

論特別公課的概念與反思

——評最高行政法院104年度判字第68號判決

Concept and Questions of Special Levies: An Analysis of Judgement (Pan Tzu No. 68) of the Supreme Administrative Court 2015

陳汶津*

Wen-Chin Chen

要 目

- | | |
|--------------|--------------|
| 壹、前 言 | 四、包裝稅及垃圾捐判決 |
| 貳、特別公課的概念起源 | 五、黑森邦特別假期法判決 |
| 參、特別公課的概念內涵 | 六、老年照護分攤費裁定 |
| 一、特別公課之定義及類型 | 伍、對特別公課之反思 |
| 二、特別公課與稅捐之區別 | 一、群體同質性的標準難以 |
| 肆、德國聯邦憲法法院判決 | 界定 |
| 一、煤炭金判決 | 二、群體有責性之劃分基準 |
| 二、防火捐判決 | 不明 |
| 三、水資源費判決 | |

DOI: 10.3966/168067192020060039001

投稿日期: 2019年10月16日; 接受刊登日期: 2020年4月23日

* 德國馬堡大學法學博士; 國立成功大學法律學系專任助理教授。

三、群體共益性危及租稅國 原則	(一)事實概要
陸、評最高行政法院一〇四年度判 字第六八號判決	(二)回收清除處理費費率之計 算方式
一、回收清除處理費的性質	(三)以比例原則檢驗回收清除 處理費費率之合理性
二、回收清除處理費費率之合 理性	柒、結 論

摘 要

自從司法院大法官解釋第四二六號首次提及「特別公課」一詞以來，特別公課一直是行政機關採取管制手段中的新興工具，尤其在環境領域更是常見。特別公課此一概念源自於德國，指國家對特定一群人，為履行其特定任務所課徵之金錢給付義務。德國學說見解認為，特別公課的要件為：群體同質性、群體有責性、群體共益性及定期檢視課徵公課之合理性。然而這些要件的實質內涵仍有許多模糊不清之處，同時也一直飽受破壞租稅國原則以及國民財政負擔平等性的批評。本文以回收清除處理費為討論對象，以最高行政法院104年度判字第68號判決為例，從比例原則檢視課徵此種特別公課之合理性。

關鍵詞：特別公課、目的稅、租稅國、環境公課、回收清除處理費、廢棄物清理法、資源回收管理基金

Abstract

Since the Chief Justice of the Court explained that the term “special levies” was first mentioned in Interpretation No. 426 of the Constitutional Court, special levies have always been an emerging tool in the regulatory measures adopted by the executive authorities, especially in the environmental field. This concept is derived from Germany and refers to the obligation of the state to pay a certain group of people for the performance of their specific tasks. According to the German doctrine, the elements of the special public class are: group homogeneity, group responsibility, group commonality and the rationality of regular public inspection classes. However, there are still many ambiguities in the substantive connotations of these elements. At the same time, they have been criticized for undermining the principle of tax-paying countries and the equality of the national financial burden. This article takes the fee for recycling, clearance and disposal as the object of discussion, takes the judgment (Pan Tzu No. 68) of the Supreme Administrative Court 2015 as an example, and examines the rationality of such special levies from the principle of proportionality.

Keywords : special levies, purpose tax, tax state, environmental fees, recycling, clearance and disposal fees, Waste Disposal Act, resource recycling management fund

壹、前言

在租稅國家原則下，國家的主要財政收入須仰賴稅收。在人民向國家所負的公法上金錢給付義務中，特別公課具有獨樹一格的地位。「特別公課」一詞首先出現於司法院大法官解釋第四二六號，大法官認為此種特殊的公課型態「乃現代工業先進國家常用之工具」，寓有肯認國家得多加採用作為新型財政工具之意。然而此種興盛於德國六〇年代的財政工具，儘管在今日仍然存在，但在德國學理上已遭到許多質疑，並且在德國憲政實務上採取謹慎使用的態度。在我國，特別公課仍然大量使用於各種行政領域，尤其是環境法領域（例如司法院大法官解釋第七八八號廢棄物清理法回收清除處理費案¹），成為租稅國下國家另闢財源之道，是否破壞租稅國原則，誠有疑義²。本文主要先釐清特別公課的概念內涵、德國憲政實務對於特別公課所提出的合憲性檢驗標準、特別公課與其他公課的區別，以及學理上對於這些檢驗標準的質疑，進而依比例原則檢視我國廢棄物清理法第十六條回收清除處理費之合理性。

貳、特別公課的概念起源

特別公課的概念源自於德國，實務上最早在經濟行政法領域運

¹ 本文於2019年12月經匿名審查通過，其後在修稿期間適逢大法官釋字第788號作成，在不變動原先文章的架構下，亦附帶論及釋字第788號解釋，但不以此為討論核心，合先敘明。

² 依據作者於法源網輸入關鍵字「基金」，查詢相關條文數目，總計約有9,032條條文；「特種基金」則為1,210條條文，<https://db.lawbank.com.tw/FLAW/FLAWQRY02.aspx>（瀏覽日期：2019年10月12日）。姑且不論這些基金的法律性質及合憲性，光是這個數字就足以彰顯出「基金」為我國立法者所偏好的財政手段，而其管理等相關辦法往往在法條中未為進一步的詳細規定，而是以幾近於空白授權的方式「由中央主管機關定之」。

用所謂的「衡平捐」(Ausgleichsabgaben)，為特別公課的前身。此種運用於經濟領域的衡平捐，其課徵之主要目的不外乎有三：一是為維持自由競爭之市場秩序而課徵；二是為了改善經濟體質而課徵；三是為了扶持特定產業而課徵。

學理上的討論最早濫觴於一九四三年Werner Weber所發表的專書「德國人的公務義務及給付義務」³。Weber將特別公課理解為，主要基於經濟政策目的，而非財政目的而課徵之非稅捐金錢給付義務⁴。但當時對於特別公課的概念尚在萌芽中，還未能建立實質內容，也未能與其他公法上金錢給付義務（例如稅捐、規費、受益費）嚴加區別。

真正賦予特別公課具體實質內容者為Karl Heinrich Friauf在一九七四年所提出的「公法上的特別負擔與稅籍居民的平等性」一文中⁵。其主張，每個國民必須依其給付能力對於國家公任務的財政收入有所貢獻，而國家財政入的主要方式是稅捐收入，因而由每個人依個人的給付能力負擔稅捐。在這種前提下，課徵稅捐所要保障的是每個國民按平等原則以及完成國家公任務的民主原則，其給付能力能夠被充分考量⁶。在稅捐之外如果還課予人民繳納特別公課的義務，則是違反已經藉由稅捐所建立起的人民負擔平等性。因此，原

³ Werner Weber, Die Dienst- und Leistungspflichten der Deutschen, 1943, S. 82, 88.

⁴ Weber, aaO.

⁵ Karl Heinrich Friauf, Öffentliche Sonderlasten und Gleichheit der Steuerbürger, in: Institut für Völkerrecht und ausländisches Recht der Universität zu Köln (Hrsg.), FS für Hermann Jahrreiß, 1974, S. 45-66; ders., Verfassungsrechtliche Grenzen einer Reform des Systems der beruflichen Beildung, 1974, S. 37 ff.

⁶ Karl Heinrich Friauf, Öffentliche Sonderlasten und Gleichheit der Steuerbürger, in: Institut für Völkerrecht und ausländisches Recht der Universität zu Köln (Hrsg.), FS für Hermann Jahrreiß, 1974, S. 48.

則上會被評價為違反平等原則。但是這不並表示，所有在稅捐以外加徵的金錢給付義務全都有違平等原則。如果課徵特別公課具有特別正當化的事由或者特殊可以認可的事由，該項特別公課作為稅捐以外的金錢給付義務仍然符合平等原則⁷。只要繳納特別公課的群體相較於一般國民整體，就繳納特別公課以履行特定任務具有明顯的事務接近性，就具備可以認可的事由。由於稅捐收入是全數流入國庫並供所有國家任務的財政支出所用，因此稅捐收入具有全體共益性；相較於此，特別公課的收入或多或少僅使用於特定群體，因此只具有有限度的群體共益性⁸。但是僅具有群體共益性尚嫌不足，負有繳納公課義務的群體，必須對於課徵特別公課所要達成的任務，較之一個國民全體具有特別接近的關係。換言之，該任務的履行顯然屬於該群體的責任，而非國家的責任。但是立法者不得以人為（*künstlich*）方式創造群體。亦即，立法者欲收取特別公課時，才透過立法方式創造出法秩序或社會秩序中尚未存在的群體，是不受允許的⁹。立法者只能就現行客觀法秩序及社會秩序下已經既存的群體，課予繳納特別公課的義務¹⁰。此類群體必須具有足夠的同質性，也就是依其利益狀態（*Interessenlage*）或者其他共同特質而得

⁷ *Karl Heinrich Friauf*, Öffentliche Sonderlasten und Gleichheit der Steuerbürger, in: Institut für Völkerrecht und ausländisches Recht der Universität zu Köln (Hrsg.), FS für Hermann Jahrreiß, 1974, S. 50.

⁸ *Karl Heinrich Friauf*, Öffentliche Sonderlasten und Gleichheit der Steuerbürger, in: Institut für Völkerrecht und ausländisches Recht der Universität zu Köln (Hrsg.), FS für Hermann Jahrreiß, 1974, S. 53 ff.; ders., Verfassungsrechtliche Grenzen einer Reform des Systems der beruflichen Bildung, 1974, S. 37 ff.

⁹ BVerfGE 82, 159 (180). 蕭文生，身心障礙者差額補助費之性質——評最高行政法院97年判字第907號判決，法令月刊，第62卷第2期，2011年2月，頁7。

¹⁰ 蕭文生，同前註，頁7，註12。

以與普羅大眾或其他群體確實區分開來。

簡言之，Friauf認為，針對某個具有同質性的群體就履行特定任務的財政需求課徵公課，如此才不會違反平等原則，因為該群體對於該項任務的履行特別負有責任，從而負有繳納特別公課的義務，而該公課之收入為了任務之履行而用於該群體內部。在這樣的前提下，Friauf提出其警言：特別公課有危及所有人民負擔平等之虞，同時也會破壞基本法第一百零四a條以下所建構的聯邦國內的財政權力平衡，應加以避免。

Friauf所提出的特別公課理論後來被聯邦憲法法院第二庭所採納，並作為其後幾則判決之論述基礎，從而認定職業教育捐（Berufsausbildungsabgabe）¹¹、一九八二年的投資補助公課（InvestitionshilfeG）¹²、藝術工作者社會捐（Künstlersozialabgabe）¹³、不當占用捐（Fehlbelegunsabgabe）¹⁴、銷售基金公課（AbsatzfondsG）¹⁵之課徵具有合憲性。然而同一時期聯邦憲法法院第一庭卻對特別公課持迥異見解¹⁶，因此無法斷定在當時的時空下，第一庭與第二庭在何種最低限度內採取相同的看法¹⁷。

由於聯邦憲法法院上述一連串認定特別公課合憲的判決，使得

¹¹ BVerfGE 55, 274 (302 ff.).

¹² BVerfGE 67, 256. 詳細論述見 *Paul Kirchhof*, Die verfassungswidrige Investitionshilfeabgabe im System öffentlicher Abgaben, ZIP 1984, S. 1423.

¹³ BVerfGE 75, 108. 另外尚可參照 *Paul Henseler*, Die Künstlersozialabgabe im System öffentlicher Abgaben, NJW 1987, S. 3103.

¹⁴ BVerfGE 78, 249.

¹⁵ BVerfGE 82, 159. *Walter Schmidt*, Sonderabgaben in der neueren Rechtsprechung des BVerfG, NVwZ 1991, S. 36.

¹⁶ BVerfGE 81, 156 (186 ff.).

¹⁷ *Richard Staudacher*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Sonderabgaben, 2004, S. 14.

Friauf認為特別公課的合憲性已透過聯邦憲法法院的判決而具有強烈的判例法效果¹⁸，並且從判決中得到結論：特別公課並非為整體公益而存在，而是多多少少使用於相關群體身上，使其蒙受利益¹⁹。這種公課是以一種特別的方式來達成群體成員內部的平衡，甚至可以說是對於特定群體在經濟上強制其必須自我救助（*erzwungene Selbsthilfe*）²⁰。

仔細分析Friauf的見解，可以發現他的見解來源主要是受到以下文獻或實務判決之影響：

首先是受到Josef Isensee在一九七三年發表的「透過社會保險費所實現的財富重分配」（*Umverteilung durch Sozialversicherungsbeiträge*）²¹一書之影響。Isensee從社會保險法的觀點深入探討非稅公課這個問題。然而社會保險體系有其獨特的合法性標準，儘管社會法的標準並非完全不能移植到其他的法領域，但仍需要更細緻的考量及論述²²。在社會保險體系所適用的基本思維是保險人的團結性（*Solidarität*）以及社會衡平（*sozialer Ausgleich*）²³。但是這樣的思

¹⁸ *Karl Heinrich Friauf*, Öffentliche Sonderlasten und Gleichheit der Steuerbürger, in: Institut für Völkerrecht und ausländisches Recht der Universität zu Köln (Hrsg.), FS für Hermann Jahrreiß, 1974, S. 51. 當時採相同預測者尚有 *Paul Henseler*, Begriffsmerkmale und Legitimation von Sonderabgaben, 1984, S. 16; *Jochen Hofmann*, Das Urteil des BVerfG zum Investitionshilfegesetz (InvHG) – Sonderabgaben und Grundgesetz, DVBl 1986, S. 537 (538).

¹⁹ *Karl Heinrich Friauf*, Öffentliche Sonderlasten und Gleichheit der Steuerbürger, in: Institut für Völkerrecht und ausländisches Recht der Universität zu Köln (Hrsg.), FS für Hermann Jahrreiß, 1974, S. 53.

²⁰ *Staudacher*, aaO. (Fn. 17).

²¹ *Josef Isensee*, *Umverteilung durch Sozialversicherungsbeiträge*, 1973, S. 18 ff.

²² BVerfGE 75, 108.

²³ *Walter Bogs*, Grundfragen des Rechts der sozialen Sicherheit und seiner Reform, 1955, S. 24 ff.; *Josef Isensee*, Finanzverfassung und Sozialrecht, in: *Sozialfinanzverfassung*, ebd., S. 7; *Hans-Jürgen Papier/Johannes Möller*, Die

維方式尚未廣泛運用於其他法領域，或者已經運用在其他法領域，但具體內容尚未達到完全成熟而可以細緻操作的程度²⁴。

其次Friauf的主張也受到聯邦憲法法院一九六〇年家庭財務平衡費（Familienausgleichskassen）²⁵、一九六三年意外保險新法判決（Unfallversicherungs-Neuregelungsgesetz）²⁶，以及一九六五年牛奶及油製品法第十二條的公課判決²⁷所影響。

在家庭財務平衡費一案中，涉及的是對於受僱人給付育兒津貼（Kindergeld），而育兒津貼的財務來源是向僱主徵收。此外，在營業型的家庭財務平衡費與農林業型的家庭財務平衡費之間，還存在僱主彼此間內部的負擔分配²⁸。Friauf認為，雖然育兒津貼的來源僅由僱主來支撐，但是育兒津貼是向受僱人給付，可以認為其用途具有特別公課的群體公益性。但是與其見解相反的是，聯邦憲法法院在職業教育捐判決裡，認定家庭財政平衡費的財政體系原則是屬於第三人受益的特別公課，屬於違憲公課；只有在例外情形，也就是考量到勞動法的照顧義務（Fürsorgepflicht）下，始具有正當

Rolle des Solidarausgleichs in der gesetzlichen Unfallversicherung, NZS 1998, S. 353 (354 f.); *Joachim Becker*, Transfergerechtigkeit und Verfassung, 2001, S. 16 ff.

