

「包裝容器稅」判決

BVerfGE 98, 106-134

聯邦憲法法院第二庭於一九九八年五月七日判決

-2 BvF 1991, 2004/95 -

李建良 譯

裁判要旨

裁判主文

判決理由

A 本案事實

I 系爭規定

II 爭訟經過

III 訴願人主張

IV 各機關之意見

B 憲法訴願合法

C 憲法訴願有理由

I 聯邦與邦之稅捐立法權

II 誘導性稅捐與合作原則

III 系爭規定抵觸合作原則

IV 系爭規定之效用與費用之
分擔

裁判要旨

1.基本法第七十四條第一項第二十四款賦予聯邦立法者對於廢棄物管理法之事項，享有廣泛之規範權限。

2.稅法之規範，其於非稅法權限領域具有誘導效果者，並不需要在稅法立法權限之外，另有事物之立法權限。

3.立法者基於稅法之立法權限所為之誘導性規定，若對事物立法者之權限領域有所干預，則僅能於該誘導效果不會抵觸事物規範之整體構想與各別具體規定之範圍內，始能為之。

裁判主文：

1. 一九九一年十二月十六日 Kassel 市有關包裝容器稅 (Verpackungsteuer) 課徵自治規章 (Ämliche Bekanntmachungen der Stadt Kassel, in: Hessische/Niedersächsische Allgemeine, Stadtausgabe Kassel Nr. 300 vom 28. Dezember 1991, Seite 18)，與基本法第十二條第一項暨第七十四條第一項第二十四款、第一百零五條第二 a 項及法治國原則有所不符，因而無效。

2.Hessen邦行政法院一九九五年六月二十九日之判

決 – 5 N 1202/92 –侵害訴願人受基本法第十二條第一項保障之基本權利，並抵觸基本法第七十四條第一項第二十四款、第一百零五條第二a項及法治國原則。本判決廢棄，並發回Hessen邦行政法院。

3.第一訴願人請求作成暫時命令之聲請，因此而解決。

4.Hessen邦應給付訴願人因憲法訴願程序所支出之必要費用。

判決理由：

A.（本案事實）

本憲法訴願涉及地方包裝容器稅之合憲性，其誘導效果侵犯聯邦立法者所規範之廢棄物處理領域。

I.（系爭規定）

1.a) Kassel 市基於一九九一年十二月十六日之自治規章 (Amtliche Bekanntmachungen der Stadt Kassel, in: Hessische/Niedersächsische Allgemeine, Stadtausgabe Kassel Nr. 300 vom 28. Dezember 1991, Seite 18)，自一九九二年七月一日起對於不能再利用之包裝容器及餐盤課徵包裝容器稅，如該餐盤裝載食物及飲料供當場食用而販賣者（第一條）。該稅捐之債務人，為食物及飲料之最終販賣人（第二條）。課稅客體如由最終販賣人當場收回，並運至公共廢棄

物清除機構以外，作物質上之再利用者，免除包裝容器稅之義務（第三條）。

根據地方議會提案之理由，包裝容器稅之目的，在於有效達成廢棄物減量之目標，同時改善 Kassel 市之歲入狀況。使用不能回收包裝容器之商品，其價格預料將會提高，如此可促使消費者選購可回收容器之商品。

包裝容器稅之額度，係依包裝容器之單位計算之。每一罐頭、瓶子、杯子或其他之容器，包裝容器稅為 0.40 馬克，每一餐盤為 0.50 馬克，每一餐具為 0.10 馬克。包裝容器稅之義務，於販賣食物及飲料時發生。包裝容器稅每三個月繳納一次。

一九九五年之包裝容器稅收入，總計 83733.86 馬克。

b) 系爭自治規章係基於一九七〇年三月十七日 Hessen 邦地方稅捐法(HessKAG)(GVBl I S. 225)所制定。其第七條規定：

鄉鎮稅

（一）鄉鎮依法律之標準課徵稅捐。

（二）除法律另有規定外，鄉鎮得課徵地方消費稅。但保留予邦或縣課徵之稅捐，不在此限。

2. 於聯邦法上，有關廢棄物之減量與再利用，係以一九八六年八月二十七日(BGBl I S. 1419, berichtigt 1501)之廢棄物減量暨清除法（廢棄物法 – AbfG -）予以規範，其最近一次之修正，係經由一九九四年九月三十日 Basler

協定之施行法(BGBI I S. 2771)。該法為一九九四年九月二十四日公布(BGBI I S. 2705)、一九九六年十月七日生效之現行促進循環再生與確保適合環境之廢棄物清除法（循環再生暨廢棄物法——KrW-/AbfG——）所取代。基於廢棄物法第十四條規定之授權，於一九九一年六月十二日定有包裝容器廢棄物減量命令（包裝容器命令-VerpackVO-）(BGBI I S. 1234; zuletzt geändert durch Art. 3 Nr. 6 der Verordnung vom 26. Oktober 1993, BGBI I S. 1782)。

a)廢棄物減量暨清除法對於廢棄物之減量與清除定有如下規定：

第一 a 條

廢棄物減量與廢棄物再利用

（一）廢棄物應依基於第十四條第一項第三、四款之法規命令之標準減量之。需經許可設施之經營人，其依聯邦公害防制法之規定，應使用產生少量剩餘物質之程序或再利用剩餘物質之方式，以減少廢棄物之義務，不受影響。...

第十四條

標示、分離清除、回繳與回收義務

...

