

釋字第 788 號解釋協同意見書

蔡大法官明誠 提出

本號解釋聲請人一中華民國 97 年 11 月至 101 年 10 月之營業（進口）量相關帳籍憑證，經查核發現聲請人一製造之商品「保力達 B」所使用之玻璃容器螺旋鋁蓋內墊使用聚氯乙稀（Polyvinyl Chloride，下稱 PVC）材質，未依廢棄物清理法第 16 條規定申報繳納玻璃容器（附件使用 PVC 材質）之回收清除處理費，行政院環境保護署以 102 年 7 月 25 日環署基字第 1020063956 號函命於文到 45 日內補繳回收清除處理費，聲請人一於用盡行政爭訟救濟途徑後，就相關規定及公告等聲請釋憲。本席雖贊同本解釋之結論，但其就憲法平等保障，以及廢棄物清理法有關回收清除處理費之性質、法律保留密度等之論述，仍有再推敲之必要，爰提出協同意見書如下：

一、憲法平等保障及恣意禁止等違憲審查問題

本院解釋處理有關非稅捐之公課，釋字第 426 號解釋以公課公平負擔原則出發，釋字第 593 號解釋以財產權、平等原則及比例原則作為審查出發點，本號解釋以憲法平等保障作為審查基礎，實際上其審查密度可能因比較對象之不同，異其程度。如參考德國聯邦憲法法院運用平等原則或平等權之審查方法，對於與物相關聯者，適用恣意禁止 (Willkürverbot) 原則，屬較寬鬆之審查。此所謂恣意禁止公式 (Willkürformel)，於 1980 年後，聯邦憲法法院第一庭發展出所謂之新公式 (die "neue" Formel)，亦即合乎比例之平等要求，

於與物相關聯之差別待遇審查時，補充前述恣意禁止公式。¹ 在與人相關聯之立法平等(Rechtsetzungsgleichheit)之審查，其係用於拘束立法者，此時並非屬較寬鬆之明顯性審查問題(Problem der Evidenz)，而係憲法衡量問題(Problem verfassungsgerichtlicher Abwägung)。若在立法上涉及與人相關之群體差別對待(bei personenbezogener Ungleichbehandlung)，則適用人群差別待遇之比例原則審查(Prüfung der Verhältnismäßigkeit einer Ungleichbehandlung von Personengruppen)，屬於與人相關聯之差別對待之平等審查，則要求較嚴格審查。本號解釋運用憲法平等保障，認回收清除處理費係為特定之環保政策目的所課徵，須用於特定用途(廢棄物清理法第 17 條參照)，涉及高度專業性及技術性，有關機關就其費率之計算標準及額度高低等事項，原則上應享有一定之形成空間，爰為寬鬆審查。換言之，原因案件涉及之相關回收清除處理費，本號解釋並不將其定性為有如德國法上採取較嚴格審查之特別公課，且如前所述，因廢棄物回收清除處理費之課徵，與物較具關聯，以恣意禁止原則作為審查基礎，是採較寬鬆密度之審查。

二、廢棄物清理法規定回收清除處理費之法律性質

本號解釋未以本院釋字第 426 號有關空氣污染防制費屬於特別公課(Sonderabgaben)²之解釋作為參考基礎，而係參考

¹ 參照 Nußberger, in: Sachs, Grundgesetz Kommentar, 8.Aufl., München: Beck, 2018, Art.3 Rn.8ff., 25ff.; Reinhold Zippelius/Thomas Würtenberger, Deutsches Staatsrecht, 33.Aufl., München:Beck, 2018, §23 Rn.14ff.; Friedhelm Hufen, Staatsrecht II Grundrechte, 4.Aufl., München:Beck, 2014, §39 Rn.14ff..

