

地方稅立法權之探討

稅捐稽徵處 沈逸群／甲等獎

壹、研究緣起與目的

近年來各級政府因受整體經濟不景氣之影響，普遍稅收都呈現短徵狀況，而各項公共支出的日益膨脹，更導致各級政府財政問題持續惡化。由於此一入不敷出的窘境，造成必須逐年增加赤字預算的現象，且今年又有五都合併升格改制的變動，對於地方政府財源勢必更加產生排擠效應，故地方財政的開源節流、興利去弊已是刻不容緩的要務。

在現行財政法制下，以地方財政歲入結構分析而言，可知課稅收入（包括直接課稅收入及來自於國稅交付分配之間接課稅收入）與補助款收入，乃目前地方財政二大歲入財源，而且後者尤重於前者，近三分之二的地方縣市其課稅收入占歲入財源的比重，遠低於補助款的比重。若無補助款的挹注，幾乎各地方自治團體均無由順利充分遂行其應有的職責與任務。

如此失衡的地方財政結構，究其根源係因法制度上中央與地方課稅收入分配不當所致，地方課稅收入長期無法自立自主滿足其財政需求，迫使地方財政必須仰賴中央幾近恩給式的補助款，而中央則透過各項補助款的核撥，藉機對於地方行政留有廣泛干預的可能。此等干預將對地方自治之素質與空間形成相當程度的影響，尤其在無法充分獲得補助款或中央將補助款用途要求特殊限定時，地方自治事務的公共性將有受損之虞。

事實上我國地方財政問題之癥結，多肇因於地方財政資源與財政能力之不足，加以中央政府為有效掌控地方，對財政採取中央集權之方式，相對剝奪地方之租稅權，故產生「中央集權、地方依賴」之體制。而且攸關中央與地方財政劃分系統的財政收支劃分法無論如何修正，中央與地方自治團體事實上均在共享同一塊「大餅」，如果餅沒有辦法做大，都僅是挖東牆補西牆的作法，也就是中央多、地方少或是中央少、地方多的調整而已。有鑒於「財政為庶政之母」，為因應地方自治的發展，端需有穩健的財政基礎，以支援自治事項的推動。現代化的地方財政，更應妥善運用財政收支，以謀求經濟發展與資源分配的均平。值此地方財政面臨結構性問題之際，地方財政法制的整備工作，更顯重要。

誠然，地方財政自主權的保障乃確保地方自治事務公共性所不可或缺的要素。準此，研究地方課稅收入不足的法制度上要因並檢討對應的法制度變革措施與法理論，尤其是直接影響課稅收入的「地方稅立法權之探討」，應係攸關高雄市政未來發展的重要課題所在。

故本研究目的涵蓋了下列議題之探討

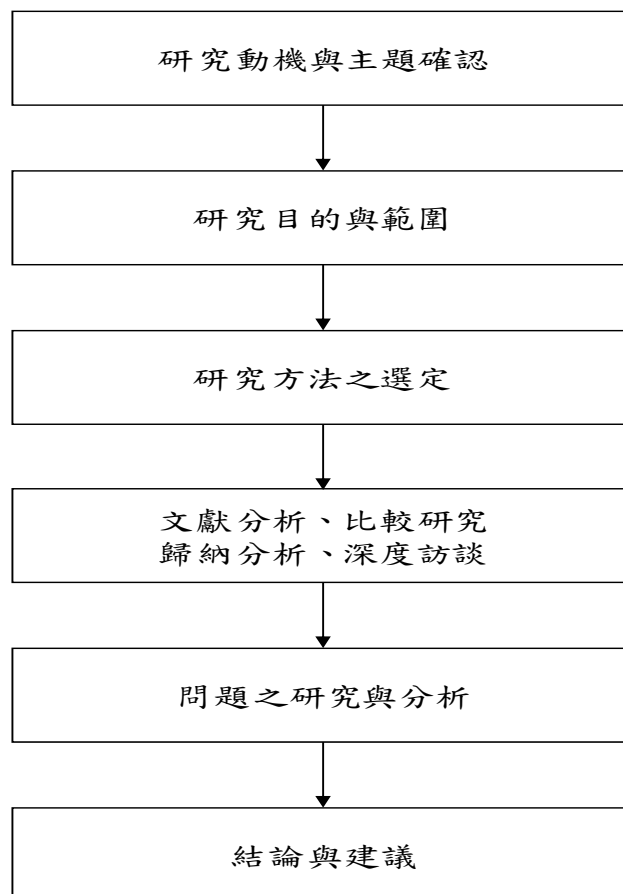
- 一、探究現行地方稅立法權的法源依據—「地方稅法通則」規範是否合宜？
- 二、發掘地方稅立法權實施所受干預之問題。
- 三、對於現行中央全面掌控地方稅立法權的現象提出批判。
- 四、釐清主管機關「備查」效力之爭議。
- 五、檢討地方稅立法開徵政策推行可能面臨的挑戰。

