

財政法：第二講

財政收入總論（下）

蔡茂寅・臺灣大學法律學院教授

參、財政收入法之基本原則

財政法雖然存在有諸如「財政民主主義」、「健全財政主義」、「適正營運管理主義」以及「財政法治主義」等諸原則¹⁷，但為適用於財政行為全體之法原則，就財政收入法而言，仍須有適用於本領域之法原則，以為政府獲取公財政收入時之指導理念¹⁸，以下分述之。

一、平等原則

平等原則為公法上的重要原則，我國於憲法第七條及行政程序法第六條均有明文規定，因此適用於公法行為全體，而非僅適用於財政收入法，但因本原則在此一領域具有特別之重要性，故特別標舉之。按平等原則之內容雖有多端，但要而言之，其最重要者仍在權利享受與義務負擔上之平等，而租稅等公課無疑為近代國家最具重要意義之國民義務，其負擔是否符合平等原則？攸關憲法理念是否落實之問題，不可等閒視之。租稅法上所強調之「租稅公平原則」，其出發點即在負擔之平等，可資佐證。

蓋人情趨利避害為人類社會古今、東西所不易之理，而國家之財政收入、稅課收入固無庸論，即連其他之各種收入，最終莫不由國民負擔，縱令其獲取收入之正當性得以獲得確認，但國民極力脫免之心態仍屬人之常情。制度上欲使國民心悅誠服負擔國家之財政收入，「公平負擔」乃最基本之要求。只要國民在財政負擔上滋生不公平的相對剝削感，則人民勢將紛紛起而規避甚或反抗，終使該等收入滋生窒礙難行之虞。近代發生於英、美及法國的市民革命均與國民的財政負擔不均難脫關係，可為明證。惟平等原則固以「形式上平等」、「齊頭式平等」最能符合人類原始的、質樸的正義觀，但平等原則在今日實已不能捨「實質平等」、「立足點之平等」等內容而不論，亦屬至明之理。今日稅制上所強調之「累進課稅」等量能負擔原則，一般認為適足體現平等原則之精神，可為註腳。

財政收入法上的平等原則之具體化，主要表現在決定負擔額度時之「量能負擔」與「應益負擔」兩大原則上。以下就此簡述之。

（一）量能原則

當財政收入之正當性基礎並非來自「原因者付費」制度（下述）時，量能原則往往亦能提供其合理化依據，此一原則不但為法之認識源，亦為法之價值源¹⁹。量能原則作為平等原則的具體化標準，係依個人經濟上負擔能力之高低以決定其財政負擔之額度，所要者在於決定負擔能力高低之指標為何。依目

¹⁷參照本講座第一講「財政法概論」、「參」之說明。有關財政民主主義在中國大陸之理論與實踐之探討，可參照劉劍文總主編，走向財稅法治——信念與追求，法律出版社，2009年，43頁以下。

¹⁸此外，本文所未提到之諸如：稅收應占一定高比例以上之「租稅國家原則」、著眼於政治效應之「接受性原則」（Accept Ability），「實施可能性原則」（Enforce Ability），乃至「租稅法律主義」等，均具有一定之重要性，惟基於簡潔與重要度之考量，本文於此暫不論列。

¹⁹參照葛克昌，稅法基本問題，月旦，1996年，208頁以下。

前之一般性理論言之，此等指標不外乎財產、消費、所得等²⁰。

（二）應益原則

應益原則一方面為公課徵收之原因，另一方面又為決定公課收取額度之原則²¹。人民因自國家受有利益，依等價交換的報償原則，必須負擔公課，並因其受益程度決定其負擔額度。所謂「受益」，可能來自於享受國家提供之服務、商品、設施甚或行政管制之結果（例如特許），不一而足。此等利益之個別受領者，如不提供對價性給付，一方面可能不當增加其市場競爭力，損及行政中立性，而難以通過平等原則之檢驗；另一方面亦足使國家資源因未有適當之回饋而趨向枯竭，故而必須藉由收取此等利益之「相當」對價，以符合平等原則之要求。惟受益之衡量本非易事，受益之同時伴隨有受害亦屬事所恆有（例如公共工程興辦時造成之不便甚至損害，工程完竣後雖有地價上漲之利益，但居住品質可能因而下降等），因此如何適正衡量受益程度，乃優為重要之課題。