（二）聯邦政府為減少或降低廢棄物之數量，於聽取相關領域之意見後，得就特定產品廢棄物之減少、降

低或再利用事項，設定於一定合理期間內可達成之目標。於廢棄物數量之減少或降低，或為適合環境之清除所必要者，特別是為達成第一句之目標設定所必要者，聯邦政府於聽取相關領域之意見，並經聯邦參議院之同意後，得規定特定之產品，特別是包裝及容器，

1.以一定之方式標示，

2.僅能以可減輕廢棄物清除負擔之特定方式，特別是以多次使用或有助於再利用之方式，銷售之。

3.於使用後，應由製造人、販賣人或由其所指定之第三人予以回收，以供有利於環境之再利用、利用或為其他之清除，同時應以適當之回收及質押系統，以確保其回繳。

4.於使用後，應由占有人以特定之方式，特別是與其他廢棄物相分離，予以交付，以便於或有助於其被利用或為其他適合環境之清除。

5.僅能以特定之目的銷售之。

b)基於廢棄物法第十四條第二項之授權所發布之包裝容器管理命令，有如下之規定：

第六條

出售包裝容器之回收義務

(一)販賣人應將最終消費者所使用之出售包裝容器，於販賣處所或緊接販賣處所，以無償之方式予以回收。此項義務僅限於特定種類、形狀及大小之包裝容器，

並以販賣人於其分類賣場所販賣之包裝容器為限。販賣人之販賣處所若小於二百平方公尺者，回收義務僅限於由販賣人所出售之商標包裝容器。

（一 a）…

（二）製造人及販賣人應將依第一項所回收之包裝容器，予以回收，並於公有廢棄物清除機構以外，交予再利用或為物質上之利用。此項義務僅限於特定種類、形狀及大小之包裝容器，並以各該製造人及販賣人所銷售之包裝容器為限。

（三）製造人及販賣人加入特定之系統，而該系統於第一項所定義務販賣人之所在地域，足以向最終消費者或於鄰近最終消費者處定期收取使用後之出售包裝容器，並合乎本命令附錄所定之要求者，免除第一項、第一 a 項及第二項之義務。此項系統應以其設立所在地之清除義務公法人之收集及利用系統為基準。此項基準為依本項第六句確認之前提要件。清除義務公法人之利益，於此應特別顧及。對於本命令附錄所定物質之收集與分類所必要之設施，清除義務公法人得請求接收或共同使用，但須支付相當之對價。此種系統之全面設立，由廢棄物處理主管最高邦機關或由其指定之機關，經申請以一般處分確認之，並予以公告。依本項第一句規定免除義務者，自公告時起發生效力。前揭申請於一九九三年一月一日之前提出者，就一九九三年三月一日之前免除

義務部分，僅須證明有一系統之成立，其足以向最終消費者或於鄰近最終消費者處定期收取使用後之出售包裝容器。

c)依循環再生暨廢棄物法第五條第一項暨第九條之規定，設施經營人之廢棄物減量義務，係依據聯邦公害防制法之規定及基於第二十三條、第二十四條所發布之法規命令。廢棄物法第十四條之法規命令授權規定，為循環再生暨廢棄物法第二十三條及第二十四條規定所繼受並予補充。依循環再生暨廢棄物法第二十五條第一項之規定，聯邦政府尚得於聽取相關領域之意見後，訂定對廢棄物自願回收之目標設定。關於產品責任之基本理念，循環再生暨廢棄物法第二十二條第一項規定：

凡是發明、製造、處理、加工或販賣產品者，為達成循環再生之目標，負有產品責任。為履行產品責任，產品之形成，應儘可能在製造及使用之過程中，減少廢棄物之產生，並確保使用後所產生之廢棄物，為適合環境之利用與清除。

同條第四項規定：

聯邦政府基於第二十三條及第二十四條以法規命令規定，哪些義務人應履行第一項及第二項所定之產品責任。聯邦政府同時確定，何種產品以何種方式實施產品責任。

II.（爭訟經過）

1.第一訴願人係 Kassel 市之某加盟店，第二訴願人於其 Kassel 營業範圍內設置自動販賣機，以免洗杯供應冷熱飲。其中第一 a)訴願人是一家股份有限公司，於一九九六年七月五日因清算結束營業而被塗銷其商業登記。

2.a)訴願人於包裝容器稅規章生效後，即直接依行政法院法第四十七條第一項第二款向行政法院提起法規審查程序。Hessen 邦行政法院於一九九二年十二月十五日，依舊行政法院法第四十七條第五項第一句第一款規定，以裁定將案件提請聯邦行政法院決定：「以地方自治規章規定，採行與聯邦法所定稅捐不同種類之地方消費稅（包裝容器稅），其主要目的並非在取得稅收，而是廢棄物減量，財政憲法上有關課徵地方消費稅之立法權限（基本法第一百零五條第二 a 項）是否足以作如此之規定？抑或——若然，則於何種條件下——須額外賦予地方有相關之事物立法權限（基本法第七十條以下）。」關於是否必須額外賦予事物立法權限一節，尚有其他問題提請決定：「聯邦基於廢棄物法第十四條之授權於一九九一年六月十二日(BGBl I S. 1234)發布有關廢棄物減量之命令，是否即屬完全(abschließend)行使基本法第七十二條第一項賦予聯邦有關『包裝容器廢棄物減量』事務領域之立法權限。」

b)聯邦行政法院以一九九四年八月十九日之裁定作

出如下之結論：

鄉鎮發布包裝容器稅地方規章，其一一如一九九一年十二月十六日 Kassel 市有關包裝容器稅課徵自治規章一一以採行與聯邦法所定稅捐不同種類之地方消費稅（包裝容器稅）為規範內容，而其課徵依其形式、重心及效果並非等同於廢棄物法上有關行為誡命或禁止之直接事物規範，是以，在基本法第一百零五條第二 a 項所定一一由各該邦基於邦法所移轉之一一財政憲法上之立法權限之外，無需額外賦予鄉鎮相關之事物立法權限，即使該稅捐課徵之主要目的並非在於其附帶取得之稅收，而是廢棄物減量。

Hessen 邦行政法院正確地認為，Kassel 市之包裝容器稅，依其主要之內容，符合稅捐及財政憲法上之要件。即使在國庫目的以外之目的居主要地位，惟並未使該稅捐之稅捐性質因而喪失，至少稅收之取得在客觀上仍然存在。

相對而言，稅法之規定若具有禁止之性質而轉變成為一種純粹之行政作用，並且一一在形式濫用之下——實際上僅有相應之事物規範，而不再是以取得稅收為目的時，則在財政憲法之立法權限之外，必須另有事物之立法權限。然則，依照 Hessen 邦行政法院之確認，本案並非如此。況且，國庫以外之目的，亦非作為界分立法權限之適合連結點。其關鍵毋寧是，系爭規範在各該事

