

刊登於月旦法學雜誌第 163 期，2008 年 11 月，第 194-215 頁。

●特別公課之概念及爭議*

一 以釋字第四二六號解釋所討論之空氣污染防制費為例

柯格鐘

成功大學法律學系助理教授

摘要

大法官釋字第四二六號解釋，係將釋憲當時以隨油徵收方式課徵的空氣污染防制費，認定其性質為特別公課，並在解釋理由書中認其為現代工業先進國家常用之財政工具，只要合於法律保留及授權明確性原則即可課徵此種非稅之金錢負擔。本文採相反意見，認為依據當時法令課徵之空氣污染防制費，性質上並非特別公課，至少並不符合當時先進國家嚴格限制、例外允許課徵特別公課之要件。我國若不對於特別公課之課徵，亦比照設下嚴格限制之要件，即貿然允許實務上得廣泛利用特別公課之財政手段者，將引發諸多弊端，例如財政預算彈性調配收支之功能萎縮、國會喪失對於財政收支控制之權限、特別公課收入易遭浪費、國民或企業之整體稅損負擔處於不透明狀態。作為憲法體制維護者之大法官，實應審慎對待之。

壹、事實

為防制空氣污染，維護國民健康、生活環境，提高國民之生活品質，立法院於一九七五年首先制定公布空氣污染防制法全文共二十一條，其後經過一九九三年及二〇〇三年兩次之修正。依據釋憲當時（一九九七年）空氣污染防制法第十條之規定：「各級主管機關應依污染源排放空氣污染物之種類及排放量，徵收空氣污染防制費用。（第一項）前項污染源之類別及收費辦法，由中央主管機關會商有關機關定之。（第二項）」作為行政主管機關之行政院環保署乃根據上開法律的授權，於同年三月訂定發布「空氣污染防制費收費辦法」，並於同年七月起首先針對汽機車等所謂「移動污染源」，以「隨油徵收」之方式課徵「空氣污染防制費」，並成立「空氣污染防制基金」以作為執行相關環境保護政策之財源。本案於立法院審議行政院成立附屬單位「空氣污染防制基金」之預算時，【月旦法學雜誌第 163 期，2008 年 11 月，第 194 頁】受立法委員之質疑而連署提出釋憲疑

關鍵詞：特別公課、環境公課、環境保護、污染者付費原則、空氣污染防制費

* 作者感謝兩位匿名審稿委員提供寶貴意見。

義的申請。

在本號解釋過後，系爭收費辦法母法之空氣污染防制法，又於一九九九年、二〇〇一年及二〇〇五年多次修正，最近一次之修正在二〇〇六年根據新修正後之空氣污染防制法規定，除已經改進在釋憲當時較受爭議之課徵對象及以「隨油徵收」方式課徵空氣污染防制費之做法以外，目前現行實務上之空氣污染防制費收費辦法，關於徵收方式、計算方式、繳費流程、繳納期限、繳費金額不足之追補繳、污染物排放量之計算方法等及其他應遵行事項的規定，均已有母法明文之授權作為依據（十六II）。從而，釋憲當時關於系爭收費辦法所存在之諸多疑義，包括戴東雄及蘇俊雄兩位大法官在其解釋意見書中所提出之部分質疑，於今日此處已不再具有重複討論之價值。惟依本文意見，在上述大法官之解釋文與理由海中，仍殘留許多公課法上值得討論之問題或疑問，尚未解決。

貳、要旨

本件大法官解釋，在解釋文第一段開宗明義，即將依據當時主管機關頒佈之空氣污染防制費收費辦法所徵收的空氣污染防制費，定性為與稅捐有別之特別公課，並於解釋理由書中進一步說明，此種公課「係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，乃現代工業先進國家常用之工具」。惟「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，亦為憲法之所許」，故本號解釋文之地一段即在說明，係爭之收費辦法與母法之空氣污染防制法間，經整體表現之關聯性意義判斷後，其授權仍屬具體明確。又依照上該規定所設置之「空氣污染防制基金」，經編入中央政府年度總預算，經立法院審議通過後實施，與憲法亦無違背。

解釋文第二段中針對當時實務上，依據系爭收費辦法規定僅針對汽機車等所謂移動污染源，以隨油徵收方式課徵之空氣污染防制費，雖結論上仍認其與授權法律並無違背，亦未牴觸憲法規定。惟大法官亦指出在該辦法中未同時規定，針對工廠等固定污染源徵收空氣污染防制費者，有違公課負擔平等原則，因此責成主管機關應予以檢討改進。

參、評析

一、案件涉及爭點與相關學說見解

在大法官釋字第四二六號解釋中，對於當時行政機關所頒佈之空氣污染防制費收費辦法，不僅對於規定中所定之徵收對象（應僅對於移動污染源、或應同時對於固定污染源徵收），徵收客體及客體之數量化方式（應對於油料之使用量或對於污染物之排放量），或對於係爭辦法本身是否獲有法律具體明確之授權，是否逾越母法之授權範圍、存有許多爭議。目前在現行法之基礎上，這些爭議大致上已經不成為【月旦法學雜誌第163期，

2008 年 11 月，第 195 頁】問題。在現行空氣污染防制法第十六條第一項中規定：「各級主管機關得對排放空氣污染物之固定污染源及移動污染源徵收空氣污染防制費，其徵收對象如下：一、固定污染源：依其排放空氣污染物之種類及數量，向污染源之所有人徵收，其所有人非使用人或管理人者，向實際使用人或管理人徵收；其為營建工程者，向營建業主徵收；經中央主管機關指定公告之物質，得依該物質之銷售數量，向銷售者或進口者徵收。二、移動污染源：依其排放空氣污染物之種類及數量，向銷售者或使用者徵收，或依油燃料之種類成分與數量，向銷售者或進口者徵收。」亦即，現行對於空氣污染防制費之徵收對象、客體及客體之數量化亦即費用的計算方式，已有修正與更動。此外，對於授權明確性之爭議亦在該條第二項中予以明定：「空氣污染防制費徵收方式、計算方式、繳費流程、繳納期限、繳費金額不足之追補繳、污染物排放量之計算方法及其他應遵行事項之收費辦法，由中央主管機關會商有關機關定之。」從而，原本存在於釋字第四二六號解釋發布前關於系爭收費辦法的爭議¹，在現行法基礎下尚無重複議論之價值。

惟在釋字第四二六號之解釋文與理由書中，對於依據當時法令徵收之空氣污染防制費所表示的意見，本文以為仍遺留諸多公課法觀念上之疑問，值得吾人進一步討論。尤其在上開解釋中，逕將依據當時法令徵收之空氣污染防制費斷定為特別公課，並云此種非稅性質的金錢負擔義務，乃現代工業先進國家常用之財政工具，似認為只要合於法律保留以及授權明確性原則，即得對於特定群體之人民課徵此種公課義務。對此，本文以為上述解釋與理由說明並非毫無爭議。以下為討論上之便利，茲先將該號解釋中關於空氣污染防制費所涉及的爭議以及學界中相關的意見，綜合說明如下：

（一）空氣污染防制費性質上為特別公課？

在本號解釋文中，多數大法官係將依據當時法令課徵之空氣污染防制費定性為特別公課，解釋理由書中並進一步表明：「此項防制費既係國家為一定政策目標之需要，對於有特定關係之國民所課徵之公法上負擔，並限定其課徵所得之用途，在學理上稱為特別公課，乃現代工業先進國家常用之工具。」即使是同號解釋中戴東雄大法官之部分不同意見書，亦認為「國家基於統治高權，依其特殊行政目的，課予人民公法上之金錢負擔，在學理上稱為特別公課」、「查空氣污染防制費屬於一種環境使用之特別公課，其正當化之課徵目的，應符合改善空氣品質之事物責任，從【月旦法學雜誌第 163 期，2008 年 11 月，第 196 頁】而在結論上當係認同多數意見所稱，空氣污染防制費為特別公課的性質。

1 評論大法官釋字第 426 號解釋之文章相當多，主要可以參考，黃俊杰，特別公課之憲法基礎研究，中正法學期刊，5 期，2001 年，3 頁以下；黃俊杰、臯仲明，空氣污染防制費之性質與規範基礎—以釋字第四二六號解釋評論為中心，判解研究彙編（五），務實法學基金會，2001 年，21 頁以下；王毓正，論空氣污染防制費於建構上之相關原則及其法律性質與合法要件—試評析司法院大法官會議釋字第四二六號解釋，判解研究彙編（五），務實法學基金會，2001 年，217 頁以下。

表示不同意見者，為上開解釋中蘇俊雄大法官的不同意見書，在該處，蘇大法官認為：為防制空氣污染之目的，依據當時法令對於移動污染源隨油徵收之空氣污染防制費，實際上不具有「行為制約」之特性，反較屬於為達「財政收入」目的之實而強制向人民收取的稅捐性質，亦即具有「目的稅」之特性，因此依據當時法令徵收之空氣污染防制費，並非比較法上以「平衡」及「誘導」為主要目的之「環境使用公課」。

