

# 第一章 緒論

## 第一節 研究動機與目的

### 壹、研究動機

地方自治乃國家特定區域內的人民，基於國家授權或依據國家法令，在國家監督之下，自組法人團體，以地方之人及地方之財，自行處理各該區域內公共事務的一種政治制度。<sup>1</sup>綜觀目前世界各國在地方自治的發展軌跡，不論是聯邦國體制<sup>2</sup>如美國、德國，亦或單一國體制的英國、法國、日本等國家，其中央與地方關係都有走向地方分權的趨勢。1980年美國雷根政府時期所推動之「新聯邦主義」<sup>3</sup>與1999年日本通過之「地方分權推動一括法」<sup>4</sup>即為具體代表，該等措施的推動顯示地方政府功能日益受到矚目，也間接證明地方自治的落實已是民主國家所極力追求之目標。

雖然如此，但就實際的政治運作觀察，我國地方自治之發展卻受到相當大的限制。國內學者丘昌泰從財政權、人事權及組織

<sup>1</sup> 薄慶玖，《地方政府與自治》。台北：五南，民79，頁5。

<sup>2</sup> 聯邦國：這類國家其構成單位的各邦具有廣泛的權限，因而亦有充分的課稅權，然而由於中央與地方都有課稅權，故有重複課稅的現象，以致引起許多競爭與混亂，加重了人民的負擔，但在實務上，中央政府對課稅決定權占有絕對優勢，美國、德國為此類型的代表性國家。  
單一制國家：這類國家雖不以獨裁為限，但地方政府多缺乏獨立性或自主性。地方首長雖由公開選舉產生且在名義上具有相當程度的課稅權，然而實際上卻受制於中央政府或中央政府派駐於地方的機關，因而在稅收的用途方面不能作有效的支配，法國與義大利即為代表性國家。

<sup>3</sup> 當時雷根總統主張逆轉政府規模大幅成長之趨勢，以回復各級政府平衡發展的狀態，並希望消除所有聯邦政府的各項補助款，好把許多徵稅的資源移轉到地方政府的手中，當然地方政府也從此不得再仰賴中央的各種財物支援，他認為這種分權化的運作，地方政府的支出將因為地方間的相互競爭和納稅人的監督而日趨減少。參自劉代洋，〈美國聯邦主義財政關的演進〉，《美國月刊》，第6卷第6期，1991，頁87。

<sup>4</sup> 該法於2000年4月1日起施行，係將需修改的法律以包裹方式通過，總計475個法律，與總務省相關法律，包括自治相關法律，例如市町村合併特別法、地方財政法、地方交付稅法、地方稅法等之修正。在地方自治方面有重大改革，例如廢除機關委任事務、事務分配之修正、重新建立中央與地方及地方間之關係、權限移轉及必要規制之緩和等。參考自陳連芳〈我國地方財政改善途徑之研究：由府際關係面向分析〉，碩士論文，南華大學，民92，頁44。

權的面向分析，台灣地區所實施的地方自治基本上是建立在以中央政府為中心，以地方政府為邊陲的統治理念，偏離憲法對中央與地方權限因地制宜劃分的理念。<sup>5</sup>我國地方自治推行已有多多年，但因相關法制工程未臻完善而有法源不足與多頭馬車之侷促，規範地方自治相關事項的「地方制度法」雖於民國八十八年頒行，使台灣地區地方自治程序合憲化，惟地方財政自主的目標能否落實，仍為地方自治成敗之關鍵。<sup>6</sup>因此，地方自治首要課題在於地方事務由地方自主負責，地方政府在推動地方自治事務之際，理應有充足的財源支應，財源不足勢必影響地方自治事務之推動，地方財政自主性低落，亦將侷限地方自治的有利發展。

我國政治體制依憲法設計雖為均權制，但實際施政上卻偏向單一國中央集權之作為，在財政政策運作上依然如此。長期以來，中央集權的意識型態主導了中央與地方財政關係之發展。譬如，財政收支劃分法之規定使稅源獨厚中央，依據我國九十二年財政部賦稅統計年報列示，九十年年度國稅實徵數占稅捐總額 79.2%，地方稅卻只占 16.2%，地方自徵稅收加上分成稅收與統籌分配稅款後之地方稅課收入與中央稅收之比例約為 3:7，地方稅課收入規模小，根本無法支應龐大財政需要。而地方租稅立法權限亦掌握於中央，甚至連配合經濟、農業、交通等政策所制定之相關減免地方稅之規定，也往往由中央逕行決定，地方政府幾無置喙餘地，加以各地方財政資源豐吝不一，其中統籌分配制度又偏厚北、高二市，遂導致財政垂直與水平不均<sup>7</sup>之雙重現象產生，地方自主財

---

<sup>5</sup> 丘昌泰，〈公共政策過程的中心論與邊陲論：修憲後地方政府角色的變遷與調整〉，「修憲後地方政府與行政發展」學術研討會，國立政治大學公共行政學系與台灣省政府經濟建設及研究考核委員會主辦台北，民 87，頁 195-223。

<sup>6</sup> 隋杜卿，〈台灣地區地方財政自主法制化之研究〉，《政治大學中山人文社會學科期刊》，第 4 卷，第 1 期，民 84，頁 181。

<sup>7</sup> 所謂「財政垂直不均」係指中央與地方財政之不平均，乃因我國稅目劃分與稅源分配均為中央立法，地方政府僅在少數稅目擁有相當有限的稅率調整權限，因此地方政府之財政收入相較於中央，有財源不足與被操縱之實。所謂「財政水平不均」地方各自治團體因自然環境與經濟發展程度有別，導致稅收

源不足普遍成為地方政府嚴重的財政問題。各縣市政府除台北市與高雄市之自有財源較高之外，台灣省二十一各縣市之自有財源比例平均在 50% 以下，<sup>8</sup> 財政缺口均需仰賴中央統籌分配稅款與補助款挹注，中央也藉此對地方行控制之實，致使地方財政自主性長期低落不振，中央與地方關係也因此紛爭不斷。

有關地方財政自主性之問題探討，一般研究除指陳現行財政收支劃分法應朝權限下放的方向修正，期由中央統籌分配稅款之提高與補助款之降低，使稅源分配更為合理公平之外，也積極呼籲地方租稅立法權的保障，務使地方政府也能擁有開闢稅源的法源依據，進而提昇地方財政自主並落實地方自治精神，因此，地方稅法通則之立法向為各界所引頸企盼。如今懸宕多年的地方稅法通則終於民國九十一年十二月十一日頒布施行，賦予地方政府開徵特別稅、臨時稅、附加稅與調增地方稅率的權限，此法對困窘的地方財政似乎注入一劑強心針，立意雖好，但在實務運作上，卻有頗多疑義之處。理論上，加稅政策之推展須衡酌整體政治、經濟、社會之脈動與租稅結構之健全度，並應有明確嚴謹的法制規範予以配合始能相輔相成，否則易招致人民抗爭拒繳而徒勞無功。但該通則除訂有相當多的排除規定限縮地方立法權限外，內容也頗有商榷之處，加以陳總統水扁先生於公元 2000 年一上任就高喊：「任內不加稅」之動人口號，益使討好民眾之選舉文化更具合理性，地方稅法通則之加稅空間也因此更顯渺茫。

鑑於我國減稅政策的浮濫，使稅基受到嚴重侵蝕，多項稅制也有扭曲現象，因此，擴大稅基與健全稅制成為重要的稅制改革

---

豐吝不同，加以稅收分配制度之不公而致使各地方自治團體間之財源狀況未儘平均，可分為台灣省各縣市間之財政差異與直轄市與台灣省各縣市之財政差異。

<sup>8</sup> 許登芳，〈新財政收支劃分法對地方財政自主性的影響--實證分析觀點〉，《美和技術學院學報》，民 90，頁 168。

方向，執政黨 2004 年的連任成功，在沒有競選壓力與景氣回溫的優勢下，應是改革稅制的適當時機，雖然財政部林全部長也信誓旦旦賦稅改革的決心，但在政治角力與既得利益團體衝突下，迄今仍未有振奮人心的具體表現。再者，地方稅法通則頒行至今已逾二年，各縣市亦僅有桃園縣、苗栗縣與台北縣土城市有制定地方稅自治條例成功的例子，該等自治條例估計自九十四或九十五年施行，其徵收技術與預估效益猶待實證，但相較地方稅法通則頒行之前各縣市磨刀霍霍紛紛推出各種稅目的盛況，是否顯示地方稅法通則之執行有窒礙難行之處？此為本文研究重點。

由於財政收支劃分法之修正內容攸關地方自主財源之增減，稅制改革亦牽動地方租稅結構之健全，進而影響地方稅法通則的加稅環境，因此，本文擬以地方稅法通則之施行效益作為研究主軸，並透過財政收支劃分法之修正與稅制沿革，據以研析地方財政與租稅改革等相關議題，期能針對地方財政自主議題提供務實性的評估與政策建議。

## 貳、研究問題與目的

### 一、研究問題

財政收支劃分法規範中央與地方財源劃分與分配機制，其修正改革必定牽動府際關係之敏感互動，也將對地方財政產生連鎖效應。此外，地方稅法通則的施行效益也成為檢驗中央財政與稅制改革的試金石，而未來稅制的改革方向更考驗中央政府高瞻遠矚的能力與魄力。以下種種疑慮均為中央與地方政府在尋求合作信賴的過程中，所必須誠實面對的焦點。

- (一) 中央政府考量相關政策時，能否秉持公正客觀態度，以夥伴關係將地方自治與地方分權的實現作為重要衡量目標？
- (二) 地方稅法通則施行後，地方政府據以增闢稅源提高財政自主的可行性為何？有無窒礙難行之處？應如何修正？
- (三) 目前稅制改革之努力對地方稅法通則之施行有無加分效果？能對地方財源自主性產生多少正面效果？
- (四) 地方政府在爭取地方財政自主的過程中，其自我管理之財政紀律是否對等提昇？

## 二、研究目的

有感於地方稅法通則施行效益及稅制改革成功與否，與地方財政自主的問題休戚相關，本研究擬以地方政府的觀點，從稅制面客觀審視地方財政相關議題及其影響。相關研究目的分述如下：

- (一) 透過地方財政自主性及稅制改革等相關論述之文獻回顧，界定地方財源自主之意涵與走向，並將相關論述與現行財政法制與實務做一印證。
- (二) 透過財政收支劃分法修正與稅制之沿革，以及地方租稅立法權與府際間權限劃分之研究，分析地方財政自主性不足之因果關係，為中央與地方間之財政分權問題提供反思途徑。
- (三) 就租稅制度改革與中央減稅政策之探討，解釋租稅制度扭曲現象，並探究未來稅制應改革之方向，除健全整體租稅制度外，並改善地方政府加稅環境。
- (四) 以深度訪談歸納方式，分析地方稅法通則施行後各縣市政府在開闢新稅源方面所做努力及遭遇之困境，以明瞭該通則之施行對地方政府提昇財政自主性之影響程度及未來改進方向。

(五) 透過地方財政自主性相關議題探討，提出政策評估與建議。

## 第二節 研究發現檢視

有關以稅制面探討地方財源問題的研究文獻相當豐富，為參考具時效性及貼近本研究核心的議題探討，茲摘錄謝坤輝先生所撰「地方財政問題之研究—以南投縣為例」等二十二篇相關研究論述，以提供本研究較完整的檢視基礎。

### 壹、文獻研究發現檢視

表 1-1 地方財政問題與地方稅制相關文獻一覽表

作者	論文名稱	研究結論
謝坤輝 (民 91)	地方財政問題之研究-以南投縣為例	研究建議：中央部分應通盤檢討各項租稅稅率與減免規定，適時調整以增加政府整體收入；重新檢討明確劃分中央與地方職權；儘速完成財政收支劃分法之修正；補助制度宜符合實際並落實考核；立法增加地方負擔時，應先行協商並對所需財源妥為規劃。在地方政府方面：首重開源，應積極依「地方稅法通則」規定研議開徵特別稅、臨時稅、附加稅課等。及促進產業發展、活絡經濟以增加稅課收入。
陳英忠 (民 91)	地方財政惡化之因應對策研究-以台東為例	研究建議： 一、就國家整體財政政策規劃而言，適度增稅才是中央與地方財政惡化的正本清源之道。 二、財政收支的劃分，應先確定各級政府的功能及財政需求後，再按其權責配賦財政資源，以達「量出為入」、收支相稱。 (一) 再修財政收支劃分法。 (二) 增加中央統籌分配稅款，並規劃適當稅目為其財源，其規模應以滿足地方基準財政需求為原則，以改善目前各縣市財源不足及分配的水平不均現象。 (三) 有減少收入或增加負擔者，應先覓妥替代財源。

		<p>(四) 中央規劃財政收支劃分時，建請增列部分稅源或另透列補助金設置「平衡地方政府預算準備金」，用以建立統籌分配稅款因經濟景氣或修法影響稅收減少時之調劑機制。</p> <p>(五) 中央制定統籌分配稅款辦法時，應有調劑財政盈虛、縮短城鄉差距的機制。</p> <p>三、每逢經濟衰退時，中央應有明快的提振景氣策略，以抵銷衰退。</p> <p>四、中央應建立地方政府自我負責的機制地方政府亦應落實財政自我負責的精神。</p>
吳淑姿 (民 91)	地方財政自主性之研究-以花蓮為例	<p>研究發現：財劃法之歷次修正均由中央主導，地方無置喙空間。地方財政收入以財產稅為主，有因地制宜特性，卻也造成財源不均現象，且無租稅彈性，不符租稅充分性。88 年修法後，21 縣市之歲入皆不足以之應支出，地方財政惡化。近年來各級政府的歲入成長率高於實質收入成長率，至收支失衡。中央統籌分配稅款一直在成長，精省後，各縣市分配數卻在減少中。統籌分配稅款分配未公式化，地方間爭議不斷。中央統籌分配稅款未能彌平地方基本財政需求，地方與中央對立。一般性補助款之制度化，由 90 年開始規模日益擴大，與統籌分配稅有此消彼長之勢。中央決定財劃法及統籌分配稅款分配辦法，也決定如何對地方補助，不改箝制地方的心態。減稅與增加財政支出並行，地方財政收支嚴重失衡，產生赤字，負債嚴重。</p> <p>政策建議：就法制層面、政治解決途徑、地方財政自我負責精神三方面來提昇地方財政自主性。</p>
張秀英 (民 90)	我國地方財政問題的政治經濟分析	<p>研究發現：從財政面觀察中央控制與地方依賴程度，經比較分析，精省前中央控制大部分的國家資源，地方政府除台北市外，都存在財政收支嚴重失衡的現象。精省後，比較各級政府自有財源比率，除中央與直轄市上維持 80% 以上，其他縣市的比例都偏低。且精省前由於政治生態的影響，地方已養成強烈倚賴心理，財政的不負責性及財政幻覺濃厚。</p> <p>建議：重塑政府公權力、公信力與公能力的角色；落實中央與地方分權化；儘速完成地方自主財源法制化，提昇地方財政自主權；仿照日本交付稅制度。</p>

資料來源：作者參考以上論文所作整理

上表所列係以地方財政為主要研究議題之文獻彙整，筆者發

現上述研究結論具有共通性如下：一、地方自治法制化後，地方財政自主性成為地方自治落實程度的驗證工具。二、相關財政理論與租稅制度建制原則有其客觀性，但在選擇途徑的運用上，尚難完全滿足所有的原則性要求。三、我國地方財政自主性之所以如此低落，肇始於制度面之設計使然。因為在中央財政集權運作下，稅目劃分與稅收分配機制偏頗中央，使地方財政產生垂直與水平不平均的現象。四、財政收支劃分法有再修正必要。五、地方政府應積極依「地方稅法通則」研議新稅目，增加地方稅課收入，並應落實財政自我負責精神，以提昇地方財政自主性。

表 1-2 地方財政問題與地方稅制相關文獻一覽表

作者	論文名稱	研究結論
李先智 (民 88)	財政限制下地方 縣市政府財政收 支差異之研究- 以縣市特性為例	研究發現：造成地方財政困難的原因很多，以稅收而言，中央稅收多且以直接稅為主，稅基廣、稅收彈性大；地方稅則以財產稅為主，稅基小、稅收彈性亦小，若地方稅收成長速度慢，無法支應地方公共支出的快速成長，將使地方財政日趨困難。以地方分權制度而言，地方財政權無法自主，亦將使地方財政受限而造成財政問題。
陳永祥 (民 87)	地方政府課稅自 主之經濟研究	研究結論：地方稅法通則應儘速通過；修正財政收支劃分法；建立合理補助制度；中央與地方稅源之劃分必須符合地區穩定、稽徵可靠及方便原則，以達效率最大原則；地方政府應本財政自我負責精神；訂定各級政府自有財源比例；營業稅收應全數分配給地方政府；為爭取人民支持，應完全由地方開闢財源及擁有自行課稅的權利。
陳金元 (民 91)	我國地方財政問 題之研究-從地 方稅制探討	建議：政策面：1、財政立法權應排除政治因素；2、中央要拋開集權與集錢的心態。3、理論要配合政策；4、稅目的劃分要合理；5、地方財政應賦予相當的自主性；6、推動稅務一元化；7、開徵特別稅；8、減稅措施的限制。實務面：1、全部營業稅均由中央統籌分配給地方；2、房屋稅標準單價及地段調整應重行評定；3、加強查緝印花稅；4、調高公告地價；5、調高土地公告現值及廢除農業用地之免稅；6、檢討身心障礙者使用牌照稅之免稅規定；7 重新檢討地方稅所有的免稅規定；8、縣市開徵住民所得稅；9、開徵特別稅；10、國稅局似應與縣市

		稅捐處合併；11、設立地方稅總局整合地方稅業務；12、獎勵財政努力。
蘇怡如 (民 91)	台灣地區地方稅制度變遷之研究	<p>研究發現：1、地方稅目及地方稅收尚有提昇空間；2、現行台灣地區地方稅制確實未能將地方自治理想實現，地方權限之立法尚未完備，地方財政收入亦多仰賴補助款的彌補，使原始立意之中央與地方分權主張不但無法改善，反收地方政府更仰賴中央政府的反效果。3、地方稅目缺乏地方性之所得稅或消費稅為挹注，而使實現地方受益原則之租稅僅集中於稅率偏低之財產稅。</p> <p>建議：1、建立地方租稅自主；2、改善現有地方稅目；3、開徵可行之地方稅目。</p>
卓吉成 (民 92)	台灣租稅誘因與產業經濟發展之研究	<p>研究發現：經過實證分析結果，顯示租稅減免對於誘導及促進產業經濟發展，整體而言是有顯著效果。其中，早期非常顯著，近期稍微顯著，而最近期已不顯著。其原因乃早期人民所得偏低，工商業不發達，以及發展遲緩落後地區其減稅利益較高，所以實施租稅減免會促使投資增加；近期及最近期人民所得提高，工商業較發達，以及發展繁榮進步地區，其減稅利益較低，因此實施租稅減免會促使投資的幅度較少。</p> <p>建議：政府應整合簡併免稅項目，提高對於研究發展的獎勵，加強發展遲緩地區的投資，取消其非法的減免規定，建立公平合理的租稅環境。</p>
李昌宏 (民 92)	土地稅制之研究 -以台中市為例	<p>研究發現：1、公告土地現值與實際買賣價格差距太大，未能反映正常市價，有效稅率偏低；2、土地增值稅應能隨著景氣指標作浮動性的調整，例如景氣繁榮時期，稅率可適用較高；3、由台中市稅收實證研究，對充裕地方自治財源而言，增加地價稅的比重比增加土地增值稅比重更直接、穩定與可行；4、我國地價稅有效稅率偏低，與國父主張值百抽一及美國、日本房地價稅率千分之十五相差甚遠。</p>
陳國智 (民 89)	土地稅與地方公共財源選擇之研究	<p>建議：1、建議提高土地增值稅由中央統籌分配比例，以促進地方財政之水平公平，以應益課徵之地價稅表現地方之財政特殊性；2、土地交易所課徵土地增值稅後之餘額，可考慮併入移轉土地者之年度所得，課徵所得稅。</p>
陳曉瑩 (民 91)	台灣地區以土地稅作為地方主要財源之研究	<p>建議：地方政府應將土地稅調整以地價稅和房屋稅為主，而且降低對土地增值稅的依賴。調整方式可由地價稅與房屋稅基著手，若能將地價稅課稅稅基調整到市價 50-60%，將可取代土地增值稅所占之</p>

		比重，因而提昇土地稅的穩定性，土地稅亦將更適合作為地方主要財源。
--	--	----------------------------------

資料來源：作者參考以上論文所作整理

上表所列係以地方稅課為主要研究議題之文獻彙整，筆者發現上述研究結論具有共通性如下：一、地方租稅權限概為中央所占有，中央不僅主控稅目劃分與稅收分配之權，就連稅收課徵範圍、對象、稅率、稽徵方式之立法與修正也幾乎全盤掌握，實未符中央與地方權限合理劃分與我國憲政均權體制之設計，也有違地方稅收充足性原則之需求。二、地方財政自主性普遍低落，地方財政普遍存有稽徵稅目少、稅源穩定卻稅收不豐、稅基評價偏低、稅率僵固及統籌分配稅收不足與不公現象，尤其中央減稅政策之操作，地方毫無置喙餘地，導致稅基遭受侵蝕，租稅結構嚴重扭曲，稅制改革成為政府應積極面對的嚴肅議題。

表 1-3 地方財政問題與地方稅制相關文獻一覽表

作者	論文名稱	研究結論
秦書彥 (民 89)	中央與地方關係之歷史檢視與改革之道	本研究採歷史途徑分析我國中央與地方關係，發現無論是「地方自治綱要」時期、「自治二法」時期或「地方制度法」時期，均不改中央集權態勢。在財政收入方面，各縣市自有財源比例偏低，直轄市則高出很多，此外「地方稅法通則」、「規費法」尚未通過，使地方無課稅自主權，影響地方自有財源收入。在統籌款方面，並未對財政能力、基準財政需要額及基準財政收入額予以定義及說明計算方式，導致中央分配直轄市和縣市的統籌分配比例成為財劃法修法以來最大的爭議。
鄭閔華 (民 90)	中央統籌分配稅款之模擬分析	研究結論：1、在財劃法修正前，我國地方政府即已存在相當嚴重的財政水平不均，修正後，各縣市自治地位雖隨著精省的確立而獲得提昇，但其財政地位並沒有獲得相同程度的提昇。2、隨著財源規模的擴增，各地方政府的財政自主比例會跟著提高，但如以現行的分配比例進行分配，各地方政府的財政水平不均會持續加大，是以，現行分配比例極為不公，須從改革現行分配公式著手。

資料來源：作者參考以上論文所作整理

上表所列係以財政收支劃分法為主要研究議題之文獻彙整，上述研究結論認為，財政收支劃分法之規定對地方稅源自主之影響程度至為深遠，我國政收支劃分法修正後，中央仍掌握多數稅收，地方財政困頓狀況未獲舒緩，「財政垂直不公平」現象較精省前為劇，中央統籌分配稅款分配比例獨厚北、高二直轄市，造成城鄉差距擴大，「財政水平不公平現象」也日趨嚴重，因此，財政收支劃分法確有修正的急迫性，而統籌分配稅款分配辦法也有再議空間，應從分配公式進行改革，期使稅源分配公平合理化。

表 1-4 地方財政問題與地方稅制相關文獻一覽表

作者	論文名稱	研究結論
陳宜擁 (民 87)	我國地方自治團體課稅立法權保障之研究	研究結論：地方租稅立法權既為憲法所明定賦予，中央理應給予尊重與執行。為解決中央與地方課稅立法權之問題，似乎可將其提升至憲法修改之層次，即將各稅之劃分明訂於憲法中，而非委由立法院。一方面杜絕因立法院劃分可能引起不公之質疑，再者更可確定人民之租稅負擔，以符合預測預測可能性之要求，然而即使將現行稅目完全入憲，仍然無法包含新稅源的分配，因而必須輔以中央、地方事權之合理、明確劃分，方能真正防範未然，便於日後爭議發生時，有劃分解決之依據。
魯炳炎 (民 92)	中央與地方財政關係—我國地方政府觀點之分析  從縣轄市財主人員觀點談我國中央與地方財政法制	以台灣省各縣市財政局長及主計室主任為研究對象，從地方財政法制設計角度進行實證研究，驗證「賦予地方政府租稅立法權，以地方稅法通則為例，是否能夠明顯改善地方財政困窘的問題」，結果顯示該研究無法成立。另以台灣地區三十二個縣轄市公所的六十四位財政主計人員為研究對象，從地方財政法制設計的角度進行研究，驗證「賦予地方政府租稅立法權，以地方稅法通則為例，是否能夠明顯改善地方財政困窘的問題」，結果顯示該問題亦無法成立。
沈政安	地方稅法通則施	研究發現：1、在現有地方稅法通則規範下，除

(民 92)	行後地方稅收增 關可行性評估	了少數先天條件較佳的縣市外，加稅的可行範圍相當有限，因此短期內欲藉地方稅法通則以改善地方財政，顯有困難；2、縣（市）長提案加稅及縣（市）議會通過加稅法案的可行性將視稅目而定，加稅對象如為轄內少數或轄外居民、企業較有可能；3、欲冀望縣（市）政府利用地方稅法通則第四條調高縣有地方稅率，恐不可行；4、如欲藉通則第五條在現行國稅中附收，則必須慎選稅目避免對全民加稅。
蔡麗惠 (民 92)	高雄縣開闢新稅 源方向之努力	研究結論：1.我國地方稅目偏低，與各國比較尚有相當的拓展空間，開闢稅源有其必要性與正當性。2.實施地方稅法通則，地方稅分為國定地方稅及地方政府新創地方稅。國定地方稅以符合租稅充分性及穩定性原則為主，可取消不合理減免措施，調高公告地價，新創地方稅則以符合租稅公平、租稅中立及應益原則為主，例如開徵指定用途稅；3.民意機關並非全然反對加稅，若政府已努力節流仍無法改善財政狀況，則傾向加稅；4.當心開徵的稅收用作指定用途或加稅對象是轄區內少數居民或企業者，可以考慮開徵新稅；5.提高縣民納稅意願並降低加稅衝擊性之重要措施為（1）徵收前向民眾充分宣導加稅目的及稅收流向（2）杜絕不當資源浪費（3）提高公共設施及公共服務品質並提聲縣政府競爭力；6.必須建立首長財務責任制度，中央並應將租稅努力程度、財政負債情形列入地方競爭力評比公諸大眾，以激勵地方積極開闢新稅源。
洪東煒 (民 93)	綠色財政改革與 管理之研究—以 高雄市為例	研究建議：高雄市可開徵的稅目包括煉油品特別稅、住民所得特別稅、黃昏市（商）場攤販管理特別稅、營建剩餘土石方臨時稅與住宅及土地更新與開發臨時稅等，地方政府亦可開徵水源稅、觀光稅、礦稅、砂石稅、溫泉稅、廣告許可稅、高爾夫球場附加教育捐、都市計劃稅、煤燃料使用特別稅與廢鐵資源回收堆置臨時稅等。此外，建議同時調高營業稅稅率，並進行財政收支制度配套改革，以及修改貨物稅條例、空污法、促進產業升級條例與地方稅法通則等相關法規，並加強消費稅如營業稅與貨物稅的環境效果，俾益建立健全環境財政制度以及環境秩序與財政紀律。
李錦娥 (民 93)	地方稅法通則、 規費法與地方財 政之研究	研究發現：財政收支劃分法修正後，稅收集中中央，地方財政更加困頓，「財政垂直不公平」現象較精省前更加嚴重；中央統籌分配稅款分配比例獨厚北、高二直轄市，造成城鄉差距擴大，「財政水平不公平現象」日趨嚴重；地方財政無力自主，且未

		<p>盡財政努力，未守財政紀律，導致累計虧蝕與負債惡化；地方政府與民眾普遍存著「財政幻覺」心理，只想向中央爭取補助，而無追求財政努力之精神，地方行政首長與民意代表因選票政治考量，故無意願主動加課地方稅、規費，「租稅輸出」型態稅目其支持度高；地方政府課加地方稅、規費，民眾上不致發生「以腳投票」逃避稅負，惟如稅費率太高，恐產生「租稅競爭」劣勢，影響民眾與廠商的投資意願。</p> <p>研究建議：加速推動全面租稅改革，增加財政收入；重新修訂「財政收支劃分法」，提昇地方財政自主；修訂「中央統籌分配稅款分配辦法」，均衡地方發展；建立總體預算制度及財政紀律，貫徹財政自我負責；加強開源節流政策，改善地方財政；地方稅法通則應予鬆綁，賦予地方政府更大課稅空間；地方政府課加地方稅、規費，應是先做好宣導工作；建議地方政府可參考課徵地方稅目如都市建設捐、教育捐、觀光稅、溫泉稅、住民稅、水權稅、砂石稅及攤販稅等。</p>
李美雪 (民 93)	我國鄉(鎮、市)地方財政惡化因應政策之研究——以地方稅法通則及規費法施行為例	<p>從財政收支面、財政法制面及政策執行面三個面向分析地方財政惡化解決之道，建議：1.落實地方稅法通則及規費法立法精神；2.地方稅法通則第三條規定及賦予地方立法權應有修法空間；3.地方稅之徵收稅目除考慮因地制宜外應由各鄉(鎮、市)共同訂定及建立公用事業回饋金機制；4.民選首長應遵守現有機制並訂定財政紀律法賦與財政課責。5.應廢除鄉(鎮、市)首長及民意代表選舉改成官派機制，以配合中央統籌分配稅款鄉(鎮、市)比率納入縣直接分配的修法政策。。</p>
曾巨威 (民 93)	中央應虛心向地方學習加稅	<p>指出，這次財政部所審查通過的地方稅案，分析其中特色，發現大多侷限在觀光、噪音、景觀維護、環境生態及營建土方為課徵對象，可見各縣市都認為這些項目作為課稅範圍具有正當性，較為地方民眾所接受，亦能通過民意機關的審查。以前地方政府遇到財政困難，通常只會喊窮並向中央伸手要錢，請求補助，現今，這幾個縣市積極主動開闢稅源，已有提昇地方財政自主負責精神的表現，對照中央的持續擴大減免稅政策趨勢，應可逼使中央更正視財政改革問題，在加稅路途上，顯然中央應虛心的向地方學習。</p>

資料來源：作者參考以上論文所作整理

上表所列係以地方稅法通則為主要研究議題之論述彙整，其論述重點如下：

- 一、地方租稅立法權為憲法所明文賦予，中央應予尊重並執行。
- 二、在地方稅法通則之法制規範下，除少數先天條件較佳的縣市之外，加稅可行性相當有限，亦即地方稅法通則的施行，無法明顯改善地方財政困窘問題。
- 三、在增闢新稅源的議題方面，多傾向依應益原則擬制地方稅課，而經實證研究結果，「租稅輸出」型態之稅目最受地方政府的歡迎，至地方政府倘加課地方稅，會否發生「以腳投票」效應來逃避稅負，學者則有不同論述，<sup>9</sup>惟如稅率太高，「以腳投票」勢在難免，有可能影響民眾與廠商的投資意願，除非各地方政府均有良性的競爭機制並善盡資源管理責任，否則「租稅競爭」自由化雖有其理論立基，但各地方政府在諸多經濟、政治考量下，往往憚於抗爭阻力而減弱加稅政策之執行。
- 四、至於開徵新稅目的可行方向，一般認為地方稅法通則應先予鬆綁，賦予地方政府更大課稅空間。建議地方政府選擇新增地方稅目如都市建設捐、教育捐、觀光稅、溫泉稅、住民稅、水權稅、砂石稅及攤販稅、煉油品特別稅、黃昏市（商）場攤販管理特別稅、營建剩餘土石方臨時稅與住宅及土地更新與開發臨時稅、廣告許可稅、高爾夫球場附加教育捐、都市計劃稅、煤燃料使用特別稅與廢鐵資源回收堆置臨時稅等，

---

<sup>9</sup> Mclure 及黃世鑫均認為容易形成租稅輸出之租稅宜由中央課徵，但 Bowning E. K. & Browning J. M. 卻認為藉由租稅所產生之租競爭，因地方租稅與居民所享受之利益相互聯繫，使租稅競爭不但不會妨礙地方活動之效率，反而有益提昇經濟資源之配置效率。

而該等稅目多半與環境保護有關係，似與綠色租稅原則有呼應效果。

五、在地方財政管理方面，因為地方政府與民眾普遍存著「財政幻覺」心理，只想向中央爭取補助，而無追求財政努力之紀律精神，地方行政首長與民意代表因選票政治考量，無意願主動加課地方稅，因而建立總體預算制度，加強開源節流政策，恪守財政紀律，及貫徹財政自我負責精神，應為改善地方財政自主性之配套機制。

## 貳、本文研究重點與價值所在

綜觀上述文獻之研究結果得知，地方財政自主性不足問題為長久皆然的事實，而財政收支劃分未儘公平合理、租稅制度扭曲不健全與地方租稅立法權未能實現，誠為關鍵所在。因此，現行財政收支劃分法的修正、租稅制度的改革與地方稅法通則的制定，為多數研究論述的共同建議。為因應學界的呼籲與地方政府的殷切企盼，行政院業於民國九十一年五月擬訂財政收支劃分法修正草案，並提送立法院審議中，財政部亦於九十二年三月公布由「行政院政改革委員會」所研提以短、中、長期作為期程規劃的租稅制度改革建議措施，地方稅法通則也在立法延宕多年後終於九十一年十二月十一日公布施行。只是，財政收支劃分法修正草案是否公允合理，有無再檢討的必要，稅制改革建議方案對地方財政自主性有無實質影響，中央政府的執行績效又是如何，都有進一步探討的必要。尤其地方稅法通則的施行，能有效改善地方財政自主問題，值此施行二年之際，更是實務驗證的適當機會。

雖然探討地方財政自主的相關文獻數量很多，但專以稅課收

入面為研究範圍，並以地方稅法通則施行效益分析作為研究重點的文獻則未多見。且地方稅法通則施行二年有餘，各地方政府所制定的地方稅自治條例草案，提經「地方稅自治條例審議委員會」審議者，也甫於今（九十三）年下半年才完成審議作業。因此，針對地方稅法通則施行後所見的相關文獻，多僅以法制面作理論性與預測性的研究，尚缺乏針對地方政府著手制定地方稅自治條例的實務操作驗證。本研究除透過財政收支劃分法修正與地方稅制改革措施等議題的探討，作為前述相關論述之後續研究之外，與其他文獻不同之處，貴在於地方政府制定地方稅自治條例之實務經驗的資料獲取與分析。該實務資料分析結果，除補充前述研究限於時空因素無法觸及的實務闕如，並可驗證相關文獻的論述結果，應屬本研究之價值所在。

### **第三節 研究範圍、方法與限制**

#### **壹、研究範圍**

本文以地方政府為研究對象，所稱地方，在民國八十九年台灣省政府組織與功能精簡之後，已簡化為直轄市、縣（市）政府及鄉（鎮、市）公所二級。是以，直轄市、縣（市）政府及鄉（鎮、市）公所，均為本文研究對象。本研究以地方財源問題為研究核心，但因地方自有財源中係以稅課收入為主要收入來源，為免旁枝末節過多而模糊研究焦點，有關罰鍰及賠償收入、規費收入、信託管理收入、營業盈餘及事業收入、捐獻及贈與收入等實質收入項目，不予列入本研究範圍，故本研究主軸—地方財政自主性，概以地方稅源之自主程度、稅課問題與租稅制度之改革作為研究標的。

#### **貳、研究方法**

我國財政改革所涉層面極為廣泛，相關研究論述各有其立論基礎與研究途徑，透過不同研究方法的運用，得使研究結果各以不同面向呈現。本文研究方法限於研究旨趣與研究目的所趨，擬以質化研究為主，採用以下方法探討研究主題。

## 一、文獻分析法

科學的本質是累積而來的，因此對過去研究的信賴，便成為有順序建構知識的必須條件<sup>10</sup>，文獻的整理分析已然成為論述研究的重要依據。本文研究不擬從相關文獻中探索理論之建構，僅透過文獻的分析藉以了解在地方財源自主沿革過程中相關論述的重點與要義，並透過文獻的整理分析，提供本研究的架構省思及制度變革之理解空間。基於此，本研究乃蒐集國內外有關地方財政之相關學術論述、期刊論文予以整理、歸納及分析，藉以印證相關財政理論與現實財政問題之癥結，並透過政府公報系統與網路相關資訊的擷取，俾能即時掌握研究主題之脈動與走向，就本研究之設計，相關文獻的回顧與整合為本研究重要的印證基礎。

## 二、次級資料分析法

次級資料分析是指對次級資料的應用，或對既存的資料再作進一步的分析研究<sup>11</sup>。在既存統計資料的研究中，其來源通常是政府機構的報告或之前所作過的調查，以新的方式重組或結合資料以適合所進行的研究問題，故次級資料分析法之採行，可集結人、物、力成本節約之便，在資訊充分公開的網絡社會，頗為便利。本研究擬運用行政院財政部等公開網站，搜尋各縣市政府財源收

---

<sup>10</sup> 高美英譯，Harris M.Cooper 著，《研究文獻之回顧與整合》。台北，弘智文化，民 88，頁 16。

<sup>11</sup> 董旭英、黃儀娟譯，Daavid W.Steward 著，《次級資料研究法》。台北，弘智文化，民 89，頁 21。

入之相關表報與統計資料，提供可資分析探討的客觀數據，並予以分析探討。

### 三、深度訪談法

深度訪談法的重點在於掌握預期研究議題的深度與廣度，可控制情境並能補充資訊蒐集之優點，因地方稅法通則乃甫頒施行之法令，除部分縣市政府較為積極推動地方稅課自治條例之制定外，多半尚處於觀望階段，經了解一般稅務機關工作人員多半對此議題猶感陌生，更遑論一般民眾的認知，故本研究採取財稅實務專家深度訪談方式，期使本研究能兼具調查信度與效度。研究設計擬以制定或通過地方稅課自治條例審查之縣市主管單位為優先訪談對象，俾能提供完整豐富的實務資訊與經驗以資驗證，另以縣市財稅單位首長為對象，針對地方稅法通則法制與相關稅制作整合性的深度訪談，以收理論與實務結合之優點。

有關調查設計則採半結構式之訪談法，以一份不設定主題但涵蓋訪談主題的大綱，使受訪者得以充分發表其觀點，並能得到較為客觀的回應與資訊，期間訪談者應避免論及本身看法以免左右受訪者思緒而影響訪談資料之客觀性。本研究深度訪談對象計有：縣市政府財政局、稅捐稽徵處等機關首長或副首長計六人及負責研擬開徵地方稅課之承辦單位主管計六人。

### 參、研究限制

由於本文係以地方政府角度，透過地方財政自主性的相關議題探討，以中央政府作為主要的政策建議對象，期能得到直接、可行的改善途徑，因此，對地方政府的批判或建議較少著墨，合

先敘明。

另外，本研究所採用的文獻分析與深度訪談係屬質化的研究方法，未如量化研究之樣本數較多，並有其客觀數據以資驗證，故在驗證廣度方面或有議判空間。截至目前為止（民國九十三年）財政收支劃分法修正草案刻正提送立法院待審中，其法條修正內容是否照案通過抑或中途再有修改尚未可知，故對本研究之結論分析留有伏筆，有待往後論述予以補充。而地方稅法通則甫頒施行，雖有若干縣市已成功制定地方稅自治條例，但施行日期預估為民國九十四年或九十五年，其施行效益尚難驗證，復以撰稿時間緊迫，無法針對二十三縣市政府財稅實務精英作全面性的深度訪談，且受訪者多為地方政府財稅機關首長或承辦單位主管，或因業務繁忙交涉不易等因素，恐會限縮訪談內容之深度與真實性。

## 第四節 研究架構與流程

本文研究架構以提昇地方財政自主性與健全地方租稅環境為研究核心，透過政策工具的執行、配套措施與外部環境的影響，探討政策工具執行績效，進而分析研究核心之功能性。至於本文研究流程則首在確認研究動機與目的，再依循相關理論的引介與文獻探討的結果，對相關法制工程如地方稅制的沿革、財政收支劃分法的修正，以及地方稅法通則之施行及未來租稅改革方向做綜合分析，指陳地方稅制與地方財政自主問題現況，再以專家深度訪談方式獲取實務面資料後，歸納出研究發現與建議。有關研究流程與研究架構詳如圖 1-1 及圖 1-2 所列。

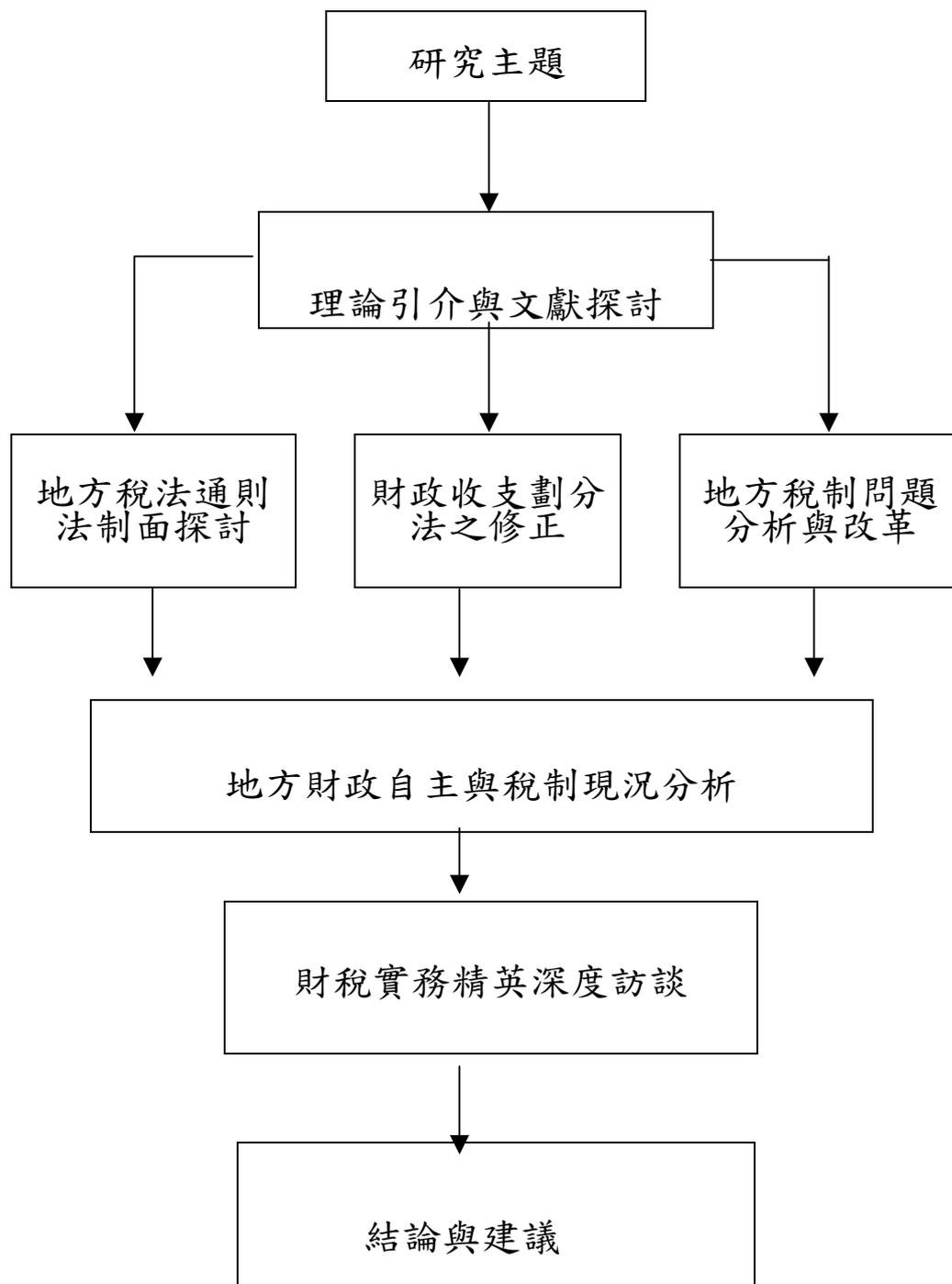


圖 1-1 研究流程圖

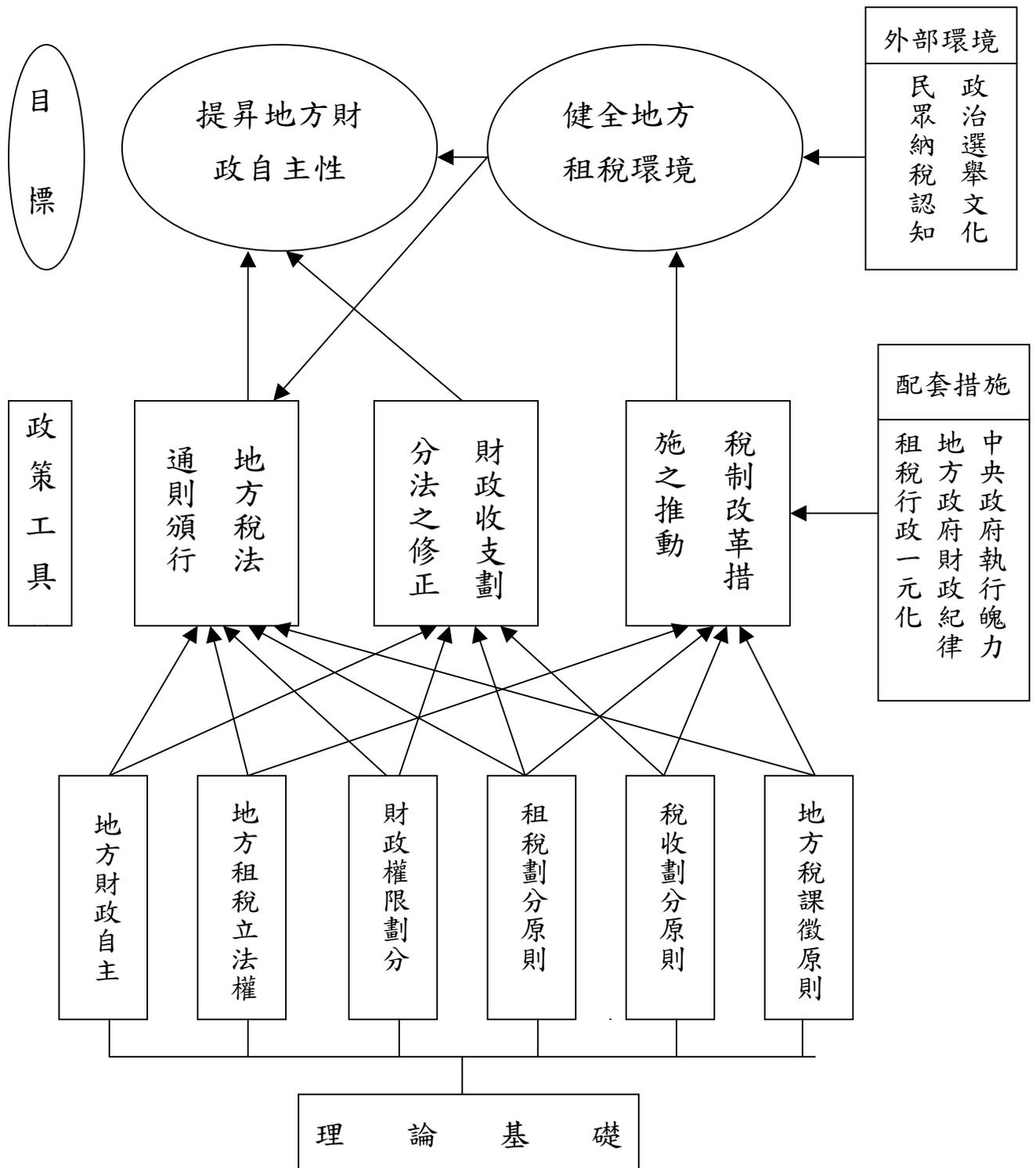


圖 1-2 研究架構圖



## 第二章 相關理論探討

### 第一節 地方財政自主與地方自治

#### 壹、地方財政自主實現地方自治精神

地方自治是一種政治制度，這種政治制度按國父孫中山先生說法，係將地方上的事務讓本地人民自己去治理，亦即，地方自治乃國家特定區域內的人民，基於國家授權或依據國家法令，在國家監督之下，自組法人團體，以地方之人及地方之財，自行處理各該區域內公共事務的一種政治制度。<sup>12</sup>而論述地方自治權時，必須依據憲法或法律上中央與地方權限劃分，賦予地方政府一定的責任；為實現此一責任，必須同時賦予一定權力或保障一定權力，財政自主權即是所賦予的或所保障權力的一部份。故地方財政問題的研究最重要是界定地方財政自主。<sup>13</sup>另從財政的觀點來看，地方自治的內涵在於一方面使地方居民有權，能自行決定何種公共財享有的程度，另一方面則在於地方政府有責，應自行籌措財源支應公共財貨與勞務所需經費，換言之，利益的享有與成本的負擔必須是相對應的，以消除財政幻覺，落實地方自治。<sup>14</sup>是以，地方自治的實現，應先了解本身對地方自治的期許程度，再根據地方自治的基本特性設計符合地方自主的財政制度，否則就難以解決錯綜複雜的財政困境。

所謂地方財政係指地方政府為執行其職務，對所需經濟財貨

---

<sup>12</sup> 同註1，民79，頁5。

<sup>13</sup> 黃世鑫，〈我國各級政府經濟功能劃分協調及地方財政稅制改進之道〉，民78。引自馬自誠，〈地方稅法通則草案之評估—兼論我國地方稅制改進之道〉，《立法院聞》，第24卷，第8期。民85，頁36-53。

<sup>14</sup> Inman R. P. & Rubinfeld D. L. 1997. "The Politics of Federalism", in Muller D. C. (ed.), *Perspectives on Public Choice*. Cambridge: Cambridge University Press, pp.73-105. 至於人民往往只看到政府支出所帶來的利益，卻往往忽略支出背後的財政負擔，此現象稱之為財政幻覺。

之取得、使用、乃至管理等行為之總稱。亦即包含了公共支出 (public expenditures) 與公共收入 (public revenues)，以及透過公共選擇 (public choice) 的觀點來分配有限的資源，進而滿足民眾的集體慾望與需求。<sup>15</sup>而地方自治團體要推動地方的公共事務，需具備自治財產權，所謂自治財產權，即地方自治團體基於自治權，為支應其事務處理所必須之費用而自行籌措必要財源，並加以管理的權限。<sup>16</sup>而地方財政自主，則指各地方政府居民依地方自治需要，可自由決定轄區內公共事務的範圍與規模大小，上述費用的財源籌措也應由該轄區內的居民自行分擔。倘若費用來源主要是仰賴上級補助或借貸，則財政自主性低；反之則財政自主性高。<sup>17</sup>實因地方自治為國之礎石，若無足夠的財源勢必不利於民主政治的發展。在臺灣地區地方自治程序合憲化後，地方財政自主權能否落實，成為地方自治成敗的關鍵。<sup>18</sup>

## 貳、地方財政自主性之指標定義

自有財源比例可定義為：實質收入<sup>19</sup>/年度總支出，該數據已然成為驗證地方財政自主程度的重要指標。學者許登芳<sup>20</sup>曾以直轄市、各縣市政府 85 年至 87 年度之決算書暨 88 下半年及 89 年度決算書實證分析台灣二十三縣（市）中，包括嘉義縣、澎湖縣、苗栗縣、南投縣、台東縣、花蓮縣、台南縣、屏東縣、台中縣及

<sup>15</sup> 劉其昌，《財政學》。台北：五南書局，民 84，頁 461。

<sup>16</sup> 張正修，《地方制度法理論與實用》。(三). 地方財政、財務行政及法制篇》。台北：學林文化，民 90，頁 3

<sup>17</sup> 同註 8，民 90，頁 162。

<sup>18</sup> 同註 6，頁 191。

<sup>19</sup> 財政收入包括實質收入與非實質收入，非實質收入如補助、賒借收入及移用以前年度騰餘收入等。實質收入包括稅課收入及非稅課收入。非稅課收入有工程收益費、財政收入、規費及罰鍰收入、營業盈餘及事業收入，至於稅課收入，從民國 88 年修正財政收支劃分法之後，除自徵稅收加上分成稅收（如遺產及贈與稅）之外，尚包括中央統籌分配稅款之分配。因實質收入較為地方政府所能主控，故以其作為地方財政自主高低之評估指標具有客觀性。

