

刊登於台灣法學雜誌第 213 期，2012 年 12 月，第 146-156 頁。

特別公課與地方財政工具

葛克昌

台灣大學法律學系教授兼財稅法學研究中心主任

壹、問題概說

社會法治國家首先須由稅捐取得收入，再藉給付行政予以社會弱者，但由於民主政治發展，稅捐負擔不斷降低，而社會給付日增，造成租稅國危機¹；地方自治團體，又因其財政自主權在現實政治中，受中央立法、行政與司法多方牽制，財政尤其困難。如高雄市曾推動「高雄市氣候變遷調適基金自治條例」²，在立法說明中明文指出其法律性質為「特別公課」，惟財政工具法律性質為何，非受限於立法者之主觀意旨，而依其客觀性質為定，問題是司法院解釋雖承認「特別公課」為「新興財政工具」(司法院釋字 426)，地方自治團體是否亦得使用「特別公課」此種新興工具，涉及地方財政自主與中央地方權限爭議；與特別公課究竟有何特色；環境特別公課究竟是財政目的或管制誘導目的特別公課？尤其憲法上意義及界限，均值得吾人關注。

貳、給付國家地方財政工具

一、地方自治與財政自主權

地方自治制度之基礎，在於憲法上人性尊嚴與人格自由發展為其自由民主憲政之核心價值(司法院釋字 603)³。亦即政府與國家為人民而存在，而非人民為國家而存在。越接近人民事務，越需要人民自我決定與自我負責。地方自治乃根源於此種憲法核心價值，而國家僅具工具價值。個人為發展自我人格，就自己居住區域，以居民身分參與自己關係密切之公共事務，並自我決定，就其決定自我負責。惟地方自治要確實落實；地方財政自主為其前提要件⁴。「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⁵。」為司法院釋

1 參見葛克昌，租稅國危機及其憲法課題，收入：國家學與國家法，1997 年 1 版，頁 93 以下；葛克昌，所得重分配—國家任務與團結互助社群，台灣法學雜誌，173 期，2011 年 4 月 1 日，頁 77 以下。

2 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 卷，2011 年 12 月，頁 195 以下。

3 參見葛克昌，人性尊嚴、人格發展—賦稅人權底線，收入：行政程序與納稅人基本權—稅捐稽徵法新思維，2012 年 4 月 3 版，頁 41 以下。

4 蔡茂寅，地方自治之理論與地方制度法，2006 年 4 月增補版，頁 277 以下；葛克昌，規費、地方稅與自治立法，收入稅法基本問題—財政憲法篇，2005 年增訂版，頁 252 以下。

5 地方自治須有自主財源，其主要理由有二，一為地方須有多大財政規模，可賦與地方自主決定，其須增加多少自

字第 550 號解釋所明示，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⁶。財政自主權包括財政工具之選擇，其中最重要當然是以房地產應有收益（地價稅、房屋稅）為主，地方須有地方稅之自治立法權，居民能自主決定自治稅捐負擔，對自治事務與財政收入，即能寄予關懷；對地方未來發展規劃，始能重視。地方自治事項之基本精神，在於地方自治事項及其財政工具，在議會自治立法過程，經由意見沖刷、辯論協商、斡旋妥協而予以理性權衡不同利益衝突，在公開之意思形成，決定公共事務。一國人民具有雙重身分：一為與國家間國民身分，其基本義務，為國稅之繳納及協力義務；另一為與自治團體間居民身分（地方制度法§15），其基本義務，為繳納地方稅（地方稅捐）義務（地方制度法§17②）。是以地方自治靈魂；在於地方財政自主與財政責任，其中又以自治稅捐立法權最為重要⁷。惟稅捐係以量能平等負擔為原則（司法院釋字 565、597 解釋理由書），又具無對待給付為特色。在給付國家財政困難時代，不得不強調使用者付費，而輔以之規費負擔⁸；規費係以具體特定行政服務為對價，對只有受益可能，則課以受益費。

