

特別公課、專款專用與特種基金之關聯

現代給付國家由於政府職能的不斷擴充，在稅基遭到侵蝕，國家難以透過租稅增加財源之情況下，為了彌補因國家任務膨脹所造成的財政缺口，特別公課正被各國廣泛地作為滿足其財政需求的工具。本文即在探討特別公課在預算管理上可能使用之基金制度，以滿足其專款專用之特性。

◎張育珍（行政院主計處第二局科長）

壹、前言

由於人權思想理論不斷地創新擴大，進入二十世紀後，由於工業化、家庭式經濟解體、大戰後經濟衰退等因素，人民要求國家除必須保護個人社會安全外，尚須提供各式公共設施或服務及為各種之給付，國家型態遂由單純之秩序維護者及從事生存照顧之「給付主體」成為「給付國家」（辜仲明，2001，頁 11-13）。

國家在給付任務急遽擴增之情況下，勢必增加其財政支出，最快速的手段便是增加租稅收入以擴充財源，但租稅之課徵對象與給付對象間並無明顯相關性，故當政府以增加租稅來支應遽增之給付任務時，作為納稅義務人的社會大眾即難以區分政府增加其稅負與其所請求國家給予之給付間之關聯，進而杯葛租稅政策，甚至在利益團體運作之下，而有增加租稅減免之情況。

在稅基遭到侵蝕，國家難以透過租稅增加財源之情況下，給付國家為彌補因國家任務膨脹所造成的財政缺口，除了運用傳統稅費徵收等財政工具外，發行公債及貨幣融通亦為其籌措財源的方式，然以之補足財政缺口仍有實質上的困難，於是，一項異於傳統強制性財政工具類型—「特別公課」正被各國廣泛地運用，以滿足國家財政需求。

我國在 1989 年以前採取穩健保守的財政政策，恪守預算平衡法則，之後因民主與結構性因素，致社會福利支出擴增，各種租稅減免措施亦造成政府財政惡化。在面臨財政失衡之際，我國與其他國家採取了相同的作法：以特別公課來緩和收支失衡的財政危機。而為了與一般稅費之收取及使用加以區隔，我國多以成立特種基金，將該等特別公課納入基金，以「專款專用」方式為收支之處理。本文即將從理論及實務面探討特別公課、專款專用及特種基金三者間之關聯。

貳、特別公課之概念

一、特別公課的意義

「特別公課」源自於德文 *Sonderabgaben*，德國學者根據實務運作之結果，所賦予之定義為：「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定法律上關聯為出發點；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。」（轉引自何愛文，1994，頁 12），我國學者亦有稱為特別捐或特別費，在美國則有相似的財政工具—指定用途稅（*Earmarked Taxes*）。

特別公課係屬非稅公課，是現代給付國家爲了滿足特定任務之財政需求，對與該特定任務有特殊關係之責任群體所課徵之負擔（何雪莉，1996，頁 30），換言之，特別公課是現代給付國家爲了避免民意反彈、填補財政缺口與滿足政策功能導向要求，以受益原則與肇因者原則爲基礎所發展出來的一種新興的財政工具。

二、特別公課概念之形成

特別公課最早發源於德國，由於並非既存於實體法中的公課類型，因此，最初導入此一財政工具時，各界對於特別公課之理解僅爲一種異於傳統財政工具的公課群體，並未給予特定的專有名詞，直到 1943 年德國學者 Werner Weber 於其所發表的論文中率先使用「特別公課」之表達方式（轉引自黃俊杰，2000，頁 8 註 5），經由德國憲法法庭及法學界多次引用，此等異於傳統財政法上之公課群體，始被置於「特別公課」之集合概念下。

隨著特別公課在實務上被廣泛地運用，其重要性日益顯著，自 1980 年德國聯邦憲法法院於職業訓練公課一案中，針對特別公課之合憲性要件加以大篇幅論述開始，德國學者乃藉由實務運作結果，歸納出特別公課規範內涵如下（何愛文，1994，頁 11）：

- （一）特別公課之課徵有所追求的特定經濟或社會目的，而非僅限於財政上之目的，因此，其收入不得被用以支應國家一般性任務之財政需求。
- （二）特別公課是用來實現特別任務，與一般稅捐之繳納義務人相較，特別公課之負擔義務人與該特別任務之關聯性較爲密切，且能與一般納稅義務人劃分。
- （三）對特別公課之繳納義務人而言，國家不需爲相對應的對待給付。
- （四）特別公課之課徵係以「金錢給付義務與負擔理由之間需存在特殊的法律關聯」，此一「特殊的法律關聯」亦爲是否容許開徵特別公課的重要審查基準。