²⁴ *Bertram Schulin*, Soziale Entschädigung als Teilsystem kollektiven Schadensausgleichs, 1981, S. 190 ff.; *Ferdinand Kirchhof*, Sozialversicherungsbeitrag und Finanzverfassung, NZS 1999, S. 161 (164 ff.); *Becker*, aaO., S. 205 ff.

²⁵ BVerfGE 11, 105.

²⁶ BVerfGE 23, 102.

²⁷ BVerfGE 18, 315; BVerwGE 6, 129 und BVerwGE 6, 134; *Volkmar Götz*, Wirtschaftsverwaltungsrechtliche Ausgleichsabgaben, AöR 85 (1960), S. 204 f.; *Werner Weber*, Rechtsfragen der milchwirtschaftlichen Marktordnung, 1962, S. 9 ff.

²⁸ BVerfGE 11, 105.

性²⁹。因而有論者批評，聯邦憲法法院的職業教育捐是採納Friauf的主張作為判決理由，但究其根本正好凸顯出不存在群體內部的分擔平衡規則（gruppeninterne Ausgleichsregelung），也不存在自我救助（Selbsthilfe）³⁰。

意外保險的新法判決，實際上是屬於社會保險領域。在意外保險的情況，職業公會（Berufsgenossenschaften）中只有僱主有繳納保險費的義務，受僱人則無須支付保險費。不過這種給付規則不會改變意外保險的給付屬於社會保險的核心部分³¹。

在奶製品暨油製品法的判決中，所課徵的特別公課是為維持市場交易秩序。換言之，本案中只涉及兩個群體——因在市場占有優勢地位而被課徵公課之相關業者，以及在市場居於劣勢地位之相關業者。此種公課之課徵，又回到特別公課之前身——經濟市場秩序費，是否為符合特別公課的概念，誠有疑義³²。

參、特別公課的概念內涵

一、特別公課之定義及類型

所謂特別公課，是指國家對特定之一群人，因其對特定公任務之履行相較於其他人更具有責任，因而課徵之公法上金錢給付，其收入納入特種基金^{33、34}。依德國聯邦憲法法院長期發展出來的判

²⁹ BVerfGE 55, 274 (307).

³⁰ Staudacher, aaO. (Fn. 17), S. 46.

³¹ Wolfgang Gitter/Volker Nunius, § 5 Grundgedanken und Prinzipien, Rn. 9 ff., in: Schulín (Hrsg.), Handbuch des Sozialversicherungsrechts, Band 2: Unfallversicherungsrecht, 1996.

³² Staudacher, aaO. (Fn. 17), S. 46.

³³ 有關特種基金的詳細說明，參照：蔡茂寅，財政法：第四講——特種基金，月旦法學教室，第16期，2004年2月，頁85以下。另外，審查意見指

決，特別公課須具有下列幾點要件：(一)群體同質性；(二)群體有責任；(三)群體共益性；(四)定期檢驗課徵特別公課之合理性³⁵。前三項要件屬於實質要件，而第四項要件則為形式要件，且為對立法者的要求，而非針對特別公課繳納義務人。

所謂群體同質性，被課徵金錢負擔義務之群體，必須具有與其他群體或一般大眾，足以區分開來之特徵。此種足以與其他群體區分開來之特徵，不應以天生特性為基礎³⁶。群體有責任，指具同質性之群體，必須對於課徵公課之目的，亦即所要執行之公共任務，與其他群體或一般公眾相較之下，具有明顯更接近之關連性，稱為與徵收目的之事物關連性（*Sachnähe*）³⁷。群體共益性，對於特定群體課徵特別公課所獲得之收入，必須是為了該群體之共同利益而使用，但不限於只能用於該群體³⁸。亦即，只要該公課收入主要用於被課徵公課之群體，而其他群體或一般大眾同時也受有利益，仍非法所不許³⁹。然而，課徵特別公課終究是租稅國原則的例外，因

出：我國特別公課不一定均以特種基金方式呈現，因為立法者在制定公法上金錢給付時，不一定清楚意識到正確的法律定性，則後續的預算支出編列上也就一定均以特種基金呈現，此為法制上錯誤互為因果。

³⁴ 李惠宗，山坡地開發利用回饋金繳交問題之辯證，裁判時報，第80期，2019年2月，頁58；陳敏，稅法總論，2019年，頁10；陳清秀，稅法總論，十一版，2019年9月，頁88；李建良，空氣污染防治費之徵收、追繳與法律保留原則，台灣法學雜誌，第262期，2014年12月，頁58-59；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515號解釋，台灣本土法學雜誌，第19期，2001年2月，頁19。

³⁵ *Roman Seer*, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 2 Rz. 26 ff.

³⁶ BVerfGE 92, 91 (120); 101, 141 (147). 柯格鐘，特別公課之概念及爭議，月旦法學雜誌，第163期，2008年12月，頁203。

³⁷ 蕭文生，同註9，頁7；柯格鐘，同前註，頁203。

³⁸ BVerfGE 55, 274 (315 f.); 82, 159 (180). 蕭文生，同註9，頁8。

³⁹ BVerfGE 55, 274 (317).

此，立法者須定期檢驗課徵特別公課之合理性，對於當初課徵特別公課之理由與決定，作定期性之回顧檢驗，檢視現行客觀情況是否已經改變，而不再具備課徵特別公課之理由。透過此種定期檢驗之方式，國會仍然可以從行政機關手中拾回一部分之預算權限⁴⁰。在德國，審查方式是以在財政預算中，以附件形式附在檔案中⁴¹。

上述特別公課之構成要件，主要是針對狹義之特別公課。狹義特別公課，係指以財政功能為主要取向的特別公課。若是特別公課以行為引導、經濟市場平衡或篩選功能等，非財政功能之目的為主要取向，則屬於廣義的特別公課（或稱為引導功能取向之特別公課）⁴²。

聯邦憲法法院對於廣義特別公課則採取相對寬容的態度。換言之，聯邦憲法法院放寬對於群體有責性及群體公益性這兩項要件的要求，因為課徵此種公課之動機不是為了資助一項特殊任務的履行，而是要刺激引起特定行為，或者對於特定不當行為予以制裁⁴³。尤其是與法定義務相關的特別公課，義務人未履行法律所規定的特定義務，因而須繳納該項特別公課以作為未履行該項法定義務的平衡手段時，聯邦憲法法院採取寬容的態度。例如，受僱人數達六十人之僱主，若未依德國社會法第四編之規定，進用一定人數的身心障礙者時，則須依同法第七十七條繳納身心障礙者捐（Schwerbehindertenabgabe）⁴⁴。另外，德國各地方政府對於經濟弱

⁴⁰ Paul Kirchhof, Staatliche Einnahmen, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band IV, 2. Aufl., 1999, § 88 Rz. 239.

⁴¹ BVerfGE 82, 159 (181); 108, 186 (218); 110, 370 (392 f.); 124, 348 (366); BVerfG NVwZ 2014, 646 (650), Rz. 122; NVwZ 2014, 1306 (1307), Rz. 117.

⁴² 張志偉，特別公課的憲法框架——以德國聯邦憲法法院裁判及其學理檢討為借鏡，興大法學，第23期，2018年5月，頁77。

⁴³ Seer, aaO. (Fn. 35), § 2 Rz. 31.

⁴⁴ BVerfGE 57, 139 (166).

勢者提供房租較為低廉的社會住宅，但當承租人的經濟能力已有顯著改善而不再適於居住在社會住宅的要件，卻仍然繼續居住在社會住宅中，則被課徵不當占用捐（Fehlbelegungsabgabe）⁴⁵。

但是此種放寬要件的做法不可無限擴張，尤其是在環境領域，不得使具有環境保護目的之特別公課，變相成為環境資源使用規費（Ressourcennutzungsgebühren）⁴⁶，使得只有具有經濟能力者才能以繳納公課之方式，繼續大量使用環境資源，形成一種環境資源使用上的「壟斷優勢」（Vorteilsabschöpfungen）⁴⁷。

從上開特別公課之四項要件來看，若是容許廣義特別公課無須具備群體有責性及群體共益性這兩項要件，則容易混淆特別公課與規費的概念，日後必當產生許多「名為特別公課、實為規費」類型的公課。尤其是在環境公課的領域，更容易對被課徵公課之人民造成濫用的效果。這種限定使用目的的特種基金，在國家各項財政支出項目中，只受到有限的國會監督，隱含資金浪費的巨大危險以及掩飾國家開闢財源的行為⁴⁸。此外，環境公課的繳納並非依環境責

⁴⁵ BVerfGE 78, 249 (269).

⁴⁶ Seer, aaO. (Fn. 35), § 2 Rz. 22.

⁴⁷ 認為壟斷捐為合憲者，見Monika Jachmann, Sonderabgaben als staatliche Einnahmequelle im Steuerstaat, StuW 1997, S. 299 (307 f.); Heike Jochum, Neustrukturierung der Sonderabgabendogmatik, StuW 2006, S. 134 (143 f.); 採反對見解者，見Rainer Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, 2019, § 3 AO Rz. 240.

⁴⁸ 在臺灣亦如是，參照立法委員姚立明發言：「……因為它的數量非常多，若再加上罰款金額，其款項可能高達上百億元。因此，共同款的管理及費率的訂定更相形重要。此外，由於共同款的金額甚至比國營事業所需管理的金額更，因此，必須有一個組織龐大的企業機構負責管理，此機構之人選、運作、監督等各方面均是非常重要的環節，若不謹慎從事，將來必定弊端叢生。」，廢棄物清理法部分條文修正草案第一次聯席會議紀錄，立法院公報，第86卷，第2期，2894號，下冊，會議日期1996年12月21日，

任或者造成環境污染為準而加以衡量；環境公課通常具有行為引導的效果，其繳納標準是以負有繳納公課義務之人對其受有特別負擔的行為，必須加以清償，以及是否存在其他替代選項⁴⁹之代價高低為準⁵⁰。

最後，傳統的狹義特別公課與目的稅在概念內涵上極為接近，在實際案例判斷上往往難以區辨，若是再將狹義特別公課的概念予以放寬，採廣義特別公課（即引導功能取向的特別公課），則當廣義特別公課的唯一嚴守要件——群體同質性，一旦發生同質性劃分不明時⁵¹，則與行為引導稅在實務上更加難以區別。上開聯邦憲法院對於特別公課的概念放寬適用，不但對於限縮特別公課之課徵毫無助益，更是增加實務判斷上的困難。

二、特別公課與稅捐之區別

特別公課與稅捐，均屬於國家或地方自治團體向人民所課徵之公法上金錢給付，同為公課之一種⁵²。其中，稅捐收入原則上一般性地流入國庫，由國家或地方自治團體依其財政需求，經由國會或地方議會之審議，將經費撥用於國防、外交、教育、建設等各項公任務之執行⁵³。因此，稅捐收入的運用方式為「統收統支」原則，

頁28-29。

⁴⁹ *Johanna Hey*, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*, 23. Aufl., 2018, § 7 Rz. 120.

⁵⁰ *Seer*, aaO. (Fn. 35), § 2 Rz. 31.

⁵¹ 見本文下述「伍、一、群體同質性的標準難以界定」。

⁵² 此處審查意見建議，可擴張及於特別公課與規費、受益費之比較。本文以為，在四種公課類型（稅捐、特別公課、受益費、規費）中，以稅捐（尤其是目的稅）及特別公課的概念最為接近，也最不易區分，因此本文特別以此為標題作論述。至於特別公課與受益負擔（受益費、規費）的最大區別，在於特別公課之給付並無對價性，而受益負擔乃為具有對價性之金錢給付義務。

⁵³ 陳清秀，同註34，頁90。

視公任務執行之急迫性及需求性，合理分配於各種公共建設⁵⁴。與統收統支原則相反的另一種財政收入運用方式為「專款專用」，即特定收入僅能用於特定公任務之執行，而不得流用於其他公任務。稅捐收入之運用若為專款專用，稱為目的稅⁵⁵，例如菸品健康福利捐之收入運用於支應長期照顧服務特種基金，即為一例（長期照顧服務法第十五條第一項第四款）⁵⁶。

就財政收入的合理分配而言，統收統支原則較專款專用原則更為理想，因為國會或地方議會能夠將有限的財政收入，依照各種公任務的需求，做最合理的分配，比較不會發生浪費公帑的情形，例如當發生金融海嘯時，該年度所需要運用於穩定經濟體制之支出會較同期前年度多，此時在統收統支自由調配下，最能夠及時因應。反之，如果立法者將某項稅捐收入指定用途，因為公任務經費之間不可流用，例如已指用使用於教育任務就不得流用於建設任務，則可能使得真正急需經費之某種公任務反而得不到金援，而無須經費但得到指定收入之公任務，形成經費過多。

特別公課與稅捐之繳納均具有強制性，而且同樣不具給付對價性，亦即，義務人只有繳納公課或稅捐之義務，但卻不得同時得到國家或地方自治團體的對待給付。但是特別公課之收入是運用於特定公任務之執行，而稅捐收入則是運用於一般公任務之執行。然

⁵⁴ 同前註。

⁵⁵ 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37；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120；張志偉，同註42，頁69。

⁵⁶ 然而菸品健康福利捐之收入不僅用於長照基金，依菸害防制法第4條第4項之規定，尚可用於全民健康保險之安全準備、癌症防治、提升醫療品質、補助醫療資源缺乏地區、罕見疾病等之醫療費用、經濟困難者之保險費、中央與地方之菸害防制、衛生保健、社會福利、私劣菸品查緝、防制菸品稅捐逃漏、菸農及相關產業勞工之輔導與照顧等許多公任務之執行經費。

而，特別公課與目的稅，由於同樣使用專款專用原則⁵⁷，使得這兩種公課更顯得難以區別，因為單就收入的運用目的而言，兩者均是使用於特定用途，無分軒輊。

特別公課與目的稅真正的區分在於義務人。特別公課是針對特定群體徵收，而目的稅仍然屬於稅捐，因此必須是針對所有符合構成要件之人，一般性地徵收⁵⁸。例如，如果向所有使用紙餐盒之人隨餐盒課徵「餐盒捐」，該餐盒捐收入僅限使用於紙餐盒之回收、處理費用，則課筆公課屬於目的稅。然若僅向餐盒製造業者課徵「餐盒捐」，該餐盒捐收入用途限於補貼餐盒製造業者之回收、處理費用、鼓勵餐盒製造業者生產易於分解之紙餐盒的技術研發，則該筆公課屬於特別公課。

肆、德國聯邦憲法法院判決

德國聯邦憲法法院有多則有關特別公課的判決，以下選出幾則具有代表性的判決，作為介紹。

一、煤炭金判決⁵⁹

煤炭金（Kohlepfennig）是從一九七五年一月一日起開始徵收。這是為了保護在面對外國競爭下德國的煤礦開採業所採取的一連串措施其中之一。

由於德國本地地質條件先天不良、勞動費用偏高、儲煤區成本

⁵⁷ 有關特別公課之特徵，參閱：李惠宗，同註34，頁58；黃俊杰，特別公課之憲法基礎研究，國立中正大學法學集刊，第5期，2001年9月，頁50以下。

⁵⁸ 葛克昌，特別公課與地方財政工具，台灣法學雜誌，第123期，2012年12月，頁152；黃俊杰，同註55。

⁵⁹ BVerfG, Beschluß des Zweiten Senats vom 11. Oktober 1994 -- 2 BvR 633/86 --, BVerfGE 91, 186.

