

國立中興大學法律學系碩士班
碩士學位論文

環境特別公課與行政罰關聯性之研究
The Study of the Relevance Between Environmental
Special Levy and Administrative Penalty



指導教授：李惠宗 博士
Advisor：Prof. Dr. Hwai- Tzong Lee

研究生：羅婉秦
Student：Wan-Chin Luo

中華民國一〇九年七月

國立中興大學



National Chung Hsing University

國立中興大學法律學系碩士班

碩士學位論文

題目：環境特別公課與行政罰關聯性之研究

The Study of the Relevance Between Environmental Special

Levy and Administrative Penalty

姓名：羅婉秦

學號：7104024008

經 口 試 通 過 特 此 證 明

論文指導教授

李惠宗

論文考試委員

李惠宗

林星梅

李惠宗

中 華 民 國 1 0 9 年 6 月 1 7 日

致謝辭

在撰寫論文的漫長過程中，終於走到了最後這裡，現在回想起寫論文的種種固然雲淡風輕，但只有自己知道寫論文當下那種時刻對自己質疑的煎熬，不過，總算是要走到終點了。

這本論文能夠完成，首先要謝謝指導教授李惠宗老師，以及口試委員李東穎老師、林昱梅老師的指導。在我面對寫論文時的諸多卡關時刻，李惠宗老師給了我許多方向以及建議，讓我能夠度過那些迷惘，也才得以在時限內如期完成論文與口試；口試時，也非常謝謝李東穎老師與林昱梅老師的教導，點出了許多論文想法上不夠周延的地方，經過口試的洗禮，也讓我體認到學海的浩瀚、面對知識學問的嚴謹，以及應保持對於問題的好奇心，我相信這些都將成為我律師執業的養分，受用無窮。

緊接著，要先謝謝典範法律事務所，尤其是蘇仙宜律師。考上律師後，在論文完全沒頭緒時，毅然決然暫別學生的身分投入司法實務工作，有幸在典範法律事務所實習，也有幸承蒙蘇仙宜律師的指導，永遠不會忘記那些被磨練的過往、拉椅子改書狀的種種、以及看著指導律師開庭的風采，蘇律師帶給我的的是我想成為的律師樣貌，而也因為在蘇律師麾下受僱承辦的案件，才啟發我撰寫這篇論文的問題意識。也特別感謝張桂真律師，暖心的張律師總能接住我每個膠著無助的時刻，讓我長出再往前走的力量。另外，也要謝謝駿駿與佩玟，受你們幫助太多，若不是你們，我一定無法走到今天、長成今天的樣貌，都盡在不言中，你們絕對是我的人生瑰寶，也交棒了！希望駿駿能如期完成論文拿到學位。

再來，要謝謝在撰寫論文中幫助我的各位，謝謝鼎宇律師事務所的大家對我的包容，讓我在工作與論文的膠著時刻給我最強大援助。謝謝姿儀、意茹、倪均，在我下定決心辭工作全職寫論文時，給了我很大的勇氣以及很實用的建議，使我得以邁開步伐；謝謝高維小天使三不五時督促我論文進度，甚至身體力行陪我在清晨就到中高院對面的星巴克跟論文奮戰，有夠感人，我衷心希望妳與妳家人往後都能安好；謝謝季霖、舒舒、玢玢，妳們在我用 IG 發牢騷時，都不吝鼓勵我以及分享過來人經驗。上述的大家都這樣繁忙，無論是為工作、為家庭，還能這樣時刻幫我打氣，陪我練消威，我都銘感五內。

也當然，要謝謝我的女友，謝謝妳陪著我歷經我生命中的各階段，在我每個低潮無助時義無反顧的信任我、在我每個生命風暴中紮紮實實的陪伴我、在我每個跌宕起伏晦暗時刻溫柔的接住我，看著我安於弱、慢慢變強，在這過程中沒有任何的質疑，只有無盡的體貼與包容，謝謝妳的愛，讓我得以在這樣的愛中有著自己的生命步調，且保有自己的樣貌。十年了，十年如一日，希望這樣的愛能隨著時間的推移，一日、兩人、三餐、四季，如此這般的綿延下去，也希望我們往後都能在看顧著彼此的同時，還能保有著自己的追求。

最後，要謝謝我的母親，回顧成長歷程，能走到今日著實不易，母親是位偉大的女性，她在歷經生命的最低潮挫折時，沒有選擇拋下我，而是排除萬難把我帶在身邊、含辛茹苦的扶養我長大成人。雖然母親學歷不高，也僅是從事一般藍領工作，但她面對人生的哲學，以及對於自己的自重自愛，都是我一生的明燈。若不是母親咬著牙拼死拼活的扶養我、若不是母親在生活萬般艱難的時刻依舊重視我的教育，我不會有今天，更拿不到這個學位，這個法學碩士學位應當獻給我的母親，是她燃燒著自己的生命，照亮我、換取我生命的璀璨。

能在自己接近 30 歲的時刻，把碩士生涯劃下一個句點，並且能藉此機會回頭看看一路走來自己是如何受他人幫助，提醒著自己，在追求生命目標的同時，行有餘力、也要多多幫助所能幫助的人。

生命的篇章要進入下一個階段了，謝謝各位，我！要！畢！業！了！

摘要

環境特別公課是結合「特別公課」與「環境保護」此二概念、由國家或地方政府等高權主體課予人民之公法上金錢給付義務，相較於傳統公課類型，是一種較為新興、正在發展與運用之治理手段。然對於「特別公課」此一公課類型，我國立法與司法實務似未明確劃分出特別公課課徵之界限，導致特別公課似有廣徵、肥大化之趨勢，似也致生「於性質上並非特別公課之公法上金錢給付義務也劃歸於特別公課範圍課徵」之亂象，而此種混亂之現象更延伸至環境法領域。在環保意識抬頭之現今，立法者似乎只要舉著環境保護之大旗，即可向污染環境者廣徵「環境特別公課」，卻甚少探究其所課徵之「環境特別公課」，於性質上是否真屬於此，甚或於實務判決中，更多有將特別公課與其他性質之金錢給付義務混淆誤用之見解。於民國 107 年空氣污染防制法修法後，立法者更於第 75 條明定，若於申報繳納空氣污染防制費時，有偽造、變造或其他以不正方式短報漏報與空氣污染防制費計算有關之資料者，其空氣污染防制費之費率（或污染源排放量）應以倍數計徵，而實務見解認為，該超出一倍之金錢負擔，於性質上亦與空氣污染防制費同，均為環境特別公課，然假設短漏報之繳費義務人與誠實申報之繳費義務人，其等所排放之污染物相同、對環境造成之危害也相同，該「以不正方式短漏報」致倍數計徵之金錢負擔，是否於性質上屬於行政罰而非環境特別公課？又環境特別公課與行政罰間之關聯性為何？均不無疑義。本文為探討上揭疑義，將從特別公課之發展以及課徵之憲法基礎與正當性出發，再探討於環境法領域中，運用特別公課概念發展之環境特別公課，其發展過程及作為環境保護手段之正當性基礎何在，以進一步探討環境特別公課與行政罰關聯性之基礎，再檢視現今實務見解以及立法方式是否有不足、甚或是誤用此二法律概念之處，最末，提出本文之結論以及建議，期能拋磚引玉，使我國立法與司法審判實務能更加細緻。

關鍵詞：特別公課、環境特別公課、環境保護、污染者負責原則、肇因者負責原則、行政罰、空氣污染防制費、比例原則、不當聯結禁止原則

Abstract

Environmental special levy combines the concepts of special levy and environmental protection. In compare with traditional public charges, it is an emerging, developing and applying mechanism of the state and local government charged to the people as a duty in public law. However, the charging of special levy wasn't demarcated between the legislation and judicial practice in Taiwan, which contribute to broaden charging and enlargement in special levy. It also seems to bring on the case of charging those duty of monetary payment in public law that shouldn't be categorized as special levy, under the name of charging as special levy. Such disarray was even extended to environmental law. With environmental awareness arising nowadays, legislators could charge pollutors with environmental special levy, without thoroughly inquiring the appropriateness of charging as environmental special levy. More so, perplexity of confusing special levy and other duty of monetary payment could be commonly seen in judgement in practice. Article 75 of the amendment of the Air Pollution Control Act in 2018 points that if public or private premises fabricate or falsify air pollution control fees required to be paid, or intentionally underreport or fail to report any information that is related to the calculation of air pollution control fees, competent authorities at all levels may proceed in accordance, by calculating the air pollution control fee at double the air pollution control fee rate or pollution source emissions. In practice, the fee at double is claimed to be the same as pollution control fees, that is, special environmental levy. However, suppose the public or private premises that fabricate or falsify air pollution control fees emit air pollutants and produce environment hazards the same level as those who makes honest declaration, shouldn't the recalculated payable amount caused by evading air pollution control fees considered as administrative penalty instead of environmental special levy? What is the relevance between environmental special levy and administrative penalty? This article aims to clarify such ambiguity by starting from the development of special levy and the constitutionality of charging, to explore environmental special levy, progressed from the concept of special levy, and its progress and legitimacy of being a means of environmental protection. Thereon to probe into the relevance between environmental special levy and administrative penalty, and examine whether if deficiency or even misuse of both concepts occurs in judicial opinion or legislation.

Keyword: special levy, environmental special levy, environmental protection, polluter pays principle, administrative penalty, air pollution control fees, proportionality, principle of forbidding improper connection



簡目

第一章	緒論	1
第一節	研究動機與問題提出	1
第二節	研究目的	2
第三節	研究範圍	3
第四節	研究方法與研究架構	4
第二章	特別公課在憲法上之依據	7
第一節	公課之類型與基本原則	7
第二節	德國特別公課的緣起與發展	9
第三節	德國特別公課在憲法上之依據	11
第四節	我國公課之類型與基本原則	19
第五節	我國特別公課之發展與相關制度	33
第六節	特別公課之實質正當性探求	53
第三章	環境特別公課之立法政策及落實	57
第一節	國家具有環境保護之義務	57
第二節	環境公課之意義與類型	66
第三節	課徵環境特別公課之憲法基礎	74
第四節	推計環境特別公課之可能性	85
第五節	我國環境特別公課之立法	88
第四章	環境特別公課與行政罰之替代性	105
第一節	行政罰之法理	105
第二節	特別公課與罰鍰之替代性探討	116
第三節	未誠實申報致空污費倍增規定性質	135
第五章	結論與立法建議	145
第一節	本文結論	145
第二節	立法建議	148
參考書目	151

詳目

第一章	緒論	1
第一節	研究動機與問題提出	1
第二節	研究目的	2
第三節	研究範圍	3
第四節	研究方法與研究架構	4
第二章	特別公課在憲法上之依據	7
第一節	公課之類型與基本原則	7
第一項	公課之概念	7
第二項	公課之類型	8
第二節	德國特別公課的緣起與發展	9
第一項	特別公課的緣起	9
第二項	特別公課的發展	9
第三項	小結	11
第三節	德國特別公課在憲法上之依據	11
第一項	特別公課作為財政工具之危險性	11
壹	破壞關於稅捐事務權限劃分之規定	12
貳	國會難以監督特別公課之課徵與使用	12
參	對於被課徵群體造成額外負擔之不公平性	13
第二項	德國職業訓練獎助公課案	14
壹	案件概述	14
貳	德國聯邦憲法法院判決要旨	15
第三項	特別公課之憲法上課徵要件與原則	16
壹	非屬於一般財政收入需求之實質目的	16
貳	被課徵義務人群體之同質性	16
參	被課徵義務人群體責任性	17
肆	被課徵義務人群體用益性	17
伍	定期性檢驗是否具備合法性	18
第四項	小結	18
第四節	我國公課之類型與基本原則	19
第一項	各該公課之概念與基本原則	19
壹	稅捐公課	19
貳	規費與受益費	20
一	規費	20
二	受益費	21

三、規費與受益費之差異	22
參、特別公課	22
一、特別公課之概念與課徵基礎	22
二、特別公課與規費、受益費之差異	23
三、特別公課與稅捐之差異	24
第二項 特別公課之類型	26
壹、以「目的」為分類基準	26
一、財政目的之特別公課	27
二、非財政目的之特別公課	27
三、評析	27
貳、以「課徵原因」為分類基準	28
一、基於特殊籌措資金目的而課徵之特別公課	28
二、基於未履行某特定法定義務而課徵之特別公課	29
三、環境特別公課	30
參、特別公課類型化之難題	30
第三項 小結	31
第五節 我國特別公課之發展與相關制度	33
第一項 特別公課於我國釋憲實務上之發展	33
第二項 我國學界對於釋憲實務之評判	36
第三項 課徵特別公課之立法界限	38
壹、直接適用說	38
一、特別公課並非制憲者之缺漏	39
二、特別公課屬待具體化之憲法概念	39
貳、類推適用說	40
參、小結：特別公課課徵立法權限應直接適用憲法	40
第四項 特別公課作為地方財政工具	41
壹、地方自治與地方財政工具	42
貳、地方自治團體開徵稅、費之相關爭議	42
參、地方自治團體課徵特別公課之相關爭議	44
肆、地方自治團體課徵特別公課之現況	46
第五項 預算法上特種基金制度之運作缺失	48
壹、基金制度	48
貳、預算法中之特種基金規定	49
參、特種基金運作之缺失	50
第六項 小結	51
第六節 特別公課之實質正當性探求	53
第三章 環境特別公課之立法政策及落實	57

第一節 國家具有環境保護之義務.....	57
第一項 環境之意義	57
第二項 環境破壞與環境保護之概念.....	58
壹、環境破壞	58
貳、環境保護之意義	59
第三項 環境保護在我國憲法上之意義與依據	59
壹、環境基本權？.....	60
貳、基本國策中環境保護條款之定性	62
第四項 環境保護之手段.....	63
壹、環境保護之預防	63
貳、環境保護之管制	64
參、環境保護之影響性措施	65
第五項 小結	66
第二節 環境公課之意義與類型.....	66
第一項 環境公課之理論基礎與意義	66
第二項 環境公課之經濟學觀點	68
第三項 環境公課於公課類型之選擇.....	70
壹、以稅捐作為環境公課財政工具類型	70
貳、以規費作為環境公課財政工具類型	71
參、以受益費作為環境公課財政工具類型	72
肆、以特別公課作為環境公課財政工具類型	72
伍、環境公課於公課類型選擇之評析	72
第三節 課徵環境特別公課之憲法基礎	74
第一項 環境特別公課應具備環境保護目的	74
第二項 環境特別公課應有其憲法界限	74
第三項 污染者負責原則	74
壹、污染者負責原則之緣起	75
貳、污染者負責原則之發展	76
參、污染者負責原則之因果關係探討	77
肆、以環境立法經濟誘因立場看待污染者負責原則	78
伍、以社會國之立場論污染者負責原則	79
陸、以課徵環境特別公課立場看待污染者付費原則	81
第四項 環境特別公課之實質正當性探求	82
第五項 小結	85
第四節 推計環境特別公課之可能性	85
第一項 我國推計課稅之法律規定與適用前提	85
第二項 我國稅法中之協力義務與推計課稅	86

第三項	違反稽徵協力義務之法律效果.....	86
第四項	環境特別公課與課徵協力義務及推計	88
第五節	我國環境特別公課之立法.....	88
第一項	空氣污染防制費.....	89
壹、	空氣污染防制法之立法歷程.....	89
貳、	空氣污染防制費之性質爭議.....	89
一、	釋字第 426 號解釋認空氣污染防制費為特別公課	90
二、	少數意見認空氣污染防制費屬目的稅	91
參、	空氣污染防制費性質上應屬環境特別公課.....	92
一、	空污費課徵具有非屬一般財政收入需求之實質目的	92
二、	被課徵義務人群體可得特定且具有同質性.....	94
三、	被課徵義務人群體具有責任性（事物關聯性）	97
四、	被課徵義務人群體具有用益性.....	97
五、	小結：空污費性質上應屬環境特別公課.....	98
第二項	水污染防制費.....	98
第三項	廢棄物回收清除處理費	101
第四章	環境特別公課與行政罰之替代性.....	105
第一節	行政罰之法理.....	105
第一項	行政罰之概念、目的與種類.....	106
壹、	行政罰之概念.....	106
貳、	行政罰之目的.....	107
參、	行政罰之種類.....	108
第二項	行政罰之責任原則	109
壹、	責任原則之意義.....	109
一、	可苛責性	109
二、	可歸責性	110
貳、	釋字第 275 號解釋之適用疑義.....	111
參、	行政責任之類型.....	112
一、	行為責任	112
二、	狀態責任	112
三、	行為責任人與狀態責任人何者應優先受罰？	113
第三項	行政罰法之執行原則	114
壹、	處罰法定主義.....	114
貳、	明確性原則.....	114
參、	便宜原則與法定原則	115
肆、	不當聯結禁止原則	115
伍、	平等原則	115

陸、比例原則	116
第二節 特別公課與罰鍰之替代性探討	116
第一項 從身心障礙者兼職案出發	117
壹、案例事實	117
貳、判決要旨	117
參、學說評釋	119
肆、本文評析—論特別公課與罰鍰之替代性	120
第二項 環境特別公課與行政罰之可替代性？	121
壹、環境特別公課應否具有處罰性質	121
貳、環境特別公課與行政罰之替代可能性	123
一、工廠排放廢水案	124
二、高雄 81 氣爆後工業管線監理檢查費之立法爭議	128
第三項 小結—論環境特別公課與行政罰之替代可能性的理論基礎	132
第三節 未誠實申報致空污費倍增規定性質	135
第一項 宏全公司短漏報空污費案	136
壹、案例事實	136
貳、宏全公司之主張以及訴願決定	137
一、宏全公司之主張	137
二、訴願決定	137
第二項 南亞塑膠公司短漏報空污費案	138
壹、案例事實	138
貳、南亞塑膠公司及判決要旨	139
一、南亞塑膠公司之主張	139
二、判決要旨	139
第三項 本文評析—兼論未誠實申報致空污費倍增規定之正當性檢討 ..	140
第五章 結論與立法建議	145
第一節 本文結論	145
第一項 以法本質論述環境特別公課與行政罰	145
第二項 以立法論檢視空污法第 75 條之規定	147
第二節 立法建議	148
參考書目	151

圖表目次

表 1：普通稅、目的稅與特別公課比較表.....	24
表 2：立法建議表.....	149



第一章 緒論

第一節 研究動機與問題提出

於民國 108 年年中，知名飲料瓶蓋及包材廠宏全國際股份有限公司（以下簡稱宏全公司），經行政院環保署中區督察大隊與臺中市環保局運用高科技儀器及使用空氣監測物聯網系統，長期蒐證監控，發現宏全公司臺中廠涉嫌違法排放未經處理的含揮發性有機物廢氣，以及不實填載空氣污染防制設備的操作紀錄維護表，以應付台中市環保局的稽查，進而短繳空氣污染防制費（以下簡稱空污費），臺中市環保局遂依據空氣污染防制法（以下簡稱空污法）命宏全公司補繳上億元之空污費，臺中地方檢察署並將涉未正常開啟空污設備、不實申報短繳空污防治費相關人等依空污法以及刑法詐欺罪等若干條文起訴。

筆者正巧為本件宏全公司遭臺中市環保局命補繳短漏報空污費之訴願階段委託之承辦律師之一，經研究與本案相關卷證資料以及蒐羅歷來實務見解後發現，現行空污法第 75 條規定，若公私場所有偽造、變造或其他不正當方式短報或漏報與空氣污染防制費計算有關資料者，主管機關得逕依空污費之收費費率、或經核算之污染源排放量之二倍，計徵空污費，此一規定引起筆者之好奇，因倘若空污費是之計算依據是以「使用環境之程度」或「污染環境之程度」計徵，何以與使用環境截然無關之因素，即是否誠實申報繳納空污費申報之相關資料，將會影響空污費之費率計算與計徵？此種因違反誠實申報義務而課徵之金錢負擔，似乎是行政罰中之罰鍰性質，而筆者查閱相關判決後，發現於過往之案件中，亦有論及特別公課與行政罰關聯甚或主張之訴訟案件，然法院見解大抵是援引釋字第 426 號解釋之意旨說明某某費用性質上乃特別公課、非屬行政罰，即未再深究二者之差異與關聯，於本件宏全公司補繳空污費之案件中，實務見解亦是如過往一般，援引釋字第 426 號

解釋之意旨，認為行政機關依空污法第 75 條，對於以不正方式短漏報空污費之公私場所倍數計徵之空污費，性質上仍為特別公課。然筆者經研讀釋字第 426 號解釋後，認為釋字第 426 號解釋就特別公課之定義、適用有其不夠精確之處，也因釋字第 426 號解釋有其侷限性，是以，似無從繼續以號解釋套用在迭經修法之空污法，以及據此解釋空污法第 75 條倍增徵收費用之性質，準此，筆者為釐清空污法第 75 條倍增徵收費用之性質，爰探討環境特別公課與行政罰之理論依據、憲法上之界線、二者制度之關聯性與差異，並撰寫本論文。

第二節 研究目的

在環保意識逐漸抬頭之現今，吾人日益重視如何能使環境永續發展，然舉凡人類之生活、經濟與科技之發展、甚或於文化之建構上，都與環境息息相關，因此，於現實上，不可能為了使環境永存而不去使用環境，是以，如何使用環境？應當在何種限度內使用環境？即屬現今環境法領域之焦點。於過往，我國習慣以傳統秩序法為手段，作為環境保護之措施，然隨著時代演進，無論於世界各國，或是在我國中，除了以傳統秩序法管制之外，開始發展其他誘導與影響性之措施，用以達成環境保護之目的，「特別公課」乃是環境法中重要、且廣為使用之工具之一。

然於現今存於環境法領域中之特別公課，多有遭各學者詬病之處，諸如是否挾著環境保護之大旗廣徵特別公課，然性質上並非屬特別公課；環境特別公課課徵之正當性疑慮等等，至於前述本文提出之空污法第 75 條對於以不正方式短漏報空污費之公私場所倍數計徵之空污費，其性質上究竟屬於環境特別公課或是行政罰，亦有學者提出質疑¹，而本文認為，僅有在清楚界定環境特別公課之課徵基礎以及課徵要件，始能正確運用此一環境保護治理之工具，是以，筆者希冀能透過探討環境特別公課與行政罰之關聯性，梳理環境特別公課之課徵要件，以檢討現行法規範之不足，期能拋磚引玉，將正確之工具用於合適之制度中，無論是誘導人民降低污染

¹ 參宮文祥，空氣污染防制法最新修法評析，月旦法學雜誌，第 281 期，2018 年 10 月，第 171-172 頁。

環境之可能，或是嚇阻人民勿超出合理使用環境之範圍使用環境，均能事盡其功，如此，也方能達到環境保護之終極目標。

第三節 研究範圍

首先，於本文論述中，關於「環境」一詞，因「環境」之界定向來具有多義性，而若從較廣義之角度來理解，則環境可以理解為「對某一特定之生命單位 (Lebenseinheit) — 例如具有生命之個體 (Individuum) 或是生命群體 (Lebensgemeinschaft) — 具有影響力之外在生存條件之整體 (Die Gesamtheit der äußeren Lebensbedingungen)」；然而，如此廣泛之定義對吾人欲精確地掌握環境之概念並無法提供太多的幫助。即使是本於「人本主義之環境保護」之基本立場，則所謂人類之環境依然被如此廣泛地定義為：係由與人類相關並影響其精神、科技、經濟以及社會的條件與關聯的外在現象所共同組成者。此外，此一人類環境亦是由其他所有生物所共同形成者，而此些其他生物又生存於其本身之環境中；準此，人類環境又可被視為許多不同生物環境之組合體 (Vereinigung \subset gsmenge)，由於以上定義如此地廣泛，以致於難以精確掌握環境之定義，且若將如此廣泛之環境概念包裹作為環境法所欲保護之對象，其是否妥適，亦不無疑問²。是以，本文中所指稱之環境，限於人類賴以生存之自然環境，此毋寧是環境法最核心之範圍，亦是吾人探討環境保護之最小範圍，其餘環境之概念以及所涉之相關解釋與爭議，均非本文研究範圍。

其次，公課本是國家治理與國家功能靈活實踐之工具，於公課之概念下，可將公課區分稅捐、規費、受益費以及特別公課四種，雖於環境法中，此四種公課均可作為環境保護措施，然本文僅著重探討特別公課此一類別；又特別公課得依課徵之原因或目的為若干分類，本文僅聚焦於「環境特別公課」之探究；於環境法領域中，環境刑法與環境行政法之關聯性，也於學說實務如火如荼地探討，然本文也僅聚焦於環境特別公課與行政罰之關聯性為研究範圍。而環境特別公課，可從其課徵之要

² 參王毓正，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碩士論文，1999年，第5-7頁。

件（即收入面向）或是用途（即支出面向）等角度多方探討其與環境保護目的之連結，而本文探討之重心乃課徵之本質、課徵之要件與依據等（即收入面向），因課徵特別公課勢必會與人民之財產權發生衝突，故以此些面向作為與行政罰關聯性之研究，至於環境特別公課之用途（即支出面向），乃行政紀律及制度落實之問題，雖本文亦有提及，然此並非本文研究環境保護手段、以及與行政罰比較之焦點，併此敘明。

第四節 研究方法與研究架構

本研究透過歸納與分析，以及運用傳統法學方法與經濟學、財政學之角度探討環境特別公課與行政罰之關聯性，並以之推論：空污法第 75 條規定，對於以不正方式短漏報空污費之公私場所，行政機關以倍數計徵之空污費，性質上為環境特別公課抑或是行政罰之疑義。資料之蒐集途徑包括：（一）司法院網站查詢、（二）月旦知識庫網站查詢、（三）國家圖書館網站以及實體期刊文獻查詢、（四）立法院法律系統、（五）Google 搜尋引擎；而資料來源類型包括：（一）國內法學書籍、（二）國內法學期刊、（三）法院裁判、（四）立法院公報、（五）行政院主計處資料。

又研究法學之方法，應以理論認識為基礎，為實踐之應用，亦即先將理論之「認識」與「實踐」隔離，以邏輯分析方法或經驗事實的驗證方法與以「認識」，在有意識地予以實踐，並根據驗證的測試作用，用以觀察此項「認識」是否呼社會需要³。本文為釐清空污法第 75 條規定，對於以不正方式短漏報空污費之公私場所，行政機關以倍數計徵之空污費，性質上為環境特別公課抑或是行政罰，即是先以法學理論之認識出發，於第二章論述特別公課在憲法上之依據、性質、課徵要件；其後，再於第三章聚焦至環境特別公課領域，說明環境特別公課其課徵之正當性為何，並推導空氣污染防制費用為環境特別公課；緊接著於第四章，將第三章梳理出之環境特別公課之性質以及課徵之正當性，與行政罰概念性質兩相比較，用以區辨環境

³ 參楊仁壽，法學方法論，三版，2016 年 5 月，第 180-181 頁。

特別公課與行政罰之異同，以及探討此二法律概念是否具備可替代性等關聯性，在將此些關聯性比較作為論述空污法第 75 條因違反誠實申報義務即倍徵空污費之性質之依據；最末，於第五章中，則是依次以法本質論、立法論、法解釋論與法適用論之邏輯層次，說明環境特別公課與行政罰之異同及其關聯性，並指出現今立法以及司法實務中，環境特別公課課徵上亟待補強之地方，以及說明空污法第 75 條有何立法設計上之優點與缺點，並給予立法建議。



國立中興大學



National Chung Hsing University

第二章 特別公課在憲法上之依據

於探討環境公課與行政罰關聯性前，應先耙梳環境公課作為特別公課之一種類型，特別公課有何憲法上之基礎與界限，環境公課有何特殊之處。特別公課相較於其他古典金錢給付之公課，屬於一較新興、晚近始發展之公課，於德國如是，於我國亦如是，而我國於實務上尚未出現特別公課之詞彙前，多是由學者引進德國之學說、實務見解，直至司法院大法官釋字第 426 號解釋公布後，特別公課始正式登上我國法制舞台，而釋字第 426 號解釋公布迄今，已近 20 年，特別公課作為一新興之財政工具，在我國有逐漸增多之趨勢，然亦有濫用之疑慮，於特別公課之發展、概念於公課體系中，確有諸多值得探究之處，本文擬從公課之概念出發，進而介紹特別公課之緣起、發展、憲法上界限與類型，最後介紹特別公課在我國發展之狀況以及在課徵時所面臨到之爭議，析述如下：

第一節 公課之類型與基本原則

第一項 公課之概念

公課之上位概念，乃「公共負擔」。德國法學家 Dieter Birk 將公共負擔區分為給付義務與容忍義務。於給付義務之公共負擔中，可再區分為自然給付義務（即公法團體之所有成員，平等課賦之「勞務」或「實物」之給付義務）與金錢給付義務，自然給付義務之公共負擔，例如兵役義務⁴。金錢給付義務之公共負擔，分為公課與制裁；制裁之金錢給付義務，包括滯報金、怠報金等⁵；而所謂公課，是人民依

⁴ 參黃俊杰，財政工具—簡評釋字第五九三號解釋，台灣本土法學雜誌，74 期，2005 年 9 月，第 211 頁。

⁵ 參黃俊杰，前揭註 4，第 211 頁；參葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，行政程序與納稅人基本權，三版，2012 年 4 月，第 153 頁。

照法律或自治條例之規定，對於國家與地方自治團體所為之金錢給付或因此而負擔之金錢給付義務⁶。是以，原則上，「公課」乃是指國家或其他公法人，為獲得收入的目的，根據公法的法律規定，所請求的一切金錢給付者，均屬之⁷。

因對國家功能之實踐，無法僅憑人民之自然給付（例如：兵役）而獲得實現，因此，現代國家必須仰賴人民之金錢給付。此時，財政關係「金錢」作為國家核心要素之同義詞，其係從國家財政功能面向觀察國家實際需求之特徵，而作為憲法之國體。人民之金錢給付，係作為財政國中國家財政收入之核心要素，國家經由「公課」課徵權之行使，將人民財產轉換成公法之強制性財政收入⁸，以落實、達成國家實際需求。

第二項 公課之類型

隨著特別公課概念、憲法上基礎與界限之發展（詳後述），現已可將「公課」之概念明確區分為四種類型，分別為「稅捐」、「規費」、「分擔金或受益費」、「特別公課」，上揭四種公課中，得再依其性質作二分分類，倘係具有「對待給付」性質之公課，即指「規費」、「分擔金或受益費」，若為「非對待給付」性質之公課，則為「稅捐」、「特別公課」。又於非對待性給付性質之公課中，可再依財政需求目的為區分，若係一般、無特殊財政目的之非對待性給付公課，即屬稅捐，若具有特別財政需求目的，即屬特別公課⁹。

⁶ 參柯格鐘，公課與稅捐概念，月旦法學教室，第168期，2016年10月，第47頁；參陳敏，行政法總論，十版，2019年11月，第275-278頁；參李震山，行政法導論，十一版，2019年2月，第428-430頁；葛克昌，前揭註5，第122-123頁。

⁷ 參陳清秀，稅捐、規費、受益費與特別公課，律師通訊，第171期，1993年12月，第45頁。

⁸ 參黃俊杰，「稅」與「費」之差異？—評台北高等行政法院九十年簡字第七八三五號簡易判決與最高行政法院九十三年簡字第六五二號判決，月旦民商法，第5期，第58頁。

⁹ 參黃俊杰，前揭註4，第212頁。

第二節 德國特別公課的緣起與發展

第一項 特別公課的緣起

特別公課（Sonderabgabe）乃源自於德國之法律概念，此詞彙首見於公法學者 Weber 於 1943 年所發表的文章當中。在該文章中，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。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，德國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¹⁰。

於德國發展特別公課概念之初期，係將特別公課理解為除了古典公課體系中稅捐、規費與受益費以外之其他公課，亦即，係將特別公課作為「補遺式構成要件」，泛指「無法歸類於上述三種古典公課概念以外之金錢給付義務者」，即屬特別公課。

第二項 特別公課的發展

於德國發展特別公課概念之初期，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，致特別公課在整個德國公法體系中的涵攝與使用相當混雜：時而指其為具有特定用途之目的稅（Zwecksteuer），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，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（或稱補遺式、概括表列式）的構成要件（Auffangtatbestand），泛指當時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，似乎並無任何實質之要件限制¹¹。

¹⁰ 參柯格鐘，特別公課之概念及爭議－以釋字四二六號解釋所討論之空氣污染防制費為例，月旦法學雜誌，2008 年 12 月，第 199 頁。

¹¹ 參柯格鐘，前揭註 10，第 199 頁。

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，德國國家法學者對於上述非稅公課概念的容許性逐漸有所懷疑。在此之前，無論是憲法法院或是文獻上均認為，對於非稅公課採取與稅捐負擔同一方式的課徵是合理的，德國基本法上一般性的權限清單亦授權國家課徵非稅金錢給付義務。實質上，非稅公課亦受基本法第 3 條第 1 項之平等原則所審查，蓋其在基本法中並無明文限制，當適用一般性規定，從而立法者在其立法權限內享有廣大的形塑餘地¹²。

相較於特別公課，規費、受益費與分擔金、以及稅捐此三種古典公課類型，因均有清晰之定義與規定，故法律性質與地位較為穩固。自 1970 年代起，在 1974 年及 1977 年即有德國公法學者 Friauf 發表文章，氏對於德國實務上氾濫課徵特別公課之現象提出強烈質疑，並主張應提出要件加以限制。隨後，德國聯邦憲法法院在 1980 年 12 月 10 日所作之有關於職業訓練公課金之判決（判決內容詳後述）中，不僅將特別公課之概念內容予以明確定義，並且限制實務上只有在極少數例外之情形下，始得課徵特別公課。在該判決中，德國聯邦憲法法院指出職業訓練公課金乃對於特定群體之構成員，課徵稅捐以外之金錢給付義務，屬於特別公課。而該判決亦指出此種特別公課之課徵，可能觸及德國基本法第 105 條至第 108 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。儘管在結論上德國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（詳細定義與要件詳後述），僅合於要件而課徵之特別公課，方係受允許之特別公課。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，而是一種需合乎課徵要件之獨立公課類型。自此之後，特別公課本身方有獨立之構成要件內涵可言¹³。

¹² 參張志偉，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 5 月，第 66-67 頁。

¹³ 參柯格鐘，前揭註 10，第 200 頁。

第三項 小結

自上開德國特別公課發展脈絡可知，特別公課作為一新興之財政工具，在整體公課體系中，特別公課之概念先是透過與其他公課類型相區分而證立的¹⁴，然將稅捐、規費、受益費以外其他無法歸類者一律歸入特別公課，其是否妥當？似有思考空間。且德國於發展此種新興財政工具後，開始浮濫出現各種以「費」為名，非屬稅捐、規費、受益費等加諸於人民之公法上金錢負擔，然此些「費」，是否確實是屬於特別公課？抑或是否為「合法」之特別公課？毋寧是需要將特別公課之概念、定位、要件、憲法上或法律上之界限加以梳理，再依據此些梳理而得、經證立之要件與憲法上界限，針對個別「費用」一一檢視、檢討，方屬正本清源之道。

第三節 德國特別公課在憲法上之依據

於論述特別公課有何具體之要件以及憲法上之界限前，當須先行論述特別公課作為一新興之財政工具，於憲政以及財政體制上，是否、以及如何造成財政工具體系之危險性，必是有其危險性存在，也方會在特別公課發展之過程中以若干實質以及程序之要件、甚或是以憲法界限限制之。我國之公課體系大抵源自德國之租稅國家原則，特別公課亦是承襲德國發展脈絡發展演進，學說上亦多有援引德國聯邦憲法法院梳理之要件作為立法之批判準繩，準此，本文乃先行介紹特別公課在德國發展時，是如何被認為將造成租稅國家之財政憲法之危害，再介紹德國聯邦憲法法院究係如何確立特別公課之要件及其憲法上界限，以避免特別公課對於租稅國家財政憲法之危害。

第一項 特別公課作為財政工具之危險性

在德國法的脈絡下，稅與非稅公課間之關係乃基於下列構想：基本法中的財政憲法一章係以租稅國家原則為基礎，共同體之負擔與國家任務的財政籌措原則上

¹⁴ 參張志偉，前揭註 12，第 67 頁。

僅由稅捐作為收入財源。換言之，以租稅為重心的財政憲法係要求國家與社會中的共同責任必須以租稅作為財源籌措的基礎，從而禁止立法者任意援引立法事務權限，將針對特定人或群體所課徵特別公課，卻用於公共群體的一般財政需求以及一般國家任務的財源籌措；質言之，除了稅捐以外，別無其他公共負擔¹⁵。然特別公課與稅捐具有相同之「不以對待給付為必要」之性質，也因此使特別公課與稅捐不可避免有概念上以及體系上之模糊地帶。德國學者 Peter Selmer 亦在 1972 年指出，濫用特別公課此一機制將可能造成在原本稅法規範秩序外的另一個可疑「課稅」來源¹⁶。德國學界與實務將特別公課造成財政憲法上之危險性概分為下列三點：

壹、破壞關於稅捐事務權限劃分之規定

因德國基本法已將財政事項自一般事務單獨列出規範，設專章（德國基本法第十章）予以規範，因此，關於稅捐事項的立法、收益與行政高權在聯邦與各邦間應如何劃分，係基於基本法第 105 條至第 108 條關於稅捐事務權限予以規範。倘若任由公部門任意課徵非稅公課，將可能使基本法所設定之財政憲法失其意義與功能，形同規避基本法上財政憲法之要求，蓋稅捐與其他非稅公課之立法、收益與行政權限，前者詳細規定於基本法；後者則由法律定之，兩者不能混淆或相互淘空。若肯認聯邦立法者得透過制訂特別公課法律，增加聯邦在基本法上並未明確規定之收入來源，便有變更基本法財政憲法與聯邦國家權限分配之虞¹⁷。

貳、國會難以監督特別公課之課徵與使用

因課徵租稅所得之財政收入與用途，行政機關必須編入每年度之財政預算中，接受國會之預算審查及執行監督，只有藉此機會國會才能有效監督行政機關，是否遵守法治國原則，也只有藉此機會，國會才能充分明白國民與企業間整體稅捐負擔程度。然而，特別公課之徵收與使用，將破壞上述國會對於財政預算審查及執行監

¹⁵ 參張志偉，前揭註 12，第 72-73 頁。

¹⁶ 參張志偉，前揭註 12，第 73 頁。

¹⁷ 參蕭文生，特別公課事件十年來行政法院裁判見解研析，行政訴訟二級二審制實施十週年回顧論文集，2011 年 6 月，第 335 頁；參張志偉，前揭註 12，第 74 頁；參柯格鐘，前揭註 10，第 201 頁。

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，立法機關於此之後，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」(schwarze Kasse)，如此不僅破壞國家財政預算之透明性，也因欠缺國會對於特別公課財源使用之經常性監督機制，而導致弊端叢生。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，從而應嚴格限制實務上課徵特別公課之可能性¹⁸。

參、對於被課徵群體造成額外負擔之不公平性

除租稅負擔外，另外對特定群體之構成員課徵特別公課者，亦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成員，其繳納之金錢並非為該全體而使用，而是使用於促進一般公眾利益之用途，則倘若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，即代表額外遭課徵金錢給付義務之團體，相較於其他未負有金錢給付義務之團體，並無任何「更有所得」，將有違反平等原則之疑慮。準此，若對於特定群體欲課徵額外之負擔時，當須有正當化之理由，並此種正當化之理由，應建立於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之財源，亦負有特別之責任存在¹⁹。易言之，該被課徵之群體之構成員相較於其他非屬課徵群體之人民，對於完成該財務之任務，具有「事物關聯性」、「群體責任性」，此乃被課徵群體之所以需額外負擔特別公課之正當化理由。

¹⁸ 參柯格鐘，前揭註 10，第 202 頁。

¹⁹ 參柯格鐘，前揭註 10，第 202 頁。

第二項 德國職業訓練獎助公課案

德國學界與實務界已意識到特別公課作為財政工具具有若干危險性，衡酌於此，於整體公課體系中，特別公課究應具備何種要件，以避免上揭作為財政工具之危險性發生，均亟待梳理，此際，德國拜仁邦（Bayern）對於斯時德國政府所課徵之「職業訓練獎助公課」，向德國聯邦憲法法院提出違憲之質疑，德國聯邦憲法法院即藉由此一案件揭示特別公課課徵之憲法基礎與界限。

壹、 案件概述

於 1975 年，德國當時正值出生率高的年份所出生之人口，已從學校畢業、亟待就業之時期，為增加青年就業機會，即應提供足夠之訓練位置，然時值德國就業市場不景氣，有為數不少之青年於 1977 年後，將面臨不受職業訓練法（下稱職訓法）保障之可能，為此，德國聯邦政府有意修訂 1968 年頒佈之職訓法。而歷經德國聯邦政府、聯邦國會以及聯邦參議院之協調與角力，聯邦國會與聯邦政府皆認此法案毋須經聯邦參議院同意，遂於 1976 年 9 月頒佈施行彼時議會黨團提出之職訓法版本，此一法案版本內含有關職訓規劃、統計以及職訓所等諸般規定，且該法案明定為了保障提供質與量皆充分的職業訓練位置，應予以財政補助，而為支應此一財政補助，應向雇主課徵「職業訓練獎助公課」，德國拜仁邦（Bayern）認為此一法案向雇主課徵之「職業訓練獎助公課」，其性質上為德國基本法第 105 條之稅課，既屬於稅捐公課，則依基本法之規定，必須經聯邦參議院同意，故認為此一法案因未經德國參議院同意，而未依憲法生效，據此向德國聯邦憲法法院申請違憲判決²⁰。是以，德國聯邦憲法法院於審理本案時，已無從迴避區分稅捐公課與特別公課之異同，以及須釐清特別公課作為公法上之金錢給付義務，其在課徵上是否有其要件與程序之限制等疑義。

²⁰ BVerfG.Urt.10.1.2.1980 2BvF 3/77 BVerfGE 55/274 ff.，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 6 月，第 7-9 頁

貳、 德國聯邦憲法法院判決要旨

德國聯邦憲法法院在 1980 年，藉由「職業訓練獎助公課」一案，於判決要旨敘明（註：僅摘要與特別公課相關聯之判決要旨，其餘涉及德國聯邦與各邦間之認定本文省略之）²¹：「

（一）作為個別集體之構成員所承擔之稅課以外之金錢給付義務的特別捐（按：即特別公課）受到狹窄的權限法的界限。作為額外的負擔，個人僅得在基於聯邦國家財政憲法原則以及人民為公法上的平等負擔之特殊可歸責性之理由下，被課徵特別公課。

（二）基本法第 104 條 a 至第 108 條所為維護聯邦國家之秩序及平衡功能，有必要將稅與稅以外之公課明白予以界定。

1. 特別捐乃依公課之實質內容作為定性之標準，並不取決於稅捐法律本身將之如何分類。

2. 特別捐不可作為共同體之一般財政收入來源而課徵之，而且特別捐之收入不可作為一般國家任務之財政支出而運用。

3. 立法者對於某一公課之預算上具體的措置，就此一公課在法律上定性為稅或特別公課，並無創設的意義。

（三）省略。

（四）相對於稅而言，特別捐乃稀有之例外；因此，其合法性要件必須嚴格解釋及適用。

（五）因憲法之故，立法者應當遵守：於較長的時間由某一集體所承擔之特殊責任，經由特別捐之課徵完成任務的情形，時加審查，是否原來採取特別捐的立法手段應予維持，或者是否因情事變更，尤其是財政目的或目的達成，而廢止或變更特別捐之課徵。

