

# 企業自願性碳抵換的課稅處理

陳衍任\*

## 壹、企業參與自願性碳抵換的動機如何強化

氣候變遷帶來的問題，是人類當前面臨的重大挑戰之一。隨著氣候變化帶來的影響日益嚴重，許多國家與國際組織，競相尋求制定更嚴格的氣候政策。還記得簽署《巴黎協定》（Paris Agreement）的各國，矢言將全球平均升溫幅度，控制在比工業化之前的水準，高出不到攝氏2度以內，並努力將升溫幅度控制在攝氏1.5度以內<sup>1</sup>。雖然目前的溫度，已經比工業化之前的水準，高出攝氏1.1度。

為了實現上述目標，各國政府紛紛承諾採取具體措施，以減少溫室氣體的排放，並尋求更永續性的能源解決方案。除了在立法上，給予具規範效力的支持外，個人與企業採取的氣候保護措施，也持續在種類與數量上往前邁進。這是因為人們逐漸意識到，每一個人或每一間企業，不論是否有意為之，或多或少都留下了碳足跡。這對與日俱增的

地球暖化而言，無疑是一條不歸路。

企業在這條無法選擇回頭的道路上，扮演著至關重要的角色。透過改進生產過程、投資可再生能源項目、提高產品的能源效率，以及採用永續性的物料，沒有公權力在手的企業，依舊可以致力於減少溫室氣體的排放。此外，透過參與碳信用市場、碳抵換計畫，企業不僅可以減少自身的碳足跡，更可以支持全球範圍內的氣候行動。許多企業早已意識到，消費者可能透過購買上的決策，影響碳足跡的消長。因此，不少企業開始致力於追求更積極的節能減碳工作，進而達到「氣候中和」的目標，以便在廣告中吸引消費者的注意<sup>2</sup>。

氣候保護政策的主要任務，在於避免溫室氣體的排放。但有時因技術上的侷限性，企業難以完全阻止二氧化碳的排放。因此，單純只靠避免二氧化碳排放一途，還無法實現氣候中和的目標。許多企業因而開始嘗試，參與「自願性碳抵換」（Voluntary Carbon Offsets，簡稱VCO）的活動，亦即購買「碳權」。透過對氣候保護項目的支持，來抵銷這些企業所

\* 本文作者係國立臺灣大學法律學院助理教授，德國奧格斯堡大學法學博士、德國柯隆大學企業稅法碩士。

註1：「聯合國氣候變化綱要公約」（The United Nations Framework Convention on Climate Change，簡稱UNFCCC）網站，The Paris Agreement，UNITED NATIONS CLIMATE CHANGE，<https://unfccc.int/process-and-meetings/the-paris-agreement> (last visited Feb. 28, 2024).

註2：A. S. Bolik/F. Reifarh-Belli, Tue Gutes und sprich darüber-Gedanken zum steuerlichen Betriebsausgabenabzug für CO2-Kompensationszahlungen, Ubg 2021, S. 432 (433).

造成的溫室氣體排放。這些有助於氣候保護的計畫項目，可能在國內進行，也可能出現在國外（通常在開發中國家進行居多）<sup>3</sup>。

抵換的方式很多，例如：透過「碳捕捉與封存」（Carbon capture and storage）；透過吸收、儲存與固定碳化合物（如二氧化碳），以減少大氣中溫室氣體濃度的自然或人工系統，稱為「自然碳匯」（natural carbon sink），例如植樹造林、濕地恢復；或透過減少溫室氣體排放的相關措施，例如：興建風力發電廠、提升能源效率等措施<sup>4</sup>。

抵換的二氧化碳排放，可能來自企業本身，也可能來自企業的客戶。抵換的氣候保護項目，可以由企業或集團內部進行，也可以是企業直接投資執行氣候保護措施的組織，或者利用第三方提供商，將欲抵換的企業與執行項目的組織聯繫起來。不論形式為何，對於碳抵換而言，真正重要的，毋寧是溫室氣體的具體減量，能否透過經核實認證的證書予以確認。事實上，這些碳抵換措施

