

德國能源稅法對臺灣能源稅立法之啟發*

陳汶津**

摘 要

環境保護議題是各國所關心的重要問題，也是國家任務之一。為達到環境保護、永續發展的生存環境，許多國家以能源稅方式來降低二氧化碳排放量。然而具有行為引導目的的能源稅與量能課稅原則本質上互相扞格，因此要將現有以財政目的為主的稅捐體制改製成為以引導目的為主，實為不可能，但在現有稅捐體制下納入引導目的要素，則是無法避免。過去我國一直研議開徵能源稅而未果，本文即就過去分別由立法委員陳明真等人所提出的能源稅條例立法草案作一評釋，並從稅捐法及財政法的角度，以及參酌德國立法提出個人意見，認為：一、應將現行各種能源公課加以整併；二、個人及家庭基本電費得列為所得稅之免稅額；三、為鼓勵使用再生能源，應對再生能源免徵能源稅；四、有鑑於不同主管機關之間的橫向連結至為重要，應明定稽徵機關與能源主管機關的資訊須互相勾稽。

關鍵詞：能源稅、環境稅、環境保護、特別公課。

* 本文自筆者〈對臺灣環境稅立法的幾點建議〉，中正財經法學，24期，2022年1月，頁165-226一文改寫而成。本文為科技部研究計畫（MOST 111-2410-H-006-004-）之部分研究成果，特此致謝。

〔責任校對：蕭惟文〕

** 國立成功大學法律學系副教授。

穩定網址：<https://publication.ias.sinica.edu.tw/70011132.pdf>。



目 次

壹、前言	一、立法目的
貳、能源稅的內涵	二、稅捐收入用途
一、理論基礎	三、稅捐客體
二、具有引導目的	四、稅率
三、與其他環境公課之競合	伍、建議（代結論）
參、德國能源稅立法簡介	一、各種能源類公課應整併
一、能源稅之演變	二、個人及家庭基本電費得列 為所得稅之免稅額
二、稅捐客體	三、對再生能源免徵能源稅
三、稅率	四、稽徵機關與能源主管機關 須互相勾稽
四、稅收用途	
肆、能源稅條例立法草案評析	

壹、前言

環境保護議題是各國所關心的重要問題。環境保護概念的倡議，與工業化以後所帶來的環境污染具有緊密關係，這個全球多數國家所面臨的問題，讓許多國家致力於環境保護，逐步邁向環境國家。

憲法有關環境保護的明文規定，第一次出現於1993年的憲法增修條文第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」，在此之前，我國憲法並未有此明文規定。對於環境保護在憲法中的地位，學界通說認為是「基本國策」條款，具有憲法規範效力，拘束對象為國家，但並未提供人民基本權利保障效力¹。司法院釋字第426號解釋理由書提到憲法增修條文第10條第2項「係課國家以維護生活環境及自然生態之義務」，明白表示環境保護已

¹ 林明鏞，論基本國策——以環境基本國策為中心，收於：李鴻禧教授六秩華誕祝賀論文集編輯委員會編，現代國家與憲法：李鴻禧教授六秩華誕祝賀論文集，頁1496（1997年）。

成為我國的國家任務之一。換言之，國家有責任去維持或創造適於人民的生活環境²。當然，這並不意味著人民就因此對環境的維持完全免責，只端賴國家單方面的行為即為已足。畢竟，擁有舒適及健康的生活環境是每個人心之所嚮，人人有責，不是國家或少數個人所能創造，也不該是少數人的責任。

為有效達成環境保護之目標，各國所採取的法律工具非常多樣化，包括計畫性工具、直接或間接之管制工具、資訊工具或國家執行措施等，這些法律工具間具有相互補充或並存關係。其中，經濟性調控工具由於能夠同時充實國家財政收入以及調整人民使用環境的行為，成為國家優先採行的方式³。其中最為人熱烈討論的即是課徵環境公課的問題。

在環境公課課徵方面，歐洲各國多有課徵所謂的環境稅者（或稱為碳稅、能源稅等等不同名稱），而德國即是其中之一值得我們仿效的對象。在這個世界潮流下，我國亦研議開徵能源稅。自從2006年立法委員陳明真提出能源稅條例草案後，各方面的討論聲音從未停歇，但迄今尚未完全三讀立法程序。對於目前尚未完成三讀立法程序之能源稅草案，當中仍存在許多規範上尚未完善之處，對比德國的能源稅法已經行之有年且規範內容完整，有值得我國加以參考學習之處，因此本文不採傳統法釋義學方式，而是採用提出立法政策建議之處理方式，參酌德國能源稅法，並從稅捐法及財政法的角度，擇出四個立法草案的版本加以評析，以摒除現已存在的法律疑義，期待日後能源稅條例正式立法時更臻完善。

2 *Dietrich Rauschning*, Staatsaufgabe Umweltschutz, VVDStRL 38 (1980), S. 167 (170 ff.); *Michael Kloepfer*, Staatsaufgabe Umweltschutz. Vorüberlegungen zu einem umfassenden Thema, DVBl. 1979, S. 639 (641 ff.).

3 王韻茹，環境公課的憲法基礎與限制，月旦法學雜誌，283期，頁113（2018年）。

貳、能源稅的內涵

國家得給予人民經濟負擔，使其從事國家所期待的環境友善行為，例如課徵環境公課⁴。所謂公課，按一般德國學理通說，包含稅捐、特別公課、受益費及規費，後三者合稱為非稅公課。受益費及規費乃因公權力之行政給付具有對價性，因而又稱為受益負擔。

有鑑於化石能源的稀少性及耗竭性，歐洲各國早已課徵環境公課，其中以稅捐方式課徵者居多。在名稱上，各國因課徵的稅捐客體不同，而有不同名稱，例如：以二氧化碳排放為課徵客體者，稱為碳稅；以化石能源為課徵客體者，稱為能源稅；此外亦有因其環境保護功能而稱為綠稅者。無論各國採取何種名稱，其最終考量仍為環境保護，因此環境稅可謂其上位概念。

一、理論基礎

能源稅濫觴於英國經濟學者Arthur Cecil Pigou（皮古）於1912年提出的概念，又稱為皮古稅（Pigouvian tax）。Pigou認為，市場機制運作之結果，難免產生市場失靈的現象，此時政府應適度介入干預，以導正市場失靈。政府的干預手段，應採課稅方式使外部效果內部化，以解決外部性問題⁵。就環境問題而言，環境污染是一種負面的外部性，因此會造成市場失靈，使市場價格機能無法達成資源的最適配置。因此，若政府不採取干預措施，人民在追求利潤的考量下，幾乎不可能有從事污染防治工作的意願。在許多經濟工具中，環境稅可將外部成本內部化，並藉由市場機能，誘使人民投入污染防治工作，以達到減少污染之目的⁶。

4 有關環境公課的憲法基礎，見王韻茹（註3），頁112-125。

5 Vgl. Frank Rainer Balmes, *Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern*, 1997, S. 9.

6 陳清秀，*稅法各論*（上冊），4版，頁36（2021年）；邱俊榮、林佳蕙，*開放經濟體系下的最適貿易及環境政策*，*人文及社會科學集刊*，14卷2期，頁212（2002年）。

然而，Pigou的理論亦遭受批評。該理論忽略了在政府干預下，其干預行為也會衍生其他交易成本，更何況，政府亦非萬能，對市場干預的效果可能不彰，甚或是適得其反。此外，外部成本很難具體衡量，例如，呼吸新鮮空氣的具體外部成本是多少，這將導致稅捐之課徵難以公平合理地計算⁷。也因此，皮古稅在一開始提出時，並未受到廣泛重視。

直到1971年另有兩位美國的經濟學者William Jack Baumol與Wallace Eugene Oates對Pigou的理論提出修正概念，皮古稅始受到世人重視。Baumol和Oates指出，在完全競爭的市場結構下，皮古稅的課徵可以導正外部性，達到柏拉圖最適境界的稅率。然而，當市場結構不是完全競爭時，上述的結論就不再成立⁸。儘管修正理論無法完全排除皮古理論的缺陷，但仍然為皮古理論奠定重要基礎，而成為今日能源稅的重要理論。

二、具有引導目的

稅捐作為國家典型的財政工具，其首要功能是增加國家的財政收入，並且必須按量能課稅原則來課徵稅捐。然而，能源稅並不以增加國家的財政收入為主要目的，而是以追求環境保護為主要目的，儘管此種稅捐有助於國家一般公任務（環境保護任務）之達成，但其額外增加的引導目的會破壞整個財政體系的完整性及干擾正常的財政運作⁹。不僅如此，具有引導目的的稅捐，課徵之後往往會逐漸偏離原先之引導目的而朝向追求增加國庫收入，扭曲原始的引導目的而增加人民的稅捐負擔，這是制定引導條文的立法者所不樂見，但卻是渴望增加財政收入的國家一手造成的。以德國為例，有節能裝置的家用暖氣設備，得從所得稅的稅基中享有扣除

7 Balmes (Fn. 5), S. 9.

8 參邱俊榮、林佳蕙（註6），頁213。

9 Joachim Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 7 Rz. 119.

額¹⁰，從而在採累進稅率的所得稅制下，將發生所得越高者，其扣除額越多的累退效果；也就是說，所得高者較之所得低者，能省下更多的稅負。如此一來，引導效果會因為其他不相關的因素，例如所得的多寡，而被扭曲。解決之道應該是從應納稅額中扣除具有節能裝置的部分，而非從稅基中扣除¹¹。免稅規定同時也會排除對於享有稅捐減免之人的引導效果，此事無法從引導目的的角度加以正當化，只能從其他社會政策目標，例如功績原則，找到正當化的基礎。若因國家的財政需求而加稅，同時也會促使國家編造更多的引導目的，帶來更多的引導負擔，即使這不是引導目的的本意。

此外，若為避免造成環境負擔而增加消費稅，則當完全沒有該項消費稅收入時，就是該目的完全實現時，因為未有任何人實現造成環境負擔的構成要件。因此，完全達成環境保護目的之理想境界，就是此種稅捐收入會逐漸減少或者零收入，但是這與國家的財政收入利益相牴觸。為應付國家履行公任務的各項支出，國家需要的財政工具是能夠由立法者得以預期並持續帶來收入的方式。有效的能源稅，其收入不會為零，而且其稅收也會起伏不定，因為能源稅的收入，有賴於實現危害環境的構成要件。因此能源稅是非典型的稅捐，與國家的財政收入目的相違背。德國學者早已指出，要將現行整個稅捐體系改造成為具有行為引導目的之能源稅體系，會破壞稅捐的本質，同時也會破壞國家財政，在可預期的未來，此種改革方式顯然成功無望。但是在現行體制下，審慎地加入行為引導要素（*lenkende Elemente*），尤其是在消費稅體系裡納入特定財貨（例如石油、煤炭等能源）的消費行為，則是具有可能性且無法避免的情形¹²。

10 Einkommensteuergesetz (EStG) § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. q (德國所得稅法第51條第1項第2款第q目)。

11 *Ferdinand Kirchhof*, Leistungsfähigkeit und Wirkungsweisen von Umweltabgaben an ausgewählten Beispielen, DÖV 1992, S. 233 (240).

