

刊登於月旦法學教室第 153 期，2015 年 6 月，第 39-50 頁。

財政收支劃分之制度與法理（上） ——兼及 2012 年財劃法修正草案之檢討

蔡茂寅

臺灣大學法律學院教授

壹、前言——財政收支劃分制度的概念

任何統一國家，不論其所採之政治組織如何，均存在有一個中央政府與複數之地方政府，在各級政府間（尤其是中央與地方間，乃至聯邦與邦之間）即存在有政府間之財政關係¹。財政收支劃分制度，即指各級政府（精確而言，應該是指具有統治團體性質的公法人）在財政上，分別就其收入劃分財源，以及就其支出劃分經費負擔，如因此產生垂直的或水平的財政不均衡問題，並須加以調整之制度。由於地方財政權之保障實為地方自治保障之核心要素，財政收支劃分制度又為地方財政保障之基礎，考量其在垂直的權力分立上之重要性，自應以憲法或法律方式明文保障。我國的財政收支劃分法（下稱「財劃法」）為中央與地方財政劃分制度之準據，依本法第 1 條規定：「本法依中華民國憲法第十章及第十三章有關各條之規定制定之。」換言之，其授權依據係來自憲法第 10 章權限劃分，以及第 13 章基本國策之整體規定，而非單獨條文。此種授權方式，一方面符合財政收支劃分須以權限劃分為前提的理念，另一方面實亦彰顯本法作為財政憲法或準憲法的鮮明性格。

財政收支劃分制度既屬憲法或準憲法層次之課題，又為地方自治保障之核心要素，顧名思義，即必須在財政收入與支出兩方面妥為設計，一方面保障在收入面上，各級政府均有其適當之自有財源，並維持其適當程度之財政自主性；另一方面【月旦法學教室第 153 期，2015 年 6 月，第 39 頁】在支出面上，則須保障各級政府除法定支出外，尚有能力追求政策目標，或有彈性足以抑制支出，縮減其財政規模。除此之外，固定性的收支劃分，往往造成中央與地方之間垂直的財政不均衡，以及地方相互之間水平的財政不均衡之結果，此時即有必要以財政調整（fiscal equalization）制度調節之。依財政收支劃分法之規定，我國目前的財政調整制度主要有統籌分配稅款以及補助款兩種²。

關鍵詞：財政收支劃分、政府間關係、地方財政、地方自治、財政法、地方稅

1 在國民經濟計算（national economic accounting）上，公部門大別之可分為一般政府與公企業兩大部門，其中前者又可分為中央政府、地方政府與社會保障基金三大部分，依財政原理運作，而中央政府與地方政府間之財政關係即為財政劃分制度之眼目所在。參照神野直彥，財政學，改訂版，有斐閣，2007 年，283 頁以下。

2 依財政收支劃分法第 33 條之規定，財政調整制度尚有「協助金」，惟實際上因為地方自治團體之財政情況普遍未

惟財政收支劃分制度既以地方自治之保障為前提，則實際決定如何劃分時，即與中央與地方權限之劃分問題存有不可分割之關係。質言之，地方自治團體乃至國家的存在，自人民的觀點言之，均只不過是一種手段，其目的在保障基本人權，增進人民之福祉，而為達此目的，除組織之設立外，另須賦予其權限。其次，各級政府因為行使權限，必然伴隨有經費的支出，而為供給支出之需，即有必要獲取收入。職是之故，就財政劃分課題而言，雖然我國在實際上，各級政府所最關注者乃是財政收入之劃分，關心財政支出劃分已屬相當晚近之事，但兩者之主從關係仍不宜因此倒置。至於中央與地方間之權限劃分，除了個案性之爭議外，向來並未被當成重大課題處理，尤其未被視為財政收支劃分之前提問題，於此亦相當程度反證了我國地方自治法學的相對後進性。

實則如前所述，「收入乃為支出之目的而存在」，而支出又為權限行使的當然結果，在法定權限之行使關係到各級統治團體之存在必要性的前提下，至少在理論上，吾人可以肯認權限劃分乃是支出劃分的先決條件，而依循「量出為入」的財政原理，支出劃分又為收入劃分的準據。直白而言，只有決定該做多少事後，才能決定該花多少錢；只有決定應花多少錢之後，才能決定可分多少錢。惟此在邏輯上雖無疑義，但在制度設計上，似未被遵行。