（六）與（七）均省略。」。

自德國聯邦憲法法院上揭判決要旨，可看出法院對於特別公課之課徵不再採取補遺式、網羅式之認定，而是開始界定清晰之課徵要件等界限。

²¹ 參張嫻安，前揭註 20，第 6-7 頁。

第三項 特別公課之憲法上課徵要件與原則

基於憲法平等原則之保障、遵守租稅國原則作為國家財政法制基礎以及避免造成人民財產過度負擔，並且根據德國聯邦憲法法院德國職業訓練獎助公課判決，逐步建構高權主體於課徵特別公課時應具備下列合法性要件：

壹、 非屬於一般財政收入需求之實質目的

特別公課不得為獲得公法人團體之一般財政收入需要的收入目的而加以徵收，且其收入不得被使用於支應一般國家任務之財政需要²²。立法者唯有在追求一特定、非屬於一般財政收入需求之實質目的時，始得以特別公課為之，亦即特別公課並非如稅捐一般僅屬籌資手段。且此種實質目的並不以法律中明定為必要，僅要求得以辨識出立法者的決定，可從立法之整體內涵得出即可²³。簡言之，特別公課之徵收，不得僅以一般財政需要加以徵收，否則將會落入稅捐公課之範疇，特別公課之課徵必須要有特別的政策目標，而此一政策目的的存在及公共性必須由徵收機關負舉證責任，其正當性可受司法審查²⁴。

貳、 被課徵義務人群體之同質性

被課徵金錢負擔義務之群體，不得為廣泛之一般國民，而是必須具有與其他群體或一般公眾，足以區分開來之同質性之群體。因此類團體必須具有同質性，其透過一項共同、在法秩序內規定或社會實際上存在的利益情勢，或藉由特別共同的事項，與一般大眾或其他團體相區分。因此，特別公課僅能針對既存之團體，禁止立法者為收取特別公課，非依已在法秩序之社會實際面或已存在特別共同事項之觀點，任意挑選團體，易言之，立法者在預計徵收特別公課時，才透過法規範建構在

²² 參陳清秀，前揭註 7，第 51 頁。

²³ 參張志偉，前揭註 12，第 82 頁。

²⁴ 參李惠宗，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 2 月，第 58 頁。

法秩序或社會秩序中尚未存在、新的團體，乃是不允許的。且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²⁵。

參、 被課徵義務人群體責任性

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（亦有稱之事物之接近性）²⁶。且公課義務人群體對於課徵目的所生之實質事物關聯必須對應到藉由課徵公課收入所欲達成之特殊任務，此即為被課徵義務人群體之財政責任（或稱財源籌措責任）。此要件之目的在於阻止將履行公共任務的財政責任任意移轉至個別團體。而為此實質關聯性負責之團體所應負擔之額度，亦不得高於該特別公課所追求之目的所生之（預估）財政經費需求²⁷。

肆、 被課徵義務人群體用益性

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一項嚴格要件，在所有以財政收入為目的之特別公課中均有完全的適用。惟如以引導為主要目的之特別公課，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，包括群體有責任性之要件在內均作較為寬鬆之解釋，只要該特別公課之財源係直接或間接主要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。換言之，課徵特別公課之財源用途，主要仍係為了被課徵群體的共同利益，但除此之外若又使其他群體或一般公眾均霑部分利益，尚非法所不許²⁸。

²⁵ 參蕭文生，前揭註 17，第 337 頁。

²⁶ 參蕭文生，前揭註 17，第 337 頁；參柯格鐘，前揭註 10，第 203 頁。

²⁷ 參張志偉，前揭註 12，第 83 頁。

²⁸ 參柯格鐘，前揭註 10，第 203-204 頁。

伍、 定期性檢驗是否具備合法性

由於徵收特別公課只屬少數例外，故立法者僅能將特別公課當作例外性的工具，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²⁹。

綜上所述，藉由上述要件，可將特別公課與稅捐公課作為明確區分，而導出課徵特別公課憲法性（合法性）之要件。租稅被界定為「共同負擔」，係指涉及所有稅捐義務人整體與內國人民；而特別公課是一「特別負擔」，僅限定在某一具有同質性之群體負擔。準此，特別公課之負擔基礎不在於個人的給付能力，而是為了籌措特殊財政目的之群體責任³⁰。

第四項 小結

自德國聯邦憲法法院透過職業訓練獎助公課之實務判決所劃分出課徵特別公課之憲法性（合法性）要件、界限可知，特別公課僅是稅捐公課之罕見例外，也因特別公課是稅捐公課之例外，故當須嚴格界定特別公課之合憲性要求，以避免人民遭高權主體浮濫地作為國家（或地方）之財政工具，進而變相加稅。而德國聯邦憲法法院藉由實際案例梳理出：「非屬於一般財政收入需求之實質目的」、「群體同質性」、「群體責任性」、「群體用益性」此些要件，作為課徵特別公課之憲法上基礎與界限。除此之外，於特別公課之課徵上，除須符合此些合憲性之要件外，在收入層面，亦應合乎「負擔平等原則」，在同屬於同一課徵之同質群體中，其計算課徵之基準、方式應為同一，以符合憲法上之平等要求；於支出層面，則應滿足專款專用原則，以落實群體用益性之要件。

²⁹ 參柯格鐘，前揭註 10，第 204 頁。

³⁰ 參張志偉，前揭註 12，第 83-84 頁。

第四節 我國公課之類型與基本原則

第一項 各該公課之概念與基本原則

上揭幾種不同類型之公課，除依法課徵、依法課稅原則之法治國原則以外，於各該不同類型之公課中，又會分別依照其性質、特徵、內涵之不同，而異其課徵原理原則、課徵要件課予人民公法上金錢負擔，析述如下：

壹、 稅捐公課

稅捐公課係我國憲法明確規定之公課種類³¹，在現代租稅國家、財政國家中，是最主要之強制性財政收入³²。於稅捐公課中，量能課稅原則為稅法最重要之基本原則，不論是在直接稅（所得稅、財產稅）、或是在間接稅（消費稅、交易稅）中，均有量能課稅原則之適用。且除適用量能課稅原則之外，就國際稅與地方稅而言，量益原則或用益原則亦為稅捐公課中重要之基本原則³³。

稅捐公課具有下列法律特徵：（一）權力性：稅捐公課是國家立於法律所賦予之公權力所為之單方行為，不待人民同意。（二）被課徵群體普遍性：基於平等原則之考量，稅捐公課及於一切實現法律所定給付義務之構成要件之人，因稅捐公課係用於支應國家公共任務之一般財政需求，而享受公共任務完成之利益普遍歸於人民，則課徵群體即為人民，由人民一同負擔。（三）財政目的性：稅捐公課收入所支應者為國家進行一般公共任務之財政需求，不論其為主要目的或附隨目的，均屬之。（四）統籌統支：既稅捐公課收入所支應者為國家進行一般公共任務之財政需求，因此，在歲入歲出面向必須由中央或地方自治團體統籌統支，方能兼顧稅捐之公平性。（五）無對價性：稅捐乃用於一般性之財政需求，並未直接授益予特定之個人，對人民僅有間接之關聯性，故無法認為是對特定給付之對待給付。（六）

³¹ 憲法第 19 條：「人民有依法律納稅之義務。」。

³² 參黃俊杰，前揭註 8，第 58 頁。

³³ 參柯格鐘，前揭註 6，第 48 頁。

主要財政工具：稅捐公課係國家統治活動之固有的、主要的財政收入。是以，若有其他非稅捐公課之收入，應有特殊之法律理由³⁴，並應作為稅捐公課之補充。

貳、 規費與受益費

於稅捐以外之公課，統稱「非稅公課」，於非稅公課中之規費與受益費，量益原則為最重要之基本原則，蓋因規費與受益費具有對待給付性質，與稅捐公課有相當之區別，行為人因為受益，所以必須負擔公課，此兩種公課在學說上稱為「受益負擔（Vorzugslasten）」³⁵。

一、 規費

我國財政部國庫署謂：「規費為政府機關因提供特定服務、設備或設定某種權利，或為達成某種管制政事目的，而對特定對象收取費用。」，自上述說明可得知，規費具有下列法律特徵³⁶：

（一）公法上強制性：國家提供人民所需要之個別服務，人民相對於其他人而言，乃受到特別之個別服務，基於公平原則，需支付相當比例之費用以為對價，若不支付，則國家可不提供此服務。對一般人民而言，國家之課徵行為具有必要性，不因個人因素而有不相當差異，要求人民付出相對之代價，影響其財產之配額度，故規費之課徵必須有法律準據，從而有規費法定原則之適用，以避免過度侵犯人民之申請權利及同時接受法律監督及控管。

（二）金錢給付之限額：規費之收入主要係用以反應給付之成本，而非用以營利，且其支出後可於提供給付時，藉由規費之取得再收回，故規費收入應依各項給付之類別，分別以費用涵蓋原則或等價原則計算，如此始能確實反應各類給付之成本，並確保各類給付符合個別報償要求，並維持適當之供給水準。

³⁴ 參黃俊杰，前揭註4，第212頁。參黃俊杰，前揭註8，第59頁。

³⁵ 參柯格鐘，前揭註6，第48頁。陳清秀，前揭註7，第48頁。

³⁶ 參黃俊杰，前揭註8，第61頁。

(三) 受益關聯性：規費之特定給付，乃相對於一般給付之概念。其係對提供特定行政給付行為之服務而直接受有利益之特定對象而課徵，非受益者毋需支付任何費用。

(四) 財政目的：規費收入為政府法定歲入預算，依財政統籌統支原則，各機關規費收入皆應解繳國庫。統籌統支之預算方式，其優點在於使國家財政收支結構富有彈性，得以因應政府實際需要而作適當調整與運用，使財政收入維持穩定。

二、 受益費

受益費（以我國工程受益費為舉例說明）具有下列法律特徵³⁷：

(一) 公法上強制性：釋字第 212 號解釋謂「財政收支劃分法第二二條第一項係指得以工程受益費作為一種財政收入，而為徵收工程受益費之相關立法，不能因此而解為上開條例規定之工程受益費係得徵收而非應徵收。」，由於該項公共工程之興建，對特定區域內之不動產將會產生特別利益，係因該項工程興建以致特定地區內之不動產價值增加之數額，於此該等個別利益獲取具有相當程度之強制性。

(二) 金錢給付之範圍：釋字第 212 號解釋謂「各級政府興辦公共工程……規定其徵收之最低限額。」，所稱最低限額，當工程為水庫、提防、疏濬水道時，其徵收最低限額，由各級政府視實際情形定之。而徵收上限，依我國財政收支劃分法第 22 條第 2 項前段「前項工程受益費之徵收，以各該工程直接與間接實際所費之數額為限，…」，工程受益費徵收條例第 2 條第 2 項亦同財政收支劃分法第 22 條第 2 項前段之意旨，限制徵收數額，最高不得超過該項工程實際所需費用百分之八十。是以，由上揭釋字與法律規定可知，工程受益費之課徵範圍，以工程花費為指標，雖有比例差異，但原則上仍以分攤工程建設所需之成本為限，其課徵以工程費用填補為上限原則。

(三) 受益關聯性：所謂公共工程，乃是供公共使用、而非專為個人而興建之工程，國家計畫公共工程施建同時，該項工程須具有長久性，始能保障特別利益在未來實現之可能性。於整體工程完工時，由政府核算相關之受益人特別受益之價值，

³⁷ 參黃俊杰，前揭註 8，第 60-61 頁。

特定區域內不動產將會產生特別利益，然而個人支出之工程受益費，因對工程並無充分參與之機會，亦無主動爭取建設之權利，與公共建設的用途並無直接對價的關係，至多或可稱為乃因附屬於公共工程而具有較密切之受益關係，而非絕對可得具體化之受益性。因此，受益費乃為滿足或減少建設公共設施等之費用，而對於該公共設施所給予特別利益之人加以課徵，並不考慮該受益費義務人實際上是否享受該項利益。

（四）財政目的：公共工程之建造費用乃由國家按預算編列建設，因該工程之完成而享受特別之受益者，必須依法支付一定比例之受益費用，然而，國家在該收入並未繼續充當公共工程建設費時，仍由主管機關歸入年度收入之中，續與統籌分配應用，不限再用於興建特定工程，該項收入納入國庫之意甚為明顯。是以，工程受益費之徵收，雖稱為補貼公共工程，然而於實際上，應屬補貼國家整體支出之用意，似較符合實際統籌分配之運用狀況，即專為財政目的。而工程受益費之計算，係依個別工程建造費之比例核算，課徵數額有限，僅可作為國庫收入來源之一，尚不足作為國庫收入之主要來源。

三、 規費與受益費之差異

雖規費與受益費均為具有「對待給付」性質之公課，然自上開說明可知，規費所應計算式用之受益，係以行為人在現實上所受利益，或為建置該等受益機制因而支出成本費用，作為計算衡量的標準。兩種不同之費用計算基準，學說上因此各自稱為「利益回饋原則」與「費用填補原則」。反之，受益費是以行為人使用受益之「可能性」作為費用計算衡量的基準³⁸，二者間仍有適用原則上之差異。

參、 特別公課

一、 特別公課之概念與課徵基礎

自特別公課之發展脈絡可知，特別公課並非是為了滿足一般的國家財政需要而對於一般國民所課徵，而是為特定任務之財政需要對於特定群體國民所課徵的

³⁸ 參柯格鐘，前揭註6，第48頁。

負擔，其經常流入特別基金，而不流入公共預算中。特別公課是國家對於經濟統制、社會形成的工具，而非取向於量能課稅原則，德國聯邦憲法法院判決認為特別公課的合法性乃繫於：在公課義務人方面與其課徵公課所追求的目的兩者間的特殊關係，該負擔公課的群體，必須比其他任何群體或一般納稅人，就課徵公課所追求的目的，顯然存在有更密切之關係。從公課義務人與公課目的間之事物關係，必須對於利用特別公課提供經費之任務的達成，產生特別的群體責任³⁹。是以，於特別公課中，其所應適用之原則較為特殊，因特別公課僅對於特定人或特定群體徵收，故在學理上要求立法者必須說明，公課義務人對於所課徵對象，依照事物本質，具有令其個別應加重公課負擔義務的正當理由，從而，特別公課之課徵，須滿足「具有非屬於一般財政收入需求之實質目的」、「群體同質性」、「群體有責性」、「群體用益性」等實體要件，並以其收支運用仍應定期向國會報告同時接受監督等程序要件，作為特別公課徵收合憲性要件，以防止國家濫用特別公課手段，違反平等原則而任意對特定人或群體加稅，以避免財政憲法之稅捐體制遭到架空或破壞，以及同時規避國會財政與預算監督的疑慮。在上述應符合特別公課之有責性與共益性的範圍內，即應適用有限度的、亦即在特定公共任務完成範圍內的義務及受益補償原則⁴⁰。故特別公課之存在前提，必須是稅捐概念發生缺口，德國聯邦憲法法院亦明白指出，特別公課僅是稅捐之「罕見例外」，並確立其合憲之要件，故特別公課課徵之合憲性要件，亦得稱為「補充性原則」⁴¹。

二、特別公課與規費、受益費之差異

或有認為特別公課與規費、受益費因同屬於非稅公課，似不易與其他非稅公課相區別，然特別公課與其他非稅公課（規費、受益費）之區別在於，大抵上，特別公課不如規費與受益費一般，並無對價關係，或至少相對於受益負擔而言，已鬆動特別公課對付給付之「個人」歸屬之可能性⁴²，乃是以「群體」之用益性作為其特徵，以及作為特別公課與規費、受益費之差異。

³⁹ 參陳清秀，前揭註7，第50頁。

⁴⁰ 參柯格鐘，前揭註6，第48-49頁。

⁴¹ 參黃俊杰，前揭註8，第65頁。

⁴² 參張志偉，前揭註12，第72頁。

三、 特別公課與稅捐之差異

因特別公課於歷史發展過程中有其特殊性，特別公課之實質原則與要件，與同為非對待給付性質之稅捐公課，有諸多界限較為曖昧模糊之處，於我國司法院大法官釋字第 426 號解釋中，蘇俊雄大法官之不同意見書，特別提及多數意見無法區辨空污費究竟係目的稅或特別公課，故本文於說明特別公課與稅捐公課之差異前，當有必要說明何謂目的稅。

所謂目的稅，係稅捐公課概念下之一種類型，目的稅具有「限定支出項目」以及「專款專用」此二項特性，然因目的稅仍屬稅捐之一種，當具備一般稅捐公課之概念，易言之，仍須以財政收入為主要目的，且收入不限用在對繳納義務人有益之處，是以，其縱有專款專用之特性，然該專款專用也應侷限於原為國家一般公共事務之範疇內。換言之，目的稅之專款專用特性，僅是將原屬於國家一般公共任務之某項公共任務之財政需求，限定用國家某項稅收收入加以支付而已，故其繳納之義務人並不限於經濟上得享有國家特定作為利益之人，因此，目的稅相較於一般稅捐公課，仍屬例外⁴³。

謹將前已提及之各該公課概念，彙整普通稅、目的稅與特別公課之異同：

表 1：普通稅、目的稅與特別公課比較表

種類 項目	普通稅	目的稅	特別公課
課徵權力性	基於法律所賦予之公權力（強制性）	基於法律所賦予之公權力（強制性）	基於法律所賦予之公權力（強制性）
目的性	原則上以財政目的為主，亦肯定附隨目的之存在	將某項稅收專用於特定公共任務，主要是財政目的之考量	原則上以達成經濟統制、社會形成之特定任務為目的

⁴³ 參黃俊杰，特別公課之憲法基礎研究，國立中正大學法學期刊，第 5 期，2001 年 9 月，第 46-47 頁。

課徵範圍	普遍性	普遍性	課徵群體特定性
給付義務與負擔理由	不須有特殊關聯	有時給付義務與負擔理由具一定關聯	特殊法律關聯
給付與國家作為	非對價關係	非對價關係	非對特定給付之對待給付
支出方式	統籌統支	專款專用	專款專用
國家財政工具性	主要財政工具	普通稅之例外與輔助	稅捐公課之例外與輔助

出處：黃俊杰，特別公課之憲法基礎研究，國立中正大學法學期刊，第5期，2001年9月，第46-47頁。

自上表可知，特別公課與稅捐公課之最大區別，固在於：特別公課涉及其與公課收入所要實現的目的，「具有特殊的關係」的人的給付。然此種特別公課與稅捐間之界限，仍有學者認為不夠嚴格明確，而認為其決定性之基準必須是：有實際上的群體利益存在。該特別公課收入所支持的目的，僅得在於實現公課義務人的共同利益，因此，不得為第三人的利益或公共的利益而滿足其財政需要。此外，特別公課僅能對於公課收入所要實現的利益的群體的成員加以徵收，換言之，每位公課義務人至少均潛在的因該公課收入所為財政財政措施而享受利益⁴⁴。學說上有認為此處應取決於公課課徵之目的及該目的具體化的程度，租稅概念不僅包括其收入流預算，以支應任意目的使用；也包括所謂「目的稅」(Zwecksteuer)在內，亦即，課徵目的稅亦有特定目的的存在，且其收入僅用於特定領域，亦屬租稅概念之列；反之，特別公課則必須具有群體利用性。因此，兩者差別應從使用目的之任務著眼，特別公課係為了特定群體之公課義務人所課徵、用於特定任務的金錢負擔；而租稅則是

⁴⁴ 參陳清秀，前揭註7，第50-51頁。

為了一般公眾利益，用以實現與一般公眾利益有關之公共任務⁴⁵；又特別公課與目的稅之不同之處，在於特別公課就其課徵金額係與國家所給予利益之費用或使用相連結；反之，目的稅則無此種關聯性⁴⁶。更白話來說，目的稅雖是為了特別之目的而課徵，然課徵而得之稅收收入仍是用於一般人民之公共任務，然特別公課之公課收入須用回饋予特定群體之公課義務人。

是以，本文認為，雖特別公課與稅捐公課（尤其目的稅）有其模糊或部分概念重疊之處，然區辨特別公課與稅捐公課之差異，仍應透過劃定特別公課之核心概念與要件特徵，並嚴格檢視是否符合特別公課之要件，而非是以補遺式、網羅式之劃分方式區分何種公課屬於特別公課，方得藉此體現出特別公課在租稅國家原則下係屬「極少數例外」之情況，為稅捐公課之補充。

第二項 特別公課之類型

於梳理特別公課之緣起、發展脈絡以及特別公課的憲法性（合法性）要件後，將進一步探討特別公課之類型，不同類型之特別公課應當有不同之憲法性（合法性）要件以及不同之司法審查標準。而特別公課得劃分為何種類型，取決於劃分之基準為何，析述如下：

壹、以「目的」為分類基準

有論者曾提出，倘欲將特別公課類型化，則似可依特別公課所欲追求之目的（或功能）作為分類基準，將特別公課概分為「財政目的之特別公課」以及「非財政目的（或稱誘導功能）之特別公課」⁴⁷：

⁴⁵ 參張志偉，前揭註 12，第 69 頁。

⁴⁶ 參陳清秀，前揭註 7，第 52 頁。

⁴⁷ 參黃俊杰，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 6 月，第 111 頁；參何愛文，特別公課之研究—現代給付國家新興之財政工具，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，1994 年，第 13 頁。

一、 財政目的之特別公課

財政目的之特別公課，又稱為狹義之公課，原則是讓特定之同質性群體，經由此項公課緊密結合而形成特殊之財政聯盟⁴⁸。該同質性群體必須具備特定之財政責任，且基於公課所構成之特種基金必須具備對群體之用益性，作為履行屬於該群體特別需求之功能，除此之外，該特定之同質性群體對於該特定財政功能之履行，與其他群體或一般稅捐公課之義務人比起來，應當具有更強烈、更緊密之事物關聯性。

換言之，倘欲課徵之特別公課屬於「為財政目的之特別公課」，則於要件上，應當符合特別公課之所有要件即實質目的、群體同質性、群體責任性、以及群體用益性，缺一不可，且司法審查標準應越為嚴格（至少比非財政目的即誘導功能之特別公課嚴格），更需定期檢驗回顧每個時期所課徵之特別公課是否均符合上揭要件，以避免與稅捐公課之財政目的混淆，故當須嚴格區別其界限，以限縮立法者之形成自由，俾利維持財政憲法、財政國家之原則。

二、 非財政目的之特別公課

非財政目的之特別公課，又稱為廣義之特別公課，泛指其他非以財政目的為主之其他特別公課，著眼於其行為誘導、鼓勵促進或者是平衡之功能，其中包括誘導性特別公課、平衡公課，例如重度障礙公課等，區別財政目的與非財政目的特別公課於法律上的意義在於，適用財政目的特別公課的嚴格容許性要件即不應完全適用於非財政目的之特別公課⁴⁹。

三、 評析

有論者認為，此種以目的、功能作為分類標準，固有其見地，然亦有缺點，其缺點在於，許多財政工具其實兼具多重功能與目的，除以財政為目的之特別公課、以及非財政目的之特別公課以外，隨著時代演進，更具有兼含二種目的之特別公課

⁴⁸ 參黃俊杰，前揭註 47，第 111 頁。

⁴⁹ 參張志偉，前揭註 12，第 77 頁。

（例如以行為誘導為主、但不排除財政收入目的之特別公課），倘若以特別公課之目的或功能作為分類之基礎，似乎將導致失去類型化之意義⁵⁰。

貳、以「課徵原因」為分類基準

因倘若逕以特別公課之課徵目的與功能作為分類基準，似將導致具有多重目的之財政工具無從精確區分，而喪失類型化之意義，為此，第二種見解即以特別公課之「課徵原因」作為類型化之標準，將特別公課大致區分為三種類型：其一為「基於特殊籌措資金目的而課徵之特別公課」、其一為「基於未履行某特定法定義務而課徵之特別公課」、以及「環境公課」⁵¹，謹將此三種類型之特別公課概述如下：

一、基於特殊籌措資金目的而課徵之特別公課

此種類型之特別公課，顧名思義，係基於特殊籌措資金為目的而課徵之特別公課，性質上較為偏向財政功能之要求，故如同特別公課與稅捐公課之區別爭議一般，易與憲法稅捐公課體制相衝突，然因此種類型之特別公課，其課徵仍必須以課徵法源所規定之「對被課徵群體有利」之給付計畫進行資金籌措。易言之，此項特別公課之特徵，是因為特定事務有特殊之財政需求，而因負擔特別公課之特定同質群體對該特定事務有特別關聯性，方必須由該特定同質群體負擔此特定事務之財政需求，故「基於特殊籌措資金目的而課徵之特別公課」仍與稅捐公課有本質上之差異⁵²。

此種「基於特殊籌措資金目的而課徵之特別公課」通常是發生在特定企業群體彼此兼有特殊之聯結，故對於在經濟上獲得利益者課以金錢負擔，以彌補經濟上蒙受不利之企業，進而避免企業群體間因相互影響而衰退。在德國，此種類型之公課有「酒類平準基金」、「土地、森林及糧食經營之銷售基金」；在我國，最典型的即

⁵⁰ 參黃俊杰，前揭註 43，第 69-70 頁。

⁵¹ 參黃俊杰，前揭註 43，第 70 頁。

⁵² 參黃俊杰，前揭註 43，第 70 頁；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，第 190 頁。

有國家為維持貿易水準而成立之「推廣貿易基金」⁵³，其收入來源即為經濟管制措施調節性之公課，主要在維護繳納義務人群體之利益，而非用以實現其他目的⁵⁴。

二、基於未履行某特定法定義務而課徵之特別公課

此種特別公課，又稱「補償公課（平衡補償捐）」或是「替代公課」，是因法定義務未履行時而被課徵之金錢給付義務，我國之未履行僱用殘障者之義務者所須繳納之差額補助費⁵⁵即屬之。有學者認為，此種差額補助費之課徵，帶有平衡調節之功能，換言之，對於國家之先前干預所造成負擔之不公平，乃藉此種特別公課之課徵予以矯正，並藉此負擔以回復實質之平等⁵⁶，然此種特別公課之課徵，勢必將獲得一筆具替代性、且應用於特定用途之收入，故具有若干支財政功能，且其用途上，必須和回復原狀義務之「未實現」有所關聯。

於德國聯邦憲法法院之實務判決中（重殘障人福利特別捐案）⁵⁷認為，此種重殘障人福利特別捐，係為遵守德國基本法照顧殘障人而使僱主負擔之義務，乃平衡補償，為達基本法之要求，課予僱主雇用義務以及補償公課義務皆屬合適且必要之措施，得通過對於基本權限制之檢視。此種公課隱含有「鼓勵」僱用者僱用殘障人士之特性，而「鼓勵功能」存續之必要性，係建立於失業殘障人之數目增加之事實。是以，在此種「基於未履行某特定法定義務而課徵之特別公課」中，因其鼓勵以及平衡之作用特性較為強烈，而使其財政功能相形失色（在殘障者僱用比率增加，補償公課收入減低之狀況下尤其明顯），如此，就特別公課憲法性（合法性）要件中之「被課徵義務人群體之用益性」以及「事物關聯性」即應加以緩和⁵⁸。

⁵³ 貿易法第 21 條第 1 項：「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，由海關統一收取最高不超過輸出入貨品價格萬分之四．二五之推廣貿易服務費。但因國際條約、協定、慣例或其他特定原因者，得予免收。」

⁵⁴ 參黃俊杰，前揭註 43，第 70-71 頁。

⁵⁵ 身心障礙者權益保障法第 43 條第 2 項：「進用身心障礙者人數未達第三十八條第一項、第二項標準之機關（構），應定期向所在地直轄市、縣（市）勞工主管機關之身心障礙者就業基金繳納差額補助費；其金額，依差額人數乘以每月基本工資計算。」

⁵⁶ 參葛克昌，人民有依法律納稅之義務—以大法官會議解釋為中心，稅法基本問題，1996 年，第 103 頁。

⁵⁷ BVerfG, Urt.v. 26.5.1981- 1.BvL 56, 57.58/78: BverfGE 57/139 ff., 引自張嫻安，前揭註 20，第 18 頁。

⁵⁸ 參張嫻安，前揭註 20，第 18-24 頁。參黃俊杰，前揭註 50，第 71 頁。

三、 環境特別公課

環境公課，係現代環境法學借用經濟理論之「使用者付費原則」概念，衍伸為「污染者付費原則」、「原因者付費原則」而來（該些原則詳細論述詳第三章），又稱為「肇因者公課」，通常被理解為對環境財使用之補償，或是對於環境財之污染或消耗行為之平衡⁵⁹。此種特別公課，在環境行政管制中似屬「經濟誘導」之管制手段，未必具有財政目的，換言之，是以加重使用者之金錢給付負擔，而誘導（鼓勵）對於環境財謹慎且節約使用，以取代傳統警察法「命令控制」之管制手段。環境公課得再區分為三種類型：（一）純粹行為誘導之環境特別公課；（二）帶有生態上經費籌措目的之行為誘導公課；（三）純粹經費籌措之環境特別公課⁶⁰，不同類型之環境公課，應有不同之司法審查基準，通常，在純粹行為誘導、或兼具行為誘導之環境公課中，會就「被課徵義務人群體之責任性（即事物關聯性）」、「被課徵義務人群體之用益性」此二合憲性要件加以緩和。

然應注意者為，環境公課制度的存在，並不是作為許可破壞環境之「對價」，而是基於環境資源之共有性考量，國家應提供適當之環境資源分配制度，並確保環境資源之利用可以發揮最大之公共效益⁶¹，在此前提之下，發展與貫徹「污染者付費原則」，俾利誘導、鼓勵以及平衡環境之永續發展。

參、 特別公課類型化之難題

雖多有學者以及外國實務嘗試將特別公課予以類型化，然於實際上，將特別公課類型化勢必會遇到諸多難題。首先，於肯認特別公課乃新興、在符合某些要件下得作為合法對人民課徵金錢給付義務之財政工具後，特別公課即多元、如火如荼之發展，於我預算法中，「非營業收入之特別收入基金」之項目，自民國 90 年約 10-14 項左右，收入概估約有 49,736,679（千元）⁶²，現今（民國 109）25 項、預算收入約 290,654,867（千元）⁶³（註：此項特別收入基金除特別公課之外，應含有規費、

⁵⁹ 參何愛文，前揭註 47，第 70 頁。

⁶⁰ 參黃俊杰，前揭註 43，第 72 頁。

⁶¹ 參馮郁琇，環境法上的特別公課，財稅法令半月刊，第 41 卷第 9 期，2018 年 5 月，第 40 頁。

⁶² 參黃俊杰，前揭註 47，第 117-118 頁。

⁶³ 行政院主計處公布 109 年度中央政府總預算「基金別預算分析表」。

受益費等收入，然仍不失為一觀察歷年收入曲線之方式），且除表上統計之各種特別基金外，尚有依身心障礙者權益保障法第 43 條第 2 項向各縣市勞工主管機關繳納之「差額補助費」等，足見特別公課在我國實務上被廣泛運用，類型項目之多，課徵原因多樣，更不乏基於政治需求而設立、課徵之特別公課，在在加深特別公課類型化之難度。

除上述之外，因稅捐公課亦逐漸發展「目的稅」、「誘導稅」之概念，致使傳統稅捐角色轉變，而造成特別公課與「目的稅」、「誘導稅」存有諸多相似之特性而不易區辨，然特別公課與「目的稅」、「誘導稅」最主要以及核心之分野在於，目的稅與誘導稅均屬稅捐之一種，當具備一般稅捐公課之概念，是以，其縱有專款專用之特性，然該專款專用也應侷限於原為國家一般公共事務之範疇內，且縱使誘導稅之「財政目的」特質較為淡薄，並得作為「附隨目的」，然並不可將「財政目的」之性質完全摒棄，反觀以誘導為目的之特別公課，係「基於未履行某特定法定義務而課徵之特別公課」類型，財政目的並非其必要要件，似得以此作為區辨方式，但必須說，倘一特別公課係以誘導、獎勵為目的之外尚附屬財政目的，則其與誘導稅間之界限，將有諸多曖昧模糊之空間⁶⁴。

第三項 小結

於公課之概念與類型中，稅捐之課徵對象係針對一般人民，並且作為國家之主要之財政收入，就此部分，德國聯邦憲法法院曾強調，為維護聯邦國家秩序與平衡功能，明確劃分稅捐與非稅公課之界限，係絕對有必要的，以避免與憲法之稅捐概念發生混淆⁶⁵。

至於非稅公課彼此間之特徵，仍有一定差異。其中規費之徵收係用以補償，故不問人民領受該向給付是出於主動請求、或係被動接受，均不影響其性質。且因規費公課本質係用以補償，故收取規費時，應嚴守「成本或費用填補原則」。而就受益費部分，其授課徵之對象，係由一定區域或受特定服務之群體負擔為限，並受工程成本及受益比例影響，該受益費課徵具有上限及下限範圍限制，由受益者負擔成

⁶⁴ 參黃俊杰，前揭註 47，第 123 頁。

⁶⁵ 參黃俊杰，前揭註 8，第 65 頁。

本費用，立法者在規費與受益費之間作抉擇時，受益之個別受領事實已明確時，即徵收規費；若群體受益個人只存有受益「可能」時，則徵收受益費。此二種公課與稅捐公課考量負擔能力而依量能原則課稅有顯著不同⁶⁶。

另就特別公課，因特別公課具有「群體用益性」之特徵，即特別公課之支出應主要用於該被課徵之群體較為有益之處，但規費之類別係以個人請求國家給予一定行政或使用上之便利所提的給付為要件，故個人用益性質強烈；除此之外，特別公課尚要求課徵群體需具有以「責任」為基礎之公平負擔，與規費此種基於「個人報償」概念而為費用涵蓋、或等價計算受益者或使用者負擔額度之概念，有相當之差異，與特別公課截然不同⁶⁷。又特別公課雖與稅捐公課同為非屬對待給付性質之公課類型，然在課徵目的、課徵範圍、給付義務與負擔理由、支出方式等面向多有相當之歧異，然隨著目的稅、誘導稅之發展，稅捐公課與特別公課有曖昧不明、概念重疊之處，然更應透過劃定特別公課之核心概念與要件特徵，以區辨以及維持特別公課之作為稅捐公課之補充性質。

於特別公課中，得依各該分類基準區別特別公課之類型，倘以課徵特別公課之「目的」作為區別標準，可將特別公課區分為「財政目的之特別公課」以及「非財政目的之特別公課」，並依不同種類之特別公課調整其合法性要件之寬嚴，然此種分類方式缺點在於，許多財政工具其實兼具多重功能與目的，隨著時代演進，更發展出許多兼含行為誘導為主、但不排除財政收入目的之特別公課，如此一來，此種兼具多種目的之特別公課應如何適用、應如何審酌特別公課之合法性要件，即生爭議，是以，單憑課徵之目的作為區別標準，於新興財政工具蓬勃發展之現今似有所不足。而學說進一步發展另一種區別標準，即以「課徵之原因」出發，區分「基於特殊籌措資金目的而課徵之特別公課」、「基於未履行某特定法定義務而課徵之特別公課」、與「環境公課」，依各該特別公課發展之原因出發，避免目的或功能作為區分所造成特別公課合法性要件適用混淆之情形，若其特徵原因係基於籌措特別資金為目的，則當嚴格審認該特別公課是否通過合法性要件之檢驗，惟倘若係基於未履行某特定法定義務而課徵之特別公課，因其往往具備補償、鼓勵、誘導之性質，

⁶⁶ 參黃俊杰，前揭註8，第66頁。

⁶⁷ 參黃俊杰，前揭註8，第66頁。

故得適度放寬某些特別公課之合法性要件審查。且此種分類方式，亦融入環境權，在環境永續利用、環境保護劃分出環境公課此種特別公課類型，並得在環境保護之大前提下，再依是否為籌措資金、是否為鼓勵行為等次要原因作分類，是以，此種以原因出發之分類方式，毋寧是較為細緻之區別標準，然關於特別公課類型之分類，無論於我國、或係德國，仍多有爭執，且因特別公課蓬勃發展，課徵項目漸多，確實造成分類上之困難，且特別公課與目的稅、誘導稅間，亦存有模糊地帶，基於上揭原因，特別公課之分類迄今仍缺乏一致性的見解，如此，對於不同類型之特別公課，應否存在不同之明確審查基準與容許要件，仍有待學界發展以及實務見解作為佐證⁶⁸。

第五節 我國特別公課之發展與相關制度

第一項 特別公課於我國釋憲實務上之發展

「特別公課」並非我國成文法上對國家收入（或財政工具）所設之專有名詞。特別公課之概念，於我國早期多為學者基於比較法之觀點，將德國學說與德國聯邦憲法法院之見解引進於我國，是直至民國 86 年 5 月 9 日大法官公布釋字第 426 號解釋，認為空氣污染防治費係屬特別公課，並且初步描繪特別公課之概念，「特別公課」始因大法官解釋之效力而得到初步的實證⁶⁹，正式躍上我國法制舞台，然直至本論文撰寫完成時，我國所有法律規範，從法律到命令，僅有於民國 105 年 10 月 25 日發佈施行之「政黨及其附隨組織不當取得財產處理條例施行細則」，以及其授權子法「政黨及其附隨組織不當取得財產處理條例第九條第一項正當理由及許可要件辦法」使用「特別公課」此一用語⁷⁰，再無其他，且亦無任何法律條文明確規範特別公課之課徵應具備何些要件。

⁶⁸ 參黃俊杰，前揭註 47，第 116 頁。

⁶⁹ 參黃俊杰，前揭註 43，第 6 頁。

⁷⁰ 參廖欽福，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，2010 年 4 月，第 36 頁。

針對特別公課於我國法規範架構下所應遵循之原理原則，釋字第 426 號解釋於第一段率先闡明：

空氣污染防制費收費辦法係主管機關根據空氣污染防制法第十條授權訂定，依此徵收之空氣污染防制費，性質上屬於特別公課，與稅捐有別。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。上開法條之授權規定，就空氣污染防制法整體所表明之關聯性意義判斷，尚難謂有欠具體明確。

並於理由書內敘明：

憲法增修條文第九條第二項規定：「經濟及科學技術發展，應與環境及生態保護兼籌並顧」，係課國家以維護生活環境及自然生態之義務，防制空氣污染為上述義務中重要項目之一。空氣污染防制法之制定符合上開憲法意旨。依該法徵收之空氣污染防制費係本於污染者付費之原則，對具有造成空氣污染共同特性之污染源，徵收一定之費用，俾經由此種付費制度，達成行為制約之功能，減少空氣中污染之程度；並以徵收所得之金錢，在環保主管機關之下成立空氣污染防制基金，專供改善空氣品質、維護國民健康之用途。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。特別公課與稅捐不同，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，凡合乎要件者，一律由稅捐稽徵機關徵收，並以之歸入公庫，其支出則按通常預算程序辦理；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。所謂授權須具體明確應就該授權法律整體所表現之關聯意義為判斷，而非拘泥於特定法條之文字（參照本院釋字第三九四號解釋理由書）。

於上揭釋字第 426 號解釋文中，認為「空氣污染防制費」是一種特別公課，並肯認特別公課係對於課徵義務人之公法上金錢負擔，為一財政工具之類型，且與稅捐公課為不同之財政工具。我國多數見解，也將財政收入工具類型，引用公課之概念，區分為稅捐、規費、受益費與特別公課四者，而普遍被使用⁷¹。除此之外，據此釋字，亦可得知特別公課是具有「為政策目標限定其用途」、以及「向有特定關係之國民課徵」等特色。

然我國實務上，面對特別公課此項新興之財政工具，在論證上，雖大致與德國之發展方向相同，但卻未如德國聯邦憲法法院梳理得詳細，釋字第 426 號解釋文

⁷¹ 參廖欽福，前揭註 70，第 36 頁。

僅提及特別公課之課徵應當符合「法律保留原則」與「授權明確性原則」，毋寧僅是做一「形式合憲要件」之審查而已，卻未詳述特別公課之性質究竟為何？其課徵要件、甚至是憲法上以及法律上界限，均未加以說明，也未對於課徵空污費之實質正當性加以闡述。對此，於本號解釋中蘇俊雄大法官亦提出類似之質疑，氏於該號解釋中之不同意見書指出，特別公課「是否僅需合於法律保留原則與授權明確性原則即可？均是課予公法上金錢給付義務，是否須加入比較法上特別公課之要件（諸如集體有利性…等）做較為嚴格之審查，應對此種『非稅公課』設下嚴格要件，否則無異是以概念的轉換規避租稅法律主義」，並且認為，縱認空氣污染防治費性質上屬於特別公課，然課徵特別公課之合憲標準、憲法上基礎與界限，是否僅為法律保留原則？實務上得否課徵此種非稅公課，仍存有違憲之疑問。

在釋字第 426 號解釋之後，於民國 89 年 10 月 26 日公布之司法院大法官釋字第 515 號解釋中，大法官表明：

上開條例第三十四條第一項規定，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，應由承購人分別按土地承購價額或標準廠房、各種建築物承購價額百分之三或百分之一繳付工業區開發管理基金。此一基金係專對承購工業區土地、廠房及其他建築物興辦工業人課徵，用於挹注工業區開發及管理之所需，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，並非原購買土地或廠房等價格之一部分，該條例施行細則第九十六條：「本條例第三十八條第一項第一款所稱原購買地價及原購買價格，不包括承購時隨價繳付之工業區開發管理基金」，此對購買土地及廠房後未能於前開一年內使用而僅繳付價金者，固無不合。惟興辦工業人承購工業區土地或廠房後，工業主管機關依上開條例第三十八條之規定強制買回，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，則課徵工業區開發管理基金之前提要件及目的均已消失，其課徵供作基金款項之法律上原因遂不復存在，成為公法上之不當得利。依上開細則之規定，該管機關僅須以原價買回，對已按一定比例課徵作為基金之款項，不予返還，即與憲法保障人民權利之意旨有違，該細則此部分規定，並不排除上述返還請求權之行使。

上述釋字第 515 號解釋，似乎是肯認特別公課除須符合法律保留原則以及授權明確性原則外，於特別公課之要件上，尚有「被課徵群體同質性（專對承購工業區土地、廠房及其他建築物興辦工業人課徵）」以及「被課徵群體用益性（用於挹注工業區開發及管理之所需）」等特徵，大法官看似進一步詳述特別公課之課徵要件，但卻又稱此工業區開發管理基金「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」，將特別公課與規費之概念混淆，招致學界批判⁷²，而後，釋字第 593 號解釋針對汽車燃料使用費，更退而使用「租稅以外之金錢義務」稱之，更模糊特別公課之意義與課徵合憲法、合法性要件。

特別公課在我國釋憲實務上發展，似僅以特別公課「概念描述」之方式為論述操作，然無論在釋字第 426 號解釋、515 號解釋以及 593 號解釋中，針對特別公課之概念描述，均未詳實，亦未見有何解釋文詳細論述特別公課實質要件，甚或有與規費、受益費性質混淆之解釋文，且似乎也因釋憲實務上對於特別公課之課徵未梳理實質要件之拘束及限制，導致立法實務上，在符合釋字第 426 號揭櫫之法律保留原則與授權明確性原則之狀況下，特別公課作為一新興、好用之財政工具，已可在許多行政法領域中見及廣泛運用，諸如於環境法中，以環境特別公課（即空污費等）之角色出現、如於身心障礙者權益保護法中的「差額補助費」、如原住民工作權益保障法對於僱用原住民人數不足所繳納的「代金」、貿易法的「推廣貿易服務費」等，林林總總，比比皆是，甚或開始有浮濫課徵之趨勢（例如曾興起討論之「國安捐」、「香菸健康捐」...等）⁷³，不免令人質疑中央、地方等高權主體多有利用課徵特別公課的形式，規避人民對於加稅的質疑與抗拒，規避、原來應以稅捐方式的手段不用，改採用稅捐以外的非稅公課（特別是「特別公課」），開始加諸於國民或企業，成為負擔，本應以（主要）租稅或（次要）規費、受益費方式，卻逃避遁入到特別公課範疇，此時，「特別公課肥大化」的病症，實已在臺灣蔓延⁷⁴。