在上開大法官解釋公布後，引起學界諸多關於空氣污染防制費性質之討論。對此，多數學者傾向於贊同大法官多數所採取「特別公課」性質之看法²。少數意見則認為：隨油徵收之空氣污染防制費，如為取得防制空氣污染之財源，看不出對繳納群體利益之關聯性，如認為係管制誘導為目的之特別公課者，（當事人）又無義務違反在前，故其徵收之主要目的在於節約用油減少污染，性質上為環境保護目的之租稅³，結論上係與前述蘇俊雄大法官之不同意見書相同。亦有學者雖對於實務上將空氣污染防制費之性質論為特別公課未予批評，但質疑特別公課之徵收對象極為廣泛，較一般租稅有過之而無不及，應對於國家捨租稅正途而廣泛採用特別公課以藉措財源之做法，小心加以防範⁴。更有學者質疑「特別公課」之法律概念與內涵在德國仍有爭議，實不宜將我國依據當時法令徵收之空氣污染防制費，逕自納入此一爭議概念中⁵。

（二）基於污染者付費原則而課徵特別公課？

在上開解釋中，多數大法官意見認為：空氣污染防制費之徵收，「係本於污染者付費之原則，對具有造成空氣污染共同特性之污染源，徵收一定之費用，俾經由此種付費制度，達成行為制約之功能，減少空氣中污染之程度；並以徵收所得之金錢，在環保主管機關之下成立空氣污染防制基金，專供改善空氣品質，維護國民健康之用途」，亦即以污染者付費原則作為正當化課徵特別公課之理由，並對於以特別【月旦法學雜誌第163期，2008年11月，第197頁】公課之手段，達成環境保護目的之功能大加肯定。學界中於焉提出環境法之重要基本原本之一「肇因者原則」（Verursacherprinzip）以為呼應⁶，稱實務上所徵收之空氣污染防制費為「肇因者公課」（Verursacherabgaben），或稱為環境使用

2 參黃茂榮，稅法總論（第一冊），植根，2005年，23頁以下；陳敏，行政法總論，2007年，269頁以下；陳清秀，稅法總論，元照，四版，2006年，80頁以下；黃俊杰，註1文，73頁（該文註82中，另外列舉我國探討空污費性質文獻資料詳盡，敬請參考之）；同氏著，特別公課之類型化及其課徵正義之研究，台北大學法學論叢，50期，2002年，121頁；黃俊杰、臧仲明，註1文，78、85、86、104頁；何愛文，特別公課之研究—現代給付國家新興之財政工具，台灣大學法律學研究所，1994年，3頁；吳志光，各種公課之基本概念，法學講座，16期，2003年4月，44頁以下。

3 葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，所得稅與憲法，翰蘆，2003年，114頁，註18。

4 陳敏，註2書，270頁，註20。

5 王毓正，註1書，231頁以下；同氏著，環境公課之研究—以污染物排放費為中心，成功大學法律學研究所，1999年，122頁以下。依據氏之觀點，應從環境法之角度，而非自租稅法（或公課法）之角度、檢驗課徵此項公課之正當性。

6 黃俊杰，註1文，67頁；同氏著，非稅公課，財政憲法，翰蘆，2005年，38頁；王毓正，註5文，126頁；何愛文，註2文，77頁以下。

公課（Umweltnutzungsabgaben）⁷。

（三）特別公課是否合憲之標準為法律保留原則？

在上開大法官解釋理由書中表明，特別公課為現代工業先進國家常用之財政工具，其屬國家對於人民課徵稅捐以外之金錢負擔，性質上與稅捐不同，故稅捐法定主義並不適用於系爭之特別公課，只要徵收特別公課之目的、對象與用途由法律予以規定，若以命令規範者，其授權符合具體明確之標準，即為憲法所允許，似認為檢驗特別公課是否合憲之標準僅為法律保留原則。

提出質疑者，為同號解釋中蘇俊雄大法官提出之不同意見書。儘管蘇大法官在結論上傾向於認定系爭之空氣污染防治費，性質上應為目的稅而非特別公課，惟氏亦主張若認為系爭費用性質上屬特別公課者，應對此種非稅公課設下嚴格要件之要求，蓋只對於稅捐適用嚴格之稅捐法定主義，而對於非稅公課未設下類似要件要求者，無異於承認國家可以規範概念之轉換與替代，藉此規避嚴格之稅捐法定主義。因此在該處，氏引用德國聯邦憲法法院之判決而主張，系爭之特別公課若是以財政收入為主要功能的話，則課徵該特別公課應合乎「集體有利性」（Gruppennützigkeit）之要件。依據空氣污染防治基金的運作模式，固可滿足「專款專用」的制度需求，所定之系爭收費辦法亦已就系爭費用的使用方式、用途等事項作為一定規範，但氏認為當時法制對於基金使用方式及其用途之規範，毋寧仍過於寬鬆，無法擔保此一特別公課取向於有利負擔群體的「特別目的使用」，故縱將空氣污染防治費認定為特別公課之性質者，實務上得否課徵此種非稅公課，仍存有違憲之疑問。

對於特別公課應以何種要件加以審查，學界中多數意見，包括同號解釋中戴東雄大法官提出之部分不同意見書，均贊同大法官解釋多數意見所提出之看法，引憲法第二三條所規定之法律保留原則與其衍生之授權明確性原則，作為檢驗特別公課是否合憲之主要標準⁸。少數意見則指出，特定稅法或公課法除形式上之法律依據以外，仍須具體衡量其課徵之實質依據，亦即課徵之正當性問題⁹。此說意見隱含說明，僅以法律保留原則與授權明確性【月旦法學雜誌第163期，2008年11月，第198頁】原則檢驗特別公課是否具有合憲性之標準者，並不足夠。

二、個人見解

以下依序說明與特別公課有關之重要問題，並藉此說明個人對於我國徵收空氣汙染防制費性質之意見，以為上開學說意見之補充。

7 黃俊杰，註1文，72頁；何愛文，註2文，17、77頁。

8 黃俊杰，註1文，81頁；何愛文，註2文，38頁以下；辜仲明，特別公課合憲性之探討，中原大學財法學刊，1期，1995年6月，118頁以下。

9 葛克昌，註3書，114頁，註18。

（一）特別公課之意義

特別公課（Sonderabgabe）¹⁰乃源自於德國之法律概念，首見於公法學者 Weber（一九〇四至一九七六年）於一九四三年所發表的文章當中¹¹。在該文，氏將所謂之特別公課理解為與稅捐相對，係「主要基於經濟政策目的，而非財政目的」而課徵之金錢給付義務¹²。戰後伴隨著聯邦德國之重建與經濟復興的需要，尤其是在戰後的三十年間，實務上亦曾大量地運用此種公課，以達成特定之經濟政策目的。然而，當時無論是在德國實務界或學界，對於此種特別公課之概念理解並未一致，其在涵攝與使用上相當混雜：時而指其為具有特定用途之目的稅（Zwecksteuer）¹³，時而指其為與稅捐相同或與稅捐相類似（steuerähnlich）之金錢給付義務¹⁴，更多的是將其理解為除了稅捐（Steuer）、規費（Gebühr）或是分擔金（Beitrag）以外之其他公課（die sonstigen Abgaben），亦即以特別公課為網羅式的構成要件（Auffangtatbestand）¹⁵，泛指當時所有無法歸類於上述三種公課概念以外之金錢給付義務。從而，當時的特別公課概念，並非指一個獨立的公課類型（ein eigenständiger Abgabentypus），而是籠統的負面描述式觀念。此種籠統概念下的特別公課，在課徵上除了須依照法律規定以外，似乎亦無任【月旦法學雜誌第 163 期，2008 年 11 月，第 199 頁】何實質要件之限制¹⁶。

上述不將特別公課認定為獨立之公課類型，且不設實質要件限制之情形，在二十世紀七、八〇年代以後開始轉變。在一九七四年¹⁷及一九七七年¹⁸即有公法學者 Friauf 發表文章，對於德國實務上氾濫課徵特別公課之現象強烈質疑，並主張應提出要件加以限制¹⁹。隨後，德國聯邦憲法法院在一九八〇年十二月十日所作有關於職業訓練公課金（Berufsausbildungsabgabe）之判決中，不僅將特別公課之概念內容予以明確定義，並且

10 國內對於 Sonderabgabe 名詞尚有不同之中文翻譯，多數譯為特別公課，但也有譯為特種公課或特別捐者。本文採國內多數學者之翻譯。

11 Weber, Die Dienst- und Leistungspflichten der Deutschen, 1943, S. 82, 88. Zit. Nach Vogel, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, Heidelberg 1999, § 87 S. 34 Fn. 183.

