

# 台湾地区 2012 年“财政收支划分法” 修正草案之立法借镜与展望(下)<sup>\*</sup>

廖钦福<sup>\*\*</sup>

王劲力<sup>\*\*\*</sup>

---

## 目次

- 一、台湾“后五(六)都”时代群雄并起之财政争夺
- 二、地方自治、地方财政权保障与财政收支划分
- 三、“财政收支划分法”之修正经纬与新版草案概说
- 四、“财政收支划分法”修正草案之解析
  - (一) 财政收支划分制度之法理念、原则之展开
  - (二) 偏重收入的划分,轻忽支出之划分 (以上上期已刊载)
  - (三) 地方财源收入之内涵与课税权之限制
  - (四) 其他财政收入之局限与困境
  - (五) 统筹分配税款制度之运用与检讨
  - (六) 补助金之运用与检讨
- 五、结语

**关键词** 地方财政 财政收支划分 地方自治 财政法学 公课

---

---

\* 本文初步以《地方自治与财政收支划分之财政法课题:台湾 2012 年财政收支划分法修正草案之立法借镜与展望》,由廖钦福与王劲力二人共同报告于“新时期背景下财税法学科如何自信为主题的全国财税法学理论学术研讨会”(北京大学财经法研究中心·江西财经大学法学院),2013 年 4 月 20-21 日,中国南昌。承诸多先进惠赐意见与讨论,深表感谢,会后重新整理资料,详细讨论了台湾地区法制的后续发展,希冀可以对于两岸相关制度进行比较借镜。

\*\* 高雄第一科技大学科技法律研究所副教授、法学博士。

\*\*\* 高雄第一科技大学科技法律研究所副教授、法学博士。

### (三) 地方财源收入之内涵与课税权之限制

#### 1. 财政收入体系之建立

“财政收支划分法”中的“收入”部分,得以进行建构收入体系。<sup>[51]</sup>学者对财政收入体系的分类的见解,例如葛克昌将之分为:(1)国家之强制性收入(基于统治权收入):租税、受益负担(规费、受益费)与特别公课;(2)国家之非强制性收入(经济活动收入):财产收入、营业盈余及事业收入、独占及专卖收入、赊借收入等。或以“公法上的金钱给付义务”概念,进行除狭义的租税外的其他非税公课体系的建立,<sup>[52]</sup>亦有宪法上的意义存在。<sup>[53]</sup>

诚如前述,“财政收支划分法”,其立法体例,第二章“收入”:第一节税课收入,第二节独占及专卖收入,第三节工程受益费收入,第四节罚款及赔偿收入,第五节规费收入,第六节信托管理收入,第七节财产收入,第八节营业盈余捐献赠与及其他收入,第九节补助及协助收入,第十节赊借收入。本文乃就税课收入、工程受益费收入、规费收入加以论述,至于独占及专卖收入、罚款及赔偿收入、信托管理收入、财产收入、营业盈余捐献赠与及其他收入则不予讨论。

#### 2. 课税立法权与地方税法通则

现代租税国家,以租税为国家主要收入来源,国家中央层次如此,地方亦应如此,所谓“自治行政,以财政自主为重心,财政自主又以课税权为中心”<sup>[54]</sup>,地方自治团体的课税权,应有优先且重要的地位,依据有四:(1)在租税国家理念下,国家的主要收入来源,应以租税为先,不独中央如此,地方亦复如是,应以租税为主要来源;(2)地方自治团体的课税立法权,属于地方自治权的一环,为确保地方财政自主权所不可或缺的一部分,因此应受宪法的直接保障;(3)社会国任务,不仅是国家任务,也是地方自治团体的任务,社会国任务乃以促进社会为任务,必须有巨大财源为移转性支出,这些财源须以私经济充分发达,透过地方自治团体经由地方税的征收取得;(4)人民参与国家事务,具有双重身份,一为国家之国民,二为地方自治团体的居民,其负担之租税有二,即国税与地方税。地方自治团体取得课税权的分享,取得类似国家的地位。<sup>[55]</sup>

对于地方的课税立法权,“地方制度法”对其有相关规定,然过去地方自治团体的课税立法权受到严格的拘束,起因为大法官释字第277号解释,其认为“‘财政收支划分法’第七条后段关于省及直辖市、县(市)(局)税课立法,由‘中央’制定各该税法通则,以为省、县立法依据之规定,系‘中央’依‘宪法’第一百零七条第七款为实施国税与省税、县税之划分,并贯彻租税法律主义而设,与‘宪法’尚无抵触。因此‘中央’应就划归地方之税课,依‘财政收支划分法’前开规定,制定‘地方税法通则’,或在各该税法内订定可适用于地方之通则性规定,俾地方得据以行使‘宪法’第一百零九

[51] 见前注[38],葛克昌文,第112页以下。

[52] 关于人民在公法上的金钱给付义务,依据“行政执行法施行细则”第2条:“本法第二条所称公法上金钱给付义务如下:一、税款、滞纳金、滞报费、利息、滞报金、怠报金及短估金。二、罚款及怠金。三、代履行费用。四、其他公法上应给付金钱之义务”;再者,从公课体系观之,除租税国家中最重要的租税外,尚有其他非税公课:诸如,规费(参见“规费法”)、受益费(参见“司法院”释字第212号解释、“工程受益费征收条例”)与新兴的财政工具——特别公课(参见“司法院”释字第426号解释等)。请参见葛克昌:《论公法上金钱给付义务之法律性质》,载葛克昌:《行政程序与纳税人基本权》,台湾翰芦图书出版公司2002年版,第27页以下。

[53] 国家为谋求对人民在公法上金钱给付义务的权利,得以具体实践,“司法院”释字第588号解释理由书称:“其中关于公法上金钱给付,该法定义务人经通知等合法程序后,本即应自动给付,无待国家之强制,而此项公法上金钱给付之能否实现,攸关国家之财政暨社会、卫生、福利等措施之完善与否,社会秩序非仅据以维护,公共利益且赖以增进,所关极为重大。”足见公法上金钱给付义务实践与否,具有重大之宪法课题意义。

[54] 葛克昌:《租税国:宪法之国体》,载《经社法论丛》1989年第3期,第146页。

[55] 参见葛克昌:《租税之宪法依据》,载《月旦法学教室》2004年第20期,第95页。

条第一项第七款及第一百十条第一项第六款赋予之立法权。目前既无地方税法通则,现行税法又有未设上述通则性规定者,应从速制定或增订。在地方未完成立法前,仍应依‘中央’有关税法办理。至‘中央’与地方财政收支划分之规定,‘中央’自应斟酌实际情形,适时调整……。”

早期迟迟因为“立法院”的立法怠惰,未能实践,导致地方自治团体的课税立法权,长期被架空,其后“地方税法通则”虽立法通过,但是地方自治团体的课税立法权,是否就得以真正实现?似乎也不是这样简单。特别是地方自治团体,在地方税法通则通过后,再者,“地方税法通则”虽为框架性立法,但限制不在少数,<sup>[56]</sup>地方是否得以开征,不无疑义。然地方税的开征,毕竟是对于地方住民租税的课征,一方面满足地方自治财政需求,另一方面,地方住民的基本权利保障,亦不可偏废,应受国家租税课征相同的限制。“地方税法通则”表面上虽然赋予地方自治团体有课税立法权,以便充实地方财政,但整体而言,本通则仍存有许多限制,也让地方课税立法权受到一定制约。

### 3. 国税与地方税之划分

其中对于“中央”与地方间租税事项划分,具有重要宪法意义,可为地方财政法中的重要部分。“财政收支划分法”(草案)在第二章第一节税课收入,本次修正者规定有:

#### (1) 国税之税目与分配

“财政收支划分法”(草案)第8条规定:“下列各税为国税:一、所得税。二、遗产及赠与税。三、关税。四、营业税。五、货物税。六、烟酒税。七、证券交易税。八、期货交易税。前项第一款之所得税总收入百分之六,应由‘中央’统筹分配直辖市及县(市)。”

“第一项第二款之遗产及赠与税,应以在直辖市、市及乡(镇、市)征起之收入百分之六十给该直辖市、市及乡(镇、市)。”

“第一项第四款之营业税总收入减除百分之一点五作为稽征经费及依法提拨之统一发票给奖奖金后之全部收入,应由‘中央’统筹分配直辖市及县(市)。但超过法定最低税率所征收入,其用途除法律另有规定者从其规定外,应由‘行政院’订定调高征收率之用途并据以划分归属。”

“第一项第六款之烟酒税,在直辖市及台湾省各县(市)征起收入减除百分之一作为稽征及查缉经费后之百分之十九,应按人口比例分配直辖市及台湾省各县(市);在福建省金门及连江二县征起收入减除百分之一作为稽征及查缉经费后之百分之八十分配各该县。其余收入由‘中央’统筹分配直辖市及县(市)。”

其立法说明为:“一、九十二年十二月三十一日修正公布矿业法,废止矿区税,矿区改收矿业权费及矿产权利金,爰配合删除第一项第九款矿区税。二、为扩大‘中央’统筹分配税款规模,将所得税总收入百分之六、营业税总收入减除百分之一点五作为稽征经费与依法提拨之统一发票给奖奖金后之全部收入及烟酒税在直辖市及台湾省各县(市)征起收入减除百分之一作为稽征及查缉经费后之百分之十九,应按人口比例分配直辖市及台湾省各县(市);在福建省金门及连江二县征起收入减除百分之一作为稽征及查缉经费后之百分之八十分配各该县。其余收入均列为‘中央’统筹分配税款分配直辖市及县(市)。其中烟酒税在福建省金门及连江二县之划分方式,系为因应烟酒专卖改制对金门及连江二县财政所造成之冲击,爰修正第二项及第四项并调整项次为修正条文第二项、第四项及第五项。三、为划一遗产及赠与税之分成基础,遗产及赠与税分给直辖市、市及乡(镇、市)之成数均调整为百分之六十,爰修正第三项。四、本次国税收入划分调整后,性质上属稳定成长之税收如营业税、烟酒税已全部分配地方,另亦保留所得税百分之六提拨‘中央’统筹。”

[56] 参见廖钦福:《迎接地方自治财政自主时代的来临? 地方税法通则剖析(下)》,载《税务旬刊》2003年第1863期,第29~31页;黄俊杰:《地方税法通则之立法评估》,载《台湾本土法学》2003年第42期,第226~230页。

