

財政收支劃分規範設計之研究*

黃俊杰

國立中正大學法學院專任教授

雖然我國地方自治經歷許多重大變革，然而，地方課稅與財政之工作，卻一直無法順利推展。

尤其居於先決問題地位之財政收支劃分問題，在凍省修憲之後，仍存在鄉鎮市是否擁有課稅權及原住民族自治問題之爭議。

於此，我們應該創造財政收支劃分之適當環境，以避免地方之財政危機。

關鍵詞：課稅權、憲法、原住民族、財政收支劃分

壹、問題提出

Dieter Birk 對於德國財政收支劃分規範設計之政治因素，似有深刻的體會，其謂：「任何聯邦國家均需要稅捐收益劃分之規範，而收益劃分之安排，往往取決於聯邦與各邦（甚至各邦之間）之政治權力關係。關於金錢之支配

* 拙文曾於 2002 年 5 月 31 日在中央研究院人文社會科學研究所《地方自治與財政自主》學術研討會宣讀。感謝主持人、評論人、在場發表意見之諸位先進與二位匿名之審查委員，均就拙文提供許多寶貴之建議及詳盡之修正意見，作者已將部分建議增修於論文或註解，其餘建議，則有待專文另行探討，敬請見諒。

作者曾將拙文之部分見解，分別以「財政國與課稅收入之立法」及「財政收支劃分之釋憲意旨」發表於月旦法學雜誌，第 84 期，第 81 頁～第 86 頁，台灣本土法學雜誌，第 35 期，第 59 頁～第 72 頁，併此說明。

收稿日期：91 年 7 月 18 日；接受刊登日期：92 年 2 月 7 日

權，則決定聯邦個別成員之政治權力範圍。」(1994: § 8, Rz.1) 此外，針對金錢支配權與邦自主性之關聯性，Birk (1994: § 7, Rz.1) 更謂：「對於金錢之支配，即政治權力之獲得；並且，各邦自主性之證明，亦僅在其有權支配金錢工具以達成自主政治目標之範圍內才有價值。」

由 Birk 之見解，對於金錢在國家財政或政治之影響力而言，似得直言「有權支配金錢工具者，才係政治權力之真正獲得者」。

我國關於財政收支劃分之規範設計，似亦無法完全免除政治因素之影響，行憲以來，財政收支劃分之立法規範，一直係中央獨占課稅權之劃分；甚至，關於財政收支劃分之相關大法官解釋，除少數解釋外，更讓中央獨占課稅權之劃分，取得合憲性之基礎。分析如下：

一、中央獨占課稅權之劃分

我國關於課稅收入權劃分之立法，尤其係第一次財政分配，憲法之規範密度，顯然相當抽象概括。事實上，不論第一次財政分配或第二次財政分配，均由中央透過財政收支劃分法予以規範，造成地方稅源不足，須仰賴中央統籌分配稅款及補助維持最低限度之財政需求，且統籌分配稅款及補助之制度設計，立法欠缺明確之密度，賦與行政權相當大之裁量彈性，容易因政黨更替而造成財政分配不公平。¹

此外，釋字第 234 號及第 277 號解釋之結果，更讓中央獨占課稅權之劃分，取得合憲性之基礎。本文以為，釋字第 234 號及第 277 號解釋，似僅著重中央對於國稅及地方稅之劃分擁有決定權，而忽略地方之財政自主權，與憲法第 10 章中央與地方權限劃分之精神有所牴觸。至於，憲法第 147 條謀求地方經濟平衡發展之規定，似亦不得作為財政收支劃分專屬中央立法權之合憲性基礎。因此，釋憲者在闡明財政憲法條款之規定內容時，不應偏袒中央而忽略地方財政自主權之憲法保障，否則，地方將僅得仰賴中央之財政統籌分配，而喪失地方自治憲法設計之根本價值（黃俊杰，1997: 76）。

1 關於統籌分配稅款制度之缺失，並參，朱澤民，1995，第 105 頁以下。

二、財政收支劃分釋憲之爭執焦點

在財政收支劃分相關議題之大法官解釋，至少包括釋字第 212 號²、第 234 號³、第 277 號⁴、第 307 號⁵、第 346 號⁶ 與第 498 號解釋⁷ 等。⁸

在前述解釋中，除釋字第 346 號解釋，係涉及「課徵房屋稅時附加徵收教育捐」之憲法第 19 條稅捐法定主義之納稅依據爭議，影響憲法第 2 章所保障之人民基本權利，而由人民作為釋憲聲請主體外，其餘 5 號解釋，均由民意代表機關聲請釋憲。

在 5 號由民意代表機關聲請釋憲之案例，多數與審查預算職權之行使有關，均涉及國家財政權水平與垂直劃分之問題。其中，第 212 號及第 234 號均係台北市議會聲請；第 277 號係高雄市議會聲請；第 307 號係台北市議會與基隆市議會聲請；第 498 號係台灣省議會聲請，故均由地方民意代表機關聲請釋憲，蓋主要涉及中央與地方財政權垂直劃分之爭執，問題焦點似集中在本於地方自治之憲法保障，中央之立法權或行政權得否透過財政收支劃分法或其他法規過度干涉或介入地方自治之內容。⁹

就此，地方民意代表機關均採取反對中央之干涉或介入之立場，並主動

2 司法院大法官會議解釋續編(三)，第 145 頁以下。

3 司法院大法官會議解釋續編(四)，第 111 頁以下。

4 司法院大法官會議解釋續編(五)，第 267 頁以下。

5 司法院大法官會議解釋續編(六)，第 300 頁以下。

6 司法院大法官解釋續編(八)，第 76 頁以下。

7 司法院大法官解釋續編(十三)，第 679 頁以下。

8 在本文定稿後，釋字第 550 號【91/10/04】謂：「地方自治團體受憲法制度保障，其施政所需之經費負擔乃涉及財政自主權之事項，固有法律保留原則之適用，但於不侵害其自主權核心領域之限度內，基於國家整體施政之需要，對地方負有協力義務之全民健康保險事項，中央依據法律使地方分擔保險費之補助，尚非憲法所不許。關於中央與地方辦理事項之財政責任分配，憲法並無明文。財政收支劃分法第 37 條第 1 項第 1 款雖規定，各級政府支出之劃分，由中央立法並執行者，歸中央負擔，固非專指執行事項之行政經費而言，惟法律於符合上開條件下，尚非不得為特別之規定，就此而言，全民健康保險法第 27 條即屬此種特別規定。」涉及財政負擔之議題，仍待專文深入探討，併此說明。

9 陳清秀，2001，第 84 頁指出：「我國稅捐立法權的歸屬現況，不論國稅與地方稅，均由中央統一立法。地方自治團體的稅捐立法權範圍相當有限。」

聲請釋憲以求解決。不過，除第 498 號解釋係兼顧中央與地方各設有立法機關建立層級體制且基於保障地方自治團體具有自主、獨立之地位外，¹⁰ 其餘解釋，大法官似仍然比較偏重保護中央之立場。

三、研究範圍之界定

就研究範圍方面，涉及相當廣泛，¹¹ 於此，本文係針對中央與地方權限劃分之國權爭議部分，作為主要探討對象。

首先，分析財政收支劃分之間題爭議與釋憲意旨，以檢討實務見解就財政收支劃分相關議題之態度，並引學者見解作為反省佐證。

其次，從財政收支劃分相關議題之大法官解釋觀察，未來就財政收支劃分規範設計之立法思考，似應意識到金錢給付與財政國之關聯性，就課稅收入之憲政問題應由「立法」解決，且課稅權之規範設計應省思規範設計之層級歸屬與課稅收入權劃分之立法密度，並對中央統籌分配稅與補助予以適當之限制。

再者，對於現行財政收支劃分法關於財政權之層級劃分，從層級劃分之憲法基礎出發，檢討鄉鎮市課稅權之層級劃分及省思應否保障原住民族之課稅權，似應適當簡化財政權之層級劃分與就地方自治團體予以合理設計。

最後，針對我國財政收支劃分問題之解決途徑，分別從憲法層級及法律層級部分，提出修憲及修法之建議，尤其面對中央獨占立法之現行法制，為避免中央與地方財政分配之爭執時常發生，提出規範設計之立法原則，作為參考。¹²

10 釋字第 498 號解釋謂：「……地方自治團體在憲法及法律保障之範圍內，享有自主與獨立之地位，國家機關自應予以尊重。」

11 例如，葛克昌，2002b，第 170 頁指出：「地方自治乃源於憲法上人性尊嚴與個人人格發展之基本價值，而國家僅具工具性價值。個人為發展自己人格，就自己居住區域，有權參與自己關係密切之公共事務，由其自我決定、自我負責。」；本文贊成葛氏之見解，將課稅權之劃分及歸屬，係應符合地方自治之本質及納稅人基本權之憲法意旨，而非國家所得獨斷。

12 若從 BVerfGE 101，158 見解之觀點，應係立法者之義務。

貳、財政收支劃分之間題爭議與釋憲意旨¹³

若將前述解釋之個案，以財政收支劃分之相關問題予以類型化，似主要得區分如下：

第 212 號係涉及「財政收支劃分法之性質」，第 346 號係涉及「財政收支劃分法作為課稅之授權依據」，第 234 號、第 277 號、第 307 號與第 498 號係涉及「財政分配」。

關於財政分配之解釋，其中第 277 號係涉及「第一次財政分配」；至於，第 234 號之「統籌分配」，第 307 號與第 498 號之「補助」，則涉及「第二次財政分配」。

一、財政收支劃分法之性質

(一)、適用範圍及地位

釋字第 212 號解釋指出，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，此係財政收支劃分法之規範內容及適用範圍。

而本號解釋吳庚之不同意見書，則強調從財政收支劃分法之授權依據來觀察其地位，即「財政收支劃分法第 1 條明文揭示，依中華民國憲法第 10 章及第 13 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 7 條、第 19 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 22 條第 1 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。」

13 黃俊杰，2002b，第 59 頁～第 72 頁。

(二)、財政收支劃分法與工程受益費徵收條例之關係

1、爭執焦點

財政收支劃分法與工程受益費徵收條例之關係，¹⁴ 係釋字第 212 號解釋之爭執焦點。蓋台北市議會係因與內政部關於「工程受益費係應徵收或得徵收」之見解歧異，而聲請統一解釋。

台北市議會之見解，係「得」徵收，蓋依財政收支劃分法第 22 條第 1 項規定：「各級政府對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。」工程受益費徵收條例第 2 條第 2 項後段規定：「……徵收最低限額，由各級政府視實際情形定之。」同法第 5 條規定：「各級地方政府徵收工程受益費，應擬具徵收計畫書，包括工程計畫、經費預算、受益範圍及徵收費率等，送經各該級民意機關決議後報請上級政府備案。……」由此可知工程受益費之本質應屬地方稅收，地方政府得視其財政稅收情況決定徵收與否，其意義為「得」徵收。(台北市議會 73.7.5.北市議事財字第 0247 號函)

不過，內政部之見解，係「應」徵收，蓋依內政部 75.5.1.台(75)內營字第 387718 號函認為「工程受益費徵收條例為各級政府徵收工程受益費之執行依據，屬特別法之一種，財政收支劃分法主要法意係各級政府財政收支之劃分、調劑與分類，且屬普通法，徵收工程受益費應以工程受益費徵收條例優先適用。」

14 此外，釋字第 334 號解釋鄭健才及劉鐵錚之不同意見書，針對財政收支劃分法與中央政府建設公債發行條例之關係指出，中央政府建設公債發行條例（以下簡稱公債條例），依其第 1 條「中央政府為籌集建設資金，支應重大建設，依本條例之規定，發行中央政府建設公債」之規定，乃專為「中央政府為籌集建設資金，支應重大建設」因事制宜而設之特別法，屬於狹義法。而財政收支劃分法（以下簡稱劃分法），依其第 2 條「中華民國各級政府財政收支之劃分、調劑及分類，依本法之規定」之規定，雖亦涉及中央政府財源之籌集，但相對於公債條例而言，則祇為總的財源籌集之普通法，屬於廣義法。依特別法優於普通法及狹義法優於廣義法之法律適用原則，中央政府為籌集建設資金支應重大建設，本應依公債條例，以發行公債之「方式」為之，俾符該條例之「要式」要求。

