

行政院國家科學委員會專題研究計畫 成果報告

地方稅法通則之研究：以地方財政自主權為中心

計畫類別：個別型計畫

計畫編號：NSC92-2414-H-002-026-

執行期間：92年08月01日至93年12月31日

執行單位：國立臺灣大學法律學系暨研究所

計畫主持人：葛克昌

計畫參與人員：劉正偉 林子傑

報告類型：精簡報告

處理方式：本計畫可公開查詢

中 華 民 國 94 年 3 月 30 日

行政院國家科學委員會補助專題研究計畫成果報告

地方稅法通則之研究

以地方財政自主權為中心

計畫類別： 個別型計畫 整合型計畫

計畫編號：NSC 92 - 2414 - H - 002 - 026 -

執行期間： 92 年 08 月 01 日至 93 年 12 月 31 日

計畫主持人：葛克昌

計畫參與人員：劉正偉、林子傑

成果報告類型(依經費核定清單規定繳交)： 精簡報告

處理方式：除產學合作研究計畫、提升產業技術及人才培育研究計畫、列管計畫及下列情形者外，得立即公開查詢 涉及專利或其他智慧財產權， 一年
二年後可公開查詢

執行單位：國立臺灣大學法律學系暨研究所

中 華 民 國 94 年 3 月 25 日

中英文摘要：

地方稅法通則自民國九十一年十二月十一日公布施行，固使地方立法課徵地方稅有一明確之法律「依據」，惟中央在地方稅法通則中，非但第三條設有地方稅不得開徵事項及課徵年限等限制，第五條第二項亦規定重複課稅之禁止；更甚者，乃在第六條規定地方稅自治條例在公布前，須送中央相關機關「備查」，致使各別地方稅自治條例之生效與否，全繫諸中央是否「同意」備查之關鍵上。綜觀整部地方稅法通則之立法，美其名說其「賦與」地方課稅之立法權，毋寧說是對地方課稅立法權設下重重之限制。本研究計畫詳就其緣由、背景、學理基礎、實務見解等等為研究，並提出本計畫之具體建議。

In 11-December 2002 ,the Legislative Yuan admitted the “Act of General Principles on Domestic Taxes” (AGPDC) ,which means a mile stone of our Domestic Autocracy, especially on the Independence of Local Governments. Though there are only 10 articles in AGPDC, but according to this Act, the Local Governments had awarded more power on Domestic Taxes, and it might be important for the constitutional order. In Germany, there is also such a system of Domestic Taxes. In their experience shows that problems between Central Government and Local Government can be divided into two concepts of country: Gliedsstaaten , means country of participation; and Gesamtstaat, means solitary of country. Such a dispute also can be finding here in Taiwan: the constitutional interpretations No.550 of Grand Justice of Judicial Yuan also treat of the relationship between two-level Governments. As a response of such an Act, this Research will clarify the Problems on Constitution and trying to find a limitation of Domestic Taxes. That will be helpful for practice.

關鍵字：地方稅法通則、地方自治、補充性原則、課稅權、地方稅、均權原則、制度性保障。

地方稅法通則之研究

以地方財政自主權為中心

目次

第一章 前言	6
第一節 案例事實	6
第二節 主要問題之提出	7
第三節 研究途徑與範圍	8
壹、研究途徑與方法	8
貳、研究範圍與限制	9
第四節 本文架構	9
第二章 我國地方自治保障之憲法基礎	11
第一節 釋字第四九八號解釋評釋	11
壹、釋字第四九八號解釋	11
貳、本號解釋所涉及問題	13
第二節 憲法對地方自治之保障規定與傳統論述上之桎梏	14
壹、憲法對地方自治團體之保障規定	14
貳、地方自治傳統論述上之桎梏	16
參、小結－地方自治之保障應回歸憲法基礎為開展	22
第三節 民主原則作為地方自治保障之憲法基礎	24
壹、補充性原則之提出	24
貳、補充性原則在地方自治之援用	29
參、均權制度與補充性原則	35
肆、地方自治保障之憲法基礎為民主原則	36
第四節 垂直權力分立原則作為地方自治保障之憲法基礎	38
壹、垂直權力分立理念之源起	38
貳、傳統權力分立與制衡之修正	39
參、地方自治保障之憲法基礎為垂直權力分立原則	41
第五節 制度性保障作為地方自治保障之憲法基礎？	42
壹、制度性保障理論之源起	42
貳、制度性保障之內涵	43
參、制度性保障之難題	44
肆、地方自治適用制度性保障之前提	45
伍、我國對制度性保障之實踐	46

第六節	地方自治保障效力之二分法.....	49
壹	地方自治保障效力二分法之必要性.....	49
貳	保障效力二分法之區別實益.....	51
第七節	釋字第四九八號解釋再思考.....	52
壹	本號解釋所呈現之面向.....	52
貳	可再釐清或深入之面向.....	53
第三章	地方課稅立法權概論.....	55
第一節	釋字第二七七號解釋評釋.....	55
壹	釋字第二七七號解釋.....	55
貳	本號解釋所涉及問題.....	56
第二節	地方財政自主權之內涵.....	57
壹	地方財政自主權之概念.....	57
貳	財政自主為地方自治之前提.....	57
參	地方財政自主以課稅權為中心.....	59
第三節	地方課稅自主權之內涵.....	61
壹	課稅自主權以立法權為核心.....	61
貳	課稅權分配之基本類型.....	65
第四節	小結.....	66
第四章	地方課稅立法權之憲法基礎與憲政實務.....	68
第一節	地方課稅立法權與中央劃分權.....	68
壹	國稅與地方稅劃分權之解釋.....	68
貳	國稅與地方稅劃分權之憲法性質.....	69
參	地方課稅權在法律層次之實踐.....	72
第二節	地方課稅立法權與租稅法律主義.....	73
壹	租稅法律主義之概念內涵.....	73
貳	租稅法律主義與地方自治條例.....	75
第三節	中央介入地方課稅立法權之憲法基礎與界限.....	77
壹	中央介入地方課稅立法權之理由檢討.....	77
貳	中央介入地方課稅立法權之憲法基礎.....	79
參	中央介入地方課稅立法權之憲法界限.....	82
第四節	地方不服中央介入之法律救濟.....	84
壹	聲請解釋.....	84
貳	行政爭訟.....	86
第五節	釋字第二七七號解釋評析.....	86
第五章	地方課稅立法權之行使與人民基本權之保障.....	88
第一節	地方課稅立法權之憲法正當性基礎.....	88
壹	形式正當性.....	88
貳	實質正當性.....	89

第二節 地方課稅立法權之憲法界限.....	98
壹、財產權作為租稅立法權之界限	99
貳、遷徙自由保障	104
參、生存權保障	104
肆、工作權與職業自由保障	105
第三節 本章結論.....	105
第六章 地方稅法通則釋義、施行現況與司法審查	106
第一節 立法過程與說明	106
第二節 條文釋義與評析	106
第三節 地方稅施行現況	125
壹、桃園縣地方稅自治條例	126
貳、苗栗縣土石採取景觀維護特別稅徵收自治條例與苗栗縣營建剩餘土石方特別稅徵收自治條例.....	127
參、臺北縣土城市建築工地臨時稅自治條例	128
第四節 本章結論	129
第七章 結論與建議	131
第一節 結論.....	131
第二節 建議事項.....	134
一、近期目標.....	134
二、中程規劃.....	135

附表

附錄

附錄一、歐洲地方自治憲章（European Charter of Self-Government）

附錄二、桃園縣地方稅自治條例

附錄三、苗栗縣土石採取景觀維護特別稅徵收自治條例

附錄四、苗栗縣營建剩餘土石方特別稅徵收自治條例

附錄五、臺北縣土城市建築工地臨時稅自治條例

參考資料

第一章 前言

第一節 案例事實

地方稅法通則自民國九十一年十二月十一日公布施行以來，目前已有諸多地方自治團體已有據此開徵新稅之想法，較具體者如 1、桃園縣 2、台東縣綠島鄉 3、苗栗縣 4、台北縣土城市及 5、金門縣等，五個地方自治團體業已提案擬開徵地方稅（如后附表）。對於各地方自治團體提出之新稅項目，主管機關（財政部）就地方稅目之審核極為審慎，距第一件綠島鄉於九十二年七月申請送件之時間，已逾一年餘，迄今仍未正式予以「備查」。由於之前申請案件越積越多，為免予外界效率不彰之疑慮，財政部已決定由賦稅署、地方政府和學者組成「地方稅審議委員會」共同審議地方稅，加強審核工作，以提高審議客觀度與效率性，紓解財政部單獨「核備」之重責壓力。

據報載¹，財政部地方稅自治條例審議委員會於民國九十三年九月間，針對桃園縣等六縣市計十二件之地方稅開徵案進行審查，決議通過桃園縣擬課徵之景觀維護臨時稅、營建剩餘土石方臨時稅、體育發展臨時稅等三案（如附錄二），及苗栗縣擬課徵之土方採取景觀維護特別稅、營建剩餘土石方特別稅等二案（如附錄三、四），計二縣五件地方稅之開徵獲得財政部之「同意備查」，最快於九十四年一月實施。至桃園縣另擬課徵之民用機場不動產特別稅、民用機場噪音回饋特別稅、煉油廠特別稅等三案，則遭財政部以違反地方稅法通則第三條第一項第三款「經營範圍跨越轄區之公用事業」為由，決議「不予備查」而駁回；另台東縣綠島鄉之觀光資源生態維護臨時稅、屏東縣霧台鄉之生態維護臨時稅、金門縣之環境維護臨時稅等三案，則以「有限制自然人進出之虞」為由²，請法務部表示意見，將排入下次會議再審議；而台北縣土城市之建築工地稅，則因台北縣政府有意見，故亦排入下次會議再審議。經查，財政部業於九十三年十一月間，就台北縣土城市之建築工地稅同意予以備查（如附錄五）。

¹ 中國時報 93 年 9 月 14 日第 4 版。

² 倘此理由成立，則財政部「不予備查」最有可能之規範依據，應係地方稅法通則第三條第一項第四款之「損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項」。

第二節 主要問題之提出

地方稅法通則之公布施行，固使地方立法課徵地方稅有一明確之法律「依據」，惟中央在地方稅法通則中，非但第三條設有地方稅不得開徵事項及課徵年限等限制，第五條第二項亦規定重複課稅之禁止；更甚者，乃在第六條規定地方稅自治條例在公布前，須送中央相關機關「備查」，致使各別地方稅自治條例之生效與否，全繫諸中央是否「同意」備查之關鍵上。綜觀整部地方稅法通則之立法，美其名說其「賦與」地方課稅之立法權，毋寧說是對地方課稅立法權設下重重之限制。中央為維持全國統一性與區域均衡之財政調整，其雖有權訂立統一之準則或框架立法以限制地方課稅立法權，但其不得妨礙地方自治之基本精神，此乃當然。³

按我國地方課稅立法權在憲法規範上，究屬憲法直接保障之自治事項，抑或係國家法律賦與地方之自治事項？此問題乃源自憲法第一一〇條第一項第六款雖規定縣稅，由縣立法並執行之，惟第一〇七條第七款同時規定國稅與省稅、縣稅之劃分，由中央立法並執行之，中央「劃分權」之憲法意義與範圍為何，實影響憲法「分權」給地方，由其自行立法課稅之權限範圍。又憲法既賦與中央劃分國稅與地方稅之權限，倘中央因故或有意遲未立法劃分時，是否當然構成「立法怠惰」？地方是否當然不得行使憲法所賦與之地方課稅立法權？而地方稅法通則在我國憲法中央與地方課稅立法權限分配下，其性質究竟為何？其是否屬中央介入地方課稅立法權之態樣？中央介入地方課稅立法權之行使是否尚有其他手段之可能？例如在框架立法中規定，地方據以課稅之自治條例須經中央事前同意，則此中央同意與傳統之自治監督有何差異？

倘肯定地方稅法通則係屬中央介入地方課稅立法權行使之框架立法模式，則此等規範介入在我國憲法上之正當性基礎為何？其憲法界限又應如何構築，以緩和地方自治「保障」與「介入」間之緊張關係？在探討地方稅法通則於憲法保障地方自治下應有之立法定位後，擬針對地方稅課徵之憲法基礎作一討論，主要問題在於地方稅與其他非稅公課之區別何在？而地方稅在憲法上之正當性基礎，究與國稅同屬量能原則？抑或與規費等公課同屬受益原則？再者，地方稅之憲法界限何在？尤其是絞殺性租稅之禁

³ 葛克昌，地方稅法通則與地方自治—地方稅法通則草案，收於地方自治法學論輯（下），臺北市政府法規委員會編印，88年6月，頁440。

止等，對地方住民之基本權保障、租稅輸出禁止之憲法基礎及地方自治團體得否對中央課徵地方稅等等憲法課題，值得吾人進一步探究。

地方課稅立法權之行使，在地方稅法通則公布施行前，縱有認為地方政府迫於選票壓力，必然不敢輕易行使而造成地方稅法通則形同具文。然而地方稅法通則施行後，有不少地方政府提出地方稅開徵方案，且亦有擬定地方稅自治條例草案並經地方議會三讀通過者，其中雖有部分地方稅是否符合憲法上稅之概念確有疑慮，且其是否經得起司法審查亦非無疑，然此並不當然表示中央立法權與行政權得介入地方課稅立法權之合憲性。由前述實務案例更可顯示出，中央似藉由地方稅法通則之規定，「合法」且「合理」地介入地方課稅立法權之行使，此是否符合憲法地方自治保障之旨趣，殊為本文主要問題意識之所在焉。

第三節 研究途徑與範圍

壹、研究途徑與方法

所謂研究途徑（**approach**），係指對該特定研究議題所採行之研究「路徑」，即選擇在哪一個或數個學問領域中做研究，與研究方法（**method**）係屬截然不同之概念；⁴按研究方法係指，當確立在某一個或數個學問領域做研究後，所採行量化或質化「分析」之方法。在社會科學領域，一般常用之研究途徑，大別有：哲學研究途徑、歷史研究途徑、法律研究途徑、心理研究途徑、社會研究途徑、唯物研究途徑、行為研究途徑、體系研究途徑、團體研究途徑、決策研究途徑、溝通研究途徑等等。本文針對「我國地方課稅立法權」在法學上概念之解析，主要係採取法學之研究途徑。研究方法上，主要係採用既有國內法律學之文獻論述與大法官解釋之歸納演繹質性研究。⁵

⁴ 研究途徑與研究方法實為兩物，絕不能混為一談，當我們進行科學研究時，對此兩者必須先分別清楚，且研究者必須先確定所要採用的研究途徑，然後方能選擇所要使用的研究方法，邱榮舉，學術論文寫作研究，91年2月初版，翰廬出版，頁35。另參王立達，法釋義學研究取向初探：一個方法論的反省，法令月刊第51卷第9期，89年9月，頁24。

⁵ 關於社會科學研究方法之質性與量性分析，進一步參考文獻：張芬芬，質性研究的評鑑規準：各派主張與發展趨勢，初等教育學刊第12期，2002年，頁301-352；錢玉芬，整合質與量研究法再思，國立政治大學學報第68期，1994年3月，頁1以下。而據學者研究社會學科論文之質性研究方法發展趨勢，指出七點方向，對照晚進法律學論文期刊亦顯現其相同發展方向，本文亦嘗試跟進之：1、由達到研究目的的有效性，到研究達成外在目的的有效性。2、由知識建立，到知識實踐。3、由科學方法的運用，到倫理關係的講求。4、由理性求知到感性求知、行動求知。5、由研究成果呈現，到互動過程呈現。6、由研究者隱身，到研究者

貳、研究範圍與限制

本文主要以我國地方課稅立法權為研究範圍。而在論證地方自治團體就課稅立法有其自主權限前，對於我國憲法為何就地方自治予以保障，地方自治保障之憲法基礎為何等問題，實亦有必要進一步加以探討，故此部分同屬本文之研究範圍。另本文就我國地方課稅立法權之研究範圍，主要以現行地方稅法通則為限；必要時，亦會觸及財政收支劃分法與地方制度法之相關規定。質言之，本文之研究範圍主要係以地方稅法通則就地方課稅立法權既有重重之規範，則就此等規範限制而言，是否符合憲法保障地方自治之本旨而為探究，並在此研究結論下，就現行地方稅法通則是否有修正之必要為檢視，並試圖提出若干修法建議以供主管機關參考。

第四節 本文架構

本文研究目的主要在藉由中央介入地方課稅立法權憲法界限之建構，檢討中央現行透過地方稅法通則之立法，就地方所提請備查之地方稅自治條例進行「實質審查」，是否對憲法保障之地方課稅立法權形成「侵害」。首先，從憲法第十章及第十一章就地方自治之保障規定為出發，檢討我國地方自治保障之憲法基礎為何，俾藉此掌握地方自治在憲法體系之價值決定所在。進而，關於地方課稅立法權，須先論證其是否屬憲法直接保障之地方自治事項；按憲法第一一〇條第一項第六款等雖規定，縣等就其縣稅等事項有立法及執行權限，惟憲法第一〇七條第七款另關於國稅與地方稅之劃分，由中央立法並執行，則此等「劃分權」之意義與範圍，實涉及地方課稅立法權是否屬憲法直接保障之自治事項，故本文第二章及第三章乃先從地方自治之相關理論加以論證，並以此論證結果確立地方課稅立法權在憲法保障之層次與意義。

根據前揭論證結果，本文第四章乃續行檢討中央介入此地方課稅立法權之憲法基礎與界限，並冀藉由此等憲法界限之建立，來探討地方不服中央框架立法時之法律救濟途徑。第五章則以地方課稅立法權之正當性基礎與其憲法界限為檢討，此異於前揭以中央與地方權限劃分之討論為主軸，

現身。7、由科學化論文格式，到文學化、生活化的表達風格。張芬芬，質性研究的評鑑規準：各派主張與發展趨勢，初等教育學刊第12期，2002年，頁301-352。

而係由地方住民之角度為觀察，以住民之基本權利保障為中心，檢討地方課稅立法權之行使對於住民基本權之影響及其合憲性檢驗。第六章則針對現行已公布施行之地方稅法通則，在前述所建構之理論基礎下為評釋，冀對地方課稅立法權在憲法規範下，能提供一較具體明確之保障，藉以落實地方在我國長期中央集權下，有一自由並自我負責之發展空間與可能，並就已完成三讀且財政部亦「同意予以備查」之地方稅自治條例為檢討，以檢驗渠等是否符合地方課稅立法之理論，並保障住民甚至是全國人民之基本權利。最後，第七章除就前揭討論作一結論外，另以本文研究結論為基礎，建議地方稅法通則在未來應或宜修正之處，冀中央在介入地方憲法直接保障之自治事項內能知其所應止之處，俾使中央與地方能在憲法規範與價值秩序內，各自發展而達人民權利保障之功能。

第二章 我國地方自治保障之憲法基礎

第一節 釋字第四九八號解釋評釋

壹、釋字第四九八號解釋

一、解釋文

地方自治為憲法所保障之制度。基於住民自治之理念與垂直分權之功能，地方自治團體設有地方行政機關及立法機關，其首長與民意代表均由自治區域內之人民依法選舉產生，分別綜理地方自治團體之地方事務，或行使地方立法機關之職權，地方行政機關與地方立法機關間依法並有權責制衡之關係。中央政府或其他上級政府對地方自治團體辦理自治事項、委辦事項，依法僅得按事項之性質，為適法或適當與否之監督。**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。**立法院所設各種委員會，依憲法第六十七條第二項規定，雖得邀請地方自治團體行政機關有關人員到會備詢，但基於地方自治團體具有自主、獨立之地位，以及中央與地方各設有立法機關之層級體制，地方自治團體行政機關公務員，除法律明定應到會備詢者外，得衡酌到會說明之必要性，決定是否到會。於此情形，地方自治團體行政機關之公務員未到會備詢時，立法院不得因此據以為刪減或擱置中央機關對地方自治團體補助款預算之理由，以確保地方自治之有效運作，及符合憲法所定中央與地方權限劃分之均權原則。

二、解釋理由書[摘錄]

地方自治為憲法所保障之制度，憲法於第十章詳列中央與地方之權限，除已列舉事項外，憲法第一百十一條明定如有未列舉事項發生時，其事務有全國一致之性質者屬於中央，有一縣性質者則屬於縣，旨在使

地方自治團體對於自治區域內之事務，具有得依其意思及責任實施自治之權。地方自治團體在特定事務之執行上，即可與中央分權，並與中央在一定事務之執行上成爲相互合作之實體。從而，**地方自治團體為與中央政府共享權力行使之主體，於中央與地方共同協力關係下，垂直分權，以收因地制宜之效。**憲法繼於第十一章第二節設「縣」地方制度之專節規定，分別於憲法第一百十八條、第一百二十一條、第一百二十八條規定直轄市、縣與市實行自治，以實現住民自治之理念，使地方人民對於地方事務及公共政策有直接參與或形成之權。憲法增修條文第九條亦係本諸上述意旨而設，地方制度法並據此而制定公布。

基於住民自治之理念以及中央與地方垂直分權之功能，地方自治團體有行政與立法機關之自治組織設置，其首長與民意代表均由自治區域內之人民依法選舉、罷免之，此分別有憲法第一百二十三條、第一百二十四條、第一百二十六條……等規定可據。地方自治團體不僅依法辦理自治事項，並執行上級政府委辦事項。地方自治區域內之人民對於地方自治事項，有依法行使創制、複決之權（憲法第一百二十三條、地方制度法第十四條、第十六條第二款、第三章第二節參照）。地方立法機關行使其立法機關之職權，地方行政機關應將總預算案提請其立法機關審議。地方立法機關開會時，其行政機關首長應提出施政報告，民意代表並有向該機關首長或單位主管行使質詢之權；就特定事項有明瞭必要時，則得邀請其首長或單位主管列席說明（地方制度法第三十五條至第三十七條、第四十條、第四十一條、第四十八條、第四十九條參照）。此乃基於民意政治及責任政治之原則，地方行政與地方立法機關並有權責制衡之關係。中央政府或其他上級政府對地方自治團體辦理自治事項、委辦事項，依法僅得按事項之性質，爲適法、適當與否或其他一定之監督（同法第四章參照）。是地方自治團體在憲法及法律保障範圍內，享有自主與獨立之地位，國家機關自應予尊重。

按立法院所設各種委員會……惟考量權力分立及憲法上中央與地方均權之原則，就地方自治團體行政機關公務員到會備詢應作適當之規範。地方自治既受我國憲法制度性之保障，有一定之自主權限，爲與中央政府共享國家權力行使，並共同協力之主體，且中央與地方各設有立法機關，建立層級體制。……立法院自不得逕因地方自治團體所屬公務員之未到會備詢，據以爲刪減或擱置中央機關依法對地方自治團體補助款預算之理由，以確保地方自治之有效運作，及符合憲法所定中央與地方權限劃分之均權原則。

貳、本號解釋所涉及問題

本號解釋係台灣省議會不滿立法院要求省府官員列席備詢，報告中央補助款之運用情形，而聲請大法官就法律適用疑義所作成之解釋。本文以本號解釋為問題探討之出發點，藉由該解釋所提到的幾個地方自治概念予以釐清，並試圖在憲法基礎上對地方自治為何予以保障等相關問題，建構一個體系比較清楚的架構，俾作為本文後續討論之基礎。茲將本章問題意識整理臚列如下：

- 按我國憲法第一一一條有關中央與地方權限劃分之均權原則，其概念內涵究竟為何？憲法第十章所規範之中央與地方權限之劃分中，諸多事項既歸中央亦同時劃歸地方，所不同者乃劃歸地方之任務會限定在地方區域，諸此規定是否隱含著一種權限分配之層次概念？
- 本號解釋文開宗明義即肯定地方自治為憲法所保障之制度，理由書並進一步確認地方自治受憲法制度性之保障，並有一定之自主權限，而與國家共享權力之行使。大法官首次於本號解釋明確表示我國地方自治採制度性保障理論。然而，制度性保障之相關概念為何？德國對地方自治採制度性保障之多數說，在我國究竟有無適用？適用上是否應留意二國憲法規定上之差異？制度性保障是否如我國多數學者所認，其係屬地方自治之本質？
- 本號解釋所謂「基於住民自治之理念與垂直分權之功能」，此地方自治之第二大功能是否即是我國地方自治保障之憲法基礎所在？

第二節 憲法對地方自治之保障規定與傳統論

述上之桎梏

壹、憲法對地方自治團體之保障規定⁶

一、省自治權與存續之保障規定

(一) 省在憲法本文之地位與權限

憲法關於省自治權限內容與行使方式之保障，形式上主要係規定在第一〇九條、第一一一條、第一一二條及第一一三條等。至對其地位之保障，學者有謂係採取類如「制度性保障」之方式，而非如聯邦國對邦之個別存在，係明文於憲法中予以「存續保障」；亦即，憲法僅要求中央建立省自治制度，行使憲法所賦予之自主權限，至於設多少省？其名稱與所轄區域為何？憲法則不予置喙。⁷

(二) 修憲後省之地位與權限

八十六年七月公布之憲法增修條文第九條規定，台灣省議會議員與省長之任期至民國八十七年十二月二十日止，其選舉自任期屆滿起停止辦理。嗣後，立法院於八十七年十月三讀通過台灣省政府功能業務與組織調整暫行條例。此後，省之地位與權限為何，大法官釋字第四六七號解釋認為⁸，省為地方制度層級之地位仍未喪失，惟臺灣省自八十七年十二月二十一日起既不再有憲法規定之自治事項，亦不具備自主組織權，自非地方自治團體性質之公法人。符合上開憲法增修條文意旨制定之各項法律，若未劃歸國家或縣市等地方自治團體之事項，而屬省之權限且得為權利義務之主體者，於此限度內，省自得具有公法人資格。

⁶ 鄉鎮市在憲法中並無明文規定其地位與權限，甚且未見隻字片語提及。然從憲法政策而言，憲法並未明文禁止地方自治之組織可更及於鄉鎮市，黃錦堂，地方自治法治化問題之研究，1995年3月初版，月旦出版，頁79。惟亦有認為鄉鎮享有自治權有違憲疑慮者，陳新民，中華民國憲法釋論，90年1月4版，作者自刊，頁787。

⁷ 吳庚，憲法的解釋與適用，93年6月3版，作者自刊，頁48。

⁸ 本號解釋計有三位大法官提出不同意見書，其主要論點有：省之公法人地位應仍受憲法保障、立法者不應違背修憲者之授權意旨、司法解釋應堅守權力制衡原則。

論者有謂此號解釋似有意以合憲性解釋方法，維持省為制度保障之憲法原意，因而有「省為地方制度層級之地位仍未喪失」之用語。進而並質疑增修條文第九條是否因牴觸憲法本文，依釋字第四九九號解釋而無效？其認為凍省事件，實際上係政治性之基本決定，當國家主權所及之領域與唯一省之管轄範圍，幾乎完全重疊時，統治層級之簡化訴求即有其合理性。⁹

二、縣自治權與存續之保障規定

憲法第一一〇條、第一一一條、第一二一條、第一二三條、第一二四條、第一二六條、第一二七條及增修條文第九條第一項第三款至第五款規定縣之自治權限內容與行使方式。至縣地位之保障，依學者認為亦如前述，係採取類如制度性保障方式，而未仿聯邦國對邦個別存在之存續保障。

三、直轄市地位與權限之保障

我國憲法如前述，對於省縣之自治權限保障相當周詳，惟對於城市則未為完整之規定，僅規定其自治以法律定之而已。論者考其由有二，一係省及縣之地位，在我國歷代以來已有強固之地位；另一因係我國立憲政治起源與歐洲不同，自不須重視市民階級之生活本據地。¹⁰我國多數論者咸認為，直轄市之自治權限係依法律規定而確定，憲法對於權限規定付之闕如，此為標準之「立法委託」，且第一一八條因無「準用」省相關規定，故立法院有極大之立法裁量。¹¹然亦有論者以大法官釋字第二五八號解釋為例，認為直轄市在憲法上之地位相當於省，其權責、財源及負擔亦與省相當，故其權限劃分，應比照憲法有關省之規定。¹²而亦有主張直轄市雖無憲法直接保障之權限，然依憲法對地方自治之制度保障，當然蘊含對某些核心權限之保障，如地方立法權。¹³

四、市地位與權限之保障

⁹ 吳庚，憲法的解釋與適用，93年6月3版，作者自刊，頁50。

¹⁰ 吳庚，前揭註文，頁47。

¹¹ 陳新民，中華民國憲法釋論，90年1月4版，作者自刊，頁780；羅秉成，從地方自治事項與委辦事項之區分論地方自治之保障，台灣大學法律研究所碩士論文，83年5月，頁27。

¹² 李建良，中央與地方的權限劃分與財政負擔，收於氏著，憲法理論與實踐（三），2004年7月初版，學林出版，頁411-412；陳慈陽，從我國憲法規範與憲政現實評省縣自治法與直轄市自治法，收於氏著，憲法規範性與憲政現實性，1997年9月初版，翰蘆出版，頁367-368，惟氏以制度性保障為由，而認為直轄市亦與省相同而受憲法直接保障；此等推論似與制度性保障之原意不合，理由如後述。

¹³ 許宗力，地方立法權相關問題之研究，收於氏著，憲法與法治國行政，1999年3月初版，元照出版，頁288-289。

市之自治權限，依憲法第一二八條規定，準用縣之規定。¹⁴此雖規定於第十一章，然基於憲法解釋一體性原則之要求¹⁵，市似亦應準用第十章，尤其是第一一〇條之規定，而認為市之自治權限亦受憲法具體詳細之保障。蓋市之地位與縣相埒，有實行地方自治之必要，視縣有過而無不及，縣之權限既已明文規定於憲法，市更應有此等權限。¹⁶

貳、地方自治傳統論述上之桎梏

一、主權概念

主權之概念內涵，依學者所說明¹⁷，其乃因具有極高之歷史意義而充滿多義性格，如主權可指「國家權力」，即行政、立法、司法等統治權；亦可指「國家權力之最高獨立性」；又可理解為「國政之最高決定權」。然就其性質而言，一般係將之理解為「最高、無限制、不可分」之國家權力。

二、單一國與聯邦國

根據傳統上對主權之認識，論者在論述一國中央與地方之關係時，習以憲法國體採聯邦國家或單一國家為起點，就國家主權係由中央所獨享或與地方（指邦或州）共享，而地方自治為理論之開展。以下亦就二種國體之基本精神與原則作一簡略之闡述與比較。

（一）單一國家

單一國家之主要特徵在於，依現代國家之本質，僅有對內唯一且最高之原始國家權力，但基於任務分配與制衡之需要，得依據憲法及法律「授權」由不同機關行使之。因之，地方自治團體之自治權並非係直接源自憲法規定，而係由憲法所授權，由中央權限所衍生之，亦即地方自治團體並不享有立法與司法等，直接具有國權行使特性之權力，其權限多源自中央國權所衍生之執行權與中央依法授權之部分立法權，故中央須另以法律規定而形成地方自治權限之行使，其自治當

¹⁴ 蔡茂寅，地方立法權之研究，收於氏著，地方自治之理論與地方制度法，2003年2月初版，學林出版，頁163。

¹⁵ 羅秉成，前揭註文，頁57。

¹⁶ 林紀東，中華民國憲法逐條釋義（四），73年3月再版，三民出版，頁84。

¹⁷ 以下說明係參照蔡茂寅，主權與地方自治，收於氏著，地方自治之理論與地方制度法，2003年2月初版，學林出版，頁48以下。

然不得牴觸中央法規範，並應受中央之監督。質言之，地方自治權之正當性來源係來自憲法中之原始國家權力，單一國之主權具有獨立性與唯一性。¹⁸

在傳統單一國家體制下，地方自治團體具有三項特性¹⁹：

- 1、省僅係事務性與功能性之自治團體，縣市鄉鎮則係地方自治行政之單位。
- 2、省長傳統上非民選，而係由中央所派任，但地方議會則由民選產生。
- 3、在傳統單一國下，嚴格而論，並無所謂中央與地方權限劃分之問題，蓋地方自治團體之權限均係由中央「恩賜」而來。

（二）聯邦國家

聯邦國家係基於一定之利益或需求，由多數主權獨立國家結合而成，惟組成聯邦國之成員國加入後即喪失獨立主權，僅聯邦才是國際法之主體。此在外表上雖與單一國家似同，但在內國憲法秩序中，各成員國仍保留一定之獨立自主性，且此保障直接來自憲法，與單一國之地方自治權限係由憲法授權，並由法律保障之間接性與衍生性不同。²⁰聯邦不得剝奪各邦參與中央之事務，且各邦既保有其國家之獨立特性，故聯邦與各邦間，應基於共同與個別利益之衡量，以分配國家權力之行使與國家任務之履行。以德國立法權之分配為例，原則上為保障各邦之獨立自主，除憲法有明文規定聯邦之專屬權限及其與邦之共同立法權限外，其餘權限均屬各邦所有。²¹在聯邦國中，因地方自治係屬邦之事項，所以聯邦憲法無須規定，美國即屬適例，但亦有在聯邦憲法中為簡要規範者，如德國基本法第二十八條第二項。²²

聯邦國對中央（聯邦）與地方（邦）權限之劃分，其最重要之特

¹⁸ 陳慈陽，憲法學，2004年1月初版，作者自刊，頁636；李惠宗，憲法要義，2001年8月初版，元照出版，頁614。

¹⁹ 陳慈陽，中央與地方權限劃分問題之研究，收於氏著，憲法規範性與憲政現實性，1997年9月初版，翰蘆出版，頁264-265。

²⁰ 陳慈陽，憲法學，2004年1月初版，作者自刊，頁637。

²¹ 陳慈陽，中央與地方權限劃分問題之研究，收於氏著，憲法規範性與憲政現實性，1997年9月初版，翰蘆出版，頁260-263。

²² 黃錦堂，地方制度法基本問題之研究，2000年8月初版，作者自刊，頁10。

徵有三²³：

- 1、在憲法上規範中央與地方權限之分配，並予明確化及細分化，此乃因二者均具有獨立國家之特性始然。
- 2、聯邦與邦或各邦間之權限劃分或行使如有爭議，則須有司法機關為最終之解決機制。
- 3、中央與地方之關係具有相互性與平等性，各邦彼此間或對聯邦整體，以及聯邦對各邦間，應相互保持忠誠與相互瞭解之義務，此乃聯邦忠誠義務。

三、憲法前揭規定採聯邦國或單一國之爭議

（一）採聯邦傾向型之意見

對於憲法第十章規定之意義，在於賦予省縣權限憲法上之保障，仿效聯邦國家之憲法使國家趨於聯邦化，以減少中央集權之傾向，論者大多無異議，然早期學者對其之批評，並非所無²⁴。憲法本文之所以傾向聯邦國體制，論者認為主要原因有二，一係制憲當時廣土民眾，因而受歐陸及美國聯邦體制之影響所形成；另一係聯邦體制之邦，符合我國傳統上省在國家中之地位所致，但省並無司法權。²⁵再從憲法第十章與第十一章中，關於中央與地方權限劃分與地方制度建構之規定中可得知，我國省縣之地方自治團體絕非純屬單一國體制下之功能性、補充性與事務性之自治行政單位。

蓋省縣一方面具有聯邦國家中，類如各邦地位與權限之明確且細分之規定，然同時又顧及我國傳統上係屬中央集權之國家，故省縣亦被視為自治單位而享有地方自治權，此與聯邦國家以邦所轄之自治單位始具有自治權之概念並非相同。造成省縣具有聯邦國中邦之憲法明確保障之地位與權限，同時具有單一國中地方自治團體所享有之自治權，因而形成混合型之體制。因此，省與縣在我國憲法秩序下具有相

²³ 陳慈陽，中央與地方權限劃分問題之研究，收於氏著，憲法規範性與憲政現實性，1997年9月初版，翰蘆出版，頁262。

²⁴ 如林紀東，中華民國憲法逐條釋義（四），73年3月再版，三民出版，頁4以下；李惠宗，憲法要義，2001年8月初版，元照出版，頁610-611。

²⁵ 陳慈陽，中央與地方權限劃分問題之研究，收於氏著，憲法規範性與憲政現實性，1997年9月初版，翰蘆出版，頁269。另關於我國憲法史上，中央與地方關係在制憲前之發展，可參同氏著，從我國憲法規範與憲政現實評省縣自治法與直轄市自治法，收於氏著，憲法規範性與憲政現實性，1997年9月初版，翰蘆出版，頁333-337。

當獨立之地位與完整之權限。²⁶申言之，憲法第一〇九條第一項第一款至第十一款及第一一〇條第一項第一款至第十款分別對省、縣規定，就其權限之享有直接予以明確劃分，因而帶有聯邦國之色彩；然而，其同時在接續之第十二款與第十一款規定，省有依國家法律賦予之立法事項，縣有依國家法律及省自治法賦予之立法事項，而第一一二條及第一二二條亦同時規定，省縣得依中央立法之省縣自治通則行使其自治立法權，諸此規定似呈現制憲者為兼顧我國過去中央集權之事實，乃同時賦予省縣有地方自治行政之地位與任務。

（二）採單一國之意見

1、憲法本文之決定

論者有謂我國憲法縱直接劃分中央與地方之事權，其仍屬單一國家，故地方自治法律方屬地方自治團體權力確立與保障之基礎。²⁷中華民國創立之初，政體本採單一國制，憲法雖設有「中央與地方之權限」與「地方制度」專章規定，此種均權制度仍係在單一國之大前提下，採用聯邦制之地方自治保障，並認為我國因此採制度性保障說。

28

其更進一步認為我國地方自治體系與德國地方自治體系極其相類，德國地方自治係在各邦之下之鄉鎮、縣或鄉鎮聯合區進行，而基本法僅承認聯邦與邦始有立法權，地方議會仍屬行政組織之一部分，故其所制定之自治規章，本質上屬「行政立法」，乃委任立法之作用，此在我國省縣亦有其適用。蓋我國係主權單一之國家，國民全體既已委託國家行使立法權，即不應再委託其他團體行使其，而省縣議會之「立法作用」，縱名為立法權，實質上仍屬國家之授權，亦即省縣議會之立法，乃係國家透過立法授權所產生之行政權作用。是以，憲法第一〇七條與第一〇八條所稱之「立法」，係指原始國家之立法權，而第一〇九條及第一一〇條、第一一三條及第一二四條之「立法」，則屬法律授權之「行政立法」，本質上仍屬行政權。²⁹

²⁶ 陳慈陽，中央與地方權限劃分問題之研究，收於氏著，憲法規範性與憲政現實性，1997年9月初版，翰蘆出版，頁267-268；惟須注意，陳氏前揭文因內容範圍之限制，故其討論之重點在於省與直轄市，縣則未加論述。

²⁷ 趙永茂，中央與地方權限劃分問題之再檢討，收於「地方自治權責劃分」學術研討會論文集，暨南國際大學主辦，87年5月，頁12-13。

²⁸ 李惠宗，憲法要義，2001年8月初版，元照出版，頁602、611。

²⁹ 李惠宗，地方自治法規之監督，收於地方自治法 2001，臺北市政府法規委員會編印，90年10月，頁297-298。

然而，論者亦有認為我國地方自治固以單一國為前提³⁰，然自治立法仍屬立法權之性質，而非行政作用，其由有四³¹：一、從憲法規範形式觀之，第六十二條規定立法院為國家最高機關，但非謂唯一立法機關，且憲法相關條文使用「省立法」、「縣立法」，增修條文第九條亦指明「屬於縣之立法權，由縣議會行之」；次者，立法權固屬國家權力之一，然其不具主權「單一、不可分」之性質，單一國固無地方主權，但不礙其享有地方立法權；再者，國家與地方自治團體均屬統治團體，地方首長與民意代表亦由民選產生，故具有權力分立與制衡之功能，僅其所轄區域不同而已，強調地方自治具有垂直權力分立之機制，必然亦承認地方得行使立法權；最後，具有直接民主正當性與立法程序之地方立法，其符合立法權之形式要件。

另有論者認為，憲法第十章規定配合第一一一條歸屬權之制度設計，中央對於權限之劃分，其實享有絕對優勢，從形式觀之或可謂為我國係聯邦國，然因前揭制度設計，實質上已等同單一國。³²

2、修憲後之趨向

論者有主張憲法原帶有濃厚聯邦制色彩之設計，在民國八十年代之修憲精省後，使得我國地方自治已向單一國之法律保留模式發展。其將地方自治之憲法定位分為三階段³³，在八十一年修憲前為第一階段，此時省縣之地位與自治權限均受憲法高度保障，中央僅有通則制定權，然省縣自治通則遲未三讀立法通過，省縣及鄉鎮市之自治組織與運作均以行政命令為基礎。直到七十九年大法官釋字第二五九號及第二六〇號³⁴解釋，對於省縣及直轄市依行政命令實施自治之合憲性為通盤檢討後，地方自治法制化之工作方從政治使命變成憲法義務，並進入第二階段。

³⁰ 蔡茂寅，地方自治之基礎理論，收於氏著，地方自治之理論與地方制度法，2003年2月初版，學林出版，頁3。

³¹ 蔡茂寅，地方立法權之研究，收於氏著，地方自治之理論與地方制度法，2003年2月初版，學林出版，頁160-162；黃錦堂，地方制度法基本問題之研究，2000年8月初版，作者自刊，頁164；林明鏘，論地方立法權—以台北市自治法規為例，律師雜誌第244期，89年1月，頁75。