至于现行第二项原属‘中央’统筹税款税目之货物税则因加入WTO后,将随国际化及自由化脚步逐年减少,不适合作为统筹税款税目,爰予删除。五、至于修正条文第四项但书,明定营业税超过法定最低税率所征收入,由‘行政院’依其用途划分归属,惟如法律另有规定,如‘国民年金法’第四十七条规定,于供国民年金之用之公益彩券盈余不足支应依法应负担之款项时,须调增营业税征收率百分之一以为支应,自当从其规定。”

#### (2) 地方税之税目与分配

“财政收支划分法”(草案)第9条规定:“下列各税为直辖市及县(市)税:一、土地税,包括下列各税:(一)地价税。(二)田赋。(三)土地增值税。二、房屋税。三、使用牌照税。四、契税。五、印花税。六、娱乐税。七、特别税课。

“前项第一款第一目之地价税,县应以在乡(镇、市)征起之收入百分之三十给该乡(镇、市),百分之二十由县统筹分配所属乡(镇、市);第二目之田赋,县应以在乡(镇、市)征起之收入全部给该乡(镇、市)。

“第一项第二款之房屋税,县应以在乡(镇、市)征起之收入百分之四十给该乡(镇、市),百分之二十由县统筹分配所属乡(镇、市)。

“第一项第四款之契税,县应以在乡(镇、市)征起之收入百分之八十给该乡(镇、市),百分之二十由县统筹分配所属乡(镇、市)。

“第一项第六款之娱乐税,县应以在乡(镇、市)征起之收入全部给该乡(镇、市)。

“第一项第七款之特别税课,指适应地方自治之需要,经立法机关立法课征之税。但不得以已征货物税或烟酒税之货物为课征对象。”

其立法说明为:“一、条次变更。二、为划一直辖市及县(市)分配基础,土地增值税税收改为全归直辖市、县(市),爰删除第二项有关土地增值税,在县(市)征起之收入百分之二十,应缴由‘中央’统筹分配各县(市)之规定。三、配合地方制度法之用语将第六项所称‘议会’修正为‘立法机关’。四、第一项、第三项至第五项未修正。”

本文以为,目前争议所在者,在于‘中央’透过“财政收支划分法”将国税与地方税进行第一次的划分,其结果乃将税源内涵财源丰富者纳入国税,此种‘中央’的侵夺,让地方无从有应有财源,有人指出<sup>[57]</sup>,长期以来,地方直接课税收入之分配权,受到‘中央’法制上之制约,严重受到‘中央’侵害与剥夺,导致所有地方自治团体在财政上均无法以其直接课税收入独立自主。地方之直接课税收入,远不足以支应地方岁出之需求。

#### (四) 其他财政收入之局限与困境

##### 1. 地方工程受益费

依据本法第22条第1项:“各级政府于该管区内对于因道路、堤防、沟渠、码头港口或其他土地改良之水陆工程而直接享受利益之不动产或受益之船舶,得征收工程受益费。”第2项:“前项工程受益费之征收,以各该工程直接与间接实际所费之数额为限;若其工程之经费出于赊借时,其工程受益费之征收,以赊借之资金及其利息之偿付清楚为限;但该项工程须继续维持保养者,得依其需要继续征收。”第3项:“工程之举办与工程受益费之征收,均应经过预算程序始得为之。”释字第212号解释认为“第二十二条第一项规定得征收工程受益费,系指得以工程受益费作为一种财政收入,而为征收工程受益费之相关立法。不能因此而解为上开条例规定之工程受益者系得征收,而非应征收”。

[57] 见前注[7],简玉聪文,第6页。

台湾对于受益费的法规范,主要为“工程受益费征收条例”,针对工程受益而征收受益费,<sup>[58]</sup>与规费相同,均是基于受益负担概念而来,关于其概念,与前述的“规费”,均是在“受益负担”下的产物,应由“直接受益者分担费用,始符公平之原则”<sup>[59]</sup>。学者如葛克昌<sup>[60]</sup>认为,受益费乃是基于统治权,为满足财政需求,对建造、改良或增建营造物或公共设施,所征收之全部或一部费用之金钱给付。

“财政收支划分法”(草案)第 19 条规定:“各级政府征收工程受益费,应依工程受益费征收条例相关规定办理。工程之举办与工程受益费之征收,均应经过预算程序始得为之。”其立法说明为:“一、条次变更。二、有关工程受益费之征收,已有工程受益费征收条例规范,为免法律适用竞合,爰合并修正第一项及第二项改列为修正条文第一项。三、第三项未修正,移列为修正条文第二项。”

## 2. 地方规费

关于规费,<sup>[61]</sup>过去长期以来被诟病规费法法律制度空白的状态,在“财政收支划分法”第 24 条“司法机关、考试机关及各级政府之行政机关征收规费,应依法律之所定”及 25 条“各事业机构征收规费,除法律另有规定外,应经该管最高级机关核定,并应经过预算程序,分别归入各级政府之公库”的理解下,缺乏整体的法律依据,反而是透过预算当成其根据所在,故一般有无法律规定,似乎不重要,受到非议,此种属于预算与法律间不一致,典型有预算但无法律的型态,但是真正问题的根源,本文以为,不在于规费法制定后,国家即可摆脱过去有违法律保留的状态,而在于规费的概念若是不明确,并无法透过本法的立法完成,则可以轻率地认为,得以赋予国家或地方自治团体,可以肆无忌惮地收取规费,而高呼法制化已经完成,其法律保留的质疑业已消失。

对于规费法应该有的内容,有人认为,只要有对于规费收取的原则性问题加以规定即可,例如,涉及规费的收取主管机关、权限划分、缴费义务、费率的订定原则、救济程序、强制执行等为规范即可,至于细节性的问题,则委由其他法律,或由法律在授权明确性的要求下,授权行政机关制定法规命令即可。<sup>[62]</sup>但是,本文以为,此种框架式的立法方式,虽属赞同,但不表示,透过本法,则可以透过“中央”、“立法院”或地方议会,毫无限制地制定法律或者自治法规,得以任意地收取规费。

“财政收支划分法”(草案)第 21 条规定“各级政府及所属机关、学校征收规费,应依规费法之规定办理”乃配合规费法之施行酌作修正,并因目前已无事业机构征收规费情形,另为符规费法规定,故删除本法第 25 条:“各事业机构征收规费,除法律另有规定外,应经该管最高级机关核定,并应经过预算程序,分别归入各级政府之公库。”

## 3. 地方特别公课

“司法院”释字第 426 号针对空气污染防治费,在解释理由书称“此项防制费既系国家为一定政策目标之需要,对于有特定关系之国民所课征之公法上负担,并限定其课征所得之用途,在学理

[58] 如该条例第 2 条针对征收之原因及数额标准,规定“各级政府于该管区域内,因推行都市建设,提高土地使用,便利交通或防止天然灾害,而建筑或改善道路、桥梁、沟渠、港口、码头、水库、堤防、疏浚水道及其他水陆等工程,应就直接受益之私有土地及其改良物,征收工程受益费;其无直接受益之土地者,就使用该项工程设施之车辆、船舶征收之”;“前项工程受益费之征收数额,最高不得超过该项工程实际所需费用百分之八十。但就车辆、船舶征收者,得按全额征收之。其为水库、堤防、疏浚水道等工程之征收最低限额,由各级政府视实际情形定之”。

[59] 参见“司法院”释字第 212 号解释文“各级政府兴办公共工程,由直接受益者分担费用,始符公平之原则”。

[60] 见前注[52],葛克昌书,第 71 页。

[61] 参见廖钦福:《规费法之评析——以规费之概念及分类为中心》,载《财税研究》2004 年第 36 卷第 4 期。

[62] 参见李雪莉:《规费收取之研究》,中正大学法律学研究所硕士论文,1996 年 6 月,第 10 页。

上称为特别公课”；“特别公课与税捐不同，税捐系以支应国家普通或特别施政支出为目的，以一般国民为对象，课税构成要件须由法律明确规定，凡合乎要件者，一律由税捐稽征机关征收，并以之归入公库，其支出则按通常预算程序办理；特别公课之性质虽与税捐有异……”，一般讨论<sup>[63]</sup>特别公课此议题，多在国家层次为论述，少见地方特别公课的探究，由于特别公课往往是为完成经济行政领域的特殊任务，而对特定群体赋予特殊的金钱给付义务，其收入亦流向特定之用途，<sup>[64]</sup>是以地方自治团体得否以特别公课为地方财政收入的工具之一，似应无否定之理，惟如何建构地方特别公课之概念与体系，则有待将来再厘清，本文认为，目前“地方制度法”、“财政收支划分法”虽皆无明文，但无碍地方课征特别公课的可能性，地方自治团体可藉由地方立法权进行立法与征收。就此，学者葛克昌认为，<sup>[65]</sup>地方自治团体受到宪法制度性保障，财政自主权的自治核心领域，其中，公课立法权最为重要，地方自治团体拥有自主公课权，上级政府虽得限制，但不能妨碍其自治权，其核心领域，不容侵害，特别是环境公课的开征，不在“中央”或地方立法，其违宪审查重点在于有无违反“宪法”上的界线。

#### （五）统筹分配税款制度之运用与检讨

##### 1. 水平不均之财政调整

台湾目前施行地方自治，地方财政是否健全，成为地方自治团体，得否落实地方自治的基本要素所在，然地方财源的长期不足，往往必须经由国家的财政调整，地方自治团体之财政调整，其主要手段为统筹分配税与补助两者，一般而言，补助款为垂直之财政调整，统筹分配税款为水平之财政调整。

其主要法源依据为“财政收支划分法”，及分配办法，系由上级政府进行财政调整的手段，下级政府依法所得的自有财源，其用途通常不受任何限制，与补助款的给予不同。因此常成为各地方政府积极争取的主要收入，但分配不足与不公，往往也成为“中央”与地方的财政战争焦点。

所谓统筹分配税，<sup>[66]</sup>系将地方政府部分税课收入财源汇缴至上级政府，由上级政府统筹运用，依各地方政府的财政收支状况与需求，按不同比例予以分配给地方政府运作的一种财政重分配制度。其法源依据为“财政收支划分法”，系上级政府进行财政调整的财源，下级政府依法所得的自有财源，其用途不受任何限制，因此常成为各地方政府积极争取的主要收入。

大法官释字第234号解释指出，“国税与省税、县税之划分，依‘宪法’第一百零七条第七款规定，由‘中央’立法并执行之。‘财政收支划分法’第十二条第二项及第三项就有关营业税与印花税统筹分配之规定，符合‘宪法’第一百四十七条谋求地方经济平衡发展之意旨，与‘宪法’并无抵触”；理由书：“‘中央’为谋省间、省为谋县与县间之经济平衡发展，对于贫瘠之省县应酌予补助，‘宪法’第一百零七条第七款、第一百四十七条着有明文。而直辖于‘行政院’之市，其地位与省相当，‘财政收支划分法’第十二条第一项规定营业税及印花税为省及直辖市税；同条第二项及第三项复分别规定营业税及印花税，在省应以其总收入百分之五十，由省统筹分配所属之县（市）（局）；

