

# 第三章 汽車燃料使用費之定性

## 第一節 公課之類型及概念

人民對行政提供勞務、實物及金錢之給付，供其用以達成行政目的之行政法義務，學說上統稱為「公負擔」<sup>1</sup>。其中對人民所強徵之公法上金錢給付義務，則謂之公課（Abgaben）<sup>2</sup>。主要公課為租稅及非稅公課<sup>3</sup>，非稅公課指規費、受益費及特別公課。租稅係憲法明定之公課，亦為國家主要之財政收入工具，惟憲法雖未明定其他類型公課，租稅亦非憲法唯一可能之公課<sup>4</sup>。各項公課均有其不同之規範概念，而能作為國家對各事物領域行使統治權的財政工具<sup>5</sup>。汽車燃料使用費之定性為何，應受何種公課規範概念拘束，首應先瞭解各種公課之內涵及特性，以下就主要公課簡要說明之。

<sup>1</sup> 德國學者 Dieter Birk 指出公課的上位概念係公共負擔，其將公共負擔分為給付義務與容忍義務。給付義務之公共負擔可分為金錢給付義務與自然給付義務，例如：兵役義務；金錢給付義務之公共負擔又可分為公課與制裁，制裁之金錢給付義務，包括：滯納金、怠報金、怠金等；至於公課可分為：為公共財政需求目的與非為公共財政目的之公課。詳可參黃俊杰，特別公課類型化及其課徵正義之研究，臺北大學法學論叢，第 50 期，2002 年 6 月，頁 106 至 107。

<sup>2</sup> 亦有學者將德文「Abgaben」翻譯為「稅捐」，並依德國稅捐體制之古典三型式論，將其下分為三大類，即稅課 Steuern、規費 Gebühren、受益費 Beiträge。其中稅課 Steuern 乃指基本法於第 105 條至第 108 條就立法權、行政及收入權之劃分所稱之稅；至於稅課以外之其他公法上金錢負擔，若在德文中賦予共同名稱，則可組合名之為「nichtsteuerliche Abgaben」，是以德文「Abgaben」涵意較廣，除稅課之外，亦包括規費、受益費及各類型特別公課。參張嫻安，環境使用費之法律性質-從西德聯邦行政法院的一則判決說起，經社法制論叢，第 4 期，1989 年 7 月，頁 47；張嫻安，特別捐與特種基金制度 上，輔仁法學，第 12 期，1987 年 6 月，頁 2。為避免混淆，本文從多數學者之譯法，使用「公課」Abgaben 一詞，合先敘明。

<sup>3</sup> 區分租稅與非稅公課，其在憲法上之意義有三：一、涉及中央與地方權限劃分上之意義；二、是否受租稅法律主義之適用；三、納稅人基本權保障與量能課稅原則之適用。參葛克昌，規費、地方稅與自治立法，地方開源節流研討會，台灣經濟研究院，2003 年 8 月 7 日，頁 4 以下；蕭文生，蕭文生，自法律觀點論規費概念、規費分類及費用填補原則，國立中正大學法學集刊，第 21 期，2006 年 10 月，頁 108。

<sup>4</sup> 黃俊杰，稅捐與非稅公課，稅務旬刊，第 1893 期，2004 年 4 月，頁 31。

<sup>5</sup> 陳 敏，行政法總論，自版，三版，2004 年 1 月，頁 263、265。

## 第一項 租稅

### 第一款 何謂「租稅」

我國憲法條文直接涉及「稅」概念者，計有：第 19 條、第 107 條、109 條、第 110 條及第 143 條等，均使用「稅」之文字，惟憲法對稅概念之指涉，或為基本權之保障或為權限上之劃分，並未進一步具體將其規範概念加以定義解釋，即使財政學上亦極分歧，莫衷一是。

然此類似之情形亦發生於德國及日本。例如：德國基本法其第 10 章財政（Finanzwesen）中雖使用稅（Steuer）之文字，但基本法本身即未對稅之規範概念加以定義；而日本，在日本國憲法直接的租稅規定有第 30 條及第 84 條<sup>6</sup>，惟日本國憲法亦未對稅概念加以定義<sup>7</sup>。德國聯邦憲法法院就此問題曾做出相關系列之判決，認為憲法稅概念與德國之帝國租稅通則 RAO 第 1 條第 1 項第 1 句及 1977 年租稅通則第 3 條第 1 項規定之稅概念意義相同，1977 年租稅通則第 3 條第 1 項規定：「公法團體，以收入(Einnahmen)為目的，對所有該當法律規定給付義務之構成要件者，課徵無對價之金錢給付。收入得為附隨目的。」雖然引起德國學者就憲法稅概念與法律稅概念為同一說或非同一說之論爭，但其結論大抵贊同德國聯邦憲法法院之見解，認為德國基本法上之稅的概念與 1977 年租稅通則第 3 條第 1 項規定所描述之概念相同<sup>8</sup>。

我國學者對此問題亦有正反不同之見解<sup>9</sup>，學者陳敏嘗試從憲法內稅之特徵導引出稅捐之概念，認為「我國憲法所謂之租稅，

<sup>6</sup> 日本國憲法第 30 條：「國民有依法律規定納稅之義務」；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」。參蘆部信喜著；李鴻禧譯，憲法，月旦出版社股份有限公司，1997 年 5 月，頁 365 以下。

<sup>7</sup> 松智，租稅法？基本原理，中央經濟社，初版十六刷，平成 5 年四月十五日，頁 9 至 11。

<sup>8</sup> 黃俊杰，憲法稅概念初探 二，植根雜誌，第 12 卷第 2 期，1996 年 2 月，頁 59 至 66。

<sup>9</sup> 黃俊杰，稅捐之憲法概念（上、下），稅務旬刊，第 1948、1950 期，2005 年 11 月。

為中央或地方政府，為支應國家事務之財政需要，及達成其他之行政目的，依據法律，向人民強制課徵之金錢，或其他有金錢價值之實物之給付義務，而不予以直接之報償者。<sup>10</sup>」

## 第二款 租稅之法律特徵

稅捐之特徵，依學者通說之論述，大致可分析歸納如下列幾項，茲要述如下：

### 一 公法上之金錢給付義務

租稅所以要限定為金錢給付義務，而不及於實物及勞務，乃與租稅國家理念有關<sup>11</sup>。申言之，租稅國家以憲法保障財產權、工作權、營業自由、職業自由，國家僅就財產權之使用收益部分與工作收益部分，藉由稅課參與分配，盡量不干預市場秩序。而在貨幣經濟時代，稅捐以金錢給付為內容，可降低徵納雙方稽徵與繳納費用，基於比例原則，以求降低對經濟自由之限制，創造最適之租稅效益<sup>12</sup>。

惟有疑義者，現行法仍有與租稅為公法上之金錢給付義務本質上不符之實例，例如：遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項，遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬元以上者，得申請准以課徵標的物或其他易於變價或保管之實物一次抵繳；土地稅法第 23 條規定田賦徵收實物。學者陳敏即認為租稅可以金錢或有金錢價值之實物為給付<sup>13</sup>。而學者葛克昌則認為上例之遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項之規定仍為金錢給付，僅是抵繳物如何計價之問題，而土

<sup>10</sup> 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 12 月，頁 34。

<sup>11</sup> 葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收錄於行政法爭議問題研究（下），台灣行政法學會主編，五南出版社，2000 年；葛克昌，行政程序與納稅人基本權，翰蘆圖書出版有限公司，增訂版，2005 年 9 月，頁 33。

<sup>12</sup> 陳清秀，稅法總論，元照出版有限公司，2006 年 10 月，頁 65。

<sup>13</sup> 陳敏，前揭文，1981 年 12 月，頁 35。

地稅法第 23 條之規定，性質上應為實物之公用徵收<sup>14</sup>。

## 二 國家基於法律所賦予之公權力而強制課徵

租稅，為國家、地方自治團體向人民以高權之方式加以徵收，因此人民繳納義務之法律原因，係由公法團體單方的行使租稅立法權與執行權，不考慮人民之意思，故稅捐乃為公法團體基於高權而為徵收之單方行為，屬於公法團體行使其統治權之表徵<sup>15</sup>至於人民對國庫之自由捐獻，乃基於契約之給付義務，屬於民事法律關係，而非租稅事項。

憲法第 19 條既然規定人民有納稅義務，而人民為國家之對方，則有課稅權者自為國家。依憲法第 107 條、第 109 條、第 110 條之規定，稅分為國稅、地方稅，分別由中央及地方自治團體立法並執行之，是以其他公法人團體，如公立學校、公立醫院即不得開徵租稅<sup>16</sup>。

## 三 以支應國家之財政需要為目的或附隨目的

國家為推行政務而有財政之需要，滿足國家財政需要之途徑，雖不限於租稅一途，但最有效者毋寧為租稅。租稅收入所支應者為國家進行一般公共任務之財政需求，因此租稅須以財政收入為目的，或至少其次要目的係在取得財政收入，凡非以財政收入為目的者，均非稅捐。例如：憲法第 143 條第 3 項規定：「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之。」用租稅手段作為平均社會財富之工具，其社會目的更重於其財政目的。至於寓禁於稅捐，既不以收入為目的，與憲法保障之工作權、財產權意旨不符，在現代租稅法治國家已為

<sup>14</sup> 葛克昌，前揭書，2005 年 9 月，頁 33。

<sup>15</sup> 施銘權，水權費之研究，國立中正大學財經法律學研究所碩士論文，2005 年 6 月，頁 43。

<sup>16</sup> 陳 敏，前揭文，1981 年 12 月，頁 36。

絕跡<sup>17</sup>。此外，稅捐是作為滿足國家公共任務財政需求之用，須由國家或地方自治團體終局地取得。

#### 四 無對待給付性

租稅之繳納，並不以取得政府特定之對待給付為要件。稅捐之用途，在於支應一般性國家公共任務之財政需求，人民雖從政府之各種服務措施中獲益，但納稅與受益間並無直接之報償關係，其與人民間僅具有間接之關聯性，並非屬於對特定個人或群體之對待給付，因無須對納稅人為對待給付，故為最可靠及最大量之財政收入來源，今日之國家，如無租稅即無法維持，可稱為「租稅國家 Steuerstaat」<sup>18</sup>。若為具對待給付性之金錢債務，則將屬規費之範疇。

#### 五 對所有該當法定構成要件者加以課徵

稅捐收入係支應國家公共任務之財政需求，而享受公共任務完成之利益，普遍地歸於人民，是以稅捐之核課與徵收，基於憲法第19條租稅法定主義之要求，必須有法律依據，並且基於平等原則之考量，應及於所有實現該法律構成要件之人。其次，稅法共同之基本原則為量能課稅原則，即應依納稅義務人之經濟能力課徵租稅之原則，如租稅義務人有相同之納稅能力，無合理之理由而課以不同之租稅負擔，即違反平等原則<sup>19</sup>。

#### 六 統籌統支

租稅係公法團體用以支應一般性公共任務之財政需求的財政工具，是以其收入係以統籌統支為原則，亦即稅捐在歲入及歲

<sup>17</sup> 葛克昌，前揭書，2005年9月，頁35。

<sup>18</sup> 陳敏，前揭書，頁265。

<sup>19</sup> 陳敏，前揭文，1981年12月，頁54。

出面向上相互獨立，個別政府支出項目與其籌措二者並無牽連，公法團體必須依公共事務之需求，在公共預算中以統籌統支之方式加以分配，以兼顧稅捐之公正性<sup>20</sup>。換言之，租稅由稅捐稽徵機關徵收後歸入公庫，其支出按通常預算程序辦理<sup>21</sup>。

