

刊登於月旦法學教室第 227 期，2021 年 9 月，第 45-51 頁。

稅捐與非稅公課

陳汶津

成功大學法律學系助理教授

壹、問題提出

我國咖啡飲品消費量大，而外帶用咖啡紙杯非一般紙類，而是在紙杯內部添加一層具防水、保溫效果的防水薄膜，因此回收處理不易，容易造成環境污染。對此，政府擬對每個外帶咖啡紙杯加徵新臺幣 5 元的「咖啡捐」，其收入專用於研發環保杯的技術費用上，試問：此「咖啡捐」的性質為何？¹

貳、爭點

一、本案例中「咖啡捐」的性質是否為稅捐？

二、如果政府擬對飲料紙杯製造業者，按每個紙杯加徵新臺幣 5 元的「咖啡捐其收入專用於獎勵研發、使用易於分解的環保紙杯製造業者，結論是否相同？

三、如果政府擬對飲料紙杯製造業者開徵「咖啡捐」，所有欲從事飲料紙杯製造業之人，均須向事業主管機關申請製造許可並繳納咖啡捐，始得從事相關之生產製造行為，結論又該如何？

四、如果政府設置「咖啡紙杯主題公園」，連帶地提升公園周遭附近的房屋價格。因此，政府擬對公園周遭 1 公里內的房屋所有人課徵「咖啡紙杯主題公園費」，此費用的性質與上開問題是否相同？

參、解析

一、公課的概念

所謂公課，指國家或地方自治團體，依法律規定，向人民所課徵之公法上金錢給付。²之此種公法上金錢給付義務是中性的，其目的或者出於填補國庫收入，或者為達成某種社會政策之目的，而非為懲戒人民的特定行為或不行為，因此，具有懲罰性質的罰金或

關鍵詞：稅捐、特別公課、受益費、規費

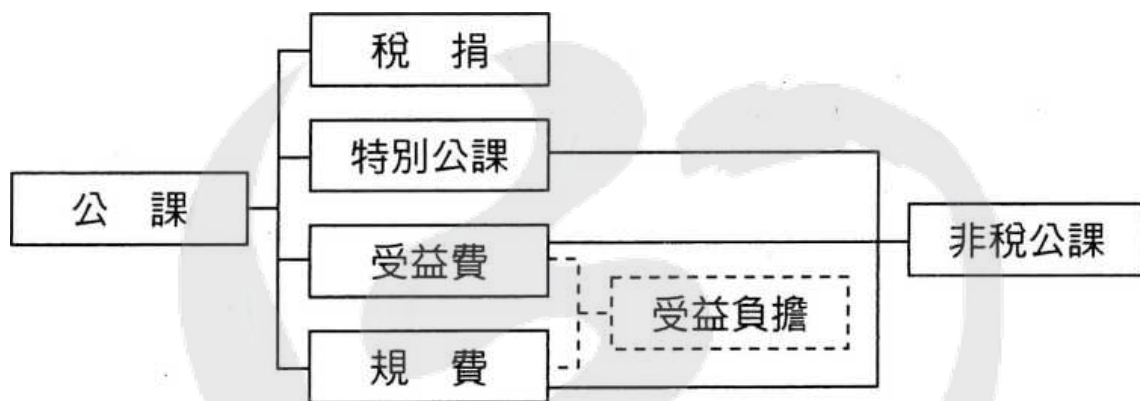
1 本案例事實改編自英國擬課徵「拿鐵稅」新聞，見：<https://www.thenewslens.com/article/87400>（最後瀏覽日：2021 年 3 月 13 日）。

2 陳清秀，稅法總論，十一版，2019 年，74 頁。

罰鍰，儘管性質上也屬於【月旦法學教室第 227 期，2021 年 9 月，第 45 頁】廣義的公法上金錢給付，但並非這裡所指的公課概念。

此外，公課之課徵須具有公法上的強制性，而非國家居於私人地位或公司營業人的角色來課徵，因此公課不具有營利性。例如，在財政收支劃分法中，國營事業的營業盈餘及事業收入、國家的獨占及專賣收入，具有營利性而不具有公法上的強制性，不會因此就讓原本是私法上的債權債務關係變成公法上的債權債務關係。

從學理來說，公課包含四種：稅捐、特別公課、受益費及規費。除稅捐外，後三者又合稱為「非稅公課」；而受益費及規費因具有對價性質，又合稱為「受益負擔」（見下圖）。³



二、稅捐與非稅公課的概念

（一）稅捐的概念

由於我國各稅法並未就「稅捐」予以定義，因此學說援引德國租稅通則第 3 條第 1 項之規定，所謂稅捐，指國家或地方自治團體，依財政目的的法律規範，對所有滿足構成要件之人，所課徵之金錢給付，且該金錢給付不具對價性。因此，稅捐的概念具有下列幾項要素⁴：