間，可能存在一個重要的區別是：碳抵換的品質。亦即，每一種碳抵換措施，實際上能避免或減少多少的溫室氣體排放？當企業實施自願性碳抵換的同時（例如偏遠地區的電氣化，或透過更換灶爐以保護健康），實際上能帶來多少正面效益<sup>5</sup>？

從氣候政策的觀點來看，自願性碳抵換的實施，確實有其可取之處。因為藉由此種方式，企業不僅可以抵銷自身的減排責任；還可以為減排項目的跨境融資，提供一個便利串連的平台。此外，這些碳抵換項目在一定程度上，獨立於各國的氣候保護政策之外。它以一種特殊的方式，滿足氣候保護的全球面向。

因此，接下來的問題則是：各國應如何盡一份心力，以確保盡可能有數量夠多，且高品質的碳抵換措施得以實施？或者說，有什麼方法能讓企業或個人參與碳抵換的動機被激勵或強化？又是什麼原因，阻礙了目前碳抵換措施的普遍實施<sup>6</sup>？

註3：「德國聯邦環境署」（Umweltbundesamt，簡稱UBA）網站，Wolters/Schaller/Götz (2018), *Freiwillige CO2-Kompensationen durch Klimaschutzprojekte*, in:

<https://www.umweltbundesamt.de/publikationen/freiwillige-co2-kompensation-durch>. (最後瀏覽日：2024年2月28日)。

註4：「聯邦經濟事務和氣候行動部」（Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz，簡稱BMWK）網站，Machnik et al., *Climate Neutrality Targets of European Companies and the Role of Carbon Offsetting* (adelpi consult GmbH, 2020),

[https://www.carbon-mechanisms.de/fileadmin/media/dokumente/Publikationen/Studie/GCMII\\_Klimaneutral\\_Offsetting.pdf](https://www.carbon-mechanisms.de/fileadmin/media/dokumente/Publikationen/Studie/GCMII_Klimaneutral_Offsetting.pdf).

註5：Environmental Agency, *Achieving Net Zero. A review of the evidence behind potential carbon offsetting approaches*, GOV.UK,

[https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6093ab218fa8f51b8a93b883/Achieving\\_net\\_zero\\_-\\_a\\_review\\_of\\_the\\_evidence\\_behind\\_carbon\\_offsetting\\_-\\_summary.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6093ab218fa8f51b8a93b883/Achieving_net_zero_-_a_review_of_the_evidence_behind_carbon_offsetting_-_summary.pdf) (last visited Feb. 28, 2024).

註6：Allianz für Entwicklung und Klima, *Kompensationszahlungen kleiner und mittlerer Unternehmen für CO2-Emissionen* (2021), in:

<https://allianz-entwicklung-klima.de/wp-content/uploads/2021/05/studie-kompensationszahlungen-unternehmen-co2-emissionen.pdf>. (最後瀏覽日：2024年2月28日)。

從務實的觀點來看，氣候保護項目需要資金，因為財務因素會影響氣候保護項目的成本效益。如果相同的財務資源，可以支持更多項目，那麼企業或個人參與自願性碳抵換的動機就會提升。無論是以直接補貼，或是以稅捐減免或優惠的形式，對於環境保護而言，國家在財務方面的支持與否，確實扮演著重要角色。因此，如何確保減排措施的成本，不會因課稅而增加，對於氣候保護目標的達成而言，實為一項重要課題。

由上述背景可知，自願性碳抵換措施能否成功實施，關鍵在於法律框架的建立，及其監管措施的實施。本文的目的，不在於為自願性碳抵換的法律制度，建立一個全面性的法律框架；而在於聚焦探討，為了有效提升減碳效益，企業為自願性碳抵換所支付的費用，有無必要（且如何）提供適當的稅捐減免措施？又是否應透過法律的明確規範，以消除現行法中，有關法律適用上的不確定性？