[63] 关于特别公课，可参见何爱文：《特别公课(Sonderabgaben)之研究——现代给付国家新兴之财政工具》，台湾大学法律学研究所硕士论文，1994年6月；辜仲明：《特别公课规范概念及基本原则之研究》，中原大学财经法律研究所硕士论文，2001年7月。

[64] 何爱文：《特别公课(Sonderabgaben)合法性之探讨》，载杨日然教授纪念论文集编辑委员会编：《法理学论丛——纪念杨日然教授》，台湾月旦出版社1997年版，第144页。

[65] 参见葛克昌：《特别公课与地方财政工具》，载《台湾法学杂志》2012年第2123期，第156页。

[66] 参见方建兴：《中央统筹分配税款及补助款对地方财政影响之研究》，中原大学会计研究所硕士论文，2000年，第41页。

在直辖市应以其总收入百分之五十，由‘中央’统筹分配省及直辖市；旨在统筹‘中央’及地方之财源，以谋求地方经济之平衡发展。营业税与印花税虽经划分为省及直辖市税，但在通常情形，工厂、矿场大多分布在省属各县市，关于教育、卫生、交通、警政及其他公益事项所需费用，势必增加当地政府之负担。因营业税依规定得在总机构所在地缴纳，印花税在总机构所在地缴纳情形亦属较多，而总机构又多设在直辖市区内，致使工厂、矿场所在地之县市，取得该类税金较少。‘财政收支划分法’第十二条第二项及第三项之规定，即系透过统筹分配之方式，合理调剂省市之所得，使较为贫瘠之地区亦可获得正常之经济发展，以达成全民生活均足之目标，符合‘宪法’第一百四十七条之意旨。至‘宪法’第一百零九条第一项第七款所称由省立法并执行或交由县执行之省税，系指依国税与省县税合理划分之‘中央’立法，已划归省自行分配者而言，‘财政收支划分法’第十二条第二项及第三项之规定，亦与上开‘宪法’条文尚无抵触。”

对此解释，有人认为，<sup>[67]</sup>“宪法”第 147 条原为“中央”对贫瘠之省，省对贫瘠之县补助之规定，大法官会议释字第 234 号则扩大解释，侧重谋求地方经济平衡发展之意旨，而肯认统筹分配规定符合该意旨，此种不拘泥于宪法所用文字，探求宪法精神，实质赞同。……统筹分配税额第一步先要有自主税源，然后找到衡量基准加以比较，何者有余何者不足。释字第 234 号解释，未见及此，对声请人所请求解释之财政民主与保障亦未予解释，从而统筹分配税问题未能藉该解释得以解决。

因为各地方的自然条件不同、经济状况互异，课税悬殊，其严重者即使将境内的全部国税、地方税均 100% 拨供使用，往往还是无法满足预算支出的需要，有时甚至连人事费用都不足以支应，针对水平间的不均的现象，并非单纯利用“共分税”制度可以弥补，而必须导入“统筹分配税”的机制。

## 2. 现行统筹分配税之法规范

### (1) 国税之统筹分配

“财政收支划分法”第 8 条第 2 项：“前项第一款之所得税总收入百分之十、第四款之营业税总收入减除依法提拨之统一发票给奖奖金后之百分之四十及第五款之货物税总收入百分之十，应由中央统筹分配直辖市、县(市)及乡(镇、市)。”

### (2) 地方税之统筹分配

“财政收支划分法”第 12 条第 2 项：“前项第一款第一目之地价税，县应以在乡(镇、市)征起之收入百分之三十给该乡(镇、市)，百分之二十由县统筹分配所属乡(镇、市)；第二目之田赋，县应以在乡(镇、市)征起之收入全部给该乡(镇、市)；第三目之土地增值税，在县(市)征起之收入百分之二十，应缴由‘中央’统筹分配各县(市)。”

### (3) 透明化及公式化原则之实践

“财政收支划分法”第 16-1 条第 1 项前段：“第八条第二项及第十二条第二项至第四项规定之税课统筹分配部分，应本透明化及公式化原则分配之。”是以应该建立透明化的方式，而非中央黑箱作业，决定分配之金额，纳入公平的计算公式。

### (4) 统筹分配税属于地方年度收入

“财政收支划分法”第 16-1 条第 1 项后段：“第受分配地方政府就分得部分，应列为当年度税课收入”，此从“财政收支划分法”第 4 条附表一之收入分配表亦可证明。

### (5) 统筹分配税之拟订

#### ① 国税：“财政部”洽商‘中央主计机关’及受分配地方政府后拟订

“财政收支划分法”第 16-1 条第 2 项：“税课由‘中央’统筹分配直辖市、县(市)及乡(镇、市)之

[67] 参见葛克昌：《地方课税与纳税人基本权》，载《台湾本土法学杂志》2002 年第 35 期，第 57 页。

款项,其分配办法应依下列各款之规定,由‘财政部’洽商‘中央主计机关’及受分配地方政府后拟订,报请‘行政院’核定。”目前则以“中央统筹分配税款分配办法”,为最重要的依据所在。

② 地方税:调剂财政盈虚原则;县政府订定分配办法

“财政收支划分法”第16-1条第4项:“依第十二条第二项至第四项规定,由县统筹分配乡(镇、市)之款项,应本调剂财政盈虚原则,由县政府订定分配办法;其中依公式分配之款项,不得低于可供分配总额之百分之九十。”目前各县市政府均有订定分配办法。

(6) 统筹分配税的种类

① 普通统筹分配税款

A. 来源

a. 国税之统筹分配

“财政收支划分法”第16-1条第2项第1款:“一、依第八条第二项规定,由‘中央’统筹分配直辖市、县(市)及乡(镇、市)之款项,应以总额百分之六列为特别统筹分配税款;其余百分之九十四列为普通统筹分配税款,应各以一定比例分配直辖市、县(市)及乡(镇、市)。”

b. 地方税之统筹分配

“财政收支划分法”第16-1条第2项第2款:“二、依第十二条第二项后段规定由‘中央’统筹分配县(市)之款项,应全部列为普通统筹分配税款,分配县(市)。”

B. 普通统筹分配税之计算

a. 分配直辖市

“财政收支划分法”第16-1条第2项第4款:“四、第一款之普通统筹分配税款算定可供分配直辖市之款项后,应参酌受分配直辖市以前年度营利事业营业额、财政能力与其辖区内人口及土地面积等因素,研订公式分配各直辖市。”“财政收支划分法”第16-1条第3项:“前项第四款所称财政能力、第五款第一目所称基准财政需要额与基准财政收入额之核计标准及计算方式,应于依前项所定之分配办法中明定,对于福建省金门县及连江县,并应另予考虑。”

b. 分配各县(市)

“财政收支划分法”第16-1条第2项第5款:“五、第一款及第二款之普通统筹分配税款算定可供分配县(市)之款项后,依下列方式分配各县(市):(一)可供分配款项百分之八十五,应依近三年度受分配县(市)之基准财政需要额减基准财政收入额之差额平均值,算定各县(市)间应分配之比率分配之;算定之分配比率,每三年应检讨调整一次。(二)可供分配款项百分之十五,应依各县(市)辖区内营利事业营业额,算定各县(市)间应分配之比率分配之”。

c. 分配乡(镇、市)

“财政收支划分法”第16-1条第2项第6款:“六、第一款之普通统筹分配税款算定可供分配乡(镇、市)之款项后,应参酌乡(镇、市)正式编制人员人事费及基本建设需求情形,研订公式分配各乡(镇、市)。”

② 特别统筹分配税款

A. 来源

依第8条第2项,由“中央”统筹分配直辖市、县(市)及乡(镇、市)之款项,应以总额6%列为特别统筹分配税款。

B. 支用限制:地方政府紧急及其他重大事项所需经费

“财政收支划分法”第16-1条第2项第3款:“三、第一款之特别统筹分配税款,应供为支应受分配地方政府紧急及其他重大事项所需经费,由‘行政院’依实际情形分配之”。



### (7) 统筹分配税之优先挹注项目

依据“财政收支划分法”第37-1条第1项:“地方政府应就其基准财政收入及其他经常性之收入,优先支应下列各项支出:一、地方政府编制内员额与经上级政府核定有案之人事费及相关费用。二、一般经常性支出、公共设施管理维护及依法律规定必须负担之经费。三、地方基本设施或小型建设经费。四、其他属地方政府应行办理之地方性事务经费。”第2项:“地方政府依前项规定办理后,其收入不足支应支出时,应由其所获分配之统筹分配税款予以优先挹注。”

### 3. 统筹分配税的缺失与问题

目前的制度,有学者指出,<sup>[68]</sup>统筹分配税款,属地方自治团体之间接课税收入,受分配之地方自治团体,应将分得部分列为当年度税课收入,对财力相对贫弱之地方自治团体而言,系非常重要之间接课税收入财源。因此,统筹分配税款之规模及其分配基准是否合理适当,将直接左右该等地方自治团体之财政权利。然而,“中央”统筹分配税款财源规模之设定,几乎完全欠缺地方基准财政收支基准考量,纯系“中央”立法裁量,将国税之所得税总收入10%、营业税总收入(减除统一发票奖金)40%、货物税总收入10%,划分为地方共有之课税收入,以供统筹分配。因此,现有财源规模是否足够?如有所不足应予扩大,则适当之规模应以何种法律基准算定?均欠缺明确法律基准可资判断。结果是似乎一直存在着财源规模不足之问题,以致僧多粥少,难以满足实现地方财政权之所需,无法兼顾劫富济贫与财源保障之双重目标。

又,对于现行统筹分配税制度的缺失,有学者认为<sup>[69]</sup>:一、地方自主财源偏低,二、统筹分配税款的分配,欠缺透明化与公式化的制度保障,三、分配公式年年调整,未能建立国家长治久安的法律制度。

本文认为,有下面两点需要进行修正。

#### (1) 法律保留的欠缺

“中央”统筹税款分配办法,每年发布一次,分配公式年年调整,导致地方年年要去跟“中央”为其调整而争执不休,但是,由“财政部”洽商“中央主计机关”及受分配地方政府后拟订分配办法,其应属国家财政重要事项,其是否要严格意义的法律保留,过去“立法院”有“统筹分配税法”草案出现,将之提升到法律层级,抑或将其纳入“财政收支划分法”,都是可以考虑的选择。然而,法律保留的实践,不过是符合形式上要求,但是,其实质的合理性,则有待检讨。