總之，希望藉由上開議題的研究分析，釐清癥結所在，就此對於樹立我國地方稅立法權法制之健全，改善地方財政拮据的問題，提出有效因應的建議，期能有助於高雄市財政的穩健與稅收之充裕。

貳、研究方法與過程

本文所採之研究方法概含（一）文獻分析法（二）比較研究法（三）歸納分析法（四）深度訪談法。亦即本研究以地方政府立法實例為研究基準，輔以文獻分析與比較研究等研究方法，對於相關問題從事縝密的探討，且運用蒐集的資料，澈底了解實務看法與學術見解的異同，並予以歸納分析，同時針對專家學者代表從事深度訪談，進而提出研究發現與建議。

本研究之流程如下（1）確定研究目的與範圍（2）蒐集書籍、期刊、文獻之論述配合實務統計及判決資料進行整理分析（3）問題的研究與解決方法之探討（4）訪談調查結果之分析（5）結論與建議。（如流程圖）



叁、研究發現與建議

一、研究發現

(一) 逐步建立完善的地方稅立法權法制

若欲維持財政收支劃分法現行關於國稅與地方稅課稅立法權之劃分，於承認中央有權制定地方稅之通則法以為地方行使課稅立法權依據之前提下，首先，目前規範各地方稅之中央稅法，應悉數更名為「……稅法通則」，以標明其法律性質並與各地方稅法有所區別。但將各地方稅法之通則法分散立法是否合宜，有無必要將所有涉及地方稅之特別法個別條文抽出合而為一，制定如日本「地方稅法」之龐大法律，可能有待進一步研究。

其次，應增加各稅法通則之彈性，避免通則規定過度干涉、僵化。另外，地方稅法通則之訂定，宜偏重通則性、整體性，如稽徵送達程序、核課期間、稅捐保全、緩繳退稅、約詢調查、租稅救濟、強制執行等；至於個別性部分，如課徵稅別、減免項目、稅率結構、罰則等，宜分階段授權由地方自訂；以稅率結構為例，為求穩健推動，宜採逐步施行方式，首先由中央規範訂定上下限範圍，俟地方執行一段時間上軌道後，視其自主意識成熟程度及其他配套機制實施成效再檢討決定逐步放寬與否。但此期間應嚴密控管，不宜無限期延長，如此漸進調適方式實施較可執行順利。

再者對所有涉及地方稅之中央法律，包括名為「稅法」以及實際上包含地方稅規定之其他中央法律，都有必要重為檢討。有許多租稅課徵與減免散見於其他中央部會主管法律中，形成多頭馬車現象，為求統合及適用簡便，可考慮集中訂定，如研訂租稅減免條例等，俾利財政部統籌運用租稅政策全盤掌控經濟發展情勢。就實體上正義層面而言，有關地方稅稅收之減免，應注重專業性與量能課稅原則之社會公平正義。稅收之減免決策不應泛政治化，過於傾向選舉考量之民萃模式；就程序上正義層面而言，不應由中央請客，地方買單（即中央片面決定減免地方稅），而應由真正的利害關係人地方自治團體自主，或由中央與地方共同決定。故對於涉及地方稅收權益之法案決策，應有地方政府參與，而且地方政府參與決策之機制應該法制化。例如在地方制度法中應予以明定地方政府的參與權限與參與方式。除為尊重地方租稅立法權的行使外，亦能令中央政策的推展更為完善順利。

