

刊登於月旦法學教室第 70 期，2008 年 8 月，第 60-72 頁。

## 財政法：第一講 財政法

蔡茂寅

台灣大學法律學院教授

財政法之範疇包括財政計畫法、財政收入法、財政管理、營運法以及財政收入法等內容，為對國家財政作用進行民主統制的重要法理論與法制度。惟此一法領域長久以來在我國並未受到重視，馴至甚多財政法事件被視為政治事件，最終難以得到妥適的法律解決。本講座主要以財政收入法為內容，由抽象到具體，自總論著手，從法律觀點逐次就各種財政收入手段加以檢討，期能培養讀者對財政法的基礎知識，並引起研習之興趣。

### 壹、財政之重要性與財政法研究之必要性

「財政為庶政之母」、「巧婦難為無米之炊」為人人耳熟能詳的俗語，政府欲有政績，當然必須有所作為，而任何作為皆需有財政上之支持。政府之施政，依其手段之是否具有規制性，可分為給付行政及規制（或稱管制）行政，但無論任何施政，均與財政作用息息相關，並且因行政之多樣化及肥大化，導致財政規模之日益增長，而使「無財政即無行政」之現象日益顯在化。

#### 一、行政作用與財政作用

就所謂之給付行政而言，由於施政之內容本即為給付，因此不論其為現物給付、服務給付乃至現金給付，其造成國庫之支出，因此需有財政收入以為支應，當屬無庸贅言。例如社會保障行政本即以政府之給付為主要內容，因此在建制之初，財政是否健全？能否自足？即為最重要之考量因素，現今之全民健保制度、以及美已立法通過、即將登場之國民年金制度<sup>1</sup>，均以財政健全性為其最主要之眼目，即為明證。

再就規制行政而言，其施政雖不直接以對國民之給付為內容，但間接造成國庫支出，亦在吾人經驗與常識之中。例如以交通取締為例，如無充足之財源，在人力、物力不足的情況下，縱有良善之立法，其成效即難期待。又例如違章建築之拆除，其成效在我國向來屢受詬病，常有越拆越多，「違建拆不盡，春風吹又生」的批判，究其原因，姑不論執行時柄政者之複雜的政治考量如何，其實績效是否顯著？端視職司執行的建管單位之預算是否充足而定，乃是不容否認之事實。甚至就最典型的侵益行政一租稅行政

<sup>1</sup> 國民年金法業於 2007 年 8 月 8 日制定通過，並定於 2008 年 10 月 1 日起實施。

而言，其目的與效果雖在為國庫獲取收入，但其過程則必然造成國庫支出，甚至有以「稽徵成本高低」作為是否徵稅之重要考【月旦法學教室第 70 期，2008 年 8 月，第 60 頁】量因素者<sup>2</sup>，則其與財政作用息息相關，更屬不容置疑。

## 二、財政作用之內容與重要性

然則，財政作用之內容到底如何？為一應優先解答之問題。按將國家權力分為立法、司法、行政三權，乃是一種主要著眼於其相互間之制衡關係的分類法。換言之，大體而言，立法權職司抽象規範的制定，行政權負責其執行，司法權則職在對兩權執行結果的監督，三者既構成水平的制衡關係，環環相扣，而觀其各自權限之內容，則又在垂直分工體系中各自有其定位。質言之，就三權之水準關係而言，立法權固得以法律優先、法律保留、法律的法規創造力等傳統的法治主義諸原則以及預算審議權、人事同意權等權限制衡行政權，但行政權亦得以解散權或否決權等制衡立法權；而司法權雖得透過違憲審查權及行政訴訟權等制衡立法權及行政權，但後二者對之又有人事提名權以及同意權以為反制之手段，三權之間，權限範圍或有廣狹之分，但相互制衡之結果，遂使無所制衡的絕對權力無從發生。就三者之垂直關係而言，立法權、行政權、司法權之核心權限分屬事前、事中與事後之權限，在時序上有先後之分，要屬不難理解。

財政作用之概念則與此不同，其與各種國家權力均具有密切之關係，但非居於同。層次，主要乃是作為國家行使行政作用之結果，因此常以行政作用為其原因行為。蓋財政作用與立法及司法作用並非絕無關係，而僅表示此二種國家權力通常並不直接構成財政作用之原因。例如立法機關所制定之各種稅法，即為財政收入之授權法規；而屬司法作用之行政上強制執行，甚至直接導致財政收入之結果，但就造成該財政作用之直接、具體法律行為而言，則仍非行政作用莫屬。

財政作用存在於公、私領域<sup>3</sup>，就公財政作用而言，其內容係指財政收入、管理、營運，以及支出作用，亦即國家所行之經濟作用<sup>4</sup>，舉凡與財政作用相關聯者均包含在內，其範圍至為廣泛，手段至為多樣。就財政收入作用而言，由於租稅法早已成為獨立的學門領域，因此通常將之排除在財政法的領域之外；此外，有關各種強制性收入乃至於自由性收入作用，則均屬財政收入作用之一環。至於財政之管理、營運作用，主要指公（款）現金之出納、公財物之管理以及公企業之經營，就之雖存有若干技術性之法規，但其法制化之程度仍低。至於財政支出作用，通常與作為其原因之行政作用（乃至立法、司法作用）為一體之兩面，其本身通常並不作為研究之對象，但諸如對各領域之

