

刊登於月旦法學雜誌第 77 期，2009 年 3 月，第 59-66 頁。

## 財政法：第二講 財政收入總論（上）

蔡茂寅

臺灣大學法律學系教授

### 壹、概說

財政收入作為支應國家支出之財源，雖然在各級政府的財政收支劃分上通常被優先論列，但收入與支出之間的主從關係，仍應先予釐清。按從理論上言之，收入乃為支出之目的而存在，故反向言之，如無支出之用途，即無收入之必要。就公財政言之，支出乃是因為權限之行使而生，故權限之劃分與行使即為支出之前提及原因。因此，就結論上言之，權限行使為支出之原因，而支出又為獲取收入之理由；或反向言之，收入乃為支出之目的而存在，而支出又為權限行使之結果，三者間存在有縱向的因果關係，環環相扣，不宜混淆<sup>1</sup>。惟在實際上，由於財政收入作用直接獲取收入的性質，遂為各方攘臂相爭之對象，亦為學界所矚目之標的，此可從一般財政學教科書的章節安排與內容均以收入手段為主得到明證。

此種具有濃厚「量出為入」性質的公財政，由於「法定經費」、「必要經費」的存在<sup>2</sup>，以及執政黨為追求政績，實現政策目，以爭取選民支持的壓力，其獲取財政收入的需求遠高於私財政一事，應屬不難理解。然而公財政之不同於私財政者，不僅在於支出一項，其最大之區別在於，在收入面上，公財政得以強制手段無償獲取收入（即以下所稱之強制性收入，例如租稅），而私財政基本上僅得依「等價交換」原則，透過市場機制，獲取收入。換言之，公法人得以行使公權力之方式自人民徵取收入，而私人則僅能以交換方式獲取收入。

在過去「家產國家」時代，公產（實即為皇帝的私產）收入為國家最重要的財政來源，更益之以人民的「徭役義務」，使國家得無償獲取勞力，因此即令租稅收入對國家仍屬重要，但其比重相對較為有限<sup>3</sup>。而在進入「無產國家」時代後，隨著貨幣經濟的發達，除兵役義務外，徭役義務基本上已不存在，代之而起的是現金負擔日增，國政財源轉而倚賴租稅收入，而財政收入作用中的租稅作用，由於其典型侵益行政的性格，不【月旦法學雜誌第 77 期，2009 年 3 月，第 59 頁】但早受法學界的重視，發展為獨立的學門領

1 就此，可參照蔡茂寅，地方自治之理論與地方制度法，增補版，新學林，2006 年，282 頁以下。

2 此等概念之闡釋，可參照蔡茂寅，預算法之原理，元照，2008 年，201 頁以下。

3 參照蔡茂寅，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；並參照本講座第一講。

域；抑且亦為諸多近代蒂民革命的成因，「租稅法律主義」與「罪刑法定主義」並列為近代法學發展的兩大原則，可謂其來有自。

然而儘管近年來各種財政收入手段日益增加，國家之財源亦日趨複雜化、多樣化，但諸多財政收入作用中，除租稅作用外，其法學研究如果不是處於剛起步的階段（例如規費法等）；就是尚未引起一般重視，而欠缺學術對話與討論（例如公營事業法制、專賣法制等），有之，亦僅限於財政學觀點的檢討，而欠缺來自「規範論」、「權利論」的法學觀點。此種現象一方面反映了我國財政法研究的後進性，另一方面實亦顯示我國的財政法研究尚有許多空間足以容納研究人才的進入、以及研究業績的累積。

## 貳、財政收入之分類

財政收入係為支出之目的而存在，在支出之前並需有現金之管理與營運，然一般而言，除少數例外情況外，收入作用與支出作用、甚至管理、營運作用之間漸無連結關係。財政收入得自不同之觀點，為種種之分類，並因之在規範論上產生不同之意義，以下簡介其重要者。

