

論菸稅與菸品健康福利捐之財政民主統制

The Research on Financial Democratic Control of the Tobacco Tax and the Tobacco Health Welfare Surcharge

廖欽福

Chin-Fu Liao

摘 要

菸害防制法第 1 條規定，維護國民健康，特制定本法，國家有諸多方法可以使用防制菸害，經由財政工具為手段為其中之一。我國經由國家開徵「菸品健康福利捐」，並配合菸酒稅法課徵「菸稅」，以公法上金錢給付義務的負擔，進行菸品消費的抑制。本文乃以財政民主原則為審查基礎，就國家「開徵」與「使用」關於「菸稅」與「菸品健康福利捐」進行檢驗。

關鍵詞

財政民主統制、菸稅、菸品健康福利捐、健康權、特種基金、菸害防制法

Abstract

Specially enacted the Article 1 of Tobacco Hazards Prevention Act is to prevent and control the hazards of tobacco in order to protect national health. There are multiple ways to achieve this goal and financial tools as one of it. Through the state levy Tobacco Health Welfare Surcharge together with the Alcohol and Tobacco Tax law levy “Tobacco Tax” to use the burden of the obligation to pay the money in public law to suppress the consumption of tobacco products. This paper is based on the principle of Fiscal Democratic Control, inspection on “Tobacco Tax” and “Tobacco Health Welfare Surcharge” for national “levy” and “use”.

Keywords:

Financial Democratic Control, Tobacco Tax, Tobacco Health Welfare Surcharge, Health Right, Special Funds. Tobacco Hazards Prevention Act

論菸稅與菸品健康福利捐之財政民主統制

廖欽福*

目 次

壹、問題提出：菸害防制與財政工具之理性使用

- 一、國民健康權的維護與菸害防制
- 二、反思：殘忍的慈悲

貳、財政民主原則之理念與特種基金的財政民主統制

- 一、財政民主原則之概念
- 二、特種基金之財政民主統制

參、「菸稅」之課徵與使用

- 一、菸品專賣的歷史考察
- 二、我國現行「菸稅」課徵之法律規範
- 三、分析與檢討

肆、「菸品健康福利捐」之課徵與使用

- 一、「菸品健康福利捐」之概念：「捐」的概念探究
- 二、我國現行「菸品健康福利捐」課徵之法律規範
- 三、我國現行「菸品健康福利捐」運用之法律規範
- 四、「菸品健康福利捐」實際運用之病理現象觀察
- 五、分析與檢討

伍、代結論：社會保障給付的萬靈丹？

- 一、長期照顧財源何處尋
- 二、2016 年 1 月 26 日修正長期照顧服務法第 15 條評析
- 三、結語

* 國立臺灣大學法學博士，國立高雄第一科技大學科技法律研究所教授（Ph.D., College of Law, National Taiwan University, Associate Professor of Law at the Graduate Institute of Science and Technology Law, National Kaohsiung First University of Science and Technology）。

壹、問題提出：菸害防制與財政工具之理性使用

一、國民健康權的維護與菸害防制

依據我國菸害防制法第 1 條所揭示之立法目的，開宗明義表明乃「為防制菸害，維護國民健康」此二者，政府必須承擔盡其所能尊重、保護、實現公民個人健康權的義務¹，自屬無疑，但可否把「防制菸害」加上「國民健康」這個議題簡單化，以健康之名即可任意為所欲為？國家要如何選擇手段於達成目的，二者間要如何衡平，則非三言兩語可以究明，本文目的在於討論當國家經由財政工具：課徵「菸稅」或「菸品健康福利捐」之財政民主統制問題。

（一）憲法上「健康權」之概念

關於健康權的憲法意義，我國憲法在第 13 章基本國策關於「社會安全」，其中第 157 條規定：「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」，次者，憲法增修條文第 10 條第 5 項也規定：「國家應推行全民『健康』保險，並促進現代和傳統醫藥之研究發展」，憲法本文及增修條文分別提及「健康」一詞，是否承認健康權為我憲法上之基本權？如是，該規定究為憲法上之方針條款？亦或採憲法保留？則尚有疑義²。

有認為鑑於我國憲法中所謂的「健康」，輒與醫藥、衛生及保健等並用，贊成德國通說之見解，以「生理／肉體」與「心理／精神」之完整性，而遠離病痛、殘缺為概念定義的核心；至於世界衛生組織規章前言所稱，另含「社會安寧」在內的健康定義，則一方面因為指射範圍過大，另一方

1 參見湯嘯天，政府應當為公民健康權的實現謀全局負總責，治未指錄：健康政策與法律論叢，第 2 期，頁 42 以下，2014 年。

2 參見廖欽福，長期照護與所得稅法－司法院釋字第 701 號解釋評析，科技法律評析，第 6 期，頁 181，2013 年。

面，又因為個人在此的敏感程度，往往因人而異，似不宜作為健康基本權利中健康概念的法學上定義³。

另有指出，大法官對於健康權⁴一詞運用廣泛，但並未明確指出其理論基礎，似乎是一個憑空出現的產物，在憲法上的地位，恐怕無法三言兩語來帶過⁵。是以健康權的意義與範疇，則有待將來續行，完整建構其法學圖像。

（二）菸害防制與抑制菸品消費

煙草與人類健康具有密切的關連性，因此煙草控制與健康人權之保障便具有密切的關係，如果政府未能善盡其煙草控制的責任，則導致煙草使用相關疾病與死亡比率上升，便可能違反健康人權所要求，國家應保障民眾「可達到之最高生理與健康狀態」之社會權利，並受相關國際人權公約規範⁶。課徵菸稅與菸品健康福利捐，雖然對於癮君子不一定能減少其香菸消費量，但卻有財政收入；反之，對於非癮君子或未成年人，若能減少香菸消費，抑制吸菸習慣，及對非吸菸者減少二手菸暴露，則是政府菸控政策所寄望⁷。

科學證據證明菸品與人體健康危害具有密切關連，但主管機關在執行菸害防制法時，亦應注意不逾越法律所授予的權限範圍，違反民主法治國

3 引自林明昕，健康權—以『國家之保護義務』為中心，法學論著，第32期，頁27，2005年。

4 例如司法院釋字第711號解釋：「…各類醫事人員如何提供醫療服務，具有高度專業及技術之差異性。立法者基於維護醫療品質與保障國民健康之考量，得針對各類專門醫事人員執業之方法、時間及地點而為不同限制…」；第690號解釋：「…鑒於各種傳染病之發生、傳染及蔓延，危害人民生命與身體之健康，政府自應採行適當之防治措施以為因應…」。

5 參見胡博硯，菸害防制法中禁菸區設置的合憲性檢討，『菸害防制法施行五週年之前瞻與回顧研討會：菸害防制法爭議課題與評析』學術研討會論文集，南臺科技大學財經法律研究所主辦，臺南，2014年。

6 參見吳全峰，從健康人權之角度論菸草控制框架公約之發展與國家菸害控制之義務，月旦法學，第169期，頁35，2009年。

7 參見葉春淵、李家銘、陳昇鴻、黃琮琪，菸品健康福利捐對香菸消費量及產業之影響，農業經濟半年刊，第78期，頁139，2005年。

家保障人民權利的精神⁸，如果將菸害防制無限上綱，則「校長禁菸條款」出現則不令人意外⁹。臺灣香菸市場在 1987 年以前由臺灣菸酒公賣局獨家經營並壟斷一切權益，包括洋菸進口的權利，也因此菸酒公賣利益遂成為政府稅收的主要來源之一，在美國 301 條款的壓力下 1987 年我國開放國內菸品市場¹⁰，煙稅與煙捐成為重要的財政收入。我國如何將國內菸害防制法制與國際接軌，乃屬日後重要的課題¹¹。

為了人民的健康維護，抽菸可能不是一件好事，因此，國家對菸害防制採取許多防制手段，加以介入¹²，其中運用財政工具，對其課徵金錢給付義務（煙稅與煙捐）乃屬其中之一，依據「世界衛生組織菸草控制框架

-
- 8 參見劉建宏，菸害防制法第十五條全面禁菸場所規定之探討，月旦法學，第 169 期，頁 16，2009 年。
- 9 按衛生署菸害防制策進會在 2010 年 11 月決議，建議教育部加強校園菸害防制，包括考量將「不吸菸」納入校長遴選資格的參考條件。教育部在 2011 年 5 月 6 日即刻發文各縣市：「建議未來校長甄選時，研議將抽菸習慣納甄試簡章甄選條件，採漸進宣導方式，鼓勵有抽菸習慣的教師，如有參加校長甄選的生涯規劃，宜將菸癮戒除，再參加校長甄選」，參見許育典，『校長禁菸』條款是否違憲？，月旦法學教室，第 116 期，頁 6-8，2012 年。臺灣相思草人權促進協會 11 月 8 日到教育部，抗議教育部發文給縣市政府，建議將不吸菸納入校長甄選條件，是帶頭違憲歧視吸菸者。引自臺灣立報，菸害防制法是與非，2011 年 12 月 15 日，<http://www.lihpao.com/?action-viewnews-itemid-113689>（2014/04/16，造訪）。
- 10 參見葉春淵、李家銘、陳昇鴻、黃琮琪，同註 7，頁 108。
- 11 參見楊培侃，菸草控制框架公約與國際菸害防制規範之最新發展，月旦法學，第 169 期，頁 31，2009 年。
- 12 參見黃嵩立、黃怡碧，吸菸、自由與社會正義，臺灣人權學刊，第 1 卷第 2 期，頁 45 以下，2012 年，其指出：對於個人吸菸行為，政府除了提供衛生教育，並要求菸商揭露足以影響消費者選擇的資訊外，是否還有正當性進行更強力的干預？政府為確保人民健康，從法律和公共政策倫理的觀點來看，可以採取哪些菸害防制措施、介入到甚麼程度，透過如合憲性審查以及公衛倫理架構來加以檢視…有必要跳脫傳統法律與公衛論述，嘗試透過對個人自由與權利的理解，重新檢視吸菸這項看似簡單的個人行為所牽涉到的幾個面向，包括政府角色的衝突、影響吸菸決策的個人與社會因素、以及菸商的角色。由於企業和政府都對個人生活有巨大影響力，不應只檢視政府的介入，而放任企業行銷；追求選擇的自由，必須從自我的真實利益為出發點，多方檢驗影響吸菸行為的政策和社會因素；要努力達成健康上的平等，無法對吸菸與社會階級間的聯結視而不見。雖然以各種政策手段阻止社會弱勢者吸菸是有德性的，但縮減社會階級之間的差距，讓弱勢者的生活更有展望，而減少對菸的需求，才是符合正義的。

公約」¹³第 6 條關於「減少菸草需求的價格和稅收措施」，規定「各締約方承認價格和稅收措施是減少各階層人群特別是青少年菸草消費的有效和重要手段」，經由稅收的手段，達到減少菸品使用的目的¹⁴。

有疑義的是，吸菸者可否主張吸菸是一種憲法上的基本人權？有認為，吸菸自由並非人權清單中所保障的基本人權，也非憲法所列舉之基本人權，其固有「危害社會性」而不具備基本權利的資格，國家是否評價其不法行為，仍有裁量空間，吸菸者得主張「不受非法強制的自由」，國家欲對吸菸者進行干涉時，仍受「法律保留原則」、「比例原則」等公法上原則的拘束¹⁵，是以國家對於防制菸害的手段必須經過合憲性的檢驗¹⁶。所

13 該公約於 2003 年 5 月 21 日獲得世界衛生大會通過，並於 2005 年 2 月 27 日生效，現已成為聯合國歷史上迅速獲得最廣泛接受的條約之一。制定世衛組織煙草控制框架公約是為了應對煙草流行的全球化，這是一份以證據為基礎的條約，重申人人有權享受最高的健康標準。該公約是促進公眾健康方面的一個里程碑，為國際衛生合作提供了新的法律層面。
<http://www.who.int/ctct/about/zh/> (2014/04/15，造訪)。相關討論參見楊培侃，同註 11，頁 14-31。

14 參見李卓倫、林 霖、陳江明，菸品健康捐調升前後的需求價格彈性，臺灣公共衛生雜誌，第 32 卷第 5 期，頁 491，2011 年。該文指出，我國於 2009 年將菸品健康捐由 10 元調高為 20 元，分析此次菸品健康捐增稅前後對於菸品需求量價格彈性是否有所影響，2010 年菸品需求曲線相較於 2007 年更為平坦，表示菸品健康捐調升後民眾對於菸品價格的敏感度增加，當菸價伴隨健康捐調升時，如果暫不考慮走私菸品的攝取因素，則菸品健康捐對於 2010 年吸菸者的吸菸量有較強的抑制作用；另一方面，2010 年的調查顯示有 20.33 % 的吸菸者，因為菸品健康捐之課徵而開始使用其他品牌之菸品，月收入較低之吸菸族群較容易改用其他品牌的菸品，所以，菸品政策會使菸品消費行為產生結構性改變。

又有研究指出，2002 年加入世界貿易組織（WTO）後，實施菸酒新稅制並課徵菸品健康福利捐，將使國人平均每人消費量減少 18 %，國內生產毛額因而下降 0.013 %，家計單位的福利水準增加 13,098.895 百萬元新臺幣。整體而言，菸品產業所受的衝擊遠大於總體經濟結構。在國產、進口菸的價格彈性-0.645 及-0.818 的前提下，若健康福利捐再調漲 5 元，將使國人平均每人國產香菸及進口香菸消費再減少 4.25 包及 4.93 包，合計平均每人的香菸消費量減少 9.18 包，平均每人香菸消費量減少 8.58 %。此時新的香菸消費量減少至 17.9 億包（以 2004 年人口計算），政府菸稅收益為 390.32 億元，其中菸品健康福利捐約 179 億元，即菸品健康福利捐可多增收 89.52 億元。引自葉春淵、李家銘、陳昇鴻、黃琮琪，同註 7，頁 105。

15 參見劉建宏，吸菸者與非吸菸者之人權保障：『吸菸自由』？—兼論『健康權』之內涵，臺灣法學雜誌，第 94 期，頁 62，2007 年；黃冠霖，國家政策對吸菸者基本權限制之研究，南臺科技大學財經法律研究所碩士論文，頁 86 以下，2015 年。

以國家開徵菸稅與菸捐，仍應該注意上開原則的適用拘束，特別是菸品健康福利捐的課徵與運用。

對於一般吸菸者而言，香菸捐稅究竟是什麼？似乎不重要，重要的是價格變貴了，其經濟上的負擔因此增加，至於是不是因為漲價後，會因此減少消費亦或戒除抽菸的行為，也不是如此必然，有待解討。次者，國家課徵菸稅與菸捐，其財政工具的屬性為何？將與後續的課徵原則與徵收後的運用息息相關，也屬必須解決的前提問題。

我國衛生福利部國民健康署曾經¹⁷指出：「世界衛生組織指出，每年全球有 500 萬人死於吸菸相關疾病，平均每六秒就有一人因菸害死亡。在臺灣，每年有超過 1 萬 8000 人死於吸菸相關疾病，相當於每 20 分鐘就有一位國人因菸害而失去寶貴生命！依『2010 年成人吸菸行為調查』顯示，臺灣成人吸菸率為 19.8 %，其中男性 35.0 %，女性 4.1 %，男性與女性之吸菸率比例約為 9：1，女性吸菸人口遠低於男性，然而女性卻經常是二手菸的受害者。與先進國家相比較，臺灣成年男性吸菸率是美國的 1.5 倍，加拿大的 1.8 倍，歐美曾吸菸者已戒菸之比率超過 5 成，臺灣僅 3 成的曾吸菸者已戒菸。因此，吸菸與二手菸可謂民眾健康的頭號殺手。2009 年 1 月 11 日起，菸害防制法新規定上路，分別針對擴大禁菸場所、禁止菸品廣告促銷贊助、加強菸品販售管理及調漲菸品健康福利捐有所規範。使成人吸菸率有下降趨勢，但青少年吸菸率及年青成人吸菸率隨年齡增加；家庭與職場二手菸暴露有下降趨勢，改善空間仍大；吸菸者之戒菸意圖低於 50

-
- 16 近期研究，例如：黃冠霖，同註 15，頁 1 以下；陳宜新，菸害防制法制之合憲性研究，中國文化大學法律學系碩士論文，頁 1 以下，2011 年；林俊廷，由國家保護義務的界限看菸害防制法的合憲性以侵害吸菸者的權利為中心，東吳大學法律學系碩士論文，頁 1 以下，2009 年；魏琳珊，我國菸害防制法關於「吸菸場所限制」之合憲性問題探討，臺灣大學法律學研究所碩士論文，頁 1 以下，2008 年；林佳穎，國家干預與自己決定—以菸害防制法吸菸限制為例，國防管理學法律研究碩士論文，頁 1 以下，2007 年。另可參見吳信華，菸害防制法的合憲性（上）—基本權利受侵害的合憲性思考，月旦法學，第 30 期，頁 79-87，1997 年；吳信華，菸害防制法的合憲性（下）—基本權利受侵害的合憲性思考，月旦法學，第 31 期，頁 93-100，1997 年。
- 17 衛生福利部國民健康署 <http://www.hpa.gov.tw/BHPNet/Web/HealthTopic/Topic.aspx?id=200712250024>（2014/04/01，造訪）。

%，較歐美的 70 % 為低，需有多元、可近、無障礙的戒菸服務」。是以菸稅與菸捐的開徵，當會對於吸菸者的權利受到一定限制，特別是影響到菸品的消費¹⁸，如何拿捏，應符合憲法上比例原則的檢驗。

二、反思：殘忍的慈悲

「增加弱勢負擔，恐轉吸劣質菸」，黃世鑫表示，菸要討論菸稅菸捐，應該先問健康福利捐的基礎何在？用吸菸有害健康來收健康捐，此論述本身就不通，請問甚麼事對健康沒有影響？所謂吸菸會得肺癌，許多婦女沒吸菸也得肺癌，又該如何認定吸菸、肺癌、健康捐的關係。就算吸菸有害健康，但透過菸捐手段，是否真的抑止吸菸？國健署是否掌握菸捐和吸菸率下降的證據？若能證明吸菸者減少，就可繼續菸捐，否則菸捐對高所得者沒影響，但最後都是勞工在負擔，甚至逼使勞工購買走私劣質菸¹⁹。

「如果我們把菸品的健康福利捐視為一種財政負擔的分配來看待，那麼健康福利捐的道德形象不但盡失，同時高達六成的漲幅更可用『不義之捐』的財政掠奪視之」²⁰。

18 參見葉春淵、黃琮琪，菸價要調漲多少：菸品健康福利捐課徵對香菸消費的影響效果，人文及社會科學集刊，第 18 卷第 1 期，頁 35 以下，2006 年，指出：由香菸價格彈性估計來評估「菸品健康福利捐」課徵對香菸消費的影響效果；發現進口香菸需求價格彈性為-0.807，國產香菸的需求價格彈性為-0.49，在每包菸品健康福利捐從原本的 5 元提高到 10 元，即每包菸品健康福利捐再調漲 5 元，在菸商反映成本上漲之下，若調漲每包香菸價格 5 元，將使國人平均每人國產香菸及進口香菸消費減少 3.23 包及 4.86 包，合計平均每人的香菸消費量減少 8.09 包，國人全部香菸消費量減少約 1.48 億包，可使菸品健康福利捐多增收 90.5 億元。在香菸價格要調漲多少部分，若要將國人的香菸消費量低於 1998 年世界的平均消費水準約為每人消費 61 包，則進口香菸及國產香菸每包必須分別調漲 29 元，才能使平均每人消費量減少 46.93 包，此時國人全部香菸消費量減少約 8 億 6 千萬包，平均每人香菸消費量減少 44 %。另可參見傅祖壇、劉錦添、簡錦漢、賴文龍，健康風險認知與香菸消費行為—臺灣的實証研究，經濟論文，第 29 卷第 1 期，頁 91-118，2001 年。

19 關鍵評論網，調漲菸捐降低吸煙率 學者憂恐影響弱勢族群，2014 年 03 月 26 日，<http://www.thenewslens.com/post/31955/>（2014/03/31，造訪）。

20 引自中國時報，一根香菸 可以見大，2003 年 10 月 5 日 15 版。

「這是一種『累退制』的稅制，就好比樂透彩券一樣。許多會去購買樂透彩的人，都是社會中下階層的人，他們夢想著萬中選一的中獎機會，然後政府宣稱將這些錢轉作公益，這等於是向這些中下階層的民眾，再次課稅，形成稅制上的不公」²¹。

「菸品的消費群體向以勞工階級為大宗，故菸稅乃屬標準的累退稅，其結果不但無助於財政公平，反而惡化，等於讓原已收入不高，也無從逃漏稅的勞工再揹負一筆間接稅款。再者，『以價制量』的構想對菸品消費行為也不適用，因為菸品需求往往具有消費持久性，故一般消費者鮮少因價高而減量，其情形就像檳榔飆漲時，需求照樣殷切那樣。是以，調高菸品健康福利捐只是讓國家藉道德之名坐收額外財政收入罷了，對於菸品消費並無多大遏阻效果」²²。

對此，在 2014 年 4 月，國健署署長邱淑媿拿出世界衛生組織的報告，強調價格策略是最強且有力降低吸菸率的策略，目前估計，如果再調高 25 元，可以減少 74 萬名吸菸人口，可降低 20.8 % 吸菸率。對於菸品健康捐被質疑只會衝擊到弱勢勞工，邱淑媿也有不同的解讀。她指出，臺灣調高健康捐 5 年來，教育程度最低的族群吸菸率下降最明顯，為了保護民眾，這是一種殘忍的慈悲。她說：「吸菸率最高的是弱勢的勞工，可是調高菸價受到幫助最大的也是弱勢的勞工，還有他們的家人也可以免於二手菸。所以這個在國際上一再被推崇，我們說這是殘忍的慈悲，他是為了民眾好，但是手段當然不一定每個人都歡迎²³。針對國家的說法，有指出，「資本主義帶來的不平等和階級之間的衝突，原本就夠嚴重、夠冷血，不待吸菸這個邊緣議題來攪和，就應訴諸社會正義理論以設法平復。如今從菸害的方向著眼，只是更突顯社會不公一種具體化(embodiment)的特殊方式」²⁴，

21 參見周建誠、杜家駒，試論「菸品健康福利捐」的正當性，崇仁學報，第 2 期，頁 32，2008 年。

22 引自中國時報，同註 20，15 版。

23 中央廣播電臺，菸捐擬再漲 25 元 國健署力拼本會期通過，2014 年 3 月 26 日，<http://news.rti.org.tw/news/detail/?recordId=85858> (2014/04/15，造訪)。

24 引自黃嵩立、黃怡碧，同註 12，頁 54。

值得深思的是，是否只能這樣兩極化的討論，有無中間取得一個協調可能性？不無疑問。

此項課徵的措施，其正當性並非毫無疑問，有指出，將引起社會輿論的爭議，例如，有論者擔心將造成重複課稅問題；有的則指出此舉將增加私菸氾濫，造成稅收減少，菸品市場更是良莠參差；也有論者認為，吸菸乃個人自由，不應無端增加賦稅理由，以健康之名，行徵稅之實；更有論者進一步分析，抽菸者多屬勞動階層，因為菸癮的限制，所以這種增稅，只是再將對這些原本即是社會弱勢者徵稅，造成更大的社會不公…等等²⁵。

貳、財政民主原則之理念與特種基金的財政民主統制²⁶

一、財政民主原則之概念

財政作用乃是國家取財於民，用之於民的過程及結果，鑑於其公事務的性質，在國民主權原則的拘束之下，有必要依國民共識形成決策並予以監督，此為財政民主主義所由來之重要原因²⁷。「財政民主原則」，或稱「財政民主主義」，乃是一種理念，一種原則²⁸，體現在財政民主制度的實踐，財政民主制度的實體，在於經由公正的程序，對於人民以其經濟上的負擔能力，課徵租稅，以該為收入，對應於國家或地方公共團體為適正的支出，一般所稱財政議會議決主義，不過是財政民主制度的手段與程序。

財政民主主義，乃主張對於國家的財政作用，應該受到另一個機關的統制，而有稱為「財政議會主義」或「財政法治主義」，但兩者的重點不同，前者應較偏向立法機關能在財政作用的事前或者事中進行約制，而後者應除議會的監督外，更應該納入司法機關的事後審查²⁹。

25 參見周建誠、杜家駒，註 21，頁 30。

26 相關討論，參見廖欽福著，張獻勇主編，環境特種基金之財政民主統制，收錄於財政立憲與預算算法變革—第二屆中國財稅法前沿問題高端論壇論文集，智慧財產權，頁 333-351，2013 年。

27 參見蔡茂寅，財政法，月旦法學教室，第 13 期，頁 67，2008 年。

28 參見新井隆一，財政民主主義—憲法學から，收錄於財政民主主義，頁 43，學陽書房，1994 年。

29 參見廖欽福，憲法公債概念及基本原則之研究，中原大學財經法律研究所法學碩士論文，頁 164，1999 年。

日本憲法具有財政專章³⁰，其中第 83 條規定：「處理國家財政之權限，應基於國會之議決行使之」，通稱財政民主原則，第 91 條：「內閣必須定期，至少每年一次，對國會及國民報告國家財政狀況」，為財政狀況的報告，通稱「財政公開主義」。我國憲法並無財政民主主義與財政公開主義的條文，則有無可能納入，應可討論。

體現在財政民主制度的實踐，財政民主制度的實體，在於經由公正的程序，對於人民以其經濟上的負擔能力，課徵租稅，以該為收入，對應於國家或地方公共團體為適正的支出，一般所稱財政議會議決主義，不過是財政民主制度的手段與程序。財政民主原則的採行理由，可歸納者有三³¹：1.家活動的資金由國民所提供，其中以租稅為大宗，稅收乃是國民的信託所賦予國家，因此，國家在使用、管理這些財產時，正如是來自國民的信託財產般，由受託人來管理、處分，自然要由受託者的人民代表，即國會來決定之。2.有鑑於財政之經濟上的重要性，而財政計畫乃是一個國家經濟政策的一覽表，不但對國民經濟全體，也對個別的國民生活有相當的影響。3.財政之政治上的重要性，誠如前述，財政是用來支付國家活動的資

