

刊登於興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 61-107 頁。

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*

張志偉**

要目

壹、問題提出、方法立場與論述步驟

貳、特別公課的發展與定位

一、特別公課的歷史發展

二、稅與非稅公課

三、特別公課作為財政工具的疑慮

（一）危及基本法中財政憲法的秩序功能

（二）危及預算計畫的完整性

（三）危及公課義務者間的負擔平等性

參、特別公課的憲法框架

一、概念特徵與類型

二、Christian Thiemann對於非稅公課體系的重構

三、特別公課的憲法要求

（一）憲法法院的基本立場

（二）財政功能之狹義特別公課

（三）廣義特別公課

（四）審查及控制機制

肆、結語：憲法裁判機關的共同形塑權力

附錄：本文所引德國聯邦憲法法院裁判列表【興大法學第23期，2018年5月，第61頁】

* 本文曾於 2017 年 10 月 16 日中正大學財法系及財稅法研究中心所主辦之「財政憲法之救贖或崩壞——特別公課之違憲審查」研討會提出報告，並承主持人李惠宗教授及廖欽福教授指正，作者衷心感謝兩位老師指出本文若干思維及論證上盲點。對於兩位匿名審查委員所提寶貴審查意見，讓作者瞭解本文不足之處，亦應致上謝意。此外，作者應特別感謝盛子龍老師一路提攜及熱情邀稿，惠賜發表機會。文章雖經作者依前述意見修改，惟仍有錯誤之處，當應由作者文責自負。

** 真理大學法律學系助理教授，慕尼黑大學法學博士。

摘要

相較於我國司法院大法官對於特別公課制度抱持樂觀以對的態度，我國相關學理亦多直接援引德國聯邦憲法法院所開展的特別公課要件，以作為評價我國特別公課實務的基準。但若從此制度源頭的德國憲法實務與學理觀之，特別公課此一財政手段毋寧應格外嚴肅以對；對於德國聯邦憲法法院所開展的特別公課要件與實務發展，學理上亦不乏質疑。對此，本文擬針對德國法上特別公課的發展予以檢視，並區分狹義與廣義之特別公課，分別討論其憲法要求，以期建立判斷特別公課的合憲性要求。

關鍵詞：

特別公課、財政型特別公課、引導型特別公課、租稅國家、財政憲法【**興大法學第23期，2018年5月，第62頁**】

壹、問題提出、方法立場與論述步驟

特別公課（Sonderabgabe）¹作為一種非稅公課（nichtsteuerliche Abgaben）²，在我國司法實務及學理上均非陌生。司法院大法官釋字第426號及第515號解釋即分別針對空氣污染防治費、工業區開發管理基金認定屬特別公課³，然而在釋字第593號解釋針對汽車燃料使用費，則退而使用「租稅以外之金錢義務」稱之⁴。在行政法院的裁判實務中關於特別公課已非少見⁵，如原住民就業基金代金⁶、山坡地開【**興大法學第23期，2018年5月，第63頁**】發利用回饋金⁷、身心障礙者差額補助費⁸等例；無獨有偶，在地方財

- 1 國內學界對於 Sonderabgabe 一詞尚有不同中文翻譯，多數學者譯為特別公課，但亦有稱為特種公課或特別捐（費）者，而司法院大法官則稱為「特別公課」，本文從之。
- 2 「公課」一般係指以金錢給付為內容之公負擔，亦即國家基於法律授權，以財政收入為目的，對人民所強制徵收之金錢給付義務。其概念可參見陳敏，行政法總論，第9版，2016年9月，頁270；葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，載行政法爭議問題研究（下），2000年12月，頁1041。而「非稅公課」一般則指規費（Gebühr）、受益費（Beitrag，亦有譯為分擔金）以及特別公課以及其他公課，如社會保險分擔費等。關於稅與其他公課類型的介紹，可參見 Werner Patzig, Steuern - Gebühren - Beiträge und Sonderausgaben, DÖV 1981, S. 729 (733 ff.)
- 3 在釋字第426號解釋援引德國學理實務見解，肯認特別公課制度後，嗣後於釋字第515號解釋卻認定：「此基金（按：工業區開發管理基金）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」，並未對特別公課做更進一步闡述，甚至將之與規費概念相混淆，不無可受批判之處。可參見陳愛娥，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，台灣本土法學雜誌，第19期，2001年2月，頁9以下；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，頁102以下。
- 4 釋字第593號解釋：「國家基於一定之公益目的，對特定人民課予繳納租稅以外之金錢義務，涉及人民受憲法第15條保障之財產權，其課徵目的、對象、額度應以法律定之」。
- 5 筆者以「特別公課」一詞於司法院法學資料檢索系統中搜尋最高行政法院之裁判，共有106筆裁判，扣除其重複者，其數量應不在少數。惟其中裁判見解相較於德國學理（詳後述），似仍對於特別公課之性質有所誤解，例如最高行政法院105年度判字第571號即認定「廢棄物清理法規定之處置費為特別公課，性質上類似稅捐」。
- 6 最高行政法院104年度判字第127號判決。
- 7 臺北高等行政法院94年度訴字第2959號判決、96年度訴字第367號判決，均為最高行政法院維持原判。
- 8 最高行政法院97年度判字第707號判決，其評釋可參見蕭文生，身心障礙者差額補助費之性質，載行政事件裁

政與環保的脈絡中亦不無透過地方課徵碳費或其他特別公課，建全地方財政與環保誘導之呼籲⁹，足見特別公課之制度已在我國司法及行政實務上均占有一席之地¹⁰。隨著國家財政日漸困窘，各式行政任務日益增加，公部門尋求稅捐以外的財政收入的企圖毋寧是在所難免。更有甚者，大法官於釋字第 426 號解釋中所稱特別公課係「現代工業先進國家常用之工具」，似乎對此財政工具甚為肯定。然而我國裁判實務上似仍多沿襲大法官解釋的闡述，並未更深刻地體認到特別公課此一財政工具本身的危險性，遂衍生出我國行政實務上亦不無透過課徵特別公課，以迴避人民對於加稅的疑慮。就此亦可觀乎先前於害防制法中透過菸品健康福利捐之課徵以挹注長照財源之爭議，即可略知一二¹¹。

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的態度，而僅要求符合法律保留與授權明確性即為已足¹²，但若從此制度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【**興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 64 頁**】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，其合憲要件亦非如我國司法實務寬鬆以待。若欲探究我國是否以及何種程度內得繼受德國法所開展出特別公課合憲要件，就方法論上似應先探求我國憲法秩序中是否亦有類似德國基本法中財政憲法的要求。若約略觀察我國法學文獻中對於特別公課的介紹，重點多置於德國聯邦憲法法院（Bundesverfassungsgericht, BVerfG，以下簡稱「憲法法院」）於一九八〇年十二月就職業訓練公課（BVerfGE 55, 274 – Berufsausbildungsabgabe）一案中所提出的四項特別公課要件，並以此作為基準檢視我國立法及行政實務。惟對於德國法上特別公課此一財政手段的後續發展，似乏進一步深入介紹。職是之故，本文擬僅集中於德國法部分的檢視與探討，至於以此一學理上的新開展再檢視我國特別公課實務，則留待日後再予補充，就此合先敘明。在比較法的借鏡上，本文係立基於德國公法與憲法裁判實務影響我國學理與大法官解釋實務甚為深遠，因此透過借鏡彼邦憲法法院所開展出的相關論述，應可提供更多的論據與判斷基準，進而提供在方法上可得事後檢驗的基礎¹³。本文問題

判研究與評析，2015 年 3 月，頁 243 以下。

- 9 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，頁 22-47。另可參見葛克昌，特別公課與地方財政工具，台灣法學雜誌，第 213 期，2012 年 12 月，頁 146-156。其他行政實務上所課徵的特別公課，可參見黃俊杰，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 117 以下。
- 10 完整回顧，請參見蕭文生，特別公課事件十年來行政法院裁判見解研析，載行政訴訟二級二審制實施十週年回顧論文集，2011 年 6 月，頁 333 以下。
- 11 可參見廖欽福，以健康為名的不樂之捐？——菸品健康福利捐之課徵與法律性質初探，南臺財經法學，創刊號，2015 年 8 月，頁 25-61。
- 12 釋字第 426 號解釋文：「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。」
- 13 也因此，受限於篇幅及能力，無法從事關於比較方法論上的開展。對於法比較的三階段模式，亦即待比較要素的知識獲得（依被觀察的法秩序的來源與知識規則）；待比較要素的理解（各別整體法秩序的脈絡與法律外的因素影響下的考量）；比較本身（相似與相異的關聯性）；以及廣義的脈絡關聯下，必須更精確地掌握在社會現實中，特別是文化、社會和經濟關聯中，法的角色與效應（因此操作法比較者，必須能操作法社會學的知識和方法）等

意識乃在於，先回顧並簡介法院所建構此財政工具的合憲要件，再透過彼邦學說見解若干反省，以提供進一步思考之點，並非僅就憲法法院裁判見解作不同時期發展的介紹。有鑑於此，本文擬借鏡於德國聯邦憲法法院裁判及其學【**興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 65 頁**】理見解，先回顧特別公課此一財政手段在德國法的發展，特別著重於憲法法院裁判的影響，從而釐清其與稅捐和其他公課間之概念差異性，以辨明特別公課的定位，同時也針對特別公課的運用可能帶來憲法上的危害略作闡述（貳）；其次再針對特別公課的憲法框架（參），尤其是藉由憲法法院對於特別公課之分類，進而探求在不同類型的特別公課下，憲法裁判實務及學理上分別提出何種合憲性要求，俾以描繪出特別公課在憲法上應有的面貌。最末則是寄希望於釋憲機關，指明其實際形塑能力之際，亦期待能就特別公課此一制度再作反思。

貳、特別公課的發展與定位

一、特別公課的歷史發展

特別公課係源自於德國的法律概念，特別在戰後隨著德國重建與經濟發展的需要，實務上曾大量運用此種公課，以實現特定之經濟政策目的。早期係將其理解為除了稅捐、規費以及受益費以外之其他公課，亦即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的金錢給付義務¹⁴。

其後，隨著特別公課所引起的強烈質疑，於一九七〇年代開始有所轉變，國家法學者遂對於非稅公課概念的容許性，逐漸有所質疑。在此之前，無論是憲法法院或文獻上均認為，對於非稅公課採取與稅捐負擔同一方式的課徵是合理的，基本法上一般性的權限清單亦授權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¹⁵，蓋其在基本法中並無明文限制，即適用一般性規【**興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 66 頁**】定，從而立法者在其立法權限內享有廣大的形塑餘地¹⁶。相較於特別公課，規費與分擔金基本上與稅捐合稱為公課的古典類型，法律地位與性質較為穩固；但從 1970 年代起，尤以非稅公課中之特別公課為重點，被某些學者認為係對聯邦國家之財政與稅捐憲法有所危害，實務上亦不無氾濫課徵特別公課的現象，對此應在憲法上找

說明，德文獻可參見 Karl-Peter Sommermann, Funktionen und Methoden der Grundrechts-vergleichung, in: Detlef Merten/Hans-J ü rgen Papier (Hrsg.), HGR, Bd. I, 2004, § 16; Rainer Wahl, Verfassungsvergleichung als Kulturvergleichung, in: Dietrich Murswiek/Ulrich Storost/Heinrich A. Wolff (Hrsg.), Staat – Souveränität – Verfassung. Festschrift für Helmut Quaritsch, 2000, S. 166 ff.

14 Walter Schmidt, Sonderabgaben in der neueren Rechtsprechung des BVerfG, NVwZ 1991, S. 36.稱此發展過程係「從補遺構成要件到特別構成要件」（Vom Auffangtatbestand zum Sondertatbestand）。

15 此一歷史發展，可參見 Joachim Wieland 著，黃俊杰譯，財政憲法、稅捐國家與聯邦調配，載德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集（下冊），2010 年 10 月，頁 816 以下。

16 Paul Kirchhof, Die Sonderabgaben, in: Rudolf Wendt/Wolfram Höfling/Ulrich Karpen/Martin Oldiges (Hrsg.), Staat – Wirtschaft – Steuern, Festschrift für Karl Heinrich Friauf zum 65. Geburtstag, 1996, S. 669.