## 貳、自願性碳抵換的背景介紹與法制運作

### 一、自願性碳抵換的制度背景

實務上，許多諮詢顧問公司專門協助企業從事「碳盤查」，進而計算其「碳足跡」。所謂的碳足跡，是指「產品由原料取得、製造、配送銷售、使用及廢棄處理等生命週期各階段產生之碳排放量，經換算為二氧化碳當量之總和。」（氣候變遷因應法第3條第18

款）。理想情況下，碳盤查的對象，應包含供應商在內的整條供應鏈。碳足跡顯示企業在哪些領域排放最多的溫室氣體，以及在哪些領域有節省與提高效率的潛力。因此，對於實現永續發展的管理目標而言，碳足跡是一項重要的管制工具。

此外，碳足跡也決定企業的外部形象，因為客戶或消費者對環保型產品與服務的興趣與日俱增，並且落實在他們的購買決策中。許多日常用品都標榜著氣候友善或碳中和，從脆餅、蜂蜜、嬰兒食品與軟性飲料，到肉類替代品，再到手機、筆記型電腦與電器用品。甚至一些機票，也可以透過附加費用，抵銷二氧化碳的排放<sup>7</sup>。

為了實現氣候保護的目標，企業通常會根據各個部門的溫室氣體排放強度，以及節約與提高效率的潛力，制定全面性的包裹措施。這些包裹措施是針對企業自身的碳足跡量身訂作，主要包含如何避免溫室氣體的排放；但在某些情況下，如果無法完全避免二氧化碳的排放，也會為二氧化碳的抵換支付費用。事實上，企業為二氧化碳的抵換支付費用，不會減少企業的二氧化碳排放，而是藉由對氣候保護項目提供資金援助，減少企業自身活動在大氣中所產生的溫室氣體總量。這是因為氣候保護項目的主要目的，在於減少對氣候有害的氣體；並由國際公認的獨立供應商（詳後述），對於這些項目是否適合碳抵換進行認證<sup>8</sup>。

至於企業為碳抵換所支付的費用，應如何轉移到永續性的氣候保護項目，則是透過所

註7：A. S. Bolik/F. Reifarh-Belli, (Fn. 2), Ubg 2021, S. 432 (433).

註8：A. S. Bolik/F. Reifarh-Belli, (Fn. 2), Ubg 2021, S. 432 (433).

謂的證書來控制。這些證書代表著，有一公噸的二氧化碳，會以永續的方式，從大氣中被清除。這些氣候保護項目的營運者會取得一份證書，他們可以將這些證書出售。任何為氣候保護項目提供資金的人，通常都會購買此項證書。只有經認可的認證機構所頒發的證書，才能確保這些氣候保護項目，確實符合減少溫室氣體排放的國際標準，並且不會被多次出售<sup>9</sup>。轉讓後的證書，原則上會被永久註銷。至於證書與氣候保護項目有關的資訊，原則上會儲存在線上的資料庫中<sup>10</sup>。

面對自願性碳抵換制度日益蓬勃發展，懷疑者或許認為，仰賴自願性碳抵換制度過於危險，因為它們可能會被當作逃避真正減排責任的手段。然而，任何制度都有被濫用的可能，也應該有自我防弊的機制，自願性碳抵換制度當然也不例外。藉由有效的監管與明確的標準，對於建立公眾對抵換機制的信任尤其重要。此外，唯有透過公開透明的機制設計與認證制度，驗證抵換措施的有效性，才能確保自願性碳抵換制度不會成為「漂綠」（greenwashing）的工具。

## 二、我國法制的實踐

從民國113年開始，碳費徵收對象的溫室氣體年排放量，將被納入計價，正式進入排碳

有價時代。為了鼓勵多元減量，以碳費搭配自願減量交易，穩健推動我國碳定價機制，氣候變遷因應法第25條第1項因而規定：「事業或各級政府得自行或聯合共同提出自願減量專案，據以執行溫室氣體減量措施，向中央主管機關申請核准取得減量額度，並應依中央主管機關規定之條件及期限使用。」

