

# 行政院國家科學委員會專題研究計畫 成果報告

## 世貿組織之中國汽車零件案與我國相關行政法院判決之研究

### 研究成果報告(精簡版)

計畫類別：個別型  
計畫編號：NSC 98-2410-H-004-130-  
執行期間：98年08月01日至99年07月31日  
執行單位：國立政治大學國際貿易學系

計畫主持人：楊光華

計畫參與人員：碩士班研究生-兼任助理人員：劉馥寧  
碩士班研究生-兼任助理人員：林怡臻  
碩士班研究生-兼任助理人員：黃滋立  
碩士班研究生-兼任助理人員：鄭琇霽  
碩士班研究生-兼任助理人員：董玉潔  
碩士班研究生-兼任助理人員：葉姿嫻

公開資訊：本計畫可公開查詢

中華民國 99 年 08 月 04 日

本研究計畫成果業  
已撰寫成論文，並發  
表於學術期刊，茲附  
上該論文抽印本作  
為本計畫成果報告  
內容。

# 政大法律評論

實質課稅？看世貿組織  
「中國—汽車零件案」及我行政法院相關判決  
Substance over Form?  
A Study of the “China – Auto Parts” Case of the WTO  
and the Relevant Decisions of Taiwan’s  
Administrative Court

楊光華

*Connie Guang-Hwa Yang*

第一一一期抽印本

中華民國九十八年十月

Reprinted from National Chengchi Law Review

Volume 111, October 2009



# 實質課稅？ 看世貿組織「中國——汽車零件 案」及我行政法院相關判決

楊 光 華\*

## 要 目

- |                          |                            |
|--------------------------|----------------------------|
| 壹、前 言                    | (三) 管理辦法第二十二條：總成<br>「主要特性」 |
| 貳、實質課稅原則                 | 三、小 結                      |
| 參、進口汽車零件管理乃為實質課稅？        | 陸、「成運汽車案」——高雄行政法<br>院判決    |
| 肆、「關稅」與「內地稅」之區辨          | 一、相關法令                     |
| 伍、備位請求與判斷：關稅拘束之違反        | 二、涉案貨品                     |
| 一、分批進口之零件屬於「汽車<br>（成車）」？ | 三、「主要特性」之認定                |
| 二、成車「主要特性」標準             | 四、小 結                      |
| (一) 裝有引擎之底盤              | 柒、結 論                      |
| (二) 整車總價之60%             |                            |

\* 政治大學國際經營與貿易學系教授，美國紐約哥倫比亞大學法學碩士／法律博士。

投稿日期：九十八年四月七日；接受刊登日期：九十八年七月十四日

責任校對：吳美慧

## 摘 要

本文檢視「中國——汽車零件案」之裁決報告以瞭解中國於本案敗訴之原因，並藉以釐清WTO裁決機構（包括審理該案之爭端解決小組及上訴機構）於判定中國敗訴之同時，是否亦否定了中國辯護時所主張之「實質課稅」原則的適用。另一方面，因為國內高雄高等行政法院「成運汽車案」之原告援引「中國——汽車零件案」之小組期中報告卻未獲採納，故本文也進一步檢視我國海關用以判斷零件是否具有成車「主要特性」之標準，以確定是否符合「中國——汽車零件案」之裁決。

本文發現「中國——汽車零件案」之小組並非否定「實質課稅」原則，而只是不採納中國所主張：HS連同其解釋準則係設計來防止所謂的關稅規避的看法。小組強調後者之行為涉及經濟考量，並非在技術層次決定貨品名稱之前者得以處理。再者，從小組的觀點，若依中國所言，將「汽車（成車）」一詞解釋為包含分批進口以組裝成車之零件，則會損及WTO/GATT之宗旨與目的，亦即市場開放之互惠安排的確定性及可預測性。這種見解似乎吻合實質課稅原則不應濫用而違反租稅法律主義的普遍看法。換言之，出口國對於中國於其關稅表所為之關稅減讓所享有之合法期待應予以保障。

此外，「中國——汽車零件案」之小組雖認知沒有任何清楚的標準是HS締約國在判定「主要特性」時所必須加以遵循者，但當其檢視中國管理辦法中所訂之成車及總成「主要特性」標準時，因為其總是考慮「汽車（成車）」或「總成」一詞所在之上下文——即HS（包含其解釋準則）是否允許此種判定，是以也等於就「主要特性」之判定揭櫫了某些準則。依小組之看法，不僅以一定總成之組合作為認定標準不妥，蓋以裝有引擎之底盤為例，將會永遠被

視為成車，而不符合HS解釋準則一要求列入有該中間產品名稱之節的規定；同時，以價值百分比作為標準亦同樣不當，蓋依價值百分比標準會使主要特性之決定不必然限定於同批進口零件之評估，而有違HS解釋準則二（甲）之原則，違論價值百分比標準與其他判定標準間更欠缺邏輯之一貫性。一言以蔽之，根據「中國——汽車零件案」，用以判定進口零件為完整物品之「主要特性」標準不得背離HS解釋準則之原則。

本文最後分析我國高雄高等行政法院「成運汽車案」，發現海關得用以判定是否具整體物品「主要特性」之標準中，恰含有根據「中國——汽車零件案」小組報告，必然會導致相關規則違反之價值百分比標準。儘管於系爭案件中，海關似僅適用HS解釋準則而未援引該標準，但並非因此就毫無問題，畢竟該標準仍明定於我國關稅法施行細則第二十七條第二項第三款中。衡諸「中國——汽車零件案」小組之論理，上述條款似有加以檢討之必要，以防止未來對手國根據該款規定質疑我國海關對於成車「主要特性」之認定。

**關鍵詞：**中國汽車零件案、世貿組織、世界關務組織、國際商品統一分類制度、成車主要特性（整車特徵）

## 壹、前言

二〇〇八年十二月才出爐的上訴機構裁決：「中國——汽車零件案<sup>1</sup>」，乃中國自二〇〇一年十二月成為世界貿易組織（World Trade Organization, WTO）會員後，首件獲得敗訴結果的爭端解決案件。此案與我國成為WTO會員後所提起且首件進入實質審理的爭端解決案：「歐盟——資訊科技產品案」<sup>2</sup>，有幾分相似，皆為進口國政府不依進口廠商所申報之稅則號別（Tariff Number, HS Code），卻改依稅率較高之其他稅則號別核課關稅，而遭出口國政府於WTO控訴<sup>3</sup>。

---

<sup>1</sup> 小組裁決於2008年7月18日公布，上訴裁決於2008年12月15日公布。Appellate Body Report, *China – Measures Affecting Imports of Automobile Parts*, WTO Doc. WT/DS339, 340, 342/AB/R, adopted 12 January 2009 [hereinafter *China –Auto Parts*].

<sup>2</sup> *EC – Tariff Treatment of Certain Information Technology Products*, WT/DS375, 376, 377. 本案由於當事國間無法就小組成員人選自行達成協議，所以直到本年（2009）元月才循秘書長指定程序選出小組成員。WTO Note by the Secretariat, *European Communities and its State Members – Tariff Treatment of Certain Information Technology Products, Constitution of the Panel Established at the Requests of United States, Japan and Separate Customs Territory of Taiwan, Penghu, Kinmen and Matsu*, WTO Doc. WT/DS375/9, WT/DS376/9, WT/DS/377/7 (2009.1.26). 本案例中，我國雖與美、日同為原告，但我國海關實務對於具有DVI端子的液晶顯示器卻多仿歐盟作法，將之視為「電視」而非「資訊科技產品」，且行政法院之多數判決（14件中即有12件）亦支持此種分類認定。至於2件認為此類產品應視為資訊產品之判決，主要是依據系爭產品並未含有TV-in端子事實。台北高等行政法院96年訴字第443號及96年訴字第504號判決。值得注意的是其他案件亦有無TV-in端子者，但仍被視為「電視」，故法院見解顯然尚有歧異。

<sup>3</sup> 不過我國於「歐盟——資訊科技產品案」之第一次書狀中（First Submission）卻強調該案非產品稅則號別分類問題（not a dispute on the classification of the products concerned），而是歐盟根據GATT第2條之規定不應給予系爭產品較其



進口國政府若得任意認定進口貨物所屬之稅則號別，則WTO加諸會員之關稅拘束義務將失去意義<sup>4</sup>；但是若不允許進口國查核進口貨物應屬之稅則號別，當進口國對於不同之稅則號別並非採取均一稅率時<sup>5</sup>，進口人將極易藉稅則號別間稅率之差別而進行套利（arbitrage），即刻意選擇低稅率之稅則號別進行申報，以規避進口貨物之屬性原應歸屬之高稅率稅則號別，如此一來，進口國原擬達成之非財政目的將無以落實，且財政收入也會因而減少，是以課稅機關多會主張實質課稅，以防此類租稅逃漏之情形<sup>6</sup>。事實上，中國在汽車零件案中曾多次提及「實質課稅」原則（Doctrine of Substance over Form）<sup>7</sup>，然而其最後卻是敗訴，是否意謂「實質課稅」原則在關稅方面的適用有其限制，而不似在內地稅方面的適用？

另一方面，在我國加入WTO後，WTO協定於國內是否具有直接效力（direct effect）的問題，雖有所謂的「自動履行（self-

---

關稅表所規定之待遇為差之問題（but on the treatment accorded by the EC on the products at issue which must, pursuant to Article II of the GATT of 1994, not be less favorable than that provided in its Schedule）. *European Communities and its Member States – Tariff Treatment of Certain Information Technology Products (WT/DS375, WT/DS376, WT/DS377)*, First Written Submission of the Separate Customs Territory of Taiwan, Penghu, Kinmen and Matsu, ¶ 8, available at <http://www.moea.gov.tw/~meco/otn/dispute.htm> (last visited: 2009.01.20).

<sup>4</sup> General Agreement on Tariffs and Trade, art. II:1(a), (b).

<sup>5</sup> 按關稅課徵若僅是為財政收入之目的，則本無須區分不同稅則號別的稅率，而得採均一稅率以降低稽徵成本。然而各國利用關稅遂行其他政策目的者，所在多有，如保護國內產業即為其中之一，此時即有可能對特定產業所需之進口原料或半成品定以較低稅率，但卻對可能與之競爭的進口成品定以較高稅率，換言之，即區別不同稅則號別的稅率負擔。

<sup>6</sup> 「實質課稅」原則之說明，詳見本文第貳部分。

<sup>7</sup> 詳見本文第參部分。

executing) 」與「非自動履行 (non self-executing) 」之爭<sup>8</sup>，不過確實已有訴訟當事人開始援引協定之規定，以支持自身於訴訟中之主張。於「中國——汽車零件案」之小組裁決尚未正式公布前<sup>9</sup>，即有當事人於高等行政法院主張根據報導WTO已認定中國於該案之歧視行為違反WTO貿易規則，爰請法院參考WTO之裁決以撤銷海關對其進口汽車零件課以成車關稅之處分<sup>10</sup>。此即本文將於第陸部分所討論之「成運汽車案」。不過法院最後僅簡單地以「中國大陸制定之構成整車特徵的汽車零部件進口管理辦法第二十一條，違反國民待遇原則之關稅障礙之事實，與本件事實尚非全然相符，自無從比附援引」為由，拒絕採納當事人之主張<sup>11</sup>。

「成運汽車案」是否確如我國法院所表示的與「中國——汽車零件案」之事實並不全然相同以致完全不得比附援引？除此之外，「中國——汽車零件案」之最後裁決是否限縮「實質課稅」原則在關稅課徵上之適用？這些問題不但關係到我國海關實務是否有必要

<sup>8</sup> 參見羅昌發，GATT/WTO與我國貿易，頁15-17，1996年；俞寬賜，國際法新論，頁83-84，2002年。前者依據貿易法第7條第4項規定（「協定或協議內容涉及現行法律之修改或應另以法律定之者，需完成立法程序，始生效力。」），認為國際經貿協定多涉法律之修改，故無「自動履行」效力；後者依據憲法第38、58及53條規定，認為「我國締約權雖由總統行使，但需經行政院談判簽訂、立法院決議，然後才能批准，因此，凡是締結條約之議案，皆與法律案並列，經立法院三讀通過，與一般法律無異，所以條約之效力與內國法律相同，可直接為內國法院判案之依據。」

<sup>9</sup> Interim report issued February 13, 2008; final report issued to Parties March 20, 2008; final report circulated July 18, 2008.