二、地方財政困境

2002 年 11 月 19 日，立法院通過「地方稅法通則」及「規費法」，對於地【**台灣法學雜誌第 213 期，2012 年 12 月，第 147 頁**】方財政關係最密地「稅」與「非稅公課」，提供法律建制，自是劃時代大事⁹。地方稅法通則立法初為「俾地方得以行使憲法所賦與之立法權」（司法院釋字 277），符合歐洲地方自治憲章第 9 條明定：「地方自治團體擁有自主課稅權，上級政府雖可依法限制之，但不得妨礙其自主權¹⁰。」惟現行地方稅法通則，在其立法總說明：「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。」甚或如此，仍認為「自主彈性空間不宜過大」：「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

治事項一併考量，亦即自治事務須從收入、支出雙方面同時考量。再者，民主政治本為責任政治，在決策程序中，財政之自我決定、自我負責，為自治行政中最重要一環。財政責任及財政自主權能使地方公共財更為符合居民偏好，故地方自治以財政則認為核心。參見 Martius/Hennecke, Kommunale Finanzausstattung und Verfassungsrecht, 1985, S. 67 ff.

6 謂「核心領域之侵害」司法院釋字第 550 號解釋理由書有進一步說明：指「不得侵害地方自治團體自主權之本質，致地方自治團體之制度保障虛有化，諸如中央代替地方編製預算或將與地方職掌全然無關之外交、國防等事務之經費支出，規定由地方負擔等情形而言。」

7 Vogel, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts des Bundesrepublik Deutschland, 2. Aufl. 1999, Bd IV, Rz 52; Tipke, StROl, S. 123.; 陳清秀，地方課稅立法權之研討，收入現代稅法原理與國際稅法，2008 年，頁 581；萬克昌，制度性保障與地方稅，收入：行政程序與納稅人基本權—稅捐稽徵法新思維，2012 年 4 月 3 版，頁 264。

8 規費係中央與地方政府均得徵收，並作為統籌統支之財政工具，由於地方財政規模較小，規費收入所佔比重較高，參見廖欽福，規費法評析—以規費之概念及分類為中心，財稅研究，36 卷 4 期，2004 年 7 月，頁 53。

9 葛克昌，規費、地方稅與自治立法，財稅研究，36 卷 4 期，2004 年 7 月，頁 28 以下。

10 陳宜擁，我國地方自治團體課稅立法權保障之研究，中原大學財經法律學系碩士論文，1999 年，頁 13 以下。

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¹¹。」縱然如此，地方自治團體在財政困境中，仍圖在有限空間中開徵地方稅，其中除了台中縣為改善特殊行業消費風氣，制定「台中縣特殊消費特別稅徵收自治條例」¹²外，多以土石開採為主之環境稅¹³，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）、高雄縣土石採取特別徵收自治條例（2011.05.15）、花蓮縣土石採取景觀維護特別稅自治條例（2010.05.25）、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）、桃園縣景觀維護臨時稅自治條例（2011.10.12）、桃園縣景觀維護臨時稅自治條例（2008.06.24）、桃園縣景觀維護臨時稅自治條例（2008.06.24）、桃園縣營建剩餘土石方臨時稅自治條例（2008.06.24）。但相關碳稅徵收自治條例，先後有雲林縣、花蓮縣與高雄市送中央備查，均「不予備查」。其理由依該通則第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」，問題是此種不確定法律概念，係由中央主動調查，或被動爭執時予以認定尚有爭議，惟該通則第6條第2項明定「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。」按「備查」地方制度法第2條明定：「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。」該通則第6條第2項既報請備查，應已完成法定效力後，卻又規定「在自治條例公布前」應送請【**台灣法學雜誌第213期，2012年12月，第148頁**】備查，有違論理法則。最高行政法院判決98年度判字第749號進一步認為，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。最高行政法院判決98年度判字第863號則認為，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。按地方稅自治條例，係經地方立法機關三讀通過之「自治法規」，地方制度法第26條第4項明訂自治條例如定有罰則時，「應分別報經行政院、中央各該主管機關核定後發布」，地方稅條例如未規定罰則，不能因地方稅法通則第3條第1項、第4項之「概括條款」，縱然解釋為「具有實質監督及審查是否違法權限」，亦為事後監督，不得將「備查」從已發生法律效力，因此成為得以「不予備查」，否則即為違反稅捐稽徵法第11條之3所明定「財政部依本法或稅法所發布之法規命令及行政規則，不得增加或減免納稅義務人法定之納稅義務。」亦即增添法律所無之限制，違反稅捐法定主義及地方自治受憲法制度

