

出自廖欽福「台灣財政法概念、類型與法律體系之建構初探」，財稅研究 37 卷 6 期，2005 年 11 月，頁 195-212。

## 台灣財政法概念、類型與法律體系之建構

廖欽福

### 要目：

- 壹、前言
- 貳、財政與財政法概念的構築
- 參、台灣財政法律體系的分析
- 肆、結論：台灣財政法架構的嘗試

### 提要：

本文透過財政學先就財政的意義與功能，提出一般性的看法整理後，以法學的角度切入，對財政法的概念與類型，進行檢討，參酌日本學說的體系與內涵，引介並提出檢討，嘗試將其類型化，主要有：（一）以財政作用是否與人民權利義務產生直接關連，區分為：1.「財政權力作用法」與 2.「財政管理作用法」，（二）以財政活動的過程，區分為：1.「財政收入法」、2.「財政營運管理法」（包含：財政計畫法、財政管理法、財政監督法、財政調整法）、3.「財政支出法」。最後，經由我國憲法財政條款、財政收支劃分法、財政部組織法與個別相關財政法規的整理與分析，試圖提出台灣財政法架構，將其納入，希冀有助於台灣本土財政法學的建立與發展。

## 壹、前言

近來台灣的財政議題，層出不窮，從租稅制度的改革（最低稅負制的採用、遺產稅是否繼續維持....）、全民健康保險制度的變遷，乃至對美軍事採購預算案、八百億治水預算案....等，除在政治上受到矚目外，與人民的關係，亦屬密切。在資本主義制度下，現代財政扮演了一個重要的地位，政府部份乃形成巨大的經濟地位，國家者，一國內最大的商品需求者、最大的勞動雇用者、最大的企業體、最大的銀行家、最大的資產擁有者，相對的，在萬能政府的要求下，國民的財政負擔也增加<sup>1</sup>，而政府的財政支出，也深刻影響人民的生活水平。

財政制度運作，特別是**財政作用**所具有的「**權力性**」與「**公共性**」<sup>2</sup>，不應

<sup>1</sup> 參見，高橋誠・柴田衛德『財政學』，有斐閣，1999 年 4 月 3 版，頁 17。

<sup>2</sup> 將「財政作用」與「財政法學之建立」等概念引入台灣者，首推台灣大學法律學院蔡茂寅教授，在 1966 年所撰寫的「**財政作用之權力性與公共性--兼論建立財政法學之必要性**」（臺大法學論叢第 25 卷 4 期，1996 年 7 月）一文，為台灣財政法學的開端，具有里程碑的意義。（目前新的文章，請參閱蔡茂寅「財政法第一講：財政法」，月旦法學教室第 70 期。）

只是國家權力的運作結果，更與人民的基本權利息息相關，故在實際運作上，除了經濟面與政策面的觀察外，背後更應有學理的支撐，過去對於財政課題的探討，多以財政學的觀點出發，已有豐碩的成果！惟獨遺漏法學的觀點，誠屬缺憾！

近來台灣的財政法學，開始受到重視，但相較其他公法學領域的憲法、行政法等傳統法學，則有相當的落差，就連與其關係密切的租稅法學<sup>3</sup>，財政法的探索，也尚有一段距離存在，有待法律人辛勤播種、耕耘，方能開花結果，自成一席之地。然而，若只是就我國現行財政法規體系為分析，似尚且不足，蓋財政法學的研究，論者以為，可從幾個層次著手<sup>4</sup>：一為關於法律實際制度運作的現狀分析，二為經由比較法的研究，進行理論性的建構，三為對於將來制度的建構，政策學的研究，以此為整合性的研究。

他山之石，可以攻錯，本文擬參酌若干日本財政法學的見解為借鏡<sup>5</sup>，進而鋪陳台灣本土財政法學的論述，試圖建構財政法學應有的基本概念與體系架構。然日本財政法的發展與理論構成，有其社會、政治、經濟、文化不同因素的影響，其貿然「接枝移植」，則「排拒作用」在所難免<sup>6</sup>，自是在引用外國法制度與學說時，不可忽略。

## 貳、財政與財政法概念的構築

### 一、財政的意義與功能：財政學的觀點

財政，為財政法的研究對象，但究竟何謂財政？為首要究明之事。在財政學上的一般定義，財政乃「政府部門或公共部門之經濟活動」<sup>7</sup>，但是，何謂「政府部門」或「公共部門」，其涵蓋的範圍<sup>8</sup>為何？一般認為乃公權力主體（主要為

---

<sup>3</sup> 關於我國的租稅法學發展，可以參見，拙著「論租稅法學之研究及其在我國的發展」，財稅研究第35卷5期，2003年9月；拙著「兩岸租稅法學之研究方法與發展現況分析--以台灣地區之經驗為借鑒」，收錄北京大學法學院（編）劉劍文（主編）『潤物無聲—北京大學法學院百年院慶文存之財稅法治與財政法教學』，法律出版社（簡體，中國北京），2005年1月等論文的介紹與分析。

<sup>4</sup> 參見，小林直樹「財政法學の課題」收錄小林直樹・北野弘久（編）『現代財政法の基本問題』，岩波書店，1987年6月，頁13。

<sup>5</sup> 初步的說明，可參見，拙著「日本財政法的研究課題、法源及其基本原則之簡介」，德明學報第19期，2002年6月該文。

<sup>6</sup> 例如，日本憲法訴訟的國法學接枝移植，往往就會有排拒現象的產生，故日本在戰後被動而倉促為違憲審查與憲法訴訟的接枝移植，自然難免產生排拒作用，甚至有荒腔走板、變形變質產生。詳細的論述，請參見，李鴻禧「日本接枝移植憲法訴訟之紹述與評析--緒說底描述」，月旦法學58期，2000年3月，頁95以下。

<sup>7</sup> 參見，黃世鑫『財政學概論』，國立空中大學，1998年8月初版，頁5。

<sup>8</sup> 例如，根據聯合國的「國民所得帳系統」（A System of National Account, SNA）的界定，「公共部門」（public Sector）包括：1.政府勞務的生產者（Producers of government services），主要為各部會和其所屬各級行政機關，社會安全制度，和由政府出資設立之非營利組織（Nonprofit institutions）；2.生產及銷售財貨勞務給一般大眾之「附屬行政作業組織」（Departmental enterprises）；3.非金融性之公營事業（Non-financial public enterprises）；4.（Public financial institutions），主要為中央銀行、商業銀行和保險機構。另依「國際貨幣基金會」（International Monetary

國家與地方自治團體)，其經濟活動謂之<sup>9</sup>，財政學雖其為經濟學的一分支，但與之一般的經濟活動相較，經濟學所關注的多為私領域的經濟活動，以追求利潤為主<sup>10</sup>，易言之，財政乃涉及以公權力為主體，為達成公共的活動為目的，經由所形成的經濟性活動<sup>11</sup>。本文以為，所謂財政者，乃國家或地方自治團體，基於公共利益的追求，所為的各種經濟上行為，是以財政學往往有稱「公共經濟學」<sup>12</sup>，理由在此。

財政學上對於近代財政的特徵，其闡述不外有<sup>13</sup>：一、國家不再直接支配生產物，而是透過自社會所取得的金錢，對於必須的勞動力與貨物進行購買，也就是實行貨幣財政，因為在資本主義社會，一切勞動力、貨物均被商品化，國家也是從商品市場與勞動市場取得其需要的貨物與勞動力，財政不過是金錢的取得與支出的過程。二、近代財政，國家的金錢取得與支出的過程中，其方法的運用，在金錢的取得上，主要有：（一）經由公權力發動自國民經濟中所取得（亦即租稅）；（二）國家透過其信用所借得的款項（亦即公債）；（三）國家經由貨物與服務的

---

fund, IMF)的定義，公共部門係指：「經由政治程序所建立之權力機關和其執行部門（public authorities and their instrumentalities）其在一定轄區內，享有獨占的強制力量，並基於經濟、社會和政治等公共目的的考慮，其所提供之公共勞務的性質、成本因素和財源，與其他部門不同，除此之外，政府之功能，在於透過集體消費之非市場勞務的提供和所得的移轉，以實現公共政策；其財源主要來自強制性收入，所提供之財貨和勞務，主要係為公共目的，而非基於商業或財務的理由（public purposes not for commercial or financial reasons）；且即使具有商業或財務之性質，亦非為追求利潤。根據這樣的定義，公共部門包括：1.政府機關；2.社會安全制度；3.公務人員之年金基金；4.附屬作業組織；5.部分金融機構；6.政府所支持之非營利組織；7.在國內之國際組織。公營事業與公營金融機構，並不包括在內」。引自，黃世鑫『財政學概論』，國立空中大學，1998年8月初版，頁11到12。

再者，也可經由其功能觀察，在揚棄過去人治的君主專制制度，邁向民主法治的時代，政府所具有的強制性公權力或統治權，來自於市民社會中被統治者的集體的意志決定，因此，要掌握政府的形體與內涵，可從三個方面著手：政治功能方面，主要基於政府部門由法律所賦予的強制性，從此角度出發，可以從預算實務上各級政府總預算，以及所含的單位與附屬單位預算，也就是從預算所呈現的統計數字來界定政府究係哪些機關。其次，社會功能方面，政府乃一種「規範」經濟資源與配置的「機制」，相較於市場或第三部門的機制，在此強調政府的經濟活動，對於社會中人與人間經濟福利相對水準的分配影響效果。最後，經濟功能方面，民主的政體實質上與一般的企業組織相同，只是一個「生產組織」，負責生產交通、國防、治安、教育…等勞務，至於要瞭解政府的「組織」則可從憲法或相關法規著手，但若要具體瞭解政府的生產「行為」，無論決策或執行，則可透過「公共選擇理論」的運用，乃一種「政治的經濟學」。參見，黃世鑫『財政學概論』，國立空中大學，1998年8月初版，頁12到14。

