司法院大法官107年度憲二字第122號

保力達股份有限公司聲請釋憲案法律意見報告書

國立臺灣大學法律學院

財稅法中心柯格鐘

2019.12.30.

題目：

一、特別公課與稅捐之區分？特別公課於憲法上法律保留原則之審查，是否須採與稅捐相同之密度？理由為何？

茲就上述法律問題，分別簡要說明如下：

（一）特別公課與稅捐之區分

1. 無論是特別公課(Sonderabgaben)或是稅捐(Steuern)，在我國現行法制中並未有任何憲法或法律明文加以定義，包括司法院大法官目前為止所作成關於稅捐或是涉及特別公課之法律規範的釋憲解釋在內，均未對於特別公課或者稅捐特別做出定義，而是以其為當然之理進行解釋。我國稅法學界一般則是引用德國1977年租稅通則(Abgabenordnung, AO 1977)第3條第1項條文之規定：「稱租稅者，謂公法團體，基於獲取收入之目的，對所有該當給付義務的法律構成要件之人，所課徵之金錢給付，而非屬於特定給付之對價給付者；收入得為附帶目的」[[1]](#footnote-1)，據以定義在我國法律以及憲法下所稱的租稅。依據上開條文定義，租稅或在我國也被稱為稅捐或稅賦者，具有以下五點構成要件要素的特徵，包括係由「具高權地位的公法團體」，「基於主要或次要之財政目的法律規範」，「對所有滿足法定構成要件者」，所課徵之「無對價性」的「金錢給付義務」。
2. 上開德國1977年租稅通則第3條第1項有關租稅之定義，係承襲自該國1919年時期之帝國稅捐通則(Reichsabgabenordnung, RAO 1919)第1條第1項第1句的條文規定[[2]](#footnote-2)，並以當時的帝國也就是威瑪憲法第134條規定為其憲法上的基礎[[3]](#footnote-3)。1949年聯邦德國在制定公布基本法(Grundgesetz, GG 1949)時，雖在基本法第X章規定了「財政事項」(Das Finanzwesen)，且同時在基本法第105條以下也設有關於稅捐高權之垂直權力劃分的規定，即第105條為稅捐立法高權(Steuergesetzgebungshoheit)、第106條與第107條則是稅捐收益高權(Steuerertragshoheit)、第108條為稅捐行政高權(Steuerverwaltungshoheit)的相關規範，但基本法本身卻未對稅捐做出定義。對此，德國聯邦憲法法院[[4]](#footnote-4)與憲法及稅法學界[[5]](#footnote-5)之看法均認為，基本法係採取所謂「吸納觀點」(Rezeptionsargument)，即基本法之制憲者在1949年時，逕自吸納、接受了當時帝國稅捐通則第1條第1項第1句有關於租稅定義的意義，並以此為前提，在基本法中制定有關財政憲法的條文規範。從而，德國基本法與稅捐法對於稅捐的概念與意義理解均為相同[[6]](#footnote-6)。
3. 關於特別公課(Sonderabgaben)則是公課(Abgaben)的下位類型之一，一般是以公課係為了滿足一般財政需要而繳納之金錢給付(Geldleistung zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs)，此屬上位概念(Oberbegriff)，並在公課概念下再區分成稅捐公課(steuerliche Abgaben)與非稅公課(nicht-steuerliche Abgaben)。非稅公課傳統上原本主要僅指規費(Gebühren)與受益費（或稱分擔金Beiträgen）這兩種，後這兩種又在學說上合稱為「受益負擔」(Vorzugslasten)[[7]](#footnote-7)：規費係指在個別事件中獲得特定之公共勞務或取得特定的利益，以之作為對價的金錢給付；受益費則是為建立公設施或公營造物，由其受益者基於受益可能而共同分擔繳納的金錢給付。至於，學理上「特別公課」之概念則較晚才出現，係德國聯邦(Bund)在1949年以後，本於基本法第70條以下事務高權立法權(sachliche Zuständigkeit der Gesetzgebung)規範，在行使專屬於聯邦或與各邦共享競合立法權(ausschließliche-und konkurrierende Gesetzgebungshoheit)時，為完成特定之公共任務而依據各該事務的立法權行使制訂法律，對於特定之人民群體所徵收的金錢給付。由於這些法條對於此類金錢給付，在名稱上使用公課(Abgaben)名稱，不稱之為稅捐(Steuern)，故學理上稱此類金錢給付為「其他剩餘的公課」(die sonstigen Abgaben)或稱其為「特別公課」(Sonderabgaben)。剛開始也是以此種特別公課之稱呼，作為網羅性構成要件(Auffangtatbestand)，泛指所有無法被歸類於上述稅捐、規費與受益費等三種傳統公課類型以外、基於公共目的而徵收之金錢給付，非指一個獨立的公課類型(ein eigenständiger Abgabentypus)[[8]](#footnote-8)。但此後隨著聯邦立法者，越來越加廣泛地使用這種事務立法高權制定法律，向各別群體徵收各種非以稅為名之金錢給付的情況，越來越見頻繁且所涉範圍也越來越廣，1974年及1977年時即已有學者為文，對德國實務上這種氾濫課徵特別公課之現象提出質疑，並主張應提出要件加以限制[[9]](#footnote-9)。聯邦憲法法院終於在1980年12月10日作成「職業訓練公課金」(Berufsausbildungsabgabe)判決中[[10]](#footnote-10)，首將特別公課概念予以類型化，且同時賦予這項特別公課在徵收時所應具備合憲性實質與形式要件的內容，藉以控制這種聯邦立法高權規避基本法中有關稅捐高權憲法規範的現象[[11]](#footnote-11)。
