

論地方自治團體課徵特別公課*

徐志瑋**

目錄

壹、前言-----	2
貳、雲林縣碳費徵收自治條例相關爭議-----	4
一、案例事實簡要-----	5
二、雲林縣徵收之「碳費」係屬特別公課-----	6
三、環保署不予核定與大法官不受理之理由-----	8
四、小結-----	9
參、地方財政自主權-----	10
一、地方自治的憲法依據-----	10
二、地方財政自主權的範圍與困境-----	12
三、小結-----	14
肆、地方自治團體課徵特別公課-----	15
一、課徵特別公課的權限依據-----	16
二、課徵特別公課的界限-----	17
伍、結論-----	18
參考文獻	

*課程名稱：財政法專題研究；授課教師：林明鏘教授、陳衍任教授；報告日期：2023年12月19日

** 國立臺灣大學法律學系研究所公法組二年級，學號 R11A21032

壹、前言

隨著工業發展快速，國內經濟雖蓬勃成長，但也造成台灣部分縣市的人民飽受環境與空氣污染所害，各地方政府無不試圖投入大量資金，試圖改善環境、空氣汙染等狀況，然而作為地方自治團體主要自主財源的稅課收入¹（參圖一），因受限於財政收支劃分法中，將收入金額較高之稅目多納入國稅的緣故，如所得稅、營業稅等²（參圖二），使得中央與地方在稅課收入分配明顯不均，地方政府無法享有大部分稅收以支應日常施政。雖部分國稅會以中央統籌分配稅款形式，統籌分配給地方自治團體³，然而財政收支劃分法已經超過 20 年未曾修正，原先制定的分配公式是否仍可因應現今地方自治團體的財政需求，不無疑問⁴。因此，在地方現有的財源缺乏，難以支應相關環境保護費用支出的情況下，即須另以其他收入來源補足，例如作為稅捐以外之「特別公課⁵」便可能成為選項之一。

特別公課有別於一般稅捐，並非針對一般人民課徵、非為滿足一般國家財政需要，其課徵並非毫無限制，其合法性基礎繫於：「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，顯然存在有更密切的關係⁶」。而我國

¹ 可參考地方制度法第三張第五節之自治財政，其中第 63 條第 1 款：「下列各款為直轄市收入：一、稅課收入。」、第 64 條第 1 款：「下列各款為縣（市）收入：一、稅課收入。」、第 65 條第 1 款：「下列各款為鄉（鎮、市）收入：一、稅課收入。」稅課收入在近 10 年內皆佔地方總歲入的 50%~60%，可見稅課收入為地方自治團體的主要收入來源。此外，稅課（捐）為政府穩定之收入，稅捐國家。

² 財政收支劃分法第 8 條第 1 項：「下列各稅為國稅：一、所得稅。二、遺產及贈與稅。三、關稅。四、營業稅。五、貨物稅。六、菸酒稅。七、證券交易稅。八、期貨交易稅。九、礦區稅。」；同法第 12 條第 1 項：「下列各稅為直轄市及縣（市）稅：一、土地稅，包括下列各稅：（一）地價稅。（二）田賦。（三）土地增值稅。二、房屋稅。三、使用牌照稅。四、契稅。五、印花稅。六、娛樂稅。七、特別稅課」。

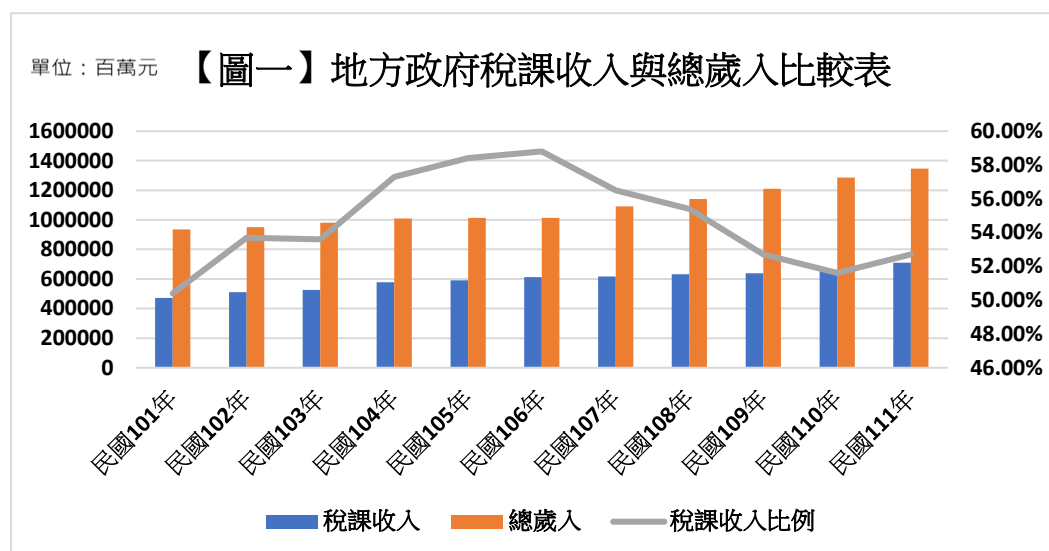
³ 財政收支劃分法第 8 條第 2 項：「前項第一款之所得稅總收入百分之十、第四款之營業稅總收入減除依法提撥之統一發票給獎獎金後之百分之四十及第五款之貨物稅總收入百分之十，應由中央統籌分配直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）」

⁴ 相關批評，可參考：自由時報（09/26/2023），〈竹縣統籌分配款人均全台最後一名 林思銘抗議不公〉，<https://news.ltn.com.tw/news/politics/breakingnews/4439912>（最後瀏覽日：12/15/2023）

⁵ 特別公課與「目的稅」之差異在於，後者仍為「稅捐」，只是有別於一般稅捐是用以一般公共性任務之財政需求，目的稅將稅收與特定財政結合，對稅收之用途進行限制，仍不具有對待給付的性質。顏品沂（2023），《論環境特別公課之課徵：以司法院大法官釋字第 788 號解釋為中心》，頁 11，國立中正大學財經法律學研究所碩士學位論文。

⁶ 陳清秀（2019），《稅法總論》，修訂 11 版，頁 88，元照。

實務也透過大法官解釋發展出相對明確的定義標準，其謂特別公課係「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⁷」，針對特別公課的收入與支出面加以限制。然而，特別公課仍係課予人民不利的公法上金錢給付義務，其使用上是否須有所限制？尤其在特別公課的課徵須有「相對法律保留原則」的限制之下⁸，地方自治團體在法律未授權時，是否可以「僅以自治條例作為課徵基礎」，「地方財政自主權範圍」是否包含課徵特別公課，即不無疑問。以下將先介紹雲林縣以自治條例課徵碳費特別公課，卻遭行政院環保署不予核定的案例，嘗試歸納其中不予核定的理由（貳），並於後段探討地方自治團體自治權限、財政自主權的憲法依據與內涵範圍（參），最後解析地方自治團體課徵特別公課的依據與界限（肆），並提出相關結論（伍）。