2 財政學上論及租稅原則時，例如史密斯四原則及華格納四大九小原則均包括「最小徵收費用」原則，可為明證。有關租稅原則之介紹，大川政三，財政論，有斐閣，1984 年，113 頁以下。

3 公財政作用與私經濟作用之相異處在於：1. 由於國家得以無償、強制方式取得財源（主要為租稅），因此公財政具有量出為入之性質。2. 公財政作用不適用等價交換原則。3. 公財政作用不以追求利潤為目的，亦不適用市場原理。小林武，予算と財政法，新日本法規，改訂版，1992 年，2 頁以下。

4 此為相常普遍之理解方式，例如參照小林武，註 3 書，1 頁；兵藤廣治，財政會計法，ぎょうせい，1984 年，3 頁。

支出作用之研究，例如對國防軍事支出、社【月旦法學教室第 70 期，2008 年 8 月，第 61 頁】會保障支出等之特性之研究，其實亦具有相當之重要性，而對整體歲出預算如何分配於各支出領域？各領域間有無存在客觀、理想之支出比例？等問題，均有待進一步解明。

### 三、財政法研究之必要性

財政作用中，有關公的現金、財產之管理、營運作用在傳統上因被歸類為行政組織內部之作用，一般認為，與人民之間並不直接發生權利義務關係，因此向不屬公法學研究之對象。即令在現實上此一領域存在有法律規範，通常亦僅停留在「技術性」的規定層次<sup>5</sup>，很難引起法學界的關心，我國的會計法、國有財產法等一向不屬公法學之研究領域一事即為明證。至於財政支出作用，因其本身通常不具侵益色彩，甚且因為以財政支出為內容之原因行為（尤其是社會保障行政行為）通常具有給予相對人利益之「給付行政」<sup>6</sup>性格，因之一向被排除在傳統的公法學關心範疇之外，而委諸行政裁量，形成行政之自由領域。甚至，由於計畫性與法律性的背離現象，以及計畫法學本身發展不夠成熟等因素，預演算法此一最重要的財政計畫法長期亦僅自財政學的觀點被討論，而缺乏源自財政法角度的研究<sup>7</sup>。

質言之，公法學界對於財政作用之此種對應，從對國家作用之民主統制的觀點來看，可謂問題重重，甚且形成規範上的漏洞。蓋法學界向來只對財政收入作用中之租稅作用投以關注，而未規範及於其他收入作用，並任令行政權得隨意管理、自由支出（預演算法的限制姑且不論），譬諸人體。就如同自人體抽取血液之情況一般，為免人體失血過多，而嚴格限制抽血之條件，本為最基本之要求；若以之為已足，卻任令血液保管荒疏，致使寶貴的血液變質腐壞；甚或坐視浪費血液於無益、無謂之病症，以致造成血荒，被抽血者徒以抽血要件嚴格，遂相與額手稱慶一般，其不合理之處可謂甚明。

此種現象在國家機能大幅限縮，財政規模相對狹小的情況下，雖然在理論上有所扞格，終屬影響有限，是故並未引起各方之注目。然而，隨著國家機能不斷擴張，行政作用日趨複雜化與多樣化，財政規模隨之大幅膨脹，此種「量」的變化，終致迫使各方不得不正視財政規範之「質」的低落問題。

正因為長久以來法學界並未自「規範論」與「權利論」之法學立場，有意識地檢討財政作用，並進而建立可資遵循的理論架構，實務上諸如政府間或政府對私人補助之問題、錢坑法案問題、乃至國務機要費、特別費問題等，均難以自法學觀點發展出客觀、中立無色的理論架構，遂使法律問題政治化的現象無出消滅，馴至對我國的法治國建設

5 槓重博，財政法原論，弘文堂，1991 年，44 頁以下。

6 對「給付行政」概念之批判，參照拙著，郵政利用關係的法律性質—以公法與私法二元論之檢討為中心，月旦法學雜誌，15 期，1996 年 7 月，102 頁註 10。

7 有關預演算法之最新研究，參照拙著，預演算法之原理，元照，2008 年 5 月。



孳生阻礙。即此而論，財政法學的發展已屬急要之務，如再考量如下所述之財政作用權力性與公共性之問題，則本領域之發展更屬燃眉之急。

## 貳、財政作用之權力性與公共性【月旦法學教室第70期，2008年8月，第62頁】

財政作用除租稅作用外，不具有上下權力服從關係，因之不具有權力性，乃是一般性的理解；而財政作用之公共性之不受重視、未被強調，亦為長久以來之慣習。惟財政作用實則具有種種實質上之權力性，而其公共性更是應受高度重視<sup>8</sup>，以下分述此二種特質。

### 一、財政作用的從屬性格

財政作用之目的在為各種國家作用提供財源上之依掇，並篤行使各種國家作用之財政上結果，過去被認為本質上並無獨立存在之價值。換言之，就行政作用言之，其固以財源之存在為當然之前提，其行使亦不可避免將導致財政支出，但此種財政作用向來被認為只不過是一種技術性、機械式的資金提供或消費作用，因之財政作用亦淪為一種完全從屬於行政作用之「附屬作用」或「前提作用」<sup>9</sup>。易言之，首先，由於財政收支作用通常為國家行使行政作用之結果，則法學界關心之對象遂捨財政作用於不顧，而集中於作為原因行為的行政作用；抑且，由於財政支出作用本身在外觀上往往具有給付行政性格，益發彰顯其非權力性。其次，鑑於財政管理、營運作用具有組織法之內部行政性格，長久以來，財政作用遂被摒於公法學的核心領域之外，而未能發展成獨立之學問領域。