當然上述法制的完整建立實無法一蹴可及，有待民主理念的成長、地方自主意識的完善、時間與環境之成熟等各項因素之配合。對於現行財稅制度不健全，財稅法律雖授與地方部分財政自主權力，惟缺乏對中央或地方課以財政責任之機制，導致財政紀律不彰，政府收支失衡，產生危及地方政府財務結構的現象，目前可行的解決途徑一為中央立法的法定地方稅應以符合租稅充分性及穩定性原則為主，具體的做法為通盤檢討修正現行地方稅制，包括取消不合理減免措施，調整公告地價、土地公告現值、地段率等，藉以滿

足地方政府之基本財政需求。另一方面地方政府新創的地方稅則以符合租稅公平、租稅中立及應益原則為主，具體的方法為開徵指定用途稅，使民眾受益與負擔間相連結，以支應地方特定財政需求，亦即結合此二條途徑來解決現階段財政拮据稅收不足的問題。

(二) 適當規範監督機制並提供多元救濟管道

1. 在立法監督方面

中央為維持全國統一性與區域均衡之財政調整，其雖有權訂立統一之準則或框架立法以限制地方課稅立法權，但仍不得妨礙地方自治之基本精神。立法院如欲對地方課稅立法權為準則性、原則性、框架性之規範者，則應注意其規範密度不得過高，以致壓抑、箝制地方課稅立法權之規範空間，並且禁止框架立法授權中央行政機關得為補充規定，蓋此與框架立法之本質不符。又中央對於憲法所直接保障之地方稅捐事務，如欲以法律為先前之規制者，其亦僅能就地方稅設定相關之處理準則與原則，俾使地方自治權之行使切合憲法相關規範與精神而已，其規範密度倘使過高、過密者，自難逃受違憲之指摘。

2. 在行政監督方面

地方稅法通則第 6 條第 2 項規定「地方稅自治條例公布前，應報請各該自治監督機關、財政部及行政院主計處備查。」依立法說明所載，其立法目的係鑒於直轄市政府、縣（市）政府依第 3 條至第 5 條所為之規定，將影響各級稅捐稽徵機關間課稅資料之相互流通、彙總與管理，為利課稅資料之蒐集與管理，而作如是規定。惟既稱「備查」，依地方制度法第 2 條第 5 款規定，係指下級政府或機關間就其得全權處理之業務，依法完成法定效力後，陳報上級政府或主管機關知悉之謂。是以，上級政府或主管機關無所謂准不准的問題，更沒有不同意的權力。故實務出現的「不予備查」實欠缺法令依據，而且中央主管機關或自治監督機關要是認為違法，可參酌適用地方制度法第 30 條規定處理，並循行政程序將其撤銷，而非逕採毫無法令依據的「不予備查」手段辦理。

3. 對於監督的救濟制度方面

各地方自治團體辦理自治事項，如與自治監督機關或中央主管機關就憲法或法令所為解釋令函見解歧異時，依大法官釋字第 527 號解釋是可以向大法官聲請解釋，但若有類似德國的規範審查訴訟，則地方自治團體於認為中央主管機關所為解釋函，有損害地方自治團體之自治權限或有損害之虞時，也可以提起此種訴訟請求宣告該解釋令函無效。故將來應可考慮於行政訴訟法中，參酌德國立法例增列此種類型的客觀訴訟，用以取代大法官過重之負擔。

(三) 設法突破障礙，協力追求多贏成果

本文認為地方稅源之規劃如由中央統籌為之者，人民並無選擇餘地，唯有接受一途；但倘由地方各自設計者（當然亦可利用廣域行政區域聯合分工方式），則將可因之產生因地制宜、政策差異之租稅最適環境現象，使人民可自行評估選擇其受益與負擔的合理性，強迫地方自治團體間展開政策競爭，而由競爭中產生政策創新，服務人民，也就是透過此種供需原理，促進創造成長、政策提升、發展繁榮、人民受益的良性過程，至終達到均衡點。而此點的達成，恰為地方政府效益的提升、人民自由選擇權的落實及地方自治實施的精神所在，亦是中央一致處理所難以望其項背的，且無形中區域均衡發展功能也將隨之自動運作達成。是故地方自治團體若能審慎規劃地方稅賦課徵方案，完善各項配套與因應措施，不但人民可各擇其需，地方政府亦可各得其所，區域發展均衡自無阻礙，地方自治與人民自主的精神將更澈底發揚。

