

112-1 財政法專題研究 12/19 報告與談

R12A21075 陳祐旭

關於雲林縣得否以雲林縣碳費徵收自治條例課徵所謂「碳費」，涉及地方自治團體是否享有財政自主權，以及碳費之性質是否屬於特別公課等相關問題。其中，有關特別公課之憲法界限或稱合憲性要件，似仍有再予釐清之必要。從比較法觀察，德國法上稅捐（Steuern）係為滿足預算計畫中所確認之稅捐債權人之一般財政需求，特別公課（Sonderabgaben）則為預算計畫中所未包含之為了特別任務財政需求之公課（Abgaben zur Finanzierung besonderer Aufgaben）（所謂準財政公課 sog. parafiskalische Abgaben）。特別公課自人民之特定群體或企業（bestimmten Gruppen von Bürgern bzw. Unternehmen）徵收，並進入預算計畫以外之特種基金（einem Sonderfonds außerhalb des Haushaltsplans）。由於特別公課並非稅捐，特別公課高權（Sonderabgabenhoheit）並非來自德國基本法（Grundgesetz, GG）第 105 條以下規定，而來自於德國基本法第 70 條以下之一般規定。然而，承認財政憲法以外之公課權限（Anerkennung einer Abgabenkompetenz außerhalb der Finanzverfassung）可能導致公課負擔完全無法控制之危險。因此德國聯邦憲法法院（Bundesverfassungsgericht, BVerfG）特別對於特別公課發展出財政憲法之限制與保護功能（Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung），其強調特別公課僅作為極少數例外（„seltene Ausnahmen“）始被允許。司法實務並區分具有財政功能之特別公課（狹義特別公課）（Sonderabgaben mit Finanzierungsfunktion (Sonderabgaben im engeren Sinne)）與具有平衡、利益去除或引導功能之特別公課（廣義特別公課）（Sonderabgaben mit Ausgleichs-, Abschöpfungs- oder Lenkungsfunktion (Sonderabgaben im weiteren Sinne)）。（vgl. Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2021, Rz. 2.25.）

又德國聯邦憲法法院僅對於具有財政功能之特別公課（Sonderabgaben mit Finanzierungsfunktion）建構並發展實體法及程序法上之嚴格要件（主要係基於 1980 年之職業訓練公課案 BVerfGE 55, 274 – Berufsausbildungsabgabe），亦即（a）立法者必須具有超越單純籌資之事物目的（Sachzweck）始得徵收特別公課；（b）同質之公課義務人群體（Homogene Gruppe der Abgabepflichtigen）（群體同質性）：一個社會群體（eine gesellschaftliche Gruppe）僅於法秩序或社會現實中所規定之共同利益狀態（eine gemeinsame, in der Rechtsordnung oder in der gesellschaftlichen Wirklichkeit vorgegebene Interessenlage）或特殊共同情況（besondere gemeinsame Gegebenheiten）始與一般公眾及其他群體具有可區別性，始得課徵特別公課；（c）群體責任（群體有責性、Gruppenverantwortung）：可區別之公課義務人群體必須承擔特殊責任（eine besondere Verantwortung），因為該群體相較於任何其他群體

或一般納稅人顯然更接近於公課目的（**Abgabenzweck evident näher steht als jede andere Gruppe oder die Allgemeinheit der Steuerzahler**）。此種為了徵收目的之事物接近性（**Sachnähe zum Erhebungszweck**）必須產生對於履行由非稅公課資助之任務之特殊群體責任（**eine besondere Gruppenverantwortung**）。例如聯邦憲法法院於所謂**煤炭公課案（BVerfGE 91, 186 – Kohlepfennig）**即否定此點：能源供應之確保（**Sicherstellung der Energieversorgung**）係屬公眾利益（**Allgemeininteresse**），因此應作為共同負擔（**Gemeinlast**）而由稅捐資助。又聯邦憲法法院於**防火公課案（BVerfGE 92, 91 – Feuerwehrabgabe）**中亦認為：有效防火之利益（**Interesse an einem wirksamen Feuerschutz**）並非群體利益，而為公眾利益。負擔防火事項之群體與防火事項欠缺特殊事物接近性（**besonderen Sachnähe**），因此其資助責任（**Finanzierungsverantwortlichkeit**）並不存在；**(d)** 群體利用性（**群體共益性 Gruppennützigkeit**）：公課收入（**Abgabenaufkommen**）必須用於公課義務人群體之利益（**Interesse der Gruppe der Abgabepflichtigen**），亦即具有群體利用性。所謂群體利用性之公課使用（**eine gruppennützige Verwendung der Abgabe**），只要該收入直接或間接大部分用於公課義務人群體之利益（**unmittelbar oder mittelbar überwiegend im Interesse der Gruppe der Abgabepflichtigen**）即為已足。然而，如其他群體或公眾從公課使用中獲得某些利益亦屬無害；**(e)** 最後，為了有效議會民主正當性之利益及對於已徵收之特別公課之監督（**im Interesse wirksamer parlamentarisch-demokratischer Legitimation und Kontrolle der erhobenen Sonderabgabe**），德國聯邦憲法法院要求立法者應對於特別公課為**定期審查（periodische Überprüfung）**並（於預算計畫之附件中）應提供特別公課之**補充文件（in einer Anlage zum Haushaltsplan) die ergänzende Dokumentation der Sonderabgabe**）。藉此預算計畫之完整性（**Vollständigkeit des Haushaltsplans**）及（財政）特別公課之連續性議會監督（**eine fortlaufende parlamentarische Kontrolle der (Finanzierungs-)Sonderabgabe**）始得以確保。（**vgl. Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2021, Rz. 2.26ff.**；中文文獻，可參考柯格鐘，稅捐法秩序：稅捐、稅法與基本原則，2023 年，頁 55 以下。）