特別公課並非我國成文法中對國家強制收入或財政工具所設之專有名詞【註 1】，其概念在國內之形成，始於學者基於比較法之觀點，將德國學說與德國聯邦憲法法院之見解引進國內，至 1997 年大法官會議釋字第 426 號針對空氣污染防制費採隨油徵收方式開徵是否有違反「空氣污染防制法」第十條【註 2】之授權法源時，在實務界首見對特別公課之定義爲：「……國家爲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，在學理上爲特別公課，乃現代工業先進國家常用之工具。」【註 3】，雖未如詳予規範其概念意涵及成立要件，但以大法官會議解釋之效力，特別公課在我國已取得實質之規範性。

三、特別公課的類型

根據德國聯邦憲法法院之判決，約可依公課目的將特別公課區分爲「具有籌措資金之財政目的」及「不具有籌措資金之財政目的」二大類，前者原則上是以特定行業或個別經濟部門作

為成員組成職業群體，形成特殊的財政聯盟，共同應付屬於群體之特殊任務，後者之重點則傾向於二個面向：一為行為的誘導，亦即給予具體之經濟手段引導促進其行為，一為平衡的功能，係對於義務未履行之具有財政經濟上補償本質之給付（辜仲明，2001，頁 49-53）。

在司法院釋字 426 號解釋中雖提出特別公課之概念，但並未對其類型再詳加規範，學者何愛文援引德國學說，將我國的特別公課按課徵原因加以分類如下：

- (一) 基於特殊籌措資金之目的而課徵之特別公課：此類特別公課之課徵，係基於籌措資金以爲達成特殊目的，尤其是涉及法律所定對被課徵群體有利的給付計畫而進行資金籌措。
- (二) 基於未履行特定法定義務而課徵之特別公課：此類特別公課係在相關的法定義務未被履行時而對行為義務人加以課徵之金錢給付義務，又稱「補償公課」或「替代公課」。
- (三) 環境使用公課：此類公課通常被理解爲環境財使用之補償，有時係基於平衡環境使用者相對於未使用者所取得之優勢加以課徵，或是對環境財之污染與消耗行為之平衡，因此又被稱爲「肇因者公課」。在環境行政管制中屬於「經濟誘因」的管制方式。

四、特別公課與其他稅費之釐清

特別公課與稅最大區別即在於：稅之課徵對象爲一般社會大眾，我國憲法即明定人民有依法納稅之義務，其收入與支用目的並無特定關係。至於特別公課則是基於特殊的法律關聯向特定群體課徵，其課徵目的並非用以滿足一般公共需求，而是用於特定的支出目的。

特別公課與規費之區別爲：規費係爲滿足國家或地方自治團體的財政需要，而行使公權力加以課徵之金錢給付，亦即個人對於公共設施以特定的方式實際上加以使用之對價（陳清秀，1993，頁 49）。換言之，規費係個人本「對等報酬原則」對於政府機關所提供給付之對待給付，而特別公課之課徵並不存在有「對等報酬」之觀念，此即與二者最大之區別所在（陳清秀，1993，頁 49-50；何愛文，1994，頁 25）。

特別公課與受益費之區別爲：特別公課與受益費之主要分別在於受益費之徵用旨在填補涉及公共工程之營造所生之財政需求，而特別公課之課徵不必然與公共工程相關，亦非全然在支應公共工程支出（何愛文，1994，頁 26）。

由以上比較可知，特別公課在徵收對象、徵收目的與對待給付等觀點，與一般稅費並不全然相同，且一般稅費在財務安排上，係以統收統支方式，納入總預算中統籌使用。因此，特別稅課在有特定徵收對象、特定徵收目的之情況下，其財務管理方式亦有別於一般稅費。此一觀點，將在下一節詳細討論。

五、特別公課在我國實務上的運用

我國行政實務上關於特別公課的運用，其使用之領域涵蓋如：貿易之推廣及景氣之調整（貿易法第 21 條之推廣貿易服務費）、能源之研究與發展（能源管理法第 5-1 條及石油管理法第

