

## 第六章 結 論

近年來，緣於經濟快速發展國人所得提高，於生活上之食、衣、住、行育樂各方面莫不富裕而便利。其中關於「行」的部分，除了大眾運輸的高度便利外，家家戶戶擁有自用車輛 包括汽車及機車 更是最佳寫照，惟車輛所有人 或使用人 在享受車輛帶來之便利的同時，不免要付出代價，從購買、保有及使用各階段，無論直接負? 或經由間接轉嫁，所需繳納之稅費繁多，其中汽車燃料使用費即為其中一項定期重要稅費，然而由於金額並非鉅大，因此容易忽略，以致突然被經徵機關追繳陳年舊帳，才驚覺其存在。實務亦常見紛爭，更因此促使司法院大法官作出釋字第 593 號解釋，為汽車燃料使用費定調，然而問題並未因釋字之作成而告終結，反而留有更大之討論空間。本文由學理與實務出發，對於汽車燃料使用費徵收法制之相關問題作了初步的檢視，歸納結論如下，期能對日後問題之解決，有些許之助益。

### 第一項 關於汽車燃料費性質之定性問題

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。

## 第二項 關於汽車燃料使用費徵收法制缺失問題

### 一、就形式合法性而言

大法官釋字第 593 號解釋所表示之見解，原則上可表贊同，蓋本文本即主張汽車燃料使用費性質上應為特別公課，是以大法官釋字第 593 號解釋雖未明言汽車燃料使用費為特別公課，但其解釋立場一致，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，應可接受。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、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，蓋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。」顯見大法官亦持相同看法。

## 二、就徵收目的與被課群體關聯性而言

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<sup>1</sup>。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。

## 三、就負擔平等而言

雖然大法官於釋字第593號解釋中，認為目前之汽車燃料使用費之徵收方式、費率均符合平等原則與比例原則。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

---

<sup>1</sup> 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。

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汙染之政策目的，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。

再者，就免除特定車輛之汽車燃料使用費，亦有違反負擔平等原則之虞。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

### 第三項 關於汽車燃料使用費徵收時效問題

汽車燃料使用費為行政主體依法強制向人民課徵之金錢給付義務，性質上本文見解認為應定性為特別公課，容有不同見解，惟其屬於非稅公課，應無疑義。公路法及汽車燃料使用費徵收與分配辦法，均未對汽車燃料使用費之徵收時效加以規範，惟誠如大法官釋字第 474 號解釋所言：「時效制度不僅與人民權利義務有重大關係，

且其目的在於尊重既存之事實狀態，及維持法律秩序之安定，與公益有關。』本於時效制度設計之法理，亦應認燃料使用費亦有請求權時效規定之適用。

查公路法與汽車燃料使用費徵收及分配辦法原本即未對徵收期間加以規範，自然亦無徵收期間起算之依據，是以，依前所述，應可以思考，是否類推適用稅捐稽徵法第 23 條之規定。基於本文一貫之立場，汽車燃料使用費之定性較傾向特別公課，其與租稅相較，如同本文前述，性質上均為國家基於公權力強制對人民所課徵無對價給付性之金錢給付義務，其差異主要在於目的性是否特定、被課徵群體之特定性、收入是否專款專用，若是租稅此種基於一般財政收入目的，而對一般人民課徵金錢之請求權，其消滅時效按稅捐稽徵法第 23 條第 1 項之規定，其徵收期間自繳納期間屆滿之翌日起算；則特別公課此類因特定目的，而對特定人民課徵金錢之請求權，與民法基於契約自治原則而生之私法請求權相較，似乎在事物本質上更接近租稅之公法上請求權。基於平等原則之考量，若租稅之徵收期間如此，則性質上屬於特別公課之汽車燃料使用費之徵收期間，更應類推適用稅捐稽徵法第 23 條之規定，期間自繳納期間屆滿之翌日起算。

根據本文之分析，汽車燃料使用費之徵收時效問題，亦應以 2001 年 1 月 1 日行政程序法開始施行日為基準點，分為以下三種情形分別加以處理：

### 一、徵收時效期間之起算與完成，均在行政程序法施行前：

目前多數實務見解均認為汽車燃料使用費之徵收期間應類推適用民法第 125 條之 15 年的規定，惟本文以為應以少數說之類推適用稅捐稽徵法第 23 條之 5 年的見解為正確，蓋汽車燃料使用費性質上為國家對人民之公法上金錢債權，而為公法上請求權，其定性傾向為特別公課，其與租稅，如同本文前述，性質上均為國家基於公權力強制對人民所課徵無對價給付性之金錢給付義務，其差異主要在於目的性是否特定、被課徵群體之特定性、收入是

否專款專用，若是租稅此種基於一般財政收入目的而已，在事物本質之相似性比較上較之民法更為接近。再者，就公權之強制性而言，亦與租稅較相近，基於保障人民權益之思考，更應類推適用稅捐稽徵法之規定。再者，關於時效完成之法律效果，實務較新之看法，乃採權利消滅主義，本文亦表贊同，基於整體類推之方式，應可得出公法上請求權之時效完成效果為權利消滅之結論。最後，關於時效障礙部分，依大法官釋字第 474 號解釋之意旨，應可類推適用民法之相關規定。

## 二、徵收時效期間之起算與完成，均在行政程序法施行後：

由於公路法並未對汽車燃料使用費之徵收時效問題作相應之規範，而其徵收時效之起算與完成，又均在行政程序法施行之後，並無新舊法如何適用之問題，按行政程序法第 3 條第 1 項之規定：「行政機關為行政行為時，除法律另有規定外，應依本法規定為之。」，關於汽車燃料使用費徵收之時效期間、時效完成之效果、時效不中斷、重行起算及重行起算之時效期間等問題，即適用行政程序法第 131 條至第 134 條之規定。而現行行政程序法就中斷時效與時效不完成事由無明文之情形下，應認亦得類推適用民法。

## 三、徵收時效之起算在行政程序法施行前，而完成則在行政程序法施行後：

徵收時效之起算在行政程序法施行前，而完成則在行政程序法施行後，當所有構成要件事實於行政程序法生效施行後始完全實現時，屬於不真正溯及既往，則無待該法另為明文規定，本即應適用法條構成要件與生活事實合致時有效之行政程序法，根據行政程序法定其法律效果。既然行政程序法並未設有過渡條款限制新法於生效後適用範圍之特別規定，即應適用行政程序法，按行政程序法第 131 條以下規定，定其法律效果，方屬正辯。

190 汽車燃料使用費徵收  
法律問題之研究