

能源稅的美麗新世界 —環境能源公課之課徵及其憲法界限

The Beautiful New World of Energy Tax —Levy and Constitutional Constraints of Environmental Energy Tax (Abgabe)

廖 欽 福^{*}
Chin-Fu Liao^{*}

摘 要

氣候變遷所影響之層面相當廣泛，面對二氧化碳排放量不斷增加的

投稿日期：107.05.11 接受刊登日期：107.06.26 最後修訂日期：107.06.27

- * 國立臺灣大學法學博士，國立高雄科技大學科技法律研究所教授。本文初步以〈現代環境國家下環境公課的運用與限制：以能源稅為中心〉為題，發表於我國能源暨氣候變遷法學會、臺灣能源法學會、臺灣大學法學院財稅法中心…等單位主辦之2015年「能源稅法制之現況與展望」研討會，(2015年10月5日)，承蒙主持人臺灣大學法學院蔡茂寅教授、與談人東吳大學胡博硯副教授給予諸多寶貴意見，受益良多，特表感謝。後整合相關資料與發展現況，改寫增刪而成。本題目關於《美麗新世界》(Brave New World)一書，乃英國作家阿道斯·雷歐那德·赫胥黎，於1932年出版發表的反烏托邦作品，本文乃借用此書名，意圖塑造出臺灣能源稅的真實與虛幻的面貌。另，本文的完成，承蒙兩位審稿人給予諸多寶貴意見，作者受益良多，敬表謝忱，並在能力範圍內進行修正補充，惟其文責仍應自負，最後，國立高雄科技大學科技法律研究所研究生王柏竣代為校對排版，亦表謝意。
- * Ph. D., College of Law, National Taiwan University; Professor of Law at the Graduate Institute of Science and Technology Kaohsiung University of Science and Technology.

影響，很顯然地臺灣對碳排放量之控制及能源使用效率，有待加強，從而能源稅的開徵成為國家環境保護與能源管理的重要政策。本文就自2006年開始，先後於立法院中所曾經提案的能源稅條例草案進行討論，並探究能源稅在環境公課體系屬性的定位與憲法上的界限。

關鍵詞：公課；環境稅；能源稅；環境公課；雙重紅利；氣候變遷；租稅法律主義；量能課稅原則



目 次

壹、前言：能源稅之開徵與困境

一、2015 年能源會議建置能源稅制

二、2015 年 6 月溫室氣體減量及管理法第 5 條第 3 項之「稅費機制」

三、能源稅開徵之最新發展觀察

貳、能源法條例立法經過回顧

一、2006 年行政院版「能源稅條例」(草案)

二、立法院立法委員個別提案版本(草案)

參、當環境能源法遇到財稅法的碰撞

一、全球暖化氣候變遷下的現代環境國家之任務

二、環境能源法的建構與財稅法的相遇

肆、能源稅在環境公課體系屬性的定位

一、公課的概念與內涵形成

二、環境公課之概念與作用

(一) 環境公課之概念

(二) 環境公課之作用

三、非稅公課運用的可能性

(一) 環境規費

(二) 環境受益費

(三) 環境特別公課

伍、環境能源稅運用及其憲法上的界限

一、環境稅的概念與內涵形成

(一) 環境稅之概念

(二) 環境稅之「稅」構成要素之檢驗

(三) 環境稅作為管制誘導性租稅之概念運用與辯證

(四) 環境稅作為目的稅與指定用途稅之概念運用與辯證

二、環境稅之運用及其憲法上的界限

(一) 租稅法律主義作為環境稅運用的界限

(二) 量能課稅原則作為環境稅運用的界限

陸、開徵能源稅之爭議分析

一、開徵能源稅造成量能原則之違反及成累退效果之產生

二、雙重紅利效果之匡正

三、能源稅課稅客體的選擇與免除

柒、結論與展望

一、整合我國目前其他與能源有關的稅費

二、能源稅的開徵與地方自治立法間衝突的疑慮解消

三、被遺忘的能源稅

四、後續研究展望

壹、前言：能源稅之開徵與困境

我國憲法增修條文第 10 條第 2 項：「經濟及科學技術發展，應與環境及生態保護兼籌並顧」，一般稱為「**經濟與環境兼籌並顧條款**」，然同條第 2 項：「經濟發展計畫對環境有嚴重不良影響或有重大危害之虞者，應以環境保護為優先」，乃呼應了環境基本法第 3 條：「基於國家長期利益，經濟、科技及社會發展均應兼顧環境保護。但經濟、科技及社會發展對環境有嚴重不良影響或有危害之虞者，應環境保護優先」之規範，以環境保護優先。

其中，關於節能減碳乃成為世界環境法的新興課題，實質上在環境法上的根本問題，在於國家的環境保護義務的實現與否，從過去到現在，臺灣一直以環境犧牲換取經濟利益，面對氣候變遷此全球性的議題，「減緩」與「調適」的應有如何的因應之道¹，甚至隨著氣候變遷的發展，此一趨勢越來越獲得國際研究的證實與國際政治的重視，此一議題，也成為一個新興的法學議題，例如「**氣候保護法**」或「**災難法**」²。面對諸多挑戰，國家如何回應，再生能源發展與綠能，成為重要且不得不的選項³。

其中，能源稅的開徵，成為一項被廣泛討論的手段。屬於環境稅的一環，所謂**環境稅**，非完全以管制為目的，但有寓禁於徵的效果，環境稅對於危害環境的行為，課以稅捐負擔，或督促其改善環保標準，並附帶獲得稅捐收入，環境稅自其使用公共環境負擔資源（空氣、水、土壤）

1 陳慈陽、廖欽福，全球暖化、氣候變遷下臺灣減緩與調適之策略與法律分析，台灣環境與土地法學雜誌，第 3 期，頁 106-133，2012 年 09 月。

2 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，頁 69，2011 年 12 月。

3 廖欽福，擺盪於農業保障與綠能發展衝突的法學困境與解決策略思考，月旦法學雜誌，第 274 期，頁 47，2018 年 03 月。

的觀點而言，也相當於公共社會的對待給付⁴

所謂**能源稅**，乃指的是針對各類形式的能源產品所課徵的稅，通常是針對化石燃料。一般而言，由於能源產品為耗竭性資源，在資源有限，後代子孫可能陷入無油窘境的可能性下，為了跨代能源使用平衡，能源稅為各國政府用以減少能源量所採取的手段之一。然而，近幾年來，溫室氣體造成全球暖化現象，為了能夠有效控制溫室氣體在大氣中的濃度，能源稅更是各國做為溫室氣體減量的經濟誘因政策工具。因此，政府課徵能源稅的目的，主要是為了反映「使用者成本」，使用者成本的意涵有二；其一意謂現今世代使用一單位耗竭性資源，而造成未來世代無法使用能源的機會成本，其二則是使用能源所可能產生溫室氣體的環境相關成本。換言之，能源稅的課徵基本上是為了「**能源使用外部成本的內部化**」，讓使用能源者的購買行為可以反映所有相關成本⁵。

能源稅的開徵，也涉及到經濟因素的考量，其乃是環境保護與經濟發展兩個法益間相衝突的局面⁶，能源稅是否開徵，過去財政部首度在2006年8月底首度提出「能源稅條例草案」⁷，其後並有多數版本陸續提出，其爭議多年，立法延宕多時⁸。

能源稅其是否開徵，正反意見均有所本，過去反對能源稅的開徵，不乏其例，是以諸多反對聲浪，均是著眼在對於經濟的影響。反對能源稅的開徵，乃是基於經濟發展的角度進行分析，認為「能源稅是一帖經

4 陳清秀，稅法總論，頁91，元照，2018年10版。

5 中華經濟研究院，我國徵收能源稅可行性分析，環境保護署，www.epa.gov.tw/FileLink/FileHandler.ashx?file=11744，最後瀏覽日期：2015年09月20日。

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

7 關於該草案的評析，參見同前註，頁88-100。

8 近期討論，參見蔡孟彥，日本能源稅制對我國法制設計之啟發—以地球暖化對策稅為例，月旦財經法雜誌，第37期，頁53-78，2015年11月。葉金育，環境稅的法際互動與制度協調—以環境稅、消費稅與資源稅協同規制為中心，月旦財經法雜誌，第39期，頁73-104，2016年11月。

濟毒藥」⁹，上述說法乃偏重於經濟影響面，且可能造成因轉嫁而提高能源使用的負擔，進而形成民眾的負擔。

一、2015 年能源會議建置能源稅制

我國在 2015 年能源會議中提出：核心議題三「環境低碳永續」提出意見：

4.4. 建置能源稅制（共同意見）

4.4.1. 為合理反映使用能源之外部成本，我國目前正研擬對油氣類等化石能源課徵能源稅，並於財政中性原則下，增加之稅收將規劃配套措施，減輕產業及民眾於稅制改革所受影響，促使我國朝向低碳化之永續產業結構轉型。

4.4.2. 能源稅為綠能低碳經濟工具之一，應與非租稅減碳工具搭配運用。考量課徵能源稅將影響國內油電價格、物價與經濟，能源稅之推動時機應由各界就產業競爭力、經濟發展及環境永續等面向通盤討論，凝聚共識，俾據以推動執行。

（其他意見）

4.4.1-2. 為合理反映使用能源之外部成本，我國能源稅之制訂必須統合目前相關之污染稅，如燃料稅、牌照稅、空污費，並明確規定我國能源稅收入之用途、配比、分類。

而根據 2015 年 5 月 25 日的民意調查¹⁰，認為「調查結果顯示，為

9 相關論述，參見李憲佐、任少玫，能源稅是一帖經濟毒藥（上），稅務旬刊，第 2049 期，頁 7-12，2008 年 08 月；李憲佐、任少玫，能源稅是一帖經濟毒藥（下），稅務旬刊，第 2050 期，頁 7-14，2008 年 09 月；劉其昌，能源稅開徵條件不足，稅務旬刊，第 2031 期，頁 7-12，2008 年 02 月；洪東煒，政院版能源稅制太粗糙，稅務旬刊，第 1995 期，頁 19-21，2007 年 02 月。

10 旺旺中時民調中心於 5 月 5 日至 12 日進行「明日城市—低碳綠能」民調，訪問六個直轄市民眾，有效樣本 3,618 人，抽樣誤差為正負 1.6 %。參見中時電子報，

了有效減碳，過半數受訪者贊成政府開徵能源稅或碳稅，6 成 6 的民眾反對繼續對工業用電進行補貼」。

二、2015 年 6 月溫室氣體減量及管理法第 5 條第 3 項之「稅費機制」

我國「溫室氣體減量及管理法」終於在 2015 年 6 月 15 日完成立法，根據其第 1 條揭示了「為因應全球氣候變遷，制定氣候變遷調適策略，降低與管理溫室氣體排放，落實環境正義，善盡共同保護地球環境之責任，並確保國家永續發展」之立法目的，其中第 5 條第 3 項規定「為因應氣候變遷，政府相關法律與政策之規劃管理原則如下：三、依二氧化碳當量，推動進口化石燃料之**稅費機制**，以因應氣候變遷，並落實中立原則，促進社會公益」，其中所謂的「**稅費機制**」將成為將來能源稅開徵的重要依據。依據其立法理由，乃按照每公噸二氧化碳當量制定費率，對化石燃料課徵稅費。

翌日，經濟部提配套措施，表示將研擬開徵能源稅。這並非國內首次談能源稅，政府自 2006 年開始推動能源稅，但礙於景氣與企業壓力，至今仍無法順利通過立法¹¹。

本報民調 開徵能源稅！逾半贊成，2015 年 05 月 25 日，
<http://www.chinatimes.com/newspapers/20150525000285-260102>，最後瀏覽日期：
2015 年 05 月 23 日。

11 環境資源中心，神秘的能源稅？法律人：資訊公開和公眾參與不足，2015 年 10 月 06 日，<http://e-info.org.tw/node/110513>，最後瀏覽日期：2015 年 10 月 08 日。

三、能源稅開徵之最新發展觀察

（一）環保署

過去環保署長魏國彥（2016年3月9日）表示¹²，為消除低效率的化石燃料補貼，將逐步推動耗能產業優化轉型，催生能源稅（或碳稅）立法，將稅收用於節能減碳行動。因應氣候變遷，全球積極投入減碳方案研擬與綠色能源發展，臺灣減碳政策應納入對企業的經濟誘因機制設計，實現經濟與環境的雙贏局面。消除不適當且低效率的化石燃料補助，催生能源稅立法，將科技發展成更具成本效益及規模經濟設計。

（二）經濟部能源局

經濟部能源局副局長陳玲慧（2016年3月9日）在立法院衛環委員會表示¹³，減碳對臺灣帶來極為嚴峻挑，建議由國家高度規畫前瞻技術引進、開徵能源稅或境外碳權等方式，以弭平減碳缺口。其表示，經濟部是贊成開徵能源稅，但能源稅規畫是由財政部主導。

（三）經濟部

不過，經濟部長鄧振中（2016年3月21日）則表示¹⁴，政府減碳

12 中國時報，魏國彥：催生能源稅立法 用於節能減碳，2016年03月09日，<http://www.chinatimes.com/realtimenews/20160309003414-260407>，最後瀏覽日期：2016年03月22日。

13 經濟日報，為達減碳目標 經濟部贊成開徵能源稅，2016年03月09日，<http://udn.com/news/story/6/1551393-%E7%82%BA%E9%81%94%E6%B8%9B%E7%A2%B3%E7%9B%AE%E6%A8%99-%E7%B6%93%E6%BF%9F%E9%83%A8%E8%B4%8A%E6%88%90%E9%96%8B%E5%BE%B5%E8%83%BD%E6%BA%90%E7%A8%85>，最後瀏覽日期：2016年03月22日。

14 經濟日報，空汙減量牛步 開徵能源稅仍在評估，2016年03月21日，<http://udn.com/news/story/6/1577274>，最後瀏覽日期：2016年03月22日。

企圖高，但稅收開徵也須考慮業者的便利性與效率，需要一併納入考慮，因此目前經濟部仍在評估中…包括在執行上要如何做到公平，就未來的成本與競爭力來看值得考慮。

（四）民進黨

臺灣稅制亟待改革，民進黨總統當選人蔡英文（2016年3月21日）透露¹⁵，民進黨智庫正研擬「綠色稅制」，通盤檢討包括石油基金、空汙基金等相關制度，以建構完整稅制；她也強調，綠稅不一定是碳稅，亦無立即課徵的問題，目的也非稅收，而是能源使用「外部成本內部化」。

民進黨政策會首席副執行長施克和受訪補充，涉及能源使用、進口、燃燒有不同稅捐，例如大型工廠、火力發電機的空汙費就是一種「特別公課」；煤炭進口需繳納貨物稅，一旦燃燒使用後，可能也須負擔另一筆稅捐；而汽車等移動汙染源的部分則是燃料稅、牌照稅等，上述稅、捐、特別公課均須重新盤點。以往能源使用都是講「汙染者付費」，形同付錢購買汙染環境的權利，但較為進步的做法，則是將能源使用所造成的環境負擔、汙染行為等社會成本納入企業營運成本，進而改變人們使用能源的想法及習慣。施克和舉例，火力發電廠所衍生的溫室氣體、鄰避效應、空氣汙染物等，雖然有繳空汙費，但是有無符合「外部成本內部化」，仍須進行成本效益分析的精算。施克和強調，綠色稅制並非加稅、新增能源稅賦，係因工業、交通、民生、服務等不同產業別，「外部成本內部化」的程度亦有所不同，必須一一彙整，重新檢討。

