

東吳大學法學院法律學系

碩士班

碩士論文

特別公課概念之研究－以環境特別公課為中心

A Research of Special Levies : Focusing on Environmental Special Levies

指導教授：范文清 博士

研 究 生：陳玠宇

中 華 民 國 一 一 一 年 八 月

東吳大學法學院法律學系

碩士班

碩士論文

特別公課概念之研究－以環境特別公課為中心

A Research of Special Levies : Focusing on Environmental Special Levies

指導教授：范文清 博士

研究生：陳玠宇

考試委員簽名或蓋章：

吳理翔

張志偉

范文清

中 華 民 國 一 一 一 年 八 月

謝辭

用這篇謝辭對這些年來遇到的人事物表達心中的感激，也利用這個機會回顧自己大學畢業後的這幾年。

首先，我要感謝我的指導教授范文清老師，還記得老師在研究所的第一堂課，先是耐心地教導我們如何完成一篇符合研究所要求的報告，扎實的課堂訓練也奠定了我閱讀文獻和論文寫作的基本功。在撰寫學位論文的過程中，老師也仔細地指出各個章節的缺失，並給予我許多寫作上的建議，這篇論文才能夠順利完成。另外，老師十年如一日地在東吳舉辦公法蘭亭，提供校內外研究生發表論文的舞台，非常讓人敬佩，碩二時參與公法蘭亭對我來說是研究所時期的一個重要轉折，那次經驗讓我在往後能更有自信地投入在自己有興趣的領域中進行研究。

除了指導教授以外，論文的完成，還要感謝口試委員呂理翔老師和張志偉老師，兩位老師對於特別公課這個題目都有非常深入的研究，在論文發表和口試階段也都給予我非常多寶貴的意見，讓我了解到自己研究的盲點和侷限，老師們的建議讓我在論文修改的過程中得到許多幫助。

接著，我要感謝李志峰老師，帶我進入運動法的領域，在老師課堂上報告的題目，像是職業球團的稅務規劃或是黑襪事件，都是我感興趣的主題，期待自己未來能將這些題目繼續發展下去。也要謝謝老師擔任我申請理律超國界法學論文獎的指導老師，從旁協助我進行國際運動仲裁的研究，這些年老師也推薦了我很多投稿和工作的機會，像是到球員工會，或是參與運動法中心和 PLG 的合作計畫，對我來說都是非常難得的經驗，期待自己之後能繼續投入運動法的研究。

這幾年在研究所的課堂上，受到許多老師的照顧，我想要先感謝邱晨老師和楊葉承老師。碩二時邱晨老師在課堂上鼓勵我繼續讀書、鼓勵我將來能走上學術這條路，對我來說是莫大的肯定。楊葉承老師總能從實務的角度出發，提出許多過去不曾有過的思考路徑，讓我對稅法有不同層面的認識。此外，還要感謝葛克昌老師、陳清秀老師、張嘉尹老師、蔡孟彥老師，還有在中研院擔任講座助教時遇到的王鵬翔老師，老師們的學識深深影響了我在財稅法和法學研究方法上知識體系的建構。

把時間拉回到大學最後一年，我必須感謝東吳公法十二班的學長姐和同屆的同學們，大五的公法讀書會讓我遇見許多公法同溫層，每個星期和大家一起討論行政法的日子總是讓人興奮，卻也有點難熬。那半年多的時間讓我從一個成績不好、找不到人生方向的大學生，變成一個考得上研究所的人，沒有讀書會的幫忙就不會有考上研究所的我，當然，也就不會有寫完論文，在打這篇謝辭的我。謝謝國成、

政緯、恩州跟子豪，在這陣子一起在群組或是在實體的聚會討論彼此的論文進度，分享生活上的困難，也祝福大家一切順利。

謝謝在研究所遇到的翔甯、源安、胤慶，還有稅法組的譽和、沛慈、禹賢、甯曦、博洋、瑜玲和祐安，和大家一起上課的日子總是比自己寫論文時還要有趣許多，還有同師門的偉蓁、仲庭，大家這麼優秀，使我時常敦促自己必須更加努力，才能跟上大家的腳步，也要謝謝宗諭和盈汝在模擬口試時的幫忙。這幾年也要感謝永翰助教在大小事上的協助，特別是論文發表和口試階段，提醒了我許多應該要注意的細節。

謝謝曾經頒發論文獎學金給我的李模務實法學基金會、理律文教基金會和合作金庫，在上研究所之前，我從沒有想過有一天能透過書寫論文拿到獎學金，每次獲獎對我來說都是莫大的鼓勵和肯定。謝謝這些年來接受我任何形式稿件的法律白話文運動、臺灣吧、法律百科、國會季刊和全國律師，希望在未來能保持研究的熱忱，持續寫作，也能繼續把院所學的知識帶進大眾日常生活之中。

謝謝這些年給我教書機會的三和國中、三重高中、幾間小巧溫馨的升學補習班，還有幾個可愛的家教學生，讓我在研究所階段能有一邊當老師、一邊當學生的體驗，何其有幸能夠在這段時間遇到這麼多照顧我的前輩，還有每一位願意和我一起成長的學生。

就讀研究所這幾年經歷許多事情，雖然得到一些肯定，但也遇到不少挫折，謝謝修祺在這些日子的陪伴，總是聽我說一些無聊的研究心得，當我文章的第一個讀者。最後，我要感謝我的家人，我的父母和兩個妹妹，感謝他們讓我沒有後顧之憂的完成學業，謝謝我的父母尊重我做的所有決定。完成碩士論文，即將邁入人生的下一個階段，希望自己能夠保持研究的能量，期待在不久之後的將來能以不同的身分重回校園，祝福我自己，也祝福所有關心我的人。

摘要

大法官在釋字第 426 號解釋引進德國法上特別公課的概念後，法學界就開始對這個新興的法學概念爭論不休，不論是特別公課的概念內涵，或是其課徵的合法性要件，都有許多討論，也有論者擔心特別公課在我國的課徵過於氾濫，進而動搖租稅國家的本質。特別公課究竟是現代工業國家的一帖良藥，或是崩壞財政憲法的罪魁禍首，有加以研析的必要。本文的研究目的即在釐清特別公課的概念，尋找特別公課在公課體系的定位，並藉環境特別公課說明特別公課所扮演的角色。

在第二章中，本文討論了特別公課的內涵和其合法性要件，本文認為特別公課是國家基於特定政策目的，對特定群體所課徵之費用，其收入的使用須與義務群體間具有一定的事物關聯性。課徵「財政目的特別公課」和「引導目的特別公課」的正當化事由分別是「受益者付費」和「肇因者付費」，在上述的前提下，本文也嘗試回應學理上對於特別公課的質疑。

第三章則著墨在特別公課在我國的繼受和發展，除了觀察涉及特別公課的大法官解釋和行政法院判決外，本文也整理民國 108 年到民國 110 年特種基金中，關於作業基金和特別收入基金的法定預算中特別公課的使用狀況，觀察特別公課是否真如學理所言過度使用。

第四章將以環境特別公課開展，比較各種環境財政工具的異同，藉肇因者付費原則和收支關聯性的特性，說明何以和環境稅相比，特別公課為較適合的環境財政工具。本文也將以英美法中的指定用途稅和租稅特別負擔作為特別公課的比較對象，不論是環境公課或是租稅特別負擔，比較法上也都有其收入和支出間應有關聯性的主張，以避免國家基於財政收入的目的而對少數人課徵額外的費用，如此一來，這些稅捐在外觀上就會和特別公課十分類似。

本文認為「引導目的特別公課」為特別公課的主要型態，「財政目的特別公課」僅存在於少數情況，而以行為引導作為主要目的的引導目的特別公課中，又以環境特別公課為大宗，環境特別公課除了能確保環境保護領域的財源外，也能向人民宣示國家課徵環境特別公課的是為了達成環境保護的政策目的，而非覬覦相關的財政收入。

關鍵詞：特別公課、環境特別公課、環境稅、指定用途稅、社會目的稅

Abstract

The emerging idea of special levies in the German law, since its citation by the grand justice of the Judicial Yuan in Interpretation No. 426, has been in constant dispute in Taiwan's legal academia. Extensive discussions have been conducted on the underlying concept of special levies and the legal elements for such levies. Some have expressed concern that the excessive application of special levies in Taiwan could undermine its status as a tax state. The question as to whether special levies are a cure for modern industrialized countries or a problem that might doom the fiscal constitution warrants further research. The purpose of this study is to clarify the concept of special levies, identify the position of special levies in the levy system, and, through a discussion on environmental special levies, elaborate on the role of special levies.

Section 2 discusses the underlying concept and legal elements of special levies, which are money collected by a country from specific groups of taxpayers for specific policy purposes. The use of the levy income must to a certain extent be relevant to the obligated groups. The beneficiary-pays principle and the polluter-pays principle are the grounds of legal justification to collect special levies for revenue purposes and for social purposes. With a focus on these principles, the present study serves to resolve doubts researchers have raised toward special levies.

Section 3 dwells on the reception and development of special levies in Taiwan. The study reviews judicial interpretations and administrative court judgments concerning special levies and compiles special fund data from 2019 to 2021 that reveal the use of special levies in the legal budget for operations fund and special revenue fund. The aim is to determine the presence of an excessive application of special levies, as suggested by some scholars.

Section 4 begins with a discussion on environmental special levies, compares various environmental fiscal instruments, and explains why special levies are more suitable than environmental taxes as an environmental fiscal instrument by characterizing the polluter-pays principle and the relevance between the revenue and expenditure of special levies. The study also compares special levies with the concepts of earmarked tax and special tax liability in common law. For both special levies and special tax liability, the relevance between revenue and expenditure is considered necessary in comparative jurisprudence to prevent a country levying money from a small group of taxpayers for the sheer purpose of revenue. In this case, such taxes appear similar to

special levies.

The study reveals that special levies are imposed mainly for social purposes and rarely for revenue purposes and that environmental special levies constitute the majority of social-purpose special levies aimed at behavioral change. Environmental special levies secure a source of revenue in the domain of environmental protection and serve as a demonstration to the public that these levies are imposed for the country to achieve its policy goal of environmental protection, not for the politicians to feather their own nests.

Keywords: Special Levies, Environmental Special Levies, Environmental Taxes, Earmarked Taxes, Tax for Social Purposes



簡目

第一章 緒論	1
第一節 問題意識	1
第二節 研究目的	2
第三節 研究架構	3
第二章 特別公課的概念與合法性要件	5
第一節 特別公課的內涵	5
第二節 特別公課的分類	7
第三節 特別公課的合法性要件	11
第四節 對特別公課的批評和質疑	19
第五節 特別公課和其他公課類型的比較	24
第六節 結論	39
第三章 特別公課在我國的繼受和發展	40
第一節 大法官解釋中的特別公課	40
第二節 行政法院裁判中的特別公課	49
第三節 從法定預算觀察特別公課的運用狀況	59
第四節 特別公課在我國的發展方向	80
第五節 結論	83
第四章 特別公課作為環境管制措施	85
第一節 憲政國家的環境保護義務	85
第二節 環境公課作為環境管制手段	88
第三節 環境公課的比較	95
第四節 以英美法系作為比較對象	103
第五節 結論	111
第五章 結論	113
參考文獻	115

詳目

第一章 緒論	1
第一節 問題意識	1
第二節 研究目的	2
第一項 釐清特別公課的概念並回應學理上的質疑	2
第二項 梳理特別公課在我國的繼受和本土化	3
第三項 觀察特別公課在環境財政工具中扮演的角色	3
第三節 研究架構	3
第二章 特別公課的概念與合法性要件	5
第一節 特別公課的內涵	5
第一項 特別公課的起源	5
第二項 特別公課的定義	6
第二節 特別公課的分類	7
第一項 特別公課的類型	7
第一款 財政目的特別公課	8
第二款 引導目的特別公課	9
第二項 不同類型特別公課的區別	9
第三項 不同類型特別公課的課徵基礎	9
第一款 財政目的特別公課的「受益者付費」性質	10
第二款 引導目的特別公課的「肇因者付費」性質	10
第三節 特別公課的合法性要件	11
第一項 群體同質性	11
第一款 群體同質性的意義	11
第二款 對群體同質性的質疑	12
第三款 群體同質性—平等原則下差別待遇的基準	12
第二項 群體有責性	13
第一款 群體有責性的意義	13
第二款 對群體有責性的質疑	13
第三款 群體有責性—通過平等原則檢驗的正當化事由	14
第三項 群體用益性	14
第一款 群體用益性的意義	14
第二款 對群體用益性的質疑	15
第三款 群體用益性—與群體有責性的必然牽連	15
第四項 定期檢驗其合法性	16
第五項 特別公課的收支關聯性和收入原則	17
第一款 特別公課的收支關聯性	17
第二款 特別公課的收入原則	17
第六項 小結—以特別公課的合法性要件作為平等原則的檢驗	18

第四節 對特別公課的批評和質疑	19
第一項 特別公課破壞稅捐事務權限的劃分規定	19
第二項 國會難以有效監督特別公課的徵收與使用	21
第三項 對特定群體課徵額外負擔危及平等原則	23
第四項 特別公課動搖財政憲法建立的公課體系	23
第五節 特別公課和其他公課類型的比較	24
第一項 特別公課和稅捐的比較	24
第一款 稅捐的定義和分類	24
第一目 財政目的稅和社會目的稅	24
第二目 一般用途稅和指定用途稅	25
第二款 稅捐應適用的法律原則	26
第三款 稅捐的法律保留密度	26
第四款 特別公課和稅捐的比較	27
第一目 特別公課和租稅特別負擔的異同	28
第二目 特別公課和指定用途稅的異同	28
第三目 特別公課和已指定用途的租稅特別負擔的比較	29
第二項 特別公課與受益負擔的比較	30
第一款 受益負擔的內涵和類型	30
第一目 規費	30
第二目 受益費	32
第二款 受益負擔應適用的法律原則	32
第三款 受益負擔的法律保留密度	33
第四款 特別公課和受益負擔的比較	34
第三項 特別公課的在公課體系的定位	35
第一款 特別公課的法律保留密度	35
第一目 受益性和法律保留密度間的關聯	35
第二目 特別公課的授權明確性要求	36
第二款 特別公課作為政策導向的財政工具	36
第三款 引導目的特別公課與行政罰的區別	37
第六節 結論	39
第三章 特別公課在我國的繼受和發展	40
第一節 大法官解釋中的特別公課	40
第一項 釋字第 426 號解釋	40
第一款 釋字第 426 號解釋摘要	40
第二款 釋字第 426 號解釋評析	41
第二項 釋字第 515 號解釋	42
第一款 釋字第 515 號解釋要旨	42
第二款 釋字第 515 號解釋評析	43
第三項 釋字第 593 號解釋	43

第一款 釋字第 593 號解釋要旨	43
第二款 釋字第 593 號解釋評析	44
第四項 釋字第 719 號解釋和第 810 號解釋	44
第一款 釋字第 719 號解釋要旨	45
第二款 釋字第 810 號解釋要旨	45
第三款 釋字第 719 號解釋及第 810 號解釋評析	45
第五項 釋字第 788 號解釋	46
第一款 釋字第 788 號解釋要旨	46
第二款 釋字第 788 號解釋評析	47
第六項 小結	48
第二節 行政法院裁判中的特別公課	49
第一項 涉及特別公課的行政法院判決	49
第一款 推廣貿易服務費及商港服務費	49
第二款 工業園區及產業園區之管理費	50
第三款 科學園區及科技園區之管理費	51
第四款 土壤及地下水污染整治費	51
第五款 機場服務費	51
第六款 工程受益費	52
第七款 原住民就業代金	53
第八款 身心障礙者就業基金	53
第九款 就業安定費	53
第十款 山坡地開發利用回饋金	54
第十一款 回收清除處理費	54
第十二款 汽車燃料使用費	54
第十三款 再生能源發展基金	55
第十四款 環境維護費	55
第二項 特別公課在行政法院的發展面貌	56
第一款 特別公課的要件	56
第一目 德國聯邦憲法法院對我國行政法院的影響	56
第二目 特別公課的其他要件	57
第二款 特別公課和其他金錢負擔的區分	57
第三款 特別公課的分類	58
第四款 特別公課應適用的法律原則	58
第三項 小結	58
第三節 從法定預算觀察特別公課的運用狀況	59
第一項 特別公課運用的實證研究	59
第二項 特種基金的收入來源	60
第一款 作業基金	60
第一目 經濟作業基金	60
第二目 水資源作業基金	61

第三目 交通作業基金.....	62
第四目 科學園區管理局作業基金.....	64
第五目 農業作業基金.....	64
第六目 全民健康保險基金.....	65
第七目 原住民族綜合發展基金.....	65
第二款 特別收入基金	65
第一目 離島建設基金.....	66
第二目 研發替代役基金.....	66
第三目 國土永續發展基金.....	67
第四目 經濟特別收入基金.....	67
第五目 核能發電後端營運基金.....	68
第六目 航港建設基金.....	69
第七目 核子事故緊急應變基金.....	70
第八目 農業特別收入基金.....	70
第九目 就業安定基金.....	72
第十目 衛生福利特別收入基金.....	73
第十一目 環境保護基金.....	75
第十二目 有線廣播電視事業發展基金.....	77
第三項 特別公課的現況分析	77
第一款 特種基金與特別公課的討論應予區別	77
第二款 特別公課作為公課的例外類型	78
第四節 特別公課在我國的發展方向	80
第一項 特別公課的本土化	80
第二項 建立特別公課的違憲審查模式—以釋字第 788 號解釋為例	81
第一款 公課的違憲審查模式	81
第二款 建立特別公課的違憲審查模式	81
第三款 回收清除處理費的違憲審查	82
第三項 環境公課作為我國特別公課的主要類型	83
第五節 結論.....	83
第四章 特別公課作為環境管制措施	85
第一節 憲政國家的環境保護義務.....	85
第一項 環境保護的憲法依據.....	85
第二項 環境保護所依循的原理原則	86
第一款 預防原則	87
第二款 污染者負責原則	87
第三款 合作原則	88
第二節 環境公課作為環境管制手段.....	88
第一項 環境公課.....	89
第一款 稅捐作為環境公課	89

第二款 以規費作為環境公課	90
第三款 以受益費作為環境公課	90
第四款 以特別公課作為環境公課	91
第二項 其他環境管制手段	91
第一款 直接管制	91
第二款 其他經濟誘因管制	92
第一目 補貼	92
第二目 租稅優惠	92
第三目 補貼和租稅優惠的比較	93
第四目 建立排放交易市場	93
第三項 各種環境管制工具的優劣分析	94
第一款 直接管制的優缺點分析	94
第二款 經濟誘因管制工具的優缺點分析	94
第三節 環境公課的比較	95
第一項 我國環境公課的使用現況	95
第一款 環境稅	96
第一目 油氣類貨物稅	96
第二目 使用牌照稅	96
第二款 環境規費	97
第一目 礦業權費及漁業權費	97
第二目 環境維護費	97
第三款 環境特別公課	97
第四款 小結	99
第二項 各環境財政工具的優劣分析	100
第一款 各種環境財政工具的比較	100
第二款 環境稅作為環境財政工具？	101
第三款 特別公課作為較佳的环境財政工具	102
第四節 以英美法系作為比較對象	103
第一項 Earmarked tax 在英美法系的發展	103
第一款 Earmarked tax 的概念	103
第二款 指定用途稅在美國的使用	104
第三款 指定用途稅的爭論	105
第二項 英美法系中的租稅特別負擔	106
第一款 皮古稅	106
第二款 罪惡稅	107
第三款 皮古稅和罪惡稅的比較	108
第三項 美國法上對環境公課的討論	109
第一款 環境稅的收入—稅捐客體和污染間的聯結	109
第二款 環境稅的支出—專款專用的特性	109
第三款 小結	110

第四項 以英美法作為特別公課的比較對象	110
第一款 英美法中的指定用途稅和特別公課的比較.....	110
第二款 英美法中租稅特別負擔和特別公課的比較.....	111
第五節 結論.....	111
第五章 結論	113
參考文獻	115



第一章 緒論

第一節 問題意識

「特別公課之所以特殊，在於其課徵非為憲法所預見，在憲法中之國家收入來源中無法歸類」，此為法學界先進對特別公課精闢的評析¹，也道破了特別公課在司法解釋和學理對於其理論建構的重要性，晚近特別公課在我國的課徵已非罕見，雖立法機關並未指明特定公課類型為特別公課，但仍有許多法院於判決中定性此種基於特定原因，對特定人課徵的公法上金錢給付義務為特別公課，如推廣貿易服務費、機場服務費、土壤及地下水污染整治費、身心障礙差額補助費、空氣污染防制費、山坡地開發利用回饋金等，皆為法院判決所肯認的特別公課類型，其中又以涉及環境保護的環境公課為多數。除了法院的判決外，2016年公布之「政黨及其附隨組織不當取得財產處理條例施行細則」第5條也直接使用「特別公課」一詞，作為和稅捐、規費、罰鍰之區別，特別公課也跳脫司法判決和學理的討論，正式成為我國法律規範的用語。

大法官解釋首次出現特別公課則是在釋字第426號解釋，認定空氣污染防制費不同於稅捐，為特別公課，屬現代工業先進國家常用之工具，也是行政法院開始將非稅公課定性為特別公課的關鍵。大法官釋字第515號解釋則將工業區開發管理基金同時定性為特別公課及使用規費，似有不妥，蓋兩種公課課徵的原因、收入和支出間的關係，以及所應適用的法律原則皆有不同，其真正性質為何仍有待釐清。釋字第593號解釋對於汽車燃料使用費，以及釋字第788號解釋對廢棄物清理法回收清除處理費則迴避使用特別公課一詞，改以「租稅以外金錢義務」或「與稅捐有別之金錢負擔」，但亦未言明所審查者究竟為何種公課類型，未加以定性而直接進行違憲審查，可以看出釋憲實務對於特別公課的態度轉變，改以網羅性非稅公課的概念取代之，但不予定性即無法確認其所應適用的法律原則及應採擇的違憲審查標準，對人民財產權的保障似未盡周全，兩號解釋的作法雖然迴避了特別公課在學理上的爭議，但也留下更多討論的空間。

有別於釋憲實務的改變，立法和行政部門對於特別公課的使用日漸增加，許多非稅公課也被行政法院定性為特別公課，立法部門也正式將「特別公課」使用於法律中。當特別公課的課徵不再特別時，也引起了學理上的關注，關於特別公課的定

¹ 何愛文，特別公課之研究－現代給付國家新興之財政工具，國立臺灣大學法律研究所碩士論文（以下簡稱「特別公課之研究」），1994年，頁10；葛克昌，特別公課與地方財政工具，收錄於氏著：財稅法基本問題－財政憲法篇，3版，元照，2020年（以下簡稱「特別公課與地方財政工具」），頁804。

義、類型、與其他公課的差異，以及所應適用的法律原則為何，有加以討論的必要，尤其對特定群體課徵額外公課的正當化事由為何，能否通過平等原則的檢驗，也是一大問題。除此之外，學理上對於特別公課的批評尚包括特別公課破壞了以稅收為原則的財政憲法秩序、收支關聯性的特徵侵蝕了預算法中統收統支的原則，也有認為德國聯邦憲法法院所提出的要件過於模糊，無法清楚的在個案中適用。特別公課究竟是現代工業國家或給付國家中的一帖良藥，抑或崩壞財政憲法的罪魁禍首，有待研究釐清。

基於肇因者付費原則所課徵的環境公課，貼合了特別公課的理念，前述大法官釋字第426號解釋所涉及의空氣污染防制費，以及第788號解釋處理的廢棄物回收清除處理費，皆屬環境特別公課。從行政法院的判決觀察，環境特別公課的是特別公課的大宗，而梳理我國環境公課的課徵現況，可以發現環境特別公課的使用也明顯多過於其他環境財政工具，如環境稅或是環境受益負擔。比較不同公課類型作為環境財政工具的差異，藉此釐清特別公課在環境財政工具中所扮演的角色也是本文的重點之一。

第二節 研究目的

本文的研究目的在於重新釐清特別公課的概念，確立特別公課在公課體系上的定位，並嘗試回應學理上對特別公課的質疑，提出課徵特別公課的正當化事由。此外，本文也將觀察釋憲實務、行政法院判決，以及特別公課在法定預算中的運用情況，以釐清特別公課在我國的繼受和本土化。最後，並藉由比較各種環境公課，說明何以在現代國家中，特別公課為重要的財政工具。

第一項 釐清特別公課的概念並回應學理上的質疑

本文先梳理學理上對於特別公課概念的理解，作為一個過去是網羅性，且仍在發展中的概念，對於特別公課的意見學理上仍有分歧，且就能否正面定義也有不同意見，本文嘗試歸納出一個眾人皆能接受的最大公約數，並對特別公課發展至今的特別公課予以正面定義。其次，特別公課以新興財政工具的姿態挑戰傳統公課體系，對於特別公課的諸多批評，本文也嘗試一一回應。最後，特別公課與其他公課間仍有難以區分之處，尤其是財政目的公課與受益負擔，或是引導目的特別公課與指定用途稅或是租稅特別負擔，本文除了將特別公課與其他公課類型進行比較，嘗試劃清特別公課與其他公課間的界限外，亦藉此尋找特別公課在公課體系中的定位。

第二項 梳理特別公課在我國的繼受和本土化

從大法官釋字第 426 號和第 515 號後，釋憲實務不再繼續將非稅公課定性為特別公課，改以網羅性非稅公課的概念取代之，但在行政法院則沒有遵循釋憲實務的做法，仍有許多涉及特別公課的判決。本文也將整理特別公課在我國司法實務的發展，以觀察特別公課在我國繼受和本土化的歷程。此外，學理上不乏有稱特別公課在我國課徵浮濫，甚至有論者更擔心我國已進入「特別公課肥大化」的階段，將動搖租稅國家的本質，變成公課國家²。但批評者多未言明特別公課究竟用在哪裡、用了多少，特別公課收支關聯性的特性，將使其收入必須指定用途，理論上將必然流入特種基金中。本文梳理特種基金中的非營業基金，觀察非營業基金的法定預算中有關特別公課的收入，以實證的角度觀察特別公課在我國的課徵情形。大法官不願繼續使用特別公課的概念，或許是認為法律繼受的過程中，不須盡然接受外國法的概念，但釋字第 426 號解釋引進特別公課的概念後，覆水難收，與其拒卻其概念不用，不如藉著司法實務創造屬於我國的特別公課。

第三項 觀察特別公課在環境財政工具中扮演的角色

特別公課在我國的使用上以環境特別公課為主，如廢棄物回收清除處理費、土壤及地下水污染整治費、山坡地開發利用回饋金，或是大法官釋字第 426 號解釋的客體空氣污染防制費，其課徵基礎皆為公課義務人的特定行為製造環境負擔，國家對其課徵特別公課，並將收入指定用於其所製造之負擔上，但除了特別公課外，環境財政工具的類型尚包括環境稅以及環境規費，本文將比較各種環境財政工具，探討其課徵的原因、對人民基本權的限制，以及我國目前環境公課的使用情況，說明何以和環境稅、環境規費和環境受益費相比，特別公課應為較佳的環境財政工具。

第三節 研究架構

第一章從問題意識出發，確立研究目標，說明本論文所欲達成的研究成果—釐清特別公課的概念並回應學理上的質疑、梳理特別公課在我國的發展，並觀察其本土化的歷程，並以環境公課為探討核心，說明特別公課在環境管制措施中的重要性。

第二章則整理學理上對於特別公課的討論，包括其內涵、分類以及合法性要件，

² 廖欽福，特別公課肥大化：從中油超收空氣污染防制費談起，台灣法學雜誌，第 149 期，2012 年（以下簡稱「特別公課肥大化」），頁 35-37。

學理上對於聯邦憲法法院提出的要件，以及特別公課的使用有不少批評，本文將逐一整理，並嘗試回應學理上對於特別公課的質疑。此外，本章也將比較特別公課和其他公課類型的差異，尤其是特別公課與指定用途稅和租稅特別負擔的異同，藉此釐清特別公課在公課體系中的定位。

第三章將處理特別公課在我國的繼受和發展，梳理涉及非稅公課的大法官解釋和行政法院判決，以觀察特別公課在我國的發展歷程。此外，本章也將整理近三年特種基金的法定預算，觀察特種基金的膨脹是否可以歸責於特別公課，而特別公課作為例外的公課類型，是否真如學理上所說，過度氾濫，進而動搖我國租稅國家的本質。最後，本章也提出特別公課在我國本土化的方向，包括建立專屬於特別公課的違憲審查標準，並以環境公課為發展的核心。

第四章將從環境公課出發，蓋環境公課為特別公課的典型，也是我國實務認定使用最廣泛的類型，本文將比較環境公課的不同類型，包括環境稅、環境規費和環境特別公課，觀察其特徵，梳理學理上意見，並觀察美國法上的租稅特別負擔和環境稅的運用，說明和其他公課類型相比，何以特別公課為較佳的环境財政工具。

最後一章將總結本論文的研究成果，辯證特別公課在公課體系中的定位，尤其社會福利國和環保理念興起，在肇因者付費原則下，以特別公課作為環境公課的主要類型，始能確保稅捐體系的完整。

第二章 特別公課的概念與合法性要件

特別公課的概念起源於德國，而於我國繼受，作為一個仍在發展中的概念，學理上對於特別公課仍有許多不同意見。本章將先整理學說上對於特別公課的討論，釐清特別公課的要件，並嘗試回應學理上對於特別公課的質疑。另外，本章也將比較特別公課與其他公課類型的差異，釐清特別公課與其他公課類型的界限，尤其是財政目的特別公課與受益負擔的差異，以及引導目的特別公課和租稅特別負擔的不同。

第一節 特別公課的內涵

起源於德國的特別公課在釋字第 426 號解釋後正式為我國大法官所承認，在釋字第 426 號解釋前，特別公課僅有零星的討論，內容多半集中在特別公課的合法性要件以及與其他公課的區別³。但在釋字第 426 號解釋出現後，我國學理上對於特別公課的討論漸增，除了對特別公課概念的討論外，對於這種發展中的概念也多了許多質疑和擔憂。

第一項 特別公課的起源

特別公課的概念源於德國，最早由學者 Weber 發表於其所著的專書「德國人的公務義務及給付義務」上⁴，Weber 將特別公課定義為「主要基於經濟政策目的，而非基於財政目的而課徵之金錢給付義務」⁵。此時特別公課仍在發展初期，學界對於特別公課並無明確的定義，多認為其屬稅捐、受益費和規費以外之公課類型，實質並未賦予其實質內涵，亦無特定所應遵循的法律原則，屬負面切入的網羅性構

³ 參見葛克昌，人民有依法律納稅的義務（下），國立臺灣大學法學論叢，第 19 卷第 2 期，1999 年，頁 127-131；陳清秀，稅捐、規費、受益費與特別公課，律師通訊，第 171 期，1993 年（以下簡稱「稅捐、規費、受益費與特別公課」），頁 50-52；張嫻安，特別捐（特別費）與特種基金制度（下），輔仁法學，第 13 期，1993 年（以下簡稱「特別捐與特種基金制度（下）」），頁 57-73；何愛文，特別公課之研究，1994 年。

⁴ 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（以下簡稱「論特別公課的概念與反思」），成大法學，第 39 期，2020 年，頁 6；呂理翔，論環境公課作為「特別公課」於國家財政收入體系中之地位，環境公課第一冊，元照，2020 年（以下簡稱「論環境公課作為『特別公課』於國家財政收入體系中之地位」），頁 6；柯格鐘，特別公課之概念及爭議－以釋字第 426 號解釋所討論之空氣污染防制費為例，月旦法學雜誌，163 期，2008 年（以下簡稱「特別公課之概念及爭議」），頁 199。

⁵ 陳汶津，論特別公課的概念與反思，頁 6，註 4；柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁 199，註 12。

成要件⁶，直到 1974 年學者 Friauf 才首次實質定義特別公課⁷。Friauf 認為國家的財政收入應以稅捐為主，稅捐以個人的給付能力作為負擔多寡的標準，在稅捐以外對其他人課徵公法上金錢負擔須通過平等原則的檢驗，即特別公課收入所欲達成之公共任務，其繳納公課的群體較一般國民，對該任務有特別接近之關係，即該任務的履行顯然是特定群體的責任，而非國家責任⁸。Friauf 的見解也被聯邦憲法法院所採用。

德國聯邦憲法法院在 1980 年職業訓練公課案中，正式承認特別公課的概念，認為職業訓練公課並非稅捐，而是憲法所允許之特別公課，但國家不得為一般財政需求而課徵特別公課，只有在具有特殊可歸責的事由時始得課徵。聯邦憲法法院以由群體承擔的特殊責任來區分特別公課和稅捐，並在本案中提出特別公課的要件，即具備義務人能與一般大眾區別的「群體同質性」、義務人須和使用目的間有事物關聯的「群體有責性」，以及收入必須為群體之利益而運用之「群體用益性」等三要件⁹。發展至今，德國聯邦憲法法院仍未給予特別公課正面的定義，僅以其合法性要件和與其他公課類型的比較旁敲側擊，並在個案中對非稅公課予以定性。就群體用益性是否拘束非以財政收入為主要目的之特別公課，德國聯邦憲法法院在第一庭和第二庭間也有不同見解，而這個爭議至今仍未有定論¹⁰。

第二項 特別公課的定義

我國釋憲實務則是在釋字第 426 號解釋引進特別公課的概念，稱其為「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」，且為「現代工業先進國家常用之工具」，但此種定義仍過於模糊，無法精準區別特別公課和其他公課類型的不同，尤其是特別公課與指定用途稅，或是與受益負擔間的差異。

有學者嘗試給予特別公課正面定義，如學者陳敏將特別公課定義為「由國家對人民以公權力課徵，將其收入納入封閉之財政循環系統（特種基金），用以挹注國

⁶ 柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁 199；陳汶津，論特別公課的概念與反思，頁 6；呂理翔，論環境公課作為「特別公課」於國家財政收入體系中之地位，頁 6-7。

⁷ 陳汶津，論特別公課的概念與反思，頁 6-11。

⁸ 陳汶津，論特別公課的概念與反思，頁 6-8。

⁹ 本判決內容轉引自張嫻安，特別捐（特別費）與特種基金制度（上），輔仁法學，第 12 期，1993 年，頁 6-18，基於本文的研究目的，僅整理本案中涉及特別公課的部分。

¹⁰ 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，第 23 期，2018 年（以下簡稱「特別公課的憲法框架」），頁 93；呂理翔，論環境公課作為「特別公課」於國家財政收入體系中之地位，頁 18。

家特別任務支出之金錢給付義務」¹¹，其他給予正面定義者，則援引德國學者 Tipke 和 Lang 見解，將特別公課定義為「非為滿足一般的國家財政需要而對一般國民所課徵，而是為了特定任務之財政需要，對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」¹²，或亦有論者引用學者 Wolfgang Köck 見解，將稱特別公課為「具有社會形成功能之財政工具，其構成要件是以金錢給付義務與負擔理由之間存在特殊的法律關連為出發點；特定群體負擔此一金錢給付義務時，國家不須為對待給付，課徵目的乃為實現特殊之任務」¹³。至於其他學者，多半依循德國聯邦憲法法院未予特別公課正面定義的作法，而盡可能描述其特徵和其構成要件，雖然這種「消去法」的論述方式在德國也曾引起質疑，認為聯邦憲法法院未說明特別公課的實質內涵，而僅提出其合憲性標準¹⁴。而主要的原因在於特別公課過去作為網羅性的概括概念，嘗試含括所有稅捐、受益費和規費以外的公法上金錢負擔。

在討論特別公課時第一個要面對的問題就是定義其內涵，受限於過去網羅性的概念，學說和實務上多以負面切入來描述其概念，較少正面定義，但發展至今，本文認為已能對正面定義特別公課的概念。特別公課是國家基於特定政策目的，而對特定群體所課徵之費用，其收入的使用須與義務群體間具有一定的事物關聯性。雖然這樣的定義仍有不夠清楚的地方，但本文認為已能一定程度區別特別公課和稅捐及其他公課類型，且在這樣的定義下，也能包含多數見解所區分的兩種類型，即財政目的特別公課和引導目的特別公課。

第二節 特別公課的分類

第一項 特別公課的類型

就特別公課的類型，我國學者亦有不同的分類方式，有論者將特別公課分為「涉及對待給付特別公課」和「涉及法律義務之特別公課」，前者是因國家對特定人之行政給付，使公課義務人受有利益，而依其受有利益或國家所生費用所課徵之公課，後者則是因公課義務人未履行義務，而對其課徵用以挹注相關費用支出之特

¹¹ 陳敏，稅法總論，作者自版，2019 年（以下簡稱「稅法總論」），頁 10。

¹² 陳清秀，稅捐、規費、受益費與特別公課，頁 50-52。

¹³ 王毓正，環境公課（Umweltabgaben）之研究－以污染物排放費（Emissionsabgaben）為中心，國立成功大學法律研究所碩士論文，1999 年（以下簡稱「環境公課之研究」），頁 123。

¹⁴ 呂理翔，論環境公課作為「特別公課」於國家財政收入體系中之地位，頁 13-16。

別公課¹⁵。有論者將特別公課區分為「作為對於一般所課予的公法上義務的免除或不履行的對待給付」、「作為產生或損害公共利益的對待給付加以課徵者」以及「作為受益負擔之給付」三種類型¹⁶。亦有論者將特別公課分為「基於特殊籌措資金之目的而課徵之特別公課」、「基於未履行特定法定義務而課徵之特別公課」以及「環境使用公課」¹⁷。而多數見解則是採取德國聯邦憲法法院所採取的分類方式，將特別公課區分為財政目的特別公課和引導目的特別公課（即非以財政收入為主要目的之特別公課）兩種類型，前者是以財政目的作為特別公課的主要功能，後者則是以行為引導或是衡平等為其主要目的¹⁸。

本文認為，特別公課的分類在學說上即便仍有少數歧異，但仍不脫德國聯邦憲法法院所提出的兩種分類方式，亦即具有受益性質之財政目的特別公課，以及具有行為管制引導或衡平功能之引導目的特別公課。前者的課徵不涉及法定義務的違反，義務人亦沒有製造全體社會共同承擔的外部成本，單純因為較一般大眾受有更多的利益而須繳納額外的公課，後者則是義務人的行為涉及法定義務的違反或是製造了外部成本，藉特別公課的課徵予以衡平或矯正。有論者將環境特別公課作為獨立的類型，但本文認為環境公課是具有行為引導功能的財政工具，藉由課徵公課的方式來引導義務人為或不為特定行為，來達成環境保護的政策目的，應屬引導目的特別公課的下位概念，無須獨立成一種特別公課類型。故本文採多數見解，將特別公課分為財政目的特別公課和引導目的特別公課兩種類型。

第一款 財政目的特別公課

財政目的特別公課是立法者劃定一個具有同質性的群體，該群體就特定實質目的具有緊密的事物關聯，並承擔財源籌措的責任，其收入將流入特種基金中，並用於對特定群體有利的事物上。財政目的特別公課又稱狹義之特別公課，其主要目的在於獲取財政收入¹⁹。如釋字第 515 號解釋所涉及的工業區開發管理基金即為財政目的特別公課的典型。

¹⁵ 陳敏，稅法總論，頁 11-12；黃茂榮，稅法總論，3 版，植根，2005 年（以下簡稱「稅法總論」），頁 34-35。

¹⁶ 陳清秀，稅法總論，11 版，元照，2019 年（以下簡稱「稅法總論」），頁 91-92。

¹⁷ 何愛文，特別公課之研究，頁 47-93。

¹⁸ 採取此種分類方式者：葛克昌，特別公課與地方財政工具，頁 806-807；柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁 203；范文清，非稅公課，財政法，新學林，2021 年（以下簡稱「非稅公課」），頁 77-80；張志偉，特別公課的憲法框架，頁 76-77；王服清，從特別公課論雲林縣碳費徵收自治條例之合憲性，科技法學論叢，第 9 期，2014 年（以下簡稱「從特別公課論雲林縣碳費徵收自治條例之合憲性」），頁 7；陳汶津，論特別公課的概念與反思，頁 13-14。

¹⁹ 陳汶津，論特別公課的概念與反思，頁 13；張志偉，特別公課的憲法框架，頁 76-77。

第二款 引導目的特別公課

引導目的特別公課的規範重點不在籌措財源，而是透過經濟上的誘因，引導相對人以立法者所期待的特定方式而行為，透過經濟上手段引導行為或是達到衡平的效果，來實現國家所欲達成的政策目的，又稱為廣義的特別公課²⁰。如釋字第 426 號解釋處理的空氣污染防制費，或是釋字第 788 號解釋所涉及的廢棄物回收清除處理費，皆屬具有行為引導功能的引導目的特別公課。

引導目的特別公課中，至少又可區別成兩種不同類型，即未履行法定義務，基於衡平不公平市場競爭所課的公課；另一種則是義務人的行為未必涉及法定義務，但製造了由整體社會共同承擔的外部成本。兩種特別公課皆具有引導目的，藉經濟上手段督促潛在義務人遵守法定義務，或是減少製造外部成本的行為，但其課徵的理由仍有不同。

第二項 不同類型特別公課的區別

就特別公課的分類，本文認為應從公共支出增加的原因觀察特別公課的類型。由於特別公課的課徵是為填補國家任務急速膨脹下，傳統財政工具所無法支應的財政缺口²¹。若支出是為支應與特定群體之共同利益有關之國家任務上，則此時應屬財政目的特別公課，在性質上較接近受益負擔，其收入應用於義務群體之利益，故對其課徵一般人無須繳納之特別公課，如工業區開發管理基金。

若財政額外支出是為支應特定群體製造外部成本所衍生的費用，或衡平其違反法定義務所造成的市場競爭差異，則此時應屬引導目的特別公課。引導目的特別公課在公課類型上較接近租稅特別負擔，皆是不以達成財政收入為主要目的，而追求特定政策目的的財政工具，如原住民就業代金，或前述空氣污染防制費。引導目的特別公課的收入應用於回復義務人所製造的外部成本上，而在義務人違反法定義務的情況下，其目的在於衡平其與遵守法定義務者的市場差異，但其收入仍應用於與課徵目的具有關聯性的事物上，如原住民就業代金的收入應用於與原住民就業有關的事項上，因此，引導目的特別公課並不受群體用益性的限制。

第三項 不同類型特別公課的課徵基礎

特別公課對特定群體課徵稅捐以外的公法上金錢負擔，衝擊了公課平等負擔

²⁰ 陳汶津，論特別公課的概念與反思，頁 13；張志偉，特別公課的憲法框架，頁 76-77。

²¹ 黃俊杰，特別公課之憲法基礎研究，國立中正大學法學集刊，第 5 期，2001 年（以下簡稱「特別公課之憲法基礎研究」），頁 5。

原則，故須有足夠堅強的正當化事由，以通過平等原則的檢驗。在釋字第 426 號解釋中，大法官將空氣污染防制費定性為特別公課，並以環境法上「污染者付費」原則作為課徵空氣污染的正當化事由，亦有稱為「肇因者付費」原則²²。本文認為，在討論特別公課的課徵基礎上，應就不同類型特別公課予以區別。財政目的特別公課的課徵基礎應為「受益者付費」，而課徵引導目的特別公課的正當化事由則是「肇因者付費」原則²³。