2、解釋見解並非一致

就此爭執，釋字第 212 號解釋本身亦有爭執。

其中，多數意見採取「應」徵收之見解謂：「各級政府興辦公共工程，由直接受益者分擔費用，始符公平之原則，工程受益費徵收條例本此意旨，於第 2 條就符合徵收工程受益費要件之工程，明定其工程受益費為應徵收，並規定其徵收之最低限額，自係應徵收。……至財政收支劃分法第 22 條第 1 項係指得以工程受益費作為一種財政收入，而為徵收工程受益費之相關立法，不能因此而解為上開條例規定之工程受益費係得徵收而非應徵收。」

針對多數意見，吳庚之不同意見書則批評其係未兼顧法理及事實之解釋，蓋「工程受益費之徵收，『市縣工程受益費徵收條例』原亦規定為得徵收，嗣於民國 59 年間中央政府鑑於美援停止，難於措籌建設經費，於上述條例修正為『工程受益費徵收條例』之同時，修改為應徵收。實施以來，財源增加，地方建設得以推展，立法預期之目的雖已達成，惟民眾或因負擔加重或因無實質受益，不滿之聲，時有所聞。是以該條例第 2 條第 1 項雖臚列各種工程，均『應』徵收受益費，但地方政府興辦上述法條所規定之工程，事實上並未一律徵收工程受益費，台北市政府即經由市議會之審議，於 74 年 2 月 25 日以 74 府工一、財二字第 09669 號函，訂頒「台北市不徵收工程受益費之工程項目」，作為辦理之依據。本解釋案，最低限度亦應考慮地方政府行使權限之既存事實，明白釋示地方政府及其議會得就興辦工程之個別情形，決定是否徵收受益費。」針對財政收支劃分法與工程受益費徵收條例之關係，其謂工程受益費徵收條例則係就特定工程，徵收受益費之要件、費率範圍、徵收程序加以規定，因此，在適用順序上，應認「地方政府及其議會本於憲法及財政收支劃分法所賦予之權限，斟酌其財政狀況、居民稅負及其他情形，決定是否以工程受益費作為收入之一種，如認為有此必要，始進一步援引工程受益費徵收條例，辦理徵收。」

(三)、學者見解

葛克昌指出，財政收支劃分法第 7 條規定不及于國稅及其他中央法律，而第 2 條並未明文規定，該法之優先適用性，或他法與其抵觸者無效。因此，

「依憲法第 170 條至第 173 條規定，及中央法規標準法之有關規定，亦難直認財政收支劃分法具憲法之位階性，更不得將單純因違反財政收支劃分法之法律，宣告其違憲。」(1996a: 98) 陳敏 (1981: 42, 註 35) 謂：「財政收支劃分法為中央制定之國家法律，固然優於省法規與縣單行規章（參照憲法第 116、125 條），但與國家之其他法律居於平等之地位，故中央立法廢止舊稅目或開徵新稅目，並不受財政收支劃分法之拘束，惟立法者於立法政策上，仍應注意各法規之和諧一致……。」

事實上，吳庚不同意見書之見解，似因奧地利法制之特殊性，該國聯邦憲法第 13 條第 1 項之規定¹⁵ 規定：「聯邦與各邦關於公課事物之管轄權，以特別聯邦憲法法律（財政憲法法律）定之。」¹⁶ 據此，產生奧地利聯邦財政憲法法律之內容，此聯邦財政憲法法律係 1948 年 1 月 21 日聯邦與其餘地域團體間財政關係規範之聯邦憲法法律（Bundesverfassungsgesetz vom. 21. Jänner 1948 über die Regelung der finanziellen Beziehungen zwischen dem Bund und den übrigen Gebietskörperschaften: Finanz-Verfassungsgesetz 1948-F.-VG.1948）。¹⁷ 共 17 條，除第 1 條以外，分成 6 章。其第 1 條即規定，財政憲法法律規範聯邦與各邦關於財政事物之適用範圍。

不過，我國之財政收支劃分法，與其他法律均屬經憲法第 170 條立法程序之產物，故是否具有優先適用之性質，仍應依規定內容個別判斷。

此外，針對財政收支劃分法與工程受益費徵收條例適用關係之爭執，葛克昌指出，由於釋字第 212 號解釋，拘泥於工程受益費徵收條例之條文，未

15 本項關於公課事物（Abgabenwesen）及財政憲法法律（Finanz-Verfassungsgesetz）之規定，原係奧地利 1929 年聯邦憲法第 13 條之規定內容，1986 年 4 月 4 日第 47 次修正時（BGBl 212），列為第 1 項，並增列第 2 項關於穩定性委託（Stabilitätsauftrag）之規定：「聯邦、各邦與鄉鎮，在預算管理上，應致力於國民經濟平衡狀態之確保。（Bund, Länder und Gemeinden haben bei ihrer Haushaltsführung die Sicherstellung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichtes anzustreben.）」Heinz Schäffer, 1999, B-VG1, S.10.

16 Art.13 Abs.1 BVG: Die Zuständigkeiten des Bundes und der Länder auf dem Gebiete des Abgabenwesens werden durch ein eigenes Bundesverfassungsgesetz (“Finanz-Verfassungsgesetz”) geregelt.

17 BGBl 1948/45; Heinz Schäffer, 1999, F-VG1, S.1ff.

從憲法上地方自治權及財政自主著眼，造成地方政府困擾，但自 76 年 12 月 30 日修正公布之工程受益費徵收條例第 2 條第 2 項原有之工程受益費徵收數額中「最低不得少於百分之 35」遭刪除，地方議會可在自訂最低數額中，規避釋字第 212 號解釋之適用（葛克昌，1996a: 100）。

二、財政收支劃分法作為課稅之授權依據

（一）、爭執焦點

釋字第 346 號解釋之爭執焦點，主要係涉及國民教育法第 16 條第 1 項第 3 款及財政收支劃分法第 18 條第 1 項之規定，得否作為徵收教育捐之授權依據。

1、原因案件

行政法院判決理由採取肯定見解謂：「按『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、縣（市）（局）為籌措教育科學文化支出財源，得報經行政院核准，在第 16 條所列縣（市）（局）稅課中不超過原稅捐率百分之 30 徵收地方教育捐』、『省（市）政府就省（市）縣（市）地方稅部分，在稅法及財政收支劃分法規定限額內籌措財源，逕報行政院核定實施，不受財政收支劃分法第 18 條第 1 項但書之限制』，分別為財政收支劃分法第 18 條第 1 項及國民教育法第 16 條第 1 項第 3 款所明定。又台北市營業用房屋於課徵房屋稅時附加徵收教育經費，對經台北市政府於 60 年 6 月 8 日以府財二字第 21144 號呈報請行政院核定，並經行政院以 60 年 7 月 4 日台財字第 6437 號令核准實施，經核上開核准令係依循首揭法律規定而為，自無違法，應有其效力。……惟按我國憲法第 2 章『人民之權利義務』，僅係有關人民對國家享有何種公權利與負有何種公義務之基本規定而已，並非謂除上開規定外，人民別無其他公權利或公義務，苟憲法以外之其他法規有關於人民公義務之規定時，人民仍有遵守之義務。查台北市營業用房屋於課徵房屋稅時附加徵收教育經費，既係由台北市政府依據國民教育法第 16 條第 1 項第 3 款之規定所發布，並呈報行政院核准實施，自具有法規性質，經核上開法規不但與憲法第 19 條之規定並無抵觸，且與司法院大法官會議釋字第 217 號解釋意旨，亦無違背，當然有拘束人民之效力。則被告機關依上開規定，

於課徵 80 年度房屋稅時附加徵收教育經費，洵無不合。……」

2、釋憲聲請

釋憲聲請人堅持租稅法律主義，而採取否定之見解謂：「……人民唯有依照租稅法律之規定，負納稅義務者甚明。稅務機關亦當依據稅法之規定實施課徵。房屋稅自應依據房屋稅條例之規定徵收，凡該條例未明定得以附加之任何稅捐或經費，依法自不得附徵。首揭非屬稅法授權之財政收支劃分法第 18 條第 1 項及國民教育法第 16 條第 1 項第 3 款，不過為規定地方自治政府籌措教科文支出財源之途徑。其條文中規定省（市）縣（市）在『地方稅課』中徵收地方教育捐，究指何項稅目，並未明確指出，而僅作概括性之規定。無如稅法之對納稅主體、稅目、稅率、納稅方法等，皆以法律明文規定之者。又其所載『得報經行政院核定實施』，尤係任由地方行政機關呈報訂定行政命令發布實施課徵。如此之規定，……顯已與憲法第 19 條規定之租稅法律主義之原則暨大法官會議釋字第 217 號解釋意旨發生牴觸。……」

(二)、解釋分析

釋字第 346 號解釋係採取肯定之一致見解（無不同意見），認為憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指有關納稅之義務應以法律定之，前經本院釋字第 217 號解釋釋明其意旨。有關納稅義務之事項，固宜於名為稅法之法律中規定之，惟憲法並未限制其應規定於何種法律，而立法機關就某種稅捐是否課徵，認為宜授權主管機關裁量，因而以目的特定、內容具體及範圍明確之方式，所為之授權規定，亦非憲法所不許。國民教育法為支應辦理國民教育所需經費，於其第 16 條第 1 項第 3 款規定：「省（市）政府就省（市）、縣（市）地方稅部分，在稅法及財政收支劃分法規定限額內籌措財源，逕報行政院核定實施，不受財政收支劃分法第 18 條第 1 項但書之限制。」財政收支劃分法第 18 條第 1 項但書規定：「但直轄市、縣（市）（局）為籌措教育科學文化支出財源，得報經行政院核准，在第 16 條所列縣（市）（局）稅課中不超過原稅捐率百分之 30 徵收地方教育捐。」依其立法意旨，係因法律所定有關地方稅之稅捐率，有其伸縮彈性，本已由地方民意機關通過決定，無須於徵收不超過原稅捐率百分之 30 地方教育捐時，再經地方民意機關同

意，以免發生困難。並非謂行政機關可提高其經地方民意機關通過決定之原稅捐率；而祇係授權主管機關在法律所定不超過原稅捐率百分之 30 之範圍內，得逕行核定實施而已。其情形合於上述目的特定、內容具體及範圍明確之授權要件，與憲法尚無抵觸。

至於，針對釋憲聲請人質疑，為籌措國民教育經費來源，是否祇對多種地方稅中之某種稅加徵一定比率之教育捐？此問題係釋憲聲請人質疑附徵教育捐違背課稅公平原則，其謂：「(1)查於台北市之地方稅，計有營業稅、契稅、地價稅、土地增值稅、房屋稅、印花稅、使用牌照稅、娛樂稅、屠宰稅及田賦等 10 種，照理，如行徵收教育捐，宜應循適法途徑，一視同仁，全面實施，方稱公允。如今實際在其 10 種稅目中，竟有 8 種稅是均已取消附徵或自始即為免附徵教育捐者，現充其量亦僅針對房屋稅中之營業用者一項及娛樂稅，仍持續附徵教育捐而已。而為何仍獨對該 2 種納稅人實施加徵，以及同為房屋稅納稅人，其營業用之稅率，為房屋現值之百分之 3，已高於住家用之百分之 1.38 者達一倍有餘，營業用房屋在課徵本稅之外，復須增負非經稅法規定之教育捐，其住家用者又可免附徵，各其理由安在？……由此可見任由地方行政機關選定課徵對象實施加徵教育捐之徵稅措施，不僅已構成違憲，更且嚴重違悖課稅公平之原則，造成國民稅負之不均，侵害納稅人權益。……(2)查地方政府辦理國民教育之支出財源，除政府一般歲入及平均地權條例分配款外，近年以來，中央為減輕地方政府之教育科學文化等經費支出之負擔，已實施改由中央統籌編列地方教育經費，專款補助各地方政府，且已付諸實施。……台北市政府在獲有來自中央之鉅額教育經費專款補助後，對於該項違憲附加於營業用房屋稅徵收之教育捐，理應早行自動取消，俾符稅制。(3)復查院轄高雄市政府課徵營業用房屋稅，現係依稅法之規定，謹課徵本稅，至其原附加於房屋稅徵收之教育捐，已早自 79 年度即已取消附徵。(經聲請人於本年 7 月 2 日電詢高雄市稅捐處房屋稅股證實)。在一個國家之行政體制下，同屬院轄市，同一種稅務，而台北市政府之行政措施，竟獨異於其他同級機關，形成二種不同之徵收制度。際此我國實施民主憲政，在勵行租稅法定，力求租稅公平之原則下，豈宜有此現象存在？……」

