料補貼及相關爭議

為理解化石燃料補貼產生之爭議, 以下首先簡介不同國際組織對於化石燃料補貼的定義。接著分析在 WTO 規則下, 化石燃料補貼難以訴諸爭端解決之可能原因。

一、化石燃料補貼之定義及種類

化石燃料補貼係以石油、天然氣及煤炭等化石燃料為對象之補貼, 惟目前國際組織或各研究機構對何種措施構成補貼並無統一定義。國際能源總署 (International Energy Agency) 將能源補貼定義為¹¹: 若政府所採取之行為主要針對能源部門, 且能夠降低能源生產之成本、提升生產者所獲得的價額, 或降低消費者所支付之價格者, 則屬之, 並提及前述定義得適用於化石燃料補貼。國際貨幣基金組織 (International Monetary Fund, IMF) 則在其出版品中, 將能源補貼

⁶ Agreement on Subsidies and Countervailing Measures arts. 1, 2, 3, 5, 7, Apr. 15 1994, Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization, Annex 1A, 1869 U.N.T.S. 14 [hereinafter SCM Agreement].

⁷ *Id.* at 130; Henok Birhanu Asmelash, *Energy Subsidies and WTO Dispute Settlement: Why Only Renewable Energy Subsidies Are Challenged*, 18(2) J. INT'L ECON. L. 278-282 (2015).

⁸ *Commission Staff Working Document, Report from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions: Energy Prices and Costs in Europe*, at 210, COM (2019) 1 final (Jan. 9, 2019).

⁹ *Id.* at 214.

¹⁰ U.S. ENERGY INFO. ADMIN., COUNTRY ANALYSIS BRIEF: UNITED KINGDOM 1 (2018), https://www.eia.gov/beta/international/analysis_includes/countries_long/United_Kingdom/uk.pdf.

¹¹ INT'L ENERGY AGENCY, WORLD ENERGY OUTLOOK 2014, at 315 (2014), <https://www.iea.org/publications/freepublications/publication/WEO2014.pdf>.

區分為生產者補貼及消費者補貼¹²。當消費者（包括作為中間消費者之廠商與作為最終消費者之家庭）對包括石油產品在內的能源商品，支付的價格低於生產成本（包括運輸成本和配送成本）時，即存在消費者補貼¹³；相反地，當消費者支付的價格高於生產成本時，則產生生產者補貼¹⁴。

儘管不同國際組織對於化石燃料補貼之認定方式有些微差異，一般而言，文獻常以受補貼之對象作為分類標準，將化石燃料補貼分為消費者補貼或生產者補貼¹⁵。消費者補貼往往透過直接現金移轉、價格控制、免稅及退稅等方式做成¹⁶，此類補貼通常用於降低運輸費用或幫助貧窮家庭取得電力¹⁷；生產者補貼則常以減少特許權使用費、壟斷特許權、以低於真實價值之價格，取得包含政府土地在內之自然資源、出口限制、信用擔保、稅收優惠，以及政府提供基礎建設等形式出現¹⁸。以抑價（underpricing）補貼為例，政府經常透過壓低能源投入價格之方式，支持出口導向政策，並藉此提高出口廠商之競爭力¹⁹。

二、化石燃料補貼產生之爭議

聯合國環境署（The United Nations Environment Programme）指出，燃燒化石燃料是造成空氣污染的重要原因²⁰。以人為方式壓低化石燃料價格、給予化石燃料補貼，將導致能源的浪費，進而加劇空氣污染，同時排擠再生能源的投資並降低能源效率²¹。依據 IMF 之研究，若取消化石燃料補貼，並基於整體社會因空氣污染、碳排放及相關事故所承擔的成本，對化石燃料課稅，可使得全球與化石燃料相關之碳排放量減少 20% 以上²²。有鑑於化石燃料補貼對於環境造成之負面影響，國際上對化石燃料補貼進行管制之呼聲加大²³。

¹² Benedict Clements et al., *Energy Subsidy Reform: Lessons and Implications* 6 (International Monetary Fund, Policy Paper, 2013), https://www.imf.org/~media/Websites/IMF/imported-full-text-pdf/external/np/pp/eng/2013/_012813.ashx.

¹³ *Id.*

¹⁴ *Id.*

¹⁵ Jocelyn Timperley, *Explainer: The Challenge of Defining Fossil Fuel Subsidies*, CARBON BRIEF (June. 12, 2017), <https://www.carbonbrief.org/explainer-the-challenge-of-defining-fossil-fuel-subsidies>.

¹⁶ Henok Birhanu Asmelash, *supra* note 7, at 266.

¹⁷ Jocelyn Timperley, *supra* note 15.

¹⁸ Henok Birhanu Asmelash, *supra* note 7, at 266.

¹⁹ Simon Commander, *A Guide to the Political Economy of Reforming Energy Subsidies* 7 (IZA, Policy Paper No. 52, 2012), <http://ftp.iza.org/pp52.pdf>.

²⁰ *Calling Time on Fossil Fuel Subsidies*, U.N. ENV'T PROGRAMME (Dec. 7, 2018), <https://www.unenvironment.org/news-and-stories/story/calling-time-fossil-fuel-subsidies>.

²¹ *Id.*

²² *Id.*

²³ *Initiative of G20 Need to End Fossil Fuel Subsidies by 2020*, U.N. FRAMEWORK CONVENTION ON CLIMATE CHANGE (Apr. 25, 2017), <https://unfccc.int/news/g20-need-to-end-fossil-fuel-subsidies-by-2020>.

