

國立成功大學

法律學系

碩士論文

能源稅作為能源政策手段之探討

A study on the Energy Tax as a Means of
Energy Policy



研究生：林蔡承 撰

指導教授：柯格鐘博士

中華民國一〇二年五月

國立成功大學

碩士論文

能源稅作為能源政策手段之探討

A Study on the Energy Tax as a Means of
Energy Policy

研究生：林蔡承

本論文業經審查及口試合格特此證明

論文考試委員：

蔡志方
王錦子
柯格鏡

指導教授：柯格鏡

系(所)主管：許育粵

中華民國 102 年 5 月 2 日

論文摘要

其實，針對傳統化石能源而課徵之相關稅費，早已有之。只是散見於貨物稅條例、汽車燃料使用費徵收及分配辦法等法規，然而若各法規之規範目的相同或相似，為求法律體系之一貫，減低人民對能源稅費多樣且重複之觀感，應可將各法規做一妥適的整合。於是，一部能源稅「專法」的提出，即有實益，並能符合時代的變遷。

能源稅條例草案無論最後是否能立法通過，且不論是否能達成制定能源稅條例之節能減碳以及反映外部成本之目的，當我們對此一議題加以研究並檢討，至少具有整合目前能源相關稅費之功效，能夠讓我們清楚地辨識新建構出之稅種，與目前既有的相關稅費之關係。

因此，本文首先從架構總體能源政策出發，以找出能源稅之定位。贊同除了使用能源稅對傳統化石能源做間接管制外，亦對再生能源的發展提供鼓勵的措施。本研究並於此部分做了許多概念上的區分。而本研究之另一部分，除探討能源稅法之立法目的與性質外，並分從稅捐客體、稅捐義務主體、稅基、稅率與稅額，分析能源稅之稅捐構成要件。至於此份研究之研究對象，主要係以行政院版本之草案作為標的。

關鍵字：能源稅；碳稅；碳排放；環境公課；量能課稅；永續發展

Abstract

In fact, Taiwan has always been there for traditional fossil fuels taxes. It just scattered on different regulations such like Commodity Tax Act, The Use of Automotive Fuel Fee Act. But for the sake of the consistency of the legal system, and to reduce the perception of people of diverse energy taxes and repeat, those regulations should do some appropriateness integration, if the regulations have the same or similar purposes. Thus, an energy tax "special law" proposed that is beneficial, and in line with the changing times.

Regardless of whether the legislation of Energy Tax Draft is passed, and whether or not able to reach the purpose of the Energy Tax Act about energy saving and carbon reduction and to reflect the external costs, at least it have the effect of the integration of energy-related taxes, when we discussed and reviewed on the issue. It would help us to clearly identify the new tax policy of energy tax, and the relationship with the currently existing energy-related taxes.

Therefore, at first, this study starting from construct of the overall energy policy to identify the positioning of the energy tax. I endorsed in addition to the indirect control of traditional fossil energy with the energy tax, and also encourage the development of renewable energy measures. In this part, the study has many of conceptual distinction. Another part of this study, in addition to explore the purpose and character of the energy tax legislation, and analysis the tax object, the subject of tax obligations, tax base, tax rates and the amount of tax to be paid— these elements of the energy tax. Finally, this study was based on a draft version of the Administration Department as a subject for discussion.

Keywords : energy tax; carbon tax; carbon emission; environmental taxes; Ability-to-pay; sustainable development

謝辭

無比榮幸能夠邀請到三位在稅法、能源法與環境法領域都各有鑽研的老師為這本論文提供寶貴的意見，使這份能源稅法的研究能更為完整。

感謝柯格鐘老師在學生眾多的情況下，仍然樂意當我的指導教授，於課堂上一路帶著我們成長，讓我們對稅法有更深刻的理解；老師的學生除了原即為法律背景的研究生外，還有國稅局的人員與會計專業人員，這使得在專題研討上，討論極其豐富，也讓我可以更貼近的認識實務上的操作；也非常感謝老師於我研究所的生涯中，帶領我進行司法院的關務行政訴訟研究計畫，在這過程中，我學習到許多有用的經驗，並透過老師的訓練，精進了我法律寫作與討論的技巧。

感謝蔡志方老師於忙碌的行程中，撥冗為我進行論文的初審，並親自現身說法告訴我大綱應如何調整，為我剖析這份研究如何形成。老師最令人印象深刻的就是，非常仔細的看過這本論文，在口試的時候被挑出了許多錯字，著實令人感到不好意思，但心裡也存有一份感動，對於學生寫作不純熟的文章，依然細細讀過一遍，並摺頁為我訂正，蔡志方老師是一位仁慈又博學的教授。

感謝王毓正老師爽快地答應當我的口試委員，還提供了許多精闢的見解，讓我能從不同的角度看待問題，並教導我許多有關論文撰寫的技巧，讓我學習到如何嚴謹地進行一篇法學文章的討論。有跟老師與他的學生一起打過一次四人棒球，王毓正老師是一位非常有活力的教授，而他對環境生態與人民的關懷，亦值得我學習。

一個偶然的機會，讓我來到這裡讀書。不知道是不是因為這裡天氣的關係，成大法研所的每一位老師都非常熱情、爽朗，很感謝有機會來這裡學習，向老師討教。還要感謝在系辦辛苦的淑萍姐與家純姐，整天為我們這些死小孩操煩。

不會忘記在成大每一個跟我講過話的同學、學長姐與學弟妹，以及成大技轉育成中心的工作伙伴。我會懷念與你們一起打拼的日子，與你們共度的歡樂時光，希望你們想起我是開心的。也謝謝你們的幫忙與扶持，讓我在台南有個美好的回憶。我不想一一點名，因為我深怕遺漏了任何一個我該感謝的人。

也特別感謝許登科老師。在他的課堂上，我邂逅了這個研究主題，踏出了我撰寫碩士論文的第一步。我為選定碩士論文的研究主題苦惱了很久，是老師給了我勇氣，做出這個決定。期望這份研究報告能加深各界對能源稅的認識。

最後，感謝我的家人，我愛你們！

論文簡目

第一章 緒論	1
第一節 研究動機與目的	1
第二節 能源的概念	3
第三節 能源稅於環境公課體系中之定位	7
第四節 研究架構	17
第二章 能源稅與其他能源政策	19
第一節 交由能源市場自由發展	22
第二節 以行政手段介入能源市場	29
第三節 新興的行政、市場混合性手段	46
第四節 本章結論	51
第三章 能源稅之立法目的與其性質	52
第一節 能源稅之立法目的	52
第二節 能源稅之性質	57
第三節 對於「反對課徵能源稅論者」之回應	65
第四節 本章結論	77
第四章 能源稅之稅捐客體與稅捐義務主體	80
第一節 稅捐客體	80
第二節 客體實現之時、點	85
第三節 稅捐客體之排除—談稅捐減免	87
第四節 稅捐義務主體	92
第五節 本章結論	97
第五章 能源稅之稅基、稅率與稅額	99
第一節 能源稅之稅捐基礎	99
第二節 能源稅之稅率	101
第三節 能源稅之稅額	103
第六章 能源相關稅費之整合	108
第一節 相關稅費之整併可行性	108
第二節 整合後能源稅之主管機關與稅捐收入的分配	125
第三節 本章結論	127
第七章 結論與建議	129
參考文獻	132
附錄 行政院跨部會決議版能源稅條例草案	138

論文詳目

第一章 緒論	1
第一節 研究動機與目的	1
第一項 研究動機	1
第二項 研究目的	2
第二節 能源的概念	3
第一項 能源類型	4
第二項 能源特性	5
第三節 能源稅於環境公課體系中之定位	7
第一項 環境公課之體系構造	8
第二項 能源稅與污染稅之界定	9
第三項 能源稅與碳稅之差異	14
第四節 研究架構	17
 第二章 能源稅與其他能源政策	 19
第一節 交由能源市場自由發展	22
第一項 我國能源市場過去之發展	22
第二項 市場自由發展之弊害	25
第一款 當市場失靈	25
第二款 外部性之導正	26
第二節 以行政手段介入能源市場	29
第一項 鼓勵手段—經濟輔助	30
第一款 補貼	30
第二款 稅捐優惠	32
第三款 補貼與稅捐優惠之疑慮	33
第二項 抑制手段—行政管制	35
第一款 直接管制	35
第二款 間接管制—公課手段	36
第一目 公課之類型	37
壹、稅捐	37
貳、受益負擔	38
參、特別公課	39

第二目	稅捐為永續能源發展之最適公課類型·····	40
第三目	與政府管制造成的社會無謂損失概念相區別·····	42
第三項	鼓勵與抑制手段相互搭配運用·····	44
第三節	新興的行政、市場混合性手段·····	46
第一項	碳排放交易·····	46
第二項	能源稅與碳排放交易手段之比較·····	48
第四節	本章結論·····	51

第三章 能源稅之立法目的與其性質·····52

第一節	能源稅之立法目的·····	52
第一項	減緩能源耗竭速度·····	53
第二項	減緩氣候變遷的程度·····	54
第三項	有助再生能源發展·····	54
第四項	提升國家能源自主能力·····	55
第五項	負的外部性之導正·····	56
第二節	能源稅之性質·····	57
第一項	消費稅·····	57
第二項	社會目的稅·····	58
第三項	間接稅·····	60
第四項	國稅·····	61
第五項	指定用途稅·····	63
第三節	對於「反對課徵能源稅論者」之回應·····	65
第一項	能源稅課徵之必要性—為達成環境、社會永續·····	65
第二項	能源稅課徵之可行性—回應社會永續·····	66
第三項	能源稅課徵之效益性—促進環境、社會、財政永續·····	69
第四項	量能課稅原則用以監督立法者是否濫用永續發展原則·····	71
第一款	量能課稅原則作為能源稅制之基本原則·····	71
第二款	課徵能源稅可能引發之累退效果·····	73
第三款	量能課稅原則之實踐·····	75
第五項	小結·····	76
第四節	本章結論·····	77

第四章 能源稅之稅捐客體與稅捐義務主體·····80

第一節 稅捐客體	80
第一項 化石「能源」	81
第二項 電能？	82
第三項 核子燃料？	83
第四項 小結	84
第二節 客體實現之時、點	85
第一項 客體實現之基準時	85
第一款 生產環節	85
第二款 消費環節	85
第三款 課稅時點應訂於生產環節實施	86
第二項 客體實現之地點	86
第三節 稅捐客體之排除—談稅捐減免	87
第一項 我國能源稅條例草案有關稅捐減免之檢討	87
第二項 草案未規定之其他稅捐減免事項	89
第四節 稅捐義務主體	92
第一項 產製廠商	92
第二項 進口人	94
第三項 耗能產業廠商？	95
第四項 消費者？	95
第五項 其他特殊類型之人	97
第六項 小結	97
第五節 本章結論	97

第五章 能源稅之稅基、稅率與稅額.....99

第一節 能源稅之稅捐基礎	99
第一項 從價稅	99
第二項 從量稅	99
第三項 能源稅應採從量課稅	100
第二節 能源稅之稅率	101
第三節 能源稅之稅額	103
第一項 稅額之衡量因素	103
第二項 稅額之擬定	104
第一款 草案所擬定之稅額	104

第二款 草案版本之評析與建議	106
----------------	-----

第六章 能源相關稅費之整合.....108

第一節 各種相關稅費之分析與整併可行性.....108

第一項 與能源相關之關稅	109
--------------	-----

第二項 與能源相關之消費稅	111
---------------	-----

第一款 一般消費稅：加值型及非加值型營業稅法	111
------------------------	-----

第二款 特種消費稅：油氣類貨物稅	113
------------------	-----

第三項 與能源相關之財產稅：使用牌照稅	114
---------------------	-----

第四項 與能源相關之特別公課？	115
-----------------	-----

第一款 消費性質之特別公課	116
---------------	-----

第一目 汽車燃料使用費	116
-------------	-----

第二目 石油基金公課	119
------------	-----

第三目 再生能源發展基金公課	120
----------------	-----

第二款 污染性質之特別公課	121
---------------	-----

第一目 空氣污染防制費	121
-------------	-----

第二目 土壤及地下水污染防治費	124
-----------------	-----

第五項 小結	125
--------	-----

第二節 整合後能源稅之主管機關與稅捐收入的分配.....125

第一項 能源稅之主管機關	126
--------------	-----

第二項 稅捐收入之分配	126
-------------	-----

第三節 本章結論.....127

第七章 結論與建議.....129

參考文獻.....132

附錄 行政院跨部會決議版能源稅條例草案.....138

第一章 緒論

第一節 研究動機與目的

第一項 研究動機

能源稅法案第一次出現在立法紀錄上為 2006 年 5 月 12 日，由立法委員陳明真等所提出之《能源稅條例》草案版本。此後仍有其他版本，如由王塗發委員等於 2006 年 12 月 29 日所提出之版本；翁重鈞委員等於 2007 年 5 月 4 日所提出之版本；田秋堇委員等於 2008 年 5 月 23 日所提出者；鄭麗文委員等於 2011 年 3 月 4 日所提出之《化石能源稅條例¹》草案版本；目前最新的版本則是由李應元等委員於 2012 年 4 月份所提出。行政院方面，亦於 2006 年經跨部會決議，提出行政院版本之《能源稅條例》草案，惟其時適逢政黨交替，該版本遲至今日仍未送立法院審查。

從草案（如附件）內容可以看出²，國家對於進口或自行產製之汽油、柴油、航空燃油、燃料油、煤油、液化石油氣、天然氣及煤炭之廠商，將課徵一定額度之稅捐，且此稅捐在開徵後的十年內將逐年增高。

其實，我國目前早已存有與能源相關之稅費，諸如：對油氣類課徵的進口關稅、貨物稅、營業稅、汽車燃料使用費、使用牌照稅、空氣污染防制費、土壤及地下水污染整治費、石油基金公課及再生能源發展基金公課等，因而在目前國際能源價格持續走高的現狀下，國家是否適宜於此時加稅？甚至可能有「同一客體重複課徵」情形之疑慮。

¹ 此版本由條例名稱可看出，特別強調係針對化石能源而課徵，而非涵蓋所有作為能源之客體，係有助於釐清人民困惑的草案名稱。

² 由於各版本差異並不大，其中又以行政院版本對於整體能源稅制有較完整的考量，因之，本論文主要係以行政院版本作為討論對象，並適時以其他草案版本為輔，並將該版本草案內容附件於文後。

再者，若《能源稅條例》通過後，不可否認地，將可能因能源稅捐之課徵導致能源價格提高，進而影響物價波動，影響人民之民生消費能力。蓋作為上游產業的納稅義務人，勢必轉嫁其所納稅捐給下游之能源消費者，除將直接對於產業界的競爭力造成一定的衝擊外，亦將間接影響人民之實質稅捐負擔，對人民可支配之財產形成一定的減損，如此之政策，背後之意涵為何？此些疑慮，再再引發了對此一議題之研究動機。

第二項 研究目的

從目前即有能源相關稅費存在之事實出發，人民必定想要瞭解何以需再制定一部《能源稅條例》來規範？是否有稅捐重複課徵之問題？而其用意究為增加人民之負擔以充實國庫稅收，還是為整合相關法規而進行統一之規範？抑或有其他欲追求之目的或所欲達到之效果？此些疑義涉及「立法論」層次，諸如是否應該立法加以規範？若須立法規範應如何設計稅制之問題。於設計時，又必須考量在立法之前，能源相關稅制實際的運作情況如何？現下的機制是否已經提供了某種程度的解決？或是尚有潛在未使用的解決方法或手段，與採取能源稅的手段之優劣關係何如？皆有待進一步釐清。

此外，近年來因氣候變遷議題常被提及之「碳稅」，與能源稅究否屬相同之概念？若概念並不相同，其性質究有何差異？亦有必要加以區辨與說明。

翻閱文獻資料得以發現，關懷的面向不同，著力的重點也就有所差異，關於能源稅制之議題，討論範疇相當廣泛。惟諸多相關文獻仍係以經濟學之討論為大宗³，法律學針對此一議題仍有相當廣闊的發展空間，文獻上亦缺乏完整

³ 由於 2006 年，正是能源稅條例草案第一次於立法院提案一讀的年度，前後引起了社會上熱烈的討論，學位論文針對此議題之討論，係經濟學人率先投入討論，且以經濟學者為主導。諸如：李佳頤，《適應性預期之財政政策-以能源稅為例》，2007 年，是我國第一本以研究能源稅為主題之碩士學位論文，其著重之面向，主要在於經濟效果的研討，認為政府提高能源稅，不一定能降低經濟體系能源的使用量。其餘文獻尚有，嚴靜瑜，《評估「參重紅利」之存在性—以課徵能源稅為例》，2007 年；吳孟娟，《能源稅課徵對高耗能產業之影響研究-以

之體系建構，與串聯諸多領域學者對話之場域，導致一項永續能源政策的提出被割裂成許多階段，各階段之間又可能有些連結不完全的地方。而從草案之立法說明看來，能源稅制所欲達成之目的多元，與傳統稅捐法制多僅以財政收入為單一目的不同，使得人民困惑多於理解與接受。

有鑑於此，本文之研究目的，即在於從稅法的角度切入，建立屬於能源稅法應有之體系架構，希冀能釐清人民的疑慮，提供執政者於構思能源政策時參考；並透過回應反對課徵能源稅論者之方式，使吾人清楚認識制定《能源稅條例》將帶來之影響與該政策之用意，提出一塊素材作為學術上探討之用。

第二節 能源的概念

為求討論之流暢，本文將先針對後續章節所會提及之能源相關概念，作初步的介紹，在此後之章節即不再多加闡述相關概念。

一貫作業鋼鐵廠為例》，2007年；鄭森山，《課徵能源稅對臺灣經濟影響的產業關聯分析》，2007年；洪群登，《課徵能源稅對產業衝擊之模擬分析兼論其回饋效果》，2008年；鍾瑋苓，《能源稅之3E影響評估—可計算一般均衡模型之應用》，2008年；李佳玲，《能源稅收政策下公路能源需求分析》，2008年；林育安，《能源稅建制對跨世代財政負擔之影響》，2008年；章秀秀，《最適能源稅率、稅收用途及其3E效果的關聯分析》，2010年；徐士偉，《能源稅、汙染稅與雙重紅利假說》，2010年；何佩樺，《我國溫室氣體減量策略之環境與經濟影響評估—以能源稅為例》，2010年；陳顥文，《考慮能源稅、所得稅與要素進口之通貨替代模型》，2010年；林佳鋒，《課徵能源稅對我國經濟影響—以總體計量模型分析》，2011年。值得一題者為，徐士偉在其《能源稅、汙染稅與雙重紅利假說》一文中提出，使用化石燃料除了會產生各式汙染與溫室氣體外，由於化石能源存量有限，因此今日加以濫用會讓未來可使用量減少，產生跨代外部性，經濟學理論稱之為使用者成本。所以化石燃料的最終價格，除反應汙染等環境外部成本外，亦需充分反應使用者成本。此外，該文並分析，若延緩開採為首要目標時，應選擇對固定要素開採從量課稅；若除了延緩開採，且欲降低課稅對固定要素市場的無謂損失，則應選擇從價課徵。期刊論文部分，張四立、簡美瑟，《能源稅的課稅理論與實務》，1989年，兩位作者憑藉其經濟學識涵養，以租稅理論出發，扼要地解說能源稅的經濟背景學理，並以能源價格需求彈性分析發現，若將能源在消費面的交叉替代及要素替代可能性納入考慮時，能源的需求彈性比想像中大，因此對能源採取差別稅率，可能會導致資源的扭曲及社會福利的損失。陳雅琴，《能源外部性之內生化—「能源稅條例」與經濟衝擊探討》，2010年，對於能源稅之經濟原理與對經濟之衝擊有簡單明瞭的介紹，使讀者能輕易掌握相關概念；並且在其文中亦提出了相當敏銳的質疑，如能源稅與碳稅是否應該並存或擇一？除了以上兩樣財政工具以外，是否有其他政策工具能夠達到相同效果且更具成本有效性？

「能源」可謂為一「含有能量的資源」⁴。此概念過於抽象，並不容易理解，是故以下將透過能源類型的分類與例示，以及能源特徵的描述，來幫助吾人更深入的理解能源之意義。

第一項 能源類型

從來源區分，能源可分為「初級能源（Primary Energy）」、「次級能源（Secondary Energy）」及「最終使用能源（End-Use Energy）」⁵。初級能源係指原始型態之能源，如原油、天然氣、煤炭、水力、風力、核能等⁶。次級能源乃初級能源經加工轉換後之能源型態，如電能、電磁能、汽油、燃料油、液化石油氣、煤氣等均屬之⁷。最終使用能源則係由初級能源或次級能源經轉換後而可直接用於製程之能源型態，如（汽油）蒸氣。⁸

另依能源是否能再生產，初級能源又可分為「再生能源（renewable energy）」與「非再生能源（nonrenewable energy）」⁹。再生能源，指隨著大自然運轉而永不枯竭，得以重複循環使用的能源，包括風能、海洋能、太陽能、地熱能等¹⁰。再生能源發展條例第3條第1項第1款之定義為：「再生能源：指太陽能、生質能、地熱能、海洋能、風力、非抽蓄式水力、國內一般廢棄物與一般事業廢棄物等直接利用或經處理所產生之能源，或其他經中央主管機關認定可永續利用之能源」。非再生能源，則指具有消耗性，且其蘊藏量有限，會隨著用量增加而減少的能源，如煤、石油、天然氣等¹¹。雖然生質能¹²深藏於地底下經

⁴ 李方正主編，新能源，新文京出版，2009年，頁3。

⁵ 曾巨威、劉彩雲，能源課稅問題之研究，1989年，頁2；李育明主持，認識綠色能源，初版，高雄市政府環境保護局、新自然主義公司共同出版，2007年，頁46-47。

⁶ 李方正主編，新能源，新文京出版，2009年，頁5。

⁷ 李育明主持，認識綠色能源，初版，高雄市政府環境保護局、新自然主義公司共同出版，2007年，頁47；李方正主編，新能源，新文京出版，2009年，頁7。

⁸ 曾巨威、劉彩雲，能源課稅問題之研究，1989年，頁2。

⁹ 李育明主持，認識綠色能源，初版，高雄市政府環境保護局、新自然主義公司共同出版，2007年，頁47；李方正主編，新能源，新文京出版，2009年，頁8-9。

¹⁰ 李育明主持，認識綠色能源，初版，高雄市政府環境保護局、新自然主義公司共同出版，2007年，頁46-52；李方正主編，新能源，新文京出版，2009年，頁9。

¹¹ 李育明主持，認識綠色能源，初版，高雄市政府環境保護局、新自然主義公司共同出版，

數十億年後尚可生成化石燃料 (fossil fuel)，亦即煤、石油、天然氣等，但由於其所需時間甚長，相對於人類的開發與使用根本緩不濟急，因此我們仍將其視為非再生能源¹³。

第二項 能源特性

本文歸納能源對人類而言，所具備之特性可能有：不可或缺性、技術性、有限性、雙重耗能性、污染性、危險性。

首先，在科技如此發達之現在，對人類而言，能源存在之目的是為了供應其作不同生活事項的利用，例如開車必須使用汽油、洗衣機需要電能、做菜需要瓦斯等等。人類對於科技的依賴，正如同現今科技對能源的仰賴，因此能源對人類而言，間接地產生了**不可或缺性**¹⁴，或可稱為**依賴性**。

又能源可分為初級能源與其衍生產品之次級能源，已如前述，然而無論是次級能源或者是初級能源，對於一般能源消費者而言，並無法直接對存於自然界之能源做進一步的利用，必須由能源生產者，做開採或提煉等技術轉換，將之轉化為可利用之形式；另一方面，人類目前所使用的科技產品多數都需要能源來提供其動能，而此些科技產品之裝置如何與能源型態相媒合，亦是一項專門的技術，並非一般大眾所能輕易研發的。是故，能源科技是一種專業，具有其**技術性**¹⁵。

2007 年，頁 47；李方正主編，新能源，新文京出版，2009 年，頁 9。

¹² 再生能源發展條例將其定義為，指農林植物、沼氣及國內有機廢棄物直接利用或經處理所產生之能源。換言之，舉凡動植物衍生的能源，都屬於生質能 (biomass energy)。進一步介紹可參閱，李育明主持，認識綠色能源，初版，高雄市政府環境保護局、新自然主義公司共同出版，2007 年，頁 70-72。

¹³ 陳維新編著，能源概論，初版，高立出版，2004 年，頁 2-3。

¹⁴ 有論者係以「工具性」或「手段性」稱之。可參閱：陳威菁，能源法理論之建構與實踐之檢討，國立成功大學法律研究所碩士論文，1999 年，頁 38。

¹⁵ 有論者係以「能源與科學技術的互相依存性」稱之。可參閱：陳威菁，能源法理論之建構與實踐之檢討，國立成功大學法律研究所碩士論文，1999 年，頁 39。

再者，能源具有**耗竭性**，或可理解為**有限性**¹⁶。初級能源若從其是否能再生產做分類，又可分為再生能源與非再生能源，因此，能源之有限性，實係對於非再生能源而言。由於非再生能源的耗盡時間，決定於使用速率及資源的存量。然生質能深藏於地底下經數十億年後尚可生成化石燃料，但由於其所需時間甚長，相對於人類的開發與使用根本緩不濟急，一旦需求長期大過於供給，傳統化石能源窮盡的一天總會來臨。也因此，非再生能源會隨時間的前進而日漸稀少，因此可預期其價格將會逐漸昂貴¹⁷。

此外，將「能源的生產」與「能源產品的使用」兩階段分開觀察可發現，能源的探勘、開採、提煉等生產階段，其實就是一個非常耗能的工作，在生產能源之時，就預先消耗了許多能源來完成生產行為；而能源消費者在使用能源產品時，亦是在做消耗能源的行為，遂本文將這樣的情形稱為能源的**雙重耗能性**。

能源之**污染性**¹⁸，亦可分為「能源的生產」與「能源產品的使用」兩個面向來做觀察。能源的探勘、開採、提煉等生產階段，會釋放污染物，造成空氣污染，例如燃煤之火力發電；若不肖生產業者排放工廠廢水，則有河川水污染之問題；若防護措施做得不夠徹底，則會形成土壤及地下水污染；而運送過程稍有不慎，則有可能發生海洋污染事件，如墨西哥灣漏油事件。此一面向之污染性並不因再生能源或非再生能源而有差異，因為即使如標榜最環保的太陽能發電，在太陽能面板的生產階段，其實是會產生大量廢水污染的情形。

從另一個面向觀察，使用能源產品則另外因科技產品之緣故，而會產生相應的污染，最明顯者即為，汽、機車等動力交通工具所排放之廢氣，將形成空氣污染，降低該環境之空氣品質。惟此一面向之污染性，多係指涉非再生能源中的傳統化石能源而言，再生能源絕大部分在使用時，少有污染的特性。

¹⁶ 另可參閱，陳威菁，能源法理論之建構與實踐之檢討，國立成功大學法律研究所碩士論文，1999年，頁32-33。

¹⁷ 陳維新編著，能源概論，初版，高立出版，2004年，頁2-3。

¹⁸ 另可參閱，陳威菁，能源法理論之建構與實踐之檢討，國立成功大學法律研究所碩士論文，1999年，頁35-38。

然而，必須加以說明的是，近年來常被提及之「碳排放」與「空氣污染物之排放」應有所區別。蓋二氧化碳在科學上被歸類為溫室氣體¹⁹，除了生物體行呼吸作用即會產生外，尚有多種碳排放的途徑，在利用非再生能源之傳統化石能源時即屬其中一種，而碳排放所導致的後果，僅係與氣候暖化呈現正相關²⁰之關係，並不會造成空氣「污染」，與污染之概念迥不相侔²¹。因此，能源生產或使用所產生之碳排放，與能源生產或使用所造成之空氣污染問題，不能等同視之，亦不宜混為一談，兩者之共同點可歸類為，皆會對整個生態系造成破壞或失衡。此一觀念，將形成本文重要之論證依據之一，詳容後述。

再者，任何科學技術多數都具有危險性²²，火力發電即具有此一特性，蓋其發電廠可能因為失火或燃燒塑化物產生戴奧辛氣體而導致民生安全疑慮。但本文於此主要係為提出核能之危險性，核能發電雖然被證實是屬低碳排放的發電方式，但是核能發電所衍生之核廢料存放所生之輻射問題，對於人民身體健康有重大影響。

最後，能源之間還存在著競爭關係²³。即當政策支持某種種類的能源市場發展時，將抑制他種能源的發展，此乃因為各種同種層級不同種類的能源之間彼此具有可替代性的緣故。例如支持燃煤發電的政策，必定會對核能發電的發展造成不利影響。

第三節 能源稅於環境公課體系中之定位

¹⁹ 溫室氣體除了二氧化碳以外，尚有甲烷等。

²⁰ 王毓正，氣候變遷議題下之法學變遷——以氣候變遷與巨災風險之預防與調適為中心，月旦法學雜誌，第199期，2011年12月，頁63。

²¹ 雖行政院環保署於2012年5月9日已將二氧化碳、甲烷、氧化亞氮、氫氟碳化物、六氟化硫及全氟化碳等溫室氣體列為空氣污染防治法第2條第1款定義的空氣污染物。然於本文立場，仍認為溫室氣體與空氣污染乃為迥不相侔之概念，將溫室氣體強加解釋為空氣污染物有相當大之正當性疑慮。

²² 另可參閱，陳威菁，能源法理論之建構與實踐之檢討，國立成功大學法律研究所碩士論文，1999年，頁34-35。

²³ Joseph P. Tomain and Richard D. Cudahy, Energy law in a nutshell, Thomson/West, 2004, p.382.

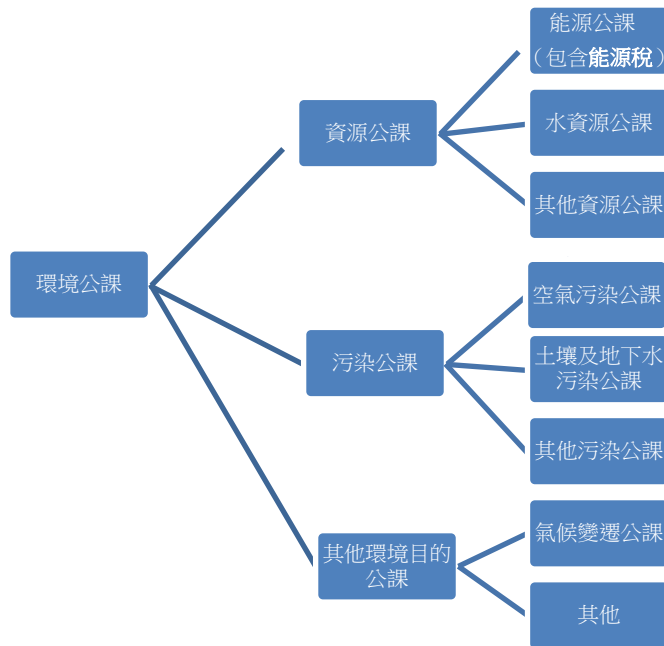
第一項 環境公課之體系構造

環境公課 (Umweltabgaben)，乃國家為追求環境或生態上特定目的，而透過稅捐、規費、受益費或者其他特別公課形式，課予人民金錢上給付義務之統稱²⁴。其性質，係屬於以金錢給付為內容之公法上負擔。

從而，環境公課作為最上位之概念，其下位概念可包含「環境稅」、「環境規費」、「環境受益費」、「環境特別公課」等。而本文對擁有不同課徵目的之環境公課做了概念上的分類，即以特定環境資源保育為課徵目的之「資源公課」，與以改善特定環境污染為課徵目的之「污染公課」，以及其他環境目的之公課。資源公課有如「能源公課」、「水資源公課」；污染公課則包含「空氣污染公課」、「土壤及地下水污染公課」等，例如空氣污染防制費、土壤及地下水污染防制費；其他環境目的之公課，則如氣候變遷公課（包含碳稅）。至於本文所欲討論之「能源稅」，在環境公課體系中即屬於「資源公課」²⁵。依本文之看法，相關概念可以下圖表示：

²⁴ 王毓正，環境公課 (Umweltabgaben) 之研究—以污染物排放費 (Emmissionsabgaben) 為中心，國立成功大學法律學研究所碩士論文，1999 年，頁 11。

²⁵ 另可參王樹義等著，環境法前沿問題研究，元照出版，2012 年，頁 120-124。



環境相關公課概念圖，作者自製

第二項 能源稅與污染稅之界定

「能源稅」與「污染稅」雖皆為環境公課，但二者仍有區別之必要。能源稅之課徵目的主要在於減緩能源耗竭速度與氣候變遷的程度，污染稅之課徵目的則在於透過污染者付費的方式，以達到改善環境污染的目的。

並應加以澄清的是，對於生產造成的負外部效果以課稅方式解決之主張，是由英國經濟學家 Arthur Cecil Pigou 於二十世紀初期（西元 1920 年），在劍橋大學首先提出他對污染問題之經濟觀點，並在其福利經濟（The Economics of Welfare）一書中闡揚其政策意義。Pigou 指出，在缺乏供給與需要機能之情況下，政府必須加以干預，對危險廢棄物之排放加徵一項人為價格（artificial price），即租稅或有時稱為排放規費（effluent fee）²⁶。把污染者強加給他人的外部成本

²⁶ Wallace E. Oates 著，邱政茂譯，《污染稅意義非凡》，財稅研究，第 21 卷第 3 期，1989 年 5 月，頁 53。

改變為其內部成本，稱為「外部效果內部化」²⁷，迫使污染者不僅要考慮其內部成本，而且要將其造成的外部成本納入總成本內，這樣才能促使污染者減少負面的外部效果。經濟學界為紀念其創見，故將據此徵收的稅費稱為「庇古稅」(Pigouvian tax) 或「庇古費」(Pigouvian fee)。藉此指稱由政府給予外部成本一個合理價格，使此外部成本之製造者負擔其本所應負擔之費用，並將據此所徵得之稅費使用於改善人民福利之財政工具。惟能源稅與污染稅之意涵仍有不同，應予區別，兩者共同點只是由於所欲調整之對象皆為市場失靈中之負的外部效果。藉由庇古稅之經濟模型與其理念，能源稅主要整治的對象係針對能源使用所產生之代際間使用成本問題與排放溫室氣體所帶來之氣候變遷問題，兩者僅係出於相同之經濟概念。

此外，由於燃燒化石能源會排放二氧化碳，而排放二氧化碳是否屬空氣污染易生疑義，這對能源稅的定位有所影響，於此先闡述本文之立場。二氧化碳(Carbon dioxide)是空氣中常見的化合物，其分子式為 CO₂，係一種自然發生，無色、無味的氣體，被生物行呼吸作用所呼出，亦可被植物行光合作用使用，通常對人體健康無害。雖然二氧化碳被認為是廢棄物質，但並不被認為是刺激物或污染物。

至於二氧化碳屬典型的溫室氣體(Greenhouse Gas)²⁸之一，在科學上亦無疑問。然而，溫室氣體有助於溫室效應(Green House Effect)作用，是否即應認為溫室效應為污染物？答案恐怕是否定的。蓋「溫室效應」係表達自然現象之一中性名詞，甚至可說是保護人類的重要作用之一。溫室效應是指星球的大氣層透過捕捉輻射使不同部份地區的氣溫相對穩定的效應。由於太陽輻射穿透大氣層，到達地表並釋放熱量使氣溫升高，但之後會再反射紅外線，大氣中存有溫室氣體，可吸收紅外線輻射留住能量，使熱量保留在大氣中²⁹，若無溫室

²⁷ 蕭代基、駱尚廉編著，環境經濟分析，初版，曉園出版，頁 2-14；張清溪等合著，經濟學：理論與實際（上），六版，翰蘆出版，頁 268-278。

²⁸ 或稱溫室效應氣體，是指大氣中促成溫室效應的氣體成分。自然溫室氣體包括水氣(H₂O)，水氣所產生的溫室效應大約佔整體溫室效應的 60-70%，其次是二氧化碳(CO₂)大約佔 26%，其他還有臭氧(O₃)、甲烷(CH₄)等，以及人造溫室氣體氯氟碳化物(CFCs)、全氟碳化物(PFCs)、氫氟碳化物(HFCs)，含氯氟烴(HCFCs)及六氟化硫(SF₆)等。

²⁹ Joseph P. Tomain and Richard D. Cudahy, Energy law in a nutshell, Thomson/West, 2004, p.249.

氣體的作用，能量反射後將直接逸出至外太空。如果沒有溫室效應，地球就會冷得不適合人類居住。據估計，如果沒有大氣層，地球表面平均溫度會是 -18°C 。正是有了溫室效應，使地球平均溫度維持在 15°C ，然而當下過多的溫室氣體導致地球平均溫度高於 15°C 。

可非難的或許在於，人為地使大氣中溫室氣體的濃度急劇上升。例如工業革命以來，科技的快速發展促使人類大量燃燒化石燃料而使二氧化碳含量急劇增加；從飼養牲畜的糞便發酵，污水泄漏，稻田糞肥發酵等活動所產生的甲烷；還有許多人類合成的，自然界原本不存在的氣體，如氯氟碳化物。近年來科學界注意到全球氣溫反常地上升導致氣候變遷，使得極地冰融造成低海拔國家領土內縮，減少陸地使用面積，水災、風災、旱災與熱浪侵襲加劇，危及生物多樣性與人類的生存與財產保存。

儘管如此，仍然難以將溫室氣體扣上空氣污染的大帽子。或許有認為，環境污染指自然的或人為的，向環境中添加某種物質而超過環境的自淨能力，進而對環境自然生態系統和人的健康產生危害的行為。可分為空氣污染、水污染、固體廢棄物污染、土壤污染和放射性污染。燃燒傳統化石燃料會產生**對人體健康沒有危害的二氧化碳**，但大量二氧化碳的排放會造成劇烈的溫室效應，引起全球氣候的異常變化。然而，溫室氣體的排放並不全然是可非難的，若將其認為屬空氣污染，則是否所有生物的呼吸作用（排放二氧化碳）、腸道排氣（排放含有甲烷之氣體，即「放屁」）都應受責難？**毋寧將「污染」視為一種帶有主觀評價的名詞**。我們不可否認科技的快速成長、人口倍速擴張，導致對食用性動、植物的龐大需求，以及大量消耗傳統化石能源的事實，可能大幅度增加溫室氣體的生成。但是，過度地排放溫室氣體，以至於超過環境所能負荷，**是排放「量」上的疑慮，其本質上並不屬於污染**，更何況環境是否真不能負荷，仍有待探究。是否應對排放量加以管制？應交由國家政策決定，與空氣污染尚無關聯。

關於「溫室氣體是否為空氣污染物？」，在科學上可能不如「溫室氣體是否為惡化氣候變暖的元兇？」此一問題這麼被廣泛討論。但法學上卻已經有美

國聯邦最高法院對「溫室氣體是否為空氣污染物？」於 Massachusetts v. EPA 判決³⁰中表示意見，該判決遂成為論述氣候變遷相關問題時的指標性案例。

簡單來說，美國聯邦最高法院於 2007 年推翻地方法院與上訴巡迴法院的看法，判決麻塞諸賽州 (Massachusetts)，因全球暖化而受有土地消失等損失，而要求 Environmental Protection Agency (以下簡稱 EPA) 有「作為義務」去訂立溫室氣體排放標準，以規範新出廠汽車之溫室氣體排放量。其中，為論述 EPA 究竟有無作為義務，間接觸及到溫室氣體中之二氧化碳是否屬空氣污染物的問題。以下分析之：

判決中提及：「依據空氣清淨法第 202 條 a 項下，EPA 應依其判斷訂定規範，限制汽車對導致氣候變遷之溫室氣體排放量。其主要理由為空氣清淨法第 202 條 a 項所稱之「空氣污染物 (air pollutant)」指「任何」空氣污染媒介，或數媒介含「任何」物理上、化學上、生物上、輻射上之物質而排放或以他法進入生存環境之空氣中者；而所謂「福祉 (welfare)」則廣泛包含對天氣與氣候之效果。縱該法於立法時，因科學發展之限制，國會未必明確使 EPA 規範溫室氣體排放之意思，然後續之立法與研究報告均顯示國會並未限制 EPA 認定溫室氣體屬空氣污染物之權力，反而彰顯國會於促進跨部門合作與氣候變遷之研究，以法律賦予 EPA 規範任何可能產生危害於福祉之空氣污染物的作為義務³¹」。

判決理由中並無直接強調溫室氣體究否為空氣污染物，或許可較明顯看出美國聯邦最高法院多數意見立場者在於理由中之「註腳 26」，於末段中表示：「At any rate, no party to this dispute contests that **greenhouse gases** both “ente[r] the ambient air” and tend to warm the atmosphere. **They are therefore unquestionably “agent[s]” of air pollution.**」

³⁰ 549 U.S. 497 (2007).

³¹ 549 U.S. 497 (2007), 528-530.