4. 德國學說上對聯邦使用事務高權立法權制定法律而徵收特別公課之違憲疑慮，如同釋憲聲請書中所引學說見解所提到，主要分成三個方面的論點，分別是危害財政憲法之規制力(Beeinträchtigung der Steuerungskraft der Finanzverfassung)、危害訴求公課負擔的平等(Beeinträchtigung des Anspruchs der Abgabenpflichtigen auf Gleichheit)、以及危害對預算計畫整體性的誡命(Beeinträchtigung des Gebots der Vollständigkeit des Haushaltsplans)[[12]](#footnote-12)，以下分述之。首先，在危害財政憲法規制力方面，基本法第105條以下之規定，係規範國家可以透過哪些種類之稅目的立法（基本法第105條稅捐立法高權參照）、相關的稅收又如何在聯邦(Bund)、各邦(Länder)乃至於基層地方自治團體(Gemeinde)之間如何分配稅收（基本法第106條、第107條稅捐收益高權參照），由哪個層級的行政機關執行相關權限（基本法第108條稅捐行政高權參照），以對應國家整體的支出與執行。然而，以這種事務高權立法徵收特別公課之方式，賦與國家上開規避基本法中關於各級公法團體彼此之間垂直權力（權限）劃分的可能，財政憲法本來所具有之自我封閉的框架性與程序性秩序(eine in sich geschlossene Rahmen- und Verfahrensordnung)，其所存在對稅目之形式明確性(Formenklarheit)與形式的拘束力(Formenbindung)、不可類推(nicht analogiefähig)而任意創設新稅目權(Steuererfindungsrecht)的規制力[[13]](#footnote-13)，本來存有之區別與保護功能(Begrenzung- und Schutzfunktion)的作用[[14]](#footnote-14)，將因為此等立法權限行使而遭到破壞；其次，危害公課負擔之平等問題。由於稅捐是為支應一般財政需要而收取的金錢給付，因此對於特定群體而徵收的金錢給付，尤其是特別公課負擔者而言，必須具有在破壞此等稅捐負擔平等原則以外、特別給予加重負擔的正當化理由，蓋對於被徵收特別公課之群體而言，其必須要對該等徵收目的之公共任務的完成，相對於其他未被課予公課負擔的群體或者一般大眾而言，具有與該等其他未負擔義務之群體或一般大眾而言得予進行差別對待的正當性，蓋聯邦憲法法院向來也認為，財政憲法也具有保護其國民免於被賦加各別之公課負擔義務的功能（基本權保護的功能）；最後，則是對於預算計畫之整體性誡命的危害。基本法第110條係規範預算計畫之整體收入與支出的概觀性(Übersicht aller Einnahmen und Ausgaben) 與由此而來的整體性誡命(Vollständigkeitsgebot)，特別公課之徵收將破壞此種概觀性，國會甚難就預算計畫編列與執行妥當性行使其民主監督與控制權。
5. 對於以上學說所提出之質疑，聯邦憲法法院基本上並不排斥，聯邦立法者透過基本法第70條以下事務立法高權而據以徵收特別公課的權限，但如上所述，在自1980年「職業訓練公課金」以後，聯邦憲法法院判決對於特別公課之立法權限的行使，建立以下各種堪稱嚴格之實質與程序要件[[15]](#footnote-15)。首先，在實質要件方面，立法者必須基於合於事理之目的(Sachzweck)而立法徵收，不能只是單純基於為創造財政收入之目的而立法徵收；其次，被徵收公課群體必須具備同質性要件，稱為群體同質性(homogene Gruppe der Abgabenpflichtigen)，即被徵收公課義務之群體，必須共同具備於法秩序或整體社會實態之利益狀態下(eine gemeinsame, in der Rechtsordnung oder in der gesellschaftlichen Wirklichkeit vorgegebene Interessenlage)，或因特別共同事件之緣故(besondere gemeinsame Gegebenheiten)，使被課予義務之群體與一般大眾及其他未被課予義務之群體間產生可區別性(abgrenzbar)。依據上開標準，在防火公課(Feuerwehrabgabe)判決中，聯邦憲法法院就認為，被課徵此類公課義務之群體（成年男性），欠缺與其他各別群體或一般大眾的可區分性[[16]](#footnote-16)；其次，是所謂群體有責性(Gruppenverantwortung)，亦即被課徵義務之群體，必須對於特定公共任務的完成，相較於其他群體或者一般繳稅大眾具有明顯的事務接近性(evident näher stehen als jede andere Gruppe oder die allgemeinheit der Steuerzahler)。在煤炭公課(Kohlepfennig)判決當中，聯邦憲法法院就認為，關於能源供應之確保(Sicherstellung der Energieversorgung)係屬一般公眾利益(Allgemeininteresse)，所以應以一般收入稅源支應[[17]](#footnote-17)；最後，則是群體共益性(Gruppennützigkeit)，即所徵收公課的財源多數係直接或間接地為公課義務群體之利益(unmittelbar oder mittelbar überwiegend im Interesse der Grupppe der Abgabepflichtigen)而為使用，但不妨礙其同時亦可將部分利益為其他群體或者一般公眾利益使用。在程序合憲性要件部分，聯邦憲法法院要求特別公課之徵收，必須建立在基於有效之國會民主合法性的利益(Interesse wirksamer parlamentarisch-demokratischer Legitimation)與對於特別公課徵收的控制(Kontrolle der erhobenen Sonderabgaben)基礎上，換言之，除了國會應對於特別公課之徵收進行定期檢驗(periodische Überprüfung)以外，還需要對於特別公課之徵收財源的使用，在預算計畫書外以附件方式(in einer Anlage zum Haushaltsplan)，補充性地提出關於特別公課使用用途之資訊的文件紀錄義務(die ergänzende Dokumentation der Sonderabgabe)，藉此確保預算計畫之整體性的概觀，與國會對此特別公課之徵收與執行存在具連續性的國會控制。