30 根據日本國憲法第 83 條規定：「處理國家財政之權限，應基於國會之議決行使之」，將關於財政權限的行使限定在須基於國會之議決，而自第 84 條以下，更具體表現出各種的事項，計有：第 84 條：「新課租稅或變更現行租稅，須依法律或法律所定之條件」，為「租稅法律主義」；第 85 條：「支出國費，或國家負擔債務，須依據國會之」；第 86 條：「內閣應編制每會計年度之預算，向國會提出決議，受其審議」，為「支出承認主義」；與第 87 條：「為補充難以估計之預算不足，得依國會議決而設預備費，由內閣支出」、「預備費之支出，內閣應於事後取得國會之承諾」為國會對於預算的審議，即為「預算審議權」；第 88 條：「皇室財產屬於國家。皇室費用應列入預算，並經國會議決」，為關於日本皇室財產的規定，有稱「皇室財產之國會議決主義」；第 89 條：「公款及公共財產，不得為宗教組織或其團體之使用、方便或維持，或對屬非公的支配之慈善、教育或博愛事業，支出或提供利用」，為公款支出、公產管理的特別限制；第 90 條：「國家收入支出之決算，每年均由會計檢查院檢查。內閣須於年度，連同檢查報告與決算，向國會提出」「會計檢查院之組織與權限，以法律定之」為會計、決算之檢查；第 91 條：「內閣必須定期，至少每年一次，對國會及國民報告國家財政狀況」，為財政狀況的報告，有稱「財政公開主義」。

31 參見金子宏著，雄川一郎、鹽野宏、園部逸夫編，總說，收錄於現代行政法大系 10—財政，頁 9-10，有斐閣，1984 年。

金，國家整體的活動的組合與內容，往往是由財政安排的結果，特別是在最近有認為，財政主導了國家的政策，換句話說，財政計畫可以說是國家的經濟政策之一覽表，猶如表演節目表般，一一把國家將要上演的戲碼預先呈現出來，因此，可知財政計畫的重要性。一般論述財政民主主義，主要乃指財政議會主義，故近代財政民主原則，一般可能的構成項目為³²：

（一）國民租稅的負擔應經過議會議決的法律為確認（租稅法律主義）（二）對於歲出與歲入應經議會的審議為承認（預算制度）（三）議會經由決算審議，監督政府預算的執行（決算制度）（四）若採取兩院制，則下議院具有優先性。

財政公開乃國家財政的基本準則，是指除法律規定須保密者外，政府及其使用財資金的所有單位有義務向社會公開其財政收支的數額、來源、使用效果、過程，接受社會公眾的質詢、監督和約束；故財政公開，乃是公民行使知情權、參政權和監督權的基本前提和重要內容，而且是規範財政權力的行使、限制財政權濫用的重要措施，亦即公開是監督的前提。

透過財政公開，國家方得具有財政透明度可言。上述二者，似可考慮納入憲法財政專章為設計，但若要配合原先憲法行政、立法的互動，則似應再考慮協調性的問題。對此，有主張將政府資訊公開請求權入憲³³，草擬內容為憲法增修條文第 00 條第 1 項：「人民有獲悉政府機關持有之資訊之權。其行使及救濟程序，以法律定之」；第 2 項：「前項資訊公開請求權，除為維護國家安全、執行法律或偵防犯罪者、保護個人隱私、合法特權或商業交易、或為便利政府機關行使其憲法職權或履行其法定職權或契約責任所必要者外，不得以法律限制之」，或可參考。

32 參見重森 曉、鶴田廣己、植田和弘，Basic 現代財政學，頁 14，有斐閣，2005 年新版。

33 引自湯德宗，政府資訊公開請求權入憲之研究，第五屆憲法解釋之理論與實務學術研討會，中央研究院法律研究所籌備處，臺北，2005 年。

二、特種基金之財政民主統制

（一）預算法上特種基金的概念

預算單一性原則，乃要求單一公法人之年度總預算，應當將全體收支項目明列在單一之預算文書中，而在效果上排斥了複式預算以及總預算以外特別預算的存在，以便利議會或其他預算監督機關之審查³⁴。

預算均以基金方式構成，但在我國，預算之編製並不採基金別之方式，而係採用總預算與附屬單位預算分立之方式，雖然總預算內的單位預算約略為基金中的「普通基金」，附屬單位預算相當於「特種基金」，但是理論上，其必然的對性並不明顯，往往造成實務上的困擾³⁵。

所謂「基金」根據預算法第 4 條乃「已定用途而已收入或尚收入之現金或其他財產」，其定義一般認為是「政府為特定目的或執行特定義務而單獨劃分管理的一項資源或款項，並設置一個單獨的會計個體，各個基金各有其資產、負債、收入、支出及賸餘，基金之資產應與其他資產分開」³⁶，而預算法上的說明，明顯以特定用途的財源作為基金的核心概念，而不是從「財務與會計之獨立性」為根據³⁷，其中在預算法的分類上有：1. 普通基金，2. 特種基金等兩種，又分為：營業基金、債務基金、信託基金、作業基金、特別收入基金、資本計畫基金。

相對於普通基金，特種基金乃「特別會計」下的產物，特種基金的設置，一方面本於健全會計制度，便於權責機關以及全民的財務監督為目的，另一方面，預算執行機關則希望透過專款專用的方式，達到其施政目的³⁸，其雖擁有單獨計算盈虧、績效的功能，但也引起預算細分化、國家整體財

34 參見黃源浩，論預算單一性原則，國立臺灣大學法學論叢，第 44 卷第 1 期，頁 70，2015 年。

35 參見蔡茂寅，預算法之原理，頁 275-276，元照，2008 年。

36 引自黃世鑫等，政府預算，國立空中大學，頁 241，1996 年。國內法學論述亦引述此定義，如：蔡茂寅，略論預算法上之特種基金—以空氣污染防治基金為例，財稅研究，第 30 卷第 2 期，頁 15，1998 年。

37 參見蔡茂寅，略論預算法上之特種基金—以空氣污染防治基金為例，同註 36，頁 15。

38 參見蔡茂寅，略論預算法上之特種基金—以空氣污染防治基金為例，同註 36，頁 14。

政難以掌握等批判³⁹，但不應一味以設置浮濫疊床架屋的觀點，完全否定其價值⁴⁰，蓋特種基金為獨立的財務個體，負有自籌財源的責任，具有激勵創造收入、抑減支出的功能，並能釐清執行機關的財務責任，加上資金的運用靈活，預算的執行較具彈性，因此對於有特定收入財源或自償能力的施政計畫項目，若將其公務預算中分離，則可以減輕國庫的挹注，提升績效⁴¹。

（二）特種基金的利弊得失

特種基金其利弊得失各見⁴²，在優點上，為：1. 國民負擔之公平；2. 使業務進展不輟；3. 便於財務監督管理。或有認為⁴³：1. 確保財源，以備專款專用，2. 降低政府總預算的規模、避免預算失真，3. 保持執行彈性。

但亦有其缺失⁴⁴，不外有：1. 影響政府財務彈性的調度；2. 各基金會計獨立，增加行政管理的成本；3. 各基金豐瘠互殊，管理規則寬嚴不一；4. 立法機關對於經費的議決，易根據該項業務的可用金額，而非根據實際需要，影響國家資源的有效合理分配。或有認為⁴⁵：1. 違反單一預算原則，2. 易導致財政僵化，降低財政的靈活性，3. 如果管控不易，一聲「避難到特種基金」現象。

39 參見蔡茂寅，特種基金，月旦法學教室，第16期，頁85，2004年。

40 參見吳文弘，提升特種基金整體經營管理績效之研究，主計月刊，第525期，頁17，1999年。

41 參見吳文弘，強化特種基金預算制度—擴大基金運用範圍，落實財務責任考核，提升營運績效，主計月刊，第556期，頁14，2002年。

42 參見莊振輝，我國政府基金制度之檢討，臺北商專學報，第43卷，頁357，1994年。轉引自蔡茂寅，略論預算法上之特種基金—以空氣污染防治基金為例，同註36，頁17。

43 參見蔡茂寅，同註35，頁288-290。

44 參見莊振輝，同註42，頁357。轉引自蔡茂寅，略論預算法上之特種基金—以空氣污染防治基金為例，同註36，頁17。

45 參見蔡茂寅，同註35，頁288-290。

（三）特種基金民民主統制之強化

特種基金，在追求個別的、效率的、機動的財政處理之餘，隨之而來的是財政民主統制的抑制與縮小，兩者間的緊張關係，不可忽略⁴⁶，因此，特種基金之民主統制的強化，自屬必要⁴⁷，其主要有：

1. 特種基金之財源

特種基金之財源為設立時重要之考量因素，現行政府各項特種基金之收入來源主要為由普通基金撥補，收取特別公課、規費以及發行公債及賒借收入，此外尚有政府之補助收入、私人或團體之贈與收入等。設立基金時由總預算撥款以充當基金來源，為前此我國基金來源之大宗，但在政府財政日漸拮据的今日，此種型態之特種基金，已甚難成立。而資本計畫基金因具資本收入之性質，因此其財源得以發行公債支債支應。

再者，特別收入基金係因有特別收入來源而設，因此其財源甚多來自特別公課或規費等「原因者付費」之收入。

2. 特種基金之編製

依預算法第 16 條之規定，我國預算結構分為：總預算、單位預算、單位預算之分預算、附屬單位預算、附屬單位預算之分預算。特種基金之編製，究應編列何種預算？由於其體例不一，過去常受詬病。例如過去除上述預算分類外，有將特種基金編列於總預算參考表、信託基金收支彙表、附屬單位預算之附錄、甚未編列預算者，引起極大之批判。

現今特種基金預算之編製已漸趨法制化，基本上將之編製在單位預算或其分預算、附屬單位預算或其分預算，因此問題的重點在於：如何將之劃歸為單位預算或附屬單位預算？按一般而言，單位預算具有不計盈虧之公務預算性質，以基金而論屬動本基金；而附屬單位預算則具有留本之性

46 參見田中 治，特別會計，收錄於財政の適正管理と政策実現，頁 24，勁草書房，2005 年 1 版。

47 主要引自蔡茂寅，特種基金，同註 39，頁 91-93，2004 年；另可參見蔡茂寅，預算法之原理，同註 35，頁 292 以下。

質，因此營業基金或具有循環運用性質之基金較宜編列為附屬單位預算，依此可作為劃分特種基金之基準，特種基金之合理編製方式如下：依預算法第 18 條規定，「在特種基金，應於總預算中編列全部歲入、歲出之基金之預算」為單位預算；至於特種基金之編列附屬單位預算者，依同法第 19 條規定，「特種基金，應以歲入、歲出之一部編入總預算者，其預算均為附屬單預算」另依同法第 86 條之規定，「附屬單預算應編入總預算者，在營業基金為盈餘之應解庫額及虧損之由庫撥補額與資本由庫增撥或收回額；在其他特種基金，為由庫撥補額或應繳庫額」。綜上可知，特種基金如編列於單位預算者，應編列全部之歲出及歲入，但如編列於附屬單位預算者，則僅需依上揭預算法第 19 條及 86 條規定，將其一部分編入總預算即可。

3. 特種基金之審議

依預算法第 49 條規定，預算之審議原則為，「預算案之審議，應注重歲出規模、預算餘絀、計畫績效、優先順序，其中歲入以擬變更或擬設定之收入為主，審議時應就來源別決定；歲出以擬變更或擬設定之支出為主，審議時應就機關別、政事別及基金別決定之」，但特種基金之審議，預算法第 50 條設有特別規定，「特種基金預算之審議，營業基金以業務計畫、營業收支、生產成本、資金運用、轉投資及重大之建設事業為主；在其他特種基金，以基金運用計畫為主」。實務上附屬單位預算案及綜計表均後於總預算案審議，形成一會計年度內分審兩種預算之情形。

4. 特種基金之法源

特種基金不但是預算上之制度，更為行政組織之一種，因其負有行政任務，並具有相當程度獨立運作之特色，因而有加以民主統制之必要。按對行政權之民主統制，以立法權而言，法治主義之三要素—法律保留原則、法律優先原則以及法律的法規創造力原則—實居其樞紐，就特種基金而言，應該討論者為法律保留原則有無適用之問題。

特種基金之設置是否需有法律依據？亦即是否受法律保留原則之拘束？換言之，依現行法之規定，基金之設置並不需要法律之依據，就其管

理，亦僅規定「得」另以法律定之，而非「應」以法律定之，實務上通常由行政機關就其主管之特種基金訂定「○○基金收支保管及運用辦法」以為營運之依據，但就其設立則仍委諸行政機關之自由。由此觀之，基金之設置並不受法律保留原則之拘束，惟晚近因為批判聲浪不少，立法院亦復有加強監督之呼聲，因此特種基金之數目實際上在減少當中。

依中央政府特種基金管理準則第 5 條之規定，「各機關申請設立特種基金時，應事先詳敘設立目的、基金來源及運用範圍，層請行政院核准。但法律、條約、協定、契約、遺囑等已有明定者，不在此限。亦僅有行政控制機制，而乏立法控制機制。惟依同準則第六條規定，「前條經行政院核准設立之特種基金，均應編列預算完成法定程序後，始得設立」，僅再附加法定預算之程序，統制意義有限。另依同準則第 7 條之規定「特種基金之設立於完成預算程序後，主管機關應即擬具收支保管及運用辦法，報請行政院核定發布，並送立法院」就收支保管及運用辦法，遵循行政命令送請立法院審查之制度。

（四）中央政府特種基金管理準則

特種基金的管理運用，應該符合財政法上適正管理營運原則⁴⁸要求，並且依據「中央政府特種基金管理準則」之規定，加以實踐，分述如下：

1. 基金目標

依據第 3 條：「營業基金應依企業化經營原則，提升營運績效，除獨占性或依政策設置者以追求合理盈餘為目標外，應以追求最高盈餘為目標」；「信託基金應依其所定條件管理或處分」；「其他特種基金除應達成基金設置目的外，並以追求最高效益為原則」，故原則上應該以最高獲益為其目標。

48 參見蔡茂寅著，許志雄編，財政制度（第 26 講），收錄於現代憲法論，頁 305 以下，元照，2002 年 3 版；蔡茂寅，財政作用之權力性與公共性—兼論建立財政法學之必要性，臺大法學論叢，第 25 卷第 4 期，頁 75，1996 年；蔡茂寅，財政法，月旦法學教室，第 13 期，頁 69-70，2008 年；廖欽福，現代財政國家與法 I：財政法學之構築與法課題之展開，頁 151，元照，2011 年。

2. 獨立計算損益盈虧績效

依據第 4 條：「每一特種基金為一獨立計算債權、債務、損益或餘絀之會計個體，均應分別處理，除符合預算法第十八條第二款規定者外，均應編製附屬單位預算」，經由個別獨立的績效計算，進行考核。

3. 收支保管及運用辦法的訂定

依據第 7 條：「特種基金之設立於完成預算程序後，主管機關應即擬具收支保管及運用辦法，報請行政院核定發布，並送立法院」；「前項收支保管及運用辦法，屬於撥充國營事業機關股本或資本之各類營業基金，應依國營事業管理法規定辦理，得不另訂定」；第 8 條：「前條所定收支保管及運用辦法，應載明下列事項：一、基金設立之目的。二、基金之性質。三、管理機關。四、基金來源。五、基金用途。六、預、決算處理程序。七、財務事務處理程序。八、會計事務處理程序。九、其他有關事項」。目前特種基金的運用，多有上述的收支保管及運用辦法」。

4. 預算法、決算法、國庫法的適用與會計制度的採行

第 9 條：「特種基金預算之編製、審議及執行，應依預算法之規定辦理」；「依法設立之信託基金，每年應分別編製營運及資金運用計畫，由主管機關函送立法院」；第 15 條：「特種基金之決算，應依決算法之規定辦理」；第 11 條：「每一特種基金均應訂定會計制度，凡性質相同或類似之基金，其會計制度得為一致之規定」；第 12 條：「各特種基金資金之保管及運用應注重收益性及安全性，其存儲並應依國庫法及其相關法令規定辦理」。

5. 盈（賸）餘分配及虧損（短絀）填補

依據第 10 條：「各特種基金盈（賸）餘分配及虧損（短絀）填補之原則如下：一、營業基金依預算法第八十五條規定辦理。二、信託基金依其所定條件辦理。三、營業及信託基金以外特種基金之賸餘分配及短絀填補之項目如下：（一）賸餘分配：1. 填補歷年短絀。2. 提列公積。3. 撥充基金或解繳國庫。4. 其他依法律應行分配之事項。5. 未分配賸餘。（二）

短絀填補：1. 撥用未分配賸餘。2. 撥用公積。3. 折減基金。4. 國庫撥款填補。5. 待填補短絀」。

6. 績效的要求與考核

依據第 13 條：「各特種基金之主管機關對所管各特種基金之運用情形，應切實督導考核；其辦法，由各主管機關定之」；第 14 條：「各特種基金有關收支之執行成效，得由審計部、財政部或中央主計機關依法隨時實地調查」。

7. 特種基金之合併及裁撤

依據第 16 條：「各機關所管特種基金，如因性質相同，必要時，得經行政院核准予以合併」；第 17 條：「各特種基金因情勢變更，或執行績效不彰，或基金設置之目的業已完成，或設立之期限屆滿時，應裁撤之」；第 18 條：「特種基金之裁撤，由主管機關報經行政院核准後為之；必要時，由行政院逕行裁撤之」；第 19 條：「特種基金裁撤後，其餘存權益應歸屬中央政府」。

8. 地方特種基金之準用

第 20 條：「地方政府所管特種基金，準用本準則之規定」。

(四) 特種基金之監督⁴⁹。

1. 立法監督

依中央政府特種基金管理準則第 6 條之規定，特種基金應於完成法定之預算程序後，始得設立，因此特種基金之創設，必須受到立法院的預算監督，亦即，特種基金非經立法院之同意，不得設立。

此外，依預算法第 21 條之規定，「政府設立之特種基金，除其預算編製程序依本法規定辦理外，其收支保管辦法，由行政院定之，並送立法院」，承此一規定，中央政府特種基金管理準則第 7 條則規定，「特種基金之設立於完成預算程序後，主管機關應即擬具收支保管及運用辦法，報請行政

49 引自蔡茂寅，特種基金，同註 39，頁 92-93。

院核定發布，並送立法院」據此，內部分工上雖由主管機關擬具收支保管及運用辦法，報請行政院核定發布，但對外而言，其訂定之權責仍屬行政院，立法院得透過對於行政命令之審查權，對特種基金進行監督，而特種基金每年均須經過立法院審議，雖然其審議密度有限，但可謂因此受有立法監督。

2. 行政監督

特種基金之行政監督，主要表現在中央政府特種基金管理準則第 5 條所規定之「由行政院核准設立」，以及同準則第 7 條所規定之「由行政院核定收支保管及運用辦法」。至於其管理運用，則主要由各該基金管理委員會負責，但主管機關通常擁有相當之權限」，例如依同準則第 13 條之規定，「各特種基金之主管機關對所管各特種基金之運用情形，應切實督導考核；其辦法，由各主管機關定之」。另依同準則第 14 條之規定，「各特種基金有關收支之執行成效，得由審計部、財政部或中央主計機關依法隨時實地調查」。又基金如執行績效不彰，或設置目的業已達成時，依同準則第 17 條之規定，則有可能遭裁撤。

3. 審計監督

監察院審計部依據審計法之規定，對於特種基金得為合法性監督與效能監督，惟審計法中對於特種基金並無特別規定。不過，中央政府特種基金管理準則第 14 條：「各特種基金有關收支之執行成效，得由審計部、財政部或中央主計機關依法隨時實地調查」，強化審計的要求，特種基金所受之審計監督與普通基金相同。

參、「菸稅」之課徵與使用

我國目前對於菸品課徵兩種公法上的金錢給付義務（公課）包括了「菸稅」與「菸捐」（菸品健康福利捐）。此二者均屬於國家對於人民所課徵，過去臺灣沒有香菸稅，只有專賣制度下每年繳交國庫的公賣利益，此種專

賣利益，從日治時期開始即是重要的財政收入之一，乃遞延到國治時期，菸酒專賣的利益，亦有其重要性⁵⁰。

本文乃自法律史視角先行回顧。次就課徵進行討論；至於菸稅的使用，並因屬於一般的稅捐，除非有專款專用的狀況，並無如菸品健康福利捐有特殊的運用辦法。

一、菸品專賣的歷史考察

（一）日治時期的專賣制度

近代宗主國對於殖民地的財政關係，以不如重商主義時代之直接利用財政手段為榨取，而是利用殖民地豐富收入，用於殖民地開發，是以即使宗主國對於殖民地有所負擔仍可以從經濟上的利益獲取補償⁵¹。

日治時期臺灣的歲入，主要來自租稅與專賣利益，必要時總督府可以依據「臺灣事業公債法」發行公債，租稅乃以間接稅與地租（田賦）為主，到 1937 年所得稅則上升到第一位⁵²，在日治時期，臺灣當時處於前資本主義社會，並無其他財源，故主要收入財源只能依賴專賣，這是殖民地的通例，臺灣財政的獨立，很多地方是依靠專賣制度，形成了對於資本家企業的發展與獨佔化，專賣除了財政上收入的理由，也有衛生保健的理由，並負擔振興產業經濟的目的⁵³，所以，關於鴉片的專賣，因含有禁止的功能，故被稱為「公益」上的專賣，但不脫財政上的功能⁵⁴。

臺灣的專賣事業，乃是從 1897 年鴉片專賣開始的，其後對象漸次擴充，計有：鴉片⁵⁵、食鹽⁵⁶、苦汁、樟腦⁵⁷、菸、酒⁵⁸、酒精、石油、火柴⁵⁹

50 專賣制度自日治時期以來，便是臺灣財政重要的支柱，1945 年臺灣省行政長官公署接收以後，專賣事業由臺灣省專賣局接續辦理；1947 年臺灣省政府成立後，始改組為臺灣省菸酒公賣局。專賣制度對於戰後臺灣，在政治、經濟乃至社會文化，皆有深遠的影響。參見顏清梅，從臺灣省專賣局的改組談歷史省思，止善，第 3 期，頁 69 以下，2007 年。

51 參見黃靜嘉，春帆樓下晚濤急：日本對臺灣殖民統治及其影響，頁 61，商務，2002 年。

52 參見王泰升，臺灣法律史概論，頁 191-192，元照，2004 年 2 版。

53 參見矢內原忠雄，帝國主義下の臺灣，頁 93-94，南天，1997 年。

54 參見黃靜嘉，同註 51，頁 271。

55 臺灣鴉片令（明治 31 年律令第 2 號），參見黃靜嘉，同註 51，頁 270。

及度量衡十類為臺灣重要的財源⁶⁰，其中，以菸酒為骨幹為大宗⁶¹，約佔全部專賣收入的 70 %⁶²。

因直接稅的財源不屬於良好的財源，多尋求間接稅，特別是間接稅的財源，此時，專賣收入乃最隱蔽的財源也成為財政負擔⁶³。

專賣事業，實為消費課稅與公營事業的混合體其在統制價格，亦即抬高售價方便所得的利益，固屬於租稅性質，但如經營得法，其企業本身也可以獲得合理利潤，但其不易區分⁶⁴。專賣收入之對象，如一般消費品，實即一種消費稅，如煙、酒、食鹽與火柴，均係日常生活必需品，政府實施專賣，易於統制價格而獲取厚利，達成財政目的，此種消費品的專賣制度，在日本行之已久，故在佔據臺灣後亦仿行之⁶⁵；臺灣鴉片在 1896 年開始，食鹽與樟腦則是 1899 年，菸葉為 1905 年，酒為 1922 年開始專賣⁶⁶。專賣制度不只是成立官營的獨佔性企業，也經由指定委託的方式，給予民間資本的獨佔，有認為是屬於阻礙競爭進步，專事剝削消費者的惡劣制度，開創了國家資本與日本內地人資本的獨佔，同時，專賣制度也在臺灣島內指定商人獨佔，成為對於本地臺灣人的特殊權利與剝削⁶⁷。其財政收入雖有起伏，但是恆佔歲入的 30 % 以上，到 1938 年開始下降，到 1944 年為 24.3 %。

56 臺灣食鹽專賣規則（明治 32 年令第 7 號）同前註。

57 粗製樟腦、樟腦油專賣法（明治 36 年律第 5 號），同前註。

58 酒類專賣令（昭和 107 年律令第 13 號）；黃靜嘉，同註 51，頁 311。

59 火柴專賣令（大正 11 年律令第 3 號）；同前註。

60 參見黃 通、張宗漢、李昌謹，日據時代臺灣之財政，頁 33，聯經，1987 年。專賣收入，在 1922 年以前，約佔每年總歲入 30 % 以上，是年起，因酒專賣，收入大增，至 1935 年，佔總歲入 40 %。

61 參見黃 通、張宗漢、李昌謹，同註 60，頁 38。

62 參見李瑞祥，臺灣財政之研究：自殖民主義財政到民生主義財政，頁 25，正中，1971 年。

63 參見矢內原忠雄，同註 53，頁 1058。

64 參見黃 通、張宗漢、李昌謹，同註 60，頁 36。

65 參見黃 通、張宗漢、李昌謹，同註 60，頁 33。

66 參見矢內原忠雄，同註 63，頁 94。

67 參見許極鐵，臺灣近代發展史，頁 272-273，前衛，1996 年。

（二）國治時期的專賣制度

國民政府在戰後，接管臺灣，前述日治時期的專賣制度也延續下來。其實，國民政府在大陸期間，在 1948 年 4 月也曾經公布經修正「貨物稅條例」與「國產菸酒稅條例」明定貨物稅與國產菸酒稅為國家稅，統一由財政部所屬貨物稅機關徵收⁶⁸。