34 條向相關業者收取之收入)、就業安置及訓練之平衡調節(職業訓練法第 27 條之職業訓練費及就業服務法第 51 條之就業安定費)、環境污染之防制(如空氣污染防治法第 16 條課徵之空氣污防制費、廢棄物清理法第 16 條之回收清除處理費)、身心障礙者之福利與保護(身心障礙者保護法第 31 條之差額補助費)……等眾多領域,可謂相當廣泛。

由上開法律規定發現,在立法實務上,各該法律對「特別公課」均以「費」稱之,並未予立法定義,令特別公課係以個別方式呈現在各課徵法源中,並無明確集合之概念,且易與規費或受益費發生混淆。

參、特別公課與專款專用

前已提及,特別公課在徵收對象、徵收目的等方面與一般稅費並不相同,故在財務管理之方式亦有別於一般稅費。本節將從特別公課之課徵原則切入,並藉由專款專用理論之分析,探討特別公課與專款專用之關聯。

一、特別公課之課徵原則

(一) 基本原則—補充性原則

補充性原則,係在協調補充租稅概念缺口之必要性與稅捐體制優先性二者間可能產生之衝突,而作為特別公課課徵之基本原則。政府課徵租稅之原始首要目的,在取得充分之財政收入以應政務之需,而由於租稅的課徵對象係屬不特定之社會大眾,且因其具有統籌收支及實現一般公共任務等特性,因此,在以特殊責任作為給付負擔之領域,稅捐可能不適合作為財源,所以,引入特別公課作為租稅之補充似有其必要性,但必須避免租稅體制遭架空或破壞之情況,故特別公課之存在前提,必須為租稅概念發生缺口,亦即為特別公課之存在,必須為一般租稅之作用無法達成時始可介入為要件,德國聯邦憲法法院即明白指出,特別公課為租稅「罕見之例外」,並加以確立容許要件,該等要件即為特別公課補充性原則之內涵。

特別公課補充性原則之內涵包括:群體同質性、群體責任及群體用益性(辜仲明,2001,頁 161-164)。群體同質性係指特別公課之負擔群體,必須是既存且顯示該群體與一般社會大眾或其他群體有不同之共同利益地位,而得明確劃分其與一般社會大眾或其他群體之界限。國家經由課徵特別公課收入所欲達成之特定任務,必須為該公課負擔群體之責任,而非社會全體之責任,此即為特別公課群體責任之概念。特別公課之收入,必須用於對公課義務人群體有利之事項,即係以該群體是否受益作為容許課徵特別公課之判定標準,並非以個別公課義務人是否為支出受益人為判斷,此即為群體用益性,至於特別公課收入為群體利益而運用時,可產生與一般社會大眾或其他群體利益交疊之情形,如此,則必須審視公課義務人是否處於具有密切利益之地位,否則,公課義務人為他人利

益而有財政上之負擔，原則並不被允許（黃俊杰，2001，頁 127-128）。

綜上所述，課徵特別公課之前提，係基於補充性原則之要求，依德國聯邦憲法法院之見解，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，故應嚴格適用補充性原則，至於在非以財政目的為主之特別公課，則必須在群體責任及群體用益性之要求下，進行補充性原則之審查。

（二）合法性原則

特別公課亦為國家以公權力強制且無對價向人民徵取財源，其作用已對人民之財產權具侵害性，故為合理保障人權，其徵收須以法律定之。特別公課既為人民繳納金錢之公法上負擔，則其徵收目的、對象、程序及用途均必須以法律定之，如係法律授權以命令訂定者，如符合具體明確之標準，亦為憲法所允許，此即在釋字第 426 號解釋中，大法官認為特別公課應受憲法第 23 條法律保留原則限制之觀點。

（三）正當性原則

課徵特別公課之正當性基礎，在收入面為負擔平等原則，在支出面則為專款專用原則。說明如下：

- 1.負擔平等原則：特別公課因繳納義務人之繳納義務與負擔理由間具有「特殊之法律上關聯」，故在課徵之負擔平等原則係以責任為基礎（黃俊杰，2000，頁 85）。
- 2.專款專用原則：特別公課係向特定群體課徵，以支應特定且有利於繳納義務人群體之用途，特別公課之收入若非專款專用於該項用途，則無法具體呈現負擔理由與給付義務間之特殊法律關聯，使該特定群體相對於一般大眾或其他群體，反處於較為不利之地位，除違反負擔平等原則外，亦與課徵特別公課之基本原則—補充性原則之內涵相悖。