在解讀上³²，本文傾向以該判決之背景，以及上下文脈絡來判斷。首先，應注意本件之主要爭點在於，EPA 究竟有無作為義務，去訂立溫室氣體排放標準，以規範新出廠汽車之溫室氣體排放量。由於美國針對溫室氣體排放管制未有立法規範，因此上訴人係尋求空氣清淨法（Clean Air Act）作為依據，欲透過該法規範的解釋，去論證 EPA 依法有作為義務而不作為。而美國聯邦最高法院於論述時，間接觸及二氧化碳是否為空氣污染物，而得由 EPA 依據空氣清淨法加以管制。次者，該判決的做成由九位法官，以 5:4 投票通過作成，並有兩篇不同意見書的提出，足見該案的爭議性。再者，由於溫室氣體究否為空氣污染物並非本件判決所要討論的主要、唯一爭執點，判決理由中並無直接給予答案，而只能由文義推斷，縱使註腳中似有直接肯定空氣污染物亦包含溫室氣體，然短短一句話，其論證是極其薄弱的。從而，本文並不贊同貿然將該紙判決列為二氧化碳為空氣污染物之論據。

至於，美國 EPA 於聯邦最高法院作出判決後，即公告將溫室氣體納為空氣清淨法之管制範圍。我國行政院環保署亦於 2012 年 5 月 9 日公告，將二氧化碳、甲烷、氧化亞氮、氫氟碳化物、六氧化硫及全氟化碳等溫室氣體列為空氣污染防制法第 2 條第 1 款定義的空氣污染物。

然於本文立場，乃認為溫室氣體與空氣污染乃為迥不相侔之概念，將溫室氣體強加解釋為空氣污染物有相當大之正當性疑慮。甚且，空氣污染防制法第 2 條第 1 款規定：「空氣污染物：指空氣中足以直接或間接妨害國民健康或生活環境之物質」，溫室氣體是否對於國民健康或生活環境有害？適量之溫室氣體所帶來的溫室效應甚至是對環境有益；而過量排放溫室氣體是否就超過了環境的自我修復能力，仍有待觀察，逕自擴張立法者之立法本意，可能有逾越權力分立之疑慮。毋寧將溫室氣體的排放問題，透過環境主管機關與立法機關的共識，形成法律對之加以規範，是否管制溫室氣體的排放應係立法論層次的問題，

³² 文獻上有引此判決作為「二氧化碳係空氣污染物」之論據者，請參閱：張冠群，氣候變遷對責任保險法制之影響：美國法之觀察--自美國聯邦最高法院 Massachusetts v.E.P.A 一案出發，月旦法學雜誌，第 174 期，2009 年 11 月，頁 193-222；蘇義淵，美國溫室氣體訴訟案例分析，臺灣科技法律與政策論叢，第 6 冊第 2 期，2009 年 12 月，頁 97-131。

而不應僅落於法律解釋的層次。不能因《溫室氣體減量法》尚未通過，即透過擴張解釋空氣污染防制法之輻射範圍，將溫室氣體列入管制。

簡言之，本文贊同站在「預防原則」的角度，體認二氧化碳是造成氣候暖化與氣候變遷的因子之一，並採取適當的預防措施³³。但並不因此二氧化碳即成為空氣污染物，而成為空氣污染防制法的管制對象。二氧化碳的排放問題不宜使用直接管制的方式，理想的方式應是採取「間接管制」的手段，去改變人民的行為。

綜上所述，能源稅之課徵目的主要在於減緩能源耗竭速度與氣候變遷的程度，污染稅之課徵目的則在於透過污染者付費的方式，以達到改善環境污染的目的；縱使能源稅所徵收之客體為傳統化石能源，而燃燒化石能源雖會排放二氧化碳，但二氧化碳本身並不屬於空氣污染，能源稅並不因而成為污染稅。

第三項 能源稅與碳稅之差異

碳稅亦屬於環境公課之一種，國外立法例亦有將碳稅納為其內國之環境政策中，用以減緩氣候變遷之趨勢。文獻上多有將碳稅與能源稅視為同一之政策工具，甚至混為一談。然而，本文之立場，乃認為能源稅與碳稅雖皆屬於環境公課之一環，兩者或許效果上多有雷同，但仍有區別之必要。

按學者之專論研究成果，認為碳稅係指：「政府機關對於煤炭、天然氣、石油等化石燃料產品之使用者，依其產品使用所排放氣體『含碳量』的比例，所課徵之稅賦³⁴」。因二氧化碳排放量與燃料含碳量直接相關，燃料中的含碳成分可以清楚算出，因此以含碳量作為稅率衡量之基礎³⁵，遂為碳稅之核心概念，

³³ 王毓正，氣候變遷議題下之法學變遷—以氣候變遷與巨災風險之預防與調適為中心，月旦法學雜誌，第 199 期，2011 年 12 月，頁 81。

³⁴ 吳淑芬，碳稅作為溫室氣體排放管制手段之探討，台北大學法律學系碩士論文，2010 年，頁 10。

³⁵ Recommendation of the Council on the Use of Economic Instruments in Environmental Policy, 31 January 1991-C(90)177/FINAL, ANNEX: GUIDELINES AND CONSIDERATIONS FOR THE

課徵目的在於抑制二氧化碳排放量。

能源稅則是廣泛的針對能源課徵稅捐，區分各種能源之特性（如是否具有「有限性」、溫室氣體排放量多寡）做不同之稅率處理。能源稅主要在於抑制課徵標的能源之使用量，同時亦收減少二氧化碳排放量之功效，與碳稅仍有差別³⁶。並且，能源稅之課徵目的顯然涵蓋了碳稅之課徵目的。

申言之，為求永續發展，我們應該追求「降低能源耗竭速度」，還是「減少二氧化碳的排放」？或者說，我們根本可以一石二鳥，降低能源使用量，同時減少二氧化碳的排放？

人類存立於地球上已有二十萬年之久，自有文明以來亦已發展了五千多年，「能源」，一直是人類賴以維繫生命的重要元素之一。隨著社會發展的持續進步，科技工具不斷推陳出新，能源的利用態樣跟著多變且複雜，人類對於能源的使用也變得更加依賴。然而，高山遠水亦有窮時，在歷史轉捩點的工業革命後，傳統化石能源的消耗量快速攀升，人類卻在科技所帶來的奢華享受中麻痺了自己。

在這波麻痺自我的浪潮中，逐漸有人慢慢醒來，意識到也警覺到能源的有限性，蓋即使傳統化石能源有再生的可能，亦需要時間的積累。遙想現今開採的石油或煤炭，都是經過幾十萬年醞釀的產物，一旦需求長期大過於供給，傳統化石能源窮盡的一天³⁷總會來臨。換言之，地球蘊含的天然資源正以驚人的速度消耗，比生物圈「回補」資源的速度快好幾倍。因此，人們開始擔心能源

USE OF ECONOMIC INSTRUMENTS IN ENVIRONMENTAL POLICY, para51-54, OECD 網站：

<http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=41&Lang=en&Book=False>，

最後瀏覽日期：2012 年 11 月 20 日。

³⁶ 羅時芳，碳稅與碳交易：政策意涵及經濟分析，行政院環保署研究報告，頁 3；吳淑芬，碳稅作為溫室氣體排放管制手段之探討，台北大學法律學系碩士論文，2010 年，頁 135-136。

³⁷ 對於傳統化石能源的估計存量年限，研究文獻說法各異，然而仍有樂觀的能源無限說存在。

的有限性將帶來人類存活的浩劫，遂有「節約能源」的觀念，在二十世紀後期漸次地推展開來。

據統計，目前能源存量，以石油為例，約僅能再供應四十至五十年，雖然石油可能持續地生成，但當人類取用的速率大於石油生成的速率，面臨石油枯竭、供不應求的情況可想而知。因此，「降低能源耗竭速度」無疑將是我們首要的目標。

近年來，溫室效應所帶來的氣候變遷，逐漸受到人們關注與重視，相應的研究機構應運而生，發展至今，可謂研究氣候變遷的學問，已成了學術界之「顯學」。氣候暖化主要是指，科學家發現大氣中的溫度，在近幾十年來的發展有逐漸升高的趨勢，探其原因，原來是大氣中的溫室氣體濃度增加所致³⁸。從而，「減少二氧化碳的排放」，使環境能有更充裕的時間自我修復，以改善氣候變遷的危機，亦是我們追求人類永續發展所需要努力的工作。

然而，「降低能源耗竭速度」與「減少二氧化碳的排放」，此兩種目標本身並不互相衝突，甚至存有連動性。蓋傳統化石能源於燃燒時將釋放二氧化碳，故而當減少使用傳統化石能源的頻率，同時亦附隨地減少了二氧化碳的排放量，兩者存在著正相關。由此可見，「降低能源耗竭速度」與「減少二氧化碳的排放」是兩個並不互相衝突，卻可以一同追求的目標。本文所欲討論之能源稅，即為如此思考下之產物，進一步內容將於如下章節做討論。

³⁸ 關於其間因果關係之有無，至今仍見解分歧：有認為，全球氣候變暖僅是氣候循環的其中一個階段，之後氣溫會逐漸下降；亦有持懷疑論調，認為溫室氣體的排放自古以來即有，目前的氣候變暖與二氧化碳之排放增多是否有關連，其間之因果關係並不明顯，更何況溫室氣體中二氧化碳相較於甲烷，對氣候影響力屬較微小者，過度誇大二氧化碳影響力之人士恐有謀求「碳經濟」商業利益或政府財政利益之嫌，或者亦可說氣候變暖係來自於全球人口快速膨脹，使環境自我修復速度無法配合之原因，各種可能性的發現，都一再地排擠「二氧化碳是氣候變遷之元兇」的立論；而支持兩者具有因果關係者，以 IPCC 之研究報告所提供之立論最為詳盡，該機構亦於其研究報告中認為，至少可證實二氧化碳與氣候變暖具有高度關聯性。

第四節 研究架構

本文擬透過下列章節之安排，逐步推導出我國能源稅法之體系建構：

第一章為「緒論」：為釐清問題意識之形成，進而確立本研究之定位與所應著力之方向，遂有「研究動機與目的」一節；為求有效率的討論，藉由「能源的概念」與「能源稅於環境公課體系之定位」二節，介紹與能源有關之基本概念，及建立環境公課之體系，以作為之後論述的根基；最後，在本節「研究架構」中，概述本研究所決定之章節順序，以及將如何開展各章節之討論。

第二章為「能源稅與其他能源政策」：本章將總體的檢視能源政策，綜觀為達成政策目的之手段，除了見樹亦需見林，方能明瞭以稅捐手段作為達成政策目的之方法，在整個能源政策的體系中應該定位在哪裡，了解尚有哪些手段可相互配合或有所排斥，這對政策制定者與立法者多有幫助。並能使吾人深刻體會稅捐手段不過為眾多為解決問題之手段的其中之一，不過分放大稅捐手段的影響力，也不至於忽略稅捐手段之重要性。

第三章為「能源稅之立法目的與其性質」：立法者在制定能源稅法時，必須深刻了解能源稅之概念被提出之背景、理論依據、預期之課徵效果，以及其影響所及之輻射範圍。因此，本文除了介紹立法院與行政院所提供之簡要立法目的說明外，將從立法論觀點重新探尋「能源稅之立法目的」，作更詳盡與清楚的說理；再者，文獻討論上針對能源稅之性質，多是含糊帶過，甚或隻字未提，造成在做進一步討論時無所適從，本文將在此章節做深入討論，以作為後續章節討論之基礎。

第四章為「能源稅之稅捐客體與稅捐義務主體」：在有了前三章之基礎建構後，本章將進一步針對《能源稅條例》草案規範之稅捐構成要件做檢視與評析。首先，將先分析能源稅之稅捐主體與客體部分。內容計有：「稅捐義務主體」、「稅捐客體」與「客體實現之時、點」，以及草案對於「稅捐客體之排除」

所給予之稅捐減免規定作妥當性之探討。在稅捐客體一節，除針對草案所課徵之客體加以探討外，並對於未納入課徵範圍之客體做檢討。

第五章為「能源稅之稅基、稅率與稅額」：本章將對能源稅之稅捐構成要件中之稅基、稅率、稅額，依序展開討論，並給予適當之建議。

第六章為「能源相關稅費之整合」：確立能源稅之稅捐客體後，再對於所有涉及能源而課徵之相關稅費，進行整合可能性的分析。蓋為避免新獨立出來之能源稅在稅捐體系中產生重複課徵之疑慮，有必要全面檢視既有能源相關稅費與能源稅之關係，並做適當之整合，對整合後之情況亦應有所解決方案。

第七章為「結論與建議」：綜合第一至六章之論述，提出本研究之結論。並在能源稅之立法上，綜合本論文各章之討論提出適當之建議，以供立法、行政機關，以及學術界參考，並希冀藉由本文之提出，能夠使人民理解課徵能源稅之用意與影響，且豐富法學界針對此議題之論述。

第二章 能源稅與其他能源政策

能源（energy）除了是經濟發展、社會發展與環境維護的主要介面，而且也可能是導致氣候變遷的關鍵因子，因此，思考建構「永續能源發展³⁹」管理策略即成為相當重要的課題。在台灣，由於能源供給結構中，「進口」能源高達 98%，從數據顯示，可知台灣係屬於高度仰賴國外能源進口之高能源依存度國家，為滿足持續攀升的能源需求，只能不斷向國外索求。因此，產生能源安全與能源自主（Energy Independency）的疑慮⁴⁰，這將危及台灣的永續發展。從而，降低對進口能源之依賴，改善能源供給結構，即是近年來台灣能源政策之核心論述⁴¹。

永續發展之概念，目前最為世人所熟悉，並為「各領域大致上達成共識的定義」係，1987 年聯合國「世界環境與發展委員會」（World Commission on Environment and Development, WECD）在挪威總理布倫特蘭女士（Gro Harlem Brundland）的領導下，所完成的一份報告——《我們共同的未來》（Our Common Future）中詳析全球經濟和生態環境的現狀與未來，正式將「永續發展」觀念帶入世界論辯的主流。其中將永續發展定義為：「滿足目前需求的發展，而不損及未來世代滿足他們需求的能力（Development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs.）」。 ⁴²」

³⁹ 永續能源政策綱領，可參閱經濟部能源局網站：

http://web3.moeaboe.gov.tw/ECW_WEBPAGE/TopicSite/Energy_policy/Default.htm，最後瀏覽日：2013 年 2 月 18 日。

⁴⁰ 蔡岳勳主編，當代國際新能源政策與法制發展，Airiti Press，2011 年，初版，頁 3。

⁴¹ 能源政策與能源供需情勢，可參閱經濟部能源局網站：

http://web3.moeaboe.gov.tw/ECW_WEBPAGE/webpage/book3/index.htm，最後瀏覽日：2013 年 2 月 18 日。

⁴² Joseph P. Tomain and Richard D. Cudahy, Energy law in a nutshell, Thomson/West, 2004, p.380；劉阿榮，台灣之永續發展--國家與社會的觀點，國立台灣大學國家發展研究所博士論文，2001 年，頁 27-29；許詔智，貿易自由化與永續發展—WTO 法律如何促進永續發展，自版，2008 年，頁 32-64。此定義並為我國環保署所援用。

此定義大致上包含兩個重要的意義，即「永續性」與「公平性」⁴³。永續性乃指，人類對自然環境的運用和開發，不僅要考慮到它的臨界值，更要維護它的再生能力⁴⁴。換句話說，我們對自然環境所提供的資源，消耗總量不能超過自然產出的總量，污染排放量不能超過自然環境的自淨作用。公平性則又可區分出三個層面的內涵，為代內公平、代際公平以及國際公平等三項⁴⁵。代內公平的意義在於，同一個世代人的需求，必須被公平對待，而不是僅滿足一部分的人的需求即已足。因此建立合理、公平的分配體制，讓當代的人類可以享受物質文明的增進和社會進步所帶來的利益，是永續發展的社會公正基礎，解決貧窮與富裕之間的落差所造成的矛盾和衝突，正是代內公平意義下重要的一環。而在代際公平此一意義下，當代人對自然資源的運用，不能損害到後代人發展所需要的資源，如此地球方能永續存在，人類也才能一代又一代地存續下去。因此，當代人必須採取自制、公平、合理的原則來運用和管理自然環境資源，同時將其妥善地交付給下一代人去運作。至於國際公平部分，國與國之間，特別是已開發國家與開發中國家的各種資源消費，已呈現極大的落差。已開發國家對開發中國家之自然環境資源的掠奪和破壞，例如礦產和森林的開發，更造成國與國之間嚴重的資源分配不平均。此外，一些國家的污染跨越國境，造成鄰近國家環境品質的降低。這些不公平的現象，都會傷害到開發中國家永續發展的未來。所以，國際公平代表建立一個公平正義的國際新秩序，各國應加強彼此之間的合作，讓開發中國家亦能分享科技進步、資源合理使用的效益。

永續發展所涉及之議題範圍甚廣，就台灣而言，永續發展之推動已成為政府之既定政策，也由於能源與環境、經濟及社會發展息息相關，故 2002 年「永續發展世界高峰會」之「執行計畫」中，特將「能源」列為主要議題之一；易言之，「永續能源發展」(Sustainable Energy Development) 議題也當然在推動台灣邁向永續發展之國家願景中，並扮演著關鍵性的地位，實值國人共同關注⁴⁶。

⁴³ 謝正一，永續發展未來學，華德博英文教科技出版，2007 年初版，頁 28 以下。

⁴⁴ 謝正一，永續發展未來學，華德博英文教科技出版，2007 年初版，頁 28 以下。

⁴⁵ 謝正一，永續發展未來學，華德博英文教科技出版，2007 年初版，頁 28 以下。

⁴⁶ 永續能源與發展，財團法人台灣永續能源研究基金會出版品，頁 8。

講求永續能源發展，「節約能源」是最早被採用的手段，一是單純透過減少能源消費來節約能源，二是使用更有效率的能源生產與利用方式，同樣都能夠達到節約能源的效果。

除了在「節流」面下功夫以外，另一方面，人類也針對「開源（或可稱為淨源）」面做出努力。積極開發新能源技術，如水力發電、風力發電，以及生質能源等；並針對仰賴傳統化石燃料作為動力之交通工具、工作用機械，作改良或發明以非傳統化石能源產生動能之設計。

為鼓勵人民投入「開源」的行列，政府祭出獎勵、補貼等方式，提供人民經濟誘因發展新能源技術的研究。以我國為例，即規定於再生能源發展條例第11條、第13條與第16條之條文中，以及產業創新條例第三章—「創新活動之補助或輔導」與「第七章—產業永續發展環境」兩節中，鼓勵人民投入研究與發展新能源技術的行列。

而為了「節流」的考慮，國家所得使用的手段更是多元，除使用獎勵手段，給予節約能源之人民優惠，例如電價折扣政策外；尚有以反誘因之方式，提高能源消費的相關稅費；或於必要程度內，行使直接管制之手段，定期定量管制能源的使用。《能源稅條例》即是於「節流」脈絡下，所提出之法案，欲以反誘因之方式，達到節約能源、提高能源使用效率，與國家溫室氣體減量之目標。

針對永續能源發展，國家機關所構思之新興法案除有《能源稅條例》以外，還有《能源管理法》、《再生能源發展條例》、《溫室氣體減量法》，此四部法案並稱「能源四法」。《能源管理法》係早於1980年8月8日即已存在之法律，然由於時代之變遷與環境訴求，大幅增修條文內容，與新通過之《再生能源發展條例》於2009年7月8日一同公布施行，其立意皆在於促進能源合理及有效使用，並確保全國能源供應穩定及安全，使國家得以永續發展。《溫室氣體

減量法》則與《能源稅條例》之處境相同，由於所涉層面過廣，牽涉之問題亦較繁雜，故仍於立法院會議研議中，有待立法者進一步完成立法。

本章將從三種不同治理形式，去思考我國的能源政策應採取如何的行動；並探討本文所欲討論之「能源稅」政策，應定位於能源政策的哪一個環節，以及其與其他能源政策之關係。

第一節 交由能源市場自由發展

達成永續能源發展最自然的手段，就是交由市場自由發展，期望市場透過「看不見的手」，選擇對人類有利，亦對環境有利的產品，並做資源最有效率的配置。自由的市場，建立在穩健的供需法則上。當市場上的交易，是經由買賣雙方不受其他反市場力量干涉的磋商行為所成立，這時候我們稱其為有效率並且屬資源最佳配置的市場。換言之，自由市場的交易，應是在買賣雙方就貨物和價格相互要求與讓步時達成的。在完全競爭市場上，討價還價使得買賣雙方能獲取各自最大的利益。甚至有論者云：「只要所有的消費者在以金錢為權利單位之市場中，而所有金錢權利單位在效率市場中是同樣自由和平等的，則社會的自由和平等便能得到最大限度地發揮⁴⁷」。

第一項 我國能源市場過去之發展

過去，政府基於國防與產業政策的需要，將油品視為戰略物資，並透過《戒嚴時期農礦工商管理條例》與《能源管理法》為依據，將油品的探勘、採購、儲運與產銷均交由「獨占的」、「國營的」中國石油公司負責（中油於1946年6月1日創建於上海，資本全部由國庫出資，為一國營事業，原隸資源委員會，即今日經濟部國營事業委員會之前身。1949年隨政府播遷來台後，改隸屬於「經

⁴⁷ Joseph P. Tomain and Richard D. Cudahy, Energy law in a nutshell, Thomson/West, 2004, p.16.

濟部」⁴⁸)。政府管制雖然有助於油品市場的穩定供應，但是獨占的國營事業體卻也不利於生產效率的提高⁴⁹。而為因應國際油價波動對國內油品市場產銷與價格之影響，經濟部責成中油公司訂定油價公式作為調價之依據，並需經行政院公用事業費率審議委員會審查⁵⁰。此時期並無市場競爭的情況，並受主管機關經濟部之油價政策影響，並非有效率的自由市場。

在解除戒嚴後，油品已不再具備戰略特性，遂自 1980 年代後期起，台灣石油產業積極朝向解除管制與市場開放的方向發展。直至 2000 年 9 月民營的台塑石化公司進入油品市場，才打破在此之前的獨占油品市場，展開油品市場的自由化⁵¹。在台塑進入市場之前，政府已取消油價公式⁵²，並由兩家公司依進口原油成本自行調整價格。乍看之下，此時期似乎已形成有效率的自由市場，然兩家公司的油品品質難以區分出差異，使國內油品市場形成了兩家⁵³油品供應商同質寡賣 (Homogeneous Oligopoly) 的情形，也構成了雙占 (Duopoly) 模式的寡占油品供應市場⁵⁴。在此寡占市場之下，中油公司於公告將調價之後，台塑公司幾乎同時跟進⁵⁵，此價格跟隨行為⁵⁶，導致雙占市場幾無競爭可言，仍然形同於中油公司立於領導地位的獨占性定價，與自由效率市場仍有差距。

⁴⁸ 請參閱中油公司網站：<http://www.cpc.com.tw/big5/content/index.asp?pno=40>，最後瀏覽日期：2012 年 11 月 5 日。

⁴⁹ 許松根、馬泰成、顏廷棟，國內油品產業結構、廠商行為與競爭法規範，公平交易季刊，第 15 卷第 4 期，2007 年 10 月，頁 2。

⁵⁰ 許松根、馬泰成、顏廷棟，國內油品產業結構、廠商行為與競爭法規範，公平交易季刊，第 15 卷第 4 期，2007 年 10 月，頁 2-3。

⁵¹ 許松根、馬泰成、顏廷棟，國內油品產業結構、廠商行為與競爭法規範，公平交易季刊，第 15 卷第 4 期，2007 年 10 月，頁 3。

⁵² 經濟部 101 年 6 月 22 日經授能字第 10100144580 號函。

⁵³ 於 2001 年 4 月起，曾短暫有台灣埃索環球石油股份有限公司 (ESSO) 以進口成品油方式加入國內油品市場，由於政府仍然干預油價，且其規模小、虧損嚴重，遂又於 2003 年 12 月退出國內油品市場。

⁵⁴ 陳文生、陳丰津、陳家榮，浮動油價調整機制與涉及聯合行為疑義之探討，公平交易季刊，第 19 卷第 2 期，2011 年 4 月，頁 41。

⁵⁵ 據統計，2002 年至 2009 年油價調整約有 139 次，其中 110 次約佔 80% 是中油公司為價格發動者，而台塑公司為價格跟進者。可參閱李秉正、陳家榮等，國內油品市場之相關研究，行政院公平交易委員會 98 年度委託研究計劃，2009 年，頁 51-71。

⁵⁶ 在 2002 年至 2004 年間，兩家公司甚至持續 20 次同步、同幅調整油品批售價格，遭公平會認為違反公平交易法有關聯合行為禁止之規定，請參照公平會 (93) 公處字第 093102 號處分書。

2005 年起，國際油價呈現巨幅上漲，政府基於物價安定之考量，乃採行低油價政策，並曾一度要求中油公司暫緩調漲各項油品價格。其後又於同年 10 月利用租稅政策，機動調降油品貨物稅 25%，以減輕民間業者負擔。有鑑於社會各界對於油品價格宜回歸市場競爭機制之企盼，且由於油價調漲每多引起輿論批評，經濟部為建立公開透明、公正客觀之油價調整機制，讓國內油品價格之調整能夠回歸市場機制，而油品供應商又可以隨著國際原油價格之波動以合理反映購油成本，於是 2007 年經濟部再責成中油公司訂定「國內汽、柴油浮動油價調整機制作業原則」，進一步落實油品自由化，並化解各界對油價調漲的質疑。

雖「國內汽、柴油浮動油價調整機制作業原則」僅為國營之中油公司內部之油價調整作業原則，國內汽、柴油價格非屬政府公告、公定及管制之項目，民營台塑公司不受其規範⁵⁷。然中油公司仍屬國營事業，凡事依然受經濟部所監控，中油公司的油品售價亦常常受到經濟部基於管制所採用的種種限制，對於油價的調整幅度、調整金額、調價訊息的公布與調價生效時間等各種油價調整的細節，那一隻曾經操縱國內油品市場的手，還是一直無法抽離，透過干預的手段來實現政府的油價政策，依然深深的左右著國內油品價格的變動。

且既曰浮動油價機制係為使油品價格能夠回歸市場機制，卻又於作業原則第 7 點⁵⁸設有油價調整的上限，無法完全反映國際油價的波動，直至今日，我國油品市場存在太多干預與壟斷，難謂有真正的能源市場自由發展可言。

當我們希望能以純市場手段，即交由能源市場自由發展，來完成永續能源發展的使命，幾乎是不可能的，因為能源市場上存在著太多錯綜複雜的「市場

⁵⁷ 經濟部 101 年 6 月 22 日經授能字第 10100144580 號函。

⁵⁸ 請參閱中油公司網站：

http://www.cpc.com.tw/big5/files/11_%E6%B5%AE%E5%8B%95%E6%B2%B9%E5%83%B9%E8%AA%BF%E6%95%B4%E6%A9%9F%E5%88%B6%E4%BD%9C%E6%A5%AD%E5%8E%9F%E5%89%87%E6%9B%B4%E6%96%B0990106.pdf

最後瀏覽日期：2012 年 11 月 5 日。

失靈」現象，本文將於下一段，做進一步說明。

第二項 市場自由發展之弊害

第一款 當市場失靈

經濟學所研究的是以價格為中心的經濟活動，這稱為市場經濟。價格一方面反應生產者的生產成本，一方面反應出消費者的需求，這樣以價格作為市場的調整指標，不需要政府的介入就可以成功地反應出決策者的行為。所以市場經濟在自然的運作下，好比是一隻看不見的手，達到有效率的結果。但在某些情形下，市場經濟的運作卻無法使經濟體系達到有效率的境界，此時就需要政府的介入，選擇合適的行政干預手段⁵⁹。

通常當市場運作無法達到有效率時，我們稱為市場失靈（market failure），市場失靈表示市場下的價格體系沒有辦法使生產達到社會上最適當的數量，即市場是沒有效率且具有不公平的情形⁶⁰。當市場失靈時，政府就需要介入市場，使得市場能夠運作而不至於沒有效率。市場失靈表示市場下的價格體系沒有辦法使生產達到社會上最適當的數量，即市場是沒有效率的。市場失靈通常有發生在以下三種狀況：（一）**不完全競爭**（Imperfectly Competitive），例如公平交易法所欲規制之市場經濟上之事業有關獨占、結合、聯合行為等不公平競爭之情事。（二）**公共財**（public goods）的問題，其最主要的特性就是人們可以利用其他人在消費時順便享受，所以就產生了有使用確沒有付費的搭便車（free rider）情形。所以此時政府必須介入，提供足夠的公共財給社會大眾，舉凡國防、治安、路燈等屬於大眾享用的東西。（三）**外部效果**（externalities），是指在生產或消費的過程當中，會使交易以外的第三者產生損失或利得，而這些受到影響的第三者，無需為其損失或利得，要求補償或負擔費用。此時我們將這

⁵⁹ Joseph P. Tomain and Richard D. Cudahy, Energy law in a nutshell, Thomson/West, 2004, p.26.

⁶⁰ Joseph P. Tomain and Richard D. Cudahy, Energy law in a nutshell, Thomson/West, 2004, p.26.

種對第三者造成損失或利得的現象，稱為「外部效果」。當對第三者產生利益則稱其具有**外部利益**；反之，對第三者產生損失時，我們稱其造成**外部成本**。換言之，此種外部性是指生產者或消費者的行為，影響到第三者的福利水準，如果這種影響會增加他人福利，我們稱之為**正的外部性**（positive externality），是正面的外部效果⁶¹；如果這個影響會減損他人福利，我們稱為**負的外部性**（negative externality）⁶²，是負面的外部效果。當市場那一隻看不見的手無法解決外部性引起的效率不彰現象，政府就可以扮演解決市場失靈的角色⁶³，介入自由經濟市場，導正負的外部性。

我國能源市場除了上一章節提及，存在不完全競爭之情形，導致獨占或寡占廠商得以行使其市場支配力來限制競爭的市場失靈情況外，**其實最嚴重的問題在於，看不見的外部成本一直存在，但廠商與政府皆視而不見，以至於消費者在付出買價的同時——「無感」。**能源消費者對外部成本的沒有感覺，將連鎖地影響其後的環節，本文將逐步解開這團迷霧。

第二款 外部性之導正

正的外部性能夠使得社會利益大於私人利益。但負的外部性則會造成社會成本高於私人成本，因此，政府在面對此種市場失靈的情況，即應將此種負面外部性予以導正。使用能源這個消費行為，又可從生產面的角度與消費面的角度來分析⁶⁴：

⁶¹ 蕭代基、駱尚廉編著，環境經濟分析，初版，曉園出版，頁 2-10。

⁶² 蕭代基、駱尚廉編著，環境經濟分析，初版，曉園出版，頁 2-11。

⁶³ 楊政學，經濟學：學理與應用，初版，新文京出版，頁 374；張清溪等合著，經濟學：理論與實際（上），六版，翰蘆出版，頁 268-278。

⁶⁴ Molly F. Sherlock, Energy Tax Policy: Historical Perspectives On and Current Status of Energy Tax Expenditures, Congressional Research Service, Washington, D.C., 2011, p.10, <http://www.nationalaglawcenter.org/assets/crs/R41227.pdf>，最後瀏覽日期：2013 年 5 月 20 日；Molly F. Sherlock and Margot L. Crandall-Hollick, Energy Tax Policy: Issues in the 112th Congress, Congressional Research Service, Washington, D.C., 2012, p.2, <http://www.fas.org/sgp/crs/misc/R41769.pdf>，最後瀏覽日期：2013 年，5 月 20 日。

傳統化石能源的開採、生產會排放二氧化碳，此溫室氣體在大氣層中，將導致地球平均氣溫升高，造成全球暖化與氣候變遷，也會對於居住在這地球上的我們形成負的外部性。以往經濟學理的假設都是廠商生產過程不會造成外部性，是故，長久以來企業經營之成本計算往往忽略了生產過程造成環境與第三者的外部性。

除了生產能源有外部成本外，消費能源也產生了很大的外部成本。由於消費傳統化石能源除排放二氧化碳外，同時亦是消費一耗竭性之能源，對於能源之永續使用有所破壞，不僅是造成環境負的外部性，亦係對居住在這地球上的我們及次世代子孫形成負的外部性。對於此種消費者無需負擔其使用傳統化石能源所造成的外部成本之情形，同樣地，政府可以課稅方式來糾正外部成本。政府透過對消費者課徵相當的能源稅額，使得消費者的消費數量降低。

生產或消費傳統化石能源皆會造成負面的外部效果，此種使得具有稀少性之環境資源受到過度的使用，或是環境負擔超載之情形，無法透過市場機制的運作，反應到生產者或消費者身上而受到重視。此些外部成本竟是由社會全體成員共同負擔，卻非由肇因者自己負擔成本的發生，亦即產生所謂的「外部不經濟」或稱「外部成本」。換言之，生產者或消費者無須負擔其所造成之外部成本，淨得其利卻未蒙其害，毋寧為變相地鼓勵生產者與消費者在以追求個人利益為最高指導原則之經濟市場下，可以肆無忌憚地繼續製造負面的外部性。

因此，為了改正此種市場機能失調的現象，經濟學者主張經由政府的干預，將不被重視的環境污染所造成的社會外在成本內部化，以合理地將成本反應到生產者與消費者身上，使其在考量減少本身之成本負擔之前提下，自願地避免或減少造成環境負擔以解決日益嚴重之外部性問題，並同時排除市場上不公平的競爭，而此一分配機制與費用負擔相結合，即可導出能源稅之課徵正當性。

綜上所述，當市場那隻看不見的手無法糾正無謂損失時，政府可藉行政命令管制與提供經濟誘因兩種方式，來解決外部性的問題。外部性的問題，有時

靠私人間協議⁶⁵，有時是靠政府公權力介入，有時必須仰賴國際間合作，資源才得以有效利用，地球才有永續發展的可能。而能源稅之課徵，正是政府以經濟誘因之方式，間接介入自由經濟市場，幫助導正長期為人們所忽視的外部性問題之財政工具手段⁶⁶。

當市場機能無法誘使廠商生產最適產量時，政府可以用課稅的方式來增加廠商的生產成本⁶⁷，假如廠商生產的外部成本可以正確的被衡量⁶⁸，政府對每一單位品課徵相當於邊際外部成本的稅額，課稅後的供給曲線會往左移動，新的供給曲線正是邊際社會成本曲線，此時廠商會生產社會最適產量。因為在不受政府介入的市場中，廠商為求其利潤之最大化，必生產其所能賺取最大利潤的量，以賺取它所能得到的最大利益。整體而言，負面的外部效果造成（1）傳統化石能源產量偏多，（2）傳統化石能源產品價格偏低，（3）資源配置偏向傳統化石能源產業或消費，（4）耗竭性能源使用過量與排放過多二氧化碳，（5）廠商沒有誘因去減少使用耗竭性能源與二氧化碳排放，以及（6）出口廠商犧牲本國環境品質，而幫助進口國取得低廉產品。因此，這些無效率的市場配置效果，會經由產品市場與投入市場波及整個經濟體系⁶⁹，政府針對廠商課徵能源稅，可以達到真正的經濟有效率，而沒有社會無謂損失。

⁶⁵ 如寇斯定理（Coase Theorem）所提出，在外部性只存在雙方之間時，可透過交易手段，將兩團體之所有人歸於其中一方，以達效益最大化。

⁶⁶ Molly F. Sherlock, Margot L. Crandall-Hollick, Energy Tax Policy: Issues in the 112th Congress, Congressional Research Service, Washington, D.C., 2012, p.2, <http://www.fas.org/sgp/crs/misc/R41769.pdf>，最後瀏覽日期：2013 年，5 月 20 日。

⁶⁷ 張清溪等合著，經濟學：理論與實際（上），六版，翰蘆出版，頁 276-278。

⁶⁸ 惟外部成本之正確計價實非易事，這也是在推動能源稅條例落實之一大難題，因為外部成本的確定，是一個從負的外部性所造成損害轉換到人們對這種損害所付出的代價和感受，並用貨幣價值來計量的過程，這些環節的轉換不但複雜，而且沒有統一的標準，是個棘手的問題。詳可參張帆，環境與自然資源經濟學，二版，五南出版，頁 194-195；陳寶瑞，公共經濟學，二版，五南出版，頁 48。

⁶⁹ 蕭代基、駱尚廉編著，環境經濟分析，初版，曉園出版，頁 2-12。

第二節 以行政手段介入能源市場

既然交由能源市場自由發展的純市場手段，存在著太多市場失靈的現象，國家即有對市場施以行政干預的空間。根據文獻資料顯示⁷⁰，只要是國家本身缺乏傳統化石燃料之資源者，例如英國、德國、日本，都非常擔憂國家的能源供應問題，因為一旦供應端出了問題，由於現今社會對能源的仰賴，將使得社會無法正常運轉，屆時各種社會問題將接踵而至。基此，此些國家所採取的能源策略不外乎係針對能源供應安全而來，同時，開發新能源、抑制國人能源使用量，亦對於改善氣候變遷之問題有良好的幫助。

此些傳統化石燃料資源稀缺的國家，所使用之國家手段約可歸納成兩個面向：一、鼓勵手段：鼓勵人民投入新能源的開發，與節能設備的投資，並對於研究發展新能源之事業，或選擇節能產品之家戶，給予補貼或稅捐上的優惠。二、抑制手段：一來透過能源相關稅捐的課徵，間接地將原本價格低廉之傳統化石能源的成本墊高，以加強再生能源競爭力，縮減傳統化石能源之使用量；另一方面，研擬混合直接管制與自由經濟手段之排放權交易制度，嘗試在總量管制之架構下，將排放權之配額任由市場自由交易流通。稅捐手段一直是國家既有之手段，能源相關稅捐無論原來是為了財政目的或能源環境目的而課徵，也早有其歷史；然而，自從京都議定書提出排放交易之政策手段後，各國幾乎都躍躍欲試，碳排放交易制度遂成為一個新嘗試，惟其實際成效如何，尚待時間的考驗，難以妄下定論。

我國缺乏傳統化石燃料之資源，能源進口依賴程度相當高，因此我國所採取之能源策略亦與其他傳統化石燃料資源稀缺的國家沒有太大的差異，簡要的介紹如下：

⁷⁰ 鄭孟寧，淺談英國能源政策之發展，能源報導，2008年7月；吳懷文，英國能源政策暨電力發展現況，能源季刊，第37卷第2期，2007年4月；吳懷文，德國能源政策，電機月刊，第16卷第8期，2006年8月；吳懷文，日本能源政策、策略與現況，能源季刊，第36卷第4期，2006年10月。

第一項 鼓勵手段—經濟補助

國家基於不同的國家目的及各種的經濟政策，可以給予私人企業一定的財產價值之利益給予，可稱為「行政補助」或「經濟補助」⁷¹。這些補助的種類甚多，例如：貸款、補貼、保證、獎助金，或其他優惠措施，例如稅捐減免等。

第一款 補貼

第一目 補貼之意義

補貼係指以一定之金額，無償給予受補助之企業，而不要求其返還者而言⁷²，多伴隨著公益目的之考量，例如國家對於處於弱勢地位的人民給予的補助，或補貼稚嫩工業，以扶助其快速於產業中拓展市場，即是為了產業多元化的國家經濟永續發展目的而設。因此，若國家或其他公法人為行政補貼行為時，並非為了公益目的之考量，則將有很大的違憲疑慮。另外，應加以區別的是，補貼與「補償」的概念，補償係由於受補償人因公益目的而受有特別犧牲⁷³，與補貼之概念有別，應加以區辨。

就形式要求而言，有論者認為若涉及對受補助者、或第三人基本權利的限制，或侵犯其他憲法原則時，則必須適用法律保留原則；否則，立法者即享有極大的形成空間，可以斟酌國家的財政、經濟實力與產業結構的現狀、未來發展的趨勢判斷，而僅需有預算法的依據，並且透過主管機關公布的法規，依循依法行政的原則行使之，只要不違反平等權，無行政裁量濫用的情形，即可為

⁷¹ 關於「經濟補助」概念之法學上討論，可參閱，廖義男，企業與經濟法，1980年，頁191-238；陳櫻琴，補助金之法律問題，收錄於：行政法爭議問題研究（下），2000年，頁1371-1391；張錕盛，行政行為之法律形式在補貼法上的地位，月旦法學雜誌，第75期，2001年8月，頁198-209；陳慈陽，環境法總論，二版，元照出版，2003年，頁330-333。

⁷² 廖義男，經濟補助之主要類型及補助行為之法基礎，收入於氏著：企業與經濟法，頁219。

⁷³ 陳敏，行政法總論，五版，自版，2007年，頁1178。

之⁷⁴。惟按補貼既然是給予人民財產上的利益，不論其是否全然屬於授益行為，因為補貼都會有一定的條件，且可能有一定的制裁規定，有時可能涉及到了對受補貼人之自由行使職業之限制，且在處於競爭社會裡，對個別的補助也會影響到同業競爭力的問題，可能有平等權侵害的疑慮。因此，即須有法律保留之適用，來避免許多行政補助所產生的不良弊病，例如：恣意選擇受補貼對象、易短期補貼為長期補貼、補貼款分配不正義等情形，而引發財政赤字⁷⁵。

第二目 我國當前對於永續能源發展之補貼方式

再生能源發展條例第 11 條訂有：「對於具發展潛力之再生能源發電設備，於技術發展初期階段，中央主管機關得基於示範之目的，於一定期間內，給予相關獎勵。前項示範獎勵辦法由中央主管機關定之」，藉由獎勵開發新能源之人民，以利再生能源之發展。

同法第 13 條並規定：「中央主管機關得考量下列再生能源熱利用之合理成本及利潤，依其能源貢獻度效益，訂定熱利用獎勵補助辦法：一、太陽能熱能利用。二、生質能燃料。三、其他具發展潛力之再生能源熱利用技術。前項熱利用，其替代石油能源部分所需補助經費，得由石油管理法中所定石油基金支應。利用休耕地或其他閒置之農林牧土地栽種能源作物供產製生質能燃料之獎勵經費，由農業發展基金支應；其獎勵資格、條件及補助方式、期程之辦法，由中央主管機關會同行政院農業委員會定之」。

另外，產業創新條例第 9 條則提供：「各中央目的事業主管機關得以補助或輔導方式，推動下列事項：一、促進產業創新或研究發展。二、提供產業技術及升級輔導。三、鼓勵企業設置創新或研究發展中心。四、協助設立創新或研究發展機構。五、促進產業、學術及研究機構之合作。六、鼓勵企業對學校

⁷⁴ 廖義男，經濟補助之主要類型及補助行為之法基礎，收錄於氏著：企業與經濟法，頁 215-238；林明鏞，德國行政補助政策及其制度—兼論我國行政補助政策與制度，收錄於：中西社會福利政策與制度，中央研究院歐美研究所，民國 1985 年 10 月，頁 203 以下，有詳細討論。

⁷⁵ 深入論述可參釋字第 661 號解釋，陳新民大法官之協同及部分不同意見書。

人才培育之投入。七、充裕產業人才資源。八、協助地方產業創新。九、其他促進產業創新或研究發展之事項。前項補助或輔導之對象、資格條件、審核基準、申請程序、核定機關及其他相關事項之辦法，由各中央目的事業主管機關定之」。