WTO 將環境保護及永續發展列為其組織目標之一²⁴，其亦因 SCM 協定之制定，成為國際上唯一控管政府實施補貼措施之多邊組織²⁵。無論從環境保護抑或是自由貿易的角度而論，透過 WTO 爭端解決機制限制會員對化石燃料進行補貼，似乎為最可行且便利的手段。SCM 協定並未對受補貼之產品進行區分，只要政府措施符合相關要件，便因落入 SCM 協定的範疇而受到規範²⁶。有疑問者係，儘管化石燃料補貼與再生能源補貼同屬能源補貼，綜觀過往 WTO 爭端解決之案例，化石燃料補貼幾乎未曾在 WTO 爭端解決機制上受到挑戰²⁷；換言之，對於環境保護深具威脅之化石燃料補貼，極可能因未受制裁而持續實行，阻礙環境之永續發展。

有論者認為，基於若干原因，目前並無化石燃料補貼受到控訴。首先，符合 SCM 協定定義之補貼，只要非以進口替代或出口表現為條件，便不屬於禁止性補貼，但仍可能落入可控訴補貼之範疇而受到挑戰²⁸，惟可控訴補貼之要件較禁止性補貼複雜許多，控告方須確認補貼係針對特定企業或產業，並且對於其他會員之利益造成不利效果²⁹。以「特定性 (specificity)」要件來看，化石燃料補貼，尤其以消費者補貼而言，往往提供給經濟體內之所有消費者（包括工業用戶），因而難以符合此一要件³⁰。儘管有論者表示，能源密集型產業為主要收受化石燃料補貼的對象，因此符合 SCM 協定第 2.1 (c) 條之「事實上特定性」³¹，然而欲證明能源密集產業，相較其他消費者，自補貼中不成比例地受益並不容易³²。即便假設化石燃料補貼構成事實上特定性，此類補貼尚須造成 SCM 協定第 5 條所規範之三種不利效果之一，即會員實施之補貼措施須導致另一會員國內產業受到損害、剝奪或減損其他成員於《關稅暨貿易總協定》(General Agreement on Tariffs and Trade, GATT) 下直接或間接享有之利益，或對另一會員之利益產生嚴重損害，方可在 WTO 爭端解決機制下受到挑戰，惟鑑於證明不利效果之高門檻，控訴者極難證明此一要件之存在³³。

針對生產者之化石燃料補貼，固然可能落入 SCM 協定下可控訴補貼之範疇，但僅有生產同類產品之會員，方得挑戰實行生產者補貼之另一會員³⁴。假設 A 國

²⁴ General Agreement on Tariffs and Trade pmbl. para. 1, Oct. 30, 1947, 61 Stat. A-11, 55 U.N.T.S. 194.

²⁵ Ronald Steenblik et al., *supra* note 5, at 125.

²⁶ See Henok Birhanu Asmelash, *supra* note 7, at 270.

²⁷ Ronald Steenblik et al., *supra* note 5, at 127.

²⁸ Henok Birhanu Asmelash, *supra* note 7, at 281.

²⁹ *Id.*; SCM Agreement, arts. 2, 5.

³⁰ Henok Birhanu Asmelash, *supra* note 7, at 281.

³¹ *Id.*; SCM Agreement, art. 2.1(c).

³² Henok Birhanu Asmelash, *supra* note 7, at 281.

³³ *Id.* at 281-282; SCM Agreement, art. 5.

³⁴ Ronald Steenblik et al., *supra* note 5, at 130; 依據 SCM 協定註腳 46 規定，所謂「同類產品」，應解釋為完全相同之產品，即各方面均與系爭產品相同者，如無此類產品之存在，則指與系爭產品雖非在各方面均屬相同，但具有極為類似特徵之另一產品。SCM Agreement, 32 n.46.

對於當地煤礦生產者提供補貼，降低了重質燃料油於該國的使用，進而影響 B 國對於 A 國的重質燃料油出口，在此種狀況下，B 國仍無法透過 SCM 協定之規範，對 A 國進行控訴³⁵。因此，倘若受化石燃料補貼損害之產業，並未生產該種化石燃料之同類產品，恐亦難於 WTO 爭端解決機制中立足。

總言之，SCM 協定下禁止性補貼以及可控訴補貼之要件不易滿足，可能為各國未利用 WTO 挑戰化石燃料補貼的原因之一³⁶。為應證前述文獻中之討論，以下將以英國化石燃料措施為例，進行分析。

貳、簡介英國化石燃料支持措施

根據執委會今年 1 月發布的報告指出，英國於 2016 年對於化石燃料之財政支持為歐盟國家中金額最高者，共支出 120 億歐元³⁷。歐盟「增進化石燃料預算支持及稅務支出之數據可比性 (Enhancing Comparability of Data on Estimated Budgetary Support and Tax Expenditures for Fossil Fuels)」報告中亦顯示，自 2000 到 2011 年間，英國曾實施若干措施以支持化石燃料，包括直接預算支持、研發費用支持、對能源基礎設施之公共投資，以及針對能源支出的增值稅 (value added tax)、消費稅、其他從量稅、權利金之稅式支出 (tax expenditures) 與公司所得稅 (corporate income tax) 之減免³⁸。

為檢視前述文獻中，對消費者及生產者之化石燃料補貼於 SCM 協定下受控管可能性之看法是否正確，本文擬自英國所實施之化石燃料支持措施中，以補貼消費者之降低增值稅措施，及補貼生產者之補充費用減免措施為例，就補貼對象不同且均具爭議之二項措施分別進行分析。以下首先簡介此二項措施。

一、降低增值稅

依據歐盟之定義，增值稅是評估貨品及服務所增加之價值的一般性廣基型消費稅³⁹。經濟合作暨發展組織 (Organisation for Economic Co-operation and Development) 之報告指出，增值稅係針對最終消費者所課徵，原則上僅有非屬企業之私人消費者才會成為課徵對象，然而在實踐上，參與非商業活動的各種實

³⁵ Ronald Steenblik et al., *supra* note 5, at 130.