國民政府在臺灣，對於菸酒繼續維持專賣制度，但專賣物縮小到樟腦、火柴、煙、酒四種，1947 年 5 月撤銷專賣局，改設菸酒公賣局，專賣菸酒⁶⁹。

財政收支劃分法第 20 條第 1 項規定，各級政府經法律許可，得經營獨占公用事業，並得依法徵收特許費，准許私人經營。又，同法 21 條，中央政府為增加國庫收入或節制生產消費，得依法律之規定專賣貨物，並得製造之。但當時臺灣省菸酒公賣局為省屬事業，與財政收支劃分法專屬中央，不盡相符⁷⁰。

我國過去有「臺灣省內菸酒專賣暫行條例」（1953-2002），對於臺灣省內菸酒專賣，暫依本條例之規定，對於產製⁷¹、運銷⁷²均加以限制，根據第 33 條第 1 項：「菸類酒類之配售價格、零售價格，均由財政部按照成本及國家專賣利益為計算標準，分別擬定，呈由行政院核定公告之，變更時亦同」，此專賣利益成為國家重要的財政收入來源之一。但是菸酒專賣雖然法律形式上是專賣，但性質上屬於特種貨物稅，包括部分營利事業所得稅與公營事業盈餘繳庫⁷³。

68 參見敖汀，中國古代煙稅沿革，遼寧稅務高等專科學校學報，第 15 卷第 5 期，頁 23，2003 年。

69 參見李瑞祥，同註 62，頁 123。

70 參見葛克昌，人民有依法律納稅的義務—以大法官會議解釋為中心，收錄於稅法基本問題—財政憲法篇，頁 67，元照，2005 年增訂版。

71 參見臺灣省內菸酒專賣暫行條例第 6 條第 1 項：「菸類及酒類之製造，非專賣機關不得為之」。

72 參見臺灣省內菸酒專賣暫行條例第 29 條：「菸類及酒類之販賣，非經專賣機關或其許可之零售商不得為之」。

73 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，同註 70，頁 68-69。

專賣必須得有法律依據，其目的則為財政收入或抑制生產、消費，但政府之專權並不限於「買賣」，而可兼及於製造等階段⁷⁴。可是，財政專賣意味著對於私人營利許可的全面封殺，可能構成對於營業自由之剝奪或者本質上的侵犯，而不是只有限制的問題⁷⁵。

專賣屬於財政獨佔，與獨佔公用事業的行政獨佔有別，但是其有共同之處，例如，對某種特定活動限制特定人為之，而此特定人往往是國家或者其他公法團體，也就是源自憲法第 144 條以公營事業為原則，但是，其實不宜將其擴張為包括財政獨佔的專賣制度，財政收支劃分法的規定，不過是對於現狀的容忍，以維持政務的持續性，如果新設菸酒專賣以外的立法，則難免於違憲審查⁷⁶。

該暫行條例以及菸酒專賣制度已經在 2002 年 1 月 1 日施行菸酒稅法後正式廢止。專賣過去為我國重要之財政收入手段，但晚近已失其重要性。由於獨占及專賣收入在中央政府財政收入所占之比重已屬微不足道，因此近年來在歲入統計上均以「其他收入」之方式顯現⁷⁷。

（三）取消課徵公賣利益菸酒銷售回歸稅制

2002 年臺灣加入世界貿易組織後，取消課徵公賣利益菸酒銷售回歸稅制⁷⁸。日本的香菸稅法（昭和 59 年法律 72 號）乃對於製造香菸者所課徵的間接消費稅，原也是承襲舊香菸專賣法（昭和 24 年法律 111 號）的專賣制度，由日本專賣會社由其獨佔香菸製造，其利益以專賣納付金方式繳交國庫，一直到昭和 59 年專賣制度廢止⁷⁹，與我國情況類似。

其實，並非所有菸品都是以專賣獲取利益，例如，中國最早的菸稅，乃始於清朝咸豐 3 年（1853 年）當時為鎮壓太平天國革命籌措軍費的目的，

74 參見蔡茂寅，財政收入總論（下），月旦法學教室，第 87 期，頁 64，2009 年。

75 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，同註 70，頁 68。

76 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，同註 70，頁 69。

77 參見蔡茂寅，同註 74，頁 64。

78 參見葉春淵、李家銘、陳昇鴻、黃琮琪，同註 7，頁 112。

79 參見金子 宏，租稅法，頁 567，弘文堂，2005 年 10 版。

清政府實施厘金稅制，分為鹽厘、洋藥厘、土藥厘和百貨厘，其中，百貨厘有菸葉厘，乃是中國最早的煙草稅收⁸⁰。

中國大陸的菸草稅收利益可觀，例如 2010 年菸草部門的淨利潤達 1177 億元，成為中國政府財政的支柱產業。控制吸菸與菸草稅收兩難困局的原因。這主要是因為中國大陸的菸草部門既屬於政府也屬於企業，在政企不分的體制下，讓禁菸政策實施不易；另外，菸草稅收是政府、尤其是許多地方政府的重要稅收來源，故地方政府不願實施嚴格的禁煙措施⁸¹，亦可參照。

二、我國現行「菸稅」課徵之法律規範

菸酒稅法的「菸稅」，依據菸酒稅法第 1 條規定「本法規定之菸酒，不論在國內產製或自國外進口，應依本法規定徵收菸酒稅」。

（一）菸的概念與種類

依據菸酒稅法第 2 條第 2 款：「二、菸：指全部或部分以菸草或其代用品作為原料，製成可供吸用、嚼用、含用、聞用或以其他方式使用之製成品；其分類如下：

（一）紙菸：指將菸草切絲調理後，以捲菸紙捲製，加接或不接濾嘴之菸品。

（二）菸絲：指將菸草切絲，經調製後可供吸用之菸品。

（三）雪茄⁸²：指將雪茄種菸草調理後，以填充葉為蕊，中包葉包裹，再以外包葉捲包成長條狀之菸品，或以雪茄種菸葉為主要原料製成，菸氣中具有明顯雪茄香氣之非葉捲雪茄菸。

80 參見敖汀，同註 68，頁 22。

81 參見謝忠成，中國大陸菸稅制度之研究（1978-2012），亞洲大學國際企業學系碩士論文，頁 1，2012 年。

82 財政部 95 年 11 月 27 日稅制委員會台財稅字第 09504544800 號雪茄之濾嘴為其一部且不可分割，故其課稅應依菸酒稅法第 7 條第 3 款規定合併為之。廠商報運進口之雪茄菸品，若濾嘴係雪茄製成品之一部分且不可分割者，應合併整體重量課徵菸酒稅及菸品健康福利捐。

（四）其他菸品：指紙菸、菸絲、雪茄以外之菸品」。

（二）菸稅之納稅義務人

依據菸酒稅法第 2 條：「菸酒稅之納稅義務人如下：

- 一、國內產製之菸酒，為產製廠商。
- 二、委託代製之菸酒，為受託之產製廠商。
- 三、國外進口之菸酒，為收貨人、提貨單或貨物持有人。
- 四、法院及其他機關拍賣尚未完稅之菸酒，為拍定人。

五、免稅菸酒因轉讓或移作他用而不符免稅規定者，為轉讓或移作他用之人或貨物持有人。

前項第二款委託代製之菸酒，委託廠商為產製應稅菸酒之廠商者，得向主管稽徵機關申請以委託廠商為納稅義務人」。

（三）菸稅之免徵

依據菸酒稅法第 5 條：「菸酒有下列情形之一者，免徵菸酒稅：

- 一、用作產製另一應稅菸酒者。
- 二、運銷國外者。
- 三、參加展覽，於展覽完畢原件復運回廠或出口者。

四、旅客自國外隨身攜帶之自用菸酒或調岸船員攜帶自用菸酒，未超過政府規定之限量者」。

本條明定菸酒稅之免稅範圍，為免重複課稅，爰於第 1 款明定，用作產製另一應稅菸酒者俟另一應稅菸酒出廠時再課稅。菸酒稅屬內地消費稅，故運銷國外及參加展覽於展覽完畢原件復運回廠或出口者，因未在國內消費，應不予課稅，訂定第 2 款及第 3 款。又，參照臺灣地區洋菸洋酒管理辦法第 14 條及第 16 條規定，對年滿 20 歲之旅客入境，及調岸船員攜帶自用之菸酒，在限量規定以內准予免徵菸酒稅，故訂定第 4 款。

（四）菸稅的課稅項目及應徵稅額

菸酒稅法第 7 條關於菸之課稅項目及應徵稅額：「菸之課稅項目及應徵稅額如下：一、紙菸：每千支徵收新臺幣五百九十元。二、菸絲：每公斤徵收新臺幣五百九十元。三、雪茄：每公斤徵收新臺幣五百九十元。四、其他菸品：每公斤徵收新臺幣五百九十元」，採取從量課稅而非從價稅方式。

三、分析與檢討

（一）課徵目的與界限

20 世紀末，因為生態環境受到經濟發展的危害與社會福利的沉重負擔導致「社會成本」理論與「經濟又因」功能，日益受到重視，故管制誘導性租稅也層出不窮，此種稅制引發了以非財政收入為目的的租稅，是否符合租稅的合憲性積極討論⁸³。

對於菸品課稅，世界各國皆然，學理上也有堅強依據，因菸品被視為造成社會外部成本的財貨，不單對於吸菸者之身體傷害，增加社會醫療資源負擔，也經由二手菸的污染，對於非吸菸者之健康造成威脅，國家有充分理由予以加重稅課⁸⁴，其除財政目的外，另由「寓禁於徵」的特性⁸⁵。

鑑於菸酒的消費有害國民健康，造成社會負擔，因此加重其消費負擔，作為政策管制工具手段的「社會目的稅」觀點加以正當化⁸⁶。但是，其有憲法上的界限存在，例如，如果對於特定種類的貨物或商品恣意課徵貨物稅，而加重其稅捐特別負擔時，則有違反課稅平等原則之虞⁸⁷；又，國家推行財稅以外的政策目標，稅捐的課徵，仍不得使一定產業消失為目的，

83 參見葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收錄於行政程序與納稅人基本權，頁 37，漢蘆，2002 年。

84 參見嚴慶章、薛明玲、顏慧欣，租稅法，頁 530，自版，2010 年 3 版。

85 參見王建煊，租稅法，頁 462，自版，2005 年 29 版。

86 參見陳清秀，稅法各論（上），頁 29，元照，2016 年 2 版。

87 同前註，頁 29。

否則，該稅捐課徵將違反憲法上關於工作權與財產權保障的規定⁸⁸。亦即，菸稅的課徵與提高，也應該被限制，而非無限上綱的調整，應該顧及吸菸者的負擔，以及菸品業者的財產權與營業自由。

（二）菸稅之法律性質

菸酒稅乃屬於以銷售或消費為稅捐客體的特種消費稅^{89、90}，所謂消費型稅捐，指以所得或財產的支用為稅捐客體的稅捐，以支用所表彰之可能的負擔能力為建制的基礎，實際上在稅捐制度的規劃上，不以所得財產的支用稱呼或界定消費型稅捐的支出，而配合稽徵技術上需要將其稅捐客體，稱為消費、銷售、交易、移轉等，其主要稱消費的理由，在於為一切經濟活動最後無不為了消費，以滿足生活的需要⁹¹。特別消費稅，乃對於特殊貨物的使用者所課徵的貨物稅，通常為間接稅，轉嫁與買受人或消費者負擔⁹²。故對於稅率的調整，也應顧及吸菸者的權益，而非一味污名化。

（三）從量稅與從價稅之選擇與利弊

以物品之數量作為課稅標準而算出之租稅謂之從量稅；反之，從價稅係指以物品之價格作為課稅標準而算出稅額之租稅。前者有徵收便利之優點，後者則有租稅負擔得順應價格之高低、變動之優點⁹³；亦即，從價稅以課稅客體之價格、貨幣金額等為計徵標準之租稅，從量稅乃以課稅的客

88 參見黃茂榮，稅法總論：法學方法與現代稅法，頁 10，自版，2012 年。

89 參見黃茂榮，同前註，頁 48-19。菸酒稅與貨物稅均屬於特種消費稅，其菸酒稅乃相對於貨物稅有特別性，故課徵菸酒稅，不課徵貨物稅，在菸酒公賣期間，可說是將菸酒課徵的特種消費稅，隱藏在公賣利益中。

90 參見王建煊，同註 85，頁 462。

91 參見黃茂榮、葛克昌、陳清秀，稅法各論，頁 30-31，新學林，2015 年。

92 參見陳清秀，同註 86，頁 29。

93 參見蔡茂寅，稅課收入（下），月旦法學教室，第 93 期，頁 75，2010 年。現行法中，例如「白水泥或有色水泥每公噸徵收新臺幣六百元」（貨物稅條例第 7 條第 1 項第 1 款），即為從量稅之典型，但從量有時又指物品中所含之成分，例如菸酒稅法第 8 條第 1 項第 2 款，「蒸餾酒類：每公升按酒精成分每度徵收新臺幣二點五元」之規定即屬之。又如「稀釋天然果蔬汁從價徵收百分之八」（同條例第 8 條第 1 項第 1 款），則又屬從價稅之例。

體之數量、重量為計徵標準的租稅⁹⁴。關於從量稅與從價稅之差異，法學領域似少討論，餘者有自有廠商逃漏稅⁹⁵、垂直差異市場⁹⁶、資本稅制對公共政策之影響⁹⁷觀點討論。

從量稅乃課稅客體數量為課稅標準，對於單位量的價格高低在所不問，單位價格高者的稅負，相較於單位低者其稅負為輕，且稅額無法反映物價的高低，我國目前除了關稅與或貨物稅採取從量稅外，於多為從價稅⁹⁸，其在租稅徵實務上，從量稅相較於從價稅，可以即時因應價格變動而減少價格計算的缺點⁹⁹。目前我國乃以從量稅方式為之，是否有違背量能課稅原則，非無疑慮。

94 參見吳金柱，租稅法要論，頁 4-5，自版，2001 年 14 版。

95 參見謝宗憲，考慮廠商逃漏稅下之從價稅與從量稅比較，國立政治大學財政研究所碩士論文，頁 1 以下，2007 年，其指出，從價稅在相同產量下廠商的最適逃漏稅額與課徵從量稅下相同，即使考慮廠商的逃漏稅行為，從價稅制仍然會優於從量稅制。另可參見黃則強，從價稅與從量稅的比較—考慮租稅逃漏之情形，財稅研究，第 42 卷第 3 期，頁 108-118，2010 年。

96 鄭明惠，從價稅與從量稅於垂直差異市場之探討，國立東華大學國際經濟研究所碩士論文，頁 1 以下，2006 年，該論文指出，政府對消費者課從價稅時，價格下降，需求不變，品質水準亦不變。此時稅賦全部轉嫁給生產者負擔，因此廠商利潤降低而消費者剩餘增加，惟社會福利不變，僅牽涉到福利分配的改變。而在課從量稅時，價格下降，需求下降，且廠商利潤減少，但消費者剩餘明顯增加，故社會福利提高。由於從量稅會影響消費者的購買意願，向低品質廠商購買商品的消費者人數明顯減少，以致影響市場結構，市場由雙占轉為獨占的市場。在獨占下可發現，廠商會有條件地生產最高品質，且全國人口數愈高時，從量稅愈易於提昇社會福利。

97 趙珮涵，資本稅制對公共政策之影響—從量從價大不同，國立政治大學財政研究所碩士論文，頁 1 以下，2011 年，該論文指出，地區間策略性行為時，不論地區採用從量或從價資本稅以融通地區性公共財，均衡稅率及環境品質皆會低於最適水準，其中又以從價資本稅的扭曲更為嚴重。而中央集權時，無論採用從量或從價稅制，均衡稅率及環境品質皆為最適水準；完全地方分權時，從量稅和從價稅兩者等價，各區間彼此競爭，不論在公共財或環境水準，都有向下沉淪，偏離最適解的結果。

98 參見王建煊，同註 85，頁 15。

99 參見北野弘久，現代稅法事典，頁 11，中央經濟社，1992 年；水野 勝，租稅法，頁 38，有斐閣，1993 年。

肆、「菸品健康福利捐」之課徵¹⁰⁰與使用

菸害防制法之立法目的在於「為防制菸害，維護國民健康」。我國菸害防制法於 1997 年 3 月 4 日三讀通過，同月 19 日公布全面施行。2000 年 3 月 24 日通過菸酒稅法，開徵菸品健康捐，亦即對菸品採特種銷售稅，課徵稅額，專款專用。在 2006 年 1 月 18 日、2006 年 2 月 16 日又分別修正「菸酒稅法」及制訂「菸品健康福利捐分配及運作辦法」，並於 2006 年 2 月 16 日開始施行，提高菸品稅額（健康福利捐），及修正其分配方式。另於 2007 年 7 月 11 日經總統公布菸害防制法修正案，將課徵菸品健康捐之法源由菸酒稅法改列為菸害防制法第 4 條¹⁰¹。

我國菸品健康福利捐自 2002 年起開徵，每年以其課徵收入之 70 % 分配予全民健康保險，平均每年約可增加全民健康保險收入 70 億元，自 2006 年 2 月 16 日起，徵菸品健康福利捐，徵收金額由每千支（或公斤）250 元，調高為每千支（或公斤）500 元，且原稽徵之金額中 70 % 用於全民健康保險比例調高為 90 %。自 2009 年 6 月起，菸品健康福利捐由每包 10 元調整為 20 元，原分配全民健康保險比率，由 90 % 調降為 70 %，調降的 20 % 中，明訂用於癌症防治、提升醫療品質、補助醫療資源缺乏地區、提供罕見疾病之醫療費用及補助經濟困難者之保險費。2010 年菸品健康福利捐撥入健保收入金額約有 239 億元，比 2009 年多了 50 億元¹⁰²。此種手段，其收費程序簡便，行政成本非常低、由消費者角度觀察是屬於選擇性的消費，繳費的抗拒力低，且多半是以具有「負外部性」財貨勞務作為收費標的，具

100 初步的討論，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，第 1 期，頁 25-61，2015 年，本文後續改寫增補。相關討論，可參見廖晨善，論菸品健康福利捐徵收與使用之財政民主統制，國立高雄第一科技大學科技法律研究所碩士論文，頁 1 以下，2016 年。

101 引自周建誠、杜家駒，同註 21，頁 30。

102 參見郭振雄、何怡澄、林翠芳，全民健康保險補充性財源初探，臺灣公共衛生雜誌，第 31 卷第 4 期，頁 315，2012 年。

有寓禁於徵的效果，較易獲得社會認同的優點¹⁰³，但是，其課徵的正當性，與其使用，以及與菸稅間的關係，有待檢討。

一、「菸品健康福利捐」之概念：「捐」的概念探究

首先有疑義者乃「菸品健康福利捐」的法律性質為何？其屬於公法上金錢給付義務無庸置疑。首先，菸稅則屬租稅無疑，有學者引用 2000 世界銀行（World Bank）1999 年的「Design and Administer Tobacco Taxes」可發現各國香菸稅制所課的稅捐，包括一般性質之加值型營業稅，及特種性質之貨物稅¹⁰⁴。

至於菸品健康福利捐，其法律性質為何？從「捐」這個用語似乎不容易理解。有認為「菸品健康福利捐的性質，係為防制菸害，降低吸菸盛行率，以維護人民健康權所課徵之捐費，實有『寓禁於徵』之性質」¹⁰⁵。亦有認為「酒品健康捐、檳榔健康捐或是奢侈稅，在租稅性質上屬於消費稅，為『受益付費』的課徵觀念，消費者對於課稅標的消費決策是自願而非強制的，所以在收取健保補充財源的繳費抗拒意願，會比以『量能原則』的『所得』作為計費基礎的健保一般性保費及補充性保費要來的低，也較容易獲得社會認同」¹⁰⁶。上述說法似乎把租稅、受益者負擔等混淆在一起。

歷史上對於人民的財產權侵害，往往以「苛捐雜稅」為多，徵收反而非經常使用的方法¹⁰⁷，在傳統中國歷史上不甚枚舉¹⁰⁸，所謂「苛捐雜稅」，並不嚴格區分，關於租稅的用語辨析¹⁰⁹，在對於何謂「稅」定義前，有必

103 同前註。

104 參見葉春淵、李家銘、陳昇鴻、黃琮琪，同註 7，頁 114。

105 參見劉建宏，二〇〇七年菸害防制新法評釋，月旦法學，第 150 期，頁 186-187，2007 年。

106 引自郭振雄、何怡澄、林翠芳，同註 102，頁 322。

107 參見吳庚，憲法的解釋與適用，頁 258，自版，2003 年初。

108 過去中國歷史上，對人民徵收所謂「苛捐雜稅」為其財政收入主要來源，無論是「徭役」或者「雜役」的名義，通通納入整體財政中，也不區分稅或費，相當混亂不堪。參見黃可華，依法治財解析，頁 242，中國經濟，2002 年 2 版。

109 參見黃茂榮，稅捐之概念及其種類，收錄於稅法總論—法學方法與現代稅法（第 1 冊），頁 3，自版，2005 年 2 版；廖欽福，租稅概念與特徵之解析（上），稅務旬刊，第 1839 期，頁 38-39，2002 年。

要對一般用語，進行辨識，一般不外有「租稅」、「稅捐」、「稅賦」等，似無不同，特別是今日「租」、「稅」與「賦」之用語互通，但溯源而進行探究，仍有若干差異，例如，說文解字：「稅，租也」；「賦，斂也」；「租，田賦也」；甚至在現行法上亦有摻雜互用的情況，應有釐清之必要，現行法令中亦有將賦、稅、捐、費四者並列¹¹⁰。

- (一) 租：一般常稱「租稅」，學術上稱「租稅法」、「租稅法律主義」等，均搭配上「租」字。關於「租」，有認為，傳統上與賦相對應，租為普天之下，莫非王土之觀念下的稅捐概念，古代「租」乃對於田畝之課徵，現行法律中已經沒有「租」的用語，反而是「地租」，常見於經濟學上的論述。
- (二) 賦：關於「賦」的用語，目前以土地稅法中，對於農地的課徵田賦¹¹¹，再者，依據財政部組織法第 10 條：「財政部設賦稅署；其組織以法律定之」，另依據「財政部賦稅署組織條例」設置賦稅署，亦使用之，再如，預算法第 24 條：「政府徵收賦稅、規費及因實施管制所發生之收入，或其他有強制性之收入，應先經本法所定預算程序。但法律另有規定者，不在此限」。
- (三) 捐：現行法制中有稱「捐」者，例如稅捐稽徵法稱「捐」，其稅捐稽徵法施行細則第 2 條：「本法所指稅捐，包括各稅依法捐費附徵之教育捐」，一般而論，稱「捐」者，較偏向於臨時性者。過去財政收支劃分法第 18 條第 1 項（已廢止）：「各級政府對他級或同級政府之稅課，不得重徵或附加。但直轄市、縣（市）（局）為籌措

110 參見審計法第 40 條：「審計機關派員赴徵收機關辦理賦稅捐費審計事務，如發現有計算錯誤或違法情事，得通知該管機關查明，依法處理」；審計法第施行細則 33 條：「審計機關派員赴徵收機關，辦理賦稅捐費審計事務，應抽查其帳冊報表憑證，核明其查定徵收納庫等情形，如發現有計算錯誤或違反法令情事，應以書面通知該管機關查明，依法處理，其情節重大者，得依本法第十七條規定辦理」，即是例證。

111 依據土地稅法第 22 條第 1 項：「非都市土地依法編定之農業用地或未規定地價者，徵收田賦」；第 27 條之 1：「為調劑農業生產狀況或因應農業發展需要，行政院得決定停徵全部或部分田賦」，目前已經停徵。

教育科學文化支出財源，得報經行政院核准，在第十六條所列縣(市)(局)稅中不超過原稅捐率百分之三十徵收地方教育捐」，現行為財政收支劃分法刪除之，「捐」則僅用於附加稅之概念，如教育捐、健康捐等¹¹²。

現行法律文字中，似乎無法得知其法律性質為何？故本文嘗試從立法解釋方法，觀察修法過程中，行政院版與立法委員提案版中相關的論述，並查閱委員會的發言記錄，進行整理分析如下，試圖找出端倪。

本法第 4 條有兩次的修正，第一次是 2005 年開始，依據當時行政院版立法說明與理由¹¹³，將現行菸品健康福利捐的徵收法源，移列到菸害防制法，考慮「捐費為專款專用，非屬賦稅範疇」。委員提案版立法說明與理由¹¹⁴，其認為，菸品健康福利捐是屬於專款專用的捐費，性質上不屬於賦稅範疇，宜移列菸害防制法，其為第 4 條之 1，第 1 項規定「菸品另徵健康福利捐，其應徵金額按菸品售價百分之二十五徵收」；另一委員提案版立法說明與理由¹¹⁵，乃為抑制吸菸人口的成長，有效降低菸品消耗量，WHO 與 WTO 均強調「以價制量」是 21 世紀最佳菸害防制策略…。本法審議過程，主管機關衛生署署長侯勝茂在委員會審查時，報告認為：「具污染性質之產品原則採從量稅，隱含『使用者付費』，而不應採『量能課稅』之從價稅」¹¹⁶；「這不是稅，而是捐；這是專款專用，不在稅的範圍內」¹¹⁷。

立法委員丁守中認為「菸害造成的相關疾病導致健保支出增加 300 多億，使用者原本就應該付費」¹¹⁸；立法委員林惠官認為「針對菸害防制法

112 參見蔡茂寅，稅課收入（上），月旦法學教室，第 91 期，頁 68，2010 年。

113 參見立法院議案關係文書，院總字第 1642 號、政府提案第 10086 號，頁 59 以下，2005 年 3 月。

114 參見立法院議案關係文書，院總字第 1642 號、委員提案第 5859 號，頁 87 以下，2005 年 3 月。

115 參見立法院議案關係文書，院總字第 1642 號、委員提案第 5907 號，頁 147 以下，2005 年 3 月。

116 引自立法院公報，第 94 卷第 29 期 3411 號，頁 123，2005 年 4 月。

117 同前註。

118 引自立法院公報，同註 116，頁 126。

中課稅的部分，係屬於課稅的範疇，這部分若由衛環委員會主審，…是否合理？」¹¹⁹；立法委員盧天麟認為「徵這個錢既然是供菸害防制之用，當然應該屬於附加特別捐的性質，而不是稅」¹²⁰；立法委員陳重信認為「同意菸品健康捐不是稅的觀念…好像空污費不是稅一樣」¹²¹。