物領域所產生之直接效果。對於稅捐之規範而言，其若非純然國庫以外之事物規範，則悉依基本法第一百零五條之特別規定決定之。除了濫用形式之「扼殺性」稅捐規範外，需要額外事物立法權限之情形，僅存在於該稅法之具體規範，依其重心與效果，等同於直接、有目的之事物誡命或禁止。不過，基於 Hessen 邦行政法院所確認之事實，本案亦非如此。此外，並無任何根據顯示，對於法律規範相對人而言，此種國庫以外目的之遵守，是無可避免的。

從基本法第一百零五條第二 a 項賦予邦得課徵與聯邦消費稅不同種類地方稅之專屬立法權限，亦可推論出，聯邦立法者不得「禁止」此種地方稅，或對之有所妨礙。準此而言，其情況是，由於一九八六年八月二十七日之聯邦廢棄物法及以此為基礎所發布之一九九一年六月十二日包裝容器命令並無課徵包裝容器稅之規定，是以，如果系爭規章與聯邦法上所定廢棄物減量之目標（一九八六年廢棄物法第一 a 條）不生牴觸者，則聯邦法與包裝容器稅地方自治規章之發布自無衝突。從而，第二項提請決定之問題，亦無進一步表示見解之必要。聯邦立法者僅能透過在聯邦法中加入一項「同種類」稅捐之方式，「剝奪」各邦或鄉鎮課徵地方消費稅之立法權限。此點乃導引自基本法第一百零五條第二 a 項所定邦及其授權之鄉鎮之專屬立法權。

c)據此 Hessen 邦行政法院乃駁回訴願人所提出之法規審查聲請。而在聯邦行政法院對於審判庭提請決定之問題作成裁判之後，有一系列與聯邦行政法院見解不同之法律問題判斷，因此而撤回，蓋審判庭受聯邦行政法院對法律問題判斷之拘束。此外，審判庭——不同於法律審之裁判，於其發回更審之範圍內，前審訴訟程序重新開始——亦不得藉聯邦行政法院就提請決定問題所為之答覆，改變其原提請決定之法律見解，從而以全新之法律理由作成裁判。

揆諸對審判庭具有拘束力之法律見解及聲請人所提事實上之主張，可以得知，系爭稅捐並非屬扼殺性稅捐，而聲請人亦非完全任由國庫以外目的之擺佈，而毫無迴避之可能性，以致使該課稅規定實際上等同於對使用拋棄式材質之直接禁止。此外，該加盟店亦有使用其他替代品、改變營業結構或轉嫁之可能性。飲料自動販賣機亦得以自備容器裝載之方式使用之。而此一稅課也可以轉嫁到消費者身上。

III.（訴願人之主張）

對於上揭裁判，訴願人提起憲法訴願。

1.第一訴願人主張其基本法第二條第一項、第三條第一項、第十二條第一項及第十四條第一項所保障之基本權利，受到侵害。包裝容器課稅規章缺乏足夠之授權基礎，蓋包裝容器稅並非是一種稅捐。依其性質，包裝

容器稅乃屬一種廢棄物公課，其旨在規避公課義務之構成要件；而此點抵觸稅捐之本質。

對於誘導性稅捐之規範而言，除了稅捐之立法權限外，尚須具備廢棄物減量領域之事物立法權限。基本法防止稅捐之立法者侵犯其他高權主體之事物立法權限，而此亦具有保護基本權利之功能。而有關廢棄物減量與利用領域之事物立法權限，業已由聯邦立法者完全予以行使。

邦及鄉鎮除了缺乏有關產品廢棄物減量與利用之事物立法權限外，Kassel 市在課徵包裝容器稅上亦欠缺足夠之授權基礎。系爭稅捐並非地方消費稅。拋棄式包裝容器或拋棄式餐具之使用，其價格不到一芬尼或僅數芬尼，無論如何都不能被用來作為判斷收入之要件，甚至不能被看作是表現收入之經濟能力的一種證明。不僅如此，其在稅法之意義上，亦不是對於包裝容器之「消費」。

2.第二訴願人主張其基本法第二條第一項、第十二條第一項及第十四條第一項所保障之基本權利，受到侵害。

系爭稅捐具有客觀上規範職業之性質，從而應衡以基本法第十二條第一項規定。系爭稅捐侵害職業選擇自由，蓋其強迫業者放棄以自動販賣機出售冷熱飲料，而其又未符合干預職業選擇自由之合法要件。而且就規範職業執行之稅法上效果而言，訴願人之基本權利亦受有

侵害，蓋系爭自治規章之限制規定並未符合基本法之客觀法上要求。基本法對於立法機關一般權限所定之秩序，不能因稅法之規定而被淘空。立法機關對於特定稅捐之立法權限，原則上並不包括以稅法規定間接規範該立法權限所不及之事物領域。於此，不僅需有稅法上之立法權限，尚應有事物之立法權限。

此外，包裝容器稅亦不符合地方消費稅之要件。稅捐之要件並不包括將可稅貨物予以銷售；包裝容器仍是「額外之商品」(extra commercium)。拋棄式包裝容器之使用，不能被理解為一種——表現給付能力——之收入。

IV. (各機關之意見)

對於本憲法訴願，聯邦財政部以聯邦政府名義提出意見，Kassel 市亦提出意見。

B. (憲法訴願合法)

本憲法訴願之提起，程序合法。第一 a) 訴願人之商業登記雖遭塗銷，但其仍得繼續進行本憲法訴願。

第一 a) 訴願人於其商業登記被塗銷後，如其仍在權利救濟程序中，且於該程序中，可以改變其稅捐之結果者，其在法律上仍得以合夥之身分而繼續存在(vgl., BFHE 130, 477; 143, 420 [420])。此點亦適用於憲法訴願程序，於憲法訴願程序中，作為課稅基礎之包裝容器課稅規章，其合憲性對於不利於訴願人之判決而言，具有決定之重要性。固然，憲法訴願並非一般之權利救濟程序，而是

一種特殊之法律救濟；不過，憲法訴願之裁判對於訴願人之稅捐債務及其完整之清算結果，亦有影響。

C.（憲法訴願有理由）

Kassel 市有關課徵包裝容器之自治規章侵害訴願人受基本法第十二條第一項保障之基本權利，蓋其與聯邦國之立法權限秩序（基本法第七十四條第一項第二十四款、第一百零五條第二 a 項）及法治國原則（基本法第二十條第三項）有所不符。

