

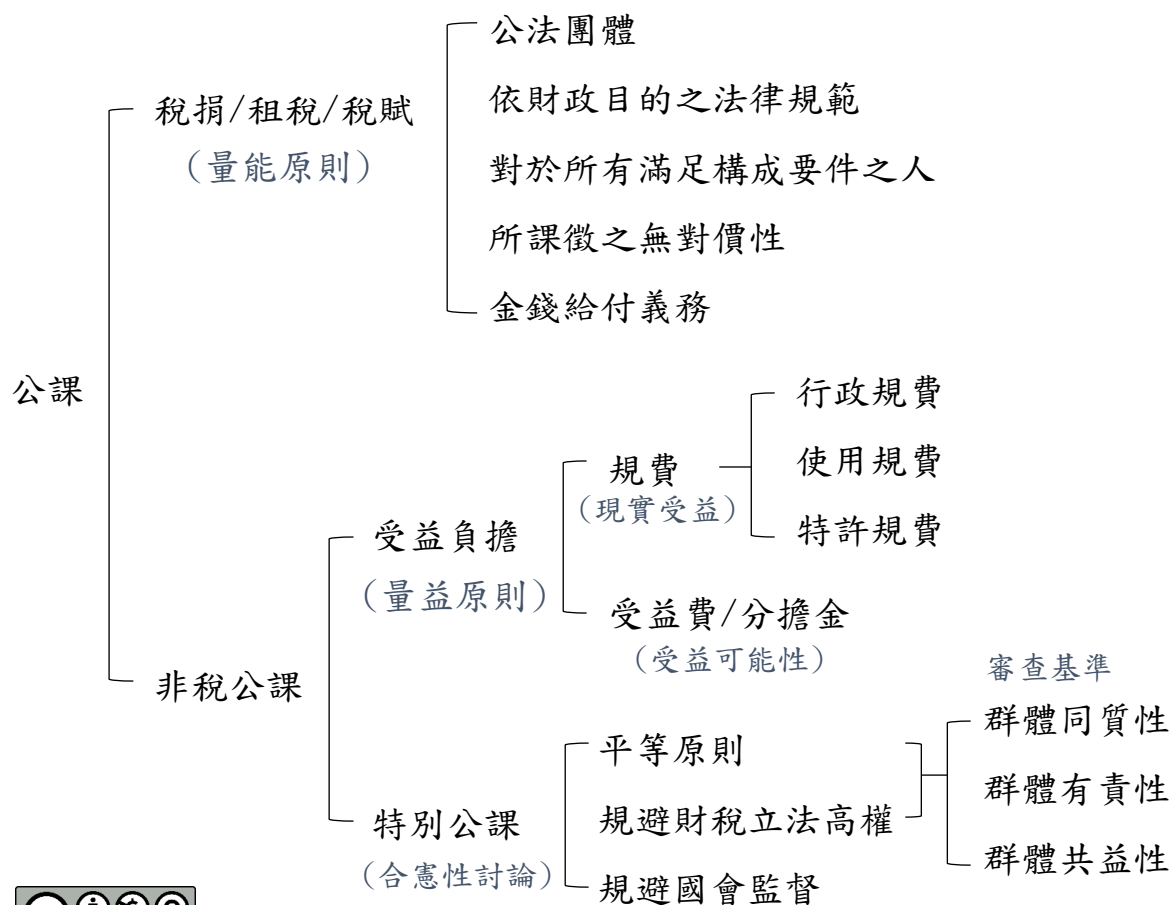
稅捐法導論一

第二講 稅捐基礎法 II 稅捐公課與非稅公課

國立臺灣大學法律學院 柯格鐘教授



【本著作除另有註明外，採取創用 CC「姓名標示—
非商業性—相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出】



一、稅捐公課：定義與規範要素

我國憲法、稅法的制定法當中，均未對「租稅」加以定義。稅法學界為了要將租稅的定義予以特定化，多參考德國租稅通則第3條第1項規定來定義租稅。其構成要素如下：

(一)公法團體

課徵稅捐的主體，即稅捐債權人。必須是一個依公法而成立，具有高權地位的團體，才具備此構成要件。於我國只「國家」跟「地方自治團體」具有此要件該當的可能。

(二)依照財政目的之法律規範

該法律規範本身是以讓國家（或地方自治團體）獲得財政收入作為其目的，而該財政目的可以為主要目的或次要目的。倘欠缺財政目的，代表國家徵收稅捐只是為了達到禁止產業的目的，此種「寓禁於徵」的稅捐有極高的違憲可能。因為徵稅意謂著開放該項產業，如果該項產業背離國家的立法價值，應以刑法、行政法明文禁止，而非以徵稅的方式替代。

(三)對於所有滿足構成要件之人

從「對於所有人」、「滿足構成要件之人」二個角度觀察。「對於所有人」指任何人只要滿足構成要件，均應課徵稅捐，為租稅平等原則的展現。「滿足構成要件之人」，即滿足「法律」的構成要件規定，依此要素衍生出「依法課稅原則」。

