

第四章 現行汽車燃料使用費徵收法制合法性之探討

我國現行之汽車燃料使用費，其性質應定性為特別公課，已如本文前章所述，本章即以其為特別公課為基礎，以特別公課之基本原則，從形式合法性與實質正當性之要求，探討現行汽車燃料使用費之徵收法制之相關問題。

第一節 形式合法性之要求 - 法律保留原則

第一項 法律保留原則與授權明確性原則

第一款 法律保留原則

一 法律保留原則之依據

法律保留原則，依通說係由憲法之國會民主原則、法治國原則所導出，茲簡要分述如下：

1. 國會民主原則

基於權力分立原則，立法權屬於國會，凡有關公共生活之重大決定，尤其對人民具有重要性之普遍規制，應由人民選舉之代表所組成，具有直接民主合法性之國會議決之¹，此其一。另外，國會審議法律案，其過程經由在野黨的參與與監督，以公開、透明與較嚴謹之程序進行，其法律之制定較具正確性²，此其二也。

2. 法治國原則

1 陳 敏，行政法總論，自版，三版，2004年1月，頁159。

2 許宗力，論法律保留原則，收錄於法與國家權力，月旦出版社，二版，1996年12月，頁132。

法治國原則要求，國家與人民之間的關係應受一般法律之調整，該一般法律不僅使行政活動可以確定，並可使人民可以預見和測度該行政活動³。申言之，在形式意義上，法治國家以法律為中心，凡對人民自由或財產之侵害必須具有議會法律之授權；在實質意義上，法治國不僅要求國家受法律之約束，並且要求法律本身具有社會正當性。

二 法律保留原則與法律保留之密度

按大法官釋字第443號解釋依重要性理論所建立之階級化法律保留體系，其結構如下：

- 1.屬於憲法保留者：關於人民身體之自由，憲法第八條規定即較為詳盡，其中內容屬於憲法保留之事項者，縱令立法機關，亦不得制定法律加以限制。
- 2.屬於國會保留者：諸如剝奪人民生命或限制人民身體自由者，必須遵守罪刑法定主義，以制定法律之方式為之，不得授權行政機關以命令定之。另外，依釋字474號解釋，時效制度亦屬國會保留範疇。
- 3.屬於一般法律保留者：涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由法律加以規定，如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則。又關於給付行政措施，其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，倘涉及公共利益之重大事項者，應有法律或法律授權之命令為依據之必要。
- 4.非屬於法律保留範疇者：若僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許。

然而上述釋字所採之重要性理論固然為德國之通說，仍遭該國學者猛烈批判⁴。簡言之，重要性理論要求「重要」事項應保留

3 H.Maurer 著；高家偉譯，行政法學總論，元照出版有限公司，初版，2002年9月，頁101。

4 詳可參許宗力，論法律保留原則，收錄於法與國家權力，月旦出版社，

予立法者決定，但重要性不是確定的概念，而是一個階梯，是否重要於判斷上根本欠缺明確標準可循，雖然重要性理論具有簡單、明確的傾向，惟於具體案件中幾乎無法取得明確結果⁵。大法官釋字443號解釋理由書即言：何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，與所謂規範密度有關，應視規範對象、內容或法益本身及其所受限制之輕重而容許合理之差異。許宗力大法官則提出以積極衡量標準與消極衡量標準綜合判斷，何種事項應適用國會保留，從基本權利實現與公共事務是否具重要意義積極面判斷，並以消極面排除不宜納入國會保留範圍事項，例如：須作彈性反應事務、發展與變遷中事務、事務本質上具固有自主規律性等⁶。

第二款 授權明確性原則

一 授權明確性原則之意義

承前所述，在一般法律保留領域 或稱相對法律保留 中，某事項雖應保留由法律加以規定，但仍允許在符合一定要件下，法律可以授權行政機關以法規命令定之。此一要件，依我國學說及釋憲實務，乃採「授權明確性原則」作為判斷依據。

所謂「授權明確性原則」，乃指法律授權行政機關訂定行政命令，其授權之目的、範圍、內容必須明確可預見，始符合法律保留原則⁷。以德國為例，德國基本法第 80 條明文規定⁸，法規命

二版，1996年12月，頁174以下。

5 許宗力，同上註，頁174以下；H.Maurer著；高家偉譯，行政法學總論，元照出版有限公司，初版，2002年9月，頁105。

6 許宗力，前揭書，頁199至205。

7 李惠宗，行政法要義，元照出版有限公司，三版，2007年2月，頁33。

8 德國基本法第80條規定：「一、聯邦政府、聯邦閣員或邦政府，得根據法律發布命令(Rechtsverordnungen)。此項授權之內容、目的及範圍，應以法律規定之。所發命令，應引證法律根據。如法律規定授權得再移轉，授權之移轉需要以命令為之。二、除聯邦法律另有規定外，聯邦政府或部長關於利用聯邦郵政與電訊設施之原則與費用、利用聯邦鐵路設施之費用之徵收原則及關於鐵路之建設與經營等，所發布之命

令之授權必須明確規定其授權的內容、目的及範圍，是為授權明確性原則之直接憲法依據。德國聯邦憲法法院已累積許宗判例，並發展出不同之審查方法與審查標準。對於授權的內容、目的與範圍的確定，可從法律體系、立法目的、甚至立法理由或相關法制來掌握與解釋；至於明確與否的標準，則可從人民的可預見性、國會是否已指示決策相關的標準、方針或界限等項目，單獨地或綜合地來評量⁹。

在我國，授權明確性原則歷年經由大法官釋字解釋的實務累積亦有相當成果，例如：大法官釋字第313號即謂：「對人民違反行政法上義務之行為科處罰鍰，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及數額，應由法律定之。若法律就其構成要件，授權以命令為補充規定者，授權之內容及範圍應具體明確，然後據以發布命令，始符憲法第二十三條以法律限制人民權利之意旨。」；又如大法官釋字第394號、第402號、第426號、第524號、第548號等等均同其意旨。嗣後更於行政程序法第150條第2項明定：「法規命令之內容應明列其法律授權之依據，並不得逾越法律授權之範圍與立法精神。」可謂係「授權明確性原則」之具體化。