<sup>10</sup> 詳見本文第陸部分「成運汽車案」之討論。根據前註所顯示之小組報告時程，「成運汽車案」中原告所聲稱之「根據報導」應該是指小組之期中報告業經媒體披露之內容。

<sup>11</sup> 「成運汽車案」，高雄高等行政法院判決，96年度訴字第843號，2008年4月8日，96年度訴字第1003~1008號，2008年6月30日，理由：五之(四)部分。

因「中國——汽車零件案」而進行調整，也可能在某種程度內與我國所提起的「歐盟——資訊科技產品案」有關，因為WTO爭端解決小組與上訴機構究竟會以何種標準檢驗海關對稅則號別的認定，對「歐盟——資訊科技產品案」之裁決結果將有決定性之影響。是以本文擬對「中國——汽車零件案」及我國高等行政法院的「成運汽車案」涉及上述問題部分加以探究。

首先將說明「實質課稅」原則之內涵，接著分析「中國——汽車零件案」。由於原告國之「主位請求」及上訴機構報告主要是針對系爭措施違反GATT第三條國民待遇的問題，並不涉及關稅的討論，故本文僅做概述，而將重心置於小組報告對「備位請求」之處理，特別是各國應如何判定稅則號別，方不致於違反GATT第二條關稅拘束義務的討論。之後介紹我國高等行政法院「成運汽車案」之判決，並著重於其與「中國——汽車零件案」有關之部分，以瞭解我國實務是否有需改善之處，最後則是結論與建議。

## 貳、實質課稅原則

所謂「實質課稅」係指租稅的課徵應以經濟實質為依歸，不受交易行為或課稅客體之外觀形式所拘束，租稅稽徵機關經常利用此原則防止租稅之規避。譬如澳洲與大部分的歐盟國家即將此原則明定於稅法中，作為一般性的反規避條款，德國「租稅通則」第四十二條可為代表<sup>12</sup>。不過並非所有國家皆將此原則明文化<sup>13</sup>，透過司

<sup>12</sup> Abgabenordnung § 42. (譯文見：陳敏譯，德國租稅通則，財政部財務人員訓練所，頁54，1985年)。

<sup>13</sup> 如英、美、加、日等國並未於立法中有此類規定。HUGH J. AULT & BRIAN J. ARNOLD, COMPARATIVE INCOME TAXATION: A STRUCTURAL ANALYSIS 17-20, 33-35, 50-51, 69-70, 86, 99-100, 112, 132-33, 153-54 (2nd ed., 2004).

法案例逐步建立此原則者，亦所在多有，如我國相關稅法雖無一般性反規避條款，但大法官釋字第四二〇號揭示<sup>14</sup>：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡諸經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」

美國聯邦最高法院於一九三九年 *F. & R. Lazarus & Co* 案亦明示此原則<sup>15</sup>。該案屬於美國「聯邦巡迴法院意見分歧（circuit split）」類型的案例<sup>16</sup>，起因於哥倫比亞特區巡迴法院對於納稅義務人得否就其以融資租賃方式使用之不動產扣抵折舊的問題，與其他巡迴法院見解不同。哥倫比亞特區巡迴法院認為在融資租賃的狀況，不動產之名義所有權人既為受託銀行，納稅義務人即不得對該不動產之折舊申報扣抵；相反地，其他巡迴法院認為不動產融資租賃的實質等同於納稅義務人自銀行取得抵押貸款而購置不動產的情形，故納稅義務人得扣抵該（融資租賃或抵押之）不動產的折舊。最高法院最後採納後者之見解，並表明<sup>17</sup>：「在租稅的領域，法律執行機關與法院所關切的是實質與真實，至於正式書面文件並不嚴格具有拘束力。」

---

<sup>14</sup> 大法官釋字第420號，司法院公報，39卷2期，頁3-17，1997年1月17日（本案爭點在於聲請人是否非「以有價證券買賣為專業」而得免徵證券交易所稅，行政法院不依公司登記及商業登記為依據，而以聲請人從事股票交易之金額龐大，已超過其本業（進出口貿易）之收入為由，「核實認定」不得免稅。多數大法官同意行政法院之判決，惟孫森焱大法官有不同意見書，因本案當事人陳述其於同一年度僅買賣一筆）。

<sup>15</sup> *Helvering v. F. & R. Lazarus & Co.*, 308 U.S. 252 (1939).

<sup>16</sup> 所謂的巡迴法院意見分歧類型案例，係指最高法院受理該案的理由乃基於下級巡迴法院在類似案件之法律解釋分歧，為統一法律見解之必要而受理該案。

<sup>17</sup> 原文：“In the field of taxation, administrators of the laws and the courts are concerned with substance and realities, and formal written documents are not rigidly binding.” *Id.*

一般討論美國關於「實質課稅」原則之適用時，常援引另一更早的最高法院判決 *Gregory v. Helvering*<sup>18</sup> 作為本原則濫觴之首例<sup>19</sup>。然而該案主要是依照所謂的「商業目的原則（Business Purpose Doctrine）」否定納稅義務人之避稅設計，精神上雖亦為「實質課稅」的體現，不過判決文並未若 *F. & R. Lazarus & Co* 案直言「實質課稅」原則的內涵，故本文以後者作為美國司法解釋之代表案例。

只是「實質課稅」原則若過度適用，有可能與租稅領域的另一重要原則「租稅法律主義」發生衝突。所謂「租稅法律主義」<sup>20</sup>指課稅要件應以法律明文規定，法律若未規定，人民即無納稅之義務，如我國憲法第十九條、日本憲法第八十四條之規定皆為適例。我國憲法第十九條規定：「人民有依法納稅之義務」，雖其規定形式是以人民義務為主，但其中「依法」二字也表達若無法律規定，人民即無須納稅之精神。日本憲法第三十條之規定與之相若<sup>21</sup>，不過日本憲法第八十四條又更進一步具體規定租稅之課徵應以法律明定其要件<sup>22</sup>。

「租稅法律主義」之目的既係為追求法律之安定性及預測可能性，則「實質課稅」原則縱使未被濫用，也難免與上述目的之追求有某種程度之扞格，故有學者以為與其利用「實質課稅」原則防堵

<sup>18</sup> *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935).

<sup>19</sup> See Assaf Likhovski, *The Duke and the Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication*, 25 CARDOZO L. REV. (2004).

<sup>20</sup> 或稱之為「租稅法定主義」。

<sup>21</sup> 原文：「國民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」

<sup>22</sup> 原文：「あらたに租税を課し、又は現行の租税を變更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」故通常以本條作為日本憲法中「租稅法律主義」的代表條文。

租稅之規避，不如要求立法機關明定租稅規避行為之態樣<sup>23</sup>。然而這樣的主張在現實上有其困難，因為只要有租稅套利的誘因，納稅義務人就會鑽研規避之可能，勢必產生不勝枚舉的規避態樣，絕非立法之初得以想像。所以也有學者採取比較折衷之看法，認為必須是「依形式課稅將發生不公平的結果」，方得採用「實質課稅」原則，以免「形成課稅權之濫用」<sup>24</sup>。

無論是「中國——汽車零件案」或是我國行政法院之「成運汽車案」均呈現當稅則號別間存有租稅套利誘因時所衍生之問題，因為在前者，進口成車與零件之關稅分別是25%與10%；而在後者，則是2.5%與29.5%，套利誘因不可謂不大。無怪乎進口人以汽車零件報關時，兩地海關皆懷疑實際進口的可能是成車，而竭盡所能地去發現彼等以為的真實。然而若海關一概將進口汽車零件視為是成車，以致汽車零件之稅則號別無用武之地，恐也難脫濫權之嫌，因為誠如上所述，「實質課稅」原則之適用並非毫無限制。以下即從「中國——汽車零件案」之小組裁決觀察「實質課稅」原則於關稅適用之限制。

---

<sup>23</sup> 日本學者北野弘久認為：「租稅規避行為之否定係立法機關之課題，非行政機關或法院之課題。蓋理論上租稅規避行為雖可判別，但在現代發達之社會中，現實上極難判別；如果法律無個別之否定規定，仍允許用實質課稅原則加以否定，則租稅法律主義下之法律安定性及法律預測可能性將遭到極度破壞。」北野弘久著，許志雄譯，實質課稅原則，財稅研究，17卷5期（轉引自大法官釋字第420號，孫森焱大法官不同意見書，註7）。

<sup>24</sup> 財團法人中國財稅金融文教基金會編印，實質課稅問題之研究，1982年（轉引自大法官釋字第420號，孫森焱大法官不同意見書，註5）。

### 參、進口汽車零件管理乃為實質課稅？

中國於二〇〇四年頒布所謂的「汽車產業政策」，取代其自一九九四年起頒行的「汽車工業產業政策」<sup>25</sup>，相關機關並根據二〇〇四年的新政策，於翌年共同制定了「構成整車特徵的汽車零部件進口管理辦法」<sup>26</sup>。為配合該管理辦法的實施，使具有成車主要特性的汽車零件之核定工作有所依循，中國海關也公告了「進口汽車零部件構成整車特徵核定規則」，並自二〇〇五年四月一日起施行<sup>27</sup>。

上述這一套辦法主要是中國用以管理具有「成車主要特性（中國稱之為「整車特徵」）」之汽車零件的進口。何謂成車「主要特性」，根據上述管理辦法第二十一條規定，凡符合以下標準之一者即屬之<sup>28</sup>。

一、進口全散件（CKD）或半散件（SKD）組裝汽車<sup>29</sup>；或

<sup>25</sup>（中國）國家發展和改革委員會令，第8號：汽車產業發展政策（2004年5月21日）新華網頁：[http://news.xinhuanet.com/zhengfu/2004-06/02/content\\_1503181.htm](http://news.xinhuanet.com/zhengfu/2004-06/02/content_1503181.htm)。（以下簡稱（中）8號政策），最後瀏覽日：2009年1月20日。

<sup>26</sup>（中國）海關總署、國家發展和改革委員會、商務部、財政部第125號令：構成整車特徵的汽車零部件進口管理辦法，2005年2月28日發布，2005年4月1日生效，海關綜合信息資訊網：<http://www.china-customs.com/big5/customs/data/2005/7354.htm>。（以下簡稱（中）125號令辦法），最後瀏覽日：2009年1月20日。

<sup>27</sup>（中國）海關總署2005年公告第4號：進口汽車零部件構成整車特徵核定規則，2005年3月28日發布並生效，整車特徵零部件管理網：<http://autoadmin.chinaport.gov.cn>。（以下簡稱（中）4號公告規則），最後瀏覽日：2009年1月20日。

<sup>28</sup>（中）125號令辦法，同註26，第21條。

<sup>29</sup>全散件（Complete Knock-Down, CKD）：足以製造成整車的汽車零件以完全未組裝的狀態進口，由於拆解程度高，又稱為細部拆解套件；半散件（Semi Knock-Down, SKD）：足以製造成整車的汽車零件以部分組裝的模組或半成品套件型態進口，拆解程度不若前者，故又稱為大部拆解套件。

二、同時進口「車體」、「引擎」兩大總成（assembly）<sup>30</sup>；或僅進口前述兩大總成之一，但另外又進口至少三種以上的其他總成；或雖未進口兩大總成，但進口至少五種以上之其他總成；或

三、進口零件之價格總和已達整車價格之60%<sup>31</sup>。

進口至中國之汽車零件一旦具有成車「主要特性」，中國概依25%之成車稅率課徵關稅。固然此種措施可促使中國境內更多的汽車製造商採用境內所生產的零件<sup>32</sup>，因為只要整車中之進口汽車零件未達上述門檻，則所使用之進口汽車零件稅率僅有10%；為降低生產成本，製造商即有相當誘因使用當地生產之零件，或設法將進口零件引進在地化生產。但是各國既然有權基於自身政策考量，而對不同稅則號別定以不同的稅負，則中國將成車與零件間稅率差距設定於2.5倍，他國本無權干涉；另一方面，中國既有權收取這樣的稅額，則其設法「杜絕部分外商分拆進口再在國內組裝的變相避

<sup>30</sup> 此處所謂的「車體」及「引擎」乃依台灣通用術語，若依前揭「管理辦法」則被稱為「車身」、「發動機」者。另應注意的是進口零件若有下列情形之一，亦會被認為具有汽車總成主要特性：（一）進口整套散件組裝總成；（二）進口關鍵零件或分總成組裝總成，其進口關鍵零件或分總成超過規定數量標準；（三）進口零件的價格總和達到該總成總價格的60%以上。（中）125號令辦法，同註26，第22條。

