



元照出版提供 請勿公開散布

從地方自治團體財政自主權 探討地方稅

Exploring Local Tax Issues from Financial Rights of Local Self-Governing Organizations

陳汶津*

Wen-Chin Chen

要 目

壹、前 言

貳、地方自治與地方財政權

一、地方自治原理

(一)地方自治制度的理論依據

(二)採用地方自治制度的理由

二、地方自治團體當前的財政困境

(一)中央剝奪地方之稅捐立法權

(二)財政收支劃分法造成稅捐收入多數歸屬中央

(三)地方開徵新稅不易，造成稅源嚴重不足

三、德國財稅權之劃分機制

(一)稅捐立法權限

(二)稅捐收益權限

(三)稅捐行政權限

四、小 結

(一)中央須捨棄對地方稅捐立法權之過度限制

(二)稅捐收入須由中央與地方合理共享

(三)對國稅及地方稅之稅捐類型與稅收分配入憲

參、地方稅之內涵

一、地方稅之意義

DOI : 10.3966/168067192022060043002

投稿日期：2022年3月29日；接受刊登日期：2022年5月26日

* 德國馬堡大學法學博士；國立成功大學法律學系助理教授。



二、課徵地方稅所適用之原則	伍、課徵地方稅限制
三、地方稅之類型	一、德國以憲法位階之基本法為限制
肆、課徵地方稅之要件	二、我國以法律位階之地方稅法通則為限制
一、地方稅須具備地域性	(一)稅捐類型之限制
二、地方稅不得與國稅具有稅捐同類性	(二)課稅年限之限制
(一)稅捐同類性的判斷方法	(三)稅率之限制
(二)爭議案件	三、小 結
三、稅收歸地方自治團體享有	陸、結 論



摘 要

地方財源不足而須高度仰賴中央政府的補助，一直是我國地方自治制度長久以來的問題。本文從地方財政的觀點討論地方稅的概念、課徵要件與限制。

首先，基於住民自治、自我負責的原理，產生地方自治制度，並進而發展出地方財政高權，以符合自治需求。然而在現行憲法的框架下，地方的財政立法權已被大量限縮，且財政收支劃分法將大半稅收給予中央，僅有少數稅收進入統籌分配款，由各地方政府共同分配。此外，各級地方政府彼此之間也存在分配不平等的問題。因此，本文建議中央須捨棄對地方稅捐立法權的過度限制、稅捐收入須由中央與地方合理共享，並將稅收分配規定入憲。

在地方稅的開徵上，本文認為所謂地方稅，指地方自治團體主要基於財政收入目的，在其行政區域內所課徵之無對價性的公法上金錢給付，且該給付收入由地方自治團體享有。課徵地方稅必須符合以下要件：一、地方稅須具備地域性；二、地方稅不得與國稅具有稅捐同類性；三、稅收歸地方自治團體享有。地方稅的類型主要集中在財產稅類、消費稅類及短期稅類，而較少所得稅類。在地方稅的限制上，地方稅法通則對課徵地方稅設有類型、年限、稅率之限制，立法者得隨時以修法方式增加限制條件，而不利於地方課徵地方稅。

關鍵詞：地方稅、財政平衡、財政收支劃分法、地方稅法通則



Abstract

The lack of local financial resources and the high dependence on subsidies from the central government have been long-standing problems in Taiwan's local self-governance system. This paper discusses the concept of local taxation and its related requirements and restrictions in the Taiwanese context. The system of local self-governance has emerged based on the principle of local self-governance and self-responsibility and further developed into territorial, employee, organizational, financial, and legislative supremacy.

However, under the current constitutional framework, localities have been heavily deprived of their financial and legislative powers. Furthermore, due to the fiscal revenue and expenditure division method, most of the tax revenues is allocated to the central government, and only a small amount of tax revenues is allocated to municipalities, counties (cities), and townships (towns and cities). However, this allocation involves both vertical and horizontal inequality among the local governments because the municipalities receive the highest share, while the counties and towns only receive a small share. This uneven distribution in our country is even more obvious when it is compared to the ratio of tax revenue allocation between the federal government and the states of Germany. Therefore, this paper suggests that the central government abandon excessive restrictions on the legislative power of local taxation by the local governments and that tax revenues be reasonably shared between the central government and local governments.



When dealing with the issue of local taxation, the term local taxation must first be clearly defined. From the public-law perspective, a local tax is a non-reciprocal monetary benefit that a local self-governing body levies within its administrative area primarily for revenue purposes, and the local self-governing body enjoys the revenue from this monetary benefit. Local taxes must meet the following requirements: First, they must be territorial in nature; second, they must not be similar to the central government's taxes in nature (to avoid duplication of taxation); and third, they must be levied by local self-governing bodies who will enjoy their benefits. The most common types of local taxes include property taxes, consumption taxes, and short-term taxes, but a few income tax-related taxes also exist. A comparison with the restrictions on local taxes imposed by the basic law of Germany at the constitutional level clearly depicts the many inadequacies in the protection of the interest (i.e., control over the fair share of local taxes) of the local government in our country.

Keywords : local taxation, fiscal balance, Act Governing the Allocation of Government Revenues and Expenditures, Act Governing Local Tax Regulations



壹、前言

地方財源不足而須高度仰賴中央政府的補助，一直是我國地方自治制度長久以來的問題¹。儘管財政收支劃分法第7條及地方稅法通則第1條規定，賦予地方自治團體課徵地方稅之權限，但實際上依據前開規定開徵的新地方稅為數有限，例如桃園縣景觀維護臨時稅自治條例、桃園縣營建剩餘土石方臨時稅自治條例、苗栗縣土石採取景觀維護特別稅徵收自治條例、高雄縣土石採取特別稅徵收自治條例²。這些稅捐不僅稅基小，而且課徵年限短³，為名符其實的短命稅，對於地方自治團體長久以來的財政問題並無多大的改善效益。此外，依照地方稅法通則第3條第2項規定，直轄市、縣市或鄉鎮市有權開徵地方稅，型態包括特別稅、臨時稅及附加稅三類；但新課徵地方稅前，應先舉辦公聽會，取得共識後，還應經鄉鎮市民代表會、縣議會或市議會通過審議，修訂地方自治條例，之後送交

¹ 學理上批判文獻甚多，僅擇要如下：陳清秀，現代財稅法原理，2版，頁638以下（2016年）；柯格鐘，財政權限劃分與地方課稅，收於：陳清秀、蔡志方編，地方自治法，2版，頁297以下（2021年）；黃俊杰，財政收支劃分之憲法意旨，台灣本土法學雜誌，35期，頁59以下（2002年）；范文清，地方財政制度，財政權限劃分與地方課稅，收於：陳清秀、蔡志方編，地方自治法，2版，頁371以下（2021年）；黃錦堂，地方制度法論，3版，頁526以下（2020年）；廖欽福，地方自治與財政自主、財政健全，月旦法學雜誌，225期，頁24以下（2014年）；馮永猷著，江大樹審訂，府際財政，頁219以下（2013年）。

² 例如2010年底財政部核准土城市開徵「建築工地稅」，見：譚士屏，合法地方稅，開跑！，天下雜誌，312期，2011年4月19日，<https://www.cw.com.tw/article/article.action?id=5010958>（最後瀏覽日：2022年3月28日）；宜蘭縣擬開徵「工業用水特別稅」，見：吳佳蓉，議會審議財部備查 適法才可開徵，自由時報，2017年12月13日，<http://news.ltn.com.tw/news/focus/paper/1159750>（最後瀏覽日：2022年3月28日）。

³ 特別稅及附加稅的課徵年限最多4年，臨時稅最多2年。



財政部及主計總處備查⁴。雖然名為「備查」，實則「審查」⁵，地方自治團體能否開徵新的地方稅，仍須由中央部會層級的財政部點頭答應，從而，地方自治團體並未享有真正的稅捐立法權，而是由中央政府握有稅捐立法大權。對此困境，以往曾有地方自治團體試圖突破中央政府的限制，開徵當時財政收支劃分法及地方稅法通則所未規範的稅目（例如2009年雲林縣的碳稅⁶、高雄市的氣候變遷調適費⁷），引發中央及地方財稅高權的論爭。

這些地方稅所涉及最根本的問題，就是地方與中央的稅捐立法權的劃分。今日地方政府財政困難的根源，在於我國未以憲法明文規範中央與地方的稅捐立法權，而是僅由財政收支劃分法及地方稅法通則等兩部法律來加以規範，而這兩部法律實際上是由中央一手主導，因此發生中央將稅捐立法權及稅捐收益權這兩塊大餅儘量劃

⁴ 地方自治團體與中央為不同的公法人，應享有自治權限，不應完全受中央監督審查，見：張文郁，地方自治團體之訴願當事人能力，月旦法學教室，99期，頁10-11（2011年）。類似意見：蕭文生，地方自治法基礎理論與實務，頁1（2019年）。另外可參考：陳愛娥，中央機關對地方自治法規之監督權限——以自治條例之核定權為中心，月旦法學雜誌，235期，頁7（2014年）；王毓正，中央與地方政府立法權限爭議解決機制之研析——以自治法規之事前監督（核定）為中心，月旦法學雜誌，220期，頁6（2013年）。

⁵ 財政部為審查地方稅自治條例並簡化其備查作業流程，成立地方稅自治條例審查會，其任務為審查直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所依據地方稅法通則報請備查之地方稅自治條例（地方稅自治條例審查會要點第1點、第2點）。

⁶ 王服清，論地方課徵「碳費」特別公課之權限正當性，月旦法學雜誌，220期，頁22以下（2013年）；廖欽福，面對後六都時代下非直轄市地方財政收支劃分之困境與轉機，月旦法學雜誌，220期，頁48以下（2013年）。

⁷ 羅承宗，從法律觀點論高雄市政府氣候變遷調適費的適法性，興大法學，12期，頁43以下（2012年）。



給自己的結果，也就不令人意外。

上開學理問題已有豐富的文獻討論，本文也會一併論述，除此之外本文的研究重點放在地方稅，即：何謂地方稅？課徵地方稅的要件為何？惟有先從學理上釐清地方稅的概念內涵，始能為中央地方的財稅權限分配劃下一道標準，做出理性討論。本文目的在嘗試釐清及充實我國地方稅的概念、類型及課徵要件、限制，期能使各界對於地方稅有更進一步的認識。

貳、地方自治與地方財政權

一、地方自治原理

地方自治，指地方自治團體在法律規定範圍內，有權力及能力自我負責，對地方事務加以規範及處理。儘管地方自治是現代國家普遍常見之制度，但由於各國的憲政發展、歷史背景、社會文化等不同，因此即使有「地方政府」並不同於實施地方自治⁸。

(一)地方自治制度的理論依據

有關地方自治制度的理論依據，可分為下列幾種：

第一種理論可稱為「國家授權說」⁹或「承認說」，主張地方政府就地方之事項欠缺自我處理權限，一切係來自國家之授權。採此說者認為，地方自治團體的法人格、區域範圍與權利能力，皆由國家所賦予，而非其固有之權利。如果採取本說的立場，則由於地方自治權乃因國家之承認而來，從而，作為自治權內容的地方立法

⁸ 蕭文生，同註4，頁1。有關臺灣地方自治的變革，請見：羅承宗，臺灣地方自治的百年發展，收於：地方法制的理論與實踐，頁2以下（2019年）。

⁹ 黃錦堂，論地方自治之憲法保障，收於：地方制度法論，3版，頁30（2020年）。



權、財政權、組織權以及人事權，亦唯有在國家承認的前提下才有存立之餘地，並且可由國家隨時撤銷其承認¹⁰。「國家授權說」之地方自治係發生於已經建立中央政府的國家，例如英國。在此類國家，市民即使想要在政治上有所表現，原則上亦不至於在城市中加以爭取，而是希望參與中央政府的組成或甚至施政。這種國家所建構出的地方自治，從而是以授予地方住民榮譽職的方式，使其參與地方之行政，此種制度下，鄉鎮並沒有獨立之立法權¹¹。

第二種理論為「固有權說」，主張地方享有「本來即已擁有」甚至「先於國家」之地位。自治團體雖然存在於國家之內，為構成國家的部分要素，但其享有之地方自治權乃是地方固有的權利，而非來自於國家的賦予。固有權說源自於中古世紀之北歐大陸，經由發展逐漸演變成以城市為主之自治組織¹²。

無論是國家授權說或固有權說，其理論之發生固然有歷史根據，但於當今已經失之偏頗¹³。

第三種理論為「制度保障說」。所謂制度性保障，乃指在憲法規範下，某些具有一定範疇、任務及目的之制度為國家憲法所承認，應受憲法之特別保護，而非立法者所得廢除¹⁴。此說將因為歷

10 蔡茂寅，地方自治之基礎理論，收於：地方自治之理論與地方制度法，增補版，頁26（2006年）。

11 黃錦堂，同註9，頁30。

12 同前註。

13 同前註。

14 贊成此說者，蔡志方，憲法與地方自治保障，收於：陳清秀、蔡志方編，地方自治法，2版，頁25（2021年）；蕭文生，同註4，頁13；李惠宗，憲法要義，8版，頁726（2019年）。有關制度性保障的說明，可參閱：李建良，「制度性保障」理論探源——尋索卡爾史密特學說的大義與微言，收於：吳庚大法官榮退論文集編輯委員會編，公法學與政治理論——吳庚大法官榮退論文集，頁221（2004年）；陳春生，司法院大法官解釋



史緣故而形成的各種公法制度當做國家制度，例如婚姻制度、私有財產制、地方自治¹⁵，在憲法上加以保障，以避免其本質內容受到立法等形式侵害的學說。

釋字第498號解釋文即謂：「地方自治為憲法所保障之制度。……地方自治團體在憲法及法律保障之範圍內，享有自主與獨立之地位，國家機關自應予以尊重。」釋字第550號解釋文亦提到，「地方自治團體受憲法制度保障」，此說即成為我國地方自治團體應享有憲法保障的理論基礎¹⁶。