<sup>9</sup>「財政」用語的考察，例如英文的 public finance；德文 Finanzen，Öffentliche Finanzwirtschaft；法文 finances publiques，其中日文原將 finance，Finanz 認為有貨幣的意義存在，而貨幣另以「財」替代，冠以 public，具有公共、政治的意味，故翻譯為「關於財的政治」，簡稱「財政」，相同的，早期將 economy 翻譯成「理財」、「貨政」。參見，林健久『財政學講義』，東京大學出版會，2002年3版，頁3。另可參照，重森 曉・鶴田廣己・植田和弘『Basic 現代財政學』有斐閣，2005年2月新版，頁12；高橋誠・柴田衛德『財政學』，有斐閣，1999年4月3版，頁2。關於用語的起源其說明，關於 fine 乃廣義的金錢債務，拉丁文 finis、義大利語 fine、法語 fin 等有最後的、結果的意思，從而引伸出非民間的債權債務關係，而是對於被支配者所要求的納貢。

<sup>10</sup> 參見，林健久『財政學講義』，東京大學出版會，2002年12月3版，頁1。

<sup>11</sup> 參見，大川政三「財政論」，有斐閣，昭和59年初版，頁4；重森 曉・鶴田廣己・植田和弘『Basic 現代財政學』，有斐閣，2005年2月新版，頁11。

<sup>12</sup> 參見，高橋誠・柴田衛德『財政學』，有斐閣，1999年4月3版，頁7。

<sup>13</sup> 參見，高橋誠・柴田衛德『財政學』，有斐閣，1999年4月3版，頁5到6。



提供取得貨幣。亦即在資本主義社會，以保障私有財產制為前提中透過租稅國家的理念，取得收入為大宗。在金錢的支出上，主要有：（一）國家支付金錢買入財貨與勞動力（人事費用與物品費用的支出）；（二）國家以無償的方式給付金錢給企業或個人（亦即補助金）；（三）國家貸予金錢（亦即財政投融资）。其中第一種為原始的類型，後兩種型態則是近代所發展出來。三、最後一個特徵乃財政民主的統制。

關於財政的機能，財政學上的論述，約略有<sup>14</sup>：

（一）資源最適分配的機能：隨著國家社會生活的複雜化與多樣化，國家的義務與責任也不斷擴大，此等擴大的責任與義務的具體內容，即伴隨著莫大的財政支出的、行政行為的積極介入，例如維持民間部門活動的秩序所需的基礎條件，以及服務或財貨的供給活動，即為適例，此等公有的責任在市場經濟體制下，無法透過私人或私人的供給，不免有偏差時，基於國民經濟上或生活上的必要性，國家必須扮演供給者的角色，國家經由公益的判斷，將資源為最有利於全體國民的分配，避免資源分配的偏差發生<sup>15</sup>。在資本主義國家，原本應該透過市場機制達成最適當的分配，但是因為完全訴諸市場機制，則若干國民所需要的公共財（如：國防、警察、道路..等），市場可能無法提供給無法支付對價的相對人，其將被排除在外，此時必須經由國家介入提供。進言之，或者基於外部的不經濟，市場對於財貨的提供往往考量的因素在於價格，例如對於義務教育的供給、環境保護的設備的提供等，則由國家擔任供給者，以負擔不足的經費，或者，基於長期大量的投資，短期不可能回收者，如下水道、電力、電話、郵政等公益事業等，也必須由國家提供<sup>16</sup>。

（二）所得再分配的機能：經由租稅課徵的手段，最典型的乃所得稅與遺產稅，達到「劫富濟貧」、「追求實質正義」的功能，亦即經由租稅達到所得再分配的功能，再者，透過社會福利制度的普及化，進一步補強<sup>17</sup>。

（三）經濟安定的機能：國家的財政規模日益擴大，國家成為一國內最大的資金消費者，國家為一國內最大資金的持有者，透過此等資金的運用，國家將成為最大的投資者與融資者，且國家透過無償的徵收租稅的權限為擔保，可以發行公債，於是國家也成為最大的信用保持者，於是國家得以透過財政的手段發揮景氣調整的機能<sup>18</sup>。自由經濟體制下，經濟景氣往往會有景氣、不景氣的波動交互循環，國家財政可以在景氣過熱或景氣低迷時，扮演調節的角色。首先，國家可以經由財政制度中的累進稅率制度與社會安全保障制度，進行自動安定化的機

<sup>14</sup> 參見，金澤史男（編）『財政學』，有斐閣，2005年4月初版，頁6到8；吉田和男・林宜嗣・神也直彦・飯野競四・井堀利宏・小西砂千夫『財政システム』，有斐閣，1998年5月初版，頁5；北川力（編）『圖說日本の財政（平成16年度版）』，東洋經濟新報社，2004年6月，頁3。

<sup>15</sup> 參見，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」，臺大法學論叢第25卷4期，1996年7月，頁60。

<sup>16</sup> 參見，金澤史男（編）『財政學』，有斐閣，2005年4月初版，頁6。

<sup>17</sup> 參見，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」，臺大法學論叢第25卷4期，1996年7月，頁61。

<sup>18</sup> 同前註。

能；再者，當國家對應經濟景氣的過熱想要給予抑制，或低迷想要給予擴大，可以運用租稅制度的增稅或減稅為工具，所謂裁量性的景氣調節。

## 二、財政法的功能、概念、類型：法學的觀點

財政學上對於財政的機能，論述豐富，誠如前述，以下就偏向法學的觀點，進行財政所扮演的機能<sup>19</sup>的討論：

（一）**補助行政機能角色的財政**：這是財政最固有的意義所在，此時財政作為補充的、技術性角色，此時對於財政所要求的妥當性的衡量標準在於「節約」與「公正」、「中立」等要求。節約在於因財政的來源來自人們的租稅負擔或其他，財政上的節約將可減輕人民的負擔；公正在於防止不正當與經費的濫用所必要；中立則要求對於國家的政策，財政扮演無預設立場，以中性的角色出現。財政扮演對於行政支援的地位，僅僅具有技術性格。故可以「財務」或「財務行政」的用語來說明可能更為貼切。

（二）**中樞管理行政機能的財政**：財政開始在行政內部扮演重要的戰略地位，亦即透過財政分配的手段，對於全體的行政具有調整統合的指導作用，具有「管理」的機能，故與人事行政在行政領域中扮演行政管理的中樞角色。此時，所要求的財政在於行政全體有「效率」的管理，故可以「財務管理」的用語來說明其概念。

（三）**政治機能的財政**：財政的機能由行政跨入政治的領域，首先，因為現代財政規模的擴大，國家所提供的財貨與服務在全體國民經濟的過程、構造中扮演舉足輕重的角色，也因此決定了經濟、社會的基本方向（亦即基本的國家政策），而財政又主導了國家的政策，如影隨形的關係產生逆轉現象<sup>20</sup>，亦即財政主導了行政，經由財政的決定，同時也決定了政治的方向。通常透過從預算的編制與審議的結果，可以看出該國的政治政策決定，由此分配政治的資源<sup>21</sup>。

法學上的財政概念，傳統日本公法學對於概念的理解，乃指**國家為達成任務之所需，對其必要的財源所為籌措、管理、使用的作用**<sup>22</sup>。但如此的論述，過於抽象而不足，故以下就個別可能的類型，分別敘述之，藉以強化對於財政法的認識。

### （一）**形式意義的財政法與實質意義的財政法**

財政法者，關於上述財政的法規範<sup>23</sup>，但此種描述，僅為形式意義的說明，

<sup>19</sup>參見，手島 孝「財政」，收錄竹田昭夫・道田信一郎・前田庸・龍田孝・手島孝等『現代の經濟法構造と法』，筑摩書房，昭和 50 年 6 月 10 日初版，頁 568 到 570。

<sup>20</sup>有學者稱為「財政支配行政」的「逆轉現象」，參見，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」，臺大法學論叢第 25 卷 4 期，1996 年 7 月，頁 63。

<sup>21</sup>參見，小村武『予算と財政法』，新日本法規，平成 4 年 7 月 24 日改定版，頁 3。

<sup>22</sup>參見，金子宏「總說」，收於雄川一郎・鹽野宏・園部逸夫編『現代行政法大系 10-財政』，有斐閣，昭和 59 年 2 月 29 日初版，頁 1；槇 重博『財政法原論』，弘文堂，平成 3 年 6 月 10 日初版，頁 1。

<sup>23</sup>參見，槇 重博『財政法原論』，弘文堂，平成 3 年 6 月 10 日初版，頁 2。

所謂形式意義的財政法，在日本有規範國家「**財政法**」<sup>24</sup>與規範地方的「**地方財政法**」兩者，若從字義的形式觀察，上述二法即是財政法，但並非財政法的全貌，故應就**實質意義**的財政法為分析，除前述的財政法，主要為國家**預算與其他基本財政事項的法規範**<sup>25</sup>，為財政管理作用的基本法<sup>26</sup>，與會計法等為收入支出管理的依據，此外，關於財產的管理，尚有國有財產法、物品管理法、債權管理法等補充規範。整體方為實質意義的財政法，亦即可為財政法的法源論進行觀察。