吾人若自形式面向觀察，當更能佐證此種認識何以能長久維持其妥當性，而不受懷疑。如眾所知，行政作用之終極目的乃在增進公益，保障人民之基本人權，基本上屬於「質的論理」之世界；而財政作用主要在提供財源依據以供支出，基本上適用單純之「量的邏輯」。在價值序列上，以「量」從屬於「質」，毋寧乃是一種可被普遍接受的見解，是故財政作用之從屬性格，於此乃受到肯認。然則，此種從屬性格之普遍妥當性是否已成定論，而不受質疑，卻頗有商榷之餘地。

### 二、財政作用之權力性

在古典意義上，諸如租稅作用乃是以無償剝奪人民的財產權為內容，因此其權力性格殊無疑義，但除此而外的財政作用，其權力性格則隱而不彰。惟此種見解在今日業難續予維持，以下分自二方面述之。

8 有關財政作用之權力性與公共性之檢討，參照拙著，財政作用之權力性與公共性—兼論建立財政法學之必要性，台大法學論叢，25卷4期，1996年，53頁以下。

9 福家俊朗，財政の公共性—法學的接近の必要性和可能性をめぐる問題發見的檢討，財政法業書6，財政の公共性，學陽書房，1990年，65頁以下；另見同作者，財政の權力的機能と法，現代財政の公共性と法—財政と行政の相互規定性の法的位相，信山社，2001年，3頁以下。

### （一）財政作用之機能的權力性

晚近以來，伴隨行政之肥大化而生之財政規模的擴張，無可避免地使財政作用衍生出獨自之機能，隱藏在非權力之法形式的背後，源自該等機能之權力性乃以反證之形式日益彰顯<sup>10</sup>。換言之，國政因其決定國民之人權水準的質與量之機能，因此其權力性格殊無疑義；而國政逐行之基礎在於財政收入之獲取，就此而言，財政作用可謂具實質的【月旦法學教室第 70 期，2008 年 8 月，第 63 頁】權力性格而無疑。

財政作用之機能，略言之，約有：

#### 1. 資源分配之調整機能

在市場經濟體制下，無法透過私人供給或私人之供給不免有所偏差時，基於國民生活上或經濟活動上之必要性，國家乃必須扮演供給者之角色，此時之財政作用，即帶有「調整資源分配」之機能。亦即，此時國家乃依其公益判斷，將整體資源做最有利於全體國民之分配，以避免資源分配之偏差情形發生。

#### 2. 所得重分配機能

以「累進稅率」為特色之租稅制度，某種程度得發揮「劫富濟貧」、「追求實質正義」之功能，此時，財政作用即具有「所得重分配」之機能。此種機能，並因社會保障制度的普遍化，進一步獲得補強。亦即，在歲入作用與歲出作用二方面，均能體現此一機能。

#### 3. 景氣調整機能

身居國內最大消費者、資金持有者、信用保持者地位之國家，其財政作用得輕易發揮「調整景氣」之機能。國家以財政手段（無論歲入或歲出）刺激景氣上揚，或是抑制景氣過熱，早已成現代國家慣常使用之手段。

現代財政之上述衍生機能，在財政規模日益龐大的現實下，早已使任何國民均不能免於受其影響，馴至行政服務水準，乃至人權水準的高低，均唯是賴，從而使得財政作用之支配性格，表露無遺。

### （二）現代財政作用之權力性

現代行政因為國家機能的大幅擴張，其複雜化、多樣化、肥大化的現象，不管其評價如何，在事實認識上，早已普受肯認而無疑。比種現象之具體表現，厥為非權力行政之大量增長，馴至諸如行政指導、行政契約等行為在行政作用所占之比重，早已今非昔比<sup>11</sup>。尤其作為侵害行政之對置概念的「給付行政」之大量發達，更對以管制為主要手段之傳統行政作用，帶來莫大之衝擊。然則，現代行政之此種特徵，卻使吾人獲得重新

10 福家俊朗，財政の權力的機能と法，詳9書，4頁。

11 有關「非權力行政」在現代行政中所占之地位及其統制之道，參照室井力，非權力行政の法的統制，現代行政法の原理，勁草書房，1973年，90頁以下。

檢討財政作用之從屬性格，並進而認識其權力性之絕佳契機。以下即分述之：

1. 行政作用，不論其為權力行政抑或非權力行政，亦不論其為侵害行政抑或「給付行政」，在在莫不需要財源上之根據，否則人力、物力兩皆缺乏，即不能實際推行，從而亦無由達成行政目的。因此，傳統上以財政作用從屬於行政作用之認知，若從實證之觀點加以驗證，則可發現，此種從屬性竟然只是一種「擬制」(fiction)，實際的情形則正相反對。