12 Weber, a.a.O. (Fn. 11), S. 82, 88. Zit. Nach Jakob, Sonderabgaben – Fremdkörper im Steuerstaat, in: Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik, FS Klein, Köln 1994, S. 664.

13 例如 Mai, Sonderabgaben, Göttingen 1959, S. 34 ff. zit. Nach Sacksofsky, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, Tübingen 2000, S. 55 Fn. 17.

14 此說主要是財政學界之主張。財政學界基本上反對特別公課概念之存在，德國文獻可參考 Sacksofsky, a.a.O. (Fn. 13), S. 55 Fn. 22 所引財政學之文獻。我國文獻可參考，張嫻安，特別捐（特別費）與特種基金制度（下），輔仁法學，13 期，1994 年 6 月，57 頁以下。

15 Auffangtatbestand 在我國文獻中有不同用語，有稱為排除性構成要件，參張嫻安，關於「特別捐之合憲性之判決—聯邦憲法法院判決集第六九卷第二二七頁以下，德國聯邦憲法法院裁判選輯（三），1992 年，105 頁；有稱為違遠性構成要件，參張嫻安，特別捐（特別費）與特種基金制度（上），輔仁法學，12 期，1993 年 6 月，4 頁；有稱為網羅式構成要件，參王毓正，註 1 文，232 頁，本文從之。

16 可參何愛文，特別公課合法性之探討，法理學論叢——紀念楊日然教授，1997 年，157 頁。應特別說明者，德國學界與實務界對於特別公課之態度，分別在 1974、1980 年以後已經有明顯轉變、傾向於改採嚴格限制課徵之立場（可參本文以下之說明）。

17 Friauf, Öffentliche Sonderlasten und Gleichheit der Steuerbürger, in: FS Jahrreiß, Köln u.a. 1974, S. 45 ff.

18 Friauf, Zur Zulässigkeit von aussersteuerlichen Sonderabgaben, in: FS Haubrichs, Bad Wörishofen 1977, S. 103 ff.

19 Friauf 因此被憲法與稅法大師、前德國聯邦憲法法院法官、現海德堡大學法學教授 Kirchhof 於文章中，稱其為先鋒者（Pionier），參 Kirchhof, Die Sonderabgaben, in: Staat Wirtschaft Steuer, FS Friauf, Heidelberg 1996, S. 669.

限制實務上只有在極少數例外（seltene Ausnahme）之情形下，始得課徵特別公課²⁰。在該處，聯邦憲法法院認為德國聯邦政府於一九七六年九月七日所頒佈之職業訓練機會提供促進法（Das Gesetz zur Förderung des Angebots an Ausbildungsplätzen in der Berufsausbildung, Ausbildungsplatzförderungsgesetz），其中規定之職業訓練公課金（Berufsausbildungsabgabe）乃對於特定群體之構成員，課徵稅捐以外之金錢給付義務（außersteuerliche Geldleistungspflicht der Angehörigen einzelner Gruppen），屬於特別公課。在該判決中，聯邦憲法法院指出此種特別公課之課徵，可能觸及基本法第一〇五至一〇八條規定，有關聯邦與各邦之間就稅捐事務之立法、收益與行政高權權限劃分界限的問題。儘管在結論上聯邦憲法法院仍然肯認上開公課之課徵，毋庸依循上開有關稅捐事務權限劃分之規定，尋求聯邦參議院（Bundesrat）對於上開法律之同意，但特別公課仍係作為獨立公課之類型而予以定義。另一方面，判決也對於特別公課之課徵設下嚴格的要件限制，僅合於要件而課徵之特別公課，方係受允許之特別公課（zulässige Sonderabgabe）。此一判決之內容，不僅為後來的聯邦憲法法院判決多次引用²¹，亦為稅法學界所普遍遵循與接受²²。從而，現今無論是德國實務界或學界對於特別公課之概念理解，已不再單純視其為負面描述式之網羅性構成要件，而是一種需正當化理由之獨立公課的類型²³。

（二）特別公課作為財政工具之危險性【月旦法學雜誌第 163 期，2008 年 11 月，第 200 頁】

在本文說明德國法上所發展，關於特別公課之課徵要件限制以前，有必要先說明為何德國聯邦憲法法院，對於實務上課徵特別公課要如此謹慎小心，嚴格限制只有在極少數例外之情形。其理由歸納主要有以下三點：

1. 破壞基本法中關於稅捐事務權限劃分之規定

前已述及，憲法法院認為關於特別公課之課徵，可能涉及稅捐事務權限劃分的問題。蓋因德國基本法將財政事項（das Finanzwesen）自一般事務中單獨抽出，特設專章（第十章）加以規範，因此有關稅捐事項之立法、收益與行政高權（steuerrechtliche Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungshoheit）在聯邦與各邦之間應如何劃定，係獨立於一般事務權限（allgemeine Sachzuständigkeit）劃分之外另作規定，其修正或更動原則上均須獲得代表邦利益之聯邦參議院同意。由於特別公課性質上非屬稅捐之金錢負擔，因此德國實務上一般認為聯邦或各邦，各自課徵特別公課之權限，係本諸於基本法第七十

20 BVerfGE 55, 274, 298ff. 我國文獻對此項判決的介紹，可參張嫻安，特別捐（特別費）與特種基金制度（上），輔仁法學，12 期，1993 年 6 月，6 頁以下。

21 BVerfGE 91, 186, 203f.; 92, 91, 113; 98, 83, 100; 101, 141, 147; 108, 186, 217.

22 德國文獻主要可以參考 Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Kdln 2008, § 3 Rz. 24; Kirchhof, Staatliche Einnahmen, in: Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV, Heidelberg 1999, § 88 Rz. 21.

23 Kirchhof, a.a.O. (Fn. 22), § 88 Rz. 222.

條，而非基本法第一〇五至一〇八條有關於稅捐事務權限劃分之規定²⁴。

然而，由於稅捐與特別公課，徵收時均不要求國家（對於公課義務人）提供相對應之對價給付（korrespondierende Gegenleistung der öffentlichen Hand）²⁵，收入上則均可滿足國家對於執行行政事務之財政需求，因此從實質層面而言，稅捐與特別公課會在一定程度上形成競爭關係所造成之憲法問題為，聯邦或各邦將可能依據一般事務權限之規定，對於人民廣泛地徵收特別公課，實質上取代基本法中對於聯邦與各邦間，關於稅捐事務權限劃分之規定。從而，作為憲法守護者之聯邦憲法法院不得不嚴防上述情形之發生，蓋聯邦與各邦各自對於所屬人民課徵的特別公課，不僅將使基本法第一〇五至一〇八條之規定形同具文²⁶，而且國會亦無法明瞭聯邦與各邦間實際之財務狀況，進而適時適當地調整財政憲法（Finanzverfassung）中，關於聯邦與各邦間稅捐財源分配的規定。因此對於以一般事務權限課徵之特別公課，必須在合法要件上嚴格加以限制，以避免實質上取代稅捐課徵之情形發生²⁷。

2. 國會難以有效地監督特別公課之徵收與使用

基於租稅所獲得之財政收入及用途，行政機關必須編入每年度之財政預算當中，接受國會之預算審查及執行監督，只有藉此國會才能有效監督行政機關，是否【月旦法學雜誌第 163 期，2008 年 11 月，第 201 頁】遵守法治國原則，也只有藉此國會才能充分明白國民與企業間之整體稅捐負擔程度。然而，特別公課之徵收及使用，將破壞上述國會對於財政預算審查及執行監督之功能，蓋立法機關除在制定徵收特別公課之法規，以及審議行政機關撥款加入特別公課以成立特種基金（Sonderfond）時，有機會對於特別公課及因特別公課徵收而成立之特種基金進行立法與預算及執行監督以外，一旦課徵特別公課之法律及撥款的預算編列審核通過後，立法機關此後對於行政機關運作特種基金之人事、財政及事務，將無法發揮持續監督之功能。換言之，特別公課所徵得之財源將支撐行政機關擁有一個，立法機關無法對之進行經常性引導與監督的「黑帳戶」（sdmarzeKasse）²⁸，如此不僅破壞國家財政預算之透明性（Vollständigkeit des Haushaltes），也因欠缺國會對於特別公課財源使用之經常性監督，而導致弊端叢生²⁹。再者，非稅公課之課徵亦將使國民或企業之整體稅捐負擔，處於極度不透明之狀態³⁰，從而應嚴格限制實務上課徵特別公課之可能性。

24 BVerfOE4, 7, 13; 8, 274, 317; 18, 315, 328f.; 29, 402, 409; 37, 1, 16f.; 67, 256, 274; 108, 186, 212.

25 Jarass, Verfassungsrechtliche Grenzen für die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben, DÖV 1989, S. 1015.