<sup>31</sup> 60%標準，中國原訂於2006年7月1日始生效。但後因歐、美對該措施之關切，中國將該措施之實施時間又延後至2008年7月1日。

<sup>32</sup> 宦璐，WTO中國汽車零部件爭端初裁被指不公，上海證券報，2008年2月16日，網頁：[http://big5.xinhuanet.com/gate/big5/news.xinhuanet.com/auto/2008-02/16/content\\_7614713.htm](http://big5.xinhuanet.com/gate/big5/news.xinhuanet.com/auto/2008-02/16/content_7614713.htm)，最後瀏覽日：2009年1月20日。（「……中國汽車工業協會市場貿易委員會秘書長張伯順介紹，……此舉是爲了使汽車廠商更多採用國內生產的零部件。中國要發展自己的汽車製造業，而不是汽車組裝業。……」）。因爲廠商使用進口零件組裝汽車所負擔的稅負有可能與進口成車相同，爲降低成本，廠商會轉而採購中國境內生產的零件，或設法將零件生產在地化，對於中國汽車產業技術之提升自有助益。



稅行為」<sup>33</sup>，以避免成車與汽車零件間之稅率差距形成具文，亦無可厚非。

事實上，不只中國，各國也多有將零件或成分認定為完成貨品之情形，因為根據世界關務組織（World Customs Organization, WCO）所編纂之HS解釋準則（General Interpretation Rule, GIR），HS公約<sup>34</sup>締約國之海關應將任何一群具有完整貨品主要特性（essential characteristic）的零件或成分歸類為完整貨品，而不論該群零件及成分進口時是否已組裝完成<sup>35</sup>。汽車零件於進口時若已具有成車（整車）之主要特性，則即令是於本案中控訴中國措施的美、歐、加也不否認，汽車零件若屬於一次進口的全散件（CKD）或半散件（SKD），則其海關也有可能視之為成車<sup>36</sup>。

既然如此，中國的措施究竟是為何引發美、歐、加之質疑？中國以為本案的癥結就在於上述視為成車之歸類結果，得否因為進口人選擇不同的進口方式而有異；具體而言，海關是否只因為零件及成分是分批進口（multiple shipment）就應該改變其對該等零件及成分的歸類認定<sup>37</sup>？中國聲稱其措施之設計乃為了使汽車零件無論是分批進口（multiple shipments）抑或集中於同一批進口（single shipment）皆能獲得相同的歸類認定，以確保汽車製造商之進口交易「實質」勝於「形式」，進而避免中國之汽車（成車）關稅遭到

<sup>33</sup> 同前註（「中國WTO研究會常務理事……周世儉對記者表示，中方的規定是爲了杜絕部分外商分拆進口再在國內組裝的變相避稅行爲。……」）。

<sup>34</sup> Convention on the Harmonized Commodity Description and Coding System, effective 1 January 1988.

<sup>35</sup> 參考註74-75部分本文。

<sup>36</sup> Panel Report, *China – Auto Parts*, WTO Doc. WT/DS/339, 340, 342/R, ¶ 7.700.

<sup>37</sup> *Id.* ¶ 4.138.

規避<sup>38</sup>。

中國並進一步解釋，正是為了達成上述目的，管理辦法才要求各家汽車製造商對於將生產之車型先行評估，以決定用以生產特定車型所進口之零件及總成是否具備管理辦法第二十一條、第二十二條所規定之成車「主要特性」<sup>39</sup>。假如答案是肯定的<sup>40</sup>，製造商即應將相關車型登記於海關，並於上述零件或總成進口前，提供稅款總擔保，通關時再申報零件所屬之特定車型；之後，伺製造商將上述進口零件組裝成車，海關方依成車稅率核課上述進口零件之關稅<sup>41</sup>。若進口零件於一年之內皆未用於汽車之組裝及生產，製造商亦可於一年屆滿之日起三十日內向海關作納稅申報，海關則課以零件關稅<sup>42</sup>。如此一來，凡具有管理辦法所規定之成車「主要特性」的汽車零件，即使是從不同的來源或不同時點分批進口，也不致於被認定為零件而非成車。

乍看中國的說法，似乎本案系爭措施真是為了堅持「實質課稅」原則以達租稅公平，也就是如中國於其遞交爭端解決小組的第一次答辯狀中所開宗明義指出的，這是件關於關稅法執行時「實質」與「形式」間關係的案件<sup>43</sup>。然而，「實質課稅」原則之適用如前所析，並非毫無界限，而在本案又如何呢？

---

<sup>38</sup> *Id.* ¶ 4.139.

<sup>39</sup> *Id.* ¶ 4.144; (中) 125號令辦法，同註26，第7條第1項。

<sup>40</sup> 假如答案是否定的，即汽車製造商認為不屬於具有成車「主要特性」者，則需經海關總署委託之「核定中心」覆審。(中) 125號令辦法，同註26，第7條第2項。

<sup>41</sup> *Id.* ¶¶ 4.145-146; (中) 125號令辦法，同註26，第12-14、28-29條。

<sup>42</sup> (中) 125號令辦法，同註26，第29條第2項。

<sup>43</sup> *Id.* ¶ 4.137.

## 肆、「關稅」與「內地稅」之區辨

儘管中國聲稱系爭措施是為確保汽車成車關稅的執行，但本案原告國認為中國在判斷成車「主要特性」時，並非取決於貨物進口時於邊境所呈現之狀態或情況（*status or condition*），卻是取決於貨物進口「後」於中國「境內」實際使用於成車組裝之事實<sup>44</sup>。即使是由非製造商進口之汽車零件，於海關依零件稅率報稅通關後，若被製造商購得而用於特定車型之組裝生產，則於計算該台整車所使用之進口零件是否已達上述規定之門檻時，亦需計入，一旦符合，製造商尚需補付該等零件之關稅差額<sup>45</sup>。是以彼等主張中國所收取之稅費應非「關稅」而是內地稅，應遵循GATT第三條第二項前段之國民待遇義務<sup>46</sup>。

為了釐清中國所收取之稅費究竟是內地稅或關稅，爭端解決小組分別檢視GATT第三條第二項「內地稅」與GATT第二條第一項b款第一句「普通關稅」之意義。根據字典的定義、過去GATT/WTO的案例、以及GATT第三條之增註（*Ad Note Article III*）規定，小組認為稅費於何時或何地收取並非決定其是否為內地稅的關鍵，重點其實應在於該稅費義務的產生是否繫於「境內（*internal*）」的因素，即貨品進口後所發生的因素，譬如境內轉售、境內使用等<sup>47</sup>。至於「普通關稅」的意義，根據字典對關稅的定義以及過去GATT/WTO案例之解釋<sup>48</sup>，小組認為重要的因素在於

<sup>44</sup> *Id.* ¶ 7.119.

<sup>45</sup> *Id.* ¶¶ 7.36-38, 7.108（引述中國第一次答辯狀之陳述。China's first written submission, ¶ 46 n.20）。（中）125號令辦法，同註26，第29條第1項。

<sup>46</sup> *Id.* ¶ 7.119.

<sup>47</sup> *Id.* ¶¶ 7.126-133.

<sup>48</sup> *Id.* ¶ 7.141（引用上訴機構於Chile - Price Bands System (DS207) 案中對於「不同進口捐（*variable import levies*）」之解釋）。

「進口」，故小組開始審酌「普通關稅」所在條文之上下文，特別是「於進口時」一詞<sup>49</sup>。最後依上、下文之關係及GATT之宗旨與目的，認定「於進口時」一詞含有嚴格與精確的時間因素而不可忽略，故推得關稅給付的義務應是與貨品進口的時點相連接，既然如此，小組歸結普通關稅必然與貨品於該時點所呈現之狀態有關<sup>50</sup>。

最後，小組參考GATT/WTO之宗旨與目的以進一步檢視上述所獲得之「普通關稅」及「內地稅」解釋。小組援引上訴機構於「歐盟——雞塊案（*EC - Chicken Cuts*）」之見解，認為GATT/WTO之宗旨與目的之一是「為實質減少關稅及其他貿易障礙所達成之彼此互惠的有利安排之確保與可預測」<sup>51</sup>。「普通關稅」與「內地稅」雖各有各的目的，即前者藉稅則之拘束保存關稅減讓之價值，而後者則在避免內地稅及管制實施時之保護主義，但兩者在確保上述GATT/WTO之宗旨與目的時也相互關聯，為達到

<sup>49</sup> *Id.* ¶ 7.143.

<sup>50</sup> *Id.* ¶¶ 7.184-185（並引用上訴機構於*EC - Poultry*（DS69）案中之看法：關稅義務的產生係於貨品進入關稅領域時，但進入國內市場「前」）。

<sup>51</sup> “[T]he security and predictability of the reciprocal and mutually advantageous arrangements directed to the substantial reduction of tariffs and other barriers to trade.” *Id.* ¶ 7.198（引用Appellate Body Report, *European Communities - Customs Classification of Frozen Boneless Chicken Cuts*, WTO Doc. WT/DS269, 286/AB/R, ¶ 243 (adopted 27 September 2005)，該案起因於歐盟修改稅則號別「冷凍去骨雞塊」之定義，使之亦包括「鹽醃」雞塊，致使原可享有鹽醃肉品稅則號別（HS 02.10）之低稅率的鹽醃雞塊不得再歸屬於「鹽醃肉品」稅則號別，而必須改歸屬於「冷凍去骨雞塊」稅則號別並適用較高之稅率（冷凍肉品稅則號別為HS 02.07，其關稅稅率高於鹽醃肉品）；歐盟雖主張原鹽醃肉品之定義不僅需以鹽調理，尚還需滿足「長久保存」之要求，故鹽醃雞塊本不屬之，惟裁決機關利用維也納條約法公約所列之解釋方法檢視「鹽醃」之意涵後，並無法獲得歐盟所主張之論斷，故認為歐盟將鹽醃雞塊自「鹽醃肉品」稅則號別改歸屬於「冷凍去骨雞塊」稅則號別，並課以較高稅率，係違反其在GATT：II下之關稅拘束義務。）

上述GATT/WTO之宗旨與目的，會員必須克遵「關稅」與「內地稅」兩者間之分野：即「歐體——電腦設備案（*EC - Computer Equipment*）」小組所揭櫫者，前者（關稅）雖可允許歧視，但後者（內地稅）則否<sup>52</sup>。

基於維繫兩種稅費之分野方得以確保GATT/WTO之宗旨與目的，小組於是認定中國上述措施構成對進口汽車零件收取「內地稅」而非「關稅」，理由包括<sup>53</sup>：一、給付義務的產生是在境內，即在零件進口後並用於組裝或生產汽車時；二、該稅費給付義務係加諸於汽車製造業者，而非一般進口人；三、決定稅費之基礎並非在於零件進口至中國，卻是在於該零件將與其他何種零件一起使用，而後者有可能係自其他國家或由其他進口人所進口；四、同一批進口的相同零件可能會因為用在不同的車型而導致不同稅率的稅費（蓋某車型所使用之進口零件整體若未達上述管理辦法之門檻，則該等進口零件即不會被視為是具有成車「主要特性」）。小組強調如果允許中國的主張，即貨品進入關稅領域後之組裝事實可作為稅則分類之基礎，則稅則分類將會減損GATT第三條之國民義務；

---

<sup>52</sup> *Id.* ¶¶ 7.199-201 (引用Panel Report, *European Communities - Customs Classification of Certain Computer Equipment*, WTO Doc. WT/DS62, 67, 68/R, ¶¶ 5.4-7 (adopted 22 June 1998, as modified by Appellate Body Report, WTO Doc. WT/DS/62, 67, 68/AB/R), 該案原告國聲稱歐盟將過去原歸屬於「資料自動處理機」稅則號別（HS 84.71）之網路設備（LAN）及多媒體電腦（PCs）改歸屬於「電信設備及電視接收器」的稅則號別以致關稅變相提高，小組原根據所謂 non-violation 的概念，認為解釋稅則時得依出口國的「合法期待」，故判歐盟變更稅則號別違反GATT: II的關稅拘束義務，但WTO上訴機構廢棄小組之裁決，認為稅則之解釋應依維也納條約第31、32條所規定之原則，且原告國並非如小組所言不需釐清歐盟之關稅減讓範疇，故最後以原告未提供足夠證據為由駁回原告之訴。)

<sup>53</sup> *Id.* ¶¶ 7.203-209.

