

立法院法制局專題研究報告

編號：1550

本報告僅供委員參考

環境特別公課相關法制問題研析

法 制 局 蔡 琮 浩 撰

中華民國 109 年 11 月

環境特別公課相關法制問題研析

目 次

摘要	1
壹、背景說明.....	2
貳、公課--公法上金錢給付義務概念簡介.....	2
一、稅捐	3
二、規費	4
三、受益費	6
四、特別公課	6
參、環境公課及現行環保法律明定之特別公課.....	8
一、環境公課之概念	8
二、現行環保法律明定之特別公課	8
(一) 廢棄物清除處理費	9
(二) 空氣污染防制費	11
(三) 水污染防治費	12
(四) 其他種類環境特別公課	13
肆、問題檢討與建議.....	15
一、環境稅與環境特別公課其各自之憲法規範基礎並非相同. 15	
(一) 環境稅基於憲法第 19 條規定之租稅法定原則.....	15
(二) 環境特別公課基於憲法第 23 條規定之法律保留原則	17
(三) 小結	19
二、環境公課採用稅捐或特別公課方式之考量因素	19
(一) 環境稅與環境特別公課之區別	19
(二) 環境公課採用特別公課之評估與考量因素.....	20
(三) 環境公課可採取環境特別公課方式課徵，但應避免氾濫運 用.....	23
三、環境特別公課若具有全國一致性，宜統由中央法律定之. 25	
(一) 中央與地方就環境保護任務的權限分配.....	25
(二) 環境特別公課徵收之立法權限	25
(三) 環境特別公課若具有全國一致性，仍宜由中央立法定之	27

伍、結論.....	29
參考文獻.....	31

摘要

稅捐是國家施政所需之最重要財政來源，而人民依憲法第 19 條規定有依法律納稅之義務。但隨著現代給付國家任務日漸膨脹，諸多任務皆必須由國家為積極給付，從而，政府必須擴充其財政收入，以達到施政目的。在此潮流背景下，特別是在環境保護意識高漲之國家任務領域，即孕育而生特別公課之新興財政工具。惟在公法金錢給付義務概念下，環境特別公課具有何者內涵，其選用應注意何事項等皆有待適度釐清。本報告針對環境特別公課相關法制問題，經探討研析後認為環境特別公課與環境稅雖同屬公法上金錢給付之環境公課，但憲法規範基礎上，並非相同；立法政策上應避免過度濫用特別公課，致侵蝕稅捐作為國家財政支應之基石；環境特別公課若具有全國一致性，其立法宜由中央法律定之。

環境特別公課相關法制問題研析

壹、背景說明

我國憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務。是以，稅捐是憲法明定之公課。然隨著現代給付國家之發展，國家任務急速膨脹，諸多事項皆必須國家為積極給付，然國家提供給付之財政來源，終究是由人民來加以負擔，為因應急速增加之給付請求權所肇生之財政支出，政府勢必只有增加人民財產之負擔，以擴充其財政收入¹。在此背景下，有別於傳統稅捐之非稅公課—特別公課，此一新興財政工具即應運而生。特別是在永續經營地球資源及環境生態保育觀念日漸深入國人日常生活之今日，為誘導國人落實環保理念，對於產生污染源者所課予之環境特別公課，即成為政府籌措財政，以支應環保行政措施所需之重要手段。爰本報告以下擬先就公課，此一公法上金錢給付概念，先予簡介；次就環境公課及現行環保法律明定之特別公課種類，加以論述；最後，針對環境特別公課在現行規範體例所面臨之相關重要法制問題，予以檢討與分析，並提出相關分析情形及建議事項。

貳、公課—公法上金錢給付義務概念簡介

公法上的負擔(Öffentliche Lasten)亦即公法上給付義務，可分為公法上金錢給付及公法上實物給付兩類。其中公法上金錢給付，亦即「公課」(öffentliche Abgaben)，原則上指國家或其他公法人，為獲取收入之目的，根據公法之法律規定，

¹ 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，頁 104、108。

所請求的一切金錢給付，包括稅捐、規費、受益費及特別公課²。

一、稅捐

憲法上的稅捐概念 (Steuerbegriff) 的意義，主要為權限上的劃分，稅捐概念決定憲法第 107 條、第 109 條及第 110 條有關稅捐立法權、稅捐收益權及稅捐行政權的歸屬³。我國現行法對於稅捐概念並未有明文定義，學者認為：「我國憲法所稱之租稅，為中央或地方政府，為支應國家事務之財政需要，及達成其他之行政目的，依據法律，向人民強制課徵之金錢，或其他有金錢價值之實物之給付義務，而不予以直接之報償者。」⁴，並認為稅捐在概念上具有以下之特徵：**1、以金錢給付為內容**：可以降低徵納雙方之稽徵與繳納費用，其負擔給付經由金額加以具體化，而且僅可以使用法定的支付工具清償。**2、為滿足公共任務的財政需要所課徵**：稅捐是作為滿足公共財政實現公共任務需要之用，其並非對於公法人之特定給付之對待給付，亦即並非針對個別的對價所課徵，此特性與規費不同。稅捐收入一般適用「統收統支原則」(整體填補之要求)(Gebot der Gesamtdeckung)，於例外情形，特定稅捐收入以法律明定「專款專用」而指定特殊用途之「目的稅」(Zwecksteuer)，其係透過該項稅捐可執行此種公共任務，並不具有公課權利人為有利於公課義務人之對待給付特性，故仍非具體的對待給付⁵。**3、**

² 陳清秀，稅法總論，台北：元照，2019 年 9 月，頁 75。

³ 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，頁 45。

⁴ 陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，第 24 期，1981 年 12 月，頁 39。

⁵ 例如：菸害防制法第 4 條第 4 項規定：「菸品健康福利捐應用於全民健康保險之安全準備、癌症防治、提升醫療品質、補助醫療資源缺乏地區、罕見疾病等之醫療費用、經濟困難者之保險費、中央與地方之菸害防制、衛生保健、社會福利、私劣菸品查緝、防制菸品稅捐逃漏、菸農及相關產業勞工之輔導與照顧；…。」該菸品健康福利捐，專款專用，用於指定用途，

由公法人團體以高權方式課徵：金錢債務須由公法團體（各類公法的法人，例如國家、省縣地方自治團體）以高權力方式加以課徵，亦即繳納義務之法律原因，必須是單方經由公權力行為予以決定，毋庸考慮義務人之意思，因此並非基於契約所為之任意給付。4、以獲得收入為目的或附隨目的：金錢債務必須（至少是附隨目的）為獲取收入以滿足財政需要而課徵。因此罰金、罰鍰、強制金、滯納金、滯報金、利息及費用等針對違反義務之結果或不行為之制裁，均不屬稅捐範圍。5、對於一切滿足法律所定構成要件者加以課徵：金錢債務必須對於一切實現法律所定給付義務之構成要件之人，加以課徵。亦即以課稅平等（普遍性）及課稅構成要件該當性（Tatbestandsmäßigkeit）或合法性為目的。

二、規費

規費（Benutzungsgebühren）與下述之受益費皆為受益負擔。所謂受益負擔，係指以對待給付為要件之非稅公課，其概念內涵在於課徵該費用與繳納義務人所受領支給付間，具有直接對價性⁶，合先敘明。規費乃是為滿足國家或地方自治團體的財政需要，而以高權方式加以課徵之金錢給付，規費與稅捐不同的是，在其原因上與特定給付或給與相連結，此連結若被解消即屬稅捐；換言之，規費之收取與義務人所受領之給付間，基於受益負擔性質，具有直接而明顯之對待給付性⁷。規費是個

即具有目的稅性質。

⁶ 馮郁琇，環境法上的特別公課，財稅法令，第4卷第9期，2018年5月，頁38。

⁷ 同註6。

人對於公共設施以特定的方式實際上加以使用的對價或享受行政機關之特別給付的對價，亦即，規費是依據使用者付費原則或受益者付費原則徵收。規費在種類上可分為：1、行政規費（Verwaltungsgebühren）乃是為個人的利益或受個人委託所採取職務行為的對價。亦即，對於行政機關之特別給付的對價，例如：（1）職務上行為所為證明書、核准、許可及使用執照之核發，或（2）依據職權法令或法令規定對特定對象執行政務所增加之社會成本，如審查費、登記費、證照費等。2、使用規費（Verwaltungsgebühren）乃是對於公共營造物或設施之使用的對價，例如：使用自來水、電力及瓦斯的規費，使用交通工具及博物館的規費等。3、特許規費（Verleihungsgebühren）乃是核發特許或使用特許權利的對價，例如：專利權人應繳納之專利年費⁸。簡言之，規費是政府機關因為提供了特定服務、設備，或設定某種權利，或為達成某種管制政策目的，而對特定對象按成本或其他標準所計收的款項。不是經常性，也沒有延續性，通常採取使用者或受益者付費的原則，依據個人需要計收，比如戶籍謄本、土地登記費等；有一些規費的徵收範圍比較廣，也像稅捐一樣具有強制性，例如汽、機車的燃料費，150C.C.以下的機車雖不用繳納使用牌照稅，卻必須繳納燃料費；燃料費係用於公路及市區道路的養護、修建及安全管理之用⁹。

⁸ 同註2，頁85-87。

⁹ 財政部稅務入口網，網址：<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/web/ETW118W/CON/417/4662358671412844527?tagCode=>，最後瀏覽日：2020年7月8日。

三、受益費

受益費或分擔金 (Beiträge) 是為了滿足財政需要，為填補費用支出對於以下情形，以公權力加以課徵之給付：1、對於公營造物及公共設施之建立、設置或擴張之給付；2、對於改善街道、水路及廣場，而非對於其繼續性之維持及整頓支給付。由於受益費是受益人參加分擔公共設施費用，因此其判斷基準亦是對待給付的觀點。受益費是為滿足或減少建立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，予以課徵，並不考慮該受益義務人實際上是否享受該項利益¹⁰。例如：工程受益費徵收條例第 2 條規定：「各級政府於該管區域內，因推行都市建設，提高土地使用，便利交通或防止天然災害，而建築或改善道路、橋樑、溝渠、港口、碼頭、水庫、堤防、疏濬水道及其他水陸等工程，應就直接受益之公私有土地及其改良物，徵收工程受益費；其無直接受益之土地者，就使用該項工程設施之車輛、船舶徵收之。」