不過，就此問題，釋字第 346 號解釋理由書則僅謂：「屬行政機關在法

律授權範圍內依法裁量之問題，應由行政機關通盤斟酌並隨時檢討改進之……。」

此外，陳敏（1981: 41）謂：「……目前我國各稅皆由中央立法，並未實際發生省縣立法課稅之問題，惟依現制，除直轄市、縣（市、局）得於百分之 30 限度內徵收地方教育捐外，地方並無租稅立法權之餘地，是否符合憲法精神，不無疑義。」

針對本號解釋，本文以為，一方面涉及租稅法律主義之課稅依據，大法官係肯認在符合授權明確性原則之要求下，並非僅形式意義之法律才得作為課稅依據，¹⁸ 並且，「有關納稅義務之事項，固宜於名為稅法之法律中規定之，惟憲法並未限制其應規定於何種法律……」，故國民教育法第 16 條第 1 項第 3 款及財政收支劃分法第 18 條第 1 項但書之授權規定，與憲法尚無抵觸（黃俊杰，1997: 55 以下）；另一方面，則涉及稅捐種類法定之憲法問題，就此，大法官似採取較消極之態度，以「屬行政機關在法律授權範圍內依法裁量之問題」作合憲之宣告，而未積極闡明財政憲法之意旨，¹⁹ 僅指示「應由行政機關通盤斟酌並隨時檢討改進之」。就此，本文以為，在稅之種類方面，憲法第 143 條明確規定土地稅及土地增值稅，卻未規定其歸屬層級。至於，第 107 條、第 109 條及第 110 條之國稅、省稅及縣稅，無法得知其稅之種類為何。目前，中央制定之財政收支劃分法決定國稅與地方稅之種類，但為避免中央恣意自行劃分其與地方之課稅權，解決之道仍係在於憲法本身應明確

18 *Dieter Birk*, 1994, § 5, Rz.5ff. 指出，稅法係侵害法，依法律保留之憲法原則，任何課徵行為必須具備法律之基礎。至於，法律之形式，基本法並無如同威瑪憲法第 134 條「依據法律 (nach Maßgabe der Gesetze)」之明確規定，而稅捐通則第 4 條則係規定：「法律是任何之法規範 (Gesetz ist jede Rechtsnorm.)」，並不以形式意義之法律為限。*Dieter Birk*, 1997, § 4 AO (FGO), Rz.17；此外，*Georg Crezelius*, 1994, § 1, Rz.8 指出，稅法是典型傳統之公共侵害法，係公法上之債法 (öffentlich-rechtliches Schuldrecht)，其課徵行為應受憲法之拘束。

19 「財政憲法」之概念，德國基本法亦未有財政憲法概念之使用，但此用語卻被學界及實務直接引用，*BVerfGE* 67, 256 [282]；*Theodor Schramm*, 1988, S.97ff.；*Horst Wustenbecker*, 1991, S.213ff.；至於，德國基本法中財政憲法之具體規定，*Franz Klein*, 1983, S.866ff. 認為至少包括第 10 章（「財政」）第 104 條 a 以下，過渡規定章第 120 及 134 條以下，立法權章第 73 條第 4 及第 5 款，緊急狀態憲法章第 115 條 c 第 3 項等規定。

臚列國稅與地方稅之種類（黃俊杰，1997: 83）。

三、財政分配

（一）、第一次財政分配

1、爭執焦點

釋字第 277 號解釋之爭執焦點，主要係修正前財政收支劃分法第 7 條「省及直轄市、縣（市）（局）稅課立法，以本法有明文規定者為限，並由中央制定各該稅法通則，以為省、縣立法之依據」之規定，是否合憲之疑義？聲請解釋機關高雄市議會認為，營業稅、印花稅、使用牌照稅、土地稅、房屋稅、契稅、娛樂稅等 7 種地方稅法，依財政收支劃分法第 7 條後段及第 12 條第 2 項、第 3 項規定由中央立法，且營業稅及印花稅之稅入由中央統籌分配，有抵觸憲法第 107 條、第 108 條、第 109 條、第 110 條及第 147 條規定之疑義而聲請解釋。

高雄市議會主張，依憲法第 107 條、第 108 條各款規定，有關稅捐徵收之權限，由中央立法並執行的事項，僅列舉「中央財政與國稅」及「國稅與省稅、縣稅之劃分」二種，省縣財政及省縣稅之立法並執行的權限，則由憲法第 109 條、第 110 條明文賦予省縣；因此中央僅有國稅與地方稅「劃分」之立法權，並無地方稅之立法權。因此，中央為劃分國稅及地方稅之範圍，制定財政收支劃分法，其中第 12 條第 1 項及第 16 條第 1 項列舉直轄市及省縣稅的範圍為營業稅、印花稅、使用牌照稅、土地稅、房屋稅、契稅、娛樂稅、特別稅課等 8 種，惟除特別稅課外，其餘各稅均由中央立法，實已抵觸憲法第 10 章有關規定，侵犯地方自治之權限。並且，憲法對於稅捐之立法，並未如「省縣自治通則」明文授權中央制定稅法通則，省市縣對於地方稅之立法權係由憲法第 10 章規定直接賦予，且既已劃為地方稅法，顯屬因地制宜之性質。然而現行營業稅、印花稅、土地稅及契稅 4 種地方稅法，不僅由中央制定公布且其施行細則亦由中央訂定發布，因而剝奪憲法賦與地方之立法權，如財政收支劃分法第 7 條後段授予「中央制定各該稅法通則之權限」，顯已抵觸憲法第 10 章規定。

2、解釋分析

針對高雄市議會主張之疑點，釋字第 277 號解釋採取合憲之宣告，²⁰ 即財政收支劃分法第 7 條後段關於省及直轄市、縣（市）（局）稅課立法，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 107 條第 7 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。憲法第 109 條第 1 項第 7 款及第 110 條第 1 項第 6 款規定，省稅及縣稅由省縣立法並執行之，係指地方得依國稅與省縣稅合理劃分之中央立法，就已劃歸省縣之稅課，自行立法並執行之。因此中央應就劃歸地方之稅課，依財政收支劃分法前開規定，制定地方稅法通則，或在各該稅法內訂定可適用於地方之通則性規定，俾地方得據以行使憲法第 109 條第 1 項第 7 款及第 110 條第 1 項第 6 款賦予之立法權。目前既無地方稅法通則，現行稅法有未設上述通則性規定者，應從速制定或增訂。在地方未完成立法前，有關地方稅課之中央立法繼續有效，仍應依其規定辦理。

3、學者見解

就此，陳敏肯認，財政收支劃分法第 7 條規定精神係符合憲法之意旨，蓋中央基於憲法第 107 條第 7 款之規定，有劃分國稅與省稅、縣稅之立法權，其未經劃分與省縣之稅目，省縣自不得立法開徵。因此，中央顯然對於應開徵如何之稅目、應劃歸國稅、省稅或縣稅，中央原則得自由決定，享有「任意之租稅立法權」。²¹ 葛克昌謂：「……在憲法第 10 章中央與地方權限規定中央與地方立法權限，均屬『得予立法』之權限規定，並無強制拘束力。……我國憲法第 107 條第 7 款之規定……將國稅與省縣稅之劃分歸中央專屬立法事項，使地方自治團體之租稅立法權得不到憲法之保障。」(1996a: 54 以下)「……釋字第 277 號解釋認為中央制定各該稅法通則，係貫徹租稅法律主義而

20 李鐘聲在本號解釋曾提出一部不同意見書，主要係強調憲法第 108 條：「省縣自治通則」由中央立法並執行之規定，在憲法第 10 章中央與地方之權限中之重要性，作為憲法所規定我國憲政實施地方自治程序之關鍵性規範，並肯認各級地方自治綱要仍均屬現制之主要法規，而未於省、縣、市之立法權者有明文規定。此外，並引釋字第 260 號解釋內容作為本件疑義應有之見解。

21 陳敏，1981，第 39 頁以下，其在第 42 頁並認為，依憲法第 143 條第 1 項及第 3 項之規定，必須開徵土地稅及土地增值稅，非經修改憲法，不得廢止土地稅及土地增值稅之徵收，即「強制之租稅立法權」。

設。……而省縣有地方稅之立法權，既為憲法所明定，即無違反租稅法律主義之虞，雖然地方對於自行立法，或由中央制定通則以為地方立法依據，各有取捨，難定優劣，但不得謂無中央法律依據，地方不能依憲法行使其立法權。」(1996a: 187)

針對本號解釋，本文以為，似僅著重中央對於國稅、省稅、縣稅之劃分擁有決定權，而忽略地方之財政自主權，與憲法第 10 章中央與地方權限劃分之精神有所牴觸。因此，釋憲者不應偏袒中央而忽略地方財政自主權之憲法保障，否則，地方將僅得仰賴中央之財政統籌分配，而喪失地方自治憲法設計之根本價值（黃俊杰，1997: 76）。

(二)、第二次財政分配

1、統籌分配

(1)、爭執焦點

釋字第 234 號解釋，係台北市議會針對財政收支劃分法統籌分配劃分之規定是否牴觸憲法第 109 條第 1 項第 7 款之規定而聲請解釋。其理由：「一、查我國憲法對地方自治團體之權力與其建制，特予保障，以防中央立法之侵害，而加強地方自治團體之地位。此觀於憲法第 109 條及第 110 條，就省與縣立法並執行之事項分別列舉之規定甚明。其中第 109 條第 1 項第 7 款明定：『省財政及省稅，由省立法並執行之或交由縣執行之。』二、按營業稅及印花稅屬於省稅及直轄市稅（地方稅），……應由省（直轄市）立法並執行，方符合憲法保障地方稅收自主權之精神。惟現行財政收支劃分法第 12 條第 2 項、第 3 項分別規定營業稅及印花稅，在省應以其總收入百分之 50 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 50 由中央統籌分配省及直轄市。此與憲法第 109 條第 1 項第 7 款之規定，似有牴觸……。」

此外，在釋字第 277 號解釋之釋憲聲請書中，高雄市議會亦指出，營業稅及印花稅既為地方稅法，全部應屬地方財源，如中央可以立法將地方稅之稅入抽成，則憲法所劃分之國稅及地方稅之條文將形同具文，同時，憲法為謀地方經濟之平衡發展，於第 147 條明文規定「對於貧瘠之省應酌予補助」，因此，財政收支劃分法第 12 條第 2 項、第 3 項所規定之營業稅及印花稅「在