費用亦高等等因素，使得德國的煤礦業集中在少數三間企業⁶⁰手中，而這三間企業也只能提供（以一九九九年為準）每公噸二百七十馬克的價格。但是同一時期從杜亦斯堡自由貿易港（frei Hafen Duisburg）進口至德國境內的煤炭價格則維持在每公噸七十馬克⁶¹。為了保障德國的能源業，同時也有社會政策及地區發展上的考量，德國政府決定對於德國煤礦以國家補助等方式予以支援⁶²。

在一九七四年十二月十三日修訂的供電法（Verstromungsgesetz）以及其後一九八〇年四月十九日、一九九〇年四月十九日的修法中，設置了隸屬於聯邦政府的特別財產，稱為「保障無煙煤使用之衡平基金」，由聯邦商業局⁶³負責管理。聯邦商業局依據法定的分配比例，從基金中提領補貼予德國本土的煤礦能源供應業者。而基金的經費來源則是由能源供應業者所繳納的衡平捐（Ausgleichsabgabe）所支應⁶⁴。但是這些能源供應業者卻被授權，得將該負擔轉嫁由其終端的能源消費者承擔。衡平捐的轉嫁方式是將一定比例的衡平捐置入電費價格中，且這個比例必須在電費繳費單中寫明清楚。這種轉嫁不限於新簽訂的供電契約，即使是已經簽訂的供電契約，也可以在下一期帳單開始，每期都置入衡平捐的轉嫁。不過這個一定比例則是定期由聯邦經濟部事先公告⁶⁵。

⁶⁰ 這三間企業指的是 Ruhrkohle AG、Saarbergwerk AG，以及 Preussag Anthrazit GmbH。

⁶¹ Matthias Schmidt-Preuß, *Konsens und Dissens in der Energiepolitik – rechtliche Aspekte*, NJW 1995, S. 985 (990).

⁶² Staudacher, aaO. (Fn. 17), S. 15.

⁶³ 1998年以前聯邦商業局隸屬於聯邦經濟部。聯邦經濟部在1998年以後歷經多次組織整併，現在已改名為「聯邦經濟暨能源部」。

⁶⁴ Staudacher, aaO. (Fn. 17), 2004, S. 15.

⁶⁵ 更進一步的細節可參閱 BVerfGE 91, 186 (188 ff.) 以及 Schmidt-Preuß, aaO. (Fn. 61), S. 989 f.

由於上述德國本土及進口煤炭價格上的巨大差異，為了扶持德國本土的煤礦產業，所以當時每年約須花費一百億馬克的經費，而經費來源一部分是來自於衡平捐，也就是上述的煤炭金⁶⁶，另一部分的經費來源則是直接從聯邦預算中撥款⁶⁷。對於煤炭金作為經濟行政法上的衡平捐，其合憲性長久以來一直存在爭議。

贊成合憲者⁶⁸認為，認為煤炭金是典型的特別公課，因為其收入並不用於支應一般國家的財政需求。此外，第三度修改的供電法具有經濟調控及經濟引導的內容，其所課徵之公課因而與同法中的其他相關條文具有特殊的引導目的：保障德國的煤礦產業成為唯一的本土能源來源。這些負有繳納公課義務的能源供應業者具有同質性，能夠與其他一般的群體區隔開來。而這個繳納公課義務的群體與課徵公課所要追求的目的具有特殊的責任關連性⁶⁹。依據能源經濟法（*Energiewirtschaftsgesetz*）的規定，發電及供電的保證者並非國家，而是分配給能源供應業者以及發電廠。而這些公課收入也僅為了群體發展之目的而用於補貼前述能源業者身上，也就是使用本土煤礦作為發電原料的業者⁷⁰。

反對煤炭金的合憲性者則認為，這筆公課依照其法定的具體內容來看，顯然是轉嫁到最終的電力消費者身上。換言之，從立法技術上來看，繳納公課的法定債務人是能源供應業者，但是實際上繳納這筆公課、真正的公課債務人卻是電力消費者。而電力消費者這

⁶⁶ 以1994年為例，這部分的收入約有6億馬克。

⁶⁷ *Schmidt-Preuß*, aaO. (Fn. 61), S. 989 f.

⁶⁸ BVerwG, DVBl 1984, S. 1175; *Wolfgang Richter*, *Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben*, 1977, S. 171 f.

⁶⁹ BVerfGE 91, 186 (195).

⁷⁰ BVerfGE 91, 186 (196 ff.).

個群體卻與一般的群體無法區隔⁷¹。

反對說的見解被聯邦憲法法院第二庭所接受。在判決中，聯邦憲法法院第二庭首先指明，特別公課具有合憲性，乃為聯邦憲法法院向來之見解⁷²。接著第二庭又繼續闡述，這筆公課在經濟上最終由消費者負擔。而這些終端消費者不具群體同質性，所以相對於一般人而言，自然也不會對於保證發電這件事情負有更高的責任。從而，能源供應的保證是屬於公共利益。而滿足這種公共利益是屬於國會的任務，因此在這裡財政手段的選擇只有稅捐一途，由全民一起承擔⁷³。

這號判決是聯邦憲法法院自一九八二年投資補助法的特別情況判決⁷⁴以來，首次對於特別公課認定「全部」⁷⁵違憲。

二、防火捐判決

在聯邦憲法法院第二庭對於煤炭金作成決定後，接著產生的特別公課問題就是巴登符騰邦的防火捐（*Feuerwehrrabgabe*）及拜昂邦的防火公課（*Feuerschutzabgabe*）。這次是由聯邦憲法法院第一庭

⁷¹ *Walter Leisner*, *Der Kohlepfennig – eine zulässige Abgabe?*, *GewArch* 1990, S. 265 (267 f.).

⁷² BVerfGE 55, 274 (298 ff.); 67, 256 (275 ff.); 82, 159 (179 ff.). 然其論述完全不具說服力，因為其所引用的判決（重度身障者捐及 § 128 AFG）均由第一庭所作成，而當時第一庭並未接受特別公課這個概念。

⁷³ BVerfGE 91, 186 (203 ff.); 針對此號判決的評析可參閱 *Heiner Wilms*, *Die abgabenrechtliche Qualifizierung des „Kohlepfennigs“*, *NVwZ* 1995, S. 550.

⁷⁴ 有學者認為，投資補助法所課徵的金錢給付義務為「非典型的公課」，其真正性質為「強制融資」（*Zwangskredit*），參照：*Helmut Siekmann*, in: *Sachs* (Hrsg.), *Grundgesetz*, 3. Aufl., 2002, vor Art. 104a GG, Rz. 53; *Hans D. Jarass*, *Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem Grundgesetz*, 1999, S. 9.

⁷⁵ 投資補助公課只有將林業納入繳納公課義務的部分被認為違憲，其餘部分仍然合憲。

作成決定。1995年1月24日第一庭認定這兩種公課與基本法的規定不一致⁷⁶。無論是巴登符騰邦的防火捐或是拜昂邦的防火公課，其課徵對象均為因天生性別而具有防火義務而未盡義務之人⁷⁷。所謂因天生性別負有防火義務之人，指的是十八歲以上、五十歲以下之男子，但若是因健康因素而無法勝任防火任務者，則例外免除其防火義務。

在第一庭作成判決前一年，一九九四年七月十八日歐洲人權法院宣告，巴登符騰邦的防火捐違反歐洲人權公約的規定。其所持理由為，僅有男性才負有防火義務之規定，已深具構成性別歧視之疑義，但是更重要的是，沒有人應該因其天生的生理條件而被強制履行特定任務。本案所涉及的是一個僅針對男性課徵的公課義務，無論從任何角度來看，均構成性別歧視⁷⁸。

聯邦憲法法院遵循歐洲人權法院的立場，從而認為，僅限男性始負有防火義務，此項義務無法透過男性女性的區別而正當化，但若是因性別而產生之生理上的特殊性，例如男性較女性更為孔武有力，則可以在具體個案中予以斟酌考量⁷⁹。

⁷⁶ BVerfGE 92, 91. 在此之前，巴登符騰邦的防火捐舊法規定已經曾經作為違憲審查的標的。當時舊法防火捐被認定為合憲，見BVerfGE 13, 167. 此外，由於特別公課並未明定在德國基本法中，自然也就不會在基本法第106條聯邦與各邦的財政收入分配，對於特別公課的收益權有明文規定。簡言之，特別公課並非基本法所明文「禁止」的財政工具，因此聯邦及各邦均有權課徵此種公法上金錢給付。然而特別公課肥大化的結果，將導致基本法第106條對於聯邦與各邦財政收入分配的空洞化，因此德國公法團體對於課徵特別公課採取謹慎態度。

⁷⁷ BVerfGE 92, 91 (116 ff.).

⁷⁸ EGMR vom 18.7.1994, EuGRZ 1995, 392 mit Anmerkung von Albert Bleckmann, EuGRZ 1995, 387.

⁷⁹ BVerfGE 92, 91 (109 ff.). 在判決前文獻上就已存在的多數說：*Jochen Rozek*, Feuerwehrdienstpflicht, feuerschutzabgabe und die „neue Formel“ des

聯邦憲法法院最後採取的結論是，防火捐並非是合憲的特別公課。它既不是一種公課的特別型態，也不是具有財政功能的特別公課。若要作為一種公課的特別型態，就必須按同質性的標準區分出兩個群體作比較：一個群體是自然（*in natura*）、天生上必須履行其義務，另一個群體是非自然、天生須履行其義務。然而這樣的區分並無實益，因為實際上一直都有足夠的義工自願協助防火，與是否與生俱來有防火義務無關，因此，天生具有防火義務者僅具有學理上的討論意義而已。換言之，從具有財政目的的特別公課角度而言，防火捐欠缺群體同質性，也不具備事務接近性。火災防護工作毋寧屬於全民利益，具有一般性，而非只是個別群體的利益⁸⁰。

三、水資源費判決

自八〇年代末期以來，德國大部分的邦都開始徵收水資源費（*Abgabe auf Wasserentnahmen*）。巴登符騰堡邦從一九八八年起，黑森邦從一九九二年起開始課徵。這兩個邦均對地下水之抽取、蓄水、引水、洩水等行為課徵費用。此外，巴登符騰堡邦還針對地面水之抽取或洩水行為課徵費用。但若符合例外規定，則免予徵收水資源費⁸¹。

巴登符騰堡邦及黑森邦對於抽水行為課徵公課，是否符合基本法之規定。聯邦憲法法院在一九九五年十一月七日駁回兩位憲法訴願人之憲法訴願，並認為水資源費為合憲的非稅公課⁸²：

(-)各邦是否能夠課徵一項非稅公課，其課徵權限不是依照規費或受益費的概念而區分，而是依照財政憲法下聯邦與各邦之間財政

BVerfG zu Art. 3 Abs. 3 Grundgesetz, BayVBl 1993, S. 646.

⁸⁰ BVerfGE 92, 91 (115 ff.).

⁸¹ BVerfGE 93, 319 (320).

⁸² BVerfGE 93, 319.

權限的分配，亦即聯邦與各邦的財政權界限以及財政權的保障。

(二)短缺的天然水資源是一種公共財（*ein Gut der Allgemeinheit*）。如果對於屬於農業用水開放予特定個人使用，則這個人相較於其他不得使用此種公共財，或者在相同範圍內不得使用水資源之人，享有特別利益。因此，對享有特別利益之人，從特別利益中抽取全部或部分經濟利益，具有符合事物本質的正當理由。

聯邦憲法法院第二庭法官 Paul Kirchhof 曾在銷售基金公課（*Absatzfond*）判決過程中表示意見並發揮其影響力，主導判決之作成，因此使得第二庭在銷售基金公課判決中，認為可以考慮將這種公課歸類為特別公課以外的其他非稅公課類型⁸³。儘管基本法中的財政憲法章對於公課收入有所規範，但是並非是所有合憲公課的唯一聖旨，從而，不同種類的非稅公課不應被自始排除在外⁸⁴。

但是當時第二庭所舉之例，例如藝術工作者社會保險費（*Künstlersozialversicherungsbeitrag*）以及不當占用捐卻都是屬於特殊的專業領域（例如社會保險）或特殊議題，從而難以說服大眾，這種非稅公課的類型在特別公課以外具有重要性而須單獨成為一種公課類型。質言之，Paul Kirchhof 只是將公共團體會費（*Verbandslast*）⁸⁵作

⁸³ *Kirchhof*, aaO. (Fn. 40), § 88 Rdnr. 267 ff. Paul Kirchhof 是聯邦憲法法院第二庭的法官，曾參與不當占用捐（BVerfGE 78, 249）、銷售基金公課（BVerfGE 82, 159）以及煤炭金（*Kohlepfennig*）等判決之作成。第二庭作成水資源費判決（BVerfGE 93, 319），Kirchhof 無法使其他法官同意他的見解而做出不同判斷，因為他曾經在水資源費的相關立法過程中提出一份法律鑑定報告供立法者參考，因此而被本案之憲法訴願人認為有偏頗之虞而申請其迴避。聯邦憲法法院認為訴願人之申請有理由，因而命 Kirchhof 法官迴避參與本案之審理（BVerfGE 82, 30）。

⁸⁴ BVerfGE 93, 319 (343 ff.).

⁸⁵ 會費是指，公法團體對其會員給與利益之對價，例如農田水利會會員所繳交之會費（農田水利會組織通則第15條第1項參照）、中央健康保險局對被保險人或投保單位所收取之保險費。見：陳敏，同註34，頁6，註10。

為非稅公課概念下特別公課以外的另一種類型⁸⁶，因此又再度回到公課類型（*Abgabeform*）問題：是否存在特別具備合法性且通常不被認為是非稅公課而毫無疑義的公課類型⁸⁷。

對於這種合憲的非稅公課的新類型，聯邦憲法法院沒有更進一步說明其內涵，或者說沒有將它放入至今已成立的非稅公課的類型之中。反之，聯邦憲法法院第二庭顯然不願在該庭自我形成的判斷內，對於非稅公課再進一步發展其內容，這樣的態度明顯與其先前的經典判決「職業教育捐」⁸⁸不同。

對於非稅公課合憲性判斷的爭議，事實上不僅僅只是一個概念定義之爭而已。在所有名詞概念之外，聯邦憲法法院尚被各界一再地賦予任務，也就是要守護上述財政憲法中的三項原則⁸⁹：財政憲法中對於聯邦及各邦的財政分配、對於全民負擔平等的保障、遵守國會的財政預算權限。在這樣的背景下就不能期待聯邦憲法法院對於非稅公課的主要類型——特別公課，非得承認這是少數例外且相對於課徵稅捐而言具有正當性⁹⁰，這個道理運用到本案水資源費中，自然也就得出這樣的結論⁹¹。在水資源費判決之前，對於這種公課的法律性質及其內涵的正當性，就已經持續爭論了十年之久。但是聯邦憲法法院對這些爭論，以及爭論中所提到的相關問題，略而不談。

因此，水資源費的判決並未讓特別公課的概念獲得更進一步的澄清，而是在特別公課至今已適用的領域及其他類似的公課之外，

⁸⁶ *Kirchhof*, aaO. (Fn. 40), § 88 Rdnr. 269 ff.