從以上對於特別公課課徵原則之闡述，可知特別公課必須「專款專用」於特定且有利於該繳納義務人群體之用途，否則即違反特別公課之課徵基本原則，而有損及合法性及正當性。

三、專款專用之意義及優劣

專款專用是政府處理收支問題之特殊方式，指定用途稅、使用者付費、目的稅等，是常與專款專用劃上等號的觀念，均為將某些特定來源的財政收入用於特定用途的公共支出上（熊秉元，1997，頁 10）。特別公課既係向特定群體課徵，以支應特定且有利於繳納義務人群體之用途。

早期財政學者反對專款專用之立場，主要從預算調度的方向考量，因為專款專用相對於統收統支而言，表示預算項目彼此獨立，不能互通有無，除因支出水準會受到稅收多寡的影響，對個別支出項目不見得有利外，對預算整體而言，亦未見其利，因為支出項目間不能截長補短，

且某些公共支出具有「殊價財」之性質，如基礎教育及科技發展等，此類殊價財雖具投資價值，但在投資初期，無法產生充裕之自足財源，致須仰賴其他稅收支應，故需藉由「統收統支」來調度支應。此外，若採專款專用觀點，意味著各行政機關將自行設計特定之稅負財源來辦理其政務，而複數稅制易造成重複課稅，加重國民稅負壓力，在行政單位更易因本位主義而產生衝突。

然而，公共選擇學派學者 Buchanan 及 Brennan 將政治過程的特性納入分析，即一旦將選舉代議、行政官僚等政治過程的特性納入分析，統收統支未必為最佳之工具，並提出下列見解（熊秉元，1999，頁 210）：

- （一）統收統支隱含選民只有一次表達偏好的機會，但專款專用表示選可針對各個專款專用項目表達偏好。此一作法顯然較統收統支更為精緻，也更有效地反映選民對某一政策之好惡程度。
- （二）採用專款專用可以使選民由專款中獲得相當水準的公共服務。學者 Hsiung 提出的防水艙理論認為，面對吞鯨（Leviathan）般的政府，個人或選民可能更擔心在某一支出上的浪費和缺失會影響到其他部門，因此，專款專款的作法即具有像潛艇防水艙之功能，可以有效遏止某一地方的缺失擴散而影響到整艘潛艇的安全。

不論統收統支或專款專用均為財政收支管理之制度，各有其優缺點，故在財政安排上較好的作法應非採用單一制度，而是將二種作法予以適當的結合，即應探討的重點宜在發現如何適用該二制度之判斷標準。

根據前述對於特別公課的分析，再與公共選擇學派所提觀點相結合，對於課徵特別公課的特定群體的構成成員（選民）而言，以專款專用方式的確較傳統的統收統支方式應更能提高課徵之合法性及正當性。

四、特別公課在專款專用上之具體表現

（一）在收支管理方面

由於特別公課之收入具有「專款專用」之特性，使其受到預算計畫決定者加以保留，以應付其特定用途之支出與運用，同時亦使政府在分配特別公課收入時之行政裁量受到限縮。原則上，特別公課收支管理，多半係以成立特種基金或設置專戶之方式，而表現出專款專用之目的。

（二）在預算表現方面

由於我國預算法中並無專款專用一詞，然而並非預算制度中即無專款專用之精神，專款專用在預算上之表現方式，可歸納如下：

- 1.設置特種基金：特種基金為一獨立之財務個體，依據預算法可編列單位預算或附屬單位預算，前者併入總預算，後者則僅將與總預算相關部分編入，且其收支節餘可轉入下年度繼續支用。
- 2.設置專戶：特別公課如以設立專戶方式為立，則無須受立法機關依預算法加以審議，其預算、決算及會計報告僅由管理委員會審議即可。
- 3.編列收支併列預算：所謂收支併列預算係指在財源尚未獲得前，其相對用途之支出亦須加以限制支用，係在總預算以收支科目表達，收支併列項目之節餘款，於年度結束後應即歸解國庫。

上述三種專款專用在中央政府預算之表現方式，因設置專戶有規避立法院預算審議權之嫌，且因缺乏外部監督機制，為避免弊端發生，行政院多已取消專戶之設置，改以成立特種基金方式管理。至於收支併列方式，因係編列於總預算中，較缺乏靈活調度之能力，因此，目前總預算中亦鮮見將特別公課以收支併列方式呈現。