直轄市應以其總收入百分之 50 由中央統籌分配省及直轄市」，則有牴觸憲法第 10 章規定之疑議。

(2)、解釋分析

針對台北市議會主張之疑點，釋字第 234 號解釋採取合憲之宣告，即國稅與省稅、縣稅之劃分，由中央立法並執行之；中央為謀省與省間、省為謀縣與縣間之經濟平衡發展，對於貧瘠之省縣應酌予補助，憲法第 107 條第 7 款、第 147 條著有明文。而直轄於行政院之市，其地位與省相當，財政收支劃分法第 12 條第 1 項規定營業稅及印花稅為省及直轄市稅；同條第 2 項及第 3 項復分別規定營業稅及印花稅，在省應以其總收入百分之 50，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 50，由中央統籌分配省及直轄市；就有關營業稅與印花稅統籌分配之規定，旨在統籌中央及地方之財源，以謀求地方經濟之平衡發展，符合憲法第 147 條之意旨，與憲法並無牴觸。

營業稅與印花稅雖經劃分為省及直轄市稅，但在通常情形，工廠、礦場大多分布在省屬各縣市，關於教育、衛生、交通、警政及其他公益事項所需費用，勢必增加當地政府之負擔。因營業稅依規定得在總機構所在地繳納，印花稅在總機構所在地繳納情形亦屬較多，而總機構又多設在直轄市區內，致使工廠、礦場所在地之縣市，取得該類稅金較少。財政收支劃分法第 12 條第 2 項及第 3 項之規定，即係透過統籌分配之方式，合理調劑省市之所得，使較為貧瘠之地區，亦可獲得正常之經濟發展，以達成全民生活均足之目標，符合憲法第 147 條之意旨。至憲法第 109 條第 1 項第 7 款所稱由省立法並執行或交由縣執行之省稅，係指依國稅與省縣稅合理劃分之中央立法，已劃歸省自行分配者而言，財政收支劃分法第 12 條第 2 項及第 3 項之規定，亦與上開憲法條文尚無牴觸。

至於，針對高雄市議會在釋字第 277 號解釋之釋憲聲請書中之主張，大法官則重申釋字第 234 號解釋之見解，即中央與地方財政收支劃分之規定，中央自應斟酌經濟發展及稅課來源等實際情形，適時調整，以符憲法兼顧中央與地方財政均衡之意旨；又財政收支劃分法第 12 條第 2 項及第 3 項就有關營業稅與印花稅統籌分配之規定，符合憲法第 147 條謀求地方經濟平衡發

展之意旨，與憲法並無牴觸，業經本院釋字第 234 號解釋釋示在案。

2、補助

(1)、釋字第 307 號解釋

釋字第 307 號解釋理由書指出：「本件係屬憲法第 108 條至第 110 條列舉事項權限爭議之解釋，²² 非關違憲審查問題……。」不過，本號解釋係由台北市議會與基隆市議會分別聲請，其聲請理由除權限爭議之問題外，似亦涉及法令違憲審查之問題。

其中，台北市議會聲請書指出，我國憲法對地方自治團體之權力與建制，特予保障，以防止中央立法之侵害，故加強地方自治團體之地位與權限。此觀於憲法第 109 條、第 110 條之規定甚明。其中第 109 條分別列舉省立法並執行之事項，考其用意，當在使省之權限獲得明確之憲法保障，且使省與中央之間權限，各有明顯分際，不至滋生爭議。該條第 10 款規定：「省警政之實施，由省立法並執行之。」而直轄市之於行政院之市，其地位與省相當。依財政收支劃分法第 37 條第 2 項規定：「各級政府支出之劃分：由省及直轄市立法並執行者，歸省及直轄市。」準此，省及直轄市立法並執行事項之支出，應由省及直轄市編列，方符合憲法保障地方權限之精神。惟查 81 年度台北市地方總預算警察部門預算資本門及部分經常門改由中央直接編列；此舉無異剝奪地方政府編列預算及地方議會審議預算之權限。其與前述憲法第 109 條之立法精神似有牴觸。²³

22 憲法第 108 條至第 110 條權限事項規定，是否屬於「列舉」之性質？似應檢討，雖然，第 111 條稱第 107 條至第 110 條係列舉事項，且亦為大法官解釋所援用，例如，釋字第 498 號解釋理由書【司法院大法官解釋續編(十三)，第 680 頁】。但是，基於憲法用語之非明確性，第 107 條至第 110 條權限事項，應係舉例性之規定，而第 111 條則有概括（剩餘權歸屬）之性質。

23 此外，台北市議會主張，警察法第 16 條第 1 項規定：「地方警察機關預算標準，由中央按各該地區情形分別規劃之。」第 2 項規定：「前項警察機關經費，如確屬不足時，得呈請補助，省（直轄市）由中央補助，縣市由省補助。」台北市政府於答覆有關 81 年度警政預算編列情形時，引據該法第 16 條第 1 項規定，謂預算由中央編列，於法有據。唯本會部分議員則持不同見解：(一)該法第 16 條第 1 項所謂「預算標準」與「預算經費」不同。(二)該條第 2 項之先決條件必先有預算編列，如有不足，始得呈請中央助；如地方未編列預算（即要求中央補助）而逕由中央編列，則與警察法之規定有違。

基隆市議會聲請書，則針對行政院 80 年 2 月 13 日臺（八〇）忠授一字第 01701 號函規定台灣省及各縣市警政支出除人事費外均由內政部警政署編列預算予以補助，請台灣省及各縣市政府遵照辦理案，違背憲法第 110、172 條、財政收支劃分法第 2 條、預算法第 15、16、23、24、78 條及中央法規標準法第 11、13 條之規定，而聲請解釋。

針對前述爭執之「實體」問題，²⁴ 釋字第 307 號解釋指出，警察制度，依憲法第 108 條第 1 項第 17 款規定，由中央立法並執行之或交由省縣執行之，中央就其交由省縣執行之事項，自得依法定程序編列預算支付之，省縣無須重複編列。憲法第 109 條第 1 項第 10 款規定「省警政之實施」，由省立法並執行之或交由縣執行之；第 110 條第 1 項第 9 款規定「縣警衛之實施」，由縣立法並執行之。省警政及縣警衛之實施事項，既屬省縣之權限，省縣自得就其業務所需經費，依法定程序編列預算。惟省警政及縣警衛之實施，其中有須全國一致或涉及中央權限者，因此，中央依憲法第 108 條第 1 項第 17 款制定之警察法第 16 條第 1 項規定：「地方警察機關預算標準，由中央按各該地區情形分別規劃之。」省警政及縣警衛之實施，其所需經費之預算，須依上述標準編列，如確屬不足時，得依同條第 2 項規定呈請補助，省（直轄市）由中央補助，縣（市）由省補助。地方對於此項補助，雖不得變更其用途，省（直轄市）縣（市）議會仍得依法監督其執行。

24 針對本案之「程序」問題，楊建華提出不同意見書指出，本件聲請人等以行政院 80 年 2 月 13 日臺（八〇）忠授一字第 01701 號函訂「財政收支劃分法部分條文修正草案」之附帶措施中有關「台灣省及各縣市之警政支出，除人事費外，其餘業務、旅運、設備等，均由內政部警政署編列預算予以補助。另台北市及高雄市政府部分並比照上項規定辦理」。是否違憲、違法請求解釋。惟查上述附帶措施，業經行政院於 81 年 1 月 10 日以臺（八一）忠授字第 00365 號另函規定：「82 年度起，中央對地方警政預算之編列，以專業性、敏感性及全國一致之經費為原則，地方政府不再重複編列。至其餘一般經常性經費如辦公用具、公務車及土地購置等經費，則均由地方政府自行籌應，中央不再補助」。前此情形，本件引起爭議之行政院 80 年 2 月 13 日臺（八〇）忠授一字第 01701 號函附帶措施之規定，既經在後之 81 年 1 月 10 日臺（八一）忠授字第 00365 號予以變更，是否仍有解釋之必要與利益，經本院函請聲請人請說明仍有解釋必要之理由見復，雖據台北市議會於 81 年 9 月 4 日函復仍請惠予解釋，但並未具體說明現在尚有何疑義或爭議存在，而有解釋之必要與利益，應仍認其聲請在程序上有所欠缺，依首開說明，自不應予以受理。

(2)、釋字第 498 號解釋

釋字第 498 號解釋，係台灣省議會針對立法院於審議中央政府年度總預算案時，依憲法第 67 條第 2 項規定強制要指定特定省府官員列席中央總預算之審查會，且依憲法第 147 條第 1 項、省縣自治法第 50 條第 1 項之規定，中央對省之補助款係依法補助，惟今立法院若藉刪除或擱置補助預算為手段指定特定之省府官員到院備詢，顯與憲法中央與地方均權制度之精神相悖，而聲請解釋。

本案主要涉及地方補助之法律保障，本號解釋強調，地方自治既受我國憲法制度性之保障，有一定之自主權限，為與中央政府共享國家權力行使，並共同協力之主體，且中央與地方各設有立法機關，建立層級體制。並且，中央對地方自治團體得視其財政狀況予以適當之補助（憲法第 147 條、地方制度法第 69 條、財政收支劃分法第 30 條參照），俾使地方自治團體足應其財政之基本需求，以保障全國各地區住民之生活，實現全國經濟平衡發展之憲法意旨。因此，立法院自不得逕因地方自治團體所屬公務員之未到會備詢，據以為刪減或擱置中央機關依法對地方自治團體補助款預算之理由，以確保地方自治之有效運作，及符合憲法所定中央與地方權限劃分之均權原則。

3、學者見解

葛克昌謂：「……憲法第 147 條謀求地方經濟平衡發展，僅『應酌予補助』（支出面），與稅收調配（Finanzausgleich）（收入面）並無必然關係，惟中央對國稅省縣稅之劃分既有立法裁量權，實可包含統籌分配之立法權。」（1996a: 56）「……憲法第 147 條原為中央對貧瘠之省，省對貧瘠之縣補助之規定，……釋字第 234 號則擴大解釋，側重謀求地方經濟平衡發展之意旨，此種不拘泥於憲法所用文字，探求憲法精神，實值贊同。……統籌分配稅額第一步先要有自主財源，然後找到衡量基準加以比較，何者有餘何者不足。釋字第 234 號解釋，未見及此，對聲請人所請求解釋之財政自主與保障亦未予解釋，從而統籌分配稅問題未能藉該解釋得以解決。」（1996a: 184 以下）此外，陳敏（1981: 44）謂：「……為達成全國經濟之平衡發展，除給予補助外，實有賴於調配稅款，均衡中央與地方財政需要，調劑各省縣之瘠裕。因此，由中央立法調配各國稅、地方稅之稅收，並無違憲之處。」

就此，我國之現況，似過度著重中央對於國稅、省稅、縣稅之劃分擁有決定權，而忽略地方之財政自主權，與憲法第 10 章中央與地方權限劃分之精神有所牴觸，已如前述。至於，憲法第 147 條謀求地方經濟平衡發展之規定，似亦不得作為財政收支劃分專屬中央立法權之合憲性基礎（黃俊杰，1997: 76）。因此，本文以為，實應以承認地方自治團體課稅立法權並提供其行使之良好環境為優先，毋庸急於以統籌分配稅之手段為其調整，毋寧於地方自治團體充分行使課稅立法權後，仍有調整之必要時，再以統籌分配稅為重分配，即維持其備位或補充性質，否則，地方自治團體仍難逃以補助或統籌分配稅維生之命運。（黃俊杰，1999: 77 以下）

四、省思

關於財政收支劃分之大法官解釋，多數由民意代表機關聲請釋憲，主要涉及國家財政權水平與垂直劃分之問題。

我國之財政收支劃分法，與其他法律均屬經憲法第 170 條立法程序之產物，故是否具有優先適用之性質，仍應依規定內容個別判斷。

針對租稅法律主義之課稅依據，大法官係肯認在符合授權明確性原則之要求下，並非僅形式意義之法律才得作為課稅依據；至於，涉及稅捐種類法定之憲法問題，大法官似採取較消極之態度，

關於財政分配之問題，除釋字第 498 號解釋外，不論第一次財政分配或第二次財政分配，大法官之見解，似比較偏重保護中央之立場。本文以為，釋憲者不應偏袒中央而忽略地方財政自主權之憲法保障，否則，地方將僅得仰賴中央之財政統籌分配或補助，而喪失地方自治憲法設計之根本價值。