<sup>20</sup> 同註 8，民 90，頁 162-168。

雲林縣等十個縣之自有財源比率皆低於 50%，由此可知，地方政府自有財源有嚴重偏低的現象。該期間各縣（市）之比率平均值為 57.27%，最高者為台北市達 91.41%，最低者為嘉義縣，僅 40.62%，高低相差懸殊有兩倍之餘，此數據也反映了縣市間貧富的差距。依歷年財政部分析於各級政府各項收入支出金額比較後，基於落實地方財政自主之原則，各級政府自有財源比例，一般認為：中央在 85% 以上；直轄市政府在 75% 以上；縣（市）政府在 65% 以上；鄉（鎮、市）政府在 55% 以上。由以上數據說明：台灣地區縣市政府自有財源的比例與理想程度仍有相當大的落差。

何謂地方財政自主？各家論述各有其立論基礎，但一般而言，地方財政自主係指各地方人民能自由決定該地區公共支出的範圍與規模，並將此項支出的成本由該地方人民來分擔，亦即自行決定其支出與租稅水準，支出的利益與負擔的租稅相對應，以增進地方財政的自我負責性。各地方政府尤其不應將地方財政自主，誤解為其財源有所不足時，上級政府即應有所補助，而上級政府在補助後，不應限制其用途。<sup>21</sup>學者李長晏研究認為，地方自主性高低具體表現在府際財政自主上，因而要求財政自主乃成為地方自治的基本前提，惟財政自主並非只是提高地方政府的稅源分配度，更重要的是要提昇地方政府的「自主課責性」。<sup>22</sup>學者黃世鑫也指出，一般以自有財源的多寡作為衡量地方財政自主性高低，會扭曲問題的本質，事實上，地方財政自主高低，一方面建立在地方是否具有「自我負責」的環境，另一方面是地方政府能否具備參與決策的權限，如果這兩項條件不具備，即使自有財源甚多，反而導致地方政府的腐敗。<sup>23</sup>

<sup>21</sup> 朱澤民，〈當前地方稅收劃分之檢討與改進〉，《政策月刊》，第 30 期，頁 2-5。

<sup>22</sup> 李長晏，〈中央與地方關係的重構與運作〉，《地方自治》，民 92，頁 30-41。

<sup>23</sup> 黃世鑫，〈財政收支劃分法修法『烏龍事件』之評議〉，《新世紀智庫論壇》，第 17 期，民 91，頁 110-112。

## 參、地方財政自主之功能性

按地方自治的涵義而論，它具有政治上、經濟上、法律上以及地方自治哲理等四方面的意義。<sup>24</sup>就政治面而言，以地方分權概念來發展地方自治權，是值得重視的面向；就經濟面而言，地方自治團體既是一種兼含經濟性活動的政治組合，則其必須有獨立的財政體系，才能在某方面自足自給，惟有自給自足方能有獨立的法律上的人格，否則動輒依賴國家或其上級政府的財政補助，將談何地方自治。因此，地方政府在收入方面愈能自主，其所能支出之範圍愈大，其運作即可能更為積極且有效率，易言之，地方政府可取得的收入愈多，財政功能愈能發揮。

若以資源配置效率來探究，地方政府的財政功能優於中央政府，而地方財政自主的結果，其經濟效率也會優於中央政府對它的干預。因此，地方財政應以地方財政自主為主要處理原則，除非基於社會公平與整體經濟效率的考量，中央調整補助制度才有存在價值，不過，中央的調整補助制度，主要目的應是彌補地方財政自主所受到的社會扭曲，而非否定地方財政自主精神。<sup>25</sup>

---

<sup>24</sup> 羅志淵，〈民主政治與地方自治〉，《憲政思潮》，第10期，民59年，頁14-15。

<sup>25</sup> 李金桐，《財政學》。台北：五南書局，民78，頁534。

## 第二節 中央與地方財政權限劃分

### 壹、各國地方財政的類型分析

通常中央與地方財政劃分，包括支出的劃分與稅收的劃分。稅收的劃分一般依據稅收效率原則予以劃分。依照希克士（U.K.Hicks）的分析，各國地方財政的型態，因政治組織之不同，可區分為以下三種類型：<sup>26</sup>

#### 一、聯邦國

這類國家其構成單位的各邦具有廣泛的權限，因而亦有充分的課稅權，然而由於中央與地方都有課稅權，故有重複課稅的現象，以致引起許多競爭與混亂，加重了人民的負擔，但在實務上，中央政府對課稅決定權占有絕對優勢。美國、德國為此類型的代表性國家。

#### 二、嚴密的單一制國家

這類國家雖不以獨裁為限，但地方政府多缺乏獨立性或自主性。地方首長雖由公開選舉產生且在名義上具有相當程度的課稅權，然而實際上卻受制於中央政府或中央政府派駐於地方的機關，因而在稅收的用途方面不能作有效的支配。法國與義大利即為代表性國家。

#### 三、折衷制

---

<sup>26</sup> 參見 U. K. Hicks, *Public Finance*, 1951, rev. ed. pp. 156-159. 本文引用係依據倪成彬譯：《英國地方稅》。財政部財稅人員訓練所編印，民 61，頁 25-26。

採此制的國家，其最高權限雖掌握於中央政府，地方政府不能超越許可範圍而活動，也不能課徵未經特別授權的租稅，但其中央與地方的權限，並未有嚴密的劃分，地方政府仍享有相當程度的自治權，譬如英國即經常透過國會私法案的手續，以擴大其權限範圍。

基本上單一國家或聯邦國家多係經過歷史演進與政治需求之衡量而形成，其政體制度之不同並非代表具體的優劣差別，只是在權力劃分運作方面的規範有所不同。在單一國家中，地方政府的事務，通常都是由中央政府以法律授與，授與的方式，也有列舉與概括兩種，但不論採何種授與方式，中央政府都擁有最高立法權及行政監督權。聯邦國家其中央與地方權力分配方式係明訂於憲法中，其規定方式各國不一，有將某種事權隸屬中央，某些事權隸屬各邦，使其各自獨立行使，但亦有以憲法分別劃分中央與地方事權者。<sup>27</sup>

## 貳、地方財政與國家財政之差異

依照學者王士麟見解，<sup>28</sup>由於中央與地方在功能權限上有許多差異性，因此，地方財政相較於國家財政，存有以下五種不同的特質：

- 一、國家財政收入來源多採量能課徵；地方財政則偏重於量益原則。
- 二、國家財政收入彈性較大，籌款方式多，較適合「量出為入」的原則；地方財政收入彈性較小，宜以「量出為入」為主，「量入為出」為輔，更因其收入彈性小，為穩固財政基礎，其收

<sup>27</sup>卓播英，《君權制度研究》。台北：國父遺教研究會，民64年6月，頁115-116。

<sup>28</sup>王士麟，《地方財政學》。台中：逢甲工學院出版，民62，頁4。

入應足夠支應其經常支出。

- 三、關係全國人民利益且效果多屬無形者，如國防、外交等支出為國家財政範圍；而推行效果明顯易見。如公共設施與社會福利之推動，則屬地方財政。
- 四、國家財政係基於憲法及其他有關法令之規定，其財政權限較大；而地方政府的財政權限較小，其活動多集中於公共設施、文化教育及社會福利等項目。
- 五、國家財政規模較大；地方財政規模較小。

國家須有較大的財政規模，以統籌全國政務之推展，其立基深度與廣度自然非地方財政所能相提並論，但地方政府為國家之基礎，各地方自治事項能在公平、效率，與資源合理配置的機制下順利運作，始能真正呈現全國人民的福利程度，故地方財政自主仍有其重要性。

### 參、地方分權之潮流趨勢

地方自治之所以受重視，主要原因有三：一、確保助民主體性；二、反映地域民情需要；三、地方自治是民主政治的基礎。<sup>29</sup>從理論上言，一國之內的任何公共事務，應該都屬於國家事務，惟國家統治組織既容許地方這一統治組織同時存在，並且授與一定的事務使之掌管，因而便有了與國家事務相對稱的地方事務存在。<sup>30</sup>然而，國家事務與地方事務應如何劃分，實質上則受限於中央與地方之權限劃分。中央與地方權限如何劃分，由於各國政治制度不同而結果互異，但一般來說，不外三種方式，即中央集權

<sup>29</sup> 李惠宗，〈地方自治之本質及地方自治團體之法律地位之研究〉，《憲政時代》，第23卷第1期，民85，頁4。

<sup>30</sup> 同註1，民79，頁98。

制、地方分權制與均權或均衡制。<sup>31</sup>由於民主參與與地方自治等潮流所趨，以及國家主權、區域平衡發展、國家整合等雙軌發展，已迫使像共產國家與法國式大陸型單一制中央集權國家開放更多地方自治，<sup>32</sup>因此，地方分權已成為世界性的潮流趨勢。

鑒於極端中央與地方分權的偏失，易造成中央與地方權限劃分的不均及政經社會發展失衡，而嚴重影響國家的發展與安定性，因此，我國國父孫中山先生首先提出檢討，並發展出權之分配，不以中央或地方為對象，而以權之性質為對象的整合或重建架構。並將均權制內涵定義為：關於中央及地方政府權限，採均權制度，凡事務有全國一致之性質者，劃歸中央；有因地制宜之性質者，劃歸地方；不偏於中央集權制或地方分權制。<sup>33</sup>這種均權制度在精神上有整合地方分權與中央集權的特性。但實際觀察台灣府際關係與府際管理的結構性困境與發展架構，無論就制度面或政治面，其兩者困境肇因於台灣中央與地方關係還是屬於單一制偏向中央集權的關係結構，地方政府自治權力與能力仍然十分薄弱。其改善途徑宜經由地方政府改造與權限重新劃分，擴大授予地方更多自治權力與責任，並增強地方分權及中央與地方的夥伴關係。<sup>34</sup>

## 肆、依功能性劃分中央與地方財政權限

---

<sup>31</sup> 同上註，頁 199。張金鑑，《均權主義的政治原理和歷史背景》。台北：中央文物供應社，民 42 年 11 月，頁 11-21。以上研究均主張中央與地方關係或事務之劃分可分為中央集權、地方分權與均權制。然而西方學者在中央集權與地方分權兩大類之間，亦努力尋求理論上的突破與整合，他們多人提出類似我國國父孫中山先生均權的理念，謂之均衡（equilibrium）理念，他們有的就中央與地方分權均衡理念加以探討，有的仍就中央與地方政府事權或職權均衡，乃至制度與發展平衡的概念而設計，頗值參藉。

<sup>32</sup> 趙永茂，《中央與地方權限劃分的理論與實務》。台北，翰蘆，民 86，頁 89。

<sup>33</sup> 張家洋，《美國都市發展與各級政府關係》。台北，商務印書館，民 66，頁 159。

<sup>34</sup> 同註 32，民 86，頁 150。

依據近年來財政理論的發展而言，政府主要功能有三：所得分配公平性、維持經濟發展穩定性及資源配置的效率性，其中改善所得分配的公平性與維持經濟發展穩定性兩項，係屬中央政府的職能，是以，有關中央與地方權限之劃分，主要在於促進「資源配置的效率性」。易言之，中央與地方財政分權原則最終目標，應係達到全國區域均衡，城鄉發展不致受財政因素而有差距，使財政權的行使可在「全國一致」與「因地制宜」二者之間取得平衡。<sup>35</sup>而要使資源配置得到有效率的管理運用，所應考量之因素有四，分述如下：

## 一、全國性與區域性公共財

公共財視其產生利益所及之範圍大小，可分為國家公共財與地方公共財。前者如國防、外交等，宜由中央政府提供，較能全面控管；後者如公園、停車場等，為地方政府的權限範圍，可由地方直接管理較有效率。但有強烈區域間的「外溢效果」<sup>36</sup>與經濟規模等現象存在時，雖屬地區公共財，也可由中央提供之。

## 二、地區人民偏好差異性

原則上，各地區的居民的偏好越具同質性，則公共財與勞務宜由中央政府提供較具優越性，可使全國各地區人民均能享有一致的水準，不會有區域間的差距，得以平衡區域發展。如各地區人民的偏好有相當大的差異，則地方分權較能發揮因地制宜的效果而提高資源配置效率。

---

<sup>35</sup> 同註 16，民 90，頁 5。

<sup>36</sup> 許多公共財具有外部性，有益的外部性稱之外部利益，如聯外道路的興建或環境保護政策之施行，將使鄰近地區的居民同享其利，由於受益不能完全歸於本地，地方會有減少投資之傾向；有害的外部性稱之外部成本，如環境污染問題，若地方為對污染源加以管制，將使實際的支出水準小於有效的支出水準，進而降低資源有效配置的效率。

### 三、人口移動及交通之考慮

交通的發達，將使各地區因自然環境的限制而導致產業結構和發展程度的差異性降低，其次，人口移動也會使人民對於公共財貨和勞務的偏好，因相互模仿而趨於一致，其區域間人民偏好差異程度也因此而降低。

### 四、執行效率與決策成本

地方政府間彼此具有競爭性，不僅可促進行政效率的提高，而且也能提供較為客觀的評估標準。但是行政組織層級與民意機構方面形成疊床架屋等重複現象時，恐會增加平行協調與垂直協調的困難，而提高地方政府的決策成本。

### 伍、目前我國中央與地方財政關係

近年來隨著民主潮流的推動，中央與地方的財政關係也隨之有所變化，但大體上仍難脫中央集權與某些權限未明的模糊狀態。各地方政府在財政方面也均面臨自有財源無法支應施政所需，依據楊國郡研究發現，其理由有四點：一、地方自有財源過低；二、地方政府功能與中央政府府際間行政功能欠缺明確劃分，疊床架屋現象嚴重；三、因選舉效應地方政府本身也不斷擴張公共服務範疇；四、中央政府愈來愈依賴地方推動公共政策。<sup>37</sup>另外，學者紀俊臣也認為，地方治理係在落實地方自治及強化地方自主性，因而理當賦予自主組織權、自主立法權及自主財政權。<sup>38</sup>因此，現近地方制度法的制定、財政收支劃分法的修正及地方稅法

<sup>37</sup> 楊國駿，〈地方財政管理代理問題—台南縣 1994-2001 之個案研究〉，碩士論文，國立中正大學政治學研究所，民 93。

<sup>38</sup> 紀俊臣，〈中央與地方夥伴關係之建構與推展〉，《考銓寄刊》，第 32 期，民 91，頁 22-34。

通則的頒行，應可解釋為合理劃分中央與地方權限的政策落實，只是地方自治的實現過程仍有跌撞難行、莫衷一是的困境，基於中央與地方夥伴關係的建構，有待中央釋出更積極與具體的財政政策，與地方政府在嚴守財政紀律落實財政自我負責方面的落實表現。

## 第三節 地方課稅立法權之保障

### 壹、地方課稅立法權之理論基礎

地方自治團體的課稅立法權為地方自治權之一種，其內容意涵上包括了自治立法權及自治財產權，在討論地方自治團體課稅立法權之前，仍須從地方自治的基本理論來觀察。<sup>39</sup>有關日本地方自治權之學說，日本學者將其分為傳統的學說與新學說二類，前者包括：(1) 固有權說、(2) 承認學說、(3) 制度保障說；後者包括：(1) 人權保障說、(2) 新固有權說。前述各說雖因理論基礎不同致使地方課稅權之權利基礎有所不同，但均有相同結論，即為達地方自治目的，地方自治團體應享有課稅立法權，並成為課稅立法的主體，但其課稅立法範圍與限制會有所不同，大致上，以固有權說及授權說為主。<sup>40</sup>

課稅權亦即稅捐高權，可區分稅捐立法權、稅捐收益權及稅捐行政權三種。稅捐立法權是指制定稅捐法律的權限，稅捐立法權不僅影響國家整體經濟利益與國民生活條件的統一，也攸關地方財政能力的強弱以及地方自治的發展。<sup>41</sup>地方自治團體對該轄區財政決定權與運用權決定於租稅自主程度，最高層次為地方政府可自行決定稅率及稅基，最低層次為中央決定地方政府之稅率與稅基與一切分成事項，<sup>42</sup>亦即課稅立法權之掌握乃租稅自主的具體表徵。另依學者陳連芳的說法，地方稅立法權意指地方自治團體基於本身各項自治需要，自主規劃開徵地方稅目，並自訂徵收自

<sup>39</sup> 陳宜擁，〈我國地方自治團體課稅立法權保障之研究〉，碩士論文，私立中原大學財經法律學系，民 88.7，頁 20。

<sup>40</sup> 小林孝輔，〈學說判例憲法〉。1979，頁 185-187。

<sup>41</sup> 陳清秀，〈稅捐立法權與稅捐收益權歸屬〉，《財稅研究》，第 29 卷第 1 期，民 86，頁 62-79。

<sup>42</sup> Bird, R. M. and Vaillancourt, F., *Fiscal Decentralization in Developing Countries*. Cambridge University Press, 2000.

治條例，自行執行稽徵權限之謂。亦即地方稅由地方自行立法，與地方稅由中央立法，地方僅負責執行徵收之情形有別。<sup>43</sup>此種地方租稅自主趨勢，攸關地方財政能力的強弱及地方自治的健全發展，為近來日受重視之國際思潮指標。

## 貳、我國地方政府課稅立法權之法源依據

國內地方自治團體之自治立法權與自治財政權主要係以憲法為依據。依據我國憲法第十章「中央與地方之權限」第一百零七條第一項第六款規定：「中央財政與國稅」為中央立法並執行事項；第一百一十條第一項第六款規定：「縣財政及縣稅」為縣立法並執行事項；第一百二十四條第二項又規定：屬於縣之立法權，由縣議會行之；第一百二十八條規定：市準用縣之規定；及第一百零七條第一項第七款規定：國稅與省稅、縣稅之劃分，由中央立法並執行之。準此，我國中央與地方租稅立法權係分由中央與地方分別立法並執行之，亦即中央及縣（市）各自擁有自己的財政權，而中央對縣的財政得以干涉者，則為國稅、省稅與縣稅的劃分，劃分後之立法與執行應各歸中央與縣（市）自行為之。<sup>44</sup>至於鄉鎮市之財政權因無憲法保障的地位，因此，其自治權將受立法完全之影響。

就我國憲法對地方租稅立法權的立法意旨觀察，其將稅目種類由中央劃分歸屬的規定，形成將課稅立法權一分為二之狀態，第一次係依自治財政層級將稅目劃分為國稅、省稅（民國八十八年精省後已廢除）及縣稅三種；第二次則由憲法授權中央得依憲法所規定稅之種類，制定法律劃分各稅目課稅立法權之歸屬，因

<sup>43</sup> 陳連芳，〈論地方稅立法權之侷限與實踐〉，《稅務旬刊》，第 1883 期，民 93，頁 10。

<sup>44</sup> 同註 16，民 90，頁 7。

而始有「財政收支劃分法」之制定。爰財政收支劃分法第七條規定：「直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）立法課徵租稅，以本法有明文規定者為限，並應依地方稅法通則之規定。」；另地方制度法第六十七條第二項規定：「地方稅之範圍及課徵，依地方稅法通則之規定。」據此，我國地方政府租稅立法權的行使，須先由中央制定「地方稅法通則」後始可為之，或者必須另有其他法律特別授權，始可據以立法執行。<sup>45</sup>

我國省、縣依憲法規定既已具有地方租稅權，則地方人民就地方稅之租稅債權債務關係的產生、租稅課體、課徵對象、計稅標準、稅率及稽徵程序等，均應由省、縣議會制定之地方法規所創設，而非由中央之立法所設定。是以，財政收支劃分法第七條後段「由中央制定『各該』稅法通則，以為省、縣立法之依據」之規定，顯已侵及省、縣對已劃分為省、縣地方稅所得行使之立法、執行權。<sup>46</sup>就實務面而言，在地方稅法通則施行以前，我國地方稅課立法權完全為中央之立法所取代，地方幾無稅課立法權可言。

## 參、租稅立法權實現之階段性

從我國現行法制架構觀察，地方租稅立法權大致均由中央主導，僅少數授權由地方自主訂定，以地方自治與財政自主而言，此屬非完整性體制，可稱之「侷促式的地方立法權」模式或「中央主導地方例外管理」制度。在這種模式下，雖然地方租稅立法權受限，無法體現完全自主，但衡酌當今整體政治、社會環境，於目前中央導航策略及地方自我負責能力尚未完全建立之際，且基於維持法律秩序的穩定與經濟秩序的統一性起見，地方租稅立

<sup>45</sup> 同註 43，頁 93，頁 10-11。

<sup>46</sup> 陳樹村，〈論地方自治團體之租稅立法權〉，《憲政時代》，第 21 卷第 2 期，頁 97。

法實施伊始，尚不宜驟然劇變，宜採折衷方式階段性進行，以避免體制紊亂，易放難收。<sup>47</sup>概租稅立法權之行使，必須詳盡周全普獲共識，且須主客觀環境的成熟配合，始能逐步實現，因此，宜將地方租稅立法時程區分為兩階段，第一階段首重基礎架構的建立，俟其機制運作良好，凝聚公民意識並破除選票障礙後，始可順利進行地方租稅立法程序。

---

<sup>47</sup> 同註 43，民 93，頁 10—15。

## 第四節 地方財政與稅課收入

地方自治的落實需要地方財政自主性的提昇以為支應，而稅課收入又是地方財政最大宗的收入來源，因此地方財政與稅課收入之關係密不可分，稅課收入的穩定與成長將是地方財政自主提昇的重要指標，以下僅就稅課相關原則與論述作統整合理，以分析地方財政自主程度之因果與方向。

### 壹、租稅劃分理論

所謂地方收入，乃地方自治團體為推行其任務上之各種需要，或本於公法上之行為，而為強制之賦課，或以司法上之原則，以交換手段而獲得之各種收入，並以貨幣加以表示者。<sup>48</sup>公共收入如以租稅為分類標準，則可分為稅課收入與非稅課收入。前者如地價稅、房屋稅與契稅等收入；後者指租稅以外的收入，如規費、罰鍰、財產收入與補助款等。<sup>49</sup>越是民主進步的國家，其稅課收入在政府總收入中所占的比例往往高居 90% 以上，成為最主要的收入，而稅課收入同時也是中央與地方之收入。因此，租稅劃分與分配的合理、公平與效率性，成為國家財政與地方財政應積極追求的終極目標。在財政學理論方面，對於府際間之財政關係探討，著重於中央與地方稅目劃分與稅源的分配。其中有關府際間的稅目的劃分原則，在財政收入領域中，除涉及中央與地方間的稅目劃分，亦涵括稅率與稅基之決定與調整權力。而稅目劃分及稅課權力的歸屬與地方財源之關係至為密切，其劃分原則對地方政府自主財源的運用也有深遠的影響性。中央與地方收入項目繁多，尤以賦稅收入為重，是以，中央與地方收入劃分之要點，即在於

---

<sup>48</sup> 同註 1，民 79，頁 368。

<sup>49</sup> 同註 16，民 90，頁 177。

中央與地方稅收之劃分。

中央與地方稅稅目的劃分約有以下三項原則，該理論各有優缺點，其劃分似不宜僅以一說為根據，而應審視國情兼採各說，截長補短，以免影響中央政務或地方發展：

### 一、範圍數量說

即以稅收之範圍數量為劃分的標準。凡收入範圍大數量多則劃歸中央，如關稅與貨物稅；凡其收入範圍小且數量少則劃歸地方，如房屋稅、娛樂稅等。

### 二、利益及能力說

以納稅人負擔能力及利益所及的範圍為劃分之標準。凡依納稅人負擔能力為比例而課徵之稅，劃歸中央，如所得稅；凡賦稅用途能使納稅人特別享有，其利益僅及於地方人民者，劃歸地方，如土地稅與汽機車使用牌照稅等。

### 三、徵收便利說

即以賦稅之徵收是否便利為劃分的標準。舉凡稅之便於中央徵收者劃歸中央，便於地方徵收者，劃歸地方。前者如關稅、遺產贈與稅，後者如財產稅等底冊稅目。或如稅基在各行政區域間有分布不均現象的租稅，應劃歸中央或由中央徵收，以免造成財政之水平不均，稅基在各行政區域間移動性不高者，由於較少發生租稅競爭<sup>50</sup>現象，可歸屬地方政府，至於容易形成租稅輸出<sup>51</sup>的稅目則劃歸中央，以免稅賦轉嫁其他地

<sup>50</sup> 租稅競爭 (Tax competition)，稅負乃人民或廠商的財務負擔，租稅的課徵相較於其他未稅地區，可能產生競爭的相對不利性，地方政府間為了避免這種競爭趨勢，可能避免加稅或課稅行為，此即「租稅競爭」現象。

<sup>51</sup> 租稅的課徵對象如為轄外居民，則當地居民有可能支持高稅率政策，因為居民無須負擔租稅但政府又可增加稅收，此種對轄外居民課稅的行為，稱之「租稅輸出」現象。

區。

另根據 Mclure 之說法，<sup>52</sup>具備以下性質之租稅應歸屬中央或由中央政府徵收，而不應劃歸地方。

- 一、具有量能及重分配作用的累進稅。
- 二、適合作為經濟穩定政策工具之租稅。
- 三、稅基在各行政間有高度分布不均現象者，以免造成財政上之水平不平均。
- 四、稅基在各行政間有高度移動性者，以免造成租稅競爭現象。
- 五、容易形成租稅輸出之租稅。以免造成稅負轉嫁給其他地區之居民，而削弱地方租稅與受益原則的關聯性。

稅捐收益權的分配亦即稅目的劃分原則不一而足，在運用時仍須配合各種因素考量，學者陳清秀亦認為，稅捐收益權的分配應以公平及效率原則作為國稅與地方稅劃分標準，穩定國民經濟、稅捐流動性大及容易有稅捐輸出的稅目歸國稅，為確保地方自主財源，再將所得稅、消費稅依一定比例劃歸地方分享。<sup>53</sup>綜上可知，具有租稅輸出性質的稅課宜劃歸國稅，為多數學者所認同，但此論述於地方稅法通則施行後，在地方政府研擬地方稅課之選擇時，恐將產生抑制效果，此為本研究欲深入探究之重點。

## 貳、稅收分配理論

地方稅課收入多寡除取決於中央稅收劃分之外，與稅收分配亦有緊密關連。有關各國對於稅收分配所採用的方法不一，依據財政收支分權程度之高低，各國政府對中央與地方稅稅收支劃

---

<sup>52</sup> 參 Mclure, E.&Charles J. , *Tax assignment in federal countries*. The Australian National University , Canborra , 1983.

<sup>53</sup> 陳清秀，〈稅捐立法權與稅捐收益權歸屬〉，《財稅研究》，第45卷第2期，頁62-89。

分，約有以下四種制度：<sup>54</sup>

## 一、附加稅制

即以地方稅源徵以附加稅而歸於中央；或以中央稅源徵以附加稅而歸於地方。其優點為稅制較為簡化，可避免地方開徵獨立稅而形成各自為政的現象，缺點則為地方自治將因獨立稅課之缺乏而施展困難，且附加稅的徵收，容易形成稅率過高的假像，因此，日本已摒棄附加稅制的運用。

## 二、獨立稅制（或稱稅源分立法）

即將各種稅賦分配於各級政府，各級政府在其分配的稅賦內，對於各項賦稅得自行徵收。此項稅制之優點乃能兼顧因地制宜之地方特別稅源，但其缺點為稅源劃分的合理性不易達成共識，容易造成中央與地方爭奪稅源之情事。

## 三、共分稅制（或稱稅收分成法）

即將某一稅賦分配於某級政府，而受配政府則將該稅徵收所得，依法律規定之成數分給他級政府。此法首見於1964年美國共和黨政綱，旨在解決美國地方財政之困難。但美國聯邦政府在1986年即終止共分稅計畫。此稅制具有避免各級政府重複課徵及節省稽徵經費之優點，缺點則為劃解手續繁雜，且因各地地方政府的稅收資源不一，容易導致地方政府窮者愈窮，富者愈富的不均現象。

此法除依比例成數分配之外，尚有兩種重要的制度：

---

<sup>54</sup> 周玉津，〈財政收支如何劃分？遵守均衡原則〉，《實用稅務》，第199期，頁15-19。

- (一) 地方交付稅：此乃中央政府分別依各地方政府之財政收入數額，計算出財政需要數額大於財政收入數額的數目大小，由中央政府自國稅收入中撥付一定比例金額給地方。此一交付稅賦有調整地方財政之使命，也可透過地方交付稅的調整使各地財源得以均衡，並使各地方政府保持某一程度之行政水準。
- (二) 地方讓與稅：以國稅名義徵收之特定稅收，依地方財政狀況，按不同比例，提撥做為某項特定財政需要的補充經費。甚至有些稅源原屬地方稅，應由地方負責徵收，然而基於課徵技術問題，先由中央徵收再分配給地方，如遺產贈與稅即為典型代表。

#### 四、統籌分配稅制 ( 或稱統收分解法 )

即將各級政府徵稅權力實行大統一，或將稅源仍各自獨立，而將徵收行政予以統一，徵收後中央視地方政府財政狀況，依照人口、面積、都市化程度及所得指標、權數等標準，分配與地方政府。其優點可藉以調劑各級政府財政盈虛，缺點為指標與權數決定不易，且部分公部門指標難以量化，易引發爭議。

地方財政自主狀況與稅收劃分及稅收分配休戚與共，我國中央與地方稅的劃分方式，依據現行財政收支劃分法之規定，係以獨立稅制為主，共分稅制與統籌分配稅制為輔，附加稅制目前僅限於對菸酒稅附加徵收煙品健康捐。現因地方稅法通則的施行，爾後，地方政府依法得課徵臨時稅、特別稅，另就部分國稅亦得附加徵收之，因此，未來除獨立稅制、共分稅制與統籌分配稅制外，附加稅制亦將成為地方政府自主徵稅的重要機制。只是附加

稅與分成稅有其執行的困難度與不公平性，對地方財政不足與不均現象的改善助益或許不多。是以，獨立稅制與統籌分配稅制的配合仍將是政府平衡地方稅收分配的較佳選擇。

## 參、地方稅課徵原則

租稅之課徵為公部門所被賦予的公權力，雖然具備強制性，卻也因此更須謹慎為之，以免淪為集權專制，而傷害國家社會整體的共同利益。尤其地方政府在爭取租稅自主過程中，如何因地制宜、選擇適合的租稅原則作為課稅依據，將是地方財政管理成功與否的基礎。有關地方租稅建制原則，學者專家各有見解，但異中仍有共同之脈絡可尋。一般而言，地方稅的建制，應具有稅收適足、收入穩定、成長彈性、租稅公平、租稅中立、應益性、稽徵方便及政治上可接受等特性，<sup>55</sup>以上特性為地方政府行使租稅課徵權應關心的重點，也可稱之為地方稅制基本原則，畢竟任何新稅目的開徵或其他形式的加稅政策，最直接影響者為一般納稅民眾，各地民意機關更掌握審核權力，因此，如何尋求徵納利益均衡，是地方政府最須審慎評估、斟酌以對的議題。

例如學者黃世鑫<sup>56</sup>指出，在獨立稅制下，適合地方課徵的租稅應考慮以下條件：

- 一、稅源豐富以取得充分收入。
- 二、稅收之歸屬應明確。
- 三、稅基之分配應廣且均，避免區域間公共財提供水準不均。
- 四、稅收所得彈性不應太高，即具穩定性。
- 五、應避免租稅輸出與租稅競爭現象。

<sup>55</sup> 朱澤民，〈台灣地區課徵地方所得稅可行性之研究〉，《賦稅改革與財政政策》，雙葉書廊，民 92，頁 16。

<sup>56</sup> 黃世鑫，〈當前地方財政問題的盲點--法制與權限劃分〉，《主計月報》，民 89，頁 19-26。

## 六、應增進地方政府財政自我負責性。

另外國內外學者如林世銘、馬自誠、朱澤民、Hicks 與 Bland 等人亦有相關表述，茲綜合各家論述如下表：

表 2-1 地方稅建制原則

研究者	Hicks <sup>57</sup>	Bland <sup>58</sup>	林世銘 <sup>59</sup>	馬自誠 <sup>60</sup>	朱澤民 <sup>61</sup>
原則內容	稅源的地區性 稅收的安定性 稅制的獨立性	公平原則 穩定原則 容易稽徵 租稅中立	充分性 安定性 增長性 自主性 應益性 分擔性 普遍性 分層性	稅收充足性 收入穩定性 節省徵納成本 租稅中立 促進地方自我負責性 增進政府間稅制調和	稅收適足 收入穩定 成長彈性 租稅中立 租稅公平 稽徵方便 政治可接受性

資料來源：參自蔡麗惠<sup>62</sup>之研究整理。

## 肆、地方稅課衍生現象

### 一、租稅競爭

課稅行為增加人民負擔，相對於其他為課稅地區，可能產生競爭的相對不利性，地方政府為了避免這種競爭劣勢，可能迴避加稅行為，此現象即謂之租稅競爭。因此稅基在各地方具有高度移動性者，多數學者認為宜由中央徵收。

<sup>57</sup> Hicks, U. K. *Public finance*. James Nisbet and Company limited, the Cambridge University Press. pp236, 1958.

<sup>58</sup> Bland, L. R. *Financing city government in texas: A revenue manual for city officials*. Texas: Texas Municipal League. 1986.

<sup>59</sup> 林世銘，〈我國地方稅制之研究〉，碩士論文，國立政治大學財政研究所，1988。

<sup>60</sup> 馬自誠，〈「地方稅法通則草案」之評估--兼論我國地方稅制改進之道〉，《立法院院聞》，民 85，頁 36-53。引用黃世鑫，民 78 之論述。

<sup>61</sup> 同註 21，頁 28-51。

<sup>62</sup> 蔡麗惠，〈高雄開闢新稅源方向之研究〉，碩士論文，中山大學公共事務管理研究所，2003，頁 20。

## 二、租稅輸出

對轄外居民課徵租稅的現象謂之租稅輸出。因為租稅的課徵對象是轄外居民，轄內居民因為本身無稅負，但地方卻可增加稅收，對當地居民而言租稅輸出政策是受歡迎的，當地政府也因加稅阻力之減少而樂於開徵。租稅輸出性質的稅目，具有稅基流動性大與稅源分配不平均的現象，基於稅目劃分原則，多數學者亦認為由中央政府徵收較為合宜。

## 三、以腳投票

「以腳投票」理論為 Charles.M.Tiebout 於 1956 年所提出。認為除非整個體制達到均衡狀態，否則只要有一個消費者不滿足其居住區域的公共財或課稅方式，該消費者可以在各個地區自由遷徙，依據各地區政府的財政狀況之不同，來選擇他們認為效用最大的公共財組合，並透過遷徙行為，顯示其對於享受之地方公共財與必須負擔之租稅組合的偏好程度。亦即民眾會「以腳投票」，來選擇財政負擔最少與最適合其居住的環境。

揆諸稅目劃分原則，多數學者認為具有「租稅輸出」、「租稅競爭」性質的稅目宜劃歸國稅，但就經驗以觀，地方政府較偏好以「租稅輸出」方式增加稅源，以降低加稅阻力，也因此可能產生「租稅競爭」現象。但依據 Browning,E.K.,&Browning,J.M.之看法，由於各地方政府服務水準之差異，其所徵收之租稅程度亦有不同，但因地方租稅與居民所享受之利益相互聯繫，藉租稅之競爭，不但不會妨礙地方活動之效率，反而有益於提昇經濟資源之配置效率。<sup>63</sup>準此，地方政府在籌措自主財源時，似乎無須過度擔心區

---

<sup>63</sup> 參 Browning, E. K.,&Browning, J. M. *Public finance and the price system*. N Y: Macmillan,1997.

域間的租稅競爭，猶如經濟市場的價格機能，如果把地方公共事務妥善管理，租稅競爭反可提供地方加強自我管理的動力，也能達到區域間資源的最適配置，猶如地方租稅與居民所享受之利益能有相對效果，如果政府為避免「租稅輸出」所帶來負面影響，即先行訂定相關規定予以排除，將失卻自由競爭機制之均衡性。但此論點與前述租稅輸出性質的稅目宜由中央徵收之原則又有所違背，地方稅課是否應迴避「租稅輸出」與「租稅競爭」現象，應可藉由目前地方稅法通則的施行，驗證其可行性。

## 伍、地方稅課與財政自主關係

### 一、財政自主須有穩定足夠的地方稅課收入

學者葛克昌指出，健全之地方自治，實係以財政自主為首要，概自治行政之推展，自治任務之完成，無一不需財政收入以為支應，惟有財政完全自主，方能防外力藉以控制財政為手段，進而支配地方自治團體之自治事項。欲達成地方自治團體之財政自主又以擁有課稅權為必要，此乃租稅國之另一表現。<sup>64</sup>

### 二、地方稅課面臨困境

學者鄭文輝與官有垣比較各級地方政府在民國 77 年至 84 年度期間，未含統籌分配稅款與包含統籌分配稅款兩種自有財源比率，認為現行地方稅課收入面臨四種困境：<sup>65</sup>

- (一) 地方稅率調整方式不一致。
- (二) 稅基減免範圍太過浮濫、評價偏低，且調整未具彈性。

---

Davis, J. R., & Mayer, C. W., *Principles of public finance*. N Y: Prentice-Hall. Dnc, 1983, pp223.

<sup>64</sup> 葛克昌，〈憲法國體-租稅國〉，《國家學與國家法》，民 85，頁 156。

<sup>65</sup> 鄭文輝、官有垣，〈地方政府增加稅課收入之策略〉，高雄市，《地方政府致富設略研討會》，民 85。

(三) 地方稅法通則草案雖規定地方對於某些地方稅稅率在 3% 幅度內得自主調整，但並不能完全彌補各稅法由中央統一制定的缺失。

(四) 土地增值稅與契稅是縣市與鄉（鎮、市）主要稅收，但這兩項稅目卻具有高度不穩定性，易隨經濟景氣情勢而起落。

參照學者徐仁輝<sup>66</sup>分析 75 年至 85 年地方政府自有財源狀況及補助收入占歲入結構比例之後指出，當前我國地方政府自有財源比率不足之原因歸咎如以下原因：(一) 稅項分配不合理；(二) 營業稅分配不當；(三) 稅率僵固或偏低；(四) 稅基腐蝕與調整困難；(五) 財政集權化；(六) 政治制度未健全；(七) 行政層級重疊。學者馬自誠亦認為地方財政現存問題如下：(一) 部分國稅劃歸地方；(二) 將國稅某部分由地方分成；(三) 地方稅目過少；(四) 地方稅基遭侵蝕；(五) 地方稅率偏低。<sup>67</sup>

### 三、地方財政自主問題解決途徑

學者蔡吉源<sup>68</sup>認為要改善地方財政窘境，應制定地方稅法通則及規費法，賦予地方政府稅課收入自主權；另須改革地方財政決策體系及土地估價與課稅系統，並健全財政單位職能。學者劉寧添<sup>69</sup>亦提出，在中央制定地方稅法通則之前，仍應按中央有關稅法辦理，此為有限度地方租稅自主權，即地方稅課委由中央立法之權限應僅限於地方稅原則大綱之擬定，至於技術性課徵規定仍歸由地方自主，各地方政府僅在授權範圍內得自行彈性調整。

在財政改革方面，宜鼓勵或獎勵地方建立「量入為出」以及「節約自治」、「合產自治」、「區域合治」等自治財政經營理念，

<sup>66</sup> 徐仁輝，〈省虛級化後的財政收支劃分法〉，《國家政策》，第 174 期，頁 11-13。

<sup>67</sup> 馬自誠，〈地方稅法通則草案之評估—兼論我國地方稅制改進之道〉，《立法院聞》，第 24 卷第 8 期。

<sup>68</sup> 蔡吉源，〈落實地方財政自我負責精神強化節流機制〉，《中國稅務旬刊》，第 1768 期，頁 7-12。

<sup>69</sup> 劉寧添，〈日本地方稅制〉，《稅務旬刊》，第 1448 期，頁 16。

讓地方自治領袖與自治人員，在有限的地方資源上，負起地方自治財務的經營管理責任；另就鼓勵開發地方自主性財源而言，宜適度獎勵地方開發稅源，並彈性增加地方稅課項目。如對某些高污染、危險、重產業課徵環保捐、交通建設捐等，並賦與地方若干彈性稅率，必要時可設定強制稅賦基額，以免地方政府「懈怠徵稅」，濫做好人。<sup>70</sup>

---

<sup>70</sup> 同註 32，民 86，頁 284。

# 第三章 我國租稅立法權與地方稅制之現況分析

## 第一節 財政收支劃分法與地方財政自主之關係

在一個多層級政府的國家，中央與地方間的財政權限劃分至為重要。良好的財政劃分制度不但能使各級政府提供質好量多的公共財，得以有效達成經濟、社會等政策目標，亦可增進地方政府財政自我負責及當地住民的政治參與程度，使地方自治更能落實。<sup>71</sup>民主政治運動範圍已從國家層級逐漸擴大到地方層級，國家職權地方化的概念強化地方組織體，也使得地方自治意識提高。尤其在國內，財政收支如何劃分不僅左右地方自主財源之多寡與地方自治之落實，亦間接影響地方稅法通則在各縣市政府之運用衡量，其規範內容之修正對地方財源自主的關聯性至為密切。因此，本研究在探討地方財政自主議題之際，仍應加以探究財政收支劃分之脈動，始能客觀闡述地方自治團體在增加稅源、提昇財政自主性的選擇途徑。

### 壹、我國租稅稅目劃分與稅源分配現況

我國的租稅稅目劃分與稅源分配情況，依據現行財政收支劃分法第八、第十二條規定（條文規定詳附錄二），中央與地方自治團體之稅目劃分與所分配的稅收列表如下：

---

<sup>71</sup> 朱澤民，〈府際間財政收支劃分基本原則之探討〉，《中原財經法學》，第1期，民84，頁99。

表 3-1 國內租稅分配表

(依財劃法第八、十二條之規定整理得出)

中央與地方自治團體		中央		地方自治團體					
		中央	中央統籌	直轄市	市	縣	縣統籌	鄉鎮市	
國稅	所得稅	90%	10%						
	遺產及贈與稅	50%		50%					
		20%			80%				
		20%						80%	
	關稅	100%							
	營業稅	60%	40%						
	貨物稅	90%	10%						
	菸酒稅	98%				2% (1)			
		82%		18% (2)					
		82%			18% (2)				
		82%				18% (2)			
	證券交易稅	100%							
	期貨交易稅	100%							
礦區稅	100%								
地方稅	土地稅	田賦			100%	100%	0%		100%
		土地增值稅			100%				
			20%			80%			
			20%				80%		
	地價稅			100%	100%	50%	20%	30%	
	房屋稅			100%	100%	40%	20%	40%	
	使用牌照稅			100%	100%	100%			
	契稅			100%	100%		20%	80%	
	印花稅			100%	100%	100%			

	娛樂稅			100%	100%			100%
--	-----	--	--	------	------	--	--	------

資料來源：參照公共財務管理（徐仁輝，R3，34），頁 284 及財政收支劃分法編列。

註 1：在福建金門、連江二縣所徵收之菸酒稅的 2%是按人口比例分配給連江金門二縣，其餘 98%分配給中央，菸酒稅是新增國稅，以前菸酒是公賣收入，其中 65%歸中央，35%歸省。

註 2：在臺灣省所徵收之菸酒稅之 18%依人口比例分給直轄市與臺灣省各縣市，82%分配給中央。

由以上表列資料得知，稅收劃分為國稅與直轄市及縣市稅二種，而財政收支劃分法所規定的稅課制度，係以稅源分立法為主，稅收分成為輔。稅源分立部分，譬如關稅、證券交易稅、期貨交易稅、礦區稅即百分之百為國稅，縣市稅之印花稅及汽機車使用牌照稅則百分之百為直轄市及縣市稅，均為獨立稅目，各由中央與地方自行徵收，至於鄉（鎮、市）並無獨立稅源，不能自行課稅，需依附於縣稅，但如田賦與娛樂稅，雖名為縣稅，但稅收卻百分之百歸交鄉（鎮、市），較為特殊。

其次，財政收支劃分法在稅源分立原則之外，亦採稅收分成方式，例如，遺產贈與稅雖為國稅，但若在直轄市所徵收，中央要分百分之五十給直轄市，若在縣市所徵收，要分百分之八十給該縣市，此有地方讓與稅制度的特徵；而地價稅、房屋稅及契稅雖為縣稅，但縣也要將所徵收的這些稅款各分百分之三十、四十、八十給鄉（鎮、市），此為分成稅制最具體的表現。

財政收支劃分法也有統籌稅款分配的規定，此種統籌稅分為中央統籌稅與地方統籌稅兩種，有地方交付稅的體現，譬如，所得稅、貨物稅各百分之十，與營業稅百分之四十作為中央統籌稅；而地價稅、土地增值稅與契稅各百分之二十，作為縣統籌分配稅款。按國內的統籌分配稅款，也可屬稅收分成的一種，只是另賦有地方財政調整功能，期以統籌分配稅的調整交付，使地方財源

得以均衡，並使各地方政府保持某一定程度的行政水平，進而消弭財政水平不平均現象。惟統籌款是否足夠？分配比例是否妥適？仍為功能成效的指標。

有關附加法之運用，依「財政收支劃分法」第十八條規定：「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」，準此，於九十一年十二月十一日地方稅法通則公布施行之後，地方政府在特殊情況下徵收附加稅以因應財政所需已有法源依據，在附加稅成為地方增闢稅源的法定稅制之後，獨立稅、共分稅、統籌稅及附加稅等四種稅制在我國稅務運作中均有其重要與可行性。

## 貳、精省後財政收支劃分法修正對地方財源之增益有限

### 一、稅目劃分與稅收分成之修正

為配合地方自治法制化工程的完成，與因應地方自治發展的需求，並配合憲法增修條文對於地方制度的修正，而有精省政策之執行，各級政府財政收支的劃分也因之而有檢討調整的必要，是以「財政收支劃分法」在民國八十八年初進行大幅度修正。精省之後，省已不再具有公法人地位，既非地方自治團體也無獨立稅源，但財政收支劃分法於八十八年一月修正之前，尤其是一九四五年至一九九九年間，省在地方財政上確實占有相當重要的地位，欲探究地方財政收支沿革，對於台灣省政府之財政地位，應有所認知。茲將民國八十八年以前稅捐四級政府應得成數表列示如下：

表 3-2 民國八十八年以前稅捐四級政府應得成數表

單位：%

稅目		中央		地方政府						
		中央	中央 統籌	直轄市	省					
					省	省統 籌	省轄 市	縣	縣統 籌	鄉鎮 市
國稅	關稅	100								
	礦區稅	100								
	貨物稅	100								
	證券交 易稅	100								
	所得稅	100								
	遺產及 贈與稅	(50) 10		(50)	10		80			80
省 (市) 稅	印花稅		50	(50)	50	50				
	營業稅		50	(50)	50	50				
	使用牌 照稅			100	50		50	50		
縣 (市) 稅	地價稅			100			100	50	20	30
	土地增 值稅			100	20	20	60	60		
	房屋稅			100			100	40	20	40
	娛樂稅			100			100			100
	契稅			100			100		20	80
	教育捐			100			100	100		

\*本表源自地方制度法理論與實用之地方財政、財物行政及法制篇（張正修，民 90：13）。

說明：1、表內附有括符者，係表示在直轄市中，中央與直轄市應得成數。

2、台灣省各縣市附徵教育捐，係依財政收支劃分法第十八條及國民教育法第十六條規定，

在房屋稅、娛樂稅及契稅中附徵。

- 3、六十年八月二十日起停徵證券交易稅，六十三年一月一日恢復，七十四年七月一日再次停徵，七十六年一月一日起再恢復課徵。
- 4、七十六年四月二十六日起停徵屠宰稅。
- 5、七十六年第二期起停徵田賦。
- 6、商港建設費自八十會計年度起改列稅課外收入。

## 二、修法後地方財源相對減少

將財政收支劃分法修正前後的稅課分配作一對照，其間差異列表如下：

表 3-3 修正後中央與地方稅課收入及統籌分配稅款調整對照表

稅目	修法前	修法後
貨物稅	國稅，全部屬中央收入。	國稅，中央收入 90%，另 10%由中央統籌分配地方。
所得稅	國稅，全部屬中央收入。	國稅，中央收入 90%，另 10%由中央統籌分配地方。
期貨交易稅		新增國稅，全部屬中央收入。
印花稅	省稅，在省以其總收入 50%由省統籌分配縣（市）；在直轄市以其總收入 50%由中央統籌分配省及直轄市。	直轄市及縣市稅，原屬省稅改全數劃歸縣（市）收入；在直轄市改為全數歸直轄市稅。
使用牌照稅	省稅，全部屬省府收入。	直轄市及縣（市）稅，原屬省稅改全數劃歸縣（市）收入。
土地增值稅	縣稅，應以其總收入 20%分給省，20%由省統籌分配	直轄市及縣（市）稅，在縣（市）徵起之收入 20%，

	縣（市）。	應繳由中央統籌分配各縣（市）。
營業稅	省稅，在省以其總收入 50% 由省統籌分配縣（市）；在直轄市以其總收入 50% 由中央統籌分配省及直轄市。	國稅，以總收入減除統一發票給獎獎金後之 40%，由中央統籌分配直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）。
菸酒稅	現行獨占及專賣收入之 65% 歸中央，35% 歸地方。	新增國稅，應以其總收入之 18% 按人口比例分配直轄市及各縣，2% 按人口比例分配福建省金門及連江兩縣。

\* 本表源自地方制度法理論與實用之地方財政、財行政及法制篇（張正修，民 90：14）。

影響地方財政問題的相關因素甚多，以法制面觀之，最主要的法源依據為「財政收支劃分法」。該法自民國四十年六月三十日制頒施行迄今，已逾五十年，期間雖經歷多次修正仍未能臻於完善。現行財劃法係於八十八年修正施行，其修正意旨主要以平衡地方發展與縮短城鄉差距為考量，因應地方制度法的調整，再兼顧中央與地方政府財政基礎穩固之原則下，由中央釋出部分財源，並加強統籌分配稅款的運用，以提高地方政府自有財源，解決部分地方政府自有財源偏低現象。但依據八十八年之修正結果得知，中央保留 60% 的營業稅，其餘的 40% 搭配 10% 的貨物稅及所得稅後分配給地方；原公賣利益部分，台灣省及中央各分得 35% 和 65%，菸酒稅改國稅後中央獨得 80%，地方只得 20%，新增之期貨交易稅更全數由中央保留；再者，雖然縣市保留 80% 的土地增值稅，成為地方政府主要收入來源，但土地增值稅受到房地產景氣波動影響極大，對地方稅入影響彈性大，稅收尚難掌握。而

餘如地價稅、房屋稅及使用牌照稅等稅目，因稅收彈性小，甚難對地方政府有成長之助益。

依據九十一年全國賦稅稅入按稅目別比較表分析，修正後影響中央稅目收入互有增減，其中所得稅 3,929 億元減少 10%約為 393 億元；貨物稅 1,436 億元減少 10%約為 144 億元；營業稅 2,147 億元增加 60%約為 1,288 億元；菸酒稅 412 億元增加 80%約為 330 億元；另期貨交易稅增加 286 億元，中央合計年稅入增加 1,110 億元，中央稅收占全國稅入比例因此大幅提昇。

從財政收支劃分法修正過程，省釋出之稅收多數為中央所接收，特別統籌分配稅款增加有限，縣市和直轄市增加稅收約僅中央增加數之一半。綜上所述，該法修正後對於中央與地方的財政結構並未產生太大的變化，而且對地方政府財政困境的助益也相當有限，除未脫中央集權又集錢局面之外，財政垂直與水平不均現象依然存在。

## 參、統籌分配稅款之運用

統籌分配稅款係依據財政收支劃分法規定而制定，為地方政府法定稅課收入之一部分，其分配數之多寡與公平與否，嚴重影響地方自主財源的運用。省統籌分配稅款於民國 40 年第一次制定之財劃法中已有規定，惟未採公開透明分配方式，民國 70 年修正之財劃法才有中央統籌分配稅款之機制，直到 88 年修正之現行財劃法中更有縣統籌分配稅款的機制，另明訂稅課統籌分配部分應採透明公式化之原則分配，並確立統籌分配稅款應列為地方之稅課收入。財政部據以訂定之「中央統籌分配辦法」則適用於 88 年下半年及 89 年度。其分配兩直轄市及各縣市比例為 47%，35%，

各鄉鎮為 12%，特別統籌分配稅款則為 6%。

歷年來（71-87 年），納入中央統籌之稅目以營業稅為最多，金額由 60.68 億元增加到 530.59 億元；印花稅則由 35.65 億元降至 16.87 億元，引朱澤民、李佩瑜的數據分析，<sup>72</sup>省統籌分配稅款對財政狀況較佳之縣市影響較小（如台中市、台南市、新竹市、台北縣、桃園縣、嘉義市、基隆市等，其未有省統籌分配稅款之前，自有財源佔歲出比例為 50%）；對財政狀況普通之縣市而言，因受分配之省統籌分配稅款約占歲出 17%，仍有其重要性；對財政狀況較差的縣市，因受分配的省統籌分配稅款約占歲出 25%，影響相當深遠（如屏東縣、雲林縣、嘉義縣、花蓮縣、南投縣、澎湖縣、台東縣等，其未有省統籌分配稅款之前，自有財源占歲出比例為 10%-25% 之間）。此顯示省統籌分配稅制度在降低各縣市財政水平不均現象方面，具有相當程度的貢獻。

