



公課與稅捐概念

柯格鐘 · 臺灣大學法律學院副教授

某直轄市經議會決議通過市自治條例，對位於境內非屬設立戶籍之所有權人所擁有第二棟以上的房屋，按照房屋座落地段、建造材料、房屋折舊與使用面積大小，開徵「地方建設回饋費」，以其收入用來支應當地近年來，為應付大量外來人口遷入，因此所增加之基礎建設與公共給付的財政負擔。

試問，此種「地方建設回饋費」的法律性質為何？

壹 公課意義、類型與應適用的基本原則

近些年來，我國自中央到地方，因為財政收入短少，但公共支出大幅增加，經常陷入財政窘境，因此除採取各種開源節流手段，包括近來眾多備受爭議之土地重劃與都市更新、與民間企業合作（公私協力）、大幅向民間舉債、與較不受爭議之加強公有財產管理運用（活化資產）、提

高公營事業經營效率，向中央或上級機關爭取補助以外，法治國家中最常見主要手段，即為依法或依自治條例而開徵公課（Abgaben）。

所謂公課，是人民依照法律或自治條例的規定，對於國家與地方自治團體所為之金錢給付或因此而負擔的金錢給付義務。公課與罰金及罰鍰之性質不同，蓋公課依法律或自治條例所定之標準，為滿足一定公共目的而徵收金錢，不具有制裁行為義務違反的性質，後者則主要因行為人先有違反義務行為，故國家對其依法處以罰金或裁處罰鍰，從而，罰金或罰鍰之金錢給付，必以行為人具有行為的可非難性為前提。公課也與人民對於國家所為任意捐贈不同，蓋前者依法律規定而為給付，具有強制性，後者則是任意性之財產增益的行為；公課也與國家因財產管理行為而做的給付不同，蓋前者依法律規定而發生債權債務，後者則依人民與國家間所訂立

DOI : 10.3966/168473932016100168012

關鍵詞：公課、稅捐、規費、受益費、特別公課、稅捐國家

契約，依雙方合致性意思表示而發生權利義務關係。

法治國家所開徵之公課類型，主要分以下四種，分別為稅捐(Steuern)、規費(Gebühren)、分擔金或受益費(Beiträgen)、特別公課(Sonderabgaben)。這幾種不同類型公課，除依法課徵、依法課稅原則的法治國原則以外，分別按照以下所述原理原則而課予負擔：首先對稅捐而言，量能課稅原則(Leistungsfähigkeitsprinzip)為稅法最重要基本原則¹，不僅對於國稅之直接稅(所得稅、財產稅)適用，間接稅(消費稅、交易稅)亦同樣適用²。除主要適用量能課稅原則以外，對於國際稅及地方稅而言，量益原則(Äquivalenzprinzip)或用益原則(Nutzenprinzip)亦屬重要基本原則³；對規費或受益費而言，量益原則則是最重要基本原則，蓋行為人因為受益，所以必須負擔公課，兩者因此在學說上稱為「受益負擔」(Vorzugslasten)⁴。惟規費所應計算適用之受益，係以行為人在現實上所受利益，或

為建制該等受益機制因而支出成本費用，作為計算衡量的標準。兩種不同之費用計算基準，學說上因此各自稱為「利益回饋原則」(Prinzip des Vorteilsausgleichs)與「費用填補原則」(Prinzip der Kostendeckung)⁵。反之，分擔金或受益費是以行為人使用受益之可能性，作為費用計算衡量的基準。以保險費作為分擔金或受益費為例，一般商業保險是以被保險人將來使用保險之機率(亦即受益可能性)，作為計算應繳交保費的基礎，惟我國實施全民健保制度，由於不分職業類別，具全面涵蓋性，且契約內容依法均具有強制性，作為社會保險，關於被保險人應繳交保費計算，脫離一般以受益可能性作為分擔金或受益費衡量方式，而與個人特別是薪資所得者之所得額為費用基礎，性質上即與稅捐特別是所得稅接近，故在釋憲實務上普遍認為，全民健保費之徵收應適用量能負擔的原則⁶，即與稅捐法量能課稅原則類似；關於特別公課，所應適用原則較為特殊，需特別說明。按特別公課之徵收，

¹ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Köln 2015, § 3 Rn. 40 ff.

² Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 2003, S. 979 ff.; Hey, a.a.O., Rn. 43; a.A. Kirchhof, Verfassung und steuerliche Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 319, 325. 但應注意，本文此處所稱稅法係指以獲取財政收入為主要目的之稅法（財政目的規範），不包括以規制或引導為主要目的之稅法（社會目的規範）。

³ Hey, a.a.O., Rn. 45, 46.

⁴ 陳清秀，稅法總論，2014年，78頁以下。

⁵ Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Köln 2015, § 2 Rn. 20.