出節制之道¹⁷。其後，憲法法院第二庭於一九八〇年十二月十日就職業訓練公課（Berufsausbildungsabgabe）一案中¹⁸，多次引用德國學者 Friauf 之見解，賦予特別公課明確的概念內涵，並且限制行政及立法實務上只有在極少數例外（seltene Ausnahme）下，基於一定要件下始得課徵特別公課¹⁹。在此經典裁判後，特別公課本身方有獨立之構成要件內涵可言²⁰。

二、稅與非稅公課

在整體公課體系中，特別公課的概念外延係透過與其他公課相區分而證立，因此探究稅、規費與受益費的概念，對於建構獨立之特別【**興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 67 頁**】公課亦有所助益²¹。然而除了租稅概念以外，在德國基本法上並沒有關於其他非稅公課的清楚準則，因此界定非稅公課的類型即有其困難²²。大抵上非稅公課係作為國家財政負擔個人化的形式，係建構一種「受益與負擔的連結關係」（Nexus von Begünstigung und Belastung），而此種連結意味著對於具體公給付之財政責任²³。而租稅之法律概念，在德國法上一般係以租稅通則第 3 條第 1 項之規定為其定義²⁴，係指「稱租稅者，謂公法團體，以獲取收入為目的，對所有該當於給付義務法律構成要件之人，所課徵之金錢給付，而非屬特定給付之對待給付者；收入得為附帶目的」。稅捐與特別公課的共同特徵在於，課徵時並不要求國家對於公課義務人提供相對應之對待給付（korrespondierende Gegenleistung der öffentlichen Hand）。此一標準亦為租捐與其他受益負擔，如規費與受益費，主要的區分標準²⁵。至於特別公課與租稅間的差異並不容易，

17 首先提出者為 Peter Selmer, *Steuerinterventionismus und Verfassung*, 1972, S. 183 f. 其後 Karl Heinrich Friauf, *Öffentliche Sonderlasten und Gleichheit der Steuerbürger*, in: *Institut für Völkerrecht und Ausländisches Öffentliches Recht der Universität zu Köln* (Hrsg.), *Festschrift für Hermann Jahrreiß*, 1974, S. 45 ff.; Karl Heinrich Friauf, *Zur Zulässigkeit von außersteuerlichen Sonderabgaben*, in: Günter Schmolders, Günther Wöhe und Edwin H. Buchholz (Hrsg.), *Festschrift für Willzy Haubrichs*, 1976, S. 103 ff. zit. nach Kirchhof, aaO.

18 BVerfGE 55, 274 - Berufsausbildungsabgabe.

19 也因此，Friauf 被德國前憲法法院法官，同時亦為稅法大家 Kirchhof 譽為，在學術上研究特別公課制度之「先鋒者」（Pionier）。Vgl. Kirchhof, aaO.

20 特別公課作為獨立之公課類型，已為德國學理普遍共識，就此可參見 Friedrich Schoch, *Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Erhebung von Sonderabgaben*, Jura 2010, S. 197 (199).; Werner Heun, *Die Sonderabgaben als verfassungsrechtlicher Abgabentypus - Zur Sonderabgabenrechtsprechung des BVerfG*, DVBl 1990, S. 666 ff., (667); Winfried Kluth, *Die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Erhebung von Sonderabgaben*, JA 1996, S. 260.

21 學理上之所以要釐清各別公課彼此概念間的差異，主要目的應在於不同公課類型涉及到國家內部權限分配的問題，另一方面則是對於不同種類的公課，正當性與合憲性要件之要求亦有別。就此可參見蕭文生，前揭註 3，頁 107 以下。

22 Michael Droege, *Legitimation und Grenzen nichtsteuerlicher Abgaben. Zur Individualisierung der Finanzierungslast im Ordnungs- und Wirtschafts-verwaltungsrecht*, Die Verwaltung 46 (2013), S. 315.

23 AaO., S.333. 氏亦指出，租稅之課徵係依循量能課稅原則，而植基於對待給付之非稅公課則是以等價原則扮演重要角色。Vgl. Droege, aaO., S. 330 f.

24 參見陳敏譯，德國租稅通則，2014 年 8 月，頁 4。而德國聯邦憲法法院則特別強調，租稅概念必須在「聯邦國家財政憲法的功能脈絡」下予以理解，而德國學者 Birk、Desens、Tappe 則指出，倘若租稅通則之租稅概念與基本法財政憲法並無偏離者，基本法下的租稅概念與租稅通則之租稅概念即為同義。Vgl. Dieter Birk/Marc Desens/Hinning Tappe, *Steuerrecht*, 19. Aufl., 2016, Rn. 114.

25 Hans D. Jarass, *Verfassungsrechtliche Grenzen für die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben*, DÖV 1989, S. 1015.; Schoch, aaO. (Fn. 20), S. 198.

原因主要在於特別公課在憲法上雖受肯認，但相較於稅捐，由於兩者同屬無對付給付之公課類型，因此兩者經常處於競爭關係。依憲法法院見解，立法者本身如何界定公法上之公課性質並非重要，其毋寧取決於公課之實質內涵²⁶。至於【興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 68 頁】預算上的處理亦非重點，亦即公課收入係流入國家預算或流入特別基金並不影響其性質界定，蓋其收入去處乃形式選擇，並不影響其實質內涵²⁷，因此兩者差別的界定實有困難。

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入預算，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(besondere Aufgabe)的金錢負擔；而租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任務(allgemeine Aufgabe)²⁸。然而誠如學者 Heun 所指出，所謂「一般、特殊或高度特殊的任務」之標準過於流動，不足以成為清楚界分目的稅與特別公課間的界線，從而稅與特別公課的區分必須另尋理據²⁹。是故，學理上亦不無採取以【興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 69 頁】立法者之意志為準，而認為公課類型的選擇應取決於立法者的裁量或意志決定³⁰，若立法者選擇一特殊的、非稅的負擔理由，並且在構成要件的形塑上即非以滿足一般的、本身無須特殊正當化的租稅義務為之，而必須是針對負擔特定的國家行

26 BVerfGE 55, 274 (304 f.). 蓋此處涉及聯邦與各邦立法權限分配的問題，亦在於避免使立法者任意規避財政憲法上的要求。

27 Jarass, aaO. (Fn. 25), S. 1017; Bernd R. Elsner/Markus Kaltenborn, Sonderabgaben im Steuerstaat, JA 2005, S. 825. 同見解，柯格鐘，特別公課之概念及爭議——以釋字第四二六號解釋所討論之空氣污染防治費為例，月旦法學雜誌，第 163 期，2008 年 11 月，頁 208。

28 Jarass, aaO. (Fn. 25), S. 1018. 認為，從「使用目的」上即可區分租稅與特別公課，即便目的稅具有特定使用目的也並不會對於公課債務關係有任何法律上影響；反之，特別公課下的公課債務關係與使用目的間即必須有法律上的連結。基本上同此見解，可參見柯格鐘，同前註，頁 209。基此理解，以菸品健康福利捐作為一般公眾長照任務的財源支出，其性質似應為目的稅，而非特別公課。同樣採取特定之實質目的作為租稅與特別公課之區別，可參見蕭文生，前揭註 10，頁 336。氏指出，「特別公課必須有助於實現特定之實質目的，其超越僅是獲得財政收入，特別公課之收入自始並非為滿足國家一般財政需要，而是為追求特定目的之用」。惟此一目的取向作為分類標準，似難清晰劃分兩者，蓋在學理及實務上肯認目的稅的前提下，此一標準似難以貫徹。

29 Heun, aaO. (Fn. 20), S. 672. 氏進而提及，特別公課若欲成為一特定、獨立的公課類型，不但必須有別於稅，亦非屬受益負擔。一方面以其屬非稅公課之一的定位而言，在國家給付或利益與公課間必須存有一緊密關係，因此特別公課僅得為類似受益負擔，而非屬受益負擔者；另一方面，其與受益負擔間的差別則在於對待給付的歸屬可能性有所鬆動或是未滿足其他受益負擔的定性要件。

30 Peter Selmer, Die sogenannte Gruppennützigkeit der Sonderabgabe – eine Zulässigkeitsvoraussetzung im Wandel, in: Klaus Grupp/ Ulrich Hufeld (Hrsg.), Festschrift für Reinhard Mußnug zum 70. Geburtstag, 2005, S. 230 f.; Christian Thiemann, Die Dogmatik der Sonderabgabe im Umbruch – Zur Legitimationsstruktur kollektiv begründeter Abgabepflichten, AöR 138 (2013), S. 105. 同此立場如 Lerke Osterloh, Zur Zulässigkeit von Sonderabgaben – BVerfGE 55, 274, JuS 1982, S. 421 (425):「立法者可自行決定，在構成要件的形塑上是要在財政憲法的權限框架內以租稅義務人為對象，亦或在一般事物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。」

為的財源籌措，而課予特定公課義務人群體一項特殊的財源籌措責任，亦即由立法構成要件判斷認定屬特別公課。倘若究屬特別公課或目的稅有所疑義時，則可借助一般的解釋方法來釐清³¹。

惟學說上亦不無反對見解，其多援引憲法法院裁判，認為基於財政憲法的客觀秩序功能，立法者並無選擇以租稅或是以特別公課作為實現公共任務之用的權力³²。由於從憲法法院發展特別公課以來，即欠缺概念定義可言（詳後述），因此透過劃定特別公課之核心特徵，藉此體現出特別公課在租稅國家原則下係屬「極少數例外」之情況即為已足，即不乏支持者³³。惟本文認為，若進一步檢視否定立法者選【興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 70 頁】擇可能性之見解，包括所引述的憲法法院及學界見解，似乎強調的是，特別公課必須在嚴格要件下始得合憲課徵，但是否即可據此認為，完全排除立法者選擇財政手段的空間，似不無疑問。蓋立法者能否有選擇公課之財政手段的權限，與選擇特別公課後而必須依循的憲法要求，兩者並非同一事項，邏輯上應該區別以觀。立法者不得任意以特別公課用作一般公共任務履行之財源，係第二層次特別公課合憲性的問題，而非第一層次立法者可否選擇特別公課作為財政手段的問題。

在釐清租稅與特別公課間差異後，即可再就特別公課與其他非稅公課間的關係加以探討。相較於特別公課與租稅間的近似性，規費與受益費在德國法上質疑即較少，蓋其間並不存在如此的「稅捐近似性」（Steuerähnlichkeit），基本法的財政憲法之建構原則：聯邦國家之租稅與權限分配功能，便不至於有所危害³⁴。在憲法法院的裁判中，非稅公課原則上係區分為規費、受益費、狹義特別公課以及廣義特別公課。規費與受益費係同屬於受益負擔（Vorzugslast）之列，皆屬基於國家所為之對待給付而生，故基於此一特性乃使其免受憲法上關於稅捐詳細規範之拘束³⁵。規費（Gebühren）係指國家對個別人民，就行政上為特定給付時，向受領給付者所收取，作為該項給付之對價的金錢給付義務，又可分為行政規費或使用規費，亦即屬一種特別利用行政服務之公課類型³⁶。而受益費（Beiträge，又有稱為「分擔金」）則是國家為公益而設置、建造或維護公共設施，而對於因此受有特別利益之人民，所課徵之金錢給付義務，惟個人是否事實上使用該公共設施並非所問。兩者差異在於，規費係對於公行政所為個別事【興大法學第 23 期，2018

31 Thiemann, aaO., S. 77 f.

32 參見 BVerfGE 55, 274 (300 ff.); 67, 256 (275 f.); Droege, aaO. (Fn. 22), S. 322; Helmut Siekmann, in: Michael Sachs (Hrsg.), GG, 6. Aufl. 2011, Vor Art. 104a Rn. 160. 同此，參見蕭文生，前揭註 10，頁 336 稱：「禁止立法者依其自由意志任意選擇以租稅方式或收取特別公課來規定一項公課，因此，僅能在嚴格要件下收取特別公課……」。

33 略約此一傾向，可參見 Fritz Ossenbühl, Zur Rechtfertigung von Sonderabgaben mit Finanzierungszweck, DVBl 2005, S. 667; 而我國學者黃俊杰則指出，「目的稅與特別公課均為國家強制課徵非對待給付之公法金錢給付，惟特別公課必須具有群體用益性；目的稅之課徵範圍具有普遍性，特別公課之被課徵群體具有特定性；目的稅之給付義務與負擔理由，原則上不具特殊之法律關係，但特別公課則應以公課義務人與特殊政策目的間具有『事物密切性』為負擔理由。」參見黃俊杰，前揭註 9，頁 120。

34 Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 68.