四、特別公課

特別公課 (Sonderabgaben) 並非為了滿足一般國家財政需要，而對一般國民所課徵，而是為了特定任務之財政需要，對於特定群體的國民所課徵的負擔，其經常流入特別基金，而不流入一般公共預算中。特別公課是國家對經濟統制、社會形成的工具，並非取向於量能課稅原則¹¹。依學者引述德國聯邦憲法法院判決見解認為，特別公課的合法性 (Zulässigkeit) 須具備以下標準：1、**滿足特別任務的財政需要**：特別公課之課徵，係滿足特定任務的

¹⁰ 同註 2，頁 87。

¹¹ 同註 3，頁 50。

財政需要為目的，而非為獲取公法人團體一般財政需要收入為目的；其收入不得被使用於支應一般國家任務之財政需要，而應滿足特別任務的財政需要目的所為之支應。

2、公課義務人為同類群體：負責特別公課之群體，必須經由共同的利益狀態加以連結，並以此與一般公眾作區別。

3、公課義務人的群體責任：公課義務人範圍與該公課追求之目的間，必須有特殊關聯性。就此，德國聯邦憲法法院使用「事物的密切性」(Sachnähe)的概念加以描述，並且表示應以公課義務人的「群體的責任」(Gruppenverantwortung)履行該公課所應滿足財政需要的任務。

4、公課的群體用益性：公課收入係為公課義務人的群體利益加以使用。在此須其收益直接或間接且主要是有利於義務人即為已足，即所謂「公課的群體用益性」(Gruppennützigkeit der Abgabe)。不過，由於特別公課在種類上可區分為「以支應特別財政需要之特別公課」及「有管制功能之特別公課」，前者德國聯邦憲法法院認為應無限制地適用上述原則，而後者既然是取向於「行為管制」的特別公課，其目的在促進特定行為或瑕疵行為之制裁，並非以支應特定任務之財政需要為目的，因此，上述「群體責任」及「群體用益性」之要求，並無必要¹²。

¹² 同註 2，頁 88-90。

參、環境公課及現行環保法律明定之特別公課

一、環境公課之概念

如前所述，公課指國家或其他公法人，為獲取收入之目的，根據公法之法律規定，所請求的一切金錢給付，包括稅捐、規費、受益費及特別公課等。至於「環境公課」，則含有廣義與狹義二種意義，狹義之環境公課乃是主管機關以環境保護為主要目的，基於污染者付費原則對於造成環境負擔之人，課予其金錢公課，藉以調整控制國民行為之措施，強調以「誘導」之觀點建立其費用徵收機制，而未必具有財政目的，因此，狹義之環境公課又可稱為「環境誘導公課」；廣義之環境公課¹³，在於所有環境法上基於與特定環境或生態保育、維護之目的，而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¹⁴。本報告以下所述之環境公課概念，原則上係以狹義之環境公課為範圍，合先敘明。

二、現行環保法律明定之特別公課

現行環保法律明定有各種針對特定對象收取費用之相關規定¹⁵，惟該等公課規定，或為主管機關就民眾不法行為所產生之相關

¹³ 關於廣義環境公課，論者亦有使用「環境稅費」一詞，予以描述，並認為現行環境稅費結構包含：1.能源稅（能源類關稅、油氣類貨物稅、能源類石油基金）；2.運輸稅（運輸工具關稅、車輛類貨物稅、車輛使用牌照稅、汽車燃料使用費）；3.污染稅（空氣污染防治費、土壤及地下水污染整治費、回收清除處理費）；4.資源稅（開採礦藏規費、水源保育與回饋費）。吳德豐，我國應重視環境稅制之實施，稅務旬刊，第 2161 期，2011 年 10 月，頁 74。

¹⁴ 同註 6，頁 40。

¹⁵ 由於世界各國對於環境稅費尚無一致性定義，我國對此亦無明確定義，且無統一的環境稅費，而是散見於不同法源，論者認為可歸納 1.能源稅（費）、2.污染稅（費）、3.資源稅（費）及 4.車輛稅（費），單佩玲，臺灣建構低碳家園財稅機制之因應策略，當代財政，第 22 期，2012 年 10 月，頁 43。本報告限於篇幅及探討議題，僅限於現行環境法律中所規定者。

費用（如：「拖吊及保管等相關費用」¹⁶或「代清理、改善及衍生之必要費用」¹⁷）、或主管機關核發證件所收取之相關費用¹⁸等規費規定。就此，本共通適用於各項行政作為，較無爭議性，故本文暫不予討論，以下僅就主要環保法律有關特別公課之規定¹⁹，加以說明。

（一）廢棄物清除處理費

廢棄物清理法第 15 條規定，物品或其包裝、容器經食用或使用後，足以產生 1、不易清除、處理；2、含長期不易腐化之成分；3、含有害物質之成分；4、具回收再利用之價值等性質之一般廢棄物，致有嚴重污染環境之虞者，由該物品或其包裝、容器之製造、輸入或原料之製造、輸入業者負責回收、清除、處理，並由販賣業者負責回收、清除工作。關於上述物品或其包裝、容器及其應負回收、清除、處理責任之業者範圍，由中

¹⁶ 廢棄物清理法第 10 條規定：「依前條第二項規定扣留之清除機具、處理設施或設備，於其所貯存、清除、處理或再利用之廢棄物、剩餘土石方已無嚴重污染之虞，或該清除機具、處理設施或設備之所有人或使用人妥善清除處理其廢棄物、剩餘土石方，並於繳納清除機具、處理設施或設備拖吊及保管等相關費用後發還。（第 1 項）扣留清除機具、處理設施或設備之期間，以一年為限。但情形特殊者，得報經上級主管機關核准延長一次。（第 2 項）第一項之清除機具、處理設施或設備拖吊及保管等相關費用之收費方式及標準，由直轄市、縣（市）主管機關定之。（第 3 項）」。

¹⁷ 廢棄物清理法第 71 條第 1 項：「不依規定清除、處理之廢棄物，直轄市、縣（市）主管機關或執行機關得命事業、受託清除處理廢棄物者、仲介非法清除處理廢棄物者、容許或因重大過失致廢棄物遭非法棄置於其土地之土地所有人、管理人或使用人，限期清除處理。屆期不為清除處理時，直轄市、縣（市）主管機關或執行機關得代為清除、處理，並向其求償清理、改善及衍生之必要費用。屆期未清償者，移送強制執行；直轄市、縣（市）主管機關或執行機關得免提供擔保向行政法院聲請假扣押、假處分。」。

¹⁸ 廢棄物清理法第 73 條規定：「各級主管機關依本法核（換）發許可文件、證照、受理審查、檢驗，應收取許可費、證照費、審查費或檢驗費。（第 1 項）前項收費標準，由中央主管機關會商有關機關定之。（第 2 項）」。

¹⁹ 另依溫室氣體減量及管理法第 5 條第 3 項雖規定，為因應氣候變遷，政府相關法律與政策之規劃管理原則，包括「依二氧化碳當量，推動進口化石燃料之稅費機制，以因應氣候變遷，並落實中立原則，促進社會公益。」就此，財政部已著手研擬「能源稅條例草案」，並於 2018 年 6 月擬定有「推動能源稅計畫」，現行環保法律中並無碳稅或能源稅之課徵。

央主管機關公告之。同法第 16 條則規定，經公告之應負回收、清除、處理責任之業者，應向主管機關辦理登記；製造業應按當期營業量，輸入業應按向海關申報進口量，於每期營業稅申報繳納後 15 日內，依中央主管機關核定之費率，繳納回收清除處理費，作為資源回收管理基金²⁰。

另須注意的是，同屬廢棄物清除處理費用收取之規定，以下情形，應屬主管機關基於清除處理所收取之費用，應屬規費，而非特別公課。亦即，在一般廢棄物方面，廢棄物清理法第 24 條第 1 項至第 3 項規定：「直轄市、縣（市）主管機關為執行一般廢棄物之清除、處理，應依清除處理成本，向指定清除地區內家戶及其他非事業徵收費用。」、「前項費用之徵收方式、計算方式、繳費流程、繳納期限及其他應遵行事項之徵收辦法，由中央主管機關定之。」、「直轄市、縣（市）主管機關得衡酌實際作業需要，增訂前項以外之費用徵收相關規定及收費證明標誌。」就此，一般廢棄物清理費，除如臺北市、新北市發行專用垃圾袋外，大多以家戶隨水費徵收方式收取之。

此外，於事業廢棄物方面，廢棄物清理法第 28 條、第 33 條及第 35 條分別規定：**1、執行機關收取代清除處理費**：執行機關於處理一般廢棄物後，仍有餘裕處理能量時，可同意受事業委託清除、處理之，並應依直轄市、縣（市）主管機關所定事

²⁰ 司法院釋字第 788 號解釋即謂：「廢棄物清理法第 16 條第 1 項中段所定之回收清除處理費，係國家對人民所課徵之金錢負擔，人民受憲法第 15 條保障之財產權因此受有限制。其課徵目的、對象、費率、用途，應以法律定之。考量其所追求之政策目標、不同材質廢棄物對環境之影響、回收、清除、處理之技術及成本等各項因素，涉及高度專業性及技術性，立法者就課徵之對象、費率，非不得授予中央主管機關一定之決定空間。故如由法律授權以命令訂定，且其授權符合具體明確之要求者，亦為憲法所許。」

業廢棄物代清除處理收費標準收費。**2、目的事業主管機關收取處理費：**事業無法自行處理其所產生之事業廢棄物，亦無事業廢棄物處理機構可供委託處理時，事業應妥善貯存其所產生之事業廢棄物。必要時，目的事業主管機關得向事業收取費用，自行或輔導設置事業廢棄物處理設施處理或暫時貯存之。**3、中央主管機關會同中央目的事業主管機關收取費用：**中央主管機關對於需經特殊技術處理之有害事業廢棄物，得會同中央目的事業主管機關，設置適當設施，代為貯存、清除或處理，並收取必要費用。