⁸⁷ 有關群體負擔的概念，請見：*Staudacher*, aaO. (Fn. 17), S. 108 ff.

⁸⁸ BVerfGE 55, 274.

⁸⁹ BVerfGE 93, 319 (342 f.).

⁹⁰ BVerfGE 82, 159.

⁹¹ *Staudacher*, aaO. (Fn. 17), S. 22.

加上非稅公課的概念，而這個範圍既廣泛又不夠清楚，對此，吾人應期待非稅公課概念的進一步發展⁹²。探求這些非稅公課合憲性的判斷標準，以及與特別公課已經豎立的合憲性標準相比較，這是有必要性的，而不能將此事貶為單純的概念分類問題而已⁹³。

四、包裝稅及垃圾捐判決

卡塞爾市（Kassel）於一九九二年七月一日起生效的自治條例（Satzung）開始徵收所謂的包裝稅⁹⁴。稅捐客體是在該市內餐飲業所使用之拋棄式容器包裝及餐具。課徵包裝稅之主要目的是基於環境保護的考量，但並不是要禁止速食餐廳的營業人使用拋棄式包裝及餐具，而是要促使營業人使用可重複使用之包裝或餐具⁹⁵。

基於環境保護目的而課徵的包裝稅，其合憲性一直具有重大爭議⁹⁶。有部分見解認為，包裝稅屬於地方稅性質的費用稅暨消費稅（Aufwands- und Verbrauchsteuer），因為其與聯邦所課徵的稅捐並

⁹² Dietrich Murswiek, Ein Schritt in Richtung auf ein ökologisches Recht, NVwZ 1996, S. 417.

⁹³ Dieter Birk, „Vorteilsabschöpfung“ durch Abgaben, FS für Wolfgang Ritter, S. 41 (46 ff.); Horst Schaefer, Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff, 1996, S. 125 f.

⁹⁴ 相關判決之中文內容，請見：李建良譯，「包裝容器稅」判決，德國聯邦憲法法院裁判選輯(九)，2000年，頁85-119；李建良譯，「廢棄物特別公課」判決，德國聯邦憲法法院裁判選輯(九)，2000年，頁55-84。

⁹⁵ 對於在行人徒步區的餐飲業者營業所須使用的拋棄式餐具，鄉鎮不以課徵包裝稅方式，而是以不再發給特別使用許可的方式，來達到禁用拋棄式餐具的目的，此種做法遭到聯邦行政法院反對，見BVerwGE 104, 331.

⁹⁶ BVerwGE 96, 272; Paul Tiedemann, Die Verpackungsabgabe als Instrument kommunaler Abfallvermeidungspolitik, DÖV 1990, S. 1; Wolfgang Köck/ Matthias v. Schwanenflügel, Abfallvermeidung durch kommunale Verpackungsabgaben, 1990; Bodo Pieroth, Rechtsgrundlagen der kommunalen Steuer auf Verpackungsmüll, WiVerw 1996, S. 65.

不相同，不違反財政憲法的規定。從而，這是一種合憲的地方稅⁹⁷。反之，持不同見解者則認為，包裝稅是一種合憲的特別公課⁹⁸，又或者是一種未完全符合地方稅合憲要件的公課⁹⁹。

儘管聯邦憲法法院第二庭在一九九八年五月七日在判決中表示，包裝稅是屬於地方上的消費稅，並未與聯邦層級的稅捐種類重疊，但這是基於事實上未嚴格區別特別公課或非稅公課所得出之結論。從其他角度觀察，包裝稅的內容違反聯邦層級廢棄物法的立法原則，特別是有違合作原則¹⁰⁰。從而，對於特別公課或者非稅公課合憲性的法釋義學，在這個判決中並未得到進一步的發展。

同一天，聯邦憲法法院第二庭宣告巴登符騰堡邦、黑森邦、下薩克森邦及施勒斯維格-荷爾石（Schleswig-Holstein）邦的邦廢棄物法與基本法有違。當然這個判決對於特別公課合憲性的內涵也沒有進一步的闡明。聯邦憲法法院對於這種公課究竟是屬於特別公課或者不是屬於稅捐，顯然採取開放態度而沒有答案。這些邦法與基本

⁹⁷ BVerwGE 96, 272; *Helmut Mohl*, Rechtliche und praktische Anforderungen an eine kommunale Verpackungssteuer, WiVerw 1996, S. 102.

⁹⁸ *Tiedemann*, aaO. (Fn. 96), S. 1.

⁹⁹ *Karlheinz Konrad*, Verfassungsfragen kommunaler Verpackungssteuersatzungen, BB 1995, S. 1109; *Karl Heinrich Friauf*, Kommunale Steuern auf Einwegverpackungen – Ein finanzverfassungsrechtlicher Irrweg, GewArch 1996, S. 265.

¹⁰⁰ 學者對於聯邦憲法法院這則判決是部分同意，部分反對：*Karlheinz Konrad*, Umweltschutzabgaben und abfallrechtliches Kooperationsprinzip, DÖV 1999, S. 12; *Walter Frenz*, Das Prinzip widerspruchsfreier Normgebung und seine Folgen, DÖV 1999, S. 41; *A. Thorsten Jobs*, Zur Gesetzgebungskompetenz für Umweltsteuern, DÖV 1998, S. 1039; *Hans D. Jarass*, Bemerkenswertes aus Karlsruhe – Kooperation im Immissionsschutzrecht und vergleichende Analyse von Umweltschutzinstrumenten, UPR 2001, S. 5; *Hans-Joachim Koch*, Das Kooperationsprinzip im Umweltrecht – ein Missverständnis?, NuR 2001, S. 541.

法有違，因為它們就如同卡塞爾市的包裝稅自治條例一樣，有違聯邦法位階的廢棄物法及該法中特別強調的合作原則¹⁰¹。

五、黑森邦特別假期法判決

一九八三年以前黑森邦的特別休假法（舊法）規定，受僱人若於青少年時期曾從事青少年的志願工作，例如帶領青少年營隊、從事青少年輔導等工作，得向僱主申請無薪假。當時的僱主只需要給付受僱人的醫療保險及失業保險費用。但是在一九八三年新法修訂後，受僱人在青少年時期曾從事志願工作者，得申請帶薪休假。對比之前舊法無薪休假的規定，邦立法者想要藉由這樣的規定吸引更多人從事青少年工作。後經僱用人A提出憲法訴願，並由聯邦憲法法院第一庭在一九九二年做出決定：法律規定令該案憲法訴願人須全額給付薪資而無任何彌補措施，令人難以容忍。但是在這則判決中對於該如何彌補僱用人，則未提及。從這則判決中可以得知，第一庭將僱用人視為一個整體，但不是一個閉鎖式、排外的群體，而是一個開放式、易受外界介入的群體，例如對小店鋪營業人來說就可能形成過度負擔。除了由國家將帶薪休假所產生的費用給付給僱用人以保障這個制度的實現，同時還存在另一個問題，就是也有可能透過僱用人這個群體自己團結合作來彌補帶薪休假的人力損失¹⁰²。

黑森邦的立法者配合上述第一庭的決定，在一九九四年設立了僱用人內部的彌補基金（Ausgleichsfond）¹⁰³。但其後衍生的實務爭

¹⁰¹ BVerfGE 98, 83 (100 ff.).

¹⁰² BVerfGE 85, 226 (236 f.) – Sonderurlaubsabgabe I. 其後另一則相關判決則是在處理修法後過度條款的問題，見BVerfGE 96, 260 – Sonderurlaubsabgabe II.

¹⁰³ 見1994年2月11日修正之黑森邦特別假期法第6條及第7條。

議為，僱用人從基金中獲得補助，彌補其因員工帶薪休假所生之損失，而受僱員工逾五十人的企業是否負有資助這種彌補基金的義務，其合憲性問題由聯邦憲法法院第二庭做出決定，認為這是屬於合憲的特別公課¹⁰⁴。

聯邦憲法法院第二庭的這則判決帶來負面結果。不同於受僱人在職進修（*Arbeitnehmerweiterbildung*）¹⁰⁵判決，青少年工作的休假制度對於僱用人而言，不具任何益處。第二庭認為，青少年工作是法治社會下的一般任務，因而屬於共同負擔。即使認為僱用人可以作為一個群體，但是相較於社會上的其他群體，僱用人群體並未具有較為重大的財政支出責任。因此，不會產生資助特別公課的結果，反而是必須使用稅捐這個手段¹⁰⁶。

從結論來看，上開判決洵屬正確。然而美中不足的是，雖然在概念上歸類為特別公課，但是從本質上來看，這項收入完全不流入國家預算，而是以特種基金的方式管理。在判斷是否符合國家預算行為的標準，第二庭在它的重要判決——職業教育捐¹⁰⁷裡，幾乎沒有提到。此外，在該判決中也讓黑森邦的立法者自行決定，何種金錢收入可以流入邦的財政預算中，不過第二庭也對邦立法者設下限制，就是該金錢收入必須是有益於（得請求費用補貼的）僱用人，且該課徵金錢給付的規定與此須有嚴格的目的連結。若將此種意見適用於具體個案中，就會形成將此種收入放進邦預算中，然而此種

¹⁰⁴ 與此相同的判決尚有卡塞爾高等行政法院（VGH Kassel）。該院對於立法者選擇僱用人作為繳納公課的主體，其合憲性並無強烈質疑（Urteil vom 8.1.1996, NZA-RR 1996, 259）。

¹⁰⁵ BVerfGE 77, 308; *Markus Dönneweg, Der bezahlte Bildungsurlaub, 1997, passim.*

¹⁰⁶ BVerfGE 101, 141.

¹⁰⁷ BVerfGE 55, 274.

稅捐不具合憲性，因為邦立法者欠缺憲法所賦予的立法權限。

事實上，上述判決所提到的「整體共同負擔」，已經隱含有區別一般及特別（公）任務之意味。由於聯邦憲法法院認為青少年工作是法治社會的一般性任務，因此這種任務也只能透過課徵稅捐的方式作為其財源。從而，青少年工作本身（以及國高中教育）是屬於全體共同責任；但是提供足夠的在職進修名額則不同，按照聯邦憲法法院對於職業教育捐的判決，這是優先屬於僱用人的責任。但是在受完教育畢業後，毫無疑問，提供足夠的工作機會又優先變成全民責任。這樣的細分也顯示出，聯邦憲法法院的法官在區別一般任務（全體共同負擔）及特別任務（特別負擔）時，試圖一分為二簡單劃分，以避免可能發生錯誤判決的情形。第二庭認為，第一庭將僱用人視為一個群體並因此認定這些財政責任主要落在僱用人身上，而非一般大眾，這個群體的劃分過於寬泛，因此第二庭試圖從一般任務及特別任務之區分尋求解決之道，將青少年工作歸類為整體共同負擔、法治社會的共同責任，然此見解卻也受到學者的質疑¹⁰⁸。

六、老年照護分攤費裁定

在一九九三年至一九九七年之間，巴登符騰堡邦、下薩克森邦、北萊茵威士發倫邦、萊茵蘭普法茲邦，以及圖林根邦，立法通過要扶持老年照護工作。儘管這些邦法律的條文內容仍有不同，但都是在追求相同目標：因為擔心人口急遽老化，而老年照護的專業人才培訓不足，因此邦立法者想要保障，在各邦中給付教育回饋金（*Ausbildungsvergütung*），而因為就讀相關科系所生之費用則分配由同領域的工作者來負擔。

¹⁰⁸ *Staudacher*, aaO. (Fn. 17), S. 26.

呂納堡（Lüneburg）、杜塞道夫（Düsseldorf）、蓋爾森基辛（Gelsenkirchen）、科布倫茲（Koblenz）以及威瑪（Weimar）等地的行政法院認為上述四邦的規定違憲，並將相關的法律問題交由聯邦憲法法院決定。二〇〇三年七月十七日聯邦憲法法院並未採納上述行政法院的法律見解，並認為本案屬於合憲的特別公課¹⁰⁹。

本案的裁定內容是毫無說服力的。在這則判決第一百十段（從聯邦憲法法院官網公告的判決內容）將老年分攤金歸類為特別公課而非稅捐，原因在於，這筆分攤金不是為了國家一般性的財政需求目的而徵收，而是為了特定的財政需求而課徵。就這點，通說認為這個分類標準非常不適當¹¹⁰。國家的每一種財政需求都可以說是具有特殊的目的，因為都是要履行法定的國家任務。反面來說，國家要徵收任何一筆稅捐也都要有一個具體的財政需求的理由，否則不得任意徵稅。在一九八〇年十二月十日職業教育捐的判決作成後的二十二年，聯邦憲法法院似乎又回到當年飽受質疑的判斷標準。

值得注意的是，這則裁定的內容完全自我矛盾。聯邦憲法法院一方面認為，因為教育費用而在經濟上受有負擔之人，只能透過如同在經濟市場一樣的機會（而不是百分百的確信），以價格競爭的方式將這個費用負擔轉嫁予他人。另一方面則是基於社會法第十編照護保險（Pflegeversicherung）的規定。尤其是一九九八年新增訂

¹⁰⁹ BVerfGE 108, 186.

¹¹⁰ *Ute Sacksofsky*, *Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben*, 2000, S. 73 ff.; *Werner Patzig*, *Steuern-Gebühren-Beiträge und „Sonderabgaben“*, DÖV 1981, S. 729 (755); *Hans-Wolfgang Arndt*, *Steuern, Sonderabgaben und Zwangsanleihen*, 1983, S. 22 f.; *Werner Heun*, *Die Sonderabgaben als verfassungsrechtlicher Abgabentypus*, DVBl 1990, S. 666 (672); *Schaefer*, aaO. (Fn. 93), S. 191; *Gernot Schiller*, *Sonderabgaben mit einer wirtschaftslenkenden Antriebs- und Sanktionsfunktion in der Wirtschafts- und Finanzverfassung des Grundgesetzes*, 2000, S. 67 ff.; *Staudacher*, aaO. (Fn. 17), S. 27.

的社會法第十編第八十二a條規定，明文允許將教育回饋金計算在費用承擔人身上（指Pflegekassen及社會救助主體），從而，公課債務人實際上完全不會有經濟負擔，因為在照護保險的範圍內，這些債務人已經得到保險給付（也就沒有價格競爭的問題），而且這些費用因此可以轉嫁給費用承擔人。

綜合上述，到目前為止，聯邦憲法法院針對特別公課的一系列判決，並未清楚解釋第二庭對於特別公課的判斷標準，也未詳細說明，他們是基於何種原則而將他們的判斷標準與第一庭的判斷標準予以融合。

伍、對特別公課之反思

儘管聯邦憲法法院一再強調，特別公課只是做為「少數例外」始能允許存在¹¹¹，但是立法者仍然一再發展出新的特別公課，例如在金融危機下，從二〇一一年一月一日起對於銀行業所課徵的銀行捐（Bankenabgabe）¹¹²。在此情形下，吾人必須反思特別公課上述判斷標準的內容，以檢視我國行政實務上仍然採取此種管制手段之合理性。

一、群體同質性的標準難以界定

首先，在法秩序及社會秩序中存在許多不同的特徵或要件可供

¹¹¹ BVerfGE 55, 274 (308); 91, 186 (203); 92, 91 (113); 98, 83 (100); 101, 141 (147); 108, 186 (217); 113, 128 (150).