探討財政收支劃分制度，除現存實定法制度之外，須先探討合理的劃分基準何在？而在此之前，其實更應先決定收支劃分後的理想圖像為何的問題。因為只有在決定地方的財政自主程度之後，才能往下決定收入應如何劃分？自主財源應如何保障？以及財政調整制度應如何設計？的問題。換言之，財政收支劃分的指導理念與地方自治如何保障息息相關，無法切割；而地方自治又須仰賴財政收支劃分予以落實，兩者相輔相成，共生同榮。惟一般而論，由於地方自治的保障甚難達到使地方完全自主的程度，中央勢須保留一定程度的政策誘導性，從而亦無完全保障地方財政自主性的可能。至於何種程度財政自主性方屬適當？除應在理念層次論列外，亦為最具時代變動性之課題，殊不易【**月旦法學教室第 153 期，2015 年 6 月，第 40 頁**】一言而決。

貳、財政收支劃分之理念³

單一制國家中央與地方財政收支的劃分、一方面因為牽涉到對地方自治本質的見解以及如何保障的問題，因此有必要從法的觀點予以剖析；但在另一方面，亦關係到資源與權力的合理分配，是故亦不能否認政治力的對抗在此時具有決定性的影響力。此等性質使得財政收支成為實務上難解的課題。然而儘管如此，有關財政收支劃分問題，仍

如理想，故在實務上之重要性甚低。

3 參見蔡茂寅，地方預算與財政問題初探，收錄於：臺北市府法規會編印，地方自治法 2001，2001 年，463 頁以下。

然必須探究其理念與原則，以供作為實際進行劃分時之準據。

為確保地方自治之落實，必須承認並確保地方自治團體享有得在不受國家干涉的情況下獨立運營其財政的財政自主權。依吾人所信，判斷地方財政自主性之標準約略如下：

一、地方應有獨立預算制度，包括預算之編製、審議、執行與決算，均應由地方自行為之。

二、地方應有其法定收入，以自主財源充當其經費。地方支出中以自主財源支應的比例決定其財政自律性的高低，應予適度之保障。

三、地方應可自行決定其支出，而非由國家他律決定。

四、地方財政應維持平衡，特別是收支之間應盡量避免赤字財政。

五、地方應自設公庫，以經營其現金出納，自行管理其財產。

上述判準為判斷地方財政自主性之重要指標，試以我國情況觀之。就一而言，我國各級地方自治團體均有其獨立之預算制度，但為解決立法權與行政權相持不下之預算僵局，依地方制度法第 40 條規定，上級政府有協商決定及逕行決定之權，而預算執行時之審計監督，則由中央審計機關行之。就二而言，地方雖有其自主財源作為法定收入，但面臨「既患寡又患不均」之問題。就三而言，地方之支出由其自行決定固無疑義，但我國率多由中央以法律強迫地方支出之事例（即通稱之「中央請客，地方買單」問題），前此引發釋字第 550 號解釋之原因事實，即為顯例。就四而言，地方財政收支能否維持平衡？其決定因素除了地方支出是否遵守節約原則？劃分之財源是否充足？此外，更受其他人文及自然條件影響，而難以一概而論。但國家應以財政調整制度因應之。就五而言，目前地方基本上已具獨立之權限，而少疑義。

質言之，財政收支劃分在理念上，第一義即為透過此制度以保障地方自治之實施。據此，地方應有其獨立之財政制度，有權自行決定其支出並獲取充足之收入。尤其作為自主財源之地方稅占整體稅收、乃至地方支出之比例不宜過低，否則即不得侈言地方自治之保障。須知地方自治以財政自治為前提，而「歲出自治」又為【月旦法學教室第 153 期，2015 年 6 月，第 41 頁】「歲入自治」之基礎，明乎此，地方自治始有落實之可能。第二義為中央之財政地位不應劣於地方，以維持一定程度之政策誘導性，並透過垂直的財政調整制度，以保障最低限度全國一致（national minimum）的行政服務水準。最後則是：如因地方間財政力的等差導致平等權的侵害問題，應透過垂直及水平的財政調整手段，以回復產生財政破綻的地方自治團體之財政能力。

無論如何，財政收支劃分在理念上，第一義應確保中央與地方，以及地方相互間財政地位的均衡。此等靜態性的收支劃分，牽涉國家根本制度，所關最鉅，應該妥慎設計。其次，靜態財政劃分的結果，現實上往往造成，中央「多收少支」、地方「多支少收」，「中央集錢，地方分權」的結果，因而財政調整云云者，即屬不可避免之制度。然而在理念