中央統籌分配稅款由歷年分配金額可知係呈遞增成長趨勢，75 年至 81 年間更有二倍的成長數據，對地方政府困窘財源的紓解貢獻良多。但精省後，88 年下半年及 89 年、90 年、91 年乃至 92 年，各縣市政府依各年度中央統籌分配稅款分配辦法所分得之統籌稅款卻逐年下降。爰於 88 年下半年及 89 年度統籌分配稅款首次採公式化方式分配，結果地方財政卻急遽惡化，造成中央與地方嚴重對立，直轄市與縣市間也爭議不斷。

財政部於 89 年 8 月 24 日修正發布之中央統籌分配稅款分配辦法，於 90 年度適用，將直轄市與縣市政府之分配比例，由 47：35 修正為 43：39，鄉鎮市之分配仍維持 12%。其修正原因包括

<sup>72</sup> 朱澤民與李佩瑜，〈我國統籌分配稅款制度之演變與檢討〉，《財稅研究》，第 33 卷，第 3 期，民 90，頁 31-55。

- 一、反映營業稅改國稅及調降金融業營業稅稅率，於計算國稅統籌分配直轄市比例時對直轄市較為有利。
- 二、因營業稅、所得稅屬成長型稅收，若維持現行較高之直轄市分配比例，將擴大直轄市與縣（市）之財政差距。
- 三、藉由分配比例之調整，可緩和不同地域間人民之特別待遇。
- 四、其調整幅度已兼顧直轄市調適能力等。

此分配比例的變動雖有平息各縣市強烈抗爭之意味，卻也說明了每年修正之中央統籌分配稅款分配辦法的不安定性，因而促使台北市政府在捍衛財源穩定之前提下，衍生出馬版財政收支劃分法的闖關事件，及爾後一連串行政院覆議案的政治角力。

## 肆、各地方自治團體財源自主性之分析

本研究係以地方稅課收入占年度歲入之比例作為地方財政自主性的衡量指標，該比例低者，表示地方政府的財政困窘且自主性低，相對的，需依賴上級的程度也高。因各縣市政府自徵稅課與分成稅收普遍不足，財政缺口多需仰賴中央統籌分配稅款及補助款支應。北、高兩市因自有財源豐裕而無需中央補助款收入，其稅課收入占歲入比例高達 70% 以上，較台灣省 21 縣市為高（詳下表 3-5）。各縣市稅課收入占歲入比率卻從 81 年度占歲入 55.6% 下降到 90 年度的 53.24%，變動雖不大，但地方政府自徵稅課收入的比例卻明顯下降，由 81 年度的 44% 降至 90 年度的 34.3%。相對的，中央移撥之統籌分配稅款占地方政府歲入比例逐年提高，從 81 年度的 11% 上升至 90 年度的 19%，如與補助款收入所占比例合計，89 年度 57.1%，其中若干縣市比例更高達 80% 以上（如嘉義縣 86.2%、澎湖縣 92.1%）由數字顯示，地方僅有三分之一的自主性財源，其餘均需仰賴中央的分配與補助，地方財政自主性

嚴重低落。

表 3-4：北高兩市及台灣省 21 縣市政府主要稅課收入占歲入結構分析表  
單位：%

縣市別	自徵稅課收入				統籌分配稅款				補助收入			
	81 年度	85	88	90	81 年度	85	88	90	81 年度	85	88	90
台北市	76.8	73.2	77.9	43.7	0	0	1.5	34.4	0	0.05	0	0
高雄市	59.5	61.9	63.3	35.7	0	0	12.8	33.2	20.0	12.2	0	0
各縣合計	44.6	30.6	28	34.3	11.0	16.9	20.2	19.0	35.9	42.2	41.2	38
台北縣	66.8	51.8	46.4	63.3	3.5	6.9	9.3	0.88	22.8	31.6	26.8	22
宜蘭縣	19.9	15.8	15.8	18.0	20.7	25.3	29.8	31.7	52.7	49.2	45.8	44
桃園縣	63.9	46.9	41.5	47.0	6.1	10.7	14.7	15.6	24.7	29.7	29.9	27
新竹縣	31.4	23.4	20.5	23.6	15.6	22.6	23.6	16.8	43.5	46.4	50.6	52
苗栗縣	25.9	18.2	15.9	17.9	18.8	17.8	29	28.2	45.5	59.3	50.3	50
台中縣	45.3	26.4	30	26.8	9.6	13.2	19.8	18.5	38.9	46.6	39.7	47
彰化縣	32.2	22.3	20.4	23.8	17.7	23.7	24.2	25.9	44.7	47.6	49.7	47
南投縣	23.6	15.2	13	17.7	20.2	28.6	29.6	37.6	52.4	52.7	54.5	42
雲林縣	17.1	13.2	11.6	15.2	21.4	28	26.2	33.1	55.1	52.1	53.2	47
嘉義縣	17.3	9.7	8.9	11.6	19.4	22.5	33.1	37.1	51.7	57.1	52.1	49
台南縣	36.4	26.7	18.3	29.7	14.4	22.2	20.1	24.9	39.2	44.5	49	40
高雄縣	42.8	27.9	27.3	31.0	11.6	16.3	21.0	18.5	32.9	47.2	45.2	43
屏東縣	22.0	14	13.3	14.9	18.8	27.6	31.4	33.8	53.3	54.5	51.4	47
台東縣	13.6	7.7	6.9	10.7	24.0	33.4	35.7	47.9	58.2	54.0	48.7	33
花蓮縣	25.8	13.9	11.2	17.7	21.1	32.2	30	43.2	45.6	48.7	53.8	34
澎湖縣	3.9	3.4	3.1	3.6	25.4	33.8	43.6	41.9	60.5	58	58.2	50
基隆市	34.6	28.5	28.3	27.7	1.4	3.7	10.1	12.7	52.6	30.7	27.5	36
新竹市	57	47.6	45.9	53.4	6.6	8.2	13.3	5.5	26.5	29.8	27.9	24
台中市	66.9	63.5	51.8	61.7	1.6	3.4	6.8	4.5	17.1	20.9	28.9	21
嘉義市	54.1	45.9	33.3	35.6	8.1	9.2	18.1	5.7	16.6	35.4	38.0	47
台南市	70.1	50.7	50	47.2	0.9	3.7	9.7	2.7	18.8	20.4	30.3	41

資料來源：作者依據財政部國庫署網站公佈資料計算整理

## 伍、行政院版「財政收支劃分法」修正草案內容

現行財政收支劃分法對地方財政自主性之提昇未有助益，為平息地方爭稅之不平聲浪，行政院在「權錢同放」、「地方實質財源增

加」、「直轄市及縣市財源只增不減」、及「公式入法取代比例入法」等幾個原則下修正財劃法草案內容。

依九十年年度決算數估計，中央統籌分配稅款將由 1,600 億元增加至 2,300 億元，淨徵加 700 億元，但一般補助款由原來 1,000 億元減少至 700 億元，屆時地方收入約可淨增 400 億元左右。惟全國地方政府基本財政收支短差約 3,500 億元，修法後統籌分配稅款 2,300 億元加上一般性補助款 700 億元，總數 3,000 億元，尚不足 500 億元，仍不足彌平地方財政缺口，為維持地方財政基本運作，猶須中央協助解決。有關修法前後之地方稅課分成收入、統籌分配稅款稅目及分配比例表，統籌分配稅款分配架構表分別列示如後：

表 3-5 地方稅課分成收入、統籌分配稅款稅目及比率變動表

稅目	修正前	修正後
遺產及贈與稅（分成稅）	直轄市 50% 縣市 80%	直轄市 60% 縣市 60%
土地增值稅（分成稅）	80%	100%
菸酒稅（統籌稅款）	18%	18%
營業稅（統籌稅款）	40%	100%
所得稅	10%	0%
貨物稅	10%	0%

資料來源：本研究整理

表 3-6 財政收支劃分法修正案之中央統籌分配稅款分配架構表

中央統籌 分配款 100% 約 2,300 億元 (依九十 年度決算 數估計， 營業稅 100% 約 1,900 億 元，菸酒 稅 18% 約 400 億元)	總 額 90% ( 約 2,070 億元)	75%：基準財政收入需要額減基準財政收入額之 差額占全部直轄市及縣市該項差額百分比
		15%：最近一年營利事業額占全部直轄市及縣市 營利事業營業額之百分比
		4%：最近年度公告地價除以一般正常交易價格之 比例佔全部直轄市及縣市該項比例合計數之 百分比
		4%：最近年度公告現值除以一般正常交易價格之 比例佔全部直轄市及縣市該項比例合計數之 百分比
		2%：最近一年規費、罰鍰及工程收益費除以自有 財源比例佔全部直轄市及縣市該項比例合計 數之百分比
	總額 6%：按當年度依上述所定公式設算獲配數加計依規 定設算獲配之一般性補助款後之合計數，較九十一年度 中央普通統籌分配稅款加計營業稅專案補助款及一般性 補助款後之短少金額分配	
總額 4%：地方調節款		

資料來源：本研究整理

## 陸、小結

從表 3-4 可知，北、高二市九十年度均無中央補助款，但中央統籌分配稅款占歲入比例各高達 34.4% 及 33.2%，而台灣省各縣市中中央補助款占歲入之平均比例為 38%，中央統籌分配稅款卻僅為 19%，顯見台灣省各縣市之財政自主性相較北高兩市為低，因此對中央之依賴性也隨之提高。平心而論，依租稅劃分理論揆之，目

前除營業稅之改隸國稅或有爭議外，其餘國稅稅目之劃分概有其理論基礎，即使新增稅目如菸酒稅與期貨交易稅，也因稅基流動性遍及各地而歸類為國稅，所以，稅目的劃分偏厚中央，或有其不得不然的理由。

另鑒於分成稅法制度下同級政府分成比例相同，但所徵稅收不一，受配稅額也就有別，易使資源豐富之縣市獲得更多稅收，故對解決財政水平不均方面助益不多，甚至有加劇水平不均之可能，因此，要平衡財政垂直與水平不均現象，提昇地方財政自主性，財政收支劃分法之統籌分配稅款的提高應為重要調整工具。依據行政院版財政收支劃分法草案，營業稅雖 100%及菸酒稅 18%列為統籌分配稅款，但所得稅與貨物稅之 10%則予取消。有關貨物稅的課徵方式與菸酒稅相似，均係於出廠或出貨地即行課徵，但實際消費之納稅人卻分散各地，即稅基同樣具有流動性質。雖因稅基流動性高而列為國稅，但實際消費卻發生在地方，故其稅收似可比照菸酒稅以部分比例列為統籌分配稅款，以符合受益者付費之地方稅課原則，並增加中央統籌分配稅款額度，以加強平衡地方財政功能。

行政院業於九十一年五月將「財政收支劃分法」修正草案提送立法院審議，其修正意旨重在財政權限下放，增加地方實質收入，並透過透明化公式使稅收分配達到公平要求，在另一層意義上，乃藉由中央統籌分配稅款的提昇與中央補助款的減少，以降低中央對地方財源之控制程度，期使地方財政自主性有所增強。惟該法案提送立法院後僅在立院委員會討論一次即無人聞問，迄今（九十三年十二月）仍未將財劃法納入議程，該等現象讓人懷疑行政院是否有財政權限下放地方的決心與誠意。揆諸陳水扁總統曾於民國九十年十二月十六日的公開指示，直言應打破「中央

集權又集錢」的威權心態，及落實「地方能做、中央不做」的地方自治精神，鑑此，「財政收支劃分法」的修正工程應是檢驗中央權錢下放決心的絕佳機會，雖修正草案仍有部分疑慮需要澄清與改善，地方因之所增加稅源也未儘足夠，但草案的修正內容對地方財政自主性之提高確有正面意義，仍應及早排入立法議程付諸實現。

## 第二節 地方自治團體租稅立法權限之侷限

地方自治團體基於本身各項自治需要，自主規劃開徵地方稅目，並自訂徵收自治條例，自行執行稽徵權限者謂之地方租稅立法權之實現。亦即地方稅由地方自治團體自行立法，與地方稅由中央立法，地方僅負責執行徵收之情形有別。此種地方租稅自主趨勢，攸關地方財政能力的強弱及地方自治的健全發展，為近來日受重視之國際思潮指標。<sup>73</sup>地方自治團體對該轄區財政決定權與運用權決定於租稅自主程度，最高層次為地方政府可自行決定稅率及稅基，最低層次為中央決定地方政府之稅率與稅基與一切分成事項，<sup>74</sup>由於我國之課稅立法制一直承襲政府遷台前之憲法及各項法律，自然受到原來法制度設計格局的限制，同時我國法制一直與政治現實脫節，以憲法本文為例，往往令研究者有時光倒流之感，雖經一再修憲，仍然無法建立一套符合現代我國之地方課稅立法法制。<sup>75</sup>課稅立法法制的合理建立，成為學界積極研究的方向，以下僅就我國地方租稅立法權現況作一分析。

### 壹、中央與地方權限劃分不清

從理論上言，一國之內的任何公共事務，應該都屬於國家事務，惟國家統治組織既容許地方統治組織同時存在，並且授與一定的事務使之掌管，因而便有了與國家事務相對稱的地方事務存在，然而，國家事務與地方事務應如何劃分，實質上則受限於中央與地方之權限劃分。中央與地方權限如何劃分，由於各國政治制度不同而結果互異，但一般來說，不外三種方式，即中央集權

---

<sup>73</sup> 同註 43，民 93，頁 10。

<sup>74</sup> Bird, R. M. and Vaillancourt, F., *Fiscal Decentralization in Developing Countries*. Cambridge University Press, 2000.

<sup>75</sup> 同註 39，民 88，頁 11。

制、地方分權制與均權制。<sup>76</sup>鑒於極端中央與地方分權的偏失，易造成中央與地方權限劃分不均，使國家、政經社會發展不均衡，而嚴重影響國家的發展與安定。因此，我國國父孫中山先生首先提出檢討，並發展出權之分配，不以中央或地方為對象，而以權之性質為對象的整合或重建架構。並將均權制內涵定義為：關於中央及地方政府權限，採均權制度，凡事務有全國一致之性質者，劃歸中央；有因地制宜之性質者，劃歸地方；此乃不偏於中央集權制或地方分權制之均權制度。

惟審視目前我國政治的治理走向，雖憲法對中央與地方權限有均權制度的設計，但卻有相當多的權限有模糊不明之爭議，且規定權限爭議之處理機關為立法院，試想中央法令規定之制定，尚且以中央集權方式為之，地方政府在無參與協商空間的情況下，一有爭議卻仍由中央層級的立法院來主導解釋，如何能讓地方政府心悅誠服而坦然接受。即使地方分權已是世界潮流所趨，但我國憲法均權制的設計已無法發揮中央與地方均權的實質意義，中央主導控制法律的制定與執行的政策模式，客觀論之，實具有中央集權之單一國體制的特質。

## 貳、我國地方租稅立法權之法位階探討

### 一、我國地方租稅立法權為憲法所賦予

地方自治國體之課稅立法權為地方自治權的一種，其內容包

---

<sup>76</sup> 薄慶玖，《地方政府與自治》。台北：五南，民 79，頁 199；張金鑑，《均權主義的政治原理和歷史背景》。台北：中央文物供應社，民 42 年 11 月，頁 11-21。以上研究均主張中央與地方關係或事務之劃分可分為中央集權、地方分權與均權制。然而西方學者在中央集權與地方分權兩大類之間，亦努力尋求理論上的突破與整合，他們多人提出類似我國國父孫中山先生均權的理念，謂之均衡（equilibrium）理念，他們有的就中央與地方分權均衡理念加以探討，有的仍就中央與地方政府事權或職權均衡，乃至制度與發展平衡的概念而設計，頗值參藉。

括了自治權與自治財產權，<sup>77</sup>為達地方自治，地方自治團體應有課稅立法權。<sup>78</sup>我國憲法第十章規定「中央與地方權限」，將國家權力垂直劃分為中央與地方，並於憲法第一〇七條第一項第六款第七款規定，有關財政及租稅課徵權限，中央立法並執行之事項僅有「中央財政與國稅」及「國稅與省稅、<sup>79</sup>縣稅之劃分」兩種。憲法第一百〇九條第一項第七款、第一百十條第一項第六款則明文賦予省縣財政及省縣立法及執行權限。因此，從憲法角度而言，中央應僅有國稅與地方稅之「劃分」立法權，並未賦予稅目立法權及稅源壟斷權，憲法對租稅課徵係採開放式之架構，中央與地方均保有獨立開徵新稅之權利。準此，財政收支劃分法應僅有稅目之劃分及稅源之分配權限，但該法第七條之規定：「直轄市及縣（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」似有不妥。

## 二、我國地方租稅立法權之爭議解釋

我國地方租稅立法權旁落為不爭事實，有關地方租稅立法權之爭議，大法官會議釋字第 277 號解釋<sup>80</sup>文有釋明，按其釋文意涵，似認在地方稅法通則制定前，地方自治團體針對已劃歸為地方稅課之部分，因無自行行使立法權與執行權的法源依據，故於財政收支劃分法第七條規定地方自治團體立法課徵稅捐以該法有明文規定者為限，並應依地方稅法通則之規定辦理，審視該條文

<sup>77</sup> 同註 39，民 87。

<sup>78</sup> 小林孝輔，《學說判例憲法》，1979，頁 185-187。

<sup>79</sup> 省原為憲法所定之地方自治團體，自精省以後，省已不具有公法人資格，非屬地方自治團體，已無徵收稅捐能力，省稅亦已廢除另歸併中央或縣市稅。

<sup>80</sup> 大法官會議釋字第 277 號解釋：「財政收支劃分法第七條後段關於省及直轄市、縣（市）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，係中央依憲法第一百零七條第七款為實施國稅與省稅縣稅劃分，並貫徹租稅法律主義而設，與憲法尚無抵觸。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，俾地方據以行使憲法第一百零九條第一項第七款及第一百十條第一項第六款賦予之立法權……」

規定，乃為貫徹租稅法律主義使然，故與憲法尚無牴觸。話雖如此，只是該解釋並未說明地方自治團體行使地方租稅立法權應以中央制定之地方稅法通則為前提之依據何在，實為美中不足之處。

另揆諸釋文內容敘明中央應就規劃地方稅課依財政收支劃分法之規定制定地方稅法通則，或在各稅法內訂定可適用於地方之通則性規定，其意涵應僅限於為已劃歸地方稅目之範圍所作的補充立法，故其補充規定應僅限於稅率之增減而無新立稅目與國稅之附徵規範。但地方稅法通則第二條規定：「本通則所稱地方稅，指下列各稅：一、財政收支劃分法所稱直轄市及縣（市）稅、臨時稅課。二、地方制度法所稱直轄市及縣（市）特別稅課、臨時稅課及附加稅課。三、地方制度法所稱鄉（鎮、市）臨時稅課。」因此，現行地方稅法通則不僅有地方稅目稅率之調增規定，也包含財政收支劃分法與地方制度法所定義的臨時稅、特別稅與附加稅，使該通則之規範內容得以完備。

### 三、從憲法保障降為法律保障

查目前各地方稅目之稅法規定如土地稅法、營業稅法、印花稅法、契稅等，均制定於民國四十年行憲之前，而財政收支劃分法則制定於行憲之後，倘若大法官會議貿然解釋財政收支劃分法之規定有違憲情事，將使各稅法之立法依據無所依存，而造成現行稅制體系的崩潰，進而危及稅法的安定性，思慮所及，大法官會議釋字第 277 號之合憲解釋，似有其歷史包袱考量與困境解套之意涵。依前開大法官解釋意旨，在制定地方稅法通則之前，在各該稅法內訂定可適用於地方之通則性規定，可確立地方租稅權限之完整性與合憲性，但持平而論，中央制定「各該」稅法顯已侵犯地方稅課立法權限，即使甫剛施行之地方稅法通則，就其內

容，亦僅為各該稅法既定範圍內所為之補充性規定，尚無法改變各該稅目之基本架構，且原應由地方議會依法定程序立法，目前仍由立法院所制定，易言之，中央立法襲奪地方立法權之事實，尚難在各該稅法內訂定可適用於地方之通則性規定而有所改觀，地方租稅立法權限的歸還努力猶嫌不足，但該解釋另提出在各稅法內訂定可適用地方之通則性規定的方法，期使各該稅法就地合憲，顯然已將地方自主課稅高權，從憲法保障層次降為法律保障層次。

## 參、中央政府之財政政策—集權又集錢

我國目前的政治體制已成為中央集權之單一國形態，各級政府職權大都集中在中央政府，雖然憲法與財政收支劃分法均有規定中央與地方之自治事項，但在若干權限不明情況下，地方政府在實際施政時，往往受到財源的限制而未能落實地方自治精神，「中央集錢又集權」常被認為是地方財政患寡又患不均的主要原因。

我國地方政府在地方稅法通則的頒行之前僅有少數法律授權地方得據以制定自治條例，例如房屋稅條例第六條及娛樂稅法第六條法定稅率範圍內之稅率立法；促進民間機構參與重大公共建設法第三十九條授權地方制定房屋稅地價稅及契稅相關減免規定等，除此之外，地方租稅立法權限大部分掌握於中央。目前中央所掌握之地方稅立法權計二類型，第一類型為財政部主管之地方稅稅法，如土地稅法（地價稅、土地增值稅及田賦）、房屋稅條例、契稅條例、娛樂稅法、印花稅法及使用牌照稅法等。第二類型為中央各部會主管所定之法律但有地方稅減免之規範，如經濟部主管之促進產業升級條例、農委會主管的農業發展條例、內政部主

管的平均地權條例、交通部主管之郵政法等。

第一類型之各地方稅稅法之內容涵蓋課徵對象、範圍、稅率、稽徵程序及罰責等，地方根本毫無置喙空間，甚至因政客介入或選票考量等因素，使立法減免地方稅之案例也不勝枚舉，如近期之房屋稅條例將住家用最低稅率由房屋現值的 1.38% 調降為 1.2%；契稅條例各項契價稅率調降 20%；修訂使用牌照稅法之身心障礙者免稅規定及土地增值稅減半徵收政策等，使地方稅收損失慘重，尤其在未知會地方政府情況下即行立法，對地方立法權與地方財政自主之戕奪可見一斑。至於第二類型的地方稅減免案例更形浮濫，亦多未知會地方政府，同樣嚴重影響地方財政自主運作與稅收狀況。由於各種租稅徵收與減免規定系出多門，不僅租稅主管單位難以統合租稅政策，也容易產生部際間的溝通嫌隙，間接妨礙租稅公平、中立、確實與顯著性等原則。

### 第三節 地方稅法通則之法制面探討

#### 壹、地方稅法通則立法背景

憲法第一百〇九條第一項第七款、第一百十條第一項第六款則明文賦予省縣財政及省縣立法及執行權限。從憲法角度而言，憲法對租稅課徵係採開放式之架構，地方政府保有獨立開徵新稅之權利，惟事實上，因中央財政集權之運作，地方租稅立法權向由中央所掌握，憲法所賦予地方政府之租稅立法權限幾乎被架空。值地方分權之世界潮流所趨，中央政府在財政分權方面也有所壓力，而不得不反思改進。另按地方稅法通則草案總說明，指出司法院大法官會議釋字第二七七號解釋，明示中央應從速制定地方稅法通則；而地方制度法第六十七條第二項亦明定地方稅之範圍及課徵，故有制定地方稅法之通則性規範之必要。由此可見，地方稅法通則之立法背景，有基於憲法者（增修條文與本文），有基於大法官釋字第二七七號解釋，及地方制度法的規定。

依據我國憲法與財政收支劃分法對地方租稅立法權之相關規定，其租稅立法權的分配有兩要點，即全國稅收之分配由中央立法決定之，目前之主要法律為財政收支劃分法；其次，依憲法規定，縣稅由縣立法並執行之，而依財政收支劃分法之規定，則需由中央先制定「地方稅法通則」，再由地方自治團體據以制定相關自治法規。而憲法所謂規定的直轄市稅、市稅、鄉鎮市稅之立法，則完全由財政收支劃分法加以規定，而這些稅基本上亦需中央通過地方稅法通則後，始能制定相關自治法規。

我國地方租稅立法權之薄弱為各方所共識，早在民國八十三年二月十四日及八十八年三月二十六日即各擬具草案提送立法院待

審，後以配合地方制度法之公布施行，或以考量財政收支劃分法之修正影響等因素為由，而遲遲未能完成審議立法。近年來由於政治民主化潮流方興未艾，落實地方自治、提高財政自主權的呼聲與日俱增，各種研究地方財政問題的論述也異口同聲的提出返還地方租稅立法權的建議，復以大法官會議釋字第 277 號解釋由中央制定各稅法通則，以為地方立法之依據，並明示中央應從速制定地方稅法通則，或在各稅法內訂定可適用於地方的通則性規定，俾使地方據以行使憲法賦予之立法權等原因的推波，地方稅法通則終於九十一年十二月十一日公布，該通則之制定除補充地方自治立法權之不足外，亦期盼地方政府能善加運用所賦予的課稅權，以增裕地方財源，提高地方自治財政權，落實地方自治及加速城鄉平衡發展，地方稅法通則之對地方財政自主的意義不言可諭，只是條文內容之規範能否滿足地方實際所需，則有待探究。

## 貳、地方稅法通則之法制面分析

依常理判斷，地方稅法通則之頒行對地方政府提高財政自主權方面應有正面價值，只是詳觀條文內容，雖然對於特別稅課、臨時稅課、附加稅課及調增稅率之立法權限定有明文，但於現行租稅環境下，能有多少執行空間，尚有疑義，而且該通則訂有相當多的排除規定，已然削弱地方租稅立法權的落實功能。該通則共有十條條文，有關重點歸納如下：

- 一、賦予各級地方政府開徵新稅目：地方政府得視自治財政需要，依財政收支劃分法規定，開徵特別稅及臨時稅課。但明定轄區外交易、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共用事業、損及國家整體利益或其他地方公共利益等四類事項不得開徵。

二、授權調高地方稅稅率：除印花稅及土地增值稅外，得就其地方稅原定稅率（額）上限，於百分之三十範圍內，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。

三、賦予附加稅課權限：除關稅、貨物稅、菸酒稅及營業稅外，得就現有國稅中附加徵收。但其徵收率不得超過原定稅率百分之三十。此附加稅應由被附加之徵收機關一併代徵，代徵事項由委託受託機關會商定之，代徵費用由財政部另訂之。

由於依財政收支劃分法分配給直轄市、縣市之各稅，中央都訂有相關法規之規定以供地方遵循，例如土地稅法、房屋稅條例、契稅條例、印花稅法、使用牌照稅法、及娛樂稅法等，另依地方稅法通則規定，地方自治團體尚可賦課特別稅課、臨時稅課、附加稅課及調增某些稅目的地方稅課，而且，鄉（鎮、市）公所也可依需要開徵特別稅課、臨時稅課、附加稅課，以補充原有相關規定之不足。綜觀財政收支劃分法、地方制度法與地方稅法通則等規定，如將上述各條文加以整理，則地方政府課徵之地方稅，應有以下之稅課與限制：

- 一、可課徵直轄市及縣（市）稅。
- 二、直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所可開徵特別稅、臨時稅及附加稅課；直轄市政府、縣（市）政府尚可就其地方稅源（除印花稅與土地增值稅外）規定稅率（額）上限，於百分之三十範圍內，予以調高，訂定徵收率（額）。
- 三、直轄市政府、縣（市）政府除關稅、貨物稅、菸酒稅及營業稅外，得附加徵收；直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、

市)公所可開徵之特別稅，不得以已課徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象。

四、未免損及國家整體利益或其他地方公共利益等因素，於地方稅法通則訂有排除條款，如該法第三條第一至四項規定者即不得開徵。

五、直轄市及縣(市)稅由中央訂定各稅稅法，除房屋稅、娛樂稅，賦予地方政府在其法定稅率內之調整權限外，餘者，地方政府尚無立法、修法之權限。

### 參、地方稅法通則之條文檢討

雖然依地方稅法通則規定，地方自治團體可課徵特別稅課、臨時稅課、附加稅課及調增某些稅目的地方稅課，而且，鄉(鎮、市)公所也可依需要開徵特別稅課、臨時稅課、附加稅課，以補充原有相關規定之不足。表面上地方政府似可依財政狀況需要，自行立法增闢稅源，但法制面卻也有相當多的限制規定，僅就排除條款與立法理由列表如下：

表 3-7 地方稅法通則之排除規定與其立法意旨

排除條款內容	立法理由
轄區外之交易、流通至轄區外之天然資源或礦產品、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。	為避免各地方政府忽略人民日常生活必須之自來水、電力、汽柴油、天然氣等天然資源或礦產品，以及跨區之公用事業等，或國家整體利益，或其他地方公共利益事項，故明文限制以合理規範地方自主權限之運作。
特別稅課及附加稅課之課徵年限至多四年，臨時稅課至多二年。	為使課稅課體、目的、用途、使用及期限明確，爰以明訂課徵年限，如因自治財政

	需要，仍須繼續課徵者，應依本通則重行辦理。
特別稅課不得以已課徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象。	避免重複課稅。
除印花稅、土地增值稅外，得就其他地方稅原規定稅率（額）上限，於百分之三十範圍內予以調高，調整後，除中央原規定稅率（額）上限調整而隨之調整外，二年內不得調高。	印花稅係屬憑證稅，按書立憑證地之規定徵收。因其稅基具有移動性，不宜有差別稅率；土地增值稅基於土地政策之考量，宜由中央訂定統一稅率，爰明文予以排除。 基於租稅法律原則，應就課徵內容、標的、範圍等予以明訂，使納稅人可預測其應負擔稅負。 為避免各地方政府任意調高稅率（額），明訂除中央原規定稅率（額）上限調整而隨之調整外，二年內不得調高。
除關稅、貨物稅及加值型營業稅外，得就現有國稅中附加徵收。除因配合中央政府增減稅率而調整外，公布實施後二年不得調高。	鑒於關稅係對於通過（或）進入國境之貨物所徵收之國（過）境稅，目前世界各國均不准對其附加徵收，且我國已加入世界貿易組織，為符合雙邊或多邊協議，自不應就關稅附加徵收；貨物稅係對特定貨物課徵，以及為避免地方政府以環境保護為理由，利用對貨物稅應稅貨物附加徵收之手段，阻礙貨物稅廠商於該地方設廠，影響貨物稅應稅貨物之流通，故不應對貨物稅附加徵收；另加值型營業稅稅額之計算，係採進、銷項扣抵法，由於稅源具有流動性，各地稅率應力求一致，故亦不應對其附加徵收。

	為避免各地方政府任意調高附加徵收稅率，明訂除中央政府增減稅率而隨之調整外，二年內不得調高。
地方自治條例公布前，應報請各該自治監督機關、財政部及行政院主計處備查。	事關人民權利義務備查後始得公布實施，以示慎重。

資料來源：作者整理。

排除條款之制定雖有其理由，但理由是否合理則見仁見智。地方稅法通則在諸多限制下，加以選舉政治操弄與經濟持續低迷，地方政府的加稅政策恐將困難重重，是否存有租稅輸出、租稅競爭及以腳投票現象，亦為本文研究重點。在本研究實證分析之前，謹就條文規範內容先行探討，謹依相關租稅課徵原則與經驗判斷，先行歸納可能產生窒礙難行之處，或可能降低該通則施行效益之癥結，以提供實際驗證之參考：

## 一、違反環境保護原則及租稅公平原則

地方稅法通則第三條第一項第一至四款規定，轄區外之交易、流通至轄區之天然資源或礦產品等、經營範圍跨越轄區之公用事業、及損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項，不得開徵特別稅、臨時稅課或附加稅課。蔡麗惠指出<sup>81</sup>此舉雖可防杜地方政府藉由對水資源、礦產品之課稅，將租稅轉由轄區外居民負擔，或專以公用事業為加稅對象，但事實上，天然資源及礦產品具有折耗性，本應透過課稅提高使用成本以價制量，避免天然資源過度耗竭而破壞環境，況且水資源保護區、水庫、天然氣礦區影響週邊生活與當地土地發展，經課稅行為可給予適度回饋，以

<sup>81</sup> 蔡麗惠，〈高雄縣開闢新稅源方向之研究〉，國立中山大學公共事務管理研究所碩士論文，2003，頁 50。

符合應益稅原則。美國即有 32 個州對天然資源課稅，亦未禁止天然資源豐富的州採課稅方式轉嫁稅負給非居住者。反觀我國之規定，除了大幅限縮課稅範圍，也未能配合稅制的運作達到環境保護目的，另者，特別保護公用事業且無合理配套措施即給予租稅豁免，相對轄區內應課污染稅或環境稅的相關企業而言，實不符租稅公平原則。

## 二、禁止開徵地方稅之事項不具體

有關地方稅法通則第三條第一項第一至四款規定，其排除之立法意旨雖為避免各地方政府忽略人民日常生活必須之自來水、電力、汽柴油、天然氣等天然資源或礦產品，以及跨區之公用事業等，惟其說法似乎過於嚴苛，甚且損及國家整體利益或其他公共利益之事項亦無明確定義，過於抽象不具體。而地方稅自治條例之制定報請各該自治監督機關審議通過後，尚須報請財政部及行政院主計處備查後始能公布施行，致使認定、核准權限又回歸掌握於中央政府，地方財政自主性難脫被牽制、剝削之命運。

## 三、稅率調增欠缺配套機制之運作

在調高地方稅率方面，以財產稅之契稅與房屋稅而言，近兩年已陸續調降徵收率以舒民困及活絡房地產景氣，欲調高稅率顯有困難；牌照稅為流通稅，亦隨車主戶籍資料查課，目前稅額已顯偏高，如再提高稅額，恐產生排斥效應而逼車主遷移戶籍，最後也無法達到增稅目的；地價稅因公告地價及徵收率有偏低情形，較有調增空間，但因兩價分離政策導致公告地價調升困難度，在未先解決此問題之前，理可提高徵收率作為替代手段；娛樂稅亦有徵收率偏低情事，也有調增空間，只是目前景氣低迷，百業

蕭條，直接調高稅率之加稅動作過於敏感，易遭致反彈，因此，在整體稅制未配套修正前，要單獨調增稅率似已喪失最佳時機。

#### 四、附加稅課容易產生「以腳投票」效應

至於附加徵收國稅部分，微觀以論，以附加稅為地方課稅立法之主要內容，對於地方課稅立法自主權會造成嚴重傷害，已為日本制定地方稅時所揚棄，<sup>82</sup>我國反而以之為地方課稅立法之原則，其施行效果令人質疑，最後恐流於形式而毫無實質意義。且依通過之條文規定，為避免地方政府以環境保護為理由，利用對貨物稅應稅貨物附加徵收之手段，阻礙貨物稅廠商於該地方設廠，影響貨物稅應稅貨物之流通，故不應對貨物稅附加徵收，其解釋似有漠視綠色租稅潮流之所趨，也限縮地方政府選擇課徵環保稅目的空間。復以增值型營業稅稅額之計算，係採進、銷項扣抵法，由於稅源具有流動性，各地稅率應力求一致為由，亦規定不准對其附加徵收。至此，似僅有綜合所得稅與營利事業所得稅適合附加，但是，此二稅目均係以戶籍或營業稅籍登記所在地為稽徵轄區，如開徵附加稅，有可能造成戶籍與稅籍的遷徙，稅源反而流失。

中央擔心產生租稅輸出與租稅競爭情形影響租稅環境而有相關排除條款之制定，地方政府也擔心居民「以腳投票」效應流失稅源而憚於附加徵收，尤其中央減稅政策導致稅制扭曲，所得稅稅負成為多數薪資所得與中低收入者之負擔，倘再行附加徵收，將加劇稅負不公平現象，地方稅法通則之效能顯已面臨考驗。

#### 五、課稅對象、標準與稅率（額）範圍未作統一規範

---

<sup>82</sup> 劉寧添，〈日本地方稅制〉，《稅務旬刊》，第 1448 期，頁 16。

地方稅法僅十條內容，仍有相關內容未完整規範，各地方政府在開徵新稅時恐有爭議，譬如課徵稅目、課稅範圍及各項稅率（額）上下限範圍基準未統一訂頒，有可能形成紊亂的稅制而影響民眾日常生活與企業運作，地方政府在執行上將有困難度。倘能較具體的規範，應有助於維持全國課稅負擔一致性，及確保各地國民的生活條件趨於公平。

## 六、地方稅法通則與規費法之運用有互補效果

地方稅法通則與規費法同時在民國九十一年十二月十一日公布，二者均為地方政府開闢財源的法源與重要手段之一，基於因地制宜及受益者付費原則，規費之徵收與地方稅課之課徵，名稱定義雖有不同，但形式性質卻相近。若以法律規定之立法程序而言，規費法較為簡便，而地方稅須由地方政府擬具徵收自治條例，經民意機關完成三讀程序後，於公布前尚應報請自治監督機關及財政部、行政院主計處准予備查後始可實施。基此，地方政府在籌措財源之際，規費與地方稅課兩者間具有互補性與替代性，因地方稅開徵新稅目之加稅行為較為敏感，不易為民眾所喜好，另外租稅主體與租稅客體之選擇與稽徵技術之克服，也是開徵新稅源所需面對的挑戰。

據李美雪在地方法通則與規費法之策略運用研究表示，<sup>83</sup>首先應基於使用者、污染者及受益者付費原則規劃徵收規費，再積極發展產業，活絡工商活動。只要景氣復甦經濟發展，稅源自然增大，然後再考量開徵新稅，如此循序漸進，稅收相對就增多，地方財源增加進而提高地方財政自主性。也因如此，顯示新增地方

---

<sup>83</sup> 李美雪，〈我國鄉（鎮、市）地方財政惡化因應政策之研究—以地方稅法通則及規費法施行為例〉，碩士論文，國立東華大學公共行政研究所，民 93。

稅目之困難度似較規費徵收之立法為高。

## 七、受益成本之衡量與稽徵技術之操作障礙

各地方政府可就實際需要制定特別稅、臨時稅、附加稅課或調增地方稅率以裕財源，不管任何方式的加稅，均須先行制定增稅之自治條例規範稽徵客體、範圍、稅率或稅額、徵收方式與徵收期限等，再依據條例規定執行稽徵行政。另者，鄉（鎮、市）依地方稅法通則亦有開闢特別稅與臨時稅之權限，但依法須自行徵收，無法委請上級機關代為徵收，就毫無稅款徵收經驗的鄉（鎮、市）而言，應是一大挑戰。甚且各項稅源之徵收未必如預期估計之順行，須業者配合代收的稅款，因害怕流失客源，易遭致業界抵制。且納稅義務人對應行繳納之稅款有可能循立法之疏漏而逃避稅捐，甚至對應納稅款強力抗爭之情事，恐也難以避免。是以，稽徵機關為防杜逃漏、積極催繳，須增加稽徵人、物力，甚至新法上路將有許多難以預期的狀況產生，稽徵機關在稽徵人力與操作技術方面如果無法充分配合努力稽徵，即使有法源可據以加稅，對地方稅源之增加將有減損效果。

## 八、政經形勢侷限地方租稅立法權之落實

「地方稅法通則」係以充裕地方財源、提高地方財政自主性以落實地方自治為立法宗旨。地方政府雖然已取得課稅權，但任何形式的加稅，均將增加人民的負擔。就目前稅目劃分與稅源分配偏厚中央的情況下，冀求各縣市自行加稅獲取財源，將使台灣省民淪為二等國民，因此，地方稅法通則雖已立法施行，然對地方財政之實質助益存有商榷之處。在現有地方稅法通則規範下，除了少數產業、景觀資源條件較佳的縣市有加稅空間外，增闢稅

源的可行範圍相當有限。以陳水扁總統所承諾「任內決不加稅」一語觀之，解決地方政府財政困境，不能樂觀的僅從理論、制度及法律面切入，即認定「地方稅法通則」能落實地方財政自主權，事實上，實務及政治面允為「地方稅法通則」實施成敗的關鍵因素，因為地方派系及選舉因子將緊密牽動著地方稅法通則在台灣政治環境裡的效用。<sup>84</sup>

## 肆、地方政府根據地方稅法通則加稅的可行性

### 一、地方政府加稅可行性探討

所謂租稅，係國家為因應政府政務支出的需要，或為達成其他行政目的，強制將人民手中之部分財富移轉為政府所有。不論任何形式的稅捐，都是取之於納稅義務人，亦即成為人民的金錢負擔，雖然納稅是人民應儘義務，但要人民把金錢從口袋掏出繳交政府，其痛苦感應屬皆然，只是輕重有所差別而已，因此，減稅政策普遍受到民眾歡迎，不論其經濟效益究竟為何，顯然已成為選舉政治下政治人物討好選民的有利工具。世界各國減稅政策之運用也屢見不鮮，我國減稅措施更有過之而無不及，經濟復甦之預期效果尚未可見，稅基卻已萎縮枯竭。

憑實而論，國內外加稅成功的案例相當少，例如美國前任老布希總統，就因競選連任時提加稅建議即慘遭滑鐵盧而連任失利；在我國也有類似情形發生，例如，前財政部郭婉容部長基於股市行情熱絡，並為落實所得稅量能課稅原則，於民國七十七年九月二十四日宣佈自七十八年一月起復徵證券交易所稅，但從

---

<sup>84</sup> 參沈政安，〈地方稅法通則施行後地方稅收增關可行性評估〉，碩士論文，世新大學管理學院行政管理學系，民92，頁19。

此股市一瀉千里，成交指數一路狂跌二千餘點，最後在各方壓力下，不僅復徵政策胎死腹中，郭前部長也因而黯然下臺；另一事證則為前財政部王建宣部長於八十一年間建議，土地交易以實際交易價格為計課標準課徵土地交易所得稅，期能符合覈時課稅與公平原則，進一步更以提昇土地炒作成本為手段，防止財團炒作土地獲取暴利之不公情勢發生。但消息發布之後，在臺灣省議會、台北市及高雄市議會強力杯葛下，課稅案無功而返，王部長亦黯然離職。

以上加稅案例所引發之震撼迄今猶歷歷在目，而一般人民的稅負觀念也頗有「嚴以待人、寬以律己」之走向。譬如以地價稅為例，其稅率與稅基評價一向偏低，但因民眾已習慣低稅負擔，欲提高稅負至合理額度，仍易招致抗議，但民眾對財團、利益團體或高科技產業等等之租稅減免，卻嚴苛批判。在租稅制度未盡健全與公民意識尚未成熟，以及身處中央政府一片不加稅的氣氛中，原有稅制之導正都已顯吃力，遑論新稅目的開徵。欲使民眾心誠悅服接受新稅負，地方政府更應以高程度的規範標準作為立法準據，否則猶恐欲速而不達，甚且紛擾不斷。

加稅雖有其窒礙難行之處，但也未必毫無空間，政府執行力與配套措施的運用應是增闢稅源的重要條件。依據媒體民調發現，<sup>85</sup>在稅負問題方面，曾作過民意調查，其結果顯示：一、在「增稅彌補兩稅合一流失之稅源」議題方面，精英多數意見與企業精英多數意見均持反對意見，但政府未採行；二、在「徵收證券交易所得稅」議題方面，精英多數意見、一般民眾多數意見、知識精英多數意見及行政精英多數意見均持贊成意見，但政府未採行；三、在「取消軍教人員薪資所得免稅」方面，則精英多數意

---

<sup>85</sup> 余致力，《民意與公共政策理論探討與實證研究》。台北，五南書局，民91，頁169。

見、知識多數意見及行政精英多數意見均持贊成意見，但政府仍未採行。<sup>86</sup>依據上述民調顯示，加稅或取消免稅政策雖有精英多數、一般民眾多數、知識精英多數及行政精英多數持贊成意見，但政府往往限於選票考量或其他因素而遲未採行。事實上，人民未必全盤不接受加稅政策，如果能屏除特定利益團體之壓力，並擬具妥適的配套方案以降低衝擊性，加稅應非毫無可行性。

地方稅法通則施行後，很多地方政府雖寄望租稅立法權的落實得以提昇地方財政自主性，但是，地方稅法通則所規範的三種增稅途徑，何者較為可行，以及特別稅與臨時稅的稅目開徵，應如何選擇才不會牴觸法令規定，總總問題讓各縣市多處於摸索觀望階段。迄九十二年六月起，始由台東縣綠島鄉帶動自治條例的送審熱潮，繼有桃園縣、苗栗縣、屏東縣、台北縣及金門縣的跟進，總計有六縣市，十二案地方稅自治條例提送財政部及行政院主計處審議備查，最後財政部審議小組審查通過六個提案，計有桃園縣政府所提之「景觀維護臨時稅」、「營建剩餘土方臨時稅」及「體育發展臨時稅」等三案；苗栗縣政府所提之「土石採取景觀維護特別稅」、「營建剩餘土方特別稅」二案；及台北縣土城市擬課徵之建築工地稅一案，總計六案獲得同意備查<sup>87</sup>，這是地方稅法通則實施兩年來合法獲准課徵之地方稅目，在地方自治史及租稅立法權的實現上都具有標竿意義，也可作為其他縣市在財政自我努力方面的學習表率。

## 二、地方稅法通則施行前後，地方政府的因應對策

---

<sup>86</sup> 同註 84，頁 92，頁 65。

<sup>87</sup> 參考財政部九十三年八月三十一日台財稅字第 0930476822 號函附九十二年八月二十三日召開之「地方稅自治條例審議委員會九十三年第一次審查會議」紀錄；九十二年九月十五日台財稅字第 09304770760 號函附九十二年九月二日召開之「地方稅自治條例審議委員會九十三年第二次審查會議」紀錄；及九十二年十月二十九日台財稅字第 09304783670 號函附之「地方稅自治條例審議委員會九十三年第三次審查會議」紀錄。

在地方稅法通則頒行之前，已有多數地方政府著手進行地方稅自治條例的預擬，頒行後，因通則定有排除條款而導致很多預擬之稅目胎死腹中，但也有為數不少的草案仍孕育而生。各縣市在研提稅目或對增稅所抱持態度略有差異，但大抵上，其課稅主體多為轄外縣民，顯示有「租稅輸出」考量，為完整探討相關議題，茲彙整地方稅法通則施行前後各縣市所研擬稅目之效應如下：

表 3-8 地方稅法通則通過前後之效應彙整表

縣市別	稅目	課稅主、客體	備註
台北縣	溫泉稅	烏來、新店、金山等地之溫泉區的旅館業者或溫泉旅館業者	蘇縣長曾於九十年一月份質疑中央不敢加稅，地方怎敢加稅；另於九十一年五月二十日提出前述構想後，隨即於五月二十七日在多位議員的要求下，保證任內不加地方稅，但並未簽署不對污染性廠商課稅之保證書。
	污染稅	汽機車、噪音、環境、建築工地等污染源之民眾或業者。	
	招牌稅	營利事業懸掛招牌所佔用的空間大小。	
	水源稅	台北稅自來水事業處案使用翡翠水庫水源按每噸水源課稅。	因違反地方稅法通則規定而胎死腹中
	建築工地稅	凡於轄區內，建築工地樓地板面積在五百平方公尺以上者應課徵之，但屬公辦建築及配合公共建設拆遷之就地整建或易地重建者不在此縣。 以工地建築起造人為納稅義務人。 每一平方公尺課徵新台幣二百元	民國九十三年十月通過財政部及行政院主計處備查審議，預估民國九十五年施行。
桃園縣	水源稅	石門水庫	朱縣長認為水庫雖在桃園縣，但北縣板新水廠一天就要用掉 60 萬噸水源。因違反地方稅法通則規定而胎死腹中。
	地價稅率		朱縣長認為改從地價稅著手，效果等同於開徵特別稅或臨時稅。

	民用機場 不動產特 別稅	土地：納稅基準日地政機關之 土地登記簿所載之所有權人或 典權人。 建築物：納稅基準日地政機關 之土地登記簿所載之所有權人 或典權人；未登記者，為稅捐 稽徵處房屋稅稅及紀錄表所載 之納稅義務人。	朱縣長認為桃園縣民未蒙其利卻受其害， 應行課徵並回饋當地居民，且認為此稅課 未抵觸地方稅法通則第三條第一項規定而 提案，但最後財政部仍以違反地方稅法通 則第三條第一項第三款「經營範圍跨越轄 區的公共事業」為由，決議不同意備查。
	民用機場 噪音回饋 特別稅	中正機場 以每航空器每起駕一次新台幣 一千元計徵	同上
	煉油廠特 別稅	煉油廠 每桶（42 加侖）新台幣二元計 徵	同上
	營建剩餘 土石方臨 時稅	土石方資源堆置處理場 每立方公尺新台幣十元計徵	民國九十三年九月經財政部審議小組審議 准予備查，預計九十四年實施。
	景觀維護 臨時稅	申請開採土石之營業人 每立方公尺新台幣十元計徵	民國九十三年九月經財政部審議小組審議 准予備查，預計九十四年實施。
	體育發展 臨時稅	至高爾夫球場擊球之消費者 每人每次新台幣五十元計徵	民國九十三年九月經財政部審議小組審議 准予備查，預計九十四年實施。
苗栗縣	水資源稅	依據水庫出水量向自來水公司 課徵，每立方公尺民生用水價 格 30%	苗栗縣議會九十一年通過「水資源臨時稅 課自治條例」。但因違反地方稅法通則規 定，未提至財政部申請備查。
	溫泉沐浴 特別稅	以溫泉及礦泉之入浴者為對象	屬於對進出觀光遊客課徵之稅目，有租稅 輸出現象之顧慮，尚觀望中。
	土方採取 景觀維護 臨時稅		民國九十三年九月經財政部審議小組審議 准予備查，預計九十四年實施。
	營建剩餘 土方特別 稅		同上
台中縣	水源稅	公營事業和機關（台電及自來 水公司）	因違反地方稅法通則規定而胎死腹中
	空污稅	公營事業和機關（台電及自來 水公司）	同上

	碳稅	發電業與金屬鑄造業轄內營業人其購買煤炭非供直接銷售，而作為產製或儲存原物料、半成品、製成品之燃料者，均屬課稅範圍	同上
南投縣	觀光稅	如通行費向觀光客課徵，對象非縣民，渴望獲得議會通過。	彭縣長同時表示：人民民主主義尚不成熟，對稅負仍會計較，因此實益恐怕不大。
	交易稅	觀光客購買南投特產品。	觀望中
	砂石稅	向砂石業者課徵。	同上
	水資源稅	水利法規定之水權人，未取得水權者為使用收益人。	縣議會已通過，但當時尚無法源依據，後因違反地方稅法通則規定而胎死腹中。
嘉義縣	水源稅	向水庫徵收，每公噸水課徵新台幣一至三元，預計每年可增加2-6億元。	陳縣長認為：嘉義縣內有增文及仁義潭二水庫，該縣縣民卻不能用增文水庫的水，甚不合理。因違反地方稅法通則規定而胎死腹中
高雄縣	土石開採稅		楊縣長認為可能影響投資意願，須審慎評估。
台東縣	自行車道清潔費	遊客每位十元	鎮代表提會，鎮長同意，但仍觀望中。
台東縣 綠島鄉	觀光資源生態維護臨時稅	進入該鄉之自然人，但設籍於該鄉之居民不在此限 每人每次五十元	民國九十三年九月經「地方稅自治條例審議委員會」審議結果，以涉及自然人進出問題，決議暫緩。
屏東縣 務台鄉	生態維護臨時稅		同上
金門縣	環境維護臨時稅		同上

資料來源：參自沈政安<sup>88</sup>研究資料及筆者研究整理

## 從表列各縣市在地方稅法通則施行前後所研擬之各種稅目觀

<sup>88</sup> 同註 84，民 92，頁 45-46。

察得知，大部分稅目有「租稅輸出」性質，故如水資源稅與砂石稅等為各縣市政府所偏好，但因違反於後所頒行之地方稅法通則規定而無法推行。另外以觀光資源或環境維護等相關稅目亦多，同樣也具備「租稅輸出」性質，諸如苗栗縣之溫泉稅及屏東縣、台東縣、金門縣之環境維護稅目等，但迄今（民國九十三年十二月）仍未有成功案例。該等稅目之具有租稅輸出性質，雖然多數學者主張具有「租稅輸出」現象的稅目不應由地方徵收，但也有學者認為應回歸自由競爭機制，以達資源配置最適原則。但最終結果為何，仍須依侍中央財政政策傾向及「地方稅自治條例審議委員會」的審議認定，作為遵循標準。