（五）停滯不前的能源稅

時至今日，能源稅的主張與開徵，似乎在社會上完全沒有了聲音，

15 中國時報，蔡英文專訪：綠色稅制 耗源加計外部成本，2016年03月21日，<http://www.chinatimes.com/newspapers/20160321000288-260102>，最後瀏覽日期：2016年03月27日。

但是，並非無任何檢討的意見，例如，今年（2018 年）全國廢核行動平臺表示¹⁶，民進黨政府上臺已近兩年，非核家園政策喊得震天價響，肯定政策方向外，也必須指出政策事實上仍未徹底落實，今年將要求政府必須持續推動「能源轉型」，包括課徵能源稅，污染者付費；取消化石燃料補貼；提升能源效率與電力管理，用電需求負成長；綠能淨尖峰能力應提高、加速綠能審查、發展屋頂綠能；工業需量措施擴大、住商落實不同節電方案、檢視能源管理。

貳、能源法條例立法經過回顧

一、2006 年行政院版「能源稅條例」（草案）

隨著國際間的呼籲以及環境保護政策之未來走向，如前述，我國財政部於首度 2006 年 8 月底首度提出「能源稅條例」（草案）¹⁷，規劃課

16 民報，反核遊行 311 登場 訴求課能源稅、面對核廢，2018 年 02 月 06 日，<http://www.peoplenews.tw/news/bd139f72-6b27-48eb-80a2-3a311e55008f>，最後瀏覽日期：2018 年 04 月 27 日。

17 能源稅條例（草案）立法說明與草案條文
本法之立法目的如下：

1. 節約能源

臺灣的能源長期採取低價政策，價格遠低於工業國家所認知的合理價格，能源使用效率偏低，浪費情況嚴重，大量的資金耗費於進口能源。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。目前已明顯影響國家競爭力，將來情況會更嚴重。國內關心能源的學者專家都有共識，就是能源價格合理化是當務之急。必須排除困難，開徵能源稅才能達到價格合理化之目標，才能有助於能源使用效率之提高，促進低耗能產業之發展，節約能源，提昇國家競爭力。

2. 穩定能源供應

我國能源絕大部分係靠進口，其中以化石燃料（石油、天然氣、煤炭）為大宗，佔 90 % 以上。然多數能源專家均同意，石油與天然氣在數十年之內將用罄，煤炭也將在本世紀內用完大部分。地球經數億年累積下來化石燃料將在本世紀內用完絕大部分。過去十年新發現之油田有限且世界人口及使用量均上升。要填補化石燃料耗盡所帶來的巨大缺口，目前仍無解決辦法。這將帶來工業革命以來未曾歷

稅項目包括汽油、柴油、航空燃油、燃料油、液化石油氣、天然氣、煤油及煤炭等，並於能源稅開徵之後，將同步取消汽燃費及油氣類等貨物

經之變局。臺灣能源安全存量偏低，產油國家之政局並不穩定，一旦供應出問題，對我國之經濟及國家安全問題將造成極大的衝擊。政府應用賦稅手段將能源供應之風險計入，稅收部分作為能源安全存量所需要的經費。工業國家在上世紀 70 年代第一次能源危機時就採取這項政策，我國若不採取這項政策，未來必將付出極大的代價。

3. 開發替代能源及建構永續發展之社會

近代工業文明乃是建立在廉價能源可無限制供應的前提下，然此前提將因化石燃料耗盡而打破。目前仍不知有何種能源可取代化石燃料。要近代文明得以延續及發展人類社會必須發展替代能源，改善能源供應結構，促進能源供應多元化，提高能源供應的安全度。然替代能源是否能填補能源缺口，則有賴於未來科技之突破，否則替代能源之用途只限於小範圍內。替代能源之前景有很大的不確定性，因此建構一個低耗能永續發展的社會也應並進。在交通、建築、商品生產、生活方式等各方面均需作大幅改變，在在需要大量的財政支援始能成功。

4. 降低二氧化碳之排放量

二氧化碳的排放是造成地球暖化的原因，此論述已獲得科學界之支持。地球暖化會造成冰河融化，海平面上升，海洋對流減緩，極端氣候頻繁，物種消失，疾病流行，糧食減產，原本的居住地變成不適合居住。這一切都會威脅人類的生存。各國有鑑於此，乃有 1997 年的全球氣候變化綱要「京都議定書」(Kyoto Protocol)之簽訂，並於 2005 年正式生效，作為地球二氧化碳減量的第一步工作。「京都議定書」規範了各國二氧化碳的減量責任，臺灣雖非簽約國，然二氧化碳排放量居世界第 21 名，排放成長率亦偏高，若不因應減量需求，我國將受到懲罰。作為國際社會負責任的一份子，我國必須切實履行這項國際公約，開徵能源稅是最有效的二氧化碳減量的手段。

綜上所述，開徵能源稅可達到上述多重目標，社會成本少而收益大，爰擬具「能源稅條例草案」共 9 條，其要點如下：1. 揭示本條例之立法目的，在鼓勵節約能源、穩定能源供應、提昇能源使用效率，開發替代能源及建構永續發展的社會，並達成溫室氣體減量目標。2. 依我國能源管理法第 2 條第 1 至第 3 款之課徵對象定義本條例之課徵範圍。3. 明訂本條例之中央及地方機關。4. 明訂各類能源稅其稅率，並依行政院所訂稅額，逐年調增。5. 明訂稅統收統支原則。6. 納稅義務人未依本條例稽徵之規定報告或報告不實者之處罰。7. 納稅義務人逾期繳納稅款或滯報金、怠報金之強制執行規定。8. 授權財政部訂定稽徵規則及為避免重複課稅，明訂施行期間停課徵貨物稅及汽車燃料使用費。9. 明訂本條例施行日期是中華民國 96 年 1 月 1 日施行。

稅。

行政院版能源稅條例（草案）

修正條文	說明
第 1 條 為鼓勵節約能源、增進能源使用效率，提昇經濟發展與產業升級，開發替代能源及建構永續發展的社會，並達成溫室氣體減量目標，特制定本條例。	本條例之立法目的。
第 2 條 本條例所稱能源，係指石油及其產品、煤炭及其產品和天然氣，不論在國內產製或自國外進口，除法律另有規定外，均依本條例徵收能源稅。	依我國能源管理法第二條第一至第三款之課徵對象定義本條例之課徵範圍。
第 3 條 本條例所稱主管機關：在中央為財政部；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。	明訂本條例之中央及地方主管機關。

第 4 條									
各類能源稅其稅率如下：									
油類品（元／公升）									
類別／年度	民國 96	97	98	99	100	101	102	103	104
汽油	9.5	9.5	11.5	13.5	15.5	18.5	21.5	24.5	27.5
柴油	5.5	5.5	7.5	9.5	11.5	14.5	17.5	20.5	23.5
煤油	0	0	4.0	5.0	6.0	7.0	8.0	9.0	10.0
航空燃油	0	0	2.0	4.0	6.0	9.0	12.0	15.0	18.0
溶劑油	0	0	2.0	4.0	6.0	9.0	12.0	15.0	18.0
（元／公斤）									
液化石油氣	0	0	1.6	3.2	4.8	7.3	9.8	12.3	14.8
（稅率）									
燃料油	0 %	0 %	10 %	15 %	20 %	25 %	30 %	35 %	40 %
煤炭	0 %	0 %	10 %	15 %	20 %	25 %	30 %	35 %	40 %
天然氣	0 %	0 %	10 %	15 %	20 %	25 %	30 %	35 %	40 %
民國 104 年後稅率維持不變。									
行政院得視情況，在以上應徵稅額百分之三十五內予以增減。									
以上如用作工業原料可全部或部分退稅，辦法由財政部訂之。									
第 5 條					本條例之稅收與規費或罰款之屬性不同，依本條例徵收之能源稅，應悉數解繳國庫統籌運用。				
第 6 條					漏稅處罰。				
納稅義務人未依本條例稽徵規則之規定申報或申報不實者，除補徵稅款外，按補徵稅額處十倍至二十倍罰鍰。									

<p>第 7 條</p> <p>納稅義務人逾期繳納稅款或滯報金、怠報金者，應自繳納期限屆滿之次日起，未逾三十日者，每逾二日按滯納金額加徵百分之一之滯納金；逾三十日仍未繳納者，移送法院強制執行。</p> <p>前項應納之稅款或滯報金、怠報金，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人自動繳納或法院強制執行徵收繳納之日止，就其應納稅款、滯報金、怠報金及滯納金之金額，自滯納期限屆滿之次日起，依郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日計算利息，一併徵收。</p>	<p>逾期納稅之強制執行。</p>
<p>第 8 條</p> <p>本條例有關稽徵事項，由財政部擬訂能源稅稽徵規則，報請行政院核定後發布之。</p> <p>施行後有關貨物稅條例第十條油氣類項目及公路法第二十七條有關汽車燃料使用費均停止課徵。</p>	<p>一、授權財政部訂定稽徵規則。</p> <p>二、為避免重複課稅，明訂施行後停止課徵貨物稅及汽車燃料使用費。</p>
<p>第 9 條</p> <p>本條例自中華民國九十六年一月一日施行。</p>	<p>明訂本條例施行日期與期限。</p>

二、立法院立法委員個別提案版本（草案）

立法委員陳明真等 134 人於 2006 年 5 月 10 日、立法委員王塗發等 44 人於 2006 年 12 月 27 日以及立法委員翁重鈞等 32 人於 2007 年 5 月

2 日分別提出「**能源稅條例草案**」，但該等皆因為當屆立法委員任期屆滿未及審議完成而能立法。此外，前述財政部亦曾在 2006 年提出能源稅條例草案，但為行政院所退回，亦未完成立法程序。

迄今仍在立法院審議當中之草案，有立法委員田秋堇等 18 人於 2008 年 5 月 21 日所提出之「**能源稅條例草案**」，立法委員鄭麗文等 23 人於 2011 年 3 月 2 日提出「**化石能源稅條例草案**」，爾後不久立法委員李應元等 22 人又於 2012 年 4 月 13 日提出最新的「**能源稅條例草案**」。

以下先就各版本內容表列如後¹⁸：

能源稅條例草案 (版本)	立法目的	課徵主體	課徵客體	免稅或退稅項目	稅收用途
陳明真委員版草案	鼓勵節約能源、穩定能源供應、增進能源使用效率、開發替代能源及建構永續發展的社會，並達成溫室氣體減量目標。	國內產製能源廠商或自國外進口者	汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、溶劑油、液化石油氣、天氣及煤炭。	無	由國庫統籌運用

18 本表格內容與整理，引自張庭毓，我國開徵能源稅之法律問題研究，國立高雄第一科技大科技法律研究所碩士論文，頁 88-92，2012 年。

王塗發委員版草案	鼓勵節約能、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。	國內產製能源廠商、受託代製能源之產製廠商或國外進口能源之收貨人、提貨單或貨物持有人。	汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、溶劑油、液化石油氣、天然氣及煤炭。	一、用作製造另一應稅能源之原料者二、運銷國外者。	淨額三分之一用於提高綜合所得稅之免稅額，另三分之一用於降低營利事業所得稅，其餘三分之一用於改善環境之相關研究發展
翁重鈞委員版草案	無	國內產製能源廠商、受託代製能源之產製廠商或國外進口能源之收貨人、提貨單或貨物持有人	汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、液化石油氣、天然氣及煤炭	一、用作工業原料 二、用作發電用途燃料三、運銷國外四、參加展覽，並不出售 五、經國防部核定直接供軍用 六、應稅能源屬能源密集產業使用燃料者，減半徵收能源稅	由國庫統籌運用

田秋堇委員版草案	鼓勵節約能源、提高能源使用效率，穩定能源供應、降低溫室氣體排放，促進產業升級與替代能源之開發	國內產製能源廠商、受託代製能源之產製廠商或國外進口能源之收貨人、提貨單或貨物持有人	汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、溶劑油、液化石油氣、天然氣及煤炭	一、用作製造另一應稅能源之原料者 二、運銷國外者 三、其他法律另有規定者	一、降低個人綜合所得稅 二、降低營利事業所得稅 三、補助低收入戶 四、提高教育經費，提昇教育品質 五、提供托兒、幼教及小學課後輔導 六、提供具國際競爭力的大學研究環境與教學品質 七、提供建立大眾運輸系統及節能交通建設 八、公路之養護及安全管理 九、補助具可行性的替代能源之發展研究及應用
----------	--	---	------------------------------------	--	---

					<p>十、補助能源政策、國家公共政策之研究與考察</p> <p>十一、提供化石燃料安全庫存之經費</p>
鄭麗文委員版草案	鼓勵節約能源、提高化石能源使用效率、降低溫室氣體排放，促進產業升級與潔淨能源之開發	國內產製能源廠商、受託代製能源之產製廠商或自國外進口能源之收貨人、提貨單或貨物持有人及拍定人	汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、液化石油氣、天然氣及煤炭	<p>一、用作工業原料</p> <p>二、運銷國外</p> <p>三、參加展覽並不出售</p> <p>四、經國防部核定直接供軍用之化石能源</p>	<p>淨額優先用於</p> <p>一、整併油氣類貨物稅、汽燃費及石油基金後淨增加的稅收</p> <p>二、作為環境能源面之相關研究發展支出</p> <p>三、補貼低收入戶所得、補貼節能大眾運輸</p>
李應元委員版草案	反映化石燃料使用與石化產品煉製過程中之外部成本，	國內產製能源廠商或自國外進口能源之收貨人、提貨	輕油（石油腦）、汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、潤滑油、液化石油氣及	天然氣因屬較清潔之能源，為鼓勵各界使用，故免除其能源稅稅負	<p>各項能源商品之稅收百分之十提撥為全民健康保險基金，百分之十提撥為長期照</p>

	並鼓勵節約能源與增進能源使用效率	單或貨物持有人	煤炭		護基金，餘歸國庫統收統支統支石油腦項之稅收百分之四十提撥給產製廠所在地之直轄市或縣市政府，餘歸國庫統收統支
--	------------------	---------	----	--	---

截至 2018 年 3 月為止，行政院與立法院似乎沒有提出新的版本，若是回顧在 2016 年 5 月 20 日民進黨新政府上臺開始執政，其面對我國整體環境法的建構，特別是綠能與廢核等議題，目前如何面對社會的期望，應該提出如何的政策與立法草案，均有待觀察。

參、當環境能源法遇到財稅法的碰撞

面對氣候變遷下「減緩」與「調適」的應有如何的因應之道，將成為重大課題。能源稅的開徵與與否，一方面涉及到「能源法」的領域，另一方涉及到「財稅法」的領域。

一、全球暖化氣候變遷下的現代環境國家之任務

19 世紀中期各先進工業國家對於自產業革命以來的工業化與都市化所帶來之越來越嚴重的環境污染問題，即已嘗試透過各種環境政策與行政管制等方式來尋求解決之道，其內容上係以傳統之命令與禁止為主，亦即所謂「秩序法」之手段；然而於實際施行上卻被批評為不能有效並缺乏系統化的來處理環境問題，尤其是在面對各種廢棄物（如廢水、廢氣及固體廢棄物）的排放管制，政府必須投入大量之人力與物力