² 本院釋字第 426 號解釋就空氣污染防制費，認空氣污染防制費收費

本院釋字第 593 號解釋，³此解釋亦認汽車燃料使用費係對特定人民課予繳納租稅以外之金錢義務，但並未提到特別公課。兩者有何差異？頗值得探究。

從比較法觀察，公法上金錢負擔，亦即公課(öffentliche Abgaben)，可區分稅捐(Steuer)與非稅捐之公課，後者包括規費(Gebühren)、受益費(Beiträgen)、特別公課及其他公課。⁴稅

辦法係主管機關根據空氣污染防治法第 10 條授權訂定，依此徵收之空氣污染防治費，性質上屬於特別公課，與稅捐有別。……以徵收所得之金錢，在環保主管機關之下成立空氣污染防治基金，專供改善空氣品質、維護國民健康之用途。此項防制費既係國家為一定政策目標之需要，對於有特定關係之國民所課徵之公法上負擔，並限定其課徵所得之用途，在學理上稱為特別公課，乃現代工業先進國家常用之工具。……特別公課之性質雖與稅捐有異，惟特別公課既係對義務人課予繳納金錢之負擔，故其徵收目的、對象、用途應由法律予以規定，其由法律授權命令訂定者，如授權符合具體明確之標準，亦為憲法之所許。……惟主管機關自中華民國 84 年 7 月 1 日起僅就油（燃）料徵收，而未及固定污染源所排放之其他污染物，顯已違背公課公平負擔之原則，有關機關應迅予檢討改進，併此指明。此解釋係以公課公平負擔為原則，此可與稅捐法定原則以外之租稅公平原則之運用相加比較。

³ 本院釋字第 593 號解釋就汽車燃料使用費，認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，其課徵之目的、對象、額度應以法律定之，或依法律具體明確授權，由主管機關以命令為必要之規範。而有關繳納金錢之義務，則應本於正當之立法目的，在必要範圍內對適當之對象以合理之方式、額度予以課徵，以符合憲法所規定之平等原則與比例原則。此解釋以憲法保障之財產權、平等原則與比例原則等作為基礎。

⁴ 在德國稅法文獻上，將非稅捐所課徵公課與稅捐相對應，其非基於基本法第 105 條至第 108 條所定財政規範(die in Art 105 ff GG festgelegte Finanzordnung)，而係以基本法第 70 條以下規定為基礎，其權限(Verwaltungskompetenz)係源自於基本法第 30 條及第 83 條以下規定。有關非稅公課(Nichtsteuerliche Abgaben)，包括規費、受益費、特別公課、社會保險受益費(Sozialversicherungsbeiträge)、團體

捐不同於受益費、規費，不具對待給付 (keine Gegenleistungen)(參照§3 Abs.1 Abgabenordnung (AO)；德國租稅通則第 3 條第 1 項⁵)，其係國家財政收入之最重要來源。⁶關於特別公課(Sonderabgaben)之要件，係由德國聯邦憲法法院判決實務所發展出來，其屬依法律規定所要求之金錢給付義務，須具備針對特定群體（不屬一般大眾）之基於特別經濟或社會關聯性，該特定群體之特別公課須具同質性 (homogen)，課徵特別公課所追求之目的 (Zweck) 較具明顯性 (evident)，並須具有群體用益性 (gruppennützig)。⁷以上要件，

負擔 (Verbandslasten)、獨立型之衡平公課 (Ausgleichsabgaben eigener Art) 與非屬前述類型之其他公課 (Sonstige Abgaben) 等。參照 Kube, in: BeckOK Grundgesetz, Epping/Hillgruber, 41. Edition, Stand: 15.05.2019, GG Art. 105 Rn.10ff..

⁵ 租稅通則 (Abgabenordnung (AO)) 第 3 條稅捐、稅捐附加給付 (§ 3 Steuern, steuerliche Nebenleistungen) 第 1 項規定，(1) 稱稅捐者，謂公法團體以收入之取得為目的，對所有符合法律所定給付義務之構成要件之人，課徵非屬特定給付所為對價給付之金錢給付；收入之取得，得具有附隨目的。((1) Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.)