1. 由國家或地方自治團體所課徵

不同於德國宗教團體得為稅捐債權人，向教徒課徵教會稅（Kirchsteuer），我國有權課徵稅捐之人僅限於國家或地方自治團體二者，其他公法人（例如改制前之農田水利會）、國營事業、黨營團體（例如婦聯會），不得向人民課徵稅捐。此外，由於稅捐為法定之債，在依法課稅原則下，國家或地方自治團體不得依債權讓與之方式，將稅捐債權轉由第三人行使。因此，以往國民政府時期曾經實施的包租稅捐制度，並不符合今日的依法課稅原則。

2. 依財政目的之法律規範

³ 柯格鐘，公課與稅捐概念，月旦法學教室，168 期，2016 年 10 月，48 頁。

⁴ 柯格鐘，同前註，49 頁以下。

稅捐之課徵，原則上係以獲取財政收入為目的。但稅捐亦得用以實現各種具體之行政目的。例如，以稅捐優惠及加重稅捐負擔的方式來達成經濟政策、社會政策或文化政策等。**【月旦法學教室第 227 期，2021 年 9 月，第 46 頁】**

當稅捐用以達成特定政策時，財政收入目的得居於次要地位，而無損其為稅捐之本質，例如：居於節約能源使用之目的（引導目的）而課徵能源稅。⁵但是如果稅捐課徵的終局目的是追求財政收入為零，此種稅捐在學理上稱為絞殺稅或扼殺稅，為違憲之稅捐。

3. 對所有滿足構成要件之人課徵

指納稅義務人，也就是稅捐債權債務關係中的稅捐債務人，通常在各個稅法中都有規定。例如，綜合所得稅的納稅義務人是自然人（個人），「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」（所得稅法第 2 條第 1 項）。簡言之，課徵對象的選擇上具有普遍性、一般性。

4. 所課徵者為金錢給付

原則上，稅捐只能用現金給付，不能用勞務提供、實物、兵役等方式折抵。但是遺產及贈與稅法第 30 條第 4 項規定，遺產稅或贈與稅應納稅額在 30 萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，就現金不足繳納部分申請以在中華民國境內之課徵標的物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物一次抵繳，則為例外。

5. 該金錢給付義務不具對價性

納稅義務人不會因為繳納稅款而得到國家一個具體的給付作為代價。稅捐是由納稅義務人單方面向國家為給付，而國家不必同時為對待給付之金錢給付義務。

（二）特別公課的概念

由國家運用公權力對特定群體所課徵之金錢給付，該筆金錢給付之收入納入封閉之財政循環系統（特種基金專戶），以挹注國家特別任務之支出。特別公課具有特定之財政收入目的，因此是對於具有相同屬性的特定群體徵收之。換言之，特別公課之繳納義務人，與特別公課之課徵目的間須具有一定之關聯性。特別公課須具備下列的構成要件⁶：

1. 群體同質性

被課徵金錢負擔義務之群體，必須具有與其他群體或一般公眾，足以區分開來之同質性。此種足以與其他群體區分開來之同質性，不應以天生特質（例如男性女性）為區分標準。

5 此種以行為引導為主而課徵之稅捐，具有「寓禁於徵」之意。在高權行政的手段選擇上，是否具有適當性，為另一問題。

6 有關特別公課之特徵，參閱：李惠宗，山坡地開發利用回饋金繳交問題之辯證，裁判時報，80 期，2019 年 2 月，58 頁；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 9 月，50 頁以下；柯格鐘，特別公課之概念及爭議，月旦法學雜誌，163 期，2008 年 12 月，203 頁以下。

2. 群體有責性

具有同質性之群體，必須對於所要執行之公共任務，與其他群體或一般大眾相較之下，具有更接近的關聯性，稱為與徵收目的之事物關聯性。【月旦法學教室第 227 期，2021 年 9 月，第 47 頁】

3. 群體共益性

課徵特別公課所獲得之收入，必須為該群體之共同利益而使用，稱為群體用益性或群體共益性。該筆公課收入須主要用於被課徵群體之共同利益，如果同時使其他群體或一般大眾也分享該收入利益，亦無不可。