換言之，允許這樣的解釋，將會模糊GATT第三條第二項與第二條第一項b款第一句之分野，也將減損GATT/WTO之目的所追求之安定性與可預測性<sup>54</sup>。

小組既已認定中國系爭措施是內地稅，而非關稅，則後來認定中國違反第三條國民待遇義務即不難想像。遑論小組又發現中國系爭措施不僅課徵進口汽車零件超過國產零件所需負擔之內地稅，而違反GATT第三條第二項規定；同時，管理辦法中所定程序：包括業者自行評估程序、「核定中心」之覆審程序、向海關登錄車型之要求、於進口前先提供稅款總擔保等，更是加諸使用進口零件之汽車製造業者超過使用國產零件業者時間與成本上之負擔，而違反GATT第三條第四項之國民義務<sup>55</sup>。

中國雖曾想要引用GATT第二十條d款作為抗辯，但一開始卻又未區分究竟是作為內地稅措施或是關稅措施之抗辯，直到小組要求其闡明，中國方才表示系爭措施是為確保汽車關稅規定有效解釋之遵循<sup>56</sup>；但小組認為中國單方對於稅則之解釋並不能構成中國稅則之一部分，更何況中國對於汽車關稅之解釋並不符合中國減讓之承諾，故中國之作為並不屬於GATT第二十條d款所允許的例外，蓋系爭措施並非「確保『不違反協定規定』之法令的遵循」<sup>57</sup>。

中國雖不服小組報告以上有關之裁決而提起上訴，但上訴機構維持小組此部分的判斷，故「中國系爭措施違反國民待遇」部分可謂確定。若本案小組報告內容僅限於此，則本案就誠如我國高等行政法院於「成運汽車案」中所述，與關稅稅則號別的核定確實無

---

<sup>54</sup> *Id.* ¶ 7.211.

<sup>55</sup> *Id.* ¶¶ 7.267-272.

<sup>56</sup> *Id.* ¶¶ 7.283-284.

<sup>57</sup> *Id.* ¶¶ 7.288-296.

涉。然而「中國——汽車零件案」小組報告特別之處即在於：爭端解決小組幾乎花了與處理國民待遇問題同樣的篇幅來處理關稅拘束問題。易言之，小組在判定系爭措施並非關稅的同時，也討論假設系爭稅捐被定性為關稅，則中國對進口汽車零件之稅則號別核定是否構成關稅拘束義務之違反。

### 伍、備位請求與判斷：關稅拘束之違反

本案之原告國提起控訴時，除主張中國措施違反國民待遇外，也做了「備位請求（alternative claim）」：主張假使小組認為中國系爭措施構成普通關稅，則該等稅捐因為超過中國於其關稅減讓表中對汽車零件相關稅則號別所做之減讓，則中國還是會違反GATT第二條第一項b款之關稅拘束義務<sup>58</sup>。按理，小組既如上述，已認定中國系爭措施並非關稅，本毋庸再行處理原告國上述之「備位請求」，不過小組基於以下理由，認為其仍有必要做出「備位判斷（alternative finding）」<sup>59</sup>：一、所有原告國皆依GATT第二條提出備位請求；二、假如系爭稅捐屬於GATT第二條之範疇，則系爭措施是否違反GATT第二條之規定，原、被告國之立場相左；三、GATT第三條第二項與GATT第二條間之界線並非始終明確；四、假如小組對於系爭稅捐屬於GATT第三條第二項內地稅之認定被上訴機構廢棄，則上訴機構仍必須處理原告國基於GATT第二條所提出之請求，但因為需要複雜的事實評估以及衡量當事國所提證據，將逾越上訴機構審判權範圍，結果將使爭端解決機構（Dispute Settlement Body, DSB）無法在「爭端解決規則及程序瞭解書

<sup>58</sup> *Id.* ¶ 7.370.

<sup>59</sup> *Id.* ¶ 7.371fn.641（引用*Canada - Dairy*（DS103, 113）案之小組報告所列舉之應處理備位請求之理由。）

( Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of Disputes, DSU ) 所規定之時限內就所有合法請求做出建議與裁決；五、假如爭端解決機構 ( DSB ) 採認小組有關GATT第三條之裁決，則當事國若同時也有小組依GATT第二條審查系爭事件之結果可供參考，則可能有助於DSU以下三大明示目的：爭端之及時解決 ( DSU第3.3條 )、爭端依DSB及內括協定之權利義務規定獲得滿意的解決 ( DSU第3.4條 )、以及爭端之正面解決 ( DSU第3.7條 )。

爭端解決規則及程序瞭解書規定上訴審限於審查「小組報告中所涵蓋的法律問題以及小組所發展出來的法律解釋」 ( DSU第17.6條 )，亦即將上訴機構定位為法律審，這樣的功能定位使得上訴機構並不具備事實審的能力。固然系爭稅捐是屬於內地稅或關稅必須從諸多事實綜合加以判斷，而為事實問題；但內國措施之定性無可避免也會涉及WTO條文之闡釋，因此也是法律問題。上訴審在處理這樣的法律問題時是否可延伸到相關必要事實的調查？抑或僅限於下級審所提供之事實？這個問題若是發生在設有發回更審制度的內國法院，上級法院 ( 法律審 ) 大可以下級法院 ( 事實審 ) 所提供之事實不足為由，發回下級法院，並要求後者重行調查審理，而不自行改判；但在WTO架構下，並無此種設計，致使上訴機構有時僅能止於糾正小組法律錯誤，而無法終局解決問題<sup>60</sup>。面對這樣的

---

<sup>60</sup> 因此有不少學者主張增設發回更審制度。THOMAS A. ZIMMERMANN, NEGOTIATING THE REVIEW OF THE WTO DISPUTE SETTLEMENT UNDERSTANDING 145-46 (Cameron, 2006); JOOST PAUWELYN, APPEAL WITHOUT REMAND: A DESIGN FLAW IN WTO DISPUTE SETTLEMENT AND HOW TO FIX IT 28 (ICTSD, 2007). 此外，杜哈回合談判中，創設發回更審制亦為爭端解決機制改革之重要倡議，倡議國包括：歐盟 ( TN/DS/W/38, 2003/1/23 )、約旦 ( TN/DS/W/56, 2003/5/19 )、韓國 ( Job(04)/52, 2004/5/19 )、以及阿根廷、巴西、加拿大、印度、紐西蘭與挪威



缺陷，或有以為應從寬解釋DSU第17.6條<sup>61</sup>，俾上訴機構能更積極地完成審查分析，而不劃地自限，但從WTO過去相關案例（如歐盟——石棉案<sup>62</sup>、歐盟——荷爾蒙牛肉案<sup>63</sup>、韓國——乳製品案<sup>64</sup>），不難發現：若小組報告中之事實無論如何都不足以使上訴機構繼續完成分析時（譬如小組未提及之事實或並非當事國兩造皆無異議的事實），則縱使上訴機構有意從寬解釋該條文，恐仍不足以竟其功<sup>65</sup>。職是之故，本案小組史無前例地就原告之備位請求做出備位判斷，縱使可能帶來一些體制上的問題，但或許是目前上訴制度欠缺發回更審機制下不得不然的作法。

小組的備位判斷基本上是對於原告國之備位請求，從以下兩方面進行分析，一是針對系爭措施對於「分批進口」之汽車零件之處理，也就是檢視中國減讓表中有關「汽車」成車之稅則規定是否包括「分批進口」但因之後組裝成整車而被認為具有成車「主要特性」之汽車零件；另一則是針對系爭措施所設定之成車「主要特性」標準（主要是規定於上述中國管理辦法第二十一條、第二十二

---

（Job(05)/182, 2005/9/15）。

61 本文匿名審查人於審查意見中提供此種看法。

62 Appellate Body Report, *European Communities – Measures Affecting Asbestos and Asbestos-Containing Products*, WTO Doc. WT/DS135/AB/R, adopted 5 March 2001, ¶¶ 79-82.

63 Appellate Body Report, *European Communities – Measures Concerning Meat and Meat Products*, WTO Doc. WT/DS26/AB/R, adopted 13 February 1998, ¶¶ 229 – 230.

64 Appellate Body Report, *Korea – Definitive Safeguard Measure on Imports of Certain Dairy Products*, WTO Doc. WT/DS98/AB/R, adopted 12 January 2000, ¶ 92.

65 Fernando Piérola, *The Question of Remand Authority for the Appellate Body*, in CHALLENGES AND PROSPECTS FOR THE WTO 195-215 (Andrew D. Mitchell ed., Cameron May, 2005).

條)是否與中國在減讓表所為之關稅減讓內容相容<sup>66</sup>。

值得注意的是，中國後來上訴時，對於小組備位判斷下的第一項裁決亦提起上訴——即「分批進口」零件是否應包含於中國稅則「汽車(成車)」定義內的判斷，由於這部分上訴是與其對於小組主位判斷的上訴內容相關聯，也就是其請求上訴機構於廢棄小組關於中國所收稅費係屬內地稅之裁決的同時，亦廢棄小組備位判斷的第一項裁決<sup>67</sup>；但是上訴機構如前所述，並未廢棄小組關於內地稅、國民待遇之裁決內容，所以原本無須再處理這部分的上訴聲明，然而由於中國於上訴時亦表示假如上訴機構維持小組原判，則應同時宣告小組之備位判斷「無必要且不具法律效果(moot and of no legal effect)」<sup>68</sup>，因此上訴機構陷入是否應宣告小組備位判斷「無必要且不具法律效果」的考量。另一方面，原告國皆反對上訴機構於維持小組原判之同時，應中國之要求宣告小組之備位判斷無必要且不具法律效果<sup>69</sup>，只是原告國對於上訴機構應否審查小組之備位判斷，卻立場不一。上訴機構最後決定：小組之備位判斷乃假設其主位判斷為上訴機構廢棄時所為者，此假設既未發生，上訴機構當然無理由審查小組之備位判斷，但同時也無理由如中國所要求的宣告備位判斷為「無必要且不具法律效果」<sup>70</sup>。這樣的結果意謂以下兩項判斷雖屬備位判斷，但對稅則號別的歸類問題以及與關稅拘束義務的關係仍有相當參考價值<sup>71</sup>。

<sup>66</sup> *Id.* ¶ 7.372.

<sup>67</sup> Appellate Body Report, *China – Auto Parts*, ¶ 202.

<sup>68</sup> *Id.* ¶ 203.

<sup>69</sup> *Id.* ¶ 204.

<sup>70</sup> *Id.* ¶ 209.

<sup>71</sup> 若比擬英美法之法院判決，則本案小組之備位判斷雖不構成判決主文(holding)，但應相當於英美案例之附帶論理(dicta)，而有其參考價值。

## 一、分批進口之零件屬於「汽車（成車）」？

關於分批進口的問題，小組依據維也納條約法公約所定之解釋元素順序，先從汽車之文義著手，即中國稅則中所列「汽車（成車）」一詞，其通常意義為何？因為字典有關「汽車（成車）」一詞之定義並不會說明應否包括從不同來源分批進口但最後組裝於整車中之零件，故此解釋工具並無法提供有助於問題解決之指引<sup>72</sup>。於是小組轉向另一解釋要素：「上、下文（context）」，其首先參考HS第八十七章（鐵道及電車道車輛以外之車輛及其零件與附件）其他小節之規定，結果同樣未發現有任何文字規定整車所用之零件應與成車歸類於同一稅則號別<sup>73</sup>；接著小組參考世界關務組織（WCO）所編纂之HS解釋準則（General Interpretative Rules, GIR）」<sup>74</sup>，特別是準則一及準則二（甲）之規定<sup>75</sup>：

<sup>72</sup> *Id.* ¶¶ 7.378-379.

<sup>73</sup> *Id.* ¶¶ 7.380-382.