11 葛克昌，註7文，頁276以下。

12 特別稅課，指課徵年限至多4年，由地方自治條例立法課徵現行之地方稅（地方稅法通則§3II、III）

13 參見廖欽福，地方自治團體開徵碳稅之研究，科技法律評析，3期，2010年6月，頁116以下。

保障，尤其財政自主權核心領域。

三、地方財政工具

社會法治國家須藉由租稅國家與給付國家手段以達成，惟遭受財務困境；而規費與受益費日益扮演重要角色。例如居民之治安保全、高速公路保養、大學中小學學費、自然資源使用、水費、垃圾費、環境使用費¹⁴等等。團結互助社群，替社會國家任務之履行與財務，就其社群相關事項負責，社群亦取得自治自理之權力。規費不同於租稅，非無對價給付，而係使用者付費。此種規費在憲法之界限，為基本權保障。不論公路保養維護費，或學費之負擔，其基本權界限在於是否違反比例原則與所創造之自由前提。此外，此種負擔之合憲性，在於權限劃分。由於規費非稅，因此不受租稅立法權限劃分之限制，且由於規費並不以財政收入為目的，故其權限有無，在於誘導管制之事務是否為其權限所及。

由於租稅總額有其上限，民主政治對大量增稅有其困境，社會法治國家之社會給付日增，如完全依賴租稅財務，自有困窘之虞。特別是對社會調節之持續給付，對租稅國家之財源須注入嶄新的創意與創新的思維，亦即越來越多國家給付基於財務理由，須加入使用者付費對價理念¹⁵。原本租稅國家，對於社會給付負擔財務之經濟強者，不同於接受給付之經濟弱者，有其相當差距，但因日益增加之對價性給付而逐漸打破。考慮到使用者付費，不僅就個人而言，須【台灣法學雜誌第 213 期，2012 年 12 月，第 149 頁】考慮受給付者，同時須對受領給付有關聯之團結互助團體，亦承擔財務責任，始終回應租稅國家之危機。

對待給付之公法上負擔，憲法上許可之界限，在於有無逾越基本權保障之基準，亦即此種對待給付義務有無過高致阻礙個人取得公法服務給付，或國家所創設之自由前提。例如高速公路規費過高，致阻礙利用之可能；或學費過高致影響就學可能，有違教育機會之平等¹⁶。

規費國家理念持續發展，使稅捐與預算（財政收支）之管轄體制受到淘空，行政管轄法制因此因應規費管轄予加以補充。中央與地方財政收支劃分與財政調節，因日益增多之有償性規費而須調整。憲法第 10 章中央與地方之權限規定，不僅具權限劃分功能，且有防禦其他管轄機關之權限侵犯功能。惟該章有關國稅與地方稅之規範，與規費依其事務管轄有所不同。