## 伍、小結

依我國目前租稅環境，擬推動地方稅由地方自主立法誠非易事，甚至有人認為其財源規模不大，象徵意義大於實質意義，恐將白忙一場。何況無論開徵特別稅、臨時稅、調高稅率或附加稅課，均屬加稅行為，尤其附加稅率依目前租稅環境而言，根本無執行可行性，地方稅率的調升也已失其契機，剩下的只能考慮課徵臨時稅或特別稅一途。只是，在各政黨正沉陷於政權保衛戰之際，選票之獲得始為首要考量，任何增加民眾負擔之加稅政策，猶如一刀兩刃，對選票必有負面效應而被地方首長視為洪水猛獸而不敢碰觸，期望制定地方稅予以加稅著實不易，抑且，地方政府兼具稅務、法制及租稅規劃之人才普遍不足，尤其稅法之稽徵技術、稽徵成本的考量及溝通協調的培養等，均影響執行之成敗，地方政府有必須再強化精進，以提昇全觀稅法素養，否則，乍然實施地方稅由地方政府自行立法，將造成推動之阻力。<sup>89</sup>

---

<sup>89</sup> 同註 43，頁 10-17。

雖然已有縣市成功制定地方稅自治條例，但均屬對少數、特定對象如建築相關業者或高爾夫擊球消費者課徵，至其他未通過審議備查之提案，則均屬對轄區外居民課徵之稅目，是類法案因未對轄內多數居民產生加稅衝擊，因此不會轉嫁加稅壓力給民意代表，故民意代表機關較為支持。但以地方稅法通則賦予地方加稅途徑論之，如僅能針對少數、特定對象課徵，將失其立法宗旨。

事實上，加稅的政治敏感度雖然高，阻力也大，若先從擴大稅基導正稅制方面先行著手，再配合地方首長的執行魄力與成熟民氣以營造健全租稅環境，其他加稅途徑不盡然沒有空間，是以，地方稅法通則的施行效益無法脫離政治選票文化之干係，與稅制之健全程度亦關係密切，如何落實地方租稅立法權的實現，地方稅法通則的效益檢驗正可提供未來改善方向的參考。

## 第四節 地方稅課相關問題之探討

### 壹、地方稅目少、稅收不豐

我國稅制歷次之沿革，多半著重於稅目的改隸與稅收分成規定，因為稅課收入的多寡直接影響地方財源自主性的高低，故其稅課項目之劃分厥為重要。台灣地區國、地稅目的劃分，自始即有偏厚中央之實，自民國四十年起雖歷經數次修正，譬如，印花稅原屬國稅，民國七十一年改為省稅，八十八年精省後改列為縣市稅；土地稅於七十七年以前皆為省稅，之後改劃歸縣市稅等，但該等修正對地方財源影響不大，惟八十八年營業稅改隸國稅，對財源已顯枯竭的地方而言，即有雪上加霜之痛。依現行財政收支劃分法的規定，目前我國稅目劃分為國稅與直轄市稅及縣（市）稅，國稅計有關稅、綜合所得稅、營利事業所得稅、貨物稅、遺產與贈與稅、證券交易稅、營業稅、菸酒稅及期貨交易稅九種稅目；直轄市稅及縣（市）稅計有地價稅、土地增值稅、房屋稅、契稅、汽機車使用牌照稅、印花稅及娛樂稅七種稅目。

相較其他國家之地方稅目，我國地方稅目過少是不爭事實。例如，美國地方稅有不動產稅、動產稅、個人所得稅、公司所得稅、一般銷售稅、特種銷售稅、使用稅、總收入稅、娛樂稅、分離稅、遺贈稅及證照稅等；加拿大有個人所得稅、公司所得稅、銷售稅、不動產稅、營業性財產稅、土地轉讓稅、土地投機稅、娛樂稅、賽馬稅及特別估價稅；鄰近台灣的日本，其政體也是單一國制，在道府縣方面有居民稅、事業稅、固定資產稅、礦區稅、汽車稅、汽車取得稅、水利地益稅、香煙消費稅、高爾夫球場利用稅、汽油提取稅、狩獵者登記稅及入獵稅；在市町村有市町村居民稅、事業稅、固定資產稅、礦區稅、輕汽車稅、都市計畫稅、

水利地益稅、共同設施稅、宅地開發稅、香煙消費稅、入湯稅及國民健康保險稅等。我國地方稅僅七種稅目，與上述國家比較，顯為過少，且課徵面向不廣，由此可知，我國地方稅目確有拓展空間。

以我國稅源劃分狀況而言，中央稅收多達九項，且以直接稅為主，如綜合所得稅、營利事業所得稅，依賦稅署賦稅統計資料，其九十一年稅收高達 3,929 億元，間接稅如營業稅與貨物稅，其稅收亦高達 3,583 億元，對中央收入之挹注功能相當強大。地方稅則以財產稅為主，稅基小，稅收彈性低，七種稅目以九十一年為例，地價稅收入僅 502 億元已是眾稅之冠，但七項稅目合計數僅有 2,092 億元，較之營業稅收已嫌不足，更遑論所得稅之高稅收及其他國稅項目之加總。地方稅收因彈性小，成長速度緩慢，實難支應地方公共支出的快速擴張。

## 貳、營業稅改隸國稅之影響評析

我國營業稅自民國四十年以來，依財政收支劃分法劃歸為省（市）稅，由地方稅捐稽徵機關徵收之，其稅收向為地方政府最重要的收入來源。營業稅稅收會因經濟景氣商業繁榮而增裕，從民國七十四年實施加值型營業稅以來，除八十九、九十年負成長之外，每年稅收均以正數年增率成長中，全國營業稅收從七十四年的 381 億元增加到九十一年年的 2,147 億元，而且依八十八年修正前之財政收支劃分法所規定的分配方式，在省以其總收入 50%由省統籌分配縣（市）；在直轄市以其總收入 50%由中央統籌分配省及直轄市，是以，營業稅全額稅收均由地方政府所共享，乃各縣市政府最為重要的財源。嗣因八十八年一月二十五日國家發展會議之意見，以地方政府紛紛爭取營業稅稅收，要求轄區廠商總、

分繳，造成企業營運困擾，及以實施加值型營業稅國家都將營業稅列為國稅為由，另為配合中央精省政策，而將營業稅改劃分為國稅，並自八十八年七月實行。營業稅收為機會型消費稅，稅收一向豐裕，原是地方政府最重要之稅源，營業稅改隸國稅之後，依現行財劃法規定，以總收入減除統一發票給獎獎金後之 40%，由中央統籌分配直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市），改制後，中央因而多得 60%之營業稅收，相對的，地方政府也因之損失 60%自主性財源，對明顯短缺之地方財源而言更是捉襟見肘。

依租稅劃分理論，中央與地方稅源之劃分，概依數量範圍說、利益能力說及徵收便利說為基本劃分標準，也就是說稽徵範圍大、數量多，或依據納稅人稅負能力高低，或以中央稽徵較能掌握稅源為由等，可將稅目劃歸中央徵收；反之，倘稽徵範圍與數量不大，或考量使用者付費原則，或由地方稽徵便利無礙者，則劃歸地方徵收，始符合稽徵效率與公平原則。中央依法雖得以掌控稅目劃分權利，然而劃分時仍應考量地方分權之均衡性，否則易流於專斷集權。即使地方政府間有營業稅收總、分繳之紛爭，或許透過合理、公平的分成方式即可解決，甚且實施加值稅型營業稅國家雖有將營業稅列為國稅之實例，仍應衡量各國稅目劃分之體制背景與稅制設計之不同，不應貿然相提並論，甚且觀察鄰近國家，如日本督道府普通稅有等同於我國營業稅之事業稅、督道府及市町村目的稅均有事業所稅；韓國目的稅中亦有事業所稅；另法國直接稅中也有營業稅的規範，而且，營業稅向為地方最重要財源，僅因未能弭平地方爭議即逕以粗糙理由將其改隸國稅，如此作為，不僅無法治本也難杜地方悠悠之眾口。

況且在討論營業稅改隸問題之際，亦有提議改隸國稅後應將其稅收 100%分配給地方政府，但最後中央仍控留 60%，似難消弭

地方不平怨氣。事實上，如何補救地方財源缺口，應是中央與地方政府共有的目標，否則中央逕把稅源豐富的大稅一手獨攬，將使地方稅源短缺而需處處仰賴中央奧援，進而中央與地方政府的對立情勢亦難平歇。

### 參、土地稅兩價分離制度使地價稅收一蹶不振

長久以來地方財政依賴中央補助甚深，而中央對地方的租稅努力也無特別的箝制或要求，使得地方政府對其原應掌握的稅基或稅源鮮少關注而流失改革的契機。特別是稅源穩定的地價稅，目前乃地方政府最大宗的稅源，地價稅的徵收，概依公告地價為課稅標的，但因公告地價偏離市場價格太遠，也遠低於土地增值稅據以課稅的公告現值，即使台灣地區的地價隨經濟繁榮而急遽上揚，公告地價常未能適時反映合理價格，影響地方稅課收入甚鉅，不僅助長地方財政惡化情勢，同時也可能造成地價稅稅負的不公平現象。

我國目前土地價格為一地三價，即市價、公告現值與公告地價。公告現值與公告地價分別為土地增值稅與地價稅課徵依據。公告現值每年評定一次，公告地價則三年評定一次。民國八十年以前乃實施兩價合一制度，該制度係指重新規定地價年度，以當年度公告現值為公告地價，以求二價之評價合理。惟為抑制土地投機，並達到土地漲價歸公之立法意旨，公告土地現值允宜同步調高以接近市價，在兩價合一情況下，公告地價與地價稅勢必隨之提高，但因地價稅課徵範圍相當普及且為定期年徵，重新規定地價後之地價稅會有節節攀升之趨勢，終遭民間強力反彈，各地方政府在強力反彈聲浪中，導致每年公告現值的調整無法適當反映市價的漲幅。為顧及公告現值貼近市價以遏止土地投機之功

能，乃自八十年起實施兩價分離制度，亦即在重新規定地價年度，其公告地價不必然與當年度公告現值相同，期以降低地價稅負之上升幅度，並免除公告現值調升阻力。

自八十年實施兩價分離制度迄今，土地公告地價歷經八十三、八十六、九十及九十三年四次重新規定，各縣市政府提交地價評議委員會評議之公告地價，在市景行情衰退、民意強力介入，及公告地價與公告現值間之關係已無強制性規定等因素，導致公告地價調增幅度相形偏低，遂與公告現值逐年擴大差距。根據內政部地政司統計，八十九年度全國二十五縣市（含北、高二市及金馬）平均公告現值約為正常交易價格之 58.45%，而公告地價僅占公告現值之 23%，甚至有些縣市其公告地價不及公告現值的二成。由此可見在兩價分離政策下，公告地價背離市價行情已遠，嚴重腐蝕地價稅基，地方政府即使想調高公告地價期求合理徵收，已顯欲振乏力，對地方稅源收入產生極為不利之影響。

有關目前公告地價、公告現值與市價間之差距，茲依相關學者之說法整理如下：

表 3-9 公告地價、公告現值與市價關係表

學者	公告地價、公告現值與市價之比例關係
林振國 <sup>90</sup>	八十三年重新規定地價後，台北市公告地價占公告現值 44.06%，台灣地區公告地價占公告現值 21%。
黃細清 <sup>91</sup>	公告現值遠低於市價，公告地價約僅公告現值二成餘。

<sup>90</sup> 林振國，〈土地稅對我國財政的貢獻及應有之改進〉，《財稅研究》，第 27 卷，第 4 期，民 84，頁 1-16。

<sup>91</sup> 黃細清，〈當前地方財政收入問題及改善之探討〉，《財稅研究》，第 29 卷，第 6 期，民 86，頁 24-39。

蔡吉源、 林健次 <sup>92</sup>	以法拍地價視為市價，八十六年的公告地價約占市價 17.37%。
蔡吉源、 林健次 <sup>93</sup>	桃園縣統計資料顯示，八十六年公告地價約占市價 10.9%。

資料來源：作者整理，參自林振國、黃細清、蔡吉源、林健次研究資料。

我國地價稅課稅稅基（公告地價）嚴重偏低於市價已是不爭事實，反觀世界各國，土地課稅稅基之估價比率接近市價的 50%，例如美國估價比率在 30-50%，印尼在 20-100%，日本在 1994 年已將估價比率提高至 80%<sup>94</sup>，而且這些國家所課徵之土地稅並非土地交易稅，而是針對土地持有之課徵，其估價比率高出台灣地區數倍，顯見台灣地區地價稅課有過輕情形，亦即地價稅有相當高的調增空間。

單一國家中，對於地價稅的稅基保護與稅率之衡量頗為謹慎，在我國地價稅雖是財產稅之重要成分，也是地方政府主要的財源，除了稅基被窄化之外，稅率也被壓低，似有不被重視的現象。我國土地增值稅採分離課稅，其原意乃為落實 國父之土地漲價歸公理念，故有重課土地增值稅與輕課地價稅的政策走向，以避免土地稅負過重。但實施多年以來，土地增值稅之公告現值未能貼近市價，造成土增稅有效稅率偏低，地價稅則不僅據以課徵之公告地價尚且未及公告現值，連稅率都一路走低。若以公告地價作為稅基，我國地價稅有效稅率為 1%，房屋稅約為 1.5%，若以市價作為稅基，則我國地價稅真實有效稅率約為 0.01%，與其

<sup>92</sup> 蔡吉源、林健次，〈我國土地稅制下地價稅與土地增值稅對地價的影響〉，《財稅研究》，第 31 卷，第 5 期，民 88，頁 1-19。

<sup>93</sup> 蔡吉源、林健次，〈由十年歲入預決算看桃園財政—兼論地方財政問題〉，《財稅研究》，第 33 卷，第 1 期，民 90，頁 1-26。

<sup>94</sup> 同註 92，民 88，頁 1-19。

他國家相差甚遠。單一國家中之英國，其土地稅均改為單一稅率，日本亦有 4% 之稅率水準，新加坡更高達 11.5%，可見我國土地稅課稅在稅基擴大與稅率調升方面均有改革調增之必要。

## 肆、土地增值稅之減免政策探討

我國土地增值稅的徵收源自國父「漲價歸公」及「地利共享」的思想，使土地增值部分全部歸於全民共享。目前大多數國家均將土地增值稅視為資本增益，並入其所得課稅或分離課稅，但我國則將徵收土地增值稅列為地方稅，併以重課原則藉以達成漲價歸公的基本國策。以租稅本質而言，土地增值稅屬所得稅性質，但在我國平均地權理論架構下，將其歸屬為財產稅，並劃歸地方稅，確有其特殊的歷史背景。

土地增值稅之課徵係已規定地價之土地有所有權移轉行為時，按其漲價總數額以超額累進方式課徵之。其稅率除自用住宅優惠稅率為 10% 之外，一般稅率有 40%、50%、60% 三個級距。探究土地增值稅之問題，其癥結在於據以課徵之公告現值長期偏低，致超過公告現值部分之增值利益不必繳納土地增值稅，另按所得稅法規定，其所得亦屬免徵；而同一年度多次移轉者，因公告現值未調整亦無須繳納，似有違反漲價歸公政策與租稅公平原則。

尤其在農業用地移轉方面也有頗多爭議，而農業發展條例之修正對地方稅源的損傷更屬嚴重。土地增值稅的稅收多寡與國土綜合計畫有關，<sup>95</sup> 農業發展條例修正前，農業用地移轉與自耕農繼續作農業使用始有免徵土地增值稅之適用，原係以照顧經濟農民

---

<sup>95</sup> 同註 81，民 92，頁 45。

為立法宗旨，最後卻有益於假農民。農業發展條例修正後，大幅放寬移轉自然人繼續作農業使用者不課徵土地增值稅，造成農地所有者享受租稅優惠，相較一般民眾之一般土地移轉時所承擔稅負，似有損租稅公平原則，亦使地方政府流失巨額稅收。葉淑儀<sup>96</sup>指出，我國現行土地增值稅制之規定及採行之減免措施，相較於採行土地增益課稅制度之國家及已開發國家之土地租稅制度，除南韓極少地區經營五年以上之牧地繼續自耕八年以上且課徵農地稅之土地，得免徵不動產抑制稅外，均無對農業用地移轉有免稅之規定，顯示我國現行租稅優惠減免措施過於浮濫。

近年來不動產市場景氣持續低迷，究其原因，在供給面而言，空屋供給量太多；在需求面，則因全球經濟景氣不佳，引發國內需求減低，經濟成長衰退，失業率攀高，國民所得降低，購買力下降，復以國內政局不穩，資金外移，導致不動產需求減弱。為挽救景氣低迷及供過於求的房地產市場，政府實施「土地增值稅減半徵收」之財政措施，圖以刺激買氣振興房地景氣。實施期間為九十一年二月一日起至九十三年一月三十一日止，減半徵收期間二年，其政策訴求為落實財政改革意旨、兼顧地方財政自主與提振房地產市場景氣，俟期滿後再研議修法永久調降稅率。惟九十三年一月期滿以修法不及為由，減半徵收政策延續一年，眼看九十四年一月將屆，但行政院已有消息傳出，情況如同上年，應會再延續一年，中央行政立法效率的低落讓人既擔憂也疑惑。根據研究結果，<sup>97</sup>土地增值稅減半徵收之最大受益者為財團或人民節稅規劃之投機行為者；土地增值稅減徵對地方財政影響性雖不至於過劇，但財政部對實質損失之認定方式<sup>98</sup>，仍對地方產生不利影

<sup>96</sup> 葉淑儀，〈農業用地移轉免稅問題之研究—以台北縣為例〉，《財稅研究》，第35卷，第1期，頁102-127。

<sup>97</sup> 蘇進步、歐陽峰、李佩娟，〈土地增值稅減徵對地方財政影響之研究〉，《財稅研究》，第35卷，第1期，頁92，頁99-100。

<sup>98</sup> 財政部對實質損失之認定係以實施前一年實徵稅額與實施減半徵收後稅收實徵之差額謂之。此種方式對地方政府而言相當不利，因減徵期間因減稅刺激買氣，該期間稅收不致比未減徵年度少，故難有實

響，減半徵收政策的實施對地方稅收減損程度相當嚴重，對往後地方財政問題將是一大隱憂。

在理論上，土地增值稅應屬所得稅性質，乃所得稅之分離課稅，且土地增值稅之稅收隨土地商機之消長而不定，為典型之機會稅目，而且目前我國土地稅制在土地增值稅名目稅率太高與地價稅稅率又太低的組合下，容易形成囤積居奇的閉鎖效果(lock-in effect)，而影響房地產正常交易，故財政者多主張將土地增值稅劃歸國稅，改課土地交易所得稅。另外，朱澤民亦提出，<sup>99</sup>土增稅為資本利得，應為所得來源之一，即應以個人或家庭之總所得為課徵標的，但目前僅對單一所得採累進稅率，未符合量能課稅原則。放眼世界各國也都將此類所得併入個人所得中課徵所得稅，即使在英國，雖有資本利得稅之課徵，但仍歸屬國稅範圍，故而，土地增值稅之改隸國稅範疇，應是健全租稅結構的重要議題，只是在地方稅目已然嫌少的情況下，再將土地增值稅改隸國稅，地方財源短絀之情況將更顯困窘。因此，若將土地增值稅列入所得稅後，再以統籌稅款方式全數分配與地方政府，或可收租稅結構健全與兼顧地方自主稅源之利，這也是我國未來租稅改革的重要項目，目前財政部已將之列為財政改革方案中之長期改革措施。。

## 伍、其他地方稅目之問題分析

### 一、印花稅稅源萎縮

---

質損失須由中央負擔之情形發生，但減徵後交易買氣必然遽降，其稅收減少數已非中央需補足之責任，概由地方政府自行承擔，中央顯然未對減稅政策真正負起彌補承諾。

<sup>99</sup> 朱澤民，〈當前地方稅制之檢討與改進方向初探〉，《財稅研究》，第3卷，26期，民83，頁28-51。

我國印花稅之貼花規定，原由指定主管機關制定統一標準用於全國，故初始為國稅設計，後因客觀的經濟與社會環境發生重大變化，也由於地方財源逐年短絀，原定劃分標準已無法因應實際需求，乃至民國七十一年起改為省稅及直轄市稅。惟自七十五年新制營業稅實施，將營業發票貼用印花稅票規定取消後，印花稅收驟減，其對地方政府收入助益便開始下滑，嗣於八十九年改為直轄市稅及縣市稅，其重要性仍式微不振，甚至有多數學者專家主張廢除印花稅，地方稅目偏少雖是不爭事實，屬其範圍之印花稅不僅稅源萎縮，更有被取消的可能性，這對地方財源之削弱仍具有影響性。

## 二、使用牌照稅之免稅美意被濫用

我國使用牌照稅之制定始於民國二十五年，其課徵有規費之性質，民國三十三年頒布「使用牌照稅法」，八十九年改為直轄市稅及縣（市）稅。其稅課性質為消費類別，為應益原則之具體表現，也是地方政府穩定的稅源之一。但民國八十七年修正使用牌照稅法第七條第九款規定：「專供持有身心障礙福利手冊並領有駕駛執照者使用之交通工具，每人以一輛為限。但身心障礙情況，致無法取得駕駛執照，經各地主管交通機關證明者，每戶以一輛為限。」該法條之修正對身心障礙者的照顧用意尚可理解，但動輒以租稅優惠為工具已使租稅結構失其合理性，尤其條文設計之不周延，使照顧身心障礙者的美意被有心人士操弄而成為避稅的門道。該條文規定造成地方政府流失巨額稅收，據交通部公路局九十年統計數，地方稅收因之損失十九億五千四百萬元。中央以傷害地方財政為代價所制定的社會福利政策，不僅未能真正照顧弱勢族群，且對地方流失的稅源也未能補助，對日益困窘的地方財政有加深惡化之實。

### 三、房屋稅之房屋現值核定偏低

房屋稅係依據核定之房屋現值課以所適用之稅率而計徵。房屋現值又稱房屋標準價格，其現值係由各縣市不動產評價委員會根據房屋標準單價、房屋地段等級率及折舊率所評定。據估計房屋現值約僅房屋實際價格之三成左右，且房屋之標準單價自民國七十年一月一日調增 40%迄今未再調整，民國九十年六月房屋稅條例修正，規定房屋現值每三年須重新評定一次，惟各縣市除在房屋地段等級率作些許調整外，房屋單價幾乎不動如山，其最大原因在於各縣市稅捐單位並無房屋建造成本單價的評定專家，而且在民意高漲與選舉政治文化干擾下，稅務機關多半維持現狀，以避免遭受抵制與抗議，因此，房屋現值要調整到市價程度已難實現。

房屋稅條例的修正重點尚包括法定稅率之調降，中央逕將房屋法定稅率調降，迫使地方政府不得不隨之調降，以住家用稅率為例，由 1.38% 之下限調降為 1.2%，降幅高達 13%，以八十七年全國房屋稅收實徵數為準，住家用比率約占總稅收之 80% 計算，估計每年損失達四十五億元，地方稅收再次淪為「中央請客地方買單」之犧牲品。

### 四、契稅之稅率調降

契稅乃不動產（房屋）移轉所有權時所課徵之稅，契稅未繳清即無法辦理所有權移轉登記，因此欠稅數少，稽徵方便，稅收雖然不多，卻也是地方重要財源。近年來由於建築業不景氣，中央又以刺激景氣回升為由，於八十八年修正契稅條例，將所有契稅稅率調降 20%，以八十七年一百四十三億稅收計算，稅收損失達

二十八億元，加上廢除監證制度，短收三億元的規費收入及停止附加徵收教育捐（本稅 30%）四十億元，估計地方政府每年損失約七十一億元。

## 五、娛樂稅收彈性偏低、稅源難以掌握

娛樂稅收彈性偏低，其稅收隨著經濟發展卻不增反減，其主要原因在於民國六十六年以後，娛樂稅之課徵範圍便未曾調整，現今許多新興娛樂行業早已取代多項課稅娛樂項目之地位，而舊有課稅項目實質徵收率的調降及稽徵方式欠缺現代化，致使無法掌握各項翻新之逃漏稅現象，進而造成娛樂稅無法成長。

娛樂稅之課徵原為維持社會善良風氣、抑制奢靡，故對於歌廳、舞廳、撞球場等課以重稅，以期達到「寓禁於徵」之目的，然而隨著時代變遷，民眾之民生需求與日俱增，對於各項休閒活動之需求與當初娛樂稅課徵範圍之認定大相逕庭，課徵種類及稅率也因之有減少下降之趨勢。八十八年實徵數僅有十三億元，對地方政府財政助益不大。

## 陸、小結

我國地方稅制結構之未盡健全有其時代背景，在財政收支劃分法的規劃下，地方稅目與稅收分配已然短缺，在中央財政集權政策下，財政收支劃分法雖歷經數次修正變革，對地方財政也未有實際挹注效果，甚至使地方稅制失其公平與效率性，尤其營業稅的改隸、土地兩價分離評價制度的實施、土地增值稅農免等減稅政策，以及稅率只降不升的政策運用，使地方租稅結構一再受到扭曲傷害。因此，在中央集權又集錢的思考模式下，地方政府

若想力挽狂瀾進行地方稅課的改革以提昇財政自主程度，仍需仰賴中央財政權力下放的決心與租稅改革的魄力。

## 第五節 中央減稅政策對地方租稅環境之影響

### 壹、我國國民租稅負擔現況

世界各國常以租稅減免政策作為促進產業投資與復甦商業經濟之手段，我國亦然，甚至有擴張運用的趨勢。以往政府為鼓勵投資，刺激經濟發展，或為推動某特定政策而陸續實施多項租稅減免措施，加上政治民主化後的選舉頻繁，減免稅成為有利的競選口號與工具，在減免名目不勝枚舉的情況下，不僅影響稅制公平，亦使租稅收入無法與經濟發展同步成長，稅基更是遭受嚴重侵蝕。台灣國民賦稅負擔率（國民稅負占國內生產毛額的百分比）由 1990 年的 19.04% 降至 2001 年的 12.79%，2002-3 年更降至 12.2%，以 2001 年為例，遠不及工業國家平均 27.7%，亦較韓國 19.5%、新加坡 16.2% 及菲律賓 18% 為低。近十年主要財政收支指標的演變彙表如下：

表 3-10 近十年主要財政收支指標的演變彙總表

單位 100%

年別	國民租稅負擔率	政府收入佔 GDP 比率	政府支出佔 GDP 比率	賦稅收入年增率	經濟成長率
1990	19.04	25.48	27.67	14.01	5.39
1991	17.76	23.58	29.58	4.23	7.56
1992	18.83	25.27	28.83	17.44	7.49
1993	17.81	24.06	28.25	4.51	7.01
1994	17.89	23.90	27.57	9.97	7.11
1995	17.00	22.80	27.27	2.57	6.42
1996	15.30	21.38	26.53	-1.69	6.10

1997	16.24	22.14	28.98	14.76	6.68
1998	15.24	22.73	26.11	0.40	4.57
1999	14.19	20.01	26.02	-3.11	5.42
2000	13.76	19.84	24.34	1.41	5.86
2001	12.79	18.32	25.00	-6.74	-2.18
2002	12.27	19.33	24.23	-2.59	3.54

資料來源：參考財政部各年賦稅統計年報研究整理。

由上表得知，政府收入佔 GDP 比率均小於政府支出佔 GDP 比率，顯示政府入不敷出之狀況每年皆然，逐年赤字預算使政府財政每況愈下。即使經濟成長率為正數表現，國民租稅負擔率卻仍逐年下降，亦顯示減稅政策之濫用致使稅基嚴重流失。

## 貳、 減稅政策浮濫侵蝕稅基，違反租稅公平原則

在現行租稅架構下，政府常以強化產業競爭力為口號進行租稅減免措施，但租稅政策的運作，攸關各種競爭性資源的使用、產業間的互動關係，及整體經濟環境變遷，一但租稅獎勵僅是為獎勵而獎勵，其效益性將受質疑。減稅之運用雖有其政策目的，但在政策目的與社會公平間仍不應失其平衡性。國際競爭大師麥可波頓 (Michiel E Porter) 於九十年七月一日在台北演講時，即針對中央減稅政策提出論述，指陳減稅紓困對台灣是幫倒忙，他不認為減稅有助於目前台灣的經濟發展，台灣企業過度依賴政府減稅政策作為刺激經濟復甦的工具，是不值得期待的；另外，美國學者里維.巴特拉 (Dr Ravi Batra) 於著作「1990 經濟大蕭條」(The great depression of 1990) 一書中，說明 1930 年代的經濟大恐慌，是由於 1921、1924、1926 及 1928 年實施減稅政策的結果，這種政策極受大企業與高所得者的歡迎，但會形成財富的集中。根據

巴特拉的研究分析，在 1920 年初，財富集中已相當嚴重，當時僅有百分之一比例的富有家庭，就擁有全美三分之一的財富，到了減稅之後，短短七年間，財富集中的狀況更為嚴重，貧富懸殊成為社會動亂的主要原因。<sup>100</sup>誠言之，維護租稅公平性是租稅課徵最重要的基本原則，如果租稅制度設計有偏厚利益團體或有錢人，全國稅收卻由大部分的薪資階級負擔者，即難謂租稅公平性。

### 參、中央減稅政策對地方財源的衝擊

依據卓吉成實證分析結果，<sup>101</sup>顯示租稅減免對於誘導及促進產業經濟發展，整體而言是有顯著效果。其中，早期非常顯著，近期稍微顯著，而最近期已不顯著。其原因乃早期人民所得偏低，工商業不發達，以及發展遲緩落後地區其減稅利益較高，所以實施租稅減免會促使投資增加；近期及最近期人民所得提高，工商業較發達，以及發展繁榮進步地區，其減稅利益較低，因此實施租稅減免以提高投資的幅度較少。準此，以我國目前經濟繁榮程度，減稅政策的利益效果已不明顯，為免排擠其他經濟效果與扭曲健全稅制，應有檢討修正的急迫性。

減稅政策的論點各有所據，反觀我國減稅政策卻有愈罷不能的趨勢，中央常以振興房地產市場繁榮經濟景氣為由行減稅之實，長久以來，政府打著協助產業「根留台灣」、加速推動經濟成長的冠冕堂皇旗號，不斷地施行各種租稅減免政策，根據行政院經建會研析稅收流失原因，其中「促進產業條例升級條例」為最大元兇，在短短九年期間膨脹 10.1 倍，民國 90 年的稅收損失即高達 610 億元，占當年度所得稅收入的 12.8%，難怪中央財政會持續惡

<sup>100</sup> 王盛賢，〈課徵土地增值稅的在沉思〉，《稅務旬刊》，1877 期，民 92，頁 9-10。

<sup>101</sup> 卓吉成，〈台灣租稅誘因與產業經濟發展之研究〉，碩士論文，佛光人文社會學院經濟學研究所，民 92。

化。另以土地增值稅減半徵收兩年政策為例，執行期間自九十一年二月一日起至九十三年一月止，雖然土增稅有增收情形，但就事論事，因減半徵收之故，這段期間土增稅徵收數實際上就是稅收流失數字，雖然中央允諾會補足稅收損失之數，但計算標準卻非徵收數的半數，補足之說流於冠冕堂皇而不切實際，而且減稅期間過後的稅源流失仍需地方自行吸收，復以土增稅減半政策的受惠者多為擁有大批土地的財團，況且研議中的降稅案，預計將土增稅率級距降為40%、30%及20%，而攸關一般民眾權益的自用住宅優惠稅率則不在降低範圍，以上各種不合理現象，益使減稅政策的公平性受到質疑。

近十年來臺灣幾乎是無稅不減，包括證券交易稅、房屋稅、契稅、使用牌照稅，土地增值稅、貨物稅、娛樂稅，所得稅、地價稅，營業稅等，各有一次或多次之減免政策，嚴重侵蝕破壞稅基之穩定性。據估計，該等減免稅政策，每年造成國庫近千億元的損失，<sup>102</sup>就地方而言，該減稅政策之立法，地方根本毫無反抗能力，每年約計減少五百億元稅收，又無替代財源的挹注，對地方財政困窘情形有如雪上加霜，也使中央與地方財政問題愈顯糾葛。減稅政策的不當運用嚴重侵蝕稅基，致使租稅結構形成扭曲現象，如果要加強地方租稅立法權及提昇地方財政自主性，當務之急乃應先進行稅制改革，全盤檢討修正減稅政策，使租稅結構符合公平之基本原則要求，否則租稅環境惡劣，欲提昇地方財政自主之訴求將成空談。

## 參、小結

以租稅減免為誘因而達成投資促進或產業經濟發展的例子，

---

<sup>102</sup> 趙揚清，〈穩健財政有待改進稅制〉，《財團法人國家政策研究基金會》，民90年10月3日國政研究報告。

在世界各國並非少見，在我國亦不例外。持平論之，減稅政策之實質效果是否能真正刺激產業發展或活絡市場經濟，進而厚植課稅基礎，學界各有不同見解，而租稅減免最常引人詬病之處，即在於違反市場機能及租稅中立原則。倘執政當局未能審慎評估減稅在經濟、財政、社會層面所衍生之問題，動輒以減稅政策作為解藥靈丹甚或當成討好民眾的政治工具，恐有刺激產業厚植稅基之立意未成，但稅源短缺、稅制扭曲之弊端已然呈現。減稅政策之妥適性成為中央與地方財政問題之重大考驗，因此政府應以宏觀角度制定租稅政策，提高租稅環境競爭力，不宜過度依賴片面的租稅減免功能。

近來泛紫聯盟發起的抗稅呼籲，對現行租稅公平性已然挑起最嚴重質疑，甚且減稅政策對地方財源的減損不僅加深地方財政自主困窘問題，租稅體制受到嚴重扭曲亦將削弱地方稅法通則所賦予地方政府增闢稅源之加稅功能，對地方財源自主性之影響至深且鉅。暫時性的減稅或許可以刺激經濟景氣，但長期而言將造成政策的彈性疲乏進而扭曲稅制，所以減稅政策的檢討修正對現階段稅改之推動至為重要。

## 第六節 我國租稅制度改革現況

### 壹、我國租稅制度之沿革

租稅制度係以私有財產制為主的資本主義制度之現代民主國家，為推行公共事務，取得經濟資源的主要方法。租稅制度就執行面而言，係指一國對於租稅的政策及措施，依循租稅原則所建立之租稅體系，而租稅體系的運作則有賴租稅法規的明文規範，例如我國財政收支劃分法、所得稅法、營業稅法、土地稅法等法令規章之規範內容，緊密結合為租稅稽徵與分配的網絡。是以，租稅制度所呈現的租稅結構是否健全，嚴重影響政府稅收與稽徵行政的公平性。

台灣現行租稅制度，除了菸酒專賣之外，餘者蓋依國民政府播遷來台時所移入。國民政府遷台初期，就稅目而言，除公賣利益外，計有所得稅、遺產稅、印花稅、關稅、貨物稅、鹽稅、礦區稅、土地稅（含田賦、地價稅及土地增值稅）、營業稅、港公捐（商港建設費）、契稅、房捐（房屋稅）、屠宰稅、使用牌照稅、筵席稅、娛樂稅、戶稅、防衛捐（附加臨時捐）等。其間戶稅、防衛捐於民國五十六年廢除；筵席稅於六十九年廢除；屠宰稅於七十六年廢除，及五十四年新開徵證券交易稅外，我國租稅制度最主要的變革，主要表現在所得稅與消費稅方面，屬於財產稅的土地稅與房屋稅則少有變動。至於規範稅目劃分與稅源分配的財政收支劃分法也少有異動，除民國七十年有較大幅度的變動外，以八十八年為因應精省政策與地方制度法的施行所作之修正，對地方財政之影響較為深遠。

其實各稅目在稽徵過程中或多或少會產生值得議探的問題，中央也會配合租稅原則作局部檢討與修正，一般而言，就稅目稽徵實體或程序所為的修法，多能朝公平合理與效率性考量，對稅制改革確有加分作用，也不致對政府財政產生過大影響，但動輒為特定團體或為配合各項政策所為之減免立法，則為租稅體制埋下最大隱憂。

## 貳、我國在稅制改革所作之努力

由於八十年代以來美國所帶動的租稅改革風潮，「國際化」已成為租稅改革的風向球，我國早期較有系統的提出整體租稅制度研究、分析，並提出全盤改革方案的租稅改革計有兩次，分別是民國五十七年三月至五十九年六月，由海外學人暨中央研究院院士劉大中所主持的「行政院賦稅改革委員會」；及民國七十六年七月至七十八年六月由本土學者政治大學陳聽安教授所主導之「財政部賦稅改革委員會」。這兩次的租稅改革，或因正值威權體制全盛時期，或因政治民主化的衝擊，這種大規模的「學院式」的研究與規劃，對租稅政策的影響相當有限，甚至流於「書生論政」的評議。

民國六、七十年代，我國財政穩健保守，每年尚能有所盈餘，財政改革較無急迫性，如今時移勢轉，政府面對的是稅基嚴重流失與支出結構僵化所造成的財政失衡壓力，快速累積的債務負擔，已至財務危機的崩解邊緣，為改善中央政府財政赤字及提昇政府行政效率，行政院根據經發會決議事項成立「行政院財政改革委員會」，該委員會之成立目的著重在調整稅制結構以增加財政收入，進而達到五到十年財政平衡目標。該委員會費時一年四個月，連續召開二十次會議，提出三十七項研究計劃，於九十二

年一月二十三日彙集總結報告，確定短、中、長期改革措施，並奉行政院於九十二年四月二十二日核定實施。

## 參、「行政院財政改革委員會」之租稅改革內容

有關「行政院財政改革委員會」建議之稅課改革措施（請詳附錄二），在國稅方面，短期改革措施為軍教人員薪資所得免稅規定之取消等綜合所得稅制的修正，長期措施為檢討修正促進產業升級條例等減免稅規定；在地方稅目改革部分，則包括將土地增值稅稅率的降低與擴大稅基及地價稅改革同時進行；印花稅的廢除須以營業稅率調高為前提等，另為兼顧財產稅改革的整體性，特建議有關土地增值稅的改革，短期應先從公告現值與公告地價的合理調整為主；中期才考慮土地增值稅稅率的調降，同時應擴大稅基，並與地價稅進行配套改革；長期則規劃將土地增值稅廢除併入所得稅課徵。另觀察行政院財政改革委員會所提財政改革方案之短、中、長期改革措施，其特色有二：一為配套，二為包裹。前者強調改革要兼顧現實的可能衝突，以周全配套措施來降低負面的影響；後者則強調改革要整體考量且相互為用，避免被利益團體個個擊破而功虧一簣，因此，其建議方案概以此理念而設計，期使租稅制度得以整體改造。

## 肆、綠色稅制、地方所得稅與租稅行政一元化之探討

### 一、綠色稅制

綠色租稅改革（Green Tax Reform）已蔚為潮流，綠色租稅改革又可稱為環境租稅改革，或生態租稅改革，並已進展為綠色財

政改革，甚至深化為環境財政改革，即對污染和能源消費課以環境稅，並在租稅中立的前提下，將環境稅稅收用於社會經濟的活動。另一種說法，綠色財政改革是指將環境因素納入稅制體系的一種租稅設計，即在確認並刪除現行具扭曲性、且可能對環境造成負面影響之直接稅、間接稅及補貼，提昇既存租稅對環境的友善性，或對污染產品課徵新的生態稅，以綠化稅制體系。<sup>103</sup>

雙紅利假說<sup>104</sup>是綠色財政改革理論中最為關鍵的基石，如果此一假說不能成立，綠色財政改革便失去理論依據。課徵污染稅的想法是英國經濟學家亞瑟·庇古（Arthur C. Pigou, 1877-1959）最先提出的。他建議應根據污染所造成的危害對污染者課稅，用稅收來彌補私人成本和社會成本之間的差距，使兩者相等。這種稅稱之庇古稅（Pigovian Taxes），庇古稅的特點是對製造污染者課稅，而非對受害者課稅。<sup>105</sup> 黃宗煌<sup>106</sup>（民 91）對雙紅利亦有看法，指出雙紅利（Double Dividend）一詞係由 Pearce（1991）提出，其後被廣泛引用。Pearce 定義雙紅利，他認為第一重紅利是「環境稅率的提昇與降低其他扭曲性租稅對環境造成的均衡效果」；第二重紅利是「稅負改革後遏止賦稅交互效果<sup>107</sup>所剩餘的效果」。另外也指稱，綠色財政改革可以三種方式進行：（一）修正現行扭曲性的補貼及稅賦；（二）調整現行稅率結構；（三）開徵新的環境稅。

---

<sup>103</sup> Hoemer, J. A. & Benoit Bosquet, *Environmentally Tax Reform: The European Experience*. Center for a Sustainable Economy, 2001.

<sup>104</sup> Pigou, A. C., *The Economics of Welfare*. London: Macmillan, 1920.

<sup>105</sup> 洪東煒，〈綠色財政改革與管理之研究〉，博士論文，國立中山大學公共事務管理研究所，民 93，頁 11。

<sup>106</sup> 黃宗煌，〈綠色財政改革〉。台北市：財團法人國家政策研究基金會，民 91。

<sup>107</sup> 賦稅交互效果是指課徵環境稅之後將導致污染性財貨價格上漲，及其消費量減少，造成環境稅稅基減少，一則減少勞工的實質所得並降低工作意願，因而腐蝕收入循環效果的現象。當收入循環效果大於賦稅交互效果時，就業增加，環境品質改善，雙紅利說假設成立；反之，雙紅利說不成立。參自 Bovenberg A. L. & Mooij R. A., *Environmental Levies and Distortionary Taxation*. *American Economic Review*. 1994, pp1085-1089.

近年來環境經濟學已將污染稅視為環境管理的有效工具，Wallace Oates（1993）認為這些污染稅稅收已成為公共收入的來源，他從最適租稅的觀點提出，這種污染稅制的設計本質上應同時考慮對污染（量）控制與改善租稅制度有所助益，他亦從公共選擇觀點出發，運用拉佛爾曲線（Laffer curve）來分析環境管理與財政收入不同機關在分別考量污染控制與污染稅稅收下所定有效的污染稅稅率可能高於或低於租稅稅收極大的稅率，並視其稅基需求彈性而有所不同。因此認為透過課徵污染稅的收入來降低現行相關扭曲的租稅邊際超額負擔而產生的負效益可能會相當大。嗣後的經濟學者如 Peace（1991），Bovenberg and De Mooij（1994），Jager William K.（2002）與 Eban Goodsstein（2003）都肯定雙紅利假設說。<sup>108</sup>

黃耀輝教授<sup>109</sup>亦建議將環境稅制納入「特種銷售稅」體制，並使「綠色稅制改革」深化為一舉兩得的「環境財政改革」，即環境稅制不只是取代現有扭曲性質的稅制之外，亦將政府支出和補貼措施納入影響範圍，使其效果能擴張至財政所有層面，並配合「財政紀律」的壓力，納入「綠色國民所得帳」的概念與精神，達成「財政改革」的效果，以為未來經濟永續發展助力。

依黃教授研究發現，當前台灣環境稅費制度至少有三點值得檢討：

- （一）環境、能源與財政政策的整合有待加強。
- （二）環境稅費不宜全部專款專用。
- （三）污染者付費原則有待推廣。

<sup>108</sup> 同註 105，民 93，頁 12。

<sup>109</sup> 黃耀輝，〈一舉兩得的環境財政改革：改善財政和提昇綠色所得〉，《農業與經濟》，第 30 期，民 92，頁 89-115。

周嫦娥教授也指稱，當前台灣環境稅費制度之特性包括：<sup>110</sup>

- (一) 環境稅收之使用缺乏彈性。
- (二) 最適稅費率訂定困難。
- (三) 環境稅費未完全反映「污染者付費」與「使用者付費」原則。

此外，台灣還有「促進產業升級條例」第六條乃針對產業別（新興重要策略產業）和功能別（研究發展、防治污染、節約能源、溫室氣體減量、自動化等等）的租稅減免獎勵，前者對於污染嚴重或能源密集的產業也提供優惠措施，後者則和環境稅費的目標相衝突，等於降低環境污染或能源使用的價格，也抵銷環境稅費的環境效果。是以，對有害環境之租稅減免或補貼宜全面通盤檢討，如能取消此類租稅減免或補貼，政府不但可以省下財政支出或財政收入，同時將此作為綠色財政改革之稅收來源，同時可促進環境效益與整體社會福利。

鑑於各國貨物稅的課徵已由早期對奢侈性貨物課稅以作為所得稅輔助稅目及限制消費目的之課稅，轉移至目前以減少能源消耗、環境保護、矯正外部效果等目的之課稅，並以菸酒類、油氣類、車輛類、環境污染及能源消耗類為貨物稅之課稅對象。<sup>111</sup> 隨著經濟持續的發展，物質生活水準日趨提昇，但在另一方面卻也因產業的過度開發而衍生一些負面影響，如環保生態被破壞而導致之污染問題，是以經濟開發與環境保護政策常使政府陷入兩難困境。一般而言，已開發國家對環境維護的重要性較為關注，近年來綠色租稅概念也逐漸受到重視，我國地方稅法通則的頒行，綠色租稅概念正可提供地方政府在增闢新稅目之選擇途徑。

<sup>110</sup> 周嫦娥，〈綠色租稅改革與環境稅之第二重紅利〉，《經濟論衡》，台北：行政院經建會，民93。

<sup>111</sup> 朱澤民，〈如何在維持財政穩定條件下，逐步將貨物稅定位成特種銷售稅，以製造工商業優良銷售稅環境〉，財政部委託研究期末報告，民90。

綠色租稅改革已成為國際潮流趨勢，世界各國也極重視此種稅制的財政涵義，其涵意主要在於將好的租稅重新定義，強調租稅的誘因效果，以獲公平、效率及永續財富的創造與分配。好的租稅制度已將租稅課徵對象從私人創造的財富移轉至共同使用的財富領域，抑且，環境稅為政府新增的收入總會引起民眾“加稅”的聯想，既不能自外於現有財政、制度給予民眾的觀感，因此，其他既有稅制相對調整勢不可免，而自積極角度而言，環境稅創造的收入如果用來調降既有的、而且不好的租稅，則除了環境效果之外，還可以提昇社會福利水準。<sup>112</sup>

地方稅法通則的頒行，地方政府可開徵特別稅課與臨時稅課，在新稅源的選擇方面，應可配合綠色環保之理念，使租稅的課徵與環保政策妥適結合，創造雙紅利的租稅環境。而就桃園縣政府擬制之「景觀維護臨時稅自治條例」、「營建剩餘土方臨時稅自治條例」及「體育發展臨時稅自治條例」等三案，苗栗縣政府所擬制之「土石採取景觀維護特別稅自治條例」及「營建剩餘土方特別稅自治條例」二案，及台北縣政府之「建築工地稅」甫經財政部召集之地方稅自治條例審議委員會審議通過備查，或緩議中的「觀光資源生態維護臨時稅」等三案，揆諸上述法案，除體育發展臨時稅與建築工地稅之外，餘者多與環境保護政策有直接或間接關係，顯見地方特別稅課與臨時稅課之開徵，不管就政策面或法條規範之侷限，綠色租稅政策在台灣地區之落實已奠定先基，也預期會是未來地方稅課的主流。

## 二、地方所得稅

目前地方已有課徵特別稅與臨時稅的法源依據，只是現有稅

---

<sup>112</sup> 同註 105，民 93，頁 3。

目適宜作為地方財源且稅收充裕者有限，在地方特別稅與臨時稅課未能產生顯著效益，以及附加稅課尚難實現之前，地方所得稅的徵收是可考量的改革方向，期使地方稅源能朝消費、所得與財產受益三方面均衡發展，以減少租稅對經濟活動者的消費、儲蓄、投資、工作、休閒等選擇決定的衝擊，準此，地方所得稅即有研議之價值。該稅係利用中央所得稅之稅後可支配所得為基礎加以修正者，目前台灣地方稅課以財產稅為主，惟美國、日本、韓國與部分 OECD 國家之地方稅課除財產稅之外，亦都課徵地方所得稅。蓋在複式稅制下，政府課稅標的不外乎「所得」、「消費」與財產三種，而政府課稅政策應以所得稅、消費稅與財產稅配合運用，才能減少租稅對經濟活動者消費、儲蓄、投資、工作、休閒等選擇決定的衝擊，即地方稅制不應僅限於財產稅一種，應可增加對所得與消費標的課徵具有所得稅與消費稅性質的地方稅課。

地方財政應秉持因地制宜原則，提供各種公共服務滿足境內居民需求，並由享受該利益之民眾分擔支出所產生的成本，個人支出的租稅應與其他地方公共財上獲得的利益相對稱，此即財政學上所謂「受益原則」之適用。<sup>113</sup>以日本為例，其政治體制與我國相仿，賦稅體系屬二元化，其地方自治團體財政收入之來源亦以地方稅收為主，又地方稅分為普通稅與目的稅二種。普通稅係為地方自治團體推行一般政務所需經費，向轄區居民所課徵之地方稅，例如，都道府縣住民稅或市町村住民稅，係對居住於該轄區之住民課徵，因此，地方政府如能課徵地方所得稅，將使地方稅制結構較符合效率原則，而使個人的邊際超額負擔趨於一致，地方財源也不侷限於財產稅而已，既符合公平原則，也具有收入成長彈性。由於地方政府不適合採行所得重分配政策，故以比例課徵方式課徵較為可行，除可充裕地方稅收，分擔地方公共支出，

---

<sup>113</sup> 同註 55。民 92。

亦可實現地方稅收之應益原則。

傳統上地方財政蓋以受益原則為依據並以財產稅為主要財源，但受益原則亦可適用對所得之課稅。依據朱澤民之看法，<sup>114</sup>所得賺取者因受到公共支出利益而獲得好處，理應對當地政府繳納稅負，且隨著公共支出的擴充，更使其未來潛在收入增加，另一方面，在僅課徵財產稅情況下，若所得賺取者在地方無財產可資課徵，將造成使用公共資源卻不負擔成本之情況。因此，地方自治團體籌措地方財源時，可視所提供之財貨或勞務的特性來課徵租稅，由於部分公共支出利益以當地居民受益居多，故可以財產稅作為地方財源適當稅目；但諸如地方治安、交通改善等公共支出，可藉諸地方所得稅的課徵作為財源之一，使利益的享受者能充分分擔服務成本。

綜上論之，地方所得稅的課徵，將使地方稅制結構更為完整，不會集中土地、房屋之課稅，而能就其他標的課徵使稅收符合公平原則，而且各人的邊際超額負擔較趨於一致，符合稅制結構效率原則，也因稅源之穩定增加，亦使地方稅制具有成長彈性。相較世界各國多有課徵地方所得稅之先例，僅是課徵方式略有不同，如果台灣地區要課徵地方所得稅，鄰近日本採固定金額並另採按所得以累進稅率課徵之稽徵制度，頗堪借鏡。其中按所得以累進稅率課徵之稽徵地方所得稅者，僅係以所得為課徵標準，與地方稅法通則所稱國稅之附加稅課自屬有別。平心論之，附加稅課因排除對關稅、貨物稅與營業稅之附加徵收，故而僅剩所得稅之附徵較為可行，但僅為增裕地方稅收而逕以國稅稅目為附徵之手段，因缺乏徵收立論之賦予，易導致納稅義務人抗爭，是以，

---

<sup>114</sup> 朱澤民，〈台灣地區課徵地方所得稅可行性之研究〉，《賦稅改革與財政政策》，民91，頁16-17。

地方所得稅之徵收或可彌補附加稅制難以執行之缺憾。。

以下表料資料為若干國家其地方主要稅源係分攤於所得稅、消費稅與財產稅，顯示我國地方所得稅之稽徵並非毫無空間。

表 3-11 若干國家中央與地方之間主要稅種之劃分

內容	美國	加拿大	德國	日本
公司所得稅	聯邦、州	聯邦、省	聯邦、州	中央、地方
個人所得稅	聯邦、州	聯邦、省	各級	中央、地方
增值稅		聯邦	聯邦、州	中央
銷售稅	州	省		中央、地方
財產稅	地方	地方	州、地方	地方
對用戶收費	各級	各級	地方	各級

資料來源：作者整理

### 三、租稅行政一元化

地方政府之課稅權包括租稅立法權、租稅收益權與租稅行政權。地方政府之租稅立法權旁落事實似因地方稅法通則的制定而產生彌補效用，租稅收益權除稅目劃分、稅收分成或稅收統籌比例受中央控制規定外，地方政府就確定稅源擁有收益權力，至於租稅行政權的運作則牽涉稅務行政、稽徵成本與稽徵績效的呈現，行政部門如何就應課或可課徵稅源圓滿達成徵收任務與預期目標，是租稅行政權探討的重點。

我國主管租稅業務的最高行政機關是財政部，其下設置賦稅署主管關稅以外之內地稅法令擬修、解釋及立法授權行政規章之

訂定，並設有台北市、高雄市、台灣省北區、中區、南區等五國稅局，主管轄區內（關稅除外）之國稅稽徵業務。地方稅方面，台北市及高雄市二直轄市各設有稅捐稽徵處，負責轄區地方稅徵收事項，主管機關為該市財政局；台灣省及福建省各縣（市）政府轄下設置稅捐稽徵處，負責轄區地方稅徵收業務，與財政局為平行單位。