上，財政調整制度仍應置於調劑盈虛的第二義，不宜躐等而上，反客為主，理念如此，殊不易到，但亦不宜輕言放棄。

參、財政收入劃分原則

各級政府之財政收入，自不同觀點，得為種種分類，此種分類往往亦構成收支劃分之基礎。以下簡要述之。

一、財政收入之分類

就各種財源，得自不同之觀點加以分類，舉其要者言之，諸如：

（一）依收入權限分

有自主財源與依存財源。前者如國稅，後者如來自上級政府之補助款。

（二）依使用目的分

有一般財源與特定財源。前者為預算法上之普通基金，後者則屬特種基金（預算法 4 參照）。

（三）依收入之繼續性、安定性分

有經常財源與臨時財源。前者如稅課收入，後者如出售財產之收入。

（四）依收入之性質分

有經常門收入與資本門收入（預算法 10 參照）。

（五）依收入之強制性分

有強制性收入與自由性收入。前者以稅課收入為典型，後者例如營業盈餘即是。

（六）依財政收支劃分法分

有「稅課收入」、「獨占及專賣收入」、「工程受益費收入」、「罰款及賠償收入」、「規費收入」、「信託管理收入」、「財產收入」、「營業盈餘捐獻贈與其他收入」、「補助及協助收入」，以及「公債及借款」等 10 項。此等收入項目雖非屬窮盡列舉之規定⁴，但已涵蓋主要的政府財政收入手段在內，此等分類並且為現行歲入預算書編製格式之所本⁵。【月旦法學教室第 153 期，2015 年 6 月，第 42 頁】有實質（真正）收入與非實質（非真正）收入，前者如稅課收入，後者例如公債是。

自理想而言，財政收入除量之充足外，在質上，自以自主財源、經常財源與實質性

4 本法第 2 章第 8 節列有「其他收入」，理論上應能包括其他未例示之收入，例如息金、代履行費用等在內，然而由於其他收入係與「營業盈餘捐獻贈與」收入並列，因此在解釋上應係以該等收入為例示，解釋上受到制約，而不得任意擴張其範圍。職是之故，合理之規定方式應以「其他收入」獨立設一節為宜。

5 預算法第 37 條規定「各機關單位預算，歲入應按來源別科目編製之……」；第 40 條規定「單位預算應編入總預算者，在歲入為來源別科目及其數額，……」，而同法第 97 條則規定「……歲入來源別科目之名稱及其分類，依財政收支劃分法之規定……」，可知財劃法之收入科目為預算編製之依據。

收入為佳，反之，以依存財源、臨時財源及非實質性財源為劣，其理自明，無待深論。而強制性收入一般雖優於自由性收入，但後者之重要性亦不宜一概否認（例如現制下之營業盈餘收入），否則即有依於理想、昧於現實之可能。

在租稅國原則之下，稅課收入為國家最重要之財政收入。此等無可取代之重要性，一方面自「量」上而言，來自其金額之龐大（從而，所占財政收入比例之另一方面自「質」上而言，來自其以公權力無償獲取收入的強制性收入性質。然而稅課收入自反面觀之即為國民之負擔，因而無論如何強調其得僅依法律課徵之「無因性」，自應有其課徵之質與量之界限存在。據此，在考量國民合理的稅負之前提下，稅課收入之劃分即為財政收入劃分之重心所在。而就其他財政收入手段而言，由於均具有不同程度之「原因性」（如受益者、污染者，乃至購買者等），因而其劃分往往屬自明之理，而無須就之特為立論。

公債與借款雖屬仍須返還之非實質性收入，縱令其必要性在今日廣受肯定，其存在亦屬現代國家共通、普遍之現象，由於其舉借至少在形式上與「健全財政主義」有違，總額（公債未償總餘額）管制仍屬不可或缺。既然如此，在各級政府間劃分公債及借款之收入即有其必要性。基於此，本節僅就稅課收入與公債收入之劃分原則立論，而暫不涉及其他。