二、適正原則——充足並禁止過度

財政收入必須遵循「適正原則」，此時之「適正」，除手段上之適當性、必要性等之外，在收入數量上之充足與禁止過度，亦屬必要不可或缺。蓋公財政與私財政不同之處在於，前者由於義務性支出之存在，以及可以公權力手段獲致收入，因而得以或必須量出為入；後者因為獲取收入之手段受到限定，因而必須遵循「量入為出」的節約原則。據此，財政收入在數量上必須充足，以免造成入不敷出，影響國政之推動；但在另一方面，充足並非意味毫無節制，反而內含有盡可能節約的禁止過度原則在內。

如上所述，「適正原則」意味避免「過與不及」。「過」則加重國民負擔，並易造成浪費；「不及」則凡百施政均受影響，轉而對國家與國民造成不利之後果。惟何謂適正？為一困難之課題。蓋為回答此一問題，必先決定何謂適正之支出，才能決定何謂適正之收入；其次並須轉換立場決定何謂國民適正之負擔，才能決定國家何種程度之收入得謂為適正，此等前提問題不先解決，「適正原則」即無由得其適用之契機。惟凡事均有限度，在現階段「過與不及」或許難以精確定義，但「國民心中一把尺」，「適正」云者至少仍在其中。

財政學上有討論國民「稅負擔率」高低之問題者²²，其根源即直通財政收入適正原則；「高福利、高負擔」、「增加福利不加稅」等說法其實均不脫財政收支是否適正的思考。例如工程受益費徵收條例第二條第二項「工程受益費之徵收數額，最高不得超過該項工程實際所需費用百分之八十」、「就車輛、船舶徵收者，得按全額徵收之」；以及同法第五條第三項「工程受益費以徵足原定數額為限。但就車輛、船舶徵收受益費之工程，而有繼續維持保養、改善必要者，經各該級民意機關決議，並完成收支預算程序後，得徵收之」等規定，均可視為適正原則之展現。

三、效率及便民原則

財政收入應講求效率，必須以「最小費用」、「最低成本」，獲取「最大收入」，成本、費用占收入之比率愈低，其效率愈高；反之，成本、費用占收入之比率愈高，其效率則愈低。換言之，獲取收入，必須著重其經濟上的「均衡性」（或稱「狹義比例性」）問題，成本、費用若高於所獲取之收入，則該收入

²⁰有關量能原則之詳細敘述，參照鄧為元，同註4，51頁以下。另參照葛克昌，量能原則為稅法結構性原則——與熊偉台北對話，月旦財經法雜誌，1期，2005年，93頁以下。

²¹鄧為元，同註4，49頁以下參照。

²²例如參照林榮夫等編集，現代財政學體系2——現代日本之財政，有斐閣；1972年，174頁以下。

即無必要且不適當；甚至只要成本、費用占收入之比例過高，即應考慮是否放棄該筆收入。因此此處之效率，實指稽徵費用之節約原則²³。

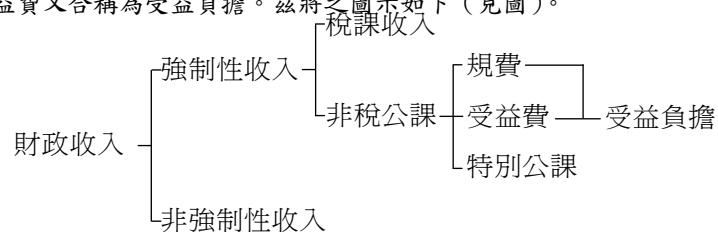
然而上揭「效率原則」實則內含兩大問題。其一為，效率僅在經濟價值上具有比較之意義。因此不以獲取收入為唯一或主要目的之收入手段，舉凡交通違規罰鍰等，縱令其獲取收入之效率不佳，為達成維護交通安全等行政目的，該筆收入仍非應即放棄。惟縱令欲達成財政收入以外之其他行政目的，效率原則仍非可以全然忽視不顧，在可能的範圍內仍必須兼顧效率原則以達成行政目的，自不待言；其二為，「效率原則」乃是自收入機關之立場觀察所得之結論，其具有一定程度之妥當性自不難理解，惟若自負擔收入義務之一方（通常為人民）立場觀察，則所謂的「效率原則」，其實可以等同於「便民原則」。