有學者在此基礎下，進一步主張國家就自治組織權、人事權得以法律為框架性規範，但不得鉅細靡遺加以細部規範；就地方財政高權之保障而言，至少應以：1. 不得全盤否定地方自治團體的課稅權；2. 不得強制地方自治團體捐輸自主財源；不得採取強制預算的做法為界限¹⁷。然而制度保障說對保障地方自治之功能僅限於不得剝奪地方自治之本質核心內涵，在今日對地方自治之本質核心內涵不易界定之情況下，只要立法機關未將地方自治權限限縮到零，立法限制地方自治恐全無界限¹⁸。

從地方自治的角度來看，在我國現行法制下，中央與地方均得就同一事項各自立法。尤其是自治事項領域，地方自治團體本來就

中關於制度性保障概念意涵之探討，收於：李建良、簡資修主編，憲法解釋之理論與實務（第二輯），頁273（2000年）。

¹⁵ *Andreas Voßkuhle/Ann-Katrin Kaufhold, Grundwissen – Öffentliches Recht: Die verfassungsrechtliche Garantie der kommunalen Selbstverwaltung, JuS 2017, S. 728 (729).*

¹⁶ 蔡茂寅，地方財政問題初探，收於：臺北市政府法規會主編，地方自治法學論輯（下），頁385-389（1999年）；許育典，憲法，11版，頁453（2021年）；李惠宗，同註14，頁723。

¹⁷ 蔡茂寅，同註10，頁31。

¹⁸ 同前註，頁34。



得基於立法高權，就確定屬於其自治事項為自治立法，但中央往往為使全國法秩序具有一致性，也會就同一事項行使一定規範密度的立法權¹⁹。

有鑑於地方自治權受憲法制度性保障，因此自治立法權之核心領域應不得被侵犯，此即核心領域保障。所謂核心領域保障，指的是地方自治制度的核心部分，若除去此核心部分，將使地方自治制度產生結構與類型的重大變更。但是核心領域難以明確劃分出具體項目，因為這與各國歷史發展和自治行政的類型有關²⁰。

然而，即使中央有維持全國法秩序一致之必要性，仍然應給予地方自治團體相當之立法形成空間，以確保地方自治團體對自治事項保有自主規劃及決定權限。因此，應檢視中央法規之立法意旨，以判斷中央法規所建立之標準屬於最低界限或最高界限。倘若中央法規之立法目的在於保障規範對象之權利，以免其遭受地方自治團體過度之干預，此時中央法規規定應為上限，地方只能在此限度範圍內為立法之裁量²¹。例如，地方稅法通則第4條：「直轄市政府、縣（市）政府為辦理自治事項，……得就其地方稅原規定稅率（額）上限，於百分之三十範圍內，予以調高，訂定徵收率（額）。」亦即地方自治團體得在此30%的界限內，享有有限度的自治空間²²。

¹⁹ 江嘉琪，地方自主立法權之範圍與合法界限——以臺灣地方自治法規制定實務為觀察中心，月旦法學雜誌，234期，頁24（2014年）。

²⁰ 陳愛娥，自治事項與委辦事項的劃分，收於：陳清秀、蔡志方編，地方自治法，2版，頁95（2021年）。

²¹ 江嘉琪，同註19，頁24；詹鎮榮，論地方法規之位階效力——地方制度法第三十條「中央法破地方法」之辯正，成大法學，12期，頁39-40（2006年）。

²² 陳清秀，花蓮縣礦石開採稅問題之探討——兼評最高行政法院109年度上字第962號判決，台灣法學雜誌，415期，頁134（2021年）。



反之，若中央立法是為了抑制規範對象之行為，使公益能夠獲得全國一致性最低限度的實踐，或者是為了保障受規範對象獲得全國一致性最低程度的照顧，此時中央法規為下限，地方自治團體得按其財政能力或地方上的需求，而為更嚴格之規定或提供更佳之照顧²³。

第四種理論為「住民主權說」，主張國家與地方自治團體的存在係以保障人權為最主要目的，而從人權保障的觀點來看，地方自治團體因為所處理者均為與住民切近相關的事務，又因組織上與住民最為接近而適於以最民主的方式營運，因此在人權保障上越是狹隘的地方自治團體越具有重要性。從而，住民主權說與固有權說固然一脈相承，但前者更以個人及其家庭為中心形成同心圓（指住民自治），而位在同心圓外側者（如國家）則是具有功能補充性。換言之，只有在同心圓內側者功能無法發揮時，始由外側者介入照顧，因而導出地方自治具有優先性²⁴。

如此一來，從地方自治的本質理論即可導出自治事項的權限及內容。換言之，地方自治團體是以自我負責的態度來處理地方事務，因此會產生以下權限：一、地域高權；二、人事高權；三、組織高權；四、財政高權；五、立法高權²⁵。國家不得完全剝奪此類高權權限，只有在基於公共利益的考量下，並且能夠充分說明對於地方自治團體自我負責的事務所採之干預行為是合法時，始得為之²⁶。

²³ 江嘉琪，同註19，頁24；詹鎮榮，同註21，頁39-40。

²⁴ 蔡茂寅，同註10，頁31；李惠宗，同註14，頁725。

²⁵ 蕭文生，同註4，頁19；陳清秀、許澤天，論地方立法權與地方處罰之立法權，收錄於：陳清秀、蔡志方編，地方自治法，2版，頁110（2021年）。

²⁶ 蔡茂寅，同註10，頁32；蕭文生，同註4，頁19。



從憲法第110條以下規範中央與地方之關係，並採用相同的條文設計方式，在中央之外，同時對於地方的立法權與行政執行權予以明文規範，顯然在當初制憲者的設計中，地方自治是屬於憲法層級的制度，本於地方事務由地方住民自我負責的原理，因此本文採取住民主權說，以下全文脈絡亦由此展開。

(二)採用地方自治制度的理由

除上開學理依據外，在「中央政府」此一組織之外，還需要採用地方自治制度，其主要原因在於地方自治團體有其獨特的功能，非中央政府所能取代。

從垂直權力分立來說，實施地方制度可以防止國家權力集中與權力濫用。由於地方自治具有分權及權力平衡的考量，同時也是民主政治的重要基石，可以避免中央集權、一黨獨大的情況發生。但其缺點在於，若中央與地方權限劃分不清時，易生爭執，例如警察人事權²⁷。

從住民自治水平層面來說，實施地方自治可以使各地方依其地理條件、氣候條件、人口多寡等客觀因素，發展其獨自特色，以達到一國之內各區域皆能處於共同的生活水準²⁸。通常一國首都為政治中心、經濟中心所在，同時也是人口高度密集區（例如臺北市），也僅有賦予首都所在地地方自治團體之地位，始能立即反應出地方的建設需求並及時得到回饋。但是與此同時，其他非首都所在地之地方自治團體，若無法在第一時間自主回應地方事務的各項需求，只能被動等待中央政府伸出援手，往往遠水救不了近火、緩不濟急，所犧牲者為地方住民的生活便利及安全。然而，地方自治團體的居民亦為國民的一份子，同在一國生活，受相同法律支配，

²⁷ 蕭文生，同註4，頁4。

²⁸ 同前註。



所享受之公共建設與福利不應有差別待遇，例如財政收支劃分法第30條第1項「中央為謀全國之經濟平衡發展，得酌予補助地方政府」，又或者如德國基本法第72條第2項「在聯邦領域內為建立同品質之生活關係，……而有以聯邦法律規範之必要，聯邦……有立法權。」即同此意旨。況且，地方的安定與繁榮也足以帶動國家的安定與繁榮，具有唇齒相依的關係，在各地方依其特色多元發展下，國家始有競爭力。為使全國各地的地方住民享有真正的住民權利，非首都區的地方住民不至於淪為二等公民，尤需自方自治團體的存在。

二、地方自治團體當前的財政困境

地方上當前的財政困境原因，錯綜複雜，追根究柢，在於規範不良使然。

(一)中央剝奪地方之稅捐立法權

首先，作為整個法體系最高位階的憲法，並未對於中央與地方的財政劃分有明確的標準，甚至將國稅與地方稅的劃分權限直接交由中央行使，例如憲法第107條：中央財政與國稅由中央立法並執行之（第6款）及國稅與省稅、縣稅之劃分由中央立法並執行之（第7款）。在此規定下，地方自治團體對於財政劃分完全沒有主動參與權，只能被動等待分配；如果中央財政劃分辦法不公，或甚至影響地方自治任務之履行，地方政府完全無置喙餘地，目前的實際情況正是此規範的反映。此外，憲法第109條第1項第7款：省財政及省稅由省立法並執行之，或交由縣執行之；憲法第110條第1項第6款：縣財政及縣稅，由縣立法並執行之，在解釋上與第107條的關係可能為「競合立法權」及「專屬立法權」。基於地方自治乃住民自治、自我負責原則，對於地方事務（尤其是人事與財政）本應賦予地方自治團體應有的立法權限，因此本文以為，解釋上應以專屬立法權為



宜。但在我國憲法架構以中央為主的情形下，實際上則為競合立法權，也就是當中央未為規範時，地方始得為規範；若中央對同一事項有規範，則地方不得違反中央規範。如此一來，也大大地限縮地方的財政權限。

依據憲法第109條、第110條規定，地方稅應由地方立法並執行之。亦即，前開地方稅須由地方自治團體自行立法並徵收。然而，現行與地方稅相關的各法律規範，例如土地稅法、房屋稅條例、使用牌照稅法、契稅條例等，均由立法院制定三讀通過、總統公布。換言之，目前實務上完全由中央一手包辦地方稅之立法，與憲法第109條、第110條之規定顯然有違。

除此之外，中央亦可藉由修訂相關法規，導致地方稅捐收入減少，使地方財源更加雪上加霜，例如，將住家用房屋稅率由以往的1.38%調降至1.2%，致地方的房屋稅稅收減少；修訂財政收支劃分法第18條及國民教育法第16條，致營業用房屋稅及娛樂稅附徵之教育捐無法源依據，導致教育捐收入減少；修改土地稅法，將土地增值稅稅率減半徵收。房屋稅、地價稅、土地增值稅這三種稅目為地方自治團體最主要的收入來源，但中央藉由立法方式減少地方稅收，更是弱化地方財稅收入。

依財政收支劃分法第38條之1規定，各級政府立法機關在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。然此一規定為中央立法者所訂定，無法避免中央立法者以事後修法或者訂定特別法之方式加以變更或修改，最終仍有可能使得替代財源落空²⁹。

(二)財政收支劃分法造成稅捐收入多數歸屬中央

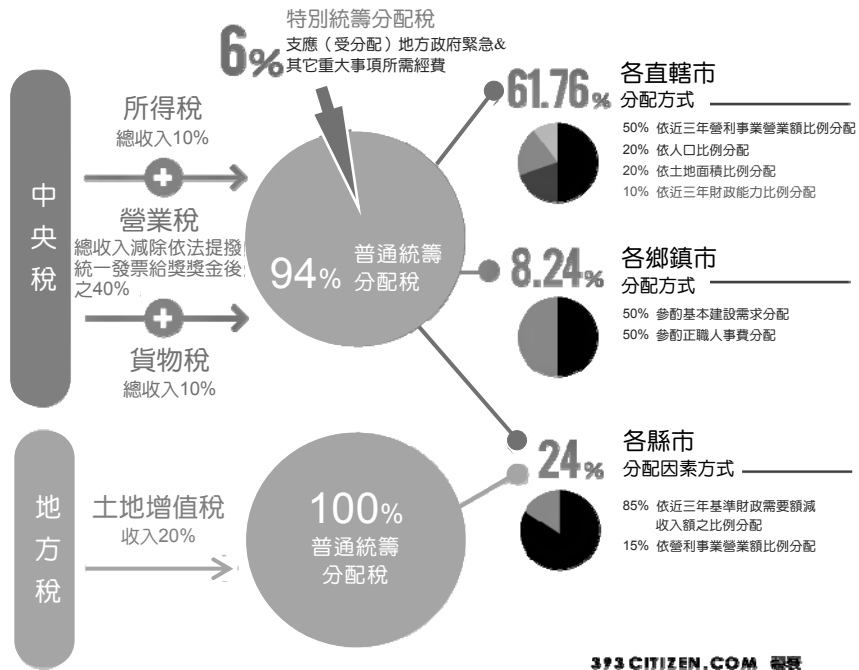
財政收支劃分法第8條及第12條以一套極為複雜的分配公式，將

²⁹ 柯格鐘，同註1，頁322。



稅收分配予中央及地方（見下圖一）。按該分配公式將絕大部分的稅收劃分予中央，僅有少數稅收分配予地方自治團體。

首先，在國稅的部分，所得稅總收入之10%、營業稅總收入減除依法提撥統一發票給獎獎金後之40%，以及貨物稅總收入之10%，流入統籌分配稅款。在整個統籌分配稅款中，扣除支應緊急或特殊情況的6%特別統籌分配稅款後，其餘94%的普通統籌分配稅款由直轄市、縣市及鄉鎮市共同分配。其中，直轄市可獲得61.76%的分配



圖一 統籌分配稅款劃分圖

資料來源：參玖參公民平台



稅款、縣市獲得24%、鄉鎮市獲得8.24%。然後，再由各直轄市接近3年營利事業額、人口數、土地面積、近3年財政能力等標準分配該61.76%的分配稅款。各縣市則是接近3年基準財政需要額減收入額、營利事業營業額分配該24%的分配稅款。至於各鄉鎮市則是按基本建設需求及正職人事費共同分配該8.24%的分配稅款。

其次，在地方稅部分，各縣市土地增值總收入之20%，統入普通統籌分稅款，由中央統籌分配予各縣市。

從上圖可以清楚發現，在國稅稅款的垂直分配上，中央將屬於重要稅收的所得稅取走90%、營業稅取走將近60%、貨物稅取走90%，之後剩餘的稅款才分配予地方，由6個直轄市（臺北市、新北市、桃園市、臺中市、臺南市、高雄市）、13個縣（新竹縣、苗栗縣、彰化縣、南投縣、雲林縣、嘉義縣、屏東縣、宜蘭縣、花蓮縣、臺東縣、澎湖縣、金門縣、連江縣）、3個市（基隆市、新竹市、嘉義市），以及198個鄉鎮市共同分配³⁰。在僧多粥少的統籌分配稅款下，各級地方政府顯然已難以維持其基本的財政能力。