去充當推動污染防治技術發展之火車頭，並且監控污染源是否有違法排放之情形，相對於人民被動與敵對之態度，其效果自然有限；同時亦浪費國家資源，而這些資源事實上可以被用於其他方面來產生更高水準的環境品質，或者提供其他的財貨和勞務。鑑於此經濟學家即嘗試從經濟學的角度提供許多可以改善政府針對環境問題無效率缺失的方法，這些方法可以通稱為以「經濟誘因」為導向之解決途徑；其中較具代表性的即是透過費用的徵收來對於環境使用或環境污染訂價格，使其能納入市場機能的運作，並藉此彌補前述秩序法上之缺失，以更有效地解決環境問題¹⁹。是以國家的任務，從維護國內和平的「警察國家」，到近代保障人民自由的「法治國家」，乃至現代保障社會正義的「給付國家」（社會國家、福利國家），更應演變為保障人類生存的「環境國家」²⁰。

對於環境保護，德國基本法第 20a 條乃揭示「國家，同時基於對為來世代之責任，在合憲秩序之框架下，經由立法權，以及在依據法律與法之準據下，經由行政權及司法權，保護自然之生存基礎」。跟隨著法律發展腳步後的「國家目標－環境保護」，其憲法化為吾等國家生活打開了一個新的未來願景，展現在此「疑懼條款」下，只有「在合憲秩序的框架下」，立法者始應保護我們的自然生存基礎，且僅有「依據法律及法的準據」，行政與司法亦應如此²¹。

環境國乃與憲法上民主國、共和國、法治國與社會國原則相同，其來自於我國憲法增修條文第 10 條第 2 項之「經濟及科學技術發展，應與環境及生態保護兼籌並顧」之基本國策條款，由其確立了憲法環境國原則的內容與界限所在，其為我國憲法結構原則，並結合了環境基本法

19 陳慈陽，環境法總論，頁 497-498，元照，2011 年 3 版。

20 李建良，環境議題的形成與國家任務的變遷－環境國家理念的初步研究，憲法體制與法治行政 1：憲法，頁 283，三民，1998 年。

21 Hasso Hofmann 著，李建良譯，環境國家：維護自然生存基礎與保護免於科學及技術危險暨風險之國家責任，德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集（Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht）（下），頁 914-915，聯經，2010 年。

作為實質意義憲法內容，環境保護乃為國家法益，也是環境國原則的核心，環境保護乃是國家安定目的的一部份，國家有義務對於環境生態不予侵害，並應阻止他人為此侵害的行為，積極排除已經出現的環境損害與維護環境生態²²。

環境法上的國家給付義務，如從憲法上保障人民生存權及保障人身自由基礎，人民除至少得要求免於國家不法的侵害以及免於受到干擾外，人民亦必須要有自我發展的權利，可以得出國家應給與人民一個基本權保護前提之最基本生態生存的可能性，其乃基本權享有的前提，這種確保人身自由與生存權，基本上不僅是一種防衛國家不法侵害的防衛作用的防衛權而已，同時亦是一種基本權傳統作用在自由民主憲法價值秩序下，所衍生出來的客觀規範作用所課予的國家義務²³。國家經由全面的減緩與調適手段，乃是面對氣候變遷下國家的應有義務實踐。

二、環境能源法的建構與財稅法的相遇

在中央，因應全球暖化針對節能減碳的國家環境政策外，在中央所制定的法律層次，目前主要有四個法案，號稱「**能源四法**」，其攸關我國整體環境與能源法的建構²⁴，具有重大影響，分別為「**溫室氣體減量及管理法**」、「**再生能源發展條例**」、「**能源管理法**」及「**能源稅條例**」。上開法律之立法進程，分別於 2009 年 6 月完成「**再生能源發展條例**」之立法完成，及「**能源管理法**」部分條文修正以及「**溫室氣體減量及管理法**」終於在 2015 年 6 月 15 日完成立法。

此外，對於產業永續發展與環境，在「**產業創新條例**」第 7 章「產

22 陳慈陽，同註 19，頁 173-174。

23 陳慈陽，同註 19，頁 349-350。

24 關於臺灣能源法制的建構嘗試，參見廖欽福、王勁力，台灣能源法體系之建構嘗試：從國際能源法進行比較與借鏡，中國環境法學評論，第 11 卷，頁 97-144，2015 年 06 月。

業永續發展環境」中，鼓勵產業永續發展，給予補助或輔導²⁵、優先採購綠色產品²⁶、輔導、表揚或獎勵企業揭露永續發展相關環境資訊²⁷等積極環境發展手段運用。其中只剩能源稅為最後一哩路。

對於能源這個極端重要，卻又在臺灣長期被法學界忽略的課題，除現有相關能源法規外，擔任違憲審查基準的憲法，如實際觀察我國「憲法」本文與「憲法增修條文」等，均沒有明文，似乎是當時制憲者，當時所未能意會到一項議題，相較於其他「部門憲法」所建構的體系，「能源憲法」似乎在臺灣還是個空白的階段，有賴學界的研究與補充。目前，只有司法院釋字第 520 號解釋提及：「至引發爭議之電力供應究以核能抑或其他能源為優，已屬能源政策之專業判斷問題，不應由行使司法權

-
- 25 參見產業創新條例第 26 條第 1 項：「為鼓勵產業永續發展，各中央目的事業主管機關得補助或輔導企業推動下列事項：一、協助企業因應國際環保及安全衛生規範。二、推動溫室氣體減量與污染防治技術之發展及應用。三、鼓勵企業提升能源資源使用效率，應用能源資源再生、省能節水及相關技術。四、產製無毒害、少污染及相關降低環境負荷之產品」；第 2 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」。
- 26 參見產業創新條例第 27 條第 1 項：「各中央目的事業主管機關應鼓勵政府機關（構）及企業採購軟體、創新及綠色產品或服務」；第 2 項：「為增進供需間之採購效能，中央主管機關得提供辦理前項採購之機關（構）相關協助及服務；前項採購以共同供應契約辦理者，其共通需求得由中央主管機關會商各中央目的事業主管機關以政策需求定之」；第 3 項：「第一項軟體、創新及綠色產品或服務之採購需進行檢測、審核、認證及驗證者，其規費得予以減徵、免徵或停徵。」；第 4 項：「政府機關（構）得於招標文件中，規定優先採購經認定符合第一項規定之創新及綠色產品或服務。但不得違反我國締結之條約或協定之規定」；第 5 項：「第一項軟體、創新及綠色產品或服務之規格、類別、認定程序、第三項檢測、審核基準、認證與驗證、第四項優先採購方式及其他相關事項之辦法，由各中央目的事業主管機關定之」。
- 27 參見產業創新條例第 28 條：「為促進企業善盡社會責任，各中央目的事業主管機關應輔導企業主動揭露製程、產品、服務及其他永續發展相關環境資訊；企業表現優異者，得予以表揚或獎勵」。

之釋憲機關予以裁決」，本號解釋乃涉及法定預算不執行的憲法課題²⁸，大法官對能源政策不加以判斷，似符合其對於政治問題或公共政策不解釋的立場，除此之外，憲法對於能源這個新興的法課題，似乎完全是沈默無言的²⁹。故能源法³⁰的發展有待學界的努力。

能源稅及其他環境公課之經濟學或財政學討論不少，但法學上尤其在凝聚共識之憲法討論幾近闕如³¹。我國能源稅法的研究，已經若干研究出現，或自整體探究相關法律問題³²，或為政策之手段³³，或從其他先進國家經驗參考³⁴，或進行能源稅制的整合³⁵，或從雙重紅利觀點論述其正當性³⁶，許多不同議題的討論。

28 相關討論，參見廖欽福，再訪司法院釋字第 520 號解釋：從歲出預算的效力看核四停建的法律爭議題，法政研究學刊，第 5 期，頁 133 以下，2015 年 05 月。

29 廖欽福、王勁力，台灣能源法體系之建構嘗試：從國際能源法進行比較與借鏡，中國環境法學評，第 11 卷，頁 98，2015 年 06 月。

30 臺灣過去多以減碳為目標，從行政院乃至於環保署等各單位，均透過「綱領」、「策略」、「計畫」等類似行政計畫方式加以宣示或界定，不過，如要落實，還需要相關法制的立法通過與行政命令的制定。是以臺灣目前對於諸多能源問題，均提出許多的政策說帖，本文認為，如何建構臺灣能源法律體系乃為當務之急。參見廖欽福、王勁力，同前註，頁 98。

31 葛克昌，「環境國家之財政工具及其憲法課題」，2015 年「能源稅法制之現況與展望」研討會，臺灣能源暨氣候變遷法學會、臺灣能源法學會、臺灣大學法學院財稅法中心等單位主辦，臺灣臺北，2015 年 10 月 05 日。

32 張庭毓，同註 18，頁 1 以下。

33 林蔡承，能源稅作為能源政策手段之探討，國立成功大學法律學系碩士論文，頁 1 以下，2013 年。

34 賴奕君，能源稅法制之研究－先進國家實施經驗與我國未來立法方向之探討，國立交通大學科技法律研究所碩士論文，頁 1 以下，2010 年；向克敦，歐盟能源稅法制之研究－兼論對臺灣能源稅條例草案之啟示，國立臺灣科技大學科技管理研究所碩士論文，頁 1 以下，2012 年。

35 林薇真，氣候變遷下我國能源稅制之整合與建構，國立臺灣大學科際整合法律學研究所碩士論文，頁 1 以下，2010 年。

36 徐應松，以雙重紅利之法理論課徵能源稅之正當性，國立高雄大學法律學系碩士班碩士論文，頁 1 以下，2013 年。

當稅法成為正當合理的管制指導原則，乃在於不同於自由法治國時代，在社會法治國（給付國家），國家之預算除了用於法秩序的維護外，亦成為社會序的促成者，以積極達成保護、教養、預防、重分配等功能，由於國家職權的擴充，稅捐成為社會政策工具，以為調節經濟政策的有利手段³⁷，能源稅的課徵自屬此種手段一。蓋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，決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，實施課徵能源稅的政策³⁸，也應該受到上述原則的拘束。

其中，經由環境公課乃至於環境稅的運用，乃是現代環境法的重要課題。但是，租稅的課徵，與人民的生活息息相關，透過租稅概念的理解與特徵之分析，在國家以強制力對人民課稅之際，得以檢驗其是否具有法律上正當性，以及憲法上的合憲性，對於不具租稅概念的而披著租稅外衣的侵害，人民自得拒絕繳納職是之故，國家不得違憲課稅，人民對於違背憲法的課稅，並無繳納的義務³⁹，而應遵行租稅國家下關於租稅相關概念與原則。環境稅或能源稅亦應不例外。

職是之故，能源稅將立於「環境保護」、「財政租稅」、「能源管理」的三方各自角力。如將能源稅納入廣義的環境公課⁴⁰乃至環境稅，則其應有如何的概念與適用的界限，應是將來討論能源稅的先決前提。

37 葛克昌，法律原則與稅法裁判（上），台灣本土法學雜誌，第 114 期，頁 11，2008 年 10 月。

38 林蔡承，同註 33，頁 52-53。

39 廖欽福，租稅概念與特徵之解析（下），稅務旬刊，第 1848 期，頁 35，2003 年 01 月。

40 關於環境公課，參見廖欽福，全球暖化、氣候變遷下環境公課概念、體系之解構與重建：以高雄市開徵氣候變遷調適費為例，21 世紀環境國家之新挑戰，頁 361-421，元照，2013 年，以下主要參照該文內容，並經重新改寫補充。

肆、能源稅在環境公課體系屬性的定位

能源稅乃國家運用財政工具，進行對於環境保護節能減碳的工具，而法律學者所關懷者，在於能源稅與環境公課如何融入現行憲法之公課體系⁴¹。

一、公課的概念與內涵形成

近年來，隨著全球環境的急遽變化與自然資源的逐漸減少，環境保護在世界各地成為重要的法學課題，除了租稅外，其中，行之有年的空氣污染防制費，即為適例。根據司法院釋字第 426 號解釋，對於將空氣污染防制費的性質，不論是多數大法官所認定的環境特別公課⁴²，抑或環境稅，均是屬於立法者以公課手段，達到環境保護目的的方法，此外，還有所謂環境規費或分擔金⁴³。

環境公課的概念與內涵，與原本財稅法學上所論述的公課息息相

41 葛克昌，同註 31。又，審查意見認為：「本文第肆大段分析能源稅之屬性定位，但本文中則僅論述非稅公課部分，對於能源稅之屬性定位反而放在第伍大段。建議應調整至第肆大段，才能名實相符，上述意見相當寶貴」，作者深受啟發，特表感謝，但後考量再三，如果將，「肆、能源稅在環境公課體系屬性的定位」與「伍、環境能源稅運用及其憲法上的界限」加以合併，恐內容過於龐大，故仍維持原來體例，但是在內容上先行說明為何如此安排。

42 至於特別公課是比較特殊的例子，在我國首次將特別公課作為具有法拘束力的法律名詞，是來自於司法院大法官會議對空氣污染防制費之徵收是否具合憲性及其本質為何的解釋（司法院釋字第 426 號解釋）。在解釋文中提到空氣污染防制費性質上屬於特別公課，與稅捐有別。然而何謂特別公課？其係從德國而來的一個名詞，與稅捐不同，非為財政上的收入而行使，基本上是一個獨立於財政收支行使的規費的徵收。因為大法官會議的解釋視同法律，故透過司法院大法官將德國這項內容轉移到我國法律上。引自陳慈陽，環境法總論，頁 493，元照，2011 年 3 版。

43 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，頁 212，2008 年 12 月。

關，但原先公課的概念與體系，在臺灣是否可以進行「無縫接軌」的直接適用，恐有疑問，則因其所衍生的環境公課的概念與內涵，是否也可以簡單冠上「環境」後，直接適用，亦有疑問，是以經由外國法引介到國內後，均有重新檢視的必要性。

按國家的財政收入，可藉由強制性私法收入與強制性公法收入取得，就私有財產制國家，國家財政收入大半出於公法上強制性收入⁴⁴。

強制性收入係以法律設定要件，符合要件者即直接依該法律或經由個別之行政處分或法院裁判而負有財產給付義務，為多數國家財政收入之主要來源，並以公課為主要來源⁴⁵。財產給付義務中，又以金錢給付義務最為普遍⁴⁶。此種公法上強制性金錢給付義務，謂之「公課」（Abgabe）⁴⁷。一般通說均將公課的內涵與體系，引用德國法上的分類，為稅與非稅公課二者，後者又分成規費、受益費與特別公課三者⁴⁸。

亦即，公法上的負擔亦即公法上給付義務，可分為公法上金錢給付（公課）以及公法上實物給付兩種。其中公法上金錢給付，亦即公課，包括稅捐、規費、受益費以及特別公課等，原則上乃是指國家或其他公法人，為獲得收入的目的，根據公法的法律規定，所請求的一切金錢給

44 葛克昌，綜合所得稅與憲法，所得稅與憲法（增訂版），頁9，翰蘆，2003年。

45 鄧為元，公課理論之研究—以收取原則為中心，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，頁5-6，2008年。其主要之理由約為：1. 自由性收入往往對市場造成干預。國家經營事業容易因球員兼裁判而失卻經濟行政之中立性。2. 政府施政具有公共性，故其營業行為除須顧及成本收益外，亦常有提供服務等政策目標。甚至於若干公用事業（私人不能或不願經營之事業），普遍、穩定之提供服務乃主要目標，獲利則淪為次要之考量。3. 國營事業之經營效率囿於體制，往往難與私人企業之經營效率相比擬。且亦因此，多事擴大公營事業之項目或規模，不利國家整體經濟發展。4. 自由性收入易受市場景氣影響，相形之下，強制性收入則較為穩定。