4. 定期檢驗課徵目的之合法性

由於特別公課是國家財政工具的例外方式，因此立法者對於當初課徵特別公課之理由與決定，必須作定期性之檢驗，以檢視現行客觀情況是否已經改變，致當初課徵目的已不再存在，而應該取消課徵特別公課。審查方式是以在財政預算中，以附件形式附在檔案中。

（三）受益費的概念

國家為追求公共利益而設置、建造或維護公共設施時，連帶地使設施周遭一定範圍內之人民享有特別利益，因此對這些人民收取金錢給付，以填補公共建設的支出費用。國家得以向人民課徵收益費的原因在於，國家以公共財政從事公共建設，是為了創造更大的社會福祉，而不是為了讓少數人享有特別利益，不應以公共財政之負擔來創造個人的特別利益。⁷因此，應向受有利益之人徵收受益費，以彌補施工經費之支出。例如交流道之增設、路面之鋪設，得以使路邊小雜貨鋪因車流量增加、路面拓寬而生意變好；又或者捷運站或都市公園之興建，也會帶動附近房地產價格的上揚。然而受益費之徵收，不以繳納義務人實際使用該利益為要件，只要繳納義務人有享受該利益的可能性，即使該利益只是抽象上存在而尚未具體化（例如房價已上漲之房屋仍然供自住而未出售），仍然負有繳納受益費之義務。

（四）規費的概念

國家對個人為特定之行政給付時，向該個人所收取之對價。因此，規費具有「給付與對待給付」之特徵。⁸由於規費係用以填補國家對人民所為行政給付之成本，因此其計算方式以費用填用為原則，在特殊情形才以所受經濟利益之一定比例為準（利益回饋原則）。在學理上，規費又可分為行政規費、使用規費及特許規費。

1. 行政規費

⁷ 陳敏，行政法總論，十版，2019 年 11 月，277 頁。

⁸ 陳敏，同前註，276 頁。

指公行政按個人之申請或為個人之利益，而從事一定行政行為之公法上對價，例如土地登記或核發證書之規費。

2. 使用規費

指人民按公法之使用關係利用公共設施，因而被課徵之對價。例如使用國立博物館、市立美術館之費用。

3. 特許規費

指公行政對於特定私人授與特許權利【**月旦法學教室第 227 期，2021 年 9 月，第 48 頁**】或行使特許權利之對價。

通常具有獨占性、寡占性或與重大公共利益有關之公用事業，其設立須經目的事業主管機關之核准，該核准即為一種特許，例如：銀行業、保險業、電信事業⁹及證券交易所等。特許規費的特徵在於，由於公權力的介入，使得某一經濟市場只有少數人可以進入，排除其他人進入市場的可能性，因而會為這些少數人帶來龐大的經濟利益，從而其規費的計算會採利益回饋原則。

三、稅捐與非稅公課的區別

（一）稅捐與特別公課

稅捐收入原則上一般性地流入國庫，由國家或地方自治團體依其財政需求，經由國會或地方議會之審議，將經費撥用於國防、外交、教育、建設等各項公任務之執行。¹⁰因此，稅捐收入的運用方式為「統收統支」原則，視公任務執行之急迫性及需求性，合理分配於各種公共建設。¹¹與統收統支原則相反的另一種財政收入運用方式為「專款專用」，即特定收入僅能用於特定公任務之執行，而不得流用於其他公任務。稅捐收入之運用若為專款專用，稱為目的稅¹²，例如菸品健康福利捐之收入運用於支應長期照顧服務特種基金，即為一例（長期照顧服務法第 15 條第 1 項第 4 款）。¹³

特別公課與稅捐之繳納均具有強制性，而且同樣不具給付對價性，亦即，義務人只有繳納公課或稅捐之義務，但同時卻得不到國家或地方自治團體的對待給付。收入運用

9 電信法第 12 條第 1 項：「第一類電信事業應經交通部特許並發給執照，始得營業。」；同法第 11 條：「I 電信事業分為第一類電信事業及第二類電信事業。II 第一類電信事業指設置電信機線設備，提供電信服務之事業。III 前項電信機線設備指連接發信端與受信端之網路傳輸設備、與網路傳輸設備形成一體而設置之交換設備、以及二者之附屬設備。IV 第二類電信事業指第一類電信事業以外之電信事業。」

10 陳清秀，同註 2，90 頁。

11 陳清秀，同註 2，90 頁。

12 陳敏，憲法租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，24 期，1981 年 12 月，37 頁；黃俊杰，特別公課類型化及其課徵正義之研究，北大法學論叢，50 期，2002 年 6 月，120 頁；張志偉，特別公課的憲法框架——以德國聯邦憲法法院裁判及其學理檢討為借鏡，興大法學，23 期，2018 年 5 月，69 頁。