26 Kirchhof, a.a.O. (Fn.22), § 88 Rz. 225; Friauf, Öffentliche Sonderlasten und Gleichheit der Steurbürger, in: FS Jahrreib, Köln u.a. 1974, S. 48 ff.

27 詳細的討論，可以參照 Kirchhof, a.a.O. (Fn.22), § 88 Rz. 228ff.

28 Kirchhof, a.a.O. (Fn.22), § 88 Rz. 224.; Kisker, Staatshaushalt, in: Handbuch des Staatsrechts, Bd.IV, Heidelberg 1999, § 89 Rz. 63.

29 Lang, a.a.O. (Fn.22), § 3 Rz. 24.

30 Lang, a.a.O. (Fn.22), § 3 Rz. 24.

3.對於被課徵之群體造成額外負擔的不公平性

在租稅負擔以外，另外對於特定群體之構成原課徵特別公課者，也涉及違反平等原則之問題。換言之，如果被課徵金錢負擔義務之群體構成原，其繳納之金錢並非該為群體而使用，而是使用於促進一般公眾利益之用途，或獲得利益之團體與被課徵金錢負擔義務之團體並非同一時，將有違反平等原則之疑慮，從而如果對於某項公共任務之完成，本身涉及到整體公共利益（Allgemeininteresse）或其他特定群體之利益時，其要求特定群體之構成員，於全體負擔之稅捐給付義務以外，必須增加額外負擔（Sonderlasten）者，即須正當化之理由（Rechtfertigung）。此種正當化理由，應建立在該特定群體之構成員，對於某項公共任務之完成，具有特別的責任性，因而對於完成該項公共任務所需要之財源，亦負有特別的責任存在³¹。此說之前提，在於該特定群體之構成員，相對於其他群體之構成員或者一般之公眾，對於完成該財務之任務具有事物關聯性（Sachnähe dieser Gruppe zu einer Finanzierungsaufgabe）³²。換言之，公課義務人之給付義務與其負擔理由之間的事物關聯性，是對於特定群體之構成員課徵特別公課的正當化理由。由此，導出以下本文所敘述，德國學說與實務上一致認為課徵特別公課應具備之合法性要件。【月旦法學雜誌第 163 期，2008 年 11 月，第 202 頁】

（三）課徵特別公課之合法性要件

在前開所述之聯邦憲法法院判決中，要求實務上對於特定群體之構成員課徵特別公課時，必須合於以下要件，始為合法允許課徵之特別公課³³。

1.義務人群體之同質性（Homogene Gruppe der Abgabepflichten）

被課徵金錢負擔義務之群體，必須具有與其他群體或一般公眾，足以區分開來之同質性。此種足以與其他群體區分開來之同質性，不應以天生特性為基礎。例如，對於所有成年男性課徵之防火公課金（Feuerwehrabgabe），聯邦憲法法院並不認為公課義務人彼此間構成群體之同質性³⁴。

2.群體有責性（Gruppenverantwortung）

具同質性之群體，必須對於課徵公課之目的，亦即所要執行之公共任務，與其他群體或一般公眾相較之下，具有明顯更接近之關聯性，稱為與徵收目的之事物關聯性（Sachnhe zum Erhebungszweck）³⁵。例如，在煤炭公課金（Kohlepfennig）一案中，聯邦憲法法院認為確保德國煤炭業能穩定供應電源之任務，係屬於一般公眾利益（Allgemeininteresse），從而應經由課徵稅捐而不是以特別公課之方式，來取得完成該項

31 Kirchhof, a.a.O. (Fn.22), § 88 Rz. 223.

32 Kirchhof, a.a.O. (Fn.22), § 88 Rz. 231.

33 我國文獻對於特別公課課徵合法性要件之介紹，請參張燭安，註 20 文，36 頁；陳清秀，註 2 書，78 頁。

34 BVerfGE 92, 91, 120.

35 Lang, a.a.O. (Fn.22), § 3 Rz. 26.

公共任務所需之財源³⁶。同樣的，在上述防火公課金一案中，聯邦憲法法院亦認為：有效防火乃是一般公眾利益，而非僅屬於特定群體之利益，從而對於被課徵此項公課之「群體」而言，亦欠缺特別之事物關聯性，即不存在所謂之群體有責性。

3. 群體用益性 (Gruppennützigkeit)

對於特定群體徵收特別公課所獲得之財源，必須確係為該群體之共同利益而使用，稱為群體用益性或群體共益性。原則上，上述包括群體用益性在內之三項嚴格要件，在所有以財政收入為目的 (Finanzierungszweck) 之特別公課中均有完全的適用。惟如以引導為主要目的 (引導目的 Lenkungszweck) 之特別公課，德國聯邦憲法法院則認為，因其非專為取得實現公共任務之財源為主要目的，故徵收此種特別公課之用途，不專以群體用益性為限，應對於群體用益性之要件，包括群體有責性之要件在內均作較為寬鬆之解釋³⁷，只要該特別公課之財源係直接或間接主要 (unmittelbar oder mittelbar überwiegend) 為了被課徵公課群體之共同利益而使用，即在容許課徵之範圍內³⁸。換言之，課徵特別公課之財源用途，主要仍係為了被課【月旦法學雜誌第 163 期，2008 年 11 月，第 203 頁】徵群體的共同利益，但除此之外若又使其他群體或一般公眾均需部分利益者，尚非法所不許³⁹。

4. 定期性地檢驗是否具備合法性 (Enfordernis periodisch wiederkehrender Legitimation der Abgabe)⁴⁰

由於徵收特別公課只屬少數的例外，故立法者僅能將特別公課當作例外性的工具 (Ausnahmeinstrument)，對於當初課徵特別公課之理由與決定，作定期性之檢驗，視察現行狀況是否已經改變，例如不再存在特別財政之需要，或者被課徵公課義務人之群體已不存在共同的責任性，而得以要求取消課徵特別公課。根據學者之看法，透過此種定期性之檢驗，國會尚可以從行政機關手中，拾回一部分之預算權限⁴¹。

(四) 我國徵收之空氣污染防制費

大法官釋字第四二六號解釋，既將依照當時法令徵收之空氣污染防制費，認定其性質為源自於德國之「特別公課」，本文以下即以我國釋憲當時，德國聯邦憲法法院已發展出來的徵收特別公課之合法性要件，檢驗我國實務上課徵之空氣污染防制費，是否屬於受允許合法課徵之特別公課 (zulässige Sonderabgabe)。

1. 關於群體同質性之要件

36 BVerfGE 91, 186, 205 ff.

37 BVerfGE 57, 139, 167; 67, 256, 277 ff.

38 BVerfGE 55, 274, 307 f.; 82, 159, 180; 108, 186, 229 f. 另可參 Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. III Köln 1993, S. 1072.

39 BVerfGE 55, 274, 317.

40 Vgl. Kirchhof, a.a.O. (Fn.22) ,§ 88 Rz. 239.

41 Kirchhof, a.a.O. (Fn.22) ,§ 88 Rz. 239.

本文前述，依照釋憲當時（一九九七年）法令，系爭之空氣污染防制費係對於汽機車等所謂「移動污染源」，依照其用油量而課徵。換言之，當時被課徵空氣污染防制費之義務人群體，乃是以汽（燃）油為動力來源之汽機車輛的使用者。此種以動力來源之使用方式作為劃分標準，屬於偶然因素而發生之區別，既容易因為偶然使用汽（燃）油為動力來源之機動車輛（不論是使用自家車輛或公共交通運輸車輛而被轉嫁）而被列入為同質性群體，也容易因為原本之公課義務人改用瓦斯或電力汽動力來源，或甚至改以步行或騎自行車之交通工具而迴避其公課負擔義務，是否適宜作為劃分群體同質性之標準，相當可疑。

另外一項關於群體同質性之區分問題，在於僅將所謂之移動污染源列入課徵公課的對象，而不同時涵蓋固定污染源蓋如以同屬用油而造成之污染，移動污染源與固定污染源均製造同樣之空氣污染物。此一問題，即連釋字第四二六號解釋中多數大法官之意見亦認為：僅就（移動污染源之）油（燃）料徵收，而未及固定污染源所排放之其他污染物，顯已違背公課公平負擔之原則，即係指摘當時實務上所劃定之公課義務人群體範圍，其界線並不妥當。

惟上述問題，在現今之空氣污染防制法中已經較少爭議。蓋今日之空氣污染防制法第十六條第一項規定，改進以往僅對於移動污染源之油（燃）料使用者課徵公【**月旦法學雜誌第 163 期，2008 年 11 月，第 204 頁**】課之方式，也同時對於固定污染源之排放者課徵公課，作到真正的「污染者」付費原則，從而群體同質性之要件，除前述關於移動污染源之公課義務人群體仍以使用人是否使用油（燃）料作為劃分，依照本文意見仍應予以檢討以外，在現今法令基礎下較無先前爭議之價值。