第一款 財政目的特別公課的「受益者付費」性質

財政目的特別公課受到群體用益性拘束，其收入應用於對義務人有利的相關事物上，故其具有一定的受益性質。有論者甚至認為某些特別公課具有對待給付的特徵，認為特定類型的特別公課屬受益負擔之一種，其課徵之基礎在於其義務人因國家之行政給付而受有利益²⁴。本文認為稱特別公課為具有對待給付性質的特別公課是否妥適仍有討論空間，蓋典型的對待給付之公課為規費，財政目的特別公課即便受群體用益性拘束，但其受益性不若規費強烈，其收入固然須用於和群體有關聯性之事物上，但是有利與否是以義務群體整體判斷，個別義務人是否受有利益則在所不問²⁵。

在這樣的脈絡下，「受益者付費」即為財政目的特別公課通過平等原則檢驗的正當化事由。在國家特定政策目的下，特定群體受有一般國民所不能享有的特殊利益，基於平等原則，平衡國家在實現此政策目的下的財政支出，遂課予該群體繳納特殊負擔之義務，故課徵是否正當的重點應在該群體對於國家所欲實現的政策目的是否負有特殊的義務。

第二款 引導目的特別公課的「肇因者付費」性質

引導目的特別公課和財政目的特別公課相比，不受群體用益性拘束，故不具有受益的特徵，其課徵需另尋其他正當化的事由。有論者主張引導目的特別公課課徵的基礎在於義務人先前公益的違反為前提，立法者對其課徵費用以平衡履行義務者和未盡義務者在市場上所造成競爭上的差異²⁶。而本文認為，除了未盡法定義務

²² 李建良，空氣污染防制費之徵收、追繳與法律保留原則，台灣法學雜誌，第 262 期，2014 年（以下簡稱「空氣污染防制費之徵收、追繳與法律保留原則」），頁 57；王毓正，環境公課之研究，頁 28。

²³ 黃俊杰，特別公課類型化及其課徵正義之研究，臺北大學法學論叢，第 50 期，2002 年（以下簡稱「特別公課類型化及其課徵正義之研究」），頁 108。

²⁴ 陳敏，稅法總論，頁 11-12；黃茂榮，稅法總論，頁 34-35；陳清秀，稅法總論，頁 91-92。

²⁵ 張志偉，特別公課的憲法框架，頁 83。

²⁶ 葛克昌，特別公課與地方財政工具，頁 806-807。

外，尚有部分行為是立法者所允許，但該行為會對整體社會造成不利影響，故立法者對其課徵特別公課用以支應其所造成的負擔上，依此，「肇因者付費」即為引導目的特別公課的正當化事由。

引導目的特別公課是利用經濟學上外部成本內部化的概念，使行為人自行決定應履行義務，而省去繳納公課的費用，或是持續製造外部成本，選擇不履行義務，而以繳納特別公課代替之。和經濟學原理不同的地方在於，特別公課的收入和支出間須有關聯性，引導目的特別公課的收入將用於相關事務上，而非僅透過課徵公課的方式，使義務人自行衡量在額外受有經濟上負擔的情況下，是否繼續為有利於己之行為²⁷。因為是義務人肇因行為在先，故其收入之使用不受群體用益性拘束，而是用在其未盡法定義務的相關事物上，或是其所製造的外部成本上。

第三節 特別公課的合法性要件

就特別公課的合法性要件，學理上多引進德國聯邦憲法法院提出的見解，引進特別公課群體同質性、群體有責性、群體用益性，以及國會須定期檢驗等要件，就各要件之內涵和所面臨的問題，分述如下。

第一項 群體同質性

第一款 群體同質性的意義

所謂群體同質性，是指被課徵的群體與一般大眾，有足以被區分開來的同質性，此種足以區分的同質性，應以相近的共用事項及利益狀況作為連結，而不以先天的特性為基礎。這樣的同質性會讓被課徵的群體和特定的財政任務間有特殊的事物關聯性，因此須負擔一般大眾無須負擔的「特別」公課²⁸。這種同質地位必須是事先存在的，而非透過課徵特別公課的法律來創造，亦即立法者不得以在法律及社會中未存有差異之群體恣意課徵特別公課²⁹。

換言之，群體同質性是因為特定群體具有「共同利益地位」或是「特殊共同狀

²⁷ 關於經濟學上外部成本內部化的討論：張孟秋，台灣土地開發機制之探討－以外部成本內部化為中心，土地問題研究季刊，第9卷第3期，2010年，頁95。

²⁸ 范文清，非稅公課，頁78；柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁203；呂理翔，論環境公課作為「特別公課」於國家財政收入體系中之地位，頁17；張志偉，特別公課的憲法框架，頁82。

²⁹ 何愛文，特別公課之研究，頁49。

態」³⁰，而須負擔額外的公課。在不同類型的特別公課中，群體同質性會有不同的樣貌，在財政目的特別公課取決於特定群體的利益狀況，即具有特別的共同利益地位，以受有特殊利益作為劃定特殊群體與一般大眾之間的標準，而在引導目的特別公課中則取決於義務人的肇因行為，以違反法律上義務或其行為製造外部成本，作為與一般大眾區別的標準。

第二款 對群體同質性的質疑

何以特定群體須負擔特別公課，而這樣的群體是如何劃定的，這是「群體同質性」作為特別公課的要件必須面對的棘手問題。有論者則認為群體同質性欠缺一致的判斷標準，在個案上難以界定。群體同質性能滿足法釋義學上的討論，卻無法明確地判定社會的生活事實，應防止的是立法者任意的對人民採取干預措施，而不是為了課徵特別公課而劃定特定群體。況且同質性是抽象的法律概念，同質的程度為何，是相似即可，或需要相同才行，在實際操作上欠缺一定的標準³¹。過去釋字第426號解釋所涉及的空氣污染費，僅針對移動污染源課徵而未對固定污染源課徵，有論者認為這種作法無法達到特別公課所欲追求的政策目標，這種差別待遇不符合特別公課群體同質性的特徵，與特別公課的合法性要件有所扞格³²。

第三款 群體同質性—平等原則下差別待遇的基準

對群體同質性的質疑，本文認為應從特別公課的發展觀察，特別公課作為新興的財政工具，是自1940年代由德國學者提出，至1980年代始為德國聯邦憲法法院所承認，並接受學理上所提出的要件。因此特別公課的出現在前，而合法性要件的建構在後，在建構特別公課的要件時，聯邦憲法法院勢必要以既存法規所拘束的生活事實，歸納出抽象的法律要件。本文認為，群體同質性固然抽象，但操作上並無太大困難，劃定特殊群體在法律上從來不是什麼新鮮事，如受益費也僅是對具有「受益可能性」之人所課徵之公課。欠缺一定的標準的原因在於不同的特別公課有不同的政策目的，在不同類型的特別公課中其群體同質性自有不同的判斷標準。對具有同質性之群體課徵特別公課，本質即是差別待遇，差別待遇的基準即為群體是否同質的判斷標準，群體同質性只是在合乎平等原則的差別待遇下，所產生的結果，故問題的核心應在於額外課徵公課的差別待遇標準能否通過平等原則的檢驗。

就結論上，財政目的特別公課的群體同質性建構在「共同利益地位」上，即國

³⁰ 辜仲明，特別公課規範概念及基本原則之研究，中原大學財經法律研究所碩士論文，2001年（以下簡稱「特別公課規範概念及基本原則之研究」），頁161-162。

³¹ 陳汶津，論特別公課的概念與反思，頁31-34；張志偉，特別公課的憲法框架，頁87。

³² 柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁204-205。

家任務下具有特殊利益者，基於受益者付費原則，對其課徵額外的公課，類似受益費的邏輯，此時群體同質性的操作應無困難。至於引導目的特別公課，其群體同質性建構在「特殊共同狀態」，即義務人的肇因行為上，義務人違反法律義務，或是製造了社會共同負擔的外部成本，始構成該群體的同質，國家基於肇因者付費原則對其課徵特別公課。換言之，引導目的特別公課的義務人在肇因行為上有選擇權，得自由選擇繳納特別公課，或是履行法定義務，或不為特定製造外部成本的行為。

第二項 群體有責性

第一款 群體有責性的意義

群體有責性則是指具同質性之群體，必須對課徵特別公課之目的，亦即國家所要執行之特定任務，與其他群體或一般公眾相較之下，具有更為緊密的事物關聯性。這樣的關聯性會使特定群體負有籌措達成此目的財源的財政任務，或有稱財政責任。群體有責性的目的在於避免國家將一般大眾之財政責任加諸於特定群體身上³³。

換言之，課徵特別公課是為了實現特定國家任務，而這樣的國家任務被認為是特定具有同質性的群體較一般大眾具有更為緊密關聯性的，而這種緊密的特殊關係也使他們承受特殊的共同責任，在這樣的共同責任下，特定國家任務所需之費用，應由特定群體承擔，因此對他們課徵特別公課。而若特定國家任務屬社會全體之責任，則不應以特別公課支出該費用，而應由全民共同負擔的租稅支應³⁴。

第二款 對群體有責性的質疑

對於群體有責性的批評主要為國家任務的劃分基準不明，認為群體有責性的要件顯然將國家的任務分成全體負擔的一般共同任務，並將完成責任加諸在特定群體上的特別任務。透過稅捐收入滿足一般共同任務的財源，而對特定群體課徵特別公課的方式來實現特定任務。但此種區分方式在國家學上欠缺依據，在過去德國聯邦憲法法院的判決中亦未對何種國家任務屬特別任務提出定義。此外，群體有責性也有將個人責任推向群體的疑慮，如社會保險即是課予群體責任的典型，但群體責任並未在其他領域中發展出來，以事物關聯性作為審查標準可能忽略了個人客觀狀態³⁵。有論者則認為德國聯邦憲法法院在群體有責性的論述上，往往以特別公

³³ 范文清，非稅公課，頁 78-79；柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁 203；呂理翔，論環境公課作為「特別公課」於國家財政收入體系中之地位，頁 17；張志偉，特別公課的憲法框架，頁 82-83。

³⁴ 辜仲明，特別公課規範概念及基本原則之研究，頁 163。

³⁵ 陳汶津，論特別公課的概念與反思，頁 34-36。

課收入的使用推導出特定群體具有財政責任³⁶。

第三款 群體有責性—通過平等原則檢驗的正當化事由

簡言之，群體有責性作為特別公課的要件之一，應說明清楚的是包括國家任務的區分標準為何，以及何以特定群體對特定國家任務負有財政責任。針對第一個問題，本文認為應區別財政目的特別公課和引導目的特別公課，將兩種公課類型分別討論。在財政目的特別公課下，其群體同質性建構在「共同利益地位」上，亦即共同利益地位的特性，使特定群體負有特殊的財政責任。在現代給付國家的角色下，國家的功能日益繁多，所有國家任務皆是滿足全體國民的最大利益，但在特定國家任務下，會有少數群體獲得較一般人更多的利益，基於實質平等的理念，在受益者付費原則的指導下，必須對特定群體課徵額外租稅以外的特別公課。因此群體有責性的要件下，並未直接區分國家的任務類型，而是在特定國家任務下，特定群體將受特別的利益。而在引導目的特別公課中，其群體同質性建構在「特殊共同狀態」，即其行為違反法定義務，或製造由全民共同負擔的外部成本。其行為與國家的政策目標相違背，因此對其課徵額外的公課，其財政責任即建構在衡平及回復其所製造的外部成本上。在引導目的特別公課的群體有責性下，亦未區別國家任務。

換言之，在特別公課的群體有責性中，必須說明的是為什麼特定群體具有特殊的財政責任，即平等原則的正當化事由。在平等原則的檢驗中，應觀察法律對不同人或對不同生活事實，是否有不同之處理，再尋找法律對兩者不同處理所依據之特徵為何，即差別待遇的基準；其次應觀察差別待遇是否為實現實質平等，若是則採較為寬鬆的審查標準，若否，則應以較嚴格之比例原則檢視其正當化事由³⁷。在特別公課中，對特定群體課徵特別公課即具備差別待遇的外觀，其差別待遇的基準在財政目的特別公課為「受益者付費」，在引導目的特別公課中則為「肇因者付費」，這也是兩種特別公課類型群體有責性的判斷標準。在檢驗其是否合理的部分，則應觀察特別公課所追求的目的、其差別待遇是否為實現實質平等。

第三項 群體用益性

第一款 群體用益性的意義

群體用益性則是指對特定群體徵收之特別公課，其收入必須為該群體有共同利益之事項所使用，其使用至少須對義務群體間接有利。換言之，為了他人利益所

³⁶ 張志偉，特別公課的憲法框架，頁 87。

³⁷ 許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，收錄於氏著：法與國家權力（二），元照，2007 年，頁 190-192。

課徵之特別公課，原則上是不允許的。德國聯邦憲法法院曾認為，在引導目的之特別公課中，並非為取得公共財源為主要目的，故徵收此特別公課之用途不以群體用益性為限。依照這個見解，財政目的特別公課受群體用益性嚴格拘束，德國聯邦憲法法院認定此種特別公課僅在極少數例外下，才能被正當化。反之，在引導目的特別公課時，特別公課之收入不受群體用益性限制³⁸。但群體用益性是否拘束兩種不同類型的特別公課在德國聯邦憲法法院的第一庭和第二庭之間也有不同意見，在學理上也仍未有定論。

此外，有論者指出，一項國家任務未必僅有一個特定群體會產生較一般大眾更為緊密的關聯，若在一項國家任務下，不同群體間產生利益交疊的情況，則對於特別公課義務群體是否受有較為緊密的利益地位，應更加嚴格的審查。在某一個任務下，具有利益地位的群體越多，則越應該採取一般稅收支應，而非對特定人加諸特別公課以實現該任務³⁹，這樣的觀點也可以作為立法者在財政工具選擇上的參考。

第二款 對群體用益性的質疑

就群體用益性而言，批評者質疑以群體用益性為標準仍無法作為對個人課徵公法上負擔的正當化事由，因為在德國聯邦憲法法院的標準中，該公課主要用於義務群體即可，判斷基準與個人無關，在個人在未必受有利益的情況下，要使其負擔特別公課須有更堅強的理由。另外，群體用益性的特性也將使特別公課的收入限定其用途，在預算中必須流入另外設立的特種基金，特種基金林立也將破壞預算單一原則，衝擊國會對於整體預算的審查權限⁴⁰。

第三款 群體用益性—與群體有責任性的必然牽連

首先就群體用益性是否拘束所有類型特別公課的爭議，本文認為，群體用益性的要件並不拘束引導目的特別公課。首先，對特定群體課徵引導目的特別公課，是出於特定群體的行為違反了法定義務，或製造了外部成本，增加了國家的財政支出，但尚未達到法所不容許的程度，國家透過課徵引導目的特別公課的手段，消弭市場上不公平競爭，或用以處理特定群體所製造的外部成本，故該收入的使用對義務人而言並非直接受益。其次，引導目的特別公課既然希望透過課予公課負擔的手段來達到促使義務人履行法定義務，或減少義務人為特定行為的政策目的，將其收入指

³⁸ 范文清，非稅公課，頁 79；柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁 203-204；葛克昌，特別公課與地方財政工具，頁 806；呂理翔，論環境公課作為「特別公課」於國家財政收入體系中之地位，頁 17；張志偉，特別公課的憲法框架，頁 83-84。

³⁹ 何愛文，特別公課之研究，頁 51-52。

⁴⁰ 陳汶津，論特別公課的概念與反思，頁 38-40。

定用途會陷入論證上的矛盾，即引導目的特別公課的收入應是越少越符合立法者的期待，若又將其指定用途於有利於義務人的事物上，在先天上自難以達成，無法明白立法者所追求的是政策的達成或是財源的確保⁴¹。理想的情況下，應是義務人履行法定義務而不繳納公課，若潛在義務人皆採取合乎法律規定之行為，則此項特別公課的收入應為零⁴²，只要引導目的特別公課不受群體用益性拘束，將收入用於回復義務人所製造的外部成本，或是用於衡平其未履行法定義務的相關事務上，即可避免上述問題。

而在財政目的特別公課上，群體用益性和群體有責性兩要件則具有必然的牽連關係，國家對特定群體課徵財政目的特別公課的原因在於，特定國家任務下有特定群體受有特別的利益，故對其課徵特別公課，其收入將用於實現該國家任務。換言之，在財政目的特別公課下，受有利益成了特定群體負擔財政責任的原因，因此群體用益性和群體有責性在論證上必然陷入相互推導的難題，這也是德國學理上對於德國聯邦憲法法院的批評⁴³，但本文認為基於財政目的特別公課的受益性質，群體有責性和群體用益性在本質上即為一體兩面的要件。

第四項 定期檢驗其合法性

德國聯邦憲法法院也指出，基於特別公課的特殊性，立法者應定期檢驗特別公課的合法性，審查現行的狀況與立法時是否仍然相同，若特別公課所欲達成的國家任務不復存在，或特定群體間已不再有特殊的財政責任，則不應持續課徵特別公課⁴⁴。定期檢驗的年限為何，則屬立法者的裁量空間，沒有一定的標準，本文認為或可參考納稅者權利保護法第6條第1項對於租稅優惠之規定：「稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度。」蓋特別公課和社會目的稅同樣是基於特定政策目的，而對特定人加重或減輕公課義務的財政工具，於立法時訂定年限或可促使立法者於年限到期時重新審查，以避免立法機關怠於重新檢驗特別公課的合法性。

⁴¹ 在租稅特別負擔收入指定用途的討論：葛克昌，私菸案與稅捐罰，台灣法學雜誌，第376期，2019年（以下簡稱「私菸案與稅捐罰」），頁45；陳衍任，稅捐優惠與稅捐不利負擔，稅捐稽徵法，元照，2020年（以下簡稱「稅捐優惠與稅捐不利負擔」），頁302-303。

⁴² 蕭文生，特別公課事件十年來行政法院裁判見解研析，二級二審制實施十週年回顧論文集，司法院，2011年（以下簡稱「特別公課事件十年來行政法院裁判見解研析」），頁338；陳敏，稅法總論，頁12。

⁴³ 張志偉，特別公課的憲法框架，頁91-93。

⁴⁴ 柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁204；呂理翔，論環境公課作為「特別公課」於國家財政收入體系中之地位，頁17-18；蕭文生，特別公課事件十年來行政法院裁判見解研析，頁338。

第五項 特別公課的收支關聯性和收入原則

第一款 特別公課的收支關聯性

特別公課的收入應使用於與其課徵目的有事物關聯性的事項上，雖然學理上對於這點較少討論。但本文認為，收支關聯性也是在特別公課前開要件下必然的結果，因為義務群體和課徵目的間必須有較一般人更為緊密的事物關聯，而對其所課徵的費用也將連接起這樣的關聯性，這樣的關聯在財政目的特別公課尤其明顯，在群體用益性的要求下，對特定群體課徵的費用，也將用於對特定群體有利的特定國家任務上。而在引導目的特別公課中，並不受群體用益性的要求，僅須用於與特別公課政策目的有關的事物上。本文認為，具體而言，引導目的特別公課涉及的是法定義務的違反，或是其行為製造了全民所共同承擔的外部成本，故其收入的使用應用於與法定義務相關的事物上，至於製造外部成本的行為，其收入則應用於回復義務人所製造的外部成本上。

收入與支出關聯性的特性，讓特別公課的收入須事先指定用途，因此在預算編列上，特別公課須流入獨立於普通基金的各別特種基金中。有不少論述或是判決皆提及特別公課專款專用的特性，所謂專款專用，指的是在預算上處理收支問題的一種特殊方式，即將某種特定來源的收入，用於特定用途的公共支出上，包括指定用途稅、目的稅、使用者付費的概念皆屬之⁴⁵，特別公課在結果上亦屬之。故學理上所稱的專款專用，僅代表特定收入先行指定其用途，其收入和支出間不須具有特殊的事物關聯性。但應說明的是不論是專款專用，或是收入於特種基金中，皆為特別公課在預算上實然的結果，尚不足以代表特別公課即符合群體用益性的要求⁴⁶，或認定其收入和支出間具有關聯性。在財政目的特別公課中仍應觀察個別特種基金的用途是否對義務群體至少間接有利，而在引導目的特別公課中應檢視的是收入的使用，是否與特別公課所追求的政策目的間具有關聯性。

第二款 特別公課的收入原則

就特別公課費用的計算，學理上較少著墨，有論者認為在特別公課額度的計算上，應受到「受益原則」和「量能原則」的拘束⁴⁷，然本文以為，量能原則是平等原則在稅法上的具體化，是基於稅捐無對待給付的特性所發展出的原則，稅捐的課徵不論納稅義務人是否受益，而僅關注其是否具有負擔能力，故量能原則應不適用

⁴⁵ 熊秉元，「專款專用」和經濟理論，收錄於氏著：天平的機械原理，元照，2002年，頁35。

⁴⁶ 張志偉，特別公課的憲法框架，頁84。

⁴⁷ 王服清，從特別公課論雲林縣碳費徵收自治條例之合憲性，頁27。

於基於原因者付費原則所課徵的特別公課。

討論特別公課額度上應適用的原則，仍應先區別財政目的特別公課與引導目的特別公課。財政目的特別公課的課徵基礎係基於「受益者付費」，則其費用之計算自應受到受益原則拘束，應以受益負擔之費用填補原則或是利益回饋原則，作為財政目的特別公課費用計算的標準。至於引導目的特別公課課徵的基礎是來自「肇因者付費」原則，即義務人的肇因行為導致國家須額外支付費用以回復其所造成的損害，或是其行為違法特定法定義務，悖離國家的政策目的，在費用的計算上，應以義務人所製造的外部成本作為衡量的標準，國家須花費多少費用以衡平違反義務之人與未違反義務之人的市場的差異，或是回復其所製造的損害，以「量出為入」作為其收費的基準。

第六項 小結—以特別公課的合法性要件作為平等原則的檢驗

有論者提及，德國聯邦憲法法院近年對於特別公課合法性要件的審查，似乎從過去各要件獨立審查的模式，改變為合併審查的模式，德國學理上就有認為如群體用益性等個別要件在審查上會失去獨立的地位，審查時仍應就各合法性要件獨立審查⁴⁸。對此，本文認為，在財政目的特別公課的審查中，群體有責性和群體用益性有必然的牽連，甚至群體同質性的劃分也取決於特定群體的在特定國家任務下的特殊共同利益地位，因此難以避免這種合併審查的模式，因為在財政目的特別公課中，群體同質性、群體有責性和群體用益性都取決於義務人的受益性質，因此各個要件在審查上勢必相互影響。引導目的特別公課不受群體用益性拘束，在審查上著重在群體同質性和群體有責性，尤其是群體有責性，應說明的是義務人不履行法律義務，或是特定行為或不行為，和財政責任間的關聯性為何。而不履行法律義務，或是為特定行為或不行為的群體，即構成引導目的特別公課的同質性。

本文認為，特別公課的各合法性要件，本質上即是對特定人課徵額外公課能否通過平等原則檢驗的模式，德國聯邦憲法法院將平等原則的審查，在特別公課中以「群體同質性」、「群體有責性」和「群體用益性」作為個案中的審查標準。群體同質性在審查中應注意的是，在檢視特別公課所欲追求的政策目的後，觀察其劃定群體的標準，即差別待遇的基準，如釋字第 426 號解釋之空氣污染防制費，其目的在於對排放空污者課徵特別公課，以達到環境保護的目的，因此劃定特定群體的標準應為「排放空氣污染者」，因此柯格鐘教授指出當時對移動污染源及固定污染源的差別待遇並不合理，對於當時空氣污染能否通過群體同質性的檢驗，作為特別公課，

⁴⁸ 張志偉，特別公課的憲法框架，頁 91-92。

抱持懷疑的態度⁴⁹，其本質即為平等原則審查的一環。

而在群體有責性方面，則是特別公課審查的重心，涉及對特定人課徵額外公課的正當化事由，在財政目的特別公課的審查上，應觀察義務群體是否為特定政策下的受益群體，而引導目的特別公課則應將重心擺在潛在義務人的行為，其行為是否違反了法定義務，或是製造全民所共同承擔的外部成本。另外，也應注意特別公課所追求的政策目的，和對特定人課徵特別公課間，是否具有一定程度的關聯，即課徵特別公課能否達成國家所欲追求的目的。

群體用益性僅在財政目的特別公課時需要審查，觀察收入的使用是否是對特定群體具有一定的利益，處於受益地位的群體始負有繳納公課的義務，國家對其課徵特別公課也才能通過平等原則的檢驗。應注意的是，流入特種基金僅為形式上的觀察，為特別公課實然面的必要條件，但非特別公課的充分條件，即便流入特種基金，仍應審查其用途與是否對義務群體受有利益。引導目的特別公課雖不受群體用益性限制，但仍應觀察支出與特別公課所欲追求的政策目的間的關係，以避免國家假行為制約之名，行獲取財政收入之實。

第四節 對特別公課的批評和質疑

除了對特別公課合法性要件的討論外，作為公課體系的例外，特別公課也引來不少的批評和質疑，本文就學理上主要的批評，歸納如下⁵⁰。

第一項 特別公課破壞稅捐事務權限的劃分規定

德國基本法第 105 條至第 108 條已劃分稅捐事務的權限分配，聯邦與各邦之間就稅捐之立法、收益與行政權的分配可能因特別公課的課徵而被破壞，聯邦或各邦可能以一般事務權限的規定而對人民課徵規範密度較低的特別公課，藉此規避基本法中對稅捐權限的劃分。有論者認為我國並不存在德國基本法的規定，故行政機關提案要課徵特別公課並不涉及稅捐立法權限分配的問題⁵¹，因此德國學理上的爭議是否在我國發生，值得研究。

⁴⁹ 柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁 204-205。

⁵⁰ 參見柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁 200-202；蕭文生，特別公課事件十年來行政法院裁判見解研析，頁 335；張志偉，特別公課的憲法框架，頁 74-76；陳汶津，論特別公課的概念與反思，頁 31-41；廖欽福，特別公課肥大化，頁 35-37。

⁵¹ 柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁 207。

我國憲法雖未如德國直接於基本法中訂定財政章，規範稅捐的立法權限，但我國仍存在中央與地方權限劃分的爭議。憲法第 107 條將中央財政與國稅與國稅與地方稅捐的劃分，交由中央立法並執行之，而在財政收支劃分法及地方稅法通則下，地方所能課徵的稅課限於地方稅法通則第 2 條所規定的特別稅課、臨時稅課及附加稅課，且須受到同法第 3 條的限制，即不得對「轄區外之交易」、「流通至轄區外之天然資源或礦產品等」、「經營範圍跨越轄區之公用事業」以及「損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項」等開徵地方稅，立法後亦須送交中央備查。

我國地方政府的稅捐立法權受到嚴格的限制，地方政府有沒有可能透過課徵特別公課的方式來規避上述稅捐立法的限制，不無疑問。過去雲林縣政府曾嘗試課徵碳費，並於立法理由中明白的將碳費定性為特別公課，以解決台塑六輕麥寮廠排放過多二氧化碳的環境問題，因碳費徵收自治條例設有罰則，雲林縣遂依地方制度法之規定報請中央主管機關核定後發布，然中央主管機關卻以過去二氧化碳相關稅捐已有不予備查的前例、環境屬全國一致性的事務、特別公課的課徵須有法律授權等原因，不予備查，以此排除了地方課徵環境特別公課的可能⁵²。

上述爭議涉及到地方自治立法權的權限範圍，涉及兩個核心問題，首先是地方自治條例得否限制人民之基本權，過去大法官釋字第三八號解釋曾指出：「縣議會行使縣立法之職權時，若無憲法或其他法律之根據，不得限制人民之自由權利。」似認為僅在憲法或是其他法律授權下，地方自治團體始能制定限制人民基本權之自治條例，即憲法及地方制度法保障下之自治事項，以及國家委辦之授權事項⁵³，因此，若屬於地方政府之自治事項，或國家委辦之授權事項，地方政府所制定之地方自治條例得限制人民之基本權，屬憲法第 23 條下廣義之「法律」，應無疑義。其次，課徵環境特別公課是否屬地方自治事項，按地方制度法第 18 條及第 19 條規定，環境保護事務係地方自治事項之一，但依據憲法增修條文第 10 條第 2 項之規定，環境保護義務亦屬國家責任，依憲法第 111 條規定，未於憲法第 10 章中央與地方之權限列舉之事項，其事務權限全國一致之性質者屬於中央，地方一致之性質者歸地方。

綜上所述，本文認為，前述中央主管機關對於雲林縣政府不予備查的函覆屬無理由，蓋地方議會三讀通過的自治條例亦屬憲法第 23 條下廣義之法律，並不違背法律保留原則。學理上不乏有支持地方政府得課徵特別公課的主張⁵⁴，若承認地方

⁵² 王服清，從特別公課論雲林縣碳費徵收自治條例之合憲性，頁 21-25。

⁵³ 江嘉琪，地方自主立法權之範圍與合法界限－以臺灣地方自治法規制定實務為觀察中心（以下簡稱「地方自主立法權之範圍與合法界限」），月旦法學雜誌，第 234 期，2014 年，頁 19-21。

⁵⁴ 葛克昌，特別公課與地方財政工具，頁 811-812；王服清，從特別公課論雲林縣碳費徵收自治

課徵特別公課的權限，則德國學理上的討論和擔憂，在我國亦可能會發生。對此，本文認為，在地方稅法通則的規定下，我國現行中央和地方的財政權限僅有稅捐高權的分配，工程受益費屬地方政府的課徵權限，規費則是在規費法和相關法規的授權下，得由地方自行課徵。因此，同樣限制人民財產權的特別公課，應無禁止地方課徵的道理。其重點應擺在地方課徵特別公課的目的，是否逾越地方自治事項，而不屬於地方自治的權限，亦應觀察地方所課徵之特別公課是否與中央已課徵之項目重複，在中央與地方享有競合之立法權時，學理上有參考日本法提出「法律先占理論」，若某一事項由國家先行規範時，則地方自治團體僅能在法律明文授權之情形下具有立法權限，反之，若國家並未予以規範，則地方自治團體得就相關事項進行立法⁵⁵。其次，地方所課徵的特別公課亦應以地方議會所通過的自治條例，始符合特別公課法律保留密度的要求。最後，亦應檢視特別公課的收入是否用於相關的地方自治事務上，以避免地方為填補一般財政缺口而對特定人課徵特別公課。至於地方政府迴避地方稅法通則的規定，而遁入特別公課的擔憂，本文認為，地方自治的重要課題在於籌措地方事務所須之財源，達成地方財政自主後始能對地方自治事項自我決定、自我負責，也能釐清地方財政責任⁵⁶。在不違反地方稅法通則的前提下，應保障地方政府課徵特別公課的權限。

第二項 國會難以有效監督特別公課的徵收與使用

成立特種基金並非特別公課的要件，特別公課也並不等於特種基金，但特別公課的收入須先行指定用途，始能達到群體用益性，或收支關聯性的效果。故理論上，特別公課的收入不留入國庫，而應流入特種基金中，成為單一預算原則的例外⁵⁷。國會無法在每年審查預算時重新審查特種基金的運用，立法機關只有在制定徵收特別公課的法規及行政機關撥款於特種基金時有機會監督其執行與運用。一旦預算案通過後，行政機關就特種基金之財政、人事及相關行政事務，將逸脫立法機關的監督，故有「黑帳戶」或「小金庫」之稱，破壞預算的透明性。

但上述批評的主要援引自德國學說，但是否適用於我國仍有疑問，本文認為就損及單一預算原則及國會能否有效監督應屬兩件事。首先，單一預算原則為釋字第463號解釋所肯認的預算編列原則，大法官指出國家「原則上應制定單一之預算」，但未詳述單一預算原則之內涵及目的。學理上有認單一預算的目的在於政府將收

條例之合憲性，頁 33-34。

⁵⁵ 江嘉琪，地方自主立法權之範圍與合法界限，頁 21。

⁵⁶ 葛克昌，規費、地方稅與自治立法，收錄於氏著：財稅法基本問題－財政憲法篇，元照，3 版，2020 年（以下簡稱「規費、地方稅與自治立法」），頁 780-781。

⁵⁷ 陳清秀，特種基金預算制度之指導原則，收錄於氏著：現代財稅法原理，3 版，元照，2020 年（以下簡稱「特種基金預算制度之指導原則」），頁 632。

支全部編列於同一預算中，使各個收入和支出間不生對應關係⁵⁸，特別公課及特種基金損及的即是單一預算原則，但特種基金為學說承認應然的例外，也是現實上實然的存在，在國家行政活動越趨複雜的今日，單一預算原則無法掌握國營事業的盈虧和資金運用狀況⁵⁹，或是國家基於政策目的須確保特定財源的收入⁶⁰，故特種基金有存在的必要，應注意的是特種基金不應反客為主，過度膨脹。

就國會監督方面，就本文觀察，國會對於特種基金和普通基金的監督密度，並無不同，按預算法第 50 條規定，立法院對於特種基金有其審議時所應依循的規定，就營業基金，應以業務計畫、營業收支、生產成本、資金運用等建設事業為審議重點，在其餘特種基金，則以基金運用計畫為主。故國會對於特種基金仍有其審查權，非謂遁入特種基金者即缺乏國會之監督。論者指摘國會對特種基金監督力道不足並非特種基金不必送進國會審議，或是資訊不透明，其限制多是來自立法委員專業能力不足、幕僚能力的限制、委員會分配過多政治考量，以及審查時間或是定期改選的限制⁶¹，但上述的限制皆是來自立法委員專業能力或人員編制，或是立法權在預算審議的界限，而非來自特種基金的特殊，即使將特種基金通通編入普通基金中，上述的問題仍然存在。

故特種基金真正的問題應是和普通基金相比，無特別之立法監督權存在⁶²，108 年公布的財政紀律法，其目的在於健全中央及地方政府財政，謀求國家永續發展並落實財政紀律，其中第 8 條第 1 項即對特種基金有所規範，特種基金之設立須「依法律或配合重要施政需要」，且須具備基金來源始得設立。同條第 3 項規定新設立之特種基金不得排除預算法、會計法、決算法、審計法及其相關法令之適用，已設立之特種基金雖不受限制，但同法第 4 項設有特種基金之退場機制，來規範已成立之基金，就情勢變更、執行績效不彰、基金設置之目的已完成，或設立之期限屆滿等，基金應予裁撤，財政紀律法的制定對於特種基金的監督和管控應能達成一定的效果。故本文認為，現行特種基金法制和過去相比，已健全許多，且附屬單位預算的預算書和法定預算皆會於各主管機關的網站公告，關於上述特種基金透明性不足、國會無法監督、淪為各部會小金庫的指控是否有據，本文抱持懷疑的態度。

⁵⁸ 蔡茂寅，預算法原理，元照，2008 年（以下簡稱「預算法原理」），頁 38。

⁵⁹ 陳清秀，特種基金預算制度之指導原則，頁 619。

⁶⁰ 蔡茂寅，預算法原理，頁 279。

⁶¹ 廖婉汝，我國非營業特種基金監督機制之研究，國立政治大學經營管理碩士學程碩士論文，2006 年，頁 82-88。

⁶² 蔡茂寅，預算法原理，頁 306。

第三項 對特定群體課徵額外負擔危及平等原則

對特定群體課徵稅捐以外之公法上金錢給付義務也可能違反平等原則，尤其所欲達成之公共任務是為了實現一般公共利益時，或藉特別公課收入而受益的團體和課徵義務人不一致時，即有違反平等原則之虞。故學理上認為特別公課的義務人，對所欲實現之公共利益，須較一般社會大眾有更接近的事物關聯性，即須有其他正當化事由。但國家課徵特別公課所欲達成的任務屬一般任務或特別任務並不容易劃分，如蘇俊雄大法官在釋字第 426 號解釋的不同意見書即提到，人們的一切生活都和能源消耗有關，似乎認為空氣污染的責任不應由特定人負擔，空氣污染防治費應屬目的稅而非特別公課。

公課應受到平等原則的限制，此為釋字第 593 號解釋及第 788 號解釋所闡明，但不只是特別公課，受益費、規費，甚至是部分稅捐，皆為對特定人所課徵之金錢負擔。本文認為其重點不在對特定人課徵即違反平等原則，而是對特定人課徵公法上金錢負擔是否具備正當化事由，以通過平等原則的檢驗。而特別公課通過平等原則檢驗的正當化事由在於「原因者付費」，即財政目的特別公課的義務人因為受有一般大眾所無之特殊利益，而負有繳納公課之義務；引導目的特別公課的義務人則是因為不履行法定義務或是製造外部成本，故須負擔衡平法定義務或是外部成本的特別公課。

第四項 特別公課動搖財政憲法建立的公課體系

雖然德國學理和實務發展出特別公課嚴格的要件，但觀察其特徵，仍會發現特別公課和部分公課類型仍難以區分，如釋字第 515 號解釋將特別公課和使用規費並稱。或是特別公課中群體用益性的要求，又不以義務人具體受益為必要，雖能與規費區分，但和受益費的概念仍未能清楚切割。釋憲實務對特別公課採取較為寬鬆的審查標準，容易使中央或地方自治團體藉此特別公課的課徵規避較嚴格的租稅法律主義，以特別公課滿足中央或地方的財政需求，使原應為例外的特別公課反客為主，且政治上課徵特別公課亦可避免加稅而造成選民的反彈，而對特定國民或企業加徵公法上的金錢負擔。

我國憲法雖未如德國基本法制定財政專章，但仍可從部分條文導出制憲者對於公課體系的基本價值，如依法課稅、國稅和地方稅的劃分等等，而憲法沒有規定不代表制憲者不允許其課徵。公課雖侵害人民財產權，但在憲法第 23 條規定下，立法者仍得基於公共利益而課徵非稅公課，故重點不在於憲法是否預見這種公課類型，而是這種公課類型是否符合法律保留之要求，以及能否通過比例原則的檢驗。

第五節 特別公課和其他公課類型的比較

特別公課為公課體系中的例外類型，其概念內涵仍在發展中，在研究上適合以已知的領域進行比較，觀察特別公課和其他公課類型的異同，藉此歸納出特別公課與其他公課的區別，以釐清特別公課在公課體系中所扮演的角色。

第一項 特別公課和稅捐的比較

稅捐為財政收入的典型，特別公課的特別在於其收入和支出面的特別，稅捐同樣有例外類型，學說上有特別公課和租稅特別負擔相提並論⁶³，或有論者認特別公課在性質上和指定用途稅較為接近⁶⁴，不論是租稅特別負擔或是指定用途稅，其在稅捐體系中同樣作為收入或是支出面的例外。

第一款 稅捐的定義和分類

稅捐在我國並無定義性規定，學說上多參考德國租稅通則第 3 條第 1 項規定來界定稅捐的範圍：「稱租稅者，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，而非屬特定給付之對待給付者」⁶⁵，歸納上開條文及學理上對稅捐的定義，其特徵應包括：金錢給付義務、為滿足一般或特定公共任務的財政需要、由公法人團體以高權方式課徵，以及對於一切滿足法律所定構成要件者加以課徵者⁶⁶。

學理上對於稅捐的分類方式眾多，如依據所課徵的客體分為所得稅、消費稅和財產稅，或是依據課稅高權分為國稅和地方稅，或是依據課稅負擔能否轉嫁分為直接稅和間接稅等⁶⁷。本文為了和特別公課做比較，將稅捐依照收入的目的分為財政目的稅和社會目的稅，以及以支出是否特定分為一般用途稅和指定用途稅。

第一目 財政目的稅和社會目的稅

1977 年德國租稅通則第 3 條第 1 項除了定義稅捐外，同項後段亦規定收入得

⁶³ 呂理翔，論環境公課作為「特別公課」於國家財政收入體系中之地位，頁 12-13。

⁶⁴ 柯格鐘，司法院大法官 107 年度憲二字第 122 號保力達股份有限公司聲請釋憲案法律意見報告書，頁 8。

⁶⁵ 陳敏，德國租稅通則，司法院，2014 年，頁 4。

⁶⁶ 黃茂榮，稅法總論，頁 5；陳清秀，稅法總論，頁 75-81；陳敏，稅法總論，頁 1-8；柯格鐘，公課與稅捐概念，月旦法學教室，168 期，2016 年（以下簡稱「公課與稅捐概念」），頁 49-53；葛克昌，人民有依法律納稅之義務，收錄於氏著：財稅法基本問題－財政憲法篇，3 版，元照，2020 年（以下簡稱「人民有依法律納稅之義務」），頁 282-289。

⁶⁷ 陳敏，稅法總論，頁 13-24；蔡茂寅，財政法：第三講 稅課收入（下），月旦法學教室，第 93 期，2010 年，頁 72-76。

為稅捐之附帶目的，我國學界多稱為社會目的稅、管制誘導性租稅⁶⁸。所謂社會目的，並非指狹義的社會救助或社會福利等，而是包含經濟、健康、環保、教育、文化等政策目的⁶⁹。但稅捐仍以財政目的稅為原則，社會目的稅屬例外類型，社會目的稅為基於特定政策目的的稅法規範，其下位類型又依據給予稅捐利益或不利益分為租稅優惠和租稅特別負擔⁷⁰，足以和特別公課相比較者應為後者，即租稅特別負擔。

第二目 一般用途稅和指定用途稅

稅捐的收入原則上須統收統支，即預算中的各收入和支出間不生對應關係⁷¹，但基於現實考量仍有例外規定，在徵收時已限定其用途之稅捐即為指定用途稅，或有稱目的稅，其收入將置於特種基金中。有疑問者在於指定用途稅的收支間是否須有關聯，肯定見解主張基於法律體系正義考量，兩者應有合理關聯性⁷²；或有認為指定用途稅須考量納稅義務人的受益和肇因程度，並將收入支應其所製造之外部成本，主張其課徵基礎和規費類似⁷³。否定見解則參考德國聯邦憲法法院見解，認為特定稅收是否專款專用屬立法裁量範圍，蓋如何收入和支出屬兩回事，收入和支出間無關聯者為指定用途稅，有關聯者則為特別公課⁷⁴，亦有論者認為從稅捐規範的一體性考量，指定用途稅應屬無受益性質的公課，僅是將國家一般公共任務限定用某項稅收加以支付⁷⁵。

本文認為，指定用途稅的目的是在於確保特定支出的財源豐沛，遂將收入較為穩定的稅目先指定用於特定支出上，故其收入和支出之間不須有關聯性，否則未必能達成確保財源的目的。如過去為了籌措國民教育所需之經費，遂加徵營業用房屋稅，並將收入用以辦理國民教育上，此即為典型的指定用途稅⁷⁶，蓋營業用房屋稅的稅率多寡和收入之使用為立法形成空間，在不違背量能原則的前提下立法者自得以法律定之，而其收入應用於何處立法者亦得以法律規定，但營業用房屋稅和國