二、稅課收入的劃分——國稅與地方稅的劃分原則

稅課收入為地方自治團體存立之基礎，作為自主財源的地方稅並優為地方自治實施能否成功之關鍵。地方稅與國稅之關係，大別之約有三種型態，即：

（一）獨立稅（own taxes）

依稅源分立原則，地方稅與國稅分立，由地方課徵。

（二）附加稅

地方稅附加於國稅上徵收。

（三）共通稅

同一之稅收，由地方與中央分享其收益權，此即通稱之「稅收分成」（tax sharing）制度。又可細分成以下三種型態。即：1、**共同稅**：由中央與地方共同決定徵收同一之租稅；2、**分賦稅**：由地方政府課徵，上繳其一部或全部之稅收於中【**月旦法學教室第 153 期，2015 年 6 月，第 43 頁**】央；3、**分與稅**：由中央將徵收之國稅的一部或全部分配予地方政府⁶。

上述分類方式亦可稍做變通，而就地方稅之課稅型態，依其課稅權與稅收是否分離，先於第一層次將之分為稅收分離分式（即我國通稱之「稅源分立」）與稅收分配方式（即我國通稱之「稅收分成」）。再於第二層次，將前者分為獨立方式（即前述「獨立稅」）與

6 以上敘述，參照神野直彥，同註 1，299 頁以下。

重複方式（即前述「附加稅」），將後者分為共同方式（即前述「共同稅」）與移讓方式，並就移讓方式再細分為分與方式（即前述「分與稅」）與分賦方式（即前述「分賦稅」）。此種分類方式可圖示之如下⁷。

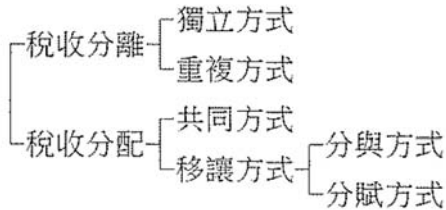


圖1 地方稅之課稅型態

一般所稱之地方稅，主要係指上述獨立稅與附加稅而言⁸，而就稅源上如何劃分國稅與地方稅，自應有一套「稅源劃分論」（tax assignment）以為判斷基準。以下敘述美國學者 Musgrave R. A. 在此一領域提出之古典理論⁹。

- （一）地方應就課稅標準之移動性低者課稅。
- （二）綜合所得稅應由得以綜合性掌握所得之政府課徵。
- （三）以所得重分配為目的之稅源應劃分予中央。
- （四）適合作為經濟安定化工具之租稅應劃歸中央。
- （五）具較高地域偏差性之租稅應劃歸中央。
- （六）具「應益課稅」性質者與規費應劃歸地方。

此等稅源劃分論由於並未與財政支出論乃至權限劃分理論有所連動，亦乏保障地方自治權之財政調整論之觀點，因而其妥當性應再進一步檢驗，但在財政學領域，則尚屬被廣泛引述之有效理論。據此，應劃歸國稅者為：1、適合作為經濟穩定政策工具的租稅；2、具有量能及重分配作用的累進稅；3、稅基在各行政區間有高度分布不均現象的租稅；4、稅基在各行政區間有高度移動性者；5、容易形成租稅輸出（tax export）之稅源不適合作為地方租稅，以避免稅賦轉嫁給其他地區的居住者負擔，而削弱地方租稅與受益負擔原則的關聯性¹⁰。【月旦法學教室第 153 期，2015 年 6 月，第 44 頁】反之，除租稅原則中之公平性、中立性與節約性等原則外，依上揭劃分論，地方稅應再具備如下之地方稅原則¹¹。亦即：1、不以所得重分配為目的；2、課稅標準之移動性低；3、地域偏差性低——例如天然資源，法人所得等即屬地域偏差性高者；4、歲入充分性，指歲出責任與稅收不得過分乖離；5、稅制應符合簡便原則，以降低徵收成本與租稅協力費用；最後 6、

7 以下稍做變通之說明，則可參照神野直彥、金子勝編著・地方に稅源を，東洋經濟新報社，1998 年，161 頁以下。

8 此觀地方稅法通則第 2 條之規定自明。

9 參照持田信樹，財政學，東京大學出版會，2009 年，259 頁。

10 參照朱澤民，當前地方稅收劃分之檢討與改進，政策月刊，30 期，1998 年 1 月，2 頁；府際間財政收支劃分基本原則之探析，中原財經法學，1 期，1995 年 6 月，99 頁以下。