### 第三款 特殊類型稅捐之規範概念及法律特徵

承前所述，租稅之法律特徵之一，即是其原則必須以一般財政收入為目的，惟租稅之課徵，必然附帶產生經濟或社會政策之效果，因此租稅可否用作達成經濟、教育、文化或衛生等等行政目的，則有疑義。

由於我國憲法並未明文規範租稅之概念，自然亦無租稅得否有財政以外其他行政目的之說明。按學者陳敏之見解<sup>22</sup>，其認為自憲法前言觀之，可知憲法之宗旨在「奠定社會安寧，增進人民福利」。又依第13章基本國策內更設有發展國民經濟、維護社會安全、促進教育文化等之各規定。凡此皆可認定國家應立法推行有關之事項，如稅法之規定亦足以達成此目的，自得加以運用之。

另外，參德國於1977年修正之租稅通則第3條租稅之要件中，「以收入為目的」下增加「亦得僅為附帶目的」之用語，使得財政目的亦得僅作為租稅之附隨目的。由此可知，租稅之徵收可容有其他政策目的存在之空間。在財政收入目的得為租稅附隨目的之法律特徵下，漸發展出一種具有規制目的之租稅型態，而可稱之為「誘導稅」，另外，租稅收入有時亦會與特定目的連結，運用於某特定目的用途以達成特定國家任務，而造成其給付間接對於稅捐義務人有利結果之情形，此即所謂「目的稅」。相較於一般傳統租稅法律特徵，上述兩種稅捐類型在概念上雖容有程度之

<sup>20</sup> 王毓正，環境公課之研究，國立成功大學法律學研究所碩士論文，1999年6月，頁118。

<sup>21</sup> 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。」

<sup>22</sup> 陳敏，前揭文，1981年12月，頁38。

差異，但仍屬於稅捐之範疇，而為租稅之特殊類型<sup>23</sup>。

### 一 誘導稅

自 19 世紀末起，歐陸各國因產業發達之結果，使社會財富分配形成不平等狀態，貧富之對立及不安日趨嚴重，勞資對立及抗爭四起，引發社會、經濟之緊張狀態，當時德國財政者華格納即力主採用財政手段實行社會政策，調整財富分配。至 20 世紀末，由於環境生態受到經濟發展之危害以及社會福利負擔沉重，致「社會成本」理論與「經濟誘因」功能，日益受重視，德國聯邦憲法法院之見解更認為，隨著現代工業社會之發展，租稅必然成為積極、主動國家之經濟社會政策的主要工具，同時此種租稅其目的作為充當一般國家政策支出之收入，至少應為其附帶目的<sup>24</sup>。因此，現代社會法治國，國家之預算除用於法律秩序之維護外，亦成為社會秩序之促成者，以積極達成保護、教養、預防、重分配等功能，國家經常藉由租稅的承擔和支出，達成一定之作用，稅捐被用於目的性之規制，進而成為誘導稅，例如：菸酒稅法第 22 條所課徵之煙品健康福利捐，性質上即屬於此類誘導稅。

惟縱使稅捐以規制目的之方式呈現，仍不能脫離具有財政收入目的法律特徵之範疇，換言之，若一稅捐其財政功能完全被具有禁止性質的行政功能所屏除時，亦即其僅存在誘導之規制功能時，該財政工具將無法被稱之為「稅」<sup>25</sup>。

再者，由於誘導稅捐須有財政收入目的為前提，因此在運用上，仍然必須以人民「給付能力」為基礎，換言之，仍有租稅共通之量能課稅原則之適用，例如：菸酒稅法第 22 條所課徵之菸品健康福利捐，除了具有對菸品消費行為給予稅捐義務人經濟上之

<sup>23</sup> 黃俊杰；辜仲明，水權費開徵行政作業之研究。(二之一)，經濟部水利署，2004 年 12 月，頁 17 至 18。

<sup>24</sup> 葛克昌，前揭書，2005 年 9 月，頁 108。

<sup>25</sup> 辜仲明，特別公課規範概念及基本原則之研究，私立中原大學財經法律學系研究所碩士論文，2001 年 7 月，頁 118 至 119。

動機，用以決定吸菸或不吸菸，尚具有其財政目的。同時，誘導稅捐因其財政目的係基於滿足國家之一般財政需求，因此在收入之使用目的上即可不受限制或保留，換言之仍屬統籌統支之概念。

## 二 目的稅

目的稅，係指國家將某項稅捐之收入限定支用於特定目的之國家任務，從將收入運用於特定用途之觀點而言。目的稅與傳統稅捐之最大不同點，在於其支出限定於特定用途，即支出之方式為專款專用，而非統籌統支。然在此法律特徵下，目的稅仍須以財政收入目的為考量，並且支出範圍仍限於國家一般公共事務，且目的稅之納稅義務人不限於經濟上得享有國家特定作為利益之人<sup>26</sup>，而為稅捐概念之範疇所涵蓋，屬於一般稅捐之特殊類型。例如：各稅依法附徵之教育捐，係為籌措教育科學文化支出財源而附加徵收，其即為目的稅之一種。

在財政學上則將之歸類為「指定用途租稅」 Earmarked tax，如果從目的稅係將收入使用於特定用途之觀點而論，目的稅為指定用途租稅固無疑義，但是財政學者理解中之指定用途租稅其概念範圍似乎不僅指稅捐而已，甚至將屬於特別公課之空氣污染防治費、商港建設費、汽車燃料使用費亦納入之<sup>27</sup>。其理論依據乃對等報償原則，即收入與支出有相當程度的關連性。依據 Buchanan 之見解，指定用途租稅兼具有財政、經濟與政治上的意義，它應該是一種實質指定用途租稅，亦即貫徹受益原則的應用，並將收支過程的公共收入與受益者的受益關係加以連繫，而以「特種基金」管理方式，來靈活調整其預算，以利公共行政的運作<sup>28</sup>。

<sup>26</sup> 何愛文，特別公課之研究 - 現代給付國家新興之財政工具，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，1994年6月，頁22。

<sup>27</sup> 黃世鑫，財政學概論，國立空中大學，初版，1998年8月，頁236；黃世鑫、劉慕潔，規費與指定用途稅之探討，財政部賦稅改革委員會，1989年6月，頁63。

<sup>28</sup> Buchanan, James M., "The Economics of Earmarked Taxes", Journal of Political Economy, Vol. 71, Oct. 1963, pp.457-458。轉引自黃俊杰；辜仲明，前揭書，2004

## 第二項 規費

### 第一款 受益負擔之概念

非稅公課主要包含規費、受益費及特別公課，其中規費、受益費二者則可以「受益負擔」<sup>29</sup>之概念說明之。「受益負擔」，其概念內涵在於課徵該費用與繳納義務人所受領之給付間，具有直接之對價性，即受益負擔之課徵，乃在於國家提供特定給付給特定個人或群體，該個人或群體因直接受有該給付之利益，而負有不同於一般納稅人之特別負擔。因此，原則上此受益負擔並非向一般人民徵收而是向特定從國家受有利益之人徵收之。換言之，對待給付之特徵乃成為受益負擔最重要之規範概念。

至於如何具體決定受益負擔義務人應繳納之費用額度，一般而言是經由「費用填補原則」及「等價原則」作為負擔費率計算之方式<sup>30</sup>，藉此以支應國家提供特定給付之成本。例如：按財政收支劃分法第22條第2項之規定：「受益費之徵收，以各該工程直接與間接實際所費之數額為限，若其工程之經費出於賒借時，其工程受益費之徵收，以賒借之資金及其利息之償付清楚為限；但該項工程繼續維持保養者，得依其需要繼續徵收」，就其內容觀之，我國受益負擔之收取，亦係基於費用填補以及等價原則，對於受領給付之相對人所收取之對待給付。

### 第二款 規費之意義

現行規費法雖然針對規費之徵收加以總則性的規定，但僅於

---

年12月，頁18。

<sup>29</sup> 亦有學者稱為「特別負擔」。參陳 敏，前揭書，頁267。

<sup>30</sup> 李雪莉，規費收取之研究，國立中正大學法律學研究所碩士論文，1996年6月，頁64至65。

其第7條及第8條中規定可以收取規費之事項，並未對規費加以定義。我國法學者對於規費之說明繁多，有認為規費為：「私人，基於公共行政之利用，由國家或地方自治團體所徵收之金錢對待給付<sup>31</sup>。」有謂：「國家對個別之人民，在行政上為特定之給付時，基於公權力，向受領之人，收取一定之費用，以為該項給付之報償<sup>32</sup>。」或謂：「為滿足國家或地方自治團體之財政需要，而以高權方式，加以課徵之金錢給付，意即個人對於公共設施以特定方式實際加以使用之對價<sup>33</sup>。」或謂：「單方課予之負擔，課徵理由或係因高權主體之行為而使個人獲得個別利益，或係應由個人負責之高權主體的費用支出，藉此負擔之課予，或者取回不擬終局歸屬個人之利益，或者平衡公部門之費用<sup>34</sup>。」或謂：「公權力機關於因申請而對於特定人提供特定之特定行政給付，為獲取收入，以支應因該給付所發生之費用，而對於滿足法律所定構成要件之申請人所課有對待給付，以金錢為內容之法定給付義務<sup>35</sup>。」

德國法對於規費之定義，則來自於聯邦憲法法院一項處理行政規費的判決，該判決認為，規費係一項公法上之金錢給付，係基於一項可歸屬於個人的公法上給付，以公法上的規範或其他公權力措施課予規費債務人並以此項給付為出發用以完全或部分填補所發生之費用<sup>36</sup>。德國學者 Vogel 隨後提出建設性之看法，其認為規費係單方課予之負擔，其或者基於高權主體行為結果所產生的個別利益或需由個人負責之高權主體所支出的費用<sup>37</sup>。

雖然上述學者間對規費定義之描述略有不同，惟從上述定義可歸納出，規費在本質上為個人因享有國家所提供之特定給付，

---

<sup>31</sup> 葛克昌，租稅與現代國家，月旦法學教室雜誌，第17期，頁92。

<sup>32</sup> 陳敏，前揭書，頁265。

<sup>33</sup> 陳清秀，前揭書，頁108。

<sup>34</sup> 陳愛娥，規費法評介，台灣本土法學雜誌，第42期，2003年1月，頁233。

<sup>35</sup> 黃茂榮，稅法總論，自版，初版，2002年，頁19。

<sup>36</sup> 蕭文生，前揭文，頁114。

<sup>37</sup> K.Vogel, Vorteil und Verantwortlichkeit, in: Faller/Kirchhof/Trager Hrsg., Fs.f.Willigeiger, 1989, S.536.轉引自蕭文生，同前註，頁114。