³² 陳新民，中華民國憲法釋論，90年1月4版，作者自刊，頁758-763。

³³ 關於我國地方自治發展歷程與相關大法官解釋之關係，可參考：江大樹，府際關係的憲法解釋，收於公法學與政治理論—吳庚大法官榮退論文集，2004年10月初版，元照出版，頁363以下。

³⁴ 吳庚氏認為釋字260號解釋之內容雖然簡單，但有二項意義：一係大法官第一次否決執政當局之重大決策；二為首創法律草案之違憲審查。氏著，憲法的解釋與適用，93年6月3版，頁49註87。

八十一年修憲後，規定省縣地方制度以法律定之，八十三年則完成省縣自治法與直轄市自治法之全面法制化，此時省縣之自治權限雖仍在憲法保障範圍，然卻使地方自治從憲法保留往法律保留移動，蓋憲法採法律保留之直轄市自治法，與理論上仍為憲法保留之省縣自治法，規範內容並無實質上之差異，而中央卻利用憲法第十章規定上之模糊，將省縣組織法之制定權收回，並藉由行政監督權之入憲，而強化中央法律進入省縣自治之空間。

八十六年修憲精省後，地方自治法制進入由中央主導之第三階段。此時縣之自治權限雖仍受憲法保障，然而法制上，地方制度法將縣與直轄市、鄉鎮市之自治統一立法，對於三者之憲法地位上之差異亦吝予任何形式上之維持，而中央藉由地方制度法第十八條、第十九條及第二十條規定「其他依法律賦予之」自治事項，而控制自治範圍之廣狹。至此，地方自治乃進入法律保留之層次，然其非排除憲法保障，而係憲法對於自治之組織及權限等，一併委託由立法者作決定而已，制度保障理論在採取地方自治法律保留之國家更可張顯其價值，而要求立法者在任何情形下應維持地方自治最起碼之特徵。³⁵

（三）初步檢討

1、我國憲法規定與德國基本法規定不同

按德國基本法對於其邦以下之地方自治團體，係於第二十八條第二項明定其「依法」享有自治之權，故地方自治團體制定自治規章之權限，乃係源於聯邦或邦之法律所授權，基本法對於地方自治團體之地位與權限並無明文規範，此與我國憲法於第一〇九條及第一一〇條明確規定省與縣之權限內容有所不同。如謂我國地方自治體系與德國地方自治體系極其相類，顯然有所誤會，而且其過於矮化憲法所賦予地方自治團體自治立法權限，將之視為行政權之行使，忽略地方自治以民主原則為其基礎。

再者，不論我國憲法採聯邦國模式分配中央與省縣之權限是否妥適，制憲者既已指明省縣就其憲法規定上之權限有立法並執行之權，如再執我國係單一主權國家為由，否定國民全體委託省縣行使立法權，並強植異於我國之彼邦制度，來解釋並區別憲法對於「立法」一語

³⁵ 蘇永欽，地方自治法規與人民權利義務，收於地方自治法 2001，臺北市政府法規委員會編印，90年10月，頁149-153；黃錦堂，地方制度法基本問題之研究，2000年8月初版，作者自刊，頁8-9。

，在不同條文規定有不同之解釋，其比較法之解釋方法操作上，似未清楚區辨作為比較基準之德國法制與我國法制之異同。

2、修憲後我國地方自治並未從憲法保留下降至法律保留

按八十年代修憲後，增修條文除精省外，對於縣在憲法本文之地位與權限並無影響，而以地方自治全面法制化為由，認為我國地方自治從憲法保留降至法律保留，似非無疑。首先，地方制度法雖係縣、直轄市與鄉鎮市自治之統一立法，然就此立法形式而謂縣與直轄市之自治保障降低，似有不究其實質內容而過度形式立論。蓋地方制度法第十八條以下與憲法第一一〇條縱有重複之規定，此並非即表示其屬法律賦予之自治事項，其重複規定僅具有重申憲法直接保障之意旨而已，並非可謂降低至法律保障之層次，縣所受憲法保障之權限，中央如任予侵害或剝奪，似難逃大法官違憲之指摘。

次者，地方制度法第十九條有關其他依法律賦予之自治事項，亦與憲法第一一〇條第一項第十款之規定符合，並未改變憲法本文之權限安排。再者，憲法增修條文縱有中央監督縣自治事項之規定，然依本文之理解，此監督範圍亦僅限於憲法第一一〇條第一項第十一款所謂之國家法律賦予之自治事項而已，至於同條項第一款至第十款規定之自治事縣，中央並無行政監督之權，蓋如承認前述自治權有區分保障效力之必要者，則對於憲法直接保障之事項，中央並無行政監督，甚至是立法監督之權限。最後有疑問者，乃係憲法第十章規定是否過於抽象模糊，或賦予中央就其與省縣間某些事務之歸屬獨占劃分權³⁶，導致中央藉此以法律進入省縣受憲法直接保障之自治空間？此似應從憲法為何保障地方自治之理由為探討，不宜直接認定因憲法之抽象規定，致使地方自治權限徒具形骸。

參、小結—地方自治之保障應回歸憲法基礎為開展

前述憲法保障地方自治之規定所生爭議與問題，或有因對地方自治保障之憲法基礎何在理解有異所致，然大部分之論述前提，咸在探究我國憲法係採單一國或聯邦國而論爭不已。吾人以爲，在探討我國地方自治保障之憲法基礎前，有必要對地方自治傳統論述上之桎梏—主權理論，作一必

³⁶ 例如憲法第 107 條第 7 款規定，中央就國稅與省稅縣稅之劃分有立法權，林紀東氏即認為此將導致中央對於地方財政有操縱之權，與憲法第十章偏於聯邦型之立法精神似欠一貫。氏著，中華民國憲法逐條釋義（四），73 年 3 月再版，三民出版，頁 41。

要之釐清。亦即，如論者所指出，不論地方主權論或地方分權論，實則起因於地方自治未受充分保障下，對中央集權之政治反動所致。理論上地方主權之主張未必與主權理論處於矛盾之緊張關係，即令二者在理論上有所扞格，亦須在人權直接或間接之保障前提下，分別詳為檢視，而非一味強調不具規範現實意義之主權概念之優先性。³⁷

現代國家不論中央或地方權限之行使，其目的均在保障人民基本權利之實現，國家與地方自治團體之間，不但有相互制衡、互為共同體之關係，尤其雙方均屬國家統治機構之一環，為增進國民福利，同時亦存有劃分機能與權限，而須相互合作與協助之關係，地方自治之價值似難自外於人民本於其主權所為之憲法判斷。人民本於其主權，依其人權保障之必要性，於憲法或本於憲法授權所制定之法律上，判定應由地方自治團體分享之權力內涵。地方自治權之權力內涵及應如何保障，僅係為達成憲法維護人性尊嚴與個人價值之目的，所探求之手段性法理問題，地方自治不是為自治而自治，其本身並非憲法所追求之終極目的。

對於中央與地方之權限關係，傳統上認為單一國與聯邦國作法不同，唯有聯邦國家於憲法中明定各邦具備可與中央權限對抗之權能，單一國下之地方自治團體即使擁有自治權，其亦須受中央權限之拘束而不得有所牴觸，此種分法在現代民主意義下，似為憲政史上之討論價值。傳統以主權理論來區分聯邦國與單一國，並以此展開地方自治理論之論述方式³⁸。我國論者在討論地方自治前，多會先檢討地方自治之本質為何，固有權說、承認說、制度性保障說及人民主權說乃基本之四說，最後則在制度性保障說與人民主權說作一抉擇³⁹。

然而，前揭地方自治本質理論綜合外國歷史與學說而為論證，惟各說均有其依據之不同憲政背景，實不宜作為「平等」之選擇題答案而為比較

³⁷ 蔡茂寅，主權與地方自治，收於氏著，地方自治之理論與地方制度法，2003年2月初版，學林出版，頁50-53。

³⁸ 葛克昌，地方稅法通則與地方自治－地方稅法通則草案評釋，收於地方自治法 2001，臺北市政府法規委員會編印，90年10月，頁510。

³⁹ 許志雄，地方自治權的基本課題，收於氏著，憲法秩序之變動，2000年10月初版，元照出版，頁404-410；蔡茂寅，地方自治之基礎理論，收於氏著，地方自治之理論與地方制度法，2003年2月初版，學林出版，頁23-34；法治斌、董保城，憲法新論，2004年10月2版，作者自刊，頁427-430；李惠宗，憲法要義，2001年8月初版，元照出版，頁607-610；黃錦堂，地方制度法基本問題之研究，2000年8月初版，作者自刊，頁9-31；簡玉聰，分權時代地方財政均衡法制改革之理論－以地方財政權保障為中心，收於公法學與政治理論－吳庚大法官榮退論文集，2004年10月初版，元照出版，頁457-460。然亦有論者認為，傳統自治權內容與學說類型之陳述，在自由民主憲法價值秩序下僅具有法歷史之參考價值，陳慈陽，從我國憲法規範與憲政現實評省縣自治法與直轄市自治法，收於氏著，憲法規範性與憲政現實性，1997年9月初版，翰蘆出版，頁345；本文亦支持此說法。

。再者，前揭諸說亦多在主權理論之束縛下，所為地方自治「本質」探討之結晶。然而，現代憲法國家強調以人性尊嚴與個人基本價值為中心⁴⁰，我國地方自治在憲法保障中究竟占有何種地位，其保障程度為何，甚至是地方自治立法權之性質為何等問題，似不宜再陷於主權論之深淵中而不可自拔，而較為妥適之作法似應回歸地方自治保障之憲法基礎為討論，亦即探尋地方自治除在憲法中有權限分配等規定外，其在憲法中之價值所在。

第三節 民主原則作為地方自治保障之憲法基礎

礎

壹、補充性原則之提出

一、補充性原則之起源

補充性原則（Subsidiaritätsprinzip）依多數學者認為，其乃源自於天主教之社會理論（die katholische Soziallehre），最初是由教宗庇護十一世（Papst Pius' XI）於一九三一年五月，在標題為「四十周年」之通諭（die Enzyklika "Quadragesimo anno Nr.79"）中所提出，經後屆教宗於通諭中再度支持而凝聚成此原則。⁴¹

當初提出之目的係源於教會對國家勢力入侵之反抗，故前揭通諭中指出：「個人基於己力即可勝任之事項，不應將其剝奪而使其成為社會之活動。果為如此，則將違反正義。較小且位階較低之團體對較大且位階較高之團體，應主張其能勝任且可完善完成之事項。此外，（事項之剝奪）也同時帶來壞處，並破壞了整體社會秩序。任何之社會活動依其本質與概念，係屬補充性的（subsidiär），其應協助社會團體之成員，而非對其施以打擊或阻擋。國家權力應將只會阻礙較重要任務執行之次要意義事項，交由較小之團體為之。藉此，國家自身則更能自由、強壯與敏捷地存在。對於唯獨國家可應付之任務，國家應將其置於自己之專屬管轄權之下，並視情況之必要，透過領導、監督、堅決執行與嚴加管制

⁴⁰ 此亦為釋字第 372 號、第 400 號、第 490 號等多號解釋所肯認之憲法價值體系。

⁴¹ 林子儀，國家從事公營事業之憲法基礎及界限，台灣大學法律學研究所碩士論文，72 年 7 月，頁 108；張桐銳，補充性原則與社會政策，收於黃宗樂教授六秩祝賀—公法學篇（一），2002 年 5 月 1 版，學林出版，頁 223；詹鎮榮，補充性原則，月旦法學教室第 12 期，2003 年 10 月，頁 34。

方式實現。基此，國家權力擁有者則可產生確信：透過補充性原則對不同社會層級秩序嚴加把關做得越好，則社會之威嚴與效力就越強，對國家亦越為有利與良善。」⁴²

教會本意在藉由補充性社會秩序原則之提出，呼籲社會與國家權力對於個人人性尊嚴與自由權之尊重，並防止其恣意透過強制與高權之手段，將特定之意識型態強加諸人民之上。然而，不同層級團體間之補充性特徵，在亞里斯多德對柏拉圖「理想國」為批判⁴³之政治理論中早已獲得展現。氏認為不同身分之個人，會因不同目的而結合，組成具有各種功能之團體；此等團體由最小單位之家庭，向外擴張至村落、氏族，終致創設出人為之政治團體。團體之形成，目的即在於以「合作」方式，協助個人與次團體達成冀望之生活與目標。⁴⁴

二、補充性原則在神學上之原始意涵⁴⁵

按 *subsidiär* 乃源於拉丁文 *subsidium*，意指支援或幫助，補充性原則因此可理解為「有益幫助原則」(*Grundsatz des hilfsreichen Beistands*)。何謂有益幫助，何種幫助係無益的，甚至有害的？論者有從個人人格發展自由為切入，而謂對於「人」(*Person*)之概念反省，乃係基督神學之一大課題，其討論之一重要概念係「人類作為（具有人格的）人」(*Der Mensch als Person*)。" *persona*" 此拉丁字原意係指演員所戴之面具，後指所扮演之角色，最後則衍生指人類在社會上所扮演之角色。「人類」與「人」因此變為二個有所區隔之概念。

「人類」乃相對於動物而言，其之所以有別於動物，乃因人類是人，具有人格。聖經說上帝依其形象創造人類，依此觀點在神學上所發展出之「人」，其概念在強調人類異於動物並非在物質層面，而係在精神與靈魂層面上；亦即，在於其對精神生活之理性主體地位之自我意識。基此精神上之主體性，進而強調人有能力基於理性之動機行事，而非完全受慾望所制約。換言之，人有能力決定自我行為之法則，因此人有足夠之自由或能力從事道德決定，並為此決定自我負責。在天主教前揭社會理論中乃因此強調，人係所有社會建制之主體、創造者及目標；社會理論之最高原則在於：支持與維護人類不受侵犯之人性尊嚴。

⁴² 詹鎮榮，前揭註文，頁 34。

⁴³ 張桐銳，前揭註文，頁 223。

⁴⁴ 詹鎮榮，補充性原則，月旦法學教室第 12 期，2003 年 10 月，頁 34。

⁴⁵ 張桐銳，補充性原則與社會政策，收於黃宗樂教授六秩祝賀—公法學篇（一），2002 年 5 月 1 版，學林出版，頁 224-227。

基於上述人格原則，所謂「有益幫助」乃指能促進人格自由發展之幫助；反之，凡影響或阻礙人格自由發展者，則屬有害者。換言之，提供幫助者不應剝奪受幫助者自我負責之機會，或減損其自我負責之能力，凡個人能自發自力完成之事，不應奪之而交由團體為之。最好之幫助乃係「幫助使其自助」(Hilfe zur Selbsthilfe)，而影響或阻礙自助者，不論其動機為何，均屬對個人之損害。補充性原則之基本出發點雖係個人之自我負責與自我實現，但天主教中「人」之概念尚強調與他人共同存在。「人」之概念並非指單純或單獨之個人，而係指具備社會關聯性之個人。教宗庇護十一世為避免現代化之結果，使得各社會團體消失而僅剩下個人與國家，乃在前揭通諭中提出補充性概念。在此歷史背景上，與其說補充性原則預設一個由各種團體構成而有上下階層性之社會結構，不如說其希望國家能扶助社會上之中介團體，使其擔負社會整合之功能。

三、補充性原則之概念

補充性原則之原始理念，在於建構不同社會層級間任務分配之基準，為個人與團體及不同層級團體間之權限分配原則。其揭示社會及國家應立於輔助與協助個人之地位，即使是歸屬於國家之任務，亦應儘可能優先交由較低層級之組織機構執行。個人或次級團體在整體社會與國家之結構中，具有行為優先權 (Handlungsvorrang)。

其概念內涵得從消極與積極之意義予以理解：消極意義方面，主要在體現其「權限防堵」(Kompetenzsperre) 功能，在個人或小單元對某事項之處理勝任有餘時，大單元、社會或國家即不再具有該事項之事務管轄權，而應容任個人或小團體有自負其責地處理與執行之空間；在積極意義方面，則強調較高層級團體或大單元之援助角色，當個人或小單元無力或無法勝任任務執行時，較高層級團體或大單元即不得消極不作為，而任由公益遭受侵害，此時其毋寧負有積極支援與協助之義務，必要時更應接手。⁴⁶亦即，補充性原則一方面限制國家剝奪個人或次級團體組織充分發揮之能力與自主性，另一方面則在要求國家補充滿足個人一般生活所必要之利益或活動。⁴⁷質言之，補充性原則之核心概念在於「有能者自為之，不足則補充之」。

四、適用前提

⁴⁶ 詹鎮榮，補充性原則，月旦法學教室第 12 期，2003 年 10 月，頁 34-35。

⁴⁷ 林子儀，國家從事公營事業之憲法基礎及界限，台灣大學法律學研究所碩士論文，72 年 7 月，頁 108。

補充性之概念奠基於二前提要件之上，一係補充性原則僅在有「層級劃分之社會結構」中始有適用，在無層級劃分之單一式與集中式之社會團體型態中，因不存在二相異主體間權限分配之問題，故亦無任務歸屬之先後及其協助與補充之問題。二為各不同層級團體間須有共同之任務範圍，即「權限競合」之存在，否則任務既無交集，即不存有管轄權限分配之可能。⁴⁸

五、補充性原則作為憲法原則之探討

（一）國家介入私活動領域之憲法界限

學者在探討補充性原則得否作為國家從事公營事業活動之界限時，雖就補充性原則得作為憲法原則之肯定理由為介紹，然其結論是「基於現代國家之積極主動之性格，如主張『補充原則』，徒使國家無行為能力，而有害於整體利益之謀求，同時吾人亦無法提出憲法中強有力的支持；並且人民自由活動之保護，尚有『法律保留原則』可為依憑」，故否定補充性原則在國家介入私活動領域時得成為其憲法界限之一；亦即，從我國現行憲法並不能導出補充性原則，故國家從事公營事業活動不受此原則之拘束。然而，立法者如以法律明文規定補充性原則時，國家從事公營事業自應受之拘束。⁴⁹

（二）補充性原則與社會政策

依國家職權理論之發展，其必以國家社會二元論為前提要件，亦即國家為保持、促進及防衛社會整體自由之組織，其行為須受補充性原則之限制，亦即公權力介入社會，單以公益之增進不足以為由，尚須受比例原則之拘束。⁵⁰國家任務係有限的，其行動須考量個體所具有之自主性及社會發展的固有動態性，此二者係不受國家管制的，國家須尊重某些社會功能之固有法則，這些功能包括宗教、藝術、科學等。⁵¹

然而論者有謂，一個抽象意涵之補充性原則，縱得經由憲法解釋方式推導之，惟其作用大約僅能對國家與社會間之關係指出一個方向

⁴⁸ 詹鎮榮，前揭註文，頁 34-35。

⁴⁹ 詳見：林子儀，前揭註文，頁 112-117。

⁵⁰ 葛克昌，國家與社會二元論及其憲法意義，收於氏著，國家學與國家法，元照出版，1996 年 4 月 1 版，頁 38-39。

⁵¹ 李君韜，社會法治國之統一性—威瑪共和背景下的 Hermann Heller 國家理論，台灣大學法律學研究所碩士論文，92 年 7 月，頁 154-155。

，而要指出此方向，在憲法解釋上直接去探究基本權保障之基本價值決定與社會國原則，則可能係一較適當之作法。如欲追求一個具體意涵之補充性原則，除非憲法有明文規定，否則僅藉由憲法解釋方式是不可能推導出來的，而具體內容之補充性原則，大概僅能由立法者於個別立法時加以規定。德國基本法雖有社會國原則之規定，然其實踐亦有賴立法者。⁵²

（三）地方自治領域－以歐洲地方自治憲章為例

世界上以多邊條約方式對地方自治加以保障者，首推「歐洲地方自治憲章（European Charter of Self-Government）」（全文詳見附錄一），而其亦就補充性原則加以援用。本憲章係於一九八五年經歐洲理事會（Council of Europe）委員會通過，並自一九八八年九月一日起生效，至一九九七年九月止，四十個歐洲理事會加盟國中，已有三十三個國家簽署，二十四國批准。⁵³

按歐洲地方自治憲章計有十八條，以人民主權及人權保障為出發點，其中第四條乃就地方自治之範圍（Scope of local self-government）為規定，而同條第三項則就「補充性原則」為如下之規範：「公共任務在選擇上，應被最接近人民之團體廣泛地加以執行。任務分配至另一團體應權衡任務之範圍與性質及效率與經濟之要求。」⁵⁴明定事務分配以下級地方自治團體為優先，凡下級團體能辦理者，中央及上級地方自治團體即不應干預之。本憲章並非僅係政治宣言而已，其實效性備受重視且不斷提昇，甚至一九八八年歐洲議會通過之「歐洲地域憲章」及一九九七年歐洲鄉鎮及地域常設會議大會提出之「歐洲地域自治憲章草案」，均以尊重及保護地方自治為前提，並強調補充性原則。⁵⁵

然而，歐洲地方自治憲章雖有前述補充性原則之規定，但並非每一締約國均須承諾遵守此項規定，蓋本憲章第十二條第一項規定：「每一締約國承諾考慮其本身受憲章第一部分至少二十項之拘束，在下

⁵² 張桐銳，補充性原則與社會政策，收於黃宗樂教授六秩祝賀－公法學篇（一），2002年5月1版，學林出版，頁252-253。

⁵³ 許志雄，地方自治的普遍化與國際化，收於氏著，憲法秩序之變動，2000年10月初版，元照出版，頁421-422。

⁵⁴ 原文為：Article 4 – Scope of local self-government

3. Public responsibilities shall generally be exercised, in preference, by those authorities which are closest to the citizen. Allocation of responsibility to another authority should weigh up the extent and nature of the task and requirements of efficiency and economy.

⁵⁵ 許志雄，地方自治的普遍化與國際化，收於氏著，憲法秩序之變動，2000年10月初版，元照出版，頁44-425。

列項中至少應選擇十項：第二條、第三條第一項及第二項、**第四條第一項、第二項及第四項**、第五條、第七條第一項、第八條第二項、第九條第一項、第二項及第三項、第十條第一項、第十一條。」⁵⁶因此，本憲章有關補充性原則規定得否在各締約國中落實，似非無疑。下文則就補充性原則在我國法制上，究竟其與地方自治之關聯性為何為探討。

貳、補充性原則在地方自治之援用

一、補充性原則有無憲法規範效力之檢討

補充性原則既係源於天主教之社會理論，則其在實證法層次面上，是否有規範依據而得成為法律原則，甚至是憲法原則而具有規範效力之作用，此有正反不同意見之爭。

（一）否定意見

持否定意見者，除認為補充性原則乃係源自於天主教教會，在非天主教國家中是否有其適用令人懷疑外，主要係認為補充性原則之概念內涵過於抽象，實流於空洞，無法滿足法律原則所要求之最低明確性程度，以致於在法學領域並無適用之可能性。⁵⁷

（二）肯定意見

肯定者認為補充性之概念雖屬抽象，但仍未喪失其具有實質內容之特性。申言之，補充性原則作為管轄權界限原則，在涉及憲法中國家與私人，以及國家內部不同層級政府間任務分配之問題時，可提供立法者決定之指標，並作為憲法解釋時之輔助方針與準則。德國基本法第二十八條第二項第一句即根據補充性原則而規定：「各鄉鎮在法定限度內自行負責處理地方團體一切事務之權利，應予保障。」使地方原則上享有地方事務之「全面管轄權」，邦與聯邦則僅享有補充性

⁵⁶ 原文為：Article 12 – Undertakings

1. Each Party undertakes to consider itself bound by at least twenty paragraphs of Part I of the Charter, at least ten of which shall be selected from among the following paragraphs: Article 2, Article 3, paragraphs 1 and 2, Article 4, paragraphs 1, 2 and 4, Article 5, Article 7, paragraph 1, Article 8, paragraph 2, Article 9, paragraphs 1, 2 and 3, Article 10, paragraph 1, Article 11.

⁵⁷ R. Herzog, Subsidiaritätsprinzip und Staatsverfassung, Der Staat 2 (1963), S. 399 (422).

之權限。⁵⁸

(三) 小結

按法律原則之特徵不如實定法意義下之條文規定，具有強烈且明確之拘束力與法效性，毋寧其作用在於作為一盡可能完善遵循之要求，並在條件可能之情形下，對相對人形成規範效力。是以內容抽象，並非排除一概念可作為法律原則之絕對基準，其重要之判準毋寧在於，吾人得否從該概念中得出一定之實質內涵。補充性原則正符合此等法律原則之要求，其提供憲法上國家權力與人民自由權行使間衝突時之問題解決引導途徑，而為有利於個人人格自我發展與自由權行使之自由主義命題。⁵⁹本文基本上同此看法，另須再加以說明者，在憲法上，不論係憲法原則或憲法條文規定，其具有高度抽象性本為其特徵，憲法居於法規體系之最高位階，其所規範者當屬最廣泛、最抽象之事物，而其具體化則留由位階較低之法規範為之，故執補充性原則過於抽象而不具明確性之說法，在論證補充性原則得否為地方自治之憲法基礎或依據時，顯無法成立。

再者，舉如概念內涵同屬高度抽象之平等原則為例，其「等則等之，不等則不等之」之概念內涵，亦有賴憲法解釋實務與學界理論之開創與努力，建構相關之審查模式與標準，方得使其概念較為具體，在司法審查上亦有操作之可能。然而，學說與實務似未曾以平等原則之概念內涵過於空洞，而否定其為憲法上之原則。或許有人會懷疑，此乃因憲法第七條規定早已提供平等原則為憲法原則之基礎，則吾人似應反思，憲法是否為補充性原則在地方自治上，提供其作為憲法原則之可能性？

二、民主原則之內涵

(一) 民主之意義

民主最簡明之定義即是：由人民治理的政府。⁶⁰民主作為政治概念，其隨歷史演進而有不同時代意義，故常以具時代性之內涵加以補充，惟不論其概念如何更迭，亦不改其本質內容。就傳統之民主理念而言，其指國民能自己決定國家之國體及政體，而國民自我統治之實

⁵⁸ 詹鎮榮，補充性原則，月旦法學教室第12期，2003年10月，頁35-37。

⁵⁹ 詹鎮榮，前揭註文，頁36。

⁶⁰ 吳庚，憲法的解釋與適用，93年6月3版，作者自刊，頁40。

踐，乃表現在國民自我決定權之行使上。⁶¹民主理念之原始構想即在使社會中各種思潮得以在國家領域中表現出來⁶²。

傳統上，民主所指涉者，乃「國家權力擁有者何人」之問題，而國家權力之擁有者係人民，並藉由憲法建立制度來實踐人民意志決定者，得將之視為民主國家。⁶³憲法第二條規定：「中華民國之主權屬於國民全體」，所謂「主權」，對內意義係指某一地域內對於個人至高獨立而永久之權威，用以描述一國政府與居住其內之人民的關係，而依其作用，復可區分為立法主權與政治主權。前者指創造政治義務（通常以法律形成呈現）加諸人民之權能；後者則為選舉之權能。又依憲法第六十二條規定：「立法院為國家最高立法機關，……代表人民行使立法權」，顯見我國國家權力之擁有者為國民全體，而國民保有政治主權，立法主權則託付予立法院等代議機關。⁶⁴

（二）民主原則之核心內涵

按憲法第一條所稱之民主，係指「自由民主」而言，而依此運作之憲法秩序，即為「自由民主憲政秩序」。⁶⁵根據德國聯邦憲法法院之詮釋，所謂自由民主基本秩序乃係民主制度及法治國家發展過程中所逐漸形成之核心理念，其謂：

「自由民主基本秩序，乃是基於人民的自我決定，依照多數決原理，在自由平等的程序中，訂定法律，形成一種法治統治的基本秩序，以排除任何型態的暴力及恣意統治。此一基本秩序至少應包含以下之要素：尊重並保護憲法所揭示之基本權利，特別是生存及人格自由發展之權利、國民主權、權力分立、責任政治、依法行政原則、司法獨立原則、多黨政治體系、政黨平等原則、特別是保障反對黨參與政治意思形成之權利等。」

以上臚列之基本原則，吾人得將權力分立、依法行政、司法獨立及人民基本權利保障等，歸類為「法治國原則」，而將國民主權、責

⁶¹ 陳慈陽，憲法學，2004年1月初版，作者自刊，頁152。

⁶² 李建良，民主政治的建構基礎及其難題—以「多元主義」理論為主軸，收於氏著，憲法理論與實踐（一），2003年2月2版，學林出版，頁30。

⁶³ 法治斌、董保城，憲法新論，2004年10月2版，作者自刊，頁11；陳新民，中華民國憲法釋論，90年1月修訂4版，作者自刊，頁62。

⁶⁴ 湯德宗，論直接民主的制度設計—行政院版「創制複決法」草案評析，收於當代公法新論（上）—翁岳生教授七秩誕辰祝壽論文集，2002年7月初版，元照出版，頁473。

⁶⁵ 法治斌、董保城，前揭註文，頁11。

任政治、多黨政治、政黨平等等，歸類為「民主原則」⁶⁶。按德國基本法在戰後以前述自由民主基本秩序為核心，所建構之防衛性民主與價值拘束民主，主要乃在對傳統民主理念之反思，因而發展出以價值為取向之民主制度。⁶⁷

在我國，大法官釋字第四九九號解釋文亦指明，憲法條文中具有本質之重要性而為規範秩序存立之基礎者，如第一條所樹立之民主共和國原則、第二條國民主權原則、第二章保障人民權利、以及有關權力分立與制衡之原則，其所形成之自由民主憲政秩序，乃現行憲法賴以存立之基礎，凡憲法設置之機關均有遵守之義務。據此可知，我國對民主之理念亦同德國採防衛性民主，並受一定價值所拘束。

我國學者亦認為，自由民主憲政秩序除積極作為我國憲法基本價值秩序之內涵外，亦為闡明現代民主國家中，以人之基本價值為中心之民主原則最重要之標準。所謂以人性尊嚴及個人基本價值為中心的自由民主憲政秩序，係指理性的國家基本秩序，其以客觀正確性為指向之人的生命共同體，而表現出一種具有理性之民主。因此，自由民主憲政秩序係表現一種具有價值判斷，並與人之道德、倫理及尊嚴相結合而不可分離之單一體。此即現代民主國家中，以人之基本價值為中心之民主原則核心內涵所在，此所謂人之基本價值，乃指個人具有超實證法價值性格之基本權。⁶⁸憲法上人性觀，係指平等、自由之個人，在人格自由發展下，自行決定其生活方式、未來規劃及其行為。⁶⁹

按給付國家，國家職權雖較自由法治國擴張，除原有之消極保障個人自由，主要係協助個人對自由之實現。給付國家之給付行政，乃在促成基本權之充分實現，亦即由憲法上抽象自由狀態，達到具體社會生活，能以公權力協助個人自由實現。個人人格發展之可能性，首先須觸及實現個人自由不可讓與之社會條件。自由實現之條件，在於先擁有實體及精神上必要物資，作為自我決定前提。給付國原則，在於確保藉由必要物資條件前提，來達成個人自由之社會發展機會。大法官釋字第四八五號解釋理由書即在闡明此種意旨：「憲法係以促進民生福祉為一項基本原則，…本此項原則國家應提供各種給付，以保障人民得維持合乎人性尊嚴之基本生活需求，扶助並照顧經濟上弱勢

⁶⁶ BVerfGE2,1.

⁶⁷ 詳細討論請參：李建良，民主政治的建構基礎及其難題—以「多元主義」理論為主軸，收於氏著，憲法理論與實踐（一），2003年2月2版，學林出版，頁28以下。

⁶⁸ 陳慈陽，憲法學，2004年1月初版，作者自刊，頁155-156。

⁶⁹ A. Bleckmann, Staatsrecht III, 3Aufl. 1989. S. 451.

之人民，推行社會安全等民生福利措施。」

民主原則乃建立在個人之自主決定權上，而自主決定權之實踐，除傳統上所仰賴之國會外，亦得經由國家或社會等各種團體，在多元管道中加以實踐。⁷⁰然而，以人性尊嚴與個人價值為中心之民主原則核心內涵，其雖要求國家提供多元管道俾使人民能實踐其自主決定權，但卻很難直接推導出國家所提供之多元管道，須具有上下層次之建構與上位補充之內涵，故此須援引前述之補充性原則為其補充之。

（三）補充性原則對民主原則核心內涵之補充

我國學者在討論憲法關於中央與地方權限劃分時，有認為民主原則為憲法依據之一，而民主原則在我國憲法秩序中之內涵，基本上有二大類型，一為憲法本文中對民主原則之基本描述，乃係傳統具形式與程序之內容，即傳統之民主理念；二為自由民主憲政秩序下以人性尊嚴與人之價值為中心之民主原則。前者乃基於傳統民主乃係由下而上之國民自我統治，而使國民擁有自我決定權，藉此參與、影響並監督所有國家政治意志與決定之形成過程。按此，當然應由國民基於憲法與法律規定，對於最接近自己之地方事務有自我形成與決定之權。此乃憲法保障地方自治之民主正當性來源，亦係為地方自治被視為民主原則而作為憲法核心領域不可或缺之部分。

後者則在說明，國民自我統治權與自我決定權之行使，以及對國家政治意志形成過程之參與、監督與影響，其須以國民作為國家主權者之個人基本價值與基本尊嚴之存在為前提，此乃民主思維邏輯上所必然之命題。同時，亦唯有國民自我價值與尊嚴之存在受到保障，方得永續確保國民作為國家主權者之地位。因此，地方自治乃國民作為國家主權者另一具體表現之內涵。⁷¹

在今日自由民主社會法治國之憲法價值秩序下，地方自治乃基於國民主權原則所具有之「人民有對於自己最為接近之地方事務基於憲法規定自我決定與形成之權限」，此與憲法核心原則之國民主權具有等價之涵義。基此，自治行政（*Kommunale Selbstverwaltung*）亦被視為一種民眾參與與自己密切關聯性之公共事務之形式，且為民主原則之具體化。而相關者參與原則則被視為自治行政之基礎與前提。地

⁷⁰ 陳慈陽，前揭註文，頁 160。

⁷¹ 陳慈陽，從我國憲法規範與憲政現實評省縣自治法與直轄市自治法，收於氏著，憲法規範性與憲政現實性，1997 年 9 月初版，翰蘆出版，頁 330-331。

方自治之本質乃來自於自由民主憲政秩序下之價值決定，其形式與內容均應依此憲法價值之內容來確定。⁷²

按現代憲政國家不以傳統民主多數決之形式意義為滿足，而進一步要求「以人性尊嚴與個人基本價值為中心」之實質憲政國家。以民主原則而言，由人性尊嚴與個人價值為中心之民主理念，要求愈與人民鄰近之事務，應儘可能由個人自我決定與實現。凡個人能自發自力完成者，不應加以剝奪而交由團體為之，此種社會法治國之「補充性原則」乃在維護人性尊嚴，促成人格之自由發展。國家提供之各種給付，目的均在協助個人之自我發展，凡個人能自我實現之處，即國家干預停止之所。⁷³

由於公權力行使在補充性原則下，方得取得其實質民主正當性，故由國家補充性原則所衍生之地方自治理念乃指，在以人性尊嚴與個人基本價值為中心之民主原則下⁷⁴，其要求越與人民鄰近之公共事務而須由政府為之者，應儘可能由地方自治團體為之，而此等事物亦應儘可能保障住民之參與決定，中央政府僅具有最後之補充性義務，例如兒童教育在家庭無法實現時，始由縣為之，縣不能為之時由省為之，省不能為者，始由中央介入照顧，此亦有稱之為「就近原則」⁷⁵、地方優先之權限「上昇分配」方式⁷⁶或由下而上之補充關係⁷⁷。

三、民主原則提供補充性原則之世俗化

補充性原則被質疑其得否作為憲法或法律上之原則，主要理由之一在於其為天主教教會所提出，對於其他非天主教國家而言，此原則得否在規範層次面被援用、落實，實非無疑問。就此而論，本文認為如單一一就補充性原則為探討，此懷疑並非無理由，蓋神學所導出之補充性原則

⁷² 陳慈陽，從我國憲法規範與憲政現實評省縣自治法與直轄市自治法，收於氏著，憲法規範性與憲政現實性，1997年9月初版，翰蘆出版，頁345-346。

⁷³ 葛克昌，地方課稅權與財政民主，收於氏著，行政程序與納稅人基本權，翰蘆出版，2002年10月初版，頁168-169。

⁷⁴ 葛克昌，地方稅法通則與地方自治－地方稅法通則草案，收於地方自治法學論輯（下），臺北市政府法規委員會編印，88年6月，頁429。

⁷⁵ Fleiner-Gerster, Allgemeine Staatslehre, 2Aufl. 1995. S.455.；葛克昌，給付國家之公權力行使及其界限，收於現代國家與憲法－李鴻禧教授六秩華誕祝賀論文集，1997年3月初版，月旦出版，頁1344-1345。

⁷⁶ 許志雄，地方自治權的基本課題，收於氏著，憲法秩序之變動，2000年10月初版，元照出版，頁409；蔡茂寅，地方自治之基礎理論，收於氏著，地方自治之理論與地方制度法，學林出版，2003年2月1版，頁31。

⁷⁷ 簡玉聰，分權時代地方財政均衡法制改革之理論－以地方財政權保障為中心，收於公法學與政治理論－吳庚大法官榮退論文集，2004年10月初版，元照出版，頁459。

及其立論前提—人性尊嚴，純就信仰而言，並非全人類均信仰天主教或基督教，所以神賦予人之人性尊嚴與個人價值，及據此衍生之補充性原則，在非天主教或基督教世界中，其立論基礎根本不存在。然而如上述之討論，其實民主原則在以人性尊嚴與個人價值為中心之核心內涵發展中，早已將天主教之補充性原則「去神性化」⁷⁸，而將其核心概念融入民主原則之世俗化討論中，並藉由補充性原則建構民主原則核心內涵中具有上下層次之多元管道與上位補充之概念⁷⁹。

參、均權制度與補充性原則

一、對均權制度之批評

依憲法前言所載，本憲法係依中山先生遺教所制定，而中山先生認為，權力歸給中央易造成集權專制，若全交由地方則易形成國家分裂，故其主張均權制度，不把所有事務全歸中央或地方，而憲法第一一一條即本斯旨而設。然我國論者多認為均權制度僅係當時政局的一種妥協，其雖有一定之指標作用，但事務劃歸中央或地方，本有因時因地之不同，何者有因地制宜之性質，何者有全國一致之性質，難以判斷之時大有所在。故均權制度與其說係事務劃分之標準，毋寧說其僅係一種現象之描述，其不足以作為區別地方自治事務與中央事務之標準。⁸⁰再者，就憲法第一一〇條規定而言，論者亦有認為充其量其僅為縣「自治事項」之根據，惟從其所列舉之事項皆冠以「縣」，具體內容並不明確，於縣自治事項之認定基準上並無意義。⁸¹

二、均權制度具有補充性概念

按補充性原則要求越與人民鄰近之公共事務，其如須由政府為之者，則應儘可能由地方自治團體為之，而此等事物亦應儘可能保障住民之

⁷⁸ 人性尊嚴與價值由基督教提出後，此神性化之立論基礎亦遭質疑，然經嗣後世俗化後，乃轉變為客觀之自然法則，詳參陳慈陽，憲法學，2004年1月初版，作者自刊，頁474。

⁷⁹ 至補充性原則在地方自治之適用有無其憲法界限，許宗力氏於專書中曾謂：「法治國所要求之立規範者（Normgeber）與受規範者（Normadressat）間應保持一定距離，以求立法客觀性，避免循私或引起直接而激烈之衝突，故限制國家之下所有自治體之立法權行使，僅在有「距離較遠」之國家法律授權下，始准其以自治規章限制人民之自由與權利。」（地方立法權相關問題之研究，收於氏著，憲法與法治國行政，1999年3月初版，元照出版，頁304）

⁸⁰ 李惠宗，憲法要義，2001年8月初版，元照出版，頁615-616；陳慈陽，中央與地方權限劃分問題之研究，收於氏著，憲法規範性與憲政現實性，1997年9月初版，翰蘆出版，頁255、278以下；黃錦堂，地方制度法基本問題之研究，2000年8月初版，作者自刊，頁32。

⁸¹ 蔡秀卿，環境、衛生行政法規上權限劃分之現狀與問題點—以廢棄物清辦法規為例，收於地方自治法2001，臺北市政府法規委員會編印，90年10月，頁261。

參與決定，中央政府僅具有最後之補充性義務。依此意旨，對應憲法上均權制度之精神與規定，對於有因地制宜性質之事務，係將該權限劃歸由該地自治團體自行爲之，而有全國一致性之事務，衡諸常理，地方自治團體通常沒有規劃與辦理之能力，故將之歸諸中央行使之。均權制度之規定與補充性原則之提出，或有時空上之差異，不應逕自指稱我國均權制度即爲補充性原則。然就論者所議之均權制度過於空洞及難以判斷等問題⁸²，似可藉由補充性之理念提供一相較之下，或許較爲明確之判斷標準。

此亦有學者認爲，關於憲法第十章中央與地方分權與均權規定之運用，不應再根據事權本身純屬中央或地方加以討論，而應從事權劃分程序方面研究，從現代國家之經濟社會功能，所開展形成之政府事權善加調整與配合⁸³。至於憲法第一〇七條至第一一〇條等規定，如相對照之下，吾人亦可發現中央、省、縣之間，就同一事務亦有權限重疊之現像，如第一〇七條第五款空、道、鐵、航等交通規定與第一〇九條第一項第一款、第一一〇條第一項第一款之「省、縣」交通規定；或第一〇八條第一項第十七款警察制度與第一〇九條第一項第十款、第一一〇條第一項第九款之「省、縣」警政（衛）之實施規定等，就此等事務之劃分爲判斷時，似可參考補充性原則爲其審查標準，蓋此類自治事項既已冠上「省、縣」之字，此正足以顯示此類自治事項之「地域性」⁸⁴，理論上不會有衝突情形，而應係由該地之自治團體自治自理之。

