

刊登於東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 363-431 頁。

財政權限劃分與地方稅*

柯格鐘**

目次

- 壹、前言
- 貳、中央地方財稅權限劃分基本原則
 - 一、中央與地方權限劃分概說
 - 二、地方自治於我國憲法地位
 - 三、應受憲法保護之地方自治的權限範圍
 - 四、應適用之財政劃分原則
 - 五、小結：應受憲法保護之地方自治財政權
- 參、地方課稅權應適用之基本原則
 - 一、量能課稅原則與量益課稅原則
 - 二、避免過重稅負原則
 - 三、經濟一致性原則：地方財政平衡制度的緣起
- 肆、我國地方課稅與財政平衡制度的現況與問題
 - 一、地方課稅現況概述
 - 二、我國財政平衡制度之現況概述
 - 三、問題成因分析
- 伍、我國地方課稅與財政平衡制度問題改進之道
 - 一、憲法應明定保護地方財政權的基本原則
 - 二、在憲法架構下建立代表地方利益之機關
 - 三、重新調整中央與地方財政分配之稅目與比例
 - 四、地方稅之立法高權回歸地方
 - 五、撤除中央法律對於地方自治稅捐所作不必要之限制
 - 六、釐清統籌分配稅之作用與建立合理性標準
- 陸、結論【東吳公法論叢第10卷，2017年8月，第363頁】

* 本文曾刊載於法令月刊，第 67 卷第 7 期，2016 年 7 月，頁 75-127。

** 臺灣大學法律學系副教授。

壹、前言

古往今來無論東西中外，在人類社群形成概念上國家的組織型態以後，所有國家施政之作為即與當代的財政狀態具有密切關連性，財政為國家所有之施政行為的基礎，沒有充足財政者即難以推動國家政務的進行，故有云「財政為庶政之母」。

在今日，對於現代民主國家而言，財政又顯更為重要，蓋因現代民主國家之各種政策、法律與服務的推行，不再能單純仰賴或遵循獨裁元首或皇帝個人命令或意志而行，所有政務、法律與服務之推動，均必須具備一定程度的民意基礎，為推動政務、法律與服務所需要之經費，也必須由國家構成員的人民，依相關之法律規定或財政目的的法律規範繳納公課或稅捐以為支應，從而財政因素是在世界上各個民主發展較為成熟、責任政治較為顯著的國家，在進行各種政務與法律規範制訂規劃，或在選舉競選中提出各種福利或社會措施政策時，絕對必要存在的考量因素，蓋若無穩固財源之支持或者堪稱穩健的國家財政基礎，任何政務或服務推行，往往就會在政策實際在擬定時或在具體推行之時產生重大的實踐困難。從而，世界上各民主較為成熟的國家，財政部長通常也是伴隨著實質領袖，不論其是總統制下的總統，或內閣制下的總理或是首相，在執行選舉勝選時之執政承諾，最為倚賴而為施政左右手的重要閣僚，財政部因此也是備受現代成熟民主國家重視的行政機關。若以英國為例，內閣中並未設立副首相職位，是以財政部長在內閣首相因故退位或無法視事時，繼承首相之位而成為整體內閣的首長，換言之，財政部長在英國內閣中的地位，僅僅次於首相，足見其地位的獨特性。縱使是在其他民主較為成熟之發展國家中，財政部長也絕對是整體執政團隊中最為重要的部會首長之一，可見財政對於現代民主國家的重要性。【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 364 頁】

同樣道理，更適用於地方自治團體對於地方所屬住民所推行的政務與公共服務，蓋在劃歸給地方自治團體之事務權限中，往往已經去除掉對許多國家而言，亦屬非常重要的外交、國防及國際間之經濟或貨幣政策等事項，對於地方自治團體而言，憲法中有關地方與中央彼此間，有關事務或行政權限的劃分，不僅涉及到被劃分事務本身特性，及為辦理被劃分為地方自治團體所應辦理之地方自治事項有關的人事權與組織權劃分，更重要的是，地方自治團體所擁有財政能力與實際財政狀態，也將關係到地方自治團體能否順利完成，前述被劃分應由地方辦理自治事項之事務功能的完全發揮。本文擬從國家整體功能討論中央與地方權限劃分基礎，說明中央與地方在財政權限劃分時所應遵守的基本原則，再依序說明地方為籌措自主財源以辦理政務及提供服務，進行自主課稅權限時所應適用之基本原則，以及在地方籌設自主財源不足以因應推動政務與辦理服務需要時，必須存在的地方財政平衡制度，兼就學理與我國實務的問題進行檢討說明，分述如下。

貳、中央地方財稅權限劃分基本原則

一、中央與地方權限劃分概說

在我國，有關中央與地方權限之劃分，主要係由憲法第 10 章的條文予以規範。儘管此種仿自聯邦制國家中央與地方分權之規範方式¹，學說上有認為，其與我國作為單一制國家的體制而【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 365 頁】言，並不完全正確²，然而，正是因為有上開憲法規定之存在，故而，即使是作為單一國，我國之地方自治與自治團體所享有的自治權限，因為該處憲法規範之緣故，具有憲法位階規範的法律上效力。

依據憲法第 10 章「中央與地方之權限」的規範架構，立憲者係先將當時已知的各別事項，採取三分法之方式予以明列：首先，為憲法第 107 條規定，屬中央立法並由中央執行之事項，此為國家「直接行政事項」的範疇，中央在此處具有專屬之立法與行政權限，為「中央專屬立法事項」；其次，憲法第 108 條第 1 項規定，由中央立法並由中央執行，或亦可交由地方執行之事項，此處屬於中央得委託地方辦理的「委辦事項」，乃國家「間接行政事項」的範疇。在此處，依上開同條第 2 項之規定，省於不抵觸國家法律內，「得制定單行法規」，換言之，本條規定所列舉之委辦事項，中央具有優先立法權，屬「中央優先立法事項」，中央可於立法之後，交由地方負責執行，中央亦可制定框架性法律，地方則得在前述框架立法下，制定屬於各該地方才適用，為執行前述委辦事項所需的單行法規；第三，憲法第 109 條第 1 項、第 110 條第 1 項規定，屬於由地方自行立法並予以執行之事項，此即為地方「自治事項」。在此處，地方自治團體依憲法之規定，享有相關為辦理自治事項所需的自治權限，包括自治事項之立法權與行政權在內；故屬於「地方自治立法事項」，中央各級機關包括立法機關在內，則須尊重地方為辦理自治事項所實行的自治立法及其有關的自治權限。在此處，所列舉之地方自治事項，若有涉及二省或二縣以上者，依憲法第 109 條第 2 項、第 110 條第 2 項之規定，「除法律別有規定外」，得由有關的各【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 366 頁】省或各縣共同辦理。換言之，跨越省或縣境的自治事項，稱之為共同自治事項（與此相對的地方自治事項，即可稱為單獨自治事項），中央依憲法規定仍具有優先立法權，屬於「中央優先立法事項」，得在中央立法中將共同自治事項，採取由中央立法並由中央執行，或者是中央立法之後交給地方執行，或是中央進行框架立法之後交給地方制定單行法規並由地方執行的方式，完成前述本屬地方自治團體在法未有明文規定之情況下，本諸於自主自理的精神，

1 此種中央與地方權限各自列舉之規範方式，依學者見解，係仿造加拿大憲法的規範方式，與美國聯邦制係採中央列舉、地方概括的規範方式，亦有不同。此處見解參薄慶玖，評「教育事項中央與地方權限之劃分與分工」，收於臺北市政府法規會編，地方自治法學論輯（下），1999 年 6 月，頁 303。

2 董保城，教育事項中央與地方權限之劃分與分工，收於臺北市政府法規會編，地方自治法學論輯（下），1999 年 6 月，頁 281。

可共同或聯合辦理的共同自治事項。

在立憲者於制憲當時所未考慮之事項，為憲法所未規定的事項，管轄憲法所未規定事項之權限者，即學說上所謂「剩餘權」，依憲法第 111 條第 1 段規定，剩餘權限之劃分係依照事務性質，按中央與地方權限的劃分。換言之，事項「有全國一致之性質者」應劃歸屬於中央，「有全省一致之性質者」應劃歸屬於省，「有一縣之性質者」屬於縣，均各自交由中央或所屬之地方各別立法與執行。此種剩餘權限劃分方式，主要係依據孫中山先生在「中華民國建設之基礎」文中所提出的思想³，也成為我國今日之中央與地方分權的基本原則，也就是司法院大法官在釋字第 498 號解釋文所稱的「均權原則」。

在憲法所未規定事項之剩餘權中，倘若中央與地方遇到彼此有關剩餘權限劃分發生爭議時，依憲法第 111 條第 2 段規定，係由「立法院解決之」。換言之，中央地方剩餘權限劃分爭端解決權限，學說上稱為爭議權或爭端解決權，憲法規定係由屬於中央立法機關行使，解決中央之各機關包括立法院作為立法機關本身在內，與地方自治團體之各個機關間，因剩餘權限劃分而產生爭議的問題。【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 367 頁】

又除了上開憲法第 10 章條文以外，我國憲法甚至還在第 11 章中明列「地方制度」，以專章規範方式，制定我國各級之地方自治團體，包括省、直轄市與縣市的自治組織與規範。雖然上開憲法第 11 章之規定，我國在 1991、1994、1997 年三次公布憲法修正條文，並終於在 1999 年修正公布，憲法增修條文第 9 條之規定，凍結上開憲法第 11 章中有關省地方自治地位與縣之部分自治條文規定的適用，依司法院大法官釋字第 467 號解釋意見，在憲法增修條文第 9 條之規定施行後，省作為地方制度層級地位雖未喪失，惟因為已不再擁有憲法所規定自治事項權限，亦不具備自主組織權，故不再擁有地方自治團體公法人地位。立法院隨即於 1999 年，依上開憲法增修條文之規定，完成地方制度法的立法工作，自此也確立了我國除中央以外，直轄市、縣（市）、與鄉鎮市等各自作為地方自治團體的公法人地位，並同時規定各該地方自治團體得以辦理的各種自治事項，成為我國地方自治法制中，除憲法與憲法增修條文以外，最為重要的基礎法律規範。

二、地方自治於我國憲法地位

關於地方自治之法律地位，學說上主要存在「固有權限說」與「傳來權限說」兩種對立的看法。前者指地方自治權為地方本來固有之統治權限，並非由國家所授與，這對於原本屬於分散之各個邦國，基於自由意志進而統一而成為國家者，特別是聯邦制國家，似乎較能說明；反之，後說指地方自治權係由國家透過中央法律，或甚至是中央以命令方式所授與者，這對於原本就屬大一統且為單一制的國家而言，較具有現實情況的說明

3 薄慶玖，前揭註 1，頁 296；陳清秀，地方立法權之基礎理論，收於臺北市政府法規會編，地方自治法 2001，2001 年 10 月，頁 5。

力。

以上兩種學說看法，實際上各自有其視點上的缺角。固有權限說雖然在理論上頗能符合現代民主國家思想之潮流，特別是對於實施聯邦制的民主國家而言，基於自由意願而組成的說法頗具【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 368 頁】有說服力，但這也未必完全符合各該國家在成立時，或爾後在繼續發展之過程中曾經存在的實際現況。以最常被舉為聯邦制之民主國家典範的美國而言，在成立之初不僅是透過對外戰爭，成立之後也依然是以武力之方式才能繼續維持其各邦的團結統一，並成為現在作為一個聯邦制民主國家的樣貌，換言之，固有權限說從歷史角度而言，恐怕不是事實；另一方面，傳來權限說與近代民主國家之思潮相互背離，且隱藏著國家可能單方面透過立法，恣意調整或影響地方自治團體所享有之獨立地位的可能性，進而產生危害民主政治基礎的危險，這在第一次世界大戰後所成立的德意志威瑪共和國，即為顯著事例。從而，在二次世界大戰後，基於過往歷史經驗與慘痛教訓，1949 年新成立的德意志聯邦共和國（Bundesrepublik Deutschland），將聯邦（Bund）、各邦（die Länder），與自治團體之聯合（die Gemeindeverbände）及各個基層地方自治團體（die Kreise und die Gemeinde），在該國之基本法中直接規定其應受憲法規範適用的位階，除在基本法之序言（Präambel）中出現各邦的名稱，並強調這是基於各邦自由意願之自我決定（in freier Selbstbestimmung）而完成建造德國的統一與自由（Einheit und Freiheit Deutschlands）以外，基本法第 20 條第 1 項規定德國為聯邦制國家（Bundesstaat），第 28 條第 1 項也規定各邦與地方自治團體所應具備憲法及法律之基本秩序，並在第 2 項規定中保障基層地方自治團體應有自行負責處理各該地方事務的權限外，學界也普遍引用在威瑪共和時期即已出現，並在戰後仍繼續發展理論的「制度性保障」（institutionelle Garantie）說法，以確實保護各級之地方自治團體所享有的自治地位，與應該具備之自治權限的核心內容，不因此受到嗣後來自於聯邦立法權限行使與規範之內容影響的干擾⁴。此種「制度性保障」理論，【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 369 頁】在我國亦由許多學者，經由闡述並繼受該等理論之內涵同時表達支持的看法⁵，蓋因我國過去雖然實際從未曾存在著所謂地方自治的傳統，但在我國制定立憲之過程與現代憲法的學說理論，則是深受到二戰前德國之威瑪憲法與現代基本法立憲後之各種憲法學說與理論的影響，換言之，我國憲法目前雖然體

4 對制度性保障概念的闡述，首推 C. Schmidt 在 1928 年的憲法學 Verfassungslehr 著述中的論述，在此，因相關文獻非常多，關於德國制度性保障之概念與發展過程的說明介紹，可參 Starck（2002），Die Flexibilität rechtlicher Institutionen, Freiheit und Institutionen, S. 73 ff.

5 關於制度性保障學說之理論與內容，在我國的介紹，請參閱陳春生，司法院大法官解釋中關於制度性保障概念意涵之探討，收於李建良、簡資修主編，憲法解釋之理論與實務（二），2000 年 8 月，頁 273 以下；李建良，「制度性保障」理論探源—尋索卡爾史密斯學說的大義與微言，收於公法學與政治理論—吳庚大法官榮退論文集，2004 年 10 月，頁 221 以下；簡玉聰，分權時代地方財政均衡法制改革之理論—以地方財政權保障為中心，收於公法學與政治理論—吳庚大法官榮退論文集，2004 年 10 月，頁 459 以下；程明修，憲法保障之制度與基本權之制度性保障—兼論基本權客觀內涵之主觀化，收於廖福特主編，憲法解釋之理論與實務（六），二版，2009 年 7 月，頁 327 以下。

制上仍屬單一制之國家，但如前所述，由於在憲法第 10 章「中央與地方之權限」、第 11 章「地方制度」、憲法增修條文第 9 條規定，均將地方自治團體與自治制度直接納入憲法明文規範之中，使得地方自治亦享有在我國如前述在德國基本法中，直接受憲法規範適用之制度上的地位。從而，司法院大法官在釋字第 498 號解釋文也提到：「地方自治為憲法所保障之制度」，同樣的，在釋字第 550 號解釋文亦同樣提及：「地方自治團體受憲法制度保障」，此一制度性保障說遂成為我國地方自治團體與自治權限，應享有憲法規範之地位保障的重要理論基礎⁶。

除了制度性保障說以外，由日本學界之「國民主權說」而衍【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 370 頁】生出來的「住民主權說」，本文認為，同樣對於地方自治制度應享有憲法保護地位之目的，具有相當的說服力⁷。亦即，國民是國家的主人，地方住民也是地方自治團體的主人，從而，由地方住民所組成的自治團體，對於地方團體之事務享有自主決定的權限者，自然也成為地方自治團體與地方自治權限應享有憲法規範地位保障的理論基礎。蓋因民主國家之民主國原則，是接近於國民的民主（bürgernahe Demokratie），是平坦化的民主（breitgefächerte Demokratie），是分層而建立的民主（eine stufenweise aufgebaute Demokratie），是強調「由下而上」，亦即，每個國民均得以自由意願，不論是否以政黨型態組織，都可能參與國家意志之形成的民主，非如部分自稱為民主立憲，實際則屬集權與獨裁國家，藉由民主集中（demokratischer Zentralismus）制為藉口，排斥一般人與其他政黨參與，僅由自己或少部分人組成的徒黨，壟斷形成國家政治意志的權利⁸。如果以前述之「住民主權說」，作為我國地方自治制度應受憲法保護地位的理論基礎，在我國合理而適當之憲法依據，即應該是我國憲法第 1 條規定之「民主共和國」，與 2 條規定之「國民主權」所衍生而來的民主國原則（Demokratieprinzip）⁹。

除以上之制度性保障說與住民主權說以外，吾人也可以從不同的角度分析，達到強化前述之地方自治應受憲法規範保護的目的。首先，值得提出之學理依據，為由多個我國憲法的多個條文【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 371 頁】所建構的權力分立原則（Gewaltenteilungsprinzip）¹⁰。蓋因在權力分立原則下，國家權力首先在水平層

6 黃錦堂，論地方自治之憲法保障，收於氏著，地方制度法論，2012 年 3 月，頁 31 以下；李惠宗，地方自治基礎理論，收於氏著，憲法要義，2012 年 9 月，頁 656；許育典，地方自治團體，收於氏著，憲法，2010 年 8 月，頁 404；蔡茂寅，地方財政問題初探，收於臺北市府法規會編，地方自治法學論輯（下），1999 年 6 月，頁 385 以下。

7 國家主權與地方分權理論，請參閱張千帆，主權與分權－中央與地方關係的基本理論，中研院法學期刊，2008 年 9 月，第 3 期，頁 55 以下。

8 Vgl. Püttner (2008), Kommunale Selbstverwaltung, in: Isensee/ Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Band IV, 3. Aufl., § 144, Rn. 5, 13 f.