就行政層級而言，財政部並非直轄市及台灣省各縣市政府轄設稅捐稽徵處之上級機關，但實務上，財政部對地方稅捐稽徵業務卻有監督之權，冀使中央政府租稅政策能貫徹至地方政府。民國八十一年以前，各縣市稅捐處代徵國稅業務，雖然租稅行政組織分別隸屬各縣市政府，但業務方面仍為一條鞭的嚴密監督系統，隨著台灣省北、中、南三區國稅局的成立並自行徵收國稅之後，國、地稅之徵收轄管機關已明確分割，各行其政。

嗣八十八年營業稅劃隸國稅，在各縣市稅捐處短暫代徵之後，於九十二年一月份歸還國稅局徵收，至此，各縣市稅捐稽徵業務已大幅減縮，倘嗣後「行政院財政改革委員會」之租稅改革措施逐一推動實施，屆時，印花稅廢除、土地增值稅併入所得稅，地方稽徵機關在業務更為萎縮情況下，組織之縮編或歸併縣市政府相關單位均有其可能性。為求稽徵制度之公平與一致性，因而已有租稅行政一元化的聲浪出現，亦即國、地稅稽徵機關統合為單一機關，以簡化稽徵成本與提昇稽徵效能。

但學官界亦有不同論述，言稱地方稅法通則頒行後，賦予地方政府開徵新稅目、調高稅率及附加徵收國稅的權力，稅捐稽徵機關的角色與功能將日益重要，為避免對地方政府財政自主及地方自治之落實有牽制或不利之影響，而反對租稅行政一元化之推

動。事實上，稅務行政一元化對台灣租稅環境是否妥適，乃見仁見智之議題，如牽涉政治行政層面的生態改變，欲見其成將更有難度。持平論之，地方稅法通則的頒行確實給予地方政府增闢稅源的法源依據，但會否成為海市蜃樓或生鏽的尚方寶劍已成多方之疑慮，故其施行效益有待時間考驗，甚且國、地稅由單一稽徵機關統合辦理，除可達稅政一致、稽徵簡便、節約成本之利，對納稅人而言更可避免徵收機關混淆之苦。以台灣幅員面積而言，稅務行政似無分設國稅與地方稅稽徵機關之必要，另就府際間租稅收益之分配，如輔以公平明確的分配機制，即可消弭府際間對財源之爭執，租稅行政一元化理念應可提供稅務主政當局反思之途徑。

## 第七節 本章小結

我國地方財政自主性的低落原因，肇因於中央政府集權心態，實現於財政收支劃分法之財源劃分與分配規定。現行財政收支劃分法係於八十八年修正施行，其修正意旨主要以平衡地方發展與縮短城鄉差距為考量，因應地方制度法的調整，再兼顧中央與地方政府財政基礎穩固之原則，以提高地方政府自有財源，解決部分地方政府自有財源偏低現象。但因立法過程緊迫，規定內容終嫌粗糙，非但立法意旨無從實現，甚且導致地方爭議聲浪不斷。行政院版新修正之草案於九十一年五月提送立法院審議，雖言有錢、權下放地方之說法，但迄今二年有餘仍未完成修正立法，依據立法院第五屆第四會期第十八次會議修正「土地稅法」第二十八條之二及第三十三條條文時所通過之附帶決議：土地增值稅減半課稅再延長一年；立法院應一年內推動「財政收支劃分法」完成修法，<sup>115</sup>因此，該法應於九十三年立法院會期完成修法審議程序，能否如期通過立法，足以考驗中央財政權力下放之誠意。

影響地方財政自主性的另一重要因素即地方稅法通則之施行效益。憲法雖賦予地方政府有租稅立法權，卻也賦予中央有劃分稅目與制定地方稅法的法源依據，在中央財政集權體制運作下，地方財政自主性之低落自是無可避免。因此，向為各方論述所一致企盼的地方稅法通則的制定實施，似乎給予地方財政注入活水，只是爰依前述有關地方稅法通則法制面之分析，該通則之規範顯有過多牽制與窒礙之處有待驗證。地方政府面對得來不易的加稅利器，或許無須懷疑中央是否僅是虛晃一招，掩人耳目而已，在增闢新稅源方面應先有努力表現，因地

---

<sup>115</sup> 行政院九十三年一月二十日院臺財字第 0930002755 號函。

制宜制定符合政策目的的新稅目，展現良好的財政紀律，果能如此，才不致於在爭取地方財政自主過程中失其批判立場。

我國地方稅制在中央財政集權運作下，呈現稅目少、稅基不豐、及加稅政策遭到限縮的窘境，地方財政自主性難以提昇，因此，冀望稅制改革賦予地方健全租稅環境，已是刻不容緩的課題。觀察近來財政部林部長在 2004 年大選前後對稅改議題的談話約略可知部長對稅改措施之支持理念，只是礙於選情敏感問題而遲滯不前。接至執政黨連任成功，理應大刀闊斧積極推動，林部長也曾表示，陳總統連任後的前二年是稅改的黃金時機，但近日傳聞復徵證券交易所得稅所引發的風波，又讓中央急於澄清不加稅的理念，部長表示「他深深明白各界對財政改革期望很大，民氣可用，但需要多溝通，形成社會共識後才能推動稅制改革。」<sup>116</sup>言下之意是否社會未形成共識稅改就沒有明天？就事論事，社會有無形成共識應取決於中央之稅改態度，為建立公平合理的租稅環境，培養良好的租稅風氣，稅制改革有堅持推動的必要性，也許改革有其困難度，但為達成稅改使命，仍需中央展現改革決心與執行魄力。

---

<sup>116</sup> 狄雅傑，〈稅改能否付諸行動拭目以待〉，《稅務旬刊》，第 1903 期，民 93，頁 18。



# 第四章 研究設計

## 第一節 研究方法與對象

### 壹、深度訪談法

本研究旨在分析地方稅法通則對地方政府提昇財政自主的影響性，並結合租稅制度面向的探討，試圖作稅制整體性的改革建議，以加強建構地方稅法通則實施的功能性。

本研究經過前三章地方財政主性的問題陳述與文獻回顧，對所探究議題已略有因果印證，為更精準了解現行政策與實務操作的落差與應改善方向，茲採深度訪談方式輔助進行，以便取得更為具體、豐富的資料，俾憑彙整分析並與文獻論述作印證。因深度訪談法的重點在於獲得事實與認知之具體呈現，因此，本訪談設計係採半結構式的訪談法，研究者無須採用一個時程來詢問一組事先指定的問題，且所問的問題也沒有特定順序，受訪者不會從訪談者處得到指示，僅須被鼓勵充分敘述他們的經驗與看法，並避免被訪談者之意見所牽引，盡量使訪談內容自主中立。

本研究依不同受訪對象，各設計一份訪談大綱，期使受訪者得以充分發表其觀點，並得到較為客觀的回應與資訊後，據以彙整分析。訪談之前，擬先以電話聯繫，取得受訪人員同意後，再將訪談大綱以電子郵寄方式先行送達受訪人，讓受訪者針對訪談內容能有思考時間與空間，預計一星期後再以電話與受訪者約定時間作面對面訪談。因訪談期間適逢各縣市議會開會期間，財政局與稅捐單位主管須親臨議會謀事，加上例行公務繁忙，或許無法挪出時間接受面訪，因此，本研究不排除先行溝通後再以電話訪談方式進行。

## 貳、訪談對象

地方稅法通則甫經施行，就筆者於稅務機關任職的經驗觀察，多數財政、主計與稅務人員對地方稅法通則的立法意旨與條文內容並不熟悉，遑論一般民眾的認知。為使本研究設計具有調查信度與效度，僅設定有財稅研究背景的實務精英及被派任著手規劃制定地方稅自治條例的承辦人員為深度訪談對象。且因為規劃制定地方稅的承辦人員對稅制改革問題不盡然有深入研究機會，因此，本研究訪談內容設計分為二類，一份針對地方稅法通則施行後，已著手進行地方稅徵收自治條例制定之縣市，其自治條例制定過程與相關實務問題的研究，受訪者為該縣市主辦單位主管或承辦人員，訪談紀錄採匿名方式，並以編號代替。另一份係針對地方稅法通則與租稅制度改革相關議題的研究，內容較為專業與廣泛，訪談對象則以縣市財政、稅捐單位的機關首長或副首長為主，訪談紀錄採具名方式，並以編號代替。本研究訪談對象基本資料整理如下：

表 5-1 訪談對象基本資料

編號	受訪者	編號	受訪者
A1	桃園縣政府中階主管	B1	台中市稅捐稽徵處處長
A2	苗栗縣稅捐稽徵處中階主管	B2	台北縣稅捐稽徵處前處長
A3	金門縣政府中階主管	B3	高雄市政府財政局副局長
A4	台北縣土城市中階主管	B4	彰化縣政府財政局局長
A5	台東縣綠島鄉公所中階主管	B5	嘉義市稅捐稽徵處副處長
A6	屏東縣霧台鄉公所承辦員	B6	高雄縣政府財政局局長

## 第二節 訪談內容設計

### 壹、訪談議題的背景說明

地方稅法通則頒行以前，各縣市紛紛研擬制定各種稅目以期增闢地方財源，但地方稅法通則施行後，因諸多排除條款的規範，使原本最為熱門的水資源稅、砂石稅、碳稅等稅目胎死腹中，最為地方政府青睞的觀光稅目雖無抵觸法源之疑慮，只是迄今未有財政部備查審核通過的案例，其中蹊蹺有待釐清與追蹤。地方稅法通則施行之後，台東縣綠島鄉公所與鄉民代表會首次通過制定「台東縣綠島鄉觀光資源生態維護臨時稅課自治條例」，於提報台東縣政府審議通過後即於九十二年六月陳報財政部、行政院主計處備查審議，隨即引領桃園縣、苗栗縣、台北縣、屏東縣及金門縣的跟進，總計有六個縣市十二件自治條例草案提報待審。其中以桃園縣政府對於特別稅課與臨時稅課自治條例的規劃最為積極，總共提出六個草案。

但是，十二個草案提審後卻延遲甚久未予審議，為儘早確定自治條例的准駁，財政部在各地方政府財政相關單位的催促下，三度邀集相關單位組成「地方稅自治條例審議委員會」，<sup>117</sup>於九十三年八月份展開審查會議。依該委員會會議決議事項得知，<sup>118</sup>桃

---

<sup>117</sup> 參自財政部九十三年八月二日台財稅字第 09304753851 號函訂定之「地方稅自治條例審查委員會要點」。依該要點第三點規定，「地方稅自治條例審查委員會」由下列人員組成：(1) 財政部次長 (2) 財政部賦稅署署長 (3) 行政院主計處代表一人 (4) 自治監督機關代表一人 (5) 相關業務主管機關代表各一人 (6) 地方制度、財稅相關學者各二人。第五款人員由財政部視業務需要邀請出席；第六款人員由財政部聘請兼任之，聘期為二年，期滿得予續聘。

<sup>118</sup> 參考財政部九十三年八月三十一日台財稅字第 0930476822 號函附九十三年八月二十三日召開之「地方稅自治條例審議委員會九十三年第一次審查會議」紀錄；九十三年九月十五日台財稅字第 09304770760 號函附九十三年九月二日召開之「地方稅自治條例審議委員會九十三年第二次審查會議」紀錄；及九十三年十月二十九日台財稅字第 09304783670 號函附之「地方稅自治條例審議委員會九十三年第三次審查會議」紀錄。

園縣政府所提之「景觀維護臨時稅」、「營建剩餘土石方臨時稅」及「體育發展臨時稅」等三案及苗栗縣政府所提之「土石採取景觀維護特別稅」及「營建剩餘土石方特別稅」二案獲准備查，台北縣土城市制定的建築工地臨時稅一案，經台北縣政府補充監督審議的法定程序後，亦獲准通過。這是地方稅法通則實施兩年來合法獲准課徵的地方稅目，在地方自治史及地方財政自主性的提昇方面，具有標竿意義。

至於桃園縣政府另提送三個特別稅自治條例草案：「民用機場不動產特別稅」、「民用機場噪音區回饋特別稅」、「煉油廠特別稅」，則經審議決議「未予備查」，未獲同意備查之理由，依據地方稅自治條例審議委員會的說法，乃前兩案涉及中正國際機場的國外航空公司飛機起飛問題，後一案涉及國營事業廠外權益問題，均因違反地方稅法通則第三條第一項第三款「經營範圍跨越轄區的公共事業」不得開徵之規定，故決議「未予備查」，並建議桃園縣政府從自治法規中刪除。而台東縣綠島鄉公所擬課徵之觀光資源生態維護臨時稅、屏東縣霧台鄉公所擬課徵之生態維護臨時稅及金門縣政府的環境維護臨時稅等三案，經審委會審議結果，均因涉及對進出自然人課稅問題，不利人力資源之運用及有損國家整體利益，以違反地方稅法通則第三條第一項第四款規定為由，決議「未便准予備查」，該等草案是否有平反機會，尚待觀察。

綜上所述，目前確定已成功制定地方稅自治條例的縣市有桃園縣與苗栗縣及台北縣土城市，前途未卜的有台東縣綠島鄉、屏東縣霧台鄉與金門縣。因上述六個地方自治團體的自治條例制定經驗與相關看法對本研究具有實證價值，故第一類的訪談即以該六個地方自治團體的地方稅自治條例制定過程與相關衍生問題作

為題目設計範圍，俾能提供文獻回顧與條文法制面探討的驗證參據。至第二類訪談題目，則以財政收支劃分、租稅改革與地方稅法通則法制面的探討為主要內容，以補充前述訪談範圍的不足，期使本訪談兼具財稅實務精英的專業見解及實際案例的操作驗證。

## 貳、訪談大綱的設計

### 一、訪談說明

- (一) 本研究雖探討地方財政自主問題，但係以收入面向為研究途徑，因地方稅課收入為地方財政收入之大宗，為免旁枝末節影響研究焦點，故以地方稅課收入（自徵稅收、分成稅收與統籌分配稅款）作為地方財政自主程度的主要評估對象。
- (二) 本訪談對象有二組，A 組為地方稅自治條例制定的承辦相關人員；B 組為縣市財政、稅捐單位的機關首長或副首長，因訪談重點不同，訪談題目區分為 A、B 二組。

### 二、訪談題目 - A 組

- (一) 請問你認為貴縣制定地方稅自治條例的原因為何？與地方財政自主程度之高低有直接關係嗎？推動初始有無阻力？
- (二) 請問貴縣制定之地方稅自治條例，其課徵對象、範圍、稅率（額）、徵收方式及罰則內容為何？其預估稽徵成本與效益為何？能否提供該條例相關資料？
- (三) 請問貴縣提案經議會通過之地方稅自治條例在報請中央備查審議過程中，面臨困境為何？問題癥結何在？

- (四) 請問你認為貴縣所制定之地方稅自治條例在公布施行後可能衍生哪些問題？應如何解決？
- (五) 請問你認為現行地方稅法通則的施行，對地方財政自主性之提昇有實質幫助嗎？哪些條文有窒礙難行之處？應如何修正改善？
- (六) 請問你認為地方稅法通則施行後，地方政府為增加稅源，以哪種加稅方式較為可行？如果要開徵新稅目，請問你認為哪些稅目最適合？
- (七) 請問你認為中央「不加稅政策」與「選舉文化」是否影響地方稅法通則的施行效益？在強調中央與地方合作夥伴關係的前提下，地方政府應如何因應並強化財政紀律？

### 三、訪談題目 - B 組

- (一) 請問你認為現行國稅、地方稅目的劃分與稅源分配制度是否公平合理？原因為何？應如何改進？
- (二) 請問你認為已提送立法院待審的「財政收支劃分法」修正草案能有效提昇地方財政自主程度嗎？有無須再改善之處？
- (三) 請問你認為地方稅法通則的施行，能否體現地方租稅立法權的落實？有無不足之處？應如何加強？
- (四) 請問你認為現行地方稅法通則的施行，對地方財政自主性之提昇有實質幫助嗎？哪些條文有窒礙難行之處？應如何修正改善？
- (五) 請問你認為地方稅法通則施行後，地方政府如要據以增加稅源，以哪種方式較為可行？如果要開徵新稅目，請問你認為哪些稅目最適合？
- (六) 請問你認為「中央不加稅政策」與「選舉文化」是否影響地方稅法通則之施行效益？在強調中央與地方合作夥伴關

係的前提下，地方政府應如何因應並強化財政紀律？

- (七) 請問你認為現行租稅減免有無過度現象？會否影響地方加稅政策的執行？應如何配合改善？
- (八) 請問你認為行政院財政改革委員會所研提之租稅改革措施（詳附件），中央執行績效如何？有關地方稅課收入部分，如營業稅、遺產及贈與稅、印花稅、娛樂稅、土地增值稅、地價稅之改革措施與期程，您有何看法？
- (九) 請問你認為綠色稅制、地方所得稅及租稅行政一元化，在台灣地區有無推動空間？原因為何？



## 第五章 訪談結果分析

本研究設計以深度訪談為主，因地方稅法通則的施行、財政收支劃分法的修正及租稅制度改革，都是影響地方財政自主性的重要因素，因此，於本研究訪談設計中均納入探討。只是訪談期間適逢各縣市議會定期大會議程，而受訪者多為縣市政府單位首長或課長，因業務需要多須親臨與會，加上例行公務已然繁重，以致訪談時間、地點及方式等細節的聯繫頗為困難。但慶幸的是，經過篩選的財稅實務精英對本訪談議題均有專業研究與認知，在接獲訪談大綱後，多能認同問卷設計並欣然接受訪問。因此，訪談時間雖然緊迫，但在訪談進行中互動頗為順暢。尤其承辦制定地方稅自治條例的受訪者，因對條例制定過程有深入的參與，能對本研究提供非常珍貴的實務資訊，只是在地方稅法通則的法制議題探討，所能提供的意見較為有限，此乃第一線承辦單位人員平日忙於例行業務，對新制法規少有時間或機會深入研究，此也印證本研究不採取多樣本問卷調查的合理性。

由於各受訪單位在地方稅的制定背景、內容與經驗不同，每位受訪者針對訪談議題雖有精闢看法，但所持重點則不盡相同。本研究為忠實表達，倘若受訪者對同一議題有不同看法時，會據實陳述，其餘則以整合方式分析，並於段落之後詳列受訪者編號，以供讀者參閱。另外，本章節亦加入部份相關論述，以鋪陳較為完整的分析架構。謹依本訪談內容分類彙整分析如下：

（相關訪談紀錄請詳附錄四）。

### 第一節 針對相關縣市制定地方稅自治條例的分析

#### 壹、制定地方稅自治條例之緣起與過程

## 一、制定原因與地方財政自主程度有直接關係

已制定地方稅自治條例並提請財政部備查審議的地方政府中，除金門縣直言該縣並無舉債情形，財政狀況尚可之外，餘者都認為己身財政自主程度低落，尤其苗栗縣、屏東縣霧台鄉與台東縣綠島鄉，因城鄉差距與產業資源匱乏之故，接受中央補助款的比例居高不下，財政自主程度偏低，亟需仰賴地方稅法通則以提昇財政自主程度。經綜合分析得知，該等地方政府之所以制定地方稅自治條例，與地方財政自主程度低落有直接關係。（詳如 A1、A2、A4、A5、A6 之訪談內容一）

## 二、財政因素以外的立法動機

- （一）桃園縣朱立倫縣長在擔任立法委員期間，即致力於地方稅法通則的催生，認為這是地方租稅權限下放的落實，因此，於地方稅法通則施行後迅即囑咐財稅單位，積極進行地方稅自治條例的研議。應有理念實現之具體表徵。（詳 A1 之訪談內容一）
- （二）台北縣土城市則認為當初台北縣汐止鎮鎮長稅的徵收風波最後雖無罪定讞，但性質類似之建築工地臨時稅的徵收，有為鎮長稅取得合理化之平反意味。（詳 A4 之訪談內容一）
- （三）金門縣、綠島鄉與霧台鄉的立法動機均傾向環境生態資源的永續經營與保護，因為旅遊業的繁榮其最大受惠者為旅遊相關產業營業人，此對地方稅收雖有間接助益，但仍受限於中央稅收集權分配，尚難大幅提昇地方財政自主性，但對當地生態觀光資源卻已產生重大破壞，課徵環境保護

稅，負有積極維護環境生態的使命感。(詳 A3、A5、A6 之訪談內容一)

### 三、制定過程平順無阻力

六個地方政府制定地方稅自治條例過程中，縣議會與鄉、市代表會均鼎力支持，制定過程平順無阻力。就一般研究得知，地方政府偏好對轄區外居民課徵租稅，即有「租稅輸出」效應，而且，台灣地區普遍存有討好選民的政治文化，民意代表為爭取選票，會盡量避免對轄區居民加稅，以免流失票源。而提報財政部備查審議的十二個草案，均以少數、特定對象或轄區外居民為納稅義務人，因為對轄內民眾稅負衝擊最小，所以提送民意機關審議時多無阻力。(詳 A1、A2、A3、A4、A5、A6 之訪談內容一)

## 貳、地方稅自治條例內容及預估成本效益

### 一、條例內容 (詳 A1、A2、A3、A4、A5、A6 之訪談內容二)

#### (一) 課徵範圍及對象：

1. 桃園縣營建剩餘土石方臨時稅：凡於轄內產出營建剩餘土石方或收容外縣市營建剩餘土石方者為課徵範圍。納稅義務人為營建工程承造人，土石方堆置處理場或土石方收容場所。
2. 苗栗縣營建剩餘土石方特別稅：凡收容營建剩餘土石方者。納稅義務人收容場所負責人。
3. 桃園縣景觀維護臨時稅：凡於轄內開採土石者。納稅人為土石採取申請人。
4. 苗栗縣土石採取景觀維護特別稅：同上。

5. 土城市建築工地臨時稅：轄區內建築工地總樓地板面積在五百平方公尺以上者，應就其全部樓地板面積課徵。但屬公辦建築及配合公共建設建築及配合公共建設拆遷之就地整建或易地重建者不在此限。納稅義務人為建築起造人。
6. 桃園縣體育發展臨時稅：納稅義務人為到高爾夫球場擊球之消費者。
7. 金門縣環境維護臨時稅：進入轄區之自然人，但設籍該鄉之居民、身心障礙者除外。
8. 綠島鄉觀光資源生態維護臨時稅：進入轄區之自然人，但設籍於該鄉之居民除外。
9. 霧台鄉生態維護臨時稅：同上。
10. 桃園縣民用機場不動產特別稅：民用機場範圍內之土地及其建築物。納稅義務人為土地、房屋所有權人。
11. 桃園縣民用機場噪音回饋特別稅：凡於民用機場起、降之航空器。納稅義務人為交通部民用航空局。
12. 桃園縣煉油廠特別稅：煉油廠煉製原油者。納稅義務人為煉油廠。

(二) 稅額標準：

1. 桃園縣營建剩餘土石方臨時稅：每立方公尺新台幣（以下均同）十元計徵。
2. 苗栗縣營建剩餘土石方特別稅：每立方公尺三元計徵。
3. 桃園縣景觀維護臨時稅：每立方公尺十元計徵。
4. 苗栗縣土石採取景觀維護特別稅：每立方公尺二十元計徵。
5. 土城市建築工地臨時稅：每一平方公尺課徵二百元。
6. 桃園縣體育發展臨時稅：每人次五十元計徵。
7. 金門縣環境維護臨時稅：每人次二百元計徵。

8. 綠島鄉觀光資源生態維護臨時稅：每人次五十元。
9. 霧台鄉生態維護臨時稅：每人次五十元。
10. 桃園縣民用機場不動產特別稅：土地按公告地價千分之八；建築物按房屋評定現值千分之十。
11. 桃園縣民用機場噪音回饋特別稅：每降一架次一千元計徵。
12. 桃園縣煉油廠特別稅：每桶（42加侖）二元計徵。

（三）徵收方式：

1. 桃園縣營建剩餘土石方臨時稅：營建單位於核准前即逐案通報稅捐稽徵處發單開徵。
2. 苗栗縣營建剩餘土石方特別稅：同上。
3. 桃園縣景觀維護臨時稅：同上。
4. 苗栗縣土石採取景觀維護特別稅：同上。
5. 土城市建築工地稅：市公所接獲使用執照十日內發單開徵。
6. 桃園縣體育發展臨時稅：營業人代徵後於次月十日前繳納並向稅捐稽徵處申報。
7. 金門縣環境維護臨時稅：同上。
8. 綠島鄉觀光資源生態維護臨時稅：同上。
9. 霧台鄉生態維護臨時稅：由該鄉設站自行徵收。
10. 桃園縣民用機場不動產特別稅：稅捐機關每半年開徵一次。
11. 桃園縣民用機場噪音回饋特別稅：納稅義務人每月向稅捐稽徵處申報。
12. 桃園縣煉油廠特別稅：同上。

（四）罰則與獎勵：

1. 桃園縣地方稅自治法規：代徵人如期繳納者，稅捐稽徵處應

按其代徵稅款給予百分之一獎勵金；並有滯納金與怠報金之處罰規定。

2. 苗栗縣營建剩餘土石方特別稅：無罰則規定。
3. 苗栗縣土石採取景觀維護特別稅：同上。
4. 土城市建築工地稅：同上。

## 二、預估增收稅源與稽徵成本

- (一) 桃園縣體育發展臨時稅每年預估增加稅收二千萬元；營建剩餘土石方及景觀維護臨時稅應有一億三千萬元，合計一億五千萬元。
- (二) 苗栗縣營建剩餘土石方特別稅約計一億元，土方採取景觀維護特別稅較少，約二百至五百萬元。
- (三) 土城市建築工地臨時稅估計增加二千萬元。
- (四) 金門縣環境維護臨時稅估計增加一億四千萬元。
- (五) 綠島鄉觀光資源生態維護臨時稅估約二千萬元。
- (六) 霧台鄉生態維護臨時稅估約二百七十萬元。

## 三、綜合分析

- (一) 綜觀所有稅目之課徵範圍計有三大類，一為特定業別或族群；一為境外自然人；另者為跨域經營的公用事業。換句話說，所有提案的課徵對象僅包括轄區內少數特定人或公用事業及境外自然人，符合本研究文獻分析之論述結果。惟最終僅有對轄區少數特定對象課徵之稅目通過備查審議，此結果凸顯二重意義：其一為地方稅法通則可據以增闢之稅目受到緊縮，效益性難以彰顯；另者為該等稅目之稅源不豐，且易受景氣榮枯影響，尚難滿足地方財政穩定、

充分之徵收原則。

(二) 稅目名稱與稅目別未儘統一

- 1、如桃園縣之營建剩餘土石方臨時稅，與苗栗縣之營建剩餘土石方特別稅，二者課徵目的、範圍相同，但稅目別卻不相同。
- 2、地方稅法通則僅規定特別稅不得以已開徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象，並未如臨時稅有指定用途並須開立專款帳戶之規定，但地方稅審議委員會卻於審查「苗栗縣土石採取景觀維護特別稅」時指出，地方稅法通則所規範的均屬目的稅，建議該項特別稅課收入應專款專用，並透過預算程序達到課稅目的，其建議將特別稅與臨時稅溶為一談，似與條文規定精神不符。
- 3、桃園縣的景觀維護臨時稅與苗栗的土石採取景觀維護特別稅之課徵範圍相同，名稱卻有別，反與金門縣的環境維護臨時稅名稱相似，只是土石採取與旅遊觀光之課徵範圍大異其趣。
- 4、金門縣的「環境維護臨時稅自治條例」、綠島鄉公所的「觀光資源生態維護臨時稅自治條例」及霧台鄉的「生態維護臨時稅自治條例」同樣以進出轄區之自然人為課徵範圍，但名稱皆不相同，顯見課徵範圍相近之稅目，其名稱與用途別之制定紊亂不一。

(三) 稅額範圍未作統一規劃，同屬營建剩餘土石方之稅目，桃園縣為每立方公尺十元計徵，苗栗縣卻為三元；同樣是土石採取稅目，桃園縣每立方公尺為十元計徵，但苗栗縣為二十元，其間差異高達二至三倍。另如同樣對進入轄區的遊客徵收稅額的稅目，霧台鄉與綠島鄉之稅額為每人每次 50

元，但金門縣卻是二百元，差距高達四倍。雖然各級地方政府可因地制宜規劃地方稅課徵內容，實現地方自治精神，但仍應有客觀的標準範圍，不論該種稅目爾後是否通過備查審議，中央對相同稅目之稅額（率）規定仍應有上下限的規範，以期縮短全國課稅負擔的差異性。

（四）在預估稅收與稽徵成本方面，以上各地方政府估計增加稅收以金門縣最多，甚至高於該縣全年稅收預算總額，餘者所增稅收或許在年度稅收總額中所占比例不高，但對於地方政府的自主財源運用，仍有挹注效果。尤其地方政府賦有增加稅源的法源依據，目前或因租稅環境、政治、經濟情勢與民智尚無共識而限縮其施行效益，但對地方租稅立法權的落實，已具有象徵意義。至於稽徵成本增加部分，受訪者均表示增加人力不多，甚至可在原有員額中調配運用，其他紙本雜項支出也相當有限。

## 參、備查審議未獲通過之癥結與接受度

### 一、違反地方稅法通則第三條第一項第三款之禁止規定

原先積極規劃開徵水資源稅、砂石稅等縣市，因該等稅課違反地方稅法通則「流通至轄區外之天然資源或礦產品」不得開徵的規定，大都未制定自治條例或提送財政部審議。至於桃園縣提審之「民用機場不動產特別稅」、「民用機場噪音區回饋特別稅」及「煉油廠特別稅」，其之所以仍制定並提送審議，主要在於認定該條例應未違反「經營範圍跨越轄區的公共事業不得對其開徵」之規定，最後因與地方稅自治條例審議委員會之認定有所差異，終未獲得同意備查。其否准理由指稱前兩案涉及中正國際機場的

國外航空公司飛機起飛問題，後一案涉及國營事業廠外權益問題，均違反地方稅法通則第三條第一項第三款「經營範圍跨越轄區的公共事業」不得開徵之規定。桃園縣在地方稅法通則未鬆綁之前不會再修正提審，畢竟認定審議權限仍掌握於財政部所召集之地方稅自治條例審議委員會，不過，這也凸顯中央審議認定標準之嚴格。(詳 A1 之訪談內容三)

## 二、違反地方稅法通則第三條第一項第四款之規定

金門縣「環境維護臨時稅自治條例」、綠島鄉公所「觀光資源生態維護臨時稅自治條例」及霧台鄉「生態維護臨時稅自治條例」等三種稅目，在第一次審委會會議中並未列入議程，於第二次審議時，因以進出自然人為課徵對象，恐有違反憲法規定，請行政院法規會表示意見而未決。第三次審議決議，始認定以進出轄區內非設籍於該轄區之「自然人」為課稅對象，不利於人力資源之流動，及損及國家整體利益，因有違反條文不得開徵之規定而「未便准予備查」。(詳 A3、A5、A6 之訪談內容三)

## 三、未獲通過備查審議之地方政府接受態度不一致

桃園縣政府於地方稅法通則施行後仍制定噪音稅等三個自治條例並提財政部審議，可見立案單位認為應未違反通則第三條第一項之排除規定，惟最終仍被判出局，或有始料未及之慨，但該縣決定在地方稅法通則排除規定未鬆綁之前不會再修正提審。而金門縣等三個單位對決議結果則未能認同，他們認為金門縣、綠島鄉與霧台鄉地理位置特殊，一般民眾多以旅遊觀光為目的才進出該轄區，此與路過一般城鄉街道之情形顯不相同，如果硬是等同並論，視其為禁止自然人進出，有不利人力資源運用及有損國

家整體利益之情事者，或有牽強之嫌。該等單位在審議議程中曾強力抗訴，但不獲認同。因該等地域除觀光產業外幾乎沒有建築或體育類別產業可資課徵，此結果似乎已判定地方稅法通則的施行對此類地區毫無效益可言。據綠島鄉公所承辦主管所稱，會針對自治條例有關課徵範圍與對象作修改後再行提審，以力保綠島鄉生態資源的永續經營與維護。而為利害共同體的金門縣及霧台鄉應會跟進，畢竟這是該等地區僅有的加稅機會。（詳 A2、A5、A6 之訪談內容三）

## 肆、地方稅自治條例施行後可能衍生之問題

### 一、未形成納稅共識易遭致抗稅爭議

通過財政部備查審議的六個提案，在該自治條例制定前並未舉行公聽會，應受課徵的特定對象是否認同該類稅目尚有疑慮。以桃園縣體育發展臨時稅為例，課稅標的的選擇，除考量租稅原則之外，政策理念的配合因素也相當重要，如果未能合理說服納稅人認同其課徵理由，難防抗稅與責難。依據監察委員柯明謨與李有吉之調查，<sup>119</sup>目前台灣高爾夫球人口已有一百萬，且全台一百六十六所大專院校中，有一百一十二所將高爾夫球運動列為體育課選項，顯示高爾夫球已非貴族運動。目前高爾夫球已列為亞運及台灣區運比賽項目，將高爾夫球運動列為地方稅課稅標的，雖然符合消費稅的課徵原則，但是否與我國目前積極提倡體育運動的政策走向有所悖離，似有商榷餘地。而高爾夫球場負責人及有習慣到高爾夫球場擊球的民眾也強力反彈，他們主張高爾夫球運動已平民化，理應鼓勵民眾多從事該項運動，以蔚成風氣進而提昇競賽技能。如果課徵體育發展稅，不僅與推廣體育之目的不

---

<sup>119</sup> 《聯合報》，台北。2004/4/21。

符，也會排擠該縣消費人口到鄰近縣市擊球而影響該縣消費市場，對市場經濟影響頗大。桃園縣政府所制定的體育發展臨時稅雖於法有據，但已陷入體育發展與稅收增裕之兩難境況。該縣經衡酌現狀，已決定暫緩公布施行，並繼續召開協調會，與高爾夫球場負責人等相關單位人士溝通，以便取得共識得以順利擇期開徵，只是，延緩期限連主辦機關也甚難確定，此也證明地方稅目開闢之困境所在。（詳 A1 之訪談內容四）

在營建剩餘土石方與土石採取二稅目方面，係由建管單位造冊通報稅捐機關發單徵收，課徵技術無虞，且苗栗縣承辦人員認為土石採取登記證核發不易，預計業者應會配合繳納，只是何謂土石採取營業人？自治條例中並無明確定義，僅依工務局之認定，恐會招致疑義，屆時行政救濟案件將會增加。至於土城市的建築工地稅延至九十五年始開徵，該市擔心建築業者會抗議拒繳，已於本（九十三）年底召開說明會加以宣導。（詳 A1、A2、A4、之訪談內容四）

## 二、代徵業者不配合代徵政策

體育發展臨時稅如能順利施行，也可能面臨代徵業者（即高爾夫球場營業人）是否依規定配合代徵代繳應納稅款，這也將增加稽徵機關的查核成本與技術考驗。（詳 A1 之訪談內容四）

## 三、鄉（鎮、市）開徵地方稅之罰則與代徵問題

土城市之建築工地稅係由土城市自行徵收，該條例並無罰則規定，乃因罰則規定須送經縣市議會審議通過始得實施，該市為免另生枝節，決議不訂。另外綠島鄉公所制定的觀光資源生態維

護臨時稅，因鄉公所稽徵人力與技術問題，原擬請台東縣稅捐稽徵處代為辦理徵收業務，爾後再依合約給付代徵費用，但因府際關係中之委辦事項僅規範上級委託下級機關，尚無下級機關委託上級機關之情事，而遭審議單位質疑合法性。為因應鄉（鎮、市）制定地方稅目之需要，罰則之審議與委辦事項之處理似應有相關配套修正。（詳 A4、A5 之訪談內容四）

#### 四、課稅資料之通報技術有待改善

營建剩餘土石方、土石採取及建築工程等稅目的稽徵均需依據營建單位的造冊通報，稽徵機關始能據以發單開徵。此也考驗通報資料之準確性與傳輸技術。以苗栗縣為例，該單位就相當憂心現有電腦系統無法平台傳輸通報資料，僅以人工造冊方式通報，恐會降低稽徵績效。（詳 A2 之訪談內容四）

#### 五、「租稅競爭」效應之產生

如果其他縣市並不跟隨制定已獲通過之地方稅自治條例，屆時可能產生「租稅競爭」效應，即營建業者或許會避免在課稅縣市從事營建工程，以及高爾夫擊球消費群會選擇到其他縣市擊球，而削弱課稅地區的經濟發展與相關產業收入。中央政府如果沒有統合政策或配套措施，將使努力增闢財源的縣市降低經濟競爭力。另者，體育發展稅若因業者或民眾抗議就不敢開徵，以後類似溫泉稅、觀光稅等需業者配合代徵代繳的稅目將難以順利推展，此會緊縮地方開徵新稅目的選擇，並減弱地方稅法通則的效益性。（詳 A1 之訪談內容五）

## 第二節 針對地方稅法通則通過後對地方財政自主影響的分析

### 壹、地方政府租稅立法權的落實仍有侷限

#### 一、地方政府加稅法源依據之肯定

經訪談結果，A1、A3、A4、A5 及 B4 受訪者認為，所提自治條例能通過，自然對該政府之財政自主有實質貢獻，肯認地方加稅權限的實現，A2 受訪者則表示幫助不大，認為地方稅法通則賦予地方政府租稅立法權，其宣示意義大於實質助益。綜合多數看法，地方稅法通則的頒行，對地方政府在增闢地方稅方面應有助益，只是助益程度將因地方財政規模不同而有別。（詳 A1、A3、A4、A5、A6 之訪談內容五及 B4 之訪談內容四）

#### 二、有象徵意義但無法完整落實憲法所賦予地方的租稅立法權限

地方租稅立法權乃憲法所賦予的權力，而地方稅法通則的制定施行，則是地方政府實現地方租稅立法權的途徑之一，其權限包括地方稅稅率的調增、國稅附加徵收及開徵特別稅與臨時稅，只是現行租稅環境限縮執行可行性，致使調高地方稅稅率與國稅附加徵收無執行空間，僅有特別稅與臨時稅有開徵之可能，尚難體現租稅立法權的落實。茲綜合意見分述如下：（詳如 B1、B2、B3 及 B6 之訪談內容三）

- （一）調高稅率：就稅率調增而言，現行地方稅概為中央立法，自始以來，中央所定之課稅評價標準即非依市場實際行情

評估，而另制定一套人工評估機制，如房屋稅之評定現值、土地增值稅之公告現值、地價稅之公告地價等。而此類評價概偏離市價甚遠，如房屋評定現值約為市價 3-4 成，公告現值約市價之 5-6 成，公告地價僅為市價 2-3 成，致使稅基普遍變小，而稅率亦有偏低情形，與世界各國之財產稅稅率比較，相差懸殊。譬如美國財產稅以市價為課稅基準，稅率 3%，其稅收已足夠支應地方基本支出，而我國房屋稅住家用稅率為 1.2%，地價稅一般住宅用地稅率只有 0.2%，稅基評價與稅率如此低落，嚴重影響地方課稅收入。但中央有權修正卻不作為，如今制定地方稅法通則授權地方調高稅率，顯然只是將責任下放。(詳如 B1 之訪談內容三)

(二) 國稅附加徵收：排除限制規定後，似僅所得稅適合附徵。我國九十二年租稅負擔率雖降為 12.2%，但此乃假象而已，因中央租稅減免政策過度氾濫，且受益者多為利益財團與高所得者，致使全國租稅約 80% 係由薪資與中低所得者負擔，其實際稅負相當高，在此情況下，若再附加徵收所得稅，益形加重其負擔，將使租稅之徵收失其公平正義性。而且我國人民民主素養尚未成熟，復以所得稅之課徵以戶籍地為依據，地方若加徵，難防納稅人以遷移戶籍作為避稅手段，國稅附加徵收之規定將形同具文，地方政府幾無立法施行之可行性。(詳如 B1 之訪談內容三)

(三) 開徵特別稅與臨時稅：較有開徵之可能，如順利開徵，對地方稅收自有挹注效果，只是限於可開徵稅目不多，稅源不豐，各地方政府經衡酌經濟、稅收及課徵技術等因素，不盡然均有開徵之需要，對地方實質助益有限。甚且，稅源分配獨厚北、高二市，卻要地方自覓稅源，無非視台灣

省省民為二等公民。制度規劃如此粗糙，益使地方租稅立法權之下放效果難以彰顯。(詳如 B1 之訪談內容三)

(四) 現行地方稅目之立法權限仍掌控於中央，地方政府僅有房屋稅與娛樂稅的法定稅率調整權，及房屋稅徵收條例的制定權限，此情形並未因地方稅法通則的施行而有所改變。  
(詳如 B3 之訪談內容三)

(五) 地方首長執行魄力亦為重要因素，如果因選票考量，不敢因地制宜開徵地方稅，效果自然大折扣。況且目前人民租稅素養有待加強，及中央減免稅政策氾濫，尚難體現地方租稅立法權。(詳如 B2 之訪談內容三)

## 貳、地方稅法通則之施行對地方財政自主的實質效益有限

### 一、效益分析

目前僅有開徵特別稅與臨時稅的空間，如能順利開徵，對地方財政自主性的提昇能有多少實質幫助，除視地方努力程度之外，因適合開徵的稅目少、稅源不豐，助益程度應屬有限，而且助益程度猶須以地方財政規模來分區論定，較能客觀。即地方財政規模大者，助益小；財政規模小者，助益大。以苗栗縣為例，其財政規模不大，但有營建剩餘土石方與土石採取等資源可開徵，預估增加稅收一億四千萬元，對該縣自主財源的助益程度當然較高；反之，則助益程度低。(詳如 A1、A3、A4、A5 及 A6 之訪談內容五；B1、B2、B3、B4 及 B6 之訪談內容四)

但依 B5 受訪者的看法，地方稅法通則的立法，只是中央要地

方體現財政自我負責及地方自治立法權實踐的一種途徑或手段而已，在目前的政治氛圍裡，其實不具市場性，而且依法能徵的稅目不多，稅額不高，或僅對特殊個別對象徵稅。倘欲開徵之稅目具有規費性質者，實不必勞師動眾，經過繁瑣的立法程序，另以規費法規範反較簡便易行。（詳如 B5 之訪談內容四）

如果地方稅審議委員會的認定標準過於嚴格，恐減損地方稅法通則的效益性。以金門縣、綠島鄉及霧台鄉為例，中央應輔導如何修改條文以符規定，或放寬認定門檻，畢竟會進出該地區的自然人，除了當地居民、現役軍人及該鄉行政機關工作者之外，幾乎都是以旅遊為目的，與進出一般地方顯有差別，不應相提並論。概以不利人力資源之流動、有損國家整體利益為由而未便准予備查，理由似過於抽象牽強，否則地方稅法通則的施行對該地區而言，因無其他建築相關產業資源可資課徵，將無實質效益。另如桃園縣所提三個條例都因違反地方稅法通則第三條規定而被駁回，其實審委會認定理由是否具體、明確，或有商榷之處，這對地方而言較為不利。（詳如 A3、A5 及 A6 之訪談內容五）

## 二、建議

- （一） B1、B2 受訪者認為，依預算理論而言，稅收應有普遍、充分及穩定性，若估計加稅效益不大時，則無開徵之必要，否則收入不多又遭民怨，不如對現行地方稅目加強稽徵，或更能產生實質助益。（詳如 B1、B2 之訪談內容四）
- （二） A1 及 A5 建議中央應制定一套獎懲辦法，對已核准開徵之稅目並已開徵者予以實質獎勵，而且不可因成功增闢稅源後，反而減少原有中央統籌分配稅款的分配比例。（詳如

## A1 及 A5 之訪談內容五)

- (三) 為鼓勵地方努力增闢財源，地方政府因開闢地方稅而增加稅收者，建議中央除了不降低其原有統籌分配額度之外，應另制定一套實質獎勵機制，以資鼓勵。但不宜於統籌分配制度之財政努力權數分配基礎，再行增加地方稅開徵努力之計分權數，以免扭曲統籌分配稅制度之地方財政平衡功能。(詳如 B6 之訪談內容四)
- (四) 中央應居於輔導統合角色，輔導各地方政府朝財政自主方向努力，否則易流於「租稅競爭」而形成「以腳投票」效應，這對努力增闢財源的地方政府顯非公平。(詳如 A1 之訪談內容五)
- (五) 應從現行地方稅目修法，或期待整體稅制趨於健全，始能實質提升效益。(詳如 B4 之訪談內容三)

## 參、地方稅法通則的條文修正探討

B1 受訪者認為條文制定應無窒礙之處，若有，也只是執行技術面的問題，應針對問題檢討改善。B4、B5 受訪者對此議題未有具體答覆，其他受訪者之看法分述如下：

- 一、課徵稅目欠缺明確與周延，應有統一規範。(B3 之訪談四)
- 二、地方稅立法權因目前政治、經濟及社會情勢而受到侷限，甚難向全民加稅，頗有實踐不易之感。(B3 之訪談四)

- 三、特別稅與臨時稅之課徵年限規定至多為四年或二年，此規範不夠合情合理，應修法再行延長二至四年。(B3 之訪談四)
- 四、應將地方政府過去延續多年不合時宜的回饋金機制，改為徵收環保相關稅目，以回饋稅制。(B3 之訪談四)
- 五、為兼顧財政改革的政策目標與稽徵稅基的考量，允宜以其消費行為作為租稅客體來設計相關稅制，同時要考量課稅後有關消費產品的價格彈性對整體效益的影響效果，俾益地方政府有效開徵特別稅課之運作事宜。(B3 之訪談四)
- 六、罰則與各項稅率（額）上下限範圍基準未能統一，開徵後易生爭議，宜統一規範。(B3 之訪談四)
- 七、臨時稅專款專用之規定並不適當，有違預算統籌流用之利。(B2 之訪談內容四)
- 八、地方稅法通則與規費法名稱定義雖不同，但形式性質卻相近，只是規費法的立法程序較地方稅簡便。地方政府的開源策略允宜審慎評估其可行性，惟驗證地方開徵新稅目的執行績效，其最大限制仍在於縣市首長的執行魄力、租稅主體、租稅客體及稽徵技術等問題。(B3 之訪談四)
- 九、第三條第一項規定地方不得開徵的四大項目，其範圍相當廣泛，使地方租稅權限受到緊縮，尤其第四款的規定，其敘述過於籠統，易使中央與地方課稅事實認定不一，地方政府彼此間課稅權水平界線易有爭執，宜進一步具體釐清適用細節及其實質標準意涵，或另訂地方稅法通則施行細則予以強

化，以利地方遵循。如同相關文獻之論述結果，多數受訪者認為，第三條禁止開徵的排除規定過於嚴苛與不具體。因為第三條規定不得開徵事項之範圍過大，而且損及國家整體利益或其他公共利益事項的規定過於籠統含糊，加上認定機關又是財政部所主導設立之「地方稅自治條例審查委員會」，以致法條的制定與決議機制都屬中央的權力，中央權限似有過高之嫌。多數受訪者建議應放寬禁止規定，賦予地方實質權益，而且審委會的審議應能廣納箴言、中立客觀，以免流於專斷。（詳如 A1、A2、A3、A4 及 A5 之訪談五；B3 及 B6 之訪談四）

十、地方稅法通則第六條第二項規定：「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。」次按「核定：指上級政府或主管機關，對於下級政府或機關所陳報之事項，加以審查，並作成決定，以完成該事項之法定效力之謂。」、「備查：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。」分別為地方制度法第二條第四款與第五款所明定。地方制度法對於核定與備查之定義規範，旨在敘明國家對地方自治團體之監督方式。學者李惠宗指出，<sup>120</sup>國家對地方自治團體之監督，因屬事務屬性不同，可分為「合法性監督」與「適當性監督」（或稱專業監督或合目的性監督）。一般而言，對於自治事項，上級機關只作合法性監督，對委辦事項則作適當性監督。而地方制度法所稱「核定」之監督則及於適當性與合法性之監督。故須經核定之事項，上級機關在未完成核定之前，原決定不生效力。至於備查，嚴格而言，僅是一種行政資訊的累積與管理，談不上監督。地方制度法

---

<sup>120</sup> 李惠宗，《行政法要義》。台北：五南圖書，民 89，頁 591-593。

所定義之備查，既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，則下級政府之「全權」，即決定「是否」及「如何」之職權，故而，上級機關縱認不當，亦不得變更之，是以，應報請備查之事項，上級機關不得「不予備查」、「不同意備查」或「未便准予備查」。另按地方稅法通則第一條後段規定：「本通則未規定者，依稅捐稽徵法及其他有關法律之規定。」因此，該通則第六條第二項有關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之規定，應有地方制度法第二條第五款之適用。準此，各地方自治團體所制定並經各該民意機關審議通過的地方稅自治條例，即具備法定效力，其陳報上級政府或主管機關備查，應僅係行政資訊的傳達，財政部所召集組織之「地方稅自治條例審議委員會」應無審核決議「備查」准駁之權。惟事實作法與法令規定卻有相悖，審委會對桃園縣、金門縣、台東縣綠島鄉及屏東縣霧台鄉所提六個草案決議「未便准予備查」，究係地方稅法通則之備查規定存有矛盾，抑或財政部（地方稅自治條例審議委員會）踰越職權，已有探究改善之必要。第六條須備查後始能公告施行的規定，若改為核備，或較符合事實狀況。（詳如 A3 之訪談五及 B6 之訪談四）

## 參、 適宜開徵的地方稅目

- 一、受訪者一致認為，目前調高地方稅稅率及國稅附加徵收顯無空間，僅開徵特別稅與臨時稅為可行途徑。至於哪些稅目適合開徵，A1、A2、A3、A4、A5、B1、B5 及 B6 認為目前通過備查審議的稅目毫無疑問可據以開徵。目前已有六個地方稅自治條例提案、四種稅目通過備查審議，該等稅目有共同

特色，均以少數、特定人為課徵對象。各地方政府應可衡酌其整體環境與資源條件，選擇適合稅目據以開徵。(詳如 A1、A2、A3、A4、A5 之訪談內容六及 B1、B5、B6 之訪談內容五)

二、只要不是對進出自然人一律課徵之稅目，如溫泉稅、旅館稅等，應可通過審委會的備查審議，只是稽徵技術會有困難。因為業者可能反彈而憚於代徵代繳，地方政府也可能擔心影響觀光經濟而有所卻步。因此，溫泉稅、旅館稅即使不違反地方稅法通則規定，似乎也很難實施。另外，如進出港貨櫃車使用道路養護特別稅、住民特別稅、黃昏市（商）場攤販臨時稅、都市住宅及土地更新與開發臨時稅、觀光稅、砂石稅、或教育捐等，或也可考慮開徵。只是，中央往往關注條文規定是否合法，並不關心地方執行技術與整合措施，所以適合地方政府開徵的地方稅目還是相當有限。(詳如 A1、A2、A3、A4、A5 之訪談內容六及 B1、B3、B5、B6 之訪談內容五)

三、B2 受訪者認為，要開徵新稅目，應考慮符合租稅課徵原則而非規費課徵原則。地方稅課徵原則以公平、普遍、充分及穩定為主，而不能以使用者付費之規費原則作依據，如果長期僅針對少數、特定對象課徵，則有失公平及普遍性。故如溫泉稅，很多人認為可行，其實增加稅收不多，而業者配合度或地方觀光經濟考量等因素也會降低稽徵績效，所以並非適合開徵之稅目。至於是否開徵地方稅，端視地方首長的經濟、財政與政治考量，此亦符合地方自治之因地制宜、財政自我負責的精神表現。(詳 B2 之訪談內容五)

## 伍、「中央不加稅」與「選舉文化」對地方稅法通則的衝擊效果

受訪者均認為，「中央不加稅政策」與「選舉文化」絕對會影響地方稅法通則的加稅空間及施行效益，此現象也成為我國稅制改革最大障礙。A 組受訪者對此議題較無研究興趣，多數認為中央「不加稅政策」與「選舉文化」會影響地方稅法通則的施行效益，但屏東縣霧台鄉則認為不會影響，因為鄉（鎮、市）並無調增現有地方稅稅率的權限，在國稅附加徵收尚無執行空間的情況下，只能課徵特別稅與臨時稅，而該鄉也僅有生態維護臨時稅可資課徵，且該稅目是對轄區外居民課徵，所以中央「不加稅政策」與「選舉文化」對該鄉影響不大，此當為鄉（鎮、市）加稅權限的特殊狀況。（詳如 A1、A2、A3、A4、A5、A6 之訪談內容七及 B1、B2、B3、B4、B5、B6 之訪談內容六）

## 陸、地方政府應強化財政紀律

一、受訪者均認為財政紀律的實現首重「開源節流」。地方政府要求中央權、錢下放，以提昇財政自主程度，相對的，地方亦應嚴守財政紀律，始有對話立場。各地方政府一般都有開源節流的相關措施，但落實程度則視地方首長的政策執行力而定。地方政府如已致力於增闢財源並擷節支出，卻仍出現收支短差時，地方政府較有立場向中央要求援助，此時中央應制定公平、透明的財源分配制度以資配套。（詳如 A1、A2、A3、A4、A5、A6 之訪談內容七及 B1、B2、B3、B4、B5、B6 之訪談內容六）