<sup>74</sup> 全名：國際商品統一分類制度（HS）解釋準則（General Rules for the Interpretation of the Harmonized Commodity Description and Coding System）。此準則構成HS之一部分，總共有6條規定，係將HS所根據之原則條文化，並規定如何有體系地適用HS，以確保其之統一解釋。解釋準則形成貨品分類的基礎，故其開宗明義揭示：貨品名稱之分類應遵循本準則（Classification of goods in nomenclature shall be governed by the following principles）。「解釋準則」之中譯文，可參考關稅總局，2007年版HS註解中文版，網址：<http://web.customs.gov.tw/rate/rate/search.asp>；亦可參考（香港）政府統計處，香港協調制度手冊，頁9-10，網頁：[http://www.statistics.gov.hk/publication/classification\\_list/B2XX0013.pdf](http://www.statistics.gov.hk/publication/classification_list/B2XX0013.pdf)（中英對照版），最後瀏覽日：2009年1月20日。應注意港、台之中譯文並不完全相同，本文原則上依關稅總局之譯文，惟與小組判斷甚為關鍵的「出示時（as presented）」一詞，關稅總局譯為「進口時」，有可能誤導讀者，故本文不採。

<sup>75</sup> GIR 1: “The titles of Sections, Chapters and Sub-chapters are provided for ease of reference only; for legal purposes, classification shall be determined according to the terms of the Headings and any relative Section or Chapter Notes and, provided

準則一：類、章及分章之標題，僅為便於查考而設；為了法律的目的，分類之核定，應依照各節所列之名稱及有關類或章註為之，此等節或註內未另行規定者，依照後列各準則規定辦理。

準則二（甲）：某節中所列之任何一種貨品，應包括該項貨品之不完整或未完成者在內，惟此類不完整或未完成之貨品，出示時需已具有完整或完成貨品之主要特性。該節亦應包括該完成之貨品（或由於本準則而被列為完整或完成者），而於出示時未組合或經拆散者。

小組根據HS解釋準則一之規定，先考慮與「汽車（成車）」有關之各節（即HS 87.02～HS 87.05）之名稱以及註解有無特別規定，以致不得適用解釋準則二至六者<sup>76</sup>。結果發現不但沒有限制，八十七章的一般解釋註解（General Explanatory Notes）甚至規定<sup>77</sup>：「不完整或未完成之車輛，如具有與其相當之完整或完成

---

such Headings or Notes do not otherwise require, according to the following provisions:”

GIR 2(a): “Any reference in a Heading to an article shall be taken to include a reference to that article incomplete or unfinished, provided that article *presented*, the incomplete or unfinished article has the essential character of the complete or finished article. It shall also be taken to include a reference to that article complete or finished (or falling to be classified as complete or finished by virtue of this Rules), presented unassembled or disassembled.”

<sup>76</sup> *Id.* ¶ 7.389.

<sup>77</sup> 原文：“an incomplete or unfinished vehicle is classified as the corresponding complete or finished vehicle provided it has the essential character of the latter (see Interpretative Rule 2(a) ...)”中譯文，見關稅總局，同註74，第87章。又本款解釋註解也舉出兩例有關不完整或未完成之車輛可依解釋準則二（甲）歸類為完整或完成車輛的情形：「(一)尚未裝有車輪或輪胎及電池之機動車輛；(二)尚未裝有引擎或內部配件之機動車輛」。小組報告也加以引用。*Id.* ¶ 7.390 fn. 663.

之車輛之主要特性者，則比照後者分類（見解釋準則二（甲））。」所以小組認為HS解釋準則一及二（甲）可同時作為解釋「汽車（成車）」一詞所需之上下文<sup>78</sup>。

如前所述，中國自始即認為根據解釋準則二（甲）的規定，具有成車主要特性的汽車零件，不應只是形式上分批進口即可改變歸類之結果，並強調惟有「實質」應勝於「形式」才能防止成車關稅之規避<sup>79</sup>。中國對於解釋準則二（甲）使用「出示時（as presented）」一詞，更主張是表示允許海關根據一批進口之零件與其他批進口零件因共同組裝於單一物件而有關聯之證據以決定稅則號別之歸類，並進一步指出HS委員會就有關分運（split consignments）及由產自或來自不同地區的零件所組裝之貨物的歸類問題，於一九九五年決議由各國根據自己內國法令加以解決<sup>80</sup>。

針對中國上述主張，小組依然先從字典所提供之文義出發，而歸結解釋準則二（甲）中之「出示時」應是指貨物供海關檢驗之時點，不必然包括一貨物之零件或成分在不同時點被觀察或檢驗並於後來被共同組裝成該完整貨物之情形<sup>81</sup>。至於中國所提到的HS委員會一九九五年決議，小組先闡明該決議對HS公約締約國並不具拘束力，僅有建議性質，且因該決議未被條文化而納入HS之解釋註解，故其分量亦不如其他已被條文化之決議；儘管如此，小組認為該決議仍可對於解釋準則二（甲）之闡釋提供指引<sup>82</sup>。

小組注意到上述委員會決議文第十段的確提到兩個特定問題，分別是「分運（split consignments）」以及「由產自或來自不同地

<sup>78</sup> *Id.* ¶¶ 7.389-391.

<sup>79</sup> 見同註38-43部分之本文。

<sup>80</sup> *Id.* ¶¶ 7.392-396.

<sup>81</sup> *Id.* ¶¶ 7.411-415.

<sup>82</sup> *Id.* ¶¶ 7.418-423.

區的元素所組裝之貨物的歸類」問題，但對於中國主張由於該決議任由各締約國依國內法自行解決兩問題，故解釋準則二（甲）應可適用於分批進口零件之歸類一節，小組則認為中國並未提供足夠證據以說明為何決議文所提及的第二種情況與「出示時」有關，因而允許解釋準則二（甲）適用於分批進口零件之歸類<sup>83</sup>。小組也表示縱然將上述HS委員會決議解釋為締約國對分批進口之貨物適用解釋準則二（甲）之「出示時」有「裁量權」，也絕不等於「要求」中國將分批進口且分別出示的汽車零件因被共同組裝於一車的理由而歸類於「成車」<sup>84</sup>。

至於中國主張海關之所以需要如此適用解釋準則二（甲）只有在零件與成品間之稅率差距極大的情況，因為當此種情況存在時，海關就必須執行這種程序以決定這些分批進口的零件整體看來是否具有成品的主要特性而適用較高的關稅，以杜絕關稅的逃漏<sup>85</sup>。小組認為包括解釋準則在內的HS從來就不是用來防止中國所謂的「租稅規避」行為，小組有此看法是因為關務合作理事會（Customs Cooperation Council, C.C.C, WCO之前身）秘書處有關解釋準則起草的會議紀錄顯示：當年（一九六三年）之所以制訂未完成及未完整物品應被歸類為成品之原則，主要是因為有些成品因為體積、重量、包裝或處理的困難而必須拆解或以未組裝方式運送進口，為確保這些未完成或未完整物品仍得以被歸類為成品而享有成品之低關稅而發展出該原則，故該原則之設計係反映技術性考量；反之，若進口零件原本容易組裝，但製造商刻意不組裝以提供進口國之組裝產業，則屬於經濟考量，秘書處認為非技術層級的產

---

<sup>83</sup> *Id.* ¶¶ 7.424-445.

<sup>84</sup> *Id.* ¶ 7.446.

<sup>85</sup> *Id.* ¶ 7.447.

品分類得以處理，而應由進口國採取在經濟領域（如關稅）上各自其認為必要的步驟<sup>86</sup>。同時，中國的主張也有另一不合理之處，當其主張是因為中國成車與零件之稅率差距過大所以須如此解釋時，彷彿意謂當成品與零件之稅率差距不大時，解釋準則二（甲）又可以有不同解釋，這完全違反HS只是貨品分類而不涉經濟考量的本質<sup>87</sup>。是以小組總結：HS下之解釋準則並非如中國所主張的是用來處理關稅規避問題<sup>88</sup>。

接下來中國的主張即與本文的主題——「實質課稅」原則直接有關。中國於無法說服小組其作法乃解釋準則二（甲）所許之後，轉而主張縱使沒有解釋準則二（甲），中國仍需有方法界定成品與零件，而這正是系爭措施的功能；其並進一步主張：若無此法，則其在關稅法的執行將有違實質應勝於形式的一般原則<sup>89</sup>。換言之，中國於此處又重申「實質課稅」原則。對於此點，由於除了原來有關解釋準則二（甲）的論述外，中國並未另外提供任何法律或事實的基礎，所以小組也同樣無法認同所謂：「為界定零件與成品的分際，就『必須』將分批進口用以組裝的零件歸類為成品」，最後小組總結從「汽車（成車）」的上下文並無法獲得應包含分批進口零件的意涵<sup>90</sup>。

在這部分的討論中（即利用「汽車（成車）」所在之上下文探討「汽車（成車）」應有之解釋），中國雖如上述，最後一度提到

---

<sup>86</sup> *Id.* ¶ 7.439 (引用Customs Cooperation Council, Nomenclature Committee, 10th Session, Brussels, February 26, 1963, Document No. 10.195E, *Article (Machinery, Appliances, etc.) Imported Unassembled or Disassembled*, 2-3).

<sup>87</sup> *Id.* ¶ 7.448.

<sup>88</sup> *Id.* ¶ 7.449.

<sup>89</sup> *Id.* ¶ 7.450.

<sup>90</sup> *Id.* ¶¶ 7.450-451.

「實質課稅」原則，但值得注意的是，小組於此並非否認實質課稅原則的適用，而只是在中國沒有進一步提出事實與法律的基礎前，小組無法理解為何遵循該原則的結果就一定需要將分批進口之零件因其後來組裝於一部整車的偶然事實而將之歸類為成車。

結束「通常意義」(ordinary meaning)及「上下文(context)」的討論後，小組接著依照條約之「宗旨與目的(object and purpose)」探究「汽車(成車)」之解釋是否有可能包括分批進口之零件。如前揭，GATT/WTO的宗旨與目的之一是為維持互惠之市場開放安排的確定與可預測性<sup>91</sup>，而所謂的市場開放安排即顯現於關稅減讓中，因此中國主張無論汽車製造商是否意圖規避較高的成車關稅，進口並組裝分批進口之汽車零件在其看來降低中國談判所得之關稅減讓價值而有違上述目的，但小組認為上述目的應是意謂關稅減讓必須同時從進口國與出口國的利益來解釋，換言之，中國固應得到依其關稅表相關章節所列應適用於成車之高稅率所帶來之稅收，但出口國也應得以依該關稅表適當章節所列應適用於汽車零件之稅率出口汽車之零件與成分<sup>92</sup>。所以小組認為恰與中國所主張的相反，允許將分批進口零件視為成車，反而才會降低中國有關汽車與零件之關稅減讓的確定與可預測性，而妨礙協定之目標與目的，更何況上訴機構曾表示前述之互惠安排是為了「實質減少關稅及其他貿易障礙」<sup>93</sup>。同時小組也考慮會員進行貿易便捷化談判之目的既是為進一步加速貨物之移動、通關，則與上述減少貿易障礙之目的亦相契合，是以會員在行使任何與貿易有關事務之裁量權時，應不只是以符合其在WTO協定下之義務為已足，而是更要支

---

<sup>91</sup> 同註51及本文部分。

<sup>92</sup> *Id.* ¶ 7.460.

<sup>93</sup> *Id.*



持上述WTO協定（包括貿易便捷化談判在內）整體之宗旨與目的，基於以上理由，小組認為將「汽車（成車）」一詞含有分批進口後組裝為整車的零件是減損WTO/GATT協定整體之宗旨與目的<sup>94</sup>。

小組雖然後來繼續使用其他維也納條約法公約所列之解釋要素，包括「嗣後實踐（subsequent practice）」以及「解釋的補充方法（supplementary means of interpretation）」，但中國所提出之證據既無法證明會員間存有普遍且一致的作法而構成解釋所需之「嗣後實踐」以支持中國之主張<sup>95</sup>，同時也無法證實其於入會前曾將分批進口零件歸類為成車，或有其他會員有類似作法而構成「解釋的補充方法」以支持此種包含分批進口零件之「汽車（成車）定義<sup>96</sup>。故小組總結不得以分批進口之零件與成分將於中國境內組裝成整車，即認為這些零件屬於「汽車（成車）」一詞之定義範疇<sup>97</sup>。是以中國將此等零件與成分課以「汽車（成車）」關稅的作法當然就違反GATT第二條第一項之關稅拘束義務<sup>98</sup>。

## 二、成車「主要特性」標準

對於中國於其管理辦法第二十一條、第二十二條中所訂之成車「主要特性」標準，原告國主張即使該標準不是用於分批進口零件之歸類判別，而是用於判定單批進口零件之稅則號別，同樣違反關稅拘束義務，是以小組即針對此指控進行審理<sup>99</sup>。

由於HS解釋準則二（甲）在判斷成品之零件與成分於單批進

94 *Id.* ¶¶ 7.461-462.

95 *Id.* ¶ 7.509.

96 *Id.* ¶ 7.515.

97 *Id.* ¶ 7.522.

98 *Id.* ¶ 7.523.

99 *Id.* ¶ 7.524.