### 一、強制性收入與自由性收入

依收入手段在性質上是否具備對人民之強制性區分，公權力收入謂之「強制性收入」，非公權力（價格或稱市場）收入則可稱為「自由性收入」<sup>4</sup>。詳言之，前者係國家以行使公權力之方式，不經人民個別、直接之同意，而強制自其徵取之收入，可以租稅收入為代表；後者則是國家透過市場機制，基本上遵循等價交換原則所獲取之收入，可以公營事業收入為其代表。介於此兩種類型之間，還存在有半強制、半自由性質的「中間性收入」，此種類型之特徵在於其收入之獲取雖伴隨有一定的受益事實或可能性，因而具有一定之對待給付性質，但亦難否認該等受益通常係以人為方式創造其需要者，因而具有強制利用性。凡具有人為壟斷後藉此獲取收入之性質者，通常可歸類為中間性收入，例如規費、專賣收入等即具此種性質。

區分自由性收入與強制性收入最大之實益在於，可據此決定該等收入之法律屬性與因此所適用之法理論。質言之，前者通常屬私法性質，受私法規範，而不受法律保留原則之拘束；後者則屬公法性質並且適用法律保留原則與其他公法理論。至於中間性收入則通常須視法律如何規範而定，例如獨占收入依財政收支劃分法（下稱「財劃法」）第二十條第一項規定，「各級政府經法律許可，得經營獨占公用事業，並得依法徵收特許費，准許私人經營」；同法第二一條規定，「中央政府……得依法律之規定專賣貨物，並得製造之」，均明揭法定原則。惟觀諸上揭財劃法規定，毋寧均在規範獲取該等收入之原因行

4 相同見解，參照鄧為元，公課理論之研究——以收取原則為中心，台灣大學法律研究所碩士論文，2008年，1頁以下。

為（即經營獨占公用事業與專賣貨物）應受法律保留原則之拘束，而非直【月旦法學雜誌第 77 期，2009 年 3 月，第 60 頁】接規定作為其結果之財政收入作用之法定原則。又例如規費收入依財劃法第二四條規定，「應依法律之所定」，明揭規費法定原則，但同條後段又規定，「未經法律規定者，非分別先經立法機關或民意機關之決議，不得徵收之」，就法律保留原則又設例外規定。雖然在規費法制定後，規費之徵收已可謂有法律依據，但上述規定亦足徵中間性收入是否一律適用法律保留原則，仍須依法律規定而論。

強制性收入為近代國家最重要之收入，然每一收入手段之強制性高低則往往受到特定時、空背景、個別情況以及實定法規定之左右。例如賠償收入依義務人意思自由之有無，而可能異其分類結果。又例如公債收入一般雖屬自由性收入，但因戰爭等因素而發行強制性公債之事例並非無之<sup>5</sup>，則此時又應將其列為強制性收入。再者，例如獨占及專賣收入、規費收入等，其利用或受益之強制性在個別情形之差異性甚高，因而本文乃將之列為半自由、半強制性之收入，則尤可作為佐證。

## 二、經常收入與臨時收入

依收入之供應情形是否具有安定性區分，可分為經（恆）常收入與臨時收入<sup>6</sup>。前者指可於每會計年度循環獲得之收入，例如租稅收入、公營事業收入等；後者則指因一時之原因或需要而獲取之收入，例如公債收入、出售財產收入及捐款收入等。如此區分之實益在於：基於健全財政主義之要求，不得以臨時收入充當經常支出之財源，以免產生財政破綻。換言之，經常支出應以經常收入支應，以免收支失調，至於臨時收入僅作為調節財政收支不平衡之手段。預算法第二三條規定，「政府經常收支，應保持平衡」，即係揭櫫「經常」收支平衡的財政健全原則。

## 三、資本收入與經常收入

依預算法第十條第一項規定，「歲入、歲出預算，按其收支性質分為經常門、資本門」，乃是依收支之財政性質，而將之分為經常收支與資本收支。就財政收入而言，同條第二項係先定義「減少資產及收回投資」之收入為資本收入，並以資本收入以外之一切收入為經常收入。由於資本支出具有厚實國力，帶來將來稅收增長之功能，因此一切收入均得充當此等支出之財源；反之，由於經常支出僅具有維持國家日常政務運作之功能，無法達到「將餅做大」之目標，故不宜以資本收入或非實質性收入（下述）等支應之<sup>7</sup>。預算法第二三條規定，「……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【月旦法學