6. 在台灣法制上，完全符合以上前述三項以德國法為標準之實質合憲性要件的特別公課者，例如依據身心障礙者權益保障法第38條規定向特定機關或機構所徵收之「身分障礙者差額補助費」，與依此法而成立的「身心障礙者就業基金」，蓋這項費用特別是在群體共益性之要件上，依據該法第44條規定，基金使用用途主要在於補助進用身心障礙者達一定標準以上之機關（構），因進用身心障礙者必須購置、改裝、修繕器材、設備及其他為協助進用必要之費用，與核發超額進用身心障礙者之私立機構的獎勵金使用。至於，在我國釋憲實務上，惟二兩號提到「特別公課」之司法院解釋，釋字第426號解釋標的所徵收之空氣污染防制費與依該法所設立之空氣污染防制基金，並不符合上述實質要件，特別是其中之群體共益性要件，蓋因為向污染者所徵收而繳納之空氣污染防制費，依照該法第18條第1項規定，僅甚少比例使用於對被課徵公課之繳費群體，給予補助或獎勵的回饋機制。另外，釋字第515號解釋所提到之「工業區開發管理基金」，解釋理由書則提到此「基金係專對承購工業區之土地、廠房及其他建築物興辦工業人課徵，用於挹注工業區開發及管理之所需，性質上相當於對有共同利益群體者所徵收之特別公課及使用規費，並非原購買土地或廠房等價格之一部分」，此種描述將系爭收取之開發管理費，既歸類於特別公課又同時屬使用規費者，學理上較難想像[[18]](#footnote-18)。
7. 儘管德國聯邦憲法法院認為，特別公課之徵收應僅限於稀有的例外(seltende Ausnahmen)情形[[19]](#footnote-19)，但現實上卻依然無法阻止聯邦立法者，不斷依上開事務權立法高權，據以制定各種類型的特別公課，蓋因聯邦德國憲法法院也同樣承認特別公課，如同稅捐之類型分類一樣，可分成具有財政功能之特別公課(Sonderabgaben mit Finanzierungsfunktion)又被稱為狹義特別公課(Sonderabgaben im engeren Sinne)，與主要非基於財政功能，而是基於其他之平衡、利益掌握或引導功能為主要目的之特別公課(Sonderabgaben mit Ausgleichs-, Abschöpfungs- oder Lenkungskunktion)被稱為廣義特別公課(Sonderabgaben im weiteren Sinne)，並在這種非基於財政功能而徵收之廣義特別公課上，關於其實質合憲性之要件，放寬了前述適用於狹義特別公課的「群體有責性」與「群體共益性」等兩項要件的要求。這項合憲性要件之放寬，引來德國學界中不少的批評，目前仍未有定見[[20]](#footnote-20)。
8. 由於德國基本法將事務立法高權（基本法第70條以下）與財稅高權（基本法第105條以下）分別制定，因此特別公課之立法權限的行使，將涉及規避憲法有關稅捐高權行使，而處於違憲疑慮狀態，但是在台灣，我國憲法當中關於權力分立條文之規定，與德國法制相比，可說完全不同。蓋台灣並非聯邦國而是單一國，我國憲法雖明文於第十章規定「中央與地方權限劃分」、增修條文第9條則有省縣地方制度規定，司法院大法官歷年來之多號解釋，包括釋字第419、527、550號解釋雖均指出，「地方自治團體受憲法制度保障」，但關於中央與地方間有關中央與地方事務權限的垂直劃分，根據增修條文第9條第1項之規定，仍委託由立法者以其法律規定而形成，實務上並因此而制定有地方制度法。同樣地，我國中央與地方財稅高權劃分，依憲法第107條第7款規定，同樣也是委由立法形成，從而立法院制定有財稅收支劃分法。我國在憲法規範之層次當中，甚至沒有關於稅捐收益高權之規定，相關規範均在財政收支劃分法第8條第2項至第4項、第12條第2項至第5項，均由立法者以其法律規定而具體形成。換言之，我國無論是關於特別公課之事務立法高權，或者是關於租稅的稅捐立法高權與稅捐收益高權，均係由立法者的法律規範，亦即地方制度法與財政收支劃分法，尤其是其中第8條與第12條的規定所具體形成，產生上述系爭規範可能存在違憲疑慮的空間，與在德國法制環境下之特別公課相比，顯然縮減許多。
9. 依據本文意見，在我國以立法方式而徵收之特別公課，有限而可以被留存下來屬於憲法層次應加以檢討者，主要仍為國家機關間垂直權力分立（尤其是地方自治團體的自主財源不足、應處理的事務項目卻不斷增加，淘空地方自治基礎的問題），與水平之權利分力，特別是前述關於特別公課之預算監督審議及國會連續性控制的問題。除此以外，國家利用立法權對於人民課徵特別公課，因不以稅而以費為名（藉以降低我國之國民稅捐負擔率）、設立特種基金而為運用，形成各主管機關或部會所擁有的小金庫，募集相關未受國會定期檢討監督及在基金中使用之人事、使用用途、無效率與資源浪費等問題，均在其中。在此同時，涉及人民基本權干預之部分，關於實質合憲性的檢驗，主要仍是傳統上對公課負擔義務之群體的加重負擔，無論是以特別公課或者稅捐為名，均仍涉及我國憲法第7條有關平等原則的違反，與是否違反憲法第23條之比例原則因而存在著是否過度課稅、是否存在以寓禁於徵的手段達成繳殺稅效應的問題，至於在形式合憲性要件審查方面，則主要是憲法第19條與第23條之法律保留原則與法律（授權）明確性原則的主要問題。