（二）空氣污染防制費

空氣污染防制法第 16 條規定：「各級主管機關得對排放空氣污染物之固定污染源及移動污染源徵收空氣污染防制費，其徵收對象如下：一、**固定污染源：**依其排放空氣污染物之種類及數量，向污染源之所有人徵收，其所有人非使用人或管理人者，向實際使用人或管理人徵收；其為營建工程者，向營建業主徵收；經中央主管機關指定公告之物質，得依該物質之銷售數量，向銷售者或進口者徵收。二、**移動污染源：**依其排放空氣污染物之種類及數量，向銷售者或使用者徵收，或依油燃料之種類成分與數量，向銷售者或進口者徵收（第 1 項）。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（第 2 項）。」、「第 17 條規定：「前條空氣污染防制費除營建工程由

直轄市、縣（市）主管機關徵收外，由中央主管機關徵收。中央主管機關由固定污染源所收款項，應以百分之六十比率將其撥交該固定污染源所在直轄市、縣（市）主管機關；由移動污染源所收款項，應以百分之二十比率將其撥交該移動污染源使用者設籍地或油燃料銷售地所在直轄市、縣（市）主管機關。但直轄市、縣（市）主管機關執行空氣品質維護或改善計畫成果，經中央主管機關認定不佳或未依第 18 條規定使用者，中央主管機關得酌減撥交之款項（第 1 項）。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（第 2 項）。前項費率施行滿 1 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。（第 3 項）」。²¹

（三）水污染防治費

水污染防治法第 11 條規定：「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

²¹ 司法院釋字第 426 號解釋：「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。有關機關對費率類別、支出項目等，如何為因地制宜之考量，仍須檢討改進，逕以法律為必要之規範。至主管機關徵收費項之後，應妥為管理運用，俾符合立法所欲實現之環境保護政策目標，不得悖離徵收之目的，乃屬當然。」。

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 1 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 2 項）。……第一項水污染防治費，其中中央與地方分配原則，由中央主管機關考量各直轄市、縣（市）主管機關水污染防治工作需求定之（第 5 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 6 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（第 7 項）。第一項水污染防治費得分階段徵收，各階段之徵收時間、徵收對象、徵收方式、計算方式、繳費流程、繳費期限、階段用途及其他應遵行事項之收費辦法，由中央主管機關定之。水污染防治執行績效應逐年重新檢討並向立法院報告及備查（第 8 項）。第二項水污染防治費之徵收時間、徵收對象、徵收方式、計算方式、繳費流程、繳費期限及其他應遵行事項之自治法規，由地方政府定之；其中水污染防治費費率應與下水道使用費費率一致（第 9 項）。第一項水污染防治費，中央主管機關應成立水污染防治費費率審議委員會，其設置辦法由中央主管機關定之。（第 10 項）」。

（四）其他種類環境特別公課

1、土壤及地下水污染整治費：土壤及地下水污染整治法第 28 條規定：「中央主管機關為整治土壤、地下水污染，得對公

告之物質，依其產生量及輸入量，向製造者及輸入者徵收土壤及地下水污染整治費，並成立土壤及地下水污染整治基金（第 1 項）。前項土壤及地下水污染整治費之物質徵收種類、計算方式、繳費流程、繳納期限、委託專業機構審理查核及其他應遵行事項之辦法，由中央主管機關定之（第 2 項）。……」。

2. 海洋棄置費：海洋污染防治法第 12 條規定：「經中央主管機關核准以海洋為最終處置場所者，應依棄置物質之種類及數量，徵收海洋棄置費，納入中央主管機關特種基金管理運用，以供海洋污染防治、海洋污染監測、海洋污染處理、海洋生態復育、其他海洋環境保護及其研究訓練之有關事項使用（第 1 項）。海洋棄置費之徵收、計算、繳費方式、繳納期限及其他應遵行事項之收費辦法，由中央主管機關會商有關機關定之。（第 2 項）」。

3. 化學物質運作費：毒性及關注化學物質管理法第 47 條規定：「中央主管機關為管理並進行篩選評估及列管化學物質，得對公告之物質，依其運作、釋放量、流布情形、事故危害或風險等，向運作人徵收化學物運作費，成立基金。（第 1 項）前項化學物質運作費之物質徵收種類、計算方式、減免方式、繳費流程、繳納期限、委託專業機構審理查核及其他相關事項之辦法，由中央主管機關定之。（第 2 項）…」。

肆、問題檢討與建議

一、環境稅與環境特別公課其各自之憲法規範基礎並非相同

（一）環境稅基於憲法第 19 條規定之租稅法定原則

租稅為「租金」與「稅捐」二詞之結合，此處所謂之「租金」原係指封建君主將其土地租予人民而收取租金之公權力行為，與現今國家出租財產於人民而收取租金乃為私權法律性質之情形並不相同，亦有將租稅稱為之「稅捐」。如前所述，環境稅為稅捐之一種。故以下關於租稅法定原則之憲法依據，環境稅亦有其適用，固不待言。

在憲法及稅捐稽徵法僅對稅捐之類別作規定，並未就其意義有明定。參照德國租稅通則第 3 條規定，稅捐乃公法人團體為獲取收入之目的，而對於所有符合法律所定給付義務構成要件之人，以高權所課徵無對待給付之金錢給付²²。亦即，國家為因應政務支出或達成其他行政目的，基於公法的權力，強制將人民手中之部分財富移轉為政府所有，因此，它具有強制性、無償性、財政性和政策性的特性，而所繳的稅是被用於國防、外交、治安、公共工程、教育或社會福利等一般性支出，政府這些服務是普遍性的，不管有沒有繳稅、繳多繳少，每位人民都同樣享受服務。通常租稅是按人民納稅能力高低徵收，而且大部分人民每年都要繳納，例如：所得稅、地價稅、房屋稅、使用牌照稅等²³。

人民之自由權及財產權，基本上應受到憲法之保障，由於

²² 鄭義鈴，談租稅法定與實質課稅原則，稅務旬刊，第 2153 期，2011 年 7 月，頁 28。

²³ 同註 9。

租稅無對待給付之特徵，係對於人民因私經濟活動而產生之財富，藉由法律的強制規定，分享其成果。徵稅是為了公共利益，而對人民財產權利的侵害或限制，規定租稅之法律就是侵害人民的法律，因此，憲法第 19 條即規定，人民有「依法律」納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之，且各該法律之內容應符合量能課稅及公平原則。所謂租稅構成要件，是指構成納稅義務前提事實之整體，包括租稅主體、租稅客體、課稅客體的歸屬、稅基及稅率等，均屬之。由此並衍生出課稅條件法定原則及構成要件明確性原則。所謂明確性原則，係指立法者制定之法律內容應具體明確而言，惟法律具體明確的程度為何，其以抽象概念表示者，不論其為不確定概念或概括條款，如果其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法機關審查加以確認，即不得謂與明確性原則相違²⁴。至於構成納稅義務之課徵原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃事實認定問題，不屬租稅法定原則範圍²⁵。另外，應注意的是，租稅法定原則，其所稱之「法」並不限於國會制定之形式法律，亦即立法者於符合授權明確性原則前提下，在法律明確授權行政機關以行政命令方式規定稅捐項目之細節，則人民就負有遵守該授權法規命令繳納稅捐之義務²⁶。

²⁴ 司法院釋字第 491 號解釋之理由書。

²⁵ 同註 22，頁 28-29。

²⁶ 陳新民，憲法學釋論，三民書局，2015 年 5 月，頁 191。

（二）環境特別公課基於憲法第 23 條規定之法律保留原則

特別公課不流入國庫，非以獲得一般收入為主要目的，並非稅捐，其課徵並不是毫無限制，而僅於例外情形，始為法之所許，否則將有違公課負擔平等原則。課徵環境特別公課之立法權基礎在於憲法第 23 條有關法律保留原則之規定，此與稅捐立法權之憲法依據為憲法第 19 條規定，並不相同。當然，由於特別公課是國家對於人民財產權及營業自由之限制，因此，應符合憲法第 7 條平等原則，至於法規範是否符合平等原則，依司法院釋字第 682 號、第 694 號、第 701 號解釋意旨，應視該法規範所為差別待遇之目的是否正當，其採取之分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度之關聯性而定²⁷。除此之外，憲法第 23 條關於「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」之規定，其不僅具有「行政行為之作成，均應有法律授權作為依據」之積極依法行政原則，即法律保留原則意涵外，同時也兼具法律若基於正當公益目的限制人民權利，須符合比例原則（Verhältnismäßigkeitsprinzip）之要求，亦即，法規範應具備：

- 1、適當性原則：國家所採取的措施，必須有助於達成目的，又稱「合目的性原則」。
- 2、必要性原則：若有多種措施均可達成目的，國家應採取對人民侵害最小者，又稱「侵害最小原則」或「最小侵害原則」。
- 3、狹義比例原則：國家所採取的手段，所造成人民基本權利的侵害，和國家所欲達成之目的間，應該有相當的平衡（兩者不能顯失均衡），易言之，不能為了達成很小的目的，而使

²⁷ 同註 2，頁 88。

人民蒙受過大的損失。即「合法的手段」和「合法的目的」之間，存在的損害比例必須相當，又稱「衡量性原則」或「衡平性原則」，此最為人們所知悉之說明即「大砲打小鳥」事例。

同樣地，依司法院釋字第 443 號解釋意旨所揭示之層級化保留原則²⁸，及釋字第 788 號解釋所闡述「國家對人民所課徵之金錢負擔，人民受憲法第 15 條保障之財產權因此受有限制。其課徵目的、對象、費率、用途，應以法律定之。考量其所追求之政策目標、不同材質廢棄物對環境之影響、回收、清除、處理之技術及成本等各項因素，涉及高度專業性及技術性，立法者就課徵之對象、費率，非不得授予中央主管機關一定之決定空間。故如由法律授權以命令訂定，且其授權符合具體明確之要求者，亦為憲法所許。」之意旨，所謂環境特別公課之課徵須符合法律保留原則之真意，亦容許立法者在授權明確性原則前提下，授權行政機關以法規命令方式規定特別公課課徵之相關細節。