此等見解，不難以實例加以說明。例如，國民年金制度之建立，已成現代國家普遍之現象，我國之社會保障制度就之自亦無法略而不論。然而，此一課題之討論，除摻雜有種種政治利害的考量外，其眼目之所在厥為「財源論」，反而本應居於樞紐地位的「規範論」與「權利論」付諸闕如。吾人以為，財源固為施政時所應考慮之重要事項，但若確定某一行政確屬「義務行政」、「必要【月旦法學教室第 70 期，2008 年 8 月，第 64 頁】行政」(為「任意行政」之對置概念<sup>12</sup>)，從而該行政所需之財政支出即屬必要、義務支出，此時即應多方開源節流，以資支應，否則，行政權乃至國家將有喪失其存立目的之虞。又例如以每年度之公務員年終獎金案為例，即可發現，此為關於公務員勞動條件之重要事項，理當屬法律事項，但每年討論此一問題時，不但完全缺乏法學觀點，抑且從不檢討及於我國公務員的效率高低問題，所關心者唯是否有財源支應而已。據此，吾人可以見出財政從屬於行政之性格，已然發生「財政支配行政」之「逆轉現象」，亦足證明隱藏在「非權力」外觀下之財政作用實則內在有極高之權力性格，此種內在的權力性並且日益顯在化。

2. 國家之財政支出，有一定比例乃屬必要性、義務性之支出，因此，即令國家財政困難，亦不得任意加以刪減（例如人事費用、支應「必要行政」之費用等）。於此領域，若謂財政作用只是一種從屬於行政作用之附屬作用，至多只有「自動充當財源」之性質，當亦非謬見。無如，現代行政中，所謂「給付行政」所占之比重日益上升，而行政對該給付擁有裁量權者其數亦不在少，遂使前述之「逆轉現象」，更為明顯。國家財政規模之擴大，其原因固有多端，但「給付行政」之大量增長，應係主因之一。在此背景之下，財政作用主導行政作用之權力性，乃益使人難以忽視。

3. 財政作用中，除去租稅作用之外，是否果真毫無侵害行政之性格？此種否定論見解在今日已甚難維持。蓋即令在「給付行政」之領域，於資源有限之前提下，利害關係人間通常會形成競爭關係，此時，決定對甲為給付，通常即表示對乙拒絕給付，對乙而言，此不謂之侵害雲何？職是之故，吾人即得斷言，在利害關係相反的競爭當事人間，授益行政即帶有侵益行政之性格。兼之若從國家資源有限，耗用資源之行政作用相互

12 在地方自治法領域，依法令所定，地方自治團體負有處理或執行義務之行政事務，稱為「必要事務」；地方自治團體得自行決定處理或執行與否之事務，稱為「任意事務」。本文借用此一概念，稱國家有義務執行者為「必要行政」；國家得視財源與優先順序自行決定執行與否者為「任意行政」。



間，將不免於互生「排擠效應」之觀點看來，則直接動用財源之「給付行政」，更是大具侵害性格，因之即不得全面排除法治主義之適用。

綜上所述，可謂財政作用在現代國家中，非但不從屬於行政作用，甚且在許多場合，行政作用之質與量，從而，國民所享受之人權之質與量，皆受財政作用之制約。此種現象，一方面可說是財政作用從屬性之逆轉，另一方面，因其實質決定國民人權水準之高低。亦可謂為財政作用權力性之彰顯<sup>13</sup>。於此，亦可見出對財政作用施以民主統制之必要性。

### 三、財政作用之公共性

公共性之議論，在行政學領域，並非陌生之課題<sup>14</sup>；但在法學（尤其是公法學）領域，卻是直到上世紀末才被論列<sup>15</sup>。簡言之，行政之公共性可謂係行政之「存在理由」<sup>16</sup>，然其具體內容為何？因觀察角度之不同，答案亦各自有異。有將之視為「公益」、「公共福利」之同義詞者<sup>17</sup>，亦有將之解為「共同性」者<sup>18</sup>。然而，此種說明均以抽象之不確定概念作為公共性之等置詞，在邏輯上不免於落入「以問答問」的窠臼。學者室井力指出，應將公共性區分為「市民的、生存權的公共性」與「國家的、特權的公共性」，前者具真實性，後者則徒具虛偽性<sup>19</sup>。具體言之，公共性之法基準包含兩大要素，其一為「人權尊重主義」，此乃公共性之「實體的、價值的」面向；其二為「民主主義」，此乃公共性之「程序的、制度的（技衍的）」面向。

此二者之間雖然一般而言，存在有目的與手段之關係（亦即程式的、制度的公共性乃為實現實體的、價值的公共性而存在），兩者亦相對具有各自不同之價值，然其關係乃屬密不可分。易言之，實體的公共性若未伴隨程式的公共性，則將無由期待其實現；而若將程式的公共性自實體的公共性切離，必將不免於空洞化、形骸化之虞。吾人以為，在公法學領域，無價值（理念）之技術，適足作為獨裁政治之張本；而無技術之價值，殆將不脫於概念論之範域。

13 參照福家俊朗，財政の權力的機能と法，詳9書，4頁。

14 例如學者長濱政壽早在1970年代即對此課題發表見解，參照現代行政における「公共性」問題，現代國家と行政，有信堂，1973年，3頁以下；又行政學者的公共性論亦可參照片岡寬光，行政國家，早稻田大學出版部，1976年，215頁以下。