當然在既有選舉文化的影響之下，地方自治團體在考量開徵地方稅賦時，必然會受選票之限制而無法客觀思考如何開徵對地方最有實益之稅收，而就肩負連任壓力之地方行政首長而言，其對開徵地方稅更將顯得趑趄難前。由於目前的政治生態、選舉文化及政黨間激烈競爭，地方民選官員及民意代表在選票壓力之下，對於加徵稅目及提高稅率非常敏感，要人民多繳錢以增加稅收，幾乎是非常困難的事，尤其是在現今地方差異性不大的狀況下，反而會考慮以調降稅率或免稅的方式討好選民，以便贏得選舉勝利。加之地方政治生態亦屬整個徵稅政策過程中的利害關係環節，面對此一複雜態勢，地方行政首長更易受到羈絆，在過度遷就政治現實的情況下，「地方稅法通則」的良法美意即無法澈底落實。

但本研究認為地方租稅立法權既為地方自治團體固有權限，自不得由中央越俎代庖。自治權利的保有，應是民主體制最可貴的地方，地方團體更不應把權利拋棄，自廢武功。否則長期仰賴中央扶助，無法自立，不但中央政府不勝其擾，地方自治團體亦無自主成長的空間。因此，地方首長應體認地方自主的必然性、優越性與其問題關鍵點，逐步克服並推動，始能循序實現完整自治。當然，中央的心態轉變與賞罰並重的機制建立及地方首長執行魄力等皆為必備條件，此亦為澈底改變目前中央與地方對抗形式之根本解決辦法。倘全部機制均已透明化、公開化、法制化、合理化、聯結化、固定化，並已商定落實執行，縱有下級政府要求上級再大量撥款補助業已幾無可能，故此時地方首長對課徵地方稅（含加稅或減稅）必能以實際需求客觀衡量決定，人民亦因對制度的瞭解與地方意識的建立，由質疑反對轉變為支持，則地方自我負責精神於焉達成。

換言之，避免讓民代、企業與民眾認為地方稅法的訂定就是在剝削他們的財產，就是在增加他們的負擔，而是以行動搭配策略包裝，令其明白課稅

的宗旨乃在為大家創造更大的利益與福祉。事實上，許多時候一項制度的推展，並非全然即為輸贏相對的零合局面，而是可以追求大家都有好處的多贏成果。只要設法避免因為民眾反彈與管理困難所可能造成的爭議，即化減了立法的阻力，並透過突顯地方政府在現行府際財政制度下的弱勢，將地方與中央的矛盾轉化為推動立法的助力，同時植基於公平合理、環境營造、機制建立與時機成熟時行之，加稅的租稅政策並非不可能成功。

二、研究建議

(一) 對於高雄市政府的建議

1. 強化地方財政自我負責意識

以租稅立法權言之，地方自治團體如能自行通盤衡酌徵稅幅度、自行考量歲出規模，亦即收入與支出數額均能自己透明設算，自己主導因應，如此不但能使地方達到遏止浪費及杜絕浮濫支出，亦可增強地方凝聚力及社區公民參與和住民自決能力，則地方事務處理效率之提高及地方自主意識之建立將於無形中成功實現。

2. 積極爭取民意機關支持地方開徵新稅

(1) 靈活議題操作

透過突顯我國中央集權集錢的府際財政制度設計，特別是目前我國財政收支劃分法與中央補助制度對於地方政府的不公平，可以將地方對於中央的不滿轉化為其開徵地方稅的助力。且藉由地方稅自治條例的擬訂、審議以及備查等過程，呈現出解決地方財政困窘的決心與努力，並由審議的過程中，透過與議員討論「地方稅法通則」所賦予地方的權限，讓議員了解地方財源之所以增加不易，並非地方不努力，而是受制於現行中央法規的限制外，當然更要注意避免因為民眾反彈與管理困難所可能造成的爭議，以求減少議題操作的難度。

(2) 和諧府會關係

經由與議會關係的強化，黨政協商的機制使得議題排入議會議程時，市府和黨團間已經具有共識，間接也能形成對於個別議員的拘束力。而且適時強調政府所有的成績其實也是議員的成績，地方的建設就是議員的建設，讓議員分享地方的成就，營造「地方好，議員就會好」的氛圍，使加稅的法案能夠較為順利的通過。