5 有關公債之相關問題，可參照廖欽福，憲法公債概念及基本原則之研究，中原大學財經法律研究所碩士論文，1999 年；同作者，公債構成要件論—以司法院大法官第三三四號解釋為中心，德明學報，17 期，2001 年，85 頁以下。

6 為避免予以下之「資本收入與經常收入」混淆，此處之經常收入亦可稱為「恆常收入」，以與「臨時收入」相對應。

7 有關資本收入與經常收入之相關問題，參照蔡茂寅，同註 2，143 頁以下之說明。



雜誌第 77 期，2009 年 3 月，第 61 頁】之財源」，即係本於此意，並為健全財政主義之體現。

#### 四、實質收入與非實質收入

依收入是否真正區分，可將財政收入分為實質收入與非實質收入。前者謂一經收入，即無須返還者，例如租稅；後者謂收入後仍須償還者而言，例如公債、借款以及國庫券等即是<sup>8</sup>。非實質性收入由於並非終局性的真正收入，因此僅能作為調劑性的應急用途，或是用於資本支出，以免產生世代間的不公平問題<sup>9</sup>，並危及財政健全性。上引預算法第二三條條文，可供佐證。

非實質收入的大幅增加，為國家機能擴張與稅收增長遲緩的必然現象，在某種程度雖屬可以理解，但其增加之速度與幅度若未受到適當控制，「從租稅國家到債務國家」，國家財政「以債養債」的惡夢即有可能成真。除了「赤字公債」的禁止<sup>10</sup>之外，公共債務法第四條<sup>11</sup>規定之舉債上限，二者構成【月旦法學雜誌第 77 期，2009 年 3 月，第 62 頁】我國政府債務管理的重要機制。

#### 五、依財劃法劃分之收入

財劃法第二章就各種財政收入之手段分節設有規定，計有「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」、「營業盈餘捐獻贈與及其他收入」、「補助及協助收入」、以及「公債及借款」等十項，雖非屬窮盡列舉之規定<sup>12</sup>，但已涵蓋主要的政府財政收入手段在內，此等分類並

8 公共債務法第 3 條第 1 項規定之公共債務，包括公債、國庫券、借款及保證債務，可為非實質性收入之適當註解。另財劃法第 2 章各節除第 10 節節名為「公債與借款」外，其他各節名稱均加上「收入」兩字，亦可徵立法者有意區別實質收入與非實質收入。

9 有關公債相關法理論問題之研究，參照蔡茂寅，論公債的憲法課題，收錄於：李鴻禧教授還曆祝壽論文集——現代國家與憲法（下），元照，1997 年，1403 頁以下。

10 現行法並未有「公債法定主義」之明文，僅於預算法第 27 條規定「政府非依法律，不得於其預算外增加債務」，惟如再配合中央政府建設公債及借款條例之規定，在理論上似宜承認「赤字公債禁止」之法理。

11 公共債務法第 4 條規定：「中央及各地方政府在其總預算、特別預算及在營業基金、信託基金以外之特種基金預算內，所舉借之一年以上公共債務未償餘額預算數，合計不得超過行政院主計處預估之前三年度名目國民生產毛額平均數之百分之四十八；其分配如下：

一、中央為百分之四十。

二、直轄市為百分之五·四，其中台北市為百分之三·六，高雄市為百分之一·八。

三、縣（市）為百分之二。

四、鄉（鎮、市）為百分之〇·六。

縣（市）及鄉（鎮、市）所舉借之一年以上公共債務未償餘額預算數，占各該政府總預算及特別預算歲出總額之比率，各不得超過百分之四十五及百分之二十五。

前二項所稱公共債務未償餘額預算數，不包括中央及各地方政府所舉借之自償性公共債務。但具自償性財源喪失時，所舉借之債務應計入。

前項所稱之自償性公共債務，係指以未來營運所得資金或經指撥特定財源作為償債財源之債務。中央及各地方政府總預算及特別預算每年度舉債額度，不得超過各該政府總預算及特別預算歲出總額之百分之十五。中央及各地方政府為調節庫款收支所舉借之未滿一年公共債務，其未償還之餘額，各不得超過其當年度總預算及特別預算歲出總額百分之十五及百分之三十。