I.（聯邦與邦之稅捐立法權）

1.稅捐及其他公課之課徵，侵及基本法第十二條第一項之保障領域，當其於職業之執行居於緊密之關連，且——客觀上——可以明顯看出具有規範職業之傾向者(vgl. BVerfGE 37, 1 [17])。包裝容器稅對於企業活動之種類與方式有所影響，故應衡之以基本法第十二條第一項之規定。

依基本法第十二條第一項規定，職業自由得以法律或基於法律予以規範(關於法律保留，請參閱 BVerfGE 76, 171 [184 f.]; 82, 209 [224 f.])。此種規範原則上亦得以自治規章為之(vgl. BVerfGE 33, 125 [155]; 54, 224 [234])。一個合法之干預，以對此有所授權之規範為前提，而該規範尚須符合對其所設定之憲法上要求。

2.a)立法者原則上得行使其稅捐之立法權限，以達到誘導之效果(vgl. BVerfGE 84, 239 [274]; 93, 121 [147])。

現代國家之管理，並非僅透過具有法律拘束力之指令，尚可藉由間接之行為操控。在一個以共同參與為重心之管理框架下，稅法可以達到影響行為之效果。稅法雖未課予稅捐義務人法律上具有拘束力之特定行為義務，不過其對不被期待之行為附加特別負擔，或對被期待之行為予以稅捐上之優惠，給予稅捐義務人財務經濟上之動機，以決定為特定之作為或不作為。

此種誘導性之稅捐，作為一種行動手段，在法律效果及收益效果上，仍是一種稅課(Steuer)；立法者僅僅對於稅課義務關係作有拘束力之規定，至於稅法所建議之規避回應，則繫於稅捐義務人之意志。唯有當稅法之誘導性依其份量及效果幾近於一種有拘束力之行為規範時，亦即稅捐之財政功能已被具有禁止性質之行政功能所排擠，課稅之立法權限始不再足以作為法律之基礎(vgl. BVerfGE 38, 61 [81])。同樣地，如果稅收不是被用來為共同負擔之財源者，亦復如此(vgl. BVerfGE 29, 402 [408 f.]; 38, 61 [81])。類此規範將不再是一種稅捐之性質，從而不能以稅捐之立法權限為基礎。

b)稅法上之規範，其在一個非稅法之權限領域中發生誘導之效果者，無須在稅法立法權限以外，附加另一事物之立法權限。基本法將稅捐立法權限與事物立法權限，分開為各自獨立之規範領域，而誘導性稅捐(Lenkungsteuer)因具有獲取財源之目的，且僅於稅法之法

律效果上具有拘束力，故基本法仍將之歸入稅捐立法者之權限範疇。因此，稅捐立法者有權規範誘導性稅捐，不問其誘導性是主要目的抑或附隨目的(vgl. BVerfGE 55, 274 [299]; 另請參閱一九七七年稅捐通則第三條第一項)。

c)然則，藉由稅捐立法權限之行使，在其他規範事物領域產生誘導作用者，其須不致發生法秩序相互衝突之情形，始為允許。如果稅捐上之誘導侵犯事物事項時，稅捐立法者不得作出牴觸權責事物立法者所為規範之規定。

aa)遵守聯邦國家權限界限之義務與在相互關照聯邦國體制下行使權限之義務(vgl. BVerfGE 81, 310 [339])，其內涵在法治國原則之下有所彰明，而其適用範圍亦有所擴張。法治國原則課予所有聯邦及各邦之立法機關義務，於制定規範時應有所界分，避免對規範相對人形成相互衝突之規定，亦即法秩序不會因不同之規定而造成相互矛盾之結果。而哪些可能構成矛盾之規定應予避免，原則上依相關規定之位階、時間先後及特殊性以決定之。事物立法權限與稅捐立法權限經基本法為如下之界分，原則上，事物立法者規定行為義務(Verhaltenspflichten)，而稅捐立法者規定納稅義務(Zahlungspflichten)。此二權限之相互並列與行使，應不致導致事物上之衝突。然而，稅捐立法者如果建構某種納稅義務，其旨在於促使相對

人避免合乎稅課之構成要件，則此種誘導性規定可能產生牴觸事物立法者所為規範之效果。因此，立法者僅能於其所規範之誘導效果，既不牴觸事物規定之整體構想，亦不違背具體之個別規範時，始能基於稅捐立法權限誘導地介入事物立法者之權限領域

bb)此項法治國家之規定，在聯邦國立法權限秩序之框架下，同時構成權限行使之界限。稅捐立法者不能以誘導性之規定，對行為所生影響與事物立法者之規範構想相違背，從而竄改(verfälschen)事物立法者所為之決定。只要事物立法者對其事物領域有所規範，則立法者在作稅捐上之誘導規定時，就必須注意到此等規範（關於依事物立法權限而為公課之課徵，請參閱 BVerfGE 91, 186 [201 ff.]）。

聯邦立法者透過帶有誘導壓力之誘導性稅捐，於邦立法者所規範之文化領域，予以形成性之影響，若因此而形成一種違反邦立法者規範構想或個別規定之行為方式者，聯邦立法者即逾越其稅捐之立法權限。反之，邦立法者或地方之規章制定者，亦不得以誘導性稅捐介入聯邦立法者之規範領域，如果其排除稅法上所欲達成之誘導目的或其規定相互矛盾之誘導效果或行為手段者。

II.（誘導性稅捐與合作原則）

聯邦對於廢棄物減量及利用之立法權限，係源自基本法第七十四條第一項第二十四款。聯邦立法者以如下

之方式行使此項權限，亦即聯邦主要是在合作式行政之方式，達成廢棄物處理之特定目標。

1.第二十四款——「廢棄物清除、空氣污染防治及噪音管制」——係透過一九七二年四月十二日之第三十次基本法修正法而被納入基本法第七十四條競合立法權之目錄中，其旨在確保當時聯邦政府所提案之第一部聯邦廢棄物法有權限上之基礎。就在修憲前不久，聯邦政府提出一份環境政策綱領(BTDrucks VI/2710)。依該綱領之規定，在廢棄物法之領域方面，應由單純危險防制轉變為以環境為取向之廢棄物管理，並藉由廢棄物法廣泛之規範，在歐洲共同體之內及與其他工業國家之間，讓該法獲得和諧化之基礎(vgl. von Lersner, Aktuelle Fragen der Abfallwirtschaft, Müll und Abfall 3, 1972, S. 69 [70])。面對此種發展趨勢，加以廢棄物清除及廢棄物管理等術語在當時尚未確定，經由基本法第七十四條第一項第二十四款之規定，聯邦被賦予廣泛規範廢棄物管理法之權限(vgl. Rengeling, Gesetzgebungszuständigkeit, in: HStR IV, 1990, § 100 Rn. 237 m.N.)。