²⁸ 所謂層級化保留概念，依司法院釋字第 443 號解釋理由書：「憲法所定人民之自由及權利範圍甚廣，凡不妨害社會秩序公共利益者，均受保障。惟並非一切自由及權利均無分軒輊受憲法毫無差別之保障：關於人民身體之自由，憲法第八條規定即較為詳盡，其中內容屬於憲法保留之事項者，縱令立法機關，亦不得制定法律加以限制（參照本院釋字第 392 號解釋理由書），而憲法第 7 條、第 9 條至第 18 條、第 21 條及第 22 條之各種自由及權利，則於符合憲法第 23 條之條件下，得以法律限制之。至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，與所謂規範密度有關，應視規範對象、內容或法益本身及其所受限制之輕重而容許合理之差異：諸如剝奪人民生命或限制人民身體自由者，必須遵守罪刑法定主義，以制定法律之方式為之；涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由法律加以規定，如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許。又關於給付行政措施，其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，倘涉及公共利益之重大事項者，應有法律或法律授權之命令為依據之必要，乃屬當然。」

（三）小結

無論是稅捐或特別公課，都屬於公課，須有法律明定始得課予人民給付一定金錢之義務，且二者同樣在符合法律授權明確性原則前提下，允許立法者授權行政權訂定法規命令，予以補充相關課徵規範。惟在憲法基礎上，稅捐係依憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務。」之稅捐法定原則要求下，即得課予人民繳納稅捐之義務，而特別公課則須符合憲法第 23 條規定「為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者」之要件，方能對人民課徵特別公課，賦予繳納義務，二者於法規範依據概念上仍有不同。

二、環境公課採用稅捐或特別公課方式之考量因素

（一）環境稅與環境特別公課之區別

環境稅與環境特別公課之區別，可從稅捐與特別公課之差異比較，得到適當理解。特別公課與稅捐之區別，在於特別公課涉及其與公課收入所要實現之目的，與「具有特殊關係」之人的給付。該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利益而滿足其財政需要。此外，特別公課僅能對於該公課收入所要實現的利益群體成員加以徵收，亦即，每位公課義務人至少均潛在地因該公課收入所為財政收入而享受利益。特別公課係專款專用，且是對特定有關係之義務人課予繳納金錢義務之負擔，主管機關徵收費用之後，自應妥為管理運用，以符合立法者所欲實現之特別政策（例如環境保護）目標，不得悖離徵收特別公課之

目的；相對地，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，並歸入公庫，其支出則依通常預算程序辦理。另外，特別公課與目的稅不同之處，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²⁹，或認為從使用目的著眼，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（besondere Aufgabe）的金錢負擔；而目的稅則是為了一般公眾利益，用以實現與一般公眾利益有關之公共利益（allgemeine Aufgabe），但亦有論者認為以「目的或任務」作為區別標準，容有過於流動、不易區別之疑慮，故採取以立法者決定為準之標準，立法者可自行決定，在構成要件上設定是以租稅為之，抑或以特別公課為之³⁰。

據上所述，可知環境稅與環境特別公課之主要區別在於課徵目的與課徵對象間是否具有特殊關係，以及在徵收公課之用途使用上是否專款專用或納入通常預算程序辦理而定。

（二）環境公課採用特別公課之評估與考量因素

關於特別公課之概念雖為司法院釋字第 426 號解釋以來受司法及行政實務所肯認，但特別公課是一種新的財政來源，而關於政府財政籌措通常係透過國家徵收稅捐，編入預算程序經立法機關審議完成法定預算後，予以執行。雖然特別公課依學者歸納

²⁹ 同註 2，頁 90-91。

³⁰ 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，頁 69-70。

德國聯邦憲法法院裁判得出特別公課的合法性須具備「滿足特別任務的財政需要」、「公課義務人為同類群體」、「公課義務人的群體責任」及「公課的群體用益性」等要件，且認為稅捐與特別公課之主要區別在於課徵目的與課徵對象間是否具有特殊關係，以及在徵收公課之用途使用上是否專款專用或納入通常預算程序辦理而定，並認為是否採用稅捐或特別公課等公課類型，其應係由立法者的裁量或意志決定³¹。

然亦有論者從德國基本法中的財政憲法一章係以租稅國家原則（Steuerstaat）為基礎，國家任務的經費「基本上應以基本法第 104 條之 1 以下所規範的收入來源」為之，「只有在例外時，亦即在特定條件下，始得由財政憲法以外領域的收入籌措之」，且認為特別公課作為一種獨立的財政工具可能：1、**危及基本法中財政憲法的秩序功能**：基本法第 10 章已將財政事項自一般事務單獨列出規範，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，係依基本法第 105 條至第 108 條關於稅捐事務權限予以規範。2、**危及預算計畫的完整性**：當國家收入與支配的循環未編入每年度預算時，議會甚難對於國家整體財政支配與課予人民之公課負擔的完整檢視。基本法要求，國家整體財政必須置於議會與內閣的預算計劃和預算決定，但特別公課之徵收與使用，可能危及議會對於財政預算審查及執行監督之功能，蓋立法機關多半僅只有在制定徵收特別公課之法規與成立特種基金時，始為立法與預算等監督

³¹ 立法者可自行決定，在構成要件的型塑上是要在財政憲法的權限框架內以租稅義務人為對象，亦或在一般事務權限的框架中證立非稅的特別負擔。若立法者選擇非稅之特別負擔，則必須遵守課徵特別公課之特殊的憲法要求。同前註，頁 70。

措施，此外，對於行政機關運作特種基金之人事、財政及行政事務，恐無法持續為監督之功能。**3、危及公課義務者間的負擔平等性：**由於負擔非稅公課義務人通常也是稅捐義務人，本身已承擔群體負擔的財源籌措，若除全體均應負擔的稅捐給付義務外，尚須增加額外負擔者，則涉及公課義務者間負擔平等性的維繫，此時針對特定個人之非稅公課課徵即需要實質的特別正當化事由³²。基此，對採取特別公課之方式採取較保留之立場。

不過，就我國法制而言，憲法並未如同德國基本法就聯邦與各邦稅捐事項劃分為規範，而是透過法律位階之財政收支劃分法或地方稅法通則，作相關規範。因此，同樣以同位階之法律明定特別公課之規範，恐難直接得出如德國立法例之危害財政憲法功能之結論；另特別公課所成立之特種基金，其國會監督密度雖可能與一般公務預算審查有所差異，但立法權除透過行政命令審查或議會定期審查檢視特別公課是否仍需要繼續存在外³³，亦可隨時透過業務報告或專案報告之質詢，或現地考察等方式，就特種基金運用，予以監督，甚或思考強化監督密度（例如：於課徵環境特別公課之法律條文中，即明定主管機關應每年定期就該環境公課之課徵、支用項目、支用情形或執行成效等，向立法院進行報告），並非全然不可行；至於特別公課義務人雖通常也是稅捐義務人，但公課義務人因其行為所產生之環境污染或危害，即難與一般稅捐義務人同視，因此，問題重點在於課予特別公課是否符合實質的特別正當化事由而已。

³² 同註 30，頁 61-107。

³³ 辜仲明，新興財政工具之運用理性—由特別公課操作基本原則談起，財稅研究，第 35 卷第 1 期，2003 年 1 月，頁 77-79。

(三)環境公課可採取環境特別公課方式課徵，但應避免氾濫運用

環境公課運用於環境保護，為使負責該公課之環境使用者對於國家財政需求不會承受更多的負擔，符合徵收之正當性，因特別公課同時具有平衡或誘導功能，似採用特別公課的財政工具較適宜。且為確保該課徵收入使用於對負擔群體有利之用途上，資金運用模式採「專款專用」之方式³⁴。雖然論者有認為，課徵污染費係屬專款專用性質，其所形成之特別基金，並不具備永續自償的能力，缺乏基金的循環機制³⁵，而持保留態度。但如前所述，環境稅與環境特別公課之差異在於，課徵目的與課徵對象間是否具有特殊關係，以及在徵收公課之用途使用上是否專款專用或納入通常預算程序辦理而定。儘管環境特別公課所設置之特種基金缺乏循環機制，但「專款專用」方式可以更彰顯公課義務與公課目的間之關聯性，使得公課徵收目的更具有誘導環境保護之目的存在，故採取特別公課手段有其優點；此外，若採取環境稅手段，則環境稅不僅應適度考量回饋污染改善，制定退還稅款政策³⁶，且稅捐既然歸入通常預算程序處理，則在國家預算總額有限，政府政務多樣又強調福利國家施政前提下，避免預算排擠情形，亦是須面對的問題。至於，若採目的稅方式課徵環境稅是否對於環境保護之徵收目的具有何種程度之誘導促進功能，恐亦非毫無疑問。

此外，附帶一提的是，溫室氣體減量及管理法第 5 條第 3 項規定，為因應氣候變遷，政府相關法律與政策之規劃管理原則，

³⁴ 同註 6，頁 43。

³⁵ 同註 15，頁 50。

³⁶ 同註 15，頁 50。

其中即包含「秉持使用者付費之環境正義原則，溫室氣體排放額度之核配應逐步從免費核配到配售方式規劃。」³⁷、「依二氧化碳當量，推動進口化石燃料之稅費機制，以因應氣候變遷，並落實中立原則，促進社會公益。」此牽涉碳稅及能源稅等綠色租稅，以達到溫室氣體減量之機制，雖為已開發國家廣泛使用之環境公課手段³⁷。但此種基於與特定環境或生態保育、維護之目的，而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，對於人民所課徵金錢負擔之廣義環境公課，其徵收會造成家庭負擔過重，並造成產業生產成本的負擔，以致拖累經濟成長及國家競爭力，故採取碳稅或能源稅之公課方式，在國外也未必皆是成功之例子³⁸，於我國採用時所面臨之挑戰，亦相當大³⁹。因此，仍宜審慎考量評估及研擬相關配套措施為之。

綜上所述，本報告認為在公課誘導環境保護前提下，關於環境公課之徵收，建議原則上可採取環境特別公課方式為之。惟為避免特種基金之成立過於氾濫或肥大，致影響支應國家財政重要礎石之稅捐，立法政策上自應審慎為之。

³⁷ 徐志宏、楊達鑫、許秀珊、朱圃漢，溫室氣體減量誘因機制之研究，經濟研究，第 17 期，2017 年 6 月，頁 190。蘇漢邦，巴黎協定後之減碳策略與環境稅制發展，財稅研究，第 45 卷第 5 期，2016 年 9 月，頁 6-7。