12 *Dietmar Gosch*, Juristische Beurteilung von Öko-Steuern, StuW 1990, S. 201 (202, 215 f.); *Kirchhof* (Fn. 11), S. 107.

最後，具引導目的的環境稅的另一個問題則是再度回到稅捐具有財政目的與引導目的的雙重性格。儘管上述提及最有效率的能源稅，其最終稅收將會減至零，但是實際情形是，國家對於不是出於財政收入動機所設計出來的稅捐，即使原先的課稅目的已經消失，但出於稅收利益原則上仍然會繼續課徵該稅捐。如果能源稅是基於環境保護之引導目的所設計產生，在課稅目的有效實現的情形下，表示國民均遵守行為引導目的的誠命要求而從事環境友善行為，因而無須繳納環境稅，則國家將要面臨稅收減少的結果，而此時國家很可能為維持其財政收入利益，對於日益減少的稅基藉由調高稅率的方式以維持其稅收¹³。要避免發生這種扭曲的結果，立法者必須在設定引導目的時同時也設下課徵該稅捐之界限，而不得由國家假藉環境保護之名，不斷以修法方式追求財政利益而背離最原先之立法目的。此一作法能夠保護立法者不被自己的立法所傷，成為有效率且同時公平的環境公課體系的最重要構成要件之一¹⁴。

三、與其他環境公課之競合

前開四種環境公課應如何選擇，德國學理上提出一套判斷標準。首先，按性質近似性將四種公課分為兩大類別，即環境稅與特別公課、環境規費與受益費。然後再就這兩大類別細部區分、討論，以下詳述之。

（一）環境稅或特別公課

如果國家選擇課予人民經濟負擔的方式來達成環境保護的目標，此時在具有相似性的環境稅與環境特別公課之間應如何選擇？德國學者提出一個判斷標準：全球性、一般性的環境保護任務，例

13 Reinhard Hendler, Umweltabgaben und Steuerstaatsdoktrin, AöR 115 (1990), S. 577 (590 f.).

14 Kirchhof(Fn. 11), S. 108.

如對於氣候變遷、空氣污染、水源及土壤污染所採取的一般處理措施，原則上應以稅捐收入而非特別公課收入來支應¹⁵。在今日，無論是德國或我國，環境保護已經是納入憲法之國家基本目標，因此環境保護已經成為國家的一般任務¹⁶。國家的一般任務應由稅收來支應，因為稅收才是支應國家履行其一般任務最主要的財政工具，環境保護的國家任務亦適用此理。

如果造成環境損害之人事實上是可得特定之人、可以個別歸屬其責任，而且在個別法律關係中得以擴張開來，例如，對於具體的受保護客體，遭個別可得而知之人造成損害或有損害之虞，得採行特別負擔的方式為之。也就是說，特別負擔適合用於得以確定範圍且小範圍的環境問題；但對於大範圍的環境保護問題，例如氣候變遷、空氣污染、水源及土壤污染，則不適用。例如，地區性的廢棄物清除處理，就適合以特別公課的方式為之。若無法找到具體明確的肇因者或者警察法的狀態責任犯（*polizeiliche Zustandsstörer*），或者使其負法律責任，就會由普羅大眾一起承擔，如此一來，過去由特定人造成的損害等於是一筆勾銷¹⁷。

若採取稅捐方式來達成環境保護目的，涉及的是課徵稅捐在財政目的外，是否也能包含引導目的？無論是我國或者德國憲法均未對於財政目的或引導目的的概念有所規範，而是由學理補充此一空白之處。德國學理上認為，國家行使課稅權不僅限於財政目的，也可以出於引導目的，此一長久以來的通說見解成為現行德國稅捐通則第3條第1項稅捐的定義內容，聯邦憲法法院及聯邦財務法院對此定義並未質疑，並且經常在判決中援引該條條文，形同法院認證的

15 *Kirchhof* (Fn. 11), S. 109 f.; *Wolfgang Köck*, Umweltsteuern als Verfassungsproblem, JZ 1991, S. 692 (698 f.). 另有學者認為，如果環境污染的結果無法歸責於特定個人或團體，則課徵環境稅會較具正當性，見 *Englisch* (Fn. 9), § 7 Rz. 120.

16 *Hans Hugo Klein*, Staatsziele im Verfassungsgesetz - Empfiehlt es sich, ein Staatsziel Umweltschutz in das Grundgesetz aufzunehmen?, DVBl. 1991, S. 729 (731 f.).

17 *Kirchhof* (Fn. 11), S. 110.

合憲性條文。Paul Kirchhof認為，基本法允許行為引導稅之存在，並不是賦予立法者恣意課徵此種稅捐的權限，而是放寬稅法上對於稅捐構成要件之要求，但行為引導稅之課徵仍然不得危及法治國原則、國會保留原則及聯邦國原則這三項憲法的基本架構¹⁸。儘管稅法提供擴張引導措施的可能性，例如，對所得稅的納稅義務人因其節省能源行為而減輕稅負，或者對所有的消費者因其使用特定的有害環境包裝材質，以消費稅方式課予稅捐負擔，但如果是個人化、個案化的引導措施，只能透過收取規費或受益費的方式，以個人的環境影響行為為基礎論其繳納額度¹⁹。

（二）環境規費或受益費

受益負擔中，若是出於環境保護目的，個人因接受國家的公行政給付而支付對價的情形，可以考慮向受益人收取規費。至於受益費，則是相對人有使用國家設施的可能性而支付的費用，並不是相對人得到國家具體、特定的公行政給付，因此最多只適用於環境保護的經費；如果是引導目的對價功能、填補公行政成本的對價功能（Ausgleichsentgeltfunktion）或者使用對價功能，則難以用收取受益費的方式來實現。

立法者選擇課徵規費或受益費，主要是基於調查難度或者稽徵技術的考量。如果相對人是屬於可能享受公共給付之潛在群體，則立法者會選擇課徵受益費，而非規費。因為依照生活經驗，此種潛在的受益群體相較於一般人更容易享受到公共設施所帶來的好處。具有環境保護目的之受益費，必須符合下列要件：課徵受益費的財政上關聯性因素、負繳納義務之人所受利益或成本之歸屬性，以及引導型受益費（Lenkungsbeitrag）的構成要件，都必須明確規

18 Paul Kirchhof, Staatliche Einnahmen, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, 1990, § 88 Rz. 141 ff.

19 Kirchhof (Fn. 11), S. 110.

定²⁰。儘管歸屬要件的判斷不是截然分明，仍然還是要對環境政策的引導效果與繳納義務人的關聯性、構成要件之抽象化，以及避免繳納受益費之人隨著受益群體的擴大與普及，與一般稅捐、特別公課難以分辨，這些事項都必須予以規範。因此，聯邦憲法法院有幾則相關判決，對於受益費、稅捐及特別公課構成要件的區別有所說明，例如葡萄酒捐判決²¹、旅遊捐判決²²、居所稅判決²³。

使用規費是環境法上典型使用的管制工具，而且長久以來在地方自治團體裡使用，例如德國循環經濟法（*Kreislaufwirtschaftsgesetz*）第44條第3項規定，公法上廢棄物清除處理者提供廢棄物清除處理之費用，按各邦邦法規定徵收之。德國各邦據此訂立各自的廢棄物處理法（各邦具體法規名稱不一），並於其中規定清除處理規費之計算方式。國家對個人提供特別給付而生的費用，藉由收取規費來加以填補，正是規費持續正當化的事由。此種情形，規費收取的上限原則上是以行政成本或是國家提供給付的價值為限。藉由課徵規費的引導方式來減少環境損害，是一種可行的方式²⁴，例如，廢棄物費按垃圾容量或對環境的損害性來計費。但是只有當國家提供公權力給付並由相對人付費買下該給付時，才能課徵使用規費，不過國家往往容易把不屬於國家所有、也非國家所生產，且不

20 *Paul Kirchhof*, Verfassungsrechtliche Grenze von Umweltabgaben, in: Kirchhof (Hrsg.), *Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht*, DStJG 15 (1993), S. 3 (16).

21 BVerfG, Beschluss vom 04.02.1958 - 2 BvL 31/56, 2 BvL 33/56 (Badische Weinabgabe); BVerfGE 7, 244 (256 f.).

22 BVerfG, Entscheidung vom 26.05.1976 - 2 BvR 995/75 (Baden - Württembergische Fremdenverkehrsabgabe); BVerfGE 42, 223 (228).

23 BVerfG, Beschluss vom 06.12.1983 - 2 BvR 1275/79 (Zweitwohnungsteuer); BVerfGE 65, 325 (344).

24 BGHZ 98, 115 (119 ff.); *Michael Kloepfer*, Die lenkende Gebühr, AöR 97 (1972), S. 232 (246); *Alois Dahmen*, Zur Förderung der Abfallvermeidung und Abfallverwertung durch Maßnahmen des kommunalen Abgabenrechts, KStZ 1988, S. 132 (133); *Ferdinand Kirchhof*, Die Höhe der Gebühr. Grundlagen der Gebührenbemessung, 1981, S. 131 ff.; *Klaus Meßerschmidt*, Umweltabgaben als Rechtsproblem, 1986, S. 115 f.