二、B5 受訪者認為，目前在地方政府自我負責態度尚未建立

前，驟然實施地方稅法通則，對地方財政自主的提升幫助有限，甚至造成稽徵成本與政治資本的無謂提高，得失之間，地方政府自需斟酌。至於地方政府欲養成財政自主精神，則應有相關配套環境引領與管控機制的結合，否則不易施展成功。為求一勞永逸及簡便易行，須有「三個前提、雙面環境、三個機制及一個決心」的地方財政改善策略架構。所謂三個前提包括：一、縣市經常收支預算盡量求其適度滿足，二、府際間權責合力分配，三、及權限逐步下放地方。所謂雙面環境意指，除行政機關之間的體制內部財政運作為重點之外，其外在多元環境如民意機關的約束、公民意識的提昇、輿論的批判等外部協力因素，亦應兼顧並全盤掌握，以達治本之功。所謂三個機制，即指課責機制、誘因機制、協調機制。至於一個決心，意指付諸行動，一心一意，貫徹始終，把事情做好之謂。（詳如 B5 之訪談內容四與六）

三、地方租稅立法權的落實，需要整體租稅環境的改善，以及中央鼎力支持並實質獎勵地方財政努力，始能有成。目前地方僅有增闢特別稅與臨時稅一途，地方政府應養成「財政自我負責精神」，積極開闢稅源，而自我負責態度的建立，又須從扭轉現行地方政府動輒爭取中央補助為榮的心態著手。（詳如 A2、A3 之訪談內容七）

# 第三節 針對中央與地方稅目劃分及稅源分配的分析

## 壹、國地稅劃分與稅源分配問題

### 一、現行國稅與地方稅的劃分尚符合稅目劃分原則

B1、B4、B5 及 B6 等受訪者認為，現行國稅與地方稅的劃分，符合一般認定之租稅劃分原則；B2 及 B3 則認為不盡合理，其所持看法相同，認為營業稅乃地方主要財源，中央為平息地方政府因營業稅總、分繳問題所衍生的爭稅風波，而將營業稅改隸國稅頗不恰當，在營業稅相關法令予以修正即可解決相關問題，因此建議應將營業稅改回地方稅。筆者就此議題綜合論之，就租稅劃分原則而言，營業稅因稅基具有流動性，總、分繳問題亦使稅收在各地區間具有高度分布不均現象，劃歸國稅有其理論依據，只是國稅與地方稅的稅目數量與稅收比例卻因之而更為懸殊，有待公平合理的稅源分配制度以資調和。(詳如 B1-B6 之訪談內容一)

### 二、稅源分配機制未儘公平合理

B1-B6 受訪者均認為現行稅源分配制度相當不合理，理由如下：(詳如 B1-B6 之訪談內容一)

- (一) 地方稅僅有七個稅目，且以稅基小、稅收彈性低的財產稅為主，此為地方稅源短缺之先天因素。目前國稅與地方稅課收入(地方自徵稅收加上分成稅收與統籌分配稅款)比例約為 7:3，由於地方稅收規模小，實難支應地方財政基本

需求。

- (二) 中央統籌分配稅款的分配獨厚北、高二市，加以分配數的評估基準未儘公平，導致台灣省二十一縣市自有財源嚴重不足，均需仰賴中央補助款的挹注，現行稅源分配制度顯失公允。
- (三) 營業稅納入中央統籌分配稅款之額度不敷地方需求，營業稅原為地方主要財源，但改隸後未依原協定百分之百給予地方，僅以 40% 納入中央統籌，使地方財源愈顯窘迫。
- (四) 現行補助款的分配易流於黑箱作業，亟待改善。
- (五) 財政收支劃分法有修法之急迫性，綜合受訪者建議如下：
  - 1、應將營業稅收全數納入中央統籌分配稅款。
  - 2、運用各種分類途徑合理拉高地方政府之稅收分配比例，使地方基本需求適度滿足，以利地方財政自我負責的實現。
  - 3、應從制度面考量，重新調整財政收支劃分法、地方稅法通則與行政區劃法等相關規定，並配合行政革新，以期稅源分配趨於公平合理。

## 貳、待審之「財政收支劃分法」修正草案之探討

### 一、對提昇地方財政自主程度有加分影響，但助益有限。

- (一) 統籌分配稅款增加有限：修正案以權、錢下放為訴求，雖有擴大中央統籌稅款規模，及建立開源節流等激勵措施，對地方財政不無小補，但所能增進之挹注效果不大。中央

統籌分配稅款經預估，雖從 1600 億元規模增加到 2300 億元，但一般補助款規模也從 1000 億降低為 700 億，地方收入淨增加數約僅 400 億元，以目前二十一縣市預算規模約 5000 億元，地方自主財源短缺數尚有 1600 億元而言，仍有 1200 億元之缺口，實難有效改善地方財政短缺問題。尤其在保證不降低北、高二市財政規模的情況下，台灣省各縣市究竟能增加多少稅源，實有待觀察，加以各地方財源豐吝不同，欲藉以提昇地方財政自主程度，並非易事。(詳如 B1-B6 之訪談內容二)

- (二) 統籌稅款分配公式未儘考量地方財政規模特性：一般而言，地方稅源較豐富者，其地方建設相對需求也高，不能以齊頭式平等為分配基準，以均衡財政需求之目的而言，若能分區考量，應較妥適。(詳如 B1、B2 之訪談內容二)

## 二、草案中應再檢討之項目：

- (一) 中央統籌分配稅款可再酌予擴大，並儘速完成修法程序，亦可作分區考量規劃，以實質提昇地方財政自主性。(詳 B1、B2、B6 之訪談內容二)
- (二) 建議以貨物稅與所得稅之適當比例（約 5-10%）作為分成稅源，以彌補地方財政支出實際需求。(詳 B1、B3、B4 之訪談內容二)
- (三) 統籌分配稅款之分配基準仍有探討空間，譬如：
  - 1、人口、土地因素未列入考量，平均每人受益程度易被忽略。
  - 2、營業額僅考慮一年，較易引發地方政府為增加營業額而招

徠營業人設籍，進而導致地方爭稅爭議。

3、非稅課收入僅考慮規費、罰鍰及工程收益費，未儘理想。  
(詳 B3、B6 之訪談內容二)

## 第四節 針對財改會研提未來租稅改革的議題分析

### 壹、對財改會所提稅制改革措施的評析

行政院財政改革委員會的財政改革方案，對整體稅制的健全與財政的改善確有其正面意義，值得讚許。財政部於九十二年四月四日將「行政院財政改革委員會」財政改革方案陳報行政院核定實施時，另增列三項補充建議，其建議如下：

- 一、採滾動式計劃方式，每兩年檢討一次，增修方案內容。
- 二、提前實施原列中期改革措施之調整土地增值稅稅率為 40%、30%及 20%的方案，並建立短期配套機制，獎勵地方政府提高公告現值及公告地價。
- 三、建立稅式評估決策機制。

財政部所提之三點補充建議或有見地，其欲補充原方案不足之用意，各界理當予以支持，但以地方政府的立場而言，第二項補充對地方財政影響則相當深遠。

土地增值稅降稅案之提前實施，財政部所稱之理由，乃因應目前實施之土增稅減半兩年方案已在九十三年一月底屆滿，為銜

接減半政策的結束，並避免稅率波動太大影響土地交易所為之權衡措施。但提前實施原列中期改革措施之調降土地增值稅稅率方案，不僅違背財改會堅持的改革原則，也再一次上演土地增值稅減半兩年政策制定過程中，由工商界透過決策高層的直接接觸，跳過經發會的決議仍得以成功轉化為政策的粗糙戲碼，使政策中立性受到質疑，且亦凸顯稅負降低後想再恢復原稅負水準之困難度。

依據財政改革方案之短期（93年6月底前完成）改革措施中建議：「土地公告現值應多參採民間提供的市價資訊，逐步將公告現值與市價差距拉近；公告地價應縮短調整時間，將公告地價每三年公告一次，先縮短為每兩年公告一次，再改為每年公告一次。」誠如前述，公告現值與公告地價兩價分離評價制度容易造成公告地價與公告現值拉大差距，甚至嚴重偏離市價情形，影響稅基流失甚鉅。故其解決先機應在於公告地價與公告現值（或市價）之比例入法，至於公告期限縮短之重要性尚在其次，但改革方案卻反其道而行，把「修法明定公告地價不得低於一般正常交易價格之一定比例」之方案列為97年6月底前完成之中期改革措施，致使土地增值稅稅率調降措施未能與地價稅改革畢其功於一役。如果中期措施中公告地價之比例入法未能同時提前配套實施，不僅公告地價偏低於市價之現象難以改善，公告地價與地價稅的調增亦有窒礙之處，嗣後雖因立法不及等因素將土地增值稅減半徵收政策適用期延後二年，但問題癥結仍然存在。誠然，單一的降低土增稅稅率，將平白喪失土地稅制改革的良機，倘若未來僅剩地價稅的「加稅」部分，將倍增土地稅改革工作的困難度。

根據行政院主計處公布資料，截至九十一年度決算為止，中央政府債務餘額為二兆八千九百七十五億元，如加上九十二年度

編列預算（含追加）及九十三年度預計發行與償還之公債及賒借款，截至九十三年度為止，中央政府累計未償還債務餘額，估計高達三兆四千二百九十億元，占前三年度國民生產毛額的 34.4%，<sup>121</sup>中央與地方政府債務餘額急速增加，政府財政赤字嚴重。推究其原因，租稅結構失衡應為最大元兇，而減稅政策的氾濫更推波助瀾，使稅基嚴重流失，嚴重違背租稅公平原則。但在短、中期程的改革方案中卻未見檢討修正的提案，即使影響稅源最嚴重的促進產業升級條例的適用期限為民國九十八年，如有修正急迫性，當可提前檢討，否則最大癥結未除，如何奢求其他改革方案之推動順利。

## 貳、受訪者對現行稅制改革的意見分析

多數受訪者肯定行政院財政改革委員會所提之稅制改革相關措施，相關意見陳述於下：

- 一、營業稅：營業稅率確有偏低事實，但要調高稅率，應以所得稅制健全為優先條件，否則調高稅率所增加之稅額仍為一般民眾所負擔，有失租稅公平正義性。（B1、B3 之訪談內容八）
- 二、遺產及贈與稅：相關減免規定確有檢討之必要，此稅之制度設計旨在平均社會財富，但於目前制度下，富有者生前多已做好租稅規劃，以各種方式移轉財富所得，因此所能課徵稅收有限，最後恐淪為老實人負擔稅負。稅制的設計已失公平性，或有廢止之商榷。（B1、B3 之訪談內容八）
- 三、土地增值稅：土增稅具有所得稅性質，其最高級距稅率超越

---

<sup>121</sup> 劉豫，〈一場用國家財政當堵注的總統選舉〉，《稅務法令》，第 27 卷第 4 期，民 93，頁 6。

所得稅最高稅率，有失公允，永久降低稅率為 40%、30%、20%為可行方向，只是目前減半徵收政策一延再延，已失臨時政策之急迫需要。因為臨時政策超過二年本應儘速檢討並納入正軌，否則就屬立法績效之怠惰。(B1、B3 之訪談內容八)

四、地價稅：自民國八十年起實施公告地價與公告現值兩價分離評估制度，公告現值每年公告一次，公告地價每三年才公告一次，與公告現值有漸行漸遠之實。據統計，公告現值平均約僅評估市價的 5-6 成，公告地價則更低，有些縣市尚不及評估市價的 2 成，使地價稅稅基長期萎縮，嚴重影響地價稅收的成長。短期改革措施建議將土地增值稅稅率降為 40%、30%、20%，其配套措施應為地價稅的調增。但短期措施中，卻只建議將公告地價每三年公告一次，先縮短為二年公告一次，再改為每年公告一次，而最重要的公告地價比例入法（明訂公告地價不得低於一般正常交易價格的一定比例）卻列於中期改革措施。平心而論，公告地價比例入法若未與土增稅降稅措施配套施行，將徒增日後立法之困難度，地價稅之調增將難有成。欲有效調增地價稅收，應於土增稅永久降低稅率之際，同時立法規定公告地價每年公告一次，並明訂公告地價不得低於一般正常交易價格的一定比例，否則將失去調增契機。(B1、B3 之訪談內容八)

五、印花稅：B1 受訪者認為目前課徵範圍包括承攬契據、銀錢收據、買賣動產契據、典賣讓售及分割不動產契據，惟其所能徵收金額占整體稅入比例不高，且該等貼花憑證為納稅人所掌握，稽徵查核本屬不易，倘認真查對，容易產生擾民之論。因此，以調高營業稅為配套措施而予廢止，應為可行方案。但 B2 認為，印花稅對地方稅收貢獻頗大，不宜輕言廢除。

(B1、B3 之訪談內容八)

- 六、娛樂稅：娛樂稅之課徵範圍與營業稅有競同性質，且當前娛樂項目趨於多元化，在區分不易情況下，已增加稽徵查緝的困難度，且易遭致抗爭。就事論事，娛樂稅已非合適之稅目，可考慮廢止，但應以營業稅稅率之調增作為配套措施。(B1 之訪談內容八)
- 七、B2 受訪者則認為，有關遺產及贈與稅、印花稅與娛樂稅之廢止問題，應從長計議。因地方稅目已不多，依據地方稅法通則開徵地方稅目也難有充分、穩定稅源，而分成所得有限，如果再把遺產及贈與稅、印花稅、娛樂稅廢掉，對地方政府財政收入傷害很多。以台北縣為例，印花稅就有十億元稅收，對地方財源助益相當大，雖然有營業稅調增稅率之配套政策，但中央往往礙於壓力而無視配套措施的完整性，以後有可能營業稅稅率不增但印花稅卻被廢止；娛樂稅為鄉鎮市公所財源，有些地方仰賴甚殷；而遺產及贈與稅 80% 給鄉鎮市，多少也有助益，因此不能輕言廢止遺產及贈與稅、印花稅與娛樂稅。也不能降低遺產及贈與稅稅率及土地增值稅稅率，因為這些都是富人稅性質。(B2 之訪談內容八)

### 參、現行租稅減免現象探討

- 一、現行租稅減免政策顯有過度現象為受訪者一致看法。租稅減免散見於不同部會法律中，使財政部喪失政策統合主導性，且多年來情境變遷，減免規定卻未見通盤檢討。中央逕以租稅減免措施作為振興經濟或其他政策推展之獎勵手段，導致稅基嚴重流失，整體稅制遭受扭曲，不僅地方稅源因之萎縮，

也使地方加稅政策難以推展。

(B1-B6 之訪談內容七)

## 二、中央與地方應合作努力之建議：

(一) 所謂上行下效，中央應先有表率作為，才能啟動中央與地方互信機制，否則在中央承諾「任內不加稅」又競相減免租稅的情況下，又怎能苛責地方政府不開徵工程收益費或將房屋稅率降低之舉。(B2 之訪談內容七)

(二) 減稅應有政策的急迫性與必要性，倘有激勵之政策目的，應以補助或其他實質利益的賦予為途徑，盡量避免以減免租稅為手段，否則往往受益者為利益財團與高所得者，最終租稅負擔者卻是中低或薪資所得者，而失卻其公平正義性。汽機車使用牌照稅的身心障礙者免稅政策即為一例。中央應積極全盤檢討所有減免稅政策，並加強地方政策協調機制與開創性的配套措施，以維護租稅公平及稅制健全性。(B2、B3、B4、B6 之訪談內容七)

## 肆、現行租稅改革措施之執行績效

稅制改革是必走的路，但不容諱言，強勢團體或納稅個人往往站在既得利益者的一方，改革目標既是朝既得利益者開刀，阻力自難避免。財政改革措施自九十二年四月經財政部發布，迄今已年餘卻一事無成，連最具指標象徵的「廢除軍教人員薪資免稅規定」之短期措施(93年6月前)也未完成立法，遑論其他期程方案的推動。中央牛步化的政策，讓人懷疑是否又是九十三年底立法委員選舉的考量，如果公共政策的推動概以政治利益為依歸，即有失公平正義性。總而言之，稅制改革成功與否，實有賴

中央改革魄力與政策執行力的配合，中央應排除政治利益干預，儘量依建議期程配套進行，否則稅制改革終將淪為政治口號。(詳如 B1-B6 之訪談內容七)

## 伍、對綠色稅制、地方所得稅與租稅行政一元化的期待

### 一、綠色稅制有推動之必要與空間

受訪者一致認為，綠色稅制乃因應環境保護、生態維護及節約能源等理念而產生，受訪者咸認綠色稅制已為世界潮流所趨，且是行政院財政改革委員會所建議之中期稅制改革措施，應有推動空間，不論是貨物稅的檢討或地方政府開徵新稅目，都可朝此方向思考。(詳如 B1-B6 之訪談內容九)

### 二、地方所得稅的徵收

美國是分權制的代表，其聯邦、州與郡等各級政府，很多地方有所得稅的課徵，但就我國而言，地方所得稅的課徵精神，類似地方稅法通則之國稅附加徵收，鑑於我國稅制的未儘公平合理，人民也習慣於低稅負的租稅環境，驟然課徵易遭民怨，除非整體稅制趨於健全，人民租稅涵養進步，政治人物不再操弄選舉文化，否則地方所得稅應無推動空間。但是，地方稅法通則的施行，限於政治等因素，新地方稅的開徵，多僅限於對少數特定對象課徵，尚缺乏對全部居民課徵之稅目，倘地方所得稅得以實施，不僅對地方財政有穩定助益，亦可實現地方稅制之普遍、公平原則，應為未來稅制可思考之方向。但 B5 則認為，我國應無必要施行地方所得稅，以免加重薪資階級的租稅負擔，或產生「以腳投票」的弊病，而影響當地經濟發展。(詳如 B1-B6 之訪談內容九)

### 三、租稅行政一元化的推動

租稅行政一元化方面，因台灣幅員狹小，大可不必以地方自治為由將國稅與地方稅分由二行政機關徵收，爾後倘土地增值稅改為國稅，及印花稅、娛樂稅廢止，地方稅目將更形短少，屆時或無單獨稽徵之必要。雖然目前因行政機關合併所牽涉層面相當複雜而欠缺施行條件，但租稅行政一元化仍可列為未來努力的途徑。(詳如 B1、B2、B4、B5、B6 之訪談內容九)

## 第六章 結論

本研究經過相關文獻論述的梳理、現行地方財政自主的問題陳述，以及深度訪談所獲取的實務資訊，加以歸納、彙整後，得使本研究結果兼具理論與實務的驗證價值，期能針對地方財政自主性等相關議題，提供較為客觀的研究發現與建議。

### 第一節 主要發現

#### 壹、現行財政政策仍維持中央集權的基調

地方自治精神的落實有賴地方財政自主性的提昇，而地方財政自主則須有穩定足夠的地方稅課收入以資因應，在中央財政集權政策運作下，我國地方稅課收入呈現以下狀況：

- 一、中央稅收以直接稅為主，稅目多、稅基廣、稅收彈性大，地方稅課以財產稅為主，稅目少、稅基小、稅收彈性亦小。但依租稅劃分理論觀察，現行國稅與地方稅目的劃分，尚屬合理，只是稅源分配制度有失公平與合理性。
- 二、民國八十八年「財政收支劃分法」修正後，中央稅收與地方稅課收入（地方自徵稅課收入、分成稅收與統籌分配稅款之總和）的比例約為 7:3，稅收猶有獨厚中央之實。地方稅收規模小，已難支應地方財政基本需求，甚且稅源分配制度偏厚北、高二市，致使台灣省各縣市財政困窘問題未獲改善，財政垂直與水平不均現象仍然存在。因稅源分配制度未儘公平合理，有再修正之必要。
- 三、地方分權已蔚為潮流趨勢，現行中央財政政策有集權又集錢

現象，而中央為回應地方政府提高其財政自主程度的要求，在「貫徹權力下放」、「提昇財政自主」、「建構完善財政調整制度」三個政策目標及「錢權同時下放」、「地方實質財源增加」、「直轄市及縣（市）財源只增不減」、「公式入法取代比例入法」四個修法原則前提下，於九十一年五月訂定「財政收支劃分法」修正草案，提送立法院審議。該修正法案立意雖好，然欲提昇地方財政自主性，常有賴地方自主稅課收入規模擴大。只是經估計，地方自主稅收因財劃法的再修正，僅增加估約 400 億元，相對地方高達 1600 億元的財政缺口，下放幅度猶嫌不足。尤其提案迄今已逾二年，仍未完成修法程序，中央改革與執行魄力顯然不足。中央是否因政策考量或政治選舉與利益團體的壓力而虛應，目前尚難證實，但地方分權的財政努力已遭受嚴重質疑。

## 貳、地方稅法通則施行後衍生之相關問題

- 一、地方稅法通則第三條禁止開徵地方稅的規定事項過於廣泛、籠統，不僅限縮地方開徵新稅目的範圍，且中央准駁的認定標準易流於主觀而遭致爭議。尤其台東縣綠島鄉公所擬課徵之觀光資源生態維護臨時稅、屏東縣霧台鄉公所擬課徵之生態維護臨時稅及金門縣政府的環境維護臨時稅等三案，經審委會審議結果，均因涉及對進出自然人課稅問題，不利人力資源之運用及有損國家整體利益，以違反地方稅法通則第三條第一項第四款規定為由，決議「未便准予備查」。以上提案是否有平反機會，尚待觀察，但審委會所持之認定標準顯然趨於嚴格。
- 二、備查規定與審委會實際作為似有矛盾。爰「備查：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。」為地方制度法第二條第五款所明定。因此，各地方自治團體所制定並經各該民意機關審議通過之地方稅自治條例即具備法定效力，陳報上級政府或主管機關備查，應僅係行政資訊的傳達。財政部所召集組織之「地方稅自治條例審議委員會」應無審核決議「備查」准駁之權。只是實際作法與法令規定卻有所悖離，若改為核備，或較符合事實狀況。

- 三、第三條第一項規定流通至轄區之天然資源或礦產品等，及經營範圍跨越轄區之公用事業，不得開徵特別稅、臨時稅課，此限制恐有違反環境保護與租稅公平原則。因天然資源及礦產品具有折耗性，似應透過課稅行為提高使用成本以價制量，避免天然資源過度耗竭而破壞環境生態。該規定除大幅限縮地方政府課稅範圍，也未能配合稅制的運作達到環境保護目的，對公用事業之保護在無合理配套措施下即予租稅豁免，相對轄區內應課污染稅或環境稅的相關企業而言有失公平，未符租稅公平課徵原則。
- 四、地方稅法通則未針對地方稅之稅目名稱、稅額標準、課徵範圍、罰則規定與中央備查審議標準等事項作統一規範與定義，致使各縣市所提地方稅自治條例的規範內容，有紊亂不一現象。譬如課稅範圍相同但名稱迥異；稅額差距高達四倍；未定罰則規定；排除規定未有更明確定義致使備查審議結果受到質疑等。雖然各縣市可因地制宜制定地方稅自治條例以落實地方自治精神，但如差異性太大或規範不明確，確實容易滋生疑義而降低認同度，甚至導致人民抗爭。為期兼顧國民生活條件的統一及全國人民負稅標準能趨於公平，地方稅

法通則應有檢討修正的空間。

- 五、特別稅與臨時稅課徵年限至多四年或二年，此規範未儘合乎情理，無法有效解決地方財政困窘與政策執行之連貫性，似可斟酌延長。

## 參、地方稅法通則施行對地方財政自主性的助益相當有限

- 一、我國地方租稅立法權乃憲法所明定，但長期以來，地方租稅立法權旁落，地方政府少有置喙餘地。即使甫剛施行地方稅法通則，但就其內容觀察，亦僅為各該稅法既定範圍內所為之補充性規定，尚無法改變各該稅目的基本架構，且原應由地方議會依法定程序立法，目前仍由立法院所制定，易言之，中央立法襲奪地方立法權的事實，尚難在各該稅法內訂定可適用於地方之通則性規定而有所改觀，地方租稅立法權限的歸還努力猶嫌不足。即使地方政府現今擁有加稅的法源依據，仍未能完全滿足地方租稅立法權的憲法設計。
- 二、因現行地方稅的課稅評價標準偏離市價甚遠，且稅率偏低，早期中央有權將該不合理的稅基與稅率合理化，卻無作為，在目前政治生態與選舉文化氛圍下，期欲民選之縣市長調高地方稅稅率，顯不可能。再者，因中央減免稅政策過度氾濫，致使稅制嚴重扭曲，稅制不公平現象不利國稅附加徵收的施行，甚且附加稅易導致「以腳投票」效應，而削弱徵收效益，附加稅制已為日本等先進國家所棄，因此，國稅附加徵收之規定將形同具文。
- 三、地方稅稅率的調升與國稅附加徵收難有推展空間，因此地方

政府僅臨時稅與特別稅有立法開徵可行性。目前地方政府多僅制定特別稅與臨時稅自治條例，尚無調增地方稅稅率與國稅附加徵收的提案，證實地方租稅立法權的落實效益受到緊縮。

- 四、各地方政府依地方稅法通則所制定的地方稅自治條例，均以少數、特定人士及轄區外居民為課徵對象，呈現「租稅競爭」及「租稅輸出」效果，因非針對轄內多數居民課稅，多未遭受民意機關質難，制定過程順利。只是，具「租稅輸出」性質且對轄區外自然人課徵之生態景觀維護等觀光稅目，因違反國家整體利益而遭「地方稅自治條例審議委員會」所否准，最終亦僅有對轄區少數、特定對象課徵之特別稅與臨時稅通過備查審議，此結果雖符合多數學者之論述，即具「租稅輸出」性質之稅目不宜由地方政府課徵，但基於地方觀光資源的獨特性，若以國稅型態課徵，將因欠缺課徵普遍原則而難以立法開徵，這對地方政府而言，將永久失去該等稅收對地方財政之挹注機會。

地方租稅立法權的實現過程，不論以何種加稅途徑增加財源，都應秉持公平、正義原則，如果僅以選票考量而只課徵臨時稅或特別稅，並且逕以少數、特定族群為課徵對象，長久以往，不僅對地方稅收挹注不大，恐會扭曲地方稅制之健全性。依據 Browning, E. K., & Browning, J. M. 之看法，則認為各地方政府因服務水準的差異，其所徵收的租稅程度亦有不同，因地方租稅與居民所享受的利益相互聯繫，藉租稅的競爭，不但不會妨礙地方活動之效率，反而有益於提昇經濟資源之配置效率。因此認為地方政府在籌措自主財源時，似乎無須過度擔心區域間的租稅競爭，猶如經濟市場的價格機

能，如果把地方公共事務妥善管理，租稅競爭反可提供地方加強自我管理的動力，也能達到區域間資源的最適配置。如果中央政府為避免「租稅輸出」所帶來負面影響，即先行訂定相關規定予以排除，將失卻自由競爭機制之均衡性。其論點雖與多數學者所持「租稅輸出」性質的稅目宜由中央徵收之原則有所不同，但地方稅課是否應迴避「租稅輸出」與「租稅競爭」現象，應視中央的權限下放程度與財稅政策取向而定。假如中央願意下放更多財政權限，且財稅政策也傾向於自由競爭機制，則地方稅法通則即有鬆綁的可能，該等稅目也才有開徵的可能性。

五、經財政部備查審議通過的地方稅自治條例，大多侷限在營建剩餘土石方堆置、土石採取、體育發展及建築工程為課徵範圍，可見各縣市都認為這些項目作為課稅範圍具有正當性，較為地方民眾所接受，亦能順利通過民意機關的審議。因此，各地方政府可衡量其整體環境與資源條件，選擇適合稅目開徵。餘如進出港貨櫃車使用道路養護特別稅、黃昏市（商）攤販臨時稅、都市住宅及土地更新與開發臨時稅、觀光稅、溫泉稅等稅目，應有制定自治條例的法源條件，只是或因稅源不豐、爭議較多，較難獲得地方政府青睞，此也凸顯適合開徵的地方稅目相當有限。

六、各縣市地方稅自治條例的制定原因皆與提昇地方財政自主程度有直接關係，雖預估稽徵成本增加不多，但因地方得以開徵的稅目不多，稅收不豐，所能增加的稅收占年度稅收規模比例不高，且因徵納雙方對課徵範圍多未形成共識，易遭致抗稅爭議，尚難滿足地方財政穩定、充分之徵收原則，目前對地方財政助益程度仍屬有限。

七、規費法與地方稅法通則有替代與互補性，規費法因制定程序較地方稅自治條例之制定簡便，容易取代地方稅自治條例的制定，而削弱地方稅法通則的施行效益。

## 肆、調整地方稅課收入的障礙重重

現行地方稅課以財產稅為主，但長期以來存有下列問題，中央與地方政府應積極面對力圖改善：

- 一、房屋稅之課稅評定現值與稅率偏低。
- 二、公告地價與公告現值兩價分離制度的施行，導致地價稅的公告地價調增困難，因評價稅基遠低於市價，且稅率亦有偏低、僵固現象，嚴重影響地價稅收之成長。
- 三、使用牌照稅之身心障礙者免稅政策規定，易被有心人士利用而成為規避稅負工具，免稅美意被濫用，形成不公平現象。
- 四、因娛樂型態的多元化，致使娛樂稅與營業稅的課徵項目混淆不易區分，稅源難以掌握，易生爭端。
- 五、土地增值稅據以課徵的公告現值長期偏低於市價，農業發展條例等減免稅規定，大幅減損土地增值稅稅收，不利地方財政，尤其減半徵收政策一延再延，已失臨時政策之制定精神，亦有損中央行政立法績效。而土增稅最高稅率級距為 60%，超過所得稅最高稅率級距之 40%，且因土增稅具有所得稅性質，其稅率超過所得稅，確有調降必要。因此永久調降稅率

為 40%、30%、20%應為可行，但須與地價稅調增作為配套措施同時執行，始稱合理。

六、印花稅稅源不豐，且稽徵憑證多掌握於納稅人手中，查核不易，常有擾民之論，有檢討廢止之空間。

七、我國營業稅稅率偏低，有調增之必要，但娛樂稅、印花稅、遺產及贈與稅之修正廢止檢討，均應以營業稅稅率調增為配套措施，並透過合理的稅源分配規劃，以保障地方稅源。

八、現行地方稅目中，除房屋稅、娛樂稅有法定稅率的調整權限，及房屋稅徵收細則委由地方政府制定之外，其餘權限舉凡地方稅課徵原則大綱與技術性課徵規定等，概由中央所掌控制定，地方尚無置喙餘地。

## 伍、中央推行稅制改革的績效不彰

中央減免稅政策過於浮濫，使稅基嚴重流失，我國租稅負擔率已逐年下降至 12.2%，稅負雖低，但因減免稅利益多為財團或高所得者所享有，致使全國約百分之八十稅負係由薪資階級或中低所得者所負擔，稅制遭到嚴重扭曲，不僅失去租稅課徵之公平正義性，亦有礙地方加稅政策的執行。

行政院財政改革委員會所建議之稅制短、中、長期改革措施相當中肯，以包裹配套方式設計，符合目前稅制改革需要，應有積極執行之急迫性。但政治經濟的形勢侷限租稅立法權的落實，中央不加稅的政治承諾、現行選舉文化及民眾對加稅認知未有認同感等，均嚴重影響地方加稅空間與施行效益，此現象也成為稅

制改革最大障礙。因此，連最具指標性的「軍教人員免稅恢復課徵」短期改革措施（九十三年六月前應完成立法）都無法如期執行，遑論其他中、長期改革方案，中央稅制改革之執行，幾無績效可言。昔日，地方政府遭遇財政困難，通常只會喊窮並向中央伸手要錢，請求補助，現今桃園縣等縣市積極制定地方稅自治條例，主動開闢稅源的作為，已有提昇地方財政自我負責的表現，對照中央持續擴大減免稅政策之趨勢與稅制改革的牛步化，顯示中央稅制改革決心不足，地方的財政努力，應可逼使中央更重視財稅制度改革的必要性。

## 陸、我國地方財政自主性仍未獲明顯改善

依文獻分析得知，地方財政自主性的高低，除考量自主財源多寡之餘，猶需衡酌地方政府是否具備自我負責的財政紀律，並能兼具參與決策權。因此，地方有足夠的稅源以因應施政所需，此乃地方財政自主的先決條件，但有法令參與決策權及自我負責機制的配合，才能真正體現地方自治的實質意義。但是，綜觀前述研究結論，我國地方政府稅課收入的增加仍然有限，尚無法因應地方政務所需，龐大的財政缺口猶需仰賴中央的補助或地方自行舉債；法令參與決策權也因地方稅法通則的施行效益不彰而受到侷限；而在中央財政集權模式下，亦凸顯地方財政自我負責機制未臻成熟。以上跡象顯示我國地方財政自主性之低落情形，並未獲得具體改善。

## 第二節 研究建議

### 壹、中央應積極建構完善租稅環境並提昇地方財政自主性

#### 一、儘速完成財政收支劃分法的修正

雖然中央制定決策需顧及國家整體利益，但地方分權與公平效率原則仍是民主國家所應重視的重要指標。中央應儘速完成「財政收支劃分法」修正草案的修法程序，兼顧權限下放幅度之擴大需求，並檢討相關分配機制併予修正，以利地方分權之實現。有關財政收支劃分法修正草案中應再考量事項分述如下：

- (一) 營業稅與菸酒稅扣除相關經徵費用後之全數，應維持作為中央統籌分配稅款。
- (二) 建議以適當比例（約 5-10%）之所得稅與貨物稅做為地方分成稅收或併入中央統籌分配稅款，以擴大地方自主稅課收入額度，因應地方財政支出實際需求，並縮短財政垂直不均現象。
- (三) 建立公平合理的分配制度，平衡北、高二市與台灣省二十一縣市之城鄉差距，以解決財政水平不均現象。
- (四) 統籌分配稅款的分配基準仍有探討空間，譬如人口、土地因素未列入考量，平均每人受益程度易被忽略；營業額僅考慮一年，較易引發地方政府為增加營業額而招徠營業人設籍，進而導致地方爭稅爭議；非稅課收入僅考慮規費、罰鍰及工程收益費，未盡理想。

## 二、恪守財政收支平衡預算

嚴格遵守財政收支劃分法第三十八條之一規定：「各級政府、立法機關制定或修正法律或自治法規，有減少收入者，應同時籌妥替代財源；須增加政府負擔者，應事前覓妥經費或於立法時明文規定相對收入來源。」所謂覓妥財源，非指舉債等不負責任作法，如此才能逐步縮減財政赤字，達到長期財政收支平衡的穩健要求。

## 三、地方稅法通則施行問題之檢討修正

- (一)「地方稅自治條例審議委員會」對各縣市所提地方稅自治條例之審查，應以輔導制定地方稅自治條例為主要目的。中央亦應輔導各縣市參酌已通過備查審議之地方稅自治條例，因地制宜開徵相關地方稅，降低已開徵新稅目之縣市的徵收壓力，以充裕地方稅收並避免租稅競爭現象的發生。
- (二)針對地方政府開闢地方稅的財政努力，可於中央統籌稅款分配機制之外，建立實質獎勵措施，且不應減損中央統籌分配稅款原規定之分配額度，以確實達到獎勵之目的。
- (三)地方稅法通則施行後，已發現有相當多的問題亟待檢討改善，尤其地方稅法通則第三條排除條款的規定，最為各方所質疑。為有效提供地方政府增闢稅源管道，地方稅法通則第三條之限制規定，應適度鬆綁。
- (四)第六條有關備查後始能公布施行的規定，顯有矛盾之處，

應有研討修正的必要，若有避免地方政府立法不周延的考量，則建議修改為核備，或較符合實際運作之需要。

(五) 為兼顧國民生活條件的統一及人民負稅標準趨於公平，應可考慮制定地方稅法通則施行細則，明確規範稅目名稱、稅額標準、課徵範圍、罰則規定及中央審議認定標準，得使地方在制定地方稅自治條例時，有明確規範可資遵循。

(六) 為有效解決地方財政困窘問題與政策執行的連貫性，特別稅的課徵年限應可酌予延長 2-4 年。

#### 四、應正視整體稅制改革的迫切性

有關地方稅法通則的頒行，外界多認為地方縣市政府基於選票考量，不會輕易開徵地方稅，即使有法源依據可開徵，也可能面臨納稅人的抗稅或爭議行為而卻步，如今桃園縣等地方政府首開先例，將於民國九十四年起陸續開徵地方特別稅與臨時稅。雖然僅是以轄區內少數人為課徵對象，所能增加稅收相當有限，但對意欲增稅以挹注財源的各縣市政府而言，不僅是一大鼓勵，也是象徵地方加稅可行性的起動指標，地方政府與民眾間之互動將因新稅目的開徵而產生微妙關係。中央政府雖因此可減輕對地方政府的財政負擔，但相對於地方政府開闢稅源的努力，應更加重視稅制改革的急迫與必要性，以達到以下之政策目的。

##### (一) 維護公平合理的租稅結構

租稅制度的建制除獲得稅收以因應國家財政需求目標外，首重稅制設計與執行之公平合理性。我國在追求經濟發展過程中運

用相當多的減免政策，且已有易放難收持續擴張之情勢，致使國民租稅負擔率一路下探，也導致薪資及中低收入階級承擔國家極高比例的稅負，不當的租稅減免已然扭曲稅制之公平性。最近泛紫聯盟推動的抗稅呼籲，其訴求即是抗議稅制不公現象。在財政改革方案的短期改革措施中，有關修正所得稅法第四條，取消軍公教人員薪資所得（職業別）的免稅規定，是健全稅基追求稅制公平最具指標性的改制工程，如能順利執行，將可開啟財改會的各项租稅改革序幕，並顯示中央租稅改革的決心與魄力，進而才能期望其他各項改革措施的次第進行，但截至目前仍未立法定案，行政改革績效令人質疑。

雖然目前政府在金融改革方面已略具成效，但同樣具有急迫性的財政改革卻遲遲未有具體措施。就時機而言，現階段陳水扁總統已無連任壓力，財政部組織經改組後，賦稅成為主要業務，依林全部長的專業與理想性格，此時正可大刀闊斧推動財改工程。在天時、地利、人和的配合下，當前時勢正是財政改革千載難逢的絕佳時機，現在若無好好把握，未來財改前途將更顯悲觀。誠言之，財政問題千瘡百孔、百廢待興，而稅制改革除須全民支持外，猶待各部會及府院高層達成共識戮力以對。為國家財政長遠大計，朝野應謹慎面對稅制改革問題，儘速實現財改會各項改革方案，以達稅制公平合理化。<sup>122</sup>

## （二）改善地方政府加稅環境

隨著地方自治與經濟發展的要求，地方公共支出仍維持擴張現象，地方稅收成長往往趕不上公共支出的成長速度，地方稅收除仰賴中央分成稅源、統籌分配稅款及補助款之外，地方稅源的

---

<sup>122</sup> 唐玉麟，〈國家債台高築，財改不能再拖〉，《中國時報》，民 93.09.09，版 A3。

自主掌握應責無旁貸。地方財政收入除現有地方稅目收入及中央統籌分配稅款的分配，財政缺口部分需依賴中央補助款的挹注。惟在政黨競爭、選舉掛帥的政治氣氛下，各項公共支出恣意擴張，衡酌中央量出為入的財政原則，稅收理應相對提昇以平衡收支，但事實卻不盡然，中央不僅未依該原則操作，甚至反其道的競予減免稅負，導致財政赤字連連而須舉債度日，姑且不論是否債留子孫問題，目前中央與地方財政之困頓已是不爭事實。因此當地方向中央喊窮競相爭取補助之際，中央亦在自身難保的情況下，高分貝要求地方自尋財源。

地方稅法通則的施行適足提供地方增闢財源的有利管道，只是依前述探討，該法則在法制面仍有相當多問題尚待解決，但除此之外，租稅制度健全度、中央加稅理念、選舉文化良窳與民眾對稅制的認同度等，對地方政府加稅政策均有舉足輕重的影響力。因此，中央應致力於改善整體租稅制度的合理化、輔導政黨理性競爭、屏除選票考量，以及教育公民正確的租稅意識，期以營造優良的租稅環境。有優質的租稅環境，地方政府在籌措財源推動加稅政策時，才能消弭阻力順遂進行。

## 五、應展現改革決心與執行力，積極推動稅制改革建議事項

行政院財政改革委員會所建議之各項稅制改革措施相當中肯，尚符合現行稅法應檢討改革之重點，中央應展現稅制改革魄力與執行力，積極落實。本改革措施多以配套方式設計，如脫勾執行，將減損改革效益。以下幾項就地方政府而言較為急迫，應列為重點改革項目：

(一)租稅減免政策之全盤檢討最具急迫性，期以改善整體租稅環

境，健全租稅制度，營造地方租稅立法權落實的有利環境。

(二)土地增值稅的永久降稅措施，應與地價稅的調升配套執行。為有效調增地價稅收，應於土增稅永久降低稅率之際，同時立法規定公告地價每年公告一次，並明訂公告地價不得低於一般正常交易價格的一定比例。如未能同時配套執行，屆時土增稅已降，將徒增嗣後地價稅立法調增的困難度。

(三)印花稅之廢止、娛樂稅課稅項目之檢討，應以營業稅稅率調高為前提配套執行，以免影響地方財政穩定性。

## 六、現行地方稅目的立法權限應酌予下放

由於現行地方稅的立法大權仍掌握於中央，並未因地方稅法通則的施行而有改變，尤其在整體租稅環境未臻健全之際，地方稅法通則施行效益受到嚴重限制，依此，中央倘因應地方分權的時代潮流而有下放租稅權限的誠意，應可衡酌中央與地方財政分權的適當程度，循序漸進將現行地方稅目的技術性課徵規定交由地方政府制定，以逐步落實地方租稅立法權的完整性。

## 七、綠色稅制、地方所得稅與租稅行政一元化之推動

綠色稅制乃因應環境保護、生態維護及節約能源等理念而產生，目前已是世界潮流所趨，且是行政院財政改革委員會所建議之中期稅制改革措施，應有積極推動之必要。目前核經財政部審議通過的地方稅自治條例，即有環境、生態保護的理念實現，與綠色稅制有呼應之實，應為未來地方稅稅目選擇的重要指標。

地方稅法通則的施行，限於政治等因素之限制，新地方稅之

開徵，多僅限於對少數特定對象課徵，尚缺乏對全部居民課徵之稅目，誠屬健全稅制之缺憾。爰地方所得稅之課徵類似地方稅法通則之國稅附加徵收，就我國地方稅制而言，地方稅目偏少且過度依賴稅收彈性小的財產稅，無法滿足財產稅、消費稅與所得稅均衡發展之理想需求，因此，地方所得稅的施行有健全地方稅制實現的價值性，且更符合地方自治精神之要求。可惜的是，目前我國稅制未儘公平合理，人民也習慣於低稅負的租稅環境，驟然課徵易遭民怨，除非整體稅制趨於健全，人民租稅涵養進步，政治人物不再操弄選舉文化，否則地方所得稅應無推動空間。惟鑒於地方所得稅之實施，不僅對地方財政有穩定助益，亦可實現地方稅制之普遍、公平原則，仍為未來稅制改革所應衡量的重要指標。

至於租稅行政一元化方面，因台灣幅員狹小，實無必要以地方自治為由，將國稅與地方稅分由國稅局與縣市稅捐稽徵處二行政機關徵收，爾後倘土地增值稅併入所得稅，及印花稅、娛樂稅廢止徵收，地方稅目將愈顯短少，屆時縣市稅捐稽徵機關更無單獨稽徵之必要。雖然目前形勢尚欠缺施行條件，但租稅行政一元化的推動，仍是未來可努力的方向。

## 貳、地方政府應積極開源節流、堅守財政紀律

### 一、開源方面

- (一) 現行地方稅目在制度面與執行面仍有亟待改善的問題存在。應由中央立法改善者，地方應督促中央儘速辦理；係屬地方應行處理事項，地方則須積極執行。尤其在開源部分，應於現行地方稅目加強稽徵，並減少欠稅之發生與累

積。譬如房屋稅與地價稅的課稅評價基礎的調增；汽機車使用牌照稅、娛樂稅與印花稅的查緝以及欠稅催繳作業的處理等，都是立竿見影的工作，地方政府應戮力執行、呈現稽徵績效。

- (二) 地方稅源短缺、財政自主性不足已成各界共識，受限於時空背景的包袱，地方租稅立法權向為中央所掌控，經過地方政府與學經界長期的呼籲請命，始有地方稅法通則之頒行，也因地方立法權限之得來不易，地方政府更須善加運用，以展現自我管理與負責精神。就增闢財源途徑分析，綜觀地方稅法通則之制定內容，國稅附加課徵難有成效，稅率的調增雖較為簡便，但仍須有合理的配套措施，並加上中央與各縣市府會間達成共識，才能減少加稅阻力，至於特別稅課與臨時稅課之稅目選擇，由於各界著眼點之不同，所提建議也有所差異。一般而言，學術界較著重應益原則與充分原則，對地方稅之建制具有高程度的理想性；地方政府基於政治層面考量，則較傾向以租稅輸出方式課稅，或僅對少數特定對象如公用事業課徵，惟受限於地方稅法通則的排除條款，擬議開徵的稅目大都無功而返，因此，衡酌法令規定與政治層面，並配合地方稅課徵原則，我國地方政府可能開徵之地方稅應朝與環保有關的稅目做選擇，除了核經同意備查施行的稅目諸如土石採取景觀維護、營建剩餘土石方、及體育發展稅目之外，污染稅、住宅及土地開發稅、都市計畫稅、公共設施稅、攤販證照稅、觀光稅、溫泉稅及廣告物稅等，也是值得規劃課徵的稅源，各地方政府可因地制宜選擇適合之地方稅目開徵。

## 二、節流方面

國家財政收入彈性較大，籌款方式多，因此較適合以「量出為入」為財政原則，但地方財政收入彈性較小，則宜以「量出為入」為主，「量入為出」為輔。因此，在節流方面，應建立「量入為出」的自治財政經營理念，讓地方自治領袖在有限的地方資源上，負起經營管理責任，以最少的經費發揮最大效益，期使各地方自治事項，能在公平、效率與資源合理配置的機制下順利運作。另外，也應建立透明的平衡財政機制，以利民眾監督。地方政府若能落實開源節流政策，始有向中央爭取較高財政自主的籌碼與立場。

### 三、堅守財政紀律

受益原則為地方政府增闢稅源重要的課徵依據，地方稅收除穩定的財產稅源之外，依地方稅法通則所能課徵的稅目應以受益原則為重要衡量標準，轄區居民依受益程度負擔稅負，較能符合地方自治精神。目前在地方自治團體積極爭取自主財源的潮流中，中央政府財政權限的下放已略有成效，但反思過往，地方政府在僅有些微的財政立法權限中，似有未克盡保衛稅收之責，如房屋稅住家用稅率多已調降至最低稅率極限，部分縣市更因「工程受益費條例」原有下限規範之刪除而停徵工程受益費，使地方政府在開闢稅源、擲節支出及財政自我管理表現上，受到中央強烈的質疑。雖然中央礙於壓力先行立法調降房屋稅住家用法定稅率下限，及取消工程受益費下限之可議行徑，給予上行下不得不效的政策結果，但地方在爭取地方財政自主的過程中，其財政紀律與自我管理精神的提昇，仍是獲得中央信賴與授權的重要因素。

地方自治的重要性，在於地方事務概由地方政府負責，依據

經驗，地方政府在面臨財政壓力時，有相當大的比例是傾向借貸或要求上級補助，願意採取增闢自有財源或減少支出的比例並不高。實務上，不論是單一行政體系亦或聯邦體系，其財政分權程度高低不一，但財政紀律的維持仍應居有重要地位。政府近年來為因應地方自治與地方分權的潮流趨勢，已訂定相關法令以提高地方政府權限，地方既有權力就該善加運用，並堅守財政紀律。因此，地方政府可設計預算平衡的控管機制，將地方財政收支透過資訊透明化政策的推行，讓民眾了解地方政府財政管理重點與流程，並降低民眾取得資訊之交易成本，以增加民眾對公共事務的興趣及了解，進一步督促地方政府自治事務之運作。換言之，地方政府應先有財政自我管理、自我負責的精神表現，否則在與中央爭取公平對待或新增地方稅源之際，將因失其立場而難自圓其說。

### 參、中央與地方應秉持互信原則，以合作代替對立

地方財政自主性低落問題由來已久，發生原因也錯綜複雜，在地方分權的潮流趨勢中，地方財政自主程度的高低變化，將牽涉中央與地方財政規模的消長。因此，中央對地方財政權限的下放程度應如何拿捏，誠為難題。持平論之，地方財政自主程度應在地方自治的落實與中央整體財政政策的規劃中取得平衡考量，才不會顧此失彼，或導致爭議。有鑒於我國中央財政集權走向，以及政治選舉文化有愈演愈烈的趨勢，短期間或許尚難重整各級政府間合理的財政關係，但地方財政問題的解決仍有急迫需要。此時有賴掌握權力的中央政府積極展現改革決心與執行魄力，有誠意地從制度面與實務面著手進行相關改革事項，而地方政府也應屏除政治包袱全力配合，雙方齊心協力，始能展現改革績效。

陳水扁總統曾說，中央與地方是「夥伴」關係，既然是「夥伴」，則應存有權責對等與公平對待的信任關係。常言道，上行下效，中央應先有表率行動，才能啟動中央與地方互信機制，畢竟中央與地方猶如生命共同體，地方政府除了應盡財政自我管理的責任外，中央亦應理性分析地方財源問題之癥結，而給予合理回應與協助。只有中央與地方能以「夥伴」關係相互信任、建立共識及並肩努力，才能真正解決府際間的財政爭議，進而達到提昇地方財政自主性的政策目標。

### 第三節 未來研究建議

地方稅法通則的施行效益，因現行租稅環境與政經情勢而受到緊縮，但值得嘉許的是，仍有六個地方自治團體積極制定地方稅自治條例，爭取開闢地方稅源的機會。雖然二年來僅有三個地方自治團體成功制定六個地方稅自治條例，但就地方租稅立法權的實現而言，已具有指標意義。只是能否帶動其他縣市的跟進？而已獲備查審議之自治條例中，如桃園縣的體育發展臨時稅與台北縣土城市的建築工地稅臨時稅，能否突破爭議順利開徵？九十四年開徵在即的新稅目能對地方產生多少實質助益？地方稅法通則的條文規範，有無依需要檢討改善？財政收支劃分法能否及早完成修正立法？以及後續的稅制改革問題等等。以上種種疑惑皆牽動地方財政自主性的提昇程度，只是限於時間之未及而無法於本研究作完整的探討，應可作為後續研究之追蹤議題。



# 附錄一 我國稅目劃分與稅源分配相關條文

## ( 財政收支劃分法 )

第八條：下列各稅為國稅：

- 一、所得稅。
- 二、遺產贈與稅。
- 三、關稅。
- 四、營業稅。
- 五、貨物稅。
- 六、菸酒稅。
- 七、證券交易稅。
- 八、期貨交易稅。
- 九、礦區稅。

前項第一款之所得稅總收入之百分之十、第四款之營業稅總收入減除依法提撥之統一發票給獎獎金後之百分之四十及第五款之貨物稅總收入百分之十，應由中央統籌分配直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）。

第一項第二款之遺產及贈與稅，應以在直轄市徵收之收入百分之五十給直轄市；在市徵起之收入百分之八十給該市；在鄉（鎮、市）徵起之收入百分之八十給該鄉（鎮、市）。

第一項第六款之菸酒稅，應以其總收入百分之十八按人口比例分配直轄市及台灣省各縣（市）；百分之二按人口比例分配福建省金門及連江二縣。

第十二條 下列各稅為直轄市稅及縣（市）稅：

- 一、土地稅，包括下列各稅：
  - （一）地價稅。
  - （二）田賦。
  - （三）土地增值稅。
- 二、房屋稅。
- 三、使用牌照稅。

- 四、契稅。
- 五、印花稅。
- 六、娛樂稅。
- 七、特別稅課。

前項第一款第一目之地價稅，縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入分之三十給該鄉（鎮、市），百分之二十由縣統籌分配所屬鄉（鎮、市）；第二目之田賦，縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入全部給該鄉（鎮、市）；第三目之土地增值稅，在縣（市）徵起之收入百分之二十，應繳由中統籌分配各縣（市）。

第一項第二款之房屋稅，縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入百分之四十給該鄉（鎮、市），百分之二十由縣統籌分配所屬鄉（鎮、市）。

第一項第四款之契稅，縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入百分之八十給該鄉（鎮、市），百分之二十由縣統籌分配所屬鄉（鎮、市）。

第一項第六款之娛樂稅，縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入全部給該鄉（鎮、市）。

第一項第七款之特別稅課，只是應地方自治之需要，經議會立法課徵之稅。但不得以已開徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象。