³⁸ 例如澳洲即為失敗例子。吳易樺、方端言、藍得彰、劉子衙，澳洲碳稅：從開始到廢止，經濟前瞻，第 157 期，2015 年 1 月，頁 108-110。此外，相關國家立法情形可參閱：吳博寬，推動碳稅與碳交易機制的國際潮流與展望，經濟前瞻，第 144 期，2012 年 11 月，頁 39-43。潘俊男，歐盟環境稅改革對臺灣的啟示，月旦會計實務研究，第 11 期，2018 年 11 月，頁 25-39。

³⁹ 相關資料可參考李堅明，臺灣碳權交易與碳稅的未來，會計研究月刊，第 408 期，2019 年 11 月，頁 101-107。陳宛君，以加拿大卑詩省碳稅為典範探討臺灣施行碳稅政策之要點，臺灣銀行季刊，第 66 卷第 4 期，2015 年 12 月，頁 130-157。另財政部已著手研擬「能源稅條例草案」，並於 2018 年 6 月擬定有「推動能源稅計畫」，而本院委員亦曾於第 7 屆、第 8 屆提案制定「石化能源稅條例草案」及「能源稅條例草案」，惟未完成審查立法程序。

三、環境特別公課若具有全國一致性，宜統由中央法律定之

(一)中央與地方就環境保護任務的權限分配

憲法制定當時對於環境保護事項雖未有規定，但憲法增修條文第 10 條第 2 項有關基本國策規定，則明定：「經濟及科學技術發展，應與環境及生態保護兼籌並顧。」因此，環境生態保護乃屬於國家任務，且此所謂國家任務依司法院釋字第 550 號解釋意旨，兼指中央與地方而言⁴⁰，亦即，環境保護乃中央及地方政府之共同義務，環境保護事項乃國家實現人民享有符合人性尊嚴之最低生活與生存條件所應盡之義務，除中央外，與居民生活關係更為密切之地方自治團體自亦應共同負擔，地方自治團體對環境保護之基本國策實現有協力義務。同時，環境基本法第 4 條第 1 項也規定：「國民、事業及各級政府應共負環境保護之義務與責任。」故在環境法領域中央與地方政府應依合作原則為之，易言之，公部門與私部門間均負有履行環境保護任務，也必須相互分工與合作協商共同達成此一任務，基於此種想法，中央與地方自得以協商合理的權限分配⁴¹。

(二)環境特別公課徵收之立法權限

環境保護任務作為中央與地方共治的任務，而該任務的履行必須透過立法與行政，予以完成，因而所謂環境保護任務的

⁴⁰ 司法院釋字第 550 號解釋：「國家為謀社會福利，應實施社會保險制度；國家為增進民族健康，應普遍推行衛生保健事業及公醫制度，憲法第 155 條、第 157 條分別定有明文。國家應推行全民健康保險，重視社會救助、福利服務、社會保險及醫療保健等社會福利工作，復為憲法增修條文第 10 條第 5 項、第 8 項所明定。國家推行全民健康保險之義務，係兼指中央與地方而言。……」。

⁴¹ 王韻茹，環境公課的憲法基礎與限制，月旦法學，第 283 期，2018 年 12 月，頁 119。

權限分配，即包含立法與執行層次。就立法層次而言，涉及的主要爭議在於共治任務的立法權限如何分配，因該任務並非屬中央專屬事項，亦非專屬地方自治事項，因此將產生立法權限競合問題，如遇有衝突時，將如何解決？論者有認為依憲法第 111 條均權原則之概括補充規定⁴²，由立法院透過制定法律來確認新興事項是否為中央權限或地方自治事項⁴³。就此，縱使地方制度法就憲法未列舉事項予以規定，例如第 18 條第 9 款第 2 目、第 19 條第 9 款第 2 目分別明定環境保護事項為直轄市、縣（市）之自治事項，然中央環保法律亦僅概括規定「在中央為行政院環境保護署；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。」一語帶過，因此，中央與地方環保權限之界線為何，仍撲朔迷離⁴⁴，須有待具體環境保護事項，予以確認。也有論者認為可依日本法上法律先占理論為之，然依司法院釋字第 738 號解釋理由書，涉及地方立法較中央立法嚴格是否牴觸無效，大法官肯認在中央與地方共治任務領域，依據均權原則，在不牴觸中央立法範圍內，地方仍有因地制宜的立法權限。從該號解釋理由並未以法律先占理論解釋中央立法優先於地方立法觀之，關於環境保護事項，地方仍有立法權⁴⁵。論者並依此推論認為，「環境公課的課徵涉及對於人民或特定族群的公法金錢給付

⁴² 憲法第 111 條規定：「除第 107 條、第 108 條、第 109 條及第 110 條列舉事項外，如有未列舉事項發生時，其事務有全國一致之性質者屬於中央，有全省一致之性質者屬於省，有一縣之性質者屬於縣。遇有爭議時，由立法院解決之。」

⁴³ 不過此仍暫時狀態，如在正常憲政運作下，最後該新興事項通常會在全民有共識後，修改憲法將其增訂於列舉之中央或地方權限。陳慈陽，地方政府在環境國原則下之環境保護義務，臺灣法學雜誌，第 213 期，2012 年 12 月，頁 116。

⁴⁴ 同前註，頁 117。

⁴⁵ 同註 41，頁 120。

義務，侵害人民財產權，自應有憲法第 23 條之適用。基於環境保護是中央與地方共治的任務，應肯認地方在此領域內得作為管制主體。課與人民公法上金錢給付義務之環境公課事項涉及法律保留，即使肯認地方基於環境保護事項的權限，其應以地方立法機關制定自治條例形式方得為之。」⁴⁶。簡言之，論者認為環境保護乃中央與地方政府之共治任務，只要地方立法機關制定自治條例，亦得對自治團體轄區內人民課與環境公課。

（三）環境特別公課若具有全國一致性，仍宜由中央立法定之

關於環境保護事項，憲法並未明定，而憲法增修條文第 10 條第 2 項亦僅規定：「經濟及科學技術發展，應與環境及生態保護兼籌並顧。」、環境基本法第 4 條第 1 項則規定：「國民、事業及各級政府應共負環境保護之義務與責任。」地方制度法第 18 條第 9 款第 2 目、第 19 條第 9 款第 2 目分別明定環境保護事項為直轄市、縣（市）之自治事項，中央環保法律則僅概括規定「在中央為行政院環境保護署；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。」因此，環境生態保護乃屬於國家任務，環境保護乃中央及地方政府之共同義務，應無疑義。環境保護任務作為中央與地方共治的任務，而該任務的履行必須透過立法與行政，予以完成，因而所謂環境保護任務的權限分配，即包含立法與執行層次。就立法層次而言，涉及的主要爭議在於共治任務的立法權限如何分配，因該任務並非屬中央專屬事項，亦非專屬地方自治事項，因此將產生立法權限競合

⁴⁶ 同註 41，頁 121。

問題，如遇有衝突時，依憲法第 111 條規定：「除…列舉事項外，如有未列舉事項發生時，其事務有全國一致之性質者屬於中央，有全省一致之性質者屬於省，有一縣之性質者屬於縣。遇有爭議時，由立法院解決之。」儘管面臨環境問題的跨域性，例如空氣污染、水污染及霾害等問題具有跨域及移動的特性，各地方依其地理、人文、社會及產業等環境不同，相關環境問題會在不同地方產生不同影響，而具有區域性，因此對於環境保護事務的權限劃分，須由立法者依環境議題特性行使其立法形成自由，而進行劃分⁴⁷。但特別公課立法權乃附麗（Annex）於個別任務立法權限上⁴⁸，就此而言，雖然環境問題跨域而在臺灣各地略有些微差異，但臺灣地理環境腹地並非遼闊，產業發展或生活環境雖非完全相同，卻也不至於彼此差異過大，所面臨的環境或生態保育之問題，原則上是相同的，因此關於環境特別公課之課徵，若具有全國一致性特色，則其課徵宜由中央法律立法明定之。

當然論者基於地方自治法理，主張地方立法機關得制定自治條例，對自治團體轄區內人民課與環境公課。此一見解，與本文上述看法並不衝突，蓋除具有全國一致性之環境特別公課外，公課手段尚包含稅捐，甚至規費，若地方自治團體就其轄區範圍內顯然異於全國之環境生態保護需要，例如近日臺東縣綠島因大量外來遊客湧入引發環境生態破壞之疑慮，自得考量

⁴⁷ 傅玲靜，環境公課與環境法基本原則之落實，收錄於柯格鐘主編，環境公課第一冊，台北：元照，2020 年 5 月，頁 79。

⁴⁸ 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，收錄於柯格鐘主編，環境公課第一冊，台北：元照，2020 年 5 月，頁 9。

在符合特別公課徵收要件或地方稅法通則之規定，且經地方立法機關通過制定課徵環境稅或環境特別公課之自治條例，作為地方滿足特定環境議題之財政需要的法源依據。不過，此時應注意地方自治團體所課徵之環境稅或環境特別公課，其實質內涵是否已含括於現有環境公課中，以避免雙重課徵，致過度侵害人民財產權，乃屬當然。

伍、結論

人民有依法律納稅之義務，稅捐是國家施政所需之最重要財政來源。但伴隨著現代給付國家任務日漸膨脹，諸多任務皆必須由國家為積極給付，從而政府必須擴充其財政收入。在此潮流背景下，即孕育而生特別公課之新興財政工具。關於特別公課手段之運用，在環境保護意識高漲之際，更易受施政者所青睞及運用，然在公法金錢給付義務概念下，環境特別公課具有何者內涵，其選用應注意何事項等皆有待適度釐清。本報告針對環境特別公課相關法制問題，經探討後研擬相關分析情形及建議事項如下：

- 一、環境稅與環境特別公課同屬公法上金錢給付之環境公課，皆是對人民財產權之侵害；在憲法規範基礎上，前者基於憲法第 19 條規定之租稅法定原則，後者則依據憲法第 23 條規定之法律保留原則。
- 二、若課徵目的與課徵對象間具有特殊關係，原則上即可採用特別公課手段，並在用途使用上專款專用，但立法政策上應避免過度濫用特別公課，以侵蝕稅捐作為國家財政支應