¹¹² *Mario Martini*, Zur Kasse bitte ...! Die Bankenabgabe als Antwort auf die Finanzkrise – Placebo, Heilmittel oder Gift?, NJW 2010, S. 2019; *Florian Möslein*, Steuerrecht und Marktstabilität, JZ 2012, S. 243 (245). 詳細內容請參照 *Ekkehart Reimer/Christian Waldhoff*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Sonderabgaben des Banken- und Versicherungssektors, 2011.

立法者選擇，但在這裡聯邦憲法法院唯獨將群體同質性援引放入特別公課的概念之中，此種做法是否妥適，甚有疑慮。

聯邦憲法法院對於群體同質性的理解為，負擔特別公課的該群體，在法規範或者社會現實生活中具有共同、可能的利益，又或者因其所共同具有的特殊條件而得以與一般大眾及其他群體分隔開來¹¹³。

聯邦憲法法院的想法完全是從客觀角度觀察一般生活事實，並進而認為有種可稱為「具有同質性的團體」存在。然而同質性不能是抽象判定，而是必須要有一個明確的判斷基準，以此判斷基準可以清楚判斷一個群體是否具有同質性¹¹⁴。在欠缺一個明確的判斷基準下，無從判斷一個團體是否具有同質性。同質性並不表示，只要是綁在一個團體裡面的所有個體，從任意選擇的觀察角度來看，就是都相同或具有同質性（或者至少是幾近相同）。如同在審查是否符合一般平等原則時，兩個比較的標的或事物必須先具有共同性（*tertium comparationis*）¹¹⁵，才能進行比較。而何謂共同性，則是有個明確的劃分標準。

例如抽象上假設，一個群體中的部分小團體比起整個大團體更具有同質性；因為這個部分小團體比起其他整個團體有更多的共同點。但是如果從「群體」的角度來觀察，也就是不考慮有沒有群體的存在，上開聯邦憲法法院的說法當然也就無關緊要。例如：在申請獎助學金或者繳交學雜費的問題上，在學的學生們成為具有同質性的群體。但是在大學部憲法的這門必修課裡，這群聽課的學生們卻是內部不具同質性，因為他們有可能是法律系大一新生，以

¹¹³ BVerfGE 55, 274 (306); 67, 256 (276); 82, 159 (180).

¹¹⁴ Sacksofsky, aaO. (Fn. 110), S. 77.

¹¹⁵ 相關概念見Konrad Hesse, Der Gleichheitsgrundsatz im Staatsrecht, AöR 77 (1951/52), S. 173 ff.

及即將參加國考的大四學生¹¹⁶。換言之，是否為同一群體，其標準是浮動的，端視觀察角度而定。

聯邦憲法法院在其歷次判決中強調，為了禁止立法者任意選擇一個在法秩序及社會秩序下未明確規範的一群人，以立法方式對其加以課徵公課，從而才提出群體同質性的要求¹¹⁷。但是這種方式，其實這是將現實上已經存在的問題在錯誤的層次去加以解決¹¹⁸。這裡真正需要防止的是，公課的立法者享有「任意地」對人民採取干預措施的權限空間。所以這裡該做的不是去劃定一個群體，而是去找到課徵公課的正當化事由。因此，為了課徵特別公課而將特定一群人劃分出來，使其負有繳納公課的義務，是否存在充分正當的理由¹¹⁹？答案就是聯邦憲法法院已經提供的標準：共同的利益或者特質，但這個定義脫離生活事實的觀察就難以理解。但是，這樣的標準只具有法釋義學上可以理解的意義，取代劃定群體時或多或少的偶然判斷因子。原因在於（如同上述），這種抽象、不考慮明確判斷標準所進行的討論——一個群體是否具有同質性，是無意義的¹²⁰。

同質性是一個不確定概念，其內涵可能比同等性（Gleichheit）

¹¹⁶ Sacksofsky, aaO. (Fn. 110), S. 77.

¹¹⁷ BVerfGE 55, 274 (306); 67, 256 (276); 82, 159 (180).

¹¹⁸ Wolfgang Jakob, Sonderabgaben – Fremdkörper im Steuerstaat?, in: FS für Franz Klein, 1994, S. 676中亦提及：所謂「群體」的概念是模糊不清而又必須是先於法律而存在。

¹¹⁹ 這裡又須連結到一般平等原則中，對於充分正當事由的要件描述。

¹²⁰ 舉例說明群體同質性這個要件未必具有正面意義。例如，在判斷對於某個群體課徵特別公課是否具有正當化事由時，該判斷標準尚未明確。但是當該群體又依據同質性再分成兩個小群體時，兩個小群體都符合被課徵特別公課的要件，從而此時可以課徵兩筆特別公課；依此，為何當該群體未細分前，只是「一個」群體時，課徵特別公課就不被允許呢？參照：Sacksofsky, aaO. (Fn. 110), S. 78.

的概念更寬或更窄。同等性是清楚的概念，只要將兩個人或兩組人從某特定角度觀察，判斷兩者的法律地位是否相同或不相同即可。但是同質性卻存在兩種不同的可能解釋。第一種為廣義解釋，只要將兩個人從特定角度比較，認為兩者近似，就已經符合了同質性的標準，這時候同質性的概念內涵比同等還要寬廣，因為只要「近似」，而不必「相同」。另一種為狹義解釋，亦即同質性不僅從特定觀點比較下要「相同」，而且從本質上的觀點比較，還必須具有本質上的相同性或近似性，此時，同質性比同等性的要求還要嚴格。此外，若要在法規範中使用同質性這個概念，還必須釐清下述問題：「類似性」其實就是不全然相同，則此「不相同」在多大程度的範圍可以被容許，又或者說，在上述狹義解釋中，何謂「本質上」的比較標準。

綜合上述，群體同質性的要求不太具有說服力¹²¹。例如，聯邦憲法法院在職業教育捐的判決裡，認為所有僱主，無論是公法的或私人的僱主，全都具有群體同質性¹²²。這種寬闊的程度使得同質性這個特徵幾乎讓人難以理解。有此包山包海的前例，在實務上也難以想像，只要每次立法者想對一個群體徵收特別公課時，該群體會因欠缺足夠的同質性而不符合課徵特別公課的要件。

二、群體有責性之劃分基準不明

聯邦憲法法院認為，所謂明顯的事務接近性，是指負有繳納公課義務的群體對於課徵公課所欲達成的特別目的（特別任務），必須具有特別的群體責任。這項特別任務的財源，需要特別公課的收入才能完成，所以必須是這個受有負擔的群體對於這項事務具有完

¹²¹ *Lerke Osterloh*, Zur Zulässigkeit von Sonderabgaben – BVerfGE 55, 274, JuS 1982, S. 423.

¹²² BVerfGE 55, 274 (311 f.).

全的主要責任，而非是國家的一般責任¹²³。這項論點顯然將國家的公任務分為的一般任務與特別任務¹²⁴。

然而，在國家學相關學說中，儘管會按特定標準將國家任務予以劃分，仍未存在一般任務與特別任務這種區別¹²⁵。例如，耶林（Georg Jellinek）將國家任務區分為專屬性任務及競合性任務¹²⁶。前者係指專屬於國家執行之任務；後者係指國家僅是規制、支持、促進或保護個人及社會生活之權益¹²⁷。另一憲法學者Isensee則將國家任務分為三大類：專屬性及競合性任務、義務性及任擇性任務、目的性及手段性任務¹²⁸。除前開兩位學者所作分類，其他文獻亦未見一般任務與特別任務這種區別¹²⁹。

聯邦憲法法院在與特別公課有關之判決中，未曾就特別任務予以定義。從相關判決中對於群體共益性的要求可以推導出，特別任務之執行與特定的群體利益相關¹³⁰。但是區分一般利益及群體利益並無學理依據，實則是誤解民主法治下的群體利益（Gruppeninteressen）及公益（Gemeinwohl）¹³¹。也就是說，一方面承認公益¹³²這個概念，

¹²³ BVerfGE 55, 274 (306); 67, 256 (276); 82, 159 (180).

¹²⁴ Wolfgang Puwalla, Qualifikation von Abgaben, 1987, S. 156.

¹²⁵ Sacksofsky, aaO. (Fn. 110), S. 73.

¹²⁶ 嚴格來說，耶林並非使用「國家任務」（Staatsaufgaben）一詞，而是使用「國家目的」（Staatszwecke）一詞，見：Georg Jellinek, Allgemeine Staatslehre, 1929, S. 230 ff.

¹²⁷ Jellinek, aaO., S. 255.

¹²⁸ Josef Isensee, in: HdBStR, Bd. III, § 57 Rz. 150 ff.

¹²⁹ Roman Herzog, Ziele, Vorbehalte und Grenzen der Staatstätigkeit, in: HdBStR, Bd. IV, 3. Aufl., 2006, § 72 Rz. 24 ff.; Hans Peter Bull, Die Staatsaufgaben nach dem Grundgesetz, 2. Aufl., 1977, S. 218 ff.

¹³⁰ Sacksofsky, aaO. (Fn. 110), S. 74.

¹³¹ Peter Häberle, Die Gemeinwohlproblematik in Rechtswissenschaftlicher Sicht, Rechtstheorie 14 (1983), S. 257 ff.

另一方面卻又否認公益得作為一般利益而與群體利益區隔開來。

將一般任務及特別任務連結到中華民國憲法，同樣也得不到學理上的依據。在我國憲法及增修條文裡，無法得出一般任務與特別任務的區別。中華民國憲法增修條文第十條第二項規定，「經濟及科學技術發展，應與環境及生態保護兼籌並顧」，學界通說認為是「基本國策」條款¹³³，具有憲法規範效力。國家目標條款只是目標設定，拘束對象為國家，並未提供基本權利保障效力¹³⁴。儘管從上開憲法條文中，修憲者對於如何實踐環境保護之目標未有盡一步的規範，但至少可以肯定修憲者認為環境保護是國家的任務及目標，也就是國家的一般任務，而非群體的特別任務。司法院大法官解釋釋字第四二六號解釋理由書提到：「『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，……」也未將國家任務區分為一般及特別任務。從而，國家不得將屬於自己的任務恣意劃分出來，以特別任務為名轉嫁由私人或群體來負擔。

此外，事務接近性所產生的群體責任，其實隱含有將責任從個人推向群體的疑慮。課予群體責任的理由在於，該群體是從團體制約（Solidaritätsband）中所因此而須承擔的責任，例如社會保險法中所有保險人組成的保險團體。在這個脈絡下，課予群體責任的思想也是最先被發展出來¹³⁵。在其他領域並未有對於特定的國家任務的

¹³² Häberle, aaO., S. 257.

¹³³ 陳新民，中華民國憲法釋論，七版，2001年，頁991；林明鏞，論基本國策——以環境基本國策為中心，收錄於：林子儀等著，現代國家與憲法，1997年，頁1496。

¹³⁴ 王韻茹，環境公課的憲法基礎與限制，月旦法學雜誌，第283期，2018年12月，頁115。

¹³⁵ Josef Isensee, Nicht-steuerliche Abgaben – ein weißer Fleck in der Finanzverfassung, in: Hansmeyer (Hrsg.), Staatsfinanzierung im Wandel, 1983,

財政收入，負有群體責任的主張。

當然，這並不表示，因具有共同點而組成群體的個人，對於社會保險法上的公課繳納沒有責任。只不過，如果要具備符合一般平等原則的正當化事由，光是主張一個對於某項任務的財政負有鬆散的群體責任，尚嫌不足。毋寧說，是每個「群體構成員」，本質上對於公課的繳納具有更特殊的關係¹³⁶。但是在特別公課判決中所採用的檢驗標準「事務接近性」，其實聯邦憲法法院只是單純審查公課收入的使用目的而已，這項檢驗標準與個人所處的客觀狀態完全無關。若是基於一般平等原則的考量，也可以提出另一種思考方式，就是審查個別的群體構成員與公課之間是否具備直接關係。課徵公課的理由必須與個人的行為或所處的情況有關，例如個人因國家行為的介入而受有利益（*Vorteile*），或者個人因為自己行為所造成的負面效果或額外費用。透過這種檢驗方式也可以藉此提出對於公課的額度及內容上的規範要求；換言之，公課的課徵金額必須考量到受益的額度或者行為所引起的費用（*verursachte Kosten*），又或者依據國家給付行為的範圍大小來決定。反之，如果是從群體的觀點來採取檢驗步驟，則會欠缺群體成員之間如何分配這項公課負擔的標準。從而，這個從群體觀點所形塑的標準會減少對於個人的保護¹³⁷。

S. 456; ders., aaO. (Fn. 21), S. 17 ff.; Henseler, aaO. (Fn. 18), S. 125 ff.

¹³⁶ Edmund Brandt, Bundesverfassungsgericht und Sonderabgaben, NJW 1981, S. 2103.

¹³⁷ Henseler, aaO. (Fn. 18), S. 124.

三、群體共益性危及租稅國原則¹³⁸

將特別公課的收益使用於被課徵公課的群體本身，也許可以在課徵特別公課欠缺正當性的情形，對於個人有所補償。從而，特別公課的收益並非流入一般國家財政收入，而只是用於支應特定公任務的履行。

但是即使將公課的收益使用於該群體本身，但實際上繳付公課者為該團體內的各個成員，群體共益性的理由仍然無法正當化，為何國家得以向該個人徵收特別公課，而使個人較之其他國民有更重之財政負擔。因為按聯邦憲法法院在判決中對於群體共益性的看法，並不要求該公課收益必須使用於各個負有繳納公課義務者身上，只要該公課的收益主要用於該群體本身，即為已足，若是附帶地使他人亦蒙其利，也無妨¹³⁹。顯見這裡的主要判斷基準與個人無關，而是僅限於群體本身。

此外共益性的要求也引起財政憲法上的嚴重問題。藉由在國家財政以外，個別基金的設立，使得共益性這個資金使用沒有檔案記錄下來，國會無法有效監督。這個從國家財政逃脫出來的做法卻正是最嚴重的問題¹⁴⁰。這種國庫以外小金庫的設立會對於國會的預算

¹³⁸ 有關租稅國概念的詳細說明，參照：葛克昌，租稅國家，月旦法學教室，第5期，2003年3月，頁26以下。另外可參考：廖欽福，特別公課肥大化——從中油超收空氣污染防制費談起，台灣法學雜誌，第149期，2010年4月，頁37。

¹³⁹ BVerfGE 55, 274 (307 f.); 67, 256 (276); 82, 159 (180 f.).

¹⁴⁰ *Thomas Puhl*, Budgetflucht und Haushaltsverfassung, 1996, S. 16 ff.; *Paul Kirchhof*, Die Sonderabgaben, in: FS für Friauf, 1996, S. 673, 675 f.; *Michael Kilian*, Nebenhaushalte des Bundes, 1993, S. 382 ff.; *Lothar Schemmel*, Quasi-Steuern, 1980, S. 27 ff. 財政學者的觀點：Rolf Caesar, „Pfennigabgaben“ – fiskalisch motivierte Steuertarnung und Rückfall in die Fondswirtschaft?, Finanzarchiv N.F. 38 (1980), S. 409 ff.; *Bernd Hansjürgens*, Umweltabgaben im Steuersystem, 1992, S. 157 ff.