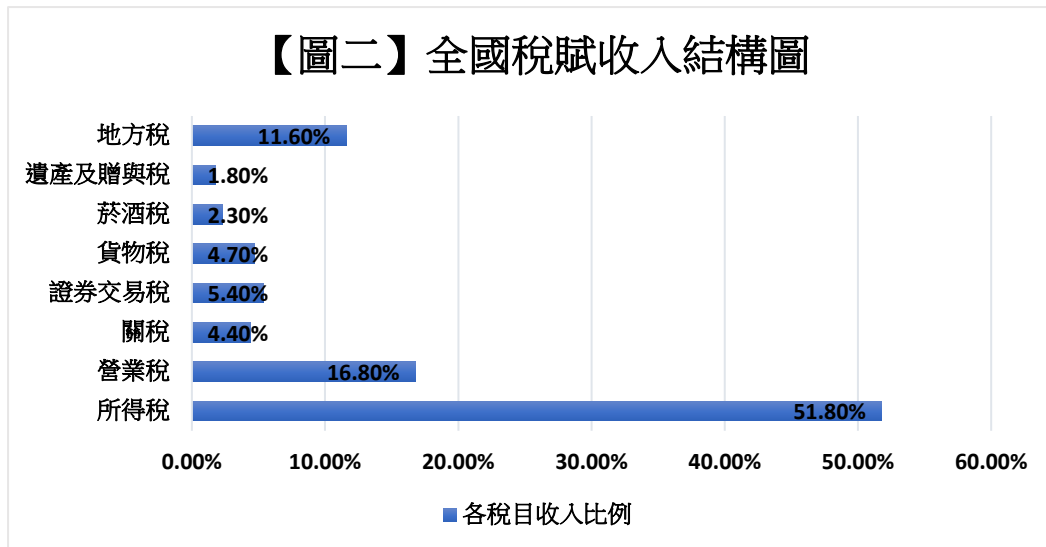


本表為作者自行製作⁹。

⁷ 釋字第 426 號解釋理由書第 1 段。

⁸ 釋字第 426 號解釋理由書提及：「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，亦為憲法所許。」

⁹ 統計數據資料來源：財政部統計處地方財政資料庫查詢系統，<https://web02.mof.gov.tw/njswww/WebMain.aspx?sys=100&funid=defjspf3>（最後瀏覽日：12/15/2023）



本表為作者自行製作¹⁰。

貳、雲林縣碳費徵收自治條例

人民在公法上的金錢給付義務，包含制裁與公課，前者如滯報金、怠報金等，其係對義務違反或違法行為之反應或制裁¹¹；後者則可再就其係「以公共財政需求為目的」及「非以公共財政需求為目的」區分，其中以公共財政需求為目的之公課，係為支應政府部門各項機能之運作而課徵¹²。此種以公共財政需求為目的之公課，又可分為稅捐與非稅公課，其中非稅公課又可以再細分為規費、受益費與特別公課¹³。上述四種公課類型中，特別公課最為特別，其係為滿足特殊財政任務需求，而對特定相同屬性之人課徵，又為避免使少數具特定屬性之人負擔較一般人民為重之負擔，有違反憲法平等原則之虞，要求繳納義務人與所欲追求之目的間須具有密切關聯¹⁴。學者引述德國聯邦憲法法院判決後，歸納其課徵之合法性依據為以下四個要件：一、滿足特別任務之財政需要、二、公課義務人的同類的義務（或稱群體同質性）、三、公課義務人的群體責任（或稱群體有責性）

¹⁰ 統計數據資料來源：財政部 111 年稅收徵起情形分析，財政部統計處呂東浩科員製，<https://service.mof.gov.tw/public/Data/statistic/bulletin/112/111%E5%B9%B4%E7%A8%85%E6%94%B6%E5%BE%B5%E8%B5%B7%E6%83%85%E5%BD%A2.pdf>（最後瀏覽日：12/15/2023）

¹¹ 陳敏（2019），《稅法總論》，一版，頁 6，自刊。

¹² 顏品沂（2023），前揭註 5，頁 8。

¹³ 王服清（2014），〈從「特別公課」論「雲林縣碳費徵收自治條例」之合憲性〉，《科技法學論叢》，第 9 期，頁 26；陳清秀（2019），前揭註 6，頁 75，元照。

¹⁴ 陳清秀（2019），前揭註 6，頁 88-92；陳敏（2019），前揭註 11，頁 10-12。

與四、公課的群體用益性¹⁵。特別公課並非取向於量能課稅原則，而是源於「使用者付費原則」等的新興財政工具。

我國法體系中未有特別公課之法律概念，其係在釋字第 426 號解釋中首次出現，大法官將其定義為「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」¹⁶，且因特別公課課予人民公法上金錢給付義務，從而解釋中明白闡釋相對法律保留原則的限制。我國現行已經推行的特別公課，包括空氣汙染防制費¹⁷、原住民族綜合發展基金之就業基金¹⁸等。相對於中央已有課徵之例，地方政府是否有課徵特別公課的權限，不無疑問。尤其是在環境保護領域之中，近年來引入經濟學概念，透過外部成本內部化的方式，將環境資源之使用及汙染，歸由汙染者負擔其製造成本，即利用課徵環境公課，促其主動減少汙染或誘使其研發改善汙染的方法¹⁹。以下本文先舉雲林縣制定自治條例課徵碳費之例，檢視課徵之碳費性質為何，與後續自治條例遭遇中央不予核定、聲請大法官解釋不予受理之理由，歸納其問題點為何，藉此為第肆部分探討地方自治團體課徵特別公課的權限依據與界限，提供發展基礎。

一、案例事實簡要

在2011年5月時，雲林縣議會第17屆第8、9次臨時會決議通過「雲林縣碳費徵收自治條例」²⁰，在溫室氣體法案中央尚未立法之際，基於量能、受益者付費、使用者付費及汙染者付費等原則為課徵碳費依據，期待透過徵收碳費減低企業的

¹⁵ 陳清秀（2019），前揭註 6，頁 88-92；陳玠宇（2022），《特別公課概念之研究：以環境特別公課為中心》，頁 5-7，私立東吳大學法律學系研究所碩士論文。