2.a)在聯邦立法者構想下之環境法，除具有拘束力之指令外，特別是行為要求、禁止與許可保留外，尚包括間接之行為操控手段。在國家、經濟及社會共同環保責任之框架下，透過各該相關當事人之共同參與，在個人自由與社會需要之間，求得平衡(vgl. Umweltbericht '76 der

Bundesregierung, BTDrucks 7/5684, S. 9)。尤其是企業參與環境政策意見之形成與決定過程，可以開發其環境保護之專業人員，並在共識之下，有助於環境政策計畫之執行(vgl. Kloepfer, Umweltrecht, 1989, § 3 Rn. 45)。公私部門之合作，強調履行公共任務之共同責任，其不僅要求企業與社會應遵守法律，同時期待其在發展行動目標與行為手段時，應本於自我責任而有所計畫與共同形成。

b)在間接影響之手段中，可區分為受目標拘束之合作(zielgebundene Kooperation)與目標取向之稅捐上行為誘導(zielorientierte steuerliche Verhaltenslenkung)。受目標拘束之合作，係在達成法律上所設定之目標時，課予合作伙伴從事合作工作之義務，但是對於合作之具體形式，則採開放之方式(vgl. Rengeling, Das Kooperationsprinzip im Umweltrecht, 1988, S. 13)。相對而言，以目標為取向之稅捐上誘導，則是給予稅捐義務人財政經濟上之動機，以決定採取國家所期待之行為方式，不過讓諸稅捐義務人選擇受稅課之負擔，或是為避免稅課之要件而從事環境保護。稅捐上誘導手段之採行，已將其誘導目標可能無法確實達成考量在內，亦即，稅捐上之誘導只是一種接近目標之手段；反之，受目標拘束之合作，則是針對特定之成果而課予義務，只是將達成此項成果之方法，交由參與人予以選擇。

合作原則構成不同團體間之集體共同責任，以不同

專業、技術、人力及經濟上之手段，經由獨立之任務分配與行為選定，達成預定或共同設定之目標。反之，稅捐上之誘導則針對個別之法律規範相對人，但不能將其行為直接導引成其他人之環保行為，亦不能以環境政策上之整體結果來衡量其行為，並在法律上事先予以確定。合作方式可以依其需要與能力，讓參與人在相互同意下共同參與，而稅捐上之誘導方式會讓有收入能力之人轉而為不利環境之行為，但對無能力之人而言，則形同一種具有拘束力之禁止。

受目標拘束之合作與目標取向之稅捐上行為誘導，在法律效果上尤有差異：凡是不遵從稅法上所為之行為建議，則須履行法律上具有拘束力之納稅義務；稅捐就如同對於不遵從環境政策之強制金(Zwangsgeld)。反之，受目標拘束之合作則以法律上具有拘束力之方式，規定所欲達成之環保結果，惟於目標無法達成時，其本身則放棄作任何制裁。

設若合作伙伴無法依環境法之基準使用其專業人員、技術及經濟上之知識以及環境法上可用之組織力，則稅捐上之誘導性將和合作之開放性、相互性與持續性相衝突。稅法之規範相對人將會選擇無稅捐義務之行為方式，即使其他之方式在生態上及經濟上可能較有利於合作目標之實現，且較符合合作伙伴之各該責任。此外，如果稅法之規範相對人屈服於誘導壓力，而不致力於合

作之共識，則廢棄物處理範疇內所具有不同目標之開放性，亦會受到窄化。

III.（系爭規定牴觸合作原則）

基於一九九一年十二月十六日 Kassel 市有關包裝容器稅課徵自治規章所課徵之誘導性稅捐，牴觸訴願人受基本法第十二條第一項保障之基本權利。包裝容器稅雖然不是基本法第一百零五條第二 a 項所稱與聯邦法律所定不同種類之地方消費稅(1)。不過，以包裝容器稅所欲達成之廢棄物處理誘導效果，則牴觸聯邦之廢棄物法。基本法第一百零五條第二 a 項所定權限之運用，逾越法治國家權限行使之界限，從而欠缺足夠之基礎(2)。

1.包裝容器稅為基本法第一百零五條第二 a 項所稱之消費稅。是以，此一稅捐之立法權限屬於邦。邦立法者得將此項權限移轉予鄉鎮(vgl. BverfGE 65, 325 [343])。

a)包裝容器稅為基本法意義下之稅（關於憲法上之稅概念，請參閱 BVerfGE 84, 239 [269]; 另請參閱一九七七年稅捐通則第三條第一項第一句前段）。其構成一種共同負擔，凡是該當課稅規章中所詳定之最終出售食物及飲料、地方上市場交易之經濟活動等構成要件者，皆受到此項負擔。其不問個別之對待給付，一律課徵，且對地方自治團體任務之財源帶來收入。

稅捐並不會阻止納稅義務人選擇其職業執行之方式，企業仍保有繼續其目前販賣食物及飲料之可能性。

稅捐之形成性，僅僅給予納稅義務人財務經濟上之動機，放棄使用不能回收再利用之物質，或於出售時當場回收包裝容器及餐具，並在公共廢棄物清理場以外之地區作物質上之利用。

系爭稅捐亦滿足消費稅之要件。消費稅是貨物稅，其對於日常生活所需特定財貨之通常、反覆快速食用或短時間之消費，課予負擔(vgl. Begründung der Bundesregierung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung [Finanzverfassungsgesetz] BTDrucks 2/480, S. 107 Tz. 160; vgl. auch BVerfGE 16, 64 [74])。消費之課稅，通常是對提供消費貨物以應一般需求之企業，不過其可以將之轉嫁給消費者(vgl. RFHE 7, 266 [269]; vgl. auch BVerfGE 27, 375 [384]; BVerwGE 6, 247 [256 f.])。消費稅係連結在一般經濟交易中銷售之消費財貨，但是——如同交易稅——在構成要件上並未涵蓋雙方，特別是雙方契約當事人。