費任何成本的自然資源當作經濟財從事商業化經營。國家收取使用規費有其限制，也就是國家不得將不屬於任何人的公共財，即空氣、水等自然資源，讓特定個人付費使用；如果要提供每個人使用這些公共財，最多也只能考慮以國營或公營方式經營，而向大眾提供。例如，國家本來不得將屬於全民所有的公共財——水資源向特定個人給付、販售；但如果國家建造淨水設備，將水資源引入淨水設備中加以淨化，同時還建立輸送管線，從淨水設備輸出潔淨的自來水供大眾生活、營業之用，即使這一連串的行為看似是國家的給付行為而具有收取規費的正當事由，實際上國家就本質上為公共財的水資源，最多只能以國營方式向使用人收取對價。此外，採用規費方式，國家公行政給付必須是向個人為之；但是國家致力於改善水資源品質、對抗氣候變遷或者改善空氣品質等這種一般性、全球性的環境保護任務，屬於對一般大眾給付，而不屬於對特定個人給付。又如沿海水域的油污處理（所謂的「海洋油污污染清除處理」），或者是內陸水域的河川整治，對水資源消費者來說，都已經超越規費可以負擔的程度，因為這些清除處理措施已經不再是針對特定個人，而是對於一般大眾對於整理水資源的使用。

另外，也有學者主張將環境使用視為一種權利之授與，而由行政機關按申請人是否繳納規費為準否之決定²⁵。這是將公行政給付商業化，同時也是向相對人「出售」公權力，使其得以享有採取危害環境行為之權利，其背後思維是將國家獲利置於法治國之上²⁶。本來，向人民收取規費是要保障人民享有一定品質的公權力給付，但現在國家尚不再講求法治國原則下最佳品質的公行政給付，而是只注重國家如何獲利。如果將危害環境的行為對價化，就會使無資

25 *Joachim Wieland*, *Konzessionen und Konzessionsabgaben im Wirtschaftsverwaltungs- und Umweltrecht*, WUR 1991, S. 128 (128 ff.), Wieland認為，特許規費是環境法的明日之星、未來希望，頗有正面肯定之意。

26 *Vgl. Kirchhof* (Fn. 11), S. 112 f.

力者完全被排除在環境使用之外，只有有資力者才能使用環境，形同取得污染環境的門票²⁷。從而，憲法長久以來建立的法治國原則將逐漸式微，原本相對人可以享受的法律上權益只有依照對價關係來提供，能夠為國家帶來財政收入利益的財政國（Finanzstaat）思維成為主流，逐漸偏離法治國原則²⁸。

（三）小結

環境法上首重預防原則，然現今在永續發展的觀念下，衍生出危險防禦原則，並因新興科技對於環境可能造成的影響而產生風險預防原則。面對環境保護議題，上開各種環境保護工具應如何選擇，與行為對環境造成的影響有關，並無單一、固定答案。對此，學理上提出一套選擇標準。

在危險防禦的適用領域，因為環境已受到破壞或有被破壞影響的高度可能性，例如排放戴奧辛，此時間接調控工具（尤其是環境公課）並非適當的管制手段。但是如果行為與污染結果間的因果關係已難以判斷，也難以找出特定的污染者，為避免污染情形更加惡化，環境公課即為可以採用的管制手段²⁹。至於在環境受影響程度較低的預防原則適用領域，為避免或減少環境可能受影響的程度以及保存自然資源，則容許直接調控工具與間接調控工具同時搭配使用，以達到相輔相成的效果³⁰。

27 *Christian Müller*, Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, 1994, S. 145 f.; *Karl Heinrich Friauf*, „Verleihungsgebühren“ als Finanzierungsinstrument für öffentliche Aufgaben?, in: Hirsch (Hrsg.), Festschrift der rechtswissenschaftlichen Fakultät zur 600-Jahr-Feier der Universität zu Köln, 1988, S. 679 (681 f., 695 f.); *Kirchhof* (Fn. 18), § 88 Rz. 187; *Klaus Meßerschmidt*, Sonderabgaben und Bundesverwaltungsgericht, DVBl. 1987, S. 925 (932); *Kirchhof* (Fn. 24), S. 131 f.

28 *Kirchhof* (Fn. 20), S. 13.

29 傅玲靜，環境公課與環境法基本原則之落實，收於：柯格鐘編，環境公課第一冊，頁74-75（2020年）。

30 傅玲靜（註29），頁76-77。

此外，前開四種環境公課的選擇上，稅捐無疑是較為理想的方式³¹，也是我國能源稅條例草案所採取的方式。規費、受益費因具有對價性，具有「個人化」性質而享受國家的環境給付，容易形成富人以給付對價的方式享受污染環境的特權，而窮人只能忍受連生存最低標準的環境使用也不可得。這樣的公課繳納義務，只是讓富人更不珍惜環境資源，無法達成立法者所追求的環境保護目的。更何況，國家的環境保護責任並不是要讓「買」不起環境資源的人，成為環境貧民；而是在生存最低限度內，使每個人都能使用環境資源，同時對於過度使用環境之行為以節制，才是真正履行國家的環境保護責任。至於特別公課，其本身就已飽受學者批評，並且危及租稅國原則，只有在極端例外的情形始得課徵。

參、德國能源稅立法簡介

一、能源稅之演變

德國能源稅法（*Energiesteuergesetz*）的前身為石油稅法（*Mineralölsteuergesetz*）。石油稅法最早出現在1930年，由於當時德國對進口石油課徵高額關稅，導致德國本土的石油業者具有市場上的競爭優勢，為弭平本土及進口業者競爭上不平等的現象，因而對德國本土的石油業者課徵石油稅³²。在二次世界大戰後經過多次修法，石油稅逐漸擺脫衡平稅（*Ausgleichsteuer*）的性質而逐漸質變為消費稅³³。

31 不同意見：范文清，租稅作為環境保護的方法——以能源稅為例，收於：柯格鐘編，*環境公課第一冊*，頁97（2020年）。

32 *RGBl.* 1930 I, S. 131; *RZBl.* 1930, S. 217.

33 *Ernst Ebel*, *Neuregelung der Mineralölabgaben*, *DDZ* 1953, S. 243 (244).

1999至2003年這段期間，德國如火如荼地進行「生態稅捐改革」(ökologische Steuerreform)，藉由對電力及石油課徵稅捐而提高能源價格，同時並降低社會保險費及退休保險費。當時是以「生態稅」稱之，但實際上並無一部名為「生態稅法」的法典，生態稅僅是一抽象的上位概念，具體的法典則是電力稅法與原先既有的石油稅法。德國立法者希望藉此刺激消費者節約使用能源、發展再生能源、發展節能產品及製程。由於此項改革具有上述多重優點，因此稱之為「雙重紅利」³⁴。德國之所以積極進行生態稅改，其實是為了回應歐盟自1996年以來推動發展再生能源³⁵以及對能源課稅的能源稅指令(EnergieSt-RL 2003/96)。為符合歐盟的能源稅指令，2006年6月15日德國正式廢除石油稅法，另立能源稅法，然究其實質，新法僅是在石油稅法的既有基礎上稍加修正而已，並無大幅增刪。

二、稅捐客體

能源稅法第1項第3句將能源稅明文定性為德國租稅通則的消費稅，以解決長久以來學理上有關能源稅性質之爭議。凡是能源稅法第1條第2項及第3項所列之能源，均為應稅能源。能源稅法第1條採列舉方式明列應課徵能源稅之能源，但是並非以列出能源名稱的方式，而是以貨物分類代碼(Codenummer der Kombinierten Nomenklatur)規範之。由於貨物不斷推陳出新(能源亦同)，採此立法模式可以省卻立法者不斷修法的勞費，減省立法資源。能源稅法所列的應稅能源包含：作為動能或熱能使用之植物油或動物油、煤炭(包含無煙煤、褐煤)、天然氣、液化石油氣、石油、柴油、重油、瓦斯油等。

³⁴ Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform vom 24.03.1999, BT-Drucks. 14/40, S. 1; BGBl. 1999 Teil I Nr. 14, ausgegeben am 29.03.1999, S. 378.

³⁵ Mitteilung der Europäischen Kommission „Energie für die Zukunft: Erneuerbare Energiequellen - Grün/Weißbuch für eine Gemeinschaftsstrategie“, 20.11.1996, KOM (96) 576, S. 11.

三、稅率

稅率部分則是規範於能源稅法第2條。汽油部分，含硫量逾10 mg/kg之無鉛汽油，每1千公升課徵669.80歐元；含硫量在10 mg/kg以下之無鉛汽油，每1千公升課徵654.50歐元；含鉛汽油（指所有車用汽油及航空汽油），每1千公升課徵721.00歐元。瓦斯油部分，含硫量逾10 mg/kg之瓦斯油，每1千公升課徵485.70歐元；含硫量在10 mg/kg以下之瓦斯油，每1千公升課徵470.40歐元。重油每1千公斤課徵130.00歐元。天然氣每1兆瓦時課徵31.80歐元。液化石油氣部分，未與其他能源混合之液化石油氣，每1千公斤課徵409.00歐元；其他液化石油氣，每1千公斤課徵1217.00歐元。煤炭每1千兆焦耳課徵0.33歐元。

四、稅收用途

稅收部分則採專款專用模式，亦即指定用途稅。但是該稅收所指定之用途並非直接規定於能源稅法中，而是分散於其他法律。能源稅稅收主要用於交通建設所需經費（StrFinG）、地方交通建設所需經費（GVFG）、挹注於社會保險費（§ 213 Abs. 4 S. 1 SGB VI），以及地區性的大眾運輸系統（RegG）。此一指定用途得到多數學說及實務的支持，但亦有少數文獻從財政法角度對其課徵目的與支出項目之間的關聯性提出質疑³⁶。此外，因該稅收用途並非統一集中於能源稅法中加以明定，無法一覽無遺，亦受到批評³⁷。