35 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，頁 35。

36 蕭文生，前揭註 3，頁 116。

年5月，第71頁】實上給付的對價，而受益費則是對於個人使用可能性的對價³⁷。至於特別公課與其之區別則在於，大抵上特別公課並不具有對價關係或至少鬆動其對付給付的個人歸屬可能性，至於其所具有之群體用益性的特徵，亦與規費之個別用益性或是受益費之使用可能性有所區別³⁸。

三、特別公課作為財政工具的疑慮

在德國法的脈絡下，稅與非稅公課間的關係乃植基於下列構想：基本法中的財政憲法一章係以租稅國家原則（Steuerstaat）為基礎，共同體之負擔與國家任務的財政籌措原則上僅由稅捐作為收入財源，基本法第104條之1至第108條的重點即置於租稅之財政收入³⁹。憲法法院即由此導出，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」⁴⁰。換言之，以租稅為重心的【興大法學第23期，2018年5月，第72頁】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（Sachkompetenzen, Art. 70 ff. GG），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⁴¹；質言之，除了租稅以外，別無其他公共負擔（Gemeinlasten）⁴²。從而憲法法院即透過其裁判見解，逐步具體化課徵特別公課的例外要件之內涵，以避免財政憲法的規避進而保障人民基本權地位⁴³。因此若欲探究德國法上特別公課的概念內涵，即必須藉由憲法法院裁判見解的分析始得為之。在此之前有必要先瞭解在德國法脈絡下，何以特別公

37 Birk/Desens/Tappe, aaO. (Fn. 24), Rn. 118.學理上亦有認為，規費在性質上係是「個人的對價公課」（individuelle Entgeltabgaben）；有別於此，受益費則為「群體之對價公課」（kollektive Entgeltabgaben）。就此參見 Christoph Br üning, Nichtsteuerliche Abgaben und verwaltungsgerichtlicher Rechtsschutz, Die Verwaltung 46 (2013), 413 (414).另可參見葛克昌，前揭註2，頁1076。

38 Heun, aaO. (Fn. 20), S. 673;黃俊杰，前揭註9，頁114。然而在個案中仍有歸類困難，如核發土石採取許可證時所收取環境維護費，我國司法實務及學理即有不同認定。如最高行政法院98年度12月份第2次庭長法官聯席會議中，即將環境維護費（係）認定為特別公課，同此亦可參見林昱梅，論溯及性法規之合法性問題——從土石採取法「環境維護費收費基準」之時間效力談起，東吳法律學報，第23卷第4期，2012年4月，頁6以下則認為，環境維護費並非行政機關職務行為之對價，亦非使用公共設施之對價，故非屬規費，而係特別公課。但亦有認為係屬規費，如經濟部所公告之環境維護費收費標準，第1點即稱：「本標準依土石採取法第四十八條第二項及規費法第十條第一項規定訂定」，顯係界定為規費。同此可參見蕭文生，前揭註10，頁356以下：（環境維護費）應屬「土石採取人採取土石，而國家提供許可，劃定範圍，在該區域中排他利用，因而支付給國家的對價，而非繳納環境維護費後沒有從國家行為直接獲得任何利益」，而認為係屬規費性質。

39 Lars Hummel, Das Merkmal der Finanzierungsverantwortung in der Sonderabgaben -Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, DVBl 2009, S. 874; Elsner/ Kaltenborn, aaO. (Fn. 27), S. 823.
40 BVerfGE 78, 249 (266 f.)

41 BVerfGE 82, 159 (178); 91, 186 (201).

42 Siekmann, aaO. (Fn. 32), Vor Art. 104a Rn. 158.

43 學理上對此立場亦多持肯定見解，可參見 Siekmann, aaO. (Fn. 32), Vor Art. 104a Rn. 158); Friedrich Schoch, Flexibilisierung der Sonderabgabendogmatik durch das Bundesverfassungsgericht, in: Heike Jochum/Michael Elicker/Steffen Lampert/ Roberto Bartone (Hrsg.), Freiheit, Gleichheit, Eigentum - Öffentliche Finanzen und Abgaben, Festschrift für Rudolf Wendt zum 70. Geburtstag, 2015, S. 983; Kristian Fischer, Sonderabgaben, Ausgleichsabgaben und Vorteilsabschöpfungsabgaben im Spiegel der Judikatur des Bundesverfassungsgerichts, in: Peter Baumeister/ Wolfgang Roth/Josef Ruthig (Hrsg.), Staat, Verwaltung und Rechtsschutz, Festschrift für Wolf-Rüdiger Schenke zum 70. Geburtstag, 2011, S. 155.

課被認為有可能對於租稅國家之財政憲法有所危害。

特別公課係一種新的財政來源，涉及政治形塑可能性的核心領域⁴⁴，蓋其屬古典的公課形式外，即稅捐與受益負擔（Vorzugslasten，即規費與受益費）外，另一種的公課類型，相較於受益負擔，在憲法法院的裁判中認定，特別公課一如稅捐，並不以國家公權力之對待給付為必要，也因此特別公課與稅捐之間無可避免地具有一定的緊張關係。正如德國學者 Peter Selmer 早在一九七二即表達出，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另一個可疑的「課稅」來源⁴⁵。德國學界與憲法法院遂集中於非稅公課在財政憲法上三【興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 73 頁】項原則性的爭議：1.財政憲法外立法者的公課課徵權限；2.危及議會預算高權；3.人民公課義務的平等性⁴⁶。因此相應來說，針對特別公課此一財政手段的完整檢視必須由聯邦國原則、國會法制以及基本權保障等不同面向來討論⁴⁷。

之所以認為特別公課作為一種獨立的財政工具有其危險性，主要係由於下列三點顧慮⁴⁸：

（一）危及基本法中財政憲法的秩序功能

基本法已將財政事項（Finanzwesen）自一般事務單獨列出規範，特設專章（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（steuerrechtliche Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungshoheit）⁴⁹在聯邦與各邦間應如何劃分，係於基本法第 105 條至第 108 條關於稅捐事務權限予以規範。若任由公部門任意課徵非稅公課，將可能致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的要求。蓋德國為聯邦國家，聯邦與各邦之權限劃分本屬關鍵，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，兩者之間不得混淆或相互掏空。若肯認聯邦立法者得透過制定特別公課之法律，增加聯邦在基本法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。

（二）危及預算計畫的完整性

當國家收入與支配的循環並沒有編入每年度的財政預算時（如流入特種基金 Sonderfond），議會甚難對於國家整體財政支配與課予人【興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 74 頁】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

44 Claas Friedrich Germelmann, Präzisierungen in der Sonderabgaben-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, GewArch 2009/12, S. 476 (477).

45 Selmer, aaO. (Fn. 17), S. 193 f. zit. aus Hummel, aaO. (Fn. 39), S. 875.

46 Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 984; Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 64 ff.

47 Schoch, aaO. (Fn. 20), S. 197.

48 Schoch, aaO. (Fn. 20), S. 198. Auch Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 64 ff. 類似見解，中文文獻可參見柯格鐘，前揭註 27，頁 200 以下。

49 關於稅捐事項的立法、收益與行政高權的意涵與基本說明，可參見 Birk/Desens/Tappe, aaO. (Fn. 24), Rn. 130-160; 陳清秀，稅法總論，第 9 版，2016 年 9 月，頁 92 以下。

閣的預算計畫和預算決定⁵⁰，但特別公課之徵收及使用，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措施，除此之外，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。

（三）危及公課義務者間的負擔平等性

由於負擔非稅公課債務人通常也是稅捐債務人，本身已承擔群體負擔的財源籌措，若除了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。

由此以觀，特別公課在德國憲法學界及實務上的爭議主要即涉及立法權限的規範（基本法第 105 條）、議會的預算權（基本法第 110 條）以及公課義務人的負擔平等性（基本法第 3 條第 1 項）。若對我國憲法中立法權限分配略作觀察可知，我國憲法中並未對於稅捐或特別公課之立法權限有特別規定，因此就德國法此部分的介紹與討論應僅限於必要之處，並不深究其權限分配秩序上的爭議，就此合先敘明⁵¹。就其公課收入的運用方面，亦即涉及特種基金之運用與監督亦非本文任務⁵²，因此在釐清一些關於特別公課的歷史發展、與其他公課間關聯性以及財政憲法上的可能危害後，即可就憲法框架再予檢【**興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 75 頁**】視。事實上，從後述關於特別公課合憲性要件的分析上，亦不難看出各要件實乃為回應特別公課所蘊含議會審查權限以及公課義務人負擔平等性危險之用。

參、特別公課的憲法框架

一、概念特徵與類型

在特別公課的發展脈絡中，由於其概念在基本法中並未有所規範，而憲法法院本身也放棄對於特別公課為一精確定義，迄今亦不欲給予特別公課可信賴且得以操作的定義，而是以概念描述的方式即為已足⁵³，然而此點也成為學理上對於由憲法法院裁判所開展出的特別公課制度主要質疑之一⁵⁴。此外，由於特別公課的發展主要是透過聯邦憲法法院及聯邦行政法院裁判而逐步建構，學者間對其理解不盡相同，因此也並未形成一

50 基本法第 110 條第 1 項：「聯邦之一切收支應編入預算案，聯邦企業及特別財產僅須列其收入或支出，預算案應收支平衡」。

51 關於德國法就課徵特別公課所涉及聯邦制度下之權限分配，可參見 Fischer, aaO. (Fn. 43), S. 152 ff. 如審查意見所指出，此一危害對於非聯邦國家而言應有別。對於非聯邦制國家，問題核心應置於中央與地方間財政分配以及財政手段的全盤檢視，兩者重點即有所不同。

52 關於我國特種基金的弊病與監督，可參見張嫻安，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，頁 43 以下；廖欽福，論於稅與菸品健康福利捐之財政民主統制，科技法律評析，第 9 期，2016 年 12 月，頁 168-175。

53 Schoch, aaO. (Fn. 20), S. 199. 「逸脫進法官的判例法中」；auch Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 986 f.

54 Osterloh, aaO. (Fn. 30), S. 424; Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 74 f. 註腳 56 處附有更多質疑見解。

致的公課類型⁵⁵，這點是探究德國法上特別公課制度必須先予理解之處，也因此增添其檢視困難。

若觀察憲法法院的裁判見解，關於特別公課的類型一開始係從重度殘障者公課（Schwerbehinderten-Abgaben, BVerfGE 57, 139 ff.）與投資輔助公課（Investitionshilfeabgabe, BVerfGE 67, 256 ff.）兩案中逐漸發展而成。憲法法院依其目的或功能作為標準，約略可分為財政功能之特別公課（Sonderabgaben mit einer Finanzierungsfunktion，或稱為財政目的之特別公課，下同）與非財政功能之特別公課。前者係指立法者劃定某一具有同質性的群體，而此一群體對於某一實質目的具有緊密的事物關聯性，並承擔籌措財源的責任，而此公課收入流入特種基金以用於該群體之特別需求，故其特徵在於目的拘束與基金行【興大法學第23期，2018年5月，第76頁】政⁵⁶；而後者係泛指其他非以財政目的為主的其他特別公課，著眼於其行為誘導、鼓勵促進或是平衡功能。在後續的學理及裁判實務發展中，前者即稱為「狹義之特別公課」（Sonderabgaben im engeren Sinne）⁵⁷；而後者則稱為「廣義之特別公課」（Sonderabgaben im weiteren Sinne）⁵⁸。憲法法院之所以將平衡公課、引導公課以及平準公課（Ausgleichs-, Lenkungs- und Abschöpfungsabgaben）等廣義特別公課與財政目的之特別公課（即狹義特別公課）加以區分，在法律上的意義即在於，適用於狹義特別公課的嚴格容許性要件即不應完全適用於廣義特別公課⁵⁹。

有別於憲法法院所開展的特別公課類型，德國學界上亦不無著眼於不同的觀察角度而區分不同的類型，惟此等分類多半僅關照實務上各種公課態樣的目的或其原因，類型亦多有重疊之處：如德國學者 Patzig 在憲法法院關於職業訓練公課與重度殘障者公課兩案後，將當時德國實務上的特別公課區分為下列五類：免除公法義務之公課（Abgaben für die Freistellung von öffentlich-rechtlichen Pflichten）、依肇因者原則所課徵之公課（Abgaben nach dem Verursacherprinzip）、引導公課（Lenkungsabgaben）、促進公課（Förderungsabgaben）以及經濟行政法上的平衡公課（Die wirtschaftsverwaltungsrechtlichen Ausgleichsabgaben）⁶⁰。此外，學者 Jarass 則認為，特別公課係類似租【興大法學第23期，2018年5月，第77頁】稅之公課類型，依其目的約可分為：財政型特別公課（Finanzierungsabgaben）、引導性特別公課

55 Rolf Stober, in: Hans J. Wolff/Otto Bachof/Rolf Stober/Winfried Kluth, Verwaltungsrecht I, 12. Aufl. 2007, §42 Rn. 52.

56 Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 986.