肆、地方自治保障之憲法基礎爲民主原則

一、傳統之民主理念－住民自治

傳統之民主理念，如以住民自治之概念表述，其指地方自治團體內之住民，得透過直接選舉產生自治團體之首長及議員，對於其內部運作、管理與監督，均應基於地方住民之意思來爲之，甚而地方住民對於地方自治事項，享有依法行使創制複決之權。⁸⁵

⁸² 如蔡茂寅，中央與地方權限劃分問題之研究，收於氏著，地方自治之理論與地方制度法，2003年2月初版，學林出版，頁109。

⁸³ 董保城，教育事項中央與地方權限之劃分與分工，收於地方自治法 2001，臺北市政府法規委員會編印，90年10月，頁237-238。

⁸⁴ 羅秉成，從地方自治事項與委辦事項之區分論地方自治之保障，台灣大學法律研究所碩士論文，83年5月，頁81。

⁸⁵ 蔡茂寅，主權與地方自治，收於氏著，地方自治之理論與地方制度法，2003年2月初版，學林出版，頁15-16；法治斌、董保城，憲法新論，2004年10月2版，作者自刊，頁424。

二、民主原則之核心內涵－團體自治

民主原則之核心內涵如以團體自治表示，則係指地方自治團體對外自主性應予保障，國家對地方自治團體之自治權不得任意加以侵害或剝奪。地方自治團體就自治事項所作成之決定，除有違反中央法律而得受適法性監督外，中央不得限制或剝奪地方之最終決定，倘中央違法干預之，地方自治團體作為一自治法人，對於其自主權受到侵害，自得依訴願法第一條第二項規定提起救濟。住民自治須以團體自治為前提。⁸⁶

三、小結

按國家係為人民而存在，而非人民為國家而存在，國家任何制度之建置，其最終目的均在保護人民，協助人民自我決定與實現，並藉由基本權利之承認與保障等機制，避免人民受國家等公權力之侵害。人性尊嚴與個人價值非但為個別基本權利存在之前提與核心⁸⁷，亦同屬民主原則之核心內涵。我國地方自治之憲法基礎，即在於憲法上人性尊嚴與個人基本價值為中心之民主原則，而此民主原則亦寓含國家或其他地方自治團體，對於愈接近人民之事務，則愈需要由人民自主參與與自我決定。

或有論者懷疑若干成功實施民主之國家，其並未賦予地方自治團體充分之自治，故地方自治以當前之經驗衡量，僅只是民主政治之充分條件，而非必要條件。⁸⁸然此論調在人民對於民主，已有普遍認知及深厚素養之國家才有可能成立，憲法之所以設立層層制度與機制，其目的即在確保人權保障之落實，民主亦是如此。人民不可能期待國家當政者主動對人民釋出善意，缺乏憲法保障之民主，其淪為畫餅之可能性極高，因而在大部分之國家，至少在我國，藉由種種制度之建置，以確保民主之實踐即有其必要，而地方自治即是適例之一⁸⁹。因此，我國憲法保障地方自治，乃係以由傳統民主理念與融合補充性原則之民主核心內涵所建構之民主原則為其憲法基礎。

⁸⁶ 蔡茂寅，主權與地方自治，收於前揭文，頁 16-17；法治斌、董保城，前揭註文，頁 424。

⁸⁷ 陳慈陽，憲法學，2004 年 1 月初版，作者自刊，頁 478。

⁸⁸ 吳庚，憲法的解釋與適用，93 年 6 月 3 版，作者自刊，頁 46。

⁸⁹ 李惠宗氏即認為地方自治具有三項民主功能：一、住民主體性的確保；二、反映地域民情需要；三、民主政治的基礎。氏著，憲法要義，2001 年 8 月初版，元照出版，頁 606-607。認為地方自治為民主主義之核心手段者，其由請參蔡秀卿，憲法保障地方自治之意義，收於蘇永欽主編，地方自治－落實人民主權的第一步，2002 年 11 月，新台灣人文教基金會出版，頁 4 以下。

第四節 垂直權力分立原則作為地方自治保障 之憲法基礎

壹、垂直權力分立理念之源起

聯邦國原則（Das Bundesstaatsprinzip）本為聯邦國家之憲法基本原則，如德國基本法第二十條之規定，其目的在規範各邦與聯邦間之主權對立關係。憲法本文中關於中央與省縣之關係，不論論者如何批評解釋，其原則上仍難以脫離聯邦國體制之模式。然其雖有採用聯邦國體制之傾向，卻始終未如前述德國基本法般予以明確指出，因此，傳統聯邦國原則得否在我國地方自治之保障上直接適用，似非無疑。⁹⁰

然隨時代之演變，德國國家結構在二次大戰後，因人民需求與科技之發展日漸複雜與精細，社會亦因而形成一股多元且不同力量相互競爭與表現之空間，進而造成「主權」所受重視者，非在其作為國家之特徵，而係作為國家權力行使之特徵。主權論證在此之難題，亦從聯邦或邦具有何種國家特性之討論，轉為國家權力行使分配問題之研究。另一方面，隨著民主化之要求，喚起人民有權參與與自己密切關聯地方事物之認識。依此，德國學者 Hesse 在一九六二年提出聯邦與邦間之關係，應走出聯邦國之窠臼，並賦予聯邦國原則新的內涵；亦即，以垂直權力分立與民主原則之要求，以達成在法秩序下之新時代任務。聯邦國原則在民主立憲國家中之意義，應轉變為一種垂直式與水平式之權力分配綜合體。⁹¹依此，聯邦國原則之現代意義，乃在於使民主原則下所要求之由下而上之民主決定程序更加具體，故其已非聯邦國家所獨有之憲法基本原則，任何民主國家均得適用此憲法原則。⁹²

依傳統權力分立理論，其將原集中於專制君主之國家權力，使之分離而獨立，並透過相互抑制之手段而達均衡之效果。惟此種傳統水平式之分立，並無法阻止中央集權，地方受到壓抑之結果發生，且水平權力分立機

⁹⁰ 陳慈陽，從我國實證憲法論中央與地方財政權之劃分，收於氏著，憲法規範性與憲政現實性，1997年9月初版，翰蘆出版，頁299。

⁹¹ 陳慈陽，憲法學，2004年1月初版，作者自刊，頁200-201。

⁹² 陳慈陽，從我國實證憲法論中央與地方財政權之劃分，收於氏著，憲法規範性與憲政現實性，1997年9月初版，翰蘆出版，頁298。

構相互之制衡關係，由於人民主權之興起與議會內閣制之採行，本就淡化不少，加以政黨政治之盛行，使之更加徒具形骸。因而在多元主義之驅使下，乃有不少學者嘗試建構多元之權力分立論，而導入垂直權力分立模式即有必要，近代意義之地方自治即屬此種背景下之產物。⁹³

前述傳統國家型態分類對地方自治保障之別，在今日聯邦國所強調者仍係單一國家之任務分配與權力制衡之下，其對地方自治保障之效力實已無甚差異。蓋聯邦國家聯邦與邦之權限分配所產生之制衡關係，在現代已非聯邦國家之專利，而係單一國家今日所強調之垂直式權力分立與制衡。申言之，聯邦國對邦之權限乃採憲法直接保障方式，以避免聯邦國本質因邦權限被聯邦剝奪而空洞化，而傳統單一國之地方權限因具有中央賦予之性質，故法律得以隨時收回，然今日無論係單一國或聯邦國，因傳統水平式權力分立出現漏洞，故發展出垂直式權力分立與制衡以補此缺陷。依此，無論係單一國或聯邦國，其中央與地方權限分配，均係基於現代憲法權力分立原則之要求所為之，故此權限分配咸具憲法直接效力，傳統單一國所謂地方權限衍生性與低位階性之問題，應已不復存矣。⁹⁴

貳、傳統權力分立與制衡之修正

一、權力分立至權限分配

憲法為顧及國家權力行使有可能對人民基本權造成侵害，故在國家組織設計時均採權力分立原則，然在時空轉變中，警察國家轉型為給付國家，加以政黨政治之興起，傳統權力分立乃漸採「職權分配原則」，而為避免政黨政治之運作而對權力分立產生弱化之作用，乃因而有垂直權力分立與制衡之生，已如前述。垂直權力分立之主要功能，亦在保障人民自由權利之行使不受侵害，其要求國家統治權共享與制衡之可能性必須維持，中央與地方間必須維持其對等性與平等性，任何一方不得淪為他方之附庸，一方侵犯他方權力行使時，國家須提供司法救濟之可能。⁹⁵

二、權力制衡至協力合作

⁹³ 蔡茂寅，地方自治之基礎理論，收於氏著，地方自治之理論與地方制度法，2003年2月初版，學林出版，頁4-5；許志雄，權力分立之理論與現實，收於氏著，憲法之基礎理論，1992年10月初版，稻禾出版，頁188以下。

⁹⁴ 陳慈陽，憲法學，2004年1月初版，作者自刊，頁637。

⁹⁵ 陳慈陽，從我國憲法規範與憲政現實評省縣自治法與直轄市自治法，收於氏著，憲法規範性與憲政現實性，1997年9月初版，翰蘆出版，頁331-333。

從憲法保障地方自治之意義而言，中央與地方權限關係採所謂之垂直權力分立，此與傳統水平權力分立之制衡作用不同，在中央的權力分立係以制衡為目的，而地方自治之權力垂直分立則旨在合作。⁹⁶中央與地方及地方間之關係應屬地位平等，而非傳統上下、主從、優劣或隸屬之關係，至此對等關係應如何建立，此可從二對向關係加以討論，即中央對地方，與地方對中央。

（一）中央對地方權限行使之介入

在中央對地方之關係即反映在中央各種形式之介入，即中央各種監督與非監督手段之干預。從前述補充性原則之內涵可知，其消極意義方面，主要在體現其權限防堵之功能，在地方自治團體對某事項之處理勝任有餘時，國家即不再具有該事項之管轄權，而應容任地方自治團體有自負其責地處理與執行之空間，在此空間內，國家欲以任何形式之介入，尚須遵守憲法相關原則，如比例原則。

（二）地方對中央權限行使之參與與請求

1、地方參與作用

在地方對中央之關係，則主要在地方自治團體之「國政參與」，指中央在行政或立法過程中，地方應有意見表達與參與溝通之權利。⁹⁷在傳統聯邦國中，邦對於聯邦之制衡，主要係透過二院制的國會制度，即各邦代表組成參議院，而眾議院則由真正之民選代表所組成。透過二院制議會之機制，以使聯邦制度下，各邦權力不致於受到聯邦之侵犯，邦與國家間得以維持一種制衡之關係，故某些立法由眾議院通過後，須再經參議院之同意始生效力，此如德國基本法第七十七條規定。而基本法第八十條、第一一九條及第一三二條亦規定某些法規命令須經參議院之同意，部分行政規則亦是如此。然而，此種制衡關係在現代地方自治以地方自治體為「國政參與主體」之意義下，並未以地方層級之自治體作為國政參與主體加以考慮。如要落實此種觀念，則涉及地方自治體之法律制度形成、變更、廢止，或其他影響地方自治體之施政時，均須有地方自治體之參與或同意始可；倘無地方自治團體之參與或同意，國家亦不得作成有效之決定。⁹⁸

⁹⁶ 李惠宗，憲法要義，2001年8月初版，元照出版，頁62、607、611。

⁹⁷ 蔡秀卿，憲法保障地方自治之意義，收於蘇永欽主編，地方自治－落實人民主權的第一步，2002年11月，新台灣人文教基金會出版，頁27-28。

⁹⁸ 李惠宗，憲法要義，2001年8月初版，元照出版，頁614-615。

此類如釋字第五五〇號解釋文所稱：「法律之實施須由地方負擔經費者，如本案所涉全民健康保險法第二十七條第一款第一、二目及第二、三、五款關於保險費補助比例之規定，於制定過程中應予地方政府充分之參與。行政主管機關草擬此類法律，應與地方政府協商，以避免有片面決策可能造成之不合理情形，並就法案實施所需財源事前妥為規劃；立法機關於修訂相關法律時，應予地方政府人員列席此類立法程序表示意見之機會。」

2、地方請求作用

從前述補充性原則之內涵可知，其積極意義在強調國家之援助角色，當地方自治團體無力或無法勝任任務執行時，國家經地方之請求，即不得消極不作為，而任由公益遭受侵害，此時其負有積極支援與協助之義務，必要時更應接手。地方自治團體並非係與國家立場相反之主體，亦非係與國家構成相反之命題，毋寧二者皆係屬同一民主秩序之外部形式，而且二者不應有任何重大政治上差異；亦即，中央與地方並非對立，而係相互補充的。⁹⁹

參、地方自治保障之憲法基礎為垂直權力分立原則

垂直權力分立原則係在民主立憲國家中，確保主權者自由權利與地位之憲法基本價值決定，其首要在使民主原則具體化之要求得以實現，亦即人民能對自我與自己密切關聯性事務有形成與決定之權，另一方面，此自我決定權之實現，須在憲法規範秩序下進行，亦即以法治國原則來達成權力之制衡與其憲法任務之履行。¹⁰⁰垂直權力分立與制衡主要在說明，憲法規定中央與地方之權力行使，除具有權限劃分功能外，另具有不同於傳統水平權力分立之制衡作用，而此作用在我國實證法上，則表現於憲法第十章與增修條文第九條第一項第三款至第五款之規定。

惟地方自治所建構之垂直分權體制，其究屬「行政權」之分權，抑或「立法權」之分權，有學者認為與其對地方自治本質之認知而有所差異。¹⁰¹本文認為，此如依德國基本法第二十八條第二項規定與彼邦鄉鎮規模甚小

⁹⁹ 羅秉成，從地方自治事項與委辦事項之區分論地方自治之保障，台灣大學法律研究所碩士論文，83年5月，頁23；董保城，教育事項中央與地方權限之劃分與分工，收於地方自治法2001，臺北市政府法規委員會編印，90年10月，頁242。

¹⁰⁰ 陳慈陽，憲法學，2004年1月初版，作者自刊，頁201-202。

¹⁰¹ 李建良，論地方自治與財政憲法，收於氏著，憲法理論與實踐（三），2004年7月初版，學林出版，頁355註12。

之現狀，或可謂有此結論，然就前揭憲法第十章等相關規定可知，我國地方自治所建構之垂直分權，應及於立法權之分權，此似無庸爭論。

地方自治團體與國家分享統治權，下設有立法機關與行政機關，具有權力分立之「制衡」機制，故此等機關自得行使屬於統治權核心內容之立法權與行政權，地方自治乃垂直權力分立制衡機制之樞紐所在，並受到憲法明文保障。¹⁰²地方自治具有抑制國家權力膨脹及濫用之功能，得與傳統權力分立產生互補作用，故而，地方自治保障之另一憲法基礎應係垂直權力分立原則。

第五節 制度性保障作為地方自治保障之憲法

基礎？

壹、制度性保障理論之源起

制度性保障（institutionelle Garantien）理論乃德國威瑪憲法時期之學者 Carl Schmitt 予以體系化後提出¹⁰³。當時盛行之憲法學說認為，威瑪憲法基本權利之規定，對於立法機關並無拘束力，因此基本權利隨時有可能被立法者透過法律加以架空，而當時地方自治規定在威瑪憲法基本權利編中，其第一二七條規定：「鄉鎮及鄉鎮聯合於法律之範圍內享有自治權。」故 Schmitt 提出制度性保障之理論，強調經由憲法規定所保護之特定制度，立法者不得以單純法律予以廢除，並將憲法保障之制度與基本權利予以區隔，刻意凸顯制度性保障與基本權之異質性，避免諸如地方自治、學術自由、婚姻等制度被歸類為基本權之範疇，而在當時「立法機關不受基本權利拘束」之思潮下，其內涵有被立法者架空之可能。

至憲法所保障之制度為何，依 Schmitt 在一九二八年所言，地方自治即是其一。地方自治視為憲法所保障之制度，藉由憲法位階之保障，以避免國家利用法律來侵害地方自治之核心要素，甚至廢除地方自治。又制度性

¹⁰² 蔡茂寅，地方立法權之研究，收於氏著，地方自治之理論與地方制度法，2003年2月初版，學林出版，頁166。

¹⁰³ 此非 Schmitt 之創見，其貢獻在於凸顯地方自治等制度之保障，並置於制度性保障之學術語彙下，李建良，「制度性保障」理論探源，收於公法學與政治理論－吳庚大法官榮退論文集，2004年10月初版，元照出版，頁256。

保障係以特定制度為前提，其亦係一種現狀與現存法律狀態之保障¹⁰⁴，然而學者亦有認為制度性保障不以現狀保障為滿足，其與時俱進，隨時間推移，往昔之合憲不意謂今日之合憲。¹⁰⁵目前德國聯邦憲法法院及學界通說對於地方自治即採取制度性保障理論，而日本學者主張此說者，亦為數可觀。¹⁰⁶

貳、制度性保障之內涵

制度性保障本身恒屬被限定之物，旨在履行特定任務與目的，然其任務細節未完全具體化，而帶有一定程度之「作用範圍概括性」。制度可被賦予權利主體之性質，並於憲法上確保其主觀權利，例如鄉鎮所享有之所謂基本權利，但此基本權利僅係憲法法律規定之權利，並非市民法治國家意義下之真正基本權利。¹⁰⁷至制度性保障之具體內涵，我國學者有從三個面向加以論述¹⁰⁸：

一、法律主體保障（Rechtssubjektsgarantie）

目前我國憲法明文保障地方自治團體之法律主體性者，包括縣（市）與直轄市，此等法律主體不容國家立法者予以廢除。至鄉鎮市之地方自治地位，則源於法律所賦予，故國家藉由修法程序即得加以廢除。此法律主體保障之對象乃係直轄市與縣（市）此一「制度」，至於個別直轄市或縣（市）之存在，則非在保障射程內，然國家要裁併某一個別之地方自治團體，其仍應受有一定之限制，如給與所涉地方自治團體充分陳述意見之機會等。

法律主體保障之性質並非屬基本權之保障，此從憲法將地方自治與基本權條款分章規定之體例即可得知¹⁰⁹。另地方自治團體所享有之制度性保障，其性質乃係「權限法之制度性保障（kompetenzrechtlichen Institutionsgarantie）」，而與大學享有之「組織法之制度性保障（

¹⁰⁴ 李建良，「制度性保障」理論探源，收於公法學與政治理論－吳庚大法官榮退論文集，2004年10月初版，元照出版，頁240。

¹⁰⁵ 吳庚，憲法的解釋與適用，93年6月3版，作者自刊，頁124。

¹⁰⁶ 李建良，「制度性保障」理論探源，收於前揭註文，頁225、227、233、235、251；法治斌、董保城，憲法新論，2004年10月2版，作者自刊，頁428-429；黃錦堂，地方制度法基本問題之研究，2000年8月初版，作者自刊，頁16。關於日本學界對制度性保障之批判，陳春生，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），89年8月初版，頁309-311。

¹⁰⁷ 李建良，「制度性保障」理論探源，收於前揭註文，頁228-230。

¹⁰⁸ 法治斌、董保城，前揭註文，頁430-435；黃錦堂，前揭註文，頁16-20。

¹⁰⁹ 許宗力，基本權程序保障功能的最新發展，月旦法學雜誌第54期，1999年11月，頁156。

organisationsrechtlichen Institutionsgarantie)」不同¹¹⁰。申言之，憲法對地方自治團體之制度性保障，乃在保障直轄市與縣（市）此一制度存在於國家結構中，而與國家作垂直式之權限分配，此與基本權利之問題無涉，故與大學享有學術自由之制度性基本權利不可相提並論¹¹¹。

二、法律制度保障（Rechtsinstitutionsgarantie）

法律制度保障係將地方自治視為憲法上之制度而加以保障，保障對象係指地方自治之制度。申言之，其係指在地方自治團體之任務領域內，一切事務原則上均由地方自治團體依其權限，自我負責地加以處理。惟何謂地方自治團體之任務領域，此空泛之領域概念，憲法無法逐一明確且直接予以列舉保障，而須委由國家法律進一步型塑地方自治之具體內容，立法者於此乃享有廣泛之形成權。然而，其形成權之行使仍不得侵害地方自治之核心領域（Kernbereich），而導致地方自治之內涵有徹底被掏空之虞。大法官釋字第五五〇號解釋理由書亦表示，「所謂核心領域之侵害，指不得侵害地方自治團體自主權之本質內容，致地方自治團體之制度保障虛有化」。

三、主觀法律地位保障（Subjektive Rechtsstellungsgarantie）

此係指國家對前述法律主體保障或法律制度保障構成侵害時，地方自治團體得因此享有提起司法救濟之主觀法律地位¹¹²。

參、制度性保障之難題

制度性保障依論者所分析，其有二個最主要之缺失¹¹³：

一、無法阻止藉由修憲來廢止地方自治

地方自治既因憲法規定而受保障，則透過修憲程序剝奪地方自治權

¹¹⁰ Herbert Bethge, Die Grundrechtsberechtigung juristischer Personen nach Art. 19 Abs. 3 Grundgesetz, 1985, 1. Aufl. S. 88.

¹¹¹ 吳煜宗氏則認為釋字第 550 號解釋已正式肯認地方自治為制度性保障之基本權，氏著，制度性保障，月旦法學教室第 10 期，2003 年 8 月，頁 38。

¹¹² 李震山氏基此而認為，地方政府得為自治權或主張基本權利制度性保障之基本權利主體，氏著，論憲法意義下之「集體權」，收於公法學與政治理論－吳庚大法官榮退論文集，2004 年 10 月初版，元照出版，頁 170。此似有誤解，此處之理解似應指權限爭議之爭訟。

¹¹³ 蔡茂寅，地方自治之基礎理論，收於氏著，地方自治之理論與地方制度法，2003 年 2 月初版，學林出版，頁 29。

，甚或廢止地方自治團體即非不可之事。此乃制度性保障先天上之侷限，對於地方自治之保障似屬有限。

二、自治權核心領域過於抽象、不確定

何謂地方自治之「核心領域」？此核心領域本身為不確定法律概念，如無一個具體明確而可操作之判斷標準者，則藉由核心領域概念之漂移¹¹⁴，欲以之拘束立法機關，其實效性值得懷疑。倘若司法審查機關對此核心領域事項採取嚴格解釋，則地方自治權之憲法規範效力將極其薄弱¹¹⁵，而憲法對於地方自治之落實亦因之淪為海市蜃樓。然亦有學者認為，誠如 Schmitt 所言，概念界分上之困難，並不能導出無界限之結論，有待吾人努力者，毋寧是如何使之具體化。然其亦承認，單從制度性保障尚難導出地方自治團體享有立法權，亦無法推得地方立法究屬立法權或行政權之作用。¹¹⁶惟亦有認為制度性保障之推演結果，地方自治固有事務與國家事務間，會處於原則與例外之關係；換言之，各邦憲法如未特別規定歸屬國家（即邦）之事務者，該事務即歸各鄉鎮。¹¹⁷

肆、地方自治適用制度性保障之前提

按傳統上所謂之地方自治行政（*Kommunale Selbstverwaltung*），其適用範圍應以單一國之地方自治團體與聯邦國各邦所轄之地方自治團體間為限，而聯邦與邦間之關係則為立在憲法「聯邦國原則」。¹¹⁸申言之，在單一國中，自第一級地方自治團體以下，其自治權均源自中央之授權而無原始固有之權限，並無有所謂與中央共享國家權力之可能，故其屬地方自治行政之單位，僅具有事務性與轉承中央交辦事務之功能，亦因如此，其乃為傳統地方自治理論所欲保障之對象。¹¹⁹至於聯邦國中，其地方自治理論所欲加以保障者，亦指邦以下之地方自治團體，如以德國基本法第二十八條第二項所規定者為例，各鄉鎮區（*Gemeiden*）在法定職權內依法享有自治之權

¹¹⁴ 地方自治之核心領域，其範圍與具體事項為何，學界迄今仍未有一較為一致之看法，惟某些權限如組織權、人事權、財政自主權、規劃權及自治規章制定權等，國內多數學者咸認其構成地方自治核心範圍之權限，如法治斌、董保城，憲法新論，2004年10月2版，作者自刊，頁441-445。

¹¹⁵ 簡玉聰，分權時代地方財政均衡法制改革之理論－以地方財政權保障為中心，收於公法學與政治理論－吳庚大法官榮退論文集，2004年10月初版，元照出版，頁458。

¹¹⁶ 李建良，「制度性保障」理論探源，收於公法學與政治理論－吳庚大法官榮退論文集，2004年10月初版，元照出版，頁257。

¹¹⁷ 李惠宗，憲法要義，2001年8月初版，元照出版，頁609。

¹¹⁸ 陳慈陽，憲法學，2004年1月初版，作者自刊，頁200。

¹¹⁹ 陳慈陽，從我國憲法規範與憲政現實評省縣自治法與直轄市自治法，收於氏著，憲法規範性與憲政現實性，1997年9月初版，翰蘆出版，頁328。

，並應予保障。至於聯邦與邦之關係，則因共享國家權力作用之分配，故其間關係係適用聯邦國原則，而非以傳統地方自治行政之概念予以保障邦之地位與權限，此如德國基本法第二十條第一項規定，德意志聯邦共和國為自由、社會之聯邦國家。

按制度性保障在德國之源起，在地方自治方面主要係適用在傳統地方自治之範疇，亦即地方自治行政，此如當時學者 Ernst Forsthoff 謂「帝國憲法第一二七條所保障之客體—此於文義上或制憲史上均無所懷疑—乃將地方自治當作特殊之行政類型（Verwaltungstypus）。自治行政是一種與國家機關保持距離之行政活動。」而帝國國事法院亦於裁判中表示「帝國憲法第一二七條並非毫無法律意涵之單純綱領，而是確認鄉鎮及鄉鎮聯合享有自治行政權，且具有拘束力。因此，邦立法機關不得廢除此一權利，亦不得將鄉鎮事務之行政權移轉予國家機關。邦立法機關更不得對自治行政加以限制，以致自治行政的內涵被淘空殆盡……」。¹²⁰

從 Schmitt 之論述中，亦僅限於邦與鄉鎮及鄉鎮聯合之間，方有制度性保障之適用。至於聯邦與邦之間，因彼此之地位與權限早已為威瑪憲法或基本法所明定，是以制度性保障理論自無適用之可能，且亦無適用之必要，蓋邦之地位與權限係由憲法所直接保障。質言之，從德國制度性保障理論之淵源與內涵觀之，其在地方自治之適用範圍僅限於傳統自治行政之概念，聯邦與邦之間則另有保障程度更強之聯邦國原則為適用。此在援引德國制度性保障理論在我國法制上之適用時，尤須注意其緣起線脈，以免引喻失義，徒留引證上之繆誤。

伍、我國對制度性保障之實踐

一、我國學界與實務對制度性保障之肯定

論者有指出，吳庚氏在大法官釋字第三六八號解釋協同意見書中，首次徵引史密特所創導之「制度保障」概念來詮釋訴訟權之保障內涵，為國內提出「制度性保障」觀念之第一人。¹²¹其並認為我國地方自治之制度保障，乃直接源自憲法有關地方制度之規定，而非導源自憲法基本權利條款，故有關地方自治之制度保障，其與基本權利當然有所區隔，不致有混淆之可能。Schmitt 當年刻意區隔制度性保障與基本權利之法

¹²⁰ 李建良，「制度性保障」理論探源，收於公法學與政治理論—吳庚大法官榮退論文集，2004年10月初版，元照出版，頁234。

¹²¹ 李建良，「制度性保障」理論探源，收於前揭註文，頁221-222。

制背景，在我國固無此問題，然制度性保障在我國地方自治之應用，迄今仍有其實用價值。¹²²論者亦有主張憲法第一〇九條及第一一〇條所規定之省縣權限，其乃自治權之核心領域，且憲法對省縣之地位係採地位保障，而非個別保障，諸此與制度性保障相符合，故該理論整個架構於我國有完全之適用。¹²³

其他則從大法官解釋而認為，從我國憲法相關條文觀察，制憲者顯然對我國地方自治之本質並無明確之宣示，然從大法官歷來之解釋可得知，實務上對地方自治之本質係採制度性保障說，蓋大法官最早對地方自治本質表示意見者，首推釋字第四一九號解釋之解釋理由書中所指明「所謂重大係指違背憲法之基本原則，諸如國民主權、權力分立、**地方自治團體之制度保障**……」，此對地方自治團體採制度保障之由雖未予深論，然已可看出大法官對地方自治本質之理解。接著，大法官於釋字第四九八號解釋解釋文開宗明義指出「**地方自治為憲法所保障之制度**」，同號解釋理由書復曰「**地方自治既受我國憲法制度性之保障**，有一定之自主權限……」，明白地將制度性保障用於地方自治之上。釋字第五二七號及第五五三號解釋理由書則再次指出「**基於憲法對地方自治建立制度保障之意旨**」、「**憲法對地方自治之制度性保障**」，釋字第五五〇號解釋文則指明「**地方自治團體受憲法制度保障**，其施政所需之經費負擔乃涉及財政自主權之事項，固有法律保留原則之適用，但於不侵害其自主權核心領域之限度內……」，因之，大法官對我國地方自治之保障採制度性保障理論，顯無疑義。¹²⁴

二、我國學者對制度性保障之懷疑

對於制度性保障理論應否引進我國，而在地方自治有其適用，少數學者有持懷疑之立場¹²⁵。其主要理由係質疑我國地方自治是否合乎 Schmitt 理論之「制度」概念要件，即我國憲法公布施行前，地方自治是否已是傳統、典型存在之法制度？強調「法制度」之先存性係有其意義的，若不作此要求，如何要求國家不得任意更動「該制度所賴以存在

¹²² 李建良，「制度性保障」理論探源，收於前揭註文，頁 262。

¹²³ 黃錦堂，地方制度法基本問題之研究，2000 年 8 月初版，作者自刊，頁 29-30；蔡宗珍，從憲法觀點論未來地方自治基本法的合理修正方向，收於「地方自治權責劃分」學術研討會論文集，暨南國際大學主辦，87 年 5 月，頁 43-44。

¹²⁴ 蔡茂寅，地方自治之基礎理論，收於氏著，地方自治之理論與地方制度法，2003 年 2 月初版，學林出版，頁 30-31；法治斌、董保城，憲法新論，2004 年 10 月 2 版，作者自刊，頁 430。

¹²⁵ 陳春生，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），89 年 8 月初版，頁 319 以下；蕭允強，制度性保障之研究－理論的回顧與展望，輔仁大學法律學研究所，90 年 6 月，頁 45。

之基本規範」；蓋後者在概念上以有特定既存的「制度」存在為前提。因此，此須從我國地方自治發展之歷史，進一步去檢證。再者，如欲採用制度性保障理論，仍須注意我國與德國憲法制定背景與憲法內涵之價值差異，且現行憲法是否已提供足夠之保障，不宜貿然引進。

三、小結

制度性保障理論如前述，其在德國源起有一定時空之背景，且亦有其理論適用之前提。前述學者通說與大法官多號解釋，是否忽略憲法對於地方自治制度本身即有規定，且對於省縣所享有之自治權亦詳為分配與規範，並非如德國對鄉鎮之自治權限採用「概括式規定」，倘未經比較而逕予適用，是否反而降低憲法本身所提供之保障？如過度強調制度性保障，則對於地方自治保障之其他憲法基礎或真正之憲法基礎，是否反因受到冷落而未予深入探討乎？以制度性保障來建立我國地方自治保障之憲法基礎，似有誤將他國制度與理論異植於我國之謬誤。

再者，彼邦學者亦有認為，制度性保障理論之提出，主要係為了解決威瑪時期「立法機關不受基本權利拘束」之窘境，而基本法第一條第三項既已明訂基本權利直接拘束行政、立法及司法機關，則以威瑪時期所遺留下之制度性保障理論，來探究地方自治之本質是否適當，似有困守在此理論「枷鎖」之虞。¹²⁶諸此問題，對於我國在援用制度性保障理論時，實非可忽而略之。我國憲法對於地方自治團體之自治權限，既有異於彼邦之規定與理由，如未經比較即逕自援引而適用於我國，此是否妥當，似值吾人再予思酌。

制度性保障理論充其量，僅能使地方自治存在獲得憲法之保障而已，並不能表明或顯示憲法保障地方自治之價值何在，其如作為地方自治保障之憲法基礎，似有「為保障而保障」，徒增循環論證之虞。再者，如以制度性保障為地方自治保障之憲法基礎者，則其亦無法解決修憲者藉由修憲程序而將地方自治完全予以廢除，蓋制度性保障本身並無一定之憲法價值存在，故而無法成為釋字第四九九號解釋所指明之「憲法條文中具有本質之重要性而為規範秩序存立之基礎者，如第一條所樹立之民主共和國原則、第二條國民主權原則、第二章保障人民權利、以及有關權力分立與制衡之原則，其所形成之自由民主憲政秩序」。

按國家一切制度形成之根本目的係以「人」為中心，以「人」為本

¹²⁶ Hartmut Maurer, Verfassungsrechtliche Grundlagen der kommunalen Selbstverwaltung, DVBl 1995, S.1042 ; Dirk Ehlers, Die verfassungsrechtliche Garantie der kommunalen Selbstverwaltung, DVBl2000, S.1304.

。在諸此制度內，人的一切理性決定應當是被充分尊重的，人的價值決定亦應當在此被實踐的。憲法保障人民在國家體制下之基本權利，其亦係以「人之所以為人」之人性尊嚴為建構基礎，人性尊嚴當然寓含在人權清單之個別基本權利中，地方自治之保障亦是如此。蓋不論各國地方自治之形成是先於或後於國家，肯認地方自治亦為八〇年代後之世界潮流，倘吾人仍在制度性保障中，試圖建構何謂自治權之核心領域，此對於人權保障之落實似緩不濟急，毋寧明白肯認一切國家社會制度之存立，其目的咸在保障人民基本權利，地方自治保障之目的亦應如是。

第六節 地方自治保障效力之二分法

壹、地方自治保障效力二分法之必要性

一、肯定意見

縣依憲法第一一〇條第一項所規定之自治權，原則上係受憲法直接保障，而同條項第十一款由法律賦予之自治權限，則受法律保障。¹²⁷按憲法直接保障事項乃屬憲法層次之「任務保障」，而非德國地方自治團體所受之制度保障，故國家僅得對之為司法合憲性監督，而不得以行政或立法監督干預。惟此等保障僅限於省縣，對於直轄市及鄉鎮則不適用。¹²⁸對此，有論者從現實面觀察而持保守看法，認為國家對此憲法保障事項所為之自治監督，並不限於司法監督，亦及於合法與合適之監督，且修憲後亦僅縣或有其適用，省、直轄市及鄉鎮市則無相同規定。¹²⁹雖然我國包括省縣自治法在內之相關法規與學說，幾乎未曾明白肯定憲法直接保障之自治事項類型存在，但此畢竟係制憲者之價值決定，而非吾人所能擅自加以否定者。在憲法直接保障之自治事項，地方原本就擁有立法權，其自治事項絕非侷限於對國家框架立法之執行。¹³⁰

¹²⁷ 陳慈陽，從我國憲法規範與憲政現實評省縣自治法與直轄市自治法，收於氏著，憲法規範性與憲政現實性，1997年9月初版，翰蘆出版，頁356。

¹²⁸ 陳慈陽，從我國憲法規範與憲政現實評省縣自治法與直轄市自治法，收於前揭註文，頁354；羅秉成，從地方自治事項與委辦事項之區分論地方自治之保障，台灣大學法律研究所碩士論文，83年5月，頁27。

¹²⁹ 蔡茂寅，中央與地方權限劃分問題之研究，收於氏著，地方自治之理論與地方制度法，2003年2月初版，學林出版，頁108-109。

¹³⁰ 許宗力，地方立法權相關問題之研究，收於氏著，憲法與法治國行政，1999年3月初版，元照出版，頁290-291；陳清秀，地方立法權之基礎理論，收於地方自治法2001，臺北市政府法規委員會編印，90年10月，頁11-14。

至國家法律賦予之自治事項，其並非憲法直接保障之自治事項，制憲者何以如此規定，論者認為因國家任務隨時代演進而會有所增加，如一律規定於憲法，顯有失其彈性，而實際上如有需要，國家得以法律賦予地方自治團體憲法所未規定之自治事項，惟此在修憲提供其保障地位時，其仍應受中央行政與立法之監督。¹³¹論者有謂，此種地方自治事項，依其性質非屬自治權之核心事項，故在地方自治本質上接近承認說之立場。¹³²

二、懷疑或未予區分者

有論者對於自治事項保障效力為不同層次與強度之區分，認為其標準與理論依據何在，似非無疑。¹³³亦有直接就第一一〇條規定認為其係自治事項，而同條第一項第十一款所規定之「其他依國家法律賦予之事項」，僅係概括規定，並未具有任何意義。¹³⁴

三、小結

憲法既於第一〇九條及第一一〇條明文列舉省縣得自為立法並執行之事項，從制憲者之價值判斷可知，我國憲法在地方自治保障上，存有另一國家法律不得侵犯之地方立法專屬事項，否則憲法前揭將省縣得自為立法並執行之事項單獨列出，似無實益。再者，現行地方制度法第二條第二款業已明文規定：「自治事項：指地方自治團體依憲法或本法規定，得自為立法並執行，……之事項。」據此，立法實踐上亦明文肯定憲法所直接保障之自治事項；然須注意者，地方制度法並未就憲法直接保障與國家法律賦予之自治事項，在國家監督等規定中為區分，而一律肯定國家就此得為合法性監督，此在法律層次面似有再予檢討之必要。

或有質疑者，乃憲法直接保障之自治事項乃援引德國等聯邦國家體制而為說明與建構，此在我國以單一國家為原則下，是否有其適用，似有疑問。次者，所謂憲法直接保障之事項，是否僅以憲法所明文規定之地方自治團體—省、縣，方得享有之？其他與省縣同一或不同層級之地方自治團體，是否得藉由憲法解釋方式，而在憲法第一一〇條第一項第一款至第十款之自治事項內同受憲法之直接保障？本文認為，憲法之所以於第十章與第十一章，就地方自治制度予以保障，其依據在現代民主

¹³¹ 陳慈陽，從我國憲法規範與憲政現實評省縣自治法與直轄市自治法，收於前揭註文，頁 355。

¹³² 蔡茂寅，中央與地方權限劃分問題之研究，收於前揭註文，頁 110。

¹³³ 羅秉成，前揭註文，頁 68。

¹³⁴ 黃錦堂，地方制度法基本問題之研究，2000年8月初版，作者自刊，頁 43-44。

國家中，即在於民主原則與垂直權力分立原則，因之，不論我國國體採單一國或聯邦國，憲法既明文列舉省縣之自治事項並予以保障，此即張顯憲法之價值判斷所在；亦即，此等事項應為省縣自治團體所固有之自治範疇，國家法律不得恣意侵犯之，否則將形同對憲法保障地方自治之基礎予以破毀。

至於市之自治權限，憲法第一二八條既規定準用縣之規定，此雖規定於第十一章，然基於前揭憲法解釋一體性原則之要求，市亦應準用第十章，尤其是第一一〇條之規定，而認為市之自治權限亦受憲法具體詳細之保障；直轄市依憲法第一一八條規定雖以法律定之，然在憲法增修條文之前，釋字第二五八號解釋既認為其與省之地位相當，省之地位在增修條文後或受有影響，然其影響亦僅限於台灣省。退步言之，直轄市縱無省之地位可資比附援引，然究其政經特殊地位而言，其享有自治權限，尤其是憲法直接保障之自治事項，從制憲者之價值判斷而言，似亦屬當然，憲法未直接明文規定其自治權限，理由或在其政經情況特殊，固不宜明文硬性規定，然此似不宜直接認定直轄市無憲法直接保障之自治事項。本文認為直轄市之自治權限，在法律釋義學之操作上，似得以類推適用之方式，使直轄市之自治權限亦受憲法直接保障；然而在憲法第一〇九條受增修條文第九條予以「凍結」後，似得比附援引憲法第一一〇條為適用對象。

貳、保障效力二分法之區別實益

一、自治事項之廢止

就憲法直接保障之自治事項而言，中央行政與立法機關均不得任予廢止，蓋此既為憲法所明文列舉保障者，除藉由修憲程序外，任何機關皆不得修改制憲者之價值判斷。至國家法律賦予之自治事項，中央原則上得以立法方式予以修改或廢止之，但廢止前，須賦予該地方自治團體有參與立法程序並表達意見之機會，以維持中央與地方對等之關係。

二、國家監督權之有無

在憲法直接保障之自治事項，國家行政與立法機關基於法律秩序之維持及國家整體一致性，固得在一定程度內介入地方自治權限之行使，然此介入形式並不及於監督作用¹³⁵。按此處所指之「介入」，乃專指中

¹³⁵ 然此處所論並不及於司法監督，亦即關於中央或地方權限之行使，不論其是否為憲法保障之

央「事前監控」地方自治之行爲，而與傳統中央對地方自治事項監督之概念有間。蓋所謂「監督」意指審查、考核，唯有對地方自治權之行使有無違法，或是否適當進行審查、考核之行爲，方得屬自治監督之概念範疇，¹³⁶本文此處所指之「介入」並不具有審查考核之性質。至國家法律賦予之自治事項，國家自得對此等自治權限之行使予以合法性監督，然亦不及所謂之適當性監督。