15 法學界對此一問題之探討，實多受經濟學者宮本憲一之啟發。宮本氏之公共性論可參照氏著，現代資本主義と國家，岩波，1981年，299頁以下；宮本憲一、山田明編，公共事業と現代資本主義，垣內，1982年，42頁以下；以及氏編著，公共性的政治經濟學，自治體研究社，1989年，11頁以下。公法學界對此一議題著力最多，貢獻最大，並具體促成「日本公法學會」於1991年將公共性論列為學會報告主題者厥為室井力教授。有關公法學界所議論之公共性論，參照公法研究，54號，1992年；現代國家における公共性，法律時報，1991年10月號特集；以及室井力他編，現代國家の公共性分析，日本評論社，1990年。

16 福家俊朗，財政の權力的機能と法，註9書，參照。

17 參照宮崎良夫，行政法における公益，公法研究，54號，1992年，130頁。

18 參照山本英治，公共性と共同性，公共性的政治經濟學，48頁以下。

19 參照室井力，公法學における公共性，公共性的政治經濟學，78頁。

前已言之，財政作用在外觀上雖然似是價值中立、不帶任何色彩，但實質上卻可決定公共行政之質與量。在國民對公行政之依存度日高，馴至「無行政，即無現代之社會生活」的情況下，財政作用乃進而成為決定國民享受（並且是不得不享受）因行政活動所保障之基本人權水準（質與量）之最重要因素。而自歷史觀點言之，近代市民革命，一方面確立了個人免受國家干涉之自由與「私法自治」之理念；另一方面則確立了租稅（財政作用）乃是公權力之物的基礎之理據<sup>20</sup>。就後者而言，租稅的公課事實上形成了財政之公共性的根源。時至今日，財政作用之從屬性，既已生一百八十度之逆轉，則財政作用本身，理當具有獨自之公共性，要【月旦法學教室第 70 期，2008 年 8 月，第 66 頁】屬不待繁言。

舉例言之，政府所極力推動的「二次金改」，雖然有透過擴大金融業者之經濟規模，以強化金融行業國際競爭力的正當考量，但其間是否涉及以公財產、公企業圖利財團？其最終結果是否有利於國家、社會乃至全體國民？其程式是否實踐民主參與並兼顧法治主義？凡此，在在均非檢討不可。捨此而弗由，即是背離該等財政行為的公共性，而有以「國家的」公共性綁架「市民的」公共性之嫌，主政者就之不得不慎。

職是之故，財政之公共性的現代意義厥在於：在顧及租稅負擔之公平性，以及財政民主主義之前提下，國家不應為特定個人或企業之利益而為財政支出，必須為保障大多數國民之基本人權而動支經費，管理財產。此種結論不獨適用於國家為積極之支出行為時，在國家欲縮小行政之守備範圍，消極地刪減經費支出時，亦當然有其妥當性。

## 參、財政法之基本原則

如前所述，財政法學之建立，在我國已屬刻不容緩之緊要課題，無論何人首發嚆矢，一呼百應之景況，殆將不難想像。然而，由於財政法學在我國尚未真正建立，遂使甚多本應以法律論解決之財政法問題淪為朝野政治鬥爭的素材，並因之阻礙該領域的規範論之展開。此種「重政治、輕法律」、「有人治、無法治」的現象，在我國不該長久存在，亦屬不待辯而明。規範財政作用之實定法規，雖然以技術性之規定居多，但作為財政法學建制之根基，以及展開具體法解釋論所必須，並藉以解明財政法學的特色，則仍應有具指導地位之基本原則以為依據。以下先究明財政法學之基本原則及其範疇。

依吾人所信，財政法之基本原則至少應包括以下數點<sup>21</sup>：

### 一、財政民主主義

財政作用乃是國家取財於民，用之於民的過程及結果，鑑於其公事務的性質，在

20 參照宮本憲一，財政學からみた公共性，財政法叢書 6，財政の公共性，學陽書局，1990 年，11 頁。

21 以下分析，除參照金子宏，總說，現代行政法大系 10—財政，有斐閣，1984 年，8 頁以下；槇重博氏則舉「國會中心主義」及「財政公開主義」，為財政法之基本原則。參照槇重博，註 5 書，60 頁以下。另財政法治主義則為筆者所主張。



國民主權原則的拘束之下，有必要依國民共識形成決策並予以監督，此為財政民主主義所由來之重要原因。換言之，由於政府之獲取財政收入並加以支出，以及就公款、公財產之管理、營運，在國民主權原理拘束之下，均屬受國民信託所為之行為，就其過程及結果，當然應受國民意思之拘束並受其監督。惟民主主義之原型雖為直接民主制度，但因種種現實上之理出，間接民主制度（又稱「代議制民主主義」或「議會制民主主義」）乃成為制度設計之原則，直接民主制度反而成為補充性之制度，通常僅於間接民主制度失靈時發揮補偏救弊的功能。時至今日，雖然公民投票制度在我國已有實定法依據，並有若干實踐經驗，然鑑於種種實際上之原因，議會制民主主義仍屬牢不可破，寢假優為民主主義之建制原則。在財政法領【月旦法學教室第 70 期，2008 年 8 月，第 67 頁】域，財政民主主義遂通常被理解成「財政議會主義」，可謂其來有自<sup>22</sup>。

財政作用須由國民或其代表議會議決之理由，一般而言可由下列三點得之：

（一）國家活動所需之資金，最終仍由國民提供；國家所管理、使用之財產之原始資金亦係根源於國民，因此，此種取之於國民，接受國民「信託」之財產的管理、運用，當然應受由國民代表組成之議會的統制。

