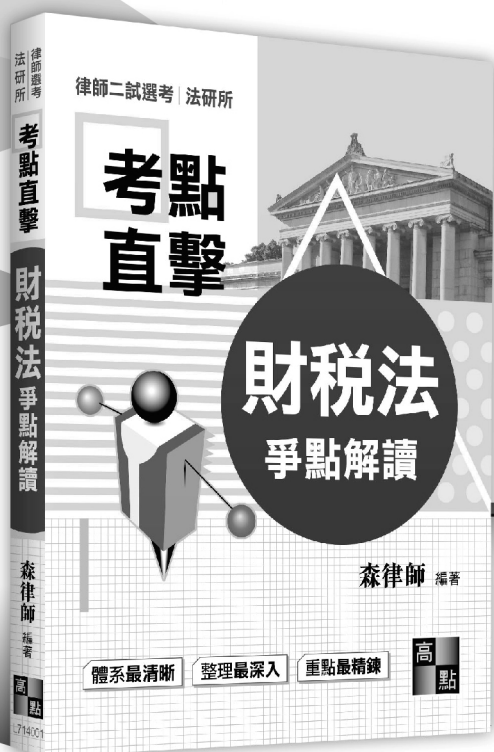


森律師

《財稅法爭點解讀》



▲定價450元

透過摘錄學說見解、對照實務見解，加強特定爭點的問題意識，形成紮實的本文見解。

森律師

- 台大法研財稅法組
- 律師高考及格
- 司法官及格

- 萃取考試重點，增進學習效率
- 精選熱門考題，練習事半功倍
- 深入整理學者論述，強化作答思考深度



高點文化事業
publish.get.com.tw



特別公課

森律師編著《財稅法爭點解讀》高點出版

1. 特別公課的概念與要件

非稅公課除了規費與受益費之外，還有特別公課。而依照特別公課首次現蹤的釋字第426號解釋理由書歸納可知，特別公課係指國家基於特定政策目標需要，而對特定國民所課予，且限定用途之公法上金錢負擔，且其支出不按照通常預算程序辦理。從而依照釋憲實務的標準，只要是基於特殊目的而不編入普通預算之特種基金，並向特定人課徵之公課，即屬於特別公課。本號解釋中，戴東雄大法官之部分不同意見書更表明定義，其認為：「國家基於統治高權，依其特殊行政目的，課予人民公法上之金錢負擔，學理上稱為特別公課。」

從上可以發現，釋憲實務對於特別公課之認定，顯然較偏向公課的外觀形式，亦即僅有「形式要件」。有學者¹則引據比較法之觀點，認為實務上之要件無法精確地描述特別公課之課徵目的，故認為特別公課尚應具備下述實質要件：

(1) 群體同質性

被課徵金錢給付義務之群體，必須具有與其他群體或一般公眾，足以區分開來之同質性，且不應以先天之特徵為基礎。亦即除了先天具備的特徵之外，負有繳納義務的群體必須與其他人在具有先天區別。

(2) 群體有責性

具有同質性的群體，必須對於課徵公課之目的，亦即所要執行的公共任務，與其他群體或一般公眾相較之下，具有明顯更接近之關聯性，亦稱為與徵收目的之「事物關聯性」。易言之，負有繳納義務的群體相較其他人對於特定的公任務具有「責任接近性」。

(3) 群體共益性

對於特定群體徵收公課所獲得之財源，必須確係為該群體之內共同利益而利用，稱為「群體共益性」或「群體用益性」。而需要注意的是，不以財政目的為主要的引導目的，或稱社會目的之公課，因為其非專為取得實現公共任務之財源為主要目的，其對於群體共益性的要件要求較為寬鬆，只要該公課之財源係「直接或間接主要」為了被課徵群體之共同利益而使用，即在容許課徵之範圍內。換言之，課徵特別公課之財源必須用於被課徵群體之公共利益，但若有被課徵群體以外之人受有部分利益，亦為法所允許。

(4) 定期檢驗

為免特別公課之課徵肥大化，進而對於國會難以有效監督政府支出，而有違「財政民主主

1 整理自：柯格鐘（2008），〈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163期，頁203-204。