46 葛克昌，租稅國家，月旦法學教室，第5期，頁27，2003年03月。

47 葛克昌，同註44，頁9。

48 葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，行政程序與納稅人基本權，頁63，翰蘆，2002年；葛克昌，人民有依法律納稅之義務—以大法官解釋為中心，稅法基本問題—財政憲法篇，頁75，元照，2005年。

付。在具體情形，是否有一項稅捐、規費、受益費或特別公課存在，則應專門依其是否滿足此類公課的各自的概念特徵而定，至於立法者對於此類公課所選擇的名稱如何，則並不重要，蓋其可能為逃避課徵權限問題而選擇某一種公課名稱⁴⁹。

但是上述自德國所移植的分類，在我國並非可以完全無誤加以適用，論者有認為難以被歸類於傳統的財政公課類型，但不得否定其為國家可使用的財政工具⁵⁰；有認為「目前非稅公課之下位概念仍屬不夠完整與精確」⁵¹。例如全民健康保險費如何納入，則有疑問⁵²，亦即此種分類，在我國是否可以涵蓋所有的財政上之公法上金錢給付，非無疑問。「是以對於公課體系的內涵與體系，的確應該保持一個懷疑與開放的態度。

二、環境公課之概念與作用

（一）環境公課之概念

首先，可能面對的是，究竟何謂「環境公課」⁵³？如以「環境」加上前述「公課」加以描述，則是指與環境有關的公課均屬之。

所謂「環境公課」，如以最廣泛之方式將其定義為，環境法上所有

49 陳清秀，同註4，頁63。

50 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，頁120，2008年。

51 蔡茂寅，財政收入總論（下），月旦法學教室，第87期，頁64，2010年02月。

52 廖欽福，規費法評析－以規費之概念及分類為中心，財稅研究，第36卷，第4期，頁54，2004年07月。

53 關於環境公課的論述，可參見王毓正，環境公課（Umweltabgaben）之研究－以污染物排放費（Emissionsabgaben）為中心，國立成功大學法律研究所碩士論文，頁1以下，1999年。該論文，在我國環境公課法學上，具有高度參考價值，時至今日。

作為追求環境或生態上特定目的之工具的公法上之金錢給付。惟法學上之定義若太為廣泛，則不但由於形同沒有定義一般地令人對於其內涵難以精確掌握外，同時亦無助於學理上之探討，以及法制度上之體系建構⁵⁴。

環境公課，論者主張⁵⁵，此一名詞係直接逕譯自德國環境法上之 *Umweltabgaben*，其內涵一言以蔽之——最廣義地，係指所有作為追求環境或生態上特定目的之工具的公法上之金錢給付。因此任何一種基於達成環境或生態上之特定任務目的，而課徵之金錢給付在尚未就其內涵，並依據公課種類（*Abgabenskategorie*）定性前，即率稱「環境稅」或「環境規費」恐非恰當之舉。因此類此內涵之制度如美國環境法上所謂之 *Environmental Charges*（*Emmission/Effluent Fees/Charges*），或如日本法上之環境／污染賦課金、環－毋寧是較妥當之作法；「環境公課」一詞，雖尚仍未是國內普遍採行之名詞。

也有認為，環境公課並無一個放諸四海皆準的定義，論者以為，比較狹義的定義是政府主管機關基於「污染者付費原則」，向污染源或應負相關責任者徵收的稅或費；舉凡空污費、水污費、廢棄物品之回收清除處理費、附加於農化資材（如肥料、農藥等）產品稅、土壤及地下水污染防治費等均屬之。廣義的環境公課則可擴及自然資源保育與生態環境維護等政策目標，並基於「受益者付費原則」、或「使用者付費原則」而由主管機關向受益者或使用者徵收的稅或費；舉凡水權費、工業區向廠商所徵收之廢水處理費、汽車燃料費等均屬之。此種廣義的環境公課實屬於一般所稱的「綠色租稅」⁵⁶。

54 同前註，頁 20。

55 同前註，頁 19。

56 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，頁 74，2007 年 09 月。但有將「環境公課」改以「環境稅」稱之而為廣義與狹義的分類使用。參見，洪東煒，綠色財政改革與管理之研究－高雄市為例，國立中山大學公共事務管理研究所博士論文，頁 14-15，2004 年。

本文認為，應該將環境公課，除定義上以「追求環境或生態上特定目的之工具的公法上之金錢給付」加以說明外，應進一步去討論者有二：

首先，公法上之金錢給付概念，是否等同於前述「公課」概念的援用，亦即乃定位為「公法上強制性金錢給付義務」，其他自由性收入自且不論，但如屬於中間性的收入（乃半強制半自由之屬性），則似有模糊的空間可討論。

次者，公課的目的在於何者？財政目的應該是屬於其原始的、主要的目的，則環境公課的目的，是否以環境或生態為主，其是否有財政收入的附帶目的，抑或可以完全忽略財政目的的不論？

（二）環境公課之作用

論者主張⁵⁷，環境資源早期被認為是可無限量取用之自由財，使用後所造成之污染亦無庸負擔任何責任，亦即污染者不須負擔污染活動所帶來之成本，而是由社會大眾一起共同分擔。隨著環境問題受到國家之重視，環境問題在平等原則之要求下，發展出「使用者負責原則」、「污染者負責原則」與「受益者付費原則」，環境資源已從「自由財」轉變為「價值財」，由政府對其課徵環境公課，可使企業對環境資源之消耗或造成污染問題所產生之外部成本予以內部化，且可藉此重新分配社會成本，得產出公平而有效之分配機制，亦可減低國家為解決環境問題所花費之成本；另外環境公課主要之目的在於提供環境資源之使用者或污染者經濟誘因，誘使其改變其使用環境資源之行為或污染行為，並進而使消費者減少使用被課徵環境公課之產品，如此亦等同藉由自由市場力量淘汰高污染之產品，鼓勵研發低污染、低耗能之產品，有助於環境法上預防原則之實現，及籌措環境保護之相關財源。

是以，環境公課制度目的為貫徹污染者負責原則以及環境誘導功能

57 陳怡真，水資源環境公課之研究，國立中正大學財經法律學研究所碩士論文，頁13，2009年。

之發揮，同時，基於環境資源之共有性以及有限性，國家應提供適當制度分配環境資源，並確保環境資源之利用能夠合乎最大公共效益，在此一需求下，環境公課制度即順應而生，由此觀之，環境公課之支付並非取得環境污染權之對價⁵⁸。

因此，環境公課的主要作用有三⁵⁹：

1. 將污染者負責原則具體化。
2. 將預防原則具體化。
3. 將補償作用與污染成本內部化之具體化等三者。

（三）環境公課的類型

環境公課乃上位概念，其具有不同的形式，可以透過租稅、受益費或特別公課等方式進行課徵⁶⁰。如果就公課分類上的適用困境不論，則環境公課則應可也分成環境稅、環境規費、環境受益費與環境特別公課四者。

對於環境公課的徵收對象，區分為對於污染者負擔「行為」的規費與造成環境污染或負擔之「產品」的規費。是以環境公課在類型上，可以區分為：

1. 對於污染者行為所課之公課：A. 原始污染排放公課。B. 消費或使用公課。
2. 對於製造過程產生污染的產品所課徵的公課：A. 原料公課。B. 產品公課⁶¹。

58 謝淑貞，綠色租稅法制基礎及規範設計之研究，國立中正大學財經法律研究所碩士論文，頁 35，2006 年。

59 陳慈陽，同註 19，頁 497-508。

60 陳慈陽，同註 19，頁 492。

61 陳慈陽，同註 19，頁 491-492。

三、非稅公課運用的可能性

能源稅按立法設計可為環境稅、環境規費或環境公課，從我國憲法上採租稅國原則觀之，在財政工具選擇上，稅捐具有其優先性地位，其他非稅公課類型，非有特殊之法律依據，無法取代租稅而成立⁶²。本文先就非稅公課運用的可能性進行論述，至於能源稅的檢討，為重要核心事項，詳參「伍、環境能源稅運用及其憲法上的界限」的部分論述。

但是，在能源稅作為綠色財政工具下，是否具備特殊理由，使租稅退居次要，而有適用規費或特別公課之必要性，可以探究⁶³。例如，有認為，規費具有對價性質，乃以其作為反應環境資源使用之價格，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，能源稅在稅額設計上，並非單純反應使用或污染成本，尚應將誘導目的之因素考量在內，而此一需求則會和規費之對待給付性質相衝突，據此，規費並不適合作為環境財政工具⁶⁴。

（一）環境規費

目前對於規費法⁶⁵課題的討論，將之環境規費加以連結而討論者不多。有認為⁶⁶「規費最重要之特徵乃為對行政機關所提供之給付的對待給付，此乃為規費與稅捐最主要之不同點，即在其課徵之原因上，與一項給付或給與相連結；近來論者主張自然環境資源亦可解為『公共財』，

62 賴奕君，能源稅法制之研究－先進國家實施經驗與我國未來立法方向之探討，國立交通大學科技法律研究所碩士論文，頁 33，2010 年。

63 同前註，頁 33。

64 謝淑貞，同註 58，頁 79-80。

65 相關討論，參見廖欽福，台灣規費法實施十二週年之回顧與展望－以行政法院判決與行政解釋函令為分析對象，財稅研究，第 43 卷，第 3 期，頁 51-78，2014 年 05 月。

66 王毓正，同註 53，頁 125-126。

因此使用者自當付費，準此，則類似於規費之概念。然而，**規費之前提乃為須有行政機關所提供之給付，而環境資源卻是自始即存在於吾人生存環境之周遭，而非來自於國家之給付**，因此對於利用環境資源所賦予之價格是否能等同於規費，誠有疑問。再者，就規費之『費用涵蓋原則』而言，其要求收益負擔之收入不得超過其行政花費，亦即規費之收取亦以其實際上所支出之行政花費作為課徵之基礎，從此一角度觀之，倘若污染排放費之課徵僅作為支應因避免造成環境污染之所需費用與因排除或清除以造成環境污染所需之費用，則將其界定為規費似不為過；惟隨著肇因者負責原則內含之擴充，污染排放費亦被認為應包括補償環境污染之受害者所需之費用，準此，**是否仍能被置於規費之概念下來被理解，則不無疑問**」。

關於環境規費，也有認為，管制特許規費在今日，使用於環境規費較為常見⁶⁷。新興之環境規費，除須有法律保留之要求外，亦須依「比例原則」及「平等原則」予以違憲審查⁶⁸，因為環境管制特許規費，除了具有管制誘導功能外，並且對於環境資源建立起管制之人為市場秩序⁶⁹。

（二）環境受益費

受益費與規費相同，均是受益負擔的一種型態，乃受益者付費制度的產物，此種財政收入乃是在受益與財政負擔間建立起連結關係，以受益為付費的原因，而付費為受益的代價⁷⁰。受益費與前述規費，理論上可以區分，但往往有流動性，故統一稱為受益負擔⁷¹。我國對於受益費

67 葛克昌，規費、地方稅與自治立法，稅法基本問題，頁 258，元照，2005 年。

68 葛克昌，租稅與現代國家，月旦法學教室，第 17 期，頁 93，2004 年 03 月。

69 葛克昌，同註 67，頁 258-259。

70 蔡茂寅，原因者付費制度（下），月旦法學教室，第 103 期，頁 76，2011 年 07 月。

71 葛克昌，人民有依法律納稅之義務—以大法官解釋為中心，稅法基本問題—財政

的法規範，主要為「**工程受益費徵收條例**」，針對工程受益而徵收受益費，此外，土地法第 147 條規定，土地及其改良物，除依本法規定外，不得用任何名目征收或附加稅款。但因建築道路、堤防、溝渠、或其他土地改良之水陸工程，所需費用，得依法征收工程受益費。除依據上開條例外，有無可能課徵環境受益費，非無否定之必要。

因為環境法上多是對於污染者負擔進行環境公課的課徵，如在受益者負擔或利用者負擔的狀況，其是否有可能有所適用有認為，若從以上關於受益費之概念來看，當然並不排斥政府於特別需要保全的自然環境區域，因實施自然環境保全之事業，而向有明顯蒙受利益者，例如，因環境改善而地價明顯上漲；因環境改善而觀光客增加，業者利益明顯增多，於受有利益之限度內要求負擔實施其事業所需之全部或部份費用⁷²。以日本為例，如果國家或地方自治團體為了環境保護之公共事業，對於特定的人獲取有利益的狀況下，對於其利用者加以課徵之費用，例如國家公園為了建造公園內的道路，或者經營住宿設施等，對於利用者加以課徵對於環境保護費用的利用者負擔⁷³。是以從比較法上，以環境受益費，並非毫無空間。

（三）環境特別公課

特別公課的運用，在現代環境法中往往被大量運用，但可能以下的疑慮，有待解決：

1. 違反租稅國家原則與特別公課補充性原則

租稅國家理念下，地方財政的收入來源，亦應以地方稅的徵收為先。現代環境國家的財稅基礎也應該是環境稅，經由環境稅的手段改善

憲法篇，頁 76，元照，2005 年。

72 王毓正，同註 53，頁 126-127。

73 阿部泰隆、淡路剛久，環境法，頁 63，有斐閣，1995 年。

環境問題，一則取得收入，一則取得解決環境問題之支出⁷⁴。

如將財政收入工具的體系化重新思考，則租稅、規費、受益費以外，無法歸類者一律歸入特別公課，是否妥當，似乎可以有其他的思考。次者，特別公課的概念與類型，在實際的運用上，多以各種「費」名義出現，應就我國特別公課的實際運用，全盤梳理，個別檢視與類型化外，並為嚴格的檢討，其應該是不得已的例外，抑或最後的選項，「補充性原則」⁷⁵在此有其適用的必要性，更顯現其匡正的有力性⁷⁶。

2. 逃避到特別公課與「特別公課的肥大化」⁷⁷

經由司法院釋字第 426 號解釋的引入與加持，實務上則利用課徵特別公課的形式，規避人民對於加稅的質疑與抗拒，行政機關規避、原來應以稅捐方式的手段不用，改採用稅捐以外的非稅公課（特別是「特別公課」），開始加諸於國民或企業，成為負擔。

過去刑法學者林山田教授，針對特別刑法的浮濫，提出「特別刑法肥大化」的批評，今日，相較於租稅的課徵，在財政工具使用的公開資訊，顯得隱蔽不容易讓人察覺的特別公課，被大量使用，成為國家財政工具理性使用例外的避風港，似乎與過去鄙棄刑法法典不用，大量運用特別刑法入罪化，有異曲同工之處，本應以（主要）租稅或（次要）規費、受益費方式，卻逃避遁入到特別公課的範疇，此時，「特別公課肥大化」的病症，已經在臺灣蔓延！

74 伊藤悟，環境対策と税財政，財政の適正管理と政策実現，頁 326-327，學陽書房，2005 年。

75 關於特別公課的課徵原則，認為特別公課乃屬於為罕見的例外，在租稅無法達成時，其方有介入的空間，提出特別公課的補充性原則參見，辜仲明，特別公課規範概念及基本原則之研究，中原大學財經法律研究所碩士論文，頁 160 以下，2001 年 07 月。

76 廖欽福，特別公課肥大化：從中油超收空氣污染防治費談起，台灣本土法學雜誌，第 149 期，頁 37，2010 年 04 月。

77 同前註，頁 37 以下。

讓人擔心的是，不斷增加的特別公課，將租稅國家的理念，國家主要收入來源應來自租稅的要求，加以稀釋，所謂租稅國家，將有可能轉化成「規費國家」抑或「公課國家」(乃至於「特別公課國家」)的疑慮，但人民卻不自知。