57 狹義特別公課係指某群體本身作為公課義務人而負擔課徵義務，係為支應特定國家行為之財源，由此負有財源籌措的責任，係憲法法院於職業教育席位公課一案中提出，亦與「附財政功能之特別公課」（Sonderabgaben mit Finanzierungsfunktion）一詞作同義運用。Vgl. Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 80; 而 BVerfGE 113, 128 (149 f.)則稱「狹義的附財政目的之特別公課」（Sonderabgaben mit Finanzierungszweck im engeren Sinn）。

58 狹義與廣義的用語使用，可參見一系列憲法法院裁判 BVerfGE 108, 186 (219 f.); 113, 128 (149); 122, 316 (334). auch Droege, aaO. (Fn. 22), S. 319; Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 987.

59 Schoch, aaO. (Fn. 20), S. 199 f.

60 Patzig, aaO. (Fn. 2), S. 738 ff.

（Lenkungsabgaben）以及替代公課（Ersatzabgaben）或特權公課（Privilegierungsabgaben）⁶¹。亦有從憲法法院裁判實務上開展特別公課之類型，認為可區分為：財政功能之特別公課（Sonderabgaben mit Finanzierungsfunktion）、平衡公課（Ausgleichsabgaben）以及利益平準公課（Vorteilsabschöpfungsabgaben）⁶²。

二、Christian Thiemann 對於非稅公課體系的重構

由於特別公課迄今尚乏從整體非稅公課體系出發的完整釐清，其證成必須建立在特別公課本身得以與其他非稅公課相區分。然而如前所述無論憲法法院或是學理上對於特別公課的分類，似乎並沒有辦法體現出分類的標準與實益。基此，德國學者 Thiemann 首先針對憲法法院及部分學說見解提出質疑，蓋從憲法法院關於特別公課的裁判以觀，憲法法院並沒有提出特別公課的精確概念，從而僅提出若干合（憲）法性要件（Zulässigkeitsvoraussetzungen，詳下述），倘若該公課符合此等合法性要件者，該公課即屬合憲之特別公課⁶³。然而 Thiemann 即質疑，此種論述模式將混淆特別公課的概念要素與其合法性要件⁶⁴。從而，Thiemann 從公課義務人角度出發，將非稅公課區分「以個人為基礎之非稅公課」（individualbegründete nichtsteuerliche Abgaben）以及「以群體為基礎之非稅公課」（kollektiv begründete nichtsteuerliche Abgaben）⁶⁵，以分別尋求其各自的正當性基礎。

在其概念使用下，後者即為憲法法院所指涉「財政目的特別公【興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 78 頁】課」，亦即課徵此一公課的對象係指涉公課義務人所構成的群體本身，負擔公課義務的群體即為課徵對象，蓋其必須承擔一財政籌措責任作為法律依據，課徵義務係透過個人歸屬於該群體而正當化。至於前者則指涉規費、受益費及廣義特別公課，蓋此等公課類型係指該公課負擔植基於個別公課義務人。氏引述憲法法院裁判見解，認定此等公課係立基於「對待給付關係」或「相似但不同強度的特別負擔依據」，藉此可避免與租稅公課類型相衝突。在其概念用語下，廣義之特別公課在公課體系中係作為截堵類型（Auffangkategorie），包括所有以個人為基礎的公課，而無法被歸類於規費或收益費的古典類型中的其他公課⁶⁶。

由此區分出發，Thiemann 接著探究這兩種公課類型不同的正當化事由或負擔事由：

（一）以個人為基礎之非稅公課的正當化事由（Rechtfertigungsgründe für individualbegründete nichtsteuerliche Abgaben）有三種：1. 利益平衡（Vorteilsausgleich）：

61 Jarass, aaO. (Fn. 25), 1017 ff.

62 Fischer, aaO. (Fn. 43), S. 147 ff.

63 BVerfGE 55, 274 (304 ff.)

64 Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 75. 同見解，Droege, aaO. (Fn. 22), S. 319. 而 Friedrich Schoch 雖然亦持特別公課之概念要素與合法性要件必須區別，但其認為憲法法院對此已有所意識，參見 Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 985.

65 Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 80 ff., 87 ff.

66 Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 81; 同見解，Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 987.

課徵公課係為平衡義務人所獲致的特別利益；2.肇因（Verursachung）：公課課徵係肇因於公課義務人所生的國家行為，該公課即為因該國家行為所衍生費用之轉嫁；3.作為法律義務之替代（Rechtspflichtsurrogation），係指公課係代替某種公課義務人未履行法定義務而課徵⁶⁷。進而 Thiemann 指出，如規費課徵即可回溯至利益平衡與肇因的思維，其中只要具有個人促使或肇因即為已足，並不以課徵義務人之意願為必要，換言之，亦不排除非個人意願的規費課徵（如因執行行為所生之規費）。至於受益費則僅能回溯至利益平衡的思考，而不及於肇因。蓋國家提供與個人相關的公共給付或公共設施，至於公課義務人實際上是否利用，在所不問⁶⁸。最後，【興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 79 頁】Thiemann 認為，如憲法法院在重度殘障者公課及停車位公課⁶⁹等案中所顯示，該公課之課徵係為替代某一法律義務，以用來建立負擔公平性。惟 Thiemann 質疑此一正當化事由，蓋此時所課徵之公課實屬次位義務（Sekundärpflicht），其正當性必須取決於首要義務（Primärpflicht）之上，亦即其背後的行為義務，惟此種替代往往不見得令人滿意，蓋金錢負擔與現實負擔並無法等同以觀。因此金錢負擔僅具補充功能，限於首要義務於事實或法律上無法或不易實現者⁷⁰。

（二）以群體為基礎之非稅公課的正當化事由（Rechtfertigungsgründe für kollektiv begründete nichtsteuerliche Abgaben），亦即狹義特別公課（Sonderabgaben im engeren Sinn）。

就狹義特別公課的類型而言，由於公課義務僅立基於群體歸屬性，因此正當性容易招致質疑。傳統構想是建構在群體同質性、群體責任、群體利用性來回應此質疑，然而 Thiemann 指出憲法法院所發展出的財政責任、事物關聯等標準過於模糊、空洞，且混淆法律意義與非法律意義的責任意涵，法律意義上的責任只可能建立在合（憲）法規範，從而未經檢視的財政責任並不適宜作為公課正當化之事由⁷¹。從而其主張，適合作為狹義特別公課之正當化事由者有二：其一係肇因思維（Verursachungsgedanke），亦即訴諸公課義務人之群體結構上的特殊性與必要性，公課負擔若僅植基於個別義務人尚不足夠，必須建構在緊密群體關聯性上，以便可以正當化費用負擔之轉嫁⁷²；其二則是將特別公課作為群體關聯的促進措施之對價（Entgelt für eine gruppenbezogene Fördermaßnahme）：Thiemann 指出，利益平衡【興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 80

67 Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 81 ff.肇因者原則最著名的適用領域乃是環境法，係指對環境造成負擔或風險者，應承擔其費用。

68 Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 82.

69 Beschluss vom 05. März 2009 - 2 BvR 1824/05 = BVerfG (Kammer), NVwZ 2009, 837 ff. (Stellplatzabgabe).公課義務人係作為需求停車位的肇因者，原本的車位設置義務遂衍生為負擔替代的特別公課義務。

70 Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 84 f.

71 Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 88-90.同此，如 Fritz Ossenbühl 即認為，所謂「群體責任」的概念係一種處於「倫理與法之間半明半暗之物」（halb dunkel zwischen Ethik und Recht）。Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 673.

72 Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 93-96.

頁】(Vorteilsausgleich)的正當化事由亦可適用於狹義公課上(如職業訓練公課一案所體現)，群體之公課負擔即為正當化該群體共同所享有利益的對價所生，從而公課收入的群體利用性之要件即為獨立的正當化事由⁷³。至於群體須具備同質性的要件則不再被強調(或謂已不再是傳統理解下的意涵)，而毋寧著眼於公課義務人所構成的群體可否與一般公眾有所區格，從而凸顯出其受負擔之群體特徵，蓋其涉及平等原則的問題⁷⁴。

三、特別公課的憲法要求

(一) 憲法法院的基本立場

在初步釐清各種公課背後的正當化事由後，在憲法上毋寧更為關切的是，關於特別公課的憲法框架。課徵非稅公課的憲法要件並非只是學院裡無關痛癢的提問，而是必須值得嚴肅以對的憲法問題⁷⁵。早在一九八〇年憲法法院在職業訓練公課(Berufsausbildungsabgabe)一案中提出公課合憲性要件：實質目的、同質群體、事物密接之群體責任以及群體利用。若考量到前述學理上對於憲法法院常混淆特別公課之概念要件與合憲性要件一事，此處應屬合憲性要件，而非概念要件，蓋一開始憲法法院係將特別公課作為補遺性的財政工具之用。自此，該四項要件便成為憲法法院審查特別公課之合憲性要件，在嗣後的裁判中亦一再被援用審查，可說是憲法法院穩定的裁判見解⁷⁶。憲法法院係基於財政憲法的客觀秩序功能以及個人免於雙重負擔，而導出對於課徵特別公課之嚴格要件⁷⁷，尤其是考量到財政目的特別公課不免與租稅有所競合，因此必須限定在非常罕見的例外情況(seltene Ausnahme)。由此憲法法院裁判見解認為，實務上對於特定群體之成【興大法學第23期，2018年5月，第81頁】員課徵特別公課時，必須合於下列實體要件(程序要求詳後述(四))，始為合於憲法而課徵之特別公課⁷⁸：

1. 實質目的(Sachzweck)⁷⁹

立法者唯有在追求特定實質目的之框架中，始得以特別公課為之。在憲法法院裁判見解中，實質目的係財政憲法下第一個擔保機制，亦即使特別公課並非如同租稅一般僅屬籌資手段(bloße Mittelbeschaffung)。藉此要求立法者必須思考，除了公課負擔與收入運用外，課徵特別公課對於受規整的專業領域會帶來何種影響⁸⁰。除財政憲法下的考量外，此一要件實屬以平等原則審查特別公課之合憲性的第一步驟。然此一實質目的並不以法律中明定為必要，而毋寧僅要求得以辨識出立法者的決定，可從立法之整體內涵中

73 Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 97-103.

74 Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 103-105.

75 Hummel, aaO. (Fn. 39), S. 874.

76 BVerfGE 55, 274. auch Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 669 f.

77 Fischer, aaO. (Fn. 43), S. 156.

78 BVerfGE 67, 256 (276) - Investitionshilfegesetz; 82, 159 (180) - Absatzfonds. 以下參考 Fischer, aaO. (Fn. 43), S. 156 ff.; Schoch, aaO. (Fn. 20), S. 201.; Kluth, aaO. (Fn. 20), S. 262 ff; Germelmann, aaO. (Fn. 44), S. 477 ff.所作整理。

79 惟筆者檢視國內相關文獻，似乎未有將此要件獨立看待。

80 BVerfGE 82, 159 (179).

得出即可。

2. 群體同質性 (Gruppenhomogenität)

憲法法院要求構成特別公課負擔者的群體必須具有與其他群體或一般公眾得以相區別的同質性，藉此以區別租稅義務人、一般公眾與特別公課負擔者。此一特徵必須是指涉某些在法秩序或社會秩序中既存的同質群體，從而立法者不得任意形塑某一社會群體，即對其課徵特別公課⁸¹。

3. 群體責任 (Gruppenverantwortung)

係指具同質性之群體必須對於課徵公課所欲追求的實質目的，必須具有相較於其他群體或一般公眾而言，更為緊密、特別的實質關聯性。由此公課義務人群體對於課徵目的所生的實質關聯必須對應到藉【**興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 82 頁**】由課徵公課收入所欲達成之特殊任務，此即為公課義務人之財政責任（或稱為財源籌措責任）。此一任務必須落在該群體之財政責任而非社會整體的責任，故此一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的額度，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⁸²。

4. 群體利用性 (Gruppennützigkeit)

此要件係指對於特定群體所課徵的特別公課收入，必須用於為該群體共同有益之事項。此處並非以個別公課義務人作為受益者之判斷標準，而是係該群體是否受益為標準，亦即群體利用即為已足。換言之，公課收入的使用必須在公課負擔與任務之財源間建立實質關聯，為他人利益而課徵之特別公課，亦即「他益公課」(fremdnützige Sonderabgaben)，原則上是不允許的⁸³。在此脈絡下，學說上不無主張，倘公課收入之運用未能符合群體利用性之要件時，公課義務人即有返還請求權(Erstattungsanspruch)⁸⁴。

藉由上述的實體要件，與租稅得以明確區分而導出特別公課的合法性要件：租稅被界定為「共同負擔」(Gemeinlast)，係指涉所有稅捐義務人整體與內國人民，而特別公課則係一項特別負擔(Sonderlast)，更精確來說，其並非指涉「普遍一般人」的負擔，而是某一特定「群體」的負擔⁸⁵。基於此，特別公課之負擔基礎並不在【**興大法學第 23**