第二次是 2008 年，行政院版重複認為，「菸品健康福利捐並非稅費，僅係附隨煙稅課徵」¹²²；委員提案版立法說明與理由「為使全民健保的財務負擔與資源分配更為公平…提高本法菸品健康捐」¹²³；另一委員提案說明中提及「鑑於捐費課徵之法源移列，且已納入邀請財經專家評估之機制，負經行政部門溝通後，刪除『及財政部』之文字」¹²⁴。

如從立法過程，約略有幾種可能性可以檢討：

- （一）捐費究竟為何？是稅捐（附加稅？附加捐？）還是規費？
- （二）專款專用：可能是指定用途稅？也可能是特別公課？
- （三）課徵標準是使用者付費？污染者付費？還是量能課稅？
- （四）捐不是稅？從量稅是使用者付費，量能課稅才是之從價稅？

可惜的是，諸多的財政工具運用，並非基於理性立法討論過程，往往無法經過學理上檢驗，卻已經行之多年。

目前場常見的捐主要有教育捐、健康捐等¹²⁵。實務上的趨勢是，行政機關（或首長）以任何冠冕堂皇的理由，幾近於恣意地加諸國民或企業稅捐以外的金錢負擔義務；例如對於赴大陸投資之臺商加徵「國安捐」（因為他們加重臺灣國防疑慮與防衛負擔）；對於提議要對於嚼食檳榔之人加徵「檳榔健康捐」（因為他們嚼食檳榔容易口腔不衛生而加重健保負擔）；

119 引自立法院公報，同註 116，頁 128。

120 引自立法院公報，同註 116，頁 129。

121 引自立法院公報，同註 116，頁 144。

122 參見立法院議案關係文書，院總字第 1642 號、政府提案第 11455 號，頁 25，2008 年 11 月。

123 參見立法院議案關係文書，院總字第 1642 號、委員提案第 7979 號，頁 449，2008 年 4 月。

124 參見立法院議案關係文書，院總字第 1642 號、委員提案第 8584 號，頁 121，2008 年 11 月。

125 參見蔡茂寅，同註 112，頁 68。

對於吸煙者加徵「香菸健康捐」（因為他們的香菸消費行為有損自己身體健康而加重健保負擔）；對於食品業者加徵「營養健康捐」，以作為提供國內弱勢族群的營養午餐、制定國家營養政策、進行全國營養調查使用，理由不一，態樣林林總總¹²⁶，此等不禁讓人懷疑，國家運用「捐」的強制性。

（一）勞軍捐

勞軍捐為臺灣戒嚴時期，中華民國政府於臺灣實施的相當特殊附加勞軍稅捐，徵收期間從 1955 年—1989 年。該稅捐雖名為勞軍，但實際卻是 1950 年代—1980 年代的「第一夫人」蔣宋美齡主導；俗稱婦聯會的「反共愛國婦女聯合會」所收入運用。其徵收方式，1955 年—1981 年，每進口 1 美金的貨物，就必須繳交新臺幣五角的勞軍捐，1981 年—1987 年 5 月每進口 1 元美金的外國貨品，則須繳交 3 角臺幣，1987 年 6 月—1989 年，則下降至新臺幣 2 毛。因為是附加捐，1970 年代之後，臺灣許多商品都會將附加捐反應在成本上，並直接向消費者徵收。例如於戲院電影票根上，會印上全票 x 元，外加附加勞軍捐 x 元字樣¹²⁷。

126 參見柯格鐘，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制費為例，月旦法學，第 163 期，頁 207，2008 年。

127 參見勞軍捐 <http://zh.wikipedia.org/wiki/%E5%8B%9E%E8%BB%8D%E6%8D%90> (2014/04/18，造訪)。近期「中華民國婦女聯合會」花錢大刊廣告，呼籲反服貿學生趕快回家，引起爭議。婦聯會創於 1950 年，是蔣宋美齡在黨政軍界盤據的「根據地」。自 1955 年 6 月 1 日起，在沒有任何法律依據下，由外匯銀行在進出口商結匯美金時，每一美元附徵「勞軍捐」新臺幣 5 角，所收勞軍捐則由國民黨主持分配給「婦聯會」及「軍人之友社」。前者如眾所知是蔣宋美齡的禁脔，後者則是國防部總政戰部主任蔣經國所控制。勞軍捐隨著進出口貿易增加而水漲船高，在頂峰時期，一年可附徵百億元以上，但未入國庫，財政部不曾經手，立法院未曾審議預決算，審計部亦摸不著邊，可說完全是「黑箱分贓」。據非正式估計，婦聯會所收勞軍捐累積，當介於 1000 億元至 2000 億元之間，所做「勞軍」，以蓋眷舍五 1560 戶，占總軍眷舍約四分之一為大宗，另曾放映勞軍電影 3377 場。到了 1989 年，在臺灣省議會審財政預算時，勞軍捐被洪木村 1 一日起全面停徵。1994 年蔣宋美齡回臺探望姪女後，就長居美國，婦聯會會務早就移由辜嚴卓雲主持。2002 年時已政黨輪替，婦聯會名下正式登記財團法人社會福利基金會 16 億元，確保無問題，然另有一筆「基金保管委員會」所持有 700 億之基金，則來源不明，依法無據。引自自由時報，還我 700 億！，2014 年 4 月 7 日，<http://news.ltn.com.tw/news/opinion/paper/768611>

（二）教育捐

關於「捐」，我國過去課徵實例即是依據因教育活動與支出而課徵的稅捐，謂之「教育捐」（Educational Taxation）¹²⁸。認為國民教育捐具有目的稅的性質¹²⁹。

司法院釋字第 346 號指出：「憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指有關納稅之義務應以法律定之，並未限制其應規定於何種法律。法律基於特定目的，而以內容具體、範圍明確之方式，就徵收稅捐所為之授權規定，並非憲法所不許。國民教育法第 16 條第 1 項第 3 款及財政收支劃分法第 18 條第 1 項關於徵收教育捐之授權規定，依上開說明，與憲法尚

（2014/04/18，造訪）。

128 從財貨的性質言，教育屬於準公共財（quasi-public goods）或是殊價財（merit goods），同時也是政府公共支出的一部分，所以應由政府編列預算按需要支出。我國財政收支係採取統籌統支，在三級政府獨立稅收中，並未列入教育捐一項，所以教育捐是屬於臨時稅捐。根據我國財政收支劃分法，各級政府教育經費的籌措並未明定由何種稅收來支應，但由於地方教育經費支出不斷提高，不僅影響其他建設的推展，同時也增加了縣市財政支出的困擾。中央為減輕地方政府財政沉重的負荷，並使國民教育不因經費支出的拮据而得以正常發展，乃於民國 54 年 4 月 23 日經立法院通過，並經呈奉總統公布施行的「財政收支劃分法」修正案第二章第 18 條，對縣市議會有限度授權徵收教育捐。地方縣市政府徵收教育捐，須其教育科學文化支出已超過「憲法」規定的百分之三十五才得徵收，若未達憲法規定的比率，則不得附加徵收教育捐。至於徵收的稅源概為（1）營業稅；（2）田賦；（3）房屋稅；（4）屠宰稅；（5）娛樂稅；（6）筵席稅；及（7）契約稅等。絕大多數縣市教育科學文化支出，均已超過憲法百分之三十五的規定，故均按照上項稅源徵收教育捐。徵收教育捐是一種加稅的方式，以獲得財政的收入，因此教育捐的本質是一種附加稅。因為教育捐是附屬於選定的稅目而課徵；同時教育捐的收入，是特定作為教育經費的支出，所以教育捐亦可屬於特別稅的性質。就財政的觀點言，附加稅是一種不良的稅法，因為附加稅雖然是屬於臨時性質，但是時間一久就自然變成在正稅額內了。其次，亦有部分專家認為附加稅徵收的結果，難免發生重覆課稅的弊端，有違改進稅制的精神。但在國民教育素質亟待改進，而縣市政府財力不逮的情形下，仍不失為籌措財源的權宜措施之一。以上引自蓋浙生，教育捐，教育大辭書，國家教育研究院，2000 年，<http://terms.naer.edu.tw/detail/1309796/>（2014/04/14，造訪）。

129 參見陳 敏，憲法租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，第 24 期，頁 37，1981 年；陳清秀，稅法總論，頁 65，元照，2006 年 4 版。

無抵觸」。過去因為全教總反對調漲學費，要求立即研擬課徵教育捐的可行性，以從根本增加總體教育預算，讓臺灣的教育重回公共化的軌道¹³⁰。

（三）平準捐

相關規範例如農業發展條例第 45 條之「農產品平準基金」¹³¹、漁業法第 57 條之「漁產平準基金」¹³²、臺灣地區砂糖平準基金條例第 1 條之「砂糖平準基金」¹³³，主要用來平準進口貨物之價格，惟也有用來平準出口貨物之價格的情形，在我國也用來平準國內民生用品的價格，稱為貨物價格之平準制度¹³⁴。經由平準捐的課徵，或者政府編列預算，設置「平準基金」，其歷史悠久¹³⁵。

130 全教總電子報，撤回學費調漲方案，課徵教育捐增加總體教育預算，2013 年 04 月 16 日，http://www.mcjh.kl.edu.tw/mcjh/news/index2014.php?fun_no=ushowonenews&entry=10372

（2014/04/20，造訪）。教育部「常態性大專學雜費調整方案」出爐後，蔣偉寧部長即將在 4 月 17 日赴立法院報告，對於教育部無視親師生共同反對，執意調漲大學學費，全教總再次表達強烈抗議。全教總提出警告：目前臺灣高等教育已經陷入反重分配、高學費壓垮窮人兩大危機，政府如無積極對策，而只是一味調漲學費，將使高等教育失去脫貧、自我實現的意義。其一，資源錯置違反公共化：雖然教育部強調我國高教具有公共性色彩，然而，無從否認的是，在扭曲的資源配置模式下，臺灣高教業已陷入反重分配現象，教育部數據顯示，就讀私校者以弱勢家庭子弟為多，弱勢學生只占公立大學全體學生人數 8.88%，但在私立大學則占 12.19%，在私立技專學校更達 22.78%。尤有甚者，弱勢者不僅必須負擔較高學費，其所分配到的資源更遠少於公校生，以 97 年度為例，公立大專校院每生培育成本為 18.2 萬，私立大專每生成本則僅 10.5 萬，不及公校之 6 成。其二，高學費已經壓垮窮人：對中上階級而言，大學學費或許尚不成為問題，但對 40% 年均可支配所得不及 55 萬元的弱勢家庭來說，要負擔 4 年大學就學成本，顯已危及其基本生活，對窮人而言，教育已非脫貧、翻身的希望，相反地，收入、教育、階級更陷入難以挽救的輪迴。

131 參見農業發展條例第 45 條：「為因應國內外農產品價格波動，穩定農產品產銷，政府應指定重要農產品，由政府或民間設置平準基金」；農產品平準基金設置辦法第 2 條：「農產品平準基金，係指為穩定主管機關所指定農產品之價格，以價差操作或實物操作方式，使維持於合理範圍內而設立之基金」。

132 參見漁業法第 57 條：「為因應漁產品價格波動，穩定漁產品產銷，政府應設置漁產平準基金」；漁產平準基金收支保管及運用辦法第 1 條：「為因應漁產品價格波動，穩定漁產品產銷，特依漁業法第五十七條規定，設置漁產平準基金」。

133 其主要目的在於穩定臺灣地區砂糖外銷，儲備保證糖價差額資金，並增進蔗農利益。

134 黃茂榮，同註 109，頁 32。在第一種情形，其平準之目的如在於保護本地產業，而不在於穩定

對於的法律性質，德國法上容有爭議¹³⁶，我國學說上似乎沒有討論，有認為，類似於稅捐、規費、特種公課，該平準捐之課徵也是一種公法上之強制的給付義務。所不同者為，長期而論，該提存金最後將以補貼的方式退還於繳納義務人¹³⁷。

類似制度，例如，高雄市捷運有「捷運平準基金」¹³⁸挹注之說¹³⁹，近期在 2013 年全年首度出現 600 萬元盈餘？實際上是受惠於平準基金 14 億元挹注，高捷認為是「實虧虛盈」，預估今年仍會虧損 2.5 億元，力拚 3 至 4 年內真正轉虧為盈¹⁴⁰。

物價或獲取財政收入，則具有與保護關稅相同的機能。有謂平準捐與關稅之區別僅在於其規範基礎，而不在於其功能。在關稅之財政目的式微之後，平準捐與關稅之區別進一步下降，其替代性也因之升高。然由於在第二種情形，其平準之目的在於穩定特定貨物在國內市場的物價，具有與價格管制類似的機能，該機能尚非關稅所能取代，因之，平準捐至少在穩定指定貨物在國內市場之價格上，尚有非關稅所能具備的功能。在其以穩定物價，而非以保護本地產業為其目的時，該平準捐之課徵即不得論為貿易障礙。

135 臺灣設置平準基金歷史由來已久，在還未加入 WTO 之前，即已成立多項物價平準基金，早年建置糧食、穀物、砂糖等平準基金，最有名的是以稻米為主的糧食平準基金。民國 63 年政府編列 30 億元新臺幣，用計畫收購方式，確保臺灣稻米價格。民國 68 年成立小麥平準基金，但已於民國 81 年廢除。民國 69 年、70 年兩年共花 158 億 8000 萬元用做糧食平準基金之用，花費金額最大。臺灣加入 WTO 以來，遵循貿易自由化規則，平準辦法已經被廢除，物價平準基金於 1989 年（民國 78 年）起陸續取消，現已沒有法源，而且當年設立的平準基金，貸款加上利息，已經虧損了近千億臺幣，完全破產。以上引自國政評論，政府應否重啟『平準基金』抑制物價？，2008 年 9 月，<http://www.npf.org.tw/post/1/4704>（2014/04/14，造訪）。

136 在德國已有將平準捐改為關稅的情事。惟其稅捐通則第 3 條第 1 項第 2 句仍然規定：「關稅與平準捐是本法意義下之稅捐。」將關稅與平準捐併列。不過，該句也暗示著，傳統上不將關稅與平準捐看成稅捐。黃茂榮，同註 109，頁 32。

137 黃茂榮，同註 109，頁 34-35。

138 其根據乃高雄都會區大眾捷運系統紅橘線路網建設案興建營運合約，該基金設立之目的，在於挹注興建營運合約執行時對於發生不可抗力、除外情事、營運虧損等經與高雄市政府「雙方同意」之事由所導致之資金需求，特設置「高雄都會區大眾捷運系統紅橘線路網建設平準基金」。

139 參見國政評論，高捷虧損的檢討，2008 年 8 月，<http://www.npf.org.tw/post/1/4636>（2014/04/14，造訪）。

140 自由時報，去年帳面首見盈餘？高捷：實虧虛盈，2014 年 02 月 06 日，<http://news.ltn.com.tw/news/local/paper/752017>（2014/04/14，造訪）。

（四）募兵捐

財政部在報告內文指出，短期稅制調整措施的「財政健全方案」¹⁴¹，以取之於少數，回饋於多數方向研擬，主要有修正兩稅合一制度設算扣抵比率、升金融營業稅稅率由 2 %至 5 %、及增加綜合所得稅稅率結構、規劃相關配套措施 3 制度。

張盛和日前表示，希望可以在上半年完成修法，讓財政健全方案在本會期內過關。財政部也同時規劃中長程的健全財政計畫，未來擬調整房產稅、開徵能源稅及開徵「募兵捐」等特定政務附加捐。國軍轉型為志願兵制，導致人事成本節節上升。國防部長嚴明昨天在立院表示，為解決財政缺口，財政部研擬開徵「募兵捐」，所得挹注國防部相關基金。但財政部長張盛和昨日立即澄清，目前全力推動財政健全方案，募兵捐沒有列入財政健全方案中，也沒有相關的規畫。他說，「財政如果健全了、錢夠了，募兵捐自然就不必了」¹⁴²。

（五）反思：溢流成災的「捐」？

憲法上稅之概念及對課稅權的限制，亦即對於租稅立法者之限制，此種限制藉此確保個人之自由權¹⁴³，故在稅的領域受到嚴格的檢視。同樣的，國家經由「捐」的課徵，往往與特別公課一樣，有學者指出，因為司法院大法官釋字第 426 號解釋的肯定與加持，我國實務上行政機關藉由課徵特別公課的形式，迴避人民對於加稅的質疑非難¹⁴⁴，同理，如國家輕易以「捐」方式亦可能發生上述的問題，有可能邁向「特別公課肥大化」之危機¹⁴⁵。

141 參見廖欽福，我國 2014 年『財政健全方案』評介，政府審計季刊，第 35 卷第 1 期，頁 3-11，2014 年。

142 聯合報，開徵『募兵捐』？財長說 NO，2014 年 03 月 06 日，http://www.udn.com/2014/3/7/NEWS/NATIONAL/NATS4/8531348.shtml?ch=rss_focus（2014/04/10，造訪）。

143 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，同註 70，頁 107。

144 參見柯格鐘，同註 126，頁 207。

145 參見廖欽福，特別公課肥大化：從中油超收空氣污染防治費談起，臺灣法學，第 149 期，頁 35 以下，2010 年。

如果認為吸菸有害健康，是否對於含糖飲料之消費，具有醫療財務的外部性，可以經由課徵肥胖稅或加徵健康捐的方式，矯正民眾過度消費的情況，進而對於含糖飲料課徵健康捐，挹助全民健保財務¹⁴⁶。又，過去行政院衛生署也在 2009 年研擬「健康促進法」（草案）對於高鹽、高糖與高熱量的食物課徵健康捐¹⁴⁷。

有學者指出，因為特別公課作為公課的一種，其與稅課的區別不明顯，有之，則應求之「特定關係」，然「特定關係」者，在本質上即十分困難，例如空氣污染防制費，故不妨以稅課方式徵收之，甚至用附加捐方式也無妨，租稅的納稅義務人通常以一般國民為對象，但某種程度限定其範圍，並非法所不許，例如菸酒稅的附加捐，即符合特定關係，為符合政策目的關係、為政策目標限定用途及特種基金要件但是以稅捐方式存在，也不被質疑其合法性與妥當性，可為明證¹⁴⁸。

又，稅課收入的無償性也有模糊化的趨勢，例如「目的稅」、「指定用途稅」其課徵的目的已經事先特定，租稅負擔與支出間也有某種關連，其無償性（是少是「無因性」）是勢必大為弱化，甚至具有「有償」的外觀¹⁴⁹。

本文初步以為，「捐」仍屬於憲法上稅概念的一環，只是其具有補充性、附加性與臨時性。晚近稅法的發展方式，乃由立法控制而步向司法審查，稅法需依憲法標準予以衡量或具體化¹⁵⁰，是以上開菸品健康福利捐的課徵，應受到合憲性審查，自不待言。

146 參見劉玫君、林翠芳，含糖飲料課稅問題初探，當代財政，第 8 期，頁 52，2011 年。

147 參見劉玫君、林翠芳，同前註，頁 43。

148 參見蔡茂寅，原因者付費制度（下），月旦法學教室，第 105 期，頁 81，2011 年。

149 參見蔡茂寅，財政收入總論（上），月旦法學教室，第 87 期，頁 61，2010 年。

150 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，同註 70，頁 95。

二、我國現行「菸品健康福利捐」課徵之法律規範

（一）菸酒稅法

關於「菸品健康福利捐」，原菸酒稅法第 22 條第 1 項（2000 年）：「菸品另徵健康福利捐，其應徵金額如下：一、紙菸：每千支徵收新臺幣二百五十元。二、菸絲：每公斤徵收新臺幣二百五十元。三、雪茄：每公斤徵收新臺幣二百五十元。四、其他菸品：每公斤徵收新臺幣二百五十元」；第 2 項：「前項所徵健康福利捐金額，應於本法公布實施二年後，重新檢討」；「依本法稽徵之健康福利捐應用於全民健康保險安全準備、中央與地方之菸害防制、衛生保健及社會福利」；第 3 項：「前項健康福利捐之分配及運作辦法，由中央主管機關於本法通過後一年內訂定，並送立法院審查」，其立法理由為：「本法稽徵之健康福利捐應用於全民健康保險安全準備，中央與地方之菸害防制、衛生保健及社會福利」。

後經 2006 年修正，同條第 1 項，將金額調高為臺幣 500 元；第 3 項則修正其用途為「依本法稽徵之健康福利捐應百分之九十用於全民健康保險安全準備，百分之十用於中央與地方之菸害防制、衛生保健、私劣菸品查緝、防治菸品稅捐逃漏及社會福利」，其理由為，為填補健保於吸煙病患之支出，應全面提高一倍之健康捐，相當由現行每包 5 元提高為每包 10 元。採取從量稅而非從價稅方式。

（二）菸害防制法

後續再次修法在 2009 年，改列入菸害防制法進行課徵，在第二章「菸品健康福利捐及菸品之管理」加以規範。

1. 課徵金額

第 4 條第 1 項：「菸品應徵健康福利捐，其金額如下：

- 一、紙菸：每千支新臺幣一千元。
- 二、菸絲：每公斤新臺幣一千元。
- 三、雪茄：每公斤新臺幣一千元。
- 四、其他菸品：每公斤新臺幣一千元」。

也是採取採取從量稅而非從價稅方式。

2. 金額之檢討與評估

第 2 項：「前項健康福利捐金額，中央主管機關及財政部應每二年邀集財政、經濟、公共衛生及相關領域學者專家，依下列因素評估一次：

一、可歸因於吸菸之疾病，其罹病率、死亡率及全民健康保險醫療費用。

二、菸品消費量及吸菸率。

三、菸品稅捐占平均菸品零售價之比率。

四、國民所得及物價指數。

五、其他影響菸品價格及菸害防制之相關因素」。

3. 立法院之審議

第 3 項：「第一項金額，經中央主管機關及財政部依前項規定評估結果，認有調高必要時，應報請行政院核定，並送立法院審查通過」，是以健康福利捐金額，其調高必須經過立法院的審議通過。

4. 用途

第 4 項：「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¹⁵¹、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；其分配及運作辦法，由中央主管機關及財政部訂定，並送立法院審查」，進一步細緻規範了菸品健康福利捐的用途。並經第 34 條：「依第四條規定徵收之菸品健康福利捐，分配用於中央與地方菸害防制及衛生保健之部分，由中央主管機關設置基金，辦理菸害防制及衛生保健相關業務」；「前項基金之收支、保管及運用辦法，由行政院定之」。

151 菸害防制法第 4 條第 5 項：「前項所稱醫療資源缺乏地區及經濟困難者，由中央主管機關定之」。

5. 稽徵

關於稽徵仍由菸酒稅稽徵機關，於徵收菸酒稅時代徵之，第 4 條第 6 項：「菸品健康福利捐由菸酒稅稽徵機關於徵收菸酒稅時代徵之；其繳納義務人、免徵、退還、稽徵及罰則，依菸酒稅法之規定辦理」；相同規範於菸酒稅法第 22 條：「菸品依菸害防制法規定應徵之健康福利捐，由菸酒稅稽徵機關於徵收菸酒稅時代徵之」，且有稅捐稽徵法的適用¹⁵²。

三、我國現行「菸品健康福利捐」運用之法律規範

相關法律規範有二：

（一）菸害防制及衛生保健基金收支保管及運用辦法¹⁵³

1. 目的及依據

第 1 條：「為辦理中央與地方之菸害防制及衛生保健工作，特依菸害防制法（以下簡稱本法）第三十四條第一項規定，設置菸害防制及衛生保健基金（以下簡稱本基金），並依同條第二項及預算法第二十一條規定，訂定本辦法」。乃設置菸害防制及衛生保健基金。

2. 性質及主管機關

第 2 條：「本基金為預算法第四條第一項第二款所定之特種基金，隸屬於健康照護基金項下，編製附屬單位預算之分預算，以行政院衛生署國民健康局為管理機關」。根據衛生福利部國民健康署處務規程¹⁵⁴第 5 條：「企劃組掌理事項如下：五、菸品健康福利捐之分配與菸害防制及衛生保

152 參見財政部 88 年 3 月 17 日台財稅第 881906031 號函規定，營業用房屋之房屋稅及娛樂稅原附加之教育捐或教育經費於「財政收支劃分法」第 18 條及「國民教育法」第 16 條修正後，各稅原附加之教育捐已無附徵之法律依據，實務上亦無附徵，爰予修正刪除「教育捐」之文字。考量未來可能新增附加捐、費，另目前依菸酒稅法第 22 條、第 22 條之 1 及菸害防制法第 4 條規定，於菸品菸酒稅徵收時代徵之菸品健康福利捐，亦應有稅捐稽徵法之適用。

153 行政院 100 年 9 月 8 日院授主孝一字第 1000005616A 號令修正發布全文 11 條；並自發布日施行。

154 行政院衛生署 102 年 7 月 21 日衛署人字第 1021160653 號令。

健基金之管理」，並設置有「菸害防制及衛生保健基金審議作業要點」¹⁵⁵為規範，進行審議。

3. 來源

第3條：「本基金之來源如下：一、菸品健康福利捐分配之收入。二、由政府循預算程序之撥款。三、受贈收入。四、本基金之孳息收入。五、其他有關收入」。

4. 基金之用途

第4條：「本基金之用途如下：一、辦理癌症防治相關支出。二、辦理罕見疾病等醫療及相關支出。三、辦理戒菸服務、菸品成分監測、菸害相關防制宣導教育、稽查取締、人員培訓、研究調查、國際交流及與菸害相關性疾病防治等菸害防制有關支出。四、辦理社區健康、衛生教育、婦幼衛生、生育保健、兒童青少年、中老年保健及國際交流等衛生保健相關支出。五、補助直轄市及縣（市）主管機關辦理菸害防制及衛生保健之工作支出。六、管理及總務支出。七、其他有關支出」。