義」的困境，也避免藉由特別公課之課徵而規避憲法上對於稅捐高權之分配，特別公課之合法性應受定期檢驗。

2. 廢棄物清理法回收清除處理費之性質：釋字第788號解釋

釋字第788號解釋理由書摘錄

憲法增修條文第10條第2項規定：「經濟及科學技術發展，應與環境及生態保護兼籌並顧。」課予國家有保護環境及生態之義務。為清除、處理廢棄物，改善環境衛生，維護國民健康，立法者制定廢棄物清理法，即屬前述憲法增修條文所揭示國家義務之履行（廢棄物清理法第1條前段參照）。系爭規定一第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。」係將特定性質之一般廢棄物，自一般廢棄物清除處理體系中抽離出來，建立獨立之特定性質廢棄物回收清除處理體系，並要求中央主管機關依系爭規定一第2項規定公告之責任業者繳納回收清除處理費。並以課徵所得之金錢，成立資源回收管理基金，專供回收清除處理等相關事務之用途（同法第17條參照）。其目的係經由針對上述特定性質之一般廢棄物，課徵金錢上負擔，建立特別之回收清除處理體系，並促進資源回收再利用，以保護環境及生態。此項回收清除處理費依其性質，係國家為一定政策目標所需，對於有特定關係之人民所課徵之公法上金錢負擔，其課徵所得自始限定於特定政策用途，而與針對一般人民所課徵，支應國家一般財政需要為目的之稅捐有別（本院釋字第593號解釋參照）。上述回收清除處理費之性質固與稅捐有別，惟其亦係國家對人民所課徵之金錢負擔，人民受憲法第15條保障之財產權因此受有限制。是上述回收清除處理費之課徵目的、對象、費率、用途，應以法律定之。考量其所追求之政策目標、不同材質廢棄物對環境之影響、回收、清除、處理之技術及成本等各項因素，涉及高度專業性及技術性，立法者就課徵之對象、費率，非不得授予中央主管機關一定之決定空間。故如由法律授權以命令訂定，且其授權符合具體明確之要求者，亦為憲法所許（本院釋字第593號解釋參照）

(1) 回收清除處理費之性質：以釋憲實務的立場觀察

本號解釋僅表示廢棄物清理法中之「回收清除處理費」不屬於稅捐，可以得知回收清除處理費應屬於「非稅公課」。然而由前述對於公課之介紹得知，非稅公課中尚有「規費」、「受益費」及「特別公課」三種子類型，故回收處理清潔費之性質，容有進一步探究之必要。

而自該號解釋理由書中所稱：「此項回收清除處理費依其性質，係國家為一定政策目標所需，對於有特定關係之人民所課徵之公法上金錢負擔，其課徵所得自始限定於特定政策用途。」依照釋憲實務對於公課要件之觀點，應屬於「特別公課」。蓋查釋字第426號解釋，大法官曾表示：「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。」

(2)回收清除處理費之性質：實質要件的檢視²

然而對於特別公課認定，也應該再檢視「實質要件」，不以外觀形式上的觀察已足。結論上，廢棄物清理法中的回收清除費不只在形式上係基於特定政策目標需要而對特定國民所課徵，限定用途且支出程序與通常預算有別的公法上金錢負擔。實質上更具備「群體同質性」、「群體有責性」與「群體公益性」之實質要件，應屬於「特別公課」。以下將檢視特別公課的實質要件：

①群體同質性

群體同質性，係指負擔給付義務之群體，必須具有先天特徵以外而得與其他群體或一般公眾區分之特徵。而依照廢棄物清理法（下稱「本法」）第15條：「I 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。II 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。」及第16條第1項：「依前條第二項公告之應負回收、清除、處理責任之業者（以下簡稱責任業者），應向主管機關辦理登記；製造業應按當期營業量，輸入業應按向海關申報進口量，於每期營業稅申報繳納後十五日內，依中央主管機關核定之費率，繳納回收清除處理費，作為資源回收管理基金，並應委託金融機構收支保管；其收支保管及運用辦法，由中央主管機關定之。」僅有符合本法第15條第2項者，始須負擔繳納本法所稱「回收清除處理費」之義務。且觀察本法第15條第2項，並非以先天特徵為區分標準³，符合「群體同質性」要件。

②群體有責性

群體有責性係指負擔繳納義務之群體，相較一般公眾，即未負擔繳納義務之人，對於課徵公課之目的，具有「責任接近性」。依照本法第1條：「為有效清除、處理廢棄物，改善環境衛生，維護國民健康，特制定本法。」可知課徵回收清除處理費，係為改善環境衛生並保障國民健康。再查本法第15條第1項，負擔繳納義務之人因為其所製造或販售之物品，可能產生危害環境之廢棄物，故對於環境衛生具有責任的接近性，符合「群體有責性」。

完整內容，請參閱森律師編著《財稅法爭點解讀》

2 整理自：柯格鐘（2020），〈2019年至2020年財稅法發展回顧〉，《臺大法學論叢》，第49卷特刊，頁1772-1773。

3 環署基字第1000089157號函：「查本署99年12月27日環署廢字第0990116018號修正公告「應由製造、輸入業者負責回收、清除、處理之物品或其容器，及應負回收、清除、處理責任之業者範圍」，公告事項業已明定「應負繳納回收清除處理費責任之製造業者」依下列原則認定：(一)物品上標示商標之使用者為繳費責任製造業者。(二)物品上未標示商標者，以標示之製造廠商為繳費責任製造業者；標示之製造廠商二個以上者，以委託者為繳費責任製造業者。(三)物品上未標示商標及製造廠商者，以製造者為繳費責任製造業者。」