二 授權明確之審查

法律本身及被授權之法規命令應符合明確性原則，惟是否「授權」？是否「明確」？應如何判斷，方為實務上之難題，經我國司法院大法官長期耕耘之下，大致可從以下方向思考¹⁰：

1. 是否授權以法律總體關聯意義為斷

令，以及根據聯邦法律所發布之命令，而該法律需經聯邦參議院之同意，或該法律為各邦受聯邦之委託而執行，或其執行屬各邦本身之職務者，應經聯邦參議院之同意。三、聯邦參議院對於需經其同意之命令，有提案權。四、邦政府基於聯邦法律之授權而得發布命令者，各邦亦得基於法律頒布邦法規。」引自司法院網站，網址：
<http://www.judicial.gov.tw/db/db04/db04-01.asp>

9 陳勵新，論授權明確性原則，國立台北大學法律學研究所碩士論文，2004年1月，頁12。

10 李惠宗，前揭書，2007年2月，頁37至40。

法律是否已授權行政機關制定法規命令，應以法律總體關聯意義為斷，例如大法官釋字第 538 號即謂：「建築法第十五條第二項規定：「營造業之管理規則，由內政部定之」，概括授權訂定營造業管理規則。此項授權條款雖未就授權之內容與範圍為規定，惟依法律整體解釋，應可推知立法者有意授權主管機關，就營造業登記之要件、營造業及其從業人員準則、主管機關之考核管理等事項，依其行政專業之考量，訂定法規命令，以資規範（本院釋字第三九四號解釋參照）。」

2. 授權明確性之三大要素：目的、範圍、內容

此三大要素，應係參考德國基本法第 80 條第 1 項第二句而來，乃立法者授權行政機關訂定命令時最低限度所應履行之義務¹¹。

3. 明確性的判斷標準¹²：

1 理解可能性

無論法規規定之構成要件及法律效果，法規命令之目的、內容、範圍及行政行為之方式內容，必須使人民或行政機關能瞭解其意義，如此人民才能知悉行政行為之內涵，而行政機關才能理解其應為或不得為之行政措施。

2 預見可能性

法規規定之構成要件及法律效果，法規命令之目的、內容、範圍及行政行為之方式，內容如具體明確，則行政機關會採取何行政措施，人民才能預見，且人民亦得預見自己行為之後果，而對自己之行為加以負責。

3 審查可能性

於行政法規、法規命令及行政行為，其具體明確之要求，最後必須有從事司法審查之可能，如此對人民之權益加以保

11 許宗力，行政命令授權明確性問題之研究，收錄於氏著，法與國家權力，月旦出版社，二版，1996 年 12 月，頁 226。

12 陳勵新，論授權明確性原則，國立台北大學法律學研究所碩士論文，2004 年 1 月，頁 108。

障，亦是現代法治國家應有之態度。

例如：大法官釋字第 524 號解釋即運用上述審查標準而為闡釋，其謂：「全民健康保險為強制性之社會保險，攸關全體國民之福祉至鉅，故對於因保險所生之權利義務應有明確之規範，並有法律保留原則之適用。若法律就保險關係之內容授權以命令為補充規定者，其授權應具體明確，且須為被保險人所能預見。」

第二項 特別公課之法律保留密度

第一款 租稅法律主義

對財產權之侵害嚴重性僅次於徵收者即是課稅，是以自由市民立憲運動之首要，即是國家必須依法徵稅，並提出「沒代議士就不納稅」之政治訴求，並直接促成近代議會制度之建立¹³。

我國憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務。」，大法官釋字第217號解釋曾謂：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。」是所謂「租稅法律主義」乃指國家向人民徵稅，必須以國民之經濟給付能力為標準，即所謂量能課稅原則，依法律為之，即必須符合「法律保留原則」之要求，且此之「法律保留原則」依學者通說，係指較嚴格之「國會保留」，亦即凡納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等重要事項均應由立法者親定，不得委由行政機關訂定，但並非所有租稅事項一定必須由法律定之，法律基於特定目的、而以內容具體、範圍明確之方式，就徵收租稅所為之授權規定，尚非憲法所不許，例如國民教育法第16條第1項第3款與財政收支劃分法第18條第一項關於徵收教育捐之授權規定¹⁴。另外基於負擔平等原則，

13 吳 庚，憲法的解釋與適用，自版，三版，2004年6月，頁258；李惠宗，前揭書，頁374。

14 吳 庚，同前註，頁259。

關於減免優惠事項亦應由法律加以規定，例如：大法官釋字第369號解釋即謂：「憲法第十九條規定『人民有依法律納稅之義務』，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。」

第二款 特別公課之法律保留密度

特別公課係屬於對人民金錢負擔之強制性課徵，涉及對人民財產權限制之概念¹⁵，其課徵乃須受到法律保留原則之拘束。按特別公課既係作為稅捐之補充，並且在性質上屬於對於人民財產權所為之限制，則在法律保留上，是否即必須如同租稅一樣，屬於國會保留？換言之，特別公課之法律保留密度如何？誠為特別公課之重要課題。

實務上認為特別公課不適用「國會保留」，只要符合「授權明確性原則」即為以足，大法官釋字第426號解釋即謂：「空氣污染防治費收費辦法係主管機關根據空氣污染防治法第十條授權訂定，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。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，上開法條之授權規定，就空氣污染防治法整體所表明之關聯性意義判斷，尚難謂有欠具體明確。……有關機關對費率類別、支出項目等，如何為因地制宜之考量，仍須檢討改進，逕以法律為必要之規範。至主管機關徵收費用之後，應妥為管理運用，俾符合立法所欲實現之環境保護政策目標，不得悖離徵收之目的，乃屬當然。」