蓋政府以「最小成本、費用」換取「最大收入」，固然符合「效率原則」，但此時之效率乃是純自政府一方以經濟觀察法觀察所得之結果；如果加計其他諸如人權、環保、社會等因素，則效率之定義恐怕將產生質變。再者，政府之效率往往建立在人民之負擔上，效率愈高，對人民之苛擾往往愈甚，此時如不以「便民原則」²⁴調劑之，則所謂效率，在極端情況下，往往與苛政無異。例如田賦之徵收，自狹隘的「效率原則」觀之，以現金繳納似最為理想，但農民為換取現金而賤價求售農作物之事，可說殷鑑不遠。但反向言之，在貨幣經濟已然如此發達之今日，如若田賦等仍以實物繳納，其不符合便民原則，亦屬顯然。縱令在以實物繳納租稅之時代，例如到府收繳與由納稅人自行運抵倉庫，其間之效率與便民原則仍應適度調和。

又例如個人綜合所得稅之徵收，課納稅人以主動申報義務，乃是典型「效率原則」之展現，但在電腦科技日新月異，政府所保有之資訊已接近鉅細靡遺之情況下，此等近代的「效率原則」能否不受「便民原則」之檢驗，實已優為今日之重大課題。在課稅處分實際上通常不存在，因而行政法原理受到根本質疑之今日，諸如由稅捐稽徵機關以電腦先行算定稅額、由稅捐稽徵機關主動退稅、房屋稅推定為自用住宅等，攸關如何回復「納稅人之權利」課題，值得吾人深思。吾人認為，「效率原則」必須時時受到「便民原則」的檢驗，只有二者維持有機的調和關係，效率原則才可能獲得其長久的生命力。

肆、財政收入體系論

財政收入雖可為如上之種種分類，但歷來在我國並無一致性之體系存在，而財劃法之分類雖較詳盡，但亦不具體系性，因而整體上呈現散亂無序、各說各話的情況。綜合各家學說，一般而言，國內較合理的財政收入體系論係先將其分為強制性收入與非強制（自由）性收入（為期簡便，半自由、半強制性之收入暫不列入分類），並將前者等同於「公課」。強制性收入中，以租稅最為重要，因而稅課收入獨立成一體系，除此之外之其他強制性收入則統稱為非稅公課，以有別於（租）稅公課。非稅公課可再細分為規費、受益費及特別公課，其中規費及受益費又合稱為受益負擔。茲將之圖示如下（見圖）。



圖一 財政收入之體系

²³參照莊義雄，財務行政，三民，修訂二版，2003年，174頁。

²⁴就此，有稱之為「便利原則」者，參照莊義雄，同前註，174-175頁。

然而此種體系雖然有其理論依據，但是亦有相當大之缺陷存在，以下就強制性收入略做敘述，以實此說。稅課與非稅公課在性質上之區別將於以下述之，但就其徵收機關而言，前者係以財稅機關為管轄機關，而與其支出任務切離，不生關聯；後者之管轄機關則非財稅機關，而係以其提供對待給付之性質，定其管轄機關²⁵。以下分述各種強制性收入。

一、稅課收入

政府各種財政收入中，以稅課收入歷史最久、占財政收入之比重最高，因此最為重要，並且優為公課之核心所在。「稅課」顧名思義，指的是以租稅方式存在之公課。而所謂公課，原則上指的是：「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付。」²⁶依論者所見，公課即公法上之金錢給付，與公法上之實物給付合稱為公法上之負擔²⁷。

我國現行法上就稅課收入、稅捐、租稅、賦稅、稅賦²⁸，乃至稅的概念，並未有立法定義，因而在適用上常有混淆之虞。德國稅捐通則第三條第一項則明文規定：「稱租稅者，謂公法團體為收入之目的，對所有該當於給付義務之法律構成要件之人，所課徵之金錢給付，而非對特定給付之對待給付；收入得為附帶目的。」²⁹據此，租稅具有：金錢給付義務、無償性、由公法團體高權課徵、支應財政需求等特徵，而與其他公課手段可資區別。相對於稅課收入欠缺對待給付之無償性質，「規費與受益費均是公行政的利用或利用可能性的對價」³⁰，二者合稱為「受益負擔」，均具有程度不一之對償性、有償性，而與租稅概念可相區別，以下就此說明之。