## （二）**財政權力法與財政管理法**

**財政權力作用**乃是國家對其國民的外部作用，**財政管理作用**乃是國家或地方自治團體的內部作用<sup>27</sup>；前者，諸如租稅的課徵、強制加入社會保險的保險費的徵收等，國家為了取得財源，透過統治權的行使對人民的強制作用，後者則為內部的財產管理與現金的經理等，將籌措而來的財源進行管理、處分與支出的作用<sup>28</sup>，故有財政權力法與財政管理法兩者。財政管理法其法性格，一般認為屬於國家的「內部法」，為了確保財政管理作用的公正所形成的「準則」，強調其技術論的性格<sup>29</sup>。

財政權力作用與財政管理作用二者的差異<sup>30</sup>，前者基於一般國家統治權，強制下命人民的一種作用，乃固有的權力行為，後者乃國家或地方自治團體，對其財產的管理、會計的經理的作用等管理作用；再者，前者可細分為：一、財政下命：為了財政上的目的對於人民要求一定的作為（如租稅的申報、記帳的義務等）、不作為（如專賣貨物任意處分的禁止）、給付（如租稅稅款的繳納）、忍受（接受帳冊的檢查）等，此乃直接基於法律的規定，透過行政處分對於特定人履行該處分的內容。二、財政許可：乃對於基於財政目的以事實行為或法律行為所為的一般性禁止的解除，使人民得為適法的行為。三、財政強制：對於受到財政作用的人民所施以的身體或財產的侵害，以實現財政上必要的狀態，一般以義務不履行為前提進行強制，主要有財政上的強制執行與財政上的及時強制。四、財政罰：國家或地方自治團體為了確保財政上的收入，對違反財務義務所科以的制裁。後者一般不涉及到權力的行使，本質上與一般私人或私法上團體的會計經理不無太大差異，但是，因為國家的財政將攸關人民的權利，故有必要保持其公正，乃設有財政法、會計法、國有財產法等法律進行規律，讓擔任管理任務的行政機關得以遵循，此外，經由會計檢查院的獨立機關的設置，進行監督檢查。由於上述的管理規定往往是機關內部的程序事項，是以若有違反，一般認為不會影響到其外部的效力，

<sup>24</sup> 昭和二十二年三月三十一日法律第三十四號，最終改正：平成一四年一二月一三日法律第一五二號。主要內容為：第一章「財政總則」，第二章「會計区分」，第三章「予算」：第一節「總則」、第二節「予算の作成」、第三節「予算の執行」，第四章「決算」；第五章「雜則」。

<sup>25</sup> 參見，財政法第一條：「關於國家之預算與其他基本財政事項，以本法定之」（原文：「国の予算その他財政の基本に關しては、この法律の定めるところによる」）。

<sup>26</sup> 參見，兵藤廣治『財政會計法』，ぎょうせい，昭和59年10月30日，頁6。

<sup>27</sup> 參見，兵藤廣治『財政會計法』，ぎょうせい，昭和59年10月30日，頁3。

<sup>28</sup> 參見，小村武『予算と財政法』，新日本法規，平成4年7月24日改定版，頁5。

<sup>29</sup> 參見，小沢隆一「財政法学の可能性」，收錄日本財政法学会（編）『財政法の基本課題』，勁草書房，2005年5月1版，頁2。

<sup>30</sup> 參見，田中二郎『新版-行政法（下卷）』，弘文堂，平成7年全訂2版，頁210以下。



另，財政管理作用涉及到私法上的交易行為不少，除非法律有特別規定，否則一般認為可適用私法規定，例如國有財產的處分，除法律有特別規定，適用民法相關的規定。最後，前者應該受到嚴格的法律規制，後者則收到普通的法律規制，程度有別，亦即在法律保留的程度上，兩者有所不同<sup>31</sup>。

### （三）廣義的財政法與狹義的財政法

一般認為，財政原先一開始的意義乃政府為了其活動所必要的費用所籌措財源（主要為租稅）的過程，其後擴及到該財源的「籌措」（歲入）、「管理」（營運）、「使用」（支出）三者<sup>32</sup>，進言之，財政的原始意義在於國家的財政高權與國民間的關係，是以財政法規範上述關係的法律，在此見解下，所重視乃運用「權力」的機制所取得的財政「收入」，因此，狹義的財政主要乃是以租稅的徵收為重點，原始的重點在於國家為其活動所必要的財政籌措<sup>33</sup>，其中租稅事項，因為扮演無償剝奪人民財產典型的侵害行政性格，受到學界高度的重視，不過，其他的收入作用，乃至支出作用與財產管理作用，則受到忽略<sup>34</sup>。時至今日，法學開始重視租稅以外的財政事項，整體的過程皆納入研究的範疇，至於原始屬於狹義財政法的租稅法，其發展與早於財政法，雖說租稅收入為財政收入的部份，租稅法也應為財政法的一個部份，但有鑑於租稅法學的發達，往往將財政法與租稅法分離<sup>35</sup>，此時，反而將財政管理為論述的對象，亦即以「管理」、「使用」兩者為中心，此為現代意義的狹義的財政，但是要注意的是，在收入部份，雖然在租稅國家中，租稅為重要的財政收入，但其餘的財政收入，諸如：規費、受益費、特別公課等強制性收入，乃至非強制性收入，諸如：公債、國營事業收入…等，仍不得忽略，亦應納入財政的研究範疇。

廣義的財政法，乃涉及行政主體的組織、活動所需必要的財源，關於其籌措、管理與支出的法律稱之，其中涉及財政權力法（以租稅課徵的租稅法為代表）與財政管理法兩者，後者一般為狹義的財政法<sup>36</sup>。

日本對於財政法的概念理解描述，一般都以廣義的財政法為說明，乃關於國家基於高權對國民進行強制課徵租稅與專賣等法律；以及國家為了維持組織的運作所必要，關於預算、決算、現金的收支、債權債務其其財政之管理處分等關於

<sup>31</sup> 參見，兵藤廣治『財政會計法』，ぎょうせい，昭和 59 年 10 月 30 日，頁 4。

<sup>32</sup> 參見，手島 孝「財政」，收錄竹田昭夫・道田信一郎・前田庸・龍田孝・手島孝等『現代の經濟法構造と法』，筑摩書房，昭和 50 年 6 月 10 日初版，頁 568。

<sup>33</sup> 參見，手島 孝「財政」，收錄竹田昭夫・道田信一郎・前田庸・龍田孝・手島孝等『現代の經濟法構造と法』，筑摩書房，昭和 50 年 6 月 10 日初版，頁 575。

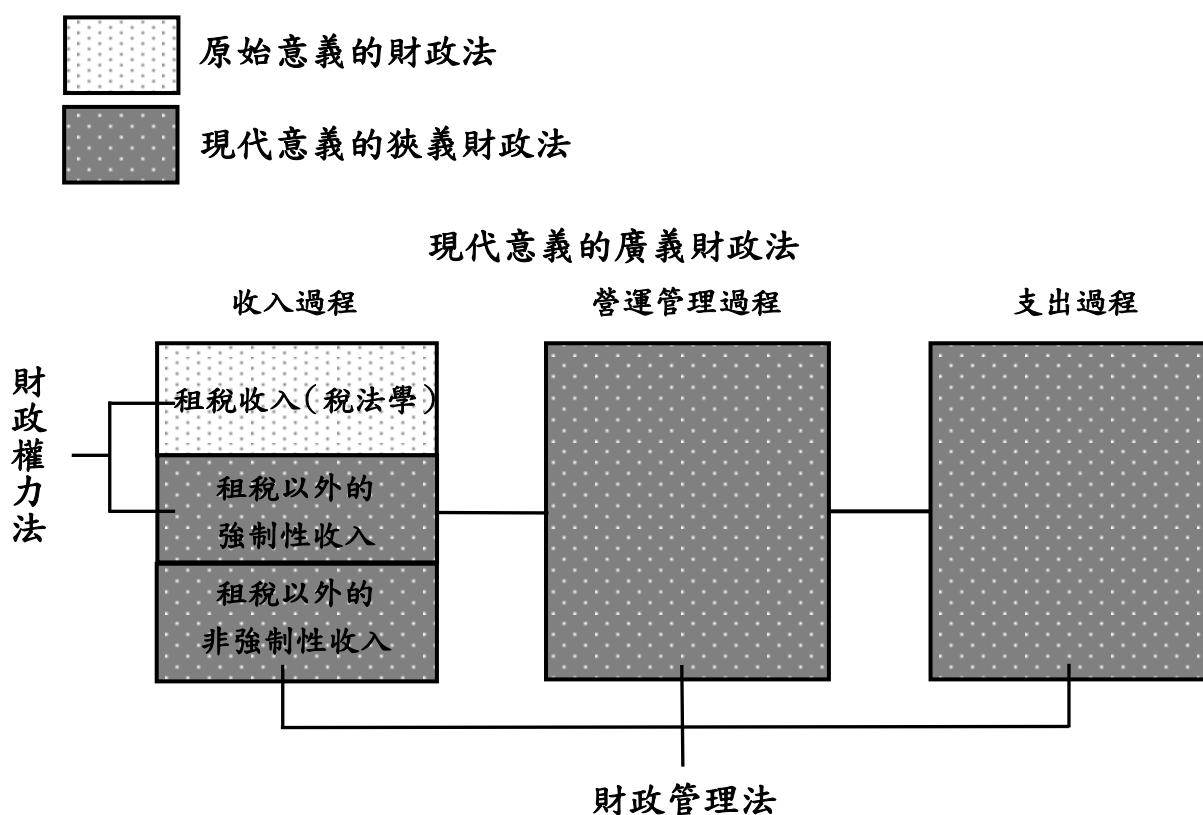
<sup>34</sup> 參見，蔡茂寅「財政作用之權力性與公共性-兼論建立財政法學之必要性」，臺大法學論叢第 25 卷 4 期，1996 年 7 月，頁 54。