2.關於群體有責性之要件

即使忽略上述群體同質性之要件，依照當時法令課徵之空氣污染防制費，是否合於群體有責性之要件，亦頗為可疑。蓋當時之空氣污染防制費係以移動污染源，亦即汽機車輛油料的使用者為課徵對象，其是否對於維護空氣品質之任務，具有比一般公眾或者其他群體例如固定污染源，具有明顯更為接近之關聯性，頗受爭議。上述多數大法官之意見即指出：僅就（移動污染源之）油（燃）料徵收特別公課，而未及固定污染源所排放之其他污染物，顯已違背公課公平負擔之原則者，除指出其劃定公課義務人之群體界線範圍不當以外，亦同時指出「移動污染源」之群體，未必較「固定污染源」之群體，對於空氣污染物之產生、維護空氣品質之任務，具有明顯更為接近之事物關聯性。

惟上述問題，在現今之空氣污染防制法中較無爭議。蓋今日之空氣污染防制法第十六條第一項規定，改進以往做法，同時對於固定污染源及移動污染源，依據所排放空氣污染物之種類及數量，課徵空氣污染防制費，從而其有責性之「群體」對於其責任之來源，亦即空氣品質因為空氣污染物之排放而亟需加以改善，比一般公眾或者其他群體，具

有明顯更為接近之關聯性，從而群體有責性之要件，在現今法令基礎下較無爭議。

3.關於群體用益性之要件

除上述質疑以外，依照當時法令課徵之空氣污染防制費，是否合於群體用益性之要件，亦可爭議。蓋課徵空氣污染防制費所欲達成之公共政策目的，無論是改善空氣品質、維護國民健康、生活環境、提高國民之生活品質，明顯地屬於一般公眾利益，公課收入並非只有為了該義務人群體之共同利益而使用。既然是一般公眾可以共同享受之利益，則支應完成此種公共任務所需之財源，理應為支付一般財政需要之稅捐，而非對於特定義務人群體所課徵的特別公課。因此，依據當時法令課徵之空氣污染防制費，是否合乎特別公課之徵收要件，即頗值懷疑。當然，如果依照前述德國聯邦憲法法院之意見，對於以引導為目的之特別公課，其群體用益性（甚至是群體有責性）之要件，可以作為較為寬鬆之解釋，故只要空氣污染防制費在解釋上係以引導為目的者，即可以將特別公課之財源間接使用於促進一般公眾利益，仍為受允許課徵特別公課之範圍。

然而即使是以上述較為寬鬆之標準，檢驗今日之空氣污染防制法所規定的空氣污染防制基金用途，上述群體共益性之要件是否符合仍有疑問。蓋在空氣污染防制法第十八條第一項規定之空氣污染防制費支用項目中，主要竟然是為了提供主管機關（或受其委託執行公權力之專業機構）對於污染者之查核、監測與檢驗污染使用【**月旦法學雜誌第163期，2008年11月，第205頁**】（例如第一、二、四、五、八、九、十款），其中竟然還包括「涉及空氣污染之國際環保工作事項」（第七款）、「潔淨能源使用推廣及研發之獎勵事項」（第十二款）等用途，這本應由主管機關編列一般財政預算支應，並非專為或主要為義務人群體之共同利益而使用。這其中，也包括用途相當模糊的「空氣污染之健康風險評估及管理相關事項」（第十一款）及「其他有關空氣污染防制工作事項」（第十三款），換言之，空氣污染防制費之徵收用途，幾乎非為公課義務人群體之使用。勉強符合群體用益性之要件者，當屬「補助及獎勵各類污染源辦理空氣污染改善工作事項」（第三款）及「空氣污染防制技術之研發及策略之研訂事項」（第六款），但後者仍須以所研發之新技術，能無償或以較低代價移轉於公課義務人群體，方始合乎群體用益性之要件。

在釋字第四二六號解釋中，多數大法官之意見係嘗試以「污染者付費原則」為依據，推導空氣污染防制費之性質為特別公課的理由，此觀其理由害中「俾經由此種付費制度，達成行為制約之功能，減少空氣中污染之程度」、「並以徵收所得之金錢，在環保主管機關之下成立空氣污染防制基金，專供改善空氣品質，維護國民健康之用途」、「此項防制費既係國家為一定政策目標之需要，對於有特定關係之國民所課徵之公法上負擔，並限定其課徵所得之用途，在學理上稱為特別公課」。惟所謂「污染者付費原則」（Verursacherprinzip）係說明被賦加公課義務人與客體之間的事物關聯性，解釋污染者應負擔金錢義務之理由，卻不能說明此種金錢負擔之性質，究竟屬於稅捐，規費，分擔金或特別公課作為獨立公課之類型（Sonderabgabe im eigenständigen Abgabentypus）換言

之，透過收取金錢之方式可將商品生產者（污染者）所製造、本加諸於社會之外部成本（externe Kosten）予以內部化（Internalisierung）。但目的稅（Zwecksteuer）或徵收環境規費（Umweltgebühr）亦能達成外部成本內部化之目標，非認定此等金錢負擔為特別公課之性質不可，環境法與公共經濟學中知名的庇古稅（Pigou-Steuer, Pigovian Tax）指涉的仍是稅捐而非特別公課⁴²。從而，似無法如大法官解釋所言，據「污染者付費原則」推出空氣污染防制費之性質為特別公課。

4.關於特別公課之期限性要件

無論是依據當時法令，或依照現行之空氣污染防制法所課徵的空氣污染防制費，立法者顯然未曾考慮過僅將空氣污染防制費之徵收當作短暫性的臨時措施，是否在可見的將來某日要停止課徵空氣污染防制費。相反地，它應該是長期性的徵收，具有稅捐的一般性質。從而，空氣污染防制費是否合於期限性之要件，亦受爭議。

5.小結：兼論對於我國廣徵特別公課現象之憂慮

依據釋憲當時（一九九七年）我國法【**月旦法學雜誌第 163 期，2008 年 11 月，第 206 頁**】令課徵之空氣污染防制費，並非釋字第四二六號解釋中多數大法官所稱之特別公課，至少並非「現代工業先進國家」自一九八〇年代以後即嚴格限制其課徵合法性要件的特別公課。大法官多數僅以我國徵收空氣污染防制費之收入，其運作係以「基金」的形式，係由國家基於一定政策之目的而徵收，並限定其課徵收入之用途，即據此認定此等公課之性質為特別公課，係以形式害於實質，迷惑於本應糾正之錯誤外觀形式，誤解其本來之性質，尚不可採。大法官解釋理由書中稱特別公課「乃現代工業先進國家常用之工具」者，也並非完全正確的說法。特別公課這項源自於德國法學界之公課概念，儘管發展之早期概念尚嫌凌亂，且有許多爭議至今仍持續中，但如前所述自一九八〇年以後德國學界與實務界已慢慢趨於一致的共識，認為國家不能只依據法律保留與法律授權明確性原則，即得對於特定群體之人民課徵特別公課，傾向於應從嚴限制課徵之合法性要件，特別公課相對於稅捐僅能作為極少數例外而存在。蓋特別公課之課徵不僅將破壞基本法中關於財政憲法之稅捐權限劃分體制、侵蝕國會對於行政機關預算監督之控制權限，使行政機關擁有不受國會控制之財源以執行自己的政策，也不當地加重某一公課義務人群體的金錢負擔義務，使得國民與企業之整體金錢義務負擔、處於極度不透明之狀態，其所衍生之弊病難以令人忽視。

但在我國的情形卻恰好相反。也許是經過此號大法官解釋對於特別公課的肯定與加持，我國實務上行政機關藉由課徵特別公課之形式，迴避人民對於加稅的質疑非難，藉以取得本應由稅捐收入支應公共財源的情形，有逐漸氾濫的情況。本文尚未仔細整理過