此外，在各級地方政府彼此之間的水平分配上，6個直轄市獲得近62%的分配稅款，16個縣市獲得24%，而198個鄉鎮市僅能獲得8.24%的分配稅款，此一分配比例在各級地方政府之間存在不平等的現象，因此有學者批評此一分配比例有利於直轄市而不利於縣及鄉鎮市³¹。

現行財政收支劃分法所規定的國稅，為稅收豐沛的稅目，例如所得稅、營業稅、關稅、貨物稅、證券交易稅等，屬於中央機關的立法院挾帶立法優勢下，將這些豐沛稅收以極大比例的方式劃入中

³⁰ 相關資料請見總統府官網（<https://www.president.gov.tw/Page/106>）及內政部官網（<https://www.moi.gov.tw/cp.aspx?n=674>）（最後瀏覽日：2022年3月28日）。

³¹ 柯格鐘，同註1，頁349。



央財庫，而將稅收貧脊的稅目劃歸地方享有。在財政收支劃分法第12條所規定之地方稅中，唯一價值較高者為土地增值稅，但若遭逢景氣不佳，則稅收隨之減少。更遑論中央曾以修法方式將土地增值稅之稅率調降，致使地方稅收大幅減少。至於地價稅與房屋稅，因其稅基採取「公告現值」而非「市價」計算，無論是「地價評議委員會」或「不動產評價委員會」其評議過程欠缺透明度，以及公告現值往往遠低於市價，故課徵之地價稅或房屋稅稅收難以提高。即使近年來財政部有感於房屋稅稅收過低，試圖提高房屋稅，但各地方自治團體實施的結果，引來部分反彈聲音。

按照此一稅收劃分，地方政府的自有財源顯然遠不如中央政府，致無法因應公共支出，而須高度依賴中央之「補助款」或「公債」發行，此為「垂直不均」。此外，各個地方自治團體本身經濟、自然環境之差異，稅捐收入的結果必有富有貧，造成城鄉差異懸殊大：首都所在地區因人口多、富者多，其地方稅的稅捐收入相對較高；而偏鄉地區人口少、資源少，其地方稅的稅捐收入相對較少，若無「統籌分配款」調劑，根本不敷預算支出之需，此為「水平不均」。可以說，我國的稅源劃分造成地方財政「患寡且患不均」³²。

(三)地方開徵新稅不易，造成稅源嚴重不足

依本文前述，豐沛稅源之稅收屬於國稅，以所得稅為例，其稅收僅有10%流入統籌分配稅款；換言之，90%的所得稅稅收由中央政府享有。至於地方所能享有者，僅有稅收較少的稅目。在財稅收入不足的情形下，地方除了仰賴中央的統籌分配稅款外，同時也只能

³² 陳清秀，地方財稅法制之現狀與未來改革方向，收於：現代財稅法原理，3版，頁726（2020年）；馮永猷著，江大樹審訂，同註1，頁49。



另闢財源³³。然而，地方稅法通則對於地方開徵地方稅，從稅捐類型、課徵期間、稅率、課徵要件等加上諸多限制，使得地方開徵新的地方稅，幾乎已成為不可能³⁴，尤其是地方稅法通則第3條第1項第4款，「損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項」，不得開徵稅捐，而何謂「損及國家整體利益」的解釋權限，又是由屬於中央層級的財政部加以解釋，因此，只要中央不欲使地方開徵新的地方稅，即能援引此一條文即成為阻擋地方開徵地方稅的法律依據。

即使在中央允許下，地方能夠開徵新的地方稅，然而地方首長及其政黨仍須面臨在地選民與利益團體之反對聲音。開徵地方稅需得到選民認同，才利於推展，但是地方之政治人物有其政治利益的考量，多半不願賠上政治生涯而開徵新的地方稅。因此，地方若要開徵新的地方稅，不僅要面臨法律制度上的阻礙，同時也要面對來自在地選民的反彈，可謂面臨重重困難³⁵。若是在中央與地方的財稅收入劃分上能夠更為合理，使地方有充裕財源，則此一現實問題即可獲得解決。

地方課稅權之賦予，本來是提供地方自治團體自籌財源之法律權源，但是當前地方自治團體已有中央統籌分配補助款，及其他非稅公課等財源收入下，只有在歲出不足或有建設推展之必要時，始得例外按地方稅法通則為之，進而產生地方稅法通則第3條第2項短期稅之規定：「特別稅課及附加稅課之課徵年限至多四年，臨時

³³ 例如地方政府透過公有地標售價，與建商官民合作，藉由「賣地」來獲取地方財政收入，此問題根源已久卻未見改善，見：林洧楨、沈婉玉，一年進帳730億！政府炒地現形記，商業周刊，1799期，頁72（2022年）。

³⁴ 柯格鐘，財政權限劃分與地方稅，收於：陳清秀、蔡志方編，地方自治法，頁22（2017年）；林素真，基隆市開徵特別稅課之研究，收於：基隆市政府110年度研究發展報告，頁32（2021年）。

³⁵ 柯格鐘，同前註，頁224；林素真，同前註，頁19。



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。」換言之，地方稅法通則本來應該作為地方政府課徵地方稅的法源依據，而且是一般性依據，如今卻成為例外規定，不但是對於地方稅捐立法權的嚴重侵害，也是對地方稅的誤解。更何況，中央政府認為例外允許課稅的前提，是因為地方已享有足夠進行地方自治的統籌分配款，因此不得再對人民濫行課稅，但是如同前述，地方政府享有充足的統籌分配款，此一前提並不存在。

三、德國財稅權之劃分機制

我國中央及地方財稅不均的問題，其實可以參考德國財政分配的規定與立法精神，以改進自身不足之處。德國稅捐高權的劃分可分為三個面向來談：稅捐立法權、稅捐行政權及稅捐收益權。德國基本法對於聯邦、各邦及各鄉鎮的稅捐高權有所規範，主要涉及的條文為基本法第72條、第105條、第106條。

(一)稅捐立法權限

德國基本法第73條以下是對於聯邦及各邦依事務性質而作的立法權限劃分，但是針對稅捐立法權限，德國基本法另外規定在「財政憲法」一章中（基本法第105條），而不是規範在「聯邦立法」一章中。德國的稅捐立法權限主要依據為基本法第72條及第105條。按立法權限的專屬性而言，可分為專屬立法權與競合性立法權。專屬立法權，指專屬於聯邦或各邦之立法權，該項專屬立法權僅得由聯邦或各邦行使，其他自治團體不得越俎代庖。競合性立法權，則為聯邦與各邦對同一事務均有立法權限，但是聯邦有優先立法權（基本法第72條第1項³⁶）；亦即，如果該項事務聯邦已立法規範，則各

³⁶ 於競合立法權之事項，各邦僅於聯邦未制定法律行使其立法權時，且於範圍內，始有立法權。出自：朱建民原譯，陳沖等增譯，德意志聯邦共和國



邦不得再行使該立法權，例如：民法、刑法。此外，如果是基本法第74條第1項³⁷所列舉之事務，且基於全國一致的生活或經濟水準而須立法，則聯邦享有優先立法權，例如：公共福利事務。

專屬於聯邦之立法權，規定在基本法第105條第1項：聯邦對於關稅及獨占事業有專屬之立法權限。詳言之，凡是專屬於聯邦的立法權限，即使聯邦未立法規範關稅及獨占事業的各種構成要件及法律效果，各邦仍然不得越俎代庖針對關稅及獨占事業自行立法規範；但是如果聯邦依據基本法第71條在聯邦層級的相關法律中明示授權給各邦立法，則為例外。

聯邦與各邦同時享有的競合性稅捐立法權限，則規範在基本法第105條第2項：其餘之稅捐，其稅收之全部或一部歸屬聯邦或符合本基本法第72條第2項所定之要件者，聯邦對該稅捐有競合立法權。換言之，除土地稅外，聯邦享有稅捐優先立法權之要件有二（符合其中之一即可）：一是「其稅收之全部或一部歸屬聯邦」，或者「符合本基本法第72條第2項所定之要件」。第一種情形「其稅收之全部或一部歸屬聯邦」，其理解必須連結到基本法第106條³⁸稅收分

基本法，收於：德國聯邦憲法法院裁判選輯(五)，頁337以下（2014年）。以下條文中譯亦同此出處。德文原文請參照：<https://www.gesetze-im-internet.de/gg/BJNR000010949.html>（最後瀏覽日：2022年6月4日）。

³⁷ 一共列舉32項事務，僅舉例如下：一、民法、刑法、法院組織、訴訟程序（但不含羈押執行法）、律師、公證及法律諮詢。二、戶籍事項。三、社團法。四、外國人停留及居留法。五、公共福利。六、勞動法，包括企業組織、勞工保護與職業介紹，及社會保險，包括失業保險。七、國家賠償法。八、土地分配。九、區域計畫。十、水利事項。德文原文請參照：<https://www.gesetze-im-internet.de/gg/BJNR000010949.html>（最後瀏覽日：2022年6月4日）。

³⁸ 第1項 專賣收入及下列稅收應歸聯邦：(一)關稅；(二)未依第2項劃歸各邦、未依第3項劃歸聯邦與各邦共享，或未依第6項劃歸鄉鎮之消費稅；(三)運輸稅、機動車稅，及其他與機動交通工具有關之交易稅；(四)資本交易稅、



配的規定，如此才能釐清何種稅收之全部或一部歸屬於聯邦。至於第二種情形「符合本基本法第72條第2項³⁹所定之要件者」，指的是同一筆稅收由聯邦與各邦共享時（指所得稅、法人稅及加值型營業稅）⁴⁰，基於國家整體利益考量，由聯邦加以立法規定為必要者，則由聯邦優先享有稅捐立法權。

其實，對於競合性的稅捐立法權限，聯邦是否就該稅捐享有優先立法權並進而得以排除各邦的立法權，使各邦不得就同一稅捐進行立法，其主要的劃分標準在於各邦的地方稅（如地方性消費稅）與聯邦稅（如營業稅）是否具備稅捐同類性（基本法第105條第2之1項）⁴¹。如果判斷上認為地方稅與聯邦稅具有同類性，則聯邦享有優先立法權，地方不得開徵與聯邦相類似之稅捐；反之，地方得依

保險稅及匯票稅；(五)一次財產稅及為平衡財政負擔而課徵之平衡稅；(六)所得稅與法人稅之附加稅捐；(七)歐洲共同市場範圍內之稅捐。

第2項 下列稅收應歸各邦：(一)財產稅；(二)遺產稅；(三)未依第1項劃歸聯邦或未依第3項劃歸聯邦與各邦共享之交易稅；(四)啤酒稅；(五)賭場稅。

³⁹ 在聯邦領域內為建立同質之生活關係，或基於整體國家之利益，為維護法律及經濟之統一性，而有以聯邦法律規範之必要者，聯邦於第74條第1項第4款、第7款、第11款、第13款、第15款、第19之1款、第20款、第22款、第25款及第26款規定之事項領域有立法權。

⁴⁰ 基本法第106條第3項：所得稅、法人稅及加值型營業稅（Umsatzsteuer）歸聯邦與各邦共有（共享稅），但以所得稅之稅收未依第5項、加值型營業稅之稅收未依第5項之1劃歸鄉鎮者為限。所得稅與法人稅之收入由聯邦與各邦各分得二分之一。營業稅應由經聯邦參議院同意之聯邦法律規定聯邦與各邦劃分之比例。此種劃分並應遵循下述原則：(一)在經常收入之範圍內，聯邦與各邦均有同等之請求權以支應必要之支出。至於支出之界限，須斟酌多年之財政計畫予以定斷。(二)聯邦及各邦之預算需要應予協調，以達成合理之平衡，避免過重之稅負並確保聯邦境內一致之生活水準。

⁴¹ 地方性之消費稅與開銷稅，於聯邦法律未定有同類稅捐之範圍內，各邦有立法權。各邦得規定土地交易稅之稅率。Martin Küssner, Die Abgrenzung der Kompetenzen des Bundes und der Länder im Bereich der Steuergesetzgebung sowie der Begriff der Gleichartigkeit von Steuern, 1992, S. 271.