（二）特別公課於憲法上法律保留原則之審查密度與所持觀點的理由

1. 在我國，釋憲實務上對於依法課稅原則之法律保留原則，在重要性理論與層級化法律保留原則概念下，向來係採取一般法律保留原則，亦即稅捐債權債務關係，得透過國會立法或國會授權行政機關，在授權明確性原則下以制定法規命令之方式進行規範，兩種均該當於依法課稅原則中所稱之「法」或「法律」，此可見諸我國歷年來多號的解釋，例如釋字第217、367、385、397、413、620、650、651、657、661、706號解釋見解可知。儘管本文作者個人意見仍認為，稅捐法律規範基於其對於人民財產權干預之範圍、廣度與強度，稅捐為無對價性給付，相較於公用徵收尚可取得相當於市價的徵收補償者，其干預與侵害實屬更甚，透過國會討論亦可以使人民得以知悉稅捐負擔之種類與額度的理由，認為應適用嚴格法律保留原則亦即國會保留[[21]](#footnote-21)，但我國歷年實務見解對此並未曾改變。
2. 與稅捐同屬於公課領域者，例如依照公路法規定所徵收之汽車燃料費，依據司法院釋字第593號解釋，同樣在授權明確性原則下，採用一般法律保留原則[[22]](#footnote-22)。在同樣強調所謂量能負擔原則，依據全民健康保險法所徵收之全民健康保險費，依據司法院釋字第473號解釋、釋字第676號解釋，也均採用在授權明確性原則下，採取一般法律保留。其中，在釋字第676號解釋中提到，「全民健康保險法採強制納保並課被保險人繳納保險費之公法上金錢給付義務，並對於不同所得者，收取不同保險費，以符量能負擔之公平性，為全民健康保險賴以維繫之基礎。惟有關保險費之計算及額度決定方式之相關法令規定，涉及人民財產權之限制，自應遵守法律保留、授權明確性原則……，全民健保法第八條……該類人員申報投保金額之等級則依……修正發布之全民健保法施行細則……規定……按投保金額之等級，係保險費實際應負擔數額之重要因素，並決定保險費量能負擔之標準。且系爭規定之適用，關係政府財務公共利益，並涉及人民財產權之限制，自非純屬技術性或細節性事項，是原則上應以法律明定之。若立法機關以法律授權行政機關發布命令為補充規定時，其授權之內容、目的、範圍應具體明確，命令之內容並應符合母法授權意旨。至授權條款之明確程度，不應拘泥於法條所用之文字，而應由法律整體解釋認定，或依其整體規定所表明之關聯意義為判斷……」，可為參照。
3. 依據司法院釋字第426號解釋對於空氣污染防制費之性質認為屬於特別公課，儘管此一看法如前所述，為本文見解所反對，但關於特別公課之法律保留原則的適用，同樣係採用在授權明確性原則下，以一般法律保留原則作為違憲審查標準，此觀釋字第426號解釋文中即已提及，「空氣污染防制費收費辦法係主管機關根據空氣污染防制法第十條授權訂定，依此徵收之空氣污染防制費，性質上屬於特別公課，與稅捐有別。惟特別公課亦係對義務人課予繳納金錢之負擔，其徵收目的、對象、用途自應以法律定之，如由法律授權以命令訂定者，其授權符合具體明確之標準，亦為憲法之所許」可知，作為參照，
4. 本件釋憲標的法律規範所涉及之金錢給付，為依據廢棄物清理法第16條第1項規定，向應負回收、清除、處理業者（簡稱為責任業者）、製造業或輸入業者所徵收，在物品或其包裝、容器經食用或使用後，足以產生同法第15條第1項所規定的物質者，按照同法第16條第1項所歸定之費基，計算繳納的「回收清除處理費」，性質上應為具有同質性之群體（包括責任業者、製造業與輸入業者），就其所產生或製造或輸入特定物質而造成環境負擔的行為（群體有責性），依同法第17條規定徵收「回收清除處理費」，同時也依據該法而設立「資源回收管理基金」，用以處理補貼以及回收系統與再生利用進行補助獎勵等群體共益性的使用，故而，符合上開德國聯邦憲法法院所要求於特別公課之實質合憲性要件者，故應屬特別公課之公課類型。
5. 由於特別公課在公課性質類型之特徵上，跟屬於稅捐公課類型之一種的「指定用途稅」(earmarked tax)或稱「目的稅」(Zwecksteuer)，性質最為接近，蓋因為這兩種公課之類型，均屬國家基於完成特定公法任務目的，向特定人所徵收的金錢給付，並同時在徵收時即已將相關收入財源，依據各該法律規定而使用於特定的公共目的用途。兩者之差別僅在於形式外觀上的區別，特別公課在我國通常以費為名，並設立特種基金而為運作，稅捐一般則以稅或捐為名，收入則通常撥入國庫作整體預算的支付使用，但指定用途稅與特別公課則相同，均在徵收時即根據所為徵收之法律規定，將該等稅收財源未來僅作特定用途的使用[[23]](#footnote-23)。故而，兩者在公課類型之實質特徵上，應屬最為接近。
6. 在我國釋憲實務上，仍繼續採用對於稅捐、汽車燃料費或同樣採取量能負擔原則之全民健保費，乃至於被大法官認定為特別公課之空氣污染防制費，其課徵規範之依據，均僅在授權明確性原則下，採取一般法律保留原則者，則我國釋憲實務上對於本件依照廢棄物清理法所徵收之回收清除處理費，應認為特別公課的類型，基於價值一貫性(Folgerichtigkeit)原則，即應也在授權明確性原則，也同樣採用一般法律保留原則。換言之，對於特別公課徵收之各項徵費的構成要件與其法律效果、徵費期間與徵收程序，適用一般法律保留原則，容許立法者以法律授權行政機關發布命令方式進行補充規定，但其授權內容、目的、範圍仍均應具體明確，命令之內容並應符合母法授權意旨的授權明確性原則，自不怠言。