第二款 稅捐優惠

第一目 稅捐優惠之意義

稅捐優惠 (die Steuervergünstigung)，係指基於財政收入以外的政策目的，對於具有相同稅捐負擔能力者，所為之稅捐的減免優惠或給予其稅捐利益，以誘導其從事特定之作為或不作為⁷⁶。此類政策目的多如社會目的、經濟目的、文化目的、環保目的，或國民健康等政策目的。相對於直接補貼係直接以國庫來做給付，由於稅捐優惠的給予，是一種透過稅捐債務的減輕或免除，使國家免去給付的動作，而稅捐債務人實質上受到了補貼，因此，稅捐優惠被普遍認為是一種間接的補貼行為⁷⁷。而稅捐優惠之立法技術，主要係透過稅捐法制上之「除外規定」，給予特定納稅義務人減輕稅捐債務利益之措施。但應注意，基於量能課稅原則而為之稅捐減免，則不屬於稅捐優惠之範圍。

例如所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款規定之「免稅額」，即係為了保障納稅義務人及其家屬之生理層面的最低需求，亦即學說上所謂「生存最低需求」(Existenzminimum) 而設之規定，屬課稅禁區。由於個人為維繫自己及所扶養家屬生存最低需求之額度，係屬納稅義務人無法自由支配的所得，固應自所得稅之稅基中減除，始符合量能課稅原則之精神，與基於其他政策目的而給予人民之稅捐優惠之情形有別，不應歸類為稅捐優惠的範疇⁷⁸。蓋在邏輯上，必

⁷⁶ 陳清秀，稅法總論，五版，元照出版，2008 年，頁 354；黃茂榮，論稅捐優惠（上），植根雜誌，第 23 卷第 8 期，2007 年，頁 2-3。

⁷⁷ 相同見解：黃茂榮，論稅捐優惠（上），植根雜誌，第 23 卷第 8 期，2007 年，頁 12；陳慈陽，環境法總論，二版，元照出版，2003 年，頁 331。

⁷⁸ 陳清秀，稅法總論，五版，元照出版，2008 年，頁 354。

然是本應納稅義務人須有一可成為稅捐債務之標的，立法者才有裁量權決定是否針對此標的給予納稅義務人稅捐優惠之可能。

第二目 我國當前對於永續能源發展之稅捐優惠

首先，再生能源發展條例第 16 條之稅捐優惠規定為，「公司法人進口供其興建或營運再生能源發電設備使用之營建或營運機器、設備、施工用特殊運輸工具、訓練器材及其所需之零組件，經中央主管機關證明其用途屬實且在國內尚未製造供應者，免徵進口關稅。公司法人進口前項規定之器材，如係國內已製造供應者，經中央主管機關證明其用途屬實，其進口關稅得提供適當擔保於完工之日起，一年後分期繳納。自然人進口供自用之再生能源發電設備，經中央主管機關證明其用途屬實且在國內尚未製造供應者，免徵進口關稅。前三項免徵關稅或分期繳納關稅之進口貨物，轉讓或變更用途時，應依關稅法第五十五條規定辦理。第一項至第三項之免徵及分期繳納關稅辦法，由財政部會商相關機關定之。有關證明文件之申請程序、自然人供自用之再生能源發電設備之品項範圍及遵行事項辦法，由中央主管機關會商相關機關定之」，為發展再生能源，給予自然人或法人稅捐上之利益。

此外，產業創新條例第 10 條另針對特定產業，給予營利事業所得稅之稅捐優惠：「為促進產業創新，公司得在投資於研究發展支出金額百分之十五限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額，並以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額百分之三十為限。前項投資抵減之適用範圍、申請期限、申請程序、核定機關、施行期限、抵減率及其他相關事項之辦法，由中央主管機關會同財政部定之」。

第三款 補貼與稅捐優惠之疑慮

補貼所提供的是，潛在接受補貼者為特定行為的誘因，但補貼措施對國家財政來說，將是一筆龐大的支出，容易產生國家財政上的黑洞。且若行政機關

恣意選擇受補貼對象，或易短期補貼為長期補貼，抑或是存有補貼款分配不正義等情形，原本國家欲引導人民之美意，將被轉化成迂腐不公的形象，尤見國家採取補貼手段自應適度、適時。

另一方面，由於因政策目的而給予之稅捐優惠，將破壞稅法中所建制之量能課稅原則的實踐，如過於浮濫，甚至可能造成產業生產效率與競爭力退化、擴大貧富差距、國家財政能力惡化等不良影響，因此，以稅捐優惠作為達成政策目的之工具，亦自當審慎為之⁷⁹。從而，稅捐優惠於形式上，必須符合稅捐法定主義之要求，亦即相關稅捐優惠條文之設計，應透過立法機關之立法行為加以規範，以符合法治國原則之要求⁸⁰，自不待言。實質上，由於稅捐優惠係犧牲量能課稅原則之特別措施⁸¹，故其給予應至少符合「須有助於公共利益」、「須符合比例原則」、「須符合平等原則」三個條件⁸²。簡而言之，基於社會國原則，稅捐優惠必須是為了公共利益始為法之所許，依據公益原則

（Gemeinwohlprinzip）加以正當化，如果不是基於公益目的，則是給予稅捐債務人不合法的特權或贈與。稅捐優惠作為一種國家間接的補貼，應與直接補貼適用相同的法則。基於法治國家原則，也要求稅捐優惠不得過度給予，禁止過度（Übermaßverbot）的比例原則固然主要適用於負擔性或侵害性立法，其同時也適用於任何的國家行為，包括補貼性質之稅捐優惠在內，如果給予稅捐優惠對所追求的公共利益目的，並不是「必要的」或「適合的」則其已牴觸禁止過度的比例原則。最後，稅捐優惠的給予應考量與未受有稅捐優惠之納稅義務人之間，是否符合平等原則，此猶如「平等負擔之要求」及「不平等負擔之禁止」，立法者應對於給予優惠之稅捐主體範圍進行合理的選擇，而優惠應具有合理的衡量基礎⁸³。2010年1月6日增訂之稅捐稽徵法第11-4條，更進而要求：「稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度。前項租稅優惠之擬訂，應經稅式支出評估」。

⁷⁹ 陳清秀，稅法總論，五版，元照出版，2008年，頁354。

⁸⁰ 可參閱司法院大法官釋字第661號解釋理由書第一段內容，釋字第607號、第622號、第625號、第635號、第660號亦同此旨。

⁸¹ 司法實務上亦採相同看法，例如：最高行政法院96年度判字第43號判決、最高行政法院96年度判字第573號判決。

⁸² 陳清秀，稅法總論，五版，元照出版，2008年，頁354-356。

⁸³ 陳清秀，稅法總論，五版，元照出版，2008年，頁354-356。

綜上所述，國家採用經濟輔助之鼓勵手段時，應謹記補貼與稅捐優惠措施都有其疑慮與風險存在。然而，在政府為公共利益或經濟、文化、社會之目的而有採取一定財政鼓勵措施之必要時，究竟應以補貼或以稅捐優惠之方式為之？由於稅捐優惠之給予，只要符合優惠之要件即能取得，對於取得稅捐利益之對象的人數，國家難以預先得知，對財政負荷較大，且亦不容易透過預算之審查作控管⁸⁴，因此，本文較傾向支持補貼之作法。

第二項 抑制手段—行政管制

行政管制措施，依其管制手段限制人民基本權利之程度不同，可概分為「直接管制」與「間接管制」。

第一款 直接管制

傳統秩序法所使用之措施，通常使用的是「法律上之禁令」，指立法者認為某種行為，是必須加以禁止或限制的，此時立法者就會在法律之中明確的規定，直接禁止此種行為的發生，並且，通常都伴隨著違反該規定即處罰之法律效果，是屬最嚴厲、最強烈的措施，是為直接管制措施⁸⁵。

以規範「禁止」傳統化石能源消費的管制手段，去限制人民使用傳統化石能源的自由，則可能須面臨國家是否過度限制人民基本權利的考驗，恐非妥適之手段。蓋使用傳統化石能源除是人民的基本自由權利外，對於經營能源輸入、輸出、生產、運送、銷售等業務之事業，亦將涉及限制人民工作權之疑慮，對於耗能產業、運輸業者，亦形同剝奪其工作權，對於偏遠地區之人民，甚至可能使其喪失遷徙自由，國家為了能源安全、維護環境生態，全面地禁止人民使

⁸⁴ 柯格鐘，談稅捐優惠作為鼓勵產業發展之手段，全國律師，2011年10月，頁13-15。

⁸⁵ 陳慈陽，環境法總論，二版，元照出版，2003年，頁313-315。

用傳統化石能源，僅能選擇再生能源使用，並非對人民的最小侵害手段，價值取捨輕重失衡，恐怕難以通過憲法第 23 條比例原則的檢驗。

若係由國家訂定「逾越一定比例的傳統化石能源使用量即應予處罰」之規定，雖然國家已考量人民仍有使用傳統化石能源的權利，僅禁止「過量」使用，並施以處罰，然而過量使用傳統化石能源是否具有可非難性，而有處罰之必要？對於欲達成國家能源安全與環境生態之維護之目的，可採取的手段恐怕還有許多（以下章節將會進一步分析），例如以公課之間接管制手段即多為其他國家所採納。國家採用直接管制以禁止方式為之，應非最佳手段，不符合比例原則中之最小侵害原則。

直接管制手段的選擇中，或亦可「由國家統一做能源使用量的分配」，此種方式看似不剝奪人民使用傳統化石能源之權利，惟由國家做僵化的能源使用量的比例分配，實係侵害了人民自由選擇使用多少傳統化石能源的權利。當國家配額過少，將形成限制；當國家配額過多時，則可能產生浪費，並有人民私下買賣的疑慮。再者，國家在規畫分配額度時所需之人力與財力負擔相當大，可見此種作法亦非最有效率的手段，難以通過手段必要性原則，甚至是狹義比例性原則之檢驗。

綜上所述，直接管制之手段皆有違反比例原則之疑慮，吾人或可從間接管制之手段中，進一步探尋適切的管制手段。

第二款 間接管制—公課手段

相對於傳統的行政管制，國家對經濟工具的運用，可以較低的成本，達成直接管制的政策目標⁸⁶，形成間接管制的態樣。在人民的消費行為注入經濟誘因的間接管制手段中，最便於施行的即是國家的既有手段—「公課」，然而公

⁸⁶ The Organisation for Economic Co-operation and Development（OECD）著，蕭代基、葉淑琦譯，綠色稅制改革—OECD 最新環境稅報告，台灣地球日出版，1998 年，頁 1。

課此一國家財政工具亦有眾多態樣，以下將檢視何種類型作為能源政策之手段係較具有合憲性，並且最適切之手段：

第一目 公課之類型

公法上的負擔（öffentliche Lasten），亦即公法上給付義務，可分為「公法上金錢給付義務」以及「公法上實物給付」兩種。其中公法上金錢給付義務，學說上將其稱為「公課（öffentliche Abgaben）」，係包含了稅捐、規費、受益費、特別公課等概念，乃指國家或其他公法人，以獲得收入為其目的之一，根據公法的法律規定，所課予的金錢給付義務⁸⁷。雖非直接強制禁止人民為某行為，然而公課手段之運用仍有其「強制性」，特別是金錢給付義務之課予，及其違反時之制裁，與不履行時之強制執行，均涉及人民自由權利之干預，故國家在公課手段之選擇上，自應審慎為之。

以下將以公課之三種主要類型，即稅捐、受益負擔、特別公課作概念上之區辨，蓋立法者對於公課類型所賦予的名稱如何，在司法審查上之意義並不重要，為免國家或其他公法人為逃避課徵權限問題而選擇某一種公課名稱，甚或選擇非傳統上公課概念之名稱者，究竟系爭公課性質為何，仍應以其最符合何種公課類型之概念為斷。

壹、稅捐

關於稅捐之基本概念，大致可歸納出五點特徵⁸⁸，即（1）稅捐為公法上金

⁸⁷ 陳清秀，稅法總論，五版，2008年，頁63；鄧為元，公課理論之研究—以收取原則為中心，臺灣大學法律學研究所碩士論文，2007年，頁5。

⁸⁸ 整理自：黃俊杰、謝淑貞，永續財政工具中環境稅法律制度之建構，月旦財經法雜誌，第10期，2007年9月，頁91-92；另可參，鄧為元，公課理論之研究—以收取原則為中心，臺灣大學法律學研究所碩士論文，2007年，頁66-75；王毓正，環境公課（Umweltabgaben）之研究—以污染物排放費（Emissionsabgaben）為中心，國立成功大學法律學研究所碩士論文，頁115-132。

錢給付義務；(2) 為公法人團體基於法律授權而徵收之高權行政；(3) 以財政收入為目的：由於國家任務之達成，是以財政為基礎，國家財政收入之主要來源則為租稅，故租稅之徵收當然應具有財政收入之目的，惟以財政目的作為主要或附隨目的均包含在內；(4) 無對價性⁸⁹：租稅為一般國家任務之財政基礎，並無直接受益予特定之個人，因此對於人民僅有間接之關聯性；(5) 統籌統支：就租稅運用上，國家本身不受對價之拘束，而是流入公共預算之中，由政府依一般性公共事務之財政需求加以統籌分配之，亦即政府之歲入及歲出係相互獨立，各別公共支出項目與其資金籌措來源間並無必然關聯性；(6) 並具有實現財產重分配之效能。簡言之，稅捐是一種國家或地方自治團體**為獲取收入之財政目的**，對人民以公權力課徵之**無對待給付**的金錢給付義務⁹⁰。

再者，租稅之類型除普通稅外，尚有所謂誘導稅（就收入面而言）及目的稅（就支出面而言）之類型。按財政目的得退居為租稅之附隨目的，並得以社會、經濟、環境等其他國家政策為租稅之主要目的，據此，在現今國家多元發展之情況下，國家任務亦呈現多樣性及複雜性，若考量以租稅作為國家任務達成之手段，則誘導稅及目的稅之角色，已具有舉足輕重的地位。

貳、受益負擔

受益負擔課徵之上位概念為「受益者付費原則」，意即對於特別受益者所享受利益之程度作為標準，以公平負擔政府提供財貨或勞務所需成本。目前受益負擔之類型可包含規費與受益費兩種。

規費依政府機關因提供特定服務、設備或設定某種權利，或為達成某種管制目的，而向特定對象收取之對價分類，可分為行政規費、使用規費與特許規

⁸⁹ 與之相對之概念，即認為人民所繳納之稅捐與國家所提供之公共福利之間，形成對價關係之「量益原則」。相關概念介紹，可參閱柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第14期，2007年12月，頁62-65。

⁹⁰ 請參閱黃茂榮，稅法總論，第一冊增訂二版，2005年，頁3-18；葛克昌，〈人民有依法律納稅之義務—以大法官解釋為中心〉，收錄於氏著《稅法基本問題—財政憲法篇》，2005年增訂二版，元照出版，頁100-107；陳清秀，稅法總論，元照出版，五版，2008年，頁63-69。

費；受益費乃是為滿足財政需要，與填補費用支出，而對有受益可能性及密切性之群體，依其受益程度按比例加以課徵之給付⁹¹。

至於，受益負擔之基本概念可分為三點說明之：(1) 課徵對象：政府機關只對直接受有利益之特定對象課徵，非直接受益者無須支付任何費用；(2) 徵收目的：以「費用填補原則」或「等價原則」為基礎，確實反映各類給付之成本，追求財政負擔之公平性；(3) 財政目的：受益負擔收入之運用與租稅相同，均是流入政府法定歲入預算中，由政府依一般國家事務之財政需求，統籌分配之⁹²。

參、特別公課

特別公課係近代新興之財政工具，是經由實務上許多具有「專款專用」特性的財政工具加以歸納並抽象化而產生。特別公課之基本概念大致可歸納為：(1) 政策目的性：國家課徵特別公課並非為支應一般財政需求，而是國家為達成某種特殊國家任務或政策之目的，所利用之財政上手段或工具；(2) 被課徵群體特定性：基於特別公課係為追求特定任務目的之實現，其是對於就該等任務具備事務密切性之某特定集體構成員賦予特別的負擔；(3) 特殊法律上關聯性：特別公課義務人之金錢給付義務和其負擔理由間須存在一種特殊法律的關聯；(4) 專款專用性：特別公課係向特定之群體課徵，且由於係為達成特定任務目的之需求，所以特別公課之收入與支出，必須朝向財政收支自主，並且就該特定群體為特殊運用之性質，亦即所謂「群體用益性」；(5) 非對待給付性：特別公課之用途必須依其徵收目的對公課義務人群體形成一種利益，但此種對公課義務人群體有利與基於個別報償而生之對待給付，由於在具體與特定

⁹¹ 陳清秀，稅法總論，元照出版，五版，2008年，頁76；鄧為元，公課理論之研究—以收取原則為中心，臺灣大學法律學研究所碩士論文，2007年，頁79-86。

⁹² 黃俊杰、謝淑貞，永續財政工具中環境稅法律制度之建構，月旦財經法雜誌，第10期，2007年9月，頁93-94；另可參，鄧為元，公課理論之研究—以收取原則為中心，臺灣大學法律學研究所碩士論文，2007年，頁79-91；王毓正，環境公課（Umweltabgaben）之研究—以污染物排放費（Emmissionsabgaben）為中心，國立成功大學法律學研究所碩士論文，頁115-132。

之程度仍有差異，故不能等同論之⁹³。

第二目 稅捐為永續能源發展之最適公課類型

於此，本文將以上述對於公課類型之認識，尋找永續能源之最適公課類型。若從租稅國原則之觀點出發，稅捐乃為滿足國家財政需求之主要型態，因此，在公課類型的選用上，稅捐具有其「優先性」地位，其他之非稅公課類型，如受益負擔或特別公課，非有特殊之法律依據，無法取代租稅而成立，以避免財政憲法之稅捐體制遭到架空或破壞⁹⁴。換言之，選擇受益負擔或特別公課作為永續能源公課類型之前提，必須是稅捐概念發生缺口，始得以「補充性」地位呈現。

首先，視能源公課之課徵需否有對待給付，可將公課分為無對待給付的稅捐與特別公課，以及有對待給付的受益負擔。以受益負擔而言，其為國家對於特定人提供具體可分之給付而收取之對價，由此而論，受益負擔為補充稅捐在無共享性、有排他性之公共財提供之範圍中，所可能形成財政負擔不公平之現象。易言之，僅有在國家所提供之給付得加以明確具體化及分割化之情形下，基於財政負擔平等之憲法要求，受益負擔始得取代稅捐而使用。

然而，國家徵得能源稅費後，其具體向人民之給付內容為何，是相當棘手的問題。我國並非化石能源生產主要國家，化石能源之供給量亦須仰賴國外進口，始能支應民生與產業需求；亦非由國家統一向國外進口，再由人民向國家購買化石能源。受益負擔具有對價之性質，係以其作為反應環境資源使用之價

⁹³ 黃俊杰、謝淑貞，永續財政工具中環境稅法律制度之建構，月旦財經法雜誌，第10期，2007年9月，頁92-93；另可參，鄧為元，公課理論之研究—以收取原則為中心，臺灣大學法律學研究所碩士論文，2007年，頁92-96；王毓正，環境公課（Umweltabgaben）之研究—以污染物排放費（Emissionsabgaben）為中心，國立成功大學法律學研究所碩士論文，頁115-132。

⁹⁴ 葛克昌，國家學與國家法—社會國、租稅國與法治國理念，月旦出版，頁143；黃俊杰，財政憲法，翰蘆圖書出版，2005年，頁53。

格，而不得將其他對價關係以外之因素，納入價格設計之考量範圍。若使用受益負擔作為永續能源之公課類型，無疑將侷限課徵能源稅費的效果，使得在費額之設計上，受限於反應化石能源之生產成本與耗竭性資源之使用成本的價格，無法將誘導人民提高能源使用效率與選擇再生能源目的之因素考量在內，負擔之額度無法做靈活之應變，並受制於死板的價格訊息，對我國能源之永續發展並無法發揮最大效益，從而，受益負擔並非適當之永續能源公課類型。

其次，在無對待給付的公課中，就特別公課而論，由於特別公課之用途，雖得使一般公眾享受部分利益，惟主要仍須係為了被課徵群體的共同利益而使用，若採用特別公課作為永續能源之公課類型，將使得公課之用途上受有許多限制，並無法用於全面的改善我國目前的能源環境。且有鑑於政府單位氾濫的使用特別公課以開闢財源，應強調特別公課作為公課類型之危險性，如其專款專用之性質，與國家之收支應在一般國家預算中被統籌規劃之憲法原則有所扞格，破壞財政收支劃分法中關於稅捐事務權限劃分之規定；國會難以有效地監督特別公課收入之使用⁹⁵，故而在公課類型的選擇上應謹慎考慮。

同時，就長期公共預算之決策而言，礙於其專款專用性質，特別公課之收入僅能使用於法定之面向，若有溢款亦不能作他者使用，反而不如透過稅捐統籌分配的方式較能彈性運用，故而，特別公課亦非適當之永續能源公課類型。

綜上所述，稅捐受有嚴格之稅捐法律主義的限制，對於人民財產權之保障較為完整；而其他非稅公課類型，則僅須以特殊之法律依據，即可正當化其基礎，對人民財產權之保護較為不周。於收入面與支出面來看，稅捐課徵之收入不受對待給付的限制，不須完全依照能源之對價而定，得輔以誘導之目的；而稅收之用途，不受專款專用之自我設限，得以統籌分配之方式彈性運用，使得能源稅的開徵能夠搭配多樣的配套措施，將詳述於下文。因此，稅捐應為永續能源之最適公課類型⁹⁶。

⁹⁵ 柯格鐘，特別公課之概念及爭議-以釋字第 426 號解釋所討論之空氣污染防制費為例，月旦法學雜誌，第 163 期，2008 年 12 月，頁 201-202。

⁹⁶ 張四立、簡美瑟，能源稅的課稅理論與實務，財稅研究，第 21 卷第 3 期，1989 年 5 月，

無獨有偶，以稅捐作為永續能源的公課類型，在國際間並不罕見，德國課徵之能源稅、電力稅，英國課徵之氣候變遷捐，荷蘭於 1996 年開徵之《管制能源稅 (regulatory energy tax)》⁹⁷，皆係逕以稅捐之名立法。德國聯邦憲法法院亦於 2004 年之「生態稅判決(Ökosteuer-Urteil, BVerfGE 110, 274)」中肯定以稅捐作為生態環境維護之政策工具⁹⁸。

第三目 與政府管制造成的社會無謂損失概念相區別

一般說來，租稅的徵收會對社會造成無謂損失，不利經濟之發展。然而能源稅之課徵與其他一般稅捐不同，有其獨特之課徵正當性。

由於能源稅之課徵，使得傳統化石能源價格即使一單位之平均市場價格為 0 元，亦因能源稅之徵收而導致消費者亦須支付一定額度之能源稅額，從價格角度看來有如政府對傳統化石能源作了價格下限管制一般。而經濟學者對政府介入完全競爭市場運作之價格下限管制⁹⁹或租稅等措施，皆普遍認為會對社會造成無謂損失或產生社會成本¹⁰⁰，即統稱之「政府失靈」(government failure)。蓋自由經濟學者強調，若某一產品或生產要素市場屬完全競爭市場，那就唯有讓該市場自由運作，社會福利方能達到最大。

然而，能源稅之課徵，是基於調整消費傳統化石能源所造成之外部成本而

頁 44-45。

⁹⁷ 陳鴻達，歐美環境稅推動現況與台灣綠色租稅改革芻議，行政院環境保護署出版，頁 39。

⁹⁸ Marjan Peeters, Javier de Cendra de Larragán, *Climate Law in EU Member States: Towards National Legislation for Climate Protection*, Edward Elgar Publishing, 2012, p.196.該號判決之中文譯本請參閱：范文清，「生態稅」判決，收錄於德國聯邦憲法法院裁判選輯 13，司法院出版，2011 年。

⁹⁹ 政府為達某種目的，以政策干預市場，而使價格偏離均衡價格，稱為價格管制。價格管制可分為兩種：價格上限與價格下限。

¹⁰⁰ 張帆，環境與自然資源經濟學，二版，五南出版，頁 22-26；楊政學，經濟學：學理與應用，初版，新文京出版，頁 266-276；張清溪等合著，經濟學：理論與實際（上），六版，翰蘆出版，頁 300-328。

來，即政府為解決市場那一隻看不見的手所無法解決的——外部性引起的市場失靈之效率不彰現象，而介入市場將外部成本正確計價，以課稅之方式回歸消費者負擔，是符合環境法上「肇因者負擔原則」¹⁰¹之概念¹⁰²。

與生產或消費產品時本無外部性，政府為保護特定的弱勢生產者，為他們生產的商品或服務訂定一個最低的價格，使得他們不致在完全競爭的市場結構中收入過低、無以為繼，以符合公平正義之價格下限管制之概念不同。亦與國家為取得財政收入或基於社會財富重分配理念，而對人民所得之取得課稅之概念有別。

因為，消費傳統化石能源，可以肯定其造成了一定之外部成本，而長期以來人們由於忽略此外部成本，成就了恣意浪費未正確計價之廉價能源的習慣，政府必須藉著課徵能源稅所提供之經濟誘因，導正人民之能源消費行為。故而，能源稅之課徵，係由政府導正外部成本，非但並不會因為名為稅捐，即與其他政府干預自由市場之稅捐相同，被認為會造成社會無謂損失；相反的，導正外部效果不僅對環境之永續發展有所幫助，亦可減少能源耗竭及氣候變遷所引起之不必要社會福利支出，對社會、財政之永續發展亦有所助益。

惟不可否認，外部成本的確定，是一個從負的外部性所造成損害轉換到人們對這種損害所付出的代價和感受，並用貨幣價值來計量的過程，這些環節的轉換不但複雜，而且沒有統一的標準，是個棘手的問題。若無法對外部成本正確計價，的確會形成社會無謂損失，然而此環境外部成本，只有低估之可能，

¹⁰¹ 相似概念為「污染者負責原則」，然二者仍有所不同，肇因者負擔原則涵蓋範圍較污染者負責原則為廣。請參閱陳慈陽，環境法總論，初版，元照出版，頁 207-226；王毓正，環境公課（Umweltabgaben）之研究——以污染物排放費（Emmissionsabgaben）為中心，國立成功大學法律學研究所碩士論文，頁 101-111；王毓正，論國家環境保護任務之私化，月旦法學雜誌，第 104 期，頁 180。本文見解認為，污染者負責原則所指涉之情形僅造成污染者應負擔其所造成之外部成本而言；而肇因者負擔原則之概念較為廣義，指所有惹起負面外部效應之人，應由其負擔其所造成之外部成本，而本文所謂對生產者或消費者課徵能源稅，並非將其認為製造了環境污染，故應做肇因者負擔原則理解較為妥當。

¹⁰² 陳慈陽，環境法總論，初版，元照出版，頁 327-335；王毓正，環境公課（Umweltabgaben）之研究——以污染物排放費（Emmissionsabgaben）為中心，國立成功大學法律學研究所碩士論文，頁 111-112。

而無過分高估之情形。因為對環境、社會、財政的損害，所需付出的代價往往相當大，甚至屬於不可回復的損害，遂在能源稅所課予之稅額並不高的情況下，低估外部成本之可能性反而較大。縱使高估外部成本，有一般稅捐為人詬病之經濟無效率情形，惟亦不能因噎而廢食，能源稅仍有以下將述及之誘導目的，如幫助再生能源科技與市場發展，而此對環境、社會、財政永續有其正面意義。

第三項 鼓勵與抑制手段相互搭配運用

上述鼓勵與抑制手段兩者之間，並不互相衝突，若能搭配得宜，反而能發揮綜效。國家所能做的，除了必要的教育與宣導以外；以身作則投入提升能源效率與再生能源的研究開發；補貼綠色能源產業；或提供綠色能源產業扣抵稅額（tax credits）等稅捐減免優惠¹⁰³；對化石能源課以相關公課，或實施總量管制的許可交易（emission trading）等注入經濟誘因之財政工具；甚至是軟性或硬性的行政管制手段，都是邁向永續能源發展的可行作法¹⁰⁴。

其中，由國庫投入研發綠色能源的資金，固然有宣示性意義，然而在國家公共任務超載的時代，並非明智之舉，且僅憑國家一己之力難以完成此一龐大的任務；以補貼方式鼓勵綠色能源產業研發新技術或直接補貼再生能源之價格，亦皆須仰賴國庫的支出，在沒有新財源注入國庫的情勢下，勢必對國家造成不小的財政負荷¹⁰⁵，對永續發展而言，雖慮及環境永續發展，卻忽略了國家財政亦須永續發展的內涵；以管制規範手段去限制人民使用傳統化石能源的自由，則可能須面臨國家是否過度限制人民基本權利的考驗，皆非最妥適之手段。

由以上簡略的分析看來，透過稅捐手段，在人民的消費行為中注入經濟誘

¹⁰³ Phillip R. Sharp, Tax Reform: Impact on U.S. Energy Policy, Resources for the Future, Washington, D.C., 2012, p.2.

¹⁰⁴ Martha Roggenkamp and Catherine Redgwell and Anita Rønne and Iñigo del Guayo, Energy Law in Europe: National, EU and International Regulation, New York : Oxford University Press, 2nd edition, 2008, p.704.

¹⁰⁵ 黃俊杰、謝淑貞，綠色稅制與財稅立法之研究，財稅研究，第40卷5期，2008年9月，頁62-63。

因，或許會是個更有效益的方案¹⁰⁶。我國一直以來對油價採取低價政策，不斷地補貼油價，製造了現今化石能源真實價格扭曲的現象，以至於人民的消費行為，長久以來建立在扭曲的成本價格上，不利於新綠色能源的發展¹⁰⁷，傳統化石能源的使用效率亦非常低落¹⁰⁸。試問，當市場上化石能源價格明顯低於再生能源的價格時，理性的人民與產業會如何選擇？反之，當傳統化石能源價格失去政府的補貼，並透過政府的調整反映真實的成本（包含環境成本）的同時，將增加了人民與產業選擇使用再生能源的誘因，進而，新綠色能源產業開拓了市場，有助於其朝向更低價的價格與更成熟的技術努力，終而得以取代傳統化石能源，解決我國過於仰賴進口的能源自主問題¹⁰⁹。

在繼續往下討論之前，本文呼籲，國家應重新正視油價補貼政策的討論，否則不當的油價補貼，只是圖利某些特定產業¹¹⁰，造成資源分配不均與市場效率不經濟，形成更嚴重的貧富差距而已；並且，對於高度依賴能源進口的我國，不當的能源政策，將透過油價補貼的方式，把我國人民的稅捐流向產油國家產業的帳冊上，值得吾人深思熟慮¹¹¹。毋寧，將台灣人民所繳的稅捐進帳到國庫，並使政府使用在對人民的社會福利措施或公共建設上，而非將人民辛苦納稅的血汗錢，輾轉流入沙烏地阿拉伯、伊朗、委內瑞拉和俄羅斯，我私心希望我們人民所繳的稅捐是貢獻在建設我們自己的國家。

因此，利用行政手段中之市場導向的誘因工具，如租稅等，有助於將能源生產與消費行為過程中所產生的外部成本內部化，以稅負設計加重高污染之傳統化石能源的成本，拉近傳統化石能源與低污染再生能源的價差，並導正資源

¹⁰⁶ Marjan Peeters, Javier de Cendra de Larragán, *Climate Law in EU Member States: Towards National Legislation for Climate Protection*, Edward Elgar Publishing, 2012, p.196.

¹⁰⁷ Franz Alt 著，王琪、唐小莉、陳仁德譯，*太陽電力公司*，新自然主義出版，2005 年，頁 77-78。

¹⁰⁸ 陳寶瑞，*公共經濟學*，初版，五南出版，2008 年，頁 311-312。

¹⁰⁹ Thomas L. Friedman 著，丘羽先等譯，*世界又熱又平又擠*，天下遠見出版，一版，2008 年，頁 295-296。

¹¹⁰ 詳請參閱：洪東煒，*政院版能源稅制太粗糙*，*稅務旬刊*，第 1995 期，2007 年 2 月，頁 19。

¹¹¹ Thomas L. Friedman 著，丘羽先等譯，*世界又熱又平又擠*，天下遠見出版，一版，2008 年，頁 313-314。

配置的失當與錯置。而能源稅的課徵正是此思考脈絡下的產物，非但有助於環境永續發展，對於國家財政而言，更是注入了一股新的財政來源，不僅填補了國家補貼油價所造成的國庫減項，國家更得以利用此一部分的收益，去完成更重要的國家任務與福利措施。

第四節 新興的行政、市場混合性手段

第一項 碳排放交易

為減緩全球氣候變遷，降低溫室氣體排放，善盡共同保護地球環境之責任以回應京都議定書之立場，並確保國家永續發展，行政院草擬了《溫室氣體減量法》草案¹¹²。欲實施溫室氣體排放總量之管制，並分階段將其獲配之排放量，核配予具有減量責任之排放源所屬事業，核配有排放量之事業，應採行減量措施或至中央主管機關指定之交易平台進行交易，使其實際排放量不超過其核配量或排放額度。而事業若採行跨國減量或交易取得排放額度者，亦得向中央主管機關申請認可。此政策之目的在於，國家透過溫室氣體排放總限制量的制定，對於超過排放量之排放主體進行罰鍰制裁，並藉由交易制度使各排放主體之間得做最有效率之分配。此制度其實即為承襲國際上之碳排放交易制度，混合了直接管制手段與自由市場經濟手段，軟硬兼施，就為了減緩溫室氣體之排放。

然而，應注意的是，碳排放交易制度所關注的是溫室氣體的排放所導致之氣候變遷議題，屬全球迫切須共同面對之問題；而非著重在新能源之開發與能源使用量之抑制，對於此二者之影響乃是附隨著控制能源使用排放之溫室氣體，所帶來之能源使用量減低，以及廠商轉而使用本較昂貴之新能源。

¹¹² 請參閱行政院網站：<http://www.ey.gov.tw/ct.asp?xItem=41569&ctNode=2294&mp=1>，最後瀏覽日期：2012年1月7日。

按學者之專論研究成果，其係將碳排放交易定義為：「主管機關為了促進排放源將外部環境成本（即溫室氣體）內部化之經濟性政策工具，本政策工具最大之特色在於得透過排放源之擁有者或操作者追求減量成本最低之過程，促進管制範圍內排放源排放減量之總成本最小化¹¹³」。而碳排放交易之操作模式，首先，管理當局決定以施予總量管制與排放交易機制來促進減量，在訂立總量目標後，管理當局將排放權以配額（或拍賣）的方式發放給廠商，但由於廠商的減量邊際成本各異，減量成本較低的廠商，可創造出額外的減量，並可將未使用完的配額出售給減量成本較高的廠商；而對減量成本較高的廠商而言，這些購入配額的費用，低於自行減量所需的成本，就整個經濟體而言，在總量管制之下，部分廠商節省減量開支，而部分廠商也由其額外的減量賺取利潤，排放商機於焉而生。這也是京都議定書中之排放交易設計的基本精神¹¹⁴。換言之，碳交易乃是透過總量管制之方式，減少溫室氣體排放，並在預先設定之排放權配額架構下，輔以市場機制為基礎，仰賴清楚、透明，且一致的價格訊號做排放權交易。

IPCC 預測於京都議定書執行期間，世界各國透過碳交易所造成的金融影響，將限制在 GDP 的 0.1-1.1% 之間。相較之下，世界銀行首席經濟學家 Nicholas Stern 報告中的「doing nothing（不做任何事）」成本，則比此數字高出 5 至 20 倍之間，足見碳交易機制在金融成本節省上的槓桿效益¹¹⁵。基此，歐盟提出溫室氣體減量計畫——「歐盟排放交易方案（EU Emission Trading Scheme，簡稱 EU ETS）」，是全世界最大的跨國性溫室氣體排放交易制度，並且是因應京都議定書而創制者。該制度是目前全世界最大型的「強制性」碳交易計畫，目前仍在實驗性階段¹¹⁶。

¹¹³ 莊紘愷，自永續發展之理念論我國推行碳排放權交易所須建立之法律制度，國立清華大學科技法律研究所碩士論文，2008 年，頁 219。

¹¹⁴ 羅時芳，碳稅與碳交易：政策意涵及經濟分析，行政院環保署研究報告，頁 2。

¹¹⁵ 呂錫民，全球碳交易發展概況，能源報導，2008 年 7 月，頁 27。

¹¹⁶ 呂錫民，全球碳交易發展概況，能源報導，2008 年 7 月，頁 27-28。

第二項 能源稅與碳排放交易手段之比較

其實，能源稅與碳排放交易制度目的，皆具有降低二氧化碳排放量之用意。能源稅主要是以價格的調整來引導人民之能源消費行為，以達到降低碳排放量之目標；碳排放交易則是在總額管制架構下，設定各主體之排放配額之後，即交由市場機制來作價格決定，並在各主體之間作實質的分配。本文嘗試分析兩者之利弊如下：

能源稅之優點在於，能源稅之稅率對產業而言，是一個持續且清楚的價格訊號，廠商可依據稅率進行財務規劃，並進行減碳的設備或技術投資。設計良好的碳稅制度具有「雙重紅利（double dividend）」的效果，第一重紅利為透過課稅，促使碳排放減量，第二重紅利則是政府可透過能源稅之稅收，減少其他稅目的課徵，如：所得稅，或挹注低碳科技研發、社會福利支出，具有稅收循環效果，因此，能源稅具「稅收中性（revenue neutral）」之特質；在政府財政收入方面，碳交易制度下政府僅可於拍賣碳權時獲得收入，而課徵能源稅則可成為政府長期穩定財政收入的來源。能源稅可擴及到經濟體內的個人，但碳交易卻僅限於各排碳設施¹¹⁷。此外，能源稅在能源生產時即進行徵收，因此稅捐主體（僅能源產製廠商以及進口商）相當少，就能掌握全國所有的傳統化石能源消費；不同於個人綜合所得稅一般，擁有相當多之稅捐主體，稅源眾多。從而，能源稅之課徵成本相當低，亦為其優點¹¹⁸。

能源稅之缺點在於，能源稅最大的問題是最適稅率無法得知，意即外部成本之多寡難以確定。因此，無法事先預測某一稅率下總產業可減少的排放量，稅率太低無法增加減量的誘因，稅率太高則對總體經濟影響甚遽。對政府而言，「增稅」是一個難以對產業推銷的政策，通常引發的反彈也較大。此外，徵收能源稅是以國家為基礎，但氣候變遷是全球環境問題，若要各國政府相互協調，

¹¹⁷ 羅時芳，碳稅與碳交易：政策意涵及經濟分析，行政院環保署研究報告，頁3。

¹¹⁸ 吳淑芬，碳稅作為溫室氣體排放管制手段之探討，台北大學法律學系碩士論文，2010年，頁150。

徵收「全球性的能源稅」，恐無法符合聯合國氣候變化綱要公約所揭示，各國負擔乃為「共同但有區別」之責任；且課徵全球統一之能源稅，有執行上之困難；若非全球性的統一課徵，則將因此對國際貿易將產生各國針對能源稅捐之課徵情形不一，導致無可避免的貿易歧視問題¹¹⁹。此外，採課徵能源稅之制度，無法確保減量目標之絕對達成，且恐造成人民繳納稅捐即恣意排放之結果，因而能源稅制度相較於碳排放權交易制度較可能造成資源之浪費¹²⁰。

碳排放交易之優點在於，就環境效益而言，由於碳交易需事先決定一個總量管制的目標(cap)，所以此政策可確實達到管理當局預設的環境目標，例如：京都議定書規定各國在 2012 年的排放量，需回到 1990 年的水準。加上造成溫室效應的氣體，除二氧化碳外，尚含數量少但暖化潛勢高的氣體，如：含氟氣體 PFCs，較能源稅而言，排放交易的運作方式可擴充其交易客體，以管制其他溫室氣體。

就經濟及產業效益而言，一個運作良好且參與者眾多的境內（或跨境）排放交易體系，可以確保整體廠商的減量成本最低，相當符合經濟效益。相較於能源稅，產業對碳交易政策的接受度較高，其一為廠商可經由減量的努力，獲取出售多餘排放配額的利益，其二為資源在產業部門間移轉，對廠商而言，較直接移轉給政府，反彈感受較不強烈。此外，碳交易可自動適應通貨膨脹的問題，能源稅則否¹²¹。

而碳排放交易的主要缺點則有五：第一、過多的配額將減少產業進行替代能源、減碳技術投資的誘因；第二、碳交易市場的價格波動度大，不易預期，

¹¹⁹ 相關之比較另請參閱：羅時芳，碳稅與碳交易：政策意涵及經濟分析，行政院環保署研究報告，頁 3；莊紘愷，自永續發展之理念論我國推行碳排放權交易所須建立之法律制度，國立清華大學科技法律研究所碩士論文，2008 年，頁 224-225；吳淑芬，碳稅作為溫室氣體排放管制手段之探討，台北大學法律學系碩士論文，2010 年，頁 148-149。

¹²⁰ 莊紘愷，自永續發展之理念論我國推行碳排放權交易所須建立之法律制度，國立清華大學科技法律研究所碩士論文，2008 年，頁 225。

¹²¹ 羅時芳，碳稅與碳交易：政策意涵及經濟分析，行政院環保署研究報告，頁 2。另可參閱：莊紘愷，自永續發展之理念論我國推行碳排放權交易所須建立之法律制度，國立清華大學科技法律研究所碩士論文，2008 年，頁 224-225；吳淑芬，碳稅作為溫室氣體排放管制手段之探討，台北大學法律學系碩士論文，2010 年，頁 144。

如在經濟成長、高能源價格、嚴寒氣候、或基線訂定較嚴的狀況下，將使碳價格走高，相反地，在經濟衰退、能源價格下降、溫暖氣候、或基線訂定較寬鬆的狀況下，將使碳價格走貶，最明顯的例子是歐盟排放交易體系在第一期由於排放配額過多，導致 2006 年年中價格狂貶 60%；第三、排放權的核配容易引起利益團體的逐利行為，運作不當的碳交易機制容易受人為操控影響，如：刻意性地規避某產業、貪污、操縱、及行賄等¹²²；第四、誠如 Michael J. Sandel 在其新書《錢買不到的東西》裡也提到：「允許買賣碳排放權利，形同變相地在宣揚『這世界是有錢人的垃圾場』的觀念」；第五、採取總量管制之碳排放交易，其總量與配額的決定並非立基於事實，而是繫於談判桌上的實力。

然而，能源稅或碳排放交易制度各有其優缺點，並無絕對的好與壞，重要的是何者適合我國現行的國情，以及何者能在負面效應最低的情形，達到最大的成效。兩者之間也非互斥關係，是得有並行使用之可能性。歐洲國家多先採用能源稅制作為手段，而後有並行試用碳排放交易制度者，亦有轉而欲以碳排放交易制度為唯一依歸者¹²³。

我國學者則多建議我國應先採納能源稅制之手段，碳排放交易制度再加以衡量¹²⁴。本文亦認為，在我國人民尚未普遍認識國家新興手段的同時，初期較適宜採納可明確預測市場反應之稅捐手段，蓋納稅義務人必然層層轉嫁能源稅負擔，此外並收教育全民能源價格提升所導致耗能製品售價隨著上升之市場訊號的功效；相較於碳排放交易運作起來所產生之不確定性，如主管機關管制總量之制定、排放配額之發放與拍賣、市場交易價格之波動等因素，能源稅制相對可採，應具有相對於碳排放交易之優先性。再則，碳排放交易制度所直接管

¹²² 羅時芳，碳稅與碳交易：政策意涵及經濟分析，行政院環保署研究報告，頁 2；吳淑芬，碳稅作為溫室氣體排放管制手段之探討，台北大學法律學系碩士論文，2010 年，頁 144-147。

¹²³ 吳淑芬，碳稅作為溫室氣體排放管制手段之探討，台北大學法律學系碩士論文，2010 年，頁 151。

¹²⁴ 黃耀輝，我國綠色稅制政策探討及產業促進效應——從能源環境稅制設計機制為中心，收錄於新世代能於法制解析及產業創新商機——兼論對產業與研發法人之因應建議，2009 年 11 月 27 日，頁 19；蕭代基，京都議定書生效一周年的省思：推動台灣溫室氣體排放減量的策略，碳經濟月刊，創刊號，2006 年 9 月，頁 34；吳淑芬，碳稅作為溫室氣體排放管制手段之探討，台北大學法律學系碩士論文，2010 年，頁 152-153。

制之客體，乃為「二氧化碳之排放量」，而我國乃自身能源短缺之仰賴能源進口國家，相較於傳統化石能源之碳排放所衍生之氣候變遷問題，能源安全、穩定的供應更具有迫切性，我國不宜一味跟隨仍屬試用期之國際碳排放交易之制度。

第五節 本章結論

我國能源進口依賴程度幾近百分之百，這對我國能源安全與能源自主是一大警訊，因此我國能源政策之核心思維，即是追求「永續能源發展」。本章將能源政策分為交由能源市場自由發展的純市場手段、國家以行政手段介入能源市場與併用市場及行政手段三種政策取向。本文認為，能源市場長期存在著市場失靈的現象，放任市場自由發展的政策取向，並無法解決我國之能源問題，而應由政府介入調整能源市場的體質，例如採用經濟輔助的鼓勵手段搭配間接管制的抑制手段。能源稅即屬於間接管制的抑制手段，在與併用市場及行政手段的碳排放交易制度比較後，能源稅政策應是較適合我國國情的選項。

不過透過本章的介紹，我們知道無論是「能源稅」或「碳排放交易制度」，都只不過是能源政策的其中兩個選項，政策選擇還有諸如，教育宣導、補貼或稅捐優惠的獎勵手段、直接管制手段等。各種手段之間或許有優劣利弊，但若能相輔相成、運用得宜，必能發揮更好的綜效。

第三章 能源稅之立法目的與其性質

其實，針對能源而課徵之相關稅費，早已有之。只是散見於貨物稅條例、汽車燃料使用費徵收及分配辦法等法規，然而若各法規之規範目的相同或相似，為求法律體系之一貫，減低人民對能源稅費多樣且重複之觀感，應可將各法規做一妥適的整合。於是，一部能源稅「專法」的提出，即有實益，並能符合時代的變遷。

能源稅條例草案無論最後是否能立法通過，且不論是否能達成制定能源稅條例之節能減碳以及反映外部成本的目的，當我們對此一議題加以研究並檢討，至少具有整合目前能源相關稅費之功效，能夠讓我們清楚地辨識新建構出的稅種，與目前既有的相關稅費的關係。

第一節 能源稅法之立法目的

在現代環境治理之理念下，已要求國家不再被動地排除已造成之環境損害，而係更進一步要求國家更積極地在危險發生之前，就預先去防止對環境生態危害之可能事件。國家應採取可能之預防措施，以減少環境負擔或風險之發生，此即環境法中所稱之「預防原則（Vorsorgeprinzip）」¹²⁵。在環境資源使用及分配領域，預防原則要求國家應事先規劃環境資源之使用及分配，預防資源因不當利用而枯竭¹²⁶。

傳統化石能源屬耗竭性資源，具有稀缺性，或稱有限性；再加上我國能源進口依賴程度高。國家為維護自身能源安全與能源自主，以及阻止持續地消耗具稀缺性的自然資源，將對環境造成不可逆轉（irreversible）的影響¹²⁷，決

¹²⁵ 陳慈陽，環境法總論，元照出版，2003年，頁353。

¹²⁶ 陳慈陽，環境法總論，元照出版，2003年，頁219。

¹²⁷ 「不可逆轉之環境影響」此一概念係於1972年，由《成長的極限（The Limits to Growth）》一書所提出，可參 Joseph P. Tomain and Richard D. Cudahy, Energy law in a nutshell, Thomson/West, 2004, p.374.