而應支應之特別報償，其具有下列主要法律特徵<sup>38</sup>：

- 一 對待給付性<sup>39</sup>。
- 二 政府機關基於公權力之課徵。
- 三 課徵對象需具體特定。
- 四 給付義務與負擔理由需具特殊法律關聯性。

### 第三款 規費之種類

傳統規費之概念僅分為行政規費及使用規費，近年來由於社會國家原則被積極的導入規費概念之中<sup>40</sup>，而有管制特許規費 (Verleihungsgebühr) 之產生，其並被歸類為「第三種規費類型」。依給付內容為分類標準，規費可分為<sup>41</sup>：

#### 一 行政規費

行政規費，係為個人之利益或依個人之請求而從事一定行政行為之公法上對價，例如：認證文書、權利事項之登記、核發證書之規費。此類規費主要係針對國家專屬權力的行使行為而為課徵，此類公權力專屬國家，非一般私人所能提供。

#### 二 使用規費

使用規費，係在公法之使用關係內，由政府機關提供公共設施供特定人利用，而以公權力課徵之對價，例如：博物館、動物園、公立停車場等等。

#### 三 特許規費

所謂管制特許規費，係指政府機關對特定人授與特許權利，或創設獲取經濟利益的資格，所收取的費用。管制特許規費有別於其他二種傳統規費，主要在於國家對待給付性質之不同，其對

<sup>38</sup> 李雪莉，前揭論文，頁 5 至 9。

<sup>39</sup> 大法官彭鳳至於大法官釋字 588 號解釋之一部不同意見書中指出，規費以對待給付為要件，具特別報償之性質。

<sup>40</sup> 陳清秀，前揭書，頁 71。

<sup>41</sup> 規費之分類，依不同區分標準，可作不同分類，詳可參李雪莉，前揭論文，頁 10 至 12。

待給付並非提供事實上之利益（如物之使用或行政服務），而是權利之讓渡<sup>42</sup>。因此並不適用行政規費及使用規費所遵循之「費用填補原則」及「等價原則」<sup>43</sup>。

此外，管制特許規費除了在國家決定授予權利時須繳納費用外，尚須在其所取得權利的存續期間反覆多次地繳納，亦不同於行政規費與使用規費係於受領政府機關的服務或公共服務的利用時一次繳納完成<sup>44</sup>。

我國於民國 91 年 12 月通過的規費法第 6 條僅將規費區分為行政規費及使用規費兩類，惟法律實務上在相關之特許權利授與之場合，常可見管制特許規費之身影。依規費法第 7 條規定觀之，該條第 5 款及第 6 款似係將「管制特許規費」納入「行政規費」中加以規範。由於管制特許規費實際與行政規費之性質有所不同，將「管制特許規費」納入「行政規費」中規範，似有不妥。

## 第三項 受益費

### 第一款 受益費之概念

受益費，與規費相同，均是基於受益負擔概念而來，因此對待給付之特徵亦為受益費最重要之規範概念。所謂受益費乃是國家為增進公共利益，而設置或維護公共設施，對因該公共設施而受有特別利益之個人或群體，運用公權力加以課徵，藉此以填補相關費用支出之金錢給付義務<sup>45</sup>，例如工程受益費即為一明顯適例。

徵收工程受益費之理由，在於公共設施之設置，多可促進該

---

<sup>42</sup> 學者蕭文生認為參酌財政學之理論，透過立法者的法律或歸屬行為，產生強制內部化，將原本為不可分財貨予以個別歸屬，形成得收取規費之公共財，使得收取規費的權限從傳統的規費類型解放。詳參蕭文生，前揭文，頁 149 至 154。

<sup>43</sup> 葛克昌，租稅與現代國家，月旦法學教室雜誌，第 17 期，頁 92。

<sup>44</sup> 李雪莉，前揭論文，頁 13。

<sup>45</sup> 高雄高等行政法院 91 年訴字第 313 號判決。

公共設施所在地之繁榮，包括經濟活絡、地價揚升等，因此該等建設經費若由政府悉數支應，無疑以全體人民之力，造就特定人之特定利益<sup>46</sup>，因此按大法官釋字第212號解釋之意旨謂：「各級政府興辦公共工程，由直接受益者分擔費用，始符公平之原則，工程受益費徵收條例本此意旨，於第二條就符合徵收工程受益費要件之工程，明定其工程受益費為應徵收，並規定其徵收之最低限額，自係應徵收。至財政收支劃分法第二十二條第一項係指得以工程受益費作為一種財政收入，而為徵收工程受益費之相關立法，不能因此而解為上開條例規定之工程受益費係得徵收而非應徵收。」可知其認為工程受益費之公課特徵為直接受益者分擔費用，蓋特定人既因該公共工程之故，而受有特定利益，自然應繳付該對待給付，方符合公平原則。

## 第二款 工程受益費與規費之差異

由於工程受益費係屬於受益人參加分擔公共設施之費用，因此從對待給付之觀點，與規費之法律特徵幾近相同，惟其法律特徵與規費相較，仍有之差異，茲述如下：

### 一 給付內容範圍不同

自政府之給付內容而觀，工程受益費所請求之給付內容限於公共工程之建造，規費之徵收，其範圍不限於公共工程之興建，其包括政府所提供之各項行政服務，因此後者給付內容範圍較廣。

### 二 給付實現性不同

受益人若內部化事實上的利益或實際上利用了給付，則憲法上的負擔方式為規費；若受益人僅是取得能夠利用潛在利益的權利，然後基於受益人本身意志事後可實際獲得利益者，憲法上的

---

<sup>46</sup> 李雪莉，前揭論文，頁 29。

負擔方式則為受益費<sup>47</sup>。

### 三 受益範圍不同

以受益範圍而論，工程受益費為「特定地區內人民」因公共設施之設立與維護而「間接受益」所支付之代價，而規費則為「特定個人」因政府活動而「直接受益」所支付之代價，前者具有較明顯之團體受益性質<sup>48</sup>。

## 第四項 特別公課 - 新興之財政工具

### 第一款 特別公課之意義

#### 一 德國之發展

特別公課 Sonderabgaben，亦有國內學者翻譯為特別捐<sup>49</sup>，其觀念於1967年即已見於西德聯邦憲法法院之判決，惟未為風氣。隨著現代給付國家，國家任務急速膨脹，諸多事項均需由國家積極為給付，傳統的財政工具已呈現收支失衡之窘境<sup>50</sup>，另外行政任務的多樣性，亦使得財政工具有時亦必須擔負政策引導之功能，因此各式各樣可以反映出「受益原則」、「肇因者原則」或具有政策引導之新興財政工具大量出現<sup>51</sup>。直至1980年年底與

<sup>47</sup> 蕭文生，前揭文，頁141。

<sup>48</sup> 葛克昌，前揭書，2005年9月，頁64。

<sup>49</sup> 如：張嫻安譯，關於特別捐之合憲性之判決，收錄於德國聯邦憲法法院裁判選輯（三），司法院秘書處發行，1992年6月；黃錦堂，環境保護法中經濟誘因手段之研究，收錄於台灣地區環境法之研究，月旦出版有限公司，1994年4月出版，頁186以下；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3月，頁22。張嫻安教授認為，「特別公課」之用語，仍有未盡之處，其認為於稅課、規費、受益費以外之公法上金錢給付總稱之為「特別公課」較妥。本文雖亦表認同，惟特別公課之用法於國內，不僅學界多數採之，實務上亦因大法官於釋字第426號及第515號中使用「特別公課」之用語，多數亦採此用語，因此本文亦採多數用法，使用「特別公課」一詞，合先敘明。

<sup>50</sup> 社會支出成長之原因，有：1.相對成本上升 2.人口變遷 3.新的而改良過的服務 4.社會需求的成長。參 Ian Gough 著；古允文譯，福利國家的政治經濟學，巨流圖書公司，一版，1996年10月，頁124。

<sup>51</sup> 黃俊杰，前揭文，2002年6月，頁108；何愛文，前揭論文，頁2。

1981年年中聯邦憲法法院有關職訓獎助特別公課及重殘障人特別公課之判決<sup>52</sup>開始，乃將特別公課之概念予以定型化，並引發一連串實務及學說之探討<sup>53</sup>。

特別公課之特殊，乃在於其課徵並非憲法所預見，且在憲法中所規定之國家收入來源無法加以歸類，換言之，其乃係指不屬於租稅、規費及受益費之公法上課負，將特別公課作為一個遺補性之稅捐課負構成要件<sup>54</sup>。隨後其概念之界定乃係經由德國聯邦憲法法院對於此財政工具之合憲性要件加以判斷中，逐漸加以形塑，其概念輪廓才慢慢清晰。自西德聯邦憲法法院之判決而觀，特別公課概念之內涵可歸納出以下四點<sup>55</sup>：1.特別公課之課徵係為追求特定經濟或社會目的而課徵，不過亦不排除為了財政之目的而課徵；2.特別公課係用來實現特別之任務，相較於一般納稅大眾而言，其負擔義務人與該特別之任務間，有較密切之關聯；3.對特別公課的繳納義務人而言，國家無需為相對應之對待給付；4.特別公課之課徵係以金錢給付義務與負擔理由間存在「特殊的法律上關聯」為出發，此種「特殊的法律上關連」亦為特別公課之正當性要求。

基於上述特別公課規範概念內涵之觀察，德國學者乃賦予特別公課正面之定義而謂特別公課係「具備社會形成功能之財政工具，其構成要件是以金錢給付義務與負擔理由間存在特殊的法律上關連為出發點；該特定群體負擔此一金錢給付義務時，國家不需為對待給付，課徵之目的乃為實現特殊之任務」<sup>56</sup>。

## 二 我國之發展

承上述概念論之，特別公課於我國行政實務上之運用，可謂相當廣泛，例如：貿易之推廣及景氣調整（貿易法第 21 條之推廣

<sup>52</sup> BVerfGE 55/274 ff 及 57/139 ff.轉引自張嫻安，前揭文，1987年6月，頁6以下。

<sup>53</sup> 張嫻安，同前註，頁4。

<sup>54</sup> 張嫻安，同前註。

<sup>55</sup> 何愛文，前揭論文，頁11。

<sup>56</sup> 轉引自何愛文，同前註，頁12。

貿易服務費)、就業安置及訓練之平衡調節(職業訓練法第27條之職業訓練費、就業服務法第51條之就業安定費)、環境污染之防制(空氣污染防制法第16條空氣污染防制費、水污染防治法第11條之水污染防治費)、身心障礙之福利與保護(身心障礙者保護法第31條之差額補助費)等領域。惟實務運作包括立法部門及行政部門並未重視特別公課之概念定義與合法要件,其所著重者,乃在其收入所成立之基金或專戶之管理及運用。我國行政實務上,基金種類繁多,按預算法第4條之規定,基金可分為一般用途之一般基金與特定用途之特種基金<sup>57</sup>,此種分類方式,乃係以基金用途為區分標準,並未重視基金收入來源與基金之指定用途之相關性,因此即便為特種基金,其構成收入可能為特別公課、規費或受益費,是宜注意<sup>58</sup>。

遲至民國86年5月9日,我國大法官釋字第426號解釋,針對空氣污染防制法案件,首次使用「特別公課」名詞,將空污費定性為特別公課,並說明特別公課之概念謂:「憲法增修條文第九條第二項規定:「經濟及科學技術發展,應與環境及生態保護兼籌並顧」,係課國家以維護生活環境及自然生態之義務,防制空氣污染為上述義務中重要項目之一。空氣污染防制法之制定符合上開憲法意旨。依該法徵收之空氣污染防制費係本於污染者付費之原則,對具有造成空氣污染共同特性之污染源,徵收一定之費