又為建立「減量額度」的交易市場，並促進交易過程公開透明，同時整合既有的抵換專案與先期專案，同條第3項規定：「執行抵換專案、先期專案及第1項自願減量專案取得減量額度之事業及各級政府，應向中央主管機關申請開立帳戶，將減量額度之資訊公開於中央主管機關指定平台，並得移轉、交易或拍賣之。」主管機關也在同條規定的授權下，擬定「溫室氣體自願減量專案管理辦法」及「溫室氣體減量額度交易拍賣及移轉管理辦法（草案）」<sup>11</sup>。

依據草案第3條規定，為確保交易安全，環境部應指定交易平台供事業進行減量額度的交易或拍賣。未經環境部委託，不得提供平台從事減量額度的仲介、代銷或買賣業務，以集中管理減量額度買賣市場，強化交易安全。環境部預計將委託臺灣碳權交易所執行減量額度的公開交易及拍賣事宜，結合其量能，建立公開透明的交易市場。

註9：可參「Goldstandard」網站，*What do I receive if I make a purchase through the Gold Standard Marketplace?*, GOLDSTANDARD, <https://goldstandardhelp.freshdesk.com/support/solutions/articles/44001966872-what-do-i-receive-if-i-make-a-purchase-through-the-gold-standard-website-> (last visited Feb. 28, 2024).

註10：可參「Goldstandard」網站，*All Projects*, GOLDSTANDARD, <https://registry.goldstandard.org/projects> (last visited Feb. 28, 2024).

註11：截至本刊截稿前（113年3月1日），環境部依據氣候變遷因應法第25條規定，預告「溫室氣體減量額度交易拍賣及移轉管理辦法」草案，尚在廣徵各界意見階段。

又為推動國內減量為優先，草案第4條規定，本辦法適用的是國內的「先期專案」、「抵換專案」及「自願減量專案」三種減量額度，不包括國外減量額度。

另依據草案第10條規定，目前規劃採行的買賣方式，包括定價交易、協議交易及拍賣三種類型。經過交易或拍賣後，由環境部移轉減量額度。

再者，本辦法適用的對象，依據草案第5條規定，已執行抵換專案、先期專案或自願減量專案並持有減量額度的事業為賣方；有氣候變遷因應法第26條規定用途的事業為買方，包括要繳交碳費、要進行增量抵換，或是要用在其他經環境部認可用途的事業為買方。

此外，為避免衍生炒作減量額度，或藉減碳漂綠的疑慮，草案第27條至第30條也規定，被交易或拍賣並移轉過的減量額度，應依規定辦理註銷，不得再重複交易或拍賣；必要時，環境部得指定交易及拍賣價格的上下限，以避免交易過程有炒作、涉及其他商業利益，或衍生不必要的爭議等問題。

整體而言，主管機關對於減量額度交易市場的建構，現階段傾向以謹慎務實的態度，為初上路的交易新制，提供健全的規劃，值得肯定。但考量自願性碳抵換如管制得宜，除可抵銷企業自身的減排責任，也可以同時滿足氣候保護的全球維度。因此，待交易市

場更趨成熟後，未來或許可以考慮，將可交易的減量額度，從現行的國內減量額度，涵蓋至國外減量額度，以兼顧管制彈性與環境效益。

## 參、企業為碳抵換支付費用的所得稅課徵

對於某些希望透過自願性碳抵換，以實現氣候保護目標的企業；或對於某些希望向公眾展示其支持氣候中立的企業而言，其針對二氧化碳抵換所支付的費用，在稅法上應如何處理，直接影響企業從事自願性碳抵換的動機與意願，實有進一步探討的必要。

### 一、企業為碳抵換支付費用的定性問題

如同先前所述，任何向氣候保護項目支付款項的人，通常都會獲得一份證明文件（證書），同時和計畫相關的資訊一起儲存在線上資料庫中。有疑問的是，對於購買者而言，這些證書是否具備資產的性質？又企業為此所支付的費用，是否為資產的取得成本？

