

# 稅捐法導論一

## 第十四講 稅捐基礎法 XIII

### 地方稅法通則下之地方自治稅捐 (二)

國立臺灣大學法律學院 柯格鐘教授



【本著作除另有註明外，採取創用 CC「姓名標示—  
非商業性—相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出】

## 一、地方稅法通則下之特別稅、附加稅與臨時稅（指定用途稅）的分別

### （一）特別稅

特別稅指地方自治團體透過地方制度法、地方稅法通則規定，課徵既有稅目（即財政收支劃分法規定）之外的稅捐。

假設某縣市因觀光遊客眾多，決定課徵「旅館稅」。旅館稅不針對一般消費課稅，而是對至該地旅館住宿之人課徵，此為財政收支劃分法既有稅目之外的稅捐，屬於特別稅。

### （二）附加稅

附加稅概念與特別稅相對立，是在既有稅目上附加，不論為稅基的附加，或稅率的附加，均為附加稅。

假設課徵個人綜合所得稅稅率為 40%，所得稅稅基不變動，而稅率再增加 3%，此增加部分的稅收由爭取此附加的地方自治團體取得，此為稅率的附加。

### （三）臨時稅

臨時稅理論上為特別稅的一種特殊形態，同樣為既有稅目之外的稅捐，但僅有兩年的徵收期限，稱為臨時稅。而學理上有認為臨時稅本質上與特別稅沒有太大的差異，似乎沒有增設此種稅目的必要。

## 二、地方稅法通則對地方自治稅捐之管制：特別稅、附加稅與臨時稅之實質要件與立法程序的限制

### （一）一般性限制

一般性限制指對於特別稅、附加稅與臨時稅均有適用的限制。第 3 條第 1 項但書各款為不得開徵地方自治稅捐的規定：第 1 款：「轄區外之交易」，由於非自治範圍內事項，沒有

課徵地方自治稅捐的權限，此為事務本質所推導的必然要求。

第 2 款：「流通至轄區外之天然資源或礦產品等」，流通至轄區外，同樣可能涉及轄區外之交易行為。但與第 1 款的差別是本款所指天然資源或礦產品，可能橫跨數個轄區。例如：一條河流經過 A、B、C 三個自治團體，依本款規定，三者就喪失對該天然資源或礦產的管轄的權限。但此有背離地方自治原理的嫌疑，因為有由數個地方自治團體聯合共同管理的可能。

第 3 款：「經營範圍跨越轄區之公用事業」，例如：臺灣自來水公司、臺灣電力公司以及臺灣中油公司等，為跨連數轄區的公用事業，本款規定排除課徵地方自治稅捐的可能。

第 4 款：「損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項」，為概括抽象性條款，用以涵蓋前 3 款規定所沒有涵蓋的範圍，並以國家公共利益為由來加以否決。例如：地方自治團體對「過境之貨物或人」課徵稅捐，產生貨物、人員過境上的阻礙，而不利於國家整體經濟發展。

## （二）課徵年限限制

第 3 條第 2 項：「特別稅課及附加稅課之課徵年限至多四年，臨時稅課至多二年，年限屆滿仍需繼續課徵者，應依本通則之規定重行辦理。」

學理上有認為此為不當之限制，因為年限限制本質上就讓地方自治稅捐無法成為地方自治團體規劃長遠財源的選擇。

## （三）個別限制

### 1. 特別稅

第 3 條第 3 項第 1 句：「特別稅課不得以已課徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象」

### 2. 附加稅

第 4 條第 1 項除印花稅、土地增值稅外，允許地方自治團體就地方稅，在 30%範圍內以稅率的方式附加調高徵收率。

第 5 條規定除關稅、貨物稅及加值型營業稅外，允許地方自治團體就國稅，在 30%範圍內以稅率附加方式調高徵收率。

### 3. 臨時稅

第 3 條第 3 項第 2 分句：「臨時稅課應指明課徵該稅課之目的，並應對所開徵之臨時稅課指定用途，並開立專款帳戶。」

#### (四) 立法程序

第 6 條第 1 項規定：「直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所開徵地方稅，應擬具地方稅自治條例，經直轄市議會、縣（市）議會、鄉（鎮、市）民代表會完成三讀立法程序後公布實施。」法定程序要求，作為自治條例生效要件。

同條第 2 項規定：「地方稅自治條例公布前，應報請各該自治監督機關、財政部及行政院主計處備查。」備查僅為「觀念通知」，並非自治條例的生效要件。但我國實務經常以「不予備查」來實質否決地方自治團體經由第 6 條第 1 項通過但尚未公布的自治條例。

#### (五) 地方自治稅捐課徵的現況

實務上地方自治團體並不傾向使用地方自治稅捐作為自主財源的可能性，除可能面臨住民反彈、通過地方議會程序難度外，在地方稅法通則中甚至還設有徵收期限限制，使地方自治稅捐根本無法作為長期穩定財源的規劃手段。