---

<sup>57</sup> 預算法第4條:稱基金者,謂已定用途而已收入或尚未收入之現金或其他財產。

基金分左列二類:

- 一 普通基金:歲入之供一般用途者,為普通基金。
- 二 特種基金:歲入之供特殊用途者,為特種基金,其種類如左:
  - (一) 供營業循環運用者,為營業基金。
  - (二) 依法定或約定之條件,籌措財源供償還債本之用者,為債務基金。
  - (三) 為國內外機關、團體或私人之利益,依所定條件管理或處分者,為信託基金。
  - (四) 凡經付出仍可收回,而非用於營業者,為作業基金。
  - (五) 有特定收入來源而供特殊用途者,為特別收入基金。
  - (六) 處理政府機關重大公共工程建設計畫者,為資本計畫基金。

<sup>58</sup> 張嫻安,特別捐與特種基金制度 下,輔仁法學,第13期,1987年7月,頁45至56。

用，俾經由此種付費制度，達成行為制約之功能，減少空氣中污染之程度；並以徵收所得之金錢，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。」大法官雖僅概略地援引德國學說實務之見解，並未如同德國聯邦憲法法院對特別公課詳細論述其概念意涵、成立要件，但至少特別公課之規範概念業經大法官之有權解釋，於我國實證法上獲得確認。隨後大法官又在釋字第515號解釋中，再次使用特別公課之概念，認為：「促進產業升級條例第三十四條第一項規定，工業主管機關依本條例開發之工業區，除社區用地外，其土地、標準廠房或各種建築物出售時，應由承購人分別按土地承購價額或標準廠房、各種建築物承購價額百分之三或百分之一繳付工業區開發管理基金。此一基金係專對承購工業區土地、廠房及其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課徵之特別公課及使用規費。」可知特別公課已於我國法制上獲得肯認，但本號解釋依然未對特別公課做更進一步之說明，甚至將之與規費之概念混淆，受學者之批判<sup>59</sup>。

至於我國學者間，大致上仍是基於比較法之觀點，將德國聯邦憲法法院及學說之看法，加以引介。如學者陳清秀即謂：「特別公課並非為了滿足一般國家財政需要，而對於一般國民所課徵，而是為了特定任務之財政需要，而對於特定群體的國民所課徵的負擔，其經常流入特別基金，而不流入公共預算中。特別公課是國家對於經濟統制、社會形成的工具，而非取向於量能課

---

<sup>59</sup> 詳參陳愛娥，工業區開發管理基金與公法上之不當得利返還請求權 - 評司法院大法官釋字第五一五號解釋，台灣本土法學雜誌，第19期，2001年2月，頁9至19；黃俊杰，特別公課之憲法基礎研究，中正大學法學期刊，第5期，2001年9月，頁88。

稅原則<sup>60</sup>。」；學者葛克昌教授則謂：「特別公課之特性，在於其收入具有特殊目的性，特為支應某一特殊之國家任務，而為立預算者所特為保留專款專用；同時亦不對一般納稅大眾課徵，僅由具備相同特徵之某一群人為特別負擔...<sup>61</sup>」；陳敏教授則謂：「特別公課，係由國家依公權力對人民課徵，並將之納入封閉的財政循環系統——特種基金專戶，用以挹注國家特別支出之金錢給付義務。<sup>62</sup>」

## 第二款 特別公課之法律特徵

### 一 政策之目的性

特別公課之特殊，在於國家課徵特別公課並非為支應一般財政需求，而是國家為達成特殊國家任務或政策之目的，所利用之財政工具，雖然不排除金錢收入上之財政功能，惟僅能是形成特別公課之附隨目的而已，因此不受量能課稅原則所支配<sup>63</sup>。由於係為達成特定任務或政策之需要，因此原則上特別公課係以事物目的（Sachzweck）為主，並且必須指向特殊政策目的，包括基於追求特殊政策目的達成之特殊籌措經費之目的、誘導目的以及平衡目的等<sup>64</sup>。若此項金錢課徵之目的係純粹地以籌措經費或帶有高度比重的財政功能時，而完全不具或僅附帶具有諸如平衡或誘導之目的時，依照德國聯邦憲法法院向來之見解，由於此種以財政目的為主之特別公課，由於容易與租稅發生功能上之競合，因此原則上則必須受到，繳納義務人在群體同質性（Gruppenhomogenität），以及在其責任（Verantwortung）和支出方

<sup>60</sup> 陳清秀，前揭書，頁 112 至 113。

<sup>61</sup> 葛克昌，『人民有依法律納稅之義務 - 以大法官會議解釋為中心』，收錄於「稅法基本問題」，月旦出版，1996 年 4 月，頁 102。

<sup>62</sup> 陳敏，前揭書，頁 239。

<sup>63</sup> 張嫻安，前揭文，1989 年 7 月，頁 47。

<sup>64</sup> 黃俊杰；辜仲明，前揭書，2004 年 12 月，頁 32。

面之群體用益性（Gruppennutzlichkeit）嚴格審查，其方具有正當性<sup>65</sup>。

## 二 被課徵群體之特定性

特別公課之課徵乃在於追求特殊政策目的之實現，因此其課徵對象應限於對該政策目的具有事物密切性之特定集體成員，而非一般大眾，方符合基於平等原則之要求。特別公課之負擔群體，係形成同質群體，即必須是事先已經存在且得顯示該特殊社會群體與一般社會大眾或其他群體有不同之共同利益地位。從而禁止立法者依據非既存於法律或社會秩序之實質狀態，任意對其一社會群體課徵特別公課，成為立法者形成自由之憲法界限<sup>66</sup>。

原則上，如果特別公課之被課徵群體，其範圍過於普及無法與一般大眾有所區分時，向來均被認為是違反租稅國家的稅捐體制。因此，被課徵群體的特定亦屬特別公課容許性之重要審查基準<sup>67</sup>。

## 三 特殊法律上之關聯性

負擔特別公課之義務人必須就特別公課所欲達成之目的有一特殊之集體責任，亦即有事務關聯性<sup>68</sup>。基於平等原則，特別公課由於支出係「指向特定」之任務目的，同時收入面向上亦被要求「被課徵群體特定」，公課義務人之金錢給付義務和其負擔理由間須存在一種特殊法律的關聯，此種特殊關係，就該負擔公課之群體而言，必須比其他任何群體或是一般納稅人，就課徵公課所追求之目的，顯然存在有更密切的關係，此種特殊法律上關

---

<sup>65</sup> 黃俊杰，前揭文，2002年6月，頁129。

<sup>66</sup> 黃俊杰，稅與費之差異？，月旦民商法雜誌，第5期，2004年9月，頁63。

<sup>67</sup> 辜仲明，特別公課規範概念及基本原則之研究，私立中原大學財經法律學系研究所碩士論文，2001年7月，頁103。

<sup>68</sup> 張嫻安，前揭文，1987年6月，頁5。

聯性，即成為特別公課合法性之重要要件<sup>69</sup>。

另外，「特殊的法律上關聯」的存在，相當程度地劃分了特別公課與稅捐、規費與受益費間之區別，在特別公課容許性之檢證及控制上，向來居於最重要的地位<sup>70</sup>。

#### 四 專款專用性

特別公課既然係向特定之群體課徵，且由於其係為達成特定任務目的之需求，國家並不得以特別公課之收入支應一般之財政需要，否則將使少數具有特定屬性之人民，為公共利益而承受較一般人民為重之負擔，有違憲法之平等原則<sup>71</sup>。換言之，特別公課具有所謂「專款專用」之特性。其使用必須對負擔特別公課之集體有利益，亦即為此一集體之利益而運用，即所謂集體有利性之要件<sup>72</sup>。因為若特別公課之收入，並未專款專用於其課徵目的，則將使負擔理由與給付義務間之特殊法律關聯無法彰顯，甚且在課徵群體特定之下，此項公課無異令該特定群體相對於一般大眾或其他社會群體而言處於不利之地位，從而違反負擔平等之要求，而無法被容許<sup>73</sup>。

其次，由於特別公課必須具有專款專用之特性，因此使得此項收入在支出層面上受到保留特定其用途之預算限制，致使行政部門在分配特別公課收入時會受到限制，不得恣意行之，其裁量餘地受到大幅之限縮<sup>74</sup>。原則上，特別公課之收入可能以設立特種基金或設置專戶之方式，依照課徵目的及群體用益原則加以運

---

<sup>69</sup> 施銘權，前揭論文，頁 50。

<sup>70</sup> 辜仲明，前揭論文，頁 106。

<sup>71</sup> 陳 敏，前揭書，頁 267。

<sup>72</sup> 關於集體有利性之要件，德國聯邦憲法法院則視特別公課之收入運用目的的不同，而異其要求程度。亦即在特別公課之收入目的純為滿足財政收入之需要時，則應予以嚴格要求；如係基於經濟導向、社會政策等目的，此一要件可以相對化，甚至特別公課亦得在對集體以外之人有利時成立。詳參張嫻安，前揭文，1987 年 7 月，頁 5。

<sup>73</sup> 黃俊杰，前揭文，2004 年 9 月，頁 64。

<sup>74</sup> 黃俊杰，前揭文，2002 年 6 月，頁 132。

用，而不能流入普通基金預算中供一般用途之使用<sup>75</sup>。例如：流入專戶者：身心障礙者保護法第 31 條第 3 規定：「前二項各級政府機關、公、私立學校、團體及公、民營事業機構為進用身心障礙者義務機關（構），其進用身心障礙者人數，未達前二項標準者，應定期向機關（構）所在地之直轄市或縣（市）勞工主管機關設立之身心障礙者就業基金專戶繳納差額補助費；其金額依差額人數乘以每月基本工資計算。」；流入特種基金者：空氣污染防治法第 18 條第二項：「前項空氣污染防治費，主管機關得成立基金管理運用，並成立基金管理委員會監督運作，其中學者、專家及環保團體代表等，應占委員會名額三分之二以上，且環保團體代表不得低於委員會名額九分之一。」

## 五 非對待給付性

依德國聯邦憲法法院判決之見解，特別公課之另一重要特徵，乃是其所設定之金錢給付義務不以公行政所為之對待給付為對價<sup>76</sup>。關於此點，特別公課必將與租稅概念發生競合，然而二者在法律性質上的本質差異，即理念與功能的根本上歧異。申言之，國家課徵特別公課雖非基於對待給付之觀念，而對公課義務人所收取之個別報償，然而因為特別公課之繳納義務與負擔理由間必須具有特殊法律上關聯，所以特別公課之用途亦必須依其徵收目的對公課義務人群體形成一種利益，若自財政學之觀點論之，特別公課收取之理由，乃在於團體報償原則，雖然國家給付不能歸屬於特定人，但有利於能與不確定一般人民可區分之團體時，其費用即應由該團體所支付之公課收入提供<sup>77</sup>。但此種對公課義務人群體有利與基於個別報償而生之對待給付，由於在具體與特定之程度仍有差異，故不能等同論之<sup>78</sup>