第二項 我國學界對於釋憲實務之評判

依我國現行釋憲實務發展特別公課此一財政工具之狀態，是否僅以釋字第 426 號解釋揭櫫之特別公課性質之說明，以及法律保留原則、授權明確性原則作為適用界限即為已足？當有辯證之空間。我國立法、行政機關似也因釋憲實務未就「特別公課」此項新興財政工具梳理出課徵之憲法界限以及合法性要件，似乎在符合法律

⁷² 參陳愛娥，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，臺灣本土法學雜誌，第 19 期，2001 年 2 月；參蕭文生，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 10 月，第 102-103 頁。

⁷³ 參廖欽福，前揭註 70，第 36 頁。

⁷⁴ 參廖欽福，前揭註 70，第 37 頁。

保留原則與授權明確性之原則下，只消立法，再將欲授權之項目清楚列明授權予子法，並設立專款專用之基金，即與釋字第 426 號解釋以及第 515 號解釋無抵觸，似可廣課各種費用。

然我國學界為此多有評判、反思之聲浪，觀諸特別公課之緣起、發展等歷史脈絡可知，相較於我國司法院大法官對於特別公課制度似持樂觀以對之態度，僅要求符合法律保留與授權明確即為已足，但若從特別公課發展源頭的德國憲法實務與學理觀之，彼邦看待特別公課此一財政手段，毋寧是格外嚴謹與審慎，尤其是此一制度涉及憲法上整體財政公課體系之建立、國會對於財政收支控制的權限以及人民或企業整體公課負擔公平性等面向，實不容輕忽⁷⁵。憲法上不論人民基本義務或中央地方權限劃分規定中的「稅」，不包括特別公課。特別公課之所以「特別」，就在於其課徵非為憲法所預見，在憲法及財政收支劃分中，就國家收入來源分類中，無所歸屬，其在財政憲法國家收支體系中，為一異類或不明體，與傳統公課中之稅捐、規費、受益費性質均不相同。因此，特別公課特別需要就其合憲性及法律性質予以定位，以及於立法權限上梳理憲法上之依據，並賦予其憲法上界限⁷⁶。

為此，我國學界多引用德國聯邦憲法法院就職業訓練獎助公課一案歸納之要件定義特別公課，並以此些要件作為課徵之憲法基礎與界限。有學者認為，特別公課乃國家對人民以公權力課徵，納入封閉之財政循環系統（特種基金專戶），用以挹注國家特別支出之金錢給付義務。該學者並進一步指出，特別公課係配合特定之財政目的，而對具有某一相同屬性之人（使用人或產生特定費用之人）徵收之。原則上，特別公課之義務人，與所以課徵該公課之目的間應有一定之關聯。國家並不得以特別公課之收入支應一般之財政需要，否則將使少數具有特定屬性之人民，為公共利益而承受較一般人民為重之負擔，有違憲法之平等原則。且區辨特別公課並不屬於傳統公課之類別，並非租稅、規費以及受益費，乃一種新興之公課⁷⁷。另有學者進一步指出特別公課其基於「使用者付費原則」、「污染者付費原則」的「損益兼歸」法理，當可課徵特別公課作為公法上之金錢負擔，然氏亦指出，我國現階段

⁷⁵ 參張志偉，前揭註 12，第 65 頁。

⁷⁶ 參葛克昌，特別公課與地方財政工具，台灣法學雜誌，第 213 期，2012 年 12 月，第 152 頁。

⁷⁷ 參陳敏，前揭註 6，第 278 頁。

在特別公課尚未法制化之狀況下，未有法令或地方自治規章作為課徵依據，任由行政機關「依裁量而徵收」，此種浮動之裁量，將使企業經營者無法具將此種成本內部化，並極有可能形成政治勒索⁷⁸，以及浮濫地課徵特別公課。易言之，除釋字第426號解釋揭櫫特別公課於課徵上應符合法律保留原則與授權明確性原則以外，多數學者咸認特別公課之課徵尚應具備「非屬於一般財政收入需求之實質目的」、「被課徵義務人群體之同質性」、「被課徵義務人群體之責任性」、「被課徵義務人群體之用益性」等要件，作為特別公課課徵之憲法上基礎與界限，除此之外，於程序上，更須定期檢驗高權主體所課徵之特別公課是否在每個時期均具備前揭之要件，始能真正使特別公課作為稅捐公課之補充，在合適之領域適法之課徵，並適度節制浮濫開徵特別公課之現象。

第三項 課徵特別公課之立法界限

特別公課作為一新興財政工具，除其課徵之憲法性（合法性）要件均未明文訂立於憲法、司法院大法官解釋甚或是法律之外，各公法人團體倘欲立法課徵特別公課，其課徵特別公課課徵之立法權限究竟是應直接適用憲法相關規定？或應是比附援引其他相類似之非稅公課之憲法依據？亦未有明文規定，即生爭議。為此，本文整理現行我國學說見解，探討特別公課課徵之立法權限究係應類推適用或直接適用憲法。

壹、直接適用說

本說認為，國家強制性收入均係對人民基本權利（尤其是財產權）之限制。因此，針對憲法第15條所保障人民之財產權等加以限制時，必須符合憲法第23條法律保留等之要求，是以，既然特別公課亦是限制人民財產權之金錢給付負擔，故應直接受憲法第23條之拘束。準此以觀，採取類推適用說比較特別公課與規費之類似性，再比附援引第23條之規定，此種推理過程似非必要⁷⁹。

⁷⁸ 參李惠宗，行政法要義，七版，2016年9月，第383頁。

⁷⁹ 參黃俊杰，前揭註43，第77頁。

除上揭看法外，亦有學者認為，若欲探討究竟係直接適用或係類推適用，應先探討者為，特別公課此種財政工具，究竟係制憲者彼時制訂憲法時尚待具體化之概念？或係制憲者之缺漏？若係前者，應屬直接適用，若係後者，方生類推適用之概念。

一、特別公課並非制憲者之缺漏

制憲者於制憲當時，雖無法預見有特別公課此一新興財政工具之發展，然可確信者為，制憲者其實有意識到關於人民基本權利保障或限制，在事實上存有無法預見之情形，蓋我國憲法對於基本權之保障或限制事項，並不採列舉方式規定，而係以例示及概括混合之規定。而就我國憲法第 2 章基本權利規範設計加以觀察，制憲者從第 7 條至第 18 條例示若干較常見之基本權利，並於第 22 條規定作概括地基本權保障。且要求國家限制例示或概括基本權利時，至少皆應符合第 23 條之要件，而制憲者以如此概括規定之制度設計，無非是希望憲法得以因應時代發展需要。準此，特別公課之規範概念，憲法雖未直接明文規定，但因其係對人民財產權之限制，而此「限制」，其實已經為憲法體系所加以計畫且規範在其「目的內涵」之內⁸⁰，從而，特別公課雖憲法無明文規定，然綜觀憲法之制憲設計，應非屬制憲者之缺漏。

二、特別公課屬待具體化之憲法概念

特別公課既然非屬法律漏洞，則必須思考者為特別公課應如何在法律體系加以歸類？關於此點，有學者認為，憲法對特別公課規定之欠缺，應屬制憲者有意識默，且保留解釋空間之「待具體化之憲法概念」。如前所述，制憲者其實有預見到關於人民權利之保障，欲完全加以列舉規定，乃屬不可能之事，所以，制憲者於憲法採用概括之規定。由於特別公課涉及對財產權之限制，因此，特別公課自亦包括在此「概括」之概念中，故特別公課之課徵，雖非憲法所確實認知，但仍存在於憲法概括條款，等待吾人透過憲法解釋加以具體化之規範概念⁸¹。

⁸⁰ 參黃俊杰，前揭註 43，第 79-80 頁。

⁸¹ 參黃俊杰，前揭註 43，第 80 頁。

貳、類推適用說

本說認為，我國憲法並無特別公課之明顯依據。因此，必須由其他角度去推論特別公課之依據。持本說之立場者，是由憲法亦未對規費加以明文規定是否為立法之闕漏為出發，探討憲法未明文規定特別公課之課徵，是否為立法上之闕漏如下：

首先，有論者先以古典公課中之規費之發展脈絡比較，雖然德國基本法未明定規費，但可透過基本法第 70 條以下之一般性事物立法權限為其規範依據。觀諸我國憲法規定，於憲法中亦未明定規費之課徵依據，而是援引將憲法第 23 條規定內容對人民之財產權加以限制，作為規費課徵之憲法依據。因此，自上揭規費課徵之憲法依據推論，憲法未明文規範規費之課徵依據，而是引用一般性的權限規定，並非是立法者之有意省略，而是因為憲法本身之抽象性所產生之闕漏，特別公課亦如是⁸²。

其次，特別公課與規費均屬非稅公課，故應嘗試就二者間比較其類似性。雖然，二者不同之處在於規費是對待給付，而特別公課則非對待給付；不過，該二者均係基於國家高權所課予之金錢給付義務、均有獲取一定資金以支應非一般性之國家任務、且均非以金錢獲取為主要目，而均係從屬於特定事物規定之輔助性規範⁸³。

此說基於前述觀察，認為二者具高度之相似性，且相似性在法律評價上具有重要意義。因此，基於公平原則，主張特別公課可類推適用規費之憲法依據。是以，在我國類推適用之結果，特別公課之憲法依據，則為憲法第 23 條及憲法第 10 章為實際執行中央與地方權限之需要所間接衍生。

參、小結：特別公課課徵立法權限應直接適用憲法

本文認為，就特別公課課徵之立法上權限，雖不若稅捐係以憲法第 19 條直接規定，惟依據上開學說之彙整可知，特別公課作為一新興財政工具，並非是制憲者之缺漏，而係待具體化之概念，且無庸比附課徵規費之概念再類推適用憲法，理由有二：（一）因規費之概念、性質與特別公課多有不同，是否得逕為類推適用，誠

⁸² 參何愛文，前揭註 47，第 42 頁。

⁸³ 參黃俊杰，前揭註 43，第 76 頁。

屬可議；(二)規費作為一憲法並無明文規定之課徵類型，然而，既規費之課徵可發展為透過憲法第 23 條法律保留原則等要求作為課徵之立法權限憲法上依據，且特別公課並非是制憲者之缺漏、而係待具體化之規範概念，職此，課徵特別公課之立法權限之憲法依據，當得如同規費一般直接適用憲法，且其課徵立法權，至少應有第 15 條、第 23 條作為其課徵立法權限之憲法上依據，而我國釋字第 426 號解釋也明揭特別公課之課徵受法律保留原則以及授權明確性原則之拘束，似也證明特別公課課徵之立法權限是直接適用憲法，並有憲法第 23 條之適用，易言之，特別公課本於其限制人民財產權之性質，在憲法上當恆受憲法 15 條與第 23 條之制約⁸⁴。除此之外，依據憲法第 15 條與憲法第 22 條導出之「財產權社會義務性」，財產權之保障並非是肯認財產權自由的絕對性，國家基於公共利益對財產權的行使所附加之義務，如不至於過重，且符合法律保留原則，本屬憲法所許⁸⁵，而財產權社會義務性對財產權限制之原則，諸如對財產權之外部行使作用應符合法律保留原則、限制財產權時不得違反不當聯結禁止原則⁸⁶，以及必須符合比例原則⁸⁷，也與特別公課概念內涵多有高度相似之處（例如被課徵群體責任性與本質乃不當連結禁止），當可作為特別公課課徵於立法權限上之憲法基礎與界限。

第四項 特別公課作為地方財政工具

自治，係指國家內組織之分權，自國家直接行政分離，基本上乃獨立、具有法人格之公法人，並且保證一定程度之自我負責及自決性。而自治，並不限於地方自治，基於其他公益理由，亦可保障其他團體享有自治權⁸⁸。既特別公課乃新興之財政工具，且各地方自治團體似有對開徵特別公課「磨刀霍霍」之現象，本文將探討特別公課作為地方財政工具之相關爭議，析述如下：

⁸⁴ 參黃俊杰、辜仲明合著，空氣污染防治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），2001 年 8 月，第 104 頁。

⁸⁵ 參李惠宗，憲法要義，八版，2019 年 9 月，第 322 頁。

⁸⁶ 參李惠宗，前揭註 85，第 335 頁。

⁸⁷ 參李惠宗，前揭註 85，第 337 頁。

⁸⁸ 參蕭文生，國家、地方自治、行政秩序，初版，2009 年 10 月，第 5 頁。

壹、 地方自治與地方財政工具

要真正落實地方自治，地方財政的自主完整，其為不可或缺的條件之一。財政為庶政之母，地方自治團體之一切施政均需有財源支持，因此地方自治的保障若僅只及於自治行政權、立法權、人事權等事項，則在欠缺財政自主性、在一切施政均仰給於上級政府提供經費的情況下，各種地方權限的保障，將徒託空言，欠缺現實的實踐意義。然若地方自治只注重地方財源的保障，而不重視各種權限間的有機連動關係，亦不免讓人聯想是否以地方自治之名行爭食財政大餅之實，故各地方居民的權利保障，應該是指導中央與地方間權限與財政收支劃分的最重要原則。亦即，從支出面觀察，立法者應該先確認哪一類的支出，應該歸於哪一級的政府，所謂「業務與支出之連結原則」，但這一切的前提，在於中央與地方權限的劃分是一切的根源，此問題不但攸關地方中央與地方財政收支劃分，更是決定地方自治可否落實的關鍵⁸⁹。

於我國法中，雖釋字第 426 號解釋肯認特別公課乃新興之財政工具，然就涉及地方財政自主與中央地方權限之劃分，迄今仍有諸多爭議。釋字第 550 號解釋揭示「地方自治團體受憲法制度保障，其施政所需之經費乃涉及財政自主權之事項。」，並提出「於不侵害其自主權核心領域之限度內」，使地方負協力之財政負擔。易言之，地方財政自主乃地方自治之前提要件，地方須有地方稅之自治立法權，地方居民始能自主決定自治稅捐負擔，對地方之發展與規劃，始能重視與規劃⁹⁰。

貳、 地方自治團體開徵稅、費之相關爭議

於探討地方自治團體得否課徵、如何課徵特別公課之前，本文欲先由地方自治團體開徵稅、費之相關爭議出發，作為思考特別公課作為地方財政工具之引子。

⁸⁹ 參廖欽福，地方自治團體課稅立法權之困境及其他財政工具之選擇——以高雄市「事業氣候變遷調適費」為例，科技法律評析，4期，2011年12月，第199頁。

⁹⁰ 參葛克昌，前揭註76，第147頁。

在民國 91 年 11 月 19 日，我國立法院通過「地方稅法通則」以及「規費法」，正式建置地方自治團體「稅」與「非稅公課」法制，賦予地方自治團體一定程度⁹¹之財政自主空間，於制訂「地方稅法通則」以及「規費法」後，各該縣市陸續在有限之空間內開徵若干稅、費，諸如：南投縣土石採取景觀維護特別稅徵收自治條例（2011.07.26）、苗栗縣營建剩餘土石方特別稅徵收條例（2009.03.10）、苗栗縣土石採取景觀維護特別稅徵收自治條例（2009.03.10）、高雄縣土石採取特別稅徵收自治條例（2005.12.15）、花蓮縣礦石開採特別稅自治條例（2011.06.29）、桃園縣營建剩餘土石方臨時稅自治條例（2010.10.12）、桃園縣營建剩餘土石方臨時稅自治條例（2008.06.24）等。

然除前揭特別稅、費之課徵，除有究竟此些公課是「稅」、「受益費」或係「特別公課」而生諸多爭議之外，就中央與地方權限界限何在？哪些稅、費應由中央課徵？哪些稅、費得專屬地方課徵？均存有諸多疑義，於我國地方自治、財政工具運用之歷史上，曾發生相關碳稅徵收自治條例，先後有雲林縣、花蓮縣與高雄市通過碳稅徵收等自治條例後，依該通則第 6 條第 2 項規定「地方稅自治條例公布前，應報請各該自治監督機關、財政部及行政院主計處備查。」送中央備查，卻遭中央機關回覆「不予備查」之情事。其「不予備查」之理由係依該通則第 3 條第 1 項第 4 款「損及國家整體利益及其他地方公共利益之事項」「不得開徵」，然疑義在於「損及國家整體利益及其他地方公共利益之事項」乃不確定法律概念，究竟係由中央主動調查、或被動爭執時予以認定，尚有爭議⁹²，惟按「備查」，依地方制度法第 2 條規定：「指下級政府或機關間就其得全權處理之業務，依法完成法定效力後，陳報上級政府或主管機關知悉之謂。」，換言之，向中央主管機關報請備查之自治條例，應是已完成「法定效力」之法律，然主管機關對地方自治團體報請備查之相關自治條例「不予備查」，似對於地方公法人團體通過之自治條例具有「實質監督及審查是否違法權限」，是以，中央主管機關「不予備查」之審認究否會影響該些自治條

⁹¹ 地方稅法通則之立法總說明：「為顧及國民生活條件及法律秩序之統一性，避免損及國家安全及總體利益，現階段我國地方稅仍宜維持中央立法方式，惟應賦予地方自主之彈性空間。」「本通則之制定，原應賦予地方較大之自主空間，惟有鑑於地方議會遷就選票之現實，往昔娛樂稅與工程受益費取消稅（費）率徵起困難之實際經驗……認為現階段地方財政彈性調整之空間不宜過大。」，認為地方公課之課徵僅具某種程度之彈性空間。

⁹² 參葛克昌，前揭註 90，第 148 頁。

例之法律效力，即不無疑義。對此，最高行政法院 98 年度判字第 863 號判決認為，財政部對於地方政府開徵地方稅，本於法律之授權，具有實質監督及審查「地方稅自治條例」是否違法之權限；地方稅自治條例之相關解釋及執行，地方政府不得違反法律之規定或悖離原報請中央主管機關備查之內容。而最高行政法院判決 98 年度判字第 749 號更進一步認為，地方稅法通則第 6 條 2 項之「備查」乃屬於具有實質監督及審查「地方稅自治條例」是否違法之權限，而非僅係「報請知悉」之性質。由此觀之，針對地方自治團體之稅、費課徵，中央與地方間似仍具有上下監督之從屬關係，亦有學者認為，此舉似已侵害受憲法制度保障之地方自治權力，尤其侵害地方財政自主權⁹³。然細究上述爭議之根本，乃是中央與地方事物權限劃分界限模糊，始致生上揭疑義。

參、地方自治團體課徵特別公課之相關爭議

除上述地方自治團體開徵「稅」、「費」是否有「以稅為名，使特別公課遁入稅捐公課」之疑慮，以及「中央主管機關與地方自治團體間就課徵之自治條例是否具有實質審查、上下監督從屬關係」之爭議外，尚有「地方自治團體得否課徵特別公課」之疑義。

特別公課與稅捐不同，因特別公課非為國家一般財政需求所生，也非如稅捐一般具統籌統支性質，乃係支應特別國家任務而向特定群體課徵，非屬歲入歲出預算範疇，而係流入各該特別基金內供公法人團體作特別目的之使用。而特別公課之管轄權，並非基於憲法第 107 條第 7 款及憲法第 111 條第 6 項第 6 款有關國稅與縣稅，而係由不同之特定國家任務，定其管轄權歸屬（如經濟事務、環保事務），因此其規範之法律並非以稅法為之，而是經濟法、社會法或環保法⁹⁴。就此推論，似乎是只消某種事務如係歸屬地方所得控管、自治之權限，地方自治條例在符合我國特別公課合憲性之要求（即法律保留原則、授權明確性原則），亦得規範特別公課負擔。

⁹³ 參葛克昌，前揭註 90，第 148-149 頁。

⁹⁴ 參葛克昌，前揭註 90，第 152 頁。

然上揭推論，雖以釋字第 425 號解釋意旨為基礎，然在面臨地方自治團體得否課徵特別公課時，即生疑義，亦即，釋字第 425 號解釋意旨揭櫫之法律保留原則，究竟係指何種密度之法律保留原則？而本文認為，承我國公課體系之脈絡，稅捐公課因屬國家主要財政工具，且明定於憲法之中，於法律保留之層次上當較無爭議，而地方稅法通則，也係立基於憲法之規定上，並衡酌地方自治之需求，將若干稅目透過地方稅法通則清楚規範地方自治團體得否開徵，由是可知，稅捐公課顯是採取一般法律保留原則，我國歷年來多號的解釋，例如釋字第 217、367、385、397、413、620、650、651、657、661、706 號解釋見解，均未曾改變，然有學者認為，因稅捐公課對於人民財產權之干預範圍、廣度與強度甚高，認應適用較為嚴格之國會保留原則⁹⁵；至於規費公課，亦有「規費法」規範各級政府與機關得課徵規費之標準，顯是採取一般法律保留原則。就此觀之，同屬強制性之公法上金錢給付義務之特別公課，有學者認為，特別公課雖與稅捐不同，但在無對待給付此項觀點上與稅捐公課接近，故應適用與稅捐公課相同之法律保留密度⁹⁶。而本文認為，衡酌特別公課於公課體系之定位，以及特別公課作為財政工具之危險性（諸如破壞稅捐事物分配之可能、國會難以監督收入支出等等）之面向，本文以為，在地方自治團體得否課徵此一疑義中，應將釋字第 425 號解釋揭示之法律保留原則，依公課體系之邏輯，體系性認定課徵特別公課應適用「一般法律保留原則」之層次，始為妥適。易言之，依照憲法增修條文第 9 條第 1 項、憲法第 107 條、第 108 條、第 111 條、第 118 條，以及地方制度法第 75 條、第 77 條之規定，地方自治團體究竟就何種事物得以課徵特別公課，應由國會先行立法明定何種事物、領域、特別公課類型，屬於地方自治團體得以課徵之範疇，地方自治團體在符合法規範之課徵要件下，始得合法課徵。惟審視特別公課目前於立法實務上之運用方式，多係與經濟法、社會法或環保法結合，散見於各部異其領域之法規範中，究應如何系統性地由國會先行立法劃分各級政府、各地方自治團體之課徵要件，誠屬待探討之問題。

⁹⁵ 參柯格鐘，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，2019 年 12 月，第 6 頁。

⁹⁶ 參蕭文生，前揭註 17，第 358 頁。

肆、地方自治團體課徵特別公課之現況

承前述之地方自治團體開徵碳稅之狀況，行政院環境保護署（下稱環保署）曾對雲林縣於 2011 年提出之「雲林縣碳費徵收自治條例」草案予以駁回，其駁回理由概略為「……二氧化碳等溫室效應、全球暖化與氣候變遷，是全球性環境議題，不是區域性或局部地方環境污染問題。……徵收二氧化碳相關稅費的環境特別公課，應考量國家整體及進化國際比較後，在國際、國內公平性與環境正義前提下，兼顧地球保護，國家經濟發展及產業國際競爭力，才能採取適當作為。……溫室氣體減量排放管理不屬地方自治事項，且沒有法律授權徵收碳費，因此環保署不予核定雲林縣碳稅徵收條例。」⁹⁷，就此觀之，地方自治團體於課徵特別公課時，除符合特別公課憲法框架、要件之外，尚應審酌其所課徵之特別公課，是否是專屬於地方自治、但非用於地方自治一般性財政事物支出之事項，倘其所課徵之特別公課內容，係屬整體國家之利益與環境正義，則應由中央機關課徵之。

就行政院環保署駁回理由，本文認為有如下爭議，其一為，衡酌課徵碳費之實質目的，考其駁回理由，似乎是認為課徵而來之財政收入乃用於國家之環境保護財政需求，為「全國雨露均霑」之性質，則碳費是否符合特別公課中「被課徵群體之責任性」以及「被課徵群體與欲達成目的間之是否具有特殊法律關聯性」即屬可議；另一疑點為，界定某種特別公課之特殊財政任務究竟是涉及全國性或係地方性之任務，亦涉及中央與地方權限劃分之爭議，然環保署就此亦無詳述如何區分與界定二者之權限，換言之，特別公課、甚或是環境公課此種我國憲法未列舉歸屬於中央或地方之事項，其事物歸屬之界限何在？事物本質為何？仍亟待釐清。

有雲林縣政府課徵碳稅失敗之前車之鑑，高雄市政府曾提出開徵「事業氣候變遷調適費」之草案，以因應氣候變遷，並規劃將成立調適基金。高雄市政府所提出之「事業氣候變遷調適費」，係擬向高雄市内一百多家碳排放一萬公噸以上之企業徵收調適費，並表示此並非空污費，因為二氧化碳並非空氣污染物質；且性質上亦非稅捐，因此一「事業氣候變遷調適費」係本於原因者付費原則，對可能造成氣候

⁹⁷ 參王毓正，地方自治團體因應氣候變遷挑戰於法律上之可能性與局限——以氣候變遷事項與垂直權力分立之探討為中心，臺灣環境與土地法學雜誌，第 2 期，2012 年 6 月，第 151 頁

變遷之溫室氣體排放事業，依其所排放之溫室氣體量之多寡課徵之特別公課。彼時新聞媒體將該「事業氣候變遷調適費」稱為「類碳稅」。此消息一出，彼時財政部長李述德即表示「這個不適宜由地方政府來開徵，因為碳會『跑來跑去』，這種有移動性的、全國性的，應該由中央政府來統一稽征，而不是由地方政府來稽征，這是不對的。」⁹⁸；而環保署之反對論點有二，其一為：溫室氣體具有跨區域性，相關稅費宜由中央統籌制定；另一為：空污法以公告溫室氣體屬於空污物質，自非得由地方政府制定自治條例開徵⁹⁹。環保署顯然是認為，縱然高雄市政府於立法理由中明揭此一「事業氣候變遷調適費」為特別公課，然環保署仍認為其性質上應屬稅捐公課。而高雄市捨棄原先高度爭議之「碳稅」不用，以「事業氣候變遷調適費」另起爐灶，引發諸多爭議，主要爭議點亦同前揭碳稅課徵之爭議，其一為：該「事業氣候變遷調適費」性質上，究竟係屬稅捐或是特別公課？又或者有地方規費或是地方受益費之討論空間？另一為：「事業氣候變遷調適費」是否屬於地方自治團體所得課徵之事物界限？最後之爭議為：若「事業氣候變遷調適費」性質上屬於特別公課，而地方自治團體是否有課徵特別公課之權限？

有學者認為，由於我國憲法未明文規定地方自治團體是否擁有特別公課之立法權限，涉及地方政府徵收有關環境公課（例如：碳費）之中央與地方權限爭議，依憲法第 111 條規定，應由立法院以法律明確規定以解決之，不應由行政院環保署以函令解釋、片面自行認定此乃全國性之事務，否則無異是侵害地方自治權力¹⁰⁰。惟亦有學者認為，地方自治團體得否以特別公課作為地方財政工具之一，以目前憲法上對於特別公課課徵之要件觀察，在符合法律保留之狀況下，似無否定地方自治團體得課徵特別公課之理。而本文認為，在面臨事物權限之劃分外，就釋字第 425 號解釋要求之課徵特別公課要件，其所指之法律保留原則，究竟係何種密度之法律保留原則？特別公課於國家層次中之課徵要件、在地方自治團體層次中之課徵要件，均尚待釐清。然應肯認者為，就特別公課究竟係由中央立法課徵，或係為地方

⁹⁸ 參「高市擬徵類碳稅 財政部：不宜」，中央廣播電台報導，2011 年 7 月 28 日，<https://e-info.org.tw/node/68966>，最後瀏覽日期：2020 年 5 月 26 日。

⁹⁹ 參羅承宗，從法律觀點論高雄市政府氣候變遷調適費的適法性，興大法學，第 12 期，2012 年 11 月，第 53-54 頁。

¹⁰⁰ 參王服清，論地方課徵「碳費」特別公課之權限正當性，月旦法學雜誌，第 220 期，2013 年 9 月，第 42 頁。

自治事項由地方課徵，國家乃有意識避免人民遭雙重課徵、一層牛剝兩層皮之狀況，僅是上揭疑義究應如何明確分野，俾保障地方自治團體自治權力之憲法上界限，誠屬待探討之問題。

第五項 預算法上特種基金制度之運作缺失

雖於課徵特別公課時，無論是釋憲實務，或是我國學界，均有提及特別公課之課徵收入應成立特種基金以專款專用，俾符合特別公課課徵之「被課徵群體之用益性」此一合法性要件，然觀諸我國預算法以及財政收支劃分法之規範，就特種基金以及特別公課之支出層面規定皆付之闕如，使得課徵特別公課之收入是否有專款專用、是否有詳盡之監督，均不無疑義，詳述如下：

壹、 基金制度

所謂基金，係指政府為執行業務而單獨劃分管理的一項資源或款項，並設置一套獨立且自行平衡之完整帳冊處理其資產、負債、準備、基金餘額及收支事項，為一獨立之財務及會計個體¹⁰¹。是以，基金乃構成預算之基礎單位，基金存在之形式係以現金為主，但不以現金為限。依我國預算法第 4 條第 1 項規定：「稱基金者，謂已定用途而已收入或尚未收入之現金或其他財產。基金分左列二類：一、普通基金：歲入之供一般用途者，為普通基金。二、特種基金：歲入之供特殊用途者，為特種基金，其種類如左：（一）供營業循環運用者，為營業基金。（二）依法定或約定之條件，籌措財源供償還債本之用者，為債務基金。（三）為國內外機關、團體或私人之利益，依所定條件管理或處分者，為信託基金。（四）凡經付出仍可收回，而非用於營業者，為作業基金。（五）有特定收入來源而供特殊用途者，為特別收入基金。（六）處理政府機關重大公共工程建設計畫者，為資本計畫基金。」可知，基金可概分為二種類型，其一為普通基金，另一為特種基金，前者是為供國家一般用途，後者則是專供特殊用途。普通基金是以「稅賦」作為主要收入來源，但不以此為限，也包含規費、罰鍰、財產、公債及賒借收入等，但就普通基金之支

¹⁰¹ 參蔡茂寅，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，第 30 卷第 2 期，1998 年 3 月，第 15 頁。

出目的而言，此種基金因是供作一般用途之支出，乃是以歲出預算就整體收入而為支出，在具體支出行為發生之前，其用途之特定性無法彰顯，而普通基金主要是用於一般施政與經常業務支出，舉凡「特種基金支出」以外之一切支出，均是由普通基金支應¹⁰²。

預算法上普通基金之記載規定，目的是為了顯示一切財務資源的來源與運用，雖有收支之計算，整體而言，每一預算年度均應追求財政收支平衡，但就各別機關、領域並不會計算其財務上之盈虧，此與政府施政係以追求公共性而非利潤為主要目的有關，因之不適合導入成本概念，但公共性之追求並非必然與成本概念相斥，前揭之說明僅是強調政府於施政上，應著重前者即追求公共性，以維持政府存續並發揮效能，易言之，公財政往往具有量入為出之特性，成本概念與盈虧之計算則屬次要之考量。然政府之施政中，仍然存在某些例外須為各別盈虧計算之行為（例如營業行為），抑或存在其他目的（例如確保財源），故仍有須要在全體普通基金之外，另立獨立會計制度以實現施政目標時，特種基金即例外地有其必要性¹⁰³。

貳、預算法中之特種基金規定

依預算法第 4 條第 1 項規定可知，我國特種基金可概分為供營業循環運用之「營業基金」；依法定或約定條件籌措財源供償債還本之「債務基金」；為國內外機關、團體、私人之利益，依所定條件管理處分之「信託基金」；依付出仍可收回、非用於營業之「作業基金」；處理政府機關重大公共工程建設計畫之「資本計畫基金」；與有特定收入來源而供特殊用途之「特別收入基金」。

特種基金是以「用途（即支出目的）之特定」作為概念要素，而特種基金中之「特別收入基金」則是另以「收入之特定」作為其特徵，進一步使預算之收入面與支出相互關聯，而有專款專用之性質，諸如能源發展基金、推廣貿易基金、就業安定基金、空氣污染防制基金均屬之。本基金主要之基礎在於「受益原則」、「使用者付費原則」、「污染者付費原則」等，自其優點觀之，除可反應成本以約束需求之外，亦可取得提供該項公共財貨、公共目的所需之財源。惟特定國家收入之限定用途，

¹⁰² 參蔡茂寅，特種基金，月旦法學教室，第 16 期，2004 年 2 月，第 85-86 頁。

¹⁰³ 參蔡茂寅，前揭註 102，第 86 頁。

仍將產生排擠效應，並且對於整體財政健全性將生不良影響，因此只能作為例外制度，不宜過份推廣¹⁰⁴。

因特別公課之課徵所發生之財政收入，依特別公課之性質以及我國預算法之規定，應屬「特種基金」中之「特別收入基金」。此種分類方式，在預算法上當具有其分類意義，然以特別公課之角度觀之，財政收支劃分法中僅以「稅捐」、「規費」、「受益費」為區分標種，並無特別公課之類別，而預算法中，基於「統籌統支」之中心理念，縱有「特種基金」此一類別之明文規定，然似並未額外注意、規範特種基金收入與支出面之「目的拘束性」與「指定用途特性」¹⁰⁵。

參、特種基金運作之缺失

預算法雖於第 4 條以及第 19 條分別規定特種基金之定義以及預算處理程序，然對於究竟在何種情況下可設立基金，並無任何法律賦予有效規範，因而形成行政院以各種目的自行設立各種基金、各單位機關各自依各個法律規範設置帳戶之情形，已造成法律規範漏洞。除此之外，特種基金於管理上，是否須有法源依據？是否受到若干法律原則限制？曾引起諸多討論，惟自預算法第 4 條第 2 項之規定「特種基金之管理，『得』另以法律定之。」，易言之，就特種基金之管理，似無必要必須以法律定之，雖實務上就特種基金之設置、收費、管理，時常透過設立「某某基金收支保管及運用辦法」作為管理之依據，然設立與否仍是行政機關之自由。就此部分，晚近多有批判之聲浪¹⁰⁶。

且於特種基金中，非營業循環基金之項目、收入、以及在整個政府預算中所佔之比重，均逐年提高，而因法律未能就支出層面之目的、指定用途特性進行監督，對各機關而言，無異是形成各機關之小國庫，且其管理委員會之委員往往具有酬庸或易於掌控之角色，縱令委員中不乏學者專家或公正人士，但一方面此些委員是由主管機關遴選，並主任委員亦悉數均由行政官員兼任，該管理委員是否能如實發揮管理與監督之力量，亦不無疑問，且政府缺乏有效之管理制度，形成調度上之死角，

¹⁰⁴ 參蔡茂寅，前揭註 102，第 89 頁。

¹⁰⁵ 參張嫻安，特別捐（特別費）與特種基金制度（下），輔仁法學，第 13 期，1994 年 6 月，第 45 頁。

¹⁰⁶ 參蔡茂寅，前揭註 102，第 92 頁。

立法院也甚少進行查核。且更重者為，各該特種基金之內部控制鬆懈，會計問題亦層出不窮，基金主要運作權限掌握在基金管理委員會手中，倘國庫無權實質管理此種基金，將使部分基金之支出產生弊端，例如其人事費用可能列為業務費用，不但使基金的正常運用受到影響，也等於為相關機關之主管提供許多用人的新管道，其中是否以此為酬庸，當不無可議¹⁰⁷。

因上揭特種基金運作上之缺失，特別公課作為特種基金中之特別收入基金收入來源，其支出是否確切用於特定之目的，就基金之設置、管理、與監督層面而論，實不無可議，亦啟人疑竇。本文認為，雖特別公課具有專款專用之性質，然就此一「專用」之檢視上，應以特別公課課徵之目的，以及「預定使用」之用途（即被課徵群體之用益性）作為判別是否為特別公課，以及定期檢驗之要件基礎，至於所課徵而來之基金，是否於實行上真切反應在被課徵群體之用益性上，此乃落實層面之問題，不應以之作為檢驗特別公課合法性之依據。

第六項 小結

特別公課為公課體系中之一課徵類型，是 20 世紀始發展之概念，屬較為新興之財政工具，而我國雖多有學者引進德國學說以及實務判決介紹其概念，然係直至釋字第 426 號解釋出爐後，特別公課一詞始正式登上我國法舞台，並開始蓬勃發展。

特別公課與稅捐公課中之「目的稅」，在概念上極為近似，然渠等核心歧異在於：「課徵之範圍」以及對於被課徵義務人其「給付之義務與負擔之理由」。也因特別公課屬較為晚進始興起並廣泛使用之公課類型，且與稅捐公課有相當之近似性，故潛藏著變相加稅增加人民負擔、恐破壞中央與地方間關於稅捐事物分配之權限劃分、以及其專款專用之基金國會恐難監督等危險，當有界定特別公課之要件與與法律界限之必要，以節制濫用特別公課之狀況。是以，外國實務及學說上逐漸發展特別公課之憲法性（合法性）之要件：特別公課當具有實質目的、被課徵義務人群體應具備群體同質性、被課徵義務人群體應具備群體責任性、就課徵收入應具備群

¹⁰⁷ 參張嫻安，前揭註 105，第 56-57 頁。

體用益性、且於程序上應定期性檢驗該特別公課是否仍具備上揭要件。雖我國法中，釋字第 426 號解釋似僅提及特別公課在合乎法律保留原則與授權明確性原則之框架下得合法課徵，然上述於彼邦發展之特別公課憲法性（合法性）之要件，我國亦當作為借鏡，以適度監督並節制我國特別公課因概念、法律界限模糊而逐漸肥大化之趨勢，避免國家或各地方政府浮濫課徵特別公費，俾利落實我國財政國家之治國原則。

至於就課徵特別公課之立法權限之憲法上依據，雖我國曾有探討究竟係應直接適用憲法？或係類推適用憲法？然本文見解認為，特別公課雖非制憲當時即已存在之財政工具，然而，此並非制憲者之缺漏，而係制憲者早已預見有可能會新興、發展之財政工具，故特別公課無庸比附援引規費之概念再類推適用憲法，而係直接適用即可，且依據釋字第 426 號解釋之意旨，既特別公課在符合法律保留原則與授權明確性原則之狀況下得合法課徵，亦可理解為我國實務揭櫫課徵特別公課之立法權限之憲法上依據，乃直接適用憲法第 23 條作為其立法界限，而係直接適用憲法作為其立法權限上之憲法界限甚明，且除憲法第 23 條之外，衡諸憲法第 15 條與第 22 條導出之財產權社會義務性，其性質與根本概念，與特別公課之內涵有相當之近似，是以，憲法第 15 條、第 22 條應也可作為課徵特別公課之立法權限之憲法基礎與界限。

另就特別公課作為地方自治團體財政工具，因財政自主乃地方自治之核心，故於一定程度之空間下，自得課徵地方稅、費或係特別公課，以落實地方自治，惟無論在稅、費或是特別公課中，均存有中央與地方權限劃分不夠明確之疑義，然就中央與地方對於公課之權限分野，似仍待立法或是實務案件累積確立明確權限分野之區辨要件，且就憲法增修條文、地方制度法以及立法實務上實際發生之狀況觀之，我國對於特別公課之立法權限，中央與地方皆具有此項權限，然由於我國關於立法剩餘權之分配，幾乎偏向中央，又地方制度法關於中央與地方之權限爭議，保留由立法院決定之，如此一來，無異是使中央取得特別公課之立法最後決定權¹⁰⁸，如此

¹⁰⁸ 參辜仲明，特別公課規範概念及基本原則之研究，中原大學財經法律學系碩士論文，90 年 7 月，第 86 頁。

是否真能作為地方自治團體之財政工具，不免無疑，然就國家乃有意識避免人民遭雙重課徵、一層牛剝兩層皮之狀況，仍須肯認之。

在特別公課已於我國蓬勃發展之今日，預算法以及財政收支劃分法仍未對於此種新興財政工具之支出層面有具體規範，實已造成特別公課之支出以及特種基金使用上之疑慮，未來於財政政策上，勢必此一收入與基金採取更為嚴格之審查態度¹⁰⁹，然此乃特別公課、特別收入基金落實層面之問題，不應以之作為判定、檢視該項收入是否屬特別公課之要件，於檢驗該向「費」、「金」收入性質是否為特別公課，仍應以其課徵之「目的」以及「於課徵時預定使用之用途」判別。

第六節 特別公課之實質正當性探求

特別公課是為因應現代給付國家中租稅功能轉變之現象，以及為改善現代給付國家政府支出擴張之現象，所應運而生之公課種類。因屬較為晚近興起之新興財政工具，其非屬稅捐，更與規費、受益費等公課性質截然有別，乃獨立之公課類型，然而，因為特別公課此種公課類型，並非是由全體人民共同負擔，而是轉由向某些具有同質性之課徵義務人課徵，是以，特別公課之課徵合法性，以及其存在之實質正當性，當有進一步探求之必要。

特別公課發展初期，是以補遺式、網羅式之方式劃分歸類，然於德國實務與學說之發展中，已逐漸梳理特別公課之憲法上界限（即合憲性、合法性要件），因特別公課具有限制人民財產權之性質，且特別公課之課徵對象，通常亦同時為稅捐義務人，是以，特別公課是稅捐公課之罕見例外，須具補充性質，並應合乎若干要件，方得課徵。德國於特別公課實務發展上，在職業訓練獎助公課一案中，梳理出於課徵特別公課時，應當具備下列要件：（一）課徵之實質目的；（二）被課徵義務人群體之同質性；（三）被課徵義務人群體之責任性；（四）被課徵義務人群體之用益性；（五）應於程序上定期檢驗每階段、每時期課徵之特別公課是否符合前四要件。除

¹⁰⁹ 參張嫻安，前揭註 105，第 57 頁。

前揭要件之外，特別公課於課徵之收入層面，應合乎「負擔平等原則」，在同屬於同一課徵之同質群體中，其計算課徵之基準、方式應為同一；於支出層面，則應滿足專款專用原則，以符合群體共益性之要件。本文認為，特別公課之所以得以合法課徵（毋寧說是合憲地課徵），係因國家某部分支出、或是某部分之政策，係高度仰賴某同質性群體之行為舉措（無論是政策之落實、財政之收入等），是以，只有再嚴格檢驗上揭要求時，始能特定某種同質性群體之範圍、以及該群體對於課徵公課所欲達成目的間之事物關聯性，如此，始得合法課徵特別公課，否則，若未能以如此嚴謹之課徵要件與憲法界限審認課徵之合法性，恐極易使高權主體肆無忌憚地廣徵特別公課，將造成租稅國家之危機，對於被課徵義務人群體亦會造成額外負擔之不公平性，而上揭課徵要件，也毋寧說是用以證立、檢驗某種特別公課得合法課徵之實質正當性之要件。除此之外，本文進一步認為，於檢驗課徵特別公課是否符合「事物關聯性」此一要件時，並非僅是泛泛函攝一旦合乎「事物關聯性」即得合法課徵特別公課，毋寧應將比例原則適用於判斷事物關聯性之緊密程度，詳言之，倘某種特別公課之課徵對於某同質性群體人民之財產權侵害甚鉅，則其課徵之事物關聯性應較為緊密、與課徵目的須高度相關；反之，若倘某種特別公課之課徵對於某同質性群體人民之財產權侵害非大，則就事物關聯性之認定當得較為寬鬆、與課徵目的間具有中等程度之關聯。本文認為，於事物關聯性此一課徵要件中納入比例原則之思考與衡量，始能適切、撙節地課徵特別公課，俾利落實憲法第 15 條與第 23 條之意旨。