三、國家法律規制密度

國家對於憲法所直接保障之自治事項，如欲以中央法律爲先前之規制者，其亦僅能就地方自治權限行使之內容設定一定之界限，俾使地方自治權之行使切合憲法相關規範與精神而已，其規範密度倘使過高過密者，自難逃受違憲之指摘。至國家法律賦予之自治事項，因其本爲中央法律所賦予，故國家法律自得就其行使要件爲高密度之立法，以使其就此等自治權限之行使受國家較高密度之監控。

第七節 釋字第四九八號解釋再思考

壹、本號解釋所呈現之面向

一、隱含民主原則爲地方自治保障之憲法基礎

從本號解釋文所言之「基於住民自治之理念…」觀之，似可推知大法官於本號解釋意有所指地認爲，地方自治保障之憲法基礎爲民主原則。

二、確立我國地方自治採垂直權力分立之保障

本號解釋理由書中指明「地方自治團體爲與中央政府共享權力行使之主體，於中央與地方共同協力關係下，垂直分權，以收因地制宜之效

統治或自治事項，司法權基於其本質作用，本即應進行違憲或違法之審查，或許傳統上所稱之監督，似不應適用於司法權上，蓋其所行使者係「司法審查」。

¹³⁶ 許宗力，論國家對地方自治的監督，收於氏著，法與國家權力，1995年10月2版，月旦出版，頁355。

。…」此業已確立我國地方自治寓含有垂直權力分立之保障。

三、從權力分立肯定地方立法為立法權之作用

本號解釋文指出「地方自治團體設有地方行政機關及立法機關，其首長與民意代表均由自治區域內之人民依法選舉產生，分別綜理地方自治團體之地方事務，或行使地方立法機關之職權，地方行政機關與地方立法機關間依法並有權責制衡之關係。…」此段文字明白從權力分立之觀點，肯定地方立法機關所行使者為立法權，而非「行政立法」作用。

四、首次肯認制度性保障在地方自治上之適用

本號解釋文開宗明義指出「地方自治為憲法所保障之制度。」而後解釋理由書復認為「地方自治既受我國憲法制度性之保障，有一定之自主權限…」，因而可確定本號解釋明白肯定地方自治之保障係採制度性保障理論。

貳、可再釐清或深入之面向

一、制度性保障在我國有無適用空間宜再探討

如本文前述，德國制度性保障理論在我國究竟有無適用及其適用必要性為何，似有待進一步比較二國法制之異，方得決定是否將之移植予我國之地方自治領域。本號解釋，在未詳予比較之下，援引制度性保障為我國地方自治之保障為論說，此是否妥適似有待探討。

二、對我國地方自治保障之憲法基礎明確表態

本號解釋雖隱含民主原則為我國地方自治保障之憲法基礎，然其並未明白闡釋之，似有待其態度之表明。再者，就本文所肯認之垂直權力分立原則亦為地方自治保障之另一憲法基礎而言，本號解釋似未有予以肯定之態度，而僅係言明基於中央與地方垂直分權之「功能」，從而略之其是否為憲法基礎之探討，本文認為此殊為可惜。

三、未釐清上級團體就自治事項有無監督禁地

本號解釋文謂「中央政府或其他上級政府對地方自治團體辦理自治

事項、委辦事項，依法僅得按事項之性質，為適法或適當與否之監督。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。」此似未肯定就地方自治事項之保障效力得為二分法之區分，大法官究係「默示」否定之，抑或係無意而略之不論，從本號解釋似無從一窺其端倪。地方自治團體之自治權限未獲得應有之重視，其固有歷史上之困難與原因，然大法官如能適時釐清地方自治在現今自由民主憲政秩序下應有之意義與價值，對於我國長期以來中央獨大之心態，與地方缺乏自我負責，仰賴中央鼻息之情況，應能與日漸進得到改善。

第三章 地方課稅立法權概論

第一節 釋字第二七七號解釋評釋

壹、釋字第二七七號解釋

一、聲請解釋理由

按本案原由高雄市議會所聲請，其主要理由有三：

- (一) 依憲法第一〇七條及第一〇八條規定，有關稅捐徵收權限由中央立法並執行之事項，僅列舉「國稅」及「國稅與省稅、縣稅之劃分」二種，省縣稅之立法並執行之權限，則由憲法第一〇九條與第一一〇條明文賦予省縣，因此中央僅有國稅與地方稅「劃分」立法權，並無地方稅之立法權。
- (二) 憲法對於稅捐立法，並未明文授權中央制定稅法通則，省市縣地方稅之立法權實係由憲法直接賦予，然財政收支劃分法所列舉之八種直轄市及省縣稅，除特別稅課外，均由中央立法，而營業稅、印花稅、土地稅及契稅之施行細則甚至由中央訂定發布，因而剝奪憲法賦與地方之立法權，侵犯地方自治之權限。
- (三) 營業稅及印花稅既為地方稅，全部應屬地方財源，如中央得立法將地方稅之稅入抽成，則憲法所劃分之國稅及地方稅條文將形同具文，而憲法第一四七條係規定「對於貧瘠之省應酌予補助」，故財政收支劃分法規定營業稅及印花稅「在直轄市應以其總收入百分之五十由中央統籌分配省及直轄市」，似抵觸憲法第十章規定。

二、解釋要旨

本號解釋主要係針對財政收支劃分法第七條規定：「省及直轄市、縣（市）（局）稅課立法，以本法有明文規定者為限，並由中央制定各

該稅法通則，以爲省、縣立法之依據。」其中地方稅課立法由中央制定通則，是否違反憲法中央權限劃分規定所爲之解釋。按解釋文之主要內涵有三：

- (一) 財政收支劃分法第七條後段關於省及直轄市、縣(市)(局)稅課立法，由中央制定各該稅法通則，以爲省、縣立法依據之規定，係中央依憲法第一〇七條第七款爲實施國稅與省稅、縣稅之劃分，並貫徹租稅法律主義而設，與憲法尙無牴觸。
- (二) 「中央應就劃歸地方之稅課，依財政收支劃分法前開規定，制定地方稅法通則，或在各該稅法內訂定可適用於地方之通則性規定，俾地方得據以行使憲法第一〇九條第一項第七款及第一一〇條第一項第六款賦予之立法權。目前既無地方稅法通則，現行稅法又有未設上述通則性規定者，應從速制定或增訂。在地方未完成立法前，仍應依中央有關稅法辦理。」此指出中央就應劃歸地方之稅課有三大立法方向，一係制定地方稅法通則，另一爲現行稅法中未制定適用於地方之通則性規定者，應從速制定或增訂¹³⁷。
- (三) 中央與地方財政收支劃分之規定，中央自應斟酌實際情形，適時調整，以符憲法兼顧中央與地方財政均衡之意旨。

本號解釋理由書則認爲省縣稅由省縣立法之憲法規定，係指「地方得依國稅與省縣稅合理劃分之中央立法，就已劃歸省縣之稅課，自行立法並執行之。因此中央應就劃歸地方之稅課，依財政收支劃分法前開規定，制定地方稅法通則，或在各該稅法內訂定可適用於地方之通則性規定，俾地方得據以行使憲法賦予之立法權。」又「在地方未完成立法前，有關地方稅課之中央立法繼續有效，仍應依其規定辦理。」

貳、本號解釋所涉及問題

按地方自治之憲法保障如前述，其既以民主原則與垂直權力分立原則爲基礎，然地方自治團體之課稅權得否依憲法第一一〇條第一項第六款等規定，直接以其自治條例而創設人民之納稅義務？抑或須另有中央法律爲「授權」基礎？此非但涉及憲法第十九條所揭櫫之租稅法律主義，其所指稱之「法律」，在憲法明文保障地方自治下，究應如何解釋與適用之基本問

¹³⁷ 各稅法中雖亦有授權地方政府制定徵收細則，並賦與其徵收率之決定權者，惟不能因此逕將各該稅法充爲通則性之地方稅法規定，陳直擁，我國地方自治團體課稅立法權保障之研究，私立中原大學財經法律學系碩士論文，88年7月，頁78。

題，亦涉及吾人在解釋憲法第一〇七條第七款規定，在憲法對中央立法劃分國稅與地方稅之模式下，其解釋可能性之範圍。諸此問題，在憲法保障地方自治之前提下，實值吾人深思之。基此，乃以釋字第二七七號解釋為基礎，探究地方課稅立法權與國稅地方稅劃分權間之關係，並就其與租稅法律主義所生之衝突等問題為討論。

第二節 地方財政自主權之內涵

壹、地方財政自主權之概念

財政為庶政之母，地方自治團體之一切施政均須有財源為支持，而地方自治之保障如僅及於地方組織權、立法權、人事權等事項，則在欠缺地方財政自主之保障，一切自治事務之推行仰賴於上級政府提供經費之情形下，前述所論之地方自治憲法保障勢將淪為徒託空言之概念描述，而欠缺現實之實踐意義。所謂地方財政自主權，其乃指地方自治團體為籌措處理自治事務所須之經費，因而所實施之收入獲取並加以管理、支出之作用。

就此項權限內容而言，論者有分為二方面加以說明¹³⁸，一從地方與中央間之關係來看地方財政自主權，此包含狹義之財政自主權與財源保障請求權；前者指地方自治團體就其財政事項有不受國家干涉與侵害之權限；後者則指地方自主財源無法滿足其最低財政需求時，國家基於補充性地位，在經其請求後應積極保障其相應財源。另從地方自治團體對內與住民間之關係而言，此有作用法上之公課請求權與組織法上之事業經營權；前者乃在法律保留下，地方自治團體得對住民課予公法上金錢給付義務；後者則係地方自治團體為照顧住民並獲取收入，乃以事業經營主體之地位開辦並經營事業。

貳、財政自主為地方自治之前提

地方自治首要課題，即地方事務由地方自主負責；而自治事務之執行，須有財源。財源如何由住民公平負擔，亦與自治事務不可分，因此對自治事務之自我負責，亦包括對財政之自我負責。釋字五五〇號解釋雖謂：「地方自治團體受憲法制度保障，其施政所需經費負擔乃涉及財政自主權。」

¹³⁸ 蔡茂寅，地方財政權之保障，收於氏著，地方自治之理論與地方制度法，2003年2月初版，學林出版，頁277-281。

」惟此對中央與地方財政責任仍未釐清。按地方自治事項之保障，在於對該事項所需費用充分供應，並確保其自主決定其財政工具。地方所以須有其自主財源，除可供其自主調度，不必仰賴中央，避免國家過度干預外，更重要之理由有二，一為地方需有多大財政規模，可與地方決定須增加多少自治事項一併考量；換言之，地方決定增加管轄事務，同時應對其所增加之財政負擔予以斟酌，亦即由收入、支出兩方面一併考量。另一方面，地方在從事自治行為時，須反覆衡量地方自治之本質。按民主政治之主要功能，即為責任政治；地方自主決定推展某項事務前，須考量在增加財務負擔並由住民分配時，其是否仍屬有利。在決策過程中，財政之自我決定與自我負責，乃為地方自治重要之前提。¹³⁹

財政責任之釐清，能使地方公共財更符合居民偏好，例如之前各縣市無不大力爭取在該地區設立大學，只因國立大學主要經費來自中央，地方並無財政責任，而該大學即使設立後，亦與地方亦無密切關聯。反之，地方政府設立大學，如由其自負財政責任，各政府自需考量該地方特色，究竟發展工商為先，或以觀光事業為主，抑或以文化科技優先，而該地居民願意為其決策負擔，如此才能建立起最有效率、最具特色之大學。故地方自治以財政責任為核心前提。租稅或規費、受益費均屬強制性收入，為國家公權力介入納稅義務人之私有財產，自應考量到地方人民之政治參與度與地方財政之自我負責性，地方財政權力供其實現其自治任務之能力，擴展其自治權力，故地方財政自主權實為中央與地方權限劃分之核心問題。¹⁴⁰

以人性尊嚴為中心之民主要求對人民越接近之公共事務，應儘可能自我決定自我負責。以人性尊嚴為價值中心之憲政國家，地方財政之自我決定、自我負責，為個人參與公共事務之基本權利，不容國家以公式化代其決定，進而剝奪其權利。故地方財政自主與財政責任之問題，主要在於地方財政自主權應極早建立，而其內容不應背離地方自治，住民能自主決定自治稅捐或其他公課負擔，對自治事務與財政收支，始能寄予關懷，對地方未來發展規劃才能重現。住民之自我監督、杜絕浪費、增加利益效率等，也才有實現之可能。地方自治之基本精神，在於地方自治事項在議會立法過程中，經由公開論辯、協商、斡旋、妥協而理性權衡不同衝突利益，在公開之意思形成之中，決定地方公共事務之內容，而此種決定住民願意其為負擔代價。一國人民，除國稅繳納義務外，亦須負擔地方稅，而後者與其關係密切，更需其關懷、參與。

¹³⁹ Martius/Henneke, Kommune Finanzausstattung und Verfassungsrecht, 1985, S. 67ff.

¹⁴⁰ Vogel, Die bundesstaatliche Finanzverfassung des Grundgesetzes (§ 104a bis 108 GG), JA, 1980, S. 577.

參、地方財政自主以課稅權為中心

一、地方財政自主與租稅國家

按憲法第二十三條以「增進公共利益」為限制基本權要件之一，因此基本權之行使應受社會目的之限制，基本權因之附帶有社會義務，故吾國憲法係以社會法治國為其規範模式，除繼續承認自由法治國下之基本權保障、私法自治、權力分立及法治原則外，另強調基本權附有社會義務，俾使租稅得為國家之社會政策工具¹⁴¹。而社會法治國既為吾國國體，則憲法對經濟財貨秩序之安排，可分為使用、分享與重分配三階段進行。就「使用」階段言，憲法第十九條規定人民在依法律產生納稅義務前，須先就經濟財為使用以產生所得，而憲法就使用階段則歸由私人處置，在私有財產制度下，保障人民財產權之自由用益處分。在「分享」階段，則由國家以法律規定私有財產經使用所生之收益，歸由私人所有與國家參與分享之比例。在「重分配」階段，國家則利用因分享所取得之稅收，經由社會福利法之給付而達成重分配之社會國家目標。

按租稅國係指國家以私有財產收益中所收取之租稅，用以作為國家支出及國家權力之基礎者，而地方財政自主工具雖具有多元化性質，然其財政自主與財政責任仍係以課稅權為中心，此即為租稅國家之體現。惟地方財政自主以課稅權為重心，¹⁴²論者有以地方課稅為聯邦國家特徵，並不適用於單一國家，惟聯邦國家固然適用聯邦國原則，¹⁴³但單一國家不必然是中央集權國家。毋寧說，聯邦國家在於邦層級，是否具有部分國家性質。反之，單一國家亦不妨地方行使其課稅立法權，尤以縣以下層級為然。

如前文所述，吾人如拋棄傳統聯邦國與中央集權國家截然二分概念，則對憲法本文明定中央與地方權限劃分並予地方自治憲法保障、增修條文明定縣之立法權由縣議會行之、地方制度法對直轄市及縣得自治立法規定居民之地方自治行政義務及違反時行政罰等規定，始能理解並尋得其憲法依據。亦即，地方自治乃根源於憲法人性尊嚴與個人人格發展之基本價值，而國家僅具有工具性價值，個人為發展自我人格，就自己居住區域有權參與與己身關係密切之公共事務，並由其自我決定與自我

¹⁴¹ 葛克昌，稅法與民生福利國家，收於氏著，國家學與國家法，1997年9月1版，頁176-177。

¹⁴² Kirchhof, Verfassung und öffentliches Einnahmesystem, in Hansmezer (Hrsg.) Staatsfinanzierung in Wandel. 1983.8.39

¹⁴³ K. Tippke, Die Steuerrechtsordnung III 1993.S.1084.

負責，¹⁴⁴地方自治之憲法保障實則以財政責任為核心，而自主財政復以課稅權為中心。¹⁴⁵

二、地方財政與租稅國危機

按民主政治發展，大都由「財政危機」，轉為「經濟危機」，最後陷入「憲法危機」之不歸路。¹⁴⁶此種租稅國危機，不僅發生在中央，以租稅作為財政重心之地方自治團體亦然。租稅國危機由兩方面危機所造成：支出的暴增與收入之停滯不前。支出暴增緣於國家職權過度擴張，在代議多元化民主政治發展下，人民向國家要求給付者日增，政黨及利益團體從而推波助瀾，給付國家不得不普遍面臨財政赤字。至於收入面之停滯不前，一方面由於主要收入來源受經濟及政治條件限制，無法擴充；又租稅改革，因既得利益者難以放棄而效果不彰。另一方面由於財稅政策引入許多非財政收入目標，加深了稅收之短缺；地方稅之立法權如仍操諸中央，則地方自治事務擴充無法與其財政責任相結合，中央常以「地方稅」減免作為政策工具，更造成地方稅收短缺。

近年來中央與地方財政均陷入困境，其中地方方面尤其窘迫，因其財政收入不僅不足而且不均，北高兩市相較之下優於各縣市，但仍有大量負債。各縣市除自有財源不足支出需求外，且因各地區發展差異，稅源豐吝不同，致有財政配置不均現象。如澎湖、台東、花蓮、屏東、嘉義、雲林、宜蘭、南投等八縣，常年縱將境內徵起之國稅、地方稅全部撥充使用，亦不敷其歲出所需。因此，現行稅制如不改革，不論稅課收入如何分配，亦無法解決問題。只有在地方能對其自治事務，有自治立法權，並自負財政責任，始能開源節流，走出財政困境。

¹⁴⁴ 葛克昌，地方課稅權與財政民主，收於氏著，行政程序與納稅人基本權，翰蘆出版，2002年10月初版，頁168-171；黃茂榮，稅法總論（第一冊），2002年5月初版，頁46。

¹⁴⁵ 葛克昌，地方稅法通則與地方自治—地方稅法通則草案，收於地方自治法學論輯（下），臺北市政府法規委員會編印，88年6月，頁428-432。

¹⁴⁶ J.Isensee, Der Sozialstaat in Wirtschaftskrise, in Fs für Broermann, 1982.S.365

第三節 地方課稅自主權之內涵

壹、課稅自主權以立法權為核心

一、課稅自主權應有之內涵

按憲法第十九條既規定人民有納稅義務，與此相對者，國家即有課稅之權，而此課稅高權可分為課稅立法權、課稅行政權及課稅收入權¹⁴⁷。惟憲法第十章及第十一章中，既已分別規範地方自治團體之權限範圍與自治制度，因而有關中央與地方課稅高權之劃分，及地方課稅自主權之內涵究應如何，實值吾人深思。至課稅司法權，則因司法權為中央專屬權，不宜分割劃分，蓋其具有消極性與被動性（即不告不理），且具有全國一致之性質，憲法第一〇七條第四款乃將司法制度劃歸由中央立法並執行，故本非地方課稅自主權之內涵所及。以下茲就地方課稅自主權在憲法規定下所應有之內涵為闡述。

（一）課稅收入權

租稅收入權涉及地方自治財源之籌措，故最為人所重視，財政收支劃分法其中收入部分即在處理此問題。¹⁴⁸然該法對於課稅收入權之劃分，其最終結果尚須經由共分稅及統籌分配稅予以調整。按課稅收入須否與其他政府共享，可分為獨立稅、共分稅及統籌分配稅。獨立稅與共分稅之收入歸屬，直接依法律規定，有法律明文保障，而統籌分配稅之最後分配結果，尚須由中央裁量決定，縱有法定分配公式，對於下級政府尚無直接之法律保障。¹⁴⁹我國憲法僅明文規定省縣之課稅立法權及執行權，而未提及課稅收入權，致使地方財政收入權之憲法保障處於不安定之地位。

論者有基於憲法第一四七條規定：「中央為謀省與省間之經濟平衡發展，對於貧瘠之省，應酌予補助。省為謀縣與縣間之經濟平衡發

¹⁴⁷ 黃茂榮，認識財政收支劃分的政策工具，收於氏著，稅捐法論衡，1991年8月初版，作者自刊，頁36；陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論第24期，第34頁。

¹⁴⁸ 葛克昌，地方稅法通則與地方自治—地方稅法通則草案，收於地方自治法學論輯（下），臺北市政府法規委員會編印，88年6月，頁437。惟有論者認為財政收支劃分法上國稅與地方稅之劃分，應重新定位為課稅行政權之劃分，而非課稅收入權之劃分，簡玉聰，分權時代地方財政均衡法制改革之理論—以地方財政權保障為中心，收於公法學與政治理論—吳庚大法官榮退論文集，2004年10月初版，元照出版，頁467。

¹⁴⁹ 黃茂榮，稅法總論（第一冊），2002年5月初版，頁36。

展，對於貧瘠之縣，應酌予補助。」而主張為達成全國之經濟平衡發展，除給予補助外，實有賴稅收調配，以均衡中央與地方財政需要，調劑各地方之瘠裕，故由中央立法調配國稅與地方稅之稅收，並無違憲之處。¹⁵⁰釋字第二三四號解釋亦針對屬於地方稅之營業稅與印花稅統籌分配規定，擴大憲法第一四七條之規定，認為系爭規定符合憲法謀求地方經濟平衡發展之意旨而合憲。此如從中央立場觀之固無不當，惟基於地方自治與財政自主觀點，則容有討論餘地。

按課稅收入權分配於中央與地方之間，謂之財政調配（Finanzausgleich），而從憲法觀之，此種調配分為二階段：第一階段將特定收入劃歸相關之地方與中央；第二階段則在各主體間再予重分配，此即狹義之租稅調配，¹⁵¹同級公法人間之調配為水平財政調配，不同級之公法人間則為垂直財政調配。亦即，稅課收入權分兩階段分配，第一階段除將部分稅課完全劃歸單一級政府，即所謂之獨立稅外，有時各級政府亦按比例分配而形成共分稅；第二階段則按稅收等因素予以調整，對水平不均者，以統籌分配稅分配予地方，而對垂直不均者，則以補助款方式為之，¹⁵²而憲法第一四七條之調配，係屬第二階段之垂直財政調配。

第二階段之調配旨在充實第一階段之自主財源，原則上不致有害於地方自治，惟第一階段之調配則非如此。¹⁵³按統籌分配稅額首先須有自主財源，而後找到衡量基準，並加以比較何者有餘何者不足。釋字第二三四號解釋未見及此，對聲請人所請求之財政自主與保障並未予解釋，據而將憲法第一四七條之補助擴張解釋及於統籌分配稅，對於統籌分配稅之問題並未適時予以釐清。¹⁵⁴

（二）課稅行政權

課稅行政權即憲法所規定之課稅執行權，¹⁵⁵指國家及各級地方自治團體所屬之稽徵機關，依稅捐稽徵法及其他法律規定所應或得從事

¹⁵⁰ 陳敏，前揭註文，頁 44；陳清秀，稅法總論，90 年 10 月 2 版，頁 99。

¹⁵¹ 故而地方財政自主財源，通常指不包括財政調整之財政收入，黃茂榮，稅法總論（第一冊），2002 年 5 月初版，頁 61。

¹⁵² 葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收於氏著，行政程序與納稅人基本權，翰蘆出版，2002 年 10 月初版，頁 34-35。

¹⁵³ 葛克昌，人民有依法律納稅之義務—以大法官會議解釋為中心，收於氏著，稅法基本問題，月旦出版，1996 年 4 月初版，頁 121-122。

¹⁵⁴ 葛克昌，地方課稅權與納稅人基本權，台灣本土法學第 35 期，2002 年 6 月，頁 57。

¹⁵⁵ 黃俊杰氏認為憲法所規定之「執行」，解釋上應包括課稅行政權及收入權，以保護中央及地方個別之財政自主權，氏著，憲法稅概念與稅條款，1997 年，頁 77。

之所有行政活動，包括稅捐調查、租稅核定、稅捐徵收、稅捐處罰及行政救濟等程序上之各種活動權限。¹⁵⁶按課稅行政權在中央與地方之劃分，理論上毋須與課稅收入權及下述課稅立法權之劃分一致，如國稅不須必由中央徵收，地方稅之徵收亦不必然由地方執行。課稅行政權之劃分，首要考量在於實用性原則，即由何層次之政府徵收能達到最小之稽徵成本，而對於租稅標的及相關課稅資料等，可能擁有最佳資訊之政府，課稅行政權原則上即應劃歸之。¹⁵⁷

憲法上所規定之國稅與縣稅，其課稅立法權與課稅行政權之歸屬乃相互一致。惟稅捐稽徵法第三條另規定：「稅捐由各級政府主管稅捐稽徵機關稽徵之，必要時得委託代徵；其辦法由行政院定之。」此乃基於實用性之考量，而目前實務上，自營業稅改制為國稅後，仍委託直轄市及縣（市）之稅捐稽徵處統一稽徵之。

（三）課稅立法權¹⁵⁸

按憲法第一〇七條第六款規定國稅由中央立法，第一一〇條第一項第六款規定縣稅由縣立法，初步將課稅立法權劃分為國稅與縣稅立法權，並明定其為專屬立法權。另憲法第一二八條規定：「市準用縣之規定。」故市準用憲法第一一〇條第一項第六款規定而擁有課稅立法權。

復依釋字第二五八號解釋理由書謂：「憲法第一百十八條既將直轄市之自治，列入第十一章『地方制度』『省』之一節內，則直轄市依法實施自治者，即與省為同級地方自治團體，在憲法上之地位、權責、財源及負擔，與省相當。」故直轄市比照省之規定而取得課稅立法權，¹⁵⁹然憲法在凍省後，是否仍保障直轄市之課稅立法權，似非無疑。如前述，直轄市或為首都，或人口眾多，或於政經文化上有其特

¹⁵⁶ 陳清秀，稅法總論，90年10月2版，頁102。至於地方自治團體就其自治稅捐之強制執行，原則上應適用中央統一立法之行政執行法，此似有剝奪地方自治立法權之虞，論者認為中央立法統一執行固有其利，惟對於小額案件，似可授權地方自行執行，以符地方自治之本旨，同氏著，稅法總論，90年10月2版，頁530。

¹⁵⁷ 陳清秀，稅法總論，90年10月2版，頁101；黃茂榮，稅法總論（第一冊），2002年5月初版，頁98-99。

¹⁵⁸ 論者有謂獨立課稅立法者，指不經其他法律之授權，可自行立法向人民課稅之權，關此問題，因憲法第109條及第110條之省立法、縣立法之規定，以及財政收支劃分法第12條第6項特別稅課規定及第19條臨時稅課規定，業已證明地方自治團體有獨立課稅立法權，學說上似亦無爭論，林鳳珠，稅捐法定主義在現行稅法之實踐，台灣大學法律學研究所碩士論文，74年7月，頁51。

¹⁵⁹ 葛克昌，人民有依法律納稅之義務—以大法官會議解釋為中心，收於氏著，稅法基本問題，月旦出版，1996年4月初版，頁120-121。

殊性，較之縣更具有自治之條件與必要，¹⁶⁰市既準用縣之規定而取得課稅自主權，與省相當之直轄市，如在凍省後轉無課稅自主權之保障，顯不合理，當非憲法本意，故基於地方自治層級之同等保障原理，直轄市之課稅自主權亦應同受憲法保障。

以上所述者，在傳統上係將之稱為憲法對課稅立法權之第一次劃分，而課稅立法權之第二次劃分則規定於憲法第一〇七條第七款，其將國稅與縣稅實質內容之劃分委由中央立法為之，未經劃分與縣之稅目，縣原則上不得開徵，此並成為財政收支劃分法最主要之立法依據。關於國稅與直轄市及縣（市）稅之稅課劃分，財政收支劃分法第八條及第十二條係以「稅目」為規範基礎，惟此等稅目之課稅立法權，全然皆由中央立法，地方至多僅具有被授權調整部分地方稅稅率之權限，充分顯現我國單一國家中央極權特色，對於地方自治之發展自有妨礙。¹⁶¹財政收支劃分法前揭所稱之直轄市與縣市稅與憲法第一〇七條第七款所稱之「省稅縣稅」，二者概念是否相同，並非無疑。

至應開徵何種稅目、應劃歸國稅或縣稅，中央原則上得自由決定，此乃中央任意立法事項，主要係以當時社會情況、國家財政需求及課徵技術而定。¹⁶²惟有論者認為課稅立法權劃分為中央與地方，其前提要件係憲法對於地方自治之保障，故第一〇七條第七款仍應受第一一〇條之縣課稅立法權之限制，對於憲法所保障縣課稅立法權之固有權限，中央不得立法予以限制甚或剝奪。因之，中央若已將某一稅目劃分為縣稅，復限制或剝奪其課稅立法權者，即有違憲之虞。¹⁶³

二、課稅自主之必要條件

按課稅自主權之內涵中，表面上似以收入權最為重要，蓋各級政府

¹⁶⁰ 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 41。

¹⁶¹ 黃茂榮，稅法總論（第一冊），2002 年 5 月初版，頁 36-37。

¹⁶² 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 41-42。至於國稅與地方稅之立法權劃分標準，財政學者多數認為有五大原則：(1)適合作為經濟穩定政策工具之租稅，宜由中央課徵，蓋地方支出較中央固定，而易受經濟景氣波動影響，導致稅收起伏變化較大之租稅，實不宜劃歸地方；(2)具有量能及重分配作用之累進稅應劃歸中央；(3)稅基在各行政區域間，有高度分佈不均現象之租稅，應劃歸中央，以免造成財政之水平不均；(4)稅基在各行政區域間具有高度移動性者，不宜由地方徵收，以免造成地方間租稅競爭現象；(5)容易形成租稅輸出之稅目，不適合劃歸地方，以避免當地租稅負擔轉嫁至其他地方居民，而削弱地方稅與受益負擔之關聯性，並無益地方自我責任之建立。朱澤民，府際間財政收支劃分基本原則之探析，中原財經法學第 1 期，1995 年，頁 99。

¹⁶³ 陳宜擁，我國地方自治團體課稅立法權保障之研究，私立中原大學財經法律學系碩士論文，88 年 7 月，頁 90-93。

倘無財政收入，則其根本無自主生存之能力。¹⁶⁴財政固為庶政之母，亦為各級政府之物質基礎所在，猶如資本之於公司。然而不可忽視者，乃課稅收入須依法為之，地方自治團體倘無課稅自主立法權者，則其租稅收入是否固定，除非憲法本身即明文規定，地方就特定稅目得與國家共分之外，如完全憑賴國家法律決定地方課稅收入來源與地方得與國家共分之稅目，則地方表面上似有固定之租稅收入，然倘若國家法律嗣後恣意修正，將稅收較不穩定或較稀少之稅目給予地方或與之共分者，地方固可就此向釋憲者聲請解釋，然部分稅目之稅收本即受景氣波動等因素之影響，而呈現不穩定之狀態，大法官是否會認為國家法律之修正，業已侵犯地方之財政自主權，實則因財政學上之「國稅與地方稅之劃分原則」尚難承認其為憲法原則，故前揭國家法律是否會受違憲之指摘，實有疑問。

再者，地方課稅收入權之概念提出，實係因地方課稅立法權欠缺保障所致，倘地方自治團體擁有課稅自主立法權者，其當然能自行決定稅收之享有與分配，並能自主決定如何執行，且就徵收程序與結果單獨負責。質言之，地方課稅自主之前提，實在於課稅立法權；亦即，課稅立法權為地方自主課稅及財政自主之必要前提與條件。

貳、課稅權分配之基本類型

按地方課稅自主權與國家財政監督權（含司法審查），基本上係屬二個互為消長之概念；亦即，一方如越弱，則另一方即越強。但是，國家之財政監督權再如何強，亦不得強到使地方之課稅自主權趨於零，蓋此有違憲法對地方自治之保障。反之，國家之財政監督權再怎麼弱，亦不得弱化至零，而使地方擁有百分之百且不受國家任何監督之課稅自主權。因之，在這天平左右極端間，地方課稅權之自主性高低，即決定在於其課稅權之分配類型。理論上，至少就有五種不同之可能設計¹⁶⁵，而依地方課稅自主權之強弱，依次排序如下述；至何者為當，則端視各國憲法之設計而定。

（一）地方立法、地方執行、司法審查

此為地方自主制定地方稅法，並自為徵收收益，國家僅保有事後

¹⁶⁴ Klaus Vogel, Die Finanz-und Steuerstaat, in: Isensee, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. I, 1987, § 27, Rn.2.

¹⁶⁵ 本文此處係參考許宗力氏就中央與地方人事權之分配，其可能之五種不同類型而為介紹，詳參氏著，中央與地方人事權的分際，收於氏著，憲法與法治國行政，1999年3月初版，元照出版，頁262-263。

司法權限。此類型固有顧及地方各自財政之需，並張顯地方各自之特色，然在地方自治團體層級與數量甚多之國家中，會呈現一國多制之現象，在兼顧國家整體性與統一性之下，此類型似過度膨脹地方課稅自主權限。

(二) 地方立法、國家備查、地方執行

此為地方自主制定地方稅法，經國家予以形式備查後，再據此為徵稅。惟此說似亦有前類型之失。

(三) 國家為框架立法、地方在此框架下立法、地方執行

在國家為框架性立法後，地方在不違背此等框架之前提下，自行就相關細節為立法，並據以徵稅。此類型乃就地方課稅立法權之行使，國家認為法制上有全國劃一之必要者，即明定於框架立法中，俾供各地一體遵行，並預留制度設計空間予地方，以期能有因地制宜、適宜地方需求之規定。

(四) 國家立法、地方執行

國家為地方稅之立法，而地方僅得根據此國家法律為徵稅。此類型過度限縮地方課稅自主權之內涵，而使地方不能享有課稅自主之核心權限，即課稅立法權，對於地方自治亟須受扶持與保障之國家而言，似不宜採之。

(五) 國家立法、國家與地方共同執行

國家為地方稅之立法，且國家與地方共同享有徵稅之權限，地方此時或有可能僅剩下部分之共分稅收入。此類型亦與前類型同，過度限縮地方課稅自主權之內涵，甚至連課稅收入權亦受限制。

第四節 小結

首先，本章以釋字第二七七號解釋之內容為問題提出，次則就地方財政自主權之內涵為介紹，並論證地方財政自主以課稅權為中心，而課稅權

之內容雖涵蓋收入權、立法權與行政權，然其核心及前提則以課稅立法權為重心。最後，仍從理論面出發，分析課稅權在中央與地方間之分配，其類型因地方權限大小而可區分五種基本類型。至於釋字第二七七號解釋所引發之問題，因其主要涉及地方課稅立法權之憲法基礎與憲政現實面之分析，此部分將在下一章論述之。

第四章 地方課稅立法權之憲法基礎 與憲政實務

第一節 地方課稅立法權與中央劃分權

壹、國稅與地方稅劃分權之解釋

憲法第十章規定雖提及國稅、省稅與縣稅等，並明文保障中央與地方各自之課稅立法權，惟其並未對此等租稅名稱之內涵為規定，反於第一〇七條第七款將此等稅種之劃分交由中央立法為之。因此，地方所擁有之課稅立法權雖受有憲法之保障，然究其實質，仍受制於中央就「國稅、省稅及縣稅」稅種劃分之解釋而定。亦即，中央就國稅與地方稅所採之「劃分基準」為何，實涉及地方課稅立法權所受憲法實質保障之射程，而從憲法規範之意義與精神，其對中央立法劃分國稅與地方稅之授權模式，如以此劃分基準為區分，主要有二種解釋可能性：

一、低度授權模式－稅目法定原則

憲法既對國稅及縣稅之內涵未明文規定，考其意旨，學者多數以各種「稅目」加以劃分。何謂稅目，似指依「稅源」(Steuerquelle)之不同而為區別¹⁶⁶，即指現行如所得稅、土地稅、房屋稅等之區分而言。是稅源如劃分為中央者，即屬國稅；倘劃歸予縣者，即屬縣稅，而縣依憲法規定，對此稅源即享有獨立之課稅立法權，亦即就此屬於地方之稅源，得獨立就其課稅構成要件為立法，具體創設人民之納稅義務。

二、高度授權模式－要件法定原則

從憲法對中央劃分國稅及縣稅之條文規定，其另一種解釋可能係以

¹⁶⁶ 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 42。

「租稅構成要件」為劃分基準，而租稅構成要件，通說認為係以租稅主體、租稅客體、租稅客體歸屬、稅基及稅率所構成，因之憲法就租稅劃歸中央或地方之控制，乃令中央就構成要件之部分為劃分基準，中央得選擇構成要件中之一項或數項為具體劃分基準，惟不得就全部租稅之構成要件全劃歸予中央，以免侵害地方課稅立法權之核心領域。例如中央得就租稅主體與租稅客體，立法劃歸由其自行決定，而地方就其他構成要件項目，則享有課稅立法權。按此相對於前一授權模式而言，中央享有較廣泛之立法劃分裁量餘地，此乃憲法對中央有較大之劃分授權而來。

有論者謂憲法雖賦與地方課稅立法權，惟此仍不得推翻憲法第十九條之法律保留規定，而須以「委任命令」之解釋方式，由中央立法設定人民之納稅義務，有關租稅主體與租稅客體等事項，須由中央立法明確規定，至於計稅標準、稅率、稽徵程序等，則由中央立法規定其大要，「授權」地方依其需要，而以自治規章為細部之規定，此不僅符合憲法明文保障之地方課稅立法權，且由地方民意機關為之，亦能善盡保障人民權利之要求，故無須對其立法事宜為過多之限制，惟租稅主體與租稅客體之規定，非但係區分國稅與地方稅之前提要件，且攸關人民納稅義務之創設，因此必須由中央自行立法規定，不容地方擅自開徵稅收以自肥，財政收支劃分法第七條規定之精神亦如斯。¹⁶⁷

貳、國稅與地方稅劃分權之憲法性質

一、憲法委託概說

(一) 憲法委託之意義

憲法委託係指憲法課予或要求立法者應為一定行為，而憲法在其條文內僅為原則性規定，另委託其他國家機關（主要係立法者）為特定、細節性之「行為」來貫徹之。¹⁶⁸其性質乃係憲法對立法者為有一定拘束力之誡命，督促其制定法律以貫徹憲法之理想

¹⁶⁷ 陳敏，前揭註文，頁 40-41。此觀念似與德國「傳統地方自治理論」同源，蓋德國傳統上將鄉鎮市視為國家之一部分，其存在之任務在於執行法規範，地方規範制定權屬行政權作用之一部，故其制定任何規範均須有法律之授權，涉及人民權義事項而無法律授權者，仍不得限制之，必要時，甚至須由中央立法者自為決定。此理論之介紹，可參：陳慈陽，論地方之立法權及其界限—以直轄市及縣市自治條例與自治規則之制定權為研究對象，收於台灣行政法學會主編，行政救濟、行政處罰、地方立法，2000 年 12 月初版，頁 363 以下。

¹⁶⁸ 陳新民，論「憲法委託」之理論，收於氏著，憲法基本權利之基本理論（上冊），85 年 1 月 4 版，頁 37 以下。

（二）憲法委託之類型

憲法秩序對立法者之要求，依其目的與強度之不同，學說上有將憲法委託分成三種類型為說明。¹⁶⁹

1、憲法明示委託

憲法明文課予立法者應為一定之立法行為，其可能係憲法未為規定事項之法律制定，抑或係憲法已有原則性規定，而要求立法者為更詳細具體內容之訂定。如無立法者制定此規範者，則憲法所明定之任務將無法履行，故此時非僅係憲法之立法授權而已，毋寧係憲法課予立法者制定此法律之義務。

2、內涵性憲法委託

此類型之憲法委託復可再區分為二種，即憲法核心規範之具體化與憲法制度具體化之義務。前者係指在憲法核心原則中，如憲法第一條之民主共和原則、第二條之國民主權原則及第二章之人民權利保障等，其內涵均有憲法委託義務存在，而要求立法者應將其內容經由法律而將此憲法秩序具體化。後者則指憲法保障最低限度或不可或缺之制度，然憲法不就其具體內容為憲法位階之規定，而係要求立法者應積極經由立法程序，以形成具體明確之制度內容，且不得使該制度內容空洞化或排除之。

3、憲法基本方針

憲法基本方針乃指部分憲法規定僅係立法者之立法綱領，立法者於此有相當廣闊之立法形成空間，立法者之立法如非屬極端牴觸此類型之規定，則不得以憲法義務之不作為指責立法者。其相較於憲法明示委託，乃係指憲法要求立法者在執行前，須先將該事務在法律位階予以具體化之義務。相對於內涵性憲法委託，基本方針並非憲法存續正當性所必須具備之核心內容，其縱未經立法，亦不影響憲法存立之正當性，不損害人民依憲法最低限度保障之自由權利，更不會造成憲法不可或缺之制度有所遺漏。

（三）憲法委託之違反

立法者違反憲法所委託之誠命時，其並不一定產生違憲之效果，而須視其所違反之憲法委託類型而定。依前述，僅憲法明示委託與內涵性憲法委託二種類型會對立法者產生作為義務，而立法者在憲法秩

¹⁶⁹ 陳慈陽，憲法學，2004年1月初版，元照出版，頁707以下。

序之要求下，不履行其應為之作爲義務者，即會產生「立法不作為」或稱「立法怠惰」¹⁷⁰；亦即，憲法在課予立法者制定法律之義務時，立法者在此已無「是否」制定法律之形成空間，而係存在「如何」制定法律及其內容具體明確之程度應為如何，方得實現此憲法委託任務之立法形成空間。¹⁷¹此種構成立法不作為之憲法委託，一方面須先由立法者為一定之行爲，而不得直接適用憲法上規定，另一方面則構成強制性之法規範，立法者於此有依憲法委託，制定特定法律之立法義務。