¹⁶ 其他涉及特別公課之大法官解釋，可參考釋字第 593、788 號解釋。

¹⁷ 空氣汙染防制法第 16 條、第 18 條，規定空氣汙染防制費的課徵對象固定汙染源之所有人，與移動汙染源之銷售者或使用者，且用途限定於空氣汙染防制之用。可參釋字第 426 號解釋。

¹⁸ 原住民族工作權保障法第 12 條第 1 項、第 3 項，規定政府採購得標廠商，國內員工逾一定人數，須僱用一定比例原住民族員工，如進用人數未達標準則須繳納原住民族綜合發展基金之就業基金，同法第 23 條亦規定其用途，限於作為辦理促進原住民就業權益相關事項。可參釋字第 718 號解釋、810 號解釋。

¹⁹ 顏品沂（2023），前揭註 5，頁 61。環境公課又可以依其任務目標分為 4 種態樣，分別為環境引導性公課、環境資助型公課、環境利用公課、環境平衡公課，此部分可參考呂理翔（2020），〈論環境公課作為「特別公課」於國家財政收入體系中之地位〉，柯格鐘（等著），《環境公課 第一冊》，初版，頁 3-4，元照。

²⁰ 《雲林縣碳費徵收自治條例》全文，請參考 雲林縣議會第十七屆第三次定期會，第七~九次臨時會(上冊)議事錄，頁 569~574。https://ylcc.digital.th.gov.tw/display.php?code=129155wj_om#616（最後瀏覽日：12/15/2023）

碳排放量，又自治條例第9條²¹因涉及義務違反之罰則，從而須依地方制度法報經中央各該主管機關核定，本自治條例即係在報請中央主管機關環保署核定時，遭其以環署溫字第1000075360 號函回復不核定雲林縣碳費徵收自治條例，從而引發爭議，雲林縣雖於後續提出釋憲案，但仍遭大法官以予以不受理²²。

二、雲林縣徵收之「碳費」係屬特別公課

雲林縣因縣內工廠二氧化碳排放量驚人，為發展低碳城市抑制二氧化碳排放量，達成節能減碳、提升生活品質之目的，故開創先例於 2011 年經由議會三讀通過「雲林縣碳費徵收自治條例」，欲透過課徵以「原因者付費原則」、以量課費為基礎之碳費，將所增加之地方財政收入，用來改善環境品質²³。雖然縣府網站已明確表明碳費性質為特別公課，但我國對於特別公課的名稱並不加以限制，欲確定其性質，毋寧須檢驗碳費的徵收對象、使用目的，是否滿足前述提及之 4 項合法性依據。

首先，可以從自治條例第8條中，看出碳費之徵收係為了支應特殊任務之財政需求，其規定「本碳費之收入，應用於本縣轄區內環境品質維護及改善、支助學術研究機構、環保團體等進行預防或已受污染受害調查、研究、宣傳之用」，課徵目的明顯係為了盡到環境保護、減低縣內二氧化碳排放之用，且自治條例第7條亦強調須設立「雲林縣碳費基金專戶」專款專用，有別於稅捐支應一般行政事務之目的。至於群體同質性上，要求該被課徵之群體，須有與社會其他群體或公眾，足以區別的特徵²⁴，碳費繳納義務人群體，依照自治條例第3條，將對象限定在雲林縣內每年排放二氧化碳超過1萬噸之固定污染源，因該群體為大量排放

²¹ 雲林縣碳費徵收自治條例第9條第1項：「繳納義務人有下列情形之一者，徵收機關除應追繳碳費外，並處新台幣一萬元以上十萬元以下之罰鍰：一、逾規定期限三十日未申報上年度二氧化碳排放量。二、短報或漏報二氧化碳排放量及金額。」

²² 相關報導可看：雲林縣政府網站縣府新聞，〈雲林縣碳費徵收自治條例遭中央駁回，縣府將聲請大法官解釋〉https://www.yunlin.gov.tw/News_Content.aspx?n=1244&s=206586（最後瀏覽日：12/01/2023）。學者文獻可看：王服清（2014），同註13，頁21-24。

²³ 雲林縣政府網站縣府新聞，〈通過本縣碳費徵收自治條例，為雲林鄉親爭取雙贏〉，https://www.yunlin.gov.tw/News_Content.aspx?n=1244&s=205410（最後瀏覽日：2023）

²⁴ 陳汶津（2020），〈論特別公課的概念與反思：評最高法院104年度判字第68號判決〉，《成大法學》，39期，頁12。

二氧化碳等溫室氣體，係主要造成環境汙染者，因此以該群體為課徵對象，與縣府課徵之碳費公課所欲達成之減少二氧化碳排放量、環境品質維護與改善等目的，具有特殊事務關聯性，而屬該群體之共同責任。唯一有疑義者，為自治條例第8條，針對碳費收入用途過於廣泛授權使用於各類事項，恐將欠缺群體用益性，使公課收入非專為該特定群體之共同利益使用²⁵。

對此，學說上有區分特別公課之目的而為不同要求之看法，認為以財政收入為目的者，均須符合前述4項合法性依據，主要以引導為目的者，因非為取得公共任務財源，群體用益性的要求可降低，「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」²⁶。甚至有學者亦認為，「行為管制」為取向的特別公課，重點在促進為特定行為或對瑕疵行為的制裁，群體有責性或群體用益性的要求無此必要，或僅有限度的要求²⁷。再有學者亦提及，群體用益性並非限制收入僅能用於該群體，只須主要供特定群體使用受益，一般大眾同時獲益亦無不可²⁸。

雲林縣所徵收之碳費，如以草案總說明來看，係同時具有以財政收入為目的²⁹與引導性目的³⁰，既然非以純粹增加財政收入為課徵之目的，則群體用益性應可採較為寬鬆之見解，故本文認為，第8條規定之用途中，「用於轄區內環境品質維護及改善」之部分，已有間接助益於課徵群體之利益，且該碳費雖然須以群體利益為主，但並不限制僅能用於該群體，碳費已有間接或直接，為被課徵群體之共同利益而使用，滿足群體用益性之要件，即便部分用途係以，從而該碳費之性質係屬「特別公課」。惟本文仍認為正本清源之道，仍係將收入用途更為拘限，其他如「支助學術研究機構、環保團體等進行預防或已受汙染受害調查、研究、

²⁵ 持相同疑義者，如王服清（2014），前揭註13，頁39。

²⁶ 柯格鐘（2008），〈特別公課之概念：以釋字第426號解釋所討論之空氣汙染防制費為例〉，《月旦法學雜誌》，第163期，頁203-204。

²⁷ 陳清秀（2019），前揭註6，頁89-90。

²⁸ 陳汶津（2020），前揭註24，頁12。

²⁹ 總說明中有提及，「由於國家任務不斷地擴大，許多稅捐無法達到之財政功能，漸漸被特別公課所取代」，似表明徵收碳費具有填補稅捐不足之部分。

³⁰ 總說明中有提及，「碳費採『原因者付費原則』，以量課徵，所課之收入，用來做為環境品質維護及改善等之用。『碳費』有助於減少二氧化碳排放量，由雲林縣政府來制定則具因地制宜之效」，似希望透過徵收碳費提升義務人成本，引導其朝向減少二氧化碳排放量行為之目的。