定使用間接管制的手段，透過仍然係以市場為基礎的(market-based)方式¹²⁸，實施課徵能源稅的政策。

直言之，正確的能源價格尚應包含環境成本和其他社會成本，國家正係透過課徵能源稅的政府之手，使外部成本內部化(internalize the externalities)，以反映「真實的」能源價格¹²⁹。一切只因降低對進口傳統化石能源的依賴，改變能源消費行為，節約能源並積極地發展可再生能源，是對人類、對台灣不二的正確道路。

課徵能源稅之用意，在於地球環境的永續發展、全人類的永續發展，台灣實施反映「使用傳統化石能源所造成的環境外部成本，與消耗有限的傳統化石能源之使用者成本」的能源稅制度，將對地球環境與全人類的永續發展盡一己之力。縱使認為台灣僅為世界的一角，應有國際性的組織來實施此一制度較具實效性，亦不可否認，台灣為了本身的能源安全或能源自主問題，自得在主權範圍內實施能源稅政策。換言之，為了台灣自身的永續發展，我國中央政府仍具有課徵能源稅之正當性。

以下將詳細分析國家希望透過課徵能源稅的方式達到如何之效果，亦即其立法目的為何？

第一項 減緩能源耗竭速度

當一項產品的價格上升，將減少理性的人們購買的慾望，而經濟學上將此慾望稱為「誘因」。是故，當傳統化石能源的價格由於能源稅的課徵而提高，將使得人民減少使用傳統化石能源¹³⁰，以及尋找替代方案，例如：減少自行騎

¹²⁸ Joseph P. Tomain and Richard D. Cudahy, Energy law in a nutshell, Thomson/West, 2004, p.384.

¹²⁹ Joseph P. Tomain and Richard D. Cudahy, Energy law in a nutshell, Thomson/West, 2004, p.384.

¹³⁰ Marjan Peeters and Javier de Cendra de Larragán, Climate Law in EU Member States: Towards National Legislation for Climate Protection, Edward Elgar Publishing, 2012, p.196.

乘機車，或駕駛高耗油的汽車，以步行或搭乘大眾運輸工具代替。當一項產品的價格過低，容易導致人民在消費時忽略其價格的考量，浪費成癮；偏偏在浪費傳統化石能源的同時，又將造成許多不可收拾的後果，使情況看來更加惡化。但若人民消費能源的欲望與需求減少了，也就不需要生產更多的能源，供需將再次達到平衡，能源資源存量的耗竭速度就會趨緩。因此，課徵能源稅最直接的用意即在於降低人民對於傳統化石能源無度的需索，以達成減緩能源耗竭速度的效果。

第二項 減緩氣候變遷的程度

由於「節能」與「減碳」存在高度正相關，也就是說課徵能源稅，提供降低人民使用傳統化石能源的誘因，傳統化石能源被使用的次數減少了，形同燃燒傳統化石能源的二氧化碳排放量也隨著下降，使環境能有充裕的自我修復時間。是故，課徵能源稅之主要目的為，減少耗竭性能源的消耗，穩定能源供給，然而同時亦能收降低溫室氣體排放之效，能夠減緩氣候變遷的程度。

第三項 有助再生能源發展

我們必須了解一個市場的現實情況——只要傳統化石能源比再生能源「更便宜」，消費者就不太可能會消費可再生能源產品¹³¹。我國一直以來對油價採取低價政策，不斷地補貼油價，製造了現今化石能源真實價格扭曲的現象，以至於人民的消費行為，長久以來建立在扭曲的成本價格上，不利於新綠色能源的發展，傳統化石能源的使用效率亦非常低落。試問，當市場上化石能源價格明顯低於再生能源的價格時，理性的人民與產業會如何選擇？仍處於高價之再生能源很難與之競爭，也就更難拓展市佔率，更別說降低廠商自身既有技術的學習曲線¹³²了。

¹³¹ Joseph P. Tomain and Richard D. Cudahy, Energy law in a nutshell, Thomson/West, 2004, p.376.

¹³² 學習曲線係指，累積之生產單位加倍時，每單位的累積平均時數與累積平均花費會按某

反之，當傳統化石能源價格失去政府的補貼，並透過政府的調整反映真實的成本（包含環境成本）的同時，將增加了人民與產業選擇使用再生能源的誘因，進而新綠色能源產業開拓了市場，有助於其朝向更低價的價格與更成熟的技術努力，終而得以取代傳統化石能源，解決我國過於仰賴進口的能源安全問題¹³³。

現在，若再加上能源稅的課徵間接導致傳統化石能源價格上升，相形之下，傳統化石能源與再生能源的價格距離被拉近了，也就增加了再生能源的競爭力，廠商透過降低既有技術的學習曲線，對於提升其在能源市場的市佔率不再是問題，將會有助於再生能源的發展。

第四項 提升國家能源自主能力

首先，傳統化石能源的價格由於能源稅的課徵而提高，將使得人民減少使用傳統化石能源，對化石能源的進口需求也就降低。其次，傳統化石能源的價格提升，將迫使廠商尋求科技上的突破，其一是尋找替代能源，另一面向即是藉由投入研發提升能源使用效率的技術。例如，汽車工業近年來即不斷降低其耗油量，以平衡油價上漲的衝擊，讓汽車使用人的實際燃料支出費用沒有明顯的提升，擺脫以往能源使用效率偏低，高耗油高耗能的交通工具，對環境是一大利多¹³⁴。其他工業生產器具的能源使用效率，在面臨高油價的威脅，將會有一波淘汰潮，以朝向高能源效率的時代前進。這樣的結果有助於回復國家能源自主能力。

一遞減率而遞減。換句話說，這是用來指稱，越是經常地執行一項任務，每次所需的時間或花費就越小。

¹³³ Thomas L. Friedman 著，丘羽先等譯，世界又熱又平又擠，天下遠見出版，一版，2008年，頁 295-296。

¹³⁴ Franz Alt 著，王琪、唐小莉、陳仁德譯，太陽電力公司，新自然主義出版，2005年，頁 46-47。

第五項 負的外部性之導正

使用傳統化石能源可能產生的外部成本可能有下列幾項：使用者成本（User Cost）、超額社會成本（Excess Social Cost 如：安全供應成本）、污染成本（Pollution Cost）¹³⁵、氣候變遷之環境成本。

對於使用者成本，由於石油、煤炭、天然氣等皆係耗竭性資源，現代人多使用一單位的石油或煤炭，對後代子孫而言，即少了一單位石油或煤炭的使用機會，因此，現代人的使用含有使用者成本。上一代人的浪費，將減少下一代人的福利¹³⁶。安全供應成本，係指能源供給的起伏變動，對國內總體經濟諸如物價、產出、就業與國家安全等可能造成的不利衝擊，此成本相當於進口能源依賴國遭受能源供應短缺時損失的期望值¹³⁷。污染成本，指車用油品或工廠化石燃料的使用或造成空氣污染、土壤污染，甚至在開採原油或運送油品時，會造成水質污染或海洋污染。然而，按照緒論中所建構之環境公課體系，能源稅屬於資源稅，與污染稅不同，故能源稅之課徵並不考慮污染成本的問題。至於氣候變遷之環境成本，乃由於燃燒化石燃料會釋放燃料中之二氧化碳，過量的二氧化碳排放到大氣中可能會導致氣候暖化與氣候變遷，而氣候變遷對生態環境可能會造成大規模的災害。

能源稅之課徵目的，主要即係為了導正長期市場失靈所產生之負的外部性。由於生產或消費傳統化石能源皆會造成負面的外部效果，此種使得具有稀少性之環境資源受到過度的使用，或是環境負擔超載之情形，無法透過市場機制的運作，反應到生產者或消費者身上而受到重視。此些外部成本竟是由社會全體成員共同負擔，卻非由肇因者自己負擔成本的發生，亦即產生所謂的「外部不經濟」或稱「外部成本」。換言之，生產者或消費者無須負擔其所造成之外部成本，淨得其利卻未蒙其害，毋寧為變相地鼓勵生產者與消費者在以追求個人利益為最高指導原則下，可以肆無忌憚地繼續製造負面的外部性。

¹³⁵ 曾巨威、劉彩雲，能源課稅問題之研究，財政部賦稅改革委員會出版，1989，頁4-5。

¹³⁶ 曾巨威、劉彩雲，能源課稅問題之研究，財政部賦稅改革委員會出版，1989，頁4。

¹³⁷ 曾巨威、劉彩雲，能源課稅問題之研究，財政部賦稅改革委員會出版，1989，頁5。

因此，為了改正此種市場機能失調的現象，經濟學者主張經由政府的干預，將不被重視的環境污染所造成的社會外在成本內部化，以合理地將成本反應到生產者與消費者身上，使其在考量減少本身之成本負擔之前提下，自願地避免或減少造成環境負擔以解決日益嚴重之外部性問題，並同時排除市場上不公平的競爭，而此一分配機制與費用負擔相結合，即可導出能源稅之課徵正當性。

綜上所述，當市場那隻看不見的手無法糾正無謂損失時，政府可藉行政命令管制與提供經濟誘因兩種方式，來解決外部性的問題。外部性的問題，有時靠私人間協議¹³⁸，有時是靠政府公權力介入，有時必須仰賴國際間合作，資源才得以有效利用，地球才有永續發展的可能。而能源稅之課徵，正是政府以經濟誘因之方式，間接介入自由經濟市場，幫助導正長期為人們所忽視的外部性問題之財政工具手段。

第二節 能源稅之性質

第一項 消費稅

稅捐種類以稅捐客體加以分類，可將之區分為「財產稅」、「所得稅」以及「消費稅」¹³⁹。「財產稅」係以財產狀態作為稅捐客體，可能是針對財產本身，亦可能是對於財產移轉變動所加諸，前者例如：房屋稅、地價稅，後者則如：遺產稅與贈與稅；而「所得稅」是以經濟財產之增加作為稅捐客體，針對自然人或法人主觀努力於經濟市場上所獲得之收益，或財產因外在客觀環境使然的收益作徵收，前者如：個人綜合所得稅或營利事業所得稅，後者例如：土地增值稅；「消費稅」則是以所得及財產之利用作為稅捐客體。

¹³⁸ 如寇斯定理（Coase Theorem）所提出，在外部性只存在雙方之間時，可透過交易手段，將兩團體之所有人歸於其中一方，以達效益最大化。

¹³⁹ 陳清秀，稅法總論，元照出版，五版，2008年，頁350；蔡茂寅，財政法：第三講——稅課收入（下），月旦法學教室，2010年7月，第93期，。

消費稅於分類上可再細分為，針對所有消費類型皆須課徵稅捐之「一般消費稅」，與僅針對特定稅法規範所規定之消費行為課徵稅捐之「特種消費稅」兩者。前者即指加值型及非加值型營業稅，後者類如：貨物稅、菸酒稅、娛樂稅等是。

課徵消費稅之正當性在於，由於消費行為亦可間接地表彰消費行為人經濟上之給付能力，從而立法者得以透過該消費行為衡量其稅捐負擔能力，因此稅捐立法者普遍地對於各種消費行為課徵加值型及非加值型營業稅。既然針對所有消費行為都已課徵一般性的消費稅，則針對特定消費行為再次課徵另一種稅目之消費稅即必須要有特別重要之正當理由，否則即有違反禁止稅捐重複課徵原則之疑慮。

然而，我國對於消費稅法的規範型態，除了一般消費稅外，仍然有許多特種消費稅之存在。此些特種消費稅，例如：貨物稅、娛樂稅等，雖於立法之初有其規範之妥當性與必要性，惟經過多年社會生活型態之變遷後，是否仍然具有課徵之正當性，不無疑慮。

回到本文所欲討論之課題，能源稅之課徵，乃係針對能源消費行為而來，應歸類為消費稅之一種，且其屬於一般消費稅外之特種消費稅。然能源稅作為特種消費稅有其正當性之存在。蓋由於在能源有限性的前提之下，消費能源的行為，牽涉一個國家的能源安全問題，並且能源的使用屬於資源不可回復之行為，同時，開發及使用能源所排放的溫室氣體，亦對環境造成負荷。

第二項 社會目的稅

按稅捐法所依據之原則或其追求之目的，德國稅捐法學界將稅捐法的規範，區分成三種類別：財政目的稅捐法、社會目的稅捐法與簡化目的稅捐法¹⁴⁰。德

¹⁴⁰ 陳清秀，稅法總論，元照出版，五版，2008年，頁18-19。

國稅捐法學與實務上，係將社會目的（Sozialzweck）稅捐法規範界定為，追求獲取財政收入目的以外，另外追求與實質正義有關之各種政策，泛指一切基於經濟、環保、社會救助、健康、教育、慈善、文化等公益目的而設立之稅捐法律規範¹⁴¹。

蓋社會目的稅捐法規範在國家政策上，是被用來作為達成特定政策目的之手段，其中基於引導人民作成或不作成特定行為之目的者，稱為引導目的（Lenkungs-zweck）之稅捐法規範¹⁴²，例如國家基於政策，獎勵某一特定行為或特定產業，對於該行為人或從事特定產業之企業給予「稅捐優惠」（Steuervergünstigungen）；反之，國家基於政策認為某一特定行為或特定產業不宜鼓勵或應增加其成本以降低人民為該特定行為之誘因者，因而對於該行為人或從事特定產業之企業，設下較高之稅捐負擔（例如採用加重之稅率）或另課特別的稅捐者，即是對於該行為人或從事特定產業之企業給予「稅捐上不利利益」（Steuerbenachteiligungen）¹⁴³。

具體而言，「稅捐上不利利益」是社會目的稅中，國家以稅法規範為手段，針對某項產業或經濟活動加重其稅捐負擔之意。典型之例即為菸酒稅，蓋國家法律上並不禁止人民消費菸酒，但是基於維護國人身體健康之因素，國家並不鼓勵菸酒之消費行為，此時為兼顧不鼓勵消費之健康政策，於此同時，並希求可從人民之菸酒消費上獲得財政收入，乃對於菸酒之消費課徵相關稅捐。

從而，社會目的稅通常被用來矯正或改變市場經濟之運作，以及引導社會文化等行為趨勢。學說上用來說明具體之社會目的稅的論據主要有：公共利益原則（das Gemeinwohlprinzip）、功績原則（das Verdienstprinzip）及需要原則（das Bedürfnisprinzip）¹⁴⁴。公共利益原則主要適用於，近年來在國內外稅捐法學界

¹⁴¹ 黃茂榮，稅法總論，第一冊增訂二版，2005年，頁164註75；柯格鐘，租稅之立法界限及其憲法上的當為要求，憲法解釋之理論與實務，第7輯，頁199。

¹⁴² 柯格鐘，租稅之立法界限及其憲法上的當為要求，憲法解釋之理論與實務，第7輯，頁199。因此，亦有學者針對社會目的稅之引導特性，以誘導稅（Lenkungssteuer）稱之。

¹⁴³ 柯格鐘，租稅之立法界限及其憲法上的當為要求，憲法解釋之理論與實務，第7輯，頁200、235。作者於該文中對於「Steuerbenachteiligungen」一詞，係譯為「稅捐歧視」。

¹⁴⁴ 柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第14期，2007年12月，頁114；陳清秀，稅法總

逐漸獲得重視之新興議題—環境稅；功績原則主要適用於，對於政府或公益事業的捐贈或投資偏遠地區基礎建設所給予之稅捐優惠；需要原則主要適用於超出最低生活保障之生活需要的照顧，例如自用住宅之稅捐減免¹⁴⁵。

本文所欲探討之能源稅，即用來矯正市場經濟運作，以引導人民能源消費行為之社會目的，係屬社會目的稅之範疇。

第三項 間接稅

若以法定稅捐主體及實際上稅捐負擔人是否同一作為分類標準，可以將稅捐區分為直接稅與間接稅。同一者為直接稅，不同一者為間接稅¹⁴⁶。之所以會有不同一之情形，乃因稅捐主體將其稅負轉嫁於交易相對人的結果。鑑於轉嫁為稅捐主體在個案的行為，所以本來並不能離開具體案件抽象論斷一個稅捐究為直接稅或間接稅。是故，學說與實務上所稱之直接稅或間接稅係從規範規劃的立場所做之抽象論斷，並以該論斷為基礎，定性各該稅目為直接稅或間接稅¹⁴⁷。

雖然在個案情形中，直接稅之稅捐主體仍有可能透過約定，將其稅捐負擔轉嫁出去，但此並非常態而屬例外，故在定性上仍宜定性為直接稅。且此區別在稅制之規範規劃上還是有其制度上的意義，因在直接稅透過約定轉嫁稅捐負擔的情形，應針對稅捐主體之整體稅捐規劃加以調整，茲舉例說明：在房屋租賃契約約定地價稅及房屋稅由承租人承擔，會降低構成營業稅及租金所得稅之稅基，故應予調整，將該地價稅及房屋稅計入租金，重新核定其租金所構成之銷售額或所得額¹⁴⁸。反之，間接稅之稅捐主體將其稅捐負擔轉嫁由實際上應負擔稅捐之人，正是使間接稅之課徵符合量能課稅原則的方式，是故，在這種情

論，元照出版，五版，2008年，頁32-33。

¹⁴⁵ 黃茂榮，稅法總論，第一冊增訂二版，2005年，頁165-166。

¹⁴⁶ 黃茂榮，稅法總論，第一冊增訂二版，2005年，頁38。

¹⁴⁷ 黃茂榮，稅法總論，第一冊增訂二版，2005年，頁38。

¹⁴⁸ 黃茂榮，稅法總論，第一冊增訂二版，2005年，頁38。

形，以外加的方式約定對待給付時，不認為有利用轉嫁不當降低稅基的情事，從而也不因其轉嫁而必須調整其稅基¹⁴⁹。

在各種稅目中，通常認為對於所得或財產所課之稅捐是直接稅，蓋其無法轉嫁或不容易轉嫁，例如所得稅、土地增值稅、遺產及贈與稅、地價稅、房屋稅、使用牌照稅等；對於消費所課的稅捐是間接稅，蓋其必定轉嫁或容易轉嫁，例如營業稅、貨物稅、菸酒稅等¹⁵⁰。

本文所探討之能源稅條例尚為草案，但由能源稅之課徵方式可看出，雖納稅義務人為產製廠商與進口廠商，惟能源稅性質上屬於間接消費稅¹⁵¹，稅負將間接轉嫁於消費者，故能源稅屬於間接稅之一種。

第四項 國稅

我國現行稅捐制度，依財政收支劃分法的規定，可分為「國稅」和「地方稅」兩大類。國稅是屬於中央政府可支用的稅收，包括有九種：關稅、礦區稅、所得稅、遺產及贈與稅、貨物稅、證券交易稅、期貨交易稅、營業稅、菸酒稅。地方稅是屬於地方政府可支用的稅收，包括直轄市及縣（市）稅，共有八種：印花稅、使用牌照稅、地價稅、田賦、土地增值稅、房屋稅、契稅、娛樂稅¹⁵²。

按憲法第 111 條，所揭示中央與地方權限分配之原則，吾人得以事務的性質作區分，將具有全國一致性之事務劃為中央之權限，而有因地制宜必要者，則歸地方權限。地方稅法通則第 3 條第 4 款所提出，不得開徵「損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項」之地方性稅課，亦可提供判準之參考。依照不同稅目各自所具有的特性，學者有提出兩種具體情況來決定中央與地方之稅

¹⁴⁹ 黃茂榮，稅法總論，第一冊增訂二版，2005 年，頁 38。

¹⁵⁰ 黃茂榮，稅法總論，第一冊增訂二版，2005 年，頁 38-39。

¹⁵¹ 消費稅又可分為「直接消費稅」與「間接消費稅」兩種。前者例如：娛樂稅，後者則如：營業稅、貨物稅等。

¹⁵² 參照財政部稅務入口網站：<http://www.etax.nat.gov.tw/wSite/ct?xItem=24043&ctNode=11152>，最後瀏覽日期：2012 年 8 月 27 日。

捐分配，分別為：「稅基具有高度移動性的，其稅捐立法權宜劃歸中央，由中央統一立法」，與「課稅對象跨越數個地區的，應由中央統一立法」。

在「稅基具有高度移動性的，其稅捐立法權宜劃歸中央，由中央統一立法」之情形，如所得稅、遺產稅及營業稅等，稅基具有流動性，如果劃歸地方稅，由地方團體自行立法，而各地稅率又不同時，則會引起稅基的流動。例如個人會遷往稅負較低的地方居住，公司也會遷移到稅負較低的地方，以享受低稅負的待遇，而不利全國各地區經濟均衡發展，不符合國民生活條件及經濟秩序統一性之要求。反之，房屋稅、土地稅等稅基流動性較小，甚或完全無法移動，則可劃歸地方稅。而且地方團體對於不動產課稅，也可以用於支應地方政府所提供有關該不動產的公共服務所需經費¹⁵³。

在「課稅對象跨越數個地區的，應由中央統一立法」之情形，單一階段的銷售稅（single-stage sales taxes）可以在任何層級的政府課徵。零售、批發或製造階段的銷售稅，只要其課稅對象一致，適合於任何層級的政府課徵。但是多階段的銷售稅，例如加值型營業稅，如果由下級的地方政府課徵，則在課稅對象的貨物或勞務跨越一個以上的課稅地域（跨越數個地方政府的轄區）時，即產生稽徵行政上的困難。在加值型營業稅體系下的扣抵制度，要求跨區的交易應納入計算，以便可以扣抵先前階段在區外交易所已支付的稅款。而由於各地方團體可能設定不同的稅率以及課稅對象，造成稽徵行政上之困擾。因此，制定一個統一的加值型營業稅法，並由中央政府統一稽徵，實有其必要¹⁵⁴。

能源稅應劃歸國稅或地方稅之問題，並無法直接援引上述之例子作判斷，然而透過上述兩個類型的舉例，更具體地形塑了憲法第 111 條之均權理論，也啟發了本文對於能源稅應劃歸於何者之立場。本文認為，考量地方自治團體間的機會平等與競爭秩序中立性，由於能源稅之稅制設定，是於上游階段即針對能源消費行為課稅，亦即於能源甫進口時、或能源產製完成將出廠時，進行能源稅之課徵，並非針對分布在各個縣、市中之實質負擔能源稅捐之消費行為人，

¹⁵³ 陳清秀，稅法總論，元照出版，五版，2008 年，頁 85。

¹⁵⁴ 陳清秀，稅法總論，元照出版，五版，2008 年，頁 85。

若將能源稅劃歸為地方稅，則將僅有擁有國際港灣或國際機場之縣、市，或者是擁有產製能源工廠之縣、市，才能享有能源稅之稅捐收入，如此將因既定之硬體設施座落於某些縣市之事實，導致各地方自治團體之間財源收入失衡之情形，此外，一則當能源產製工廠與營業所在地登記位址為不同縣、市，則其稅捐收益權之歸屬將有所衝突，二則針對能源進口廠商課徵的同時，亦將因為進口廠商之營業所在地為台北市（例如石油輸入業者全國僅四家，即有三家業者營業所在地在台北市，其中包括市占率第一之台灣中油股份有限公司，以及市占率第二之台塑石化股份有限公司¹⁵⁵），而台北市即因而享有能源稅捐之收益權等不合理情況，尤有甚者，當並非全國各地方自治團體皆課徵地方能源稅捐或稅率並非齊一時，能源進口廠商甚至得以變更營業所在地登記之方式，規避能源稅捐負擔；且再考量全體人民利益，若不由中央統一立法，劃定課徵時程，並針對課徵能源稅之政策施行後之情況做政策規劃，國民生活條件及經濟秩序將無法統一，而造成區域性落差。因此，對於有全國統一步調必要之能源稅，本文認為應將之劃歸國稅較為妥當。行政院跨部會決議版能源稅條例草案第3條第1項規定：「能源稅為國稅」，亦採相同見解。

第五項 指定用途稅

指定用途稅，亦有學者稱其為「目的稅」¹⁵⁶，本文於此不採用目的稅稱之，乃係避免與前述之社會目的稅之概念相混淆。指定用途稅係指，某項稅捐之收入被限定必須為某特定之目的而支出，然而其納稅義務人不限於國家因該特定目的之作為而享有利益之人。簡言之，指定用途稅為，某項稅捐收入限定專用於特定國家任務達成之謂。

惟應注意者是，統收統支乃為傳統稅捐所應具備之特性之一，亦即傳統上稅捐是以統收統支為原則。針對某項稅捐，限定其收入應用以支應特定之國家

¹⁵⁵ 經濟部能源局網站資料：

http://web3.moeaboe.gov.tw/ECW/business/content/ContentLink.aspx?menu_id=-20

，最後瀏覽日期：2012年8月27日。

¹⁵⁶ 可參閱，辜仲明，公課法制與水資源管理，翰蘆出版，2009年，頁25-29。

任務所需之財源，將構成例外情形。在稅捐概念的架構下，應認為指定用途稅必須是將其稅捐收入使用在，原即屬於一般國家任務中特定任務之財政需求上，始為合憲¹⁵⁷。

若能源稅之稅捐收入於法規範中明確指示其支應之項目，除了可提高政治上的可接受性外¹⁵⁸，更具有加深人民與行政機關了解徵收能源稅之目的所在，並使人民認識立法者對於課徵能源稅所帶來之負面影響，亦嘗試用能源稅之稅捐收入加以彌補。此外，立法者透過法規範指定稅捐收入之用途，仍得授權相關之行政機關就各種指定用途作支出的分配。

或者，擔憂分配於特定項目使用之款項尚有賸餘，恐將造成使用上的浪費¹⁵⁹，使得資源分配無效率，並導致政府預算編列的優先次序僵化，因而降低政策變遷的可能性，甚至稅捐收入運用無效率的結果，恐反增加政府總支出¹⁶⁰。對此，立法者可研議採用揭示能源稅捐收入指定用途之項目，原則由能源稅捐收入支應，若有不足則由整體國家財政收入填補，但若有賸餘，賸餘之能源稅捐收入，則流入國庫作為支應其他國家任務之需求。

無論上述何種做法，都比起將能源稅捐收入統收統支，更不容易引起人民產生國家僅僅是為了增加財政收入，而另闢能源稅此一項目之聯想。統收統支將導致人民接受度不高，對於本推動不易之能源稅而言，將更是成為推動上之阻礙。

雖然，學者間多有以能源稅之稅捐收入用作填補降低所得稅率後之財政缺洞，以將所得稅作為國庫主要收入之現況，漸進地朝向以間接稅類型之消費稅擔任主要收入之角色等看法，故而，能源稅之稅捐收入應歸於國庫，由國家靈

¹⁵⁷ 辜仲明，公課法制與水資源管理，翰蘆出版，2009年，頁28。

¹⁵⁸ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) 著，蕭代基、葉淑琦譯，綠色稅制改革—OECD 最新環境稅報告，台灣地球日出版，1998年，頁6。

¹⁵⁹ 對環境稅專款專用的擔憂，可見 OECD 著，蕭代基、葉淑琦譯，綠色稅制改革—OECD 最新環境稅報告，台灣地球日出版，1998年，方儉所提的序。

¹⁶⁰ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) 著，蕭代基、葉淑琦譯，綠色稅制改革—OECD 最新環境稅報告，台灣地球日出版，1998年，頁5。

活地作使用上的分配。然而，國家之財政政策並不宜僅由能源稅此一稅捐政策負擔，針對國家之整體財政政策與各種稅捐不正義之問題，仍應由國家逐一檢討，並作全面性的規劃。不應抱持著開一個藥單，就想把國家全身上下的毛病都一起治癒的想法。再深入而論，能源稅之課徵原理，乃是希冀透過能源稅的徵收，試圖影響人民降低使用傳統化石能源的誘因，並加速可再生能源的開發，照此一邏輯推演下去，能源稅之稅捐收入將於到達預定之高稅率後逐漸萎縮，從而，能源稅條例終將因為政策任務已不需要，而面臨落日之一天，可見以能源稅作為恆久之國家財政收入之財源的想法，並不可行。

第三節 對於「反對課徵能源稅論者」之回應

能源稅條例草案提出以來，即有相當多來自產業界的反對聲浪，亦不乏有學者撰文反對能源稅之課徵。為完整本研究的討論，勢必不能迴避如此之質疑，以下將正面給予反對論者回應：

第一項 能源稅課徵之必要性—為達成環境、社會永續

「能源稅」課徵在永續國家的政策意涵主要在於，減少耗竭性能源的消耗，穩定能源供給（主要目的）；並同時收降低溫室氣體排放之效（附隨目的）。就主要目的來說，由於台灣的能源長期採取低價政策，由於能源價格低，使得企業缺乏誘因往低耗能高附加價值的產業轉型，導致能源使用效率偏低，長久看來，將影響國家於國際上之競爭力。此外，我國能源絕大部分係仰賴自國外進口，長遠觀之，一旦能源供應出現問題（例如產油國發生戰爭，或原油使用殆盡），對我國之社會生活、經濟發展及國家安全問題將造成極大的衝擊。

基於上述所討論之原由，在能源稅的課徵已有諸多國外立法例與成功實施經驗，以及國內行政機關與立法機關逐漸達成共識的情況下，《能源稅條例》草案已進入立法審議的階段。只不過社會大眾仍多有誤解，學說上亦存有正反

兩派的聲音，導致立法委員仍有所顧慮。惟正如法學大家王伯琦教授所言：「這並不是說立法工作必須跟隨在社會大眾意識的後面。……我們的行為規範，雖然不是立法者可以製造的，但是立法者制成的法律，對於社會大眾的意識，確實有莫大的啟示作用，從而足以加速促成其意識之成熟。……早熟的立法，在其一時的效力方面或許要打些折扣，但在啟迪人民意識方面，卻有極大的作用。我們不妨稱之為『法教』。尤其在一個社會需要有重大的變革時，此種立法上的手段，又更為重要」¹⁶¹。稅捐上的變革亦是如此，或許仍有些人民排斥這樣的改變，但相信將能源稅費整合成單一專法之能源稅條例，非但有宣示我國改變能源使用模式之決心，長遠看來，更能在無形中教化人民，比起浪費財政資源又花拳繡腿的廣告文宣，更有一份紮紮實實的踏實感。

綜上所述，從能源稅課徵的目的看來，主要在反映當代能源耗竭造成未來世代無法使用能源的機會成本，維護耗竭性資源使用之代際公平與永續性，同時也反映出能源使用過程所排放之二氧化碳所造成的外部性，並將「能源使用的外部成本內部化」¹⁶²，對生態環境永續發展而言，有其必要性與迫切性。

第二項 能源稅課徵之可行性—回應社會永續

能源稅之課徵，雖納稅義務人為產製廠商與進口廠商，惟能源稅性質上屬於消費稅，稅負將間接轉嫁於消費者，其效果等於是提高了能源的價格。而能源價格的提升，勢必造成運輸成本的增加，除抬高了大眾運輸工具之票價，同時提升了貨物運輸的成本，導致貨物之販售價格亦將隨之調漲，物價上漲可得預見，學說間遂亦有因能源稅之開徵將對經濟發展造成重大影響，而對能源稅課徵持反對見解者¹⁶³。

¹⁶¹ 王伯琦，近代法律思潮與中國固有文化，法務通訊雜誌出版，四版，頁 68-69。

¹⁶² John C. Dernbach, Agenda for a sustainable America, Environmental Law Institute Press, Washington, D.C., 2009, p139&p156&p197; 陳雅琴，能源外部性之內生化--「能源稅條例」與經濟衝擊探討，台灣經濟研究月刊，2010 年 6 月，頁 29。

¹⁶³ 李憲佐、任少孜，能源稅是一帖經濟毒藥（上），稅務旬刊，第 2049 期，頁 7-12；李憲佐、任少孜，能源稅是一帖經濟毒藥（下），稅務旬刊，第 2050 期，頁 7-13；劉其昌，能源稅開徵條件不足，稅務旬刊，第 2031 期，頁 7-12。

然而，能源稅課徵與否本即不應僅自經濟發展的角度來評析其利弊，《能源稅條例》之立法目的揭示：「為鼓勵節約能源，提高能源使用效率，達成國家溫室氣體減量之目標，促進產業升級與潔淨能源之開發，以營造永續發展的社會」，由此可見，經濟發展固然值得吾人重視，但前提是並不得忽略生態環境保護的重要性¹⁶⁴，蓋生態環境的永續發展係社會經濟發展的基礎。甚且，並非國家的政策會導致物價上漲即不得實施。本文認為，應評估政策實施後所導致的物價上漲對經濟、民生消費之影響是否過鉅，而已逾越國家所能掌控的範圍。另有論者認為，在既有能源稅費負擔上再加重稅捐負擔（即能源稅條例草案），雖然確實會造成物價水準上升的直接效果，然而具稅捐中立性的稅負移轉亦會帶來其他效果，這些效果或可抵銷能源稅所造成之直接影響¹⁶⁵。

就經濟學而言，通貨膨脹分有可預期的通貨膨脹與不可預期的通貨膨脹¹⁶⁶，通常造成民生蕭條的惡性通貨膨脹皆是不可預期的類型，而國家藉由稅捐的手段將能源價格調整回復至合理價格，並非不可預期地將導致物價水準被拉高。在民國 74 年推動營業增值稅的改革當時，財政部就已預料到商品價格會有漲有跌，價格上漲者很快會反映於經濟活動中，價格應調降的卻沒有把售價降低，因此當時政府成立了「物價督導會報」，以政府力量去管制價格。準此，如果將來能源相關稅費進行改革，政府亦應根據稅負重新分配的情況，適度的監督、管制價格，使物價的變動能真實反映出稅負結構的調整，並避免人為的哄抬物價¹⁶⁷。

而《能源稅條例》草案中，明白規定能源稅的課徵將分計十年逐步向上調整¹⁶⁸，意即能源稅的課徵並非一步到位使能源價格一次漲足，而係分攤於十年

¹⁶⁴ 范文清，評能源稅條例草案，月旦法學雜誌，第 174 期，2009 年 11 月，頁 94。

¹⁶⁵ The Organisation for Economic Co-operation and Development（OECD）著，蕭代基、葉淑琦譯，綠色稅制改革—OECD 最新環境稅報告，台灣地球日出版，1998 年，頁 8。

¹⁶⁶ 張清溪、許嘉棟、劉鶯釗、吳聰敏合著，經濟學理論與實際—下冊，六版，翰蘆出版，2010 年，頁 89-90。

¹⁶⁷ 黃耀輝、羅時萬，我國能源課稅問題之探討與改革，財稅研究，第 38 卷第 5 期，2006 年 9 月，頁 137。

¹⁶⁸ 德國聯邦眾議員魏哲克亦建議採用逐年提升價格之方式，參 Franz Alt 著，王琪、唐小莉、

間，使人民與產業循序漸進地適應漲幅，應不至於造成惡性通貨膨脹的發生。

至於，會不會因為課徵能源稅的政策，而導致物價「飆」漲？答案其實是不會的。論者對負面影響的估計，恐怕太過悲觀。課徵能源稅對於加重個人的負擔並不明顯；只有在產業的大量使用下，成本才可能有明顯的累加效果，但不能忘記最終仍需以個別產品的成本增加多少來看待增加率，物價可能會有所上漲沒錯，但漲幅並不大，對民生消費的影響亦不大。可見，推動一項政策，不能忽視其可能帶來的不利影響，但也不能單單執此理由，就否定一項深具意義的政策。

此外，國家亦可透過利率的調整、降低社會救助的申請門檻、增加社會福利措施等等以為配套，在其他條件不變的情況下，相信此波由於能源稅課徵所帶來的物價波動能夠安然度過。為避免能源稅開徵後，造成對物價水準、民生消費、產業發展、所得分配、社會福利的不利衝擊，相關的配套措施應如何搭配，亦須審慎規劃，使得人民與產業有較高的接受度，與配合改革的意願。

上述立論，亦可透過觀察課徵能源稅已行之有年的歐洲國家，得到證實，實務上已有相當多的成功案例可供參考，例如：第一個實行綠色租稅改革的國家—瑞典，與對於綠色稅制改革之實踐具有相當成效之國家—荷蘭¹⁶⁹；另丹麥不僅維持穩定經濟成長，失業率甚至下降至 2%，一部分原因就是他們對能源徵稅，刺激了全新的綠能科技產業的發展¹⁷⁰。以上三個國家的實證經驗皆顯示，配套措施若搭配得宜，稅制轉型所必經的過渡期將不會顛覆國家與社會的民生與經濟，並將導引人民與產業朝向全新的綠色經濟發展。