拋棄式包裝容器是一種消費性之財貨。其於裝載之飲料或食物被食用後即無功能且無價值，亦即被消費(vgl. Förster, die Verbrauchsteuern, 1989, S. 115)。以拋棄式包裝容器裝載快餐產品與飲料之顧客，在食用完食物及飲料之後，通常會拋棄剩餘之包裝容器；其乃從經濟物變成廢棄物，其——至少對顧客而言——是沒有經濟價值的。系爭稅捐係以被消費之包裝容器單位為課徵基準，

亦即，其稅收效果之正當性在於消費中所可推測之消費者經濟能力。

c) Kassel 市之包裝容器稅亦合乎基本法第一百零五條第二 a 項所稱地方性(Örtlichkeit)之前提要件。該課稅要件將課稅客體限定在食用當場之食物及飲料之拋棄式包裝容器，從而其典型之對象是在鄉鎮區域消費之包裝容器。訴願人之主張，其商品亦可在其他地方食用，特別是在「得來速」(Drive-In)區域所販賣之商品多未在鄉鎮中食用云云，係涉及消費型態之特殊性，與包裝容器之地方性是屬於該相關鄉鎮區域之典型情況並無衝突。

d) 包裝容器稅與聯邦法律所規定之稅捐並非同種類。於此可資比較者僅營業稅，而包裝容器稅與之非屬同種類。基本法第一百零五條第二 a 項所定同類性禁止(Gleichartigkeitsverbot)，旨在禁止相同稅源之重複課稅。基本法第一百零五條第二 a 項規定，對於一九六九年五月十二日通過第二十一次基本法修正法(BGBI I S. 359 – Finanzreformgesetz)當時通行之地方消費稅，不生影響，而針對非傳統之地方稅，要求其課稅之構成要件不能與聯邦稅之稅賦原因相同，亦即必須與聯邦稅之課稅客體、課稅基準、課稅技術及經濟上影響有所區別(vgl. BVerfGE 65, 325 [351])。

包裝容器稅與營業稅分別利用稅捐上可負擔性之不同稅源：包裝容器稅係以包裝容器之件數、而營業稅則

是以企業之營收，作為賦課之基礎。與此相對應，營業稅之賦稅原因是表現在價格上特定價值數額之需求量，反之，包裝容器稅之賦稅原因則是消費一定數量之不能再利用及不能回收之包裝容器。營業稅係針對消費者之購買力，而包裝容器稅則是對於環境所造成之負擔。營業稅之考量點是從消費者身上所得推測之負擔可能性，而包裝容器稅則是可避免之破壞環境之消費行為。是以，包裝容器稅與營業稅各有其不同之賦稅原因。

準此以言，依據基本法第一百零五條第二 a 項之規定，邦原則上有權將包裝容器稅當作消費稅予以規範。此項權限於 Hessen 邦被移轉予鄉鎮（Hessen 邦地方稅捐法第七條）。

2.然則，包裝容器稅作為誘導性稅捐之形成效果，與聯邦廢棄物法之規定有所違背。就此而言，基本法第一百零五條第二 a 項稅捐立法權限之行使，不能使其誘導效果與聯邦具有法律拘束力之規定有所抵觸。

除了財政目的外，包裝容器稅主要具有誘導之目的：其對拋棄式包裝容器之消費者而言，此種包裝容器之使用價格提高，進而誘使此等消費者選購可反覆使用之容器之商品。藉由稅法規定之誘導，拋棄式材料之最終販賣者，在與供應反覆使用容器業者之間的競爭之下，可能轉型為反覆使用之系統，或回收其所出售之拋棄式物質，並在公共廢棄物清除機構以外進行物質之利用。固

然，此種稅捐上誘導效果原則上合乎基本法第一百零五條第二 a 項之立法權限，惟其對於廢棄物法所產生之效果，卻逾越此項權限之界限，蓋其抵觸聯邦立法者對於廢棄物處理之基本構想。

a)依照廢棄物法之立法者在廢棄物法中所為之基本決定，在廢棄物處理上，拋棄式包裝容器減量與利用之目標依合作原則(Kooperationsprinzip)為之，而此一基本決定，於循環再生暨廢棄物法仍然被保留下來(vgl. oben zu C.II.2)。

aa)早在一九七二年廢棄物法第十四條有關發布法規命令之授權規定，即以促進相互同意之發展與遵守環境政策之界值(Grenzwerten)為首要考量，此等界值之目的亦可在不被運用之情形下予以達成。此一授權規定自始即被當作「布袋中之棍棒」(Knüppel im Sack)，其旨在促使國家與企業中之專業人員能夠共同訂定界值（譯註：即環保標準），違反此等界值者，可能會有禁止之法律效果；工業及商業宜透過自我約束之競業協定，確保界值之遵守。此種廢棄物法之執行方式，旨在對於環境保護工作之改善能在相互同意之下持續進行，同時又不會影響長期之投資(vgl. von Lersner, Aktuelle Fragen der Abfallwirtschaft, Müll und Abfall 3, 1972, S. 69 [72])。

對此聯邦政府一九七五年所提廢棄物處理政策綱領，謂：

「聯邦政府在廢棄物處理上，應優先考量包裝容器問題。因此，在推動本綱領之架構下，聯邦政府在此一領域，應加強致力於整體經濟上之明智解決方案。為達此一目的，對於聯邦、各邦及地方最高自治團體暨工業及商業界之專業人員之合作，聯邦政府應視其為必要。在定期經驗交換之基礎下，此等專業人員之任務在於，對現存問題提出解決之建議，特別是在包裝容器合理化及再利用之領域」(BTDrucks 7/4826, S. 19)。

而在一九八五年二月二十一日廢棄物清理法第四次修正草案理由中，聯邦政府亦多次強調合作原則及其需要形成空間之重要性；聯邦政府強調，對於廢棄物減量與利用之秩序法上手段，其成效有所不足。其謂：