14 BVerfGE 105, 185. P.Kirchhof, Verfassungsrechtliche Grenzen durch Umweltabgaben, DStJG 15 (1939), 3 ff.

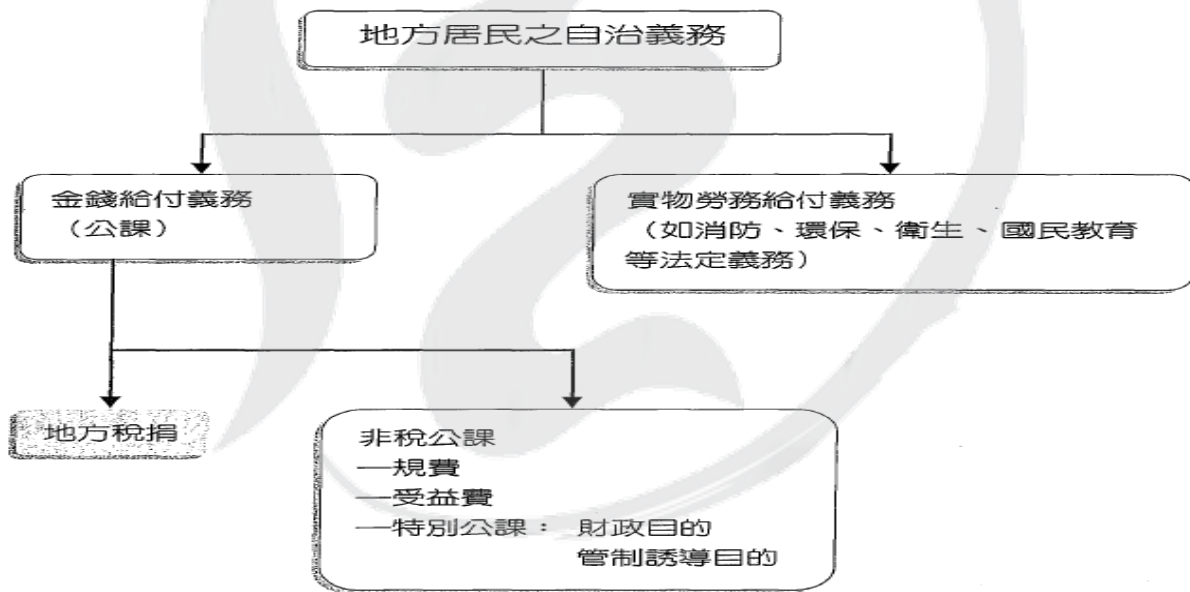
15 F. Kirchhof, Vom Steuerstaat zum Abgabenstaat, Die Verwaltung, Bd. 21 (1988), S. 137ff.; C. Gramm, Vom Steuerstaat zum gebührenfinanzierten Dienstleistungsstaat, Der Staat, Bd. 36 (1997), S. 267 ff. 葛克昌，所得重分配—國家任務與團結互助社群，收入：國家學與國家法，1997 年 1 版，頁 77 以下。

16 租稅國家之學費，由全體納稅人依量能原則負擔；規費國家之學費，由學生及其家庭負擔，學費過高致影響就學可能，此時規費之對價原則須作部分修正，並重視其憲法界限。

有對價之規費法，依社會國家之特殊要求，即為差別性規費負擔之建制¹⁷，依此觀點，規費應依受領公共服務者實有或推估所得徵收。例如國家劇院、博物館、游泳池應對學生、老人或身心障礙者予以入場優惠。或公立幼稚園、音樂學校之學費，依其父母之所得予以差別待遇。此種規費之類型化差別負擔——有點類似全民健保之保險費¹⁸——依稅法上類型化量能原則予以修正¹⁹。其建制使得社會上經濟弱者族群，得以有機會利用公用設施；另一效果，則藉相同之公共給付之差別負擔，達成所得重分配之效果²⁰。

民生福利國家之社會給付為國家之重要任務，此任務之財務須由租稅與給付國家之團結互助社群予以負擔。此種規費差別性負擔，有其憲法上界限，依德國聯邦憲法法院判決，對公立幼稚園差別性學費（規費），只要最高費率不違反費用填補原則或對等報償原則²¹，即為合憲²²。至於其財務缺口，在社會國家應【台灣法學雜誌第 213 期，2012 年 12 月，第 150 頁】由全民量能負擔之稅捐來調節。反之，為了所得重分配，對經濟強者之規費負擔，超越了費用填補原則，用以補助經濟弱者，則為違憲。