⁶ 參照 Grashoff, Grundzüge des Steuerrechts, 14. Auflage 2018-beck-online, 1. Kapitel Steuerrechtsordnung Rn.1.

⁷ 德國聯邦憲法法院之早期見解，尚要求公課義務人與公課目的間之關聯，該公課義務人對以該公課支應之國家事務，須有一「群體責任」(Gruppenverantwortung，或譯群體有責性)。惟其後聯邦憲法法院放棄此一標準，而難以界限特別公課與目的稅。參照陳敏，稅法總論，臺北：新學林，2019年2月初版，頁10~11註21後段。稅捐與特別公課均屬不涉及對待給付之公課 (Abgabepflichtigen ohne Gegenleistung)。特別公課係針對特定群體，而非一般大眾 (eine bestimmte Gruppe (dh nicht der Allgemeinheit)) (BVerfG NJW

可見特別公課歸屬於非稅捐性質之公課，在其構成要件之適用上，有較為嚴格之要求。

三、環境公課之概念建構及其合憲性之問題

對於新興之環境公課議題，亦應予重視。在環境法文獻中，承認環境公課之概念(Umweltabgaben)⁸。又有將環境公

17, 2249)。負擔特別公課之群體須具同質性及目的性(BVerfG NJW 81, 329; 95, 381; BVerfGE 113, 128)，以及用益性(BVerfG NVwZ 10, 35; BVerfG NJW 17, 2249)。特別公課須有其財政目的(Finanzierungszweck)，不許是違法利益沒入(eine Vorteilsabschöpfung)(BVerfGE 113, 128)。此外，立法者須就課徵之特別公課以預算法完全予以規範(vollständig dokumentieren)，因此可能受國會監督(damit eine parlamentarische Kontrolle möglich ist)(BVerfGE 108,186;113,128)。稅捐與特別公課之區別，決定於公課之實質內容(der materiellen Gehalt der Abgabe)。相對於稅捐，特別公課之課徵係屬少數例外(die seltene Ausnahme)之情形(BVerfGE 55,308;67,275;91,186)。特別公課之課徵權限，係源自於基本法第73條以下之一般事項立法權限(allgemeine Sachzuständigkeiten der Art 73 ff GG)(BVerfG NJW 81, 329 mwN)。特別公課不受財政機關(Finanzbehörde)之主管。參照 Klein/Gersch, Abgabenordnung(AO) Kommentar, 14.Aufl., München: Beck, 2018, §3 Rn.21.

⁸ 參照 Hans Schulte, Umweltrecht, Heidelberg: Hüthig· C.F. Müller, 1999, S.191ff..該書將環境公課分為三種：稅捐、規費與受益費、特別公課與其他非稅捐之公課(andere nicht steuerliche Abgabe)。其他非稅捐之公課，在個案情形，其認為難以確定公課之性質及判斷其容許性。該書舉出兩例，取水費(Wasserpennig)與碳費(Kohlepennig，有譯為碳稅)。碳費，因欠缺國家對待給付，不被歸類於受益費或規費，且非屬於稅捐，亦不是特別公課，因用電消費者(Stromverbraucher)欠缺特別財政責任。德國曾課徵碳費，德國聯邦憲法法院宣告其違憲，即所謂碳費案(碳芬尼案)(BVerfGE 91, 186-Kohlepennig)，聯邦憲法法院認為特別公課須屬少數例外情形，僅於狹義憲法界限內始容許之(nur in engen verfassungsrechtlichen Grenzen zulässig; sie muß deshalb eine seltene Ausnahme bleiben)。第三電力法(Drittes Verstromungsgesetz)第8條之衡平公課(Ausgleichsabgabe)(所謂碳費；sog. Kohlepennig)，使一般用電消

課⁹，區分環境財政公課(Umweltfinanzierungsabgaben)與環境引導公課(Umweltlenkungsabgaben)（或譯為環境管制性之引導公課、環境管制性之誘導公課、環境誘導公課）。¹⁰環境財政來源公課（稅捐）之課徵主要係基於財政收入目的，非稅捐環境公課之課徵係以管制性引導為目的，均值得思考。¹¹有關課徵環境公課合憲性之問題，如就其目的之差異，可分別探究其基本權限制或干預是否具有正當理由。例如有以