³⁶ *Id.*; Henok Birhanu Asmelash, *supra* note 7, at 281; KERRY LANG ET AL., INCREASING THE MOMENTUM OF FOSSIL-FUEL SUBSIDY REFORM: A ROADMAP FOR INTERNATIONAL COOPERATION I (2010), https://www.iisd.org/pdf/2010/increasing_momentum.pdf.

³⁷ European Commission, *supra* note 8, at 214.

³⁸ EUROPEAN COMMISSION, ENHANCING COMPARABILITY OF DATA ON ESTIMATED BUDGETARY SUPPORT AND TAX EXPENDITURES FOR FOSSIL FUELS: FINAL REPORT 236-245 (2014), http://ec.europa.eu/environment/enveco/taxation/pdf/201412ffs_final_report.pdf.

³⁹ *What is VAT?*, EUROPEAN COMMISSION, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/what-is-vat_en (last visited Apr. 14, 2019).

體亦會被課徵增值稅⁴⁰。目前，不同歐盟成員國適用不同的增值稅率⁴¹。根據歐盟「增值稅指令 (Directive 2006/112/EC)」規定，成員國之增值稅應採用標準稅率，且於 2010 年 12 月 31 日前不得低於 15%⁴²；同時，增值稅指令允許成員國對包含天然氣、電力和區域熱能在內之特定貨品和服務設置「優惠稅率 (reduced rate)」⁴³，但不得低於 5%⁴⁴。

根據英國「第 700 號增值稅通知 (VAT Notice 700)」，增值稅係針對消費支出課徵，通常在商業交易、進口、收購中收取⁴⁵。其中，大部分之商業交易涉及貨品或服務的供應，若該等供應涉及下列情況，便須繳納增值稅⁴⁶：(一) 於英國或曼島 (Isle of Man) 上發生⁴⁷；(二) 由納稅義務人做成⁴⁸；(三) 涉及或有助於商業活動之進行⁴⁹；(四) 未被賦予特殊豁免或零稅率⁵⁰。關於稅率之認定，則取決於商品或服務的類型，大多數商品和服務是採取標準稅率 (20%)，部分則適用優惠稅率 (5%) 及零稅率⁵¹。商業用途之天然氣、燃料油 (heating oil) 及固體燃料等商品適用標準稅率⁵²，然若該等商品係用於民生或慈善等非商業用途，則適用優惠稅率⁵³

二、補充費用之稅賦減免

目前，在英國領土及其大陸礁層從事石油及天然氣之探勘與生產業務之公司，必須遵守以下三種稅收制度⁵⁴：圍欄公司稅 (Ring Fence Corporation Tax)、

⁴⁰ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES 14 (2017), <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1558940643&id=id&accname=guest&checksum=58BD8DCD8C419D0AB05CC711AA405331>.

⁴¹ See *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union Situation*, Taxud.c.1(2019) (Jan. 1, 2019), https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

⁴² Council Directive 2006/112/EC, of 28 November 2006 on the Common System of Value Added Tax, arts. 96, 97.1, 2006 O.J. (L 347) 1, 23.

⁴³ *Id.* arts. 98.1, 98.2, 102.

⁴⁴ *Id.* art. 99.1.

⁴⁵ HM Revenue & Customs, *VAT Guide (VAT Notice 700)*, ¶ 3.2, GOV.UK, <https://www.gov.uk/guidance/vat-guide-notice-700#section3> (last updated Mar. 15, 2019).

⁴⁶ *Id.*

⁴⁷ Value Added Tax Act 1994, c. 23, § 23 (UK); Isle of Man Act 1979, c. 58, § 6 (UK).

⁴⁸ Value Added Tax Act 1994, c. 23, §§ 3, 4(1) (UK).

⁴⁹ *Id.* §§ 4(1), 94(1).

⁵⁰ *Id.* §§ 30, 31, sch. 8, 9.

⁵¹ HM Revenue & Customs, *VAT Rates on Different Goods and Services*, GOV.UK, <https://www.gov.uk/guidance/rates-of-vat-on-different-goods-and-services> (last updated May 12, 2017); *Businesses and Charging VAT*, GOV.UK, <https://www.gov.uk/vat-businesses/vat-rates> (last visited May 27, 2019); *VAT Rates*, GOV.UK, <https://www.gov.uk/vat-rates> (last visited May 27, 2019).

⁵² HM Revenue & Customs, *supra* note 51; HM Revenue & Customs, *Fuel and Power (VAT Notice 701/19)*, ¶ 1.3, GOV.UK (Apr. 28, 2016), <https://www.gov.uk/guidance/vat-on-fuel-and-power-notice-70119#detail>.

⁵³ Value Added Tax Act 1994, c. 23, sch. 7A (UK).