口 (single shipment) 情形是否應被歸類為成品，所使用之判定標準正是成品之「主要特性 (essential character)」概念，故小組表示其將探究中國上述標準適用於單批進口零件時，是否符合HS解釋準則二 (甲)、中國在汽車稅則章節下所為之減讓以及中國因此在GATT第二條第一項a與b款下所負之義務<sup>100</sup>。不過因為並沒有任何明確標準是HS締約國有義務適用於「主要特性」的決定上，所以小組之工作只剩下中國用以判別成車「主要特性」之標準是否有任何方面必然會導致中國在關稅表下義務之違反，進而違反GATT第二條第一項a與b款之規定<sup>101</sup>。

首先，儘管歐盟主張HS解釋準則二 (甲) 之原則不得逕行適用於稅則章節而不考慮出示於海關之個別特定進口之情形，亦即該原則之適用應以個案為基礎進行考量<sup>102</sup>；但包括歐盟在內之原告國原則上皆不反對就HS解釋準則二 (甲) 所謂之「主要特性」預設一套標準，只要這套實體標準能夠符合中國在WTO協定下之義務<sup>103</sup>。於是小組就直接檢視中國上述管理辦法中之有關成車及總成「主要特性」標準，特別是規定於第二十一條第二項、第二十一條第三項及第二十二條部分之內容與中國應履行之關稅拘束義務是否相容<sup>104</sup>。

<sup>100</sup> *Id.* ¶¶ 7.525-527.

<sup>101</sup> *Id.* ¶¶ 7.528-540.

<sup>102</sup> *Id.* ¶ 7.541.

<sup>103</sup> *Id.* ¶ 7.549.

<sup>104</sup> *Id.* ¶ 7.555 (因為第22條第1項是全散件與半散件，如前述，通常被視為具有成車主要特性，而此處小組所要發現的是該規定是否「必然」導致WTO義務違反，故重點即不需置於第1項。)

### (一)裝有引擎之底盤

前述管理辦法中之第二十一條第二項規定了三種決定成車「主要特性」之標準<sup>105</sup>，小組分析其中特定的一種組合：裝有引擎之底盤（a chassis fitted with engines）<sup>106</sup>。此貨品於中國關稅表上本有獨立的稅則號別：HS 87.06，故依HS解釋準則一之規定，本應歸類於適當之節名（HS 87.06）下，而課以低於成車之關稅，稅率為10%及20%<sup>107</sup>。此外，依HS 87.06節之解釋註解：「本節包括裝有引擎、傳動機構、轉向齒輪、及車軸」<sup>108</sup>；但根據中國管理辦法第二十一條第二項第二款之規定，裝有引擎之底盤再裝有三種總成者，即具有成車「主要特性」，必須被歸類為HS 87.02-87.05節下之成車，課以25%的關稅<sup>109</sup>。換言之，管理辦法第二十一條第二項所含有的要素必然會導致HS 87.06節下的「裝有引擎之底盤」被歸類為成車而被課徵成車之關稅，因而違背中國於其關稅表對於「裝有引擎之底盤」所為之減讓<sup>110</sup>。

### (二)整車總價之60%

前述管理辦法中之第二十一條第三項則是規定當進口零件價格總和達到整車價格之60%時，該等進口零件即被歸類為成車<sup>111</sup>。小組認為價格的標準並無法將主要特性的認定限於同批進口零件的評

<sup>105</sup> *Id.* ¶ 7.563. (中) 125號令辦法，同註26，第22條第2項。

<sup>106</sup> *Id.* ¶ 7.579.

<sup>107</sup> *Id.* ¶ 7.582.

<sup>108</sup> *Id.* ¶ 7.583.

<sup>109</sup> *Id.* ¶¶ 7.580-581. (中) 125號令辦法，同註26，第22條第2項第2款。

<sup>110</sup> *Id.* ¶¶ 7.586-588.

<sup>111</sup> *Id.* ¶ 7.589. (中) 125號令辦法，同註26，第22條第3項。

估，因此有違HS解釋準則二（甲）之原則<sup>112</sup>。此外，儘管中國在解釋第二十一條第二項之標準時，曾強調決定「主要特性」的首要考量為不完整或未完成之物品是否得以被辨識出（recognizable）如同完整物品於其已組裝的狀態<sup>113</sup>；但是，小組並不認為進口零件及成分的集合於價值總和達60%之門檻時，即必然會被辨識出來為成車，因此凸顯60%之價值標準與第二十一條第二項之標準兩者間並不一貫；小組表示其並非意謂會員不可以設有一個以上決定「主要特性」的標準，但會員必須確保各標準合邏輯、一貫且客觀<sup>114</sup>。

### （三）管理辦法第二十二條：總成「主要特性」

由於前述管理辦法第二十二條於認定進口零件是否具有總成「主要特性」時採用與第二十一條規定相同的標準，而第二十一條之標準既然如前述違反HS解釋準則二（甲）之原則，則第二十二條標準也難逃相同命運<sup>115</sup>。此外，小組亦發現在判定進口零件是否具有成車「主要特性」時，一定得先適用第二十二條之規定先決定是否具有總成的「主要特性」，因此妨礙依照HS解釋準則二（甲）之原則妥適決定特定汽車零件是否具有成車之「主要特性」<sup>116</sup>。

所以最後小組總結，由於第二十一條第二項、第三項及第二十二條中決定「主要特性」的標準必然會導致中國在關稅表下義務之違反，因此也會違反GATT第二條第一項a與b款之規定<sup>117</sup>。

---

<sup>112</sup> *Id.* ¶ 7.602 fn. 646.

<sup>113</sup> *Id.* ¶ 7.604.

<sup>114</sup> *Id.* ¶¶ 7.606-607.

<sup>115</sup> *Id.* ¶ 7.611.

<sup>116</sup> *Id.* ¶ 7.610.

<sup>117</sup> *Id.* ¶ 7.612.

### 三、小 結

由以上小組在備位判斷所為之兩項裁決內容可知，儘管中國認為其管理進口汽車零件之辦法中有關成車「主要特性」的認定標準、以及其將分批進口零件亦視為成車的目的皆是為避免成車之高關稅遭到規避，也就是貫徹所謂的「實質課稅」原則，但小組並不認為遵循實質課稅原則就必然得採取這些措施。另一方面，當小組仔細檢視中國的措施是否違反其在關稅表所為之關稅減讓時（譬如：是否逾越關稅表中「汽車（成車）」之意涵？以及是否棄關稅表中其他更合適稅則號別而不用？），其實也等於是在捍衛「租稅法律主義」，因為誠如小組所強調的：GATT/WTO之宗旨與目的之一是維持關稅減讓成果之確定性及可預測性，因此如果會員就其稅則所為之解釋影響關稅減讓之確定性及可預測性，則已損及對手國之信賴，並無法以「實質課稅」為由正當化其措施。

### 陸、「成運汽車案」——高雄行政法院判決

反觀我國情形，在我正式加入WTO前不久，為遵循廢除汽機車自製率之承諾，曾於海關進口稅則修訂時增訂「增註條款」：凡符合工廠管理規定之汽車製造廠輸入供組裝及生產用的汽車零件，經過經濟部證明屬實者，不論整批或分批進口，均按各該零件所屬稅則號別徵稅，而非課以整車稅率<sup>118</sup>；然而，自二〇〇六年六月經濟部廢除前項增註條款後，即有進口商認為各海關自行核定汽車零件稅則號別之結果，反而導致執法不一，故建議恢復該增註條款<sup>119</sup>。以下將討論之高雄高等行政法院「成運汽車製造股份有限

<sup>118</sup> 參見後揭文陸、一、相關法令部分。

<sup>119</sup> 此已有歐僑商會列為建議我政府改進事項在案。THE EUROPEAN CHAMBER OF

公司」的一系列案件（以下簡稱「成運汽車案」）<sup>120</sup>正是反映上述情況的具體案例，其中之進口商除指摘海關將其申報進口之零件改核定為汽車或中間產品（如裝有引擎之底盤）有所失允當外，亦請求法院改依「中國——汽車零件案」之可能裁決而為對其有利之判決<sup>121</sup>。

正式來說，WTO爭端裁決機構之報告（包括已確定之上訴機構或小組報告），只能拘束系爭案件之當事國，並不構成「先例（precedent）」而得以拘束未來類似案件；儘管如此，綜觀WTO歷來案件，小組鮮有背離上訴機構過去裁決者（或許是小組亦被上訴機構之論理所說服；也或許是小組瞭解推翻過去案例之不易，因為敗訴之一造勢必會上訴而使得上訴機構有機會重新確認上訴機構於過去案例之立場）。不僅小組如此，上訴機構也表明為確保WTO會員的合法期待，在處理事實相仿的案件時，會使用過去之案例<sup>122</sup>。換言之，因為前述「中國——汽車零件案」並非WTO協定本身，故理論上並無法逕行拘束非涉案國以外之其他WTO會員，也因此「成運汽車案」之原告本無理由要求我行政或司法機關依該WTO之裁決報告而為行政處分或司法裁決<sup>123</sup>；不過既然WTO

---

COMMERCE, TAIPEI, 2007-2008 POSITION PAPER. 該份報告並指出進口零件係為組裝重車、道路曳引機、公車以及遊覽車等大眾交通及運輸工具。

<sup>120</sup> 高雄高等行政法院判決，96年度訴字第843號，2008年4月8日，96年度訴字第1003～1008號，2008年6月30日。

<sup>121</sup> 儘管於行政訴訟進行中，上述爭端案之小組裁決尚未出爐，但由於有關期中報告之新聞已透露小組採信美、歐及加之立場，故納稅義務人主張我國作為WTO成員亦應加以遵循。

<sup>122</sup> MITSUO MATSUSHITA, THOMAS J. SCHOENBAUM & PETROS C. MAVROIIOIS, THE WORLD TRADE ORGANIZATION: LAW, PRACTICE, AND POLICY 61-63 (2nd ed., 2006).

<sup>123</sup> 應注意的是即使是WTO協定本身，也必須視所採取的究竟是「自動履行」理

裁決的論理，未來為WTO裁決機關依循的可能性甚高，則行政或司法機關於具體個案中，參酌WTO案例的解釋，無論將之視為國際慣例或法理，以降低相關的執法結果違背我國在WTO下義務的可能性，應也是正確之作法。從這樣的角度看來，成運汽車若提出「中國——汽車零件案」裁決作為支持其請求權基礎的事實證據，而非作為其請求權基礎本身（法律根據），應尚無不妥；而高雄高等行政法院加以審酌，也無不當。重點是我相關法律條文（主要為關稅法及海關進口稅則）之解釋適用是否涉及前述WTO案件所揭櫫之原則？以下將析述之。

## 一、相關法令

我國有關零件與成品之稅則號別歸類，除海關進口稅則（含解釋準則、解釋註解）——反映HS及其解釋準則與註解外，尚有關稅法與施行細則條文分別如下：

### 關稅法第四十條

（二〇〇一年十月十二日關稅法修正時，條號變更，自第十九條移列至第三十五條；二〇〇四年四月十三日關稅法再度修正，條號亦再次變更，自第三十五條移至現行條號，然內容皆未有所修正。）

「整套機器及其在產製物品過程中直接用於該項機器之必須設備，因體積過大或其他原因，須拆散、分裝報運進口者，除事前檢同有關文件申報，海關核明屬實，按整套機器設

---

論或「非自動履行」理論（見同註8之說明），以定協定於會員國內之效力。本文持「非自動履行」說，這也是我國國內目前實務之作法，故於WTO協定未轉化成國內法前，行政部門與司法部門並無以之逕行處分或裁決的義務，但若將之視為國內法闡釋之工具，則又另當別論。

備應列之稅則號別徵稅外，各按其應列之稅則號別徵稅。」

#### 關稅法第四十一條

（二〇〇一年十月十二日關稅法修正時，條號變更，自第二十條移列至第三十六條；二〇〇四年四月十三日關稅法再度修正，條號亦再次變更，自第三十六條移至現行條號，然內容皆未有所修正。）

「由數種物品組合而成之貨物，拆散、分裝報運進口者，除機器依前條規定辦理外，按整體貨物應列之稅則號別徵稅。」

#### 關稅法施行細則第二十七條

（施行細則於二〇〇二年六月十八日修正時，由第二十三條修訂成現行規定；二〇〇四年六月十八日施行細則再行修正時，僅配合當時關稅法條號之變更，而將本條規定中之「第『三十六』條」修正為「第『四十一』條」，其餘未變。）

「本法第四十一條所稱由數種物品組合而成之貨物，拆散、分裝報運進口者，指申報進口前已屬整體貨物，經拆解成組件裝運進口者。

依本法第四十一條規定按整體貨物應列之稅則號別徵稅者，依下列情形之一認定之：

- 一、組合物品之名稱與數量，載入同一提貨單者。
- 二、組合物品之數量，適合整體貨物所需之數量者。
- 三、組合物品之種類、名稱均為整體貨物之組件，雖其數量不足以裝配成整體貨物，但其每套價值超過整體貨物價值百分之五十者。」

其實在我國結束WTO入會工作小組之工作後不久，關稅法為配合行政程序法之施行，曾大幅翻修（二〇〇一年十月十二



日)<sup>124</sup>，所以有上述第四十條、第四十一條之條號變更情形。當時之關稅法施行細則第二十三條，即現行之施行細則第二十七條，共有兩項規定，其內容如下<sup>125</sup>：