之基石。

三、環境特別公課若具有全國一致性，其立法宜由中央法律定之；地方自治團體可就其轄區範圍內顯然異於全國之環境生態保護需要，經地方立法機關制定自治條例課徵地方性質之環境特別公課。

參考文獻

一、書籍

1. 陳清秀，稅法總論，台北：元照，2019 年 9 月。
2. 陳新民，憲法學釋論，三民書局，2015 年 5 月。

二、期刊

1. 王韻茹，環境公課的憲法基礎與限制，月旦法學，第 283 期，2018 年 12 月，頁 112-125。
2. 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，收錄於柯格鐘主編，環境公課第一冊，台北：元照，2020 年 5 月，頁 3-23。
3. 李堅明，臺灣碳權交易與碳稅的未來，會計研究月刊，第 408 期，2019 年 11 月，頁 101-107。
4. 吳易樺、方端言、藍得彰、劉子衙，澳洲碳稅：從開始到廢止，經濟前瞻，第 157 期，2015 年 1 月，頁 108-114。
5. 吳博寬，推動碳稅與碳交易機制的國際潮流與展望，經濟前瞻，第 144 期，2012 年 11 月，頁 39-43。
6. 吳德豐，我國應重視環境稅制之實施，稅務旬刊，第 2161 期，2011 年 10 月，頁 74-79。
7. 徐志宏、楊達鑫、許秀珊、朱圃漢，溫室氣體減量誘因機制之研究，經濟研究，第 17 期，2017 年 6 月，頁 183-202。
8. 陳宛君，以加拿大卑詩省碳稅為典範探討臺灣施行碳稅政策之要點，臺灣銀行季刊，第 66 卷第 4 期，2015 年 12 月，頁 130-157。
9. 陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，第 24

- 期，1981 年 12 月，頁 33-58。
10. 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，頁 45-54。
 11. 陳慈陽，地方政府在環境國原則下之環境保護義務，臺灣法學雜誌，第 213 期，2012 年 12 月，頁 108-123。
 12. 馮郁琇，環境法上的特別公課，財稅法令，第 4 卷第 9 期，2018 年 5 月，頁 37-44。
 13. 單佩玲，臺灣建構低碳家園財稅機制之因應策略，當代財政，第 22 期，2012 年 10 月，頁 39-51。
 14. 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，頁 61-107。
 15. 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，頁 103-143。
 16. 傅玲靜，環境公課與環境法基本原則之落實，收錄於柯格鐘主編，環境公課第一冊，元照，2020 年 5 月，頁 63-83。
 17. 辜仲明，新興財政工具之運用理性—由特別公課操作基本原則談起，財稅研究，第 35 卷第 1 期，2003 年 1 月，頁 58-83。
 18. 鄭義鈴，談租稅法定與實質課稅原則，稅務旬刊，第 2153 期，2011 年 7 月，頁 28-33。
 19. 潘俊男，歐盟環境稅改革對臺灣的啟示，月旦會計實務研究，第 11 期，2018 年 11 月，頁 25-39。
 20. 蘇漢邦，巴黎協定後之減碳策略與環境稅制發展，財稅研究，第 45 卷第 5 期，2016 年 9 月，頁 1-27。

附錄：「環境特別公課相關法制問題研析」專題報告（初稿）書面審查意見及參採情形

真理大學法律系張助理教授志偉：

- 一、學術創見部分：就環境特別公課的議題，本文屬少見的論文，實值肯定。
- 二、學術及實用價值與貢獻部分：針對目前研擬之環境特別公課，應可提供比較法與立法政策上諸多參考資料與論述，甚具立法研究的實益。
- 三、研究材料引用及處理部分：本文引用文獻與資料甚為豐富，內容廣度及深度足可供立法參考。
- 四、研究方法及理論基礎部分：已就環境特別公課與環境稅、中央與地方權限等議題有所論述，並具體提出分析與建議。
- 五、整體組織架構及文字敘述部分：文章架構已為清晰，文字敘述亦屬易懂，對於環境稅與環境特別公課的建議甚值參考。
- 六、其他：以下意見，僅供作者參考：
 - （一）頁5處，使用規費之德文有誤，應為 Benutzungsgebühren。
 - （二）若干錯漏字，還請再校對：例如頁5處「某種管制政事目的」、頁6處「擴張支給付」等…。
 - （三）按特別公課具有「財政收入之目的」，應僅限於「財政功能之狹義特別公課」；就「廣義特別公課」，如平衡公課、引導公課等，重點則在於負擔平等性或行為引導之目的，而非財政目的。惟此為國內學理介紹不足之處。
 - （四）頁16處稱「特別公課…非以獲得收入為目的，並非稅捐」一段，顯有誤會。蓋頁6處即已指出，為支應特別財政需要，對於特定群體之國民…，概念上並不排除獲得收入為目的之

特別公課。

- (五) 頁19處稱特別公課之「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利益而滿足其財政需要…」等論述，未必能完全適用於「有管制功能之特別公課」(用語採頁7處，亦即引導型之特別公課等)。蓋若僅為環境保護，似非「僅得在於實現公課義務人的共同利益」。
- (六) 同頁19處，作者採取使用目的作為稅與特別公課之區別，則為我國部分學者所採。但審查人之見解係認為以「目的或任務」作為區別標準，容有過於流動、不易區別之疑慮，故採取以立法者決定為準之標準，立法者可自行決定，在構成要件上設定是以租稅為之，抑或以特別公課為之(見張志偉，特別公課的憲法框架，興大法學，第23期，頁70)。若作者欲採取特定國內學者之見解，可得以註腳方式註明係轉引自某文即可。
- (七) 頁23處若採取環境稅之課徵模式，則似無退還稅款可言。蓋既然已符合課徵環境稅之構成要件，除了要件不符，否則在統收統支的前提下，似難有退還之情況。註35及36均引述同篇文章之同頁出處，但置於本文中係以轉折語氣表示，就此似有難以釐清何者屬(作者似不同意)該引文、又何者屬作者語意之疑慮。
- (八) 環境稅和環境公課在課徵對象上的差異在於，後者具有一定事物密切性的群體責任，而前者較無此一特徵。因此若有全國一致性之群體可言，課徵環境特別公課即有其合理性。
- (九) 似可加入採取環境稅或環境特別公課之立法模式，在憲法

要件、具體要件或法律效果上可能有何差別，或是臚列若干立法參數以作為後續立法考量之用。

參採情形：

- 一、第一點至第五點意見部分，贊同或肯認本報告內容之看法，錄供參考。
- 二、第六點（一）意見部分，德文原文拼法，採納並更正。
- 三、第六點（二）意見部分，文字誤繕採納並更正。
- 四、第六點（三）意見部分，關於國內學理介紹不足之評論，錄供參考。
- 五、第六點（四）意見部分，報告頁16所述「特別公課不流入國庫，非以獲得收入為目的，並非稅捐」，其真意係指特別公課所取得之收入，不流入國庫，且使用於特定用，與稅捐係流入國庫作為一般收入而無特別指定用途之情形有別。故上述文字，擬修正為「特別公課不流入國庫，非以獲得一般收入為主要目的，並非稅捐」，以避免產生疑義。
- 六、第六點（五）意見部分，頁19有關特別公課與稅捐概念之區別說明，係引述學者陳清秀所著「稅法總論」一書之見解，張教授不同看法，錄供參考。
- 七、第六點（六）意見部分，採納並酌修報告相關內容。
- 八、第六點（七）意見部分，報告頁23處提及環境稅應配套制定退還稅款政策，係論者之見解，張教授不同意見，本報告錄供參考。至於，報告本文於註35及36引述同篇文章之同頁出處論述，並於其間闡述本報告意見部分，為釐清本文態度及避免讀者產生誤解，已適度修改內容。
- 九、第六點（八）意見部分，贊同本報告看法，錄供參考。

十、第六點（九）意見部分，本報告撰寫目的在於環境特別公課概念之啟迪，其後續相關議題，可留待適當時機，後續研析。

行政院環境保護署：

一、建請釐清相關用語：

- （一）第10頁第2段所述廢清法第28條、第33條及第35條收取費用規定，係由政府機關提供廢棄物代為清除處理之服務，而按成本或其他標準向事業計收之費用，建請釐清其性質屬「環境公課」或「規費」。
- （二）第14頁引述毒管法第47條第1項徵收項目，建議修正為「化學物質運作費」。
- （三）本報告參、二、（第8頁以下）「特別公課」相關用語，建請參考司法院釋字第788號解釋大法官意見書針對「回收清除處理費」之定性，調整為「環境公課」。

二、關於結論第三點「地方立法機關制定自治條例課徵地方性質之環境特別公課」一節（第28頁、第29頁），因中央、地方權限劃分尚未有一致性見解，以本署審查雲林縣議會議決通過之「雲林縣碳費徵收自治條例」為例，認溫室氣體減量排放管理非屬區域性或局部性地方環境污染問題，有關地方政府徵收二氧化碳等相關費用，屬全國一致性事務，依憲法第111條規定，非得以自治條例定之，並於100年8月31日以環署溫字第1000075360號函告不予核定，併請參考。

參採情形：

- 一、第一點（一）、（三）意見部分，公課包含稅捐、規費、受益費及特別公課。就環境保護領域之公課而言，即所謂環境公

課。亦即，規費或環境特別公課皆屬於環境公課之概念，司法院釋字第788號解釋大法官意見書所稱之「環境公課」，僅係泛稱環境保護領域之公課而已，與本報告內容，並無牴觸，本文用語，無需修改。另第10頁第2段所述事業廢棄物之清除處理費收取規定，應屬規費，已於文中說明。

二、第一點（二）意見部分，文字誤繕已修正。

三、第二點意見部分，針對環保署實務作法之說明，錄供參考。

李研究員麗莉：

一、本報告關於環境稅與環境特別公課其各自之憲法規範基礎並非相同、環境公課採用稅捐或特別公課方式之考量因素、環境特別公課若具有全國一致性，其立法宜由中央法律定之等建議，具有重要實用性，且意見明確，具有參考價值，甚表贊同。