<sup>75</sup> 辜仲明，前揭論文，頁 108。

<sup>76</sup> 張嫻安，前揭文，1987 年 7 月，頁 38。

<sup>77</sup> 蕭文生，前揭文，頁 134。

<sup>78</sup> 黃俊杰；辜仲明，前揭書，2004 年 12 月，頁 35。

### 第三款 特別公課之類型

關於特別公課之類型，在行政多樣化及職權過度擴張之下，為能更深入具體掌握特別公課之規範概念，德國聯邦憲法法院及學者們相繼地嘗試對特別公課加以類型化，學說標準有二<sup>79</sup>：

- 一 第一種主張係以特別公課追求之目的為分類標準，將特別公課區分為：1.完全以財政收入為目的；2.以行為誘導為主但不排除財政收入之目的；3.完全以行為誘導為目的之特別公課三種。
- 二 另一種主張則以特別公課之課徵原因為分類標準，區分為：1.基於特殊籌措資金之目的而課徵之特別公課；2.基於未履行某特定「法定任務」而課徵之特別公課；3.基於特別保護環境財之使用而課徵之特別公課。

上述第一種以目的為區分之主張，由於財政工具本身即具有多重功能及目的，因此若僅以此單一基準而為分類，似將導致失去類型化之意義<sup>80</sup>。而第二種分類則修正了第一種主張不明確之缺點，較具體明確，似較可採，我國學說上，亦有採此見解<sup>81</sup>者。

在此基礎上，另有學者<sup>82</sup>嘗試將課徵目的納入考量，將某公課歸類於某事物領域，使分類之同時，亦能初步呈現目的合法性審查之重點，亦即，以事物領域為分類，確定某事物領域確有採特別公課之必要，然後輔以規範內容分析其課徵目的與功能，而做不同密度之合法性審查。

---

<sup>79</sup> 何愛文，前揭論文，頁 13 至 20。

<sup>80</sup> 黃俊杰，前揭文，2002 年 6 月，頁 115。

<sup>81</sup> 採此見解者，如何愛文，前揭論文，頁 13 至 20；黃俊杰，前揭文，2002 年 6 月，頁 115。施銘權，前揭論文，頁 50。

<sup>82</sup> 辜仲明，前揭論文，頁 59 至 61。

## 第五項 小結

區分租稅與非稅公課，其在憲法上之意義有三<sup>83</sup>：1.涉及中央與地方權限劃分上之意義；2.是否受租稅法律主義之適用；3.納稅人基本權保障與量能課稅原則之適用，已如前言。各類公課之規範概念均分別呈現出其應有之特徵，除了權利性與金錢給付方式為各類公課所共同具備之特性外，其大致上包括：1.財政或政策目的性不同；2.被課徵群體是否特定；3.是否具特殊法律關聯性；4.對待給付與否；5.是否專款專用等特性上之差異。透過這五個面向之解析，期能釐清各項財政工具之規範概念，以作為定性汽車燃料使用費性質之準備。茲比較分析如下：

### 第一款 財政或政策目的性之不同

就目的性而言，租稅收入所支應者為國家進行一般公共任務之財政需求，因此租稅須以財政收入為目的，或至少其次要目的係在取得財政收入。而規費及受益費 即受益負擔 之徵收目的，主要係反應行政主體提供特定給付或利益之成本滿足的財政目的，亦無爭議。

特別公課之課徵，主要係國家為達成特殊國家任務或政策之目的，所利用之財政工具，雖然不排除金錢收入上之財政功能，惟僅能是形成特別公課之附隨目的而已。

對於以政策目的作為特別公課與稅之界限而言，如果從傳統租稅係以滿足公共任務財政需要之追求為主的角度觀察，固然得作為與追求特定政策目的之特別公課的確定界限。然而，在特別公課有其財政資金籌措之功能，並且將觀點置於社會、經濟政策等目的介入租稅目的之後，財政目的亦得僅作為現代租稅之附隨目的而言，則二者間之界限顯然呈現比較浮動之情況。對此，德

<sup>83</sup> 參葛克昌，前揭文，2003年8月7日，頁4以下；蕭文生，前揭文，頁108。

國聯邦憲法法院係以群體之同質性、責任和群體用益性作為區分標準，換言之即以整體關聯性之有無作為劃分稅與特別公課之界限。當然，德國聯邦憲法法院建構如此之防火牆，目的應非是在防止租稅介入特別公課，而係立於租稅國之觀點，防止特別公課過度膨脹，而侵入租稅的領域<sup>84</sup>。

## 第二款 被課徵群體是否特定

按國家活動之必要費用，必須由作為國家構成員之國民加以負擔<sup>85</sup>，基於憲法第 19 條租稅法定主義之要求，必須有法律依據，並且基於平等原則之考量，應及於所有實現該法律構成要件之人，換言之，租稅之課徵對象具有普遍性。

就此項群體特定性而言，特別公課與稅捐之間即存在明顯的差異性。因為，特別公課之課徵乃在於追求特殊政策目的之實現，因此其課徵對象應限於對該政策目的具有事物密切性之特定集體成員，而非一般大眾，方符合基於平等原則之要求，以致特別公課的範圍相對於租稅而言處於一個較狹窄的空間。職是，被課徵群體之特定性作為劃定特別公課與稅捐之界限，乃呈現其重要之價值。

至於受益負擔不論是規費或受益費，均是來自於國家對特定人民，在行政上所為之特定給付的對待給付。是以，受益負擔與特別公課在群體特定上似乎存在著部分相同之處，亦即兩者之課徵對象皆為指向特定群體，即一為給付報償上之特定、另一為特殊任務責任上之特定。

## 第三款 是否具特殊法律關聯性

---

<sup>84</sup> 黃俊杰；辜仲明，前揭書，2004 年 12 月，頁 41。

<sup>85</sup> 松智，前揭書，頁 12。

租稅係國家統治活動之固有的、主要的財政收入。由於國家公共任務經費之支出，必須源於國民之負擔，並且就國家許多任務例如國防、外交等任務支出，實際上並無法區分對哪一個或一群國民具有特殊之緊密關係<sup>86</sup>，因此租稅之課徵，其公平性乃被理解為：租稅負擔的分配係按照經濟上給付能力的標準，亦即所謂的「量能課稅原則」。換言之，每一個繳納義務人相對於其他繳納義務人而言，對於國家公共任務並沒有特殊之責任。反之，就特別公課而言，負擔特別公課之義務人必須就特別公課所欲達成之目的有一特殊之集體責任，亦即有事務關聯性<sup>87</sup>，與租稅有著明顯之差異。

至於受益負擔，其繳納義務係因政府提供現實給付而產生，因此相較於特別公課之收入僅係用於對繳納義務人潛在利益，其特殊法律上關聯更為明確。因此特殊法律上關聯欲作為特別公課與受益負擔之實質界限，其所呈現者僅是負擔理由與繳納義務在關聯性密度之差別而已<sup>88</sup>。

#### 第四款 對待給付與否

租稅之繳納，並不以取得政府特定之對待給付為要件。稅捐之用途，在於支應一般性國家公共任務之財政需求，人民雖從政府之各種服務措施中獲益，例如：國防、外交、立法等等，但納稅與受益間並無直接之報償關係。正因為租稅之無對待給付性格，租稅乃成為國家主要之財政工具。

同樣地，就特別公課而言，純以對待給付有無作為其與稅捐之區別，顯然於此並無任何實益，蓋非對待給付性不但為租稅之特徵，同時亦是特別公課之本質特徵。關於此點，特別公課必將與租稅概念發生競合，然而二者在法律性質上的本質差異，即理

<sup>86</sup> 陳 敏，前揭文，1981年12月，頁37。

<sup>87</sup> 張嫻安，前揭文，1987年6月，頁5。

<sup>88</sup> 辜仲明，前揭論文，頁107。

念與功能的根本上歧異。

相反地，由於受益負擔課徵之正當性乃在於國家必須是向享受國家提供特定之行政上給付，或因公共設施之設置、建造與維護，直接受有特別利益之個人，收取規費或受益費，用以補償國家之成本或支出，使義務人之負擔與國家之給付間，具有特定個別之連繫。因此，對待給付之特徵乃成為受益負擔最重要之規範概念，從而可與租稅或特別公課加以明確區別<sup>89</sup>。

## 第五款 是否專款專用

租稅係公法團體用以支應一般性公共任務之財政需求的財政工具，是以其收入係以統籌統支為原則，亦即稅捐在歲入及歲出面向上相互獨立，個別政府支出項目與其籌措二者並無牽連，公法團體必須依公共事務之需求，在公共預算中以統籌統支之方式加以分配。若就一般租稅之統籌統支特性而觀，即可明顯區別其與在特定事物領域專款專用之特別公課呈現顯著之差異。

茲有疑義者，乃目的稅與特別公課如何區別之問題，蓋目的稅，亦係國家將某項稅捐之收入限定支用於特定目的之國家任務，從將收入運用於特定用途之觀點而言，其與特別公課之特性，可謂相似。惟在此法律特徵下，目的稅仍須以財政收入目的為考量，並且支出範圍仍限於國家一般公共事務，且目的稅之納稅義務人不限於經濟上得享有國家特定作為利益之人，與特別公課收入原則上必須運用在對負擔特別公課之集體有利益方面之要求仍有差異。

至於規費及受益費，其收入仍為「統籌統支」<sup>90</sup>，而依預算程序編入預算<sup>91</sup>，雖然亦有學者認為其性質應已屬建立在「使用者付

<sup>89</sup> 葛克昌，前揭書，2005年9月，頁69至70。

<sup>90</sup> 葛克昌，同上註，頁67。

<sup>91</sup> 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。

費」及「受益者付費」觀念下狹義的專款專用性質，但亦承認現行法制仍由國家統籌統支<sup>92</sup>。茲將上述各類公課異同比較列表如下：

表 3-1 各類公課異同比較表

公課 類型 規範 特徵	租稅			受益負擔		特別公課
	普通租稅	特殊租稅		規費	受益費	
		誘導稅	目的稅			
權力性						
金錢給付						
目的性	以一般財政收入為目的。	誘導目的為主，但兼具有一般財政目的。	稅收被限定用於國家公共任務中之特定目的。	以一般財政收入為目的。	以一般財政收入為目的。	原則上係為達成國家特定政策目的，或籌措特定政策財源之財政目的。
課徵對象	普遍性	具群體特定性	普遍性	具群體特定性	具群體特定性	具群體特定性
特殊法律關聯性	無特殊法律關聯性，屬於對公共任務經費之共同支出。	誘導目的不需有事物權限，亦即不需有特殊責任存在。	無特殊法律關聯性，惟有時給付義務與負擔理由間仍有一定牽連。	繳費義務人之給付義務與其負擔理由間，必須具備該特殊法律關聯性。	繳費義務人之給付義務與其負擔理由間，必須具備該特殊法律關聯性。	具特殊法律關聯性，即對特定政策之群體責任。
對待給付性	無對待給付性	無對待給付性	無對待給付性	有對待給付性	有對待給付性	無對待給付性
專款專用性	統籌統支	統籌統支	專款專用	統籌統支	統籌統支	專款專用

<sup>92</sup> 受益負擔之目前在我國之收支運用方式，卻呈現二種方式，一為編入普通基金預算由國家統籌統支，例如使用規費、行政規費等；另一則為採特種基金之方式循環使用，例如依據公路法第 24 條向通行汽車徵收之公路工程受益費（例如高速公路通行費等），則流入交通部所轄國道公路建設管理基金。參黃俊杰；辜仲明，前揭書，2004 年 12 月，頁 50 至 51。