就此，有學者認為，由於特別公課之課徵亦屬對人民財產權的限制之重要事項，並且係作為稅捐之補充，因此在課徵特別公課之法律中，即使不要求如稅捐般嚴格之法律保留，但至少必須明訂特別公課負擔義務發生之事項，並且該法律亦必須明確地將

15 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6。

該特別公課之補充性原則加以規定，亦即至少必須明確規定課徵目的、課徵基礎、被課徵群體同質性之範圍、特別公課收入支出之群體用益性等屬於稅捐補充性之事項¹⁶。除此之外，若涉及具體行政任務或技術性、細節性事項，基於行政事務之繁雜性、專業性，於此則可授權行政機關以制定行政命令之方式執行，藉此以收行政機關執行事務之彈性效能。縱然立法機關雖無法就特別公課之課徵做鉅細靡遺的規定，然為避免行政機關掌握過多之解釋權而形成獨大的局面，因此縱令涉及專業、技術性之事項，例如課徵額度之詳細計算方式等，亦不應為空白之授權，其於授權母法中，應盡可能明確而不足以引起懷疑地表明授權範圍、目的及內容等即可¹⁷。

第三項 現行「汽車燃料使用費徵收及分配辦法」之檢視

第一款 大法官釋字第 593 號解釋之態度

大法官釋字第593號解釋理由書首段謂：「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。

國家對特定人民課徵金錢給付義務，應以法律明定課徵之目的、對象與額度，如以法律具體明確授權主管機關以命令為必要之規範，應就授權法律整體規定之關聯意義，綜合判斷立法機關

16 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174。

17 黃俊杰，水權費徵收行政作業之研究，收錄於水權費相關法律議題研討會論文集，2004年9月20日，頁8。

之授權是否符合授權明確原則，及行政主管機關之命令是否逾越母法授權或與之牴觸。七十三年一月二十三日修正公布之公路法第二十七條第一項規定：「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五十」；同條第二項前段授權交通部會商財政部，訂定汽車燃料使用費徵收及分配辦法。同法第七十五條並規定汽車所有人不依規定繳納汽車燃料使用費者，公路主管機關應限期通知其繳納。是公路法已就汽車燃料使用費之徵收目的、對象及徵收費率之上限予以明定，並就徵收方式及徵收後之分配辦法，授權主管機關訂定。其授權之目的、範圍及具體內容均已明確規定，符合授權明確性原則。」可知，首先，大法官對於汽車燃料使用費之性質，雖未明確表示其為特別公課，但觀其解釋文暨理由書，似有釋字第426號之韻味，其並未採取如租稅般的嚴格法律保留，而係以「授權明確性原則」加以檢視，認為公路法第27條第2項授權公路主管機關訂定汽車燃料使用費徵收及分配辦法，依其授權法律整體規定之關聯意義，綜合判斷立法機關之授權係符合授權明確原則，並就汽車燃料使用費之徵收目的、對象及徵收費率之上限予以明定，其授權之目的、範圍及具體內容均已明確規定，符合授權明確性原則。換言之，大法官於本號解釋所表明之態度與釋字第426號解釋幾近雷同。

第二款 本文之見解

本文認為，大法官釋字第593號解釋所表示之見解，似與釋字第426號解釋之意旨相同，並未採取如租稅般的嚴格法律保留，而係以「授權明確性原則」加以檢視，認為公路法第27條第2項授權公路主管機關訂定汽車燃料使用費徵收及分配辦法，依其授權法律整體規定之關聯意義，綜合判斷立法機關之授權係符合授權明確原則，並就汽車燃料使用費之徵收目的、對象及徵收費率之上限予以明定，其授權之目的、範圍及具體內容均已明確規定，符合授權明確性原則，符合法律保留之要求。惟本文持保留之看

法，雖然本文以為汽車燃料使用費性質上應屬於特別公課，但是否屬於特別公課，即意謂其可規避租稅法律原則之適用，學者亦多有批評。申言之，就保障人民財產權之觀點而言，縱認有必要於憲法第 19 條之課「稅」之外，容許國家得向特定多數人課徵其他「歲入」，亦需相當謹慎¹⁸，蓋對人民而言，無論係稅或費，其對客觀上之財產權的干預及主觀上之情感的影響，實質上並無不同，何以定性為稅者，即受憲法第 19 條之保障，而屬於其他金錢給付義務者，僅需符合「授權明確性」原則，即可放行，大法官並未詳細說明。再者，公路法僅僅以第 27 條一個條文即規定公路主管機關得為公路養護、修建及安全管理所需經費，得徵收汽車燃料使用費，並直接授權主管機關自行訂定行政命令開徵汽車燃料使用費，相較規費法關於各級政府徵收規費之種類、程序作詳細之規定，可知公路法之規定可謂簡陋不堪，惟大法官於釋字第 593 號解釋中竟未加以非難，實難想像。參照大法官於釋字第 426 號解釋文末段仍然指出，「有關機關對費率類別、支出項目等，如何為因地制宜之考量，仍須檢討改進，逕以法律為必要之規範。」大法官於釋字第 593 號解釋中亦應持相同看法，宣告公路法第 27 條應檢討改進，方為正確。

退一步言，縱認大法官釋字第 593 號解釋所表示之見解，基於特別公課作為租稅之補充，以授權明確性原則作為檢驗標準，原則上可表接受。惟誠如黃俊杰教授所言，雖然在課徵特別公課之法律中，即使不要求如稅捐般嚴格之法律保留，但至少必須明訂特別公課負擔義務發生之事項，並且該法律亦必須明確地將該特別公課之補充性原則加以規定，亦即至少必須明確規定課徵目的、課徵基礎、被課徵群體同質性之範圍、特別公課收入支出之群體用益性等屬於稅捐補充性之事項。以現行公路法及汽車燃料使用費徵收及分配辦法觀之，公路法幾乎在徵收對象、徵收方式、