茲將地方居民之金錢給付義務示意圖，簡介如下：



17 D. Helbig, in: U. Sacksofsky/J. Wieland (Hrsg.), Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000, S. 85 ff.

18 全民健康保險費之費率，依司法院釋字第 473 號解釋：「其權衡之原則以填補國家提供保險給付支出之一切費用為度，鑑於全民健康保險為社會保險，以符量能負擔之公平性，並以類型化方式合理計算投保金額，俾收簡化之功能。」

19 稅法上量能原則，參見司法院釋字第 565 號解釋理由書，釋字第 597 號解釋；黃茂榮，稅捐法體系概論，收入：稅法總論（第一冊），2005 年 9 月增訂 2 版，頁 144 以下；陳清秀，量能原則在所得稅法上實踐，收入：現代稅法原理與國際稅法，2010 年 2 版，頁 45 以下；柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，136 期，2006 年 9 月，頁 88-101；黃奕超，量能原則與納稅人程序保障，台灣大學法研所 2009 年碩士論文；葛克昌，量能原則與既得稅法，稅法基本問題，2005 年 9 月增訂版，頁 195 以下；量能原則為稅法結構性原則，同前書，頁 328 以下。

20 H. Kube, Staatsaufgaben und Solidargemeinschaften, DStJG 29 (2006), S. 29.

21 規費成本費用填補原則與對等報償原則，參見葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收入：行政程序與納稅人基本權，2005 年增訂版，頁 64 以下。

22 BVerfGE 97, 332 (346 f.); 108, 1 (18).

參、特別公課作為地方財政工具

一、特別公課之群體責任與群體利益

司法院憲法解釋承認公法上金錢給付義務，除傳統的公課三分法：租稅、規費、受益費三類型外，另有特別公課（釋字 426 解釋）。根據該號解釋理由書，空氣污染防治費係「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治基金，專供改善空氣品質、維護國民健康之用途。」而定性其為「特別公課」：「此項防制費既係國家為一定【**台灣法學雜誌第 213 期，2012 年 12 月，第 151 頁**】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。」進而對特別公課與稅捐加以區別：「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²³。」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（Sonderabgaben）²⁴。特別公課所以「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，與稅、規費、受益費性質均不相同。此所以特別公課，特別需要司法院予以作成憲法解釋，就其合憲性及法律性質予以定位，特別是賦予其憲法上界限²⁵。

特別公課與稅捐不同，在於特別公課並不支應國家之一般財政需求（非統籌統支），且不向一般納稅義務人課徵。換言之，特別公課係支應特別國家任務，向特定之群體課徵，不透過預算而流入特別基金之中。例如由交通部主管之各種服務費中，機場服務費收入係分別流入民航事業基金及觀光發展基金，高速公路通行費則流入國道公路建設管理基金，商港建設費則流入航港建設基金（交通建設基金收支及保管運用辦法§10①、②、④、⑤），後該基金結束時，所結算之餘存權益方解繳國庫²⁶。

二、公課之地方立法與施行

23 釋字第 426 號批判，參見葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收入：行政程序與納稅人基本權—稅捐稽徵法新思維，2012 年 4 月 3 版，頁 133 以下。

24 Tipke, Die Steuerrechtsordnung III, 1993, S. 1071.

25 關於德國憲法法院有關特別捐之判決，請參考張嫻安，特別捐與特種基金制度（上）、（下），輔仁法學，12 期，頁 1 以下、13 期，頁 43 以下；尤其是 13 期，頁 43 以下。