⁶⁸ 柯格鐘，公課與稅捐概念，頁 168-169；葛克昌，人民有依法律納稅之義務，頁 587。

⁶⁹ 柯格鐘，談稅捐優惠作為鼓勵產業發展之手段，全國律師，第 15 卷第 10 期，2011 年（以下簡稱「談稅捐優惠作為鼓勵產業發展之手段」），頁 10。

⁷⁰ 柯格鐘，談稅捐優惠作為鼓勵產業發展之手段，頁 10。

⁷¹ 蔡茂寅，預算法原理，頁 37-40。

⁷² 葛克昌，私菸案與稅捐罰，頁 45-46。

⁷³ 黃茂榮，稅法總論，3 版，植根，2005 年，頁 58。

⁷⁴ 柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁 209-210；陳清秀，特種基金預算制度之指導原則，頁 630-632。

⁷⁵ 黃俊杰，特別公課之憲法基礎研究，頁 46-47。

⁷⁶ 呂理翔，地方觀光財—以自治條例課徵特別公課之可行性—從研擬「平溪天燈管理自治條例」談起，台灣法學雜誌，第 399 期，2020 年（以下簡稱「地方觀光財」），頁 105，註腳 62。

民教育完全不具事物關聯性，故指定用途稅的收入和支出間應不須具備關聯性。

第二款 稅捐應適用的法律原則

稅捐為無對待的公法上金錢給付義務，除了較為嚴格的法律保留密度外，稅法上亦有若干原則以保障人民的財產權，包括：量能原則、依法課稅原則以及稽徵經濟原則⁷⁷。學者多肯認量能原則作為稅法的指導性基本原則⁷⁸，量能原則在實踐上以實質課稅原則為手段，或有稱為經濟觀察法，即衡量納稅義務人的負擔能力並不拘泥於法律形式，而是以其經濟上實質為基準⁷⁹。

依法課稅原則，是指人民的稅捐負擔必須依法律的明文規定而發生，即課免稅要件及其法律效果皆應由法律明文規定⁸⁰，憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」即明白揭示依法課稅原則。稽徵經濟原則是因稅捐的稽徵為大量行政，在行政資源有限的情況下，透過簡化稅捐程序和法律的手段，達到稅捐稽徵的經濟性方式，在兼顧平等課稅的同時，降低徵納成本⁸¹。

第三款 稅捐的法律保留密度

依法課稅原則為稅法建制的重要原則，稅捐的課徵固應由法律規定，然就稅捐的構成要件的法律保留密度究竟為國會保留，抑或是一般法律保留，在釋憲實務和學理上則有不同見解。學說多半認為稅捐屬無對待的公法上金錢給付義務，限制人民財產權甚鉅，就課免稅要件應採嚴格的法律保留，即國會保留，有從比較法的角度參考德國實務和學說者，認為法律明確授權之命令僅限於課稅要件的補充規定，而不得直接將課稅要件交由命令規定⁸²，其理由在於人民應負擔多少稅捐應由人民自行決定，國會由人民選出的代議士組成，對於課免稅要件應採國會保留。亦有從立法價值一體性進行觀察，主張在罪刑法定原則下，涉及人身自由拘束的刑法即採嚴格的法律保留原則，而從重要性理論觀察，無對待給付的稅捐亦侵害人民財產權，

⁷⁷ 黃茂榮，稅法總論，頁 2。

⁷⁸ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，收錄於氏著：財稅法基本問題－財政憲法篇，3 版，元照，2020 年，頁 477；黃茂榮，稅法總論，頁 2；柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，14 期，2007 年，頁 58；陳清秀，稅法總論，頁 30。

⁷⁹ 陳清秀，論課稅要件事實之認定，收錄於氏著：現代財稅法原理，3 版，元照，2020 年，頁 261-263。

⁸⁰ 柯格鐘，論依法課稅原則之解釋方法－對歷年來司法院大法官解釋的觀察（上），興大法學，17 期，2015 年（以下簡稱「論依法課稅原則之解釋方法」），頁 35-36。

⁸¹ 黃茂榮，稅法總論，頁 589-595。

⁸² 葛克昌，人民有依法律納稅之義務，頁 332；柯格鐘，論依法課稅原則之解釋方法，頁 38-39。

就其課免稅要件不無採取一般法律保留的道理⁸³。

而大法官的立場似乎有所改變⁸⁴，在釋字第 607 號解釋前，大法官對於稅捐的課構成要件似採國會保留的立場，如該號解釋中提到：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明文規定⁸⁵。」然自釋字第 620 號解釋後，大法官似乎改變以往見解，對於過去稅捐構成要件國會保留的立場，改為一般法律保留，該號解釋文提到：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之，迭經本院闡釋在案。」其後的大法官解釋也都採依循本號解釋，採一般法律保留的立場⁸⁶。

本文認為，基於憲法第 19 條所揭櫫的稅捐法定原則，人民僅須依「法律」負納稅義務，且按釋字第 443 號解釋所揭櫫的層級化法律保留體系，對人民財產權構成直接限制之稅捐，就其課免稅要件應採國會保留。法律授權之命令僅能對課免稅要件為補充規定，其內容不得對人民的權利造成限制，即命令不得作為向人民課徵稅捐的依據。

第四款 特別公課和稅捐的比較

就特別公課與稅捐之區別，學理上多以特別公課對具有特殊關係的人徵收，而稅捐則是對一般國民課徵，且稅捐的收入須統收統支以支應一般財政需求，特別公課則流入特種基金中，以支應特別國家任務⁸⁷。此種區分方式能區別特別公課與大部分的稅捐，但無法說明特別公課與租稅特別負擔以及指定用途稅的區別。

租稅特別負擔和指定用途稅兩者分別為稅捐體系中收入和支出的例外類型，從收入面觀察，租稅特別負擔不同於對不特定大眾所課徵的財政目的稅，其課徵是為實現特定政策目的而具行為的管制誘導功能，不以財政收入為主要目的之租稅

⁸³ 柯格鐘，論依法課稅原則之解釋方法，頁 42-43。

⁸⁴ 吳志光，行政法，11 版，新學林，2022 年，頁 52。

⁸⁵ 相同見解包括：釋字第 217 號解釋、釋字第 367 號解釋、釋字第 413 號解釋、釋字第 415 號解釋、釋字第 496 號解釋、釋字第 566 號解釋、釋字第 597 號解釋等等。

⁸⁶ 相同見解包括：釋字第 506 號解釋、第 620 號解釋、第 635 號解釋、第 640 號解釋、第 657 號解釋、第 705 號解釋、第 706 號解釋等等。

⁸⁷ 葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收錄於氏著：行政程序與納稅人基本權－稅捐稽徵法之新思維，3 版，翰蘆，2012 年（以下簡稱「論公法上金錢給付義務之法律性質」），頁 169-171；陳清秀，稅法總論，頁 91-92；蔡茂寅，蔡茂寅，財政法：第四講－原因者付費制度（下），月旦法學教室，第 105 期，2011 年（以下簡稱「原因者付費制度（下）」），頁 81。

特別負擔之課徵須有其他正當化的事由，為稅捐中收入的例外。而從支出面觀察，指定用途稅是為確保國家在特定支出上保持財源的充裕⁸⁸，不將特定收入編於總預算中，而編入專款專用的特種基金，打破稅捐統收統支的原則，為稅捐中支出的例外。

第一目 特別公課和租稅特別負擔的異同

租稅特別負擔和同樣具有行為引導功能的引導目的特別公課並不容易區分，依一般多數見解，租稅特別負擔仍屬租稅，但其主要目的並非獲取國家財政收入，而是透過稅捐作為經濟上誘因，以引導納稅義務人為特定行為。既為租稅，其收入原則上應統收統支於總預算中，用以支應國家一般公共任務。引導目的特別公課在外觀上和租稅特別負擔類似，皆是透過課徵公課的手段來達成特定政策目的，兩者不同之處在於特別公課的收入應專款專用於其課徵之目的上，如大法官於釋字第426號解釋所揭示空氣污染防制費應用於所欲實現之環境保護政策目標，不得悖離徵收特別公課之目的。

本文認為運用何種財政工具來達成政策目的，應屬立法者立法形成的自由，若立法者不但要透過財政手段引導目的，還希望將財政收入用於與政策目的有關的事務上，則引導目的特別公課為較佳的選項；若立法者單純希望透過財政手段達成引導目的，對於其收入應如何使用不予規範，則應使用租稅特別負擔。除了收入的使用是否限定外，本文認為特別公課和租稅特別負擔的不同尚包括租稅特別負擔的本質仍為稅捐，國家課徵稅捐係依人民的負擔能力，而能彰顯個人之負擔能力者，即所得、財產和消費三方面⁸⁹。不論是租稅優惠或租稅特別負擔，其形式多半是在既有的稅種下，為減免或加重，故欲透過租稅特別負擔達成特定政策目的，將受到既有稅種的限制，即使是突破量能原則的租稅特別負擔，立法者仍無法創設一個逸脫於所得、財產或是消費的租稅特別負擔。至於引導目的特別公課則不受此限制，立法者自得以「行為」作為課徵之依據，在行為引導的功能上，應能發揮較直接的效果。

第二目 特別公課和指定用途稅的異同

指定用途稅，或有稱為目的稅，即已指定收入於特定用途的稅捐。其目的在於確保特定支出的財源豐沛，指定用途稅和特別公課有時亦不易區別，過去釋字第426號解釋所涉及的空氣污染防制費，即有論者認為其性質為指定用途稅，而非特

⁸⁸ 蔡茂寅，預算法原理，頁279。

⁸⁹ 陳敏，稅法總論，頁19。

別公課⁹⁰。如前所述，指定用途稅之課徵和所指定之用途是否須有關聯，在學理上有不同意見，若認為指定用途稅的收支間須有關聯性，指定用途稅的收入將專款專用於和公課義務人有特殊關聯的事務上，則指定用途稅和特別公課在概念上似乎找不到不同之處。反之，若認為指定用途稅的收支間無須有關聯性，則收支間的關聯性即可作為特別公課和指定用途稅的區分標準。

簡言之，對於指定用途稅的看法會影響到怎麼看待指定用途稅與特別公課的區別，有論者認為特別公課和指定用途稅的區分並不明顯⁹¹；有論者以上述收支間有無關聯性作為特別公課和指定用途稅的區別⁹²；有論者認為特別公課和稅捐的差別在於課徵的目的，特別公課是為了少數群體利益而課徵，稅捐則是為了與大眾有關之公共利益⁹³；有論者則認為指定用途稅和特別公課的區別在於，指定用途稅的課徵目的在於支應一般公共任務，特別公課則用以經濟統制和社會形成，而稅捐的課徵具普遍性，特別公課則對特殊群體課徵⁹⁴；亦有論者認為特別公課和稅捐的不同在於原則上特別公課不以財政收入為主要目的，特殊情況下的財政收入為目的之特別公課，必須符合特定之合法性要件，即收入必須用於對繳納義務人有利之處，此即為特別公課和指定用途稅的不同⁹⁵。本文認為指定用途稅的收支間不須具有特殊關聯性，已如前述，而在這樣的脈絡下，收入和支出間的事物關聯性也成了特別公課和指定用途稅的區別。

第三目 特別公課和已指定用途的租稅特別負擔的比較

一種稅捐可否同時具有租稅特別負擔和指定用途稅的性格？即立法者將具管制誘導性質的社會目的稅之收入指定用途於特定支出上，以確保該支出之財源穩定。若答案為肯定，則此種兼具租稅特別負擔和指定用途說的稅種，在外觀上和特別公課幾乎難以區別，其差別僅在於收入和支出間是否具有關聯性。這個問題過去在學理上幾乎不曾著墨，但自從我國將菸稅收入作為長期照護服務費的財源後，學理上即出現不少討論⁹⁶。在租稅特別負擔中，立法者選擇以稅捐作為手段，達成特

⁹⁰ 如蘇俊雄大法官於本號解釋的不同意見書中認為空氣污染防制費屬目的稅，葛克昌教授和柯格鐘教授亦持相同見解：葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，頁 172；柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁 208-209。

⁹¹ 蔡茂寅，原因者付費制度（下），頁 81。

⁹² 陳清秀，稅法總論，頁 91。

⁹³ 柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁 208-209。

⁹⁴ 黃俊杰，特別公課之憲法基礎研究，頁 54。

⁹⁵ 何愛文，特別公課之研究，頁 23。

⁹⁶ 相關討論：廖欽福，論菸稅與菸品健康福利捐之財政民主統制，科技法律評析，第 9 期，2016 年，頁 155-248；謝碧珠，菸捐回歸稅制爭議再探討，稅務旬刊，第 2344 期，2016 年，頁 7-9；張藏文，菸稅與菸品健康福利捐之法律定位及其作為長期照顧制度財源之思考，國會季刊，第 48 卷第 2 期，2020 年，頁 16-49；袁義昕，臺灣長照政策之財源再思辨－以日本、美國經驗為中

定政策目的，立法者期待的應是透過稅捐管制誘導特定行為，故在理想的情況下，該項租稅特別負擔的收入將逐漸減少，以日後將逐年減少的稅收作為特定支出的財源立法者將陷入論理上的自我矛盾，難以解釋這種稅捐的目的是在引導行為以達成特定政策目的，或是確保特定支出的財源。

大法官於釋字第 426 號解釋中所擔憂的「假行為制約之名，行徵收財政收入之實」也在菸品健康捐上發生，菸品健康捐的收入作為長期照護服務費的支出，兩者間並無特殊關聯，收入亦非用於負擔公課的群體上，故菸品健康捐的性質不屬於特別公課，而是上述已指定用途的租稅特別負擔。有論者認為以逐步減少的稅收確保特定支出的財源在先天上自難以達成⁹⁷，亦有論者認為以菸稅作為長期照護服務費的財源將使政府陷於進退失據的窘境，此種作法僅有兩種可能，其一是政府希望透過人民吸菸、有害健康的行為來增加長期照護服務費的費用，其二則是政府希望抑制菸害但卻減少了長期照護服務費的財源⁹⁸。從上述例子觀察，指定用途稅的使用仍有其限制，將租稅特別負擔指定用途於無關聯性之支出上，將違反不當聯結禁止原則，且為確保某項財源而對無關聯之人加重稅捐負擔亦違反平等原則。

第二項 特別公課與受益負擔的比較

第一款 受益負擔的內涵和類型

不同於無條件課徵且無對待給付之稅捐，受益負擔則是以國家提供給付或服務，或因特定行為使義務人有受益可能為前提，對經由此給付所增值之個人財產課徵受益負擔，藉受益負擔將增值之利益返還予國家，具體落實受益者付費的觀念，其類型包括受益費及規費⁹⁹。課徵受益負擔的目的在於維持國家在市場的中立性，蓋隨著國家功能擴張，給付行政日漸增多，對受益者課徵受益負擔能降低國家對市場的干擾¹⁰⁰。

第一目 規費

規費法並未對規費予以定義，整理學說上見解，規費應屬公法人團體基於公權力，向特定因申請而受領行政給付，或使用公共設施之人收取報償的費用¹⁰¹。實務

心，月旦醫事法報告，第 42 期，2020 年，頁 34-59。

⁹⁷ 葛克昌，私菸案與稅捐罰，頁 45。

⁹⁸ 陳衍任，稅捐優惠與稅捐不利負擔，頁 302-303。

⁹⁹ 葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，頁 158；陳清秀，稅法總論，頁 81-87。

¹⁰⁰ 葛克昌，人民有依法律納稅之義務，頁 258。

¹⁰¹ 廖欽福，我國規費法實施 12 週年之回顧與展望－以行政法院判決與行政解釋函令為分析對象，財稅研究，第 43 卷第 3 期，2014 年（以下簡稱「我國規費法實施 12 週年之回顧與展望」），

上有認若費用的收取無伴隨公權力的行使，則僅能視為公法人團體和人民在私法上勞務提供的對價，而不屬規費¹⁰²。依規費法第 6 條規定，規費可分為行政規費和使用規費，而學理上多肯認特許規費為第三種規費類型¹⁰³。

1. 行政規費

規費法第 7 條訂有各機關學校為特定事項時，應對受有利益之對象課徵行政規費，並排除因公務而須辦理者，故行政規費的課徵重點在於平衡特定人受益於國家行政行為或服務。學理上一般將行政規費定義為：「為個人之利益或依個人之請求而從事一定行政行為之公法上對價」¹⁰⁴。

2. 使用規費

規費法第 8 條規定，各機關學校交付特定對象或提供其使用特定項目時，應對其課徵使用規費，故使用規費的課徵重點應在於特定人對公共設施使用的對價，學理上將使用規費定義為：「公法之使用關係內，對公共設施之利用，以公權力課徵之對價」¹⁰⁵。

3. 特許規費

亦有稱為管制特許規費¹⁰⁶，規費法第 6 條僅規定行政規費和使用規費兩種類型，但規範行政規費的第 7 條中的第 5 款和第 6 款，分別規定了「為公共利益而對其特定行為或活動所為之管制或許可」和「配額、頻率或其他限量、定額之特許」兩種事項。這兩款也是學理上普遍承認的特許規費的理由，學理上將特許規費定義為：「授與特權或行使特許權利之對價，如核准礦業權或漁業權時所徵收的規費」¹⁰⁷，換言之，在沒有主管機關核准的情形下，逕自進入管制區採礦或捕魚即屬違法行為。

頁 56-64；蕭文生，自法律觀點論規費概念、規費分類及費用填補原則，國立中正大學法學集刊·第 21 期，2006 年（以下簡稱「自法律觀點論規費概念、規費分類及費用填補原則」），頁 111-114。

¹⁰² 最高行政法院 97 年判字第 504 號判決。

¹⁰³ 蕭文生，自法律觀點論規費概念、規費分類及費用填補原則，頁 157-161；葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，頁 159-166。

¹⁰⁴ 陳敏，稅法總論，頁 4。

¹⁰⁵ 陳敏，稅法總論，頁 4。

¹⁰⁶ 葛克昌，規費、地方稅與自治立法，頁 785-787。

¹⁰⁷ 陳敏，稅法總論，頁 4。

第二目 受益費

又有稱為分擔金¹⁰⁸，和規費相同，法律條文中同樣未給予受益費定義。財政收支劃分法第 22 條訂有工程受益費的徵收，各級政府得對管區內對於因道路、堤防、溝渠、碼頭、港口或其他土地改良之工程，而直接享受利益之人徵收工程受益費，工程受益費為我國受益費的典型，也是極少數的例子。水利法第 84 條雖訂有「防洪受益費」，觀察該法的施行細則，防洪受益費係對防洪受益人分期徵收之費用，包括防洪工程建設費及維護費¹⁰⁹，在性質上亦屬因公共工程而對受有利益之人所課徵之受益費。學理上一般將受益費定義為：國家基於設置、建造或改良公共設施，而基於財政目的，對受有特別利益之人民，所徵收之填補費用¹¹⁰。

有疑問的地方在於，受益費是否僅能對因國家建設公共設施而有受有利益者課徵，或其課徵不限於公共建設，亦包括其他可能使人民受有利益的國家行為。就我國而言，實務上所課徵的受益費似乎僅有工程受益費，且其課徵受限於地方政府的政治因素，已逐漸式微¹¹¹。但在德國，除了公共建設的受益費以外，公共團體之會費¹¹²、社會保險費¹¹³，以及大學學費¹¹⁴，均有認其性質屬於受益費。對此，本文認為，應無將受益費限定於公共建設的道理，受益費的範圍除了公共工程以外，尚應包括國家團體提供特定服務，而對受有利益之人所課徵之費用，其與規費的區別在於：規費是基於國家直接的對待給付，義務人直接受有利益，而受益費的課徵對象未必會享受到國家所提供的服務，僅具有受益可能性。

第二款 受益負擔應適用的法律原則

規費和受益費的課徵屬有原因且有對待給付，其課徵是以受益原則為指導原則¹¹⁵，但規費是以義務人確實受益為課徵要件，而受益費僅須客觀上有受益的可能性即可，故兩者的課徵基礎略有不同。但計算上，皆以義務人所受之利益，或國家

¹⁰⁸ 陳清秀，稅法總論，頁 87；張志偉，大學學雜費管制的憲法框架與調整程序之檢視，東吳法律學報，第 32 卷第 3 期，2021 年（以下簡稱「大學學雜費管制的憲法框架與調整程序之檢視」），頁 73，註 37；柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁 212。

¹⁰⁹ 水利法施行細則第 60 條：「本法第八十四條第一項所稱水權費，指向水權人徵收之費用；河工費，指向來往船舶按季或按次徵收之費用；防洪受益費，指向防洪受益人分期徵收之費用。（第 1 項）前項河工費，不包括渠化水道之過閘費；防洪受益費，包括防洪工程建設費及維護費。（第 2 項）」。

¹¹⁰ 陳敏，稅法總論，頁 5；葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，頁 167。

¹¹¹ 蔡茂寅，原因者付費制度（下），頁 78。

¹¹² 陳敏，稅法總論，作者自版，2019 年，頁 6；陳清秀，稅法總論，頁 87。

¹¹³ 范文清，非稅公課，頁 73。

¹¹⁴ 張志偉，大學學雜費管制的憲法框架與調整程序之檢視，頁 9，註 37。

¹¹⁵ 陳清秀，稅法總論，頁 81-82。

為建制該受益機制所付出的成本為計算方式，基本上可分為費用填補原則和利益回饋原則¹¹⁶。費用填補原則亦有稱為成本原則者¹¹⁷，此一原則認為受益負擔的課徵是用以填補行政與維護費用，包括國家因此所花費的資本及其利息，國家不得以規費之名，賺取成本以外之利潤¹¹⁸。利益回饋原則主張對人民所課徵之受益負擔，必須在行政機關所提出的特定給付間具有相當關係存在，國家不得對人民課徵顯不相當的受益負擔，與費用填補原則不同的地方在於利益回饋原則取向個別情形¹¹⁹。

雖然規費法並未直接承認特許規費，但規費法第 10 條第 2 項似乎可以作為特許規費的收費標準，即其費率的考量不受費用填補原則和利益回饋原則拘束。有別於行政規費和使用規費是由國家提供行政服務或公共建設之使用，特許規費則是權利的讓與¹²⁰，該等權利須專屬於國家或地方自治團體，非屬一般大眾所擁有之基本權利，否則特許規費就變成人民享有自由的對價，和法治國家的理念有所扞格¹²¹。特許規費既不受費用填補原則和利益回饋原則拘束，即應受到較嚴格的法律保留，且亦須以平等原則和比例原則審查其對市場秩序的干預¹²²。

第三款 受益負擔的法律保留密度

規費法律關係的產生是因人民符合規費法所訂之要件，而其收費基準按規費法第 4 條規定，由業務主管機關定之。同法第 10 條則規定業務主管機關訂定規費須反映成本，並將收費基準送交民意機關備查。又我國實務上少數的受益費為工程受益費，按工程受益費徵收條例第 5 條規定，地方政府徵收工程受益費，應擬具包括受益範圍及徵收費率等之計畫書，送交民意機關決議，並報請中央主管機關備查。換言之，規費的費率和徵收要件由業務主管機關全權處理，僅送交民意機關備查；工程受益費則仍須交由地方民意機關決議，兩者的法律保留密度略有不同。

有論者認為規費法的規定恐有違反法律保留原則之虞，依釋字第 390 號解釋：「涉及人民權利之限制，依憲法第二十三條及中央法規標準法第五條第二款規定，應以法律定之；若法律授權以命令為補充規定者，授權之目的、內容及範圍，應具體明確，始得據以發布命令。」依據概括授權所為的行政立法，則僅得就細節性、技術性事項為規定。又地方制度法第 28 條第 2 款「創設、剝奪或限制地方自治團

¹¹⁶ 柯格鐘，公課與稅捐概念，頁 48；陳清秀，稅法總論，頁 82。

¹¹⁷ 陳敏，稅法總論，頁 6。

¹¹⁸ 陳清秀，稅法總論，頁 82；范文清，非稅公課，頁 73。

¹¹⁹ 陳清秀，稅法總論，頁 82。

¹²⁰ 葛克昌，規費、地方稅與自治立法，頁 786。

¹²¹ 陳愛娥，規費法評介，台灣本土法學雜誌，第 42 期，2003 年（以下簡稱「規費法評介」），頁 233-234。

¹²² 葛克昌，規費、地方稅與自治立法，頁 786-787。

體居民之權利義務者」，應「以自治條例定之」，規費法關於規費計算基準決定權的規定，在很大範圍內與地方制度法前述規定顯然牴觸¹²³。

第四款 特別公課和受益負擔的比較

不同於稅捐，特別公課和受益負擔均有其課徵的原因和目的，兩者有其相似性，尤其在受益負擔和同樣具備受益性質的財政目的特別公課間。過去釋憲實務曾將工業區開發管理基金同時定性為特別公課及使用規費，亦有許多判決將機場服務費同時定性為特別公課和規費，這種做法雖然引來學理上的批判，但可以看出特別公課和受益負擔在某些時候難以區別，有論者肯認特別公課得作為受益者負擔之給付，認為對待給付的特性是稅捐和此類特別公課的區別標準¹²⁴。

有論者認為特別公課和受益負擔的不同可以從幾點觀察：(1)政策目的：特別公課的財政目的在追求群體任務達成，受益負擔則僅追求個別給付之財政滿足，且規費亦可被統治者用於誘導目的之追求；(2)專款專用性：特別公課須專款專用，受益負擔在我國實務的收支運用上，則有編入普通基金者，亦有編入特種基金者；(3)非對待給付性：受益負擔的受益程度較特別公課更為寬廣，受益負擔須以個人就某公共建設或行政給付而受有利益，特別公課之群體用益性僅須用於與公課義務人利益地位相應之用途即可¹²⁵。亦有論者主張，特別公課和規費的不同在於特別公課不具對待給付的特性，即便是財政收入為目的之特別公課，其收入固然必須用於負擔群體有利之用途上，但此要求不若規費直接對待給付之關聯；而特別公課和受益費的不同則在於特別公課未必涉及公共工程之建造¹²⁶。

然亦有論者抱持不同看法，認為特別公課和受益負擔幾乎沒有區別，質疑特別公課中特殊關聯性的概念模糊，何以受益關係不足以形成此種關聯性，而污染者卻具備此種法律上關聯，此見解認為建構受益負擔的使用者付費和受益者付費在制度上有其先行性，特別公課的發展在後，特別公課因而具有補前者不足的特性，遂將受益關係排除於特殊關聯性外，而不具有實質上區分的理由¹²⁷，此見解除了認為特別公課和受益負擔的界限模糊外，似乎認為兩者在本質上並無差異。

在討論特別公課前，應先區分特別公課的類型。在引導目的特別公課中，因為不受群體用益性拘束，故其受益性質不明顯，與受益負擔的區別容易。但在財政目

¹²³ 陳愛娥，規費法評介，頁 235-236。

¹²⁴ 陳清秀，稅法總論，頁 92。

¹²⁵ 辜仲明，特別公課規範概念及基本原則之研究，頁 99。

¹²⁶ 何愛文，特別公課之研究，頁 25-26。

¹²⁷ 蔡茂寅，原因者付費制度（下），頁 81-82。

的特別公課中，受到群體用益性拘束，其收入之使用須考量到群體利益，規費對待給付的特徵仍足以和財政目的特別公課的群體用益性作區別，但受益費和財政目的特別公課的界限則較為模糊。有論者認為受益負擔的對待給付性較為明顯，所追求者為個別給付的財政滿足，特別公課則是為群體利益¹²⁸，但受益費亦是滿足特定群體利益，且無須有實際對待給付。或有認應從支出面觀察，受益負擔的收入應統收統支，而特別公課則為專款專用¹²⁹，但我國目前受益負擔的收支運用呈現不同方式，有的編入普通基金，亦有編入特種基金者¹³⁰。

對此，本文認為財政目的特別公課和受益費最大的不同在於，受益費是以國家辦理公共建設或是提供服務，而對受有利益之人民所課徵的費用。反之，財政目的特別公課的義務人並未接受國家所提供的服務，或是鄰近公共建設，而是在現代給付國家的角色中，為實現特定國家任務，而使特定群體受有一般國民所無法享有的特別利益，故對該群體所徵收的費用。舉例而言，藥害救濟法對藥物製造業者及輸入業者的徵收金，並收於藥害救濟基金中，即屬財政目的特別公課，蓋「確保用藥安全，使合法用藥者能獲得及時救濟」屬現代給付國家的任務，而在此任務下，相較於一般國民，藥物製造業者及輸入業者更受有特別的利益，國家健全了藥物市場，並抑制非法藥物在市面上流通，故藥物業者應負擔特別公課，並用以實現此種特別有利於義務群體的國家任務。

第三項 特別公課的在公課體系的定位

第一款 特別公課的法律保留密度

第一目 受益性和法律保留密度間的關聯

不同公課類型應適用的法律原則不同，其法律保留密度亦有所不同。量能原則和受益原則為貫穿公課體系的兩項基本原則，從梳理各種公課類型的過程中可以發現，受益性越明顯者，其法律保留密度越低。如具有明顯對待給付特性的規費，法律保留密度最低，其課徵要件和費率僅須依法律授權，由業務主管機關定之即可，故有不受成本原則拘束的特許規費應適用較嚴格的法律保留¹³¹。受益費同為受益負擔，但僅以義務人具有受益可能性即可，無須確實有對待給付，其受益性略低於規費，故其法律保留密度較規費嚴格，在法律授權下，仍須經過地方立法機關決議。

¹²⁸ 廖欽福，我國規費法實施 12 週年之回顧與展望，頁 61-62。

¹²⁹ 葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，頁 163。

¹³⁰ 廖欽福，我國規費法實施 12 週年之回顧與展望，頁 62。

¹³¹ 葛克昌，規費、地方稅與自治立法，頁 786-787。

稅捐不具對待給付的特性，且為一般公眾利益所課徵，故應適用最嚴格的法律保留。

財政目的特別公課的正當化事由在於「受益者付費」，但和受益費類似，財政目的特別公課不須具有如同規費直接的對待給付，亦不同於稅捐無對待給付的特性。依此觀察，本文認為財政目的特別公課的法律保留密度理論上不應低於現行受益費的規範。引導目的特別公課不受群體用益性拘束，和稅捐同為無對待的公課類型。但引導目的特別公課的正當化事由在於「肇因者付費」，義務人的行為違法法定義務，影響市場競爭，或製造了由全體社會承擔的外部成本，故其法律保留密度應低於稅捐，而高於財政目的特別公課和受益費。

第二目 特別公課的授權明確性要求

特別公課面臨的另一個難題即在授權明確性的要求上應達何種程度，以環境特別公課為例，立法者無疑希望對造成環境污染者課徵引導目的特別公課，但立法者對於何種物質將造成環境污染欠缺認識，若僅以「致有嚴重污染環境之虞」授權主管機關訂定相關規範，以補充其課徵要件的內涵，是否有違反特別公課應遵循的法律保留原則？本文認為，或可參考學理上對於「空白刑法」的討論，在日新月異的環境、科技、金融領域，在機關功能理論下，空白刑法有其必要，特別公課所限制者為人民的財產權，即便強度未必同於刑法上人身自由的限制，但其授權仍應達一定的明確程度，即要求立法者須訂定一個使人民具「預見可能性」的母法規範，始符合其授權明確性的要求，具政策引導目的的稅捐和引導目的特別公課亦應採相同標準¹³²。

第二款 特別公課作為政策導向的財政工具

依據前述定義，不論是財政目的特別公課或是引導目的特別公課，皆具有政策導向的功能，藉以實現特定國家任務。兩者不同的地方在於，財政目的特別公課是對特定國家任務下，受有特殊利益之群體所課徵之負擔，其收入將用以支應該任務之實現；而引導目的特別公課則是透過加徵金錢負擔的方式，試圖引導義務人為或不為特定行為，以確保特定法定義務的履行，或降低義務人製造外部成本的行為，引導特別公課的收入也將用於和引導政策目的有關聯性的事物上。財政目的特別公課的義務人通常不具選擇權，被國家劃定屬特定政策下受有特殊利益的同質群體後，即須負擔特別公課，而引導目的特別公課的群體同質性則取決於義務人的行

¹³² 關於空白刑法的討論：李建良，空白刑法與法律保留原則－釋字第六八〇號解釋，台灣法學雜誌，第 164 期，2010 年，頁 197-204；蕭宏宜，類推適用與空白刑法／中高院 102 上易 67 判決，台灣法學雜誌，第 236 期，2013 年，頁 194-200；胡博硯，授權明確性之要求與空白刑法的規範，月旦法學雜誌，第 193 期，2011 年，頁 222-229。

為，利用經濟學上外部成本內部化的原理，由義務人自行選擇是否負擔公課。換言之，財政目的特別公課所追求的財政目的，亦非一般國家財政收入，而是支應特殊國家任務的特別財政收入。

在現代社會國家中，給付國家的任務劇增，傳統稅捐已無法負荷國家任務，國家公課的體系也開始發生變化。先是為了支應特定領域的財政需求，將特定稅捐先行指定其用途，即指定用途稅；接著以稅捐作為行為管制用途的社會目的稅也被承認，財政目的在稅捐中已能退居次要的地位，而本文認為，除了傳統管制誘導目的以外，社會目的稅尚有重分配的功能，如財產稅，過去在學理上備受爭議，原因在於財產稅不符合稅法上的量能課稅原則，在現行公課體系下，財產稅應是作為具有重分配功能的社會目的稅¹³³。除了財產稅外，本文認為對購買極高價位之物品者所課徵奢侈稅，亦屬具有重分配功能的社會目的稅，或有認為其立法目的在於管制奢侈品，或避免奢侈行為浮濫¹³⁴。但本文認為，在自由民主國家下，購買奢侈品僅為市場經濟下個人消費的自由選擇，若非違禁品，國家應無意且亦不適合對其管制，立法者選擇對奢侈行為課徵租稅特別負擔的理由即是基於重分配的目的。

特別公課的出現在於國家為了衡平特定國家任務下，受有特殊利益的群體，以維持公平，即財政目的特別公課。或是透過加徵特別公課的方式，引導義務人履行法定義務，或減少製造外部成本的行為，而義務人仍有行為上的選擇權。在義務人選擇不履行法定義務，或持續製造外部成本，而繳納公課的情況下，國家遂將特別公課的收入用於回復其不履行法定義務所造成的影響，或是回復其所製造的外部成本上。「原因者付費原則」為特別公課通過平等原則檢驗的正當化事由，財政目的特別公課「受益者付費」的特性可能和受益負擔有所競合，引導目的特別公課「肇因者付費」的性質也可能和傳統稅法上租稅特別負擔混淆。但國家的特殊任務可能不涉及公共建設或是服務，因此財政目的特別公課仍有存在的必要，但也僅在極少數的情況下會出現。而引導目的特別公課和租稅特別負擔最大的不同在於其收入是否用於與課徵事由具有關聯性的事物上，此為立法裁量空間，將取決於立法者的選擇。

第三款 引導目的特別公課與行政罰的區別

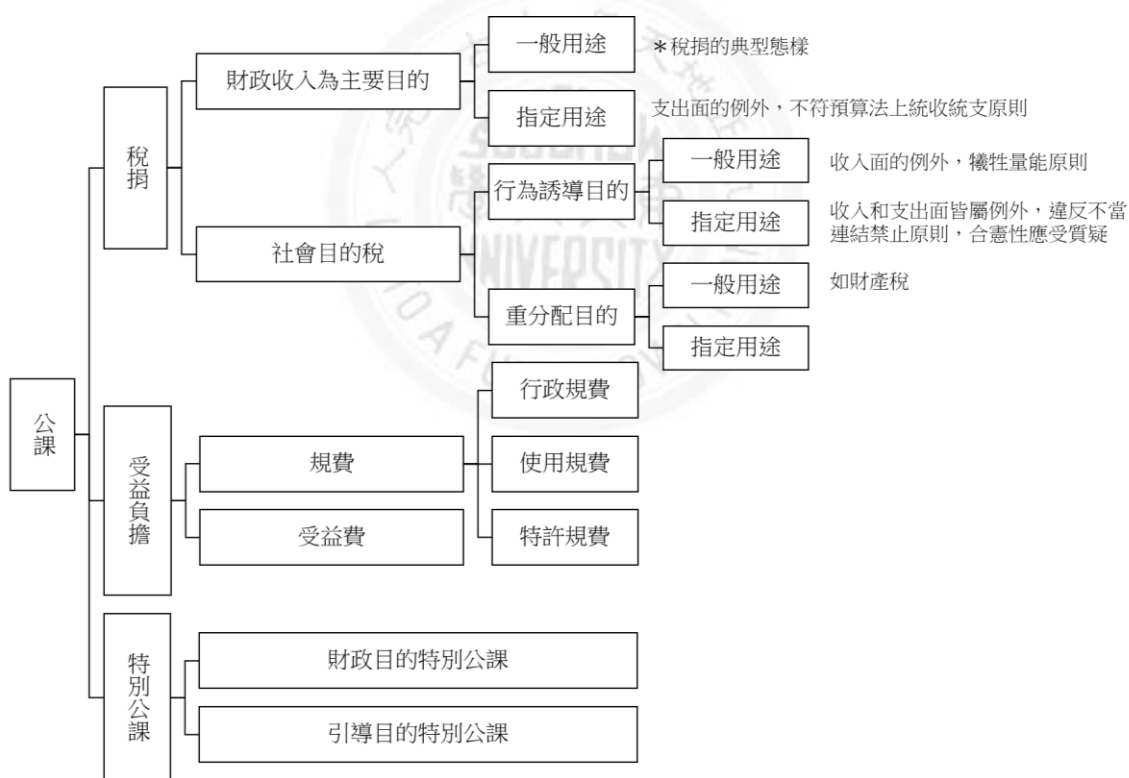
同樣是行政義務的違反，製造外部成本，甚至造成公益的損害，引導目的特別公課和行政罰的區別也是實務上討論的重點，有論者認為特別公課不具有「制裁」

¹³³ 張志偉，房屋稅之法理正當性與評定現值計算，財產法暨經濟法，第 62 期，2020 年，頁 132-134。

¹³⁴ 葛克昌，奢侈稅及其憲法界限，月旦法學雜誌，第 169 期，2009 年，頁 200-205。

行為義務違反的性質，而行政罰則是因為行為人違反行政秩序，故國家對其處以行政罰¹³⁵。本文認同上述見解，即引導目的特別公課之行為雖違反了法律所設定之義務，但立法者在某些情況下允許當事人有選擇餘地，自行決定繳納引導目的特別公課或是履行義務¹³⁶，故此時引導目的特別公課理應不具「制裁」的性質，至於違反義務而處以行政罰時，則不容當事人有選擇餘地。兩者的分界取決於立法者的價值選擇，在義務違反達到應受責難程度時，即應處以行政罰；反之，若該義務的違反對於法秩序的影響甚微，且能透過課徵引導目的特別公課的方式處理其所製造的外部成本時，或是特定行政法上義務過度限制人民基本權時，立法者自得以課徵特別公課的方式實現其政策目的。

以廢棄物清理法為例，使用「有嚴重污染環境之虞之物質於容器包裝上」，或是「隨地吐痰」，皆為不利於環境之行為，行為人製造了全體國民共同承擔之外部成本，但前者在立法者的價值選擇上，不具責難性，且在繳納回收清除處理費的情況下，允許該等行為；而後者即為法所不允許的行為，立法者對其處以行政罰。



特別公課在公課體系中的定位；作者自製

¹³⁵ 羅婉秦，環境特別公課與行政罰關聯性之研究，國立中興大學法律學系碩士班碩士論文，2020年，頁 120-121。

¹³⁶ 陳敏，稅法總論，頁 12。

第六節 結論

本章先是梳理了特別公課的起源以及學理上對於特別公課的討論，並嘗試回應學理上對於特別公課的質疑。本文認為特別公課的合法性要件本質上即是通過平等原則檢驗的正當化事由，群體同質性建構在義務群體的「共同利益地位」或「特殊共同狀態」上，劃分特定群體的標準在於平等原則的操作，群體同質性的本質為平等原則下差別待遇後的結果。群體有責性則是對特定人課徵額外公課的實質要件，在財政目的特別公課是基於原因者付費原則下的「受益者付費原則」，引導目的特別公課則是基於義務人行為的「肇因者付費原則」。接著，本章透過特別公課與其他公課類型的比較，尤其是其中容易混淆者，如財政目的特別公課和受益負擔，以及引導目的特別公課和指定用途稅以及租稅特別負擔，藉此提供特別公課所應適用法律保留密度的參考。透過與其他公課類型比較的方式，也能看出兩種特別公課和其他公課類型的異同，以尋找特別公課在現行公課體系中所扮演的角色，本文認為，特別公課為現代給付國家中，富有政策引導功能的財政工具，這也是特別公課與其他公課的最大區別。



第三章 特別公課在我國的繼受和發展

本章將先以特別公課在大法官解釋開展，再整理特別公課在行政法院的發展，觀察特別公課在我國司法實務的狀況，梳理特別公課在我國本土化和繼受的過程。其次，觀察特別公課在特種基金預算中的運用狀況，過去不乏有批評特別公課缺乏管控、在我國已過度使用者。本章將以中央政府的法定預算作為研究對象，觀察特別公課是否仍屬「特別」的財政工具，或真如學理上所言過度膨脹，動搖租稅國家的本質。最後，特別公課在我國的繼受遇上不少的矛盾和困難，本文也提出特別公課在我國可能的發展方向。

第一節 大法官解釋中的特別公課

本節將討論特別公課在我國釋憲實務的發展狀況，釋字第 426 號解釋和第 515 號解釋，為僅有的兩則大法官在解釋文或解釋理由書中提及「特別公課」的解釋。但仍有其他學理或行政法院認定為特別公課的類型，但大法官未予定性，如釋字第 593 號解釋涉及的汽車燃料使用費、第 719 號解釋和第 810 號解釋涉及的原住民就業代金，以及第 788 號解釋涉及的廢棄物回收清除處理費等，本節也將一併討論。

第一項 釋字第 426 號解釋

第一款 釋字第 426 號解釋摘要

釋字第 426 號解釋正式引進了德國法上特別公課的概念，在本號解釋中大法官稱特別公課為「現代工業先進國家常用之工具」，特別公課也從過去單純學理上的討論，躍升成實務承認的法律概念。大法官在本號解釋主要處理了兩個問題，首先是定性了空氣污染防制費的性質，並對特別公課的概念和法律保留密度有粗略的描述；其次是認定當時空氣污染防制費的課徵對象僅包括使用油料的移動污染源，而不及於固定污染源違反了公課公平負擔原則。

在解釋文部分，大法官認為空氣污染防制費收費辦法係依空氣污染防制法第 10 條授權，其所課徵之空氣污染防制費在性質上屬於特別公課，為現代工業先進國家常用之工具。雖與稅捐有別，但特別公課亦係對義務人課予繳納金錢之負擔，其徵收目的、對象、用途自應以法律定之，如由法律授權以命令訂定者，其授權符合具體明確之標準；其次，就空氣污染防制費之費率和基金之支出，大法官認應以法律為必要之規範，並認為基金之運用應以實現之環境保護政策目標，不得悖離徵收之目的；最後，就空氣污染防制法所防制者應為排放空氣污染物之各類污染源，