11 以下說明，參照持田信樹，地方財政論，東京大學出版會，2013 年，166 頁以下。

盡可能符合應益原則，以免發生「福利遷徙」情事。

此外，由於在正常情況下，居民（乃至貨物、金錢）於各地方自治團體管轄區域間之移動恆屬自由（即居住、遷徙自由），因此作為上揭「稅源劃分論」之基礎，須充分考量財政外部性之問題。按地方政府之外部性，可能於同級政府間發生租稅輸出與租稅競爭（tax competition）之水平的外部問題，亦可能於不同層級政府間發生重複課稅（overlapping taxes）之垂直外部性問題¹²。一般而言，租稅輸出謂地方稅由其他地方自治國體之居民負擔之意，例如娛樂稅屬地方稅（財劃法 12 I 參照），甲地居民到乙地賭場消費所繳之娛樂稅即有租稅輸出之效果。租稅競爭謂各地方自治團體以低稅率等方式爭取課稅標準之流入，重複課稅則指不同級政府均對同一課稅標準課稅之意。為避免此等問題不當發生，排擠稅收與行政服務之水準，稅源劃分論在「因」、「果」上均應考量此等問題。

以上敘述，在財政學上或屬正確，但從地方自治法乃至財政法的觀點，仍有補充說明之必要。蓋地方自治權之保障為一既定之前提，而財政權之保障又優為地方自治保障之樞紐，財政無以自足，自治云者，將成徒託空言。在此認識之下，即令國稅與地方稅得依上述原則劃分，為求結果之公正，仍須透過稅收分成及財政調整制度，相當程度弭平中央與地方，以及地方相互間垂直的財政不均衡問題，自不待言。

三、公債劃分原則

公債與借款為必須還本付息之非實質性收入，為免債務國家化危及國家之存立，無論中央抑或地方政府，均有從健全財政主義觀點就此加以統制之必要。就實體面上之統制而言，首先有設定國家全體之舉債額度，而依一定基準將之在中央與地方間再作分配者。例如我國公共債務法第 5 條規定，各級政府之「公共債務未償餘額預算數，合計不得超過行政院主計總處發布之前三年度名目國內生產毛額平均數之百分之五十」，然後再於此限度內劃分各級政府之舉債額度，可視為比較穩健的作法。惟此種規定是否過分限制地方之舉債權，並且忽視同級政府相互間之差異性，似仍有進一步探討之必要。除此之外，以各級政府公債還本付息率或歲出之【月旦法學教室第 153 期，2015 年 6 月，第 45 頁】赤字率作為舉債之上限，亦屬有效之統制方法¹³。

相對於上述實體統制手段，由於公債之舉借最終仍以稅課收入作為擔保，因而具有「租稅之先徵」的性質，在地方稅課收入普遍不足的情況下，地方之舉債權理當受到較多之限制，此等限制表現在程序面上，尤以地方債之起債許可制最為典型。平心而論，財政狀況不佳之地方自治團體始有舉債之必要，但因其還本付息能力相對有限，因而其

12 參照持田信樹，同前註，169 頁以下之說明。

13 例如日本即常以地方政府歲出公債還本付息率 18%與赤字率 5%作為財政健全性之警戒線。參照持田信樹，同註 9，274 頁以下之說明。

舉債在程序上應受到中央政府嚴格之管制，以免危及其財政健全性此等統制或屬必須，但仍難免於「有需要者不能舉債」之兩難境界，因此晚近多有主張將「舉債許可制」轉為「協議制」之議。

肆、財政支出劃分原則

政府之古典功能主要在提供市場經濟所難以供應、而對社會又屬必要不可或缺之公共財與準公共財¹⁴，其適例為國防、司法、警察與消防等；然而透過市場經濟雖可提供，但純由市場供給殊非理想，而部分由政府供給之「準私財」，例如托兒所等，亦非無之¹⁵。由於國家與地方自治團體所提供者在理論上分別為國家公共財與地方公共財，兩者如能清楚切割，未嘗不能藉此推導出具體之權限劃分、以及因此所導致之財政支出的劃分原則。