⁵⁴ *Overview*, OIL & GAS AUTHORITY, <https://www.ogauthority.co.uk/exploration->

補充費用 (Supplementary Charge) 及石油收入稅 (Petroleum Revenue Tax)。其中，石油收入稅是針對公司生產石油及天然氣的利潤所課徵之稅賦，僅適用於 1993 年 3 月 16 日以前受核准的油田，且稅率已自 2016 年 1 月 1 日起定為 0%⁵⁵。為使曾繳納石油收入稅的公司，仍得基於其繳稅歷史以計算稅損退算或設備除役成本，此項稅目至今仍未廢除，惟目前已不再課徵石油收入稅⁵⁶，故以下僅簡介圍欄公司稅及補充費用。

所謂「圍欄公司稅」，其計算方法與適用於所有公司的標準公司稅相同，但增加了「圍欄 (ring fence)」，將在英國領土及其大陸礁層進行探勘與生產石油及天然氣所產生之收入，與其他業務分開計算，以防止因其他業務的損失或過多的利息支付，而減少石油和天然氣探勘活動所應繳納的稅賦⁵⁷。根據英國「2010 年公司稅法 (Corporation Tax Act 2010)」之規定，圍欄公司稅之稅基為「圍欄利潤 (ring fence profits)」，該利潤包含處置油田資產或權利的收益，以及「圍欄收入 (ring fence income)」(即來自石油萃取活動或石油權利之收入)⁵⁸。目前圍欄利潤的主要稅率為 30%，若公司的「擴增利潤 (augmented profits)」(包含圍欄利潤及其他利潤) 低於 30 萬英鎊者，稅率則為 19%⁵⁹。

補充費用則是前述圍欄利潤的額外費用⁶⁰。當公司自油田萃取石油，及進行任何與獲取、享有、開採石油權利之相關活動時，除前述之圍欄公司稅外，調整後之圍欄利潤將被課徵 10% 之稅率⁶¹。公司得於符合一定要件下，透過「投資扣抵額 (investment allowances)」、「陸上扣抵額 (onshore allowance)」或「集群扣抵額 (cluster area allowances)」，減少調整後之圍欄利潤，進而減輕補充費用⁶²。以下分別簡述三種類型之扣抵額：

production/taxation/overview/ (last visited May 27, 2019).

⁵⁵ HM Revenue & Customs, *Petroleum Revenue Tax*, GOV.UK, <https://www.gov.uk/guidance/oil-gas-and-mining-petroleum-revenue-tax> (last updated Mar. 17, 2017).

⁵⁶ *Id.*

⁵⁷ Corporation Tax Act 2010, c. 4, § 279 (UK); HM Revenue & Customs, *Corporation Tax Ring Fence: Introduction to the Ring Fence*, GOV.UK, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/oil-taxation-manual/ot21001> (last updated Feb. 13, 2019).

⁵⁸ Corporation Tax Act 2010, c. 4, §§ 275, 276 (UK); Taxation of Chargeable Gains Act 1992, c. 12, § 197(3).

⁵⁹ Corporation Tax Act 2010, c. 4, §§ 279A, 279G, 279E (UK).

⁶⁰ OIL & GAS AUTHORITY, *supra* note 54.

⁶¹ Corporation Tax Act 2010, c. 4, §§ 274, 277, 330(1) (UK); 所謂調整後之圍欄利潤，係指在不考慮融資成本之前提下，將設備除役之費用納入考量後，所計算出之圍欄利潤。Corporation Tax Act 2010, c. 4, §§ 330(2), 330(3), 330A, 330B, 330C (UK).

⁶² *Id.* §§ 332A, 356B, 356JC (UK); 英國政府於 2009 年實施油田扣抵額 (field allowance)，為石油及天然氣油田之發展提供誘因，並於 2014 年實施陸上扣抵額 (onshore allowance)。隨後為簡化石油和天然氣稅收制度，英國政府於「2015 年財政法 (Finance Act 2015)」以投資扣抵取代油田扣抵額，並導入集群扣抵額；因此，若參閱 2015 年以前論及英國化石燃料措施之補充費用扣抵額之相關報告，內容可能提及油田扣抵額，而非現存之投資扣抵額、陸上扣抵額及集群扣抵額。參考：HM Revenue & Customs, *Oil Taxation Manual*, GOV.UK, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/oil-taxation-manual/ot21401> (last updated Feb. 13, 2019); THE NAT'L ARCHIVES,

1. 投資扣抵額

當公司於符合資格之油田⁶³，進行與石油及天然氣相關之活動而產生投資支出時⁶⁴，將取得相當於投資支出 62.5% 的扣抵額⁶⁵，此為投資扣抵額。

2. 陸上扣抵額

當公司於符合資格之油田⁶⁶，進行如探勘、開採、萃取、運輸、初步處理及初步儲存石油及天然氣等活動⁶⁷，並自該等活動產生可減免之資本支出時⁶⁸，將獲得相當於資本支出 75% 的扣抵額⁶⁹。

3. 集群扣抵額

當公司於天然氣及石油主管機關核定之離岸地區（即集群區域）⁷⁰，進行與石油及天然氣相關之活動而產生投資支出時⁷¹，將取得相當於投資支出金額 62.5% 的抵扣額⁷²，此即為集群抵扣額。

三、小結

綜上所述，英國之化石燃料支持措施大致可分為以下兩類：（一）針對消費者之增值稅減免，使得最終消費者於消費民生或慈善等非商業用途之電力、石油、頁岩油等燃料時，得享有較標準稅率 20% 低之 5% 稅率；（二）給予生產者之補充費用減免措施，使得投入石油及天然氣相關之活動之公司，於符合前述各項扣