宣傳之用」部分，因與課徵義務人群體的共同利益較無關聯，本質上更像是一般公共任務需求，或許應刪除改以一般稅捐支應³¹，或是利用限定收入支出用途的「目的稅」，都是較為妥適之方式。

三、環保署不予核定³²與大法官不受理³³之理由

環保署在同年底作成環署溫字第 1000075360 號函，不予核定雲林縣碳費自治條例，使該條例未能完成地方制度法第 26 條第 4 項所要求之法定程序而不生效力。環保署不予核定之主要理由³⁴，緊扣碳費徵收所欲達成的「減低二氧化碳排放量」的目的，其認為「二氧化碳等溫室氣體具跨區域及流通性質，其所造成之溫室效應、全球暖化與氣候變遷是全球二氧化碳人為排放源累積造成，屬跨越國境的全球性環境議題，非屬區域性或局部的地方環境汙染問題」，於後面繼續補充提到「徵收二氧化碳相關稅費之環境特別公課，應自國家整體考量及進行國際比較後，於國際、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，據以採取適當作為，故係屬全國一致性事務；依憲法規定，上非得以自治法規定之」，係以二氧化碳管制事務本身影響全國，應由中央統合制定與執行，並不具有因地制宜性質，非屬地方自治事項而否定有制定自治條例的權限。此外，不予核定之理由中亦明確表達，「大法官解釋文亦認為徵收環境費等特別公課應有法律明確授權，方能據以徵收」，強調特別公課之課徵為相對法律保留事項，從而在現行未有中央法律規範或授權之下，否認地方逕行制定自治條例作為課徵依據的作法。

遭不予核定自治條例以後，雲林縣政府認為環保署不予核定，已抵觸憲法第一百十條第一項第六款、第一百二十一條、地方制度法第十九條第九款第二目、第二十五條等規定，違反中央與地方權限劃分基本原理，明顯侵害地方自治團體

³¹ 相似見解，如王服清（2014），前揭註 13，頁 39。

³² 環署溫字第 1000075360 號函

³³ 大法官第 1396 次會議議決不受理案件（會台字第 10728 號）

³⁴ 環境部網站新聞專區，〈溫室氣體減量排放管理非屬地方自治事項 地方徵收碳費尚無法律授權 依據〉，<https://enews.moenv.gov.tw/Page/3B3C62C78849F32F/e1a091db-e7e4-4f66-b034-29187cef2326>（最後瀏覽日：16/12/2023）

之財政自主權，及針對環境保護事項之自主立法權，且違反憲法保障地方自治制度設計精神，從而依地方制度法第 30 條第 5 項聲請大法官解釋。惟大法官於第 1396 次會議決議中，決議不受理雲林縣政府的釋憲聲請，其理由主要係認為，「聲請人亦因而未能依法公布使之生效，則系爭自治條例僅屬未完成立法程序之草案而已，不生法定效力，尚無與憲法、法律或上位規範發生牴觸疑義之可能，自不得據以為聲請釋憲之客體」，大法官僅從程序上，以該自治條例根本尚未生效為由，予以不受理駁回，使得本件主要之兩項爭議點，（一）二氧化碳等溫室氣體減量排放事項，地方是否具有規範權限，或屬全國一致性事務，與（二）中央機關不予核定地方制定之自治條例，是否有侵害地方受憲法保證之地方自治與財政自主權，違反中央與地方權限劃分等，都未能深入討論，實屬可惜。

四、小結

雲林縣所欲課徵之碳費，其係以「使用者付費」原則，對於縣轄區內二氧化碳排放量超過一萬噸之固定污染源，採行以量課徵、提高營運成本之方式，引導其朝向減低二氧化碳排放量之目標，同時藉由碳費增加財政收入，完成環境保護、改善品質，但首先須面臨到之問題，在於「碳費」本身是否具有「特別公課」性質。主要令人擔憂的者為群體有益性之要件，既然特別公課係在稅捐以外，對特定群體課予額外之公法上金錢給付義務，則收入不應用以支應一般財政需求，使部分具特定屬性人民承受更重之負擔，而有違反平等原則之疑慮³⁵。本文於上雖肯認雲林縣碳費徵收自治條例第 8 條中用途，協助改善環境品質等主要仍有助益課徵群體，且課徵碳費帶有引導目的，本即可減低對群體用益性之要求，從而碳費具特別公課性質，但同時本文也認為較妥適之作法，仍係對碳費收入之用途加以限制，此點縱使未被環保署或大法官加以指摘，卻也是地方在課徵特別公課上須嚴加注意之處。

而對於環保署不予核定的函中，從其主要爭點：（一）二氧化碳減量等溫室氣體管制事項是否屬全國一致性事項，與（二）是否不予核定侵害地方自治團體

³⁵ 陳敏（2019），前揭註 11，頁 10-11。

的財政自主權、對地方事務之自治權限，是否中央法律未有授權，地方即不具有課徵特別公課的權限依據。從以上兩項理由，本文認為地方欲課徵特別公課，大致上有兩個問題須被解決，首先要面臨者為地方自治的權限依據為何，是否享有「財政自主權」，如有，則財政自主權的範圍為何，是否有賦予其課徵特別公課的權限？再來要解決者，則是假定地方自治團體確實具有課徵特別公課的權限後，其課徵所欲達成的特殊任務目的是否有所限制，也就是須探究地方課徵特別公課的界限，以上兩個問題將於以下第參、第肆部分中予以討論。

參、地方自治與財政自主權

在進入討論地方課徵特別公課的權限依據、界限前，首先須先確定地方自治團體的自治權限從何而來，其憲法上依據為何，此外須檢視自治權限範圍，是否包括財政自主權？如地方享有財政自主權，其範圍為何，是否包含有課徵特別公課之權限，亦不無疑問。故本文以下將先分析我國憲法、大法官解釋或相關法律中，保障地方自治的條文依據，並檢視各該條文所賦予之自治範圍為何，是否具有財政自主權？確認具備之後，則須進一步探究財政自主權，是否使地方享有課徵特別公課的權限？