二、廢棄物清理法第16條第1項中段、第5項規定課徵回收清除處理費並授權「費率」由中央主管機關核定，以及行政院環境保護署96年6月20日環署基字第0960044760號公告「容器回收清除處理費費率」，是否已違反憲法上法律保留原則、授權明確性原則？

（一）有關法律保留原則之審查

* 1. 在涉及稅捐或公課之各項構成要件中，為正確計算公課負擔義務者所應負擔之稅捐或公課義務，其中最重要之構成要件，當屬稅基(tax base)或費基，即計算稅捐負擔額或非稅公課之義務負擔額的衡量基礎(Bemessungsgrundlage)。稅率與費率之選擇則屬於課徵比例的選擇，相對於稅捐或公課費用之計算基礎者，通常給予立法者較為寬廣的預估特權(Einschätzungsprärogative)與形成立法空間(Gestaltungsfreiraum)。
	2. 依據前述關於全民健保費用之司法院釋字第473號、676號解釋均為全民健保費之費基，在授權明確性原則下，適用一般法律保留原則，從而，對於整體上應給予立法者相對較為寬廣之立法空間的費基而言，即應更能夠適用在授權明確性原則下，容許立法者以法律授權行政機關發布命令方式以進行補充規定。
	3. 本件依據釋憲標的之廢棄物清理法所徵收的回收清除處理費，應同樣在上述原則下，適用一般法律保留原則，在授權明確性原則下，容許立法者以法律授權行政機關發布命令方式進行補充規定。故本件應認為通過一般法律保留原則的審查。

（二）有關授權明確性原則之審查

1. 在通過前述之一般法律保留原則的審查下，雖容許立法者以法律授權行政機關發布命令方式進行補充規定，但其授權內容、目的、範圍仍均應具體明確，命令之內容並應符合母法授權意旨。
2. 然而，根據廢棄物清理法第16條第1項規定所徵收之「回收清除處理費」，關於授權制定費率依據，係在該條第5項規定：「第一項之費率，由中央主管機關所設之資源回收費率審議委員會依材質、容積、重量、對環境之影響、再利用價值、回收清除處理成本、回收清除處理率、稽徵成本、基金財務狀況、回收獎勵金數額及其他相關因素審議，並送中央主管機關核定公告；資源回收費率審議委員會設置辦法，由中央主管機關定之」，雖然訂定費率授權依據之各項考量因素，甚至也訂立資源回收費率審議委員會的設置。這種情形與房屋稅條例第11條設立不動產評價委員會依據法定事項（包括建材、折舊、與地段率並減除地價因素）而評定房屋標準價格，相當類似。
3. 稅捐實務上，確實也有將課稅之費率授權以公布命令方式加以訂定者，例如關稅法第3條第1項規定：「關稅之徵收及進出口貨物稅則之分類，除本法另有規定者外，依海關進口稅則之規定。海關進口稅則，另經立法程序制定公布之」，但現實上我國海關進口稅則基本上均由財政部依據國際商品統一分類表調整以後而發佈，並非經過所謂立法程序而為公布，故而在我國立法院法律系統中無法找到，此類海關進口稅則的相關法律規定。
4. 這種立法授權儘管在我國稅捐或公課實務上確實可以見到類此的案例，且我國釋憲實務上向來對於授權明確性，其實也並不太要求高密度嚴格的明確授權，本文認為，此類之授權儘管訂定其組織與認定時所應考量的因素，卻仍屬於概括性授權而不符合授權明確性原則。蓋正如同前揭司法院釋字第676號解釋在其理由書中所提及者，「授權條款之明確程度，不應拘泥於法條所用之文字，而應由法律整體解釋認定，或依其整體規定所表明之關連意義為判斷（本院釋字第426號、第538號解釋參照）」。由於此類費率之授權，通常不將為何授權之授權目的，各項考量公課義務計算基礎的因素、因素各自所佔據的百分比加以明訂，也就是其授權之內容並不明確，費率也沒有上下限規定，也就是費率範圍並未特定。從而，對於規範所應適用之繳納義務人群體而言，絕對無法逕自從其法律規範本文，即可得知最終所應負擔公課義務之費率比例為多少。在主管機關行政院環境保護署96年6月20日環署基字第0960044760號公告「容器回收清除處理費費率」所公布之「容器回收清除處理費費率表」當中（附件三資料），甚至可以看到註2所標明，「容器瓶身以外之附件使用PVC材質者，費率加重100%，再乘以容器與附件之總重量，作為繳費計算方式」，其徵收費率從原先95年所適用之30％，暴增至96年所適用100%費率，已經為原先費率之兩倍，在授權明確性原則下，應由法律本身明訂其上下限的標準才是，若以此現況而言，實在無法認定其僅係單純地補充法律本文規定而已，無寧應認為這項公告費率表，已經係創設性地決定人民權利義務的規範。
5. 依據本文見解，行政院環境保護署96年6月20日環署基字第0960044760號公告「容器回收清除處理費費率」，已經違反授權明確性原則，而有抵觸依法課稅、依法徵費原則的疑慮。