費者負擔碳費，然因一般用電消費者，就確保發電時使用硬煤，未涉及特別財政收入之責任(keine besondere Finanzierungsverantwortlichkeit)，故碳費作為特別公課，不具正當理由。從該判決宣告碳費作為特別公課違憲之後，煤炭開採就從國家預算中予以補貼。

⁹ 有認公法上環境公課，係指以直接或間接作為環境保護工具之公課。環境公課，先以環境稅捐形式出現，亦有可能是環境受益費(Umweltbeitrag)及環境費(Umweltgebühr)，另有可能課徵環境特別公課(Umweltsonderabgaben)。例如為減少環境汙染，非為財政收入目的，而係為引導配合相關環保政策，課徵管制性之引導特別公課(Lenkungsabgaben)。以行為引導目的而課徵管制性之引導環境公課，具有重要意義，在環境政策上，為環境秩序法工具之填補，例如課徵排放費(Emissionsabgaben)及對於有些產品課徵公課(Produktabgaben)。(參照 Bernd Bender/Reinhard Sparwasser, 2., Aufl., Umweltrecht: Grundzüge des öffentlichen Umweltschutzrechts, Heidelberg: C.F. Müller, 1990, Rn.88-93.)

¹⁰ 參照 Michael Kloepfer, Umweltrecht, 4.Aufl., München:Beck, 2016, §5 Rn. 947ff.; Heimlich Hendler, Lenkung in Abgaben, ZRP 2000, 325/329f.; Weber-Grellet, Lenkungssteuer im Rechtssystem, NJW 2001, 3657/3661ff..

¹¹ 國內文獻有論及環境公課者，參照陳清秀，稅法總論，臺北：元照，2019年9月11版1刷，頁92-94，論及環境稅。王韻茹，環境公課的憲法基礎與限制，月旦法學雜誌第283期，2018年12月，頁112~125。公課類型的選擇毋寧涉及到整體規範制度的目的、課徵對象、內容與範圍等具體事項，必須加以審酌規範事物本質，從而加以判斷（參照王韻茹，前揭文，頁125）。

環境保護之引導為目的而加以課徵者，有將之類推引導稅捐(Lenkungsteuern)，亦即所謂管制性之引導費(Lenkungsgebühren)¹²。此將公課分類及概念，運用於環保公課，尤其是環保引導公課之概念建構及其合憲性之問題，值得參考。

汽車燃料使用費與空氣污染防制費，雖均以「費」稱呼，¹³空氣污染防制費已被本院釋字第 426 號解釋定性為特別公課，汽車燃料使用費則未明確定性，則其性質是否為規費？或屬於特別公課？抑或係其他非稅捐之公課？此問題與本號解釋涉及之廢棄物清理法有關回收清除處理費之性質類似。¹⁴本件所涉及回收清除處理費之定性，是否為非稅捐之特別公課，因如參考德國聯邦憲法法院判決要求之特別公課要件及審查密度，與本院釋字第 426 號解釋採較為寬鬆審查密度之特別公課之概念，在解釋上尚有差異，故此不定性為

¹² 參照 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht 23. Aufl., Köln: Otto Schmidt, 2018, § 2 Rz. 22.