一、地方自治的憲法依據

傳統上討論地方自治的權限來源，理論大致上有固有權說、傳來權說、人民主權說與制度性保障說等爭論，各說均有其利與弊³⁶，而我國相關大法官解釋似乎已明確採取「制度性保障說之立場」。制度性保障，強調某些具有特定範疇、任務或因歷史緣故而形成之制度，應受到憲法所保護，雖可以法律限制，但不可以對其核心本質內容加以廢棄，亦即對某一制度「現狀之擔保」，地方自治即屬

³⁶ 地方自治理論依據的相關學說整理，可參考陳有光（2021），《從比較法觀點論中央與地方的稅收劃分：以憲法對於地方財政自主權之保障為核心》，頁6，國立臺北大學法律學系碩士論文。

一例³⁷。我國釋憲實務採納之案例³⁸，如釋字第 498 號解釋理由書認為，「地方自治為憲法所保障之制度…旨在使地方自治團體對於自治區域內之事務，具有得依其意思及責任實施自治之權。…地方自治團體為與中央政府共享權力行使之主體，於中央與地方共同協力關係下，垂直分權，以收因地制宜之效」³⁹，解釋當中雖有強調地方自治垂直分權制衡、相互合作之任務目的，但似乎未對制度所形成之歷史脈絡加以說明。本文認為制度性保障的重點在保護「為大眾普遍認可之傳統制度價值」，其核心、本質內涵應受到憲法高度保障，才不致遭法律任意變動，但地方自治在我國似乎未有歷史發展基礎，是否有賦予憲法上高度保障之必要，不免令人質疑⁴⁰，單純以制度性保障做為我國地方自治之憲法依據，似乎尚顯不足。然而我國憲法既已於第十章規範中央與地方間的權限劃分，第十一章規範地方制度，顯示出中央與地方依憲法規定皆享有一定事務權限⁴¹，「確立我國地方分權制度，並形成憲法上之『制度性保障⁴²』」。由此可見，作為國家根本大法之憲法，將地方自治納入其中，顯示身為國民集體意志的展現之制憲者，已為相關之價值決定，肯認地方自治為我國憲法所欲保障之核心價值，從而應可肯認地方自治係受有制度性保障⁴³。

綜上可知，地方自治受憲法「制度性保障」，中央立法雖然可以針對其制度內涵加以規範，但不可侵害其制度核心領域，而核心部分係指如除去相關部分，將會使整體制度結構發生重大改變者⁴⁴。憲法上保障地方自治的條文相當廣泛，有賴立法者制定法律就權限事項為具體化規定，如現行的地方制度法等，當中就

³⁷ 程明修（2022），〈基本人權論：基本權利之功能與體系〉，程明修（等著），《憲法講義》，頁 225-226；林子儀、葉俊榮、黃昭元、張文貞（2019），《憲法：權力分立》，修訂三版，頁 477，新學林；許宗力（2002），〈基本權利：第二講 基本權的功能〉，《月旦法學教室》，第 2 期，頁 80。

³⁸ 除所舉釋字第 498 號外，其他如釋字 550 號解釋理由書亦有提及。

³⁹ 釋字第 498 號解釋理由書第 2 段。

⁴⁰ 相同質疑者，如蔡志方（2021），〈憲法與地方自治保障〉，陳清秀（等著），《地方自治法》，二版，頁 17-19。

⁴¹ 吳信華（2018），《憲法釋論》，修訂三版，頁 69，三民書局。

⁴² 林明鏘（2021），〈國家與地方自治團體之關係〉，陳清秀（等著），《地方自治法》，頁 427-428。有其他論者認為我國憲法並非採地方分權制度，因我國的省不如聯邦國家之各州、邦有制定憲法，憲法中的中央政府權限也非各省權限列舉後所剩餘者；其認為我國亦非中央集權國家，因地方政府非中央派出機關，而係由地方居民以選舉選出，相關論述可參考：蕭文生（2009），〈地方自治：第一講 地方自治之理論基礎〉，《月旦法學教室》，第 82 期，頁 33。

⁴³ 相近見解，可參蔡志方（2021），前揭註 40，頁 20。惟該學者明確表示，如僅為規定於「法律」之制度，是否亦受有制度性保障，仍有待商榷。

⁴⁴ 陳汶津（2022），〈從地方自治團體財政自主權探討地方稅〉，《成大法學》，第 43 期，頁 31。

地方自治事項，與中央對於地方自治監督等，提供法律上依據，制度性保障雖容任立法者以法律就制度內涵加以形塑，但須嚴守界限，不可侵害到地方受憲法保障之自治權核心範圍。

二、地方財政自主權的範圍與困境

「地方自治要確實落實，地方財政自主為其前提要件⁴⁵」，僅保障地方有權力與能力在權限範圍內推行相關施政措施並不足夠，地方為應付日常施政的資源需求，充分的財政即為必要，因將直接影響政策之成敗，蓋「財政為庶政之母」，缺乏穩定又豐沛的財政收入，各項政策將難以推行⁴⁶，故使地方享有財政自主權，毋寧是確保地方自治順利運作的重要環節，如釋字第 550 號解釋理由書中即有提及，「地方自治團體受憲法制度保障，其施政所需之經費負擔乃涉及財政自主權之事項」。財政自主權賦予地方自治團體，在授權的財政範圍內，享有自行為收入、支出決定，自行編定預算等權限，當中之自行為收入決定，包括享有使用何種「財政工具之選擇權⁴⁷」。憲法第 109 條、第 110 條中亦有明確規定，省財政及省稅、縣財政及縣稅，分別由省、縣立法並執行之，亦即地方自治團體在其自治領域內，享有關於財政之專屬權限，惟並不表示地方對於收入支出之決定，享有「完全不受干預」之自主權限。

對特定國家事務的推行，如地方負有協力義務，中央依據法律使其為一定財政支出，亦未侵害其財政自主權，像釋字第 550 號解釋即表明，「於不侵害其自主權核心領域之限度內，基於國家整體施政需要，地方分擔保險費之補助，尚非憲法所不許。…核心領域之侵害，指不得侵害地方自治團體自主權之本質內容，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政府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⁴⁸」，在地方財政自主權之核心領域內，不容中央有所干涉，與釋憲實務對地方自治採取「制

⁴⁵ 葛克昌（2012），〈特別公課與地方財政工具〉，《台灣法學雜誌》，213 期，頁 147。

⁴⁶ 范文清（2021），〈地方財政制度〉，陳清秀（等著），《地方自治法》，二版，頁 376，新學林。

⁴⁷ 宮文祥（2022），〈中央與地方分權〉，程明修（等著），《憲法講義》，增修三版，頁 205，元照。

⁴⁸ 釋字第 550 號解釋理由書第 2 段。

度性保障」之理念不謀而合。對於財政自主權之核心領域，本文以為「財政收入」亦應包括在內，蓋財政收入的穩定對政策推動至關重要，中央不應任意剝奪「地方對財政工具之選擇權」，也就是地方應具有「財政收入形成權」，對於其財政收入之規範與收入利用等，享有自主決定權限⁴⁹。現行法下地方自治團體所擁有的財政收入工具，規定在地方制度法第 63 條至第 65 條，分別規範直轄市、縣(市)、鄉(鎮、市)的財政收入種類，其中包含稅捐、工程受益費、規費與其他收入等共 11 項，其中稅捐收入最為重要。