於我國中，因釋字第 426 號解釋之發展，特別公課於課徵上似符合法律保留原則以及授權明確性原則之要求即屬合憲，然除釋字揭示之此二原則之外，於立法課徵特別公課時應符合哪些實質要件，迄今我司法實務上並無更深之論述，且自釋字第 426 號解釋意旨觀之，似也無法推論特別公課性質為何，究竟有何特別之處。惟本文認為，因特別公課亦屬對（特定）人民之金錢負擔，係對於特定人民之財產限制，故除了釋字第 426 號解釋揭示之法律保留原則與授權明確性原則之外，更應引入德國聯邦憲法法院梳理之要件，作為特別公課課徵憲法界限與合法性要件，以避免國家高權浮濫課徵特別公課，造成特別公課肥大化，加深人民負擔，此乃我國學界之共識，且亦為行政法院近年來所依循之函攝要件。於我國法體系中，雖特別

公課未於憲法中明文規定，然此應屬「憲法上待具體化」之概念，並非制憲者有意省略，故應直接適用憲法。依據我國憲法第 15 條與憲法第 22 條導出之「財產權社會義務性」概念，財產權之保障並非是肯認財產權自由的絕對性，國家基於公共利益對財產權的行使所附加之義務，而因特別公課具有限制人民財產權之性質，故於課徵上，除比附援引德國梳理之合法性要件外，亦應當符合我國憲法第 15 條、第 22 條以及第 23 條，此些條文，均為特別公課課徵之立法權限與憲法界限。

至於地方政府是否得以課徵特別公課，以及其所課徵之特別公課實質正當性何在，追根究底，仍須先予釐清者有二，其一為：特別公課課徵應符合之法律保留，係何種密度、層級之法律保留？就此疑義，本文比對我國租稅制度與規費制度，依體系解釋，特別公課之課徵應當符合一般法律保留原則；另一為：特別公課課之原因中，該原因之本質，究係是中央應管理、掌握之權限、抑或是地方自治事項之範圍？蓋地方財政自主乃地方自治之核心，故於一定程度之空間下，自得課徵地方稅、費或係特別公課，以落實地方自治，是以，特別公課之課徵在符合憲法性（合法性）要件下，自得作為地方自治團體財政工具，惟無論在稅、費或是特別公課中，均存有中央與地方權限劃分不夠明確之疑義，然就中央與地方對於課徵公課（無論是特別公課，或是環境公課）之權限分野，仍亟待立法或是實務案件累積確立明確權限分野之區辨要件。

另在課徵特別公課收入之支出層面，經審視我國預算法以及財政收支劃分法，此二部法規仍未對於此種新興財政工具之支出層面有具體規範，實已造成特別公課之支出以及特種基金使用上之疑慮，未來於財政政策上，勢必此一收入與基金採取更為嚴格之審查態度，特別是強化特種基金之「目的拘束性」原則。

本文於本章節梳理德國特別公課之緣起、歷史發展、憲法上之基礎與界限、特別公課之類型後，亦說明我國在特別公課之發展中，無論是在釋憲實務上，或是立法實務上，甚或是中央與地方針對此種財政工具之權限劃分上，現行制度與規範均有不足，除仰賴行政法院判決甚或是釋字詳細釐清特別公課在課徵上之憲法界限、基礎與合法性要件之外，是否可如同規費設立規費法一般，設立特別公課法等法規，亦是值得思索之方向。

雖特別公課無論是在界定性質上、甚或於財政支出上，均有其與其他古典公課相互交疊、難以區分之處，然因特別公課性質之特殊性，仍廣受行政機關之矚目與使用，除出現在日常生活領域中（如原住民就業基金代金、身心障礙者差額補助費等），在新興之環境保護法領域中，更有其適用，本章於介紹完特別公課之概念後，將於下一章節將著重探討特別公課中環境公課之課徵依據與類型，以進一步釐清環境特別公課與行政罰之關聯性。



第三章 環境特別公課之立法政策及落實

環境特別公課因乃是對於人民課以金錢負擔，實質上仍屬對於人民憲法上財產權之侵害，因此，能否藉由「環境特別公課」作為「環境保護」之手段之一？是否能以環境保護此一目的作為侵害人民財產權之正當性基礎？須先探討「環境保護」於我國憲法中之意義與依據，本章擬自環境與環境保護之概念與憲法依據出發，進而論述環境保護之手段、原理原則、課徵環境特別公課之憲法基礎與正當性，並介紹我國環境特別公課之種類，於章節最末檢討環境特別公課之立法政策與落實狀況。

第一節 國家具有環境保護之義務

第一項 環境之意義

「環境」一詞，於自然意義上、或於法律意義上、甚或於各種不同領域之學科中，其確切概念為何，多有各種不同之見解，有認為是指純粹之自然環境，諸如包含動植物、微生物組織之空間；亦有認為是社會環境，專指藉由人際關係、社會、文化、經濟、國家組織等形成之人類生活空間。然於本文提及之「環境」乙詞，係專指「環境法」中之「環境」，其意義為「人類自然生存之基礎與空間」，特別是包含環境之媒介物，即空氣、土壤、水、生態及其彼此之間的關聯性，以及人類與其之關聯性，此種環境，也涵蓋人類與其所創設環境與自然生態間所形成的關係¹¹⁰。之所以採取此種見解，係因「法律」乃「因人而生」之制度，是以，於環境法學中（無論是環境行政法、或是環境刑法），以「人」作為主體，自人之生活與生存基

¹¹⁰ 參陳慈陽，環境法總論，2012年，修訂三版，第12頁。

礎出發，說明保護環境之概念以及相關制度設計，方有其價值，因人類保護環境之核心任務，無非是在於確保人類之生活得以永續發展。

此種以人為基礎以及作為法秩序主體、並兼顧生態環境之概念，與我國憲法國民主權原則以及人權保障之基本精神相符合，更與世界環境保護之主流思潮－即人類（毋寧說是人類的科技與經濟發展）與生態二者均不可偏廢－之理念互核一致。雖我國憲法增修條文第 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。」似無法直接推演出「環境」之概念，然亦可推導出「環境」是一種「可能會因人類發展經濟與科技發展而遭受衝突」之法益，彰顯以「人類發展為基礎，並兼顧保護環境」之概念。其後通過之環境基本法第 2 條第 1 項規定：「本法所稱環境，係指影響人類生存與發展之各種天然資源及經過人為影響之自然因素總稱，包括陽光、空氣、水、土壤、陸地、礦產、森林、野生生物、景觀及遊憩、社會經濟、文化、人文史蹟、自然遺蹟及自然生態系統等。」，更將環境之法律上意義具體化，規範人、空間以及環境媒介物彼此間相互作用關係，如此可知，環境法上之環境，簡言之，係泛指「與人類生存環境相互結合之生活、空間與物」¹¹¹，此亦為本文中所論述之「環境」之意涵。

第二項 環境破壞與環境保護之概念

壹、 環境破壞

所謂環境破壞，可概略區分為人為破壞以及自然破壞，前者例如砍伐山林興建廠房等人為舉措，後者係指自然發生之地震、火山噴發等，然倘若以不同角度出發，人為之行為是否均屬環境破壞亦有可議，又自然發生之地震、火山噴發，亦可能僅是環境之「變動」而非破壞。本文欲聚焦者為「狹義的環境破壞」，此環境破壞是指：欲超越人類與環境之承受能力的容許度，致產生破壞或有危害之虞所為之人為行為，此正是法律所欲干預或防制之對象¹¹²。換言之，並非是人類之一舉一動破

¹¹¹ 參陳慈陽，前揭註 110，第 14-15 頁。

¹¹² 參陳慈陽，前揭註 110，第 16 頁。

壞、或入侵了原本的環境即屬環境破壞，而是在人類追求經濟、科技進步以及提升生活舒適度之同時，超越了環境所能成載之容許度，方屬環境破壞。

貳、環境保護之意義

在區辨狹義環境破壞之意義後，即能得知，所謂環境保護，毋寧是指：人類在追求更舒適的生活的同時，應盡可能選擇、進行環境所能容許、承載之開發行為，以替代過度開發、破壞環境之行為，避免人類對環境之所作所為不能再回復環境原狀，或僅能部分回復環境原狀。亦即，環境保護之概念，係指減少貨幣免造成環境負擔、危險所採取之措施或行為整體。環境保護有三大內涵：一、排除現已存在與出現的對環境的損害；二、排除或減輕現在對環境可能或潛在的危險性；三、經由預防措施的採取來防止對未來環境的危害性¹¹³。

以傳統之行政秩序法觀點出發之環境保護概念，是以危險防禦之思想為中心，即一方面為保護人民之生命健康免於受到環境污染之侵害，所以必須對於環境污染行為加以規範；而另一方面對於環境污染行為之規範，亦必須符合比例原則，因此可按照環境污染行為對於生命、健康之危害程度，分別訂出不同標準之禁止或限制規定，為干預行政。然環境破壞之現象中，往往存有持續性、累積性、潛伏性、跨疆域性質之危害影響，故傳統行政秩序法以對症下藥、頭痛醫頭腳痛醫腳之方式進行環境保護，猶嫌不足，是以，國家在環境行政法上，對未來環境可能出現之危害與影響，仍須計畫性地規劃，以預防環境破壞、不使其出現¹¹⁴。

第三項 環境保護在我國憲法上之意義與依據

我國憲法中，並無如同德國基本法第 20 a 條規定，有明白課予所有國家權力行使保護人類生存基礎之環境生態的義務¹¹⁵，僅是在憲法增修條文第 10 條第 2 項宣示「經濟及科學技術發展，應與環境及生態保護兼籌並顧。」，然就此條增修條文中，是否可推導出環境保護在憲法上之依據，即不無疑義。

¹¹³ 參陳慈陽，前揭註 110，第 40 頁。

¹¹⁴ 參陳慈陽，前揭註 110，第 41-42 頁。

¹¹⁵ 參陳慈陽，前揭註 110，第 114 頁。

壹、環境基本權？

於 1972 年 6 月 16 日的聯合國人類環境會議中的第 21 次全體會議中提出之人類環境宣言 (Declaration of the United Nations Conference on the Human Environment) (也稱為斯德哥爾摩宣言 (Stockholm Declaration))，環境權 (Environmental rights) 已被界定為「人類享有自由、平等，與在一個優質環境中過有尊嚴與幸福生活必須條件的基本權利」¹¹⁶。

在我國憲法中，於基本權利之規範內，並無提及關於「環境」之相關基本權，有認為環境基本權應以修憲之方式納入基本權利清單中，然亦有主張環境基本權與傳統基本權性質有別，不應納入基本權清單中，而應以其他方式入憲¹¹⁷。因於憲法理論以及司法實務之運作上，是將基本權利理解為：擁有基本權利之主體得以基本權利對抗國家高權主體之不法侵害，然「環境保護」之主體，究竟是「人」或「環境」？而保護之範圍是狹義之人類生存基礎之環境、或是兼涵宇宙萬物、無人生存之生態環境？均因各種不同領域而有不同之界定，更會隨著科技發展改變其內涵。是以，若以基本權利保障、防禦之角度出發，因環境保護之概念多有不確定性，且環境問題之造成往往並非肇因於國家，而是來自於社會中每一個「第三人」，則此時若將環境權納入基本權中，亦無太多防禦作用適用之可能，準此，環境基本權之概念與內涵實無從開展，且因環境之概念過於開放以及難以踐行，縱以修憲之方式入憲，然往往僅具宣示意義，反而會使環境基本權空洞化¹¹⁸，更可能會造成「基本權貶值」之現象¹¹⁹。

除以修憲將環境基本權入憲之方式以外，另一種方式為透過「憲法之解釋」，將環境基本權納入憲法保障之基本權概念中，此種憲法之解釋有二種視角，其一為從憲法既有之基本權利中演繹與環境保護相關之基本權利內涵，環境保護或是人

¹¹⁶ 維基百科，<https://zh.wikipedia.org/wiki/人類環境宣言>，最後瀏覽日期：109 年 4 月 18 日。

¹¹⁷ 參張嘉尹，環境保護入憲的問題—德國經驗考察，月旦法學雜誌，第 38 期，1998 年 6 月，第 88 頁。

¹¹⁸ 參王韻茹，環境公課的憲法基礎與限制，月旦法學雜誌，第 283 期，2018 年 12 月，第 116 頁。陳慈陽，前揭註 110，第 123 頁。

¹¹⁹ 參王毓正，環境權於學理上之發展及其於司法實務上之適用，臺灣環境與土地法學雜誌，1 卷 6 期，2013 年 7 月，第 129 頁。

類之自然生存基礎，與憲法中既有之基本權關係最為密切者，非屬憲法第 15 條之生存權與財產權保障莫屬。國家對於提供人類身體、心理之健康生存的自然條件保護，往往必須同時考量到其他受憲法保障之基本權保護，且亦受限於國家財政與經濟資源之有限性，以及考量承擔經濟發展所必須接受一定程度之環境污染，故要求國家負起絕對的環境保護任務實屬不可能，有鑑於此，學理上融合環境保護之需求，發展出所謂之「生態上生存之最低限度理論」¹²⁰，透過憲法解釋與演繹，連結憲法上財產權、生存權或健康權等權利，主張對抗國家為環境破壞行為而侵害人民的財產權或侵害其健康、生存之最低條件，為自由權行使的前提條件；另一種觀點為自基本權之客觀法功能出發，並以前揭視角作為基礎，演繹國家對於環境保護之義務，例如，既然環境保護是人民生存權、健康權之最低條件，則國家即負有保護人民免於受環境污染之損害之義務¹²¹。據此以觀，既環境保護係確保生命、身體與健康不受侵害之基礎，以及作為人民自由整體之前提，且國家存在之前提是對於生命、身體及健康之保護，是以，國家需排除或阻止，經由人類行為對自然生存基礎的環境破壞，而侵害到上述法益¹²²。

我國釋憲實務即是採取此種將環境保護融入既有基本權概念中之作法，將環境基本權透過憲法解釋之方式，逐漸納入基本權利範疇中，推導出蘊含環境保護要求作為實現原有基本權利之前提要件，開展出國家對於環境之保護義務、程序保障以及制度保障等。隨著科技進步以及環境議題漸趨複雜，就環境基本權之討論，也自基本權之古典防禦權，開始探討環境基本權得否作為一請求權、受益權之疑義，雖現今釋憲實務上幾已肯認人民有權對抗國家破壞環境之行為，以及排除國家許可的私人排污行為造成環境危害，更得以基本權利之違憲審查架構進行司法審查，作為環境國之憲法界限，但人民得否進一步請求創設、或維持健全健康、適合人類生存之環境，學理上多採取否定說見解¹²³。

¹²⁰ 參王毓正，前揭註 119，第 124 頁。

¹²¹ 參王韻茹，前揭註 118，第 117 頁。

¹²² 參陳慈陽，地方政府在環境國原則下之環境保護義務，台灣法學雜誌，第 213 期，2012 年 12 月，第 109 頁。

¹²³ 參王韻茹，前揭註 118，第 118 頁。

除上述實體上與環境有關之基本權外，尚有相關之程序基本權保障，雖現今學理上均否認人民有進一步請求創設、或維持健全健康、適合人類生存之環境之請求權，然透過國民主權原則，容許人民透過立法、行政程序，參與環境決策，確認資源分配與利益調和，不強調環境資源誰屬，而是強調適度分配共享環境資源，亦是落實環境基本權之內涵。

貳、基本國策中環境保護條款之定性

憲法增修條文第 10 條第 2 項「經濟與科學技術發展，應與環境及生態保護兼籌並顧。」為基本國策條款之規定，關於基本國策條款，因時代以及實務之演進，於每個時期在學理上以及實務上，均有不同之理解。早期，有認為只要規定於基本國策章節中之條款，均屬「綱領條款（或稱方針條款）」，僅是指出國家應有的努力方向，然並不直接發生拘束國家公權力之法效用，縱然國家因情勢未能達成一定目標，亦不發生違憲問題¹²⁴。晚近有學理提出以基本國策規定的個別規範結構與內容區分不同效力內涵：諸如方針條款、憲法委託、制度性保障或是公法權利，我國大法官釋憲實務中，對於運用基本國策條款在不同個案中亦有不同，例如在釋字第 427 號解釋中，於探討全民健保立法之合憲性時，將基本國策視為憲法委託，而在釋字第 659 號解釋中，認為私人興學條款具有制度性保障條款之意涵。

針對憲法增修條文第 10 條第 2 項，釋字第 426 號解釋理由書認為此一條文係「課國家以維護生活環境及自然生態之義務」，可解釋為憲法增修條文第 10 條第 2 項屬「國家目標條款」，有拘束國家所有權力之效力，非僅限於立法委託。易言之，立法者有義務創設或改善環境保護的法規範結構，或是司法於解釋或具體化法律時也必須審酌環境保護條款。國家目標條款之拘束對象為國家，必須再立法者以保護環境為目標時，方能對於私人課予義務¹²⁵，易言之，依據憲法增修條文第 10 條第 2 項，國家具有保護環境之義務。

¹²⁴ 參李惠宗，前揭註 85，第 726 頁。

¹²⁵ 參王韻茹，前揭註 118，第 116 頁。

第四項 環境保護之手段

為達環境保護目的以及執行環境法中不同領域、任務之基本原則要求，國家必須要有足夠可以採取之各種手段與措施，為達環境保護目的所得採取之手段，可概分為「管制」、「影響性措施」與「預防」等三大方式。以歷史發展之脈絡而論，在貫徹環境保護目的之手段上，往往是先自傳統行政法領域中出發，例如以警察法規、財稅法規等，對人民施以直接管制措施（如：法律上之禁止與命令），或經由政府間接誘導之措施（如：以財政工具誘導）¹²⁶。然於 21 世紀時，人民、社會及國家的環保意識逐漸成熟，且針對環境保護之理念，也非僅限於污染控制以及危險排除，而是更進一步要求以「預防原則」作為核心的環境國家，故以環境保護為政策之目標，逐漸往環境永續的概念發展，針對該環境永續發展之手段（或稱措施）也隨之增多，再兼以國家與人民合作責任之責任與義務分擔，此時就混合國家措施與污染者自律機制，逐步由國家監控轉變為：社會或污染者自律為主、國家監控為輔；預防為先，管制與救濟為輔之方向¹²⁷。謹就上揭三種環境保護手段概述如下：

壹、 環境保護之預防

最佳之環境保護措施就是在環境危害尚未發生、但有發生之虞時，或甚至有預見可能性時，就已經將環境破壞之風險排除或使之不存在，因此，預防性質之環境保護措施與法理上，較其他環境保護手段應具有優先適用之性質，也被視為憲法環境國原則之核心。其預防之手段，有計畫性措施、環境影響評估、環境標準、以及預防性法律命令。計畫性措施是指：以科技發展為基礎對整體環境做出反映。它所要求的是用一個理性的體系來達成或實現一個預期的目標，其目的是希望環境損害不要突然發生，且非針對某個環境問題提供各別的預防措施，而是針對一個環境空間，在現在以及未來之狀態，為整體性的考量規劃，諸如都市計劃、區域計畫以及國土計畫等皆屬之¹²⁸。環境影響評估則是國家可以取得各種開發行為的相關環境資訊，包含現況、開發後之環境狀態、開發時所採取之措施以及開發期程中對環

¹²⁶ 參陳慈陽，前揭註 110，第 359-360 頁。

¹²⁷ 參陳慈陽，前揭註 110，第 361 頁。

¹²⁸ 參陳慈陽，前揭註 110，第 364-372 頁。

境的衝擊，透過環境影響評估，可以始得行政機關在作成准予開發許可決定前，能要求以及掌握開發計畫對於環境之衝擊，以及得以適時採取必要措施¹²⁹。環境標準是指，具體地將環境能承載之限度透過科技加以規範（諸如排放標準、環境品質標準），因立法者對於環境之專業有所不足，透過不確定法律概念，委由較為熟悉各該環境領域之行政機關本於專業以及科技加以具體化此不確定法律概念，如此可以適度減輕審查程序之障礙及困擾，並藉此提高效率與公信力¹³⁰。而預防性法律命令，則是透過法律與命令課予污染者相當之防免責任，因環境損害責任並非僅止於既已發生的環境損害，而是對於即將、可能發生之環境損害亦得採取必要之預防措施，此乃基於預防原則與污染者負責原則所應採取之措施，並透過法律、命令將責任與標準予以明文化¹³¹。

貳、環境保護之管制

行政管制措施是傳統秩序法所使用之措施，包含法律上之禁止與命令以及各別的處分行為。因為其涉及相對人作為、不作為以及容忍之一定強制義務之遵守，國家如採取此種直接管制措施，須合於法律保留原則，且此種措施之採取亦可配合強制手段來執行，亦可對於違反者或不履行者施以制裁，此亦是依據法規，就個別之具體事件，對於環境污染者進行事前管制，或者事後處罰。此種管制措施，相較於其他間接影響性之措施，固為僵化、傳統之規定，但卻有法明確性、使人民可得預見之優點¹³²。其中，法律之禁止是指，如果立法者認為某種污染環境之行為是毫無例外地必須加以禁止之行為，此時立法者就會在法律之中明確規定禁止此種污染環境之行為，惟此種規範基本上都是針對嚴重污染環境之行為，故無庸區分行為狀況與類型，而一概加以禁止，例如廢棄物清理法第 27 條之規定¹³³。然除了一概

¹²⁹ 參陳慈陽，前揭註 110，第 382 頁。

¹³⁰ 參陳慈陽，前揭註 110，第 425 頁。

¹³¹ 參陳慈陽，前揭註 110，第 428-429 頁。

¹³² 參陳慈陽，前揭註 110，第 453 頁。

¹³³ 廢棄物清理法第 27 條規定：「在指定清除地區內嚴禁有下列行為：一、隨地吐痰、檳榔汁、檳榔渣，拋棄紙屑、煙蒂、口香糖、瓜果或其皮、核、汁、渣或其他一般廢棄物。二、污染地面、池塘、水溝、牆壁、樑柱、電桿、樹木、道路、橋樑或其他土地定著物。三、於路旁、屋外或屋頂曝曬、堆置有礙衛生整潔之物。四、自廢棄物清除、處理及貯存工具、設備或處所中搜揀經廢棄之物。但搜揀依第五條第六項所定回收項目之一般廢棄物，不在此限。五、拋置熱灰爐、危險化學物品或爆炸性物品於廢棄物貯存設備。六、棄置動物屍體於廢棄物貯存設備以外處所。」

禁止之法律與命令外，亦有以行政處分（例如發予設備、設施之污染源許可）、或以登記報備規定等「行政審查措施」作為控制或限制環境污染之管制手段，此際，此種污染行為並非絕對禁止之行為，而是容許其存在，只是須要在環境負荷之範圍內¹³⁴。

參、環境保護之影響性措施

環境保護之影響性措施，又可稱之為間接性的柔性措施、或誘導性措施，主要是指國家對於受規範者，不採取嚴格且強烈之控制（或除了採取嚴格且強烈之控制以外），以間接之方式柔性影響人民，藉此誘發人民自動自發地採取利於環境保護之行為，然縱使人民不為之，人民亦不違法，不受國家強制的處罰、干預或矯正。易言之，國家透過此種影響性措施，以「期待」或「不希望」之方式，任人民自行選擇是否要為國家所希望的誘導的方式，縱使不按照國家希望的方式行為，也不受國家的強制干涉或處罰，至多僅有誘因上「不獲得利益」的不舒適感，也促使人們在作出行為決定時，必須考慮到若干積極或消極之誘因，以及不為國家希望之誘導行為時所感受到的壓力（包括但不限於經濟之壓力）。影響性措施之缺點在於，相較於管制措施，其缺少法律明確性之要求，立法者難以預見受規範者之反應，除此之外，也可能造成國家某種程度之財政上負擔（例如誘導性措施為租稅優惠等）。因此，影響性措施在環境保護領域中之性質，應屬於「填補」之地位，易言之，係就強制管制措施之不足加以補充，因之行政行為之多樣性，強制管制措施與誘導性措施，兩者應相互配合，始能見其環境保護之成效¹³⁵。

其中，影響性措施可包括誘導行為（如：透過資訊之揭示使消費者知道其所選擇之產品為環境友善產品）；對環境有利產品之授益行為（如：對於環境有利之產品給予利益或補助）；補助、租稅優惠；排放證照轉移互補或互易等。其中，補助、

七、隨地便溺。八、於水溝棄置雜物。九、飼養禽、畜有礙附近環境衛生。十、張貼或噴漆廣告污染定著物。十一、其他經主管機關公告之污染環境行為。」

¹³⁴ 參陳慈陽，前揭註 110，第 453-457 頁。

¹³⁵ 參陳慈陽，前揭註 110，第 469 頁。

租稅優惠此一措施，補助行為與徵收污染費為兩相對立之措施，前者給予利益、後者課予負擔，基本上，此一影響性措施乃污染者負責原則之實現¹³⁶。

第五項 小結

由前揭環境之概念介紹，概述何謂環境破壞、何謂環境保護，再進一步論述環境基本權之內涵以及憲法依據可知，雖我國似因高度之修憲門檻，無從將環境基本權定入憲法基本權中（惟縱算修憲明文定入環境基本權，亦存有基本權空洞化之危險），然透過擴張既存之基本權內涵，擴大基本權保護與環境保護重疊之面向，相輔相成兼具基本權保護與環境保護目的，毋寧是較為實際之作法。又透過憲法增修條文第 10 條 2 項之規定，並隨著時代演進，環境保護乃我國國家目的之一，為我國國家發展之原則，除此之外，亦具有憲法上效力，並融入各該基本權中，除了基本的排除既存之環境破壞狀況外，亦課予國家、立法者防範於未然之預防義務，於整體施政之規劃上，須重視與兼衡環境保護，易言之，國家具有環境保護之義務，此一環境保護之義務，亦是國家課予人民環境公課之依據與基礎，而為達環境保護之任務，國家得施以環境保護手段，環境保護之手段可概分為預防、管制以及影響性措施三種，此三種手段並非互斥之概念，毋寧是在各個環境保護領域中交錯適用、相輔相成，始能使環境保護之目的達到最大化，如此方能使現在之世代、以及未來之世代，得以有尊嚴地生存，並得永續發展。

第二節 環境公課之意義與類型

第一項 環境公課之理論基礎與意義

環境公課（Umweltabgaben）是一項經濟性調控手段，其目的與功能都是為了將環境保護的外部成本內部化，使環境使用者透過機會成本概念之思考，決定是選

¹³⁶ 參陳慈陽，前揭註 110，第 470 頁。

擇繳納公課以獲得使用環境資源或製造環境負擔之權利，或是透過放棄該行為，一方面降低環境負擔，一方面促進有限的環境資源獲得更有效率之分配與運用¹³⁷。

於十九世紀中葉，因工業化、產業革命以及都市化之影響，伴隨許多環境污染之問題，各先進國家（諸如德國、日本）多先嘗試以傳統秩序法之命令、禁止等管制手段以應對環境污染，並採取「極限值模式」（Grenzwertemodell）之措施，亦即先「禁止」性質上有可能造成生命健康重大危害之污染行為，因該行為於法律上，已屬必須加以排除、具有重大危險性質之違法行為；其次，對於各種法規範所「容許」之環境污染行為，課予須向主管機關申請許可、且必須恪遵在一個「受容許」之環境影響最高限值內之義務¹³⁸。

然此種以傳統秩序法並採取「極限值模式」手段之方式，會有若干弊病存在：其一為，將「受容許之環境影響最高限值」制定出來，並不會使污染者自主減少環境污染之行為，而往往在國家設定之容許界限邊緣遊走，因此乃合法之標準，只要不違法，污染者並不會感覺到損害環境之成本，將使污染者淨謀其利而未受其害。另一弊病為：此種以傳統秩序法為治理手段之方式，因其是運用人民對於處罰恐懼之心理，使人民因為害怕懲罰而不去污染環境，但此僅為消極之方式，高度仰賴高權主體執法之密度，然環境污染與保護係兼具高科技監測、觀察之科學領域，高權主體之執法是否具有合乎環境保護之密度與品質，以及是否能趕上日新月異之科技與工業發展（即污染的來源），不無疑義，更有可能造成「政府失靈」之可能性。由此觀之，傳統秩序法管制手段，在日新月異之環境保護領域中，有明顯不足。

對此，許多先進國家逐漸導入非典型之行政行為，將環境視為一公共財，並對於「使用環境」制定「價格」，讓使用環境成為污染者之內部成本，並融合經濟市場理論，藉由污染者（通常為企業）趨利之心態，為了降低使用環境之成本而誘導污染者自主降低污染行為，以間接達成環境保護目的，以及間接控制污染行為。此種「融合經濟市場理論，藉由污染者（通常為企業）趨利之心態誘導污染者自主降低污染行為」之方式有諸多優點，其一為，污染者通常對於其所產生之污染物、污

¹³⁷ 參呂理翔，論環境公課作為「特別公課」於國家財政收入體系中之地位，收錄於環境公課—第一冊，柯格鐘主編，初版，2020年5月，第3頁。

¹³⁸ 參王毓正，前揭註2，第80-81頁。

污染源，因從頭到尾參與生產過程、並能掌握生產因素，故往往掌握較完整之資訊，亦更熟稔應採取何種污染防制技術與措施，也可能較國家、政府更能掌握該產業之污染防制科技與技術，是以，與其由國家擔任污染防制之推手，毋寧是讓對產業較為熟悉之污染者自主為污染防制措施，更顯效益；其次為，透過市場經濟機制之誘導，以及污染費率之設計，使污染者自主減少環境污染行為，相較獨採傳統行政秩序法而仰賴高度執法密度監控之方式，更能節省國家與地方政府之財貨與勞務等資源，此些節省下來之資源、或是課徵而來之財源，更可以用於液助污染環境產業對於污染防制設備與技術，是以，融入經濟性措施之環境保護手段—即環境公課—遂應運而生。

是以，自上述環境公課之發展脈絡與理論基礎，吾人可將環境公課定義為：「具間接行為管制功能之公法上金錢給付義務要求，其乃是以環境保護為指向，且或為行為誘導，或為平衡使用環境所造成之負擔為目的，依據特定的環境危害行為之構成要件而課徵，並且按其對於環境損害之程度而於費率上分等級，以誘導公課義務人致力於避免或減少環境負擔，並且公課收益係受到用於環境保護目的之拘束。」

139。

第二項 環境公課之經濟學觀點

首先，若以市場經濟等經濟學之觀點看待環境污染，則須先將「環境污染／破壞」視為一個「經濟問題」，即「市場機制失靈」所造成之結果，而環境污染可能是源自於政治、科技等諸多複雜面向，然其主要之原因，係「毋須負擔使用環境之成本」，一旦毋須負擔使用成本，站在經濟學之角度，此項資源將不被重視，更不會被節制使用，且「環境」本身向來被人民認為是取之不盡用之不竭之自由財，且任何人享用時可以毋須支付任何代價，此種「人人得以共享」以及「無排他可能性」之特點，導致「無人願意投資、額外花費成本改善環境」之結果，也因此製造了許多「副產品」，諸如廢水、空氣污染、廢棄物等，此些即為「外部成本」。是以，倘須以市場機制節制污染者，則須透過「為環境資源制定價格」之機制，兼以導入「使

¹³⁹ 參王毓正，前揭註2，第79頁。

用者付費」之經濟學概念，發展「污染者負責原則」，將外部成本轉為由環境使用者（更精確地說，是環境污染之肇因者）之成本，將此外部成本內部化，迫使環境之使用者重新考量渠等使用環境之成本，間接誘使環境污染肇因者自願減少污染源之排放¹⁴⁰。

以此角度觀之，站在環境公課的經濟學觀點，國家或地方政府等高權主體，此時將從「環境警察」、「環境保母」之角色轉變為「分配者」之角色，將環境資源作一有限之分配。因人類文明與經濟發展於現實層面，不可能不造成環境之負擔，是以，環境保護並非是取決於「環境負擔之有無」，而是取決於「環境負擔之程度」，是以，高權主體應先行界定環境負擔之禁止界限，超過禁止界限即代表將對環境以及人民造成生命健康之損害，故須以環境行政罰、甚至是環境刑罰介入，然在「合法」之「環境容許」範圍中，對使用環境者課予金錢負擔（即刻予環境公課），作為誘使環境使用者減少環境污染之手段。如此，就環境保護之面向而言，將能改善傳統環境秩序法之弊病，使國家與人民由傳統環境秩序法中「敵對」之狀態，改為「合作」之狀態，降低高權主體之環境污染防制成本；且借重業界之生產資訊與專業來創新防制技術；亦使市場競爭合理化，避免使用環境者毋須支付成本，但卻將使用環境之外部成本歸由人民負擔。

然透過經濟學之概念引入使用者付費、進而推導出「污染者負責原則」及「環境公課」之制度，並非是環境保護或是遏止環境污染之萬靈丹，但站在彌補傳統行政秩序法管制手段之不足的角度以觀，毋寧是不容忽視、而得以兼採之制度與措施。惟應注意者為，此種環境公課制度，並非是消極地「販賣污染權」之想法，依國家或地方政府設立「環境污染之禁止界限」以及「環境使用之容許範圍」仍然存在，亦即，人民仍有遵守界限之環境保護義務，不因之「付費」而使此些義務消失。易言之，環境公課毋寧可理解為是積極地誘導環境污染肇因者減低污染行為之制度，更是環境保護預防之體現。

¹⁴⁰ 參王毓正，前揭註2，第85-86頁。

第三項 環境公課於公課類型之選擇

為實現環境保護之國家目的（此處環境保護係兼指「排除已發生之環境破壞」以及「預防環境破壞」），高權主體可採取不同管制工具作為落實環境保護目的之手段，管制工具可概分為「命令控制」與「經濟性工具」。國家面對環境保護議題，通常是採取政策混合模式－即「命令控制」與「經濟性工具」雙管齊下－之方式，往往係以「命令控制」作為環境保護之最低標準，另輔以「經濟性工具」誘使人民、私人企業遵循法規範，以提高環境保護之目標。經濟性工具可再分區為三種類型，為「補貼」、「環境公課（公法上金錢給付義務）」與「排放許可交易制度」¹⁴¹。

於環境公課意義中，係指於環境法上，基於與特定環境或生態保育、維護之目的，國家規定得針對某些與此目的相關之使用環境資源行為或污染環境行為，對於人民所課徵之金錢負擔。環境公課可依公法上金錢給付義務種類分為四種環境公課財政工具，分別為租稅、規費、受益費以及特別公課，以法律之形式作為制度建立或選擇的起點，其意義在於，各種公課類型雖然均構成對人民財產權之限制，但各有其憲法上之正當性要件，換言之，欲檢驗是否能合憲的課徵某一環境公課，即須先將該公法上財產給付義務歸類（函攝）到既有之環境公課類型中據此檢驗該公課類型之正當化要件是否得到滿足¹⁴²。本文爰將各類型之環境公課分述如下：

壹、以稅捐作為環境公課財政工具類型

若環境公課財政工具以稅捐作為其財政工具類型，應是以「環境稅」之態樣出現，而可區分為一般環境稅、誘導環境稅與目的環境稅。若在環境保護上選擇以稅捐作為環境公課之財政工具類型，通常是著眼於牽涉範圍較為廣大之環境問題，相對於非稅公課係著眼於較為單獨、小型之環境問題進行調控。而既然選擇以「稅捐公課」作為環境公課之工具，則須符合稅捐公課之意涵，係對普遍之人民課徵，故環境稅捐原則上應是在無法區分污染源、以及污染是由誰造成之狀況下，透過污染

¹⁴¹ 參王韻茹，前揭註 118，第 121 頁。

¹⁴² 參呂理翔，前揭註 137，第 4 頁。

者負責原則，將未履行之環境責任回歸到所有潛在之污染者（即生活在環境中之人民）身上，作為其財政工具正當化之理由¹⁴³。

惟自環境公課興起與發展之脈絡以觀，基於污染者負責原則，以及環境公課之發展核心，其課徵之對象，多是針對各該環境領域之污染者（諸如空污費、水污染防治費等），且課徵而來之收入，應用於防制各該環境領域污染之支出上，作為侵害污染者財產正當化之基礎，以確保環境責任能透過污染者繳納之費用具體實現，從而，即必須採取專款專用之運用模式，在此狀況之下，稅捐作為一種普遍性課徵、統籌統支之財政工具，是否得透過傳統稅捐之方式課徵環境稅、污染稅，即不無疑義¹⁴⁴。

貳、以規費作為環境公課財政工具類型

有論者認為，基於規費之對待給付性質，倘若國家所提供之特定給付或服務係與環境保護或環境資源議題有關者，應可稱該規費為環境規費，諸如企業申請綠色標章之檢驗費用應屬環境規費中之行政規費，下水道使用費應屬環境公課中之公共設施使用規費¹⁴⁵。

然亦有論者認為，規費最重要之特徵係對行政機關所提供之給付之對待給付，此乃為規費與稅捐最主要之差異。雖隨著環境法概念之發展，有主張自然環境資源可解為「公共財」，因此使用者當須付費，準此，則類似於規費之概念。然而，規費之前提乃為須有行政機關所提供之給付，而環境資源卻是自始即存在於吾人生存環境之周遭，人民是自始生存於環境之中，此些人民生存所依憑之環境並非來自於國家之給付，因此，對於利用環境資源所賦予之價格否能等同於規費，是否該當於「高權主體對於人民之對待給付」，誠有疑問。再者，就規費之「費用涵蓋原則」而言，其要求收益負擔之收入不得超過其行政花費，亦即規費之收取亦以其實際上所支出之行政花費作為課徵之基礎，從此一角度觀之，倘若環境公課之課徵僅作為支應因避免造成環境污染之所需費用與因排除或清除以造成環境污染所需之費用，

¹⁴³ 參馮郁琇，前揭註 61，第 41 頁。

¹⁴⁴ 參王毓正，前揭註 2，第 119 頁。

¹⁴⁵ 參馮郁琇，前揭註 61，第 41 頁。

則將其界定為規費不為過；但隨著肇因者負責原則內涵之擴充，而被認為應包括補償環境污染之受害者所需之費用，或是一切為了回復環境所必要之費用，準此，是否仍能被置於規費之概念下來被理解，或是運用環境規費此一概念作為環境公課之工具類型，則不無疑問¹⁴⁶。

參、以受益費作為環境公課財政工具類型

因受益費乃是對於受益人參加公共設施費用之分攤，受益人只需取得受益可能性即可。是以，就受益費之觀點而論，並不排斥作為政府為了特別需要保護之自然環境區域，因實施環境保護事業，對附近蒙受利益之人就其所受之利益，該利益可能為因環境改善使地價明顯上漲、或因環境改善而增加觀光客源，得於受益之限度內，對可能受有利益之人課徵建設所需之部分或全部之費用，成為「環境工程受益費」¹⁴⁷。

肆、以特別公課作為環境公課財政工具類型

特別公課之課徵目的，倘若是為了達成特定環境保護政策之目的而課徵，且該政策目的與可得特定之同質性群體具有特殊之法律關聯性（通常為污染者付費之事物關聯性）故對於該同質性群體為課徵，且課徵而得之收入專款專用於環境保護之用途，且該用途亦為該同質性群體之有利事項，但並非是高權主體直接與被課徵義務人群體間就課徵收入具有對待給付關係，則此等特別公課當可作為環境公課之財政工具類型¹⁴⁸。

伍、環境公課於公課類型選擇之評析

於法理之探討上，我國法體系架構中之公法上金錢給付義務類型（即稅捐、規費、受益費以及特別公課），均可作為環境公課之財政工具類型，換言之，所謂環境公課，並不必然為特別公課，然本文認為，因特別公課於性質上，本具平衡、誘

¹⁴⁶ 參王毓正，前揭註2，第121頁。

¹⁴⁷ 參馮郁琇，前揭註61，第42頁。

¹⁴⁸ 參馮郁琇，前揭註61，第42頁。

導之性質，並有財政目的與非財政目的之類型，且於要件上，係以同質性群體、特殊緊密之事物關聯性作為其課徵要件，得以之因應各種環境領域（空氣、水資源、廢棄物、土壤、噪音、毒等），是以，於寬廣多樣之環境保護領域中，以特別公課作為環境公課經濟性公課，應較為彈性且合適，並依據特別公課應當定期檢驗合法性基礎之要件，亦可定期檢驗每階段、每時期之課徵是否均符合「環境保護」之實質目的。

然於多樣之環境保護、預防之層面觀之，本文上揭論述，並不是認為對於環境公課財政工具之選擇，均是以「環境特別公課」為主始為上策。由於環境污染係長年累月所造成，此於向來低度環境管制之台灣更顯得難以追究出究竟誰應為環境整治之費用負責，但是若僅僅因為如此之現狀，即直接由國家稅收收入來負擔此一環境保護經費，除會造成國家財政吃緊而造成其他國家任務之經費的排擠效應，當然，於此經費吃緊之狀況中，亦不排除加徵所謂的「環境稅」來解決國家財政之短促，但如此一來，也似乎意味著放棄追究環境責任，而將環境責任普遍歸於人民負擔，是以，實不宜以環境稅作為環境保護之主要手段，環境稅之課徵，應僅限於無從找出污染者時始能課之。而倘若某些可以被特定應被歸屬於污染者之環境責任，但因事實上無法被履行或因違反行為義務而不履行時，污染者並不應該因此而免除責任，而是可以透過其他環境公課財政工具之選擇，例如環境特別公課、環境受益費等，以費用徵收之方式將相當於此些未被履行之環境責任回復至污染者身上，此即為「污染者負責原則」於費用負擔上之具體實現。易言之，於環境保護之手段上，應以何種環境公課財政工具以資因應，可視其狀況而定，並非是謹守一種財政工具選擇。因此，一個較理想的經費來源模式乃是，由主管機關對於現有的環境污染者加以課徵污染清除的一定費用，並以此費用直接作為主管機關於執行相關之環境污染防制或整治上之經費。另一方面，鑑於部分環境整治經費實難以追究出究竟誰必須負責，因此應由國家稅收來負擔此一部份之經費¹⁴⁹。

¹⁴⁹ 參王毓正，前揭註2，第126頁。

第三節 課徵環境特別公課之憲法基礎

環境特別公課兼具「環境保護目的」與「特別公課性質」此二種面向，是以，課徵環境特別公課之憲法上依據與基礎，必須合乎此二種面向之要求，析述如下：

第一項 環境特別公課應具備環境保護目的

於課徵環境特別公課時，在特別公課實質目的之檢驗上，當須檢驗是否係以「環境保護」作為其課徵目的，此處環境保護，應指廣義之環境保護，無論是排除已發生環境破壞之環境保護，或是預防未來環境破壞之環境保護，均屬之。於發展經濟、科技之同時，應連結憲法上賦予人民之財產權、生存權與健康權之內涵，當須符合人民「生態上生存之最低限度」，以落實憲法增修條文第 10 條第 2 項以及國家環境保護之目的。

第二項 環境特別公課應有其憲法界限

於課徵環境特別公課時，亦應符合特別公課之合憲性要件即實質目的（以環境保護為目的）、被課徵義務人之群體同質性、被課徵義務人之群體責任性、被課徵義務人之群體用益性，乃屬當然。且因我國釋字第 426 號揭示之意旨，除前揭特別公課課徵之憲法界限外，亦應符合法律保留原則、授權明確性原則，始得合法、適法課徵環境特別公課。