依據財團法人會計研究發展基金會於112年11月27日發布的「企業持有碳權資產相關會計處理之指引」<sup>12</sup>，企業不論是向國內其他公司或透過國外碳權交易平台購買減量額度，並進行自願性碳抵換，其因購買而取得

註12：鑑於國內部分上市（櫃）公司已持有碳權或進行相關交易，且對於類似交易尚無明確的會計處理規定。臺灣證券交易所及財團法人證券櫃檯買賣中心蒐集國內上市（櫃）公司常見的碳權交易，由財團法人會計研究發展基金會彙整交易態樣進行該等交易會計處理之研究，於112年11月27日發布「企業持有碳權資產相關會計處理之指引」供外界參考。參「財團法人會計研究發展基金會」網站，<https://www.ardf.org.tw/cpa7.html>（最後瀏覽日：2024年2月28日）。

的「碳權」，均以「無形資產」認列。

其理由在於，依據國際會計準則第38號「無形資產」（以下簡稱IAS 38）中對無形資產的定義，無形資產是指「無實體形式的可辨認非貨幣性資產」。其中，資產符合下列條件之一時，即具備「可辨認」：「(1)係可分離，即可與企業分離，即可與企業分離或劃分，且可個別或隨相關合約、可辨認資產或負債出售、移轉、授權、租賃或交換，而不論企業是否有意圖進行此項交易；或(2)係由合約或其他法定權利所產生，而不論該等權利是否可移轉或是否可與企業或其他權利及義務分離。」

雖然企業購買減量額度進行碳抵換後，應依規定辦理註銷，不再有機會將減量額度轉讓他人，因而不符合「可辨認」的第一種類型；但減量額度依舊符合「可辨認」的第二種類型，亦即「由其他法定權利所產生，而不論該等權利是否可移轉或是否可與企業或其他權利及義務分離」。有鑑於此，在「企業持有碳權資產相關會計處理之指引」中，即將「碳權」認定為「無實體的可辨認非貨幣性資產」，且並未賦予持有人任何收取現金或其他金融資產的權利，符合IAS 38中對「無形資產」的定義。

然而，值得思考的是，所謂的「可辨認非貨幣性資產」，依舊必須符合「資產」的定義。所謂的「資產」，參考IAS 38.8，是指「符合下列條件之資源：(1)因過去事項而由企業所控制；及(2)其產生之未來經濟效益預期將流入企業。」。其中，所稱的「未來經

濟效益」，參考IAS 38.17的說明，無形資產所產生的未來經濟效益，可能包括「銷售商品或提供勞務之收入、成本之節省或因企業使用該資產而獲得之其他效益。例如在生產過程中使用智慧財產權，雖不能增加未來收入但可能降低未來生產成本。」另參考「德國會計準則」（Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee）第24號關於「無形資產」的相關規定，當中指出，所謂的「經濟效益」，必須以市場上可轉讓的形式掌握，例如透過買賣或交換。但由於企業基於自願性碳抵換獲取證書後，這些證書原則上不能在市場上繼續交易。因此，從財務會計的觀點來看，這些證書，恐怕不符合上述「資產」的條件<sup>13</sup>。

此外，如果從稅法的角度來看，資產的概念，必須從經濟觀察法的觀點來理解。根據德國聯邦財務法院的見解，所謂的資產，除了物品和權利以外，還包括企業願意為之支付成本的實際條件、具體可能性或企業營運的優勢。資產原則上可以在多個經濟年度內使用，且至少可以和企業一併轉讓。買方在購買企業時，如認為企業的某項優勢具有可掌握的價值，他在支付總價時，通常也會願意，為此支付更多的報酬<sup>14</sup>。

然而，在本案中，買方恐怕無法在這些證書上，看到可直接掌握的價值。因為這些以前手名義擁有的證書，在買方取得後將被註銷，且不能轉讓給後手。但即便如此，對於買方而言，其基於自願性碳抵換所支付的費用，確實間接形成一種價值，他在支付總價

註13：A. S. Bolik/F. Reifarh-Belli, (Fn. 2), Ubg 2021, S. 432 (434).