18 湯德宗，大法官有關行政、立法二權關係主要解釋論，收錄於大法官釋憲五十週年學術研討會，1999 年 4 月，頁 154 至 162。

費率如何調整、收入如何使用，均未為規定，完全交由公路主管機關決定，甚至關於減免徵收之對象亦同，如此是否還合乎授權明確性原則，本文持保留看法。

第二節 補充性原則 - 作為課徵汽車燃料使用費之基本規範

第一項 補充性原則

第一款 補充性原則之緣起

現代國家在以社會正義促成為己任之前提下，亦利用稅捐作為國家經濟計劃或財富重分配之工具，雖然不排除附隨達成特定社會目的之稅捐存在，惟租稅仍然必須具有財政功能。因此，租稅無論如何均須具有財政目的，且其負擔平等係以給付能力之量能原則為基礎，在以特殊責任作為負擔平等原則衡量基礎之領域中，租稅將可能因其概念範圍無法觸及而呈現出缺口，故有引入特別公課作為補充容有必要¹⁹。

再者，基於租稅體制在租稅國家具有優先性，基於「租稅法律主義」之嚴格控制要求，在現代租稅國家中，租稅不但是國家收入之合法形態，也是唯一的合法形態，其它非稅公課非有特殊法律依據，不得成立²⁰。是以，如果承認同樣具有非對待給付性質，與租稅極為相似之特別公課，亦得任意作為滿足國家任務之財政

19 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。

20 葛克昌，憲法國體 - 租稅國，收錄於氏著國家學與國家法 - 社會國、租稅國與法治國理念，月旦出版，1996年4月，頁142-148。

需求，而不相應地就此等公課之特殊性設定合法要件或運行原則，則無異表示國家可以用規範概念之轉換與替代，規避長久以來所建立之「租稅法律主義」的嚴格要求²¹，並藉特別公課欺瞞人民之租稅意識，如此對於人權保障而言顯然未盡周延。因此，在協調租稅缺口補充之必要性與稅捐體制優先性二者間可能發生衝突之需求下，「補充性原則」此項特別公課之固有基本原則，乃應蘊而生。

第二款 補充性原則之內涵

承前所述，租稅國家雖有引入特別公課補充租稅缺口之必要，但亦必須顧及租稅國租稅體制之優先性，因此引入特別公課之正當性非但必須是在租稅概念發生缺口之情況下，同時亦必須避免財政憲法上之稅捐體制遭到架空或破壞²²。依照德國聯邦憲法法院之見解，特別公課被容許作為租稅補充之基本原則²³，乃係建構在「群體有利性」(Gruppennutzigkeit)與「責任」(Verantwortung)兩個彼此緊密關連之基礎上²⁴，茲要述補充性原則之內涵如下²⁵：

一 群體同質性

群體同質性，係指特別公課之負擔群體，必須是得以經由既存之社會現實利益狀態或特殊共同之實際狀態，明確劃分出其與一般社會大眾或其他群體之界限，亦即具有「共同利益地位」或實際上處於「特殊共同狀態」之「同質群體」(homogenen Gruppe)，此項共同利益地位或特殊之共同狀態，並非由立法者所創設，而

21 參蘇俊雄，釋字第 426 號解釋不同意見書。

22 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 127。

23 此項容許性審查之基本原則，最早出現於 1980 年職業訓練公課一案中，BVerfGE 55, 274 ff.；其後經德國聯邦憲法法院於判決中一再援用，參張嫻安，特別捐與特種基金制度，輔仁法學，第 12 期，1987 年 6 月，頁 1 以下。

24 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 48。

25 辜仲明，前揭論文，頁 161 至 164。

是事先既已經存在²⁶，因此立法者乃被禁止依據非既存於法律或社會秩序之實質狀態，任意對某一社會群體課徵特別公課²⁷。

二 群體責任

公課義務人群體除具有同質性外，還必須此一同質群體對於公課所欲達成之目的，具有特殊之「事物密切性」(Sachnähe)。按德國聯邦憲法法院之見解，由於公課義務人與公課徵收目的間之事物密切性，使得公課義務人對於此項非稅公課所欲達成之任務，具有特殊之群體責任²⁸。是以，國家經由課徵特別公課所欲達成之任務，必須為該公課負擔群體之個別責任，而非社會全體之責任，如果涉及社會全體之責任，則屬公共任務之範疇，應以租稅加以支應。

三 群體用益性

補充性原則最後係要求特別公課之收入必須用於對公課義務人群體有利之事項，亦即為群體之利益而運用，此係由於課徵此等非稅公課之正當性係建立在負擔和支出間具有合理之特殊緊密連結上，因此只有在課徵特別公課之收入為負擔義務人之群體而運用時，此等特殊緊密連結方可謂已實現²⁹。惟特別公課支出所達成之任務，有時會因不同群體間的利益產生交疊之情形，而不只對負擔義務人群體有利，亦可能對另一群體或一般的社會大眾亦有利，因此在不同群體間的利益發生交疊之情形時，即必須詳盡的審查該「任務」之實現，對繳納義務人群體是否有處於較其他群體密切的利益地位，亦即去判斷何者為主要受利益之人，惟倘

26 何愛文，特別公課之研究 - 現代給付國家新興之財政工具，台大法律研究所碩士論文，1994年6月，頁49。

27 張嫻安，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)，司法院編印，1992年6月，頁110。

28 黃俊杰；辜仲明，水權費開徵行政作業之研究。(二之二)，經濟部水利署，2005年，頁15；張嫻安，同前註，1992年6月，頁110。

29 張嫻安，同前註，1992年6月，頁110。。

某一任務之實現，具有相同利益的群體愈多，愈需採取以一般稅收支應之方式，而不應由特定群體負擔³⁰。其次，所謂對公課義務人群體「有利」，係指以群體作為全部的支出受益者，其對個別義務人僅具潛在或間接的利益，非謂必須為每一個別之公課義務人之特殊利益而運用。

第二項 汽車燃料使用費之徵收是否符合補充性原則

汽車燃料使用費，按本文之見解，既定性為特別公課，則其作為租稅之補充，必須就該汽車燃料使用費之課徵目的、課徵基礎、被課徵群體同質性之範圍、收入支出之群體用益性等屬於稅捐補充性之事項加以檢驗，茲分述如下。

