

壹、目的

隨著經濟全球化快速發展及兩岸政策逐漸開放，兩岸經貿往來日益頻繁，近年來台商赴大陸投資金額加速成長，根據經濟部投資審議委員會統計，台商在大陸投資占我國整體對外投資比重，由 2001 年之 38.8% 上升至 2005 年之 71.1%，無論投資比重或投資金額均顯示大陸已成為台商對外投資的主要地區。大陸於 2007 年對企業所得稅進行大幅度改革，並於 2008 年 1 月 1 日正式實施，對台商的影響甚巨，企業所得稅之實施條例及相關措施陸續公布實行，其細部規定有待持續瞭解與觀察。

再者，全球暖化危機目前是國際性重要的議題，身處同一個地球的我們，有責任且有義務對於環境保護克盡心力，歐美國家早在 1980 年代就已經開始重視綠稅改革，強調利用稅制改革來達到環境保護的重要性。大陸及台灣目前雖尚未建制正式的能源稅制度，但是中國國務院在 2007 年 11 月 22 日提出「國家環境保護『十一五』規劃」中已規劃實施能源稅的概念；而台灣早在 2007 年便提出開徵能源稅的規劃，且總統當選人馬英九先生在 2008 年初重申開徵能源稅的決心。有鑒於此，在今年「第 23 次海峽兩岸學術交流會」即以企業所得稅及綠色稅制為其主要議題。

中國租稅研究會，是我國對租稅研究最具權威之學術機構，多年來與大陸租稅研究機構有非常良好的互動，經常組團互訪舉辦海峽兩岸稅務研討會交換對稅制稅政研究之心得與經驗，成果豐碩深獲各界好評。

為瞭解大陸近年來租稅改革之全貌，並深入瞭解稅改對於台商投資權益之影響，及大陸各地區地方稅務機關，本人奉准隨同中國租稅研究會前往大陸參與研討會，期藉由參與研討會及參訪與交換意見等活動，對大陸稅制稅政有更深入之瞭解，並有助於促進兩岸租稅學術研究之經驗分享與交流。

貳、過程

本（97）年中國租稅研究會組團赴大陸參加「第 23 次海峽兩岸稅務學術交流會」，邀請本人參與座談，並參訪各地稅務單位，交換兩岸稅改意見及實務推動經驗。

「第 23 次海峽兩岸稅務學術交流會」於本（97）年 4 月 11 日至 20 日止，共計 10 天。期間共參訪桂林、北京、杭州、蘇州、上海當地稅務機構，並拜會廣西稅務學會、大陸稅務學會、北京稅務學會、浙江稅務學會、江蘇稅務學會、上海稅務學會之稅務專家，針對兩岸企業所得稅和綠色稅制議題進行意見交流，獲益良多。參訪行程中受到各地方國家稅務局及各地方稅務局及稅務學會熱忱的款待，同時在北京召開學術交流會時，中國稅務學會副會長暨北京市稅務學會孫會長志強熱忱的接待與照顧，令人有他鄉遇故知，同是稅務人的親切感。

4 月 14 日在北京國家稅務總局召開之研討會，由大陸稅務學會崔副會長俊慧率領大陸租稅協會成員及國家稅務總局國際稅務司朱處長敬、所得稅管理司楊處長峰及地方稅務司沈處長宏共同參與，針對大陸企業所得稅制和綠色稅制二項議題進行討論，雙方與談人士對於相關議題交換心得與意見，互相請益。本次與會之稅務界人士針對實務稽徵作業及稅制改革分享心得；會計界人士亦針對台商赴大陸投資應如何面對新企業所得稅之變革，討論目前遭遇的困難及因應對策，雙方均得到非常難得的交流機會。

此次行程並參訪了幾個重要城市的稅務機構，對其稅務機構之設備及宣導之進步情形令人印象深刻。例如曾參訪北京市昌平區國家稅務局，該局人員表示，該局在 2007 年改建並翻修成全新的樣貌，外觀整潔而寬敞，同時全年提供電腦設備供民眾查詢使用，並備有多種宣導品讓民眾自行取閱。而位於長城下的延慶縣國家稅務局八達嶺稅務所，其一年之稅收總額高達 5 億人民幣，其入口處之標誌「稅務三字經」更是令人難忘。

大陸在經濟上的進步世界有目共睹，其對於稅務制度及機構的積極改革，尤見成效。此次大陸之行，帶給與會人士嶄新的視野，日後兩岸應繼續維持交流管道，以促進相互間之發展及進步，達到雙贏效果。

叁、研討議題文獻

第一篇、推動永續發展的綠色稅制

壹、永續發展與綠色稅制

「永續發展」的觀念源於 1987 年聯合國布倫蘭特委員會（Brundtland Commission）發表「我們共同的未來」（Our Common Future）報告¹，「永續發展」的意涵是除了希望現世代的國民福祉能夠持續提昇外，亦須確保未來世代的福祉不因此而受損害。

自工業革命以來，人類大量使用石化燃料，致其燃燒所產生的溫室氣體持續增加，造成太陽的輻射能量不斷被吸收，地球溫度逐年升高，形成「全球暖化」的「溫室效應」。頭際間為了減緩全球暖化的速度，首先成立「聯合國跨政府氣候變遷小組」

（Intergovernmental Panel on Climate Change, IPCC），系統性評估全球暖化造成氣候變遷對地球之影響，接著訂定「聯合國氣候變化綱要公約」，在不阻礙經濟發展的前提下，希望能將大氣中溫室氣體的濃度維持穩定，取得自然與人類間之平衡。嗣後並於 1997 年 12 月在日本簽署「京都議定書（Kyoto Protocol）」，協議整體工業國家至 2012 年時，其溫室效應氣體總排放量必須比 1990 年的排放量減少 5.2%，依此目標，各國再分別根據該國的污染程度，設定其氣體排放縮減量，經過多年的協商談判後，「京都議定書」已自 2005 年 2 月 16 日起正式生效，共有包含 30 個工業國在內的 141 個國家批准該協議。身為地球村之一份子，不論是否為締約國，均應善盡世界公民職責保護地球。

為達成永續發展目標，各國積極規劃並制訂適當的制度與政策，選擇有效的政策工具，如：尋求替代能源、訂定二氧化碳排放標準等，在稅制方面，則實施「綠稅改革」（Green Tax Reform），鼓勵節能減排。

所謂「綠色稅制」係指將對環境有害的物質納入課稅或課以重稅，或提供租稅誘因，使人們選擇使用對環境有利之資源，亦可稱為「環境相關租稅」（Environment Related T,ERT）。綠色稅制是以「永續發展」為出發點，包括能源、資源與環境寧適等 3 個層次，所有涉及此等層次之消費與生產，其產生之外部成本或社會成本（包括資源耗竭、環境污染與擁擠等）均以租稅或收費方式，提高其價格以反映真正成本之措施。

¹請參見世界環境與發展委員會 1987 年報告，第 8 頁。

貳、綠色稅制之發展

在 1980 年代末期以前，各國對環境保護的作法，大多採行政管制的方式（如直接規定生產的技術或過程、排放物質的標準等）。從 1980 年代末期開始，環境政策才開始強調經濟工具並引進市場機制。為實踐此一理念，主要的歐洲國家開始採取收費（charges）、課稅（taxes）、可交易的排放許可制度（tradable permits）、押金（deposit refund）等經濟工具，以落實使用者付費或污染者付費原則，這一連串的稅制改革遂被稱為「綠稅改革」（green tax reform）²。

由於環境稅的課徵可將外部成本內部化，進而減少危害環境的行為，而且此種以經濟誘因而改變消費的行為，較直接管制更能減少污染排放³。再者，課徵環境稅將增加燃料、能源、污染的成本，為提高競爭力，誘使廠商尋求新低污染的產品、製程與污染技術的提昇。最後，課徵環境稅可增加政府財政收入，有助於用來抵換其他扭曲性稅負的徵收，降低課稅所產生之超額負擔。2000 年至 2004 年間，OECD 會員國所課徵之綠色稅制稅收占 GDP 比重大致為 1.8%；占總稅收之比重則介於 5.5%至 5.8%之間（請參見表一、二）。其中，絕大部分來自於對汽車燃料及輕燃料油課徵的稅收；若依部門別劃分，約有 75%來自於對能源產品所徵收之租稅；20%來自於交通部門，如：汽車登記稅、汽車牌照稅等；其餘 5%來自於其他產品，如：放射物、化學物質、產品、廢棄物與天然、資源等。

表一：OECD 國家環境相關稅收佔 GDP 比重 單位：%

| | 1995 | 2000 | 2003 | 2004 |
|-----|------|------|------|------|
| 加拿大 | 1.7 | 1.4 | 1.3 | 1.2 |
| 墨西哥 | 1.5 | 1.7 | 2.0 | 1.3 |
| 美國 | 1.1 | 1.0 | 0.9 | 0.9 |
| 日本 | 1.7 | 1.7 | 1.7 | 1.7 |
| 韓國 | 2.4 | 2.8 | 2.9 | 2.8 |
| 澳洲 | 2.7 | 2.1 | 1.8 | 1.7 |
| 紐西蘭 | 1.7 | 1.6 | 1.8 | 1.8 |
| 奧地利 | 2.1 | 2.3 | 2.7 | 2.7 |
| 比利時 | 2.3 | 2.3 | 2.2 | 2.3 |
| 捷克 | 3.4 | 2.6 | 2.8 | 2.9 |