¹³ 有認為在具體情形，是否有一項稅捐、規費、受益費或特別公課存在，應專門依其是否滿足此類公課的各自概念特徵而定。至於立法者對於此類公課所選擇的名稱如何，則並不重要，蓋其可能為逃避課徵權限問題而選擇某一種公課名稱。參照陳清秀，稅法總論，臺北：元照，2019 年 9 月 11 版 1 刷，頁 75。

¹⁴ 有將環境公課區分為廣義與狹義者，認狹義之環境公課乃主管機關以環境保護為主要目的，基於污染者付費原則對造成環境負擔之人課徵金錢公課，藉以調整控制國民行為之措施，例如空氣污染防制費、廢棄物回收清除處理費。廣義之環境公課意義，在於所有環境法上基於與特定環境或生態保育、維護之目的，而國家規定得針對某些與此目的相關之使用環境資源行為或污染環境行為，對於人民所課徵之金錢負擔。舉凡水權費、汽車燃料費與狹義之環境公課均為廣義環境公課之範疇。詳參馮郁琇，環境法上特別公課，財稅法令半月刊第 41 卷第 9 期，2018 年 5 月，頁 40。

特別公課。此外，其與規費法所稱之規費，又不盡相似。無論如何稱呼，要精準定性不無困難。¹⁵是此宜另從前述課徵非稅捐公課之目的加以觀察，亦即可從獲取財政收入目的，或以行為引導目的相互區分。本件所涉就 PVC 之管制措施，係為環境保護之目的，非純屬 PVC 之完全禁止¹⁶，目前現況仍有商品含有 PVC，故實務上係採「源頭減廢」或「寓減於徵」（有稱寓禁於徵）方式。因聚氯乙烯(PVC)因含有氯，在焚化處理時，易產生戴奧辛，該含有戴奧辛之有害物質，對

¹⁵ 公課一般可分為稅捐、受益負擔(Vorzuglast)及特別公課，但實際上相互間之區分界限，有時亦甚為困難。基本法第 105 條至第 108 條之財政憲法規定，適用於稅捐，但非針對類似稅捐之受益負擔（受益費、規費），國家相對為對待給付。對於類似稅捐之特別公課，係聯邦憲法法院對之有特別之憲法上要求，而形成之公課。（參照 Bernd Bender/Reinhard Sparwasser, 2., Aufl., Umweltrecht: Grundzüge des öffentlichen Umweltschutzrechts, Heidelberg: C.F. Müller, 1990, Rn.88ff.）又本院釋字第 515 號解釋，就工業區開發管理基金，認其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，此即將特別公課及使用規費併稱之。

¹⁶ 環保署於 94 年 3 月 22 日，就外界對於 PVC 及 PET 禁用之提議，曾說明該署並非針對裝飲料的寶特瓶予以「限用」，而是針對 PVC 瓶及 PVC 材質的容器標籤，採取「差別費率」的經濟誘因手段，引導飲料業者改用對於環境較友善的其他塑膠材質。因為 PVC 瓶與寶特瓶（即 PET 瓶）為兩種不同塑膠材質的容器，PVC（聚氯乙烯）的塑膠分類符號為 3 號，寶特瓶則為 1 號，且目前尚未有研究顯示寶特瓶對人體產生危害；因此，環保署針對飲料容器徵收「回收清除處理費」中，考慮 PVC 對於環境的影響，採取「差別費率」，對於環境較不友善的 PVC 瓶，費率為每公斤 14 元（94 年），而其替代材質 PET 每公斤為 13 元。根據環保署當時之統計資料，93 年 PVC 容器的營業量約 1,000 多公噸，與 87 年營業量相較已下降 76%。顯示其以經濟誘因方式，促使產業改用其他材質之效果。（參照 <https://enews.epa.gov.tw/Page/3B3C62C78849F32F/166f0ba0-c52c-4855-a24b-ccf0b2fe16c6>（94-03-22 [行政院環境保護署廢管處]），最後瀏覽日期：109 年 1 月 30 日）

環境或人體產生危害，在不能完全禁止之前，使其逐漸減少使用 PVC 於食用性商品之物品、包裝或容器之中，並尋找其他無害於環境安全及人體健康之替代材質。¹⁷因此，廢棄物清理法有關回收清除處理費，係基於環保公益目的，性質上可解為具有行為引導目的之其他非稅捐性質之管制性環境公課（環境引導公課）。其內容可不受憲法第 19 條規定租稅法定原則之要求，但其須符合一般法律保留（非國會保留）之要求，即如以法規命令規定，亦應符合授權明確性原則之要求。是本號解釋未將之定性為類似德國法上特別公課，而採取較寬鬆審查密度，認基於環境保護之目的，對於特定性質廢棄物要求責任業者繳納回收清除處理費，具公益性，其相關規定對於基本權之干預，與法律保留原則及平等保障之意旨均尚無違背。