⁶ 釋字第473、676號解釋參照。



係國家為完成特定公共任務之目的，實務上並以設立特種基金方式運用，相對於稅捐徵收係用來填補一般財政需要(den allgemeinen Finanzbedarf zu decken)，同時編列入一般財政預算進行統收統支運用，因此而使兩者有所區別。然而，特別公課因僅對於特定人或特定群體課徵，故在學理上要求立法者必須說明，公課義務人對於所課徵對象，依照事物本質，具有令其個別應加重公課負擔義務的正當理由，從而，特別公課之課徵，必須滿足群體同質性(Homogene Gruppe)、群體有責性(Gruppenverantwortung)、群體共益性(Gruppennützigkeit)等實體要件，並以其收支運用仍應定期向國會報告同時接受監督等程序要件，作為特別公課徵收合憲要件，以防止國家濫用特別公課手段，違反平等原則而任意對特定人或群體加稅，同時規避國會財政與預算監督的疑慮⁷。在上述應符合特別公課之有責性與共益性的範圍內，即應適用有限度的，亦即在特定公共任務完成範圍內的義務及受益補償原則。

貳 稅捐概念與構成要件

依照前述說明，稅捐雖僅屬公課類型之一，但無論在學理或者實務上，都是最重要的公課類型，蓋實務上除少數租稅天堂的國家地區以外，稅捐直接貢獻國家財政收入經常超過半數以上，學理上因此稱現代國家為稅捐國家(Steuerstaat)，以此強調稅捐對現代國家之財政收入的重要性⁸。

對於稅捐之概念，無論是在我國憲法或是制訂法，包括各個稅法及稅捐稽徵法在內，都未曾給予條文定義，以其作為理所當然的先行概念，即制訂相關規範。一般而言，實務上以稅或費名目，及主管機關是否為財政部，作為稅或費的判準。但這種形式標準之判斷，極易產生誤導，也容易被濫用，蓋在我國實務上，以費為名，但實際上為稅的情況，並不罕見，如前述全民健保費，實際已接近健保稅的性質。以費混充稅，除讓我國國民之稅捐負擔率（亦即總稅捐收入除以國民生產毛額）的計算，相較於世界各主要國家地區，出現負擔率偏低假象以外⁹，按其具體情況，以費代替稅之徵收者，亦將間接影響各級地方自治團體，依照財政收支劃分法規定，可獲統籌分配稅款的財政收

⁷ 柯格鐘，特別公課之概念與爭議——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，163期，2008年12月，194頁以下。

⁸ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, Köln 2000, S. 1.

⁹ 詳參柯格鐘，從納稅人權利保障談雙重稅捐負擔的防免——幾項台灣法實證面的觀察，收錄於：葛克昌、湯貢亮、吳德豐（主編），兩岸納稅人權利保護之立法潮流，2011年，303頁以下。

入，影響不可謂不重大。

由於沒有法條明文定義，故學界一般在討論稅捐概念時，均係引用德國1977年稅捐通則(Abgabenordnung)第3條第1項規定，作為稅捐在學理上的定義：「稱稅捐者，謂公法團體，以獲取收入為目的，對所有該當於給付義務法律構成要件之人，所課徵之金錢給付義務，而非屬特定給付之對待給付者；收入得為附帶目的」¹⁰。本文同樣依上開稅捐通則條文之定義，將稅捐概念解析成以下的構成要件，方便檢驗題目中系爭「地方建設回饋費」，性質上是否屬稅捐？

一、公法團體(das öffentlich-rechtliche Gemeinwesen)：課徵主體

此處所謂之公法團體，一般而言，係指國家或地方自治團體等享有高權地位的地域自治團體(Gebietskörperschaften)，但在德國，也包括教會團體在內，蓋後者依法可對於所屬之教民課徵教會稅(Kirchensteuer)¹¹。在我國，除中央依憲法第107條第6款規定，對國稅享有課稅之立法權與執行權以外，依地方制度法第18條第2款、第19條第2款、第20條第2款、地方稅法通則第2條之規定，享有課稅高權的公法團體，應只有直轄市、縣市及鄉鎮

市等地域自治團體，其他之職業或兼具地域性質的公法人（例如農田水利會），依法並未享有對於所屬會員或構成員課徵稅捐的權限。

依上說明，題目系爭之「地方建設回饋費」，係由某直轄市的自治團體，經由議會之決議以自治條例方式通過開徵。由於直轄市作為自治團體，在我國地方制度法與地方稅法通則規範下，享有課稅高權的地位，從而，在此限度範圍內，題目意旨所稱之直轄市，應屬享有課稅權限的公法團體。