肆、特種基金與特別公課之收支管理

依據我國預算法之規定，特種基金係指歲入之供特殊用途者，又可區分為：

- 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。

特別公課之專款專用性，係緣於該公課係向特定群體課徵，以支應特定且有利於繳納義務人群體之用途，與上開特種基金之定義互相呼應，又因國家對該課徵群體不需為相對應的對待給付，即特別公課之收入與用途間並不存在對價關係，在預算編製實務上則以特別收入基金較符合特別公課之性質。

伍、結論

特別公課為現代給付國家新興之財政工具，為租稅缺口之補充，其課徵對象為特定群體，課徵目的在支應特定且有利於繳納義務人群體之用途，因此，使特別公課具有專款專用性，而是項特性反映在預算制度上即為成立特種基金（以特別收入基金為最適類型），其原因歸納如

下：

一、以特種基金管理特別公課，可滿足課徵正當性之要求

政府一般性之政務支出，透過各項稅課之徵收，可由全體國民負擔，但辦理僅限於特定對象獲利益之特殊業務，若仍由全體國民共同負擔相關支出，顯欠公允。利用特別公課方式所籌集之財源，以特種基金來管理，除可與一般稅費加以區隔，並專供用於特定用途，可滿足特別公課課徵正當原則—負擔平等及專款專用之要求。

二、特種基金為獨之財務個體，可滿足特別公課課徵合法性之要求

特別公課收入及所支應特定用途一旦確定，採用特種基金制度，則可依預算法及母法或母法之授權規定訂定基金之收支保管及運用辦法，除可將明確界定其個別資源的徵收、支用及保管，對於基金管理制度之設計，亦可一併於其收支保管及運用辦法中規範，符合特別公課合法性原則之要求。

此外，特種基金依預算法及決算法等規定，須擬定資金運用計畫並編製預算，年度結束時亦須編造決算，送立法院及監察院審議，監督及管理機制完備，不易產生弊端。且特種基金依會計法規定尚須制定適當的會計制度，因此，對於任一特定業務的執行與其財務的管理，均能分開處理、表達，有利於特別公課財務運用之監督與管理。

參考文獻

1. 方清風，2002，中央政非營業基金制度之研究，國立台北大學公共行政暨政策研究所碩士論文。
2. 李雪莉，1996，規費收取之研究，國立中正大學法律研究所碩士論文
3. 何愛文，1994，特別公課之研究—現代給付國家新興之財政工具，國立台灣大學法律研究所碩士論文。
4. 陳清秀，1997，稅法總論，植根法律。
5. 陳清秀，1993，“稅捐、規費、受益費與特別公課”，律師通訊第 171 期，頁 45-54。
6. 張嫻安，1983a，“特別捐（特別費）與特種基金制度（上）”，輔仁法學第 12 期，頁 1-48。
7. 張嫻安，1983b，“特別捐（特別費）與特種基金制度（下）”，輔仁法學第 13 期，頁 43-73。
8. 辜仲明，2001，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研究所碩士論文。
9. 黃俊杰，2000，特別公課之憲法基礎研究，行政院國家科學委員會補助專題研究計畫成果報告。
10. 黃俊杰，2002，“特別公課類型化及其課徵正義之研究”，台北大學法學論叢第 50 期，頁 101-143。
11. 葛克昌，1996，“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。
12. 熊秉元，1997，“「專款專用」與個人—由子民社會到公民社會的變遷”，財稅研究第 29 卷第 1 期，頁 8-25。
13. 熊秉元，1999，“專款專用和經濟理論”，經社法制論叢第 23 期，頁 199-217。

附註

註 1：詳「財政收支劃分法」第 4 條所定之附表一「收入分類表」。

註 2：現行之「空氣污染防治法」於 1992 年 6 月修正發布，釋字 426 號解釋文當時適用之「空氣污染防治法」為 1992 年修正發布，其第 10 條第 1 項規定：「各級主管機關應依污染源排放空氣污染之種類及排放量，徵收空氣污染防治費用。」；第 2 項規定：「前項污染源之類別及收費辦法，由中央主管機關會商有關機關定之。」

註 3：詳 1997 年 5 月 9 日司法院釋字第 426 號解釋理由書。