<sup>35</sup> 參見，木村琢磨『財政法理論の展開とその環境：モーリス・オーリウの公法總論研究』，有斐閣，2004 年 1 版，頁 10。行政法各論的概論書，亦採此種看法，例如，小剛高『行政法各論』，有斐閣，1984 年，頁 339；村上武則『應用行政法』，有信堂高文社，頁 288；遠藤博也『行政法（各論）』，青林書院，1987 年等。

<sup>36</sup> 參見，北野弘久『憲法と税財政』，三省堂，1983 年 4 月 30 日，頁 24；木村琢磨『財政法理論の展開とその環境：モーリス・オーリウの公法總論研究』，有斐閣，2004 年 1 版，頁 1。

其財務之營運管理的法律，謂之財政法<sup>37</sup>，上述的財政法乃屬於廣義的描述。

職是之故，圖解如下，現代意義的廣義財政法，本文以為，應包含以下三者：



### 三、財政法的內涵與體系建構

以下先就日本財政法可能的內涵，學者的體系建構，提出說明，其後再行檢討：

(一) 田中二郎<sup>38</sup>：在其行政法教科書各論中的「財政法」專章中，認為財政乃國家或地方公共團體為其存在的必要取得財源與管理作用的總稱，該作用如前述有財政權力作用與財政管理作用兩者，只要涉及前述財政的事項，其所有的財政法規範均屬實質意義的財政法，其內容主要有：

一、財務會計法：會計乃對於國家或地方公共團體在內部程序上對於財產與收支的管理，一般乃指國家的現金的經理，對於不動產的管理等，則有國有財產法。財務會計法的法源，除憲法外，在中央的部份，主要有：財政法、會計法、預算決算會計令、關於執行預算公務員的法律、補助金等適正執行預算的法律、國有財產法、國有林野法、物品管理法、關於國家債權管理的法律、會計檢查法

<sup>37</sup> 參見，槇 重博『財政法原論』，弘文堂，平成 3 年 6 月 10 日初版，頁 2；成田賴明・南博方・園部逸夫（編）『行政法講義（下卷）』，青林書院，1973 年 11 月初版，槇 重博（執筆部份）第五章「財政管理法」，頁 174；小村武『予算と財政法』，新日本法規，平成 4 年 7 月 24 日改定版，頁 1。

<sup>38</sup> 參見，田中二郎『新版-行政法（下卷）』，弘文堂，平成 7 年全訂 2 版，第六章「財政法」，頁 205 以下的說明。



等。在地方的部份主要為地方財政法。

再者，中央的財務會計有以下四者：1.現金會計，主要是經由預算、決算對於收入與支出的控制。2.不動產會計，主要乃國有財產法為規範。3.動產會計：主要為物品管理法。4.債權會計：主要為關於國債管理的法律。最後，關於會計的監督，主要除一般行政機關內部的監督外，主要為會計檢查院的監督、國會會計的監督與直接來自國民的監督。至於地方公共團體的財物會計，主要為地方財政法，如同國家財務會計。

## 二、租稅法。

三、專賣法：專賣者，乃國家為取得財政上收入為目的，對於獨佔特定貨物的販賣。其有全部專賣（從原料的生產到製造販賣的全部過程）與一部專賣（前述部份過程的獨佔）。

（二）杉村章三郎<sup>39</sup>，其為日本財政法教科書的先行之作，即以財政作用管理法為論述的對象。該書將財政權的作用，認為主要是自國民徵收租稅當為國家經費的來源的課稅權作用，以及將租稅與其他的財政收入進行管理與支出的作用，前者為租稅法的範疇，後者則為財政管理法的範疇，前者除了租稅為收入的大宗外，另有國家經營事業取得的盈餘、國債的募集、規費與受益費的取得等，乃至國營企業的專賣等，亦為財政管理法的射程。故該書主要以財政管理法為論述的內容，主要構成有：一、財政基本法：財政通則、預算、決算、特別會計、政府關係機關的財政制度。二、會計經理法。三、國有財產管理法。四、地方財政法。

（三）金子 宏，主張財政法之課題應該有<sup>40</sup>：一、財政法之一般理論。二、財政計畫法（包括預算法、公債法、財政投融资之法規範，以及專賣制度）。三、公會計法—除會計法外，尚應包括補助金規範。四、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。五、地方財政法—包括財政收支劃分法，及確保地方財源之規範。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）。

（四）吉田善明，認為財務行政應有以下五個部份構成<sup>41</sup>：

- 一、財政計畫作用：主要為預算的編制、審議。
- 二、財政權力作用：取得財源，例如最為典型的租稅的徵收。
- 三、財政管理作用：取的財源的管理，例如財政投資、融資。
- 四、財政支出作用：為達成行政目的所為的支出行為。

<sup>39</sup> 參見，杉村章三郎『財政法』，有斐閣，昭和 61 年新版初版。

<sup>40</sup> 參見，金子宏「總說」，收於雄川一郎・鹽野宏・園部逸夫編『現代行政法大系 10—財政』，有斐閣，昭和 59 年 2 月 29 日初版，頁 5 以下。台灣學者蔡茂寅亦引用上述的見解，參見，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」，臺大法學論叢第 25 卷 4 期，1996 年 7 月，頁 23 以下；個人過去亦引用此種見解，參見，拙著『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學位論文，1999 年 2 月，頁 270 以下。

<sup>41</sup> 參見，吉田善明「總括・決算制度憲法的統制」，收錄「決算制度」（財政法叢書 9），學陽書房，1993 年，頁 77。轉引自，羅承宗『審計權之定位與機能—在我國憲政體制下以財政作用民主統制為主軸』，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，1998 年 7 月，頁 23 以下。

五、財政監督作用：對於已經執行或即將執行的收支進行檢查、監督。

（五）手島 孝<sup>42</sup>，從法律的觀點加以體系化，有別於財政學的區分方式

一、財政計畫法：主要為預算法。

二、財政收入法：租稅法、專賣法、公債法。

三、（內部的）財政管理法：會計經理法（現金管理法）、財產管理法（物品・債權管理法）

四、財政支出法：補助金法、財政投融资法等。

五、財政統制法：決算法、會計檢查法、財政訴訟法。

（六）槇 重博<sup>43</sup>，其對於日本中央的財政法體系，在憲法之下，可分為：

一、財政法：

（一）財政權力法：1.稅法：國稅通則法、國稅徵收法、關稅法、所得稅法、法人稅法、繼承稅法。2.專賣法。

（二）財政管理法：會計法、國有財產法、物品管理法、關於國家債權管理之法律、現金保管規則等。

二、特別會計法。

三、會計檢查院法。

（七）北野弘久，比較特殊的是，其所提出的「新財政法學」，其所倡議的「納稅者基本權」（taxpayer's fundamental right）乃建構在「新財政法學」上，其學說被稱為「北野稅法學」<sup>44</sup>。在日本憲法強調國民主權原則與人權的尊重的前提下，從納稅者的角度來構築租稅的概念，日本憲法第三十條規定：「國民依據法律納稅之義務」。稅法者，並非只是「徵稅的法」，而應該從納稅者角度，以對抗課稅權力的「權利立法」著手，在租稅法律主義的原則下，除了約制自由權侵害的機能外，更對國會的租稅立法權給予制約的機能。廣易的租稅概念，不但包括租稅的徵收面，更要延伸到財政的支出面，亦即將財政權力作用法與財政權力支出法兩者進行統合，於是要精確的把握納稅者的人權保護規範，則必須透過「財政法」來全盤鋪陳<sup>45</sup>。至於財政法的內涵，作者似乎無別異於前述的看法，但有就財政法可能的課題提出看法<sup>46</sup>。再者，其納稅者基本權的提出，將自由權與社

<sup>42</sup> 參見，手島 孝「財政」，收錄竹田昭夫・道田信一郎・前田庸・龍田孝・手島孝等『現代の經濟法構造と法』，筑摩書房，昭和 50 年 6 月 10 日初版，頁 578。

<sup>43</sup> 參見，槇 重博『財政法原論』，弘文堂，平成 3 年 6 月 10 日初版，頁 18。

<sup>44</sup> 參見，小山広和「大嶋サラリーマン税金訴訟の憲法理論的再検討」，收錄板倉宏・吉田善明（編）『納稅者の權利：北野弘久教授還暦記念論文集』，勁草書房，1991 年 6 月，頁 122 以下；大陸內地的討論，可參閱，翟繼光「獨具特值的北野稅法學—北野弘久〈稅法學原論〉簡評」，財稅法論叢，第 2 卷，2003 年 5 月，頁 437 以下。

<sup>45</sup> 參見，小沢隆一「財政法学の可能性」，收錄日本財政法学会（編）『財政法の基本課題』，勁草書房，2005 年 5 月 1 版，頁 2。

<sup>46</sup> 北野弘久所舉出關於日本之財政法學研究課題，約略為：一、憲法論下租稅概念之再構成。二、納稅者基本權之構築。三、財政基本法之構築。四、租稅思想史之變遷。五、財政民主主義之具體展開。六、財政高權思想之分析。七、納稅者訴訟。八、預算、財政計畫決定過程之實證分析。九、補助金之民主統制。十、預算、財政計畫之民主統制。十一、財政投融资之民主統制。十二、租稅（包含補助金）之民主統制。十三、預算法與稅法之統合問題。十四、公債之民主統制。十五、決算之民主統制。十六、自治體財政權之具體研究。十七、地方行政稅財政與地方自治。