其需求開徵地方稅。有關稅捐同類性之判斷，詳見下述。相較之下，我國憲法並無類似德國聯邦與各邦競合性立法權的規範。

(二) 稅捐收益權限

有關聯邦、各邦以及各邦轄下的鄉鎮三者間的稅收分配平衡，同時也是國家整體的財政平衡，規範在基本法第106條及第107條。規範稅收分配的目的在於，聯邦及各邦在國家整體稅捐收入下，能夠得到妥適的財政分配並因而能各自履行其公共任務。德國的整體稅捐收益分配一共分為四個階段，分述如下。

第一階段學理上稱為「主要的垂直式財政平衡」（*primärer vertikaler Finanzausgleich*），按基本法第106條之規定，將稅捐收益者分為聯邦及各邦，分別流入其公庫中。例如：關稅、所得與法人稅之稅捐收入歸聯邦享有；財產稅、遺產稅、啤酒稅則歸由各邦共享。

第二階段學理上稱為「主要的水平式財政平衡」（*primärer horizontaler Finanzausgleich*），將各邦集合起來視為一個整體，並依照基本法第107條之規定將稅收分配給各邦。基本法第107條第1項⁴²規定，所得稅及法人稅是按照各邦所收取的稅收，直接歸屬於各邦。若有失衡的情形，則依照基本法第107條第1項第2句以及劃分法（*Zerlegungsgesetz*⁴³）的規定加以修正。至於營業稅稅收的分配

⁴² 邦稅之收入及所得稅、法人稅收入之各邦分配額，於稅捐稽徵機關在各該領域所收取之範圍內（地方稅收），歸屬於各該邦。聯邦法律應就法人稅與薪資稅之區分及地方稅收劃分之種類與範圍為詳細之規定，該聯邦法律須經聯邦參議院之同意。該法律並得規定其他稅捐所生地方稅收之劃分與範圍。各邦對營業稅之分配額，依第2項之規定，按各邦人口數歸屬於各該邦。

⁴³ *Zerlegungsgesetz vom 6.8.1998, BGBl I 1998, 1998; Hans-Günter Henneke, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung, 2. Aufl., 2000, Rz. 734 ff.; Henning Tappe/Rainer Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 2015, § 5 Rz. 353.*



原則與所得稅、法人稅不同，不是依照各邦收取的稅收金額分配，而是按照各邦的居民人口分配。按照這個分配標準，實際上分配給各邦的營業稅稅收，只占其中邦分配額的3/4；其餘1/4的邦分配額，則依據基本法第107條第1項第4句之規定，則是以補充分配額的形式分配予財政收入短缺的邦。

第三階段學理上稱為「次要的水平式財政平衡」（sekundärer horizontaler Finanzausgleich），即依照基本法第107條第2項⁴⁴的規定，對於財政能力強弱不同的各邦之間，再次進行分配，使其彼此之間財政能力的差異儘量達到相同水準。

第四階段學理上稱為「次要的垂直式財政平衡」（sekundärer vertikaler Finanzausgleich），基本法第107條第2項第5句授權聯邦額外補助財政能力不佳的邦。

以上是德國實施至2019年12月31日止之基本法規定。對照上述德國財政分配做法，我國地方制度法第69條第1項亦有類似之規定：「各上級政府為謀地方均衡發展，對於財力較差之地方政府應酌予補助；對財力較優之地方政府，得取得協助金。」謀求在各級地方自治團體之間的一個財政平衡，使財政能力較佳者挹注資源予財政能力較差者。

自2020年1月1日起，德國開始施行基本法第107條新制。簡言之，新舊條文內容的差異，主要是營業稅在上述第二階段主要的水平式財政平衡。過去基本法第107條第2項在此階段是將營業稅稅收

⁴⁴ 各邦間財政能力之差異性，應以法律使其達到合理之平衡；在此應同時注意鄉鎮（鄉鎮聯合）之財政能力與財政需求。該法律應明定享有平衡權利之邦及其財政平衡請求權與負有平衡義務之邦及其財政平衡義務之要件，以及平衡給付數額之標準。該法律亦得規定，聯邦應從自有經費中撥款補助財政能力較弱之邦，以填補該邦一般財政需要之不足（額外補助款）。



在各邦之間進行水平分配，然而在新規定⁴⁵下，則是在此階段改為由聯邦直接分配予各邦之垂直分配，較之舊制每年大約可增加挹注9兆7千億歐元予各邦。但與此同時，各邦付出的代價則是聯邦獲取更多的立法權限，例如稅務行政的審查權。因此，有少數政治人物，例如前德國聯邦眾議院院長Norbert Lammert反對新制，並視該改革為「邁向中央集權化國家」⁴⁶。

⁴⁵ 第107條第2項：各邦間財政能力之差異性，應以聯邦參議院通過之法律使其達到合理之平衡；在此應同時注意鄉鎮（鄉鎮聯合）之財政能力與財政需求。為此，在分配各邦營業稅稅收時，該法律須明定就各邦之財政能力為增加或減少。增加或減少分配之要件與數額之計算標準，須以法律明定之。為衡量財政能力，礦石開採稅之收入僅得部分納入考量。該法律亦得規定，聯邦應從自有經費中撥款補助財政能力較弱之邦，以填補該邦一般財政需要之不足（額外補助款）。財政能力較弱之邦，其所轄鄉鎮（鄉鎮聯合）之稅收能力極弱（鄉鎮稅收補助款），則前述額外補助款得在第1句至第3句的分配標準之外，補助財政能力較弱之邦，以及按第91條之2財政能力較弱之邦，其所獲得之總分配低於其居民每一人之分配，亦得以額外補助款補助之。德文原文請參照：<https://www.gesetze-im-internet.de/gg/BJNR000010949.html>（最後瀏覽日：2022年6月4日）。

⁴⁶ Daniel Delhaes: Bundestagspräsident Lammert lehnt Finanzreform ab, in: Handelsblatt vom 18.5.2017, [http://www.handelsblatt.com/my/politik/deutschland/monstroeser-eingriff-ins-grundgesetz-bundestagspraesident-lammert-lehnt-finanzreform-ab/19822996.html?ticket=ST-14291873-Et4dwTv6xnPrfX2mEZRX-ap4\(1.11.2017\)](http://www.handelsblatt.com/my/politik/deutschland/monstroeser-eingriff-ins-grundgesetz-bundestagspraesident-lammert-lehnt-finanzreform-ab/19822996.html?ticket=ST-14291873-Et4dwTv6xnPrfX2mEZRX-ap4(1.11.2017)); Robert Roßmann: Lammerts Kampfansage, in: Süddeutsche Zeitung vom 18.5.2017, [http://www.sueddeutsche.de/politik/bund-laender-finanzen-lammerts-kampfansage-an-schaeuble-1.3511874\(1.11.2017\)](http://www.sueddeutsche.de/politik/bund-laender-finanzen-lammerts-kampfansage-an-schaeuble-1.3511874(1.11.2017)).

元照出版提供 請勿公開散布



圖二 德國聯邦、各邦、鄉鎮之共享稅分配圖

資料來源：德國聯邦財政部



儘管德國目前已實施新制，但其稅收分配仍大約同圖二。對比前述圖一我國統籌分配稅的劃分與圖二德國共享稅之分配，更能突顯我國對於中央及地方的稅收分配上，完全傾向中央一邊而忽略地方之財政需求，即使我國無法如同德國般力求平均分配，至少也應該朝此方向努力，否則實在難以真正落實地方自治。

(三) 稅捐行政權限

按基本法第108條第1項⁴⁷規定，聯邦直接管轄的部分僅有關稅及獨占事業，至於聯邦法所規範的消費稅以及進口營業稅與費用，原則上屬於歐盟管轄的範圍。有關聯邦財政官署的架構規定在財政行政法（Finanzverwaltungsgesetz）中。最上位的聯邦財政機關是BMF，高等機關（Oberbehörden）並無隸屬於自己的下級行政機關，而是包括幾個平行的機關，計有：聯邦蒸餾酒專賣行政（die Bundesmonopolverwaltung für Branntwein）、聯邦衡平局（das Bundesausgleichsamt）、聯邦中央稅務局（das Bundeszentralamt für Steuern）、聯邦中央職務與未決財產問題管理局（das Bundesamt für zentrale Dienste und offene Vermögensfragen）、聯邦金融監理局（Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht）。

四、小 結

(一) 中央須捨棄對地方稅捐立法權之過度限制

如前所述，中央剝奪憲法賦予地方的地方稅捐立法權，與憲法規定有違，屬於違憲的法律規定，中央須捨棄目前獨攬稅捐立法權的做法，將地方稅之稅捐立法權，還給地方自治團體，以符合憲法

⁴⁷ 關稅、財政專賣、聯邦法律所定之消費稅包括輸入營業稅以及歐洲共同市場內之稅捐，應由聯邦財政機關管理之。此等機關之組織應由聯邦法律定之，如設置中級機關，其首長之任命應諮詢各邦政府。



規定。

地方稅法通則對於地方稅做出多項限制，包含稅捐類型、課稅年限以及稅率之限制。就稅捐類型而言，不應將地方稅僅限於特別稅課、臨時稅課及附加稅課這三種，不僅不符合量能課稅的稅法學理，同時也欠缺學理上的支持：何以地方稅僅能限於此三種類型？此外，地方稅法通則第3條第1項第4款「損及國家整體利益」缺乏明確解釋，從立法理由也無法得到一個大致輪廓，若中央有意阻擋地方開徵稅捐，均能以損及國家整體利益為由而不予備查。

至於地方稅法通則對於地方稅課作了課徵期間上的限制，導致地方自治團體僅能對其住民開徵短期的稅捐立法，此種短期稅捐，不僅期限短，稅收更是少，也無法藉此建立長久的自主財源，最終依然只能仰賴中央的統籌分配款或補助款，始能因應其財政需求。然而，地方自治制度受到憲法的制度性保障，中央不得以架空地方稅捐立法權及稅捐收益權的方式，使得地方自治團體失去其自主性，淪為聽命於中央的「下級機關」。即使對於地方立法權限予以限制，也僅能於符合財稅理論下，做出框架式立法。因此本文建議，中央實應將權限下放，讓地方自治團體能充分行使課稅立法權，使地方達到真正的自主，才不會喪失地方自治憲法設計之根本價值⁴⁸。

(二)稅捐收入須由中央與地方合理共享

本文建議，重新分配中央與地方稅收分配的稅目以及比例⁴⁹，並參考德國基本法第106條第2項之財稅劃分機制，在我國憲法中增訂地方稅捐收益權之合理比例，始能真正落實地方自治制度中的財

⁴⁸ 柯格鐘，同註1，頁324。

⁴⁹ 陳清秀，中央對於地方財政調整制度之探討，收於：現代財稅法原理，2版，頁678（2016年）。



政自主。目前我國稅收最豐富的稅源，即所得稅與營業稅，不能由中央所獨占或取得絕大比例之稅收。所得稅收向來居各稅稅收之冠，其分配最居關鍵地位⁵⁰。具體做法有下列幾種可能性：1. 所得稅總收入、營業稅總收入減除依法提撥統一發票給獎獎金後、貨物稅總收入三者，中央與地方政府獲得的比例各為50%；地方政府獲得50%，指各級地方政府共獲得50%。然而就目前政治結構而言，第一種稅捐收入方式實踐可能性極為渺茫，因此可以考慮以下另外兩種分配方式。2. 所得稅總收入、營業稅總收入減除依法提撥統一發票給獎獎金後、貨物稅總收入三者，中央與地方政府獲得的比例各為70%及30%。3. 所得稅總收入、營業稅總收入減除依法提撥統一發票給獎獎金後、貨物稅總收入三者，中央與地方政府獲得的比例各為60%及40%。地方政府所獲得的稅收比例不宜低於30%，如此對於地方財政體質才有實質改善效果。

此外，在考量稅收分配時，亦須考慮各地方自治團體之財政能力與財政需要。換言之，如果地方自治團體之財政能力不足以因應財政需要者，中央得藉由地方自治團體之間的貧富差異進行水平分配，以補足地方自治團體之財政需要；反之，若地方自治團體之財政能力足以因應財政需要，甚至有餘裕者，理論上即應透過有餘裕之地方協助其他地方團體，或繳付部分財源給中央，讓中央分配給其他之地方自治團體。

(三)對國稅及地方稅之稅捐類型與稅收分配入憲

參酌上述德國基本法對於稅捐立法權及稅捐收益權的詳盡規定，我國目前內容上可相比擬者為財政收支劃分法，對於中央與地方的各種公課收入（包含稅捐收入）以及分配辦法有詳細規定。然而財政收支劃分法在我國僅屬於法律位階，而非憲法位階，隨時可

⁵⁰ 柯格鐘，同註1，頁333。



由中央立法修改，而地方的意見一直以來卻被忽視。儘管有學者主張「財政收支劃分法誠可謂係財政憲法之一部分」，為「具有憲法地位之法律」⁵¹，但憲法與法律乃不同位階之規範，仍應以修憲或制憲方式處理。

本文以為，若要完備憲法對於稅捐收益的合理分配，至少應將財政收支劃分法屬於稅捐類型的條文，如第8條第1項（國稅）及第12條第1項〔直轄市及縣（市）稅〕入憲；但對於完全偏向中央的稅收分配，如第8條第2項至第4項；或者不同層級地方政府之間的不合理分配，如第12條第2項至第5項、第16條之1第2項至第4項，則應另行討論，不宜將財政收支劃分法不合理的分配公式直接入憲，造成地方永遠處於財政貧脊的狀態。分配比例見上述(二)稅捐收入須由中央與地方合理共享。

參酌前開德國基本法第106條之規定並考量我國有既有規定與稅捐學理，就建議將國稅類型明列如下：1. 所得稅。2. 贈與稅。3. 關稅。4. 營業稅。5. 貨物稅。6. 菸酒稅。7. 證券交易稅。8. 期貨交易稅。9. 使用牌照稅。德國因歷史上各地方興盛釀造具有地方風味的啤酒（例如科隆啤酒以清新淡雅著稱），因而各地方有課徵啤酒稅的傳統；但我國的菸、酒是由國營企業經營，向全國販售，具有全國流通性而欠缺與地方上的客觀連結性，因此菸酒稅在我國較適合作為國稅。至於使用牌照稅列為國稅而非地方稅的理由，請見本文下述地方稅之類型。

在直轄市及縣（市）稅方面，建議明列為：1. 土地稅，包括下列各稅：(1)地價稅。(2)田賦。(3)土地增值稅。2. 房屋稅。3. 遺產稅。4. 娛樂稅。5. 契稅。6. 印花稅。7. 特別稅課。8. 臨時稅課。9.