#### (2) 受分配机关的“参与”与“协商”

目前由“财政部”洽商“中央主计机关”及受分配地方政府后拟订之分配办法,往往是争执焦点所在,“司法院”释字第550号解释理由书指出:“制定过程中应予地方政府充分之参与。行政机关草拟此类法律,应与地方政府协商,以避免有片面决策可能造成之不合理情形。”目前分配办法,似应遵循上述意旨,强化地方自治团体的程序参与与协商,而非由“中央”单独决定。

### 4. 修正草案规定

#### (1) 税课统筹分配之透明化及公式化原则分配

“财政收支划分法”(草案)第10条:

“第八条第二项、第四项、第五项及前条第二项至第四项规定之税课统筹分配部分,应本透明化及公式化原则分配之。”

[68] 见前注[7],简玉聪文,第11页。

[69] 参见陈清秀:《论新版(马版)财政收支划分制度之妥当性与可行性》,载《月旦法学杂志》2002年第84期,第95页以下。

“依第八条第二项、第四项及第五项规定,由‘中央’统筹分配直辖市及县(市)之款项(以下简称‘中央’统筹分配税款);其分配办法,由‘财政部’会同‘中央主计机关’并洽商直辖市政府及县(市)政府后拟订,报请‘行政院’核定。

“依前条第二项至第四项规定,由县统筹分配乡(镇、市)之款项(以下简称县统筹分配税款);其分配规定,由县政府本调剂财政盈虚原则并洽商乡(镇、市)公所后定之;其中依公式分配之款项,不得低于可供分配总额之百分之九十,依公式设算分配各该乡(镇、市)之金额,应于会计年度开始三个月前通知各该乡(镇、市)公所。”

草案乃增订县统筹分配税款分配规定,县政府需洽商乡(镇、市)公所后定之,以及依公式设算分配各该乡(镇、市)之金额,应于会计年度开始三个月前通知各该乡(镇、市)公所等规定。

(2) 普通统筹分配税款与特别统筹分配税款

“财政收支划分法”(草案)第11条:“‘中央’统筹分配税款,应以总额百分之九十六列为普通统筹分配税款;其余百分之四列为特别统筹分配税款。

“普通统筹分配税款应按下列方式分配直辖市及县(市):

“一、‘中央’统筹分配税款总额百分之九十,按公式分配(以下简称按公式分配总额),依下列指标及权数,计算各该直辖市及县(市)应分配之比率分配之:

“(一)按公式分配总额百分之八十五,应依下列规定分配之:

“1. 优先弥补各该直辖市及县(市)基准财政需要额减基准财政收入额之差额。其中县所辖乡(镇、市)之基准财政需要额减基准财政收入额之差额并入各该县计算。

“2. 依本目之一设算分配后之剩余款项,按各该直辖市及县(市)基本建设需求情形分配;其指标及计算方式,应于依前条第二项所定之分配办法中定之。

“(二)按公式分配总额百分之十五,应参酌各该直辖市及县(市)财政努力及绩效分配;其指标及计算方式,应于依前条第二项所定之分配办法中定之。

“二、‘中央’统筹分配税款总额百分之六,用以弥补分配年度各该直辖市及县(市)依下列方式计算之差短金额。如有不足,得以第三项之特别统筹分配税款垫支;如有剩余,经扣除应归还特别统筹分配税款垫支款项后,于以后年度加入前款按公式分配总额分配:

“(一)各该直辖市、县、市之差短金额:指依前款设算获配之‘中央’统筹分配税款及依第二十六条第一项规定设算获配之一般性补助款加计税收分成调整影响数后之合计数,较九十四年度至九十六年度(以下简称基准年期)中,各年度‘中央’普通统筹分配税款与一般性补助款及依‘加值型及非加值型营业税法’第十一条第六项规定之项目补助款合计数平均值之短少金额。其中县所辖乡(镇、市)于基准年期获配之上述款项并入各该县计算。

“(二)依‘地方制度法’第四条第二项准用直辖市规定之县(以下简称准用直辖市规定之县)及同法第七条之一改制之直辖市(以下简称改制之直辖市)之差短金额:指依前款设算获配之‘中央’统筹分配税款及依第二十六条第一项规定设算获配之一般性补助款加计税收分成调整影响数后之合计数,较依下列公式算定之数额之短少金额:

“准用直辖市规定之县及改制之直辖市之保障数额=一五点八八七×准用直辖市规定之县或改制之直辖市前一年底之辖区内人口数。

“(三)二以上县、市合并为一县时之差短金额:指合并后各该县依前款设算获配之‘中央’统筹分配税款及依第二十六条第一项规定设算获配之一般性补助款之合计数,较合并前三年度各该县、市‘中央’统筹分配税款及一般性补助款合计数平均值之短少金额。但合并系于本法‘中华民国’○年○月○日修正之条文施行后三年以内者,仅列计本法修正后之年度。

“（四）依前三目规定核算差短金额时，应将各该地方政府全民健康保险费补助款及劳工保险费补助款改由‘中央’负担后致各该地方政府应负担款项减少之影响数，纳入计算。

“特别统筹分配税款，应供为支应受分配直辖市及县（市）紧急及重大事项所需经费，由‘行政院’依实际情形分配之。

“第二项第二款第一目及第二目所称之税收分成调整影响数，指本法‘中华民国’○年○月○日修正之条文施行后，各该地方政府遗产及赠与税、烟酒税及土地增值税等收入增减数；其核计方式，应于依前条第二项所定之分配办法中定之。

“因‘中央’相关法令制（订）定或修正致第十二条第一项所列各款地方政府应负担之款项减少者，于依第二项第二款规定核算差短金额时，应纳入计算。

“第二项第二款第四目之全民健康保险费补助款与劳工保险费补助款及前项地方政府应负担款项减少数等之核计方式，应于依前条第二项所定之分配办法中定之。

“各该直辖市及县（市）努力开辟自治财源致提高其财政自主程度者，于依第二项第一款第二目规定订定财政努力及绩效之指标及计算方式时，应纳入考虑。

“依第二项第一款与第二款及第三十七条第四项算定分配各该直辖市及县（市）之比率及金额，‘财政部’应按次一年度‘中央’统筹分配税款推估数，设算分配各该直辖市及县（市）之金额，于会计年度开始四个月前通知各该直辖市政府及县（市）政府。”

主要修正者有：

“二、第一项明定‘中央’统筹分配税款区分为普通统筹分配税款及特别统筹分配税款，并于第二项及第三项明定各该税款之分配方式。

“三、‘中央’统筹分配税款总额百分之九十按公式分配，其中按公式分配总额百分之八十五，优先弥补受分配直辖市、县（市）基准财政收支差额，剩余款项按基本建设需求情形分配，另按公式分配总额百分之十五，按财政努力及绩效分配。其中基准财政收入额及基准财政需要额另于修正条文第十二条明定。至于财政努力及绩效及基本建设需求之指标、计算方式，为适应客观环境变更需要，则授权于‘中央’统筹分配税款分配办法中明定之。

“四、第二项第二款明定总额百分之六，作为对直辖市及县（市）收入较基准年期（九十四年度至九十六年度）减少之弥补财源及作为改制之直辖市、准用直辖市规定之县及二以上县、市合并为一县时之保障财源。该笔款项如有不足，得以特别统筹分配税款垫支；如有剩余，经扣除应归还特别统筹分配税款垫支款项后，于以后年度加入‘中央’统筹分配税款按公式分配。

“五、另第二项第二款第二目明定准用直辖市规定之县及改制之直辖市以一五点八八七×人口数为财源保障之计算基础，其中一五点八八七系按本次修法前高雄市每人平均获配之‘中央’统筹分配税款金额设算，既以此保障准用直辖市规定之县及改制之直辖市之收入，爰其在业务承接及经费负担方面，亦应达直辖市水平。

“六、第二项第二款第三目明定二以上县、市合并为一县后获配财源不低于合并前获配数。

“七、第三项明定‘中央’统筹分配税款总额百分之四作为特别统筹分配税款之用途。

“八、增订第四项至第六项明定税收分成调整影响数、地方政府应负担款项因‘中央’法令制（订）定或修正减少、全民健康保险费补助款及劳工保险费补助款等核计方式之授权于修正条文第十条第二项之分配办法订定相关规定。

“九、增订第七项明定直辖市及县（市）努力开辟自治财源致提高其财政自主程度者，于订定财政努力及绩效之指标及计算方式时，应纳入考虑。

“十、增订第八项明定‘中央’统筹分配税款算定分配金额之通知事项。”

(3) 基准财政需要额

“财政收支划分法”(草案)第12条:

“前条第二项第一款第一目之一所称基准财政需要额,指下列各款之合计金额:

“一、正式编制人员人事费;包含本俸、加给、生活津贴、退休抚恤金及保险费。

“二、基本办公费及警察服装费。

“三、警政及消防外勤人员超勤加班费。

“四、依地方民意代表费用支给及村里长事务补助费补助条例定有支给或补助标准之民意代表及村里长费用。

“五、依‘公教人员保险法’规定,应由受分配地方政府负担之私立学校教职员保险费补助。

“六、依‘国民年金法’、‘农民健康保险条例’、‘老年农民福利津贴暂行条例’及依‘老人福利法’有关中低收入老人生活津贴发给规定,应由受分配地方政府负担之社会福利支出。

“七、高中职以上学校扣除人事费及基本办公费后之教育支出。

“八、对于公立医疗院所之补助经费。

“前条第二项第一款第一目之一所称基准财政收入额,指赋税收入扣除‘中央’统筹分配税款及依‘地方税法通则’征收之赋税收入后之数额。其中属第九条第一项第一款至第六款所列各税按百分之九十计算。

“依前条第二项第一款第一目之一算定各该直辖市、县(市)或县所辖乡(镇、市)之差额为负值时,以零列计。

“第一项及第二项所定基准财政需要额与基准财政收入额之核计标准及计算方式,应于依第十条第二项所定之分配办法中定之。”

主要修正者有:

“一、本条由现行条文第十六条之一第三项移列修正。

“二、第一项及第二项定明第十一条第二项第一款第一目之一分配指标中基准财政需要额、基准财政收入额之核计项目,至其核计标准及计算方式,则于第四项定明授权于分配办法中明定。