（二）鑑於財政在經濟上的重要性，於計畫之初即有必要由議會參與決策，於執行之後並應向議會負責。

（三）由於財政在政治上的重要性，甚至使得財政計畫儼然已成為政治活動的「節目表」，其重要性時而逾於制定法，因此亦應與法律一般同受議會之統制。

財政作用當中，租稅作用早受「租稅法律主義」之拘束，可謂是財政民主主義在財政收入法制的重要體現<sup>23</sup>。有關財政支出作用應由議會統制的原則，隨著預算算法制的逐步確立，已成現代國家財政統制之通念<sup>24</sup>。至於財政管理及營運作用，長久以來由於其內部行政的性質，可說是財政民主主義最為薄弱的一環，而有待將來努力。惟財政民主主義在實際適用上，仍然滋生若干疑義。例如，「財政投融资」<sup>25</sup>亦係運用來自國民之資金（例如以郵政壽險之資金投入股市之類），如若虧損亦須由租稅彌補，影響不可謂不重大，但向例均未經議會議決，似為財政議會主義之一大缺憾。再者，議會對財政作用之議決固以預算審議為最直接、主要之型態，但得否視預算審議為議會統制的完全型態，如下所述，顯非自明之理。

## 二、健全財政主義

22 日本國憲法第 83 條規定：「處理國家財政之權限，應基於國會之議決行使之。」可供參照。

23 憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務」；日本國憲法第 84 條則規定：「新課或變更現行租稅時，應依法律或法律所定之條件」，可為明證。但此等規定毋寧更應視為下述之財政法治主義之體現。

24 例如日本國憲法第 85 條規定：「支出國費或國家負擔債務時，應基於國會之議決為之。」可供佐證。

25 有關財政投融资之理論，參照福家俊朗，財政投融资，現代行政法大系 10—財政，有斐閣，1984 年，183 頁以下；奧谷健，新財政投融资制度之財政民主主義，財政法の基本課題，勁草書房，2005 年，99 頁以下。我國之相關研究，參照廖欽福，台灣財政投融资法制度之研究，台灣大學法律研究所博士論文，2005 年。

國家以永續存在為目的，國政亦須在安定的財源支持下永續經營，而其財政上的前提要件，厥在財政之健全，欲求財政健全，首重收支平衡。相較於財政民主主義僅為程序上之要求<sup>26</sup>，健全財政主義則為實體上之原則，其重要性不言可喻。然而細究之，健全財政主義其實亦僅具有形式上要求收支平衡之功能，而不及於財政收支之內容在實質【月旦法學教室第 70 期，2008 年 8 月，第 68 頁】上的健全性。換言之，本原則僅在要求財政收支不應失衡，至於該等收支是否符合理念？是否合乎公平、正義？能否提昇國民之人權水準？等，則均非所問。一般而言，財政收入多於支出最符合財政健全之本義，惟由於公財政具有量出為入之特色，因此如一味撙節支出，因而導致建設停頓、行政服務落後，亦非國民之福。反向言之，如為提高收入而導入苛捐雜稅、橫征暴斂，雖然國庫充裕，反而將成致亂之機，史鑑斑斑，不可不慎。

所謂收支平衡，預演算法上所指者為編製上之平衡以及審議後之平衡，至於執行後之決算，由於通常產生歲計賸餘，不平衡反為常態。惟此種平衡，乃是形式意義之平衡，若貫徹健全財政主義之要求，則須有實質意義的財政平衡以為補救。換言之，財政支出原則上應以稅課收入、財產孳息收入等實質性、經常性收入為主要來源，而不得依賴公債、借款等非實質性收入支應，甚至出售公產等臨時性收入亦不宜作為經常支出之財源，如此方符合健全財政主義之要求。預算法第二三條規定：「政府經常收支，應保持平衡，非因預算年度有異常情形，資本收入、公債與賒借收入及以前年度歲計賸餘不得充經常支出之用。但經常收支如有賸餘，得移充資本支出之財源。」即係本於此意。另外同法第二七條以及決演算法第二四條第二款之規定，亦值參考<sup>27</sup>。然而，近年來隨著「建設公債」之大量發行，債務國家化的現象日益彰顯，業已使得此一原則受到嚴格考驗<sup>28</sup>。

健全財政主義除著重收支之間的均衡，以避免財政破綻的產生，危及財政健全性而影響國家的永續發展外，特別對於現金、財產的管理營運亦應加以留意，以免危及財政健全性，此與下述之「適正管理營運主義」息息相關，但在本原則下仍具有相當之重要性。例如，就財政投融资而言，其性質並非終局性的支出，而係以可回收本息為前提，因此充其量僅為非實質性的支出，但若運用不善，不但可能的收益無著，甚至連作為投融资財源的資金亦可能無法回收。由於財政投融资通常需要龐大的資金，而此等資金有可能是政府自有資金或是因信託等而保管之他有資金（例如郵政儲金），如運用不善產生虧損，勢將影響財政健全性，因而亦屬本原則應討論之課題。

26 如將民主主義理解為民有、民治、民享（of the people, by the people, for the people），則前、後兩者即具有實體意義，而非僅止於程式要求。此種見解已有先例，參照石森久廣，財政民主主義，財政法の基本課題，勁草書房，2005 年，21 頁以下。