⁵¹ 張嫻安，環境使用費之法律性質——從西德聯邦行政法院的一則判決說起，經社法制論叢，4期，頁48（1989年）。



附加稅課。10. 礦區稅。特別稅課、臨時稅課及附加稅課係參考地方稅法通則之規定，明訂於憲法中。礦區稅因具有地域性，且與前述國稅不具同類性，宜從國稅改為地方稅。遺產稅若以繼承事實發生地，也就是被繼承人死亡地或者在國內的住所地為課稅構成要件，而不以遺產所在地（因為可能分散在國內外各地），則適合作為地方稅。此外，按離島建設條例第10條之2，若將來在離島設置觀光賭場，則可以考慮課徵賭場稅，且因具有地方上的客觀連結（僅得在離島設置觀光賭場），適合歸類為地方稅。

至於入憲方式可以修憲或制憲方式為之。若為前者，則是在不改變憲法本文的前提下，以增修條文的方式進行取代或者補充財政條款，但是缺點為個別條文的增訂，欠缺體系上的完整性。較為理想的方式，是參考德國基本法制定財政專章，將欲納入財政憲法體系內的財政條款，集中在一個章節進行架構的安排，有助於前後文的連貫，且能呈現出財政憲法的整體性。但無論是採取何種方式，均應讓所有的地方政府都參與討論，使其意見得到充分的尊重。此外，修憲或制憲均屬於高度政治討論的議題（尤其涉及財政利益，可以預見未來推行上的困難頗高；參照過去政治協商的結果，即使中央、地方財政收支劃分最後能夠入憲，也極有可能是採修憲模式，而不變更憲法本文。

參、地方稅之內涵

一、地方稅之意義

有關地方稅之意義，無論是憲法、財政收支劃分法、地方稅法通則、地方制度法，均未予以直接、正面之答案，最多只是劃出地方稅的範圍。由於我國學理上對於稅捐的定義多數援引參考德國租稅通則第3條第1項之內容，「所謂租稅，指公法團體以獲取收入



為目的，對所有該當於給付義務法律構成要件之人，所課徵之金錢給付，且該給付非為特定給付之對待給付；獲取收入得為附帶目的。」⁵²承此脈絡，以下亦參考德國對於地方稅的定義。

實際上，德國基本法中的財政憲法章並未對於地方稅有所定義，而是由各邦的地方公課法（*Kommunalabgabengesetze*）所規定。所謂地方公課（*Kommunalabgabe*），是指課徵高權及收益高權屬於地方自治團體之公課，包含由鄉鎮（*Gemeinde*）及縣市（*Landkreis*）所課徵之稅捐、規費及受益費⁵³。地方公課的定義常見於各邦地方公課法的第1條，且多數邦的公課法甚至以列舉方式定義地方公課，例如：薩克森地方公課法第1條第2項：「本法所稱之地方公課，指稅捐、行政規費、為履行不受指示拘束之任務的費用（*Auslagen für Leistungen zur Erfüllung weisungsfreier Aufgaben*）、使用規費、受益費、填補成本（*Aufwandsersatz*）、旅客稅（*Gästetaxe*）、觀光捐（*Tourismusabgabe*）以及公課法上的附帶給付（滯納金、利息及怠報金）。」⁵⁴至於稅捐之定義，則是回到租稅通則第3條第1項之規定。

綜上，對於地方稅得為如下定義：地方稅，指地方自治團體主要基於財政收入目的，在其行政區域內所課徵之無對價性的公法上金錢給付，且該給付收入由地方自治團體享有。同時參照財政收支劃分法第12條及地方稅法通則第4條之規定，地方稅具體如下：(一)財

⁵² 陳敏，德國租稅通則，頁4（2013年）。

⁵³ *Michael Sauthoff*, *Abgabenverfahrensrecht und abgabenrechtliche Nebenleistungen*, 2017, S. 1.

⁵⁴ § 1 Abs. 2 *SächsKAG* (Geltungsbereich): „Kommunalabgaben im Sinne dieses Gesetzes sind Steuern, Verwaltungsgebühren und Auslagen für Leistungen zur Erfüllung weisungsfreier Aufgaben, Benutzungsgebühren, Beiträge, Aufwandsersatz, die Gästetaxe, die Tourismusabgabe und abgabenrechtliche Nebenleistungen (Verspätungszuschläge, Zinsen und Säumniszuschläge).“



產稅類：土地稅（包含地價稅、田賦、土地增值稅）、房屋稅、使用牌照稅；(二)消費稅類：契稅、印花稅、娛樂稅；(三)短期稅類：特別稅課、臨時稅課及附加稅課，例如花蓮縣礦石開採特別稅。

二、課徵地方稅所適用之原則

由於現代國家絕大部分的收入來自於稅捐收入，為「租稅國」，因此無論一國是否實施地方自治制度，在租稅國原則下，中央及地方賴以生存的收入必須大部分仰賴稅收。也由於仰賴課稅收入，因此一般稅法所適用的原理原則，亦適用於地方稅。事實上，憲法也只是劃出一個規範框架，例如課稅權限，但並未能從其中的架構導引出課徵地方稅所應適用的原則⁵⁵。因而，目前課徵地方稅應適用的原則，毋寧為一般憲法上的原則。

量能原則為稅捐體系中最重要，也是最核心的原則，是憲法平等原則落實在稅法上的具體實現。然而，地方稅之課徵誠如有「近代鄉鎮地方稅之父」⁵⁶之稱的普魯士帝國財政部長Johannes von Miquel所言，「在地方自治團體內，量能原則非唯一的課稅原則，同時也需要經由給付與對價給付的原則加以補充。」⁵⁷也因此除了量能原則之外，在地方稅的課徵上量益原則占有一席之地。有鑑於國內對於量能原則的論述已經相當豐富，因此以下略而不述。

地方自治團體課徵地方稅的正當性在於，地方政府提供基礎建設與公共服務（例如公園或其他公共設施）之費用支出，使其轄區

⁵⁵ Bernd Schulte, *Kommunale Einkommensbesteuerung*, 2014, S. 112 f.

⁵⁶ Johanna Hey, *Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, in: Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), *Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, FS Lang, 2010, S. 133 (155 ff.).

⁵⁷ Denkschrift vom 2. 11. 1892 zu den dem preussischen Landtage vorgelegten Entwürfen der Steuerreformgesetze, in: *Finanzarchiv 1893*, Bd. I, S. 296 (309).



內之住民享有稅捐財、具備納稅能力，但是地方政府也因此而增加其行政成本，基於地方住民受益或成本費用分擔的原理，由該轄區內之受益者負擔地方稅。例如，地價稅、房屋稅，即為典型⁵⁸。此為財產所有權人從地方政府獲得公共服務利益所支付的代價，因此又稱為等價原則（即量益原則）⁵⁹。

地方稅與國稅所適用之原則，最大差異即在量益原則。如同前述，量能原則為課稅的最高指導原則，因此無論是地方稅或國稅，稅捐之課徵必須按照納稅義務人之給付能力：給付能力越大者，繳納較多之稅捐；給付能力越小者，繳納較少之稅捐。但是地方稅又同時適用量益原則，如此一來可能會牴觸量能課稅原則，因為基於憲法保障生存權之精神，人類基本生存所必之所得應予以免稅，這是量能課稅原則的展現，不過量益原則就無此考量。如果課徵地方稅（尤其是不動產稅）而導致產生剝奪所有權人財產之效果，因而致財產所有權人生存困難，此時國家反而應給予生活扶助⁶⁰。

三、地方稅之類型

按財政收支劃分法、地方制度法、地方稅法通則之規定，地方稅具體如下：(一)財產稅類：土地稅（包含地價稅、田賦、土地增值稅）、房屋稅、使用牌照稅；(二)消費稅類：契稅、印花稅、娛樂稅；(三)短期稅類：特別稅課、臨時稅課及附加稅課，例如花蓮縣鑽石開採特別稅。

個人以為，土地及房屋因具有不易移動之性質，具有強烈的「在地性」，符合上開「地域性」的要件，因此很適合成為地方稅

⁵⁸ 柯格鐘，同註1，頁355；邱晨，地方課稅立法權行使之基礎與界限，收於：葛克昌、蔡茂寅、陳清秀編，*財政法*，頁593（2021年）。

⁵⁹ 陳清秀，*稅法各論（上）*，4版，頁16（2021年）。

⁶⁰ 同前註，頁17。



的課徵標的。至於使用牌照稅主要是針對機動車輛課徵，儘管生活經驗上通常會在同一地使用，但實際上機動車輛具有高度移動性質，尤其是每日通勤往返鄰近縣市上班、上學者比比皆是，實在難以符合上開地域性的要件。使用牌照稅法第3條第1項規定，「交通工具所有人或使用人應向所在地主管稽徵機關請領使用牌照，繳納使用牌照稅」，但該規定其實是基於行政管理的便利性而設，而非基於財政收入目的，客觀上非必定與行政地域具有關連性。更遑論使用牌照稅與屬於國稅的貨物稅（貨物稅條例第12條），均是以交通工具為稅捐客體，（小客車）稅基計算是按汽缸排氣量計算，兩者高度重疊，具有同類性，因此不適合作為地方稅。

此外，契稅、印花稅、娛樂稅，如果是在當地訂立契約或者從事娛樂行為，因具有地域性質而為合適的地方稅。

至於地方稅法通則所指之地方稅，指特別稅課、臨時稅課及附加稅課。目前各縣市多半採用臨時稅課的方式來課徵礦石開採稅或建築工地稅，無論是礦石開採行為或建築工地，均是在特定地域範圍內為之，適合作為地方稅。

其中屬於特別稅課者，例如臺中縣特殊消費特別稅徵收自治條例，其立法目的在於改善臺中縣特殊行業消費風氣及充裕建設財源（第1條）。其課徵範圍為臺中縣轄區內之舞廳、舞場、酒家、酒吧、特種咖啡茶室、資訊休閒業及電子遊戲場。凡是在臺中縣經營前述行業之人，為特殊消費特別稅之納稅義務人（第6條第1項），課徵稅率按申報或查定銷售額⁶¹5%計徵（第7條第1項）。但此類稅捐已與屬於國稅的營業稅（特種飲食業⁶²）具有稅捐同類性，恐有

⁶¹ 銷售額，為納稅義務人所收取之全部代價，但不包含營業稅額及娛樂稅額（第7條第2項參照）。

⁶² 加值型及非加值型營業稅法第12條：「特種飲食業之營業稅稅率如下：一、夜總會、有娛樂節目之餐飲店之營業稅稅率為百分之十五。二、酒家



違反地方稅法通則之虞。

屬於臨時稅課者，例如已廢止之桃園縣地方稅自治條例⁶³，對於在桃園縣高爾夫球場擊球之消費者，課徵體育發展臨時稅（第13條）。其課徵稅率以擊球人數，按每人次新臺幣50元計徵（第15條）。此外，尚有嘉義縣土石採取景觀維護特別稅徵收自治條例、花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例、苗栗縣營建剩餘土石方特別稅徵收自治條例等。

本文以為，特別稅課、臨時稅課及附加稅課此類稅捐較為特殊，因為從衡量納稅義務人經濟能力的三大指標（所得、財產、消費）來看，均不符合其中一種，而是本土所發展出來的特有稅捐類型。此類稅捐較為接近費用稅的性質，也就是礦石開採業者或者建築業者使用地方政府轄區內之天然資源，或者是經都市計畫所建置出來的環境，因而付出之金錢給付。不過，其性質已經非常接近特別公課，僅欠缺群體共益性此一特別公課的要件而已。

從上述地方稅的類型觀察，可以發現我國地方稅的類型主要集中在於財產稅、消費稅或交易稅，而較少所得稅。嚴格來說，也只有土地增值稅具有所得稅的性質。

至於比較法上，德國的地方稅大致上可分為二類：一類是歷史發展下各地方本來就課徵的傳統稅捐，例如啤酒稅；另一類是非傳統稅捐，而是地方自治團體新開徵的稅捐，例如旅宿稅（見本文下述）。在合憲性的討論中，傳統稅捐較無爭議⁶⁴，通常爭議之處在

及有陪侍服務之茶室、咖啡廳、酒吧等之營業稅稅率為百分之二十五。」

⁶³ 2003年10月6日公布、2007年1月22日廢止。

⁶⁴ BVerfG 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (124 f.); BVerfG 4.6.1975 – 2 BvR 824/74, BVerfGE 40, 56 (64); BVerfG 26.2.1985 – 2 BvL 14/84, BVerfGE 69, 174 (183). 對於傳統的地方消費稅及開銷稅，聯邦憲法法院認為，基於對過去歷史發展的尊重，這種地方稅與聯邦稅不具同類性。



於新開徵的地方稅。儘管各邦地方稅的名稱不盡相同，但究其實質大同小異，一般而言包含：居所稅、遊戲機稅、犬稅、馬稅、容器包裝稅、飲品稅、機動車輛稅、核子燃料物質稅等。儘管德國基本法對於聯邦、各邦及各地方的稅捐高權已有明文規範，但是對於基本法第106條「地方性之消費稅及開銷稅」⁶⁵，仍然不免存在許多爭議。

肆、課徵地方稅之要件

一、地方稅須具備地域性

相較於國稅具有全國一致性，地方稅的課徵範圍僅限於一定區域內，也就是指在特定行政區域內課徵之稅捐，這也是地方稅法通則第3條第1項禁止開徵之意旨所在，例如：「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，均是將課稅範圍限定在一定的行政區域範圍，也就是以地域為限，同時這也是德國基本法第105條第2a項地方稅的概念⁶⁶。從而，地方稅必須與地方上的客觀情形做出連結，也就是具有客觀關連性。所謂地方上的客觀情形是指事務之性質具有地域性，或者是發生在特定地域內之事實⁶⁷。進一步言，必須是構成要件的设计與地方做出連結，而非基於生活事實經驗直覺上認為具有地方連結性。例如：購買冰淇淋的行為，按一般生活經驗，購買後會「立即在當地食用」，如果課稅構成要件的设计是「在當地食用冰淇淋的行為」，只是人們通常為之，而非必然為之的行為，與地方尚不具

⁶⁵ 見本文註73之說明。

⁶⁶ BVerfGE 65, 325 (349).

⁶⁷ 陳清秀，同註22，頁128。



有必然的連結；反之，如果課稅構成要件的设计是「在當地購買冰淇淋的行為」，則必定於當地購買，與地方具有客觀關連性⁶⁸。

將課徵稅捐的效力範圍僅及於一定區域內，其主要考量是中央及地方財政平衡的制憲規劃⁶⁹。例如，對拋棄式容器課徵包裝容器稅，德國聯邦憲法法院認為此種稅捐屬於地方稅，因為這是很典型在一定區域內所為的消費行為⁷⁰。

所謂地域性，並不是狹隘地限縮於在地的人、事、物為準，而是較為寬鬆地放寬到客觀上與一定地域相連結之人、事、物，因此即使是非在地居民，亦得作為負擔稅捐的主體。例如，對於旅館投宿行為而課徵稅捐，就是典型對於外地人課徵的稅捐，因為投宿事實是發生在課稅的行政區域內，與地方具有客觀上的連結，仍然符合地域性的概念。如若認為地方政府課徵之地方稅，其稅捐主體僅限於該地方者，則為對於地域性之誤解⁷¹。此外，如果稅捐的課徵範圍雖然跨域包涵蓋數個行政區，但只要仍然在同一地方自治團體的行政區域內，仍然符合地域性之要求⁷²。例如，南投縣擬開徵觀光稅，其課徵範圍包括竹山鎮、鹿谷鄉、魚池鄉、仁愛鄉，儘管橫跨數個鄉鎮，由於仍然在南投縣的範圍內，仍然具有地域性，也仍未違反地方稅的特徵。

⁶⁸ BVerfGE 16, 306; BVerfGE 7, 244 (245 Leitsatz Nr. 6); BVerwGE 6, 247 (255).