（二）菸品健康福利捐分配及運作辦法¹⁵⁶

本辦法重要者有二：

1. 菸農及相關產業勞工之輔導與照顧

第3條：「菸品健康福利捐依本法第四條第四項規定用於菸農及相關產業勞工之輔導與照顧，以受輔導與照顧者因配合本法之施行，致無法繼續從事於本法施行前已從事與菸草種植相關之工作，且其配合確符本法之立法目的，防制菸害發生者為限」。乃涉及到菸農相關產業與勞工的輔導。

155 行政院衛生署 102 年 4 月 24 日署授國字第 1021400285 號函修訂公告。

156 衛生福利部 105 年 10 月 7 日部授國字第 10507009791 號令、財政部 105 年 10 月 7 日台財庫字第 10500134651 號令會銜修正發布第 4、5、7 條條文；並自發布日施行。

2. 菸品健康福利捐之分配

經新修正¹⁵⁷第 4 條：「菸品健康福利捐之分配，應視受輔導與照顧者實際需求，以定額先分配供菸農及相關產業勞工輔導與照顧及由農業主管機關使用於有利癌症防治之相關產業輔導之用。但其金額不得超過前一年度菸品健康福利捐徵收金額之百分之一，由中央農業主管機關依年度預算程序編列，其餘額依下列比率分配之：

一、百分之五十供全民健康保險之安全準備之用。

二、百分之二十四點二供罕見疾病等之醫療費用、癌症防治、中央與地方菸害防制及衛生保健之用。

三、百分之十一點八供提升預防醫學與臨床醫學醫療品質、補助醫療資源缺乏地區及辦理生產事故救濟等之用。

四、百分之五供補助經濟困難者之保險費之用。

五、百分之八供中央與地方社會福利及長期照顧資源發展之用。

六、百分之一供中央與地方私劣菸品查緝及防制菸品稅捐逃漏之用」。

其修正理由為：一、現行菸品健康福利捐依本法第四條第四項之法定用途，於定額先分配供菸農及相關產業勞工輔導與照顧及由農業主管機關

157 原來舊法為第 4 條：「菸品健康福利捐之分配，應視受輔導與照顧者實際需求，以定額先分配供菸農及相關產業勞工輔導與照顧之用。但其金額不得超過前一年度菸品健康福利捐徵收金額之百分之一，由行政院農業委員會依年度預算程序編列，其餘額依下列比率分配之：

一、百分之七十供全民健康保險之安全準備。

二、百分之五點五供癌症防治之用。

三、百分之四供提升預防醫學與臨床醫學醫療品質之用。

四、百分之二點五供補助醫療資源缺乏地區之用。

五、百分之二供罕見疾病等之醫療費用之用。

六、百分之六供補助經濟困難者之保險費之用。

七、百分之三供中央與地方菸害防制之用。

八、百分之三供中央與地方衛生保健之用。

九、百分之三供中央與地方社會福利之用。

十、百分之一供中央與地方私劣菸品查緝及防制菸品稅捐逃漏之用」。

使用於有利癌症防制之相關產業輔導之用，其餘額除百分一撥付予財政部工中央與地方私劣菸品查緝及防治菸品菸捐逃漏之用外，餘依下列比例分別撥付個該基金：

（一）百分之五十撥付予全民健康保險基金公全民健康保險安全準備之用，獲配單位為衛生福利部中央健康保險部中央健康保險署。

（二）百分之十一撥付予菸害防制及衛生保健基金供癌症防制一用，獲配單位為衛生福利部國民健康署。

（三）百分之七點三，撥付予醫療發展基金及疫苗基金供提升預防醫療與臨床醫學醫療品質之用，獲配單位為衛生福利部醫事司與疾病管制署。

（四）百分之四點五撥付予醫療發展基金供補助醫療資源缺乏地缺之用，獲配單位為衛生福利部。

（五）百分之點二七撥付予全民健康基金與菸害防制及衛生保健基金供罕見疾病等之醫療費用之用，獲配單位為衛生福利部中央健康數及國民健康署。

（六）百分之五撥付予全民健保紓困基金供補助經濟困難者之保險費之用，獲配單位為衛生福利部中央健康保險署。

（七）百分之五撥付予菸害防制及衛生保健基金供中央或地方菸害防制之用，獲配單位為衛生福利部國民健康署。

（八）百分之五點五撥付予菸害防制及衛生保健基金供中央與地方衛生保健之用，獲配單位為衛生福利部國民健康署。

（九）百分之八，撥付予社會福利基金與長期服務發展基金（依法應於中華民國一百零六年六月三日前成立）供中央與地方社會福利及長期照顧資源發展之用，獲配單位為衛生福利部與衛生福利部社會及家庭署。

二、生產事故救濟條例業於一百零四年十二月三十日公布，該條例第七條規定中央主管機關應設基金，辦理生產事故救濟，並於同條第二款明定菸品健康福利捐為基金來源之一。另考量菸品健康福利捐用於提升預防醫學與臨床醫學醫療品質及補助醫療資源缺乏地區，係撥付予疫苗基金與

醫療發展基金項下，為使基金運用權責更加明確，於獲總分配比率加總維持不變下，爰將第三款、第四款合併為第三款，並增列生產事故救濟之用途。

三、鑒於供罕見疾病等醫療費用、癌症防治、中央與地方菸害防制及衛生保健之用，菸品健康福利捐係撥付予全民健康保險基金與菸害防制及衛生保健基金，獲配單位為衛生福利部中央健康保險署，為使基金管理運用權責更加明確，於獲總分配比率加總維持不變下，將原第二款、第五款、第七款及第八款合併為第二款。四、其餘款次配合遞移。

3. 菸品健康福利捐之運作

經修正¹⁵⁸第 5 條：「菸品健康福利捐之運作方式如下：

一、供前條第一款至第五款之用者，其受分配機關為衛生福利部及所屬機關。

二、供前條第六款之用者，其受分配機關為財政部及所屬機關。

三、供前條菸農及相關產業勞工輔導與照顧之用及由農業主管機關使用於有利癌症防治之相關產業輔導者，其受分配機關為中央農業主管機關及所屬機關。

前項各該受分配機關獲配款項之運用，應以明顯標示或其他方式，表達款項來源為菸品健康福利捐，並應納入其主管之單位預算採收支併列方式辦理或其主管之特種基金循預算程序辦理，並建立完善之管理機制。

158 原舊法第 5 條：「菸品健康福利捐之運作方式如下：

一、供前條第一款至第八款之用者，其受分配機關為行政院衛生署及所屬機關。

二、供前條第九款之用者，其受分配機關為內政部及所屬機關。

三、供前條第十款之用者，其受分配機關為財政部及所屬機關。

四、供前條菸農及相關產業勞工輔導與照顧之用者，其受分配機關為行政院農業委員會及所屬機關。

前項各該受分配機關獲配款項之運用，應納入其主管之單位預算採收支併列方式辦理或其主管之特種基金循預算程序辦理，並建立完善之管理機制」。

衛生福利部應就菸品健康福利捐使用成效、行政配合及預算執行狀況等進行評核，納入未來調整分配比率之參考。

菸品健康福利捐之運用，各受分配機關年度經費之執行情形、成效、金額、補（捐）助事項及受補（捐）助單位名稱與金額等相關資訊，應於次年四月前於各機關網站公開」。

四、「菸品健康福利捐」實際運用之病理現象觀察¹⁵⁹

菸品健康福利捐的課徵，其支出背負許多社會保障福利的財源，然而，目前現行制度先課「煙稅」又課徵「菸捐」，前者屬於統收統支的一般租稅，後者則經由專款專用，對於補充健保等費用諸多社會保障具有一定貢獻，但是，其前提在於是否吸菸者因吸菸行為則導致身體健康受損進行健保支出增加，這樣的疑慮一直存在，是否有重複課稅之疑慮？中央衛生福利部對於菸品健康福利捐的運用，受到非議為「小金庫」，雖然國民健康署一直強調，菸捐調漲及使用乃依法行政，但若干菸捐補助項目與菸害防制並無直接相關，實應檢討改善。

（一）菸品健康福利捐實際運用與質疑

針對若干對於質疑，例如「亂象！菸捐 67 億淪為政府小金庫」¹⁶⁰之報導：

臺灣菸捐的奇特定位，從最近兩件事可以看出。首先，董氏基金會揭發，高雄市政府官員年花兩百萬元菸捐收入出國考察菸廠；稍早之前，衛福部則表示，擬將菸捐從目前 20 元調高至 40 元，引發爭議。

兩件事，意味菸捐從徵收的比率與調整原則，到徵收後的使用監督機制，都存在著檢討空間。而最重要的關鍵問題是，這個世界少見的「菸捐」制度，是否該持續。

159 主要參照廖欽福，社會福利給付的萬靈丹？論菸品健康福利捐之財政民主統制，產業發展與法治興革論壇，國立成功大學法律學系暨智慧財產權研究及推廣小組、國立高雄大學法學院、國立高雄第一科技大學科技法律研究所共同主辦，臺南，2015 年 10 月 01 日該文進行增補改寫。

160 今週刊，亂象！菸捐 67 億淪為政府小金庫，2015 年 08 月 27 日，<http://www.businessday.com.tw/article-content-80392-126192>（2015/09/21，造訪）。

臺灣從 2002 年加入世界貿易組織後，施行菸酒稅制，菸稅每包 11.8 元，由於加「稅」不易，為了「寓禁於徵」，同一年政府遂徵收「菸品健康福利捐」每包 5 元。而菸捐與菸稅雖然都是繳給政府，但「菸捐」是專款專用在衛生醫療上，「菸稅」則進入國庫由財政部統籌支配。

06 年菸捐漲到 10 元，至 09 年再漲到 20 元後，菸捐收入每年破 3 百億元，最高曾超過 3 百 50 億元。如此龐大收入，讓菸捐成了衛福部的救火隊，包括長照服務發展基金與研議中的「醫療糾紛補償基金」等，都寄望菸捐的挹注。財稅學者出身的立委曾巨威就說，衛福部菸捐「收得很爽」，成為自己的小金庫。

1. 菸捐正當性「走在鋼索上」

「澳洲、泰國都曾一度有菸捐，但在達到菸害防制專款專用目的後，就停止課徵菸捐，希望回歸正常稅制。」董氏基金會菸害防制組主任林清麗說。

不論是菸捐或菸稅，最直接反映在菸的價格上。根據董氏基金會資料，臺灣現在一包 20 根香菸平均價格是 75 元，鄰近的香港、澳門平均每包新臺幣 2 百多元，美國甚至高達新臺幣 4 百元。而菸稅占菸價比率，臺灣約四成（菸捐加菸稅），低於香港的近七成，以及澳門和美國的五成五。

因此，反菸團體認為臺灣菸價太便宜，菸稅也課得不夠重。

但這是否表示要漲菸稅或菸捐？財稅專家卻不以為然。臺大財稅法學研究中心主任葛克昌說，菸捐與菸稅收入占國庫比率約 4.5%，遠高於奢侈稅（約 2%）等其他稅收，不合比例原則，「應該先釐清吸菸者用掉多少健保資源，再精算到底要課徵多少。」換句話說，菸捐的調整，應有更合理的評估機制。

臺北大學財政系名譽教授黃世鑫也說，健保醫療費用一年 5、6 千億元，其中就有 3 百多億元來自抽菸的人，完全違反比例原則，菸捐正當性是「走在鋼索上」。國外菸價高，國民所得也高，如果未來還要再增加，只會加重勞工階層的負擔，不符合「賦稅讓有錢人多繳一點」的普世價值。

財稅專家反對再加菸捐的另一原因是，菸捐雖有指定用途，但其中存在的彈性空間大，爭議也大。

菸捐如何使用？以 14 年總計 327.48 億元菸捐收入為例，依《菸品健康福利捐分配辦法》，其中七成、229.24 億元是作為健保安全準備金；一成作為社會福利之用；另外兩成，則用於中央與地方的菸害防制及衛生保健。

存在最多爭議空間的，也就是這兩成菸捐的去向。

2. 金額分配及運用不夠透明

攤開 14 年菸捐使用情況，這最受爭議的兩成菸捐，約 66.97 億元，分別用於國健署菸害防制及衛生保健基金（簡稱菸害基金）的 42.4 億元、財政部國庫署作為各縣市查緝獎金的 2.95 億元、疾管署疫苗基金的 11.46 億元、衛福部醫療發展基金的 9.83 億元。其中，日前被揭發的高市府考察日菸工廠經費，就是來自於國庫署撥給各縣市的查緝獎金。

至於在這兩成菸捐中占比最大的國健署菸害基金部分，12 年立法院法制局曾經提出報告，形容這筆錢是國健署的「小金庫」。

報告指出，菸捐分配及運用透明度不足，「資料顯示，計畫用在許多荒唐名目上，但國健局（未升格前）未清楚交代完整明細。」透明度不足外，菸害基金的餘額也見逐年減少；翻開決算書，14 年基金實際分配到的菸捐收入僅 42.4 億元，但基金支出仍達 59.6 億元的預算金額，短絀 17.2 億元，動用剩餘基金補足。

國健署菸害基金怎麼花的？《今周刊》查詢國健署 14 年各季季報，總結 14 年補助個人、團體及醫院共約 36 億元。其中，受捐助單位為「個人」者有 51 筆，補助團體則有 130 個，獲得最多補助的是中國醫藥大學 2994 萬元，其次是臺北醫學大學 2987 萬元。

不過，較令外界好奇的是，單筆金額 1、2 萬元的補助非常多，立委田秋堇就因此質疑，國健署菸害基金的補助發放，儼然淪為公關用途。《今周刊》查詢申請補助的各民間團體相關董監事，總共有 13 個團體與現任或前任立委有關，雖然都是小金額，加總也達 1 百 70 多萬元。獲補助金額最

高的是立法院長王金平擔任董事長的臺灣癌症基金會，拿到 68 萬元，其次是前立委高明見擔任名譽理事的臺灣腦中風學會 50 萬元。

對此，國健署副署長游麗惠表示，民間團體和醫院都可以申請補助款，只要符合《菸害防制補助辦法》的標準，審核通過後就可以依法補助。

爭議點不止於此，在 14 年菸害基金預算決算書中寫道，國健署補助醫院參加「全球無菸健康照顧網絡」的評比，全球只有二十國有醫院參與，且歐美先進國家都只有一、兩家醫院參加，臺灣卻有兩百家醫院通過認證，是否值得花大錢推動，值得商榷。

3. 國健署廣告耗 2.3 億引發爭議

此外，菸害基金扣除前述 36 億元，還有數億元用到哪去了？

在預算決算書中，僅有載出「菸害防制計畫」、「旅運費」、「服務費用」、「印刷裝訂及廣告費」等粗項，並無細項可查。但在其中，14 年國健署「印刷裝訂及廣告費」花掉 2 億 3 千萬元，這部分也已引發爭議；國健署常在媒體刊登廣告，國健署署長邱淑媞常在廣告露臉，屢遭臺聯等在野黨質疑為個人宣傳。

《今周刊》查詢「國健署執行政策宣導（廣告）一覽表」發現，國健署一四年下半年密集在宜蘭打廣告：七月肝癌防治宣導、八月預防代謝症候群宣傳、九月及十月的菸害與婦癌防治宣導、十二月的口腔癌宣導，這些廣宣活動若與往年相比，特色都是「新增許多宜蘭在地媒體曝光」。巧合的是，邱淑媞正好在一四年競選宜蘭縣長。對此，游麗惠強調，所有支出都是合法使用。

花大錢宣傳降低吸菸率了嗎？臺灣吸菸率從 09 年的 20 % 降到 14 年的 16.4 %，但是，同期間財政部統計的紙菸銷售量不減反增，從 19.08 億包增加到 19.68 億包。游麗惠解釋，財政部的統計數字包括外銷菸品數量。

種種亂象，讓反菸團體與財稅專家站在同一陣線，希望把菸捐變成菸稅。曾巨威認為，未來應該要增加的是菸稅，以杜絕假借名義亂用經費的弊端。消基會副董事長游開雄說，稅收由財政部統一規畫，可受到全民嚴

格監督。林清麗也認為，菸害防制經費應由國家整體規畫，不要淪為一個單位的私房錢。

從徵收的金額調整原則，到浮濫花用的爭議，菸捐制度，儼然已背離當初課徵目的，讓菸捐回歸正常稅制，有其必要。

（二）衛生福利部國民健康署之回應

1. 國民健康署呼籲自稱菸權團體者公布發起人及經費來源，釐清與菸商之利益關係；並重申新聞稿（2015/02/03）¹⁶¹

針對某自稱菸權團體之人士到監察院檢舉國民健康署「違法失職」、「圖利特定政黨與個人」及「政策措施失當」等，國民健康署表示，該等指控違反事實，涉及誣告罪的部份，已交由律師循法律途徑處理。國民健康署指出，菸捐最大用途是挹注健保，彌補因吸菸造成的額外健保支出；若沒有菸捐，健保在 93 年就已必須調漲保費，否則恐已面臨倒閉危機，結果在保費入不敷出之下，一直維持到 99 年才調漲，即是因菸捐的挹注。此外，菸捐也補助了社福機構、弱勢者健保費、偏遠地區醫療等。國民健康署表示，吸菸者是受害者，而菸害防制是為保護吸菸者、家人及其周遭人的健康。該團體攻擊、污名化國民健康署與菸捐的行為，反對菸害防制，形同是站在與菸商同一邊，而不是站在保護吸菸者生命權、健康權、家人健康幸福的這一邊。該署希望該團體能立即公布發起人成員背景及經費來源，儘速釐清與菸商間之利益關係。

國民健康署嚴正表示，該署為政府機關，有關菸捐之分配、使用，悉依政府預算及決算程序辦理，並接受立法院預算審查及接受會計單位審核。其中，菸捐補助民間團體，亦依法律規定，編列於預算中，並依據中央政府各機關對民間團體及補（捐）助預算執行應注意事項、衛生福利部補（捐）助款項會計處理作業要點，以及菸害防制及衛生保健基金審議作業要點等三項規定，進行審查及補助；各補（捐）助案件於執行後，均須

161 http://www.mohw.gov.tw/cht/Ministry/DM2_P.aspx?f_list_no=7&fod_list_no=5309&doc_no=48380（2015/09/21，造訪）。

將原始憑證連同收支明細表，彙送機關審核，並按季於機關網站公開，且年度補助報表均依規定報上級機關、行政院主計總處及審計部。

國民健康署說明，行政單位審查補助申請時，係依法令規定之內容與流程，就其用途與經費之合理性等等進行審查，並無政治考量。誣控者把一個少於 10 萬元、小額的部份補助案，講成是發包整個農民曆；繼而又擴大誣指為幾百億在替某政黨助選，會不會太誇張？

有關於捐用途一事，國民健康署再次嚴正聲明，菸捐補助民間團體，係法有明訂之用途，占菸捐總經費約萬分之 2，用於協助菸害防制、癌症防治或健康促進，其中，有一小部分被質疑其活動主題似乎不是菸害防制等，係因活動本來就不是由菸捐主辦，而是僅予以小額的部分補助，將菸害防制、癌症防治或健康促進，納入於該活動或印刷品中（例如該團體所稱侯姓委員之農民曆，其經費乃係民間另籌，國民健康署僅以小額經費在農民曆刊登菸害防制宣導）。最主要是若直接印製完全以菸害防制為目的之印刷品，或全額補助辦理一個以健康為名的大型活動，其經費將非常高，動輒數十萬或數百萬以上，且流於教條、單調，民眾亦不感興趣，效益極低。因此，以小額部分補助方式，可以大幅節省公帑，另一方面，將嚴肅的衛生教育，納入於民間團體另籌經費辦理之活動（如鐵人三項賽倡導運動）或民間出版品（如農民曆及美食手冊中，有菸害及健康飲食衛教內容），可將健康訊息傳遞予活動本身吸引到的人群。由於是小額（數千元至 10 萬元以下），因此，雖在公開的資料中看似有好幾個活動或計畫，但事實上補助的經費額度極小，並無所謂發包印製之情事，更絕無補助浮濫、甚或圖利特定政黨與個人之情事。

由於對菸捐與菸害防制機關及人員之污名化行為，將對菸害防制產生不可回復之傷害，因此，國民健康署對於侮辱公務人員及公署等行為，將收集事證，移請司法機關偵辦，以避免菸害防制受制，國民健康受創。對於 2 月 3 日某團體到監察院檢舉國民健康署「違法失職」、「圖利特定政黨與個人」及「政策措施失當」等，國民健康署表示，會將詳細資料提供予監察院。該等指控違反事實，涉及誣告罪的部份，已交由律師循法律途

逕處理。國民健康署也呼籲，全民一起來監督，要求該團體將人員與經費來源攤在陽光下，釐清與菸商是否有利益關係。

國民健康署表示，依「菸害防制法」第 4 條規定，菸品健康福利捐（以下簡稱菸捐）應每 2 年進行評估；而菸捐上一次調整係 98 年，該署依法完成相關評估後，逐級送至行政院審查，於 102 年 5 月 9 日經行政院第 3346 次會議決議提出調高菸捐 20 元、菸稅 5 元之草案，送立法院審議。其後續審查時程、優先性與最終之審議結果，為立法機關權限，並涉及各政黨以及社會各界之溝通與共識，故調漲菸捐已非新聞，亦非個別官員為或不為之個人取捨，乃是法律明定之行政義務。現歷經 6 年菸捐未調漲，即使依草案一元未刪，亦等於是一年漲不到 5 元。南韓最近的調漲菸捐行動，則是從今年元旦開始，一包香菸平均售價從 2,500 韓元（約 2.48 美元）漲至 4,500 韓元（4.46 美元），一次漲約 60 元臺幣，促使 91 % 的受訪者表示「今年決心戒菸」。

世界衛生組織建議提高菸價為最強而有力的菸害防制策略。依世界銀行菸品價格彈性係數，菸品價格上升 10 %，菸品消費量下降 4-8 %。而我國的經驗，98 年菸捐調漲 10 元，成人吸菸率降幅達 8.7 %（21.9 % 降至 20 %）；紙菸總消費量降幅 13.6 %（22 億包降至 19 億包）。更重要的是，以 25-39 歲男性分析，教育程度低者，吸菸率下降幅度最大，例如 97 年與 100 年相比，國中以下教育程度，吸菸率由 72.7 % 降到 58.1 %，降幅達 2 成；而高中職程度者，由 55.5 % 降到 51.3 %，大專以上教育程度者，由 27.8 % 降到 25.7 %，則皆僅下降原本之 7.6 %。這顯示價格上升，對於弱勢族群及其家人，保護效果最大。本次估計若每包至少調高 20 元、菸稅 5 元，吸菸率降輻約 20.8 %，可望減少 74 萬人吸菸，長期社會效益約 2,960 億。

我國菸價極低，比泰國、馬來西亞低，與中國大陸接近。為國人健康著想，提高菸價有科學上的必要性。至於要以調漲菸捐或菸稅，該署均樂觀其成。惟菸稅為「菸酒稅法」規範，該法並無 2 年應進行評估之機制，致長達 28 年未曾調整。有關菸稅是否調高或調高多少，係屬財政部權責，國民健康署表示尊重財政部之意見及行政院、立法院之決定。

菸品健康福利捐每年約 300 億元，其中約 210 億元（70 %）挹注健保安全準備金；經濟困難者之保險費約 18 億元（6 %）；癌症防治約 16.5 億元（5.5 %）；提升醫療品質約 12 億元（4 %）；菸害防制、衛生保健及社會福利等約各 9 億元（各 3 %）；補助醫療資源缺乏地區約 7.5 億元（2.5 %）；罕見疾病等之醫療費用約 6 億元（2 %）；私劣菸品查緝與防制菸品稅捐逃漏及菸農及相關產業勞工之輔導與照顧約 3 億元（1 %）。

承上，菸捐為專款專用，取之於菸害，用之於健康，讓民眾直接受益，其成效包括：

- 一、推動菸害防制，建構無菸環境及預防青少年吸菸，國中學生吸菸率由 97 年的 7.8 % 降至 102 年的 5.2 %；高中職學生吸菸率由 98 年的 14.8 % 降至 102 年的 11.9 %；將成人吸菸率由 97 年的 21.9 % 降至 103 年的 16.4 %，減少 83 萬人吸菸；公共場所二手菸暴露率亦降至 8 %。
- 二、在婦幼方面，菸捐每年提供 120 萬人次以上兒童接種疫苗、152 萬小學生口腔保健服務；補助 8 千多人罕見疾病患者醫療照護；強化少子化婦幼照護，推出新補助項目，包括新生兒聽力篩檢、孕婦乙型鏈球菌篩檢等，受患者達 53 萬多人次。
- 三、在成人健康方面，用菸捐推動癌症篩檢，102 年就因而篩檢 217 萬人次，成功搶救 3.4 萬人的生命。另，補助設立 8 家癌症卓越研究中心。
- 四、為因應高齡化社會，菸捐亦用於強化老人健康促進與慢性病防治，包括辦理肥胖防治、檳榔防制、三高慢性病防治、高齡友善城市、健康城市、健康職場、健康促進學校、健康促進醫院等，落實預防勝於治療之工作。菸捐也用於補助縣市衛生保健工作，占各縣市保健業務 10 % - 98 %（有 15 縣市達 50 % 以上），並由 19 家醫學中心支援 17 家醫療資源不足地區醫院，提升醫療品質和偏遠地區照護。
- 五、在社會福利方面，菸捐支撐了全國所有公立（13 家）收容機構之業務，使失依的老人、兒童、身心障礙者得到適宜且持續的照顧。另更補助 24.7 萬名經濟困難者健保費。同時每年挹注健保 200 億元以上，分擔一部分因吸菸造成的健保損失。