伍、環境能源稅運用及其憲法上的界限

一、環境稅的概念與內涵形成

(一) 環境稅之概念

首先，對於環境稅之概念，應經由稅法學的研究方法進行檢視⁷⁸。其與前述「環境公課」、「環境稅」間是否同一，非無爭議⁷⁹。

78 廖欽福，兩岸租稅法學之研究方法與發展現況分析－以台灣地區之經驗為借鑑，潤物無聲－北京大學法學院百年院慶文存之財稅法治與財政法教學，頁381-398，法律，2005年。

79 有認為，關於選擇使用環境稅（Environmental Taxes）或環境費（Environmental Charges），應自稅與費本質上之不同加以選擇，稅並非針對國家提供特定服務而依其所受利益支付之對待給付，而費則是針對國家提供之特定服務而支付之對待給付，而環境稅與環境費可就與環境政策工具特性予以區分，費之徵收必須先有一個公共服務提供給繳納義務人為前提，倘若沒有任何服務存在，則無從課徵費。使用「環境費」一詞有下列優勢：1. 費之內涵包括成本在內，使人較願意支付；2. 環境費可與被淘汰之稅捐相區別；3. 「費」往往被大量使用，甚至用於本身為「稅」之公課名稱。而使用「環境稅」一詞，則有下列之優勢：1. 使用「環境費」一詞，將導致與「環境稅」之法律特徵產生混淆；2. 使用「稅」一詞，概念上較能適用透明化原則（Transparency Principle）；3. 環境稅係對於一般自然環境而課徵，如採用環境費一詞，將會產生某程度之矛盾，例如使用者費用與行政費用係以增加歲收為目的，可知「環境費」係以增加年度收入為目的，並非以追求環境政策之達成為目的。綜上所述，應以環境稅（Environment Taxes）一詞較為可採，蓋其可避免與使用者費用與行政費用相混淆，並且，環境稅一詞並未排斥環境費之概念於其中，故採用環境稅（Environment Taxes）一詞。因此，學者對 Environmental Taxes 係採廣義之見解，包括環境稅與環境費，然而，使用「環境稅」一詞，似有使人誤以為限縮於「稅」之概念、特徵，本文認為該詞應翻譯

本文對於環境稅之界定，乃以一般的租稅概念為主，排除規費、受益費與特別公課，但其界限間如何取捨，非無疑義⁸⁰。任何一種基於達成環境或生態上之特定任務目的，而課徵之金錢給付在尚未就其內涵並依據公課種類定性前，即率稱「環境稅」或「環境規費」恐非恰當之舉⁸¹。

歐聯統計局（EUROSTAT）的一篇報告對環境稅的定義如下：若證實一當某種物質被使用或釋出時，會對環境造成特定的負面影響，則對其物理量（或其他替代品的量）課稅，所課之稅即為環境稅。至於，環境稅則屬環境公課範疇所呈現類型之一，其所使用之財政工具類型僅限於租稅之形式，主要理由在於：租稅之收入是由國家統籌分配於國家一般事務之支用上，較適於達成雙重紅利效果之目標。關於環境稅之定義，應屬一種開放式概念之界定，國家開徵環境稅是否具有正當性，應

為「環境公課」較為恰當，儘管「公課」非為我國實證法上之名詞，然學理上普遍將其定義為：國家或其他公法人基於獲取收入之目的，根據公法上之規定對於人民所課徵之所有金錢給付，此種收入不但具有強制性，且無庸徵得繳納義務人之同意，且其類型可包括稅與費，公課可謂為稅捐、規費、受益費與特別公課之上位概念，倘若使用環境稅，將有誤導為僅指非對待給付之環境稅捐之疑慮，並且使用「環境公課」一詞更可凸顯其具有公法上強制金錢給付之性質，因此認為以「環境公課」作為廣義之 Environmental Taxes 之名詞翻譯為妥。引自陳怡真，水資源環境公課之研究，國立中正大學財經法律學研究所碩士論文，頁 16-17，2009 年。

80 當然，本文要面對的質疑是，是否環境稅將與其他的環境公課間，有界定不明的地方，自當可以肯定，但容他文另行討論之。例如我國通說將空氣污染防治費，經司法院釋字第 426 號解釋理由書稱「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，在學理上稱為特別公課」；「特別公課與稅捐不同，稅捐係以支應國家普通或特別施政支出為目的，以一般國民為對象，課稅構成要件須由法律明確規定，凡合乎要件者，一律由稅捐稽徵機關徵收，並以之歸入公庫，其支出則按通常預算程序辦理；特別公課之性質雖與稅捐有異…」；但有學者指出「問題是空氣污染防治費，是否即為特別公課，有無假特別公克之名行稅捐之實，而規避稅捐應有之憲法限制，亦值得吾人進一步探討」。參見葛克昌，同註 48，頁 74-75。

81 王毓正，同註 53，頁 19。

結合環境之負面影響程度、以及當代存在環境問題之重要性和迫切性，以為綜合觀察⁸²。

（二）環境稅之「稅」構成要素之檢驗

由於環境公課，基本上係屬公法上之金錢給付義務或稱為「公課」之一種；或更確切地說，乃係應用於環境法上之一種公法上之金錢給付，因此關於此方面之探討，所涉及的法律領域，不僅是環境法領域本身，同時當然亦應兼顧財政憲法與財稅法之理論與體系⁸³。環境稅為環境公課之一，自無從豁免而財政憲法與財稅法的檢驗。關於能源稅的性質，有認為，能源稅或碳稅，性質上為特種消費稅⁸⁴。

既然環境稅乃是屬於「租稅」概念所涵蓋，則其運用上，當然必須透過憲法上對於租稅概念的驗證，並提出其因應環境稅所產生的特殊特徵概念要素。

對於租稅的概念定義，在我國相關法律上並無直接明文關於租稅的定義。關於其概念的闡釋，我國學者一般都舉出 1977 年的德國租稅通則第 3 條為例⁸⁵，進行說明⁸⁶，然有認為，德國該規定對於我國與日本，

82 黃俊杰、謝淑貞，同註 56，頁 74。

83 王毓正，同註 53，頁 15。

84 葛克昌，同註 31，頁 12。

85 然上開憲法，並無直接就稅法定義，故一般有憲法上稅概念與法律上稅概念，是否同一的論爭。參見黃俊杰，憲法稅概念與稅條款，頁 15 以下，傳文文化，1997 年。

86 例如，陳敏認為，租稅為直接的定義為中央或地方政府，為支應國家事務之財政需要，及達成其他之行政目的，依據法律，向人民強制課徵之金錢、或其他有金錢價值之實物之給付義務，而不予以直接之報償者，並分析為以下的特徵：1. 為金錢或有金錢價值之實物給付義務；2. 給付義務係國家基於法律所賦與之公權力而強制課徵者，3. 對租稅之繳納並無直接之報償，4. 租稅的課徵係用以支應國家財政需要。引自，陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，第 24 期，頁 39，1981 年 12 月。

均有相當影響，充其量只是法理論上的定義，非我國實定法上的依據，如持求權責備之立場，或可非議其法學性質不足⁸⁷，相當值得省思。

本文以為，關於租稅的重要特徵，至少應有⁸⁸：

1. 由國家或地方自治團體所課徵：公權力機關始享有課稅權，所謂課稅權，包含了租稅立法權、租稅收入權與租稅行政權三者，目前除國家外，地方自治團體亦享有之。目前地方得享有「特別稅課」、「臨時稅課」與「附加稅課」三者。目前比較可能發生爭議者，乃地方自治團體課徵地方環境稅時，往往會與中央產生歧異，例如關於地方開徵碳稅之爭議⁸⁹。

2. 基於財政收入之目的：租稅作為公法上的金錢給付義務，必須以財政收入目的，或至少其次要目的在於取得財政收入，凡是非以財政收入為目的者，均非租稅，且該財政收入必須由國家或地方自治團體終局取得。租稅是否得以財政目的以外之目的為主要目的，我國學說乃採取肯定見解，並以憲法上土地增值稅為適例⁹⁰。

值得討論的是所謂「管制誘導性租稅」，亦即以租稅為手段，達到

87 蔡茂寅，稅課收入（上），月旦法學教室，第 91 期，頁 69，2010 年 05 月。

88 廖欽福，同註 39，頁 34 以下。

89 廖欽福，地方自治團體開徵碳稅之研究：以高雄市碳稅徵收自治條例為例，科技法律評析，第 3 期，頁 99 以下，2010 年 12 月。

90 例如，陳敏認為，在我國憲法，因第 143 條第 1 項規定私有土地應照價納稅，尤其第 3 項規定，土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之，以平均社會財富之社會政策為土地增值稅之主要目的，故應承認財政以外目的之租稅。參見陳敏，同註 86，頁 38；葛克昌也認為，憲法第 143 條固明文要求，以社會政策為主要目的以收入為附隨目的之土地增值稅。但無憲法明文依據之其他以財政收入為附隨目的之租稅，是否為憲法允許？或有何憲法上限制？按財政收入為租稅之本質要件，故租稅不能完全排除財政收入目的。以收入為目的係支應一般國家財政需求，用以支付一般國家政務。租稅之繳納，既充入國庫統籌統支，故雖其立法目的，在於非財政目的，其稅法施行結果，不論實際上有無達成財政以外目的效果，均使國家增加收入，這樣之公課仍應以租稅定義之。參見葛克昌，同註 71，頁 106-107。

社會政策目的，或為調節經濟政策之手段，是否為憲法上的租稅，誠如前述德國租稅通則第 3 條第 1 項所稱「收入得為附帶目的」，仍不失為租稅，但若完全失去財政目的，則非租稅。

3. 公法上的金錢給付義務：租稅以金給付錢，而不及於實物或勞務，有認為其理由乃，在貨幣經濟下，透過以金錢為給付的內容，不但符合稽徵經濟的原則，且可避免以實物為給付內容隱含有徵收處分，既提高徵納雙方的執行或遵守成本，也使納稅義務人長期遭受徵收的不利益，除此之外，實則與租稅國家的理念有關，此乃著眼於對於經濟自由的限制，蓋金錢給付對於經濟自由的限制最少。但亦有例外，乃為實物抵繳。

4. 無對待給付：租稅滿足一般的公共財政需要，並無對待給付，亦即依據共同報償，並無一定的對價，此與基於受益負擔，具有對價給付的規費、受益費不同。

然上述的概念分析，非無可在細緻化之處，有認為⁹¹，欠缺國民主權要素，因只是指明獲取財政收入為目的，過於抽象，不具有任何意義，而「必須具體、現實地明示其正確之目的或內容而向人民要求提供金錢，方得為租稅」；次者，傳統的偏向財政權力的租稅概念，非能導出以納稅人、國民為主，具有實踐性、積極性法律論的概念。

（三）環境稅作為管制誘導性租稅之概念運用與辯證

20 世紀末，因為生態環境受到經濟發展的危害與社會福利的沉重負擔導致「社會成本」理論與「經濟又因」功能，日益受到重視，故管制誘導性租稅也層出不窮，此種稅制引發了以非財政收入為目的的租稅，是否符合租稅的合憲性積極討論⁹²。

91 蔡茂寅，稅課收入（上），月旦法學教室，第 91 期，頁 712 以下，2010 年 05 月。

92 葛克昌，同註 48，頁 37。

在現今國家之多元化發展之情況下，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，似具有舉足輕重之地位⁹³。以綠色租稅改革為例，環境稅乃需藉由誘導稅之概念加以呈現，而就環境稅收入分配之雙重紅利效果的實現上，則須藉由目的稅之概念來加以落實。而將租稅作為特定政策實現之工具時，財政收入目的雖退居次位，然並無損其為租稅之性質⁹⁴。在誘導稅的概念下，稅捐的財政目的僅得以為附隨目的，但無論如何呈現，其財政目的不得被摒棄⁹⁵。

惟管制誘導性租稅應用日廣之際，各國多經反省該工具應予節制，非不得已不應輕易使用，其主要原因如下⁹⁶：

1. 基於租稅國家危機；國家支出隨行政機能之擴張而增加，然稅收因政治及經濟條件而停滯不前，財政政策引入過多經濟政策目的之租稅優惠⁹⁷，加深了稅收的短缺，導致國家債務失去控制之租稅國家危機現象。偏租稅優惠一旦推行，基於既得利益團體之反對聲浪，欲將之廢除即有困難；而租稅優惠之隱式支出特性，復使其免於議會之預算審議，因而其加深國家財務困難之危險性未能與其他財政收支對照以觀。正本清源，有必要對租稅優惠作為誘導管制工具予以澈底檢討。

93 黃俊杰，特別公課類型化及其課徵正義之研究，臺北大學法學論叢，第 50 期，頁 119，2002 年 06 月。

94 謝淑貞，同註 58，頁 74。

95 辜仲明，公課法制與水資源管理－財稅法學發展之新興議題，頁 31，翰蘆，2009 年。

96 葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查－大法官釋字第 565 號解釋評析，稅法基本問題－財政憲法篇，頁 287，元照，2005 年；葛克昌，稅法與民生福利國家，國家學與國家法－社會國、租稅國與法治國理念，頁 210-211，元照，1997 年；鄧為元，公課理論之研究－以收取原則為中心，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，頁 74，2008 年。

97 關於租稅優惠，參見廖欽福，租稅優惠不得過度，納稅人權利保護：稅捐稽徵法第 1 章之 1 逐條釋義，頁 117-149，元照，2010 年。

2. 租稅優惠係犧牲量能平等負擔原則，除非其所誘導管制之政策目的，在憲法上有優先於平等原則外，租稅優惠不應允許。租稅優惠從量能原則而言，係不符平等原則要求，從而破壞市場經濟機能。

3. 租稅優惠係利用租稅作為經濟誘因，以誘導管制人民之行為，致憲法所保障之經濟自由，產生缺口。特別是職業自由、營業自由、財產權保障及一般行為自由。

（四）環境稅作為目的稅與指定用途稅之概念運用與辯證

環境稅往往以「目的稅」或「指定用途稅」之性質被定位。有認為⁹⁸，所謂目的稅，又可稱為指定用途租稅，乃指特定之國家公共任務之財政需求，指定以特定之租稅收入作為其財源；換言之，其預算之收入面與支出面分別獨立，政府基於特定之國家政策需要，將某一特定租稅之收入，用以支應偏好高的公共財之支出上。廣義的指定用途租稅可分為兩種類型，受益性之指定用途租稅與無受益性之指定用途租稅，前者乃指稅課之收益來源需和政府所支用之國家事務間，具有受益關連性，其和財政目的特別公課之規範概念相同；後者則指收入與支出之間並無直接之受益關係，而是以特定之國家政策需求性為其聯繫點，將特定之租稅收入用以滿足特定之國家利益⁹⁹。

有將目的稅定義為「某項稅捐之課徵有其目的存在，且其收入被限定必須為該特定之目的而支出，而該享有特定目的須以財政目的為主，其繳交義務人不限於經濟上得享有國家特定做為利益之人」¹⁰⁰。

稅課中所謂的「指定用途稅」，其用途在徵收之初即已特定，因而

98 黃俊杰，同註 93，頁 119。

99 蘇盈彰，指定用途稅之研究，國立政治大學財政研究所碩士論文，頁 10，2008 年。轉引自，謝淑貞，同註 58，頁 20。

100 辜仲明，公課法制與水資源管理－財稅法學發展之新興議題，頁 29，翰蘆，2009 年。

亦需編入特種基金，而非以普通基金的型態存在¹⁰¹。蓋稅課收入的無償性雖為重要特徵，但其無償性已經有了模糊化的現象，即所謂「目的稅」、「指定用途稅」，其課徵的目的或用途已經事先特定，租稅負擔與支出間復有某種關連性，其無償性（至少為「無因性」）勢必大為弱化，甚至具有有償性的外觀¹⁰²。