參、規範設計之立法思考²⁵

一、金錢給付與財政國

「財政 (Finanzen)」係作為國家存續之要件，在現代國家中，其是無法

25 黃俊杰，2002a，第 81 頁～第 86 頁。

拋棄之構成要素，蓋任何國家欠缺財政即無法生存，(Vogel, 1987: Rz.1) 故財政亦被稱為庶政之母，為各級自治團體最重要之物質基礎（葛克昌，1996a: 182）。

對國家功能之實踐，公有財產（建築物、辦公設備、車輛等）及公務員均係必要之構成部分，且其對國權之行使及國法之運用，亦具有絕對之重要性；彼等之存在，無法僅經由人民之自然給付（例如，工役或兵役等）而獲得實現，因此，現代國家必須仰賴人民之「金錢 (Geld)」給付。此時，財政國 (Finanzstaat) 係「金錢」作為國家核心要素之同義詞，其係從國家財政功能面向觀察國家實際需求之特徵，而作為憲法之國體 (Vogel, 1987: Rz. 2f)。

財政國，若以財政收入面向觀察，係租稅國 (Steuerstaat)；若以財政支出面向觀察，則係給付國 (Leistungsstaat) (葛克昌，1996b: 141)。

二、課稅收入之憲政問題應由「立法」解決

人民之金錢給付，係作為財政國中國家財政收入之核心要素，國家經由課稅權之行使，將人民財產權轉換成公法之強制性財政收入。

國家對人民強制課徵金錢給付之種類，Dieter Birk 指出，金錢給付義務之公共負擔，分為公課與制裁 (Sanktionen) 兩類；制裁之金錢給付義務，包括滯納金、怠報金等。公課之金錢給付義務，區分為公共財政需求之目的與非為公共財政需求之目的；非為公共財政需求目的之公課，例如投資輔助公課 (Investitionshilfeabgabe)、扼殺性公課 (Erdrosselungsabgabe)。為公共財政需求目的之公課，分為非對待給付與對待給付；對待給付之公課，指受益負擔 (Vorzugslasten)，²⁶ 包括規費及受益費。非對待給付之公課，區分為公法團體一般財政需求之目的與為特別財政需求之目的；稅捐係為一般財政需求之目的，而特別公課則係為特別財政需求之目的 (Birk, 1993: Rz. 23)。

稅捐已在德國聯邦財政憲法秩序中明確規定，且稅捐之課徵對象係針對

26 BVerfGE 55, 274 [297]

一般人民，並作為國家主要之財政收入。依基本法第 110 條第 1 項之規定，稅收係無例外地作為預算之收入，而每一會計年度之國家收入及支出，均應經由預算案表現出來。²⁷ 就此，德國聯邦憲法法院曾強調，為維護基本法第 104 條 a 至第 108 條聯邦國家秩序與平衡功能，明確劃分稅捐與非稅公課之界限，係絕對有必要的，²⁸ 以避免與憲法之稅捐概念發生混淆。

既然，「稅捐」在現代租稅國中是最主要之強制性財政收入，（林劍雄，1995: 2, 表 1）因此，「課稅收入（或稅捐收益）」之分配，亦即租稅國中之「重要事項」，依照法治國家重要性理論之觀點，除非有規範不能之情形，否則應以立法解決之，²⁹ 以符稅捐法定主義之要求（Tipke, 1993: Bd.I, S. 150ff; 黃茂榮，1996: 42）。

三、課稅權之規範設計

（一）、規範設計之層級歸屬

憲法關於課稅權（財政權）之劃分，係中央與地方權限劃分之重要基礎及核心問題（葛克昌，1996a: 53）。因此，課稅權劃分之規範設計，係重要之憲法問題。

課稅權之劃分，其具體內涵，依憲法第 10 章之規定意旨，係涉及「立法」及「執行」之國家權力垂直劃分給中央及地方。

於此，所謂「立法」，係指課稅立法權（Gesetzgebungshoheit）。目前，我國之實際情形，似係將憲法上第一次之劃分權僅視為形式上之劃分而已，而課稅立法權之實質內容劃分則卻委由享有第二次劃分權之中央，由於我國憲法規定中央享有課稅立法權第二次之劃分權，故就整體而言，憲法對於中央課稅立法權之保障顯較地方為優。其優點在於中央能盱衡國家整體財政需求，各種稅目稅收多寡，透過審查密度較低，立法、修法較易之程序，為課稅立法權適當之劃分，而無庸透過修憲之方式。同時因憲法對課稅立法權已

27 BVerfGE 55, 274 [300ff.]; 82, 159 [179]; 91, 186 [202]; 93, 319 [343]

28 BVerfGE 55, 274 [304ff.]

29 許宗力，1992，第 117 頁以下；葛克昌，1996a，第 182 頁謂：「……財政收益須依法為之，故其前提為立法權。……財政權為中央與地方權限劃分之核心問題。」

為第一次之劃分，故地方課稅立法權理論上亦受到基本之保障。缺點則是地方課稅立法權受到中央劃分課稅立法權結果之影響，在缺乏對課稅立法權第二次劃分程序參與權之保障下，往往由中央分得稅收較豐之稅目，端賴憲法第一次之劃分，地方課稅立法權實質上仍無法獲得合理之保障，故仍有賴從憲法保障地方自治之精神推出維持地方自治應有之課稅立法權之實質保障，不過，課稅立法權第一次之劃分權既然保留由憲法規定，應有確立國家課稅立法權基本劃分之功能，使中央與地方自治團體能有基本之自主財政收入。至於，直轄市與省轄市課稅立法權之劃分，因憲法第 118 條規定「直轄市之自治，以法律定之。」及第 128 條規定「市準用縣之規定。」故此等地方自治團體之地方自治權，亦受憲法相當程度之保障，如上所述亦應享有一定之課稅立法權（黃俊杰，1999: 17 以下）。

至於「執行」，本文認為，在解釋上應包括課稅行政權（Verwaltungshoheit）及收入權（Ertragshoheit），始足以保護中央及地方個別之財政自主權（黃俊杰，1997: 77）。

不過，學界見解對於課稅行政權在「執行」概念範圍內，並無爭論。但是，對於「執行」是否包括課稅收入權？或課稅收入權另有其他之憲法或法律依據？則頗為分歧，例如，葛克昌（1996a: 121）持質疑之見解謂：「我國憲法則只規定租稅之立法權與執行權，並無租稅收入權之規定，致地方財政收入權之保障，在憲法上處於不安定地位。」陳敏（1981: 43）則謂：「……憲法並無稅款收入應如何歸屬之明文規定。……依憲法第 107 條第 7 款之規定，『國稅與省稅、縣稅劃分』為中央立法事項，但未說明是否限定租稅立法權之劃分，文義上原可包括租稅收入權與行政權之劃分。」³⁰此外，陳清秀則指出我國稅捐收益權之劃分，係依據財政收支劃分法第 4 條之規定，至於，稅捐行政權之劃分，則謂「我國憲法第 107 條第 6 款規定國稅由中央執行之，因此，國稅的稅捐行政權是歸屬於中央。縣稅由縣執行之（憲法第 110 條第

30 其第 41 頁註 33 指出，憲法條文內尚有由中央「執行」之規定，而租稅之劃分係立法問題，而非執行問題。憲法條文內「執行」之用語，就國稅與地方稅之劃分而言，似為贅語；林紀東，1986，第 48 頁。

1 項第 6 款)，因此，縣稅的稅捐行政權是歸屬於縣。故國稅及縣稅的稅捐收益權與稅捐行政權的歸屬，乃互相一致。」（陳清秀，2001: 90、102）

雖然，學者間關於課稅收入權之憲法依據為何？尚欠缺一致性之見解，不過，就課稅收入權之劃分，係重要之憲政問題，則似無爭論。

（二）、課稅收入權劃分之立法密度

課稅收入權之劃分，似得區分為第一次財政分配及第二次財政分配。所謂「第一次財政分配」，係將各種稅捐收益直接劃分給中央及地方，以實現自主財政為目的；「第二次財政分配」，係補充第一次財政分配之不足，可分為水平及垂直之財政分配。（Maunz/Zippelius, 1998: S.393ff.; Lang, 1998: Rz. 38ff.; 葛克昌，1996a: 121 以下；陳清秀，1993: 549 以下）

本文以為，關於第一次財政分配，係屬重要性與穩定性之憲法問題。因此，在規範層級之選擇上，應係在憲法直接予以制度設計為最佳模式，並且，憲法之規範密度亦應明確足以實現各層級自主財政為目的。至於，第二次財政分配，則屬補充性與機動性之目的，惟為維護中央與地方垂直分權及保持地方均衡發展之制度設計，避免政黨更替造成財政分配不公平，故亦應由法律加以明確規定。³¹

四、統籌分配稅與補助之限制

統籌分配稅對於地方自治團體課稅立法權之發動，其實可以國家對人民課稅之情形相比較，過度之稅捐負擔將造成人民工作或投資意願之低落，因而經濟學上有最適課稅點之存在，超過此點則課稅收入不但不增加，反而會造成課稅收入之減少，因此，於統籌分配稅之比例上，理論上應有所限制，即不應超過最適課稅點，³² 否則會降低地方自治團體稅捐努力之意願，進而導致課稅收入之減少，降低統籌分配稅之功能（黃俊杰，1999: 76 以下）。

另一方面，統籌分配稅所依附之稅目亦應有所限制，應以維持地方自有

31 並參，Klaus Tipke, 1993, Bd.III, S.1115ff.; 葛克昌，1996a，第 190 頁。

32 德國「最適財產權稅課理論」之分析，葛克昌，2002a，第 54 頁以下。

財源穩定充足為首要，而非以上級自治團體之財政需要為考量或以之作為未來控制下級地方自治團體之補助金之用，一般性之統籌分配稅規定應該禁止，除妨礙地方自治團體行使課稅立法權之意願外，因其不問地方自治團體課稅立法權之發動目的，對於該目的之達成將有無法估計之影響，尤其對於地方自治團體新開徵之稅目，因非一般性之統籌分配稅制定當時所能預知並妥善評估統籌分配稅對其之影響，故顯有不當，亦應加以禁止。對於已知現有地方稅稅目之統籌分配稅規定更應審慎評估，越是影響其財政自主者，越應避免介入破壞，應以其行有餘力再使用統籌分配稅為平衡區域財政收入及發展之手段，因而或許可將類似於人民最低生活保障之概念引入，³³於地方自治團體滿足其基本財政需求後，³⁴方有負擔統籌分配稅之義務，意即於一定課稅收入以上方有適用統籌分配稅之餘地。以今日地方財政困難，即使所有上繳之稅收留用，有些地方自治團體尚須仰賴補助，實無必要先以統籌分配稅名義上繳再以各種補助形式發回，³⁵浪費行政手續及對地方財政自主造成妨礙，不利其課稅立法權之發展及運用。

本文以為，在地方自治團體缺乏財政自主能力時，全由上級自治團體為其分配，此乃必然，但究其原因，實係因上級自治團體長期壟斷財政所致，如果著眼於培養地方財政自主之能力，實應以承認地方自治團體課稅立法權並提供其行使之良好環境為優先，毋庸急於以統籌分配稅之手段為其調整，毋寧於地方自治團體充分行使課稅立法權後，仍有調整之必要時，再以統籌分配稅為重分配（葛克昌，1996a: 121 以下），即維持其備位或補充性質，否

33 人民最低生活之需求，不得作為課稅之對象。至於，其範圍仍有待具體化。*Tipke & Lang*, 1996, S.94, S.115f.。

34 學者指出，憲法上保障之平等權，表現於地方自治上即為區域均衡發展。只要是國民，不論其居於國內何處，於一定稅費負擔限度內，皆應享有一定水準之最低行政服務，而此行政服務之水準即為基本服務，提供基本服務所需之經費，即稱為「基本財政需求」。黃茂榮，1997，第 6 頁。