“三、本法本次修正,已划一直辖市及县(市)税收划分基础。有关直辖市与县(市)在经费负担及‘中央’补助比率上之差异项目,其中老年农民福利津贴、中低收入老人生活津贴、私立学校教职员保险费补助、高中职以上正式编制人员人事费、基本办公费、扣除人事费及基本办公费之教育支出、对于公立医疗院所之补助经费等均已纳入基准财政需要额内计算。此外,准用直辖市规定之县及改制之直辖市,其事权应与直辖市一致,从而其基准财政需要额之计算,亦当与直辖市采相同之处理,以资公平,并符权责及财源对应原则。

“四、至于低收入生活扶助、低收入户老人机构收容安置补助、荣民领取低收入老人生活津贴、身心障碍托育养护费补助、国中小身心障碍经常及设备费、身障学生及身障人士子女就学高中职减免学杂费、清寒学生餐费补助、学生健康检查、警察局兴建厅舍用地及整建工程经费、汰换警用车辆经费、消防抢救设备及器材、交通运输设备及水利、道路、环保等直辖市经费负担项目,因本次修法后,直辖市已纳为一般性补助款分配对象,将于设算一般性补助款时,予以考虑。

“五、为激励地方努力开辟财源,爰于第二项明定于计算基准财政收入额时,依‘地方税法通则’征收之财源不纳入计算,且属第九条第一项第一款至第六款所列各税,按百分之九十计算。”

(4) 县应提拨一定金额分配之限制

“财政收支划分法”(草案)第13条:

“依第十一条第八项规定通知分配县之款项,县应提拨一定金额分配所辖乡(镇、市);其金额

不得低于所辖乡(镇、市)下列各款之合计数：

“一、基准年期中，各年度‘中央’普通统筹分配税款与依‘加值型及非加值型营业税法’第十一条第六项规定之项目补助款之合计数之百分之一百零五合计数之平均值。

“二、基准年期中，各年度由县分配之‘中央’一般性补助款之平均值。

“前项县应分配所辖乡(镇、市)之金额，应参酌各乡(镇、市)基准财政收支差短、财政努力及绩效等因素，研订透明化、公式化之方式分配，且各年度各乡(镇、市)获配金额不得低于基准年期中，各年度‘中央’普通统筹分配税款与依‘加值型及非加值型营业税法’第十一条第六项规定之项目补助款合计数之平均值加计分配年度遗产及赠与税在各该乡(镇、市)预估征起收入百分之二十之数额；其分配规定，由县政府洽商乡(镇、市)公所后订定，报请‘财政部’备查。

“县政府依前二项规定设算分配各该乡(镇、市)之款项，县政府应于会计年度开始三个月前通知‘财政部、中央主计机关’及各该乡(镇、市)公所。

“各乡(镇、市)努力开辟自治财源致提高其财政自主程度者，于依第二项规定订定财政努力及绩效之指标及计算方式时，应纳入考虑。

“各县政府未依前四项规定办理者，经‘财政部’会同‘中央主计机关’查明后，应限期令其改正，届期未改正者，得暂缓拨付应分配该县之‘中央’统筹分配税款或依第二项所定之最低金额，先行设算并拨付各该乡(镇、市)。”

主要修正者有：

“一、本条新增。

“二、依修正条文第十一条第八项规定通知分配县之款项，包括分配乡(镇、市)之‘中央’统筹分配税款。另为保障乡(镇、市)财源只增不减，故定明县应提列一定金额分配所辖乡(镇、市)及提拨之最低金额。

“三、第一项第一款明定各该款项合计数之百分之一百零五，系基于‘中央’统筹分配税款收入之成长性及修正条文第八条第三项遗产及赠与税收入分成方式改变致乡(镇、市)收入减少等考虑。至于有关保障乡(镇、市)既有财源不低于基准年期百分之一百零五之规定，系指县所辖乡(镇、市)合计获配总额，非指个别乡(镇、市)获配金额而言。

“四、第二项明定‘中央’统筹分配税款分配乡(镇、市)部分，由县政府订定分配规定，报请财政部备查，并保障各年度各乡(镇、市)获配金额不得低于基准年期平均水平。

“五、第三项明定县政府依第一项及第二项规定算定应分配乡(镇、市)款项，应于会计年度开始三个月前通知各该乡(镇、市)公所、‘财政部’及‘中央主计机关’。

“六、第四项明定乡(镇、市)努力开辟自治财源致提高其财政自主程度者，于订定财政努力及绩效之指标及计算方式时，应纳入考虑。

“七、第五项明定各县政府未依规定办理时之法律效果。”

(5) 特别统筹分配税款应办理之原则

“财政收支划分法”(草案)第 14 条：

“第十一条第三项规定之特别统筹分配税款，应本公开、透明原则办理分配，并按季公布收支明细及结存情形，在依本法所定程序动支前，得作为协助地方政府财务调度所需财源。

“第十一条第三项紧急及重大事项所需经费中，属支应直辖市及县(市)灾害所需救灾经费部分，以各该直辖市及县(市)因灾害所需救灾经费之不足数额为原则。

“前项所称不足数额，指直辖市政府及县(市)政府依灾害防救法相关规定，动支年度灾害准备

金或本移缓济急原则调整年度预算支应后,其不足数额经‘行政院’核定支应部分;其支应要件、处理程序及其他相关事项之办法,由‘行政院’定之。”

主要修正者有:

“1. 第一项明定特别统筹分配税款应本公开、透明原则办理。2. 第二项明定第十一条第三项紧急及重大事项所需经费中,属支应直辖市及县(市)救灾经费部分,以支应其因灾害所需救灾经费之不足数额为原则。3. 第三项明定支应直辖市及县(市)因灾害所需救灾经费之不足数额之计算方式。另因灾害之发生系属突发事件,由于年度预算业已编列并执行中,已无法列入当年度税课收入办理,故为争取救灾时效,有关‘中央’支应款项之要件、处理程序及其他相关事项之办法,授权由‘行政院’定之。”

(6) 因灾害所需救灾经费不应列为当年度税课

“财政收支划分法”(草案)第15条:“直辖市、县(市)及乡(镇、市)就其所获配之‘中央’统筹分配税款及县统筹分配税款,除前条第二项所定直辖市及县(市)因灾害所需救灾经费之不足数额外,应列为当年度税课收入。”

其修正理由乃“直辖市、县(市)及乡(镇、市)就其所获配之‘中央’统筹分配税款及县统筹分配税款原则应列入当年度税课收入,惟修正条文第十四条第二项属救灾经费部分,因具时效故为例外规定,而其相关处理程序则依同修正条文第三项规定授权由‘行政院’订定,俾以规范”。

(7) 按月拨付平均拨付原则

“财政收支划分法”(草案)第16条:

“依第十一条及第十三条规定,应分配各直辖市、县(市)及乡(镇、市)之款项,由‘财政部’按月拨付,并以平均拨付为原则。

“各年度‘中央’统筹分配税款实际收入数,较年度开始前之预估数超征时,‘中央’得就超征部分酌定一定比率,作为短征年度之填补财源。

“前项之一定比率及拨补方式等相关事项,应于依第十条第二项所定之分配办法中定之。”

其修正理由乃定明‘中央’统筹分配税款之拨付及超短征时之处理方式,为维持地方施政财源稳定,降低短征年度对地方财政之冲击,每年度分配各地方政府之‘中央’统筹税款原则按通知分配数按月平均拨付,‘中央’并得于超征年度就超征部分酌定一定比率,作为短征年度之填补财源,以利地方政府财务调度。

## 5. 本文评析

学者指出,<sup>[70]</sup>因普通统筹分配税款分配方式,未以法律加以明定,完全授权“财政部”订定“中央统筹分配税款分配办法”,规定分配之比例、基准与权数。中央主管行政机关之“财政部”,决定分配之比例、基准与权数时,加入过多补偿过度侵夺直辖市课税收入等制度外因素之考量,导致垂直分配方式及直辖市间水平分配,均严重背离地方基准财政收支。各种分配基准,在不同层级地方之间,参数指标及权数比重均大有不同、未臻一致,其个别核算之结果,造成各级地方自治团体间之相互比较、不满丛生。

本次修正草案,乃将过去的部分规定在“中央”统筹分配税款分配办法者,提升到法律的层次,值得肯认,但是,目前争议最大者,在于财政大饼就是这样大,个别地方自治团体均以自身利益考虑,要求只能多,不可少。

[70] 见前注[7],简玉聪文,第11~12页。

“财政部”在 2012 年 10 月指出：<sup>[71]</sup>有关“中央”统筹分配税款分配架构，基准财政收入额、基准财政需要额、基本建设需求、财政努力及绩效等分配公式的部分细节，均尚未确定，各项分配指标，仍须待“财政收支划分法”修正草案通过，征询各方意见并取得共识后订定。并强调，新版财政收支划分，“中央”对地方的财源挹注，“中央”统筹分配税款大幅增加，并减少地方支出，相信对于提升地方财政自主有明显帮助。

利用统筹分配税，其宪法上的理由，主要在于区域均衡的达成，全国各地居民，能有相同的公共服务，其一，人民有依法纳税的义务，此种义务乃是依据量能原则负担，亦即依据个人不同的经济能力加以负担，租税不因居住地区之不同而有差异，也不会因为由国家所给予的公共服务不同而有所差异，因此，人民有权要求相同服务水平的公共服务。其二，宪法保障人民有居住、迁徙的自由，其前提在于全国各地有相同的公共服务水平，否则，城乡差距过大，人们往往为了医疗、教育、交通等因素，被迫移居，根本无法享有真正的居住、迁徙的自由，<sup>[72]</sup>是以统筹分配税与宪法上基本人权的关联，涉及“宪法”上第 7 条的平等权以及“宪法”第 10 条之居住迁徙自由，更与地方自治与地方财政自主的实践，息息相关。

至于后续立法结果将会如此，有待观察，但本文认为，如何让“中央”与地方间的不信任与冲突，能够经由“财政部”会同“中央主计机关”并洽商直辖市及县(市)政府后拟订分配办法，其程序上的正义如何落实，方能让地方财源增加，但又要符合“财政需求”与“均衡区域发展”之原则，乃是重点。

#### (六) 补助金之运用与检讨

地方自治强调自我责任自我负责的概念，但各地方自治团体间，仍有一定落差存在，保有最低的行政服务基准乃属必要，且“中央”得以透过补助方式进行政策上的诱导；但其对于地方本身的财政自主性，仍有一定的妨碍。“地方制度法”第 69 条第 1 项：“各上级政府为谋地方均衡发展，对于财力较差之地方政府应酌予补助；对财力较优之地方政府，得取得协助金。”“地方制度法”第 69 条第 2 项：“各级地方政府有依法得征收之财源而不征收时，其上级政府得酌减其补助款；对于努力开辟财源具有绩效者，其上级政府得酌增其补助款。”“地方制度法”第 69 条第 3 项：“第一项补助须明定补助项目、补助对象、补助比率及处理原则；其补助办法，分别由行政院或县定之。”目前有问题者，在于过去有平衡省市预算基金，以及“中央统筹分配税款平衡省市预算基金收支保管及运用办法”(已废止)，其法律保留程度显然不足。