3. 落實節流措施杜絕資源浪費

政府財政困難除肇因財源不足之外，資源浪費亦是主因，若政府支出存在浮濫浪費現象，則加稅缺乏正當性。地方政府應切中時弊訂定具體節流目標，例如以支出用途別估算人事費、業務費等占總支出比例與各縣市平均數比較，若高於平均水準者應予檢討刪減至各縣市平均水準，甚至低於平均水準，並將節流成果定期向議會報告及對民眾公布，讓民意代表及民眾

瞭解政府擲節支出縮小赤字之努力，爭取加稅空間。

4. 精進稅務自治立法之品質

地方政府兼具稅務、法制及租稅規劃之人才普遍不足，尤其稅法的稽徵技術、稽徵成本的考量、稽徵人力的培養及溝通協調技巧的訓練等，均影響執行成敗，必須地方政府再為強化精進，以提升全觀的稅法素養，否則，乍然實施地方稅由地方自行立法，將會造成推動之阻力。

5. 成立地方稅制研究會推動開闢新稅源

稅捐稽徵單位雖係地方稅之稽徵機關，但基於特別稅課、臨時稅課之範圍廣泛，常涉及他機關業務，例如砂石採取稅、污染稅、攤販證照稅分別涉及水利局、環保局、經發局等機關所轄業務，需通力合作互相協助才能順利研議運作，因此實可以參照日本成立跨單位之地方稅制研究會，來積極推動開闢新稅源。研究會成員以涵蓋稅捐機關人員、財政主計人員與專家學者為主，其餘成員則視擬議稅目涉及之相關單位機動加入。

6. 慎選開徵的稅目

在開徵特別稅課、臨時稅課及附加稅課部分，應審慎選擇選票與稅收兼顧，並能避免影響投資及產業發展之稅目與稅率（額）。其機制的設計，可學習日本偏重於目的稅性質，亦即其財源用途係經指定的，使居民之受益與負擔關係更趨明確，比較可行的稅目如建築工地臨時稅、砂石採取稅、溫泉稅等。

7. 戮力推動公共政策行銷

除了強化官員公共政策論政能力，使政府的政策訴求可以直接打動民心外，也應運用多元管道亦即透過電視台、廣播、社區活動、聽證會，專家學者演講及租稅宣導方式，讓民眾了解開徵新稅的目的、用途，而且最重要就是令民眾知道增加稅收對於大家的好處，如此方能將無可避免的抵制與反彈降至最低。

（二）對於中央政府的建議

1. 妥適修改地方稅法通則

針對現行關於通則第 3 條所列舉不得開徵事項，大幅限縮了地方政府之自治主導權，為增闢財源及維持永續發展之必需，應研議如何調整放寬限制，以免壓縮地方政府加稅空間，而且這些不得開徵的概括性規定，解釋權限又掌握在中央，如何具體的規範出來使地方政府有所遵循應是必要的；至於同條第 4 款有關「損及國家整體利益及其他地方公共利益之事項」內容空泛，缺乏客觀具體之標準，建議應明訂損及國家整體利益及其他地方公共利益之事項，以符實益。但最終應朝偏重通則性、整體性，如稽徵送達程序、核課期間、稅捐保全、緩繳退稅、約詢調查、租稅救濟、強制執行等事項的規範；至於個別性部分，如課徵稅別、減免項目、稅率結構、罰

則等，宜分階段授權由地方自訂。亦即將地方課稅權之行使，統一規定於「地方稅自治條例通則」，其他散見於中央法律之地方稅，則予以檢討廢止，併由本通則統一規定，並將直轄市及縣市之課稅權完全交由地方自主，中央退而僅就何種稅源得交由地方課徵為劃分規定，並發揮其財政調配之功能。

2. 設計鼓勵地方政府調整公告地價及房屋評定現值之機制

財產稅為地方重要稅課收入，但我國地方政府財產稅稅收偏低，所以除應就現行地價稅及房屋稅之減免規定重新檢討外，應設計鼓勵地方政府調整公告地價及房屋評定現值之機制，以增裕地方財源收入，健全地方稅收結構。而為提高地價稅及房屋稅占地方稅稅收比重，以維持地方財政之穩定，應逐步建立全國土地及房屋之市價資料庫，就各該縣市整體公告地價占市價之平均比與全國平均比相較，作為其租稅努力度之衡量指標及中央核撥補助款之參據。