35 統籌分配稅與補助對於下級自治團體而言，性質上皆為調整財政收入之手段，故有時易為混淆，如由黃昭輝及洪奇昌委員提出於立法院中之「統籌分配稅法草案」即將地方建設補助之規定與統籌分配稅混為一談。整體而言，統籌分配稅較有法律上之保障，但其雖有分配比例之明文規定，仍欠缺分配對象之保障。黃茂榮，1997，第 20 頁。

則，地方自治團體仍難逃以補助³⁶或統籌分配稅維生之命運。³⁷

補助之正面意義乃在於挹注地方財政，使其維持地方自治之運作，然而另一方面卻是中央誘使或逼迫地方受其控制之有利工具，³⁸使地方財政達不到自主之理想，於地方自治之精神有違。例如，蔡茂寅（1997）謂：「政府間之補助固然有其存在之必要與理由，但終究係一具臨時性、可變性特質的制度，殊不宜以之作爲地方自治團體之永久性的主要財源；猶不能使補助金之交付，成爲控制地方自治或地方行政的有利工具，以至發生中央集權之變相作用。」又因其補助並不當然直接來自受補助地區之納稅所得，既毋庸當地人民負擔，又能享受補助之利益，對於地方之稅捐努力則更有反鼓勵之效果，影響地方以課稅爲財政收入手段之意願。尤有甚者，可能因有補助挹注其財政之需，地方自治團體之執政者，爲討好選民，擅爲減稅措施，³⁹對於地方課稅立法權之正常發展實有負面之影響。因此，爲維護自治之精神，應對補助爲相當之限制。⁴⁰

肆、財政權之層級劃分

一、層級劃分之憲法基礎

於課稅立法權之劃分上，依我國憲法規定，雖可區分爲第一次劃分權及

36 我國地方自治團體自有財源比例一向偏低，台灣地區絕大多數縣市財政均需仰賴上級政府補助始能平衡。例如，86年度自有財源占預算數比率達七成以上者僅五個縣市，以台北市88.0%最高，台中市85.4%、高雄市79.7%次之；逾半數縣市補助收入依存度達四成以上，以屏東縣56.6%最高，苗栗縣56.2%次之。《國情統計通報》，85年10月24日，行政院主計處。

37 林全對於台灣省統籌分配稅之改制建議，認爲應將現行統籌分配稅收入來源擴大，包括各縣市最重要之土地增值稅收入之98%。林全，1995，第152頁；就此，本文認爲，如此將嚴重斲喪地方自治所要求之地方自治團體財政自主之精神，反而應將各現有地方稅回歸地方自治團體立法課徵，給予其充分行使課稅立法權之空間。

38 對於補助與政黨及選舉間之關係研究發現，其間的確有交互影響之可疑。陳宜擁，1999，第161頁。

39 何鴻榮，〈從補助金制度談我國中央與地方的權力關係〉，《立法院院聞》，第24卷，第11期，第42頁。

40 關於補助之比例或金額、類型及方式等之限制，黃俊杰、陳宜擁，2000，第82頁以下。

第二次劃分權，⁴¹前者由憲法保留行使，後者則授權中央以法律定之。然而，依憲法第 107 條第 1 項第 7 款之規定，所謂課稅立法權第二次之劃分權，似僅係將國稅、省稅與縣稅實質內容之劃分，委由中央立法。至於，課稅立法權層級之劃分，則已於憲法第一次劃分時完成，並未另外授權以法律為層級之劃分，亦可認為係對各種課稅立法權層級之憲法保障。

因此，憲法雖未限制中央劃分課稅立法權之方式，不過，憲法第 107 條第 7 款規定，仍須受到第 109 條及第 110 條之省縣課稅立法權之限制，⁴²亦即中央行使課稅立法權第二次之劃分權時，必須受到憲法對課稅立法權第一次課稅立法層級劃分之限制。基於該限制，則吾人似可得出以下推論：

1. 無憲法明文授權，法律不得創造新課稅立法層級。
2. 法律應依憲法規定之課稅立法層級，為稅目歸屬之合理劃分。
3. 法律不得一方面為各層級之稅目劃分，一方面又剝奪或限制各層級對所屬稅目之課稅立法權。

然而，地方制度法及地方稅法通則等，皆出現憲法未賦與地方自治團體地位之鄉鎮市，而法律賦與其鄉鎮市稅之課稅立法權之情形，此種新種類之稅，已違反憲法對地方課稅立法層級之設計，似乎已在制憲者授權中央課稅立法權劃分權之外，故有違憲之可議。

另外，財政收支劃分法第 7 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」，雖然憲法第 108 條第 1 項第 1 款規定中央有省縣自治通則之立法權，但能否解釋為省縣自治通則內可包括各地方稅法通則，猶待斟酌。但是，釋字第 277 號解釋逕以憲法第 107 條第 7 款授權中央對課稅立法權為第二次劃分之規定，為上開財政收支劃分法第 7 條合憲之依據之一，並未說明地方自治團體行使課稅立法權須以地方稅法通則為依據之理由，⁴³如此擴大課稅立法權第二次劃分

41 關於課稅立法權之第一次與第二次劃分權，黃俊杰、陳宜擁，1998，第 47 頁以下。

42 甚至中央與地方發生課稅權之爭議時，司法院應依憲法第 78 條及第 10 章與第 11 章課稅權垂直劃分歸屬於中央省縣之憲法精神予以解釋，不得為維護中央而損害地方自治之憲法保障。黃俊杰，1997，第 78 頁。

43 羅秉成，1993，第 99 頁認為，大法官應係考慮到法的安定性，避免法律真空而為合憲解釋。

權之內涵，似已超越憲法文義解釋之範圍。事實上，釋字第 277 號解釋（80 年 3 月 22 日）後，十年內中央仍未配合財政收支劃分法上開規定，制定各地方稅法通則或在各稅法中訂定可適用於地方稅之規定，使地方課稅立法權根本無從行使，難謂前開財政收支劃分法無違憲之處。直至立法院於 91 年 11 月 19 日才三讀通過地方稅法通則，總統於同年 12 月 11 日公布。地方稅法通則之施行，將影響未來地方財政收入之範圍，並刻劃地方財政自主核心領域之保障可能性（黃俊杰，2003: 223 以下）。

二、現階段層級劃分之間題

為求保障人民之財產權，避免過度之課稅負擔，因而課稅立法權之行使必須受到一定之限制，避免出現超乎人民負擔之情形。雖然課稅立法權劃分為中央及地方，但對於人民而言同屬課稅負擔，因而必須等量齊觀，中央與地方之課稅總合不能大於人民所能負擔之上限。⁴⁴ 因此，課稅立法權應視為有限之權力，有必要在中央與地方間妥為劃分。值是之故，地方多一個或少一個課稅立法權垂直劃分層級，則必然會影響到其他層級課稅立法權之分配。本文以為，至少尚有二個涉及地方課稅層級問題尚待解決，分述如下：

首先，係針對鄉鎮市之課稅立法權，在凍省修憲後，課稅立法權最大之劃分層級問題，應屬鄉鎮市課稅立法權之問題。是否於縣市之下另為鄉鎮市課稅立法權之劃分，實際上將變更目前以縣市及直轄市課稅立法權為地方課稅立法權中心之憲法設計，也會造成縣與直轄市間課稅立法權劃分上之不平等問題，嚴重影響縣市與直轄市於凍省修憲後課稅立法權地位上之均等情勢，因而有進一步於後述討論之必要。

其次，係針對原住民族之課稅立法權，相對於鄉鎮市自治權於國發會及修憲會議中受到熱烈的討論，原住民族之自治權顯然較受到冷落，然而，由於修憲之結果，原住民族之自治權亦受到憲法一定的肯定，因而關於其課稅

並認為此項爭議係肇因於新舊法規衝突所致，因為爭議中之地方稅法均制定於行憲之前，而財政收支劃分法則制定於民國 40 年行憲之後。

44 過度課徵（Übermaßbesteuerung），係違反憲法上過度禁止原則之要求，而構成違憲。Klaus Tipke, 1993, Bd.I, S.423ff.；並參，李建良，2002，第 32 頁以下。

立法權之問題，亦有加以討論之必要。

(一)、鄉鎮市課稅權之檢討

1、從憲法保障地方自治團體地位規定而言

憲法所規定之地方自治層級僅到縣而已，鄉鎮市並非憲法規定之自治層級，從而，憲法亦無明文規定保障與之相對應之鄉鎮市課稅立法權。又憲法對縣課稅立法權之規定，得否由中央立法再劃分給縣以下之鄉、鎮市為之？

本文認為，如從聯邦國之角度而言，此乃邦（縣）自治事項，關於邦（縣）內是否承認更小之自治單位及是否賦予該自治單位課稅立法權，或許得由邦憲法（縣自治法）為規定（涂懷瑩，1951: 15）；於單一國家中，則關於自治之層級、內容則由中央立法規定，地方自治團體並無權創設更下級之地方自治團體，遑論為課稅立法權之再授權。若以我國係偏向單一國之制度設計以及對憲法劃歸中央或各層級自治團體之立法權為專屬權之見解而論，則似應認為縣無權賦予鄉鎮市自治法人地位。

2、從憲法賦予中央課稅立法權之劃分權而言

憲法第 107 條第 1 項第 7 款規定：「國稅與省稅、縣稅之劃分」由中央立法並執行之。一般皆以此為財政收支劃分法對於課稅立法權劃分之合憲性基礎。依該款規定之文義解釋及憲法對於地方自治之保障意旨，中央僅能對於各稅應歸屬於國稅、省稅或縣稅及自治權同受憲法保障之直轄市、省轄市之市稅為規定。除此之外所為之劃分，如鄉鎮市稅，乃屬逾越憲法授權之立法，應屬違憲法律。

3、從憲法保障縣之課稅立法權而言

憲法第 110 條第 1 項第 6 款規定縣稅由縣立法，故縣稅之課稅立法權乃有專屬立法權之性質，中央在無憲法授權下，逕以立法方式將課稅立法權劃分給原隸屬於縣行政區域下之鄉鎮市，頗有侵害縣課稅立法權之嫌。至於，憲法對縣市課稅立法權之規定，即使鄉鎮市等最基本之地方自治團體可以合法成立，如在地方制度法⁴⁵中予以規定，但能否由縣再授權行使課稅立法

45 地方制度法第 2、3、14 條。

權？有學者質疑此亦將有違憲之問題（陳新民，1994: 149），蓋因其為縣之專屬立法權，憲法同樣並無授權其可以將縣稅課稅立法權再為授權。

4、財政收支劃分法關於縣財政之劃分

縣乃憲法所承認保障之地方自治團體，而鄉鎮市乃縣之行政區域劃分單位，其財政需求乃包含於縣財政之中，本應一體考量，故民國 88 年 1 月 25 日修正前之財政收支劃分法第 3 條第 2 項原規定：「鄉鎮市財政包括於縣財政內，其收支應分編單位預算，列入縣預算內，縣依法實施自治後，鄉鎮財政應由縣議會依據有關自治法律規定之。」

關乎縣財政收入最重要之課稅立法權乃以全縣為行使範圍，如果鄉鎮市亦有課稅立法權，必然對縣之課稅立法權造成影響，而課稅立法權之行使目的本在滿足財政收入需求，既然鄉鎮市財政為縣財政之一部份，則應以縣之課稅立法權行使即可，無由鄉鎮市享有課稅立法權之必要。

既然鄉鎮市為縣下轄之行政區域單位，基於全縣整體財政需求之考量，是否有必要賦予鄉鎮市自治地位及課稅立法權，乃屬縣自治事項，中央似乎無權干預，即使有必要賦予鄉鎮市課稅立法權，亦應由縣議會以自治法規之方式為之較符合縣自治之意旨。⁴⁶