另一種反對課徵能源稅之理由，可概略歸類為：「其他國家的競爭對手會因較低的能源稅負而佔優勢，能源稅的課徵將影響國內高耗能產業對國際上同

陳仁德譯，太陽電力公司，新自然主義出版，2005 年，頁 64。

¹⁶⁹ 黃俊杰、謝淑貞，永續財政立法，財稅研究，第 41 卷第 2 期，2009 年 3 月，頁 175。

¹⁷⁰ Thomas L. Friedman 著，丘羽先等譯，世界又熱又平又擠，天下遠見出版，一版，2008 年，頁 309-310。

類產業的競爭力，甚至造成產業外移，進而減少人民就業率的危機」。但是我們必須對此被放大的偏誤打上問號，因為稅捐負擔並非競爭優勢的主要來源¹⁷¹，產業的競爭力仍然來自於產業本身的體質；而產業是否外移，所考慮的因素尚包括市場大小、市場成長潛能、政治穩定度、勞動力、取得原料的便利程度、進入市場的障礙性、基礎設施是否完善等，事實上，雖然某些國家的稅賦高於其他國家，但企業仍會選擇到這些國家投資¹⁷²。目前國際實施環境公課之結果，亦無證據顯示產業移向污染天堂（pollution heavens）的跡象，或許是國際上普遍地實施環境公課政策的緣故，亦不至於有論者擔心的污染排放漏洞（leakage）問題¹⁷³。

進一步而言，縱使課徵能源稅，導致高耗能產業的生產成本增加，迫使產業外移。但讓高耗能、高能源依賴、高污染的產業移出我國，何嘗不是一件美事？雖可預見對就業市場有所影響，卻可透過排擠效應，促使我國產業轉型與升級，就此而言，並非壞事。

第三項 能源稅課徵之效益性—促進環境、社會、財政永續

芬蘭、瑞典、挪威、丹麥、英國與荷蘭等國較重視自然環境保護，尤其是北歐國家，由於在 1980 年代面臨失業問題與財政惡化，因此在 1990 年左右檢討租稅制度時，將環境面一併納入考量。惟，民主國家定期選舉下加稅不易，因此以稅收中立原則¹⁷⁴，提高環境稅的接受度，意即在政府的總稅收持平下，將環境稅收用來減少社會安全福利捐，或其他扭曲性租稅負擔，此一行動稱為

¹⁷¹ The Organisation for Economic Co-operation and Development（OECD）著，蕭代基、葉淑琦譯，綠色稅制改革—OECD 最新環境稅報告，台灣地球日出版，1998 年，頁 88-93。

¹⁷² The Organisation for Economic Co-operation and Development（OECD）著，蕭代基、葉淑琦譯，綠色稅制改革—OECD 最新環境稅報告，台灣地球日出版，1998 年，頁 94。

¹⁷³ The Organisation for Economic Co-operation and Development（OECD）著，蕭代基、葉淑琦譯，綠色稅制改革—OECD 最新環境稅報告，台灣地球日出版，1998 年，頁 10-11。

¹⁷⁴ 「稅收中立」意指，開徵新的稅賦或加重某種類的稅賦，同時廢除舊的稅賦或減輕他項稅賦，使得人民的整體稅捐負擔在政策的變動下，依舊維持在相同或近似的水平。

綠色租稅改革 (green tax reform)，綠色租稅改革的構想，源自 Tullock 於 1967 年所提出的「額外好處 (excess benefit)」；Pearce 於 1991 年，首先使用「雙重紅利 (double dividend)」表示綠色租稅改革所帶來的益處¹⁷⁵。

在能源稅開徵之前提下，除了得以改善環境層面的問題，如耗竭性能源之維護，溫室氣體排放之趨緩；社會、經濟層面也可能同時獲得好處，例如降低其他扭曲性稅負，增加社會福利之支出，因此稱為雙重紅利。第一重紅利是指能源稅得以矯正環境外部性，將使用傳統化石能源所造成外部成本內部化，表現出能源合理價格，改善環境品質，稱為庇古效果 (the Pigouvian effect)；第二重紅利是指，由於能源稅性質為稅捐，故在統收統支與稅收中立的前提下，將能源稅收用來抵減既有稅負過高而造成市場扭曲的稅捐負擔，改善社會、經濟之分配不均問題¹⁷⁶。已實行能源稅課徵之部分歐洲國家，除將稅收用於研發提升能源效率技術，與發展再生能源外，於能源稅實施時，搭配減少所得稅，將稅收用於補助雇主的員工保險分擔額，填補社會福利捐之財政缺口，不僅經濟發展仍然穩定成長，並製造了許多工作機會¹⁷⁷。

雖然能源稅的第二重紅利是否能實現學說上仍有爭論，但是對人民與產業的能源消費行為加入經濟上誘因的稅制，得以改善耗竭性能源使用情形，提高能源使用效率，開發再生能源，並能夠在上游階段控制溫室氣體排放，趨緩溫室效應的惡化，應有助於我國朝向生態環境的永續發展。

在生態環境得以永續發展的基礎上，社會與財政的永續將更站的住腳，能

¹⁷⁵ 徐士偉，能源稅、污染稅與雙重紅利假說，台北大學自然資源與環境管理研究碩士論文，2010 年，頁 6。

¹⁷⁶ Martha Roggenkamp and Catherine Redgwell and Anita Rønne and Iñigo del Guayo, *Energy Law in Europe: National, EU and International Regulation*, New York: Oxford University Press, 2nd edition, 2008, p.522；徐士偉，能源稅、污染稅與雙重紅利假說，台北大學自然資源與環境管理研究碩士論文，2010 年，頁 6-7；Franz Alt 著，王琪、唐小莉、陳仁德譯，太陽電力公司，新自然主義出版，2005 年，頁 64-65。

¹⁷⁷ Michael Woodin、Caroline Lucas 著，鄧伯宸譯，綠色全球宣言，立緒文化出版，初版，2005 年，頁 121；Franz Alt 著，王琪、唐小莉、陳仁德譯，太陽電力公司，新自然主義出版，2005 年，頁 64-65；黃俊杰、謝淑貞，永續財政立法，財稅研究，第 41 卷第 2 期，2009 年 3 月，頁 189。

源稅等綠色稅制的改革，實則牽涉價值體系的改變，意即從對社會的貢獻課稅，改為對社會取走多少課稅，即「Tax the bad, reward the good」。對所得課稅，是為了所得分配公平，但缺點是不利經濟發展；轉變為提高消費稅，與對污染、取用自然資源、浪費等行為課稅，而減少對勞動課稅¹⁷⁸。

開徵能源稅，不但增加了國庫收入，同時並減少政府對油價與電價的不當補貼，使得國庫的支出得以減少，國家財政變得更健康，能源稅收運用於綠色能源技術改善¹⁷⁹之剩餘，能夠增加社會福利措施的支出，形成一種良性循環。也因此，環境、財政、社會環環相扣、互為支撐，足以共同邁向永續發展的未來。

而值得一提的是，能源稅之課徵，應係屬於一階段性任務。能源稅雖然有增加稅收的潛力，但其主要目的在於減少傳統化石能源的依賴與使用，因此能源稅收於施行初期（約 10-20 年）會呈現持續向上的增幅，而後應會逐年減少，直至再生能源之研究與開發成熟，市場價格低於傳統化石能源時，能源稅條例將走向落日。其原因即在於，能源稅之用意在於趨緩現今耗竭性能源之使用，使得再生能源技術得以跟上傳統化石能源耗盡的腳步取而代之，確保能源安全；並於能源使用的上游階段，即控制溫室氣體的隨意排放，藉以趨緩溫室效應。故而，在《能源稅條例》達成階段性任務後，將有其他稅制承接其財政上的任務。

第四項 量能課稅原則用以監督立法者是否濫用永續發展原則

第一款 量能課稅原則作為能源稅制之基本原則

¹⁷⁸ 黃耀輝，一舉兩得的環境財政改革：改善財政和提升綠色所得，農業與經濟，第 30 期，2003 年，頁 89-119。

¹⁷⁹ Franz Alt 著，王琪、唐小莉、陳仁德譯，太陽電力公司，新自然主義出版，2005 年，頁 77-78。

量能課稅原則作為稅法基本原理原則，除了作為稅法的基礎理論建構，而為解釋與適用的核心考量外，更重要的是，透過立法者於訂立稅法時，具體實踐量能課稅原則的精神¹⁸⁰。換言之，作為稅法基本原理原則之量能課稅原則，必須具備「拘束立法者」之效力，使得立法者於稅捐法律的立法過程中不得恣意給予稅捐優惠或給予稅捐上不利益，而是受到量能課稅原則的拘束，貫徹量能課稅原則之核心要求於實體法中。

凡是基於社會目的而設立之稅捐規範，必定會在某程度上打破前述作為稅捐法基本原理的量能課稅原則。原則上，在社會目的之稅法規範中，量能課稅原則必須退讓於各該社會目的規範中應適用之指導原則，例如公共利益原則、功績原則與需要原則等，從而有適用上之限制¹⁸¹。但此只是重要性上有所不同，而非放棄量能課稅原則對稅法的監管作用¹⁸²。此種以稅捐為手段而追求所欲達成之社會目的者，仍然不能完全背離量能課稅的基本原則。換言之，量能課稅原則可以被限制，但不能被完全排除¹⁸³，蓋任何以稅捐為手段，追求所欲達成國家政策之社會目的（例如環保目的）者，均必須同時兼顧獲取財政收入之目的¹⁸⁴，此為作為「稅捐」之當然命題。能源稅以追求社會公益（生態環境之維護）為其主要目的（Hauptzweck），獲取財政收入為其附隨目的（Nebenzweck），而只要包含財政目的在內之稅捐規範，就必須考量作為財政目的稅捐法規範之基本原理的量能課稅原則。

進一步言，量能課稅原則並非必須在社會目的稅領域中沉默，甚或被徹底排除；而是應與社會目的稅中之其他基本原則，如公益原則、功績原則、需要

¹⁸⁰ 許凱傑，量能課稅原則之研究，中正大學法律學研究所碩士論文，頁 256。

¹⁸¹ 柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第 14 期，2007 年 12 月，頁 114。

¹⁸² 辜仲明，公課法制與水資源管理—財稅法學發展之新興議題，翰蘆出版，2009 年，頁 86，註 168。

¹⁸³ Lang in Tipke/ Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 3 Rz. 11. 相同見解可參閱：柯格鐘，租稅之立法界限及其憲法上的當為要求，憲法解釋之理論與實務，第 7 輯，頁 235；陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，第 24 期，第 54 頁。

¹⁸⁴ 柯格鐘，租稅之立法界限及其憲法上的當為要求，憲法解釋之理論與實務，第 7 輯，頁 235-236。

原則、永續發展原則等，立於同一個平臺上被討論，經由立法者的利益權衡與價值取捨，決定在什麼具體規範下，什麼原則勝出，什麼原則應該優先被採納、優先被考量。而此種取捨並不代表在該領域，被捨棄者必須永遠禁聲，不被討論。

綜上所述，能源稅法訂立之主要目的與其中思想，是以永續發展原則為能源稅法之指導原則，然而，作為稅法核心價值之量能課稅原則，亦不因永續發展原則與之競爭而褪色。而是必須扮演著把關者，監督立法者是否濫用了永續發展原則，而對稅法體制造成傷害，並侵害了人民基本權利。

第二款 課徵能源稅可能引發之累退效果

生存權作為人民最根本之基本權利，無論稅捐之種類為如何之分類，皆不可抵觸最低生存權之保障，以維人性尊嚴。換言之，無論國家基於何種政策考量而設計多種間接稅型態，均需遵守生存權之要求而不可逾越，而此精神正是量能課稅原則之核心價值。

由於能源稅屬於消費稅之一種，雖消費稅在某種程度上（例如奢侈消費行為），亦得以衡量納稅義務人之實質負擔能力¹⁸⁵，惟能源之消費在現今的社會接近於日用品，在衡量實質負擔能力上並不準確，意即負擔能力較低者亦有可能於日常生活之使用量上，相較於負擔能力高者為多。遂關於普遍地不論實質負擔能力所課徵之能源稅制，學說上有認為將對中低收入所得者形成「累退效果」，蓋能源稅之稅率固定對於中低收入所得者而言，其繳納之能源稅捐相較於高收入所得者所負擔為重。故針對課徵能源稅可能形成之「累退效果」，有學者認為可以將稅收使用於補貼中低收入所得者，如退還低收入所得者與降低中等收入所得者負擔的方式¹⁸⁶來緩和課徵能源稅可能形成之「累退效果」。甚至有認為，雖然累退分配效果可能影響較貧窮的家庭，但環境改善之效益，卻

¹⁸⁵ 柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第14卷，2007年12月，頁55-120。

¹⁸⁶ John C. Dernbach, Agenda for a sustainable America, Environmental Law Institute Press, Washington, D.C., 2009, p197.

可能以累進（progressive）的方式分配到較貧窮的家庭¹⁸⁷。

進一步言，大多數針對環境保護而建議的解決方法，都將直接或間接地給貧困或低收入人口帶來不利影響。社會正義和環境保護的議題必須同時受到關注，缺少環境保護，我們的自然環境可能變得不適宜居住；缺少正義，我們的社會環境可能同樣變得充滿敵意。因此，生態學的關注並不能主宰或總是凌駕於對正義的關切之上，而且追求正義也必定不能忽視其對環境的影響¹⁸⁸。此問題就如同兩面刃，故而立法者於建構能源稅法時，亦應針對此兩看似和諧又互相衝突的議題做一通盤性的審視。

假設大眾運輸工具可以取代人民對於汽、機車的騎乘，通過公共支出來改善大眾運輸系統，就會減少二氧化碳的排放。既然如此，由於國庫的支應，表示納稅義務人就必須為環境品質的改善負擔費用。既然環境品質是公眾所共有共享，由公眾負擔似乎是公平合理的。但是公眾成員將不會同等地從這個政策中受益，生活在城區的人會因為以下兩個原因而受益更多：城區的空氣品質將會得到明顯的提升；而且城區居民早已擁有大眾運輸系統，鄉村地區非但可能沒有大眾運輸系統，公共交通工具之搭乘亦不夠廉價。而這種對城市居民傾斜到不成比例的利益累積，必定要所有實質稅捐負擔之人一起承擔嗎？讓他們也承擔較重之能源稅捐，公平嗎¹⁸⁹？如今，主張對於傳統化石能源課以較重之稅捐，來降低對傳統化石能源的需求，這種誰用誰付錢的方案中，將沉重地打擊低收入戶族群和那些住在郊區必須駕車去工作的人們，對富人的影響恐怕相對小許多¹⁹⁰，此類問題亦是反對聲浪的質疑聲音。

¹⁸⁷ The Organisation for Economic Co-operation and Development（OECD）著，蕭代基、葉淑琦譯，綠色稅制改革—OECD 最新環境稅報告，台灣地球日出版，1998 年，頁 9。

¹⁸⁸ 彼得.S.溫茨著，朱單瓊、宋玉波譯，環境正義論，上海人民出版社，2007 年，頁 1-2。

¹⁸⁹ 彼得.S.溫茨著，朱單瓊、宋玉波譯，環境正義論，上海人民出版社，2007 年，頁 25。

¹⁹⁰ 彼得.S.溫茨著，朱單瓊、宋玉波譯，環境正義論，上海人民出版社，2007 年，頁 25；柯格鐘，租稅之立法界限及其憲法上的當為要求，憲法解釋之理論與實務，第 7 輯，頁 248。

第三款 量能課稅原則之實踐

上述質疑皆為量能課稅原則所應關注之焦點，從而，如何利用其他稅捐之減免的安排予以緩和，以避免危及低所得者之生存及發展機會，至為重要。蓋縱使得為環境保護而課徵能源稅，其課徵若有悖離量能課稅原則，仍以不得危及人民之生存權及人格之發展為前提¹⁹¹。基本上，解決此困境有兩種可能的作法，為減少能源稅對所得分配所造成的負面衝擊，其一可採事前減緩

(mitigation) 方式，即先避開或減緩所得分配效果可能帶來的衝擊；其二為事後補償 (compensation) 方式，事後補助特定群體¹⁹²。事前減緩策略通常是採取免稅或減免的形式¹⁹³，由於事前減緩之策略將會與課徵能源稅所欲形成之價格誘因效果背道而馳，應避免採用。

學說上曾有提出解決途徑，例如：在維繫個人或家庭生存權之必要範圍內，應可考量在能源稅中設立退稅 (Steuervergütung) 之機制，以反映量能課稅原則¹⁹⁴。然而，退稅之模式若為符合退稅資格者，向稅捐稽徵機關申請退稅，依據其能源消費型態計算應退還之稅款，可能有稅捐稽徵成本過高的缺憾，基於直接退稅之機制將會與課徵能源稅所欲形成之價格誘因效果背道而馳，本文初步之看法認為，或可透過獨立且透明化的事後補償之機制，例如在直接稅中，如個人綜合所得稅中建制能源消費之特別扣除額，取一般大眾日常「所必需」之能源消耗量的平均值，以一定比例設定扣除額度，目前可想見的缺點可能是無法考慮到具有特別情況的人民（例如居住在偏遠山區，大眾交通工具並不普

¹⁹¹ 此外，因為對永續發展之危害有時無立即性，有時有全球的外部性，所以與防制的防護手段一樣，其防制的稅捐手段具有國際性，相關的國家必須採取一致的手段，始能達到預定的效果。否則如互相競爭的國家不採取齊一步調，則由於防制稅費馬上構成出口產品的成本，而會引起劣幣驅逐良幣的情事，這也是為何國際上屢有呼籲串聯世界各國共同商討防制政策的緣故。請參閱黃茂榮，稅法總論，第一冊增訂二版，2005年，頁167。

¹⁹² The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) 著，蕭代基、葉淑琦譯，綠色稅制改革—OECD 最新環境稅報告，台灣地球日出版，1998年，頁9。

¹⁹³ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) 著，蕭代基、葉淑琦譯，綠色稅制改革—OECD 最新環境稅報告，台灣地球日出版，1998年，頁81。

¹⁹⁴ 柯格鐘，租稅之立法界限及其憲法上的當為要求，憲法解釋之理論與實務，第7輯，頁248。

及情況下，需自行駕駛交通工具之人。特別情況在此並不包括營業之自然人或法人，蓋課徵能源稅所增加的稅捐負擔，於營業的情形，應認為係「成本」，與個人綜合所得稅之量能課稅原則所考慮之情況有別，並不在特別扣除額之射程範圍)；及由國家行使利率的調整、降低社會救助的申請門檻、增加社會福利措施¹⁹⁵等等以為配套；甚至是直接的補貼低所得者，將會是對能源稅政策整體較為有利的做法。

我國學者遂亦有提出搭配修正所得稅制度者，認為可從將量能課稅原則表現最顯著的所得稅制加以著手。按量能課稅原則之貫徹，並非從各個單一租稅制度中分別觀察，而是必須統合整體稅法制度後加以綜合觀察；換言之，環境稅制度是否符合量能原則之要求，非必僅能就環境稅制本身加以觀察，而是可與其他稅捐負擔綜合考量後，加以判定之。就此，量能課稅原則在能源稅制之具體實踐，或可結合能源稅制度本身以及藉由所得稅制度調整所構成之配套措施，加以綜合檢驗¹⁹⁶。

第五項 小結

能源稅法之建制，可說是圍繞在永續發展原則之核心概念上，能源稅法裡所推導出來之指導原則，宏觀來說，即「永續發展原則」；若僅專注於環境永續發展之危險防免上，則是永續發展原則下之子原則—「預防原則」。然而，就稅捐實體法而言，能源稅法仍屬稅捐法規範，縱使其性質上為「社會目的稅」與「間接稅」，仍不能排除稅法上量能課稅原則之適用，亦須於社會目的稅捐法規範中，與其他社會目的所倚賴之基本原則作綜合評價。是故，作為稅法核

¹⁹⁵ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) 著，蕭代基、葉淑琦譯，綠色稅制改革—OECD 最新環境稅報告，台灣地球日出版，1998 年，頁 87。

¹⁹⁶ 謝淑貞，綠色租稅法制基礎及規範設計之研究，中正大學財經法律研究所碩士論文，頁 92；另可參閱蕭代基，綠色稅制之研究，政府研究資訊系統網站：http://grbsearch.stpi.narl.org.tw/GRB/result.jsp?id=1377865&plan_no=97mof020&plan_year=97&projkey=PG9708-0118&target=plan&highStr=綠色稅制之研究&check=0&pnchDesc=%E7%B6%A0%E8%89%B2%E7%A8%85%E5%88%B6%E4%B9%8B%E7%A0%94%E7%A9%B6，最後瀏覽日期：2011/10/25。

心價值之量能課稅原則，亦不因永續發展原則與之競爭而褪色，量能課稅原則在能源稅法中當有其適用。

量能課稅原則應當作為能源稅法立法之把關者，藉由全盤考量轉嫁後實質負擔稅捐之消費者與其生存權與財產權及平等權之保障，避免人民遭受國家之過當侵害，亦避免國家機關假環境保護之名，行剝削之實，或過度擴張環境主義的思維，犧牲了人民基本生活條件而不自知。希冀本文之提出，能帶來拋磚引玉之效果，使立法者與全民共同來思辨，伴隨著能源稅制而出現之負面影響，應當如何解決才屬妥適。此亦係能源稅條例草案遲遲無法通過之主因，若能消弭本文文末所提出之疑慮，可想見人民並不會如此強烈地排斥能源稅法之立法。

第四節 本章結論

由於傳統化石能源屬於「耗竭性資源」，因此減少消費傳統化石能源，提高能源生產與利用的效率，便是節約能源的基本對策；而為降低我國對進口能源的依存度，以免進口來源地發生戰爭或政治問題，導致能源供應短缺，或能源價格驟升，對國家安全與總體經濟產生不利影響，且進口依賴越高，對我國不利影響亦越大；另透過政府的手將傳統化石能源的價格控制在與可再生能源的價格相當的競爭情況，有助於再生能源的發展；更重要的是，傳統化石能源的使用常有許多外部成本（External Cost），市場經濟體系未能確實反映它的存在，故政府適當的干預乃為糾正市場機能的缺失，以免資源使用遭扭曲。

以課徵能源稅作為永續能源政策之一種手段，由以上討論可知，主要係為了導正長期所累積之負的外部效果，修補市場失靈的資源扭曲配置。甚且，能源稅之課徵另存有導正外部性以外之市場經濟效果，即透過課徵能源稅後導致的傳統化石能源價格上升，將降低人民浪費使用傳統化石能源之誘因；並有助於再生能源發展，降低再生能源開發之學習曲線；同時亦可增加再生能源廠商投資動機，無後顧之憂的將資金全力投入再生能源之開發。於是乎能源稅才會

在化石燃料資源稀缺的國家中，成為矚目的一項能源政策，同時並能收增加國庫收入之效益。

談永續能源發展，並非只是關注未來世代的權益保護，其最直接衝擊了當今世代的能源安全，蓋只要我們一刻活在這有限的地球上，就都有面臨能源危機的可能性。能源安全並非單純世界儲油量所剩無幾的問題而已，對於高度依賴能源進口的台灣而言，能源安全更關係了傳統化石能源掌握在少數國家手中，而我國目前僅能處於挨打地位的事實。是故，以稅捐形式課徵能源稅有其必要；並經由本文之初步探究，《能源稅條例》之立法，理論上是可行的，且藉由觀察國外之施行情況，更加強了開徵能源稅的可行性；而實施能源稅所能帶來的效益，學說上素有雙重紅利假說，雖第二重紅利仍有所爭論，惟不可否認的是，其對生態環境永續發展勢必帶來正面效益，透過課徵能源稅，並有使環境、財政、社會永續環環相扣、互為支撐，足以共同邁向永續發展的可能。

化石能源價格與替代能源發展速度間，有密切的關係。1970 年代，當時的沙烏地阿拉伯石油部長 Yamani，在石油輸出國組織初次發現自己的重要性的同時，其就曾警告同仁不要太快將油價拉高，因為他擔心西方國家與市場對價格的反彈，將可能轉而激發了風能、太陽能和其他形式再生能源的大幅創新，其令人深思的名言大意是說：「石器時代結束，並不是因為我們把石頭給用完了！」石器時代的結束，是因為人們發明了用青銅和鐵製作的替代工具，Yamani 深知如果石油消費國家大幅投入再生能源的生產，或是在改善能源效率的技術上突飛猛進，那麼即使地底下仍有上百萬桶原油的儲量，石油時代也可能因而結束；就如同石器時代終結的時候，地表上仍然有許多石頭一樣。傳統化石能源和再生能源價格的此消彼長，將深切的影響人們的消費選擇¹⁹⁷。產業界與一般消費者，尤其是高耗能產業，都必須及早面對能源價格須合理化的事實，研發並採用高能源效率、低溫室氣體排放的產品及技術，能源使用者包括業者與消費者，都必須要隨著經濟的腳步調整能源的需求，重視環境的財富，才能真

¹⁹⁷ 徐士偉，能源稅、污染稅與雙重紅利假說，台北大學自然資源與環境管理研究碩士論文，2010 年，頁 3；Thomas L. Friedman 著，丘羽先等譯，世界又熱又平又擠，天下遠見出版，一版，2008 年，頁 294-295。

正實現永續發展的社會。

本章並對能源稅加以定性，認為能源稅係具有「消費稅」、「社會目的稅」、「間接稅」、「國稅」等性質之稅捐。此外，能源稅捐收入之用途，究竟應統收統支，或專款專用，應屬於立法者之裁量自由。但經過本文分析後，認為仍應以「指定用途稅」為雛型作規範較為恰當。



第四章 能源稅之稅捐客體與稅捐義務主體

第一節 稅捐客體

稅捐客體，係發生稅捐債務之物的要素，亦即稅捐構成要件中表彰納稅義務人負擔稅捐能力之要素，此須和表彰經濟上給付能力的標的、狀態或事實經過相連結如經立法者選為稅捐構成要件要素，即為稅捐客體¹⁹⁸。

立法者如何設定稅捐客體，一般乃屬立法政策問題，委諸立法機關裁量決定。然而，在稅捐客體的選擇上，應留意稅捐客體的明確性、普遍性、繼續性、劃一性，同時也應充分考慮稅務行政上的便宜性、稽徵成本、歲入調度能力以及負擔的公平等因素¹⁹⁹。

行政院跨部會決議版能源稅條例草案第2條第2款規定：「本條例用詞定義如下：……二、能源：指汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、液化石油氣、天然氣及煤炭等化石能源。」可知《能源稅條例草案》中，對能源之定義係採「例示」之方式，指除了汽油、柴油、航空燃油、燃料油、煤油、液化石油氣、天然氣及煤炭此八種「耗竭性」能源外，亦涵蓋了他種相類似之耗竭性能源。其於立法理由中指出，此定義係參考能源管理法第2條第1款至第3款規定之能源及現行貨物稅條例第10條規定油氣類之課稅項目，作為本條例所稱能源範圍。然其於同版本之草案第7條之規定，應稅之課稅項目僅列汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、液化石油氣、天然氣及煤炭此八種耗竭性化石能源，較能源定義之範圍小，因此，應注意關於之後章節所提及之稅捐義務主體的協力義務部分，即使國內產製廠商所生產的並非應稅項目中所提及之化石能源，仍有可能須於產製前預為廠商登記或產品登記之可能，惟實際上稽徵作業如何，仍待財政部訂立能源稅稽徵規則加以說明。

¹⁹⁸ 陳清秀，稅法總論，五版，元照出版，2008年，頁349。

¹⁹⁹ 陳清秀，稅法總論，五版，元照出版，2008年，頁349。

因之，根據行政院跨部會決議版能源稅條例草案第 7 條規定，吾人可以得知能源稅之稅捐客體為，不論在國內產製或自國外進口之汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、液化石油氣、天然氣及煤炭此八種能源。可發現其僅以傳統化石燃料作為稅捐客體，應是為了呼應能源稅課徵之目的在於抑制傳統化石能源之使用量，使再生能源能夠加速發展。能源稅對傳統化石能源給予「稅捐上不利」，另形同給予再生能源「稅捐上之優惠」，係為追求生態環境永續發展之公益目的，於此並不違反平等原則。然立法者所訂立之稅捐客體卻排除了能源管理法第 2 條第 4 款至第 6 款所指能源，即核子燃料、電能與其他經中央主管機關指定為能源者。列入能源稅課徵範圍之客體與未予納入之客體間是否有差別待遇存在，是否妥適之問題，值得吾人進一步求證。另，原貨物稅條例第 10 條第 6 款之溶劑油是否應置入整合過後之能源稅條例中繼續課徵，亦有探討之必要。以下將針對能源稅構成要件之稅捐客體加以探討：

第一項 化石「能源」

按行政院跨部會決議版能源稅條例草案第 7 條規定，稅捐客體為汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、液化石油氣、天然氣及煤炭此八種能源。從經濟部能源局之統計資料²⁰⁰顯示，此八種化石能源在我國屬於市場需求量較大且具有耗竭性之環境資源的石油產品及煤炭類產品，另外一種市場需求量亦不少的「石腦油（Naphtha）」，以及其他於我國市場需求量較小之石油產品，例如：潤滑油、柏油、溶劑油等，都未列於稅捐客體之中，箇中緣由值得進一步探究。

草案之八種稅捐客體中，除了天然氣與煤炭為初級能源外，其餘之汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、液化石油氣六樣都是「原油」所提煉出之次級能源。為何不直接針對原油課稅更節省稽徵成本？或者說原油所提煉出之石油產品不僅僅此六樣，為何不對所有的石油產品都徵收稅捐？這兩個問題的解答，草案的立法理由只說明了一句話——「非供能源使用，不宜納入課徵能源稅」。

²⁰⁰ 經濟部能源局網站：

http://web3.moeaboe.gov.tw/ECW/business/content/ContentLink.aspx?menu_id=378

，最後瀏覽日期：2012 年 8 月 31 日。

詳言之，原油所提煉出之石油產品種類繁多，用途各異，可約略分為「作為動力能源使用」與「作為工業之原料」兩類。汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、液化石油氣都是主要用於機具產品的動力燃料。其他作為工業原料之石油產品，例如「石腦油」（亦稱為輕油），則主要係作為石化工業所需之乙烯、丙烯、芳香烴等原料，以產製塑膠、人造纖維等產品，並非作為動力能源使用。雖然能源稅的課徵目的之一，即是降低能源耗竭的速度，而大量使用石油產品，縱使是用來當作工業原料，亦是減少石油資源的存量，但作為工業原料之石油產品的用量與作為動力能源使用相較少許多，而且作為工業原料之石油產品並不排放二氧化碳，只有作為動力能源使用之燃料，因燃燒化石能源而排放二氧化碳，可能導致氣候變遷問題。從而，作為工業原料之石油產品，並不必要將其列為能源稅之稅捐客體。

綜上所述，草案設計之能源稅的稅捐客體，必須是提供動能、作為「能源」使用之石油產品或煤炭產品，非作為「能源」使用之產品自非能源稅之稅捐客體。

國外立法例上，《重構對能源產品和電力徵稅的歐盟框架指令（Council Directive 2003/96/EC of October 2003 Restructuring the Community Framework for the Taxation of Energy Product and Electricity），又稱歐盟能源稅指令》第2條規定，能源產品和電力只有在其作為動力或供熱燃料時才能被徵稅，而當被用作原物料或當這些產品在電解和冶金過程中使用時則不被徵稅²⁰¹，亦與我國能源稅條例草案相同，強調只對提供動能、作為「能源」使用之石油產品或煤炭產品課稅。

第二項 電能？

有論者²⁰²基於節約能源之考量，認為電能亦應列入能源課稅的客體方為妥

²⁰¹ OJ L 283, 31.10.2003, p. 53-54.

²⁰² 可參范文清，《評能源稅條例草案》，月旦法學雜誌，第174期，2009年11月，頁95-96。

適，對於火力發電之電能可能重複課稅的部分，以退稅處理即可。

本文認為，此問題立法機關應審慎斟酌，能源稅之課徵，在於維護耗竭性資源的浪費，針對電能此等次級能源，電能之產生仍有許多可再生的方式得加工轉換，可見對於電能課稅本身，所追求之目的可能就與能源稅有所不同。這也是為什麼德國對於傳統化石能源與電能，是以兩種不同的稅目來作課徵²⁰³。且電能以其生產方式可區分為：以非再生能源發電與以再生能源發電兩種，非再生能源發電不是我們支持的發電方式，但以再生能源發電卻是我們所鼓勵的，若針對電能課稅，價值理念恐有矛盾之處。

甚且，雖得對使用應稅能源（即煤炭）發電的部分，以退稅之方式避免重複課稅，然而因能源稅之課徵使得能源使用成本提高，進而人民轉為使用替代能源，例如人民選擇開油電混合車或其他以電力為動能之動力交通工具。若再對電力課以稅捐，不但減損了對能源課稅所欲達成的效果，也有造成人民過重負擔的疑慮，是否有加徵電力稅的必要，應待能源稅條例草案通過並施行後，再加以衡量。

第三項 核子燃料？

按核子損害賠償法第 2 條對於核子燃料之定義為：「能由原子核分裂之自續連鎖反應而產生能量之物料」，例如從鈾礦而來的「鈾 235」與「鈾 238」作為鈾燃料，即為一般所稱之核子燃料。

通常核子燃料係作為發電之用，即俗稱之「核能發電」。其具有所需之燃料體積比一般常用的火力電廠少相當多，原料之運輸與廢料之運送輻小；產生能量的效率較其他發電方式高；且由於其溫室氣體排放量亦僅屬微量等優點，導致在碳排放管制的壓力下，許多國家有轉型以核能發電之趨勢，如法國即為擁有最多核電廠之國家。

²⁰³ 德國分別課徵有能源稅（Energiesteuer）與電力稅（Stromsteuer）。

暫且不論有關核能安全之廢核議題，核子燃料主要構成分係鈾礦，並非傳統化石能源，其仍須透過煉製才能作為能源使用，與石油及煤礦之性質不同，並不得為能源稅之稅捐客體；且核能發電亦沒有碳排放的問題；甚且，鈾礦是否具有使用稅捐手段來抑制消耗量的必要性，本文採否定看法，蓋使用核能發電與否，主要來自國家政策的取向，並非一般人有能力自由使用，與其期望人民減少使用核能，不如由國家直接廢止核電廠的營運來得更有效率。

文獻上亦有主張，鈾 235 分裂時其能量是同重量煤炭的 300 萬倍，是石油的 230 萬倍，代表相同單位的核子燃料，使用期間較煤與石油長許多，耗竭性問題並不如煤炭與石油來的迫切；且核子燃料體積小，易於儲存，可相當程度地避免類如石油危機導致能源供給中斷的風險；再者，各國多將核子燃料排除於能源稅之稅捐客體之外，我國未將核子燃料納入能源稅之稅捐客體中，並無不妥²⁰⁴。

而關於廢核議題，雖然核能發電於迫在眉睫的溫室氣體排放所帶來之氣候變遷問題中，能提供相當大的緩解力量，或許不失為一重要之解決方式，然而，是否得因此就須犧牲人民健康與環境永續發展，以解決核能發電所伴隨之核廢料處理問題，係目前相當棘手之議題，由於此難題並非本文所欲解決之問題，在此不多加以著墨。

第四項 小結

是故，能源稅之稅捐客體，應只包含化石「能源」，例如提供動能、作為「能源」使用之石油產品或煤炭產品。而不包含輕油、潤滑油、柏油、溶劑油等石油製品，及電能與核子燃料。

²⁰⁴ 曾巨威、劉彩雲，能源課稅問題之研究，財政部賦稅改革委員會出版，1989，頁 27。

第二節 客體實現之時、點

在討論能源稅之稅捐義務主體前，有一議題必須先行探討，即「能源稅之稅捐課徵時點」。蓋能源稅課徵時點之選擇，將決定稅捐義務主體究應為何者，為一必須先決之前提問題。

國家在設計能源稅制時，對於課稅時點可有兩種方案得以選擇，一為在「生產環節」課徵稅捐，另一則為在「消費環節」課徵稅捐。以下分述之，並提出本文之觀點：

第一項 客體實現之基準時

第一款 生產環節

在生產環節就對化石能源課徵稅捐，等於在能源消費的上游階段即作出源泉控制，從稅捐稽徵管理的角度看來，是非常節省稽徵成本的方式。由於從事能源生產者皆為廠商，受《能源管理法》之拘束，應經登記始得營業，其所從事之行為受中央主管機關之監督，稅捐稽徵機關為稅捐核課處分時資料明確；且稽徵對象並不如所得稅之稽徵一般，稅捐義務主體人數眾多且分類複雜，故不容易發生短漏稅捐的問題。

第二款 消費環節

在消費環節對化石能源課徵稅捐，則是最能達到能源稅之課徵精神的作法。因其在能源消費的末端，對實際上的消費者做課徵的動作，有助於刺激消費者減少能源之消耗，符合能源稅係為了減少能源消耗之課徵目的，其手段是直接的。而不像從生產環節就課徵能源稅捐，於能源消費之下游階段其消費稅早已

轉換成價格一般，對於能源稅之課徵目的係在於減少能源消耗而言，其手段是隱晦的。

第三款 課稅時點應訂於生產環節實施

綜上所述，能源稅之課稅時點的選擇，採何種環節實施皆各有利弊。然而，在考慮稽徵成本的情況下，於消費環節課徵，恐怕將有稽徵成本龐大、稽徵作業複雜的疑慮。因此，在生產環節課徵，採源泉控制，應該是比較可行的做法，亦較符合稽徵簡便原則。草案第1條規定：「本條例規定之能源，不論在國內產製或自國外進口，均依本條例徵收能源稅」即為此意。在能源消費的上游階段為稅捐之課徵，將課稅時點訂於生產環節實施。

實際稽徵上主要之徵收時點為應稅能源「出廠時」及「進口時」兩種情況。草案第3條第2項並將應稅能源雖未出廠，但在廠內供消費者、在廠內加工為非應稅能源者、在廠內因強制執行或其他原因而移轉他人持有者、產製廠商依申請或依法遭註銷登記時之庫存應稅能源五種情形，擬制為已出廠，應對之徵收能源稅之規定。

第二項 客體實現之地點

有疑義者在於，所謂之生產環節，草案第一條除包含「在國內產製者」外，另有「自國外進口」一類，然而「自國外進口」為何會被定位在生產環節中，有進一步探討之必要。

分析其理由，實係因為我國傳統化石燃料之資源甚少，除國內產製者外，尚仰賴從他國進口。是故，「生產環節」之解釋，應採廣義解釋，只要是能源消費的上游階段，即為提供消費之用而生產或進口者，皆屬之。意即，能源稅屬「內地消費稅」，採消費地原則，凡進入我國之稅捐客體皆必須被課稅；反之，稅捐客體於出口時，既於生產階段已予課稅，則應退還所繳稅捐（草案第

6 條第 1 項第 1 款參照)，意即進口課稅、出口退稅²⁰⁵，方符內地消費稅之精神，僅在稅捐客體於我國被消費才能對之課予稅捐。

第五節 稅捐客體之排除—談稅捐減免

第一項 我國能源稅條例草案有關稅捐減免之檢討

行政院跨部會決議版能源稅條例草案第 5 條關於免徵能源稅之情形，有能源用作工業原料者、運銷國外者、參加展覽並不出售者，及經國防部核定直接供軍用者四種，以下即就此四類情形加以探討：

其一，在用作工業原料之情形，立法說明指出係參考歐盟能源稅課徵原則，**非供能源用途者，不予課徵能源稅**。蓋雖然應稅能源拿來當作工業原料，亦是減少石油資源的存量，但作為工業原料之石油產品的用量與作為動力能源使用相較少許多，而且作為工業原料之石油產品並不排放二氧化碳，只有作為動力能源使用之燃料，因燃燒化石能源而排放二氧化碳，可能導致氣候變遷問題。

查貨物稅條例第 3 條第 1 項第 1 款，係規定，「應稅貨物用作製造另一應稅貨物之原料者，免徵貨物稅」，從此角度理解，為避免重複課徵，若有應課徵能源稅之客體得以製造另一應稅能源之原料者，得暫予免徵，俟另一應稅能源出廠時再做課徵。

然，其他用作工業原料之情形究何所指？以稅捐客體之汽油為例，汽油主要作為燃料，但也可以用於橡膠、製鞋、印刷、製革、油漆、洗染等行業，亦可用作機械零件的清洗劑。

²⁰⁵ 相關概念可參閱：施文真，能源稅以及碳稅於 GATT/WTO 下之法律分析，行政院國科會專題研究計畫，2009 年，頁 9。

此外，「應稅能源用作工業原料者，免徵能源稅」，此一規定之解釋與適用應避免被濫用，須非供能源用途之原料，始得免稅。意即，納稅義務人不得主張，生產與營業所需使用之應稅能源（例如：機具產生動力所需使用之汽、柴油），屬於用作工業之原料，而能夠享有免稅優惠。

至於，應稅能源作為非應稅能源之原料的情形，草案第8條即規定，酒精汽油、生質柴油及其他再生能源雖非應稅能源，惟若其中有以汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、液化石油氣、天然氣及煤炭此八種能源之一為摻配原料者，應按其所含油類容量之比例即應徵稅額計算，對摻配之應稅原料課徵能源稅。

其二，運銷國外之情形，乃因能源稅屬國內消費稅，能源運銷國外者，因未在國內消費，應不予課稅。若已納能源稅捐者並應於出口時退稅，行政院跨部會決議版能源稅條例草案第6條第1項第1款即規定此種情形，原納稅義務人得檢附證明文件，申請「退還」或「留抵」應納稅額。而此些免稅能源在進入國際上其他課稅主權時是否應納稅捐，則視其他課稅主權而定。

其三，參加展覽並不出售之情形，則因該稅捐客體參加展覽並無出售之行為，於展覽完畢原件復運回廠，即未在國內消費，不應予以課稅。

其四，經國防部核定直接供軍用之情形，立法理由指出係沿襲貨物稅條例第三條第五款之規定而來。惟何以軍用能源應予免稅？能源課稅係為節約能源使用、穩定能源供應、替代能源開發、反映真實成本之目的，為何在此時必須退讓？節慶之軍事表演、無謂之軍事演習是否有給予稅捐優惠之必要？軍方行政事項所需是否亦應免稅（例如軍方人員日常運輸之貨車用油、軍事官員配車之用油）？本文抱持否定之立場。

立法者或許認為軍用之能源所需繳納之能源稅捐仍歸為國庫所有，使用能源所繳納之稅捐與稅捐收益之主體，終究係同一主體，為免去作業上之繁贅，應論其免納能源稅捐。然而，此種做法在能源稅性質定位為指定用途稅時，將

導致可支配之稅捐減少，且亦不符合導正負的外部性之立法原意。退步言之，至少需確實用於軍隊為防衛國家所必要之能源使用，才具有給予稅捐減免之正當性理由。

從稽徵面上看來，由於免納能源稅之稅捐義務主體為產製廠商，當符合軍用免稅之情形時，作業上應如何退稅？退稅請求權人係以納稅捐之產製廠商，或軍方？若認為退稅請求權人為軍事機構，則產製廠商在邏輯上應被評價為稅捐代繳義務而非納稅義務人，與草案之設計似乎有扞格之處。若認為退稅請求權人為以納稅捐之產製廠商，則徒生產製廠商與軍事機構間給付關係之紊亂。

第二項 草案未規定之其他稅捐減免事項

除了上述草案規定之四種免稅情形外，是否有應予減免而未予減免的情形，例如：對民生需求之減免與對可再生能源之減免²⁰⁶，或其他應予減免而未予減免的情形，有加以深究的必要。

以歐盟能源稅指定的內容看來，「能源稅」（由於歐盟各會員國之國內法制不盡相同，但各會員國普遍皆有針對傳統化石燃料課予相關的消費稅，故此處所指之「能源稅」係泛指各國對於能源課徵相關消費稅之統稱），是歐盟實施能源安全供給的一項重要措施。為此，歐盟積極致力於協調各成員國的能源稅制度，希望借助能源稅所提供的反誘因，影響能源價格，從而調整能源市場供需關係，推動生產高耗能產品的生產商革新技術，提高能源使用效率；同時，促使消費者樹立節約能源意識和環保意識，改變能源消費傾向；最終達到歐盟內部整體能源需求相對穩定，減少對外能源依賴，維護歐盟整體能源安全。

另一方面，歐盟大多數國家的能源產品如汽油、柴油的銷售價格主要由三部分組成，即稅前價格、營業稅和消費稅。營業稅在價格中所佔比例小，對價格影響不大；消費稅在價格中所佔比例非常大，因而對價格影響很大。指令頒

²⁰⁶ 可參閱參范文清，《評能源稅條例草案》，月旦法學雜誌，第174期，2009年11月，頁96-99。

定前，歐盟各國能源消費稅的差別很大，各成員國能源消費稅以及由此形成的能源產品價格的巨大差異，扭曲了歐盟內部正常的市場競爭。這對歐盟共同市場產生了如下的消極影響：一是侵蝕稅基。在稅收競爭過程中，由於許多成員國採用較低的能源稅率，使稅基向低稅國家轉移，其他成員國為了留住稅源，相應降低本國稅率，被動調整稅收政策，從而帶來歐盟境內的稅基被侵蝕，進而造成其財政功能弱化，各國公共需求得不到滿足。其二是導致稅負扭曲。有些成員國在降低能源稅稅率的同時，為了保持總體稅收水平，不惜提高勞動力的稅負，從而造成稅負的扭曲和稅制的不公平，甚至給勞動力供給帶來負面影響。三是改變資本流向。稅收競爭築起了一道藩籬，阻礙了能源產品在歐盟境內的合理流動。這都決定了歐盟內部急需對差別各異的各成員國能源稅制進行協調和統一。

早在 1972 年，歐盟就開始對能源消費稅進行協調。但由於各成員國擁有獨立之稅捐主權，紛紛從維護本國能源產業競爭力出發，對於最低稅率的制定始終無法達成有進展地共識，且歐盟各成員國之間在能源儲備方面貧富不均，對能源需求要求各異，作為能源進口國或能源出口國的身分不同，都導致各成員國對歐盟能源稅政策有著不同的要求，使得歐盟能源稅協調過程困難重重。然而，經過一番努力，各成員國終於在 2003 年達成一致，同年 10 月 27 日，歐盟理事會頒布了《重構對能源產品和電力徵稅的歐盟框架指令（Council Directive 2003/96/EC of October 2003 Restructuring the Community Framework for the Taxation of Energy Product and Electricity），以下簡稱指令》。

該指令規定下列情形應予免稅：①用於發電的電力產品和電力以及用於保證發電能力的能源，但成員國也可用環境政策對這些能源產品徵稅；②作為航空燃料供應的能源產品，但不包括用於私人娛樂飛行的能源產品；③在歐盟水域內用於航行（包括捕魚）燃料供應的能源產品，但私人娛樂航行和船舶用電除外（指令第 14 條參照）²⁰⁷。

而下列情形，歐盟成員國有權適用完全或部分減免稅政策和其他政策：①

²⁰⁷ OJ L 283, 31.10.2003, p. 55-56.