會權兩者進行結合並給予具體化，於是，經由財政民主主義而落實；更有甚者，對於不公平的稅制或稅務行政，當事人對於違反憲法的財政支出，更可以加重納稅義務人的負擔為理由，認為侵害納稅者的利益，得以納稅者的主觀權利，提起所謂「納稅者訴訟」(taxpayer's suit)<sup>47</sup>。

上述日本學者對於財政法體系的架構，乃是建立在日本相關財政法體系之下的產物，首先，田中二郎為日本行政法大家，在前揭『新版-行政法』中，在行政法各論中論述財政法，認為租稅法乃財政權力法的代表，而財政法與會計法乃財政管理法的中心，並把兩者進行行政法觀點的說明，這樣的分類方式，基本上後來的論述均無異見，而為通說被接受，但因篇幅有限，並未有詳細的論述。

之後，杉村章三郎所著『財政法』一書，應為日本首度以財政法為對象的專門論著，其以財政管理法為對象，主要有：財政基本法、會計經理法、國有財產管理法、地方財政法等四個部份，但似乎沒能完整提出財政法的架構。金子宏提出的財政法之課題，僅是將財政法可能涉及的課題，平面列出，比較特殊的是把地方財政法另立一個項目說明。北野弘久對於財政法課題的見解，亦只是平面式的項目列舉。另一本財政法體系教科書的『財政法原論』，作者槇重博將財政權力法與財政管理法並列，置於憲法之下，值得贊同，但卻將特別會計法與會計檢查院法另立，納入而非財政管理法之中，例如特別會計法應屬於會計法的一環，會計檢查院法亦屬於財政管理中監督的重要部份，除非有堅強的理由存在，否則如此的體系分類似有疑問。

比較可能有體系化者，為吉田善明，除前述的財政權力作用與財政管理作用外，其另外提出財政計畫作用、財政支出作用、財政監督作用三者，但後三者與前二者在分類上並非基於同一基準。再者，另一為手島孝的見解，則區分為五個類型，其中財政收入法、財政管理法、財政支出法，應屬於財政作用的過程，財政計畫作用與財政統制法應屬財政民主統制管理的手段，全部均並列，似乎也有不妥。

本文以為，上述日本學者的看法，雖各所本，但在類型化財政法體系的過程中，應以不同的區分標準，**個別類型化**。

#### (一) 以財政作用是否與人民權利義務產生直接關係

1. **財政權力作用法**：對外與人民有權利義務產生關係，其中發展完整，受到重視者，乃稅法。

---

十八、地方交付稅制度與地方自治。十九、地方團體之補助金制度與地方自治。二十、起債制度與地方自治。二十一、住民監査請求與住民訴訟。參見，北野弘久「新財政法學と租稅法律主義論」，收錄氏著『新財政法學・自治體財政權』，勁草書房，1983年10月20日第4刷，頁16到20。

<sup>47</sup> 例如，日本憲法標榜為福利、和平的憲法，人民所繳納的租稅，其用途應指向憲法的福利、和平事項為前提的使用，故有主張「基於良心對於軍事費用的納稅拒絕」，的案例出現（東京地方裁判所昭和63年6月13日判決，判例時報1294號頁13參照），雖遭敗訴的命運，惟認為其所繳納的普通稅，用於違憲的軍事用途（基於憲法第九條的和平憲法之要求），因而拒絕，若建立在承認納稅者基本權的主觀訴訟之前提下，則屬可能。參見，北野弘久『憲法と稅財政』，三省堂，1983年，頁53以下。

2.財政管理作用法：對內為機關內部的管理作用，與人民的權利直接無涉，本文後述的財政營運管理法則屬之。

## （二）以財政活動的過程

1.財政收入法：稅法等公課法與其他非強制性收入法（配合：預算的執行-歲入預算）。

2.財政營運管理法：

（1）財政計畫法：預算法（預算的編制、審議）。

（2）財政管理法：會計法、國有財產法、財政投融資法<sup>48</sup>。

（3）財政監督法：會計檢查院法、決算法等。

（4）財政調整法：公債法、補助金法<sup>49</sup>、中央地方財政調整法<sup>50</sup>。

3.財政支出法<sup>51</sup>：預算法（配合：預算的執行-歲出預算）+各種行政作用法。

## 參、台灣財政法體系的分析

我國憲法上的財政條款，並非如德國、日本等國家憲法，以專章集中方式規，而是以分散方式，是以欲通觀財政憲法條款的全貌，自不如他國憲法中設有財政專章為易，再者，我國憲法本文加上增修條文的設計方式，體系顯得凌亂不堪，原非屬良好的立法方式，故欲全盤整理並進行類型化分析，更屬不易。財政收支劃分法，有謂屬於具體的財政憲法，其是否可成為我國之財政基本法，容有疑問，但不失為建立財政法的必要途徑之一，應無爭論。最後，從組織法的角度，經由財政部組織法，上述方法的嘗試，或可窺得我國財政的整體面貌。

### 一、憲法的視角：憲法財政條款

主要構成財政憲法的現行憲法條文，如下所述與整理：

#### 第一、關於憲法「稅條款」

一、租稅法律主義：憲法第十九條「人民有依法律納稅的義務」。

二、國稅：憲法第一百零七條第六款「中央財政與國稅」。

三、中央地方稅的劃分：憲法第一百零七條第七款「國稅與省稅、縣稅之劃分」。

四、省稅：憲法第一百零九條第一項第七款「省財政與省稅」。

<sup>48</sup> 關於財政投融資的定位問題，一般見解將財政投融資法列為財政支出法，此種見解似有可商榷之處，例如，前揭手島孝把財政支出法，設定為補助金法與財政投融資法；相同的看法，如中國大陸學者熊偉把財政移轉支付法、政府採購法、財政投資法與財政融資法界定為財政支出法，其他四項分別為財政基本法、財政平衡法、財政預算法、財政收入法，進一步請參見，參見，劉劍文（主編）『財稅法學』，高等教育出版社，2004年2月1版，頁20（熊偉執筆，第一章「財政法概述」）；金子宏則把財政投融資之法規範列入財政計畫法（與預算法、公債法並列）。

就前者可能遭遇的質疑是，一般而言，財政投資或融資，與一般預算上的真正支出不同，其資金均屬可以回收性質為多；後者，一般都認為財政計畫乃指預算法，財政投融資法規範，除了受到法律保留的拘束外，部份可能受到預算的民主統制，兩者應屬於不同層次的事物，並列似也不宜。

<sup>49</sup> 除了補助金的討論，關於地方，另有國庫支出金該制度。

<sup>50</sup> 例如日本的地方交付稅、地方讓與稅。

<sup>51</sup> 例如，吉田善明把財政支出作用，界定為達成行政目的所為的支出行為，即符合本文對於財政支出的界定。



五、縣稅：憲法第一百一十條第一項第六款「縣財政與縣稅」。

六、土地稅、土地增值稅：憲法第一百四十三條第一項後段：「私有土地應照價納稅，政府並得照價收買」；憲法第一百四十三條第三項「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之」。

憲法第十九條「人民有依法律納稅的義務」，為人民的基本義務之一<sup>52</sup>，其來自國民與國家間的被動關係<sup>53</sup>，本條文揭諸「租稅法律主義」的開端，進而有主張，以本條文建構我國稅捐基本權之倡議。以下為憲法上的稅條款，在體系上當可融入財政條款中，然鑑於租稅法學的發展獨立性，欲通關整體財政條款的面貌，故先行將其抽離。

## 第二、關於憲法「財政條款」

我國憲法，構成行政與立法的制衡互動，在第五章「行政」，以憲法第五十九條「預算提案權」，配合第六章「立法」中，第六十三條「預算審議權」，並輔以預算執行後的「決算」，以及監察院依據憲法第九十條的「審計權」，完整構成我國財政民主主義的基本實踐，亦即預算、決算、審計三者，此外，透過法律，對於財政事項加以拘束。

### 一、財政國會民主統制條款

#### （一）財政預算原則（預算控制）

##### 1. 預算案的提案與審議

行政院對立法院負責，憲法五十九條：「行政院於會計年度開始三個月前，應將下年度預算案提出於立法院」，此為行政院之預算提案權，配合憲法第六十三條：「立法院有議決法律案、預算案、戒嚴案、大赦案、宣戰案、媾和案、條約案及國家其他重要事項之權」，此為立法院之預算審議權。

2. 然而，在憲法上，對於預算的編製，其限制有：

#### （1）優先編列的項目的指示性規定

在預算的編列上，對於涉及社會救助和國民就業等救濟性支出，以及國民教育之經費兩者，應優先編列。憲法增修條文第十條第八項：「國家應重視社會救助、福利服務、國民就業、社會保險及醫療保健等社會福利工作，對於社會救助和國民就業等救濟性支出應優先編列」；憲法增修條文第十條第十項：「教育、科學、文化之經費，尤其國民教育之經費應優先編列，不受憲法第一百六十四條規定之限制」<sup>54</sup>。