註14：BFH, Urt. v. 12.6.2019-X R 20/17, BStBl. II 2020, 3.

時會考慮到這點。例如：一間公司如果公開宣稱，其為自願性碳抵換支付費用，可能會吸引非常關心環境保護與氣候變遷的客戶，進而鼓勵客戶購買公司提供的產品。如果這樣能夠持續擴大且強化客戶關係，則此種創造商業價值的因素，肯定會被買方在購買時考慮在內。從長遠來看，如果客戶關係因而有機會擴大與強化，未來的收購方肯定也會為此種商譽形成的因素支付費用<sup>15</sup>。

但事實上，對於這些可能構成未來購買價格的組成部分，應該只是包含在原本的商譽或企業價值中，而非獨立的組成部分。不論是商譽或企業價值，都必須和那些可以在市場上被掌握，且可單獨轉讓的資產區分開來。根據德國聯邦財稅法院的見解，商譽的特徵是它與企業密不可分，不能與企業分開出售或從企業資產中抽離出來<sup>16</sup>。這同樣也適用於企業為自願性碳抵換所支付的費用，因為它同樣有間接且難以衡量的效果。它是商譽形成的因素，且對商譽有正面影響。但由於原始商譽屬於企業內部創造的無形資產，禁止資本化。因此，基於相同理由，企業因自願性碳抵換所獲取的證書，即非「資產」的性質；其為自願性碳抵換所支付的費用，也就不屬於資產的取得成本<sup>17</sup>。

## 二、作為營業費用認列

企業往往會因為稅法上欠缺有利的對待，因而避免從事它們認為有意義的行為。因

此，企業為自願性碳抵換所支付的費用，雖然不具備「資產」的特徵，但在稅法上，是否允許該筆支出作為「營業費用」認列，即成為企業關注焦點。

依據所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」，以及同法第38條規定：「經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各種罰鍰，不得列為費用或損失。」營利事業除了依所得稅法第38條規定不得列為費用或損失以外，營利事業支出的各項成本費用或發生的損失，若具備真實性、合理性及必要性，自得列為成本費用或損失（參照最高行政法院96年度判字第928號判決）。

在德國實務上，企業經常以費用的支付是否具備「業務上原因」（Betriebliche Veranlassung），作為一筆費用是否符合「營業費用」資格的認定標準。所謂的「業務上原因」，雖然在德國稅法中沒有明文規定，但透過司法實務累積的豐富案例，卻也提供相對清楚的判斷指標。亦即，只要企業的支出，客觀上與企業的業務相關，主觀上是為了服務該業務所提供，即符合「業務上原因」的標準，該筆費用因而得予扣除<sup>18</sup>。此外，企業支付該筆費用，是否能達到具體成效，也不是絕對必要的判斷指標；只要認為

註15：A. S. Bolik/F. Reifarth-Belli, (Fn. 2), Ubg 2021, S. 432 (434).

註16：BFH, Urt. v. 27.3.1996-I R 60/95, BStBl. II 1996, 576.

註17：A. S. Bolik/F. Reifarth-Belli, (Fn. 2), Ubg 2021, S. 432 (435).

註18：BFH, Urt. v 19.7.2018-IV R 14/16, DStR 2018, 2259.