42 Lang, a.a.O. (Fn.22), § 8 Rz. 119.

目前我國實務上所課徵特別公課之情形⁴³，但是以目前實務上所見的趨勢即是，行政機關（或首長）以任何形式上看來冠冕堂皇的理由，幾近於恣意地加諸國民或企業以稅捐以外之金錢負擔義務。例如，有提議要對於赴大陸投資之台商加徵「國安捐」（因為他們要加重國防疑慮與防衛負擔）⁴⁴；也有提議要對於嚼食檳榔之人加徵「檳榔健康捐」（因為他們嚼食檳榔容易口腔不衛生而加重健保負擔）⁴⁵；有提議要對於吸煙者加徵「香菸健康捐」（因為他們的香菸消費行為有損自己身體健康而加重健保負擔）⁴⁶；也有提議要對於食品業者加徵「營養健康捐」，以作為提供國內弱勢族群之營養午餐、制定國家營養政策、進行全國營養調查之使用⁴⁷、理由不一而足，特別公課之態樣林林總總。行政【月旦法學雜誌第 163 期，2008 年 11 月，第 207 頁】機關（或首長）聲稱這些公課「義務人群體」要多負擔一些「社會責任」，卻未曾出示任何數據顯示，這些義務人群體所造成的「社會負擔」、「社會責任」有多少，其與將來所增加之金錢負擔義務間的「事物關聯性」又如何？換言之，為何台商在稅捐負擔以外，比一般公眾要對於國防多負擔責任，那去大陸探親、旅遊甚至住居的人呢？為何嚼食檳榔、吸食香菸的人要在一般稅捐與健保負擔以外，另因其身體健康狀況要對於健保費收入多負責任，那長坐辦公室從不運動的上班族、長期在家上網的宅男女族、易生病的老年人呢？為何食品業者要對於全國弱勢族群的營養午餐、全國之營養政策與營養調查負責，這不是國家本來應該編列財政預算去做的事情，為何單獨要食品業者「共襄盛舉」？種種顯示我國行政機關喜歡用各種理由來課徵特別公課、設立特種基金的氾濫情形，實令人憂慮。

關於徵收特別公課之弊病，國內並非沒有文獻提及⁴⁸，只是釋憲機關或許沒有意識到問題可能的嚴重性而已。雖然在我國憲法中並不存在如德國基本法之財政憲法條款，將稅捐事務權限獨立於一般事務權限劃分之外另作規定，所以在我國縱使行政機關提案要課徵特別公課，仍係依據憲法第一〇七至一一一條之規定，並不涉及碰觸稅捐事務立法權限劃分之問題。但是在我國，由於國會對於特別公課之預算監督權限喪失，移轉進入行政機關手中，加上長久以來存在於我國政府與社會間特殊文化背景的推波助瀾之下⁴⁹，欠缺公開透明化監督機制之結果，其間所可能產生之弊病相較於德國將更為嚴重：行政機關將本屬於一般行政事務之項目，藉由特別公課成立之特種基金，既取得相對穩

43 至 1993 年為止我國課徵特別公課的詳細資料，可參張嫻安，註 14 文，45 頁以下。

44 新聞可見 http://news.bbc.co.uk/1/hi/chinese/china_news/newsid_8050008052212.stm（瀏覽日期：2008 年 6 月 30 日）。

45 新聞可見 http://www.irpma.org.tw/chinese/cgi/03_leaning_02_01_file.php?file=373（瀏覽日期：2008 年 6 月 30 日）。

46 新聞可見 <http://news.epochtimes.com/b5/8/1/23/n1988046.htm>（瀏覽日期：2008 年 6 月 30 日）。

47 新聞可見 <http://www.libertytimes.com.tw/2007/new/oct/28/today-life5.htm>（瀏覽日期：2008 年 6 月 30 日）。

48 可參張嫻安，註 14 文，56 頁以下；蔡茂寅，略論預算法上之特種基金——以空氣污染防治基金為例，財稅研究，30 卷 2 期，1998 年 3 月，18 頁；同氏著，預算法之原理，元照，2008 年，302 頁以下，該處「特種基金之民主統制」，探討特別基金之運作所可能面臨的法律問題。討論詳盡，敬請參考。

49 這裡主要是指在我國政府與社會中普遍存在，欠缺公私分明之文化背景。機關首長或公司負責人常將機關或公司所獲得之公共或全體社員共享之資源，當作個人可得掌控之資產運用，以謀取個人而非機關或公司之最佳利益的情況。

定的獨立財源以執行特定之公共任務，又替行政機關卸下重責，躲避國會之公開監督。其內部人員之僱用、事務運作、財務及會計等等，端賴管理委員會或董事會進行內部之控制，然而是否能有效監督將大有疑問：基金人事經常成為機關首長安插個人人脈，進用人事之管道，完全無須遵守公務員之考用制度規定，也無須擔憂組織架構及進用人數之規定限制。當然此種人事之進用與安排，在我國也可以是首長個人與立法委員互相利益交換之籌碼：事務之運作則因不受國會公開監督而增加弊端發生之可能，尤其公課之收入是否的確為當初徵收之目的而使用，能否進行有效的監督，避免淪為機關或首長個人之小金庫甚【**月旦法學雜誌第 163 期，2008 年 11 月，第 208 頁**】有疑慮；財務運作方面，因為公課之徵收均為特定之目的而使用，因此不論基金之豐沛或貧瘠，與其他基金或國庫彼此之間均無法互通，豐裕之基金收入其運用上每為消化預算而流於浪費，貧瘠之基金則往往因財源不足以支應，只能提供較差品質的給付，造成國家資源浪費、無法作有效率之配置。對於國民或企業而言，特別公課之課徵則是變相增加其稅捐名目以外之金錢負擔義務，影響對於國家整體稅捐負擔義務之正確評估。財政部每每自稱我國國民稅捐負擔率遠低於發展程度相當國家之平均水準，殊不知廣泛課徵之特別公課對於人民而言，就是一種與稅捐相同之金錢負擔義務，乃是考慮一國稅捐負擔比率時的重要因素之一。特別公課之課徵，也製造不同群體間公課負擔義務水準之差異，其所引發實質公平性之問題，實不容我國釋憲者刻意忽略。

（五）我國徵收空氣污染防制費之性質

1. 空污費性質上屬目的稅

依本文意見，依據釋憲當時之收費辦法，對於汽機車輛油（燃）料之使用者所課徵的空氣污染防制費，若其收入果真是用於改善空氣品質，因改善空氣品質顯然係基於一般公眾之利益，支應完成此種公共任務之公課種類應為稅捐。其於徵收之時，若即指定將來公課使用之用途者，性質上應屬目的稅（Zwecksteuer）。至於大法官解釋中所提到的「污染者付費原則」，則是說明被課徵對象（稅捐主體）與被課徵客體（稅捐客體）之間的事物關聯性，其為課徵該等稅捐負擔義務之正當化理由，尚非此等公課為稅捐或特別公課之認定標準。

實際上特別公課與稅捐之區別標準，不在於是否對於特定群體或者一般人民進行課徵而有區別。例如，菸酒稅也只對於抽煙喝酒之人課徵，但從無人懷疑該等公課為稅捐之性質。娛樂稅也只對於從事特定娛樂行為之人課徵，從無人質疑其屬稅捐之性質。即使是所得稅，也只對於所得到達一定額度之人課徵，卻也從無人認為此種金錢負擔義務之性質為特別公課；特別公課與稅捐之區別標準，也不在於所獲得之收入是編入特種基金或是一般國庫中運用而有區別。蓋因為編入特種基金或國庫財政，僅為形式上的選擇

與差異⁵⁰，將本質上為稅捐的財源收入，以特別公課之外觀形式編入特種基金中運作，其形式上的錯誤不代表實質本質的改變；特別公課與稅捐之區別標準，也不在於其以引導公課義務人之行為為目的或以財政收入為目的進行課徵而有區別。蓋無論是特別公課或稅捐，性質上均有財政收入目的與引導目的之公課類型⁵¹。**特別公課與稅捐之區別，主要在於公課徵收之目的**，亦即特別公課是為了公課義務人之「群體用益性」為目的而徵收，而稅捐之徵收則是為了一般公眾之利益，用以執行與一般公眾利益【**月旦法學雜誌第163期，2008年11月，第209頁**】有關之公共任務⁵²。因此，在承認特別公課概念之前提下，特別公課之徵收或者是為了取得為完成對於共同義務人群體有共同利益（群體用益性）之公共任務，或者是為了取得照顧公課義務人群體對之有共同社會責任（群體有責性）之受益人群體的公共任務所需財源，在此種意義下即為公課義務人群體對之有共同利益（群體用益性）的公共任務，為了取得完成上述任務之公共財源而徵收的公課即為特別公課。反之，為了完成以一般公眾利益之目的為公共任務而徵收的公課，或者公課義務人群體與受益人群體之間並無任何特殊之事物關聯性時，只要其所課徵公課之收入係用於完成上述事項之公共任務，則其公課之性質即應論為稅捐例如，前述對於赴大陸投資台商加徵「國安捐」之建議，若徵收「國安捐」所獲之財源，係指定用於增加國防預算者，此種公課性質上可謂係基於一般公眾利益而徵收之稅捐，因其徵收時即指定用途，故為學說上所稱之目的稅；又如，前述衛生署打算對於嚼食檳榔之人加徵之「檳榔健康捐」，其徵收「檳榔健康捐」所增加之收入，據信將指定用於挹注健保局之健保費收入。果真如此，則徵收此等公課的義務人群體與受益人群體並無事物關聯性者，亦即嚼食檳榔之人對於長期使用健保資源之病患並無特殊之社會責任存在，其所繳納檳榔健康捐之公課性質亦應屬於稅捐。因其徵收時即指定特定之使用用途，故為目的稅；同理，對於油（燃）料使用者徵收之空氣污染防制費，若其收入係用於改善空氣品質者，因改善空氣品質顯係基於一般公眾之利益，故支應完成此種公共任務之公課應為稅捐。因其徵收時即已指定用途，故為目的稅。