#### （2）司法預算獨立原則

中華民國憲法增修條文第五條第六項：「司法院所提出之年度司法概算，行政院不得刪減，但得加註意見，編入中央政府總預算案，送立法院審議」。

<sup>52</sup> 憲法規定人民的基本義務，尚有服兵役、受國民義務教育、全民健康保險的參加與繳交，亦為人民所負擔義務之一，並非以憲法所列舉者為限。

<sup>53</sup> 參見，李惠宗『憲法要義』，元照，2001年8月初版，頁383。

<sup>54</sup> 原來憲法本文對於教育、科學、文化之經費的下限限制，亦即，憲法第一百四十六條：「教育、科學、文化之經費，在中央不得少於其預算總額百分之十五，在省不得少於其預算總額百分之二十五，在市縣不得少於其預算總額百分之三十五，其依法設置之教育文化基金及產業，應予以保障」，目前暫停適用。

### （3）不得不得為增加支出之提議

第七十條：「立法院對於行政院所提預算案，不得為增加支出之提議」。

### （4）公營金融機構之管理預算、決算及審計，得以法律為特別之規定

中華民國憲法增修條文第十條第四項：「國家對於公營金融機構之管理，應本企業化經營之原則；其管理、人事、預算、決算及審計，得以法律為特別之規定」。

## （二）財政法定原則（法律控制）

### 1.憲法規定財政事項應以法律定之者：國會議員待遇、費用法定條款

#### （1）立法委員的待遇法定原則

憲法增修條文第八條前段：「立法委員之報酬或待遇，應以法律定之。除年度通案調整者外，單獨增加報酬或待遇之規定，應自次屆起實施」。

#### （2）國民大會代表集會期間費用法定原則

鑑於國民大會開會僅屬於任務性質，故不能支領固定薪資，但可以支領開會期間有關必要費用<sup>55</sup>。故憲法增修條文第八條後段：「國民大會代表集會期間之費用，以法律定之」。

### 2.憲法規定財政事項應以中央或省或縣「立法」並執行之；或交由次一層級執行

涉及中央與地方的權限劃分，其在憲法上有兩層的意義，一為中央專屬事項，抑或地方專屬事項；一為中央或省或縣之「立法」與執行，其是否受到法律保留的拘束；並可藉此觀察可能的財政事項為何。

#### （1）財政條款：立法

憲法第一百〇七條第六款「中央財政與國稅」；憲法第一百〇九條第一項第七款「省<sup>56</sup>財政與省稅」；憲法第一百一十條第一項第六款「縣財政與縣稅」；憲法第一百〇七條第十二款「涉外之財政經濟事項」。

#### （2）財產條款：立法（相關法令，例如：國有財產法）

憲法第一百〇九條第一項第二款「省財產之經營與處分」；憲法第一百一十條

<sup>55</sup> 相關憲法解釋，請參見，司法院大法官釋字第二十二號解釋、第七十六號解釋、第二百八十二號解釋、第二百二十九號解釋、第四百二十一號解釋。

<sup>56</sup> 惟關於省財政與省稅，依據憲法增修條文第九條：「省、縣地方制度，應包括左列各款，以法律定之，不受憲法第一百零八條第一項第一款、第一百〇九條、第一百十二條至第一百十五條及第一百二十二條之限制」；第二項：「臺灣省政府之功能、業務與組織之調整，得以法律為特別之規定」，一般通稱為「精省」，根據司法院大法官釋字第四六七號解釋：「中華民國八十六年七月二十一日公布之憲法增修條文第九條施行後，省為地方制度層級之地位仍未喪失，惟不再有憲法規定之自治事項，亦不具備自主組織權，自非地方自治團體性質之公法人。符合上開憲法增修條文意旨制定之各項法律，若未劃歸國家或縣市等地方自治團體之事項，而屬省之權限且得為權利義務之主體者，於此限度內，省自得具有公法人資格」，關於課稅，省已經喪失憲法原先賦予的省稅權限。再者，根據其所制定有臺灣省政府功能業務與組織調整暫行條例，於第五項：「本條例公布施行後，財政收支劃分法配合省政府功能業務與組織調整修正施行前，臺灣省財政收支劃分事項，除臺灣省八十八年度及其以前年度各項預算之執行，應依第十條規定辦理外，依下列規定辦理：一、臺灣省稅課收入歸屬中央。二、稅課統籌分配縣（市）之款項，由中央統籌分配臺灣省各縣（市）。三、前二款以外之各項收入及支出，應配合省政府業務調整，歸屬中央或臺灣省各縣（市）」，為過渡時期之規定，後財政收支劃分法已經配合修正。故目前「省稅」雖在憲法本文中存在，但遭凍結而不存在。

第一項第二款「縣財產之經營與處分」。

(3) 公債條款：立法（相關法令，例如：公共債務法）

憲法第一百〇九條第八款「省債」；憲法第一百一十條第一項第七款「縣債」。

(4) 公營事業條款（相關法令，例如：國營事業管理法、公營事業移轉民營條例）

第一百四十四條：「公用事業及其他有獨佔性之企業，以公營為原則，其經法律許可者，得由國民經營之」；第一百四十五條：「國家對於私人財富及私營事業，認為有妨害國計民生之平衡發展者，應以法律限制之」；憲法第一百〇七條第八款「國營經濟事業」；憲法第一百〇八條第一項第四款「公用事業」；憲法第一百〇九條第一項第三款「省公營事業」。

二、財政監督控制條款：主要為審計與決算的配合

憲法第一〇五條：「審計長應於行政院提出決算後三個月內，依法完成其審核，並提出審核報告於立法院」；憲法第六十條：「行政院於會計年度結束後四個月內，應提出決算於監察院」。

二、財政收支劃分法的視角

(一) 財政收支劃分法之定位與性質：

自財政收支劃分法的立法體例觀之，主要為收入與支出兩部份。財政收支劃分法，其立法來源依據，依本法第一條：「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」，其定位主要在於財政「收入」、「支出」的「劃分」<sup>57</sup>。

關於本法在財政憲法乃至財政法中的定位，司法院大法官釋字第二一二號解釋吳庚大法官不同意見書認為「此類法律在歐陸國家輒稱之為財政憲法或財政構成法，實居於準據法之地位」<sup>58</sup>。然本文以為，財政收支劃分法，充其量可為財政憲法的一部份，在建構財政法體系中，具有重要的地位，但仍要探求我國整體財政憲法乃至財政法的法體系架構，對其進行定位，是否如學者吳庚所稱即是財政憲法或財政構成法，居於準據法之地位容有商榷的餘地，對此學者黃俊杰認為乃「似因奧地利法制之特殊性」所致<sup>59</sup>。基此，對於進一步闡明財政憲法的構成，則屬重要的課題，首先，關於財政憲法的範疇，學者葛克昌認為「財政憲法就廣義而言，凡有關公共財政之憲法規範皆屬之，諸如國家之財政權，包括中央與地方權限劃分，國家預算及其總體經濟平衡義務，與租稅基本體制」；「狹義而言，財政憲法指憲中有關國家財政權之基本體（立法權、行政權及司法權），中央與

<sup>57</sup> 誠如司法院大法官釋字第二一二號解釋理由書稱：「財政收支劃分法乃關於各級政府財政收支如何劃分、調劑及分類之立法」。

<sup>58</sup> 參見，司法院大法官釋字第二一二號解釋吳庚大法官不同意見書：「財政收支劃分法第一條明文揭示，依中華民國憲法第十章及第十三章有關各條之規定制定，為現行法律中實施憲法關於中央與地方權限劃分最具體而明確之規定，該法不僅將經常性之稅課，區分為國稅、省（市）稅、縣（市）稅，且許可以省縣立法之方式徵收臨時或他種性質之租稅（財政收支劃分法第七條、第十九條參照），對於工程受益費則授權地方政府得予徵收（財政收支劃分法第二十二條第一項參照），與憲法採取中央與地方均權制度之本旨，正相吻合。此類法律在歐陸國家輒稱之為財政憲法（Finanzverfassung）或財政構成法（Finanzverfassungsgesetz），實居於準據法之地位」。本號不同意見書首度將學術上「財政憲法」的名稱，在我國實務上提出。

<sup>59</sup> 參見，黃俊杰『財政憲法』，翰蘆出版社，2005年3月初版，頁72到73的說明，持相同的看法者，如葛克昌，見下註。



地方權限劃分及租稅制度」，是以關於本法的定位，其認為「政收支劃分法誠可謂係財政憲法之「一部分」，其「具有憲法地位之法律」<sup>60</sup>，而每次修法，往往攸關中央與地方的財政爭議<sup>61</sup>。

## （二）財政收支劃分法的法構造分析

財政收支劃分法，其立法體例，主要為：第一章「總綱」，第二章「收入」：第一節「稅課收入」；第二節「獨占及專賣收入」；第三節「工程受益費收入」；第四節「罰款及賠償收入」；第五節「規費收入」；第六節「信託管理收入」；第七節「財產收入」；第八節「營業盈餘捐獻贈與及其他收入」；第九節「補助及協助收入」；第十節「賒借收入」，第三章「支出」，第四章「附則」。其中對於中央與地方間租稅事項劃分，具有重要憲法意義，可為地方財政法中的重要部份<sup>62</sup>。