「依本法第二十條規定，整體貨物拆散、分裝報運進口，按左列情形之一認定之：

一、組合物品之名稱及數量，載入同一輸入許可證或同一提貨單者。

二、組合物品之數量，適合整體貨物所需之數量者。

三、組合物品之種類、名稱均為整體貨物之組件，雖其數量不足以裝配成整體貨物，但其每套價值超過整套貨物價值百分之五十者。

依經濟部核准分期自製整體貨物計畫之廠商，照核定之分期自製百分比，直接進口該項自製整體貨物之零件、配件或附件，於報關進口時，檢附經濟部核准自製整體貨物之證明文件，由海關核明屬實者，按該項自製整體貨物之零件、配件或附件應行歸屬之稅則號別徵稅。」

兩相對照，可知二〇〇二年六月十八日前之施行細則第二十三條之第二項規定其實是今日施行細則第二十七條規定所無，也正是當年我國為執行工業政策上有關「自製率」而特設之規定。依該項規定，若檢附經濟部核定之百分比證明文件，進口零配件時，即可按零配件之稅則號別徵稅；反之，超過經濟部核定之自製百分比者，則應按完整貨物之稅則號別徵稅。

上述「自製率」規定雖於我國成為WTO會員時（二〇〇二年

<sup>124</sup> 立法院公報，院會紀錄，90卷47期，頁961-692。

<sup>125</sup> 可參考同註120法院判決，參、甲部分。

一月一日)即應取消,但二〇〇一年底關稅法施行細則修正不及,故於二〇〇一年十月三十一日修正海關進口稅則修正時,增訂前述之增註(HS第八十七章增註十五):「符合工廠管理條例之汽車製造廠輸入供製造汽車使用之汽車零組件,經經濟部證明屬實者,不論整批或分批進口,均按各該零組件所屬稅則號別徵稅。」以排除原關稅法施行細則第二十三條第二項「汽車自製率」規定之適用<sup>126</sup>。

不過,上述增註如本節一開始所提及,於二〇〇六年六月二十一日業已刪除,其刪除之立法理由為<sup>127</sup>:「關稅法施行細則第二十七條第一項已明定整體貨物之適用範圍,將進口未經組合之零組件予以排除,回歸HS稅則認定並依其應行歸屬之稅則號別徵稅。」蓋現行施行細則第二十七條與原第二十三條不同處,除了沒有自製率規定外,第一項亦為新增,當初新增之立法說明為:「依本法第三十六條(即現行第四十一條)之立法原意,指在防止故意拆散、企圖走私漏稅不法情事發生,惟其規定亦擴及一般程序進口之未經拆解過之正常零組件,為維護正當廠商權益,並資明確,爰予增列,就本法第三十六條(即現行第四十一條)之適用範圍予以明定,即申報進口前已屬整體貨物,經拆解成組件裝運進口者,方有適用。」

<sup>126</sup> 此由經濟部工業局2005年2月4日工倉字第09400002770號函說明二:「查現行海關進口稅則第87章增註15……係配合我國2002年1月1日加入世界貿易組織後取消汽車自製率規定,避免當時關稅法第36條規定『由數種物品組合而成之貨物,拆散分裝報運進口……按整體貨物之稅則號別徵稅』之疑慮,為協助汽車製造業界而訂定。」可資證實。

<sup>127</sup> 可參考同註120法院判決,參、甲部分。

## 二、涉案貨品

「成運汽車案」系列共有七案，惟均係同一家汽車製造商——成運汽車製造股份有限公司所進口之汽車零件，遭海關認定應依整車核課關稅之案件。案件事實為成運汽車於二〇〇六年九月至十二月間委託「新中旅通運」進口汽車零件，並分別依引擎、車頭總成（含駕駛台）、其他車輛零件及附件等稅則號別（如下表中間欄所列）申報，繳納2.5%關稅；然而海關事後審查，卻認為所申報之來貨具有「大客車底盤裝有引擎」、「其他柴油引擎貨車」、「道路曳引車」等整車之「主要特性」，故改核定來貨屬於後三者之稅則號別（如下表右欄所顯示），並按稅率29.5%課徵。如此一來一回，成運汽車即需補繳高達27%稅率差距之稅額，金額不可謂不大，成運汽車於訴願未果後，即提出行政訴訟。

為方便一覽七案之涉案產品，特將之整理如下表，並與對應之HS號列併列：

行政法院判決編號	原告原申報之稅則號別	海關事後審查核定結果
96年訴字第843號	HS 84.08 柴油車用引擎 (汽缸容量逾3,000c.c.)	HS 87.06其他大客車底盤 裝有引擎
96年訴字第1003號	HS 87.07重車頭總成含 駛台(逾3.5噸車)	HS 87.04其他貨車，裝有 柴油引擎，逾20噸
96年訴字第1004號	HS 87.07重車頭總成含 駛台(逾3.5噸車)	HS 87.01半拖車用之道路 曳引車
96年訴字第1005號	HS 84.08 柴油車用引擎 (汽缸容量逾3,000c.c.)	HS 87.06其他大客車底盤 裝有引擎
96年訴字第1006號	HS 87.07(同上)、 HS 84.08(同上)、 HS 87.08：其他機動車輛 之零件及其附件	HS 87.01(同上)及HS 87.04(同上)； HS 87.06(同上)。

行政法院判決編號	原告原申報之稅則號別	海關事後審查核定結果
96年訴字第1007號	HS 87.07重車頭總成含 駛台（逾3.5噸車）	HS 87.01半拖車用之道路 曳引車
96年訴字第1008號	HS 87.07重車頭總成含 駛台（逾3.5噸車）	HS 87.01半拖車用之道路 曳引車

海關之所以得於事後審查時認定上述進口零件具成品之主要特性，實係原告於進口報單之貨名皆申報為×××「套組件（KD Kit）」，亦即原告所進口者皆屬成套、成組之貨物；再加上海關參考原告於進口報關時所檢附之型錄記載<sup>128</sup>，可知系爭成套零件之組合程度已具有成品之主要特性，無須再經加工，僅須藉由固定用之螺絲、螺帽、螺釘等物件或藉鉚接或焊接，即可裝配完成。

### 三、「主要特性」之認定

原告起訴意旨與「主要特性」認定有關者，主要有三<sup>129</sup>：

(一)增註十五之刪除係因為關稅法施行細則第二十七條第一項已明確將進口未經組合之零件排除於完整貨物之稅則號別外，回歸HS稅則認定。原告聲稱自二〇〇二年六月十八日現行關稅法施行細則第二十七條第一項出爐後，其多年來進口系爭汽車零組件之內容從未有實質變更，不料海關卻因增註十五之刪除而改變稅則號別之核定，有違信賴保護原則。

(二)系爭汽車零組件並非進口前已屬整體貨物，經拆解成組件裝運進口者，且進口後必須進一步加工，始得裝配成完成品，故無準則二（甲）後段之適用餘地。

<sup>128</sup> 關稅法施行細則第7條規定：進口人應檢附供「查驗估價所需之型錄、說明書」。

<sup>129</sup> 同註120法院判決，理由部分。

(三)另海關有關「主要特性」之認定原則，包括系爭汽車零件之價值占整車（或總成）價值50%以上，實質上回復「汽車自製率」之要求，違反關稅暨貿易總協定之國民待遇原則，此有美國、歐盟及加拿大向世界貿易組織控告中國大陸所制定之構成整車特徵的汽車零部件進口管理辦法第二十一條，構成違反國民待遇原則之關稅障礙乙案。

對於原告以上各點主張，高雄高等行政法院皆認為無理由而不採，茲簡要評析如下<sup>130</sup>（框內乃法院見解之簡述，框外則為本文針對法院見解所為之評析）：

(一)法院認為：增註十五之刪除係法律變更，故海關於增註十五刪除後改依HS稅則認定，並無違反信賴保護原則。

第八十七章增註十五之刪除固然係採取法律修正之程序，但修正理由如原告所主張，既係因為施行細則第二十七條第一項已於二〇〇二年六月十八日起，將進口零件排除於完整貨物之稅則號別外，回歸HS稅則徵稅，而使得第八十七章增註十五無存在必要，則第八十七章增註十五之刪除按理不致產生任何實質的法律變動；換言之，海關自施行細則第二十七條第一項於二〇〇二年六月十八日施行後，應該已是開始依HS稅則課稅，而非自二〇〇六年六月增註十五刪除後才開始。這也是原告主張其信賴未受保護之原因，因為同樣的貨物（按原告聲稱多年來進口汽車零件內容未有實質變更）無論於二〇〇六年六月之前或後，既皆是依HS稅則認定，為何之前得被歸類為零件，之後卻被歸類為汽車（成車）或引擎總成。

對照被告（海關）之答辯，可知真實情況應是於第八十七章增

---

<sup>130</sup> 同前註，理由部分。

註十五存續的四年期間，海關其實並未依HS稅則判定進口汽車零件之稅則類別，而是單憑經濟部證明即一概依零件課稅，方會導致原告誤解為何同樣依HS稅則判定卻有不同結果。這也是之前所提為何引起歐僑商會關切的原因，即第八十七章增註十五刪除後，過去被認定為零件者常有被認定為成車之可能，進而被課以成車之高關稅。然而若海關在「主要特性」的認定並無浮濫而違反「中國——汽車零件案」小組於備位判斷中所揭櫫之應遵循HS解釋準則之原則，則尚不致於有使我國違反GATT之關稅拘束義務的可能。

(二)法院認為：第八十七章解釋註解於說明不完整或未完成之車輛時，既已提及參見解釋準則二(甲)<sup>131</sup>，顯見解釋準則二(甲)得作為判斷進口稅則第八十七章貨物之依據；而根據解釋準則二(甲)(未裝配或散裝之貨品)之註解(以下所列)，亦可看出解釋準則二(甲)非限於進口前已屬整體貨物，而經拆解成組件復裝運進口者。

「解釋準則二(甲)(未裝配或散裝之貨品)

註解：(V) 準則二(甲)後段所述已完成貨品，不論為未裝配或散裝均分類於已裝配貨品同一章節。此等未完成狀態貨品通常係為便於包裝、處理或運輸。

(VI) 未裝配或散裝的不完整或未完成的貨品適用本準則；如係完整或完成之貨品則適用本準則前段。

(VII) 本準則所列「未裝配或散裝貨品」係指此貨品的組件藉由固定用之物件(螺絲、螺帽、螺釘等)或藉鉚接或焊接等即可裝配完成。

上述方法不考慮組合的複雜性，然而，組件不得再作進

<sup>131</sup> 按即同註77及本文部分所引文字。

一步加工，以供組合成完成品狀態。……

(VIII) 本準則個例說明詳類或章之總註解（例如第十六類、及第四十四、八十六、八十七與八十九章）。……」

此外，根據上述註解（VII）之規定，原告「尚須進一步加工」的說明亦不可採，因為只要是「藉鉚接或焊接等即可裝配完成」者，並不需考慮組合的複雜性。

上述法院的見解似乎忽略施行細則第二十七條第一項之規定，根據該項規定，關稅法第四十一條所謂拆散、分裝報運進口者應被視為「整體貨物」者僅限於：「申報進口前已屬整體貨物，經拆解成組件裝運進口者」。換言之，施行細則第二十七條第一項之規定與法院上述見解，即「不限於進口前已屬整體貨物，而經拆解成組件復裝運進口者」似有所扞格，為何HS解釋準則二（甲）應優先於關稅法第四十一條及施行細則第二十七條第一項而適用，法院並未進一步闡明，也使得此處之法律適用產生疑點。

(三)法院認為：有關50%之認定僅出現於海關內部文書，並未以之作為判斷標準，且中國管理辦法第二十一條違反國民待遇之事實，與本案亦不全然相同，故無從比附援引。

關稅法施行細則第二十七條第二項第三款既明文規定：「組合物品之種類、名稱均為整體貨物之組件，雖其數量不足以裝配成整體貨物，但其每套價值超過整套貨物價值百分之五十者」，應視為是關稅法第四十一條所謂之整體貨物，則50%之認定標準顯然不能以海關只是於內部函文提及，並未通知原告，故非行政處分，或是以「本件行政處分，並未以系爭汽車零組件之價值占整體價值50%以上作為判斷標準」，即可加以忽略。由於我施行細則訂有此價值百分比標準，因此我國相關規定是否確與中國管理辦法第二十一條