26 黃俊杰，特別公課類型化及其課徵正義之研究，台北大學法學論叢，50 期，2002 年 6 月，頁 106。

特別公課之管轄權，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。按租稅國家理念，國家既不自行從事營利活動，國家任務推行所需經費，主要依賴人民依量能原則平等犧牲之租稅充之。由於特別公課與租稅平等負擔原則不同，並且專款專用受國會監督程度較低，故給付國家之財源，仍以租稅為主，僅在特殊事由及例外之情形【**台灣法學雜誌第 213 期，2012 年 12 月，第 152 頁**】下，始得課徵特別公課²⁷。此種事務如歸屬地方權限，地方自治條例在符合特別公課憲法要求下，亦得規範特別公課負擔²⁸。故中央與地方特別公課須符合財政憲法之許可要件²⁹。引入特別公課之特別依據，在於預算周延性原則、全民負擔平等性（量能原則）以及統籌統支等基本理念，有所不足而須加以補充。特別公課之存在依據，其衡量標準完全繫於其作用—創造財源、對財產加以負擔以及行為管制誘導—與一般公課之依據完全不同。此種作用只有在一般租稅無法達成時，特別公課始有成立之必要。換言之，特別公課較稅捐更須有特殊之合理正當事由，始得課徵。德國聯邦憲法法院，雖因特別公課沒有憲法依據，不適用於稅捐之管轄規定，但鑑於特別公課行之經年，實務上有所需要，國際上亦通行，視為財政公庫之副類，故未全面宣告其違憲，但予以特別限制，只有符合特別嚴格之構成要件，始例外地不受財政憲法拘束³⁰。

德國聯邦憲法法院，又將特別公課分為兩類：以取得財源為目的之特別公課及管制誘導性特別公課，而異其合憲性之應具備要件。

具體言之，以取得財源供特定國家任務之特別公課，須具備以下較嚴格之要件：1. 課徵義務人須為具同質性之群體；2. 此群體具有共同財務責任；3. 課徵須對此特定群體有利，換言之，不得為他人利益而課徵。反之，以管制誘導為目的之特別公課，雖得為他人利益而課徵，但須以先前（為公益）義務違反為前提。例如（舊）殘障福利法第 17 條第 3 項：「進用殘障人數，未達前二項標準者，應繳納差額補助費……按月向殘障福利金專戶繳納，作為辦理殘障福利專業之用³¹。」差額補助費繳納義務人先前負有進用殘障者義務，其義務未履行而以補助費繳納方式，平衡已盡與未盡義務者之市場競爭力。4. 特定期間之檢討審查，原初建制特別公課條件是否仍存在，或情勢變更，須予廢止。亦即特別公課既係例外，不容長期存在³²。

27 BVerfGE 55, 274/308; 82, 159/181; 92, 91/113.

28 Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem Grundgesetz, 1999, S. 27.

29 BVerfGE 92, 91/115 f.; Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem Grundgesetz, 1999, S. 25.

30 BVerfGE 55, 274, 297, 306-308.

31 本法業經修正後改稱為身心障礙者權益保障法，修正後本條精神由第 43 條所繼受。其規定為，為促進身心障礙者就業，直轄市、縣（市）勞工主管機關應設身心障礙者就業基金；其收支、保管及運用辦法，由直轄市、縣（市）勞工主管機關定之（第 1 項）。進用身心障礙者人數未達第 38 條第 1 項、第 2 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（第 2 項）。

32 83 BVerfGE 82, 159/181.