81 Winfried Kluth 特別強調，群體同質性必須在時間上及實質上既已存在，立法者始得連結到此一同質群體。換言之，立法者不得透過公課課徵而去形塑出某個群體。Vgl. Kluth, aaO. (Fn. 20), S. 263.

82 BVerfGE 110, 370 (390 f.)

83 Kirchhof, aaO. (Fn. 16), S. 675.

84 Siekmann, aaO. (Fn. 32), Vor Art. 104 Rn. 167; Stefan Simon, Der Rechtsgrund der Sonderabgaben, DÖV 2001, S. 67. 則詳細討論請求權利人、不當得利之解消以及時效等問題。我國學者蕭文生原則上亦持此一立場（可能產生……返還請求權），參見蕭文生，前揭註 10，頁 338。

85 Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 669. 至於我國學者有認為特別公課係補充租稅作用不及之處始有成立之必要，故有稱之為「特別公課之補充性原則」，並用以涵蓋群體同質性、群體責任以及群體用益性之內涵。就此可參見葛克昌，人民有依法律納稅之義務——以大法官解釋為中心，載稅法基本問題——財政憲法篇，增訂版，2005 年 9 月，頁 85 以下；然黃俊杰，前揭註 9，頁 127 稱「特別公課之存在前提，必須是稅捐概念發生缺口」，其前提似未明確。

期，2018 年 5 月，第 83 頁】於個人的給付能力（亦即稅捐的量能課稅，individuelle Leistungsfähigkeit），而毋寧是為了財政籌措目的之群體責任（Gruppenverantwortlichkeit für einen speziellen Finanzierungszweck）⁸⁶。相較之下，我國學者大多係繼受德國聯邦憲法法院如上述所開展的合（憲）法性要件⁸⁷。惟相關論述中不無主張，特別公課的收入必須流入特種基金帳戶或謂專款專用一點，似與群體用益性的內涵相仿，但如前所述，是否流入特種基金一事並非特別公課之合法性要件⁸⁸，而專款專用一點亦未凸顯出，該公課收入必須回到該群體受益的內涵⁸⁹。

在憲法法院藉由其裁判逐漸開展出特別公課的憲法框架後，德國學說上不無對其加以檢視甚至質疑、批判的見解，而憲法法院也在其後的裁判也修正其先前見解，並進而提出若干程序要求。以下即分為財政功能之狹義特別公課、廣義特別公課（三）以及審查及控制機制（四）等三部分再略作檢討。

（二）財政功能之狹義特別公課

依憲法法院裁判見解，凡屬財政功能之狹義特別公課均適用於上述所有嚴格的合（憲）法要件，無論該財政功能係主要或次要目【**興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 84 頁**】的⁹⁰。因此學說上對於特別公課合（憲）法要件的討論，主要亦集中於此。

1. 課徵特別公課之實質目的

以特別公課作為財源籌措機制的立法者必須劃定課徵公課之實質目的，而非僅止於一般籌措財源而已，蓋其必須保持與租稅間有別（Abstandsgebot，距離誡命）⁹¹。此一要求主要是考量到公課立法除了規範公課義務人負擔以及其收入之使用外，尚必須顧及對於各該領域所造成形塑性的影響。依憲法法院裁判見解，只有當「立法者以構成要件所設定，為履行特別任務所生之特定費用的額度與基礎係與公課義務有所連結」時，始存在特別公課所要求的「特定之實質目的（任務）」⁹²。依 Schoch 的分析，在司法實務上此一要件並無太大困難，憲法法院多半接受立法者所提出的實質目的⁹³。如老年照護

86 Schoch, aaO. (Fn. 20), 198.

87 如黃俊杰，前揭註 9，頁 128；葛克昌，前揭註 2，頁 1077-1081；蕭文生，前揭註 10，頁 334-339；柯格鐘，前揭註 27，頁 202 以下。

88 前揭註 27。

89 如陳敏，前揭註 2，頁 273：「由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。特別公課係配合特定之財政收入目的，而對具有某一相同屬性之人徵收之。」司法院所闡述的概念亦同：「國家為特定任務的財政需要，對特定對象所課徵，用以挹注國家特別支出的金錢給付義務，屬專款專用，在課徵後使用在和該特定對象相關聯的行政事項上。例如：對汙水排放業者課徵水污染防治費，專供水污染防治之用；對製造廢棄物的人民徵收清潔處理費，用來支付清除廢棄物所需的開支。」參見司法院裁判書用語辭典，<http://terms.judicial.gov.tw/TermContent.aspx?TRMTERM=%E7%89%B9%E5%88%A5%E5%85%AC%E8%AA%B2&SYS=A>，造訪日期：2017 年 8 月 17 日。

90 BVerfGE 67, 256 (278).

91 Droege, aaO. (Fn. 22), S. 321 ff.

92 BVerfGE 110, 370 (384) – Klärschlamm-Entschädigungsfonds.

93 Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 990. 附有更多裁判實務見解。

分擔費（Altenpflegeumlage）即用於提升老年照護職訓的吸引力，並以創造更多具有良好訓練的老年照護人員⁹⁴。而德國聯邦金融監管署（Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, BaFin）針對金融服務監理所課徵的分擔費（Umlage für die Finanzdienstleistungsaufsicht）則被憲法法院肯認，得用來降低那些受監理企業所為不合營業常規之經營行為所生的風險⁹⁵。而依電影促進法所課徵的電影公課（Filmabgabe）被證明具有促進德國電影業以及德國電影的創意及藝術品質，則得作為德國國內及海外獲致成功的前提條件⁹⁶。

2. 同質群體性及事物關聯性

憲法法院在其一連串裁判中係以下列之論述公式來判斷同質群體【興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 85 頁】之要件：「藉由相近的共同事項及利益情況相連結的公課義務人群體」⁹⁷。至於「共同事項與利益情況」必須具有何種實質內涵與品質，憲法法院則保持開放。在學說上則有指出，若群體同質性要有其意涵，則必須是建立在該群體係對於藉由公課來實現某一特定某實質目的有特殊利益者，亦即必須連結到實體任務（Sachaufgabe）之上⁹⁸，蓋此等實體任務或實質目的正是平等原則審查中，區別公課義務人與其他群體或一般公眾之關鍵所在⁹⁹。若進一步檢視憲法法院裁判，其肯認具有同質性群體者如下：如職業訓練公課一案中，憲法法院肯認負擔公課之雇主為同質性群體，蓋其組成一定之雇主組織（德國雇主聯邦協會）¹⁰⁰；在銷售基金一案中，則是肯認針對農業及糧食業者（Unternehmen der Land- und Ernährungswirtschaft）所課徵之銷售基金係基於其作為歐洲共同體境內之競爭者所具有的共同特徵，得構成同質群體，但就林業部分（Unternehmen der Forstwirtschaft）則否，蓋此一基金係為推廣德國農業與糧食業產品，就林業而言，其歐洲共同體內特殊競爭狀況尚不明顯¹⁰¹。在老年照護公課一案中，老年照護機構（Einrichtungen der Altenpflege）亦因其作為提供老年照護者的角度，而肯認屬同質群體¹⁰²。反之，在憲法法院裁判中，未被肯認為同質群體者，例如在投資輔助公課一案中，「具有一定所得之應納所得稅義務人、應納法人稅之法人、人合協會及其財產」被認定非屬同質【興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 86 頁】性群體¹⁰³；在煤炭公課

94 BVerfGE 108, 186 (221).

95 BVerfGE 124, 235 (245).

96 BVerfG, 28.01.2014 - 2 BvR 1561/12, 2 BvR 1562/12, 2 BvR 1563/12, 2 BvR 1564/12 = NVwZ 2014, 646.

97 BVerfGE 82, 159 (180), 92, 91 (120); 124, 235 (245).

98 Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 991; Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 670.

99 Germelmann, aaO. (Fn. 44), S. 478.

100 BVerfGE 55, 274 - Berufsausbildungsabgabe.

101 BVerfGE 82, 159 - Absatzfonds.就此一裁判，另可參見張嫻安，前揭註 35，頁 40 以下。

102 BVerfGE 108, 186 (223) - Altenpflegeumlage: "Die Homogenität der Abgabepflichtigen ergibt sich aus ihrer Rolle als Anbieter der Dienstleistung Altenpflege". 對此批評，可參見 Lars Hummel, Finanzierung von Amtshaftungsaufwendungen durch Sonderabgaben?, DVBl 2012, S. 747.稱憲法法院將「群體同質性的標準予以相對化」。

103 BVerfGE 67, 256 (279 f.) - Investitionshilfegesetz, 另可參見張嫻安，前揭註 35，頁 26。

(Kohlepfennig)一案中，用電戶亦不被肯認具有同質群體之性質¹⁰⁴。類似案例還包括，針對成年男性課徵之防火公課 (Feuerwehrrabgabe)，其防火義務公課義務人範圍亦不構成同質群體¹⁰⁵。

誠如德國學者 Schoch 所質疑，憲法法院所理解的同質群體標準過於抽象，彷彿任何一種「同質性」均可構成：農業及糧食業者僅因其同受歐盟市場法制規範即被認定屬同質群體；而依電影促進法所課徵之電影公課¹⁰⁶，其公課義務人則包括電影業者、片商、影帶業者及電視業者，亦被立法者列為同質群體，而憲法法院亦以此等義務人「對於藉由公課促進德國電影業有利結構以及德國電影成功」具有共同利益為由，肯認其合憲性¹⁰⁷。Schoch 從而認定，憲法法院關於群體同質性作為特別公課釋義學要素之裁判，是「欠缺理性可理解的輪廓」¹⁰⁸。同此方向，Thiemann 進而指出，群體範圍的劃定實屬平等原則審查上的關鍵問題，就此立法者雖有廣泛的評價餘地，但憲法法院過往裁判欠缺對於群體同質性範圍的法律上界定，群體的界定亦不無恣意之處，對於是否須取決於具體法規範始得劃定義務對象的要求亦未明確表態¹⁰⁹。德國學者 Ossenbühl 亦指出，「同質群體」或「群體的同質性」在術語上是個錯誤用法 (Fehlgriff)，是容易誤導的¹¹⁰。若以特別公課的正當化要件而言，僅取決於相關群體背後是否存在對於某特定實質目的以及對於待籌措財源的任務而言具有相同特殊利益【興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 87 頁】者。換言之，群體同質性並無法由其本身所得出，亦非指涉某一群體只要能夠在「任何一種關係」可被稱為「同質」即可。而毋寧必須從實質目的出發，群體同質性必須是該公課義務人對於待籌措財源之任務具有特別的事物關聯性 (Sachnähe)，甚至可以說，應避免易誤導之「同質群體」的概念，而應將「群體」回溯及於「任務」，兩者無法單獨涵攝，而應併同思考始得作為特別公課之要件¹¹¹。而 Germelmann 同樣指出，事物關聯性的標準抽象來說並無法提供太多內涵以及操作涵攝之用，但其引述二〇〇五年憲法法院就垃圾回收共同基金一案中的裁判見解，認為可透過公課課徵與公課利用兩個面向進一步加以具體化¹¹²。

3. 責任作為法義務

在憲法法院裁判中，特殊的事物關聯性係證立同質群體相較於其他群體或公眾具有財政責任的關鍵，其甚至強調，唯有公課義務人對於需財源籌措之實體任務具有特殊的

104 BVerfGE 91, 186 (205 f.) - Kohlepfennig.

105 BVerfGE 92, 91 (120) - Feuerwehrrabgabe

106 BVerfG, Urteil vom 28. Januar 2014 - 2 BvR 1561/12 = NVwZ 2014, 646.

107 Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 991.

108 Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 992.

109 Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 92, 104 f. 同樣強調事物關聯性與群體責任之要件實無異於平等原則在基本權審查上的操作內涵，參見 Osterloh, aaO. (Fn. 30), S. 425.

110 Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 670.

111 Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 671.