包括裝置於公私場所之固定污染源及機動車輛排放污染物所形成之移動污染源，主管機關僅就油料徵收空氣污染防制費，而未及固定污染源所排放之其他污染物，違背公課公平負擔之原則。

在解釋理由書中，大法官從憲法增修條文第 9 條第 2 項之規定推導出環境保護之憲法誠命，空氣污染防制法便符合上開憲法意旨。該法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，經由此種付費制度，達成行為制約之功能，而徵收所得之金錢，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，此項防制費係國家為一定政策目標對於有特定關係之所課徵，並限定其所得之用途，在學理上稱為特別公課。特別公課之性質雖與統收統支之稅捐有異，但特別公課仍是對人民課予金錢負擔，故其徵收目的、對象、用途應由法律規定，若由法律授權命令訂定者，亦應符合具體明確之標準，而大法官亦認為當時空氣污染防制法的授權和空氣污染防制費收費辦法並無欠缺授權之明確性，惟對於費率類別、支出項目仍須檢討改進，逕以法律定之，其徵收之費用不得悖離徵收之目的。

最後就移動污染源和固定污染源的差別待遇，大法官認為從空氣污染防制法整體條文觀察，其所欲防制者為排放空氣污染物之各類污染源，應包括固定污染源和移動污染源。對移動的汽機車課徵空氣污染防制費並無疑問，但 1995 年主管機關僅對移動污染源課徵空氣污染防制費，而未對固定污染源課徵，違背公課的公平負擔原則，在公眾認知上易造成假行為制約之名，為財政收入徵收公課之誤解，應予改進。

第二款 釋字第 426 號解釋評析

本號解釋對特別公課在我國的繼受有重要的意義，除了從德國引進特別公課的概念外，大法官在本號解釋中似乎嘗試對特別公課和稅捐在法律保留上作出區隔，解釋理由書提到「稅捐係以支應國家普通或特別施政支出為目的，以一般國民為對象，課稅構成要件須由法律明確規定」，對稅捐的課免稅要件似採國會保留。至於特別公課，大法官則認為「特別公課之性質雖與稅捐有異，惟特別公課既係對義務人課予繳納金錢之負擔，故其徵收目的、對象、用途應由法律予以規定，其由法律授權命令訂定者，如授權符合具體明確之標準，亦為憲法之所許」，似採一般法律保留的立場。

關於特別公課的目的，解釋理由書中提到：「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」，即揭示了特別公課的引導功能。就特別公課收入之使用，大法官也提到：「主管機關徵收費用之後，自應妥為管理運用，俾

符合立法所欲實現之環境保護政策目標，不得悖離徵收特別公課之目的」，也揭示了特別公課收入和支出間具備關聯性的特性。最後，大法官也認定空氣污染防制費不對固定污染源課徵，而僅就移動污染源課徵空氣污染防制費的作法，違背公平負擔原則，在公眾認知上將形成「假行為制約之名，為財政收入徵收公課」的誤解，應予改進。除了以平等原則審查外，大法官也在最後做出了公課不當聯結禁止的宣示，即國家不得以行為制約之名行財政收入之實。

但本號解釋仍有其未盡之處，首先，大法官認空氣污染防制費具有行為制約的功能，則何以將空氣污染防制費定性為特別公課，而非同樣具有引導功能的租稅特別負擔，或是蘇俊雄大法官於不同意見書主張的目的稅，並未加以說明，學理上即有贊同蘇俊雄大法官之見解，認定當時空氣污染防制費應屬稅捐者¹³⁷。其次是特別公課在德國實務和學理上有不同的分類，且不同類型特別公課的要件亦不同，本號解釋中認為空氣污染防制費係具有行為制約功能，但究竟是特別公課皆須具有行為引導功能，或是這僅是其中一種類型的特別公課，本號解釋亦未言明。

第二項 釋字第 515 號解釋

第一款 釋字第 515 號解釋要旨

大法官在釋字第 515 號中主要處理兩個問題，首先是促進產業升級條例中關於強制收買的規定是否合憲；其次是就按承購土地或廠房價額向承購人徵收工業區開發管理基金予以定性，並說明在強制收買的情況下，是否應退還此等費用。

在解釋文中，大法官認定依促進產業升級條例第 34 條之規定所繳納之工業區開發管理基金¹³⁸，是對承購工業區內土地或廠房者課徵之費用，且用於挹注工業區開發及管理，性質上相當於對有共同利益群體者所課徵之特別公課及使用規費，在主管機關強制買回時，買回之價格自不包括承購時隨價繳付之工業區開發管理基金，惟其未使用不可歸責於承購人時，則其自始未成為特別公課之共同利益群體之成員，亦不具有繳納規費之利用關係，課徵工業區開發管理基金之要件及目的均已

¹³⁷ 葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，頁 172；柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁 204-212。

¹³⁸ 1990 年修正公布促進產業升級條例第 34 條：「工業主管機關依本條例開發之工業區，除社區用地外，其土地、標準廠房或各種建築物出售時，應由承購人按左列規定，繳付工業區開發管理基金：一、土地按承購價額繳付百分之三。二、標準廠房或各種建築物按承購價額繳付百分之一。工業區土地、標準廠房或各種建築物出售時，其超過成本之售價收入，撥充工業區開發管理基金。（第 1 項）工業區開發管理基金保管及運用辦法，由行政院定之。（第 2 項）工業區開發管理基金不足運用時，政府得編列預算支應。（第 3 項）」

消失，其已繳納之款項遂成為公法上之不當得利。

第二款 釋字第 515 號解釋評析

本號解釋最大的問題在於將承購人所繳交之費用同時定性為特別公課和使用規費，也引來學理上不少的批評¹³⁹。但大法官又於解釋理由書中提到「若係由於非可歸責於興辦工業人之事由者，其自始既未成為特別公課徵收對象共同利益群體之成員，亦不具有繳納規費之利用關係」，則又區分了特別公課和規費的課徵要件，即特別公課須為共同利益群體之成員，規費則須有利用的對價關係。既然兩者有所不同，大法官何以將系爭費用同時定性為特別公課和規費，在本號解釋中並未予以說明。

本文認為，對承購工業區內土地或廠房者課徵之費用，並用於挹注工業區開發及管理，具有專款專用的性質，確實可能為特別公課或規費。但此等費用是對承購土地或廠房者皆予課徵之費用，不論其是否受有利益，且其收費之標準，是以承購費用之百分比計算，不符合規費之成本原則，故此費用的性質應屬特別公課。和釋字第 426 號解釋涉及的引導目的特別公課不同，對承購工業區內土地或廠房者課徵之費用應屬為特定群體利益所課徵之財政目的特別公課¹⁴⁰。

第三項 釋字第 593 號解釋

第一款 釋字第 593 號解釋要旨

大法官在釋字第 593 號解釋就汽車燃料使用費涉及的爭議予以解釋，包括其課徵是否合乎憲法要求、其課徵方式是否符合平等原則，以及其課徵是否構成重複課稅等議題。本號解釋的解釋文及解釋理由書中並未將汽車燃料使用費予以定性，而將其稱為「對特定人民課予繳納租稅以外之金錢義務」，因涉及憲法財產權之保障，大法官認此等費用之課徵目的、對象、額度應以法律定之，或以法律具體明確之授權，由主管機關於授權範圍內以命令為必要之規範，而公路法已就汽車燃料使用費之徵收目的、對象及徵收費率之上限予以明定，並就徵收方式及徵收後之分配辦法，授權主管機關訂定，主管機關自得在法律授權範圍內，作適當之政策判斷，主管機關即便不採隨油課徵方式徵收亦與法律授權之意旨無違。

¹³⁹ 蕭文生，自法律觀點論規費概念、規費分類及費用填補原則，頁 102-103；廖欽福，我國規費法實施 12 週年之回顧與展望，頁 64；李建良，空氣污染防制費之徵收、追繳與法律保留原則，頁 56。

¹⁴⁰ 陳愛娥，工業區開發管理基金與公法上之不當得利返還請求權－評司法院大法官釋字第五一五號解釋，台灣本土法學雜誌，第 19 期，2001 年，頁 18；范文清，非稅公課，頁 59-60。

大法官認為，就公路法整體規定綜合判斷，汽車燃料使用費課徵之目的是為支應公路養護及管理之需要，而非以控制燃油使用量為其主要政策目的。雖然汽車所有人未必完全等同於公路使用人，惟駕駛汽車實為使用公路之主要態樣，主管機關所徵得之汽車燃料使用費均專用於道路管理和養護上，無論汽車所有人是否自為駕駛，均直接、間接受有利益，故系爭規定雖有差別待遇，但此並非恣意選擇，與憲法第 7 條之平等原則尚無牴觸。而按汽缸總排氣量推計汽車燃料使用費，亦符合汽車之汽缸總排氣量愈大、消耗愈多燃油、對公路造成更高之負擔之常理，符合比例原則。最後，使用牌照稅是用以支應國家一般性財政需求而課徵之稅捐，汽車燃料使用費則是為特定目的所徵收之費用，二者不生雙重課稅問題。

第二款 釋字第 593 號解釋評析

本號解釋並未對汽車燃料使用費予以定性，而以「對特定人民課予繳納租稅以外之金錢義務」稱之，僅排除稅捐的可能，但未說明其為規費、受益費或特別公課，也引來學理上的批評，認為大法官跳過定性的作法過於速斷¹⁴¹。對此，本文認為汽車燃料使用費的收入用於道路管理和養護上，具有專款專用的，但汽車所有人對於汽車燃料使用費收入的使用未必受有直接利益，不具對待給付的特性，應能排除規費的可能性。從汽車燃料使用費課徵之目的觀察，應係為填補道路養護之財源而對特定群體課徵之費用，其性質上應屬特別公課¹⁴²，按釋字第 593 號解釋之意旨，若汽車燃料使用費的課徵非以控制燃油使用量為其主要政策目的，則其性質應為財政目的之特別公課。

汽車燃料使用費的課徵是為提供道路管理和養護所需之費用，且其課徵標準和實際使用的燃料多寡亦無關聯，故本文認為，觀察現行汽車燃料費的課徵目的和對象，稱其「道路使用費」應更為適合。但如前文所述，財政目的特別公課的困難在於無法劃清與受益費之間的界限，此即為明顯的例子，因為道路養護所需的費用，而劃定特定受益之群體，對其課徵額外的公課，應將此費用定性為財政目的特別公課或受益費，或兩者根本無法區別，本文不無疑問。

第四項 釋字第 719 號解釋和第 810 號解釋

釋字第 719 號解釋和第 810 號解釋皆涉及原住民就業代金，行政法院多將其定性為特別公課，但這兩號大法官解釋皆未對其性質予以定性，也是公課體系發展

¹⁴¹ 黃俊杰，財政工具－簡評釋字第五九三號解釋，台灣本土法學雜誌，第 74 期，2005 年，頁 214。

¹⁴² 張祥榮，汽車燃料使用費徵收法律問題之研究，東海大學法律系碩士論文，2007 年（以下簡稱「汽車燃料使用費徵收法律問題之研究」），頁 79-81。

上較為可惜的地方。

第一款 釋字第 719 號解釋要旨

本號解釋針對原住民族工作權保障法及政府採購法，關於政府採購得標廠商於國內員工總人數逾一百人者，須僱用一定比例原住民之規定，並未違反平等原則及比例原則。大法官認為系爭規定係立法者為貫徹憲法第 5 條及憲法增修條文第 10 條第 12 項之意旨，係為改善原住民經濟與社會狀況，而透過得標廠商比例進用之手段所為之優惠性差別待遇，又進用比例僅百分之一，而未予進用者亦得繳納代金替代，對廠商營業自由的限制並不違反比例原則。

而以逾百人作為是否受系爭規定差別待遇的基準，大法官則認為總人數逾百人之廠商，規模較大，僱用員工也較具彈性，此差別待遇與目的的達成具有合理之關聯，並不違反平等原則。而在解釋理由書的最後，大法官也提到，政府採購的案子多為短期或不具技術性的工作，對於原住民長期穩定之工作與專業技能的培養，國家仍應有具體作為，又得標廠商未僱用一定比例之原住民而須繳納之代金，若超過政府採購金額者，亦應有適當之減輕機制。

第二款 釋字第 810 號解釋要旨

本號解釋延續原住民就業代金的問題，就未進用一定比例原住民之得標廠商，應一律依差額人數乘以每月基本工資計算繳納代金之規定進行審查，大法官在本號解釋中重申釋字第 719 號解釋籲請立法者儘速檢討改進之意旨，認為就得標廠商未僱用一定比例之原住民而須繳納之代金，若超過政府採購金額者，應有適當之減輕機制，以避免在特殊個案中，造成代金繳納義務顯不相當的結果，嚴重侵害人民之財產權，不符比例原則。

第三款 釋字第 719 號解釋及第 810 號解釋評析

原住民就業代金為行政法院廣泛承認的特別公課類型，而在相關大法官解釋中，大法官未對其性質予以定性，也是特別公課在我國發展上較為可惜的地方。雖然大法官未言明其性質，但就釋字第 719 號解釋的理由書中也提到，原住民就業代金的目的是基於促進原住民就業、改善其經濟與社會狀況，具有其課徵的政策目的，符合特別公課的特性。又得標廠商可以選擇僱用一定比例的原住民，或是繳納原住民就業代金，即符合特別公課的特性，即義務人可以選擇遵守法定義務，或是不履行法定義務而繳納特別公課。最後，就業代金應收入於原住民族綜合發展基金之就業基金，並用於促進原住民就業、改善其經濟與社會狀況，也符合特別公課收支關聯性的特徵。雖然這兩號解釋的解釋文及解釋理由書中皆未將原住民就業代

金的性質定性為特別公課，但羅昌發大法官在釋字第 719 號解釋所提出的不同意見書，以及蔡明誠大法官於釋字第 810 號解釋所提出的不同意見書，皆將其定性為特別公課。

第五項 釋字第 788 號解釋

第一款 釋字第 788 號解釋要旨

大法官就釋字第 788 號解釋羅列的爭點包括：一、回收清除處理費的法律保留密度；二、廢棄物清理法第 15 條及其授權公告之責任業者範圍，是否違反法律保留及平等原則；三、廢棄物清理法第 16 條將回收清除處理費之費率授權中央主管機關以命令定之，是否違反法律保留原則及授權明確性原則；四、主管機關依廢棄物清理法之授權，以容器與附件之總重量為回收清除處理費之計算標準，是否違反憲法第 7 條原則；五、主管機關依廢棄物清理法之授權，就使用 PVC 者加重費率 100%，此對責任業者財產權及營業自由之干預，是否抵觸憲法第 23 條比例原則。

大法官先從憲法增修條文第 10 條導出國家保護環境之義務，廢棄物清理法課徵回收處理費的目的在於建立特別之回收處理體系，達到環境保護的目的。此項回收清除處理費依其性質與稅捐有別，是國家為一定政策目標所需，對於有特定關係之人民所課徵之公法上金錢負擔，其所得自始限定於特定政策用途；回收清除處理費之性質固與稅捐有別，惟其對人民受憲法第 15 條保障之財產權受有限制，故其課徵目的、對象、費率、用途，應以法律定之，但考量其涉及高度專業性及技術性，立法者就課徵之對象、費率，仍得授權中央主管機關以命令訂定。

其次，本號解釋認廢棄物清理法第 15 條就責任業者之範圍，已作成足供中央主管機關遵循之方針性規範，其授權目的、內容及範圍仍屬明確，與法律保留原則及授權明確性原則尚無違背。主管機關將具有肇因者地位之容器商品製造業者納入責任業者之範圍，選擇與消費者較為接近之容器商品製造業者，而非容器製造業者，與法律保留原則亦尚無違背。

再者，回收清除處理費之費率決定，具高度專業性，須考量應回收廢棄物之分類、對環境之影響、回收清除處理成本等，難以法律為具體明確之規範，以法律明定費率決定之程序及應考量因素等重要事項，並授權主管機關決定具體費率者，亦不違反法律保留原則與授權明確性原則。又回收清除處理費係為特定之環保政策目的所開徵，涉及高度專業性，大法官對主管機關一定之形成空間採寬鬆審查標準，如課徵目的正當，且分類與目的之達成間具有合理關聯，即不違反憲法平等保障之意旨。

最後，就其容器瓶身費率加重 100% 部分，固然對於責任業者之財產權與營業自由內容有一定之干預，但回收清除處理費之課徵具有特定之政策目標，其所涉及之環保、資源回收等事項，有其專業性及複雜性，基於機關功能之考量，大法官亦採寬鬆審查標準，認定其與比例原則無違。

第二款 釋字第 788 號解釋評析

本號解釋面對回收清除處理費，同樣未予定性，而是採取和釋字第 593 號解釋相同的做法，以與稅捐有別之公法上金錢負擔稱之。但不論過去實務判決或是學說意見，多半認為回收清除處理費的性質屬特別公課，蓋其具備對特定人課徵且專款專用的特性，而大法官在本號解釋中提到回收清除處理費加重費率的目的是在於「引導責任業者減少對環境危害」，故性質上應屬引導特別公課。同於謝銘洋大法官在部分不同意見書的看法，本文認為本號解釋迴避了定性的問題，採取同於釋字第 593 號解釋的作法，而未利用本號解釋的機會充實特別公課的概念，予以類型化，並提出更具體的審查標準，實在可惜¹⁴³。

即便不將回收清除處理費定性為特別公課，也應說明回收清除處理費的性質為何，本號解釋跳過定性程序，逕採取寬鬆的審查標準也遭受質疑¹⁴⁴。本文雖認同本號解釋以回收事務具有高度專業性和複雜性，而以機關功能理論採取寬鬆的審查標準，但寬鬆的審查標準並不代表放棄審查，仍應就其課徵之目的、對象及費率是否合乎比例原則進行審查。本文認為，本號解釋除了捨棄定性的程序外，仍有尚未說明清楚的地方，首先，對 PVC 的使用廠商課徵廢棄物回收清除處理費，原因在於 PVC 對環境有害，立法者藉由課徵公課的手段減少 PVC 的使用，以達到環境保護的效果，大法官並未說明容器與附件總重量併同計算的方式何以通過審查，在容器附件使用相同 PVC 劑量的情況下，對於容器瓶身使用玻璃瓶或是塑膠瓶，在費用的計算上將有極大的差異，這種差別待遇和所欲達成的環保目的並無直接的關聯，欲減少使用者為 PVC，而非玻璃瓶身。其次就使用 PVC 者加重 100% 費率方面，在結果上固對達成減少 PVC 的使用有幫助，但加重 100% 的費率似過度限制人民在營業自由上的選擇，亦侵害人民的財產權，如果立法者欲禁止 PVC 的使用，則應立法禁止之，不應對於使用上仍屬合法的物質課徵過高的回收清除處理費，否則即屬法律形式的濫用。綜上所述，即便採取寬鬆的審查標準，本文認為就容器與附件總

¹⁴³ 同樣認定回收清除處理費屬特別公課的見解：陳清秀，稅法總論，頁 91-92；柯格鐘，2019 年至 2020 年財稅法發展回顧，國立臺灣大學法學論叢，第 49 卷特刊，2020 年（以下簡稱「2019 年至 2020 年財稅法發展回顧」），頁 1771-1773；呂理翔，地方觀光財，頁 108-109；陳汶津，論特別公課的概念與反思，頁 42-43。

¹⁴⁴ 范文清，非稅公課，頁 77。

重量併同計算，以及對 PVC 使用者加重 100%的費率方面，仍無法通過比例原則的檢驗。

第六項 小結

在釋字第 426 號解釋引進特別公課的概念後，僅有釋字第 515 號解釋於解釋文或解釋理由書中出現「特別公課」，但該號解釋將工業區開發管理基金同時定性為使用規費和特別公課，受到學理批判。釋字第 593 號解釋大法官面對汽車燃料使用費時，選擇迴避公課的定性問題，直接採取較稅捐寬鬆的法律保留密度。釋字第 788 號解釋在面對回收清除處理費時，則延續釋字第 593 號解釋的作法，除了不願正面定性公課的性質外，對系爭費用的費率和義務人的法律保留密度，以及費率設定是否過高等問題，更以機關功能理論，給予行政機關高度尊重，而採極為寬鬆的審查標準。

釋字第 719 號解釋和第 810 號解釋涉及的原住民就業代金，其性質上亦應屬特別公課，大法官亦未予以定性，但也沒有採取像釋字第 593 號解釋或是第 788 號解釋一樣較為寬鬆的審查標準，即便認定原住民就業代金為優惠性差別待遇措施，但仍認為未考慮廠商得標金額而直接以未雇用人數計算的方式，可能在特殊情形有過苛的情況，而對人民財產權造成不當的限制，違反比例原則。

公法上金錢負擔限制了人民的財產權，而不同類型的公課，因其不同的課徵目的，亦應有不同的違憲審查基準。大法官在釋字第 593 號解釋及第 788 號解釋皆跳過了定性的過程，在排除系爭公課作為稅捐的可能後，逕採低於稅捐的審查密度，僅以一般法律保留及比例原則審查，而未審查不同公課類型是否符合其所應適用的原理原則。許志雄大法官及黃昭元大法官皆於釋字第 788 號中的意見書表示，不予定性的理由在於德國法上特別公課的概念未必適用於我國，是否為特別公課仍待學說和實務發展，可以理解大法官對於發展中且尚未清晰的法律概念感到躊躇，但大法官捨棄特別公課，改以稅捐以外金錢負擔的概念填充，讓人難以信服。德國聯邦憲法法院對特別公課發展出了嚴格的要件，以維持特別公課在公課體系的例外性，而在法律繼受的過程中，未必需要全盤接受其他國家所發展出的概念，但對於非稅公課的使用，仍應發展出屬於我國的要件，若釋憲實務對非稅公課皆不予定性且採低於稅捐的審查密度，則公課體系將受到嚴重的挑戰。

第二節 行政法院裁判中的特別公課

第一項 涉及特別公課的行政法院判決

不同於釋憲實務對特別公課的改變，行政法院在釋字第 426 號解釋正式引進特別公課的概念後，並不吝於將特定公課類型定性為特別公課，也沒有隨著釋憲實務的改變而有減少的趨勢。行政法院涉及特別公課的案件以原住民就業基金之代金為大宗，這當中也發展出許多頗具參考價值的判決，嘗試補充特別公課的內涵及其應適用的法律原則，健全特別公課在我國的繼受和本土化，值得深入研究。

第一款 推廣貿易服務費及商港服務費

推廣貿易服務費及商港服務費多在進出口時同時課徵，因此涉訟時法院也多半同時討論兩者的性質，行政法院多將兩者定性為特別公課。就其法律保留密度，多援引釋字第 426 號解釋和第 515 號解釋，認定主管機關對該特別公課之課徵已有法律授權，但亦有部分判決將商港服務費定性為規費。

依貿易法第 21 條第 1 項規定：「為拓展貿易，因應貿易情勢，支援貿易活動，主管機關得設立推廣貿易基金，就出進口人輸出入之貨品，由海關統一收取推廣貿易服務費。」同條第 4 項規定該基金之收支、保管及運用辦法由行政院定之，行政法院多以其收入和支出的特殊性，將此定性為特別公課¹⁴⁵。

就商港服務費的部分，實務上有不同見解，依商港法第 12 條第 1 項規定：「為促進國際商港建設及發展，航港局應就入港船舶依其總噸位、離境之上下客船旅客依其人數及裝卸之貨物依其計費噸量計算，收取商港服務費，全部用於國際商港建設。」同條第 2 項規定商港服務費之費率及收取、保管、運用辦法，由航港局擬訂，報請主管機關核定，第 3 項則規定該費用須繳交至航港建設基金。有參考釋字第 515 號解釋，認定商港服務費的性質和工業區發展管理基金類似，依該解釋之意旨將其定性為特別公課，認定其課徵之要件僅須對港口有間接利益存在，較一般人具有緊密關係存在即足，並不以繳納義務人現實使用港口為必要¹⁴⁶。亦有判決認商港服務費是為促進商港之建設而對各國際商港所裝卸之貨物徵收之使用規費，為使用

¹⁴⁵ 相關判決：最高行政法院 95 年度判字第 1865 號判決、最高行政法院 91 年度判字第 1866 號判決、臺北高等行政法院 96 年度訴字第 489 號判決、臺中高等行政法院 90 年度訴字第 999 號判決、高雄高等行政法院 92 年度訴字第 406 號判決、高雄高等行政法院 95 年度訴字第 511 號判決。

¹⁴⁶ 高雄高等行政法院 90 年度訴字第 1871 號判決、91 年度訴字第 370 號判決、92 年度訴字第 406 號判決。

公共營造物之對價，為規費之一種¹⁴⁷。

本文認為商港服務費之性質與工業區發展管理基金類似，皆是對特定群體所課徵之費用，而該費用收於特種基金中，其性質應屬財政目的特別公課，部分判決雖將其定性為規費，認定其為公共營造物的使用對價，但觀察商港法之規定，其課徵係依船舶之總噸位、旅客人數及裝卸之貨物計算，其對價性質並不明顯。又依商港服務費收取保管及運用辦法第 15 條規定，其收入之用途除了商港建設外，尚提撥部分至勞動部，並運用於提升港口相關工會之相關事項上，應不受成本原則拘束，故其性質較接近特別公課。

第二款 工業園區及產業園區之管理費

工業園區管理費是依促進產業升級條例之規定向園區內興辦工業人所收取之費用，其收入將收於工業區開發管理基金中，使用在工業區的開發和管理上。在促進產業升級條例廢止後，取而代之的產業創新條例亦有向園區使用人收取相關費用的規定。對於上述工業園區或產業園區所收取維護費、使用費、管理費之定性，有援引釋字第 515 號解釋，將其同時定性為特別公課和使用規費者¹⁴⁸，亦有僅將其定性為特別公課者¹⁴⁹：前者多僅援引釋字第 515 號解釋作為依據，後者除了援引上開解釋外，亦從管理基金收入和支出的特殊性出發，將其定性為特別公課。

然本文認為，工業園區或產業園區所繳交之管理費或使用費，和釋字第 515 號解釋所涉及園區內土地或廠房承購人按比例繳納至基金內之費用，仍有不同。以產業園區為例，產業創新條例第 49 條規定，產業園區管理基金之收入來源包括「產業園區維護費、使用費、管理費、服務費及權利金」，屬上開法院所定性之費用，而釋字第 515 號解釋所涉及者則為同法第 48 條，園區內建築物或土地承購人「按承購價額百分之一繳交開發管理基金」之費用，雖然兩者皆收入於開發管理基金中，但前者應屬園區內設施或服務的對價，應定性為行政規費或使用規費¹⁵⁰，後者始為向義務群體課徵之特別公課。

¹⁴⁷ 最高行政法院 91 年度判字第 1866 號判決、95 年度判字第 1865 號判決、臺中高等行政法院 90 年度訴字第 999 號判決。

¹⁴⁸ 相關判決：最高行政法院 100 年度判字第 2251 號判決、102 年度判字第 516 號判決、臺北高等行政法院 101 年度交訴更字第 1 號判決。

¹⁴⁹ 僅定性為特別公課者的約有十則，僅羅列部分判決：最高行政法院 104 年度判字第 56 號判決、107 年度判字第 23 號判決、109 年度判字第 472 號判決、109 年度判字第 474 號判決、高雄高等行政法院 108 年度訴字第 6 號判決。

¹⁵⁰ 呂理翔，地方觀光財，頁 113。

第三款 科學園區及科技園區之管理費

科學園區設置管理條例、科技產業園區設置管理條例(舊法為加工出口區設置管理條例)，亦有類似園區管理基金的規定，皆由主管機關針對園區內使用人或興辦工業人收取一定費用，並將收入置於專門之基金，其收費範圍、收費基準多由法律授權主管機關定之¹⁵¹。不同於工業區開發管理基金法院判決有不同意見，科學園區管理費或科技產業園區管理費(及其前身加工出口區管理費)則一致被法院定性為特別公課¹⁵²。但同於工業園區或產業園區之管理費，本文認為科學園區及科技園區之管理費在性質應較接近國家提供園區內服務或公共設施的對價，應屬規費。

第四款 土壤及地下水污染整治費

土壤及地下水污染整治法第 28 條第 1 項規定，中央主管機關為整治土壤、地下水污染，得對公告之物質，依其產生量及輸入量，向製造者及輸入者徵收土壤及地下水污染整治費，並成立土壤及地下水污染整治基金；同條第 2 項授權主管機關對物質之種類、計算方式和繳納的行政事項由主管機關訂定；同條第 3 項則規定基金之用途。行政法院多以土壤及地下水污染整治費課徵對象的有責性，及其防治基金專款專用的特性，將其定性為特別公課¹⁵³。

第五款 機場服務費

發展觀光條例第 38 條規定，為加強機場服務及設施，發展觀光產業，得收取出境航空旅客之機場服務費，其課徵對象、繳納方式則交由中央主管機關訂之。國際機場園區發展條例第 15 條規定，依上開條文所課徵之機場服務費，除分配予觀

¹⁵¹ 科學園區設置管理條例第 29 條：「管理局為辦理園區及周邊公共設施及維護安全與環境品質，得向園區內設立之機構收取管理費；為辦理第六條規定掌理之事項，除依規費法收取規費者外，得收取服務費，各機構並應於期限內繳納。(第 1 項)前項收取管理費、服務費之範圍、收費基準及其他相關事項之辦法，由主管機關定之。(第 2 項)」；科技產業園區設置管理條例第 30 條：「管理處或分處為維護園區之環境衛生、安全及辦理公共設施，得向在區內營業之事業收取管理費；為辦理第五條規定掌理之事項，得收取規費或服務費。在區內營業之事業並應於期限內繳納。(第 1 項)前項收取管理費、規費、服務費之範圍及收費標準，由主管機關定之。(第 2 項)」。

¹⁵² 將科學園區管理費定性為特別公課者：最高行政法院 100 年度判字第 1749 號判決、101 年度判字第 240 號判決、高雄高等行政法院 95 年度訴字第 44 號判決、97 年度訴更一字第 12 號判決、99 年度訴字第 437 號判決、100 年度訴字第 368 號判決；將科技產業園區管理費(加工出口區管理費)定性為特別公課者：最高行政法院 102 年度判字第 484 號判決、102 年度判字第 489 號判決、102 年度判字第 671 號判決、102 年度判字第 483 號判決、高雄高等行政法院 99 年度訴字第 570 號判決、100 年度訴字第 368 號判決、100 年度訴字第 329 號判決、100 年度訴字第 462 號判決、101 年度訴更一字第 5 號判決、。

¹⁵³ 相關判決：最高行政法院 99 年度判字第 478 號判決、99 年度判字第 692 號判決、99 年度判字第 1110 號判決、102 年度判字第 357 號判決、臺北高等行政法院 97 年度訴字第 41 號判決。

光發展基金外，應全部用於機場專用區及機場專用區相關建設。行政法院判決多將機場服務費同時定性為特別公課和規費¹⁵⁴，但此種觀點並非受到釋字第 515 號解釋影響，相關判決多援引最高行政法院 101 年度 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議，但令人不解的是，該決議討論的對象是汽車燃料使用費，且該決議並未將汽車燃料使用費定性為特別公課或規費，亦未提及特別公課即規費，許多判決逕宣稱機場服務費的性質和汽車燃料使用費「同屬特別公課（即規費性質）」。

經查，相關判決的文字多出自臺北高等行政法院 105 年度訴字第 1271 號判決，該判決提及機場服務費是基於使用國際機場付費原則，其經費用於發展觀光、加強國際機場服務及設施，該判決稱：「此項機場服務費既係國家為一定政策目標需要，對於有特定關係之使用者所課徵之公法上負擔，並限定其課徵所得之用途，稽其性質，與最高行政法院 101 年度 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議所涉汽車燃料費應同屬特別公課（即規費性質）」。

就機場服務費之性質，學理上有不同見解，有認其性質不同於稅捐，屬向特定人課徵且流入特種基金的特別公課¹⁵⁵，亦有認為機場服務費固然專款專用於一定的政策目標，但其本質仍屬旅客使用機場服務及相關設施的對價，故其性質應屬規費¹⁵⁶。對此，本文認為，規費應填補國家行政給付或公營造物使用的對價，若專款專用則應使用於彌補國家提供服務的成本上，若用於其他目的，則其費用之收取應不符合成本原則，故機場服務費之性質應較接近財政目的特別公課。

第六款 工程受益費

有判決認依據工程受益費徵收條例所徵收之受益費，屬公法上特別公課，但又表示其具有規費之性質。臺北高等行政法院 90 年度訴字第 4532 號判決：「衡諸工程受益費係按各人因政府新闢、改善道路等工程就受益程度大小而收取，為國家所徵之公法上特別公課，乃具有規費之性質而非類同租稅」，上級審最高行政法院 93 年度判字第 797 號判決對此見解並未表示異議。但就公課收入的體系而言，本判決顯然混淆了受益費、特別公課和規費的概念。

¹⁵⁴ 相關判決：最高行政法院 106 年度判字第 702 號判決、108 年度判字第 293 號判決、108 年度判字第 346 號判決、臺北高等行政法院 105 年度訴字第 1271 號判決、107 年度訴更一字第 6 號判決、107 年度訴字第 1550 號判決。

¹⁵⁵ 葛克昌，特別公課與地方財政工具，頁 805。

¹⁵⁶ 呂理翔，地方觀光財，頁 114。

第七款 原住民就業代金

原住民工作權保障法第 12 條規定，依政府採購得標之廠商，於履約期間須僱用一定比例之原住民，否則須繳交代金至原住民族綜合發展基金，按同法第 23 條規定，原住民族綜合發展基金係供辦理促進原住民就業權益相關事項之用。涉及此代金的行政法院判決眾多，部分行政法院判決未對此代金定性，但亦有許多判決以其具有一定政策目標之需求，對特定人課徵公法上負擔，且限定基金之用途，將此代金定性為特別公課¹⁵⁷。判決的爭點多在特別公課並非行政罰，故只要違法原住民工作權保障法所規定最低僱用比例，即構成特別公課的繳納義務，不問當事人是否具故意或過失，亦不生一行為不二罰的問題。

第八款 身心障礙者就業基金

身心障礙權益保障法第 43 條規定，地方勞工主管機關應設置身心障礙者就業基金，進用身心障礙者人數未達同法第 38 條規定之機構，須繳納差額補助費，並收於身心障礙者就業基金，同法第 44 條則規定身心障礙者就業基金應使用於身心障礙者就業權益事項上。

臺北高等行政法院 92 年度訴字第 1612 號判決將此差額補助費定性為特別公課，但未說明其理由¹⁵⁸。臺北高等行政法院 94 年度訴字第 3703 號將特別公課定義為：「所謂『特別公課』者，其定義為：『依法向特定範圍之產業群體，按一定費率徵收。所得款項不編入總預算中，而供特殊用途者』。」並認定身心障礙者差額補助費涵攝於上開定義：「對沒有遵守『僱用身心障礙者義務』法規範之私人企業組織，徵收一定之費用，而且立法之始即將產業群體範圍予以特定；且課徵之費率特定，徵得之款項亦專供扶助身心障礙之用，而不編入總預算，完全符合『特別公課』之定義。」

第九款 就業安定費

就業服務法第 55 條規定，聘請外國人從事特定工作者，須繳交就業安定費，其費用收置於主管機關設置就業安定基金，並用於促進國民就業、提升勞工福祉及處理有關外國人聘僱管理事務，臺北高等行政法院 94 年度簡字第 981 號判決認定

¹⁵⁷ 將原住民就業代金定性為特別公課者約有九十則判決，以下僅羅列部分判決：最高行政法院 99 年度判字第 205 號判決、99 年度判字第 275 號判決、100 年度判字第 978 號判決、100 年度判字第 1360 號判決、100 年度判字第 1913 號判決、103 年度判字第 506 號判決、103 年度判字第 519 號判決、104 年度判字第 88 號判決、104 年度判字第 127 號判決。

¹⁵⁸ 相關判決：最高行政法院 97 年度判字第 707 號判決、臺北高等行政法院 97 年度訴更一字第 88 號判決。

其屬特別公課，但未就定性的原因加以論述。

第十款 山坡地開發利用回饋金

森林法第 48 條之 1 第 1 項第 2 款規定：「為獎勵私人或團體長期造林，政府應設置造林基金；其基金來源如下：……二、山坡地開發利用者繳交之回饋金。」判決多認為此回饋金之性質屬特別公課¹⁵⁹。其中臺北高等行政法院 94 年度訴字第 2959 號判決正面定義特別公課的概念：「按『特別公課』之定義為：『國家依法向特定群體按一定費率徵收，所得款項不編入總預算中，而供特殊用途者』（其特殊用途多與該特定群體活動所帶來之社會外部成本或將來之後續發展有關，此即公課義務人與公課所追求的目的間的特殊關係）」，並認為回饋金之課徵，是因為山坡地開發行為對社會公共利益具有「外部性」，因此造成此種水土保持妨礙之山坡地開發利用者，有防止之責任，故對其課徵特別公課。臺北高等行政法院 97 年度訴更一字第 85 號判決則認為回饋金的課徵是藉由付費制度，來達成抑制山坡地開發速度的制約功能，並將其回饋金用以造林，屬特別公課。

第十一款 回收清除處理費

大法官在釋字第 788 號解釋中並未將依廢棄物清理法第 15 條及第 16 條課徵的回收清除處理費定性為特別公課，雖有部分判決亦未加以定性而僅以引污染者付費原則作為其課徵基礎¹⁶⁰，但多數判決仍肯認其性質為特別公課，理由多以回收清除處理費係對廢棄物污染源課徵一定費用，藉此費用達成減少環境污染的制約功能，並以此費用成立專供回收清除處理用途之基金，對特定人課徵之公法負擔，並限定其用途，在性質上屬特別公課¹⁶¹。

第十二款 汽車燃料使用費

依據公路法第 27 條所課徵之汽車燃料使用費，同於釋字第 593 號解釋，行政法院部分涉及汽車燃料使用費的判決，並未將其定性為特別公課，但亦有不少判決以其課徵對象的特定性及用途的特定性，將汽車燃料使用費定性為特別公課，並援

¹⁵⁹ 將山坡地定性為特別公課的判決約有十則判決，以下僅羅列部分判決：臺北高等行政法院 97 年度訴字第 2285 號判決、97 年度訴字第 352 號判決、98 年度訴字第 1 號判決、99 年度簡字第 671 號判決、98 年度訴字第 2413 號判決。

¹⁶⁰ 相關判決：最高行政法院 92 年度判字第 1652 號判決、臺北高等行政法院 90 年度訴字第 3986 號判決、97 年度訴字第 607 號判決。

¹⁶¹ 將回收清除處理費定性為特別公課者約有十則判決，以下僅羅列部分判決：最高行政法院 99 年度判字第 216 號判決、100 年度判字第 1025 號判決、101 年度判字第 28 號判決、104 年度裁字第 1467 號裁定、105 年度判字第 571 號判決。

引釋字第 426 號解釋的說法，稱其為現代先進國家常用之工具¹⁶²。

第十三款 再生能源發展基金

依再生能源發展條例第 7 條第 1 項規定，中央主管機關應設置再生能源發展基金，作為再生能源發展之用，同條第 2 項規定，該基金的收入來源包括售電業者依其非再生能源之售電量課徵，或設置非再生能源之自用發電設備達一定裝置容量以上者依其發電量課徵。臺北高等行政法院 104 年度訴字第 1878 號判決從本條的立法理由觀察，認定此經費屬特別公課，其目的在於促使使用非再生能源者將其製造之外部成本內部化：「國家透過特別公課的徵收，將對環境永續經營與發展起補償作用及成本內部化作用。使用公共財者，即不能再任意使用而不須支付代價，有助於將向來不被人們重視環境使用或環境污染所造成的『社會外部成本內部化』，以合理地將成本反映到因使用環境或污染環境而獲利之人身上」，本判決的定性業經上級審最高行政法院 106 年判字第 568 判決肯認。

第十四款 環境維護費

依土石採取法第 48 條規定，地方主管機關於核發土石採取許可證時，應收取環境維護費，以作為水土保持、環境保護及道路交通等公共設施建設經費之財源。行政法院在涉及環境維護費的判決中，多引用釋字第 426 號解釋，認定土石採取法對特定人課徵之費用，屬特別公課¹⁶³。最高行政法院 98 年度 12 月份第 2 次庭長法官聯席會議亦認為此環境維護費屬特別公課，該決議認為本於土石採取人付費之原則，其目的在於藉此種付費制度，防止不當土石採取造成相關災害，達成國家永續發展之目的，而將徵得之金錢，專供水土保持、環境保護及道路交通等公共設施建設經費之用途，係國家為一定政策目標之需要，對於土石採取人所課徵之公法上負擔，並限定其課徵費用之用途，在學理上稱為特別公課。

然就環境維護費的性質，在學理上有不同意見，有論者贊同最高行政法院的見解，認為環境維護費是基於肇因者付費原則，對有責且同質之群體所課徵之環境特別公課¹⁶⁴，但亦有論者主張環境維護費是國家許可採取土石的对價，其性質應屬規費¹⁶⁵。對此本文認為，從環境維護費的課徵原因觀察，確實具有特別公課的特徵，

¹⁶² 相關判決：臺北高等行政法院 92 年度簡字第 768 號判決、95 年度簡字第 482 號判決、96 年度簡字第 487 號判決、97 年度訴字第 842 號判決、臺中高等行政法院 95 年度簡字第 63 號判決。

¹⁶³ 相關判決：最高行政法院 97 年度判字第 603 號判決、99 年度判字第 167 號判決、臺北高等行政法院 94 年度訴字第 1137 號判決、95 年度訴字第 197 號判決。

¹⁶⁴ 林昱梅，論溯及性法規之合法性問題－從土石採取法「環境維護費收費基準」之時間效力談起，東吳法律學報，第 23 卷第 4 期，2012 年，頁 6-8。

¹⁶⁵ 蕭文生，特別公課事件十年來行政法院裁判見解研析，頁 356-357。

但不論從土石採取法或環境維護費收費標準觀察，皆不見環境維護費之支出規定，則其收入將置於普通基金中，其欠缺專款專用的特性，不符特別公課之要求，在性質上應屬特許規費。

第二項 特別公課在行政法院的發展面貌

不同於釋憲實務，行政法院的判決仍將許多非稅公課定性為特別公課，除了援引釋字第 426 號解釋或釋字第 515 號解釋外，許多判決亦提出了許多寶貴的見解，有助於特別公課在我國法制的繼受及本土化。但亦有許多判決欠缺實質內涵，僅定性而未論述其理由，或僅援特定類型公課在該法院特定指標性判決作為依據，以下提出本文對行政法院判決中特別公課發展的幾點觀察。