六、同時，也加強查緝菸品走私，計查獲私劣菸品 2,129.5 萬餘包，市價 9 億 9,566 萬餘元，強化菸害防制，減少菸品走私，改善社會治安與貿易秩序。

2. 國民健康署重申：菸捐調漲及使用乃依法行政（2015/02/04）¹⁶²

針對今日媒體報導對於菸捐調漲和使用之質疑，國民健康署再次提出說明：有關民眾投書質疑菸捐補助主題似乎不是菸害防制的活動，國民健康署表示，係因該等活動本來就不是以菸捐主辦，該署僅以小額的部分補助，將菸害防制、癌症防治或健康促進，納入於該活動中。若採全額補助辦理一個以健康為名的大型活動，其經費將非常高，動輒數十萬或數百萬以上，且流於教條、單調，民眾亦不感興趣，效益極低。因此，該署僅以小額給予部分補助，大幅節省公帑，另一方面，亦可將嚴肅的衛生教育，納入於民間團體另籌經費辦理之活動，將健康訊息傳遞予活動本身吸引到的人群。且該署之預算及決算，與所有其他政府部門完全相同，一樣要通過立法院預算審查接受會計單位審核，絕無濫用菸捐情事。

針對民眾所提及的補助活動項目，逐一說明如下：

- 一、「元宵猜燈謎活動」僅部分補助三萬元，係用於宣導婦幼健康、優生保健、健康體能等。
- 二、「端午節嘉年華」僅部分補助三萬元，係用於以三少一多原則，推廣及教導民眾「少油，少鹽，少糖，多纖維」飲食等。
- 三、「漆彈比賽」僅部分補助三萬元，係用於宣導健康體能、提升國人健康活力生活等。
- 四、「動漫祭」僅部分補助二萬元，係用於宣導「拒絕菸害，打造無菸環境」。
- 五、「鐵人三項賽」僅部分補助三萬元，係用於宣導運動的好處，提升民眾認知、促進身心健康等。

162 http://www.mohw.gov.tw/cht/Ministry/DM2_P.aspx?f_list_no=7&fod_list_no=5309&doc_no=48400 (2015/09/21，造訪)。

- 六、「民俗文化藝術節」，僅部分補助一萬元，係用於協助宣導菸害防制。
- 七、「客家桐花季」僅部分補助一萬元，係用於宣導弱勢族群之健康生活。
- 八、「素食養生暨有機樂活展」僅分別部分補助三萬元，係透過展覽會推廣健康飲食理念，推廣「聰明吃快樂動-健康飲食及肥胖防治宣導」。
- 九、「科學小博士冬令營」僅部分補助一萬元，係用於拒絕菸害公益活動。
- 十、「新年感恩慈善饗宴暨菸品說不宣導」，係部分補助菸害防制宣導一萬元。
- 十一、「農民曆」，僅部分補助十萬元，係用於農民曆內頁刊登宣導菸害防制法新規定。

國民健康署說明衛生福利部對菸捐與菸稅之立場，指出：調整菸捐，係因菸害防制法已明訂相關規範，政府必須依法定職掌與義務辦理；部份人士認為衛生單位反對菸稅，或衛生單位偏好菸捐，係為誤解。

國民健康署表示，部份人士指責衛生單位阻撓菸稅的說法，完全違反事實；稅與捐均是價格策略，均可降低吸菸率，該署樂觀其成，並無任何反對，惟菸稅為「菸酒稅法」所規範，並非衛生部門主政，因此無法由衛生部門調整菸稅。

該等人士並認為衛生部門偏好菸捐，係想擁有小金庫，此亦違反事實。菸捐已經是國家法律明定之職責，並非任何官員或個人之意見或好惡。「菸害防制法」第四條明定，菸品健康福利捐（以下簡稱菸捐）應每 2 年進行評估。因此，衛生部門並無規避空間，不是衛生部門有任何主觀偏好或取捨。至於小金庫之說，更屬無稽。政府所有預算，皆須經行政院送至立法院審查，所有經費使用，亦須受會計單位查核與監察院審計部監督。倘真有小金庫，豈不是立法部門與各部門皆怠忽職守？否則，政府何來金庫？

國民健康署表示，菸捐上一次調整係 98 年，已是 6 年前；102 年 5 月行政院將菸捐調高 20 元、菸稅調高 5 元之草案送立法院審議，已近 2 年，仍無法通過。其後續審查時程、優先性與最終之審議結果，係立法機關權限，並涉及各政黨以及社會各界之溝通與共識；因此，菸捐調漲絕非技術性或事務層級可決定或達成之任務，衛生部門深知全案之困難度。

3. 提高菸品稅捐是降低青少年吸菸率的最有效的策略（2014/03/26）¹⁶³

近來媒體報導對菸捐的使用用途與管理似有很大的誤解，國民健康署表示，衛生部門基於菸害防制之目的與菸害防制法規定，提出菸品健康福利捐每包調漲 20 元的提案，業經行政院送達立法院通過一讀。由於以價制量是當前臺灣最須加強、也是國際公認對社會最具成本效益的菸害防制措施，可達到減少菸害、並增加健康福利財源的雙重效益，因而亦遭到利益團體強力之干擾。

吸菸是國人健康頭號殺手，菸價是避免青少年染上菸癮、降低吸菸率的最有效的策略。

吸菸是國人健康頭號殺手，每 25 分鐘就有 1 人死於菸害。然而，菸價過低，也使得我國即使努力禁菸，吸菸率還是偏高。

菸價是避免青少年染上菸癮的最有效的策略。世界衛生組織建議，提高菸價為全球防治慢性病最具成本效益的最佳策略之一。我國菸價過低，青少年購菸容易，導致國人男性吸菸率仍高達 33.5 %，為美、加等國的 1.5 – 2 倍，包括青少年以及吸菸者的家屬（兒童及婦女）都是菸害的最大受害者。另由於青少年可支配的零用錢有限，對菸品價格變動較敏感，調漲菸價有助於預防青少年吸菸，且促使已吸菸的青少年，減少菸量或完全戒菸，達到以價制量效果。目前我國每包菸品售價平均約 70 元，比泰國 77 元、馬來西亞 99 元低，且菸價是新加坡的 1/4、約美國和香港 1/3，致使國人及青少年吸菸率無法快速下降。

衛生福利部國民健康署指出，調漲菸捐，效益明確。98 年我國菸捐調漲 10 元，成人吸菸率由 21.9 % 降至 20 %，降幅達 8.7 %；調漲菸捐對所得較低的弱勢族群之健康保護最大。比較 25-39 歲男性吸菸率在 97-100 年間變化（附件），25-39 歲男性吸菸率由 47.6 % 降為 42.5 %，降幅達 10.7 %，其中，教育程度低者，降幅最大：國中以下教育程度者，吸菸率由 72.7 % 降到 58.1 %，降幅甚至是高達兩成！

163 http://www.mohw.gov.tw/cht/Ministry/DM2_P.aspx?f_list_no=7&fod_list_no=4555&doc_no=43989（2015/09/21，造訪）。

98 年菸捐由 10 元調至 20 元，紙菸總消費量由 22 億包降至 19 億包，降幅為 13.6 %。但是價格對於吸菸行為之改變，經過一段時間之後效果就會遞減，因此，世界衛生組織菸害防制相關醫療經濟學家，均建議須持續調漲菸品稅捐，以有效達到以價制量之效果。依國民健康局 2007 年委託研究結果，菸捐調漲 20 元可再減少 15.45 % 菸品消費量及 16 % 吸菸率，使吸菸人口減少 60 萬人。若菸品稅捐合計調漲 25 元，將可降低 20.8 % 吸菸率，估計可減少 74 萬人吸菸，長期社會效益約 2,960 億！

菸捐用於健保安全準備金及各項重大衛生福利施政，福國利民！

國民健康署表示，菸品健康福利捐用於健保安全準備金及各項重大衛生福利施政，已獲致重要且具體成效，包括：推動菸害防制、建構無菸環境及預防青少年吸菸，將成人吸菸率由 97 年的 21.9 % 降至 101 年的 18.7 %，減少 47 萬人吸菸，公共場所二手菸暴露率亦降至 8 %。同時每年挹注健保 200 億元以上，分擔一部分因吸菸造成的健保損失。菸捐也提撥用於疫苗接種、補助新生兒聽力篩檢，以及提供罕見疾病及發展遲緩兒醫療服務。在成人健康方面，用菸捐推動癌症篩檢，101 年就因而篩檢 226 萬人次，成功搶救 3 萬人的生命。另，補助設立 8 家癌症卓越研究中心、補助 17 偏鄉醫院成立 24 個急重症照護中心，有效提升醫療品質和偏遠地區照護。在社會福利方面，菸捐支撐了全國所有公立（13 家）收容機構之營運費用，使失依的老弱少幼得到適宜且持續的照顧。另更補助 44.6 萬弱勢民眾的健保費。此外，菸捐亦有效大幅減輕政府與全民之財政負擔，以 70 % 分擔健保安全準備金為例，91 至 101 年共獲挹注 1,691 億元。使健保得以在多年未調漲保費之情況下，仍能維持運轉，且亦承擔了調漲保費時政府須負擔約 34 %（91 年至 101 年合計約 575 億元）、企業須負擔約 29 %（91 年至 101 年合計約 490 億元），以及民眾須負擔約 37 %（91 年至 101 年合計約 626 億元），菸捐用於福國利民，其意義重大。

4. 國民健康署針對「社福政策菸捐買單」之質疑，提出說明(2015/06/03)

164

世界衛生組織建議提高菸價為最強而有力的菸害防制策略。依世界銀行菸品價格彈性係數，菸品價格上升 10 %，菸品消費量下降 4-8 %。而我國的經驗，98 年菸捐調漲 10 元，成人吸菸率降幅達 8.7 % (21.9 % 降至 20 %)；紙菸總消費量降幅 13.6 % (22 億包降至 19 億包)。依「菸害防制法」第四條規定，菸品健康福利捐（以下簡稱菸捐）應每 2 年進行評估；現歷經近 6 年無法調漲，我國菸價極低，比泰國、馬來西亞低，與中國大陸接近。南韓最近的調漲菸稅行動，則是從今年元旦開始，一包香菸平均售價從 2,500 韓元（約 2.48 美元）漲至 4,500 韓元（4.46 美元），一次漲約 60 元臺幣，促使 91 % 的受訪者表示「今年決心戒菸」。

菸價上升，對於弱勢族群及其家人，保護效果最大。以 98 年菸品健康福利捐調漲 10 元，調漲前後的 97 年與 100 年相比，國中以下教育程度，吸菸率由 72.7 % 降到 58.1 %，降幅達 20 %；而高中職程度者，由 55.5 % 降到 51.3 %，大專以上教育程度者，由 27.8 % 降到 25.7 %，則皆僅下降原本之 7.6 %。因此，做好菸害防制，不僅可以幫助弱勢戒菸省荷包、救健康，更讓家人免受二手菸、三手菸之危害，同時亦能減少因吸菸造成的健保支出，全民受益！

國民健康署表示，吸菸者是受害者，而菸害防制是為保護吸菸者、家人及其周遭人的健康。菸害防制法第 4 條規定，每 2 年要評估調整菸捐，但我國歷經近 6 年無法調漲，但各菸商已紛紛漲價 5-15 元，部分菸品品牌漲幅高達 20 %，卻從未聽到該團體發聲，今該團體擬推動反菸捐公投，形同是站在與菸商同一邊，而不是站在保護吸菸者生命權、健康權、家人健康幸福的這一邊，立場令人質疑。該署希望該團體能立即公布發起人成員背景及經費來源，儘速釐清與菸商間之利益關係。

164 http://www.mohw.gov.tw/CHT/Ministry/DM2_P.aspx?f_list_no=334&doc_no=49483 (2015/9/21，造訪)。

為增進弱勢福利與保護國民健康，菸害防制法明訂菸品健康福利捐用於健保安全準備金、補助經濟困難者之健保費、菸害防制、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、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等。國民健康署嚴正表示，該署為政府機關，有關菸捐之分配、使用，均依法辦理，並接受立法院預算審查及接受會計單位審核，並已按季於機關網站公開。

長期照顧服務係屬上開社會福利項目之一環。政府社福政策均會擬妥財源規劃，菸捐僅為其中之一項財源。至於，社福政策的財源現由課徵不健康行為所來的菸捐，若非如此，就需要由全民繳稅來負擔，兩者孰重孰輕，自有公斷。

（三）立法院 105 年度中央政府總預算案整體評估報告

七、菸捐應比照菸稅列入歲入，或比照特種貨物及勞務稅以收支併列方式納入總預算再行分配；另若干菸捐補助項目與菸害防制並無直接相關，允宜檢討改善

我國依「菸酒稅法」對國內產製或自國外進口的「菸」與「酒」課徵「菸酒稅」，而菸品另依「菸害防制法」規定附徵「菸品健康福利捐」（以下簡稱「菸捐」），期藉由「以價制量」、「寓禁於徵」方式抑制吸菸人口，以降低吸菸對國人健康之危害。菸捐與菸稅收入情形及預算編列方式如下：

1. 我國現行菸捐收入已超過菸稅收入

我國菸稅為每包 11.8 元，另歷次修訂菸捐之應徵稅額詳附表 1：

附表 1：菸捐之應徵稅額歷次修訂表

修訂日期	菸捐
91 年 1 月 1 日起	5.0 元／包
95 年 2 月 16 日起	10.0 元／包
98 年 6 月 1 日起	20.0 元／包

※註：1. 資料來源，依財政部「近年菸酒稅與健康福利捐之統計分析」整理。

財政部「近年菸酒稅與健康福利捐之統計分析」揭示，菸稅自 94 年度達 245 億元之高峰後（詳附表 2），多呈逐年下降趨勢，103 年度降至 194 億元。而菸捐自 91 年度開徵以來，呈快速上升趨勢，歷經 95 年度及 98 年度兩次調高菸捐後（詳附表 1），於 99 年度達 348 億元，隨後皆維持 320 億元以上，102 年度高達 351 億元，較 101 年度增 2%。**98 年度起菸捐已超過菸稅，菸捐約為菸稅之 1.7 倍。**

附表 2：近年菸捐與菸稅統計表

單位：新臺幣億元

年度	菸稅	菸捐
91	196	83
92	241	102
93	228	97
94	245	104
95	244	175
96	235	199
97	237	201
98	214	249
99	205	348
100	204	346
101	203	344
102	207	351
103	194	329

※註：1. 資料來源：「近年菸酒稅與健康福利捐之統計分析」及財政統計通報。

2. 目前我國菸稅收入係編列於總預算統籌運用；而菸捐收入則直接納入特種基金，或以收支併列方式納入公務預算

依菸品健康福利捐分配及運作辦法規定，菸捐除定額先分配供「菸農及相關產業勞工輔導與照顧之用」外，餘專款之 70 % 作為供全民健康保險之安全準備、5.5 % 供癌症防治、4 % 供提升預防醫學與臨床醫學醫療品質、2.5 % 供補助醫療資源缺乏地區、2 % 供罕見疾病等之醫療費用、6 % 供補助經濟困難者之保險費、3 % 供中央與地方菸害防制、3 % 供中央與地方衛生保健、3 % 供中央與地方社會福利、1 % 供中央與地方私劣菸品查緝及防制菸品稅捐逃漏等之用。至目前菸稅及菸捐之預算編列方式，菸稅收入係編列於總預算統籌運用；而菸捐收入方面，財政部國庫署及賦稅署獲配部分係以收支併列方式納入公務預算，衛生福利部及農委會獲配部分則直接納入特種基金辦理。

經查：

1. 菸捐應比照菸稅列入歲入，或比照特種貨物及勞務稅以收支併列方式納入總預算再行分配，俾利有效管理運用並臻公開透明化

目前菸品同時課徵菸稅及菸捐，菸稅收入屬「統收統支」性質，菸捐收入則依菸害防制法規定「專款專用」。菸捐之收取雖依法有據，惟現行制度菸捐收入已超過菸稅，恐成為各利益團體爭取分配之財源，亦有各機關成立小金庫之疑慮，且菸捐分配機制恐操縱於特定人士之倉促政策決定，若菸捐比照菸稅列入歲入，除可維持原本以價制量之目的，國庫亦增加可供統籌運用之稅收，並得本於公平原則用於各項施政；若考量菸捐有專款專用性質並確有列入特種基金辦理之必要性，為利菸捐收入及經費使用之監督，建議菸捐比照特種貨物及勞務稅列入年度歲入預算

後，再補助低收入戶健保費之收支併列¹⁶⁵方式，並視需要再分配至特種基金，俾達菸捐收入流向公開透明化之目的，兼得以維持菸捐專款專用之立法精神。

2. 若干菸捐補助項目與菸害防制並無直接相關，應檢討改善俾彰顯菸捐運用效益

國民健康署運用菸捐補助民間活動，惟其中部分捐助案件活動主軸與菸害防制及衛生保健業務無直接關聯（詳附表3），仍核予部分補（捐）

165 何謂收支併列案款？其執行之限制為何？一、總預算內，凡將某項歲入予以指定用途，供作某項歲出之財源，其預算稱之為收支併列案款。其執行方式有收支轉帳、定期核結、先繳後支三種。二、收支併列案款，應依法定預算切實執行，所有預算內之超收及預算外之收入，皆應依有關規定辦理繳庫；其有短絀時，關於支出預算之執行，最多以已實現之收入數額為限。

又，1.「收支轉帳」如何辦理？一、收支併列案款，其收支如係以前年度業已發生而於本年度補列歲出預算者，應分配於上半年度一次向國庫辦理轉帳。其以當年度發生之收入為特定財源者，應俟收入發生後，如期向國庫辦理轉帳。二、各機關辦理收支轉帳時，應就轉帳部分填妥付款憑單，檢附齊備之繳款書，依程序陳報並函送財政部國庫署核定。三、國庫署核定後據以輸入預算並依函附之付款憑單簽開以國庫存款戶為受款人之國庫支票，連同繳款書送中央銀行轉帳。前項送存中央銀行之國庫支票及繳款書，得轉換成電子撥付及繳庫資料，以連線方式傳送。2.「定期核結」如何辦理？一、收支併列案款，其收入實現時間較支出需求時間落後，致收支無法配合，經財政部核准有案者，採「定期核結」方式辦理。二、收支併列案款經核准採定期核結者，各機關應將特定收入按規定繳庫，並於核定之月份分配預算數內，開立付款憑單辦理支付。三、各機關應於10月至年度結束前，按月填具「收支併列案款收支累計表」，將屬「定期核結」各收入科目之預算數、實際繳庫數及相對應支出科目之預算數、支領數彙送國庫署核辦。四、前述資料如有短收而超支者，由國庫署逕行通知支用機關辦理補繳或支出收回。3.「先繳後支」如何辦理？一、收支併列案款，如採先繳後支者，各機關於收入發生後，應依規定繳庫，支出時，機關應先確實查核收入繳庫數後，再逐筆填具付款憑單向國庫署辦理支付；其繳款書應於科目代號前冠A符號，付款憑單科目代號後應加填0A符號，以利區分。二、各機關每月應至國庫署網站查詢及核對「收支併列科目對帳單」，並將對帳結果併同「庫款支付對帳結果回文單」簽回國庫署。並於10月至年度結束前，按月填具「收支併列案款收支累計表」，將屬「先繳後支」之各收入科目之預算數、實際繳庫數及相對應支出科目之預算數、支領數彙送國庫署核辦。三、前述資料如有短收而超支者，由國庫署逕行通知支用機關辦理補繳或支出收回。

引自，財政部國庫署 <http://www.nta.gov.tw/web/Faq/listFAQ.aspx?c0=296&p0=37&Type=&print=1> (2015/09/21，造訪)。

助，依審計部 103 年度中央政府總決算審核報告：「…，因每案捐助金額占活動總經費之比率低微，不易主導活動內容，又未能施以實地查核，亦未訂定績效衡量指標評估成效，難以有效彰顯菸品健康福利捐運用效益…。」，基於該基金以菸捐為財源補助上開與菸害防制及衛生保健業務無直接關聯之案件或活動，又未實地查核，似非妥適，衛生福利部及國民健康署允宜檢討改善，俾有效彰顯菸捐運用效益。

附表 3：菸害防制及衛生保健基金部分補（捐）助案件情形表

受捐助團體	捐助金額（元）	計畫總金額（元）	捐助金額占計畫總金額比率（%）	主要活動內容	執行成果
中華音樂科技發展協會	10,000	584,100	1.71	音樂及舞蹈表演	利用政令宣導、設置宣導攤位、發送文宣及懸掛宣導布條等方式，宣導二代戒菸。
中華民國兩性平等關懷協會	20,000	248,500	8.05	舞蹈及民俗技藝表演	利用政令宣導、發送文宣及懸掛宣導布條等方式，宣導菸害防制。
彰化縣八卦山慢速壘球協會	30,000	243,000	12.35	慢速壘球競賽	利用懸掛宣導布條及發送文宣等方式，宣導二代戒菸。
中華漫畫人文藝術發展協會	20,000	1,336,000	1.50	漫畫比賽	利用會場張貼反菸害宣導海報、設置反菸攤位、發送文宣等方式，宣導菸害防制。

論菸稅與菸品健康福利捐之財政民主統制

受捐助團體	捐助金額(元)	計畫總金額(元)	捐助金額占計畫總金額比率(%)	主要活動內容	執行成果
財團法人晴光文教基金會	10,000	1,637,000	0.61	自行車活動	利用政令宣導、製作拒菸反毒書籤活動及設置宣導攤位等方式宣導拒菸反毒。
雲林縣社團發展協會	10,000	250,400	3.99	兒童美術寫生著色比賽	1.藉由本活動宣導「正確的飲食知識,選擇合格的健康食品,以提升民眾之健康」及公共場所禁菸。 2.利用健身操帶動唱,活動筋骨。
社團法人臺灣社區關懷愛心服務協會	10,000	590,000	1.69	帶動唱、熱舞表演及團康大地遊戲	藉由有獎徵答活動進行癌症及心臟病防治宣導。

※註：1. 資料來源，審計部對於 103 年度菸害防制及衛生保健基金附屬單位分決算之審核通知。

3. 財政部國庫署應明定查緝經費及各項獎助金之運用原則，並依上開原則查核各縣市政府獲配菸捐之支用情形

財政部對於私劣菸品查緝及防制菸品稅捐逃漏經費之運用情形，賦稅署係全數自行支用，而國庫署則部分補助各縣市政府作為查緝經費（詳附表 4）：

附表 4：財政部私劣菸品查緝及防制菸品稅捐逃漏經費分配情形表

單位：新臺幣千元

機關名稱 及年度	私劣菸品查緝及防制菸品稅捐逃漏經費	
	中央	地方
賦稅署	防制菸品稅捐逃漏	
101	27,075	
102	29,529	
103	28,235	
104	29,925	
105	30,500	
國庫署	私劣菸品查緝（中央）	私劣菸品查緝（補助縣市）
101	92,399	160,920
102	82,883	160,920
103	88,378	160,920
104	99,430	170,100
105	109,800	164,700

※註：1. 資料來源，財政部提供。

2. 103 年度（含）以前為決算數，104 年度為法定預算數，105 年度為預算案。

鑑於近日縣市政府屢遭媒體披露有運用私劣菸酒查緝經費或績優縣市政府獎助金出國考察及相關欠妥情事（詳見 104 年 8 月 12 日聯合晚報報導：「被踢爆！高雄市府年編 200 萬 挪菸捐訪菸廠」。），建議國庫署除應明定查緝經費及各項獎助金之運用原則外，應依各該原則查核各縣市政府獲配菸捐之相關支用情形，並將支用之合法性及合理性，列為決定以後年度核給查緝經費或獎金之考核項目或指標，以杜絕不當支出並確保私劣菸酒查緝達成應有效益。

4. 菸捐實際輔導菸農成效不彰；至於農委會擬將賸餘款改為檳榔管理方案之用，宜請審慎評估是否符合相關法令規定及菸捐徵收目的

菸品健康福利捐分配及運作辦法第 4 條第 1 項前段規定：「菸品健康福利捐之分配，應視受輔導與照顧者實際需求，以定額先分配供菸農及相關產業勞工輔導與照顧之用。」經洽農委會表示，該會主管農業發展基金自 99 年度至 102 年度每年獲配菸捐 2 億元，截至 102 年底累計獲配 8 億元，惟上開各年度實際輔導轉作農民為 0 位，與同期間各年度預計輔導 300 人次相差甚鉅；103 年度實際輔導亦僅 6 人次，實際輔導轉作金額為 271 萬 9,470 元（係 103 年度實際發放金額 221 萬 9,470 元，加上保留至 104 年 3 月發放之 50 萬元（詳附表 5）），故截至 104 年 7 月為止，該基金獲配菸捐未支用賸餘仍高達 7 億 9,562 萬 8,530 元（詳附表 5）。

附表 5：農委會獲配菸捐收支情形分析表

單位：新臺幣千元

年度	菸捐收入	預計發放金額（預算金額）	預計輔導轉作面積（公頃）	實際發放金額（決算金額）	實際輔導轉作面積（公頃）	其他支出	累計賸餘
101	200,000	200,000	200	0	0	1,600	598,400
102	200,000	200,000	200	0	0	38	798,362
103	0	161,218	160	2,219	1.37	14	796,129
104	0	15,317	5	500	0.24	-	795,629
105	0	14,100	5				

※註：1. 資料來源，農委會於 104 年 7 月間提供。

上述菸捐輔導轉作執行率過低原因，據農委會表示，因臺灣菸酒公司持續收購菸葉，致農民參與該會輔導計畫意願較低，推動成果受限；至於約 7.96 億元菸捐賸餘款日後之具體用途，**除繼續輔導菸農轉作外，該會表示擬請衛生福利部協助修法，同意賸餘款用於癌症防治工作（檳榔管理方案）。**

惟查菸捐之徵收客體係菸品，徵收目的係為防制菸害，故農委會獲配之菸捐理應供輔導及照顧菸農之用，俾確保達成抑制吸菸人口及防制菸害之目的；而農委會擬將剩餘之 7 億餘元改為檳榔管理方案（檳榔減作補助）之用乙節，是否符合相關法令規定及菸捐徵收目的，宜請行政院及相關部會通盤考量並審慎評估。