## 附錄二 地方稅法通則

第一條 直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所課徵地方稅，依本通則之規定；本通則未規定者，依稅捐稽徵法及其他有關法律之規定。

第二條 本通則所稱地方稅，指下列各稅：

- 一、財政收支劃分法所稱直轄市及縣（市）稅、臨時稅課。
- 二、地方制度法所稱直轄市及縣（市）特別稅課、臨時稅課及附加稅課。
- 三、地方制度法所稱鄉（鎮、市）臨時稅課。

第三條 直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所得視自治財政需要，依前條規定，開徵特別稅課、臨時稅課或附加稅課。但對下列事項不得開徵

- 一、轄區外之交易。
- 二、流通至轄區外之天然資源或礦產品。
- 三、經營範圍跨越轄區之公共事業。
- 四、損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項。

特別稅課及附加稅課之課徵年限至多四年，臨時稅課至多二年，年限屆滿仍需繼續課徵者，應依本通則之規定重行辦理。

特別稅課不得以已課徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象；臨時稅課應指明課徵稅課之目的並應對所開徵之臨時稅課指定用途，並開立專款帳戶。

第四條 直轄市政府、縣（市）政府為辦理自治事項，充裕財源，除印花稅、土地增值稅外，得就其地方稅源規定稅率（額）上限，於百分之三十範圍內，予以調高，訂定徵收率（額）。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。

前項稅率（額）調整實施後，除因中央原規定稅率（額）上限調整而隨之調整外，二年內不得調高。

第五條 直轄市政府、縣（市）政府為辦理自治事項，充裕財源，除關稅、貨物稅及加值型營業稅外，得就現有國稅中附加徵收。但其徵收率不得超過原規定稅率百分之三十。前項附加徵收之國稅，如其稅基已同時為特別稅課或臨時稅課之稅基者，不得另行徵收。

附加徵收稅率除因配合中央政府增減稅率而調整外，公佈實施後二年內不得調高。

第六條 直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所開徵地方稅，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佈實施。

地方稅自治條例公佈前，應報請各該自治監督機關、財政部及行政院主計處備查。

第七條 各稅之受償，依下列規定：

一、地方稅優於國稅。

二、鄉（鎮、市）稅優先於縣（市）稅。

第八條 第五條規定附加徵收之稅課應由被附加稅課之徵收機關一併代徵。

前項代徵事項，由委託機關與受託機關會商訂定。其代徵費用由財政部另訂之。

第九條 直轄市、縣（市）、鄉（鎮、市）之行政區有調整時，其他地方稅之課徵，自調整之日起，依調整後行政區所屬直轄市、縣（市）、鄉（鎮、市）有關法規規定辦理。

第十條 本通則自公佈日施行。

## 附錄三 財政改革方案」稅課收入方面之短、中、 長期改革措施

短期改革措施（93 年 6 月底前完成）

項次	財政改革措施	主辦機關	協辦機關
1	修正所得稅法第 4 條，取消軍教人員薪資所得（職業別）的免稅規定。	財政部 (賦稅署)	國防部 教育部 內政部
2	檢討改進現行未分配盈餘計算基準，積極推動所得稅法第 66 條之 9 修正條文完成立法，以避免對未分配盈餘超額加徵並簡化稅務行政。	財政部 (賦稅署)	
3	基於產業間公平競爭與合理稅負的考量，金融業非加值型營業稅，維持 2% 的稅率課徵。	財政部 (賦稅署)	
4	土地公告現值應多採民間提供的市價資訊，逐步將公告現值與市價差距拉近。	內政部	財政部 (賦稅署) 各地方政府
5	公告地價應縮短調整期間，將公告地價每三年公告一次，先縮短為每二年公告一次，再改為每年公告一次。	內政部	財政部 (賦稅署) 各地方政府
6	宣示土地增值稅在 2004 年 1 月 31 日二年減半徵收屆滿後。將其最高邊際稅率調降為 40%。同時檢討稅基侵蝕情形。至於長期稅收的損失，則可以將地方收入轉至地價稅收上。惟為避免稅收損失擴大及對地方政府補助稅收短少之問題，應確實將公告地價偏低之問題解決，以彌補土地增值稅累進稅率調整之稅收損失。	財政部 (賦稅署)	內政部

7	將土地增值稅最高級距稅率由 60%調整為 40%，另二級累進稅率同時調整為 30%及 20%。	財政部 (賦稅署) 內政部	
8	建立並落實稅式支出評估決策機制。	各部會	財政部(稅制委員會) 財政部(賦稅署) 行政院主計處
9	推動記帳業者法制化，對於現有記帳業者在一定緩衝期間之後，需經考試方能取得職業資格。記帳士考試定位為專技人員普考之等級，考試科目由考試院定之。並建議以行政院「報稅代理人法草案」作為藍本制定「記帳士法」。	財政部 (賦稅署) 經濟部	考選部
10	落實預算法第 29 條規定，由行政院編製稅式支出報告。	財政部(稅制委員會)	行政院主計處
11	強化稅收預測及以財政政策為導向的計量經濟模型，定期維護與更新，以強化預算編列及政策評估能力，進而提昇決策品質。	財政部 (賦稅署)	行政院主計處
12	參酌國際間發展趨勢，研擬電子商務之合理課稅制度，並在實務上邀集相關單位討論，俾能凝聚共識。	財政部(稅制委員會)	行政院研究發展考核委員會 經濟部 財政部(賦稅署)
13	研擬員工認股證課稅制度，以利員工認股制度之推行。	財政部(稅制委員會)	經濟部 財政部(賦稅署) (證券暨期貨管理委員會)

14	台商大陸資金匯回與課稅無關，但可放寬資金匯回扣抵累計投資金額之規定，並簡化日後資金再申請匯出投資大陸之審查過程，以消除台商疑慮。	經濟部	行政院大陸委員會 中央銀行
----	--	-----	------------------

中期改革措施（97年6月底前完成）

項次	財政改革措施	主辦機關	協辦機關
1	兼顧租稅公平及投資資金流向不受扭曲之原則下，綜合所得稅課徵範圍改採屬人兼屬地主義的方向努力；所得之分類宜單獨將境外所得列為一類以資簡化。至於境外所得已納所得稅宜予扣除。	財政部 (賦稅署)	
2	取消未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅，必須有周延可替代方案配合方可實施。而替代方案的內容宜就租稅公平、租稅中立性、財政平衡及經濟發展等因素做全盤考量，並配合整體財政改革計畫作綜合評估。	財政部 (賦稅署)	行政院經濟建設委員會 經濟部 其他相關部會
3	在所得稅之保險費列舉扣除額方面，人身保險費於繳費期間仍維持每人每年 2 萬 4 千元限額減除；但有關全民健康保險、勞工保險及軍、公、教保險等強制性保險之保險費不受金額限制。在保險給付方面，有關課稅制度應朝向與國際接軌之方向調整，健康	財政部 (賦稅署)	

	保險給付、傷害保險之傷殘給付及強制性之勞工、軍、公、教保險給付，維持免稅；死亡保險給付改採定額免稅；期滿給付扣除已繳保費後之餘額，比照現行稅法規定歸類課徵所得稅；年金給付提供合理之租稅優惠。		
4	配合廢除印花稅及取消部分貨物稅課稅項目、娛樂稅課稅項目及其他如遺產及贈與稅等減稅措施所造成之稅收損失，並為增加財政收入考量，應同時提高營業稅稅率為6%或7%。	財政部 (賦稅署)	
5	銷售舊成人小汽車免徵營業稅。	財政部 (賦稅署)	
6	修正貨物稅條例，取消對橡膠輪胎、飲料品、平板玻璃及電器類之貨物稅課徵。並研擬將現行貨物稅中油汽類、車輛及水泥類貨物稅角色，變成符合環境保護、節約能源、國民健康維護等特定目的而課徵的綠色稅制。	財政部 (賦稅署)	經濟部 交通部 行政院環境保護署
7	如有適當替代財源足以彌補地方政府稅收，於配合營業稅稅率調整增加稅收之原則下，應可廢除印花稅。	財政部 (賦稅署)	
8	刪除具藝文、體育性質之娛樂稅課稅項目，並將以課稅之新興娛樂項目明訂於稅法中。同時修正稅率結構，配合地方稅法通則之施行，明訂稅率之上限及下限。	財政部 (賦稅署)	
9	上開廢除印花稅、貨物稅的改制及修正娛樂稅法，應配合營業稅徵收稅	財政部 (賦稅署)	

	率，採包裹立法方式辦理。		
10	未來土地稅改革重點，應著重在降低土地增值稅及調高地價稅比重的結構調整上；即維持房屋稅與地價稅兩稅分立，提高地價稅相對於房屋稅的比重。土地增值稅的改革在於調低稅率、擴大稅基，並應確實與地價稅進行配套改革。	財政部 (賦稅署)	
11	修法明訂公告地價不得低於一般正常交易價格的一定比例，並在中央統籌分配稅款及補助款制度方面，建立誘因機制，以誘導地方政府提高課稅地價。	財政部 (賦稅署)	行政院 主計處
12	遺產及贈與稅最高級距稅率由 50% 降至 40%，並與提高營業稅稅率之方案，採包裹立法方式辦理。	財政部 (賦稅署)	
13	視同農業用地及公共設施保留地的免稅規定宜作合理之限制。	財政部 (賦稅署)	內政部 行政院農 業委員會
14	現行實務抵繳之規定未盡合理，宜配合分期繳納規定，作合理之規範。	財政部 (賦稅署) (國有財產 局)	

#### 長期改革措施

項次	財政改革措施	主辦機關	協辦機關
----	--------	------	------

1	規劃將土地增值稅廢除，併入所得稅課徵。	財政部 (賦稅署)	
2	修正促進產業升級條例相關租稅減免優惠規定。	財政部 (賦稅署) 經濟部	
3	將現行農業用地停徵田賦之做法改成直接取消此一稅目，未來農地課稅制度應回歸地方制度法由地方政府自行決定。	財政部 (賦稅署)	

## 附錄四：訪談紀錄

訪談紀錄 A1

受訪對象：桃園縣政府財政局、教育局中階主管

時間：九十三年十一月十六日

地點：電話訪談

一、請問你認為貴縣制定地方稅自治條例的原因為何？與地方財政自主程度之高低有直接關係嗎？推動初始有無阻力？

答：本縣朱縣長立倫在當立法委員時就非常積極推動地方稅法通則的制定，認為這是地方租權限的落實。因此，地方稅法通則施行後，本縣就相當積極的研擬適合開徵的稅目，一方面實現地方財政自主的努力，一方面也期能紓解本縣財政困境，也可說，本縣致力於地方稅自治條例的制定與地方財政自主程度之高低有直接關係。因為朱縣長的極力推動，並囑由稅捐稽徵處彙總制定自治條例草案後送議會審議，縣議會對於六個條例的審核也相當支持，推動順利並無阻力。

二、請問貴縣制定之地方稅自治條例，其課徵對象、範圍、稅率（額）、徵收方式及罰責內容為何？其預估稽徵成本與效益為何？能否提供該條例相關資料？

答：（一）課徵範圍：

- 1.營建剩餘土石方臨時稅：凡於轄內產出營建剩餘土石方或收容外縣市營建剩餘土石方者。
- 2.景觀維護臨時稅：凡於本縣轄內開採土石者。
- 3.體育發展臨時稅：凡於本縣高爾夫球場擊球之消費者。
- 4.民用機場不動產特別稅：民用機場範圍內之土地及其建築物。

5.民用機場噪音區回饋特別稅：凡於民用機場起、降之航空器。

6.煉油廠特別稅：煉油廠煉製原油者。

(二) 課徵對象：

1.營建剩餘土方臨時稅：產出營建剩餘土石方者為營建工程承造人；收容外縣市營建剩餘土石方者為土石方資源堆置處理場或土石方收容場所。

2.景觀維護臨時稅：土石採取申請人。

3.體育發展臨時稅：至高爾夫場擊球之消費者。

4.民用機場不動產特別稅：土地為納稅義務基準日地政機關之土地登記簿所載之所有權人或典權人；建築物為納稅義務基準日地政機關之建築改良物登記簿所載之所有權人或典權人；未登記者，為稅捐稽徵處房屋稅稅籍紀錄表所載之納稅義務人。

5.民用機場噪音區回饋特別稅：交通部民用航空局。

6.煉油廠特別稅：煉油廠。

(三) 稅額：

1.營建剩餘土石方臨時稅：以向主管單位申報產出、收容之營建剩餘土石方，按每立方公尺新台幣（以下均同）十元計徵。

2.景觀維護臨時稅：以土石採取申請人向主管單位申報開採土石之數量，按每立方公尺十元計徵。

3.體育發展臨時稅：按每人每次五十元計徵。

4.民用機場不動產特別稅：土地按公告地價千分之八；建築物按房屋評定現值千分之八。

5.民用機場噪音區回饋特別稅：以航空器每起降一架次一千元計徵。

6.煉油廠特別稅：每桶（42加崙）二元計徵。

(四) 徵收方式：

- 1.營建剩餘土石方臨時稅：營建剩餘土石方之主管單位於核准建築工程、拆除工程起造人或公共工程主辦機關申報之剩餘土石方處理計畫前，及核准土石方資源堆置處理場或土石方收容場所收受外縣市剩餘土石方前，應逐案通報稅捐稽徵處發單開徵。
- 2.景觀維護臨時稅：土石採取之主管單位，於核准開採土石前，應逐案通報稅捐稽徵處發單開徵。
- 3.體育發展臨時稅：高爾夫球場之營業人向消費者收取各項費用時一併代徵之。代徵之稅款，應於次月十日前計算應納稅額，填用繳款書向公庫繳納，並填具規定格式之申報書檢同繳納收據向稅捐稽徵處申報。
- 4.民用機場不動產特別稅：稅捐稽徵處應以每半年為一期，就應課稅土地及建築物，於七月一日至十日開徵上期應納稅額；次年一月一日至十日開徵下期應納稅額。
- 5.民用機場噪音區回饋特別稅：納稅義務人應以每月為一期，於次月十日前計算應納稅額，填用繳款書向公庫繳納，並填具規定格式之申報書檢同繳納收據向稅捐稽徵處申報。
- 6.煉油廠特別稅：同民用機場噪音區回饋特別稅。

(五) 獎勵與罰則：代徵人依本自治條例代徵並如期繳納者，稅捐稽徵處應按其代徵稅款給予百分之一之獎勵金；另訂有滯納金及怠報金處罰規定。

(六) 稽徵成本：目前稅捐單位尚未評估增加人力，係由現有人力調配辦理，故增加成本有限。

(七) 預估效益：稅收增加方面，體育發展臨時稅約二千萬元；營建土石方剩餘臨時稅較為可觀，與景觀維護臨時稅合計應有一億三千萬元，總計約一億五千萬元。

三、請問貴縣提案經議會通過之地方稅自治條例在報請中央備查審議過程中，面臨困境為何？問題癥結何在？

答：營建剩餘土石方臨時稅、景觀維護臨時稅及體育發展臨時稅經過二次審議委員會審議即通過備查，其中第一次審議時，審委會建議補充敘明稅收用途、課稅目的、徵收時點及徵收程序；第二次審查時，審委會建議增列「各項臨時稅課之用途與預算收支執行相關事宜」，並刪除「使用者付費原則」等用語。

「民用機場不動產特別稅」、「民用機場噪音區回饋特別稅」、「煉油廠特別稅」等三案，經第一次審議即決議不同意備查，未獲同意備查之理由，依據地方稅自治條例審議委員會之說法，前兩案涉及中正國際機場的國外航空公司飛機起飛問題，後一案涉及國營事業廠外權益問題，均因違反地方稅法通則第三條第一項第三款「經營範圍跨越轄區的公共事業」不得開徵之規定，故決議「不同意備查」，並於第二次審議時建議從自法規中刪除。未獲核准三案，本縣在地方稅法通則未鬆綁之前不會再修正提案。

四、請問你認為貴縣所制定的地方稅自治條例在公布施行後可能衍生哪些問題？應如何解決？

答：先就體育發展臨時稅來說，本縣高爾夫球場計有十二處，該條例經審委會審議通過備查公告後，高爾夫球場負責人及有習慣到高爾夫球場擊球的民眾均強力反彈，他們主張高爾夫運動已是奧林匹克運動競賽項目，並已平民化，理應鼓勵民眾多從事該項運動以蔚成風氣進而提昇競賽技能，如果課徵體育發展稅，不僅與推廣體育之目的不符，也會排擠本縣消費人口到鄰近縣市擊球而影響本縣消費市場。本縣經衡酌現

狀已決定暫緩公布施行，且暫緩期限未定，但本縣會繼續召開協調會，與高爾夫球場負責人等相關單位、人士溝通，以便取得共識，得以順利擇期開徵。

如果三個稅目都開徵的話，應以體育發展臨時稅問題較多，因代徵人之配合度攸關機徵成效，相對的，稅捐單位稽徵查核技術也會增加困難度。至於景觀維護臨時稅及營建剩餘土石方臨時稅，因依據縣府營建單位通報資料課徵，較無逃漏稅額之虞，但是否抗繳，則需本縣多加輔導。

五、請問你認為現行地方稅法通則之施行對地方財政自主性之提昇有實質幫助嗎？哪些條文有窒礙難行之處？應如何修正改善？

答：如果各項稅目都能順利開徵，對各縣市也有帶動效用的話，當然對地方財政自主性之提昇有實質幫助，即使稅收不豐，但對各地方政府因窘財政狀況應有助益。只是，如果其他縣市並不跟隨制定可行之地方稅自治條例，屆時可能會產生「租稅競爭」效應，即營建業者或許會避免在本縣從事營建工程，以及高爾夫擊球消費群會選擇到其他縣市擊球而削弱本縣之經濟發展與相關產業收入。這方面建議中央應制定一套獎懲辦法，對可開徵之稅目已開徵者予以實質獎勵，如統籌分稅款的增加分配或增加一般補助款。對於有資源開徵卻不制定自治條例據以開徵之縣市，則減少統籌分配稅款的分配或一般補助款。另外我也很擔心，如果體育發展稅因業者或民眾抗議就不敢開徵，以後類似溫泉稅、觀光稅等需業者配合代徵代收之稅目將難以順利推展，此會限縮地方開徵新稅目的選擇，並減弱地方稅法通則的效益。

本縣其他三個條例都因違反地方稅法通則第三條規定而被駁回，其實地方稅法通則是中央制定的，自治條例是否違反規

定也是中央認定，但認定理由是否具體明確則見仁見智，這對地方而言較為吃虧，如果要給地方多些權力，建議第三條應鬆綁，並且中央應居於輔導統合角色，輔導各縣市朝財政自主方向努力，否則沒有統合機制，各縣市容易流於「租稅競爭」而形成「以腳投票」情形，這顯非地方所樂見。

六、請問你認為地方稅法通則的施行，地方政府為增加稅源，以哪種加稅方式較為可行？如果要開徵新稅目，請問你認為哪些稅目最適合？

答：附加稅及調高稅率方面不是很清楚，但好像時機不適合，所以開闢新稅目較為可行。除了通過的稅目外，砂石稅、溫泉稅、觀光稅、污染稅也可考慮，但各縣市應同步努力效果才會大。

七、請問你認為中央「不加稅政策」與「選舉文化」是否影響地方稅法通則的施行效益？在強調中央與地方合作夥伴關係的前提下，地方政府應如何強化財政紀律？

答：因地制宜開闢稅源，政府支出不浪費。

## 訪談紀錄 A2

受訪對象：苗栗縣稅捐稽徵處中階主管

時間：九十三年十一月十日下午四時

地點：電話訪談

一、請問你認為貴縣制定地方稅自治條例的原因為何？與地方財政自主程度之高低有直接關係嗎？推動初始有無阻力？

答：本縣支出預算約 180 億元，但地方稅收卻只有 40-50 億元，財政自主狀況不好，中央補助人事費用約 90 億元，但實際人事

費用仍不足 10 億餘元，更遑論其他支出。也因為地方財源短缺嚴重、自主性不足，所以本縣傅學鵬縣長相當積極在籌措開闢新稅源。例如在地方稅法通則尚未發布之前，本縣於九十一年已通過「水資源臨時稅課自治條例」，後來雖因違反地方稅法通則第三條排除規定無疾而終，但也顯示本縣在尋找財源方面的積極與努力。至於「土石採取景觀維護特別稅自治條例」與「營建剩餘土石方特別稅自治條例」係由財政局主導，建設局土方採取課擬定條文內容，制定審議過程也受到議會支持，推動過程尚無阻力。

二、請問貴縣制定之地方稅自治條例，其課徵對象、範圍、稅率（額）、徵收方式及罰則內容為何？其預估稽徵成本與效益為何？能否提供該條例相關資料？

答：營建剩餘土石方特別稅之課徵範圍為收容營建剩餘土石方者；納稅義務人為土石方收容處理場所負責人；每立方公尺三元計徵；徵收方式由稅捐稽徵處依通報資料發單徵收。

土石採取景觀維護特別稅之課稅範圍，乃於本縣轄內開採土石者；並以土石採取申請人為納稅義務人；按每立方公尺二十元計徵；由稅捐處按通報資料發單開徵。

預估「土石採取景觀維護特別稅」每年可徵收 200-500 萬元，稅收並不高；「營建剩餘土石方特別稅」雖然很難估計，但推估應有 1 億元以上之稅收，這對本縣財源較有幫助。有關徵收方式，在資訊平台化之前，目前規劃以人工方式通報，由縣政府工務局造冊通報稅捐處，稅捐處再據以發單課徵。因 94 年開徵在即，工務單位正積極與業者進行溝通宣導工作，希望能如期順利開徵。在稽徵成本方面，除發單相關紙本費用之外，縣政府工務局預計增加二位承辦人員，稅捐處主辦之查緝股預計增加一位承辦員，稽徵成本增加有限。

三、請問貴縣提案經議會通過之地方稅自治條例在報請中央備查審議過程中，面臨困境為何？問題癥結何在？

答：本縣二提案之審議，除第一次審委會要求補充敘明稅收用途及課稅目的等事宜；另因地方稅法通則所規範之稅課均屬目的稅，第二次審委會建議本項課稅收入應專款專用，並透過預算程序達到課稅目的，並建請刪除「依受益者付費原則」等文字。餘者，並無重大問題。

四、請問你認為貴縣所制定的地方稅自治條例在公布施行後可能衍生哪些問題？應如何解決？

答：本縣通過之自治條例預計九十四年實施，目前已積極協調規劃開徵相關事宜。據本人與縣府工務局承辦人之聯繫得知，「營建剩餘土石方特別稅」的課徵因對象明確較無疑義，至「土石採取景觀維護特別稅」之課徵對象為採取土石之營業人，因土石採取登記證核發不易，所以預計該營業人應會配合繳納稅負，只是何謂土石採取營業人，在自治條例中並未明確定義，工務局本身雖有一套定義規範，譬如疏浚工程營業人也屬之，只是定義似乎過於主觀，就自治條例規範精神而言，課徵對象不明確容易導致爭議。雖然如此，本處明年也只能照通報資料開徵，納稅人如有異議，再透過行政救濟程序解決吧，現在也很難預料會發生什麼問題。

有關罰則部分，審委會建議參照桃園縣所定之罰則內容制定，因修改後須再送縣議會審議，主辦單位考量後決定刪除罰則規定，不予提送議會再議。如此，或許可減少變數，但在無罰則的規範下，稽徵機關會增加徵收的困難度，這也是一大隱憂。另外因電腦系統沒辦法平台傳輸通報資料，目前只能以人工方式處理，稽徵效率恐會降低。

五、請問你認為現行地方稅法通則之施行對地方財政自主性之提昇有實質幫助嗎？哪些條文有窒礙難行之處？應如何修正改善？

答：最重要是地方政府有立法開闢地方稅源的法源依據，就目前情勢而言，對地方財源收入有幫助，但效果不大，其宣示意義大過實質助益。

一般來說，多數人認為第三條規定過於嚴苛，會限制地方開徵稅源的範圍與能力。如果能鬆綁那是最好不過了。

六、請問你認為地方稅法通則的施行，地方政府為增加稅源，以哪種加稅方式較為可行？如果要開徵新稅目，請問你認為哪些稅目最適合？

答：可依循已通過之稅目制定之，但要衡量經濟均衡發展性。其他沒意見。

七、請問你認為中央「不加稅政策」與「選舉文化」是否影響地方稅法通則的施行效益？在強調中央與地方合作夥伴關係的前提下，地方政府應如何強化財政紀律？

答：會。地方政府應先要求自己自立自強，有財政努力但財源仍嫌不足時，才有立場向中央爭取補助或增加統籌分配稅款。地方應防止負債的發生與累積，加強財政管理以平衡預算。另建議中央應制定一套獎勵配套措施，對財政紀律良好之縣市計點給予實質獎勵。

訪談紀錄 A3

受訪對象：金門縣財政局中階主管

時間：九十三年十一月十日上午九時

地點：電話訪談

一、請問你認為貴縣制定地方稅自治條例的原因為何？與地方財政自主程度之高低有直接關係嗎？推動初始有無阻力？

答：本縣並無舉債情形，財政狀況尚可，之所以推動「環境維護臨時稅」，最主要原因在於對本縣環境資源生態的保護。本縣原為戰備地區，解禁以後因觀光資源特殊，旅客湧入人數眾多，對本地旅遊產業經濟雖有助益，但生態環境卻也因之受到嚴重破壞，為期永續保有優質的環境生態，足夠的維護經費確有其必要性，加以本縣財政局長對地方財政自主有強烈使命感，故於法案的推動相當積極。至於議會方面也非常支持，因此，整個自治條例的擬制、審議過程並無阻力。

二、請問貴縣制定之地方稅自治條例，其課徵對象、範圍、稅率（額）、徵收方式及罰則內容為何？其預估稽徵成本與效益為何？能否提供該條例相關資料？

答：本縣在制定「環境維護臨時稅自治條例」時非常用心，係根據法規制定程序與規範在進行，以嚴謹態度審酌擬定各條文內容，期間除與各相關單位審慎研議草案內容，並請教上級單位如賦稅署中部辦公室企劃組主辦人員，草案亦提送本縣法規審查會審議，可說字字斟酌，用心良苦，在提送財政部備查之前，各方對本草案書面內容並無疑義。

本自治條例課徵對象為進入本縣旅遊之觀光遊客，於出境時委託航運業者或港務管理機關代徵之，每人次 200 元，200 元的標準是根據戰地政務費 100 元及機場通關費 300 元之平均數核算，但現役軍人及身心障礙者不在此限。一般遊客到金門旅遊多半停留 2-3 天，因本縣並未課徵相關規費，故依使

用者付費原理課稅應屬合理。本條例如獲通過，依據每年平均進入本縣觀光人數預估，每年可增加稅收 1 億 4 千萬元，比本縣地方稅收總數還多，在臨時稅專款專用的管理下，對本縣環境資源的維護絕對有很大的幫助，而且可據以改善相關設施，提昇環境生態品質，對旅遊經濟會有良性循環。至於稽徵成本並不大，稽徵技術也沒問題。

三、請問貴縣提案經議會通過之地方稅自治條例在報請中央備查審議過程中，面臨困境為何？問題癥結何在？

答：提請財政部主導之「地方稅自治條例審議委員會」審議，第一次審議本案未列入議程，第二次審議結果，以進入本轄區自然人為課徵對象是否違憲，另案請行政院法規會表示意見。第三次審議時，以本條例概以進出轄區內非設籍於本轄區之自然人為課稅對象，不利於人力資源之流動，損及國家整體利益，違反地方稅法通則第三條第一項第四款不得開徵之事項，而未便准予備查。其實就事論事，本縣地理位置特殊，外地人士到本縣之目的，除現役軍人外，幾乎都以觀光目的為主，因此，對進出自然人課徵環境保護稅應與限制人力資源之流動有別，逕自認定損及國家整體利益，似有以偏概全並過於嚴苛。

四、請問你認為貴縣所制定的地方稅自治條例在公布施行後可能衍生哪些問題？應如何解決？

答：因草案未獲通過，本題無法提供意見。

五、請問你認為現行地方稅法通則之施行對地方財政自主性之提昇有實質幫助嗎？哪些條文有窒礙難行之處？應如何修正改善？

答：我認為地方稅法通則之施行對地方財政自主性的提昇應有實質幫助，因地方政府終於有了加稅的法源依據，但是第三條限制不得開徵事項範圍太大，而且損及國家整體利益或其他公共利益事項之認定似乎太籠統，尤其認定機關又是中央所主導設立的「地方稅自治條例審查委員會」，法條的制定與解釋都是中央的權力，中央權限有過高之嫌。另外第六條第二項規定：「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。」既然是備查，該自治條例除非違背母法或憲法規定，其於地方縣市議會通過審議公告後即具有法定效力，備查程序只是告知行為，應非該自治條例再次審議決定得否施行之必要條件，像本縣之自治條例於備查階段被決議「未便同意備查」，但卻如同被判死刑一般已無翻身機會，對本縣積極開闢地方財源的熱情是一大挫折。我想在此規範下，地方政府能開徵的新稅已少之又少。希望地方稅法通則排除條款之制定要明確，而且不要限制太多，以免影響地方財政自主權限。而且「地方稅自治條例審查委員會」審議否准理由應能具體合理，最好是居於輔導地方的角色而不是綁手綁腳的機構。

六、請問你認為地方稅法通則的施行，地方政府為增加稅源，以哪種加稅方式較為可行？如果要開徵新稅目，請問你認為哪些稅目最適合？

答：目前通過審議的六個提案如建築工地臨時稅、營建剩餘土石方臨時稅、土石採取景觀維護臨時稅及體育發展臨時稅等稅目是明確可行，另外只要不是對進出自然人一律課徵之稅目，如溫泉稅、旅館稅、是乎可以制定，只是稽徵技術會有困難，業者反彈也會大而不予配合，甚至地方政府也會擔心影響觀光經濟而卻步，所以即使不違反地方稅法通則規

定，好像也很難實施，尤其中央只關心條文規定是否合法，並不關心地方執行技術與整合措施，所以適合地方政府開徵的地方稅目還是有限。

七、請問你認為中央「不加稅政策」與「選舉文化」是否影響地方稅法通則的施行效益？在強調中央與地方合作夥伴關係的前提下，地方政府應如何強化財政紀律？

答：中央「不加稅政策」與「選舉文化」絕對會影響地方稅法通則的施行效益。地方財源困窘問題各縣市皆然，只是程度不同。但我認為地方首長的財政紀律觀念很重要，像本縣稅源並不豐富，也需要中央的補助，雖然沒到達舉債過日的地步，但縣長與財政局長都有魄力要作開闢財源的努力，這就是負責的表現，地方政府除了要開源節流之外，首長正確認知是很重要的因素。另外也建議中央對積極開闢財源的縣市，能有具體實質的獎勵機制，譬如統籌分配稅款分配比例的增加，或一般補助款的增加，並且鼓勵所有縣市一起努力，如此也可以避免「以腳投票」效應，民眾也較能接受，否則積極開闢稅源的縣市容易遭致議論反彈而退縮。

#### 訪談紀錄 A4

受訪對象：台北縣土城市公所中階主管

時間：九十三年十一月十五日

地點：電話訪談

一、請問你認為貴縣制定地方稅自治條例的原因為何？與地方財政自主程度之高低有直接關係嗎？推動初始有無阻力？

答：在地方稅法通則施行前，先遠溯民國七十九年本縣汐止鎮廖學廣縣長基於鎮庫拮据，為推動地方建設曾於八十一年間向

轄區建商課徵鎮長稅，雖被判處有期徒刑十八年，其後案經高等法院刑事庭於九十年推翻一審判決改判無罪，此結果對照地方稅法通則之公布，有其邏輯可參。九十一年十二月地方稅法通則頒布施行，因為本市財務狀況不佳，財政自主程度低落，既有法源依據可增加稅源，本應積極推動因地制宜的稅目以符財政自主努力之原則，此為本市擬定建築工地臨時稅之主要原因，另外也有為鎮長稅合理化之意涵。推動時，本市代表會相當支持，並無阻力。

二、請問貴縣制定之地方稅自治條例，其課徵對象、範圍、稅率（額）、徵收方式及罰則內容為何？其預估稽徵成本與效益為何？能否提供該條例相關資料？

答：課徵範圍：本轄區內，建築工地總樓地板面積在五百平方公尺以上者，應就其全部樓地板面積課徵之。但屬公辦建築及配合公共建設建築及配合公共建設拆遷之就地整建或易地重建者不在此限。

課徵對象：建築起造人。

稅額：每一平方公尺課徵二百元。

徵收方式：本所為稽徵機關，本所於接獲縣政府核發使用執照之日起十日內，核計課徵稅額後通知納稅人繳納。

本自治條例並無罰則規定，但納稅人不依規定期限繳納稅款者，依法可移送強制執行。

本自治條例預計九十五年施行，本市不會增加稽徵員額，預估每年可增加市稅收入二千萬元。如果建築景氣好轉，稅入會更多，該稅款指定用於本市路面整修及排水系統工程，對本市市容與公共衛生之維護有實質幫助。

三、請問貴縣提案經議會通過之地方稅自治條例在報請中央備查

審議過程中，面臨困境為何？問題癥結何在？

答：本條例於審委會第一次會議未列入議程，第二次雖有列入，但因台北縣政府有不同意見而屬程序未符案件，故補陳縣府審查備案通過後，才於第三次審查委員會通過審議，期間應無面臨太大的困境，僅是補足立法程序而已。

四、請問你認為貴縣所制定的地方稅自治條例在公布施行後可能衍生哪些問題？應如何解決？

答：一年後才開徵的稅，現在很難預估會有什麼問題，也許擔心建築業者會抗議拒繳吧，本市已預定本月底（九十三年十一月）通知台北市、台北縣建築開發工會，舉辦說明會予以宣導，評估建築業者應該不會反彈才對，因為平均一間建築大概只增加二萬元成本而已。

五、請問你認為現行地方稅法通則之施行對地方財政自主性之提昇有實質幫助嗎？哪些條文有窒礙難行之處？應如何修正改善？

答：我是認為有實質助益的，就看地方首長如何運用。至於條文內容，應屬第三條過於嚴苛，有關跨域之公共事業、流通至轄區外之天然資源或礦產品、轄區外交易等稅目其實滿多的，或許可由中央集中徵收再分配給地方。至於像金門縣與綠島鄉公所制定的景觀維護稅之所以被否准，係以進出自然人為課徵對象，不利於人力資源之流動，且有損國家整體利益。其理由似乎過於籠統不具體，不見得可完全說服提案單位，只是就不論洽公或訪友，一律於出境時課徵租稅而言，確有商榷之處，要不然可以規費法徵收規費方式取代之，既符合受益者付費原則，立法程序也較為簡便。

六、請問你認為地方稅法通則的施行，地方政府為增加稅源，以哪種加稅方式較為可行？如果要開徵新稅目，請問你認為哪些稅目最適合？

答：還是制定新的地方稅較為可行，目前已有多種稅目通過，各縣市可參考制定，陸砂取採與土石採取相似，應可採行，另外如溫泉稅、廣告招牌稅、攤販稅、污染稅也可以開徵。

七、請問你認為中央「不加稅政策」與「選舉文化」是否影響地方稅法通則的施行效益？在強調中央與地方合作夥伴關係的前提下，地方政府應如何強化財政紀律？

答：先求諸己，地方政府開源節流應為主要方法。

#### 訪談紀錄 A5

受訪對象：台東縣稅捐稽徵處、綠島鄉公所中階主管

時間：九十三年十一月十七日

地點：電話訪談

一、請問你認為貴縣制定地方稅自治條例的原因為何？與地方財政自主程度之高低有直接關係嗎？推動初始有無阻力？

答：在地方稅法通則頒布前，本鄉鄉長與地方人士均強力主張應課徵觀光資源生態維護臨時稅，因為綠島近年來觀光事業蓬勃發展，雖然帶給地方經濟繁榮，但錢是商家賺去，自然生態景觀卻遭受嚴重破壞。由於台東縣政府財政狀況不好，大半須靠中央補助，財政自主狀況自然低落，而綠島鄉公所財源不足也是事實，因此對轄區景觀生態之維護頗有力不從心之慨。所以當地方稅法通則一頒行，本鄉就很積極的研擬自治條例，歷經二任鄉長的極力支持，並經鄉代會的鼎力配合，本自治條例制定順利，本鄉是第一個提報財政部審核備查的

自治機關，也由於本鄉的提審，進而帶動其他縣市的跟進。總之，本鄉在推動自治條例制定之初，是積極而無阻力的。

二、請問貴縣制定之地方稅自治條例，其課徵對象、範圍、稅率（額）、徵收方式及罰則內容為何？其預估稽徵成本與效益為何？能否提供該條例相關資料？

答：課徵對象：自然人進入本鄉者，但設籍於本鄉之鄉民或於本鄉行政機關工作者不在此限。

稅額：每人每次五十元。

徵收方式：由船運業者及航空業者代徵，並請台東縣稅捐稽徵處作為徵收代徵機關。

獎勵：提撥稅收百分之二十作為獎勵金、代徵費用及相關稽徵成本。

預估稅收：以平均旅客 40 萬人次估計，每年可增加二千萬元稅收，對年度歲入預算約僅一億元的本鄉而言，助益非常大，景觀生態維護與公共建設品質都得以提昇。

三、請問貴縣提案經議會通過之地方稅自治條例在報請中央備查審議過程中，面臨困境為何？問題癥結何在？

答：本案經鄉代會通過後即提送台東縣政府審議，縣政府審查通過後於九十二年年初提送財政部備查審議。財政部先函告應查明該條例有無違反地方稅法通則第三條第一項第四款「損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項」不得開徵之規定，並提及第二條規定代徵人為船運業者及航空業者，第三條又規定委託台東縣稅捐稽徵處代徵，有無重複規定？如未重複應明確劃分代徵權責云云。嗣經鄉公所修改後再提送財政部審議，但遲至九十三年八月財政部才加緊動作召開地方稅審議委員會進行第一次審議，第一次審議，審委會未將本

案列入議程，於九月第二次會議中，對於限制自然人在國內縣鄉區域出入予以課稅，有無違憲問題？另案洽請行政院法規會表示意見。次（十）月第三次審議，以本條例概以進出轄區內非設籍於該轄區之自然人為課稅對象，不利於人力資源之流動，有損及國家整體利益，違反地方稅法通則第三條第一項第四款不得開徵之事項，而未便准予備查。

由於觀光資源生態維護臨時稅是本鄉唯一可行的稅目，對於審委會的決議理由實難讓人心服，本鄉會繼續修改條文內容以符規定後再依程序提案審議。

四、請問你認為貴縣所制定的地方稅自治條例在公布施行後可能衍生哪些問題？應如何解決？

答：因未通過，談此問題已無意義，我想綠島之觀光特色，不至於因加收五十元而嚇退遊客的，而且有代徵獎勵，相信船運業與航空業應會配合辦理。稅捐稽徵處的徵收查核技術也應該沒問題。至於其他問題本人未深入研究無法作答。

五、請問你認為現行地方稅法通則之施行對地方財政自主性之提昇有實質幫助嗎？哪些條文有窒礙難行之處？應如何修正改善？

答：自治條例能順利通過公布施行，自然可增加稅收，對地方財政自主之提昇應有幫助，只是現在看來，本鄉唯一可開徵的稅目已被封殺，雖然其他稅目如營建剩餘土石方、土石採取、建築工地稅或體育發展等稅目已通過審議，有其開徵的可行性，但因綠島根本缺乏建築或體育產業資源，想靠地方稅法通則增加財源已無可能。至於地方稅法通則條文有無窒礙難行之處，我想大概也是第三條的排除條款太嚴苛吧，而且第一項第四款的認定不夠具體，本案也因此而被決議「未便同

意備查」，或許可以研議修改。另外，以綠島鄉公所為例，中央應輔導如何修改條文以符規定，或放寬認定門檻，畢竟會進出綠島的人，除了當地居民、該鄉行政機關工作者之外，幾乎都是以旅遊為目的，與進出過境一般地方顯有差別，對人力資源之流動不致產生不利影響，更不至於損害國家整體利益，因此建議是否可於條例中明確規定哪些情況可以課徵，否則地方稅法通則的施行對綠島鄉而言，幾乎無實質效益。另外本鄉曾開會作成決議，希望縣府長官如果參加中央統籌分配稅相關會議時，能提案建議中央於財政收支劃分法修正草案再行修正，將各鄉鎮自闢財源努力程度列入中央統籌分配稅計算項目之一，或因自有財源增加後，反影響原有中央統籌分配稅之分配額度。

六、請問你認為地方稅法通則的施行，地方政府為增加稅源，以哪種加稅方式較為可行？如果要開徵新稅目，請問你認為哪些稅目最適合？

答：有通過審議的地方稅當然可比照制定施行，其他的就朝審委會的審議走向去思索適當稅目。

七、請問你認為中央「不加稅政策」與「選舉文化」是否影響地方稅法通則的施行效益？在強調中央與地方合作夥伴關係的前提下，地方政府應如何強化財政紀律？

答：應該會，但如果是對少數人或特定對象課徵的稅目較為可行，因通過審議的稅目幾乎都有此特性。地方應努力開闢稅源、擲節支出，如果已努力卻未能增闢稅源，中央就不能坐視不管了。

## 訪談紀錄 A6

受訪對象：屏東縣政府霧台鄉承辦員

時間：九十三年十一月十七日下午四時三十分

地點：電話訪談

一、請問你認為貴縣制定地方稅自治條例的原因為何？與地方財政自主程度之高低有直接關係嗎？推動初始有無阻力？

答：本鄉位處三地門文化風景區上方，風景秀麗，最近吸引各地遊客來訪，平均每天有三部遊覽車的遊客進入，這些遊客因為多屬當日往返，在本鄉之旅遊消費支出有限，對本鄉居民而言，並未帶來觀光收入，但遊客如織情況下卻遺留眾多垃圾須本鄉收拾整理，而且對本鄉生態環境也有直接的破壞，因此，本鄉居民強力支持應對遊客課徵生態維護稅，所以當地方稅法通則施行後，本鄉即研提「生態維護臨時稅自治條例」，制定過程中，鄉長與鄉代會都很支持，因此沒有阻力。自治條例的制定當然與本鄉財政自主程度之高低有直接關係，希望能透過臨時稅的徵收專款專用，藉以提昇本鄉生態資源的有效利用，促使本鄉產業永續發展。

二、請問貴縣制定之地方稅自治條例，其課徵對象、範圍、稅率（額）、徵收方式及罰則內容為何？其預估稽徵成本與效益為何？能否提供該條例相關資料？

答：課徵範圍：進入本鄉旅遊者。

課徵對象：進入本鄉之自然人。

稅額：每人每次五十元。

徵收方式：由本鄉自行徵收，於伊拉（或名谷川）路口設一收費亭，就進入本鄉旅遊之自然人直接收取之。本條例並未有罰則規定。

如果本條例順利通過，每年預估可增加二百七十萬元，對自有財源困頓的本鄉有很大的幫助。稽徵成本不會太多，因為不會有欠稅情形。

三、請問貴縣提案經議會通過之地方稅自治條例在報請中央備查審議過程中，面臨困境為何？問題癥結何在？

答：本鄉自治條例提送財政部審議備查，於九十三年九月經審委會審議結果，以進出自然人為課徵對象恐有違反憲法規定，移請行政院法規會表示意見後再審，次月審議時，以該條例概以進出轄區內非設籍於該轄區之自然人為課稅對象，不利於人力資源之流動，損及國家整體利益，違反地方稅法通則第三條第一項第四款不得開徵之事項，而未便准予備查。

但是以本鄉之自然地理環境而言，會進入本鄉之自然人幾乎都以旅遊為目的，似乎與一般過境情形有別，不利於人力資源之流動及損及國家整體利益之理由太過牽強，尤其本鄉沒有其他產業資源，如果生態維護臨時稅不能通過施行，真不知本鄉如何依據地方稅法通則增加稅源。中央應多衡酌地方特殊狀況，才能落實地方稅法通則賦予地方權限之美意。

四、請問你認為貴縣所制定的地方稅自治條例在公布施行後可能衍生哪些問題？應如何解決？

答：如果順利施行，因由本鄉自行徵收且徵收技術簡單，應不會有太大問題，甚且，以使用者付費原則，本鄉有更多資源將公共建設與生態美景維護更好，旅客不至於因加收五十元而影響來本鄉旅遊之決定。

五、請問你認為現行地方稅法通則之施行對地方財政自主性之提昇有實質幫助嗎？哪些條文有窒礙難行之處？應如何修正改

善？

答：對其他縣市有無實質幫助我不知道，就本鄉而言，如果生態維護臨時稅自治條例真的沒轉圜餘地，對本鄉則無實質助益。至於有哪些條文有窒礙難行之處，我並不清楚。

六、請問你認為地方稅法通則的施行，地方政府為增加稅源，以哪種加稅方式較為可行？如果要開徵新稅目，請問你認為哪些稅目最適合？

答：對本鄉而言只能增闢臨時稅或特別稅，但以目前狀況看來，好像沒有適合稅目可開闢。

七、請問你認為中央「不加稅政策」與「選舉文化」是否影響地方稅法通則的施行效益？在強調中央與地方合作夥伴關係的前提下，地方政府應如何強化財政紀律？

答：以本鄉而言，中央「不加稅政策」與「選舉文化」應該不會影響本鄉制定臨時稅的制定，因為是對轄區外居民課稅，所以不會有阻力。但對其他縣市政府而言，應該會影響地方稅法通則的施行效益。地方應節約支出，廉潔辦事，並且努力開徵稅源，如此才能實現地方財政紀律。

訪談紀錄：B1

受訪對象：台中市稅捐稽徵處陳守信處長

時間：民國 93 年 11 月 29 日上午十時

地點：處長室

一、請問你認為現行國稅、地方稅目的劃分與稅源分配制度是否公平合理？原因為何？應如何改進？

答：國稅與地方稅目的劃分，若就稅目劃分原則而言，尚屬合理。

至於稅源分配制度則有商榷之處。

依據財政收支劃分法有關稅源分配之規定，係以獨立稅制為主，另輔以分成稅及統籌分配稅制。就獨立稅部分，國稅多為稅源豐富、稅收彈性高之稅目，而地方稅則以稅基小、稅收彈性低之財產稅為主，目前國稅與地方稅課收入（地方自徵稅收加上分成稅收與統籌分配稅款）比例約為 7:3，由於地方稅收規模小，實難支應地方財政基本需求，而且中央統籌配稅款的分配獨厚北、高二市，致使其餘二十一縣市均需仰賴中央補助款的挹注，現行稅源分配制度對台灣省各縣市而言有失公允。精省前，中央補助省，省再補助台灣省各縣市，因此地方財政分配較無問題，但精省後，因統籌分配稅款分配制度獨厚北、高二市，台灣省各縣市之財政問題因之凸顯，加以現行補助款分配制度易流於黑箱作業，因此，財政收支劃分法有修法之急迫性，以期稅源分配趨於公平合理。

二、請問你認為已提送立法院待審的「財政收支劃分法」修正草案能有效提昇地方財政自主程度嗎？有哪些規定須再改善？

答：財政收支劃分法之所以要修正，乃在於中央統籌分配稅款額度不足及分配制度不公平，若能擴大中央統籌分配稅款規模，並改善分配比例與公式，自然可以提昇地方財政自主程度。

修正草案之中央統籌分配稅款雖包括營業稅總收入減除 1.5% 稽徵經費及依法提撥之統一發票給獎獎金後之全數，及菸酒稅徵起收入扣除稽徵經費及分成比例後之全數，但卻把所得稅與貨物稅 10% 之統籌部分刪除。中央統籌分配稅款雖從 1600 億元規模增加到 2300 億元，但一般補助款規模也從 1000 億降低為 700 億，地方收入淨增加數約僅 400 億元，實難彌

補地方嚴重之財政短缺，中央統籌分配稅款可再酌予擴大，以提昇地方財政自主性。再者，統籌稅款分配公式未儘考量地方財政規模特性，一般而言，地方稅源較豐富者，其地方建設相對需求也高，不能以齊頭式平等為分配基準，例如台中市自徵稅收 100 億元，中央統籌分配稅款為 20 億元，屏東自徵稅款 20 億元，統籌分配稅款卻為 100 億元，雖然同為 120 億元之規模，但以均衡財政需求之意義，若能分區考量，應較妥適。另建議以貨物稅與所得稅之適當比例作為分成稅源，以彌補地方財政支出實際需求。

三、請問你認為地方稅法通則的施行，能否體現地方租稅立法權的落實？有無不足之處？應如何加強？

答：地方稅法通則賦予地方租稅立法權，包括地方稅稅率的調增、國稅附加徵收及開徵特別稅與臨時稅。以稅率調增而言，現行地方稅概為中央立法，自始以來，中央所定之課稅評價標準即非依市場實際行情評估，而另制定一套人工評估機制，如房屋稅之評定現值、土地增值稅之公告現值、地價稅之公告地價等。而此類評價概偏離市價甚遠，如房屋評定現值約為市價 3-4 成，公告現值約市價之 5-6 成，公告地價僅為市價 2-3 成，致使稅基普遍變小，而稅率亦有偏低情形，與世界各國之財產稅稅率比較，相差懸殊。譬如美國財產稅以市價為課稅基準，稅率 3%，其稅收已足夠支應地方基本支出，而我國房屋稅住家用稅率為 1.2%，地價稅一般住宅用地稅率只有 0.2%，稅基評價與稅率如此低落，嚴重影響地方課稅收入。但中央有權修正卻不作為，如今制定地方稅法通則授權地方調高稅率，顯然只是將責任下放，要地方做壞人，此舉無非視地方為二等公民，實不足取。

在國稅附加徵收方面，排除限制規定後，似僅所得稅適合附

徵。我國九十二年租稅負擔率雖降為 12.2%，但此乃假象而已，因中央租稅減免政策過度氾濫，且受益者多為利益財團與高所得者，致使全國租稅約 80% 係由薪資與中低所得者負擔，其實際稅負相當高，在此情況下，若再附加徵收所得稅，益形加重其負擔，將使租稅之徵收失其公平正義性。而且我國人民民主素養尚未成熟，復以所得稅之課徵以戶籍地為依據，地方若加徵，難防納稅人以遷移戶籍作為避稅手段，國稅附加徵收之規定已形同具文，地方幾無立法施行之可行性。至於特別稅與臨時稅較有開徵之可能，只是限於可開徵稅目不多，稅源不豐，各地方政府經衡酌經濟、稅收及課徵技術等因素，不盡然均有開徵之需要，對地方實質助益有限。甚且，稅源分配獨厚北、高二市，卻要地方自覓稅源，制度規劃如此粗糙，益使地方租稅立法權之下放效果難以彰顯。地方稅法通則施行後，地方租稅立法權若有不足之感，其癥結應在於現行租稅環境限縮執行空間，只是，依我國目前政經民情以觀，地方租稅立法權限過高，難防淪為政治選舉工具，亦不得不慎。

四、請問你認為現行地方稅法通則之施行，對地方財政自主性之提昇有實質幫助嗎？哪些條文有窒礙難行之處？應如何修正改善？

答：目前僅有開徵特別稅與臨時稅之空間，惟適合開徵之地方稅目少、稅源不豐，對地方財政自主性之提昇或有幫助，但助益程度應不大，而且助益程度須以地方財政規模分區論定，較能客觀。即地方財政規模大者，助益小；財政規模小者，助益大。以苗栗縣為例，其財政規模不大，但有營建剩餘土石方與土石採取等財政資源可開徵，若預估增加稅收一億四千萬元，則對該縣自主財源助益程度自然提高；反之，則助

益程度有限。若估計加稅效益不大時，或於現行稅目加強稽徵，更能產生實質幫助。

條文制定應無窒礙之處，若有，也只是執行技術面的問題，應針對問題討論改善。

五、請問你認為地方稅法通則施行後，地方政府如要據以增加稅源，以哪種方式較為可行？如果要開徵新稅目，請問你認為哪些稅目最適合？

答：以開徵特別稅與臨時稅較為可行。

目前已有六個地方稅自治條例提案、四種稅目通過備查審議，各地方政府應可衡酌其整體環境與資源條件，因地制宜，選擇適合稅目開徵。

六、請問你認為「中央不加稅政策」與「選舉文化」是否影響地方稅法通則之施行效益？在強調中央與地方合作夥伴關係的前提下，地方政府應如何因應並強化財政紀律？

答：「中央不加稅政策」與「選舉文化」絕對會影響地方稅法通則之加稅空間及施行效益，此現象也成為我國稅制改革最大障礙。

中央與地方合作夥伴關係應是基本信念，但不能說一套作一套，唯有建立互信機制始能增進行政績效。

地方政府要求中央權、錢下放，以提昇財政自主程度，相對的，地方亦應嚴守財政紀律，始有對話立場，而財政紀律之實現則首重「開源節流」。各地方政府一般都有開源節流之相關措施，但落實程度則視地方首長之政策執行力而定。