3. 建立民選首長財務責任制度與監督規範

民選首長來自民選，施政自以兌現政見為主，且政見又難脫討好選民考量，於是造成支出不斷擴張。而當財政發生困難時，舉債衍然成為最便捷的財源籌措方式，加稅則視為得罪選民之舉措，因此債務難免逐漸攀升。雖然公共債務法有最高債限之規制，違反債限得將首長懲戒，惟懲戒對民選首長難以產生警惕作用，建立民選首長財務責任制度才是長治久安之道。建議在公共債務法增訂民選首長任期內，地方政府債務增加某一比例，民選首長應負保證責任，以杜絕政治人物的選票考量或好大喜功的支出方式，進而正視財政困難問題，審慎籌措稅課財源。同時妥善運用監察制度，對於公共支出浮濫案件應透過審計查核，若有問題則速移速審，讓糾舉、糾正、彈劾的功能澈底發揮，必要時可建立首長立即汰換制度，以茲警惕。

4. 通盤檢討不合理的地方稅減稅措施

各項地方稅法基於特別因素考量，訂有許多減稅免稅條款侵蝕稅基，鑒於時空環境時有轉變，應就租稅充分公平及效率原則，重新檢討調整或取消不合理的減免措施。為求統合及適用簡便，可考慮集中規範，如研訂租稅減免條例等，俾利中央政府統籌運用租稅政策全盤掌控經濟發展情勢。

5. 健全統籌分配制度

藉由統籌分配制度之設計與地方租稅立法結合，促進達到建立地方租稅立法之有利環境，亦即其分配數應與地方租稅立法收入數相互聯結，在分配辦法中加強明定地方自訂立法課稅數額多或績效好者，分配數亦隨之增加，反之，則減少分配數或採取扣款之機制，俾利地方藉此獎勵開源措施以增加更多分配財源，來支應各項建設需求，使爭取財源管道法制化，進而讓民眾瞭解，產生自力更生及自我負責的能力。

6. 落實補助款制度

為避免地方政府過度依賴上級補助款收入度日而不努力開源節流，中央應研擬地方主動立法徵稅，或厲行節約支出時，可比照統籌分配稅方式明定中央應增加其補助款的額度標準，反之，應酌減其補助款，以此自動聯結機制，鼓勵地方租稅立法，落實地方自主精神。

7. 明確支出權責劃分制度

原則上，中央與地方支出權責之區分應優先於收入分成歸屬，惟我國收入面雖早已規範，而支出面卻迄今未見全盤確立，此即是中央與地方爭議不斷之主要原因，亦顯示中央政府的集權又集錢的一把抓心態。因此，支出權責的區分，案關中央與地方財政支出事項，直接影響其財務配置與調度，如能早日予以協商明確化，則地方將可因支出規模的確定而自衡財源盈虛狀況，著手研擬租稅立法政策方向，使地方自我負責精神更為穩健確立。

8. 法制化地方政府參與稅務決策機制

對於涉及地方稅收權益之法案決策，應讓地方政府有參與討論、表達意見的機會。尤其五都合併改制後，其總人口數已占全國總人口數近五成七，形成直轄市與中央政府間、直轄市與非直轄市間、非直轄市與中央政府間的政策規劃，均存在環環相扣且牽一髮而動全身的緊密關係。實當充分提供地方政府發聲管道，尊重地方自主之權益，進而透過協商折衝、集思廣益，以謀求全民之最大福祉。故地方政府參與稅務決策機制應該法制化，亦即宜在地方制度法中明定地方政府的參與權限與參與機制。

總之，使地方政府體認到全國總財源已規制化、透明化，已無餘額可再供分配及補助，僅有遵循機制運作以爭取獎勵為唯一途徑。如此，則地方政府一方面因致力於開源節流而提升績效，收入增加，另一方面又因績效提升而獲得額外獎勵，雙重獲利的結果，使地方財源更加充裕，經費運用更加靈活，且可據之說服民意機關及社會大眾而得到支持，則施政於無形中當更為順暢，民主機制當更臻成熟。在此種循序漸進，自動調適、自我負責能力之培植下，不但地方稅自主立法因而完善確立，地方財政失衡現象亦將逐步趨於穩健進而改善。