二、本報告論述以在於所有環境法上基於與特定環境或生態保育、維護之目的，而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之狹義之環境公課為基準。惟查，環境基本權所涉及之權利主體究為人或自然環境，權利保護範圍所涉及之事務領域究係指人類生存環境或包含無人生存之生態環境，尚有不明。如從憲法解釋而言，其一可由憲法既有之清單中演繹與環境保護相關基本權利內涵，主要連結到憲法上財產權或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財產權或侵害其健康與生存之最低條件，屬於自由權行使之前提條件。另一從基本權之客觀法功能演繹國家對環境

之保護義務。而保護義務之論述則基於主張健康與生存之最低基本權利，衍伸出課與國家負有保護人民免於受環境污染而受有損害之義務。環境公課作為經濟性工具之一，其立法須從憲法規範下形成，撰稿人以狹義之環境公課為基準，是否失之偏頗？請再酌。

三、依環境基本法第4條規定，國民、事業及各級政府應共負環境保護之義務與責任。環境保護作為中央與地方共治之任務，而該任務之履行必須透過立法與行政加以完成。就立法層次而言，涉及之爭議主要在於共治任務之立法權限如何加以分配？因該任務並非中央專屬事項，亦非專屬地方之自治事項，因此產生立法權限競合問題，如遇衝突，有無效力位階之爭議。按大法官釋字第738號解釋理由書，涉及地方較中央立法嚴格是否牴觸而無效，大法官肯認在中央與地方共治任務領域，依據均權原則，在不牴觸中央立法範圍內，地方仍有因地制宜之立法權限。因此，關於環境保護事項，地方仍有立法權。本報告認為環境特別公課若具有全國一致性，其立法宜由中央法律定之云云，忽略地方因地制宜之立法權，有待斟酌。

四、環境公課之目的在於解決環境問題、追求環境資源之永續利用，與憲法或財稅法不相衝突，並有助於環境公課徵收目的之實現。為使負擔該公課之環境使用者對於國家財政需求不會承受更多負擔，符合徵收之正當性，因特別公課同時具有平衡或誘導功能，採用特別公課之財政工具較適宜。且為確保該課徵收入使用於對負擔群體有利之用途上，資金運用模式應採用專款專用之方式。

撰稿人主張儘管環境特別公課所設置之特種基金缺乏循環機制，但「專款專用」方式可以更彰顯公課義務與公課目的間之關聯性，使得公課徵收目的更具有誘導環境保護之目的存在，而環境稅不僅應適度考量回饋污染改善，制定退還稅款政策，且稅捐既然歸入通常預算程序處理，則在國家預算總額有限，政府政務多樣又強調福利國家施政前提下，避免預算排擠情形，亦是須面對的問題云云，甚表贊同。

參採情形：

- 一、第一點意見部分，贊同本報告相關檢討與建議意見，錄供參考。
- 二、第二點意見部分，環境權或環境基本權乃1960年代後半起為美國學者所提出，並逐漸受到國際間所倡導和推廣。但關於環境基本權之概念是相當廣泛的，皆可能涵攝於憲法明定的各種基本權中，此理念是憲法制定當時所無法預測之狀況，惟有隨著時代潮流演進，透過適度以合憲性解釋憲法的方式，建立憲法位階之權利基礎，以為因應。至於廣義的環境公課，在於所有環境法上基於與特定環境或生態保育、維護之目的，而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。其範圍不限於環境法，範圍廣大，恐非本報告所能完善探討，故僅以狹義之環境公課為討論對象。
- 三、第三點意見部分，按中央與地方權限倘非憲法所彙列之中央或地方自治事項者，即依憲法第111條所定中央與地方權限分配原則：「除第107條、第108條、第109條及第110條列舉事項外，如有未列舉事項發生時，其事務有全國一致之性質者屬

於中央，有全省一致之性質者屬於省，有一縣之性質者屬於縣。遇有爭議時，由立法院解決之。」所謂立法院解決之，當然包含透過行使立法權解決之。況且，依上述原則，權限無法依憲法列舉規定區分究屬中央或地方權限者，乃依事務本質是否具有全國一致性為斷，亦即，事項若具有全國一致性，即應無因地制宜之必要，反之亦然。故所述「環境特別公課若具有全國一致性，其立法宜由中央法律定之云云，忽略地方因地制宜之立法權」云云之意見，客觀邏輯上似難辯證。

四、第四點意見部分，贊同本報告相關檢討與建議意見，錄供參考。

林研究員素惠：

一、本報告針對環境稅與環境特別公課同屬公法上金錢給付之環境公課，皆是對人民財產權之侵害；在憲法規範基礎上，前者依據租稅法定原則，後者則依據法律保留原則；若課徵目的與課徵對象間具有特殊關係，原則上即可採取特別公課手段，並在用途使用專款專用，但立法政策上應避免過度濫用特別公課，以侵蝕稅捐作為國家財政支應之基石；環境特別公課若具有全國一致性，其立法宜由中央法律定之；地方自治團體可就其轄區範圍內顯然異於全國之環境生態保護需要，經地方立法機關制定自治條例課徵地方性質之環境特別公課等建議，敬表尊重。

二、特別公課源自德國，惟依財政收支劃分法第4條所定收入分類表，特別公課並非我國成文法中對國家強制收入或財政工

具所設之專有名詞，該詞始自 1997 年大法官釋字第 426 號提出特別公課之概念。然相對於德國業已歷經特別公課被過度使用而引起是否違憲的疑慮與批評，並透過許多實務判決逐步建立嚴謹的審查標準，例如對於具有財政目的的特別公課採取較為嚴格的審查標準，對於不具有財政目的的特別公課始採取較為寬鬆的審查標準。是以，有學者認為後者係為促進特定行為所設而不具財政功能，導致合憲性要件隨之放寬，加上我國法院及釋憲實務對於特別公課之存在似乎是採相當寬鬆之審查標準。因此，在特別種類之平衡公課的公益目的上，應配合憲法意旨、社會環境以及國家政策，以嚴格審查標準檢視其正當性⁴⁹。

參採情形：

- 一、第一點意見部分，尊重本報告相關檢討與建議意見，錄供參考。
- 二、第二點意見部分，同意書審人意見。確實不具財政目的之特別公課，此公課工具若漫無限制使用，將造成賦稅制度之侵蝕，故本報告建議「立法政策上應避免過度濫用特別公課，以侵蝕稅捐作為國家財政支應之基石」，並介紹德國司法實務上對於特別公課制度之嚴格審查標準要件，以作為我國法制援引之參考，以避免上述弊病之發生。

李副研究員郁強：

- 一、頁7，第11行「及為」似為「即為」之誤繕；頁20，註31最後

⁴⁹ 蔡松均，特別公課之運用及實務，財稅脈動，網址：

https://www.taiwantaxresearch.com/article_detail/46.htm，瀏覽日期：2020 年 8 月 5 日。

一行「特朱」似為「特殊」之誤繕。頁24，註39第一行「探權」似為「碳權」之誤繕。

- 二、特別公課除須符合法律保留原則外，鑑於其合憲性較稅捐薄弱、所受立法監督較稅捐不嚴，爰建議參考德國聯邦憲法法院判決對於特別公課合法性標準之見解，於課徵特別公課之立法時，應規定該特別公課之支用項目、支用情形…等，須定期向立法院報告，以定期檢驗是否具備上述合法性標準。

參採情形：

- 一、第一點意見部分，文字誤繕部分，採納並修正之。
- 二、第二點意見部分，建議法律明定環境特公課時，於法律上明定特別公課「支用項目、支用情形…等，須定期向立法院報告」之意見乙節，本報告業於第22頁有關特別公課之國會監督手段情形，即提及「立法權除透過行政命令審查或議會定期審查檢視特別公課是否仍需要繼續存在外，亦可隨時透過業務報告或專案報告之質詢，或現地考察等方式，就特種基金運用，予以監督，甚或思考強化監督密度，並非全然不可行」云云，表達相同立場在案。不過，於法律中明定上述意旨，則更具有宣示意義，亦即可包含於本報告所稱之「甚或思考強化監督密度」之意旨中。基此，本報告擬於該文字後增訂字為「甚或思考強化監督密度（例如：於課徵環境特別公課之法律條文中，即明定主管機關應每年定期就該環境公課之課徵、支用項目、支用情形或執行成效等，向立法院進行報告）」。

王副研究員幼萍：

- 一、 頁 6，倒數第 4 行提及一般「公共預算」，法律條文中並無「公共預算」一詞，例如：《國家通訊傳播委員會組織法》第 14 條第 5 項：「……第二項第二款至第四款之基金額度無法支應通訊傳播監督管理基金之用途時，應由政府循公務預算程序撥款支應。」、《行政院主計總處組織法》第 2 條第 1 項第 3 款：「……公務預算、附屬單位預算之籌劃、審編、執行考核與中央對地方補助制度之規劃及監督。」、《當舖業法》第 35 條第 4 項：「……前項公營質借機構，應自負盈虧，不得以公務預算負擔其人事、業務及房地租賃等費用。」、《高級中等教育法》第 61 條第 3 項：「……公立高級中等學校編列公務預算者，前項收入與辦理學生課業輔導、重（補）修、招生、甄選、實習、實驗、實施推廣教育、接受捐款等收入及其相關支出，得設置專帳以代收代付方式執行，其賸餘款並得滾存作為改善學校基本設施或充實教學設備之用，不受預算法第十三條規定之限」，依前揭條文觀之，均使用「公務預算」用語，建議將「公共預算」修正為「公務預算」。
- 二、 頁 23 提及，溫室氣體減量及管理法第 5 條第 3 項規定，為因應氣候變遷，政府相關法律與政策之規劃管理原則，其中即包含「秉持使用者付費之環境正義原則，溫室氣體排放額度之核配應逐步從免費核配到配售方式規劃。」、「依二氧化碳當量，推動進口化石燃料之稅費機制，以因應氣候變遷，並落實中立原則，促進社會公益。」此牽涉碳稅及能源稅等