權限帶來負面影響。預算、決算的審查權限是國家監督政府行為的最核心手段，使得政府不得任意妄為。這種審查權限的前提是，國會對於國家可支配的財政收入可以完整看到¹⁴¹。其餘也涉及到其他財政憲法中對於聯邦財政許多根本性的條文，例如財政收支平衡、財政穩定政策、舉債限制、財政公報以及審計¹⁴²。

當然，在國家財政以外設立特別公課，並且保證其收入必須運用於對於群體有益的事務上，此事不具強制性。要求公課的收入必須用於對群體有益的事務上，也可以透過單純限制公課收入用途的方式（否則即流入一般國庫），達到相同的效果。只不過對於公課僅能使用於特定目的，也不是全無問題¹⁴³。從財政學的觀點來看，最理想的狀態是將錢優先分配給最需要被實踐的政策目標。但是這只有在所有財政收入原則上使用於所有任務（即統收統支）的情形，才有可能。如果某項收入在一開始即從整個財政分配中予以劃出，僅能運用於特定任務的支出，而此特定任務相較於其他任務就具有優先性，這將會在財政基礎上引起「基金林立」（„Rückfall in die Fondswirtschaft“）¹⁴⁴的情形¹⁴⁵。

¹⁴¹ BVerfGE 82, 159 (178 f.).

¹⁴² BVerfGE 91, 186 (202).

¹⁴³ 財政學者的批評意見：Rolf Caesar, Umweltabgaben oder Umweltsteuern, in: *FS für Hansmeyer*, 1994, S. 91 ff.; Hansjürgens, aaO. (Fn. 140), S. 157 ff.

¹⁴⁴ 見Caesar, aaO. (Fn. 140), S. 409 ff. 另有學者以「基金復興時期」（„Renaissance der Fondswirtschaft“）稱之，見Klaus Tiepelmann, Umweltabgaben – Renaissance der Fondswirtschaft, in: *FS für Hansmeyer*, 1994, S. 75 ff.; 其他類似用語見Günter Schmölders, *Finanzpolitik*, 3. Aufl., 1970, S. 65.

¹⁴⁵ 在財政學界也有對於公課用途限於特定目的抱持正面看法，見：Bernd Hansjürgens, Umweltabgaben als öffentliche Einnahmen?, in: *Benkert/Bunde/Hansjürgens* (Hrsg.), *Wo bleiben die Umweltabgaben?*, 1995, S. 149 ff.; Charles B. Blankart, *Öffentliche Finanzen in der Demokratie*, 1998, S. 166 f.

這個問題同樣也發生在環境公課¹⁴⁶。從環境政策的觀點來看，對於環境公課的收入僅能使用於特定用途，因為這個方式已經將國家的收入預先劃出一部分給環境保護這項任務，如此一來，可能會提升環境公課的執行率。只不過環境政策下所帶來的公益並不會減少財政憲法上的疑慮，此為兩事¹⁴⁷。

這個由用途拘束性或者「財政收支遁逃」所引發的問題，正落在特別公課的結構上。要求公課收入必須用於對群體有益的事項，正是迫使立法者必須往（有財政憲法疑慮的）方向走。

如同特別公課的其他兩項檢驗標準一樣，共益性同樣也具有不確性以及難以衡量的問題。在職業教育捐的判決中，同一庭有三位法官提出不同於（同一庭）其他多數意見，質疑職業教育捐的收益並未使用於僱主這個群體¹⁴⁸：

我們同意本庭所做出的判決結果以及第Ⅱ段¹⁴⁹所持理由，但是無法認同第Ⅰ段¹⁵⁰之理由。

我們再次重申本庭的一貫立場：在基本法採聯邦國的前提下，聯邦與各邦的財政權限劃分是財政憲法的核心價值，因此特別公課只有在符合最嚴格的要件下才能課徵。承此，我們認為真正合憲的特別公課只有傳統上社會保險公課（Sozialversicherungsabgaben）所衍生出的類型，以及先前國家為避免經濟市場上競爭扭曲現象

¹⁴⁶ 財政學者的批評意見：Andreas Tewinkel/Bernd Hansjürgens, Sonderabgaben zur Verbesserung der Umweltsituation, in: Wirtschaftsdienst 1991, S. 149 ff.

¹⁴⁷ 廖欽福，地方自治團體課稅立法權之困境及其他財政工具之選擇——以高雄市「事業氣候變遷調適費」為例，科技法律評析，第4期，2011年12月，頁213。

¹⁴⁸ 見Rinck、Steinberger、Träger三位法官的部分不同意見書：BVerfGE 55, 274 (329 ff.). Isensee, aaO. (Fn. 135), S. 457.

¹⁴⁹ BVerfGE 55, 274 (318 ff.).

¹⁵⁰ BVerfGE 55, 274 (297 ff.).

而對相關競爭業者所作的財產上千預行為。

但是本案所談的公課並不屬於此種類型。首先，本案之公課並未用於僱主的利益，滿足其未來對於已完成培訓之勞動力的需求。本案公課的收入反而主要用於有接受培訓意願的青年身上，盡可能提供這些青少年足夠的培訓機會¹⁵¹。依照基本法第二條及第十二條所發展出來的法秩序，此種目的是為了使有接受培訓意願之人，能夠自由發展其人格（也包括職業上的自由發展），使其享有受教權以及在一般文化政策以及社會政策發展下的青年教育體系¹⁵²，藉此解決青年失業問題以及因失業而對整體社會產生的負面效應。本中公課所適用的財政週期、公課收入使用於相關領域，以及提供產學合作機會¹⁵³，都只是為了達成目的所使用的技術性工具而已。稅捐與特別公課之間立法權的歸屬，與此種立法技術式的形成內容或符合財政行為無關。由於法律是為一般公益而存在，同時也是國家執行其公任務的基準，因此，本案中的財政負擔，依據財政憲法以及憲法上公法負擔的平等性，應屬於稅捐，而非特別公課。

此種立法者所欲課徵的公課就如同地方性工商稅（Gewerbesteuer），以所得額作為財力的表徵，並以此作為納稅能力的判斷基準。從而，我們認為，此種公課是以稅捐的形式所設計，而且屬於實物稅（Realsteuer），依據基本法第一百零五條第三項規定，此種稅捐之課徵須得到聯邦參議院（Bundesrat）之同意。

¹⁵¹ BVerfGE 55, 274 (329 f.).

¹⁵² Vgl. BTDrucks. 7/5236 S. 2 und 7/3714 S. 45 f.

¹⁵³ Vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 3 APIFG.

陸、評最高行政法院一〇四年度判字第六八號判決

在我國，特別公課已然成為行政機關新興的管制手段，尤其在環境領域尤為甚。資源回收管理基金相對於其他基金的管理模式而言，已屬於相對較有制度且透明，但仍然無法完全排除上開前述對於特別公課所提之疑慮。以下即以資源回收管理基金中的回收清除處理費為討論對象，探究課徵此種公課之合理性。

一、回收清除處理費的性質

課徵回收清除處理費的法源依據為廢棄物清理法第十六條第一項：「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。」至於須繳納回收清除處理費的「責任業者」，規範於同法第十五條。

按廢棄物清理法第十五條第一項規定，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。前開「下列性質」係指：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。至於具體應負回收、清除、處理責任之業者範圍，則由中央主管機關公告之（同條第2項參照）。首先，在群體同質性的判斷上，立法者將負有回收、清除、處理責任之業者範圍劃定為容器、包裝之輸入業者或原料之製造、輸入業者。此一群體以職業屬性與

一般社會大眾區隔開來，因而具有群體同質性。

在群體有責性的判斷上，是因為應負回收、清除、處理責任之業者之輸入、製造或販賣行為所產生之廢棄物不易清除、處理，或含有長期不易腐化之成分、產生有害物質、或具有回收再利用之價值。相較於其他一般社會大眾，負擔此回收、清除、處理的責任業者，是包裝、容器等廢棄物的污染者，在污染者責任下，該責任業者確實比其他群體或一般社會大眾更具有事務接近性，從而，具有群體有責性。

立法者向上述責任業者課徵回收清除處理費，其收入並流入資源回收管理基金，並使用於下列用途：一、支付回收清除處理補貼；二、補助獎勵回收系統、再生利用；三、執行機關代清理費用；四、經中央主管機關評選委託之公正稽核認證團體，其執行稽核認證費用；五、其他經中央主管機關同意，與一般廢棄物資源回收有關之用途（廢棄物清理法第十七條參照）。前開第一、二款規定，正是將該筆公課收入使用於責任業者身上，具有共益性¹⁵⁴。至於第三、四、五款規定則是使用於責任業者以外之用途，儘管如此，仍無礙於該筆公課具有共益性。

綜合上述，廢棄物清理法之回收清除處理費符合群體同質性、群體有責性及群體共益性，性質為特別公課，且為具有引導性質的特別公課（即廣義特別公課）¹⁵⁵。

¹⁵⁴ 另外尚可參考廢棄物清理法第18條規定：「責任業者及回收、處理業，得向資源回收管理基金申請前條第一款之回收清除處理補貼，經資源回收管理基金審核符合第一項設施標準及第二項作業辦法之規定後，予以補貼。」

¹⁵⁵ 相同意見：臺北高等行政法院103年度訴字第168號判決，「回收清除處理費之繳納乃是針對環境保護之特別公課」。

二、回收清除處理費費率之合理性

在回收清除處理費屬於特別公課的前提下，在此要進一步探究課徵回收清除處理費及費率適用於個案中之合理性。以下以最高行政法院一〇四年度判字第68號判決¹⁵⁶為討論對象，並以比例原則¹⁵⁷檢視之。

(一)事實概要

甲為容器商品製造業者，經行政院環境保護署委託A會計師事務所查核甲二〇〇八年十一月至二〇一二年十月之營業（進口）量相關帳籍憑證，發現甲製造之B飲料以玻璃容器盛裝，而該玻璃容器螺旋鋁蓋內墊使用聚氯乙烯（下稱PVC）材質，卻未依廢棄物清理法第十六條規定申報繳納玻璃容器（附件使用PVC材質）之回收清除處理費，行政院環境保護署乃以C函請甲於文到四十五日內補繳回收清除處理費新臺幣（下同）三億八百萬元，如逾期未完納，將依法移送強制執行及告發處分，並處應繳納費用一倍至二倍之罰鍰。甲不服，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回；其後聲請大法官解釋，由大法官作成釋字第788號解釋，認為回收清除處理費之課徵合憲。

(二)回收清除處理費費率之計算方式

回收清除處理費費率之訂定標準，有以下考量因素，包括：材質、容積、重量、對環境之影響、再利用價值、回收清除處理成

¹⁵⁶ 前審判決為臺北高等行政法院103年度訴字第168號判決。

¹⁵⁷ 另一種檢驗方式：王韻茹教授提出生態比例原則的概念，「首先是利用資源的行為人必須要先正當化其目的（私人與集體的利益），其次，資源利用行為有助於目的達成，再其次，在採取的行為是對於自然資源是較小的不利作用，最後是對自然造成損害與目的之間的衡平關係。」王韻茹，同註134，頁124。

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（廢棄物清理法第十六條第二項參照）。換言之，從容器或包裝本身（材質、容積、重量）到對環境之影響，以及回收清除處理的成本、基本財務狀況，均納入考慮範圍，從而，考量因素已不僅僅只是環境影響一項，而是包括環境影響以外之因素。至於費率之審訂，則是由資源回收費率審議委員會參酌上述因素後制定，並送中央主管機關（行政院環境保護署）核定公告。

行政院環境保護署依據廢棄物清理法第十六條第五項之授權，制定「容器回收清除處理費費率」¹⁵⁸，其性質屬於法規命令。其中，有關容器瓶身以外之附件（即本案適用規範），其費率計算方式，應依瓶身材質之回收清除處理費費率，作為繳費之依據。容器瓶身以外之附件使用PVC材質者，回收清除處理費費率加重百分之一百，再乘以瓶身與附件之總重量。

上開函令的修正理由提到，本土垃圾多以焚化焚化處理，聚氯乙烯（PVC）因含有氯，焚化處理時易產生戴奧辛，因此世界各國針對PVC物品或包裝材料多採取管制之措施。

國內PVC塑膠容器使用量與回收量逐年降低，二〇一七年PVC塑膠容器使用量僅占整體塑膠容器使用量百分之〇·二九，回收量則僅占整體塑膠容器回收量百分之〇·四二。因此，PVC塑膠容器在回收階段常在分類線之最末端始被分出，含雜質比率偏高，致再生料品質不佳且價值不高，處理廠多不願處理廢PVC塑膠容器。

為減少PVC塑膠容器對環境之影響，以經濟誘因引導業者減少PVC塑膠容器之使用，改用有利於資源循環利用之替代材質，例如聚乙烯對苯二甲酸酯（PET）或聚乙烯（PE），因此修正「容器回

¹⁵⁸ 最新修正版本為107年7月20日公告之環署基字第1070056734號。此外，為使業者有充分時間轉換材質，本案費率自108年7月1日生效。

收清除處理費費率」公告事項第一項附表，調整PVC塑膠容器回收清除處理費費率。

(三)以比例原則檢驗回收清除處理費費率之合理性

比例原則是法治國原則中一個重要的子原則，是一種為達到符合實質正義理念的一種理性思考法則，有拘束所有國家行為之效力。¹⁵⁹所有國家行為均應遵循比例原則，亦即要求國家為達公益目的所採取之行為與所侵害的私益之間，必須「適當」、「必要」且「相當」。¹⁶⁰在國家行為（尤其是「法律」）侵害基本權利合憲性與否的案例判斷上，若欲運用比例原則以為檢驗，必須先探求立法目的，才能達到比例原則的要求：「國家行為與人民權利受侵害應有均衡性」¹⁶¹。

在比例原則的操作上，這裡應將問題分為二個層次來談。第一個層次是對責任業者課徵回收清除處理費與廢棄物清理法的立法目的之間，是否符合比例原則。第二個層次是，回收清除處理費之費率與課徵回收清除處理費，兩者之間是否符合比例原則。

1. 回收清除處理費之立法目的

在廢棄物清理法首次出現徵收費用的規定，是一九八八年十月二十日修正、同年十一月十一日公布的版本，當時第十一條規定：「I 執行機關為執行一般廢棄物之清除、處理，應向指定清除地區內居民徵收費用。II 前項收費標準及徵收辦法，由中央主管機關衡酌地方清除方法及處理設備之成本及費用定之。」其徵收費用之理

¹⁵⁹ 吳信華，憲法釋論，修訂二版，2017年，頁82。

¹⁶⁰ 吳信華，同前註。另外，審查意見指出：適當原則通常又譯為「合目的性原則」，然此譯法易與行政法上合目的性概念混淆，建議譯為「目的適合性」較為妥當。

¹⁶¹ 吳信華，同註159，頁86。

由，是為了充裕垃圾處理經費，貫徹污染者及受益者付費之原則，將現行所定執行機關在執行一般廢棄物之清除、處理，「得」徵收費用，修正為「應」徵收費用。由於當時徵收費用的對象為指定清除地區內之居民¹⁶²，該區域內之居民因享有執行機關清除、處理一般廢棄物之服務，而須付出對價，且計價方式採取成本費用計算法，從而，當時所收取的費用屬於規費，而與今日回收清除處理費為特別公課的性質不同。

真正具有今日特別公課性質的回收清除處理費是出現於一九九七年三月十一日修正、同年三月二十八日公布之廢棄物清理法第十條之一¹⁶³第三項：「公告指定業者除應向主管機關登記外，製造業