9 關於民主國原則與中央地方權限劃分之憲法依據，另可參陳慈陽，從我國憲法規範與憲政現實評省縣自治法與直轄市自治法，收於氏著，憲法規範性與憲政現實性，2007 年 3 月，頁 329 以下。

10 在我國，由於沒有單一憲法條文規定權力分立原則，故係由包括總統為元首（憲法第 35 條）、行政院擁有最高行政權（憲法第 53 條）、立法院擁有最高立法權（憲法第 62 條）、司法院擁有解釋憲法與統一解釋法律權（憲法第 78 條）、考試院擁有考選銓定權（憲法第 86 條）、監察院擁有彈劾糾舉權（憲法第 92 條）等所組成的權力分立

面 (horizontale Ebene) 被劃分成行政、立法與司法高權 (在我國憲法中，又被劃分出來考試權與監察權)，並被賦予由不同之機關以行使各個權限，其次，再從垂直層面 (vertikale Ebene) 被劃分成中央 (國家) 與各級地方自治團體，同樣賦予給不同之機關以行使各個職權。在此處所稱之行使職權，不僅意味著組織上的分工，也同時意味著功能上的分工。在「功能最適」理論底下，地方自治團體最貼近地方，從而與地方有關之事項，擁有相對於中央而言，更能使統治功能發揮適當的角色或地位¹¹。從而，地方自治團體應在權力分立原則與功能最適觀點下，享有就地方有關事務決策的權限。

值得注意者，在葛克昌教授著作「地方課稅權與納稅人基本權」、「統籌分配稅與地方自治」中，以「人性尊嚴為地方稅立【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 372 頁】法權基礎」為題，說明人性尊嚴與地方自治的關連性，氏似乎有以「納稅人」所享有之「人性尊嚴」，討論地方自治團體應享有憲法規範基礎的意思。此種論述，似乎必須以地方自治團體得以正當代表其所屬的住民，為後者之基本權在受國家侵害為由時，提出具有法律上效力之主張為其適用前提，或是，在根本上即承認地方自治團體享有作為人之集合群體的基本權。前者特別是在我國法制上必須承認公益訴訟之前提下，地方自治團體作為公益代表人，對於中央所作出之政策決定，例如在自治團體所屬當地設置核能電廠，或者設置核廢料儲存設施等，由當地之地方自治團體代表當地的全體住民，主張其住民全體的自由權、財產權或生存權受到國家侵害為由，進而提起訴訟，並享有公益訴訟之正當當事人適格的地位。此種看法，係由地方自治團體作為住民集體之代表人的地位自居，立於「地域利益團體」的地位¹²；後者則是在概念上將地方自治團體視為地方住民群體之集合性的權利主體，直接享有作為法人，亦享有基本權，並因此而受憲法規範保護的地位。

儘管存在許多批評，對於地方自治團體是否享有基本權，德國聯邦憲法法院向來傾向於認定，基於國家整體性之原則，否認分擔部分公共任務權限行使之地方自治團體，享有應受憲法保護之基本權的權利主體地位，蓋因國家對於地方自治團體之干預，涉及到的是權限衝突 (Kompetenzkonflikt) 的憲法問題，不是基本權受侵犯或干預的憲法問

原則概念，但在德國基本法則有單一條文之規定，請參 Art. 20 Abs. 2 S. 2 GG。關於權力分立原則與中央地方權限劃分之憲法依據，另請參閱陳慈陽，前揭註 9，頁 329 以下。

11 功能最適理論最早出現於我國，係由許宗力大法官在司法院大法官釋字第 578 號解釋協同意見書，指出：對於「立法因涉及國家整體資源的配置與運用、社會環境、經濟結構及勞雇關係等複雜政策性問題，基於功能最適之考量，不可能採嚴格審查標準，而應留給政治部門較廣泛之政策形成空間」，換言之，每個機關有其最適合擔任的角色地位，才足以發揮其功能，特別是基於對國家政策整體考量之需要，應留給立法與行政部門以適當形成政策的空間，此不宜由司法審查權作過度介入的干預，因此而採取較為寬鬆之審查標準。學說上的說明，請參許宗力，權力分立與機關忠誠——以德國聯邦憲法法院裁判為中心，收於氏著，法與國家權力 (二)，2002 年 4 月，頁 315；同許氏之發言，評「環境衛生行政法規上權限劃分之現狀與問題點」，收於臺北市政府法規會編，地方自治法學論輯 (下)，1999 年 6 月，頁 332；另亦可參黃錦堂，前揭註 6，頁 45；同氏著，自治事項與委辦事項之劃分，2012 年 3 月，同氏著，地方制度法論，頁 233；陳清秀，地方立法權，台灣行政法學會主編，行政法爭議問題研究 (下)，2000 年 12 月，頁 1431、1433。

12 請參李惠宗，前揭註 6，頁 658。

題；再者，國家高權權限之行使與防禦國家高權行使的基本權，是彼此相互衝突的概念，換言之，地方自治團體並不會陷於基本權典型之受危害的境地（grundrechtstypische Gefährdungslage），僅在例外情形與條件下，聯邦憲法法院承認部分公法人團體，例如公立大學、廣播電【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 373 頁】臺或者是教會，亦享有部分應受憲法保護之基本權的權利主體地位，即公立大學享有學術自由，公立廣播電臺享有新聞自由，教會則享有宗教信仰自由的基本權¹³，此一立場直至今日，未曾有所改變。我國學界則有主張，鑑於公法人之組織態樣繁複，功能性質殊異，各公法人相互間若發生彼此干預侵犯的情事，實際亦有可能超越純粹為權限爭議的範疇，故在滿足一定要件下，即主觀上受干預之主體具備一定程度的獨立組織地位，客觀上存在著干預超過國家內部權限之組織法規範的領域，涉及到類似於人民與國家之間發生有關外部法律關係的要件，應可容許地方自治團體主張基本權利保護¹⁴，此理論與看法頗具有說服力，惟我國學說上多數對此，仍未存有定見。就此而言，目前尚難逕自以此主張，作為地方自治團體應享有憲法規範基本權之權利主體地位的依據。

無論如何，地方自治應具有憲法規範適用之地位，地方自治團體可在一定要件的滿足下，向司法機關提起相關之行政救濟程序，據以制止其主觀上認定中央侵犯地方自治權限的干預行為，最終並讓司法院大法官來處理這類有關「涉及憲法層次之民主政治運作基本原則與地方自治權限之交錯」的憲法爭議（釋字第 533 號解釋文參照），當無疑問。

三、應受憲法保護之地方自治的權限範圍

在地方自治係受憲法保障之前提下，為使地方自治團體所享【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 374 頁】有之自治功能能夠被充分發揮，即必須授與地方自治團體擁有必要的自治事務權限，這些事務在學說上即被稱為地方自治團體應辦理之地方「自治事項」。圍繞地方自治事項，應該授與地方自治團體，包括立法權與行政權。前者的立法權，包括地方自治地機關的設立、人事與組織權、地方自治條例與地方自治規則之規範或規則的制訂權¹⁵；後者行政權，包括地方自治團體為執行自治事項所應該具備的人事權（任免與調度）、組織（架構與調整）權、行政作用權（行政處分與行政契約）、行

13 Vgl. Rüfner (2011), Grundrechtsträger, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, § 196, Rn. 117 ff.; Hufen (2009), Staatsrecht II-Grundrechte, 2. Aufl., § 6, Rn. 38 f.; Ipsen (2014), Staatsrecht II-Grundrechte, 17. Aufl., § 2 Rn. 64 ff.

14 討論地方自治團體是否具備憲法保護之基本權的權利主體地位者，請參閱李建良、劉淑範，「公法人」基本權利能力之問題初探—試解基本權利「本質」之一道難題，收於湯德宗主編，憲法解釋之理論與實務（四），2005 年 5 月，頁 291、400；程明修，前揭註 5，頁 345。

15 地方自治團體擁有自治事項的立法權，為我國學說與實務普遍的意見，請參江嘉琪，地方自主立法權之範圍與合法界限—以臺灣地方自治法規制定實務為觀察中心，月旦法學雜誌，第 234 期，2014 年 11 月，頁 15、19；惟許宗力大法官似認為，地方自治事項並不排除由中央立法，由地方負責執行的可能性，亦即地方可將中央法當作是地方法來執行，參氏之發言，前揭註 11，頁 331。

政指導權與行政計畫權。當然，最不可或缺的還有，為辦理地方自治事項所需之地方財政權，這部分權限，尚包括結合了行政人事與行政組織權的自主收支權、編列地方自治團體所需之自主預算權，與課徵地方自治團體的自治稅捐的課稅高權等¹⁶，三種權限，缺一不可。在德國，基本法第 28 條第 2 項第 3 段即規定：「地方自治權限之保障，應包括地方財政自主負責的基礎；各基層地方自治團體對於與當地經濟力有關之稅源的課稅權限，屬於前開財政自主負責的基礎」（Die Gewährleistung der Selbstverwaltung umfasst auch die Grundlage der finanziellen Eigenverantwortung; zu diesen Grundlagen gehört eine den Gemeinden mit Hebesatzrecht zustehende wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle.），可說明地方財政權為地方自治權限的重要內涵，而地方自治稅捐之立法權則是地方財政自主負責的構成基礎。我國對於自治團體之自治稅捐的立法權，1991 年公布之司法院大法官釋字第 277 號解釋亦認為，中央應儘【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 375 頁】速制定地方稅法通則（我國地方稅法通則係於 2001 年才公布施行），或在各稅法中增訂可適用於地方之通則性規定，俾使地方可據以行使憲法賦予地方自治團體之財政或課稅立法權，即係肯認地方自治團體享有自治稅捐之課稅高權為前提而為的憲法解釋。

有疑義者，首先為何謂地方「自治事項」。按地方「自治事項」，依地方制度法第 2 條第 2 款之規定，係指地方自治團體依憲法或該法之規定得自為立法並執行，或法律規定應由該團體辦理之事務，而負其政策規劃及行政執行責任之事項。地方自治事項，依照學說之理解，尚可分成「自願性自治事項」與「義務性自治事項」¹⁷：前者係指法律並未規定，對於地方自治團體課予法定之行為義務，但地方自治團體自由決定是否以及如何辦理的地方性事務。此類事務，性質上多屬給付行政之事務，例如是否或在何處興辦托兒所、游泳池、停車場或圖書館等；後者則指依據憲法、法律或法規命令之規定，課予地方自治團體應辦理事項的義務，故稱義務性自治事項。在該等義務性之自治事項中，雖然地方自治團體辦理該等事項之義務，係受法律規範的強制力所拘束，故而有應辦理事項之行為義務，惟究應如何辦理，地方自治團體仍可在法律規範範圍內，享有一定程度的裁量權限，作成決定與選擇的羈束性裁量，例如地方自治團體依國民教育法第 5 條規定，應辦理之中小學等國民的義務教育。

前述之地方「自治事項」係與中央交給地方辦理的「委辦事項」相對，後者依地方制度法第 2 條第 3 款規定，係指地方自治團體，依法律、上級法規或規章規定，在上級政府之指揮監督下，執行上級政府交付辦理之非屬該團體事務，而負其行政執行【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 376 頁】責任之事項。在此處，學說上稱呼由中央

16 黃錦堂，前揭註 6，頁 38；另請參照陳清秀，地方課稅立法權之研討，收於氏著，現代財稅法原理，2015 年 9 月，頁 613 以下。

17 李惠宗，地方自治法規之監督，收於臺北市政府法規會編，地方自治法學論輯（上），1999 年 6 月，頁 175、178；許育典，前揭註 6，頁 406。

自行辦理國家應辦理事項者，屬「國家直接行政」事項，反之，地方辦理原應屬中央應辦理之事務者，即屬於「國家間接行政」事項，地方機關在此屬中央之下級行政機關，或為準國家機關，所辦理之事項即前述的「委辦事項」，學說上又可分成「一般委辦事項」與「特別委辦事項」。所謂一般委辦事項，通常是透過法律或法規命令之規定，將原屬中央辦理之事項，以概括性、一般性的准許中央，得交由地方自治團體（此稱之團體委辦）¹⁸或自治團體所屬之行政機關（此稱機關委辦亦即機關借用的概念）辦理，而特別委辦事項則是中央將各別事項，對各別之地方行政機關，作各別事項的委託辦理。由於此處之事項本屬中央應辦理的權限範圍，故在委辦事項中，地方自治團體或地方自治團體之機關辦理該等委辦事項，即須受到來自於中央主管機關的指揮與監督，此在學說與實務上均無異論。至於，上述之委辦事項，究竟是否涉及事務管轄權限的移轉，以及辦理各該事項時，究竟是以委託辦理之原機關，或以受託辦理的地方行政機關為名義人，學說上似乎仍有爭議存在¹⁹，但無論如何，委辦事項與前述之地方依照法律規定，【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 377 頁】辦理屬於義務性的自治事項仍有不同，蓋地方辦理中央交辦之一般性委辦事項，應受到來自中央指令的拘束，反之，地方辦理之義務性自治事項，並不受來自中央監督機關所為之行政指令的拘束，屬於不受指令拘束之義務性事項（weisungsfreie Pflichtaufgaben）。至於，如何劃分地方「自治事項」與「委辦事項」，則是向來我國地方自治之法學界與實務界，共同研究與關注的重點²⁰。從實定法之觀點，屬於地方的自治事項，規範看來相當清楚，蓋依據地方制度法之第 18 條、第 19 條與第 20 條，分別規定直轄市、縣市、鄉鎮市，各級之自治團體各自擁有管轄權的自治事項，且依照地方制度法第 25 條之規定，地方自治團體可針對上述之自治事項，自行訂立自治法規，包括制定自治條例或公布與下達自治規則。然而，上述實定法之規範，在學理上，其實並沒有太多意義，蓋除了區域性之事務，也就是因為地理條件所產生之事務的因素以外，上述條文所稱之各種自治事項，現實上均有各別之立法規範，也就是由中央之立法機關所制定的法律，而且，在各該立法之中幾乎都會提到以下的規範文字：「本法所稱之主管機關，在中央為……；在直轄市，為直轄市政府，在縣（市），為縣（市）政府」，對於同一個之事務作垂直式、多層次的中央與地方授權，換言之，除了因為區域

18 根據論者之說明，在日本行政法上，係將團體委任也就是此處所稱之一般性委辦事項，認定為地方自治事項，請參劉宗德之發言，評「地方自治法規之監督」，收於臺北市政府法規會編，地方自治法學論輯（上），1999 年 6 月，頁 212；另可參蔡茂寅，日本之地方自治—以自治立法權之介紹為中心，收於臺北市政府法規會編，地方自治法學論輯（上），1999 年 6 月，頁 100；陳樹村，地方自治監督與行政救濟，收於臺北市政府法規會編，地方自治法學論輯（上），1999 年 6 月，頁 252；蔡秀卿，自治事項與委辦事項，收於台灣行政法學會編，行政法爭議問題研究（下），2000 年 12 月，頁 1472 以下。

19 認為地方辦理委辦事項，應以地方自治團體的名義行之，參許育典，前揭註 6，頁 406；反之，認為地方辦理委辦事項，仍須以委任者的名義進行各種行政行為，參閱李惠宗，前揭註 17，頁 179。本文作者則初步認為，應區分一般委辦事項與特別委辦事項。前者因涉及管轄權限依法的移轉，故需以受任者之機關的名義進行辦理，反之，後者不涉及管轄權限之移轉，等於是中央借用地方的自治機關，即應以委任者之機關名義進行，避免混淆行政程序與人民對之提起行政救濟程序的管轄機關。

20 德日等國劃分之標準與我國學者所提出的劃分標準，詳細與其整理可參黃錦堂，前揭註 11，頁 222-239。

性，因為地理條件所產生的事務，例如地方公職人員的選舉、當地之土地規劃，或地方的社福事項以外，幾乎沒有一個各別之行政事務，在立法上是作水平式地、單一層次之中央與地方權限的劃分²¹，至少，在【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 378 頁】同一事項例如教育與學校事項中，並未劃分成外部學校事務與內部學校事務兩種不同權限分由中央與地方各自行使²²，從而，實務上劃分屬地方辦理之自治事項，完全沒有中央之參與的可能性者，在我國立法上根本不存在。以上之立法實況，雖然符合我國作為單一制國家的原理，但卻也讓地方自治團體或地方自治機關，無論是在辦理各種事項包括自治事項或委辦事項，其實都沒有太大的區分實益，蓋因為中央之某個行政機關，透過前述立法規定的方式，本來也就是某事項之中央主管機關，自然也有權限，對於系爭事項作個案之指揮監督，並有權限同時發布一般性的行政命令，亦即依職權訂定解釋法律、認定事實或進行裁量性之行政規則，地方自治團體或其機關從此，淪為單純地執行中央機關公權力的工具或角色地位而已。