然須特別說明者為，於被課徵義務人之群體責任性中，就其事物關聯性，在環境特別公課之課徵上，係以「污染者付費原則」作為其論述事物關聯性之原理原則，關於何謂「污染者付費原則」，本文另闢項次作為說明。

第三項 污染者負責原則

於特別公課之被課徵群體責任性此一要件中，因被課徵之特定同質性群體在課徵公課之目的上，與其他群體相較之下，具有更密切之事物關聯性，故此一被課徵之同質性群體就此特定目的具有財源籌措責任。而在環境特別公課中，此一相較

於其他群體更為密切之事物關聯性，即為「污染者負責原則」，此亦為環境法與環境政策中之重要原則，污染者負責原則是源自於污染者付費原則發展而成，而污染者付費原則之起源，有法學上之回復原狀責任，以及經濟學上之使用者付費原則，亦有行政法學中警察法與秩序法之理念存於其中（即何人為反秩序、造成損害，便必須對其行為負責）¹⁵⁰，詳細內容析述如下：

壹、 污染者負責原則之緣起

污染者負責原則，其發展是先來自於污染者付費原則(Polluter Pays Principle)，而污染者付費其最重要與最原始之理論根據，是來自於經濟學上之「使用者付費」概念。於 1972 年時，經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Cooperation and Development，簡稱 OECD）通過一項決議，決議內容為禁止各國對於工業的污染防制工作採取補貼措施，除非其符合例外允許的要件，此一決議即為污染者付費原則之制度化之濫觴。該決議之目的，主要是用以防範各國藉著對污染者進行補貼，增強了該國污染性工業在國際貿易上的競爭力，如此，將會使重視環境污染防制之企業，因成本之增加，而無從與獲得污染補貼之企業競爭，使得毋須負擔環境污染防制成本之事業從事不公平貿易。此項原先是著眼於公平貿易需要之措施，後來成為了環境政策中非常重要的指導原則¹⁵¹。而德國聯邦政府在 1970 年代開始制定環境政策綱領時，即對此一原則做出明確之定義：「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」¹⁵²。於我國環境基本法第 28 條中，更規定「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。」，明文將污染者付費原則定入環境立法政策之基本法中。

¹⁵⁰ 參陳慈陽，前揭註 110，第 318 頁。

¹⁵¹ 參葉俊榮，環境政策與法律，二版，2010 年 10 月，第 92 頁。

¹⁵² 參陳慈陽，前揭註 110，第 318 頁。

貳、 污染者負責原則之發展

自污染者付費原則之緣起可知，此原則除了經濟學上之使用者付費概念以外，於環境法上，一開始是基於「一般正義衡量（Gerechtigkeitserwägung）」的法感所形成之概念，亦即「誰毀損他人之物，誰就必須負損害賠償之責」。且自其持續之理論發展以及環境保護意識之發展可知，污染者對於由其行為所可能對環境造成威脅之情狀，除填補損害之外，亦應事先加以預防，除此之外，如污染者已對於環境造成損害，特別是現存的損害狀態，其所應負責之範圍，不單單僅止於此原則起源之經濟學「付費」概念，甚至可能須負擔環境法中行政處罰之責任。換言之，在污染者付費原則，毋寧更為貼切地說是「污染者『負責』原則」，任何人對於環境資源之運用，所造成的費用以及負擔都須負責，希望得將社會在此支應之外部成本內部化，由「使用環境者」自行負擔成本，而此一「成本」之概念並不限於「金錢」（如規費、特別公課）的給付，亦包含法律責任以及事實上的整治責任等¹⁵³。

在德國發展環境法與環境政策之脈絡中，污染者負責原則並非僅限於「環境公課」等經濟層面之角度，其於傳統之警察法與秩序法中亦有其意義存在，因污染者負責原則，本帶有「責任歸屬」之概念，是以，無論是行政秩序法中之「行為責任」或是「狀態責任」，本就兼涵了「污染者負責原則」之思想，易言之，責任歸屬之方法並非是單純是在傳統嚇阻、禁止等管制手段中始能適用，亦不僅限於新興之非典型行政手段適用，毋寧說是，以責任歸屬作為判斷之危險預防判斷基準點，任何人引起之環境損害，即須負起法律規定之環境污染之責任，無論是環境刑法、環境行政罰、或是環境公課。職是之故，自污染者負責原則之發展脈絡以觀，其並非是環境公課發展之獨特概念，考其本質，傳統之行政秩序法手段亦兼涵此種法理，是以，站在環境保護以及環境污染預防之立場，環境公課與傳統行政秩序管制應是互補、得以二者併行之制度，其共通點即為污染者負責原則¹⁵⁴。

在我國實務上，就污染者付費原則之金錢給付義務，最常見的是「空氣污染防治費」以及「廢棄物清除處理費」之課徵。此些費用均是依污染者付費原則而課予

¹⁵³ 參陳慈陽，前揭註 110，第 319 頁。

¹⁵⁴ 參王毓正，前揭註 138，第 107-108 頁。

之金錢負擔，尤其空氣污染防治費其污染者付費之意旨，更是受到釋字第 426 號所肯認。此外，在環境政策之建議上，多傾向對污染者課予較其避免污染產生之支出較大的責任或金錢負擔，以藉此誘導、使其想方設法將污染減量，甚或是一開始即避免其產生對環境之污染，以節省成本。依此，此原則日後在環境法中慢慢的被具體適用，以及在學理上對其為更進一步的闡明後，更明白顯示，其已不再被視為僅是關係到「純粹費用歸屬（Kostenzurechnung）」問題而已，而是更進一步的要求污染者負有「對環境保護適當客觀且具有經濟價值之責任」，例如：環境保護的目標可經由「付出費用」此一方式，來達成避免污染環境或造成環境負擔之目的，或用以衡平政府因環境污染而為之財政上費用支出，也衡酌於此，污染者付費原則，毋寧稱以「污染者『負責』原則」，更能體現此項原則於環境法領域之適用性。而因之上揭污染者「對環境保護適當客觀且具有經濟價值之責任」，國家就此適用則是可以採取徵收費用（規費、特別公課）之行政法規措施以因應此項責任。自具體責任內涵之演進可知，污染者負責原則所欲彰顯者為：「環境，已不再是任人取用、以及在毀損時不受制裁之自由財，而是公共財之一部分，只有付出一定相對的代價（此代價亦不限於金錢上，亦有可能是相關之整治責任，或是違法之懲罰）始能加以使用，除此之外，更進一步要求於使用『環境』此種公共財時，應盡可能採取一切措施，避免環境之破壞，倘無法避免時，則要求行為人負擔『排除環境破壞』所應支付之費用以及責任。」¹⁵⁵。

參、污染者負責原則之因果關係探討

於環境法領域中，因污染者付費原則（或追伸為污染者負責原則）並非僅僅是費用歸屬之問題，也並非是必須達到環境污染、環境破壞之程度始能加以使用之概念，是以，於環境法之領域中，污染者付費原則之因果關係，僅是用以說明與聯結：污染者只有在原因與結果之間存有關聯性時，即可要求污染者對於污染環境、或是使環境造成負擔之行為負責¹⁵⁶。

¹⁵⁵ 參陳慈陽，前揭註 110，第 319-320 頁。

¹⁵⁶ 參陳慈陽，前揭註 110，第 322 頁。

惟現今於環境法之領域中，已不單單僅是以行政法規作為對環境產生影響之人為行為的管制與誘導，甚至逐漸融入民法以及刑法對於污染者之究責與懲罰。所謂因果關係，於法學上乃是特定「責任」之問題，於民法體系中，涉及責任成立以及責任範圍之因果關係，於刑法上，則是檢視行為人於施行構成要件行為時是否致生犯罪之結果，以及致生犯罪結果之程度為何。而污染者負責原則，在環境法與民事法交錯之領域中，其所要求之內涵應是污染者負責原則之最初始之內容－即對於毀損他人之物須負損害賠償責任－，易言之，於證立污染行為與污染結果間之因果關係後，須進一步確認污染者造成之環境污染、環境破壞損害為何？並依民事損害賠償責任之法理負責。而於環境法與刑法交錯之領域中，除證立污染行為與污染結果間之因果關係以符合環境法中污染者負責原則之外，該污染行為更應達到刑法上之非難程度，合乎罪責原則，此際，污染者始負擔刑事處罰之負擔¹⁵⁷。

自上論述可知，污染者負責原則，其不僅僅是狹義的作為行政管制以及行政經濟誘因之理論，也不僅僅是作為環境法與環境政策層面之目的與手段，其本質是在於「達成、保障一定之環境品質」，也衡酌於此一「達成、保障一定之環境品質」之終極目標，於涉及、符合民事損害賠償構成要件，以及達到刑法中之可非難性時，除行政責任之外，更應負擔民刑事之責任，此亦符合環境法為跨傳統法領域之新興法領域特性¹⁵⁸。

肆、以環境立法經濟誘因立場看待污染者負責原則

若欲從經濟誘因之立場觀察污染者付費原則，則應優先從污染者付費原則於經濟上之原始觀點－即使用者付費原則－出發，然於環境法領域中，此一觀點並非僅狹義局限於「費用負擔誰屬」之問題，因污染者付費原則於環境法領域中，除了負擔費用以外，更有為了達到「經濟誘因」之作用，而此種作用能帶給污染者一定程度之牽制（諸如衡酌補助、或是支出污染費等等），間接地控制、誘導污染者之污染環境手段，此一原則也是給予污染者（特別是造成事業污染源之企業主）選擇之可能性，亦即，是否於衡酌經濟誘因後，其本身即負起排除、或避免污染環境之

¹⁵⁷ 參陳慈陽，前揭註 110，第 322 頁。

¹⁵⁸ 參陳慈陽，前揭註 110，第 323 頁。

行為，或者是寧可付出相對之污染費用（惟此一費用於設計上，應是其釋放之污染物質的量以及危害程度定之，然亦應兼具誘導污染者選擇降低污染環境舉措之效果）¹⁵⁹。質言之，自環境立法經濟誘因之角度觀之，污染者付費原則可以從經濟理論中之外部成本內部化的理論導出。只有在要求污染者負擔其生產過程中所引起之外部污染成本，才能迫使污染者想方設法、以任何管道降低污染，從而減低污染所造成之成本，再間接使整體社會資源、環境得到最適當之配置¹⁶⁰。

伍、以社會國之立場論污染者負責原則

倘若從經濟誘因的觀點上來論污染者負責原則，則易忽略環境法或環境政策上所要追求、且非經濟價值所能衡量的：「國民健康、安定、舒適之環境品質」的目的，以及「國民生存及生活環境免受公害之侵害」的要求。此些環境終極目標之追求是不能僅靠經濟誘因的觀點說明，更應從國家（或憲法）所要達成之社會政策的目的來探討，亦即以「社會正義」及「社會分配」之公平性著手。此亦是現代民主國家追求的社會國或福利國理念的實踐¹⁶¹。

針對污染者負責原則，學界或實務界在論及此一原則時，多有提出「真正污染者為誰？」、「無從在眾多且結構複雜之環境破壞中找尋真正之污染者」等質疑，或僅要求污染者對其所造成之污染為一定相對性之給付或負擔。惟此種質疑以及要求，實係忽略了污染者負責原則具有「正義」或「分配公平性」之內涵，此項原則與內涵之重要性主要在於其符合了法學中法正義性之理念。因此在論及此一原則時更不能忽視隱含於其中「社會正義」(soziale Gerechtigkeit) 以及「社會分配公平性」(Lasten-und Verteilungsgerechtigkeit)之觀點。此些社會正義與社會分配公平性觀點，除了注重污染者所造成對環境污染相等對價之支出（無論是費用支出或是金錢以外之負擔）問題外，更應同時考量污染者本身在社會上有彼此不同之經濟負擔，因此，在環境法中之污染者負責原則，於憲法社會國原則之要求下，分配正義之理念也是重要之內容。例如依空氣污染防制法第 16 條規定，應對於污染者徵收空氣

¹⁵⁹ 參陳慈陽，前揭註 110，第 326 頁。

¹⁶⁰ 參葉俊榮，前揭註 151，第 92 頁。

¹⁶¹ 參陳慈陽，前揭註 110，第 327 頁。

污染防制費用，而我國關於空氣污染源，可區分為固定污染源與移動污染源。就在都市中，就移動式污染源即汽機車及大眾交通工具而言，污染者之範圍不應僅限於製造污染產品之生產者，當然包含生產過程之參與者，如汽機車之製造廠商。其所製造之產品環境之污染雖在國家所要求之標準內，但在整體形成環境污染之情況下，其應負有一定不可逃避的責任，此亦是污染者負責原則所要規範的類型之一。另外還應包括油品之生產者，因其使得上述之使用者無選擇之可能性，亦即，選擇可能性降至零(*Reduzierung der Wahlmöglichkeit auf Null*)。因此，在憲法社會國之「社會正義」及「社會分配公平性」之要求下，對上述三種類型之污染者，以及所謂作為固定污染源之工廠或其他事業機構，在負擔空氣污染防制費之數額之多寡上則必須有區別¹⁶²。

尤有甚者，進一步言之，自上揭社會正義與分配正義之角度推論，本文認為，於核課與計算各該環境領域之防制費（此處以空污費為例）具體數額時，其費率除衡酌污染物排放量、污染物對環境之污染程度外，該些污染者（通常為企業主）「是否因污染環境之行為獲有經濟上之利益」亦是可納入審酌防制費費率與數額之因素，蓋一般人民縱有污染環境之行為，然此些行為之目的通常是為了獲取生活之方便性，或實現其認為之「舒適生活」（諸如駕駛汽機車、使用一次性塑膠袋等），然企業主污染環境之行為（例如生產塑膠袋、保特瓶蓋作為公司營運之主要內容），其目的通常是為了獲取經濟上利益，而既然環境屬於公共財，何以企業主得以運用公共財牟取經濟上之利益，而一般升斗小民卻要承擔該些企業主牟取經濟上利益而破壞環境之結果？更深層地說，依據史坦恩（*Lorenz von Stein*）之國家理論，國家乃一個所有國民自由之統一體，國家的本質必定代表個體與整體之自由¹⁶³，而保護環境是為了落實全體國民健康生存的自由，故須時刻對抗、警惕特定單一群體使用環境、污染環境，而使得其他群體無從再享有得以在最低生存限度環境健康生存之自由，職是之故，基於「社會正義」及「社會分配公平性」之法理，透過造成污染環境行為獲取經濟上利益之群體，相較於其他使用環境之群體，更有負擔污染防制費以衡平環境保護義務之責任與經濟實力，準此，於審酌以及制定污染防制費時，

¹⁶² 參陳慈陽，前揭註 110，第 328-329 頁。

¹⁶³ 參史坦恩（*Lorenz von Stein*）著、張道義譯，行政理論與行政法，一版，2017 年 9 月，第 22-32 頁。

將該些污染者（通常為企業主）「是否因污染環境之行為獲有經濟上之利益」此一觀點作為衡酌費率之因素，應屬合乎污染者負責原則之社會國觀點。

陸、以課徵環境特別公課立場看待污染者付費原則

站在環境特別公課制度之立場觀之，因環境資源向來被認為是每個人皆可取用、且不具有排他性之「公共財」（或稱「自由財」），原則上，任何人皆可不花費代價任意取用自然環境資源，因此，無所謂市場之存在，當然也無所謂價格可言。在環境資源免費任人消費使用之狀況下，伴隨產生許多之不良副產品，例如廢棄、廢水、噪音等污染，而此些污染倘若不需付費，將不會計入產品之成本中，更不會反應在產品價格上，換言之，使用環境之環境污染者不會負擔污染成本，但存在於環境中之社會全體成員，卻需要承受環境污染之結果，而若沒有適當手段來解決環境污染外部性成本問題，勢必將由負擔環境保護義務之國家投注大量人力與財力來解決，果真如此，在有限之國家社會資源中，將造成環境污染外部成本排除社會福利之情形，人民便會面臨社會福利減損、生態生存基礎減損之不利益。因此，借用特別公課中使用者付費、密切事物關聯性之內涵，因環境之污染與使用，係肇因於特定同質性群體之行為，故將環境使用與環境污染所造成之外部成本內部化，渠等相較於其他一般納稅人，當有更為特殊之法律關聯（事物關聯）性，將成本合理地歸屬於使用環境或污染環境而獲利之特定同質性群體負擔，以促使其於衡量污染成本對市場價格之影響，自發地減低、改善、避免造成環境負擔¹⁶⁴。然須注意者為，此處透過課徵環境特別公課所得之收入，應合於特別公課之意涵，將收入款項專款專用於該些負擔金錢給付義務之同質性群體，用以協助渠等改善減少環境污染之設備、科技等，以「污染者付費」之觀點而論，由於稅捐公課並不具有針對特定人、特定群體課徵之性質，因此在污染者付費、污染者負責之環境立法原則下，似非合適之環境公課手段。

而在實際操作層面，國家在計算污染者應負擔之環境公課成本時，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

¹⁶⁴ 參黃俊杰，前揭註 50，第 66 頁。

(Verantwortung) 為其基準，蓋環境負擔與環境污染之影響層面甚廣，量化工作甚難實現，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之關聯性，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之環境標準、污染者能否負擔價格之高低、以及是否存在避免之選擇可能性¹⁶⁵。

第四項 環境特別公課之實質正當性探求

環境特別公課於法制上興起之背景，乃是先進國家亟欲解決即使大量採取秩序法手段但於環境問題上仍無法避免產生的「政府失靈」之狀況，而自傳統行政秩序、命令控制之手段，逐漸轉變為考量：是否能透過另類之環境保護措施，以改善此種行政秩序管制、命令控制所無法達成之環境保護目的。

環境經濟學者乃係針對環境資源向來的「無償性」(kostenlos) 之特性，認為市場機制本身即有一隻「看不見的手」(the invisible hand of the market) 以調節市場供需平衡，職是之故，從市場經濟之角度出發，政府於此只需對於環境資源賦予「價格」(或可思考為使用／利用環境之成本)，則市場機制將產生的「看不見的手」即會開始發揮作用，使符合市場需求之環境資源利用或環境污染之經濟活動方得以適存，因此經濟學者所提出之由國家對於環境利用之行為課予費用的建議，即是在此一目的性之思考背景下應運而生¹⁶⁶。易言之，針對環境負擔(環境破壞)行為，衡酌該些行為對於環境影響之程度課予費用，透過市場機制調節，誘導環境污染者為了降低、避免費用負擔，而採取對於環境負擔較少之行為或方式，藉此達成環境保護之目的，此即為環境特別公課最初之目標。

但於實際上，因現行人類生活、科技發展、社會經濟等層面，無不仰賴環境之使用，再多之誘導、行政秩序管制、命令，實難達成「環境零污染(環境零負擔)」之終極目標，是以，對於肇因者／污染者課予環境特別公課，即必然帶有若干程度不一之特別公課收益，無論此些收益於實務層面究竟是用以履行一般之公共任務，

¹⁶⁵ 參柯格鐘，前揭註 10，第 213 頁。

¹⁶⁶ 參王毓正，前揭註 2，第 26-27 頁。

抑或專款專用於特定領域以達環境保護之目的，此些收益勢必附隨著「資金籌措」之功能。換句話說，環境特別公課於實際運作上，除了誘導之功能外，勢必帶有資金籌措之財政性質。而一旦帶有資金籌措之財政性質（姑不論此項性質之程度若干），有論者即會審慎思量是否存有「僅具備資金籌措、而不具備行為誘導」之公課（環境稅捐）？此種思考，易言之，是辯證環境特別公課與環境稅是否具有模糊地帶導致變相加稅、破壞稅捐事務劃分之可能？

稅捐作為履行國家任務之經費來源，向來是對所謂「好財貨」來課徵（taxes on goods），因此若國民所得增加或是人民經濟活動熱絡，將帶動之國家稅收增加並能充分地支應公共任務所需，兩者毋寧呈現一種「最大化」之傾向；簡言之，稅捐基本上只要是符合稅捐法定主義、量能課稅原則下，當然被希望國家稅收越多越好¹⁶⁷。反之，環境特別公課—在此以空氣污染防制費為例—空污費乃是對於所謂「壞財貨」，因該費用課徵與收入之目的，是專供空氣污染防制之用，即所謂「財政目的」，於課徵之初衷，是不希望此一收入越多越好；兩者應呈現一種「反比」、「最小化」之傾向，亦即，站在空污費之課徵之立場，空氣污染物之排放能盡量地被避免，而空污費之收入應「僅」足夠供防制空氣污染防制之用，此一立論，亦可自空氣污染防制法之立法依據：「為使事業努力改善污染源，排放空氣污染量越少者，繳費越少；更進一步地，若空氣污染源改善到符合空氣品質標準以上之某一程度後，即可免除繳費」¹⁶⁸得證。準此，空氣污染防制工作當然最好能由污染源自行負責，作為渠等使用「環境」而造成「環境負擔」之代價，如此一來，透過市場機制運作，空污費收入之減少應是期待中之結果。衡酌於此，環境特別公課與環境稅捐當有本質上之不同，於開徵、審視環境特別公課時，只要謹守、立基於此項明顯之本質差異，應不致破壞稅捐事務之劃分，或使二者混淆。

如此一來，環境特別公課既與環境稅有本質上之差異，僅存之問題乃環境特別公課課徵之實質正當性探求。環境特別公課於環境政策上，雖係作為誘導性之措施，如非正式行政行為（informle Verwaltungshandeln）之呼籲般地，環境特別公課於課徵設計上，被課徵之義務人對於是否採取符合環境保護目標之行為應擁有一定之

¹⁶⁷ 參王毓正，前揭註2，第27頁。

¹⁶⁸ 立法院公報第81卷第7期，第221頁。

決定空間，然而其所採取之手段於法上之意義而言，卻是具有財產侵害之性質，因此倘若無法說明為何環境特別公課義務人對其本身所造成之環境負擔或破壞—尤其是在環境標準所容許之範圍內—相較於其他人，必須負擔額外之費用負擔，則此一手段縱使具有所謂之誘導功能，似乎亦難以被正當化¹⁶⁹，而環境特別公課之正當化事由即為「污染者負責原則」。亦即，因環境為公共財，造成環境負擔／破壞之污染者，對於其所造成之環境負擔，負有必須將環境維持於環境標準所容許之範圍內之義務，而若僅是設置一排放標準之管制模式，倘污染源本身並不具有環保意識，則往往只會為了追求最大經濟效益，而設法在不超過排放標準之前提下，在污染排放標準之界限遊走，如此，則環境保護此一概念，毋寧是一個「道德口號」，僅有設立一使用環境之成本，透過使污染源付出使用「環境」此一公共財之代價，方能有效誘導污染源試圖降低使用環境之成本，進而保護環境；除此之外，在實施與環境負擔相關之公共事務上（例如污染防制設施之設置）之費用支出上，環境污染者亦必須對此負擔費用支出之義務，以使「環境」此一公共財復歸（或盡量回復）至環境污染者未造成環境負擔之狀態。此原則下，國家為處理環境負擔所為之公共事務所需之經費，不應全然地由國家稅收支出，否則即是本屬污染者之責任，卻由全民共同承擔；反之，此意義下之環境特別公課收益，亦不應作為國家支應履行一般公共任務之經費來源，否則將於稅捐無異，並喪失課徵環境特別公課手段與目的間之關聯性。再者，環境特別公課之課徵同時亦具有經濟上之平衡作用，尤其是將某些因環境資源之使用，或因免為環境保護措施而免於費用支出之消極利益，取出而加以平衡。換言之，是透過環境特別公課之課徵，將污染者所造成之環境外部成本內部化，以減少污染肇因者運用環境獲取大量利益、在市場競爭中之不合理優勢。此毋寧係著眼於經濟上合理的市場競爭之追求，也是著眼於社會國角度之社會正義的重分配，易言之，污染者負責原則並不單單僅是「純粹費用歸屬原則」，而毋寧是一「責任歸屬」，此乃建構環境特別公課課徵實質正當性之核心。

¹⁶⁹ 參王毓正，前揭註2，第28頁。

第五項 小結

於環境特別公課此項財政工具中，其課徵兼容環境保護目的與特別公課之性質，且在特別公課之事物關聯性要件中，將使用者付費之概念，援引環境立法政策中之污染者付費原則，作為環境特別公課中特定被課徵義務人同質性群體相較於一般納稅人再負擔額外之公法上金錢給付義務之依據。而環境特別公課之課徵，將使用者付費進一步追伸為污染者付費原則，亦是彰顯環境特別公課已不再是「純粹費用歸屬」的性質，而是更進一步要求污染者負有對環境保護適當客觀且具有經濟價值的責任，甚或具有社會國、社會正義重分配之思想，據此證立課徵環境特別公課之實質正當性。除此之外，於污染者負責原則中，可導入諸多面向以及觀點，使污染者負責原則得以具象化展現在國家之環境政策上，更可橫跨環境法、民法以及環境刑法等交錯之法領域，可表彰「環境」不再是可任人隨自取用以及在毀損時不受制裁之自由財，只有付出一定相對的代價始能加以使用，甚至可要求使用時應盡其所能採取一切措施以避免或減低環境破壞¹⁷⁰。

第四節 推計環境特別公課之可能性

第一項 我國推計課稅之法律規定與適用前提

立法院於民國 105 年 12 月 28 日公布「納稅者權利保障法」（以下簡稱納保法），於納保法第 14 條中，明定「（第一項）稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。（第二項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。（第三項）推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。（第四項）納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」，自上揭條文規定可以

¹⁷⁰ 參陳慈陽，前揭註 110，第 320-321 頁。

知悉，推計課稅之正當性係立基於「維護課稅公平原則」，且適用推計課稅之前提要件必須為「納稅人在現實上未能履行協力義務」與「納稅機關調查仍不能確定或調查費用過鉅」時始能行推計課稅¹⁷¹，除此之外，更規定稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。

第二項 我國稅法中之協力義務與推計課稅

稅捐稽徵協力義務為稅捐程序法（*Steuerverfahrensrecht*）上之權利義務關係，其內容主要涉及納稅者—包括納稅義務人或特定之行為義務人（例如扣繳義務人、代繳人）與稅捐稽徵機關彼此之間，各種非以財產給付為內容的作為（*Tun*）、不作為（*Unterlassen*）或忍受（*Dulden*）的行為義務與其因此所產生的法律關係¹⁷²。其中，推計課稅之協力義務，若以是否依法規明定，可分為直接協力義務以及間接協力義務，前者係以法規明定（例如：稅捐稽徵法第 11 條規定之憑證存根或副本之保存義務；所得稅法第 14 條第 1 項規定執行業務者應設置日記帳、帳簿及憑證且最少應保存五年），後者雖非法律直接規定，惟係由行政機關以行政處分為之（諸如：命納稅義務人到場備詢等）；除依「法律是否明定協力義務內容」而區分，亦有依據「稽徵協力義務之時間流程」而區分：這些按觀察經濟活動或營業活動之時間進程而為行為義務內容類型的區分，包括實質營業前或營業中之稅籍登記義務、記帳與保存帳簿之義務、收取開立與保存憑證的義務、申報繳納稅款義務、提示帳簿文據義務、配合調查與到達辦公場所備詢義務等。這種義務內容類型區分之實益，主要表現在於判斷與決定納稅義務人違反稽徵協力義務制裁之規範彼此間的關係¹⁷³。

第三項 違反稽徵協力義務之法律效果

納稅義務人或行為義務人是否依稅法規定或依稅捐稽徵機關所作成下命行政處分而為稽徵協力義務，原則上並不影響稅捐稽徵程序以及稅捐稽徵機關應本諸

¹⁷¹ 柯格鐘，稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁—以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心，臺北大學法學論叢，第 110 期，2016 年 6 月，第 8 頁。

¹⁷² 柯格鐘，參前揭註 171，第 11 頁。

¹⁷³ 參柯格鐘，參前揭註 171，第 14-16 頁。

職權調查證據認定事實的權限。蓋只要是在課稅構成要件之事實與證據資料的範圍內，稅捐稽徵機關於核課時既不受當事人在稅捐申報時所提出來之事實、證據資料與主張為限，亦可以就當事人所未提出事實或證據資料為調查，因此縱然當事人未能提出任何課稅之事實與證據資料，或甚至主張沒有任何經濟成果者，稅捐稽徵機關仍然應該進行職權證據調查，對於所查得之事實與證據資料，進行整體觀察與綜合評價。只是，納稅義務人倘若在現實上並未履行法定或命定之稽徵協力義務，確實影響到稅捐機關取得證明課稅事實與證據資料的可能，蓋稅捐稽徵機關因此無法直接從納稅義務人處取得相關必要之資料，故而只能轉向納稅義務人以外之第三人，或者以間接證據方法，才能同樣達到平等課稅之目的¹⁷⁴。而於我國稅捐法規範中，倘納稅義務人未盡協力義務，其法律效果有以下四種：（一）推認之基礎事實不存在；（二）稅捐稽徵機關可以執行手段強制義務履行；（三）稅務協談之認定事實協議；（四）推計課稅。

其中，推計課稅之理論基礎，係包含「違反義務者禁止獲利」之概念，詳言之，倘納稅義務人未盡稅捐稽徵之協力義務，使稅捐稽徵機關職權調查亦欠缺對所有課稅事實適當瞭解之可能性，只要稅捐稽徵機關不是為了對納稅義務人進行懲罰而刻意予以高估，即容許稅捐稽徵機關可以用推計框架中的較高的門檻（即市場調查結果中之最高價），使納稅義務人因此處於相對較為不利益之負擔¹⁷⁵，如此，除可使納稅義務人落實稽徵協力義務之外，另一方面，亦不會讓違反稽徵協力義務者反得可以以較為低的門檻、稅率課稅而獲得利益。然須予以辨明者為，於學理上所能容許之推計課稅，僅有依「市場調查結果中之客觀上最高價者」推估納稅義務人因為營業所能獲得之收入，以及依「市場調查結果中之客觀上最低價者」，推估納稅義務人因為營業所必須支付之成本，此為「相對」對納稅義務人不利益之推估，然並非是「非難」、「懲罰」納稅義務人未遵守稽徵協議義務¹⁷⁶，當特予澄明。

¹⁷⁴ 參柯格鐘，參前揭註 171，第 47 頁。

¹⁷⁵ 參柯格鐘，參前揭註 171，第 62 頁。

¹⁷⁶ 參柯格鐘，參前揭註 171，第 62 頁。

第四項 環境特別公課與課徵協力義務及推計

衡酌環境特別公課之課徵概念、課徵類型以及課徵之目的，其中，尤以「因排放污染物而課徵之環境特別公課（以下簡稱排污費）」，應可比附援引稽徵協力義務之概念，設計若干制度賦予環境特別公課義務人「協力課徵」之義務。蓋排污費之產生，無非係以污染物質之排放多寡作為計算基礎計算應課予多少環境特別公課。其中關於污染物質的產生，當有諸多例如有機溶劑、油墨、金屬洗劑作為生產原物料而致生污染物質，該些被課徵義務人於購買有機溶劑、油墨、金屬洗劑等原物料時，應保存其購買之憑證等，以利於主管機關查核，以及進一步確認後續排污費之計算事實之真實，倘若該些被課徵義務人未能如實保存購買憑證，則課予環境特別公課之主管機關，應得依據被課徵義務人群體所製成之產品數量、運作機器之長短，依據各該被課徵義務人群體之行業標準範圍（例如一個產品之製成，於該行業中，通常應消耗多少有機溶劑），推計其排放了多少污染物質，再以此作為推計課徵環境特別公課之依據，如此一來，當較能落實主管機關對於排放污染物事實之掌握，也唯有主管機關得以正確整握課徵環境特別公課之基礎數據與事實，始能降低被課徵義務人群體「僥倖」、「蓄意」短漏報環境特別公課污染物之可能，進而促使被課徵義務人群體積極降低污染物排放，而達成環境特別公課中「誘導」降低污染物排放之終極目標。

第五節 我國環境特別公課之立法

我國有關環境法律立法之研議，大約在民國 60 年代前後便已開始，於民國 59 年開始研議制訂公害基本法，同年亦有制訂空氣污染防制法之討論¹⁷⁷。環境法律立法至今日，已有相當多之環境法律，然就「環境公課」（即條文中常見之「防制費」、「污染費」）之立法，大抵是在：空氣、水源、土壤、廢棄物、毒物以及噪音等環境領域立法，而有「空氣污染防制法」、「水污染防制法」、「海洋污染防制法」、「土

¹⁷⁷ 參葉俊榮，前揭註 151，第 98 頁。

壤及地下水污染整治法」、「廢棄物清理法」、「毒性化學物質管理法」、「噪音管制法」等，本節次乃聚焦於環境特別公課之立法，以污染者負責原則為核心，探討排污費即空氣污染防制費、水污染防制費、廢棄物回收清除處理費等「防制費」、「污染費」之性質為何，分述如下：

第一項 空氣污染防制費

壹、空氣污染防制法之立法歷程

於民國 64 年，我國為防制空氣污染，維護國民健康、生活環境，以及提高國民之生活品質，立法院首先制訂公布空氣污染防制法，彼時全文共計 21 條。嗣後，再於 71 年、81 年、87 年、91 年、94 年、95 年、100 年、101 年、107 年迭經修正，現行條文共計 100 條。其中，於 81 年修正公布施行之空氣污染防制法中，首於第 10 條規定：「（第一項）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。（第二項）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。」，始出現「空氣污染防制費用」一詞。

其後，斯時行政院環保署遂依循上開法律授權，於 84 年 3 月 23 日以行政院環境保護署（84）環署空字第 14106 號令訂定發布「空氣污染防制費收費辦法」，全文共計 15 條。同年環保署即欲依據上開收費辦法，率先針對汽機車等移動污染源，以「隨油徵收」之方式，課徵「空氣污染防制費」，並以課徵而來之空氣污染防制費成立「空氣污染防制基金」，以作為執行相關環境保護政策之財源¹⁷⁸。

貳、空氣污染防制費之性質爭議

彼時行政院環保署欲率先針對汽機車等移動污染源，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時，將此案送入立法院審議行政院成立附屬單位「空氣污染防制基金」，然遭立法委員洪秀柱、柯建銘等 67 人提出質

¹⁷⁸ 參柯格鐘，前揭註 10，第 194 頁。

疑，渠等所質疑者為：對「空氣污染防制費收費辦法」，是否抵觸空氣污染防制法第 10 條授權法源規定，適用時滋生疑義¹⁷⁹，並以此聲請釋憲。

一、 釋字第 426 號解釋認空氣污染防制費為特別公課

大法官於釋字第 426 號解釋第一段率先闡明：

空氣污染防制費收費辦法係主管機關根據空氣污染防制法第十條授權訂定，依此徵收之空氣污染防制費，性質上屬於特別公課，與稅捐有別。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。上開法條之授權規定，就空氣污染防制法整體所表明之關聯性意義判斷，尚難謂有欠具體明確。

自上述解釋文可知，大法官認為，依據空氣污染防制法第 10 條課徵之空氣污染防制費，其性質上屬「特別公課」，非屬稅捐，只要依此課徵之空氣污染防制費符合「法律保留原則」與「授權明確性原則」，則為憲法所許。

針對特別公課與稅捐之性質及差異，釋字第 426 號解釋更進一步於理由書第一段說明：

憲法增修條文第九條第二項規定：「經濟及科學技術發展，應與環境及生態保護兼籌並顧」，係課國家以維護生活環境及自然生態之義務，防制空氣污染為上述義務中重要項目之一。空氣污染防制法之制定符合上開憲法意旨。依該法徵收之空氣污染防制費係本於污染者付費之原則，對具有造成空氣污染共同特性之污染源，徵收一定之費用，俾經由此種付費制度，達成行為制約之功能，減少空氣中污染之程度；並以徵收所得之金錢，在環保主管機關之下成立空氣污染防制基金，專供改善空氣品質、維護國民健康之用途。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。特別公課與稅捐不同，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，凡合乎要件者，一律由稅捐稽徵機關徵收，並以之歸入公庫，其支出則按通常預算程序辦理；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。所謂授權須具體明確應就該授權法律整體所表現之關聯意義為判斷，而非拘泥於特定法條之文字（參照本院釋字第三九四號解釋理由書）。

¹⁷⁹ 立法院立法委員洪秀柱等 67 人聲請書及理由補充說明書。

自上揭理由書之內容可知，大法官係先以「污染者付費原則」作為論述依據，說明空污費是對於造成空氣污染之「特定污染者群體」所課徵，並將課徵所得用以設立空氣污染防制基金，再以該空氣污染防制基金改善空氣品質、造福國民、俾利維護國民健康，依此脈絡，大法官認為空氣污染防制費用於性質上當屬「特別公課」，而非屬「以支應國家普通或特別施政支出為目的、以一般國民為課徵對象」之稅捐。

於同號解釋，戴東雄大法官所提出之部分不同意見書中¹⁸⁰，更詳細闡明「特別公課係政府為達到經濟或行政領域之一定任務，對特定群體課徵額外之金錢負擔，而其收入以基金組織之方法，流向特定用途。」、「特別公課之金錢負擔並無憲法之直接明文，認其來自憲法第二十三條之法律保留原則之規定。準此以解，特別公課之合憲性較稅捐薄弱，但因其所受立法監督較稅捐不嚴，故為避免行政機關假課徵公課之名，而達增加財政收入之實，並防止財政憲法遭受破壞與架空，公課之徵收仍應有法律保留之正當性，以確保人民之財產權。有鑑於此，公課徵收之目的、用途、對象、費率評定之原則與期限等項，應以法律予以規定。其由法律授權命令訂定者，其授權應符合具體明確始可。」，肯認空污費性質屬特別公課。

二、少數意見認空氣污染防制費屬目的稅

蘇俊雄大法官於大法官釋字第 426 號解釋出具不同意見書，表示：多數通過之解釋理由雖然援引「污染者付費」之原則，據以說明公課義務人以及公課目的間之關連；可是現行依據空氣污染防制費收費辦法第四條就「移動污染源」以「隨油徵收」之方式開徵的「空氣污染防制費」，事實上很難達成「行為制約」的功能，而毋寧是以「財政收入」為其主要目的。易言之，蘇俊雄大法官認為，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的特性，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，具有目的稅之特性，

¹⁸⁰ 註：戴東雄提出之部分不同意見書中，僅是針對斯時空氣污染防制法第 10 條授權明確性部分表不同意見，然針對空污費屬特別公課乙節並無不同意見。

從而，依據當時法令徵收之空氣污染防制費，並非如比較法上以「平衡」以及「誘導」為主要目的之「環境公課」¹⁸¹。

除蘇俊雄大法官之不同意見書外，學者葛克昌亦認為，隨油徵收之空污費，如為取得防制空氣污染財源，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¹⁸²。

參、空氣污染防制費性質上應屬環境特別公課

現今空氣污染防制法第 16 條徵收之「空氣污染防制費」(下簡稱空污費)，其性質是否屬環境特別公課，本文擬依德國聯邦憲法法院發展出之特別公課課徵合憲性要件一一檢視：

一、空污費課徵具有非屬一般財政收入需求之實質目的

依據民國 81 年 2 月公布之空污法第 10 條第 1 項(相當於現行空污法第 16 條，即課徵空污費費之法源)之立法理由「二、為落實『現階段環境保護政策綱領』第二章『策略』之五所定『應建立污染者付費制度』及配合已送立法院之『環境保護基本法』草案第九條建立污染者付費制度之規定，並參酌美、日等國已實施污染者付費制度，爰增訂本條。三、本條規定意旨乃為使事業努力改善空氣污染源，排放空氣污染量越少者，繳費越少，當空氣污染源改善到符合空氣品質標準以上之某一程度後，即可免除繳費。四、本於污染者付費原則，藉所收費用之運用，提供各級主管機關對於空氣品質之監測、污染源調查及其他有關維護國民健康與生活環境所需費用。五、污染源之類別、排放空氣污染物之種類、排放量及收費方式，均於依第二項所定之辦法中訂明。」可知，徵收空污費之理由係為建立「污染者付費制度」，並且「使事業努力改善污染源」，可清楚反應空污費之課徵乃國家對社會形成之工具，其中不僅包含對環境空氣品質惡化加以補償之衡平目的，亦同時包含對環境使用者使用行為予以間接管制之誘導目的，然透過立法理由亦可得知，於事實上，

¹⁸¹ 參柯格鐘，前揭註 10，第 197 頁。

¹⁸² 參葛克昌，所得稅法與憲法，三版，2009 年 2 月，第 149 頁。

空污費之徵收也存有財政之目的，然所徵收之空污費僅限定於支應「污染防制、公害救濟以及環境復健」所生之費用¹⁸³。

再者，併同環保署於民國 84 年 3 月 23 日公布之空污費徵收辦法總說明「由於以單純行政管制之污染源管制方式，無法適當反應污染所造成之社會成本，對於促使污染者改善污染之意願，亦頗有限，不僅造成污染管制之功能不彰，而且極易發生環境資源漫無節制之耗用。為改善此困境，須於各種污染管制立法確立環境資源有償原則，落實污染者付費精神，改採『行政管制』及『經濟誘因』並存之雙軌制度，藉以引入污染排放收費制度...」，可知環保署頒行此辦法之目的，原是為了落實空污法課徵空污費以誘導「污染者改善污染」以及「節制環境資源耗用」之目的。是以，空污費之課徵，自空污法立法理由以及空污費收費辦法之立法總說明角度觀之，乃具有欲形成之特定社會政策—即環境保護、節制環境資源—之目的，並且欲透過此一公法上金錢給付負擔之課徵，引導、促進此目的之達成，但此一目的亦含有財政目的之考量（即籌措專供環境污染預防或改善之資金），不過單就立法意旨而言，應是以形成特定政策之誘導目的為主要之立法緣由¹⁸⁴，且於空氣污染防制法第 17 條第 2 項與第 3 項規定「前項收費費率，由中央主管機關會商有關機關依空氣品質現況、污染源、污染物、油燃料種類及污染防制成本定之。前項費率施行滿一年後，得定期由總量管制區內之直轄市、縣（市）主管機關考量該管制區環境空氣品質狀況，依前項費率增減百分之三十範圍內，提出建議收費費率，由中央主管機關核定公告之。」，足見空污費之課徵，並不排斥在污染源排放污染物減少後且空氣品質提升達到一定水準時，減少費用之收入，換言之，縱空污費之課徵兼具財政目的，然其資金之籌措乃是配合誘導目的而有所調節¹⁸⁵。就此以觀，空污費之課徵，其課徵目的係為防制空氣污染、潔淨空氣，並誘導污染源降低污染，具有環境保護之實質目的，非屬一般財政收入需求之目的。

¹⁸³ 參黃俊杰，前揭註 50，第 56 頁。

¹⁸⁴ 參黃俊杰，前揭註 50，第 56 頁。

¹⁸⁵ 參黃俊杰，前揭註 50，第 60 頁。

二、被課徵義務人群體可得特定且具有同質性

空氣污染防制費於課徵之初，以及釋字第 426 號解釋甫出爐之際，之所以會有性質上究竟屬「目的稅」或是「特別公課」之爭議，係肇因於：空污費之被課徵義務人群體範圍是否可得特定？

（一）認為被課徵群體無從特定之論述

就上述爭議，釋字第 426 號解釋基於污染者付費原則，認為空污費之被課徵群體具有可得特定性以及同質性（即空氣污染者造成空氣污染之責任），然在該號釋字之聲請理由書，聲請人稱：