二、環境稅之運用及其憲法上的界限

法體系中之指導原則，係確立基本結構之結構性原則，就稅法而言，其為須和憲法委託之法與正義體系，稅捐。分配應符合普遍、平等與個人能力相當課稅，作為體系正義，稅法同時為負擔分配體系，國家誘導管制體系與國家干預體系，就負擔分配體系，主要受量能原則支配，誘導管制體系則應依據正當誘導管制原則而定，干預體系則須斟酌法治國原則、最適財產課稅原則及比例原則等，後續建構環境稅的指導原則¹⁰³。

101 蔡茂寅，原因者付費制度（下），月旦法學教室，第 105 期，頁 81，2011 年 07 月。

102 蔡茂寅，財政收入總論（下），月旦法學教室，第 87 期，頁 61，2010 年 01 月。

103 葛克昌，同註 37，頁 5-6。另，審查意見認為，有關環境稅之課稅指導原則，除租稅法律主義外，應為「量益原則」（等價原則，受益負擔原則或污染者負擔原則）以及比例原則與競爭中立性原則等問題，本文認為應該加以考量納入，審查意見適度解決了本文論述上的缺失，特此表示謝意。首先，關於「量益原則」或者「受益者負擔原則」，也稱「等價原則」，此一般在受益費、規費中所適用，也可能在環境公課開徵時，特別是稅加以適用。除此之外特別是確保稅制中立性原則，涉及國際競爭力之影響，蓋對於出口商品而言，倘若其他國家並未課徵能源稅，而僅有我國課徵能源稅，則因為轉嫁結果，勢必提高我國商品成本負擔及價格，而不利於國內廠商出口競爭。如果要能提升商品之國際競爭力，勢必須要採取進出口商品之「因應調整措施」，對於出口商品退還能源稅，類似於加值型營業稅，對於出口商品採取「零稅率」，而排除能源稅之稅捐負擔。而對於進口商品，為維持與國內產製之商品公平競爭，以維護「稅制中立性原則」，也應同時對於國內產製與國外進口商品，徵收能源稅。引自陳清秀，稅法各論，頁 33-35，

（一）租稅法律主義¹⁰⁴作為環境稅運用的界限

司法院釋字 693 號解釋：憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違（本院釋字第 622 號、第 660 號、第 685 號解釋參照）」再次揭示了租稅法律主義的內涵。

環境稅作為租稅，自當遵守憲法第 19 條關於租稅法律主義的要求，自屬當然。惟在環境公課的運用上，往往因其他公課的法律保留密度較低例如，相較於租稅，特別公課法律保留密度之要求應可較為寬鬆，則要注意乃本應採取租稅而另採用其他公課而有規避租稅法律主義的要求。

（二）量能課稅原則作為環境稅運用的界限

1. 量能課稅原則之內涵

「量能課稅原則」乃是依據憲法上平等原則具體化的稅捐正義原則，並作為檢驗稅法有無實現平等原則的衡量標準¹⁰⁵。舉凡租稅規範均

元照，2016 年 2 版。不過，也有認為，量能課稅原則因環境政策目的而為某種程度之犧牲，取而代之者是以「污染者負責原則」做為環境稅之課徵基礎，惟在此種情況下，並非意味著量能課稅原則在憲法上之任務，即可免除，謝淑貞，同註 58，頁 63，此種不同意見，亦可參考。

104 關於租稅法律主義，參見廖欽福，中國大陸關於租稅法律主義之理論與實踐，黃宗樂教授六秩祝賀—公法學篇（二），頁 603-636，學林，2002 年。

105 柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第 136 期，頁 101，2006 年 09 月。

無法免於以量能原則作為違憲審查基準，尤其是該原則的核心領域，量能原則，應成為租稅立法的指導理念、稅法解釋原則、稅法漏洞補充方針，裁量基準，同時量能原則也使稅法成為可理解、可預計及可學習的科學¹⁰⁶。量能平等原則為稅法上體系正義規範意義之法律原則¹⁰⁷。量能課稅原則，乃是依據憲法上平等原則具體化的稅捐正義原則，要求納稅人的稅捐負擔，應該按照經濟上的負擔能力加以分配，量能課稅的衡量因素，包括了所得、財產與消費¹⁰⁸。

司法院釋字第 565 號解釋乃揭示「國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定，與租稅法定主義、平等原則即無違背」；「此項停徵證券交易所得稅，係行政機關依法律授權，為增進公共利益，權衡經濟發展階段性需要與資本市場實際狀況，本於專業判斷所為合理之差別規定，與憲法第 7 條平等原則亦無違背」。就此部分，該號解釋理由書則對租稅量能平等負擔有進一步說明：「憲法第 7 條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第 7 條規定所不許」¹⁰⁹。在此號解釋之前，並無對於「量能課稅原則」直接「明示操作」，但如釋字第 318 號解釋、第 438 號解釋、釋字第 508 號解釋等已經隱隱約約進行「默示操作」¹¹⁰。經由

106 葛克昌，同註 37，頁 6。

107 葛克昌，管制誘導性租稅與違憲審查，行政程序與納稅人基本權，頁 129，翰蘆，2002 年。

108 陳清秀，量能課稅與實質課稅原則（上），月旦法學雜誌，第 183 期，頁 72-73，2010 年 08 月。

109 葛克昌，同註 96，頁 141。

110 許凱杰，量能課稅原則之研究，國立中正大學法律研究所碩士論文，頁 128-129，

本號解釋的提出，解釋理由書包含下列重要意義：1. 肯認納稅義務人應按實質能力，負擔應負之稅捐，亦即對量能原則之肯認，並作為違憲審查之基準；2. 明示量能原則係基於憲法之平等原則。換言之，違反量能課稅原則，即為違反憲法之平等原則。3. 提昇量能平等負擔原則作為憲法原則¹¹¹。

而我國 2018 年制定的納稅者權利保護法第 5 條：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇」，意義也是如此。

2. 量能課稅原則之例外：差別待遇之不利益措施

相較於一般討論租稅優惠乃量能課稅原則之例外，不得過度¹¹²。環境稅往往是給予不利益的負擔。按立法者在其權限範圍內，根據立法政策，對於價值秩序的形成，除非有違反立法權的界限，基本上有自由形成的空間，稱之為立法裁量權，大法官往往諸多的解釋中，引用「立法裁量」或類似之概念，即從尊重立法裁量的角度，承認該規定或制度的合憲性¹¹³。如犧牲此種原則以達到管制誘導的目的，自然需要有「重大公共利益的考量」¹¹⁴。

以環境稅或能源稅為例，有認為¹¹⁵，其屬於社會目的稅，依據量益原則足以據以正當化，納稅人應承擔損害環境之責任，環境稅固然基於環境保護之公共利益價值，足以正當化對於量能課稅原則的限制，卻不得完全排除量能課稅則。環境保護不得正當化剝奪生存所必要之生活需

2008 年。

111 葛克昌，同註 96，頁 143。

112 關於租稅優惠不得過度，參見廖欽福，同註 97，頁 118-149。

113 李惠宗，案例式法學方法論，頁 122，新學林，2009 年。

114 葛克昌，同註 107，頁 129。

115 陳清秀，量能課稅與實質課稅原則（上），月旦法學雜誌，第 183 期，頁 87，2010 年 08 月。

要。因此環境稅對於能源加重稅捐負擔，應有配套的衡平措施，以確保生存所必須之生活需要。

量能原則作為稅法結構性原則，使得稅法受倫理價值拘束，國家課稅的基本原則，即為量能平等負擔的倫理要求，雖然有時不妨以受益原則作為補充性原則，如汽車牌照稅、石油稅等，有時亦犧牲部分量能原則，作為租稅優惠或特別負擔¹¹⁶。

因此，有認為¹¹⁷，管制誘導性稅捐之定義既包含「得以收入為附帶目的」之類型，因此，其本質上仍具有租稅之原型；至於，其事務管轄之範圍是否應將其劃歸於稅法領域之外，則應區分純粹性與非純粹性以為認定；前者，財政收入僅為附隨目的，因此，其事務管轄及救濟途徑應歸屬管制誘導事務，至於後者，雖係以誘導目的為稅捐之主要目的，然而，仍與稅捐具有事理關連性，故仍應歸屬在稅法之範疇。再者，管制誘導性租稅，雖可將量能課稅原則之適用作一部份之犧牲，然而，就環境稅而言，納稅者與非納稅者間，仍涉及差別待遇之不同處置，因而管制誘導性租稅所為差別待遇之處置，應有正當合理性之理由存在。

3. 環境稅與量能課稅原則適用間之消長

關於憲法平等原則落實於環境稅制度之領域¹¹⁸，是否因其為財政目的的轉換成附帶目的，則因為其管制誘導性租稅的性質，而可將量能課稅原則而棄之不顧？亦即其是否有違反憲法上的平等原則要求，看法不一¹¹⁹。

116 葛克昌，同註 37，頁 6。

117 葛克昌，同註 114，頁 120-122。

118 有認為應以下幾點加以討論，第一，乃是量能課稅原則如何於環境稅實踐之問題；第二，「污染者負責原則」所反應之環境污染成本公平負擔之問題。第三，則是環境稅轉嫁之問題。參見謝淑貞，同註 58，頁 63。

119 關於誘導稅之誘導目的是否違反平等原則，大抵上可分為四說：第一，違憲說：此說將所有租稅規定視為一個整體稅法秩序，而量能課稅原則為稅法秩序內應遵循的基本原則，即使誘導稅具有高度之政策目的性存在，亦不得作為犧牲量能原

按，環境稅作為一個環保政策工具的最大問題之一，在於對於人民生計上所必須之用品或行為被課徵環境稅之可能性的存在。量能課稅原則因環境政策目的而為某種程度之犧牲，取而代之者是以「污染者負責原則」做為環境稅之課徵基礎，惟在此種情況下，並非意味著量能課稅原則在憲法上之任務，即可免除。對於因量能課稅原則之犧牲帶給人民之經濟能力範圍以外之額外負擔，則可藉由綠色稅制之稅賦移轉觀念，將環境稅所增加之收入運用於社會福利政策之支出（或用以降低所得稅）以為配套，俾以補充量能原則於環境稅制不足之處¹²⁰。對於因量能課稅原則之犧牲帶給人民之經濟能力範圍以外之額外負擔，則可藉由綠色稅制之稅賦移轉觀念，將環境稅所增加之收入運用於社會福利政策之支出（或用以降低所得稅）以為配套，俾以補充量能原則於環境稅制不足之處¹²¹。

1963 年德國聯邦憲法法院逐漸承認租稅除作為財政之工具外，亦得作為國家行為管制誘導之工具，甚至承認財政收入目的得僅屬附帶目的。而非財政目的租稅，不論其為經濟政策目的、社會政策目的或環境政策目的租稅，均以犧牲量能平等負擔作為經濟誘因，以管制人民之作為

則之正當化理由。第二，合憲說：此說為德國聯邦憲法法院實務見解。認為誘導稅仍在稅法秩序之範疇，並承認租稅得作為經濟政策及社會政策之合法管制誘導財政工具。因此誘導稅得經由其特殊之政策目的與量能原則間之價值權衡，並排除立法裁量濫用後，取得其正當性基礎。至於政策目的與租稅手段間是否合乎比例原則，一般不加以審查。第三，租稅補助說：此說主要針對租稅優惠之類型，認為誘導稅已非屬稅法秩序領域。誘導稅僅以稅法作為一項技術性之工具，並不具租稅本質，故與量能課稅原則無關。第四，權衡說：此說亦認為誘導稅已非屬稅法秩序領域。並且誘導稅之政策目的所達成之公共利益，需與量能課稅原則之損害權衡，以取得誘導稅之合理正當性。參見葛克昌，同註 114，頁 116-118；謝淑貞，同註 58，頁 81-82。

120 謝淑貞，同註 58，頁 63。

121 有認為應以下幾點加以討論，第一，乃是量能課稅原則如何於環境稅實踐之問題；第二，「污染者負責原則」所反應之環境污染成本公平負擔之問題。第三，則是環境稅轉嫁之問題。參見謝淑貞，同註 58，頁 63。

或不作為，德國學者多不承認其為稅法，而應依其管制誘導政策目的，劃歸經濟法、社會法或環境法¹²²。

4. 環境稅作為管制性誘導租稅之審查基準

對於環境稅以犧牲量能平等課稅原則，為達到其環境保護或能源節約的目的，其應與一般管制誘導性租稅同，建立其違憲審查基準¹²³如下：

（1）第一階段：違憲審查基準程序應該從量能課稅的平等原則出發，審查規範的負擔效果，亦即差別待遇是否具有正當理由，與目的手段間是否符合比例原則。

（2）第二階段：須審查其形成效果，特別是對於納稅者的工作權、財產權與行為自由權是否受到侵害及限制。

（3）第三階段：須審查管制誘導性租稅的形成效果與平等原則犧牲間的均衡。

陸、開徵能源稅之爭議分析

一、開徵能源稅造成量能原則之違反及成累退效果之產生

能源稅之屬性乃是間接稅，間接稅指法律上納稅義務人與實際租稅負擔人不同一。其受到質疑的最大挑戰在於，其可能違背量能課稅原則。而能源稅乃屬於基於永續發展目標¹²⁴的「社會目的稅」¹²⁵，是被用來作為達成國家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，為引導目的的稅捐法規範，一般常見為租稅優惠方

122 葛克昌，同註 107，頁 118-119。

123 葛克昌，同註 107，頁 131-132。

124 林蔡承，永續發展原則作為能源稅課徵之指導原則，月旦財經法雜誌，第 29 期，頁 117 以下，2012 年 06 月。

125 林蔡承，量能課稅原則在能源稅制之作用，法令月刊，第 63 卷，第 1 期，頁 98-99，2012 年 01 月。

式，或者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行為之誘因者，因而對該行為人或從事特定產業的企業，設下較高的稅捐負擔（例如採取加重的稅率）或另課特別的稅捐，亦即對於該行為人或者從事特定產業給予「稅捐上不利益」¹²⁶。

能源稅性質上屬消費稅，最終將轉嫁於消費者，近年來國內外油價上漲，導致物價節節上升的狀況，如果再課徵能源稅，無異是雪上加霜¹²⁷。甚至於產生「累退效果」。因當國家對產品製造商課徵能源稅的時候，該稅款通常會被轉嫁到終端消費者身上，由其承擔，而社會低收入者在花費於能源或由能源生產的產品會較富人有較高的比例，故而關於低收入者所繳納的能源稅佔其總收入的比例，往往會遠高於富人所繳納之能源稅佔其總收入的比例，學說上稱之為「累退效果」¹²⁸。蓋能源稅之課徵，作為消費稅，轉嫁給消費者負擔，勢必墊高使用該能源商品或服務之價格，可能導致物價上漲，不利於人民經濟生活，應特別加以考量¹²⁹。

故針對課徵能源稅可能形成之「累退效果」，有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，卻可能以累進（Progressive）的方式分配到較貧窮的家庭¹³⁰。有指出，因直接稅可以考量斟酌人的因素，就間接稅而言，應區分該給付是確保生存之給付，或補助所得的給付，對於前者應該避免課稅，後者因仍有負擔能