惟附帶一言者，稅課收入之無償性雖為其最重要之特徵，但在特殊情況下，其無償性仍有模糊化的現象。例如稅制中有所謂之「目的稅」、「指定用途稅」，其課徵之目的或用途既已事先特定，租稅負擔與支出間復具有某種關聯性，則其無償性（至少為「無因性」）勢必大為弱化，甚且具有有償之外觀。

二、非稅公課

租稅以外之其他強制性收入統稱為非稅公課，由於其公權力收入之性質，因此受到法律保留原則之拘束，非有法律之個別、具體授權，不得任意徵收之。非稅公課中在我國業已類型化者為規費、受益費及特別公課³⁰。以下分述之。

（一）規費

²⁵參照葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收錄於：行政程序與納稅人基本權，增訂版，2005年，63頁。翰廬出版社

²⁶陳清秀，稅捐、規費、受益費與特別公課，收錄於：稅法總論，元照，四版，2006年，63頁以下。

²⁷陳清秀，同上註。惟徭役、兵役等公法上「人的負擔」是否亦列入實物給付的範疇之內，並非毫無爭議，故以金錢給付與實物給付概括公法負擔之全部，仍有商榷之餘地。

²⁸租、賦、捐等用語雖各有其本義，並且常有互訓之情形（例如說文解字謂：稅，租也；賦，斂也；租，田賦也。即為適例），然與「稅」連用，而稱租稅、稅捐、賦稅、稅賦時，似均以「稅」為此等概念之核心要素，其他用語可略而不論，因之不妨解為同義詞。本文就此等概念亦不特為區別，合此敘明。

²⁹日本代表性學者金子宏之定義為：「租稅乃國家基於法律規定，以獲取提供公共服務所需資金之目的，而非以其提供特別給付之對待給付，而向私人徵收之金錢給付。」寓意大抵相同，但強調「向私人」徵收，較有疑義。參照金子宏，租稅法，弘文堂，十一版，2006年，9頁。

³⁰陳清秀，同註26，70頁以下。

「規費乃是為滿足國家或地方自治團體的財政需要，而以高權的方式，加以課徵之金錢給付，亦即個人對於公共設施以特定的方式實際加以使用的對價或享受行政機關之特別的給付的對價。規費是依據使用者付費原則或受益者付費原則徵收」³¹。換言之，規費「係以國家之特別公務服務（給付）為前提，所負擔之金錢對待給付義務，用以滿足國家財政需求，而以公權力所為課徵者」³²，雖然亦具有金錢給付義務、由公法團體高權課徵、支應財政需求等特徵，但因其具有作為行政服務之對待給付的有償性質，而與稅捐之無償性正相對立。依規費法第六條之規定，規費分為行政規費及使用規費兩種，學理上則可再加上特許規費（規費法七、專利法七五參照），此乃依國家之對待給付之不同而行之分類。

規費與租稅乃至其他非公課比較，其具體之「對待給付」性質為其最大之特徵。規費之繳納與義務人直接、個別所享受之行政服務（受益）之間，縱令並非完全等價之關係，但要之必須有一定之對價關係，否則即與規費之概念不相符合。然而規費之概念範圍究竟如何？並非一已經解明之課題，例如一般通稱之「手續費」、「使用費」等固可歸入規費之概念範疇內，但如公營公用事業之費率（日本稱「公共料金」）是否亦可歸入其概念範疇內？即無共識。

（二）受益費

受益費之法律性質，係「基於統治權，為滿足財政需求，對建造、改良或增建營造物或公共設施，所徵收之全部或一部費用之金錢給付。受益費無須義務人現實取得利益，而只須有取得利益之可能性即可。」³³亦有謂，受益費或分擔金乃是「為滿足財政需要，為填補費用支出」，而對「1.公營造物及公共設施之建立、設置或擴張；2.對改善街道、水路及廣場，而非對於其繼續性之維持及整頓」，以公權力加以課徵之給付³⁴。換言之，不同於規費必須有現實的受益關係存在，因而其對待給付亦屬具體；受益費之徵收並未以義務人現實取得利益為前提，而僅須有取得利益之可能性即可，因而其對待給付仍屬抽象。