第一款 特別公課的要件

第一目 德國聯邦憲法法院對我國行政法院的影響

許多判決將特定非稅公課定性為特別公課，但多數判決是以釋字第 426 號解釋為其定性基礎，甚少參考學理上所引進德國聯邦憲法法院提出的要件，但高雄高等行政法院 99 年度訴字第 570 號判決將加工出口區設置管理條例第 21 條所課徵之管理費定性為特別公課，姑且不論該等管理費是否確實為特別公課，本判決為少數對特別公課的要件詳加描述者：「其為對區內事業實現前述塑造有利投資環境之公共任務所需經費，而以區內群體為共同義務人，對之課予繳納金錢之負擔，將之使用於與該群體有密切關聯之共同利益事務，其收入與用途間並不存在對價關係，為特別公課性質。而特別公課課徵之正當性，在收入面方面，係負擔平等原則；在支出面，係專款專用原則。其中收入面之負擔平等原則，除公課義務人所負擔繳費之義務與負擔理由間具有特殊法律關聯而有別於一般社會大眾外，其於公課義務人間，亦應因其負擔義務之水準定其課徵標準，以符公平。」

本判決將德國聯邦憲法法院所提到的群體同質性、群體有責性和群體用益性等要件涵攝於系爭管理費中，並提出其收入和支出原則，且不同於釋字第 515 號解釋，本判決亦區分特別公課和規費的不同：「特別公課之群體用益性，係指對該被課徵之群體有利，並無必要針對被課徵之個別公課義務人有利，特定群體負擔此一金錢給付義務時，國家無需為對待給付，其與規費之徵收是針對課徵義務人個別有利之對待給付，建立在『對等報償原則』之性質不同」，上開段落為多號判決所引用¹⁶⁶，可以看出部分行政法院的判決對特別公課不再僅是依大法官釋字第 426 號

¹⁶⁶ 相關判決約有十則，以下僅羅列部分判決：最高行政法院 102 年度判字第 483 號判決、102 年

解釋或 515 號解釋形式觀察，而是參酌學理和外國法的見解，實質涵攝其內涵於特定公課中，也意識到規費和特別公課為不同公課類型，本判決對特別公課在行政法院的發展有相當的重要性。

第二目 特別公課的其他要件

有判決提及過去學理上較少討論的部分，如臺北高等行政法院 96 年度訴字第 3132 號判決：「按司法院大法官釋字第 426 號解釋，特別公課係對義務人課予繳納金錢之負擔，其徵收目的、對象、用途自應以法律定之，原住民族工作權保障法第 12 條、政府採購法第 98 條即為相關規定。又已開徵部分之費率類別，既由主管機關依預算法之規定，設置單位預算『原住民族綜合發展基金』加以列明，編入中央政府年度總預算，經立法院審議通過後實施，與憲法尚無違背。至主管機關徵收費用後，妥為管理運用，符合立法所欲實現之輔導原住民就業政策目標，並無悖離徵收之目的。故由國家基於特定之公益目的，對具有特定關係人民以公權力課徵租稅以外之金錢義務，納入封閉之財政循環系統（特種基金專戶），用以挹注國家該特別目的而支出之金錢給付義務，此與行政罰乃為維持行政上之秩序，對制裁對象為一般人民所違反行政上義務者而科之制裁尚屬有間。」本判決除了援引釋字第 426 號解釋外，亦肯認特別公課的收入應納入特種基金專戶中，並用以挹注國家為該特定目的之支出，以此作為與行政罰的區別。

第二款 特別公課和其他金錢負擔的區分

特別公課和稅捐或是其他非稅公課的區別標準也成了特別公課定性的重要依據。部分行政法院判決受到釋字第 515 號解釋影響，將特定公課類型同時定性為特別公課和規費。除此之外，如前文提到的臺北高等行政法院 90 年度訴字第 4532 號判決稱工程受益費為國家所徵之公法上特別公課，又認定其具有規費性質，似乎將特別公課誤解為對特定人課徵的公法上負擔。

但亦有部分判決不採釋字第 515 號解釋的見解，清楚區分特別公課和其他公課類型的不同，如前述高雄高等行政法院 99 年度訴字第 570 號判決指出特別公課和規費的不同在於特別公課僅須滿足群體用益性，而無必要對被個別義務人有利，規費則是針對課徵義務人個別有利之對待給付，其適用的原則為對等報償原則。臺北高等行政法院 96 年度訴字第 3132 號判決則以納入特種基金專戶以實現特定政

策目的，或是作為人民違反行政法上義務的制裁，作為特別公課與行政罰的區別。

第三款 特別公課的分類

釋憲實務並未將特別公課在德國聯邦憲法法院發展出的分類援引至我國，大多數行政法院的判決也未區分，但部分判決嘗試對特別公課加以分類，如前述臺北高等行政法院 94 年度訴字第 3703 號判決，除了對特別公課正面定義外，亦嘗試對特別公課加以分類，將特別公課分成：「為了特定產業活動之長期發展，為了特定產業活動之長期發展，例如『商港建設費』、『能源研究發展基金』、『交通建設基金』之公課。」、「為了平衡特定產業活動所生之外部成本，例如『汽車燃料費』、『資源回收管理基金』、『空氣污染防治基金』之公課。」、「分攤因有利社會活動所產生之特殊風險，例如『預防接種受害救濟基金』之公課。」以及「基於照顧弱勢族群之社會政策，例如本案所涉『身心障礙者就業基金』之公課。」等四類。其分類依據是歸納多數實務見解已肯認之特別公課，觀察並整理其特色，對特別公課在我國的繼受具有重要的意義。

第四款 特別公課應適用的法律原則

除了釋字第 426 號解釋所提及的污染者付費原則及專款專用的特性外外，釋憲實務並未更深入的指出特別公課應適用的法律原則，而僅以一般法律保留進行審查，部分行政法院的判決嘗試尋找其應適用的原理原則。前述高雄高等行政法院 99 年度訴字第 570 號判決除了說明特別公課的要件外，亦指出特別公課的收入與支出間不存在對價關係，和規費作出區別，其收入依據負擔平等原則，支出則依據專款專用原則。臺北高等行政法院 94 年度訴字第 2959 號判決、臺北高等行政法院 94 年度訴字第 3703 號判決，以及臺北高等行政法院 104 年度訴字第 1878 號援引經濟學上的概念，指出特別公課具有外部成本內部化的功能。臺北高等行政法院 101 年度訴字第 184 號判決則認為特別公課不適用稅法上的量能原則及扼殺稅禁止原則，此見解雖和學說不盡相符，但也嘗試建構特別公課的原理原則。

第三項 小結

不同於釋字第 593 號解釋後大法官對於非稅公課態度的轉變，行政法院自釋字第 426 號解釋後持續將非稅公課定性為特別公課，多數判決僅援引釋字第 426 號解釋或第 515 號解釋，但仍有少數判決參考學說或是德國實務的意見，填補特別公課的內涵，對特別公課在我國的繼受和本土化，以及公課體系的建構，有莫大的幫助。

但行政法院亦有部分判決對特別公課有錯誤的認識，如前述臺北高等行政法

院 105 年度訴字第 1271 號判決將機場服務費同時定性為特別公課和規費，暫且不論這種作法是否是受到釋憲實務的影響。本判決聲稱機場服務費和最高行政法院 101 年度 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議所涉及的汽車燃料使用費同屬特別公課（即規費性質），然該決議並未定性汽車燃料使用費，亦未於決議中提及規費或是特別公課，本判決何以如此推論，令人費解，但可惜的是此見解又為往後多號判決所援引，實不利於特別公課在我國的發展。

第三節 從法定預算觀察特別公課的運用狀況

隨著特種基金的膨脹，特別公課也迭遭批評，除了質疑特別公課對財稅法體系的破壞外，有論者批評我國現行特別公課有「肥大化」的趨勢，卻未言明其實際使用情況¹⁶⁷。有論者則曾直接以非營業特種基金的規模大小推論特別公課的收入¹⁶⁸，然本文認為此種推論方式似乎忽略了特種基金財源的複雜性。在邏輯上，收入和支出間須有特殊關聯性的特別公課，將必然收入於特種基金中，但特種基金的來源卻未必與特別公課有關，特種基金的來源可能是指定用途稅、規費、罰金罰鍰，許多特種基金甚至仰賴政府撥款¹⁶⁹，特種基金的膨脹能否歸責於特別公課，有釐清的必要。

第一項 特別公課運用的實證研究

本文將從民國 108 年至 110 年特種基金的附屬單位預算及其分預算中，觀察各單位基金的收入來源，逐一定性，找尋其中屬於特別公課者，並計算特別公課在整體預算中所占的比例，藉此觀察特別公課是否真如學理上所說的如此氾濫。預算法第 4 條規定，基金是指已定用途之現金或其他財產，可分為普通基金和特種基金，普通基金是指歲入供一般用途者，特種基金則是供特殊用途者，依同條規定，特種基金又可分營業基金、債務基金、信託基金、作業基金、特別收入基金和資本計畫基金等六類。在上述特種基金中，可能以特別公課作為基金來源者，應屬作業基金和特別收入基金二者，尤其是特別收入基金，其基金來源多有目前實務和學界所廣泛承認的特別公課，如推廣貿易基金、空氣污染防制基金、資源回收管理基金等，但同理，這些基金的來源也未必皆是特別公課，仍可能有其他收入來源，本文也將加以辨明。

¹⁶⁷ 廖欽福，特別公課肥大化，頁 35-37。

¹⁶⁸ 黃俊杰，特別公課類型化及其課徵正義之研究，頁 109-110。

¹⁶⁹ 陳清秀，特種基金預算制度之指導原則，頁 630-635。

此外，應特別說明的是，司法實務和學說討論到的特別公課，可能未涵蓋所有特別公課的類型，課徵相關費用的法源亦不會稱其為特別公課，而多以「費」或「金」為名，為達成研究目的，本文也將嘗試定性這些基金的來源是否為特別公課，在特種基金用途以特定的情況下，本文將採取較為寬鬆的審查標準，以收入是否與課徵的目的間是否有事物關聯性，來作為特別公課初步的篩選。另外，本文僅以中央政府的法定預算作為研究對象，流入地方政府的特別公課，則不在本節的研究範圍內。

第二項 特種基金的收入來源

第一款 作業基金

預算法將作業基金定義為：「凡經付出仍可收回，而非用於營業者」，係指作業基金之自償性格，但各作業基金的自償性不同，有論者即認為是否可將其置於同一概念中，仍有商榷餘地¹⁷⁰，民國 110 年的法定預算，作業基金的附屬單位預算共 76 個，惟其中 53 個附屬單位預算的主管機關為教育部，主要為國立大學及專科學校的獨立預算以及各國立大學附設醫院和教育部所屬機構的作業基金，從教育部的預算書觀察，應能排除特別公課運用的可能性。

其餘 23 個附屬單位預算分別為行政院國家發展基金、營建建設基金、國軍生產及服務作業基金、國軍老舊眷村改建基金、法務部矯正機關作業基金、經濟作業基金、水資源作業基金、交通作業基金、國軍退除役官兵安置基金、榮民醫療作業基金、科學園區管理局作業基金、農業作業基金、農田水利事業作業基金、勞工保險作業基金、醫療藥品基金、管制藥品製藥工廠作業基金、全民健康保險基金、國民年金保險基金、國立文化機構作業基金、故宮文物藝術發展基金、原住民族綜合發展基金、考選業務基金以及中央政府債務基金，筆者觀察上述設立的法源依據及各基金之收支保管及運用辦法，發現許多基金的收入仍仰賴政府撥補，就可能使用特別公課者，羅列如下。

第一目 經濟作業基金

經濟作業基金的主管機關為經濟部，本基金設有三個分預算，分別為科技產業園區作業基金、產業園區開發管理基金以及中小企業發展基金，按經濟作業基金收支保管及運用辦法第 1 條規定，本基金之目的在於加強科學園區和科技園區的管理和開發，並協助中小企業健全發展，就分預算之收入來源，以下逐一檢視。

¹⁷⁰ 蔡茂寅，預算法原理，頁 286。

1. 科技產業園區作業基金

科技產業園區作業基金的前身為加工出口區作業基金，依本基金之收支保管及運用辦法第 3 條規定，本基金之收入來源除了政府撥款外，尚包括園區開發管理及相關事業之投資收益、土地及廠房租金收入、園區公共設施建設費收入以及園區管理費收入，其中園區公共設施建設費和園區管理費，雖然依照過去不乏有實務判決將其定性為特別公課，但就其特徵而言，應屬行政規費或使用規費。

2. 產業園區開發管理基金

產業園區開發管理基金的前身為促進產業升級條例所設工業區開發管理基金，本基金是依產業創新條例第 49 條所設，目的在於提供產業園區發展和管理所需之經費，依照本基金之收支保管及運用辦法第 3 條規定，本基金之收入來源包括依產業創新條例所收取之回饋金、產業園區維護費、使用費、管理費、服務費及權利金，以及投資產業園區相關事業之收益等，依照釋字第 515 號解釋，承購人依承購價額按比例繳交至管理基金之費用，應屬特別公課，其餘維護費、使用費、管理費、服務費等，則為行政規費或使用規費。

3. 中小企業發展基金

本基金是依中小企業發展條例第 9 條所設，其目的在於協助中小企業健全發展，依照本基金之收支保管及運用辦法第 5 條之規定，本基金之收入主要為政府撥款和其他專案基金撥充，並無特別公課之使用。

第二目 水資源作業基金

水資源作業基金的主管機關為經濟部，本基金是依水利法第 89 條之 1 所設，其目的在於加強水資源、溫泉之管理及永續利用，按水資源作業基金收支保管及運用辦法第 3 條規定，本基金之收入來源除了政府撥款外，尚包括經濟部興辦水利事業收取之使用費、辦理水庫或河川清淤所得砂石之收入、自來水法所規定之水資源保育與回饋費收入、耗水費，並設有溫泉事業發展基金，而觀察本基金之預算，其收入來源主要分為勞務收入、銷貨收入、租金及權利金收入、徵收收入等¹⁷¹，其中可能為特別公課者為徵收收入，以下分析之。

¹⁷¹ 經濟部水利署網站，

<https://www.wra.gov.tw/News.aspx?n=3933&sms=9062&page=2&PageSize=15>

1. 水源保育及回饋費

水源保育與回饋費係依自來水法第 12 條之 2 之規定，向水質水量保護區內取用地面水或地下水者課徵之費用，且依同條第 3 項規定，其收入亦使用相關事務上，應屬「使用者付費」或「污染者付費」理念下所課徵之引導目的特別公課，學理上肯認水源保育及回饋費屬特別公課¹⁷²。

2. 耗水費

耗水費的法源依據為民國 105 年增訂之水利法第 84 條之 1，「為水資源有效及永續利用，中央主管機關得向用水超過一定水量之用水人徵收耗水費。但已落實執行節約用水措施者，得於百分之六十範圍內，酌予減徵。」至民國 110 年行政院始提出「耗水費徵收辦法草案」¹⁷³，在每年水資源相對匱乏的十一月至隔年四月間，對總用水量達一定程度者課徵耗水費，並計畫於 111 年起課徵，學理上尚未出現對耗水費的討論，對特定用水大戶所課徵之費用，並將其流向水資源作業基金中，具備對特定人課徵且專款專用的性質，用水大戶具備特殊的「使用者」特徵，故耗水費應屬引導目的特別公課。

3. 溫泉取用費

溫泉取用費是依溫泉法第 11 條第 1 項之規定，向溫泉取供事業或個人徵收之費用，同條第 2 項則規定，溫泉取用費的收入應專供溫泉資源保育、管理、國際交流及溫泉區公共設施之相關用途使用，而位於原住民族地區內所徵收溫泉取用費，應提撥至少三分之一納入行政院原住民族綜合發展基金，故溫泉取用費具有對特定人課徵，且用於相關聯事務的特性，在性質上應屬「使用者付費」的引導目的特別公課。實務判決中尚未定性此費用，學理上也缺乏討論，許志雄大法官在釋字第 788 解釋之協同意見書中將溫泉取用費定性為特別公課，基於溫泉取用費對特定人課徵且專款專用於相關事項上的特性，本文亦採相同見解。

第三目 交通作業基金

交通作業基金的主管機關為交通部，本基金共設有民航事業作業基金、國道公

¹⁷² 黃俊杰，公課之性質，月旦法學教室，第 40 期，2006 年（以下簡稱「公課之性質」），頁 20-21；徐良維，淺論水源保護之回饋與補償規範，自來水會刊，第 32 卷第 4 期，2013 年（以下簡稱「淺論水源保護之回饋與補償規範」），頁 96-98。

¹⁷³ 行政院公報，第 27 卷第 249 期，

https://gazette.nat.gov.tw/EG_FileManager/eguploadpub/eg027249/ch04/type3/gov31/num15/images/Eg01.pdf

路建設管理基金、鐵道發展基金及觀光發展基金，共四個分預算，按本基金之收支保管及運用辦法第 1 條規定，本基金成立的目的是在於效推展與管理自償性及具特定財源之交通建設計畫，並統籌辦理興建、營運、維護之資金，以下分析各分預算使用特別公課之可能。

1. 民航事業作業基金

民航事業作業基金的管理機關為民用航空局，依交通作業基金收支保管及運用辦法第 10 條規定，本基金的來源除了來自政府撥款外，亦包括各式業務收入，在性質上屬特別公課者應僅有過去實務判決所肯認的機場服務費，其餘費用之名稱多為「使用費」、「服務費」、「權利金」等，在性質上應屬規費。

2. 國道公路建設管理基金

國道公路建設管理基金的管理機關為高速公路局，依交通作業基金收支保管及運用辦法第 10 條規定，本基金的來源可能為特別公課者包括國道通行費以及分配予本基金之汽車燃料使用費，國道通行費雖符合對特定人課徵且專款專用的特性，然其本質應為使用國家公共設施的對價，應屬使用規費¹⁷⁴，而就汽車燃料使用費為特定目的課徵且專款專用的特性，其目的在於徵收道路養護所需之費用，故其性質應屬對受有利益之人，即汽車持有人所課徵之財政目的特別公課¹⁷⁵。

3. 鐵道發展基金

鐵道發展基金的管理機關為鐵路局，依交通作業基金收支保管及運用辦法第 10 條規定，本基金的來源可能為政府撥款、土地開發經營管理相關收入、租金收入、投資事業收入、高速鐵路回饋金收入等，應討論者為高速鐵路回饋金之性質，特許事業回饋金之性質應屬人民基於行政契約所負擔之義務，無涉對特定群體所課徵之特別公課。

4. 觀光發展基金

觀光發展基金的管理機關為觀光局，依交通作業基金收支保管及運用辦法第 10 條規定，本基金的來源可能為政府撥款、機場服務費、租金、停車費、門票、

¹⁷⁴ 蔡茂寅，原因者付費制度（下），頁 78；張藏文，規費作為政策工具－以高速公路通行費相關問題為中心，國會季刊，第 48 卷第 4 期，2020 年，頁 39-80。

¹⁷⁵ 蕭文生，身心障礙者差額補助費之性質－評最高行政法院 97 判字第 907 號判決，法令月刊，第 62 卷第 2 期，2011 年，頁 15；張祥榮，汽車燃料使用費徵收法律問題之研究，頁 79-81。

權利金收入等，其中作為特別公課者僅有實務上普遍肯認的機場服務費。

第四目 科學園區管理局作業基金

科學園區管理局作業基金的主管機關為科技部，依本基金之收支保管及運用辦法第 1 條規定，本基金是依科學園區設置管理條例第 7 條設置，其目的在於加速科學事業之發展，健全科學園區之設施及服務。同辦法 4 條規定，本基金之收入來源除了政府撥款外，尚包括科學園區管理費、租金、作業服務收入、公共建設費等。就科學園區管理費之性質，行政法院雖多將其定性為特別公課，但如前文所述，本文認為其性質應較接近規費。

第五目 農業作業基金

農業作業基金的主管機關為農業委員會，本基金共設有三個分預算，按農業作業基金收支保管及運用辦法第 1 條規定，本基金之設立目的在於改良農苗畜產繁殖作業、發展農業生物科技，並健全農業科技園區之設施及服務，按同辦法第 3 條規定，以下分述其使用特別公課之可能。

1. 種苗改良繁殖作業基金

按農業作業基金收支保管及運用辦法第 3 條規定第 2 項規定，種苗改良繁殖作業基金收入，主要為銷售雜糧、綠肥、蔬菜、果樹、花卉等種子相關產品收入，並無特別公課之使用。

2. 畜產改良作業基金

按農業作業基金收支保管及運用辦法第 3 條規定第 3 項規定，畜產改良作業基金收入，主要為銷售畜產品、飼料作物及受託服務收入，並無特別公課之使用。

3. 農業生物科技園區作業基金

按農業作業基金收支保管及運用辦法第 3 條規定第 4 項規定，農業生物科技園區作業基金之收入，除了政府撥款外，尚包括園區之管理費、服務費及相關必要費用等收入，以及財產使用收益之收入。應討論者為農業生物科技園區之管理費及服務費之性質，實務判決及學說並未對此等費用予以定性，然就管理費及服務費之性質而言，應較接近行政規費或使用規費。

第六目 全民健康保險基金

全民健康保險基金的主管機關為衛生福利部，依全民健康保險基金收支保管及運用辦法第 1 條規定，本基金之成立目的是為辦理全民健康保險相關業務，同辦法第 3 條規定，本基金之來源為全民健康保險費之收入、菸品健康福利捐之收入、公益彩券盈餘分配之收入，以及聯合門診中心醫療收入。應討論者為菸品健康福利捐，按菸害防制法第 4 條第 4 項規定，菸品健康福利捐之收入除了用於菸害防制、私菸查緝、菸農及相關產業勞工之輔導與照顧外，亦用於全民健康保險、癌症防治、提升醫療品質、經濟困難者之保險費等項目，對此，學理上多認為，菸品健康福利捐其收入和支出間欠缺關聯性，和特別公課相比，將其定性為稅捐應較為妥適¹⁷⁶，故全民健康保險基金亦無特別公課之使用。

第七目 原住民族綜合發展基金

原住民族綜合發展基金的主管機關為原住民委員會，本基金是依原住民族基本法第 18 條所設，其目的在於辦理原住民族經濟發展、事業輔導、住宅興辦與修繕等業務。按本基金之收支保管及運用辦法第 4 條規定，本基金之來源除了政府撥款外，住宅租售收入、原住民族土地賠償與補償費、原住民族地區溫泉取用費及原住民就業基金等，溫泉取用費之性質應屬特別公課，已如前述，應探究者為原住民就業基金之來源。

原住民就業基金是依原住民族工作權保障法第 23 條第 1 項設置，按本基金之收支保管及運用辦法第 4 條規定，本基金之來源主要為政府撥款及依原住民族工作權保障法所繳納之代金，就原住民就業代金之性質，如前所述，多數判決認定其性質屬特別公課。本文亦採相同見解，行為人具有不履行法定義務的肇因行為，其性質應屬具有引導功能之特別公課。

第二款 特別收入基金

特別收入基金是政府將特定收入來源，專款專用於特殊用途者，運用於推動特定政策或業務所設置，在政府推動政策中扮演重要角色¹⁷⁷。在民國 107 年時，共有 24 個附屬單位預算，民國 108 增設毒品防制基金，故截至民國 110 年的法定預算，

¹⁷⁶ 柯格鐘，論稅捐（下），財稅法令半月刊，第 43 卷第 23 期，2020 年，頁 42；廖欽福，吸菸者萬萬稅，月旦醫事法報告，第 39 期，2020 年，頁 29-30；張藏文，菸稅與菸品健康福利捐之法律定位及其作為長期照顧制度財源之思考，國會季刊，第 48 卷第 2 期，2020 年，頁 30。

¹⁷⁷ 黃厚輯，中央政府特別收入基金設置及管理問題之探討，主計月刊，第 743 期，2017 年，頁 52。

附屬單位預算共 25 個，包括中央研究院科學研究基金、行政院國家科學技術發展基金、離島建設基金、行政院公營事業民營化基金、花東地區永續發展基金、新住民發展基金、研發替代役基金、警察消防海巡移民空勤人員及協勤民力安全基金、國土永續發展基金、學產基金、運動發展基金、大專轉型退場基金、毒品防制基金、經濟特別收入基金、核能發電後端營運基金、航港建設基金、核子事故緊急應變基金、農業特別收入基金、就業安定基金、衛生福利特別收入基金、環境保護基金、金融監督管理基金、通訊傳播監督管理基金、有線廣播電視事業發展基金以及反托拉斯基金。本文同樣觀察上述設立的法源依據及各基金之收支保管及運用辦法，分析其收入來源，就可能使用特別公課者，羅列如下。

第一目 離島建設基金

離島建設基金的主管機關為行政院，其設置之依據為離島建設條例第 16 條第 1 項，該條規定為加速離島發展，行政院應設置離島建設基金，且基金總額不應低於新臺幣三百億元。同條亦規定，其基金來源為中央政府分十年編列預算、縣市主管機關編列預算以及觀光博弈業特許費，觀光博弈業特許費在制度設計上可能為特許規費或特別公課。但因立法院至今仍未通過博弈相關法規，此項特許費尚未成為本基金的收入來源，就本文的研究目的而言不具討論實益，故目前離島建設基金亦無特別公課之使用。

第二目 研發替代役基金

研發替代役基金的主管機關為內政部，其設置之依據為替代役實施條例第 60 條之 1 第 2 項，按本基金之收支保管及運用辦法第 3 條規定，本基金之來源僅成立第一年仰賴政府撥款，其餘年度的收入來源則為用人單位繳納之研究發展費及產業訓儲費收入，應討論者為研究發展費及產業訓儲費之性質為何。

在釐清相關費用的性質前，應先說明研發替代役或產業訓儲之役男、用人單位和主管機關間之關係，按替代役實施條例第 5 條之 1 規定，年滿十八歲且經徵兵檢查為常備役體位或替代役體位之中華民國男子，在符合一定學歷限制下，得申請並經甄選服研發替代役或產業訓儲替代役。按替代役實施條例施行細則第 2 條規定，用人單位指經主管機關認可之政府機關、大專院校或產業機構，同法第 5 條規定，用人單位應於主管機關公告期間內，檢附相關資料，向主管機關申請需求員額，並經主管機關審查決定。

按替代役實施條例第 5 條之 2 規定，研發替代役或產業訓儲替代役之役男經甄選錄取後，其服役期間共分為三個階段，分別為：第一階段，接受基礎訓練及專

業訓練期間；第二階段：自分發用人單位之日起，至替代役體位應服役期之日止；第三階段：自替代役體位應服役期之日起，至役期期滿之日止。按替代役實施條例第 60 條之 1 規定，研究發展費及產業訓儲費是用人單位於役男之第二階段服役期間，按月向主管機關繳納之費用，同條亦規定相關費用將專款專用於役男事務上，雖然研發替代役基金內的研究發展費及產業訓儲費具備專款專用的特性，但本文認為其性質應視用人單位與主管機關之法律關係而定，理論上應屬行政處分的負擔或行政契約所負擔之義務，而非特別公課。

第三目 國土永續發展基金

國土永續發展基金的主管機關為內政部，其設置之依據為國土計畫法第 44 條，同條亦規定基金來源包括政府撥款、使用許可案件所收取之國土保育費、自來水事業機構附徵之一定比率費用、電力事業機構附徵之一定比率費用，以及依該法徵收罰鍰之一定比率提撥。應討論者為用許可案件所收取之國土保育費之性質，國土計畫法第 28 條第 1 項規定，經主管機關核發使用許可案件，中央主管機關應向申請人收取國土保育費作為辦理國土保育有關事項之用，依其立法理由之說明，其性質應屬特別公課¹⁷⁸。

第四目 經濟特別收入基金

經濟特別收入基金的主管機關為經濟部，本基金共有推廣貿易基金、能源研究發展基金及石油基金及再生能源發展基金，共四個分預算。按本基金之收支保管及運用辦法第 1 條規定，本基金成立的目的是在於「拓展貿易、積極推動能源研究發展、穩定石油供應、維護油品市場秩序及推廣再生能源利用」，下面就各分預算分別定性其來源之性質。

1. 推廣貿易基金

本基金是依貿易法第 21 條設置，其目的是為拓展貿易，因應貿易情勢，支援貿易活動，按本基金之收支保管及運用辦法第 4 條規定，本基金之收入來源包括推廣貿易服務費及興建國際貿易展覽及會議中心衍生之相關收入。其中推廣貿易服務費是對進出口商品所課徵，並將收入用於貿易事務上，不論前述實務或是學說見解¹⁷⁹，皆認為其性質為特別公課，本文亦採相同見解，其性質應屬對受有利益之

¹⁷⁸ 國土計畫法第 28 條立法理由：「二、國土保育費之收取，係考量使用許可後對於整體環境有一定程度之衝擊影響，且本法對於國土保育地區、農業發展地區及海洋資源地區，均有不同程度禁止或限制使用之規定，為維護整體環境及公共利益原則下，收取之國土保育費屬特別公課。」

¹⁷⁹ 王服清，從特別公課論雲林縣碳費徵收自治條例之合憲性，頁 9。

特定群體所課徵之財政目的特別公課。

2. 能源研究發展基金

本基金是依能源管理法第 5 條第 1 項之規定設置，基金的目的在於加強能源之研究發展工作，同法第 5 條之 1 則規定基金來源為綜合電業、石油煉製業及石油輸入業經營能源業務收入之提撥，以及能源技術服務、權利金、報酬金，又同條第 3 項規定，已依其他法律規定繳交電能或石油基金者，免收取能源研究發展基，而石油基金已設置，故目前僅有綜合電業經營能源業務收入之提撥，而目前電業經營能源業務收入之提撥是對台電課徵經營能源業務收入所課徵，應不涉及特別公課¹⁸⁰。

3. 石油基金

本基金是依石油管理法第 34 條第 1 項之規定設置，依同條規定，其基金來源為對探採或輸入石油，或是製造石化原料工業副產之石油製品課徵之費用，而同法第 36 條規定，本基金之主要用途在於健全石油業發展、補助偏遠地區之設施及輸油運費、石油開發技術及替代能源的研究上。對探採或輸入石油，以及製造石化原料之業者課徵之費用，符合對特定群體課徵的特性，而其收入之使用，又多用於與石油產品有關之事項上，應可認定此屬財政目的特別公課。

4. 再生能源發展基金

本基金是依再生能源發展條例第 7 條第 1 項之規定設置，同條第 2 項規定，基金來源包括售電業按其非再生能源之售電量依規定繳交之費用，以及設置非再生能源之自用發電設備達一定裝置容量以上者依規定繳交之費用，同條第 4 項則規定本基金皆用於和再生能源有關之事務上，此費用亦應屬特別公課。

第五目 核能發電後端營運基金

核能發電後端營運基金的主管機關為經濟部，依本基金收支保管及運用辦法第 1 條規定，本基金的目的在於為支應放射性廢棄物處理以及必要之回饋措施之費用，依同辦法第 3 條規定，本基金之來源除了政府撥款外，亦包含核能發電廠

¹⁸⁰ 能源研究發展基金決算書及會計月報，

https://www.moeaboe.gov.tw/ECW/populace/content/ContentLink2.aspx?menu_id=319&sub_menu_id=335。

經營者所繳交之費用，此費用理論上應屬特別公課。

第六目 航港建設基金

航港建設基金的主管機關為交通部，按本基金之收支保管及運用辦法第 1 條規定，本基金的目的是在於增加各商港裝卸吞吐量，提昇港口對外競爭力，而同辦法第 3 條規定，本基金之來源除了政府撥款外，亦包括商港服務費之收入、財產出租或設定地上權予商港經營事業機構或其他機關之收入、商港經營事業機構提撥年度盈餘分配之收入、航港局經營及管理之國內商港營運收入、原商港建設費撥入之收入，除了財產出租收入外，其他費用的性質將依序討論。

1. 商港服務費

按商港法第 12 條規定，商港服務費是為促進國際商港建設及發展而收取之費用；次按商港服務費收取保管及運用辦法第 3 條規定，其收取之項目分為船舶、旅客、貨物三項，其繳納義務人則分別為船舶運送業、離境旅客、貨物託運人，實務上多認為商港服務費的性質屬特別公課。

2. 商港經營事業機構提撥之盈餘分配

按商港法第 3 條第 13 款規定，商港經營事業機構是指主管機關設置之國營事業機構，即港務局則公司化改制的臺灣港務股份有限公司，而同法第 2 條第 2 項規定，其業務在於經營國際商港；次按臺灣港務股份有限公司盈餘提撥及分配辦法第 3 條規定，臺灣港務公司應將盈餘百分之三十分配予航港建設基金，將該公司之盈餘用於提昇港口競爭力上，在外觀上和特別公課類似，但臺灣港務公司為政府獨資之國營事業，按國營事業管理法第 13 條規定，國營事業之盈餘應繳解國庫，故本文認為，此費用應屬國家對國營事業收入之指定用途，非屬對特定人課徵之特別公課。

3. 航港局經營及管理之國內商港營運收入

按商港法第 2 條第 2 項第 2 款規定，國內商港是由航港局經營及管理，將航港局之收入指定用於航港建設基金，屬國家預算的安排，無涉特別公課。

4. 商港建設費

商港建設費為商港服務費的前身，於民國 90 年修法時廢除，而改課徵商港服務費，按舊商港法第 7 條之規定，商港建設費係對國際商港裝卸之貨物課徵，用於

促進商港建設¹⁸¹，實務判決多認商港建設費為特別公課。

第七目 核子事故緊急應變基金

核子事故緊急應變基金的主管機關為原子能委員會，本基金是依核子事故緊急應變法第 43 條第 1 項之規定設置，依同條規定，本基金之目的是為支應核子事故發生，或有發生之虞時之應變作業需要，收入來源為每年向核子反應器設施經營者收取之費用，將對特定人課徵之費用用於相關事務上，此費用理論上應屬特別公課。

第八目 農業特別收入基金

農業特別收入基金的主管機關為農業委員會，按本基金之收支保管及運用辦法第 1 條規定，本基金之目的在於促進農、漁業發展並增進農民福利，而同辦法第 3 條規定，本基金之來源除了政府撥款外，尚包括六個分預算，以下個別定性其來源之性質。

1. 農業發展基金

按農業發展條例第 54 條規定，政府應設置新臺幣一千五百億元之農業發展基金，以增進農民福利及農業發展。又按本基金之收支保管及運用辦法第 4 條規定，本基金之收入來源除了政府撥款外，尚包括辦理糧食及肥料銷售所得之收入、農業用地變更收繳之回饋金，以及行政院金融重建基金處理農會漁會信用部賠付專款之贍餘。有疑問者為農業用地變更回饋金，按農業發展條例第 10 條及第 12 條規定，當農業用地於劃定或變更為非農業使用時，應視其事業性質，繳交回饋金，將對特定人課徵之費用用於相關事務上，此費用應屬特別公課。

2. 漁業發展基金

按漁業法第 56 條規定，漁業發展基金之設置目的在於促進漁業發展，而按本基金之收支保管及運用辦法第 3 條規定，本基金之來源主要仰賴政府撥款，無特別公課之使用。

¹⁸¹ 商港法第 7 條（舊法，民國 86 年 5 月 7 日公布之版本）：「為促進商港建設，得於各國際商港就所裝卸之貨物收取商港建設費；其費率不得超過貨物價格百分之一。但經行政院基於政策減收或免收者，從其規定。（第 1 項）商港建設費，應全部用於商港建設；其收取、分配、基金保管及運用辦法，由交通部會同財政部、經濟部擬訂，報請行政院核定之。（第 2 項）」

3. 農產品受進口損害救助基金

按農業發展條例第 52 條第 3 項規定，中央主管機關應設置救助基金新臺幣一千億元之農產品受進口損害救助基金，主要用於因開放進口或與外國或國際組織協議降低關稅稅率，而對國內農業產品或加工品有損害或損害之虞者，予以補助救濟，或協助國內農業轉型。按本基金之收支保管及運用辦法第 3 條規定，本基金之來源包括政府撥款以及出售關稅配額農產品所徵收權利金，應無特別公課之使用。

4. 林務發展及造林基金

按森林法第 48 條之 1 第 1 項規定，林務發展及造林基金是為獎勵私人或團體長期造林而設置。同條亦規定，本基金之來源除了政府撥款以外，亦包括水權費提撥、山坡地開發利用回饋金、罰鍰，以及水資源開發計畫工程費之提撥，除了罰鍰外，其餘費用應再分別討論其性質。

(1) 水權費和水資源開發計畫工程費

按水利法第 84 條第 1 項規定，政府為發展及維護水利事業，得課徵水權費，按同法施行細則第 60 條規定，水權費是向水權人課徵之費用，有論者認為其性質應屬特別公課¹⁸²，然自民國 52 年本條修正公布後，中央主管機關至今仍未課徵水權費¹⁸³。至於水資源開發計畫工程費之性質為何，則有待釐清，查森林法第 48 條之 1 為民國 87 年 5 月增訂，當時行政院版本的條文並未設有水資源開發計畫工程費，然經立法院司法及經濟委員會審查後，於本條新增水資源開發計畫工程費，但未說明理由¹⁸⁴，經濟部及農委會於民國 98 年時依本條之授權發布「水資源開發計畫工程費提撥造林基金比例」¹⁸⁵，但同於水權費，主管機關亦未依法課徵水資源開發計畫工程費。

(2) 山坡地開發利用回饋金

山坡地開發利用回饋金的法源依據即森林法第 48 條之 1，而按山坡地開發利用回饋金繳交辦法第 3 條規定，其課徵對象為對山坡地有開發或是利用行為者，

¹⁸² 施銘權，水權費之研究，國立中正大學財法所碩士論文，2006 年，頁 69-70。

¹⁸³ 相關新聞：中國時報，開徵水權費？水利署：影響大 沒有時間表，
<https://www.chinatimes.com/newspapers/20171213000068-260202?chdtv>，2017/12/13。

¹⁸⁴ 立法院第三屆第四會期第二十八次會議議案關係文書，頁 604-605，
<https://lis.ly.gov.tw/lgcgi/lgmeetimage?cfccfcabcdcdcf5cac6c7d2c9cfc9>

¹⁸⁵ 經水字第 09804604900 號、農林務字第 0981741651 號令，
<https://law.coa.gov.tw/glrsnewsout/NewsContent.aspx?id=1597>

實務判決多認為山坡地開發利用回饋金屬特別公課¹⁸⁶。惟學界則有不同意見，有認為其屬特別公課者¹⁸⁷，有論者認為此回饋金應屬國家創設個人利益之對價，即藉繳交回饋金取得山坡地開發之許可¹⁸⁸，亦有論者則認為此回饋金屬以附款課徵之法定負擔，主管機關於個案有課徵與否之裁量權¹⁸⁹。本文認為，山坡地開發利用回饋金的目的在於減少山坡地的開發，並將收入用於相關事務上，屬「污染者付費」理念下所課徵的引導目的特別公課。

5. 農業天然災害救助基金

按農業發展條例第 60 條規定，政府得辦理現金救助、補助或低利貸款，予農業生產因天然災害受損之農民，以協助其恢復生產。依本基金之收支保管及運用辦法第 4 條規定，本基金主要仰賴政府撥款，無涉特別公課。

6. 農村再生基金

按農村再生條例第 7 條第 1 項規定，為推動農村永續發展及活化再生，中央主管機關應設置農村再生基金新臺幣一千五百億元，並於本條例施行後十年內分年編列預算，而同條第 2 項規定，本基金主要仰賴第 1 項政府分年編入之預算，無涉特別公課。

第九目 就業安定基金

就業安定基金的主管機關為勞動部，按本基金之收支保管及運用辦法第 1 條規定，本基金之目的在於辦理促進國民就業、提升勞工福祉及處理有關外國人聘僱管理之事務，而同辦法第 4 條規定，本基金之來源包括就業安定費及勞工權益基金，勞工權益基金為本基金下設的基金，其收入來源主要仰賴政府撥款。故應討論者僅有就業安定費之性質，依就業安定法第 55 條之規定，雇主聘僱外國人從事海洋漁撈工作、家庭勞務工作，或是國家重要建設工程或經濟社會發展需要之工作，應繳交就業安定費，實務和學說多認為此屬特別公課¹⁹⁰。

¹⁸⁶ 相關判決：臺北高等行政法院 97 年度訴字第 352 號判決、臺北高等行政法院 98 年度訴字第 1 號判決、臺北高等行政法院 99 年度簡字第 671 號判決、臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2413 號判決。

¹⁸⁷ 徐良維，地方財政自主與環境保護，稅務旬刊，第 2257 期（以下簡稱「地方財政自主與環境保護」），頁 13。

¹⁸⁸ 蕭文生，特別公課事件十年來行政法院裁判見解研析，頁 357。

¹⁸⁹ 李惠宗，山坡地開發利用回饋金繳交問題之辯證，月旦裁判時報，第 80 期，2019 年，頁 72。

¹⁹⁰ 相關判決：臺北高等行政法院 94 年度簡字第 981 號判決。學說見解則參考王服清，從特別公

第十目 衛生福利特別收入基金

衛生福利特別收入基金的主管機關為衛生福利部，按本基金之收支保管及運用辦法第 1 條規定，本基金的目的是在於落實全民健康保險制度，加強國民衛生保健，並照顧弱勢族群之醫療照護。同辦法第 4 條規定，本基金來源除了政府撥款外，收入來源來自下設的 11 個基金，以下分別檢驗其收入來源。

1. 醫療發展基金

醫療發展基金是依醫療法第 91 條及第 92 條設置，其目的在於促進醫療事業發展、提升醫療品質與效率及均衡醫療資源。按同辦法第 3 條規定，本基金之收入來源除了政府撥款外，尚仰賴菸品健康福利捐所分配之收入。

2. 全民健康保險紓困基金

按全民健康保險法第 99 條規定，主管機關得設置紓困基金，以供經濟困難，無力繳納保險費者無息申貸或補助保險費，按衛生福利特別收入基金收支保管及運用辦法第 4 條第 2 項規定，本基金主要仰賴菸品健康福利捐所分配之收入及政府撥款。

3. 藥害救濟基金

藥害救濟基金是依照藥害救濟法第 5 條設置，以辦理藥害救濟業務，其基金來源可能為特別公課者為主管機關向藥物製造業者及輸入業者所課徵之徵收金，有論者認為國家為達成及時給予使用合法藥物而受害者救濟之目的，而向業者課徵之徵收金，屬特別公課之性質¹⁹¹，國家提供了藥物的市場管制，並保障藥物受害人的救濟權利、分散風險，藥物製造業者及輸入業者在國家作為下為受有利益之群體，負起繳納特別公課之義務，故本基金之性質應屬財政目的特別公課。

4. 菸害防制及衛生保健基金

按菸害防制法第 34 條規定，中央主管機關就菸品健康福利捐分配用於中央與地方菸害防制及衛生保健之部分，應設置基金，用以辦理菸害防制及衛生保健相關業務，故本基金之來源即為菸害防制法第 4 條所規定之菸品健康福利捐，而其性