²請參見蕭代基、葉淑綺譯，「綠色稅制改革—OECD 最新環境稅報告」，1996。

³因為直接管制只是要求廠商減少污染排放，卻沒有考慮成本問題，而環境稅卻是讓廠商自行決定繳稅或是減少污染。

| | | | | |
|---------|-----|-----|-----|-----|
| 丹麥 | 4.4 | 4.9 | 4.6 | 4.8 |
| 芬蘭 | 2.9 | 3.2 | 3.2 | 3.3 |
| 法國 | 2.5 | 2.4 | 2.2 | 2.1 |
| 德國 | 2.4 | 2.3 | 2.7 | 2.5 |
| 希臘 | 4.7 | 3.0 | 2.4 | 2.3 |
| 匈牙利 | 2.9 | 2.9 | 2.6 | 2.6 |
| 冰島 | 2.9 | 3.1 | 2.6 | 2.6 |
| 愛爾蘭 | 3.1 | 2.9 | 2.3 | 2.5 |
| 義大利 | 3.6 | 3.0 | 3.1 | 3.0 |
| 盧森堡 | 3.3 | 2.9 | 2.8 | 3.1 |
| 荷蘭 | 3.3 | 3.7 | 3.4 | 3.6 |
| 挪威 | 3.5 | 2.9 | 3.0 | 3.0 |
| 波蘭 | 1.5 | 1.9 | 2.0 | 1.9 |
| 葡萄牙 | 3.7 | 2.9 | 3.1 | 3.0 |
| 斯洛伐克 | 2.3 | 2.1 | 2.4 | 2.4 |
| 西班牙 | 2.2 | 2.1 | 2.0 | 2.0 |
| 瑞典 | 2.9 | 2.8 | 2.9 | 2.9 |
| 瑞士 | 2.0 | 2.1 | 2.3 | 2.2 |
| 土耳其 | 1.6 | 3.2 | 5.2 | 4.8 |
| 英國 | 3.0 | 3.1 | 2.7 | 2.6 |
| 北美 | 1.2 | 1.0 | 1.0 | 1.0 |
| OECD 歐洲 | 2.7 | 2.7 | 2.7 | 2.6 |
| 歐盟 15 國 | 2.8 | 2.7 | 2.6 | 2.6 |
| OECD | 2.0 | 1.8 | 1.8 | 1.8 |

資料來源： OECD Environmental Data Compendium 2006/2007， p15.

表二：環境相關稅收佔總稅收之比重

單位：%

| | 1995 | 2000 | 2003 | 2004 |
|-----|------|------|------|------|
| 加拿大 | 4.7 | 3.8 | 3.9 | 3.7 |
| 墨西哥 | 9.3 | 9.3 | 10.3 | 7.0 |
| 美國 | 4.1 | 3.3 | 3.6 | 3.5 |
| 日本 | 6.0 | 6.3 | 6.6 | 6.4 |
| 韓國 | 11.5 | 12.1 | 11.5 | 11.4 |
| 澳洲 | 9.1 | 6.4 | 5.9 | 5.5 |
| 紐西蘭 | 4.5 | 4.7 | 5.3 | 5.1 |
| 奧地利 | 5.0 | 5.3 | 6.3 | 6.3 |
| 比利時 | 5.2 | 5.0 | 5.0 | 5.1 |
| 捷克 | 8.4 | 7.3 | 7.5 | 7.6 |
| 丹麥 | 8.8 | 9.8 | 9.7 | 9.8 |
| 芬蘭 | 6.5 | 6.7 | 7.3 | 7.4 |
| 法國 | 5.7 | 5.3 | 5.0 | 4.9 |

| | | | | |
|---------|------|-----|------|------|
| 德國 | 6.3 | 6.3 | 7.5 | 7.3 |
| 希臘 | 12.7 | 8.0 | 6.6 | 6.5 |
| 匈牙利 | 6.9 | 7.4 | 6.8 | 6.8 |
| 冰島 | 9.3 | 7.8 | 6.8 | 6.8 |
| 愛爾蘭 | 9.2 | 8.9 | 8.0 | 8.2 |
| 義大利 | 8.9 | 7.0 | 7.5 | 7.2 |
| 盧森堡 | 7.9 | 7.1 | 7.3 | 8.2 |
| 荷蘭 | 8.0 | 9.1 | 9.2 | 9.5 |
| 挪威 | 8.5 | 6.7 | 6.9 | 6.8 |
| 波蘭 | 3.8 | 5.7 | 5.6 | 5.7 |
| 葡萄牙 | 11.1 | 7.9 | 8.9 | 8.7 |
| 斯洛伐克 | - | 6.1 | 7.6 | 8.0 |
| 西班牙 | 6.6 | 6.2 | 5.8 | 5.6 |
| 瑞典 | 6.1 | 5.2 | 5.8 | 5.7 |
| 瑞士 | 6.0 | 6.9 | 7.8 | 7.7 |
| 土耳其 | 7.2 | 9.9 | 15.7 | 15.2 |
| 英國 | 8.4 | 8.3 | 7.6 | 7.3 |
| 北美 | 4.2 | 3.5 | 3.9 | 3.7 |
| OECD 歐洲 | 7.0 | 6.7 | 7.0 | 6.9 |
| 歐盟 15 國 | 7.0 | 6.7 | 7.0 | 6.8 |
| OECD | 6.1 | 5.5 | 5.9 | 5.8 |

資料來源： OECD Environmental Data Compendium 2006/2007，p15.

綠色稅制改革主要的意義在將環境的考量整合於稅制體系中，確認並刪除現行扭曲性與可能對環境造成負面影響之直接稅、間接稅及補貼等，即透過課徵綠稅所取得之稅收，抵銷原稅制中具扭曲性之租稅（如所得稅），將租稅負擔由勞動與資本移轉至污染與資源使用的行為上，則可能產生改善環境品質、減輕租稅制度扭曲效果等好處，學者 Pearce（1991）將之稱為「雙重紅利」（double dividends）。之後也有許多經濟學家認為，若把課徵綠稅的稅收用來減輕雇主對員工的社會保險費負擔（請參見表三），則雇主將可能雇用更多的員工。這對飽受高失業率所苦的 OECD 國家而言，更加認同綠稅兼顧保護環境與增進就業之優點。此外，綠稅也能刺激產業增加提升能源效率之投資，因而提高相關就業機會。

惟就雙重紅利的實際效益而言，根據學者 Heady（2000）指出，唯有以綠稅取代現有之其他稅捐，雙重紅利才有可能完全實現，但由於目前政府支出水準高於環境稅所能

徵收之數額，因此環境稅僅能用於減輕其他稅捐，尚無法完全取代。由此可見，雙重紅利在實證上的效果並不顯著，雖然對就業有正面影響，其效果可能並不大。

表三：各國綠稅之用途

| 國家 | 用途 |
|-----|----------------------|
| 比利時 | 社會安全支出 |
| 丹麥 | 降低所得稅、減輕雇主社會安全保費負擔 |
| 芬蘭 | 降低所得稅 |
| 德國 | 降低國民年金保費 |
| 義大利 | 減輕雇主社會安全保費負擔 |
| 荷蘭 | 減輕雇主社會安全保費負擔 |
| 瑞士 | 降低健保保費 |
| 瑞典 | 降低所得稅並考慮減輕雇主社會安全保費負擔 |
| 英國 | 減輕雇主社會安全保費負擔 |

資料來源："Study on the Relationship between Environmental Energy Taxation and Employment Creation", C.J. Heady, 2000, p25.

叁、實施綠色稅制之相關考量因素

一、綠稅對競爭力之影響

對與國際市場密切關聯且無法以其他方式替代之產品課徵綠稅，可能導致課稅部門降低國際競爭力，引起出口減少而進口增加，導致經常帳惡化並降低國內生產力，引起就業減少並對經濟帶來負面衝擊，因此可能遭到產業反對。然而，若對無法被立即進口或出口的財貨課稅或改以其他生產方式替代之可能性很高，課徵綠稅對競爭力之影響較不明顯。

事實上，也有學者研究發現以綠稅來維護環境品質，未必有損於產業的國際競爭力，根據 Repetto and Austin (1997) 研究，美國的環境法規並未降低美國企業生產力。此外，綠稅可誘發廠商之研究發展行為，轉換技術改變生產製程增加規模報酬，打破成長與環境間之負向關聯。例如：藉由課徵碳稅將污染成本內部化，進而鼓勵廠商減少對使用燃料密集財貨之需求，節約能源並導向產業發展或轉移至對環境更友善或更乾淨的技術及製程。以義大利為例，廠商為因應燃料稅提高，遂轉向設計低耗油引擎之小汽車

外銷。

(一) 碳稅影響之實證研究

Baron 與 ECON-Energy 於 1996 年採用產業結構的統計資料分析，碳稅對能源密集度與 OECD 及非 OECD 國家國際貿易結構之影響。該研究顯示產業部門的碳密集度愈高，實施碳稅對部門間競爭力的影響愈大。Baron 與 ECON-Energy 估計能源密集產品課徵每噸美金 100 元之碳稅對成本增加之影響，結果為成本增加的比重在各國約為 1.2%（日本）至 5.2%（澳大利亞），但各部門間則存在著不同差異。

表四: OECD 國家課徵碳稅成本增加佔產品價值之比重 單位：%

| 國家 | 總能源密集產業 | 鐵與鋼 | 非亞鐵金屬 | 化學 | 紙漿與紙 |
|------|-----------|-----|-------|-----------|------|
| 美國 | 2.8 (2.5) | 2.3 | 3.1 | 2.8 (2.2) | 3.2 |
| 加拿大 | 4.1 (3.3) | 6.2 | 3.7 | 4.1 (2.3) | 5.0 |
| 日本 | 1.2 (1.0) | 2.0 | 0.7 | 1.0 (0.6) | 0.6 |
| 澳大利亞 | 5.2(5.0) | 5.8 | 1.4 | 1.7 (1.4) | 2.6 |
| 法國 | 1.4 (1.1) | 2.4 | 1.4 | 1.3 (0.8) | 0.6 |
| 德國 | 1.6 (1.4) | 2.6 | 1.2 | 1.4 (1.1) | 1.0 |
| 英國 | 1.6 (1.3) | 3.6 | 1.9 | 1.2 (0.8) | 1.2 |
| 義大利 | 1.4 (1.2) | 2.0 | 1.1 | 1.3 (0.9) | 0.7 |
| 比利時 | 2.3 (2.1) | 7.3 | 40.8 | 1.6 (1.2) | 0.6 |

資料來源：ECON/Energy 根據 OECD/IEA 資料計算而成。

OECD 國家為解決綠色稅制可能降低競爭力之問題，大多採行下列配套措施：

1. 降低稅率或免稅或訂定課稅上限

瑞典與丹麥是最早引進二氧化碳稅的國家之一，瑞典最初對碳稅給予 75% 退稅 (rebate)，即只按碳稅稅率之 25% 課徵；之後在 1997 年 7 月再度將退稅率降至 50%；丹麥也在 1993-1995 年間對二氧化碳稅訂定 50% 之退稅率；德國對生產部門電力稅 (electricity tax) 提供 20% 退稅；英國對能源稅訂有退稅率 80%。