一筆支出是在期望達到預期成效的情況下所支付，就已經足夠<sup>19</sup>。

此外，在具體個案中，如「業務上原因」在因果關係判斷上存有疑義時，則透過舉證責任分配規則處理。作為稅捐債權人的國家，通常對於稅捐債權的發生或提高的要件事實，負客觀舉證責任；作為稅捐債務人的納稅義務人，則對於稅捐債務的免除或減少的重要事實，負客觀舉證責任。因此，在具體個案中，一筆費用的支付，如果無法確定，其與業務相關的原因，是在何種情況下發生，則該筆費用無法扣除的不利益，將由企業自行承擔<sup>20</sup>。

在德國實務上，目前已經有碳抵換的提供者開始宣傳，企業為自願性碳抵換支出的費用具備「業務上原因」，因而可以作為營業費用扣除<sup>21</sup>。司法實務上，雖然尚未出現相關判決。但在邦的層級，已經開始出現相關法令，認為在特定條件下，確實存在費用扣抵的可能性<sup>22</sup>。

此外，在德國文獻中，也已經開始有支持的聲浪<sup>23</sup>。例如，企業為自願性碳抵換支付費用，通常也會用於廣告目的，而廣告費用

作為營利事業的費用扣除項目，原則上獲得肯認（參照營利事業所得稅查核準則第78條）。近年來，企業在購買廣告的決策上，經常考慮氣候保護的重要性。特別是，對於企業碳排放的抵換制度是否完備，不僅對於企業經營，同時對於企業形象，都會產生直接且深遠的影響<sup>24</sup>。

至於獲利的意圖，確實是企業為自願性碳抵換支付費用的長遠目標<sup>25</sup>。該筆費用不僅客觀上與企業的業務相關，主觀上也是為了服務該業務所提供，因此，該筆費用基本上可以像購買綠色電力，或採購氣候友好型設備一樣，作為企業的營業費用予以扣除。

在德國稽徵實務上，即有認為，當自願性碳抵換的支出，是為了實現企業經營的目標，亦即抵銷自身企業的碳足跡，並且在公眾中進行廣告宣傳，原則上即符合「業務上原因」的要求<sup>26</sup>。

因此，對於打算從事自願性碳抵換的企業而言，建議將氣候保護方面的考量，明確納入公司章程中；或至少在公開場合，也應該清楚表達企業追求上述目標的立場，並盡可能在合約中明確記載具體的對價。以上措

註19：BFH, Urt. v. 17.11.2015-X R 3/14, BB 2016, 853.

註20：BFH, Urt. v. 15.4.1992-III R 96/88, DStR 1992, 1353.

註21：「卡爾斯魯厄氣候基金」（Karlsruher Klimafonds）網站，So arbeitet der Klimafonds, AGB Nr. 5, in: <https://www.karlsruher-klimafonds.de/agb/>.（最後瀏覽日：2024年2月28日）。

註22：LSt Niedersachsen, Vfg. v. 4.3.2022, S 2741-455-St 242= BeckVerw 568683.

註23：W. Apitz, Aufwendungen für freiwillige CO<sub>2</sub>-Kompensationen (Klimaschutzmaßnahmen), EStB 2022, S. 217; M. Rodi/Y. Yilmaz, Das Steuerrecht als Ausgangspunkt eines Gesetzes über freiwillige CO<sub>2</sub>-Kompensationen, ZUR 2020, S. 336 (339 f.).

註24：A. S. Bolik/F. Reifarth-Belli, (Fn. 2), Ubg 2021, S. 432 (436 f.).

註25：A. S. Bolik/F. Reifarth-Belli, (Fn. 2), Ubg 2021, S. 432 (436 f.).

註26：Bundesministerium der Finanzen (BMF), Ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, Schreiben vom 18.2.1998-IV B 2-S-2144-40/98/IV B 7-S-0183-62/9, BStBl. I 1998, 212 Rz. 1.