⁶⁹ BVerfGE 16, 306 (327); 65, 325 (349); 98, 106 (124).

⁷⁰ BVerfGE 98, 106 (124). 有關容器稅的中文文獻，請見：李建良，包裝容器稅判決，收於：司法院編，德國聯邦憲法法院裁判選輯(九)，頁85以下（2000年）。

⁷¹ 見臺北高等行政法院108年度訴字第449號判決。

⁷² Werner Heun, in: Dreier (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, Bd. 3, 2. Aufl. 2008, Art. 105 Rz. 40; Ralf Peter Schenke, in: Sodan (Hrsg.), Grundgesetz, 2. Aufl., 2011, Art. 105 GG Rz. 18.



二、地方稅不得與國稅具有稅捐同類性

開徵地方稅真正的難題，在於地方稅與國稅不得為同類稅捐，此即為「稅捐同類禁止原則（*Gleichartigkeitsverbot*）」⁷³。從文義而言，「同類」的概念範圍比「同一」來得更廣泛，蓋「同一」指的是兩者內容完全相同，而「同類」則是依某個判斷標準認為兩者相近似即可。然而，何謂「同類稅捐」，則是一個判斷上的難題。德國實務判決的爭議焦點多半集中在，各邦立法課徵的地方性消費稅（或開銷稅*Aufwandsteuer*）與聯邦立法的營業稅（均是針對消費行為課稅），是否具有「同類性」的問題。反觀我國地方稅法通則第3條第3項僅指出，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，雖然已寓有稅捐同類禁止之意涵，然而卻僅限縮於貨物稅及菸酒稅之課徵客體，尚有不足。

禁止地方稅與國稅具有同類性，主要原因在於維持中央與地方之間的財政平衡，而非透過雙重課稅禁止而限制地方的稅捐高權⁷⁴，進而實現憲法上的地方自治制度，同時也寓有保障人民的稅捐負擔不因國家與地方同時對其課稅而過度負擔之意⁷⁵。因此，立法者只是藉由禁止地方開徵與中央同類之稅捐，來達成前述目的。

（一）稅捐同類性的判斷方法

如何判斷不同名稱的稅捐之間是否具備「同類性」，判斷方法有二：一是檢視稅捐的構成要件及所生效果是否類似，二是從納稅

⁷³ BVerfG 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (124 f.).

⁷⁴ *Wolfgang Jakob*, Die Zulässigkeit kommunaler „Bagatellsteuern“ nach der neuen Finanzverfassung, BayVBl 1971, S. 249 (253).

⁷⁵ *Christian Starck*, Verfassungsmäßigkeit der Vergnügungssteuer? - zum Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2 a GG und zur gemeindlichen Steuersatzungsbefugnis, 1973, S. 20.



義務人的經濟能力來源是否同一判斷⁷⁶。如果不同稅捐之間，彼此基礎的構成要件，特別是稅捐客體及稅基符合，而且所使用的經濟能力的來源是相同的，原則上具有稅捐同類性。在判斷稅捐的基本構成要件是否彼此符合後，尚須進一步從稅捐規範的效果加以衡量。換言之，除了比較稅捐構成要件之外，還必須將兩種稅捐從規範的負擔效果及形成效果的角度加以比較，也就是稅捐徵收對何種經濟能力造成負擔（負擔效果），以及稅捐對個人的經濟行為要產生何種效果（形成效果）。

如果以納稅義務人的經濟能力來源是否同一作為判斷基準，並非妥適。因為納稅義務人真正的經濟給付能力來源其實只有兩種：所得及財產。這兩種來源不僅多次，而且是以不同形式的稅捐所課徵，而且都會與量能原則相結合⁷⁷。儘管從外觀上，納稅義務人是以不同的量能指標被課徵稅捐，然而納稅義務人的給付能力來源其實只有對於所得（收益）或財產的支配權，不同名目的稅捐只是以不同的形式對同一納稅義務人的經濟能力重複加以干預，因此容易得出具有同類性之結論。

（二）爭議案件

由於國內此類爭議較少，因此舉一德國案例來說明判斷上的困難。按德國基本法第105條第2之1項規定，地方性的消費稅或開銷稅⁷⁸，地方始享有專屬立法權；但若該稅捐與聯邦稅（尤其指營業

⁷⁶ BVerfG, Urteil vom 07. Mai 1998 - 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95 -, BVerfGE 98, 106 (125).

⁷⁷ Rainer Wernsmann, Möglichkeiten und Grenzen der gemeindlichen Steuerautonomie – Steuererfindungsrechte sowie örtliche Aufwand- und Verbrauchsteuern, DStJG 35 (2012), S. 95 (104).

⁷⁸ 消費稅，指對於財貨的消費行為所課徵的貨物稅，而且原則上是對提供消費商品之人課徵，例如營業稅。儘管這種稅捐是對營業人課徵，然而卻可



稅)具有同類性,則地方不得立法。在德國引起極大爭議的案件是旅宿稅,這是一種對於旅客到外地住宿行為所課徵的地方稅。旅宿稅的構成要件,各城市有所不同:有一部分城市是以定額方式計費,但也有一些城市是以每一家旅宿業者的床鋪數量,或者(不含早餐的)住宿費⁷⁹而計算。此種地方稅與聯邦的營業稅是否為同類稅捐,德國各法院採取兩極見解。

在介紹兩種對立見解前,必須先說明德國旅宿稅的課徵背景。此種稅捐早在1999年的威瑪(當時的文化活動匯集重地)已有今日旅宿稅的雛型,但直到2005年才正式立法,針對旅客在外地過夜投宿行為課徵旅宿稅(正式名稱為振興文化稅,俗稱為床鋪稅)。旅宿稅與營業稅是否具有同類性,其爭議在2009年基民黨執政時期通過加速經濟成長法(Wachstumsbeschleunigungsgesetz),對於在旅館過夜投宿行為降低加值型營業稅稅率後,更加劇烈。主要原因在

以透過轉嫁方式使消費者來負擔。BVerfGE 98, 106 (123 f.); *Joachim Lang*, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*, 20. Aufl., 2010, § 3 Rz. 48.

開銷稅,是指納稅義務人相較於一般人日常基本需求所額外產生,但仍屬於在納稅義務人個人生活所需範圍內而使用所得的行為,並藉此彰顯出經濟給付能力,因而就此行為課徵之稅捐。這種稅捐經常是以直接稅的方式出現,也就是說,法律上負擔稅捐債務之人與實際上繳納稅捐之人,為同一人(例如德國居所稅)。但是也有以間接稅形式出現的開銷稅,例如娛樂稅或旅宿稅。在德國,多數開銷稅是由地方自治團體所課徵,僅有少數開銷稅是由聯邦所課徵,例如有汽車燃料稅(Kfz-Steuer)。由聯邦法律所規範的開銷稅,其稅收自2009年起歸由聯邦享有,而不再是由各邦享有(基本法第106條第1項第3款)。BVerfGE 16, 64 (74); 49, 343 (354); 65, 325 (326); 114, 316 (334); BVerwGE 115, 65 (168); BVerwG, NVwZ 2008, S. 91.

⁷⁹ 以賓恩市(Bingen)為例,其旅宿稅的計算方式是以(不含早餐及其他費用的)純住宿費計價,住宿費30歐元以下課徵1歐元旅宿稅;住宿費30-100歐元課徵2歐元旅宿稅;住宿費超過100歐元課徵3歐元旅宿稅,最多限以四晚的住宿費來計算旅宿稅。



於，屬於聯邦法位階的加速經濟成長法，其立法目的在減輕納稅義務人的營業稅負擔，進而也可以減少稅捐轉嫁至消費者身上，發揮促進經濟成長之功效。與此同時，地方自治團體卻以開徵旅宿稅的方式開闢財源，形式「中央減稅、地方加稅」的情形，除了有違反中央與地方之間的財政平衡之虞，同時也有違反保障人民的稅捐負擔不過度負擔之疑慮，因而在學界⁸⁰及司法實務上⁸¹產生旅宿稅是否合憲的爭議。

1. 合憲見解

首先，肯定旅宿稅為合憲的地方稅，所持理由如下：(1)投宿行為屬於消費行為（即支配所得之行為）；(2)旅宿稅的構成要件與營業稅不同。

首先從投宿行為而言，旅宿稅使得旅客對於在旅館過夜投宿的

⁸⁰ *Norbert Meier*, Die Übernachtungsteuer - Ein Zwischenruf, ZKF 2010, S. 265 (265); *Friedrich Petry*, Die „Weimarer Bettensteuer“, Thüringer Exportschlagler für leere Stadtkassen oder Irrweg?, BB 2010, S. 2860 (2860); *Dirk Tolkmitt/Uwe Berlit*, Not macht erfinderisch – Möglichkeiten und Grenzen einer Kultur (förder) abgabe der Gemeinden, LKV 2010, S. 385 (385); *Friedrich Albrecht/Brigitte Mößner*, Leere Kassen machen Kämerer Kreativ – Bettensteuer und Kulturförderabgabe scheitern oft an der Gesetzeslage, PUBLICUS 2011.7, S. 18 (18).

⁸¹ BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 22. März 2022 - 1 BvR 2868/15 -; OVG Koblenz, DVBl. 2011, 1039 = KStZ 2011, 152 = ZKF 2011, 165 = KommJur 2011, 345; VG München, Urt. v. 30.6.2011 – M 10 K 10.5725; VG Köln, ZKF 2011, 212; Thür OVG, Beschl. v. 26.8.2011 – 3 EN 77/11. *Andreas Mickisch*, Die Übernachtungsteuer als neue kommunale Einnahmequelle, ZKF 2010, S. 169 (169); BVerwG, Urteil vom 11.07.2012 – 9 CN 1.11, 9 CN 2.11 = KommJur 2012, S. 387; BVerwGE 143, 301. 對於此種稅捐的合憲性，各法院的見解亦不相同。例如，聯邦憲法法院、哥布倫斯高等行政法院、科隆行政法院以及圖林根行政法院認為此種稅捐屬於地方性的開銷稅，為合憲的稅捐。而慕尼黑行政法院及聯邦行政法院則認為，此種稅捐與聯邦的營業稅具有稅捐同類性，違反課徵地方稅的原則，屬於違憲的稅捐。



行為，增加成本負擔，所以應理解為內含給付能力的間接稅⁸²。在旅館投宿必然會產生費用，而此費用是一般人在日常居住的基本需求以外所生之額外開銷，也是一般人到外地時普遍會產生的一種費用⁸³。正因如此，「支付開銷」本身就足以彰顯納稅能力，與個人投宿的主觀動機完全無關⁸⁴。

其次，須從稅捐構成要件將旅宿稅與聯邦的營業稅加以比較，判斷兩者是否具有相同的負擔基礎。也就是說，從稅捐客體、稅基、稽徵程序、對納稅義務人造成之經濟效果（*wirtschaftliche Auswirkung*）綜合判斷。如果按前述判斷標準，兩種稅捐全然吻合，自然得出具有稅捐同類性的結論。但是如果僅有其中一項或者部分相同，不得直接導出兩者具有稅捐同類性的結論，因為此種解釋結果過於嚴格，幾乎沒有任何一種地方稅可以符合如此嚴格的要求⁸⁵。從而，應從客觀上整體判斷新開徵之地方消費稅暨開銷稅，是否與聯邦稅具有本質上之差異性而得以區別⁸⁶。

從稅捐客體而言，旅宿稅是就旅客的住宿費用課徵稅捐，也就是旅客因享受特定給付而被課徵稅捐。然而營業稅是向營業人按其提供之給付以及其他相同種類之給付的營業額課徵，且部分營業額得不被納入營業稅的課徵範圍（參照德國營業稅法第4條）。此外，旅宿稅僅向成年人課徵稅捐，而營業稅則未有此限制，兩者顯然不同。

⁸² OVG Koblenz, DVBl. 2011, 1039 (1042 ff.).

⁸³ BVerwG, DÖV 2008, 34.

⁸⁴ BVerwG, NVwZ 2009, 1437 (1438, 1440).

⁸⁵ OVG Koblenz, DBVI. 2011, 1039 (1042).

⁸⁶ BVerfG, Beschluss vom 6. Dezember 1983 - 2 BvR 1275/79 -, BVerfGE 65, 325 (350 f.). Heun, a.a.O., Art. 105 Rz. 41; *Helmut Siekmann*, in: Sachs (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, 6. Aufl., 2011, Art. 105 Rz. 44.



就稅率而言，旅宿稅是按每晚過夜投宿行為的固定費用或費率計算應納稅額；但營業稅則是嚴格依照稅捐客體的比例計算。就這點而言，旅宿稅欠缺營業稅的特質。此外，旅宿稅的計算有上限，無論住宿幾晚，最多只以四晚的住宿來計算，這一點也完全脫離營業稅的比例計算方式⁸⁷。

在稽徵技術上，兩者也有相當大的差異。旅宿稅的稽徵方式為單一階段，直接對最終供應者課稅；而營業稅則是採多階段淨額型課稅方式，同時輔以進項稅額扣抵。

儘管從經濟效果或者納稅負擔的源頭來看，旅宿稅與營業稅幾乎沒有差別，都是就所得支配的情形課稅，但是判斷上更應該偏重在稅捐構成要件的分析，因此綜合上述，旅宿稅與營業稅不具有稅捐同類性。

2. 違憲見解

認為旅宿稅為違憲的地方稅者，其所持理由為：(1)投宿行為屬於獲取所得之行為；(2)從納稅義務人的經濟能力來源而言，具有稅捐同類性；(3)損害國家整體利益，有違基本法財政平衡的規定⁸⁸。

首先，因工作需求而到外地住宿，這是屬於獲取所得的行為，為所得稅，而不是支配所得的行為⁸⁹。旅宿行為與職業或營業行為具有必要關連性時，此時旅宿的花費就是屬於獲取所得的行為，而非支配所得的行為，因此不屬於開銷稅的課徵範圍⁹⁰。例如，納稅

⁸⁷ OVG Koblenz, DBVl. 2011, 1039 (1042).