根據 OECD 資料庫顯示，與環境相關之部門或產品高達 1000 項免稅，這些免稅大部分是為達成特定社會、環境及經濟等目標，只有少部分係以競爭力為考量，能源產品

之免稅，通常只適用於重工業，大部分國家並未對煤炭及焦炭課稅，僅少數國家對產品課稅但提供特殊免稅。

此外，透過設定課稅上限以減輕稅負，也是常見的作法，如：奧地利、芬蘭、德國及瑞典均對高稅負的特殊部門採用課稅上限，如：德國規定年稅負超過 1000 德國馬克（或 50MWh）電力稅的製造業、農業及工廠，只須支付電力標準稅率及熱油與瓦斯稅額增加之 20%；其次，應納稅額超過特定比例時，可減少雇主負擔之年金保險費。

2. 稅款退回 (Tax Refunds)

OECD/EU 有 25 個成員國對特定產業部門或活動給予退稅，例如：丹麥之碳稅對產業提供許多退稅優惠，但此退稅是否為減輕環境稅對競爭力影響之措施，兩者之關係並不密切。此外，亦有少數的退稅是對環境友善 (friendly) 的措施或生產過程之回饋，以減輕產業租稅負擔。

3. 稅收回收 (recycling)

稅款的回收再利用是另一個解決競爭力的方法，以丹麥為例，將二氧化碳稅 (CO₂ Tax) 與二氧化硫稅 (SO₂ Tax) 之稅收，採用降低雇主社會保險費及對節能投資之補貼等方式，完全分配給產業。

4. 分階段採行 (Gradual implementation; phase-in)

分階段採行能夠減緩綠稅對產業成本的立即性衝擊，使產業有足夠的時間調整生產流程，如：德國電力稅先課徵 20 DM/MWh，接著在 2000-2003 年每年提高 5 DM/MWh；芬蘭電力稅稅率亦採逐年調高方式，稅率由最初之 54% 調高至 1998 年之 61%。

5. 跨國境調整 (Border Tax Adjustment, BTA)

單一國家的綠稅改革容易誘導納稅義務人透過跨國交易來規避，如：廠商以跨國採購燃料避免被課徵本國之高燃料稅。加強國際合作可使企業跨國採購之避稅行為達到最低。各國政府也應共同分享資訊，使用綠稅及類似機制的替代方案達成共同的環境目標。

二、綠稅對所得分配之影響

一般認為綠稅可能會對所得分配產生累退性，實證結果顯示，綠稅在丹麥、愛爾蘭及英國具累退性；在西班牙及義大利則具有累進性。Barke 及 Kohler（1998）採用 11 個 EU 國家的資料，測試綠稅對所得分配效果之影響，發現運輸燃料稅略具累進性，能源、稅則有微弱的累退性。整體而言，能源稅或碳稅具有微弱的累退性。

根據瑞典綠色稅制委員會所發表之報告，估計碳稅加倍徵收（從 1997 年每公斤 SEK0.37 提高至 0.74），將呈微弱的累退性效果。該報告估計最低所得團體因碳稅提高，必須獲得消費支出 1.24% 的補償，才能維持相同的消費水準；而最高所得團體只須獲得 0.78% 的補償。Honkatukia（2000）評估將交通燃料二氧化碳稅加倍對所得分配之影響結果亦呈累退性。該報告計算最低所得團體必須獲得消費支出 1.96% 之補償，才能維持相同的消費水準；而最高所得者則為 0.89%。此外，碳稅可能會擴大區域間的所得差距，使人口稀少地區承擔更重的稅負。

德國的情況則較為特殊，其綠稅改革成果使大多數家庭受惠，尤其是有子女的家庭受惠最大。若考慮綠稅改革之就業效果，其成效更佳。2000-2005 年的綠稅改革估計每年減少 17,000 個工作機會，然而所降低之勞動成本則可增加 93,000 個工作機會，整體而言，淨增加 75,000 個工作機會。

對於實施綠稅所造成之累退性，各國政府採取對低所得家庭直接補償以減輕租稅對低所得家庭之影響。OECD/EU 分別透過事前減緩與事後補償來降低綠稅之累退性，茲說明如下：

（一）事前措施：緩和（mitigation）

透過降低綠稅稅率來減輕特定團體之租稅負擔，如：丹麥對於能源、使用量較低之使用者，實施瓦斯稅「零稅率帶」（zero rate band）之稅負下限（tax floor）與定額電力稅，之後於 2001 年又將電力稅免稅（tax free）改為定期調降電力稅；荷蘭對於低所得家庭之市政府廢棄物稅與下水道稅免稅；英國消費燃料及電力稅也對特定團體免稅。

（二）事後措施：補償（compensation）

透過事後補償，使綠稅不致影響民眾稅負，通常係採租稅退回。以挪威為例，2000 年提高家計單位電力稅後，透過提高標準減除額（standard allowance）與所得稅之最低

減除額（minimun allowances）將綠稅所增加稅收之 2/3 移轉給消費者；也有許多國家將稅收作為企業投資於節約能源設備之補貼。

三、綠稅對稽徵成本之影響

一般衡量稽徵效率係以稽徵成本佔稅收比例計算，惟此項指標並不適用於綠稅，因為綠稅稅收可能會隨著環境更有效率而逐漸降低。目前有關綠稅稽徵成本之統計資料較為缺乏，也少有國家針對環境稅採行降低稽徵成本的措施。英國估計垃圾掩埋稅的稽徵成本為：稅收 3 億 5 千萬，稽徵成本約 2 百萬，稽徵成本佔收入比重約 0.56%，略低於增值稅稽徵成本（1998 年約為 0.63%），但超過特種消費稅的成本（1998 年約 0.1%）。綠稅雖能夠藉由調高稅率來提升稽徵效率，但由於許多能源稅及碳稅的設計相當複雜，並訂有免稅與退稅等特殊規定，稽徵成本仍然相當高，故各國仍持續致力於簡化排放量衡量、減少納稅人數目以降低綠稅稽徵成本。

四、民眾對綠稅之可接受性

為使綠稅改革得以順利推動，若干 OECD 國家相繼成立綠色稅制改革委員會或跨部會工作團體。這些委員會通常是由產業界、學術及租稅與環境專家等有影響力之團體所組成，由於委員會成員具有代表性，較能獲得民眾認可與支持，OECD 國家成立綠稅委員會之概況如下表所示：

表五：OECD 國家成立綠稅委員會之概況

| 國別 | 成立年度 | 是否實施綠稅 | 是否有稅回收措施 |
|-----|-----------|--------|----------|
| 比利時 | 1993 | 是 | 有 |
| 丹麥 | 1993 | 是 | 有 |
| 芬蘭 | 1991/1886 | 是 | 有 |
| 愛爾蘭 | 1996/1997 | 是 | 有 |
| 義大利 | 1996/1997 | 是 | 有 |
| 日本 | 1994 | 是 | 有 |
| 荷蘭 | 1999/1995 | 是 | 有 |
| 挪威 | 1994/1990 | 是 | 有 |
| 瑞典 | 11994 | 是 | 有 |

資料來源：Schlegelmilch（1997）。

瑞典、挪威、丹麥及荷蘭之綠稅委員會皆向該國政府提出綠稅改革法案，促進綠稅順利實施；日本綠稅委員會曾建議政府應多採用經濟工具來達成環境目標，尤其是實施綠稅。各國綠稅委員會通常也會透過舉辦論壇（forum）來說明綠稅之課徵目標與程序，以提高民眾對於新稅制之接受度。

除綠稅委員會外，各國尚採用其他措施以提高綠稅之可接受性，如：訂定簡明易懂之課稅目標，加強宣導綠稅觀念，舉辦公聽會或協調會，使各種利害關係團體理解政策目標。此外，及早公布相關課稅規定，分階段採行綠稅，以便納稅人有足夠的準備來因應新稅制。最後，將綠稅收入指定用途也可提高民眾對綠稅之可接受性，如：指定用途道路稅與燃料稅作為道路維護，依照產業碳排放量/產業之能源使用情形，將綠稅稅收用於調降社會安全捐。

肆、台灣地區環境相關稅費概況

台灣地區目前雖未正式實施「碳稅」或「能源稅」等稅目，但目前所徵收與環境或能源相關之稅費，如：貨物稅、使用牌照稅、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、廢棄物清理及資源回收處理費等，實已具有歐洲國家綠色稅制之性質。同時，對於企業節約能源或降低污染之行為，也提供租稅或免措施，茲分述如下：

（一）台灣地區對環境污染之相關稅費課徵情形

- 1.對污染性氣體徵收空氣污染防制費：根據空氣污染防制法第 16 條規定，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。
- 2.對能源課徵相關稅捐：依據貨物稅條例第 10 條規定，油氣類產品（包括：汽油、煤油、柴油、燃料油、航空燃油、溶劑油及液化石油氣等），從量課徵貨物稅。
- 3.對交通工具徵收相關稅費
 - （1）使用牌照稅：根據使用牌照稅法第 6 條規定，對小客車、大客車、貨車、機器腳踏車等四類機動車輛及船舶，課徵使用牌照稅。
 - （2）汽車燃料使用費：依照汽車燃料使用費徵收及分配辦法規定，對行駛公路或市區道路之各型汽車按汽缸總排氣隨車徵收。
 - （3）貨物稅：根據貨物稅條例第 12 條，車輛依種類及汽缸排氣量，按比例徵收貨物稅。