EXPLANATORY MEMORANDUM TO THE INVESTMENT ALLOWANCE AND CLUSTER AREA ALLOWANCE (RELEVANT INCOME: TARIFF RECEIPTS) REGULATIONS 2019, at 2 (2019), https://www.legislation.gov.uk/uksi/2019/63/pdfs/uksiem_20190063_en.pdf; *United Kingdom Oil and Gas Taxation: Summary*, CW ENERGY LLP (Apr. 2017), https://cwenergy.co.uk/references/?fbclid=IwAR0rScUh_AryyTcHTWd6K670-RNELQaZFZkxIDhNFFMUaYnGUNKPQTUZhXA#ia.

⁶³ 所謂符合資格之油田，係指位於集群區域以外之油田。已符合陸上扣抵額資格者，亦將受到限制而無法取得投資抵扣額。Corporation Tax Act 2010, c. 4, §§ 332B, 332DC(1), 332DC(2), 356JD(1) (UK).

⁶⁴ 公司所產生之投資支出中，僅有 2015 年 4 月 1 日以後所產生者，方屬可減免之投資支出。*Id.* § 332C(1), 332C(3) (UK).

⁶⁵ *Id.* § 332C(2) (UK).

⁶⁶ 所謂符合資格之油田，意指 2013 年 12 月 5 日後首次被授權開發之油田。*Id.* § 356C(3) (UK).

⁶⁷ *Id.* §§ 356BA(1), 356BB(1), 356BB(2), 356BB(3), 356BB(4) (UK).

⁶⁸ 公司所產生之資本支出中，符合以下要件方為可減免之資本支出：（一）公司於岸上進行符合 2010 年公司稅法第 356BA 條定義之石油相關活動；且（二）自產生資本收支之日起，油田之預期或實際產量未超過未超過 7,000,000 噸者。*Id.* §§ 356BA, 356C(4), 356CA (UK).

⁶⁹ *Id.* § 356C(2) (UK).

⁷⁰ *Id.* § 356JD(1) (UK).

⁷¹ 公司所產生之投資支出中，僅有 2014 年 12 月 3 日以後所產生，且源自與石油及天然氣相關之活動者，方屬可減免之投資支出。*Id.* §§ 356JF(1)(b), 356JF(3) (UK).

⁷² *Id.* § 356JF(2) (UK).

抵額要件之情況下，得以抵減調整後之圍欄利潤數額，進而減少應繳納之補充費用。前述兩項措施是否符合 SCM 協定之規範，將於第參部分試析之。

參、試析英國化石燃料支持措施與 SCM 協定之合致性

為瞭解英國化石燃料支持措施是否符合 SCM 協定之規範，以下將針對第貳部分介紹之兩項措施進行分析。本文擬透過 SCM 協定之規定及相關案例，判斷此二措施是否落入補貼之範疇，再進一步評估該等措施是否為可控訴補貼。

一、措施是否落入補貼定義

依據 SCM 協定第 1.1 條規定，該協定所指之「補貼」應符合兩項要件⁷³：（一）政府或任何公立機構在境內提供財務支持；（二）企業獲得利益。以下將就各別要件檢驗之。

（一）系爭措施是否構成政府財務之提供

SCM 協定第 1.1 (a) 條規範「財務之提供」類型，為一窮盡式列舉清單⁷⁴，包含⁷⁵：（1）涉及資金的直接轉移，或潛在之直接轉移資金或債務的政府措施；（2）政府拋棄或未催繳原已屆期之應繳納稅收；（3）政府提供一般基本設施以外之商品或勞務，或收購商品；及（4）政府提供資金予經費補助機制，或委託、指示私人機構執行前述所列之財務提供類型，且其做法與政府通常做法實際上並無差異者。

針對 SCM 協定第 1.1 (a) (ii) 條之「政府拋棄或未催繳原已屆期之應繳納稅收」之類型，WTO 爭端解決小組及上訴機構曾於相關案件中提出見解。在「美國—海外銷售公司案（*United States—Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”*）」中，上訴機構表示，確認是否有放棄「應繳納（otherwise due）」稅收之情況時，應比較實際課徵與原本應課徵之稅收⁷⁶。上訴機構參考小組之見解，認為應以「規範性基準（normative benchmark）」作為比較之憑藉，而前述基準即為會員所適用之稅務規範⁷⁷。在同案之履行審查裁決中，上訴機構指出，在認定適當的比較基準時，應確保受檢驗之財務狀況係基於合理的比較，相同情況始可兩相比較，舉例而言，倘若某措施涉及買賣獲得的收入，則該項收入可能不適合與薪資所得進行比較⁷⁸。以下即按照上述案例中的解釋，分析增值稅及補

⁷³ SCM Agreement, art. 1.1.

⁷⁴ PETER VAN DEN BOSSCHE & WERNER ZDOUC, *THE LAW AND POLICY OF THE WORLD TRADE ORGANIZATION: TEXT, CASES AND MATERIALS* 776 (3d ed. 2017).

⁷⁵ SCM Agreement, art. 1.1(a).

⁷⁶ Appellate Body Report, *United States—Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”*, ¶ 90, WTO Doc. WT/DS108/AB/R (adopted Mar. 20, 2000) [hereinafter US—FSC].