: 表示相同

資料來源：作者自行整理

## 第二節 汽車燃料使用費應有之定性

### 第一項 行政法院暨大法官釋字第593號解釋之見解

#### 第一款 行政法院之見解

##### 一 高等行政法院之見解

關於汽車燃料使用費性質之定性，高等行政法院多數判決均認為汽車燃料使用費係依據公路法第27條授權訂定，其本於駕駛機動車使用道路付費之原則，為修築、養護、管理之特定用途，對於擁有機動車之國民(與道路修築、養護、管理之目的有特定關聯者)所課以之公法上義務，其性質學理上稱之為特別公課。與稅捐係以一般國民為對象，由稽徵機關徵收，歸入國庫，依預算之程序，支應國家之普通或特別施政支出，性質不同。例如：台北高等行政法院95年度簡字第00482號判決、台北高等行政法院94年度簡字第00347號判決、臺中高等行政法院95年度簡字第00063號判決、高雄高等行政法院95年度簡字第147號判決等。

##### 二 最高行政法院92年度判字第351號判決之見解

###### 1. 案件事實

緣原告為車牌號碼E V - 八二三三自用小客車之車主，於八十七年七月二十七日依被告交通部寄發之臺北市汽車燃料使用費繳納通知書所載，繳交汽車燃料使用費新臺幣(下同)四、八元。原告不服，循序提起訴願、再訴願，遞遭決定駁回，遂提起行政訴訟。

## 2. 判決結果及理由

- 1 判決結果：原告敗訴
- 2 判決理由：

原告起訴主張的理由甚多，其中關於汽車燃料使用費之性質問題，主張課徵處分所依據之公路法第 27 條規定違憲，與使用牌照稅有重複課稅 費 之嫌。

關於汽車燃料使用費性質之定性，最高行政法院並未於判決中明確指出其究為何種公課類型，僅謂：「使用牌照稅法第三條規定：『使用公共水陸道路之交通工具，無論公用、私用或軍用，除依照其他有關法律，領用證照，並繳納規費外，交通工具所有人或使用人應向所在地主管稽徵機關請領使用牌照，繳納使用牌照稅。』由此可知使用牌照稅之繳納係因請領使用牌照而生。而牌照係為管理使用公共水陸道路之交通工具而賦予之標示，每一交通工具均配予一與他交通工具不同之牌照，稅捐稽徵機關對請領得牌照之每一交通工具之所有人或使用人課徵使用牌照稅，核其性質為就持有交通工具者所課徵之財產稅。至燃料使用費，依公路法第二十七條之規定，係籌集公路養護、修建及安全管理所需經費，二者之目的不同；況依使用牌照稅法第六條之規定，使用牌照稅之徵收，除對機動車輛之所有人（使用人）課徵外，亦對未使用公路之非機動車輛及船舶之所有人（使用人）徵收，益見使用牌照稅之徵收，並非為籌集公路養護、修建及安全管理所需經費。至使用牌照稅之徵收方式，尚與其性質無關，不得以此謂其非屬財產稅。可知使用牌照稅及燃料使用費之徵收目的與對象並非相同，自可併存，公路法第二十七條之規定，並無違反憲法第十九條規定之可言。」而認為原告主張為無理由。

## 第二款 大法官釋字第 593 號解釋之見解

關於汽車燃料使用費性質之問題，大法官於釋字第 593 號中並未明確加以定性，僅言：「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，涉及人民受憲法第十五條保障之財產權，其課徵目的、對象、額度應以法律定之，或以法律具體明確之授權，由主管機關於授權範圍內以命令為必要之規範。」並於理由書末段謂：「按使用牌照稅係為支應國家一般性財政需求，而對領有使用牌照之使用公共水陸道路交通工具所有人或使用人課徵之租稅，汽車燃料使用費則為公路養護、修建及安全管理所徵收之費用，二者之性質及徵收目的迥然不同，不生雙重課稅問題。」

### 第三款 本文評釋

首先，由上述最高行政法院該判決之理由可知，最高法院並未明確為汽車燃料使用費性質加以定性，惟原告既已主張系爭汽車燃料使用費與使用牌照稅性質相同，有巧立名目重複課稅之嫌，是以最高行政法院始針對汽車燃料使用費與使用牌照稅二者之差異加以說明。按最高行政法院之見解可知，其認為汽車燃料使用費與使用牌照稅二者並不相同，不生重複課稅之問題，其不相同之處有二：

#### 一 課徵目的不同：

1. 使用牌照稅之繳納係因請領使用牌照而生。而牌照係為管理使用公共水陸道路之交通工具而賦予之標示，稅捐稽徵機關對請領得牌照之每一交通工具之所有人或使用人課徵使用牌照稅，核其性質為就持有交通工具者所課徵之財產稅。
2. 汽車燃料使用費，依公路法第 27 條之規定，係籌集公路養護、修建及安全管理所需經費。

#### 二 課徵對象不同：

- 1.使用牌照稅之徵收，除對機動車輛之所有人( 使用人 )課徵外，亦對未使用公路之非機動車輛及船舶之所有人( 使用人 )徵收。
- 2.汽車燃料使用費，則係向機動車輛之所有人課徵。

最高行政法院該判決於理由中雖然指出汽車燃料使用費與使用牌照稅之差異，並認為使用牌照稅屬於財產稅，但並未明確定性汽車燃料使用費之性質，究竟為何？係為規費、受益費還是特別公課？均未明言，僅以其課徵目的與對象不同，即遽下汽車燃料使用費並非財產稅，從而不受憲法第 19 條拘束之結論，而未從各類公課之規範特徵加以辨明，其說理似過於簡略，論述亦為草率。反觀各高等行政法院判決之見解，雖進一步認為汽車燃料使用費性質上應為特別公課，與稅捐不同。但均未針對租稅與特別公課之規範特徵詳細論述，僅以泛泛之論即遽下汽車燃料使用費性質上應為特別公課之結論，論理上似嫌速斷。

再者，由大法官釋字第593號解釋文觀之，大法官從憲法第15條財產權保障之面向切入，認為國家基於一定之公益目的，得對特定人民課予繳納租稅以外之金錢義務，惟其課徵目的、對象、額度應以法律定之，或以法律具體明確之授權，由主管機關於授權範圍內以命令為必要之規範。換言之，大法官應認為汽車燃料使用費並非租稅，故無憲法第19條之適用。改以憲法第15條財產權保障及第23條之規定之觀點，認為國家基於一定之公益目的，得對特定人民課予繳納租稅以外之金錢義務。惟大法官並未如其於釋字第426號解釋中明確指出空氣污染防制費性質上屬於特別公課般，明確指出汽車燃料使用費究為何物？而僅是界定其為租稅以外之金錢義務，換言之，可以肯認者，汽車燃料使用費性質上為非稅公課，應無疑義。但其是否為規費？或是受益費？抑或特別公課？還是另一新興態樣之公課？大法官釋字第593號解釋並未給予明確之指引，徒留「汽車燃料使用費」於汪洋之中，無法靠岸，殊為可惜。

另外，大法官釋字第593號解釋理由書末段謂：「按使用牌照稅

係為支應國家一般性財政需求，而對領有使用牌照之使用公共水陸道路交通工具所有人或使用人課徵之租稅，汽車燃料使用費則為公路養護、修建及安全管理所徵收之費用，二者之性質及徵收目的迥然不同，不生雙重課稅問題。」從租稅課徵之一般財政需求的法律特徵著眼，界分出使用牌照稅與汽車燃料使用費之專款專用性之不同，已然重視各種公課類型之規範特徵，可惜未更進一步將其他特徵加以辨析說明，從而定性汽車燃料使用費之性質，誠為憾事<sup>93</sup>。

## 第二項 我國學者之見解

我國學界針對汽車燃料使用費之論述，經濟學或財政學多集中於其徵收之效益、徵收方式應採隨油徵收或隨車徵收或徵收收入分配效率等相關議題。至於國內法學者則甚少針對汽車燃料使用費之議題加以討論，關於汽車燃料使用費性質之討論寥寥可數。有認為汽車燃料使用費為規費者，如張嫻安教授即謂：「汽車燃料使用費屬於單一規費之徵收<sup>94</sup>」，甚有認為其為使用規費者<sup>95</sup>；有認為汽車燃料使用費似為受益負擔者，如蕭文生教授即謂：「大法官釋字第 593 號解釋認為汽車燃料使用費之徵收，其用於公路養護、修建及安全管理，雖然汽車所有人未必完全等同於公路使用人，惟駕駛汽車實為使用公路之主要態樣，無論汽車所有人是否自為駕駛，均直接或間接享受其利益。以直接或間接享受其利益合理化汽車燃料使用費，當然可明確顯示汽車燃料使用費並非沒有任何相對報償的公課，其性質是否為受益負擔呢？<sup>96</sup>」；有認為汽車燃料使用費似為特別公課者，如黃俊杰教授即以租稅與特別公課加以分析比較，雖未明確指

---

<sup>93</sup> 黃俊杰，財政工具 - 簡評釋字第五九三號解釋，台灣本土法學雜誌，第 74 期，2005 年 9 月，頁 214。

<sup>94</sup> 張嫻安，前揭文，1987 年 7 月，頁 51。

<sup>95</sup> 辜仲明，前揭論文，頁 109。

<sup>96</sup> 蕭文生，前揭文，頁 102。

出汽車燃料使用費為特別公課，但似較傾向之<sup>97</sup>。

### 第三項 本文之分析與見解

由上述可之，我國實務與學界對於汽車燃料使用費性質之定性，不僅眾說紛紜，且論述上甚為空泛，即便大法官亦未能明言。本文認為關於汽車燃料使用費性質之定性，應該由各類公課之規範特徵開展，經由各規範特徵之比較分析，期能在學理汪洋中錨定在最佳位置。同樣地，本文擬透過以下五個面向，加以解析，然後提出拙見於最後：1.財政或政策目的性不同；2.被課徵群體是否特定；3.是否具特殊法律關聯性；4.對待給付與否；5.是否專款專用。

#### 第一款 財政或政策目的性不同

按公路法第27條第1項之規定：「公路主管機關，為公路養護、修建及安全管理所需經費，得徵收汽車燃料使用費；其徵收費率不得超過燃料進口或出廠價格百分之二十五。」現行汽車燃料使用費徵收之目的乃係為籌措公路養護、修建及安全管理所需經費。因此，大法官釋字第593號解釋理由書中即謂：「依上開公路法第二十七條第一項規定，汽車燃料使用費之開徵係為支應公路養護、修建、安全管理之財政需要，而非以控制燃油使用量為其主要政策目的，倘主管機關所採之計徵方式，係在法定費率範圍內，並足以相對反映公路使用量之多寡，自得綜合考量稽徵成本、行政效率、運輸政策、道路工程計畫、環境保護或其他公路法授權所為維護之公益，作適當之政策判斷，不因公路法使用「汽車燃料使用費」之名稱，並規定以燃油之價格定其費率，即得遽予論斷主管機關應以個別汽車使用燃油之實際用量，採隨油課徵方式徵收，方與授權意旨相符。系爭規定按各型汽車之汽缸