第一款 就群體同質性與群體責任而言

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，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³¹。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

30 何愛文，前揭論文，頁 51-52。

31 張嫻安，前揭文，1987 年 6 月，頁 5。

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、柴油為我國能源之主要消耗方式之一，若車用汽、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³²。進而促使個人汽機車之使用減少，則能源亦可達節約之目的。

第二款 就群體用益性而言

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。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。

32 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，頁13。

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。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。

第三項 本文之見解

本文認為，若欲達成節約能源之目的，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，與憲法第二十三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³³。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。

33 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。

第三節 負擔平等原則

第一項 平等原則

第一款 平等原則之意義

平等原則最根深的意義乃是「恣意的禁止」。平等原則之基本意義為：「相同事物為相同處理，不同事物應為合理之差別待遇」，不得將與事物之本質無關之因素納入考慮³⁴。按等者等之，不等者不等之，為憲法平等原則之基本意涵。是如對相同事物為差別待遇而無正當理由，或對於不同事物未為合理之差別待遇，均屬違反平等原則。大法官釋字第412號解釋即謂：「憲法第七條所定之平等原則，係為保障人民在法律上地位之實質平等，亦即法律得依事物之性質，就事實情況之差異及立法之目的，而為不同之規範。法律就其所定事實上之差異，亦得授權行政機關發布施行細則為合理必要之規定。」另大法官釋字第485號解釋亦謂：「憲法第7條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待。」再按行政程序法第6條之規定：「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇」等觀之，平等原則乃是規範國家各部門職權行使之原則，不僅行政機關、司法機關適用法律之際應予遵守，即便立法機關於訂定法律時亦不得有所違背³⁵。惟國家各部門行使職權時雖受平等原則之拘束，但並不禁止國家斟酌具體案件事實上之差異及立法之目的，而為合理之不同處置。

34 李惠宗，憲法要義，元照出版有限公司，二版，2004年9月，2004年9月，頁113。

35 吳庚，行政法之理論與實用，三民書局，增定九版，2005年10月，頁64。

第二款 平等原則之判斷程序

平等原則既然係在要求本質上相同者為相同之處理；若本質上不相同者，則無不平等之問題³⁶。惟如何判斷比較之二者是否相同，依李惠宗教授之見解，需從個別立法目的探求事物本質，再由其中求取合乎事物本質之要素，最後則判斷差別對待之合理性，其程序簡要說明如下³⁷：

一 制度目的之確定

判斷一個制度是否違反平等原則，需先檢驗該有所差別待遇之制度目的何在。檢討各該制度目的所需使用之方法，除從個別法規所形成之立法目的及意旨之外，有時需從歷史經驗、政治學理或其他社會經驗索繹之。惟所謂「立法目的」或「制度目的」本身必須有合憲之基礎，始得作為標準。是否合憲，憲法第 23 條所列舉四個目的可作為標準。

二 事物本質要素之探求

在確定制度上的合憲目的後，接續則需探討何些事物本質要素可作為差別對待之基準。所謂「事物本質要素」需與制度目的具有邏輯上正當合理關聯性，旨在防止非事物本質要素之引進，故平等原則在此要求的是「不當連結之禁止」。

三 合理差別之形成

最後，第三步驟乃是尋繹出「合理的差別對待」，亦即，縱使認為應該為差別對待，亦需採用「合理」之方式。換言之，合理的差別對待仍須符合「比例原則」與「本質目的」，因而平等原則與比例原則常會發生競合之情形。

36 李惠宗，從平等原則拘束立法支援理論合理差別之基準，國立台灣大學法律研究所碩士論文，1987年6月。，頁170-171。

37 李惠宗，前揭書，2004年9月，頁123至127；李惠宗，前揭書，2007年2月，頁106至109。

第二項 平等原則於汽車燃料使用費之具體適用 - 以責任為負擔基礎

憲法上平等原則落實於財政法之領域，乃是要求人民於財政上之負擔必須平等。由於特別公課係作為租稅之補充，因此其課徵必須有特殊之法律依據；此外在補充性原則之要求下，特別公課必須有其追求之事物目的，並且負擔群體必須與該事物目的間具有事物密切性，因此平等原則之具體適用於特別公課者，毋寧係以責任為基礎之特殊法律上關聯，作為公課負擔平等原則之基礎³⁸。而此種特殊法律關聯之負擔平等，事實上亦令公課負擔平等呈現兩種面向，亦即相對於一般人而言，特別公課之負擔群體其負擔之理由係因特殊法律關聯之存在；而如就負擔群體內部而言，則其負擔平等原則乃是以責任之範圍加以劃分。

就汽車燃料使用費而言，其性質依前所述乃屬特別公課，而特別公課之所以得以通過負擔平等原則之要求，乃因繳納義務人其繳納義務與負擔理由間具有「特殊之法律上關聯」，對於汽車燃料使用費而言，所謂「特殊之法律上關聯」所指者乃所謂的「使用者付費原則」。其實其亦呈現兩種平等的面向：首先，就繳納義務人與一般社會大眾而言，義務人之所負擔繳費之義務，係因其為使用者，有平衡或補償其相對於一般人而言，在公路使用上之潛在利益；其次，在繳納義務人間，所謂負擔平等原則是基於公路及能源使用的多寡而定，而且原則上應是用量高者費用恆高於用量少者，方能從而建構一個公課負擔公平的法治社會。

³⁸ 黃俊杰，前揭文，2002年6月，頁129；辜仲明，前揭論文，頁187至188。

第三項 現行汽車燃料使用費課徵作業之檢討

第一款 現行「隨車徵收」之課徵方式是否有違負擔平等原則

一 大法官釋字第 593 號解釋之見解

大法官釋字第593號解釋理由書針對此問題，作了詳細的論述，其結論係認為現行「隨車徵收」方式，並不違反平等原則與比例原則，其理由歸納整理如下：

- 1.系爭辦法規定汽車所有人為徵收對象，係在上開公路法第75條所定範圍內，故不生逾越公路法授權範圍之問題。至於徵收方式是否逾越公路法相關規定之授權，則須就公路法整體規定，綜合判斷授權開徵汽車燃料使用費之目的而定。依上開公路法第27條第1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23條之法律保留原則並無違背。
- 2.按等者等之，不等者不等之，為憲法平等原則之基本意涵。是如對相同事物為差別待遇而無正當理由，或對於不同事物未為