航空領域在財政控制下，為了研發更為環保的產品或與開發可再生能源有關的能源產品；②生態燃料；③來自太陽能、風能、潮差、地熱或生物、廢棄物產生的能源；④用於鐵路、民航、內陸水運客貨運輸等的能源產品和電力；⑤為在內陸水道上航行(包括漁業)而非用於個人娛樂的船艇，提供燃料的能源產品和輪船所發的電力；⑥作為推進劑的天然氣和液化氣(指令第 15 條參照)²⁰⁸。

該指令並考慮到國際商業競爭力問題，為了不損害歐盟企業對第三國的競爭力，它對已達到環保目標的能源密集企業，或有效利用能源的企業提出了一些減輕稅負的措施。該指令規定，成員國有權全部或部分退還那些對合理利用資源進行投資的企業所繳的稅，對能源密集型企業可以 100% 退稅，對其他行業可以達到 50% 以上的退稅(指令第 17 條參照)²⁰⁹。

對於，上述歐盟能源稅指令所提出的建議，本文大致上贊同，但對用於航空與水運所需的燃料給予免稅優惠部分，本文採不同看法。若給予航空與水運所需使用的燃料免稅優惠，係對陸運業者給予不公平的待遇，並且陸運業者因而營運成本增加，有損害其競爭地位，尤其在廉價航空業者與高速鐵路的競爭中特別明顯。更何況能夠搭乘飛機、郵輪或使用空運、水運的人民，其消費能力通常都是屬於較高者，稅捐負擔能力相較於使用陸地上的交通工具者為高，因此航空與水運所需使用之燃料更應該課徵能源稅，才是較符合量能課稅原則的做法。

另外，值得一提的是，由於能源稅之推動容易受能源密集產業的強烈反對，立法者於立法殿堂容易為求通過法案而妥協。目前於開徵能源稅或碳稅的國家，均選擇於其稅制之下，針對能源密集產業，提供稅賦上的優惠或減免，試圖降低產業競爭力上的顧慮，但是應注意例外規定是否影響了能源稅或碳稅所欲達成之環境目的，或破壞了租稅的公平性²¹⁰。

²⁰⁸ OJ L 283, 31.10.2003, p. 56-57.

²⁰⁹ OJ L 283, 31.10.2003, p. 57-58.

²¹⁰ 施文真，能源稅以及碳稅於 GATT/WTO 下之法律分析，行政院國科會專題研究計畫，2009 年，頁 2-3。

第四節 稅捐義務主體

稅捐主體（於本文僅針對稅捐債務人而言），乃是稅法的權利主體，而為稅捐客體以及其所連結的稅捐債務所歸屬的人，凡是可以作為稅捐法律關係（稅捐債務關係或稅捐義務關係）的權利與義務的主體的，便具有稅捐權利能力，而為稅捐權利主體²¹¹。稅捐義務主體，具有滿足稅法規定的構成要件的資格，即為稅捐債務人，並負有繳納稅捐之義務，因此，又稱納稅義務人。

稅捐權利能力與民法上權利能力不同，應充分考慮稅法的特殊需要。在稅法上，一般係以可以體現經濟上給付能力或在技術上可以被把握經濟上給付能力者，作為稅捐權利主體²¹²。稅法對於具有稅捐權利能力的主體並沒有統一規定，而是依據各個稅法的不同而異其範圍。例如其具有權利能力者，在綜合所得稅為個人，在營利事業所得稅為公司、獨資、合夥及其他營利組織，在營業稅為營業人等。又基於稅法的營業競爭中立性的理由，公法人的營業組織，也被認為具有稅捐權利能力，而與私人企業等同對待。

依據行政院跨部會決議版能源稅條例草案第4條規定，能源稅之稅捐義務主體可歸納為三類，即「產製廠商」、「進口人」，以及「其他特殊類型之人」。容易遭混淆與誤解的是，「耗能產業廠商」與「能源消費者」是否亦屬能源稅之稅捐義務主體，換言之，此二者是否為能源稅之納稅義務人，以下將於本節一併討論，以釐清人民與產業界的疑惑。

第一項 產製廠商

按行政院跨部會決議版能源稅條例草案第4條第1款及第2款規定：「能源稅之納稅義務人如下：一、國內產製之能源，為產製廠商；二、委託代製之

²¹¹ 陳清秀，稅法總論，五版，元照出版，2008年，頁348。

²¹² 陳清秀，稅法總論，五版，元照出版，2008年，頁348。

能源，為受託之產製廠商」。是故，不論自製能源或代製能源之情形，稅捐義務主體原則上皆為「產製廠商」，以符合稅捐稽徵便利性²¹³。例外情形在於同草案第4條第2項：「前項第二款委託代製之能源，委託廠商為產製應稅能源之廠商者，得向主管稽徵機關申請以委託廠商為納稅義務人」，意即當委託廠商本身為產製應稅能源之廠商者，亦得向主管稽徵機關申請以自己為納稅義務人。

此種規範方式，其實係承襲自貨物稅條例之規範模式，恰巧於2012年3月2日，司法院大法官對此種規範模式作出解釋，以下節錄解釋理由書第二段之敘述：「本條例第二條第一項第一款、第二款規定：『貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。其納稅義務人如左：一、國內產製之貨物，為產製廠商。二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商。』是國內產製應稅貨物者，以產製廠商為納稅義務人。至於委託代製應稅貨物者，則以受託之產製廠商為納稅義務人。但不論係自行產製應稅貨物或是受託產製應稅貨物之廠商，均有依本條例第十九條，以及貨物稅稽徵規則（下稱稽徵規則）第十條、第十五條完成廠商登記及產品登記之協力義務，並經主管稽徵機關准予登記後，始得產製應稅貨物。且受託產製廠商，依稽徵規則第十七條第一項，尚須將委託代製合約書一併送請主管稽徵機關審查，經審查核准後，始得產製應稅貨物。再依稽徵規則第十八條之規定：『應稅貨物使用包裝者，除依第十六條規定辦理及經專案核准之規格外，其包裝上均應以中文載明貨物之名稱及產製廠商之名稱、地址。』本條例第二條第一項第二款之受委託代製廠商，如僅係單一產製廠商獨立完成產製，由其承擔納稅義務，自無疑問。如係多家廠商分工，各自先後所為部分之產製行為，均為完成應稅貨物所必須。本條例第二條第一項第二款之規定，雖未明定何階段之受託產製廠商為貨物稅繳納義務人，尚非不能根據貨物類型特徵及其產製過程認定之。是本條例第二條第一項第二款規定由受委託之產製廠商為納稅義務人，為該等廠商產製前所能預見，並可經由司法審查加以確認，

²¹³ 不同意見：黃茂榮大法官在司法院大法官第697號解釋之不同意見書中，基於貨物稅之稽徵在委託代製情容易發生稅捐客體歸屬不明，或稅基所依據之價格不符合實質課稅原則的精神，而認為將委託代製情形之納稅義務人規定為受託產製廠商，並不一定係較經濟之稽徵方法。然而，本文認為能源稅條例由於採從量課稅（將於第五章中討論），與貨物稅條例係採從價課稅之規範方式不同，並沒有如同貨物稅條例一般之疑慮。

與法律明確性原則尚無違背。惟於委託多家廠商分工之情形，立法機關宜考量產製之分工、製程及各種委託製造關係，明定完成應稅貨物之產製階段，作為認定受託產製廠商之依據，適時檢討相關規定改進之」。是故，大法官多數意見認為，不論自製能源或代製能源之情形，稅捐義務主體皆設定為「產製廠商」的規範方式，並無不妥。只是在受託代製廠商，如僅係單一產製廠商獨立完成產製，由其承擔納稅義務，雖不產生問題；然而，當委託多家廠商分工之情形，係需透過解釋之方式始能得出稅捐客體之歸屬，為使稅捐構成要件更為明確，遂建議立法機關得明定以「完成應稅貨物之產製階段之廠商」，作為認定受託產製廠商為誰之法律依據。

經查經濟部能源局網站資料，石油煉製業者全國僅2家，即台灣中油股份有限公司與台塑石化股份有限公司²¹⁴。煉製之產品幾乎涵括所有能源稅之課稅項目，包含汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、液化石油氣、天然氣。除自製能源外，亦接受委託代製能源，因此就汽油、柴油、航空燃油、燃料油等項目之稅捐義務主體，無論是自製或委託代製，其稅捐義務主體僅此兩家廠商。

另依據經濟部能源局網站資料，我國自2001年起，即不再生產煤炭，我國對於煤炭之需求概由國外進口²¹⁵，因此能源稅在煤炭項目並沒有應負擔稅捐債務之稅捐義務主體存在。

第二項 進口人

經查經濟部能源局網站資料，石油輸入業者全國僅4家，其中包含台灣中

²¹⁴ 經濟部能源局網站資料：

http://web3.moeaboe.gov.tw/ECW/business/content/ContentLink.aspx?menu_id=-20

，最後瀏覽日期：2012年8月27日。

²¹⁵ 經濟部能源局網站資料：

http://web3.moeaboe.gov.tw/ECW/business/content/ContentLink.aspx?menu_id=-86

，最後瀏覽日期：2012年8月27日。

油股份有限公司與台塑石化股份有限公司²¹⁶。亦即汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、液化石油氣、天然氣之主要進口者，應為此 4 家廠商。

另依據經濟部能源局網站資料，我國官方統計 2010 年之煤炭消費結構顯示，73.3%進口煤炭用於發電，13.5%用於工業²¹⁷。可推知煤炭進口者，應為民營火力發電業者，與須使用煤炭作為生產之用的鋼鐵業等廠商。

依照行政院跨部會決議版能源稅條例草案第 4 條第 3 款規定，於國外進口之能源，稅捐義務主體為收貨人、提貨單或貨物持有人，本文將之歸類為進口人。

第三項 能源消費者？

由於能源稅主要係針對能源消費行為而來，僅是將課稅時點拉到能源生產或進口之上游階段課徵稅捐，納稅義務人為產製廠商與進口人，能源稅性質應定性為間接消費稅，稅負將間接轉嫁於消費者，以達成能源稅之課徵目的。因此，能源消費者（可能為自然人，亦可能為法人）才是實際上負擔能源稅捐之人，但仍與稅捐義務主體之概念不同，並不負擔能源稅捐債務，與稅捐債權人之間並無稅捐債權債務關係。

第四項 耗能產業廠商？

觀察行政院跨部會決議版能源稅條例草案第 4 條可知，能源稅之稅捐義務主體原則上係限定為能源產製廠商或進口人，其他版本之草案亦作相同設計，

²¹⁶ 經濟部能源局網站資料：

http://web3.moeaboe.gov.tw/ECW/business/content/ContentLink.aspx?menu_id=-20

，最後瀏覽日期：2012 年 8 月 27 日。

²¹⁷ 經濟部能源局網站資料：

http://web3.moeaboe.gov.tw/ECW/business/content/ContentLink.aspx?menu_id=-86

，最後瀏覽日期：2012 年 8 月 27 日。

一般之營業人並不太可能成為能源稅之稅捐義務主體。更精確地說，除非一般營業人自行從國外進口汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、液化石油氣、天然氣作為生產要素；否則正常情形下，市場上皆是先由石油輸入業者，先自國外進口石油，自行煉製石油產品，或轉售煉製廠商，再由須以石油產品作為生產要素之營業人向其購買。因此，一般之營業人本身即非以生產石油為業，不可能落入能源產製廠商之射程範圍，原則上亦不可能親自成為進口能源之人。而依照行政院跨部會決議版能源稅條例草案第 5 條第 1 款規定，用作工業原料之應稅能源，免徵能源稅，並不發生能源稅捐債權債務關係。

依據前述我國 2010 年之煤炭消費結構看來，73.3%之進口煤炭用於發電，13.5%用於工業，例外情況僅僅在民營火力發電業與須使用煤炭作為燃料之用的鋼鐵業等廠商之類型，始有直接自國外進口煤炭作為燃料之可能，使得發電業者或鋼鐵業者等可能構成進口能源之人，亦僅於此時方成為能源稅之稅捐義務主體。但發電廠與鋼鐵業等為生產電力而燃燒煤炭，是否可認為係屬「用作工業原料」之情形，即有討論空間，本文將於下一個章節做進一步地討論。

反對課徵能源稅之論者，常常係因誤認能源稅之稅捐義務主體包含所有耗能產業廠商，導致廠商非但增加一筆稅捐債務，又須多付出成本投入相關能源稅捐申報作業，而認為能源稅之稅捐政策降低其市場競爭力，並阻礙其產業之發展，根本是破壞市場經濟秩序的政策。然而須加以澄清的是，耗能產業並非直接成為能源稅之稅捐義務主體，耗能產業多為基礎工業，例如鋼鐵、水泥、造紙、紡織業等，所謂耗能產業之「耗能」一詞，強調的是此些產業於生產過程中須耗費許多電能或次級能源，使用於機器運作上，以利自動化生產。耗能產業並不生產應稅能源，而係使用應稅能源作為動能，因此並不當然成為能源稅之稅捐義務主體。

耗能產業廠商原則上應屬能源消費者之一環，基於能源稅為一種間接消費稅，稅負將間接轉嫁於消費者，以達成能源稅之課徵目的。因此，耗能產業廠商為實際上負擔能源稅捐之人，仍非稅捐義務主體，不須負擔能源稅捐債務，與稅捐債權人之間並無稅捐債權債務關係。

第五項 其他特殊類型之人

除了產製廠商與進口人外，亦須針對非於國內自產或自國外進口之情形，規範其能源稅捐負擔之歸屬，依行政院跨部會決議版能源稅條例草案第4條第4至6款規定，立法者已預先規範具有下列情況時，應負擔能源稅捐債務之人：

「能源稅之納稅義務人如下：四、免稅能源因轉讓或移作他用而不符免稅規定者，為轉讓或移作他用之人；未能指認轉讓或移作他用之人者，為貨物持有人；五、持有應稅能源查無能源稅照證或核准之替代憑證，而未能指認能源來源者，為貨物持有人；六、法院及其他機關拍賣尚未完稅之能源，為拍定人」。

第六項 小結

綜上所論，能源稅之稅捐義務主體應可歸納為三類，即「產製廠商」、「進口人」，以及「其他特殊類型之人」。而經過本文之釐清後，可瞭解「能源消費者」與「耗能產業廠商」並非稅捐義務主體，僅是實質上負擔能源稅捐之人。

第六節 本章結論

總結本章之內容，能源稅之稅捐客體，應只包含化石「能源」，例如提供動能、作為「能源」使用之石油產品或煤炭產品。而不包含輕油、潤滑油、柏油、溶劑油等石油製品，及電能與核子燃料。

至於課稅時點之選擇，應採源泉控制，在能源消費的上游階段為稅捐之課徵，將課稅時點訂於生產環節實施，較符合稽徵簡便原則。而能源稅屬「內地消費稅」，凡進入我國之稅捐客體皆必須被課稅；反之，稅捐客體於出口時，既於生產階段已予課稅，則應退還所繳稅捐。

稅捐減免部分，對於「應稅能源用作工業原料者，免徵能源稅」，此一規定之解釋與適用應避免被濫用，須非供能源用途之原料，始得免稅。

至於，能源稅之稅捐義務主體應可歸納為三類，即「產製廠商」、「進口人」，以及「其他特殊類型之人」。而經過本文之釐清後，可瞭解「能源消費者」與「耗能產業廠商」並非稅捐義務主體，僅是實質上負擔能源稅捐之人。



第五章 能源稅之稅基、稅率與稅額

第一節 能源稅之稅捐基礎

稅捐基礎，亦即課稅計算基礎（Die Steuerbemessungsgrundlage）或課稅標準，乃是對於稅捐客體整體，以金額、數量或件數加以數量化，此類金額、價額或數量等即稱為稅基²¹⁸。對於稅基適用下一章節的稅率，即可算出稅額。

以金額或價額作為稅基所課徵的稅捐，可歸類為從價稅。其以數量作為稅基所課徵的稅基，可歸類為從量稅²¹⁹。自能源稅條例草案觀察，能源稅係按油氣類貨物稅課徵體例，採從量課徵，課稅基礎視油氣品之容積量，及煤炭類貨品之重量而定。以下進一步分析之：

第一項 從價稅

「從價稅」，是以稅捐客體的價格或價值為課稅標準，按一定比率計算徵收稅額的稅種。例如貨物稅條例第6條：「橡膠輪胎：凡各種輪胎均屬之，其稅率如左：一、大客車、大貨車使用者，從價徵收百分之十。二、其他各種橡膠輪胎，從價徵收百分之十五。三、內胎、實心橡膠輪胎、人力與獸力車輛及農耕機用之橡膠輪胎免稅」。

第二項 從量稅

相反的，「從量稅」是以課稅對象的重量、長度、容量、體積、面積和數

²¹⁸ 陳清秀，稅法總論，五版，元照出版，2008年，頁353。

²¹⁹ 陳清秀，稅法總論，五版，元照出版，2008年，頁353。

量等計量單位為標準，按單位應徵稅額計算總徵收稅額的稅種。例如貨物稅條例第 10 條：「油氣類之課稅項目及應徵稅額如左：一、汽油：每公秉徵收新臺幣六千八百三十元。二、柴油：每公秉徵收新臺幣三千九百九十元。三、煤油：每公秉徵收新臺幣四千二百五十元。四、航空燃油：每公秉徵收新臺幣六百十元。五、燃料油：每公秉徵收新臺幣一百十元。六、(刪除)。七、溶劑油：每公秉徵收新台幣七百二十元。八、液化石油氣：每公噸徵收新台幣六百九十元。前項各款油類摻合變造供不同用途之油品，一律按其所含主要油類之應徵稅額課徵。行政院得視實際情況，在第一項各款規定之應徵稅額百分之五十以內予以增減」。

第三項 能源稅應採從量課稅

就從價稅而言，可按物價變動反映適當的稅負，但依其交易態樣不同，稅基的把握與計算認定較為困難。反之，在從量稅，稅基的計算認定方法較為簡便，但因不問價格如何，其稅額均屬相同，而發生負擔公平上問題²²⁰。

詳言之，從價稅之優點在於稅負能隨貨品價格之高低而異，在通貨膨脹時，亦無慮實質稅收之減損，稅捐負擔相對較為公平。但申報之貨品價格訂常有爭議，遇有低報價格情事，稽查困難，易生糾紛。

從量稅之優劣點恰與從價稅相反，其優點為無認定價格之困難，手續簡便。惟從量稅不隨貨品價格而變動，因此，使同種貨品中之廉價品稅負相對地加重，對低所得者可能有不利之影響。同時，在通貨膨脹時，如從量稅未能立即調整，將導致政府實質稅收減少。

若從防制稅捐逃漏之觀點，在課徵從量稅時，納稅人選擇低報數量的方式以達逃漏稅的目的。課徵從價稅時，納稅人除了可以低報價格以外，卻也可以

²²⁰ 陳清秀，稅法總論，五版，元照出版，2008 年，頁 353。

低報產量來逃漏間接稅²²¹。

草案是基於比照油氣類貨物稅之體例，且簡化稽徵程序，並維持物價穩定之理由，採取從量課稅之方式。從量計稅之單位，依草案第 7 條第 2 項規定，對汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油係以容積（每公升）為計稅單位，天然氣以體積（每立方公尺），液化石油氣與煤炭則係以重量（每公斤）為計稅單位。

本文則認為，能源稅條例草案與貨物稅條例對於能源的課稅之所以不採從價課徵之立法方式，應與國際油價隨時在波動之趨勢無關，蓋能源稅之納稅義務人僅須申報買賣價格或進口價格，並不受價格波動之影響，僅是對於納稅義務人的申報價格，於查價勾稽時較難肯定市場價格而已。真正決定應採從量課徵或從價課徵之因素，應在於能源稅之立法目的。課徵能源稅之目的在於減少傳統化石能源的使用量，使用從量課徵之方式亦屬合理。因為能源稅之課徵，使得傳統化石能源價格即使一單位之平均市場價格為 0 元，亦因能源稅之徵收而導致消費者亦須支付一定額度之能源稅額，此係為了導正使用能源產生的外部性，修補市場失靈的資源扭曲配置之緣故。並且，透過課徵能源稅後導致的傳統化石能源價格上升，將降低人民浪費使用傳統化石能源之誘因；並有助於再生能源發展，降低再生能源開發之學習曲線；同時亦可增加再生能源廠商投資動機，無後顧之憂的將資金全力投入再生能源之開發。從而，本文贊同能源稅以從量稅之方式課徵。

第二節 能源稅之稅率

稅率是指對於稅基，應納稅捐金額的比率，亦即為算出稅額，對於稅基所適用的比率²²²。稅率的決定方式如何、涉及量能課稅原則以及透過稅制重分配所得及財富的機能是否能獲得實現，因此扮演重要角色。惟稅率構造如何決定，

²²¹ 黃則強，從價稅與從量稅的比較——考慮租稅逃漏之情形，財稅研究，2010 年 5 月。

²²² 陳清秀，稅法總論，五版，元照出版，2008 年，頁 353。

至今尚乏原理原則可循²²³。

稅率可分為比例稅率、累進稅率。有關所得稅、土地增值稅、遺產及贈與稅、地價稅等直接稅，為達成「財富重分配」之目的，通常係採累進稅率。營業稅、證券交易稅、契稅及印花稅等以銷售或交易為客體之稅捐，為維持稅捐的「競爭中立性原則」，避免稅捐負擔之競爭條件的差異，基本上係採比例稅率。在以納稅義務人的經濟上給付能力為直接的基準所課徵的稅捐，亦即所謂「直接稅」，例如所得稅及財產稅，通常採用累進稅率。反之，如不以納稅義務人的稅捐負擔能力作為直接衡量基準的稅捐，亦即轉嫁予消費者負擔之「間接稅」，例如消費稅及交易稅，則通常採用比例稅率。

縱使歐盟能源稅指令曾提出類似累進稅率的構想，然該構想能否被執行恐怕須打上一個問號。該指令為各成員國提供了一個靈活的架構，其規定只要成員國制定的稅率符合最低稅率，並遵守歐盟法規，在下列情況下，對同一產品可以適用不同的稅率，即差別稅率，這樣有助於成員國根據本國的環保標準確定稅率：①當差別稅率與產品質量有關時；②差別稅率取決於用於供熱的電力和能源產品的銷售數量時；③用於當地公共交通運輸（包括計程車）、武裝和公共行政用車、殘疾人用車、救護車等用途時；④對於以上能源產品和電力，可在商用和非商用之間進行區別（指令第 5 條參照²²⁴）。在德國的能源稅條例中，亦非採取單一稅率的制度，而是可針對不同能源的種類與不同消費目的，降低其稅率²²⁵。然由於能源稅係屬間接稅，稅捐主體係產製能源廠商或進口能源之廠商，並非真正使用能源之消費者，因此對於稅捐主體課徵之稅捐，並無法因能源使用者使用量多寡，而有不同稅率之適用，更無法以累進稅率加以實現對重度能源消費者增強其控制使用量的誘因。是故，能源稅仍然是以比例稅率的方式登場，較易為人民所接受，並沿襲貨物稅之課徵方式，對社會成本亦不致造成過大之負擔。

²²³ 陳清秀，稅法總論，五版，元照出版，2008 年，頁 353。

²²⁴ OJ L 283, 31.10.2003, p. 54.

²²⁵ Martha Roggenkamp and Catherine Redgwell and Anita Rønne and Iñigo del Guayo, Energy Law in Europe: National, EU and International Regulation, New York : Oxford University Press, 2nd edition, 2008, p.709.

第三節 能源稅之稅額

第一項 稅額之衡量因素

能源稅條例草案之立法說明指出：「能源稅之稅額是由原貨物稅之稅額及不同能源別之平均熱值及含碳量訂定」。意味著能源稅的稅額，係由個別能源的平均熱值及含碳量，再加上原本貨物稅之稅額決定的。何謂熱值？其係指，不同的燃料，即使質量相同，完全燃燒放出的熱量也不一定相同，這個特性可以用熱值表示，並給予定義和單位。熱值越高，表示其燃燒的效率越好²²⁶。至於含碳量，是用在表達一個物質裡面含有的二氧化碳佔該物質多少比例單位，可以拿來估算碳排放量，意即能透過含碳量，計算燃燒一單位的某物質，將排放多少二氧化碳至大氣中。

這樣的表達方式，代表能源稅之增訂，除了取代油氣類貨物稅之外，係考量了不同能源類別的「能源效率」，與燃燒傳統化石能源所「排放二氧化碳氣體」的原因，亦即消費者必須對排放二氧化碳氣體所造成的環境影響付出代價，而含碳量越高的能源產品，其能源稅額也應相應地提高。

然而，這樣的計算方式較接近碳稅的性質，卻與能源稅之概念背道而馳。碳稅之立法目的，是抑制二氧化碳的排放，因而在擬定碳稅的稅額時，須考慮個別能源的含碳量，針對含碳量較高的能源種類，制定較高的稅額；能源稅之立法目的，則是為了避免能源耗竭，保護傳統化石能源不被用盡，以達資源的永續利用，是故能源稅的稅額所考慮的或許包含能源效率，但並不直接涉及二氧化碳的排放問題。二氧化碳的排放問題僅可說是課徵能源稅的附隨目的，其影響並非直接的，而係間接地降低二氧化碳排放量。能源稅的稅額除了考慮能源效率外，最主要應考量「資源的存量與消耗量之關係」。

²²⁶ 李方正主編，新能源，新文京出版，2009年，頁12-13。

甚且，含碳量與熱值的單位並不相同，與貨物稅額之單位為金額亦有不同，並無法直接加總，其中勢必經過轉換，透過某種價值衡量，將不同單位間按比率換算，才能得以用金額表達應徵之稅額。

綜合上述，如此之立法說明並非妥當，甚至混淆熱值、含碳量與稅額之意義，若立法者無法說明熱值與含碳量是如何轉換而以金錢定價，則在稅額之制定只要不違反比例原則皆屬立法裁量自由的情況下，如此說明無疑是畫蛇添足，徒增人民疑惑。

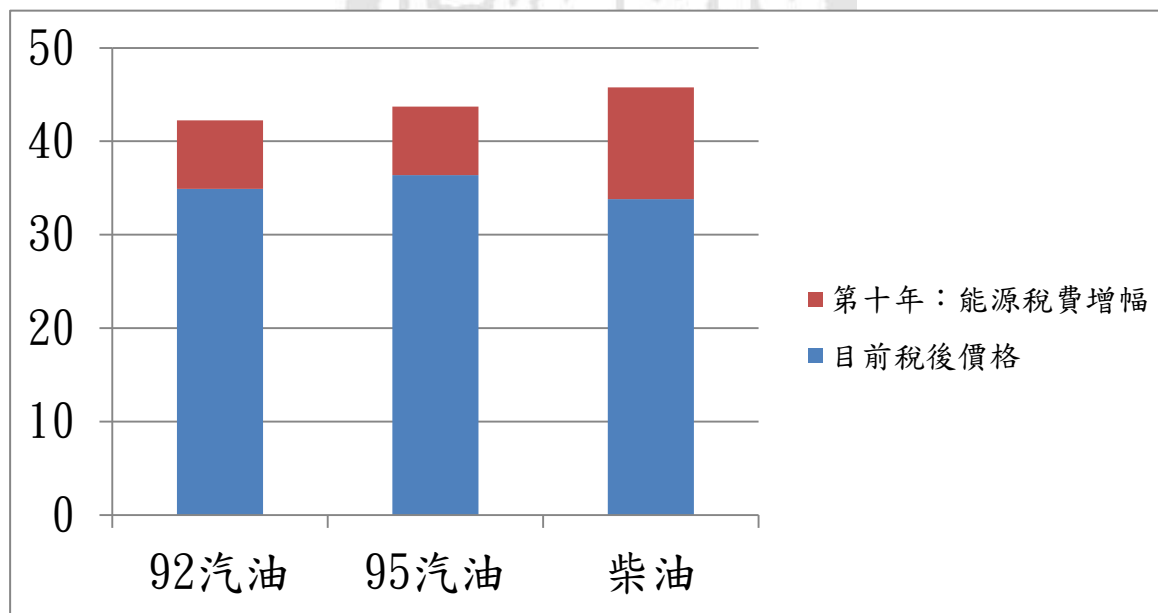
亦即，能源稅之課徵係按使用能源之人必須負擔之產製成本及使用者成本來計算稅率之高低，此使用成本涵蓋了耗竭性能源之有限性與肇致環境暖化的溫室氣體排放量。

第二項 稅額之擬定

第一款 草案所擬定之稅額

由於我國能源價格遠低於國際價格或鄰近國家（日本、韓國等），故若要反映真正的油品價值（包含產製成本、使用者成本、廠商利潤），直接採取國際價格之標準，可能造成物價飛漲、通貨膨脹等市場效應。因此，考量課徵能源稅對物價及產業發展之衝擊，草案之版本係採循序漸進方式逐年調增應徵稅額，自實施之年度起，計調增十年，實施第十一年以後，應徵稅額不再逐年增加。意即，能源稅之徵收並不採一次到位的徵收方式，而係漸進式的向上調整，步步為營地提高能源使用價格，使之逐步反應至物價上，採取人民得以適應之改革步調，是值得肯定的做法。以汽油為例，實施第一年，係以每公升 7.83 元為計算，實施第十年時，每公升為 16.83 元。其他能源類別之應徵稅額列表如下：

課稅項目		汽油	柴油	煤油	航空 燃油	燃料 油	液化石 油氣	天然氣	煤炭
計稅單位		每公 升	每公 升	每公 升	每公 升	每公 升	每公斤	每立方 公尺	每公 斤
應徵稅 額 (以金 額(元) 為單 位)	實施第一年	7.83	4.79	5.05	0.71	0.16	0.69	0.07	0.04
	實施第二年	8.83	5.59	5.85	0.81	0.21	0.69	0.14	0.08
	實施第三年	9.83	6.39	6.65	0.91	0.26	0.69	0.21	0.12
	實施第四年	10.83	7.19	7.45	1.01	0.31	0.69	0.28	0.16
	實施第五年	11.83	7.99	8.25	1.11	0.36	0.69	0.35	0.2
	實施第六年	12.83	8.79	9.05	1.21	0.41	0.69	0.42	0.24
	實施第七年	13.83	9.59	9.85	1.31	0.46	0.69	0.49	0.28
	實施第八年	14.83	10.39	10.65	1.41	0.51	0.69	0.56	0.32
	實施第九年	15.83	11.19	11.45	1.51	0.56	0.75	0.63	0.36
	實施第十年	16.83	11.99	12.25	1.61	0.61	0.84	0.7	0.4



第二款 草案版本之評析與建議

能源稅條例草案之立法說明指出：「能源稅之稅額是由原貨物稅之稅額及不同能源別之平均熱值及含碳量訂定」。這裡頭隱含的理論在於，將外部成本內部化。但我們不得不承認，無論是「使用者成本」或「外部成本」，都難以清楚的量化。也就是說，草案版本所擬定之稅額，充其量僅為「估算」之額度。既是估算，則外部成本有可能被高估，亦有可能被低估。

此時，我們不能忘了，引用經濟學上使用者成本或外部成本的概念，目的皆僅在於指正目前社會現況的缺失，提供我們思考上的啟發，只要確認降低傳統化石能源使用量是正確且當為的任務，則國家所制定出的政策不完全與經濟學所吻合，亦是能夠容忍的情況。因為現實的情況永遠比任何一門學科所能理解地要複雜許多，也因此，才有整合多門學科，提供國家決策方法的必要。

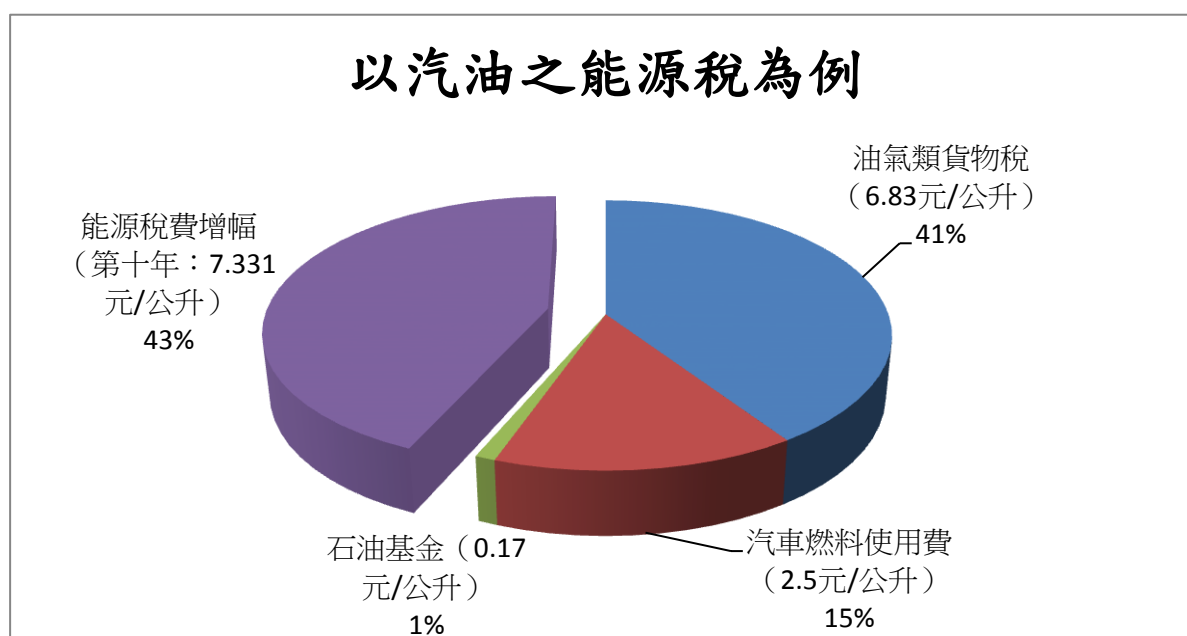
換言之，我們在推廣政策時引進經濟學的概念作為前導，但在細部的政策執行面，如此處我們所討論的「稅額之擬訂」，係立法者得裁量之範圍，外部成本既然難以正確的被計算，即應面對此事實，不應張冠李戴，強行將稅額認定為外部成本。可接受的是，稅額裡頭包含了外部成本，但是否稅額超過了外部成本，或不及所有之外部成本，則非所問。

至於稅額之其他制定方式，應考量的是全球能源存量與人類消耗量之關係，或是考量人民個人年均收入與個人能源消耗量之關係作為基準，制定可容忍之邊際稅額；甚至是以亞洲鄰近經濟競爭國家之平均能源稅負，作為整合後能源稅稅額之參考。然而可以確定的是，該試算出之稅額，並不能低於須整併入能源稅條例之其他能源稅費總和。例如貨物稅條例第 10 條，油氣類之課稅項目及應徵稅額如左：一、汽油：每公秉徵收 6830 元。二、柴油：每公秉徵收 3990 元。三、煤油：每公秉徵收 4250 元。四、航空燃油：每公秉徵收 600 元。五、燃料油：每公秉徵收 110 元。八、液化石油氣：每公噸徵收 690 元」；汽車燃料使用費，汽油每公升 2.5 元；柴油每公升 1.5 元；與石油基金徵收費率：(1)

探採石油之石油基金收取金額為每公秉新臺幣 109 元；(2) 製造石化原料工業副產石油製品售與石油煉製業之石油基金收取金額為每公秉新臺幣 109 元；(3) 輸入石油之石油基金收取金額如附表。

石油類別	輕油	原油	汽油	航空燃油	煤油	柴油	燃料油	液化石油氣
收取金額	130 元/公秉	109 元/公秉	169 元/公秉	133 元/公秉	133 元/公秉	144 元/公秉	137 元/公秉	151 元/公秉

能源稅額的構成可以下圖表示：



第六章 能源相關稅費之整合

第一節 各種相關稅費之分析與整併可行性

所謂重複課稅 (Doppelbesteuerung)，指就同一稅捐客體，利用相同或不同稅目，對於同一或不同之稅捐主體，同時或先後課徵兩次以上之稅捐而言。²²⁷ 重複課徵的發生有由於課稅主權之重疊者，有由於課稅主權者稅制規劃之結果，或甚至係因稅捐之不當稽徵而產生。因課稅主權之重疊而發生者，屬於國際稅捐法或各級政府間之財政劃分的問題。前者必須經由國際稅捐協定或國內法豁免一方之稅捐義務，或容許扣抵在外國繳納之稅捐；後者則需透過財政劃分的規範解決。其由於稅制規劃之結果者，必須檢討其重複課徵的必要性及妥當性。其由於稅捐之不當稽徵所致者，應循稅政之合理化改革之²²⁸。

本文所涉及之類型，在於稅制規劃上之不當安排，造成不同稅目間所形成之重複課徵現象。重複課稅因可能違反「平等原則下之租稅公平原則」與「比例原則」，故原則上應予禁止。然而，對於同一租稅客體課徵兩種不同名目的稅捐，若在課徵額度的分配上，不逾越合理的比例，對於人民亦不造成過重之負擔，也可能沒有加以禁止的必要。²²⁹ 亦即，發生同一稅捐客體被重複課稅之情況，應進一步就重複課稅是否符合比例原則審查其是否逾越合理限度。