<sup>97</sup> 黃俊杰，納稅與繳費，稅務旬刊，第1930期，2005年5月；黃俊杰，前揭文，2005年9月；黃俊杰，前揭文，2004年9月。

總排氣量、行駛里程及使用效率，推計其耗油量，以反映用路程度多寡，雖不若以個別汽車實際耗油量計徵精確，惟乃主管機關考量稽徵成本與技術所作之選擇，尚未逾越公路法之授權意旨，與憲法第二十三條之法律保留原則並無違背。」若按大法官解釋之意旨而觀可知，其似認為汽車燃料使用費徵收之主要目的僅為籌措支應公路養護、修建、安全管理之財政需要。果若如此，則既然主要以財政需要為目的，依前所述之各類公課規範特徵而論，是否得以非稅公課為徵收工具，規避憲法第19條租稅法律主義之適用，不無疑問<sup>98</sup>？

汽車燃料使用費之徵收，其目的究竟為何？大法官釋字第 593 號解釋似乎僅係以公路法第 27 條之規定加以詮釋，未作全面性的考察，致其結論似乎過於狹隘，甚至讓人懷疑其是否僅是為主管機關採隨車徵收方式而為解套？本文認為汽車燃料使用費之徵收目的不應僅從公路法第 27 條望文生義，應從各面向加以觀察，方能獲得較正確之答案。

首先，若從各國如美、日等先進國家相似制度而觀<sup>99</sup>，其徵收之稅費，雖然其支出用途主要用於公路之養護、交通安全營運方面。惟其徵收原因除財政目的外，更有其能源重要政策原因，申言之，透過對能源課徵能源稅，使能源使用者付出較高成本，使能源使用效率提高，減少浪費，並且控制環境污染<sup>100</sup>，此其一也；車用汽柴油等油品係使用於道路，其使用量與道路之利用程度關係密切，依據受益付費原則，道路之維護與修建應由車用油品負擔，此其二也<sup>101</sup>。

再者，就我國稅制變革觀察，因應 2005 年生效「京都議定書」，規範各國二氧化碳減量責任，台灣雖非簽約國，但我國二氧化碳

<sup>98</sup> 同有此疑問者，參蕭文生，前揭文，頁 101。

<sup>99</sup> 詳參第二章第三節之說明。

<sup>100</sup> 各國對車用油品徵收稅費，亦多有環境保護之政策目的。參謝淑貞，綠色租稅法制基礎及規範設計之研究，國立中正大學財經法律學研究所碩士論文，2005 年 6 月。

<sup>101</sup> 曾巨威、劉彩雲，能源課稅問題之研究，財政部賦稅改革委員會，1989 年 6 月，頁 2 至 5。

排放量位居全球 21 名，為因應國際趨勢，鼓勵節約能源，提昇能源使用效率，達成溫室氣體減量目標，因此立委陳明真等一百卅人連署提案「能源稅條例草案」，已於 2006 年 5 月 12 交付立院審查<sup>102</sup>，我國針對能源課徵的稅費有七種，包括財政部的貨物稅、關稅、營業稅；環保署主管的空氣污染防治費(空污費)、土壤及地下水污染整治費(土污費)、交通部的汽車燃料使用費(汽燃費)，及經濟部能源局主管的石油基金，其中為了避免重複課稅，「能源稅條例草案」規定在施行期間，將停止課徵貨物稅及汽車燃料使用費<sup>103</sup>。另外，交通部早於 2002 年 6 月即向行政院提案，建議將石油各項稅費包括：關稅、營業稅、貨物稅、空污稅、土壤及地下水污染整治費、石油基金與汽車燃料使用費等整合為單一石油稅，並由財政部草擬「石油稅法」，規範稅費項目及稅率標準<sup>104</sup>。由上述稅制之變革可知，汽車燃料使用費應具有使車輛節約能源，防止汙染擴大之政策目的<sup>105</sup>。

最後，按汽車燃料使用費徵收及分配辦法第 2 條之規定，汽車燃料使用費之徵收對象，除了第四條所規定之特種車輛外，為行駛公路或市區道路之各型汽車。第四條所定之特種車輛主要為軍用、公務用或大眾運輸車輛，因而免除汽車燃料使用費之負？。以計程車為例，假設政治人物的目的不是要討好計程車業者，而是將計程車視為大眾運輸工具，應是希望能藉降低其成本而減少私人交通工具並改善交通及空氣汙染，雖然免除計程車之汽車燃料使用費，是否有改善交通及空氣汙染之效益，容有疑義<sup>106</sup>，但

<sup>102</sup> 中國時報，2006 年，08 月 23 日。

<sup>103</sup> 參委員會記錄，立法院公報，第 96 卷第 9 期，頁 229 至 243。

<sup>104</sup> 經濟日報，15 版/稅務法務，2002 年 06 月 06 日。

<sup>105</sup> 有學者認為汽車燃料費屬於廣義的環境公課，實屬於一般所稱的「綠色租稅 (greentax)」，參黃宗煌，綠色財政改革，財團法人國家政策研究基金會，民國 91 年，頁 1。

<sup>106</sup> 免除計程車之汽車燃料使用費，是否有改善交通及空氣汙染之效益，容有疑義。若把燃料費的降低反映在車資上，車資下降的程度只略高於百分之一，鼓勵大家多用計程車少用私家車的效果恐怕很小，不過方向是正確的。若車資不降，則如前所述，計程車之數量將會增加，空車率會增加，叫計程車會較方便而有人因而改搭計程車，但也有前述浪費油料和增加汙染等問題。整體的效果不一定有利，也不一定不是

由此可知，立法者基本上係將汽車燃料使用費作為一項政策性工具，而非僅具財政目的。

由上述可之，我國汽車燃料使用費之課徵雖規定用於公路養護、修建、安全管理之財政需要，惟其仍有能源及環保之政策目的，並非如大法官所言，僅以財政需要為主要目的。

## 第二款 被課徵群體是否特定

按汽車燃料使用費徵收及分配辦法之規定，汽車燃料使用費之徵收對象，除了第4條所規定之特種車輛外，為行駛公路或市區道路之各型汽車，而向各型汽車所有人課徵汽車燃料使用費。換言之，汽車燃料使用費課徵之對象非一般大眾而係車輛所有人，車輛所有人是否具有課徵群體之特定性，容有討論餘地？

所謂被課徵群體之特定性，乃基於平等原則之要求，課徵公課之目的若在於追求特殊政策目的之實現時，則其課徵對象應限於對該政策目的具有事物密切性之特定集體成員，而非一般大眾。依大法官釋字第593號解釋謂：「本件汽車燃料使用費徵收及分配辦法第二條規定，向各型汽車所有人課徵汽車燃料使用費，其主要目的係為籌措上開公路法第二十七條第一項規定之公路養護、修建及安全管理所需經費，已屬合憲之重大公益目的。雖汽車所有人未必完全等同於公路使用人，惟駕駛汽車實為使用公路之主要態樣。欲使享有汽車所有權之利益能獲得最大之發揮，須以完善、安全、四通八達的公路網絡為前提，無論汽車所有人是否自為駕駛，均直接、間接享受此等利益。再者，主管機關所徵得之汽車燃料使用費分配各中央、地方機關後，均由受分配機關採取收支並列方式，專用於汽車燃料使用費之稽徵、道路交通安全管理、道路養護與修建，故實際上汽車所有人亦相當程度得享用徵收汽車燃料使用費後之利益。」依照大法官之見解，似認為

---

很大。參經濟日報，2版/經濟要聞，社論：免徵計程車燃料費應觀察的幾個角度，2004年04月18日。

被課徵群體特定於汽車所有人，其理由有三：

- 一 汽車燃料使用費之開徵，係為籌措公路養護、修建及安全管理所需經費，已屬合憲之重大公益目的。
- 二 為達成此特定目的，雖汽車所有人未必完全等同於公路使用人，惟駕駛汽車實為使用公路之主要態樣。欲使享有汽車所有權之利益能獲得最大之發揮，須以完善、安全、四通八達的公路網絡為前提，無論汽車所有人是否自為駕駛，均直接、間接享受此等利益。
- 三 主管機關所徵得之汽車燃料使用費分配各中央、地方機關後，均由受分配機關採取收支並列方式，專用於汽車燃料使用費之稽徵、道路交通安全管理、道路養護與修建，故實際上汽車所有人亦相當程度得享用徵收汽車燃料使用費後之利益。

雖然大法官解釋此段之說明，主要在解釋系爭汽車燃料使用費徵收及分配辦法之規定，以主要享用公路養護等利益之汽車所有人為對象，課徵專用於公路養護等目的之汽車燃料使用費，而未及於所有使用公路之人，固對汽車所有人有差別待遇，惟以汽車所有人為課徵對象，並非恣意選擇，符合國家基於達成公路養護等之立法目的，對特定人民課予繳納租稅以外金錢義務之意旨，與憲法第7條之平等原則尚無牴觸。但顯示大法官亦意識到被課徵對象是否具特定性之重要性，蓋國家欲對特定人民課予繳納租稅以外金錢義務，其特定群體必須與其課徵所追求特殊政策目的之實現間，具有事物密切性，形成同質群體，原則上，如果被課徵群體，其範圍過於普及無法與一般大眾有所區分時，其所使用之財政工具應優先考慮租稅而不是其他非稅公課。

### 第三款 是否具特殊法律關聯性

負擔公課義務人群體與公課所欲達成之目的間，是否具有特殊法律關聯性，成為劃分特別公課與稅捐、規費與受益費間區別

之重要特徵，特別是租稅與特別公課之區分，已如前述。負擔特別公課之義務人必須就特別公課所欲達成之目的有一特殊之集體責任，亦即有事務關聯性<sup>107</sup>。基於平等原則，特別公課由於支出係「指向特定」之任務目的，同時收入面向上亦被要求「被課徵群體特定」，公課義務人之金錢給付義務和其負擔理由間須存在一種特殊法律的關聯，此種特殊關係，就該負擔公課之群體而言，必須比其他任何群體或是一般納稅人，就課徵公課所追求之目的，顯然存在有更密切的關係。

承前所言，汽車燃料使用費徵收之目的，除了籌措公路養護、修建及安全管理所需經費之財政目的外，還有節約能源及抑制污染之政策目的。首先，就籌措公路養護、修建及安全管理所需經費之財政目的而言，公路使用方式眾多，惟駕駛汽車實為使用公路之主要態樣，因此籌措公路養護、修建及安全管理所需經費之責任，由車輛所有人 或使用人 加以負擔，就事物關聯性上，似較其他一般民眾來得密切，而其課徵收入，則使用在公路養護、修建及安全管理方面，顯然對於負擔人具有利益，蓋欲使享有汽車所有權之利益能獲得最大之發揮，須以完善、安全、四通八達的公路網絡為前提。

另外就節約能源及抑制污染之政策目的而言，車用汽、柴油課徵汽車燃料使用費，將外部成本內部化，負擔者可於考量其駕駛車輛之生產成本是否符合成本效益後，自由決定是否仍繼續從事此等活動<sup>108</sup>。因此，若欲達成此目的，現行以隨車徵收之方式，顯然很難達成「行為制約」的功能，因為現行課徵之費率計算，係按各型車種類(大客車、小客車、貨車及機踏車)、用途(營業或自用)之汽缸排氣量、平均行駛里程，及使用效率估計出每月耗油量，再乘以每公升費率而得應徵費額，由中央與直轄市監理單位分別隨車代徵之，此項費率為：汽油每公升新台幣2.5 元，柴油每公升