二、國稅與地方稅劃分權應屬憲法委託

按憲法第一〇七條第七款規定，中央就國稅與省稅縣稅之劃分有立法權，地方自治團體如無法律規範縣稅之內容，則其勢必難以直接依據憲法第一一〇條第一項第六款規定，行使其課稅立法權，故於此應認為中央立法者就國稅與地方稅之劃分不但有立法權限¹⁷²，而且亦同時有立法義務存在。因此，依憲法本文之意旨，地方課稅立法權行使之前提，在於中央須先為國稅與地方稅劃分之立法，以確定地方稅之種類及內容。中央立法機關倘遲未為此項立法，或立法不完全，致地方自治團體無法行使憲法所賦予之課稅立法權時，則中央立法機關此時即有構成立法不作為之可能。

釋字第二七七號解釋所謂「中央應就劃歸地方之稅課，依財政收支劃分法前開規定，制定地方稅法通則，或在各該稅法內訂定可適用於地方之通則性規定，俾地方得據以行使憲法第一〇九條第一項第七款及第一一〇條第一項第六款賦予之立法權。」有學者認為大法官於此應係認為，地方得課徵地方稅，乃憲法保障地方制度之核心範圍，而地方此項權限之行使，必須以法律事先為相關規範為前提，其強調立法行為之「不可欠缺」，以作為判斷憲法規定何時構成「有拘束力之委託」之標準。¹⁷³

¹⁷⁰ 違反憲法委託所構成之立法怠惰，其僅係立法怠惰之一種類型，其他構成立法怠惰之情形，詳參陳愛娥，立法怠惰與司法審查，憲政時代第 26 卷第 3 期，頁 44 以下。

¹⁷¹ 陳慈陽，憲法學，2004 年 1 月初版，元照出版，頁 711；陳新民，論「憲法委託」之理論，收於氏著，憲法基本權利之基本理論（上冊），85 年 1 月 4 版，頁 71。

¹⁷² 此處如解釋為憲法僅係賦予中央有劃分權限，但未同時課予其立法義務時，則地方似得直接依憲法第 110 條第 1 項第 6 款規定行使其課稅立法權。然如何認定何時係單純立法授權，何時係同時課予其立法義務，目前似無一定之判斷標準，此容後文再研究。

¹⁷³ 陳愛娥，立法怠惰與司法審查，憲政時代第 26 卷第 3 期，頁 60-61。

參、地方課稅權在法律層次之實踐

一、財政收支劃分法

財政收支劃分法所稱「直轄市及縣（市）稅」，係指該法第十二條第一項規定，包括：土地稅（地價稅、田賦、土地增值稅）、房屋稅、使用牌照稅、契稅、印花稅、娛樂稅、特別稅課。其中「特別稅課」，依同條第一項第七款規定，係指適應地方自治之需要，經議會立法課徵之稅。但不得以已徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象。惟財政收支劃分法於條文本文中，並無「臨時稅課」之規定，僅於財政收支劃分法之附表一「收入分類表」甲、中央收入一、（十）；丙、直轄市收入一、（十一）；丁、縣（市）收入一、（十一）；戊、鄉（鎮、市）收入一、（八）等各款中分別為如下規定「臨時稅課：依第十九條規定之臨時稅課」。又財政收支劃分法第十九條規定，「各級政府為適應特別需要，得經各該級民意機關之立法，舉辦臨時性質之稅課。」

從憲法第一一〇條等規定觀之，地方課稅自主權在憲法上應有之內涵，應包括課稅立法權、課稅收入權及課稅行政權，其中又以課稅立法權最為重要。而憲法第一〇七條第七款雖賦予中央有權就國稅與省稅縣稅為劃分，此劃分亦應涵蓋課稅立法權、課稅收入權及課稅行政權，而非僅及於其一或二。亦即，中央依憲法第一〇七條第七款所享有之劃分權，其並不否認中央得就部分國稅收入權劃歸地方或與地方共分之，惟中央如就地方稅之收入權劃歸地方，但未同時「賦予」此稅之立法權者，此顯然不符合憲法第一一〇條第一項第六款等規定之意旨。

基此，財政收支劃分法中所稱之「直轄市及縣（市）稅」如認為是憲法第一一〇條第一項第六款所規定之「縣稅」，則財政收支劃分法前揭規定，顯然難免遭受違憲之指摘。再者，印花稅法第六條、契稅條例第十四條、房屋稅條例第十四條及土地稅減免規則第七條及第二十條等規定，均係中央自行立法免除其本身所須負擔之前揭「地方稅」¹⁷⁴，如認「直轄市及縣（市）稅」即為憲法所稱之「縣稅」，則前揭免稅規定即有侵害地方課稅立法權，而有違反憲法第一一〇條第一項第六款之虞。按既存之實證法如存有一種符合憲法要求之解釋可能性時，即應採取合憲之解釋，本文認為基此合憲解釋原則，財政收支劃分法所稱之「直轄市及縣（市）稅」，實係屬「國稅」之概念範疇，蓋地方就此等「直

¹⁷⁴ 此論述前提係承認國家或地方自治團體本身得為地方稅或國稅之租稅債務人，限於篇幅，此部分容於他文再為討論。

轄市及縣（市）稅」，其固然擁有課稅收入權與行政權，然就課稅立法權而言，充其量僅只有「行政立法」作用之立法權，地方僅得在中央法律規定之稅率範圍內調整之，而無憲法第一一〇條第一項第六款之課稅立法權。

二、地方制度法

地方制度法僅於第三十五條第三款、第三十六條第三款及第三十七條第三款，分別規定直轄市議會、縣（市）議會及鄉（鎮、市）民代表會之職權時，規定各該議會有議決「直轄市特別稅課、臨時稅課及附加稅課」、「縣（市）特別稅課、臨時稅課及附加稅課」與「鄉（鎮、市）臨時稅課」之權限。並未就「特別稅課、臨時稅課及附加稅課」之範圍加以界定。是以，地方制度法所稱之特別稅課是否與財政收支劃分法第十二條第一項第七款範圍相同？又地方制度法所稱之臨時稅課是否亦與財政收支劃分法第十九條範圍相同？所謂附加稅課範圍又如何？均有待進一步釐清。

第二節 地方課稅立法權與租稅法律主義

壹、租稅法律主義之概念內涵¹⁷⁵

一、課稅要件法定原則

課稅要件法定原則，又稱「課稅之要件合致性（*Tatbestandmäßigkeit der Besteuerung*）原則」。所謂課稅要件之內容，有二號大法官解釋堪稱代表，一係釋字第二一〇號解釋理由書所言「納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文」；另一則為釋字第二一七號解釋文所稱「納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等」，學者稱此等解釋所謂之「租稅法律主義」，大致與德國稅法學主張之「課稅之要件合致性（*Tatbestandmäßigkeit der Besteuerung*）原則」相當¹⁷⁶。釋字第五六六號不同意見書則謂「茲所指課稅要件，係指有關租稅之最重要事項，諸如究竟何人，應該繳納何種租稅、其租稅額應該依何種基礎計算、所應繳交之稅額又是若干，必定是由法律預先加以規定。」

¹⁷⁵ 林子傑，論租稅法律主義之精神-以我國大法官解釋為核心，民國 93 年第九屆務實法學基金會佳作獎，將刊於務實法學論文系列-判解研究彙編（九）。

¹⁷⁶ 葛克昌，人民有依法律納稅之義務—以大法官會議解釋為中心，收於氏著，稅法基本問題，1996 年 4 月，頁 160。

課稅要件法定原則構成租稅法律主義之最重要特徵。釋字第五六六號不同意見書所描述者，亦脫離不出釋字第二一七號解釋文所稱之範疇。釋字第二一七號解釋爭點，簡而言之：抵押權登記推定利息所得課稅之實務處理方式，並不違憲。此號解釋之重要性除了一方面認定租稅法律主義之課稅要件法定原則之範圍外，一方面則將確認事實之認定（即課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何）排除出租稅法律主義之範圍，「相當程度內緩和了租稅法律主義之完全形式主義之剛硬性¹⁷⁷」。

二、課稅要件明確原則

釋字第五六六號不同意見書所謂課稅要件明確原則，「係指由法律規定之課稅要件，應該具體合理，不得含混籠統。」學者有謂一切創設稅捐義務之法律規定，就其內容、標的、目的及範圍必須確定，而使稅捐義務人可以預測該項稅捐負擔以及具有計算可能性。¹⁷⁸但所謂課稅要件明確原則與法律明確性有何不同，在我國關於明確性要求，自釋字第四三二號解釋所闡釋之「苟其意義非難以理解，且為受規範者可得預見，並可經由司法審查加以確認」三要件後，一再為往後大法官解釋論及法律明確性要求時所引用，考其重要意義在於表明，立法者非不可於立法技術上運用不確定法律概念或概括條款，以衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案的妥當性，惟須滿足上述三要件。

以釋字第二一九號解釋為例，其案件爭點為當時關稅法第四條規定：「關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物持有人。」而船務代理業為進口貨櫃運送人之代理人，海關管理貨櫃辦法第十六條有關「貨櫃進口須由其運送人或其代理人向海關簽具貨櫃常年保結，保證於進口後六個月內或海關核定之日期前退運出口，逾期應由運送人或其代理人於三個月內繳納其進口稅捐」之規定，大法官則認定船務代理業者係貨物持有人之運送人或代理人，因此課徵關稅並不違憲。撇開當時大法官亦引用國際慣例為說理之一，本號解釋似與課稅要件法定與課稅要件明確性有關。

就課稅要件明確性而言，「收貨人、提貨單或貨物持有人」為納稅義務人，此一要件有無「苟其意義非難以理解，且為受規範者可得預見，並可經由司法審查加以確認」（參照釋字四四三號解釋），而可將「船

¹⁷⁷ 葛克昌，人民有依法律納稅之義務—以大法官會議解釋為中心，收於氏著，稅法基本問題，1996年4月，頁160。此等意旨可進一部參照釋字第173號解釋之兩件不同意見書，1、姚瑞光之不同意見書對租稅法律主義之闡釋為：以課稅要件法定為重心，且須符合嚴格意義之法律明確性要求，即若法文中有「...等」者，依租稅法律主義一概非概括性規定，不容行政機關另為補充解釋；2、陳世榮大法官之不同意見書則認為租稅事項全屬立法事項，對於租稅法未規定事項則不得加以規定或為釋示。

¹⁷⁸ 陳清秀，稅法總論，2001年10月2版，頁40。

務代理業者」認定為貨物持有人之運送人或代理人」？尚非無討論空間。本號解釋係少數與所謂之課稅要件明確性原則有關之解釋，本文認為法律明確性原則與課稅要件明確性，其要求並無不同，至少在稅法領域，關於法律明確性仍無法迴避關於前揭解釋所闡釋之內容，是否足堪精準操作之問題。課稅要件明確性原則既無比諸法律明確性原則要求更為嚴格或寬鬆，實無須將此兩個完全相同之概念，因為運用於「特別」之領域，即賦予全新名詞。

貳、租稅法律主義與地方自治條例

租稅法律主義不僅指租稅之課徵應有法律依據，同時在無法律正當理由之特別限制時，人民應有免於稅課干預之基本權。¹⁷⁹按憲法第十九條之「法律」或租稅法律主義之「法律」，與所謂之「稅法法源」，傳統論述上均將之等同視之，¹⁸⁰惟此實屬兩不同層次之問題，蓋後者乃指有關稅法法規範所存在之形式，¹⁸¹而因稅法係規範租稅法律關係之全面，其法源乃指實質意義之法律，除形式意義之法律外，尚及於憲法、法規命令、地方自治規章，甚至習慣法及國際法等；而憲法第十九條之法律，原則上僅以形式意義之法律為限，人民僅依形式意義之法律而負有納稅義務，其他如憲法、法規命令等法源，均不得單獨創設人民之租稅負擔。¹⁸²

惟地方立法機關依憲法規定所制定之地方稅自治規章，其是否屬憲法第十九條所稱之法律，學者與實務間則不無爭論，而其爭點除憲法第十九條與第一七〇條之解釋外，前述對於憲法第一〇七條第七款由中央立法劃分國稅與地方稅之授權範圍，其應如何解釋之基本態度似亦屬關鍵所在。

一、否定自治條例為法律說

主要論據在於憲法第十九條規定「人民有依法律納稅之義務」，而第一七〇條則規定「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公布之法律。」故認為地方立法機關所通過之自治條例非憲法意義之法律，¹⁸³人民無從依此而負有納稅義務，除非該自治條例業經中央法律之「授權」。另有論者除基於憲法第一七〇條之文義解釋外，並從當時實務情形

¹⁷⁹ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，收於氏著，所得稅與憲法，2003年2月增訂版，頁72。

¹⁸⁰ 如黃茂榮，稅法總論（第一冊），2002年5月初版，頁107；陳清秀，稅法總論，90年10月2版，頁103以下。

¹⁸¹ 陳清秀，前揭註文，頁103。

¹⁸² 葛克昌，人民有依法律納稅之義務—以大法官會議解釋為中心，收於氏著，稅法基本問題，1996年4月初版，頁164-165。

¹⁸³ 管歐，中華民國憲法論，68年版，頁68。

檢討，認為地方徵稅之自治法規均以施行細則稱之，且皆由中央法律授權而定之，故地方自治法規雖為稅法法源之一，惟其性質係屬法規命令。¹⁸⁴質言之，憲法第十九條所揭櫫之租稅法律主義乃成為中央限制地方課稅立法權之憲法依據，並推論出無中央法律授權，地方即無行使課稅立法權之餘地。

二、肯定自治條例係法律說

地方自治法規是否屬憲法第一七〇條之法律，如從憲法第一〇七條至第一一一條關於中央與地方權限劃分之規定觀之，憲法第一七〇條所稱之「立法院」有相應修正之必要，亦即應包括地方立法機關在內，而公布機關亦不應侷限於總統，以貫徹憲法推行地方自治之基本價值決定，故第一七〇條所稱之法律，應及於地方自治機關所制定之單行法規。¹⁸⁵亦即納稅義務應以法律定之，此法律兼指中央或地方立法機關，經立法程序所制定者。¹⁸⁶蓋憲法既明定省縣有地方稅之立法權，省縣地方稅之立法本不須另有中央之法律為依據，在中央法律已劃分為地方稅者，省縣即有立法權，如此方符釋字第三十八號解釋之本意。¹⁸⁷

立法權及課稅權均為國家主權之表現，國家為實行地方自治，特別將其課稅權及立法權屬於地方之一部分分給地方，而吾國又特別規定在憲法予以明文保障，是以憲法第一七〇條僅係原則性規定，至於如憲法第十九條之法律，依憲法第一〇九條第一項第七款及第一一〇條第一項第六款及第一一三條、第一一六條結合憲法第一七〇條規定，在地方稅立法權範圍內，應予擴張解釋為中央法律與地方規章。而憲法第二十三條有關限制人民權利之「法律保留」，在憲法上屬於地方立法權範圍者亦然，釋字第三十八號解釋則對地方自治立法權之限制過嚴。¹⁸⁸縱退步言，倘租稅法律主義採取狹義說而以中央法律為限，則此就人民另一自治團體居民之身分而言，則應就租稅法律主義外，另輔以「地方稅自治條例主義」，即地方稅之課稅要件與課徵程序須依自治條例定之，其規定且須明確，否則不論依地方稅法通則或財政收支劃分法規定，均有空

¹⁸⁴ 林鳳珠，稅捐法定主義在現行稅法之實踐，台灣大學法律學研究所碩士論文，74年7月，頁53-54。按法規命令不能創設納稅義務，僅能為其具體化。

¹⁸⁵ 黃茂榮，民法總則（增訂版），71年版，頁5。

¹⁸⁶ 葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，收於氏著，所得稅與憲法，2003年2月增訂版，頁126、128；黃茂榮，論稅法之法源，經社法論叢第8期，頁2以下；黃俊杰，憲法稅條與釋憲發展，中原財經法學第2期，頁70以下。

¹⁸⁷ 葛克昌，解釋函令與財稅行政，收於氏著，所得稅與憲法，2003年2月增訂版，頁217。

¹⁸⁸ 葛克昌，人民有依法律納稅之義務—以大法官會議解釋為中心，收於氏著，稅法基本問題，1996年4月初版，頁166。

白授權而違反法律保留之虞。¹⁸⁹

三、小結

按憲法第十九條規定之人民有依法律納稅之義務，除具有租稅法律主義固有之課稅要件法定及合法性原則等內涵外，其最主要之意義在昭示租稅之憲法特徵，乃在於人民應分攤國家之財政需求，並且除得要求國家為公共目的而推行國家事務外，不得請求其他之直接報償。如將本條之「法律」採狹義解釋，而限縮為第一七〇條之形式意義法律，則似將產生租稅法律主義是否僅適用於中央租稅而不及地方課徵之稅捐，且地方稅捐是否仍具有租稅之憲法特徵等疑慮。¹⁹⁰前者如前所述，須就租稅法律主義外，另輔以「地方稅自治條例主義」；後者如否定地方稅捐不具有憲法租稅之概念，則其強制課徵之合憲性基礎是否仍為量能平等原則，抑或係受益負擔原則？其與其他非稅公課之界限如何劃清？諸此問題均會影響地方稅之合憲性基礎。基此，本文認為憲法第十九條之法律應擴及地方自治條例，以符納稅人基本權保護之本旨。

第三節 中央介入地方課稅立法權之憲法基礎

與界限

壹、中央介入地方課稅立法權之理由檢討

一、維持國家統一性

地方課稅立法權之有無，雖關係地方自治與財政自主之實現，然憲法保障地方自治之存在，其目的並非在創造一國中還有其他「國家」存在，而形成「國中之國」。因此，地方固然擁有課稅立法權，其行使除須受國家司法審查外，並不排除中央基於維持全體國民生活條件與法律

¹⁸⁹ 葛克昌，地方稅法通則與地方自治—地方稅法通則草案，收於地方自治法學論輯（下），臺北市政府法規委員會編印，88年6月，頁440。

¹⁹⁰ 山越芳男著，鄭玉波譯，論地方稅之法律體系，收於鄭玉波著，民商法問題研究（三），國立臺灣大學法學書（二十），71年5月出版，頁273。

經濟秩序一致性之由，而介入地方課稅立法權之行使。

二、促進區域財政均衡

一國內之國民，宜有相同之政府服務水準，與相差不多之生活水準，¹⁹¹以免造成區域不均衡、資源配置之浪費與過度集中，致有害國家之安定與發展；亦即，區域均衡是指全國各區域之住民，能有相同之公共服務。各地區住民可以要求同一公共服務，其憲法上理由為人民有依法納稅義務，此種義務依量能原則而負擔，亦即按各人之經濟能力而分配，租稅負擔不因居住地區不同，亦不因由政府所得公共服務不同而有所差異。納稅義務人既依其能力而平等負擔，自然有權要求相同之公共服務。

憲法第一四七條規定：「中央為謀省與省間之經濟平衡發展，對於貧瘠之省，應酌予補助。省為謀縣與縣間之經濟平衡發展，對於貧瘠之縣，應酌予補助。」本條規定實涉課稅收入權分配於中央與地方間之問題，即所謂之財政調配（Finanzausgleich），故非得作為中央介入地方課稅立法權之憲法理由。按憲法第一四七條原為中央對貧瘠之省，省對貧瘠之縣補助之規定，大法官釋字第二三四號則擴大解釋，側重謀求地方經濟平衡發展之意旨，而肯認統籌分配規定符合該意旨，此種不拘泥於憲法所用文字，探求憲法精神，實值贊同。

至於現存之區域差距，國家亦有義務，逐步減少其差距。¹⁹²因此，有必要借重統籌分配稅。惟憲法第一四七條之補助，或將其擴張解釋為包括統籌分配稅，均為不同級公法人（國家對省，省對縣）間財政調配，是為「垂直之財政調配」；以及同級公法人間「水平之財政調配」。然此二者皆為各地方自治團體，在有自主財源之後，垂直調配用以彌補垂直之不均，水平調配則自主財源有餘以補不足者，故統籌分配稅額第一步先要有自主財源，然後找到衡量基準加以比較，何者有餘何者不足。釋字二三四號解釋未見及此，對聲請人所請求解釋之財政自主與保障，亦未予解釋，從而統籌分配稅問題未能藉該解釋得以解決。

三、避免課稅高權衝突

中央介入地方課稅立法權另一可能之理由即在於避免其與地方課稅權行使之衝突，此不僅在課稅行政權，在課稅立法權之行使亦有可能發

¹⁹¹ Lerche, Finanzausgleich und Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse, in: FS Friedrich Berber zum 75. Geburtstag, München 1973. S. 299ff.

¹⁹² 黃茂榮，認識財政收支劃分的政策工具、財政劃分制度應予合理化、財政保障與區域均衡應並重等文，收於氏著，稅捐法論衡，頁 31-46。

生。然而，憲法第一〇七條第七款既已賦予中央就國稅與地方稅為劃分之權限，理論上即無發生中央與地方間之課稅高權有重疊，致生衝突之可能。因此，以避免課稅高權衝突而介入地方課稅立法權行使為理由，在憲法上應不成立。

四、確保貨物流動自由

按憲法第一四八條規定：「中華民國領域內，一切貨物應許自由流通。」此確保境內貨物流動自由之規定，或許得作為中央介入地方課稅立法權行使之理由。然而，憲法此項規定實應屬地方課稅立法權行使之憲法界限，地方自治團體之稅課規定，如有防礙境內貨物流通者，則應由大法官為違憲審查，而不應由中央片面以地方違反憲法此項規定為由，任意介入地方課稅立法權之行使。

五、監護地方權力行使

此項以監護地方課稅立法權之行使作為中央介入理由，顯然違反前述憲法保障地方自治之本旨。在我國過去戒嚴時期，國家因處於特殊情況，故地方自治之實施並未落實，中央以監護者之地位，對地方自治之實施係處於「戒慎恐懼」之態度。然在解嚴與民主意識高漲之現代民主國家中，中央如再執監護之由，介入地方課稅立法權之行使，實難逃違憲之指摘。

六、小結

基於初步之檢討，本文認為中央如欲介入地方課稅立法權之行使，唯一理由僅有「維持國家統一性」而已，其他理由之不當，已如上述，因此在檢視中央介入地方課稅立法權之憲法基礎時，亦應秉持此項理由為之。

貳、中央介入地方課稅立法權之憲法基礎

一、平等原則之意義

平等原則為所有基本權之基礎，國家對人民行使公權力時，無論其為立法、行政或司法作用，均應平等對待，不得有不合理的差別待遇¹⁹³

¹⁹³ 憲法第 5 條規定：「中華民國各民族一律平等」，第 7 條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等」，明文揭示保障人民之平等權。又憲法增修

。平等原則要求者係為實質平等，大法官在歷來的解釋中不斷闡釋其中意旨謂「平等原則並非保障絕對的、機械的形式平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等」（參見釋字第二一一號、第三四一號、第四一二號）；釋字第四八五號解釋更是開宗明義即宣示：「憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待」。至於應如何判斷此差別待遇是否「合理」，大法官亦不諱言，此乃違憲審查之難題所在¹⁹⁴。

二、平等原則之檢驗

檢驗法律是否符合平等原則，判斷重點即在差別對待是否「合理」，換言之，是否具有正當性而為憲法所容許的差別對待，亦即「實質正義的不平等」¹⁹⁵。即俗稱「等者等之，不等者不等之」。至於具體之判斷方式，翁岳生氏曾謂：關於平等原則之違反，恆以「一方地位較他方為有利」之「結果」存在為前提。不論立法者使一方受益係有意「積極排除他方受益」，或僅單純「未予規範」，祇要在規範上出現差別待遇的結果，而無合理之理由予以支持時，即構成憲法平等原則之違反。因平等原則之旨趣在於禁止國家權力在無正當理由的情況下，對於相同類別之規範對象作不同之處理，故平等原則之本質，原就具有雙面性與相對性 (ambivalent und relativ)，嚴格而言並非各該「規範本身之違憲」，而是作為差別對待之兩組規範間的「關係」，或可稱為「規範關係之違憲」 (verfassungswidrige Normenrelation)¹⁹⁶。

學者有提出判斷法律是否違反平等原則的具體步驟，亦頗具參考價值¹⁹⁷：首先（一）制度目的之確定：確定有所差別待遇之制度目的何在，此等制度目的是否合憲；次則（二）事物本質要素的探求：探求「事物本質要素」何在，如何可作為差別待遇，甚或應作為差別待遇之基準，此一步驟旨在排除不合事物本質要素者，藉助平等原則所要求的「不當聯結禁止」更足以體現；最後（三）合理差別的形成：有可以為差別對待之要素後，即可為差別對待，惟必須為「合理」的差別對待，是否合理差別往往又與比例原則競合適用。蓋此處之合理差別即有正當理由

條文第 10 條規定國家應促進兩性地位之實質平等，而憲法基本國策章中第 153 條、第 155 條與第 156 條，亦對保障婦女與其他弱勢族群之實質平等設有規定，足見憲法上對於對平等原則之重視。

¹⁹⁴ 翁岳生大法官於釋字第 455 號解釋提出之協同意見書。

¹⁹⁵ 吳庚，憲法的解釋與適用，2003 年 4 月 3 版，頁 182。

¹⁹⁶ 翁岳生大法官於釋字第 455 號解釋提出之協同意見書。另見李建良，論法規之司法審查與違憲宣告－德國聯邦憲法法院裁判之分析，收於氏著，憲法理論與實踐（一），1999 年 7 月，頁 461。

¹⁹⁷ 李惠宗，憲法要義，2001 年 8 月初版，頁 134 以下。

之差別，是否具正當理由，又不外乎三項標準：是否追求正當目的、是否為達成此一目的所必要、與目的之價值是否成適當之比例，正是比例原則之內涵¹⁹⁸。

最後，如立法者違反本身所建立之「體系正義」(Systemgerechtigkeit)時，亦足為判斷為對於平等原則之違反，所謂體系正義者，按立法者於制定法律時，在不違反憲法之前提下，固有廣大的形成自由，然當其創設一具有體系規範意義之法律原則時，除基於重大之公益考量以外，即應受其原則之拘束，以維持法律體系之一貫性，是為體系正義。而體系正義之要求，應同為立法與行政所遵守，否則即違反平等原則¹⁹⁹。

另有學者則就大法官解釋為分析，嘗試建構平等審查之模式，其審查層次更為精細分明，其內容大致為²⁰⁰：平等審查的第一步是先判斷系爭法規究竟有無存在差別待遇的問題，差別待遇係指對於具有「可相提並論性(Vergleichbarkeit)」的人或社會生活事實在法規上作不相同之處理，而「可相提並論性」，則指法規上受到不同處理的人或社會生活事實，共同具有一個他人或其他生活事實所未具有的特徵。例如法規對於服志願役及義務役者作不同處理，兩者共同具有一個他人所無的服兵役特徵，所以兩者可以相提並論。第二步是確定差別待遇的目的，判斷其究係追求、實現「不等者不等之」的實質平等目的，或是無涉實質平等的政策目的。此處的審查在平等審查居於關鑑地位。如係追求實質平等的差別待遇，則適用合目的性審查模型，亦即判斷手段與目的間是否有合理關聯；如係追求無關實質平等的政策目的者，則適用比例原則的審查模型，於此之前仍須先為目的合憲審查。

三、平等原則作為中央介入之憲法基礎

按地方自治團體依憲法規定固有其課稅立法權，但此等立法權行使之結果，往往造成該自治團體住民之權利義務產生變動，導致一國內不同地方住民之租稅負擔高低不同，甚至形成公共服務提供與人權保障之水準互有等差。此項結果雖係地方自治憲法保障之必然產物，然而，若是無限制地承認地方自治團體之間，得存有任何不合理之差異，則此不合理差別在極端之情況下，無異在承認國中有國，全體國民之間有等級

¹⁹⁸ 吳庚，憲法的解釋與適用，2003年4月3版，頁189。

¹⁹⁹ 關於體系正義作為平等原則之具體判斷方式，可參見李惠宗，從平等權拘束立法之原理論合理差別待遇之基準，台灣大學法律學研究所碩士論文，1988年6月，頁98-102。翁岳生大法官亦將此作為具體判斷標準，見釋字第四五五號協同意見書。

²⁰⁰ 以下僅簡略介紹，詳細論證請參：許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，發表於中央研究院主辦，「憲法解釋之理論與實務」學術研討會，1999年3月20日，頁34以下。

，反而會斷傷憲法保障地方自治之本意與正當性。²⁰¹因此，中央介入地方課稅立法權之行使，其憲法基礎即在於平等原則，以避免地方自治發展至極，反造成人民基本權利受到侵害，有違憲法上之平等保護。

參、中央介入地方課稅立法權之憲法界限²⁰²

一、法律保留原則

中央介入地方課稅立法權之行使，其憲法界限首先討論者為國會保留原則，而國會保留乃係指中央如欲介入地方課稅立法權之行使，其須以立法院三讀通過之法律為之。至於此種形式意義之法律，其受憲法容許之介入程度與規範密度為何，實有必要探討之。

(一) 框架式立法之概念意涵

框架式立法（*Rahmengesetzgebung*）或稱外套式立法（*Mantelgesetz*），其在中央與地方立法權劃分上，係指中央就「特定權限」上，得為大綱性、原則性之基準立法，至於具體規範則由地方因地制宜，依其自治需要而自行制定（*Gesetz als allgemeine Richtlinie ohne Festlegung von Einzelheiten*）。此係屬地方獨立之規範制定權，屬立法權之作用，僅受司法權之審查。²⁰³

至何謂「特定權限」，學者間之看法尚非一致，有認為憲法雖明文規範為中央權限，然如密切涉及地方事務者，中央應有框架立法權，而地方有具體規範制定權，亦即「無涉及地方權限或歸屬中央所必要之事務」為中央獨占立法權，「有密切涉及地方事務權限」之框架立法權，「地方色彩比重高、事務性與技術性」歸屬地方權限。²⁰⁴亦

²⁰¹ 蔡茂寅，日本之地方自治－以自治立法權之介紹為中心，收於地方自治法 2001，臺北市政府法規委員會編印，90年10月，頁75。

²⁰² 至於原適用於基本權受侵害領域之比例原則，得否將其適用範圍擴張至地方自治領域，此在德國非無爭論。德國聯邦憲法法院在 *Rastede* 案判決中即採否定立場，認為地方自治屬組織法之領域，與基本權侵害無關，既不會造成「侵害」，自無「侵害是否合乎比例」之問題。*Dirk Ehlers* 即批評，比例原則乃從法治國原則導出，組織法領域既亦有法治國之適用，則何以在此放棄比例原則之審查。我國學者有認為，比例原則適用於組織法領域，在司法審查上因欠缺「侵害」要素，則整個比例原則之操作將僅剩適當性檢驗，而難以進行手段與目的間之法益衡量，比例原則恐將淪為一不具理性論證能力之武器。

²⁰³ 陳慈陽，論地方之立法權及其界限－以直轄市及縣市自治條例與自治規則之制定權為研究對象，收於台灣行政法學會主編，行政救濟、行政處罰、地方立法，2000年12月初版，頁394-396。

²⁰⁴ 陳慈陽，前揭註文，頁403-404。

有認為國家法就地方自治事項之立法權界限，若法律僅作框架性、大體性之規定，於此範圍內，法律仍具有優先效力；倘法律就自治事項為細部性之詳細規定，則應先決定該法律是否確屬有效，才能決定其是否優先於自治條例。²⁰⁵憲法第一〇九條及第一一〇條雖賦予省與縣自治立法權，惟因中央仍得制定通行全國之框架法以限制之，則在此等情況下，省縣似無立法專管事項，充其量僅能限制中央不得為特定之省縣立法而已。²⁰⁶另有主張就自治事項而言，中央法律原則上不應介入，即使有必要，亦即就所謂「法定自治事項」，中央僅得於必要範圍內為立法，原則上應採低密度或框架之立法，以便地方留有寬廣之自治空間。²⁰⁷

上述學說均係就中央與地方一般事項之權限劃分所為之論述，就中央與地方課稅權之劃分而言，雖然地方課稅立法權由地方自行立法，或由中央制定通則以為地方立法依據，各有取捨，難定優劣，但不得謂無中央法律依據，地方不能依憲法行使其立法權。²⁰⁸居民負有地方稅繳納義務，乃係直接依據地方自治團體之課稅立法權，而非中央之地方稅法通則或財政收支劃分法，然此亦非全面否認中央得立法對地方課稅權之行使，訂立統一之準則或框架式立法。²⁰⁹蓋國家為維持其全國統一性與區域均衡之財政調整，雖有權限制地方課稅立法權，但不能妨礙其地方自治之基本精神。²¹⁰

（二）德國框架立法規定

1、威瑪憲法

依威瑪憲法第十一條規定：「聯邦對於各邦之租稅及其他公課之許否，與其徵收方法，為免除下列弊害，或保持其他之重大公益計，得以立法手續，為原則規定：一、有害於聯邦收入或通商者。二、為兩重課稅者。三、對於公共道路及其他交通設施之利用，課以過重或足以妨害交通之手續費者。四、關於各邦間及地方間之交通，為保護

²⁰⁵ 蔡茂寅，地方立法權之研究，收於氏著，地方自治之理論與地方制度法，2003年2月1版，學林出版，頁167。

²⁰⁶ 蔡茂寅，地方自治立法權的界限，收於台灣行政法學會主編，行政救濟、行政處罰、地方立法，2000年12月初版，頁337。

²⁰⁷ 黃錦堂，地方制度法基本問題之研究，2000年初版，頁174。

²⁰⁸ 葛克昌，地方財政法基本問題，收於氏著，稅法基本問題，1996年4月初版，頁187。

²⁰⁹ 葛克昌，地方稅法通則與地方自治—地方稅法通則草案，收於地方自治法學論輯（下），臺北市政府法規委員會編印，88年6月，頁440；葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收於氏著，行政程序與納稅人基本權，2002年10月初版，頁35。

²¹⁰ 葛克昌，地方課稅權與財政民主，收於氏著，行政程序與納稅人基本權，2002年10月初版，頁163。

當地所產貨物起見，對輸入商品為不利之課稅者。五、鼓勵輸出者。

」²¹¹

2、基本法

德國國家權力是分配予聯邦與邦，有關立法權限之分配，可依事項類別區分為聯邦專屬立法、聯邦與邦競合立法、聯邦框架立法及邦立法四種類型。於聯邦專屬立法及聯邦框架立法之範圍，各邦無立法權，至為明顯；聯邦框架立法範圍有：公務員、新聞、電影、大學制度、土地分配、地域計劃、住民登記、身分證明等制度（基本法第七十五條）。在聯邦與邦競合立法時，如民法、刑法、經濟法、原子能法、土地法、外國人法、環境保護等領域之立法（基本法第七十二條、第七十四條），依基本法第七十二條第一項規定，各邦僅在聯邦未行使其立法權時，並就其未行使之範圍，始有立法權。除此之外，如基本法未賦予聯邦立法權之事項，皆屬邦之權限（基本法第七十條第一項）。

二、補充性原則

按前述補充性原則之概念內涵，如從其消極意義予以理解，其主要在體現「權限防堵」功能。在個人或小單元對某事項之處理勝任有餘時，大單元、社會或國家即不再具有該事項之事務管轄權，而應容任個人或小團體有自負其責地處理與執行之空間。因此，中央在考量「是否」介入及「如何」介入地方課稅立法權行使時，仍須遵守地方自治保障之憲法基礎之一，即民主原則所蘊含之補充性原則；亦即，補充性原則亦構成中央介入地方課稅立法權行使之憲法界限之一。

第四節 地方不服中央介入之法律救濟

壹、聲請解釋

依釋字第五二七號解釋理由書所示，地方如不服中央介入其課稅立法權之行使，其得聲請大法官解釋之情形有：

一、地方稅自治法規有無違法疑義

²¹¹ 第 13 條第 2 項則規定各邦法律與聯邦法規是否相抵觸發生爭執或疑義時，聯邦或邦得請求聯邦最高法院判決。

依地方制度法第三十條第五項「自治法規與憲法、法律、基於法授權之法規、上級自治團體自治條例或該自治團體自治條例有無抵觸發生疑義時，得聲請司法院解釋之」規定，係指對相關業務有監督自治團體權限之各級主管機關，對地方稅自治法規是否抵觸憲法、法律或其他上位規範尚有疑義，而未依相關規定逕予函告無效，向大法官聲請解釋而言。

二、地方稅自治法規受函告無效

地方自治團體對中央函告內容持不同意見時，如受函告無效者為地方稅自治條例者，該地方立法機關經會議決議，得視其性質聲請大法官解釋憲法或統一解釋法令，其聲請程式適用司法院大法官審理案件法第八條第一項或第二項之規定。然而，地方制度法既無與司法院大法官審理案件法第五條第一項第三款類似之規定，允許地方立法機關部分議員或代表行使職權適用憲法發生疑義或發生法律抵觸憲法之疑義，得聲請本院解釋，各級地方立法機關自不得通過決議案，一面又以決議案有抵觸憲法、法律、或其他上位規範而聲請解釋，致違禁反言之法律原則。

三、自治事項有無違法疑義

有監督地方自治團體權限之各級主管機關，依地方制度法第七十五條對地方自治團體之行政機關（即直轄市、縣、市政府或鄉、鎮、市公所）辦理該條第二項、第四項及第六項之自治事項，認是否違背憲法、法律或其他上位規範尚有疑義，未依各該項規定予以撤銷、變更、廢止或停止其執行者，得依同條第八項規定由監督機關聲請大法官解釋。

四、受處分之地方自治團體救濟方法

中央未經大法官解釋而逕予撤銷、變更、廢止或停止執行之行為，受處分之地方自治團體仍持不同見解，可否聲請大法官解釋，同條第八項文義有欠明確。衡諸憲法設立釋憲制度之本旨，係授予釋憲機關從事規範審查權限，尚不及於具體處分行為違憲或違法之審查。從而，地方自治團體依地方制度法第七十五條第八項逕向本院聲請解釋，應限於上級主管機關之處分行為已涉及辦理自治事項所依據之自治法規因違反上位規範而生之效力問題，且該自治法規未經上級主管機關函告無效，無從依同法第三十條第五項聲請解釋之情形。

五、其他情形之聲請解釋

地方自治團體行使職權，就非屬前述之事項聲請解釋憲法或統一解釋法律，其聲請程序應分別以觀：

(一) 地方立法機關（議會），得直接聲請司法院為憲法解釋或統一解釋

地方立法機關經各該議會之決議，得依司法院大法官審理案件法第五條第一項第一款或第七條第一項第一款，分別聲請大法官為憲法解釋或統一解釋，無須經由上級機關層轉，此亦為大法官受理該類案件之向例（參照釋字第二六〇號、第二九三號、第三〇七號解釋）。

(二) 地方政府辦理自治事項，得逕向司法院聲請解釋

直轄市、縣（市）之行政機關（即各該政府）辦理自治事項，發生上開司法院大法官審理案件法第五條第一項第一款之疑義或爭議，或同法第七條第一項第一款見解歧異，且依其性質均無受中央主管機關所表示關於憲法或法令之見解拘束者，基於憲法對地方自治建立制度保障之意旨，各該地方政府亦得不經層轉，逕向大法官聲請解釋。

貳、行政爭訟

依釋字第五二七號解釋所示，上級主管機關之處分行為，如有損害地方自治團體之權利或法律上利益情事，其行政機關得代表地方自治團體依法提起行政訴訟，於窮盡訴訟之審級救濟後，若仍發生法律或其他上位規範違憲疑義，而合於司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之要件，亦得聲請大法官解釋。

第五節 釋字第二七七號解釋評析

本號解釋影響所及，乃直接推動行政院制定「地方稅法通則草案」，並送交立法院審議。按「地方稅法通則」在憲法本文及增修條文中並無明文規定，本解釋認為中央制定各該稅法通則，係貫徹租稅法律主義而設。此所謂之法律，大概指憲法第一七〇條所謂經立法院通過，總統公布之法律，亦即地方議會行使立法職權時，須有中央法律依據，否則不得限制人民權利。實則，釋字第三十八號解釋早已明言「縣議會行使縣立法之職權，若無憲法或其他法律依據，不得限制人民之自由權利。」而省縣有地方稅之立法權，既為憲法所明定，即無違反租稅法律主義之虞。按前述憲法對中央立法劃分國稅與地方稅之授權模式解釋可能性，本號解釋似採高度授權模式，即「課稅構成要件」應由中央法定，並由中央以「授權立法」方式賦予地方行使課稅權，如無中央法律之授權，地方不得直接根據憲法規

定行使其課稅權。

雖然憲法對地方自行立法課稅，或由中央制定通則以爲地方立法依據，各有取捨，難定優劣，但不得謂無中央法律依據，地方不能依憲法行使其立法權。然此亦非全面否認中央得立法對地方課稅權之行使，訂立統一之準則或框架式立法，例如所謂之地方稅法通則，惟其定位應爲地方稅立法或地方稅自治條例之準則法或通則。²¹²