<sup>60</sup>詳細的說明過程，摘錄如下：「財政憲法為聯邦國家結構之核心問題，中央與地方均權國家亦然。財政憲法用以確保公共事務之不同主體的活動基礎，並作為全部經濟社會公務之張本。財政憲法概念在德國基本法中並無明文，一般承認基本法第五章標題為「財政」者屬之，此為最狹義之財政憲法。財政憲法概念則在一九四九年後，始為憲法學文獻中的一部分，財政憲法就廣義而言，凡有關公共財政之憲法規範皆屬之，諸如國家之財政權，包括中央與地方權限劃分，國家預算及其總體經濟平衡義務，與租稅基本體制。至於金融制度，是否包含財政在內，則有爭論。但中央銀行之職權包括財政事項，如追求整體經濟之平衡，則應包含在內。就狹義而言，財政憲法指憲中有關國家財政權之基本體制（立法權、行政權及司法權），中央與地方權限劃分及租稅制度。就實質意義言，凡對公共財政有重大影響及長期持續性之法規範，均屬「財政憲法」範圍，就此點論之，財政收支劃分法誠可謂係財政憲法之一部分，在比較法上，近於奧地利，可謂為具有憲法地位之法律。惟財政憲法規範所以須別於一般法律者，在於確立財政立法之目標、權限與限制，以及作為違憲審查之依據。…此點以一般而言，財政憲法仍限於憲法法典中有關財政之法規範」。以上引自，葛克昌「人民有依法律納稅的義務（下）--以大法官會議解釋為中心」，台大法學論叢第19卷第2期，1980年6月，頁125到126。

<sup>61</sup>我國自國民政府成立以來，關於中央與地方的財政收支劃分系統之相關法律，就其法制史嚴格觀察，分別有：民國十六年的「劃分國家收支地方收支務求標準」、二十四年的「財政收支系統法」、三十年的「財政收支系統實施綱要」、三十五年的「財政收支系統法」、四十年六月十三日公佈的「財政收支劃分法」，其並經五十四年五月四日、五十四年六月十九日、五十七年六月二十八日、六十二年五月十日、七十年一月二十一日、八十八年一月二十五日多次等之修正，而每次修正往往引發中央與地方的財政戰爭。

<sup>62</sup>關於中央與地方稅的劃分與調整，整理分析如下：

### （一）財政收支劃分系統：分為四級

財政收支劃分第三條：「全國財政收支系統劃分如下：一、中央。二、直轄市。三、縣、市（以下簡稱縣（市））。四、鄉、鎮及縣轄市（以下簡稱鄉（鎮、市）），將其分為四級。

### （二）課稅劃分系統：分為兩級

財政收支劃分第六條：「稅課劃分為國稅、直轄市及縣（市）稅」，為兩級，主要為「國稅」與「直轄市及縣（市）稅」（亦即一般所稱「地方稅」）兩者，並無鄉（鎮、市）稅。

### （三）稅源分立與稅收分成

本法採取「稅源分立」與「稅收分成」兩者制度，前者乃將若干稅目分別劃歸中央與地方，後者乃並非給中央或地方則全部由其獲取全部，而是透過把國稅的一定比例給地方，或者將縣稅收入一部份給鄉（鎮、市）。

#### 1.稅源分立

##### （1）國稅

財政收支劃分第八條第一項：「下列各稅為國稅：一、所得稅。二、遺產及贈與稅。三、關稅。四、營業稅。五、貨物稅。六、菸酒稅。七、證券交易稅。八、期貨交易稅。九、礦區稅」。

##### （2）地方稅

財政收支劃分第七條：「直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）立法課徵稅捐，以本法有明文規定者為限，並應依地方稅法通則之規定」，故地方稅的開徵，地方自治團體並非可單純以「省稅」、「縣



再者，如前所述，以財政作用的過程分成：財政收入法、財政營運管理法、財政支出法三者，財政收支劃分法，除去財政營運管理法部份，涵蓋了財政收入法與支出法二者，分述如下：

1. 「財政收入法」：經由我國財政收支劃分法中的「收入」部份，得以進行建構收入體系<sup>63</sup>。學者對財政收入體系的分類的見解，例如葛克昌將之分為：（一）國家之強制性收入（基於統治權收入）：租稅、受益負擔（規費、受益費）與特別公

稅」為依據，即可任意開徵，而要受到財政收支劃分法的限制，依據大法官釋字第二七七號解釋認為，財政收支劃分法第七條後段關於省及直轄市、縣（市）（局）稅課稅立法，由中央制定各該稅法通則，以為省、縣立法依據之規定，係中央依憲法第一百〇七條第七款為實施國稅與省稅、縣稅之劃分，並貫徹「租稅法律主義」而設，與憲法尚無抵觸。故依據本法，地方稅可分成「國定地方稅」與「地方自定地方稅」兩種。

A・國定地方稅

財政收支劃分第十二條：「下列各稅為直轄市及縣（市）稅：一、土地稅，包括下列各稅：（一）地價稅。（二）田賦。（三）土地增值稅。二、房屋稅。三、使用牌照稅。四、契稅。五、印花稅。六、娛樂稅」。

B・地方自定地方稅

a・特別稅課

財政收支劃分第十二條：「下列各稅為直轄市及縣（市）稅：七、特別稅課」；第六項：「第一項第七款之特別稅課，指適應地方自治之需要，經議會立法課徵之稅。但不得以已徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象」。

b・附加稅課

第十八條第一項：「各級政府對他級或同級政府之稅課，不得重徵或附加。但直轄市政府、縣（市）政府為辦理自治事項，籌措所需財源，依地方稅法通則規定附加徵收者，不在此限」；第二項：「各級地方政府不得對入境貨物課入境稅或通過稅」，為其限制。

c・臨時稅課

財政收支劃分第十九條：「各級政府為適應特別需要，得經各該級民意機關之立法，舉辦臨時性質之稅課」。

2.稅收分成

本法乃採類似日本「地方交付稅」（相當我國統籌分配稅）與「地方讓與稅」制度，進行一定比例的稅收分成。

（1）國稅分成給地方（包含由中央之統籌分配稅）

財政收支劃分第八條第二項：「前項第一款之所得稅總收入百分之十、第四款之營業稅總收入減除依法提撥之統一發票給獎獎金後之百分之四十及第五款之貨物稅總收入百分之十，應由中央統籌分配直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）」；第三項：「第一項第二款之遺產及贈與稅，應以在直轄市徵起之收入百分之五十給該直轄市；在市徵起之收入百分之八十給該市；在鄉（鎮、市）徵起之收入百分之八十給該鄉（鎮、市）」；第四項：「第一項第六款之菸酒稅，應以其總收入百分之十八按人口比例分配直轄市及臺灣省各縣（市）；百分之二按人口比例分配福建省金門及連江二縣」，是為國稅的一定比例給地方，而非由中央全部取得。

（2）縣稅分成給鄉（鎮、市）（包含由中央與縣之統籌分配稅）

財政收支劃分第十二條第二項：「前項第一款第一目之地價稅，縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入百分之三十給該鄉（鎮、市），百分之二十由縣統籌分配所屬鄉（鎮、市）；第二目之田賦，縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入全部給該鄉（鎮、市）；第三目之土地增值稅，在縣（市）徵起之收入百分之二十，應繳由中央統籌分配各縣（市）」；第三項：「第一項第二款之房屋稅，縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入百分之四十給該鄉（鎮、市），百分之二十由縣統籌分配所屬鄉（鎮、市）」；第四項：「第一項第四款之契稅，縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入百分之八十給該鄉（鎮、市），百分之二十由縣統籌分配所屬鄉（鎮、市）」；第五項：「第一項第六款之娛樂稅，縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入全部給該鄉（鎮、市）」，亦即縣所取得的收入，以一定成數分給鄉（鎮、市）。

<sup>63</sup>進一步的說明，參見，葛克昌「人民有依法律納稅的義務（下）--以大法官會議解釋為中心」，台大法學論叢第19卷第2期，1980年6月，頁112以下。

課。(二) **國家之非強制收入** (經濟活動收入): 財產收入、營業盈餘及事業收入、獨占及專賣收入、賒借收入等。; 或以「**公法上的金錢給付義務**」概念, 進行除狹義的租稅外的其他非稅公課體系的建立<sup>64</sup>, 亦有憲法上的意義存在<sup>65</sup>。

2. 「財政支出法」: 相對於財政收入, 關於支出, 其規定顯的較為薄弱, 主要規定有: (1) 支出必須有預算程序的依據<sup>66</sup>; (2) 預算籌編的原則<sup>67</sup>; (3) 行使政權費用的負擔<sup>68</sup>; (4) 中央與地方關於**支出**的劃分<sup>69</sup>; (5) 應先由先支應的支出<sup>70</sup>; (6) 委託辦理經費的負擔<sup>71</sup>; (7) 替代財源的事先籌妥<sup>72</sup>。其中, 涉及經費的支出, 往往是中央與地方間的論戰焦點, **其根源應在中央與地方權限的劃分<sup>73</sup>, 唯有先釐清權限的歸屬, 支出的劃分**, 才有意義可言。

<sup>64</sup> 關於人民在**公法上的金錢給付義務**, 依據行政執行法施行細則第二條:「本法第二條所稱公法上金錢給付義務如下: 一、稅款、滯納金、滯報費、利息、滯報金、怠報金及短估金。二、罰鍰及怠金。三、代履行費用。四、其他公法上應給付金錢之義務」; 再者, 從公課體系觀之, 除**租稅**國家中最重要之租稅外, 尚有其他**非稅公課**: 諸如, **規費** (參見規費法)、**受益費** (參見司法院大法官釋字第二一二號解釋; 工程受益費徵收條例) 與新興的財政工具—**特別公課** (參見司法院大法官釋字第四二六號解釋等)。請參見, 葛克昌「論公法上金錢給付義務之法律性質」, 收錄「行政程序與納稅人基本權」, 翰蘆, 2002 年, 頁 27 以下。