⁷⁷ *Id.*

⁷⁸ Appellate Body Report, *United States—Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”* —

充費用之減免是否構成政府財務之提供。

根據英國增值稅法之規定，增值稅之標準稅率為 20%，但政府對基於民生、慈善等非商業目的，而使用電力和天然氣等能源之消費者，僅課徵 5% 之優惠稅率⁷⁹。此規定透過使用目的之區分，對於同樣使用化石燃料之消費者，課與不同稅率之增值稅，使得政府對基於民生、慈善等非商業目的使用化石燃料之消費者，所實際課徵之稅收低於原可收取之數額，符合 SCM 協定第 1.1 (a) (ii) 條，因而構成「政府之財務提供」。

關於補充費用之減免，根據英國公司稅法規定，公司自油田萃取石油，及進行與獲取、享有、開採石油權利之相關活動時，有義務繳納依調整後之圍欄利潤所計算出的 10% 補充費用⁸⁰。同法賦予公司於滿足獲取投資扣抵額、陸上扣抵額或集群扣抵額之資格時，得使用扣抵額減少調整後之圍欄利潤，進而減輕補充費用。此規定使得英國政府原可收取之補充費用因而減少，乃英國政府透過稅務規範，拋棄原可收取之稅賦，符合 SCM 協定第 1.1 (a) (ii) 條，因而構成「政府之財務提供」。

(二) 企業是否獲得利益

SCM 協定第 1.1 (b) 條規定，除了政府財務提供行為之存在，該行為尚須授予受領者「利益」，始構成受協定規範之補貼⁸¹。在「加拿大—航空器案 (Canada—Measures Affecting the Export of Civil Aircraft)」中，上訴機構表示，僅有當受領者實際上獲得某物時，才能稱作「利益」，因此利益一詞意味著必須有受領者的存在⁸²。此外，僅有在財務之提供使得受領者的情況優於未受領時，才構成「利益」⁸³。於認定受領者是否確實被授予利益時，市場情勢則提供了適當的比較基礎⁸⁴，若受領者依據規定，獲得較其在市場上原可得之更多優勢，則其受領之財務支出即屬「利益」⁸⁵。本文所評析之措施皆屬於 SCM 協定第 1.1 (a) (1) (ii) 條之「政府拋棄已屆期之應繳納稅收」，關於此種類型之政府財務提供，國內有學者認為，其模式與獎助金類似，使得受領者比未受領前具更大優勢，故似可直接推斷被減免稅捐者存有利益⁸⁶。

Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities, ¶ 90, WTO Doc. WT/DS108/AB/RW (adopted Jan. 29, 2002).

⁷⁹ Value Added Tax Act 1994, c. 23, sch. 7A (UK).

⁸⁰ Corporation Tax Act 2010, c. 4, §§ 274, 277, 330(1) (UK).

⁸¹ SCM Agreement, art. 1.1(b).

⁸² Appellate Body Report, *Canada—Measures Affecting the Export of Civil Aircraft*, ¶ 154, WTO Doc. WT/DS70/AB/R (adopted Aug. 2, 1999) [hereinafter *Canada—Aircraft*].

⁸³ *Id.* ¶ 157.

⁸⁴ *Id.*

⁸⁵ *Id.*

⁸⁶ 林彩瑜，WTO 制度與實務—世界貿易組織法律研究 (三)，2 版，頁 246 (2013 年)。

英國政府對基於民生、慈善等基於非商業用途，而使用電力和天然氣等能源之消費者，僅課徵 5% 之增值稅，使得享有此類稅賦優惠之消費者，相較於適用標準稅率之消費者而言，得支付較低之增值稅稅賦，在此種情況中，即存在 SCM 協定第 1.1 (b) 條所稱之利益。

符合補充費用稅務減免資格之油田，藉由取得扣抵額，可減少調整後之圍欄利潤，使得補充費用之稅基減少，並進而降低補充費用。如此一來，相較於受領扣抵額前，公司所負擔之補充費用降低，於市場上更具優勢，故具有 SCM 協定第 1.1 (b) 條所稱之「利益」。

二、補貼是否具有特定性

SCM 協定第 1.2 條規定，符合第 1.1 條定義之「補貼」，僅於具有「特定性」時，方適用 SCM 協定中有關禁止性補貼、可控訴補貼，或平衡稅課徵之規範⁸⁷。SCM 協定第 2 條區分了三種類型之特定性⁸⁸：（一）企業或產業之特定性，意即政府提供之利益係針對特定之單一企業或產業，抑或是若干企業或產業；（二）地理區域之特定性，即政府僅針對特定區域之生產者授予補貼；（三）禁止性補貼之特定性，即任何落入 SCM 協定第 3 條「禁止性補貼」定義之措施，均被視為具有特定性。以下先針對第一類型與第二類型之特定性，說明條文與案例法中之相關要件，其後再據此分析英國之兩項化石燃料措施是否具備特定性。

關於第一種類型之特定性，需先釐清企業及產業之定義。在「美國—對部分中國產品課徵反傾銷及平衡稅案（*United States—Definitive Anti-Dumping and Countervailing Duties on Certain Products from China*）」中，上訴機構表示，企業之定義可能為「商業機構（a business firm）」、「公司（company）」，而產業則意指「生產勞動的特定組織或分支機構（form or branch of productive labour）」、「行業（a trade）」或「工業（a manufacture）」⁸⁹。其次，SCM 協定第 2.1 (a) 條至第 2.1 (c) 條將補貼之特定性，分為法律上（*de jure*）特定性以及事實上（*de facto*）特定性⁹⁰。SCM 協定第 2.1 (a) 條及第 2.1 (b) 條規範了法律上特定性之認定原則，即⁹¹：（一）授予補貼之主管機關，或其運作所依據之法律，明確限定補貼僅適用於若干企業者；或者（二）授予補貼之主管機關，或其運作所依據之法律，對接受補貼之資格或補貼金額並未設有客觀標準或條件。符合前述兩款情形之補貼，便具有法律上之特定性。SCM 協定第 2.1 (c) 條則規

⁸⁷ SCM Agreement, art. 1.2.