無如，地方公共財等之提供，其所導致之利益往往具有外溢（spill-over）效果，甚難明確切割，而在各地方間，居民用腳投票（voting with one's feet）的情況也確實存在，凡此均益發使得支出劃分問題複雜難解。本來，「行使權限或興辦事業者，負擔其費用」，似屬至易自明之理，但在現實上，由於權限劃分不夠清楚，導致事務之中央或地方屬性往往不易判明，甚且實務上有甚多須由中央與地方共同辦理（共管）之事項，馴至在其延長線上，因而應屬自明之理之支出劃分亦呈曖昧不明之態。例如我國之全民健保雖由中央興辦，但地方仍須負擔「健保補助費」，以致引發憲法爭議，即足以證明支出劃分看似容易卻艱辛的性質。現制下將地方辦理之事務分成自治事項、委辦事項，以及共同辦理事項，並依此概分為地方負擔、中央負擔，以及比例分擔之支出劃分原則，【月旦法學教室第 153 期，2015 年 6 月，第 46 頁】雖屬有據，但其權限劃分不清之問題則如上述，因而導致支出劃分亦陷入根基不穩之窘境。

財政學上將政府透過財政支出手段所追求者，區分三項功能¹⁶，即：一、配置的功能（Allocation Function）：使資源能適當的配置，而達到效率（Efficiency）目標；二、分配的功能（Distribution Function）：使所得與財富重分配，以符合公平（Equity）目標；三、穩定的功能（Stabilization Function）：維持就業與物價的穩定，即經濟的安定化功能。

14 財貨的供給若同時具有：消費人數之增加並未同時導致所需資源之增加的「非競合性」（或謂一人之消費並未減損他人之消費量），以及排除他人消費財貨極端困難或物理上不可能之「非排除性」（指無法排除未支付對價者之消費而言），即稱為「純粹公共財」（pure public goods），如僅具其中之一，則稱為「準公共財」。與此相反者，私財之消費具有競合性與排除性。例如燈塔之燈光即屬典型之純粹公共財。

15 由政府供給之準私財，通常具有如下性質：第一，其受益者除財貨之消費者外，更及於社會大眾，即具有外部性，如義務教育。第二，為達平等保障所有人之目的。第三，以強制性的社會保險，以達到普遍性的保障目標。參照持田信樹，同註 11，6 頁以下。

16 有關財政機能的說明、一般而言，均展大同小異，不外乎「調整資源分配」、「所得重分配」及「經濟安定化」等三種機能。例如參照市川健太編著，圖說日本的財政（平成 25 年度版），東洋經濟新報社，2013 年，36 頁以下；井堀利宏，財政學，新世社，三版，2005 年，8 頁以下。以下說明，另可參照朱澤民，同註 10，府際間財政收支劃分基本原則之探析，101 頁以下。

此三種功能如何在國家與地方間分配？如上所述，即與支出劃分息息相關。有認為¹⁷在地方分權下，各行政區具有完全的自主權，因此穩定與分配的功能也可以由各行政區自行負責（譬如局部地區經濟衰退之對策），以兼顧其個體與總體穩定與重分配政策。但一般仍認為，後兩項功能應由中央執行較為妥當；然就資源配置功能而言，某些事項由地方政府執行，反較具效率。

伍、財政調整原則

地方自治的保障乃是近代國家所面臨共同課題，但是地方自治權受到保障的同時，卻附隨有必然的「代價」。質言之，地方自治固然一方面以保障地方的「自主決定權」為其當然的內容；但在另一方面，則無可避免地要求地方必須就其本身的事務自負其責，並且自行負擔因此所需的財源。換言之，自治不可避免地係以「自主」、「自律」，以及「自負其責」為內容。在此限度之內，地方自治團體對地方事務負有處理並籌措財源的原始（第一次）義務，但其自治義務之履行，則須透過良善的財政收支劃分制度保障之。中央與地方間的權限劃分，必須妥為考量事務之性質，真正做到「權責相符」，為達此目的，在財政上更必須做到「權財相符」。此時的「財」兼指收入與支出而言，不但應「以權限決定支出」，更進一步應「以支出決定收入」。

無如，財政收支劃分的結果，基於種種原因，一般而言均造成中央「多收少支」，而地方「多支少收」的垂直不均衡現象。此可從全國各级政府預算總支出中中央與地方之支出占比，以及全國各级政府總收入中中央與地方之收入占比之分析獲知¹⁸。而就同級地方政府而言，由於各地方自然、社會，以及經濟環境等差異，造成同級政府間財政能力強弱不一的水平【月旦法學教室第 153 期，2015 年 6 月，第 47 頁】不均衡現象，此可從各地方自治團體不同的課稅能力分析得到實證¹⁹。上述財政不均衡之問題，不論其屬垂直不均衡抑或水平不均衡，均有必要透過財政調整的手段加以解消。財政收支劃分法上目前主要係透過統籌分配稅款以及補助款（金），作為主要的財政調整手段，但無庸置疑者，此種手段只是一種第二次的財源調節措施。