2.徵收空污費之目的與應適用之基本原則

依據釋憲當時法令而隨油徵收之空氣污染防制費，應屬對於油料消費課徵之稅捐，性質上為消費稅(Verbrauchssteuer)之一種，正如同對於特定貨物之消費使用而課徵的貨物稅，或對於菸酒之消費而課徵的菸酒稅一樣，類此特種消費稅(spezielle Verbrauchssteuer)之課徵，立法者均係基於雙重目的而制訂：以引導納稅義務人之行為為主要目的

(Hauptzweck)，財政收入則屬次要目的(Nebenzweck)。亦即，依據當時法令課徵之空氣污染防制費，其徵收之主要目的是希望減少消費者對於油料之使用，進而達到減少空氣汙染物排放，保護空氣品質之目的。除此之外，國家亦希望藉由對於油料使用徵收之

50 Jarass, a.a.O. (Fn.25), S. 1017.

51 Vgl. Lang, a.a.O. (Fn. 22), § Rz. 28 f.

52 Jarass, a.a.O. (Fn.25), S. 1017.

稅捐，俾便取得進行維護空氣品質公共任務所需之財政經費。兩種目的具有本質上背道而馳的相互矛盾。稅法學說上對於實務上存在以引導行為為主要目的、財政收入為次要目的之稅法規範，稱為社會目的之稅法規範（Sozialzwecksteuermormen）⁵³此種（廣【月旦法學雜誌第163期，2008年11月，第210頁】義）社會目的之稅捐規範，係形式上利用稅捐之手段，達成各種經濟、（狹義）社會、教育、文化、環保、健保、慈善、公益等規範目的，本質上屬於各該法領域之規範。例如，在徵收空氣污染防制費之案例中，即屬於本質上為環境保護法之規範領域。因此，此種稅捐法規範所應優先適用之基本法則，乃該等法領域之基本原則，如「預防原則」（Vorsorgeprinzip）、「污染者負責原則」（Verursacherprinzip），而非稅捐法之基本原則亦即量能課稅原則

（Leistungsfähigkeitsprinzip）蓋因其稅捐之課徵，並不是以納稅義務人之稅捐負擔能力為基準，而是以減少義務人之消費，引導其使用無污染物之能源為目的。惟正因為立法者採用形式上的稅捐規範手段，故對於污染者課徵稅捐之手段，不能造成對於污染排放事業之相關產業形成扼殺性的效果。換言之，以稅捐規範作為環境保護之手段者，係以允許排放污染物為原則，以課徵稅捐之方式希冀污染製造者主動減少排放量，而不是完全禁制排放。因此，此種稅捐不能以取得零財政收入為目的，否則即係違反稅捐法之「扼死稅禁止」（Verbot der Erdrosselungsteuer）原則⁵⁴，而有採用不當之禁止手段、違反比例原則之嫌。此外，由於立法者採取稅捐規範手段，故尚不能完全忽略稅捐法之量能課稅基本原則（雖非主要適用的原則，但仍應予兼顧），尤其是對於維繫納稅義務人生存所需之能源消費（例如在大眾運輸工具無法到達之處，必須每日使用機動車輛以為交通工具之上班族），立法者有義務反映此種維繫生存需求之能源消費，採取適當措施免除其稅捐上負擔。

應注意者，依據現行法令課徵之空氣污染防制費，已經稍稍改變釋憲當時空氣污染防制費係單純針對油（燃）料消費課稅之性質。依據現行法令課徵之空氣污染防制費，除對於移動污染源之油（燃）料銷售者或進口者課徵之稅捐，仍具有前述油（燃）料消費稅性質以外，其主要之徵收對象與客體，為固定污染源之所有者、使用人或管理人，依據空氣污染物之種類及排放數量而課徵，若為指定公告之物質則對於銷售者或進口者課徵，因此凡是可能製造空氣污染物之行為，或甚至只是擁有、進口或銷售會製造空氣污染物之物質，均有被課徵空氣污染防制費之可能。在此種情形下，已經無法單純論斷現行實務上課徵之空氣污染防制費、具有消費某一特定物質之特定消費稅的性質。據此而論，吾人更難以劃定公課義務人群體同質性之標準，劃分其公課義務人「群體」之範圍，遑論其是否具備「群體有責性」與「群體用益性」之要件，因此依據現行法令課徵之空氣污染防制費，更難以論其性質為特別公課。

3.小結

綜上所述，依據大法官釋字第四二六號解釋當時法令徵收之空污防制費，性質上應非如解釋文所稱之特別公課，至【月旦法學雜誌第163期，2008年11月，第211

53 Lang, a.a.O. (Fn.22), § 4 Rz. 21.

54 關於稅法上禁止扼死稅原則之說明，參 Lang, a.a.O. (Fn.22), § 4 Rz. 213.

頁】少其並不符合當時德國實務上已經發展出來，用以嚴格限制特別公課，作為極少數例外情形方得課徵之合法性要件。相反地，依據當時法令徵收之空氣污染防制費，性質上應為指定用途之目的稅，屬於對於油（燃）料消費而課徵之消費稅。又由於其本質上係以引導使用者減少油（燃）料之消耗、進而達到減少排放污染物為主要目的，故其形式上雖為稅捐法規範，但實質上仍為環境保護法規範，應優先適用該領域之基本原則例如污染者付費原則，而非適用稅捐法領域之量能課稅原則。

三、對未來學術及實務界之影響：有關環境公課之議題

以上本文大致上遵照德國聯邦憲法法院於一九八〇年代以後判決所發展出來，對於特別公課所界定之概念，並依照判決中所設定課徵特別公課之合法性要件，以檢驗我國課徵之空氣污染防制費的公課性質與相關爭議。借助討論釋字第四二六號解釋之契機，以下茲分兩點討論環境公課之問題，藉此拋磚引玉，作為將來進一步討論之基礎，並為本文今日之結論：

（一）以公課手段達成環境保護之目的

近年來，隨著全球環境之急遽變化與自然資源的逐漸減少，環境保護在世界各主要先進國家均成為重要的法學議題。以釋字第四二六號解釋之空氣污染防制費為例，不論其為多數大法官所認定之環境特別公課（Umweltsonderabgaben），或如本文所稱之環保稅（Umweltsteuern），均屬於立法者以公課手段（abgabenrechtliche Instrumente），達成環境保護（Umweltschutz）目的之方法。在此之外，同樣屬於公課手段者，還有所謂環境規費與分擔金（Umweltgebühren/-beiträge）在內。然而，由於分擔金（國內一般稱為受益費）之概念，係要求使公課義務人取得可以請求具體之經濟上利益的權利（所謂潛在之受益可能性）⁵⁵，而此處所探討之環境保護課題則以公課義務人現實上取得利用自然資源（Nutzung der natürlichen Ressource）之權利，或其行為在現實上造成環境負擔為前提，故如完全依照前述傳統上對於分擔金概念之理解，此種公課手段並非適宜作為達成環境保護目的之方法⁵⁶。因此，真正需要討論者僅環境稅、環境規費與環境特別公課三者。

依據環境法基本原則之一的「污染者付費」原則（Verursacherprinzip），要求污染者必須對於因其利用環境資源所造成的費用及負擔負起責任⁵⁷。此一基本原則即為英國公共經濟學家 Pigou（一八七七至一九五九年）於一九一二年所提出，對於污染製造者課徵庇古稅的正當化理由，亦即【月旦法學雜誌第 163 期，2008 年 11 月，第 212 頁】透

55 關於 Beiträge（分擔金、受益費）概念之介紹，參 Lang, a.a.O. (Fn.22), § 3 Rz. 23；我國文獻請參陳清秀，註 2 書，76 頁以下。

56 Sacksofsky, a.a.O. (Fn.13), S. 53 f.

57 關於環境法之「污染者負責」基本原則，參陳慈陽，環境法總論，元照，2003 年，226 頁以下。

過徵稅之手段，將污染製造者與消費物質行為（Cüternutzung und -verbrauch）所造成之社會負擔（外部成本 externe Kosten），還諸於污染製造者身上（內部化 Internalisierung）⁵⁸。如以此說作為論據，實務上對於污染製造者所課徵之公課類型，似應以課徵環境規費或環境特別公課較為妥當，蓋環境規費正是利用規費之對價給付性質，將污染製造者個人所造成之環境污染成本，直接歸屬由義務人個人負擔，而特別公課則以公課義務人群體為單位，對於義務人群體所製造之污染，利用課徵特別公課之手段，將所取得之財源專門用於完成排除群體所製造對於環境不良影響之公共任務，從而符合特別公課上述之合法性要件。反之，由於稅捐不具有對價給付之性質，因此在前述之污染者付費原則下，似非合適之公課手段。