4.其他

- (1) 橡膠輪胎：依貨物稅條例第 6 條規定，對橡膠輪胎從價課徵貨物稅。
- (2) 水泥：依貨物稅條例第 7 條規定，對水泥從量課徵貨物稅。
- (3) 土壤及地下水污染整治費：依土壤及地下水污染整治法第 22 條規定，課徵種類非常多，如原油、汽油、柴油、燃料油、乙烯、甲苯、氯甲烷、甲醛、氰化鈉、氰化鉀及汞等等。
- (4) 水污染防治費：依水污染防治法第 11 條規定，對於排放廢（污）水於地面水體者，依其排放之水質水量徵收之。
- (5) 廢棄物清除處理費：依廢棄物清理法第 24 條及行政院環保署訂定之「一般廢棄物清除處理費徵收辦法」，隨自來水費徵收之。
- (6) 垃圾處理費：台北市採販售專用垃圾袋方式，隨袋徵收垃圾處理費。
- (7) 回收清除處理費：依廢棄物清理法第 15 條規定，針對物品或其包裝、容器經食用或使用後，足以產生嚴重污染環境之虞者（廢容器、廢機動車輛、廢輪胎、廢潤滑油、廢鉛蓄電池、農藥廢容器、廢電子電器物品、廢資訊物品及廢日光燈等），依其營業量、進口量繳納回收清除處理費用。

(二) 台灣地區對鼓勵節約能源與降低污染之相關優惠

1. 加速折舊：根據促進產業升級條例第 5 條規定，公司購置專供研究發展、實驗或品質檢驗用之儀器設備及節約能源或利用新及淨潔能源之機器設備，得按 2 年加速折舊。
2. 投資抵減：根據促進產業升級條例第 6 條規定，對投資於資源回收、防治污染設備或技術，利用新及淨潔能源、節約能源及工業用水再利用之設備或技術等，及溫室氣體排放量減量或提高能源使用效率之設備或技術等，公司得在支出金額 5% -20% 限度內，抵減營利事業所得稅。
3. 減徵土地增值稅：根據促進產業升級條例第 17 條規定，公司因防治污染、公共安全或維護自然景觀需要，主動申請遷廠與工業區（或工業用地），其原有工廠出售或移轉時，應徵之土地增值稅，按最低級距稅率徵收。

(三) 未來將開徵能源稅

台灣地區於 2006 年 7 月間曾召開「台灣經濟永續發展會議」，出席會議全體委員決議支持開徵「能源稅」，並獲致下列共同意見：

1. 能源稅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，應針對不同石化能源別單位熱值與含碳量，並兼顧消費用途屬性及環保節能效果等因素訂定稅額。
2. 採「從量」課徵，最終稅額應參考國際課稅水準及對我國物價、總體經濟之影響情形訂定，並每兩年視國際情勢檢討調整。
3. 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。
4. 增加稅收應優先用於提高免稅額或降低個人綜合所得稅及營利事業所得稅，以維持租稅中立，減少企業對員工社會福利之負擔，創造雙重紅利效果。其次用於環境能源面之相關研究發展支出、公共建設，協助產業發展及社會福利等，並將部分稅收分配地方政府，以協助地方發展。
5. 應儘速完成能源稅條例立法程序，惟在實施前應優先讓國內能源價格反映生產成本，並取消相關石化能源使用之補貼與優惠。

2008 年總統當選人馬英九先生表示就職後將提高能源使用率，並開徵能源稅、制訂溫室氣體排放減量法、及人均水消耗量等，以鼓勵民眾節約能源，重視環境保護。雖然開徵能源稅是否會使消費者負擔提高，造成物價上升之負面效果仍待專業評估，但在世界各國一片倡導環境保護的聲浪下，審酌國內外經濟情勢，適時開徵能源稅已成為台灣勢在必行的任務。

伍、結語

2007 年諾貝爾和平獎得主之一⁴的「聯合國跨政府氣候變遷小組」，甫於 2007 年 11 月 17 日發表之大型氣候變遷評估報告⁵指出：全球暖化的罪魁禍首就是人類，並預測 2100 年全球氣溫將較 1980-1999 年的平均氣溫上升攝氏 1.1 度到 6.4 度，海平面上升 18 公分至 59 公分。聯合國秘書長潘基文也指出，若南極一處岌岌可危的冰棚融化，將導致海平面上升 6 公尺，淹沒紐約、上海等城市，人類若再不採取行動，將瀕臨「災難邊緣」。

⁴ 另一位得獎人為美國前總統高爾(Al Gore)。

⁵ 參見 IPCC 出版之"Climate Change 2007 - The Synthesis Report"。

人類過去由於過度追求經濟成長，往往忽略經濟成長可能無法與良好的生活環境兼籌並顧，直到近幾年來，人類才開始省思其與環境、生態及空間之關係，將原本成長無極限的生態，轉移到成長有極限之體認，承認生態體系有其「承載能力」，並非取之不盡用之不竭，可任由人們恣意破壞。

亞當斯密（Adam Smith）曾指出：「經濟發展的永續基礎，在個人利益與社會利益的調合。」，然而現實世界裡，市場失靈（market failure）卻成為自由經濟體系經濟永續發展的障礙。因而有賴政府介入，運用多元化政策，追求現世代人民之利益，並兼顧未來世代之福祉。

各國綠稅之設計與課徵，通常與能源的國際價格趨勢、自由化和區國際互動、提高財政收入與外部性成本內部化等多重目標密切相關。綠色稅制由於發展的歷史尚短，迄今僅 30 餘年，所以仍存有若干缺失，如：在國內課徵環境稅，很容易讓耗能源、高污染的產業外移；但是對全球而言，能源消耗與污染並未因課徵能源稅而減少。再者，將課徵環境稅的收入用於減少所得稅或社會保險保費，造成租稅負擔移轉，雖然使有工作者之稅負降低，但綠稅造成物價上升，反而加重失業者負擔。由此可見，或許目前綠稅之實施成效尚待評估，但部分歐洲國家實施綠稅之成功經驗，仍值得兩岸共同借鏡。

第二篇、大陸綠色稅制發展概況

壹、緒論

近幾年來大陸政府對於財政、稅收改革持續投入大量的心力，府財政收入呈現倍速成長，2004 年政府稅收超收的 4061.2 億人民幣，相較於 2003 年成長 27.2%。經濟持續快速成長，財政收入大幅度增加以及公共財政體制的趨於完善為大陸整體帶來正面影響。但經濟快速成長的背後隨之而來的是大量的環境汙染。目前大陸環境汙染的總量不斷攀升，主要汙染物排放量遠超過環境容量，大氣、水、固體廢棄物汙染排放量亦持續成長，整體汙染問題相當嚴重。大氣汙染主要源自於工業排放廢氣，2006 年全國二氧化硫排放總量為 2588.8 萬噸，其中，工業二氧化硫排放量為 2237.6 萬噸；烟塵排放總量 1088.8 萬噸，其中工業粉塵排放 864.5 萬噸。

大量的汙染已使得大陸人民的生活品質遭受威脅，且在世界各國紛紛倡導環保綠能，以維護地球有限資源的同時，大陸政府亦不落人後，開始重視生態環境保護的議題，並提出課徵能源稅的概念。

貳、大陸現行環境稅費制度

一、關於環保之稅收措施

自大陸改革開放以來，大陸政府一直將保護環境作為基本政策，在 70 年代，大陸原來的工商稅和工商所得稅中就曾規定對工業企業以廢渣、廢液、廢氣等「三廢」和其他廢棄物為主要原料生產產品所取得的銷貨收入和利潤給予定期免稅。至今經歷數次改革，現行的稅收體制為 1994 年改革之後的新稅制，嚴格來說屬於環境稅項目的僅有資源稅。此外尚有一些與環境相關的稅目，如城市維護建設稅，城鎮土地使用稅和耕地佔用稅等，透過增加環境資源的使用成本，刺激環境資源的集約利用，在一定程度下抑制了汙染的產生，同時為汙染防治籌措資金來源，達到環境保護的功用。其他稅目包括增值稅、所得稅的某些減免政策，以及進出口稅收和關稅等措施，對減少汙染、鼓勵防治汙染及促進環境保護的投資也發揮了一定的功效。

（一）增值稅

在原材料中摻有不少於 30%的煤石等廢渣的建材產品和利用廢液、廢渣生產的黃金、白銀等在一定時期內給予免稅優惠。

（二）消費稅

消費稅是 1994 年稅制改革新設立的稅種，旨在調節消費結構，引導消費方向，抑制對奢侈品的消費需求，並增加財政收入。消費稅是對消費品課稅，其徵收範圍為包括 5 大類，11 種消費品。為了限制危害環境產品的生產及消費，將部份高耗能，不利環保的消費品如汽車、摩托車、汽油、柴油等納入消費稅課稅範圍。大陸現行的消費稅重點在於調節消費結構，並不著重於環保政策。

表一：部分消費稅稅目與稅額表

| 種類 | 單位 | 稅率 |
|---|--------|-------|
| 汽油 | L | 0.2 元 |
| 柴油 | L | 0.1 元 |
| 汽車輪胎 | | 10% |
| 摩托車 | | 10% |
| 小汽車 | | |
| 1.小轎車 | | |
| 汽缸容量 $\geq 2200\text{ml}$ | | 8% |
| $2200\text{ml} >$ 汽缸容量 $\geq 2400\text{ml}$ | | 5% |
| 汽缸容量 $< 1000\text{ml}$ | | 3% |
| 2.越野車（四輪驅動） | | |
| 汽車容量 $\geq 2400\text{ml}$ | | 5% |
| 汽缸容量 $< 2400\text{ml}$ | | 3% |
| 3.小客車 | | |
| 汽缸容量 $\geq 2000\text{ml}$ | 22 座以下 | 5% |
| 汽缸容量 2000ml | | 3% |

（三）資源稅

資源稅開始於 1984 年，在 1994 年稅制改革中制定了新的條例，擴大資源稅的徵收範圍。徵收資源稅的主要目的是調節資源開發者之間的收益差距，使資源開發者能在較

為平等的條件下競爭，同時促使開發者合理開發和節約使用資源。徵收的標準是差別稅額標準，範圍包括礦產資源和鹽等，而納稅人適用的稅額主要取決於資源的開採條件。大陸資源稅徵收額占同年度稅收總額平均不到 1.5%，顯然與大陸資源開發強度快速上升、環境破壞程度日益嚴重之程度不成比例。

:表二：部分資源稅稅目與稅額表

| 稅目 | | 稅率 |
|----------|-----|------------------------------|
| 原油 | | 8~30 元/t(公噸) |
| 天然氣 | | 2~15 元/t |
| 煤炭 | | 0.3~5 元/t |
| 其他非金屬礦原礦 | | 0.5~20 元/(t/m ³) |
| 黑色金屬礦原礦 | | 2~30 元/t |
| 有色金屬礦原礦 | | 0.4~30 元/t |
| 鹽 | 液體鹽 | 10~60 元/t |
| | 固體鹽 | 2~10 元/t |