27 預演算法第 27 條前段規定：「政府非依法律，不得於其預算外增加債務……。」決算法第 24 條規定：「審計機關審核政府總決算，應注意左列效能：……。歲入、歲出是否平衡，如不平衡，其不平衡之原因。」

28 例如截至 2007 年底為止，我國中央政府公債未償總餘額高達 3.7 兆元，如加計國庫券及非營業基金之舉債，債務總餘額高達 4.2 兆，占 GDP 比重約 32%。有關債務國家問題之分析，參照拙著，談我國公債問題的嚴重性，中國稅務旬刊，1630 期，1997 年，7 頁以下。

### 三、適正管理營運主義

財政作用既係受國民信託，以獲取收入，支應支出，並就財產、現金加以管理營運之作用，則其管理營運，自非適正為之不可。公現金、財產乃至公企業之管理、營運如果不善，不但可能導致辛苦獲致的收入遭到浪費，保管的財物產生損失、減損效用，【月旦法學教室第 70 期，2008 年 8 月，第 69 頁】由於公財政及物的基礎不夠堅實，對於公任務的推行亦將滋生不良影響。因此，政府既受國民付託管理公財政，即應就現金之經理、財物之管理及公企業之營運盡善良管理人之義務，以維持公行政之順暢，並有助於財政之健全。

適正管理營運包括兩種層面之要求，其一為程序上要求對公款、公財產之管理、營運，均必須依適正程式為之；其二為實體上要求上揭管理、營運必須確保公款、公財產不致產生弊端，並達成行政目的。蓋公款之會計經理除應著重其效率外，最重要者為出納清楚，謹防弊端產生；而公財產之管理則首重在維持其良好狀態，以達成預定之目標；至於公企業之經營則應兼重其設立目的與盈餘目標之達成。

現行法上所採行之預算制度及會計制度，亦以適正管理營運為其主要目的之一。此一主義在現行制度上之具體表現，約有如下數點，即（一）歲出歲入均應全部編入預算之「總計預算主義」（預演算法十三）。（二）執行歲出預算時，禁止目的外使用，並限制移用及流用（預演算法二五、六二、六三）。（三）國家作為當事人之一方訂立契約時，為保公正及節約，原則上應以一般競爭契約為主（會計法一〇二 I③、審計法五九、審計法施行細則五四以下）。（四）為期現金之適正經理，應嚴格遵守「命令及出納分離原則」，以避免出現弊端。除此之外，決算制度及審計制度亦係為維持財政之適正管理營運，所設計之重要機制。而就公財產、公企業之管理營運，現行國有財產法及國營事業管理法等亦為其適正管理營運提供法律上之基礎。

### 四、財政法治主義

民主與法治為現代國家之兩大礎石，缺一不可，然而在財政法領域，縱有財政民主主義的強調，卻少聽聞有論及財政法治主義者。究其原因，財政作用之權力性隱而不彰所導致的法規範、法理論不足，應尸其咎。然而，財政作用本不該全然自外於法治主義之外，否則終將導致財政之民主統制的漏洞。蓋民主統制首重以立法權制衡行政權，而立法權之主要內容則為制定法律與預算審議，兩者相輔相成，缺一不可。鑑於預算決議的時效性及其決議程式之粗糙，同樣由議會議決，但最為慎重之立法程式，即為重要的民主新制手段。

古典的法治主義係以「法律保留原則」、「法律優先原則」以及「法律的法規創造力」等諸原則為骨幹所構成。就法律保留原則而言，除了租稅法律主義之外，近來已漸形成在強制性收入領域亦有其適用的共識，預算法第二四條以及財政收支劃分法第二四



條之規定，可提供若干有益之線索；但除此之外，在財政管理、營運以及支出領域，本原則之適用仍有相當之困難。就法律優先原則言之，由於在財政法領域之法規範不足現象極為顯著，因此本原則之實效性十分有限。而就法律的法規創造力原則而言，由於財政管理、營運以及支出領域一向被認為並未直接對人民的權利自由造成侵害，而法規的必要性受到質疑；至於在財政收入領域，則仍以租稅法律主義、以及強制性收入的法律保留方式體現本原則。

如上所述，古典、形式的法治主義在財政法領域的功能相對有限，但在今日的實質【月旦法學教室第 70 期，2008 年 8 月，第 70 頁】法治主義觀點之下，諸如錢坑法案的禁止、

違反平等原則之支出立法的違憲判斷等課題，均與法治主義難脫關係，更何況法治主義除了事前以法律規範的民主統制方式之外，實則還包括事後的司法審查在內<sup>29</sup>，則特別是對財政支出、管理、營運行為的公益訴訟之可能性等，更非在法治主義的前提下論列不可。財政民主主義所強調者僅在於財政作用須經國民（或其代表議會）議決、同意的過程，因此屬於偏重程式面之機制，財政法治主義則除強調應以最嚴謹之法律方式決議的形式面向外，並且包括實質法治主義的內涵，因而尚難一概以民主主義取而代之。

## 肆、財政法之意義與財政法學之範疇

財政作用既然包括國家之收入、支出以及現金、財產之管理、營運作用，則財政法學亦應以此二種作用作為研究之對象及範圍<sup>30</sup>。無如，觀察歷史發展的軌跡，則可發現，財政法的研究範疇自來有廣狹之分，以下分述之：