實際上，國家在計算污染者應負擔之成本時，並未真正以義務人個人或群體所造成之環境負擔（Verursachung）或所應負擔之責任（Verantwortung）為其基準，蓋環境負擔之量化工作甚難實現，遑論其量化後個人責任之歸屬⁵⁹。因此「污染者付費」原則於現實上之操作，乃是切斷污染者個人或其群體理論上應負擔之責任與實際上負擔成本間的關聯性，完全以人為之方式刻意提高污染者生產製造之成本，換言之，污染者「付費」額度之高低，完全取決於立法者所欲追求何種程度的環境標準（Standard）、污染者能否負擔價格之高低（die Höhe des Preises）及是否存在避免之選擇可能性（Vermeidungsalternativen）⁶⁰在此種情形下，課徵環境稅之手段，最能合於上述污染者付費原則之實際操作：一方面，保護環境、增進環境品質屬於一般公眾之利益，並非特定之個人或群體的利益而已，因此以稅捐之手段，最能滿足此種完成一般公眾利益之公共任務的財政需求；另一方面，以稅捐手段取得進行環境保護政策目的之財源，將不至於受到環境規費或環境特別公課之收入只能運用於特定用途的限制，使財源之運用更具有經濟效率⁶¹。蓋稅捐收入在財政預算中，基於統收統支之原則（Non-Affektationsprinzip），原則上並不指定用途，從而在因徵收環境稅而取得之財源收入過多時，可以轉為運用於其他用途而不至於造成資源之浪費。反之，如因徵收環境稅而取得之財源收入過少時，亦可以其他來源之收入加以支援，增強國家提供較高環境品質之可能性。從而，基於污染者付費原則，實際上【月旦法學雜誌第 163 期，2008 年 11 月，第 213 頁】所採取之公課手段、並非具對價性之環境規費或環境特別公課，反而是不具有對價性之環境稅，尤其是直接按污染物排放量計算之環保稅，更可以提供污染者經濟上之誘因與動力，促

58 Pigou, The Economics of Welfare, London 1920. zit. Nach Lang, a.a.O. (Fn.22), § 8 Rz. 119. 該處係引用 Pigou 於 1920 年之著作為基準，實際上在 1912 年的 Wealth and Welfare 著作中已經提出以稅捐手段將污染製造者之外部成本內部化的觀念。後世為紀念其貢獻，以其名命名稅捐之名稱，稱為庇古稅，參維基百科 http://en.wikipedia.org/wiki/Arthur_Cecil_Pigou（瀏覽日期：2008 年 7 月 8 日）。

59 Lang, a.a.O. (Fn.22), § 8 Rz. 119.

60 Lang, a.a.O. (Fn.22), § 8 Rz. 119, § 3 Rz. 30.

61 Lang, a.a.O. (Fn.22), § 8 Rz. 120.

使其自發性地降低污染物之排放，減少破壞環境之行為而達成原本的引導目的。

此外，避免使用環境規費或環境特別公課之手段，也將可以同時避免一些爭議與問題。亦即，使用環境規費之手段，可能面臨架空規費之對價給付概念的問題。以德國實務上所發生，用以平衡公課義務人所取得、得利用自然資源之經濟利益而課徵的汲水公課金（Wasserpennig）為例⁶²，在國家或其他課稅高權主體未曾對於汲水使用之公課義務人提供任何具體利益作為對價給付時，若仍容許前者對於後者利用環境規費之名義徵收公課，將使國家或課稅高權主體本應提供對價給付義務之內容，亦涵蓋及於其未曾掌握之自然資源⁶³。從而，對於國家或其他課稅高權主體而言，此一判決等同於開啓其得以濫用規費手段之方便之門，對於所有利用天然資源（例如水、空氣、電力或風力）之私人，均得以規費名義徵收相關的金錢給付義務，應屬有疑義之結果。至於使用環境特別公課之手段，則面臨吾人藉難將環境汙染之結果，單純僅歸責於某一特定義務人群體的困難，亦即造成環境汙染之結果有許多綜合因素，單純指責某一群體應負責此一公共任務之完成，並非完全妥當⁶⁴。更何況，特別公課之課徵與特種基金的設置，依前所述尚存有憲法上疑慮及經濟上無效率的質疑。從而以公課法之觀點，論達成環境保護目的之適當手段，仍應以課徵環境稅之方法為佳。

除環保稅之立法以外，立法者也可以運用稅法中傳統之減輕或加重稅捐負擔（Steuervergünstigungen und verschärfungen）的手法，鼓勵對於環境友善之行為，例如以加速折舊或投資抵減之方式，鼓勵污染製造者更新或投資設備以減少污染或生產無污染之產品⁶⁵，或對於製造環境污染之行為適用較重的稅率，以加重其稅捐上負擔。

（二）達成環境保護目的之公課與非公課手段間的關聯性

除前述之公課手段以外，同樣被劃歸為市場經濟手段（marktwirtschaftliche Instrumentarium）者，尚有可交易之污染證照（handelbare Verschmutzungszertifikate）制度與提供直接之經濟上補助（direkte Subventionen）等手段，藉以鼓勵污染者自動自發作出對於環境友善之行為⁶⁶。但傳統上用於規範製造環境污染物行為的工具，乃行政法之規制手段（ordnungsrechtliche Instrumente），例如誡命（Gebote）、禁止（Verbote）、附負擔（Auflagen）、協議、Vereinbarungen）、建議（Empfehlungen）、課予污染者責任（die Haftung für Umweltschäden），以及進行例如計畫（Planung）、監督（Aufsicht）與確保環境（Sicherung der Umwelt）之

62 BVerfGE 93, 319, 345 ff.

63 Lang, a.a.O. (Fn.22), § 3 Rz. 21.

64 Lang, a.a.O. (Fn.22), § 8 Rz. 120.

65 例如我國所得稅法第 51 條第 2 項之加速折舊規定。

66 Lang, a.a.O. (Fn.22), § 8 Rz. 113.

積極性行政措施（active Staatliche Maßnahmen）⁶⁷。

無疑地，相對於前述之公課手段，採取行政上之規制措施更能精細地確保現階段環境保護政策目的之實現，蓋進行例如課徵環境稅之公課手段，吾人仍然無法在現實上確認污染製造者是否願意放棄污染物製造之行為⁶⁸。毋寧在課徵公課之前提下，污染者製造、排放污染物之行為係受法律之許可，而現實上污染者是否放棄排放污染物之行為也完全係於價格因素，也就是前文所述的繫於污染者可否負擔該項公課之程度。儘管如此，課徵公課之手段仍然是輔助行政上規制手段之最佳工具，成為第二好的選擇⁶⁹：蓋行政規制手段有執行缺口（Vollzugsdefizit）的問題，未必能完全實現其政策上之引導目的；此外，以行政規制之手段只能促使污染者，遵守現行法律所要求之環境標準，或達成現行科技所能到達之水準，卻無法引導污染製造者改進其製造與生產設備，往製造更少污染或甚至無污染產品之方向繼續前進；另外，以公課之手段也較能引發污染製造者之動機，主動作出對於環境友善之行為，對於環境保護之教育較有助益。因此，在現行科技無法完全減少污染物或完成無污染物之製造，又必須使用污染製造者所製造生產之物品時，公課手段相對於行政法上規制手段屬於過渡的選擇（Übergangslösung）⁷⁰。從而，當立法者單獨使用公課手段或利用公課手段輔助行政法上之規制手段，而欲達成其環境保護之目的時，不能以取得零公課（Null-Aufkommen）收入為其目的（即本文前述之扼死稅），使相關業者之製造與生產行為均無法實際進行，蓋當污染物之製造與排放行為完全為法律所禁止時，其適當之規制手段乃是行政法上之誠命與禁止，並非課徵稅捐或公課之手段，其理甚明。【月旦法學雜誌第 163 期，2008 年 11 月，第 215 頁】

67 Lang, a.a.O. (Fn.22) ,§ 8 Rz. 113.

68 Lang, a.a.O. (Fn.22) ,§ 8 Rz. 115.

69 Lang, a.a.O.(Fn.22),§ 8 Rz. 115. 進一步之討論，尚可見由德國稅法法律人學會(Deutsche Steuerejuriste Gesellschaft)於1992年9月4日在Bonn舉行的討論會Die Zukunft der Umweltabgaben-Eine Podiumsdiskussion, StuW 1994, S. 62ff.

70 Lang, a.a.O. (Fn.22) ,§ 8 Rz. 116.