二、依財政目的之法律規範(Zur Erzielung von Einnahmen, Fiskalzweck)

依財政目的之法律規範，係指立法者制訂該等法律規範之目的，係為使具有高權地位之公法團體，經由此等規範獲取為滿足該團體執行公共任務所需財政收入，此稱為財政目的(Fiskalzweck)。其中，以獲取財政收入為主要目的(Hauptzweck)者，是稅法中最普遍也是最主要的規範，稱為財政目的規範(Fiskalzwecknormen)。但由於德國稅捐通則第3條第1項第2句規定：「收入得為附帶目的」，故財政目的亦可為附隨目的(Nebenzweck)，如此一來，規範主要目的即為其他屬於財政以外

¹⁰ 本譯文參見陳敏譯著，德國租稅通則，2014年，4頁。

¹¹ 依據德國基本法第140條、1919年威瑪憲法第137條規定，具公法地位之宗教團體享有課稅權限。



之目的，例如以經濟、社會救助、文化、慈善、教育、環保、國民健康或其他等廣義社會政策為主要目的者，即稱社會目的規範(Sozialzwecknormen)¹²。對於社會目的之稅法規範而言，財政目的不能夠完全不存在，若完全喪失財政目的之社會目的稅法規範，係國家濫用課稅之手段達成實質禁止行為或產業的目的，違反「絞殺稅禁止」(Verbot der Erdrosselungssteuer)原則¹³。換言之，現代國家不允許採取「寓禁於徵」之間接手段，禁止或扼殺原則上已經許可或准予開放之特定行為或產業的發展。

根據題目意旨所述，該直轄市所通過之自治條例，主要係為獲取財源，以因應大量人口遷入該市，因此所產生基礎建設或公共負擔的財政需要，故該自治條例之課徵，應屬主要為獲取財政收入之「財政目的規範」。惟按實際具體情況，倘若該自治條例之制訂，有關地方建設回饋費的課徵，目的係主要為禁止所有非設籍在該直轄市之所有權人，在境內擁有第二棟以上的房屋者，此種以扼殺特定行為為目的之規範，即屬前述「寓禁於徵」之社會目的規範，完全欠缺財政目的者，即牴觸「絞殺稅禁止」原則。按題目意旨內容所

述，本件系爭課徵費用，應無此等情形存在，併予說明。

三、對所有滿足法定構成要件之人 (Tatbestandsmäßigkeit und Gleichmäßige Besteuerung)

依據此項構成要件，衍生出稅捐法的兩大基本原則，即依法課稅原則(Prinzip gesetzmäßiger Besteuerung)與平等課稅原則(Prinzip gleichmäßiger Besteuerung)。在依法課稅原則下，納稅義務人之稅捐債務，係在行為滿足法定構成要件時即已發生，故無論是稅捐稽徵機關或者是納稅義務人，都係服膺立法者所制訂的稅捐法律規範。再者，依據平等課稅原則，納稅義務人無論其性別、宗教、種族、階級、黨派，也無論其身分或居住區域，只要有稅捐負擔能力，依法均應平等地負擔稅捐。

依題目意旨所述，直轄市係以決議方式通過自治條例，開徵題目所稱之「地方建設回饋費」。在此值得討論問題，為自治條例是否為此處「依法課稅原則」意義下所稱之「法律」？此點，在我國學說與實務上，均無疑義採取肯定說¹⁴。在德國，亦同樣採肯定見解¹⁵。依我國地方制度法第35條第3款、第36條第3款、第37條

¹² 關於稅捐法律規範目的之論述，請參Hey, a.a.O., Rn. 20 ff.。

¹³ 關於絞殺稅禁止，請參Hey, a.a.O., Rn. 184.。

¹⁴ 詳請參照陳清秀，同註4，121頁；釋字第277號解釋，亦肯認在地方稅法通則規範之範圍內，地方自治團體享有憲法所賦予的課稅立法權。

第3款規定，直轄市、縣市及鄉鎮市之議會或市民代表大會，有議決相關之地方自治稅捐的決議權限。從而，應肯認我國地方自治團體享有制訂自治條例，對於符合一定要件之人開徵相關地方稅捐的權限。

四、所課徵之無對價性(Ohne Gegenleistung)

稅捐之無對價性特徵，是其與其他公課類型，特別是與規費或受益費，最為重要的區分標準¹⁵。依本文意見，對價性之特徵應也是稅捐與特別公課，兩者間重要的區分標準。如前所述，稅捐徵收係用來填補一般財政需要並編入一般之財政預算中進行統收統支的運用，特別公課則係為完成公共任務、滿足特定財政需要而課徵，同時設立特種基金而為收支運用。惟因我國實務上肯認，徵收時即已特定使用用途之目的稅(Zwecksteuer, earmarked tax)¹⁷，例如依據國民教育法及財政收支劃分法之授權規定而徵收，使用於義務教育經費的國民教育捐¹⁸，或依據菸害防制法及菸酒稅法，而徵收使用於全民健保補充財源的菸品健康福利捐。換言之，是否