儘管實質區分標準如此不明，學理上區分「自治事項」與「委辦事項」，仍然具有重大實益。最大區分實益，在於「自治事項」適用合法性監督（Rechtsaufsicht），中央監督機關不能越俎代庖，替地方自治團體作出適當性、合於目的性的決定；反之，「委辦事項」除適用合法性以外，最重要的是適用適當性監督（Fachaufsicht）的監督機制，也就是，對於地方自治團體或其機關所為，若被認為是不合法或不適當的決定，中央監督機關有權命其重為合法並適當之決定，或者乾脆自己為合法與適當的決定²³。依地方制度法之規定，中央可作成之合法性監督可分成第 2 條第 4 款的事前「核定」或實務上行之多年的「核備」，與第 75 條所規定的事後監督，包括「撤銷」、「變更」、「廢止」或【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 379 頁】「停止執行」，或第 76 條之「代行處理」。在此處，中央應採取補充性原則、便宜原則、親善夥伴原則、比例原則，以決定中央得介入的程度²⁴。反之，適當性的監督則除上述所為之合法性監督以外，也包括由中央機關依照事務授權本質，審查地方機關所為之具體決定，是否合於當初委辦的本旨及目的，因此受委任機關之行為即應受到委任機關作為委任者進行是否合於目的性的監督，受委任之地方自治團體機關在此限度範圍內，並無裁量餘地。

四、應適用之財政劃分原則

在憲法觀點下，區分地方自治團體應辦理之自治事項與委辦事項者，具有財政權限

21 例如德國立法模式，係於各法律中以一個條文指出該法律屬於自治或委辦事項，以及在界定為委辦事項時，則於附則章中另闢條文規定，例外屬於地方自治的部分。請參黃錦堂，前揭註 11，頁 209。

22 關於德美日教育權限之劃分，清楚的描述與分權的正當性，請參董保城，前揭註 2，頁 284 以下。

23 請參司法院大法官釋字第 553 號解釋；學說見解請參許宗力，論國家對地方的自治監督，收於氏著，法與國家權力（一），1993 年，頁 353 以下；李惠宗，前揭註 17，頁 186；許育典，前揭註 6，頁 407；蕭文生，地方自治之監督，收於台灣行政法學會編，行政法爭議問題研究（下），2000 年 12 月，頁 1498 以下。

24 許育典，前揭註 6，頁 407、408；蕭文生，前揭註 23，頁 1504 以下。

劃分上的意義。本文分成以下三點，予以說明。

（一）財源依事權劃分原則

首先，圍繞著前述有關「自治事項」與「委辦事項」之區分，中央與地方彼此間有關財稅收入高權的垂直劃分，應以地方自治團體能夠辦理前述之自治事項所需要的必要財源作為劃分基準，亦即，劃歸給地方自治團體的自主財源，必須以其能夠充分辦理地方自治團體依憲法、憲法增修條文或地方制度法所規定應辦理的自治事項為前提，此即「財源依事權劃分原則」，或稱「業務—支出相應性原則」²⁵，在我國亦有學者稱為「事權劃分為財源劃分基準」²⁶，在德國則稱「連通性原則」(Konnexitätsprinzip)²⁷【東吳公法論叢第10卷，2017年8月，第380頁】或稱「連結性原則」(Annexitätsprinzip)²⁸。簡單而言，地方自治團體的財政支出，應從屬於其與中央根據公共任務權限的劃分。

在德國，除了前述基本法第28條第2項第3段前半句所規定之地方自治的財政自主負責原則以外，基本法第104a條第1項規定：「除基本法另有規定外，聯邦與各邦各自負擔為執行任務所發生的公共支出」(Der Bund und die Länder tragen gesondert die Ausgaben, die sich aus der Wahrnehmung ihrer Aufgaben ergeben, soweit dieses Grundgesetz nichts anderes bestimmt.)。繼之，在基本法第105條至第107條，以憲法的明文規定，制定聯邦、各邦與基層地方自治組織，共三級之公法人團體各自所享有的稅捐收入，即在一定程度上保障地方自治團體各自所擁有自主財源的權限，不受立法者嗣後以法律形成空間為由，藉由法律規範而加以干預或進行調整。

反觀我國，依憲法第107條第1款規定，交由中央立法者制定財政收支劃分法，以劃分中央之國稅與省縣等地方自治團體的地方稅。然而，不論是憲法本身條文或者是授權立法者所制定的財政收支劃分法，通篇的規範均未提及中央與地方彼此間有關稅目與稅收劃分的基本原則，反而是純從規範外在體系以觀，地方制度法中有關事務權限劃分之規定，與財政收支劃分法第4條有關收入與支出項目的分類，及財政收支劃分法第8條第1項及第12條第1項，有關國稅與地方稅稅目之劃分與範圍，彼此之間完【東吳公法論叢第10卷，2017年8月，第381頁】全不存在可見的關連性。又財政收支劃分法第8條第2項與第12條第2項規定中，將部分國稅或縣稅收入，劃入歸屬由中央或縣進行統籌分配稅款的稅收範圍，分配給所屬之各下級地方自治團體，比例與標準晦暗不明。

25 黃錦堂，地方財政，收於氏著，地方制度法論，二版，2012年3月，頁527。

26 相關看法，亦可參黃茂榮，職權分配與財政收支劃分法，財團法人國家政策研究基金會國政報告，網路資料請參<http://www.npf.org.tw/printfriendly/1811>，最後瀏覽日：2015年12月15日。

27 Kloepfer (2014), Ausgabenverteilung und Finanzhilfen, Finanzverfassungsrecht mit Haushaltsverfassungsrecht, S. 75.

28 Starck (1974), Die Bundesstaatlichkeit im Spiegel der Finanzverfassung, StuW, S. 271, 272. 關於財政收支劃分理論之探討，在我國學界亦有詳細討論，詳參陳清秀，中央對於地方財政調整制度之探討，收於氏著，現代財稅法原理，頁650以下，在該處，氏將本文此處所稱之「連結性原則」，稱「任務責任與支出負擔連結原則」或「收入與支出配合原則」。

正是由於劃分之標準不明，實務上在 1999 年即曾經發生，在中央與地方自治團體事權之劃分並未有顯著變化的情況下，中央逕自透過對於財政收支劃分法的修法，將地方自治團體甚倚賴為重要財政收入的營業稅，逕自劃入國稅目範圍者，也就不足為奇。

（二）財源隨事權移轉原則

其次，中央若交付給地方辦理之委辦事項，無論是一般委辦事項（或因此而認定為屬於地方自治事項）或者是特別委辦事項，地方自治團體為辦理委辦事項所需之財源，即應隨同中央將事權之移轉，一併移轉給地方自治團體，此為「財源隨事權移轉原則」。蓋委辦事項本屬由中央或上級自治團體所應自行辦理之事項，故在事權劃分時，其相關財源理論上亦係劃入給原本事權所屬之中央或上級地方自治團體，既然委辦事項在現實上已經委由下級或地方自治團體辦理者，則委託辦理相關之事務所需的經費，即應隨同事權一併同步移轉給下級或地方自治團體的機關，方才合乎事理。

在德國，基本法第 104a 條第 2 項規定：「各邦受委託而處理聯邦事務時，由聯邦負擔引此所產生的支出」（Handeln die Länder im Auftrage des Bundes, trägt der Bund die sich daraus ergebenden Ausgaben.），即明示前旨。在我國，財政收支劃分法第 38 條亦規定：「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」，亦係本於此意旨而設規定。【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 382 頁】

（三）替代財源之財政補償原則

最後，是中央若立法而削減地方之自有財源，例如降低土地增值稅的課徵稅率，或是廢止或停徵地方本來所擁有的自有稅源，例如中央決定停止徵收田賦，或者是中央以立法方式因而增加地方應辦理之義務性自治事項，或因此而增加其經費支出，例如立法者決定放寬基礎義務教育人員的退休標準與限制，或是立法者決定地方自治團體本應負擔住民之全民健保費用的比例，以致於增加地方自治團體財政的負擔者，中央即應設法籌措相對應財源以給予地方相對應的補償，這是所謂「替代財源之財政補償原則」²⁹。

在德國，基本法第 104a 條第 3 項規定：「提供金錢給付且由各邦執行之聯邦法律，得規定其金錢給付由聯邦負擔經費支出之一半或是全部。該法如規定聯邦需負擔一半或一半以上者，必須係由聯邦所委託而執行者」（Bundesgesetze, die Geldleistungen gewähren und von den Ländern ausgeführt werden, können bestimmen, dass die Geldleistungen ganz oder zum Teil vom Bund getragen werden. Bestimmt das Gesetz, dass der Bund die Hälfte der Ausgaben oder mehr trägt, wird es im Auftrage des Bundes durchgeführt.），揭露聯邦對於地方執行聯邦法律應負擔相關經費的義務。在我國，財政收支劃分法第 38 條之 1 規定：「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

29 另請參黃錦堂，前揭註 6，頁 527；陳清秀，前揭註 28，頁 678 以下。

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」，即係本於此意旨而設。【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 383 頁】

五、小結：應受憲法保護之地方自治財政權

綜上說明，地方自治應屬於受憲法所保護的公法制度，無論在民主國原則或者是權力分立原則與功能最適觀點下，若理論上無法建構而成為以住民群體作為基本權之權利義務歸屬主體者，本質上應仍屬國家統治高權之行使，因此在此限度範圍內，所謂之自治權即指在特定地域內，對於其上停留之任何人所具備控制力，並可為具法律意義之行為權限的意思。中央與地方自治團體關於高權權限之劃分，主要涉及兩方面分別為自治條例與自治規則之立法權，與地方自治事項的行政權，包括為執行事務而享有的人事權、組織權、作用權、指導權與計畫權，也包括為履行事務權所需要的地方自治團體所擁有的財政自主權在內。為實踐地方財政自主權，擁有自主收支權、編列自主之預算權，與課徵地方自治團體所屬的地方自治稅捐課稅高權，不可或缺。

財政為庶政之母，沒有充分的地方財政自主權作為支援者，地方自治團體所擁有的事務權亦將流於空泛，無法發揮實質功能。從而，在歷年發生地方向中央爭取地方自治權限的各種案例中，關於事務權限的爭議，固然扮演重要角色，但實際上爭取充足的自治財政權，應該才是憲法中有關地方自治制度能否充分落實發揮功能的關鍵所在。換言之，沒有充足的地方財政自主權，將使地方自治團體事事仰賴於中央給予的統籌分配稅款，或者需要中央點頭給予的補助款，地方自治應受制度性保障，也將流於形式空談。由於財政權限之劃分獨具重要性，因此在我國地方自治發展的過程中，與地方財政自主權息息相關的法律，包括財政收支劃分法與地方稅法通則，即屬於在前述為地方自治基礎法律規範之地方制度法外，應同等並列為地方自治法制化的重要規範工程範圍，理應提升至憲法規範程度，或屬於應受憲法保護制度【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 384 頁】規範的地位。在德國，基本法第 10 章之章名為「財政」事項（從而有財政憲法的學說稱呼），即為德國立憲者在考量國家與地方自治體制大計時，將中央與地方彼此之間與財政有關的事項，統一列入憲法條文中規範，是德國重視財政權限劃分與規範乃至於財政紀律的重要證明，在我國，自也應努力提升中央與地方關於財源劃分，與地方自治稅捐課稅立法的規範地位。

參、地方課稅應適用之基本原則

一、量能課稅原則與量益課稅原則

地方課稅應適用之基本原則，原則上必須依照所課徵地方稅捐之性質，判斷各該稅目係依照何種的基本原則而為課徵。性質上屬於所得稅類者，例如我國土地稅法中針對轉售之土地價差所課徵的土地增值稅，或者屬於所得稅捐之附加稅者，例如日本地方稅

法中之住民稅，課稅所應適用之課稅基本原則，依然是稅捐法中的量能課稅原則。關於量能課稅原則之介紹，我國學說上中已經有相當論述，在此予以簡略。

最為重要之地方稅課稅的基本原則，毋寧是量益原則（Äquivalenzprinzip）³⁰，特別是因地方自治團體基於土地管轄之權限，僅能對於所管轄土地範圍內所有具有稅捐負擔能力的稅捐財，進行屬於地方自治稅捐的課徵，其課稅之正當性理由在於，因地方自治團體所提供之基礎設施與公共服務，才讓在土地管轄範圍內之權利主體所擁有之稅捐客體，因此而具備稅捐負擔能力的稅捐財地位，該特定之權利主體因為獲得受益或者行為造成地方之行政成本費用負擔的增加，因而在受益原則或成本費用分攤【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 385 頁】原則底下，應負擔由地方自治團體依自治條例所課徵的地方自治稅捐。適用這些課稅原則之地方自治稅捐，包括性質上屬於財產稅的地方稅，例如我國之地價稅、房屋稅、機動車輛的使用牌照稅，以及具地方性的消費稅或費用稅（örtliche Verbrauch-und Aufwandsteuer），例如我國之娛樂稅、契稅與印花稅，德國的地方營利事業稅（Gewerbesteuer）³¹、美國紐約所課徵的旅館稅等。

二、避免過重稅負原則

基於量能課稅原則而課徵之稅捐，應避免對納稅義務人造成過於沈重的稅捐負擔，在德國學說上提出兩個作為課稅上限的學說概念，分別為絞殺稅禁止原則（Verbot der Erdrösselungssteuer）與半數原則（Halbteilungsgrundsatz）。德國基本法第 106 條第 3 項第 2 款規定：「聯邦及各邦之預算需要應予以協調，以達成合理之平衡，避免過重的稅捐負擔並確保聯邦境內一致的生活水準」（die Deckungsbedürfnisse des Bundes und der Länder sind so aufeinander abzustimmen, dass ein billiger Ausgleich erzielt, eine Überbelastung der Steuerpflichtigen vermieden und die Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet gewahrt wird.），即已經指出對於納稅義務人造成過重的稅捐負擔應加以避免，以下進一步說明。

所謂絞殺稅禁止原則，係禁止國家或地方自治團體對於人民以稅捐徵收的方式，達成實質上為禁止的目的。對我國稅捐立法的意義為，禁止國家或地方自治團體作出，普遍存在於本地之社會文化中「寓禁於徵」、「為達目的、不擇手段」的行為。其理由有以下幾點：首先，稅捐乃是國家或地方自治團體等公法上團【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 386 頁】體，基於財政收入之目的，對於所有滿足法定構成要件之人民，所課徵不具有對價性的金錢給付。從而，稅捐之課徵不能完全排除財政收入的目的，亦即財政目的至少必須作為輔助或次要目的。而完全排除財政目的之「絞殺稅」，能否在觀念

30 學者另亦有翻譯為，受益負擔原則或稱對價原則，請參陳清秀，基礎理論，收於氏著，稅法總論，八版，2014 年 9 月，頁 37。

31 Montag (2015), Gewerbesteuer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl., § 12 Rn. 1.

上合於「稅捐概念」，即屬可疑；再者，國家對於人民因從事於職業或營利活動所取得的經濟成果，若令其負擔過重之稅捐額度，竟然達到足以扼死或絞殺納稅義務人從事於該等行為之可能性者，亦屬違反過當課稅禁止原則。國家若欲對於人民從事某些職業或營利行為完全加以禁止者，其正當手段應為利用行政管制法中的禁止（Verbot）或誡命（Gebot）手段。換言之，立法者對於違反上述禁止或誡命規定的人民，可以處以相對應的行政罰，或甚至加以刑罰。但是立法者捨此不由，乃欲藉由「寓禁於徵」，以稅捐手段加以禁止者，亦有涉及到目的與手段間不當連結的問題；最後，對於維繫人民之個人及家庭生存最低需求（Existenzminimum）的資財，若國家以絞殺稅的方式予以課徵者，其本質上即為具沒收性質的稅捐，違反國家應保障人民生存權的意旨。由於涉及到對於人民生存權的課稅，德國學者 Paul Kirchhof 乃將其稱為總稅捐負擔的下限（die Untergrenze der Gesamtsteuerlast），與後述的半數原則作為總稅捐負擔之上限（die Obergrenze）相對應³²。

所謂半數原則，係指國家與地方自治團體對於人民所為稅捐的課徵，僅能及於參與分配人民因經濟活動所獲成果的半數，所謂干預強度僅至於將近半數（Zugriffsintensität bis in die Nähe der hälftigen Teilung）而已，而不得超過此等經濟成果的半數，否則即屬違反過當禁止原則的稅捐課徵，學說上即因此而稱為「半數原則」。此一原則的提出，係海德堡大學 P. Kirchhof 教授自德國【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 387 頁】基本法第 14 條第 2 項第 2 段之規定：「財產應同時為（所有者之）私用與公眾福祉目的而使用」（zugleich dem privaten Nutzen und dem Wohl der Allgemeinheit dienen）進而導出上開原則，並認為主要應適用於直接稅中³³。此說在氏擔任聯邦憲法法院第二庭法官之期間，也獲得憲法法院判決（BVerfGE 93, 121, Leitsatz 3）的支持。

以上所述絞殺稅禁止原則與半數原則，由於均屬於稅捐法一般原則，主要適用在直接稅當中，從而，如果地方稅的性質屬於直接稅者，即有應適用前述兩項原則，以避免過重稅負的問題出現。

三、經濟一致性原則：地方財政平衡制度的緣起

依據德國基本法第 72 條第 2 項規定：「在聯邦領域內建立等值之生活關係，或在整體國家利益下為維護法律與經濟之統一性，進而認為有必要以聯邦法律規範者，聯邦有立法權」

（Aufden Gebieten...hat der Bund das Gesetzgebungsrecht, wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung

32 Kirchhof（2000），Besteuerung im Verfassungsstaat, S. 50 ff.

33 Kirchhof, a.a.O.（Fn. 31），S. 57 ff. 至於，是否適用於間接稅或其他類似於稅捐的公課，氏則認為應尚未完全決定。

erforderlich macht.)。從而，聯邦負有義務應平衡，地方自治團體彼此之間的經濟發展與生活水平不均衡的狀態，此即地方財政的平衡制度 (Finanzausgleich)。