112 BVerfGE 113, 128 (150 f.); Germelmann, aaO. (Fn. 44), S. 478.

事物關聯性，才能證立特別公課之課徵責任¹¹³。換言之，同質群體之財政責任被認為係特別公課的合法性之核心要件。對此，學界不無質疑，憲法法院並未提出此要件的可操作的定義，部分裁判僅將責任連結至先前行為，而植基於某程度上難以法律上予以定性的責任領域¹¹⁴；又或是逕以公課收入的使用，直接回推具備財政責任之要件¹¹⁵。在此脈絡下，筆者認為德國學者 Ossenbühl 的批評或許更為切中要害：

Ossenbühl 首先係認定憲法法院所論證的責任概念欠缺定義，從而也導致其他要件不時被歸於責任要件之下。在憲法法院的裁判實務【**興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 88 頁**】中，不無出現以群體同質性標準與「明顯事物關聯性」(evidente Sachnähe) 即推導出具有財政責任，特別是藉由明顯事物關聯性的要件用來結合財政責任與群體同質性兩個要件，從而導出財政責任¹¹⁶。然而，Ossenbühl 強調僅憑事物關聯性本身尚無法證立如此的財政籌措責任，還需要具有可支持且可信服的實質論據，來證立此一財政籌措責任。換言之，財政籌措責任本身並非預先給定的，而是必須予以證立的，並不是單憑同質性或事物關聯性即可導出財政責任。財政責任係特別公課之正當化事由及容許性要件，更是課予負擔的前提，但其本身並無法單單透過同質性與事物關聯即可確定。質言之，財政責任本身是個歸責的結果 (Ergebnis einer Zurechnung)，而非自明之理¹¹⁷。氏進而主張，得以證立財政責任之事由基本上係群體特別利益 (Gruppensondervorteil) 以及須費用支出的肇因狀態，而此一肇因狀態復需平衡措施 (Verursachung eines kostenträchtigen Zustandes, der zu Ausgleichsmaßnahme zwingt) ¹¹⁸。簡言之，財政責任背後的證立事由即在於群體特殊利益及肇因狀態。如是，即與前述 Thiemann 之見解若合符節。

除此之外，Ossenbühl 更進一步探究在法體系與法學概念用語上，「責任」一詞是否具有法律意義的內涵。氏首先指出，責任作為規範概念在憲法與法律規範中係體現於不同的脈絡，但並非法學常見的類型，其本質上應屬於道德領域，如同 Weber 所稱責任倫理 (Verantwortungsethik) 的概念。在法學領域中一般在「責任」下所理解的內涵，若以較精確的用語則會以任務、權限、義務、職責或損害填補等概念所涵蓋。而「責任」在法學用語上則被理解為「權限與義務的歸責以及對於相應義務違反的結果承擔」(die Zurechnung von Kompetenzen und Pflichten und das Entstehenmüssen für Folgen von 【**興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 89 頁**】entsprechenden Pflichtverletzungen)。而在法體系

113 BVerfGE 93, 319 (344) - Wasserpfeffing: "Die Auferlegung einer Sonderabgabe rechtfertigt sich letztlich aus einer spezifischen Sachnähe der Abgabepflichtigen zu einer zu finanzierenden Sachaufgabe."

114 Germelmann, aaO. (Fn. 44), S. 478.

115 Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 994.認為由憲法法院裁判實務以觀，不免令人質疑是否此一要件仍確實是特別公課釋義學的核心。

116 氏指引 BVerfGE 55, 274 (306).

117 Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 671; 同見解：Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 994; Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 94.

118 Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 671 ff.

中，此種義務尚須具備歸責客體、特定歸責主體、內定內涵與法律基礎。因此法律意義下的責任概念具有三個面向的要求：首先需要歸責主體與權責部門；其次則是指涉違反義務時之制裁，如刑罰、紀律罰或損害賠償等予以規範；第三則是此一責任本身必須透過法秩序所證立，通常是藉由憲法或明確的法律規範，抑或是結合道德義務進入於法秩序，例如於家事案件領域中的責任概念¹¹⁹。

在此法律意義下的責任係指未履行義務或違反義務之結果，但此一理解的責任概念並未存在於特別公課的裁判實務。在職業訓練公課一案中，責任概念係結合「任務」來使用，亦即「特殊任務」或「實現特定任務之群體責任」，「責任」意涵實為「履行特定任務之責任」。更深入來說，此即涉及國家與社會間的權限或任務分配，亦即在國家與私人間就職業訓練事務的責任分配，蓋只有雇主方有創設並提供職訓機會的可能性。但在此責任分配背後的實質理由必須為特殊的群體利益或是肇因原因而生的法定義務，亦即作為義務違反的制裁或履行義務之代替¹²⁰。從而 Ossenbühl 表示，得以作為群體責任之正當化事由如下：

(1) 因特定群體所生之肇因關係 (Verursachung durch eine Gruppe)

由特別公課所生費用負擔必須對應迴避或排除負擔之額度，然而此一正當化事由困難之處在於，何人應負擔此一責任，是個評價問題而非單純因果鏈，因此從肇因觀點作為歸責事由始終得面臨評價的證立問題；

(2) 群體特殊利益 (Gruppensondervorteil)

藉此可劃定與稅捐間的界限，從而此時之特別公課亦具有「對價性質」(Entgeltcharakter)。但是若泛指對於企業具有「改善框架條【**興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 90 頁**】件」之利益並不足夠，蓋其群體利益必須也包含可得個別化之個人利益；

(3) 歷史上的任務分配與社會倫理的責任

原則上此一事由並不足以證立得課徵特別公課的責任事由，但若特別公課背後所繫的義務得以在法秩序中證立者，則特別公課即得作為替代義務履行或作為義務違反之制度¹²¹。

在學理上對於群體責任要件有諸多質疑的情況下，在憲法法院二〇〇九年針對銷售基金一案中遂將焦點轉向於群體利用。

4. 群體利用作為正當化基礎

119 Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 672 f.

120 Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 673. 從而 Fritz Ossenbühl 提醒，「吾人不得將特別公課界定為義務不履行的替代品或是對於違反義務的制裁，當該義務本身無法於法秩序中獲得證立時」vgl. Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 674.

121 Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 673. 同樣強調法律意義上的責任只可能建立在合憲法規範之下，可參見 Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 90.

憲法法院雖然從一九八〇年職業訓練公課的指標案例中即已揭示群體利用性作為特別公課之合憲要件，但誠如 Peter Selmer 所言，在該裁判理由中並未對於「群體利用」此一不確定法律概念有所精確闡述，在後續一連串的裁判中亦僅如公式般地反覆引用¹²²。此一趨勢到二〇〇五年憲法法院關於垃圾回收共同基金的裁判中，似乎有些轉變¹²³：群體利用作為特別公課的合法性要件，必須就下列要件彼此間具有緊密關係：「公課義務人間的特別關係或事物關聯、公課課徵目的、由此所導出的財政責任以及公課收入的群體用益使用」……當「公課義務人之群體的財政責任與公課目的間的事物關聯性得以建立，則符合目的之公課收入同時即為群體用益」¹²⁴。由此裁判見解以觀，憲法法院似乎將原本各項特別公課合法性各別獨立審查的模式，改變為合併觀察的動態模式（Ensembles）¹²⁵，並且肯認可由其他要件具備即可同時推導出群體利用已屬該當。【興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 91 頁】

觀諸此一趨勢即有學者據此認為群體利用性已喪失其獨立要件的地位¹²⁶；據此，學理上不無呼籲，在特別公課的正當性應回溯到利益平衡的思維下，群體利用性實係核心的正當化標準，可歸屬於群體之特別利益必須明確且直接受益（unzweideutig und unmittelbar zugute kommt）¹²⁷，群體用益性之公課利用面向係特別公課的法律基礎¹²⁸。事實上在二〇〇九年憲法法院再次針對農林糧食業者所課徵之銷售基金公課（Absatzförderungsabgaben）一案中表明：「國家推展自我經濟政策的決定不應導致相關企業的財政責任，國家透過課徵公課基金以推展宣傳及促進而為的強制性措施，因而排擠或減少企業自己的宣傳行為，毋寧反而是一種對於職業自由的限制」¹²⁹；進而更在未援引憲法法院先前裁判的情況下，特別強調：「當公課義務人之財政責任，實際上僅透過國家為負擔群體利益所為的促進措施的目的與效果，而加以證立時，那麼就群體用益之使用的要件即必須提高要求。透過公課收入作為財源並且藉此正當化公課課徵的群體利用要件必須明顯」¹³⁰，惟此一要件並非意指如規費般的對價性¹³¹。總結來看，在憲法法院新的裁判見解影響下，群體利用性的要件相較於以往裁判，明顯地更為緊縮與嚴格，

122 詳細闡述群體利用性在憲法法院裁判實務及學界見解的演變，可參見 Selmer, aaO. (Fn. 30), S. 217 ff., insb. 218-221.

123 BVerfGE 113, 128 - Solidarfonds Abfallrückführung.

124 BVerfGE 113, 128 (150 f.)

125 Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 996; Droege, aaO. (Fn. 22), S. 320.

126 Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 995; Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 63, 101. 氏並進而指出，群體利用性的要件內涵並無法回溯及於肇因思維，而僅能從利益平衡觀點予以探求。同此見解，亦可參見 Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 672 認為群體利用性要件具有與規費、受益費般的個人特別利益相同功能。

127 Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 672; Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 102.

128 Simon, aaO. (Fn. 83), S. 66 f.

129 BVerfG, Urteil vom 03. Februar 2009 - 2 BvL 54/06, Rn. 105 = JZ 2009, 685. auch Germelmann, aaO. (Fn. 44), S. 480. 強調，特別公課中之財政責任的要件在此明確、嚴格的解釋下，即必須證立基本法第 3 條第 1 項及第 12 條第 1 項之正當性。

130 BVerfG, Urteil v. 3.2. 2009-2 BvL 54/06 = JZ 2009, 685 (688) Rn. 108. mit Anm. Michael Rodi, JZ 2009, 689 (690). 亦強調群體用益使用的標準在 1990 年代的裁判中少為人所注意，但此時已成為眾人感興趣的焦點所在。

131 BVerfG 2 BvL 54/06 -, Rn. 108 f.

其理由亦不難理解，蓋此一要件相較於財政責任的要件顯然更容易量度；學理上亦有指明，反對此種在構成要件【**興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 92 頁**】上將財政責任與群體利用性連結觀察的操作模式，蓋兩者係分別體現出特別公課課徵與使用兩個不同面向，兩者自應有別¹³²。

（三）廣義特別公課

1. 基本立場

依憲法法院之見解，上述針對狹義特別公課（亦即財政型特別公課）所開展出的合憲要件並不能完全無限制地適用於廣義特別公課（Sonderabgaben im weiteren Sinne），如平衡公課、引導公課以及平準公課之上。然而，至於哪些要件、在何種範圍內必須放棄或修正，憲法法院迄今尚未有確切闡明¹³³。事實上，對於可否將憲法法院就財政型特別公課所開展出的合憲容許要件轉移至如引導型特別公課等廣義特別公課，憲法法院兩庭見解並不相同。第一庭明確表示拒絕此一轉移¹³⁴，但第二庭則表示，至少就亦帶有財政目的的引導型公課，亦適用由財政型特別公課所開展的合憲要件¹³⁵。

若進一步觀察廣義特別公課下的各種公課態樣，其公課的目的、目標及其規範形塑均係如此不同，無法一概而論，因而無法置於同一個公課類型下來理解，例如針對工作職位公課所開展出的要求即無法完全適用於其他廣義特別公課¹³⁶。如 Ossenbühl 所指出，以消防公課（Feuerwehrabgabe）之平衡公課為例，其功能即在於平衡因未履行消防勤務義務所生之「負擔的平等」¹³⁷，質言之，透過此一公課重建負擔平等性。個人權利保障取向的觀點即非重點，而為確保財政憲法所發展出的許可要件則完全適用¹³⁸。因此，憲法法院於此所著重的並非【**興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 93 頁**】「平衡」或「引導目的」之界定，而毋寧是著眼於對於各別公課個別開展出的憲法上之容許要件，於此特別公課的類型化主要係為理解便利之用¹³⁹。由於廣義之特別公課得以藉由特殊的事物及目的關聯與稅捐相區別，因此針對狹義特別公課所開展出的合憲性要件即非完全適用於此，例如資料義務（詳後述）¹⁴⁰。其背後考量主要在於，前述針對財政目的之特別公課所開展出的要件，係由於為避免與稅捐相衝突所導出之要件。倘若系爭（廣義）特別公課依其實質內涵比較不至於與稅捐機制相衝突，可能的弊病亦較不明顯時，則由

132 Germelmann, aaO. (Fn. 44), S. 480.

133 Schoch, aaO. (Fn. 20), 201; Kluth, aaO. (Fn. 20), S. 264.

134 Hummel, aaO. (Fn. 39), S. 876.

135 Germelmann, aaO. (Fn. 44), S. 479.

136 Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 667; auch Peter Selmer/Carsten Brodersen, Die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts, DVBl 2000, 1153 ff.

137 BVerfGE 92, 91 (118).

138 對此不同理解，如 Kristian Fischer 即認為，在平衡公課類型中並非完全適用前述嚴格的特別公課合法性要件，特別是事物關聯性與群體利用性不再是重點。Vgl. Fischer, aaO. (Fn. 43), S. 160.

139 Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 668.