綠色租稅，以達到溫室氣體減量之機制，雖為已開發國家廣泛使用之環境公課手段。但此種基於與特定環境或生態保育、維護之目的，而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，對於人民所課徵金錢負擔之廣義環境公課，其徵收會造成家庭負擔過重，並造成產業生產成本的負擔，以致拖累經濟成長及國家競爭力，故採取碳稅或能源稅之公課方式，在國外也未必皆是成功之例子，於我國採用時所面臨之挑戰，亦相當大。因此，仍宜審慎考量評估及研擬相關配套措施為之。報告僅提出問題並未提及如何解決，建議撰稿者提出建議及解決之道。

三、 頁 21，倒數第 2 行「立法立」應修正為「立法例」。

參採情形：

- 一、第一點意見部分，本報告第 6 頁關於特別公課定義之說明，係引述稅法學者就特別公課意涵所為之學理上闡述，並非法律上法制用語之表達方式，故此處所謂之「公共預算」係泛指公部門之預算而言。況且，預算法條文中僅有「單位預算」之用語，亦無「公務預算」一詞，則就本報告探討核心問題立場而言，使用「公共預算」或「公務預算」之用語，並非爭議焦點所在，亦不影響特別公課概念之理解。
- 二、第二點意見部分，本報告探討焦點在於環境特別公課，關於環境稅並非研析範疇。報告中論及碳稅乙節，乃係針對現行環保法律明定公課之規定樣態，於說明時附帶提及溫室氣體減量及管理法時，引述我國相關行政主管機關立法規劃及外國立法例所採碳稅類型之環境公課情形。簡言之，使用徵課

碳稅手段以改善生態環境，確實是個重要環保議題，有待另闢專題更深入之探討，但並非本報告預期研析之範圍。

三、第三點意見部分，文字誤繕情形，已採納並修正之。

黃副研究員兆儀：

一、特別公課第一次出現於司法院釋字第 426 號解釋，多數大法官肯認特別公課作為現代國家之新興財政工具之地位。惟其論述理由或特別公課應具備之性質並未清楚敘明。依台北高等行政法院 94 年度訴字第 3703 號判決，所謂「特別公課」者，其定義為：「依法向特定範圍之產業群體，按一定費率徵收。所得款項不編入總預算中，而供特殊用途者」。而釋字第 515 號解釋，則針對特別公課應具備之群體用益性做進一步之闡述。基此，本報告之論析意見，可資贊同。

二、倘將特別種類之平衡公課定性為具有管制功能或裁罰性之財政工具則是否造成此種特別公課與行政罰制度相互競合不無疑問。頁 28「應注意地方自治團體所課徵之環境稅或環境特別公課，其實質內涵是否已包括於現有環境公課中，以避免雙重課徵，致過度侵害人民財產權」之論述詳明，敬表同意。

參採情形：

所提第一點及第二點意見皆係贊同本報告意見，爰錄供參考。

孫副研究員晉英：

一、第 29 頁建議一中，個人認為因為環境稅與環境特別公課，亦都是經過立法機關立法通過後方才課徵，如果說是對人民財產權之侵害是否過於嚴重？如有不當立法或課徵致違憲的疑

慮，除應積極檢視是否有此情形外，亦可向司法院大法官提出釋憲。

二、第29頁建議二中，「…，但立法政策上應避免過度濫用特別公課，以侵蝕一般預算作為國家財政支應之基石。」，同意其前段說法，惟不知其作者所謂「一般預算」係指何種預算？如果係指「公務預算」，個人認為應不致於會有「侵蝕一般預算作為國家財政支應之基石」的情形。

三、就空氣污染防治費而言，其必須經由燃料稅來代為徵收，以邇來機車貨物稅過高，被要求降低稅率的議題中，財政部認為之所以要維持一定比例的稅率，是因考慮到燃油機車在我國空氣污染源中占有很高的比例，故需以此來抑制機車的成長，如果機車貨物稅降得過低，會造成燃油機車數量的快速成長，就國家事務管理而言，這是兩難之事，如真要降低或停徵機車貨物稅時，如期空氣污染防治的成效不受影響，則應該考慮提高機車燃料稅的稅率，因為財政部希望以機車貨物稅的名義，來抑制燃油機車數量的成長，似乎名不正、言不順。從上面的例子中，不難瞭解解環境稅與環境特別公課有時是很難涇渭分明。

參採情形：

一、第一點意見部分，歷來大法官關於非稅公課之解釋有釋字第212號（工程受益費）、第426號（空氣物染防制費）與515號（工業區開發管理基金）等解釋，顯見政府以特別公課為新興財政工具來遂行其現代給付國家任務目的，但特別公課屬公法上之金錢給付義務，係對人民財產權之侵害，若立法者恣意利用特別公課滿足財政需求，迴避財政憲法上「租稅

國原則」，則將無可避免對憲法原則之衝擊，本報告爰針對相關問題進行釐清並提出建議。

- 二、第二點意見部分，環境公課與環境稅不同，應考量其課徵目的與對象間是否具有特殊關係，以及在徵收公課之用途使用上是否專款專用或納入通常預算程序辦理而定。是以，環境公課或許無環境稅恐排擠預算情形，但如遭恣意濫用，不具財政目的之特別公課，亦難以避免因特種基金過於浮濫或肥大，影響並混淆一般政府預算之編列與支用，而逸脫立法機關監督，因而加重人民負擔並侵蝕賦稅制度，惟為避免語意上混淆，爰修正文字為「但立法政策上應避免過度濫用特別公課，以侵蝕稅捐作為國家財政支應之基石」。
- 三、第三點意見部分，原則同意書審人有關環境稅與環境特別公課有時難以涇渭分明之觀點，因此更有待相關立法規範以為釐清。本報告則以課徵目的與課徵對象間是否具有特殊關係，以及在徵收公課之用途使用上是否專款專用或納入通常預算程序辦理，作為兩者之區別。

陳助理研究員宏明：

- 一、本報告針對環境特別公課此一公法上金錢給付概念予以簡介；並就環境公課及現行環保法律明定之特別公課種類加以論述；最後針對環境特別公課在現行規範體例所面臨之相關重要法制問題予以檢討與分析，經探討研析後提出：環境特別公課與環境稅雖同屬公法上金錢給付之環境公課，但憲法規範基礎上，並非相同；立法政策上應避免過度濫用特別公課，致侵蝕稅捐作為國家財政支應之基石；環境特別公課若

具有全國一致性，其立法宜由中央法律定之等 3 點具體建議事項，體系架構層次分明、推理縝密、引述翔實，對於相關問題之啟發與行政實務運作甚有助益，敬表贊同。

二、本報告第 3 頁第 11 行「其負擔給付經由金額『假』具體化」、第 7 頁第 11 行「間接的主要是有利於義務人『及』為已足」、第 11 頁第 5 行「空氣污染防『治』法第 16 條規定:」、「第 18 頁倒數第 2 行「方能對人民課徵特『』公課」、第 21 頁第 13 行「恐無法持續為『基』督之功能」等，似有錯字或缺漏，建請查明修正。

參採情形：

- 一、第一點意見部分，所提意見係贊同本報告意見，錄供參考。
- 二、第二點意見部分，文字誤繕情形，已採納並修正之。

黃助理研究員俊容：

- 一、關於環境保護乃中央及地方政府之共同義務，環境保護事項乃國家實現人民享有符合人性尊嚴之最低生活與生存條件所應盡之義務，除中央外，與居民生活關係更為密切之地方自治團體自亦應共同負擔，地方自治團體對環境保護之基本國策實現有協力義務，實務尚待強化全盤性政策規畫或缺乏統整之專題探討，爰本報告針對現況環境保護事項作分析與探討，就題材而言相當切合時勢所需並能針對實務當前問題提出分析與建議，可資贊同。
- 二、有關本報告建議，環境公課可採取環境特別公課方式課徵，但應避免氾濫運用，其論理係基於環境公課運用於環境保護，為使負責該公課之環境使用者對於國家財政需求不會承

受更多的負擔，符合徵收之正當性，因特別公課同時具有平衡或誘導功能，似採用特別公課的財政工具較適宜。此外，國外涉及碳稅及能源稅等綠色租稅，以達到溫室氣體減量之機制，並基於與特定環境或生態保育、維護之目的，而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，對於人民所課徵金錢負擔之廣義環境公課，其徵收會造成家庭負擔過重，並造成產業生產成本的負擔，以致拖累經濟成長及國家競爭力，建議參考國外失敗例子，宜審慎考量評估及研擬相關配套措施為之，相關論理與觀點，可資贊同。

參採情形：

所提第一點及第二點意見皆係贊同本報告意見，爰錄供參考。

李助理研究員淑瓊：

一、本報告第 29 頁結論中針對環境特別公課相關法制問題研擬之建議事項「一、環境稅與環境特別公課同屬公法上金錢給付之環境公課，皆是對人民財產權之侵害；在憲法規範基礎上，前者依據租稅法定原則，後者則依據法律保留原則。」雖非無見，惟所謂「租稅法定原則」，係源自憲法第 19 條規定，釋字第 650 號、第 657 號、第 705 號解釋理由書皆謂：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範」，觀

其文義，即在闡述「法律保留原則」，其次，將前述解釋理由書與釋字第 433 號解釋所闡述之「層級化法律保留體系」對照，可知釋憲機關對「租稅法律原則」，並非採用嚴格之「國會保留」，而是將稅捐法制領域，歸為「相對法律保留」事項，得依母法授權之「法規命令」為規範，惟母法授權仍需符合「明確性原則」之要求。據上可知，環境稅所依據之「租稅法定原則」，實質上即含括了「法律保留原則」，爰此，本報告將環境稅與環境特別公課之憲法基礎區別為，前者係依據租稅法定原則，後者則依據法律保留原則，用語上似易造成環境稅毋庸遵循法律保留原則之誤解，建議結論中之建議事項比照本報告第 14 頁「(一) 環境稅基於憲法第 19 條規定之租稅法定原則」及第 16 頁「(二) 環境特別公課基於憲法第 23 條規定之法律保留原則」之用語，列明具體之憲法條次。

二、本報告第 21 頁倒數第 2 行「德國立法立」應係「德國立法例」之誤繕，另本報告第 29 頁第 1 行「相關法制相關問題」之第 2 個「相關」應係贅字，建請刪除。

參採情形：

- 一、第一點意見部分，已採納並修正。
- 二、第二點意見文字誤繕部分，已採納並修正。