此外，原因事件要求聲請人一補繳回收清除處理費新臺幣（下同）3 億 831 萬 4,070 元，係屬合計 4 年之處理費，聲請人一行為當時之每年淨收入所得總額為 30 億元。本件所涉及課徵回收清除處理費不僅可能造成對憲法第 15 條財產權之

¹⁷ 環保署為減少 PVC 塑膠容器對環境之影響，研擬調整 PVC 塑膠容器回收清除處理費費率，以經濟誘因導引業者減少使用 PVC 塑膠容器，改用有利於資源循環利用之替代材質。我國垃圾多以焚化處理，PVC 含有氯，焚化處理時易產生戴奧辛，且國內 PVC 塑膠容器使用量逐年降低，106 年 PVC 塑膠容器占整體塑膠容器之使用量僅 0.29%，回收量則僅占整體塑膠容器回收量 0.42%。因此，為減少 PVC 塑膠容器對環境及回收處理體系負擔，環保署擬調整 PVC 塑膠容器回收清除處理費費率，由現行的 18.5 元/公斤調升至 87 元/公斤，以促使業者改用替代材質。自 108 年 7 月 1 日起生效。（參照 <https://enews.epa.gov.tw/Page/3B3C62C78849F32F/ee1cd8a4-530e-4fae-941f-9fb4bcb51f4d>（107-04-11 [行政院環境保護署基管會]新聞），最後瀏覽日期：109 年 1 月 30 日）

干預(Eingriff)。另如從聲請人之營業自由觀之，如本號解釋所示可能對責任業者構成營業自由（如附件材質之選擇）之一定干預。此外，其對責任業者所要求繳納之處理費數額，雖非責任業者所不能負擔，但使其負擔一定數額之金錢給付義務，或多或少將可能造成責任業者增加其營業成本，有時或可轉嫁於消費者，因而增加售價，導致消費者轉而購買其他替代商品，致生責任業者營業自由受到一定程度之干預或限制。

四、結語

依廢棄物清理法課徵回收清除處理費，性質上係基於管制性引導目的之非稅捐之環境公課，基於環境保護及人體安全維護等公益目的之要求，就使用 PVC 之物品、包裝或容器，課徵非稅捐性質之環境公課，有其目的正當性。又本號解釋雖採取較寬鬆審查標準，惟須符合恣意禁止原則，否則仍有違憲之疑慮。有關廢棄物回收清除處理費之課徵，縱使性質上其非屬行政罰，係依據責任業者製造或使用之商品，產出多少有害環境保護及人體安全之廢棄物量而計算，因 PVC 塑膠容器焚燒時所釋放出戴奧辛等有害物質，致危害環境或食用安全，固有強制責任業者繳納一定數額之廢棄物回收清除處理費之目的正當性，但其繳納額度，基於公課公平原則，應考量其是否合乎比例，亦即在課徵廢棄物回收清除處理費之繳納標準及額度衡量時，更加公平，亦可避免責任業者發出不平之鳴。所謂「物不得其平則鳴」，長久之計，相關機關應召集與環境、食品及法律等專業技術之學者專家及有關業者開會，集思廣益，形成共識，以利政策之推行。是未來隨著技術進步及社會發展，相關機關應隨時檢討課徵

計算方式或費率等規範，以符環境引導公課課徵之本旨及公平原則，藉以健全我國課徵環境公課之制度。綜上，治本之道，期待未來有更多創新研發或引進對環境安全及人體健康友善之替代物質，抑或建置更有效率之回收再生利用系統，以利應用。