課論雲林縣碳費徵收自治條例之合憲性，頁 9；

¹⁹¹ 廖建瑜，論臺灣處方藥仿單外使用之管制，國立成功大學法律學系博士論文，2013 年，頁 360。

質應屬稅捐，已如前述。

5. 預防接種受害救濟基金

按傳染病防治法第 5 條規定，中央應設置預防接種受害救濟基金，而按同法第 30 條第 3 項規定，中央主管機關應於疫苗檢驗合格時，徵收一定金額充作預防接種受害救濟基金，此為本基金之主要收入來源，對疫苗製造或輸入廠商所徵收之費用，用於接種疫苗之受害者之救濟上，同於藥物救濟基金之道理，本基金之性質應屬財政目的特別公課。

6. 疫苗基金

按傳染病防治法第 27 條第 1 項規定，為推動人民預防接種政策，中央主管機關應設置基金，辦理疫苗採購及預防接種工作，而按同條第 2 項規定，本基金之收入來源主要仰賴政府撥款以及菸品健康福利捐。

7. 食品安全保護基金

按食品安全管理法第 56 條之 1 第 1 項規定，為保障食品安全事件消費者之權益，中央主管機關得設置食品安全基金，同條第 2 項規定，本基金之來源主要為違反食品安全管理法之罰鍰或罰金，並無特別公課之使用。

8. 社會福利基金

社會福利基金主要用於辦理社會救助及福利服務上，按衛生福利特別收入基金收支保管及運用辦法第 4 條第 7 項規定，本基金之收入來源主要仰賴政府撥款及菸品健康福利捐分配之收入。

9. 家庭暴力及性侵害防治基金

家庭暴力及性侵害防治基金是依家庭暴力防治法第 6 條第 1 項之規定所設置，其目的在於加強推動家庭暴力及性侵害相關工作，按同條第 2 項規定，本基金之收入來源除了政府撥款外，尚包括依本法所處之罰鍰、緩起訴處分金、認罪協商金等費用，無特別公課之使用。

10. 長照服務發展基金

按長期照顧服務法第 15 條第 1 項規定，中央主管機關為促進長照相關資源之發展，充實並均衡服務與人力資源及補助各項經費，應設置特種基金，而同條第 2

項規定，本基金之財源除了政府撥款外，亦包括遺產稅及贈與稅部分收入、菸酒稅部分收入，以及菸品健康福利捐。

11. 生產事故救濟基金

按生產事故救濟條例第 7 條規定，中央主管機關應設置基金以辦理生產事故救濟，同條亦規定，本基金之來源除了政府撥款外，亦包括菸品健康福利捐之收入。

從衛生福利特別收入基金下設的 11 個基金觀察，其中共有 7 個基金之收入需仰賴菸品健康福利捐，而菸品健康捐之性質應定性為稅捐較為妥適已如前所述。

第十一目 環境保護基金

環境保護基金的主管機關為環境保護署，按本基金之收支保管及運用辦法第 1 條規定，本基金之目的在於改善生活環境，促進資源永續發展，而同辦法第 3 條規定，本基金設有 6 個分預算基金，以下依序介紹。

1. 空氣污染防制基金

按空氣污染防制法第 18 條第 1 項規定，空氣污染防制費專供空氣污染防制之用，同條第 2 項規定，各級主管機關得成立基金管理運用。按本基金之收支保管及運用辦法第 3 條規定，基金之來源除了空氣污染防制費外，尚包括罰金和罰鍰之提撥，以及空氣污染交易或拍賣取得排放量之價額，其中空氣污染防制費即為釋字第 426 號解釋的主角，實務和學界也普遍肯定其特別公課之性質，且屬具有引導功能之特別公課。

2. 資源回收管理基金非營業基金部分

按本基金之收支保管及運用辦法第 1 條規定，本基金之目的在於推動垃圾減量、資源回收工作，以達到資源永續利用之目標。同辦法第 4 條規定，本基金之收入主要仰賴公告業者依規定繳交之回收清除處理費，按廢棄物清理法第 16 條規定，主管機關公告之責任業者須依規定繳交回收清除處理費，雖然大法官並未在釋字第 788 號解釋中將回收清除處理費定性為特別公課，然法院判決和多數學說見解皆認定其性質屬特別公課¹⁹²，應屬「污染者付費」之引導目的特別公課。

¹⁹² 相關判決：最高行政法院 99 年度判字第 216 號判決、最高行政法院 100 年度判字第 1025 號判決、最高行政法院 101 年度判字第 28 號判決、最高行政法院 104 年度裁字第 1467 號裁定、最高行政法院 105 年度判字第 571 號判決。學說見解：柯格鐘，2019 年至 2020 年財稅法發展回

3. 土壤及地下水污染整治基金

按土壤及地下水污染整治法第 28 條規定，為整治土壤及地下水污染，主管機關得對公告之物質，向製造者及輸入者徵收土壤及地下水污染整治費，並設置土壤及地下水污染整治基金，而按本基金之收支保管及運用辦法第 4 條規定，本基金之用途主要為與土壤、地下水污染整治有關之事務上，關於土壤及地下水污染整治費之性質，實務和學說多認其屬特別公課¹⁹³，其性質應屬引導目的特別公課。

4. 水污染防治基金

按本基金之收支保管及運用辦法第 3 條規定，本基金之主要收入為依水污染防治法第 11 條所課徵之水污染防治費，水污染防治費主要是對未將污水排洩於下水道之家戶徵收，其用途主要用於水污染防治工作，包括水質監測與改善、技術之研究發展與人員之聘僱等，雖然水污染防治法第 11 條早已於民國 80 年修正公布，但礙於各方壓力，水污染防治費遲至民國 104 年才開始分階段課徵，目前法院判決涉及水污染防治費者較少，尚未出現判決將其定性為特別公課，然學說上有討論水污染防治費者，多認為其性質屬特別公課¹⁹⁴。

5. 環境教育基金

按環境教育法第 8 條規定，各級主管機關應設置環境教育基金，以推動環境教育，按本基金收支保管及運用辦法第 3 條規定，其收入來源主要仰賴環境保護基金在有賸餘時，每年提撥至少百分之五之預算金額。本文認為，即便將前述基金之部分收入流用至環境教育基金中，仍難謂其收入和支出間不具關聯性，前述特別公課之性質應不受影響。

6. 溫室氣體管理基金

按溫室氣體減量及管理法第 19 條規定，中央主管機關應成立溫室氣體管理基金，其收入來源主要政府撥款、溫室氣體排放權拍賣或配售之所得，以及罰鍰提撥。

顧，頁 1772-1773；陳汶津，論特別公課的概念與反思，頁 42-43；王服清，從特別公課論雲林縣碳費徵收自治條例之合憲性，頁 9。

¹⁹³ 相關判決：最高行政法院 99 年度判字第 478 號判決、最高行政法院 99 年度判字第 692 號判決、最高行政法院 99 年度判字第 1110 號判決、最高行政法院 102 年度判字第 357 號判決。學說見解：李建良，營建廢棄物清理與環境影響評估之規範關聯－兼評最高行政法院 103 年度判字第 475 號判決，台灣法學雜誌，第 263 期，2015 年，頁 30；王服清，從特別公課論雲林縣碳費徵收自治條例之合憲性，頁 9；徐良維，地方財政自主與環境保護，頁 12。

¹⁹⁴ 王服清，從特別公課論雲林縣碳費徵收自治條例之合憲性，頁 9；徐良維，地方財政自主與環境保護，頁 12。

但我國尚未實施溫室氣體總量管制及排放交易制度，目前本基金之收入仍仰賴政府撥款。

第十二目 有線廣播電視事業發展基金

按有線廣播電視法第 45 條規定，系統經營者應每年按當年營業額百分之一之金額，提繳至中央主管機關成立之特種基金，而按本基金之收支保管及運用辦法第 3 條規定，本基金之主要收入即仰賴前述業者提撥之金額，同辦法第 4 條規定，本基金之用途包括統籌用於有線廣播電視之普及發展、撥付地方政府從事相關管道之鋪設與維護、偏鄉地區之普及服務、弱勢族群收視費用之補助等費用，並將部分捐贈財團法人公共電視文化事業基金會。法學界較少討論到此公法上金錢負擔的性質，但其對特定人課徵，且專款專用於相關事物上的特性，應屬特別公課¹⁹⁵。

第三項 特別公課的現況分析

在理論上，特別公課專款專用的特性將使特別公課流入特種基金中，且應限於非營業特種基金中，即作業基金和特別收入基金，梳理完上開兩種基金所有附屬單位預算和分預算，歸納出結論如下。

第一款 特種基金與特別公課的討論應予區別

或許是受到德國學理影響，我國法學界的文獻在討論特別公課時多半會連結至特種基金，或是在討論預算法的特種基金時進而討論特別公課¹⁹⁶。學理上對特別公課的批評如破壞預算單一性，影響財政透明度等，皆是對特種基金的批評，但特種基金的財源並非只有特別公課一種，當然特別公課膨脹也會導致特種基金膨脹，並無疑問，但特別公課的使用通常只會出現在作業基金和特別收入基金兩種非營業特種基金中，且觀察各非營業特種基金的收支保管及運用辦法，只有少數非營業特種基金的主要財源為特別公課，其餘多半仰賴政府於預算中撥款。這可以從特種基金成立的目的討論，蓋特種基金雖然破壞了預算的單一性，但仍有其必要性，如個別計算盈虧或是確保財源¹⁹⁷，其中涉及營業行為的特種基金是為個別計算盈虧，而非營業特種基金的目的則是為了確保國家特定任務財源充沛，其來源多半無法自給，而須仰賴政府撥款。因此，對於特種基金的批評不應直接反射性的套用在特

¹⁹⁵ 交通部委託，財團法人電信技術中心執行，「數位電視發展藍圖規劃構想」研究報告，2010 年，頁 292；國家通訊傳播委員會委託，財團法人台灣經濟研究院，有線電視基金未來之運用規劃及有線電視加值產業調查與相關監理制度精進之委託研究採購案期末報告，2019 年，頁 127。

¹⁹⁶ 張永明，特種基金制度研究與改革初探，財稅研究，第 50 卷第 2 期，2021 年，頁 16。

¹⁹⁷ 蔡茂寅，預算法原理，頁 279。

別公課上。

第二款 特別公課作為公課的例外類型

從作業基金和特別收入基金觀察，我國中央政府預算中所使用的特別公課應包括機場服務費、汽車燃料使用費、商港服務費、推廣貿易服務費、石油基金、再生能源發展基金、核子事故緊急應變基金、核能發電後端營運基金向核電廠經營者所課徵之費用、藥害救濟法向藥物業者課徵之徵收金、傳染病防治法向疫苗業者徵收之費用、有線廣播電視法向系統經營者課徵徵費用、就業安定費、原住民就業代金、國土保育費、水資源作業基金中的水源保育及回饋費、耗水費和溫泉取用費、農業用地變更回饋金、水權費、山坡地開發利用回饋金、空氣污染防制費、回收清除處理費、土壤及地下水污染整治費以及水污染防治費。

以民國 110 年法定預算為例，中央政府總預算中，普通基金的收入為 2,053,518,101（以千元為單位，以下同），特種基金則為 5,631,364,337，特種基金中非營業基金的收入為 2,988,137,830，而觀察各非營業特種基金的法定預算，前揭特別公課收入在 110 年的歲入分別為：依產業創新條例向承購產業園區土地建築按比例繳交之費用 69,666、民航事業作業基金中的機場服務費 438,574、觀光發展基金中的機場服務費 4,869,645、汽車燃料使用費 7,883,476、商港服務費 4,865,020、推廣貿易服務費 4,796,165、石油基金 5,315,000、再生能源發展基金 401,448、核子事故緊急應變基金 114,000、藥害救濟法向藥物業者課徵之徵收金 87,000、傳染病防治法向疫苗業者徵收之費用 20,370、有線廣播電視法向系統經營者課徵徵費用 342,065、就業安定費 21,800,000、原住民就業代金 330,000、水資源作業基金中的水源保育及回饋費 1,355,426、耗水費 415,751、水資源作業基金中的溫泉取用費 6,517、原住民族綜合發展基金中的溫泉取用費 5,000、農業用地變更回饋金 280,000、山坡地開發利用回饋金 550,000、空氣污染防制費 5,376,184、回收清除處理費 1,772,191、土壤及地下水污染整治費 1,088,767、水污染防治費 188,301，核能發電後端營運基金中並無向核電廠經營者所課徵之費用，民國 110 年時亦尚未開徵國土保育費和水權費，則該年特別公課的總收入應為，總共 62,370,566，僅占整體特種基金約 1.1%，占整體非營業特種基金的 2%，和稅收相比，特別公課僅為稅收的 3.7%¹⁹⁸。

¹⁹⁸ 108 年歲入中的稅課收入為 1,678,542,000 千元。

	108 年	109 年	110 年
普通基金	2,001,346,681	2,107,027,829	2,053,518,101
特種基金	5,579,328,198	5,722,554,050	5,631,364,337
非營業基金	2,823,632,769	2,897,822,147	2,988,137,830
特別公課的課徵			
承購產業園區土地建築 按比例繳交之費用	105,282	69,608	69,666
機場服務費（民航事業作業基金）	1,283,279	1,397,589	438,574
機場服務費（觀光發展基金）	6,408,612	6,709,064	4,869,645
汽車燃料使用費	7,885,480	7,879,615	7,883,476
商港服務費	4,842,230	4,873,870	4,865,020
推廣貿易服務費	5,079,790	4,932,136	4,796,165
石油基金	5,335,000	5,353,000	5,315,000
再生能源發展基金	7,475,915	9,866,911	401,448
核子事故緊急應變基金	114,000	114,000	114,000
藥物業者繳納之徵收金	78,000	84,000	87,000
疫苗業者繳納之費用	19,782	20,022	20,370
有線電視系統經營者繳納之費用	361,745	357,910	342,065
就業安定費	18,000,000	19,000,000	21,800,000
原住民就業代金	310,000	330,000	330,000
水源保育及回饋費	1,280,000	1,355,426	1,355,426
耗水費	800,000	0	415,751
溫泉取用費（水資源作業基金）	5,000	6,517	6,517
溫泉取用費（原住民綜合發展基金）	5,000	5,000	5,000
農業用地變更回饋金	150,000	200,000	280,000
山坡地開發回饋金	500,000	500,000	550,000
空氣污染防制費	4,900,148	4,572,721	5,376,184
回收清除處理費	1,821,423	1,787,584	1,772,191
土壤及地下水污染整治費	1,138,000	1,204,941	1,088,767
水污染防治費	174,661	180,331	188,301
統計數據			
特別公課課徵總額	68,073,347	70,800,245	62,370,566
占特種基金比例	1.2%	1.2%	1.1%
占非營業特種基金比例	2.4%	2.4%	2%

108-110 年特別公課於法定預算中的課徵狀況（單位：千元）；作者自製

學理上不乏稱我國特別公課課徵氾濫，甚至擔心我國已進入「特別公課肥大化」的階段，繼續下去恐怕動搖租稅國家的本質。本文認為上述擔憂固然有其立論基礎，但就前文梳理 108 年至 110 年法定預算的結果，就實證面而言，特別公課僅占特種基金規模的百分之一上下，特種基金的膨脹似無法歸因於特別公課，且 110 年和過去兩年相比，特別公課的徵收甚至有下降的趨勢，從我國目前特別公課的課徵狀況來看，特別公課在公課體系中仍有其例外性，和其他公課相比仍應屬「特別」。

第四節 特別公課在我國的發展方向

第一項 特別公課的本土化

德國聯邦憲法法院在承認特別公課的概念後，便透過多號判決逐步描繪特別公課的輪廓，包括其合法性要件、財政目的特別公課和引導目的特別公課的不同，以及國會須定期檢討的呼籲，雖然就特別公課之具體內涵仍未清晰，就不同類型特別公課所應適用的合法性要件仍有不同看法，但聯邦憲法法院的判決對於德國非稅公課體系的建構仍有莫大影響。反觀我國大法官解釋，自釋字第 426 號解釋及第 515 號解釋後，即不再將非稅公課的類型定性為特別公課，甚至在違憲審查中不對爭議的公課加以定性，可以充分理解學理上的擔憂以及釋憲實務的躊躇，但大法官選擇以此種網羅性「租稅以外金錢義務」或「與稅捐有別之金錢負擔」的說法，對其要件僅採一般法律保留，或將非稅公課的課徵要件依據機關功能理論採取寬鬆的審查標準，雖然關上了特別公課的門，卻大開另一道非稅公課的大門。

本文認同法律概念在繼受的過程中，未必要走一條和德國一模一樣的路，但從釋字第 426 號解釋，到第 593 號解釋和第 788 號解釋，釋憲實務走的是一條和德國完全相反的路，德國聯邦憲法法院在接受特別公課的概念後，透過判決建構特別公課的合法性要件，特別公課從早期網羅性的概念變成具有嚴格要件的補充性財政工具，我國則是先引進特別公課的概念後，不繼續發展，選擇網羅性的「與稅捐有別之金錢負擔」取代之。在釋字第 426 號解釋引進特別公課的概念後，影響我國學理和行政法院的發展，2016 年公布之「政黨及其附隨組織不當取得財產處理條例施行細則」第 5 條亦直接使用「特別公課」一詞，作為和稅捐、規費、罰鍰之區別。覆水難收，大法官與其另闢蹊徑，使用更為模糊的「與稅捐有別之金錢負擔」，不如視我國的法制和社會實際需求，嘗試透過釋憲實務填充特別公課的內涵，以利特別公課在我國的本土化。

第二項 建立特別公課的違憲審查模式—以釋字第 788 號解釋為例

第一款 公課的違憲審查模式

過去釋憲實務在公課的違憲審查上，多半以形式的法律保留、法律明確性或授權明確性審查，較少對公課的內涵做實質審查，但不同公課類型對人民基本權的限制不同，在違憲審查上應有不同的審查標準。以稅捐為例，就稅捐無對待給付的特性而言，應以平等負擔原則為基礎，即應觀察稅捐的課徵是否違背量能平等課稅原則。另外就侵害人民財產權或特定產業工作權的角度觀察，學理上有參考德國聯邦憲法法院的「半數原則」或「絞殺稅禁止原則」¹⁹⁹，若稅捐超過人民可支配所得半數或對特定產業產生扼殺作用，則屬侵害人民基本權核心。

就受益負擔而言，應檢視各類型公課所應適用的法律原則，如是否符合受益原則，在規費中應觀察其徵收是否符合費用填補原則或利益回饋原則，特許規費因無法反映成本費用，而只有適用利益回饋原則的可能。在受益費中則應檢驗義務人在客觀上是否有受益的可能，並以義務人可能的增益作為費用的衡量標準。

第二款 建立特別公課的違憲審查模式

不同公課類型應適用不同的違憲審查模式，有論者認為社會目的稅是以稅捐為手段，來達成特定政策目的，故學理上認為其違憲審查模式和財政目的稅有所區別。立法者給予租稅優惠或租稅特別負擔，透過犧牲量能原則的方式達成特定政策目的，只有更優先之重大公益時才能例外合憲，且應權衡所追求之公益是否大於量能原則的犧牲²⁰⁰。本文認為學理上嘗試建構特殊違憲審查模式的主張，似得作為特別公課違憲審查的參考。

特別公課的徵收是因為公共支出增加，而對特定違反公益或因此受有利益之群體所課徵之金錢負擔，徵收特別公課的法源依據亦應指名出於何種原因而課徵特別公課，類似社會目的稅的指明條款。除了形式法治國的審查外，亦應以平等原則和比例原則審查特別公課是否合憲。對特定人課徵金錢負擔是否屬合理的差別待遇，在原因者付費的原則下，須觀察特定群體是否符合「受益者付費」或「肇因者付費」的情形，以通過平等原則的檢驗。其次，在財政目的特別公課中則應觀察

¹⁹⁹ 葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查—大法官釋字第五六五號解釋評析，收錄於氏著：財稅法基本問題—財政憲法篇，3版，元照，2020年（以下簡稱「租稅優惠、平等原則與違憲審查」），頁601-604；柯格鐘，量能課稅原則與稅捐優惠規範之判斷—以所得稅法若干條文規定為例，月旦法學雜誌，第276期，2018年，頁166。

²⁰⁰ 葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查，頁604-605。

其收入能否增加特定群體之共同利益，在引導目的特別公課中應檢驗課徵公課和「污染者付費」或「外部成本內部化」等的目的間能否通過比例原則的審查，觀察該費用的課徵是否具有引導功能，亦應注意費用是否過重，侵害人民之財產權或工作權的核心。最後，應檢視其收入是否確實用於徵收目的上，在財政目的特別公課中應觀察收入的使用是否對義務群體有利，在引導目的特別公課中則須注意其收入是否用於回復義務人所損害的公益上，若將特別公課的收入用於一般公共支出，除了違反平等原則外，亦違反不當連結禁止原則。

第三款 回收清除處理費的違憲審查

本文將以釋字第 788 號解釋為例，嘗試以此說明前述關於特別公課的違憲審查標準。本號解釋涉及的回收處理費屬引導目的特別公課，主管機關基於環境保護之目的，就廢棄物使用 PVC 材質者，依廢棄物清理法第 16 條第 5 項之授權，併同廢棄物總重量，加重回收處理費之費率 100%，是對造成污染者課徵引導目的特別公課，符合引導目的特別公課中「污染者付費」的原則。針對「容器與附件總重量」併同計算和使用 PVC 者「加重費率 100%」部分，本號解釋以功能最適理論採取寬鬆的審查標準，但即便採最寬鬆的審查標準，筆者認為仍難以通過平等原則和比例原則的檢驗。

首先就「容器與附件總重量」的部分，僅在附件部分使用 PVC 即須以總重量作為費率的計算標準，明顯違反比例原則和平等原則。本號解釋理由書認為此規定並非針對 PVC，而是針對所有污染物質，並無違反平等原則，但此種計算方式的不平等之處在於容器本身使用不同材質所造成的差別待遇，而非針對 PVC 的使用，在使用相同 PVC 劑量的情況下，玻璃和塑膠容器將負擔不同的回收處理費，和欲減少 PVC 使用的目的不同，「容器與附件總重量」的手段和減少 PVC 的使用，以達成環境保護的目的間不具合理關聯。

其次，就「加重費率 100%」部分，本號解釋理由書以過去加重 30% 成效不彰，故加重至 100% 屬中央主管機關所採取之適當手段。但引導目的特別公課的意義在於立法者允許特定製造外部成本的行為，惟須繳納特別公課以回復該行為所造成的外部成本，而加重費率 100% 已對特定行為產生絞殺效果，過度限制人民在營業行為上的選擇。若中央主管機關或立法者欲禁止 PVC 的使用，應透過立法的手段定之，以課徵公課的行為達到「寓禁於徵」的效果，屬法律形式的濫用，除了違反不當連結禁止原則外，亦違反比例原則。

第三項 環境公課作為我國特別公課的主要類型

在特別公課繼受和本土化的過程中，本文認為特別公課在我國公課體系的定位將集中在環境特別公課上。首先，不論是財政目的特別公課或是引導目的特別公課，皆是國家為了實現特定任務，而對特定群體課徵之費用，具有政策導向的功能，而理論上，財政目的特別公課應為極少數的例外。按學者詹鎮榮的見解，國家任務是指「在合憲秩序下，透過『實定法規範』賦予國家執行權限之公共任務²⁰¹」，而公共任務參考德國學者 Hans Peters 的見解，是指攸關公眾，或公眾對其實現存有利益之事務²⁰²，因此國家任務的實現應是以公眾利益，或不特定人的利益為國家政策導向，鮮少會出現特定政策下對可以劃定的群體有特殊利益的情況。

故特別公課在我國應以引導目的特別公課為其主要型態，引導目的特別公課的課徵是基於「肇因者付費原則」，即「污染者付費」和「使用者付費」。因此，環境特別公課應為引導目的特別公課的主要態樣，對環境課徵公課的主要原因即出於「使用資源」和「製造污染」兩種態樣，有論者將環境公課依其課徵目的分為資源公課、污染公課和其他公課類型²⁰³，按照這種分類方式，「使用者付費」和「污染者付費」即能貼合環境公課中的資源公課和污染公課。且從本章整理的二十多種特別公課的類型，有半數以上涉及資源的使用或是抑制污染，環境特別公課也是我國引導目的特別公課的主要發展方向。

第五節 結論

本章梳理了特別公課在我國司法實務的發展，並整理現行實務上特別公課的使用。釋字第 426 號解釋正式引進特別公課的概念，特別公課在我國正式從學理上討論的概念，躍升為司法實務承認的法律概念，但在這之後，除了釋字第 515 號解釋外，特別公課即消失在大法官的解釋文和解釋理由書中。不論是大法官認為這幾號解釋所涉及的非稅公課皆非特別公課，或是大法官不願全盤接受德國的概念，意圖另闢蹊徑，大法官採取網羅性非稅公課的作法，將不利於我國公課體系的健全。

學理上對於特別公課常有過度氾濫的批評，但多半欠缺批評的依據，本文則透

²⁰¹ 詹鎮榮，國家任務，收錄於氏著：《民營化法與管制革新》，元照，2005 年（以下簡稱「國家任務」），頁 267。

²⁰² 詹鎮榮，國家任務，頁 267。

²⁰³ 林蔡承，能源稅作為能源政策手段之探討，國立成功大學法律學系碩士論文，2012 年（以下簡稱「能源稅作為能源政策手段之探討」），頁 8-9。

過實證的方式，梳理一百多個特種基金，觀察特別公課的使用情況，本文認為以目前課徵的情況而言，特別公課在公課體系中仍屬特殊的例外類型，特別公課僅占特種基金的極小部分，似未見學理上「特別公課肥大化」的擔憂，現行特種基金確實過份膨脹，已超越普通基金的規模兩倍以上，反客為主，但此為國家預算編制的根本問題，特種基金和特別公課的問題應分別檢討，不應將對特種基金的批評反射性地加諸在特別公課上。



第四章 特別公課作為環境管制措施

不論是從過去行政法院的判決，或是前一章的實證觀察，特別公課在我國的運用，應以環境公課為大宗，但環境公課不只有特別公課一個選項，且在環境保護上，亦有其他直接管制的手段。本章將說明何以經濟誘因管制工具在今日的社會中日趨重要，而在各經濟誘因管制工具中，又以引導目的特別公課為妥適的選項，以確立特別公課在環境管制措施中的定位。

第一節 憲政國家的環境保護義務

現代工業國家在經濟上獲得豐碩的成果，卻付出了環境的代價，而從過去的警察國家，到現在社會國家和給付國家理念興起，隨著國家角色的轉變，人民對於國家任務也多了環境保護的期待，環境國家成為社會國家下的一種新樣態，其核心目標在於：「環境不可破壞性的確保」²⁰⁴。本節將爬梳我國的環境保護義務應如何導出，環境相關法規所應遵循的法律原則為何，以及國家應有何具體的環境保護作為，以下逐一說明。

第一項 環境保護的憲法依據

早在解嚴前的 1980 年代，民眾的環保意識已日漸高漲，自力救濟的反公害運動也風起雲湧，較知名的事件包括彰化反杜邦事件、高雄反五輕和宜蘭反六輕事件等等。隨著 1987 年解嚴，我國的環保抗爭邁入巔峰年代，此時主要抗爭的案例可分為兩大類：以核能設施為抗爭對象者，以及以大型石化專區為抗爭對象者²⁰⁵。在激情抗爭後，社會各界回歸理性討論，許多環保法規也在 1990 年代相繼制定²⁰⁶。

2002 年，有「台灣環境憲法」之稱的環境基本法也終於順利誕生，作為國家環境保護的基本大法。在環境法制的討論中，不乏有環境權入憲的倡議，但除了環境權作為基本權須在立法者間達成共識外，面對 2005 年第七次修憲時為將來修憲制定的超高門檻，從現實面來看，似乎得將目光拉回到現行憲法條文，與其期待環境權透過修憲的方式入憲，不如尋找目前憲法中是否有能導出國家環境保護義務

204 李建良，環境議題的形成與國家任務的變遷－「環境國家」理念的初步研究，收錄於：憲法體制與法治行政－城仲模教授六秩華誕祝壽論文集（第一冊），三民，1998 年，頁 283-291。

205 丘昌泰，環境權在台灣環境憲法中的變遷與實踐，收錄於：蘇永欽主編，部門憲法，元照，2016 年（以下簡稱「環境權在台灣環境憲法中的變遷與實踐」），頁 688-695。

206 丘昌泰，環境權在台灣環境憲法中的變遷與實踐，頁 702。

的依據。

在 1997 年第四次修憲時，增訂憲法增修條文第 10 條第 2 項：「經濟及科學技術發展，應與環境及生態保護兼籌並顧。」環境保護並非以基本權的形式出現在我國憲法中，而是以基本國策呈現，此種條款的規範效力如何，學說上可分成「方針條款」、「憲法委託」，與「具體請求權」三者。學界多認為基本國策中的環境保護條款，對國家有一定的拘束力，國家也有落實的義務²⁰⁷，有論者指出，基本國策的條文具高度抽象性，亦非基本權或是憲法原則，但釋憲者仍可透過解釋加以補充，利用憲法第 22 條發展出新的基本權²⁰⁸。有論者則認為本條同於德國基本法第 20 條之 1²⁰⁹之規定，並未賦予人民主觀公權利，但對於基本權的解釋上提供非常重要的指引與方針，可以作為受汙染者基本權的擴張，亦可作為污染者基本權的限制²¹⁰。

亦有論者認為若僅將基本國策定位為方針規定，則對憲法尊嚴傷害頗大，除非憲法有明文宣示，否則不宜解為方針規定，基本國策至少應定位為裁量立法義務，裁量立法義務是指立法者對立法與否有裁量權，若不立法，則應視其是否有裁量瑕疵，而認定立法者是否構成立法怠惰²¹¹。綜上所述，學界對於基本國策的看法多排除主觀公權利的可能，但仍對立法者或釋憲者有一定程度的拘束，其拘束力應介於「方針條款」和「憲法委託」間。

第二項 環境保護所依循的原理原則

不論是立法者基於憲法增修條文的委託所制定的環境保護法律，或是釋憲者在憲法增修條文的指引下，利用憲法第 22 條概括基本權的條款推導出環境權，或是同於部分法院判決，將環境權認定為生存權的保護範圍，國家權力在衡量或是形成環境保護規範時，應體認到環境領域的特殊性，考量環境法中的一般原理原則²¹²。

²⁰⁷ 胡博硯，環境權之司法發展－寫在環境基本法施行十年之後，司法新聲，第 105 期，2013 年，頁 20-21。

²⁰⁸ 黃錦堂，環境憲法，收錄於：蘇永欽主編，部門憲法，元照，2016 年（以下簡稱「環境憲法」），頁 729。

²⁰⁹ 德國基本法第 20 條之 1：「國家為將來之世世代代，負有責任以立法，及根據法律與法之規定經由行政與司法，於合憲秩序範圍內保障自然之生活環境及動物。」

²¹⁰ 陳慈陽，環境法總論，3 版，元照，2011 年（以下簡稱「環境法總論」），頁 146-147。

²¹¹ 許宗力，淺談立法怠惰，收錄於氏著：憲法與法治國行政，2 版，元照，2007 年，頁 521-523。

²¹² 此處主要參考陳慈陽，環境法總論，頁 307-341；黃錦堂，環境憲法，頁 720-724。陳慈陽教授依序羅列了十三項環境法上的基本原則，本文基於研究目的，採取黃錦堂教授所介紹的三項原則，也是涉及國家環境管制時較具關聯性的原則。

第一款 預防原則

預防原則，或有稱預警原則²¹³，指在環境危險發生前就積極地去防止，而不是等到環境危險發生後才為事後的規制。在環境法永續發展的體系—「預防—管制—救濟」中²¹⁴，預防原則作為首要之原則，也是建構環境國原則的核心要素²¹⁵。預防原則最狹義的意義在於鼓勵使用低污染排放的生產程序或是產品，更進一步的意義在於危險預防或是風險預防，除了避免危險發生外，亦降低風險發生的機率，重視的時間點不只在當下，亦著眼於未來長期的發展，地點也不限於某一具體地點，而是廣域可能發生環境危害之處²¹⁶。

我國環境基本法第 6 條第 1 項規定：「事業進行活動時，應自規劃階段納入環境保護理念，以生命週期為基礎，促進清潔生產，預防及減少污染，節約資源，回收利用再生資源及其他有益於減低環境負荷之原（材）料及勞務，以達永續發展之目的。」同法第 22 條規定：「各級政府應積極研究、建立環境與健康風險評估制度，採預防及醫療保健措施，降低健康風險，預防及減輕與環境有關之疾病。」以及同法第 24 條：「中央政府應建立環境影響評估制度，預防及減輕政府政策或開發行為對環境造成之不良影響。」皆是預防原則的具體化規定。

第二款 污染者負責原則

或稱肇事者原則²¹⁷，污染者負責原則是源於經濟學上「污染者付費」，或是「使用者付費的理念」²¹⁸，但目前在環境法上不單指付費原則，尚包括環境之回復原狀、負擔行政法上責任等。德國聯邦政府在 1970 年代制定環境政策綱領時，對此原則之具體定義為：「誰使得環境有所負擔或污染，其就應支付所造就負擔及污染之費用」²¹⁹，若能連結環境污染和特定人行為間之因果關係，則應尤其負起污染者的責任，尤其回復環境的原狀，或衡平國家因回復環境所負擔的費用。

與污染者負責原則相對的是共同負擔原則，共同負擔原則指在污染者不明的情況下，必須由社會共同承擔此社會成本²²⁰，亦即由國家稅收支付回復環境污染的費用。依據德國通說見解，污染者負責原則在適用上應優先於共同負擔原則，我國

²¹³ 宮文祥，防微杜漸：決戰食品安全於預警原則之實踐，月旦醫事法報告，第 37 期，頁 8-11。

²¹⁴ 陳慈陽，環境法總論，頁 290-306。

²¹⁵ 陳慈陽，環境法總論，頁 310。

²¹⁶ 黃錦堂，環境憲法，頁 720。

²¹⁷ 黃錦堂，環境憲法，頁 722。

²¹⁸ 黃錦堂，環境憲法，頁 722。

²¹⁹ 陳慈陽，環境法總論，頁 318。

²²⁰ 陳慈陽，環境法總論，頁 333。

環境基本法第4條第2項：「環境污染者、破壞者應對其所造成之環境危害或環境風險負責。」為污染者負責原則之規定，同條第3項「前項污染者、破壞者不存在或無法確知時，應由政府負責。」即為共同負擔原則之補充，同法第28條規定：「環境資源為全體國民世代所有，中央政府應建立環境污染及破壞者付費制度，對污染及破壞者徵收污染防治及環境復育費用，以維護環境之永續利用。」則為污染者付費之規定，所課徵之環境公課也多為污染者付費之具體化規定。

第三款 合作原則

合作原則，強調國家與社會就環境問題共同合作，包括政府、產業和人民，即所有的環境參與者都應負起環境保護的責任²²¹。1992年里約熱內盧舉行的聯合國地球高峰會所簽署的二十一世紀議程（Agenda 21）便強調社會參與的重要性²²²，其參與之方式如以委託行使公權力的方式，委託民間環保團體就環境保護事項為事前或事後監督²²³，或是在環境影響評估時舉辦公開說明會，或依行政程序法舉辦聽證會²²⁴，合作原則本身在環境政策上為一不具強制性，且較為軟性之溫和之原則²²⁵。

我國環境基本法第4條第1項：「國民、事業及各級政府應共負環境保護之義務與責任。」同法第5條及第6條分別就國民及事業規定其行為應秉持環保理念，節約資源並減少廢棄物的製造，進行回收，第5條及第6條第2項也分別規定國民和事業負有協助政府實施環境保護相關措施之責任，此規定不具有規範上的強制性，屬環境基本法中合作原則的具體規定。

第二節 環境公課作為環境管制手段

在國家環境保護義務下，勢必對人民有害於環境的行為進行管制，環境管制方式主要可分為直接管制措施和經濟手段的間接管制。直接管制指國家透過刑罰或行政罰高權介入環境事務；經濟誘因管制則是國家不以高權控制，而以經濟手段誘導人民為特定有利於環境，或不為特定不利於環境之行為，其類型又可分為提供經濟上利益、課予經濟上不利益以及建立污染者許可市場三種類型。基於本文的研究

²²¹ 陳慈陽，環境法總論，頁335。

²²² 黃錦堂，環境憲法，頁723；聯合國21世紀議程網站：
<https://www.un.org/esa/dsd/agenda21/>。

²²³ 黃錦堂，環境憲法，頁724。

²²⁴ 陳慈陽，環境法總論，頁335。

²²⁵ 陳慈陽，環境法總論，頁335-336。

目的，以下的討論將著重在課予經濟上不利益，即環境公課為討論的重心。

第一項 環境公課

環境公課為經濟誘因管制工具的一種，經濟誘因管制工具是透過經濟上誘因，以促使環境資源利用者避免或減少破壞環境之行為。其理論基礎為 1930 年代英國福利經濟學大師 Arthur C. Pigou 所主張，將環境污染外部成本內部化的皮古稅。除了稅捐外，其類型尚可能有規費、受益費，以及特別公課²²⁶。

除了以公課的類型區分外，有論者依課徵目的，將環境公課分為資源公課、污染公課和其他公課類型。資源公課是指基於保育環境資源而課徵之公課，如能源公課或水資源公課；污染公課的課徵目的則是在改善環境污染，如空氣污染公課；其他環境目的之公課則如氣候變遷公課²²⁷。本文認為，上開分類方式確實符合環境法上預防原則及污染者付費原則，資源公課的目的在於界定公共財的財產權，促使人民節約資源的使用，避免公地悲劇，形成不可回復的環境損害，也符合使用者付費原則。污染公課則是透過經濟上手段，使理性義務人衡量排放污染的成本，藉以達成外部成本內部化的目標，並使污染者對環境損害負起責任。但在某些情況，資源公課和污染公課卻又無法清楚割裂，因為資源的使用時常伴隨環境的傷害或是污染，以碳公課為例，對使用石化燃料而產生碳排放者課稅究竟屬污染公課或是資源公課，則不無疑問。論者認為二氧化碳雖屬典型的溫室氣體，但仍為空氣中常見的化合物，屬無色無味的氣體，即便溫室氣體有助於溫室效應，但溫室效應仍屬表達自然現象的中性名詞，不因此認為二氧化碳為污染物，故碳稅屬能源稅的範疇，而非污染稅²²⁸。但即便不認為二氧化碳屬污染物，亦有許多情況天然資源的使用時常伴隨污染或環境傷害，如使用核能將產生核廢料，對核能使用者課徵公課應屬資源公課或是污染公課，則不無疑問，因此本文認為，除了典型的資源公課和污染公課外，亦有部份環境公課的類型兼具資源公課和污染公課的特性。

第一款 稅捐作為環境公課

以稅捐作為環境政策的引導工具，即為環境稅，此時稅捐屬社會目的稅，國家以稅捐作為經濟上誘因，藉此達成特定政策目的，財政收入已退居為附隨目的。和環境保護有關的社會目的稅，如對使用石化燃料者課徵能源稅，其本質即是具有環

²²⁶ 王毓正，環境公課之研究，頁 115-127；廖欽福，能源稅的美麗新世界－環境能源公課之課徵及其憲法界限，華岡法粹，第 64 期，2018 年（以下簡稱「能源稅的美麗新世界」），頁 143；王韻茹，環境公課的憲法基礎與限制，月旦法學雜誌，第 283 期，2018 年，頁 114。

²²⁷ 林蔡承，能源稅作為能源政策手段之探討，頁 8-9。

²²⁸ 林蔡承，能源稅作為能源政策手段之探討，頁 9-12。

境保護目的的消費稅²²⁹。又如對油氣類、車輛類產品課徵貨物稅，亦具有環境保護的政策目的²³⁰。

然而學理上對於環境稅的使用，亦有所批評，有認環境稅將轉嫁予終端的消費者，個人消費將產生額外的負擔，且內國課徵環境稅，促使廠商移轉至環境標準較低的開發中國家，除了對全球環境沒有幫助外，亦損及國家在經濟上的競爭力²³¹。

第二款 以規費作為環境公課

在傳統規費的概念下，規費應為人民使用國家設施或服務的對價。又天然資源，如水或空氣，原則上為免費，使用這些天然資源也不涉及國家行政服務或是公共設施的使用，規費能否作為環境財政工具，不無疑問²³²。但亦有論者認為，對天然資源課徵規費亦非新鮮事，如對使用水資源者課徵利用水資源的對價，且在規費法第7條第5款「為公共利益而對其特定行為或活動所為之管制或許可」和第6款「配額、頻率或其他限量、定額之特許」的架構下，特許規費也成了環境公課的思考方向²³³。

本文認為作為環境公課可能的選項僅有特許規費，蓋自來水費雖然是對資源之使用直接課稅，但此等費用應是對自國家公共設施及服務之對價，而非對天然資源的對價，蓋逕自至溪邊或海邊取水，亦無須負擔水費，加上特許規費不受費用填補原則和利益回饋原則限制，也迴避了水或是空氣的成本費用究竟為多少的質疑，因此可能作為環境公課的規費選項應僅有特許規費。

第三款 以受益費作為環境公課

受益費能否作為環境公課，學說上有不同看法，有論者認為，從受益費的概念觀察，若國家為了保全自然環境，而實施公共工程，應不排除其對附近可能受有利益者課徵受益費的可能²³⁴。但亦有論者認為，傳統受益費的公課義務人具有受益可能性，因此取得請求具體經濟上利益的權利，與環境公課中探討公課義務人取得利用自然資源之權利，或因其行為造成環境上負擔而課徵之公課有所不同，認為課徵

²²⁹ 范文清，租稅作為環境保護的方法－以能源稅為例，收錄於國立臺灣大學財稅法學研究中心、柯格鐘主編：環境公課第一冊，2020年（以下簡稱「租稅作為環境保護的方法」），頁92。

²³⁰ 謝如蘭、魏馬哲，特種消費稅，收錄於黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編：稅法各論，2版，新學林，2019年（以下簡稱「特種消費稅」），頁515。

²³¹ 陳衍任，稅捐優惠與稅捐不利負擔，頁301-302。

²³² 王毓正，環境公課之研究，頁125-126。

²³³ 蕭文生，環境公課－特別公課或規費？，台灣法學雜誌，第213期，2012年，頁160。

²³⁴ 王毓正，環境公課之研究，頁126-127。

受益費並非達成環境保護目的的適宜作法²³⁵。

對此本文認為，若國家為了環境保護而興建公共工程，則應屬現行環境國家理念下，國家為了人民的生活品質，而履行的環境保護義務，屬憲法誠命下國家應予履行的義務，能否因此課徵受益費，本文抱持懷疑的態度。

第四款 以特別公課作為環境公課

特別公課能否作為環境財政工具，在學理上應無疑問，蓋釋字第 426 號解釋涉及之空氣污染防制費即屬典型的環境公課，行政法院涉及特別公課的判決也多為環境公課，特別公課對特定人課徵的特性也吻合環境法中的污染者負責原則，且其專款專用的特性也能確保國家在環境保護上的財源。因此，特別公課作為環境公課在學說上並無「能不能」的問題，而毋寧只有「適不適合」的爭執。有論者將環境特別公課作為獨立的特別公課的類型，可以看出環境公課在特別公課中的地位²³⁶；有論者則認為特別公課為環境法上污染者負責原則的具體實現²³⁷；亦有論者提及將環境公課的收入指定用途，即以環境特別公課的形式課徵，有其正面意義，包括避免預算決定過程的競爭、或是將環境公課的收入用於回饋受害者上²³⁸。可見特別公課作為環境公課的選項之一，仍有不少有力的支持。