為使讀者明瞭德國能源稅法的架構，本文整理如下：

36 Vgl. nur Philip Matuschka, Das Nonaffektationsprinzip, 2019, S. 31.

37 Matuschka (Fn. 36), S. 291.

表1 德國能源稅法架構

第一章	一般規定
第1條	課稅地域範圍、能源產品
第1條之1	其他概念定義
第2條	稅率表
第3條	享有稅捐優惠之設施、定點及使用程度
第3條之1	其他享有稅捐優惠之設施
第3條之2	國家補助
第二章	對能源產品之規定（不含煤炭及天然氣）
第一節	稅捐暫時停止核課
第4條	適用範圍
第5條	稅捐暫時停止核課程序
第6條	能源生產業者
第7條	能源存放倉庫
第8條	自進入自由流通市場時起，產生稅捐債務
第9條	非能源生產業者之生產能源行為
第9條之1	已登記之收貨人
第9條之2	已登記之寄貨人
第9條之3	享有稅捐優惠之人
第9條之4	運送（一般規定）
第10條	運送至課稅區
第11條	從其他歐盟成員國運送或者運送至其他歐盟成員國
第12條	由享有稅捐優惠之人移轉之能源
第13條	出口
第14條	運送中之非常態情形
第二節	已完納消費稅之能源運送至課稅區
第15條	基於營業目的而運送至課稅區
第15條之1	經認證之受領人
第15條之2	經認證之出貨人
第15條之3	運送行為
第16條	基於私人自用目的而運送至課稅區
第17條	從主要容器中提取

第18條	郵購交易
第18條之1	已完納消費稅能源在運送中之非常態情形
第18條之2	稅捐債務之發生、稅捐債務人
第18條之3	稅捐登記、到期日
第二節之一	由非歐盟國家或地區所進口之能源產品
第19條	(刪除)
第19條之1	(刪除)
第19條之2	稅捐債務之發生、稅捐債務人
第三節	其他已完納消費稅之情形
第20條	區別課稅
第21條	已標示能源之稅捐債務
第22條	本法第4條能源之稅捐債務
第23條	其他能源稅捐債務之發生
第四節	免稅
第24條	定義、許可
第25條	對其他使用目的之免稅規定
第26條	對特定使用之免稅規定
第27條	對船舶及航空器之免稅規定
第28條	對氣態能源之免稅規定
第29條	(刪除)
第30條	違反使用目的
第三章	對煤炭之規定
第31條	定義、登記、許可
第32條	稅捐債務之發生
第33條	稅籍登記、到期日
第34條	運送至課稅區
第35條	進口
第36條	無法依本法其他條文課稅之煤炭
第37條	免稅、許可、違反使用目的
第四章	對天然氣之規定
第38條	稅捐債務之發生
第39條	稅籍登記、到期日
第40條	非經由管線輸送進入課稅區之天然氣

第41條	非經由管線輸送進口之天然氣
第42條	區別課稅
第43條	無法依本法其他條文課稅之天然氣
第44條	免稅、許可、違反使用目的
第五章	稅捐負擔之減輕
第45條	定義
第46條	對離開課稅區能源之稅負減輕
第47條	對放置於廠區及符合免稅用途能源之稅負減輕
第47條之1	對自用能源之稅負減輕
第48條	對已標示之能源與瓦斯油混用之稅負減輕
第49條	對加熱用或在享有稅捐優惠設施中使用之能源的稅負減輕
第50條	(刪除)
第51條	對特定製程之稅負減輕
第52條	對船舶及航空器之稅負減輕
第53條	對發電之稅負減輕
第53條之1	對汽電共生之稅負減輕
第53條之2	(刪除)
第54條	對企業之稅負減輕
第55條	對企業特殊情形之稅負減輕
第56條	對短程公共客運之稅負減輕
第57條	對農林業之稅負減輕
第58條	對運送至國外武裝部隊之稅負減輕(北大西洋公約)
第59條	對外交人員所使用之汽油及柴油的稅負減輕
第60條	對未給付價金情形之稅負減輕
第六章	附則
第61條	稅捐監督
第62條	稅捐負責人、稅捐輔助人
第63條	交易統計數據
第64條	罰鍰
第65條	應稅能源之保全
第66條	授權規定
第66條之1	(刪除)

第66條之2	對第55條第4項、第5項及第8項之授權規定
第66條之3	罰鍰
第67條	過渡條款
第68條	部分條文的適用期限
附件	(針對第55條)降低能源濃度之目標值

資料來源：本文製表。

肆、能源稅條例立法草案評析

在環境保護已然成為國家任務及世界趨勢下，先後有不同立法委員提出不同版本的能源稅條例草案。其中，率先提出者為2006年5月14日立法委員陳明真等提出的能源稅條例草案³⁸，其後還有立法委員王塗發等於2006年12月27日³⁹、立法委員翁重鈞等於2007年5月2日⁴⁰、立法委員田秋堇等於2008年5月21日⁴¹、立法委員鄭麗文等於2011年3月17日⁴²，以及立法委員李應元等於2012年4月19日⁴³提出不同的草案版本。囿於篇幅，無法一一檢視每一部草案的內容，僅能選擇幾部具有重要性的草案加以討論，以下分析對象以陳明真版本、田秋堇版本、鄭麗文版本、李應元版本為主。

38 立法院議案關係文書，院總字第1798號，委員提案第6919號，2006年5月，頁委221-226。

39 立法院議案關係文書，院總字第1798號，委員提案第7253號，2006年12月，頁委35-46。

40 立法院議案關係文書，院總字第1798號，委員提案第7446號，2007年5月，頁委41-50。

41 立法院議案關係文書，院總字第1798號，委員提案第8140號，2008年5月，頁委39-50。

42 立法院議案關係文書，院總字第1798號，委員提案第10286號，2011年3月，頁委71-82。

43 立法院議案關係文書，院總字第1798號，委員提案第13232號，2012年4月，頁委435-440。

一、立法目的

最早提出者為陳明真版本，其立法目的指出，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，因而制定本條例（第1條）。其後田秋堇⁴⁴、鄭麗文、李應元三種版本大致上亦依循此基本路線。除此之外，田秋堇版本立法草案總說明中還提到「稅制合理化，增強國際競爭力」，亦即藉由能源稅之開徵，發展優質經濟環境，並進而吸引外國人直接投資、廣納國際人才，以提升我國競爭力⁴⁵。此外，相較於前三種版本，李應元版本則是提到「外部成本內部化」，也就是皮古稅的概念。綜觀上述四種草案版本的立法目的，不外乎為節約能源、穩定能源供應、開發替代能源、降低二氧化碳排放量、吸引外資，以及外部成本內部化，以下分述之。

（一）節約能源、開發替代能源、降低二氧化碳排放量

立法者是藉由課徵能源稅抬高能源價格的方式，對於消費者施以間接的心理壓力，使其出於減少經濟負擔之考量而自願節約能源之使用，具有行為引導作用。此外，在化石能源有限且有耗盡的可能性前提下，能源價格的提高確實能夠促使人類積極尋找替代能源（例如發展再生能源或其他節能產品），從而減少二氧化碳的排放量。因此，本文認為在上述立法目的中，與環境保護直接相關之目的，如節約能源、開發替代能源、降低二氧化碳排放量，均有可能實現。

44 立法院議案關係文書（註41），頁委43：能源稅條例草案第1條立法目的：為鼓勵節約能源，提高能源使用效率，降低溫室氣體排放，穩定能源供應，促進產業升級與替代能源之開發，以建構永續發展之社會，特制定本條例。

45 立法院議案關係文書（註41），頁委41。

（二）穩定能源供應

如果將能源稅的稅收指定用途，例如「稅收部分作為能源安全存量所需要的經費」，亦能達成上開穩定能源供應之立法目的。然而在此必須進一步深思的是：穩定能源供應本為國家任務，並非個人責任，國家是否得藉由課徵稅捐之方式，將原本屬於自己之責任轉嫁到人民身上，並從中獲利⁴⁶？囿於篇幅，本文在此不擬深入討論此問題，但可以確定的是，國家不得將屬於自己的公任務毫無限制地轉由私人承擔。

（三）創造低稅負環境以吸引外資

此外，田秋堃版本中提到藉由能源稅之開徵，將稅收用於矯正具扭曲性之稅制，以創造低稅負的經濟環境，才能吸引外資投入本國市場。然而「開徵能源稅」、「創造低稅負環境」、「吸引外資」，這三者之間欠缺正當合理的關聯性。尤其是在總稅收不變的前提下開徵能源稅，又要如何達成低稅負環境？此外，低稅負環境固然是吸引外資投資的一項因素，但並非唯一因素，其他諸如稅制透明、穩定、合理、能及時反應新型態的商業模式，以及政局平穩，都是外資考量是否投資的因素。如果只有低稅負，而整體稅制欠缺透明度、合理性、可預測性，外資依然不會投入臺灣的經濟市場。例如，過去Giordano稅務案件中Giordano採取非傳統的商業模式銷售貨物，並由合作店直接開立發票予消費者，遭國稅局認定Giordano漏開統一發票及逃漏稅，並命其補稅。Giordano主張其與合作店之契約為買賣契約，應由合作店直接開立統一發票予消費者；國稅局認定該契約為租賃契約，應由Giordano直接開立統一發票予消費者。在歷經各審級行政訴訟後，最後Giordano敗訴。此案因外商公司採取非傳統的商業交易模式所引起，並因不符合國稅局向來的見

⁴⁶ 有關國家任務私人化的憲法問題，請見：王毓正，論國家環境保護任務之私人化，月旦法學雜誌，104期，頁183（2004年）。

解而最終遭到敗訴判決，引發外資對於投入臺灣市場產生卻步的效果⁴⁷。

綜合上述，本文以為開徵能源稅之立法目的應為節約能源、穩定能源供應、開發替代能源、降低二氧化碳排放量、以及外部成本內部化。至於創造低稅負環境以吸引外資，則不適合成為開徵能源稅之立法目的。

二、稅捐收入用途

有關稅捐收入用途的問題，可以從三個面向來談。首先是課徵能源稅與降低所得稅之間，涉及國家總稅收及人民負擔的問題；其次則是能源稅稅收是否該指定用途的問題；最後則是討論能源稅與地方財政之間的關聯性。