在地方財政平衡制度中，依據德國基本法第 106 條第 3 項與第 4 項規定，先進行首次的垂直財政平衡 (primärer vertikaler Finanzausgleich)，亦即分配聯邦與各邦之間的稅捐收入，之後【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 388 頁】則依據基本法第 107 條第 1 項之規定，進行首次的水平財政平衡 (primärer horizontaler Finanzausgleich)，亦即調整各邦彼此之間有關的稅捐收入。之後，再依據基本法第 107 條第 2 項第 3 段規定，進行第二次的垂直財政平衡 (sekundärer vertikaler Finanzausgleich)，再依據基本法第 107 條第 2 項第 1 段與第 2 段之規定，進行第二次的水平財政平衡 (sekundärer horizontaler Finanzausgleich)。換言之，地方財政平衡制度亦屬地方自治團體在行使其課稅權限範圍內，透過基本法之規範而課予各邦以具體的立法或行為義務，進而成為影響各該自治團體對於所屬住民進行課稅權限的因素。以德國為例，兩德於 1989 年統一後，為幫助新加入聯邦之前東德五個邦的經濟與生活水平的發展，自 1990 年開始德西各邦立法在所得稅與法人稅中，加徵 7.5% 的稅率，徵收所請的「團結捐」(Solidaritätszuschlag)，以資助新加入聯邦共和國之各邦經濟與生活水平的發展，達到與西部各邦同樣的生活水準，實踐前述基本法第 72 條第 2 項有關各邦應在生活水準上具有經濟一致性原則的要求。自 1998 年以後，團結捐的附加徵收率，統一訂為 5.5%，一直適用至今。

肆、我國地方課稅與財政平衡制度的現況與問題

一、地方課稅現況概述³⁴

(一) 稅捐立法權

在稅捐立法權方面，係指哪一級公法團體對於各別稅捐享有制定法律或規範的權限，學說稱為稅捐立法高權【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 389 頁】(Steuergesetzgebungshoheit)³⁵。依據財政收支劃分法第 7 條規定，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。換言之，地方制定地方稅法以課徵地方稅捐者，必須受到財政收支劃分法與地方稅法通則等中央所制定法律規範的限制。

1. 地方稅之種類

依據財政收支劃分法第 8 條第 1 項之規定，下列各稅為國稅：所得稅、遺產及贈與稅、關稅、營業稅、貨物稅、煙酒稅、證券交易稅、期貨交易稅、礦區稅。依據同法第

34 關於稅捐高權的說明，詳請參陳清秀，前揭註 30，頁 91 以下。

35 關於稅捐立法高權概念，可參 Seer, (2015), Finanzverfassungsrechtliche Grundlage der Steuerrechtsordnung, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl., § 2, Rn. 32 ff.。

12 條第 1 項規定，下列各稅為直轄市及縣（市）稅，亦即地方稅：土地稅（含地價稅、田賦、土地增值稅）、房屋稅、使用牌照稅、契稅、印花稅、娛樂稅、特別稅課。

從以上說明可知，地方稅之種類，並不僅限於前開財政收支劃分法第 12 條第 1 項規定所指稱之地方稅目而已，依地方稅法通則第 2 條規定，尚包括地方制度法所稱之直轄市及縣（市）特別稅課、臨時稅課及附加稅課，與鄉鎮市的臨時稅課。在地方制度法之條文規定中，除該法第 35 條、第 36 條提及直轄市議會及縣市議會可議決特別稅課、臨時稅課及附加稅課外，尚無任何關於各種地方稅課的實質或程序性條文規定，依該法第 67 條第 2 項規定：「關於地方稅之範圍及課徵，依地方稅法通則之規定」，從而，解釋上仍回到地方稅法通則，去檢視地方自治團體在實務上，關於地方稅捐之立法權限的課稅範圍及其限制。**【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 390 頁】**

2. 課徵地方稅之法律限制³⁶

依據地方稅法通則第 3 條第 1 項規定，直轄市政府、縣市政府、鄉鎮市公所得視自治財政需要，開徵特別稅課、臨時稅課或附加稅課。惟對於下列事項不得開徵：轄區外之交易、流通至轄區外之天然資源或礦產品等、經營範圍跨越轄區之公用事業、損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項。除此之外，特別稅課依據同法第 3 條第 3 項第 1 段之規定，亦不得以已課徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象；附加稅課依據第 5 條第 1 項之規定，不得以國稅之關稅、貨物稅及加值型營業稅作為附加對象。依據第 5 條第 2 項規定，不得以特別稅課或臨時稅課之稅基為附加對象，上述均係有關於課稅客體範圍的限制。

同樣屬於課稅客體之限制者，尚有財政收支劃分法第 18 條第 2 項規定，各級地方政府（應為自治團體）不得對入境貨物課入境稅或通過稅。至於同條第 1 項規定之限制，亦即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，故仍可依照地方稅法通則之規定徵收上述地方稅課。

除上述限制以外，關於課稅期間之限制，依據同法第 3 條第 2 項規定，特別稅課及附加稅課之課徵年限至多 4 年，臨時稅課至多 2 年，年限屆滿仍需繼續課徵者，應依本通則之規定重行辦理。

此外，關於課稅級距及稅率部分，依據同法第 4 條第 1 項規定，對於地方稅除印花稅與土地增值稅以外，得就原規定稅率**【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 391 頁】**（額）於 30% 範圍內予以調高。但原規定稅率為累進稅率者，各級距稅率應同時調高，級距數目不得變更。另外依據第 5 條第 1 項規定，附加於國稅徵收之附加稅課，同

36 關於地方課稅自主權限的限制，學說中有詳盡討論，詳參陳清秀，前揭註 16，頁 634 以下。

前述之限制，徵收率不得超過原規定稅率 30%。前述關於提高徵收稅率或附加徵收稅率，除因配合中央政府增減稅率而調整外，在公布實施後 2 年內，依據第 4 條第 2 項之規定，以及第 5 條第 3 項之規定，均不得再調高。

關於徵收地方稅課之目的與使用上限制，依據地方稅法通則第 3 條第 3 項第 2 段之規定，臨時稅課應指明徵收稅課之目的，指定臨時稅課之用途，並開立專款帳戶使用。

所有上述的地方稅捐，依據地方稅法通則第 6 條之規定，直轄市政府、縣市政府、鄉鎮市公所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。地方稅自治條例公布前，則應報請各該自治監督機關、財政部及行政院主計處予以備查。

（二）稅捐行政權

所謂稅捐行政權或稱稅捐行政高權（Steuerverwaltungshoheit），係指由何級之公法團體負責稅捐徵收的公任務執行³⁷。由於稅捐徵收係與稅捐法律規定執行有關的權限，故關於稅捐徵收權限，依憲法第 107 條第 6 款、第 109 條第 1 項第 7 款、第 110 條第 1 項第 6 款規定，採取由誰立法即由誰負責執行的立場，因此原則上國稅應由中央立法、由中央徵收，地方稅則由地方團體立法並負責徵收。關於稅捐徵收權限部分，尚無憲法第 108 條規定之適用，亦即由中央立法，委託地方執行規定之情形。

若為地方附加於國稅徵收之稅捐，依據地方稅法通則第 8 條【**東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 392 頁**】第 1 項之規定，應由被附加稅課之徵收機關，亦即國稅徵收機關一併代徵。關於代徵事項，依據同條第 2 項之規定，即由委託機關（亦即地方自治團體）與受託機關（亦即中央）會商訂定，其代徵費用則由財政部另定之。

涉及到稅捐行政高權部分，若納稅義務人對稅捐稽徵機關行政處分不服者，也將依循相關訴願法與行政訴訟法規定，進行權利救濟程序，故而行政高權分配也涉及到救濟高權的應管轄機關。

（三）稅捐收益權

在稅捐收益高權（Steuerertragshoheit）部分，係指稅捐收益歸屬於何級公法團體的問題³⁸。此一問題在我國憲法中並未設有明文，實務上則是由中央制定法律逕行規範。理論上，國稅由中央取得收益權，地方稅則由地方取得收益權，似屬自明之理，實則不然。部分之國稅收入，依財政收支劃分法第 8 條第 2 至第 4 項之規定，或以固定比例之方式稱為共分稅，由中央與徵起該項稅捐的地方共分稅捐收益，或由中央以統籌分配款之方式分配給下級地方自治團體，而不得將其保留給國庫自身使用：所得稅總收入 10%、

37 Seer, a.a.O. (Fn. 33), § 2 Rn. 73 ff.

38 Seer, a.a.O. (Fn. 33), § 2 Rn. 57 ff.

營業稅總收入減除依法提撥之統一發票給獎獎金後之 40%、貨物稅總收入 10%，應由中央統籌分配直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）；遺產及贈與稅，應以在直轄市徵起之收入 50% 給該直轄市，在市徵起之收入 80% 給該市，在鄉（鎮、市）徵起之收入 80% 給該鄉（鎮、市）；煙酒稅應以其總收入 18%，按人口比例分配直轄市及臺灣省各縣（市）；2% 按人口比例分配福建省金門及連江二縣。

同樣的，地方稅收入亦非完全保留於該層級之地方自治團體【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 393 頁】本身使用，依據同法第 12 條第 2 至第 5 項之規定，仍須以共分稅或統籌分配稅款之方式，或甚至將全數之稅捐收益，交給下級的地方自治團體亦即鄉鎮市：地價稅，縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入 30% 給該鄉（鎮、市），20% 由縣統籌分配所屬鄉（鎮、市）；田賦，縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入全部給該鄉（鎮、市）；土地增值稅，在縣（市）徵起之收入 20%，應繳由中央統籌分配各縣（市）；房屋稅，縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入 40% 給該鄉（鎮、市），20% 由縣統籌分配所屬鄉（鎮、市）；契稅，縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入 80% 給該鄉（鎮、市），20% 由縣統籌分配所屬鄉（鎮、市）；娛樂稅，縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入全部給該鄉（鎮、市）。

二、我國財政平衡制度之現況概述

依據財政收支劃分法第 16 條之 1 第 1 項規定，地方自治團體所獲中央或上級自治團體政府分配之統籌分配稅款部分，屬於地方自治團體當年度所獲稅課收入之一部分。統籌分配款又可以分為普通統籌分配款與特別統籌分配款，依據前開條文第 2 項第 1 款之規定，國稅撥入統籌分配款者，其中 94% 為普通統籌分配款，6% 則為特別統籌分配款，依據第 2 款之規定，地方稅撥入統籌分配款者，則悉數列為普通統籌分配款，由中央分配給各級之地方自治團體。普通統籌分配稅款之撥給，依據 2010 年 5 都改制前之中央統籌分配稅款分配辦法第 7 條第 1 項之規定，係分別算定給予直轄市、縣市、鄉鎮市之款項，依照 43%、39%、12% 比例計算。之後，各直轄市彼此間係依據同條項第 4 款之規定，參酌受分配直轄市以前年度營利事業營業額、財政能力與其轄區內人口及土地面積等因素，研訂公式分配；各縣市彼此間則依據同條項第 5 款之規定，將可供分配款項 85%，依近 3 年度受分配【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 394 頁】縣市之基準財政需要額減基準財政收入額之差額平均值，算定各縣市間應分配之比率分配之。另可供分配款項 15%，應依各縣市轄區內營利事業營業額，算定各縣市間應分配之比率分配之；至於，鄉鎮市彼此間，則依據同條項第 6 款之規定，應參酌鄉鎮市正式編制人員人事費及基本建設需求情形，研訂公式分配各鄉鎮市。特別統籌分配款，依據同條項第 3 款之規定，係供為支應受分配地方政府緊急及其他重大事項所需經費，由行政院依實際情形分配之。

2010 年為配合 5 都之升格改制，修訂中央統籌分配稅款分配辦法第 7 條第 1 項之規定，調整分配給直轄市、縣市、鄉鎮市之比例各為 61%、24%、9%，並於同條第 2 項中加入準直轄市參與直轄市分配之規範。2014 年底桃園市改制為直轄市，加入直轄市統籌分配稅款分配的範圍。

三、問題成因分析

根據上述對於我國中央與地方財政權限劃分現況之描述，從地方觀點來看我國地方自治的財政狀況，有以下幾點問題：

（一）財源劃分之權限悉歸中央

前已述及，中央與地方事務權限之劃分，應當是憲法規範地方自治權的核心領域，若無憲法規定而以法律規定為基礎，因法律乃是由身為中央機關之一的國會所制定，而國會多數黨通常也與執政的中央政府屬同黨籍，理論上既可制定法律授權給予地方自治權限，當然亦可能修改法律，剝奪先前授予地方的自治權限。如此一來，在尚未完全建立民主政治文化與傳統的我國，地方自治將毫無任何保障可言，端視中央是否願意給予地方或給予多少相關自治權限而定。同樣的，中央與地方財政權限之劃分，【**東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 395 頁**】依據憲法第 107 條第 7 款之規定，係由中央制定財政收支劃分法規範之，地方的利益與意見完全無法在上述規定的制定或修改中獲得尊重。

或認為，立法院的部分委員係由各區域所選出的立法委員所組成，尤其在國會代表人數縮減二分之一後，區域立委相較於政黨代表之立委，應具有更大的發言力量，自得在立法院中表達各該選舉地方的利益，不至於有忽視地方利益或聲音的情形。此一看法，無論在理論或實務上均與現實情況不符，蓋區域立委之獲得勝選，理論上代表的乃是所屬提名政黨在全國的政策利益，並非個別選出區域的地方利益。實務上，個別區域立委的力量是分散的，無法抵擋代表中央力量的立院黨團或甚至是外部組織之黨中央的意見。以往幾次實務上發生的爭議，無論是某些各別縣市亟欲推動的博奕特區條款，或者欲促進特定地方經濟發展的條例例如國際機場園區發展條例，或者是攸關全體地方自治團體的收入減少例如土地增值稅之減半徵收，或者全體地方自治團體必須增加的經費支出例如全民健保法中有關地方應負擔之健保費用比例，縱使部分區域立委能夠跨越政黨色彩，共同聯手推動對其所屬縣市有利益的法案，一旦中央的立院黨團採取相反意見，無論是欲封殺或通過某項法案，個別區域立委也只能選擇罷手或缺席，無法與中央抗衡。換言之，區域立委如果在理論上是完全代表地方聲音，且在政治力量上足以抗衡中央黨部或黨團者，博奕條款早就通過法案、土地增值稅也不會被立法院自 2002 年起攔腰折半徵收至今。從而，區域立委的選出不代表立法院中有地方的利益與聲音，區域立委的選舉更不代表，我國在制度上已經顧慮到中央與地方利益的平衡。立憲者一味迷信，以為

立法院足以代表中央又兼顧地方，所以從制憲到後來一再地修憲，將中央與地方分權爭議交給立法院解決，將地方自治的相關法律規範全部交由立法院制定，也將國稅與地方稅的劃分權限、地方稅的立法【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 396 頁】範圍與限制全部交給立法院，忽視立法院本身就是中央機關之一，代表的是中央的利益與中央的政策。依據立法院制定的地方制度法第 77 條第 1 項第 1 段規定，關於中央與直轄市、縣市間的權限遇有爭議時，交由立法院院會議決。由立法院立法並自己解決中央與地方分權之爭議，根本就是「事主兼公親」，又如何能夠確保民主政治基石的地方自治精神，能夠在現實上具體實現？

（二）劃歸地方財源之稅目過小並且稅源嚴重不足

正由於財政收支劃分法乃是代表中央利益的立法院可以一手制定與修改的法律規範，所以該法在劃分中央與地方稅源的時候，顯然將稅源稅收比較多的稅目例如所得稅與貨物稅，優先劃分給中央，將稅源稅收較少的例如各種財產稅，劃分給地方。換言之，劃歸地方的財源，相對於中央的稅源，顯得稅目過小而且稅收嚴重不足。在這裡，根本沒有所謂實質標準決定哪些稅應劃歸給中央或地方可言。

我國中央與地方自治團體之稅課收入比例，早期尚可勉強維持雙方均衡狀態，但到後來，則是處於極度之不均衡。蓋國稅收入自早期 1983 年到 1999 年度為止，均維持在約占全國總賦稅收入之 5 至 6 成左右，省、直轄市及縣市等地方稅收則合計約占全國賦稅收入的 3 至 4 成左右，中央與地方間稅收收入勉強維持了尚稱均衡的態勢。但到了 2000 年以後，國稅收入已經飆高占全體總稅課收入之 8 成左右，地方稅收僅占全部賦稅收入不到 2 成，甚至跌落為 1 成 5。2008 年與 2009 年之國稅與地方稅收的比例，大致上並未有所變化，各自仍占約 8 成對 1 成 5 之比例。2000 年起之國稅收入增加比例近 3 成，與前 1 年立法院進行財政收支劃分法第 12 條規定的修正，亦即 1999 年 7 月 1 日起正式將營業稅由地方稅改為國稅收入有密切相關。這項改變，不僅進一步拉低地方所獲本屬自主性財源的地方稅課收【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 397 頁】入，占全國整體賦稅收入的比例。另一方面，營業稅由地方稅改隸為國稅，固起因於當時大型營利事業之營業稅總繳制度，造成地方團體彼此間爭奪營業稅捐收入利益的爭議不斷所引發，但這也顯示出中央在地方自治團體彼此利益衝突之間，一手獨攬攸關地方自治命脈之稅收權限劃分權力的事實。尤更甚者，營業稅在改隸國稅前，依據當時之財政收支劃分法第 12 條第 2 項規定：「前項第一款之營業稅，在省應以其總收入百分之五十由省統籌分配所屬之縣（市）（局）；在直轄市應以其總收入百分之五十由中央統籌分配省及直轄市」，僅直轄市徵起之營業稅收的百分之五十由中央統籌分配給省及直轄市，由省徵起的營業稅收並無繳給中央進行統籌分配的問題，卻在中央一手主導將營業稅改隸國稅後，拿走不論是自省或直轄市徵起之營業稅收的 6 成稅源，僅將扣除依法提撥之統一發票獎金後之四成的營業稅收入，由中央統籌分配給直轄市、縣市及鄉鎮市。上述例子顯