140 BVerfGE 108, 186 (219); 110, 370 (393); auch Hummel, aaO. (Fn. 39), S. 875.

此所導出的憲法要求某程度上即可退讓¹⁴¹。然而須留意的是，學理上亦有指出，所退讓者並非適用於財政目的特別公課之容許性要件的「數量」(Zahl)，而毋寧是其適用的「嚴格程度」(Strenge)¹⁴²。

2. 以引導公課為例

每個公課都決定了公課債務人之行為¹⁴³，引導型特別公課(Lenkungs-sonderabgaben)正是以法律規範引導受規範者之行為，亦即以公課義務人之行為導向作為公課目的以及公課構成要件的客觀內涵¹⁴⁴。事實上在憲法法院早期關於特別公課的重要裁判——重度殘障者公課與投資輔助公課兩案中，即已揭示此種廣義特別公課的類型。相較於狹義特別公課，廣義特別公課的共通點僅在於，此等公課並不【興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 94 頁】以追求財政目的為主要目的¹⁴⁵。在重度殘障者公課一案中，基於保障身心障礙者就業機會，向未依法進用身心障礙者之機關、事業所收取之公課，其係以引導行為為目的，並具有督促及制裁之功能¹⁴⁶；類似於此，在投資輔助公課一案裁判中，憲法法院亦認定此一公課係「指向於行為引導以實現促進與制裁功能」(eine auf Verhaltenslenkung gerichtete Antriebs- und Sanktionsfunktion)¹⁴⁷。由此亦可瞭解財政功能之特別公課與引導公課之區別所在，如學者蕭文生即指出，倘「所有（潛在）公課義務人皆採取合乎法律規定之行為，公課收入等於零，則實現公課規範之目的；換句話說，此類性質特別公課¹⁴⁸之目的並非有助於獲取收入，與稅捐的競合並不明顯，而是藉由特別公課之收入來衡平符合公課規範者與未履行法律義務者間的負擔」¹⁴⁹。

雖然廣義特別公課的憲法要求（合憲性要件）仍未清晰¹⁵⁰，但應可從憲法法院裁判實務與學理發展逐步獲致一些釐清的方向。首先憲法法院強調與租稅間必須有所區隔，因此必須顧及人民之負擔公平性¹⁵¹。就群體同質性要件而言，學理上一般肯認仍得適用於引導性特別公課，特別是此一要件係植基於平等原則的要求，針對特定群體課予公課

141 Hummel, aaO. (Fn. 39), S. 875 f.

142 Hummel, aaO. (Fn. 39), S. 876.

143 Gregor Kirchhof, Die lenkende Abgabe – Maßstäbe, Erscheinungsformen und Perspektiven der rechtfertigungsbedürftigen Ausnahme, Die Verwaltung 46 (2013), S. 351.

144 AaO., S. 362. 關於引導公課的各種類型與態樣分析，參見 Kirchhof, aaO., S. 362 ff. 氏將其分為迴避型公課(vermeidende Abgaben)、支持型公課(unterstützende Abgaben)、平衡負擔型公課(lastenausgleichende Abgaben)以及平衡義務型公課(pflichtenausgleichende Abgaben)。

145 Jarass, aaO. (Fn. 25), S. 1018. 惟此一立場備受挑戰，蓋凡屬公課必然帶有財政收入，難謂全無財政收入的考量或效應。就此可參見 Thiemann, aaO. (Fn. 30), S. 86; Heun, aaO. (Fn. 20), S. 670.

146 BVerfGE 57, 139 (167 f.).

147 BVerfGE 67, 256 (277 f.).

148 按原文此處所指之公課類型係「不具財政功能之特別公課」，惟如前所述，廣義特別公課並非不具任何財政功能，而係著重於其引導、影響或督促之功能。

149 蕭文生，前揭註 10，頁 338。

150 批評可見 Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 998：「憲法法院少有深論，而僅為無法一般化、信服力僅取決於個別結果的逐案裁判」；類此：Selmer, aaO. (Fn. 30), S. 217 (233); Drooge, aaO. (Fn. 22), S. 321. 我國學者蕭文生則指出，聯邦憲法法院在審查此類特別公課時，皆採取較寬鬆的標準，只要符合前三項實質要件時，即屬合法，團體有利性之要件並不重要。參見蕭文生，前揭註 10，頁 339。

151 Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 998, Fn. 119. 附有更多裁判見解。

義務，適用於引導公課並無困難¹⁵²；其次憲法法院認為，公課【**興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 95 頁**】義務人之事物關聯性於此公課類型中並不具有重要性¹⁵³。再者，群體責任亦非引導公課所著重，蓋有關任務的財源籌措並非引導公課的主要或次要目的，因此財政責任之具備並非引導公課之合憲性要件¹⁵⁴，義務人自可藉由採取合乎法律規定之行為來免除負擔。此一公課的特徵毋寧在於藉此公課所欲要求的引導目的，如同警察法上的干擾人責任，公課義務人之責任係在於立法者所欲的行為義務，透過引導性公課予以引導，而非用作財政目的。最後，學理上亦有指出，群體利用性甚難套用於引導性特別公課之上，蓋引導公課之收入使用不得用於與引導無關之目的（lenkungsfremde Zweck）上，此處僅屬法律規範一般的關聯性要求即可，像是如同財政型特別公課合法性要件一般的群體利用性要件於此處並不存在¹⁵⁵。

之所以有上述差異最主要的原因在於，引導型特別公課與財政性特別公課的結構因素有別：引導型特別公課著眼於行為的誘導，而非財政目的。其重點毋寧在於該公課背後的行為義務，該公課義務僅為確保行為義務之實現。因此引導性特別公課合憲性要件即繫於連結至【**興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 96 頁**】公課課徵而所課予的行為義務本身必須合憲¹⁵⁶；此外，該行為義務對於實質目的必須具有實效¹⁵⁷。

（四）審查及控制機制

除前述實體要件之外，憲法法院針對特別公課另有開展出一些程序要求與審查機制。其背後的思考在於，特別公課相較於稅捐毋寧是罕見的例外，其正當化基礎在於其實質目的與任務，而非長期作為國家財政基礎。因此當該任務或實質目的已達或有所改變時，如公課收入已收到一定的財源籌源效果或有效引導某些行為時，則憲法上的正當性及其課徵基礎與額度勢必隨之改變，從而即衍生出控制及審查機制的問題亦隨之而來，此亦屬特別公課釋義學為回應前述議會監督與預算法制的危險所提出的要求¹⁵⁸。

152 Germelmann, aaO. (Fn. 44), S. 479; Jarass, aaO. (Fn. 25), S. 1020 f.

153 BVerfGE, NVwZ 2009, 837 (838); 接受此一立場者，如 Fischer, aaO (Fn. 43), S. 160; Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 999. 學理上不同見解，如 Germelmann, aaO. (Fn. 44), S. 479. 認為無論從自由權、平等權及財政憲法上的要求，公課義務人必須和公課目的間具有事物關聯性。本文基本上亦認為，倘無此事物關聯性的要求，如何劃定特定群體即有困難。

154 Jarass, aaO. (Fn. 25), S. 1021; Birk/Desens/Tappe, aaO. (Fn. 24), Rn. 125; Germelmann, aaO. (Fn. 44), S. 479:「財政責任的要件無法提供引導公課該有的內涵。」

155 Germelmann, aaO. (Fn. 44), S. 479; Jarass, aaO. (Fn. 25), S. 1021; Birk/Desens/Tappe, aaO. (Fn. 24), Rn. 125. 另張嫻安教授亦曾指出，群體利用性要件並無毫無限制地適用於平衡性公課，如以「重度殘障者公課」（Schwerbehinderten-Abgaben, BVerfGE 57, 139 ff.）一案中，公課義務人為雇主，公課收入則是直接或間接地運用於殘障人士即可，而僅受到「目的拘束性」——亦即「補償與促進功能」即可，參見張嫻安，前揭註 35，頁 23。類似見解，黃俊杰，前揭註 9，頁 129：「在群體責任及群體用益性之要求，將依其財政色彩之濃厚程度，進行嚴格或較為緩和之補充性原則之審查」。亦一併參考辜仲明，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，2001 年 7 月，頁 164、198。

156 Fischer, aaO (Fn. 43), S. 160; Germelmann, aaO. (Fn. 44), S. 479; Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 999.

157 Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 999.

158 Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 674.

1. 立法者的審查及改善義務 (Prüfungs- und Nachbesserungspflicht des Gesetzgebers)

早在一九八〇年憲法法院職業訓練公課一案中即已指出，特別公課的正當化要求並不侷限於引進特別公課之時點，毋寧「立法者應確保在一定長期時間中透過特別公課之課徵，而課予某一群體所承擔之特別財政責任必須符合憲法要求，因此必須始終審查，是否原先決定採取特別公課的立法手段仍應維持，或是基於情事變更，尤其是財政目的或其他目的達成而必須廢止或變更特別公課之課徵」¹⁵⁹，換言之，特別公課相較於租稅而言係屬例外機制，因此必須具備持續且足夠的正當化事由，從而立法者必須定期審查與監督，以確保特別公課之課徵仍有其必要性及正當性，若個案中已不具備者，即必須廢止或修正特別公課，學理上即稱為立法者之定期審查或監督義務¹⁶⁰。事實【興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 97 頁】上定期審查確有其必要，如銷售促進公課 (Absatzförderungsabgaben) 即曾於一九九〇年尚被肯認為合憲，但於二〇〇九年即以實體上此一公課未能凸顯群體利用性，被宣告為違憲無效¹⁶¹。

2. 預算法上的資料義務 (Haushaltsrechtliche Dokumentationspflichten)

如前所述，特別公課作為財政工具有其預算法制上的疑慮，特別是國會預算審議高權的行使有其困難，但德國行政實務上關於特別公課立法卻是持續增加。有鑑於此，憲法法院在老年照護公課一案中即揭示，立法者之審查與改善義務必須藉由預算法上的資料義務予以補充：「對於議會及大眾所為特別公課完整的資料揭露是一項有效的議會民主正當性的誡命，藉此踐行預算以及對於人民基於公任務而籌措財源決定的實效審查」¹⁶²，此一要求實屬從基本法第 20 條第 1 項及第 2 項所導出的特別公課的程序要求¹⁶³。只有立基於相關資料的完整揭露，有效的議會預算監督以及人民對於公課負擔的透明度才能建立。而學理上亦有指出，此一資料義務與審查義務 (Dokumentations- und Überprüfungspflicht) 亦適用於引導性公課¹⁶⁴。除此之外，就特別公課之收入面向，在審查機制上亦有提及共同基金之審計控制 (Rechnungskontrolle von Solidarfonds) 亦屬重點¹⁶⁵。【興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 98 頁】

159 BVerfGE 55, 274 (308) und LS 5.

160 Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 674 f.; Schoch, aaO. (Fn. 20), S. 201.; Germelmann, aaO. (Fn. 44), S. 480.

161 BVerfGE 82, 159; BVerfG, Urteil v. 3.2.2009-2 BvL 54/06 = JZ 2009, 685 m. Anm. Michael Rodi. 惟憲法法院指出，立法者於本案中並未違反其審查與調整義務 (Überprüfungs- und Anpassungspflicht)，且若僅違反此一義務本身，並不導致特別公課違憲。參見 BVerfG, Urteil v. 3.2.2009-2 BvL 54/06, Rn. 84. 此外，經檢視憲法法院裁判，似未特別指出立法者應定期審查之具體期間，而僅就個案予以認定有無違反此一義務。具體期間則留待立法者裁量，而憲法法院事後審查之模式。

162 BVerfGE 108, 186 (218) und LS 1.

163 BVerfGE 108, 186 (219)

164 Germelmann, aaO. (Fn. 44), S. 479.

165 Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 675.