中央及各地方政府所舉借之公共債務，如有超過本條所規定之債限者，於回復符合債限前，不得再行舉借」。

12 財劃法第 2 章第 8 節列有「其他收入」，理論上應能包含其他未例示之收入，例如息金，代履行費用等在內，然

且為現行歲入預算書編製格式之所本。

觀察上揭財劃法的各種收入手段，可以發現其排序具有由強制性到自由性、由自主到他律（如補助收入）、由實質到非實質等特性，雖然稅課收入最具重要性，其占財政收入之比例通常亦屬最高，但上揭收入手段顯然並不以其在財政收入之比重或重要性排序。就上揭各種財政收入手段，本講座將擇要分次加以檢討。以下先簡述其大概。

#### （一）稅課收入

儘管在理論上「稅」、「課」之概念仍有進一步探討之空間，財劃法上並未對稅課收入設有定義規定，而將重點置於租稅權限的劃分。例如財劃法第六條規定，「稅課劃分為國稅、直轄市稅及縣（市）稅」，並於同法就上揭國稅與地方稅之稅目與租稅收益權等設有規定。嚴格言之，「稅」為「（公）課」之主要型態，但「（公）課」並不以「稅」為限。財劃法上雖然稱為稅課收入，但並非包括所有的「（公）課」，而是將公課中之稅以「稅課」名之，此觀財劃法第二章第一節之規定均以稅為限，可得明證。

近代國家基於種種理由雖仍有經營公企業之情形，但此等自由性收入仍不足以充分挹注財源，因此其支出仍然主要仰給於稅收，要屬不容否認之事實。稅收占財政收入之比重如果達到一定比例，即可稱之為「租稅國家」；反之，如果支出之大部分不倚靠稅收等實質收入挹注，而仰賴舉債度日，則可稱之為「債務國家」<sup>13</sup>。然而「稅」概念究應如何界定？本為一應優先解決之問題；而稅收究竟應占財政收入之比重若干方屬理想一事，亦難有定論；復就各種收收間有無存在合理比例？例如直接稅與間接稅之間之合理比例問題等，各國情況不一，尤難一概而論。就此而言，財政法及財政學界均應有研究成果以應世，而後者尤應為前者之前提與基礎。

#### （二）獨占及專賣收入

中華民國憲法第一四四條規定，「公用事業及其他有獨占性之企業，以公營為原則，其經法律許可者，得由國民經營之」。據此，公用事業及其他有獨占性之企業，係以公營為原則，例外才由私人經營」。另【月旦法學雜誌第 77 期，2009 年 3 月，第 63 頁】依財劃法第二十條第一項規定，「各級政府經法律許可，得經營獨占公用事業，並得依法徵收特許費，准許私人經營」。換言之，依上揭財劃法規定，在法律授權之前提下，國家得經營獨占性公用事業，或徵收特許費准許私人經營此等事業，此時所獲取之收入，即為獨占收入。

另依財劃法第二一條規定，「中央政府為增加國庫收入或節制生產消費，得依法律之

---

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。

13 有關租稅國家與債務國家之問題，參照蔡茂寅，公債的法律問題——兼論從「租稅國家」到「債務國家」的巨變，律師通訊，207 期，1996 年，54 頁以下。

規定專賣貨物，並得製造之」。據此可知，專賣必須得有法律依據，其目的則財政收入或抑制生產、消費，但政府之專權並不限於「買賣」，而可兼及於製造等階段。專賣過去為我國重要之財政收入手段，但晚近已失其重要性。由於獨占及專賣收入在中央政府財政收入所占之比重已屬微不足道，因此近年來在歲入統計上均以「其他收入」之方式顯現。