空氣污染防制費是一經濟誘因措施，藉由空污費之價格，誘導低污染排放結果產生，進而改善空氣污染，而採取這經濟誘因的措施，也都是選擇「價格彈性係數大」的，例如固定污染源，對於價格彈性係數不大的，例如移動車輛污染部分，世界各國根本未使用經濟誘因，因為即使課徵污染稅，機動車輛減少使用的比例仍不大，達不到所謂「以價制量」的目標，因此，就立法旨趣而言，向移動車輛開徵只是變相加稅而已，並無明顯積極經濟誘因。

現行空污費收費辦法第四條規定對各「機動污染源」（汽、機車）一律按其使用之油料徵收空污費，同辦法第三條規定對固定污染源（工廠）在現（第一）階段亦一律按其使用之油料徵收空污費。是現行「隨油開徵」之空污費乃以污染源活動之「輸入項」（油料），而非其「輸出項」（排放之廢氣）為計費之標準。結果使用同種類、同數量之油料者，無論其實際排放之空氣污染物種類（危害程度）與數量（廢氣排放量）是否相同，須繳付同等空污費。似此空污費之徵收至多僅能提供行為人節約用油之誘因，而非防制空氣污染之誘因。故現行空污費至多只能稱為「燃料稅」，不能名為「空污費」。

除上述聲請理由書內所載之論述外，於同號解釋中蘇俊雄大法官之不同意見書亦表示：

現行依據空氣污染防制費收費辦法第四條就「移動污染源」以「隨油徵收」之方式開徵的「空氣污染防制費」，事實上很難達成「行為制約」的功能，而毋寧是以「財政收入」為其主要目的。蓋在現代社會生活形態之下，人民的一切活動莫不直接或間接地與「能源之利用」有關；此種關連性尤其是在人民日常生活之交通上特別顯著。值此交通頻繁的現代，吾人固然應該鼓勵節約能源；但是我們實無法期待人民不利用燃油而營正常之文明生活。既然對於油品之利用是一般人民在日常生活上直接或間接所不可免除的活動，則以「隨油徵收」之方式就「移動污染源」所開徵的「空氣污染防制費」，無異是一種加諸於一般人民之具有「普遍性」與「強制性」的公法上負

擔（因為即使是一個搭乘公共交通工具的市民亦無法免於遭到轉嫁之負擔）。...如果我們據此認為現行依『隨油徵收』之方式就「移動污染源」所開徵的「空氣污染防制費」在性質上較接近於「目的稅（Zwecks-teuer）」而非比較法上以「平衡（Ausgleich）」及「誘導」（Lenkung）為其主要目的之典型的「環境使用公課」（Umweltnutzungsabgaben）；則現行「空氣污染防制費」之相關法規範，就此部分而言，當然無法通過憲法第十九條所定之「租稅法律主義」的審查。多數通過的解釋文以及解釋理由，就此並沒有細究「移動污染源」與「固定污染源」之「空氣污染防制費」在徵收方式、徵收對象以及制度功能上的差異，而逕認為其俱屬「特別公課」，在法理論斷上自欠缺足夠的說服力。

上述無論是解釋聲請書之論述，或是蘇俊雄大法官之不同意見，均是認為隨油徵收之空污費因過於普遍，且汽機車等移動式污染源廣泛被人民所使用，難有誘導之經濟上誘因，為人民無從避免之活動，縱轉搭乘大眾運輸工具，亦無從避免遭受轉嫁之負擔，而無從具體特定某種同質性群體，以此理由認為性質上屬目的稅。

（二）認為被課徵群體可得特定之論述

上開說理固有其見地，然亦有學者認為，此一爭議應先思考：排放空氣污染物之污染源是否與一般社會大眾有所區隔？因斯時空污法第2條以及第10條規定以觀，是以「排放空氣污染物之物理以及化學單元（即空氣污染源）」為基礎劃定空污費之被課徵群體。而就此疑義，應採取肯定之見解，因為也許污染源之數量相當龐大，但並非一般社會大眾皆普遍擁有並且加以操作，況且，也只有擁有排放空氣污染物之操作單元個體，才可能因其排放空氣污染物而負擔空污費，因此，空污費之負擔群體，事實上是可得特定的（即擁有排放空氣污染物之操作單元個體），且與繳納稅捐公課之一般社會大眾有所區別，並有一定之差距¹⁸⁶，基於此種觀點，空污費之課徵群體應可得特定，並且有群體之同質性與責任性（因擁有污染源操作單元並排放空氣污染物，相較於一般社會民眾有更強烈之事物關聯性）。

雖釋憲聲請人尚對於移動污染源之空污費徵收採隨油徵收之方式，認為移動污染源對於價格抗拒能力較小，無從達成以價格控制污染源之目標，而無法達到防制空氣污染之終極目的。然應予以釐清者為，空污費之徵收目的，並非是「減少污染源之使用」，而是「減少污染物之排放」，換言之，減少污染源使用僅是減少污染

¹⁸⁶ 參黃俊杰，前揭註50，第63頁。

物排放之眾多方式之一，其他尚有研發設備、尋找替代能源等防制技術提昇手段，因此，民眾使用污染源並非是繳納空污費之構成要件，而應該是「當操作污染源排放空氣污染物時」才會該當繳納空污費之構成要件，準此以觀，「使用污染源」並非是界定空污費性質之要件。至於民國 84 年訂定之收費辦法，基於稽徵技術採隨油徵收方式課徵空污費，其僅以單一變數作為計算污染源排放空氣污染物之基礎，忽略其他變數（諸如油量品質、機器設備）是否妥當之疑義，應是涉及公平性問題，故應考量者為「負擔平等」之合憲性驗證，但不可以之作為判斷空污費性質為目的稅或是特別公課之依據¹⁸⁷。

另就蘇俊雄大法官不同意見書之觀點，氏認為隨油徵收之方式必然造成轉嫁成本，而使人民無從迴避，進而導致人民之負擔，使負擔群體與一般社會大眾無從區別，似以租稅歸宿理論認為空污費因寡佔之市場結構以及常見之經營手法（成本轉嫁）作為其立論依據。惟查，有論者認為，此一說法似乎略公權力主體、公共活動對於國民經濟之影響，因公權力主體對於民眾是否利用交通工具而受轉嫁空污費有絕對影響以及控制之能力，諸如計程車應按照排告知費率收費，汽車旅運業者對於客、貨之運費應報主管機關核准始能提調整；且查，交通運輸業並非全然寡佔，轉嫁可能性亦有可評估之空間，職是之故，以轉嫁消費者作為推論無從區辨、特定被課徵義務人群體，實屬過於直觀之推論，而有待商榷¹⁸⁸。

（三）評析

上述爭議，在空氣污染防制費課徵方式已逐漸修正為除了對移動污染源之油燃料使用者課徵外，亦同時對於固定污染源排放者課徵，除了對於移動式污染源隨油徵收之爭議仍有究竟有無符合負擔平等原則之考量外，就現今之空污費課徵對象以觀，確實是以「誰為排放污染物誰就負擔空污費」之方向落實空氣污染防制政策，且自對移動式污染源開徵迄今已逾 20 年，現階段車用之油燃料空污費亦是向油品製造者或進口商徵收，且環保署亦嚴格檢視油價公式之計算，更會適度對於空污費轉嫁消費者之假新聞闢謠¹⁸⁹，由此以觀，蘇俊雄大法官所言將空污費轉嫁消費

¹⁸⁷ 參黃俊杰，前揭註 50，第 64 頁。

¹⁸⁸ 參黃俊杰，前揭註 50，第 65 頁。

¹⁸⁹ 行政院環境保護署空保處〈澄清中油調整油價絕非空污費單一因素之影響〉103 年 8 月 26 日。

者負擔而無從特定被課徵群體等論述，以實際課徵以及修法方向之演變觀之，似是過於直觀之推論，是以，本文認為，空污費之課徵依據「污染者付費原則」，被課徵之群體當屬可得特定並具有同質性（同為空氣污染物排放者），應予肯認。

三、被課徵義務人群體具有責任性（事物關聯性）

特別公課與目的稅之重要差異在於，特別公課之被課徵義務人群體在「給付義務與負擔理由」具有更為特殊、緊密之法律關聯性（事物關聯性），而目的稅被課徵義務人則否，是以，於判斷空污費之性質時，應檢驗繳納空污費之義務，必須比要求國民負擔國家之一般任務活動之必要費用，具有更特殊而堅強之理由¹⁹⁰。

如前「污染者付費原則」之項次內容所述，近代環境法引入污染者付費原則，藉由課予污染者對於其污染行為造成之外部成本之責任，進而建立經濟誘因之手段，迫使污染者自願設法減少污染排放量，並可透過污染者付費作為平衡環境使用者因其利用環境所獲得之優勢，以達成管制空氣污染之目的¹⁹¹。易言之，污染者付費原則乃被課徵義務人群體繳納空污費之事物關聯性核心，相較於其他一般納稅人，具有與環境保護更特殊、緊密之法律關聯性。

四、被課徵義務人群體具有用益性

有論者認為，空氣污染防制費用於改善空氣品質、維護國民健康、生活環境、提高國民生活品質，明顯屬於一般社會大眾均得享受之利益，其是否具有特別公課之群體用益性似有疑慮¹⁹²。

然此推論似屬太過直觀跳躍，而忽略其中改善污染物排放之方式與手段，查空污費用課徵後，依據空氣污染防制基金收支保管及運用辦法第4條規定：「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

¹⁹⁰ 參黃俊杰，前揭註50，第65頁。

¹⁹¹ 參黃俊杰，前揭註50，第66頁。

¹⁹² 參柯格鐘，前揭註10，第205頁。

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。」，可知空污費基金之運用方式多有改善污染物排放、研發空污防制技術等事項，其一經具體研擬改善污染物排放量之方式與科技後，污染者當可直接運用於更新排放設備，以求降低污染物之排放量，進而減少空污費用之課徵數額，再藉此達成環境保護之終極目標，就此觀之，此乃明顯對於被課徵義務人群體有益、有利之運用，僅是在最終效果上，得使一般社會大眾雨露均沾，是以，當認空污費之課徵對於被課徵義務人群體具有有益性。

五、 小結：空污費性質上應屬環境特別公課

綜上所述，空污法課徵之空污費，考其課徵之目的，為落實空氣污染防制、用以誘導污染者降低污染物排放，非屬一般財政需求而課徵之實質目的；於課徵範圍上，亦得特定某同質性群體（即排放空氣污染物之污染者）；而於負擔理由與給付義務間，具有「污染者付費」之環境法上特殊關聯性；且空污費用之基金用途係用於研發減低污染物排放之相關設備技術，以減低污染物之排放以及污染者空污費之課徵，當具有被課徵群體之用益性；最末，空污費之課徵，在國家財政工具之地位，係以補充稅捐於環境法領域之不足，具有補充性之性質¹⁹³，是以，本文認為，空污費屬環境特別公課。

第二項 水污染防制費

在自然資源分配的經營與分配的相關法規範中，除了規範空氣資源之空氣污染防制法外，最鮮明的例子，即屬水資源相關之法規範。

¹⁹³ 參黃俊杰，前揭註47，第121頁。

於德國之水利法中，明定所有水資源之使用均屬公法之規範對象，且規範水資源之經營當需顧慮到公共福祉與人民個人使用之協調性，具體而言，係透過「水資源之使用權」，以及「水資源使用許可之分配」達到對於現存水資源之經營管理。德國聯邦憲法法院不僅認為水資源使用者在法律上之劣勢地位（因使用與分配均需透過行政機關分配與裁量）是憲法上所允許的，更斷定於水資源使用許可程序中，行政主管機關有權否定人民之請求，人民並無法律上之請求權，易言之，於德國看待水資源使用以及政府介入管制之脈絡中，認為水資源之使用許可，並非是合於一定之要件下，人民即得請求行政機關作成行政處分，行政機關對此具有裁量權，如此一來，方能使水資源之使用作長遠之規劃¹⁹⁴。

於我國，對於水資源之利用，於水利法第 2 條明定「水為天然資源，屬於國家所有，不因人民取得土地所有權而受影響。」，明揭水資源之公共性，亦彰顯環境乃「公共財」之性質。而對於水資源之使用以及污染等相關規範（此處專以淡水與地下水論之），大抵有「水污染防治法」、「土壤及地下水污染整治法」等立法，其立法意旨均為防制水污染、確保水資源清潔、維護生態體系、確保水資源之永續利用，其立法目的，均聚焦於環境保護以及環境永續使用，具有環境立法之特徵。

於水污染防治法中，第 11 條明定「（第 1 項）中央主管機關對於排放廢（污）水於地面水體之事業及污水下水道系統（不含公共污水下水道系統及社區專用污水下水道系統），應依其排放之水質水量或依中央主管機關規定之計算方式核定其排放之水質水量，徵收水污染防治費。（第 2 項）地方政府應對依下水道法公告之下水道使用區域內，未將污水排洩於下水道之家戶，徵收水污染防治費。（第 3 項）前二項水污染防治費應專供全國水污染防治之用，其支用類別及項目如下：一、第一項徵收之水污染防治費：（一）地面水體污染整治與水質監測。（二）飲用水水源水質保護區水質改善。（三）水污染總量管制區水質改善。（四）水污染防治技術之研究發展、引進及策略之研發。（五）執行收費工作所需人員之聘僱。（六）其他有關水污染防治工作。二、第二項徵收之水污染防治費：（一）公共污水下水道系統主、次要幹管之建設。（二）污水處理廠及廢（污）水截流設施之建設。（三）水肥

¹⁹⁴ 參何愛文，前揭註 82，第 72-73 頁。

投入站及水肥處理廠之建設。(四)廢(污)水處理設施產生之污泥集中處理設施之建設。(五)公共污水下水道系統之操作維護費用。(六)執行收費及公共污水下水道系統建設管理相關工作所需人員之聘僱。(七)其他有關家戶污水處理工作之費用。(第6項)第一項水污染防治費，各級主管機關應設置特種基金；其收支、保管及運用辦法，由行政院、直轄市及縣(市)政府分別定之。(第7項)第二項水污染防治費，地方政府得設置特種基金；其收支、保管及運用辦法，由地方政府定之。」，針對排放廢(污)水於地面水體及污水下水道系統，應依照排放之水質水量，依照主管機關計算之方式核定徵收「水污染防制費」。至於排入土壤以及地下水之廢(污)水，則於土壤及地下水污染整治法第28條明定「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。」。

考其「水污染防制費」以及「土壤及地下水污染整治費」之課徵目的意旨，顯係用於維護、改善以及確保水資源之清潔，污水處理廠之建設，以及水污染防制技術之研究研發，俾利環境永續使用，雖帶有部分資金籌措之財政性質，然其中亦包含對水資源因使用而惡化加以補償之衡平目的，亦同時包含對環境使用者使用行為予以間接管制之誘導目的（透過水污染防制費之課徵，誘導污染源降低污染）。而被課徵義務人群體，即為排放廢(污)水之事業，是以「誰為排放污染物誰就負擔水污染防制費」之方向向特定污染源課徵，當具有同質性（即污染水資源者）以及可得特定之性質，除此之外，之所以向此些污染者課徵「水污染防制費」以及「土壤及地下水污染整治費」，乃是基於「污染者負責原則」，因其使用環境，而造成排放廢污水污染環境，其等當具有較未使用水資源、污染水資源之人更具有緊密之事物關聯性，又「水污染防制費」以及「土壤及地下水污染整治費」課徵之用途，除我國法規亦明定應用於水污染整治、防制技術之研發，具體研擬改善污染物排放量之方式與科技後，污染者當可直接運用於更新排放設備，以求降低污染物之排放量，進而減少「水污染防制費」以及「土壤及地下水污染整治費」之課徵數額，再藉此達成環境保護之終極目標，就此觀之，此乃明顯對於被課徵義務人群體有益、有利之運用，僅是在最終效果上，得使一般社會大眾雨露均沾，是以，當認空污費之課徵對於被課徵義務人群體具有用益性。由是可知，「水污染防制費」以及「土

壤及地下水污染整治費」於性質上，當屬環境特別公課甚明，乃環境特別公課於環境法立法政策中之實例之一。

第三項 廢棄物回收清除處理費

目前我國進行廢棄物清理之主要法律依據為「廢棄物清理法」，其立法沿革為民國 63 年制定公布，其後迭經修正，截至本文完成時，最後一次的修正為民國 106 年 6 月 14 日。依據我國廢棄物清理法的分類方法，係將廢棄物先依產生源分為「一般廢棄物」及「事業廢棄物」，再將事業廢棄物依性質分為有害事業廢棄物及一般事業廢棄物，此分類方法歷經廢棄物清理法之多次修正並未改變。因此，在相關之管理政策及統計數據上都是將廢棄物分為一般廢棄物及事業廢棄物兩大類而進行。而無論是一般廢棄物或事業廢棄物，廢棄物清理法均訂立相應之規範徵收「回收清除處理費」。

於立法實務上，針對「回收清除處理費」之性質，於民國 83 年至 86 年間之廢棄物清理法，曾修法規定，就經公告指定之業者，均強制加入「資源回收管理基金」，而此一時期之回收清除處理費係由業者依法繳交成立資源回收管理基金，並由中央主管機關統籌管理，是以，該基金之性質乃與我國空氣污染防制基金接近，依大法官釋字第四二六號解釋之意旨，此等類型之基金具有「特別公課」之性質，必須依預算法之規定，於設置單位預算中加以列明，編入中央政府年度總預算，經立法院審議通過後實施。然而當時該基金之設置並未踐行上開法定程序納入政府預算，接受國會監督，故遭到立法院、環保團體之質疑，而立法院更進一步決議要求該基金須由環保署統籌管理運用，以納入政府預算。其後，在民國 87 年 7 月後之修法，由於立法院認為回收清除處理費具有「特別公課」之性質，故於院會中通過決議，將資源回收管理基金會納入政府預算，並接受國會監督。此時，回收清除處理費亦分為信託基金（占基金百分之六十）以及非營業基金（占基金百分之四十），同時由環保署成立「資源回收管理基金管理委員會」¹⁹⁵。

¹⁹⁵ 參陳慈陽，廢棄物質循環清理法制之研究，初版，2007 年 2 月，第 16-25 頁。

直接以釋字第 426 號解釋之意旨，以及以成立之基金性質認定「回收清除處理費」性質上為特別公課，本文認為有其不夠嚴謹之處，是以，本文擬援引德國聯邦憲法法院梳理之特別公課課徵之合憲性要件一一檢視。首先，就回收清除處理費之課徵目的以及自廢棄物清理法之意旨觀之，當是用於清除廢棄物、改善環境衛生所課徵，雖此處之課徵帶有部分資金籌措之財政性質，然其中亦包含製造廢棄物對環境因使用而惡化加以補償之衡平目的，亦同時包含對環境使用者使用行為予以間接管制之誘導目的（透過回收清除處理費之課徵，誘導污染源減少廢棄物之產生）。而被課徵義務人群體，即為產生廢棄物之事業或個人，是以「污染者負責」、「棄置者付費」¹⁹⁶之方向向特定污染源課徵，當具有同質性（即污染水資源者）以及可得特定之性質。可能有論者會主張無論是工廠、公司等事業，或是一般普羅大眾，均會依其生活型態製造若干廢棄物，此際，毋寧是向一般人民廣為課徵，似乎具有「稅捐公課」之性質，然本文認為，此種質疑顯係忽略了「污染者負責原則」作為其課徵核心之部分，蓋回收清除處理費並非是不分青紅皂白地、只為了籌措資金之目的，即向一般人民廣為課徵，而係衡酌是否對於環境造成污染、是否造成廢棄物之棄置與製造，來核定其回收清除處理費，易言之，透過「污染者負責」、「棄置者付費」之意涵，仍得特定課徵義務人群體，是以，倘若依最終課徵結果（即依現行科技狀況，人人都可能為廢棄物製造者）認定此項費用性質上恐屬於目的稅等稅捐公課，當是忽略「污染者負責原則」作為回收清除處理費特定被課徵義務人群體同質性之核心要素。而基於「污染者負責原則」，因其使用環境，而造成廢棄物之製造、排放，其等較選擇不排放、製造、生產廢棄物之人，當具有緊密之事物關聯性。又回收清除處理費課徵之用途，係用於處理廢棄物之機具、設備、設施甚或是復育成本之上，作為供製造廢棄物之人有效處理廢棄物，甚或是平衡、改善環境使用，就此觀之，此乃明顯對於被課徵義務人群體有益、有利之運用，僅是在最終效果上，得使一般社會大眾雨露均沾，是以，當認回收清除處理費之課徵對於被課徵義務人群體具有用益性。以上揭推論以觀，廢棄物清理法中之回收清除處理費當屬環境特別公課甚明，亦為環境特別公課立法之實例之一。

¹⁹⁶ 參陳慈陽，前揭註 195，第 204 頁。





第四章 環境特別公課與行政罰之替代性

隨著環境保護意識抬頭，並因之特別公課兼具誘導以及財源籌措之多重特性，環境特別公課之立法在民國 80 年開始如雨後春筍般出現，散見於各個環境法規中，諸如空氣污染防制法、水污染防制法、土壤及地下水污染整治法、廢棄物清理法、森林法等，均有相關環境特別公課之規範，然此種廣開環境特別公課之立法政策，甚或是環境特別公課法規範之立法設計，時常隱蔽在「環境保護」之旗幟下，不易檢討。

我國空氣污染防制法於 107 年 8 月 1 日再度歷經修正，其中第 75 條第 1 項第 3 款規定：「公私場所依第十六條第一項繳納空氣污染防制費，有偽造、變造或其他不正當方式短報或漏報與空氣污染防制費計算有關資料者，各級主管機關應依下列規定辦理：三、營建工程以外固定污染源：中央主管機關得逕依排放係數或質量平衡核算該污染源排放量之二倍計算其應繳費額。」，然此項因違背誠實申報與空氣污染防制費計算有關資料義務之法律效果，即是課予空氣污染防制費繳納義務人以污染源排放量 2 倍之計算應繳費額，其超過污染源排放量 1 倍之空污費，多有認為其於性質上似屬行政罰，並非特別公課，然實務見解現階段於認定此部分費用時，均是援引釋字第 426 號解釋意旨，認定以污染源排放量 2 倍計算之應繳費額性質上屬特別公課，由是觀之，環境特別公課與行政罰之界限似有日漸模糊之趨勢，然就行政罰與環境特別公課之關聯性為何？以及上揭超過污染源排放量 1 倍之空污費法律性質為何？即是本章節欲探討與梳理之疑義。

第一節 行政罰之法理

欲探討行政罰與環境特別公課之關聯性，應先梳理行政罰之法理，茲就行政罰之概念與種類、責任原則以及立法原則，詳述如下：

第一項 行政罰之概念、目的與種類

壹、行政罰之概念

國家或公共團體為維持一般社會秩序，並達成各種不同的國家目的，往往會以法規建構一套法秩序，而本諸此種法秩序，人民即負有遵守之義務。若人民違犯其應遵守之義務，破壞了法秩序，將受到相應之制裁。為因應不同需求，國家得採取之制裁類型繁多，諸如刑罰、行政罰、懲戒罰、行政法上之強制執行等¹⁹⁷。

所謂行政罰，是對於「違反行政法上義務者」課予制裁之「行政處罰」，在此一概念下，有認為行政罰可以包含「秩序罰（狹義之行政罰）」、「行政刑罰」、「執行罰」與「懲戒罰」¹⁹⁸。其中，行政秩序罰，係指對於違反行政法上義務者，基於一般統治權，科以刑罰之刑名以外之制裁，經由制裁違反義務之行為，以威嚇及防止違反行政法上義務¹⁹⁹，期能藉此維護社會公共秩序以及達成行政目的之制度，此種制度具有五大特徵：（一）以維持行政秩序為目的。（二）以違反行政義務者為處罰對象。（三）以刑罰以外處罰為手段。（四）其處罰具有制裁性質。（五）對於過去行為所為之處罰²⁰⁰。是以，行政秩序罰處罰之對象，乃是違反行政法上義務之行為，並且，是對於過去之違法行為加以處罰，此與行政執行係「對於強制義務人將來履行義務已實現與履行相同之狀態為目的」有所不同。而本文所稱之行政罰，乃指「狹義之秩序罰」，先予敘明。

上揭行政秩序制度，係源自於國家內務行政體系中之警察行政概念而來（註：警察國家之興起，係自開明專制、尚未法治化之國家過度到法治國家之遞變過程，於概念上並非及等同於「特務國家」²⁰¹）。警察行政中有治安警察與行政警察二種，治安警察之概念係專指某個個人所構成之危險狀態，治安警察通常聚焦於逮捕權利及其相關法制；而行政警察並不專以個人的行為本身為對象，而是以該個人行為

¹⁹⁷ 參洪家殷，行政秩序罰論，初版，1998年2月，第3頁；參吳志光，行政法，九版，2019年3月，第354頁。

¹⁹⁸ 參陳敏，前揭註77，第698頁。

¹⁹⁹ 參陳清秀，行政罰法，第二版，2014年9月，第3頁。

²⁰⁰ 參洪家殷，前揭註197，第8頁。

²⁰¹ 參陳新民，行政法學總論，九版，2015年9月，第14頁。

對於共同生活體的特定生活秩序所造成之危害為對象，行政警察的任務即是保障公共生活秩序中的某種特定領域，行政的對象就是整體公共生活秩序，而基於公共生活秩序之維護，行政警察必然具備某些權力，在必要時做出職權命令性質之禁制令與秩序罰，其後此一概念會隨著秩序違反程度之高低，再區分出刑事罰與行政秩序罰²⁰²，此亦為現行實務學說探討刑罰與行政罰乃量的區別、而非質的區別之原因之一。

貳、行政罰之目的

就行政制裁處罰之目的為何，學說與實務上有不同見解，學說有認為制裁之目的涵蓋「衡平正義」（即應報理論，以牙還牙）、「分配正義」（即特別預防功能，改過自新功能）以及「法律正義」（即一般預防功能，以儆效尤）。立基於此種衡平正義目的，行政制裁處罰要求罪責平衡、責罰相當性原理。若以分配正義立場以觀，行政制裁處罰要求所處之行政罰能防止違規行為人嗣後再犯可能性²⁰³。湯德宗大法官亦認同行政制裁處罰兼具上揭三種目的，氏認為「按行政罰之裁處原寓有多重考慮，不僅是為『應報或懲罰』之目的(retributivism)--對違反行政法上義務之人，施予處罰，還兼為『嚇阻』(deterrence)之目的，包括如何促使違規者避免再次違反行政法上義務(所謂『特別嚇阻』)及促使他人(社會大眾)避免違反行政法上義務(所謂『一般嚇阻』)。」²⁰⁴。而於實務上，大法官釋字第 621 號解釋理由書中明白揭示：

國家以公權力對於人民違反行政法規義務者科處罰鍰，其處罰事由必然與公共事務有關。而處罰事由之公共事務性，使罰鍰本質上不再僅限於報應或矯正違規人民個人之行為，而同時兼具制裁違規行為對國家機能、行政效益及社會大眾所造成不利益之結果，以建立法治秩序與促進公共利益。行為人受行政罰鍰之處分後，於執行前死亡者，究應優先考量罰鍰報應或矯正違規人民個人行為之本質，而認罰鍰之警惕作用已喪失，故不應執行；或應優先考量罰鍰制裁違規行為外部結果之本質，而認罰鍰用以建立法治秩序與促進公共利益之作用，不因義務人死亡而喪失，故應繼續執行，立法者就以上二種考量，有其形成之空間。

²⁰² 參史坦恩，前揭註 163，第 98-100 頁。

²⁰³ 參陳清秀，前揭註 199，第 7-8 頁。

²⁰⁴ 釋字第 716 號解釋湯德宗大法官之部分不同意見書。

亦即，實務上認為行政制裁處罰之目的有二，其一為「應報或矯正違規人民之個人行為」，就此解釋文應可推敲兼具應報與特別預防之功能；另一為「制裁違規行為對國家機能、行政效益及社會大眾所造成不利益之結果，以建立法治秩序與促進公共利益」，此部分似認為可透過行政制裁處罰將對社會造成之不利效果成本內部化，責由違規之行為人負擔²⁰⁵。

參、行政罰之種類

行政罰之種類多樣，除行政罰法之外，亦散見於各該領域、種類之特別行政罰中，此一設計無非是為了因應行政任務之繁雜以及多樣化所致，然大抵仍得以依行政罰法第 1 條²⁰⁶、第 2 條²⁰⁷概分為：罰鍰、沒入、以及其他裁罰性不利處分。所謂罰鍰，係指行政機關在法律授權之範圍內，依立法目的，對行政不法行為作成之「經濟性制裁」，本質為「財產罰」，乃最核心之行政罰，也是最被廣為運用以及在行政程序上最簡便之手段，其內容包括罰鍰、滯納金、滯報費、短估金等²⁰⁸。而罰鍰應如何裁處始為適法，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力²⁰⁹，然在受處罰對象因行政不法行為所獲得之利益超過法定罰鍰最高額者，行政罰法亦規定行政機關得於其所得利益之範圍內酌量加重，不受法定罰鍰最高額之限制²¹⁰。雖逸脫法定罰鍰額最上限，然此具有懲治貪婪之作用，以法律經濟分析之角度觀之，應屬妥適之規定，且此一規定為有限制之規定，僅在「所得利益之範圍內酌量加重」，藉此防止行政

²⁰⁵ 參陳清秀，前揭註 199，第 9-10 頁。

²⁰⁶ 行政罰法第 1 條：「違反行政法上義務而受罰鍰、沒入或其他種類行政罰之處罰時，適用本法。但其他法律有特別規定者，從其規定。」。

²⁰⁷ 行政罰法第 2 條：「本法所稱其他種類行政罰，指下列裁罰性之不利處分：一、限制或禁止行為之處分：限制或停止營業、吊扣證照、命令停工或停止使用、禁止行駛、禁止出入港口、機場或特定場所、禁止製造、販賣、輸出入、禁止申請或其他限制或禁止為一定行為之處分。二、剝奪或消滅資格、權利之處分：命令歇業、命令解散、撤銷或廢止許可或登記、吊銷證照、強制拆除或其他剝奪或消滅一定資格或權利之處分。三、影響名譽之處分：公布姓名或名稱、公布照片或其他相類似之處分。四、警告性處分：警告、告誡、記點、記次、講習、輔導教育或其他相類似之處分。」。

²⁰⁸ 參李惠宗，行政罰法之理論與案例，第二版，2007 年 10 月，第 20-21 頁。

²⁰⁹ 行政罰法第 18 條第 1 項：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」

²¹⁰ 行政罰法第 18 條第 2 項：「前項所得之利益超過法定罰鍰最高額者，得於所得利益之範圍內酌量加重，不受法定罰鍰最高額之限制。」

機關濫用公權力²¹¹。所謂沒入，是一種對於財產權之剝奪，不但解除所有權人之占有，更進一步剝奪其所有權，沒入此一決定本身，即屬行政處分之一種，然沒入基本上為「從屬性處罰」，惟如法規僅規範沒入，此為「從罰主罰化」，在行政法上並無不可²¹²。所謂其他裁罰性不利處分，是一種對行為人行為之限制或權利之剝奪，就某些類型的裁罰，往往較罰鍰僅使財產減少，更為不利，因此，某些裁罰性不利處分乃屬較重之制裁手段，而基於憲法第 23 條所揭示之比例原則精神，此種較罰鍰為重之制裁手段，應在叫輕之罰鍰之後，在罰鍰仍不能達成督促行為人注意其行政義務，或為防止重大公共利益繼續受危害而有必要時，始能運用²¹³。裁罰性不利處分，可再概分為四種：限制或禁止行為之處分；剝奪或消滅資格、權利之處分；影響名譽之處分；警告性處分。

第二項 行政罰之責任原則

壹、責任原則之意義

行政罰是對於違反行政法義務行為責任之追究，稱之為「責任」者，乃行為具有「可苛責性」與「可歸責性」的一種應報，期藉由此種應報能使行為人避免再次違反義務。易言之，行政罰作為一種違反行政法上義務之處罰，係以「有責主義」為前提，即「無責任即無行政罰（Keine Verwaltungsstrafe ohne Verschulden）」，而所謂「有責」，詳言之，必須具備兩種要件：「可苛責性」與「可歸責性」²¹⁴：

一、可苛責性

所謂可苛責性，係指人民違反法規上之義務，白話而言，即「做錯了事」，然倘欲指摘某些行為錯誤，必須存有一「正確之標準」始能判斷何謂錯誤，而此一「正確標準」，即是法規規定之「作為義務」與「不作為義務」。又法規之所以規定作為義務與不作為義務，是因為該行為是社會上個人對於其他人應履行之義務，而法規

²¹¹ 參李惠宗，前揭註 208，第 21-22 頁。

²¹² 參李惠宗，前揭註 208，第 24-25 頁。

²¹³ 參李惠宗，前揭註 208，第 29 頁。

²¹⁴ 參李惠宗，行政法要義，第七版，2016 年 9 月，第 499 頁；參吳庚、盛子龍，行政法理論與實用，十五版，2017 年 9 月，第 458 頁。

之所以會規定某些違反法規義務的行為應予處罰，是基於特定的法價值，此種法價值源自於兩個基本原則，其一為「無害原則」，另一為「公益原則」²¹⁵。所謂無害原則，是指，法規是基於該行為可能會對造成他人法益或公共利益上的侵害，故透過法規禁止之。而所謂公益原則，是指透過法規要求人民應對公共利益有積極貢獻行為，如無此積極貢獻行為，即屬違反法律義務，亦可處罰，例如所得稅法規定，人民應按所得高低繳納所得稅，未依法繳納，即有處罰問題²¹⁶。易言之，為避免對他人或公共利益產生傷害，所必須履行之作為或不作為義務。而此些義務，是由法規以「義務之型態」加上「違反義務之處罰條款」所構築而成，然倘若行政機關是基於「預防原則」或為「維護公益」，而要求人民採取某些措施或容忍某些行政行為時，可能為行政管制措施，因人民可能不具可苛責性，故未必是行政處罰²¹⁷。易言之，「可苛責性」是屬於個別行政法就行政罰構成要件應如何規範之領域，為「客觀構成要件」之性質。

用以判斷何謂錯誤之正確判斷標準即法規範，我國行政罰法第4條明定：「違反行政法上義務之處罰，以行為時之法律或自治條例有明文規定者為限。」，係採取「行政罰法定主義」，悉以行為時（具體而言是行為前）存在之法律作為判斷是否違反標準之依據，倘行為時並無相關之法規範，則因為具有判斷之準繩，該行為即不具可苛責性。

二、可歸責性

所謂可歸責性，係指基於「責任原則」而產生之「期待可能性」，乃指受規範的主體本來「可以做到，卻沒做到」，此一要件主要係以「規範認知及遵守能力」作為其內涵，包括「責任能力」與「責任條件」。責任能力以具有「規範認識能力」及「規範遵守能力」作為前提，判斷義務人是否具有「規範認識能力」與「規範遵守能力」則是以「年齡」及「精神狀態」兩項要素作為判斷標準。責任條件則為故

²¹⁵ 參李惠宗，前揭註208，第1頁。

²¹⁶ 參李惠宗，前揭註208，第2頁。

²¹⁷ 參李惠宗，前揭註214，第499頁。

意及過失之問題。倘義務人不具備責任能力，且沒有故意過失之責任條件，就不應課予責任²¹⁸。

就責任條件部分，行政罰法第 7 條第 1 項明定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」，考其立法理由，係稱「現代國家基於『有責任始有處罰』之原則，對於違反行政法上義務之處罰，應以行為人主觀上有可非難性及可歸責性為前提，如行為人主觀上並非出於故意或過失情形，應無可非難性及可歸責性，故第 1 項明定不予處罰。」，由是可知，責任條件乃是判對可歸責性，以及得否進一步課予行政罰之基礎，且自行政罰法第 7 條第 1 項規定以觀，是否具有故意、過失乃是行政罰之主觀構成要件之一，行政機關就此應負擔舉證責任，也因此，雖大法官釋字第 275 號解釋固指稱「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。但應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰。」，然在行政罰法第 7 條第 1 項此一新規定下，應予以適度限縮²¹⁹。

貳、 釋字第 275 號解釋之適用疑義

釋字第 275 號解釋意旨明揭：

人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。但應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰。

於上述解釋意旨中之「僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者」，係指依法有作為或不作為義務，一經違反，即構成行政罰之要件，不以發生損害或危險之結果而言，而產生所謂推定過失責任（即舉證責任倒置）。行政罰法於立法時並未將上揭意旨予以納入，係認為「推定過失責任」，應屬證據法則之認定過程而屬經驗法則之運用，故該解釋意旨於本質上，仍認為人民違反行政法

²¹⁸ 參李惠宗，前揭註 214，第 505 頁。

²¹⁹ 參李惠宗，前揭註 208，第 59 頁。

上義務應受處罰時，行為人應有可歸責之原因，於法律無特別規定時，雖不以故意為必要，但仍須以過失為其責任要件，僅是於證據法則之運用原理上，就證據認定之過程另加以規範²²⁰；然亦有學者主張，此號解釋應不予援用，避免行為人負擔過苛之舉證責任²²¹。

參、行政責任之類型

行政法上義務依照義務來源之不同，而分為兩種不同的責任：一是源自於行為人之行為不行為而導致公共秩序危險或安全危安之責任，稱為「行為責任」；另一種則因「物」之狀態而導致之公共秩序或安全危安責任，係人民依法規定，基於「對物之連結關係」，產生對某種狀態之維持具有義務，稱為「狀態責任」。然不論為行為責任或是狀態責任，均是對於行政法上義務的違反，謹就行為責任與狀態責任分述如下。

一、行為責任

所謂行為責任，是指自然人或法人等因其行為導致公共安全或秩序產生危險而應負之責任。亦即，因自身行為肇致危險者，負有排除危險之義務²²²。

二、狀態責任

所謂狀態責任，是指物之所有權人或對物有事實管領力之人，基於對物之支配力，就物之狀態所產生之危害，負有防止或排除侵害之自己責任。狀態責任之依據，乃「財產權之社會義務」，亦即，人民依據法規規定，對於某種狀態的維持具有義務，倘違背此種義務，即須受到行政罰之處罰，狀態責任乃一種「結果責任」，且狀態責任往往具有「屬物責任」之性質，故會發生繼受該物之所有權時，亦同時繼受存在於該物之責任²²³。而因法律賦予人民對於某種狀態的維持具有義務，故狀態責任係以具備排除危害可能性為首要考量，因此物之管理人、物之所有人、使用人

²²⁰ 參吳志光，行政法，九版，2019年3月，第367頁。

²²¹ 參吳庚、盛子龍，前揭註214，第466頁。

²²² 參陳清秀，前揭註199，第100頁。

²²³ 參李惠宗，前揭註208，第76-78頁。

對物的狀態、使用人對物的狀態原則上最明瞭，應能把握而排除危害，是此種義務並無關「人的行為」要素。

三、行為責任人與狀態責任人何者應優先受罰？

考量行為責任人通常為不法所得利益之歸屬者，亦為危害秩序、損害公共利益或他人利益之加害人，應透處罰剝奪其不法利益，並懲罰其不法行為，以回復法益之原狀，是以自處罰目的之衡平正義（公平原則）觀點出發，應優先處罰違規之行為人。除此之外，另自處罰目的之特別預防功能（防止再度違規，預防危害）觀點出發，通常也是以優先處罰行為責任人或直接管理人，較能防止違規行為之危害繼續發生²²⁴。惟在特殊狀況下，諸如行為責任人不明或已經逃匿無蹤，為有效達成行政管制目的，以及防止違規行為狀態繼續發生，從行政效率觀點出發，亦有優先處罰狀態責任人之可能²²⁵。

於實務上，最高行政法院 87 年度判字第 1640 號行政判決中，就空氣污染防制法案件亦指出「...上揭法條之處罰對象為具有「從事」上開違規行為之人，亦即以有『從事』燃燒...等行為為上項違規行為之構成要件。此由上開處罰規定內容除罰鍰外，並通知限期改善，情節重大者，尚得命其停工或停業，必要時並得撤銷許可證或勒令歇業等處分，益見該條之處罰性質為行為罰。且行政院環境保護署八十二年一月十五日環署空字第五五九九五號亦函釋：『查空氣污染防制法第十九條規定係屬行為罰，其告發處罰對象為行為人，故業者如能提出雙方轉包之合約書或其他證明文件足資證明係承包商所為，自可據以將處罰對象改為受託之承包商。』足見空氣污染防制法第三十九條第一項係處罰從事燃燒等行為人，至於燃燒場所之所有人如無從事燃燒等污染行為，並非當然處罰之對象。」，認就排放污染物乙節，認應由「從事燃燒、污染行為」者優先負責。

²²⁴ 參陳清秀，前揭註 199，第 101-102 頁。

²²⁵ 參陳清秀，前揭註 199，第 103 頁。

第三項 行政罰法之執行原則

行政罰之執行原則大抵有處罰法定原則、明確性原則、便宜原則與法定原則、不當聯結禁止原則、平等原則，以及比例原則等，分述如下：

壹、處罰法定主義

行政罰上之處罰法定主義與刑罰之罪刑法定主義相當。我國憲法雖未明文規定，但在解釋上，應認為這是法治國家基於法律保留原則、法律明確性原則以及制度性保障等原則而來，是以，「法無明文不受罰（Nullum poena sine lege praevia）」之法諺除刑法領域以外，亦同時適用於行政罰領域中²²⁶。我國行政罰法第 4 條規定：「違反行政法上義務之處罰，以行為時之法律或自治條例有明文規定者為限。」，即是落實處罰法定主義之彰顯。

貳、明確性原則

所謂明確性原則，主要是源自於法治國家中之法律保留原則，即國家行為欲干涉人民之權利時，必須要有明確的法律依據，倘缺乏法律規定，即不得處罰人民。而本於明確性原則之要求，處罰人民之法規範必須在行為實已經存在，始可對該行為發生明確的效力，且該法規範必須對於人民之不當行為已有詳細說明。若該規範含有行政秩序罰之處罰規定時，其構成要件必須十分明確，縱使不自行規定，而係委由其他規範加以規定，亦必須十分明確²²⁷。而法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定。且其所為之相應規定，其意義應非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認者，使屬當之²²⁸。

²²⁶ 參吳庚、盛子龍，前揭註 214，第 456-467 頁。

²²⁷ 參洪家殷，前揭註 197，第 19-20 頁。

²²⁸ 釋字第 432 號解釋意旨參照。

參、 便宜原則與法定原則

便宜原則是指對於符合法定構成要件之行為，行政機關有決定是否予以處罰之裁量權限，而法定原則則是指對於符合法定構成要件之行為，行政機關無論如何都必須予以處罰。行政罰究竟應依便宜原則或法定原則，應依「職務密度」而定，一種職務之執行，法律賦予行政機關有行政罰的處罰權限，即表示該職務之執行對於公共利益、或保護可得特定之人民，具有一定重要性，若該項職務已屬保護人民權利所必要、或已屬「危險管理或危險預防之職務」，行政機關不執行將會有國家賠償之問題，則附隨於該項職務之行政罰的實施原則，即應依法定原則²²⁹。

肆、 不當聯結禁止原則

所謂不當聯結禁止原則，是指縱然行政機關就行政罰之裁處具有某程度之裁量空間，然行政罰之執行，旨在達成立法目的以及維護行政秩序，不可滲入與立法目的無關之考量，否則即屬違背不當聯結禁止原則，例如：為達成財政目的而執行取締交通違規行為，而不是以整頓交通秩序為目的²³⁰。