<sup>65</sup> 國家為謀求對人民在公法上金錢給付義務的權利, 得以具體實踐, 司法院大法官釋字第五八八號解釋理由書稱:「其中關於公法上金錢給付, 該法定義務人經通知等合法程序後, 本即應自動給付, 無待國家之強制, 而此項公法上金錢給付之能否實現, 攸關國家之財政暨社會、衛生、福利等措施之完善與否, 社會秩序非僅據以維護, 公共利益且賴以增進, 所關極為重大」, 足見公法上金錢給付義務實踐與否, 具有重大之憲法課題意義。

<sup>66</sup> 參見, 財政收支劃分法第三十五條:「各級政府之一切支出, 非經預算程序不得為之」。

<sup>67</sup> 參見, 財政收支劃分法第三十五之一條:「各級政府年度總預算、追加預算與特別預算收支之籌劃、編製及共同性費用標準, 除其他法律另有規定外, 應依行政院訂定之**中央暨地方政府預算籌編原則**辦理」;「地方政府**未依前項預算籌編原則辦理**或有**依法得徵收之財源而不徵收**時, 其上級政府應視實際情形酌予減列或減撥**補助款**; 對於努力開闢財源具有績效者, 其上級政府得酌增**補助款**」。

<sup>68</sup> 參見, 財政收支劃分法第三十六條:「各級政府行政區域內人民行使**政權**之費用, 由各該政府負擔之」。

<sup>69</sup> 參見, 財政收支劃分法第三十七條第一項:「各級政府之**支出**劃分如下: 一 由中央立法並執行者, 歸中央。二 由直轄市立法並執行者, 歸直轄市。三 由縣 (市) 立法並執行者, 歸縣 (市)。四 由鄉 (鎮、市) 立法並執行者, 歸鄉 (鎮、市)」; 第三十七條第二項:「前項第一款及第三款如需交由下級政府執行者, 其經費之負擔, 除法律另有規定外, 屬**委辦事項**者, 由**委辦機關**負擔; 屬**自治事項**者, 由該自治團體自行負擔」; 第三十七條第三項:「由中央或直轄市、縣 (市)、鄉 (鎮、市) 二以上同級或不同級政府**共同辦理**者, 其經費應由中央或各該直轄市、縣 (市)、鄉 (鎮、市) 按**比例分擔**之」; 第三十七條第四項:「各級地方政府未依第二項及前項規定負擔應負擔之經費時, 其上級政府得**扣減其補助款**」。

<sup>70</sup> 參見財政收支劃分法**第三十七條之一**第一項:「地方政府應就其基準財政收入及其他經常性之收入, **優先支應**下列各項支出: 一 地方政府編制內員額與經上級政府核定有案之**人事費**及相關費用。二 **一般經常性支出**、以共設施管理維護及依法律規定必須負擔之經費。三 **地方基本設施或小型建設經費**。四 其他屬地方政府應行辦理之地方性事務經費」; 第三十七條之三第二項:「地方政府依前項規定辦理後, 其收入不足支應支出時, 應由其所獲分配之**統籌分配稅款**予以優先挹注」。

<sup>71</sup> 參見, 財政收支劃分法第三十八條:「各級政府事務委託他級或同級政府辦理者, 其經費由委託機關負擔」。

<sup>72</sup> 參見, 財政收支劃分法第三十八條之一:「各級政府、立法機關制 (訂) 定或修正法律或自治法規, 有減少收入者, 應同時**籌妥替代財源**; 需增加財政負擔者, 應事先籌妥經費或於立法時明文規定相對收入來源」。

<sup>73</sup> 關於中央與地方權限的劃分問題, 可參考, 蔡茂寅「中央與地方權限劃分之研究」, 收錄

### 三、財政部組織法的視角：

財政部掌管全國財政<sup>74</sup>，或可從其組織與執掌，建構財政應有的內涵。從組織法的角度，可區分為：

（一）財政權力作用：主要為租稅事項，計有：1.內地稅：由賦稅署，以及國稅局負責（共有台北市國稅局、高雄市國稅局、台灣省北區國稅局、台灣省中區國稅局、台灣省南區國稅局）；2.關稅：由關政司與關稅總局負責。

（二）財政管理作用，主要為：1.國有財產的管理：主要由國有財產局負責；2.現金等管理（國庫）：主要由國庫署負責<sup>75</sup>，另由集中收付處。

此外，過去屬於財政部管轄的金融局、證券管理委員會、保險司，因為行政院金融監督管理委員會的設置<sup>76</sup>，經其組織法生效施行<sup>77</sup>，在 1994 年 7 月 1 日，分別由銀行局<sup>78</sup>、證券期貨局<sup>79</sup>、保險局<sup>80</sup>取代，故原來財政部所主管的金融、保險、證券等三個項目，則由財政部移出，此符合一般理論將金融排除在財政事項範圍的觀點。

### 肆、結論：台灣財政法架構的嘗試

現就我國財政活動的過程，納入現行相關財政法規，嘗試建構台灣的財政法架構，然究屬本文拙見，容有修正之處，先行提出如下，或可收拋磚引玉之效。

#### 1. 財政收入法：（配合歲入預算的效力）

##### （1）強制性收入：

##### A. 租稅：稅捐稽徵法及其他個別稅法。（配合財政收支劃分法相關條文）

---

李鴻禧等共著『台灣憲法之縱剖橫切』，元照出版社，2002 年 12 月，頁 377 以下。

<sup>74</sup> 財政部主管全國財政，依現行民國八十年五月三十一日總統令修正公布之財政部組織法規定，本部設下列單位及機關（構）：一、本部部分：設關政司、總務司、秘書室、人事處、會計處、統計處、法規委員會及訴願審議委員會等八個單位，暨參事、技監等；另自民國八十一年九月十六日依「政風機構人員設置條例」，設政風處。二、本部所屬行政機關：設國庫署、賦稅署、國有財產局、台北市國稅局、高雄市國稅局、台灣省北區國稅局、台灣省中區國稅局、台灣省南區國稅局、台北區支付處、財稅資料中心、關稅總局、財稅人員訓練所及稅制委員會等十三個機關。三、本部所屬金融保險事業機構：設財政部印刷廠、中央信託局、中國輸出入銀行、台灣銀行、台灣土地銀行、合作金庫銀行、中央存款保險公司及台灣菸酒股份有限公司等八個機構。

<sup>75</sup> 進一步可參見，財政部國庫署組織條例第二條的規定。

<sup>76</sup> 立法目的與執掌，參見，行政院金融監督管理委員會組織法第一條：「行政院為健全金融機構業務經營，維持金融穩定及促進金融市場發展，特設金融監督管理委員會」；同法第二條：「本會主管金融市場及金融服務業之發展、監督、管理及檢查業務」。

<sup>77</sup> 參見，行政院金融監督管理委員會組織法第三十四條：「本法自民國九十三年七月一日起施行」。

<sup>78</sup> 參見，行政院金融監督管理委員會組織法第二十六條：「本會設銀行局，掌理銀行市場、票券市場及銀行業之監督、管理及其政策、法令之擬訂、規劃、執行等事項；其組織另以法律定之」。

<sup>79</sup> 參見，行政院金融監督管理委員會組織法第二十七條：「本會設證券期貨局，掌理證券、期貨市場及證券、期貨業之監督、管理及其政策、法令之擬訂、規劃、執行等事項；其組織另以法律定之」。

<sup>80</sup> 參見行政院金融監督管理委員會組織法第二十八條：「本會設保險局，掌理保險市場及保險業之監督、管理及其政策、法令之擬訂、規劃、執行等事項；其組織另以法律定之」。

B. **受益費**：工程受益費徵收條例。（配合財政收支劃分法相關條文）

C. **規費**：規費法。（配合財政收支劃分法相關條文）

D. **特別公課**：個別法規內規定為徵收的依據。

（2）**非強制性收入**：

A. **國營事業收入**：國營事業管理法、公營事業移轉民營條例。（配合財政收支劃分法相關條文）

B. **獨占及專賣收入**：目前已無專賣收入，改以菸酒稅法替代（配合財政收支劃分法相關條文）。

C. **財產收入**：國有財產法（配合財政收支劃分法相關條文）。

2. **財政營運管理法**：

（1）**財政計畫法**：**預算法**

（2）**財政管理法**：

A. **會計**：會計法。

B. **國有財產**：國有財產法。

C. **國庫支出與管理**：國庫法、公庫法。

D. **財政投融资**<sup>81</sup>：目前我國並無對於財政投融资有專門法律為規範。

（3）**財政監督法**：

A. **審計**：審計法。

B. **決算**：決算法。

（4）**財政調整法**：

A. **公債與賒借**：公共債務法（配合財政收支劃分法相關條文）。

B. **中央地方財政調整**：財政收支劃分法、中央對直轄市及縣（市）政府補助辦法、中央統籌分配稅款分配辦法（配合財政收支劃分法相關條文）。

3. **財政支出法**：主要如政府採購法等（配合歲出預算的效力）（配合財政收支劃分法相關條文）。

---

<sup>81</sup> 所謂財政投融资的基本概念，乃國家為了政策目的之實踐，以國家的信用為基礎，經由募集而來的資金進行使用，以政府的金融為手段個一切活動。引自，奧谷健「新財政投融资制度と財政民主主義」，收錄日本財政法学会『財政法の基本課題』，勁草書房，2005年5月1版，頁99。關於財政投融资的概念與定位，誠屬我國財政法學的空白領域，容另行為文討論。