於草案中，有關規定商業界所謂「替代性供給」之授權，先不予納入，以免自始排除與市場上企業作自願性協定之可能性。如果這條路日後證明是行不通的話，聯邦政府也會在其他之立法程序中，建議課予零售商合理地銷售可反覆使用包裝容器之義務。在反覆使用系統中之自願選擇性供應，對於相互競爭之企業而言，無異具有信號作用，從而可能使國家之干預措施成為多餘」(BTDrucks 10/2885, S. 18)。

bb)最後，此項構想可以在廢棄物法第十四條之規定中找到明顯之表述。依據聯邦立法者之觀點，此項規定為一九八六年廢棄物法之核心(vgl. Beschlußempfehlung

und Bericht des Innenausschusses, BTDrucks 10/5656, S. 74, 78; Bericht der Bundesregierung über den Vollzug des Abfallgesetzes vom 27. August 1986, BTDrucks 11/756, S. 12 ff.)。對於工業及商業之影響，僅能在此項授權之框架下，並以其所定之規範手段，始為許可，以便促使私人產業在自我負責之下為廢棄物處理之行為，並提高其合作之意願。即使在合作之努力仍無成果，亦應運用此項授權(BTDrucks 10/2885, S. 12, 18, 45; 10/5656, S. 74)。

聯邦政府在一九八六年所提有關廢棄物法實施經驗之報告中，再次強調廢棄物減量與利用無法以秩序法上之手段有效實施，而需有社會之共識，其以所有社會團體之觀念轉變與行為改變為前提要件(BTDrucks 11/756, S. 5 f.)；應儘可能地運用合作原則，以取代誡命及禁止之規範(BTDrucks 11/756, S. 12)。

廢棄物法第十四條第二項規定，聯邦政府於聽取相關領域之意見後，先為目標設定——在合理之時間內，達成特定產品廢棄物減少、降低或利用之目標——；此等目標於聯邦公報上公布之。俟所設定之減少、降低或利用之目標未達成或無法達成時，始考慮依廢棄物法第十四條第二項第三句發布命令。於目標之具體內容中，廢棄物減少、降低或利用之廢棄物處理目標，先依合作原則定之，並優先由產業界在自己負責之下實現之。特別是透過自願性之自我約束協定為之(BTDrucks 10/2885,

S. 18, 45 f.)。

廢棄物法第十四條第一項對於合作原則作如下規定，為單方貫徹相關目的所考慮之行為手段，僅能在聯邦政府身為命令訂定者與合作伙伴之負責下為之，並讓相關領域基於其合作認識而有預見可能性。於此立法者完全放棄秩序法上之規範，使合作之形成空間不致被窄化。廢棄物法第十四條第二項第三句有關發布命令之授權，旨在提高合作之意願與接受度。該法將經濟與商業整體視為有責任之肇事者(Verursacher)，期待其自行提出包裝容器廢棄物減量及利用之構想，並實現之。

此外，廢棄物法第十四條所定合作之目標，可以容納各該參與人所提出之內容。在合作之過程中，應找到經濟上及生態上有意義且適當之解決方案，以適應各種不同之情況(vgl. hierzu Sondergutachten des Rates von Sachverständigen für Umweltfragen vom September 1990 „Abfallwirtschaft“, BTDrucks 11/8493, S. 55 f., 63)。

cc)此項於廢棄物法第十四條第二項所規定之原則，一開始便特別用在包裝容器之領域。早在一九七二年廢棄物法第十四條適用之時，於一九九七年，德國工業界在一項自願性自我拘束協定之架構下，放棄引進塑膠之拋棄式包裝容器。此項自我課予義務之效力一直持續到一九八七年年底。而第一號基於一九八六年廢棄物法第十四條第二項授權所訂定之一九八八年十二月二十日

(BGBl I S. 2455)塑膠飲料包裝容器回收及押金命令，則是為了阻止以拋棄式塑膠瓶（特別是 1.5 公升之保特瓶）取代反覆使用有押金之玻璃瓶之趨勢。其中所設定之目標，在於對飲料包裝容器規定回收率及反覆使用包裝容器之比例，並希望此等規定之遵守係透過有責任者之間的相互合作(Zielfestlegungen der Bundesregierung zur Vermeidung, Verringerung oder Verwertung von Abfällen von Verkaufsverpackungen aus Kunststoff für Nahrungs- und Genußmittel sowie Konsumgüter vom 17. Januar 1990, Bundesanzeiger vom 30. Januar 1990, S. 513)。不過，此項目標設定最後並未達到預期之結果，因此命令之訂定者乃——其重點在相當有限之範圍內——作出秩序法上之規範。

一九九一年六月十二日之包裝容器命令(BGBl I S. 1234)不僅是從販賣人與消費者之角度出發，尚包括包裝容器之製造人。該命令旨再建立一個回收義務之體系網，使肇事者之鏈條，從商業經由消費貨品工業、包裝容器製造業，一直回溯到供應商。為達此一目的，該命令要求所有參與者之合作，其實際之結果旨在排除各別產品或分支部門之「島嶼解決」模式(Insellösungen)(vgl. Rummler/Schutt, Verpackungsverordnung, 1991, S. 29)。而在一九九〇年七月擬訂包裝容器命令草案時，相關領域即準備發展出共同解決之模式，結果找到一種雙軌系統

(duales System)之共識，並為命令制定者所採納(vgl. hierzu Rummler/Schutt, a.a.O., S. 30 ff.)。該包裝容器命令即是相關領域合作參與之成果；其尤其需要廣泛之合作，特別是在包裝容器製造人之參與之下。