第二項 其他環境管制手段

第一款 直接管制

國家過去以直接管制為基礎，直接管制的手段即透過刑法或是行政法對破壞環境行為者施以處罰。環境刑法是指針對危害環境之行為而處以刑罰之法規總稱，環境刑法泛指所有有關環境不法構成要件之集合²³⁹，除了刑法公共危險罪章中幾個條文，如不法製造販賣核放射原料罪、放逸核能放射線罪、妨害公眾飲水罪、投放毒物罪等外，我國環境刑法的主要立法模式是行政法附屬刑罰的方式來規範環境犯罪，即環境刑法是散落於各環境行政法中²⁴⁰。

環境行政管制是指行政機關採取的危險預防行動，學理上對環境法中的行政

²³⁵ 柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁 212。

²³⁶ 何愛文，特別公課之研究，頁 47-93。

²³⁷ 王毓正，環境公課之研究，頁 126。

²³⁸ 張嫻安，特別捐與特種基金制度（下），頁 69。

²³⁹ 林書楷，環境刑法之體系與難題，玄奘法律學報，第 27 期，2017 年（以下簡稱「環境刑法之體系與難題」），頁 2。

²⁴⁰ 林書楷，環境刑法之體系與難題，頁 2。

管制，有不同區分方式²⁴¹。本文則將其區分為完全禁止、事前許可、事後報備。完全禁止是立法者認為特定行為嚴重污染環境，必須毫無例外地加以禁止，如廢棄物清理法第 27 條即規定：「在指定清除地區內嚴禁有下列行為……」，即屬完全禁止的立法方式²⁴²。事前許可屬先審查後控制的管制方式，行為人須經行政機關事前許可，其目的是讓行政機關得預測可能之危害，並對相關應變行為得事前準備。事後報備則是行為人是前毋須經過許可，但事後仍有告知、提供資料及檢查之義務²⁴³。

第二款 其他經濟誘因管制

第一目 補貼

屬直接補助措施，不同於租稅優惠減少公法上金錢負擔的間接補助，指行政主體為影響企業之經濟活動，藉以實現特定公共政策之目的，而對企業所為一種有財產價值之給予²⁴⁴。其方式包括利率優惠、免除借貸或是直接金錢給予²⁴⁵。補貼屬給付行政措施，按釋字第 443 號解釋之意旨，給付行政所適用之法律保留密度較限制人民權利者更為寬鬆，在追求環境保護之政策目的時，能賦予行政機關較大的彈性。但國家在有限的資源中提供特定人補助，無疑對未獲得補貼之人造成資源排擠，補助行為事實上涉及對當事人利益的給予或第三人之不利益，因此逐漸被認為需要有一般法律保留，或法律明確具體之授權²⁴⁶。

第二目 租稅優惠

又稱間接補助，是特定稅法領域突破了量能原則之要求，對特定納稅義務人給予與其納稅能力不相當之特別優惠，立法者期望藉此達成特定政策目的²⁴⁷。依照租稅法定主義，課免稅要件應以法律定之，故租稅優惠之訂定亦須以法律規定為前提。如我國貨物稅條例第 9 條之 1 規定，由國外進口或國內產製專供太陽光電模組用之玻璃，符合一定條件者，免徵貨物稅，其立法理由指出本條之目的是為「強化國內太陽光電產業供應鏈，發展太陽光電能源，以達節能減碳目標」，即是以免徵貨物稅為政策誘導的經濟手段，提供國內經營太陽能光電能源業者之租稅優惠。

²⁴¹ 陳慈陽，環境法總論，頁 454-463；許宏達，環境風險管制之法律建制：以行政管制方法之變遷為中心，國立中正大學法學集刊，第 44 期，2014 年，頁 116-120。

²⁴² 陳慈陽，環境法總論，頁 454。

²⁴³ 陳慈陽，環境法總論，頁 455-457。

²⁴⁴ 李建良，大眾運輸業「營運補貼」之法律性質與租稅法律主義－釋字第 661 號解釋，台灣法學雜誌，第 133 期，2009 年，頁 223-224。

²⁴⁵ 陳慈陽，環境法總論，頁 472。

²⁴⁶ 陳慈陽，環境法總論，頁 472。

²⁴⁷ 范文清，租稅優惠之研究，月旦財經法雜誌，第 41 期，2017 年，頁 137。

第三目 補貼和租稅優惠的比較

租稅優惠使國家未收取應收之稅收，又被稱為稅式支出，故租稅優惠和補貼兩者在外觀上似有其替代性，因此在討論環境上經濟誘因管制工具時，多將此兩者一併討論。但從財稅法領域觀察，補貼和租稅優惠有本質上差異，除了前述的法律保留密度不同外，尚有以下不同²⁴⁸：首先，租稅優惠對於所得較高者，可能在累進稅率下而享有較可觀的優惠，補助則可依個別行為決定其補助金額。其次，租稅優惠在稅捐秘密下，行政機關和立法機關無法掌握國家究竟流失多少稅收，僅能由歷年資料進行評估，難以估算其成效，反觀補助則由主管機關依其預算及能力範圍，決定補助之對象、範圍和金額。最後，租稅優惠破壞稅法價值體系及規範完整性，宜減少採用。整體來說，若以提供經濟上利益者作為政策引導工具，手段上採行直接補貼應較租稅優惠妥適。

第四目 建立排放交易市場

排放交易市場，一般俗稱「碳交易」或「碳市場」，有別於依循價格原則的環境公課或補貼，排放交易市場是依循數量原則的政策工具，其理論是依據 Ronald H. Coase 所提出的寇斯定理，透過財產權的界定解決公共財產權不明的問題。1960 年代加拿大經濟學家 J. H. Dales 提出排放交易市場制度，建立排放市場，即由國家訂定總量管制，將污染許可分配給污染者，藉市場機制使污染權分配更有效率²⁴⁹。排放交易市場最成功的例子為美國酸雨市場，這也是《京都議定書》採行碳排放交易的原因之一²⁵⁰。《京都議定書》第 17 條訂有碳排放的相關規定²⁵¹，此種總量管制加交易制度的原意就是要改善傳統命令管制的缺點，改善缺乏彈性與財務上的動機，讓被管制的污染源可以自行管理²⁵²。

²⁴⁸ 柯格鐘，論稅捐正義的追尋：從憲法平等原則到稅法量能課稅原則的路徑，國立臺灣大學法學論叢，第 45 卷特刊，2016 年，頁 1293-1295；柯格鐘，談稅捐優惠作為鼓勵產業發展之手段，頁 18。

²⁴⁹ 葉俊榮，氣候變遷治理與法律，臺大出版中心，2015 年（以下簡稱「氣候變遷治理與法律」），頁 89-90。

²⁵⁰ 葉俊榮，氣候變遷治理與法律，頁 97。關於美國酸雨市場的成功經驗可參考：楊沛為，談空污總量管制與許可證制度 以美國潔淨空氣法為比較，國立臺灣大學社會科學院風險社會與政策研究中心，<https://rsprc.ntu.edu.tw/zh-tw/m01-3/air-pollution/1057-1071019-clear-america.html>，最後瀏覽日：2021/12/20。

²⁵¹ 《聯合國氣候變化綱要公約的京都議定書》，<https://unfccc.int/resource/docs/convkp/kpeng.pdf>，中文版本可參考：https://www.tri.org.tw/unfccc/download/kp_c.pdf。

²⁵² 蘇義淵，溫室氣體減量及管理法排放額度法律性質與配套措施之研究，國立中正大學法學集刊，第 66 期，2020 年（以下簡稱「溫室氣體減量及管理法排放額度法律性質與配套措施之研究」），頁 66。

第三項 各種環境管制工具的優劣分析

第一款 直接管制的優缺點分析

直接管制措施的優點在於有法明確性，使人民有預見的可能，且在刑法或是行政罰的領域，多受到法律保留原則的拘束。憲法上的救濟制度亦是對此種直接管制造成人民權利受到侵害所設計²⁵³，但直接管制在環境法領域仍面臨許多挑戰。

首先是環境刑法，環境刑法面臨到最大的困境在於因果關係的舉證，尤其環境刑是以結果犯為主要的規制類型，這種立法模式會造成實務上因果關係證明的難題。簡言之，環境污染往往是由多個不同的污染源長期累積而成的，很難事後舉證確認是由哪個特定污染源造成，在罪疑惟輕的原則下，難以定罪²⁵⁴；至於環境行政管制方面，隨著行政事務的日趨複雜且多元，傳統高權式的管制已不足以有效因應管制需求，對被管制的污染源而言，往往採取與管制機關敵對的態度，直接管制的低效率、抗爭性格，以及不利於抗污染科技的發展，也開始受到檢討²⁵⁵。基於上述缺點，訴諸市場機制的經濟誘因管制工具也成了氣候變遷下環境管制的新興方式，以達到管制效率與成本效益最大化，現代國家也從過去單純的直接管制，走向直接管制和經濟誘因管制工具並行的多元因應階段²⁵⁶。

第二款 經濟誘因管制工具的優缺點分析

就補貼而言，有論者認排放污染是有害於社會的行為，政府須「賄賂」污染人減少污染行為，與人民的法感情相違背，且補助的價格須經過「嘗試暨錯誤」的調整過程—補助價格過低則無法達成目的，因此環境法較少使用²⁵⁷。上述批評並非沒有道理，但本文認為直接補助仍有其存在的必要，至少與租稅優惠相比，直接補助將更能達到目標，主要原因在於租稅優惠無法對虧損的廠商產生誘因，且在績效上，不受租稅法定主義拘束的直接補助使行政機關較具裁量空間，俾能對真正有利於環境者給予補助²⁵⁸。

課徵環境公課，其優點如價格透明，污染者得以預期所應負擔的費用，對經濟層面的衝擊較小，加上課徵公課可利用現行的公課制度，無須另外建立一套排放市

²⁵³ 陳慈陽，環境法總論，頁 453。

²⁵⁴ 林書楷，環境刑法之體系與難題，頁 15-16。

²⁵⁵ 葉俊榮，論環境政策上的經濟誘因：理論依據，臺大法學論叢，第 20 卷 1 期，1990 年，頁 88。

²⁵⁶ 葉俊榮，氣候變遷治理與法律，頁 89。

²⁵⁷ 湯德宗，因應氣候變遷的法律對策，頁 53-54。

²⁵⁸ 陳衍任，稅捐優惠與稅捐不利負擔，頁 299-300。

場所需的交易、執行、監督和考核機制，且課徵公課較具時效性，和建立排放交易市場相比，應能較快達成環境保護的目的²⁵⁹。有論者認為課徵碳稅具有雙重紅利的效果，除了達成改善環境品質的目的外，亦可減少其他稅目的課徵，或用於挹注社會福利或低碳技術研發²⁶⁰。但課徵課徵環境公課仍面臨不少挑戰，尤其課稅在政治上總是不受歡迎的²⁶¹，況且國際社會欠缺如內國政府般的高權課徵執行機制，和排放許可市場相比，環境公課在國家間較難被執行與接受²⁶²。至於現今在環境經濟誘因管制工具中呼聲最高的排放交易市場，其優點包括排放交易市場較稅捐或其他公課容易被接受，在政治上阻力較小，也較適用於國際社會。但排放交易市場仍有需要調整的地方，如確立一個堅定的總量、使污染排放如通貨一般在國際上流通，以及其確實執行機制的確立等²⁶³。以我國為例，我國雖在 2015 年公布溫室氣體減量及管理法，但至今仍僅有部分條文確實執行，關於總量管制及排放交易制度，尚未予落實²⁶⁴。

第三節 環境公課的比較

雖然排放交易市場為目前學理上呼聲高的環境管制工具，但其制度未臻健全，在建立完善的排放交易市場前，透過加徵經濟上負擔，藉以達到環境保護效果的環境公課，仍為我國經濟誘因環境管制工具的主要類型。本節將觀察我國現行環境公課的使用狀況，並比較不同公課類型作為環境財政工具的優劣，說明何以本文認為特別公課為較佳的環境財政工具。

第一項 我國環境公課的使用現況

在環境國家理念興起的背景下，我國一直有藉由課徵環境公課來達成環境保護目的的倡議。除了釋字第 426 號解釋涉及的空氣污染防治費外，立法院亦數度研議能源稅法案²⁶⁵，雖然最後皆無疾而終，但我國仍有許多和環境以及能源相關的

²⁵⁹ 葉俊榮，氣候變遷治理與法律，頁 95-96。

²⁶⁰ 關於雙重紅利的討論：林蔡承，永續發展原則作為能源稅課徵之指導原則，月旦財經法學，第 29 期，2012 年，頁 135；廖欽福，能源稅的美麗新世界，頁 163-164；洪振義、黃宗煌、李見發，課徵環境稅與「雙重紅利論」—以動態產業關聯模型分析，財稅研究，第 45 卷第 6 期，頁 127-162；黃俊杰、謝淑貞，環境財政工具之選擇與功能，當代財政，第 3 期，2011 年（以下簡稱「環境財政工具之選擇與功能」），頁 19-26。

²⁶¹ 湯德宗，因應氣候變遷的法律對策，頁 54。

²⁶² 葉俊榮，氣候變遷治理與法律，頁 96。

²⁶³ 葉俊榮，氣候變遷治理與法律，頁 99-100。

²⁶⁴ 蘇義淵，溫室氣體減量及管理法排放額度法律性質與配套措施之研究，頁 61-62。

²⁶⁵ 范文清，評能源稅條例草案，月旦法學雜誌，第 174 期，2009 年（以下簡稱「評能源稅條例

稅費。以下以環境稅、環境特別公課和環境規費等分類，羅列我國現行環境公課的使用狀況，並輔以資源公課和污染公課的分類標準進行觀察。

第一款 環境稅

第一目 油氣類貨物稅

貨物稅條例第 10 條對油氣類貨物課徵貨物稅，其課徵對象為汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、溶劑油以及液化石油氣等，按不同稅率課徵不同程度的貨物稅。貨物稅在性質上屬於具有政策目的的社會目的稅，因為銷售貨物皆須課徵營業稅，但僅有部分須再課徵貨物稅，哪些物品須課徵貨物稅，也反映了立法者背後的政策考量，如對奢侈品課稅，或是對有害於國民健康的產品課稅，又或是基於節約能源、減少對環境的污染所課徵的貨物稅，油氣類貨物稅即屬基於環境保護及節約能源目的所課徵的稅捐²⁶⁶。

第二目 使用牌照稅

使用牌照稅法第 5 條及第 6 條規定，使用牌照稅是按交通工具種類分別課徵，交通工具可分為機動車輛及船舶，機動車輛是就其種類按汽缸總排氣量或其他動力劃分等級課徵，船舶則是按其噸位課徵，使用牌照稅為地方稅，人民欲使用機動車輛或船舶皆須申請使用牌照。釋字第 593 號解釋稱使用牌照稅是基於一般財政需求，對領有使用牌照者所課徵之租稅，有論者認為使用牌照稅兼具多重功能目的，難以歸類於傳統所得稅、財產稅以及消費稅的分類下²⁶⁷，有論者則認為其性質應屬與能源有關的財產稅，且兼具抑制車輛成長和管理之目的²⁶⁸。

本文認為，使用牌照稅的性質應屬兼具政策功能性的財產稅，或有論者認為單純持有財產尚不足以構成課徵使用牌照稅的條件²⁶⁹，但財產稅並非對所有財產皆課稅，如土地稅或房屋稅，在不同條件下亦有不同的稅率，甚至是免稅的規定，因此使用牌照稅是針對領有使用牌照之機動車輛或船舶所課徵之財產稅，應無疑問，而其背後的政策目的亦與能源使用或是減少環境污染有關，在性質上屬環境稅。

草案」)，頁 88-89。

²⁶⁶ 謝如蘭、魏馬哲，特種消費稅，頁 516-517。

²⁶⁷ 陳清秀，使用牌照稅法律體系之分析—上，稅務旬刊，第 2377 期，2017 年，頁 18-19；盛子龍，使用牌照稅，收錄於黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編：稅法各論，2 版，新學林，2019 年（以下簡稱「使用牌照稅」），頁 499。

²⁶⁸ 林蔡承，能源稅作為能源政策手段之探討，頁 114-115。

²⁶⁹ 盛子龍，使用牌照稅，頁 499。

第二款 環境規費

可能作為環境公課的規費類型為特許規費，已如前文所述。環境特許規費和其他環境公課最大的區別在於「特許」，即透過申請並支付規費的方式，而得為特定法所不允許的行為，換言之，若未申請並支付規費，該等行為可能違反國家行政法規，而屬不法行為。環境特許規費為環境公課的少數類型，其中又基於天然資源的使用而課徵的資源公課為主，課徵環境特許規費兼具環境法上預防原則和使用者付費原則，達成國家管制的目的，並促使人民節約資源，避免造成天然資源不可回復的損害。

第一目 礦業權費及漁業權費

按礦業法第 53 條第 1 項規定，礦業權者應依礦種、礦區面積及探礦權或採礦權費率，繳納礦業權費；而漁業法第 21 條第 3 項亦規定，主管機關辦理漁業權登記時，得向申請人收取登記費。礦業權費或是漁業權費，在性質上應屬特許規費²⁷⁰，義務人繳交相關費用後，獲得採礦及捕魚的權利，若未申請、登記，並繳納相關費用，而逕行採礦或捕魚，屬不法行為。又探礦和捕魚皆屬對天然資源的直接使用，礦業權費或漁業權費應屬環境公課中的資源公課。

第二目 環境維護費

土石採取法第 48 條第 1 項規定，地方主管機關於核發土石採取許可證時，應收取環境維護費，並作為地方政府之水土保持、環境保護及道路交通等公共設施建設經費之財源，對土石採取者課徵之費用，如前文所述，就其性質在實務及學理上尚有爭議，本文基於環境維護費係統收統支之公課類型，並未限定其收入之用途，難以符合特別公課收支關聯性的特徵，而認定其性質應屬特許規費，且亦為使用天然資源而課徵的資源公課。

第三款 環境特別公課

在本文第三章所整理的二十多種特別公課中，其中屬於特別公課者，至少包括石油基金、再生能源發展基金、核子事故緊急應變基金、核能發電後端營運基金向核電廠經營者所課徵之費用、國土保育費、水資源作業基金中的水源保育及回饋費、耗水費、溫泉取用費、水權費、山坡地開發利用回饋金、空氣污染防制費、回收清除處理費、土壤及地下水污染整治費以及水污染防治費。除此之外，亦應包括尚未

²⁷⁰ 陳敏，稅法總論，頁 4。

開徵的海洋棄置費。

特別公課的要件包括群體同質性、群體有責性和群體用益性，不論是引導目的特別公課或財政目的特別公課，特別公課均有其政策目的，所追求的政策目的與環境保護有關者，即為環境特別公課。綜觀上述環境特別公課，均具有對特定群體課徵的特性，環境特別公課中多數為引導目的特別公課，其課徵是基於肇因者付費原則，即義務人的行為製造了由全民共同負擔外部成本，包括天然資源的使用，或是排放污染。其中有爭議者為汽車燃料使用費，按汽車燃料費字面上意義，似為環境公課，但在釋字第 593 號解釋中，大法官認為汽車燃料使用費不具有引導目的，而是基於道路養護的財政目的而對受有利益之人課徵的費用，故就其政策目的而言，本文認為稱其「道路使用費」更為適合，汽車燃料使用費本質上為國家養護道路的政策下，對於受有利益之人所課徵之財政目的特別公課，應不屬於環境公課。

在環境特別公課中，義務人的群體有責性建構在天然資源的使用，或是污染的排放上，符合環境法上肇因者付費原則。在資源公課中，除了能避免公地悲劇，促使人民節約天然資源外，亦可衡平使用天然資源者與不使用天然資源者在市場競爭上的差異，而在污染公課中，則可將義務人所製造的外部性，利用加徵公課的方式使其感受到經濟上的「痛苦」，透過義務人理性的選擇，減少污染的產生，達到外部成本內部化的效果。環境特別公課通常以引導目的特別公課的形式課徵，即義務人對於是否繳交特別公課有理性選擇的權利，環境公課也具備引導義務人行為的效果，期待義務人節約天然資源的使用，或是減少污染的排放。應注意的是，既然以引導目的特別公課的形式課徵，則須有確實引導義務人行為的可能，否則將成為單純增加國家財政收入的公課，假借行為管制之名，而對少數人課徵公課以增加國家財政收入。如德國聯邦憲法法院在 1998 年廢棄物特別公課案提及引導目的特別公課應符合合作原則²⁷¹，認為引導目的特別公課的規範應建立在一個「禁止但附許可保留」的行政法律關係下，即透過賦予人民選擇權的方式，實現合作管理的構想。如果無法透過課徵公課的方式期待義務人做廢棄物減量，或無法期待其廢棄物再利用，則公課義務將演變成一種無法避免的財務負擔，僅單純限制人民營業自由，而無引導行為的功能，如此一來將和合作原則有所抵觸。

最後是群體用益性，在引導目的特別公課中，雖不受到群體用益性的限制，但其收入之使用仍須符合特別公課課徵的政策目的，其收入和支出間須有特殊的事物關聯性。在環境特別公課的領域中，應用於與環境保護有關的事物上。就上述環境特別公課，均收入於相關基金中，並用於環境相關事項上，以空氣污染防制費為

²⁷¹ 李建良譯，「廢棄物特別公課」判決，德國聯邦憲法法院裁判選輯（九），2000 年，頁 55-84。

例，空氣污染防制費收於空氣污染防制基金中，按該基金收支保管及運用辦法第 3 條規定，空氣污染防制費有共 15 款用途²⁷²，有論者認為如其中數款是用於主管機關對於污染者的查核、監控和檢驗，應以一般預算編列，亦有部分用途十分模糊，如第 7 款「關於涉及空氣污染之國際環保工作事項」、第 11 款「關於空氣污染之健康風險評估及管理相關事項」²⁷³，但本文認為，空氣污染防制費的使用皆與空氣污染有直接或間接的關聯，難謂其使用與課徵的目的間並無關聯性，空氣污染的防制的人力成本原則上故應由一般預算編制，但義務人排放污染的行為亦將增加行政機關的人力成本，且空氣污染排放者和一般大眾相比，和此收入的使用明顯具有更為緊密的關聯性。本文認為，環境公課的收入僅須用於特定環境領域相關的事項上，如空氣污染防制費的收入用於維持空氣品質的相關事項上，海洋棄置費的收入用於海洋保育的領域中，即可通過檢驗，達到避免國家「假行為制約之名，行徵收財政收入之實」的效果，並不要求收入的使用須與課徵原因「完美吻合」。

第四款 小結

在環保意識日漸提升的今日，國內不乏有制定環境稅或能源稅的主張²⁷⁴，希望透過經濟上手段來減緩人類活動對環境造成的損害，而就目前我國課徵環境公課的狀況分析，具備專款專用性質的特別公課仍為大宗，立法者在工具選擇上似乎較傾向利用特別公課。本文認為除了特別公課不受租稅特別負擔須依附於所得、財產或消費的限制外，特別公課能確保收入進入特種基金中，並使用於相關的環境保護事務上，使用特別公課作為環境工具亦能確保國家環境事務的財源。

就環境稅而言，目前應僅有油氣類貨物稅及使用牌照稅，皆是依附於貨物稅或財產稅上，其收入統收統支於中央或地方的預算中，在制定以行為引導為目的的能源稅或環境稅的法律規範前，環境稅似僅能依附於既有稅目中，較難達成環境保護

²⁷² 空氣污染防制基金收支保管及運用辦法第 4 條：「本基金之用途如下：一、關於主管機關執行空氣污染防制工作事項。二、關於空氣污染源查緝及執行成效之稽核事項。三、關於補助及獎勵各類污染源辦理空氣污染改善工作事項。四、關於委託或補助檢驗測定機構辦理汽車排放空氣污染物檢驗事項。五、關於委託或補助專業機構辦理固定污染源之檢測、輔導及評鑑事項。六、關於空氣污染防制技術之研發及策略之研訂事項。七、關於涉及空氣污染之國際環保工作事項。八、關於空氣品質監測及執行成效之稽核事項。九、關於徵收空氣污染防制費之相關費用事項。十、執行空氣污染防制相關工作所需人力之聘僱事項。十一、關於空氣污染之健康風險評估及管理相關事項。十二、關於潔淨能源使用推廣及研發之獎勵事項。十三、關於空氣污染檢舉獎金事項。十四、關於辦理各項空氣污染改善之貸款信用保證事項。十五、其他有關空氣污染防制工作事項。」

²⁷³ 柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁 205-206。

²⁷⁴ 吳德豐，我國應重視環境稅制之實施，稅務旬刊，第 2161 期，2011 年，頁 74-79；黃俊杰、謝淑貞，永續財政工具中環境稅法律制度之建構，月旦財經法雜誌，2007 年，第 10 期，頁 73-101；黃耀輝，以環境稅為基礎的前瞻性財政改革，經濟前瞻，第 84 期，2002 年，頁 113-120。

的成效。而就特許規費而言，目前應有礦業權費、漁業權費及土石採取所繳交之環境維護費，有論者認為特許規費是用於環境領域最具效用，對國家賦予環境使用權者課徵特許規費，除了有管制誘導的效果外，亦可對有限的環境資源建立管制的市場秩序²⁷⁵，但本文認為，課徵環境特許規費除了有國家將天然資源商品化的批評外，因為特許規費不受成本原則拘束，其收費之標準也成一大難題，過去採礦權所收取的費用過低也飽受各界批評²⁷⁶，特許規費能否作為妥適的環境財政工具，本文也抱持懷疑的態度。

第二項 各環境財政工具的優劣分析

第一款 各種環境財政工具的比較

依前所述，稅捐或特別公課應為環境公課中較為適合的選項，本文擬從收入和支出兩個面向比較兩者的異同。首先是收入面，或有認為稅捐是對不特定人課徵，而其他公課則是對特定人課徵，然許多稅捐亦具有僅對特定人課徵的特性，如房屋稅僅對房屋持有者課徵，娛樂稅僅對從事特定娛樂者課徵，租稅特別負擔亦僅對國家在特定政策目的下所欲引導其行為者課徵²⁷⁷，故課徵對象為一般大眾或特定群體，應非稅與非稅公課的判斷標準。課徵環境公課的基礎在於環境保護的政策目的，而以加徵公課的方式，作為經濟上手段，藉此引導人民為特定有利於環境的行為，或不為特定不利於環境的行為，因此不論是環境稅、環境規費或是環境特別公課，在課徵原因上，應無不同。

但關於費用的計算、在不同公課中所應依循的法律原則，則有所不同。稅捐理應受量能原則限制，但環境稅既屬租稅特別負擔，租稅特別負擔即是突破量能原則，對相同負擔能力之人課徵不同的稅捐，藉此達成政策目的，故其稅率的計算上應不受量能原則拘束，但仍應不得對特定產業產生絞殺的效果，否則將形成法律形式的濫用。至於特別公課的課徵，基於財政目的特別公課的受益性質，應以受益負擔之費用填補原則或是利益回饋原則為其費用計算的基準，而引導目的特別公課則以回復人民所製造的外部成本費用作為考量的依據，即「量出為入」原則。而就支出面，稅捐原則上應為統收統支，其收入並不指定用於特定支出，而是流入普通基金中，雖然稅捐亦有先行指定用途，作為指定用途稅的可能，但此仍屬少數例外情形。

²⁷⁵ 葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，頁 163-166。

²⁷⁶ 相關報導：民報，採礦權每公頃竟只需年繳 450 元 恐怖《礦業法》為何非修不可，2017 年 6 月 12 日，<https://www.peoplemedia.tw/news/faf90609-5367-4b79-afd8-f135b3a77e9b>，最後瀏覽日：2022 年 4 月 1 日；聯合新聞網，監院糾正經濟部礦務局 要求檢討「礦業法」，2022 年 1 月 4 日，<https://udn.com/news/story/7314/6007933>，最後瀏覽日：2022 年 4 月 1 日。

²⁷⁷ 柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁 208。

至於特別公課，因為其收入和支出需具有關聯性的特性，其收入將必然置於特種基金中。

第二款 環境稅作為環境財政工具？

就目前學說的發展而言，在環境財政工具的選擇上，環境稅仍有較多的支持者，有認為環境污染的結果難以歸咎於特定群體，對特定人課徵環境特別公課未必公允²⁷⁸，擔心對特定群體課徵違反平等原則。亦有認為特別公課專款專用的特性反而僵化財政，在環境公課中所收取多餘的收入無法流入其他資金中，以稅捐統收統支的方式較能維持財政調度的靈活性²⁷⁹，有論者則援引「雙重紅利」理論，將環境稅的收入用於其他社會福利，以平衡環境稅可能造成的累退效果²⁸⁰。

對於上述主張，本文回覆如下：首先就環境污染難以歸咎特定群體的主張，和環境法上共同負擔原則相似，但共同負擔原則僅在污染者不明或難以歸咎的情況下才會適用，即污染者付費應優先於共同負擔原則。環境問題當然人人有責，但每個人在環境議題上的努力並不相同，有出門自備環保餐具、夏天不開冷氣的人，也有暗夜排放廢煙廢水的廠商，每個人應負起的責任也不相同，對製造較多外部成本者課徵額外的環境公課，應屬合理。其次是對特定群體課徵違反平等原則的擔憂，不論是採環境特別公課或是環境稅的模式，其課稅的對象都是特定對環境造成污染者，都對特定造成環境污染者加徵不利負擔，重點應擺在差別待遇的正當化事由，即是否具有使用資源或是造成污染的肇因行為。

再者，針對雙重紅利理論，則涉及到指定用途稅的使用，即將租稅特別負擔的收入用於與其課徵對象無關的社會福利上，租稅特別負擔和指定用途稅在性格上具有前文所述論證上的矛盾。環境稅的目的在透過經濟誘因希望特定行為人減少損害環境的行為，若納稅義務人均按立法者的期待而行，環境稅的收入應極低，又將其指定用途於無關的社會福利上，能否確保該社會福利的財源？又倘若環境稅每年的收入豐沛，則此時環境稅是否仍具管制誘導的效果，能否達成環境保護的目標？或其根本為釋字第 426 號解釋所稱「假行為制約之名，行徵收財政收入之實」的稅捐。況且，環境稅的收入應如何分配、分配的比率是多少，均難以運作，若欠缺具體規範則僅具政策宣示的意義²⁸¹。

²⁷⁸ 柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁 214；陳清秀，稅法總論，頁 93

²⁷⁹ 柯格鐘，特別公課之概念及爭議，頁 213；黃俊杰、謝淑貞，環境財政工具之選擇與功能，頁 16-17。

²⁸⁰ 黃俊杰、謝淑貞，環境財政工具之選擇與功能，頁 18-21。

²⁸¹ 范文清，評能源稅條例草案，頁 100。

最後，針對特種基金僵化財政調度靈活性的批評，本文認為，在肇因者付費的指導下，環境公課應是為了回復特定人對環境所造成的損害，其收入即應用在環境領域上，以符合量出為入的編製原則。若環境公課收入的基金有賸餘時，應考量的是該等環境公課的費率是否需要調整，而非將環境公課的收入用於其他領域，否則國家每當有財政缺口時，就可能會站在環境保護的道德制高點上，藉由對少數人課徵環境稅的方式，來填補所需的費用，美其名為「雙重紅利」，但實質上應違反了不當連結禁止原則，此時的環境稅是否是為達成環境保護的目的而課徵，本文則抱持懷疑的態度。

第三款 特別公課作為較佳的环境財政工具

本文認為，特別公課中的引導目的特別公課應為較佳的選項。首先是理論面，不論是環境公課課徵的原因是出於「肇因者付費」，不論是出於對天然資源的使用或是對環境的污染，皆屬環境法所稱的肇因者，其目的都是在將肇因者所製造的外部成本予以內部化。就資源使用而言，如使用能源會製造二氧化碳、營運核電廠勢必需要處理核安問題、山坡地的開發可能影響水土保持，皆會製造外部成本，且國家若不加以界定財產權，將形成經濟學上「公地悲劇理論」，而導致資源過度使用而耗竭，使用者付費的概念即是為了避免上述情況。而就環境污染而言，其課徵基礎也是為了平衡污染者所製造的外部成本，除了透過經濟學上機會成本的考量，讓污染者感受到環境污染的對價，藉此降低污染行為²⁸²。

除了支付公課作為使用或污染環境的代價外，本文認為，污染者付費的意義也包括污染者對其行為負責，即環境污染能歸咎於特定人之行為者，其回復之費用不應由全體國民負擔。為了確保特別公課所收取之費用會用在環境相關事務上，故應將環境公課的收入置於特種基金中，其收入與回復環境所需支出的費用應達成平衡。除了確保回復環境的財源外，亦能避免國家打著環境保護的大旗，藉環境公課填補一般財政缺口。因此，收入及支出面皆具特殊性的特別公課，能同時符合環境法上「肇因者付費」原則，並以特別公課收支間事物關聯性的特徵，將其收入「專款專用」於回復環境造成的損害上。

再來是實務面，從我國目前已課徵的環境公課觀察，特別公課為占相當的比例，不採環境稅而採取特別公課的立法模式，本文認為其理由有二，首先是環境稅在立法技術上有其困難之處，現行環境稅只能依附於財產稅或貨物稅中，如油氣類商品或車輛，此等商品皆涉及資源的利用，而就單純製造污染者應如何透過稅捐引導其

²⁸² 陳慈陽，環境法各論（二）－廢棄物質循環清理法制之研究，元照，2007年，頁202。

行為，在稅制的設計上即有困難。其次是立法者多半希望環境公課的收入能置於特種基金中，供環境主管機關將費用使用於環境保護的相關事物上，而不希望將環境公課的收入用於一般事物上，尤其在製造污染的環境公課上，其特徵更為明顯，收入多和排除污染有一定程度的關聯，綜上所述，特別公課應為較佳的环境財政工具。

而就特別公課的類型而言，本文認為引導目的特別公課較適合用在環境領域上，環境保護為憲法誠命下的國家義務，在實現環境保護的政策中，殊難想像是有利於特殊群體的措施，故財政目的特別公課應屬極為例外的情況。環境公課的目的主要在對公共財界定財產權，或是透過公課的手段減少污染行為，故性質上應屬引導目的特別公課。如釋字第 788 號解釋所涉及的廢棄物清除處理費，即是透過課徵公課的方式減少 PVC 等物質的使用，引導目的特別公課不受群體用益性拘束，能將其收入使用在回復環境上。

第四節 以英美法系作為比較對象

特別公課的概念雖繼受自德國，但許多文獻將特別公課翻譯為 Earmarked tax，但從字面意義來看，Earmarked tax 應為指定用途稅，兩者在概念上是否有可資比較之處應予以釐清。除此之外，美國在環境稅的發展亦值得我國參考。本節嘗試以英美法為借鏡，從美國的指定用途稅和租稅特別負擔出發，並觀察美國在環境稅上所面臨的問題。

第一項 Earmarked tax 在英美法系的發展

第一款 Earmarked tax 的概念

Earmark 這個字源自於過去牧人在牛隻或豬隻的耳朵切一個缺口，作為自身財產的標記²⁸³，今日則用以指稱預算中已指定用途於特定項目者，Earmarked tax，從其字面意義即翻譯為指定用途稅，美國權威的法學辭典 Black's law dictionary 亦將「earmark」的動詞定義為「為特定目的或接收者而預留」²⁸⁴。

關於指定用途稅在美國的討論源於經濟學界，諾貝爾經濟學獎得主 James

²⁸³ Rob Porter & Sam Walsh, Note, Earmarks in the Federal Budget Process, 16 Harvard Law School Briefing Paper (2008), available at <https://scholar.harvard.edu/briefingpapers/home> (visited Jun. 26, 2022).

²⁸⁴ Black's Law Dictionary (11th ed. 2019), earmark vb. (16c) 1. To mark with an earmark. 2. To set aside for a specific purpose or recipient.

M. Buchanan 在 1963 年發表的文章 *The Economics of Earmarked Taxes* 為指定用途稅上較早的討論。Buchanan 以公共選擇理論支持指定用途稅²⁸⁵，其主張公民作為選民、納稅義務人和受益人，在指定用途稅下，能理解稅收將使用在何處，在個人行為上也能以此做出理性選擇，使稅捐用於納稅義務人所偏好的公共事務上²⁸⁶。有論者主張透過受益原則建構指定用途稅，將稅收用於具有關聯性的支出上，較具公平性且符合效益，但即便指定用途於無相關聯的事物上，納稅義務人仍能透過行為表達公共支出的偏好²⁸⁷。有論者亦肯認指定用途稅的理論依據為受益原則，認為國家提供公共財予特定使用者或特定團體，而由這些使用者或特定團體應負擔其成本，以維持政府機能正常運作²⁸⁸。

第二款 指定用途稅在美國的使用

雖然學理上不乏支持受益原則作為指定用途稅的理論依據者，但從指定用途稅在美國實際上的使用來看，其收入和支出間卻時常不具有直接的關聯性。常見的指定用途稅例如：將機車的燃油稅用於高速公路的養護上，有些州政府也把機車的登記和銷售稅用於高速公路的支出上，許多州也把菸草稅或酒稅指定用在醫療項目上²⁸⁹，將財產稅用於教育也是美國行之有年的做法²⁹⁰。除了上述較常見的指定用途稅外，也有一些特別的例子，像是阿拉巴馬州將部分汽油稅專用於機場開發、印第安那州將部分博弈稅收用於普渡大學的獸醫學院、內布拉斯加州將部分印花稅用於照顧無家者、華盛頓州則將碳酸飲料稅用於暴力和毒品防治上²⁹¹，在指定用途稅中，受益的通常會是社會服務、教育、醫療等項目²⁹²。

由此可知，美國指定用途稅的收入和支出間，未必具有關聯性，則受益原則得否作為指定用途稅建構的理論基礎，似仍有討論空間。有論者將英法法系的指定用途稅區分為受益性指定用途稅（Benefitable Earmarked Tax）和無受益性指定用

²⁸⁵ Buchanan 將公共選擇理論定義為：「公共選擇理論基本上運用經濟學所發展出來複雜的工具與方法，研究政府、公部門、或公共經濟的相關議題，正如經濟學的研究一般，這種研究途徑，試圖在政府部門個別行動者（包括選民、候選人、代議士、政黨及其領導人、官僚等公共選擇過程中可能的「角色」）及個人所能觀察到公共集體產出之間作一種連結，公共選擇理論為我們了解與解釋政府部門當中，複雜的制度性互動提供了一個途徑。」本段引用自陳敦源，為公共選擇辯護：論公共選擇理論與「公共性」議題在行政學中的相容性，行政暨政策學報，第 40 期，頁 6。

²⁸⁶ James M. Buchanan, *The Economics of Earmarked Taxes*, 71(5) J. Political Econ, 457, 457-58 (1963).

²⁸⁷ MUSGRAVE RICHARD A. & MUSGRAVE PEGGY B., *PUBLIC FINANCE IN THEORY AND PRACTICE* 222 (5th ed. 1989).

²⁸⁸ 蘇盈彰，指定用途稅之研究，國立政治大學財政研究所碩士論文，1988 年（以下簡稱「指定用途稅之研究」），頁 15。

²⁸⁹ Susannah C. Tahk, *Public Choice Theory & Earmarked Taxes*, 68 Tax L. Rev. 755, 766-68 (2014).

²⁹⁰ Erin E. Kelly, *All Students Are Not Created Equal: The Inequitable Combination of Property-Tax-Based School Finance Systems and Local Control*, 45 Duke L.J. 397-435 (1995).

²⁹¹ Tahk, *supra* note 289, at 766-68.

²⁹² *Id.*

途稅 (Nonbenefitable Earmarked Tax) 兩者²⁹³，則受益原則似乎僅能適用於受益性指定用途稅中，如德國或我國法中先行指定用途的規費和受益費，若無受益性指定用途稅則不具此種特徵。依據公共選擇理論，僅是能以個人決策對政府支出產生影響，尚稱不上「受益」。因此，英法美系的指定用途稅，其目的應與德國和我國相同，是為確保特定支出的財源，其收入和支出間不須有關聯性。

第三款 指定用途稅的爭論

指定用途稅在美國會受到支持，有很大一部份的原因在於稅收會指定用途在社會福利支出上，像二十世紀初，關稅被指定用於南北戰爭士兵的退休金，而在政治上獲得普遍的支持²⁹⁴。除了大眾將關稅和這項支出做了連結進而產生偏好外，參與南北戰爭的士兵也在選區內強烈支持關稅，在二戰期間，所得稅在美國的財政收入體系占了重要的地位，因為當時的收入多指定用途於戰爭花費上²⁹⁵。在過去數十年來，即便是一般稅收下降的期間，但指定用途稅的收入卻不減反增，這些歷史上的成功也是指定用途稅可以在美國長久使用的原因之一²⁹⁶。

指定用途稅的支持者主要是支持受益原則的學者，以及支持前述公共選擇理論的財政學派，認為在受益原則下，收入指定用途於相關的公共支出上，能引導公共資源有更有效的配置，避免浪費。且指定用途稅的課徵亦能降低人民對課稅的反彈，因為收入和支出間的關聯性，使受益者對於公課的降低²⁹⁷。公共選擇理論也得到法律學者的支持，認為指定用途稅可以獲得政治上的支持，人民對於國家的財政支出有理性選擇的權利²⁹⁸。此外，指定用途稅顯而易見的優點尚包括確保特定支出的財源，若將穩定的財源或是需求缺乏彈性的物品，指定用於特定項目上，則即便在整體稅收較少的時期，亦能維持國家特定機能的運作，如指定用途於教育或社會服務上，也可獲得大眾的支持。

指定用途稅的反對者認為指定用途稅破壞預算統收統支原則，妨礙國家在預算上調度空間，導致財政僵化。將特定稅收專款專用於特定項目亦可能賸餘或不足，賸餘將造成浪費、不足則仍需從一般基金來補充，徒增困擾²⁹⁹。亦有對公共選擇理

²⁹³ 蘇盈彰，指定用途稅之研究，頁 10。

²⁹⁴ THEDA SKOCPOL, PROTECTING SOLDIERS AND MOTHERS: THE POLITICAL ORIGINS OF SOCIAL POLICY IN AMERICA PASSIM, 113-115 (1992).

²⁹⁵ Id.

²⁹⁶ ERIC M. PATASHNIK, PUTTING TRUST IN THE US BUDGET: FEDERAL TRUST FUNDS AND THE POLITICS OF COMMITMENT 46 (2000).

²⁹⁷ 蘇盈彰，指定用途稅之研究，頁 93-96。

²⁹⁸ Susannah C. Tahk, Making Impossible Tax Reform Possible, 81 Fordham L. Rev. 81, 2683 (2013); Tahk, supra note 289, at 766-68.