合理之差別待遇，均屬違反平等原則。法規範是否符合平等原則之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度的關聯性，以及該關聯性應及於何種程度而定。汽車燃料使用費徵收及分配辦法第2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27條第1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。

3. 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。是系爭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，與憲法第七條之平等原則尚無抵觸。

二 本文之見解

大法官於該號解釋中，看法一致未有提出不同意見書者，固然其論理說明，已就平等原則與比例原則詳加驗證，其見解依目前現行徵收法制而言，可謂擲地有聲。惟本文仍有不同意見，從另一面向加以思考。現行汽車燃料使用費徵收與分配辦法規定，係按各型汽車之汽缸總排氣量、行駛里程及使用效率，推計其耗油量，以反映用路程度多寡，大法官於解釋理由中亦明言，其仍不若以個別汽車實際耗油量計徵精確，僅乃主管機關考量稽徵成

本與技術所作之選擇。然而，此說明存有一盲點，即是現行徵收費率及方式係以各型汽車之汽缸總排氣量、行駛里程及使用效率，推計其耗油量，而按期徵收。換言之，其徵收金額與真正實際消耗能源及用路程度無法為正確的聯結，以本文前所舉之例，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污染之政策目的，而在繳納義務人間，亦違反所謂負擔平等原則，蓋汽車燃料使用費之徵收，參照多數國家之作法，應係基於公路及能源使用的多寡而定，原則上應是用量高者費用恆高於用量少者，方屬合理。

第二款 現行徵收費率標準是否有違負擔平等原則

一 大法官釋字第593號解釋之見解

查現行汽車燃料使用費之徵收，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1.5 元³⁹。

大法官釋字第593號解釋認為：「前開辦法第三條所定之徵收方式，縱非根據各汽車駕駛人事實上之燃油使用量或對公路之使用、耗損程度定其應納數額，惟按汽缸總排氣量推計，仍不能遽論完全悖於常理。例如汽車之汽缸總排氣量愈大，往往消耗愈多燃油；或可能因其總噸數隨之提高，而對公路造成更高之負擔與損傷。又其區別營業與自用車而異其徵收次數（同辦法第五條參

39 汽車燃料使用費徵收及分配辦法第 3 條之規定。

照)，係反映營業用車較諸自用車普遍有較高之燃油及公路使用量。至於對每公升柴油課徵之汽車燃料使用費低於汽油，除柴油之價格與汽油有相當差距外，則係出於運輸及產業政策之考量所致。是基於公路養護、修建及安全管理之目的，而向各型汽車所有人，按汽車汽缸總排汽量、行駛里程及使用效率推算耗油量，並分別依其使用汽油或柴油而定其費率課徵汽車燃料使用費，尚難認屬恣意之決定，且與課徵目的之達成亦具合理關聯性，故上開公路法第二十七條、汽車燃料使用費徵收及分配辦法第三條，與憲法第二十三條之比例原則並無牴觸。

再者，又汽車燃料使用費徵收及分配辦法第三條，雖未對使用汽油之汽車所有人，依其使用九二無鉛汽油、九五無鉛汽油或九八無鉛汽油之不同，規定不同之計算費率，惟主管機關係基於稽徵成本、行政效率及其他公共政策之考量，尚難認係恣意或不合理；且對所有使用汽油之汽車所有人採取相同之計算費率，與目的之達成亦有合理之關聯性，故與平等原則亦尚無牴觸。」

二 本文之見解

上述大法官之意見，其首先肯認汽車燃料使用費之徵收費率採差別費率，分別依其使用汽油或柴油而定其費率課徵汽車燃料使用費，尚難認屬恣意之決定，且與課徵目的之達成亦具合理關聯性，故上開公路法第 27 條、汽車燃料使用費徵收及分配辦法第 3 條，與憲法第 23 條之比例原則並無牴觸。此見解，本文亦表贊同，蓋採行差別費率措施，非但可促使耗油性高以及對環境及公路造成較高之負擔與損傷的車輛為其所造成之耗用導致社會整體成本提高之情形，負擔應有之責任，更可引導彼等尋求其他的替代措施，或減少用油。惟由汽車燃料使用費徵收及分配辦法第 3 條規定可知，現行費率柴油反較汽油為低，大法官解釋其係因柴油之價格較汽油便宜，且係出於運輸及產業政策之考量所致。然而，此種論點顯然違反平等原則，按等者等之，不等者不等之，為憲法平等原則之基本意涵。是如對相同事物為差別待遇而無正

當理由，或對於不同事物未為合理之差別待遇，均屬違反平等原則。汽車燃料使用費之徵收目的，除是基於公路養護、修建及安全管理之目的之外，更有能源與環境政策的考量，換言之，若欲為差別待遇，也應以此二目的為考量，柴油雖較汽油便宜，惟眾所周知，柴油之污染性遠較汽油為大，而使用柴油之車輛多為運輸用之大客車與大貨車，換言之，其對能源之耗用與環境之影響，以及對公路之損傷，應較多數使用汽油之自小客車與機車為大，若為差別待遇，亦應係提高柴油費率，或降低汽油費率，方符合事物之本質。至於大法官所言，柴油之費率較汽油為低，係出於運輸及產業政策之考量所致。本文以為應屬誤解，蓋柴油之價格已較汽油為低，此足以反應運輸及產業政策之考量，不應以汽車燃料使用費作為調整工具，破壞公課負擔之公平性。