稅捐收入具可預期性、來源豐沛且穩定，施政仰賴稅捐亦較不會有超支情形發生，故現代國家多以稅捐收入為主要且常態性之支出，即學者所稱之「租稅國家」，而地方政府亦是如此⁵⁰。課稅權，又可分為三者，(一)稅捐立法權，係指制定稅捐法律之權限、(二)稅捐收益權，係指享有稅捐收益、收入之權限、(三)稅捐行政權，則指涉執行稅捐法律、行使稅捐稽徵權限⁵¹，三者之中，地方自治團體最為受限者為稅捐立法權⁵²。現行法下地方自治團體欲課徵地方稅或自治稅捐，依財政收支劃分法第 7 條⁵³，僅限該法或地方稅法通則授權地方課徵者，目前僅有「特別稅課、臨時稅課或附加稅課」分別規定在財政收支劃分法第 12 條第 6 項與第 19 條，及地方稅法通則第 3 條。上開規定雖使地方仍享有一定稅捐立法權，然而地方稅法通則所設下之課徵限制，像是三種稅課皆設有年限限制⁵⁴、

⁴⁹ 陳有光 (2021)，前揭註 36，頁 26。

⁵⁰ 柯格鍾 (2021)，〈財政權限劃分與地方課稅〉，陳清秀 (等著)，《地方自治法》，二版，頁 299；陳清秀 (2019)，前揭註 6，頁 95。此點亦可由本文圖一得出，地方政府近十年稅捐收入，皆佔總歲入比例超過半數，顯見稅捐收入為地方自治團體主要之收入來源。

⁵¹ 陳清秀 (2019)，前揭註 6，頁 95；陳有光 (2021)，前揭註 36，頁 26-27。

⁵² 釋字第 277 號解釋認為，「財政收支劃分法第七條後段關於省及直轄市、縣(市)(局)稅課立法，由中央制定各該稅法通則，以為省、縣立法依據之規定，係中央依憲法第一百零七條第七款為實施國稅與省稅、縣稅之劃分，並貫徹租稅法律主義而設，與憲法尚無抵觸。因此中央應就劃歸地方之稅課，依財政收支劃分法前開規定，制定地方稅法通則，或在各該稅法內訂定可適用於地方之通則性規定，俾地方得據以行使憲法第一百零九條第一項第七款及第一百十條第一項第六款賦予之立法權」，似乎是認為地方稅捐立法權須由法律授權，並不承認地方享有廣泛的課稅立法權。

⁵³ 財政收支劃分法第 7 條：「直轄市、縣(市)及鄉(鎮、市)立法課徵稅捐，以本法有明文規定者為限，並應依地方稅法通則之規定」

⁵⁴ 地方稅法通則第 3 條第 2 項：「特別稅課及附加稅課之課徵年限至多四年，臨時稅課至多二年，年限屆滿仍需繼續課徵者，應依本通則之規定重行辦理。」

臨時稅課應指明課徵該稅課之目的，且限定用途等⁵⁵，都使得地方在本已受限的稅捐立法權下，更加難以行使。此外，財政收支劃分過度偏向中央，亦使地方面臨自主財源取得不易的窘境。

憲法第 107 條第 7 款，將國稅與省、縣稅之劃分權縣交由中央立法並執行，而後制定之財政收支劃分法將佔我國收入較高者之稅課，如前圖二所示之所得稅、營業稅等，皆劃歸由中央取得稅捐受益權，雖財政收支劃分法第 8 條，將部分國稅提撥一定比例統籌分配款給直轄市、縣（市）即鄉（鎮、市），使地方享有部分國稅受益權。但依中央統籌分配稅款分配辦法第 7 條，按照固定比例分配之統籌分配款，在我國升格為 6 個直轄市後，各自以 61.76%、24%、8.24% 的比例，分由 6 個直轄市、16 縣市、198 個鄉鎮市取得，此種水平分配不均、直轄市及縣市間補助比例明顯失衡的公式，恐會形成「有利於直轄市而不利於縣及鄉鎮市」的情形⁵⁶，無助於提升部分地方自治團體的財政問題。

因此，在現行法下地方稅捐的財源不足與課徵不易被確認後，地方自治團體如欲增加施政所需之財源，空怕得要使用不同財政工具作為手段。其他三種主要的公課類型中，雖然規費與受益費等受益負擔也是地方收入的重要來源，但其為「公行政的利用或利用可能性的對價」，背後所依憑者為「對待給付」法理，人民未利用或從公部門取得相關利益時，公權力並不具有取得對價的正當依據⁵⁷，故同樣不具有對待給付性質之「特別公課」，或可成為地方支應公共任務財政需求的手段之一。然而，觀察我國地方制度法、地方稅法通則等規定，皆未有特別公課之明文，則地方是否有課徵的合法、合憲依據存在，不無疑問。

三、小結

我國憲法第十章、第十一章已將地方自治納入規範，顯見地方自治具有憲法「制度性保障」的地位，使地方自治團體在其自治範圍內，能以自我負責的方式

⁵⁵ 地方稅法通則第 3 條第 3 項：「特別稅課不得以已課徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象；臨時稅課應指明課徵該稅課之目的，並應對所開徵之臨時稅課指定用途，並開立專款帳戶。」

⁵⁶ 柯格鐘（2021），前揭註 50，頁 349-350；陳汶津（2022），前揭註 44，頁 37。

⁵⁷ 陳清秀（2019），前揭註 6，頁 81-87。

處理其地方事務，自主決定是否即如何執行地方事務⁵⁸，但僅保障地方享有自己決定權限並不足夠，財政自主權的確保亦相當重要，「財政為庶政之母」，任何行政的運作及管理都不能忽視財政要素。現行地方制度法下保障地方自治團體享有多達 11 種收入手段，但最為重要的稅捐收入卻因財政收支劃分法，對國稅與地方稅的劃分不公，與統籌分配款分配公式對直轄市與縣（市）分配不對等，與地方稅法通則對於地方自行課徵地方稅、自治稅捐設有過多限制，導致地方恐須另尋其他財政手段增加財源。又其他公課類型中，作為受益負擔的規費、受益費等，係作為人民使用公行政的對價，在人民未利用公行政時，地方即喪失取得財源之權限。故欲脫離對待給付法理，又難以使用稅捐的情況下，地方自治團體為取得支應公共任務的財源，「特別公課」即成為選項之一，然而地方是否有課徵的權限，即為本文下段所欲處理者。