### （三）工程受益費收入

依財劃法第二二條第一項規定，「各級政府於該管區內對於因道路、堤防、溝渠、碼頭、港口或其他土地改良之水陸工程而直接享受利益之不動產或受益之船舶，得徵收工程受益費」，據此，並制定有工程受益費徵收條例，以為徵收之依據。依該條例第二條規定，「各級政府於該管區域內，因推行都市建設，提高土地使用，便利交通或防止天然災害，而建築或改善道路、橋樑、溝渠、港口、碼頭、水庫、堤防、疏濬水道及其他水陸等工程，應就直接受益之公私有土地及其改良物，徵收工程受益費；其無直接受益之土地者，就使用該項工程設施之車輛、船舶徵收之」。據上可知，現行工程受益費之徵收，須義務人有直接受益或使用之事實，因而與學理上之「受益費」已有差異，而較近似於「規費」之性質（下述）。由於地方政府為種種工程之興辦主體，因此工程受益費之徵收亦往往屬地方政府之權限，在考慮政治效應的前提下，地方政府對其徵收每多裹足不前，馴至其在財政收入所占之重要性甚低。

### （四）罰款及賠償收入

罰款及賠償收入為政府因人民之違法或侵權行為所獲取之收入。在資本主義社會，人民之不法行為，因其輕重與導致惡害程度之不同，未必皆適合臨之以刑罰，因此每每出之以經濟制裁手段，而況令刑法亦有屬財產刑之罰金。如此做法，一方面既可收懲罰、威嚇之效，另一方面又可增加政府財政收入，一舉兩得，乃成為重要的對應之道。實務上則以「罰款」總括罰鍰、罰金、怠金等具懲罰性或執行性的財政收入手段，並包括沒收及沒入之收入在內。至於賠償收入則為政府因人民之侵權行為等所獲取之收入，舉凡滯納金、怠報金等均可歸類在內。

財劃法第二三條規定，「依法收入之罰金、罰鍰或沒收、沒入之財物及賠償之收入，除法律另有規定外，應分別歸入各級政府之公庫」，而列為歲入，以避免專款專用。罰款及賠償收入在中央政府財政收入中所占之比重逐漸上升，例如在二〇〇八年度中央政府總預算中，已有百分之一點四，總金額超過二百億元，而居重要地位。惟罰款等固然具有財政收入之效果，但其初始、主要之目的在於懲罰，同時並構成義務人之經濟負擔，因此不宜純從財政收入觀點著眼，以免泯沒原有之制度目的。

### （五）規費收入【月旦法學雜誌第 77 期，2009 年 3 月，第 64 頁】

規費為政府機關因其提供行政給付、服務等而獲取之對價性收入，須義務人有受益事實始得徵收。規費在未法制化之前，係由民意機關以決議方式徵收，財劃法第二四條



即規定，「司法機關、考試機關及各級政府之行政機關徵收規費，應依法律之所定，未經法律規定者，非分別先經立法機關或民意機關之決議，不得徵收之」。由於規費法已於二〇〇二年制定施行，故其徵收已有法律依據，以二〇〇八年度中央政府總預算為例，規費收入占財政收入的百分之三點七，金額接近六百億元，其重要性不言可喻。

#### （六）信託管理收入

「稱信託者，謂委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或為特定之目的，管理或處分信託財產之關係」（信託法一）。依財劃法第二六條規定，「各級政府及其所屬機關，依法為信託管理或受委託代辦時，得收信託管理費」。但此項收入數額有限，其重要性甚低，例如二〇〇八年度中央政府總預算即未編列此項收入。

#### （七）財產收入

財產收入意指「財產之孳息、售價及資本之收回」（財劃法二七），舉凡租金收入、出售公有財產之收入以及國營事業釋股之收入等均屬之。其中財產孳息屬經常收入，財產售價、作價及投資收回屬資本收入。又財產之孳息屬經常（恆常）收入，可重複發生，但財產之售價及資本之收回則屬臨時收入，同一標的既經收入及不再重複發生。近年來由於公有地之釋出、以及國營事業民營化之進程，而使本項數年來收入居高不下，例如二〇〇八年度中央政府總預算中，財產收入即占百分之四六，比例不可謂不高。另預算法第六十條規定，「依法得出售之國有財產及股票，市價高於預算者，應依市價出售」，明列市價原則，以免主管機關賤賣國產，造成國庫受損。