本解釋逕以憲法第一〇七條第七款授權中央對課稅立法權爲第二次劃分之規定，爲前開財政收支劃分法第七條後段合憲之論據之一，並未充分說明地方自治團體行使其課稅立法權須有中央立法爲據之理由，如此擴張課稅立法權第二次劃分權之內涵，似已逾越憲法文義解釋之範圍。²¹³而本號解釋過度拘泥於憲法第一七〇條之文義，未能從憲法上地方自治精神及地方財政自主著眼之結果，導致實務上將地方稅法通則定位爲，地方自治團體行使其課稅立法權之授權母法規定，致使地方稅自治條例有淪爲地方稅法通則或其他中央稅法之「法規命令」性質之虞，漠視憲法明文規定地方自治與財政自主，以落實人性尊嚴之保障與維護。

²¹² 葛克昌，地方稅法通則與地方自治—地方稅法通則草案，收於地方自治法學論輯（下），臺北市政府法規委員會編印，88年6月，頁440；葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收於氏著，行政程序與納稅人基本權，2002年10月初版，翰蘆出版，頁35。

²¹³ 陳宜擁，我國地方自治團體課稅立法權保障之研究，私立中原大學財經法律學系碩士論文，88年7月，頁91-92。

第五章 地方課稅立法權之行使與人民基本權之保障

第一節 地方課稅立法權之憲法正當性基礎

地方財政問題之探討，傳統上大都由中央與地方權限劃分觀察，本文前半部分亦是如此，然而，如果由政府係為人民而存在，而非人民為政府而存在之角度觀之，則地方財政之議題，似亦應兼顧人民基本權之保障，並予以討論。又地方財政如前述，其以課稅權為重心，而課稅權復以立法權為其自主之必要條件，故下文即以地方課稅立法權之憲法界限與納稅人基本權保障為討論。按課稅權係國家主權之象徵，地方自治團體藉由課稅權之分享，取得類似國家之地位，在憲法上並具有特殊地位與保障。²¹⁴因之，人民參與公共事務，原則上有雙重身分，一為國家之國民，另一為地方自治團體之居民，而其租稅負擔亦分為國稅與地方稅。²¹⁵是以，地方稅在憲法上之正當性基礎，似得比擬國稅，而區分為形式正當性與實質正當性討論之。

壹、形式正當性

國稅於憲法上之形式正當性在於租稅法律主義，而租稅法律主義乃濫觴於「無代表，無納稅」之歷史洪流。依此歷史發展，由地方住民代表所制定地方稅自治條例，自難謂有違反租稅法律主義之虞。蓋地方住民基於自我責任與財政負擔，以處理地方自治行政，既為地方自治之本旨，則地方稅之課徵如係由地方住民代表自我決定，並經由地方立法程序通過者，則此地方稅之存在，在憲法上亦應有其形式正當性。然而，課稅權既係國

²¹⁴ 葛克昌，地方課稅權與財政民主，收於氏著，行政程序與納稅人基本權，2002年10月初版，翰蘆出版，頁163。

²¹⁵ 在法律層次上，地方制度法則將上述人民雙重身分予以具體化，而在第17條規定地方自治團體之居民負有：一、遵守自治法規之義務；二、繳納自治稅捐之義務；三、其他依法律及自治法規所課之義務。

家權力之一，其行使影響人民生存權、工作權、財產權等基本權，依法治國原則之要求，其須在合憲範圍內行使，故地方自治團體本即不得違憲課稅；相對而言，人民對於違憲之課稅並無納稅之義務²¹⁶。

因之，在一個財政權甚少受限制之現代給付國家，課稅權由立法機關以立法行為加以規範，雖符租稅法定原則之形式法治國要求，惟民主多數決之立法尚非可逕謂為租稅正義之實現，其僅能為人民基本權提供形式上之保障，而基本權尚須另尋其他實質之保障。亦即，立法者對於課稅權雖有廣泛之形成自由，然不得逾越實質法治國原則，實質法治國之租稅正義業已成為租稅立法形成之界限，其對於逾越界限之立法非但得建立司法違憲審查之基準，尚且為界限內之稅法規範取得限制基本權之實質正當性基礎。

貳、實質正當性

憲法上保障人民之財產權，但為公共利益之必要得以法律限制之，此種財產權附有社會義務，最主要者即為依法律納稅之義務，但納稅義務應平等課徵之。蓋此種社會義務，為增進公共利益，人民有平等犧牲，而無特別犧牲之義務。在實質憲政國家中，人民納稅義務僅有形式意義之法律為依據仍有未足，而須另尋其憲法上基礎，即與憲法基本價值觀一致之實質正當性。亦即，租稅負擔不僅係民主多數決之問題，毋寧更強調整體稅法秩序所表彰之價值體系是否與憲法價值體系協調一致之問題，²¹⁷而我國憲法則以實現個人自由、發展人格及維護尊嚴為其基本價值觀。²¹⁸

按國稅在憲法上，原則上可區分為財政與非財政目的之稅法，而分別取得其正當性基礎。亦即，前者乃依量能課稅原則，就人民所得、消費或財產高低所形成之租稅負擔能力為準，本於「分配正義」而將國家財政需求，依每人擔稅能力之異而平均分配予人民；後者國家則基於特定政策目的，以違反量能課稅但不牴觸平等原則之核心領域下，基於「形成正義」而使特定納稅義務人享受租稅負擔之特別減免或加重。因之，二者在憲法上之正當性及違憲審查基準亦有區別。

由於地方稅課與地方自治行政密不可分，何者為地方自治事項乃為地方課稅自主權之前提問題，地方稅法通則之通過，或可為地方自治團體課徵自治稅捐提供其在憲法上之形式正當性，然地方稅之實質正當性，則無

²¹⁶ 黃俊杰，稅捐正義，2002年12月初版，頁8。

²¹⁷ 葛克昌，社會福利給付與租稅正義，收於氏著，國家學與國家法，1997年9月1版，頁75。

²¹⁸ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，收於氏著，所得稅與憲法，2003年2月增訂版，頁58。

法因地方稅法通則之施行而得以確立之。未來各地方自治團體所自行開徵之新稅，其在憲法上之實質正當性究為量能課稅、受益原則或其他，似值吾人寄予關切。以下亦援引國稅區分為財政目的及非財政目的租稅為探討基準，分別檢視地方稅之實質正當性基礎何在。²¹⁹

一、財政目的稅正當性基礎之檢討

（一）受益原則

受益原則（Benefit Principle）在經濟學上，係指個人個別使用政府所提供之公共財（財貨或勞務），應就其所享受到之利益程度為相對代價之給付，此代價近似市場價格。²²⁰在同一所得偏好之假設下，相同所得者對於公共財具有相同的邊際單位價值，因之其應負擔相同之租稅，而所得愈高者，其對於公共財具有愈高之邊際單位貨幣價值，故而應負擔愈重之租稅。至於租稅負擔之分配係採累進、比例或累退，則取決於所得彈性係低於、等於或高於公共財需求之價格彈性。²²¹然而，公共財具有非排他性（Nonexclusive）與非敵對性（Nonrival）之特性，若有人隱藏其對公共財真正之偏好，以致減輕租稅負擔或成為公共財之免費使用者（free rider），²²²終將導致政府所提供之公共財無從以受益原則來籌措財源，故受益原則實際上並不能作為一般課稅之依據。

惟在地方稅中，財政學者多數仍主張以受益原則作為其正當化依據²²³。然而**地方稅**，原則上仍不適用受益負擔來決定租稅分配，蓋地方稅之納稅義務人，其對地方公共服務之給付並無法律上之請求權；且受益程度為何，實際上並無個別具體方法得加以衡量計算；再者，公共給付需求眾者，可能因其係社會弱勢者，因而無法獲得地方公共服務之給付，或導致其地方稅賦負擔過重。²²⁴

（二）能力原則

²¹⁹ 關於地方自治團體與住民間是否有憲法規定之適用，本文持肯定立場，惟其推論容待來文論述。

²²⁰ 黃世鑫、徐仁輝、張哲琛，政府預算，國立空中大學用書，85年初版，頁76。

²²¹ R. A. Musgrave(1990),“Horizontal Equity, Once More”, in: James, S.(ed)(2002), Taxation:Critical Perspectives on the World Economy, Vol. I, Routledge, p202.

²²² 林華德、李顯峰、徐仁輝，財務行政，國立空中大學用書，86年初版，頁27。

²²³ 如朱澤民，台灣地區課徵地方所得稅可行性之研究，收於徐偉初、黃明聖主編，賦稅改革與財政政策，2002年9月初版，頁16以下。

²²⁴ 陳清秀，稅法總論，90年10月2版，頁66。

由於個人在資本主義私有制度中所掌握之資源，主要係以所得與財富之型態呈現，而此亦決定個人生活之基本要件，故所得與財富乃為分配個人租稅負擔之最重要基準，此即為能力原則之理論基礎。²²⁵在 Adam Smith (1723-1790) 於國富論 (Wealth of Nations) 所提出之租稅四大原則中，租稅公平係指個人應儘可能依其個別能力呈比例地向政府繳稅，所繳稅款並應與人們個別享有國家保護之利益呈比例，因之「所得」被認定係此個別能力之測度方法，而比例稅則係公平分配租稅負擔之方法。雖然其未將公平區分為水平與垂直公平，惟此依個別能力支付之原則，業已滿足此二種測度公平之方法。然而，其學說仍屬受益原則之範疇，所異在於其似乎有意識藉由公共財之所得需求彈性，而將受益與能力兩原則相聯結。

Smith 上述理論所造成受益與能力原則之曖昧關係，直到 J. S. Mill (1806-1873) 將租稅公平之分析由預算支出面脫離而消失，其擴充 Smith 能力原則之精神，而將「均等能力」轉換為「均等犧牲」。在假設每人無異效用函數及所得邊際效用遞減之前提下，相同所得者應為同等支付，而較高所得者應支付更多，氏認為公平係指每人因納稅而產生之「效用損失」應一致，此時每人「犧牲相等」能使社會之總犧牲達到最小²²⁶。直到一九七一年 John Rawls (1921-2002) 之正義論出現以前，以功利主義 (Utilitarianism) 為基礎之效用論，在西方哲學界中長期居於優勢之地位²²⁷。

Mill 認為分配正義即為實質正義之主要內涵，而真正之分配正義須能矯正人天生之不平等，「在維持生存的條件受到保障後，個人欲望中最有力的是自由」。易言之，倘若一社會制度實施之最後結果係導致社會上少數人不勞而獲，而大部分人卻必須為維持基本生存而終日勞碌，則此制度必然嚴重違反分配正義。然此分配正義仍係基於功利主義而出發，因此，Rawls 乃謂正義方屬社會制度之首要價值，法律及制度，毋論其具有如何之效率，只要其不正義，即須加以改革或廢除。社會體系之正義，本質上係依憑於如何分配基本權利義務及存於各階層之經濟機會與社會條件²²⁸。

²²⁵ 黃世鑫、徐仁輝、張哲琛，政府預算，國立空中大學用書，85年初版，頁76。

²²⁶ R. A. Musgrave(1990), "Horizontal Equity, Once More", in: James, S.(ed)(2002), *Taxation: Critical Perspectives on the World Economy*, Vol. I, Routledge, p202-203. 至 Mill 犧牲均等說所衍生之理論內容及相關批判，容下文再敘。

²²⁷ 蘇慧君，由約翰彌爾的租稅正義觀論當前遺產稅制之爭議，財稅研究第36卷第1期，93年1月，頁173。

²²⁸ 蘇慧君，由約翰彌爾的租稅正義觀論當前遺產稅制之爭議，財稅研究第36卷第1期，頁184-185。

由於個人在資本主義私有制度中所掌握之資源，主要係以所得與財富之型態呈現，而此亦決定個人生活之基本要件，故所得與財富乃為分配個人租稅負擔之最重要基準，此即為能力原則（Ability-to-pay Principle）之理論基礎。²²⁹在英國經濟學者 Adam Smith 租稅四大原則中，租稅公平係指個人應儘可能依其個別能力呈比例地向政府繳稅，所繳稅款並應與人們個別享有國家保護之利益呈比例，因之「所得」被認定係此個別能力之測度方法，而比例稅則係公平分配租稅負擔之方法。然而，其學說仍屬受益原則之範疇，所異在於其似乎有意識藉由公共財之所得需求彈性，而將受益與能力兩原則相聯結。Smith 上述理論所造成受益與能力原則之曖昧關係，直到 J.S.Mill 將租稅公平之分析由預算支出面脫離而消失。Mill 主要係擴充 Smith 能力原則之精神，而將均等能力轉換為均等犧牲。²³⁰因之，經濟學對於租稅公平亦以分配正義為其理論基礎，原則上並以個人支付能力作為分配租稅負擔之基準。

按憲法第七條所宣示之平等原則，其在租稅課徵平等之內涵，主要可包含全民普遍課徵及同等待遇。在財政收入目的之稅法規範，其正當性基礎非在稅收之增益，而在地方之財政收入負擔應如何公平分配於人民間，以使納稅義務普遍適用於個人之「分配正義」問題。亦即，此種規範所生之負擔效果，其在憲法上之公平衡量標準係平等原則，此即釋字第211號解釋以降，一再強調之「課稅公平原則」。就課稅平等原則而言，由於租稅之強制性與無具體對待給付性，故人民僅基於公益之均等犧牲而平等普遍負擔納稅義務時，地方稅方有其存在之正當性；亦即基於憲法基本權之保障，人民原則上並無義務為公共利益作特別犧牲，²³¹故違反負擔平等之地方稅，原則上並不具有合憲性。稅課是否平等，須依個人之現實支付能力為衡量標準，納稅義務人間之擔稅能力究竟相等或不同，「量能原則」即為其具體之指標。

量能原則要求國家課稅應取向於納稅人之經濟給付能力，而所得、財產及消費均得為經濟能力之衡量指標，而立法者在稅基之決定與應納稅額之裁量，主要係受量能原則之拘束，稅率則依地方財政需要而決定。量能原則在我國憲法中雖無明文規定，然其在稅法發展演進過程中，實佔有舉足輕重之地位，倘將此原則視為經濟學原則或法學原則，而認為立法者於此有最廣泛之形成空間，則稅法將淪為議會多

²²⁹ 黃世鑫、徐仁輝、張哲琛，政府預算，國立空中大學用書，85年初版，頁76。

²³⁰ R. A. Musgrave(1990), "Horizontal Equity, Once More", in: James, S.(ed)(2002), Taxation:Critical Perspectives on the World Economy, Vol. I, Routledge, p202-203.

²³¹ 葛克昌，憲法國體—租稅國，收於氏著，國家學與國家法，1997年9月1版，頁159。

數決之專斷獨行，單憑其形式合憲性而破壞租稅負擔公平，甚至破壞市場經濟競爭法則，導致人民基本權受侵害。故稅法之合理正當性徒法不足維之，毋寧基於其合乎事理與平等課徵，方得建立人民對其之信賴。²³²量能原則源於對受益原則之反動，其有意區隔人民納稅義務與國家及地方財務給付之關係，確保國家及地方政府對每一人民為公平之給付，而不受其所納稅額之影響，惟量能原則在憲法上既無明文規定，故違反之，僅得以牴觸憲法平等原則處理。

故平等原則在稅法上適用有雙層意義：一為平等原則作為立法原則；一為平等原則作為法律適用原則。平等原則作為稅法之立法原則，為立法者受平等原則拘束，所立之法應與憲法正義價值觀相一致，此種租稅正義應平等無差別地，在法定要件中貫徹。是以立法者有義務，制定適當之法律，以使法律得以平等適用。²³³作為法律適用原則，平等原則要求法律之前平等，亦即稅捐稽徵機關及法院，在適用稅法時應符合平等原則。稅法之執行若不平等，則不可能有租稅負擔之平等。任何稅法，若行政官員得自由決定，是否予以施行，如此之稅法即為不正義之來源，蓋因其個別偏好，而決定是否適用法律。稅法之平等原則，不僅納稅及義務人需受拘束，作為租稅債權人之國家亦有適用，即其代表行政機關亦負有義務—即依法律課徵之原則。²³⁴故憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，需配合憲法第 7 條之平等原則，而演繹出：政府有依法律課徵之義務。²³⁵稅課是否平等，須依其衡量標準；依個人支付能力定其租稅負擔，即為衡量標準。

二、非財政目的稅之正當性基礎

(一) 意義

非財政目的之租稅規範即所謂管制誘導性租稅，其係以違反量能課稅原則為租稅負擔之分配，而創造租稅優惠或特別負擔予納稅人，故其係基於特定政策目的之形成效果為分配考量。²³⁶在自由法治國時代，強調最小政府與租稅中立，故要求租稅應以財政收入為唯一目的。惟至社會法治國，國家乃以社會正義之促成者為己任，在實徹民生福利原則下，將租稅充為經濟、社會等國家政策之手段，²³⁷承認經濟

²³² 葛克昌，量能原則與所得稅法，收於氏著，稅法基本問題，1996年4月初版，頁200-202。

²³³ Kirchhof, Gleichheit in der Funktionsordnung, HStRV (1992), S.9.

²³⁴ Birk, Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, StuW, 3/1, S.21.

²³⁵ 葛克昌，平等與適法原則—財稅改革之法律基礎初論，財稅研究第22卷第5期，頁40。

²³⁶ 葛克昌，管制誘導性租稅與違憲審查，收於氏著，行政程序與納稅人基本權，2002年10月初版，頁107。

²³⁷ 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45-46。

與社會政策為目的之租稅。²³⁸

地方自治團體依憲法第一〇九條及第一一〇條規定，對於地方自治事項既得自行立法並執行之，因而其對該等事項即與中央立於相同之地位，而有促成社會正義之任務，故管制誘導性地方稅尚非憲法所不許。然其既稱為租稅，仍應以獲取收入為其附隨目的，以符憲法上租稅之概念及突顯租稅之財政功能。²³⁹寓禁於徵之租稅，其目的如可達成，則顯然不具有主要或附隨之收入目的，而僅具有單純之行政功能，故其非憲法所稱之租稅。²⁴⁰

（二）正當性基礎

1、平等原則—形成正義

平等原則要求立法評價能合乎邏輯且無例外之適用，相同事務予以不同評價即違反平等，惟有正當理由而存在差別價值時，則應予不同之對待。非財政目的規範就其負擔作用而言，固然違反平等原則之分配正義，惟其特別著重形成正義，故仍未侵犯平等原則之核心領域。管制誘導性租稅存在之合理正當性，在於其非財政目的係基於公共利益，且有必要使用租稅減免或加重手段以達此公益目的，故公益目的及比例原則即構成符合實質平等之「合理」差別待遇。按公共利益之認定，在現代多元化社會有其困難度，故立法者此於容有自由形成空間。因之，對於管制誘導性租稅之合理正當性，論者莫不集中於比例原則之探討，且以更為嚴格之比例原則審查之。²⁴¹

2、比例原則作為平等審查之可能性

比例原則旨在防止國家一切措施之過度干預，以確保基本人權實現，不論行政、立法、司法均有其適用，故屬憲法上之原則。其係著重在目的和手段間之衡量，而就國家一切措施之目的與為達此目的所採取手段產生對人民負擔間之衡量。按比例原則向為自由權之審查標準，其是否得作為平等權之審查，在學理上不無爭議。蓋於實質平等

²³⁸ 關於管制誘導性租稅是否為憲法概念上之租稅及其存在是否具有正當性，德國學說與實務上會有不同之看法，大別可分為違憲說、立法裁量權限說、租稅補助說及權衡說四種，相關介紹與評析，葛克昌，管制誘導性租稅與違憲審查，收於氏著，行政程序與納稅人基本權，2002年10月初版，頁116-120。

²³⁹ 葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收於氏著，行政程序與納稅人基本權，2002年10月初版，頁36-37。

²⁴⁰ 葛克昌，管制誘導性租稅與違憲審查，收於前揭註文，頁109。

²⁴¹ 葛克昌，量能原則與所得稅法，收於氏著，稅法基本問題，1996年4月初版，頁204。

之理解下，平等原則僅有平等與不平等之結果，並無追求特定法益而得犧牲平等之問題，而比例原則本即為調和兩相衝突之法益而生，依此，平等審查應無比例原則之適用餘地。然從吾國大法官之解釋中，卻可發現其援引比例原則從事平等審查之脈絡。亦即，立法者在以特定政策為其目的下，得在一定程度內對人民造成不平等，而此恰存有「平等」與「政策目的」兩相衝突之法益，而使比例原則之適用成為可能。質言之，平等審查所適用之比例原則，其模型與自由權之審查，原則上並無二致。²⁴²

3、比例原則之審查

管制誘導性租稅之目的有助於公益，仍不足承認其合理正當性，而須此目的與犧牲量能平等負擔之手段間符合比例原則。按比例原則之內涵包括三項次原則，即適當性原則、必要性原則以及狹義比例原則。²⁴³是否符合比例原則，首須審查其所採取犧牲量能負擔之手段是否有助於政策目的之達成（適當性），是否除此手段外別無其他可達成政策目的之手段（必要性），最後則權衡其所追求之公益是否逾越犧牲量能平等課徵之法益（狹義比例性）。

至於管制誘導性租稅符合合理差別待遇之比例原則後，應否再進行憲法第二十三條之比例原則審查，本文認為平等原則之審查，其差別待遇合於比例原則之「合理性」，原即蘊涵第二十三條之比例原則。蓋二者之意義與構造同一，而平等審查似借用第二十三條之比例原則，故合於比例之合理差別待遇，亦當然符合第二十三條之比例原則，故而平等審查以比例原則為「合理」之判斷標準者，自無須重覆第二十三條之比例原則審查。在邏輯層次上，違反比例原則之差別待遇，當然構成平等原則之違反；而以比例原則為平等審查標準者，在其合乎實質平等後，自毋有第二十三條比例原則違反之可能。²⁴⁴

三、地方稅與非稅公課區辨之憲法意義

公課（Abgabe）者，乃指國家及其他公法團體基於財政高權，而使

²⁴² 許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，發表於中央研究院主辦，憲法解釋之理論與實務學術研討會，1999年3月20日，頁19以下。

²⁴³ 蔡震榮，論比例原則與基本人權之保障，警政學報第17期，頁44。

²⁴⁴ 林子儀大法官於釋字第571號解釋之協同意見書似亦同此主張；惟楊仁壽大法官於同號解釋中則提出不同意見，認為憲法第7條實質平等中之「合理」差別待遇，不應同解釋文以「事物本質」為操作，且第7條「無從」亦「無須」涵蓋第23條之比例原則；另黃茂榮氏亦認為稅捐優惠業已違反平等原則，其合憲性應依憲法第23條之比例原則權衡相關利益判斷之，氏著，實質課稅原則，植根雜誌第18卷第8期，頁9-10、59。

人民在公法上所負擔之金錢給付義務。²⁴⁵公課主要為稅捐及非稅公課，而後者尚可分為規費、受益費及特別公課，其特徵乃在於其以公共服務作為對待給付，²⁴⁶而稅捐則不具對待給付之特性，故有無對待給付，乃為稅捐與非稅公課最大之區別所在。吾人從量能之平等負擔原則為出發點，租稅為典型之平等負擔（或平等犧牲）；人民除負擔租稅外，若另須負擔規費、受益費須有特別負擔之正當性存在始得為之，因規費、受益費原本與量能原則平等原則未盡相符，²⁴⁷此亦為租稅國家有別於規費國家（公課國家）之故。

規費負擔義務之特殊合理正當性，在於規費義務人所取得之特殊經濟利益或公權力因為其為特殊服務有所支出。稅捐之特性，在於無對待給付，或對待給付無法衡量其價值，而只能求諸量能原則。對稅捐而言，吾人無法就個人受益加以追究，所考量者僅為其負擔稅捐之能力。反之，規費負擔則受對等報償原則拘束（參照規費法第十條）。國家或地方整體財政需求，在租稅國家，如能藉由租稅負擔，按量能原則公平分配，而能充分支應者，即無須徵收規費與受益費。惟此種理想，甚難達成，鑑於國家資源有限，需考量國家之經濟與財產狀況，依資源有效利用原則，注意與一般國民間平等關係。如國家資源之使用僅有利於特定群體者，其正當性應取決於，該個別群體是否負有對等報償或相當之特別負擔，而非歸於全民負擔。因個人或個別群體所產生之費用，亦宜使該等人透過規費支付之，而非取之於一般納稅人。尤其國家資源，如能增加受益人市場競爭力，為了維持市場機能，更有必要向受益人要求付出等值對價。

依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。」至於規費，同條第三項則規定：「地方政府規費之範圍及課徵原則，依規費法之規定；其未經法律規定者，須經各該立法機關之決議徵收。」二者之課徵依據及法定程序顯有不同，規費與地方稅在法律定位上顯有不同，此對地方財政上替代選擇，值得吾人重視，而區分地方稅與非稅公課，在憲法上有三層意義：²⁴⁸

（一）權力區分上意義

非稅公課強調其不同于稅之公課，在權力分立上有其重要之意

²⁴⁵ 葛克昌，憲法國體－租稅國，收於氏著，國家學與國家法，1996年4月1版，頁157。

²⁴⁶ 葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收於氏著，行政程序與納稅人基本權，2002年10月初版，翰蘆出版，頁32。

²⁴⁷ J. Isensee, in Hansneyer. (Hrsg.) Staatsfinanzierung in Wandel, 1983, S.42f.

²⁴⁸ 葛克昌，憲法之國體－租稅國，收於氏著，國家學與國家法，1996年4月1版，頁127以下。

義。按權力分立有水平權力分立及垂直權力分立之分。前者指行政、立法、司法之分權，行政權中因納稅為人民基本義務，其管轄機關為國家或地方財稅機關，而與支出之任務無涉。反之，規費之管轄機關非財稅機關，而以其所提供對待給付之事務性質定其管轄機關，如航政規費，由航政業務主管機關交通部為徵收機關；戶政業務由地方各戶政事務所辦理，戶籍規費由戶政事務所為徵收機關，而戶籍規費收費基準之訂立者為業務主管機關內政部。（規費法第四條第一項參照）至於後者，則指中央與地方之權限劃分，按憲法將國稅與地方稅之劃分，專屬中央立法並執行事項，劃歸國稅者，由中央立法並執行；劃歸為地方稅者，原則上應由地方稅捐稽徵機關徵收。規費則按對待給付業務主管機關徵收，依對待給付業務屬中央或地方職權劃分而定，故地方自治事項所徵收之規費，由地方徵收之。

（二）租稅法律主義適用之不同

按租稅係公法上強制之金錢給付義務，為重要干預行政之一，應有法律保留原則之適用，釋字第二一七號解釋理由書第一段謂：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，乃在揭示『租稅法律主義』，其主要意旨係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。」即明斯旨。是以租稅債權，須具備法定或法律明確授權之課稅要件始得產生；此與規費等非稅公課，未經法律規定者，須經各該立法機關決議徵收之（地方制度法第六十七條第三項參照）有間。

按規費與稅捐不同者，在於前者有對待給付，後者無對待給付，故規費法僅規定規費之範圍及課徵原則，尚非具體之課徵要件；稅捐則不同而須受租稅法律主義之限制，是以中央制定地方稅法通則，原則上僅在限制地方課稅立法權，實際上仍須有地方自治立法作為直接之法律依據。地方開徵地方稅，應由地方政府擬具地方稅自治條例，經地方議會完成三讀立法程序後公布施行；反之，地方自治事項徵收之規費，如符合規費法之規定即可徵收；僅規費法未規定者，始須經地方立法機關議決徵收之。

（三）納稅人基本權保障與量能原則適用

人民有依法律納稅之基本義務，不僅表明人民與國家之間，應依其負擔能力公平負擔租稅，實質法治國家亦同時為負擔正義國家。如從量能平等負擔原則出發，租稅係屬典型之平等犧牲，人民除

負擔租稅外，若另須負擔規費、受益費等，則須有特別犧牲之正當性存在，蓋規費與受益費本即未符量能原則，此亦為租稅國家有別於規費國家（公課國家）之故。

規費負擔義務之特殊正當性，乃在規費義務人所取得之特殊經濟利益，或係公權力因其特殊服務而有所支出。稅捐之特性，在於無對待給付，或對待給付無法衡量其價值，而只能求諸量能原則²⁴⁹。對稅捐而言，吾人無法就個人受益加以追究，所考量者僅為其擔稅能力。反之，規費負擔則受對等報償原則（受益原則）之拘束。國家或地方整體財政需求，在租稅國家如能藉由租稅負擔，按量能原則公平分配而能充分支應者，即無須徵收規費與受益費。惟此種理想甚難達成，鑑於國家資源有限性，故須考量國家之經濟與財產狀況，依資源有效利用原則，注意與一般國民間平等關係。如國家資源之使用僅有利於特定群體者，其正當性應取決於，該個別群體是否負有對等報償或相當之特別負擔，而非歸於全民負擔。因個人或個別群體所產生之費用，亦宜使該等人透過規費支付之，而非取之於一般納稅人。尤其國家資源，如能增加受益人市場競爭力，為維持市場機能，更有必要向受益人要求付出等值對價。

第二節 地方課稅立法權之憲法界限

地方稅課徵在憲法上之正當性固如上述，惟地方居民之公共參與與地方財政之自我負責，當然亦有其憲法上界限，如針對少數人之不平等租稅負擔，或過度負擔而侵害居民之財產權等。惟地方課稅權之侵害性較諸中央為低，蓋不當之地方稅立法，居民仍可遷徙他地，而不當之中央稅法，移民國外則困難度較高。是以地方課稅自主權得提供更多公共財組合之選擇，便於居民追求理想之居住地區，增加地方自治團體間之良性競爭，促進行政效率提升與創新性公共政策之實驗。²⁵⁰

²⁴⁹ 某項租稅收入如經限定供特定目的之支出者，並不妨害其無須對待給付之性質，此種指定用途稅或目的稅（Zwecksteuern），主要問題在於如何與規費等非稅公課相區別。在指定用途稅，地方自治團體係以該稅目收入完成特定之目的，但並非對納稅義務人為報償，蓋人民之納稅義務與地方自治團體之行爲間，並不具有直接關聯性；指定用途稅之納稅義務人，亦不限於經濟上得享有地方自治團體特定作為利益之人。反之，倘金錢給付義務人於法律上得因其給付，而請求地方政府為特定之行爲，或該金錢給付義務係依存於其所支應之地方政府自治業務之實現者，則此金錢給付義務即非地方稅。質言之，金錢給付義務不因其應支應之地方自治業務未履行而受影響者，始得稱為指定用途稅。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 37。

²⁵⁰ 葛克昌，地方稅法通則與地方自治—地方稅法通則草案，收於地方自治法學論輯（下），臺北市政府法規委員會編印，88 年 6 月，頁 441-442。

壹、財產權作為租稅立法權之界限

一、德國聯邦憲法法院之立場

在一九九三年前，德國聯邦憲法法院之基本立場為，基本法上財產權保障，對金錢給付義務課徵不適用之。按德國基本法關於財產權之保障，係規定於第十四條，²⁵¹而傳統德國憲法法院雖對例外達到絞殺效果有時承認侵犯財產權，但原則上，均認為課予納稅義務，使特定人負擔特定金錢給付義務，只就該特定人總體財產減少時，對具體財產權並未侵犯。其主要理由，由各類判決中歸納如下：

財產權如同自由權為主要之基本權；承認財產權在價值取捨上具有重要意義。²⁵²財產權與個人自由保障具有內在關聯性。²⁵³財產權保障須與基本權結合，以達成確保基本權主體在財產法上自由領域，藉以得自由形成其自我負責之生活。²⁵⁴財產權保障係對行為與形成自由之補充。個人藉由財產權得以自營生活，承認私有財產權，始得以對其侵犯給予保護之可能。²⁵⁵

依聯邦憲法法院見解，憲法保障之財產權，其概念須由憲法本身尋求。²⁵⁶基本法第十四條第一項所保障之財產權，係由所有合憲之公法、私法法律之整體所構成，其內涵及界限依基本法第十四條第二項，由法律規定之。²⁵⁷基本法第十四條第一項將私有財產當作法制度予以保障，主要係藉由其私用性及原則上承認財產權客體有其處分之自由。²⁵⁸

基本法第十四條財產權保障，不及於對公法上金錢給付義務之干預，最早為一九五四年聯邦憲法法院所主張。²⁵⁹早期聯邦憲法法院見解，認為基本法第十四條係對個別財產權客體所為之保障，而不及於財產總體。²⁶⁰嗣後則認為公法上金錢給付義務如過度，致根本上損害其財

²⁵¹ 德國基本法第 14 條，除第 3 項關於徵收規定（葉百修，從財產權保障觀點論公用徵收制度，台大法律研究所博士論文，1988 年）外，前 2 項規定如下：（I）財產權及繼承權應受保障。其內容及限制由法律規定之。（II）財產權附有社會義務。其行使須同時有助於公共福祉。

²⁵² BVerfGE 14,277.

²⁵³ BVerfGE 42,76f.;46,34.

²⁵⁴ BVerfGE 24,389;41,150;42,76;42,293;50,339;51,248;53,290;68,222;69,222;83,208.

²⁵⁵ BVerfGE 14,293.

²⁵⁶ 亦即不得由法律予以界限其概念，BVerfGE 58,355.

²⁵⁷ BVerfGE 74,148.

²⁵⁸ BVerfGE 24,389f.;26,222;31,240;37,140;38,370;50,339;52,30.

²⁵⁹ BVerfGE 4,7(17)

²⁶⁰ BVerfGE 30,271f.;65,209;72,195.

產關係或產生沒收與「絞殺」效果時，則違反基本法第十四條，²⁶¹但迄今並無任何稅法因此而宣告違憲。²⁶²

聯邦憲法法院之傳統見解，²⁶³即憲法之財產權保障不及於公法上金錢給付義務，引起憲法學者激烈反對。早在一九五六年，K. M. Hettlage即將此種不受財產權保障之課稅權，稱為「社會主義之托洛伊木馬」²⁶⁴，而為「法治國家之公然缺口」²⁶⁵，R. Weber-Fas則稱「自由憲政結構中具有危害性之斷層」²⁶⁶，所有之基本權保障均因此斷層而減損其功能。²⁶⁷亦有謂此為「基本權保障之自由領域中阿希里斯腳後跟（希臘英雄全身唯一之致命傷）」²⁶⁸「在基本法立法應受憲法拘束之危險斷層」²⁶⁹，而發展成「不受控制之租稅國家」²⁷⁰，甚至有學者認為將課稅權馴服於財產基本權難題解決為「憲法中最迷人的要求」²⁷¹。總之，「財產權保障與課稅」或「基本法第十四條與稅課」成為憲法學者亟欲克服之難題與熱烈討論之課題。²⁷²

惟憲法學界所熱烈討論者，不在於利用基本法第十四條財產權保障，而排斥國家利用租稅工具。按自由經濟體制中，經濟領域事務原則上國家將其轉讓於人民，而避免自己經營；國家財政需求，則強制由人民依其能力納稅而負擔，課稅權為租稅國家中重要工具且普遍取到承認。人民之納稅義務在私有財產制及自由經濟體制中為必要之前提。惟租稅之課徵應有其界限，否則將侵蝕私有財產制度。租稅負擔應受財產基本權拘束，否則財產保障將失其意義。因課稅權為對財產權最主要之公權力干預之一。

為了上述目的，憲法學者致力於提出下列諸問題並尋求其答案：課稅權是否應受基本權拘束？課稅權與公益徵收權是否應予區分？課稅權是否應受財產權保障？基本法第十四條保護之客體為何？租稅立法權應否受到基本法第十四條第二項限制？納稅義務可否由基本法「財產權附有（社會）義務」中導出？納稅義務人使用其財產權時，是否須同時增進公共福祉？稅課是否為徵收之一種？可否依徵收法理解決課稅問題？

²⁶¹ BVerfGE 30,250(272);38,60(102);63,312(327);67,70(88);70,219.

²⁶² Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts I,1991,S.38.

²⁶³ 聯邦憲法法院第一庭迄今仍持相同見解。

²⁶⁴ 意指國家權力藉由不受財產權保障之課稅權，滲透至自由經濟體制中。

²⁶⁵ K.M.Hettlage,VVStRL 14(1956),2,5.

²⁶⁶ R.Weber-Fas,NJW 1975,1945,1948.

²⁶⁷ H.H.Rupp,NJW 1968,569.

²⁶⁸ W.-R.Schenke, in FS H. Armbruster 1976,S.177,178.

²⁶⁹ E.Benda,DStZ,A 1973,56f.

²⁷⁰ H.-J. Papier,DVBl 1980,797.

²⁷¹ M.Kloepfer, StuW 1972,176,180.

²⁷² K.Tipke, Die Steuerrechtsordnung I,2Aulf.,2000,S.442.

K. H. Friauf 教授對傳統聯邦憲法法院判決首先提出批判，指出其存有內在矛盾：²⁷⁴既然基本法第十四條不適用於公法上金錢給付義務，何以過度課徵則有基本法第十四條之適用餘地？基本法第十四條對徵收之限制，適用於「非稅領域」，何以不適用於納稅義務？J. Isensee 則提出課稅權限制為租稅國家財產基本權之核心，租稅國家本質中即包括保持稅源原則。²⁷⁵W.Rüfner 所代表見解，則從基本法第十四條對財產權保障，認為私有財產權之營利及使用收益應保持可能與充分。『稅課違反此一原則者，即為違憲，亦即可歸於通常「沒收」之類。』對財產本體予以課稅，其間界限，甚難予以理性區分。因急迫要求，國家得要求人民作較大犧牲，或介入財產本體。²⁷⁶與此見解相類似為 H.-J.Papier，其以為基本法第十四條除保障私有財產存續外，亦保障其私用性。²⁷⁷如私有財產之營利私用性遭受排除，則與徵收何異？如某類財產權因課稅致其收益完全不正當或不相當，即違基本法第十四條，特別是因通貨膨脹而適用累進稅率時為然。²⁷⁸

總之，德國學者對傳統憲法法院見解，基本法第十四條財產權保障，原則上不適用於公法上金錢給付義務，只有在例外個案達到沒收效果時始違憲之見解，均持反對立場。而主張課稅是否違反基本法十四條，主要係基於具經濟理性之財產權人或企業家，經課稅後在通常情形下是否仍有相當營利或收益可能而定。²⁷⁹至於個案之過苛情事，則應由衡平條款予以調整。²⁸⁰

對憲法法院傳統見解批判最力者，厥為 P. Kirchhof 法官。Kirchhof 以基本法第十四條為中心，發展出整套之稅法理論。Kirchhof 強調租稅平等要求與租稅過度禁止，應為一體兩面。各種稅捐，依 Kirchhof 見解，無非係對財產權人所課之稅。因此，憲法上財產權保障，對課稅權內容之限制，扮演了主要角色。由於課稅權之前提為私有財產，如稅法不當限制財產權人自由，則侵及憲法上財產權保障之核心本質。所謂租稅，非國家對私有財產所有權之分享（財產之所有權歸私人所有，為私有財產制之憲法要求。），而係針對財產所有權人經濟利用行為（使用收益）之分享。憲法上財產權保障，非指不受國家稅課侵犯之經濟財，

²⁷³ K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, 2Aulf., 2000, S. 442.

²⁷⁴ K. H. Friauf, Juristische Analysen 1970, 299, 302f.; ders., DStJG Bd12(1989)S. 22.

²⁷⁵ J. Isensee, FS. H. P. Ipsen, 1977, S. 409, 434; 租稅國依賴國民經濟支付能力供應，故不得摧毀其支付動機、削弱其支付能力，否則租稅之源泉勢將枯竭、租稅之基礎勢必崩壞。

²⁷⁶ W. Rüfner, DVBl 1970, 882ff.

²⁷⁷ H.-J. Papier, Der Staat, 1972, 501ff.

²⁷⁸ H.-J. Papier, DVBl 1980, 794f. ders., in Mauz/Durig, Grundgesetz, Art. 14 Rn. 156ff.

²⁷⁹ H.-J. Papier, Der Staat, 1972, S. 503.

²⁸⁰ 德國租稅通則第 163 條有規定，基於衡平事由之特別租稅核定。

而係針對財產權人之行為活動自由。財產權自由之基礎為個人整體財產。個人租稅負擔過度，指的是個人整體財產之侵害。從而對稅課是否侵犯財產權，從憲法上可由二層面加以審查：對特定租稅客體之負擔，是否該當；以及對整體財產之稅負是否合理正當。

由第一層面觀察，可將稅課階段依財產權表現型態，所受憲法保障程度之不同，區分為三種類型予以考察：財產權之取得（如個人所得稅、公司稅、繼承稅），財產權之使用（營業稅、特種消費稅），財產權之持有（如房屋稅、地價稅等財產稅）。²⁸¹財產權取得階段，財產權人乃因經濟自由而有所增益，同時因納稅義務而減少之，因此對所得課稅之大小有較大空間，從而產生對所得課稅之上限問題。由於財產權之行使附有社會義務，故財產權之取得，只有在顯然過度時，得以財產權侵犯視之。同樣地，財產權使用階段亦然。較有問題者，為財產權持有階段，蓋原則上財產權本身不應成為課稅對象。

其次，Kirchhof 從基本法第十四條第二項推論出憲法對課稅權之界限。依基本法第十四條第二項規定，財產權之行使「同時應有利於公共福祉。」因此財產權人在稅後所保留之收益，應「至少接近半數」（所謂「半數原則」）²⁸²。因「同時」（Zugleich）一詞，在德文中即有「同等」、「同樣」之意。財產權之使用，雖同時可為私用與公用，但仍以私用為主，私用之利益至少不應少於公用之租稅負擔。換言之，對財產權行使所產生之所得課稅時，其社會義務不應高於財產權人之個人利益。²⁸³憲法保障私人收益歸私人使用，國家雖得以課稅權以減少之，但依現時經濟條件，用以確保個人與家庭生存之所得，則禁止藉稅課減少之。又所得同時為將來賺取所得，為職業自由實施所必要者，故其稅課之強度應對此予以減除。半數原則之困難，在於實務上如何運用。

二、最適財產權稅課理論之提出

受到 Paul Kirchhof 法官見解之影響，聯邦憲法法院第二庭在財產稅判決中作了重大變更，該庭不再堅持基本法第十四條對稅課之侵犯不予保障。²⁸⁴此種一系列判決之變遷，其實早在一九七〇年代，即有一批憲法學者致力於建構財產權保障，以防杜過度稅課，²⁸⁵並用以闡明在市

²⁸¹ P.Kirchhof, VVDStRL Heft 39(1981), 213ff., 226ff., 242ff.; ders., Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, in Hansmeyer(hrsg.) „Staatsfinanzierung in Wandel, 1983, S.40ff.