我國目前與能源相關之稅費有，對油氣類課徵的進口關稅、貨物稅、營業稅、汽車燃料使用費、使用牌照稅、空氣污染防治費、土壤及地下水污染整治費及石油基金公課、再生能源發展基金公課九項，此九種稅費之課徵目的並不全然相同，各別之性質也不盡相同，甚至有主管機關之差異，與稅收用途之限

²²⁷ 黃茂榮，稅法總論(第三冊)，二版，植根出版，2008年，頁301-338；黃茂榮，重複課稅，植根雜誌，第23卷第5期，2007年2月，頁1-2。

²²⁸ 黃茂榮，稅法總論(第三冊)，二版，植根出版，2008年，頁301-338，；黃茂榮，重複課稅，植根雜誌，第23卷第5期，2007年2月，頁1-2。

²²⁹ 可參釋字第608號解釋許玉秀大法官部分協同意見書；吳淑芬，碳稅作為溫室氣體排放管制手段之探討，台北大學碩士論文，2010年6月，頁130-131。

制。以下即針對各稅費之構成要件加以分析，並檢視此些稅費是否與能源稅之開徵形成重複課稅之情形，進而討論能源相關稅費整合之可行性。能源稅條例之訂立，正是重新檢視與能源相關稅費是否合憲，是否有繼續存在之必要的最佳時機，自應做通盤之規劃與妥適之整合，不應容許重複課稅之情況發生。

為求討論之效率，本文依據學界通說與大法官解釋，暫且將九種稅費做一初步之分類以便利討論。首先，由於關稅之性質較為複雜，故將之另行獨立作探討；而稅法學界²³⁰通常依據滿足私人生活需求潛能之情境不同，可將不同之稅捐種類加以類型化為：所得稅、財產稅與消費稅三種類型²³¹。由於能源稅作為一消費稅，與所得稅之概念較無可能引起重複課徵之爭議，故本文並無將之納入討論，僅針對可能有重疊部分之消費稅與財產稅作分析；最後即是針對學界極具爭議之能源相關特別公課作解析。

第一項 與能源相關之關稅

關稅，係對通過國境貨物所課徵之稅捐而言。另因通過國境之貨物，有進口、出口及轉口，故分有進口關稅、出口關稅及轉口關稅三種課徵模式。依據我國關稅法第二條規定可知，我國係採進口關稅之課徵方式，並不對出口及轉口之貨物課徵關稅²³²。因之，本文之關稅係指政府對進口產品所徵收之稅，主要針對國外進口貨物之收貨人、提貨單或貨物持有人課徵進口稅。關稅課徵目的主要為財政收入及保護產業，固可分為財政關稅及保護關稅兩種。對某些產品課徵關稅以財政收入為目的者，稱之財政關稅；藉由課徵關稅改變進口產品的國內與國際價格，達到限制進口量，以保護國內產業者，稱之保護關稅。²³³

²³⁰ 日本稅法學界代表金子宏，於其著作《租稅法》中，係將各種不同名目之稅捐分為：收益稅、財產稅、消費稅、交易稅四種；而德國稅法學界代表 Joachim Lang，於其著作《Steuerrecht》中，僅以所得、財產、消費三種加以分類，將交易稅置於消費概念之下。請參陳清秀，稅法總論，五版，元照出版，2008 年，頁 349-350。

²³¹ 柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學第十四期，頁 76。

²³² 李憲佐，關稅法論，初版，植根出版，頁 37-38。

²³³ 王建煊，租稅法，30 版，自版，頁 326；陳敦基等，汽機車相關稅費標準及徵收方式之檢討，頁 3-3。

與其他國稅最大不同之處在於，關稅是對通過國境貨物所課徵之稅捐，屬於國境稅，而非內地稅²³⁴。

稅捐主體為，自國外進口貨物之收貨人、提貨單持有人或貨物持有人。稅捐客體即為該進口之貨物，與能源相關之進口貨物，即汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、液化石油氣、天然氣及煤炭等八種油氣類貨物。稅基係以進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格，做為其完稅價格，其外幣價格應折算為新台幣，採從價課徵。稅率如下：²³⁵。

	汽油	柴油	煤油	航空燃油	燃料油	液化石油氣	天然氣	煤炭
第一欄	0%	0%	0%	0%*	5%	0%	0%	0%
第二欄	0%	0%	0%	0%*	0%*	0%	0%	0%
第三欄	15%	0%	15%	15%	5%	7.5%	7.5%	1%

*代表有些許貨品或特定國家例外適用較高之稅率

汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、液化石油氣為次級能源，若我國相關產業係進口原油以加工轉換煉製，則能源稅之課徵並沒有與關稅重複課徵之問題，因關稅所課徵者，乃是針對初級能源之石油而言。而關稅對於油氣類進口貨物所課徵之稅捐，在汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、液化石油氣、天然氣及煤炭等八種油氣類貨物上，與能源稅之稅捐客體產生重疊，甚為明顯。惟，由於關稅之課徵除財政收入目的外，主要在於保護我國相關產業不受國外廠商以過低價格輸入我國市場，導致惡性價格競爭，壓縮我國相關產業

²³⁴ 王建煊，租稅法，30版，自版，頁26；黃淑惠，租稅法規理論與實務，三版，新陸出版，頁392。

²³⁵ 財政部關稅總局網站資料，<http://www.customs.gov.tw/Rateweb/Search1.aspx>，最後瀏覽日期：2011年3月11日。

生存空間。因此關稅之課徵有其存在之價值與必要性，且與能源稅課徵之目的並不相同，雖稅捐客體相同，亦不違反租稅公平原則與比例原則。

另，我國之石油礦產稀少，並不足以支應全國之工業使用，產製油氣類貨物之廠商多係自國外進口原油，再加工轉換成次級之油氣類能源貨物，直接進口油氣類貨物之情形相對為少，因此國外原油進口時所課徵之關稅，將成為產製油氣類貨物之成本。而我國既非以生產石油為主之國家，須仰賴原油進口以做加工轉換利用，於此看來，若不考慮關稅之財政收入目的，似乎得將原油關稅稅率降低，其理由在於，並沒有相關產業須受關稅保護之情形，關稅之課徵反而增加了加工產業之成本。

第二項 與能源相關之消費稅

消費稅於分類上可再細分為，針對所有消費類型皆須課徵稅捐之「一般消費稅」，與僅針對特定稅法規範所規定之消費行為課徵稅捐之「特種消費稅」兩者，以下將分別做論述。

第一款 一般消費稅：加值型及非加值型營業稅法

營業稅係針對銷售貨物或勞務之行為課以稅捐，因其係就分布廣泛的絕大多數貨物或勞務之銷售課稅，與針對特定貨物或勞務銷售課稅之貨物稅不同，屬一般銷售稅性質²³⁶。我國現行營業稅是對交易過程中各階段的銷售行為，包括製造、批發及零售等課稅，屬於多階段的銷售稅；並兼採就銷售中之加值額課稅，與就銷售貨物或勞務之總額課稅兩種計算型態，惟以加值型營業稅為主要態樣。²³⁷

²³⁶ 鄭國輝，加值型及非加值型營業稅法解析，世潮出版，初版，頁 23。

²³⁷ 王建煊，租稅法，30 版，自版，頁 369；黃淑惠，租稅法規理論與實務，三版，新陸出版，頁 300。

營業稅法第二條將稅捐主體依下列四種情況分別而論：(1) 銷售貨物或勞務之營業人。(2) 進口貨物之收貨人或持有人。(3) 外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，其所銷售勞務之買受人。但外國國際運輸事業，在中華民國境內無固定營業場所而有代理人者，為其代理人。(4) 第八條第一項第二十七款、第二十八款規定之農業用油、漁業用油有轉讓或移作他用而不符免稅規定者，為轉讓或移作他用之人。但轉讓或移作他用之人不明者，為貨物持有人。

營業稅法的稅捐客體有三，乃境內銷售貨物、勞務及進口貨物的行為。稅基係指營業人當期銷項數額，扣減進項數額後之餘額；進口貨物按關稅完稅價格加計進口稅捐後之數額，如係應徵貨物稅者，應再加計貨物稅額後計算之數額。營業稅係以銷售行為做為客體之稅捐，為維持稅捐的競爭中立性原則，避免稅捐負擔之競爭條件的差異，基本上係採比例稅率。²³⁸現行稅率為5%，無論其銷售額或進口量高低，皆統一適用同一稅率。

對於能源產製或進口廠商之銷售行為課予營業稅，其稅捐客體係指其銷售能源貨物之行為，與能源稅之稅捐客體係指能源貨物本身有別，兩者課徵之用意亦不相同，不發生重複課徵之情況。

另，各國為拓展對外貿易，通常都依照關稅貿易總協定之規定，在出口時予以退還，以加強其在國際貿易之競爭能力。因此，進口國家對進口貨物如不課徵營業稅，而僅對國內產製之貨物在銷售時課徵營業稅，將造成國內產製貨物較進口貨物多負擔租稅而處於不利之競爭地位。雖然進口貨物之營業人，在銷售時仍然可以課稅，但如係專營免稅之營業人進口貨物，於出售時免徵營業稅，或進口人本身即為消費者，因其在國內不再銷售，故不予課稅，對於國內之消費者而言甚不公平。²³⁹此種情形，並不適用於我國能源產製廠商；可能發生者，應係入境之個人，自國外攜帶少量之能源貨物入境，其進口貨物之行為，即應對之課予營業稅。進口貨物按關稅完稅價格加計進口關稅及能源稅後之數

²³⁸ 陳清秀，稅法總論，五版，元照出版，2008年，頁353。

²³⁹ 李金桐，租稅各論，五南出版，三版，頁591。

額，乘以 5% 稅率，計算營業稅額。然若給予能源之銷售免納營業稅，則係對他種營業行為不公平的稅捐優惠。

第二款 特種消費稅：油氣類貨物稅

貨物稅係對特定貨物，於出廠或進口時所課徵的租稅，屬於特種銷售稅性質。通常廠商會將納稅款計入貨價內轉嫁由消費者負擔，故屬間接稅範圍。²⁴⁰

由於貨物稅稽徵對象較少，比起所得稅來說稽徵相對簡便，因此貨物稅早期在國家財政收入面佔有一席之地，近年來由於直接稅與間接稅比重之調整，國家財政對其倚賴性漸減，故選擇對特定貨物徵收貨物稅之目的也由財政目的，漸轉為社會政策目的，如抑制奢侈性消費、節約能源使用、對有礙身心健康之貨品寓禁於徵，以及對具有外部性成本之經濟活動，以反映真正社會成本，防止環境污染²⁴¹。

稅捐主體為，產製或進口貨物之人。目前油氣類貨物稅之稅捐客體，為汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、溶劑油及液化石油氣七種。採從量課徵，課稅基礎視油氣品之容積量而定²⁴²。稅率為，汽油每公秉徵收新台幣 6830 元、柴油每公秉徵收新台幣 3990 元、煤油每公秉徵收新台幣 4250 元、航空燃油每公秉徵收新台幣 610 元、燃料油每公秉徵收新台幣 110 元、溶劑油每公秉徵收新台幣 720 元、液化石油氣每公噸徵收新台幣 690 元。

油氣類貨物為民國 51 年貨物稅條例制定之課稅項目，起初為使用受益及促進資源運用效率之目的而課徵；再加上我國能源蘊藏量極為缺乏，所需原油都仰賴進口，一旦進口原油發生問題，將嚴重影響國內經濟及人民生活，故為

²⁴⁰ 陳敦基等，汽機車相關稅費標準及徵收方式之檢討，頁 3-5。

²⁴¹ 梁發進、吳金儒，貨物稅問題之研究（一），財政部賦稅改革委員會出版，頁 4-7；孫克難、徐正錦，台灣貨物稅課稅項目檢討與綠色租稅改革，中華經濟研究院出版，頁 2-5。

²⁴² 從量課徵者，稅基的計算認定方法較為簡便，但因不問價格如何，其稅額均屬相同，而發生負擔是否公平之問題，可參閱陳清秀，稅法總論，五版，元照出版，2008 年，頁 353。

配合節約能源及環保政策之需要而列入課稅範圍。²⁴³如今，若欲對能源稅單獨立法，由於上述貨物稅對油氣類貨物課徵稅捐之正當化理由完全可被能源稅所涵蓋，貨物稅對於汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油及液化石油氣課徵稅捐之部分，自應併入能源稅徵收。溶劑油應不屬於能源稅之稅捐客體，故其貨物稅仍得繼續存在，而天然氣與煤炭本非貨物稅之稅捐客體，並無重複課徵之問題。故而，立法說明中，亦提及能源稅條例實施後，亦同時取消貨物稅對汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油及液化石油氣之課徵。

第三項 與能源相關之財產稅：使用牌照稅

根據我國使用牌照稅法第三條之規定，「使用公共水陸道路之交通工具，無論公用、私用或軍用，除依照其他有關法律，領用證照，並繳納規費外，交通工具所有人或使用人應向所在地主管稽徵機關請領使用牌照，繳納使用牌照稅。」，凡人民欲使用交通工具行駛於公共之水路或道路上，皆應向主管機關申請使用牌照，並負擔一定之稅賦，具有財產稅的性質，應特別注意者為，其乃屬「地方稅」²⁴⁴。世界各國大多把牌照稅或其餘類似之汽車執照稅納入地方稅中，可增進地方稅收來源；且牌照稅每年需定期繳納，故可視為交通工具之持有成本之一，因此也可做為間接抑制車輛成長的手段之一；並可經由牌照之建立底冊來透過車輛登記達成管理之目的。²⁴⁵而課徵使用牌照稅之所得，將用以作為道路建設之財源。

稅捐主體為，機動車輛或船舶之所有人或使用人。稅捐客體指，機動車輛者，分小客車、大客車、貨車、機器腳踏車四類車輛；船舶者，以總噸位五噸以上即未滿五噸做區分，分為兩類。課稅基礎，係以機動車輛或船舶之數量為單位。對於使用牌照稅之課徵，其稅率依稅捐客體類型之不同與客體汽缸總排氣量大小採取差別稅率，分別訂有不同稅額；而小客車進而區分自用或營業用，

²⁴³ 孫克難、徐正錦，台灣貨物稅課稅項目檢討與綠色租稅改革，中華經濟研究院出版，頁23-24。

²⁴⁴ 黃淑惠，租稅法規理論與實務，三版，新陸出版，頁566。

²⁴⁵ 陳敦基等，汽機車相關稅費標準及徵收方式之檢討，頁3-14。

給予營業小客車課徵較低之稅額；另機器腳踏車汽缸總排氣量在 150 以下者，即一般民眾日常使用之代步交通工具，其稅額為零。五噸以上船舶，營業用者每艘全年新台幣 16,380 元，非營業用者每艘全年新台幣 40,320 元；未滿五噸之船舶，營業用每艘全年新台幣 9,900 元，非營業用每艘全年新台幣 17,550 元。

使用牌照稅之稅捐客體為機動車輛或船舶，而能源稅之稅捐客體乃是油氣類能源貨物；兩者之徵收理由亦不相同，一在於公共水陸道路之使用，一在於能源之使用；且使用牌照稅為地方稅，與能源稅定位在國稅並不相同。

但另有論者²⁴⁶主張，使用牌照稅免稅車輛數量龐大及佔應稅車輛之比例過高，違反租稅公平原則；且實際稽徵情形，舉凡車牌新領、停駛、註銷、繳銷重領或車輛失竊、報廢及申請免稅等，皆需同時辦理牌照稅補稅或退稅手續，造成稽徵時期無法統一、稽徵資料不正確及大量稽徵人力成本的浪費，建議使用牌照稅搭上能源稅改革的順風車，併入能源稅統一徵收。本文初步回應建議，使用牌照稅究其實質並不直接與能源稅相衝突，論者之主張多係使用牌照稅制內部之問題，如免稅車輛之稅捐優惠是否符合租稅公平原則，及稽徵程序的無效率，惟基於不同徵收理由之兩種稅捐，應無法包容他者之內涵，僅有是否停徵其一，而以另一稅捐填補其財政缺口之可能。

第四項 與能源相關之特別公課？

與能源相關之特別公課約可臚列如下：汽車燃料使用費、空氣污染防制費、土壤及地下水污染整治費及石油基金。惟特別公課作為國家之新興之財政工具有予以嚴格認定之必要，以避免租稅國家稅捐體制之破毀，故一稅費得否以特別公課形式存在，是個極具爭議性的議題。前述所臚列之四種稅費，大法官解釋與部分學說普遍認其為特別公課，故於討論時，本文將先針對此四種稅費是否符合特別公課之要件，再往下討論其是否與能源稅產生重複課徵之情形。另，依此四種稅費之性質，可再區分為「消費性質之特別公課」與「污染性質之特

²⁴⁶ 網溪，《用能源稅取代不公平的牌照稅》，稅務旬刊，第 2008 期，頁 12-14。

別公課」兩類。

第一款 消費性質之特別公課

第一目 汽車燃料使用費

我國汽車燃料使用費之徵收始於 1960 年。乃依據公路法第二十七條而制定，「公路主管機關，為公路養護、修建及安全管理所需經費，得徵收汽車燃料使用費；其徵收費率，不得超過燃料進口或出廠價格百分之二十五。汽車燃料使用費之徵收及分配辦法，由交通部會商財政部定之；其有關市區道路部分之分配比例，由交通部會商內政部辦理之。」由此可知，凡行駛公路或市區道路之各型汽車，除法定免徵之車輛以外，皆需繳納此一負擔。其立法用意在於對道路之使用課以費用，備作公路之養護、修建、安全管理之用，並依市區道路條例之規定分配於市區道路之養護。

司法院大法官曾於釋字第五百九十三號，對汽車燃料使用費作過解釋，認為汽車燃料使用費係國家基於一定之公益目的，對特定人民課予繳納租稅以外之金錢義務，屬於有對待給付特性的規費。而汽車燃料使用費與使用牌照稅之徵收亦不生雙重課稅之問題。

其徵收主體非僅如法規名稱表示之汽車之持有人，亦包含機動腳踏車之持有人。徵收客體為汽、柴油。汽車燃料使用費係採隨車徵收之方式，按各型車輛每月耗油量及費額，由交通部委任公路總局或委託直轄市政府及其他指定之機關分別代徵之。而耗油量係依各型汽機車輛之汽缸總排氣量、行駛里程及使用效率計算之，惟，行駛里程及使用效率乃係由交通部統一訂定。其費率為：汽油每公升新台幣二點五元；柴油每公升新台幣一點五元。

汽車燃料使用費不論隨汽車或隨油徵收，其特徵其實都比較接近於稅捐，

而不接近於規費。蓋所謂稅捐，指公權力機關為獲取收入，而對於滿足法律所訂構成要件者所課之無對待給付、以金錢為內容之給付義務。規費則為公權力機關為支應其因人民之申請，對其提供特定行政服務所生之費用，而依法對於申請人所課有對待給付、以金錢為內容之給付義務。²⁴⁷公路或市區道路之使用者並非僅汽機車而已，仍然有行人、腳踏車、電動機車、推車等非以化石燃料產生動能之運輸工具，公共道路之使用亦非僅止於運輸之用。因此，公路之養護修建應係基於一般公眾之利益，汽機車使用者乃是因為其亦為一般公眾，而間接享受到此利益，不得逕將公路養護修建認為即是特定於汽機車使用者之對待給付，此種公共任務應由統收統支的稅捐作為支應。而汽車燃料使用費於徵收時即指明收入之用途，性質上應屬目的稅（Zwecksteuer）。²⁴⁸

有論者²⁴⁹進而認為，使用牌照稅之稅基與汽車燃料使用費之費基的計算基礎都是「汽缸總排氣量」，而且皆以推計的方法計算之；再者，觀其立法目的與徵收所得之用途幾乎相同，僅使用牌照稅與汽車燃料使用費之收入有統收統支與指定用途的差異，並不應因二者名稱上之差異，而作不同之認定。故汽車燃料使用費其實已與使用牌照稅形成重複課徵的情形，有違反租稅公平原則與比例原則之疑慮。

惟本文之立場，並不傾向將此二者認為係重複課稅之情形，其理由在於，使用牌照稅亦針對公共水路之使用者課稅，此為汽車燃料使用費所沒有之規定；再者，機器腳踏車汽缸總排氣量在 150 以下（即一般民眾日常使用之代步交通工具），免徵使用牌照稅，及部分免稅對象與汽車燃料使用費不全然相同；且二者雖皆以車輛之汽缸總排氣量作為課徵計算之基礎，但稅捐客體並不相同，一係以汽、柴油為客體，一係以機動車輛或船舶為客體，徵收之效果並不相同。據此，雖二者之徵收所得於用途上幾乎雷同，但細究二者之構成要件仍有所區

²⁴⁷ 黃茂榮，稅法總論（第三冊），二版，植根出版，2008 年，頁 301-338；黃茂榮，《重複課稅》，植根雜誌，第 23 卷第 5 期，2007 年 2 月，頁 11；黃俊杰，《稅捐與非稅公課》，稅務旬刊，第 1893 期，頁 31。

²⁴⁸ 陳清秀，稅法總論，五版，元照出版，2008 年，頁 65；黃世鑫、劉慕潔，規費與指定用途稅之探討，財政部賦稅改革委員會出版，頁 63。

²⁴⁹ 黃茂榮，稅法總論（第三冊），二版，植根出版，2008 年，頁 301-338；黃茂榮，《重複課稅》，植根雜誌，第 23 卷第 5 期，2007 年 2 月，頁 10-11。

別。也因此，本文雖對釋字第五九三號認為汽車燃料使用費並非稅捐之觀點有所質疑，仍然對大法官認為汽車燃料使用費與使用牌照稅之徵收，不生雙重課稅之看法表示贊同。

從而，在汽車燃料使用費亦為稅捐之認識上，其與能源稅之課徵，同樣有重複課徵之可能。查其費基之計算基礎雖為汽缸總排氣量，且係隨車徵收，然徵收客體惟汽油與柴油，與能源稅之稅捐客體有所重疊。雖其徵收目的並不完全相同，仍應符合租稅公平原則與比例原則。

綜上，本文認為，公路與市區道路之養護、修建與安全管理，本即為國家任務²⁵⁰，應由國庫負擔執行此一公共行政任務之支出。國庫之收入有一部分來源即來自於人民所繳納之稅捐，經由統收統支分配於中央與地方政府，作為公路與市區道路之養護、修建與安全管理之經費，才係符合租稅國家之作為。藉由巧立名目的方式，對人民重複課以公共負擔；且以車輛汽缸總排氣量來衡量人民公路與市區道路使用之成本，無疑是將兩者作不當之聯結，有違憲法之諸多基本原則與精神。

因此本文建議取消汽車燃料使用費之課徵，其財政缺口，由課徵能源稅之所得填補。非但可收節省稽徵成本之效，也得以杜絕弊端²⁵¹，甚且，能源稅開徵後，係採隨油徵收，按汽車行駛公路，汽車使用人直接受益，基於受益人付費及使用者付費原則，公用道路之使用次數與使用程度，可從耗油量反映出來，則汽、柴油使用量越大，相對用路受益也越多，也解釋了為何汽機車燃料之使用者，須特別負擔道路之修建及安全管理。恰巧改善了汽車燃料使用費隨車徵收之不合理設計，不再將所有同類車輛齊一標準、等額收費，無視個別車輛省油設計及用油多寡。²⁵²

²⁵⁰ 國家任務之體系介紹可參，許登科，《德國擔保國家理論為基礎之公私協力(ÖPP)法制—對我國促參法之啟示》，台灣大學法律學研究所，2007年，頁52-68。

²⁵¹ 由於汽車燃料使用費之性質，實務上非定位為稅捐，不須經立法院預算審查及執行監督，收入分配極不透明。依汽車燃料使用費徵收及分配辦法第7條規定，監理機關得提撥是項收費百分之二作為經徵費，此一經徵費金額龐大，多年來已成為監理機關收入及員工福利主要來源，可參閱，黃敏清，《從美伊戰爭談能源稅之課徵》，稅務旬刊，第1866期，頁19-20。

²⁵² 黃敏清，《從美伊戰爭談能源稅之課徵》，稅務旬刊，第1866期，頁19。

然而，汽車燃料使用費併入能源稅徵收後，由於係採隨油徵收之方式，更應從新審視農漁業用油免徵汽車燃料使用費等免稅優惠存在之必要性。以漁船用油為例，除有免稅優惠外，尚有價格補貼，大幅度稅差造成流用、地下油行等問題，將嚴重挑戰租稅的公平性。²⁵³

第二目 石油基金公課

為促進石油業之健全發展，維護石油市場之產銷秩序，確保石油之穩定供應，增進民生福祉，並發展國民經濟兼顧環境保護此一任務，而有石油基金之存在。石油基金源自於「能源發展基金」，該基金用途係作為能源研究發展費用。自「石油管理法」實施之後，已由經濟部能源局成立「石油基金」，取代能源發展基金。其主要用途為安全儲油、偏遠地區供油補貼、研發再生能源以及石油探勘等。

徵收主體指輸入石油、探採石油，或製造石化原料工業副產之石油製品廠商三類。徵收客體為，輕油、原油、汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油及液化石油氣。徵收基礎，則視輸入量、探採量及製造量而定，從量收取。徵收費率如下：(1) 探採石油之石油基金收取金額為每公秉新臺幣 109 元；(2) 製造石化原料工業副產石油製品售與石油煉製業之石油基金收取金額為每公秉新臺幣 109 元；(3) 輸入石油之石油基金收取金額如附表。

石油類別	輕油	原油	汽油	航空燃油	煤油	柴油	燃料油	液化石油氣
石油基金收取	130 元 /公秉	109 元 /公秉	169 元 /公秉	133 元 /公秉	133 元 /公秉	144 元 /公秉	137 元 /公秉	151 元 /公秉

²⁵³ 黃耀輝、羅時萬，《我國能源課稅問題之探討與改革》，財稅研究，第 38 卷第 5 期，頁 122。

金額								
----	--	--	--	--	--	--	--	--

石油基金一直存在許多問題，而石油基金之出現，顯然又係一個國家財政工具之濫用個案。其主要用途為基於一般公眾利益之安全儲油、偏遠地區供油之補貼、研發再生能源以及石油探勘之費用等，並不屬於對徵收廠商有特定對待給付之規費，亦不符合特別公課中群體用益性的要件，其性質應為稅捐收入與特定目的連結之目的稅。

另，石油基金之徵收亦有行政作業上的問題，如退費機制過於複雜，由於石油基金是以油品入關時便需申報繳納，繳納完畢方得入關，但對符合一定之規定者，得檢具相關證明文件申請退費，以致目前石油基金的退費辦法相當繁瑣，業者與主管機關都需要耗費相當人力於文件往來及審核工作上，導致徵納雙方的成本均不小。²⁵⁴

就徵收客體而言，輕油與原油部分並不與能源稅之稅捐客體重疊，其餘部分皆與能源稅之課徵形成重複課徵之情形。從而，石油基金公課除輕油與原油部分外，應併入能源稅中課徵，才不至於對油品使用者造成雙重剝削，原石油基金之用途可由能源稅之稅收支應。

第三目 再生能源發展基金公課

為推廣再生能源之利用及發展，特依再生能源發展條例第7條第1項規定，設置再生能源發展基金。該基金為預算法第4條第1項第2款所定之特種基金，隸屬於經濟特別收入基金項下，編製附屬單位預算之分預算，以經濟部為主管機關，經濟部能源局為管理機關。收取之基金用途為再生能源電價之補貼、再生能源設備之補貼、再生能源之示範補助及推廣利用、經本條例中央主管機關核准再生能源發展之相關用途、管理及總務支出、其他有關支出。

²⁵⁴ 黃耀輝、羅時萬，《我國能源課稅問題之探討與改革》，財稅研究，第38卷第5期，頁122。

依再生能源發展條例第 7 條第 1 項規定，電業及設置自用發電設備達一定裝置容量以上者，應每年按其不含再生能源發電部分之總發電量，繳交一定金額充作基金，作為再生能源發展之用；必要時，應由政府編列預算撥充。例如，若是採用不可再生之火力（煤炭）發電的業者，則必須依其發電量，繳納一定金額之再生能源發展基金公課。是故，其徵收客體主要是「電能」，與能源稅之稅捐客體沒有重疊之部分。

第三款 污染性質之特別公課

第一目 空氣污染防制費

為防制空氣污染，提升空氣品質，以維護國民健康與生活環境，我國自 1995 年 7 月起開徵空氣污染防制費，並成立基金欲使用於空氣污染防制工作等，該收入係專供環保當局專款專用，與一般稅收係統收統支有所不同。空氣污染防制費的功能在於透過經濟誘因的手段，促使污染者減少污染排放或是改善其設備，進而達成空氣污染減量的目的，而空氣污染防制費收入可使用於改善空氣品質、污染防制研究發展、工廠污染防制與改善，及汽機車污染之監控與改善。

與汽車燃料使用費相同的是，大法官第四二六號解釋中，多數意見認為此項防制費既係國家為一定政策目標之需要，對於有特定關係之國民所課徵之公法上負擔，並限定其課徵所得之用途，性質上屬於特別公課²⁵⁵，與稅捐有別。

行政院環境保護署從民國 84 年 7 月 1 日起開徵空氣污染防制費，空氣污染物，係指排放空氣污染物之物理或化學操作單元，即所謂污染源，於空氣中

²⁵⁵ 蘇俊雄大法官在其不同意見書中表明，空氣污染防制費並不符合特別公課之要件，在性質上反較接近於「目的稅」之特性。另有學者亦與之採相同看法，如葛克昌，所得稅與憲法，自版，2003 年，頁 114；柯格鐘，《特別公課之概念及爭議——以釋字第四二六號解釋所討論之空氣污染防制費為例》，月旦法學雜誌，第 163 期，2008 年 12 月，頁 204-212。本文從之，惟此部分並非本文所欲處理之主要問題，本文將把重心擺在處理「空氣污染防制費是否應併入能源稅之課徵」之問題上。

足以直接或間接妨害國民健康或生活環境之物質。徵收主體分為兩大類，在污染源為固定之情況下，為固定污染源之所有人(其所有人非使用人或管理人者，像實際使用人或管理人徵收)，或營建工程之營建業主；在污染源為可移動之情況下，為移動污染源銷售者或使用者，或油燃料之銷售者或進口者。

固定污染源主要徵收客體為，硫氧化物、氮氧化物、甲苯、二甲苯、苯、乙苯、苯乙烯、二氯甲烷、二氯乙烷、三氯甲烷(氯仿)、三氯乙烷、四氯化碳、三氯乙烯、四氯乙烯，及其他揮發性有機物²⁵⁶，但不包括甲烷、一氧化碳、二氧化碳、二硫化碳、碳酸、碳酸鹽、碳酸銨、氰化物、硫氰化物等化合物；移動污染源之徵收客體，即係與能源相關之車用汽油及柴油。

其徵收基礎為，個別污染排放量，視污染源之排放量而定，以公斤重為計量單位。徵收費率依照污染物種類、污染物排放濃度、排放標準與污染源所在防制區等級來決定空污費適用費率，排放濃度越低，則適用費率越低。移動污染源，採隨油徵收，針對車用汽油及柴油，費率皆為 0.2 元/公升，酒精汽油及生質柴油等再生能源，按其所含油類容量之比例及應繳交費率計算其所需繳交空氣污染防制費額度。

現行空氣污染防制法乃係以遏止空氣污染情況繼續惡化，朝提升空氣品質與淨化空氣方向改進而存在，利用提高其污染成本之方式，促使污染者減少污染排放或是改善其設備，進而達成空氣污染減量的目的。然而其與能源稅之課徵究屬不同概念，有加以釐清之必要。

「社會上每一項稀有資源皆需要適當計價」，對社會形成負擔之任何行為，必須計價，且其價格必須包含社會成本在內²⁵⁷。此社會成本至少包含了兩種環境自我回復困難的成本，「環境資源耗盡的回復成本」與「環境受汙染的回復成本」，亦即本文於前言所述之，使用者成本與污染者成本，也是何以本文在

²⁵⁶ 揮發性有機物(Volatile Organic Compounds, VOCs)係指在 1 大氣壓下，測量所得初始沸點在攝氏 250 度以下有機化合物之空氣污染物總稱。

²⁵⁷ Wallace E. Oates 著，邱政茂譯，《污染稅意義非凡》，財稅研究，第 21 卷第 3 期，1989 年 5 月，頁 52。

能源課稅之議題上，將此兩大概念區分為能源稅與污染稅之原由。

而污染稅此一概念之提起，係 Arthur Cecil Pigou 於二十世紀初期，在劍橋大學提出他對污染問題之經濟觀點，並在其福利經濟(The Economics of Welfare)一書中闡揚其政策意義。其認為工廠排放黑煙擴散至鄰近住宅區，則生產者對附近居民構成一項實質生活成本，如購買空氣清淨機以改善家中空氣之成本，及就醫所需之成本等，但此成本並未計入生產者之成本；亦即，生產者不必如同雇用勞工或購買材料一樣，負擔此造成社會健康風險危害之成本。

基此觀點，環境逐漸惡化之原因，乃對社會形成負擔之行為缺乏適當計價制度所造成。於是 Pigou 指出，在缺乏供給與需要機能之情況下，政府必須加以干預，例如對危險廢棄物之排放加徵一項人為價格(artificial price)，即租稅或有時稱為排放規費(effluent fee)²⁵⁸。依據個體經濟分析理論，倘此一租稅或規費之額度等於每增加一次排放所造成損害之價值，則會給予污染者誘因減少排放污染物。其最適稅率，應該訂在污染規模下，每單位污染之邊際社會損害²⁵⁹。而就促進科技研發與導入來說，污染稅之稅率應該要設在企業邊際防治成本(Marginal Abatement Cost)之上，也就是每一單位污染排放所需要繳交之稅額，不應低於企業當時所採用科技，所能達到減少污染排放所需要成本，如此一來，企業才會有誘因去努力研發或導入新的綠色科技、可替代產品或製程，以減少污染排放²⁶⁰。

從上述對污染稅之介紹可以發現，污染稅之課徵與能源稅之經濟意涵與社會意涵並不相同，能源稅之課徵係顧慮人民日後與下一世代之可用資源缺乏的問題，針對耗竭性資源之使用者，索取環境資源耗盡的回復成本；而污染稅主

²⁵⁸ Wallace E. Oates 著，邱政茂譯，《污染稅意義非凡》，財稅研究，第 21 卷第 3 期，1989 年 5 月，頁 53。

²⁵⁹ 彭玉蘭，《空氣污染及其財政政策之探討》，財稅研究，第 21 卷第 3 期，1989 年 5 月，頁 66。

²⁶⁰ 李科逸，《環境稅制對產業促進效益及法制政策國際趨勢》，收錄於你不可不知的綠色科技法律，商周出版，初版，2010 年 9 月，頁 115-116；邊際防治成本，或稱邊際減排成本之個體經濟分析，可參閱，吳珮瑛、王詩君，《由單純管制到管制與課稅誘因混合機制之台灣水污染防治政策的研擬》，經社法制論叢，第 38 期，2006 年 7 月，頁 239-269。

要是基於汙染者所造成之社會汙染成本，兩者於課徵之理論基礎上有所不同。且能源之使用消耗與能源利用所造成之汙染，實為不同層次之問題，本不應該一同而論；造成混淆之原因，可能是能源稅亦對溫室氣體（如二氧化碳）之排放課徵稅捐，但在分類上，二氧化碳之排放並不會造成環境之汙染，不屬於汙染稅之範疇，此亦可由空氣汙染防制費並不對於二氧化碳之排放課徵稅捐得證。再者，兩者之課徵計算基礎亦不相同，能源稅之稅基，是以原貨物稅額、能源之平均熱值及含碳量，再加上能源之使用成本基礎計算；而汙染稅之課徵基礎，通常以汙染物的排放量或財貨的內含汙染量為主²⁶¹。故而，空氣汙染防制費屬於汙染稅之範疇，其不單純僅是計算利用能源所造成之汙染，而是計算「如何」利用能源造成「怎樣」之汙染，不應與能源稅混淆，當然不宜併入能源稅課徵。

第二目 土壤及地下水汙染防治費

從土壤及地下水汙染整治法第一條之立法目的看來，土地及地下水汙染防治費之徵收，有預防及整治土壤及地下水汙染，確保土地及地下水資源永續利用，改善生活環境，維護國民健康之用意。徵收之所得，將使用在執行土壤及地下水汙染管制工作，與土壤、地下水汙染整治技術研究、健康風險評估、推廣、發展、預防工作之補助及獎勵，以及各級主管機關行政管理及人事費用上。

徵收主體指，中央主管機關公告應徵收土壤及地下水汙染整治費物質之製造者及輸入者。徵收客體包含，原油、汽油、柴油、燃料油等。費基，則視其產生量或輸入量而定。費率如下：原油 0 元/公噸、汽油 12 元/公噸、柴油 12 元/公噸、燃料油 10 元/公噸。

與空氣汙染防制費同一理由，雖土壤及地下水汙染整治費將原油、汽油、柴油、燃料油納為其徵收之客體，惟究其本質，與能源稅課徵之理論基礎相去甚遠，且土壤及地下水汙染整治費徵收之計算基礎，亦與能源稅之課徵基礎不

²⁶¹ 彭玉蘭，《空氣汙染及其財政政策之探討》，財稅研究，第 21 卷第 3 期，1989 年 5 月，頁 66。

同，不應併入能源稅中課徵。另，土壤及地下水污染整治費屬於污染稅之範疇，雖實務上多將其認為係規費或特別公課，惟其並不符合規費或特別公課之要件，而更接近稅之性質，應增強其徵收及使用之國會監督，使之透明化。而我國現制之各種污染稅之徵收，主管機關為行政院環保署，各種稅目亦有不同之法令規範，基於各種污染成因不同，應加以區別，與立法之行政成本考量，並不需要特別將其整併為一部污染稅單獨立法。蓋污染稅僅係分類上之概念，允許分別訂立於不同法規範中，能源利用所間接造成之污染，應僅僅係污染稅規範中之一種情形而已。

第五項 小結

首先，分析此九種能源相關稅費之目的與用途後得以發現，此些稅費之性質並不因其名稱為稅或費而有所差別，探其本質皆屬稅捐之性質。再者，關稅、營業稅及使用牌照稅之課徵目的與稅捐客體，與能源稅並不相同，沒有重複課稅之問題，且仍有存在之必要；而油氣類貨物稅、汽車燃料使用費及石油基金之稅捐客體與能源稅相同，彼此間形成重複課徵之情形，且此三種稅目之課徵目的與稅收用途，皆可由能源稅所吸收，其原本稅收用途所需之經費，亦可由能源稅支應，能源稅開徵後，應併入能源稅課徵。行政院版草案第 21 條為避免重複課稅，僅考慮停止課徵貨物稅，汽車燃料使用費與石油基金公課部分，草案則疏未衡量，應納入停止課徵之考量。另外，應予區別的是，空氣污染防治費與土壤及地下水污染整治費，此二者之稅捐客體雖部分與能源稅重疊，然而此二者係屬於污染稅之範疇，課徵之理論基礎與能源稅有所不同，並不宜與能源稅混淆。

第二節 整合後能源稅之主管機關與稅捐收入的分配

最後，由於油氣類貨物稅、汽車燃料使用費與石油基金之主管機關分別為，財政部國稅局、交通部路政司與經濟部能源局，且三者之稅收分配與使用上，

並不全然相同，如何將之與能源稅做一妥適的整合，以及如何安排稅收之使用與分配，值得進一步作探討。

第一項 能源稅之主管機關

我國能源相關稅費體系紊亂的主因，在於主管機關皆不相同所肇致。顯示國家管理當局缺乏整體一貫的能源政策，導致國家各機關依照其權限，開徵不同名目的能源稅費，忽視了人民重複負擔公課的可能性。目前油氣類貨物稅、汽車燃料使用費與石油基金之主管機關分別為，財政部國稅局、交通部路政司與經濟部能源局。

此三種稅費整合後歸入能源稅一併課徵，並停止此三種稅費之徵收，主管機關應以稅捐稽徵主管機關為宜，且由於能源稅性質為國稅，故主管機關應屬「財政部」。

第二項 稅捐收入之分配

因能源稅劃分為國稅，故草案第 7 條立法說明表示，應彌補取消油氣類貨物稅之稅收損失。並於第 21 條規定，貨物稅課稅項目停止課徵後，在財政收支劃分法做出相應的修正前，中央政府應確實依財政收支劃分法第 38 條之 1 規定，補足各級地方政府因中央統籌分配稅款所減少之收入。

本文並認為，稅捐收入亦應用於填補取消課徵汽車燃料使用費與石油基金的缺口。此外，能源稅應使其成為「指定用途稅」，立法者透過法規範指定稅捐收入之用途，由能源稅捐收入支應，若有不足則由整體國家財政收入填補，但若有賸餘，賸餘之能源稅捐收入，則流入國庫作為支應其他國家任務之需求。

指定用途部分，收入的運用，應以促進實現能源稅立法目的為主²⁶²。例如將稅收指定用於提高能源生產與利用技術的研發、補助開發替代能源²⁶³。另有論者提出雙重紅利的概念，認為可將稅收廣泛的運用於減少扭曲性稅賦、填補降低所得稅的稅收損失²⁶⁴、增加公共支出等。

第三節 本章結論

本章回應前言所提出之疑問，依據對上述九種稅目之分析結果，關稅、營業稅及使用牌照稅之課徵目的與稅捐客體，與能源稅並不相同，沒有重複課稅之問題，且仍有存在之必要；而油氣類貨物稅、汽車燃料使用費及石油基金公課之稅捐客體與能源稅相同，彼此間形成重複課徵之情形，且此三種稅目之課徵目的與稅收用途，皆可由能源稅所吸收，其原本稅收用途所需之經費，亦可由能源稅所支應，能源稅開徵後，應併入能源稅課徵。