綜上，菸捐應比照菸稅列入歲入，或以收支併列方式納入總預算，俾利有效管理運用並臻公開透明化；衛生福利部國民健康署管理之菸害防制及衛生保健基金若干菸捐補助項目與菸害防制並無直接相關，應檢討改善俾提升菸捐運用效益；財政部應明定查緝經費及各項獎助金之運用原則，並依上開原則查核各縣市政府獲配菸捐之支用情形；又因菸捐實際輔導菸農成效不彰，而農委會擬將賸餘款改為檳榔管理方案之用，宜請審慎評估是否符合相關法令規定及菸捐徵收目的，俾確保達成抑制吸菸人口及防制菸害之目標。

五、分析與檢討

對於菸品健康福利捐運用，往往有很不同聲音出現，例如：「菸民現在每年透過菸捐補貼健保就有三百六十多億，但是臨床上能『確診』為因吸菸而生病的個案有多少？如果那些顯而易見的健保黑洞不補起來，而菸民只因為吸菸和部份疾病『有關』，一年就要付出三百多億，請問這公平嗎？」¹⁶⁶。

166 臺灣相思草人權促進協會新聞稿，降低吸菸率 何必急於一時？，2013 年 5 月 9 日，

「『禁菸』其實是系列的配套措施，先是將抽菸標示為高風險，再把健康捐、禁菸等制度合理化。其實健保沒有理由要求抽菸者另外繳交健康捐，因為健保費應該是已經把所有健康風險計算在裡面。可是它現在又另外向抽菸者徵收健康捐，然後提交 70 % 來補健保財務漏洞」¹⁶⁷...等。

「基於菸品『非基本需求且不可被替代』的道理，顯然，『健康福利捐』的稱謂是有商榷的必要性，特別是還原回到啟蒙的社會性教育層面上，『菸品－健康福利捐』更有誤導誘引的嫌疑。冀此，關於菸品從『健康福利捐』到『損人不利己捐』的正名工作，理當有它嚴肅以對的必要；連帶地，健康福利捐的收入雖然有著專款專用的限制，但是，該項用於包括全民健康保險安全準備、中央與地方之菸害防制以及衛生保健和社會福利等等的指定用途，除卻消極性的疾病治療以外，亦有其對應於健康自主管理所必要的積極作為，就此而言，檢視菸品的健康福利捐，就不全然在於它的調漲幅度和以價制量的制約效果，更非擴大到私菸與假菸可能的衝擊影響，而是具實地檢討長久以來菸害防制工作所存在的缺失限制」¹⁶⁸。

有認為，「健康捐」的運用，如果更能直接反應在菸害防制等，對吸二手菸的弱勢有更具體的幫助，那麼「健康捐」政策，就會更具正義性¹⁶⁹，甚至，有主張，健康福利捐的以名害實，全然掩蓋了這根本是惡化分配的賦稅累退措施¹⁷⁰。

有指出，2003 年和 2004 年香菸健康捐的預算分配與實際執行狀況，並探討其是否符合社會公平的精神。蒐集各承辦單位現有的健康福利捐之

<https://zh-tw.facebook.com/notes/%E6%9C%B1%E6%94%BF%E9%A8%8F/%E5%8F%B0%E7%81%A3%E7%9B%B8%E6%80%9D%E8%8D%89%E4%BA%BA%E6%AC%8A%E4%BF%83%E9%80%B2%E5%8D%94%E6%9C%83%E6%96%B0%E8%81%9E%E7%A8%BF20130509/10151517792006220> (2014/04/16, 造訪)。

167 引自臺灣立報，同註 9。

168 參見國策評論，健康福利捐 vs. 損人不利己捐的迷思與弔詭－從菸品健康福利捐的調漲課徵談起，2006 年 2 月 20 日，<http://old.npf.org.tw/PUBLICATION/SS/095/SS-C-095-010.htm> (2014/04/16, 造訪)。

169 引自中國時報，同註 20。

170 同前註。

經費資料，再探討各業務的社會公平性，主要考量為是否將健康捐用於吸菸民衆，或是其他健康與經濟地位的弱勢族群菸品健康福利捐總額約為每年 100 億，其中健保醫療費用約 70 億，社會福利、菸害防制、衛生保健各約 10 億，而前二者基本上符合社會公平的精神。菸害防制項目預算執行的重點為補助地方政府、菸害防制宣導、戒菸教育服務體系三項計畫，佔菸害防制經費的 90 %（2003）和 86 %（2004）。衛生保健項目補助地方政府和國家防癌計畫兩項計畫，佔衛生保健經費的 53 %（2003）和 56 %（2004）。菸害防制項目符合公平原則的計畫包括與戒菸直接或間接相關，或與疾病防治直接相關的計畫。衛生保健項目由於對象為一般民衆，容易造成公平原則的模糊。健康捐用於健保醫療費用並未違反社會公平性，但菸害防制與衛生保健經費分配部份仍有公平原則模糊的疑慮¹⁷¹。

另，有認為，必調高「中央與地方菸害防制」一項，因其為課徵菸品健康福利捐的主要目的，額度過低顯然明顯不足¹⁷²。我國菸害防制法與目前對於戒煙與煙草依賴有關健康照護服務並無規範，全民健康保險對於煙癮治療也不提供相關給付，目前規範有是否有違反第 14 條與國家保保障健康人權的義務，不無討論之空間¹⁷³。欲符合 TCTC 規範，似可將部分菸品健康福利捐用於開辦門診戒煙治療服務¹⁷⁴。以上說法均可為菸品健康福利捐之運作與分配的參考與改善依據。

菸品健康福利捐的課徵，其支出背負許多社會保障福利的財源，然而，目前現行制度先課「煙稅」又課徵「菸捐」，前者屬於統收統支的一般租稅，後者則經由專款專用，對於補充健保等費用諸多社會保障具有一定貢獻，但是，其前提在於是否吸菸者因吸菸行為則導致身體健康受損進行健保支出增加，這樣的疑慮一直存在，是否有重複課稅之疑慮？中央衛生福利部對於菸品健康福利捐的運用，受到非議為「小金庫」，雖然國民健康

171 參見李卓倫、郭昱君、陳冠婷、歐惠卿、郝風如，菸品健康福利捐預算分配的公平性，中臺灣醫學科學雜誌，第 2 卷第 4 期，頁 203-210，2007 年。

172 參見劉建宏，二〇〇七年菸害防制新法評釋，同註 105，頁 187。

173 參見吳全峰，同註 6，頁 61。

174 同前註，頁 61-62。

署一直強調，菸捐調漲及使用乃依法行政，但若干菸捐補助項目與菸害防制並無直接相關，實應檢討改善。

除了菸品健康福利捐外，例如傳染病防治法第 27 條第 1 項：「中央主管機關為推動兒童及國民預防接種政策，應設置基金，辦理疫苗採購及預防接種工作」；第 2 項：「前項基金之來源如下：一、政府編列預算之補助。二、公益彩券盈餘、**菸品健康福利捐**。三、捐贈收入。四、本基金之孳息收入。五、其他有關收入」，也經由立法的方式，直接把各種財源明文規範為其來源，但問題在於，這樣的立法方式，又如，尚有公益彩券盈餘第 6 條第 2 項：「發行機構應將各種公益彩券發行之盈餘專供政府補助國民年金、全民健康保險準備及社會福利支出之用，其中社會福利支出，應以政府辦理社會保險、福利服務、社會救助、國民就業、醫療保健之業務為限，並不得充抵依財政收支劃分法已分配及補助之社會福利經費」也是充當補充健保的費用¹⁷⁵。對於補充健保不足財源，有主張可開徵肥胖稅、博弈稅與健康相關之汙染稅收等¹⁷⁶等，首先面對的是，這些收入的運用，指定用途專款專用於社會福利支出，是否妥當？應該審慎檢討。

伍、代結論：社會保障給付的萬靈丹？

根據『105 年度中央政府總預算案整體評估報告』所提出¹⁷⁷：「經常門歲出由 95 年度之 1 兆 2,515 億元，增加至 105 年度之 1 兆 6,792 億元，10 年之間，經常門歲出增加幅度達 34.17 %，其中社會福利支出占大宗。而社會福利支出自 101 年度大幅增加後，連續 5 年均超逾 4,000 億元以上

175 公益彩券係自 1999 年 12 月起由財政部委託發行，每年以其盈餘之 5 % 分配予全民健康保，平均每年約可增加全民健康保險收入 10 億。參見郭振雄、何怡澄、林翠芳，同註 102，頁 315。

176 參見郭振雄、何怡澄、林翠芳，同註 102，頁 314。該文指出，建議政府考慮開徵或加徵有害物質健康福利捐。此外，將部分奢侈稅稅收做為全民健康保險之補充財源有劫富濟貧的作用，與社會保險之重分配目標不謀而合。最後，考量肥胖、博弈及汙染活動對健康產生的醫療外部成本，將肥胖稅、博弈稅與健康相關之汙染稅收專用於日益成長的醫療費用，有其合理性。在面臨調整保費費率不易，保險給付範圍不斷擴大的情況下，尋求補充財源為規劃我國全民健康保險財務政策不可避免的趨勢。

177 引自立法院編，105 年度中央政府總預算案整體評估報告，立法院印行，頁 2-3，2005 年。

（經資門併計），105 年度該項政事別支出 4,671 億元，較 104 年度 4,412 億元增加 259 億元，占歲出比率高達 23.4 %，位居中央政府歲出政事別之首，除顯示政府歲出結構僵化，造成政府支出規模增加之窘境，更因債務累積對國家財政形成巨大壓力」，可知社會福利支出已經成為歲出政事別之首。

一、長期照顧財源何處尋

臺灣在 1993 年即已經進入高齡化社會，據改組前的經建會統計，臺灣將在 2017 年進入與許多歐洲一樣的高齡社會，甚至在 2026 年與日本一樣的超高齡社會，其背後很重要的原因在於少子化，因臺灣目前每位婦女生育數僅 1.2 人，居各國之末，預計在 2023 年人口會開始負成長，當然受到衝擊的是養老制度¹⁷⁸，臺灣少子化程度，可謂世界各過之最，如此嚴重問題如不改善，將導致個人、家庭、企業、社會甚至國家面臨無法永續發展的威脅¹⁷⁹。也造成了長照需求。除了老人外，其他族群亦有長期照護的需要，只是比例上的問題。

臺灣在 2015 年 5 月 15 日終於通過了「長期照顧服務法」，並在 6 月 3 日公布，並將於 2017 年 6 月 3 日生效施行¹⁸⁰，依據其第 1 條第 1 項所揭示的立法目的在於「為健全長期照顧服務體系提供長期照顧服務，確保照顧及支持服務品質，發展普及、多元及可負擔之服務，保障接受服務者與照顧者之尊嚴及權益」，觀其立法理由在於：中華民國憲法增修條文第 10 條第 8 項規定，略以國家應重視社會救助、福利服務、國民就業、社會保

178 參見蘇永欽，從以房養老談幾個民法觀念，月旦裁判時報，第 31 期，頁 74，2015 年。

179 參見簡玉聰，二十一世紀少子化時代之新人權論—建構積極生育權試論，收錄於現代憲法的理論與現實—李鴻禧教授七秩華誕祝壽論文集，頁 613，元照，2007 年。

180 衛生福利部表示，本次法案主要包括 5 大面向，分別為長照服務內容、人員管理、機構管理、受照護者權益保障、服務發展獎勵措施，就此五類要素予以規範，確立長照制度供相關人員遵循。法源法律新聞，長照服務機構整合並整體進行規範 立法院三讀長期照顧服務法，2015 年 05 月 18 日，<http://www.lawbank.com.tw/news/NewsContent.aspx?AID=3&NID=128576.00&kw=%e9%95%b7%e6%9c%9f%e7%85%a7%e9%a1%a7%e6%9c%8d%e5%8b%99%e6%b3%95&TY=1,19,21&sd/8&ed=2015-07-18&total=3&NCLID=&lsid=>（2015/07/23，造訪）。

險及醫療保健等社會福利工作。我國人口快速老化，長期照顧需求日益增加，健全長期照顧服務體系、發展服務人力與機構資源及確保服務品質愈顯其重要性，爰制定本法以資遵循。

但在立法政策上放棄以「長期照顧保險法」（草案），經由保險方式籌措財源的方式，而透過稅收其他公課方式財源方式籌措；亦即，經由一般的稅收經由預算編列，或者特定公課來源或以目的稅、指定用途稅方式為之。無論是廣義的稅收或者保險，當然有其優點與缺點，並非有何種方式就是適合我國沒有任何缺失，此乃涉及「**社會保障的財政問題**」¹⁸¹，進而討論長期照顧的財源法律問題¹⁸²。

但是，所要面對的是，財源要如何籌措？關係長期照顧服務之其財源者，最原先有「**長期服務發展基金**」之設置，依第 15 條規定：「中央主管機關為促進長照相關資源之發展、提升服務品質與效率、充實與均衡服務及人力資源，應設置長照服務發展基金」（第 1 項）；「前項基金額度為新臺幣至少一百二十億元，五年內撥充編列」（第 2 項），而依據第 3 項：「基金之來源如下：一、政府預算撥充。二、菸品健康福利捐。三、捐贈收入。四、基金孳息收入。五、其他收入」，並根據第 4 項：「基金額度及來源，應於本法施行二年後檢討」，根據其立法理由，乃原則上由中央主管機關編列一定額度之單位預算撥充之，並檢討修正菸害防制有關法令，規定提撥一定比率之菸品健康福利捐於該基金，以健全並穩定其財源，並期達成收支平衡。

上述說法，雖非無據，如政府預算撥充，則一般的稅收經由預算編列，如來源或以目的稅或者指定用途稅方式，亦可考慮；至於以一個應該逐年

181 關於社會保障的財源問題討論，參見廖欽福，社會保障財政法之概念與原則建構－以長期照護服務之財源論為中心，財稅研究，第 44 卷第 5 期，頁 142-167，2015 年；蔡茂寅著，臺灣社會法與社會政策學會編，社會安全制度的財政基礎，收錄於社會法，頁 95 以下，元照，2015 年；蔡茂寅，社會保障的財政問題，收錄於立憲國家之課題與挑戰－許志雄教授六秩華誕祝壽論文集，頁 595 以下，元照，2013 年。

182 最新的討論，參見黃源浩，從財稅法角度看長期照顧服務法的建制化，月旦法學，第 257 期，頁 23-35，2016 年。

下降的菸品健康福利捐¹⁸³為來源，其為多數社會福利來源所爭食¹⁸⁴，則非無疑慮，蓋其穩定性與正當性恐有疑問。

長期照護之法律建構，其攸關人民的權益保障，問題在於社會保障的財源之核心，其所需的費用是由何人負擔？因為社會保障將形成國民負擔，故將是國民所關心的事項。社會保障制度只有在其財源獲得確保的前提下，才有可能發展成現實的制度；抑且，以何種方法籌措財源，也往往逆向決定給付之性格，因而財源論之重要性自不應忽視¹⁸⁵。透過法律具體規定國家在長期照護照保險制度應負擔的財務上義務，乃國家對於人民的生存照顧所負擔的責任，但國家在財政上應負義務之比重，與國家財政負擔能力未必成正比，而端視政治系統的操控程度，國家責任的範圍仍非漫無止境，需受到國家補充性原則之拘束，並且有財政上的界限¹⁸⁶。

二、2016 年 1 月 26 日修正長期照顧服務法第 15 條評析¹⁸⁷

2016 年 520 後，新政府面臨長期照顧的財源困境，過去因以菸品健康福利捐¹⁸⁸為來源，受到大力的抨擊，故轉向調漲遺產稅及贈與稅、菸稅的方式為之。

誠如蔡茂寅教授在「社會保障的財政問題」該文，代結論中提出「社會保障的財政問題之探討，在我國為較新的嘗試，因而仍有論證上不夠深入，實證資料亦顯不足，以及支出論較為欠缺的缺憾，然而不積跬步無以致千里。仍期待本文具有拋磚引玉，成為被批判起點的作用」¹⁸⁹。是以長期照顧的財源取得與使用，自不得脫離財政法學的檢視與批判。

183 關於菸品健康福利捐收取的批判，參見廖欽福，同註 100，頁 22 以下。

184 詳細規範，參見後續菸品健康福利捐分配及運作辦法之討論。

185 參見蔡茂寅，同註 181，頁 595。

186 參見吳秀玲，長期照護法制與國家財政能力負擔—日本法與我國法之比較分析（上），中正財經法學，第 4 期，頁 225 以下，2012 年。

187 初步參見廖欽福，擺盪在菸稅與菸品健康福利捐的長期照顧財源：從長期照顧服務法第 15 條修正談起，國立高雄第一科技大學科技法律研究所 2016 年度學術研討會，國立高雄第一科技大學科技法律研究所主辦，高雄，2016 年 11 月 23 日該文。

188 關於菸品健康福利捐的法律課題，參見廖欽福，同註 100，頁 25-61。

189 引自蔡茂寅，同註 181，頁 617。

依據新聞報導¹⁹⁰：為推動長照十年計畫 2.0，行政院會 2016.10.6 通過衛福部擬具的《長期照顧服務法》部分條文修正草案，行政院長林全表示，這項修正案主要是為確立稅收制，指定遺贈稅、菸稅所調增的稅收挹注長照財源，同時對小型私立機構法人化、長照服務單位須於 5 年內完成改制登記等限制予以刪除，擴大民間參與的能量。

行政院會 6 日通過《長期照顧服務法》部分條文修正草案，根據修法草案，長照特種基金的來源包括，遺贈稅稅率由 10 % 增至 20 % 以內所增加的稅課收入；菸酒稅菸品應徵稅額由每千支徵收新臺幣 590 元調增至新臺幣 1590 元所增加的稅課收入；政府預算撥充；菸品健康福利捐；捐贈收入，以及基金孳息收入等。

衛福部次長呂寶靜在行政院會會後記者會表示，第一階段布建長照設施和人力的經費已經足夠，試辦經過 1、2 年之後，將視當時情況再討論是否規劃新財源。呂寶靜指出，遺贈稅將從 10 % 增加 20 %，這預估會有 60 億元的財源，再者提高菸稅，每包增加 20 元，預估增加 158 億元的經費，另外再加上明年編列的 178 億元預算，加起來已經符合第一階段 330 億元資源布建所需的經費。

修正條文也明定，長照法施行前，已依老人福利法、護理人員法及身心障礙者權益保障法設立機構住宿式長照服務的私立機構，除有機構擴充或遷移的情事外，不受法人化限制；代表小型私立機構可以繼續經營，免除原本擔憂無法生存的疑慮。

因此，日前行政院，再次提出了長期照顧服務法第 15 條的修正草案，根據長期照顧服務法部分條文修正草案總說明，其主張：長期照顧服務法（以下簡稱本法）係於一百零四年六月三日制定公布，並自公布後二年施行。鑑於需要長期照顧（以下簡稱長照）之失能人口及需求快速成長，中央主管機關為提供失能者所需之長照服務，擴增與普及長照服務量能、強化長照服務效能、促進長照相關資源之發展、提升服務品質與效率、充實

190 三立新聞網，行政院通過長照法 調漲遺贈稅、菸稅挹注長照財源，2016 年 10 月 06 日，
<http://www.setn.com/News.aspx?NewsID=187682>（2016/11/21，造訪）。

並均衡服務與人力資源及補助各項經費，應設置特種基金，並明定其財源。

並提出了修正草案第 15 條：「中央主管機關為提供長照服務、擴增與普及長照服務量能、促進長照相關資源之發展、提升服務品質與效率、充實並均衡服務與人力資源及補助各項經費，應設置特種基金。

基金之來源如下：

一、遺產稅及贈與稅稅率由百分之十調增至百分之二十以內所增加之稅課收入。

二、菸酒稅菸品應徵稅額由每千支(每公斤)徵收新臺幣五百九十元調增至新臺幣一千五百九十元所增加之稅課收入。

三、政府預算撥充。

四、菸品健康福利捐。

五、捐贈收入。

六、基金孳息收入。

七、其他收入。

依前項第一款及第二款增加之稅課收入，不適用財政收支劃分法之規定」。

其立法理由說明為：

一、考量現行公布條文所定之長照服務發展基金僅限於資源發展及佈建，惟面對長照需求增加，目前政府預算難以因應長照需求，為提升服務質量、推動普及化社區照顧服務、增加服務多樣性、發展失智症者所需長照服務，使有長照需求者獲得基本服務，宜擴大基金用途及規模，爰修正第一項關於基金之設置目的、用途及名稱，使其運用更為靈活，並增訂第二項第一款及第二款定明遺產稅及贈與稅、菸酒稅菸品應徵稅額（即每包菸品應徵稅額由新臺幣十一點八元調增至新臺幣三十一點八元）調增所增加之稅課收入作為長照服務之穩定財源，俾全力發展社區化之長照服務，以最快速度建構平價、普及之長照服務體系，並可達到社會重分配之效果。

- 二、依財政收支劃分法規定，遺產稅、贈與稅及菸酒稅為國稅，惟部分劃歸為地方財源。為充裕第一項所定特種基金財源，爰增訂第三項定明依第二項第一款及第二款增加之稅課收入，不適用該法稅收劃分規定。
- 三、為免資源配置爭議，且一百零六年度公務預算已予以撥充，又基金視業務執行情形，本須滾動式檢討，故現行公布條文第二項及第四項尚無規定之必要，爰予刪除。

該法後經立法院審議通過(中華民國 106 年 1 月 26 日總統華總一義字第 10600011601 號)，民國 106 年 6 月 3 日施行。

本次修法其實不乏諸多問題可以檢討¹⁹¹，蓋我國欲實行長期照護制度，在財源不足無著的狀況下，從過去的提高菸品健康福利捐著手，因其用途飽受詬病下，政策上突然大幅度轉彎，改提高菸稅的方式進行，並搭配其他的稅捐提高，藉以謀求長期照護財源的有效挹助，此種政策上缺乏有說服力的論述。

我國對於如何去決定調高菸稅與菸捐的稅率，並無法從財稅法的基本原理原則進行檢驗，並且釐清菸稅與菸捐二者間的法律性質異同，課徵目的的異同，以及課徵原則的異同，反而是倒置其從後續支出的需要反推其調整的稅率額度。上述修法方式，實有可議之處。

目前現行的長期照顧服務法第 15 條，可能有幾個問題可以探究：

(一) 應設置特種基金

原(舊)長期照顧服務法第 15 條第 1 項規定：「中央主管機關為促進長照相關資源之發展、提升服務品質與效率、充實與均衡服務及人力資源，應設置長照服務發展基金」；第 2 項：「前項基金額度為新臺幣至少一百二十億元，五年內撥充編列」。目前預計修法為「中央主管機關為提供長照服務、擴增與普及長照服務量能、促進長照相關資源之發展、提升服務

191 初步的檢討，參見自由時報，長期照顧服務法第 15 條修法評析，2016 年 10 月 26 日，<http://talk.ltn.com.tw/article/breakingnews/1867120> (2015/10/27，造訪)

品質與效率、充實並均衡服務與人力資源及補助各項經費，應設置特種基金」，並將原來「至少一百二十億元，五年內撥充編列」的限制刪除。

所謂特種基金，乃指以歲入之供特殊用途者的特種基金方式為之強制設置，為預算法第 4 條第 1 項第 2 款第 5 目之「有特定收入來源而供特殊用途者，為特別收入基金」，其並應依據「**中央政府特種基金管理準則**」進行相關規範，依據第 7 條，本特種基金之設立於完成預算程序後，主管機關衛生福利部，應即擬具收支保管及運用辦法，報請行政院核定發布，並送立法院。

（二）基金來源項目之商榷

原（舊）第 15 條第 3 項規定「基金之來源如下：一、政府預算撥充。二、菸品健康福利捐。三、捐贈收入四、基金孳息收入。五、其他收入」，其中原來菸品健康福利捐為重要來源。

其預計修正為：「一、遺產稅及贈與稅稅率由百分之十調增至百分之二十以內所增加之稅課收入。二、菸酒稅菸品應徵稅額由每千支（每公斤）徵收新臺幣五百九十元調增至新臺幣一千五百九十元所增加之稅課收入。三、政府預算撥充。四、菸品健康福利捐。五、捐贈收入。六、基金孳息收入。七、其他收入」。

其值得商榷有爭議的是，上述遺產稅及贈與稅稅率之調整，應該進行遺產及贈與稅法第 13 條與 19 條的修正，此種立法模式，竟可以在其他法律中明文規定稅率的提高，直接指導原來遺產及贈與稅法的稅率；如後續無法修正，因租稅課徵要件與稅率，乃由遺產及贈與稅法所規範，則長期照顧服務法第 15 條修正顯得荒謬。

同理，菸酒稅菸品應徵稅額由每千支（每公斤）徵收新臺幣 590 元調增至新臺幣 1590 元所增加之稅課收入，也是應該要後續修正菸酒稅法第 7 條方屬正確。此種經由衛生福利部所提出的修法，實際上侵害了原來財政部所主導稅法上的應有立法提案權限。

我國對於菸品的消費，課徵菸稅與菸捐，此二者均國家財政工具為手段，進行對於菸品消費抑制的目的，然而，國家之不同收入工具，乃為國

家依憲法所徵收，亦當受到憲法限制。從過去的提高菸品健康福利捐著手，因其用途飽受詬病下，政策上突然大幅度轉彎，改提高菸稅的方式進行，並搭配其他的稅捐提高，藉以謀求長期照護財源的有效挹助，此種政策上缺乏有說服力的論述。

菸酒稅乃屬於以銷售或消費為稅捐客體的特種消費稅，所謂消費型稅捐，指以所得或財產的支用為稅捐客體的稅捐，以支用所表彰之可能的負擔能力為建制的基礎。鑑於菸酒的消費有害國民健康，造成社會負擔，因此加重其消費負擔，作為政策管制工具手段的「社會目的稅」觀點加以正當化。但是，其有憲法上的界限存在，例如，如果對於特定種類的貨物或商品恣意課徵貨物稅，而加重其稅捐特別負擔時，則有違反課稅平等原則之虞。