##### 1. 财政补助与地方经济平衡发展

关于补助，“司法院”释字第 498 号解释理由书谓：“‘中央’对地方自治团体得视其财政状况予以适当之补助(‘宪法’第一百四十七条、‘地方制度法’第六十九条、‘财政收支划分法’第三十条参照)，俾使地方自治团体足应其财政之基本需求，以保障全国各地居民之生活，实现全国经济平衡发展之宪法意旨”，满足基本财政需求，以利各地居民生活水平的均衡，为补助制度的存在理由所在。

此外，“司法院”释字第 234 号解释涉及统筹分配税，解释文：“国税与省税、县税之划分，依‘宪法’第一百零七条第七款规定，由‘中央’立法并执行之。‘财政收支划分法’第十二条第二项及第

[71] 参见《中央统筹分配税款各项分配指标尚未确定，财政部：须待修法通过并取得各方共识后订定》，载法源法律网法律新闻栏目 2012 年 10 月 22 日报道(<http://www.lawbank.com.tw/news/NewsContent.aspx?NID=105616.00>)。

[72] 参见葛克昌：《统筹分配税与地方自治》，载《月旦法学杂志》2002 年第 84 期，第 77 页。

三项就有关营业税与印花税统筹分配之规定,符合‘宪法’第一百四十七条谋求地方经济平衡发展之意旨,与‘宪法’并无抵触。”理由书:“……,透过统筹分配之方式,合理调剂省市之所得,使较为贫瘠之地区亦可获得正常之经济发展,以达成全民生活均足之目标,符合‘宪法’第一百四十七条之意旨。”

盖地方自治强调自我责任自我负责的概念,但各地方自治团体间,仍有一定落差存在,保有最低的行政服务基准乃属必要,且“中央”得以透过补助方式进行政策上的诱导。此乃因各地区住民有要求同一的公共服务,“宪法”上的理由乃人民有依法律纳税的义务,其按照实质纳税能力,平等负担税捐,租税负担不因居住地区不同,或由政府所得公共服务不同,有所差异,是以纳税人按其税负能力而平等负担税捐,自然有权利要求相同的公共服务。<sup>[73]</sup>

地方自治的保障固为近代国家的共同课题,自治的保障却必然附随有“代价”。易言之,地方自治固然一方面保障地方的“自主决定权”;但在另一方面,则无可避免地必须要求地方自负其责,自行负担。因为各个地方自治团体在人口、面积、资源、产业等各方面,均存在有相当程度的差异,自治权的行使,无疑地将会使各地区间的发展出现不均衡的现象。此种不均衡发展的现象,在某种可容许的限度,系属地方自治权保障的当然代价,不但在宪法上必须加以肯认,甚至应受到欢迎,以确保地区的多样性与各地方自治团体均能保有各自的特色。但是既在同一国之内,因为所居住的地域条件之不同,遂使居民所得享有的生活水平甚至人权水平,在高低之间落差过大,无论如何绝非国家所得坐视不理。因此,在尊重地区多样性的前提之下,国家即应设定“最低(行政)基准”(national minimum),以保障全国各地地方自治团体的居民均能享受之;而对未能提供最低基准的行政服务之地方自治团体,国家即应透过补助的手段,以促进其能维持最低行政基准,并进而促进各地区的均衡发展。此乃政府间补助存在的一个重要理由。再者,地方自治权的保障固然是保障地方自治团体对于地方事务的处理拥有自主决定权,但是在单一国的架构底下,地方自治所强调的充其量只是“地方分权”,而不是完全独立于“中央”的“地方主权”,似亦毋待深论。既然如此,则“中央”对于地方所处理之事务,亦得透过补助的方式,以进行诱导。亦即,全国既然为一不可分割的整体,则这是政府间补助存在的另一个理由。<sup>[74]</sup>

再者,补助的方式,往往伴随着计划型补助为之,国家可以经由补助的手段,达到其特定政策的目的,也是上级政府运用达成政治上控制的一种方式。<sup>[75]</sup>

因此,有人认为其对于地方本身的财政自主性,仍有一定的妨碍,<sup>[76]</sup>例如妨碍地方自治之正常运作、养成地方政府之依赖心态、助长地方政府之过度支出等。

[73] 参见葛克昌:《租税与现代国家》,载《月旦法学教室》2004年第17期,第99页。

[74] 参见蔡茂寅:《政府间补助的法律问题》,载《全国律师》1997年第3期,第39页以下。

[75] 参见碓井光明『公の資金助成法精義』[信山社出版,2007年],第36页1。

[76] 补助款制度虽有其现实上之必要性与重要功能,但不可讳言,补助款之运用亦将造成许多缺失,如:一、妨碍地方自治之正常运作:由于补助款多由上级政府指定用途,因此不仅损害地方政府的财政自主性,更将造成扭曲地方建设优先级与轻重缓急的资源错置现象,严重妨碍地方自治之正常运作。二、养成地方政府之依赖心态:若地方政府在财政收支不能平衡时,均由上级政府无条件地给予补助款,将会因为这种财源之取得成本甚低,而造成地方政府只竟求补助收入之增加,反而不愿费心于整顿既有之财源,更不愿致力于开辟新财源之依赖心态。三、助长地方政府之过度支出:由于补助款收入之成本并非完全由当地人民所负担,但其利益却由当地人民所享受,结果将造成地方政府疏于自身应有之财政努力,反而竞相争取补助款以扩张支出,藉以讨好选民。这种现象不仅造成许多不当的支出浪费,更将使得当地居民缺乏参与地方公共事务与监督地方政府作为的动机,使得地方自治中住民自治的精神无法实践。参见梁堂华:《地方财政与地方自治之研究》,政治大学公共行政研究所硕士论文,1994年6月,第31页;另可见前注[41],张正修书,第467~468页。



## 2. 现行补助金之法规范

“财政收支划分法”第 30 条第 1 项：“‘中央’为谋全国之经济平衡发展，得酌予补助地方政府。但以下列事项为限：一、计划效益涵盖面广，且具整体性之计划项目。二、跨越直辖市、县(市)或二以上县(市)之建设计划。三、具有示范性作用之重大建设计划。四、因应‘中央’重大政策或建设，需由地方政府配合办理之事项。”是以本法所称补助，主要为计划型的补助。

另，“财政收支划分法”第 30 条第 2 项：“前项各款补助之办法，由‘行政院’另定之。”其就补助相关规定，经由授权方式，则另订定有“中央对直辖市及县(市)政府补助办法”，目前关于补助的详细规定，皆以本办法为主，其法律保留的要求是否不足，是否属于空白授权违反授权明确性原则，有待检讨。

除“中央”对于地方的补助外，“财政收支划分法”第 31 条：“县为谋乡(镇、市)间之经济平衡发展，对于乡(镇、市)得酌予补助；其补助办法，由县政府另定之。”县亦应对于其下之乡(镇、市)得酌予补助。

又，“地方制度法”第 69 条第 1 项：“各上级政府为谋地方均衡发展，对于财力较差之地方政府应酌予补助；对财力较优之地方政府，得取得协助金。”与“财政收支划分法”相同，区分为补助与协助金二者。同法第 69 条第 2 项：“各级地方政府有依法得征收之财源而不征收时，其上级政府得酌减其补助款；对于努力开辟财源具有绩效者，其上级政府得酌增其补助款。”经由补助酌减或酌加方式，责成地方积极开拓财源。同法第 69 条第 3 项：“第一项补助须明定补助项目、补助对象、补助比率及处理原则；其补助办法，分别由‘行政院’或县定之。”

## 3. 修正草案规定

### (1) 一般性补助款及计划型补助款

“财政收支划分法”(草案)第 25 条：

“‘中央’为谋全国之经济平衡发展，得编列一般性补助款及计划型补助款，补助直辖市政府及县(市)政府。另对于直辖市政府及县(市)政府之重大或紧急事项，得编列经费给予补助。

“前项一般性补助款各年度总额，不得低于本法‘中华民国’○年○月○日修正之条文施行前一年度所得税总收入百分之十及货物税总收入百分之十之合计数。计划型补助款，应由‘中央’各主管机关依政策及业务需要，就第二十七条第一项所列事项予以补助；其各年度总额，视‘中央’整体财政收支状况决定之。”

其修正理由乃：“二、第一项前段规定‘中央’得编列一般性补助款及计划型补助款，补助直辖市政府及县(市)政府。‘中央’对直辖市政府、县(市)政府之一般性补助款，属财政补助性质，其补助项目于修正条文第二十六条有所规范；至计划型补助款之补助范围，则规范于修正条文第二十七条。

“三、又对于直辖市政府与县(市)政府之重大或紧急事项，无法以前述一般性补助款及计划型补助款协助支应部分，得由‘中央’编列经费给予补助，爰为第一项后段之规定。

“四、第二项定明一般性补助款每年度总额不得低于本法本次修正施行前一年度所得税总收入百分之十及货物税总收入百分之十之合计数。至计划型补助款，仍维持现行由‘中央’各主管机关编列之方式办理，其总额将视‘中央’各该年度整体财政收支状况决定。”

### (2) 一般性补助款之事项

“财政收支划分法”(草案)第 26 条：

“‘中央’对直辖市政府及县(市)政府之一般性补助款，应以补助其教育、社会福利及基本设施

等项目所需经费为限,其分配方式,依下列各款之规定:

“一、教育经费:应参酌受补助直辖市政府、县(市)政府之财政能力与所属各级学校学生人数、班级数及其他应加计之项目、权数等因素定之。

“二、社会福利经费:应参酌受补助直辖市政府、县(市)政府之财政能力、各类人口数、各项法定社会福利津贴支领人数、人次或户次及其他应加计之项目、权数等因素定之。

“三、基本设施经费:应参酌受补助直辖市政府、县(市)政府之人口数、土地面积、公共设施面积及其他应加计之项目、权数等因素定之,并得视实际需要,就特定项目所需经费采指定方式分配。

“前项第三款基本设施经费,得就离岛地区、商港所在地之直辖市政府、县(市)政府因商港建设费废除,以加加权数方式增加分配金额。

“直辖市政府及县(市)政府依第一项所定分配方式及前项所定加加权数所获分配之一般性补助款,‘中央’得限定其支用范围、支出用途或指定应办理之施政计划及内容。直辖市政府或县(市)政府如有违反限制规定者,‘中央’得就其违反部分予以暂停拨付或扣减补助款。”