三、廢棄物清理法第15條規定及其授權之93年12月31日環署廢字第0930397607號公告，將食品容器回收清除處理費之課徵對象侷限於容器商品製造商或進口商，並新增「容器包括容器商品之蓋子、提把、座、噴頭、壓嘴、標籤及其他附件，使用後併容器廢棄者」之規定，是否違反法律保留原則及平等原則？

1. 關於僅以容器商品製造商或進口商為課徵對象是否違反法律保留與平等原則之審查
	1. 廢棄物清理法第15條第1項規定：「物品或其包裝、容器經食用或使用後，足以產生下列性質之一之一般廢棄物，致有嚴重污染環境之虞者，由該物品或其包裝、容器之製造、輸入或原料之製造、輸入業者負責回收、清除、處理，並由販賣業者負責回收、清除工作。一、不易清除、處理。二、含長期不易腐化之成分。三、含有害物質之成分。四、具回收再利用之價值」，依據本條第2項規定：「前項物品或其包裝、容器及其應負回收、清除、處理責任之業者範圍，由中央主管機關公告之」。在被授權之行政院環境保護署93年12月31日環署廢字第0930397607號公告中，將食品容器回收清除處理費之課徵對象，第一類與第二類責任業者的範圍，侷限於容器商品之製造商或進口商。
	2. 依據廢棄物清理法第16條第1項規定，應繳納回收清除處理費之業者，本就包括責任業者，係指應負回收、清除、處理責任之業者、製造業與輸入業者，前項公告因此將責任業者，在第一類與第二類之責任業者當中，侷限在容器商品製造業者與輸入業者，係符合本條第1項有關責任業者的法律上定義，且整體觀察行政院環境保護署93年12月31日環署廢字第0930397607號公告，其食品容器回收清除處理費之課徵對象，並非僅侷限於容器商品之製造業者與輸入業者而已，也將應徵收對象及於容器的製造業者與容器輸入業者。換言之，對於所有因為該等以物品或其包裝、容器經食用或使用後，足以產生法定之廢棄物，致有嚴重污染環境之虞，並藉此營利之行為而獲利的所有業者，均課徵以回收清除處理費，並非以先天無可改變之特徵作為分類基礎，因此而符合群體同質性的要件；係以其對於製造或輸入或使用該等容器商品並因此而營利的業者，對其所造成之環境負擔，依據「肇因者負責原則」 (Verursacherprinzip)而使其對於環境負擔或回復所產生費用，負有特別之應負回收、清除、處理之責任，故具有相對於其他一般繳稅大眾或者未課予公課義務之群體者而言，具有明顯事務上之接近性，因此而存在群體有責性；並使其所繳交之回收清除處理費基金，依據廢棄物清理法第17條規定，多數使用於從事相關容器資源之回收業者的處理補貼與獎勵回收系統、再生利用者，符合群體共益性要件。 因此，依據上開法律所徵收之回收清除處理費，應屬於特別公課的類型。其課徵對象，既然係依據授權公告按前述廢棄物清理法第16條第1項對於繳納義務公課主體對象所為的補充性規定，故不違反法律保留原則。另外，其對於所有增加環境負擔之容器的相關業者，包括容器製造業者與輸入業者，以及利用容器以裝填所生產物品或商品的製造業者與輸入業者（請參見行政院環境保護署93年12月31日環署廢字第0930397607號公告第四欄責任業者範圍的附註），均一律課徵以回收處理清潔費，在肇因者負責原則下，一方面符合相關造成環境負擔業者彼此之間的立法與法律適用平等原則，另方面則是與其他未造成此類環境負擔之群體相較，雖然有賦加公課義務與否的差別待遇，但因為肇因者負責原則而具有正當性事由，應認定其賦加此類公課義務，並不抵觸我國憲法第7條所規定之平等原則。