為完成特定之公共任務目的而徵收使用者，並非稅捐與特別公課區分標準，除了該收入是否編入一般財政預算或是以設立特種基金方式運用的差別以外，繳納目的稅之繳納義務人並沒有財源的受益補償（回饋）機制，特別公課則應有義務與受益補償的機制，故在此限度範圍內使特別公課具有對價性關係，為兩者之間區別的標準。

依據題目意旨所述，直轄市以自治條例通過開徵之「地方建設回饋費」，係用以作為支應當地近年來，為應付大量外來人口遷入，因此所增加之基礎建設與公共給付的財政負擔，故此項收入依題目意旨應係編入一般財政預算中使用，縱使認定該公課之徵收已經特定其使用的用途，但由於繳納該等公課之義務人，為在境內未設有戶籍卻擁有第二棟以上房屋之所有權人，所繳納之公課並不存在義務人之受益回饋的機制，即非屬特別公課範疇，應認其屬不具對價性關係之金錢給付義務，即為稅捐概念的範圍。

五、金錢給付義務(Geldleistungen)

¹⁵ Vgl. Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Köln 2015, § 5 Rn. 19 f.

¹⁶ Gersch, in: Klein AO, München 2014, § 3 Rn. 7.

¹⁷ 依據Gersch氏的意見，徵收時即已特定用途的目的稅，並不符合稅捐概念，請參Gersch, a.a.O., Rn. 7. 惟本文認為，這是稅收用途在財政法上之統收統支原則(Non-Affektationsprinzip, Gesamtdeckungsprinzip)的適用，應與稅捐概念之本身並無關連性，故仍以之作為稅捐的一環，併此說明。

¹⁸ 參照釋字第346號解釋，肯認國民教育捐與憲法尚無牴觸。



在貨幣經濟下，現代國家經濟活動往來，往往以貨幣即通貨為媒介，進行交易價款的給付。從而，稅捐應屬於以金錢為內容的給付義務，當無疑問。惟在我國，實務上仍有部分非以金錢為內容的稅捐。例如，田賦依土地稅法第23、24條規定，係以實物為繳納對象；又如印花稅，依照印花稅法第2、8條規定，係以財政部所發行印花稅票為對象而繳稅，此兩種標的雖非金錢給付義務，但仍屬於我國法意義底下的稅捐，當屬無疑。

依照本題題目意旨所述，直轄市通過自治條例所課徵的「地方建設回饋費」，應屬以金錢為給付內容的公課義務，故應該當前述以金錢給付義務的要件。

綜合以上各項關於稅捐之構成要件的討論，題目意旨所述由直轄市地方議會所通過之自治條例課徵的「地方建設回饋費」，應屬具地方自治稅捐性質的公課，由於名目上非屬財政收支劃分法第12條第1項各款所規定的地方稅，從而應屬依地方制度法及地方稅法通則所制訂的地方自治稅捐。

參 結論

從以上說明可知，系爭「地方建設回饋費」，名目雖然為「費」，但實際性質仍應為「稅」。換言之，系爭「費」應屬直轄市自治團體，依地方議會之決議通過自治條例所開徵的地方自治稅捐，即應適

用上述有關地方制度法、地方稅法通則及財政收支劃分法的規定，以進行後續一連串與此地方自治稅捐有關問題的討論及探究。這些問題包括，本地方自治稅捐之性質，究屬特別稅、附加稅或者是臨時稅？由於此地方自治稅捐之稅基，與房屋稅條例中房屋稅之稅基（房屋稅條例11）相近，是否屬於房屋稅的附加稅？或者仍屬特別稅？是否抵觸對其他同級或他級之自治團體所課徵稅捐不得重徵的規定（財政收支劃分法18 I）？若本稅性質屬附加稅，其課徵附加稅率，是否遵守加徵比例限制（地方稅法通則5）？本地方自治稅捐之課徵，是否抵觸法律既有關於課徵對象與範圍的限制（地方稅法通則3 I、III S.1、財政收支劃分法18 II）？本地方自治稅捐之課徵，依個案情形是否有抵觸課徵時限的限制（地方稅法通則3 II）？是否應報請相關主管機關備查（地方稅法通則6 II）？此等備查性質為何？仍待進一步釐清，並加以解決。受限於本文篇幅，僅能先論述至此，敬供參考。📖

（本文已授權收錄於月旦法學知識庫及月旦系列電子雜誌🔗www.lawdata.com.tw）