²⁸² 半數原則可參 Seer, Der sog. Halbteilungsgrundsatz als Belastungsobergrenze der Besteuerung FR1999, 1280ff.; ders., Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen, DStJG Bd.23, S.187ff.

²⁸³ P.Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL, 39, 1981, S.242.

²⁸⁴ BVerfGE 93, 121, 450ff.

²⁸⁵ 主要者諸如 W. Rübner, Die Eigentumsgarantie als Grenze der Besteuerung, DVBl 1970, 881; K. H. Friauf, Steuergesetzgebung und Eigentumsgarantie, JA 1970, 299; ders., StuW 1977, 59; ders., DStJG

場經濟與私有財產法制下，稅課用以保障納稅人經濟自由之功能。²⁸⁶此一系列判決之變遷，大致從一九九三年至一九九五年間，並發展出最適財產權之稅課理論。其具體內容，依各判決可歸納如下：

- (一) 財產稅方面（如房屋稅、地價稅，以動產、不動產或其他財產權價值之權利作為課徵客體），得以課稅者限於財產具有收益能力，否則即對私有財產本體有扼殺作用。²⁸⁷財產稅以「應有收益稅」方式存在，對財產權存續保障，並無侵犯。²⁸⁸
- (二) 聯邦憲法法院注意到對財產課徵財產稅，雖得以「應有收益稅」正當化其課徵，但財產之「實有收益」（如土地、房屋租金）仍應課徵收益稅（如所得稅），故對財產整體之租稅負擔，聯邦憲法法院提出「半數原則」：財產稅加上收益稅，其租稅總體負擔，應就收入減除成本、費用餘額為之，依類型觀察法²⁸⁹，其歸於私有與因課稅而公有部分應接近半數。²⁹⁰此種半數原則乃由基本法第十四條第二項所導出，蓋財產權之利用，應「同時」有利於公共福祉。²⁹¹因財產權「附有」社會義務，私有財產應以私用為主，負擔租稅為附帶之社會義務，不能反客為主，超過應有及實有收益之半數。
- (三) 個人及家庭所需用之財產，須予特別之保護。²⁹²基本法第十四條亦發展出生存權保障功能。此外，對納稅人及其家庭應確保其自我負責、形成個人生活領域之自由空間。因此，就常規或一般水準之家用財產，應予保障而免於稅課干預。同時相對應於基本法第六條婚姻及家庭應受國法保障，家庭之生活水準應予保障。常規或一般水準之家用財產，在財產稅中應予免稅；²⁹³在繼承稅中亦應予以充分免稅額。²⁹⁴
- (四) 財產稅之租稅優惠，除了財政目的租稅外，社會政策目的租稅，在明確構成要件下，因與公共福祉相關，而得以取得合理正當性。²⁹⁵

12(1989) 19ff.; R. Wendt, Besteuerung und Eigentum, NJW 1980, 2111; Kirchhof/v. Arnim, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981) 210, 286; Draschka, Steuergesetzgebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentum, 1982, S. 101ff.; P. Kirchhof, Staatliche Einnahmen, HStR IV (1990), 87, 146.

²⁸⁶ Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, § 1 Rz. 5.

²⁸⁷ BVerfGE 93, 149, 152ff.

²⁸⁸ BVerfGE 93, 121.

²⁸⁹ 稅法類型觀察法，參黃源浩，稅法上的類型化方法，台大法律研究所碩士論文，1999年。

²⁹⁰ BVerfGE 93, 121, Leitsatz 3.

²⁹¹ BVerfGE 93, 138.

²⁹² BVerfGE 93, 121, 138, 140f.; 93, 174f.

²⁹³ BVerfGE 93, 121, 141.

²⁹⁴ BVerfGE 93, 165, 175.

²⁹⁵ BVerfGE 93, 121, 148.

(五) 基於公共福祉原則，在繼承稅判決中²⁹⁶，引入繼承時企業應永續經營理念。企業作為生產力與就業場所，應特別受公共福祉原則所拘束，而附有增進公共福祉義務。²⁹⁷是以繼承稅之課徵，不得有害於企業之永續經營。²⁹⁸

貳、遷徙自由保障

憲法保障人民有居住及遷徙之自由，旨在保障人民有自由設定住居所、遷徙、旅行自由。(參見釋字第四四三號及第四五四號解釋) 人民自由移居之權利，惟有全國各地在合理差異之公共服務水準下，始足達之，否則城鄉差距太大，為了子女教育、老年醫療照顧、一般人交通問題，人民被迫移居，並無實質之遷徙自由。而在各地公共服務質與量存有合理差異下，各地尚可發展各自之特色，吸引他人移居，使人民藉由「以腳投票」方式選擇理想之居住地區，以反映其公共需求偏好或抗議某地方提供之公共服務不佳或地方稅負不公，此亦為地方自治之基本精神所在。

參、生存權保障

課稅權之行使不得對人民經濟生活之基礎有何不利之影響，人民僅有在滿足其基本生活需要後，方得表現出自己之擔稅能力，故稅法對於人民生存權之保障，主要係表現在納稅義務人擔稅能力之起點上；亦即，租稅起徵點之決定，應以維持人民最低生活水準為其標準。應納稅額大於納稅義務人之最低生活標準時，地方自治團體對於人民生存權之保障即有未足，因此為兼顧地方課稅權之正當性與人民生存權之保障，地方在決定地方稅之計稅標準時，即應考慮納稅義務人之最低生活標準，並以此標準為租稅之起徵點。

課稅權不得侵害人民生存權，亦可由禁止對社會救助金課稅，及免稅額低於社會救助法最低生活費標準等制度設計上表現。社會法治國家中，憲法不允許國家與地方自治團體一方面藉由課稅，而侵犯人民維護其個人尊嚴之最低生活條件，另一方面則同時藉由社會給付而救助生活陷於困難者。²⁹⁹

²⁹⁶ 德國繼承稅，其稅基為各繼承人所取得之繼承部分，而非針對總遺產(§10Abs.1 ErbStG)，係分遺產稅而非總遺產稅。故繼承稅本質上非財產稅，而係收益稅。

²⁹⁷ BVerfGE 93,165,175.

²⁹⁸ BVerfGE 93,165,176.

²⁹⁹ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，收於氏著，所得稅與憲法(增訂版)，2003年2月，頁60-61。

肆、工作權與職業自由保障

人民生存條件之滿足須透過工作來實現，地方課稅權之行使，亦不得干擾市場經濟之供需法則。若地方稅課已影響該地某特定職業或行業之生存，甚至造成窒息效果，而形成絞殺性租稅時，則涉及人民工作權及職業自由之干涉，原則上已構成違憲之事由³⁰⁰。又，憲法保障工作權與營業自由，故地方如對地方稅提供租稅優惠時，對各種行業及營業活動應保持中立立場，蓋維護經濟上之中立性，乃係有效率市場經濟制度之基礎³⁰¹，故避免因租稅優惠措施而影響納稅義務人之市場競爭力，並禁止依事業別而予以減免租稅負擔之特別優惠³⁰²。所謂事業別或業務別之獎勵規定，一般指須相關獎勵規定所定義之事業者，始有受獎勵之資格；與之相對者係功能別之獎勵，乃係指不論其所屬行業為何，只要從事於相關獎勵規定所定之經濟活動者，即得享受租稅優惠³⁰³。

第三節 本章結論

從大法官釋字三七二號解釋提出「維護人格尊嚴與確保人身安全，為我國憲法保障人民自由權利之基本理念。」釋字四〇〇號則從財產權觀點認為「人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權，俾能實現個人自由及維護。」此種以人性尊嚴與個人基本價值為衷心之民主理念，要求越與人民鄰近事物，應儘可能尤其自我實現、自我決定。憲法人性觀，係指平等、自由之個人，在人格自由發展下，自行決定其生活方式及未來規劃。個人為發展自己人格，就其居住區域，有權參與自己關係密切之公共事務，並願意為其付出財政責任。是以地方自治，原以地方課稅立法權為最主要，地方稅法通則需充分貫徹地方自主精神，將財政之餅作大，為地方自治最重要之法制。惟地方課稅立法權應受納稅義務人基本權之限制；而財稅劃分與統籌分配稅制，亦須斟酌納稅義務人之基本權。蓋政府係為人民而存在；人性尊嚴與個人基本價值之實現，為地方自治團體最主要之任務。

³⁰⁰ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，收於前揭註文，頁 37-41。

³⁰¹ 黃茂榮，實質課稅原則，植根雜誌第 18 卷第 8 期，頁 9。

³⁰² 葛克昌，綜合所得稅與憲法，收於前揭註文，頁 40-41。

³⁰³ 黃茂榮，實質課稅原則，植根雜誌第 18 卷第 8 期，頁 5。

第六章 地方稅法通則釋義、施行現況與司法審查

第一節 立法過程與說明

基於釋字第二七七號解釋意旨，行政院先後於八十三年及八十八年將地方稅法通則草案函送立法院審議，惟均未能於立法院第三屆及第四屆會期完成審議。就此，行政院於九十一年四月二十九日將前送審議之草案，配合地方制度法施行及財政收支劃分法修正，並參酌立法院第四屆委員會完成審查並經朝野協商結論之版本，加以檢討修正後重新提請立法院審議；同時另有立法委員周錫瑋等三十二人，及蔡正元等三十四人分別擬具地方稅法通則草案付委審查。同年六月七日獲得黨團協商結論，而院會對此協商結論並無異議，乃於同年十一月十九日依此結論二讀及三讀通過，經十二月十一日總統公布而完成立法程序。³⁰⁴

第二節 條文釋義與評析

一、條文評釋

（一）法律適用順序

1、現行條文

第一條規定：「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。」

2、地方稅法通則之性質不明

³⁰⁴ 黃俊杰，地方稅法通則之立法評估，台灣本土法學 42 期，2003 年 1 月，頁 224-225。

就第一條規定之文義觀之，本通則似立於特別法之地位，而與「通則」之普通法性質有所扞格³⁰⁵，致使本通則究屬特別法或普通法之性質有所不明。

（二）地方稅之意義與範圍

1、現行條文

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。」而依財政收支劃分法第十二條第一項規定：「下列各稅為直轄市及縣（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。」同條第六項規定：「第一項第七款之特別稅課，指適應地方自治之需要，經議會立法課徵之稅。」同法第十九條規定：「各級政府為適應特別需要，得經各該級民意機關之立法，舉辦臨時性質之稅課。」

另地方制度法第三十五條第三款規定：「直轄市議會之職權如下：三、議決直轄市特別稅課、臨時稅課及附加稅課。」同法第三十六條第三款規定：「縣（市）議會之職權如下：三、議決縣（市）特別稅課、臨時稅課及附加稅課。」同法第三十七條第三款則規定：「鄉（鎮、市）民代表會之職權如下：三、議決鄉（鎮、市）臨時稅課。」

2、各地方稅目間之區辨

特別稅與臨時稅的開徵都具有「目的稅」性質，但二者不同：特別稅的開徵是各級政府因應地方自治需要，而臨時稅的開徵是各級政府為了特定自治需要，其間是否存有差異？對此有待進一步解釋。大體而言，只要是為了地方建設需要就有開徵這兩種稅的可能，稅目根本沒有受到任何限制。因此，實際上只要地方政府能想到的名目，只要地方議會通過，都可以是特別稅與臨時稅的課徵標的物。

³⁰⁵ 葛克昌，地方稅法通則與地方自治—地方稅法通則草案，收於地方自治法學論輯（下），臺北市政府法規委員會編印，88年6月，頁443；廖欽福，迎接地方財政自主時代的來臨—地方稅法通則剖析（下），稅務旬刊第1863期，頁41。

(1) 特別稅課、臨時稅課與附加稅課之區辨

就特別稅課、臨時稅課與附加稅課之區別而言，有論者認為附加稅課非獨立之稅課，此與特別稅課與臨時稅課不同，而後二者之實質區別在於其課徵目的，特別稅課之稅收不限特定用途，臨時稅課除限於指定用途外，並應開立專款帳戶。至後二者與其他稅目之區別為其稅捐客體原則上應不相同，屬於相互獨立之稅。³⁰⁶

(2) 特別稅課與特別公課之區辨

特別公課與租稅最主要之區別在於，特別公課所欲實現之目的，僅得為實現公課義務人之共同利益，而不得為公課義務人以外之第三人利益或公共利益；另特別公課亦僅得對該公課收入所欲實現之利益群體成員徵收。³⁰⁷

(3) 臨時稅課與特別公課之區辨

特別公課係國家對於經濟統制及社會形成之工具，為特定任務之財政需求，而對特定群體之人民所課徵之公法上金錢給付義務，其收入經常流向特別基金，而非公共預算中。德國聯邦憲法法院判決認為特別公課之合法性在於，從公課義務人與公課目的間之事物關係，須對利用特別公課所提供經費之任務達成，產生特別之群體責任，而此項任務須絕大部分屬於負擔公課之群體責任，而非國家之整體責任。³⁰⁸

3、地方稅之定義未臻明確

本通則第二條雖對地方稅有範圍性之規定，惟其僅係將財政收支劃分法及地方制度法所規定之地方稅稅目予以併列，而各該稅目定義、內容及相關限制則多付之闕如或極為抽象，難以闡其確切意涵而精準掌握之。鑒於本通則為地方自治團體行使其課稅權之依據，相關特別稅課、臨時稅課及附加稅課之定義，似不宜「反致」依財政收支劃分法或地方制度法之規定，而應於本通則中明確具體規定其意義內涵。³⁰⁹

³⁰⁶ 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查（下），植根雜誌第 19 卷第 12 期，頁 34。

³⁰⁷ 陳清秀，稅法總論，90 年 10 月 2 版，頁 76-77。

³⁰⁸ BVerfGE 55,S.274ff.

³⁰⁹ 葛克昌，地方稅法通則與地方自治—地方稅法通則草案，收於地方自治法學論輯（下），臺

再者，本通則第二條第一款卻仍將財政收支劃分法第十二條規定之直轄市及縣（市）稅納入地方稅之範圍，惟綜觀本通則規定，地方就直轄市及縣（市）稅仍無課稅立法權，最多僅得依本通則第四條規定，在各直轄市及縣（市）稅法所規定之法定稅率上限，有限度地調高其自主徵收率。就此調高地方稅自主徵收之部分，嚴格言之，其仍屬附加稅課之範圍，故直轄市及縣（市）稅之立法權既仍屬中央，地方自無從制定此等稅目之自治條例，因而宜將第二條第一款之「直轄市及縣（市）稅」刪之，以免誤會。

有關特別稅課、臨時稅課及附加稅課之定義、範圍及可得課徵之稅目種類等，本通則、財政收支劃分法及地方制度法並沒有明確而一致之規定，除各有疏漏外，甚至互相矛盾。如財政收支劃分法僅在條文中規定「特別稅課」之定義，而「臨時稅課」則只出現在附表中，業如上述。至於「附加稅課」依財政收支劃分法第十八條但書規定「直轄市政府、縣（市）政府……，依地方稅法通則規定附加徵收者，不在此限。」惟作為地方稅基準法之本通則，於研擬第二條條文時，僅抄襲財政收支劃分法及地方制度法「特別稅課、臨時稅課及附加稅課」等文字，未對其間差異加以深究或為明確之定義性規定。而地方制度法也只規定該等稅課名稱，而沒有任何定義性的規範，以致予人治絲益菜、難以理解之憾。以下僅就三種稅課之定義、課徵權主體與稅目種類分述如次：

（1）特別稅課

特別稅課，指適應地方自治之需要，經議會立法課徵之稅。但不得以已徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象。其課稅權主體，僅為直轄市及縣（市）；中央及鄉（鎮、市）並沒有課徵特別稅課之權限。我國賦稅史上曾經課徵特別稅課者，如民國四十年六月十六日總統公布之「台灣省內中央及地方各項稅捐統一稽徵條例」第五條中，將戶稅列為「特別稅課」³¹⁰。

（2）臨時稅課

臨時稅課，係指各級政府為適應特別需要，得經各該級民意機關之立法，舉辦臨時性質之稅課。我國賦稅史上課徵臨時稅課之稅目包括：「防衛捐」³¹¹、「水災復興捐」³¹²、「國防臨時特別捐」³¹³

北市政府法規委員會編印，88年6月，頁446；廖欽福，迎接地方財政自主時代的來臨—地方稅法通則剖析（下），稅務旬刊第1863期，頁41；陳清秀，前揭註文，頁88。

³¹⁰ 中華民國賦稅史，財政部財稅人員訓練所，81年3月初版，頁488。

³¹¹ 防衛捐乃政府於特定時間，為特定事項，應特定支應，在特定地方，就特定稅捐與特定物品，所附從之一種臨時性的捐課，其課徵有一定時間之限制。防衛捐正式以臨時稅課名義課徵

、「電力電燈費臨時捐」³¹⁴、「電話電報臨時捐」³¹⁵、「香蕉、洋菇、蘆筍外銷臨時捐」³¹⁶、「港工捐」³¹⁷及「教育捐」³¹⁸。

(3) 附加稅課

財政收支劃分法第十八條中規定，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。附加稅課之課稅權主體，僅限於直轄市及縣（市）；鄉（

，是在民國 40 年 6 月 16 日總統公布「台灣省內中央及地方各項稅捐統一稽徵條例」第 3 條第 1 項第 12 款「…十二、臨時稅課之防衛捐」並以該條例為其課稅依據，直至該條例廢止後，防衛捐以臨時稅課名義課稅之歷史亦告終止。中華民國賦稅史，財政部財稅人員訓練所，81 年 3 月初版，頁 511。

³¹² 民國 48 年 8 月 7 日，台灣中南部形成 62 年來，前所未有的大水災，當時總統依動員戡亂時期臨時條款之規定，於 8 月 31 日頒布緊急處分命令，共計 11 款，其中第 3 款規定「三、政府對下列各項稅課，附加水災復興建設捐，其稅目附加率，加徵之起訖時間如後：（一）營利事業所得稅，照原稅率附加百分之十五…（二）綜合所得稅，照原稅率附加百分之三十，…（三）屠宰稅照原稅率附加百分之三十…（四）娛樂稅…（五）筵席稅照原稅率附加百分之三十…（六）地價稅一律各按照原稅率附加百分之四十…（七）田賦…（八）房捐照原稅率附加百分之三十（九）貨物稅…」亦屬臨時捐之性質。中華民國賦稅史，財政部財稅人員訓練所，81 年 3 月初版，頁 515-517。

³¹³ 國防臨時特別捐屬一種附加捐課，依民國 51 年 4 月 30 日總統公布「國防臨時特別捐徵收條例」規定，其徵課依附於他項稅課或某些價款之中，為一種附加稅性質。又國防臨時特別捐徵收條例，標明臨時字樣，其課徵期間為民國 51 年 5 月 1 日起至 52 年 6 月 1 日止，期滿後即行停徵，為一臨時性之徵課。中華民國賦稅史，財政部財稅人員訓練所，81 年 3 月初版，頁 518-519。

³¹⁴ 民國 54 年 6 月 28 日總統公布「電力電燈費臨時捐徵收條例」，依該條例第 5 條規定「依據本條例舉辦之臨時捐其徵收暫以一年為限，必要時經立法院議決得延長之。」，經數度延長徵收期限，至 57 年屆滿，未再延長，本項臨時捐遂告終止。中華民國賦稅史，財政部財稅人員訓練所，81 年 3 月初版，頁 522-523。

³¹⁵ 民國 57 年 6 月 12 日總統公布「電話電報臨時捐徵收條例」，自 57 年 7 月 1 日施行，施行期間 1 年，每年屆期一再修法延長，直至 63 年 6 月底徵期屆滿以後，不再徵收。中華民國賦稅史，財政部財稅人員訓練所，81 年 3 月初版，頁 524。

³¹⁶ 民國 57 年 6 月 22 日總統公布「香蕉、洋菇、蘆筍外銷臨時捐」，直至 59 年下半年起由行政院公布停止課徵香蕉、洋菇、蘆筍外銷臨時捐。中華民國賦稅史，財政部財稅人員訓練所，81 年 3 月初版，頁 524-525。

³¹⁷ 港工捐之前身，為通行稅，但未經中央立法程序，實為工程受益費性質。既名稅捐，故列特別賦課。台灣省政府在民國 37 年 7 月 1 日另訂「台灣省港工捐徵收辦法」，報請行政院核備，迄至 54 年廢止。中華民國賦稅史，財政部財稅人員訓練所，81 年 3 月初版，頁 525。

³¹⁸ 根據民國 54 年公布之財政收支劃分辦法第 18 條修正條文規定：教育捐係由縣市議會決議，報經行政院核准後開徵。此項授權縣市立法的教育捐，事屬創舉，而 56 年開徵教育捐之 15 縣市徵績並不理想。自 57 年起延長國民義務教育為 9 年，政府另謀補助，教育捐已非各縣市之重要財源，而陸續停徵，台北市僅餘營業用房屋稅附徵。中華民國賦稅史，財政部財稅人員訓練所，81 年 3 月初版，頁 526-527；惟嗣後，有關教育捐之附徵，依法務部 77 年 10 月 1 日法⁴⁹律字第 16687 號函解釋，應優先適用「國民教育法」之規定。而立法院於 88 年 1 月 14 日三讀通過，修正「國民教育法」第 16 條有關教育捐附徵規定之條文為：「…直轄市或縣（市）政府，得依財政收支劃分法第十八條第一項但書之規定，優先籌措辦理國民教育所需經費。」，惟財政收支劃分法第 18 條但書又規定「直轄市政府、縣（市）政府……得依地方稅法通則規定附加徵收。」，終因當時「地方稅法通則」尚未完成立法，致教育捐徵收因喪失法據，而於民國 88 年停徵。

鎮、市)並沒有課徵附加稅課之權限。又依本通則第五條第一項規定「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。」因此，得附加徵收之對象，為國稅。所謂「國稅」，依財政收支劃分法第八條第一項規定包括所得稅、遺產及贈與稅、關稅、營業稅、貨物稅、菸酒稅、證券交易稅、期貨交易稅及礦區稅等九種。

對於附加徵收對象排除的範圍，共有行政院、周錫瑋委員及蔡正元委員等三種不同版本，範圍各異，意見分歧。行政院版規定「除關稅、貨物稅、菸酒稅、證券交易稅、期貨交易稅及營業稅外，得就現有國稅中附加徵收。」排除六種國稅，不得附加徵收。周錫瑋版規定「得就國稅中之綜合所得稅與遺產贈與稅現有中附加徵收」，僅限於綜合所得稅與遺產贈與稅得為附加稅課之客體。蔡正原版「除關稅外，得就現有國稅中附加徵收。」僅排除關稅不得附加徵收。最後，審查會經朝野協商決議修正為「除關稅、貨物稅及加值型營業稅外」，其餘照蔡正元委員等提案通過³¹⁹。

至於排除關稅、貨物稅及加值型營業稅的理由，依行政院版及周錫瑋版提案第五條說明³²⁰，就關稅而言，因係對通過(或進入)國境貨物所徵收之過境稅，目前世界各國均不准對其附加徵收，且我國正積極申請加入世界貿易組織，自亦不應准許就關稅附加徵收；就貨物稅而言，因係對於特定貨物課徵，於出廠時由出廠地國稅局徵收，而由各地消費者負擔，以及為避免直轄市政府、縣(市)政府以環境保護理由，利用對貨物稅附加徵收之手段，阻礙貨物稅廠商於該地設廠，影響貨物稅廠商權益及妨礙應稅貨物流通，故不應准其就貨物稅附加徵收；就加值型營業稅而言，因其稅額之計算，採進、銷項稅額扣抵法，由於稅源具有流動性，各地稅率允應力求一致，故不宜准許就加值型營業稅附加徵收。

4、鄉鎮市享有課稅立法權之合憲性

按臨時稅課之課稅權主體為各級政府，而立法院、直轄市議會、縣(市)議會依憲法規定固得行使課稅立法權，惟是否包括鄉(鎮、市)，似有疑義。因我國目前鄉鎮市亦為地方自治團體，有完整的地方政府(鄉、鎮、市公所)及議會(代表會)組織，似乎應肯定其有

³¹⁹ 立法院第五屆第一會期第十九次會議議案關係文書，院總第 1633 號，頁 138-144。

³²⁰ 立法院第五屆第一會期第十九次會議議案關係文書，院總第 1633 號，頁 139-143。

臨時稅課之課稅立法權³²¹。憲法雖未規定鄉鎮市之課稅權，但在法律規定之授權範圍內，鄉鎮市如經其上級監督機關之核准，亦得開拓自己之稅源。³²²惟有論者主張鄉鎮市享有課稅立法權並無合憲性基礎，且實質上亦無享有之必要。³²³

（三）地方稅課徵限制³²⁴

1、一般限制

（1）現行條文

第三條第一項但書規定：「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等。三、經營範圍跨越轄區之公用事業。四、損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項。」第一款至第三款係以「轄區」為分界，涉及地的範圍，其目的在於避免地方課徵權的衝突，並防止重複課徵影響人民權益；第四款則以「公益」作為衡量基準，學者之批評如後述。

另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。各級地方政府不得對入境貨物課入境稅或通過稅。」前者在昭示對同種類租稅，原則上禁止重複課徵；後者則在保障各地區間之貨暢其流，排除各地間之交易障礙，可謂係憲法第一四八條規定之具體化。按地方自主立法課稅雖有其必要性，惟其仍有可能產生問題，例如「稅課輸出」現象，利用地方之特殊地位，將某地之自治稅課收入非取諸當地居民，而係轉由外來居民負擔當地租稅，是以在地方稅法通則等規定中，增設限制條款，似有其必要性。³²⁵

所謂「轄區外之交易」，係指利用郵電或網際網路等方式，買

³²¹ 黃俊杰，地方稅法通則之立法評估，台灣本土法學雜誌第 42 期，2003 年 1 月，頁 227。

³²² 陳清秀，稅法總論，90 年 10 月 2 版，頁 67。

³²³ 陳宜擁，我國地方自治團體課稅立法權保障之研究，私立中原大學財經法律學系碩士論文，88 年 7 月，頁 97-105。

³²⁴ 地方稅乃係地方自治團體依據地方自治條例向人民強制課徵者，而租稅主體之一則指廣義之人民，即凡須服從地方課稅權之主體均適，如本國人、外國人、法人、國營事業機構等，惟國家及上級地方自治團體是否須服從地方課稅權，似非無疑。租稅輸出乃指，地方自治團體利用其特殊地位，而將該地之自治稅課收入非取諸當地居民，而係轉由外來居民負擔當地租稅。

³²⁵ 葛克昌，地方稅法通則與地方自治—地方稅法通則草案，收於地方自治法學論輯（下），臺北市政府法規委員會編印，88 年 6 月，頁 447。

賣貨物或勞務者均屬之，例如購買人在當地利用郵政劃撥或電話、網際網路等方式，向其他轄區之營業人購物等。地方政府不能對轄區外之交易開徵地方稅，此乃自明之理，換言之，某一地方政府課徵地方稅，該地方稅之租稅主體（亦即納稅義務人）僅限於該地方轄區內者。

所謂「流通至轄區外之天然資源或礦產品等」，係指天然資源或礦產品等，可以流通到出產地以外之其他區域者均屬之，例如水資源（水庫水源）、油礦、天然氣、石礦（如花崗石、大理石等）等，均流通到產地以外之其他區域者。本款主要可能係考量，地方自治團體得以課稅之對象，大概只有一些具「外部經濟」之特有資源，例如水源、礦產等等加以課稅，結果造成各地方政府可以對轄區以外之受益者課稅，進行所謂之「租稅輸出」。租稅輸出之例有：（一）許多河川均源自於南投縣內，因此南投縣政府如向水力公司課徵水源稅，則將引發水力公司將水費調高，惟此將影響各種與水使用有關之日常生活與產業活動。（二）許多檳榔亦均源自於南投縣內，因此南投縣可以向檳榔業者課徵檳榔稅，而檳榔業者會將租稅成本進一步轉嫁至外縣市消費者上。從國家整體資源配置之觀點而言，此種租稅輸出是否具有效率？對此有待進一步研究。

所謂「經營範圍跨越轄區之公用事業」，係指公用事業經營範圍必須跨越直轄市、縣（市）或鄉（鎮、市）者均屬之，例如電力公司、電信公司、石油公司、瓦斯公司、自來水公司等公用事業，其經營範圍均跨越直轄市、縣（市）或鄉（鎮、市）者。何謂公共事業？是不是只有一般所指稱各級政府所管轄之公營事業，如在中央政府層級之經濟部所管轄台電公司與中油公司，抑或係退輔會所管轄之大台北瓦斯公司。

所謂「損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項」，係指對國家整體利益或其他地方公共利益會造成損害之事項，例如對軍用機場、軍用港口或其他國防設施等課徵特別稅課、臨時稅課，可能直接造成國家整體利益之損害外，亦可能間接損害其他地方之公共利益。

（2）地方稅課徵之一般限制過於空泛抽象

例如以「公益」作為衡量基準，論者多認為此種概括限制條款，缺乏客觀具體標準而流於空泛，對地方課稅立法權易引起中央之

介入與紛爭，³²⁶故而為維護地方課稅自主權，在審查是否損及國家整體利益以及其他地方公共利益時，應從嚴解釋之，須有課稅立法權濫用之具體事實者，方得認定該當此構成要件。³²⁷例如，雲林縣政府想要對台塑公司（因其工廠設址於雲林麥寮地區）開徵污染稅，但台塑公司在雲林麥寮地區設廠生產一事，因而繁榮地方，從而直接或間接增加地方稅收，此究竟是否為地方公共利益事項呢？究以整體方式，或係僅就個別項目為考量？對此均有待吾人進一步之研究。然須注意者，對於此等不確定法律概念之解釋，由於關聯層面很大，因此中央、地方及行政法院間有可能存有極大之認知差異。

2、年限限制

（1）現行條文

第三條第二項規定：「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。」第四條第二項規定：「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。」第五條第三項規定：「附加徵收稅率除因配合中央政府增減稅率而調整外，公布實施後二年內不得調高。」

（2）課徵調整年限限制過度箝制地方課稅立法權

關於稅課課徵年限，行政院版與蔡正元委員等提案版本不同，行政院版規定「臨時稅課之課徵年限至多二年」；蔡正元版規定「特別稅課及附加稅課之課徵年限至多八年，臨時稅課至多二年」。審查會經朝野協商決議修正為：「特別稅課及附加稅課之課徵年限至多四年」，其餘照蔡正元委員等提案通過。按稅課之課徵年限，有論者認為特別稅課、附加稅課及臨時稅課，僅係因應自治財政之暫時需要所為之例外稅課，而非定期課徵之經常性稅課，故應定期檢討其存續之價值；至稅率之調整年限，則係為避免地方恣意調整，故應有一定年限之限制。³²⁸年限屆滿有續課之必要者，應依本通則規定重行辦理，不得任意自行延長。惟本文認為地方稅課既係為

³²⁶ 黃俊杰，地方稅法通則之立法評估，台灣本土法學 42 期，2003 年 1 月，頁 228；葛克昌，地方課稅權與財政民主，收於氏著，行政程序與納稅人基本權，翰蘆出版，2002 年 10 月初版，頁 175。

³²⁷ 陳清秀，稅法總論，90 年 10 月 2 版，頁 88。

³²⁸ 黃俊杰，地方稅法通則之立法評估，台灣本土法學 42 期，2003 年 1 月，頁 230。

因應自治財政需要，且為地方財政自主權之範圍，其本質上應屬常態性需要，前揭說明不但張顯中央完全漠視地方財政自主權之心態，且易使如已存在之地方稅課因定期失效而須重行接受民粹選票之衝擊與壓力，致健全、自主而安定之地方財政制度無以建立。

臨時稅課基其性質似有課徵年限之必要；附加稅課之課徵年限，則基於扶植地方課稅自主之需要，故亦應有年限限制，以免地方財政仰賴中央成性；惟二者二年或四年規定是否過短，容有討論餘地；至於特別稅課，則似無由限制其課徵年限，以免過度抑制地方所剩無幾之課稅自主權。又有關稅率調整年限之限制，亦根本無視地方之財政自主權，蓋中央得恣意隨時調整稅率，又有何充分理由使地方應受此限制乎。

3、特別稅課之限制

第三條第三項前段規定：「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；」財政收支劃分法第十二條第六項但書規定：「第一項第七款之特別稅課……。但不得以已徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象。」就此論者有認為，特別稅課既不得以已課徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象，故性質上屬特種貨物稅，³²⁹此乃基於同種類稅捐禁止重複課徵之原則。惟就立法委員朱立倫等，於第四屆第五會期第三次會議所提之地方稅法通則草案說明中曾特別指明：「特別稅課非僅地方得徵收之特種貨物稅或特產稅，並不得據稱特別稅為特種貨物稅，第二項僅謂特別稅課不得重複課徵部分貨物之稅。是故地方自治團體課徵特別稅課之權，係獨立稅之法源，不得據以限縮，併此敘明。」³³⁰是特別稅課究屬特種貨物稅或其他獨立稅，似有待進一步之說明。係鑑於菸酒及應課徵貨物稅之貨物已課徵較高稅率之特種銷售稅—菸酒稅、貨物稅，為避免重複課稅及過高的的租稅負擔，故規定地方政府不得以上項貨物課徵特別稅。

4、臨時稅課之限制

第三條第三項後段規定：「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。」此即所謂之指定用途稅。論者指出臨時稅課為不確定法律概念，無法清楚明瞭其

³²⁹ 黃茂榮，稅法總論（第一冊），2002年5月初版，頁397；葛克昌，地方稅法通則與地方自治—地方稅法通則草案，收於地方自治法學論輯（下），臺北市政府法規委員會編印，88年6月，頁446。

³³⁰ 立法院議案關係文書院總第1633號委員提案第3446號，90年3月3日印發，委20-21。

內涵，對於人民財產之侵犯將成爲隱憂，故有必要如此規定以符明確性則之要求與限制³³¹。

5、附加稅課之限制

(1) 自主徵收率（額）調整

A、稅目限制

第四條第一項規定：「直轄市政府、縣（市）政府爲辦理自治事項，充裕財源，除印花稅、土地增值稅外，得就其地方稅原規定稅率（額）上限，…」按本條項規定，直轄市及縣（市）除印花稅及土地增值稅外，得就其地方稅原規定稅率（額）上限百分之三十內予以調高，而本通則第二條復就本通則所稱之地方稅範圍爲規定，包括直轄市及縣（市）稅、特別稅課、臨時稅課及附加稅課，惟直轄市及縣（市）得調整自主徵收率之稅目範圍是否如此廣泛，則不無疑義。排除印花稅及土地增值稅的理由則係印花稅係屬憑證稅，按書立憑證地的規定徵收。因其稅基具移動性，不宜有差別稅率。土地增值稅基於土地政策的考量，宜由中央訂定統一的稅率，故加以排除。

B、調整率（額）限制

第四條第一項規定：「直轄市政府、縣（市）政府…，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）。但原規定稅率爲累進稅率者，各級距稅率應同時調高，級距數目不得變更。」依行政院所提本條項規定草案之說明：「基於租稅法定主義原則，政府明定納稅義務之法律，應就其內容、標的、範圍等予以明確規定，使納稅義務人可預測其應負擔稅捐，因此，直轄市政府、縣（市）政府調高其地方稅徵收率（額）時，應明確規定調高幅度，爰明文限制其調高徵收率（額），以原規定稅率（額）上限之百分之三十範圍內爲之。又爲避免適用累進稅率者，僅調高某一級距稅率，影響整體稅率結構之變動，爰以但書明定適用累進稅率者，各級距稅率應同時調高，級距數目不得變更。」³³²

³³¹ 黃俊杰，地方稅法通則之立法評估，台灣本土法學 42 期，2003 年 1 月，頁 229。

³³² 立法院議案關係文書院總第 1633 號政府提案第 8557 號，91 年 4 月 20 日印發，政 244。

按中央已立法劃歸地方之直轄市及縣（市）稅，係由憲法明文直接賦予其課稅立法權，而直轄市及縣（市）稅之立法權，依憲法規定應由各該議會行之。惟依地方制度法第三十五條第三款及第三十六條第三款規定，直轄市及縣（市）議會僅有議決其特別稅課、臨時稅課及附加稅課之職權，至於直轄市及縣（市）稅則依同法第三十五條第十款及第三十六條第十款規定，須有中央法律之授權方得議決之，如房屋稅條例第六條規定、娛樂稅法第六條規定及使用牌照稅法第五條規定，原則上均賦予議會就法定稅率範圍內，自行規定徵收率。

除此之外，直轄市及縣（市）僅得就印花稅及土地增值稅以外之地方稅，就原法定稅率上限之百分之三十內，自主調高其徵收率。此種自主徵收率之調整限制，較諸憲法對直轄市及縣（市）對其所屬地方稅有課稅立法權之規定，顯然大為縮減，與釋字第二七七號解釋相較亦大為限制。中央與地方之權限劃分，就地方稅立法權方面，顯已不能維持中央與地方之均權原則³³³，導致地方稅法通則過度限制憲法所賦予地方之課稅立法權。

（2）國稅附加徵收

A、稅目限制

第五條第一項本文規定：「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³³⁴中附加徵收。」按國稅附加徵收部分之性質，是否因直轄市及縣（市）享有部分課稅立法權與收入權而質變為地方稅，此似值吾人深思，且其認定亦影響地方就國稅附加徵收之稅收，是否應適用財政收支劃分法第八條第二至四項之分成規定。

另性質上如屬流動性之稅目，原則上應劃歸中央課徵，蓋如劃由地方自主課徵，則勢必促使稅基流向稅負相對較低之地方，造成擔稅能力高者，集中遷徙至某一租稅天堂之縣市，引發人口不自然流動，非但影響國家區域均衡發展甚鉅，³³⁵且易破壞租稅負擔公平及租稅中立性。本通則賦予直轄市及縣（市）就國稅得附加徵收之

³³³ 葛克昌，地方財政法基本問題，收於氏著，稅法基本問題，1996年4月初版，頁188。

³³⁴ 財政收支劃分法第8條第1項規定：「下列各稅為國稅：一、所得稅。二、遺產及贈與稅。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。」

³³⁵ 陳清秀，稅法總論，90年10月2版，頁88。

稅目中，其起徵地就所得稅而言，係為申報時之戶籍所在地或事業登記所在地（所得稅法施行細則第四十九條規定）、遺產稅及贈與稅亦為申報時之戶籍所在地（遺產及贈與稅法第二十三條、第二十四條規定）、證券交易稅及期貨交易稅為代徵人所在地（證券交易稅條例第三條及第四條、期貨交易稅條例第三條）、非加值型營業稅及菸酒稅則為營業登記或菸酒稅廠商及產品登記所在地（加值型及非加值型營業稅法第二十八條及第三十五條、菸酒稅法第九條及第十二條規定）。觀諸前揭各起徵地規定，其均得以人為方式輕易變更之，故而渠等稅基均具有高度之流動性，倘任由地方附加調高稅率，則對租稅正義之傷害實過於地方財源之充裕。亦即，本文認為地方政府附加徵收證券交易稅、期貨交易稅、所得稅、遺產及贈與稅的可行性很低，因為民眾與公司都會理性預期及比較分析，進而決定戶籍所在地或總公司註冊地。

B、徵收率限制

第五條第一項但書規定：「但其徵收率不得超過原規定稅率百分之三十。」依其立法說明，亦本於租稅法律主義原則，俾使納稅義務人可明確預測其稅捐負擔之上限，以保障人民權益。³³⁶

C、禁止重複課稅

第五條第二項規定：「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。」

D、代徵規定

第八條規定：「依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，由財政部另定之。」

（3）附加稅課有反客為主之慮

以附加稅課為地方稅之主要內容之一，論者有以日本經驗為例，認為此對於地方課稅立法自主權會造成嚴重之傷害，而形成所謂「中央政府依存型之財政制度」之虞。³³⁷按法條之排列順序及相關

³³⁶ 立法院議案關係文書院總第 1633 號政府提案第 8557 號，91 年 4 月 20 日印發，政 245。

³³⁷ 陳宜擁，我國地方自治團體課稅立法權保障之研究，私立中原大學財經法律學系碩士論文，

立法說明，³³⁸似可認為地方自治團體在課徵特別稅課及臨時稅課後，就其自治財政需要如仍有不足者，則得課徵附加稅課，而使附加稅課似具有補充之地位；惟就本通則第四條及第五條規定之文義觀之，則無從得此解釋結果。