示，中央完全可以利用「二桃殺三士」的手法，藉由地方自治團體彼此間財政利益相互衝突的單一事件，取得民意或正當化理由，光明正大地主導修法，收回本劃歸地方稅捐收入的財政權限，控制地方自治團體的財政命脈，乃至於主導地方自治團體的自治政策與方向。

再舉歷年我國中央與地方之稅捐收入的明細為例。吾人嘗試挑舉兩個會計年度，亦即 1999 年與 2009 年作為衡量指標，蓋 1999 年以後藉由「精省」之修憲工程，正式凍結憲法中有關省級地方自治組織的架構，將地方自治層級簡化成為直轄市及縣市兩級，並在地方制度法中加入鄉鎮市的基層自治組織，同一年財政收支劃分法修正，營業稅並改為國稅收入，中央與地方權限之劃分制度可說有著重大變革，因此挑選變革前最後一年之 1999 年作為指標年度，並以 2009 年作為比較。在 1999 年時，國稅總收入為 788,391,984 千元，省及直轄市等地方稅總收入則為 302,396,652 千元，兩者間之比例約為 2.6:1，不到三倍之比例。**【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 398 頁】**但是到了 2009 年，國稅總收入為 1,238,558,228 千元、直轄市及縣市稅等地方稅總收入則降為 244,959,658 千元，使國稅與地方稅收之間比例惡化為 5.06:1。換言之，國稅收入有著近倍數之成長，而地方稅收竟然不升反降。地方自治團體之財政狀況，尤其是在「精省」之後的不到 10 年間急速惡化。2009 年地方稅之總稅收，竟然連國稅中單一最大宗項目之所得稅 640,966,779 千元收入的 4 成不到，僅約 3 成 8 左右而已，足見中央與地方稅收分配存在著極為不均衡，極度偏向中央的情況。

再舉歷年國稅與地方稅收中，哪些稅目的稅源最為充足。仍以會計年度 1999 年及 2009 年為例，在 1999 年時，最大宗的單一稅目綜合所得稅為 238,137,594 千元，與營利事業所得稅 194,251,282 千元，加起來總共就有 432,388,876 千元，加上其他大宗稅收例如關稅與貨物稅，總計即為前述之 788,391,984 千元。地方稅收中稍微可與之抗衡的大宗稅收為營業稅 251,782,137 千元，以及土地增值稅 101,460,174 千元，換言之，即使將最大宗的地方稅收營業稅加上土地增值稅還不如所得稅之稅收。2000 年後營業稅加入國稅之行列，地方財政情況即更為惡化。2009 年所有大宗稅收，例如營利事業所得稅 334,162,587 千元、綜合所得稅 306,804,192 千元、營業稅 223,503,049 千元、貨物稅 127,878,770 千元與證券交易稅 105,956,213 千元全部為國稅收入，至於地方稅收最大宗變成地價稅 59,053,891 千元，土地增值稅因為中央機關之立法院修改土地稅法，實施稅率減半徵收政策而大幅減少為 53,313,055 千元，尚且落在房屋稅 56,346,975 千元之後居第三位之稅源，僅為 10 年前亦即 1999 年土地增值稅收入約略一半的比例而已。這情形顯示出，立法院所制定的財政收支劃分法，將稅源充足的稅收例如所得稅、營業稅、貨物稅、證券交易稅均劃歸為國稅收入，將貧瘠的稅源收入，主要為財產稅則劃歸為地方稅收，連原本貢獻地方稅收良多的土地增值稅，都因**【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 399 頁】**為中央的土地政策而犧牲，稅收大幅減少。

或認為，上述國稅中尚有部分收入，依法必須撥入中央應分配地方之統籌分配款，所以不能就此論定為中央占據多數之稅課收入。姑且不論，實務上統籌分配款之分配運作是否公平，是否真正使最有需要的地方自治團體取得所需財政資源，上段本文引用財政部統計之數據資料，即可說明所謂統籌分配款之補助乃是杯水車薪，對地方自治財政制度性之缺陷結構於事無補。精省之後，臺灣地方自治團體的財政狀況陷入惡化境地，或許正是因為欠缺省的重量級政治人物與施政團隊存在，無法與中央級政治力量相互抗衡，導致立法院完全可以主導財政收支劃分法之修正，讓尤其是前臺灣省轄下的各縣市財政，可說處於極度飢餓的情況，間接讓本來可與省互相聯合的北高兩直轄市，欠缺與中央級政治力量互相抗衡的本錢。立法院將多數大宗稅收之稅目劃歸為中央國稅的事實，說明立法院本身徹底以中央為中心的思維邏輯觀點。目前財政收支劃分法的規定，等於是將最富財源收入的稅捐先分給中央，再由中央以統籌分配款方式分配給地方，讓地方看中央臉色吃飯。一個欠缺自主財源、事事仰賴中央統籌分配款與補助款補助的地方自治，要其發揮積極建設之功能，可說簡直是緣木求魚。

在上述不公平的財源劃分下，地方自治團體尤其是前臺灣省轄下的各縣，其自主財源將處於最不利益的狀態，蓋該等縣級之自治團體所獲得的、本已經夠稀少的地方稅收，仍須將其部分收入分配給下級的鄉鎮市自治團體，並非屬該縣之自主財源。反之，省轄市與直轄市相同，雖分配仍相對於中央稀少的地方稅收資源，但至少無庸層層分配給下級的區或里，蓋這些組織尚非所謂自治團體，仍受省轄市或直轄市政府的直接管轄支配，使得市可以進行地方總體的規劃與建設。實際上，我國鄉鎮市層級的地方自治，並無憲法本文或增修條文規範為其依據，純粹是中央制【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 400 頁】定的地方制度法中所「創設」出來的自治層級，其是否具有合憲性基礎，甚有疑問。而在地方財源分配上，中央又「慷慨」地將縣級地方自治團體所獲得的稅課收入，規定其一部分列入縣應分配下級的統籌分配稅款，還在中央應分配地方的統籌分配稅款計算公式中，列入鄉鎮市應獲得分配之固定比例。其結果造成鄉鎮市級與縣級地方自治團體「兩敗俱傷」，蓋這些流入鄉鎮市的統籌分配款，多數只是為了支應鄉鎮市公所或議會等人事或基本建設費用，其多尚不足以進行指標性的公共建設，少則甚至不足以支付人事費用，而縣級地方自治團體則能自主支配、運用於基礎公共建設的財源更形稀少，也難怪臺灣地方自治的現況正如前所描述，鄉村因為公共建設不足而持續人口淨流出，城市居住品質則因公共建設來不及因應鄉村淨流入之人口而持續惡化。

（三）中央剝奪地方稅之稅捐立法高權

依據財政收支劃分法第 12 條第 1 項之規定，下列各稅為直轄市及縣（市）稅亦即地方稅：土地稅（含地價稅、田賦、土地增值稅）、房屋稅、使用牌照稅、契稅、印花稅、娛樂稅。依據憲法第 109 條、第 110 條之規定，地方稅應由地方立法並執行之。換言之，上述地方稅在憲法上，均應由地方自行立法並由地方執行之。

然而，現實上顯非如此。現行實務上，上述各稅之規範基礎，無論是土地稅法、房屋稅條例、使用牌照稅法、契稅條例、印花稅法與娛樂稅法，無一不是中央亦即立法院制定三讀通過、總統公布的法律。在上述稅法中，立法院不僅自己制定相關稅法，還將中央之行政機關訂為主管機關，並由中央之行政機關，不管是以行政院或以財政部名義，由其訂立各該法之施行細則：例如土地稅法由立法院制定，其第 2 條規定土地稅之中央主管機關為財政部，施行細則亦由中央之行政院以行政命令方式公布；【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 401 頁】契稅條例由中央之立法院制定，契稅條例施行細則亦由中央之行政機關亦即財政部公布施行；印花稅法由中央之立法院制定，同法之施行細則則由中央的行政院頒布施行。其餘各法例如房屋稅條例、使用牌照稅法及娛樂稅法，則由各地方自治團體頒布各該地方之徵收自治條例。然而，所謂徵收自治條例者，論其實際意義即為施行細則（亦即法規命令）的意思，蓋在使用牌照稅法第 37 條、房屋稅條例第 24 條以及娛樂稅法第 17 條均已經表明，直轄市及各縣市所頒布者，乃是各該法之施行細則規定，擬定後尚須送中央主管機關亦即財政部備查。再者，上開徵收自治條例相對於中央制定之母法，完全未針對稅捐之構成要件，例如稅捐主體、稅捐客體、稅基、稅率、免稅或稅捐優惠之範圍，甚至是徵收程序加以規定。因此，上述所謂徵收自治條例者，距離各地方自治團體制定的地方稅法，其意義與性質相去甚遠，實際上等同於中央剝奪地方在憲法上所賦予的稅捐立法高權。儘管依據中央所制定之地方制度法第 2 條第 2 款關於自治事項之定義，包括「法律規定應由該團體辦理之事務，而負其政策規劃及行政執行責任之事項」，但欠缺自主立法權的地方稅，是否仍可稱之為地方稅？可否仍為地方自治團體實際行使自治稅捐的立法權？實甚為可疑。

過往的經驗顯示，正由於中央在現實上剝奪地方自治團體對於地方稅的立法高權，所以中央之行政與立法機關才可以在肆無忌憚的情形下，2002 年時以要活絡當時房地產交易為由，竟然由朝野政黨聯手主導政策，並修法將土地增值稅率減半徵收至今。又在上述地方稅法中，由中央主導立法之諸多稅捐優惠規定，毫無止盡的對於非營利組織（例如寺廟、道觀、教堂或學校）給予免地價稅、免房屋稅，或對於滿足 2 年重購自用住宅土地可退土地增值稅之稅捐優惠規定，而以上三者，正是地方自治團體最主要的稅收來源，則進一步地弱化地方自治團體本已虛弱的財政體【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 402 頁】質。越是倚賴中央稅款分配與補助的地方自治，地方自治團體的財政體質就越虛弱，更無法推動地方自治團體所需要的建設，建立地方自己的特色文化。相反的，在中央集權又集錢的體制下，只有中央機關認為重要的地方建設，例如桃園航空城與機場捷運的建設，或者是中央多數機關所在地之首都與附近地區經濟與生活連結的建設需求，例如臺北捷運的萬大線，因中央各種機關之公務員多數居住在首都或其生活圈範圍內，相關人員可以親自看到、感受到首都需要的建設需求，讓首都的需求可以事實上優先於其他地方自治團體而被滿足，資源也就越集中於首都所在地，但在此同時也

就背離各地方之經濟生活水準本應具有一致性的要求越遠。

或認為，依據憲法第 108 條、第 109 條及第 110 條與憲法增修條文第 9 條規定精神及立憲者的意思，地方自治團體所實施的地方自治，仍應受中央法律規範之監督，故即使中央自行就地方稅行使有關稅捐立法的權限者，並非意味著因此就必然發生違反憲法規定的問題；再者，如果認為中央與地方就系爭之稅捐立法產生權限重疊的爭議者，依憲法第 111 條規定，仍係由中央立法院解決爭議，故就此點而言，也不發生所謂中央侵奪地方稅之立法高權權限的問題。本文無法贊同上述之意見，蓋因憲法第 111 條的規定，僅在剩餘權爭議中才有適用，如果立法者已依據憲法第 107 條第 7 款、財政收支劃分法第 12 條第 1 項規定，將特定之稅目劃歸給特定層級的地方自治團體，這樣的規範就具有憲法規範位階的效力，此一客觀價值的決定，就應該拘束中央之其他機關，包括立法院自己在內，產生依據本文之看法認為具有憲法規範位階的效力，讓地方自治團體可以依據憲法第 109 條、第 110 條規定自行進行立法碑加以執行，不再存在所謂之中央與地方發生剩餘權爭議的憲法問題，立法者自己本身也不可以背離上開基於憲法與財政收支劃分規定所訂下之客觀價值的決定，卻【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 403 頁】恣意再以立法規範方式，剝奪本應由地方自治團體立法的地方稅目。再者，縱使認定中央仍能依據憲法第 108 條、憲法增修條文第 9 條規定，由中央以立法規範之方式制定框架性的法律規範，據以進行適法性的監督，此舉絕非意味著中央竟然可以「完全剝奪」地方自治團體關於地方稅捐的立法高權，蓋因完全剝奪地方稅捐之立法高權者，概念與目的上均不是框架性的立法規範，若現實上根本不存在由地方自治團體自行立法空間之可能性者，應認定有關之立法已然違反憲法保障地方自治之課稅權的基本精神。

伴隨著前述中央完全壟斷地方課稅，乃至於奪占各種課稅立法權限所產生的問題是，中央往往藉由新立法冠上國稅之名，課徵本質上應歸屬地方自治團體的稅收，例如，國家為抑止房地產之投機交易行為而制訂的稅捐，立法者選擇不修改房屋稅條例與土地稅法，而是直接訂立新法「特種貨物及勞務稅條例」課徵。此外，為達房地產實價課稅之目的，立法者同樣也是選擇不改土地稅法中的土地增值稅，而是在所得稅法中增訂不動產交易所得稅之規定（所得稅法第 14 條之 4 至第 14 條之 8）。這種作法最為直接之影響，乃在於依據新法所增加的稅收，完全歸屬於中央國庫所享有，除前述所得稅收以外，完全不用再依財政收支劃分法規定，統籌分配給各下級地方自治團體。

（四）中央制定之框架法律緊縮地方追求長久稅源之可能性

除了上述財政收支劃分法第 12 條第 1 項所訂立的地方稅以外，依據地方稅法通則第 2 條之規定，地方稅尚包括直轄市及縣市自行制定的特別稅課、附加稅課與臨時稅課，以及鄉鎮市制定的臨時稅課。對於上述稅課，中央之立法院制定地方稅法通則作為框架性的法律規範，用以監督上述地方稅之規範。其課稅範圍與限制，已如本文前述。【東吳

公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 404 頁】

依本文意見，地方稅法通則作為框架性法律，在實質上已然扼死地方自行訂立特別稅課、附加稅課與臨時稅課之可能性，早就超越框架性法律規範可能作的限制，而有違憲導致無效之虞。蓋地方稅法通則中，尤其是關於地方稅課稅期間的限制，亦即地方稅法通則第 3 條第 2 項規定，特別稅課及附加稅課之課徵年限至多 4 年，臨時稅課至多 2 年，期滿仍須課徵者即須依照規定重新辦理，若吾人配合我國地方政治的現實情況加以觀察，即可以得知實務上絕無任何地方自治團體的民選行政首長，會願意為上述「短命」的地方稅課賠上自己的政治性命。蓋地方自治團體的民選首長任期僅為 4 年，連選亦僅得連任一次，其若上任之後推動特別稅課、附加稅課與臨時稅課，性質上屬於加稅，又是只針對自己所屬選區的住民加稅，正是冒犯該選區民眾之大不諱，犯了政治上的大忌，很可能會讓該民選首長在下一屆的競選連任中失利，故從政治現實上考量，除非課徵特別稅課、附加稅課或臨時稅課已經取得地方自治團體內之不同政黨間極大的共識，否則幾乎沒有一位民選首長，膽敢只是為了自己的理念，觸怒選民而推動上述地方稅捐之徵收。或認為，如果是在民選首長第二任上任之後，其無競選連任壓力即有可能推動上述地方稅捐的徵收。此話並非事實，蓋連任之民選首長「冒死」推動的地方稅課，課稅期間也僅能持續 4 年，臨時稅課甚至僅能持續 2 年，期限屆滿之後若欲繼續施行，仍須依法重新辦理，換言之，連任首長所推動的地方稅課，根本無法「澤被後代」，又何必自己一意孤行搶著當「烈士」。常見報端或一般評論，認為地方自治團體早有法源依據（指地方稅法通則），卻不願意得罪選民開徵特別稅課、附加稅課或臨時稅課，言中頗有指摘地方自治團體陷入今日的財政困境，乃是基於財政努力或財政紀律不夠，認其咎由自取之意味。殊不知，正是因為地方稅法通則設下不合理課稅期間的規定限制，才導致地方自治團體的首長在根本上欠缺意願，去積極推【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 405 頁】動課徵地方稅課，其間何者為因何者為果之關係，應使其清楚明白。吾人若環顧世界各國之法律，從無民主先進國家對於授與地方的課稅立法高權，以如此方式限制其課徵期間者。另一方面，此種「短命」的地方稅課，也注定其無法成為地方自治團體可以倚賴，以之作為「長治久安」長期建設經費的來源。蓋因下一次重新申請之同一地方特別稅課、附加稅課或臨時稅課，未必保證能夠再通過中央機關之准予「備查」而課徵，從而在欠缺足夠的自治團體所須財政經費前提下，地方自治團體的首長根本不能倚賴上述地方特別稅課收入作為穩固的自主性財源。本文以為，立法院所制定之地方稅法通則，作為框架性法律，已經逾越其作為框架法律的必要界線，實質上扼死地方自治團體就地方稅捐自行立法之可能。