(四) 城鎮土地使用稅及耕地佔用稅

1988 年開徵的城鎮土地使用稅，其主要目的是為了促進合理使用城鎮土地資源，適當調節城鎮土地收入差額。但由於稅率較低，其稅收收入還不足稅收總額的 1%，該稅種對城鎮節約土地資源和合理使用土地基本上沒有太大的作用。其後開始徵收耕地佔用稅，該稅種的納稅人主要為佔用耕地建房和從事非農業建設的企業和個人，耕地佔用稅的稅額主要根據不同地區人均佔用耕地的數量和當地經濟發展水準實行地區性差別稅額，儘管耕地佔用稅的稅額較低，但對抑制濫用耕地資源也發揮一定的作用。

(五) 企業所得稅

2008 年 1 月 1 日起實施之新企業所得稅法中，增加了獎勵環保的項目，其中涉及環保部分有以下 4 項：

1. 對從事符合條件的環境保護、節能節水項目的所得，自項目取得第一筆生產經營收入所屬納稅年度起，第一年至第三年免徵企業所得稅，第四年至第六年減半徵收企業所

得稅。

- 2.對企業綜合利用資源，生產符合國家產業政策規定的產品所取得的收入，可以在計算課稅所得額時減計收入。
- 3.企業購置用於環境保護、節能節水、安全生產等專用設備的投資額，可以按一定比例實行稅額抵免 a
- 4.企業依照法律、行政法規有關規定提取用於環境保護、生態恢復等方面的專項資金，准予扣除。

(六) 城市維護建設稅

1985年設立的城市維護稅是為了擴大和穩定城市維護建設資金的來源，加強城市的維護建設而徵收的一種地方特定稅。所徵稅款專門用於城市住宅、供水、環境衛生等公共設施的建設和維護。現行城市維護建設稅以國內繳納增值稅、營業稅和消費稅為計稅依據，分別與產品稅、增值稅、營業稅同時繳納。儘管城市維護建設稅稅額不高，但由於其具有專款專用的特點，因此，該稅收已成為城市基礎設施的重要來源，為推廣集中處理城市污水和垃圾、集中供熱等提供了具有法律依據，穩定且專門的財政資金。

茲將現行大陸環境稅相關項目整理如下表：

表三：現行大陸環境稅相關項目一覽表

| 稅種 | 稅目 |
|-------|-------------------------|
| 流轉稅 | 增值稅 |
| | 消費稅 |
| 資源稅 | 資源稅 |
| | 城鎮土地使用稅 |
| 行為稅 | 車船使用稅 |
| 所得稅 | 企業所得稅 |
| 特定目的稅 | 城市維護建設稅 |
| | 耕地佔用稅 |
| | 固定資產投資方向調節稅（2000年起暫停徵收） |

資料來源：劉倩，李慧明，“大陸環境稅實踐研究”，2006

二、關於環保之費用措施

除了現行與環境保護有關的稅種外，另外還有具稅收性質的排污費。排污費是大陸環境保護的一項有利措施，大陸在 1978 年提出實行排放污染物收費制度，1979 年「環境保護法(試行)」明確規定對超過國家規定標準的排放污染物徵收「超標排污費」，1982 年 12 月，中國國務院在歸納 22 個省、市排污費徵收試驗點之結果後，頒布了「徵收排污費暫行辦法」，對徵收排污費的目的、範圍、標準、加收和減收的條件、費用的管理與試用等作了具體規定。

1997 年開始總量排污收費新標準試驗，2002 年 1 月 30 日國務院第 54 次常務會議通過新修訂的「排污費徵收使用管理條例」，財政部、國家環保總局等部門隨後頒佈「排污費徵收標準管理辦法」，同時於 2003 年 7 月 1 日起實施，此舉意味大陸政府按照總量收取排污費的時代來臨。其徵收範圍包括污水、廢氣、超標噪音、固體廢物和危險廢物排放四大類。污水排污費、廢氣排污費、固體廢物和危險廢物排污費都按排放污染物的種類、數量計算；其中污水超標排放的加倍徵收，噪音超標排污費則按照超標分貝計算，但對於機車、飛機、船舶等流動污染源都暫不徵收廢氣排污費和噪音超標排污費。

叁、大陸綠色稅制面臨之問題

一、稅費制度未盡完善

觀察大陸目前的環保稅制，雖然名目種類繁多，但實際上尚未存在具有實質意義的環保稅制。大陸現行的排污費制度雖然不斷地再改善，並對於促進企業加強污染治理、節約和綜合利用資源發揮了重要作用，但是以收費的形式徵收，阻力較大。排污費的徵收困難固然和企業及地方部門環保意識薄弱以及涉及私人利益有關，但是徵收形式也不無關係。雖然排污費的徵收依據與現行多數的稅目一樣都是由中國國務院制定，並具有同等的法律效力，但收費畢竟不能納入稅收徵管的法定範圍，其徵收管理缺乏法律保障。此外，排污費雖已經過多次的改善，但有些項目仍然沒有納稅收費範圍，造成排污費功能未能完全達到環保的功效，例如：汽車廢氣污染已成為城市空氣污染的主要原因之一，但目前尚未納入廢氣排污費即為一例。

資源稅確實對促進資源的有效利用和開發發揮了一定的功效，但仍存在許多不足之

處，包括：1.資源稅採從量定額徵收，而且單位稅額偏低，未能考慮資源的環境價值，難以使開採、利用自然資源的外部成本內部化，不能真正有效的促使資源可持續利用。2.不同礦產、礦區的單位稅額確定缺乏客觀的證據，且未能考慮、同一礦區在不同時期礦產開採成本的可變性，因而使課稅制度未盡合理。3.徵收範圍不盡完善，如淡水資源、森林資源等沒有納入徵收範圍，變相刺激了非稅資源的過度開採及使用。至於其他的稅種，雖然具有一定的環保作用，但仍有許多待改進之處。

二、缺乏單一的環保稅

目前大陸關於環保的稅收制度較為凌亂無章法，缺乏一定的系統性，例如利用煤礦石、煤泥、油母頁岩生產的電力實行增值稅減半徵收，而利用城市生活垃圾生產的電力則實行增值稅即徵即退優惠；資源綜合利用生產的建材產品免徵增值稅，同樣鼓勵利用廢棄物，適用的優惠存在很大的差異。且不同的優惠政策並未存在一個系統性的法令，而是散見於各個稅法的法令規章中，另外為了政策需求，大陸政府制定臨時性的優惠政策，並不斷的延長其優惠實施期間。這種臨時性的優惠政策雖然得以不斷延長，但無疑會影響政策的穩定性，不利企業的長期投資決策。

三、消費稅課徵範圍尚待改善

大陸現行的消費稅有關環保的項目主要限於燃油、機動車及輪胎，徵收範圍狹窄，對電池、塑料包裝物等一次性污染產品和數量日增的污染性電子產品均尚未列入課稅範圍，而現行稅目中，污染性能源沒有包括煤和火電，機動工具沒有包括船、飛機。另外，現行消費稅的稅率並未按照污染程度來設計，機動車雖按照排氣量大小適用不同稅率，但並未實質鼓勵人民使用低污染小排氣量汽車。再者，車輛購置稅、車船使用牌照稅以及擬開徵的燃油稅都沒有按照環保因素區分設計稅率。從性質上來說，車輛購置稅、燃油稅實際就是機動車、燃油消費稅，理應根據污染程度徵稅，或對低污染予以適當的優惠。

四、經濟發展和環境保護的衝突

大陸近年來經濟發展快速，現有的稅收政策多以經濟目標為中心，存在不少經濟、

環保相衝突的優惠措施，譬如對農藥、化肥、塑料、煤炭業等污染產品行業出於發展農業能源等經濟原因而給予不少的優惠政策；另外，對能源項目的許多稅收優惠政策並未區分污染型能源和清潔型能源。未考慮環保目標之稅收優惠會政策容易導致污染產業內移，包括對外商投資的優惠導致污染項目從國外轉向國內，對西部地區投資的優惠則亦造成污染企業從沿海轉向內地。此外，大陸政府在制定稅收優惠政策時考慮因繁多注重在經濟發展部份，對於環保議題著墨較少，造成經濟發展和環境保護的衝突。

肆、大陸綠色稅制之遠景

中國國務院在 2007 年 11 月 22 日提出「國家環境保護『十一五 A』規劃中提出關於大陸對於環境保護的重視及相關規定，大陸財政部副部長張少春先生在同年 11 月 26 日舉行的「全國財政節能減排工作會議」中提到 2007 年將是大陸提出節能減排政策關鍵的一年，中央財政將以 235 億人民幣支應節能減排政策，其中，用於十大節能重點工程獎勵資金為 70 億人民幣；用於中西部城市污水處理處配套管網建設 65 億人民幣，用於淘汰落後產能專項轉移支付 20 億人民幣；用於統計、監測等基礎工作 30 億人民幣；用於「三河三湖」水污染防治 50 億人民幣。顯示大陸致力於環境保護工作的決心。

一、「十一五」規劃的主要目標

在「十一五」規劃中可以看出大陸將主要污染物排放控制目標視為重點，並將保障城鄉人民飲水安全作為首要任務，切實的解決為害人民健康和影響經濟社會的持續發展性的環境問題。其主要目標包括：

（一）削減化學需氧量排放量，改善水環境質量

以實現化學需氧量減排 10% 為目標，優先保護飲用水水源地，加速治理重點流域污染，全面推動水污染防治和水資源保護工作。為實現此目標，必須通過工程措施削減化學需氧量 400 萬噸，其中需新增每日 4,500 萬噸城市污水處理能力，化學需氧量削減能力 300 萬噸以及工業污水治理削減化學需氧量 100 萬噸。改善水污染是所有環保投資重點中的重點。

（二）削減二氧化硫排放量，防治大氣污染

以火電廠建設脫硫設施為重點，確保完成二氧化硫排放量減少 10%的目標，遏止酸雨發展。以 113⁶ 個環保重點城市和城市群地區的大氣污染綜合防治為重點，努力改善城市和地區空氣環境品質。