因法定特別公課負擔與共同利益，而因事務結合之團結互助社群，因此種社群之共同責任與利益，減輕了個人責任與社會國家之責任。例如德國之職業訓練特別公課（1976），即為聯邦憲法法院判決指出，對年輕人職業訓練係為【台灣法學雜誌第 213 期，2012 年 12 月，第 153 頁】「德國經濟與行政服務」³³。

肆、特別公課之憲法界限

一、地方自治團體之一般公務不能由特別公課負擔

特別公課之負擔，其前提有二，即以取得財源供特定國家任務之特別公課，其義務人須具有同質性之群體，此群體具有共同責任，尤其是其課徵須對特定群體有利。負擔較重之特別公課，以平衡社會弱者負擔，由於社會弱者非屬其團結互助群體，尚非憲法所許。如以誘導管制目的之特別公課，雖得對團結互助群體以外第三人利益而負擔，但須有先前法定義務違反為前提，為衡平已盡法定義務與未盡義務間市場競爭力，始得徵收，已如前述。

特別公課建制之前提係基於，特殊之團結互助社群由於特殊事務責任衍生之財政任務。但特別公課不同於規費，其憲法界限在於不能藉由特別負擔，作為所得重分配之手段。例如公立幼稚園之費用，不能因幼稚園之國家給付需求提升經濟強者特別公課負擔，而降低經濟弱者其特別公課負擔。因對特定國家給付需求之社群，通常尚不構成團結互助社群³⁴，是以公立幼稚園雖可能藉由差別負擔之規費予以調節，但不能由特別公課為之。如前所述，為特別負擔之社群須與財務之任務有關連關係（不當聯結禁止原則），是以為一般公務之財務責任，應將租稅國家與給付國家之團結互助社群排除在外。例如教育、治安一般事務，其經費應由稅捐收入支應，不應由特定團結互助社群負擔。蓋此等支出，應對國民無偏無私，應以收入與支出系統分離之稅捐收入支應，利用其無對待給付特性，確保其收入不受特定目的拘束，亦不為其保留。

特別公課之課徵，除有法律依據外，仍須特別負擔之社群，對須有財務負擔之任務有明確特定之責任存在為前提³⁵。此種社群與責任間連結須有法律保留之適用，此不僅為保障自由與平等；亦因為此種特別公課之徵收，須有民主正當性。又例如，無障礙空間之建立、身心障礙者福利之支出，雖僅為少數身心障礙者受益或福利，但其財務不能劃歸身心障礙社群負擔。此因照顧社會弱者本為民生福利國家之任務（司法院釋字 485 解釋），而社會弱者之團結互助社群，不應較一般人為更不利之財務負擔³⁶。

特別公課既不能供應一般地方政務之財政需要，是以諸如：地方碳費、氣候變遷調

33 BVerfGE 55, 274 (314).

34 H. Kube, a.a.O. (同註 20), S. 30.

35 Jarass, a.a.O. (同註 28), 25f.

36 陳宜擁，原住民族稅捐徵免之研究（初稿），輔仁大學法律系博士論文，2010 年，頁 319。

適費等自治條件，是否符合特別公課例外許可之要件，首先須審查，地方自治團體是否假借特別公課，以支應一般地方自治事務之財務，此種法律形式之濫用，自不予准許，但此種認定亦不能過度致侵害地方自治自主權核【**台灣法學雜誌第 213 期，2012 年 12 月，第 154 頁**】心。行政院環境保護署對於雲林縣 2011 年提出「雲林縣碳費徵收自治條例」草案，駁回之主要理由為「……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³⁷。」此理由前段，僅為自治立法是否妥當問題，重要者為後段，中央不具理由自行認定溫室氣體減量排放管理不屬於地方自治事項，亦引起中央、地方權限爭執。真正問題核心不在是否屬於地方權限，而在於是否假借特別公課支應一般地方政務財務支出。此種濫用禁止，自應詳具理由。

二、居民作為義務與公法金錢負擔之平衡

特別公課前提基於特殊之同質性社群由於特殊事務責任衍生之財務責任。此係為同質性社群共同利益所生負擔；但誘導管制性特別公課，雖得為他人利益而課徵，但須以先前（為公益）義務違反為前提。此種特別公課負擔係為平衡不盡法定義務之市場競爭力。問題是環境地方特別公課之自治立法，或謂徵納特別公課，是否免除了環境保護之作為不作為義務，或正當化了違反法定作為不作為義務。是以環境保護之特別公課審查，須以作為不作為負擔與金錢給付負擔須以平衡³⁸。是以，金錢給付義務負擔須較作為不作為義務更不利，用以鼓勵居民作為義務，特別公課係不得已之措施。