²⁹⁹ 蘇盈彰，指定用途稅之研究，頁 88-90。

論抱持懷疑態度者，認為民眾對於特定稅收將指定用於何種支出並不清楚，殊難想像一般大眾會以此改變消費型態，以對公共支出做出影響。有論者則認為指定用途稅將特定收入和支出直接嵌入國家財政系統中，而不是隨著財政環境變化而有所調整³⁰⁰。對此，本文認為，指定用途稅的用途在於確保特定支出豐沛，遂將特定收入先行指定其使用，許多指定用途稅不具受益性，公共選擇理論也欠缺實證，確實無法證明人民會因為其收入用於何處而決定其消費行為，但仍不影響指定用途稅的正當性，因為預算的審查本來就是議會的職權，先行透過法律指定特定收入之用途，應屬立法裁量空間。

第二項 英美法系中的租稅特別負擔

第一款 皮古稅

皮古稅的概念來自英國經濟學者Pigou在1920年發表的著作，主張透過肇因者付費原則賦予財政上的動機，以較高的稅捐來提升特定產品或服務的價格，以反映其真實成本，從而降低該產品或是服務的消費，達到資源配置的最佳結果，此種稅捐便以其姓氏為名，稱為皮古稅³⁰¹。除了課稅以外，Pigou也主張國家可以透過特別鼓勵的方式來平衡私人和社會間的外部成本，提到皮古稅通常會和環境稅直接連結，但今日的皮古稅不只運用在環境領域，任何具有外部成本的產品或服務，國家皆能依上述理論對其課徵皮古稅。和傳統的管制相比，使行為人有選擇權又能增加國庫收入的皮古稅更能得到學界的支持，在美國，皮古稅被廣泛運用在像是碳排放、汽油、槍枝、耗油量較大的運動型休旅車等任何國家試圖減少的事物上³⁰²。

對於皮古稅的廣泛使用，學理上也出現不同聲音，有論者對皮古稅抱持懷疑的態度，並提出幾項質疑，例如皮古稅不能區分不同納稅義務人造成的外部成本間的差異、無法精準計算外部成本並加以課稅、在產品需求價格彈性低的狀態下無法使總量變少等等³⁰³。皮古稅的支持者則主張，比起補貼，課徵皮古稅更能達到政府介入市場的效果，以課徵汽油稅為例，能達到改善經濟效率、促進國家安全、抑制環境污染等三重紅利的效果。雖然短期來看，汽油的需求價格彈性低，但隨著時間變長，其彈性會越來越大，雖然無法短時間內抑制汽油的消費，但能影響消費者購買什麼類型的汽車，進而提升運輸替代產品的需求。透過課稅降低石油的需求量後，也可以減少美國對國際原油的依賴，進而改善美國的貿易條件，而課徵汽油稅直接

³⁰⁰ Ranjit S. Teja, The Case for Earmarked Taxes, 35 IMF Staff Papers 523, 526 (1988).

³⁰¹ 范文清，租稅作為環境保護的方法，頁94。Evan N. Turgeon, Triple-Dividends: Toward Pigovian Gasoline Taxation, 30 Utah Envtl. L. Rev. 145, 159 (2010).

³⁰² Victor Fleischer, Curb Your Enthusiasm for Pigovian Taxes, 68 Vand. L. Rev. 1673, 1675-76 (2015).

³⁰³ Id., at 1691-703.

的影響是改善環境污染³⁰⁴。

第二款 罪惡稅

有些行為在國家法律規範下雖然是合法的，在社會卻是不受歡迎，或是違反普遍道德感的，國家利用對其課稅的方式達到增加稅收和減少此類活動的雙重目的，學理上即稱此為罪惡稅。典型的罪惡稅包括菸酒稅、博弈稅，或是在部分地區合法而在其他地區非法的活動，像是對吸食大麻或是性產業課稅，並用以支付那些符合大眾道德情感的公共事務上³⁰⁵。罪惡稅在美國也有日漸成長的趨勢，一方面是提升現有罪惡稅的稅率，另一方面也擴大課稅的行為³⁰⁶，部分州政府為了彌補財政缺口，甚至對高糖飲料或是研擬網路色情課徵罪惡稅³⁰⁷。

美國國會通過的第一個罪惡稅式威士忌銷售稅，並用以支付獨立戰爭的債務³⁰⁸，可說是自建國起就對這些有害的產品課稅，而關於罪惡稅出現之後，其優劣爭論就不曾停止³⁰⁹。對罪惡稅抱持肯定見解者主要抱持幾個論點³¹⁰：(1)罪惡稅提升了國家整體收入，尤其對需求價格彈性較小的產品，例如對香菸課稅，專家估計每包菸的價格上漲百分之十，整體消費量也只會下降百分之三到百分之六；(2)罪惡稅改善人們的健康，尤其是經濟能力弱勢，研究顯示經濟能力較差者，對於菸品的需求價格彈性相對較大，若對香菸課稅能成功使其戒菸，並改善健康狀況；(3)罪惡稅能改善行為帶來的外部成本，以吸菸為例，吸菸者會增加州政府的醫療負擔，將其分擔到所有納稅義務人身上並不公平；(4)罪惡稅在政治上較容易被接受，因為從事此類行為的都是少數人，對其課稅能引起整體社會較小的反彈。

但反對者則認為³¹¹：(1)罪惡稅可能使稅收減少，即該產品的銷售量下滑到一定程度時，整體的稅收將會較課徵罪惡稅前來的少，而更高的稅可能增加規避或逃漏稅捐的動機，使非法交易增多，國家也無法從中收取稅捐；(2)罪惡稅有累退的效果，對特定產品課稅對於經濟上弱勢者影響較大，尤其在菸草類的產品主要的消

³⁰⁴ Turgeon, *supra* note 301, at 159-167.

³⁰⁵ Bruce G. Carruthers, *The Semantics of Sin Tax: Politics, Morality, and Fiscal Imposition*, 84 *Fordham L. Rev.* 2565, 2566-67 (2016).

³⁰⁶ Rachele Holmes Perkins, *Salience and Sin: Designing Taxes in the New Sin Era*, 2014 *BYU L. Rev.* 143, 154-155 (2014).

³⁰⁷ Andrew J. Haile, *Sin Taxes: When the State Becomes the Sinner*, 104 *Temp. L. Rev.* 1041, 1044 (2009).

³⁰⁸ Perkins, *supra* note 306, at 150.

³⁰⁹ Haile, *supra* note 307, at 1044.

³¹⁰ Haile, *supra* note 307, at 1046-1050. ; Lawrence O. Gostin, *Limiting What We Can Eat: A Bridge Too Far?*, 92 *MILBANK Q.* 173, (2014). 本文中文翻譯可參考劉汗曦，限制我們能吃什麼：政府是否管得太多？，月旦醫事法報告，第16期，2018年，頁113-119。

³¹¹ Haile, *supra* note 307, at 1049-1053.

費對象為經濟相對弱勢者；(3)罪惡稅標籤化從事合法行為的少數人，而且對特定人課徵額外的稅捐負擔，構成歧視；(4)部分「罪惡行為」反而能減少國家的開銷，尤其在吸菸得到實證研究支持，對於因吸菸而增加的醫療負擔反而不及因為平均壽命減短而不會消耗其他醫療資源，且也減輕政府對老年者的負擔；(5)罪惡稅為國家過分干預人們的行為，在合法的前提下，人們能自行評估產品的好壞，決定是否使用，國家不應過分干預市場，限制人民的自由。

第三款 皮古稅和罪惡稅的比較

皮古稅和罪惡稅皆為租稅特別負擔，國家對未受益且未必具有較佳負擔能力之人課徵額外的稅捐，兩者在外觀上也極為類似，區別不易。有論者即認為兩者相同，指出「罪惡稅有時也被稱為皮古稅，可以使外部成本內部化」³¹²。但亦有論者認為，皮古稅和罪惡稅兩者仍有不同，皮古稅欲減少的應是製造外部成本的行為，其目的在於糾正市場失靈³¹³，而罪惡稅則是對個人有害的產品課稅，以減少該產品的使用，因此常引來「保姆國家」的批評³¹⁴。對此本文認為，從皮古稅和罪惡稅的發展歷程來看，兩者仍有部分差異，皮古提出的稅捐重點確實在將特定人所製造的外部成本予以內部化，故課徵的前提應是該行為或產品將製造不利於社會整體效益的外部成本。罪惡稅受皮古稅影響，但僅對不受欢迎、對自身造成傷害，或是違背社會道德感的行為課稅，「罪惡」的行為未必會「直接」產生外部成本，而產生外部成本的行為也未必會悖離社會的道德感情。否則，若以外部成本內部化或是市場失靈的理論，將難以解釋國家為何對特定不會產生外部成本的行為課稅，例如糖或是汽水。

行為是否會「直接」製造外部成本，應能作為皮古稅和罪惡稅的判斷標準，例如使用耗油量大的汽車將伴隨空氣污染，直接製造外部成本。但喝酒除了自身身體健康外，雖然亦可能產生酒駕及其衍生的犯罪問題，但此種行為並非是由喝酒直接導致，對酒課稅應屬罪惡稅。當然，是否直接產生外部成本會隨著法律和社會的變遷而有所不同，如吸菸在過去或許為一種必然伴隨二手菸這種外部成本的行為，但若國家菸害防制相關法律健全，透過行政管制的手段控制二手菸，則對菸品課稅將從影響他人的皮古稅，轉變為罪惡稅。又例如近年許多州課徵的含糖飲料稅³¹⁵，亦

³¹² Carruthers, supra note 305, at 2568 ; Barbara Von Tigerstrom, Taxing Sugar-Sweetened Beverages for Public Health: Legal and Policy Issues in Canada, 50(1) Alta. L. Rev. 37, 42 (2012).

³¹³ N. Gregory Mankiw, Smart Taxes: An Open Invitation to Join the Pigou Club, East. 35 Econ. J. 14, 16 (2009).

³¹⁴ Myles Bayliss, A Sweet Deal? The Ethics of Sugar Taxes (2018), available at <https://sevenpillarsinstitute.org/a-sweet-deal-the-ethics-of-sugar-taxes/> (visited Jun. 26, 2022).

³¹⁵ 相關研究：劉汗曦，含糖飲料稅國際發展趨勢與美國城市實證經驗之簡評，法律與生命科學，第8卷第1期，2019年，頁55-80。

屬罪惡稅，蓋攝取含糖飲料至多影響個人健康，尚難想像因此對社會直接產生什麼外部成本，或有論者認為飲用含糖者罹患慢性疾病的機率高於一般人，將使用較多的醫療資源，但此種說法過度延伸兩者間的因果關係，也忽略了飲用含糖飲料者的個體差異，並非所有飲用含糖飲料者都會罹患慢性病，進而製造外部成本，但含糖飲料稅卻是對每位使用者在每次飲用含糖飲料時皆課徵額外的稅捐。

第三項 美國法上對環境公課的討論

美國法中並無特別公課的概念，其使用於環境上的財政工具應為稅捐，即前述具有外部成本內部化功能的皮古稅，但受到雙重紅利理論影響，許多州亦將環境稅的收入指定用於社會福利的支出上，則此時環境稅即同時具有租稅特別負擔和指定用途稅兩種性格，屬收入和支出面的例外。美國學說上對於環境稅的討論甚多，本文僅討論和本研究較為相關的部分，即學理上對於環境稅的「聯結」和「專款專用」的呼籲³¹⁶，也分別為環境稅的收入和支出兩部分。

第一款 環境稅的收入—稅捐客體和污染間的聯結

有論者主張環境稅的課徵和國家所欲抑制的環境污染間，須有強烈的聯結，其聯結越強，則環境稅抑制環境污染的成效就越大，兩者間的聯結若不夠強烈，則環境稅不但不能達成所欲追求的效果，也將扭曲產品的市場價格³¹⁷。尤其在環境稅以消費稅的型態出現時，國家課徵環境稅的客體也至關重要³¹⁸，即其重點應擺在對特定貨物課徵環境稅，能否有效抑制污染的發生。

但若能直接以污染者的排放量作為課徵環境稅的依據，則可以迴避前述的「聯結」問題，蓋以消費稅型式課徵的環境稅屬「間接」的稅捐，對於特定產品課稅能否有效抑制污染須以實際課徵的結果來驗證，但直接對污染課稅則無上述問題，污染者要降低環境稅負擔的唯一方式即是減少污染³¹⁹。

第二款 環境稅的支出—專款專用的特性

有論者認為專款專用也是環境稅的重要特徵之一³²⁰，但其核心的問題在於應將環境稅的收入用於何處。晚近學理上不乏提倡環境稅的雙重紅利，即將環境稅的收

³¹⁶ Charles D. Patterson III, *Environmental Taxes and Subsidies: What is the Appropriate Fiscal Policy for Dealing with Modern Environmental Problems?*, 24 Wm. & Mary Envtl. L. & Pol'y Rev. 121, 137 (2000).

³¹⁷ Id., at 137-138.

³¹⁸ Stephen Smith, *Environmental Tax Design*, in ECOTAXATION 21, 26 (1997).

³¹⁹ Stephen Smith, *supra* note 318, at 24-26.

³²⁰ Patterson III, *supra* note 316, at 137-138.

入用於社會福利，或是降低所得稅上，但雙重紅利在學理上仍持續爭論³²¹，有論者認為將環境稅的收入用於環境目的上，似乎為較可行的選項，其理由在於國家可以向人民和企業宣示，課徵環境稅的目的不在於增加國家的財政收入，而是為了解決環境問題。不指定用途的環境稅代表國家可以將收入用在任何地方，學理上有稱此種稅捐「財政環境稅」，即其目的在於增加財政收入，論者即認為其使用上必須格外小心，蓋這種稅捐的課徵往往造成政治上重大的反彈³²²。

第三款 小結

環境稅作為行為引導的財政工具，收入面有其特殊性，至於支出面，學理上也多半認為環境稅的收入應專款專用，才有雙重紅利的主張。以美國而言，環境稅可分為直接對污染者課徵的污染稅、間接對造成污染產品所課徵的消費稅，以及主要目的在增加財政收入的財政環境稅³²³。就環境稅的選項中，污染稅應為較佳的選項，直接對污染者課稅較能解決前述聯結是否緊密的問題，應較能有效達成環境保護的目的。而就收入的使用上，專款專用已成環境稅的多數見解，有疑問者是是否要專用於環境事務上。本文認同前述將環境稅的收入用於環境保護上，始能代表國家在環境稅中，是以環境保護為考量，而不是以增加財政收入為其目的。

第四項 以英美法作為特別公課的比較對象

第一款 英美法中的指定用途稅和特別公課的比較

雖然我國不乏有將特別公課翻譯為 Earmarked Tax 者，但觀察美國指定用途稅的發展和使用，其性質仍與特別公課有所不同。先觀察美國實務上所使用的指定用途稅和我國學理上所使用的指定用途稅在概念上大致相同，或美國學理上有認為指定用途稅的理論依據是受益原則，有別於課徵一般稅捐所依循的量能原則，但實際上美國的指定用途稅其收入和支出間未必有關聯性，採公共選擇理論者則突破了受益原則的盲點，主張指定用途稅的價值在於納稅義務人能透過了解稅捐用途的方式，來決定政府支出；而我國學理上對於指定用途稅收支間是否需有關聯性亦有不同意見³²⁴。

美國實務上運用的指定用途稅不具有受益性的特徵，收入和支出間也未必具有缺關聯性，在概念上較接近我國的指定用途稅。若採取前述美國學理上將指定用

³²¹ See Daniel McCoy, Reflections on the Double Dividend Debate, in ECOTAXATION 201 (1997).

³²² Patterson III, supra note 316, at 137-138.

³²³ Stephen Smith, supra note 318, at 23-24.

³²⁴ 詳見本文第二章、第五節、第一項、第一款、第二目。

途稅區分為受益性指定用途稅和無受益性指定用途稅的區分方式，並比較財政目的特別公課和引導目的特別公課兩種類型，可以發現受益性指定用途稅和財政目的特別公課在概念上較為接近，將收入指定用途於納稅義務人上，和財政目的特別公課較嚴格的群體用益性要求類似。但整體來說，美國的指定用途稅並不受到受益原則的限制，美國的指定用途稅和德國或是我國的特別公課仍有許多不同，比起 earmarked tax，將特別公課譯為 special levies 應更能貼近特別公課收入和支出面的特殊性。

第二款 英美法中租稅特別負擔和特別公課的比較

將皮古稅和罪惡稅兩種美國法上租稅特別負擔的類型和我國公課體系相互對照，可以發現皮古稅課徵的目的較接近特別公課，尤其是引導目的特別公課，皆在利用公課負擔影響市場，對合法但製造外部成本的行為或產品加徵金錢負擔，但兩者不同的地方在於皮古稅的收入並未限定，在經濟學上，對產生外部成本者額外課徵稅捐，由生產者自行負擔外部成本，藉此達到以價制量的效果，其收入如何使用屬另一問題，而特別公課則強調其收入和支出間的關聯性，即便在引導目的特別公課中，不受群體用益性限制，但多半仍認為其收入應使用在和課徵目的有關的事務上。

有別於皮古稅以外部成本內部化作為課徵的正當化基礎，站在制高點，以社會普遍道德感作為課徵基礎的罪惡稅引來學理上較多的質疑，就罪惡稅課徵的理論依據，有論者認為是國家為了要抑制特定行為³²⁵，亦有論者認為國家課徵罪惡稅是單純為了填補財政缺口³²⁶。面對罪惡稅的質疑，有學者提出解決方案，即將罪惡稅的收入專款專用於預防或矯治這類行為上³²⁷，可避免國家為了彌補財政缺口而向少數人課稅的質疑，若採取此見解，則罪惡稅的特徵即和引導目的特別公課類似，將其收入用於相關事務上，但目前看來，美國法上的罪惡稅則和我國諸如菸酒稅等租稅特別負擔較為類似。

第五節 結論

本章從國家的環境保護義務出發，比較各式國家為了達成環境保護目的所為的管制手段。在今日複雜的社會運作中，傳統的直接管制已漸漸無法達成環境保護

³²⁵ Carruthers, supra note 305, at 2555.

³²⁶ Haile, supra note 307, at 1041.

³²⁷ Haile, supra note 307, at 1064.

的目的，經濟誘因管制在國家環境管制工具中的重要性逐漸提升，各國進入法律直接管制和經濟誘因管制並行的多元因應階段。

在各種經濟誘因管制工具中，環境公課是目前較常使用的方式，而在其類型的選擇上，本文認為環境特別公課應為較佳的財政工具，其課徵基礎在於使用者付費及污染者付費的理念，其核心亦圍繞外部成本內部化—即對損害於環境者課徵費用，並將所徵收之費用用於回復環境上。特別公課既能同時符合肇因者付費和收支間具有關聯性兩項要求，且從我國環境公課課徵的情況來看，特別公課亦為多數。故本文認為，不論從理論的應然面或是實務的實然面觀察，特別公課中的引導目的特別公課較符合環境法上污染者負責的理念，應為較適合的環境財政工具。

最後，本章也比較了英美法上的指定用途稅、租稅特別負擔，以及環境稅的課徵問題，雖然美國法中並沒有特別公課的概念，但指定用途稅中有認應有受益原則的適用，而不論是皮古稅或是罪惡稅，也都有收入應用於相關事項上的呼籲，如此一來，前者將和財政目的特別公課類似，後者的概念則接近引導目的特別公課。而在環境公課的領域中，加強與污染行為間的連結，並將收入用於環境領域，即為德國和我國學理上的環境特別公課。



第五章 結論

特別公課作為新興財政工具，其收入和支出間具有一定程度關聯性的特徵，也成了特別公課在公課體系中具有特別地位的原因之一。傳統公課體系的演進從稅捐、規費、受益費和其他網羅性的非稅公課，到目前稅捐、規費、受益費以及特別公課的四分法，但實務上確實仍存在難以歸類在這四分法下的金錢給付類型。隨著國家角色的轉變，國家對人民所課徵的金錢負擔也日趨複雜且多樣，唯一可以確定的是，公課體系將持續演變，而學理上的爭論，也將持續下去。

關於特別公課能否正面定義在學理上仍有爭論，本文認為發展至今已能正面定義其內涵，特別公課是國家基於特定政策目的，而對特定群體所課徵之費用，其收入的使用須與義務群體間具有一定事物關聯性。本文認為特定的政策目的和收支關聯性是特別公課在群體同質性、群體有責性和群體用益性以外，足以與其他公課類型區別的特徵，聯邦憲法法院提出的合法性要件在晚近受到不少質疑，但本文認為包括群體同質性、群體有責性，以及群體用益性等要件，其本質即是將具體個案中公課是否通過平等原則檢驗的步驟，予以抽象化，並適用在多數特別公課的審查上。

特別公課可約略分為財政目的特別公課和引導目的特別公課兩種類型，而「受益者付費」和「肇因者付費」分別為其正當化事由。財政目的特別公課有相當的受益性質，與受益負擔最大的區別在於財政目的特別公課是對國家任務下受有特殊利益的群體所課徵的費用，而非興建公共建設或是提供服務的對價。引導目的特別公課則是藉由課徵公課的方式，以經濟學的手段達成外部成本內部化的效果，但和傳統經濟學領域不同的地方在於，引導目的特別公課的收入受到收支關聯性的限制，必須用於與政策目的有關的事物上。

在這樣的理解下，財政目的特別公課應為公課體系中極少數的例外，而引導目的特別公課則是現代國家中常見的經濟誘因管制工具，如同現代國家廣泛運用社會目的稅一般。但和租稅特別負擔最大的不同在於，其收入受到收支關聯性的拘束，用於回復其肇因行為帶來的外部效果，或是不履行法定義務所製造的成本上。本文認為，與租稅特別負擔相比，引導目的特別公課在許多時候為較為適合的政策工具，特別公課收支關聯的特性能避免國家「假行為管制之名，行填補財政收入之實」。我國的菸捐即為典型的例子，若認吸菸行為對公益造成損害，其較佳的選項為課徵菸特別公課，將其收入用於菸害管制事物上，而非課徵菸捐，而將其收入用於不具關聯性的長照上。

特別公課的概念在釋字第 426 號解釋引進我國後，除了成為財稅法學界關注

的焦點外，也影響了行政法院的判決。但在釋字第 426 號解釋和第 515 號解釋後，大法官遂不再將非稅公課定性為特別公課，不論大法官是拒卻德國法上特別公課的概念，或是嘗試另闢蹊徑，發展出屬於我國的特別公課，在第 593 號解釋和第 788 號解釋採取網羅性非稅公課的概念，且採寬鬆的審查標準，著實不是一個好的做法，也不利於我國公課體系的發展。與其將引進的概念拒卻不用，不如藉著釋憲實務發展出本土化的特別公課。對比釋憲實務，行政法院則是持續的將非稅公課定性為特別公課，部分判決也提出了精闢的見解，有利於特別公課在我國的繼受和發展。學理上迭有對特別公課使用過多的批評，但不曾有人說明特別公課在我國實際的使用狀況，本文也梳理了非營業特種基金的法定預算，藉此觀察特別公課在實務上的運用，而研究的結果也說明了特別公課在公課體系中仍屬例外類型，特種基金的膨脹不應歸咎於特別公課，現行特別公課的課徵狀況仍難以動搖租稅國家的本質。

觀察行政法院的判決和我國實務上特別公課運用的實際情況，可以發現環境特別公課應為我國特別公課使用的大宗，也是特別公課在我國本土化的發展方向，蓋引導目的特別公課的課徵原因是基於義務人的肇因行為，而肇因者付費原則和環境法息息相關，不論是污染者付費或是使用者付費，皆與環境有所牽連。但特別公課並非環境財政工具的唯一選項，尚有環境稅以及環境規費的可能，而在比較之後，本文也認為特別公課應為環境公課較佳的選項，除了收支關聯性的特徵，能確保環境領域的財源，用以回復義務人對環境造成的損害上，以避免國家假環境保護之名，填補財政缺口。特別公課和稅捐不同，不須依附於所得、財產或是消費上，也有利於國家針對天然資源的使用和污染排放者課徵公課。

英美法中沒有特別公課的概念，但不論是指定用途稅，或是皮古稅和消費稅等租稅特別負擔，都有其收入和支出間應有關聯性的主張。而在環境公課的領域，加強課徵公課與污染間的連結，並將收入用於環境相關事物上，也是許多學者的呼籲。在環境稅的領域中應該放棄雙重紅利理論，國家應該將環境公課的收入老實地用在環境事物上，避免國家打著環境保護的大旗，濫徵公課，以填補財政收入。

參考文獻

一、中文部分

專書

吳志光，行政法，11 版，新學林，2022 年。

陳敏，稅法總論，作者自版，2019 年。

陳敏，德國租稅通則，司法院，2014 年。

陳慈陽，環境法各論（二）－廢棄物質循環清理法制之研究，元照，2007 年。

陳慈陽，環境法總論，3 版，元照，2011 年。

黃茂榮，稅法總論，3 版，植根，2005 年。

黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，稅法各論，2 版，新學林，2019 年。

黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，稅捐稽徵法，元照，2020 年。

葉俊榮，氣候變遷治理與法律，臺大出版中心，2015 年。

葛克昌、蔡茂寅、陳清秀主編，財政法，新學林，2021 年。

蔡茂寅，預算法原理，元照，2008 年。

蘇永欽主編，部門憲法，元照，2016 年。

專書論文

呂理翔，論環境公課作為「特別公課」於國家財政收入體系中之地位，收錄於國立臺灣大學財稅法學研究中心、柯格鐘主編：環境公課第一冊，元照，2020 年，頁 3-23。

李建良，環境議題的形成與國家任務的變遷－「環境國家」理念的初步研究，收錄於：憲法體制與法治行政－城仲模教授六秩華誕祝壽論文集（第一冊），三民，1998 年，頁 275-344。

范文清，租稅作為環境保護的方法－以能源稅為例，收錄於國立臺灣大學財稅法學

研究中心、柯格鐘主編：環境公課第一冊，2020 年，頁 87-100。

許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，收錄於氏著：法與國家權力（二），元照，2007 年，頁 138-194。

許宗力，淺談立法怠惰，收錄於氏著：憲法與法治國行政，2 版，元照，2007 年，頁 521-528。

陳清秀，特種基金預算制度之指導原則，收錄於氏著：現代財稅法原理，3 版，元照，2020 年，頁 617-650。

陳清秀，論課稅要件事實之認定，收錄於氏著：現代財稅法原理，3 版，元照，2020 年，頁 231-271。

葛克昌，人民有依法律納稅之義務，收錄於氏著：財稅法基本問題－財政憲法篇，3 版，元照，2020 年，頁 217-339。

葛克昌，特別公課與地方財政工具，收錄於氏著：財稅法基本問題－財政憲法篇，3 版，元照，2020 年，頁 795-812。

葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查－大法官釋字第五六五號解釋評析，收錄於氏著：財稅法基本問題－財政憲法篇，3 版，元照，2020 年，頁 569-607。

葛克昌，規費、地方稅與自治立法，收錄於氏著：財稅法基本問題－財政憲法篇，3 版，元照，2020 年，頁 777-793。

葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，收錄於氏著：財稅法基本問題－財政憲法篇，3 版，元照，2020 年，頁 477-498。

葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收錄於氏著：行政程序與納稅人基本權－稅捐稽徵法之新思維，3 版，翰蘆，2012 年，頁 119-176。

熊秉元，「專款專用」和經濟理論，收錄於氏著：天平的機械原理，元照，2002 年，頁 35-55。

蕭文生，特別公課事件十年來行政法院裁判見解研析，收錄於：行政訴訟二級二審制－實施十週年回顧論文集，司法院，2011 年，頁 333-360。

期刊論文

- 王服清，從特別公課論雲林縣碳費徵收自治條例之合憲性，科技法學論叢，第 9 期，2014 年，頁 1-42。
- 王韻茹，環境公課的憲法基礎與限制，月旦法學雜誌，第 283 期，2018 年，頁 112-125。
- 江嘉琪，地方自主立法權之範圍與合法界限－以臺灣地方自治法規制定實務為觀察中心，月旦法學雜誌，第 234 期，2014 年，頁 15-29。
- 吳德豐，我國應重視環境稅制之實施，稅務旬刊，第 2161 期，2011 年，頁 74-79。
- 呂理翔，地方觀光財－以自治條例課徵特別公課之可行性－從研擬「平溪天燈管理自治條例」談起，台灣法學雜誌，第 399 期，2020 年，頁 91-116。
- 李建良，大眾運輸業「營運補貼」之法律性質與租稅法律主義－釋字第 661 號解釋，台灣法學雜誌，第 133 期，2009 年，頁 219-226。
- 李建良，空白刑法與法律保留原則－釋字第 680 號解釋，台灣法學雜誌，第 164 期，2010 年，頁 197-204。
- 李建良，空氣污染防制費之徵收、追繳與法律保留原則，台灣法學雜誌，第 262 期，2014 年，頁 55-69。
- 李建良，營建廢棄物清理與環境影響評估之規範關聯－兼評最高行政法院 103 年度判字第 475 號判決，台灣法學雜誌，第 263 期，2015 年，頁 25-46。
- 李惠宗，山坡地開發利用回饋金繳交問題之辯證，月旦裁判時報，第 80 期，2019 年，頁 55-72。
- 林昱梅，論溯及性法規之合法性問題－從土石採取法「環境維護費收費基準」之時間效力談起，東吳法律學報，第 23 卷第 4 期，2012 年，頁 1-43。
- 林書楷，環境刑法之體系與難題，玄奘法律學報，第 27 期，2017 年，頁 1-39。
- 林蔡承，永續發展原則作為能源稅課徵之指導原則，月旦財經法學，第 29 期，2012 年，頁 117-139。
- 柯格鐘，2019 年至 2020 年財稅法發展回顧，國立臺灣大學法學論叢，第 49 卷特刊，2020 年，頁 1743-1775。

- 柯格鐘，特別公課之概念及爭議－以釋字第 426 號解釋所討論之空氣污染防制費為例，月旦法學雜誌，163 期，2008 年，頁 194-215。
- 柯格鐘，量能課稅原則與稅捐優惠規範之判斷－以所得稅法若干條文規定為例，月旦法學雜誌，第 276 期，2018 年，頁 164-187。
- 柯格鐘，談稅捐優惠作為鼓勵產業發展之手段，全國律師，第 15 卷第 10 期，2011 年，頁 11-18。
- 柯格鐘，論依法課稅原則之解釋方法－對歷年來司法院大法官解釋的觀察（上），興大法學，17 期，2015 年，頁 31-86。
- 柯格鐘，論稅捐（下），財稅法令半月刊，第 43 卷第 23 期，2020 年，頁 36-48。
- 柯格鐘，論稅捐正義的追尋：從憲法平等原則到稅法量能課稅原則的路徑，國立臺灣大學法學論叢，第 45 卷特刊，2016 年，頁 1229-1304。
- 柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，14 期，2007 年，頁 55-120。
- 洪振義、黃宗煌、李見發，課徵環境稅與「雙重紅利論」－以動態產業關聯模型分析，財稅研究，第 45 卷第 6 期，頁 127-162。
- 胡博碩，授權明確性之要求與空白刑法的規範，月旦法學雜誌，第 193 期，2011 年，頁 222-229。
- 胡博碩，環境權之司法發展－寫在環境基本法施行十年之後，司法新聲，第 105 期，2013 年，頁 16-25。
- 范文清，租稅優惠之研究，月旦財經法雜誌，第 41 期，2017 年，頁 133-158。
- 范文清，評能源稅條例草案，月旦法學雜誌，第 174 期，2009 年，頁 88-100。
- 宮文祥，防微杜漸：決戰食品安全於預警原則之實踐，月旦醫事法報告，第 37 期，頁 7-21。
- 徐良維，地方財政自主與環境保護，稅務旬刊，第 2257 期，頁 7-19。
- 徐良維，淺論水源保護之回饋與補償規範，自來水會刊，第 32 卷第 4 期，2013 年，頁 90-98。

袁義昕，臺灣長照政策之財源再思辨－以日本、美國經驗為中心，月旦醫事法報告，第 42 期，2020 年，頁 34-59。

張永明，特種基金制度研究與改革初探，財稅研究，第 50 卷第 2 期，2021 年，頁 1-21。

張志偉，大學學雜費管制的憲法框架與調整程序之檢視，東吳法律學報，第 32 卷第 3 期，2021 年，頁 65-101。

張志偉，房屋稅之法理正當性與評定現值計算，財產法暨經濟法，第 62 期，2020 年，頁 119-159。

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，第 23 期，2018 年，頁 61-107。

張孟秋，台灣土地開發機制之探討－以外部成本內部化為中心，土地問題研究季刊，第 9 卷第 3 期，2010 年，頁 92-100。

張嫻安，特別捐（特別費）與特種基金制度（上），輔仁法學，第 12 期，1993 年，頁 1-48。

張嫻安，特別捐（特別費）與特種基金制度（下），輔仁法學，第 13 期，1993 年，頁 43-74。

張藏文，規費作為政策工具－以高速公路通行費相關問題為中心，國會季刊，第 48 卷第 4 期，2020 年，頁 39-80。

張藏文，菸稅與菸品健康福利捐之法律定位及其作為長期照顧制度財源之思考，國會季刊，第 48 卷第 2 期，2020 年，頁 16-49。

許宏達，環境風險管制之法律建制：以行政管制方法之變遷為中心，國立中正大學法學集刊，第 44 期，2014 年，頁 113-202。

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，第 39 期，2020 年，頁 1-63。

陳清秀，使用牌照稅法律體系之分析－上，稅務旬刊，第 2377 期，2017 年，頁 18-23。

陳清秀，稅捐、規費、受益費與特別公課，律師通訊，第 171 期，1993 年，頁 45-

陳敦源，為公共選擇辯護：論公共選擇理論與「公共性」議題在行政學中的相容性，
行政暨政策學報，第 40 期，頁 1-36。

陳愛娥，工業區開發管理基金與公法上之不當得利返還請求權—評司法院大法官
釋字第五一五號解釋，台灣本土法學雜誌，第 19 期，2001 年，頁 9-19。

陳愛娥，規費法評介，台灣本土法學雜誌，第 42 期，2003 年，頁 239-246。

湯德宗，因應氣候變遷的法律對策—新世代環境法展望，台灣法學雜誌，第 213 期，
2012 年，頁 43-68。

黃俊杰，公課之性質，月旦法學教室，第 40 期，2006 年，頁 20-21。

黃俊杰，特別公課之憲法基礎研究，國立中正大學法學集刊，第 5 期，2001 年，
頁 3-96。

黃俊杰，特別公課類型化及其課徵正義之研究，臺北大學法學論叢，第 50 期，2002
年，頁 101-143。

黃俊杰，財政工具—簡評釋字第五九三號解釋，台灣本土法學雜誌，第 74 期，2005
年，頁 211-214。

黃俊杰、謝淑貞，環境財政工具之選擇與功能，當代財政，第 3 期，2011 年，頁
15-26。

黃厚輯，中央政府特別收入基金設置及管理問題之探討，主計月刊，第 743 期，
2017 年，頁 52-57。

黃耀輝，以環境稅為基礎的前瞻性財政改革，經濟前瞻，第 84 期，2002 年，頁 113-
120。

葉俊榮，論環境政策上的經濟誘因：理論依據，臺大法學論叢，第 20 卷 1 期，1990
年，頁 87-111。

葛克昌，人民有依法律納稅的義務(下)，國立臺灣大學法學論叢，第 19 卷第 2 期，
1999 年，頁 111-183。

葛克昌，私菸案與稅捐罰，台灣法學雜誌，第 376 期，2019 年，頁 43-50。

- 葛克昌，奢侈稅及其憲法界限，月旦法學雜誌，第 169 期，2009 年，頁 200-205。
- 詹鎮榮，國家任務，月旦法學教室·第 3 期，2003 年，頁 34-37。
- 廖欽福，吸菸者萬萬稅，月旦醫事法報告，第 39 期，2020 年，頁 25-42。
- 廖欽福，我國規費法實施 12 週年之回顧與展望—以行政法院判決與行政解釋函令為分析對象，財稅研究，第 43 卷第 3 期，2014 年，頁 51-78。
- 廖欽福，特別公課肥大化：從中油超收空氣污染防治費談起，台灣法學雜誌，第 149 期，2012 年，頁 35-37。
- 廖欽福，能源稅的美麗新世界—環境能源公課之課徵及其憲法界限，華岡法粹，第 64 期，2018 年，頁 113-181。
- 廖欽福，論菸稅與菸品健康福利捐之財政民主統制，科技法律評析，第 9 期，2016 年，頁 155-248。
- 劉汗曦，含糖飲料稅國際發展趨勢與美國城市實證經驗之簡評，法律與生命科學，第 8 卷第 1 期，2019 年，頁 55-80。
- 蔡茂寅，財政法：第三講—稅課收入（下），月旦法學教室，第 93 期，2010 年，頁 72-80。
- 蔡茂寅，財政法：第四講—原因者付費制度（下），月旦法學教室，第 105 期，2011 年，頁 76-85。
- 蕭文生，自法律觀點論規費概念、規費分類及費用填補原則，國立中正大學法學集刊·第 21 期，2006 年，頁 95-175。
- 蕭文生，身心障礙者差額補助費之性質—評最高行政法院 97 判字第 907 號判決，法令月刊·第 62 卷第 2 期，2011 年，頁 4-19。
- 蕭文生，環境公課—特別公課或規費？，台灣法學雜誌，第 213 期，2012 年，頁 157-160。
- 蕭宏宜，類推適用與空白刑法／中高院 102 上易 67 判決，台灣法學雜誌，第 236 期，2013 年，頁 194-200。
- 謝碧珠，菸捐回歸稅制爭議再探討，稅務旬刊，第 2344 期，2016 年，頁 7-9。

蘇義淵，溫室氣體減量及管理法排放額度法律性質與配套措施之研究，國立中正大學法學集刊，第 66 期，2020 年，頁 59-120。

學位論文

王毓正，環境公課(Umweltabgaben)之研究—以污染物排放費(Emmissionsabgaben)為中心，國立成功大學法律研究所碩士論文，1999 年。

何愛文，特別公課之研究—現代給付國家新興之財政工具，國立臺灣大學法律研究所碩士論文，1994 年。

林蔡承，能源稅作為能源政策手段之探討，國立成功大學法律學系碩士論文，2012 年。

施銘權，水權費之研究，國立中正大學財法所碩士論文，2006 年。

張祥榮，汽車燃料使用費徵收法律問題之研究，東海大學法律系碩士論文，2007 年。

辜仲明，特別公課規範概念及基本原則之研究，中原大學財經法律研究所碩士論文，2001 年。

廖建瑜，論臺灣處方藥仿單外使用之管制，國立成功大學法律學系博士論文，2013 年。

廖婉汝，我國非營業特種基金監督機制之研究，國立政治大學經營管理碩士學程碩士論文，2006 年。

羅婉秦，環境特別公課與行政罰關聯性之研究，國立中興大學法律學系碩士班碩士論文，2020 年。

蘇盈彰，指定用途租稅之研究，國立政治大學財政研究所碩士論文，1988 年。

其他資料

交通部委託，財團法人電信技術中心執行，「數位電視發展藍圖規劃構想」研究報告，2010 年。

李建良譯，「廢棄物特別公課」判決，德國聯邦憲法法院裁判選輯(九)，頁 55-84，2000 年

柯格鐘，司法院大法官 107 年度憲二字第 122 號保力達股份有限公司聲請釋憲案法律意見報告書。

國家通訊傳播委員會委託，財團法人台灣經濟研究院，有線電視基金未來之運用規劃及有線電視增值產業調查與相關監理制度精進之委託研究採購案期末報告，2019 年。

楊沛為，談空污總量管制與許可證制度 以美國潔淨空氣法為比較，國立臺灣大學社會科學院風險社會與政策研究中心，<https://rsprc.ntu.edu.tw/zh-tw/m01-3/air-pollution/1057-1071019-clear-america.html>，最後瀏覽日：2021/12/20。

翻譯論文

劉汗曦，限制我們能吃什麼：政府是否管得太多？，月旦醫事法報告，第 16 期，2018 年，頁 112-118。

二、外文部分

專書

ERIC M. PATASHNIK, PUTTING TRUST IN THE US BUDGET: FEDERAL TRUST FUNDS AND THE POLITICS OF COMMITMENT (2000).

MUSGRAVE RICHARD A. & MUSGRAVE PEGGY B., PUBLIC FINANCE IN THEORY AND PRACTICE 222 (5TH ED. 1989).

THEDA SKOCPOL, PROTECTING SOLDIERS AND MOTHERS: THE POLITICAL ORIGINS OF SOCIAL POLICY IN AMERICA PASSIM (1992).

專書論文

Daniel McCoy, Reflections on the Double Dividend Debate, in ECOTAXATION 201 (1997).

Stephen Smith, Environmental Tax Design, in ECOTAXATION 21 (1997).

期刊論文

Andrew J. Haile, Sin Taxes: When the State Becomes the Sinner, 104 Temp. L. Rev. 1041, 1044 (2009).

- Barbara Von Tigerstrom, Taxing Sugar-Sweetened Beverages for Public Health: Legal and Policy Issues in Canada, 50(1) Alta. L. Rev. 37 (2012).
- Bruce G. Carruthers, The Semantics of Sin Tax: Politics, Morality, and Fiscal Imposition, 84 Fordham L. Rev. 2565 (2016).
- Charles D. Patterson III, Environmental Taxes and Subsidies: What is the Appropriate Fiscal Policy for Dealing with Modern Environmental Problems?, 24 Wm. & Mary Envtl. L. & Pol'y Rev. 121 (2000).
- Erin E. Kelly, All Students Are Not Created Equal: The Inequitable Combination of Property-Tax-Based School Finance Systems and Local Control, 45 Duke L.J. 397 (1995).
- Evan N. Turgeon, Triple-Dividends: Toward Pigovian Gasoline Taxation, 30 Utah Envtl. L. Rev. 145 (2010).
- James M. Buchanan, The Economics of Earmarked Taxes, 71(5) J. Political Econ, 457 (1963).
- Lawrence O. Gostin, Limiting What We Can Eat: A Bridge Too Far?, 92 MILBANK Q 173, (2014).
- N. Gregory Mankiw, Smart Taxes: An Open Invitation to Join the Pigou Club, East. 35 Econ. J. 14, (2009).
- Rachelle Holmes Perkins, Salience and Sin: Designing Taxes in the New Sin Era, 2014 BYU L. Rev. 143 (2014).
- Ranjit S. Teja, The Case for Earmarked Taxes, 35 IMF Staff Papers 523 (1988).
- Rob Porter & Sam Walsh, Note, Earmarks in the Federal Budget Process, 16 Harvard Law School Briefing Paper (2008).
- Susannah C. Tahk, Making Impossible Tax Reform Possible, 81 Fordham L. Rev. 2683 (2013).
- Susannah C. Tahk, Public Choice Theory & Earmarked Taxes, 68 Tax L. Rev. 755 (2014).
- Victor Fleischer, Curb Your Enthusiasm for Pigovian Taxes, 68 Vand. L. Rev. 1673 (2015).