(三) 控制固體廢物污染，推動其資源化及無害化

以減量化、資源化、無害化為原則，把防治固體廢物污染作為維護人民健康，保障環境安全和發展循環經濟，建設資源節約型、環境友好型社會的重點。

(四) 保護生態環境，提高生態安全保障水平

以促進人與自然和諧為目標，以生態功能區為規劃基礎，以控制不合理的資源開發活動為重點，堅持保護優先，自然修復為主，使生態環境惡化趨勢得到控制。

(五) 整治農村環境，促進社會主義新農村建設

依照「生產發展、生活寬裕、鄉風文明、村容整潔、管理民主」的社會主義新農村建設要求，實施農村小康環保行動計畫，發展農村環境綜合整治，加強土壤污染防治，控制農業污染，發展生態農業，優化農業發展方式。

(六) 加強海洋環境保護，重點控制沿岸海域污染和生態破壞

以削減污染物排放為重點，目標在重點海域污染防治，並加強海洋生態保護，提高海洋環境災害應變能力，改善海洋生態系統。

(七) 嚴格監管，確保核能與輻射環境安全

以核能設備和放射源的安全監控為重點，加強放射性廢物的處理方式，全面加強核能與輻射安全管理，以確保核能與輻射環境安全。

(八) 強化管理能力建設，提高執法監督水準

以監測評估、及時預警、快速反應、科學管理為目標，以自動化、信息化為方向，及建設先進的環境監測預警系統和完備的環境執法監督體系為重點，實施環境監管能力建設規劃，積極爭取各級財政收入，努力提高環境管理能力。

⁶包括北京、天津、上海、重慶等直轄市及其他省會城市共 113 個環保重點城市。

為實現「十一五」環境保護目標，全國環保投資約需占同期國內生產總值的 1.35%，其投資來源來自於政府投資及企業投資。政府投資包括環境基礎建設、重點流域綜合治理、核能與輻射安全、農村污染治理、自然保護區及重要生態功能區建設、環境監管能力建設等，主要以地方各級人民政府投入為主，中央政府給予個別支持。工業污染治理則按照「污染者付費」的原則，由企業負擔。其中現有污染源治理投資由企業利用自有資金或銀行貸款解決，新擴建的環保建設項目則納入建設項目投資計畫。

二、「十一五」規劃的十大重點環保工程

「十一五」規劃中提出十大重點環保工程，要調度各種資源，閉關多元化投資管道，集中力量和資金，重點建設十大環保工程。十大重點環保工程包括：

（一）環境監管能力建設工程

建設環境質量監測系統、環保執法能力、國家控制重點污染源線上監控系統、突發性環境事故應變系統、環境綜合評估系統等。

（二）危險物和醫療廢棄物處置工程

完成 31 個省級危險廢棄物集中處理中心，300 個區市的醫療廢棄物集中處理中心等建設。

（三）鎘渣污染治理工程：對堆放鎘渣及受污染土壤進行綜合治理。

（四）城市污染處理工程

新增城鎮污水處理規模每日 4,500 萬噸，改造和完善現有污水處理廠及管，另有污泥安全處理和再生水利用設備。

（五）重點流域水污染防治工程

治理重點工業污染源、水源地上游污染防治、規模化畜禽養殖污染治理和部分城市環境綜合治理。

（六）城市垃圾處理工程：新增城市生活垃圾處理規模每日 24 萬噸。

（七）燃煤電廠及鋼鐵行業燒結機烟氣脫硫工程：使現有火電機組投入運作的脫硫裝機

容量達到 2.13 億千瓦。

(八) 重點生態功能區和自然保護建設工程

建立一批示範性國家重點生態功能保護區，完善國家級自然保護區的管理維護基礎設施。

(九) 核能與輻射安全工程

成立核能設備性能鑑定實驗室、放射性物質鑑定實驗室、放射性廢物安全管理中心、電池輻射監測實驗室、全國輻射環境監督監測控制網、國家核能與輻射安全監督管理系統等。

(十) 農村小康環保行動工程：建立 2,000 個環境優美鄉鎮,完成 10,000 個行政村環境整合系統。

三、「十一五」規劃之政府財政經濟政策

為達成「十一五」規劃之目的，政府的財政政策亦須相互配合，方能相輔相成,達到預期目標，其規劃的財政政策包括：

(一) 擴大政府投入

將對於環境保護支出作為公共財政支出的重點逐步增加，並將國家基本建設的重心放在環境保護建設，對國家環保重點工程和列入國家環境保護規劃的項目，區分不同的情況分別給予支持。各級政府都要擴大對於污染防治、生態保護及環境公共設施建設的投資，將環保項目之工作經費列入各級財政支出預算中，以確實的提高環保機構經費，並加強排污費資金之管理使用及其效益的監督和評估。

(二) 制定完善的環境經濟政策

- 1.在資源稅、消費稅、進出口稅改革中詳細考慮環境保護之需求，研擬建立能源稅制度,將稅收運用在建設促進資源節約型、環境友好型的社會。
- 2.建立能反映污染處理成本的排污價格和收費機制，具有相當條件的地區可實施二氧化硫等排污權交易，使外部成本內部化，進而促使企業減少污染排放，提高環

境污染治理效果。

- 3.全面徵收城市污水、生活垃圾、危險廢物和醫療廢物處理處置費及放射性廢物回收費，以確保處理設備及回收設備的正常運作。
- 4.擴大排污費徵收和稽查，以進一步確保排污收費制度的完整。
- 5.加速市政公用事業改革，鼓勵各類企業參與環保基礎設施建設及管運，推動污染治理市場化。
- 6.鼓勵銀行，特別是政策性銀行對於有償還能力的環境基礎設施建設項目和企業防治污染項目給予貸款支持，並積極尋求利用外資爭取國際組織和外國政府無償援助和優惠貸款。
- 7.依據「誰開發誰保護、誰破壞誰恢復、誰受益誰補償、誰排污誰付費」之基本原則，以三峽水庫區、南水北調水源區、重點能源開發區及國家級自然保護區為基礎，建立生態補償機制。

伍、結語

大陸目前尚未針對環境保護目標立定一個專門性的法令，但現行的稅收制度中，例如資源稅、消費稅、城鎮土地使用稅、耕地佔用稅、城市維護建設稅等，存在相關於環境保護的稅種，透過提高環境資源的使用成本以抑制過度消費。但是相較於世界先進國家對於環境保護的完善立法，大陸尚未存在單一的法令取代繁雜的行政命令，以達到環境保護的目的。

大陸國務院在 2007 年 11 月 2 日提出「國家環境保護『十一五』規劃」不但強調大陸政府實施環境保護工作的決心，也提出研擬「能源稅」制度，再搭配不同的政策工具相互配合，循序漸進達到減少污染排放，促進經濟發展與資源環境相互協調。大陸經濟發展突飛猛進的同時，污染問題相對嚴重加上人民的環保意識抬頭，促使大陸政府正視環境保護的重要性。大陸政府實施環保政策的成效目前仍待時間證明，但其對於環境保護的決心仍值得吾人效法及學習。

第三篇大陸新企業所得稅法初探

壹、緒論

大陸自 80 年代末期進行改革開放，即視吸引外資為重要的經濟策略，並藉由提供外資豐富之租稅優惠政策達成其政策目的。外資企業所適用之「中華人民共和國外商投資企業和外國企業所得稅法」（本文簡稱外資企業所得稅法），其位階及法律效力均高於內資企業之「中華人民共和國企業所得稅暫行條例」（本文簡稱內資企業所得稅法）。再者，內外資企業所得稅的名目稅率雖同為 30%，但外資企業可享有許多租稅優惠措施，如在經濟特區設廠適用較低稅率、特定產業享有租稅優惠、減徵、免徵企業所得稅等，造成外資企業實質所得稅稅率僅 14.89%，遠低於內資企業之 24.53%⁷。

在 90 年代，大陸實施外資企業所得稅法確實達成吸引外資投資、緩和大陸內部資金不足、促進國家經濟發展的政策目標；卻相對抑制了內資企業的發展，許多原本在資金、技術、管理等方面就處於劣勢的內資企業難以生存。為了尋找出路，內資企業利用將資金移轉到境外再投資境內的「返程投資」方式享受外資企業所得稅優惠。造成大量的「假外資」享受著不該享受的優惠政策，不但助長企業避稅歪風且違背對外資企業實施租稅優惠之初衷。

自 2004 年加入世界貿易組織(WTO)，大陸一方面必須消除境內投資或商業競爭上的不公平待遇，一方面又要提升民營或國營企業在市場上的競爭力，以面對市場開放後的高度競爭。經過多次研議後，大陸在 2007 年 3 月 16 日通過新版的「中華人民共和國企業所得稅法」，將內資企業所得稅法和外資企業所得稅法合一，讓內資企業由原本的 30% 稅率減少為 25%，使內資企業和外資企業立於相同之起跑點。並參照國際作法，改變現行內資企業按照獨立核算標準界定納稅人的作法，改以法人作為納稅人；統一規範稅前扣除辦法和標準；調整和規範現行優惠政策並增加企業之反避稅條款。

貳、新制調整要點

一、統一企業所得稅率

內外資企業所得稅率原則上都是 30%，但內資企業所得稅另外規定了兩檔照顧性

⁷根據大陸財政部及國家稅務總局對全國企業所得稅調查資料估計，2005 年內資企業平均實質所得稅率為 24.53%，外資企業為 14.89%。

的稅率，分別對於年應納稅所得額在 3 萬元以下的企業，暫減按 18%稅率；年應納所得額在 10 萬元以下至 3 萬元的企業，暫減按 27%稅率，由此可知內資企業所得稅實質稅率結構為累進稅制。

相對於內資企業，外資企業所得稅稅率包含了 30%的企業所得稅稅率和 3%的地方所得稅稅率，另外有 24%和 15%的優惠稅率，新制企業所得稅將其稅率統一為 25% ，以達到稅率齊一公平。