第三款 現行特種車輛免除課徵汽車燃料使用費之 檢驗

一 汽車燃料使用費徵收與分配辦法之規定

凡行駛公路或市區道路之各型汽車，除下列之車輛之外，均應徵收汽車燃料使用費⁴⁰：

- 1.戰列部隊編制裝備內之軍用汽車。
- 2.領有特種車行車執照並免徵使用牌照稅之消防車、救護車、憲警巡邏車、警備車、偵防車、勘驗車、偵緝車、灑水車、水肥車、垃圾車及運送郵件之汽車。
- 3.外交使節車及享有外交待遇之外國人汽車。
- 4.經公路主管機關核准之市區汽車客運業及公路汽車客運業，專供大眾運輸使用之公共汽車。
- 5.電動汽車。

40 汽車燃料使用費徵收及分配辦法第 3 條及第 4 條之規定。【95 年 10 月 17 日修正】

6.計程車。

由上述可知，第4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？，惟對於特定對象免除特定負？仍應受負？平等原則之拘束，若就汽車燃料使用費徵收之目的而觀，第4條之規定容有討論之空間，例如：自94年10月1日起，計程車亦免徵汽車燃料使用費，其爭議即有討論之餘地⁴¹。

二 優惠減免政策之平等原則檢驗

在租稅法領域，德國學界多認為租稅優惠犧牲量能原則，為不當立法宜加以節制，但仍為憲法所許。德國聯邦憲法法院基於平等原則理由，要求需在租稅減免要件指明其誘導管制目的，因為平等原則並不排斥所有為促進誘導納稅人為增進公益行為，稅法如基於非財政之行政目的，而在構成要件指明誘導目的與界限時，仍有其正當性。

我國大法官釋字第565號解釋文及其理由書意旨即謂：「國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定者，與租稅法定主義、平等原則即無違背」、「憲法第7條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益上，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第7

41 立法院日前初審通過計程車免徵汽車燃料使用費，將使地方政府每年減少約10億的稅收，而遊覽車及貨運車若比照辦理，則每年將損失約37億元的稅收。由於一般認為這項措施將使10萬輛計程車業者受惠，因此可能有不少政治人物和團體支持或至少不敢反對。然而我們認為立法院的決定有兩個大問題，一是未詳細評估這項措施的真正效益，一是未從整體稅制的角度來檢討這項措施。經濟日報，2版/經濟要聞，2004年04月18日。

條規定所不許」。

同樣地，於特別公課之領域，優惠政策亦有其適用。按憲法平等原則落實於財政法之領域，乃是要求人民之財政負擔必須平等。在不具有對待給付性質特別公課之領域，平等原則之具體適用，則係以責任為基礎之負擔平等原則。特別公課之所以得以通過負擔平等原則之要求，乃因公課義務人其繳納義務與負擔理由間具有「特殊之法律上關聯」。由是而論，在特殊法律關聯性此一特性上，倘若公課義務人從事特定活動，消極地減輕其負擔責任或積極的幫助政府之誘導目的的達成，則政府勢必須採取適當之措施，依據個別義務人之責任大小，從事特定活動之助益性大小等因素，在公課義務人間，為差別對待。採取之措施，除了為不同費率之擬定外，適度優惠措施之採用，似可作為考量手段方式⁴²。換言之，特別公課之優惠政策之正當性，係基於其立法目的所欲達成之獎勵管制指導目的，故可因為目的事業主管機關所欲追求之誘導性目的之實現而取得正當化基礎⁴³。

三 汽車燃料使用費徵收與分配辦法之檢驗

承前所述，特別公課亦有優惠政策之容許性，惟仍應符合平等原則之要求，汽車燃料使用費徵收與分配辦法第四條規定，多種車輛免除徵收汽車燃料使用費，此種作法容有討論之空間。首先，就汽車燃料使用費徵收目的而言，其係基於公路養護、修建及安全管理之目的，以及能源與環境政策的考量，若欲給予差別待遇，必是能消極地減輕其負擔責任或積極的幫助政府之誘導目的的達成，則政府始可採取適當之措施，依據個別義務人之責任大小，從事特定活動之助益性大小等因素，在公課義務人間，為差別對待。因此，汽車燃料使用費徵收與分配辦法第四條之規定，能否有此作用，顯然令人存疑。以計程車為例，其免除理由

42 黃俊杰，前揭文，2004年9月20日，頁11。

43 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69至70。

係將計程車視為大眾運輸工具，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。惟若將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。反之，若車資不降，因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。而這種由社會成本和利益來看交通問題的政策，並不應該只看計程車，若計程車該免除燃料費，其他某些交通工具可能也該免除才合理。但這不僅將使稅收的損失更大，也凸顯財稅問題應該做整體的規劃，而不應該由民意代表或政治人物做局部或短線的主張⁴⁴。

汽車燃料使用費之徵收目的，係為公路之養護、修建，以及安全管理之用，並具有能源及環境政策之考量。理論上不宜拿來當獎勵特定產業的工具。計程車若比其他車輛更常使用道路，就應繳更多費用。政府要鼓勵公共運輸，應針對私人運輸工具所造成的社會成本增加稅費，而不是免除計程車該負擔的稅費。

第四節 財政民主原則之具體化

第一項 財政民主原則

第一款 財政民主原則之緣起

財政民主原則係憲法基本原則於財政法領域之具體化，其乃起源於近代市民革命。例如：美國的獨立革命則可謂係屬典型之反稅鬥爭的「納稅人革命」，其乃起因於人民抗繳茶葉稅而以武裝革命的方式建立新國家，並積極地將「無代表即無課稅」形諸於政治及法律上之文書⁴⁵。18世紀末爆發大革命之法國，除於革命結

44 經濟日報社論—免徵計程車燃料費應觀察的幾個角度，2004年4月18日/2版/經濟要聞。

45 廖欽福，憲法公債概念及基本原則之研究，中原大學財經法律研究所

晶「人權宣言」第 13 條中規定租稅應由全體市民，依其資力公平負擔之外，更於第 14 條中確認識會之財政權限⁴⁶。似此，吾人幾可確知，近代市民革命的成果，乃為確立「財政權力作用」及「財政管理作用」置於議會控制下之近代財政制度，亦即所謂之「財政議會主義」。