不同，而致使本案原告完全不得比附援引「中國——汽車零件案」之裁決報告，即有待進一步討論<sup>132</sup>。特別是我國關稅法施行細則之價值百分比標準於適用時，雖不致如中國之管理辦法將分批進口零件用以裝配成車者合併評估，但即使是僅用於決定單批進口零件之主要特性，亦可能會產生不合邏輯、不夠客觀、或與其他主要特性認定標準不一貫的情形。是以該款施行細則之規定有進一步檢討之必要。

#### 四、小 結

高雄高等行政法院於「成運汽車案」中對於海關根據HS稅則（包括解釋準則二（甲）及其註解）所為之稅則號別核定，基本上是支持的；再加上「主要特性」的認定，如「中國——汽車零件案」所揭示，需依個案具體而定，即根據貨物出示於海關的狀態加以評估，故此處並不易看出海關判定之違誤，更何況原告進口報單既多已聲稱為成套之組件，而且比對海關所掌握之型錄，系爭進口零件之組合程度又已達無須再加行加工之狀態，則系爭進口零件應是屬於前述所謂的全散件或半散件（CKD/SKD），因此被視為是「成車」或特定「總成」，並不令人意外。

有趣的是無論原、被告抑或高等行政法院似乎均不考慮關稅法第四十一條與關稅施行細則第二十七條之適用問題。特別是連指責50%認定標準之原告竟也表示該價值門檻於關稅法令並無依據，視施行細則第二十七條第二項第三款於無睹之情況，令人咋舌。雖然由「成運汽車案」看來，海關似乎僅奉HS解釋準則為分類圭臬，

---

<sup>132</sup> 此處作者並非意謂WTO爭端裁決機構之報告在國內法院當然有其適用，只是強調法院似乎忽略我現行法規中亦有類似中國管理辦法中以貨物價值百分比作為認定整體物品之標準。



但既然我關稅法中亦有關於貨品分類的原則規定<sup>133</sup>，且部分規定不見得與HS解釋準則完全相容，則其妥適性即有檢討之必要，以避免未來因該等條款潛在之適用可能而致我國海關對稅則類別之認定結果被控有違GATT之關稅拘束義務。

## 柒、結 論

本文檢視「中國——汽車零件案」之裁決報告以瞭解中國於本案敗訴之原因，並藉以釐清WTO裁決機構（包括審理該案之爭端解決小組及上訴機構）於判定中國敗訴之同時，是否亦否定了中國辯護時所主張之「實質課稅」原則的適用。另一方面，因為國內高雄高等行政法院「成運汽車案」之原告援引「中國——汽車零件案」之小組期中報告卻未獲採納，故本文也進一步檢視我國海關用以判斷零件是否具有成車「主要特性」之標準，以確定是否符合「中國——汽車零件案」之裁決。

本文發現「中國——汽車零件案」之小組並非否定「實質課稅」原則，而只是不採納中國所主張：HS連同其解釋準則係設計來防止所謂的關稅規避的看法。小組強調後者之行為涉及經濟考量，並非在技術層次決定貨品名稱之前者得以處理。再者，從小組的觀點，若依中國所言，將「汽車（成車）」一詞解釋為包含分批進口以組裝成車之零件，則會損及WTO/GATT之宗旨與目的，亦即市場開放之互惠安排的確定性及可預測性。這種見解似乎吻合實質課稅原則不應濫用而違反租稅法律主義的普遍看法。換言之，出口國對於中國於其關稅表所為之關稅減讓所享有之合法期待應予以

---

<sup>133</sup> 由施行細則第27條第1項之立法說明似乎又意謂關稅法第41條是租稅的反規避條款，而非如HS單純是分類規定。

保障。

此外，「中國——汽車零件案」之小組雖認知沒有任何清楚的標準是HS締約國在判定「主要特性」時所必須加以遵循者，但當其檢視中國管理辦法中所訂之成車及總成「主要特性」標準時，因為其總是考慮「汽車（成車）」或「總成」一詞所在之上下文——即HS（包含其解釋準則）是否允許此種判定，是以也等於就「主要特性」之判定揭櫫了某些準則。依小組之看法，不僅以一定總成之組合作為認定標準不妥，蓋以裝有引擎之底盤為例，將會永遠被視為成車，而不符合HS解釋準則一要求列入有該中間產品名稱之節的規定；同時，以價值百分比作為標準亦同樣不當，蓋依價值百分比標準會使主要特性之決定不必然限定於同批進口零件之評估，而有違HS解釋準則二（甲）之原則，遑論價值百分比標準與其他判定標準間更欠缺邏輯之一貫性。一言以蔽之，根據「中國——汽車零件案」，用以判定進口零件為完整物品之「主要特性」標準不得背離HS解釋準則之原則。

本文最後分析我國高雄高等行政法院「成運汽車案」，發現海關得用以判定是否具整體物品「主要特性」之標準中，恰含有根據「中國——汽車零件案」小組報告，必然會導致相關規則違反之價值百分比標準。儘管於系爭案件中，海關似僅適用HS解釋準則而未援引該標準，但並非因此就毫無問題，畢竟該標準仍明定於我國關稅法施行細則第二十七條第二項第三款中。衡諸「中國——汽車零件案」小組之論理，上述條款似有加以檢討之必要，以防止未來對手國根據該款規定質疑我國海關對於成車「主要特性」之認定。

## 參考文獻

### 一、中 文

1. 北野弘久著，許志雄譯，實質課稅原則，財稅研究，17卷5期，頁125-134。
2. 財團法人中國財稅金融文教基金會編印，實質課稅問題之研究，1982年。
3. 俞寬賜，國際法新論，2002。
4. 陳敏譯，德國租稅通則，財政部財務人員訓練所，頁54，1985。
5. 羅昌發，GATT/WTO與我國貿易，1996。

### 二、外 文

1. AULT, HUGH J. & ARNOLD, BRIAN J., COMPARATIVE INCOME TAXATION: A STRUCTURAL ANALYSIS (2nd ed., 2004).
2. Fernando, Piérola, *The Question of Remand Authority for the Appellate Body, in CHALLENGES AND PROSPECTS FOR THE WTO* 195-215 (Andrew D. Mitchell ed., Cameron May, 2005).
3. Likhovski, Assaf, *The Duke and the Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication*, 25 CARDOZO L. REV. (2004).
4. MATSUSHITA, MITSUO, SCHOENBAUM THOMAS J. & PETROS C., MAVROIDIS, THE WORLD TRADE ORGANIZATION: LAW, PRACTICE, AND POLICY (2nd ed., 2006).
5. PAUWELYN, JOOST, APPEAL WITHOUT REMAND: A DESIGN FLAW IN WTO DISPUTE SETTLEMENT AND HOW TO FIX IT (2007).
6. ZIMMERMANN, THOMAS A., NEGOTIATING THE REVIEW OF THE WTO DISPUTE SETTLEMENT UNDERSTANDING (2006).

# **Substance over Form? A Study of the “China – Auto Parts” Case of the WTO and the Relevant Decisions of Taiwan’s Administrative Court**

Connie Guang-Hwa Yang<sup>\*</sup>

## **Abstract**

This article examines the panel and Appellate Body reports of the “China – Auto Parts” case to find out the reasons why China lost so as to clarify whether the WTO adjudicating body, including the panel of this case and the Appellate Body, which held China for violation, ever denied the application of the “substance over form” doctrine, which China asserted as defense in this case. On the other hand, the plaintiff of the “Cheng – Yun Auto” case in the Kaohsiung Higher Administrative Court of Taiwan cited the panel’s interim report of the “China – Auto Parts” case but was dismissed. Therefore, this article further examines the criteria applied by Taiwan’s Customs in determining whether imported auto parts have the “essential character” of a complete motor vehicle in order to verify the consistency of these criteria with the ruling of the “China – Auto Parts” case.

---

<sup>\*</sup> Professor of Law, National Chengchi University, Department of International Business; J.D./LL.M, Columbia University, School of Law (New York).

Received: April 7, 2009; accepted: July 14, 2009

This article finds that the panel of the “China – Auto Parts” case did not deny the “substance over form” doctrine; rather, it dismissed China’s allegation that the HS, including the interpretative rules, was designed to prevent the so-called circumvention of duties. The panel emphasized that the latter practices involved economic consideration and could not be accommodated by the former, a classification rule, which determines the Nomenclature at a technological level. Moreover, in the panel’s view, to interpret the term “motor vehicles” as China suggested, to include parts imported in multiple shipments for assembly into a motor vehicle could undermine the very object and purpose of the GATT/WTO, which is to maintain the security and predictability of the reciprocal market access arrangements. Such a view seems to coincide with the prevalent concept that the “substance over form” doctrine cannot be abused for the “tax according to law” principle. In other words, the legitimate expectation of the exporting countries derived from the tariff concessions made by China in its Schedule should be respected.

In addition, despite the fact that the panel of “China – Auto Parts” case recognized that there are no clear criteria that the Contracting Parties to the HS Convention are obliged to apply for the essential character determination, the panel somehow set up some guidelines thereof as it always considered whether the context of “motor vehicles” or “assemblies,” i.e., the HS including the Interpretative Rules, permitted such determination when it examined the essential character test embodied in China’s regulation. In the panel’s view, not only the criterion to deem particular auto part/assembly combination a “motor vehicle” inappropriate because intermediary products, to take chassis fitted with engines for example, would always be regarded as complete products inconsistently with GIR 1, which requires classification to be de-

terminated according to the terms of the headings. The value criterion is also inappropriate because it does not necessarily confine the essential character determination to the assessment of auto parts imported in a single shipment and therefore is inconsistent with the principle of GIR 2(a), not to mention the lack of coherency between such a criterion and the others. In short, the “essential character” test to deem imported parts as a complete product shall be compatible with the principle of the HS General Interpretative Rules.

Finally, this article analyzes the “Cheng – Yun Auto” case of the Kaohsiung Higher Administrative Court. It finds that the tests that the Customs may apply to determine the essential character of a complete product happen to include the value criterion, which would necessarily lead to a violation of relevant rules according to the panel report of the “China – Auto Parts” case. Although in the “Cheng – Yun Auto” case, the Customs seemed to apply only GIR of the HS to its determination without reference to the value criterion, the problem did not go away because after all Article 27: 2(3) of the Implementation Rules of the Customs Law explicitly provides for such criterion. Taking into account the rationale of the panel in the “China – Auto Parts” case, the statutory criterion warrants review so as to prevent trading partners from challenging the Customs’ determination of essential character in the future based on such a provision.

**Keywords:** “China – Auto Parts” case, World Trade Organization (WTO), World Customs Organization (WCO), the Harmonized Commodity Description and Coding System (HS), Essential Character of a Motor Vehicle.











無研發成果推廣資料

# 國科會補助專題研究計畫成果報告自評表

請就研究內容與原計畫相符程度、達成預期目標情況、研究成果之學術或應用價值（簡要敘述成果所代表之意義、價值、影響或進一步發展之可能性）、是否適合在學術期刊發表或申請專利、主要發現或其他有關價值等，作一綜合評估。

1. 請就研究內容與原計畫相符程度、達成預期目標情況作一綜合評估

達成目標

未達成目標（請說明，以 100 字為限）

實驗失敗

因故實驗中斷

其他原因

說明：

2. 研究成果在學術期刊發表或申請專利等情形：

論文： 已發表  未發表之文稿  撰寫中  無

專利： 已獲得  申請中  無

技轉： 已技轉  洽談中  無

其他：（以 100 字為限）

3. 請依學術成就、技術創新、社會影響等方面，評估研究成果之學術或應用價值（簡要敘述成果所代表之意義、價值、影響或進一步發展之可能性）（以 500 字為限）

本研究已發表於政大法學評論 111 期，頁 135-184（TSSCI 期刊）。

本研究之貢獻為釐清「實質課稅」原則不得適用於關稅課徵之誤解，並證實世貿組織爭端解決機構於中國汽車零件案中所否定的並非「實質課稅」原則，而只是不許會員國以防止關稅規避的經濟理由，扭曲了純為技術性目的而設之關稅貨品分類。由於我國高雄高等行政法院於當事人援引前述世貿組織案例時，並未正視該案例所代表之意涵，僅以事實不同而不予採納，本研究除了有助觀念之澄清外，也強調雖然世貿組織爭端解決案例並無國內法之效力，但臺灣身為世貿組織成員，對應履行義務之範疇不應忽略相關案例，以免未來發生爭端時，陷於不利之地位。是以儘管上述行政法院判決傾向海關立場，但關稅法施行細則與上述世貿組織案例不符之處，仍宜考慮修正。就此點而言，本研究對於我國法規符合國際義務方面亦具價值。