另外，應加以區別的是，空氣污染防制費與土壤及地下水污染整治費，此二者之稅捐客體雖部分與能源稅重疊，然而此二者係屬於污染稅之範疇，課徵之理論基礎與能源稅有所不同，並不宜與能源稅混淆。若賦予《能源稅條例草案》能源使用與污染責任此等雙重任務，將造成立法目的之超載，給予其負擔過重之國家任務。人民也將因為雙重概念之混淆，認為國家並沒有說明清楚其課徵之用意，進而容易往國家假環保之名，行擴充財庫之實面向發想，尤加深庶民之剝削感。且能源之使用消耗與能源利用所造成之污染，實為不同層次之問題，本不應該一同而論。

最後，由於油氣類貨物稅、汽車燃料使用費與石油基金之主管機關分別為，

²⁶² 曾巨威、劉彩雲，能源課稅問題之研究，財政部賦稅改革委員會出版，1989，頁14。

²⁶³ 曾巨威、劉彩雲，能源課稅問題之研究，財政部賦稅改革委員會出版，1989，頁3、14。

²⁶⁴ The Organisation for Economic Co-operation and Development（OECD）著，蕭代基、葉淑琦譯，綠色稅制改革—OECD 最新環境稅報告，台灣地球日出版，1998年，頁6-7。

財政部國稅局、交通部路政司與經濟部能源局，此三種稅費整合後歸入能源稅一併課徵，並停止此三種稅費之徵收，主管機關應以稅捐稽徵主管機關為宜，且由於能源稅性質為國稅，故主管機關應屬「財政部」。而能源稅應使其成為「指定用途稅」，立法者透過法規範指定稅捐收入之用途，由能源稅捐收入支應，若有不足則由整體國家財政收入填補，但若有賸餘，賸餘之能源稅捐收入，則流入國庫作為支應其他國家任務之需求。



第七章 結論與建議

從全球環境治理的觀點來看，傳統化石能源係即將耗竭之有限性資源，其稀缺性使人類面臨能源供不應求的問題；而從我國傳統化石能源之生產情形看來，我國甚少自產傳統化石能源，能源進口依存度近乎百分之百，此關乎我國能源自主之問題。這對臺灣的永續發展來說，將是一項警訊，因為現代生活中，能源乃生活上不可或缺之必需品之一。如何改善我國能源之供用狀況，有賴於多元化之思考與規範。

基此，我國立法機關與行政機關採納經濟學者建議，並參照外國立法例，提出能源稅法案，期望能以稅捐手段，間接地改善我國能源利用情況。只是自2006年《能源稅條例》草案提出以來，出現許多質疑聲音，又適逢國際油價飆升，以及全球景氣低迷影響，政策雖立意良好，法案至今仍然未能通過。

將能源稅作為永續能源治理的手段，具有以下幾項可預測的成效：第一，導正市場失靈所產生之負面的外部效果。此乃是由於大量生產或消費傳統化石能源，將加重環境負擔（如氣候變遷），並使環境資源受到過度使用（加速下一代面臨能源危機的時程）。此些外部成本非由肇因者自己負擔成本，反而係由社會全體成員共同負擔，因此有必要透過稅捐手段將該社會外部成本歸於肇因者本身，以符合社會公平正義與世代正義。第二，除此之外，透過課徵能源稅，使得人民取得能源之價格升高，應可降低人民選擇使用傳統化石能源之誘因，將可減緩能源耗竭速度。第三，傳統化石能源的需求被壓縮，進而有助於再生能源發展，增加廠商投資再生能源研發的動機。第四，減少使用傳統化石能源，同時亦等於減少燃燒化石能源所排放之二氧化碳氣體，或可減緩氣候變遷的嚴重程度。第五，對台灣的能源自主亦有正面的影響。以上課徵能源稅所欲達成之效果，即可謂是立法者制定能源稅條例之立法目的。

然而實施能源稅政策亦不可忽視其將可能造成之負面影響，普遍質疑課徵能源稅可能因能源價格的提升，使得運輸成本增加，導致物價隨之上漲，對經

濟發展有不利影響。本文認為，草案設計之稅額是逐年往上調整，並非一次到位，能使人民與產業循序漸進地適應漲幅。課徵能源稅之政策既然立意良善，微幅的改變應該是可以被接受的，政策與物價並非一成不變就是好事。此外，學說上有提及課徵能源稅，將對中低所得者形成累退效應。對此，國家取得能源稅收後，應可透過利率的調整、降低社會救助的申請門檻、增加社會福利措施等方式，來減輕中低所得者的負擔。最後必須加以說明的是，反對論者對負面影響的估計，恐怕太過悲觀，課徵能源稅對於加重個人的負擔並不明顯；只有在產業的大量使用下，成本才可能有明顯的累加效果，但不能忘記最終仍需以個別產品的成本增加多少來看待增加率，物價可能會有所上漲沒錯，但漲幅並不大，對民生消費的影響亦不大。可見，推動一項政策，不能忽視其可能帶來的不利影響，但也不能單單執此理由，就否定一項深具意義的政策。

就能源稅的性質來看，能源稅係具有「消費稅」、「社會目的稅」、「間接稅」、「國稅」等性質之稅捐。此外，能源稅捐收入之用途，究竟應統收統支，或專款專用，應屬於立法者之裁量自由。但經過本文分析後，認為仍應以「指定用途稅」為雛型作規範較為恰當。

解析能源稅的構成要件，我們可以從稅捐主體、客體、稅基、稅率、稅額五個要件逐一建構能源稅之總體設計。就稅捐義務主體而言，主體應為傳統化石能源產製廠商與進口傳統化石能源之人，採源頭治理，課徵對象並非直接是能源消費者或耗能產業廠商。就稅捐客體而言，客體即為傳統化石能源，而不包括次級能源—電能，亦不包括核子燃料—鈾燃料。稅基部分，能源稅按照油氣類貨物稅之課徵體例，採從量課徵，課稅基礎視油氣品之容積量，及煤炭類貨品之重量而定。能源稅採比例稅率方式課徵，蓋由於能源稅係屬間接稅，稅捐主體係產製能源廠商或進口能源之廠商，並非真正使用能源之消費者，因此對於稅捐主體課徵之稅捐，並無法因能源使用者使用量多寡，而有不同稅率之適用，更無法以累進稅率加以實現對重度能源消費者增強其控制使用量的誘因。至於稅額之訂定，或許得以亞洲鄰近之經濟競爭國家之平均能源稅負，作為整合後能源稅稅額之參考；抑或是，考量人民個人年均收入與個人能源消耗量作為基準，制定可容忍之邊際稅額。然而可以確定的是，該試算出之稅額，並不

能低於須整併入能源稅條例之其他能源稅費總和。本文並對草案中稅捐減免的部分，提出一些檢討。

至於，能源相關稅費整合之部分，必須被澄清的是，所謂的能源稅其實是整合了油氣類貨物稅、汽車燃料使用費及石油基金三者的新稅目。透過廢除油氣類貨物稅、汽車燃料使用費及石油基金的徵收，另外成立一個新的稅目——即「能源稅」。換句話說，實質上，台灣早就已經在課能源稅了！需整合是因為油氣類貨物稅、汽車燃料使用費及石油基金之稅捐客體與能源稅相同，彼此間形成重複課徵之情形，且此三種稅目之課徵目的與稅收用途，皆可由能源稅所吸收，其原本稅收用途所需之經費，亦可由能源稅支應，能源稅開徵後，應併入能源稅課徵。另外，應予區別的是，空氣污染防制費之客體雖部分與能源稅重疊，然而此係屬於污染稅之範疇，課徵之理論基礎與能源稅有所不同，並不宜與能源稅混淆。

最後，除了課徵能源稅之手段外，必要的教育與有效的政策宣導，鼓勵再生能源產業發展等經濟輔助手段，若能相互搭配運用，將可發揮邁向永續能源發展的綜效。此外，目前國際間所嘗試的行政與市場混合性手段——碳排放交易制度，本文從其與能源稅之關係，以及其運作方式等面向，建議我國暫不宜一味跟進仍屬試用期之國際碳排放交易制度。

參考文獻

中文文獻

專書

1. Franz Alt 著，王琪、唐小莉、陳仁德譯，太陽電力公司，新自然主義出版，2005 年。
2. Michael Woodin、Caroline Lucas 著，鄧伯宸譯，綠色全球宣言，立緒文化出版，初版，2005 年。
3. The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) 著，蕭代基、葉淑琦譯，綠色稅制改革—OECD 最新環境稅報告，台灣地球日出版，1998 年。
4. Thomas L. Friedman 著，丘羽先等譯，世界又熱又平又擠，天下遠見出版，一版，2008 年。
5. 王伯琦，近代法律思潮與中國固有文化，法務通訊雜誌出版，四版，1989 年。
6. 王建煊，租稅法，30 版，自版，2006。
7. 王樹義等著，環境法前沿問題研究，元照出版，2012 年。
8. 李公哲主編，永續發展導論，教育部環保小組出版，1998 年。
9. 李方正主編，新能源，新文京出版，2009 年。
10. 李育明主持，認識綠色能源，初版，高雄市政府環境保護局、新自然主義公司共同出版，2007 年。
11. 李金桐，租稅各論，五南出版，三版，1995 年。
12. 李憲佐，關稅法論，初版，植根出版，2008 年。
13. 彼得.S.溫茨著，朱單瓊、宋玉波譯，環境正義論，上海人民出版社，2007 年。
14. 唐風，新能源戰爭，一版，大地出版，2009。
15. 財團法人資訊工業策進會科技法律中心編著，你不可不知的綠色科技法律，商周出版，初版，2010 年。
16. 張帆，環境與自然資源經濟學，二版，五南出版，2002 年。
17. 張清溪、許嘉棟、劉鶯釗、吳聰敏合著，經濟學：理論與實際—上冊，六版，翰蘆出版，2010 年。
18. 張清溪、許嘉棟、劉鶯釗、吳聰敏合著，經濟學：理論與實際—下冊，六版，翰蘆出版，2010 年。
19. 許詔智，貿易自由化與永續發展—WTO 法律如何促進永續發展，自版，2008 年。
20. 陳敏，行政法總論，五版，自版，2007 年。
21. 陳清秀，稅法總論，五版，元照出版，2008 年。
22. 陳慈陽，環境法總論，初版，元照出版，2000 年。

23. 陳維新編著，能源概論，初版，高立出版，2004 年。
24. 陳寶瑞，公共經濟學，二版，五南出版，2011 年。
25. 黃俊杰，稅捐基本權，元照出版，初版，2006 年。
26. 黃茂榮，稅法總論（第一冊），二版，植根出版，2005 年。
27. 黃茂榮，稅法總論（第三冊），二版，植根出版，2008 年。
28. 黃淑惠，租稅法規理論與實務，三版，新陸出版，2007 年。
29. 辜仲明，公課法制與水資源管理，翰蘆出版，2009 年。
30. 楊政學，經濟學：學理與應用，初版，新文京出版，2007 年。
31. 葛克昌，所得稅與憲法，三版，翰蘆出版，2009 年。
32. 葛克昌，國家學與國家法—社會國、租稅國與法治國理念，月旦出版，1996 年。
33. 葛克昌，稅法基本問題—財政憲法篇，二版，元照出版，2005 年。
34. 廖義男，企業與經濟法，自版，1980 年。
35. 劉劍文、熊偉，稅法基礎理論，北京大學出版社，第二次印刷，2006 年。
36. 蔡岳勳主編，當代國際新能源政策與法制發展，Airiti Press，初版，2011 年。
37. 鄭國輝，加值型及非加值型營業稅法解析，世潮出版，初版，2002 年。
38. 蕭代基、駱尚廉編著，環境經濟分析，初版，曉園出版，2007 年。
39. 謝正一，永續發展未來學，華德博英文教科技出版，初版，2007 年 3 月。

期刊論文

1. Wallace E. Oattes 著，邱政茂譯，污染稅意義非凡，財稅研究，第 21 卷第 3 期，1989 年 5 月。
2. 王毓正，論國家環境保護任務之私化，月旦法學雜誌，第 104 期，2004 年。
3. 王毓正，氣候變遷議題下之法學變遷—以氣候變遷與巨災風險之預防與調適為中心，月旦法學雜誌，第 199 期，2011 年 12 月
4. 吳珮瑛、王詩君，由單純管制到管制與課稅誘因混合機制之台灣水污染防治政策的研擬，經社法制論叢，第 38 期，2006 年 7 月。
5. 吳懷文，日本能源政策、策略與現況，能源季刊，第 36 卷第 4 期，2006 年 10 月。
6. 吳懷文，英國能源政策暨電力發展現況，能源季刊，第 37 卷第 2 期，2007 年 4 月
7. 吳懷文，德國能源政策，電機月刊，第 16 卷第 8 期，2006 年 8 月
8. 呂錫民，全球碳交易發展概況，能源報導，2008 年 7 月
9. 李介民，稅基的計價標準與租稅優惠問題，月旦財經法雜誌，第 25 期，2011 年 6 月。
10. 李建良，永續發展與國家責任，臺北大學法學論叢，第 46 期，2000 年 6 月。
11. 李憲佐、任少孜，能源稅是一帖經濟毒藥（上），稅務旬刊，第 2049 期，2008 年 8 月。

12. 李憲佐、任少孜，能源稅是一帖經濟毒藥（下），稅務旬刊，第 2050 期，2008 年 9 月。
13. 林明鏘，德國行政補助政策及其制度—兼論我國行政補助政策與制度，收錄於：中西社會福利政策與制度，中央研究院歐美研究所，民國 1985 年 10 月
14. 柯格鐘，特別公課之概念及爭議——以釋字第四二六號解釋所討論之空氣污染防治費為例，月旦法學雜誌，第 163 期，2008 年 12 月。
15. 柯格鐘，租稅之立法界限及其憲法上的當為要求，憲法解釋之理論與實務，第 7 輯，2012 年。
16. 柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第 14 期，2007 年 12 月。
17. 柯格鐘，談稅捐優惠作為鼓勵產業發展之手段，全國律師，2011 年 10 月
18. 洪東燁，政院版能源稅制太粗糙，稅務旬刊，第 1995 期，2007 年 2 月。
19. 范文清，評能源稅條例草案，月旦法學雜誌，第 174 期，2009 年 11 月
20. 張四立、簡美瑟，能源稅的課稅理論與實務，財稅研究，第 21 卷第 3 期，1989 年 5 月。
21. 張冠群，氣候變遷對責任保險法制之影響：美國法之觀察--自美國聯邦最高法院 Massachusetts v. EPA 一案出發，月旦法學雜誌，第 174 期，2009 年 11 月。
22. 張錕盛，行政行為之法律形式在補貼法上的地位，月旦法學雜誌，第 75 期，2001 年 8 月
23. 許松根、馬泰成、顏廷棟，國內油品產業結構、廠商行為與競爭法規範，公平交易季刊，第 15 卷第 4 期，2007 年 10 月。
24. 陳文生、陳丰津、陳家榮，浮動油價調整機制與涉及聯合行為疑義之探討，公平交易季刊，第 19 卷第 2 期，2011 年 4 月。
25. 陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，第 24 期，1981 年。
26. 陳雅琴，能源外部性之內生化——「能源稅條例」與經濟衝擊探討，台灣經濟研究月刊，2010 年 6 月。
27. 陳櫻琴，補助金之法律問題，收錄於：行政法爭議問題研究（下），2000 年。
28. 傅傳訓、施恬、彭惠珠，歐、美、日各國與我國之能源稅（費）制之比較研究，財稅研究，第 28 卷第 4 期，1996 年。
29. 彭玉蘭，空氣污染及其財政政策之探討，財稅研究，第 21 卷第 3 期，1989 年 5 月。
30. 黃俊杰，稅捐與非稅公課，稅務旬刊，第 1893 期，2004 年。
31. 黃俊杰、謝淑貞，永續財政工具中環境稅法律制度之建構，月旦財經法雜誌，第 10 期，2007 年 9 月。
32. 黃俊杰、謝淑貞，永續財政立法，財稅研究，第 41 卷第 2 期，2009 年 3 月。
33. 黃俊杰、謝淑貞，綠色稅制與財稅立法之研究，財稅研究，第 40 卷 5 期，2008 年 9 月。
34. 黃則強，從價稅與從量稅的比較——考慮租稅逃漏之情形，財稅研究，2010 年 5

月。

35. 黃茂榮，重複課稅，植根雜誌，第 23 卷第 5 期，2007 年 2 月。
36. 黃茂榮，論稅捐優惠（上），植根雜誌，第 23 卷第 8 期，2007 年。
37. 黃敏清，從美伊戰爭談能源稅之課徵，稅務旬刊，第 1866 期。
38. 黃耀輝，一舉兩得的環境財政改革：改善財政和提升綠色所得，農業與經濟，第 30 期，2003 年。
39. 黃耀輝，我國綠色稅制政策探討及產業促進效應—從能源環境稅制設計機制為中心，收錄於新世代能於法制解析及產業創新商機—兼論對產業與研發法人之因應建議，2009 年。
40. 黃耀輝、羅時萬，我國能源課稅問題之探討與改革，財稅研究，第 38 卷第 5 期，2006 年。
41. 網溪，用能源稅取代不公平的牌照稅，稅務旬刊，第 2008 期，2007 年。
42. 劉其昌，能源稅開徵條件不足，稅務旬刊，第 2031 期，2008 年。
43. 蔡茂寅，財政法：第三講——稅課收入（下），月旦法學教室，2010 年 7 月。
44. 鄭孟寧，淺談英國能源政策之發展，能源報導，2008 年 7 月
45. 蕭代基，京都議定書生效一周年的省思：推動台灣溫室氣體排放減量的策略，碳經濟月刊，創刊號，2006 年 9 月。
46. 蘇義淵，美國溫室氣體訴訟案例分析，臺灣科技法律與政策論叢，第 6 冊第 2 期，2009 年 12 月。

學位論文

1. 王毓正，環境公課（Umweltabgaben）之研究—以污染物排放費（Emmissionsabgaben）為中心，國立成功大學法律學研究所碩士論文，1999 年。
2. 吳淑芬，碳稅作為溫室氣體排放管制手段之探討，台北大學法律研究所碩士論文，2010 年。
3. 徐士偉，能源稅、污染稅與雙重紅利假說，台北大學自然資源與環境管理研究碩士論文，2010 年。
4. 莊紘愷，自永續發展之理念論我國推行碳排放權交易所須建立之法律制度，國立清華大學科技法律研究所碩士論文，2008 年
5. 許凱傑，量能課稅原則之研究，中正大學法律學研究所碩士論文，2008 年。
6. 許登科，德國擔保國家理論為基礎之公私協力（ÖPP）法制—對我國促參法之啟示，台灣大學法律學研究所博士論文，2007 年。
7. 陳威菁，能源法理論之建構與實踐之檢討，成功大學法律研究所碩士論文，1999 年。
8. 雷琦珮，溫室氣體減量政策制定與碳稅實施效益—以高雄市為例，高雄應用科技大學商務經營研究所，2009 年。
9. 劉阿榮，台灣之永續發展--國家與社會的觀點，國立台灣大學國家發展研究所博

士論文，2001 年。

10. 鄧為元，公課理論之研究—以收取原則為中心，臺灣大學法律學研究所碩士論文，2007 年。
11. 謝淑貞，綠色租稅法制基礎及規範設計之研究，中正大學財經法律研究所碩士論文，2006 年。

政府出版品

1. 永續能源與發展，財團法人台灣永續能源研究基金會出版。
2. 李秉正、陳家榮等，國內油品市場之相關研究，行政院公平交易委員會 98 年度委託研究計劃，2009 年。
3. 施文真，能源稅以及碳稅於 GATT/WTO 下之法律分析，行政院國科會專題研究計畫，2009 年。
4. 孫克難、徐正錦，台灣貨物稅課稅項目檢討與綠色租稅改革，中華經濟研究院出版，2004 年。
5. 梁發進、吳金儒，貨物稅問題之研究（一），財政部賦稅改革委員會出版，1989 年。
6. 陳敦基等，汽機車相關稅費標準及徵收方式之檢討，交通部運輸研究所出版，2003 年。
7. 陳鴻達，歐美環境稅推動現況與台灣綠色租稅改革芻議，行政院環境保護署出版，2001 年。
8. 曾巨威、劉彩雲，能源課稅問題之研究，財政部賦稅改革委員會出版，1989 年。
9. 黃世鑫、劉慕潔，規費與指定用途稅之探討，財政部賦稅改革委員會出版，1989 年。
10. 德國聯邦憲法法院裁判選輯（十三），司法院出版，2011 年。
11. 蕭代基，綠色稅制之研究，行政院賦稅改革委員會研究報告，2009 年。
12. 羅時芳，碳稅與碳交易：政策意涵及經濟分析，行政院環保署研究報告。

外文文獻

專書

1. John C. Dernbach, Agenda for a sustainable America, Environmental Law Institute Press, Washington, D.C., 2009.
2. Joseph P. Tomain and Richard D. Cudahy, Energy law in a nutshell, Thomson/West, 2004.
3. Tipke/ Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010.
4. Marjan Peeters and Javier de Cendra de Larragán, Climate Law in EU Member States:

- Towards National Legislation for Climate Protection, Edward Elgar Publishing, 2012.
5. Martha Roggenkamp and Catherine Redgwell and Anita Rønne and Iñigo del Guayo, Energy Law in Europe: National, EU and International Regulation, New York : Oxford University Press, 2nd edition, 2008.

期刊論文

1. Molly F. Sherlock and Margot L. Crandall-Hollick, Energy Tax Policy: Issues in the 112th Congress, Congressional Research Service, Washington, D.C., 2012.
2. Molly F. Sherlock, Energy Tax Policy: Historical Perspectives On and Current Status of Energy Tax Expenditures, Congressional Research Service, Washington, D.C., 2011.
3. Phillip R. Sharp, Tax Reform: Impact on U.S. Energy Policy, Resources for the Future, Washington, D.C., 2012.



附錄

行政院跨部會決議版能源稅條例草案

能源稅條例草案總說明—行政院跨部會決議版

我國自產能源貧乏，進口能源的比例逐年增加，由七十三年之百分之八十八．八，至八十三年之百分之九十五．三，九十三年增至百分之九十七．九，顯示我國對國外能源供給的依賴程度逐漸加深。又近二十年來，由於經濟快速發展，我國對能源的使用需求有明顯上升的趨勢，因此政府除了要有效尋求穩定的能源供給外，以經濟、財政政策（包括租稅工具）來促進能源的節約使用與提升能源使用效率，亦屬必須採行之措施，尤其近年來，由於能源價格高漲以及供需情勢惡化，各國對能源、爭奪已進入高峰期，此一競爭態勢，明顯提高我國能源供應之成本與風險，進而衝擊國防安全與經濟民生。

京都議定書在九十四年二月十六日起正式生效，加以近年來國際原油價格不斷飆升，能源及環保相關議題再度成為全球矚目之焦點，不論是開發再生能源或節約能源、減少污染，均成為世界各國努力的重點目標。在伴隨能源價格高漲的後京都時期，可預期的是國際間相關能源使用與環境管制的影響勢必接踵而至，其中涵蓋的層面也將日趨廣泛。由於能源的使用仍是最主要的溫室氣體排放來源，因此各國在規劃溫室氣體排放減量政策時，皆以節約能源與能源新利用為最主要目標，也因此如何透過經濟、財政政策，積極提高能源生產力與能源使用效率並降低污染，已是各國亟待進行的工作，而各種管制措施與租稅工具也逐漸成為達成此一目標之主要方法之一。

我國能源長期採取低價政策，價格遠低於工業國家所認知之合理價格，能源使用效率偏低，浪費情況嚴重，致大量資金耗費於進口能源。另由於能源價格偏低，使得企業缺乏誘因往低耗能高附加價值之產業轉型，已明顯影響國家競爭力，未來情況將更形嚴重，國內關心能源政策之專家學者，對於能源價格

合理化係屬當務之急，已有相當之共識，故必須對能源稅制作適度的規劃、整合，促使能源價格合理化，以合理反映使用能源之生產成本與社會成本，鼓勵節約能源及替代能源發展，減緩能源使用對環境之衝擊，並有助於提昇能源使用效率，促進低耗能、高附加價值產業發展以改善產業結構，降低溫室氣體排放量及提升國家競爭力，逐步促成能源運用、環境保護、經濟發展三贏之政策目標。

課徵能源稅議題經九十五年七月二十八日「台灣經濟永續發展會議」決議：支持立法院所提「能源稅條例」制定方向，但應以循序漸進方式逐年調整稅額，以降低對物價及經濟之衝擊，針對不同化石能源別單位熱值與含碳量，並兼顧消費用途屬性、環保節能效果等為稅額訂定原則；採「從量」課徵，最終稅額應參考國際稅率水準及對我國物價、總體經濟之影響情形訂定，並每二年視國際情勢檢討調整；未來實施能源稅後，併同考量取消部分貨物稅課稅項目及推動稅、費制度改革。爰參酌前揭會議結論，擬具「能源稅條例」草案以為規範。

行政院版能源稅條例草案 (95/10/20)

條 文	說 明
第一章 總 則	章 名
第一條 本條例規定之能源，不論在國內產製或自國外進口，均依本條例徵收能源稅。	一、規定能源稅之課稅範圍。 二、將國產及進口能源均納入課稅範圍，以維課稅公平。
第二條 本條例用詞定義如下： 一、產製：包括生產、製造、分裝、改裝及改製等有關行為。 二、能源：指汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、液化石油氣、天然氣及煤炭等化石能源。 三、酒精汽油：以醇類混合汽油作為燃料者。 四、生質柴油：以動植物油或廢食用油脂，經轉化技術後所產生之酯類，直接使用或混合柴油使用作為燃料者。	一、產製應包括生產、製造、分裝、改裝及改製等有關行為，以便納入管理。 二、以能源管理法第二條第一款至第三款規定之能源及現行貨物稅條例第十條規定油氣類之課稅項目，作為本條例所稱能源範圍。 三、酒精汽油及生質柴油依「酒精汽油與生質柴油及廢棄物回收產生石油等再生能源生產業產銷管理辦法」第二條第一款及第二款規定定義，以資明確。
第三條 能源稅為國稅，於應稅能源出廠或進口時徵收之。 應稅能源有下列情形之一，應視為出廠： 一、在廠內供消費者。 二、在廠內加工為非應稅能源者。 三、在廠內因強制執行或其他原因而移轉他人持有者。 四、產製廠商申請註銷登記時之庫存能源。 五、 <u>主管稽徵機關依第十條第三項規定註銷登記時之庫存能源。</u>	一、能源稅與貨物稅之屬性相同，爰參照貨物稅予以定為國稅，並規定納稅義務之時點，為出廠或進口時。 二、能源雖未出廠，而實務上有在廠內使用消費、加工為非應稅能源或移轉他人持有者，倘不於移供使用或移轉他人時課稅，以後即無從課徵；另產製廠商註銷登記時，其庫存未稅能源亦有先行完稅必要，以免廠商註銷登記後課徵無著，爰參酌於酒稅法第三條規定，於第二項明定各該情形視為出廠，以為課徵依據。
第四條 能源稅之納稅義務人如下： 一、國內產製之能源，為產製廠商。 二、委託代製之能源，為受託之產製廠商。 三、國外進口之能源，為收貨人、提貨單或貨物持有人。 四、免稅能源因轉讓或移作他用而不符免稅規定者，為轉讓或移作他用之人；未能指認轉讓或移作他用之人者，為貨物持有人。 五、持有應稅能源查無能源稅照證或核准之替代憑證，而未能指認能源來源者，為貨物持有人。 六、法院及其他機關拍賣尚未完稅之能源，為拍定人。 前項第二款委託代製之能源，委託廠商	規定能源稅之納稅義務人。

<p>為產製應稅能源之廠商者，得向主管稽徵機關申請以委託廠商為納稅義務人。</p>	
<p>第五條 應稅能源有下列情形之一，免徵能源稅：</p> <p>一、用作工業原料者。</p> <p>二、運銷國外者。</p> <p>三、參加展覽，並不出售者。</p> <p>四、經國防部核定直接供軍用者。</p> <p>前項免稅要件、範圍、應檢附文件及其他應遵循事項之辦法，由財政部會同目的事業主管機關定之。</p>	<p>一、規定能源稅之免稅範圍。</p> <p>二、參考歐盟能源稅課徵原則，非供能源用途者，不予課徵能源稅，爰於第一款規定用作工業原料者，免徵能源稅。</p> <p>三、能源稅屬內地消費稅，運銷國外及參加展覽，於展覽完畢原件復運回廠或進口者，因未在國內消費，應不予課稅，爰訂定第二款及第三款。</p> <p>四、參照貨物稅條例第三條第五款規定，經國防部核定直接供軍用之能源，免徵能源稅。</p> <p>五、<u>為期明確，能源免稅要件、範圍、應檢附文件及其他應遵循事項，其辦法授權財政部訂定。</u></p>
<p>第六條 已納能源稅之能源，有下列情形之一，原納之能源稅得由納稅義務人檢附證明文件，申請退還或留抵應納稅額：</p> <p>一、運銷國外者。</p> <p>二、用作製造外銷能源之原料者。</p> <p>三、滯銷退廠整理，或加工精製同品類之應稅能源者。</p> <p>四、因故變損，不能出售者。但數量不及計稅單位或原完稅憑證已遺失者，不包括在內。</p> <p>五、在出廠運送或存儲中，遇火焚毀或落水沉沒及其他人力不可抵抗之<u>事由</u>，以致物體消滅者。</p> <p>免稅能源於進口或出廠後，有前項第五款規定以外之情事，致滅失或短少者，仍應依本條例規定報繳能源稅。</p> <p>未稅能源於出廠移運至加工、包裝場所或存儲未稅倉庫中，有第一項第五款規定以外之情事，致滅失或短少者，視為出廠。</p>	<p>一、規定已納稅之能源，因故應予退還或留抵應納稅額之情形。</p> <p>二、能源稅屬消費稅，本條所列各款之情形，如運銷國外、退廠整理或加工製造、因故變損不能出售及不可抗力之災害致物體消滅者，該項能源均未消費，已納之稅款應准予退還或留抵應納稅額。</p>
<p>第二章 課稅項目及稅額</p>	<p>章名</p>

<p>第七條 能源之課稅項目如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> 一、汽油。 二、柴油。 三、煤油。 四、航空燃油。 五、燃料油。 六、液化石油氣。 七、天然氣。 八、煤炭。 <p>前項各款能源計稅單位及應徵稅額如附表。</p> <p>第一項各款油類摻合變造供不同用途之油品，一律按其所含主要油類之應徵稅額課徵。</p> <p>行政院得視實際情況，在第二項規定之應徵稅額百分之五十以內予以增減。</p>	<ol style="list-style-type: none"> 一、規定能源稅之課稅項目及應徵稅額。 二、以能源管理法第二條第一款至第三款規定之能源及現行貨物稅條例第十條規定油氣類之課稅項目，作為本條例之課徵範圍。溶劑油因非供能源使用，不宜納入課徵能源稅。 三、能源稅按油氣類貨物稅課徵體例，採從量課稅，以簡化稽徵並維持物價穩定。 四、基於財政平衡考量，實施第一年應徵稅額參照現行貨物稅條例第十條規定之應徵稅額及不同能源別之平均熱值及含碳量訂定，並酌作調整，以彌補取消部分貨物稅課稅項目之稅收損失。 五、考量課徵能源稅對物價及產業發展之衝擊，爰採循序漸進方式逐年調增應徵稅額，自實施之年度起，計調增十年，實施第十一年以後，應徵稅額不再逐年增加。第一項各款能源計稅單位及應徵稅額以附表方式規定。 六、為因應國內或國際經濟之特殊情況及原油、煤炭價格之變化，穩定能源價格，爰於本條第四項授權行政院於必要時，得在法定應徵稅額百分之五十範圍內機動調整。
<p>第八條 酒精汽油、生質柴油及其他再生能源，以前條第一項各款油類為摻配原料者，應按其所含油類容量之比例及應徵稅額計算課徵能源稅。</p>	<p>為節約能源及課稅公平，規定再生能源以第七條第一項各款油類為摻配原料者，應按其所含油類容量之比例及應徵稅額計算課徵能源稅。</p>
<p>第三章 稽 徵</p>	<p>章 名</p>
<p>第九條 產製廠商應於開始產製能源前，向工廠所在地主管稽徵機關申請辦理能源稅廠商登記及產品登記。</p>	<ol style="list-style-type: none"> 一、有關登記事項，另於稽徵規則定之。 二、能源係採分類課稅，其應徵稅額各有不同，故廠商於產製前應辦理產品登記，以利稽徵。
<p>第九條 產製廠商依前條申請登記事項有變更，或產製廠商有合併、轉讓、解散或廢止者，均應於事實發生之日起十五日內填具申請書，向主管稽徵機關申請變更或註銷登記。</p> <p>前項產製廠商申請變更登記或註銷登記，應於繳清應納之能源稅款或提供擔保後為之。但因增加資本額或產品登記事項變更而申請變更登記者，不在此限。</p> <p><u>產製廠商自行停止產製已滿一年或他還不明者，主管稽徵機關得逕行註銷其登記。但經查有未稅存貨、欠繳能源稅或違章未結之案件，應俟清理結案後再行註銷。</u></p>	<ol style="list-style-type: none"> 一、第一項規定產製廠商登記事項有變更或註銷時，應依規定於期限內辦理變更或註銷登記，以維持登記事項之正確。 二、為保全稅捐，參照稅捐稽徵法第二十四第一項立法意旨，於第二項規定產製廠商申請變更登記或註銷登記，應於繳清應納之能源稅款或提供擔保後為之，但增加資本額或產品登記事項變更，尚不影響稅捐保全，爰以但書排除適用。 三、<u>產製廠商自行停止產製已滿一年或他還不明，基於稅籍管理之需要，爰參照貨物稅稽徵規則第十四條規定，增訂第三項規定稽徵機</u>

	<u>關得逕行註銷其登記。</u>
第十一條 完稅或免稅能源，均應向主管稽徵機關或海關領用能源稅照證。但經財政部核准以其他憑證替代者，不在此限。	一、參照貨物稅條例第二十一條規定訂定，完稅或免稅能源，應領用能源稅照證，以資識別，防止逃漏，並便利計算稽徵與繳納。 二、有關能源稅照證及經財政部核准之其他替代憑證，參照上開條文規定，於能源稅稽徵規則定之。
第十二條 產製廠商應設置、記載並保存足以正確計算能源稅之帳簿、憑證及會計紀錄。	國產能源之能源稅係由廠商按月自行繳納及申報，故應設置、記載並保存足以正確計算稅額之帳簿、憑證等相關紀錄，以利申報及查核。
第十三條 產製廠商當月份出廠能源之應納稅款，應於次月十五日以前自行向公庫繳納，並依照財政部規定之格式填具計算稅額申報書，檢同繳款書收據向主管稽徵機關申報；無應納稅額者，仍應向主管稽徵機關申報。 進口能源應徵之能源稅，納稅義務人應向海關申報，並由海關於徵收關稅時代徵之。 法院及其他機關拍賣尚未完稅之能源，拍定人應於提領前向所在地主管稽徵機關申報納稅。	一、第一項規定產製廠商繳納與申報能源稅之程序，以利稽徵。 二、第二項規定進口能源應徵之能源稅，於進口時由海關代徵。 三、參照菸酒稅法第十二條第三項規定，於第三項規定拍賣尚未完稅之能源，由拍定人於提領前向所在地主管稽徵機關申報納稅。
第十四條 本條例規定應補徵之稅款及應加徵之滯報金、怠報金，應由主管稽徵機關填發繳款書，通知納稅義務人於繳款書送達之次日起十五日內向公庫繳納。	規定應補徵稅款及應加徵之滯報金等，應由主管稽徵機關填發繳款書通知納稅義務人繳納。
第十五條 產製廠商逾第十三條第一項規定期限未申報者，主管稽徵機關應即通知於三日內繳稅補辦申報；屆期仍未辦理者，主管稽徵機關應即進行調查，核定其應納稅額通知納稅義務人限期繳納；屆期未繳納者，得停止其能源之出廠，至稅款繳清為止。	一、規定未申報案件，稽徵機關之處理程序。 二、產製廠商對於核定補徵之稅額，逾期未繳納者，主管稽徵機關得停止其能源之出廠，至稅款繳清為止，以確保稅收。
第十六條 本條例有關登記、照證及稽徵事項，由財政部 <u>以能源稅稽徵規則定之</u> 。	能源稅之稽徵程序，應予詳細規範，爰參照貨物稅條例規定，授權訂定稽徵規則，俾徵納雙方遵循。
第四章 罰 則	章名
第十七條 納稅義務人未依第九條或第十條規定申請登記者，處新臺幣九千元以上三萬元以下罰鍰，並通知其依限補辦或改正；屆期仍未補辦或改正，得連續處罰。	未依第九條及第十條規定辦理廠商登記、產品登記及變更登記者，應處以行為罰。

<p>第十八條 產製廠商未依第十三條第一項規定期限申報計算稅額申報書，而已依第十五條規定之補報期限申報納稅者，應按其應納稅額加徵百分之十滯報金，金額不得少於新臺幣三千元，最高不得多於新臺幣三萬元。</p> <p>產製廠商逾第十五條規定補報期限，仍未辦理申報者，應按主管稽徵機關調查核定之應納稅額加徵百分之二十怠報金，金額不得少於新臺幣九千元，最高不得多於新臺幣九萬元。</p> <p>前二項產製廠商無應納稅額者，滯報金為新臺幣三千元，怠報金為新臺幣九千元。</p>	<p>一、參照貨物稅條例第二十九條規定，明定滯報、怠報行為之處罰。</p> <p>二、依大法官釋字第 356 號及 616 號解釋意旨，加徵滯報金及怠報金應有合理最高額之限制，以免逾越處罰之必要程度及違反比例原則，爰參照「加值型及非加值型營業稅法」第四十九條規定，依本條處罰最低金額，增訂十倍金額之最高限制。</p>
<p>第十九條 納稅義務人逾期繳納稅款、滯報金及怠報金者，應自繳納期限屆滿之次日起，每逾二日按滯納金額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，依法移送強制執行。</p> <p>前項應納之稅款、滯報金、怠報金及滯納金，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人自動繳納或強制執行徵收繳納之日止，就其應納稅額、滯報金、怠報金及滯納金之金額，依郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日計算利息，一併徵收。</p>	<p>參照貨物稅條例第三十一條規定，明定納稅義務人逾期繳納稅款、滯報金及怠報金之處罰及處理程序。</p>
<p>第二十條 納稅義務人有下列情形之一，除補徵稅款外，按補徵稅額處一倍至十倍之罰鍰：</p> <ol style="list-style-type: none"> 一、未依第九條規定辦理登記，擅自產製應稅能源出廠者。 二、持有應稅能源查無能源稅照證或核准之替代憑證，而未能指認能源來源者。 三、於第十五條規定停止出廠期間，擅自產製應稅能源出廠者。 四、國外進口之應稅能源，未依規定申報繳稅者。 五、免稅能源未經補稅，擅自銷售或移作他用者。 六、將能源稅照證及能源稅繳款書，私自竄改或重用者。 七、廠存原料或成品數量，查與帳表不符，確係漏稅者。 八、短報或漏報應稅數量者。 九、能源類別申報不實者。 十、其他違法逃漏者。 	<p>參照貨物稅條例第三十二條規定，明定各漏稅行為之處罰，裁罰倍數酌予調降。</p>
<p>第五章 附 則</p>	<p>章名</p>

<p>第二十一條 自本條例施行之日起，貨物稅條例第六條、第八條、第九條、第十條及第十一條規定之課稅項目，停止課徵貨物稅。</p> <p>前項貨物稅課稅項目停止課徵後，中央政府應確實依財政收支劃分法第三十八條之一規定，補足各級地方政府因中央統籌分配稅款所減少之收入。嗣後財政收支劃分法修正後，從其規定。</p>	<p>一、為避免重複課稅，配合台灣經濟永續發展會議決議，於第一項明定自本條例施行之日起，現行貨物稅條例第六條、第八條至第十一條規定橡膠輪胎、飲料品、平板玻璃、油氣類及電器類之課稅項目，停止課徵貨物稅。</p> <p>二、依財政收支劃分法第八條規定，貨物稅為國稅，其總收入百分之十，應由中央統籌分配直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）。在財政收支劃分法修正前，為免造成地方政府稅收減少，爰規定第一項貨物稅課稅項目停止課徵貨物稅後，中央政府應予補足地方政府所減少之收入。</p>
<p>第二十二條 本條例自公布後二年內施行，其施行日期由行政院定之。</p>	<p>為鼓勵產業因應節約能源政策，降低對物價及經濟之衝擊，爰規定本條例自公布後二年內施行，施行日期授權由行政院定之。</p>



能源稅條例第七條第一項各款能源稅計稅單位及應徵稅額表

課稅項目		汽油	柴油	煤油	航空 燃油	燃料 油	液化石 油氣	天然氣	煤炭
計稅單位		每公 升	每公 升	每公 升	每公 升	每公 升	每公斤	每立方 公尺	每公 斤
應 徵 稅 額	實施第一年	7.83	4.79	5.05	0.71	0.16	0.69	0.07	0.04
	實施第二年	8.83	5.59	5.85	0.81	0.21	0.69	0.14	0.08
	實施第三年	9.83	6.39	6.65	0.91	0.26	0.69	0.21	0.12
	實施第四年	10.83	7.19	7.45	1.01	0.31	0.69	0.28	0.16
	實施第五年	11.83	7.99	8.25	1.11	0.36	0.69	0.35	0.2
	實施第六年	12.83	8.79	9.05	1.21	0.41	0.69	0.42	0.24
	實施第七年	13.83	9.59	9.85	1.31	0.46	0.69	0.49	0.28
	實施第八年	14.83	10.39	10.65	1.41	0.51	0.69	0.56	0.32
	實施第九年	15.83	11.19	11.45	1.51	0.56	0.75	0.63	0.36
	實施第十年	16.83	11.99	12.25	1.61	0.61	0.84	0.7	0.4