（一）課徵能源稅與降低所得稅之關聯性

開徵能源稅最理想的方式是在國家總稅收不變的前提下進行，但是為避免對人民的稅負造成過度負擔，因而田秋堃版本提出同時降低所得稅之設計。對比德國能源稅稅收所同時降低者，為附隨薪資所得稅同時徵收之社會保險費、退休保險費，屬於社會保險的一環，而非所得稅。究其原因，在於所得稅是最符合量能課稅原則及公平性的稅捐，也是整個財稅體制的基石；而消費稅則是藉由消費行為來「間接」彰顯個人的消費能力與納稅能力，不如所得稅般直接。一國的稅制如果不以所得稅，而是以消費稅為最主要的稅收來源，則必然導致稅捐體制有欠公允。更遑論立法者以降低個人綜合所得稅的方式，試圖以行為引導稅（能源稅）取代一部分的財政目的稅（所得稅），動搖最具公平性的稅收，也需要立法者更進一步的說明。若要將整個財稅體制從原本的財政收入目的改為朝向行為

47 案件事實詳細介紹：張美惠，實質課稅原則之研究——從合作店營業稅爭訟案件談起，頁181（2015年）。

引導目的，此種改革不但挑戰稅法上的量能課稅原則，同時也注定失敗。參考德國能源稅的立法，若要減輕人民負擔，可以考慮的方式是降低附隨薪資所得一起徵收的勞、健保費及退休保險費，而不會碰觸到稅捐。

（二）統收統支或專款專用

在稅收指定用途方面，上開四個草案版本中，僅有陳明真版本是唯一主張稅收用途須統收統支的版本⁴⁸，其餘三個草案版本均主張用途範圍大小不一的專款專用。稅收用途有統收統支及專款專用兩種。專款專用之稅捐，為目的稅（或稱指定用途稅）。德國聯邦憲法法院法官Paul Kirchhof曾提出告誡，具有環保目的之稅捐不宜以目的稅的方式立法，因為這只會形成國家財政上的浪費⁴⁹。

田秋堇版本的草案共規定11種稅收用途，包含：降低個人綜合所得稅、降低營利事業所得稅、補助低收入戶、提高教育經費、提供托兒、幼教及小學課後輔導之經費、提供具國際競爭力的大學研究環境與教學品質之經費、提供建立大眾運輸系統及節能交通建設所需之經費、公路之養護及安全管理、補助具可行性的替代能源之發展研究及應用、補助能源政策、提供化石燃料安全庫存之經費。各款分配比例及相關規定，由行政院定之（第8條）。基本上，前述稅收用途幾乎無所不包，看似專款專用，實已接近統收統支。更何況其中許多用途與環境保護並無關聯，如何能夠有助於環境保護目的之達成？例如，補助低收入戶、個人養育子女、降低個人綜合所得稅、提供具國際競爭力的大學研究環境與教學品質之經費、公路之養護及安全管理，均涉及國家稅捐收入的一般用途，而這些項目在開徵能源稅之前本來就應由國家每年的稅收來支應，是否多年來經

48 參立法院議案關係文書（註38），頁委225：能源稅條例草案第5條：「依本條例徵收之能源稅，應悉數解繳國庫統籌運用。」

49 Kirchhof(Fn. 20), S. 24.

費預算不足而需要以目的稅的方式將這些項目經費預先框列出來，使其相較於其他支出項目具有優先性，都需要立法者更多詳細的說明。

最有效率的財政運用，是國家財政在符合當代公平正義的情形下，保持開放性及彈性。藉由所有的稅捐收入都流入國會的財政預算審計範圍內，由國會依現實客觀上的需求性以及迫切性而決定稅捐收入的使用、分配，乃為最理想的財政運用方式⁵⁰。立法者想要在法律中將作為環境措施的財政工具，以具有拘束力的方式規範其收入用途，仍然必須保留國會當下依需要性及迫切性，對於稅捐收入運用的評估。若立法者將稅捐收入預先保留予特定用途⁵¹，也就是以特種基金的方式先將稅捐收入為環境政策預作保留，並且以此正當化經費的特定用途，以取代國會審計權限，很可能最終無法達成立法者所預期的結果。因為經費之間的預定用途（即專款專用）、不得流用，最後只是造成國家財政支出上的浪費及不均。

此外，課徵稅捐的立法目的不得作為正當化稅捐收入的特定用途。無論是臺灣或德國，已經在憲法上賦予國家環境保護任務，為環境保護國家，但這只是表示環境保護所需經費相較於國家的其他財政任務，不需要退讓。民主法治的環境政策下所要採行的具體環境計畫，其經費或許有爭議，但絕不是憲法要保障這項公任務，使其得以占有財政上的優勢地位（Finanzierungsprivileg）⁵²。

（三）課徵能源稅與地方財政

相較於田秋堇版本的內容，鄭麗文版本的稅收用途則著重在稅制整合，主張取消娛樂稅及印花稅。娛樂稅為消費稅、印花稅為交易稅，兩者均屬地方稅，稅收由地方政府享有。儘管近年來有廢除

50 *Kirchhof* (Fn. 20), S. 23 f.

51 此即「目的稅」，又稱「指定用途稅」。

52 *Kirchhof* (Fn. 20), S. 25.

印花稅的呼聲存在，但在此處無法得知課徵能源稅與廢除前開兩類地方稅稅收之關聯性何在，立法理由完全未見說明。由於地方財政長年以來處於窘困狀況，立法者又未持有任何正當理由下，任意廢除地方稅，影響地方財政，須經由憲法規定加以檢視。

相較於鄭麗文版本廢除娛樂稅及印花稅這兩類地方稅的主張，李應元版本則注意到地方財政困窘的問題並認為化石能源稅稅收之40%應提撥給地方政府。李版的立法理由提到，能源商品使用有些是屬於「移動污染源」，受衝擊的對象比較不明確，故其稅收可歸中央政府。草案規定其中的10%用於全民健保，另10%用於長期照護，可發揮雙重紅利效果。至於化石產品生產過程對環境之衝擊，主要落於產製廠周遭，對附近居民健康之衝擊甚大，故提撥石油腦項下40%稅收給當地地方政府，以供當地地方政府運用於環境保護與民眾健康等相關善後支出。

本條條文是各草案中，少數顧及地方政府的財政收入，但是撥給對象又僅限於「產製廠所在地之地方政府」，因此，對於長期以來地方財政普遍積弱不振的問題能有多少挹注，尚未可知。此外，儘管財政收支劃分法分配於中央及地方政府的稅捐收入，有待改進，但是仍是屬於一個財政收入分配標準的法律地位，現在以另外一部法律（化石能源稅條例）直接介入這套標準，只會造成分配標準及體系上的困難。此一草案版本立意良善，但仍應從根本問題（財政收支劃分法）著手，才是正解。

至於將能源稅稅收用於地方，或許有助於長期以來中央與地方財政收入嚴重不平衡的問題。由於能源產製廠所在地屬於固定污染源，並非移動污染源，因此從肇因者責任負擔原則而言，將稅收歸屬於能源產製廠商所在地之地方自治團體，同時也符合外部成本內部化之原則。然而，在上開李應元版本中，僅有能源產製廠商所在地之地方政府始能享有能源稅稅收，而對於其他沒有這些重工業的

地方自治團體的財政窘境，仍然無所助益。若是立法者有心改善地方財政的困境，應將能源稅稅收放入財政收支劃分法中，並將該稅收之一定比例歸由各地方共同享有，如此才能有效改善地方財政困境。

綜合上述，本文以為開徵能源稅的同時不宜調降所得稅，但有關社會保險費的部分，由稅收作部分支應，並不影響稅制的公平性，也能使社會福利得以延續，且參考德國能源稅法亦有類似作法，應屬可行的方式。至於稅捐收入用途，從長遠而言，仍應回到統收統支原則，較為合適。至於運用能源稅稅收改善地方財政，仍應回到財政收支劃分法處理，且立法者不得未具充分理由任意廢除地方稅。

三、稅捐客體

無論是陳明真版本、田秋堃版本或鄭麗文版本的應稅能源，其實是借用能源管理法第2條第1款至第3款定義之「能源」，且不分國內產製或自國外進口之能源，均予課稅。能源，依草案規定係指汽油、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。只有李應元版本另外加上石油腦（輕油）作為應稅能源，理由在於石油為各種化石產品的共同上游原料，且可避免與油品重複課徵。但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。

本文以為，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，始屬之；至於非作為能源使用之產品，則非能源稅之稅捐客體。上開草案所列之稅捐客體：汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、液化石油氣、天然氣及煤炭，因均屬於「可作為動力之能源」，因此應當納入能源稅之稅捐客體。至於溶劑油之品質雖與汽油接近，但並不作為動力能源使用，與汽油用途迥異，因此不應列為稅捐客體。

至於電力是否應納入稅捐客體中，則存在不同聲音。有認為基於節約能源之考量，電力亦應列入能源稅的稅捐客體中，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⁵³。另有認為，能源稅之課徵使得能源使用成本提高，若再對電力課以稅捐，將減損對能源課稅所欲達成的效果，也可能造成人民負擔過重⁵⁴。儘管德國生態稅改革對於能源課徵能源稅、對於電力課徵電力稅，我國是否比照辦理，必須考慮到兩國能源供應、電力供應結構、電力市場、電價、人民租稅負擔率等許多因素，目前尚需更多的討論始能決定。本文以為，電力屬於次級能源，為避免對於上游的化石能源及下游的電力均予以課稅，以致於人民負擔過重的情形發生，在開徵能源稅之初得先不將電力列入稅捐客體，待能源稅行之有年後再檢視是否對電力課徵能源稅。

四、稅率

陳明真版本提出，以石油為例，自民國96年，每公升9.5元，之後逐年遞增，至民國104年調漲為每公升27.5元。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35%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4條）。在依法課稅原則下，稅率作為課稅構成要件之一，須由法律明文規定或授權明確之法規命令加以規定。而在本條的授權規範中，僅規定行政院「得視情況」，至於具體或者進一步指「何種情況」，無論從條文內容本身或者立法理由均無法得知其判斷標準，完全交由行政院決定，猶如空白授權。如要授權，至少應該設下最低要件，例如，當經濟景氣指數或國際油價指數達一定數值時，行政院得調漲或調降稅率。否則，行政院每年得隨時公告稅率之調漲，而人民完全無法預見在何種情形將會調漲稅率以及調漲的幅