其修正理由乃:

“二、‘中央’一般性补助款补助对象原系以县(市)政府为主。惟基于本法本次修正,已将直辖市政府与县(市)政府税收采一致基础划分,且考虑直辖市政府财源收入虽较县(市)政府丰裕,然因直辖市政府在支出负担上亦较县(市)政府为多,故将直辖市政府亦纳入‘中央’一般性补助款补助对象。

“三、第一项明定‘中央’对直辖市政府、县(市)政府之一般性补助款系以教育、社会福利及基本设施等三项为限。其中教育补助,系补助直辖市政府、县(市)政府学校午餐与各项软硬件建设等经费,社会福利补助系补助直辖市政府、县(市)政府身心障碍者与低收入户各项法定现金津贴及各类须扶助人口之法定福利服务业务等经费,基本设施补助则系补助直辖市政府、县(市)政府各项水利、道路、环保等基础建设及治安、消防等公共安全业务经费。另为保持因应直辖市与县(市)财政变化及整体发展之弹性调整空间,俾得以有效缩短城乡差距,以上三项之分配方式,将由‘行政院’参酌各项权数定之,必要时,亦会视直辖市政府、县(市)政府间之财政盈虚状况及实际需要,再给予加计项目、权数。

“四、基于离岛地区土地面积甚小,所占权数极低,惟其各项基本设施兴(整)建成本,因地域之故较本岛为高,及商港所在地之直辖市政府、县(市)政府因商港建设费废除,致影响其财政收入,故须在经费设算时予以加加权数方能符合实际需要,爰为第二项规定。

“五、直辖市政府及县(市)政府对于‘中央’一般性补助款应依规定专款专用,如有违反限制规定者,‘中央’得就其违反部分予以暂停拨付或扣减补助款,爰为第三项规定。”

(3) 计划型补助款之事项

“财政收支划分法”(草案)第27条:

“‘中央’对直辖市政府及县(市)政府之计划型补助款,应以补助下列事项为限:

“一、跨越直辖市、县(市)或二以上县(市)之建设计划。但离岛地区不受跨越辖区之限制。

“二、计划效益具长期性及整体性之计划项目。

“三、具有示范性作用之重大建设计划。

“四、配合‘中央’重大政策或建设,须由直辖市政府、县(市)政府办理之事项。

“‘中央’对于跨区域之建设计划或合作事项,应优先给予补助或其他必要协助。

“直辖市政府及县(市)政府办理配合政府整体经济建设发展吸引厂商投资或奖励民间参与公共建设等事项,具有显著绩效时,‘中央’得酌予调增其计划型补助款。

“‘中央’各主管机关对直辖市政府及县(市)政府之计划型补助款,除特定教育补助部分,依教育经费编列与管理法规定办理外,其余均应按计划性质,订定明确、客观、透明化之审核基准与处理原则及管考规定。”

其修正理由乃:

“二、由于本法本次之修正,已将‘中央’统筹分配税款规模扩大,并将‘中央’一般性补助款之财源予以保障,对于增加直辖市政府及县(市)政府自有财源收入已具有莫大帮助。故有关‘中央’对直辖市政府、县(市)政府计划型补助款之补助范围,以具有引导性、示范性及区域平衡性之计划项目为主,爰修正第一项。

“三、为鼓励及落实‘行政院’九十八年九月十八日送请‘立法院’审议之‘地方制度法’修正草案第二十四条之一对于跨区域建设计划及合作事项,应优先给予补助或其他必要协助之规定,爰增订第二项。

“四、为配合现行鼓励直辖市政府、县(市)政府积极办理招商或奖励民间参与公共建设等政策,爰于第三项规定‘中央’得视直辖市政府、县(市)政府前述事项办理绩效,酌予调增对其计划型补助款之补助比率或控留部分计划型补助款之额度透过补助比率之调整增加其补助金额。

“五、为建立计划型补助款透明化、公开化之补助机制,爰于第四项规定‘中央’各主管机关对于计划型补助款,除特定教育补助部分,依教育经费编列与管理法规定办理外,其余均应有明确、客观、透明化之审核基准、处理原则及管考规定。

“六、现行条文第二项移列修正条文第二十九条规范,爰予删除。”

#### (4) 原住民族地区计划型补助款

“财政收支划分法”(草案)第 28 条:

“为加强原住民族及原住民族地区之发展,‘中央’各主管机关得就下列事项编列计划型补助款予以补助,不受前条第一项各款规定之限制:

“一、原住民族教育文化。

“二、原住民卫生医疗、就业服务及社会福利事业。

“三、原住民族地区经济产业发展、交通水利、饮水设施、住宅改善、公共建设与土地开发利用及管理。

“四、都市原住民生活辅导。

“五、其他谋求原住民族地区均衡发展之相关计划。”

其修正理由乃:

“为加强原住民族及原住民族地区之发展,有关对原住民族地区计划型补助款之补助项目爰予明文规定,并不受前条第一项各款之限制。至其补助款之编列,除其他法律另有规定外(如‘原住民族教育法’),原则上以‘行政院’原住民族委员会为预算编列机关,并应由该会宽列经费编列。上开计划型补助款事项,系参酌‘宪法’增修条文第十条第十二项及‘行政院’原住民族委员会组织条例等规定定之,以资周延。”

#### (5) 补助办法之授权

“财政收支划分法”(草案)第 29 条:“‘中央’为办理第二十五条至前条所定补助事项,其相关补助项目、补助比率、计划执行管考及其他相关事项之办法,由‘行政院’定之。”“中央”为办理一般

性补助款及计划型补助款等补助事项,授权由“行政院”就相关补助项目、补助比率、计划执行管考及其他相关事项等订定补助办法。

#### (6) 计划及预算考核

“财政收支划分法”(草案)第30条:“‘中央’为办理第三十五条第二项、第三十七条第五项及‘地方制度法’第七十一条第二项所规定之事项,得就直辖市政府及县(市)政府施政计划执行效能、年度预算编制或执行情形及相关开源节流绩效等,由‘行政院’订定办法进行考核,并得依考核结果增加或减少各该直辖市政府或县(市)政府依第二十六条第一项规定所获分配之一般性补助款。”

其修正理由乃:“基于本法本次之修正,‘中央’已将钱权同时下放直辖市政府、县(市)政府,故为落实与提升相关经费使用效能,爰授权‘行政院’得订定‘中央’对直辖市政府及县(市)政府计划及预算考核办法,并可依考核结果增减对各该直辖市政府、县(市)政府一般性补助款。”

#### (7) 县对于乡(镇、市)之补助

“财政收支划分法”(草案)第31条:“县为谋乡(镇、市)间之经济平衡发展,对于乡(镇、市)得酌予补助;其中县对于跨区域之建设计划或合作事项应优先给予补助或其他必要之协助;其补助规定,由县政府定之。”

其修正理由乃:“为鼓励及落实‘行政院’九十八年九月十八日送请‘立法院’审议之‘地方制度法’修正草案第二十四条之一对于跨区域建设计划及合作事项,应优先给予补助或其他必要协助之规定,爰酌作修正。”

#### 4. 本文评析

补助金的存在理由,就其正面而言,补助金不仅具有财政补助和调节的功能,更是“中央”政府影响或控制地方政府的政治和政策工具,基本上,其主要的正面功能包括:①财政的功能:补助金主要的功能在于补足地方财政之不足,并考虑各地方政府的财政需要及财政能力,发挥垂直的财政调整功能,平衡地区间的财政差异。②政策的功能:就全国性的公共政策与计划而言,补助金的运用,有助于建立统一的标准与服务的水平,促使受补助者对特定公共财的提供,能够达到全国的、一定的最低水平。③政治的功能:补助金是“中央”诱使或威胁地方顺服的有力工具。<sup>[77]</sup>是以“财政收支划分法”对于补助金,已将过去多以“‘中央’对直辖市及县(市)政府补助办法”之方式提升到“财政收支划分法”中加以规范,值得肯定。

##### (1) 财政调整手段:维持全国行政水平的机能之目的

补助金与统筹分配税同为财政调整制度之一,其因“中央”与地方本有垂直的财政不平等,与地方与地方间的水平不平等,地方自治虽然强调自我决定与自我负责,然其前提在于地方自治团体间有不同,但不能过度差异。

盖“宪法”上保障人民有居住与迁徙的自由,旨在保障人民有自由设定住居所与迁徙、旅行的权利,其前提在于各地方自治团体所提供的公共服务水平应大致相同,否则,城乡差异过大,以台湾为例,重北轻南,重东轻西,几乎所有资源都集中在西部的北台湾,一般人为了工作、子女教育、医疗、交通等因素的考虑,实质上并无真正的迁徙自由。人民有居住迁徙的自由,然而其前提要件乃植于各地方最低基本生活条件的均衡,诚如“司法院”释字第498号解释理由书谓:“‘中央’对

[77] 参见何鸿荣:《从补助金制度谈我国中央与地方的权力关系》,载《立法院院闻》1996年第24卷第11期,第25页。

地方自治团体得视其财政状况予以适当之补助,俾使地方自治团体足应其财政之基本需求,以保障全国各地居民之生活,实现全国经济平衡发展之宪法意旨”,满足基本财政需求,以利各地居民生活水平的均衡,为补助制度的存在理由。再者,依据地方公共财政支出理论,民主政治中,人民可以经由投票方式决定公共支出(预算规模的大小),也可以经由迁徙选择住居所,以显示出对于预算或公共支出的偏好,经由“用脚投票”决定方式决定地方最适预算规模与地方人口数,然其前提的基本条件若不存在,上述偏差则应以补助款给予调整。

### (2) 管制诱导手段:国家共同政策达成之目的

地方自治保障地方自治团体自我决定与自我负责,并不意味着地方拥有完全独立于“中央”的“地方主权”,“中央”若为了全国一致性的考虑,抑或希冀数个地方相互配合,则可以经由补助款的运用,管制地方不要进行某些事务,此乃消极“管制”,抑或诱使地方积极配合,此乃积极“诱导”,经由补助款的运用,积极达成各种的计划目标,达成地方共同协力完成全国共荣的政策目标。