⁸⁸ *Id.* arts. 2.1, 2.2, 2.3; PETER VAN DEN BOSSCHE & WERNER ZDOUC, *supra* note 74, at 795.

⁸⁹ Appellate Body Report, *United States—Definitive Anti-Dumping and Countervailing Duties on Certain Products from China*, ¶373, WTO Doc. WT/DS379/AB/R (adopted Mar. 25, 2011) [hereinafter US—Anti-Dumping and Countervailing Duties (China)].

⁹⁰ SCM Agreement, arts. 2.1(a), 2.1(b), 2.1(c); MICHAEL J. TREBILCOCK, *ADVANCED INTRODUCTION TO INTERNATIONAL TRADE LAW* 84 (rev. ed., 2015).

⁹¹ *Id.* arts. 2.1(a), 2.1(b), 2.1(c).

範了事實上的特定性，意指未符合法律上特定性之要件，但有理由相信該等補貼事實上具有特定性者，得透過其他因素加以認定之⁹²。此項規定係透過法律規定接受補貼的資格，雖無一定條件之限制或極為客觀，但實際運作上，可能僅有少數企業或產業得以獲得補貼，或補貼之大部分金額均流入特定企業或產業，導致實際上與法規限制受領補貼資格之情形並無不同，因而將此種補貼判斷為具有特定性⁹³。

關於第二種類型之特定性（地理上特定性）則規定於 SCM 協定第 2.2 條，以受補貼者之地理範圍作為決定標準⁹⁴。在「美國—對部分中國產品課徵反傾銷及平衡稅案」中，小組認為，「地理範圍」不限於經濟或行政管理上可認定之區域，而可涵蓋任何主管機關於管轄範圍內指定之領土⁹⁵。「歐盟—大型民用航空器補貼案（*European Communities and Certain Member States—Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft*）」中，小組則表示，參照 SCM 協定第 2.2 條之文義、目的及宗旨後，可清楚得知提供主管機關提供特定地理區域之補貼，即使係提供予該地區內所有企業，仍具有特定性⁹⁶。以下將依據上述原則，分別分析本文所欲研究之措施之特定性。

關於本文所提及之增值稅優惠稅率措施，因係針對所有符合資格之消費者，即只要是基於非商業用途而使用電力和天然氣等能源之消費者，均可適用優惠稅率，似乎難以落入前述「美國—對部分中國產品課徵反傾銷及平衡稅案」中，上訴機構所定義之企業或產業，故不易符合第 2.1 條下法律上或事實上特定性之要件。再者，增值稅之減免並非針對特定地區之消費者，似亦不符合地理區域之特定性。此外，增值稅之減免與否，係以電力、石油、頁岩油等燃料之使用目的為判斷依據，而非以進口替代或出口表現作為條件，故應不構成 SCM 協定第 2.3 條之禁止性補貼，而無法被直接視為具特定性⁹⁷。綜上，本文認為增值稅之優惠稅率措施，因難以符合特定性要件，故應不適用 SCM 協定下關於禁止性補貼、可控訴補貼，或平衡稅課徵之規範。

關於補充費用之稅務減免，依據英國公司稅法之相關規範，在符合資格之油田，諸如：集群區域以外之油田、於 2013 年 12 月 5 日後首次被授權開發，且位於陸上之之油田，及集群區域內之油田，進行石油及天然氣相關活動之公司，方得獲取投資扣抵額、陸上扣抵額，或集群扣抵額，享有稅務優惠⁹⁸。因通常僅有

⁹² *Id.* art. 2.1(c).

⁹³ 羅昌發，國際貿易法，2 版，頁 320（2010 年）。

⁹⁴ SCM Agreement, art. 2.2.

⁹⁵ Panel Report, *US—Anti-Dumping and Countervailing Duties (China)*, ¶¶ 9.140-9.144, WTO Doc. WT/DS379/R (adopted Mar. 25, 2011).

⁹⁶ Panel Report, *European Communities and Certain Member States—Measures Affecting Trade in Large Civil Aircraft*, ¶ 7.1223, WTO Doc. WT/DS316/R (adopted June 1, 2011).

⁹⁷ Value Added Tax Act 1994, c. 23, sch. 7A (UK); SCM Agreement, art. 2.3.

⁹⁸ Corporation Tax Act 2010, c. 4, §§ 332A, 356B, 356JC (UK).