53 范文清，評能源稅條例草案，月旦法學雜誌，174期，頁95-96（2009年）。

54 林蔡承，論能源稅之稅捐客體，當代財政，30期，頁56（2013年）。

度，更無法事先預作經濟上的安排，顯然不合法治國原則及依法課稅原則。

田秋堃版本提出，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（第7條第1項）⁵⁵。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（第7條第2項）。這裡的「主要油類」，立法者並未進一步說明，解釋上應以含量相對多數或者含量至少50%（絕對多數）之油品，始得為主要油類。

鄭麗文提出，化石能源稅按油氣類貨物稅課徵體例，採從量課稅。各款化石能源計稅單位及應徵稅額列於附表。實施第1年應徵稅額參照現行貨物稅條例第10條規定之應徵稅額及不同化石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。考量課徵化石能源稅對物價及產業發展之衝擊，因此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10年，稅制實施10年後，稅額應再做一次檢討及調整。此外，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，穩定化石能源價格，授權行政院於必要時，得在應徵稅額50%範圍內機動調整（見第8條立法理由說明）。

李應元版本提出，稅率採「按量課徵」，並以汽油每公升徵收2至6元為基準，其餘商品依其所含熱值與汽油之比值課徵（第5條）。各項化石燃料的熱值，依行政院環境保護署國家溫室氣體登錄管理平臺所建議之數據。各項實收稅率，授權行政院依國內外相

55 立法院議案關係文書（註41），頁委44，能源稅條例草案第7條第1項：「一、汽油：每公升徵收新臺幣8.73元。二、柴油：每公升徵收新臺幣5.49元。三、航空燃油：每公升徵收新臺幣0.61元。四、溶劑油：每公升徵收新臺幣0.72元。五、煤油：每公升徵收新臺幣4.25元。六、液化石油氣：每公斤徵收新臺幣0.69元。七、天然氣：每立方公尺徵收新臺幣0元。八、燃料油：每公升徵收新臺幣0.11元。九、煤炭：每公斤徵收新臺幣0元。」

關情勢明定之。未來相關化石燃料之貨物稅若取消，本草案之稅率再配合調整。

綜觀上述各版本內容，基本上以「從量課徵」來設計稅率，與德國能源稅法的稅率設計基本上相同。對比使用牌照稅以「隨車徵收」而被人垢病，隨油徵收或者從量課徵則是更為理想的稅率模式。參照德國立法，也應該將含碳量、含硫量考量在內。本文以為，以鄭麗文版本的立法模式，較貼近能源稅課徵的立法目的，同時採逐年調增方式，減緩對產業發產之衝擊，同時也在實施之後回顧檢討，是較為理想的稅率立法方式。

綜合前述，以下為我國四個草案版本與德國能源稅法的簡要參照表：

表2 我國草案與德國能源稅法參照

	陳明真版	田秋堃版	鄭麗文版	李應元版	德國
提出時間	2006年 5月10日	2008年 5月21日	2011年 3月17日	2012年 4月19日	1999年 3月24日
立法目的	1. 節約能源 2. 穩定能源供應 3. 開發替代能源 4. 降低二氧化碳排放量	1. 節約能源 2. 穩定能源供應 3. 開發替代能源 4. 降低溫室氣體排放 5. 增強國際競爭力	1. 節約能源 2. 提高化石能源使用效率 3. 促進產業升級與潔淨能源之開發 4. 降低溫室氣體排放	1. 節約能源 2. 反映外部成本 3. 增進能源使用效率	1. 節約使用能源 2. 發展再生能源 3. 發展節能產品及製程
稅捐收入用途	統收統支	專款專用	專款專用	專款專用	專款專用

稅捐 客體	1. 汽油	1. 汽油	1. 汽油	1. 汽油	1. 石油
	2. 柴油				
	3. 煤油	3. 煤油	3. 煤油	3. 煤油	3. 瓦斯油
	4. 溶劑油	4. 航空燃油	4. 航空燃油	4. 航空燃油	4. 重油
	5. 燃料油	5. 燃料油	5. 燃料油	5. 燃料油	5. 液化石油 氣
	6. 液化石油 氣	6. 溶劑油	6. 液化石油 氣	6. 潤滑油	6. 作為動能 或熱能使 用之動物 油或植物 油
	7. 煤炭	7. 液化石油 氣	7. 煤炭	7. 液化石油 氣	7. 煤炭
	8. 天然氣	8. 煤炭	8. 天然氣	8. 煤	8. 天然氣
		9. 天然氣		9. 石油腦	

資料來源：本文製表。

綜觀上述簡表，可以發現能源稅在德國與我國具有不同面貌。兩國能源稅法之立法目的、稅捐客體、稅捐收入用途，均有差異。但從整體大方向而言仍具有共通點：希望藉由稅捐負擔而使得能源變得昂貴，從而引導人民節約使用能源，以達到環境保護之目的。準此，德國能源稅法之施行經驗足供我國作為立法參考⁵⁶。

伍、建議（代結論）

一、各種能源類公課應整併

能源稅之稅捐客體與貨物稅油氣類稅捐客體重疊性太高，為避免對同一客體一再課徵同類稅捐（消費稅），造成重複課稅的結果，因此宜將所有油氣類客體，以及具有環境保護目的而課徵公課之客體（例如空氣污染防制費），作一整體性的盤點、整合。

⁵⁶ 范文清（註31），頁91。

盤點目前與能源相關的各種公課，屬於稅捐性質的計有：空氣污染防制費⁵⁷、使用牌照稅⁵⁸、貨物稅油氣類及交通工具⁵⁹；屬於特別公課性質的計有：能源管理法⁶⁰之能源研究發展基

- 57 空氣污染防制法第16條：「I各級主管機關得對排放空氣污染物之固定污染源及移動污染源徵收空氣污染防制費，其徵收對象如下：一、固定污染源：依其排放空氣污染物之種類及數量，向污染源之所有人徵收，其所有人非使用人或管理人者，向實際使用人或管理人徵收；其為營建工程者，向營建業主徵收；經中央主管機關指定公告之物質，得依該物質之銷售數量，向銷售者或進口者徵收。二、移動污染源：依其排放空氣污染物之種類及數量，向銷售者或使用人徵收，或依油燃料之種類成分與數量，向銷售者或進口者徵收。II空氣污染防制費徵收方式、計算方式、申報、繳費流程、繳納期限、繳費金額不足之追補繳、收費之污染物排放量計算方法及其他應遵行事項之辦法，由中央主管機關會商有關機關定之。」
- 58 按使用牌照稅法第3條第1項規定：「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。」使用牌照稅之計算標準（使用牌照稅法第5條第1項）：「使用牌照稅，按交通工具種類分別課徵，除機動車輛應就其種類按汽缸總排氣量或其他動力劃分等級、船舶應按其噸位，分別依第六條規定計徵外，其他交通工具之徵收率，由直轄市及縣（市）政府擬訂，提經同級民意機關通過，並報財政部備查。」
- 59 貨物稅條例第10條：「I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：每公秉徵收新臺幣七百二十元。八、液化石油氣：每公噸徵收新臺幣六百九十元。II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。III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。」
- 同法第12條第1項第1款及第2款：「I車輛類之課稅項目及稅率如下：一、汽車：凡各種機動車輛、各種機動車輛之底盤及車身、牽引車及拖車均屬之。（一）小客車：凡包括駕駛人座位在內，座位在九座以下之載人汽車均屬之。1.汽缸排氣量在二千立方公分以下者，從價徵收百分之二十五。2.汽缸排氣量在二千零一立方公分以上者，從價徵收百分之三十。（二）貨車、大客車及其他車輛，從價徵收百分之十五。但自中華民國一百零三年六月五日起至一百十三年十二月三十一日止購買低底盤公共汽車、天然氣公共汽車、油電混合動力公共汽車、電動公共汽車、身心障礙者復康巴士並完成新領牌照登記者，免徵貨物稅。二、機車：凡機器腳踏車、機動腳踏兩用車及腳踏車裝有輔助原動機者均屬之，從價徵收百分之十七。」
- 60 能源管理法第2條：「本法所稱能源如左：一、石油及其產品。二、煤炭及其產品。三、天然氣。四、核子燃料。五、電能。六、其他經中央主管機關指定為能源者。」

金⁶¹、石油管理法⁶²之石油基金⁶³、再生能源發展條例之再生能源發展基金⁶⁴、電業法之電力開發協助金⁶⁵；屬於受益費性質則有汽

61 能源管理法第5條之1：「I能源研究發展基金之來源如下：一、綜合電業、石油煉製業及石油輸入業經營能源業務收入之提撥。二、基金之孳息。三、能源技術服務、權利金、報酬金及其他有關收入。II前項第一款之提撥，由中央主管機關就綜合電業、石油煉製業及石油輸入業每年經營能源業務收入之千分之五範圍內收取。III第一項第一款之事業已依其他法律規定繳交電能或石油基金者，免收取能源研究發展基金。」

62 石油管理法之石油是指石油原油、瀝青礦原油及石油製品（第2條第1項第1款）。

63 石油管理法第15條之1：「為因應國內石油市場因突發事故，致油品供需失調或有失調之虞，中央主管機關得對石油輸出業輸出石油加課石油基金，其課徵之額度、期間由中央主管機關公告之；解除時，亦同。」

至於石油基金的課徵額度，是按一定比率計算（同法第34條）：「I中央主管機關得就下列行為收取一定比率之金額，成立石油基金：一、探採或輸入石油。但依第十二條第一項、第十三條第二款至第四款規定核准輸入者，不在此限。二、製造石化原料工業副產之石油製品依第十二條第二項規定售與石油煉製業。但其原料自石油煉製業或輸入業購買者，不在此限。II前項比率，依石油輸入平均價格從量收取；其收取金額，由中央主管機關公告之。」