（二）關於新增「容器包括容器商品之蓋子、提把、座、噴頭、壓嘴、標籤及其他附件，使用後併容器廢棄者」之規定，是否違反法律保留原則及平等原則？

1. 依據廢棄物清理法第18條第1項規定：「依第十五條第二項公告之物品或其包裝、容器，經食用或使用後產生之一般廢棄物 (以下簡稱應回收廢棄物) ，其回收、貯存、清除、處理，應符合中央主管機關之規定；其回收、貯存、清除、處理方法及設施標準，由中央主管機關定之」，所指廢棄物均係指公告之物品或其包裝、容器經使用後產生之一般廢棄物。依據一般經驗法則而為判斷者，上開容器在解釋上固然包括「容器商品之蓋子、提把、座、噴頭、壓嘴、標籤及其他附件，使用後併容器廢棄者」，如行政院環境保護署93年12月31日環署廢字第0930397607號公告第二欄關於容器定義之第二點所顯示，但關於容器所產生之環境成本，仍然應該是以容器本身或者併同容器一起廢棄之附件加上容器，因此所造成之環境負擔作為計算費率的標準，不應當反客為主，竟以容器之附件作為加重環境負擔（費率）的計算基準。
2. 依據廢棄物清理法第15條規定及其所授權行政院環境保護署93年12月31日環署廢字第0930397607號公告，先將應課徵公課對象，將容器擴張至「容器商品之蓋子、提把、座、噴頭、壓嘴、標籤及其他附件，使用後併容器廢棄者」，再配合依據廢棄物清理法第16條第1項中段、第5項規定課徵回收清除處理費並授權「費率」由中央主管機關核定，以及據此授權而由行政院環境保護署96年6月20日環署基字第0960044760號公告「容器回收清除處理費費率」，再將系爭容器回收處理費，以「容器瓶身以外之附件使用PVC材質者，費率加重100%，再乘以容器與附件之總重量，作為繳費計算方式」的公告內容，因為其整體適用之法律效果，顯然超越上述廢棄物清理法第15條、第18條所定之容器標準，並同時增加公課負擔義務者的金錢給付義務，應認為有抵觸法律保留原則，同時而有違反平等原則、比例原則的疑慮，蓋因為在此處依據系爭公告之內容，係以附件含造成環境影響負擔（PVC材質）之理由，先調高其費率至加倍之100%，再以容器加上附件的總體積而為計算，公課義務負擔者因此所應繳納之回收清除處理費。此舉已經使得該當公課負擔義務者，當其容器本身並未造成環境如此重之負擔疑慮時，本無庸負擔或者無庸負擔如此以最高費率而計算的回收清除處理費，卻必須以總體積計算費率調整至最高費率加重至100%的金錢給付，顯然造成不公平的差別對待與不利益負擔的結果。
3. 本文認為，新增「容器包括容器商品之蓋子、提把、座、噴頭、壓嘴、標籤及其他附件，使用後併容器廢棄者」之規定，違反法律保留原則及平等原則，及釋憲問題中所未曾提到的比例原則。
1. 陳敏譯，德國租稅通則，2013年5月，頁4。原文“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.“ [↑](#footnote-ref-1)
2. 1919年帝國稅捐通則第1條第1項第1句規定：「本帝國稅捐通則所稱之租稅，係指公法團體基於獲取收入目的，對所有滿足於給付義務之法律構成要件者，所課徵之一次性或繼續性的金錢給付，而非屬於特定給付之對價給付者」。原文為”Steuern sind im Sinne der Reichsabgabenordnung einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft“。附帶說明者，德國行政法大師O. Mayer在1924年第3版的德意志行政法第316頁中，也對於租稅做出如下的定義，「租稅是一種由公權力為增加國家的收入，依據一般性之標準而對於臣民所附加的金錢給付」，其原文Die Steuer ist eine Geldleistung, welche dem Untertanen durch die öffentliche Gewalt auferlegt wird schlechthin zur Vermehrung der Staatseinkünfte, aber nach einem allgemeinen Maßstabe“, zit. nach Siekmann, in: Sachs, GG, München 2018, vor. Art. 104a Rn. 74 Fn. 236.必須說明者，O. Mayer的定義，建立在權力關係基礎上，與現代德國關於稅捐債務債務關係建立在法律關係基礎上，並不相同。 [↑](#footnote-ref-2)
3. 1919年8月11日公布之威瑪憲法第134條規定：「全體國民均無差別地按法律規定依據其所有資財之比例而分擔公共負擔」。原文為”Alle Bürger ohne Untershied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetz bei“. [↑](#footnote-ref-3)
4. BVerfGE 3, 407, 435; 49, 343, 353; 65, 325, 344; 67, 256, 282; 72, 330, 433.. [↑](#footnote-ref-4)
5. Siekmann, in: Sachs, GG, München 2018, vor. Art. 104a Rn. 78.; Waldhoff, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Isensse/ Kirchhof, HStR V, Heidelberg 2007, § 116 Rn. 85. [↑](#footnote-ref-5)
6. Gersch, in: Klein, AO, München 2018, § 3 Rn. 3. [↑](#footnote-ref-6)
7. Waldhoff, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Isensse/ Kirchhof, HStR V, Heidelberg 2007, § 116 Rn. 86 ff. [↑](#footnote-ref-7)
8. 參見柯格鐘，特別公課之概念及爭議—以釋字第426號解釋所討論之空氣污染防制費為例，月旦法學雜誌，第103期，2008年12月，頁200。 [↑](#footnote-ref-8)