126 同前註，頁 99。

127 李憲佐、任少玫，能源稅是一帖經濟毒藥（上），稅務旬刊，第 2049 期，頁 7，2008 年 08 月。

128 張庭毓，同註 18，頁 100。

129 陳清秀，同註 103，頁 35。

130 林蔡承，同註 33，頁 73-74。

力，但有法定需求事由，負擔應該減輕，宜跟其他所得分離，定額免稅超過比例課稅¹³¹，可為能源稅開徵的參考。

二、雙重紅利效果之匡正

對於能源稅的課徵，一般多主張雙重紅利效果¹³²，紅利假說廣泛的定義是：「利用環境稅的課徵與循環，同時達到改善環境品質以及增進社會福利二項目的」。也就是雙重紅利假說之原貌，意指我們應從對社會有貢獻的行為課稅，轉變為對社會取走資源者課稅，也就是說應針對不好的行為（污染、浪費）課稅，並進而獎勵好的行為（勞動），前者即在尋求環境保護之第一重紅利，後者則在謀社會經濟資源重新分配之第二重紅利，而獎勵勞動最好的方法不外乎調降所得稅、補貼社會保險（如我國之勞、健保）、降低失業率等，同時亦有緩和累退效果之功效¹³³。

亦即，開徵能源稅，除了可以改善環境層面的問題，如耗竭性能源的維護，溫室氣體排放的趨緩，社會經濟層面也可以獲得好處，例如降低其他扭曲性稅負，增加社會福利支出，因此稱為「雙重紅利」，第一層紅利是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，表現出合理能源價格，改善環境品質，稱為庇古效果，第二從紅利是指，由於能源性質是稅捐，故在統收統支與稅收中立的前提下，可以將能源稅用來抵減既有稅負過高而造成市場扭曲的稅捐負擔，

131 葛克昌，社會福利給付與租稅正義，國家學與國家法—社會國、租稅國與法治國理念，頁 91，元照，1996 年。

132 關於雙重紅利，可參見嚴靜瑜，評估叁重紅利之存在性—以課徵能源稅為例，國立臺北大學經濟學系碩士論文，頁 1 以下，2006 年；徐士偉，能源稅、汙染稅與雙重紅利假說，國立臺北大學自然資源與環境管理研究所碩士論文，頁 1 以下，2009 年。

133 參見徐應松，以雙重紅利之法理論課徵能源稅之正當性，國立高雄大學法律學系碩士班碩士論文，頁 1 以下之論文摘要，2013 年。

改善社會、經濟分配不均的問題¹³⁴。但在經濟學上非毫無質疑¹³⁵。我國開徵能源稅是否真能落實「雙重紅利假說」，必須藉由實證方式尋找創造雙重紅利的優勢條件，除了廣泛考量稅制特性（稅率結構之合理性）、國家之產業結構及能源結構、能源產品及勞動的市場結構，並提升能源稅的財政功能等重要因素外，也必須在實務上參酌現行環境政策的執行成效，並透過跨部會政策整合，擴大雙重紅利假說的定義。此外，將能源稅收入用途項目簡化，使其合於立法目的，配合國家環境保護、能源發展政策，由行政機關分配稅收比例，方能有助於到預期之雙重紅利效果¹³⁶。

三、能源稅課稅客體的選擇與免除

由於能源稅是租稅，其課稅的客體應該合事理的選擇，可能有以下問題，一是應否對於民生需求的能源稅有所減免，因為部分能源是人民

134 林蔡承，同註 125，頁 99。

135 有認為，關於「雙重紅利」的看法在 1990 年代中期後，受到許多經濟學家的質疑。包括 Bovenberg, Goulder and Parry (BGP) 及其他後續學者，利用一般均衡分析方式，得到污染稅本身可能造成巨大扭曲的結論。Bovenberg and Mooij (1994) 認為環境稅通常會使稅賦扭曲情況更加惡化，即使稅收用以減少其他扭曲性租稅時亦然；Parry (1995) 則將第二重紅利效果再區分出依存效果 (Interdependency Effect)，強調用環境稅收取代勞動稅的好處低於環境稅對現有稅賦扭曲的惡化程度；Parry and Oates (1998) 則從分析模型中得出，環境稅的扭曲效果超過了勞動稅的減稅效果，而否認雙重紅利假說；至於 Parry, Williams, and Goulder (1999) 則提出「稅負交互效果」(Tax Interaction Effect) 概念，指出課徵環境稅造成相關產業的生產成本上升，進一步促使產品價格升高、勞動實質所得降低、勞動供給降低，亦即環境稅對於中間投入或消費財的選擇產生影響，使福利的成本增加，當稅負交互效果所增加的福利成本大於稅收循環效果所帶來的效益時，雙重紅利即不存在；而如果原來勞動市場已因租稅而存在扭曲，則加徵環境稅所造成的邊際超額負擔將甚為可觀。引自，中華經濟研究院，我國徵收能源稅可行性分析，環境保護署，<http://www.epa.gov.tw/FileLink/FileHandler.ashx?file=11744>，最後瀏覽日期：2015 年 09 月 20 日。

136 張庭毓，同註 18，頁 100。

生存所需，自此等能源不能與其他用途的能源同視，其次，如對於民生必需之能源課予和其他能源相同的重稅，亦與比例原則有所不符，其次，對再生能源是否可以減免？亦應該將來開徵時所應考慮¹³⁷，後續可進行各種客體的分析¹³⁸，例如，立法的對象主要為石化燃料與煤炭，作為其課稅客體，是否應該及於電力？應對可再生能源應減免，是以對於太陽能、風力、水力、生質柴油產生能源應與原油提煉之汽油、柴油區別。參考德國電力稅法對再生能源給予租稅優惠或直接補貼。

柒、結論與展望

臺灣在氣候變遷的趨勢下，應該如何提出一套適合我國未來的社會與經濟可能情境與未來氣候情境的具體調適政策，事實上攸關人民生存與權利之保護與臺灣永續發展的前提，其重要性不容忽視¹³⁹。

20 世紀末生態環境惡化與國家社會福利負擔沈重並影響市場機能，致「社會成本」理論與「經濟誘因」日益重視¹⁴⁰，使用環境法上的財稅工具，已經成為環境法上的重要工具。能源稅亦屬其中之一，前述關於環境公課的見證，將是能源稅開徵的合憲性依據檢驗的所在。

亦即，環境稅作為國家運用的工具之一，亦當受到前開理念的拘束，意即「其履行無論如何皆嚴格且毫不過度地遵守在既有的框架之下」¹⁴¹。環境稅之課徵涉及人民財產權之侵害，基於稅捐正義之要求，關於憲法及稅法上所建制之相關基本原則均應遵循¹⁴²。又，環境公課是否包

137 范文清，評能源稅條例草案，月旦法學雜誌，第 174 期，頁 97 以下，2009 年 11 月。

138 林蔡承，同註 125，頁 97 以下。

139 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，頁 67，2011 年 12 月。

140 葛克昌，同註 37，頁 11。

141 參見 Hasso Hofmann 著，李建良譯，同註 21，頁 914-915。

142 謝淑貞，同註 58，頁 32。

含財政收入之目的，則可能會因所選用不同之財政工具而有不同之結論，就租稅而言，財政目的至少應為附隨目的，反之，就特別公課而論，財政目的則非必要條件。至於環境誘導功能（減少污染排放）以及污染者負責原則（填補因污染者所造成之環境損害而生之污染成本），則不論所選用之財政工具為租稅或特別公課，均包含之¹⁴³。

我國在 2016 年所制定的納稅者權利保護法第 1 條，就其立法目的揭示了「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法」，能源稅也應受到上述意旨的拘束，自不待言。

一、整合我國目前其他與能源有關的稅費

我國對與能源相關之貨物課有稅費，包括：關稅、貨物稅、營業稅、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以及石油基金此七種，個別稅費之徵收範圍、稅率、性質與用途皆不同。在制定能源稅條例前，應先重新檢視目前既有之稅費，根據其立法目的、課徵能源客體以及現行實施情形進行分析比較，以達到藉由能源稅進行稅制整合之目的，避免造成對人民重複課徵稅收，並且按各項稅費收入與實施情形分析各項能源使用之現況，方能配合我國能源節約與環境保護政策，制定更為有效率的能源稅條例¹⁴⁴。

是以，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¹⁴⁵。

143 謝淑貞，同註 58，頁 35。

144 賴奕君，能源稅法制之研究－先進國家實施經驗與我國未來立法方向之探討，國立交通大學科技法律研究所碩士論文，頁 88，2010 年。

145 林蔡承，同註 33，頁 127。

此外，關於能源稅的用途，各版本都有多樣化的選擇項目，此將涉及到關於「專款專用」項目選取，以及能源稅開徵目的，與後續財政支出的財政民主統制問題，以及將來相關能源基金的整合問題¹⁴⁶。均有待整合。

特別是在課徵能源稅後，勢必與現行環境公課（例如空氣污染防治費等）造成重複負擔。因此，能源稅與環境公課二者應維持總量管制之合理負擔金額，以免因為二者重複課徵造成過重負擔，而違反憲法上比例原則¹⁴⁷。

二、能源稅的開徵與地方自治立法間衝突的疑慮解消

如認為能源稅將取代地方前述的各種地方環境稅，另一重要課題，則是能源稅其稅收應該如何分配，過去財政收支劃分法的劃分，已經有諸多問題，有待修法。本文以為，也要將氣候變遷減緩與調適因素，從事物分配之支出與財政收入兩方面加以考量，並且重新在後五都時代的地方自治考量下，進行全盤的考量。

能源稅，有認為，其與環境稅中的污染稅不同¹⁴⁸，與「碳稅」也有不同¹⁴⁹。如將來中央課徵能源稅，則地方欲開徵的「碳稅」、「碳費」、「氣

146 高銘志，我國能源相關基金之現況與展望－以規範功能面避免疊床架屋之觀點為中心，世新法學，第7卷，第2期，頁249-285，2014年06月。

147 陳清秀，同註103，頁35-36。

148 「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。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。參見林蔡承，同註33，頁9-10。

149 與碳稅之不同，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。碳稅係指政府機關對於煤炭、天然氣、石油等化石燃料

候變遷調適費」等，是否應該停止課徵？是否應該有落日條款？其前提應該去認定的是其課稅客體（或者公課課徵客體）為何？納稅（或者公課）義務人為何？是否有重複課稅的問題。

因地方自治團體開始紛紛進行環境保護立法，例如，「高雄市環境維護管理自治條例」、「臺中市環境清潔維護自治條例」、「臺南市環境清潔自治條例」、「宜蘭縣環境清潔維護自治條例」、「雲林縣環境清潔維護自治條例」、「花蓮縣維護自然環境生態永續發展自治條例」、「花蓮縣環境清潔維護自治條例」、「彰化縣環境清潔維護自治條例」等¹⁵⁰。

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」。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，遂為碳稅之核心概念，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。並且能源稅之課徵目的顯然涵蓋了碳稅之課徵目的。引自林蔡承，同註33，頁9-10。

- 150 相關討論，參見廖欽福，論地方環境自治立法的困境與中央自治監督的界限，南臺財經法學，第2期，頁23-47，2016年06月。審查意見提出：「地方立法權之範圍為何？以往許多縣市之環境稅之課稅立法並未經中央同意備查，其理由為何，建議敘述清楚，以澄清地方課稅權之界限」，本文以為，針對地方稅的開徵為例，近年來有目前有雲林縣、花蓮縣與高雄市等三個地方自治團體分別提出了「雲林縣碳稅徵收自治條例」、「花蓮縣碳稅徵收自治條例」與「高雄市碳稅徵收自治條例」（草案），但如送中央備查，雲林縣與花蓮縣其結果，均不予備查。但實務上不以此為限，亦有其他不予備查的例子。以雲林縣為例，依據財政部98年台財稅字第09804723232號函，對於使用「煤」與「石油焦」為燃料課徵減碳特別稅，其對象為縣內麥寮氣電股份有限公司與台塑石化股份有限公司兩家，前者為「電廠」，屬於地方稅法通則第3條第1項第3款規定「經營範圍跨轄區之公用事業」不得開徵；後業者生產輕油、汽油、柴油等能源燃料及乙烯等石化基本原料合計全國5成比重，其中乙烯等石化基本原料占全國7成以上，如課徵節能減碳特別稅，將轉嫁由各地消費者負擔，「租稅輸出」效應損及國家整體利益，屬於地方稅法通則第3條第1項第4款「損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項」，不得開徵。對使用「燃料稅」為燃料產生二氧化碳課徵，因「燃料油」為貨物稅，違反地方稅法通則第3條第3項前段「不得以已課徵貨物稅或菸酒稅

地方是否可以開徵因應二氧化碳排放之碳稅、碳費問題，過去高雄市曾經提出事業氣候變遷調適費之開徵，但後續高雄市議會並未能完成自制立法¹⁵¹，雲林縣亦有碳稅的開徵爭議，其雖然議會完成立法，但遭受中央不予核定¹⁵²。是以地方環境保護問題，擴及到整體的氣候變遷¹⁵³

之貨物為課徵對象」規定。故不予備查。另外，依據 98 年 5 月 12 日地方稅自治條例審查委員會 98 年第 2 次會議記錄，對於雲林縣的訴求回應，主要有三：1. 六輕回饋地方與雲林縣政府因應六輕設廠造成環境污染所投入改善措施之外部成本相較顯不公平乙節，請經濟部轉達臺塑石化股份有限公司並協助雲林縣政府協調提高六輕回饋金。2. 財政收支劃分法不合理，對雲林縣財政挹注不大，目前財政收支劃分法修正草案已送行政院將轉請立法院審議，該修正案考量錢權同時下放，將來地方統籌分配款只有增加不會減少。3. 至於現行稅制對於地方政府較苛乙節，癥結在於國稅與地方稅劃分問題，此部分涉及財政收支劃分法相關規定，宜從修正財政收支劃分法考量。在隨後，雲林縣又提出所謂 2011 年 3 月 25 日完成「雲林縣碳費徵收自治條例」的地方自治立法，送環境保護署核定。但在 2011 年 8 月，也遭中央政府以「非地方自治事務」及「開徵於法無據」等理由駁回。地方自治監督係地方應依據憲法與法律而為自治的必然相應制度，地方自治雖是憲法所保障的制度，但是地方自治團體並非獨立於國家之外，而仍屬於國家整體法秩序的一部份，是以，根據司法院釋字第 498 號解釋認為：「中央政府或其他上級政府對地方自治團體辦理自治事項、委辦事項，依法僅得按事項之性質，為適法或適當與否之監督。地方自治團體在憲法及法律保障之範圍內，享有自主與獨立之地位，國家機關自應予以尊重」，但是，我國中央向來經由自治監督方式，對於地方自治立法進行監督，其概念與應有憲法上界限為何？攸關地方自治的成敗。蓋地方自治主要係指地方自治團體在法律規定的範圍內，有權力及能力自我負責的方式，規範處理。監督權的行使，造成侵害地方自治權利的結果，則必須有存在的法律基礎。地方自治團體在辦理自治事項時，只有在違法且在法律規定的程序與法律列舉的措施下接受國家的監督。以上補充說明。