(四)所課徵之無對價性

課徵具有單方、強制的性質，不論其意願，為公課的本質。而重點為「無對價性」，稅捐是一種無對價性的金錢給付義務，此為與受益負擔最大的差別。

(五)金錢給付義務

以金錢為內容的給付義務，亦為稅捐重要特質，因為國家

需要金錢才能夠維持運轉。此前提是建立在社會已經發展完整的貨幣體系，以通貨作為給付標的，或接近通貨的替代物。

現行稅法雖以金錢給付義務作為前提，但也留存著非以現金作為給付標的之規定，如田賦、印花稅票以及實物抵繳，此三種態樣，為金錢給付的例外情形。

二、非稅公課之受益負擔：規費（行政、使用、特許）與受益費（分擔金）的類型區別與適用原則

（一）規費

具體現實受益的對價給付。學理上可分為以下三種類型：

1. 行政規費

基於高權行政行為給予個別受益所課徵的單方金錢給付。

2. 使用規費

通常為使用公物或公營造物的對價。

3. 特許規費

特許規費隱含著給予相對人特許權限，包括極高的經濟上利益跟價值，因此計算上通常帶有經濟成果的回饋，而與一般的行政規費有所差異。

（二）受益費（分擔金）

受益費、分擔金，在實務常見的例子為社會保險、年金保險以及全民健康保險，均具有保險的性質，即繳納費用進入被保險人的團體，待滿足構成要件後，可請領保險給付。而該費用在學理上稱之為具有受益可能性的受益費或分擔金。

受益負擔所適用的是「量益原則」，也就是根據受益來決定適用的基本原則。而租稅所適用的是「量能原則」，因為租稅是無對價性的金錢給付義務，以有能力者作為課稅的標準。

三、特別公課（與指定用途稅）：概念緣起、高權要素、特別公課在法治國家之疑慮

（一）概念緣起

特別公課原本只是一種網羅性構成要件，凡是沒有被涵蓋到稅捐、受益負擔的類型，均屬特別公課。

（二）高權要素

由非稅的事務高權主管機關，以非稅公課為名，設立特種基金，此類所徵收的金錢給付義務，稱之為特別公課。它並非來自於稅捐高權的權限分配，而是來自於事務高權，根據非稅主管機關的各自業務，來課徵以「公課」為名的金錢給付。

（三）特別公課在法治國家之疑慮

德國憲法、稅法學界認為，如果是事務高權的主管機關，運用非以稅捐為名的事務高權立法權，以特種基金的運作方式，來課徵人民金錢給付義務的話，必須要注意以下問題：

1. 平等原則

特別公課是針對特定群課徵，加重特定群體金錢給付義務的負擔，儘管非以稅為名，但有違反平等原則的疑慮，必須有課徵的正當化理由。

正當化理由，德國學理發展出以下三個要件加以檢驗：

（1）群體同質性

特別公課的徵收，必須要有某一個可以跟別的群體劃分開來的同質性要素存在。如果是以一種先天的、不可變更的特徵作為劃分標準，往往會違反平等原則。

（2）群體有責性

群體劃分後，透過群體的協力，對於某個公共任務的完

成，具有特殊的事務接近性。

(3) 群體共益性

如果履行比法定義務更高作為，可以從該群體所繳納的公課當中去獲得補助、回饋。

2. 規避事務與財稅立法高權規範的疑慮

此為德國法制中產生的特殊問題，德國基本法第 71 條以下的規定，是關於德國聯邦跟各邦的立法高權事務權限的分配，德國基本法第 104 條 a 以下的規定，是關於財稅高權分配的規定，事務高權與財稅高權各自在基本法當中有明文規定。倘該公課是由事務高權的主管機關直接加以制定，等於是以前事務高權的立法權限，迴避了財稅立法高權。

此問題於我國法制中並不存在，中華民國憲法第 107 條、第 109 條及第 110 條規定，並未將財稅跟事務高權劃分開來，而是將財稅納入為事務高權的一環。

3. 規避國會監督

特種基金運作不劃歸到一般預算範圍內，成為高權機關擁有單獨運用的小金庫。因此高權機關必須要定期報告特種基金資金運用情況，必要時應將數年的特種基金運用情況一併報知給國會，使其可進行連續性監督，非僅單一年度的監督。

4. 我國釋憲實務的觀察

司法院大法官釋字第 426 號解釋提到「特別公課」作為現代國家新興的財政工具，但沒有進一步去討論特別公課可能存在的違憲疑慮。釋字第 788 號解釋亦然，甚至該號解釋未定性廢棄物清理法第 16 條第 1 項中段「回收清除處理費」是否屬於特別公課，只說明非稅，但未指明為非稅中的哪一種公課。

在釋憲實務上，未重視特別公課的違憲疑慮，亦未就以上

三個方向積極展開討論。使各個部會都可以依照自己的主管權責立法，設立特種基金，再自己利用該基金來完成公法上任務，形成特別公課氾濫的現象。

四、公法契約（捐贈交換土地重劃之公法契約）替代公課徵收之優點

都市計畫法第 27 條之 1 第 1 項規定，人民可以申請都市計畫變更，但都市計畫變更的申請人，會由地方自治團體向申請變更者要求就都市計畫變更範圍內的公共設施用地、可建築用地、樓地板面積或一定金額的捐贈。此種都市計畫變更，目前司法實務上解讀為一種公法契約的義務，即人民提供或捐贈後，行政機關給予計畫變更，是一個公法契約上的對價給付關係，該回饋金非單方課徵的公課，而是公法契約裡面的對價給付。

惟學理有認為，公法契約的定性，讓行政高權中的都市規劃行為成為交易的客體，有出售公權力的疑慮。而都市計畫的捐贈回饋金，與行政機關依法變更都市計畫，應是個別獨立的行為。人民對地方自治團體所捐贈的回饋金，基本上是贈與附負擔的行為，行政機關仍須依法行政進行審查，作為都市計畫變更准駁的依據，定性上並非公法契約行為。

版權聲明

頁碼	作品	版權標示	作者/來源
2			<p>由授課教師，柯格鐘教授繪製。</p> <p>本作品以創用 CC「姓名標示-非商業性-相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出。</p>