9. 例如Friauf, Öfffentliche Sonderlasten und Gleichheit der Steuerbürger, in: FS Jahrreiß, Köln u.a. 1974, S. 45 ff.; ders., Zur Zulässigkeit von aussersteuerlichen Sonderabgaben, in: FS Haubrichs, Bad Wörishofen 1977, S. 103 ff.; Friauf因此被前德國聯邦憲法法院法官P. Kirchhof於文章中，稱其為先鋒者（Pionier），參Kirchhof, Die Sonderabgaben, in: Staat Wirtschaft Steuer, in: FS Friauf, Heidelberg 1996, S. 669.另亦可參閱Thiemann, Die Dogmatik der Sonderabgaben im Umbruch- Zur Legitimationsstruktur kollekttiv begründeter Abgabenpflichten, AöR 2013, S. 62 f. [↑](#footnote-ref-9)
10. BVerfG v. 10.12.1980 -2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274, 308. [↑](#footnote-ref-10)
11. 本判決之中文翻譯，可參張嫻安，關於「特別捐之合憲性」之判決⎯聯邦憲法法院判決集第六九卷第二二七頁以下，德國聯邦憲法法院裁判選輯（三），1992年，頁105。 [↑](#footnote-ref-11)
12. Thiemann, Die Dogmatik der Sonderabgaben im Umbruch- Zur Legitimationsstruktur kollekttiv begründeter Abgabenpflichten, AöR 2013, S. 64-74; Siekmann, in: Sachs, GG, München 2018, vor. Art. 104a Rn. 150.雖列出共四點之違憲疑慮，包括對個別群體之排他性負擔、使預算計畫欠缺整體評價性、規避國會監督與控制、破壞財政憲法的權限劃分秩序，但基本觀點應與前述Tiemann見解一致。 [↑](#footnote-ref-12)
13. BVerfGE67, 256, 288 f.; 105, 185, 193 f.; BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 58 ff. zur Verfassungswidrigkeit des KernbrStG. Webseite. s. <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2017/04/ls20170413_2bvl000613.html> (最後瀏覽日：2020.1.1.) [↑](#footnote-ref-13)
14. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Köln 2018, § 2 Rn. 1, 4. [↑](#footnote-ref-14)
15. 以下可參Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Köln 2018, § 2 Rn. 26-30; Gersch, in: Klein, AO, München 2018, § 3 Rn. 21-22; Waldhoff, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Isensse/ Kirchhof, HStR V, Heidelberg 2007, § 116 Rn. 91-93; Siekmann, in: Sachs, GG, München 2018, vor. Art. 104a Rn.165-174. [↑](#footnote-ref-15)
16. BVerfGE 92, 91, 120.作者個人則是認為，防火公課這種僅對於成年男性課徵之區分標準，是以先天性、後天不可改變之性別或年齡作為公課義務賦加的區別標準，自然係以可疑性的分類為標準，也是德國基本法第3條第3項所列舉之分類標準，自然應該嚴格加以審查，也因而產生系爭公課徵收之高度違憲的疑慮。 [↑](#footnote-ref-16)
17. BVerfGE 91, 186, 205 f.作者個人認為，其中關鍵點應該是在煤炭公課所設立基金財源之利用，欠缺群體共益性要件，使其接近於稅捐公課的特徵。相同的，我國依據空氣污染防制法所徵收之空氣污染防制費，其實就是為改善空氣品質而向特定群體所徵收的稅捐，蓋因為空氣污染防制基金僅其小部分使用於繳納公課義務的群體，欠缺群體共益性要件，多數財源則是使用於空氣品質的改善使用，而空氣品質改善係屬於一般大眾公共利益，故相關公課義務之賦加，並非特別公課而應該是稅捐，這是一種徵收時就其使用之用途，已經由法律特別規定的指定用途稅(earmarked tax)或稱目的稅(Zwecksteuer)。相關文章可參見，柯格鐘，特別公課之概念及爭議—以釋字第426號解釋所討論之空氣污染防制費為例，月旦法學雜誌，第103期，2008年12月，頁194-215。 [↑](#footnote-ref-17)
18. 依據本文意見，認為其與都市計畫法第27條之1第1項規定，要求擬定細部計畫欲尋求都市計畫變更者，對於擬訂計畫主體之自治團體，捐贈現金或公共設施用地的金錢給付性質較為相近，應屬於「特許規費」的性質，有機會將再為文檢討。 [↑](#footnote-ref-18)
19. BVerfGE 55, 274, 308 (Berufsausblidungsabgabe); 135, 155, 206 f. (Filmabgabe). [↑](#footnote-ref-19)
20. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Köln 2018, § 2 Rn. 10. [↑](#footnote-ref-20)
21. 參見柯格鐘，租稅之立法界限及其憲法上的當為要求，載於：黃舒芃主編，憲法解釋之理論與實務第七輯，中研院法研所籌備處，2010年12月，頁205-212。 [↑](#footnote-ref-21)
22. 本文見解則是認為汽車燃料使用費應屬於稅捐，請參見柯格鐘，從納稅人權利保障談雙重稅捐負擔的防免—幾項台灣法實證面的觀察，載於：葛克昌、湯貢亮、吳德豐主編，兩岸納稅人權利保護之立法潮流，2011年3月，頁303-334。 [↑](#footnote-ref-22)
23. 一般預算係將稅捐收入按照「統收統支」(Non-Affektionsprinzip)原則編列而進行使用，換言之，稅捐在依法徵收時原則上並不指定用途，係收入之後再按照國家當年之財政需要而作統一性的規劃與編列執行。在德國，指定用途稅仍屬於合憲的稅捐，蓋因為統收統支原則僅屬於預算法上的法律原則，並不具有憲法位階效力。德國見解請參見，BVerfGE 36, 66, 70 f.; 65, 325, 344 ; 135, 126, 144. [↑](#footnote-ref-23)