石油基金的用途（同法第36條第1項）：「石油基金用途如下：一、政府安全儲油。二、偏遠地區、原住民族地區及離島地區石油設施、運輸費用之補助及差價之補貼。三、訂定有回饋機制之石油、天然氣探勘開發之獎勵。四、能源政策、石油開發技術及替代能源之研究發展、應用及推廣。五、油氣（含液化石油氣）安全與合理有效利用、節約油氣技術與方法之發展、應用及推廣。六、再生能源熱利用替代石油能源獎勵之補助。七、直轄市、縣（市）主管機關執行石油管理及第五十四條第一項各款之取締、調查或查核業務之補助。八、其他經中央主管機關認為穩定石油供應及維護油品市場秩序之必要措施。」

64 再生能源發展條例第7條第1項至第4項：「I中央主管機關應設置再生能源發展基金，作為再生能源發展之用。II前項基金之來源如下：一、售電業按其非再生能源之售電量，依一定費率繳交之金額。二、設置非再生能源之自用發電設備達一定裝置容量以上者，按其發電設備供自用之電量，依一定費率繳交之金額。三、政府循預算程序之撥充。四、其他有關收入。III前項基金收取方式、流程、期限、一定費率、一定裝置容量及其他相關事項之辦法，由中央主管機關定之。IV第一項基金之用途如下：一、再生能源設備之補貼。二、再生能源之資源盤點、示範補助、推廣利用及輔導成立認證機構。三、再生能源發電、儲能之研發補助。四、執行本條例有關再生能源發電設備認定及查核之支出及補助。五、其他經中央主管機關核准再生能源發展之相關用途。」

65 電業法第65條：「I為促進電力發展營運、提升發電、輸電與變電設施周邊地區發展及居民福祉，發電業及輸配電業應依生產或傳輸之電力度數一定比例設置電力開發協助金，以協助直轄市或縣（市）主管機關推動電力開發與社區和諧發展事宜。II前項電力開發協助金使用方式、範圍及其監督等相關事項，由中央主管機關定之。必要時，直轄市或縣（市）主管機關得派員查核，發電業及

車燃料使用費⁶⁶；屬於規費性質計有：電業法之電業規費⁶⁷、核能發電後端營運費用⁶⁸。

在這些與能源相關的各種公課中，改革方向有二：一是另立一部新的能源稅法，同時廢除上開各項能源公課；二是不另立新法，而是在既有法規範的前提下，將上開既有的各項能源公課（包括稅捐與非稅公課）作一整併⁶⁹。改革的考量點在於人民的合理負擔，避免國家以不同公課名稱（無論是稱為稅或費）而行重複課徵之實，造成人民過度負擔，產生猶如財產徵收之效果。

無論是採取作法一或二，各有其優缺點。如採行作法一另立新法（能源稅法）的模式，則較貼近於上開各草案的作法，同時也能將所有相類似的油氣類、能源類的各種公課作一統整，架構上簡單明瞭、避免疊床架屋，也能精簡人力。然而因現行各種能源公課的

輸配電業不得規避、妨礙或拒絕。III再生能源發電業除風力發電及一定裝置容量以上之太陽光電發電設備以外者，不適用本條之規定。IV第一項電力開發協助金之提撥比例，第三項所稱一定裝置容量，由中央主管機關公告之。V直轄市或縣（市）主管機關應以季報方式上網公布電力開發協助金運用之相關資訊。」

66 公路法第27條第1項：「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。」

按汽車燃料使用費徵收及分配辦法第2條：「凡使用道路之各型汽車，除第四條規定免徵之車輛，均依本辦法之規定，徵收汽車燃料使用費。」

同辦法第3條：「I汽車燃料使用費按附表（一）及附表（二）之各型汽車每月耗油量及費額，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，其費率如下：一、汽油每公升新臺幣二點五元。二、柴油每公升新臺幣一點五元。II前項耗油量，按各型汽車之汽缸總排氣量、行駛里程及使用效率計算之。III第一項受交通部委任或委託之機關，得再委任所屬下級機關執行之。」

67 參考電業規費收費標準全文。

68 電業法第89條：「I發電業設有核能發電廠者，於其核能發電廠營運期間，應提撥充足之費用，充作核能發電後端營運基金，作為放射性廢棄物處理、運送、貯存、最終處置、除役及必要之回饋措施等所需後端處理與處置費經費。II前項費用之計算公式、繳交期限、收取程序及其他應遵行事項之辦法，由中央主管機關定之。」

69 陳清秀（註6），頁39。

主管機關不同，涉及財政部、交通部、經濟部、行政院環保署等，各機關之間如何橫向連結會相當複雜，例如能源與能源稅的決策、執行及徵收單位的劃分原則，以及原有基金在廢除後未來要如何處理。

如採行作法二，也就是不另立新法，而將目前各項能源公課作一統合，則可以考慮統一放入目前的貨物稅油氣類，或許對各機關的衝擊較小。然而，各種能源基金目前由各主管機關自行管理、運用，未來這些主管機關是否能夠繼續管理、使用這些既有的基金，又或者須移交由單一部會統一管理、使用，涉及各部會內部經費使用，仍有待討論。

陳明真版本提出，能源稅條例施行後有關貨物稅條例第10條油氣類項目及公路法第27條有關汽車燃料使用費均停止課徵（第8條第2項）⁷⁰。鄭麗文版本則提出，停止課徵油氣類及部分不合時宜課稅項目之貨物稅。為避免重複課稅，並配合臺灣經濟永續發展會議決議，於實施化石能源稅後，併同取消油氣類及部分不合時宜之貨物稅課稅項目。惟基於財政平衡考量，自本條例施行之日起，貨物稅條例第10條及第11條規定油氣類及電器類停止課徵貨物稅。

為避免對同一財貨一再地重複課稅而加重人民負擔，各種相關公課的整合即有必要，因此個人贊同上開草案條文的規定。在改革方向上則傾向採取另立新法（能源稅法）的方式，將所有能源類公課作一整併，但需要各部會之間的協調及合作。

70 立法院議案關係文書（註38），頁委226。依照學者的整理，與能源有關的公課即有7種，參見黃耀輝，能源稅之設計與動態規劃，2007年環境與能源國際研討會，財團法人中技社主辦（2007年1月16至18日），<https://www.ctci.org.tw/media/2346/能源稅之設計與動態規劃-黃耀輝.pdf>（最後瀏覽日：2020年5月9日）。另可參考高銘志，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，7卷2期，頁266（2014年）。

二、個人及家庭基本電費得列為所得稅之免稅額

Joachim Englisch教授主張，只有真正能夠彰顯經濟能力的商品，例如奢侈品，才能表現出個人真正的納稅能力。而民生必需品是每個人生活所需，無論是富人或窮人，都會需要用到，也因此，民生必需品無法真正表現出一個人的納稅能力，不應該對民生必需品課稅⁷¹。無論是能源或電力，均是現今生活中不可或缺的必需品，在開徵能源稅的同時，亦必須考量其具有生活必需品之特性，而在稅捐上予以適當地處理。

上開各版本的能源稅條例草案中，均忽略了能源作為民生必需品之一，須考量個人最低生存所需要的能源使用量，而將此數量排除於稅基以外，不予以計算能源稅⁷²。換言之，亦即應導入主觀淨額原則，考量到每個人及其家庭生存所需要的能源使用量。若是超出一般個人及家庭的能源使用額度，對於耗能行為才予以課徵能源稅，如此才能符合立法者追求「節約能源」的立法目的。立法者在能源基本額度的設定上，同時必須考慮到季節及用電量的差異，而作不同的立法設計。例如，臺灣夏季為用電量高峰期，這段期間的能源基本用量亦應隨之調高，而非抱持「以價抑量」的立法模式期待人民減少用電量。

按德國法制，將能源稅定性為消費稅。由於消費稅是向產品製造人、進口商或營業人課稅，藉由價格轉嫁最終由消費者來負擔，依此稽徵原理要將個人及家庭用電部分予以扣除而不課徵能源稅，並不容易。有關個人及家庭基本用電需求不課稅的部分，可能有兩種處理模式。一是參考德國營業稅的立法模式，民生必需品課以

71 Joachim Englisch, Verbrauch- und Aufwandsteuern, in: Kube/Mellinghoff u. a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Festschrift für Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, 2013, Bd. II, § 190 Rz. 15.

72 相同見解：范文清（註53），頁97。

7%之稅率；非民生必需品課以19%稅率，而對供應一般民生用電課予低稅率。二是從所得稅的部分，對一般家庭用電予以一定額度的減免或者補貼。

本文以為，採取降低稅率的方式較為符合能源稅的本質，但是在民生用電的部分，認定上有其難度，因為難以認定該電力究竟為家庭使用或者作為其他使用（例如辦公室用電），徒增稽徵成本。若從所得稅的方式，按人口數計算用每年基本用電量及電費，並列入免稅額中，不但稽徵程序中較為簡便，也能避免造成人民過重負擔。

附帶一提，對於營利事業的部分，課徵能源稅亦不得達到使人無法自由進入某種職業的效果。所謂客觀淨額原則，係指為獲取所得所付出之成本費用，須從毛所得中扣除，剩餘部分才是淨所得⁷³。然而，立法者得將這些成本費用類型化定額扣除，而不依實際支出的成本費用扣除⁷⁴。營利事業所需的基本能源用量，也是其經營成本的一部分，基於客觀淨額原則與保障營利事業之生存發展，宜列為成本費用，從所得稅的稅基中予以扣除。例如，航空業所需使用的燃油用量，可以按航線及飛行哩程為最基本的用量扣除，而不宜以兼顧經濟發展為由，直接使航空業享受能源稅的稅捐優惠。此外，立法者對於同樣屬於高耗能的不同產業，不得為差別對待⁷⁵。

73 *Dieter Birk/Marc Desens/Henning Tappe, Steuerrecht, 21. Aufl., 2018, Rz. 598.*

74 *Birk/Desens/Tappe (Fn. 73), Rz. 175.*

75 不同意見：BVerfG, Urteil vom 20. April 2004 - 1 BvR 1748/99（德國生態稅判決），該案由冷凍倉儲業者及陸運物流業者提起憲法訴願，主張其與航空業者同屬高耗能產業，應比照航空業者享有能源稅之稅捐優惠，減免能源稅稅負。聯邦憲法法院認為不同行業類別面臨不同強度的國際競爭壓力，航空業因具有高度國際競爭性乃首當其衝，冷凍倉儲業及陸運物流業無法相提並論，此種稅捐優惠差別待遇是出於行業本質使然，並未違反德國基本法第3條第1項之平等原則。