第二款 財政民主原則之內涵

財政民主原則強調「財政權力作用」及「財政管理作用」必須置於議會之控制下，由議會議決，其採行之理由，依一般通說之見解似可歸納為下列三點⁴⁷：

- 一 國家活動之資金係由來於人民提供，相當於國民將其財產信託與國家，甚且公課之徵收在憲法上亦屬對私有財產權的侵害；從而國家所管理、使用之財產，既係根源於國民之資金提供，故本質上亦僅能為國民之利益而管理、運用。由是，國家對此等公有財產、資金之管理、運用，當然亦應接受由國民代表組成之議會的統制。
- 二 基於財政作用於經濟及社會上之重要性，財政計劃乃為國家經濟政策之一覽表，因此於擬定財政計劃之初，即有必要由議會參與決策、適度監督，以免造成運用上之偏頗。
- 三 由於財政作用具有政治上之重要性，故使得以預算型態表現的財政計劃，儼然成為政治活動之「節目表」，其重要性並未遜於制定法，是以亦應與法律一般同受議會之統制。

第二項 監督面 - 定期審查原則

由於，特別公課僅係作為稅捐之補充而用以支應特殊情況之財

碩士論文，1999 年 2 月，頁 173。

46 吉田善明，《日本？憲法論》，頁 170；齊藤稔，《租稅法律主義入門》，頁 10-11。轉引自黃俊杰；辜仲明，水權費開徵行政作業之研究。(二之二)，經濟部水利署，2005 年，頁 48。

47 廖欽福，前揭論文，頁 179-180。

政工具，因此，在開徵歷經一段時間後，若仍未停止適用該特殊構成要件，或其係用以支應長期之任務，立法者即應積極地去審查當初運用特別公課之立法內容是否仍正確掌握，或運作情形是否已因政策目的之實現而改變，藉此避免特別公課繳納義務人於已善盡其承擔之事物責任後，卻仍然受到課徵而致其財產權遭受侵害，此乃所謂「定期審查原則」⁴⁸。

按汽車燃料使用費既屬於一種特別公課，則立法者在開徵歷經一段適當之時間後，即應積極地去審查當初決定開徵之立法情狀，其是否仍正確掌握或是否已因課徵所欲達成目標之實現而改變。由於汽車燃料使用費之費率決定與其調整幅度影響繳納義務人之財產權甚鉅，因此，立法者於審查開徵之立法情狀時，應以其費率事項為審查核心。惟目前現狀，顯然立法者並未聚焦關心此部分，雖已有能源法草案之提出，並計畫將汽車燃料使用費取消，但爭議仍多，行政各部門尚未有共識，尚須長期觀察之。

第三項 支出面 - 專款專用原則

財政民主原則具體適用於國家財政收支作用者，乃是要求政府機關必須將年度歲入歲出計於預算之形式，交由代表人民之議會加以議決，因此財政民主原則所建構之預算制度，係屬以議會統制為中心之預算制度。特別公課既屬財政作用之一，其收支當然亦應納入此等預算制度，接受議會統制，方能落實財政民主原則之要求。然而，特別公課具有專款專用之特性，其在支出層面上必須保留專用於特定用途，不得流用於國家一般財政支出。因此，特別公課此項財政收入為落實預算議會統制之財政民主原則要求，理當將其收入以成立「特別基金」之方式，加以支出運用與管理⁴⁹。

汽車燃料使用費之收入，按公路法及汽車燃料使用費徵收及分

48 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163。

49 辜仲明，前揭論文，頁183至184。

配辦法之規定，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⁵⁰，並未成立一特定用途之特種基金。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。在使用上，徵收之汽車燃料使用費數額龐大，應如何分配方能合乎公平且兼顧效能，實為另一重要問題。公路法對此並未為詳細之規定，而係授權交通部辦理之，其有關市區道路部分之分配比例，則由交通部會商內政部辦理之。

然而，按公路法及汽車燃料使用費徵收及分配辦法之規定，徵收之汽車燃料使用費，本應備作公路之養護、修建、安全管理之用，惟實際情況，卻非如此，汽車燃料使用費常為行政機關所挪用，甚有學者將汽車燃料使用費視為一種多種基金來源的收入⁵¹，例如：依停車場法第 4 條規定：「地方主管機關為籌措停車場興建、營運資金及獎助民營路外公共停車場，以提升其經營服務水準，得由左列各款籌措專款，依有關規定設置停車場作業基金： 一、汽車燃料使用費部分收入 」。」即為一例。

汽車燃料使用費具有特別公課之性質，因此其使用應考量「群體用益性」。亦即應將收入用於對於公課義務人群體有利之事項，也就是為群體之利益而運用，此係由於課徵此等非稅公課之正當性係建立在負擔和支出間具有合理之特殊緊密連結上，因此只有在課徵特別公課之收入為負擔義務人之群體而運用時，此等特殊緊密連結，方可謂已實現⁵²。因此，公路法第 27 條將汽車燃料使用費之用途加以限定於公路之養護、修建、安全管理等有關之範圍，正能符合負擔平等原則之要求以及特別公課之規範概念。惟有疑義者，實在於執行落實面，因此為加強監督其收支、保管及運用，促使其更具合理性、透明化及獨立性，並使資源之應用盡能達成效率。公路法修法時，應一併考慮管理委員會之設立、成員、組織架構、運作

50 汽車燃料使用費徵收及分配辦法第 7 條之規定。

51 張嫻安，前揭文，1987 年 7 月，頁 51 至 52。

52 黃俊杰；辜仲明，前揭書，2004 年 12 月，頁 74。

102汽車燃料使用費徵收

法律問題之研究

模式。再者，明訂管理委員會之任務範圍，包含：該費收支、保管及運用之審議、年度預算及決算之審議、運用執行情形之考核、其他與汽車燃料使用費收支有關之事項，應屬可思考之方向。