二、納稅義務之界定

新制企業所得稅與世界先進國家接軌，採用居民企業和非居民企業的概念。所謂居民企業，是指依法在大陸境內成立⁸，或依照外國(地區)法律成立但實際管理機構⁹在大陸境內的企業；非居民企業，是指依照外國(地區)法律成立且實際管理機構不在大陸境內，但在大陸境內設立機構、場所的，或在大陸境內未設立機構、場所，但有來源於大陸境內所得的企業。依據大陸的現況，企業所得稅法採用「註冊地標準」和「實際管理控制地標準」相配合的標準，企業只要具備其中一個條件，即認定為大陸之居民企業。

三、課稅範圍之界定

由於企業所得稅引進居民和非居民企業之概念，使得課稅範圍相對改變。企業所得稅以居民企業和非居民企業作為課稅範圍之依據，企業所得稅法第三條規定居民企業應當就其來源於大陸境內、境外的所得繳納企業所得稅；非居民企業在大陸境內設立機構、場所的，應當就其所設機構、場所取得的來源於大陸境內的所得，以及發生在大陸境外但與其所設機構、場所有實際聯繫¹⁰的所得，繳納企業所得稅。

⁸包括依照大陸法律、行政法規在大陸境內成立的企業、事業單位、社會團體以及其他取得收入的組織。

⁹所稱實際管理機構,是指對企業的生產經營、人員、帳務、財產等實施實質性全面管理和控制的機構。

¹⁰企業所得稅法所稱實際聯繫'是指非居民企業在大陸境內設立的機構、場所擁有據以取得所得的股權、債權,以及擁有、管理、控制據以取得所得的財產等。

四、調整稅前扣除項目

| | 企業所得稅法 |
|--------------------|--|
| 公益捐贈 ¹¹ | 在年度利潤總額 12%以內的部份，准予在計算應納稅所得額時扣除。 |
| 工資薪金費用 | 企業發生的合理的工資薪金 ¹² 支出，准予扣除。 |
| 職工福利費、公會經費、職工教育經費 | 1.職工福利費支出：不超過工資薪金總額 14%的部份，准予扣除。 2.公會經費：不超過工資薪金總額 2%的部份，准予扣除。 3.職工教育經費：不超過工資薪金 ¹³ 總額 2.5%的部份，准予扣除；超過部份，准予在以後納稅年度結轉扣除。 |
| 業務招待費 | 企業發生與生產經營活動有關的業務招待費支出，按發生額的 60%扣除，最高不得超過當年銷售(營業)收入的 5%。 |
| 廣告費和業務宣傳費 | 廣告費和業務宣傳費支出不超過當年銷售(營業)收入 15%的部份，准予扣除；超過部份，准予在以後納稅年度結轉扣除。 |

資料來源:自行整理

五、稅收優惠政策

企業所得稅法調整過去企業所得稅優惠政策，調整後的優惠政策具有以下特點、包括產業政策與地區政策相結合，以產業政策為主，區域政策為輔，且優惠的形式由單一的直接減免改為加速折舊、加計扣除、降低稅率、減計收入、稅額減免和稅收抵免等多種形式相互配合運用。

(一) 免稅收入：包括 1.國債利息收入 2.符合條件的居民企業之間的股息、紅利等權益性投資收益 3.在大陸境內設立機構、場所的非居民企業從居民企業取得與該機構、場所所有實際聯繫的股息、紅利等權益性投資收益 4.符合條件的非營利組織的收入。

¹¹內資所得稅法中規定之公益、救濟性捐贈，是指納稅人通過大陸境內非營利的社會團體、國家機關向教育、民政的公益事業和遭受自然災害地區、貧困地區的捐贈。企業所得稅中規定的公益性捐贈，是指企業通過公益性社會團體或者縣級以上人民政府及其部門，同於「中華人民共和國公益事業捐贈法」規定的公益事業的捐贈。

¹²企業所得稅法所稱工資薪金，是指企業每一納稅年度支付給在本企業任職或者受雇的員工的所有現金形式或者非現金形式的勞動報酬，包括基本工資、獎金、津貼、補貼、年終加薪、加班工資，以及與員工任職或者受雇有關的其他支出。

¹³新企業所得稅法將過去的「計稅工資總額」調整為「工資薪金總額」。

(二)企業利用綜合資源，生產符合國家產業政策規定的產品所取代的收入，可以在計算應納所得稅額中減計收入。

(三)企業購置用於環境保護、節能節水、安全生產等專用設備的投資額，可以按一定比例實行稅額扣抵¹⁴。

(四)創業投資企業從事國家需要重點扶持和鼓勵的創業投資，可以按投資額的一定比例扣抵應納稅所得額。

(五)企業的下列支出，可以在計算應納稅所得額時加計扣除：

1.開發新技術、新產品、新工藝發生的研究開發費用。

2.安置殘疾人員及國家鼓勵安置的其他就業人員所支付的工資¹⁵。

(六)企業取得居民企業來源於大陸境外的應稅所得或非居民企業在大陸境內設立機構、場所，取得發生在大陸境外但與該機構、場所有實際聯繫的應稅所得並已在境外繳納的所得稅稅額¹⁶，可以從其當期應納稅額中扣抵¹，扣抵限額為該項所得依照本法規定計算的應納稅額；超過扣抵限額的部份，可以在以後5個年度內，用每年度扣抵限額扣抵當年應抵稅額後的餘額進行扣抵。

為保持政策的連續性，在新企業所得稅法實施後，對於原有企業所享受的部份優惠政策採取過度措施，企業所得稅法第57條規定包括1.對於影響較大的15%和24%低稅率優惠，給予5年的過渡期；2.對於原來享受定期減免優惠的企業，在企業所得稅法實施後開始起算，享受其尚未享受期滿的優惠；3.法律設置的發展對外經濟合作和技術交流的特定地區內(經濟特區及上海浦東新區)，以及國務院已規定執行上述地區特殊政策的地區內新設立的國家重點扶持的高新技術企業，可以享受過設性稅收優惠。

六、實行「特別納稅調整」

特別納稅調整是新企業所得稅法中所提出的一個重要的概念，隨著全球化的腳步，跨國企業利用租稅規劃規避稅負，造成稅收流失；同時，隨著大陸的改革開放的不斷深入

¹⁴企業所得稅法中所稱稅額抵免，是指企業購置並實際使用國家規定的環境保護、節能節水、安全生產等設備的，該設備的投資額的10%可以從企業當年的應納稅額中抵免；當年不足抵免的，可以在以後五個納稅年度結轉抵免。

¹⁵企業安置殘疾人員的，在按照支付給殘疾職工工資據實扣除的基礎上，按照支付給殘疾職工工資的100%加計扣除。

¹⁶企業所得稅法中所稱已在境外繳納的所得稅稅額，是指企業來源於大陸境外的所得依照大陸境外稅收法律以及相關規定應當繳納並已經實際繳納的企業所得稅性質的稅款。

和擴大，外商投資日益增加，投資形式亦趨複雜，同時造成企業利用境內、外稅收制度的差異，和境內地區間稅收優惠的差異等，透過企業內部關聯交易的移轉訂價、資本弱化等多種避稅方式，將利潤移轉到國外或低稅率地區，造成大陸稅收流失。為此新企業所得稅法針對關聯交易的稅收處理，以及其他反避稅措施作出相關規定。主要包括 3 方面：

(一)引進「獨立交易原則」

「獨立交易原則」是移轉訂價的核心原則，意指關聯方之間的業務往來，應當符合獨立方在類似情況下從事類似交易時可能建立的商業和財務關聯。幾乎所有制訂移轉訂價的國家均會在法律中明定「獨立交易原則」，規定移轉訂價的認定和調整都必須符合獨立交易原則。

(二)明定提供相關資料的義務

大多數在企業所得稅法明訂有移轉訂價相關規定的國家，都會規定納稅人須負擔提供相關交易資料的義務，規定納稅人應在關聯交易發生的同時，提供證明其符合獨立交易原則的資料，以供稅務機關進行調查時，承擔協助證明其關聯交易的合理性。

(三)借鑒國外反避稅之立法經驗

新企業所得稅法在借鑒國外反避稅立法經驗的基礎上，結合大陸目前反避稅制度之實際情況，增加了一般反避稅、防止資本弱化、防範利用租稅天堂避稅、核定程序和對特別納稅調整補徵稅款加收利息等條款。此外並增列「成本分攤協議」內容，目的是完善移轉訂價和預約定價之立法，加強納稅人及關聯方在移轉訂價調查的協助義務，對成本分攤協議的規範可以防止企業濫用成本分攤協議，有利於防範和抑制避稅行為，維護國家稅收主權。

叁、兩稅合一後之影響

一、對財政收入之影響

以大陸的稅收結構來說，內資企業所得稅的稅收比重較外資企業所得稅為高。根據大陸財政部統計資料，2007 年上半年內資企業稅收約 4 千億人民幣，佔總稅收之 18.5%；外資企業稅收約為 1 千億人民幣，佔總稅收之 4.24%。實行兩稅合一後，內資

企業所得稅對於全國財政收入貢獻將會下降，預估 2008 年全國財政總收入將減少約 930 億人民幣，其中內資企業所得稅約減少 1,340 億人民幣，外資企業所得稅約增加 410 億人民幣。相對於大陸一年約 4 萬多億的總稅收而言，減少的幅度仍在可接受的範圍內。

二、對外資企業投資之影響

實施兩稅合一後，原本享有許多租稅優惠的外資企業將不再繼續，造成外資企業投資大陸的成本增加，有一說法認為兩稅合一可能會降低外資企業的投資誘因，使得大陸吸引外商投資的競爭力不再，影響大陸的經濟發展。

企業進行海外投資基本目的在於利用投資地之資源及市場以獲取利潤。企業選擇投資國的因素包括市場潛力、政治和法律安定性、資源、成本和租稅優惠政策。由此可知，租稅優惠並非決定企業海外投資的單一因素。以美國為例，相對於其他亞洲國家如韓國、馬來西亞而言，其企業所得稅率相對偏高，但外資投資的比例仍高。顯示外資投資的根據並非僅考慮租稅因素。且根據 IMF 在 2001 年初的調查顯示，不到 20% 的受訪外資企業將稅收優惠作為主要因素，說明大部份的外資企業選擇大陸作為投資地區並不完全是因為租稅優惠，而是看重大陸潛在的市場，廉價的勞工和豐富的資源等相對的競爭優勢。