### 一、財政法之意義與範疇

財政法之規範範疇歷來有廣狹之分，依吾人所見，可從權區分如下：

（一）最廣義之財政法—吾人如肯認財政法乃是關於一切公財政作用之法，包括法理論與法制度在內，則此種範疇之財政法應屬最廣義。

（二）最狹義之財政法—僅以租稅法為研究對象，而不及於其他財政作用<sup>31</sup>。

（三）狹義之財政法—然而，鑑於財政收入作用與其他財政作用在性質上之差異，並且基於財政收入法中之租稅法學早已燦然大備的現實情況，亦有論者認為「狹義的財政法」應以包括「財政支出法」為內容的「財政管理法」為中心而建構<sup>32</sup>。此種理解，自戰後日本財政法學的發展歷史觀之，有其一定之基礎。例如，傳統學說中有將財政定

29 同旨見解，參照手島孝，財政，現代の經濟構造と法，築摩書房，1975 年，588 頁以下。

30 手島孝，註 29 文，575 頁以下；北野弘久，財政法學の可能性と課題，法律時報，55 卷 6 號，24 頁以下參照。

31 參照手島孝，註 29 文，574 頁以下之說明。

32 參照杉村章三郎，財政法，有斐閣，新版，1982 年，1 頁以下；金子宏，註 21 文，2 頁以下。

位為：「國家或地方自治團體取得其存立所必要之財力，並加以管理之作用。」因而將財政作用分為財政權力作用及財政管理作用，並且以後者為財政法學之對象者<sup>33</sup>，即其明證。

（四）廣義之財政法—惟除租稅法外，財政收入法並未形成獨立的學門領域，因而就之缺乏系統性的法學研究亦屬不爭之事實，因之有以為除財政管理法（包括支出法）外，財政法學應再列入扣除租稅法外之財政收入法者<sup>34</sup>，此說可稱為「廣義的財政法」。

戰前日本的會計法，戰後以財政法之實定法名稱以及學問領域而被繼受，可惜長期以來未能脫卻「內部法」的性格，因而其發【月旦法學教室第 70 期，2008 年 8 月，第 71 頁】展絕難謂為成功。此可從以財政法為名的著作均不脫實定法釋義學之範疇，而缺乏理論上之完整性與精緻性，以及法律科系根本欠缺財政法課程之事實得到明證<sup>35</sup>。晚近雖有提倡所謂的「新財政法學」<sup>36</sup>，並且得到若干贊同者，但由於其理論尚待斟酌，因而不脫運動論之範域，亦屬不爭之事實。以下闡明本文之見解。

## 二、財政法學之研究範疇

吾人以為，和稅法學既然已成為獨立的學門領域，財政法學之研究重心即不應置於租稅作用，庶免有所重複；同時為期完整，並建立獨立的學門領域，租稅作用以外之其他財政作用，包括地方財政作用等均應包括於財政法學的研究範疇之內。因此，上揭廣義的財政法即為吾人研究之對象，具體言之，財政法學之研究對象至少應包括<sup>37</sup>：

（一）財政法之一般理論—包括公財政之概念、特徵與財政法之基本原則等。

（二）財政計畫法—主要為預算法（亦可包括決演算法，但決演算法一般可置於統制法領域），亦可及於其他財政計畫的法統制課題。

（三）財政收入法—租稅法以外之其他財政收入手段之法規範，包括非稅公課法制（規費法、特別公課法等）及自由收入法制等。

（四）財政支出法—應檢討各種財政支出之公共性、合理比例及運用方式等。並應包括政府補助金之規範、BOT 等法制、政府採購法等。

（五）財政管理、營運法—包括公會計法、公財產法、公企業法（並須檢討公營事業及其民營化問題）。

33 參照田中二郎，行政法（下），弘文堂，全訂二版，1983 年，205 頁。

34 參照小澤隆一，財政法學の可能性，財政法の基本課題，勁草書房，2005 年，1 頁。

35 小澤隆一，註 34 文，2 頁。

36 新財政法學主要的倡導者為北野弘久，其簡單之要約，參照小澤隆一，註 34 文，5 頁以下。

37 金子宏認為財政法之研究對象應包括：1. 財政法之一般理論；2. 財政計畫法—包括預算法、公債法、財政投融資之法規範以及專賣制度等；3. 公會計法—除會計法外，尚應包括補助金之規範；4. 公財產法—除國有財產法外，並須檢討公營企業及其民營化之問題；5. 地方財政法—包括財政收支劃分法，及確保地方財源之規範（例如省縣自治法等）；6. 財政統制法—除審計法及決算法外，尚應檢討司法上之統制手段的可能性（例如「納稅者訴訟」制度之導入）。參照金子宏，註 21 文，5 頁以下。

（六）財政統制法—除審計法及決算法外，尚應檢討司法上之統制手段的可能性（例如「納稅者訴訟」制度之導入）。

（七）地方財政法—包括財政收支劃分法（中央及地方之財政權限劃分規範）、地方財政計畫法（預、決算法）、地方財政收入法（尤其是地方稅法通則、補助金及統籌分配稅之規範）、地方財政支出法，以及地方財政新制法等。**【月旦法學教室第 70 期，2008 年 8 月，第 72 頁】**