### (3) 补助金纷争之救济问题

国家对于地方补助金的提供,攸关地方财政需求的满足,“中央”对地方的补助,只是一种利益的施舍,抑或地方可向“中央”要求的权利?对于补助金的发放所衍生出的法律纠纷,应该如何解决,目前的补助办法并无任何规定,其前提在于,补助的法律性质为何?其不外以下两说:<sup>[78]</sup>①行政处分说:认为属于附有附款(负担或条件)的行政处分,若采此说,则地方自治团体(行政主体或机关)则基于地方财政的需要,系以“准人民”的地位接受补助。采取行政处分说,则该行政处分当可提起救济,则补助若属于“义务补助”的场合,则受补助者得申请手段使其行使“补助金请求权”;若属于“裁量补助”的场合,则受补助者没有请求给付的权利,但还是要受到裁量的拘束,不得逾越裁量的权限,或者滥用法律与程序公正的要求。则对于不给予补助的状况,似可提起课予义务诉讼。②赠与契约说:补助行为的法律性质,有认为是赠与契约,此时受补助者负有义务,乃是属于附负担的赠与契约,则在“义务补助”的场合,补助者有缔结契约的义务,若在“裁量补助”的场合,则不宜认为“契约自由原则”有完全适用的地步,若解释为契约说,则可能为私法契约或公法契约,过去因为没有公法契约的类型,则为解决救济途径的困窘往往以非行政处分则以私法契约对待的现象已经不在,则解释成公法契约亦不失解决之道,则似可提起课予一般给付义务诉讼。

本文认为,此课题虽无法期待也不可能在“财政收支划分法”中规范,但似可成为将来地方与“中央”争议的课题之一。

## 五、结 语

许志雄教授在1995年早期大作《地方自治权的基本课题》<sup>[79]</sup>一文中论及:“自治财政权:财源问题,无疑是影响地方自治成败的因素。地方自治团体既有诸多必须处理的事务,相对上自应确保足够的财源以资因应。欧洲地方自治规章及地方自治宣言对此相当重视,特予明文规定。‘我国’‘宪法’及自治二法虽然承认地方自治团体有自主课税权与起债权,但因‘地方税法通则’迄未制定,所以课税立法权形同虚设。‘我国’实务上地方财政出现许多问题,主要有:1.地方自主财源过低,财政困窘。2.上级政府为依法切实负担委办事项的经费,造成了地方财政支出扭曲。3.补

[78] 蔡茂寅:《政府间补助的法律问题》,载《全国律师》1997年第3期,第48页以下。

[79] 参见前注[15],许志雄书,第413页。

助金多属指定用途性质的特定补助金,减损地方因地制宜的效果。4. 统筹分配税制不健全,‘中央’容易上下其手。这些弊端严重妨碍地方自治的发展,今后应从法制层面着手改进,例如,强化地方财源自主性,提高自有财源比例;制定‘地方税法通则’,确保地方自主课税权;修正‘财政收支划分法’,合理分配税源;健全财政调整制度,有效平衡地方差距。凡此都是应该考虑的对策,不可轻忽。”今日读来,许多课题仍未解决,让人省思不已。

对照目前的“地方制度法”的修正<sup>[80]</sup>与“财政收支划分法”长年的未能修正,特别是在“后五都”的时代,“财政收支划分法”的修正势不可免,将成为未来“中央”与地方的政治角力战场。

本文乃以“地方自治与财政收支划分之宪法课题”为主轴,以“2012年‘财政收支划分法’(草案)”为素材,进行分析,并提出以下几点建言:

1. 台湾自2010年12月起迈入“后五都时代”。从北到南,台北市、新北市、台中市、台南市与高雄市等“五都”体制成形。从表面上来看比较容易察觉的改变,应当是地方自治团体数量的增减。亦即直辖市由2个增加为5个,但另一方面台中县、台南县、高雄县则因分别与台中市、台南市与高雄市合并而走入历史。<sup>[81]</sup> 随着台湾从2010年12月开始迈入“后五都时代”(台北市、新北市、台中市、台南市、高雄市),“五都”面积为全台湾面积1/4强,但却有60%左右的人口数,实力坚强。<sup>[82]</sup> 直辖市与县(市)间因为“财政收支划分法”第16条之1第1项与“中央统筹分配税款分配办法”第7条规定,将统筹分配税款分配为直辖市、县(市)、乡(镇市)三个区块,先给予一定比例,后由其内部进行分配,有独厚于直辖市,使得县(市)升格动机强烈,<sup>[83]</sup>生喜留悲,城乡的差距问题未能解决。<sup>[84]</sup>

台湾在迈向直辖市“五(六)都”的今天,直辖市与非直辖市两者间,一个台湾两个世界的差异

[80] “地方制度法”最新修正于2010年2月3日“总统”华总一义字第09900022441号令修正公布第21、33、48、55、58条条文;并增订第7-3、24-1~24-3、40-1、58-1、83-1条条文。

[81] 见前注[5],蔡茂寅书,第282页。

[82] 见前注[22],罗承宗文,第7页。其认为,若进行更细致的观察,其实这些单独或合并升格的“新兴直辖市”与既有台北市、高雄市两直辖市有着本质上的差异,亦即在于“面积”与“人口”。首先就治理面积区域而言,相较于原本北、高两直辖市才仅分别管辖272、154平方公里,然而改制后新北市有约2053平方公里、台中市约2214平方公里、台南市约2192平方公里,而高雄市甚至更广大约2947平方公里。其次就人口而言,“五都”总面积虽只占台湾总面积的26.74%,但以2010年“五都”三合一选举为例,市长部分根据中选会统计,5直辖市市长总选举权人人数为10663545人。若与2008年“总统”总选举权人为17321622人进行比较,即看出“五都”的面积虽仅有台湾1/4强,但却拥有高达60%左右的人口数。“五都”串连,让地方自治团体的实力空前坚强,与过去北、高两市时代不可同日而语。例如,于后“五都”时代首次召开的“行政院”院会里,5位列席“行政院”院会的直辖市市长不但全员到齐,也都在院会踊跃发言,积极反映地方政府财政困窘议题,其影响力不容小觑。上开由于治理面积与人口数所造成环境的巨变,形成了吾人在后“五都”时代诊断“中央”与地方分权法制上诸多困境时,不容忽视的现实背景。台湾在2010年修订“地方制度法”,主要重心在于改制(或称“升格”)直辖市,亦即与新设直辖市或县市合并升格直辖市有关,除了行政区的划分外,更涉及今后大都市制度,乃至包括广域或基础(狭域)地方自治团体在内的地方制度。

[83] 2009年上半年各县(市)争相向“中央政府”升格改制的盛况,其最终目的说穿了就是为闯入“直辖市赢者圈”,更浅白地说就是“分钱”,能与北高两直辖市共享统筹分配税款分配上的财政优势。一旦升格成为直辖市后,就能进入赢者圈,与北、高两直辖市共享统筹分配款分配上的财政优势。现实发展上由于“五都”成形,直辖市的统筹分配款也将由现行43%调高到61%。在此现实目的驱动下,因地制宜、凝聚地域与自治意识、实践草根民主等这些推行地方自治的基本价值,似乎都被抛诸脑后。见前注[22],罗承宗文,第10页。

[84] 参见蔡茂寅:《区域均衡与地方自治之发展——兼评二〇一〇年地方制度法修正的功罪》,载《月旦法学杂志》2010年第181期,第202页。

不断形成,吾人应该检讨者乃一个台湾,何需要六个直辖市?各县市不断合并拼升格,除了获取较多的财政资源外,是否有其他意义?台湾的行政区域划分,应该是重新检视的时候了。

2. 台湾地方自治财政的层面上,长期属于“患寡”(地方自治财政不足)又“患不均”(地方自治财政分配不均)的状态,地方自治的自主性,其虽有地方自治团体存在的实体,但真正让地方自治团体,要自我决定与自我负责,因地方财政的长久困境,往往使得地方自治沦为空谈,地方自治的实践,如海市蜃楼般的虚幻,时至今日,似乎并未改善,反而更加剧烈。

3. 现代租税国家,以租税为国家主要收入来源,国家中央层次如此,地方亦应如此,所谓“自治行政,以财政自主为重心,财政自主又以课税权为中心”。<sup>〔85〕</sup>葛克昌教授在1995年所言:“省县自治法,及地方税法通则之制定施行,可能不是问题的解决,而是争议的开始。”<sup>〔86〕</sup>时隔多年,“地方税法通则”虽然已经完成立法,但是在此框架的限制下,地方的课税立法权受到相当限制,而“国税”与地方税的划分也将何种税目加以决定,地方税的立法也由“中央”来加以制定,地方税的空间相当有限,如地方税的课税立法权自主性经由地方立法获得保障,虽“中央”与地方税仍有“中央”划分,但透过参与保障其财政自主权。

4. 目前“财政收支划分法”中受到瞩目争议最大者,乃是统筹分配税制度,但因财政大饼有限,各方争食下,如何将“国家”财政收入增加,先前油电双涨、开征证券交易所得税、健康保险补充保费等之问题尚待解决,如何扩大财政收入,除租税外,规费、受益费乃至特别公课,如何将“国家”财政收入增加,无论是“中央”或地方均应审慎思考加以运用,正本清源之道乃是要将萎靡不振经济加以提升,并且健全公平的租税制度,检讨废除不必要的租税优惠措施。

5. “中央”对于地方的补助,往往不慎则沦为政治上的工具,与前述统筹分配税相同,地方如何在程序上充分参与,对于补助金的发放所衍生出的法律纠纷,应该如何解决,是否是权利而非是“中央”的施舍,补助金往往经由一定的特定补助,主导了地方的施政作为,有碍地方的自主权限。

6. 长久以来,财政收支划分的争议往往在收入面上打转,支出面却是根源所在,如何在地方制度法以及相关规范中,将权限清楚划分,将是解决地方财政不足的根源所在。

7. 困扰西欧许多国家的主权债务危机(European sovereign debt crisis,简称欧债危机)和这些国家所实施的福利国家政策有密切的因果关系。福利国家政策是因,主权债务危机是果。<sup>〔87〕</sup>诸多的社会福利政策,如果实行得当,造福百姓,施行不当,则将造成危机。许多发展中国家开始推动福利国家政策,必须量力而为,不要超过政府财政所能负荷的极限,配合经济发展的进度,循序渐进,详细规划,根据自己的国情和社会结构来制订一套完善的福利政策。<sup>〔88〕</sup>面对租税国家的危机,大量支出引发的大量举债,从“中央”到地方都面临了债务的危机,如何开源节流,对于不必要的支出,行政与立法间亦应从预算的编制与审议进行检讨,而非一味争夺财源收入与举债空间。

(责任编辑:许多奇)

〔85〕 见前注〔54〕,葛克昌文,第146页。

〔86〕 葛克昌:《地方财政法基本课题》,载《月旦法学杂志》1995年第1期,第25页。

〔87〕 参见叶秋南:《福利国家与欧债危机》,载《台湾经济论衡》2013年第11卷第4期,第48~49页。

〔88〕 同前注〔87〕。