由於此項以合作為取向之內涵，縱使一九八六年第十四條第二項之授權規定已不復存在，上揭包裝容器命令迄今仍繼續適用(vgl. dazu BVerfGE 78, 179 [198])；此後之循環再生暨廢棄物法仍依循相同之理念。

b)因包裝容器稅所生之稅捐上誘導效果，違反法律上之合作理念。

aa)上述之誘導效果，原則上與構成廢棄物法合作理念之行為手段開放性，有所未合。其促使特定之行為——放棄使用拋棄式餐具或將出售之拋棄式物質於公法上清除機構以外作物質上之利用——，並以一定範圍內之規範相對人為對象，亦即於販賣食物及飲料時當場使用拋棄式餐具之人。由於有此種具體且帶有法律效果之行為誘導性，系爭稅捐法上之誘導效果與立法者之決定有所衝突，亦即避免包裝容器之廢棄物，並由「相關之領域」依其特別之專業知識及專業鄰接性選擇適當之方式等目標之具體化。在相互同意下所發展之目標設定，可以在一定數量及時間內，落實包裝容器廢棄物總量之減少。並使有責任者之技術及經濟專業人員受到利用，以進一步確定行為手段與各別之共同參與行為。

bb)同樣地，稅捐上之誘導性，與廢棄物法上相關領域作為合作伙伴之結果責任理念，亦有不合。其對於不作所預期之行為時，予以課稅，即使以其他替代方法同樣可以達到或更能達到廢棄物處理之目的，而該替代方法在具體情況下不論在經濟上或生態上皆較具意義時，亦復如此。課稅之要件與廢棄物法上合作共同負責之原則，相互牴觸，蓋此項原則僅將減量之結果作為目標，至於達成此目標之方法則交由專業之協調同意。又稅捐上之誘導亦只是影響各別之行為，但不能確保廢棄物處理整體目標之達成，蓋各別之稅捐義務人可以透過納稅之方式而脫離廢棄物法上之目的連結。此外，誘導性稅捐僅含納聯邦廢棄物法規定應負責達成包裝容器廢棄物減量目標之人的一小部分。該稅捐單單涉及最終販賣者與消費者。反之，廢棄物法上所定合作之目的，則是儘可能將生產及商業環節中所有可能負責之人，連同其專業、技術及經濟上之行為手段，通通納入一個共同且相互協同之包裝容器廢棄物減量工作之中。自此而言，包裝容器稅反而減損法律所定合作理念之開放性，甚至將合作之壓力從製造商及中間商轉移到最終販賣商身上。

cc)避免使用拋棄式餐具之稅捐上行為誘導，對於稅捐義務人而言，如在貫徹減量目標時，仍保有決定之空間者，從而成為以行為開放性為取向之誘導者，則此種目標設定亦與廢棄物法所定相對目標拘束性理念有所衝

突。廢棄物法第一 a 條設定廢棄物法上廢棄物減量及利用之目標。而不管是與生產有關之廢棄物減量及利用義務（聯邦公害防制法第五條第一項第三款），或是利用優先性之規定（廢棄物法第三條第二項第三句），都可以明顯地看出，立法者並不是不計代價地實現其目標，而是有意在顧及各該經濟上及生態上之影響求其平衡。為了確保此等利益之合理權衡，立法者特別倚賴廢棄物製造者之合作(vgl. Urteil des Zweiten Senats vom heutigen Tage, 2 BvR 1876/91 u.a.1)，並且在廢棄物法第十四條第二項之範圍內，賦予命令訂定者與相關領域平衡評估風險之任務。

稅捐上之誘導違反上述之合作理念，蓋其一般性地影響廢棄物之減量，而不問在具體情況下採行拋棄式系統或反覆使用系統者何者在經濟上及生態上較具意義，或是否會違反其他重要之利益，例如確保充足之供應或衛生。同理，其對於物質之利用亦作無差別性之誘導。

dd)上述與聯邦法理念相互矛盾之情形，於包裝容器命令發布後，仍然繼續存在。

於該命令中所定之模式，其實現遭到包裝容器稅所破壞，蓋其誘導之壓力僅針對最終販賣者及消費者，並排除最終販賣者使用各別之解決方式。於此情形下，由

¹ Nr. 5 S. 83 ff.

於製造商及中間商不受拘束，加上此種各別之取向，適足以破壞命令訂定者希望所有責任者之間的合作。

包裝容器稅之誘導，旨在操控稅捐義務人個人之行為。其可能使義務人不去履行包裝容器命令所蘊含之集體義務，以有利於解免稅賦之個人解決方式。而誘使自行回收出售之包裝容器，則是期待不同於包裝容器命令第六條第一項所定之回收義務，依該規定，販賣商對於用過的包裝容器必須予以回收，不僅限於親自出售之商品，尚包括於其分類商場銷售之商品及一定種類、形狀及大小之包裝容器。如果命令制定者給予販賣商在個別回收與參加集體回收系統之間有同等之選擇可能性，則其間之矛盾更加明顯。固然，德國雙軌系統(Duales System Deutschland)之利用，在該系統作物質再利用達一定額度下，亦為 Kassel 市包裝容器稅課徵規章第三條免稅要件所涵蓋。然而，由於各別之販賣商無法以此種方式完全地免除稅課，則稅法上規定對於親自出售之包裝容器應予回收，亦會使命令訂定者之集體回收構想受到影響。

IV. (系爭規定之效力與費用之分擔)

1.a)系爭規章之違憲性導致其無效（聯邦憲法法院法第九十五條第三項第二句）。依所確認違憲之種類，本件無法僅作單純的違憲宣告。系爭 Hessen 邦行政法院之裁判應予廢棄，蓋其係以違憲之自治規章為基礎。

b) 第一訴願人請求作成暫時命令之聲請，因本憲法

訴願裁判之作成而解決。

2.a)關於給付憲法訴願人必要費用之決定，係基於聯邦憲法法院法第三十四 a 條第二項及第三項。

b)有關請求作成暫時命令之聲請，而其因本裁判之作成而解決者，其費用依聯邦憲法法院法第三十四 a 條第三項之規定，應以衡平之觀點決定之(vgl. BVerfGE 89, 91 [97])。本件裁判之作成對於第一訴願人造成不利，其原本可以依行政法院法第四十七條第八項（自一九九七年一月一日起：第六項）規定，於法規審查程序中聲請暫時權利保護。特別是其可以依行政法院法第八十條第四項向行政機關聲請暫停包裝容器稅處分之執行，並依 Hessen 邦地方稅捐通則第四條第一項第五 a)款(i.d.F. des Art. 3 AO-Anpassungsgesetz vom 21. Dezember 1976 [GVBl I S. 532])暨一九七七年稅捐通則第二百二十二條規定聲請延期，或依 Hessen 邦地方稅捐通則第四條第一項第五 a)款暨一九七七年稅捐通則第二百二十七條聲請免除。

D.

本裁判係以全體一致之方式通過。

(簽名) Limbach	Graßhof	Kruis
Kirchhof	Winter	Sommer
Jentsch	Hassemer	