目前我國對於如何去決定調高菸稅與菸捐的稅率，並無法從財稅法的基本原理原則進行檢驗，並且釐清菸稅與菸捐二者間的法律性質之異同，課徵目的之異同，以及課徵原則之異同，反而是以倒置方式去思考，竟然從後續支出的需要，反推其調整的稅率額度，已經完全背離財稅法上的原理原則。

（三）排除財政收支劃分法之規範

因為依據財政收支劃分法，遺產稅、贈與稅與菸酒稅乃屬於國稅的範疇，本次修法，竟然直接在法條內明文規定排除財政收支劃分法，乃過去其他相關法規範所少見。

其乃規定「遺產稅、贈與稅依前項第一款及第二款增加之稅課收入，不適用財政收支劃分法之規定」，此種方式，直接排除財政收支劃分法第8條第3項：「第一項第二款之遺產及贈與稅，應以在直轄市徵起之收入百分之五十給該直轄市；在市徵起之收入百分之八十給該市；在鄉（鎮、市）徵起之收入百分之八十給該鄉（鎮、市）」；第4項：「第一項第六款之菸酒稅，應以其總收入百分之十八按人口比例分配直轄市及臺灣省各縣（市）；百分之二按人口比例分配福建省金門及連江二縣」，此舉直接侵害原來財政收支劃分法中，對於地方財政收入保障的比例規範，且經由

長期照顧服務法的修法，輕易破壞了財政收支劃分法的收入劃分體系，其成該法的特別法而加以排除，雖有其欲將「百分之十調增至百分之二十以內所增加之稅課收入」專用於長期照護之用的立法考量，但立法技術上恐有疑慮，蓋財政收支劃分法的修法，經多年討論，諸多版本爭議不斷¹⁹²，迄今未能完成修法，此次經由本法修正，已經實質影響了財政收支劃分法的內容，不可不慎。

三、結語

「國民健康局和董氏在大力宣傳菸害的同時，似乎已有所謂『模範公民』的想像。而吸菸者首先就是『模範公民』的反面教材，是『社會公害』！於是，吸菸者做為『危害社會』的敗類，與不吸菸的無辜『受害者』在生活空間上必須被嚴格區別開來」¹⁹³，上述的說法值得對於不斷對於吸菸者加重其各種負擔的同時，吾人所應深思。

如觀察臺灣近期的現狀，涉及菸害防制，國家在其任務與角色，似乎有向「保姆國家」靠攏的疑慮¹⁹⁴，在「一切都是為你好」的前提下可能，

192 關於財政收支劃分法的討論，參見廖欽福，2012年財政收支劃分法修正草案之立法評析，當代財政，第27期，頁34-49，2013年；廖欽福，地方自治與財政收支劃分之憲法課題—2012年「財政收支劃分法」修正草案之立法評析，收錄於立憲國家之課題與挑戰：許志雄教授六秩華誕祝壽論文集，頁642-681，元照，2013年。

193 同註167。

194 蕃薯藤新聞，臺灣成為『保姆國家』？！學者表達疑慮，2014年12月19日，<http://history.n.yam.com/yam/life/20141219/20141219758281.html>（2015/01/01，造訪）；中央日報，臺灣漸成『保姆國家』？學者提出警訊，2014年12月19日，<http://news.sina.com.tw/article/20141219/13618061.html>（2015/01/03，造訪）。在會議中，輔仁大學哲學系沈清楷助理教授認為「一個人自由，以不侵犯他人的自由為範圍，才是真自由；如果侵犯他人的範圍，便不是自由」。用這個淺顯易懂的「真自由」理論衡量上述修法動向，沈清楷認為「珍珠奶茶要幾分甜？單點漢堡還是有副食品的套餐？要不要抽菸？抽什麼口味的菸？」都消費者們日常生活的自由選擇，除規範不得購買者外，消費者可以自行判斷、選擇，政府的任務應是確保相關資訊公開透明、確保商品品質，不須過度管制、干預消費者選擇的自由權益。筆者個人也認為，目前制度既然又課「煙稅」又課徵「菸捐」，前者屬於統收統支的一般租稅，後者則經由專款專用，對於補充健保等費用具有一定貢獻，但是，其前提在於是否吸菸者因吸菸行為則導致身體健康受損進行健保支出增加，這樣的疑慮一直存在，是否有重複課稅之嫌。

海耶克（Friedrich August von Hayek）的名言「通往地獄的路，都是由善意所鋪成的」，在此似乎可以為另一詮釋。

如憲法上所保障之自由權與財產權，不能單依賴議會之審慎計算，必須對所立之法律，加以實質之限制¹⁹⁵，菸稅與菸品健康福利捐的課徵，亦不例外，否則基本權利的保障，將在國家「一切都是為你健康著想」的旗幟下，一點一滴流流失殆盡。更有甚者，乃是財政民主的統制，更國家高舉健康名義的旗幟，而具有外觀的形式而失去其內在的實質。

一、菸品健康福利捐的課徵，其支出背負許多社會保障福利的財源，然而，目前現行制度先課「煙稅」又課徵「菸捐」，前者屬於統收統支的一般租稅，後者則經由專款專用，對於補充健保等費用諸多社會保障具有一定貢獻，但是，其前提在於是否吸菸者因吸菸行為則導致身體健康受損進行健保支出增加，這樣的疑慮一直存在，是否有重複課稅之疑慮？誠如前述，葛克昌教授認為，菸捐與菸稅收入占國庫比率約 4.5%，遠高於奢侈稅（約 2%）等其他稅收，不合比例原則，「應該先釐清吸菸者用掉多少健保資源，再精算到底要課徵多少。」換句話說，菸捐的調整，應有更合理的評估機制。

二、經來可以將菸捐與菸稅合一，避免可能有重複課稅的疑慮，菸捐之收取雖依法有據，惟現行制度菸捐收入已超過菸稅，恐成為各利益團體爭取分配之財源，亦有各機關成立小金庫之疑慮，且菸捐分配機制恐操縱於特定人士之倉促政策決定。故若菸捐比照菸稅列入歲入，除可維持原本以價制量之目的，國庫亦增加可供統籌運用之稅收，並得本於公平原則用於各項施政；若考量菸捐有專款專用性質並確有列入特種基金辦理之必要性，為利菸捐收入及經費使用之監督，建議菸捐比照特種貨物及勞務稅列入年度歲入預算後，再補助低收入戶健保費之收支併列方式，並視需要再分配至特種基金，俾達菸捐收入流向公開透明化之目的，兼得以維持菸捐專款專用之立法精神。

195 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，同註 70，頁 38-39。

三、我國對於菸品的消費，課徵菸稅與菸捐，此二者均國家財政工具為手段，進行對於菸品消費抑制的目的，然而，國家之不同收入工具，乃為國家依憲法所徵收，亦當受到憲法限制¹⁹⁶，必須受到合憲性的檢驗。憲法者，乃面對時代的挑戰，所為的回應¹⁹⁷。

當稅法成為正當合理的管制指導原則，乃在於不同於自由法治國時代，在社會法治國（給付國家），國家之預算除了用於法秩序的維護外，亦成為社會序的促成者，以積極達成保護、教養、預防、重分配等功能，由於國家職權的擴充，稅捐成為社會政策工具，以為調節經濟政策的有利手段¹⁹⁸，無論是菸稅或者菸捐均屬之。

196 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，同註 70，頁 95。

197 引自葛克昌，租稅規避與法學方法—稅法、民法與憲法，稅法基本問題—政憲法篇，頁 3，元照，2005 年增訂版。

198 參見葛克昌，法律原則與稅法裁判（上），臺灣法學雜誌，第 114 期，頁 11，2008 年。

參考文獻

中文

一、專書

1. 王建煊，租稅法，自版，2005 年 29 版。
2. 王泰升，臺灣法律史概論，元照，2004 年 2 版。
3. 立法院編，105 年度中央政府總預算案整體評估報告，立法院印行，2005 年。
4. 吳 庚，憲法的解釋與適用，自版，2003 年。
5. 吳金柱，租稅法要論，自版，2001 年 14 版。
6. 李瑞祥，臺灣財政之研究：自殖民主義財政到民生主義財政，正中，1971 年。
7. 許極鏐，臺灣近代發展史，前衛，1996 年。
8. 陳清秀，稅法總論，元照，2006 年 4 版。
9. 陳清秀，稅法各論（上），元照，2016 年 2 版。
10. 黃 通、張宗漢、李昌權，日據時代臺灣之財政，聯經，1987 年。
11. 黃世鑫等，政府預算，國立空中大學，1996 年。
12. 黃可華，依法治財解析，中國經濟，2002 年 2 版。
13. 黃茂榮，稅捐之概念及其種類，稅法總論－法學方法與現代稅法（第 1 冊），自版，2005 年 2 版。
14. 黃茂榮，稅法總論：法學方法與現代稅法，自版，2012 年。
15. 黃茂榮、葛克昌、陳清秀，稅法各論，新學林，2015 年。
16. 黃靜嘉，春帆樓下晚濤急：日本對臺灣殖民統治及其影響，商務，2002 年。
17. 葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，行政程序與納稅人基本權，漢蘆，2002 年。
18. 葛克昌，人民有依法律納稅的義務－以大法官會議解釋為中心，稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005 年增訂版。

19. 葛克昌，租稅規避與法學方法－稅法、民法與憲法，稅法基本問題－政憲法篇，元照，2005 年增訂版。
20. 廖欽福，憲法公債概念及基本原則之研究，中原大學財經法律研究所法學碩士論文，1999 年。
21. 廖欽福，現代財政國家與法 I：財政法學之構築與法課題之展開，元照，2011 年。
22. 廖欽福，地方自治與財政收支劃分之憲法課題－2012 年「財政收支劃分法」修正草案之立法評析，立憲國家之課題與挑戰：許志雄教授六秩華誕祝壽論文集，元照，2013 年。
23. 廖欽福著，張獻勇主編，環境特種基金之財政民主統制，財政立憲與預算算法變革－第二屆中國財稅法前沿問題高端論壇論文集，智慧財產權，2013 年。
24. 蔡茂寅著，許志雄編，財政制度（第 26 講），現代憲法論，元照，2002 年 3 版。
25. 蔡茂寅，預算法之原理，元照，2008 年。
26. 蔡茂寅，社會保障的財政問題，立憲國家之課題與挑戰－許志雄教授六秩華誕祝壽論文集，元照，2013 年。
27. 蔡茂寅著，臺灣社會法與社會政策學會編，社會安全制度的財政基礎，社會法，元照，2015 年。
28. 簡玉聰，二十一世紀少子化時代之新人權論－建構積極生育權試論，現代憲法的理論與現實－李鴻禧教授七秩華誕祝壽論文集，元照，2007 年。
29. 嚴慶章、薛明玲、顏慧欣，租稅法，自版，2010 年 3 版。

二、期刊論文

1. 吳文弘，提升特種基金整體經營管理績效之研究，主計月刊，第 525 期，1999 年。
2. 吳文弘，強化特種基金預算制度－擴大基金運用範圍，落實財務責任考核，提升營運績效，主計月刊，第 556 期，2002 年。

3. 吳全峰，從健康人權之角度論菸草控制框架公約之發展與國家菸害控制之義務，月旦法學，第 169 期，2009 年。
4. 吳秀玲，長期照護法制與國家財政能力負擔－日本法與我國法之比較分析（上），中正財經法學，第 4 期，2012 年。
5. 吳信華，菸害防制法的合憲性（上）－基本權利受侵害的合憲性思考，月旦法學，第 30 期，1997 年。
6. 吳信華，菸害防制法的合憲性（下）－基本權利受侵害的合憲性思考，月旦法學，第 31 期，1997 年。
7. 李卓倫、郭昱君、陳冠婷、歐惠卿、郁風如，菸品健康福利捐預算分配的公平性，中臺灣醫學科學雜誌，第 2 卷第 4 期，2007 年。
8. 李卓倫、林 霖、陳江明，菸品健康捐調升前後的需求價格彈性，臺灣公共衛生雜誌，第 32 卷第 5 期，2011 年。
9. 周建誠、杜家駒，試論「菸品健康福利捐」的正當性，崇仁學報，第 2 期，2008 年。
10. 林佳穎，國家干預與自己決定－以菸害防制法吸菸限制為例，國防管理學法律研究碩士論文，2007 年。
11. 林明昕，健康權－以『國家之保護義務』為中心，法學論著，第 32 期，2005 年。
12. 林俊廷，由國家保護義務的界限看菸害防制法的合憲性以侵害吸菸者的權利為中心，東吳大學法律學系碩士論文，2009 年。
13. 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制費為例，月旦法學，第 163 期，2008 年。
14. 敖 汀，中國古代煙稅沿革，遼寧稅務高等專科學校學報，第 15 卷第 5 期，2003 年。
15. 莊振輝，我國政府基金制度之檢討，臺北商專學報，第 43 卷，1994 年。
16. 許育典，『校長禁菸』條款是否違憲？，月旦法學教室，第 116 期，2012 年。

17. 郭振雄、何怡澄、林翠芳，全民健康保險補充性財源初探，臺灣公共衛生雜誌，第 31 卷第 4 期，2012 年。
18. 陳 敏，憲法租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，第 24 期，1981 年。
19. 陳宜新，菸害防制法制之合憲性研究，中國文化大學法律學系碩士論文，2011 年。
20. 傅祖壇、劉錦添、簡錦漢、賴文龍，健康風險認知與香菸消費行為－臺灣的實証研究」，經濟論文，第 29 卷第 1 期，2001 年。
21. 湯嘯天，政府應當為公民健康權的實現謀全局負總責，治未指錄：健康政策與法律論叢，第 2 期，2014 年。
22. 黃冠霖，國家政策對吸菸者基本權限制之研究，南臺科技大學財經法律研究所碩士論文，2015 年。
23. 黃則強，從價稅與從量稅的比較－考慮租稅逃漏之情形，財稅研究，第 42 卷第 3 期，2010 年。
24. 黃嵩立、黃怡碧，吸菸、自由與社會正義，臺灣人權學刊，第 1 卷第 2 期，2012 年。
25. 黃源浩，論預算單一性原則，國立臺灣大學法學論叢，第 44 卷第 1 期，2015 年。
26. 黃源浩，從財稅法角度看長期照顧服務法的建制化，月旦法學，第 257 期，2016 年。
27. 楊培侃，菸草控制框架公約與國際菸害防制規範之最新發展，月旦法學，第 169 期，2009 年。
28. 葉春淵、李家銘、陳昇鴻、黃琮琪，菸品健康福利捐對香菸消費量及產業之影響，農業經濟半年刊，第 78 期，2005 年。
29. 葉春淵、黃琮琪，菸價要調漲多少：菸品健康福利捐課徵對香菸消費的影響效果，人文及社會科學集刊，第 18 卷第 1 期，2006 年。
30. 葛克昌，法律原則與稅法裁判（上），臺灣法學雜誌，第 114 期 2008 年。

31. 廖晨善，論菸品健康福利捐徵收與使用之財政民主統制，國立高雄第一科技大學科技法律研究所碩士論文，2016 年。
32. 廖欽福，租稅概念與特徵之解析（上），稅務旬刊，第 1839 期，2002 年。
33. 廖欽福，特別公課肥大化：從中油超收空氣污染防治費談起，臺灣法學，第 149 期，2010 年。
34. 廖欽福，2012 年財政收支劃分法修正草案之立法評析，當代財政，第 27 期，2013 年。
35. 廖欽福，長期照護與所得稅法－司法院釋字第 701 號解釋評析，科技法律評析，第 6 期，2013 年。
36. 廖欽福，我國 2014 年『財政健全方案』評介，政府審計季刊，第 35 卷第 1 期，2014 年。
37. 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，第 1 期，2015 年。
38. 廖欽福，社會保障財政法之概念與原則建構－以長期照護服務之財源論為中心，財稅研究，第 44 卷第 5 期，2015 年。
39. 趙珮涵，資本稅制對公共政策之影響－從量從價大不同，國立政治大學財政研究所碩士論文，2011 年。
40. 劉玫君、林翠芳，含糖飲料課稅問題初探，當代財政，第 8 期，2011 年。
41. 劉建宏，二〇〇七年菸害防制新法評釋，月旦法學，第 150 期，2007 年。
42. 劉建宏，吸菸者與非吸菸者之人權保障：『吸菸自由』？－兼論『健康權』之內涵，臺灣法學雜誌，第 94 期，2007 年。
43. 劉建宏，菸害防制法第十五條全面禁菸場所規定之探討，月旦法學，第 169 期，2009 年。
44. 蔡茂寅，財政作用之權力性與公共性－兼論建立財政法學之必要性，臺大法學論叢，第 25 卷第 4 期，1996 年。

45. 蔡茂寅，略論預算法上之特種基金－以空氣污染防治基金為例，財稅研究，第 30 卷第 2 期，1998 年。
46. 蔡茂寅，特種基金，月旦法學教室，第 16 期，2004 年。
47. 蔡茂寅，財政法，月旦法學教室，第 13 期，2008 年。
48. 蔡茂寅，財政收入總論（下），月旦法學教室，第 87 期，2009 年。
49. 蔡茂寅，財政收入總論（上），月旦法學教室，第 87 期，2010 年。
50. 蔡茂寅，稅課收入（上），月旦法學教室，第 91 期，2010 年。
51. 蔡茂寅，稅課收入（下），月旦法學教室，第 93 期，2010 年。
52. 蔡茂寅，原因者付費制度（下），月旦法學教室，第 105 期，2011 年。
53. 鄭明惠，從價稅與從量稅於垂直差異市場之探討，國立東華大學國際經濟研究所碩士論文，2006 年。
54. 謝宗憲，考慮廠商逃漏稅下之從價稅與從量稅比較，國立政治大學財政研究所碩士論文，2007 年。
55. 謝忠成，中國大陸菸稅制度之研究（1978-2012），亞洲大學國際企業學系碩士論文，2012 年。
56. 顏清梅，從臺灣省專賣局的改組談歷史省思，止善，第 3 期，2007 年。
57. 魏琳珊，我國菸害防制法關於「吸菸場所限制」之合憲性問題探討，臺灣大學法律學研究所碩士論文，2008 年。
58. 蘇永欽，從以房養老談幾個民法觀念，月旦裁判時報，第 31 期，2015 年。

三、其他資料

1. http://www.mohw.gov.tw/CHT/Ministry/DM2_P.aspx?f_list_no=334&doc_no=49483（2015/9/21，造訪）。
2. http://www.mohw.gov.tw/cht/Ministry/DM2_P.aspx?f_list_no=7&fod_list_no=4555&doc_no=43989（2015/09/21，造訪）。
3. http://www.mohw.gov.tw/cht/Ministry/DM2_P.aspx?f_list_no=7&fod_list_no=5309&doc_no=48380（2015/09/21，造訪）。

4. http://www.mohw.gov.tw/cht/Ministry/DM2_P.aspx?f_list_no=7&fod_list_no=5309&doc_no=48400 (2015/09/21, 造訪)。
5. 三立新聞網, 行政院通過長照法 調漲遺贈稅、菸稅挹注長照財源, 2016 年 10 月 06 日, <http://www.setn.com/News.aspx?NewsID=187682> (2016/11/21, 造訪)。
6. 中央日報, 臺灣漸成『保姆國家』? 學者提出警訊, 2014 年 12 月 19 日, <http://news.sina.com.tw/article/20141219/13618061.html> (2015/01/03, 造訪)。
7. 中央廣播電臺, 菸捐擬再漲 25 元 國健署力拼本會期通過, 2014 年 3 月 26 日, <http://news.rti.org.tw/news/detail/?recordId=85858> (2014/04/15, 造訪)。
8. 中國時報, 一根香菸 可以見大, 2003 年 10 月 5 日 15 版。
9. 今週刊, 亂象! 菸捐 67 億淪為政府小金庫, 2015 年 08 月 27 日, <http://www.businessday.com.tw/article-content-80392-126192> (2015/09/21, 造訪)。
10. 全教總電子報, 撤回學費調漲方案, 課徵教育捐增加總體教育預算, 2013 年 04 月 16 日, http://www.mcjh.kl.edu.tw/mcjh/news/index2014.php?fun_no=ushowonenews&entry=10372 (2014/04/20, 造訪)。
11. 自由時報, 去年帳面首見盈餘? 高捷: 實虧虛盈, 2014 年 02 月 06 日, <http://news.ltn.com.tw/news/local/paper/752017> (2014/04/14, 造訪)。
12. 自由時報, 長期照顧服務法第 15 條修法評析, 2016 年 10 月 26 日, <http://talk.ltn.com.tw/article/breakingnews/1867120> (2015/10/27, 造訪)。
13. 自由時報, 還我 700 億!, 2014 年 4 月 7 日, <http://news.ltn.com.tw/news/opinion/paper/768611> (2014/04/18, 造訪)。
14. 法源法律新聞, 長照服務機構整合並整體進行規範 立法院三讀長期照顧服務法, 2015 年 05 月 18 日, <http://www.lawbank.com.tw/news/NewsContent.aspx?AID=3&NID=128576.00&kw=%e9%95%b>

7%E6%9C%9F%E7%85%A7%E9%A1%A7%E6%9C%8D%E5%8B%99%E6%B3%95&TY=1,19,21&sd/8&ed=2015-07-18&total=3&NCLID=&lsid= (2015/07/23, 造訪)。

15. 胡博硯，菸害防制法中禁菸區設置的合憲性檢討，『菸害防制法施行五週年之前瞻與回顧研討會：菸害防制法爭議課題與評析』學術研討會論文集，南臺科技大學財經法律研究所主辦，臺北，2014年。
16. 財政部國庫署 <http://www.nta.gov.tw/web/Faq/listFAQ.aspx?c0=296&p0=37&Type=&print=1> (2015/09/21, 造訪)。
17. 國政評論，政府應否重啟『平準基金』抑制物價？，2008年9月，<http://www.npf.org.tw/post/1/4704> (2014/04/14, 造訪)。
18. 國政評論，高捷虧損的檢討，2008年8月，<http://www.npf.org.tw/post/1/4636> (2014/04/14, 造訪)。
19. 國策評論，健康福利捐 vs. 損人不利己捐的迷思與弔詭—從菸品健康福利捐的調漲課徵談起，2006年2月20日，<http://old.npf.org.tw/PUBLICATION/SS/095/SS-C-095-010.htm> (2014/04/16, 造訪)。
20. 勞軍捐，<http://zh.wikipedia.org/wiki/%E5%8B%9E%E8%BB%8D%E6%8D%90> (2014/04/18, 造訪)。
21. 湯德宗，政府資訊公開請求權入憲之研究，第五屆憲法解釋之理論與實務學術研討會，中央研究院法律研究所籌備處，臺北，2005年。
22. 廖欽福，社會福利給付的萬靈丹？論菸品健康福利捐之財政民主統制，產業發展與法治興革論壇，國立成功大學法律學系暨智慧財產權研究及推廣小組、國立高雄大學法學院、國立高雄第一科技大學科技法律研究所共同主辦，臺南，2015年10月01日。
23. 廖欽福，擺盪在菸稅與菸品健康福利捐的長期照顧財源：從長期照顧服務法第15條修正談起，國立高雄第一科技大學科技法律研究所2016年度學術研討會，國立高雄第一科技大學科技法律研究所主辦，高雄，2016年11月23日。

24. 臺灣立報，害「菸防制法是與非」，2011 年 12 月 15 日，
<http://www.lhpao.com/?action-viewnews-itemid-113689>
(2014/04/16，造訪)。
25. 臺灣相思草人權促進協會新聞稿，降低吸菸率 何必急於一時？，
2013 年 05 月 09 日，<https://zh-tw.facebook.com/notes/%E6%9C%B1%E6%94%BF%E9%A8%8F/%E5%8F%B0%E7%81%A3%E7%9B%B8%E6%80%9D%E8%8D%89%E4%BA%BA%E6%AC%8A%E4%BF%83%E9%80%B2%E5%8D%94%E6%9C%83%E6%96%B0%E8%81%9E%E7%A8%BF20130509/10151517792006220>
(2014/04/16，造訪)。
26. 蓋浙生，教育捐，教育大辭書，國家教育研究院，2000 年，
<http://terms.naer.edu.tw/detail/1309796/> (2014/04/14，造訪)。
27. 衛生福利部國民健康署 <http://www.hpa.gov.tw/BHPNet/Web/HealthTopic/Topic.aspx?id=200712250024> (2014/04/01，造訪)。
28. 蕃薯藤新聞，臺灣成為『保姆國家』？！學者表達疑慮，2014 年
12 月 19 日，<http://history.n.yam.com/yam/life/20141219/20141219758281.html> (2015/01/01，造訪)。
29. 聯合報，開徵『募兵捐』？財長說 NO，2014 年 03 月 06 日，
http://www.udn.com/2014/3/7/NEWS/NATIONAL/NATS4/8531348.shtml?ch=rss_focus (2014/04/10，造訪)。
30. 關鍵評論網，調漲菸捐降低吸煙率 學者憂恐影響弱勢族群，2014
年 03 月 26 日，<http://www.thenewslens.com/post/31955/> (2014/03/31，造訪)。

日文

1. 水野 勝，租税法，有斐閣，1993 年。
2. 北野弘久，現代税法事典，中央經濟社，1992 年。
3. 田中 治，特別會計，財政の適正管理と政策実現，勁草書房，2005 年。
4. 矢内原忠雄，帝國主義下の臺灣，南天，1997 年。
5. 金子 宏，租税法，弘文堂，2005 年 10 版。
6. 金子 宏著，雄川一郎、鹽野宏、園部逸夫編，總說，現代行政法大系 10—財政，有斐閣，1984 年。
7. 重森 曉、鶴田廣己、植田和弘，Basic 現代財政學，有斐閣，2005 年新版。
8. 新井隆一，財政民主主義—憲法學から，財政民主主義，學陽書房，1994 年。