一、財政調整之理論依據

財政調整理論上之依據何在？一般而言可求之於財政公平性與效率性²⁰。首先，縱令居住於不同之地域，經濟上平等之人應受到政府相同之待遇，享受相同之行政服務，

17 以下說明，可參照朱澤民，同註 10，府際間財政收支劃分基本原則之探析，101 頁以下。

18 例如依 2015 年中央政府總預算案各級政府淨收支綜計表所示，中央政府、各直轄市政府以及各縣市政府在全國總收入之占比分別為：70.6%、20.7%以及 8.7%；而支出之占比則分別為：58.8%、27.1%以及 14.1%，中央「多收少支」，地方「多支少收」的垂直不均衡現象至極顯然。

19 例如依行政院主計總處之縣市稅務概況重要統計指標顯示，2013 年臺北市之平均每人稅負為 1246,635 元，而臺灣地區為 74,603 元，澎湖縣更是低至 10,282 元。由此可知地方課稅能力，以及居民實際稅負差距之大。

20 以下說明，參照持田信樹，同註 11，217 頁以下。

謂之財政上公平。其次，作為地方自治之可預見結果，各地方自治團體因條件差異必然導致所提供之行政服務。反向言之，居民所享受之純財政利益（net fiscal benefit）不一的情況，在遷徙自由的前提下，將不免誘發各地域間無效率的人口遷徙，而此種人口遷徙並無法真正均衡化不同地域間居民的負擔與利益，因而仍具非效率性。為解決此種公平性與效率性之問題，只有導入地方財政調整制度，使不同財政能力之地方自治團體得以富濟貧，調劑盈虛。

再就最具重要性之財政調整手段統籌分配稅言之²¹。統籌分配稅之存立意義，從而擴及到財政調整制度之依據，其一在於確保國內均一之最低限度行政服務水準之財源保障機能，其次則在各地方自治團體間之財源均衡化機能。就前者而言，統籌分配稅可以補足貧窮的地方自治團體為提供均質化行政服務所不足的財源，具有權利保障的機能；就後者而言，各地方自治團體受領統籌分配稅款之後，在理想狀態下，窮者之一般財源比例將比受領前大幅提高，從而達到貧富地方政府間財源均衡化之效果。

二、財政調整之基本類型

一般而言，依財政調整制度的財源來自何處，可將之歸納為如下兩種類型²²：

（一）水平的財政調整制度

地方間水平的財政調整制度，其前提為憲法上「平等原則」的實踐。蓋雖然地方自治的保障即已預設地方間因自然、經濟、社會等種種條件的差異，發展上必然互有等差，因而難求一致性，否則即喪失地方自治之本意，但同在一國之內，地方相互間過高之行政服務差異仍然有違反平【月旦法學教室第 153 期，2015 年 6 月，第 48 頁】等原則之虞。其衡量標準則為設定一全國最低限度的行政服務與給付水準，凡低於標準者即應以財政調整制度因應之。水平的財政調整制度，其財源應該來自各地方自治團體，具有劫富濟貧的含意，因而亦被稱為「羅賓漢模型」（Robin Hood Model）。水平的財政調整制度在實際設計時應使地方之總分擔額等於總分配額，雖然仍有如何進行財政移轉的問題在，但在財政技術上較易克服。惟此一制度在使富裕的地方政府移轉其較豐厚的財稅幫助貧困的地方政府，容易遭到財源移出地方居民的反對，在制度上具有較高的不安全性。目前在丹麥、瑞典及德國的各邦間，部分可見到此一制度之實現，我國財劃法第 12 條第 2 項規定以屬縣（市）稅之土地增值稅作為統籌分配稅款之財源，亦具有此種性質。