肆、地方自治團體課徵特別公課

特別公課在我國並不乏課徵的案例，如前已提及的空氣汙染防制費、原住民族綜合發展基金之就業基金等，但至今仍然欠缺針對特別公課的實定法律。地方享有自治權限與財政自主權已如前述，原則上對於財政的收入方式與支出應用皆有自主決定空間，則地方自治團體是否可以在未獲法律授權或中央法律真空時，逕自制定自治條例，作為特別公課的課徵依據，實定法下是否全無任何相關授權規範存在，即生疑義。此外，因現行法下的地方財政自主權，至少在稅捐立法權領域，雖然保有地方制定地方稅、自治稅捐的空間，但對課徵的種類、目的、年限等卻設有相當大限制。如果確認地方具特別公課的課徵權限後，此課徵權限是否亦應設有相關限制，即不無疑問。本文以下即要先確認地方課徵特別公課的權限依據為何，是否如同前所舉雲林縣一案，因中央法律對某些特殊事項未為規定，或未授權、允許地方制定自治條例課徵特別公課，地方即完全沒有權限存在；再來，要探究地方如確實擁有課徵權限後，其課徵是否受有限制，如有，則界限為何？

⁵⁸ 蕭文生（2009），前揭註 42，頁 31。

一、 課徵特別公課的權限依據

特別公課的課徵依據，在釋字第 426 號解釋做成後以無意義，即至少須以「法律明確授權的命令訂定」，自治條例的制定係經由地方議會三讀議決通過，議會組成又是由地方住民透過選舉產生，自治條例的民主正當性理論上應高於法律授權訂定之命令，然而我國法體系採行以中央為主之架構，使地方自治條例不僅低於憲法與法律，甚至較中央法規命令為低，此觀憲法第 116、第 125 條，分別規定省法規與縣單行規章與國家法律牴觸者無效，與地方制度法第 30 條第 1 項，規定自治條例與憲法、法律、授權命令牴觸者無效即可知。因此，從法位階理論來看，自治條例雖然具有直接民主正當性，其位階卻低於授權命令，使得即便地方本於憲法保障之財政自主權，似有以自治條例課徵特別公課的權限，亦可能因違反「法律保留原則」，被認為其課徵行為違憲無效，勢必得找尋其他途徑證立地方自治團體的特別公課課徵權限。

有學者即認為地方制度法第 63 條至第 65 條，3 條條文的第 11 款皆規定，地方自治團體的收入包含「其他收入」，本於保障地方財政自主的理念，特別公課應可涵蓋於此項概括條款之中，且該學者亦認為，既然地方制度法的公布生效日（民國 88 年），後於我國首件承認特別公課的釋字第 426 號解釋（民國 86 年），便可知立法者無意將特別公課排除於其他收入之外，故此項概括條款可作為地方自治團體課徵特別公課之依據⁵⁹。另外有學者認為，特別公課的管轄權，非基於憲法上國稅、縣稅的規範，而是該特殊任務需求所涉事務之權限劃分為基礎，如該事項為地方自治團體之自治事項，即可使地方享有就該事項課徵特別公課之權限⁶⁰，此項見解係將事務權限與特別公課課徵權限連結。再有論者認為，特別公課的課徵係課予人民公法上金錢給付義務，帶有限制或剝奪人民基本權利之性質，而地方制度法第 28 條⁶¹，既允許以自治條例制定限制或剝奪地方自治團體居

⁵⁹ 王服清（2014），前揭註 13，頁 16-17。

⁶⁰ 葛克昌（2012），前揭註 45，頁 149-151。

⁶¹ 地方制度法第 28 條：「下列事項以自治條例定之：一、法律或自治條例規定應經地方立法機關議決者。二、創設、剝奪或限制地方自治團體居民之權利義務者。三、關於地方自治團體及所營事業機構之組織者。四、其他重要事項，經地方立法機關議決應以自治條例定之者。」

民權利義務之事項，則此條似可作為地方課徵特別公課的授權依據，使課徵行為不違反法律保留原則的要求⁶²。

本文以為上述以地方制度法第 28 條或第 63 條至第 65 條作為授權依據的兩種見解，滿足了實務上對於「相對法律保留原則」的要求，蓋地方係在中央法律授權下制定課徵特別公課的自治條例。又上述二種見解最令人擔憂者，即在其授權規定本身似有不夠明確之處，如徵收目的、對象、場所及用途等項皆未明確規定。惟本文認為，特別公課所欲達成之特殊任務需求種類繁多，本即難以制定一部統合性法律，且授權明確性之目的，是為避免不具直接民主正當性之行政機關，濫用訂定命令之權力，使人於遭受行政機關課予無法預見的負擔，然而自治條例的制定，是由與人民最為接近，且具直接民主正當性的地方議會制定，授權明確性的要求應可較為寬鬆，從而現行規定已可作為合憲、合法的課徵依據。

二、 課徵特別公課的界限

對於課徵特別公課的界限，即包含傳統對於特別公課課徵所設下之四項合法性依據，包含（一）負擔對象群體須具有同質性與共同財務責任，而如係以誘導管制為目的者，則須群體本身先前即有法定義務的違反、（二）不可用以支應一般公共事務，蓋負擔義務之群體較一般公眾，負有額外之公法上不利益、（三）管制誘導性特別公課，係因先前義務之違反被納為課徵對象，且其可能為第三人的利益課徵，故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是否平衡、（四）檢驗特別公課是否有助於達到管制誘導目的⁶³。

除上述界限之外，本文認為地方課徵之特別公課，因為其規範效力僅及於該地方自治團體的管轄區內，故課徵特別公課所欲達成之特殊任務需求，必然須與地方做出連結、具有客觀關連性，也就是學者強調之「地域性」。地域性「不是狹隘地限縮於在地的人、事、物為準，而是較為寬鬆地放寬到客觀上與一定地域

⁶² 周佳宥（2015），〈地方自治團體課徵特別公課之研究〉，《東吳公法論叢》，第 8 期，頁 100-104。轉引自陳有光（2021），前揭註 36，頁 29-30。

⁶³ 葛克昌（2012），前揭註 45，頁 156。

相連結之人、事、物⁶⁴」。則在地域性的限制之下，特殊任務需求所涉事項，即須限定為該地方自治團體之「自治事項」。因地方對於某一事項取得自治權，多是因為該事項具有全直轄市、縣（市）一致之性質，才使地方享有該等權限，故失去此種連結性後，地方亦因此喪失該事項之管理權限，即便本於地方制度法的授權，具有課徵特別公課的權限，但特殊任務目的既與地方自治團體無關，則地方如欲強加課徵，即有構成違憲濫權之可能。