伍、 平等原則

平等原則於行政罰中之適用，是指對於符合相同要件的相對人應公平處理，此一原則於行政程序法第6條：「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。」亦明文規定。其中，平等原則之內涵有「命令先行原則」、「法的無條件執行原則」以及「相同案件相同處理原則」。所謂命令先行原則，是指法律授予行政機關制定命令之權限或行政機關對於職務執行有決定之裁量權時，行政機關必須先以命令為之，不得直接以「個別處分」代之，且其所制定之命令內容，應為一般抽象之規範，不應有個別具體之內容，透過抽象化、類型化之規範，以防免對於個別具體案件處罰。而法的無條件執行原則，則是指行政機關依法執行職務時，不得因人情關說等其他非制度性之因素停止執行。最末，相同案件相同處理原則，是要求在法律與事

²²⁹ 參李惠宗，前揭註208，第93-94頁。

²³⁰ 參李惠宗，前揭註208，第94-95頁。

實均為相同之個案，行政機關所為之裁量亦須相同，此際，行政機關於內部制定裁量基準，應屬妥適之作法²³¹。

陸、 比例原則

比例原則之核心概念，是指高權主體於進行干預行政時，禁止高權主體「為達目的而不計代價、不擇手段」。比例原則旨在強調目的與手段間之均衡。而為符合比例原則，各機關所制定之裁量基準，如以初犯、累犯、違規次數等依情節加重處罰，應屬落實比例原則之方式²³²。

第二節 特別公課與罰鍰之替代性探討

在立法與司法判決實務中，早於民國 90 年間，在開始寬泛立法廣徵環境特別公課時，因環境特別公課課徵相關爭議而訴諸法院審理之案件所在多有，其中，除有實務見解認為特別公課與行政罰中之「罰鍰」，因同屬於公法上之金錢給付義務，而給付義務人均具有一定之行政責任，故認定特別公課與行政罰鍰間係具有代替性、而得予以類推適用之見解（詳後述案例事實判決要旨）。亦有原告於實務案件中主張政府課徵之各式「費」、「回饋金」性質上並非特別公課，而屬行政罰之案例。然較為可惜的是，在絕大多數提及特別公課、環境特別公課與行政罰之案件中，法院針對此二者（特別公課與行政罰）金錢負擔性質上之歧異並未加以著墨論述，泰半直接認定某一「費」、「回饋金」為特別公課，便不再深究，然設若特別公課與行政罰不具替代性，是否法院即可不再深究某一特別公課之課徵是否符合比例原則等原理原則，亦未見法院予以詳述。除此之外，因環境污染、環境破壞之意識抬頭，隨著時代演進以及社會事件的發生，於立法上亦有廣徵各種「回饋金」、「管理費」、「檢查費」之現象，然此些費用於性質上究否為「特別公課」，以及特別公課與行政罰間是否具若干共通性可相互替代進而得以類推適用，均不無疑義，本文於探討

²³¹ 參李惠宗，前揭註 208，第 95-97 頁。

²³² 參李惠宗，前揭註 208，第 97-99 頁。

環境特別公課與行政罰之替代性、關聯性之前，擬先自環境特別公課之上位概念——即特別公課——之實務案例出發，探討特別公課與罰鍰之關聯性與差異，其後，再追伸探討以污染者負責原則作為緊密事物關聯性認定之環境特別公課，其是否具有「可罰性」？以及探討「環境特別公課與罰鍰、甚或是其他行政罰之關聯性為何？」等爭議。

第一項 從身心障礙者兼職案出發

壹、 案例事實

甲為一具有進用身心障礙者義務之法人，甲自民國 88 年 8 月 21 日至 93 年 7 月 31 日此段期間內，僱用身心障礙者乙，並將乙計入甲進用之身心障礙者員工總人數。嗣經主管機關丙調查後，查得身心障礙者乙於前開任職於甲公司之期間內，亦同時受僱於丁公司，且該丁公司亦將身心障礙者乙計入丁公司進用身心障礙員工總人數，致身心障礙者乙有身兼二職、重複投保之情形，主管機關丙遂核定扣除甲公司進用身心障礙員工之名額，並依斯時身心障礙者保護法第 31 條第 3 項之規定²³³，命甲公司繳交「差額補助費」新臺幣（下同）871,200 元。甲公司不服，於先行繳納上開主管機關丙核定之差額補助費後，即向臺北市政府提起訴願，惟遭駁回，遂提起行政訴訟。

貳、 判決要旨

本案除有如何認定「身兼二職、重複投保」之爭議外（惟此一爭議與本文較無關係，茲不贅述），另有「特別公課與行政責任理論關係為何」之爭議。

就此部分，臺北高等行政法院 94 年度訴字第 3703 號行政判決先是定義本案為「特別公課」之爭議，該判決認為，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

²³³ 民國 93 年 6 月 23 日修正之身心障礙者保護法第 31 條第 3 項規定：「前二項各級政府機關、公、私立學校、團體及公、民營事業機構為進用身心障礙者義務機關(構)，其進用身心障礙者人數，未達前二項標準者，應定期向機關(構)所在地之直轄市或縣(市)勞工主管機關設立之身心障礙者就業基金專戶繳納差額補助費；其金額依差額人數乘以每月基本工資計算。」。

者」。至於特別公課之課徵目的則極為複雜，大體上可為以下之分類：1.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。2.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。3.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。4.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。而身心障礙者保護法第 31 條第 3 項係對沒有遵守「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。

法院於定性身心障礙者差額補助費性質上屬特別公課，即進一步論述身心障礙者保護法第 31 條第 2 項、第 3 項法規範，是立法者先對特定範圍之企業課以僱用殘障者之法定義務。而違反義務者不以行政罰來加以制裁，而改以特別公課之手段，將之連結到貢獻公課之不利法律效果上，間接強迫企業履行此等公法上義務。並認為特別公課與行政罰之間具有「代替性」，在一定程度上，行政罰中之責任理論，亦在此等特別公課中之責任理論，有類推適用之餘地。而本案中，因甲公司對於法律賦予其進用身心障礙者之作為義務，在僱用身心障礙者乙之範圍內，已真摯努力地盡其義務。是以，由甲主觀上踐行「僱用身心障礙者」作為義務之努力過程中，應認甲公司已恪盡身心障礙者保護法對企業之誠命規範，已不在立法者打算藉由課徵身心障礙者差額補助費此一特別公課來代替行政罰之制裁對象內，其可憑藉著忠實之作為義務之實踐而免除此一特別公課，故撤銷原訴願決定。

本案經主管機關丙上訴後，最高行政法院 97 年度判字第 707 號判決並未論及差額補助費之性質，亦未詳論特別公課與行政罰之責任理論是否具有代替性，而是以本案於事證調查上尚有未明，故予以發回更審。嗣臺北高等行政法院 97 年度訴更一字第 88 號行政判決認為：就業基金差額補助費之性質為特別公課，並非行政罰，自無責任條件之適用。又進用身障者或繳納就業基金差額補助費，既屬一定規模之事業、機關所應負擔之特別公課，原告選擇以「進用」為其履行法定義務之方式，即應以符合身心障礙者保護法之立法精神之方式予以進用，故其自不得提供兼職方式供身障者服其勞務。進用機關既有上開義務，則身障者是否以兼職方式受僱，

自屬其於履行義務中所應注意及之。而認甲公司未進一步查證身心障礙者乙之投保狀況仍予以僱用，自難認其已履行身心障礙者保護法所課予之進用義務，遂駁回原告甲公司之訴。甲公司不服，上訴至最高行政法院，而最高行政法院 98 年度裁字第 2101 號裁定認為甲公司未具體表明原判決究竟有如何合於不適用法規或適用不當、或有行政訴訟法第 243 條第 2 項所列各款之情形，尚難認為已對原判決之如何違背法令有具體之指摘，裁定駁回上訴，全案中告定讞。

參、學說評釋

學者蕭文生認為，就本案差額補助費性質之定性，是否可定性為特別公課，不無疑義，氏認為差額補助費之收取是以義務人未履行法定義務而課徵，與釋字第 426 號解釋、第 515 號解釋之特別公課類型有所不同，換句話說，特別公課之課徵取決於法定義務（基本上是可替代性的）未履行，而繳納差額補助費來免除義務之履行，在某種意義下，似乎具有與受益負擔相同的衡平、對待給付（對價）之性質。依據德國聯邦憲法法院之見解，是否收取特別公課應具備五項許可要件，然差額補助費之收取對象，是以各級政府機關、公私立學校、民間團體與民間事業機構員工總人數多寡為制定，此類團體之同質性為何，似無法明顯得知（然此處也另有不同意見認為，此處之同質性即為「未定額僱傭身心障礙者之公私立機關」²³⁴）。除此之外，就差額補助費所欲實現之利益與目的觀之，維護並促進身心障礙者之就業利益，所涉及的乃是一般公共利益，而非特定團體之利益²³⁵。據上論述，差額補助費是否可逕與定性為特別公課，顯有可議。

惟縱認差額補助費性質上乃特別公課，然繳納差額補助費之義務，乃國家基於公益目的，並為促進並保障身心障礙者就業，對具有特定關係之人民，以公權力課徵租稅以外之公法上金錢給付義務，並納入封閉之財政循環系統，亦即以特種基金之方式運作，而不流入國家一般收支體系，且專款專用於提供國家為達該目的而支出之金錢給付，此與「為維持行政上秩序，而對違反行政法上義務」者，施以裁罰

²³⁴ 參何愛文，殘障福利法第 17 條「差額補助費」之研究，律師通訊，第 175 期，第 47-48 頁。

²³⁵ 參蕭文生，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，62 卷 2 期，2011 年 2 月，第 15-16 頁。

性不利處分之行政罰，特別是行政罰鍰，截然有別。因此，在未履行強制僱佣義務時，該項義務內容即自動轉換為繳納差額補助費之義務，此項具有社會連帶責任性質的公法上金錢給付義務，並不以行為人主觀上對於未履行僱佣義務有故意或過失為必要，亦不問動機、原因、目的為何，職是之故，上揭臺北高等行政法院 94 年度訴字第 3703 號行政判決應有違誤²³⁶。

肆、 本文評析—論特別公課與罰鍰之替代性

特別公課與罰鍰固同為公法上之金錢給付義務，然並不可據以驟論此二種給付義務之行政責任具有同質性、甚或逕論此二者具有替代性，亦不可一概認為違反此二義務即均是課予「行政制裁」。細究此二類之給付義務緣起，特別公課是因國家之經濟、社會或環境「政策」之需要，所興起與發展之公課類型，亦即，特別公課是為了滿足特定之國家政策、施政方針等公共目的，基於被課徵群體與課徵目的間緊密之事物關聯性，而課予特定群體之義務；此與基於一般統治權、為了維護社會公共秩序以及達成行政目的之制度而課予「違反行政秩序者」之行政制裁、課予其行政罰鍰之義務截然不同；易言之，於「行政責任、行政義務」之形成、以及於本質上，特別公課與罰鍰之間即有相當之差異。追伸而言，因之「行政責任、行政義務」本質上的不同，特別公課之被課徵義務人，其所給付之金錢，並不具有「制裁」行為義務違反的性質，然行政罰中之罰鍰，則主要因行為人必定先有違反遵守行政秩序義務行為，故國家始對其依法處以罰金或裁處罰鍰，從而，罰金獲罰鍰之金錢給付，必以行為人具有行為的可非難性為前提²³⁷。更進一步論述，於判斷某同質性群體是否須負擔特別公課之金錢給付義務時，並不以義務人主觀上是否有故意過失為其課徵之要件，更無庸探討給付義務人之動機、原因或目的，只要課徵義務人與該特定之政策間具有高密度之事物關聯性（或稱法律關聯性），即須負擔此項金錢給付義務。然於行政罰鍰中，因行政罰具有可苛責性與可歸責性之性質，故行為人當須具備主觀上之故意過失，並有違反行政秩序之行為，高權主體始能對行為人施以行政制裁。

²³⁶ 蕭參文生，前揭註 235，第 19 頁。

²³⁷ 參柯格鐘，前揭註 6，第 47 頁。

再從收入流入之基金觀察（註：雖特別公課是否流入特種基金，並非是判斷得否課徵特別公課之要件，然此亦不妨作為與行政罰鍰之異同區別），國家或地方自治團體就課徵特別公課之收入，係流入專款專用之特種基金中，與國家統籌統支無涉是流入封閉式基金循環系統，；然行政罰鍰之收入，是流入一般預算基金中，作為國家統籌統支之用，更不限定用於何處。就此觀之，特別公課與行政罰鍰因課徵之原因有性質上之差異，於課徵而來之收入用途，亦有顯著不同。

綜合上述，於上揭身心障礙者兼職案中，一審法院固於梳理特別公課之課徵合法性與要件時，並無違誤之處，然其認為特別公課與行政罰之間具有「代替性」，且在一定程度上，行政罰中之責任理論在此等特別公課中之責任理論中有類推適用之餘地云云，實屬對於特別公課課徵緣起、性質、以及責任理念之誤解。然可惜的是，雖在該案之更一審判決中，法院明確指出特別公課有別於行政罰，並無責任條件之適用，即時匡正前審對於法律性質之誤用，以及區辨此二種金錢給付義務之差異，然卻未進一步詳述特別公課與行政罰之異同何在，仍是稍嫌可惜之處。

第二項 環境特別公課與行政罰之可替代性？

環境特別公課乃特別公課中之一種類型，其係以「污染者負責原則」作為被課徵義務人群體之責任、以及事物關聯性之依據，本節將進一步論述基於污染者負責原則架構之環境特別公課是否具有處罰性質，並舉我國判決實務以及立法實務為例，用以說明、觀察環境特別公課與行政罰是否具有替代可能性，最後，提出本文之見解。

壹、 環境特別公課應否具有處罰性質

環境特別公課應否具有處罰之性質，此一探討應先自環境特別公課課徵之正當性談起。承第三章所述，環境特別公課之興起背景，乃是國家已大量採取傳統行政秩序法手段，但於環境問題上仍無法避免產生的「政府失靈」之狀況，而自傳統行政秩序、命令控制之手段，逐漸轉變為考量：是否能透過另類之環境保護措施，以改善此種行政秩序管制、命令控制所無法達成之環境保護目的？自此一興起背

景以觀，環境特別公課之課徵，似已脫離傳統行政秩序管制、控制之手段，而另謀求其他方式以彌補秩序管制之不足。

環境特別公課是透過污染者負責原則，運用市場經濟之機制，將使用環境此一公共財「價格化」，使環境污染者負擔其本來即應當負擔之使用環境成本，則被課徵義務人在節省成本負擔之考量下，無論是將污染物之排放量減量，或是研發相關降低產生污染物之科技設備等方式，將致力避免或減少使用環境之成本，就手段性質而言，應屬環境法中間接行為管制之一種，甚或屬於影響性措施手段，而此處之「間接」，係相對於傳統行政秩序法直接以禁止、命令之方式而言。亦即，環境特別公課之課徵目的，並非是「要求」負擔環境特別公課之義務人（通常為環境污染者）「為」或「不為」特定行為，也非是直接課予此些義務人直接負擔改善環境之義務，毋寧是賦予被課徵之義務人選擇之空間，透過「價格」之概念「誘導」此些義務人達到環境保護之目的。是以，就環境特別公課與傳統之行政秩序法中之管制、懲罰之關係而言，環境特別公課並非是用以「替代」傳統之行政秩序管制措施，毋寧是用以彌補傳統行政秩序法中管制、懲罰措施於環境保護上成效有限之不足，補充傳統行政秩序法中較為欠缺之「促使污染者積極主動改善環境之誘導功能」²³⁸，換言之，此二種手段應是可為「雙軌並行」、「相互補充」之關係。伸而言之，傳統行政秩序法之手段，是提供對於環境負擔／破壞行為一個「適法」與「不法」之區別標準²³⁹，環境特別公課是促使義務人在「適法的環境負擔行為中」，選擇一「被期待的、合乎誘導目的」或是「不被期待」的環境負擔行為；而至於若屬非適法的環境負擔行為，則因被課徵義務人亦已使用環境，故仍應依污染者付費原則付費，僅是除了給付環境特別公課以外，尚應負擔環境行政罰甚或是環境刑罰的責任。易言之，環境特別公課課徵之實質正當性基礎，係源自於「污染者負責原則」，可能有論者會主張：「污染者」於字義上，似帶有「污染環境」或「未達環境標準」之負面意涵，然於環境法規範領域中，此應是中性、不帶制裁性質之用詞，為行為與環境現象之描述，且因人類之生存不脫環境之使用，隨著環境使用，造成之環境負擔／污染已是無可避免、勢必發生之現象，是以，本文認為，不宜逕將「污染環境」

²³⁸ 參王毓正，前揭註2，第113頁。

²³⁹ 參王毓正，前揭註2，第79頁。

乙詞賦予法律意義之負面意涵，就「污染環境」之概念，毋寧仍須透過「污染行為對環境危害之程度」以及「是否造成人類生存難以回復之損害」來區別判斷是否達於「行政不法」甚或是「刑事不法」之程度。

若再將環境特別公課更限縮、具體化為「排放污染源之費用（下稱排污費）」—例如空氣污染防制費—之立場以觀，排污費是環境法領域中最能彰顯「透過經濟手段之誘因減少環境污染」之環境特別公課類型，因排污費具有「努力改善污染源，排放污染量越少，繳費越少」之特點。但此處較具爭議者為，當污染源的排放超過了排放標準時仍否應徵收污染費，因此種狀況已達「非法排放」之範疇，似不屬於在合法範圍內課徵排污費以誘使減少污染之收費原則，然依據污染者負責原則，污染之避免、減少以及清除本是污染者該負擔之實質責任，縱使因污染者之不作為導致違反排放標準，或是有其他違法污染之狀況產生，而國家必須採取制裁手段（包含環境行政罰或是環境刑法）防止違法狀態持續，然而，對於已經產生之污染，仍然應歸屬污染者之責任、使用環境此一公共財之代價，此際，排污費之徵收，與違反行為義務之制裁（尤其是金錢罰），分別各有其目的：前者為誘導，後者為制裁。是以，因排污費本身是透過金錢支出，將污染者本應負擔使用環境公共財之成本回復至污染者身上，此並非是以「懲罰」為制度設計之目的，法律效果也不盡一致，甚或是金錢之計算上，與罰鍰之設計也大相逕庭，因此並無一事二罰之疑慮，縱使在違法狀態中之誘導功能已較為薄弱，但其仍具有「外部成本內部化」之性質，且為免使「社會分配公平性」失衡（無論是環境資源之分配、甚或是因使用環境所造成之經濟分配），環境特別公課之課徵，對於污染者責任之宣示，以及達成社會國之立場、負擔公平性之追求，其重要性亦不可忽視，不容與行政罰鍰性質混淆，職是之故，於此論述之下，環境特別公課並不具備處罰之性質。

貳、環境特別公課與行政罰之替代可能性

雖環境特別公課並不具有（也不應具有）處罰性質，然並不表示環境特別公課與行政罰間為涇渭分明之存在，於環境保護之領域中，此二種制度毋寧是相輔相成、且具有相當關聯性之環境保護手段，惟因行政罰中之「罰鍰」與環境特別公課同為公法上金錢給付負擔，於司法實務以及立法層面，多有將之混淆之實際狀況發生，

本文擬自司法實務以及立法案例出發，再透過實際案例歸納環境特別公課與行政罰之關聯性，以及是否具備替代可能性。

一、 工廠排放廢水案

（一） 案例事實

新龍光塑料股份有限公司（下稱新龍光公司）設於高雄市某處之工廠（下稱系爭工廠），於民國 98 年 12 月 28 日向合併改制前高雄縣政府岡山本洲工業區服務中心（合併改制後稱高雄市岡山本洲產業園區服務中心並納入被告，下稱本洲服務中心）申請聯接使用該中心所設置之污水下水道系統，經該中心審核同意聯接使用，並請其依工業區下水道使用管理規章（下稱管理規章）規定事項辦理。嗣本洲服務中心派員於 100 年 8 月至 12 月間至新龍光公司之系爭工廠之廢污水排放口採樣，進行例行性水質檢測 25 次，其中 11 月 21 日檢驗結果 COD（化學需氧量）值為 2,590 mg/L、SS（懸浮固體）值為 2,240 mg/L，未符合進廠限值（COD 值為 710 mg/L、SS 值為 330 mg/L），乃按採樣檢測所得水質計算原告之污水處理系統使用費（下稱使用費），並於同年 12 月 8 日開具行政處分（下稱原處分），核定新龍光公司應繳納一般公共設施維護費新臺幣（下同）11,717 元、基本處理費 79,209 元、COD 處理費 636,863 元及 SS 處理費 1,957,405 元，總計 2,685,194 元，新龍光公司不服，誤以高雄市政府為原處分機關提起訴願遭駁回，案經高雄高等行政法院以 101 年度訴字第 293 號判決以管轄錯誤為由，撤銷訴願決定並告確定在案，嗣經新龍光公司於訴願中聲明僅就其中 SS 處理費 1,957,405 元部分不服，遭決定駁回，遂提起行政訴訟²⁴⁰。

（二） 新龍光公司之主張與法院之判決要旨

新龍光公司於本案中，於事實上主張是因工廠園區相關排放廢水之硬體設備多有瑕疵，方會致生大量污水溢流之情形，惟此部分與本文探討之議題無涉，在此不贅述。除前揭事實上之主張外，新龍光公司認為，此污水處理系統使用費是在「新龍光公司超出規範標準之狀況下」，因人民違反依標準排放之義務，故性質上乃行政罰，而因本件污水溢流致各該數據超標異常之狀況非屬新龍光公司之故意過失

²⁴⁰ 高雄高等行政法院 104 年度訴字第 512 號行政判決。

所致，故毋須受罰；經被告答辯污水處理系統使用費性質為特別公課後，新龍光公司亦主張縱使此項費用性質上為特別公課，但不代表被告得恣意且無限制對新龍光公司課處一定數額之費用，仍應依法行政、具體判斷新龍光公司是否具有可歸責性，且此項費用之課徵亦應受各該原則—諸如平等原則、比例原則、不當聯結禁止原則—之限制。

而法院針對上揭新龍光公司之主張，認為：

按各使用人排入之廢水量及水質之差別級距及污水處理費計算公式，向區內用戶收取污水處理系統使用費，核與促進產業升級條例第 65 條及產創條例第 53 條規定無違。其據此向區內事業收取一般公共設施維護費、污水處理系統使用費及其他特定設施之使用費或維護費，依促進產業升級條例第 56、57 條、產創條例第 49 條、產業園區開發管理基金收支保管及運用辦法第 3 條第 4 款及第 4 條規定，可知係產業園區開發管理基金之來源，以作為產業園區或其周邊相關公共設施之興建、維護或改善，及產業園區管理機構之營運等之用途，乃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，並無必要針對被課徵之個別公課義務人有利，僅需其收益間接有利於義務人為已足，其收入與用途間並不存在對價關係...該費用（即污水處理系統使用費）是產業園區開發管理基金之來源，以作為產業園區或其周邊相關公共設施之興建、維護或改善，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，對之課予繳納金錢負擔之特別公課，並非行政罰。

行政法院依據上揭論述，認污水處理系統使用費屬達成特定國家任務之特別公課，且因性質為特別公課，而故無審酌故意過失等主觀不法或可歸責性，亦毋須審酌平等原則、比例原則、不當聯結禁止原則。後經新龍光上訴至最高行政法院後，最高行政法院²⁴¹亦是重申污水處理系統使用費性質為特別公課，故新龍光公司主張其所繳納之鉅額使用費為行政罰，違反法律保留原則、授權明確性原則及依法行政原則（如平等原則、比例原則、不當聯結禁止原則及裁量權限內為決定原則）並不可採，而駁回新龍光公司之上訴，全案均告確定。

（三） 本文評析

觀諸 88 年 12 月 31 日促進產業升級條例第 65 條規定：「（第 1 項）依第 63 條第 2 項設置之管理機構，得向區內各使用人收取下列費用：一、一般公共設施維

²⁴¹ 最高行政法院 107 年度判字第 23 號行政判決。

護費。二、污水處理系統使用費。三、其他特定設施之使用費或維護費。(第2項)前項各類費用之費率，以自用自足為原則，由各該工業區管理機構擬訂，工業區屬中央工業主管機關開發者，應報請經濟部核定；屬地方工業主管機關、公民營事業或土地所有權人開發者，應報請直轄市或縣(市)政府核定。(第3項)污水處理系統使用費之費率，得按各使用人排入之廢水量及水質，訂定差別級距。……。」(促進產業升級條例99年5月12日公告廢止，並制定公布產創條例)。其後，產創條例第50條第1項第1款規定：「產業園區應依下列規定成立管理機構，辦理產業園區內公共設施用地及公共建築物與設施之管理維護及相關服務輔導事宜：一、中央主管機關或直轄市、縣(市)主管機關開發之產業園區，由各該主管機關成立，並得委託其他機關或公民營事業成立或經營管理。」、第52條規定：「(第1項)本條例施行前開發之工業區，得依第50條規定成立管理機構。……。」第53條規定：「(第1項)依第50條規定成立之管理機構，得向區內各使用人收取下列費用：一、一般公共設施維護費。二、污水處理系統使用費。三、其他特定設施之使用費或維護費。(第2項)前項各類費用之費率，由管理機構擬訂，產業園區屬中央主管機關開發者，應報中央主管機關核定；屬直轄市、縣(市)主管機關、公民營事業開發者，應報直轄市、縣(市)主管機關核定。……。」。斯時下水道管理規章第14條第1項、第21條第1項、第2項亦明揭「(第1項)用戶使用下水道，其使用費之計收方式如下：一、設置流量計者，按所排放廢(污)水之水量及水質計收。二、未設置流量計者，按使用自來水、地下水及其他用水之總量百分之80及排放廢(污)水水質計收。」、「(第1項)用戶排放廢(污)水超過進廠限值時，當月使用費之計收方式如下：一、收費日數：……(二)、經查獲用戶違規排放者：自當月檢測合格紀錄之次日起至本機構經用戶通知改善完成且查驗其排放水質符合進廠限值之前1日止。倘用戶當月違規排水前，無檢測合格紀錄且未能舉證違規排放日者，則追溯至當月1日起算。二、收費水量：(一)、設置計量設備者：依前款收費日所抄錄之起訖讀數計算。(二)、未設計量設備者：依當月排放廢(污)水量之日平均值乘以異常排放廢(污)水之收費日數計算。三、收費水質：本機構接獲用戶通知異常排放廢(污)水或查獲用戶違規排放廢(污)水當日，經採樣檢測所得之水質。(第2項)本機構按月向用戶計收之使用費，依所排放廢(污)水

符合進廠限值之水質、水量，加計前項異常或違規排放廢（污）水之水質、水量經分級計費後之總和。」。

自上揭規定可知，高雄市政府經濟發展局向所收取之污水處理系統使用費，其收取目的是用於產業園區或其周邊相關公共設施之興建、維護或改善，及產業園區管理機構之營運等之用途，且被課徵義務人群體即為園區內之工廠、公司行號，而其所收取之費用，因適用於產業園區內之公共設施新建、維護或改善，對於被課徵義務人權體具有共益性，惟並非是與各該工廠、公司法人具有直接對待給付關係，且因被課徵義務人群體係使用產業園區或其周邊相關公共設施之人，且污水亦是該些工廠、公司法人所排放，基於使用者付費、污染者負責原則，被課徵義務人群體就產業園區或其周邊相關公共設施之興建、維護或改善此一目的具有緊密之事物關聯性，故污水處理系統使用費性質上屬於環境特別公課，並無疑義。另自污水處理系統使用費之收取內容可知，於費用之計算上，有以排放物質之不同、水量之差異而易其收取費之多寡²⁴²，換言之，倘污水之水量越小、排放之物質對環境之危害越小，則污水處理系統使用費則會越少，此一污水處理系統使用費之收費設計，當可推出係誘導產業園區內之工廠盡量達成少排放污水、少排放對環境有害物質，間接達成環境保護之目的。準此，污水處理系統使用費之課徵，其實質正當性係依據使用者付費、污染者負責原則以及誘導達成環境保護之目的所課徵之環境特別公課，並非是違反法定義務之處罰，雖上揭實務判決結論並無違誤，然並未詳述污水處理系統使用費課徵之正當性，以及環境特別公課與行政罰目的之差異，是稍嫌可惜之處。

除此之外，雖因環境特別公課之課徵原因並非是基於違反法定義務所加諸於被課徵義務人之金錢負擔，故毋須審認主觀不法以及可歸責性，惟因環境特別公課之課徵，於性質上，亦屬對於人民財產權之干預，當須另外審認環境特別公課之課徵是否合乎比例原則、不當聯結禁止原則等（此部分詳細論述詳後述），然本案實務判決僅是因環境特別公課非為行政罰，而一概認定均無庸審認此一課徵是否合乎比例原則、不當聯結禁止原則等憲法界限，實屬過於速斷。

²⁴² 高雄市岡山本洲產業園區下水道管理辦法附表。

二、高雄 81 氣爆後工業管線監理檢查費之立法爭議

（一）立法緣由

於 103 年 7 月 31 日 23 時 55 分以後至同年 8 月 1 日凌晨間，在臺灣高雄市前鎮區與苓雅區的發生多起石化氣爆炸事故。103 年 7 月 31 日約 21 時，有民眾通報疑似有瓦斯洩漏，幾個小時後，該區域即發生連環爆炸，共計造成 32 人死亡、321 人受傷，並造成至少包括高雄市三多一路、三多二路、凱旋三路、一心一路等多條重要道路嚴重損壞，周邊店家也因為爆炸破壞而造成重大經濟損失。事後經調查，認定為四吋丙烯管線遭不當包覆於排水箱涵內，致管壁由外向內腐蝕並日漸減薄，而無法負荷輸送管內之壓力而破損，致運送中原先作為化工原料之液態丙烯外洩，引起本件爆炸事故（以下簡稱 81 氣爆事件）²⁴³。

於氣爆過後，相關民事、刑事之損害賠償與究責程序接踵而至，然除了使死傷者獲得應有之賠償之外，亦迫切需要檢討既有之埋藏工業管線之管理，方能使未來不再發生類似事故。為此，高雄市政府調查後指出：

高雄市為全國最大石化重鎮之一，依據工研院 2015 年統計資料，石化業在高雄市產值高達新台幣 9,024 億元，占全台石化產值三分之一，而直接從事石化業就業人口亦高達 1.5 萬人，佔高雄市經濟產值比重甚鉅。但由於目前全台的工業管線不像公用管線有法源依據（如電業法、自來水法、天然氣事業法、石油管理法等），若工業管線延伸出廠區外，目前無法規可規範。高雄市政府為在公共安全與產業發展間取得平衡，自 81 氣爆事件後清查本市既有之工業管線，共計 13 家石化業者 8 管束及 89 條管線穿越市區，針對氣爆區之 3 條管線，本市工務局依據行政程序法第 123 條第 4 款進行斷管；而剩餘的 86 管線管理，特擬訂專法「高雄市既有工業管線管理自治條例」妥善監督，以取得管線規範基礎，並在確保既有工業管線安全管理之前提下，暫時允許管線使用權利給產業調整轉型的機會，為本自治條例主要立法目的²⁴⁴。

其後，高雄市政府提出「高雄市既有工業管線管理自治條例」，期能有效監督與建立工業管線之監理檢查機制，防止相類之悲劇再度發生。

²⁴³ 維基百科，<https://zh.wikipedia.org/wiki/2014年高雄氣爆事故>，最後瀏覽日期：109 年 5 月 4 日。

²⁴⁴ 高雄市政府新聞稿「高雄市既有工業管線管理自治條例三讀通過 未來依自治條例落實管線安全自主管理」，2015 年 5 月 21 日，<http://www.touchmedia.tw/?p=269897>，最後瀏覽日期 109 年 5 月 4 日。

（二）管線監理檢查費性質爭議

在「高雄市既有工業管線管理自治條例」第一條明揭：「為保護市民安全，有效管理本市既有工業管線，建立管線監理檢查機制，落實管線所有人自主管理及『使用者付費精神』，以維護公共安全，特制定本自治條例。」，而「高雄市既有工業管線管理自治條例」內所稱之「工業管線」，係指自治條例施行前已設置，非屬公用事業或公共使用，而供工業使用之管線而言（參高雄市既有工業管線管理自治條例第三條），是以，既該自治條例所指之「管線」，已限縮於「工業管線」，故下列條文用語以及本文之論述，就「管線監理檢查費」乙詞，均直接省略「工業」二字，先予敘明。

「高雄市既有工業管線管理自治條例」並於第四條第一項、第六條及第七條規定：「既有管線所有人應於民國一百零五年十二月三十一日以前，將其本公司所在地設於本市，並依規定提送年度管線維運計畫及繳納管線監理檢查費，始得繼續使用既有管線。」、「（第一項）既有管線所有人應於每年十月三十一日以前繳納下一年度管線監理檢查費。（第二項）管線監理檢查費之計算方式、繳費流程、繳納期限、追補繳及其他應遵行事項之收費辦法，由主管機關另定之。」、「（第一項）管線監理檢查費應專款專用，其收支納入高雄市促進產業發展基金管理運用。（第二項）前項管線監理檢查費之用途如下：一、主管機關執行既有管線監理檢查及防災應變之工作。二、執行本自治條例所需專業人力之聘雇或委託專業機構諮詢、鑑定、監理檢查或防災應變等有關事項。三、其他有關既有管線監理檢查及防災應變之工作。」。並於「高雄市既有工業管線監理檢查費收費辦法」第五條規定：「管線監理費²⁴⁵，以既有工業管線長度每公里新臺幣四萬元至六萬元計徵之。」。

關於上揭「管線監理檢查費」，其法律性質為何，有法務部採「罰鍰說」，以及高雄市政府經濟發展局採「公課」說之兩種看法²⁴⁶：

²⁴⁵ 此處雖稱「管線監理費」，然此乃管線監理檢查費之簡稱，可參高雄市既有工業管線監理檢查費收費辦法第三條「既有工業管線監理檢查費（以下簡稱管線監理費），每年度徵收一次」。

²⁴⁶ 參廖欽福，城市安全·居住正義與工業風險·危險之預防與管理—《高雄市既有工業管線管理自治條例》評介，台灣法學雜誌，第 285 期，2015 年 12 月 14 日，第 61 頁。

1、 罰鍰說

法務部認為此一管線監理檢查費性質上屬罰鍰之理由主要有二，其一為：「未依規定繳納年度管線監理檢查費，經通知限期改善，屆期未改善」，可對應該自治條例第 4 條第 1 項及第 6 條第 1 項既有管線所有人應繳納「管線監理檢查費」之義務規定。另一為：揆諸行政罰法第 1 條、第 2 條規定及第 2 條立法理由，「不得繼續使用」既有管線，均係就違反或未依自治條例第 4 條第 1 項等條文所定行政法上之義務或禁止行為，而為之具裁罰性之不利處分²⁴⁷。

2、 公課說

在高雄市議會舉辦之公聽會記錄中，時任高雄市經濟發展局局長曾稱「這個費用的收取就是以整個管線管理維護及監理、救災等等需要的經費為標準。簡單來說是專款專用，不會有其他非用在管線安全維護管理和促進公共安全以外任何用途的收費。」²⁴⁸，再觀諸「高雄市既有工業管線管理自治條例」第一條規定「為保護市民安全，有效管理本市既有工業管線，建立管線監理檢查機制，落實管線所有人自主管理及『使用者付費精神』，以維護公共安全，特制定本自治條例。」，既然其立法基礎乃「使用者付費原則」，則有兩種性質之可能，其一為「規費」，另一為「特別公課」。

倘若採取「規費說」之立場，則管線監理檢查費有三種可能之規費性質，其一為行政規費，係認為規費之對待給付是國家特別行政服務，陳慈陽教授即是表示此一管線監理檢查費性質上屬行政規費。另一為使用規費，如採使用規費之立場，則國家對於給付規費之義務人提供之對待給付，即偏向「物之使用」之對價²⁴⁹。而若認此乃管制特許規費之性質，埋設管線應看做某種「獨占利益」，針對此種獨占利益收取管線監理檢查費之對價。

另採取「特別公課」說之學者則認為：

目前學理上最新的發展是，學理上同意在地方自治的條例裡面，可以透過特別公課的方式。就是特定的群體製造的特定風險，你可以針對這個特定的群體課徵費用，它不是稅也不罰錢，罰錢是違法才要處罰，而是如果你是特定的群體，你製造了特定

²⁴⁷ 法務部 2015 年 7 月 13 日法制字第 10402512440 號函。

²⁴⁸ 參廖欽福，前揭註 246，第 61 頁。

²⁴⁹ 參蕭文生，前揭註 72，第 156 頁。

的成本，為了公共利益，這個特別成本他應該要自己承擔，所以特別透過公課的方式把這個成本內部化進來。你收了這筆錢之後就是專款專用，用在解決他們所造成的外部成本如何把它內部化，所以當然只能專款專用，所以在學理上其實是有依據的。在環保法裡面最有名就是空氣污染防制費，不論是固定污染源或是移動污染源的隨油徵收，固定污染源的工廠或是移動污染源的開車加油，我們都在繳空氣污染防制費，只是你不知道而已，這樣的設計就用在把這樣的外部成本內部化，所以在立法的設計上是可行的²⁵⁰。

依據上揭論述，該學者顯然是援引國聯邦憲法法院梳理之特別公課課徵要件，逐步推論管線監理檢查費性質上屬特別公課，且係得依地方自治條例之相關規定課徵特別公課。

（三） 本文評析

本文認為管線監理檢查費於性質上應屬「環境特別公課」，理由如下：首先，此一管線監理檢查費之收費目的，是為了整個高雄市埋藏之工業管線管理、維護以及監理，甚或之後發生管線相關災害時用以救災之目的，乃是基於公共與環境安全之目的，並兼有籌措為達成該目的所須之經費需求，以此觀之，此一課徵目的乃「非屬一般財政需求之實質目的」。其次，此一費用所欲課徵之群體是可得特定、且具有同質性的，即為具有埋藏管線需求、且已埋藏管線之公司行號與工廠。而之所以向該些同質性群體課徵此一費用，係因該些同質群體為了己身商業、經濟目的與利益埋設管線，若將埋設管線造成之風險與外部成本（諸如土壤汙染、氣爆危險等）歸於其他市民負擔，不免有失衡平，為使該些群體重視該些風險與外部成本，毋寧應基於使用者付費、肇因者負責、污染者負責之原則，將此些外部成本轉化為渠等之內部成本，此即為被課徵群體與課徵目的（即工業管線管理、維護以及監理，甚或之後發生管線相關災害時用以救災之目的）之緊密法律與事物關聯性。最末，該些課徵所得之收入，係用於工業管線管理、維護及監理、甚或是救災之用，並非是直接對個別被課徵個體之對待給付，而是間接對整體被課徵群體有益之運用。職是之故，本文認為此一管線監理檢查費於性質上屬於環境特別公課。

就法務部認為管線監理檢查費於性質上屬於行政罰鍰此一見解，本文並不贊同。除上述原因外，法務部推理管線監理檢查費於性質上屬於行政罰鍰之脈絡係以

²⁵⁰ 參廖欽福，前揭註 246，第 66 頁。

「不繳納管線監理檢查費」恐將有相對應之行政管制手段以資因應，然以「不繳納費用所產生之法效果」推論管線監理檢查費之性質，恐是倒果為因之論述，更忽略探討「管線監理檢查費」之本質究竟為何；再者，法務部此一見解亦是全然忽略高雄既有工業管線管理自治條例第一條提及之「使用者付費」之立法意涵。

第三項 小結—論環境特別公課與行政罰之替代 可能性的理論基礎

上開無論是實務案例，或是立法過程，於探討環境特別公課時，均有見解不約而同地認為，此些公法上金錢給付義務，應屬肇因於「義務之違反」所衍生之行政罰鍰。環境特別公課與行政罰之最大共通點，固為「國家課予人民之公法上金錢負擔」，惟縱使均屬「國家課予人民之公法上金錢負擔」，其負擔之來源卻截然不同。行政罰於性質上，係人民違反國家界定出之行政法上義務者，基於一般統治權，科以刑罰之刑名以外之制裁，經由制裁違反義務之行為，以威嚇及防止違反行政法上義務，藉此維護社會公共秩序以及達成行政目的之制度，是以，行政秩序罰處罰之對象，乃是違反行政法上義務之行為，並且，是對於過去之違法行為加以處罰，此一行政罰之制度係源自於警察行政、傳統秩序行政之概念發展而來。

然而，相較於行政罰之制度發展，環境特別公課之發展源由，係基於環境保護、社會分配正義以及污染者負責原則之理念而生，其所強調者為，因人類之生活無從脫離環境之使用，故「使用環境」並非是「違反行政秩序」之行為，而是界定出一「合法使用環境之範圍」，融入「使用者付費、污染者（或稱肇因者）負責」之思維，將使用環境所造成之外部成本內部化，以「誘導」使用環境之人民、企業降低環境污染，進而達成環境永續之終極目標。然倘若使用環境之人，其使用環境之行為以及使用環境造成之結果，已超越法所容許之範圍，而違反法所界定之「環境使用秩序」時，此際，因已違反法律所課予行為人「於容許範圍內使用環境」之義務，當有行政罰、甚至是刑罰介入之可能，然縱有行政罰，惟行為人既有使用環境，即應依污染者負責原則負擔環境特別公課，且因環境特別公課於性質上本非制裁、懲

罰，是若縱於課予行為人行政罰之同時，再課予環境特別公課之負擔，亦不違反一事二罰之法理。

易言之，環境特別公課係無論行為人有無違反法秩序，只要有使用環境，即應依污染者負責原則負擔公法上金錢給付之義務，然行政罰係對於違反法秩序之懲罰，此二者具有本質上之不同，乃「質的差異」，故此二者間，並不具有替代之可能性，亦無從類推適用比附援引，然縱有本質上之差異，在環境保護領域，毋寧是可以相輔相成、作為環境保護之手段。於界定出法所容許之使用環境之範圍（通常為環境尚可負荷之環境使用行為），一方面透過環境特別公課誘導人民減少環境污染，一方面亦可嚇阻人民必須在法所容許之範圍內使用環境，倘超出環境所能負荷之容許界限時，即施以行政制裁，若再超過絕對禁止之界限（即污染環境之後果將造成人類重大之生命、身體、健康等危害），則再施以環境刑罰之制裁手段，運用多重之手段（環境特別公課、環境行政罰、環境行政管制、環境刑罰等）達成環境保護之目標。

然須予以澄清者為，課予某一特定群體環境特別公課，並非可逕予推論成係容許渠等「合法地污染環境」，如此之推論，係忽略了污染者付費原則其實帶有「責任歸屬」之法理。具體責任內涵之演進，污染者負責原則所欲彰顯者為：「環境，已不再是任人取用、以及在毀損時不受制裁之自由財，而是公共財之一部分，只有付出一定相對的代價（此代價亦不限於金錢上，亦有可能是相關之整治責任，或是違法之懲罰）始能加以使用，除此之外，更進一步要求於使用『環境』此種公共財時，應盡可能採取一切措施，避免環境之破壞，倘無法避免時，則要求行為人負擔『排除環境破壞』所應支付之費用以及責任。」，是以，污染者付費原則於環境特別公課中，毋寧稱之「污染者『負責』原則」，更能體現此項原則於環境法領域之適用性。至於，就環境此一公共財，究竟是誰能決定環境應如何被處分？環境利益歸屬於誰？何以機關得以決定環境使用之標準？此些疑義，本文認為，就環境特別公課之課徵，承前揭章節敘述之特別公課課徵之法律保留密度，環境特別公課之課徵應採取一般法律保留原則，除能符合我國公課體系法律保留密度設計之一致性外，另一原因為：既環境乃「公共財」，而透過人民選出、具有民意基礎以及人民