對特別公課之財政憲法上審查外，亦須注意另一憲法界限，即經濟行政法上過度負擔問題。在具備國家收入特別公課要件時，須兼顧私人之負擔效果與公共財政收入效果³⁹。特別公課之負擔，須達到公共利益重大需求之要求，此與公用徵收之憲法界線相同，公用徵收造成私有財產權之短少，須有增進公共利益之必要，以形成新的財產權秩序；單純基於財政收入目的，不能構成徵收要件。

三、管制誘導性特別公課之「指明條款」要求

管制誘導性特別公課之立法，不論中央或地方，因其為例外性規範，須在條文中指明其管制誘導目的，以避免其濫用⁴⁰，並有助於審查其功課義務人，是否有肇因原則之

37 王毓正，地方自治團體因應氣候變遷挑戰於法律上可能性與局限，台灣環境與土地法學雜誌，2012 年 6 月，頁 151。

38 Kube, a.a.O., S. 31f.

39 P. Kirchhof, in Isensee/P. Kirchhof (Hrsg) HStR. BdIV, 2 Aufl, 1999 § 88, Rz 260.

40 BVerGE 74, 308/312 f.

適用，例如環境特別公課，得以審查特別公課義務人，是否對環境損害具有責任。此外，誘導管制公【**台灣法學雜誌第 213 期，2012 年 12 月，第 155 頁**】課須定期檢討審查，是否達到管制誘導目的，或是否違反情事變更原則或比例原則。有無必要繼續存在或加以廢止⁴¹。

總之，特別公課是憲法界限在於法治國原則與民主原則，及基本權保障（財產自由、職業自由及平等權），及中央與地方權限劃分⁴²。問題是在租稅國家，國家財政收入原則，依賴量能平等負擔之稅捐為主，必要時雖可輔以使用者付費之規費負擔。惟特別公課既非基於量能平等負擔，意非有對待給付，僅特殊條件下，稅捐、規費、受益費均無法達成時，使得依法設立，但須受更嚴格之違憲審查。地方特別公課不在解決地方財政困境，而在其有特殊之功能。

伍、結論

綜上討論，吾人回到本文問題概說，得到下列幾個結論：

一、地方自治團體受憲法制度性保障，財政自主權為地方之自治核心領域，（參見本文貳、一）其中，公課立法權最為重要，地方自治團體擁有自主公課權，上級政府雖得依法限制，但不能妨害其自治權，意即地方自治核心領域，不容侵害。

二、司法院解釋肯認特別公課作為公法上金錢給付義務，並明示財政目的特別公課義務人真同質性群體，此群體須具有共同財務責任，課徵須對此特定群體有利；以誘導管制目的之特別公課，須有先前法定義務違反在先。（參見本文參、一）

環境特別公課違憲審查重點不在中央或地方立法，因地方自治條例，亦經議會三讀通過符合民主原則，亦不違反法律保留。重點在於有無違反財政憲法界限，主要為：（一）負擔對象是否具有同質性及共同財務責任，或違反法定義務之特別公課要件；（二）特別公課不得用以支應地方公務經費，否則即為法律方式之濫用；（三）管制誘導性特別公課，須審查居民自治義務之作為不作為與特別公課之金錢給付負擔應予平衡。（四）管制誘導性特別公課，在立法之際，須將管制誘導目的在條文中指明，並定期予以檢討，是否達到管制誘導目的。【**台灣法學雜誌第 213 期，2012 年 12 月，第 156 頁**】

41 BVerGE 82, 159/181.

42 D. Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter Grundgesetz, 1999, S. 81 ff.