13 然而菸品健康福利捐之收入不僅用於長照基金，依菸害防制法第 4 條第 4 項之規定，尚可用於全民健康保險之安全準備、癌症防治、提升醫療品質、補助醫療資源缺乏地區、罕見疾病等之醫療費用、經濟困難者之保險費、中央與地方之菸害防制、衛生保健、社會福利、私劣菸品查緝、防制菸品稅捐逃漏、菸農及相關產業勞工之輔導與照顧等許多公任務之執行經費。

方面，特別公課之收入是運用於特定公任務之執行，而稅捐收入則是運用於一般公任務之執行。然而，特別公課與目的稅，由於同樣使用專款專用原則¹⁴，使得這兩種公課更顯得難以區別，【月旦法學教室第 227 期，2021 年 9 月，第 49 頁】因為單就收入的運用目的而言，兩者均是使用於特定用途，無分軒輊。

特別公課與目的稅真正的區分在於繳納義務人。特別公課是針對特定群體徵收，而目的稅仍然屬於稅捐，因此必須是針對所有符合構成要件之人，一般性地徵收。¹⁵

（二）稅捐與受益費

稅捐是對於所有符合構成要件之人予以徵收，因此，課徵之對象具有一般性。受益費的課徵對象則限於「可能因公權力行為而受益之人」，某種程度上具有群體性。受益費作為受益負擔之一種，其本質上仍然是具有對價性，也就是享受到公共設施而付出的對價，至於事實上是否一定使用或享受公共設施，則在所不問。反之，稅捐之繳納則不具有對價性，納稅義務人不因為繳納稅捐而享受到國家的特定給付。

（三）稅捐與規費

規費是對於特定個人所徵收，與稅捐是一般、普遍性地向所有符合構成要件之人徵收，並不相同。規費是因為個人享受公權力的給付（例如核發國家考試及格證書），而必須付出之「對價」，因此原則上採取成本費用計算方式來確定應繳納之數額。但是稅捐繳納因不具有對價性，納稅義務人不因繳納稅捐的同時而享受到國家具體、特定之公權力給付，因此應納稅額的確定是依照每個人的納稅能力而定，也就是按量能課稅原則來核定應納稅額，例如，所得稅就將所得分為不同級距並適用不同稅率；所得越高，所適用的稅率亦隨之增高。

肆、結論

一、問題一為目的稅

問題一之咖啡捐隨杯徵收，其構成要件是使用外帶咖啡紙杯之人均須徵收，而不限於具體、特定之人，其課徵對象具有普遍性及一般性。至於咖啡捐的收入則專用於研發環境杯的技術費用，為專款專用，而非統收統支。因此，該咖啡捐的性質為目的稅。

二、問題二為特別公課

飲料紙杯製造業者，為一具有同質性的群體。因此製造、生產紙杯的行為容易造成環境污染，對於環境的維護具有事務接近性。而在這些紙杯製造業者中，只要其致力於生產易於分解的環保紙杯，則會受到該咖啡捐收入之獎勵，等於該收入仍然使用於該特

14 陳汶津，論特別公課的概念與反思－評最高行政法院 104 年度判字第 68 號判決，成大法學，39 期，2020 年 6 月，17 頁。

15 葛克昌，特別公課與地方財政工具，台灣法學雜誌，123 期，2012 年 12 月，152 頁；黃俊杰，同註 12，120 頁。

定群體身上。

三、問題三為特許規費

【月旦法學教室第 227 期，2021 年 9 月，第 50 頁】

在問題三中，從事飲料紙杯製造業之人必須向主管機關申請製造許可，始得從事相關之生產製造行為。換言之，未取得主管機關之許可者，不得從事該生產製造行為。此種許可是主管機關授與特定業者從事特定行業的權利，而排除其他人進入同一領域的市場，而該特定業者為此付出之對價，為特許規費。

四、問題四為受益費

咖啡紙杯主題公園是由國家或地方政府以財政支出所設置之公共設施，其設置後產生公園周遭附近的房屋價格上揚的效果，而房屋價格上漲並非個人努力所致，而是以公共建設而附帶產生之個人利益，因此向受利益之人，也就是公園周遭 1 公里內之房屋所有人，所收取之費用以彌補施工經費之支出，該費用之性質屬於受益費。**【月旦法學教室第 227 期，2021 年 9 月，第 51 頁】**