肆、結語：憲法裁判機關的共同形塑權力

總結來看，從憲法法院對於特別公課的相關裁判可以顯現出，法院本身即已逐步偏離其所提出的嚴格標準，因此對於特別公課之立法實具有一定程度的鼓舞作用，立法者越來越樂於使用特別公課此種財政手段¹⁶⁶。然而於個案中不斷有所偏離的結果便是，由憲法法院裁判所建構的標準不再是合法性要件的依次適用（如刑法犯罪論的三階審查體系一般），而是各要件累積適用的動態體系（bewegliches System）¹⁶⁷。質言之，原本特別公課的嚴格要件已然有所相對化，個別要件間可互相補充，但也因此在德國備受批評，個別特別公課是否合憲即喪失可預見性¹⁶⁸。在此背景下，隨著特別公課釋義學的彈性化（Flexibilität），憲法法院其實已然享有共同形塑特別公課此一法律制度的權力，從而不再是如其先前裁判所宣稱，係嚴格審查特別公課之立法。取而代之的是，針對立法者所規範的生活事實，以一種具有適應力的方式，共同為政治上的形塑，憲法法院遂成為公課領域中「政治群體共同形塑的機制」（Instrumentarium zur Mitgestaltung des Gemeinwesens），惟此一機制並非基本法所預見的¹⁶⁹。就此一趨勢而言，若反觀國內特別公課的運用情況，恐怕亦不容樂觀。蓋如前所述，我國司法院大法官對此財政工具甚為肯定，對於特別公課制度本身所蘊含的濫用危險，似乎未能有足夠警覺。因此本文之作旨在提供彼邦關於特別公課此一財政手段的發展趨勢，並期待我國行政法院及大法官對其審查職責更能審慎為之，而非輕易肯認政治部門所運用特別公課的合憲性及合法性。【興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 99 頁】

附錄：本文所引德國聯邦憲法法院裁判列表¹⁷⁰

BVerfGE 55, 274-Berufsausbildungsabgabe

BVerfGE 57, 139-Schwerbehindertenabgabe

BVerfGE 67, 256-Investitionshilfegesetz

BVerfGE 78, 249-Fehlbelegungsabgabe

BVerfGE 82, 159-Absatzfonds

BVerfGE 91, 186-Kohlepfennig

BVerfGE 92, 91-Feuerwehrabgabe

BVerfGE 93, 319-Wasserpennig

166 Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 999.

167 Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 996, 999; Germelmann, aaO. (Fn. 44), S. 476; Droege, aaO. (Fn. 22), S. 320.

168 Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 999; Germelmann, aaO. (Fn. 44), S. 476; Fritz Ossenbühl 即稱「消散於漫無邊際（Zerfließen ins Uferlose）之中」，Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 670.

169 Schoch, aaO. (Fn. 43), S. 1000. 類此，Ossenbühl, aaO. (Fn. 33), S. 675. 即強調，特別公課釋義學需要新的形塑，應重回嚴格解釋特別公課要件的趨勢。

170 相關裁判全文，可於 http://www.servat.unibe.ch/dfr/dfr_bvbd100.html 輸入裁判字號，即可尋得全文。

BVerfGE 108, 186-Altenpflegeumlage, Informationspflichten bei Sonderabgaben
BVerfGE 110, 370-Klärschlamm-Entschädigungsfonds
BVerfGE 113, 128-Solidarfonds Abfallrückführung
BVerfGE 122, 316-Sonderabgabe Absatzfonds
BVerfG, Urteil vom 03. Februar 2009-2 BvL 54/06 = JZ 2009, 685 (Absatzförderungsabgaben)
BVerfG, Beschluss vom 05. März 2009-2 BvR 1824/05 = BVerfG (Kammer), NVwZ 2009, 837 ff. (Stellplatzabgabe)
BVerfGE 124, 235 = Beschluss vom 16. September 2009-2 BvR 852/07
BVerfG, 28.01.2014-2 BvR 1561/12, 2 BvR 1562/12, 2 BvR 1563/12, 2 BvR 1564/12 = NVwZ 2014, 646. (Filmabgabe nach dem Filmförderungsgesetz) 【興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 100 頁】

參考文獻

一、中文

(一) 專書

1. Joachim Wieland 著，黃俊杰譯，財政憲法、稅捐國家與聯邦調配，載德國聯邦憲法法院五十周年紀念論文集（下冊），聯經，2010 年 10 月，頁 809-839。
2. 陳敏譯，德國租稅通則，司法院，2014 年 8 月。
3. 陳敏，行政法總論，第 9 版，自版，2016 年 9 月。
4. 陳清秀，稅法總論，第 9 版，元照，2016 年 9 月。
5. 葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，載行政法爭議問題研究（下），2000 年 12 月，頁 1033-1084。
6. 葛克昌，人民有依法律納稅之義務——以大法官解釋為中心，載稅法基本問題——財政憲法篇，增訂版，2005 年 9 月，頁 37-155。
7. 蕭文生，特別公課事件十年來行政法院裁判見解研析，載行政訴訟二級二審制實施十週年回顧論文集，司法院，2011 年 6 月，頁 333-360。
8. 蕭文生，身心障礙者差額補助費之性質，載行政事件裁判研究與評析，元照，2015 年 3 月，頁 243-266。

(二) 期刊論文

1. 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，頁 22-47。
2. 林昱梅，論溯及性法規之合法性問題——從土石採取法「環境維護費收費基準」之時間效力談起，東吳法律學報，第 23 卷第 4 期，2012 年 4 月，頁 1-42。

- 3.柯格鐘，特別公課之概念及爭議——以釋字第四二六號解釋所討論之空氣污染防治費為例，月旦法學雜誌，第163期，2008年11月，頁194-215。
- 4.張嫻安，特別捐（特別費）與特種基金制度（上），輔仁法學，第【**興大法學第23期**，**2018年5月**，第**101頁**】12期，1993年6月，頁1-48。
- 5.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，頁43-74。
- 6.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，台灣本土法學雜誌，第19期，2001年2月，頁9-19。
- 7.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，2001年7月。
- 8.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101-143。
- 9.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，頁146-156。
- 10.廖欽福，以健康為名的不樂之捐？——菸品健康福利捐之課徵與法律性質初探，南臺財經法學，創刊號，2015年8月，頁25-61。
- 11.廖欽福，論菸稅與菸品健康福利捐之財政民主統制，科技法律評析，第9期，2016年12月，頁155-248。
- 12.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，頁95-175。

二、德文

（一）專書

- 1.Dieter Birk/Marc Desens/Hinning Tappe, Steuerrecht, 19. Aufl., 2016
- 2.Friedrich Schoch, Flexibilisierung der Sonderabgabendogmatik durch das Bundesverfassungsgericht, in: Heike Jochum/Michael Elicker/Steffen Lampert/Roberto Bartone (Hrsg.), Freiheit, Gleichheit, Eigentum – Öffentliche Finanzen und Abgaben, Festschrift für Rudolf Wendt zum 70. Geburtstag, 2015, S. 983-1000.
- 3.Hans J. Wolff/Otto Bachof/Rolf Stober/Winfried Kluth, Verwaltungsrecht I, 12. Aufl. 2007.
- 4.Helmut Siekmann, in: Michael Sachs (Hrsg.), GG, 6. Aufl. 2011.
- 5.Karl Heinrich Friauf, Öffentliche Sonderlasten und Gleichheit der【**興大法學第23期**，**2018年5月**，第**102頁**】Steuerbürger, in: Institut für Völkerrecht und Ausländisches Öffentliches Recht der Universität zu Köln (Hrsg.), Festschrift für Hermann Jahrreiß, 1974.
- 6.Karl Heinrich Friauf, Zur Zulässigkeit von außersteuerlichen Sonderabgaben, in: Günter

- Schmölders/Günther Wöhe/Edwin H. Buchholz (Hrsg.), Festschrift für Willz Haubrichs, 1976.
- 7.Karl-Peter Sommermann, Funktionen und Methoden der Grundrechtsvergleichung, in: Detlef Merten/Hans-Jürgen Papier (Hrsg.), HGR, Bd. I, 2004, §16, S. 631-678.
- 8.Kristian Fischer, Sonderabgaben, Ausgleichsabgaben und Vorteilsabschöpfungsabgaben im Spiegel der Judikatur des Bundesverfassungsgerichts, in: Peter Baumeister/Wolfgang Roth/Josef Ruthig (Hrsg.), Staat, Verwaltung und Rechtsschutz, Festschrift für Wolf-Rüdiger Schenke zum 70. Geburtstag, 2011, S. 147-166.
- 9.Paul Kirchhof, Die Sonderabgaben, in: Rudolf Wendt/Wolfram Höfling/Ulrich Karpen/Martin Oldiges (Hrsg.), Staat-Wirtschaft-Steuern, Festschrift für Karl Heinrich Friauf zum 65. Geburtstag, 1996, S. 669-682.
- 10.Peter Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassung, 1972.
- 11.Peter Selmer, Die sogenannte Gruppennützigkeit der Sonderabgabe-eine Zulässigkeitsvoraussetzung im Wandel, in: Klaus Grupp/Ulrich Hufeld (Hrsg.), Festschrift für Reinhard Mußgnug zum 70. Geburtstag, 2005, S. 217-236.
- 12.Rainer Wahl, Verfassungsvergleichung als Kulturvergleichung, in: Dietrich Murswiek/Ulrich Storost/Heinrich A. Wolff (Hrsg.), Staat-Souveränität-Verfassung. Festschrift für Helmut Quaritsch, 2000, S. 163-182.

(二) 期刊論文

- 1.Bernd R. Elsner/Markus Kaltenborn, Sonderabgaben im Steuerstaat, JA 2005, 823-828.
- 2.Christian Thiemann, Die Dogmatik der Sonderabgabe im Umbruch- **【興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 103 頁】**Zur Legitimationsstruktur kollektiv begründeter Abgabepflichten, AöR 138 (2013), S. 60-107.
- 3.Christoph Brüning, Nichtsteuerliche Abgaben und verwaltungsgerichtlicher Rechtsschutz, Die Verwaltung 46 (2013), S. 413-440.
- 4.Claas Friedrich Germelmann, Präzisierungen in der Sonderabgaben-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, GewArch 2009/12, 476-481.
- 5.Friedrich Schoch, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Erhebung von Sonderabgaben, Jura 2010, S. 197-202.
- 6.Fritz Ossenbühl, Zur Rechtfertigung von Sonderabgaben mit Finanzierungszweck, DVBl 2005, S. 667-675.
- 7.Gregor Kirchhof, Die lenkende Abgabe – Maßstäbe, Erscheinungsformen und Perspektiven der rechtfertigungsbedürftigen Ausnahme, Die Verwaltung 46 (2013), S. 349-381.

- 8.Hans D. Jarass, Verfassungsrechtliche Grenzen für die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben, DÖV 1989, 1013-1022.
- 9.Lars Hummel, Das Merkmal der Finanzierungsverantwortung in der Sonderabgaben-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, DVBl 2009, 874-883.
- 10.Lars Hummel, Finanzierung von Amtshaftungsaufwendungen durch Sonderabgaben?, DVBl 2012, S. 747-751.
- 11.Lerke Osterloh, Zur Zulässigkeit von Sonderabgaben – BVerfGE 55, 274, JuS 1982, S. 421-426.
- 12.Michael Droege, Legitimation und Grenzen nichtsteuerlicher Abgaben. Zur Individualisierung der Finanzierungslast im Ordnungs- und Wirtschaftsverwaltungsrecht, Die Verwaltung 46 (2013), 313-348.
- 13.Peter Selmer/Carsten Brodersen, Die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts – Verfassungsrechtliche Grundfragen, DVBl 2000, S. 1153-1160.
- 14.Stefan Simon, Der Rechtsgrund der Sonderabgaben, DÖV 2001, S. 63-69.
- 15.Walter Schmidt, Sonderabgaben in der neueren Rechtsprechung des 【興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 104 頁】 BVerfG, NVwZ 1991, S. 36-40.
- 16.Werner Heun, Die Sonderabgaben als verfassungsrechtlicher Abgabetypus-Zur Sonderabgabenrechtsprechung des BVerfG, DVBl 1990, S. 666-676.
- 17.Werner Patzig, Steuern-Gebühren-Beiträge und Sonderausgaben, DÖV 1981, S. 729-747.
- 18.Winfried Kluth, Die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Erhebung von Sonderabgaben, JA 1996, S. 260-264. 【興大法學第 23 期，2018 年 5 月，第 105 頁】

Constitutional Framework for the Special Common Levies: A Reference to the Decisions of the German Federal Constitutional Court and its Academic Analysis

Chih-Wei Chang*

* Assistant Professor of Aletheia University, Dr. iur., Ludwig-Maximilians-University Munich, Germany.

Abstract

The Constitutional Court holds a positive attitude toward the special common levies. The relevant theories also refers to the requirements of special common levies established by the German Federal Constitutional Court as the basis to review the special common levies in Taiwan. However, if we analyze the special common levies based on the practice and theories of German constitutional law, which is the source of this concept, we would find that one should treat this fiscal policy more seriously. There were several criticisms on the requirements and practices of special common levies established by the German Federal Constitutional Court. This article aims to review the development of the theories on special common levies in Germany, distinguish between the special common levies in the narrow sense and that in the broad sense, and discuss the different constitutional require-【興大法學第23期，2018年5月，第106頁】ments on these different kinds of special common levies in order to establish the criteria to determine the constitutionality of special common levies.

Keywords:

Special Common Levies, Financing Special Common Levies, Guiding Special Common Levies, Tax State, Financial Constitution 【興大法學第23期，2018年5月，第107頁】