相對於大規模企業而言，租稅優惠對於中小型企業和勞動密集型等追求短期投資收益的企業較具吸引力；大規模跨國企業更重視投資環境所帶來的長期經濟效益。且兩稅合一對於設在經濟特區和上海浦東新區等執行特殊政策的高新技術產業仍然給予優惠，對於本身即從事高新技術產業外資企業並無太大的影響。

三、對外資租稅負擔之影響

兩稅合一後，企業所得稅稅率為 25%，較過去的外資企業所得稅稅率 30% 似乎是大幅調降，實則不然。文中曾經提及 2005 年外資企業所得稅實質平均稅率約為 24.53%¹⁷，其中還有許多適用 15% 及 24% 的外資企業，再加上許多的租稅優惠措施，25% 的稅率仍對許多原本享有租稅優惠的外資企業造成一定的衝擊¹⁷。

大陸為了緩和外商因為兩稅合一所受到的衝擊，特別是已經進入大陸投資多年的外

¹⁷ 2004 年 12 月 7 日，財政部部長金人慶宣佈合併內外資企業所得稅將成為 2005 年稅制改革 4 大工作重點之一後，2005 年 1 月，54 家在大陸之外資企業聯合向國務院提出一份「在華投資的跨國公司對新企業所得稅的若干看法」報告，要求取消對外資企業優惠政策應有一個 5 到 10 年的過渡期。

商，特別在企業所得稅法中提到「五年緩衝期」的規定，在企業所得稅法公布前已經批准設立的企業，依照當時得稅收法律、行政法規規定，享受低稅率優惠的，按照國務院規定，可以在新制施行後5年內，逐步過渡到新制規定的稅率。且原享受定期優惠的企業，一律從新稅法實施年度起，按原稅法規定的優惠標準和年限開始計算免稅期，享受尚未期滿或尚未享受的優惠。

四、對區域及產業發展之影響

外資企業所得稅法中之優惠政策著重於生產性產業，政策制定當時是為吸引外資投資大陸，確實替大陸帶來高度經濟成長，但也造成大陸大量的土地被用來建造工廠，環境污染日漸惡化等無法回復的傷害，且扭曲外資對於行業類別的選擇。企業所得稅法統一內、外資之租稅優惠政策，建立「產業優惠為主，區域優惠為輔」的新稅收優惠體系。從高新技術企業實行的%的優惠稅率，擴大對於環境保護、節能節水、安全生產等方面的稅收優惠，顯示大陸鼓勵未來外資投資重點在於環保及高新技術產業，故以勞力密集及出口為導向，附加價值較低的外資企業因為無法享有租稅優惠，為追求自身獲利，可能會轉向勞力密集的地區如越南、泰國等地投資。且因為大陸政府為縮小東西部經濟發展差距，在新制企業所得稅法中仍保留對於投資中西部地區的租稅優惠，受到租稅優惠衝擊較大的傳統產業，也會考慮轉往勞動力、土地等生產要素價格較低，自然資源豐富的西部地區發展。

五、實施反避稅制度之影響

外資企業所得稅法規定在大陸境內設立之外商投資企業，屬大陸居民企業，負全面納稅義務；內資企業所得稅法中則規定大陸境內的企業(外商投資企業和外國企業除外)，應當就其生產、經營所得和其他所得納稅。新企業所得稅法則規定依法在國境內成立或依照外國(地區)法律成立且實際管理機構在大陸境內的企業為居民企業，居民企業負納稅義務，就其來源於大陸境內、境外的一切所得繳納企業所得稅，可以看出企業所得稅法採用「登記註冊地標準」和「實際管理機構地標準」雙重認定標準，過去利用三角或多角貿易方式，透過避稅天堂設立紙上公司，但實際營運總部在大陸藉以規避稅負的企業，目前都已納入課稅對象。

肆、結論

本次大陸頒布「中華人民共和國企業所得稅法」及「中華人民共和國企業所得稅法實施條例」將適用範圍、稅率、扣除標準和優惠政策統一，對於大陸的稅制將更精簡，獎勵目標將更明確，另增加反避稅條款及相關移轉定價及查核規定，使內外資企業將有公平競爭的機會。

但新制企業所得稅亦可能會影響傳統外資企業的投資決策，且增加外資企業的租稅負擔，再加上大陸設定高新技術產業作為租稅優惠產業，此政策是否真能吸引優質外資加入，或者只是成為外資企業爭取適用租稅優惠的一種管道，頗值後續觀察。

雖然各界對大陸將內外資企業所得稅兩稅合一都抱持樂觀其成的態度，但實際影響層面及程度，尚待 2008 年開始實施後持續密切觀察，方能得到更近一步的了解。

肆、建議

大陸此次企業所得稅制之改革，參照先進國家之制度，作大幅度之修改，觀念正確，修改內容相當先進，惟在共產專制之體制下，人治色彩仍相當濃厚，法律再周詳，執行仍易偏差，何況大陸幅員廣，行政組織層級多，令至基層已失良法美意，對台商在大陸投資，在租稅負擔上產生許多不確定因素，故在座談會時，建議大陸國家稅務總局應加強基層稅務人員之訓練，對新稅制要有充分的認識與了解。同時應加強新稅制之宣導，才能保障台商權益，讓新稅制順利實施及達成修法之預期目標。另外台商本身及在大陸執業之會計師亦應深入了解新稅制實施後，對企業租稅負擔之影響，尤其不要誤蹈法網，讓企業之經營陷入困境。

因應地球溫室效益不再惡化，世界各國無不推行節能減碳措施，而又以開徵能源稅、碳稅或環境稅之租稅手段最易達成節能減碳之效果，因此，開徵此類稅捐已成國際上保護環境的趨勢，以維經濟之永續發展。此次兩岸稅務學術交流會共同探討這個主題，實可作為未來政府開徵能源稅之參考。

我國稅務行政不管在納稅服務或行政效率方面，均不亞於歐美經濟先進國家，大陸各地區之稅務機關在這方面仍相當落後，透過租稅學術交流將我國在稅政上之經驗與大陸各地方稅務機關領導人分享，必能影響其觀念與作法對大陸稅政之進步及減少台商在稅務方面之困擾均有助益，同時亦有助於兩岸關係之改善，故建議我國稅務機關首長能多透過租稅學術交流機會，參訪大陸各地之稅務機關。

參考文獻

一、推動永續發展的綠色稅制及大陸綠色稅制的發展

(一)中文部份

1. 2015 年經濟發展願景之大溫暖社會福利套案第一階段三年衝刺計畫，2006 年。
2. 台灣經濟永續發展會議全體會議總結報告，2006 年 7 月 27 日至 28 日。
3. 財政部，能源稅之相關說明，2006 年 9 月 4 日財政部網站資料。
4. 黃宗煌，「落實永續發展的經濟觀」，網站資料
<http://72.14.235.104/search?q=cache:RKF2P3kcBUJ :www.gcc.ntu.edu.tw/Chinese/Publication/gcrc-circulation/38-6.pdf>。
5. 蕭代基、葉淑綺(1998)，「綠色稅制改革- OECD 最新環境稅報告」。
6. 經濟永續發展的關鍵與策略，今日經濟季刊，網站資料
<http://www.moea.gov.tw/-ecotoday/et363/3.htm>。
7. 關於開徵環境稅的初步探索，第 23 次海峽兩岸稅務學術交流會會議資料。
8. 中國國務院，國務院關於印發國家環境保護「十一五」規劃的通知。
9. 大陸財政部：今年中央財政共安排 235 億元支持節能減排，網站資料。
<http://www.china.com.cn>。
10. 葛察忠、王金南、高樹婷(2006)，「環境稅收與公共財政」，大陸環境科學出版社。

(二)英文部分

1. C.J. Heady (2000), " Study on the Relationship between Environmental/Energy Taxation and Employment Creation" .
2. European Environment Agency(2000a) , " Recent Developments in the Use of Environmental Taxes in the European Union" .
3. European Environment Agency (2000b) , " Environmental Taxes: Recent Developments in tool for Integration" .
4. James Robertson (1997) , " The New Economics of Sustainable Development" .
5. James Robertson (2000) , " Sharing the Value of Common Resources through Taxation and Public Expenditure" .
6. OECD, " OECD Environmental Data Compendium 2006/2007" .
7. OECD, " Environmentally Related Taxes in OECD Countries Issues and Strategies" ,2001.
8. OECD, " OECD Environmental Strategy-2004 Review of Progress" ,2004.
9. GECD, " The Political Economy of Environmentally Related Taxes" ,2006.
10. Peace,D.W., (1991) , " The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming" .
Economic Journal 101,pp.938-48.
11. Steffen Ganghof, 2005, " Globalization, Tax Reform Ideals and Social Policy Financing" ,
Global Social Policy,vol.5(1), pp.77 -95.

12. IPCC J " Climate Change 2007 - The Synthesis Report' "2007 。

二、大陸新企業所得稅制初探

(一)中文部份

1. 「中華人民共和國外商投資企業和外國企業所得稅法」，1991 年公布。
2. 「中華人民共和國外商投資企業和外國企業所得稅法實施細則」，1991 年公布。
3. 「中華人民共和國企業所得稅法」， 2007 年公布。
4. 「中華人民共和國企業所得稅法實施條例」， 2007 年公布。
5. 盧聯生、張慧文，” 大陸外資企業所得稅優惠介紹” 財稅研究，第 34 卷第 3 期，2002 年。
6. 宋志勇，” 大陸內外投資所得稅率統一之影響分析” 中華經濟研究院，2007 年。
7. 蔡宏明” 大陸大陸單一企業稅法實施的影響” 能力雜誌，第 613 卷， 2007 年。
8. 新企業所得稅制度有關情況，第 23 次海峽兩岸稅務學術交流會，會議資料。
9. 新企業所得稅法解讀，國家稅務總局。

(二)英文部分

9. Unified PRC Corporate Income Tax Law Approved-To Become Effective January1, 2008" , International Tax Alert, ERNST & YOUNG.
10. KHOONMING HO, AMY TAO, GUY A. BRACUTI," Tax Reform in China Brings New Considerations for Foreign Investment" , DAILY TAX REPORT, MAY 15..2007