- 151 關於碳稅與氣候變遷調適費的開徵法律爭議，參見廖欽福，地方自治團體也來節能減碳：開徵地方碳「稅」的立法評估，台灣本土法學雜誌，第 159 期，頁 20-26，2010 年 09 月；廖欽福，地方自治團體課稅立法權之困境及其他財政工具之選擇——以高雄市事業氣候變遷調適費為例，科技法律評析，第 4 期，頁 195-248，2011 年 12 月。
- 152 廖欽福，「面對後五都時代地方財政失衡下雲林縣強化自主財源之因應對策嘗試：以開徵地方環境公課為中心」，2012 年農業首都學術研討會——碳、環境保護、綠色產業之願景，雲林科技大學科技法律研究所、雲林縣政府主辦，臺灣雲林，頁 1 以下，2011 年 06 月 01 日。

與如何調適，以及前揭及 PM2.5 問題管制，均有賴在中央遲遲未能立法前，由地方率先先行立法，但可能爭議則未來可期。

若能源稅的將來立法，可以考量上述地方環境稅費的課徵爭議，而將其納入考量，以及考慮將其分配考量地方的因素，或可以解消部分爭議。

三、被遺忘的能源稅

有新聞報導指出¹⁵⁴，溫室氣體大量排放造成氣溫上升，若二氧化碳排放持續超過 450 ppm，兩代後可能會有不可逆向的毀滅性的物種滅亡。196 個締約方 2015 年通過《巴黎氣候協定》，希望本世紀結束之前，能比工業革命前的大氣溫度增加不超過 2 度。任內曾推動《能源稅條例》的前立法委員陳明真表示，臺灣承諾 2030 年的排放量是 2005 年的 80%，「難度相當高」，儘管去年巴黎氣候協定雖然沒有規定每個國家要怎麼減碳，如碳交易、或是行政力量控制汙染、政府補貼，「但是能源稅是一個最有共識的方法，而且比其他方法簡單。」臺灣 2006 年 131 位立委提出能源稅條例草案，2007 年的時候幾乎沒有人反對，媒體也支持，連經濟永續發展會議都支持，可惜當年沒有通過，結果後遺症很大。2008 年民進黨立委也提出，2010 年國民黨提出，2012 年親民黨也提出，可惜都沒有通過，造成現在很多困局。若 2007 年時能源稅通過，臺灣今天處境會好很多，「政府當時錯誤給我們帶來很多傷害，越晚處理代價越高」，上述報導已經提出了未能開徵能源稅的隱憂。

153 相關論述，參見王毓正，地方自治團體因應氣候變遷挑戰於法律上之可能性與侷限－以氣候變遷事項與垂直權力分立之探討為中心，台灣環境與土地法學雜誌，第 2 期，頁 150-165，2012 年 06 月。

154 風傳媒，能源稅立法座談會 能源稅法卡關，越晚通過代價越高，2016 年 05 月 31 日，<http://www.storm.mg/article/124558>，最後瀏覽日期：2018 年 04 月 27 日。

四、後續研究展望

面對臺灣這塊土地，所面對經濟發展、能源開發、環境保護等諸課題的衝突與協調，似乎被遺忘的能源稅，有待政府與民眾進行關懷，但是，政治上的考量，似乎一時之間，凌駕於法律的思維，有待有志者繼續努力！目前無論是國際上或者對岸的中國¹⁵⁵，均對於能源稅開始關注¹⁵⁶，也陸續進行相關的立法工作，當可以適度加以借鏡。當務之急，應完整建構我國能源稅的法律體系，並且進行整合與立法。

155 李大慶，從財產稅到環境稅：中國大陸資源稅改革之綜合考量，月旦財經法雜誌，第 29 期，頁 141-159，2012 年 06 月。

156 感謝審查委員意見的提供，建議包括：「1. 可以適度加入指標性國家已透過立法實施相關機制的國家，或相關國際法規範，藉由實際例子，或成功典範，引導讀者呈現全球觀點與共識。2. 中國大陸研討環境稅文獻相當豐富，品質也甚佳，大陸已經引進環境稅法進行課稅，建議可以參考其立法體系以及其學說文獻，以豐富本文內容」，上述建議非常值得參考，然限於篇幅，將來可另行為文進行比較，為我國能源稅的借鏡。

參考文獻

中文

一、專書

Hasso Hofmann 著，李建良譯，環境國家：維護自然生存基礎與保護免於科學及技術危險暨風險之國家責任，德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集（Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht）（下），聯經，2010 年。

李建良，環境議題的形成與國家任務的變遷－「環境國家」理念的初步研究，憲法體制與法治行政 1：憲法，三民，1998 年。

李惠宗，案例式法學方法論，新學林，2009 年。

陳清秀，稅法總論，元照，2006 年 4 版。

陳清秀，稅法各論，元照，2016 年 2 版。

陳清秀，稅法總論，元照，2018 年 10 版。

陳慈陽，環境法總論，元照，2011 年 3 版。

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，2009 年。

黃俊杰，憲法稅概念與稅條款，傳文文化，1997 年。

葛克昌，社會福利給付與租稅正義，國家學與國家法，元照，1996 年。

葛克昌，稅法與民生福利國家，國家學與國家法－社會國、租稅國與法治國理念，元照，1997 年。

葛克昌，管制誘導性租稅與違憲審查，行政程序與納稅人基本權，翰蘆，2002 年。

葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，行政程序與納稅人基本權，翰蘆，2002 年。

葛克昌，綜合所得稅與憲法，所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003 年。

葛克昌，人民有依法律納稅之義務—以大法官解釋為中心，稅法基本問題—財政憲法篇，元照，2005 年。

葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查—大法官釋字第 565 號解釋評析，稅法基本問題—財政憲法篇，元照，2005 年。

葛克昌，規費、地方稅與自治立法，稅法基本問題，元照，2005 年。

葛克昌，「環境國家之財政工具及其憲法課題」，2015 年能源稅法制之現況與展望研討會，臺灣能源暨氣候變遷法學會、臺灣能源法學會、臺灣大學法學院財稅法中心等單位主辦，2015 年 10 月 5 日。

廖欽福，中國大陸關於租稅法律主義之理論與實踐，黃宗樂教授六秩祝賀—公法學篇（二），學林，2002 年。

廖欽福，兩岸租稅法學之研究方法與發展現況分析—以台灣地區之經驗為借鑒，潤物無聲—北京大學法學院百年院慶文存之財稅法治與財政法教學，法律，2005 年。

廖欽福，租稅優惠不得過度，納稅人權利保護：稅捐稽徵法第 1 章之 1 逐條釋義，元照，2010 年。

廖欽福，「面對後五都時代地方財政失衡下雲林縣強化自主財源之因應對策嘗試：以開徵地方環境公課為中心」，2012 年農業首都學術研討會—碳、環境保護、綠色產業之願景，雲林科技大學科技法律研究所、雲林縣政府主辦，臺灣雲林，2011 年 06 月 01 日。

廖欽福，全球暖化、氣候變遷下環境公課概念、體系之解構與重建：以高雄市開徵「氣候變遷調適費」為例，21 世紀環境國家之新挑戰，元照，2013 年。

二、期刊論文

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。

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。

王毓正，地方自治團體因應氣候變遷挑戰於法律上之可能性與侷限－以氣候變遷事項與垂直權力分立之探討為中心，台灣環境與土地法學雜誌，第 2 期，2012 年 06 月。

向克敦，歐盟能源稅法制之研究－兼論對臺灣能源稅條例草案之啟示，國立臺灣科技大學科技管理研究所碩士論文，2012 年。

李大慶，從財產稅到環境稅：中國大陸資源稅改革之綜合考量，月旦財經法雜誌，第 29 期，2012 年。

李憲佐、任少玫，能源稅是一帖經濟毒藥（上），稅務旬刊，第 2049 期，2008 年 08 月。

李憲佐、任少玫，能源稅是一帖經濟毒藥（下），稅務旬刊，第 2050 期，2008 年 09 月。

林蔡承，永續發展原則作為能源稅課徵之指導原則，月旦財經法雜誌，第 29 期，2012 年 06 月。

林蔡承，量能課稅原則在能源稅制之作用，法令月刊，第 63 卷，第 1 期，2012 年 01 月。

林蔡承，能源稅作為能源政策手段之探討，國立成功大學法律學系研究所碩士論文，2013 年。

林薇真，氣候變遷下我國能源稅制之整合與建構，國立臺灣大學科際整

合法律學研究所碩士論文，2010 年。

柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第 136 期，2006 年 09 月。

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。

洪東煒，綠色財政改革與管理之研究－高雄市為例，國立中山大學公共事務管理研究所博士論文，2004 年。

洪東煒，政院版能源稅制太粗糙，稅務旬刊，第 1995 期，2007 年 02 月。

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

徐士偉，能源稅、汙染稅與雙重紅利假說，國立臺北大學自然資源與環境管理研究所碩士論文，2009 年。

徐應松，以雙重紅利之法理論課徵能源稅之正當性，國立高雄大學法律學系碩士班碩士論文，2013 年。

高銘志，我國能源相關基金之現況與展望－以規範功能面避免疊床架屋之觀點為中心，世新法學，第 7 卷，第 2 期，2014 年 06 月。

張庭毓，我國開徵能源稅之法律問題研究，國立高雄第一科技大學科技法律研究所碩士論文，2012 年。

許凱杰，量能課稅原則之研究，國立中正大學法律研究所碩士論文，2008 年。

陳怡真，水資源環境公課之研究，國立中正大學財經法律學研究所碩士論文，2009 年。

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 12 月。

陳清秀，量能課稅與實質課稅原則（上），月旦法學雜誌，第 183 期，2010 年 08 月。

陳慈陽、廖欽福，全球暖化、氣候變遷下臺灣「減緩」與「調適」之策略與法律分析，台灣環境與土地法學雜誌，第 3 期，2012 年 09 月。

辜仲明，特別公課規範概念及基本原則之研究，中原大學財經法律研究所碩士論文，2001 年。

黃俊杰，特別公課類型化及其課徵正義之研究，臺北大學法學論叢，第 50 期，2002 年 06 月。

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 09 月。

葉金育，環境稅的法際互動與制度協調－以環境稅、消費稅與資源稅協同規制為中心，月旦財經法雜誌，第 39 期，2016 年 11 月。

葛克昌，租稅國家，月旦法學教室，第 5 期，2003 年 03 月。

葛克昌，租稅與現代國家，月旦法學教室，第 17 期，2004 年 03 月。

葛克昌，法律原則與稅法裁判（上），台灣本土法學雜誌，第 114 期，2008 年 10 月。

廖欽福，租稅概念與特徵之解析（下），稅務旬刊，第 1848 期，2003 年 01 月。

廖欽福，規費法評析－以規費之概念及分類為中心，財稅研究，第 36 卷，第 4 期，2004 年 07 月。

廖欽福，特別公課肥大化：從中油超收空氣污染防制費談起，台灣本土法學雜誌，第 149 期，2010 年 04 月。

廖欽福，地方自治團體也來節能減碳：開徵地方碳稅的立法評估，台灣本土法學雜誌，第 159 期，2010 年 09 月。

廖欽福，地方自治團體開徵碳稅之研究：以高雄市碳稅徵收自治條例為例，科技法律評析，第 3 期，2010 年 12 月。

廖欽福，地方自治團體課稅立法權之困境及其他財政工具之選擇－以高雄市事業氣候變遷調適費為例，科技法律評析，第 4 期，2011 年 12 月。

廖欽福，臺灣規費法實施十二週年之回顧與展望－以行政法院判決與行政解釋函令為分析對象，財稅研究，第 43 卷，第 3 期，2014 年 05 月。

廖欽福，再訪司法院釋字第 520 號解釋：從歲出預算的效力看核四停建的法律爭議題，2015 法政研究學刊，2015 年 05 月。

廖欽福、王勁力，台灣能源法體系之建構嘗試：從國際能源法進行比較與借鏡，中國環境法學評論，第 11 卷，2015 年 06 月。

廖欽福，論地方環境自治立法的困境與中央自治監督的界限，南臺財經法學，第 2 期，2016 年 06 月。

廖欽福，擺盪於農業保障與綠能發展衝突的法學困境與解決策略思考，月旦法學雜誌，第 274 期，2018 年 03 月。

劉其昌，能源稅開徵條件不足，稅務旬刊，第 2031 期，2008 年 02 月。

蔡孟彥，日本能源稅制對我國法制設計之啟發－以地球暖化對策稅為例，月旦財經法雜誌，第 37 期，2015 年 11 月。

蔡茂寅，財政收入總論（下），月旦法學教室，第 87 期，2010 年 02 月。

蔡茂寅，稅課收入（上），月旦法學教室，第 91 期，2010 年 05 月。

蔡茂寅，原因者付費制度（下），月旦法學教室，第 103 期，2011 年 07 月。

鄧為元，公課理論之研究－以收取原則為中心，國立臺灣大學法律學研

究所碩士論文，2008 年。

賴奕君，能源稅法制之研究－先進國家實施經驗與我國未來立法方向之探討，國立交通大學科技法律研究所碩士論文，2010 年。

謝淑貞，綠色租稅法制基礎及規範設計之研究，國立中正大學財經法律研究所碩士論文，2006 年。

嚴靜瑜，評估參重紅利之存在性－以課徵能源稅為例，國立臺北大學經濟學系碩士論文，2006 年。

蘇盈彰，指定用途稅之研究，國立政治大學財政研究所碩士論文，2008 年。

三、其他資料

中華經濟研究院，我國徵收能源稅可行性分析（環境保護署），
www.epa.gov.tw/FileLink/FileHandler.ashx?file=11744，最後瀏覽日期：2015 年 09 月 20 日。

中時電子報，本報民調 開徵能源稅！逾半贊成，2015 年 05 月 25 日，
<http://www.chinatimes.com/newspapers/20150525000285-260102>，最後瀏覽日期：2015 年 05 月 23 日。

環境資源中心，神秘的能源稅？法律人：資訊公開和公眾參與不足，2015 年 10 月 06 日，<http://e-info.org.tw/node/110513>，最後瀏覽日期：2015 年 10 月 08 日。

中國時報，魏國彥：催生能源稅立法 用於節能減碳，2016 年 03 月 09 日，
<http://www.chinatimes.com/realtimenews/20160309003414-260407>，最後瀏覽日期：2016 年 03 月 22 日。

中國時報，蔡英文專訪：綠色稅制 耗源加計外部成本，2016 年 03 月 21 日，

<http://www.chinatimes.com/newspapers/20160321000288-260102>，最後瀏覽日期：2016 年 03 月 27 日。

經濟日報，空汙減量牛步 開徵能源稅仍在評估，2016 年 03 月 21 日，
<http://udn.com/news/story/6/1577274>，最後瀏覽日期：2016 年 03 月 22 日。

民報，反核遊行 311 登場 訴求課能源稅、面對核廢，2018 年 02 月 06 日，
<http://www.peoplenews.tw/news/bd139f72-6b27-48eb-80a2-3a311e55008f>，最後瀏覽日期：2018 年 04 月 27 日。

日文

一、專書

阿部泰隆、淡路剛久，環境法，有斐閣，1995 年。

伊藤悟，環境対策と税財政，財政の適正管理と政策実現，學陽書房，
2005 年。



Abstract

The effects of climate change are wide. Facing the impact of the increasing emission of carbon dioxide, it's clear that Taiwan must find more effective ways to reduce carbon dioxide emissions and to improve energy efficiency. The Levy of energy tax has become an important policy for national environmental protection and energy management. This paper examines the energy tax regulation drafts that had been proposed successively to the Legislative Yuan since 2006, and discusses its position in the Umweltabgaben system and limit in Constitution.

Keywords: Abgabe, Environmental Tax, Energy Tax, Umweltabgaben, Double Dividends, Climate Change, Taxation by Law, Ability-to-Pay Principle