⁸⁸ VG München vom 30.6.2011 – M 10 K 10.5725.

⁸⁹ BVerfG 6.12.1983 – 2 BvL 1/82, BVerfGE 65, 325 (347); *Günter Schmolders*, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 2. Aufl., 1956, S. 635 (648); Lang, a.a.O., § 8 Rz. 29.

⁹⁰ 消費稅或開銷稅概念所內含的要素為所得使用，而所得稅概念所內含的要素為所得獲取，但是這兩者（所得使用、所得獲取）的區別，依據憲法規定，則是依個案具體情況有廣泛的判斷空間；BVerwG 10.10.1995 – 8 C



義務人自有住宅與工作地點相隔甚遠，無法期待他天天往返兩地；又或者納稅義務人基於職業本質的因素，必須經常往返於各個不同的工作地點。是否具備必要關連性，其判斷標準在於：如無付費旅宿，納稅義務人就無法完成其工作且因此無法獲取所得。除了上開因工作因素而必須在外旅宿的行為屬於獲取所得的行為外，其餘的旅宿行為均屬於私人生活的範圍。

因此，旅宿稅的本質為獲取所得的行為，屬於所得稅，與開銷稅是針對支配所得的行為不同。聯邦對於所得稅享有立法權限，而各邦則無立法權限。

儘管聯邦行政法院認為旅宿費用的支出屬於獲取所得的行為，而非所得支配行為，但仍然先假設付費住宿行為為所得支配行為，然後再就旅宿稅與營業稅是否具有「稅捐同類性」，做出論述。與此相同的是，聯邦憲法法院從稅捐客體、稅基、稽徵方法以及經濟效果都加以比較，但是特別著重在納稅義務人經濟給付能力的來源，兩種稅捐是否相同。立法者必須要透過不同文字形塑稅捐構成要件，又或者是在稅捐的個別特徵上設下些微差別，例如特別是納稅義務人範圍、稅基的計算方式、稽徵技術的不同，而避開「同類性」⁹¹。當一種地方稅與聯邦稅有部分重疊時，應認為具有「同類性」⁹²。

此外，地方旅宿稅之課徵，有違聯邦加速經濟成長法第5條調降營業稅稅率（從19%降為7%）之立法目的，損害國家整體經濟利益及稅捐利益。因為這種稅捐會導致過夜投宿行為須承擔較重的稅捐負擔，有違聯邦立法者修法時所預期發生的結果。國家的整體稅捐

40.93, BVerwGE 99, 303 (307).

⁹¹ BVerfG 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (355); BVerfG 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351).

⁹² BVerfG 4.2.1958 – 2 BvL 31, 33/56, BVerfGE 7, 244 (260).



立法是朝向減稅效果，而地方稅卻一直爭相鑽法律漏洞加稅，背離聯邦立法目的，損害到國家的稅捐利益。

從上述兩種截然不同的觀點可知，除了對於稅捐同類性判斷標準的重點不同以外，合憲見解採較為寬鬆的審查，認為即使地方稅與聯邦稅有部分構成要件重疊，仍不得直接認定為具有稅捐同類性。反之，違憲見解則採嚴格解釋，認為地方稅與聯邦稅有部分構成要件重疊，就屬於具備稅捐同類性。

三、稅收歸地方自治團體享有

從稅捐收益權而言，地方稅之稅收最終應歸屬於地方自治團體享有，始符合課徵地方稅之立法意旨。此一要件並非明文要件，而是從地方稅的本質所導出。如果地方稅之稅收全部或大部分由中央享有，則地方無異於淪為中央的代辦代收機構，與課徵國稅無異，未能充實地方自治團體的財政收入，失去地方稅的特質。

地方稅法通則第3條第3項後段，「臨時稅課應指明課徵該稅課之目的，並應對所開徵之臨時稅課指定用途，並開立專款帳戶」。此一要件要求地方自治團體對臨時稅課的稅捐收入必須專款專用，無法靈活彈性因應地方上真正的公共需求，是對於地方政府的財政收入為不必要的限制，應予以刪除。因為稅捐收入應以統收統支為原則，始能發揮財政上的最大效益；如果將稅捐收入限制在專款專用，則無法適時挹注地方財政上的需求，而形成浪費。

伍、課徵地方稅限制

地方性之立法，因地方上的民意代表直接貼近地方民眾，最能瞭解地方民眾以及公共建設上的需求，並且能夠迅速掌握地方問題，在考量地方財政經費下，較能做出滿足地方實際需要的決定。因此，



地方自治團體需要透過稅捐立法權的行使，以課徵地方稅的方式來滿足地方上的公共財政支出。對於地方稅捐立法權的界限，德國以憲法位階的基本法規範之，對比之下，我國以法律位階的地方稅法通則規範之，進而衍生出本文前已述及的地方財政問題。

一、德國以憲法位階之基本法為限制

以德國為例，多數見解⁹³認為，基本法第106條將各種稅目及其稅收明文列出歸屬主體，為專屬、強制規定，也就是聯邦或各邦在基本法所列舉的稅目外，並無稅捐立法權；如果聯邦或各邦課徵基本法第106條所未明列的稅捐，違憲。同理，鄉鎮及各行政區只能在基本法所賦予的權限範圍內，制定自治規章課徵稅捐（例如訂定土地稅及地方工商稅的稅率），或者由上級自治團體授權其所屬的下級地方自治團體訂定規章以課徵稅捐⁹⁴。此種授權為憲法所許⁹⁵，但前提必須是授權者自己本身（即上級自治團體）對該法規有制定權限，否則不得授權與下級自治團體；該授權得以概括授權方式為

⁹³ BFHE 141, 369 (372); *Monika Jachmann-Michel*, in: von Mangoldt/Klein/Starck (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, Bd. 3, 6. Aufl., 2010, Art. 105 GG Rz. 32; *Hanno Kube*, in: Epping/Hillgruber (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, 2009, Art. 105 GG Rz. 42 f.; *Sebastian Müller-Franken*, in: Höfling (Hrsg.), Berliner Kommentar zum GG, Stand: 33. Lfg. Juli 2011, Art. 105 GG Rz. 206; *Martmut Maurer*, Staatsrecht I - Grundlagen, Verfassungsorgane, Staatsfunktionen, 6. Aufl., 2010, § 21 Rz. 26; *Christian Waldhoff*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland – Schweiz, 1997, S. 186; *Rainer Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 324 ff.

⁹⁴ Art. 3 Abs. 1 BayKAG; § 3 Abs. 1 Satz 1 KAG NRW.

⁹⁵ BVerfGE 65, 325 (343); 98, 106 (123); *Klaus Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 2, 1980, S. 1124; Müller-Franken, a.a.O., Art. 105 GG Rz. 221; Wernsmann (Fn. 77), S. 95 (96).



之，並直接或間接受到基本法的規制⁹⁶。

基本法的財政憲法章對於稅捐或者稅捐類型採明文列舉方式規範，也就是採取類型明確（*Formenklarheit*）及類型強制（*Formenbindung*）為規範標準⁹⁷。此種規範方式具有一定程度的明確性（例如「啤酒稅」是具體的稅目），或者具有一定程度的抽象性（例如「地方性消費稅或開銷稅」僅是一種概念類型，而非具體的稅目），能夠同時發揮積極促進稅捐立法及消極避免政策一再重複的作用⁹⁸。然而，當基本法對於應由國家或地方自治團體享有某種稅捐的稅收，規定內容不夠明確時，則會成為德國財政憲法上的重大爭議。

另有少數意見主張，當立法者開徵基本法所未規定的新稅時，等同於號召修憲，由修憲者就基本法第106條之規範漏洞加以填補⁹⁹。雖然德國允許以法律形式修訂基本法，但此種主張無異是立法者強迫修憲者去修改基本法，造成架空基本法第79條第2項由聯邦眾議院及參議院超過2/3同意的規定¹⁰⁰。另一種意見則是從歷史比較、事務

⁹⁶ 例如，布蘭登堡邦地方稅法第3條第1項第1句：「鄉鎮得徵收稅捐（Die Gemeinden können Steuern erheben）。」

⁹⁷ BVerfGE 105, 185 (193 f.); BVerfGE 108, 1 (14).

⁹⁸ BVerfGE 105, 185 (193 f.).

⁹⁹ Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. 3, 1993, S. 1088 ff.; Jachmann-Michel, a.a.O., Art. 105 Rz. 134.

¹⁰⁰ 基本法第79條第1項第1句：「本基本法之修正僅得以法律為之，此項法律應明文表示修正或增補本基本法之文句。」Das Grundgesetz kann nur durch ein Gesetz geändert werden, das den Wortlaut des Grundgesetzes ausdrücklich ändert oder ergänzt.

第2項：「此項法律需要聯邦眾議院議員三分之二及聯邦參議院投票權三分之二之同意。」Ein solches Gesetz bedarf der Zustimmung von zwei Dritteln der Mitglieder des Bundestages und zwei Dritteln der Stimmen des Bundesrates.



本質¹⁰¹或者與非稅公課¹⁰²的角度出發，認為基本法第106條稅捐收益高權不是列舉規定，因此，未在列舉中的新稅捐，其收益應歸由新稅捐的創設者收取。從而，稅捐收益的管轄權限依立法權限而決定。

二、我國以法律位階之地方稅法通則為限制

(一)稅捐類型之限制

按地方稅法通則第2條之規定，地方稅僅限於特別稅課、臨時稅課及附加稅課這三種，而且對下列事項不得開徵：1. 轄區外之交易。2. 流通至轄區外之天然資源或礦產品等。3. 經營範圍跨越轄區之公用事業。4. 損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項。（同法第3條第1項參照）

(二)課稅年限之限制

第3條第2項，特別稅課及附加稅課之課徵年限至多4年，臨時稅課至多2年，年限屆滿仍需繼續課徵者，應依本通則之規定重行辦理。

(三)稅率之限制

地方稅法通則對於地方稅率之限制可分為二種。一種是直轄市政府、縣（市）政府為辦理自治事項，基於財政收入目的，得就其現有的地方稅稅率，在30%範圍內，予以調高（地方稅法通則第4條第1項參照）。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。然而本項的地方稅稅率之調高，排除印花稅及

¹⁰¹ *Rudolf Wendt*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. 6, 3. Aufl., 2008, Rz. 137 Rz. 30.

¹⁰² *Hans Dieter Jarass*, *Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem GG - Eine systematische Darstellung verfassungsrechtlicher Probleme mit Anwendungsfällen aus dem Bereich der Umweltabgaben*, 1999, S. 16 ff.



土地增值稅，解釋上有兩種可能性，一種是印花稅及土地增值稅稅率之調高不受30%之限制；另一種則是地方不得調高稅率，僅得由中央為之。此外，為避免地方政府於短時間內藉由不斷調高稅率而達到實質上超過30%上限的結果，造成地方住民過度負擔，因此地方稅法通則另設有時間上的限制，即稅率調整實施後，2年內不得再調高。

花蓮縣制定之「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」，施行期間為2013年1月14日至2017年1月13日止，原稅率為每公噸10元，若花蓮縣欲調高其稅率，應在30%範圍內調高，最高可調整為每公噸13元，且2年內不得再行調高。但花蓮縣捨此不為，而是在2016年6月28日將該自治條例予以廢止，並於同日公布新的自治條例，稅率為每公噸70元（為原稅率之7倍），規避地方稅法通則第4條第1項提高稅率之上限及時間限制，因此遭到最高行政法院指摘¹⁰³。

除了上開地方政府就其現有的地方稅調高稅率外，地方政府調整稅率的另一種可能性則是在現有國稅中附加徵收，但不得超過原規定稅率30%。且前述國稅排除關稅、貨物稅及加值型營業稅（地

¹⁰³ 最高行政法院110年度上字第274號判決，頁15，邊碼1-23。截至2022年3月為止，花蓮縣礦石開採稅相關判決，在臺北高等行政法院部分主要計有臺北高等行政法院108年度訴字第449號判決、臺北高等行政法院107年度訴字第18號判決、臺北高等行政法院108年度訴字第102號判決、臺北高等行政法院108年度訴字第1991號判決、臺北高等行政法院107年度訴字第1516號判決、臺北高等行政法院109年度訴字第546號判決、臺北高等行政法院110年度訴字第26號判決等案，判決結果一致為花蓮縣地方稅務局敗訴。

此外，臺北高等行政法院承審法官認為花蓮縣礦石開採特別稅自治條例第4條及第6條第1項規定，有牴觸憲法第7條、第19條及第23條規定之疑義，向大法官聲請解釋（大法官107年度憲三字第5號聲請），但遭大法官認為地方自治條例非聲請釋憲之客體，因而作成不受理決議。不同意見：黃虹霞大法官針對107年度憲三字第5號聲請案不受理決議之不同意見書。



方稅法通則第5條第1項參照)，因此只剩下所得稅、遺產及贈與稅、礦稅、證券交易稅、期貨交易稅、菸酒稅可以附加徵收，然而實際上地方政府囿於民意壓力，擔心造成全民加稅，因此戒慎恐懼，不敢貿然附加徵收地方稅，實務上幾乎不見此種附加稅捐的情形。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，公布實施後2年內不得調高。