石油及天然氣等化石燃料產業得以符合前述資格，而獲得稅務減免；此外，此等產業可獲得補充費用之減免係明文規定於英國公司稅法中，故此類措施似乎可被認定構成 SCM 協定第 2.1 條下之企業或產業特定性，且屬於法律上具有特定性的狀況，故符合特定性之要件，適用 SCM 協定下有關禁止性補貼、可控訴補貼，或平衡稅課徵之規範。

三、補充費用之稅賦減免是否為可控訴補貼

當會員之補貼措施對其他會員之利益產生 SCM 協定第 5 條規定中的不利效果時，該種補貼即落入「可控訴補貼」之範疇，受影響之會員可依第 7 條下之規定提起救濟⁹⁹。SCM 協定第 5 條下之不利效果分為三種，即¹⁰⁰：（一）對其他會員之國內產業造成損害；（二）剝奪或減損其他會員在 GATT 下享有之直接或間接利益；及（三）嚴重損害其他會員之利益。

SCM 協定註腳 45 指出，協定中的「損害」一詞，係指對國內產業造成實質損害、有實質損害之虞，或實質阻礙該國內產業之建立，且損害之認定應依第 15 條規定解釋¹⁰¹。SCM 協定第 15 條列出了受有損害的認定基準，包含主管機關所應進行的客觀審查事項、審查時所應參酌的要素、待證事項、對同類產品的影響，以及損害之虞的認定等¹⁰²。關於「嚴重損害」之認定，則於 SCM 協定第 6 條中詳細界定，以補貼類型、損害效果、相對市場占有率變化等基準，臚列了若干被視為構成嚴重損害或有嚴重損害之虞之情形，以及不得認為構成嚴重損害之情形¹⁰³。最後，依據 SCM 協定第 11 及 16 條，前述三種不利效果之類型，僅於受影響之他國產業與受有補貼之產品為生產同類產品之產業時，主管機關方可接受業者之申請，展開調查並進而控訴之¹⁰⁴。

倘若受影響之產業欲提起救濟，根據 SCM 協定第 7.2 條規定，除要證明系爭補貼存在之外，尚須證明第 5 條中所述，其國內產業受有損害、剝奪或減損，或受有嚴重損害¹⁰⁵。又即便補充費用稅務減免落入 SCM 協定中可控訴補貼之範疇，就英國補充費用之稅務減免措施而言，倘若受該項補貼影響之他國產業，為煤炭、再生能源或其他類型之能源生產者，恐因其生產之產品非屬同類產品，而使其所屬國難以在 WTO 之爭端解決機制上挑戰該項補貼措施。縱使受影響的他國產業，與受有補貼的產業為生產同類產品的產業（例如卡達出口天然氣到英國時，即可主張其利益受有嚴重損害），就受影響之產業而言，無論欲證明其受有損害，或證明損害與補貼間具因果關係，恐因該等要件十分嚴格且證據蒐集不易，

⁹⁹ SCM Agreement, arts. 5, 7.

¹⁰⁰ *Id.* arts. 5(a), 5(b), 5(c).

¹⁰¹ *Id.* 31 n.45.

¹⁰² *Id.* art. 15.

¹⁰³ *Id.* art. 6.

¹⁰⁴ SCM Agreement, arts. 11, 16.

¹⁰⁵ *Id.* arts. 7.2.

使得欲提出受有損害之主張並非易事，而成為提起控訴的阻礙之一。

三、小結

依據本文分析，屬於消費者補貼之增值稅優惠稅率措施，因使政府取得之稅收少於原可收取之數額，並讓消費者負擔之增值稅賦減少，符合 SCM 協定第 1.1 條下之「政府財務之提供」及「受有利益」要件¹⁰⁶。然因其補貼之對象為消費者，非屬一個或若干企業或產業，又不具有地理上特定性，故可能難以符合 SCM 協定第 2 條之特定性要件¹⁰⁷，無法適用 SCM 協定下有關禁止性補貼、可控訴補貼，或平衡稅課徵之規範。

作為生產者補貼之補充費用稅務減免，則因規範明確，僅有石油及天然氣企業或產業得以獲得補貼，可能符合法律上之特定性。惟欲落入 SCM 協定下可控訴補貼之範疇，尚須構成「不利影響」之情形，且僅當補貼損害之對象為同類產品時，受有損害之國內產業始得向主管提出調查申請¹⁰⁸。對於因英國實施補充費用稅務減免，而受到損害之其他會員之國內產業，倘其所生產者非為同類產品，則無法對該項補貼提起控訴；又即便在生產同類產品的情況下，仍可能因損害要件的不易證明，使業者難以主張其利益受到損害。

參、結論

根據本文所參考的文獻，化石燃料補貼因不易滿足可控訴補貼之要件，而於 WTO 爭端解決機制上鮮少受到控訴。經本文分析英國化石燃料措施中，屬於消費者補貼之增值稅優惠稅率，及生產者補貼之補充費用減免二項措施後，發現確如研究所示，消費者補貼因補貼對象難以構成特定性要件，因而不適用 SCM 協定下關於禁止性補貼、可控訴補貼或平衡稅課徵之規範；至於生產者補貼，雖可能具備特定性要件，惟受補貼影響而欲提起調查申請者，需與受補貼之產品為生產同類產品之產業，且即便符合前述要件，要證明存在 SCM 協定第 5 條之不利影響，及損害與補貼間具因果關係並非易事，故最終仍難以對於實施化石燃料補貼之會員提起控訴。是故本文認為，儘管 WTO 爭端解決機制可能作為淘汰化石燃料補貼的手段之一，然基於化石燃料補貼之獨特性質，各會員欲藉此挑戰實施化石燃料補貼之會員，仍有難度。

¹⁰⁶ *Id.* arts. 1.1(a), 1.1(b).

¹⁰⁷ *Id.* art. 2.

¹⁰⁸ *Id.* arts. 11, 16.