---

<sup>107</sup> 張嫻安，前揭文，1987年6月，頁5。

<sup>108</sup> 謝淑貞，前揭論文，頁13。

1.5 元，表面上看，是按汽油使用量徵收，但此處之使用量，並非汽車實際耗油量，而是按交通部設定的耗油量課徵，而且是隨車徵收。例如：如同樣1,800CC兩輛自用小客車，均年繳汽車燃料使用費新台幣4,800元；但其中一輛每日接送上下班、小孩上下學，日行30公里，另輛因業務需要日行200公里；後者對道路之負荷、交通之壅塞及所造成之汙染，遠大於前者，但兩者所繳汽車燃料使用費相同，不僅未能達成節約能源及抑制汙染之政策目的，亦有違反公平負擔原則之虞。但大法官僅著重於籌措公路養護、修建及安全管理所需經費之財政目的，而以此乃主管機關考量稽徵成本與技術所作之選擇，尚未逾越公路法之授權意旨，與憲法第23條之法律保留原則並無違背，殊為憾事。因此若欲達成節約能源及抑制汙染之政策目的，汽車燃料使用費徵收方式，應改採隨油徵收，方為正辦<sup>109</sup>。

#### 第四款 對待給付與否

汽車燃料使用費之繳納，是否具有對待給付性？雖有學者認為汽車燃料使用費，係基於受益付費原則而課徵<sup>110</sup>。惟汽車燃料使用費之繳納，並未使被課徵人取得特定且排他使用之國家給付，換言之，被課徵人並未因其汽車燃料費之繳納，而排除其他未繳納者使用道路。道路性質屬於公物，關於公物之使用型態，可分為：一般使用、特別利用、特許利用、習慣利用及私法利用等<sup>111</sup>，此處所言，乃指一般使用而言，亦即指在不妨礙他人利用之情形

<sup>109</sup> 關於汽車燃料使用費應採何種方式徵收，爭議一直不斷，多數學者多認為應採隨油徵收，方屬合理，參黃定遠、魏郁純，汽機車燃料使用費隨油徵收的經濟效果，財稅研究，第38卷第6期，2006年11月、蔡勳雄、梁啟源、郭博堯，汽燃費隨油徵收政策應先行實施，國家政策論壇，第二卷第三期，2002年3月；而於95年7月之台灣經濟永續發展會議結論中，亦獲得從量課徵之共識，參委員會記錄，立法院公報，第96卷第9期，頁232。

<sup>110</sup> 曾巨威、劉彩雲，前揭書，頁4。

<sup>111</sup> 關於各種公物利用性質，詳可參李惠宗，行政法要義，元照出版有限公司，三版，2007年2月，頁221至228。

下，任何人均得以合於公物設置目的之方式加以利用，若為其他利用型態，其或具有排他性質；或具私法利用關係，乃別一問題，非本文討論之範圍。

大法官釋字第593號解釋認為：「汽車燃料使用費之開徵，係為籌措公路養護、修建及安全管理所需經費，已屬合憲之重大公益目的。為達成此特定目的，雖汽車所有人未必完全等同於公路使用人，惟駕駛汽車實為使用公路之主要態樣。欲使享有汽車所有權之利益能獲得最大之發揮，須以完善、安全、四通八達的公路網絡為前提，無論汽車所有人是否自為駕駛，均直接、間接享受此等利益。」以直接或間接享受其利益合理化汽車燃料使用費，當然可明確顯示汽車燃料使用費並非沒有任何相對報償的公課，其性質是否為受益負擔，容有討論之空間。受益負擔係以特定個別報償，且具有排他性為要件，已如前述。誠如大法官所言，汽車所有人未必完全等同於公路使用人，並不因汽車所有人繳納汽車燃料使用費，而排除非繳納人之使用，換言之，汽車所有人並未取得個別且排他之報償，因此與規費或受益費之要件不相符合。

按大法官解釋之意旨可知，汽車燃料使用費應屬於具有相對報償的公課，若以特別公課之法律特徵加以觀察，汽車燃料使用費在是否具對待給付性的面向上，似較趨向特別公課彼端。國家課徵特別公課雖非基於對待給付之觀念，而對公課義務人所收取之個別報償，然而因為特別公課之繳納義務與負擔理由間必須具有特殊法律上關聯，所以特別公課之用途亦必須依其徵收目的對公課義務人群體形成一種利益。就汽車燃料使用費而言，即如大法官所言無論汽車所有人是否自為駕駛，均直接、間接享受此等利益。

## 第五款 是否具專款專用性

按公路法第 27 條及汽車燃料使用費徵收及分配辦法第 7 條之規定徵收之汽車燃料使用費，應悉數解繳國庫存款戶，備作公路

之養護、修建、安全管理之用，並依市區道路條例之規定分配於市區道路之養護。亦即汽車燃料使用費並不列入一般財政收入裡，而係屬於專款專用之性質。大法官釋字第 593 號解釋即謂：「主管機關所徵得之汽車燃料使用費分配各中央、地方機關後，均由受分配機關採取收支並列方式，專用於汽車燃料使用費之稽徵、道路交通安全管理、道路養護與修建，故實際上汽車所有人亦相當程度得享用徵收汽車燃料使用費後之利益。」似認為汽車燃料使用費之收入之使用對被課徵群體具有利性，並且具有專款專用性。大法官並進一步說明，雖汽車所有人未必完全等同於公路使用人，惟駕駛汽車實為使用公路之主要態樣。欲使享有汽車所有權之利益能獲得最大之發揮，須以完善、安全、四通八達的公路網絡為前提，無論汽車所有人是否自為駕駛，均直接、間接享受此等利益。雖然本文認為汽車燃料使用費之徵收，應改採隨油徵收方式，由汽車實際使用人負擔此非稅公課，然以現行法制而言，大法官之見解仍可資贊同。

## 第六款 小結

我國大法官釋字第 593 號解釋雖謂汽車燃料使用費屬於國家基於一定之公益目的，得對特定人民課予繳納租稅以外之金錢義務，但未明確定性其公課性質。而行政法院雖言及其應為特別公課，但未詳細論述其理由，仍令人不解其規範內涵，學者間則著墨不多，意見亦屬分歧。本文透過各公課之規範特徵面向，嘗試分析比較，認為現行汽車燃料使用費性質之定性，似較傾向特別公課，其理由小結如下：

### 一 就課徵目的而言：

汽車燃料使用費之課徵收入，雖規定用於公路養護、修建、安全管理之財政需要，惟其仍有能源及環保之政策目的。換言之，其課徵並非用於國家一般任務財政之需求，與租稅不同，似與特別公課相類。

## 二 就課徵對象而言：

汽車燃料使用費並非向一般人民徵收，而係以車輛所有人 使用人 為負擔人，大法官解釋即謂：達成此特定目的，雖汽車所有人未必完全等同於公路使用人，惟駕駛汽車實為使用公路之主要態樣。欲使享有汽車所有權之利益能獲得最大之發揮，須以完善、安全、四通八達的公路網絡為前提，無論汽車所有人是否自為駕駛，均直接、間接享受此等利益。由此可知，汽車燃料使用費與租稅不同，而與受益負擔或特別公課相似。

## 三 就是否具特殊法律關聯性而言：

負擔公課義務人群體與公課所欲達成之目的間，是否具有特殊法律關聯性，成為劃分特別公課與稅捐、規費與受益費間區別之重要特徵，特別是租稅與特別公課之區分。汽車燃料使用費徵收之目的，除了籌措公路養護、修建及安全管理所需經費之財政目的外，還有節約能源及抑制污染之政策目的。駕駛汽車實為使用公路之主要態樣，因此籌措公路養護、修建及安全管理所需經費之責任，由車輛所有人 或使用人 加以負擔，就事物關聯性上，似較其他一般民眾來得密切。另外，車用汽、柴油課徵汽車燃料使用費，將外部成本內部化，負擔者可於考量其駕駛車輛之生產成本是否符合成本效益後，自由決定是否仍繼續從事此等活動。由上述可知，汽車燃料使用費之負擔者與汽車燃料使用費具有密切之事物關聯性，並不屬於對公共任務經費之共同支出，且其特殊法律關聯性亦非如受益負擔般，係以接受特定給付為前提，因此汽車燃料使用費性質上應較傾向特別公課。

#### 四 就對待給付與否而言：

汽車燃料使用費之繳納，並未使被課徵人取得特定且排他使用之國家給付，若以特別公課之法律特徵加以觀察，汽車燃料使用費在是否具對待給付性的面向上，似較趨向特別公課彼端。國家課徵特別公課雖非基於對待給付之觀念，而對公課義務人所收取之個別報償，然而因為特別公課之繳納義務與負擔理由間必須具有特殊法律上關聯，所以特別公課之用途亦必須依其徵收目的對公課義務人群體形成一種利益。就汽車燃料使用費而言，即如大法官所言無論汽車所有人是否自為駕駛，均直接、間接享受此等利益。

#### 五 就是否專款專用而言：

按公路法第 27 條及汽車燃料使用費徵收及分配辦法第 7 條之規定徵收之汽車燃料使用費，應悉數解繳國庫存款戶，備作公路之養護、修建、安全管理之用，並依市區道路條例之規定分配於市區道路之養護。亦即汽車燃料使用費並不列入一般財政收入裡，而係屬於專款專用之性質，應無疑問。此項特徵構成與租稅、受益負擔之區別，而較傾向特別公課。

茲將上述結論分析比較，列表如下：

表 3-2 汽車燃料使用費與各類公課分析比較表

公課類型 規範特徵	租稅			受益負擔		特別公課	汽車燃料 使用費
	普通租稅	特殊租稅		規費	受益費		
		誘導稅	目的稅				
權力性							
金錢給付							

目的性	以一般財政收入為目的。	誘導目的為主，但兼具有一般財政目的。	稅收被限定用於國家公共任務中之特定目的	以一般財政收入為目的。	以一般財政收入為目的。	原則上係為達成國家特定政策目的，或籌措特定政策財源之財政目的。	具有籌措公路養護、修建、安全管理所需經費之財政目的；及節約能源之政策目的
課徵對象	普遍性	具群體特定性	普遍性	具群體特定性	具群體特定性	具群體特定性	具群體特定性，以車輛所有人為課徵對象
特殊法律關聯性	無特殊法律關聯性，屬於對公共任務經費之共同支出。	誘導目的不需有事物權限，亦即不需有特殊責任存在。	無特殊法律關聯性，惟有時給付義務與負擔理由間仍有一定牽連。	必須具備該特殊法律關聯性。	必須具備該特殊法律關聯性。	具特殊法律關聯性，即對特定政策之群體責任。	具特殊法律關聯性
對待給付性	無對待給付性	無對待給付性	無對待給付性	有對待給付性	有對待給付性	無對待給付性	無特定對待給付性，僅具有群體有益性
專款專用性	統籌統支	統籌統支	專款專用	統籌統支	統籌統支	專款專用	專款專用

:表示相同

資料來源：作者自行整理