就現實之考量而言，地方自治團體大概只能針對少數人才適用的事務或事物，進行特別稅或臨時稅捐的課徵。以目前實務上，受中央准予備查而課徵的特別稅，計有苗栗縣土石採取景觀維護特別稅徵收自治條例、苗栗縣營建剩餘土石方特別稅徵收自治條

例、南投縣土石採取景觀維護特別稅徵收自治條例、花蓮縣土石採取景觀維護特別稅自治條例、花蓮縣礦石開採特別稅自治條例，以及 5 都合併前之臺中縣特殊消費特別稅徵收自治條例、高雄縣土石採取特別稅徵收自治條例等；受中央准予備查而課徵的臨時稅，有桃園景觀維護臨時稅自治條例、桃園縣營建剩餘土石方臨時稅自治條例。此種僅針對少數人適用的特別稅或臨時稅，由於適用之人數對象較少、稅基也不廣，地方自治團體根本無法藉此獲得，廣泛且大量的財源收入，故難以實質有效地增益地方自治團體的財政收入，改善地方自治團體本即虛弱的財政體質。至於，附加稅的課徵，縱然地方稅法通則第 5 條賦予地方自治團體此種權限，但除非是全國各地方自治團體有一致的共識，一起通過將某項國稅附加相同比例之地方稅捐（日本的住民稅乃【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 406 頁】是以中央法律之地方稅法作統一性的規定，與我國情況有所不同），否則以單一地方欲單獨對於某一國稅而課徵附加稅捐者，不僅將面臨來自所屬地方極大的政治壓力，而且住民也可以輕易地以「腳」投票，亦即，將其戶籍遷到外縣市，並成為外縣市住民，即可免去該項附加稅捐之負擔，使欲透過課徵附加稅以增益自主財源的地方自治團體，希望仍在現實上落空，仍是收不到附加稅捐，故而所謂附加稅者只是畫在紙上的大餅，在現實狀態中不可行。

此外，地方自治團體若欲依據地方稅法通則第 5 條所規定的方式，對於地方稅以提高稅率之方式而增益自有財源者，由於地方稅目多數貧瘠，純就現實考量而言，大概只能針對地價稅、房屋稅與土地增值稅等三項稅目調高稅率，才具有增益地方稅收的實益。然而，調高上開財產稅目的稅率，不僅在理論上有逐步徵收人民財產權之違憲疑慮，另一方面，並非每個地方自治團體，均有政治與經濟條件用以調高上開稅率，蓋能調高稅率之地方自治團體，必屬區域之經濟較熱絡，其土地與房屋之價格均上揚，且須在民氣可用的時機，才讓地方自治團體有機會，藉由調高稅率的方式以收取自主財源。從過往的經驗顯示，符合上開條件者大概只有在臺北市，僅對部分熱門地段的房屋或土地，得藉由調高房屋稅與地價稅稅率的方式，增加地方的自主財源。但只要景氣一旦翻轉或經濟發展遲滯，或民意不再支持時，上述調高稅率的方式，將受打壓經濟發展的強烈抨擊。因此，對於這些經濟發展相對較佳之地方自治團體而言，縱有可能調高部分地方稅之稅率，也不是一個能「長治久安」並倚賴其收入的穩固財源。若對於經濟發展較差的偏遠縣市而言，所謂調高地方稅之稅率，現實上幾乎不可能。

從結論上而言，現行地方稅法通則賦予地方以課徵權限的特別稅、臨時稅與附加稅者，現實上根本不能為地方自治團體帶來【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 407 頁】穩固且充裕的地方稅源收入。

（五）統籌分配稅之劃分欠缺合理性的標準

在地方自治三法通過後，地方稅法通則在現實上仍無法為地方自治團體帶來長治久

安的自主財源，從而現實上多數之地方自治團體只能倚賴中央國稅收入的統籌分配稅款，以增加自己所屬之地方自治團體的稅課收入，蓋相對於中央給予之補助款，地方自治團體對於統籌分配稅款之期待，因有固定的公示與比例計算，故而較具可預測性與期待性。前已述及，我國統籌分配稅款分成 94% 的普通統籌分配稅與 6% 的特別統籌分配稅款。5 都改制前，係分別算定給予直轄市、縣市、鄉鎮市，依照 43%、39%、12% 之比例各自分配後，直轄市彼此間係參酌受分配直轄市以前年度營利事業營業額、財政能力與其轄區內人口及土地面積等因素，研訂公式分配予各直轄市；縣市彼此間之可供分配款項 85%，應依近 3 年度受分配縣市之基準財政需要額減基準財政收入額之差額平均值，算定各縣市間應分配之比率分配之。其可供分配款項 15%，應依各縣市轄區內營利事業營業額，算定各縣市間應分配之比率分配之；鄉鎮市則應參酌鄉鎮市正式編制人員人事費及基本建設需求情形，研訂公式分配各鄉鎮市。至於 6% 之特別統籌分配款，係供為支應受分配地方政府緊急及其他重大事項所需經費，由行政院依實際情形分配之。5 都改制後，統籌分配稅款之比例則依據直轄市、縣市、鄉鎮市各為 61%、24%、9% 比例分配，如前所述。2014 年桃園市加入直轄市陣營後，直轄市將來受中央統籌分配稅款的比例，應該會更為增加。

在上述統籌分配稅款之分配公式中有兩個基準邏輯，亦即財政能力與財政需要在進行運轉。衡量兩項要素的計算方法，在財政收支劃分法第 16 條之 1 第 2 項第 4 款至第 6 款，以及中央統籌分配稅款分配辦法第 8 條至第 10 條，分別規定有直轄市（與【**東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 408 頁**】準直轄市）、縣市、鄉鎮市等不同的考量因素與計算公式：原則上，計算直轄市或準直轄市彼此間的統籌分配稅款，係依據其各類營利事業之營業額、財政能力，轄區內人口數、轄區之土地面積而計算；計算縣市彼此間統籌分配稅款，則依據其基準財政需要額與基準財政收入額間之差額平均數，輔以轄區內營利事業的營業額比例決定之。基準財政需要額包括正式編制員工之人事費、基本辦公費、警消人員加班費、社會福利支出以及基本建設經費。在基本建設經費中，納入轄區人口數、土地面積、農林漁牧業從業人口數、工業從業人口數的考量因素。至於基準財政收入額，為現實上各縣市政府的賦稅收入決算數，減去統籌分配稅款與依據地方稅法通則開徵的地方稅收；鄉鎮市彼此間的統籌分配稅款，則依據人事費與基本建設需求兩項要素計算。其中基本建設需求要素部分，包括不論大小的平均數分配、轄區人口數與轄區土地面積之百分比等因素。

2010 年 5 都改制後，關於直轄市彼此間分配之比例，依據中央統籌分配稅款分配辦法第 8 條第 1 項之規定，將母法亦即財政收支劃分法第 16 條之 1 第 2 項第 4 款規定，數項影響統籌稅款分配之因素（亦即營利事業營業額、財政能力、轄區人口、土地面積）予以公式化（原則上以各該市平均值之百分比乘上權數值），並藉此予以透明化：最近 3 年內之各類營利事業營業額平均值占全部直轄市及準用直轄市之縣平均值合計數之百分

比，其權數占 50%；各該直轄市及準用直轄市之縣最近一年底轄區之人口數占全部直轄市及準用直轄市之縣人口合計數之百分比，權數占 20%；各該直轄市及準用直轄市之縣轄區之土地面積占全部直轄市及準用直轄市之縣土地面積合計數之百分比，權數占 20%；各該直轄市及準用直轄市之縣最近 3 年度財政能力平均值，權數占 10%。關於財政能力之計算公式則為（各該直轄市及準用直轄市之縣轄區內之人口數 × 全部直轄市及準用直轄市之縣每人自有【**東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 409 頁**】財源平均數 ÷ 各該直轄市及準用直轄市之縣每人自有財源）÷ 全部直轄市及準用直轄市之縣依前述括弧內算定數之合計數。準用直轄市之縣，上開各項指標之比例則另外依據同條第 2 項之規定，以一定比例計算之。2014 年底桃園市改制為直轄市，此一問題在可見將來依然無解。

吾人不太能理解，為何上開條文在計算地方自治團體的統籌分配稅款，於不同層級的地方自治團體間，可以有如此不同邏輯的計算方式。其中各種指標、因素與權數間不同比例的配置，顯然會在實務上具體影響各地方自治團體所獲統籌分配稅款額。以上述直轄市與準直轄市間的統籌分配稅款分配為例，其將營利事業之營業額因素納入者，應係基於轄區內之營利事業對於營利事業所得稅（或包括營業稅）的稅收貢獻度而規定，但同樣是對於財政收入有貢獻度，為何未加入轄區內個人之綜合所得額作為考量因素？又無論是個人綜合所得額或營利事業之營業額，均屬現實上對於直轄市之稅收有所貢獻的因素，但在計算各直轄市之財政能力時，卻以平均數亦即每人之自有財源平均數作為分子，故而所謂的財政能力，究竟是以實際的財政收入或以虛擬的應收入為基準？再者，轄區內人口與土地面積，應屬於基準財政需要因素，亦即轄區人口越多、土地越大者，將有越多的財政需求，但此項財政需求因素，似應將人口數乘上每人之自有財源平均數以後，才能實際反映各直轄市的基準財政需要額。又財政能力與財政需要額，本質上屬於相互背離的考量因素，亦即理論上財政能力越高者應受較少的分配，反之財政需要較高者應受較多的分配，卻在此處以同一公式，只是利用不同比例的權值，進行同一方向的考慮，豈不相互矛盾？這也間接顯示出中央對於統籌分配稅款之分配，在實務運作上之目的不明，無法辨別其究竟係在反應地方自治團體對於中央稅收的貢獻度（回饋給地方的心態），或者應基於調劑財政盈虛之目的，彌平各地方自治團體在實際財【**東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 410 頁**】政能力與財政需要間的差距？而後者才是統籌分配稅款設立的真正目的，只是在我國現制中，因中央統攬所有稅收較豐的稅目，讓即連財政能力最佳的地方自治團體臺北市，其自主財源尚不足以滿足其基準財政需要，才導致統籌分配稅款在此處的計算公式，不合於其正當目的。

其次，在縣市彼此間統籌分配稅款的分配，係將各縣市依據基準財政需要額減去基準財政收入額的差額平均值，作為計算基準。此項標準，原則上正確反映出統籌分配稅款之調劑財政盈虛目的，但似乎也等於同時昭告，在臺灣沒有任何縣市能夠在現制底下，

獲得足夠的自有財源，其所受分配者，也只是在彼此間互相決定其差距額應予平均而已。另一方面，縣市之基準需要額不再如上述直轄市係以轄區面積與人口數計算，改以正式編制公務員之人事費、辦公費、警消加班費、社福支出以及基本建設經費為度，而基本建設經費再將轄區之面積、人口數與農林漁牧及工業從業人員數分開計入，等於宣告中央給縣市之統籌分配稅款只是用以支應上開維持縣市體制之基本運作所需經費而已，遑論讓地方自治團體有財政餘裕，可以開展自身所欲發展之經濟、教育或文化建設。至於，縣市具備的財政能力，並非以應具備之財政能力為基準，而是以其現實上所取得的財政收入為基準，從而吾人可說，體制上本來就不鼓勵縣市自行開闢地方稅收作為財源，只要坐等中央分配，原則上就可分配更多的統籌分配稅款。至於，鄉鎮市的分配基準，則更反映出只為了維持鄉鎮市的基本人事與建設經費本質，讓納稅義務人所繳納的稅捐，只是多培養一些基層公務員與民意代表，作著可由縣級之行政人員與民意代表可以完成的事情。

財政收支劃分法第 16 條之 1 第 1 項規定，第 8 條第 2 項及第 12 條第 2 項至第 4 項規定之稅課統籌分配部分，應本透明化及公式化原則分配之。所謂「透明化」、「公式化」的意義在【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 411 頁】於，要求中央行政院應提出合理性標準，依照可以被事後檢驗的方式來分配統籌分配稅款。合理具有說服力的分配標準才是本條項規定之重點所在，而不是公式化的分配本身。公式化的分配只是在確保中央分配統籌分配款的形式公平性而已。是否具有實質公平性，則依賴實務上建立合理並邏輯一貫的指導原則，達成使各地區之生活水準差距能夠逐漸拉近的目標，方才是制度上設立統籌分配稅款之正確作用。

目前我國在上述計算公式下，5 都改制前之大型地方自治團體如北、高兩直轄市，將因為受統籌分配款之分配公式的保障，兩口之家就能分配到 43% 的統籌分配款，反之前臺灣省轄下的 16 縣加上 5 個省轄市，21 口之家也只不過總共分到 39% 的統籌分配款，全臺灣 329 個鄉鎮市，則只能分到 12%，形成大者恆大、小者恆小的局面。也難怪各地方之地方自治團體在 2010 年，或單獨或聯合都要爭取升格為直轄市，分食這受公式保障的統籌分配稅款。5 都改制後，北北中南高 5 都共分食 61% 之統籌分配稅款大餅局面未改，直轄市因為不用再下分，不用維持龐大且重疊的各科人事，即有剩餘經費，進行基礎建設與維持公物之正常運轉，而其餘 17 縣市則只能分到 24%，其中偏遠之縣更要層層下分給所屬的鄉鎮市，至於鄉鎮市則是將所分到之有限經費，維持其跟縣所能擔負之功能，不僅相互重疊且比例偏高的各種人事（首長、公務員、民意代表）費用，藉以維持鄉鎮市基本架構之存在，卻剩餘不多之經費而可提供於基礎建設或維持所屬公物的正常運轉，形成大者之基礎建設與設施均越來越充足（至於，之後自鄉村湧入都市的人口，又使都市中該等基礎設施越來越不足敷使用者，則另當別論）、小者之情況卻反其道而行的局面。

或認為，北、高兩市之所以要分給較多的統籌分配款，是因為她的人口、營利事業眾多，且營業發達，貢獻較多的稅收，也【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 412 頁】因此分配給予較多的統籌分配款；也有認為，北高兩市之所以要多分給統籌分配款，是因為她的人口眾多，土地面積狹隘，財政需要因此較高之故。兩者說法雖然背道而馳，但都得出統籌分配稅款應多給直轄市的結論，即屬似是而非的結論，並誤會了統籌分配稅款之制度意義。蓋統籌分配款，正如同財政收支劃分法第 16 條之 1 第 4 項所稱「應本調劑財政盈虛原則」而由中央進行統籌的分配。所謂「財政盈虛」並不是指個別地方自治團體的財政盈虛，亦即不是考察臺北市、高雄市或任何直轄市或縣市之個別的財政收入是否足夠其財政需要，而是就全體地方自治團體作整體性考察，進行水平式的財政調整（horizontaler Finanzausgleich）。換言之，統籌分配款所欲調整的是同一層級的不同地方自治團體間，因財政需要與財政能力的差距，目的在使各地區彼此間的生活水準差距能夠拉近，而非大者恆給予更多的資源挹注，小者反而給予少的資源，這不僅會逐漸拉開臺灣各地方自治團體（猶如自然人一樣）間的貧富差距，違反國民平等原則，也造成貧窮地方的住民為尋求更好的生活條件，不斷遷入北、高等大型地方自治團體居住，又造成另一種惡性循環，亦即偏遠縣市人口外移嚴重，生活環境品質因無人關心聞問而惡化，而北高兩市尤其是臺北市，則因大量人口遷入而致使空氣、房屋、環境與生活品質不斷下降，形成兩者皆受害的狀況。環顧世界各國的財政平衡制度，從無統籌分配款以此種方式運作者。我國統籌分配款的運作方式，等於是在比較地方自治團體彼此間的政治實力何者較強大。這是在依據「實力法則」，而不是依照「調劑財政盈虛原則」而進行財政調整。也難怪乎，即連許多財政學者或實務人士，均一直在強調統籌分配稅款之分配，是一個零合遊戲，是一個政治問題，是一個政治協商或運作，而非單純財政問題。2001 年 1 月 17 日，任期即將屆滿之第四屆立法院會，在朝野對決氣氛中，未經一讀付委即快速三讀通過財政【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 413 頁】收支劃分法的修正案，結果事隔一個月後新就任的第五屆立法院，又於同年 2 月 19 日完成覆議，一切回復原貌。兩次修法爭議所產生的現象，似乎也正凸顯了在我國，有關財政收支劃分法的修正，確實為朝野政黨間角力鬥爭的標的。