不過財政收支劃分法於民國 88 年 1 月 25 日修正第 3 條將全國財政收支系統劃分為 1. 中央、2. 直轄市、3. 縣、市、4. 鄉鎮及縣轄市，使鄉鎮市成為獨立於縣之外的財政收支系統，並於同法第 8 條第 2 項讓鄉鎮市取得所得稅、營業稅、貨物稅之課稅收入權；以及依同條第 3 項取得遺產贈與稅之課稅收入權，以及依同法第 12 條第 2 項取得地價稅及田賦之課稅收入權；依同條第 3 項取得房屋稅之課稅收入權；依同條第 4 項取得契稅之課稅收入權；依同條第 5 項取得娛樂稅之課稅收入權。令人不解的是，財政收支劃分法（民 88. 1. 25 修正）第 6 條僅將稅課種類劃分為「國稅、直轄市及縣（市）稅」，並未為鄉鎮市稅之劃分，符合憲法第 107 條第 1 項第 7 款之授權意旨，然而卻於第 7 條規定「直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）立法課徵稅捐，以本法有明

46 與我國課稅立法權之劃分類似之聯邦國如德國、瑞士，對於邦以下之地方自治團體之課稅立法權亦由邦立法規定。陳明道，1993，第 123 頁以下。

文規定者為限，並應依地方稅法通則之規定。」自行賦予鄉鎮市課稅立法權，使課稅立法權之劃分在同一法律中似即產生矛盾，究竟係立法者有意為之區別或無意之疏漏，並無法從立法理由中得知。

5、從憲法保障人民財產權之觀點而言

課稅權之發動，原本即是對人民財產權之嚴重侵害，故對於憲法未規定之稅——鄉鎮市稅，基於人民財產權之保障，實不應另以法律賦予鄉鎮市課稅立法權，使鄉鎮市民之財產權蒙受侵害之危險，增加不必要之課稅負擔。⁴⁷更多層級享有課稅立法權，其實也代表人民財產權受侵害之危險性愈大。為求對人民財產權能獲得較佳之保障，於侵害人民財產權之法律，毋寧採限制之觀點，認為既然憲法未賦予鄉鎮市限制人民財產權之權力，即不應任意以法律擴張其權力，而應認為人民沒有繳納鄉鎮市稅之義務。

(二)、原住民族課稅權之保障

1、原住民族地位之憲法保障

台灣地區有原住民族之存在，但其自治地位卻一直不受重視，於行政區劃時，往往將單一民族分別劃歸不同之縣市下，並且僅以「山地鄉」形式保障其自治選舉時鄉長為原住民籍。為求落實原住民族自治，實有考慮於縣市之外承認與其同級之原住民族地方自治團體並賦予與縣市相同課稅立法權保障之必要。

由於制憲史上所注重之民族自治問題仍侷限於傳統邊疆民族，⁴⁸或進一步可認為僅對當時有獨立問題之蒙古、西藏，迫於情勢而為自治之規定，對於已設省治理之區域下之原住民自治，並不認為有於憲法上保障其自治之必要，此一思想及憲法規定，延續至行憲後之台灣，台灣原住民族自治之問題即在省、縣之一般行政區劃下而被掩蔽，如今殘存「山地鄉鄉長以山地原住

47 在憲法明確劃分課稅層級之限制情況下，此時法律則無太大的形成空間。*Harry Andreas Kreamer*, 1994, S.577ff.

48 我國於制憲草案與提案中表現出邊疆民族對於自治之強烈要求，相關制憲草案、提案，陳宜擁，1999，第33頁以下。

民為限」之法律規定，⁴⁹方能嗅出一絲原住民自治之氣息，從而有關原住民之自治僅限制在鄉之層級。

然而「鄉」並非歷來制憲草案、提案所明文保障之地方自治團體，更無賦予課稅立法權，故而有關於其課稅立法權之保障只能仰賴法律或上級地方自治團體之可能授權，使原住民族課稅立法權之保障顯然屈居於較不利之地位，是以，在制憲草案及制憲提案中所展現之「邊疆及少數民族自治保障原則」（陳宜擁，1999: 48 以下），於現今台灣地區適用時，似宜務實地尊重台灣原住民族長久以來自治之事實與需求，轉而以「原住民族自治保障原則」為制憲或修憲之原則較為妥適。

於原住民族自治保障原則下，則憲法應保障原住民族自治，基於原住民族與土地強烈之連結關係，現行之行政區劃亦可考慮變更增加原住民自治區，並比照第一級地方自治團體之課稅立法權保障。

憲法增修條文第 10 條第 12 項前段規定：「國家應依民族意願，保障『原住民族』之地位及政治參與，並對其教育文化、交通水利、衛生醫療、經濟土地及社會福利事業予以保障扶助並促進其發展，其辦法另以法律定之。」此項規定除係明文以原住民族為保障對象，並被認為係原住民族取得民族自決權之憲法依據。⁵⁰蓋目前之憲法增修條文第 10 條之規定內容，雖然涵蓋部分國家政策之實現目標，但有一定之效力且影響人民權利之行使。⁵¹同時其以憲法委託之方式，賦予國家立法保障之義務，應非只是單純政策性宣示。如果中央遲遲不為相關立法，則有違反「羈束立法義務」所生立法怠惰之違憲問題（許宗力，1994: 14）。

2、原住民族課稅權法制建立之必要性

台灣地區原住民自治之問題一直未受重視，所謂自治並非辦理選舉時有原住民保障名額為已足，而是對於其原有政治制度之尊重，台灣自外來族群

49 地方制度法第 57 條第 2 項。

50 那莫赫·逸幸，1999，〈原住民族地方自治的歷史思考〉，《新使者》，第 50 期，第 25 頁。

51 黃俊杰，2001，第 81 頁以下所引之相關學術見解。

統治以來，歷來之統治手段皆以本身制度強加於原住民身上，⁵² 可以說目前對於原住民自治之尊重仍係「以夷治夷」而以同化納入一般統治為目的。尤其稅捐制度嚴重影響原住民之經濟制度，蓋原住民本無稅捐制度，對於公眾之事乃以有錢出錢有力出力之合作方式，收入甚至採共享制度，可以說課稅不但對於原住民係嚴重侵害其財產權，更完全改變其生活方式，例如所得稅之課徵等不單增加人民之負擔，更牽動其經濟活動之規劃。若以對於邊疆民族自治保障之角度來看，於現今之台灣，更應思考對於台灣原住民自治之保障，於課稅立法權劃分之規劃上，似應詳加考量，給予其較一般行政區劃下的人民有為不同規定之彈性，故而似可考慮將原住民部落，保障其自治地位，給予其自主課稅立法權，⁵³ 依其政經活動而設計符合各該族群所需之財政收入制度。

原住民族之課稅立法權乃是從特殊地方自治團體之角度出發，似應優先考量其特殊需求，並從「山地鄉」政策下鄉鎮市課稅立法權保障之迷思中跳脫，回歸以人為主之地方課稅立法權設計。

從落實地方自治而言，原住民族群向來有自己的語言、文化、制度，與一般行政區劃下之地方有所不同，為尊重原住民族群以自己的方式處理自己事務，而落實地方自治之精神，自然有將其自一般行政區之自治體系中劃分之必要。

從主權在民而言，為了讓原住民族不因人口較其他族群為少，而永遠處於被決定之地位，在參與中央政治時，原住民族之自主參政權應特別加以保障，故在地方自治上，則應考慮將原住民族劃為獨立單位，行使自己的自治權，以避免其聲音受到其他優勢族群之壓迫，而在不選擇成為獨立國家之前提下，能讓原住民族之民意得以伸張。

52 台灣原住民族為目前所知臺灣最早的主人，外來政權取得台灣領土並非基於與原住民族訂定條約，與印地安人加入美國聯邦之過程不同，雖然美國政府曾與牡丹社原住民訂定合約性質的外交條約，但由於未能得知該條約內容，未能進一步分析當時台灣原住民之地位，誠屬遺憾。前述外交條約曾被引用於那莫赫·逸幸，〈原住民族地方自治的歷史思考〉，第 25 頁。

53 近年來原住民族開始自我反省，要做自己的主人，開始有民族自治之要求出現。那莫赫·逸幸，〈原住民族地方自治的歷史思考〉，第 26 頁。

從原住民族之固有權而論，考量原住民族應享有憲法所保障一定範圍固有權之前題下，應賦予其擁有自主之課稅立法權。例如，加拿大之尼斯加協定，在原住民族的土地上，即由加拿大、英屬哥倫比亞省與原住民族分享課稅立法權。甚至當原住民族選擇自行獨立後，則課稅立法權更應完全歸其享有，例如二次戰後在非洲由原住民組成之新興獨立國家。

雖然，我國憲法本來並非在台灣原住民族同意下制定，但是目前依憲法增修條文第 10 條第 12 項前段規定「國家應依民族意願，保障原住民族之地位及政治參與」，則可認為原住民族之地方課稅立法權係受到憲法之明文確認。

3、原住民族課稅權法制建立之可行性

從原住民族人口數而言，加拿大之尼斯加（Nisga'a）民族可為我國之借鏡，其人口總數不過 6000 人，扣除散居加拿大其他地方及世界各地之 3500 人，居住於該自治區域內者不過 2500 人，從這數據看來，⁵⁴ 我國現有之原住民各族，實際上更有資格要求自治，一般以我國原住民族人數過少為否定其自治之理由，似乎有待商榷，至少在比較法之觀點上站不住腳。

若以國外一般地方自治法制為例，如法國，其鄉鎮市小者不過數百人即可獲得自治地位（黃錦堂，1995: 21），則我國之原住民族人口多有上萬人之人口，加上其特殊之自治需求，較之國外一般行政區劃下之自治團體更有自治之理由，並擁有課稅立法權。

從實質平等而言，早在釋字第 259 號解釋理由書中，⁵⁵ 大法官即依憲法第 11 章對直轄市與省、縣為不同規定之意旨，認為直轄市實施地方自治，無須依省、縣自治相同之程序，因此原住民族課稅立法權法制之建立，自無須與一般行政區劃分之縣市相同。釋字 481 號更認為即使憲法上地位相同之福建省與台灣省，在不同環境下可有不同之地方自治制度，與憲法第 7 條所規定人民在法律上平等之原則無違，而認為省縣自治法第 64 條對轄區不完整之

54 該資料引自 *Nisga'a Tribal Council*, 1997-1999. [http://www.ntc.bc.ca/story/story_index.html]

55 司法院大法官會議解釋續編(五)，第 94 頁。

省（福建省）所爲之例外規定合憲。⁵⁶ 對於缺乏憲法明文授權剝奪省自治權之法律，⁵⁷ 尙且能通過多數大法官就平等原則觀點所爲之違憲檢驗，則以保障原住民族特殊自治需求爲目的，而爲特殊之自治權設計，非但無違反平等原則之虞，更符合憲法爲達到實質平等而特別將其獨立保障之意旨。

雖然基於同一國家中居住與遷徙自由之保障（憲法第 10 條），不能強迫原住民族非自願式之集居，或非原住民族非自願式地離開原住民族自治區，自然會產生因原住民族自治區採用不同地方課稅制度，可能產生稅捐天堂之稅捐規避等不公平問題，亦必須一併加以考慮，不過，這並非原住民族擁有課稅立法權後所特有之問題，而係所有地方自治團體享有課稅立法權後，同時必須面對之問題，⁵⁸ 並且可透過屬人法之課稅規範設計，彌補課稅立法採用屬地主義之不足，例如，加拿大之「尼斯加協定」中，即以尼斯加土地之尼斯加人民爲課稅立法權行使之對象。因此，上述疑慮似不足以成爲反對原住民族擁有地方課稅立法權之理由。