施，將有助於證明，企業為自願性碳抵換所支出的費用，符合營業費用的資格<sup>27</sup>。

## 肆、符合稅法上費用扣除資格的認證標準

依據上述說明，企業為自願性碳抵換支付的費用，原則上可以作為企業的營業費用，在課稅上予以扣除。但前提是，企業必須證明，這些費用是基於「業務上原因」所支付。可以想見的是，一筆費用是否基於「業務上原因」所支付，徵納雙方未來勢必有所爭執。有鑑於此，透過修法方式，將費用扣抵的要件明文規定（不論規定在所得稅法，或是氣候變遷因應法中），或許才是釜底抽薪之道<sup>28</sup>。

雖然透過解釋函令的發布，也可以將費用扣抵的要件明確規範。但由於解釋函令對法院及納稅義務人不具法律上拘束力（參照行政程序法第161條），因而無法完全根除徵納雙方對於法律適用的不確定性。

為了確保自願性碳抵換能夠產生預期的生態效應，要成為稅法上可扣除的費用，就必須符合一定的品質標準。目前國際實務上，較具代表性，且能提供一定品質標準的四間

獨立機構，分別為Verra旗下的碳驗證標準（Verified Carbon Standard, VCS）、美國氣候行動儲備方案（Climate Action Reserve, CAR）、黃金標準（Gold Standard, GS）及美國碳註冊登記處（American Carbon Registry, ACR）。在德國，近年來，「黃金標準」已經被確立符合一定的品質保證<sup>29</sup>，目前幾乎涵蓋四分之三的市場<sup>30</sup>。在黃金標準的基礎上，可以以相對簡單的方式，為自願性碳抵換建立一個國家認可的標章。如果要認證的碳抵換是在企業內部進行，亦即不涉及第三方時，基於實用性的考量，也可以根據企業的規模制定額外的要求。

## 伍、結論

由上述說明可知，企業因自願性碳抵換所獲取的證書，原則上不能在市場上繼續交易，因而不具備「資產」的性質；其為自願性碳抵換所支付的費用，即非資產的取得成本。

然而，當企業為自願性碳抵換支付的費用是出於「業務上原因」，該筆費用即屬合格的營業費用。在所得額的計算上，可以作為費用扣抵。當企業打算透過自願性碳抵換，

註27：M. Rodi/R. Weidinger, Steuerliche Absetzbarkeit freiwilliger CO<sub>2</sub>-Kompensationen, StuW 2023, S. 114 (117).

註28：M. Rodi/Y. Yilmaz, (Fn. 23), ZUR 2020, S. 336 (341).

註29：「卡爾斯魯厄氣候基金」（Karlsruher Klimafonds）網站，So arbeitet der Klimafonds, in: <https://www.karlsruher-klimafonds.de/agb/>.（最後瀏覽日：2024年2月28日）。

註30：「德國聯邦環境署」（UBA）網站，Freiwillige CO<sub>2</sub>-Kompensationen durch Klimaschutzprojekte, S. 36, in: <https://www.umweltbundesamt.de/publikationen/freiwillige-co2-kompensation-durch>.（最後瀏覽日：2024年2月28日）。

獲取「氣候中和」的廣告效應，進而提高其聲譽時，原則上可以採取此種方式。

但應注意的是，倘若在具體個案中，企業未能有效地在廣告中提及，其因自願性碳抵換究竟減少了多少的碳足跡時；或將氣候保護方面的考量，明確納入公司章程中，稅捐稽徵機關即有可能拒絕承認，企業為自願性碳抵換支付的費用為合格的營業費用。換言之，在個案中，如果無法確認該筆費用與業務相關的原因，是在何種情況下發生，則在稅基的計算上，對企業較為不利。

為了避免此種稅務風險，進而減損企業為環境保護盡一份心力的意願，主管機關有必要為自願性碳抵換的稅收減免提供法律依

據，不論是在所得稅法中明文規定，或是在氣候變遷因應法中給予規範上指引。其中，特別重要的，還包含針對合格的碳抵換制定統一的品質認定標準。對此，或許可以考慮在目前廣泛使用的「黃金標準」的基礎上進一步規劃。

雖然自願性碳抵換是實現氣候中立目標的一種手段，但他們必須與更廣泛的溫室氣體減排策略相互結合，才能對抗氣候變化帶來日益嚴峻的挑戰。這包含轉型至低碳經濟、投資清潔技術、促進節能減排及加強國際合作。

唯有多管齊下，我們才能確保為後代留下一個更健康且永續的地球。