伍、我國地方課稅與財政平衡制度問題改進之道

光只提出問題所在而無找出解決問題之方法，並無法解決問題。以下將上述各問題一一說明其解決方法。

一、憲法應明訂保護地方財政權的基本原則

我國憲法並未如德國基本法明訂各級之地方自治團體，各自可獲得各個稅收的收入比例，在我國實務上，係由憲法規定授權中央之立法機關，制定財政收支劃分法，再具

體進行中央與地方財稅權限的劃分。正由於財政收支劃分法係由中央之立法機關單獨行使立法權限，故為保障地方自治團體的財政自主權，本文認為，宜在憲法層次中加入中央與地方財源劃分之基準原則，以及伴隨而來的財政負擔之移轉與補償原則。換言之，中央與地方之間財稅收入高權的水平劃分，原則上應以滿足地方為辦理「自治事項」所需的財政收入為原則，採取財源依事權劃分原則，特別是地方依法應辦理的「義務性自治事項」，即應滿足其財政需要為基本原則。其次，則是辦理委辦事項所需之財源，即應隨同事權之移轉而一併移轉，此為財源隨事權移轉原則。再次，則是中央若立法削減地方之自有財源、廢止或停徵地方本來擁有的自有稅源、以立法方式增加地方應辦理之義務性自治事項，或增加地方自治團體之支出者，以致於增加地方自治團體財政的負擔者，**【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 414 頁】**中央即應設法籌措財源給予地方相對應的補償，這是替代財源之財政補償原則。以上三者基本原則，儘管財政收支劃分法第 38 條、第 38 條之 1 對於後述之兩個基本原則均設有明文的規定，惟基於法律明文之規定仍可以由中央立法機關，事後再以法律的明文規定加以修改，藉由後法推翻前法原則，或者甚至是在其他之專業法律中，另外訂立有別於財政收支劃分法的規定，藉由特別法規推翻一般法規原則，進而達到修整上開基本原則的目的，考量到為拘束中央立法權限的行使，本文因此認為，宜將上述中央與地方財稅劃分的基本原則，明文訂立在憲法條文規範中，以為中央之立法機關制定法律規範時應遵守的憲法規範基礎。

二、在憲法架構下建立代表地方利益之機關

前文已述及，立法院為中央之立法機關，本身就代表中央的利益，並不適合作為解決中央與地方分權爭議的機關。立法院所通過或修改關於規範地方自治事項的框架性法律，不適宜在未充分考量地方利益之下，即認定其已完成合憲的正當性程序。過往的經驗即已顯示，立法院經常在替中央政府之政策（透過朝野之黨團協商）買單的同時，犧牲地方自治團體的財政利益，或者增加其費用上負擔，或者任意刪減地方自治團體的稅收。儘管中央政府會在政策通過時，經常會承諾給予地方自治團體相對應的補助，但是不僅杯水車薪，不足以應付所有地方自治團體增加的需求，也可能虎頭蛇尾只給前幾年的補助，之後隨即不了了之，完全未曾考量到這種作法在實際面、制度面，對於地方自主性財源所發生的傷害與影響。

有關中央與地方自治權限劃分的爭議，既然屬於憲法層次的問題，應有憲法架構下制度性的解決對策，而不宜將其當作是爭**【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 415 頁】**議發生時，地方自治團體之首長對於中央，或朝野政黨彼此間的喊話，當作政治爭議或政爭，尋求個案的協調與解決。實際上，中央與地方間之分權，無論是單一國家或聯邦國家均由中央處理的事項，例如軍事與國防、外交、貨幣、國境治安與司法（此一事項是否專屬於中央，仍有見仁見智之想法）等專屬中央管轄事項以外，其他之事項無論是有關事務或財政權限的劃分，均需個別事項由中央與地方配合學者專家，逐一進行

學理與實務上的檢討，有時也甚難作事務劃分，須中央與地方共同協力方能應付為之。即以最近實務上發生的食安爭議事件為例，不僅涉及地方政府應對於境內原料廠商嚴加看管問題原料，查核市場上既已販售商品是否包含問題原料，更應由中央主管機關儘速對於社會大眾產生疑慮之事項，包括相關材質之可用與禁用事項作出統一的規範與說明，彙整目前各地方政府所進行查核與已知事項的資訊公告，以解決社會大眾對於物品使用與食用安全的疑慮。在暫時尚未找到對於每項事務之實質性、合乎我國國情、滿足各方需求的明確性標準以前，從制度上設立解決中央與地方分權爭議之常設性機構，讓地方有參與中央關於事項或財政分權之立法或政策形成可能性的程序與機會，並於涉及地方利益時有決定權限者，應該是唯一可以考量的途徑。換言之，應在憲法中架構可充分代表地方利益與聲音的制度性、常設性機關。

本文在此僅概略介紹德國聯邦體制中，代表地方利益的制度性機關以為我國參考。在德國聯邦機關中代表地方利益者即為聯邦參議院，其組成員與聯邦眾議院係由各邦選民直接選舉或依據政黨比例代表所產生者不同，乃由各邦政府之內閣成員或其他成員擔任代理人所組成（基本法第 51 條第 1 項）。因此，聯邦參議院之組成員即為各邦的邦長與其內閣中之部長，財政部長尤為其中不可或缺的人選，代表地方的利益與聲音，參與聯邦政府的立法、行政與涉及歐洲聯邦之事項（基本法第 50 條）。因此只【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 416 頁】要是涉及地方利益，在聯邦眾議院（Bundestag）中通過的法案，都應依照基本法第 76 至 78 條規定之立法程序，送到聯邦參議院中進行複決；聯邦政府亦應經常使聯邦參議院知悉其事務處理之情形（基本法第 53 條第 3 段）。目前在聯邦參議院中之各邦票數，係與美國聯邦體制中之參議院每邦兩票有所不同，係依各邦之人口數而有票數之歧異。大邦者如 Baden-Württemberg、Bayern、Niedersachsen、Nordrhein-Westfalen 6 票，Hessen 5 票，Berlin、Brandenburg、Rheinland-Pfalz、Sachsen、Sachsen-Anhalt、Schleswig-Holstein、Thüringen 有 4 票，Bremen、Hamburg、Mecklenburg-Vorpommern、Saarland 則有 3 票。每一邦的投票必須由其出席之邦政府成員或其代理人，以一致性的方式投出（基本法第 51 條第 3 項）。至於，各邦如何投出邦一致性的票數，基本法中未設規定，係由各邦自己決定之。體制上，聯邦參議院與聯邦眾議院各自具有不同代表性，非等同於第二個立法院，所行使的乃是對於聯邦法案的異議與同意權。這項權力尤其在基本法中關於德國中央與地方財政權限的劃分上非常重要，換言之，基本法第 104a 條第 3 至 5 項、第 106 條第 3 至 6 項、第 107 條第 1 項有關聯邦與各邦間之財政事項、稅捐立法、收益與行政高權，均須得聯邦參議院的同意，方能制定與修改法案，使聯邦制的地方自治精神徹底透過制度性機構的參與獲得保障與確認。

從上述德國對於地方自治精神的重視與經驗顯示，關於地方自治的自治事項，若無地方之利益與聲音作制度性與常設性的參與，地方自治的精神與財源自主權，隨時都可

因中央自私的政策性考量而被任意破壞。本文並非有意指摘我國特定人、朝野政黨或特定之中央機構，一定會藉由中央之立法或行政權限去干涉地方自治，但與其信賴善意的、有遠見的中央政府首長、立法機構領袖或執政黨會尊重憲法規定的地方自治精神，還不如信賴制度會保障地方，至少在中央與地方權限劃分規則制定與發生爭議時【**東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 417 頁**】的參與可能性。從而透過修憲，在憲法中加入類似上述德國聯邦參議院之制度性機關，依照憲法或法律之進一步的規定，參與中央法律規範（包含法律與法規命令）形成的機制，尤其是涉及中央與地方必須共同協力才能完成的事務與財政分權，似乎才能達成上述之目的³⁹。

若短期內修憲無法進行，退而求其次者，至少最低限度亦應由法律規範，例如在我國之地方制度法與財政收支劃分法中修法加入，中央與地方共同組成之常設性機關，以解決雙方有關於事務或財政分權的爭議。目前在我國體制中，並無任何這樣用以解決分權爭議的常設性機關存在。實務上，行政院院會一直邀請直轄市之首長列席參與，但地方政府首長在該會中僅有發言權，既無提案權，更無表決權，故性質上僅屬中央之內閣政府部門，甚至是行政院長聽取地方意見的非正式管道而已，非屬維護地方自治團體利益的常設性機構。且由於行政院會非屬地方自治團體自行召開的集會，地方自治團體的首長幾乎無法在此一場合之前或程序進行中，作彼此間的意見交換，共同分析彼此間的共同利益與利害衝突之處，即在現實上使地方自治團體彼此間甚難取得一致性的步調，共同面對來自於中央可能侵犯地方自治事項或財政權限的問題。從而，解決地方財政問題的根本對策，至少應在上述法律規範中，建立分權爭議處理的常設性機構，並制定地方有權參與中央涉及地方利益之立法與行政形成的程序規範。若然，需要進一步解決的爭議問題將是，應將上述分權爭議處理之機關定位為立法或行政機關的本質問題。原則上，若由憲法中設立相關機關代表地方利益，用以複決中央之行政或立法所提出有關地方利益的法案（包括法律與法規命令）時，應在體制上與上述德【**東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 418 頁**】國聯邦參議院之模式較為接近，因此較具有立法機關的性質，制度設計上即應向立法機關接近。但若分權爭議處理之機關係由立法院所制定的法律組織，亦即依據地方制度法與財政收支劃分法增設之規範組織而成，則其本質上似乎較傾向於行政機關之性質。為發揮其獨立判斷的精神，應使此等組織成為合議制的獨立行政委員會，以發揮解決中央與地方分權爭議的功能。在單一國的日本，為促進地方自治，亦在總理府下設有紛爭處理委員會，性質上屬行政機關，似乎係採取此一模式。

在上述制度性機構中，值得一提的是，司法院大法官之角色與地位。原則上，司法院大法官作為體制上唯一之憲法解釋機關，應可對於上述中央與地方分權之爭議，表示

39 學者亦有提出，參考司法院釋字第 550 號解釋意旨，我國應該在地方制度法中明訂，地方自治團體參與中央決策之權限與參與方式的規定，參陳清秀，前揭註 16，頁 629 以下；同氏著，前揭註 28，頁 679。

其意見並扮演維護地方自治精神的憲政體制維護者角色。惟基於司法之被動性格，司法法院大法官不可能在中央與地方之爭議未提起憲法訴訟之前，即主動介入中央與地方分權規範之制定或修改工作。司法只能靜待具體爭議之發生，對於憲法或法令解釋有違憲疑義時才能介入，因此並不適合作為體制上反映地方利益與聲音的制度性機構。但以其作為司法機關的本質，卻相當適合作為事後處理中央與地方分權爭議，並作出終局決定的體制上機關。換言之，若採取前述建議，無論是以修憲或修法方式而設立的中央與地方分權爭議處理機關，對於個案事項中發生事權或財政權限劃分爭議，對其決定仍有不服的中央或地方，仍可以向司法院大法官提起憲法訴訟之方式，請求司法院大法官作事後介入的處理，以定紛止爭。

三、重新調整中央與地方財政分配之稅目與比例

前文已述及，立法院透過財政收支劃分法的制定與修改，將大宗稅源的稅目例如所得稅（含綜合所得稅與營利事業所得稅）【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 419 頁】與消費稅（營業稅與貨物稅）劃歸為國稅，小稅目如財產稅（含地價稅、房屋稅、使用牌照稅）劃給地方，儘管上述國稅收入，依照相關規定仍須提撥一部分稅收，進入中央應分配地方的統籌分配款，但即使加上此部分的稅課收入，地方自治團體不僅是直轄市，尤其是縣級自治團體的財政，仍然陷入極度困頓的現況。

本文的建議乃是重新調整，中央與地方財源分配之稅目，特別是稅捐收入高權的比例⁴⁰。稅收豐富的稅源，亦即所得稅與營業稅，不能全為中央所獨占或取得絕大比例之稅收。目前依據財政收支劃分法第 8 條第 1 項之規定，係以所得稅收 10%、營業稅收 40%、貨物稅（特殊的消費稅）收 10%，列入中央的統籌分配款分配給地方。若將其比例分別調整為 20、50、20 之比例或甚至更高（例如所得稅比例調整為 30%），則地方可獲取的國稅款數額將比目前數額多出許多，相信對於地方自治財源之挹注，會有立即正面的幫助，無庸仰賴不切實際的地方自治稅捐（特別稅、臨時稅、附加稅），目前我國地方自治團體的財政困境，可立即獲得緩解。其中，關於所得稅收之重新分配更居於關鍵的地位，蓋不僅因為所得稅收含綜合所得稅與營利事業所得稅）向來居各稅目之冠，還因為所得稅收最能反映一國或地方經濟景氣之榮枯。景氣佳所得多則稅收亦多，景氣差所得少則稅收亦少，使自治團體與中央同身感受納稅人稅捐負擔能力之起伏，不至於因稅捐之徵收過多而影響人民的工作、居住意願。

吾人舉德國聯邦與各邦間財源稅收分配比例，為我國之參考，亦可以證明上述建議之稅收分配比例尚屬「溫和」。在德國，依據基本法第 106 條第 3 項之規定，個人之綜合所得稅（Einkommensteuer）、法人所得稅（Körperschaftsteuer，相當於我國之營利事業所

40 同此建議，請參陳清秀，前揭註 28，頁 678。

得稅)與營業稅(Umsatzsteuer)收之收入,除【東吳公法論叢第10卷,2017年8月,第420頁】所得稅收依據同條第5項之規定、營業稅收依同條第5a項之規定分配給基層之地方自治組織(Gemeinden)以外,綜合所得稅與法人稅收均由聯邦與各邦平均分配,營業稅收中關於聯邦與各邦分配之比例,經由聯邦參議院同意後由聯邦法律加以規定。其在聯邦、各邦與鄉鎮及鄉鎮自治聯合組織間關於所得稅、法人稅與營業稅之分配比例如下表所顯示⁴¹：

| 主體 稅目 | 聯邦 Bund | 各邦 Länder | 鄉鎮與鄉鎮聯合自治團體 Gemeinden und Gemeindeverbände |
|-------------------------------|------------|--------------|-----------------------------------------------|
| 綜合所得稅 Einkommensteuer | 42.5 % | 42.5% | 15.0% |
| 扣繳利息所得稅 Zinsabschlagsteuer | 44.0% | 44.0% | 12.0% |
| 法人稅 Körperschaftsteuer | 50.0% | 50.0% | - |
| 營業稅 Umsatzsteuer | 53.9% | 44.1% | 2.0% |

如果我國直轄市或縣市地方自治團體,以共分稅(Gemeinschaftssteuer)的形式,擁有各地徵起之個人綜合所得稅收的42.5%、營利事業之所得稅收50%作為自主財源者,則又何必爭取所謂中央的統籌分配款?又何必求諸於空有地方稅法通則作為依據,卻不切實際的地方自治稅(特別稅、臨時稅、附加稅)?在此種前提下,中央要求地方自治團體應自負財政責任才有正當性理由。以目前現制的劃分基礎,若要求地方自治團體自我負責,根本不切實際亦未見合理。究其實際,我國地方自治團體財政困境的根源,在於不合理的中央與地方財源之劃分。【東吳公法論叢第10卷,2017年8月,第421頁】

以中央與地方共分稅收較豐之稅源的方式,取代將上述稅款以統籌分配稅款由中央分配的方式,優點在於地方自治團體所能獲得的所得稅源,為法律制度上所保障的固定比例,屬於其可信賴,並為長治久安之自主財源,同時具有鼓勵地方自治團體盡力發揮各自特色與產業之意,換言之,只要自治範圍境內之居民與營利事業所得越高者,即將直接有利於所屬之地方自治團體的財政收入。當然,由於現實上臺灣的地方自治團體彼此間之發展歧異,必然有部分之地方自治團體的財政能力較佳,部分之地方自治團體財政能力相對較低,此時在制度上才須藉由交付給中央以統籌分配稅款之方式,調和彼此間的差距。這才是統籌分配稅款運用的真正方式,而不是如我國實際操作者,係在制度上先令所有的地方自治團體均處於財政貧困邊緣,全交由中央進行統籌分配稅款的分配,地方自治團體之中尤其是直轄市,只能被迫藉由政治實力,以獲取維繫自身運作本即需要的財政資源,卻也因此間接地擠壓到相形之下更為窘迫的(其他無法單獨或聯合升格之)偏遠縣市,令其發展更為艱困。關於統籌分配稅款之運用,將詳如後述。

41 Seer, a.a.O. (Fn. 33), § 2 Rn. 72.

四、地方稅之立法高權回歸地方

前文已述及，地方稅如土地稅（含地價稅、田賦、土地增值稅）、房屋稅、使用牌照稅、契稅、印花稅、娛樂稅，目前實務上均由中央自行立法，部分法律甚至由中央訂定施行細則，部分法律則由地方制定具有施行細則性質的稅捐徵收自治條例。此乃中央「剝奪」憲法賦予地方的地方稅捐立法高權，依本文意見，屬於不折不扣違憲的法律規定，中央應儘速將地方稅之稅捐立法高權還給地方自治團體。**【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 422 頁】**

五、撤除中央法律對於地方自治稅捐所作不必要之限制

前文已述及，地方稅非僅包括土地稅、房屋稅、使用牌照稅、契稅、印花稅、娛樂稅而已，也包括地方依照地方稅法通則所制定之特別稅課、附加稅課與臨時稅課等地方自治稅捐。然而，上述地方自治團體之自治稅課，由於中央訂立之地方稅法通則作逾越其框架性法律的限制，尤其是對於上述稅課作課徵期間上的限制，導致在政治現實上，並無任一地方自治團體，有意願針對全體住民而實施如此「短命」的課稅立法，從而亦無從藉此建立長治久安的自主財源，只能完全仰賴中央的統籌分配款或補助款辦事，因此應儘速撤除中央法律對於地方稅捐所作不必要的限制。地方稅法通則第 3 條第 2 項之規定關於課徵期間的限制，實質上扼殺地方課稅之可能，應認其為違憲而宣告無效。