三、財政權層級劃分之省思

（一）、財政權層級劃分之簡化

透過民國 86 年之修憲，實際上省之地方自治團體地位已被事實上廢除，以目前我國情勢而言，交通發達，版圖狹小，省之存在甚至談不上有聯絡功能之必要性，將省完全廢除似爲必然之趨勢。目前地方自治層級上最受爭議之問題，乃在於應否實施鄉鎮自治，本文以爲從現實考量我國統治權所及之台澎金馬地區，應以縣爲地方自治實施之單位，外加具有特區性質之直轄市，亦即實施中央與地方兩級制之政府層級，簡化地方自治團體層級爲一級。簡化地方自治層級不但符合我國目前國家有效統治權規模，提升行政效率，更可因層級之簡併，使地方自治團體享有更大更充分之自治權，完全符合世界各國勵行地方自治之潮流，而且對於現行法制變動最少，不至於造成地方自

56 劉鐵錚大法官對此提出不同意見書，認爲完全剝奪省自治權之法律及行政命令違憲。司法院大法官解釋續編（十三），第 230 頁以下。

57 本案係以 81 年 5 月 28 日修正公布之中華民國憲法增修條文第 17 條爲解釋對象。

58 關於地方自治團體間租稅規避之問題，陳宜擁，1999，第 158 頁以下。

治之大震盪。即使主張採取二級制地方自治體制度，亦即保留鄉鎮市自治地位者，亦認為目前之縣市、鄉鎮應大幅合併與調整，⁵⁹ 結果尚不如中央地方二級制之架構，較為簡便。

另外，應為原住民族量身定做特殊之民族自治區，憲法增修條文第 10 條第 12 項「國家應依民族意願，保障原住民族之政治地位及政治參與」已足以得出上述結論，參酌國外之法制演進，應肯定原住民族有權保有其特殊之自治制度，其中課稅權之擁有，更是屬於其核心自治領域，不可剝奪。

(二)、地方自治團體之合理設計

課稅立法權係為地方自治之發展而設，關係人民權利義務甚鉅，欲求其公平合理，不至成為恣意侵害人民權利之工具，則首先應從地方自治團體之合理設計著手。

以地方自治之成立即有困難，不能以無限制之發動課稅立法權來滿足，否則自治團體之存在對人民不但無利反而有害，而應考慮以更大之自治區域為其自治單位，地方自治團體為一法人，如同企業一樣須有一定之經濟規模方能維繫其生存並成長，在成立之初即應考慮其財政收入能力尤其是稅收。我國目前有許多地方自治團體即使將其自身所有課稅收入包括所課之國稅等交由其使用，亦無法達到財政自主，則顯然其自治前途堪慮。在限制上級自治團體之補助及地方公債之發行之條件下，若賦予其充分之課稅立法權，其為完成其自治任務只有拼命加稅一途，此時其課稅立法權將對人民之權益造成過度之侵害 (Eberhard, 1995: S.1034f.)，最後迫使人民紛紛遷離該自治團體之轄區，結果造成財政更加惡化，形成不斷加稅之惡性循環，因此在劃分地方自治團體及決定其最小單位時，即應對課稅立法權之實施環境為考量，是否能提供自治團體穩定、充足之財政收入，僅以地方情感或歷史因素為考量似乎尚嫌不足。

此外，基於保障原住民族自治權之觀點，應考慮以特別自治團體之型態

59 黃錦堂，1995，第 132 頁以下主張台灣地區鄉鎮市自治體地位不可廢除，但也承認需以鄉鎮市轄區擴大甚至合併二至四個鄉鎮市成為新的一個以克服目前之問題。

加以保障，而非納入一般地方自治團體下為規定，尤其如能提高原住民自治團體之自治層級為第一級之地方自治團體，較能使原住民族能基於其特殊之自治需求，獲得最大之自治空間，以達成民族自治之目的。

伍、我國財政收支劃分問題之解決途徑

在憲法層級部分：當憲法將課稅權垂直劃分為中央及地方後，在劃分為國稅及地方稅後係屬中央及地方之憲法保障其財政自主之範圍，中央及地方均不得擅自逾越其界限而侵蝕他方財政自主權，否則即有違憲之嫌。至於，憲法劃分給中央及地方之課稅權，如無法達成財政自主之目的時，則可經由憲法第 10 章等規定之意旨或修憲之途徑予以解決，而不得僅由中央單方立法決定課稅權之劃分，蓋課稅權係屬憲法之制度設計問題，而非中央之專屬（獨占）立法權（黃俊杰，1997: 76）。若將來重新制憲或進行修憲時，似得採取德國基本法之立法模式，關於課稅收入權之制度設計，有專屬稅與共分稅之憲法規定。⁶⁰

在法律層級部分：由於我國目前就稅收採取中央獨占立法制度設計，因此，即使理論上在憲法已賦與地方具有課稅立法權、課稅行政權及課稅收入權，不過，現行制度卻仍應依照中央制定之財政收支劃分法之規定以及中央所規定之地方稅法通則始得為之，如此則問題永遠係處於中央獨占立法之無奈狀況下。若在未重新制憲或修憲之情況下，似得採取奧國聯邦憲法第 13 條第 1 項授權聯邦財政憲法法律明確規定財政分配明確規定之立法模式。至於，我國財政收支劃分法，則同時規定第一次財政分配及第二次財政分配，且規範密度似尚有不足，賦與行政權相當大之裁量彈性，容易因政黨更替而造成財政分配不公平。

60 專屬稅與共分稅之區分，係以課稅收入權係歸屬單一或複數稅捐債權人，作為判斷標準。Heinrich Wilhelm Kruse, 1991, S.66ff.; Klaus Stern, 1980, S.1153ff.；例如，德國基本法第 106 條、第 106 條 a 及第 107 條之規定等。不過，關於可直接適用之細節規定，則仍待立法者訂定標準法 (Maßstäbengesetz) 加以具體化。BVerfGE 101, 158；並參，陳清秀，1993，第 549 頁以下。

面對中央獨占立法之現行法制，至少為避免中央與地方財政分配之爭執時常發生，有三點係應注意的：一、立法應完整周延予以法制化，不應賦與行政權過度之裁量彈性，以避免因政黨更替而造成財政分配不公平；二、就規範密度而言，立法應明確規範第一次財政分配及第二次財政分配之比例；三、定期調整財政分配比例，財政收支劃分法關於財政分配比例之規範，並非係固定不變，故應立法明確規定其適用時期或定期修正，讓立法者適時調整各級自治團體之財政分配比例，以符實際需求 (Maurer, 2001: S.565f. (§ 17 Rz.42a), S.759 (§ 21 Rz.50a))。

參考資料

中文部分

- 朱澤民
1995 〈府際間財政收支劃分基本原則之探析〉，《中原財經法學》1。
- 李建良
2002 〈論地方自治與財政憲法〉，《台灣本土法學雜誌》35。
- 林全
1995 〈我國統籌分配稅的財政分配功能及理想分配公式之探討〉，《經社法制論叢》15。
- 林紀東
1986 《中華民國憲法逐條釋義(四)》。台北：三民。
- 林劍雄
1995 〈我國賦稅現況及展望〉，《中原財經法學》1。
- 涂懷瑩
1951 〈論自治通則的立法問題〉，《法令月刊》2(3)。
- 許宗力
1992 〈論法律保留原則〉，《法與國家權力》。台北：月旦。
1999 〈淺談立法怠惰〉，《憲法與法治國行政》。台北：元照。
- 陳宜擁
1999 「我國地方自治團體課稅立法權保障之研究」，中原財經法學碩士論文。
- 陳明道
1993 〈中央與地方課稅權劃分之探討〉，《財稅研究》25(5)。
- 陳清秀
1993 〈德國稅捐收益高權與財政調整制度簡介〉，《稅法之基本原理》。台北：自刊。
2001 《稅法總論》。台北：瀚蘆。

陳 敏

1981 〈憲法之租稅概念及其課徵限制〉，《政大法學評論》24。

陳新民

1994 《行政法學總論》。台北：三民。

葛克昌

1996a 《稅法基本問題》。台北：月旦。

1996b 〈憲法國體——租稅國〉，《國家學與國家法》。台北：月旦。

2002a 〈地方課稅權與納稅人基本權〉，《台灣本土法學雜誌》35。

2002b 《行政程序與納稅人基本權》。台北：瀚蘆。

黃茂榮

1990 〈稅捐的構成要件〉，《經社法制論叢》6。

1997 〈統籌分配稅（法草案）之探討〉，「中央與地方財政收支劃分制度的檢討」研討會。

黃俊杰

1997 〈憲法稅概念與稅條款〉。台北：傳文。

1999 〈我國縣市課稅立法權之研究〉，行政院國家科學委員會專題研究計劃成果報告，NSC 88-2414-H-033-002。

2001 〈特別公課之憲法基礎研究〉，《中正法學集刊》5。

2002a 〈財政國與課稅收入之立法〉，《月旦法學雜誌》84。

2002b 〈財政收支劃分之釋憲意旨〉，《台灣本土法學雜誌》35。

2003 〈地方稅法通則之立法評估〉，《台灣本土法學雜誌》42。

黃俊杰、陳宜擁

1998 〈論我國中央與地方課稅立法權之保障〉，《全國律師》2(8)。

2000 〈課稅立法權限制與規範設計之研究〉，《財稅研究》32(2)。

黃錦堂

1995 《地方自治法制化之研究》。台北：月旦出版社。

蔡茂寅

1997 〈政府間補助的法律問題〉，「中央與地方財政收支劃分制度的檢討」研討會。

羅秉成

1993 「從地方自治事項與委辦事項之區分論地方自治之保障」，台大法學碩士論文。

外文部分

Birk, Dieter

1993 *Hübschmann/Hepp/Spitaler (HHSp)*, § 3 AO (FGO), Bd.I. Köln: Dr. Otto Schmidt KG.

1994 *Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht*. München: C. H. Beck.

1997 *Hübschmann/Hepp/Spitaler (HHSp)*, § 4 AO (FGO), Bd.I. Köln: Dr. Otto Schmidt KG.

Crezelius, Georg

1994 *Steuerrecht II, Die einzelnen Steuerarten*, § 1. München: C. H. Beck.

Klein, Franz

1983 "Bund und Länder nach der Finanzverfassung des Grundgesetzes," in: *Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Berlin:

- Walter de Gruyter.
- Kreamer, Harry Andreas
1994 "Der Bayerische Landtag als Steuergesetzgeber," in: *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik*. Köln: Dr. Ott. Schmidt KG.
- Kruse, Heinrich Wilhelm
1991 *Lehrbuch des Steuerrechts*, Bd.I, Allgemeiner Teil. München: C. H. Beck.
- Lang, Joachim
1998 *Steuerrecht*, § 3. Köln: Dr. Otto. Schmidt KG.
- Maunz/Zippelius
1988 *Deutsches Staatsrecht*. München: C. H. Beck.
- Maurer, Hartmut
2001 *Staatsrecht I*. München: C. H. Beck.
- Schäffer, Heinz
1999 *Österreichische Verfassungs-und Verwaltungsgesetze*. München: C. H. Beck.
- Stern, Klaus
1980 *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Bd.II. München: C. H. Beck.
- Tipke, Klaus
1993 *Die Steuerrechtsordnung*, Bd.I, Bd.III. Köln: Dr. Otto. Schmidt KG.
- Tipke & Lang
1996 *Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto. Schmidt KG.
- Vogel, Klaus
1987 "Der Finanz-und Steuerstaat," in: *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Bd.I. Heidelberg: C.F. Müller.

A Study on the Vertical Division of the Power of Public Revenues and Expenditures Determination

Chun-Chieh Hwang

Professor of Law, National Chung Cheng University

ABSTRACT

Despite several great revolutions of local government in the Republic of China, the power of local taxation and finance has still made no progress.

The main problem which must first be solved is the vertical division of the power of Public Revenues and Expenditures Determination. Although the power of the provincial government has been abolished by Amendment of the Constitution, it still leaves two problems that we have to solve. One is the taxation power for villages (including towns and cities), and another is the taxation power for aboriginal peoples.

We shall construct a better environment for the power of Public Revenues and Expenditures Determination to avoid fiscal crisis at local governments.

Key Words: tax power, Constitution, aboriginal people, Public Revenues and Expenditures Determination