¹⁶² 當時第10條之1另訂有回收、清除、處理廢棄物之責任業者：「I物品或其包裝、容器經食用或使用後足以產生左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、販賣業者負責回收清除、處理之：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。II前項一般廢棄物之種類、物品或其包裝、容器之業者範圍，由中央主管機關公告之；其一般廢棄物之回收清除、處理辦法，由中央主管機關會同中央目的事業主管機關定之。」

立法理由為：「希望能對寶特瓶等廢棄物，建立一強迫回收之制度：商品或包裝、容器經食用或使用後產生之廢棄物，如寶特瓶、水銀電池、乾電池、農藥空瓶、塑膠空瓶、廢橡膠輪胎、馬口鐵空瓶、玻璃瓶、發泡聚已烯餐具等，目前均無回收系統，棄置後不但嚴重污染環境，且造成資源上之浪費，爰增訂商品或其包裝、容器之製造、輸入、販賣業者應負責回收清除、處理。」

¹⁶³ 第10條之1：「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、販賣業者負責回收清除、處理之：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前項一般廢棄物之種類、物品或其包裝、容器之業者範圍，由中央主管機關公告之；其一般廢棄物之回收清除處理辦法，由中央主管機關會同中央目的事業主管機關定之。III公告指定業者除應向主管機關登記外，製造業者應按當期營業量、輸入業者應按向關稅總局申報進口

者應按當期營業量、輸入業者應按向關稅總局申報進口量、容器材質等資料，於每期營業稅申報繳納前，依中央主管機關核定之費率，繳交回收清除處理費用，作為資源回收管理基金，並應委託金融機構收支保管運用；其收支保管及運用辦法，由中央主管機關定之。」¹⁶⁴其修正理由為：「經公告指定者，應成立基金管理，並委託金融機構收支保管運用；於申報營業稅結算時同時申報營業量，繳納回收清除處理費用。」然而，此種修正理由只是將條文內容重述一遍，從中無法得知立法者課徵回收清除處理費之真正目的，也無從檢視其正當性。因此，只能從立法過程中找尋答案，探求立法者的真意。

當時廢棄物清理法的修正草案由不同立法委員提出不同版本的草案，均提出徵回收清除處理費及設置資源回收管理基金的構

量、容器材質等資料，於每期營業稅申報繳納前，依中央主管機關核定之費率，繳交回收清除處理費用，作為資源回收管理基金，並應委託金融機構收支保管運用；其收支保管及運用辦法，由中央主管機關定之。該基金用於支付實際回收清除處理費用、補助獎勵回收系統、再生利用、執行機關代清理費用、中央主管機關評選之公正團體執行稽核認證費用、及其他經中央主管機關同意核准之用途。IV公告指定業者申報之營業量、回收量及處理量，主管機關得派員前往查核，並索取相關資料，或委託適任人員為之；必要時得請當地稅捐主管機關協助查核。V第一項應回收之物品或其包裝、容器之標示及依販賣業者種類、規模公告指定應設置資源回收設施，由中央主管機關定之。VI第三項回收清除處理費用費率依材質、容積、重量、回收再利用價值及回收清除處理率等原則定之，中央主管機關為審議費率有關事項，應訂定辦法設置資源回收費率審議委員會。VII物品或其包裝、容器有嚴重污染環境之虞者，中央主管機關得予以公告禁用或限制製造、輸入、販賣。VIII本法修正施行前，由業者組成之共同回收清除處理組織及依相關法規成立之基金會賸餘回收清除相關費用，應於本法修正後一年內移撥資源回收管理基金，依規定運用，並自本法公布日起，不得繼續從事廢棄物回收業務之營利行為。」

¹⁶⁴ 2001年10月4日修正、同年10月24日公布之廢棄物清理法，始將（舊法）第10條之1的內容移至第16條，成為今日的版本。

想。當時的提案委員之一，立法委員趙永清曾於一讀會表示：「長期以來，我們所實施的資源回收體系均是由業者自行組成基金會，然後再進行統籌處理……目前這些分散的基金會共有二十二個左右。在這種體系下，各級地方政府及社區民眾經常感到資源回收的不便，因為資源回收物或者必須交由不同的基金作處理，或者無人收購，以致形成資源回收無法落實的窘境；另外，甚至還發生稽核上的困難以人為的作假，以致造成許多弊端」¹⁶⁵。並提出「我們也成立一個單一基金，將現在各自為政的基金作整合，而成為一個委託金融機關信託的基金，以為收支保管運用。並避免各產業因規範對象及繳費標準不同，而形成的封閉的現象，業者同時也得到只需參與一個基金的便利，所以無論在形式上或運作上可以很便利。不必虛偽作假來製造書面文書，而增加很多困擾」¹⁶⁶「再則，我們也明訂公正健全之回收費率，設立資源回收費率審議委員會，……這項費率逐年作調整而為浮動費率，是較為公平可行的。」¹⁶⁷

在答詢趙永清委員的提問，當時的環保署署長蔡動雄答：「以目前的法令規定及執行技術上，如果對PVC有關容器之原料工廠也徵收費用，可能會造成問題，因為PVC原料工廠提供給很多廠商使用，有些會造成環境污染，但有些則不會造成污染。」¹⁶⁸

從上開立法委員的發言以及環保署署長的答詢中，可以發現，立法當時回收清除處理費之課徵只是因為回收清除系統不健全，存在產業不公平以及查核確認困難，因此立法者設立資源回收管理基

¹⁶⁵ 見立法院公報，第86卷，第2期，2894號，下冊，會議日期1996年12月21日，頁23以下。

¹⁶⁶ 同前註，頁24。

¹⁶⁷ 同前註。

¹⁶⁸ 同前註，頁39。

金，統合當時由業者各自為政所設立的二十二個基金，全部交由環保署管理、運用。至於提升回收率，只是在設立基金下所附帶追求的目標之一。簡言之，統合管理基金才是課徵回收清除處理費最主要的理由。這一點從當時立法過程中，多數立法委員的發言即可見端倪。

至於PVC對於環境產生污染問題，也並非完全如前開費率函令的修正理由以及本案原審判決¹⁶⁹所言，必然會造成環境污染，而須視用途而定，不是必定會造成環境污染。

2. 以比例原則檢視回收清除處理費之課徵

在第一層次問題的檢驗上，亦即對責任業者課徵回收清除處理費與廢棄物清理法之立法目的間，是否符合比例原則。從立法目的而言，廢棄物清理法是為了有效清除、處理廢棄物，並且改善環境衛生，以維護國民健康之目的而制定（廢棄物清理法第一條參照）。課徵回收清除處理費之主要目的是為了便於統一管理由業者各自設立的基金，同時也為了減少責任業者做假，進而提升廢棄物之回收率。從而，課徵回收清除處理費具有提升廢棄物之回收率的目的，此一手段與有助於達成廢棄物清理法之立法目的，因此，手段與目的之間具有合目的性。

就必要性而言，若有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。課徵回收清除處理費是否為對人民權益損害最少的方法，在此問題的判斷上，立法者可能採取的其他處理方法尚有：加強監督查核、收取規費，或提供經濟誘因。加強監督查核耗費人力物力，且成效不彰；至於收取規費的方式，則視業者自律程序而定，有部分業者確實做好清除、處理廢棄物之工作，有部分

¹⁶⁹ 本案原審判決提到：「PVC材質對環境之危害巨大……。」見：臺北高等行政法院103年度訴字第168號判決。

業者則否。儘管這兩種方法與課徵回收清除處理費相較，對人民權益的干預比較小，但卻不是屬於「同樣能達成目的之方法」的其中之一。

本文認為，較之課徵回收清除處理費，提供經濟誘因，更能使責任業者願意履行清除處理責任。以包裝飲料的寶特瓶循環利用為例，最早由環保署徵收押瓶費，在其廢棄階段由於有利可圖，業界配合建立回收系統，在產業鏈成熟發展後，環保署取消押瓶費徵收，由業界自行發展回收原料產品的認證管理系統，並發展出寶特瓶回收纖維，及各回收纖維所生產的運動服與紡織品，成功使寶特瓶原料循環利用，創造循環經濟的商機¹⁷⁰。

當前對於廢棄物處理的新觀念為三R概念：減少原料（Reduce）、再使用（Reuse）和再循環（Recycle），已不再是過去以回收、管制為主的思維模式。相較於我國對於廢棄物仍以採取管制手段為主，德國早已採取「行政管制」加上「循環經濟」模式，透過廢棄物的再生利用為責任業者帶來更大的經濟效益，有效改善廢棄物處理的問題。

儘管不同產業間實施循環經濟的難度也各有不同，如廢舊金屬的回收利用較為簡單，而從工業污泥中提取金屬進行化學分解則相對困難。此時更有賴政府制定相應的產業政策及執行政策的能力，才能推動循環經濟的發展。

實際上，使用過的PVC材質仍具有循環經濟價值，可作為人造皮革、電線覆皮、塑膠地墊、水管等之原料，如果能過透過循環經濟模式創造產業鏈，為責任業者帶來經濟效益，更能使業者履行其義務，此時，課徵回收清除處理費以及設立資源回收管理基金，就

¹⁷⁰ 陳良棟，循環經濟時代談台灣產業發展，綠色生產力通訊，第40期，2015年6月，頁6。

不是對人民（或相關業者）損害最小的方式，因此不具有必要性。反之，若是產業鏈尚未成形，課徵回收清除處理費以及設立資源回收管理基金尚得認為是對人民損害最小的方式，具有必要性。

至於相當性，所採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡，在這個判斷標準的檢驗上，立法者將業者各自設立之二十二個基金全部歸由環保署統一管理，各基金原有之財務亦隨之歸到資源回收管理基金，其數額共約有四十億元¹⁷¹，十分龐大，其規模不亞於一間國營企業。但是廢棄物回收清除處理之成本費用有多少、是否達到四十億元，從立法理由中未見說明。簡言之，責任業者被收歸到回收管理基金的數額約有四十億元，儘管其中一部分的金額會使用到業者所支出的回收清除處理費用上，但是此一成本費用是否高達（或接近）四十億元，誠有疑義。在未有精算下，立法者直接將責任業者所成立的各基金全部歸到資源回收管理基金，對於相關業者所造成之損害（四十億元）與立法者所欲追求之目的（提升廢棄物回收處理率及其所需之成本費用）之間，尚難認為符合相當性。

綜上所述，課徵回收清除處理費與廢棄物清理法之立法目的間未符合比例原則。

3. 以比例原則檢視回收清除處理費費率

在第二層次問題的檢驗上，亦即回收清除處理費費率與回收清除處理費之課徵目的間，是否符合比例原則。

在合目的性的檢驗上，有關容器瓶身以外之附件（即本案適用規範），其費率計算方式，是依照瓶身材質之回收清除處理費費

¹⁷¹ 參照環保署署長蔡勳雄之答詢內容，廢棄物清理法部分條文修正草案第一次聯席會議紀錄，立法院公報，第86卷，第2期，2894號，下冊，會議日期1996年12月21日，頁28；立法委員姚立明發言內容，廢棄物清理法部分條文修正草案第一次聯席會議紀錄，同上述立法院公報，頁28-29。

率，作為繳費之依據。容器瓶身以外之附件使用PVC材質者，回收清除處理費費率加重百分之一百，再乘以瓶身與附件之總重量。回收清除處理費之課徵，其主要目的是為了統一管理業者各自設立的基金，與使用PVC材質須加重計算費率之間，無目的上的連結，因此不具有合目的性。退步言之，即使認為回收清除處理費之課徵目的是為了提升廢棄物的清除、處理率，則能夠達成此目的費率計算依據應是PVC材質使用之多寡，而非瓶身材質，更非瓶身與附件之總重量，承此，此費率之計算方式仍然不具合目的性¹⁷²。

在必要性的檢驗上，若有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者，為達成課徵回收清除處理費課徵之附隨目的（提升廢棄物的清除、處理率），在費率計算標準上，仍有其他更合理之計算方式，例如PVC之重量或使用比例。在本案中，PVC使用比例極少，但卻以玻璃瓶身作為計算基準，而使得某甲須繳納三億八百萬元之回收清除處理費，顯然在眾多可使用之方法中，並非選擇對人民權益損害最少者，因此，不具有必要性。

至於相當性更是不具備，因為PVC墊片的回收清除處理成本是否需要三億元，容有疑義，而某甲須付出巨額之回收清除處理費，與提升廢棄物的清除、處理率之間，已顯失均衡¹⁷³。

172 不同意見：大法官釋字第788號解釋第23段，「就目的而言，中央主管機關所考量之PVC材質對環境之影響，將其列為計算費率應考量之因素，其所追求之目的自屬正當甚至為重要之公共利益。而加重費率100%之手段，目的在引導責任業者減少對環境危害程度較大之PVC材質之使用，或改為使用其他對環境較為友善之替代材質。」

173 如果不是課徵3億元，而是符合清除處理成本，則相當性的判斷會有不同結論。另外，不同意見：大法官釋字第788號解釋第23段，「中央主管機關於93年原僅公告加重30%，由於實施效果不彰，因此於96年再發布公告，將加重幅度提高為100%，迄今仍維持加重幅度為100%，均屬中央主管機關為達引導管制目的所得採取之適當手段，有助於促使責任業者減少

綜合上述，回收清除處理費費率之訂定，並不符合比例原則，尤其在本案中更是凸顯此一問題，從而，主管機關環保署須另行訂定合理費率，例如，依據PVC材質使用多寡為計算標準。

但是在本案中，無論是原審法院或上訴法院，均對於費率部分之合理性不質疑。臺北高等行政法院認為，從「容器回收清除處理費費率」相關條文之規定，可知只要容器附件使用PVC即應加重費率，並未區分附件所占總重量之比例多寡而異其處理，即毋庸為PVC含量多少之認定。而最高行政法院則表示，某甲對該費率不服，宜另案向環保署所設之資源回收費率審議委員會提出檢討修正意見，在未修正前，某甲須依其核定公告之費率核算應繳納之回收清除處理費。本文以為，在尊重行政裁量權的前提下，行政法院即使不自為判決，至少也應指明該費率計算之不合理，促使行政機關有自我更正之可能，而非完全不質疑行政機關所作成之意見，遽以駁回某甲之請求。

至於本案當事人不服最高行政法院判決而聲請之大法官解釋，釋字第七八八號認為，上開相關規定符合法律保留原則、授權明確性、平等原則及比例原則，因此做出回收清除處理費之課徵為合憲結果。其中比例原則的判斷部分，大法官認為，就「費率加重百分之一百」部分，固對責任業者之財產權與營業自由內容有一定之干預。惟回收清除處理費之課徵具有特定之政策目標，其所涉及之環保、資源回收等事項，有其專業性及複雜性，基於機關功能之考量，因此採寬鬆標準予以審查，進而認為「費率加重百分之一百」部分符合比例原則。

使用PVC材質。上述加重手段與上述目的之達成間，顯具合理關聯。因此，就容器瓶身以外之附件使用PVC材質者，加重費率100%部分，尚不牴觸憲法第23條比例原則。」

柒、結 論

特別公課為國家對於特定群體所課徵之公法上金錢給付義務。經由德國實務及學說長久以來的發展，特別公課須具備群體同質性、群體有責性、群體用益性及定期檢視課徵目的之合理性等四項要件。然而，無論是同質性、有責性或用益性，其具體的概念內涵均有不明確之處，且有侵害租稅國原則之虞。本文藉由最高行政法院一〇四年度判字第68號判決，以比例原則為尺，從回收清除處理費之課徵及回收清除處理費費率二個層次，凸顯廢棄物清理法中回收清除處理費適用於個案中不合理之處，省思課徵回收清除處理費之合理性。