三、小 結

針對上開德國開徵新稅的基本法爭議，本文以為，上述少數見解並不可採。因為從基本法對稅捐收益分配的詳細規定就可以得知，對於稅捐收益這個問題只能由基本法本身來規範，（基本法的）制憲者不想交由其他人或按其他方式來決定。從而，在財政憲法中不允許透過類推適用或目的性限縮的方式去填補第106條的規範漏洞。基本法第105條第2項中所謂的「其他稅捐」，僅限於基本法第106條稅捐收益分配裡所明定的稅捐。所以，若要開徵基本法所未明定的稅捐，就必須先修改基本法的規定。

德國基本法將各種稅捐收益，按稅捐類型做出規定，儘管有些稅捐類型因其明確性而存在爭議，仍然較之我國憲法「國稅、省稅、縣稅」的文字，相對明確清楚許多。我國憲法第十章中央與地方之權限，其中雖然提及國稅、省稅及縣稅之劃分，但實際上從憲法條文本無從得知其真正的內涵，只能由實定法加以補充。再者，有關國稅與省稅縣稅之劃分，有權劃分者實為中央（參照憲法第107條第7款），更是增加其內涵的不確定性，因為只要中央以修法方式（而非採修憲方式），就能隨時更改劃分標準，將原本屬於國稅的稅捐移至地方稅，或者將地方稅的稅捐移為國稅，成為浮動狀態。



我國地方稅法通則對於地方稅之課徵限制，可分為稅捐類型、課稅年限及稅率三方面。稅捐類型僅限於特別稅課、臨時稅課及附加稅課三種。課稅年限則介於2至4年間，至多四年。稅率的限制限30%以內，且調整後2年內不得再調高。

陸、結 論

地方財源不足而須高度仰賴中央政府的補助，一直是我國地方自治制度長久以來的問題。地方自治，指地方自治團體在法律規定範圍內，有權力及能力自我負責，對地方事務加以規範及處理。有關地方自治理論有多種，本文基於保障人權、自我負責的觀點，認為住民主權說最為合適，地方自治團體並進而產生以下權限：一、地域高權；二、人事高權；三、組織高權；四、財政高權；五、立法高權。國家不得完全剝奪此類高權權限，只有在基於公共利益的考量下，並且能夠充分說明對於地方自治團體自我負責的事務所採之干預行為是合法時，始得限制之。

地方自治團體當前的財政困境，在於憲法並未明確保障地方的稅捐立法權、財政收支劃分法將絕大部分稅收給予中央，而將少部分稅收給予各級地方自治團體，且地方自治團體之間又將大部分稅收給予直轄市，縣市及鄉鎮市僅能獲得極少的統籌分配款。此一分配比例不僅存在垂直上的不平等，同時也存在水平上的不平等。此外，地方要開徵新的地方稅，地方稅法通則設有層層限制，加上現實上地方政府也擔心在地選民的反彈，因此困難重重。更何況，本應作為課徵地方稅一般法律依據的地方稅法通則，在中央認為地方已獲得統籌分配款的前提下，開徵地方稅自籌財源反而成為例外。

本文以為，一、中央須捨棄對地方稅捐立法權之過度限制，例如地方稅法通則應刪除地方稅僅限於特別稅課、臨時稅課及附加稅



課三種，且對於同法第3條第1項第4款「損及國家整體利益」應作限縮解釋，否則地方稅難以課徵。二、稅捐收入必須由中央與地方合理共享，例如所得稅、營業稅及貨物稅，中央與地方的稅收比例至少應該調整為中央70%、地方30%。三、參考德國基本法財政憲法章之規定，應將國稅及地方稅之類型與稅收分配入憲。國稅建議明列為：所得稅、贈與稅、關稅、營業稅、貨物稅、菸酒稅、證券交易稅、期貨交易稅、使用牌照稅。地方稅建議明列為：土地稅、房屋稅、遺產稅、娛樂稅、契稅、印花稅、特別稅課、臨時稅課、附加稅課、礦區稅。

所謂地方稅，指地方自治團體主要基於財政收入目的，在其行政區域內所課徵之無對價性的公法上金錢給付，且該給付收入由地方自治團體享有。課徵地方稅必須符合以下要件：一、地方稅須具備地域性；二、地方稅不得與國稅具有稅捐同類性；三、稅收歸地方自治團體享有。地方稅的類型主要集中在財產稅類、消費稅及短期稅，而較少所得稅性質之地方稅。在課徵地方稅的限制方面，而我國以法律位階之地方稅法通則，對課徵地方稅設有稅捐類型、課稅年限、稅率之限制，對比德國對地方稅之限制置於基本法中，具有憲法位階（從另一角度而言，也是對課徵地方稅權限之保障），不得由立法者透過修法輕易變更或增加課徵限制，相形之下我國對於地方稅之保障尚有許多不足之處。



參考文獻

一、中文

- 王服清（2013），論地方課徵「碳費」特別公課之權限正當性，月旦法學雜誌，220期，頁22-47。
- 王毓正（2013），中央與地方政府立法權限爭議解決機制之研析——以自治法規之事前監督（核定）為中心，月旦法學雜誌，220期，頁6-21。
- 朱建民原譯，陳沖等增譯（2014），德意志聯邦共和國基本法，收於：德國聯邦憲法法院裁判選輯(五)，頁337-394，臺北：司法院。
- 江嘉琪（2014），地方自主立法權之範圍與合法界限——以臺灣地方自治法規制定實務為觀察中心，月旦法學雜誌，234期，頁15-29。
- 李建良（2000），包裝容器稅判決，收於：司法院編，德國聯邦憲法法院裁判選輯(九)，頁85-119，臺北：司法院。
- 李建良（2004），「制度性保障」理論探源——尋索卡爾史密特學說的大義與微言，收於：吳庚大法官榮退論文集編輯委員會編，公法學與政治理論——吳庚大法官榮退論文集，頁221-265，臺北：元照。
- 李惠宗（2019），憲法要義，8版，臺北：元照。
- 林洵楨、沈婉玉（2022），一年進帳730億！政府炒地現形記，商業周刊，1799期，頁72-83。
- 林素真（2021），基隆市開徵特別稅課之研究，收於：基隆市政府110年度研究發展報告，基隆：基隆市政府。
- 邱晨（2021），地方課稅立法權行使之基礎與界限，收於：葛克昌、蔡茂寅、陳清秀編，財政法，頁587-599，臺北：新學林。



- 柯格鐘（2017），財政權限劃分與地方稅，收於：陳清秀、蔡志方編，地方自治法，頁199-237，新北：華藝學術。
- 柯格鐘（2021），財政權限劃分與地方課稅，收於：陳清秀、蔡志方編，地方自治法，2版，頁297-369，臺北：新學林。
- 范文清（2021），地方財政制度，財政權限劃分與地方課稅，收於：陳清秀、蔡志方編，地方自治法，2版，頁371-398，臺北：新學林。
- 張文郁（2011），地方自治團體之訴願當事人能力，月旦法學教室，99期，頁10-11。
- 張嫻安（1989），環境使用費之法律性質——從西德聯邦行政法院的一則判決說起，經社法制論叢，4期，頁45-54。
- 許育典（2021），憲法，11版，臺北：元照。
- 陳春生（2000），司法院大法官解釋中關於制度性保障概念意涵之探討，收於：李建良、簡資修主編，憲法解釋之理論與實務（第二輯），頁273-324，臺北：中央研究院中山人文社會科學研究所。
- 陳敏（2013），德國租稅通則，臺北：司法院。
- 陳清秀（2016），現代財稅法原理，2版，臺北：元照。
- 陳清秀（2021），花蓮縣礦石開採稅問題之探討——兼評最高行政法院109年度上字第962號判決，台灣法學雜誌，415期，頁125-138。
- 陳清秀（2021），稅法各論（上），4版，臺北：元照。
- 陳清秀、許澤天（2021），論地方立法權與地方處罰之立法權，收於：陳清秀、蔡志方編，地方自治法，2版，頁103-166，臺北：新學林。



- 陳愛娥（2014），中央機關對地方自治法規之監督權限——以自治條例之核定權為中心，月旦法學雜誌，235期，頁7-25。
- 陳愛娥（2021），自治事項與委辦事項的劃分，收於：陳清秀、蔡志方編，地方自治法，2版，頁69-101，臺北：新學林。
- 馮永猷著，江大樹審訂（2013），府際財政，臺北：元照。
- 黃俊杰（2002），財政收支劃分之憲法意旨，台灣本土法學雜誌，35期，頁59-72。
- 黃錦堂（2020），地方制度法論，3版，臺北：元照。
- 詹鎮榮（2006），論地方法規之位階效力——地方制度法第三十條「中央法破地方法」之辯正，成大法學，12期，頁1-59。
- 廖欽福（2013），面對後六都時代下非直轄市地方財政收支劃分之困境與轉機，月旦法學雜誌，220期，頁48-81。
- 廖欽福（2014），地方自治與財政自主、財政健全，月旦法學雜誌，225期，頁24-50。
- 蔡志方（2021），憲法與地方自治保障，收於：陳清秀、蔡志方編，地方自治法，2版，頁1-25，臺北：新學林。
- 蔡茂寅（1999），地方財政問題初探，收於：臺北市政府法規會主編，地方自治法學論輯（下），頁383-407，臺北：臺北市政府法規會。
- 蔡茂寅（2006），地方自治之基礎理論，收於：地方自治之理論與地方制度法，增補版，臺北：新學林。
- 蕭文生（2019），地方自治法基礎理論與實務，臺北：元照。
- 羅承宗（2012），從法律觀點論高雄市政府氣候變遷調適費的適法性，興大法學，12期，頁43-72。
- 羅承宗（2019），臺灣地方自治的百年發展，收於：地方法制的理論與實踐，頁1-40，臺北：翰蘆。



二、德 文

- Albrecht, Friedrich/Mößner, Brigitte (2011), Leere Kassen machen Kämerer Kreativ – Bettensteuer und Kulturförderabgabe scheitern oft an der Gesetzeslage, PUBLICUS, S. 18-20.
- Henneke, Hans-Günter, Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung, 2. Aufl., 2000, Heidelberg: C.F. Müller.
- Heun, Werner (2008), in: Dreier (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, Bd. 3, 2. Aufl., Art. 105.
- Hey, Johanna (2010), Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung, in: Tipke/Seer/Hey/Englisch (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang, S. 133-166.
- Jachmann-Michel Monika (2010), in: von Mangoldt/Klein/Starck (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, Bd. 3, 6. Aufl., Art. 105.
- Jakob, Wolfgang (1971), Die Zulässigkeit kommunaler „Bagatellsteuern“ nach der neuen Finanzverfassung, BayVBl, S. 249-253.
- Jarass, Hans Dieter (1999), Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem GG - Eine systematische Darstellung verfassungsrechtlicher Probleme mit Anwendungsfällen aus dem Bereich der Umweltabgaben, Köln: Dr. Otto Schmidt.
- Kube, Hanno (2009), in: Epping/Hillgruber (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, München: C.H. Beck, Art. 105.
- Küssner, Martin (1992), Die Abgrenzung der Kompetenzen des Bundes und der Länder im Bereich der Steuergesetzgebung sowie der Begriff der Gleichartigkeit von Steuern, Berlin: Duncker & Humblot.
- Lang, Joachim (2010), in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 20. Aufl., Köln: Dr. Otto Schmidt, §§ 3, 5 und 8.



- Maurer, Martmut (2010), Staatsrecht I - Grundlagen, Verfassungsorgane, Staatsfunktionen, 6. Aufl., München: C.H. Beck.
- Meier, Norbert (2010), Die Übernachtungsteuer - Ein Zwischenruf, ZKF, S. 265-268.
- Mickisch, Andreas (2010), Die Übernachtungsteuer als neue kommunale Einnahmequelle, ZKF, S. 169-171.
- Müller-Franken, Sebastian (2011), in: Höfling (Hrsg.), Berliner Kommentar zum GG, Berlin: Erich Schmidt Verlag, Art. 105 GG.
- Petry, Friedrich (2010), Die „Weimarer Bettensteuer“, Thüringer Exportschlager für leere Stadtkassen oder Irrweg?, BB, S. 2860-2866.
- Sauthoff, Michael (2017), Abgabenverfahrensrecht und abgabenrechtliche Nebenleistungen, Herne: NWB Verlag.
- Schenke, Ralf Peter (2011), in: Sodan (Hrsg.), Grundgesetz, 2. Aufl., München: C.H. Beck, Art. 105 GG.
- Schmölders, Günter (1956), Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 2. Aufl., Stuttgart: Lucius & Lucius.
- Schulte, Bernd (2014), Kommunale Einkommensbesteuerung, Berlin: Duncker & Humblot.
- Siekmann, Helmut (2011), in: Sachs (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, 6. Aufl., München: C.H. Beck, Art. 105.
- Starck, Christian (1973), Verfassungsmäßigkeit der Vergnügungssteuer? - zum Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2 a GG und zur gemeindlichen Steuersatzungsbefugnis, München: C.H. Beck.
- Stern, Klaus (1980), Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 2, München: C.H. Beck.
- Tappe, Henning/Wernsmann, Rainer (2015), Öffentliches Finanzrecht, Heidelberg: C.F. Müller.



- Tipke, Klaus (1993), Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, Köln: Dr. Otto Schmidt.
- Tolkmitt, Dirk/Berlit, Uwe (2010), Not macht erfinderisch – Möglichkeiten und Grenzen einer Kultur (förder) abgabe der Gemeinden, LKV, S. 385-393.
- Voßkuhle, Andreas/Kaufhold, Ann-Katrin (2017), Grundwissen – Öffentliches Recht: Die verfassungsrechtliche Garantie der kommunalen Selbstverwaltung, JuS, S. 728-730.
- Waldhoff, Christian (1997), Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland – Schweiz, München: C.H. Beck.
- Wendt, Rudolf (2008), in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. 6, 3. Aufl., Heidelberg: C.F. Müller.
- Wernsmann, Rainer (2005), Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, Tübingen: Mohr Siebeck.
- Wernsmann, Rainer (2012), Möglichkeiten und Grenzen der gemeindlichen Steuerautonomie – Steuererfindungsrechte sowie örtliche Aufwand- und Verbrauchsteuern, DStJG 35, S. 95-115.