據此，受益費雖然亦具有金錢給付義務、由公法團體高權課徵、支應財政需求等特徵，而與租稅、規費等相同，但其有償性及徵收機關則又與租稅可資區別。至於其與規費之區別則在給付與對待給付間有無直接關聯性存在？有之者為規費，無之者即為受益費。依此判斷，如公路主管機關興建公路時，就所有車輛所有權人徵收工程受益費時，因其受益僅屬抽象之可能性，故屬受益費；如就實際通行該公路之車輛徵收通行費時，因其有具體之受益事實，不論其名稱為何，均應將其定性為（使用）規費³⁵。

受益費在定性上屬於一種「人的公用負擔」。蓋政府興辦公用事業時，必要時須限制或剝奪人民之不動產所有權或課以經濟上之負擔，此即行政法上之公用負擔。公用負擔中著眼於人民之特定財產權者為

³¹陳清秀，同註26，74頁。上述定義中，「亦即」兩字前後並無對應關係，「亦即」之後並未就之前之敘述有所補充說明，因此在文義上頗有難解之處，但如忽視「亦即」二字，則意義自明。

³²葛克昌，同註25，65頁。

³³葛克昌，同註25，71頁。受益費亦稱「特別賦課（special assessment）」或「公共事業關係受益者付費」，日本則稱為「受益者負擔金」，乃是19世紀末以來美國為籌措都市建設財源所發展之制度。並參照李厚高，財政學，三民，修正七版，1991年，115頁以下。

³⁴以上定義，參照陳清秀，同註26，76頁。上述定義，用語尚非精確，例如將公營造物及公共設施並列，顯然忽視二者互相重疊之可能性，並且亦忽視公營造物之「人」的因素。又例如並列「建立」及「設置」者，未解其理由何在？再如所云「街道、水路及廣場」，其範疇不知與公營造物、公共設施（尤其後者）如何劃分？凡此種種，似均有待進一步之說明，免滋疑義。

³⁵同旨見解，參照葛克昌，同註25，71頁。

「物的公用負擔」，除此之外所課的經濟負擔（如勞動力或金錢給付）則稱為「人的公用負擔」³⁶。既然如此，則因受益費之義務人必然與某一政策目標具有「特定關係」，因而與以下所述之特別公課有難以釐清之處（除非將「受益」排除在特別公課的「特定關係」之外，則另當別論）；不但如此，受益費與目的稅亦會產生區隔困難之處³⁷。

（三）特別公課³⁸

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³⁹。特別公課並非為了滿足一般的國家財政需要，而對於一般國民所課徵，而是為了特定任務之財政需要，而對於特定群體的國民所課徵的負擔，其經常流入特別基金，而不流入公共預算中⁴⁰。據此，大法官乃明言，依空氣污染防治法徵收之空氣污染防制費，「係本於污染者付費之原則，對具有造成空氣污染共同特性之污染源，徵收一定之費用，俾經由此種付費制度，達成行為制約之功能，減少空氣中污染之程度；並以徵收所得之金錢，在環保主管機關之下成立空氣污染防制基金，專供改善空氣品質、維護國民健康之用途」⁴¹。職是之故，特別公課的概念定義中，專款專用之用途特定性似屬必須，因而使其與其他公課可相區別。抑且，由於特別公課僅向有「特定關係」之人（即特定群體之國民）課徵，因而與向一般大眾課徵之租稅亦可區別。

特別公課概念出現之初並無普遍肯認之正面定義，而是因其無法歸入其他公課之概念範疇內，故以「特別公課」名之⁴²。德國聯邦憲法法院將特別公課分為兩類：以取得財源為目的之特別公課及管制誘導型特別公課。前者之合憲要件如下：1.課徵義務人具有同質性，有共同利益，以有別於一般國民只負納稅義務；2.課徵義務人群體具有集體責任，較之其他大眾對該公課目的有更密切關係；3.課徵須對此特定群體有利，亦即群體之共同利益性。反之，以管制誘導為目的之特別公課，雖得為他人利益而課徵，但須以先前義務違反為前提，如身心障礙者權益保護法所規定之差額補助費即屬此種性質⁴³。

據上所述，以取得財源為目的之特別公課與受益費之間往往有難以精確區別之虞；而管制誘導型特別公課，不管其使用名稱為何，則與「罰款」有重疊、混同之虞。此等產生於不同時代、不同國家之財政收入工具，如何適度加以重整，業已成為本領域之重要課題。