參考文獻

一、中文

- 王韻茹，環境公課的憲法基礎與限制，月旦法學雜誌，第283期，2018年12月，頁112-125。
- 吳信華，憲法釋論，修訂二版，2017年。
- 李建良譯，「廢棄物特別公課」判決，德國聯邦憲法法院裁判選輯(九)，2000年。
- 李建良譯，「包裝容器稅」判決，德國聯邦憲法法院裁判選輯(九)，2000年。
- 李建良，空氣污染防治費之徵收、追繳與法律保留原則，台灣法學雜誌，第262期，2014年12月，頁55-69。
- 李惠宗，山坡地開發利用回饋金繳交問題之辯證，裁判時報，第80期，2019年2月，頁55-72。
- 林明鏘，論基本國策——以環境基本國策為中心，收錄於：林子儀等著，現代國家與憲法，1997年。
- 柯格鐘，特別公課之概念及爭議，月旦法學雜誌，第163期，2008年12月，頁194-215。
- 張志偉，特別公課的憲法框架——以德國聯邦憲法法院裁判及其學理檢討為借鏡，興大法學，第23期，2018年5月，頁61-107。
- 陳良棟，循環經濟時代談台灣產業發展，綠色生產力通訊，第40期，2015年6月，頁5-7。
- 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33-58。
- 陳敏，稅法總論，2019年。
- 陳清秀，稅法總論，十一版，2019年。

- 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515號解釋，台灣本土法學雜誌，第19期，2001年2月，頁9-19。
- 陳新民，中華民國憲法釋論，七版，2001年。
- 黃俊杰，特別公課之憲法基礎研究，國立中正大學法學集刊，第5期，2001年9月，頁3-95。
- 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103-143。
- 葛克昌，租稅國家，月旦法學教室，第5期，2003年3月，頁26-28。
- 葛克昌，特別公課與地方財政工具，台灣法學雜誌，第123期，2012年12月，頁146-156。
- 廖欽福，特別公課肥大化——從中油超收空氣污染防治費談起，台灣法學雜誌，第149期，2010年4月，頁35-37。
- 廖欽福，地方自治團體課稅立法權之困境及其他財政工具之選擇——以高雄市「事業氣候變遷調適費」為例，科技法律評析，第4期，2011年12月，頁195-248。
- 蔡茂寅，財政法：第四講——特種基金，月旦法學教室，第16期，2004年2月，頁85-97。
- 蕭文生，身心障礙者差額補助費之性質——評最高行政法院97年判字第907號判決，法令月刊，第62卷第2期，2011年2月，頁4-19。

二、德 文

- Arndt, Hans-Wolfgang*, Steuern, Sonderabgaben und Zwangsanleihen, 1983.
- Becker, Joachim*, Transfergerechtigkeit und Verfassung – Die Finanzierung der Rentenversicherung im Steuer- und Abgabensystem und im Gefüge der staatlichen Leistungen 2001.

- Birk, Dieter*, „Vorteilsabschöpfung“ durch Abgaben - Eine neue Kategorie nichtsteuerlicher Umweltabgaben, in: *Kley/Sünner/Willemsen* (Hrsg.), Festschrift für Wolfgang Ritter zum 70. Geburtstag, 1997, S. 41 ff.
- Blankart, Charles B.*, Öffentliche Finanzen in der Demokratie – Eine Einführung in die Finanzwissenschaft, 3. Aufl., 1998.
- Bleckmann, Albert*, Bundesverfassungsgericht versus Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte – Innerstaatliche Rechtskraft der Urteile des EGMR und Gleichheit von Mann und Frau, EuGRZ 1995, S. 387 ff.
- Bogs, Walter*, Grundfragen des Rechts der sozialen Sicherheit und seiner Reform, 1955.
- Brandt, Edmund*, Bundesverfassungsgericht und Sonderabgaben, NJW 1981, S. 2103 ff.
- Bull, Hans Peter*, Die Staatsaufgaben nach dem Grundgesetz – Um einen Anhang erweiterte Studienausgabe, 2. Aufl., 1977.
- Caesar, Rolf*, „Pfennigabgaben“ – fiskalisch motivierte Steuertarnung und Rückfall in die Fondswirtschaft? – Eine finanzwissenschaftliche Analyse, Finanzarchiv N.F. 38 (1980), S. 385 ff.
- Caesar, Rolf*, Umweltabgaben oder Umweltsteuern, in: *Mackscheidt/Ewringmann/Gawel* (Hrsg.), Umweltpolitik mit hoheitlichen Zwangsabgaben? – Festschrift für Karl-Heinrich Hansmeyer zur Vollendung seines 65. Lebensjahres, 1994, S. 91 ff.
- Dönneweg, Markus*, Der bezahlte Bildungsurlaub, 1997, passim.
- Friauf, Karl Heinrich*, Kommunale Steuern auf Einwegverpackungen – Ein finanzverfassungsrechtlicher Irrweg, GewArch 1996, S. 265 ff.
- Friauf, Karl Heinrich*, Öffentliche Sonderlasten und Gleichheit der Steuerbürger, in: Institut für Völkerrecht und ausländisches Recht der Universität zu Köln (Hrsg.), Festschrift für Hermann Jahrreiß zum 80. Geburtstag, 1974, S. 45 ff.

- Friauf, Karl Heinrich*, Verfassungsrechtliche Grenzen einer Reform des Systems der beruflichen Beildung, 1974.
- Frenz, Walter*, Das Prinzip widerspruchsfreier Normgebung und seine Folgen, DÖV 1999, S. 41 ff.
- Gitter, Wolfgang/Nunius, Volker*, Grundgedanken und Prinzipien (§ 5), in: *Schulin* (Hrsg.), Handbuch des Sozialversicherungsrechts, Band 2: Unfallversicherungsrecht, 1996, S. 97 ff.
- Götz, Volkmar*, Wirtschaftsverwaltungsrechtliche Ausgleichsabgaben, AöR 85 (1960), S. 200 ff.
- Häberle, Peter*, Die Gemeinwohlproblematik in Rechtswissenschaftlicher Sicht, Rechtstheorie 14 (1983), S. 257 ff.
- Hansjürgens, Bernd*, Umweltabgaben im Steuersystem – Zu den Möglichkeiten einer Einfügung von Umweltabgaben in das Steuer- und Abgabensystem der Bundesrepublik Deutschland, 1992.
- Hansjürgens, Bernd*, Umweltabgaben als öffentliche Einnahmen?, in: *Benkert/Bunde/Hansjürgens* (Hrsg.), Wo bleiben die Umweltabgaben?, 1995, S. 137 ff.
- Henseler, Paul*, Begriffsmerkmale und Legitimation von Sonderabgaben, 1984.
- Henseler, Paul*, Die Künstlersozialabgabe im System öffentlicher Abgaben, NJW 1987, S. 3103 ff.
- Herzog, Roman*, Ziele, Vorbehalte und Grenzen der Staatstätigkeit (§ 72), in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band IV, 3. Aufl., 2006, S. 81 ff.
- Hesse, Konrad*, Der Gleichheitsgrundsatz im Staatsrecht, AöR 77 (1951/52), S. 167 ff.
- Heun, Werner*, Die Sonderabgaben als verfassungsrechtlicher Abgabentypus, DVBl 1990, S. 666 ff.

- Hey, Johanna*, § 7, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*, 23. Aufl., 2018.
- Hofmann, Jochen*, Das Urteil des BVerfG zum Investitionshilfegesetz (InvHG) – Sonderabgaben und Grundgesetz, DVBl 1986, S. 537 ff.
- Isensee, Josef*, Umverteilung durch Sozialversicherungsbeiträge, 1973.
- Isensee, Josef*, Nicht-steuerliche Abgaben – ein weißer Fleck in der Finanzverfassung, in: *Hansmeyer* (Hrsg.), *Staatsfinanzierung im Wandel*, 1983, S. 435 ff.
- Isensee, Josef*, Gemeinwohl und Staatsaufgaben im Verfassungsstaat (§ 57), in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Band III, 1988.
- Isensee, Josef*, Finanzverfassung und Sozialrecht, in: *Sozialfinanzverfassung* 35 (1992), S. 7 ff.
- Jachmann, Monika*, Sonderabgaben als staatliche Einnahmequelle im Steuerstaat, *StuW* 1997, S. 299 ff.
- Jakob, Wolfgang*, Sonderabgaben – Fremdkörper im Steuerstaat?, in: *Kirchhof/Offerhaus/Schöberle* (Hrsg.), *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik*, Festschrift für Franz Klein, 1994, S. 663 ff.
- Jarass, Hans D.*, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem Grundgesetz – eine systematische Darstellung vrfassungsrechtlicher Probleme mit Anwendungsfällen aus dem Bereich der Umweltabgaben, 1999.
- Jarass, Hans D.*, Bemerkenswertes aus Karlsruhe – Kooperation im Immissionsschutzrecht und vergleichende Analyse von Umweltschutzzinstrumenten – Zugleich ein Beitrag zu den Instrumenten staatlicher Verwaltung, *UPR* 2001, S. 5 ff.
- Jellinek, Georg*, *Allgemeine Staatslehre*, 1929.
- Jobs, A. Thorsten*, Zur Gesetzgebungskompetenz für Umweltsteuern, *DÖV* 1998, S. 1039 ff.

Jochum, Heike, Neustrukturierung der Sonderabgabendogmatik, *StuW* 2006, S. 134 ff.

Kilian, Michael, Nebenhaushalte des Bundes, 1993.

Kirchhof, Ferdinand, Sozialversicherungsbeitrag und Finanzverfassung, *NZS* 1999, S. 161 ff.

Kirchhof, Paul, Die verfassungswidrige Investitionshilfeabgabe im System öffentlicher Abgaben, *ZIP* 1984, S. 1423 ff.

Kirchhof, Paul, Die Sonderabgaben, in: *Wendt/Höfling/Karpen/Oldiges*, (Hrsg.), *Staat Wirtschaft Steuern – Festschrift für Karl Heinrich Friauf zum 65. Geburtstag*, 1996, S. 669 ff.

Kirchhof, Paul, Staatliche Einnahmen (§ 88), in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Band IV, 2. Aufl., 1999.

Koch, Hans-Joachim, Das Kooperationsprinzip im Umweltrecht – ein Missverständnis?, *NuR* 2001, S. 541 ff.

Köck, Wolfgang/von Schwänenflügel, Matthias, Abfallvermeidung durch kommunale Verpackungsabgaben, 1990.

Konrad, Karlheinz, Verfassungsfragen kommunaler Verpackungssteuersatzungen, *BB* 1995, S. 1109 ff.

Konrad, Karlheinz, Umweltlenkungsabgaben und abfallrechtliches Kooperationsprinzip, *DÖV* 1999, S. 12 ff.

Leisner, Walter, Der Kohlepfennig – eine zulässige Abgabe?, *GewArch* 1990, S. 265 ff.

Martini, Mario, Zur Kasse bitte ...! Die Bankenabgabe als Antwort auf die Finanzkrise – Placebo, Heilmittel oder Gift?, *NJW* 2010, S. 2019 ff.

Mohl, Helmut, Rechtliche und praktische Anforderungen an eine kommunale Verpackungssteuer – die gerichtsfeste Verpackungsmüllsatzung, *WiVerw* 1996, S. 102 ff.

- Möslein, Florian*, Steuerrecht und Marktstabilität, JZ 2012, S. 243 ff.
- Murswiek, Dietrich*, Ein Schritt in Richtung auf ein ökologisches Recht - Zum „Wasserpfeffig“-Beschluß des BVerfG, NVwZ 1996, S. 417 ff.
- Osterloh, Lerke*, Zur Zulässigkeit von Sonderabgaben – BVerfGE 55, 274, JuS 1982, S. 421 ff.
- Papier, Hans-Jürgen/Möller, Johannes*, Die Rolle des Solidarausgleichs in der gesetzlichen Unfallversicherung, NZS 1998, S. 353 ff.
- Patzig, Werner*, Steuern-Gebühren-Beiträge und „Sonderabgaben“, DÖV 1981, S. 729 ff.
- Pieroth, Bodo*, Rechtsgrundlagen der kommunalen Steuer auf Verpackungsmüll, WiVerw 1996, S. 65 ff.
- Puhl, Thomas*, Budgetflucht und Haushaltsverfassung, 1996.
- Puwalla, Wolfgang*, Qualifikation von Abgaben – Eine Untersuchung am Beispiel der Fehlbelegungsabgabe, 1987.
- Reimer, Ekkehart/Waldhoff, Christian*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Sonderabgaben des Banken- und Versicherungssektors, 2011.
- Richter, Wolfgang*, Verfassungsmäßigkeit von Sonderabgaben, 1977.
- Rozek, Jochen*, Feuerwehrdienstpflicht, feuerschutzabgabe und die „neue Formel“ des BVerfG zu Art. 3 Abs. 3 Grundgesetz, BayVBl 1993, S. 646 ff.
- Sacksofsky, Ute*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, 2000.
- Schaefer, Horst*, Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff, 1996.
- Schemmel, Lothar*, Quasi-Steuern, 1980.
- Schiller, Gernot*, Sonderabgaben mit einer wirtschaftslenkenden Antriebs- und Sanktionsfunktion in der Wirtschafts- und Finanzverfassung des Grundgesetzes, 2000.
- Schmidt, Walter*, Sonderabgaben in der neueren Rechtsprechung des BVerfG, NVwZ 1991, S. 36 ff.

- Schmidt-Preuß, Matthias*, Konsens und Dissens in der Energiepolitik – rechtliche Aspekte, NJW 1995, S. 985 ff.
- Schmölders, Günter*, Finanzpolitik, 3. Aufl., 1970.
- Schulin, Bertram*, Soziale Entschädigung als Teilsystem kollektiven Schadensausgleichs, 1981.
- Seer, Roman*, § 2 in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Aufl., 2018.
- Siekmann, Helmut*, Kommentierung des Abschnitts X. Das Finanzwesen (vor Art. 104 a bis Art. 115 GG), in: *Sachs* (Hrsg.), Grundgesetz, 3. Aufl., 2002.
- Staudacher, Richard*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Sonderabgaben, 2004.
- Tewinkel, Andreas/Hansjürgens, Bernd*, Sonderabgaben zur Verbesserung der Umweltsituation, in: Wirtschaftsdienst 1991, S. 149 ff.
- Tiedemann, Paul*, Die Verpackungsabgabe als Instrument kommunaler Abfallvermeidungspolitik, DÖV 1990, S. 1 ff.
- Tiepelmann, Klaus*, Umweltabgaben – Renaissance der Fondswirtschaft, in: *Mackscheidt/Ewringmann/Gawel* (Hrsg.), Umweltpolitik mit hoheitlichen Zwangsabgaben?, Festschrift für Karl-Heinrich Hansmeyer zum 65. Geburtstag, 1994, S. 75 ff.
- Weber, Werner*, Die Dienst- und Leistungspflichten der Deutschen, 1943.
- Weber, Werner*, Rechtsfragen der milchwirtschaftlichen Marktordnung, 1962.
- Weidemann, Clemens*, Rechtsstaatliche Anforderungen an Umweltabgaben, DVBl 1999, S. 73 ff.
- Wernsmann, Rainer*, § 3 AO, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, 2019.
- Wilms, Heiner*, Die abgabenrechtliche Qualifizierung des „Kohlepennigs“, NVwZ 1995, S. 550 ff.