六、釐清統籌分配稅之作用與建立合理性標準

依據陳清秀教授的說明，一個理想的財政調整體系，應滿足以下幾個基本原則，包括地方自治（Autonomy）的保障原則、財源保障（Revenue adequacy）原則、衡平（Equity）原則、效率（Efficiency）原則、透明性、穩定性及簡化等程序性原則⁴²。

然而，從我國財政收支劃分法第 16 條之 1 所規定之統籌分配稅款的分配公式，係依照直轄市、縣市、鄉鎮市三者以固定比例去分配統籌分配稅款者可知，即可知道我國立法者並未完全理解，統籌分配款作為財政調整工具的意義與作用。前文已述及，統籌分配款之作用，係在調整地方自治團體彼此間，關於財政能力與財政**【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 423 頁】**需要之間的差距，使各地區彼此間的生活水準差距能夠拉近。蓋國家之所以有義務進行國內各地區生活水準差距的調整，係因在平等原則下，國民不論居住於何處，均應享受同等價值的生活水平。但地方自治團體就像人一樣，彼此間有歷史、地理、氣候、人文與景觀條件上的差距，因此不可能每一地區的發展狀況均屬相同，財政能力即不可能相同，必然會有參差不齊之處，因此當特定地區因財政能力不足，無法滿足維繫同等價值之生活水平的財政需要時，即須進行水平式的財政調整，以調整各地方自治團體間，不同的財政能力與財政需要之間的差距，促使其在結果上能

42 詳參陳清秀，前揭註 28，頁 657 以下。

盡量達成各地區，均至少應享受一定水準以上的生活水平，此即為制度上建立由中央進行統籌分配稅款之目的。當然，這並非意味著每個地區均齊頭式的平等，以相同的方式生活，蓋地區財政能力之強弱，除上述外在不可變的條件以外，也跟該地方自治團體所採行的施政政策有密切相關，從而如何在一方面兼顧國民平等原則與國家整體性的觀點上，提供居住於不同地區國民均有同等價值的生活水平，另一方面又能使地方自治團體的自主性、自我選擇性不因此受到壓迫，繼而對於自我所採行的施政政策負責，是一項需兩方面平衡兼顧的問題。

在討論統籌分配稅款之分配前，本文係以縣級以下之鄉鎮市自治團體，欠缺憲法基礎與地方自治的實益及必要性，其行政組織建議應予廢止，由縣政府以類似於市之行政區的方式加以替代，其民意代表組織則納入縣議會中，故而縣自中央所獲之統籌分配稅款，無庸再層層下放分配至鄉鎮市，而得以縣為單位，進行統籌分配稅款之討論。本文並不欲否定我國鄉鎮市之基層首長與民意代表的選舉，對於臺灣民主進程的發展，尤其是在戒嚴時期，有其不可磨滅的重大貢獻。但時移境遷，以我國基層鄉鎮市的幅員大小與規模，似乎沒有再作此自治層級劃分的必要性，至少在財政權限劃分而言，不應再以有限經費，維持體系龐大的基【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 424 頁】層人事組織。只是，上述決定涉及我國政治中極為敏感的地方本位與選舉樁腳議題，似乎並不易取得共識。

在上述前提下，我國地方自治團體組織將只剩直轄市與縣市。討論決定統籌分配款之分配方式者有兩項基本要素，亦即各地方自治團體之（基準）財政能力與其（基準）財政需要，地方自治團體應受分配或者應給予，均係依照財政能力與財政需要相互減除後的計算結果而決定。換言之，如果地方自治團體之財政能力不足以因應財政需要者，中央必須藉由統籌分配稅款之方式，補足地方自治團體之財政需要，反之，若地方自治團體之財政能力足以因應財政需要，甚至有餘者，制度上即應透過有餘裕之地方協助其他地方團體，或繳付部分財源給中央，讓中央以之作為統籌分配稅款，分配給其他之地方自治團體。理論中的統籌分配稅款制度，本應以現實上各地方的財政能力減去基準財政需要後之餘額作為基準，但由於在實務上，部分財政能力不佳的地方自治團體，可能持續拒絕以積極作法開闢自己本應取得的財政收入，企圖藉此以獲得在統籌分配稅款中更為有利的分配結果，若在此時，似可考量以設算財源收入之方式，利用上述中央與地方分權爭議之解決機制，將其應取得的財源收入，計入各該地方應取得之財政能力的一環。相對於此，關於基準財政需要部分，所需考量之因素主要為公務員之人事費用（反應其轄區之面積與人口數，並輔以適當的加重權值比例，蓋轄區越大、人口越多者，將有超過等比級數比例的財政需要）、維持現有公物或公營造物設施運作所需的經費、教育與社福所需經費之支出，並應給予適當反應各該轄區人口與土地面積比例的建設經費，包含其基礎之公共建設或進行有地方特色文化的建設在內，中央在計算各直轄市及縣市

之基準財政需要而決定統籌分款稅款分配時，即應透過上述之中央與地方分權爭議的常設性機構，以解決部分之地方自治團體可能浮濫開列財政需要的支出，或者開列之後卻【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 425 頁】執行不力的問題。蓋目前臺灣各地地方自治團體支出中最大的三個項目，就屬人事、教育與社福經費，維持既有之公物與公營造物設施的正常運轉，亦屬重要，增加整體住民福祉的經濟或公共建設，亦屬地方繼續發展所需，自應作為財政需要而予以滿足⁴³。

陸、結論

我國憲法第 10 章「中央與地方之權限」、第 11 章「地方制度」，以及憲法增修條文第 9 條之規定，均確保我國縱使作為學理上被稱為是單一制的國家，「地方自治」依然享有憲法位階規範之適用，其應受憲法保護規範的地位，不僅在學理中承襲自德國憲法學界所論述之「制度性保障」說予以強化，實務上司法院大法官也在其解釋中承認前述理論強調地方自治應受制度性保障，肯認地方自治作為受到承認並應予以保護的規範。又基於我國憲法中所存在之民主國原則、權力分立原則與基於功能最適的觀點，地方自治團體也應對於地方自治事項，享有屬於憲法規範之位階應予以保障的自治權限，此種自治權限不得再由中央，嗣後以立法權為由，超越框架立法的界限而加以干涉，應屬可確定的共識。至於是否進一步承認地方自治團體作為公法人，相對於國家的干涉，是否享有憲法所保障如同於自然人或私法人的基本權，原則上應不影響地方自治團體同樣也可提起救濟程序進行憲法訴訟，主張其與中央或中央所屬之各機關間所發生的權限衝突。

在承認地方自治應受憲法規範保護地位之前提下，決定地方【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 426 頁】自治團體針對學理上被稱為自治事項之範圍，應該擁有哪些的自治權限，即屬重要。應受憲法保護之地方自治權限，包括自治事項的立法權與行政權。前者的立法權包括地方自治地機關的設立、人事與組織權、地方自治條例與地方自治規則之規範或規則的制訂權；後者之行政權則包括地方自治團體為執行自治事項，所應具備的人事權（任免與調度）、組織（架構與調整）權、行政作用權（行政處分與行政契約）、行政指導權與行政計畫權。當然，最不可或缺的還有為辦理地方自治事項，性質上所必須存在之地方財政權，而這部分有關地方自治財政權限，包括結合了行政人事與行政組織權的自主收支權、編列地方自治團體所需之自主預算權，與課徵地方自治團體的自治稅捐的課稅高權等在內。

關於地方自治團體應享有的地方自治財政權限，本文參考了德國基本法第 10 章關於

43 學說上參考德國模式，提出幾種影響地方自治團體財政能力的因素，參陳清秀，前揭註 28，頁 665 以下，在該處，氏共提出幾種模式，包括：模式一，按人口比例平均分配；模式二，按照財政收入能力的均衡化；模式三，按財政支出需要的均衡化；模式四，財政收入能力與財政支出需要的均衡化，可為參照。

財政制度（財政憲法）的規定，提出以下三個規範上應存在的基本原則，包括財源依事權劃分原則、財源隨事權移轉原則、替代財源之財政補償原則等，作為本文在學理上論述與討論我國地方自治財政權所發生問題，並作為論述以解決上開問題的學理依據。所謂之財源依事權劃分原則，係指劃歸給地方自治團體的自主財源，必須以其能夠充分辦理地方自治團體，依憲法、憲法增修條文或地方制度法規定所應辦理的自治事項為前提，學理上也有稱為「業務一支出相應性原則」或「事權劃分為財源劃分基準」，在德國則稱「連通性原則」或稱「連結性原則」。簡單言之，地方自治團體的財政支出，應從屬於其與中央根據公共任務之權限的劃分；所謂之財源隨事權移轉原則，意指中央若將原本屬於中央辦理的事項交付給地方辦理，亦即性質上屬於委辦事項者，無論其為一般之委辦事項或者是屬於特別的個別委辦事項，地方自治團體為辦理委辦事項所需之財源，即應隨同由中央將事權之移轉一併移轉給地方自治團體。蓋因委辦事項在事權劃分時，其相關財源係被劃入事權原本所屬之【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 427 頁】中央或上級地方自治團體，既然委辦事項在現實上已委由下級或地方自治團體辦理者，則委託辦理相關之事務所需的經費，即應隨同事權一併同步移轉給下級或地方自治團體的機關；所謂替代財源之財政補償原則，係指中央若立法而削減地方之自有財源時，例如降低土地增值稅的課徵稅率，或是廢止或停徵地方本來所擁有的自有稅源，例如中央決定停止徵收田賦，或者是中央以立法方式因而增加地方應辦理之義務性自治事項，或因此而增加其經費支出，例如立法者決定放寬基礎義務教育人員的退休標準與限制，或是立法者決定地方自治團體本應負擔住民之全民健保費用的比例，以致於增加地方自治團體財政的負擔者，中央即應設法籌措相對應財源以給予地方相對應的補償，這是所謂替代財源之財政補償原則。

在前述三項之中央與地方有關財政權限劃分原則作為討論的前提下，地方自治團體展開有關所屬之地方稅或地方自治稅捐的課稅權限時，本文同樣參照我國及德國稅法學界的學理說明，提出所應適用之基本原則，這些包括量能與量益原則、避免過重稅負原則與經濟一致性原則，同樣作為本文在學理上論述與討論我國地方自治財政權所發生問題，並作為論述以解決上開問題的學理依據。所謂之量能與量益課稅原則，原則上係依照所課徵地方稅或地方自治捐之性質，判斷各該稅目應依照上述之何種的基本原則而為課徵。亦即，性質上若屬於所得稅類者，例如我國土地稅法中針對轉售之土地價差所課徵的土地增值稅，或者屬於所得稅捐之附加稅者，例如日本地方稅法中之住民稅，課稅所應適用之課稅基本原則，即為稅捐法學界中所稱的量能課稅原則。反之，因地方自治團體基於土地管轄之權限，僅能對於所管轄土地範圍內所有具稅捐負擔能力的稅捐財，進行屬於地方自治稅捐的課徵，基於因地方自治團體所提供之基礎設施與公共服務，才讓在土地管轄範圍內之權利主體所擁有之稅捐客體，因此而具備稅【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 428 頁】捐負擔能力的稅捐財地位，該特定之權利主體因為獲得受

益或者行為造成地方之行政成本費用負擔的增加，因而在受益原則或成本費用分攤原則底下，應負擔由地方自治團體依自治條例所課徵的地方自治稅捐。適用此種屬於學說上所稱之量益原則之地方稅或地方自治稅捐，包括性質上屬財產稅的地方稅，例如我國之地價稅、房屋稅、機動車輛的使用牌照稅，以及具地方性的消費稅，例如我國之娛樂稅、契稅與印花稅，德國的地方營利事業稅、美國紐約所課徵的旅館稅等。

其次，避免過重稅負原則，特別是基於前述之量能課稅原則所課徵的地方稅或地方自治稅捐，由於其稅捐負擔並沒有理論上的上限，故引用德國學說之論述，提出兩個作為課稅上限的學說概念，分別為絞殺稅禁止原則與對分原則，前者指禁止國家或地方自治團體對於人民以稅捐徵收的方式，達成實質上為禁止的目的，後者則指國家與地方自治團體對於人民所為稅捐的課徵，僅能及於參與分配人民因經濟活動所獲成果的半數，干預強度僅至於將近半數而已，而不得超過此等經濟成果的半數，否則即屬違反過當禁止原則的稅捐課徵。最後，則是經濟一致性原則，亦即全國各地方自治團體的經濟發展與生活水準，應盡量使其趨近於一致。由於各地方自治團體所處在的地理位置、經濟與生活環境不可能先天上一致，故作為經濟一致性原則之適用，這是我國與德國在實務上均存在著所謂地方財政平衡制度的緣起事由。

依據上述之中央與地方財政劃分、地方自治團體課徵地方稅或地方自治稅捐所應適用的各種基本原則，本文展開對於我國地方自治團體在自治財政事項上問題的觀察與描述，包括財源劃分之權限悉歸中央、劃歸地方財源之稅目過小並且稅源嚴重不足、中央剝奪地方稅之稅捐立法高權、中央制定之框架法律緊縮地方追求長久稅源之可能性、以及作為財政平衡制度的統籌分配稅之劃分欠缺合理性的標準等，共五點作為問題中心而論述。首【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 429 頁】先是財源權限化分析歸中央，蓋因憲法第 107 條第 7 款之規定，係由中央制定財政收支劃分法規範之，地方的利益與意見完全無法在上述規定的制定或修改中獲得尊重；其次，正是基於財政收支劃分法乃是代表中央利益的立法院可一手制定與修改的法律規範，所以該法在劃分中央與地方稅源的時候，顯然將稅源稅收比較多的稅目優先劃分給中央，將稅源稅收較少的稅目例如財產稅就劃分給地方，劃歸地方的財源顯得稅目過小而且稅收嚴重不足；再者，依據財政收支劃分法第 12 條第 1 項之規定，劃歸給直轄市及縣（市）稅之地方稅，依據憲法第 109 條、第 110 條之規定，地方稅本應由地方立法並執行之。然而，現實之上開地方稅卻是都由中央立法院立法，實際剝奪地方自治團體對於地方稅的稅捐立法高權；再者，中央基於框架性立法所制定的地方稅法通則，其中賦予地方自治團體具有課徵自治稅捐權限的特別稅、臨時稅與附加稅者，由於其規範上的限制，特別是施行期間的限制，現實上根本不能為地方自治團體帶來穩固且充裕的地方稅源收入；最後，則是本來作為追求經濟一致性，平衡各地方自治團體不同財政能力與財政需要差距的統籌分配稅款，由於各地方自治團體包括首善之區的臺北市在內，都因為前述因素而無法擁有

足夠的自治稅收作為財源，故也極端仰賴中央所給予之統籌稅款的分配，導致統籌分配稅款在實際分配上，是由相對於其他地方自治團體之財政能力本來就較強的直轄市，分配到最多的統籌分配稅款，財政能力較弱的縣地方自治團體反而分到較少的統籌分配稅款，由於財源不足情形在偏遠的縣地方自治團體問題更加嚴重，遂造成目前我國各地方之間的發展越趨失衡的客觀現象。

本文因上述問題之觀察，提出以下幾種解決的方法，作為參考。首先，憲法應明訂保護地方財政權的基本原則，換言之，上述所提出之各項基本原則，包括財源隨事權劃分原則、財源隨事權移轉原則，與替代財源之財政補償原則，均應該憲法中增訂相【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 430 頁】闡明文規定，以確保地方自治團體為辦理地方自治事項與由中央及上級自治團體所交付之委辦事項所需要的財源；其次，則是在憲法架構下建立代表地方利益之機關，當然這種常設性機構的設立，因為涉及到修憲程序，現實上並不容達成，從而本文亦嘗試希望法律規範之層次上建立常設性機關，代表地方自治團體的利益與需要，切實讓中央之立法機關在涉及地方的法律制定過程中，可以回應到各級之地方自治團體的需要。這當中，當中央與地方在具體個案中發生爭執時，司法機關特別是司法院大法官，能以憲法訴訟判斷者進行事後介入之方式，扮演定紛止爭的角色，具體回應憲法中有關地方自治應受保護規範的應然狀態；再者，我國立法者應該修改財政收支劃分法之中偏袒中央稅收的規定，參考外國法制，以重新調整中央與地方財源分配之稅目及比例。稅收豐富的稅源亦即所得稅與營業稅，不能全為中央所獨占或取得；再次，依憲法及財政收支劃分法之規定，劃歸屬地方自治團體的地方稅，儘管不排除中央仍可能制定框架立法，仍應依照憲法規定由各該地方自治團體進行地方稅的立法與執行，讓稅捐立法高權回歸地方；再者，地方稅法通則規定性質上作為框架性立法，不應對於地方自治團體依據該法通過的地方自治稅捐進行實施期間的嚴格限制，蓋因此舉等同讓地方自治稅捐在實施上不可能，故應撤除中央之框架性法律對於地方自治稅捐所作不必要的限制；最後，則是應釐清統籌分配稅之目的與作用，主要在於追求經濟一致性，讓各地方自治團體能建立起基本上相互一致的生活水準，從而建立起合理性標準，讓財政能力較弱的地方自治團體，特別是偏遠的地方自治團體可以透過此種財政平衡制度，取得必要而且穩固的財源，這些包括支付人事、教育與社福經費，還有維持既有之公物與公營造物設施的正常運轉，增加整體住民福祉的經濟或公共建設，亦為地方繼續發展所需，自應作為財政需要，透過統籌分配稅款之交付而予以滿足。

【東吳公法論叢第 10 卷，2017 年 8 月，第 431 頁】