（四）其他強制性收入

強制性收入除上述稅課收入與非稅公課之二分法外，在非稅公課之下尚有規費、受益費及特別公課等分類。且不談此種分類之妥當性如何，由於受益負擔之概念範圍雖較明確，但特別公課之概念範疇在現階段並未大幅擴張，因而上述非稅公課下之分類並非窮盡類舉式之分類，其完整性仍顯不足。例如原則上屬於非稅公課之收入尚有罰金、罰鍰、社會保險費等收入，但在現行法上罰金、罰鍰、怠金等均歸

³⁶參照柳瀨良幹，公用負擔法，有斐閣，1971年，63頁以下。

³⁷福家俊朗，公的負擔の法理——受益者負擔金と租稅をめぐる法律問題，收錄於：現代財政の公共性と法——財政と行政の相互規定性の法的位相，信山社，2001年，84頁以下。

³⁸有關特別公課較早期之研究，可參照何愛文，特別公課之研究——現代給付國家新興之財政工具，台大法研所碩士論文，1994年。

³⁹釋字第426號解釋理由書。

⁴⁰陳清秀，同註26，77頁。

⁴¹釋字第426號解釋理由書。

⁴²參照鄧為元，同註4，92頁以下。

⁴³鄧為元，同註4，93頁。

入「罰款」收入之預算項目下，惟其性質似應歸為有別於上述三種非稅公課之外的「其他公課」為宜（雖然若不論其支出目的，將之列入特別公課亦屬可能）。至於社會保險費在強制投保制度下，其屬公課並無疑義，但究應將之歸入何種概念之下（屬受益負擔之另一種型態？抑或可歸入特別公課項下？），目前並無共識性見解。凡此，均可證出目前非稅公課之下位概念仍屬不夠完整及精確。

伍、代結論——原因者付費制度之構築

我國之公財政收入約可為如上所述之分類，但此等分類仍存在若干完整性與合理性上之缺陷，以下分述之。

一、半自由、半強制性收入

將公財政收入先分為強制性收入與自由性收入，大致上具有合理性，但是否再列入「半自由、半強制性收入」（即中間性收入）則可再予斟酌⁴⁴。按以公權力為後盾所獲取之收入，例如租稅、特別公課等應歸為強制性收入無疑；透過市場機制、等價交換原則所獲取之收入，例如財產收入、公營事業收入等顯而易見應歸為自由性收入。然而在以法律為基礎進行管制或造成獨占，再對利用者徵取費用之場合，此時利用者雖仍有不利用之可能，但只要利用此等獨占性商品或服務，則不免要負擔費用，此時即具有半強制、半自由之性質。例如使用規費中之車輛通行費、行政規費中之地政規費、專賣收入，甚至獨占性之公營事業之收入，均具有此等性質。此種收入之義務人雖然仍有利用與否之有限的市場機制，因而亦具有有限的自由性，但毋寧行政獨占之強制性更為彰顯。

基於敘述上之便利，本文就此並不特為強調，但在分類上仍承認此等分類之重要性。蓋此等中間性收入在法理論上，首先因其具有部分行使公權力之性質，因而應受法律保留原則之拘束；其次，因其仍具有部分等價交換之性質，因而其「對價」亦不應背離市場機制。凡此，均與純粹之強制性收入或自由性收入有別，故仍有獨立分類之必要。

二、非稅公課項下分類之合理性

如上所述，非稅公課項下一般將之再分為規費、受益費及特別公課，其中前二者又合稱為受益負擔。然而此種分類法一方面因缺漏過多而有必要再加上「其他公課」以補足其完整性；另一方面其邏輯上之嚴密性亦可再商榷。

按受益負擔包括規費與受益費，其著眼點在於受益之事實或可能性。然而人民須負擔國家收入之原因（特定關係）並不以受益為限，諸如污染者付費（Polluter Pays Principle，即所謂之3P原則）、原因者付費、損傷者付費等亦屬負擔經費之原因，但不但受益負擔之概念與此無涉，即連特別公課概念亦有無法將之涵蓋在內之虞。其次規費與受益費固均著眼於受益之特徵，但其課徵之背後原因並不相同。換言之，前者係以個別、直接享受之行政服務須有對價為前提；後者則著眼於社會資本投入後個人所享受之不當利益的社會還原，因而頗類似於植基於「漲價歸公」原則的土地增值稅，二者課徵基礎差距頗大，強為統合於受益負擔上位概念之下，其妥當性頗值懷疑。而特別公課毋寧更著眼於「專款專用」的支出面屬性，至於其徵收之原因，除了反面定義，因而無所歸屬的特徵外，其無法涵蓋受益負擔外的所有其他非稅公課，實屬不待辯而明。