三、對再生能源免徵能源稅

上開各種版本皆未提到對於再生能源的課稅問題。再生能源亦屬能源之一，但不像化石能源具有耗竭性及污染性，也是目前政府所想要研發的替代能源。回顧上述我國能源稅條例草案的立法目的，也就是節約（化石）能源、發展替代能源，若要達成此一立法目的，則應鼓勵人民多加使用再生能源，並進而提升再生能源之技術發展，應從稅捐上予以特別處理。尤其在對於化石能源予以課稅，而同時對於再生能源不予課稅的情況下，鼓勵效果會更加明顯。

德國能源稅法初立法時，依第28條及第50條⁷⁶對再生能源予以減免稅捐的優待，隨後逐步廢除對再生能源的免稅優待。目前有關再生能源免稅的規定見德國能源稅法第28條第1項，下列符合第2條第3項第1句規範目的所使用之能源，免稅：1.使用於加熱或者使用於第3條第1項第1句第1款或第2款所定之優惠設備，且未與其他能源混合之氣態的有機動力及有機燃料；2.在儲存廢棄物或廢水處理時，從廢棄物所提煉出有機、可分解的碳氫化合物，並使用於第3條第1項第1句第1款所定之優惠設備；3.貨物代碼第2705號所指之能源，包含煤氣、水溶性天然氣、發生器燃氣（Generatorgas）、貧氣（Schwachgas）以及其他類似氣體。

儘管德國逐年減縮對於再生能源的免稅優待，但是再生能源免課能源稅對於我國的再生能源發展仍具重要意義，因為我國再生能源在整體能源的使用占比上，仍遠遜於德國，而有從稅捐上予以鼓勵之必要。準此，基於公益原則與功績原則，同時參考德國能源稅法第28條，得在能源稅條例草案中增加再生能源免課能源稅之條文⁷⁷。

⁷⁶ 第50條有機動力燃料之稅負減輕已於2015年廢止。Vgl. auch Roland M. Stein/Anahita Thoms, Energiesteuerrecht: praxis, BB 2010, S. 1247 (1247); Klaus Friedrich, Energiesteuern und erneuerbare Energien, DB 2008, S. 2674 (2674).

⁷⁷ 相同見解：范文清（註53），頁98。

具體作法可在「應稅能源」條文中，第1項明列應課能源稅之能源，第2項規定再生能源不予課稅，並具體列出再生能源的定義及類別。

四、稽徵機關與能源主管機關須互相勾稽

本文前開主張整併所有能源類公課，其中涉及到環保署主管的空氣污染防制費、經濟部能源局主管的石油基金、交通部主管的汽車燃料使用費等，若全部予以廢除併入能源稅中，則將全部劃歸由財政部主管，除了可以節省稽徵成本外，也使能源類稅捐一目瞭然。然而對於能源的實際內容、含量，仍有賴於經濟部能源局的說明。為避免不同部會之間橫向連結不易而造成稽徵上的困難，參考德國諸多稅法上不同機關之間稅務資訊通報之規定⁷⁸，亦應於能源稅條例草案中加入不同機關之間資訊互相查核勾稽的明文規定，具體條文應置於「稽徵程序」一節中。

78 例如德國租稅通則第93a條以下與通報施行細則第1條以下之規定，行政機關、其他公部門，以及公共廣播電台之稅務資訊通報；德國遺產及贈與稅法第34條以下規定，法院、行政機關、公務員及公證人間之稅務資訊通報。

參考文獻

1. 中文部分

- 王毓正（2004），論國家環境保護任務之私化，月旦法學雜誌，104期，頁165-186。
- 王韻茹（2018），環境公課的憲法基礎與限制，月旦法學雜誌，283期，頁112-125。
- 林明鏘（1997），論基本國策——以環境基本國策為中心，收於：李鴻禧教授六秩華誕祝賀論文集編輯委員會編，現代國家與憲法：李鴻禧教授六秩華誕祝賀論文集，頁1465-1504，臺北：月旦。
- 林蔡承（2013），論能源稅之稅捐客體，當代財政，30期，頁53-60。
- 邱俊榮、林佳蕙（2002），開放經濟體系下的最適貿易及環境政策，人文及社會科學集刊，14卷2期，頁211-232。
- 范文清（2009），評能源稅條例草案，月旦法學雜誌，174期，頁88-100。
- （2020），租稅作為環境保護的方法——以能源稅為例，收於：柯格鐘編，環境公課第一冊，頁87-100，臺北：元照。
- 高銘志（2014），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，7卷2期，頁249-285。
- 張美惠（2015），實質課稅原則之研究——從合作店營業稅爭訟案件談起，臺北：新學林。
- 陳清秀（2021），稅法各論（上冊），4版，臺北：元照。
- 傅玲靜（2020），環境公課與環境法基本原則之落實，收於：柯格鐘編，環境公課第一冊，頁63-83，臺北：元照。

黃耀輝 (2007), 能源稅之設計與動態規劃, 2007年環境與能源國際研討會, 財團法人中技社主辦, 2007年1月16至18日。

2. 外文部分

Balmes, Frank Rainer (1997), *Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern*, Lohmar: Eul.

Birk, Dieter/Desens, Marc/Tappe, Henning (2018), *Steuerrecht* (2006), 21. Aufl., Heidelberg: C. F. Müller.

Dahmen, Alois (1988), Zur Förderung der Abfallvermeidung und Abfallverwertung durch Maßnahmen des kommunalen Abgabenrechts, *KStZ*, S. 132-134.

Ebel, Ernst (1953), Neuregelung der Mineralölabgaben, *DDZ*, S. 243-245.

Englisch, Joachim (2013), Verbrauch- und Aufwandsteuern, in: Kube/Mellinghoff u. a. (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts, Festschrift für Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag*, Bd. II, Heidelberg: C. F. Müller, S. 2081-2092.

——— (2018), in: Tipke/Lang, *Steuerrecht* (1973), 23. Aufl., Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, § 7.

Friauf, Karl Heinrich (1988), „Verleihungsgebühren“ als Finanzierungsinstrument für öffentliche Aufgaben?, in: Hirsch (Hrsg.), *Festschrift der rechtswissenschaftlichen Fakultät zur 600-Jahr-Feier der Universität zu Köln*, Köln: Carl Heymanns Verlag, S. 679-698.

Friedrich, Klaus (2008), Energiesteuern und erneuerbare Energien, *DB*, S. 2674-2678.

Gosch, Dietmar (1990), Juristische Beurteilung von Öko-Steuern, *StuW*, S. 201-216.

Hendler, Reinhard (1990), *Umweltabgaben und Steuerstaatsdoktrin*,

AöR 115, S. 577-609.

Kirchhof, Ferdinand (1981), Die Höhe der Gebühr. Grundlagen der Gebührenbemessung, Berlin: Duncker & Humblot.

——— (1992), Leistungsfähigkeit und Wirkungsweisen von Umweltabgaben an ausgewählten Beispielen, DÖV 1992, S. 233-241.

Kirchhof, Paul (1990), Staatliche Einnahmen, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, Heidelberg: C. F. Müller, S. 87-233.

——— (1993), Verfassungsrechtliche Grenze von Umweltabgaben, in: Kirchhof (Hrsg.), Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, DStJG 15, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, S. 3-31.

Klein, Hans Hugo (1991), Staatsziele im Verfassungsgesetz - Empfiehlt es sich, ein Staatsziel Umweltschutz in das Grundgesetz aufzunehmen?, DVBl., S. 729-739.

Kloepfer, Michael (1972), Die lenkende Gebühr, AöR 97, S. 232-275.

——— (1979), Staatsaufgabe Umweltschutz. Vorüberlegungen zu einem umfassenden Thema, DVBl., S. 639-645.

Köck, Wolfgang (1991), Umweltsteuern als Verfassungsproblem, JZ, S. 692-699.

Matuschka, Philip (2019), Das Nonaffektationsprinzip, Berlin: Duncker & Humblot.

Meßerschmidt, Klaus (1986), Umweltabgaben als Rechtsproblem, Berlin: Duncker & Humblot.

——— (1987), Sonderabgaben und Bundesverwaltungsgericht, DVBl., S. 925-933.

Müller, Christian (1994), Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht, Köln: Carl Heymann.

Rauschning, Dietrich (1980), Staatsaufgabe Umweltschutz, VVDStRL 38, S. 167-210.

Stein, Roland M./Thoms, Anahita (2010), Energiesteuerrecht: panta rhei, BB 2010, S. 1247-1252.

Wieland, Joachim (1991), Konzessionen und Konzessionsabgaben im Wirtschaftsverwaltungs- und Umweltrecht, WUR, S. 128-135.

Environmental Tax Legislation: A Guide for Policymakers

*Wen-Chin Chen**

Abstract

Environmental protection is an important global issue that concerns all countries. In order to achieve environmental protection and sustainable living conditions, many countries strive to reduce carbon dioxide emissions by exercising administrative control or employing economic measures. Environmental taxes (or energy taxes) in particular are one of the economic measures which aim at guiding human behaviors that are inconsistent with the ability-to-pay principle of tax law. Thus, it is impossible to tailor the principles of taxation for guiding human behaviors. However, the current trend indicates that incorporating elements of guidance into the existing ability-to-pay based tax law is inevitable. Despite the lengthy discussion of enacting levying environmental taxes, it has never come to reality. Drawing on a tax and fiscal law perspective and the German legislation experiences, this article discusses previous legislation drafts on energy tax proposed by legislators like Min-Jen Chen (2006), Chiu-Chin Tian (2008), Li-Wun Cheng (2011), and Ying-Yuan Lee (2012). It further makes the following propositions that might have significant implications on future legislation: 1) Various kinds of special energy-related levies should be consolidated, 2) Basic electricity costs for households and individuals should be tax-deductible, 3) Renewable energy should be exempted from energy taxes in order to encourage its use, and 4) Information flow between tax authorities and energy supervisory institutions should be facilitated.

* Associate Professor, Department of Law, National Cheng Kung University.

KEYWORDS: environmental tax, energy tax, environmental protection,
special levies.