#### （八）營業盈餘捐獻贈與及其他收入

由於公營事業在我國仍居重要地位，而政府對民營事業亦仍有相當之投資，是故因政府持有官股而受分配之盈餘，亦屬政府重要之收入來源；而政府接受各界捐贈亦屬事「所常有，因而乃在預算上編列該項收入。營業盈餘收入中有來自營業基金之盈餘繳庫者、有來自非營業特種基金之賸餘繳庫者，亦有投資收益，近年來占中央政府財政收入比例達百分之十五左右，極具重要性。惟捐獻贈與之收入一方面與營業盈餘之收入相較顯屬微不足道；另一方面二者在性質上又屬天差地別、迥不相侔，因而將此二者列為同一收入科目，其必要性及合理性似均可再予商榷。

#### （九）補助及協助收入

上級政府為謀全國或一縣之經濟平衡發展，得對下級政府酌予補助，目前我國有中央對地方之補助（財劃法三十）、以及縣對鄉（鎮、市）之補助（同法三一）兩種。與補助屬上級政府對下級政府之經濟援助相反者，「各上級政府為適應特別需要，對財力較優之下級政府，得取得協助金」（同法三三 I），因此協助屬下級政府對上級政府之金錢給

付。補助及協助收入就收入方來看雖仍屬實質收入之一種，但究其實則為政府間之財政轉移行為。相對於協助金具有相當程度之義務性質，因此財劃法規定提供協助金之各下級政府應將之列入其預算（同法三三Ⅱ）【**月旦法學雜誌第 77 期，2009 年 3 月，第 65 頁**】，補助金則具有強烈之政策誘導性質，此不但可從財劃法第三十條第一項之計畫型補助規定可知，同條第二項規定僅由行政院訂定補助辦法以為依據，亦具有賦予補助機關裁量權的考量在內。

由於我國各級政府之財政狀況，除少數例外情形外，普遍係上級政府優於下級政府，因此「以下助上」的協助金可謂形同虛設；反之，由於政策誘導需要以及實際情勢使然，「以上助下」的政府間補助，其重要性仍廣受肯認，就之如何進一步法制化，確保其運用之公平、適正化，乃屬當前重要之課題<sup>14</sup>。

#### （十）公債及借款

相對於上述各項收入均屬實質收入而言，公債及借款收入屬非實質性收入，政府於獲取該項收入後仍須償還，因此並非最終、實質之「收入」，不但於舉借時應該受到限制，就其用途亦非完全放任自由，以免債留子孫，危及財政健全。公債乃是一種特別的借款，特指以債券形式發行者而言，惟晚近不附債券的「無實體公債」盛行，因此二者的區分已漸泯滅，有者，唯借款期間之長短而已，但此並非絕對之區別標準。況且，二者在目的上均為獲取非實質性之收入，縱其形式有別，財政效果仍同，因此在法律規範上不宜做截然之劃分，以免形成規範漏洞。現行制度上就公債存在有使用目的（建設公債）、舉債上限（未償總餘額）、以及債務基金等管制、因應措施，然而儘管如此，各級政府公債及借款總餘額長年來仍居高不下，令人對我國日益債務國家化的現象心生疑慮<sup>15</sup>。【**月旦法學雜誌第 77 期，2009 年 3 月，第 66 頁**】

14 就此一問題之討論，可參照蔡茂寅，政府間補助的法律問題，全國律師，1 卷 3 期，1997 年，39 頁以下。

15 至 2008 年度止，中央政府累計未償債務餘額估計為 3 兆 9,851 億元，占前 3 年度名目國民生產毛額平均數約 32.5%，雖符合公共債務法規定 40% 之範圍內，但金額龐大，仍令人怵目驚心。