（二）垂直的財政調整制度

自主財源不足，各地方間產生財政不均衡時，上級（主要指中央）政府必須以其財源，將一般補助金²³交付予地方因應之，謂之垂直的財政調整制度，澳洲、加拿大、日

21 持田信樹，同註 11，225 頁以下。

22 參照持田信樹，同註 11，215 頁以下。另參照黃錦堂，地方自治法治化之研究，1995 年，272 頁以下之說明。

23 中央政府交付財源于地方政府的財政移轉，可統稱為補助金，補助金依其是否指定用途或目的，可分為特定補助

本等國之制度屬之。一般而言，自主財源與調整財源合計之後，必須保障地方自治團體足以履行法定自治事務，就此而言，地方財政權具有類似憲法上生存權的性質，應該優先受到保障，此時地方之受給付者地位，法律上應予保障²⁴。我國的統籌分配稅款與補助金，在性質上均屬為因應此一功能要求的制度，惟前者著重在彌補地方財政差短，因而具有強烈的權利保護性；後者如同我國財劃法將之設計為計畫型補助，則已著重在其政策誘導性，兩者功能有異，制度各殊，不宜混淆。

垂直的財政調整制度之一般補助金的總額如何決定？制度上有兩種模式。其一為先決定總額，再依一定方法決定如何分配，可謂是一種「總額支付制度」。例如我國的統籌分配稅款係以法律規定提撥國稅之一定比例作為財源，再決定分配予各級政府之比例，並依公式化方式決定分配方式（財劃法 8 II 參照）。其二為以某種客觀之方法算定各地方自治團體之受給付額後，再將之加總為給付總額，此時地方之受給付權受到保障，較易獲得滿足，但亦同時使得中央政府形同須負無限之責任，因而現實上較不易被採擇。

三、財政調整的主要手段——以日本為例【月旦法學教室第 153 期，2015 年 6 月，第 49 頁】

鑑於我國的地方自治與財政調整制度頗多繼受日本制度之處（尤以統籌分配稅款為然），其體系性的介紹於思考上甚有助益，可使學者收互相發明之功。茲以日本的政府間財政調整制度為例，簡要說明財政調整的主要手段：

（一）地方交付稅

相當於我國之統籌分配稅，性質上屬一般補助金。地方交付稅之財源來自國稅中之法人稅（35.8%）、所得稅、酒稅（各 32%）、消費稅（29.5%）以及菸稅（25%），而以其總額之 6% 為特別交付稅，94% 為一般交付稅，後者之算定方法基本上依據以基準財政需要額減除基準財政收入額後之差額作為基礎，我國的統籌分配稅款制度，頗多仿效日本之處，但細緻處仍有所不及。

（二）國庫支出稅

國庫支出金性質上屬指定用途之特定補助金，又可分為以下三種類型：

1、國庫委託金

中央事務委由地方辦理時，中央政府全額負擔其經費之謂，性質上接近我國的委辦或委託費用。

金（earmarked grant）與一般補助金（non-earmarked grant）兩種類型。前者指限定用途之補助金，受領之政府無法自由使用，財劃法 30 條規定之計畫型補助屬之；後者則只未限定用途，而得由受領之地方政府自由支出之補助金，我國的統籌分配稅款在性質上屬之。

24 財劃法第 12 條第 2 款明定統籌分配稅款之財源、第 16 條之 1 第 1 項規定之透明化、公式化分配方式，以及受配地方政府就分得部分，應列為當年度稅課收入，凡此均可視為保障受給付者權利地位之規定。

2、國庫負擔金

指具備中央與地方共同利害關係之事務，或共同辦理事項性質之經費由國庫負擔之部分。此種負擔屬義務性質的分擔金，但其分擔比例常起爭議。我國有甚多之社會保險法定地方分擔之比例（例如健保費之地方補助款），或可稱為「地方（公庫）負擔金」，在性質上屬於逆向的國庫負擔金。

3、國庫補助金

指限定用途之特定（計畫型）補助金，具政策誘導的獎勵、裁量性質，雖仍受憲法上平等原則拘束，但究不具有義務性。補助金最大之問題有二，其一在於如何公平的交付？以避免濫用；其二在於受給付者亦須負擔一部分之經費（我國稱為「相對配合款」），從而引發貧窮的地方政府因無法自籌部分經費，而難以得到補助之矛盾現象。

（三）地方讓與稅

將國稅之全部或一部交付與地方政府之謂，屬於稅收分成的手段，嚴格言之並非屬財政調整手段。現制下計有地方道路讓與稅、石油瓦斯讓與稅、自動車重量讓與稅、特別噸讓與稅、飛機燃料讓與稅等五種地方讓與稅。我國財劃法第 8 條則規定以遺產及贈與稅（財劃法 8III）、菸酒稅（財劃法 8IV）作為地方分成之財源。（未完待續）【月旦法學教室第 153 期，2015 年 6 月，第 50 頁】