伍、結論

在環境保護的需求日益劇增的今日，地方自治團體無不投入資源改善環境汙染與品質，然而施政過程中須仰賴大量資金投入，而在我國財政收支劃分法對於國稅、地方稅權限劃分不均，統籌分配款又有分配不公之情形下，地方自主財源收入即須仰賴其他財政工具的運用，「特別公課」便成為選項之一，然而 2011 年雲林縣碳費徵收自治條例，遭環保署以自治條例未滿足相對法律保留原則的要求，與溫室氣體管理事項為全國一致性事項為由，不予核定該自治條例，此時即生一項疑問，即「地方是否享有特別公課之課徵權限」，其課徵上是否有所限制。

地方自治既然已受我國憲法「制度性保障」，則地方自治團體在其自治領域內，對於施政、政策決定等應享有自主決定的權限，又僅確保此等權限並不足夠，亦須確保地方自治團體享有財政自主權，使其對於財政收入工具的選擇與支出運用方式等具有自主決定權限，蓋財政的好壞將直接影響政策成敗。然現行法下的財政自主權並不完整，尤其是稅捐立法權在財政收支劃分法與地方稅法通則的限制之下，僅可課徵三種地方稅、自治稅捐，即特別稅課、臨時稅課與附加稅課，不僅種類有所限制，年限甚至課徵目的亦有限制，考量到財源收入缺乏的情形，勢必得要另尋出路。在規費與受益費因「對待給付」之性質而不易被地方利用，特別公課便成為地方增加財政收入的手段之一，然而實定法下不具有特別公課的明文規範，則地方自治團體能否課徵即有所爭執。

⁶⁴ 陳汶津（2022），前揭註 44，頁 58。

本文認為地方對於特別公課的課徵權限依據，在現行法體系中，可以訴諸於地方制度法第 28 條與第 63 條至第 65 條等規定，雖有論者質疑其授權規定不夠明確然本文以為既然係由具民主正當性的地方議會，制定自治條例加以課徵，則明確性的要求應可放寬，從而肯定現行的授權依據，已有滿足釋字第 426 號解釋所要求之「相對法律保留原則」。即便如此，地方課徵特別公課亦有其界限，其欲追求的特殊任務目的須具有「地域性」，且涉及事項須為「自治事項」，才不至於構成違憲濫權的課徵行為。

特別公課雖然成為我國現行常被使用的新興財政工具之一，然而特別公課所具有「國會難以有效監督特別公課的徵收與使用」，與「對於被課徵群體造成額外負擔的不公平性」，皆是特別公課所具有的危險性⁶⁵。學者即有認為，特別公課本即應屬補充性，應僅在特殊條件下，稅捐、規費、受益費均無法達成時，才可以依法設立，且地方課徵特別公課是因其具有特殊功能，而不是為了解決地方財政困境⁶⁶。則在地方明顯遭逢財政收入不足的情形下，與其放任地方透過制定特別公課方式增加財政收入，不如放寬對於地方稅、自治稅捐課徵的限制，使地方享有更大的稅捐立法權，以協助我國更進一步朝向「稅捐國家」的方向邁進。

⁶⁵ 柯格鐘（2008），前揭註 26，頁 201-202。

⁶⁶ 葛克昌（2012），前揭註 45，頁 155-156。

參考文獻

- 王服清 (2014),〈從「特別公課」論「雲林縣碳費徵收自治條例」之合憲性〉,《科技法學論叢》,第9期,頁1-41。
- 吳信華 (2018),《憲法釋論》,修訂三版,三民書局。
- 呂理翔 (2020),〈論環境公課作為「特別公課」於國家財政收入體系中之地位〉,柯格鐘 (等著),《環境公課 第一冊》,初版,頁3-24,元照。
- 周佳宥 (2015),〈地方自治團體課徵特別公課之研究〉,《東吳公法論叢》,第8期,頁100-104。
- 林子儀、葉俊榮、黃昭元、張文貞 (2019),《憲法：權力分立》,修訂三版,新學林。
- 林明鏘 (2021),〈國家與地方自治團體之關係〉,陳清秀 (等著),《地方自治法》,頁425-460,新學林。
- 柯格鐘 (2021),〈財政權限劃分與地方課稅〉,陳清秀 (等著),《地方自治法》,二版,頁297-370,新學林。
- (2008),〈特別公課之概念：以釋字第426號解釋所討論之空氣汙染防制費為例〉,《月旦法學雜誌》,第163期,頁194-215。
- 范文清 (2021),〈地方財政制度〉,陳清秀 (等著),《地方自治法》,二版,頁376,新學林。
- 宮文祥 (2022),〈中央與地方分權〉,程明修 (等著),《憲法講義》,增修三版,頁181-212,元照。
- 許宗力 (2002),〈基本權利：第二講 基本權的功能〉,《月旦法學教室》,第2期,頁72-80。
- 陳有光 (2021),《從比較法觀點論中央與地方的稅收劃分：以憲法對於地方財政自主權之保障為核心》,國立臺北大學法律學系碩士論文。
- 陳汶津 (2020),〈論特別公課的概念與反思：評最高行政法院104年度判字第68號判決〉,《成大法學》,39期,頁1-63。
- (2022),〈從地方自治團體財政自主權探討地方稅〉,《成大法學》,第43期,頁21-79。
- 陳玠宇 (2022),《特別公課概念之研究：以環境特別公課為中心》,私立東吳大

- 學法律學系研究所碩士論文。
- 陳敏（2019），《稅法總論》，一版，自刊。
- 陳清秀（2019），《稅法總論》，修訂 11 版，元照。
- （2022），〈憲法總綱：憲法之基本原則〉，程明修（等著），《憲法講義》，增修三版，頁 33-73，元照。
- 程明修（2022），〈基本人權論：基本權利之功能與體系〉，程明修（等著），《憲法講義》，頁。
- 葛克昌（2012），〈特別公課與地方財政工具〉，《台灣法學雜誌》，213 期，頁 146-156。
- 蔡志方（2021），〈憲法與地方自治保障〉，陳清秀（等著），《地方自治法》，二版，頁 1-28。
- 蕭文生（2009），〈地方自治：第一講 地方自治之理論基礎〉，《月旦法學教室》，第 82 期，頁 30-40。
- 顏品沂（2023），《論環境特別公課之課徵：以司法院大法官釋字第 788 號解釋為中心》，國立中正大學財經法律學研究所碩士學位論文。