七、請問你認為現行租稅減免有無過度現象？會否影響地方加稅政策的執行？應如何配合改善？

答：現行租稅減免政策顯有過度現象，中央逕以租稅減免措施作為振興經濟或其他政策推展之獎勵手段，導致稅基嚴重流失，整體稅制遭受扭曲，地方稅源也因之萎縮而加劇財政困頓之情形。所謂上行下效，中央先有表率行動，才能啟動中央與地方互信機制，否則在中央承諾「任內不加稅」又競相減免租稅的情況下，又怎能苛責地方政府不開徵工程收益費或將房屋稅率降低？租稅減免過度，絕對會影響地方加稅政策的執行。中央應有魄力全盤檢討減免稅政策，並避免選舉政治文化與利益團體之干預，始能健全稅制。

八、請問你認為行政院財政改革委員會所研提之租稅改革措施（詳附錄），中央執行績效如何？有關地方稅課收入部分，如營業稅、遺產及贈與稅、印花稅、娛樂稅、土地增值稅、地價稅之改革措施與期程，您有何看法？

答：中央毫無績效可言。連軍教免稅恢復課徵之短程改革措施（應於九十三年六月前完成）都一事無成，遑論其他期程方案之推動。有關影響地方稅課收入之稅目部分，茲分析如下：

- （一）營業稅：營業稅率確有偏低事實，但要調高稅率，應以所得稅制健全為優先條件，否則調高稅率所增加之稅額仍為普羅大眾所負擔，有失租稅公平正義性。
- （二）遺產及贈與稅：相關減免規定確有檢討之必要，此稅之制度設計旨在平均社會財富，但於目前制度下，富有者生前多已做好租稅規劃，以各種方式移轉財富所得，因此所能課徵稅收有限，最後恐淪為老實人負擔稅負，稅制之設計已失公平性，或有廢止之商榷。
- （三）印花稅：目前課徵範圍包括承攬契據、銀錢收據、買賣動產契據、典賣讓售及分割不動產契據，惟其所能徵收金額占整體稅入比例不高，且該等貼花憑證為納稅人所掌握，

稽徵查核本屬不易，倘認真查對，容易產生擾民之論，若以調高營業稅為配套措施而予廢止，應為可行方案。

- (四) 娛樂稅：娛樂稅之課徵範圍與營業稅有競同性質，且當前娛樂項目趨於多元化，在區分不易情況下，已增加稽徵困難度，並易遭致抗爭。就事論事，娛樂稅已非合適之稅目，可考慮廢止，但應以營業稅稅率之調增作為配套措施。
- (五) 土地增值稅：土增稅具有所得稅性質，其最高級距稅率超越所得稅最高稅率，有失公允，永久降低稅率為 40%、30%、20% 為可行方向，只是目前減半徵收政策一延再延，已失臨時政策之急迫性，臨時政策超過二年本應儘速檢討並納入正軌，否則就屬立法績效之怠惰。
- (六) 地價稅：自民國八十年起實施公告地價與公告現值二價分離評估制度，公告地價每三年才公告一次，與公告現值有漸行漸遠之實。據統計，公告現值平均約僅評估市價的 5-6 成，公告地價則更低，有些縣市尚不及評估市價的 2 成，使地價稅稅基長期萎縮，嚴重影響地價稅收的成長。短期改革措施建議將土地增值稅稅率降為 40%、30%、20%，其配套措施應為地價稅之調增，但短期措施中，卻只建議將公告地價每三年公告一次，先縮短為二年公告一次，再改為每年公告一次，而最重要的公告地價比例入法（明訂公告地價不得低於一般正常交易價格的一定比例）卻列於中期改革措施。平心而論，公告地價比例入法若未與土增稅降稅措施配套施行，將徒增日後立法之困難度，地價稅之調增將難有成。欲有效調增地價稅收，應於土增稅永久降低稅率之際，同時立法規定公告地價每年公告一次，並明訂公告地價不得低於一般正常交易價格的一定比例，否則將失去調增契機。

九、請問你認為綠色稅制、地方所得稅及租稅行政一元化，在台灣地區有無推動空間？原因為何？

答：綠色稅制已是行政院財政改革委員會所建議之中期稅制改革措施，應有推動空間，不論是貨物稅的檢討或地方政府開徵新稅目，都可朝此方向執行。

因國稅附加徵收以所得稅較為適合，這也相當接近地方所得稅之課徵精神，但是，除非整體稅制趨於健全，人民租稅涵養進步，政治人物不再操弄選舉文化，否則地方所得稅應無推動空間。

在租稅行政一元化方面，因台灣幅員狹小，大可不必以地方自治為由將國稅與地方稅分由二行政機關徵收，爾後倘土地增值稅改為國稅，及印花稅、娛樂稅廢止，地方稅目將更形短少，屆時或無單獨稽徵之必要，租稅行政一元化應為可行途徑，以合稽徵體制。

## 訪談紀錄 B2

受訪對象：台北縣政府稅捐稽徵處前處長王盛賢先生

時間：民國 93 年 11 月 22 日下午三時

地點：合作街王前處長住所

一、請問你認為現行國稅、地方稅目的劃分與稅源分配制度是否公平合理？原因為何？應如何改進？

答：中央稅目以所得稅為主，地方稅以消費稅及財產稅為主，以此作為稅目劃分調整之原則。目前國、地稅之劃分狀況，已有部分稅目合乎劃分原則，但就營業稅而言，應改回地方稅，美國之州級地方政府也有銷售稅的設計，而台灣地區地方稅目已不足，營業稅向來又是地方主要稅源，要解決營業稅總

分繳問題，只要在營業稅相關法令予以修正即可，大可不必改為國稅，而且稅源分配又未依原協定，百分之百給予地方，以致目前地方財源愈顯窘迫。

在稅源分配方面，以獨立稅制、分成稅制、以及統籌分配稅制作為基本架構，現行分配制度不甚合理，應重新調整並配合行政革新。

二、請問你認為已提送立法院待審的「財政收支劃分法」修正草案能有效提昇地方財政自主程度嗎？有哪些規定須再改善？

答：不容易，「財政收支劃分法」修正草案雖然有權、錢下放的跡象，但畢竟所增加的統籌分配稅款有限，對地方稅源所能增進的挹注效果不大，加以各地方財源豐吝不同，想藉以提昇地方財政自主程度並非易事。延續上題建議，欲作改善，稅收分配與行政措施應重新調整並作分區規劃。

三、請問你認為地方稅法通則的施行，能否體現地方租稅立法權的落實？有無不足之處？應如何加強？

答：地方稅法通則賦予地方開徵特別稅、臨時稅，調高地方稅之稅率及國稅附加徵收的權力，這對地方租稅立法權的落實應有其正面價值，但效果如何端視地方首長的執行魄力。如果地方首長為選票考量，不敢調高地方稅率，不敢因地制宜開徵地方稅，效果自然打折扣，甚至淪為政客之工具。

四、請問你認為現行地方稅法通則之施行，對地方財政自主性之提昇有實質幫助嗎？哪些條文有窒礙難行之處？應如何修正改善？

答：依目前政經情勢，中央減稅政策方興未艾，地方稅率的調增顯無契機，而附加稅容易給人一頭牛剝多層皮的感覺，在欠

缺公平合理的原則配套下更無執行空間。因此只有特別稅與臨時稅的開徵較為可行，但臨時稅專款專用之規定並不適當，依預算理論而言，稅收應有普遍、充分及穩定性，以台北縣為例，如果所能開徵之地方稅，其稅收預估未能超過一億元，一般認為沒開徵之必要，否則收入增加不多又遭民怨，與其如此，不如對現行地方稅目加強稽徵，或許更有績效。

五、請問你認為地方稅法通則施行後，地方政府如要據以增加稅源，以哪種方式較為可行？如果要開徵新稅目，請問你認為哪些稅目最適合？

答：目前以開徵特別稅、臨時稅較為可行，但有關臨時稅專款專用之規定，較難認同，依預算原理，稅款應由地方政府統籌運用較為妥適。

如果要開徵新稅目，應考慮符合租稅課徵原則而非規費課徵原則。地方稅課徵原則以公平、普遍、充分及穩定為主，而不能以使用者付費之規費原則作依據，如果長期僅針對少數、特定對象課徵，則有失公平及普遍。例如溫泉稅，很多人認為可行，其實增加稅收不多，而業者配合度或地方觀光經濟考量等因素也會降低稽徵績效，所以並非適合開徵之稅目。

六、請問你認為「中央不加稅政策」與「選舉文化」是否影響地方稅法通則之施行效益？在強調中央與地方合作夥伴關係的前提下，地方政府應如何因應並強化財政紀律？

答：「中央不加稅政策」與「選舉文化」對地方稅法通則之施行效益影響非常大，此也是目前稅制改革未能彰顯的重要因素。為強調中央與地方合作夥伴關係，首先應建立互信機制，中央不應動輒立法修改地方稅法而減免地方稅，以免侵蝕地方

稅基，扭曲地方稅制之健全性，如果有必要減免地方稅，中央應彌補地方所損失之稅源。譬如，研訂各項重大法案，有須地方負擔經費或減少地方財源之情形者，應事先覓妥經費或於立法時明文規定相對收入來源，並附案提出成本效益分析，以求地方財政之穩定。另外，地方政府也應開源節流，嚴守財政紀律，中央與地方建立互信、合作關係，政策推動才會有績效。

七、請問你認為現行租稅減免有無過度現象？會否影響地方加稅政策的執行？應如何配合改善？

答：現行租稅減免已有過度現象，以致造成稅制的支離破碎。美國在雷根政府時期大力推動減稅政策以期振興經濟，初期確有經濟擴張效果，但後期效果已顯不彰，且導致嚴重財政赤字，乃被譏為巫毒經濟學（Voodoo Economics）之說。我國減稅政策之運用或有學習美國經驗，但平心而論，減稅應有政策之急迫性與必要性，如果無急迫性與必要性，則應選擇其他援助工具，以免扭曲稅制之健全性。

中央應積極檢討減稅政策並恢復課徵，此也考驗中央財政改革決心。

八、請問你認為行政院財政改革委員會所研提之租稅改革措施（詳附錄），中央執行績效如何？有關地方稅課收入部分，如營業稅、遺產及贈與稅、印花稅、娛樂稅、土地增值稅、地價稅之改革措施與期程，您有何看法？

答：中央執行績效非常差，其主要原因可能在於中央政府對民意代表與利益團體之妥協。

租稅改革措施中有關遺產及贈與稅、印花稅與娛樂稅之廢止問題，應從長計議。地方稅目已不多，依據地方稅法通則開

徵地方稅目也難有充分、穩定稅源，而分成所得有限，如果再把遺產及贈與稅、印花稅、娛樂稅廢掉，對地方政府財政收入傷害很多。以台北縣為例，印花稅就有十億元稅收，對地方財源助益相當大，雖然有營業稅調增稅率之配套政策，但中央往往礙於壓力而無視配套措施的完整性，以後有可能營業稅稅率不增但印花稅卻被廢止；娛樂稅為鄉鎮市公所財源，有些地方仰賴甚殷；而遺產及贈與稅 80%給鄉鎮市，多少也有助益，因此不能輕言廢止遺產及贈與稅、印花稅與娛樂稅，而且也不能降低遺產及贈與稅稅率及土地增值稅稅率，因為這些都是富人稅性質。地價方面則應有配套措施因應，譬如公告地價應比照公告現值每年調整，調整速度不宜太快，以免納稅人適應不良而抗爭，再者，土地稅有太多不合時宜的減免規定，應儘速檢討恢復課徵，此乃應最優先考慮之事。

九、請問你認為綠色稅制、地方所得稅及租稅行政一元化，在台灣地區有無推動空間？原因為何？

答：綠色稅制乃因應環境保護、生態維護及節約能源等相關理念而產生，其實台灣地區所施行之促進產業升級條例即有相關減免規定之呼應。為配合世界潮流所趨，爾後貨物稅課徵項目之檢討，及地方稅目之開徵都可以朝此方向努力。

在地方所得稅方面，雖然可以提供地方普遍、穩定與充分的財源，但容易遭致一種稅源多層剝削的抗議。其實美國是分權制之代表，其聯邦、州與郡等各級政府，很多地方有所得稅之課徵，但以目前我國民情而言，尚不合宜，有鑑於我國稅制的未儘公平合理，人民也習慣於低稅負的租稅環境，驟然課徵地方所得稅易遭民怨，除非整體稅制趨於健全、人民素養及納稅意識提昇，否則沒實施之可行性。

至於租稅行政一元化應可簡化稅務稽徵行政，為可行之方向。

訪談紀錄：B3

受訪對象：高雄市財政局洪東煒副局長

時間：民國 93 年 11 月 24 日下午二時

地點：高雄市政府財政局副局長室

一、請問你認為現行國稅、地方稅目的劃分與稅源分配制度是否公平合理？原因為何？應如何改進？

答：因中央集權與集錢心態使然，國、地稅目的劃分不儘公平合理，其中以營業稅之改隸國稅最不適當。營業稅向為地方主要稅源，前因總分、繳爭議，而於民國八十八年改隸國稅。嚴格論之，總分、繳問題只要在營業稅法相關法令修正即可解決，應無改隸之必要，甚且僅以營業稅稅收百分之四十作為統籌分配稅款分配於地方，對地方財源損傷嚴重。另如菸酒稅與貨物稅，該稅款係於貨品出廠時課徵，貨品則銷售流通於各地，中央以該稅基之流動性大而列為國稅，但以另一角度思索這問題，就因貨品生產與銷售行為均發生在地方，地方政府因之須付出地方財政資源，因此，即使因稽徵方便而將其列為國稅，但該稅源仍應回歸地方始稱合理，惟目前貨物稅僅提列百分之十作為中央統籌分配稅款，而待審之財政收支劃分法修正草案更將之刪除，此也凸顯稅源分配制度不公平之處。

欲作改善，應從制度面考量，即財政收支劃分法、地方稅法通則、地方制度法與行政區劃法均應配套，適度修改。

二、請問你認為已提送立法院待審的「財政收支劃分法」修正草案能有效提昇地方財政自主程度嗎？有哪些規定須再改善？

答：「財政收支劃分法」修正草案比現行規定較能提高地方財政自主性。

修正草案仍有亟待改善之處：

- (一) 營業稅與菸酒稅稅收易受經濟景氣影響而欠缺穩定性，中央統籌分配稅款分配稅源宜再包括所得稅與貨物稅，比例為各稅收之百分之五。
- (二) 直轄市的功能性宜予列入考量。
- (三) 統籌分配稅款之分配基準仍有探討空間，譬如人口、土地因素並未考慮；營業額僅考慮一年；非稅課收入僅考慮規費、罰鍰及工程收益費。

三、請問你認為地方稅法通則的施行，能否體現地方租稅立法權的落實？有無不足之處？應如何加強？

答：地方稅法通則的施行賦予地方政府加稅的法源依據，能體現地方租稅立法權的落實。

現行各地方稅目之立法權限仍掌握於中央，地方除房屋稅與娛樂稅在其法定稅率範圍內有少許調整權限之外，概無置喙餘地。即使地方稅法通則賦予地方調增現行地方稅目（印花稅及土增稅除外）稅率之權，仍難改變地方政府對現行地方稅目立法權限之不足。

四、請問你認為現行地方稅法通則之施行，對地方財政自主性之提昇有實質幫助嗎？哪些條文有窒礙難行之處？應如何修正改善？

答：地方稅法通則之施行，對地方財政自主性之提昇有實質幫助。

惟施行迄今，因某些條文之窒礙而衍生一些問題，謹簡述窒礙之處與應改善方向如下：

- (一) 課徵稅目欠缺明確與周延，應有統一規範。

- (二) 地方稅立法權因目前政經社會情勢而受到侷限，甚難向全民加稅，頗有實踐不易之感。
- (三) 特別稅與臨時稅課徵年限至多四年或二年，此規範不夠合情合理，應修法延長二至四年。
- (四) 應將地方政府過去延續多年不合時宜之收取回饋金機制改為徵收環保相關稅目，以回饋稅制。
- (五) 為兼顧財政改革之政策目標與租稅稽徵有關稅基之考量，允宜以其消費行為作為租稅客體來設計其稅制，同時要考量課稅後有關消費產品之價格彈性對整體效益影響效果，俾益地方政府有效開徵特別稅課等稅制之運作事宜。
- (六) 罰則與各項稅率（額）上下限範圍基準未作統一規範，開徵後易生爭議，宜統一規範。
- (七) 地方稅法通則與規費法名稱定義雖不同，但形式性質卻相近，只是規費法之立法程序較地方稅簡便。地方政府之開源策略允宜審慎評估可行性，惟驗證地方開徵新稅目之執行績效，其最大限制仍在於縣市首長之執行魄力、租稅主體、租稅客體及稽徵技術等問題。
- (八) 第三條第一項規定地方不得開徵的四大項目，其敘述過於籠統，易使中央與地方課稅事實認定不一，地方政府彼此間課稅權水平界線易有爭執，宜進一步具體釐清適用細節及其實質標準意涵，或另訂地方稅法通則施行細則予以強化，俾資詳實規範，以利地方遵循。

五、請問你認為地方稅法通則施行後，地方政府如要據以增加稅源，以哪種方式較為可行？如果要開徵新稅目，請問你認為哪些稅目最適合？

答：應因地制宜，並兼顧財政收入、經濟發展與環境保護，針對

政策目標妥予規劃。

以高雄市為例，可考慮開徵之稅目包括：煉油品特別稅；煉鋼品特別稅；民用機場噪音污染特別稅（以上三種稅目類似桃園縣提案未獲准備查之煉油場特別稅、民用機場噪音區回饋特別稅，該提案之未獲同意備查，似與地方稅法通則條文之限制規範未儘明確及審議委員會之認定過於嚴苛有關，仍有談判空間）；進出港貨櫃車使用道路養護特別稅；住民特別稅；黃昏市（商）場攤販臨時稅；都市住宅及土地更新與開發臨時稅；營建剩餘土方臨時稅等。

六、請問你認為「中央不加稅政策」與「選舉文化」是否影響地方稅法通則之施行效益？在強調中央與地方合作夥伴關係的前提下，地方政府應如何因應並強化財政紀律？

答：「中央不加稅政策」與「選舉文化」會影響地方稅法通則之施行效益。要加強中央與地方之夥伴關係，首先應去除「政治干預」，並修改地方稅法通則以利地方執行，另外，地方政府應加強招商工作，及重視開源節流等相關措施。

七、請問你認為現行租稅減免有無過度現象？會否影響地方加稅政策的執行？應如何配合改善？

答：現行租稅減免實有過度現象，已嚴重影響地方加稅政策之執行。

應多加強中央與地方之政策協調機制與開創性之配套措施，並酌予改善。

八、請問你認為行政院財政改革委員會所研提之租稅改革措施（詳附錄），中央執行績效如何？有關地方稅課收入部分，如營業稅、遺產及贈與稅、印花稅、娛樂稅、土地增值稅、地價稅

之改革措施與期程，您有何看法？

答：中央迄今受政治等非經濟因素干預，無法順利推展稅制改革事宜，幾無績效可言。

營業稅率之調高、遺產贈與稅與土地增值稅等提案，宜在短期內儘速完成修法；印花稅暫時維持現狀，以免地方財政雪上加霜；地價稅之公告地價應縮短調整期間，並確實解決公告地價偏低之問題；田賦已無實質意義，應予廢止，並可將土地增值稅與地價稅單獨分別立法。

九、請問你認為綠色稅制、地方所得稅及租稅行政一元化，在台灣地區有無推動空間？原因為何？

答：綠色稅制、地方所得稅及租稅行政一元化，在台灣地區應有推動空間。

綠色財政改革乃為國際潮流與趨勢，抑且我國環境基本法已訂頒施行，故綠色稅制應為我國未來稅制改革努力之方向。地方所得稅制在日本、美國等國家已有施行成功之例，目前觀察我國地方稅法通則之施行，限於政治等因素，新地方稅之開徵，多僅限於對少數特定對象課徵，尚缺乏對全部居民課徵之稅目，倘地方所得稅得以開徵，不僅對地方財政有穩定助益，亦可實現地方稅制之普遍公平原則。

訪談紀錄：B4

受訪對象：彰化縣財政局王局長乾勇

時間：民國 93 年 11 月 29 日上午十時

地點：局長室

一、請問你認為現行國稅、地方稅目的劃分與稅源分配制度是否公平合理？原因為何？應如何改進？

答：現行財政收支劃分法對國稅與地方稅的劃分尚屬合宜，但稅源的分配則有待改善。目前國稅如關稅、所得稅、營業稅、貨物稅、菸酒稅、遺產及贈與稅、期貨交易稅及證券交易稅等，多為稅收豐富之稅目，而地方稅如地價稅、房屋稅、土地增值稅、契稅、使用牌照稅、娛樂稅與印花稅等，多屬稅基小、稅率低之稅目，以致地方自徵地方稅收遠低於中央稅收，此為地方稅源短缺之先天因素。而關係稅源分配的分成稅制與統籌分配稅制，因財劃法之規定也有偏厚中央之實，致使地方稅課收入（包括自徵稅收、分成稅收與統籌分配稅款）無法滿足地方財政基本需求。中央統籌分配稅款之運用，應以調劑虛盈、平衡各地均衡發展為原則作合理之分配，但以目前分配狀況而言，仍有修法之必要。例如，營業稅在民國八十八年改為國稅之前，該稅收為地方最重要之財源，建議將營業稅收全數納入中央統籌分配稅款，並回歸分配為地方所有，以增加地方自有財源，提高地方財政自主性。

二、請問你認為已提送立法院待審的「財政收支劃分法」修正草案能有效提昇地方財政自主程度嗎？有哪些規定須再改善？

答：修正草案雖然將營業稅全數列為中央統籌分配稅款，卻將原提列之所得稅、貨物稅百分之十稅款從中央統籌分配稅中刪除，因此，中央雖有將統籌分配稅的大餅作大，但補助款卻減少，最後地方所增加之稅源仍是有限，中央如有提高地方財政自主權的誠意，建議將所得稅及貨物稅部分分成給地方，比例可訂在 5-10%。

三、請問你認為地方稅法通則的施行，能否體現地方租稅立法權的落實？有無不足之處？應如何加強？

答：地方政府對現行地方稅目幾乎沒有立法權，雖然地方稅法通

則賦予地方調增地方稅之稅率、國稅附加徵收以及開徵特別稅與臨時稅的權限，但在現行地方稅目稅率偏低情況下，中央不修法調高稅率，卻要地方調高，顯然只是責任下放而已，在政治選舉掛帥的今天，地方根本沒有調高稅率的能力。至國稅附加徵收方面，於法令限制下也僅所得稅適合附加，但因我國現行租稅負擔將近八成落在薪資階級，若再附加徵收，恐更加劇不公平現象，故亦難行。最後或許僅剩特別稅與臨時稅有立法空間。如要改善，應從現行地方稅目修法，或期待整體稅制趨於健全，始能有成。

四、請問你認為現行地方稅法通則之施行，對地方財政自主性之提昇有實質幫助嗎？哪些條文有窒礙難行之處？應如何修正改善？

答：如果可以順利開徵特別稅與臨時稅，對地方財政收入有挹注效果，對地方財政自主性之提昇自有實質助益，但效果可能不大。開徵新稅或可解決財政上一些問題，但同時會增加人民租稅負擔和經濟發展的障礙，如何開徵中性租稅，是財政單位須思考的課題。

五、請問你認為地方稅法通則施行後，地方政府如要據以增加稅源，以哪種方式較為可行？如果要開徵新稅目，請問你認為哪些稅目最適合？

答：教育捐是較理想的項目，因其具有歷史性，也有特定教育目標，人民接受度較高，但開徵期間不宜過長。

六、請問你認為「中央不加稅政策」與「選舉文化」是否影響地方稅法通則之施行效益？在強調中央與地方合作夥伴關係的前提下，地方政府應如何因應並強化財政紀律？

答：會。地方政府應能開源節流，以本縣為例，本縣早已成立開源專案小組定期檢討。就事論事，地方財政拮据狀況乃冰凍三尺非一日之寒，劍及履及是不可能的，仍須循序漸進以改善財政惡化情形。

七、請問你認為現行租稅減免有無過度現象？會否影響地方加稅政策的執行？應如何配合改善？

答：有過度現象。

中央減免租稅過於浮濫，不僅國稅減免嚴重，地方稅稅基也在中央修改地方稅相關法令下大幅萎縮，在此情況下已嚴重影響地方加稅政策的執行空間。

中央應儘速全盤檢討減免稅政策，回歸健全稅制。

八、請問你認為行政院財政改革委員會所研提之租稅改革措施(詳附錄)，中央執行績效如何？有關地方稅課收入部分，如營業稅、遺產及贈與稅、印花稅、娛樂稅、土地增值稅、地價稅之改革措施與期程，您有何看法？

答：績效低落。

有關行政院財政改革委員會所研提之租稅改革措施相當中肯，中央應有魄力去執行，以免失去稅制改革的契機。

九、請問你認為綠色稅制、地方所得稅及租稅行政一元化，在台灣地區有無推動空間？原因為何？

答：綠色稅制為世界潮流，也是行政院財政改革委員會所研提之中期程租稅改革重點，中央與地方在稅法修改或新增稅目時，應可朝此方向思考。

地方所得稅與國稅之附加徵收有異曲同工之效，目前尚無推動空間，俟未來整體租稅環境趨於健全，或有施行可能。

因行政機關合併所牽涉的層面相當複雜，租稅行政一元化尚難實現。

## 訪談紀錄 B5

受訪對象：嘉義市稅捐稽徵處陳副處長連芳

時間：民國 93 年 11 月 4 日

地點：電話訪談

一、請問你認為現行國稅、地方稅目的劃分與稅源分配制度是否公平合理？原因為何？應如何改進？

答：我認為不合理，以整體而言，中央稅收於精省後，已占全國稅收之 78% 左右，地方政府相形見絀，需靠中央施捨，自主性甚難建立，應運用各種分類途徑合理拉高下級政府稅收分配比例，使其基本需求的適度滿足，有利地方財政自我負責的實現，否則，唯有配以較寬鬆之財政調整制度為之。

二、請問你認為已提送立法院待審的「財政收支劃分法」修正草案能有效提昇地方財政自主程度嗎？有哪些規定須再改善？

答：修正草案雖擴大中央統籌規模及建立開源節流激勵機制等，對地方政府不無小補，不過，中央可能相對縮減一般性補助款或其他方式因應，不得不察，基本上，其增加永遠追不上地方財源饑渴情況，亦即仍無法滿足地方需求。再者，應兼顧到控制地方歲出之合理成長面著手，較能立竿見影。

三、請問你認為地方稅法通則的施行，能否體現地方租稅立法權的落實？有無不足之處？應如何加強？

答：地方稅法通則的立法，只是中央要地方體現財政自我負責及地方自治立法權實踐的一種途徑或手段而已，在目前的政

治氛圍裡，其實不具市場性，而且依法能徵的稅目不多，稅額不高，或僅對特殊個別對象徵稅，具徵收規費性質，實不必勞師動眾，經過繁瑣之程序！

至欲地方努力開源，應使其養成「財政自我負責精神」，始可達成，該自我負責態度之建立，又須從扭轉現行地方政府動輒爭取中央補助為榮的心態著手。期欲地方政府養成財政自主精神，應有相關配套環境引領與管控機制的結合，否則不易施展成功。為求一勞永逸及簡便易行，須有「三個前提、雙面環境、三個機制及一個決心」的地方財政改善策略架構。所謂三個前提包括：縣市經常收支預算盡量求其適度滿足；府際間權責合力分配；及權限逐步下放地方。所謂雙面環境意指除行政機關之間的體制內部財政運作為重點之外，其外在多元環境如民意機關的約束、公民意識的提昇、輿論的批判等外部協力因素，亦應兼顧並全盤掌握，以達治本之功。所謂三個機制，即指課責機制、誘因機制、協調機制。至一個決心，意指付諸行動，一心一意，貫徹始終，把事情做好之謂。

四、請問你認為現行地方稅法通則之施行，對地方財政自主性之提昇有實質幫助嗎？哪些條文有窒礙難行之處？應如何修正改善？

答：接續上一題的敘述，目前在地方政府自我負責態度尚未建立前，驟然實施對地方財政自主的提升幫助有限，甚至稽徵成本與政治資本的無謂提高，得失之間，地方政府自會斟酌。

五、請問你認為地方稅法通則施行後，地方政府如要據以增加稅源，以哪種方式較為可行？如果要開徵新稅目，請問你認為

哪些稅目最適合？

答：參考經濟日報 93 年 10 月 20 日 A1、A2 版、中國時報 93 年 9 月 14 日 A4 版、中國時報 93 年 10 月 19 日 A10 版，目前桃園縣政府所提之「景觀維護臨時稅」、「營建剩餘土方臨時稅」及「體育發展臨時稅」等三案及苗栗縣政府所提之「土石採取景觀維護特別稅」及「營建剩餘土石方特別稅」二案於九十三年九月獲得財政部同意備查，這是地方稅法通則實施兩年來首次合法獲准課徵之地方稅目，另台北縣土城市擬課徵之建築工地稅一案，亦於次月份獲准通過。至於桃園縣政府另提送三個特別稅自治條例草案：「民用機場不動產特別稅」、「民用機場噪音區回饋特別稅」、「煉油廠特別稅」，經審議決議不同意備查，未獲同意備查之理由，乃因違反地方稅法通則第三條第一項第三款「經營範圍跨越轄區的公共事業」不得開徵之規定，故決議「不同意備查」。台東縣綠島鄉公所擬課徵之觀光資源生態維護臨時稅、屏東縣霧台鄉公所擬課徵之生態維護臨時稅及金門縣政府的環境維護臨時稅等三案，經審委會審議認為，概以進出轄區內非設籍於該轄區之自然人為課徵對象，有不利人力資源之流動，並損及國家整體利益，違反地方稅法通則第三條第一項第四款不得開徵之事項，而未獲准予備查，由此可見，目前以對特定、少數人為課徵對象之稅目較為可行。

六、請問你認為「中央不加稅政策」與「選舉文化」是否影響地方稅法通則之施行效益？在強調中央與地方合作夥伴關係的前提下，地方政府應如何因應並強化財政紀律？

答：選舉討好文化當然也是影響地方稅法通則施行成效的因素之一。至如何強化財政紀律，應從基本需求的滿足、財政失序的導正及建立地方自我負責機制三個面向加以深探。

七、請問你認為現行租稅減免有無過度現象？會否影響地方加稅政策的執行？應如何配合改善？

答：租稅減免散見於不同部會之法律中，使財政部喪失政策統合主導性，且多年來情境變遷，減免規定未見通盤檢討，如有不合時宜者，是否應予刪除或修改，應請財政部速予處理，或另訂租稅減免條例統一規範，以減輕薪資所得者之負擔。至會否影響地方加稅之執行，或許會有先檢討減免事項後再談加稅之議，但一般而言，影響加稅之執行，地方政府顧慮重點我認為應非租稅是否先行檢討減免問題。

八、請問你認為行政院財政改革委員會所研提之租稅改革措施（詳附錄），中央執行績效如何？有關地方稅課收入部分，如營業稅、遺產及贈與稅、印花稅、娛樂稅、土地增值稅、地價稅之改革措施與期程，您有何看法？

答：財改措施係學者專家的專業共識，如碰到政治考量，恐易生變或阻礙，財政部站在增加財政收入、建立公平稅制的立場，希望依期儘速實施，但恐事與願違，績效難以彰顯。至各稅之改革與期程，我認為應將全國總體收入與支出全面透明及配套溝通說明，不宜片面修改，否則，反難以達成共識及公正性。

九、請問你認為綠色稅制、地方所得稅及租稅行政一元化，在台灣地區有無推動空間？原因為何？

答：綠色稅制在歐洲國家甚為盛行，具環保概念，值得推廣，且阻力較小。推動地方所得稅，應無必要，因目前所得稅制已造成約七成所得落在薪資階級，不大公平，如再徵收地方所得稅，稅上加稅，不但普羅大眾負擔加重，難獲議會通過，

更會使各縣市稅收不一，產生以腳投票弊病，影響當地經濟發展，易發紛亂。租稅一元化，在台灣幅員小，本屬當然之事，惟今在政治面極力推行地方自治之際（如地方制度法的訂定等），短期間已非易事，要視以後情事變遷若結合較佳時，自會水到渠成。

訪談紀錄：B6

受訪對象：高雄縣政府財政局簡局長振澄

時間：民國 93 年 12 月 1 日下午二時三十分

地點：局長室

一、請問你認為現行國稅、地方稅目的劃分與稅源分配制度是否公平合理？原因為何？應如何改進？

答：國稅與地方稅目之劃分，有其理論原則可資遵循，一般而言較無爭議，只是國稅稅目較地方稅目為多，且稅源廣、稅收豐富，依目前稅收情形，國稅與地方稅收之比例約為 7：3，就中央之說法，該比例較之日本、德國、法國等國家，並無過高情形，應屬合理，只是為縮短城鄉差距，平衡地方預算，稅源分配制度仍應趨於公平合理。

目前地方政府除北、高二市之外，其餘二十一縣市之自徵稅收連支應人事費已嫌不足，遑論其他政務支出，財政基本需求不足概為各縣市之共同問題。我國稅源分配以獨立稅制為主，分成稅制與統籌分配稅制為輔，因稅源多數掌握於中央，地方財政缺口均需仰賴中央統籌分配稅款與補助款之挹注。惟現行財政收支劃分法之統籌分配稅款額度過低，尚難滿足地方財政基本需求，而且分配制度獨厚北、高二市，加以分配數之評估基準未儘公平合理，實有修正之必要性。

財劃法修正草案已於九十一年提送立法院待審，其有擴大統

籌分配稅款之規模，財政努力等因素亦以透明化、公式化之方式分配，並落實「只增不減」原則，對地方財政確有正面意義。只是統籌分配稅款估約增加 700 億，但補助款規模卻縮減 300 億，地方實際增加數約僅 400 億，以目前二十一縣市預算規模約 5000 億元，而地方自主財源短缺數估約 1600 億元，仍有 1200 億元之缺口，要提高地方財政自主權，統籌分配稅款之規模擴大實為重要手段，只是這已牽涉中央財政權限之政策議題，非地方所能掌控。

要改善現行稅源分配制度之缺失，應儘速完成財劃法修正草案之修法程序。

二、請問你認為已提送立法院待審的「財政收支劃分法」修正草案能有效提昇地方財政自主程度嗎？有哪些規定須再改善？

答：一般說法，地方財政自主程度以 60-70% 為目標，延續上題內容，「財政收支劃分法」修正草案對提昇地方財政自主程度應有助益，只是在保證不降低北、高二市財政規模的狀況下，台灣省各縣市究能增加多少財源，則有待觀察。

有關財政努力之權數計算，營利事業營業額計算基礎改為一年，較易引發地方政府為增加營業額而招徠營業人設藉，進而導致地方爭稅爭議，應再衡酌。

三、請問你認為地方稅法通則的施行，能否體現地方租稅立法權的落實？有無不足之處？應如何加強？

答：地方政府對地方稅立法權少有置喙餘地，地方稅法通則賦予地方開徵特別稅與臨時稅、調高地方稅稅率及國稅附加徵收之權限，給予地方加稅之法源依據，此對地方租稅立法權之返還應有正面價值。

若論是否有不足之處，應屬執行面之可行性問題。就目前政

治生態、人民民主素養及中央減免稅政策之氾濫情況觀察，尚難體現租稅立法權之落實。

四、請問你認為現行地方稅法通則之施行，對地方財政自主性之提昇有實質幫助嗎？哪些條文有窒礙難行之處？應如何修正改善？

答：地方稅法通則之施行，對地方財政自主性之提昇能有多少實質幫助，端視地方努力程度，努力積極程度越高，開源之機會也會越高。惟為鼓勵地方努力增闢財源，地方政府因開闢地方稅而增加稅收者，建議中央除了不降低其原有統籌分配額度之外，應另制定一套實質獎勵機制，以資鼓勵。但不宜於統籌分配制度之財政努力權數分配基礎，再行增加地方稅開徵努力之計分權數，以免扭曲統籌分配稅制度之地方財政平衡功能。

至於條文部分，多數人指稱第三條排除規定太多太嚴格，但持平論之，若不嚴謹，恐將衍生更多地方爭稅爭議。但第四款「損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項」，其規定較為籠統，倘若地方稅自治條例審議委員會之認定趨於主觀偏頗，將使該條款之爭議加劇。猶如金門縣、綠島鄉及霧台鄉之生態維護稅目係以進出轄區內非設籍於該轄區之「自然人」為課徵對象，審委會以不利人力資源之流動，損及國家整體利益為由，而未便准予備查，致無法公告施行，其認定理由或有牽強之嫌。另外，第六條須備查後始能公告施行之規定，若改為核備或較符合事實狀況。

五、請問你認為地方稅法通則施行後，地方政府如要據以增加稅源，以哪種方式較為可行？如果要開徵新稅目，請問你認為哪些稅目最適合？

答：因調高地方稅稅率及國稅附加徵收，目前顯無空間，僅開徵特別稅與臨時稅為可行途徑。

已通過備查審議之稅目可公告施行，各縣市若有類似資源，應可參考制定。另外如光觀光稅、溫泉稅、砂石稅亦為可行稅目，至是否開徵地方稅，端視地方首長之經濟、財政與政治考量，此也符合地方自治因地制宜、財政自我負責之精神。本縣最近已制定「砂石採取特別稅自治條例」，並經議會審議通過，估約增加年稅收一億元，如能通過備查審議並公告施行，對本縣財政困頓之舒緩應有助益，亦可帶動其他稅目之增闢效果。

六、請問你認為「中央不加稅政策」與「選舉文化」是否影響地方稅法通則之施行效益？在強調中央與地方合作夥伴關係的前提下，地方政府應如何因應並強化財政紀律？

答：絕對會。

地方政府應落實「開源節流」措施，以本縣為例，每年約有40-50億元的財政短缺，本縣雖無平衡預算專案小組等機制之設計，每年均訂定本縣開源節流措施，並嚴格要求各單位強力執行，已把財政缺口縮短為10億元左右，財政紀律之強化，有賴執行力之劍及履及。

七、請問你認為現行租稅減免有無過度現象？會否影響地方加稅政策的執行？應如何配合改善？

答：太過度，絕對會影響地方加稅政策的執行。

中央應積極全盤檢討所有減免稅政策，以維護租稅公平及稅制健全性。若有激勵之必要，應以補助或其他實質利益之賦與為途徑，盡量避免以減免稅為手段，否則往往受益者為利益財團與高所得者，最終租稅負擔者卻是中低或薪資所得

者，而失卻其公平正義性。汽機車使用牌照稅之身心障礙者免稅政策即為一例。

八、請問你認為行政院財政改革委員會所研提之租稅改革措施(詳附錄)，中央執行績效如何？有關地方稅課收入部分，如營業稅、遺產及贈與稅、印花稅、娛樂稅、土地增值稅、地價稅之改革措施與期程，您有何看法？

答：中央幾無績效可言，甚至日益“沉淪”，財政更趨惡化。中央應排除政治利益考量，盡量依建議期程配套執行。

九、請問你認為綠色稅制、地方所得稅及租稅行政一元化，在台灣地區有無推動空間？原因為何？

答：綠色稅制為目前潮流，地方稅之研訂可朝此方向配合執行。地方所得稅可實現地方稅制之應益性原則，為可行方向，只是目前形勢欠缺施行條件，租稅行政一元化亦然，但都可列為未來努力目標。

# 參考書目

## 壹、中文部分

### 一、書籍

王士麟，《地方財政學》。台中：逢甲工學院出版，民 62，頁 4。

余致力，《民意與公共政策理論探討與實證研究》。台北：五南書局，民 91，頁 169。

李金桐，《財政學》。台北：五南書局，民 78，頁 534。

李惠宗，《行政法要義》。台北：五南圖書，民 89，頁 591-593。

倪成彬譯，《英國地方稅》。財政部財稅然源訓練所編印，民 61，頁 25-26。

高美英譯，Harris M.Cooper 著，《研究文獻之回顧與整合》。台北，弘智文化，民 88，頁 16。

張正修，《地方制度法理論與實用.(三). 地方財政、財務行政及法制篇》。台北：學林文化，民 90，頁 3-177。

張家洋，《美國都市發展與各級政府關係》。台北，商務印書館，民 66，頁 159。

管歐，《地方自治概要》。台北：三民書局，民 72，頁 301。

趙永茂，《中央與地方權限劃分的理論與實務》。台北：翰蘆，民 86，頁 89-284。

董旭英、黃儀娟譯，Daavid W.Steward 著，《次級資料研究法》。台北，弘智文化，民 89，頁 21。

劉其昌，《財政學》。台北：五南書局，民 84，頁 461。

薄慶玖，《地方政府與自治》。台北：五南書局，民 79，頁 98-368。

### 二、期刊

王盛賢，〈課徵土地增值稅的在沉思〉，《稅務旬刊》，1877 期，民 92，頁 9-10。

- 丘昌泰，〈公共政策過程的中心論與邊陲論：修憲後地方政府角色的變遷與調整〉，國立政治大學公共行政學系與台灣省政府經濟建設及研究考核委員會舉辦〈修憲後地方政府與行政發展學術研討會〉，民 87，頁 195-223。
- 朱澤民，〈當前地方稅制之檢討與改進方向初探〉，《財稅研究》，第 3 期卷 26，民 83，頁 28-51。
- 朱澤民，〈府際間財政收支劃分基本原則之探討〉，《中原財經法學》，民 84，期 1，頁 99。
- 朱澤民，〈當前地方稅收劃分之檢討與改進〉，《政策月刊》，第 30 期，頁 2-5。
- 朱澤民，〈稅制結構合理化之探討〉，《財政改革研討會論文集》，台北：中華財政學會，民 91，頁 49。
- 朱澤民，〈台灣地區課徵地方所得稅可行性之研究〉，《賦稅改革與財政政策》，民 91，頁 16-17。
- 朱澤民，〈如何在維持財政穩定條件下，逐步將貨物稅定位成特種銷售稅，以製造工商業優良銷售稅環境〉，財政部委託研究期末報告，民 90。
- 朱澤民與李佩瑜，〈我國統籌分配稅款制度之演變與檢討〉，《財稅研究》，第 33 卷，第 3 期，民 90，頁 31-55。
- 李惠宗，〈地方自治之本質及地方自治團體之法律地位之研究〉，《憲政時代》，第 23 卷，第 1 期，民 85，頁 4。
- 李建良，〈論地方自治與財政憲法〉，《台灣法學》，第 35 期，民 91，頁 36。
- 李長晏，〈中央與地方關係的重構與運作〉，《地方自治》，民 92，頁 30-41。
- 狄雅傑，〈防範濫用租稅減免財政部向壓力低頭〉，《稅務旬刊》，第 1876 期，民 92，頁 20。
- 狄雅傑，〈稅改能否付諸行動拭目以待〉，《稅務旬刊》，第 1903 期，民

93，頁 18。

林振國，〈土地稅對我國財政的貢獻及應有之改進〉，《財稅研究》，地  
27 卷，第 4 期，民 84，頁 1-16。

周玉津，〈財政收支如何劃分？遵守均衡原則〉，《實用稅務》，第 199  
期，頁 15-19。

周嫦娥，〈綠色租稅改革與環境稅之第二重紅利〉，《經濟論衡》，台北：  
行政院經建會。

紀俊臣，〈中央與地方夥伴關係之建構與推展〉，《考銓寄刊》，第 32 期，  
民 91，頁 22-34。

馬自誠，〈地方稅法通則草案之評估—兼論我國地方稅制改進之道〉，  
《立法院聞》，第 24 卷，第 8 期。

徐仁輝，〈省虛級化後的財政收支劃分法〉，《國家政策》，第 174 期，  
民 86，頁 11-13。

黃細清，〈當前地方財政收入問題及改善之探討〉，《財稅研究》，第 29  
卷，第 6 期，民 86，頁 24-39。

黃耀輝，〈一舉兩得的環境財政改革：改善財政和提昇綠色所得〉，《農  
業與經濟》，30，民 92，頁 89-115。

黃世鑫，〈我國各級政府經濟功能劃分協調及地方財政稅制改進之  
道〉，民 78。引自馬自誠，〈地方稅法通則草案之評估—兼論我國  
地方稅制改進之道〉，《立法院聞》，第 24 卷，第 8 期。民 85，頁  
36-53。

黃世鑫，〈當前地方財政問題的盲點--法制與權限劃分〉，《主計月報》，  
民 89，頁 19-26。

黃世鑫，〈財政收支劃分法修法『烏龍事件』之評議〉，《新世紀智庫論  
壇》，第 17 期，民 91，頁 110-112。

黃宗煌，〈綠色財政改革〉，《財團法人國家政策研究》，民 91。

許登芳，〈新財政收支劃分法對地方財政自主性的影響--實證分析觀  
點〉，《美和技術學院學報》，民 90，頁 162-168。

- 陳清秀，〈稅捐立法權與稅捐收益權歸屬〉，財稅研究，第 29 卷，第 1 期，民 86，頁 62-79。
- 陳敏，〈憲法之租稅概念及其課徵限制〉，政大法學評論，第 24 期，頁 39。
- 陳樹村，〈論地方自治團體之租稅立法權〉，《憲政時代》，第 21 卷，第 2 期，頁 92-97。
- 陳連芳，〈論地方立法權之侷限與實踐〉，《稅務旬刊》，第 1883 期，頁 10-17。
- 莊世鳳，〈由財政結構談我國地方財政自主性〉，《中國文化大學政治學研究所學報》，民 88，頁 231。
- 曾巨威，〈中央應虛心向地方學習加稅〉，《國政評論》，民 93 年 9 月。
- 隋杜卿，〈台灣地區地方財政自主法制化之研究〉，《政治大學中山人文社會學科期刊》，第 4 卷，第 1 期，民 84，頁 181-229。
- 葉淑儀，〈農業用地移轉免稅問題之研究—以台北縣為例〉，《財稅研究》，第 35 卷，第 1 期，頁 102-127。
- 蔡吉源，〈落實地方財政自我負責精神強化節流機制〉，《中國稅務旬刊》，第 1768 期，頁 7-12。
- 蔡吉源、林健次，〈我國土地稅制下地價稅與土地增值稅對地價的影響〉，《財稅研究》，第 31 卷，第 5 期，民 88，頁 1-19。
- 蔡吉源、林健次，〈由十年歲入預決算看桃園財政—兼論地方財政問題〉，《財稅研究》，第 33 卷，第 1 期，民 90，頁 1-26。
- 葛克昌，〈憲法國體-租稅國〉，《國家學與國家法》，民 85，頁 156。
- 鄭文輝、官有垣，〈地方政府增加稅課收入之策略〉，高雄市，《地方政府致富設略研討會》，民 85。
- 卓播英，〈君權制度研究〉，《國父遺教研究會》，民 64 年 6 月，頁 115-116。
- 魯炳炎，〈中央與地方財政關係—我國地方政府觀點之分析〉，《經社法制論叢》，第 31 期，民 92，頁 159-185。
- 魯炳炎，〈從縣轄市財主人員觀點談我國中央與地方財政法制〉，

- 第四屆全國實證經濟學研討會，民 92，頁 1-24。
- 劉寧添，〈我國地方租稅自主權爭議之討論〉，《財稅研究》，第 27 卷，第 3 期，民 84，頁 118-126。
- 劉寧添，〈日本地方稅制〉，《稅務旬刊》，第 1448 期，頁 16。
- 劉豫，〈一場用國家財政當堵注的總統選舉〉，《稅務法令》，第 27 卷，第 4 期，民 93，頁 6。
- 羅志淵，〈民主政治與地方自治〉，《憲政思潮》，第 10 期，民 59，頁 14-15。
- 蘇進步、歐陽峰、李佩娟，〈土地增值稅減徵對地方財政影響之研究〉，《財稅研究》，第 35 卷，第 1 期，民 92，頁 99-100。

### 三、論文

- 吳淑姿，〈地方財政自主性之研究—以花蓮為例〉，碩士論文，國立東華大學公共行政研究所，民 91。
- 沈政安，〈地方稅法通則施行後地方稅收增闢可行性評估〉，碩士論文，世新大學公共管理學系，民 92。
- 李美雪，〈我國鄉（鎮、市）地方財政惡化因應政策之研究—以地方稅法通則及規費法施行為例〉，碩士論文，國立東華大學公共行政研究所，民 93。
- 李美雪，〈我國鄉（鎮、市）地方財政惡化因應政策之研究—以地方稅法通則及規費法施行為例〉，碩士論文，國立東華大學公共行政研究所，民 93。
- 李先智，〈財政限制下地方縣市政府財政收支差異之研究—以縣市特性為例〉，博士論文，國立台北大學都市計劃研究所，民 88。
- 李昌宏，〈土地稅制之研究-以台中市為例〉，碩士論文，東海大學公共事務碩士在職專班，民 92。
- 李錦娥，〈地方稅法通則、規費法與地方財政之研究〉，碩士論文，東海大學公共事務碩士在職專班，民 92。

- 卓吉成，〈台灣租稅誘因與產業經濟發展之研究〉，碩士論文，佛光人文社會學院經濟學研究所，民 92。
- 洪東煒，〈綠色財政改革與管理之研究〉，博士論文，國立中山大學公共事務管理研究所，民 93。
- 秦書彥，〈中央與地方關係之歷史檢視與改革之道〉，碩士論文，國立政治大學公共行政研究所，民 89。
- 陳惠玉，〈台灣各縣的賦稅能力與人口遷徙〉，碩士論文，國立台灣大學經濟研究所。
- 陳宜擁，〈我國地方自治團體課稅立法權保障之研究〉，碩士論文，私立中原大學財經法律學系，民 87。
- 陳永祥，〈地方政府課稅自主之經濟研究〉，碩士論文，東吳大學經濟研究所，民 87。
- 陳英忠，〈地方財政惡化之因應對策研究—以台東為例〉，碩士論文，國立東華大學公共行政研究所，民 91。
- 陳國智，〈土地稅與地方公共財源選擇之研究〉，博士論文，國立政治大學地政研究所，民 89。
- 陳曉盈，〈台灣地區以土地稅作為地方主要財源之研究〉，碩士論文，國立成功大學都市計劃研究所，民 91。
- 陳金元，〈我國地方財政問題之研究—從地方稅制探討〉，碩士論文，東海大學公共事務碩士在職專班，民 91。
- 陳連芳，〈我國地方財政改善途徑之研究〉，碩士論文，國立東華大學公共行政與政策研究所，民 91。
- 張秀英，〈我國地方財政問題的政治經濟分析〉，碩士論文，國立台北大學公共行政暨政策學系碩士在職專班，民 90。
- 蔡麗惠，〈高雄縣開徵新稅源方向之研究〉，碩士論文，國立中山大學公共事務管理研究所，民 92。
- 鄭閔華，〈中央統籌分配稅款之模擬分析〉，碩士論文，國立政治大學財政研究所，民 90。

楊國駿，〈地方財政管理代理問題—台南縣 1994-2001 之個案研究〉，  
碩士論文，國立中正大學政治學研究所，民 93。

謝坤輝，〈地方財政問題之研究—以南投縣為例〉，碩士論文，東海大  
學公共事務碩士專班，民 91。

蘇怡如，〈台灣地區地方稅制度變遷之研究〉，碩士論文，國立政治大  
學財政研究所，民 91。

#### 四、報紙

唐玉麟，〈國家債台高築，財政不能再拖〉，《中國時報》，民 93.09.09，  
版 A3。

#### 五、文件

行政院九十三年一月二十日院臺財字第 0930002755 號函。

財政部九十三年八月三十一日台財稅字第 0930476822 號函。

財政部九十三年九月十五日台財稅字第 09304770760 號函。

財政部九十三年十月二十九日台財稅字第 09304783670 號函。

財政部九十三年八月二日台財稅字第 09304753851 號函。

## 貳、西文部分

- Browning E. K. & Browning, J. M. *Public finance and the price system*. NY: Macmillan, 1997.
- Davis J. R. & Mayer C. W., *Principles of public finance*. NY: Prentice-Hall. Dnc, 1983, pp.223.
- Bird R. M. and Vaillancourt F., *Fiscal Decentralization in Developing Countries*, Cambridge: Cambridge University Press, 2000.
- Hoemer J. A. & Benoit Bosquet, *Environmentally Tax Reform: The European Experience*, Center for a Sustainable Economy, 2001.
- Inman R. P. & Rubinfeld D. L. 1997, *The Politics of Federalism*, in Muller D. C. (ed.), *Perspectives on Public Choice*. Cambridge: Cambridge University Press, pp.73-105.
- Pigou A. C., *The Economics of Welfare*. London: Macmillan. 1920.
- Mclure E. & Charles J., *Tax assignment in federal countries*. The Australian National University, Canborra, 1983.
- U. K. Hicks, *Public Finance*, 1951, rev. ed., pp.156-159.
- 小林孝輔，〈學說判例憲法〉，1979，頁 185-187。