授權之代議士制定使用環境此一公共財之標準，當屬適法且妥適之規範基礎，併此敘明。

環境特別公課與行政罰雖係「質的區別」，然因同屬國家課予人民之公法上金錢負擔，均為對於人民財產權之剝奪與侵害，當須合乎比例原則、不當聯結禁止原則，否則此些課徵即不具備正當性。於行政罰之比例原則，旨在強調目的與手段間之均衡，務求手段與目的之間應具有適當、必要且衡平之要求。而本文認為，比例原則於特別公課中，固同行政罰鍰中之比例原則一般，乃是強調手段與目的之間之均衡，惟此一均衡、衡平之要求，應著重在特公課此一特殊負擔和人民財產權保障，更細膩化比例原則於特別公課中之運用，除課徵特別公課須有助於目的達成之外，在比例原則中之「必要性原則」審認上，乃是課徵特別公課之目的與負擔特別公課之義務人之間，應具有不可替代之事物關聯性而言，如此，始合於必要性原則，最末，在最狹義之比例原則中，特別公課之課徵額度與國家對於被課徵群體之用益性，其二者之間，因強調特別公課係對於群體有利，淡化對於個人對待給付之色彩，且群體用益性若是在誘導為主之特別公課中，也做若干放寬，可為較寬廣之解釋，是以，除了極端不成比例之外，應認符合狹義比例原則²⁵¹。而於環境特別公課中，承襲特別公課對於比例原則適用上之脈絡，而環境特別公課於比例原則中之必要性原則函攝，即是污染者負責原則為核心，此乃被課徵義務人群體負擔環境特別公課之不可或缺的事物關聯性，而污染者負責原則之體現，是應是著重於設計環境特別公課之費率、費用等計徵方式時，其所計算之徵收費用，應是可以使污染者依據所徵收之費率，盡量使「污染排放量位於污染排放邊際減少成本與收費水準之交點」，亦即，污染者若是多排放污染排放量，則必須支付較多之環境特別公課；反之，減少排放量則必須付出較高之防制成本²⁵²，如此，方能發揮誘導減少環境污染之效果。是以，並非如前述新龍光公司排放廢水案之判決所述，只要定性為環境特別公課，即無庸審究比例原則之適用，依上揭法理論述，於環境特別公課中，在審究比例原則時，已非是審查課徵之費用是否合乎比例原則（因行政機關均是依照法定之計費算式核算公課費用），毋寧是應檢討該些算式中，費用徵收之設計是否合於「環境

²⁵¹ 參何愛文，前揭註 82，第 53-54 頁。

²⁵² 參王毓正，前揭註 2，第 86 頁。

特別公課中誘導之效果與目標」，以及審酌是否將不相干之污染物質、排放物質納入公式中計徵。另就審查環境特別公課之課徵是否違反不當聯結禁止原則之部分，在現行立法技術中，於課徵環境特別公課之目的上，較不會發生偏離課徵所欲達成之目的之情況，然應特別注意者為，因現階段，我國實務並未清楚釐清特別公課其課徵之憲法依據與課徵界限，更未梳理課徵特別公課時所應符合之要件，在諸多曖昧不明之規定中，可能「偷渡」非屬特別公課性質之金錢負擔（諸如行政罰、稅捐、規費、受益費、公法上特別負擔等）將之納入特別公課之中，因此些公法上金錢負擔無論於性質上、課徵目的上，均與特別公課不同，若不詳加區辨而悉數作為特別公課課徵，亦是違反不當聯結禁止原則。

綜合上開論述，環境特別公課與行政罰之間，雖同屬國家對於人民課予之公法上金錢負擔，然其發展與性質大相逕庭，係「質的區別」、而非「量的差異」，故縱同時課徵，亦不違反一事不二罰之法理，是以，彼此間當不具備替代可能性，更遑論得類推適用甚或是比附援引，然此二者間，於環境保護領域中，應可作為相輔相成之手段。除此之外，雖環境特別公課並非行政罰，然於檢視環境特別公課之課徵時，因仍屬對於人民財產權之侵害，故仍須檢視環境特別公課之課徵是否合乎比例原則與不當聯結禁止原則之要求，僅是於檢視比例原則時，當須特別注意費用之課徵設計上，是否合乎「間接誘導達成環境保護目標」之費率設計，而於審認是否合乎不當聯結禁止原則時，亦應特別注意是否涵蓋其它非屬特別公課性質之其他公法上金錢負擔。

第三節 未誠實申報致空污費倍增規定性

質

空污法於民國 107 年修法後，於第 75 條針對「以不正方法短漏報申報空污費相關資料」之行為態樣，規定於計算空污費時，直接在「計算式」中將「污染排放

量」或「費率」乘以二、倍數課徵空污費，此一修正，係將原先規定於空污費收費辦法第 18 條、第 19 條之內容，直接修法定入母法即空污法中，似欲避免在課徵空污費之計算上，逾越母法之授權意旨，雖此一修正乍看之下，似更切合釋字第 426 號解釋意旨對於特別公課之課徵要求——即合乎法律保留原則與授權明確性原則，惟此一修法，是否正是環境特別公課與行政罰（尤其罰鍰）性質混淆之彰顯，亦有學者對此提出質疑²⁵³，然無論是舊法之空污費收費辦法第 18 條、第 19 條，甚或是現行空污法第 75 條，於審判實務上，均有此一規定其超出一倍之部分乃行政罰，而非特別公課之主張，惟均未獲實務判決詳加論述，是以，本節將從判決介紹出發，透過觀察實際案例之狀況，並嘗試融入本章第三節探討之結論，以進一步評析空污法第 75 條規定之疑義。

第一項 宏全公司短漏報空污費案

壹、 案例事實

宏全股份有限公司（以下簡稱：宏全公司）為從事塑膠製品之製造業公司，領有臺中市政府環境保護局（以下簡稱：中市環保局）所核發之固定污染源射出成型程序（M01）操作許可證（以下簡稱：M01 製程）及凹版印刷作業程序（M02）操作許可證（以下簡稱 M02 製程）。

中市環保局與行政院環境保護署環境督察總隊中區環境督察大隊，於 107 年 9 月 11 日及 107 年 9 月 20 日會同臺灣臺中地方檢察署檢察官指揮內政部警政署保安警察第七總隊第三大隊第二中隊，至宏全公司臺中廠執行聯合查核時，向宏全公司臺中廠所屬人員索取廠內製程原物料使用量之相關資料，經中市環保局核算其資料後發現，宏全公司之 M01 及 M02 製程有短報及漏報與空氣污染防制費計算有關資料情形，諸如：（一）M01 製程：短、漏報含揮發性有機物之原（物）料（油墨、溶劑、聚乙烯及聚丙烯）達 26 萬 4,428.6 公斤。（二）M02 製程：短、漏報含揮發性有機物之原（物）料（油墨及溶劑）達 269 萬 5,144.9 公斤。

²⁵³ 參宮文祥，前揭註 1，第 171-172 頁。

基於上述短漏報情事，中市環保局爰依空氣污染防制法第 75 條、空氣污染防制費收費辦法第 18 條第 1 項第 1 款及 19 條第 1 項規定，以排放係數重新核算該廠污染源排放量之 2 倍計算空污費，追溯 5 年內之應繳金額，重新核算宏全公司臺中廠 102 年第 3 季至 107 年第 2 季空氣污染防制費，其核算結果累計應補繳金額為新臺幣 1 億 2,586 萬 9455 元。經中市環保局以 108 年 4 月 16 日中市環空字第 1080037022 號函請宏全公司針對核算所引用資料及金額表示意見，宏全公司提出意見後，中市環保局審認無免責正當理由，遂以 108 年 5 月 2 日中市環空字第 1080045552 號函命宏全公司於文到 90 日內辦理繳費作業。宏全公司不服，向臺中市政府提起訴願。

貳、 宏全公司之主張以及訴願決定

一、 宏全公司之主張

中市環保局依空氣污染防制法第 75 條、空氣污染防制費收費辦法第 18 條第 1 項第 1 款及 19 條第 1 項規定，以排放係數重新核算該廠污染源排放量之 2 倍計算空污費，宏全公司認中市環保局於計算補繳空污防制費用時，其超出依排放係數或質量平衡核算該污染源排放量「1 倍」之部分，性質上應屬行政罰，非特別公課，僅得就 3 年內之短漏報事實進行裁罰，不應自 102 年第 3 季起追繳空污費用，而應僅就 104 年第 3 季至 107 年第 2 季進行裁罰。

二、 訴願決定

就宏全公司「超出依排放係數或質量平衡核算該污染源排放量 1 倍部分，性質上應屬行政罰」此一主張，訴願決定援引特別公課之定義與特性，以及大法官釋字第 426 號解釋稱：

空氣污染防制法徵收之空氣污染防制費係本於污染者付費之原則，對具有造成空氣污染共同特性之污染源，徵收一定之費用，俾經由此種付費制度，達成行為制約之功能，減少空氣中污染之程度；並以徵收所得之金錢，在環保主管機關之下成立空氣污染防制基金，專供改善空氣品質、維護國民健康之用途。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（司法院大法官

釋字第 426 號解釋參照)。次按空氣污染防治法第 75 條及空氣污染防制費收費辦法第 18 條，係規範有關公私場所固定污染源有偽造或變造與空污費計算有關之空氣污染排放量相關資料者，其原申報固定污染空氣污染物排放量之代表性已有疑義，其中報資料已不可信，且調查國內業者之排放管道檢測結果之實際排放量，約為以公告排放係數核算排放量值之 2 倍關係，予以訂定，其排放量計算方法係屬合理，且與本法第 16 條授權依污染物排放量徵收之立法意旨相符，非屬裁罰規定（行政院環境保護署 103 年 03 月 17 日環署空字第 1030022040 號函、103 年 11 月 21 日環署空字第 1030093056 號函、103 年 10 月 15 日環署空字第 1030080662 號函參照）。

臺中市政府即以上開論述，認空氣污染防制法第 75 條規定核課之空氣污染防制費，依司法院釋字第 426 號解釋意旨，性質上既屬特別公課，非屬行政罰。

第二項 南亞塑膠公司短漏報空污費案

壹、 案例事實

於民國 100 年 8 月 1 日，南亞塑膠工業股份有限公司（以下簡稱：南亞塑膠公司）所屬樹林廠遭新北市政府環境保護局（以下簡稱：新北環保局）查獲於同年 4 月 19 日前提報經變造後不實之連續自動監測設施（即 CEMS）偏移測試數據，致原連續自動監測數據已失去其代表性及正確性，無法作為核算空氣污染防制費（下稱空污費）之估算依據。新北環保局爰依空氣污染防制費收費辦法（下稱收費辦法）第 18 條及第 19 條規定²⁵⁴，以排放係數重新核算該廠硫氧化物（SO_x）及氮氧化物（NO_x）排放量之 2 倍計算空污費，並追溯自 95 年 4 月 19 日至 100 年 4 月 18 日共 5 年期間之應繳金額，為新臺幣（下同）2 億 5,708 萬 5,929 元，並以 102 年 6 月 27 日北環空字第 1022091527 號函（下稱新北環保局 102 年 6 月 27 日函）通知南亞塑膠公司繳費。嗣因南亞塑膠公司對於前項核算金額仍有異議，於 102 年 7 月 22 日以南總樹環字第 13B00030E425 號函提出申復，經新北環保局審視南亞

²⁵⁴ 此空氣污染防制費收費辦法，係民國 96 年修正之版本，就此案件中提及之收費辦法第 18 條及第 19 條規定，於 101 年空氣污染防制費收費辦法（即現行收費辦法）中，已將條號變更為第 19 條及第 20 條，惟就「公私場所偽造、變造、短報或漏報與空氣污染防制費計算有關之空氣污染排放量相關資料者，中央主管機關得逕依排放係數核算該污染源排放量之二倍計算空氣污染防制費」此部分規定，並未變更。於 107 年，立法者更於收費辦法之母法即空污法中，新增第 75 條，明訂公私場所就各式污染源倘有偽造、變造或其他不正當方式短報或漏報與空氣污染防制費計算有關資料者，各級主管機關均得以空氣污染防制費收費率或污染源排放量之「二倍」計算課徵空氣污染防制費用。

塑膠公司陳述之主張及提供之佐證資料後，以 102 年 12 月 16 日北環空字第 1023287151 號函（下稱原處分）維持原核定之補繳金額。南亞塑膠公司不服，遂提起行政救濟程序。

貳、南亞塑膠公司及判決要旨

一、南亞塑膠公司之主張

南亞公司認收費辦法第 18 條、第 19 條係屬罰則性質，以排放係數核算污染源排放量之「2 倍」計算南亞塑膠公司應補繳空污費 2.5 億餘元，其超出 1 倍部分乃屬嚴苛罰責性質，逾越空污法之授權範圍，已違反法律保留原則而無效。

二、判決要旨

就南亞塑膠公司上揭主張，臺北高等行政法院 103 年訴字第 1085 號行政判決認為：

空氣污染防制費收費辦法係主管機關根據空氣污染防制法第 10 條授權訂定，依此徵收之空氣污染防制費，性質上屬於特別公課，與稅捐有別。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，上開法條之授權規定，就空氣污染防制法整體所表明之關聯性意義判斷，尚難謂有欠具體明確。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『空氣污染防制基金』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。」已經司法院大法官釋字第 426 號解釋在案，足知本件空污費之追繳屬特別公課，與行政裁罰有別，並無行政罰法裁處權時效之適用。又揆諸收費辦法第 16 條、第 17 條、第 18 條第 1 項及第 19 條第 1 項規定，乃依據母法空污法第 16 條第 2 項之授權，並於收費辦法第 16 條規範空污費分期方式、第 17 條說明資料缺漏之計算方式、第 18 條敘明偽造、變造或故意短報空污費之計算方式、第 19 條針對不正當方法逃漏空污費追溯之計算方式，核屬明確針對各種樣態下，規範空污費之計算方式、繳費金額不足之追補繳、污染物排放量之計算方法等，符合上揭司法院大法官釋字第 426 號解釋意旨，故而收費辦法尚無逾越空污法第 16 條第 2 項之授權，而無違授權明確性原則，亦無違法律保留原則。原告主張本件收費辦法為懲罰性罰則、牴觸行政罰法裁處權時效、逾越空污法第 16 條第 2 項授權之範圍等語，容有誤解法令情形，要無足採。

自上開論述可知，行政法院係認定收費辦法第 18 條、第 19 條規定以排放係數重新核算該廠污染源排放量之 2 倍計算空污費，並無逾越空污法第 16 條第 2

項之授權，而無違授權明確性原則，亦無違法律保留原則，該超出 1 倍之部分亦為特別公課，性質上非屬行政罰。

第三項 本文評析—兼論未誠實申報致空污費倍增規定之正當性檢討

自上述訴願決定以及判決要旨之說理過程可知，實務上於審酌因短漏報而倍增空污費之性質，均略以下列說理方式作為論述依據：

「空污法明確針對各種樣態（含短漏報、資料缺漏等）規範空污費之計算方式、繳費金額不足之追補繳、污染物排放量之計算方法等，符合上揭司法院大法官釋字第 426 號解釋意旨，故而收費辦法尚無逾越空污法母法 16 條第 2 項之授權，而無違授權明確性原則，亦無違法律保留原則」；「申報固定污染空氣污染物排放量之代表性已有疑義，其申報資料已不可信，且調查國內業者之排放管道檢測結果之實際排放量，約為以公告排放係數核算排放量值之 2 倍關係，予以訂定，其排放量計算方法係屬合理，且與本法第 16 條授權依污染物排放量徵收之立法意旨相符，非屬裁罰規定。」

自上開論理方式可知，現行司法實務面對未誠實申報致空污費倍增之規定，似乎是認為：無論空氣污染防制費之費率係依據污染者付費原則以排放之污染物種類、濃度、數量核算計徵、或是因違反誠實申報空污費義務而倍數計徵，只要在母法即空氣污染防制法中規定各種態樣之計費方式，即符合法律保留原則與授權明確性原則，為適法之課徵，亦符合釋字第 426 號解釋意旨，性質上均屬於特別公課，然此說理實過於表淺、機械地操作釋字第 426 號解釋意旨，而有諸多說理未完備之處，析述如下。

於法規範中，現行空氣污染防制法第 16 條第 2 項固明定「空氣污染防制費徵收方式、計算方式、申報、繳費流程、繳納期限、繳費金額不足之追補繳、收費之污染物排放量計算方法及其他應遵行事項之辦法，由中央主管機關會商有關機關定之。」，除此之外，並於同法第 75 條針對「以不正方法短漏報申報空污費相關資料」之行為態樣，規定於計算空污費時，直接在「計算式」中將「污染排放量」或「費率」乘以二、倍數課徵空污費，似乎就相關課徵空污費之界限與範圍，均於母法中充分授權予相關子法，而符合釋字第 426 號解釋之意旨。惟啟人疑竇者為，因空氣污染防制費性質上乃環境特別公課，係政府為達到經濟或行政領域之一定任

務，對特定群體課徵額外之金錢負擔，是以，依據污染者付費原則，藉由經濟手段，依公私場所排放之污染物質、對環境影響程度高低，而針對各該不同之污染物成分、濃度、數量計徵不同費率之空污費，當符合污染者付費原則以及空污費之課徵意旨；然空污法第 75 條規定，公私場所倘有以不正方法短漏報與核算空污費相關之資料（諸如隱匿某污染物質之數量、低報某污染物質之濃度等）時，於計算空污費時，直接在「計算式」中將「污染排放量」或「費率」乘以二倍課徵，惟「是否以不正方法短漏報與核算空污費相關之資料」，實與「客觀造成環境污染之程度」無涉，更非污染者負責原則中於衡酌「造成環境污染程度」時所應審酌之要素（應審酌者為排放污染物之物質、成分、濃度、對環境污染破壞之影響性），此一規定，毋寧是規範公私場所具有「誠實申報課徵空污費相關資料」之義務，因僅有在誠實申報之前提下，始能依正確數據計算、推估對於環境污染之程度，方得依污染者付費原則，客觀地運用費率、價格，將造成環境污染之外部成本內部化，以促使、誘導公私場所降低污染物排放量，達成環境保護之目的，若無誠實申報之前提，則依據污染者付費原則設計出之計徵算式與費率，將無從發揮其效益，無從正確地使環境污染之外部成本內部化，更遑論發揮誘導減少污染物排放量之目標。職是之故，「誠實申報義務」毋寧是維護社會公共秩序以及達成行政目的（即正確課徵空氣污染防制費）之立法設計，乃行政管制措施與環境誘導影響性措施之交錯適用，當公私場所所有「以不正方法短漏報課徵空污費相關資料」之行為時，即是破壞課徵空污費課徵秩序與行政目的，因違反公法上義務（即誠實申報義務），其法律效果當由國家或地方政府等高權主體對該違法行為課以制裁、處罰，以嚇阻公私場所為不法行為、或預防公私場所再犯，此實與環境特別公課中以污染者付費原則、純粹地使用經濟手段計算課徵空污費之性質截然有別，易言之，誠實申報義務考其本質，係高權主體課予潛在空氣污染物排放者之誠命規範，用以維持課徵空氣污染防制費之秩序，而「以不正方法短漏報課徵空污費相關資料」此一行為，具有違反法定義務之不法性，當須審酌故意過失或可歸責性；反觀依據污染者負責原則所計徵核課之空污費，本質上乃「有使用即需付費」之使用者付費法理，僅以造成環境多少污染計徵若干費用，其目的非用以維持某種行政秩序，而係用以誘導公私場所減少污染物排放量，故此費用之課徵本質，當不具有處罰性質，更無任何評價不法之意義存在，與行政

罰亦無任何可替代、或得類推適用比附援引之處，由是以觀，現行空氣污染防治法第 75 條中，是因公私場所有「以不正方法短漏報課徵空污費相關資料」之行為，遂將直接將「空氣污染物排放量」或「費率」乘以 2 倍課徵「空氣污染費用」，然空氣污染費用究竟係課徵 1 倍或 2 倍之差異，僅是以「有無違反核實申報空氣污染費計算有關之資料」作為其區別標準，無異是將「誠實申報義務之違反與否」作為課徵「空氣污染費」多寡之依據，而非是衡酌造成環境之污染多寡（即群體有責性、污染者付費原則）所為之課徵標準，是以，其超越「空氣污染物排放量」乘以「收費費率」所核定之「空氣污染費用」1 倍之部分，於性質上並非環境特別公課，而屬違反誠實申報行政秩序之行政罰，其理至明。

有論者可能會質疑、主張，現今空污法上開立法，係因被課徵義務人已短漏報污染物而無從確認課徵空污費之基礎課徵事實，故條文設計直接「空氣污染物排放量」或「費率」乘以 2 倍課徵「空氣污染費用」，似帶有稅捐稽徵之「推計」之概念，然查，所謂推計課稅，係因納稅義務人（若於環境特別公課中則為被課徵義務人）違反稽徵之協力義務，且使主管機關調查課稅事實需費過鉅或不能調查時，所產生之法律效果，且推計課稅係在客觀合理之市場價格區間中，以最高額認定營業獲利、以最低價認定營業成本，進而使被納稅義務人負擔最大之課稅費率，然此仍是在客觀合理之市場價格區間對納稅義務人作一相對不利之認定，係為落實、禁止「違背義務人得利」之原則，但並非是懲罰、制裁納稅義務人之行政罰，且納稅義務人縱違反稅捐稽徵之協力義務，並不直接代表其確有故意短報、漏報稅捐之事實。反觀現今空污法中，並未有如稅捐稽徵法、所得稅法中相關保存進貨憑證等協力規範；況查，該空污法第 75 條係直接規定倍數計徵空污費，與推計課稅係在客觀之商業價格區間以最高額認定營業獲利、以最低價認定營業成本之推計計算有截然不同，是以，空污法第 75 條之規定是否係「推計課徵空污費」，本文即持質疑之態度；最末，空污法第 75 條之適用，本質上係認定被課徵義務人已有「故意短報漏報」空污費之事實，已違反誠實申報、繳納空污費之義務，故而直接對被課徵義務人群體倍數計徵空氣污染防治費用，本人認為此與「推計」之概念無涉，本質上乃行政罰。

或有論者可能會認為，此一「以不正方法短漏報課徵空污費相關資料」之行為，導致於計算空污費時將「污染排放量」或「費率」乘以二倍計徵，其超出一倍之收入，仍應流入空氣污染防制基金中，用以提升、健全監督公私場所誠實申報之義務，然於前述章節之特別公課課徵所需符合之要件中，無論是在德國發展特別公課之脈絡、或是我國釋憲實務之意旨，於判斷此一費用性質上是否為特別公課時，本不以是否流入特定之基金作為判斷之依據，是以，若僅以此項收入仍應、將會流入空氣污染防制基金，即認定其超出一倍之課徵性質上屬環境特別公課，當屬速斷，併此敘明。





第五章 結論與立法建議

就環境特別公課與行政罰之關聯性、可替代性甚或於現今立法與司法審判實務有混淆誤用等疑義，本文擬以法學方法論之四個層次－即（1）法本質論、（2）立法論、（3）法解釋論以及（4）法適用論－依次探討²⁵⁵，並以此架構論理作為本文之結論與立法建議。

第一節 本文結論

第一項 以法本質論述環境特別公課與行政罰

首先，自法本質論之角度出發，環境特別公課與行政罰中之罰鍰，雖二者同為公法上之金錢給付，然其本質以及發生之原因上截然不同。前者乃基於環境保護、社會分配正義以及污染者負責原則之理念而生，其所強調者為，使用多少環境、污染多少環境即需負擔相應之使用污染費用，為「使用者付費」之法理，透過融入「使用者付費、污染者（或稱肇因者）負責」之思維，將使用環境所造成之外部成本內部化，以「誘導」使用環境之人民、企業降低環境污染，進而達成環境永續之終極目標，此一「污染者付費」之法理，並不帶有評價「孰是孰非」、「是否為反行政秩序」之意義，因人類之生活無從脫離環境之使用，故「使用環境（或因使用環境而造成環境污染）」並非即等同於「違反行政秩序」之行為，是否違反行政秩序，毋寧應審認是否超乎「合法使用環境之範圍」進而導致環境不可逆之破壞，或造成人類生命、身體、健康之危害，或是應審認是否遵守環境使用之法秩序。而後者，係指對於違反行政法上義務者，基於一般統治權，科以刑罰以外之制裁，以威嚇及防止人民違反行政法上義務，期能藉此維護社會公共秩序以及達成行政目的之制度，

²⁵⁵ 參李惠宗，法學方法論，三版，2018年9月，第15頁。

是以，行政秩序罰處罰之對象，乃是違反行政法上義務之行為，並且，是對於過去之違法行為加以處罰，此係基於過去內務行政中警察行政之概念演變而來，著重保障公共生活秩序。以二種制度之法本質觀之現行空氣污染防制法第 75 條之規定，空污法第 75 條毋寧是規範公私場所具有誠實申報與空氣污染防制費計算相關資料之義務，也僅有在誠實申報之前提下，方能發揮污染者負責原則，始能如實將污染環境之外部成本內部化，落實誘導減少排放污染物質之目標。職是之故，空污法第 75 條揭示之「以不正方式短漏報與空氣污染防制費計算相關資料」此一行為，本質上乃是破壞誠實申報、覈實計算空污費之行政秩序，是以，在此種狀況下，行政機關將推估之「污染排放量」或「費率」乘以二倍，其超出一倍之部分，性質上當屬行政罰中之罰鍰，否則，若依據污染者付費原則，同樣之污染排放量（無論是因申報所得之數據，或是因行政機關擬制推估之數據），其造成之環境污染應屬相同，即應課予相同之空氣污染防制費用，但僅是因一公私場所誠實申報、另一公私場所不正方式未誠實申報，遂在污染環境程度相同之狀況下課予不同之費用，此當與污染者付費原則有違，在在可證其超出一倍之部分並非環境特別公課。綜上所述，我國現行審判實務上，就現行空污法第 75 條所課徵之費用一概認定為環境特別公課，當有速斷之處。

然之所以造成上揭環境特別公課與行政罰混用、或是無從精確區辨之狀況，其根本之原因，毋寧是我國無論是釋憲實務或是立法實務，均未對特別公課之課徵明確梳理課徵要件與憲法依據所致，雖釋字第 426 號解釋表示：「空氣污染防制費性質上屬於特別公課，與稅捐有別。」，並以此作為該號解釋之論述基礎，然此處令人疑惑者為，釋字第 426 號解釋並未解釋何以空氣污染防制費用於性質上屬於特別公課，而是逕援引德國較早期、較具爭論之網羅構成要件之方式，認為此項空氣污染防制費用性質上非屬稅捐，且與受益負擔（含規費、受益費）概念上有所差異，即證立空氣污染防制費用為特別公課，然就特別公課有何種課徵要件與憲法依據、空氣污染防制費用究竟有何性質、空氣污染防制費用之課徵是否合乎特別公課之課徵基礎等疑義，均未見說明，僅是因此項徵收乃對於人民財產權之侵害，而以憲法第 23 條即法律保留原則、授權明確性原則作為其課徵界限，然此過於寬鬆之要求，

實難看出與稅捐、受益負擔相較之下，特別公課究竟有何特別之處²⁵⁶，也因如此，多有學者擔憂過於寬鬆之課徵界限，恐導致租稅國家之危機，且對於被課徵義務人群體亦會造成額外負擔之不公平性，更可能使國會無從具體監督支出項目，而造成特別公課浮濫課徵以及過度侵害人民財產權之情況。除此之外，因之釋字並未說理特別公課之構成要件與性質、亦未界定出明確之特別公課課徵之依據，使立法者在訂立相關法規範時，有混用環境特別公課與行政罰（特別是行政罰鍰）之狀況，而判決實務上，也因未有相關之原理原則可供依循，導致在面臨究為環境特別公課或是行政罰鍰之爭議時，也無從清晰區辨二者之相同、相異之處，而其正本清源之道，當應先行界定特別公課之合憲性要件為何、課徵之界限為何，以釐清特別公課與行政罰之法本質差異，此際，應可先行援引德國憲法法庭早先歸納之要件——即課徵目的並非是一般財政收入需求之目的，且被課徵義務人群體具有同質性、責任性、用益性，並應定期檢驗課徵之必要——作為實務判斷之依據，再依據我國之國情、面臨之問題，作因地制宜之調整。

第二項 以立法論檢視空污法第 75 條之規定

於立法論之立場上，本文並非是指摘「若以不正方法短漏報計算環境特別公課之相關申報資料時應課以若干之行政罰」此一立法設計有所不妥，畢竟，此些短漏報之公私場所確已違反誠實申報之行政義務，破壞課徵之行政秩序，故於立法論上，對這些短漏報之公私場所設計若干制裁制度（無論是倍數計徵污染物排放量或是費率），具有法正當性，殆無疑義。然法律規定應符合該法律本身所達成之目的，並應保持法體系之一貫²⁵⁷，本文所指摘者，係現行立法之條文設計上，以「收費費率之二倍計算其應繳費額」或「依排放係數或質量平衡核算該污染源排放量之二倍計算其應繳費額」，此種直接調整空氣污染防制費用公式中之係數倍率計徵空污費作為制裁方式，均將這些制裁歸為空氣污染防制費、並認定性質上為環境特別公課，有欠妥適。

²⁵⁶ 參王毓正，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），第 231-233 頁。

²⁵⁷ 參李惠宗，前揭註 255，第 17 頁。

依據污染者負責原則，在設計空污費之計算式時，立法者應早已充分評價何種污染物質、濃度、排放量將造成多少環境污染，易言之，空污費計算式中之各該係數，應是立法者充分考量、評價各該污染物質造成環境之污染程度之具體化，而是否以不正方法短漏報空污費，於客觀上，並不會直接使環境污染程度倍增，毋寧是使行政機關陷於難以掌握正確污染程度之困擾而已。既客觀上不會使環境污染程度倍增，即不應直接以計算空污費之計算式中調整課徵倍數（因為空污費計算式應是在彰顯排放此些污染物質造成環境負擔之程度），然現行空污法第 75 條，行政機關僅是因為「以不正方法短漏報與空污費相關資料」此一行為，遂將其查得或推估之「污染排放量」或「費率」乘以二倍，其超出一倍之部分，性質上當屬行政罰中之罰鍰，但空污法第 75 條之立法設計，顯是在環境特別公課中，藉由調整核課空污費計算式中之係數倍率，「偷渡」目的是行政秩序管制之用、性質上應屬行政罰之罰鍰，而將環境特別公課、污染者付費原則等立法及課徵目的以外之制度與手段包裹涵蓋入空污費之計算中，當已違反不當聯結禁止原則。如此之立法，實欠妥適，也因之此一不當之立法，故司法判決實務中，因受限於條文之設計（即因具有以不正方式短漏報之行為，故倍數計算空氣污染防制費），故法解釋與法適用上，也無從逸脫條文之設計認定此超出一倍之收費屬於行政罰，是以，吾人似僅能以修法之方式更正此一立法錯誤。

第二節 立法建議

在環境保護意識抬頭之現今，吾人對於環境之使用與污染日益審慎看待，並因此設計多種法律制度期能保護環境、減少甚或避免環境之污染，然於用以環境保護之法律制度及手段之立法設計上，不能挾著「環境保護」之大旗廣徵各該費用，也不能因此混淆法體系之適用，否則在課徵各該費用以及施以違反行政秩序之懲罰時，將失其所據，此毋寧是對於人民財產權之侵害，對於達成環境保護之終極目標而言，似乎也難盡其功。筆者於梳理實務判決後發現，於立法以及審判實務上，多有探討或者是誤用特別公課與行政罰之案例，於本文中著重探討之空污法第 75 條，

更是混淆誤認環境特別公課與行政罰法律性質之明顯事例，對於公私場所之經營業者而言，空污費固為經營之成本負擔，渠等不思降低污染以減少費用之課徵、而是以不正方式申報以逃漏課徵，可能存有三種原因，其一為空污費之費率徵收設計不佳，無從發揮誘導功能；另一為政府對於空污費課徵收入之運用，並未於實質上協助公私場所業者開發新型排污設備降低污染物之排放；最後為，以不正方式逃漏空污費之課徵，被發現後之制裁之法律效果不彰，白話而言，若按照實際排放污染物之課徵計算可能繳費繳得更多。針對第一點，在課徵費率之設計上，應當細緻化污染者負責原則，使「污染排放量位於污染排放邊際減少成本與收費水準之交點」；針對第二點，吾人應設計監督空污費收入之特種基金之制度，使特種基金之運用得以公開透明，不致淪為各該單位之小金庫，也方能監督、促進此些收入之使用是否合乎被課徵群體之用益性，是否確有協助公私場所之經營者改善排污設備；最末，於第三點，不區分不正方法之行為惡性以及造成環境污染程度之差異，一概以「二倍」施以懲處，可能發生懲罰過重或過輕之疑慮，而無法因應各種情況充分發揮嚇阻以及預防之效果，是以，僅有先區分環境特別公課與行政罰之差異，將短漏報之制裁自環境特別公課中分離而出，先依據推估之漏報數額課予環境使用之費用（即空污費），再進一步依短漏報行為惡性、造成環境污染結果之程度差異，課以不同程度、倍數之懲罰，如此一來，公私場所之經營者始能清楚知悉空污費乃無論如何均無法迴避之公法上金錢負擔，而短漏報此一行為對其等並無任何效益存在，僅會使其等依行為之惡性負擔更多制裁，藉此達到嚇阻之效果，維持各該公私場所均誠實申報之行政秩序，衡酌於此，本文提出如下之立法建議：

表 2：立法建議表

修正條文	現行條文	理由
空污法第 75 條： 公私場所依第十六條第一項繳納空氣污染防制費，有偽造、變造或其他不正當方式短報或漏報與空氣污染防制費計算有關資料者，各級主管機關應視短報漏報之情形，處以公私場所所漏空氣	空污法第 75 條： 公私場所依第十六條第一項繳納空氣污染防制費，有偽造、變造或其他不正當方式短報或漏報與空氣污染防制費計算有關資料者，各級主管機關應依下列規定辦理： 一、移動污染源：中央主	現行條文就公私場所依第十六條第一項繳納空氣污染防制費，有偽造、變造或其他不正當方式短報或漏報與空氣污染防制費計算有關資料者，以調整空氣污染防制費收費計算式費率、或污染源排放量費率之方式課

<p>污染防制費三倍以下之罰鍰。</p> <p>公私場所以前項之方式逃漏空氣污染防制費者，各級主管機關除依前條對公私場所處以罰鍰外，並追溯五年內之應繳之空氣污染防制費額。但應徵收空氣污染防制費之空氣污染物起徵未滿五年者，自起徵日起計算追溯應繳費額。</p> <p>前項追溯應繳費額，應自各級主管機關通知限期繳納截止日之次日或逃漏空氣污染防制費發生日起，至繳納之日止，依繳納當日郵政儲金一年期定期存款固定利率按日加計利息。</p>	<p>管機關得逕依移動污染源空氣污染防制費收費率之二倍計算其應繳費額。</p> <p>二、營建工程：直轄市、縣（市）主管機關得逕依查驗結果或相關資料，以營建工程空氣污染防制費收費率之二倍計算其應繳費額。</p> <p>三、營建工程以外固定污染源：中央主管機關得逕依排放係數或質量平衡核算該污染源排放量之二倍計算其應繳費額。</p> <p>公私場所以前項之方式逃漏空氣污染防制費者，各級主管機關除依前條計算及徵收逃漏之空氣污染防制費外，並追溯五年內之應繳費額。但應徵收空氣污染防制費之空氣污染物起徵未滿五年者，自起徵日起計算追溯應繳費額。</p> <p>前項追溯應繳費額，應自各級主管機關通知限期繳納截止日之次日或逃漏空氣污染防制費發生日起，至繳納之日止，依繳納當日郵政儲金一年期定期存款固定利率按日加計利息。</p>	<p>徵空氣污染防制費，實有混淆空氣污染防制費與行政罰罰鍰之疑慮，除此之外，尚有未區分短報、漏報之惡性以及對環境造成之影響，一概以二倍計徵懲罰之缺失，爰建議修正如左，明確定義因違反誠實申報義務所課徵之費用性質為行政罰，並賦予主管機關視情形倍數裁罰之權限。</p>
--	--	---

出處：作者自行整理。

期能藉「環境特別公課與行政罰之關聯性」此一問題之探討，拋磚引玉，使各該環境保護之手段與立法均能合乎其法本質，並且達成環境保護之終極目標。

參考書目

一、中文書籍

- 史坦恩 (Lorenz von Stein) 著、張道義譯，行政理論與行政法，一版，2017 年 9 月。
- 吳志光，行政法，九版，2019 年 3 月。
- 吳庚、盛子龍，行政法理論與實用，十五版，2017 年 9 月。
- 李惠宗，行政法要義，七版，2016 年 9 月。
- 李惠宗，行政罰法之理論與案例，第二版，2007 年 10 月。
- 李惠宗，法學方法論，三版，2018 年 9 月。
- 李惠宗，憲法要義，八版，2019 年 9 月。
- 李震山，行政法導論，十一版，2019 年 2 月。
- 柯格鐘主編，環境公課—第一冊，初版，2020 年 5 月。
- 洪家殷，行政秩序罰論，初版，1998 年 2 月。
- 陳 敏，行政法總論，十版，2019 年 11 月。
- 陳清秀，行政罰法，第二版，2014 年 9 月。
- 陳慈陽，廢棄物質循環清理法制之研究，初版，2007 年 2 月。
- 陳慈陽，環境法總論，三版，2012 年。
- 陳新民，行政法學總論，九版，2015 年 9 月。
- 楊仁壽，法學方法論，三版，2016 年 5 月。
- 葉俊榮，環境政策與法律，二版，2010 年 10 月。
- 葛克昌，行政程序與納稅人基本權，三版，2012 年 4 月。
- 葛克昌，所得稅法與憲法，三版，2009 年 2 月。
- 蕭文生，國家、地方自治、行政秩序，初版，2009 年 10 月。

二、中文期刊論文

- 王服清，論地方課徵「碳費」特別公課之權限正當性，月旦法學雜誌，第 220 期，2013 年 9 月，第 22-47 頁。
- 王毓正，地方自治團體因應氣候變遷挑戰於法律上之可能性與侷限——以氣候變遷事項與垂直權力分立之探討為中心，臺灣環境與土地法學雜誌，第 2 期，2012 年 6 月，第 150-165 頁。

- 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），第 217-234 頁。
- 王毓正，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碩士論文，1999 年
- 王毓正，環境權於學理上之發展及其於司法實務上之適用，臺灣環境與土地法學雜誌，1 卷 6 期，2013 年 7 月，第 120-132 頁。
- 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 12 月，第 116 頁。陳慈陽，前揭註 97，第 112-125 頁。
- 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 2 月，第 55-72 頁。
- 何愛文，特別公課之研究－現代給付國家新興之財政工具，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，1994 年
- 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，第 139-190 頁。
- 何愛文，殘障福利法第 17 條「差額補助費」之研究，律師通訊，第 175 期，第 44-51 頁。
- 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，收錄於環境公課－第一冊，柯格鐘主編，初版，2020 年 5 月，第 3-23 頁。
- 柯格鐘，公課與稅捐概念，月旦法學教室，第 168 期，2016 年 10 月，第 47-53 頁。
- 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，2019 年 12 月，第 1-13 頁。
- 柯格鐘，特別公課之概念及爭議－以釋字四二六號解釋所討論之空氣污染防制費為例，月旦法學雜誌，2008 年 12 月，第 194-215 頁。
- 柯格鐘，稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁－以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心，臺北大學法學論叢，第 110 期，2016 年 6 月，第 1-91 頁。
- 宮文祥，空氣污染防制法最新修法評析，月旦法學雜誌，第 281 期，2018 年 10 月，第 168-178 頁。
- 張志偉，特別公課的憲法框架－以德國聯邦憲法法院裁判及其學理檢討為借鏡，興大法學，第 23 期，2018 年 5 月，第 61-107 頁。
- 張嘉尹，環境保護入憲的問題－德國經驗考察，月旦法學雜誌，第 38 期，1998 年 6 月，第 86-96 頁。
- 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 6 月，第 1-48 頁

- 張嫻安，特別捐（特別費）與特種基金制度（下），輔仁法學，第 13 期，1994 年 6 月，第 43-73 頁。
- 陳清秀，稅捐、規費、受益費與特別公課，律師通訊，第 171 期，1993 年 12 月，第 7-22 頁。
- 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，臺灣本土法學雜誌，第 19 期，2001 年 2 月，第 9-19 頁。
- 陳慈陽，地方政府在環境國原則下之環境保護義務，台灣法學雜誌，第 213 期，2012 年 12 月，第 108-123 頁。
- 辜仲明，特別公課規範概念及基本原則之研究，中原大學財經法律學系碩士論文，90 年 7 月。
- 馮郁琇，環境法上的特別公課，財稅法令半月刊，第 41 卷第 9 期，2018 年 5 月，第 37-44 頁。
- 黃俊杰，「稅」與「費」之差異？—評台北高等行政法院九十年簡字第七八三五號簡易判決與最高行政法院九十三年度判字第六五二號判決，月旦民商法，第 5 期，第 57-72 頁。
- 黃俊杰，特別公課之憲法基礎研究，國立中正大學法學期刊，第 5 期，2001 年 9 月，第 3-95 頁。
- 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 6 月，第 101-143 頁。
- 黃俊杰，財政工具—簡評釋字第五九三號解釋，臺灣本土法學雜誌，74 期，2005 年 9 月，第 211-214 頁。
- 黃俊杰、辜仲明合著，空氣污染防治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），2001 年 8 月，第 21-105 頁。
- 葛克昌，人民有依法律納稅之義務—以大法官會議解釋為中心，國立臺灣大學法學論叢，第 19 卷第 2 期，1990 年 6 月，第 111-183 頁。
- 葛克昌，特別公課與地方財政工具，台灣法學雜誌，第 213 期，2012 年 12 月，第 146-156 頁。
- 葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，行政程序與納稅人基本權，三版，2012 年 4 月，第 119-176 頁。
- 廖欽福，地方自治團體課稅立法權之困境及其他財政工具之選擇—以高雄市「事業氣候變遷調適費」為例，科技法律評析，4 期，2011 年 12 月，第 195-248 頁。

- 廖欽福，城市安全・居住正義與工業風險・危險之預防與管理—《高雄市既有工業管線管理自治條例》評介，台灣法學雜誌，第 285 期，2015 年 12 月 14 日，第 41-71 頁。
- 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，2010 年 4 月，第 35-37 頁。
- 蔡茂寅，特種基金，月旦法學教室，第 16 期，2004 年 2 月，第 85-97 頁。
- 蔡茂寅，略論預算法上之特種基金—以空氣污染防制基金為例，財稅研究，第 30 卷第 2 期，1998 年 3 月，第 14-27 頁。
- 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 10 月，第 95-175 頁。
- 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，62 卷 2 期，2011 年 2 月，第 4-19 頁。
- 蕭文生，特別公課事件十年來行政法院裁判見解研析，行政訴訟二級二審制實施十週年回顧論文集，2011 年 6 月，第 330-360 頁。
- 羅承宗，從法律觀點論高雄市政府氣候變遷調適費的適法性，興大法學，第 12 期，2012 年 11 月，第 43-71 頁。