⁴⁴例如如有財政學者採取此種三分法。參照莊義雄，同註23，165頁；亦有學者採二分法，參照劉劍文總主編，民主視野下的財政法治，北京大學出版社，2006年，72頁。

綜上，除非將特別公課之概念無限擴張至「除以受益為原因之公課外之其他所有公課」，因而無須「其他公課」之概念以為概括，否則現行非稅公課項下分類之完整性即應再予商榷。而就其邏輯嚴密性言之，將「受益」以外之其他課徵原因總稱為「特別」，亦令人有摸不著頭緒之疑惑，況且此等分類仍屬過分簡略，因而無法充分表彰公課之原因，而有必要再加檢討。

三、原因者付費制度之建構

相對於稅課收入主要係依「量能原則」課徵而言，非稅公課中之受益負擔主要係以「應益原則」為課徵之依據，而特別公課則依除此之外之其他「特定關係」原因而課徵。一般言之，受益負擔（或稱「受益者付費」）概念除受益費、規費外，若擴張其概念範圍，似可及於公營事業之對價（日本稱「公共料金」，屬自由性收入），甚至連指定用途稅（日本稱「目的稅」）均可包含在內。然而儘管如此，諸如開發者付費、污染者付費、損害者負擔乃至社會保險費等概念，則均非此一概念所可涵蓋⁴⁵。而此等琳瑯滿目之財政收入（原因）亦非全可歸入特別公課的概念範疇之內。似此，作為非稅公課課徵原因之理論基礎，即有重新檢視之必要。

稅課收入在收入與支出之間的非連結原則、無對價關係，可謂其最大之特徵，其徵收之原因基本上以遵循「能力說」為主⁴⁶。相對於此，非稅公課如非在收入與支出之間存在某種關聯性（例如受益費），即是義務人為某種「原因者」。例如在開發者付費制度下開發者及周邊居民不但可能因此獲利，通常在開發過程中也因此造成一定的環境影響；而在污染者付費制度，污染者為造成環境危害的可受歸責原因者，故開發者與污染者均須負擔特別的財政義務。又例如在罰款之情形，受罰者亦為可受歸責之原因者，甚至在社會保險費之場合，被保險人其實也正是使國家需要建構此一制度之原因者。據此，歸納言之，非稅公課之課徵，如非係因為存在有受益、對價之關係，即係因義務人本身即為導致財政支出、制度建構的原因者，至少係可受歸責之原因者，在此基礎上，非稅公課才有與稅課收入分立課徵之正當化基礎。

換言之，就公課課徵之原因而言，相對於租稅實則主要係依據「能力者付費原則」而徵收，非稅公課其實係依「原因者付費原則」而徵收。此等原因或為受益（如規費、受益費等受益負擔）、或為污染、加害（如污染者付費、開發者付費或損傷者付費等）、或為違反法律義務而可受歸責（如罰款、差額補助費等）、或為共同之群體利益（如社會保險費等），不一而足，但要之均不離「因特別之原因而負擔國家之財政收入義務」。似此，原因者付費制度作為非稅公課之普遍性的徵收原因，不論在完整性上與嚴密性上似均可得其理論依據，而有推廣之必要。

注意事項：

原刊登於月旦法學雜誌（第 87 期）第 57-66 頁。

本文經作者數位授權，由法源數位法學論著資料庫編輯小組重新校編。

⁴⁵惟有認為社會保險費等均可歸入特別公課概念之內者，參照黃俊杰，特別公課之憲法基礎研究，中正大學法學集刊，5期，2001年，3頁以下。

⁴⁶就租稅的分配原則而言，雖然「利益說」、「犧牲說」亦非無據，但仍以無因性的「能力說」為主。至於就租稅的徵收原因，歷來有「義務說」及「利益說」之爭。