復就稽徵現實考量，其實目前各地方自治團體另行開徵新稅，非但須積極尋找其稅源所在，尚須面對本通則第三條規定甚非明確具體之一般限制規定，易引起中央與地方就新稅開徵是否牴觸地方稅法通則相關規定之爭議。反觀附加稅課部分，其僅就現有稅目為附加之課徵，且課徵限制亦較為明確，甚至第八條尚有強制代徵之規定，理論上，其爭議性小且稽徵較為經濟。附加稅課如淪為地方「自主」課稅之主流，雖對地方財政自主權之建立與健全無甚實益，但在現行規定與實務運作下，此實無可厚非。

（4）地方得附加徵收卻無減免之權

地方稅法通則雖賦予地方得調整地方稅自主徵收率及國稅附加徵收，惟此俱以加稅為限，地方於此尚乏減稅之權，對課稅要件並無立法裁量權。此突顯本通則對地方自治團體如何自行決定公共支出費用公平負擔及財政責任等問題，一概不予考量。³³⁹

（四）地方稅課徵主體

1、現行條文

第三條第一項本文規定：「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。」

2、地方稅之課稅權主體用語不當

地方自主開徵稅課，其開徵主體應為地方自治團體之公法人，依地方制度法第五條第二項及第十四條規定，直轄市、縣（市）、鄉（

88年7月，頁152。

³³⁸ 第5條之立法說明謂：「直轄市政府、縣（市）政府為辦理自治事項，已依第三條及第四條規定開徵新稅及就其地方稅調高徵收率（額），地方財源如仍有不足，…爰授權地方政府…得就現有國稅中附加徵收，以資因應。」立法院議案關係文書院總第1633號政府提案第8557號，91年4月20日印發，政245。

³³⁹ 葛克昌，地方課稅權與財政民主，收於氏著，行政程序與納稅人基本權，2002年10月初版，翰蘆出版，頁176。

鎮、市)爲地方自治團體，而直轄市政府、縣(市)政府、鄉(鎮、市)公所則爲地方行政機關，又前述憲法對地方稅立法權主體亦規定爲縣。然本通則第一條、第三條第一項、第四條第一項、第五條第一項及第六條第一項均規定直轄市政府、縣(市)政府及鄉(鎮、市)公所有權開徵地方稅，法條如此用語除有不一致之失外，易生地方行政機關享有課稅權而爲課稅權主體之誤會，³⁴⁰故前開用語均應改爲直轄市、縣(市)及鄉(鎮、市)。³⁴¹

(五) 地方稅課徵程序

1、現行條文

第六條規定：「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布實施。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³⁴²。」直轄市議會、縣(市)議會及鄉(鎮、市)民代表會爲自治組織的立法機關，行使其法律賦予的職權。鑑於開徵特別稅課、臨時稅課、調高地方稅徵收率(額)及附加課徵權限的行使，事關人民權利義務，應於完成法定程序後始得爲之，且爲落實地方議會政治，兼顧地方政府課稅權的行使，俾讓稅捐的課徵具有正當性的基礎，故特別要求民意代表與地方稅的課徵間應具有緊密的關聯性。蓋在代議民主政治之下，欲對人民的權利加以限制，原則上應由人民的代表在事前決定限制的內容。又地方稅自治條例，依地方制度法第二十六條第一項規定：「自治條例應分別冠以各該地方自治團體之名稱，在直轄市稱直轄市法規，在縣(市)稱縣(市)規章，在鄉(鎮、市)稱鄉(鎮、市)規約。」至於開徵之主動方並不限於地方行政機關，地方立法機關之議員或代表亦應能主動提案要求議決。

直轄市、縣(市)就地方居民違反地方稅繳納義務者，依地方制度法第二十六條第二項規定，原則上得於其自治條例規定，處以罰鍰

³⁴⁰ 財政收支劃分法之法條用語亦有此問題，相關評述：陳宜擁，我國地方自治團體課稅立法權保障之研究，私立中原大學財經法律學系碩士論文，88年7月，頁86。

³⁴¹ 葛克昌，地方稅法通則與地方自治—地方稅法通則草案，收於地方自治法學論輯(下)，臺北市政府法規委員會編印，88年6月，頁445。

³⁴² 本通則係採先備查後公布之規定，而地方制度法第26條第4項後段規定：「其餘除法律或縣規章另有規定外，直轄市法規發布後，應報中央各該主管機關轉行政院備查；縣(市)規章發布後，應報中央各該主管機關備查；鄉(鎮、市)規約發布後，應報縣政府備查。」係採先發布後備查之規定，二者並不相同。

或其他種類之行政罰³⁴³，而依同條第三項及第四項前段規定，「前項罰鍰之處罰，最高以新台幣十萬元為限；並得規定連續處罰之。其他行政罰之種類限於勒令停工、停止營業、吊扣執照或其他一定期限內限制或禁止為一定行為之不利處分。」「自治條例經各該地方立法機關議決後，如規定有罰則時，應分別報經行政院、中央各該主管機關、縣政府核定後發布」。

至於地方稅自治條例之公布程序，依地方制度法第三十二條第一、二項規定：「自治條例經地方立法機關議決後，函送各該地方行政機關，地方行政機關收到後，除法律另有規定，或依第三十九條規定提起覆議、第四十三條規定報請上級政府予以函告無效或聲請司法院解釋者外，應於三十日內公布。」「自治法規、委辦規則依規定應經其他機關核定者，應於核定文送達各該地方行政機關三十日內公布或發布。」

而地方稅自治條例時之效力則依同條第四、五項規定：「自治法規、委辦規則自公布或發布之日起算至第三日起發生效力。但特定有施行日期者，自該特定日起發生效力。」「第一項及第二項自治法規、委辦規則，地方行政機關未依規定期限公布或發布者，該自治法規、委辦規則自期限屆滿之日起算至第三日起發生效力，並由地方立法機關代為發布。但經上級政府或委辦機關核定者，由核定機關代為發布。」

本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。」依立法說明所載，其立法目的係鑒於直轄市政府、縣（市）政府依第三條至第五條所為之規定，影響各級稅捐稽徵機關間課稅資料之相互流通、彙總與管理，為利課稅資料之蒐集與管理，而作如是規定。惟既稱「備查」，依地方制度法第二條第五款規定，係指下級政府或機關間就其得全權處理之業務，依法完成法定效力後，陳報上級政府或主管機關知悉之謂。是以，上級主管機關究竟有無否准之權力？以目前各地方政府陸續提出新稅項目，並報請財政部備查，卻屢遭擱置迄未答覆之現況而言，地方自治團體得否主張其依地方稅法通則規定，就開徵地方稅所研擬之地方稅自治條例，已依法完成所有法定程序，故在備查前即已發生法律效力，而得直接據以行使其課稅權力，至於上級主管機關不論是

³⁴³ 至於財政收支劃分法第 12 條規定之直轄市及縣（市）稅，在地方制度法第 63、64 條中係歸類於稅課收入，而非自治稅捐收入，故居民違反此等稅捐繳納義務，並非違反「地方自治事項之行政義務」，故自治條例不得逕予規定處罰。

否准予備查，均不足以影響該地方稅自治條例已具備之法效力？此事涉地方課稅立法權與公益之衝突，似有待主管機關在實務操作或未來修法時，審慎予以考量。

2、鄉鎮市所課徵之臨時稅課欠缺罰則規定

按稅捐稽徵法第二條規定：「本法所稱稅捐，指一切法定之國、省（市）及縣（市）稅捐。但不包括關稅及礦稅。」故而該法第六章之罰則規定並無適用於鄉鎮市課徵臨時稅課之可能。又地方制度法第二十六條第二項規定：「直轄市法規、縣（市）規章就違反地方自治事項之行政義務者，得規定處以罰鍰或其他種類之行政罰。但法律另有規定者，不在此限。其為罰鍰之處罰，逾期不繳納者，得依相關法律移送強制執行。」而排除鄉鎮市以自治條例就違反地方自治事項之行政義務者，課予行政制裁之可能，故鄉（鎮、市）民依地方制度法第十七條第二款規定，雖負有繳納自治稅捐之義務，然因缺乏相關罰則規定，鄉（鎮、市）對於違反此義務者，僅能依法移送執行而不得據以處罰。

（六）各稅受償順序

第七條規定：「各稅之受償，依下列規定：一、地方稅優先於國稅。二、鄉（鎮、市）稅優先於縣（市）稅。」按不同稅目間之稅捐優先權，其優先順位如何，在本通則立法前，相關稅法並無明文³⁴⁴，論者有主張稅捐債權歸屬主體不同者，原則上基於債權人平等原則，宜由國家及地方自治團體平均分配受償。³⁴⁵惟本通則捨債權人平等原則，而採地方稅優先原則，以確保地方財源。³⁴⁶

（七）行政區域調整

第九條規定：「直轄市、縣（市）、鄉（鎮、市）之行政區域有調整時，其地方稅之課徵，自調整之日起，依調整後行政區域所屬直轄市、縣（市）、鄉（鎮、市）有關法規規定辦理。」

二、本通則定位與名稱

³⁴⁴ 稅捐稽徵法第 6 條第 1、2 項及關稅法第 76 條第 4 項均僅規定，稅捐、土地增值稅及關稅之徵收優先一般債權或抵押權，至其他租稅債權間之先後受償順序，則未見規定。

³⁴⁵ 黃茂榮，稅捐法論衡，1991 年初版，頁 88；陳清秀，稅法總論，90 年 10 月 2 版，頁 565。

³⁴⁶ 立法院議案關係文書院總第 1633 號政府提案第 8557 號，91 年 4 月 20 日印發，政 247。

（一）地方稅法通則定位不當

釋字第二七七號解釋將本通則定位為「地方據以行使憲法賦與立法權」之依據，其不當已如前述，而本通則草案總說明就此有進一步說明：「為顧及國民生活條件及法律秩序之統一性，避免損及國家安全及整體利益，各國地方稅之立法方式，大多由中央立法，各級地方政府僅在授權範圍內，得自主彈性調整。如日、韓、英等國均由中央立法，各級地方政府擁有之自主權相當有限。」³⁴⁷「現階段我國地方稅仍宜維持中央立法之方式，惟應賦予地方自主之彈性空間，……爰賦予各級地方政府得開徵新稅、調高其地方稅徵收率（額）及在現有國稅中附加課徵之權限，便利地方自治財源之籌措。」³⁴⁷依此說明，本通則有意將課稅立法權專屬中央，地方則在法律具體授權範圍內得彈性調整，而僅具有類似法規命令之制定權而已。

按吾國幅員雖小，但各地自然條件不同、經濟情況互異、稅課豐吝懸殊，嚴重者，部分縣縱將境內所有起徵之稅課撥供使用，亦不敷預算支出，此雖有賴統籌分配稅調整，然地方仍須斟酌其特性開徵新稅。倘由中央壟斷課稅立法權，則吾國僅有一按人口比例產生之立法院，缺乏美、德等代表各邦，而與地方稅有關之法律須經各邦平等通過之參議院存在，人口稀少而稅入嚴重不足之地方，如何與大縣富市諸代表表決競爭，即成重要問題。³⁴⁸

再者，本通則第四條及第五條之附加稅課均設有稅率額調整之上限規定，依前述之立法說明，乃係基於租稅法律主義而設此限制。然考租稅法律主義下之構成要件明確性，其指一切創設納稅義務之法律，就其內容、標的、目的及範圍等須明確規定，俾使納稅義務人得預測該項租稅負擔及具有計算可能性。此係指法律須在規範內容上，得以明確有效規制課稅行政權之行使³⁴⁹，蓋稅法不僅在創設人民之納稅義務，亦在規範課稅行政之活動範圍與界限。查本通則第四條及第五條附加稅課之稅率額調整上限規定，依其立法說明，旨在確定人民可能之租稅負擔上限，然此直接對人民納稅義務所為之規定，似寓含本通則將地方自治團體視為中央行政機關之下級機關，故而設此構成要件明確性規定，以規制「下級地方行政權限」之行使。此更張顯本通則乃係基於「授權立法」之地位，而將中央專屬課稅立法權委由地方有限度之行使，對於憲法保障之地方課稅自主權完全略而無視。

³⁴⁷ 立法院議案關係文書院總第 1633 號政府提案第 6496 號，88 年 4 月 10 日印發，報 2。

³⁴⁸ 葛克昌，地方稅法通則與地方自治—地方稅法通則草案，收於地方自治法學論輯（下），臺北市政府法規委員會編印，88 年 6 月，頁 441。

³⁴⁹ 陳清秀，稅法總論，90 年 10 月 2 版，頁 40。

按本通則依前所述，本應定位為地方稅自治立法之框架式立法規定，地方稅之立法裁量應儘量尊重地方自治與自主之判斷，而不得違反地方自治之核心本質與憲法保障。本通則與其說賦予地方課稅立法權，倒不如說其僅賦予地方部分稅課自主彈性空間而已。³⁵⁰

（二）地方稅法通則名實不符

「地方稅法通則」之名稱，在國內法律係首次出現，按中央法規標準法第二條規定，法律得定名為法、律、條例或通則，而本通則之名則源自財政收支劃分法第七條規定，並由釋字第二七七號解釋所肯認。本通則第二條雖將財政收支劃分法所稱直轄市及縣（市）稅明定為地方稅，但本通則卻無意定位為各該直轄市及縣（市）稅之通則性規定，而仍由中央訂立之各該稅法規範之³⁵¹，故本通則究其實質內容而論，似僅能以「特別稅、臨時稅及附加稅法通則」稱之。另依本通則第一條前段規定觀之，似可知其制定目的重在地方自治團體之課稅立法依據，配合本通則第六條第一項規定，宜正名為「地方稅自治條例通則」，避免「通則」與「法」之重複使用。如依現行名稱，因本通則未規定者，依稅捐稽徵法規定，此易使人誤會稅捐稽徵法係國稅法通則，而與地方稅法通則相對立。³⁵²

三、小結

綜言之，本通則有關臨時稅課、特別稅課之定義並未明確，而是否專款專用亦然，另附加稅課之行使要件是否過於寬鬆，均不無疑問。本通則第三條所稱「損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項」等，定義過於抽象，更使本通則增加不確定性。就本通則之整體內容及個別條文觀之，與其認為其提供地方自治團體行使課稅權之法源依據，毋寧係中央限制地方行使課稅權之手段。無論地方得行使課稅立法權之稅目範圍，或其課稅立法權行使之內容如附加徵收率等，甚或課稅行政權之實施，均受到極大範圍之限制，反而忽視「通則」之本質係於有全國一致之必要時，方由中央立法統一規定，而非以之為鞏固中央對地方統治之權限或確保國家稅收豐碩之手段。³⁵³

³⁵⁰ 葛克昌，地方課稅權與財政民主，收於氏著，行政程序與納稅人基本權，2002年10月初版，翰蘆出版，頁174-176。

³⁵¹ 陳宜擁，我國地方自治團體課稅立法權保障之研究，私立中原大學財經法律學系碩士論文，88年7月，頁154。

³⁵² 葛克昌，地方稅法通則與地方自治—地方稅法通則草案，收於地方自治法學論輯（下），臺北市政府法規委員會編印，88年6月，頁442-443。

³⁵³ 陳宜擁，我國地方自治團體課稅立法權保障之研究，私立中原大學財經法律學系碩士論文，

在行政院函請立法院審議之「地方稅法通則草案」總說明中曾謂：「本通則制定，原應賦予地方較大之自主空間；惟鑒於地方議會遷就選票之現實、往昔娛樂稅與工程受益費取消稅（費）率下限後徵起困難之實際經驗…，認為現階段地方財政彈性調整之空間不宜過大。」³⁵⁴故僅賦予地方得開徵特別稅課及臨時稅課、調高既有地方稅徵收率（額）及在國稅中附加徵稅之權限。按地方議會遷就選票現實所造成之租稅國危機（其實中央又何嘗不然），本應以制度設計防杜之，如提出特別支出預算應附財源、按租稅努力程度決定受補助款額度等，不宜因噎廢食而使地方課稅立法權徒具形骸，違反地方住民之自主參與與地方財政之自我負責。

按地方財政自主乃指當地人民能自我決定該地區公共支出之範圍與規模，並將該支出之成本由該地住民負擔，自我決定即為自我負責。倘對地方課稅立法權加諸不當或過度之限制，則地方自治及地方稅法通則將失其根本精神，憲法所據以為基礎之人性尊嚴亦將遠之。目前地方議會之立法能力與政治生態固備受質疑，惟地方自治之實施與保障既屬必要，則應使其有學習、反省與認識自治即責任之機會³⁵⁵，賦予地方自治團體課稅自主權，以鍛鍊其積極負責之自治能力，實可謂地方自治發展之前提要件及必要過程。

第三節 地方稅施行現況

在地方稅法通則未通過前，部分地方政府即為籌措地方建設財源，擬徵收所謂之「鎮長稅」、「水源稅」、「環保稅」、「公益捐」、「環境清潔費」或「觀光通行費」等項目不同之稅費，以及直轄市、縣（市）政府為籌措國民教育經費，擬附加教育捐等。地方稅法通則施行後，陸續有地方政府擬開徵地方稅，例如桃園縣政府在九十二年五月八日，即在縣務會議通過桃園縣地方稅徵收自治條例，預備送交縣議會立法，其中包括機場不動產、機場噪音區回饋、煉油廠及特殊消費等四種特別稅，並有營建剩餘土石方、景觀維護、體育發展等臨時稅，特別稅開徵二年；機場不動產特別稅，土地按公告地價千分之八，建物按房屋評定現值千分之十；民用機場回饋特別稅，航空器每起降一架次一千元；煉油廠特別稅，以煉製原油每桶二元；特殊消費稅包括舞廳、舞場、酒家、酒吧、網咖、電子遊戲場業百分之五銷售額。³⁵⁶另台中市二十一個鄉鎮市提出課徵「三大稅收、五大規費

88年7月，頁155。

³⁵⁴ 立法院議案關係文書院總第1633號政府提案第8557號，91年4月20日印發，政241。

³⁵⁵ 葛克昌，地方財政法基本問題，收於氏著，稅法基本問題，1996年4月初版，頁188-189。

³⁵⁶ 經濟日報2003年5月9日第8版

」之提案，除了對使用公有地之公營事業課徵公地稅外，還要向油、電、水、瓦斯等單位收取地下管線費，並向電力、電信及第四台電纜線收取空架管線費；桃園縣、台南縣則將向台電收取「電線桿費」；高雄市政府則考慮向中油公司收取管線過路費；然而上述之例，在地方稅法通則不能對跨越轄區之公用事業徵稅之規定下，其成效與合憲性、適法性為何，在地方稅法通則建制之初，吾人有必要從更寬廣角度探究諸此問題。以下即就財政部日前已「同意備查」之地方稅自治條例為介紹，並基於前述學理分析，提供本研究計畫之意見。

壹、桃園縣地方稅自治條例

一、規範內容

依桃園縣政府訂定之自治條例（條文詳見附錄二）而課徵之地方稅，其僅有臨時稅課一種，課徵年限規定為二年，施行日期則由桃園縣政府訂之。本條例包含三種臨時稅課：

（一）營建剩餘土石方臨時稅

依本條例第五條及第六條規定，凡於桃園縣內產出營建剩餘土石方之營建工程承造人，以及收容外縣市營建剩餘土石方之土石方資源堆置處理場或收容場所，均應依第七條規定，就產出或收容之營建剩餘土石方每立方公尺課十元臨時稅。

（二）景觀維護臨時稅

依本條例第九條至第十一條規定，凡於桃園縣轄區內開採土石者，土石採取申請人應就每開採一立方公尺繳納十元臨時稅。對於景觀維護臨時稅之課徵，經濟部曾認為開採之土石既屬流通至轄區外之天然資源，依地方稅法通則第三條第一項但書第二款規定，桃園縣自不得開徵之，惟桃園縣政府認為此係針對「採取土石之行爲」課稅，而非「土石之銷售行爲」，故應符合地方稅法通則之相關規定。³⁵⁷

（三）高爾夫球場發展臨時稅

依本條例第十三條至第十五條規定，在桃園縣轄區內高爾夫球場擊球之消費者，每人每次課徵五十元臨時稅，並由經營高爾夫球場之營業人為代徵。

³⁵⁷ 自由時報 92 年 6 月 19 日，第 5 版。

二、評析

本條例於第十八條至第二十條分別設有滯報金、怠報金及罰鍰之規定，其執行實效應無問題。有二點特別提出供參考者，一係本條例既已無特別稅課規定，則第二條第一項似應將「特別稅課」刪除，以維護其立法品質；另一則如本文前述所言，地方稅法通則既應係框架立法之性質，而非授權立法，則地方稅自治條例第一條是否有必要為「本自治條例依地方稅法通則制定之」之規定，似有待審酌。

貳、苗栗縣土石採取景觀維護特別稅徵收自治條例與苗

栗縣營建剩餘土石方特別稅徵收自治條例

一、規範內容

異於前述桃園縣以一自治條例規定數種地方稅之方式，苗栗縣係以「一稅一法」之方式為規定，故其有二種特別稅課：

（一）土石採取景觀維護特別稅

依苗栗縣土石採取景觀維護特別稅徵收自治條例（條文詳見附錄三）第四條至第六條規定，凡於苗栗縣轄區內開採土石者，土石採取申請人應就每開採一立方公尺繳納二十元特別稅。

（二）營建剩餘土石方特別稅

依苗栗縣營建剩餘土石方特別稅徵收自治條例（條文詳見附錄四）第五條及第六條規定，凡收容營建剩餘土石方之土石方資源堆置處理場、土石收容場所或工程承造人，均應依第七條規定，就收容之營建剩餘土石方每立方公尺課徵三元之特別稅。

二、評析

按前述二特別稅課開徵年限均為四年，並設有滯納金或兼有罰鍰之規定。前揭二條例第一條除亦有桃園縣地方稅自治條例第一條之問題外，另有一更為重要之問題，亦即二條例第一條均訂有「落實使用者付費」之規定，此與本文前述之地方稅憲法基礎為量能原則有間。此二條例如此訂定，將造成地方稅與規費間之劃分更為模糊外，對於地方稅在憲法上之正當性基礎為何，似有傾向受益原則之失。本文認為苗栗縣所開

徵之土石採取景觀維護特別稅與營建剩餘土石方特別稅，其並無量能原則之適用，理由並非如系爭二條例第一條所言之「使用者付費」，而係此等特別稅應屬「非財政目的之地方稅」，其憲法正當性在於此等特別稅之公益目的與比例原則之審查。

參、臺北縣土城市建築工地臨時稅自治條例

一、規範內容

據報載，土城市公所擬向營建業者開徵**建築工地稅**（俗稱市長稅），並於九十二年十二月十八日經市民代表會審議通過。原草案係規定，凡於土城市轄區內，建築工地總面積在三百平方公尺以上者，應課徵建築工地稅，每平方公尺課徵新台幣二百元，惟該市市民代表會認為此對自用型建築，如農舍、自宅改建等有所不公，於是提高為五百平方公尺，而公辦建築及配合公建築拆遷之就地整建或易地重建者，則不在此限。本自治條例另規定，納稅義務人倘未依規定繳納稅款者，自期限屆滿之次日起，每逾二日按滯納稅額加徵百分之一滯納金，逾三十日未納者，依法移送強制執行，執行費用由納稅義務人負擔。就此罰則規定，市公所認為地方制度法雖未規定鄉鎮市對於違反此等義務者，得課予罰則，惟依該法第二十六條規定，法律另有規定者不在此限，渠乃依地方稅法通則第一條規定，鄉鎮市公所課徵地方稅，依本通則規定，本通則未規定者，依稅捐稽徵法及其他有關法律之規定而為此罰則規定。未來稅款將指定用於土城市地方建設，並開立專款帳戶。³⁵⁸

在財政部所「同意備查」之臺北縣土城市建築工地臨時稅自治條例（條文詳見附錄五）中，其第三條、第六條及第七條規定，凡於土城市轄區內，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建築工地稅，以使用執照登記之建築起造人為納稅義務人，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，則不在此限。其計稅標準則按使用執照登記之總樓地板面積核算，每一平方公尺課徵新台幣二百元。

二、評析

本條例礙於鄉鎮市依地方制度法規定，其不得對人民為處罰規定，故僅在第十條規定「依法移送強制執行」。另其施行日期係自九十四年十二月一日起，至九十六年十一月三十日止。

³⁵⁸ 中央日報 92 年 12 月 19 日，第 7 版。

第四節 本章結論

按地方議會遷就選票所造成之租稅國危機現象，本應以建立制度防杜之，例如提出特別支出之預算亦應附財源（即支出與收入一併議決），按租稅努力程度以決定上級補助款額度等等，不宜因噎廢食，而使地方稅立法權徒具形骸，有違地方人民之參與性與地方財政之自我負責性。按地方財政自主，乃指當地人民能自我決定該地區公共支出的範圍與規模，並將該支出之成本由該地人員負擔，亦即自行決定支出與租稅水準，支出之利益應與租稅負擔相對應，自我決定即需自我負責。如地方稅之立法權多加限制，地方自治與省縣自治法亦失其根本精神。雖然目前地方議會之立法能力備受懷疑，但既實施地方自治，則應讓其有學習、反省、認識自治即責任之機會。

釋字第二七七號解釋主要將地方稅法通則定位為「地方據以行使憲法賦予立法權」之依據。此一觀點，在地方制度法立法之際，對地方自治法規可否制定罰則，在草案說明中有下列陳述：「憲法業賦予地方自治團體就其分配事項，有立法並執行之權；本法復規定地方自治團體居民有遵守自治法規，繳納自治稅捐義務，是以賦予地方自治團體居民有遵守自治法規，繳納自治稅捐義務，是以賦予地方自治法規就這些行政義務之違反者為適當處罰，實有其必要。實務上，有關憲法第十九條規定之租稅法律主義，主張中央就劃歸地方之稅課，制定地方稅法通則，賦予地方租稅立法權，足見如法律賦予地方相當行政秩序罰處罰權責，如經地方議會所通過，以具有其正當性，應非憲法所不許。」換言之，地方制度法概括授權地方自治團體，就違反地方自治事項之行政義務，處以新臺幣十萬元以下罰鍰，原比照地方稅法通則賦予地方立法權。惟地方行政罰立法權，早隨地方制度法施行而普遍施行，而地方稅法通則離收入、支出一併考量，及賦予地方租稅立法權及財政責任仍有一段距離。

釋字第二七七號解釋地方稅法通則之立法，旨在俾地方得以行使憲法賦予之地方稅立法權。但地方稅法通則，則仍將地方稅維持中央立法，只準備賦予部分地方自主之彈性空間。地方稅法通則原應定位為地方稅自治立法之準則或框架式立法，如此地方稅之立法裁量權應尊重地方自治判斷，而不能違反地方自治本質。地方稅法通則對地方自治團體如何自行決定、公共支出費用公平負擔問題，及財政責任問題，均不予考量。對地方財政困境，有舒解但不能徹底解決。在中央堅守不加稅的承諾，甚至一再祭出減稅方案的情境下，中央政府不願負加稅之惡名，地方政府自然也不甘冒選票流失之危險，因此，各縣市政府也將會避開直接加稅，而如前述案例採取迂迴方式開徵「外地稅」。

第七章 結論與建議

第一節 結論

一、關於我國地方自治保障之憲法基礎：

(一)我國憲法規定與德國基本法略有不同，適用之際宜注意其不同

德國基本法第二十八條第二項明定對於其邦以下之地方自治團體，「依法」享有自治之權，故地方自治團體制定自治規章之權限，乃係源於聯邦或邦之法律所授權，**基本法對於地方自治團體之地位與權限並無明文規範，此與我國憲法於第一一九條及第一一一條明確規定省與縣之權限內容有所不同。**因此我國地方自治體系與德國地方自治體系並非類似，差異即在我國憲法關於地方自治的保障範圍較諸德國為大，非若德國將地方自治團體之立法權限視之為行政權之行使。

(二)地方自治本質理論檢討應從主權理論還原至憲法對地方自治保障之基礎

傳統上對地方自治理論多以主權理論來區分聯邦國與單一國，並以此展開：固有權說、承認說、制度性保障說及人民主權說，最後則在制度性保障說與人民主權說作一抉擇。惟各說均有其依據之不同憲政背景，實不宜作為「平等」之選擇題答案而為比較。再者，前揭諸說亦多在主權理論之束縛下，所為地方自治「本質」之探討。然而，現代憲法國家強調以人性尊嚴與個人基本價值為中心(參見釋字第 372 號、第 400 號、第 490 號等所肯認之憲法價值體系。)，我國地方自治在憲法保障中究竟占有何種地位，其保障程度為何，甚至是地方自治立法權之性質為何等問題，似應回歸地方自治保障之憲法基礎為討論，亦即探尋地方自治在憲法中之權限分配等規定，以及地方自治在憲法中之真正價值保障核心等問題。

(三)憲法基礎一：傳統民主理念融合補充性原則

所謂補充性原則之概念，本研究計畫係以歐洲地方自治憲章第四條第三項為核心操作：「Public responsibilities shall generally be exercised, in preference, by those authorities which are closest to the citizen. Allocation of responsibility to another authority should weigh up the extent and nature of the task and requirements of efficiency and economy.(中譯：公共任務首應由最接近於市民之公權主體優先加以執行。任務之配置至另一公權主體應權衡該任務之範圍與性質以及效率與經濟之需求。)」由此可見事務之分配係以下級地方自治團體為優先，凡下級團體能辦理者，中央及上級地方自治團體即不應干預之。因此公權力之行使在補充性原則下，適正取得其實質民主正當性，故由國家補充性原則所衍生之地方自治理念乃指，在以人性尊嚴與個人基本價值為中心之民主原則下，要求：**越與人民鄰近之公共事務而須由政府為之者，應儘可能由地方自治團體為之，而此等事物亦應儘可能保障住民之參與決定，中央政府僅具有最後之補充性義務**，此亦有稱之為「就近原則」、地方優先之權限「上昇分配」方式或由下而上之補充關係。

(四)憲法基礎二：垂直權力分立原則

垂直權力分立與制衡主要在說明，憲法所規定中央與地方之權力行使，除具有權限劃分功能外，另具有不同於傳統水平權力分立之制衡作用，而此作用在我國實證法上，則表現於憲法第十章與增修條文第九條第一項第三款至第五款之規定。再者，地方自治團體得與國家分享統治權，其下設有地方立法機關與行政機關，亦具有權力分立之水平制衡機制，故此等機關自得行使屬於(地方)統治權核心內容之(地方)立法權與行政權。地方自治做為垂直權力分立制衡機制之樞紐所在，且受到憲法明文保障，其具有抑制國家權力膨脹及濫用之功能，得與傳統權力分立產生互補作用。

(五)據以操作釋字第四九八號解釋

整理釋字第四九八號解釋要旨：1. 首次肯認制度性保障在地方自治上之適用。2. 從權力分立肯定地方立法為立法權之作用。3. 確立我國地方自治採垂直權力分立之保障。4. 隱含民主原則為地方自治保障之憲法基礎。本研究案認為此號解釋不足之處：1. 未釐清上級團體就自治事項有無監督禁地。2. 對我國地方自治保障之另一憲法基礎：垂直權力分立未明確表態。3. 制度性保障在我國有無特殊之處宜再深入探討。詳細請參見頁 49 以下。

二、地方課稅立法權之憲法基礎與憲政實務

(一)富開創性的釋字第 277 號

自釋字第 277 號揭開地方財政自主權保障之界限與範圍以來，課稅權如何分配，大抵有五種模式：1. 地方立法、地方執行、司法審查。2. 地方立法、國家備查、地方執行。3. 國家為框架立法、地方在此框架下立法、地方執行。4. 國家立法、地方執行。5. 國家立法、國家與地方共同執行。其中第三種模式為通說，即國家為框架立法、地方在此框架下立法、地方執行，由大法官解釋亦應得此結論，惟地方稅法通則立法則有落差。

(二)中央立法劃分國稅與地方稅之授權模式

再者，關於中央立法劃分國稅與地方稅之授權模式，學者亦有提出兩種模式：1. 低度授權模式—稅目法定原則。2. 高度授權模式—要件法定原則。我國較傾向於第二種模式，要言之，有關租稅主體與租稅客體等事項，須由中央立法明確規定，至於計稅標準、稅率、稽徵程序等，則由中央立法規定其大要，「授權」地方依其需要，而以自治規章為細部之規定。因租稅主體與租稅客體之規定，非但係區分國稅與地方稅之前提要件，且攸關人民納稅義務之創設，必須由中央自行立法規定，但與憲法原意恐有出入，我國財政收支劃分法第七條規定之精神亦是如此。

(三)國稅與地方稅劃分權之憲法性質—憲法委託

按憲法第一〇七條第七款規定，中央就國稅與省稅縣稅之劃分有立法權，地方自治團體如無法律規範縣稅之內容，則其勢必難以直接依據憲法第一一〇條第一項第六款規定，行使其課稅立法權，故於此應認為中央立法者就國稅與地方稅之劃分不但有立法權限，而且亦同時有立法義務存在。因此，依憲法本文之意旨，地方課稅立法權行使之前提，在於中央須先為國稅與地方稅劃分之立法，以確定地方稅之種類及內容。中央立法機關倘遲未為此項立法，或立法不完全，致地方自治團體無法行使憲法所賦予之課稅立法權時，則中央立法機關此時即有構成立法不作為之可能。

(四)我國地方課稅權之法律實踐：財政收支劃分法與地方制度法

就現行地方稅法規定「直轄市及縣（市）稅」，其固然擁有課稅收入權與行政權，然就課稅立法權而言，充其量僅只有類似「行政立法」作用之立法權，地方僅得在中央法律規定之稅率範圍內調整之，而無憲法第一一〇條第一項第六款之課稅立法權。而地方制度法第三十五條第三款、第三十六條第三款及第三十七條第三款，分別規定直轄市議會、縣（市）議會及鄉（鎮、市）民代表會之職權時，規定各該議會有議決「直轄市特別稅課、

臨時稅課及附加稅課」、「縣（市）特別稅課、臨時稅課及附加稅課」與「鄉（鎮、市）臨時稅課」之權限，但並未就「特別稅課、臨時稅課及附加稅課」之範圍加以界定。是以，地方制度法所稱之特別稅課是否與財政收支劃分法第十二條第一項第七款範圍相同？又地方制度法所稱之臨時稅課是否亦與財政收支劃分法第十九條範圍相同？所謂附加稅課範圍又如何？尚非無疑。

(五) 地方課稅立法權的憲法正當性基礎

1. 財政目的稅正當性基礎：(1) 受益原則。(2) 能力原則。2. 非財政目的稅之正當性基礎：(1) 平等原則—形成正義。(2) 比例原則。而 3. 地方稅與非稅公課區辨之憲法意義：(1) 權力區分上意義。(2) 租稅法律主義適用之不同。(3) 納稅人基本權保障與量能原則適用差異。(參見第 82 頁以下)

(六) 地方課稅立法權之憲法界限

1. 財產權保障：包括有最適財產權課稅理論、絞殺禁止與半數理論等等。2. 遷徙自由保障。3. 生存權保障。4. 工作權與職業自由保障等等。(參見第 92 頁以下)

三、 地方稅法通則評析

簡而言之，地方財政自主乃指當地人民能自我決定該地區公共支出之範圍與規模，並將該支出之成本由該地住民負擔，自我決定即為自我負責。倘對地方課稅立法權加諸不當或過度之限制，則地方自治及地方稅法通則將失其根本精神，憲法所據以為基礎之人性尊嚴亦將遠之。目前地方議會之立法能力與政治生態固備受質疑，惟地方自治之實施與保障既屬必要，則應使其有學習、反省與認識自治即責任之機會，賦予地方自治團體課稅自主權，以鍛鍊其積極負責之自治能力，實可謂地方自治發展之前提要件及必要過程。詳請參見本研究案頁 100~119。

第二節 建議事項

一、近期目標

(一) 修正不當用語

如本通則第一條、第三條第一項、第四條第一項、第五條第一項及第六條第一項規定直轄市政府、縣（市）政府及鄉（鎮、市）公所，相關「政府」及「公所」之用語宜予刪除。另第五條自主徵收率之稅目規定為「地方稅」，惟其究何所指，似非明瞭，應明確規定究為「直轄市及縣（市）稅」，抑或係本通則所有之地方稅，以杜疑義。

（二）明定地方稅之意義

關於本通則所指稱之地方稅，其意義及各「稅目」之特性，宜於本通則中具體明確規範，避免再引用財政收支劃分法及地方制度法之規定以利適用。

（三）建立地方經常性稅課制度

按臨時稅課具有其臨時需要性，而附加稅課對於地方積極開拓稅源無甚助益，故均應設有課徵調整之年限規定，惟特別稅課在地方難得擁有課稅自主權後，不宜過度箝制其行使，故宜引導地方以特別稅課為其主要之自治稅捐收入來源。另附加稅課宜增設其僅具有地方自主財源補充性之明文，避免地方「坐享其成」而依賴既有之稅源。

二、中程規劃

（一）將本通則之定位明確修正為框架立法之性質

中央應摒除地方為其派出機關之觀念，為落實地方自治，應正視地方自治團體之課稅自主權。如取消「特別稅課」之名，明定地方得就何種稅源開徵新稅之具體標準。

（二）賦予地方就自主徵收率得調減之權

按地方既然就自主徵收率有調升之權，為健全地方財政之自我決定與自我負責，亦應同時規定地方得就自主徵收率有調降之權，此理由已如前述。

（三）地方稅自治條例通則之立法

地方稅法通則之正名，實為吾人最終之努力目標，將地方課稅權之行使，統一規定於「地方稅自治條例通則」，其他散見於中央法律

之地方稅，則予以檢討廢止，併由本通則統一規定，並將直轄市及縣市之課稅權完全交由地方自主，中央退而僅就何種稅源得交由地方課徵為劃分規定，並發揮其財政調配之功能。

(四)地方稅法第 6 條第 2 項之「備查」問題

地方稅法第 6 條第 2 項，地方稅自治條例公布前，報請監督機關「備查」，與地方制度法第 1 條第 1 項第 5 款，備查定義是否相符，宜與釐清。按備查如就全權處理事項，依法完成法定效力後，陳報上級政府或主管機關知會之謂，則現行實務「不予備查」即有疑義；如改為「核定」，則與地方自治本旨未能完全相符；是否「核定」不宜由中央主管機關為之，按地方稅法第 3 條第 1 項不得開徵事項，宜由各地方代表參與之委員會審查，對其核定地方稅法通則應明定其救濟途徑。

附表

開徵主體	稅名	課徵方法	課徵對象	預期年收入
北縣 土城 市	建築工地稅	建築工地總樓板面積，每平方公尺課二百元；五百平方公尺以上才起課	建築起造人	未知
金門 縣	環境維護稅	每人離境時課一百元，委託航空、航運公司代收	觀光客及小三通金廈線旅客	估計六千萬元
桃園 縣	民用機場不動產特別稅	地價稅：公告地價的千分之八；房屋稅：千分之十	交通部民航局	二點六億元
	機場噪音回饋特別稅	每起降合計為一次一千元	交通部民航局	一點二億元
	煉油廠特別稅	每桶二元	中油	一點四億元
	營建廢土臨時稅	每立方公尺十元	倒廢棄土之業者	—
	砂石採集景觀維護臨時稅	每立方公尺十元	土石開採業者	零點二億元
	高爾夫球場發展臨時稅	每人每次五十元	打球之人	零點四億元
苗栗 縣	砂石採取景觀維護臨時稅	每立方公尺二十元	砂石採取業者	五百萬元

	營運剩餘土石 方特別稅	每立方公尺三元	廢棄場場主	五百萬元
綠島 鄉	觀光稅	每人進入時課五十 元	觀光客	估計一千萬到 一千二百萬元

資料來源：工商時報，93.4.7，第五版改製。

附錄

附錄一、歐洲地方自治憲章（European Charter of Self-Government）一、英文版

European Charter of Local Self-Government

Strasbourg, 15.X.1985

Preamble

The member States of the Council of Europe, signatory hereto,

Considering that the aim of the Council of Europe is to achieve a greater unity between its members for the purpose of safeguarding and realising the ideals and principles which are their common heritage;

Considering that one of the methods by which this aim is to be achieved is through agreements in the administrative field;

Considering that the local authorities are one of the main foundations of any democratic regime;

Considering that the right of citizens to participate in the conduct of public affairs is one of the democratic principles that are shared by all member States of the Council of Europe;

Considering that it is at local level that this right can be most directly exercised;

Convinced that the existence of local authorities with real responsibilities can provide an administration which is both effective and close to the citizen;

Aware that the safeguarding and reinforcement of local self-government in the different European countries is an important contribution to the construction of a Europe based on the principles of democracy and the decentralisation of power;

Asserting that this entails the existence of local authorities endowed with democratically constituted decision-making bodies and possessing a wide degree of autonomy with regard to their responsibilities, the ways and means by which

those responsibilities are exercised and the resources required for their fulfilment,

Have agreed as follows:

Article 1

The Parties undertake to consider themselves bound by the following articles in the manner and to the extent prescribed in Article 12 of this Charter.

Part I

Article 2 – Constitutional and legal foundation for local self-government

The principle of local self-government shall be recognised in domestic legislation, and where practicable in the constitution.

Article 3 – Concept of local self-government

1. Local self-government denotes the right and the ability of local authorities, within the limits of the law, to regulate and manage a substantial share of public affairs under their own responsibility and in the interests of the local population.
2. This right shall be exercised by councils or assemblies composed of members freely elected by secret ballot on the basis of direct, equal, universal suffrage, and which may possess executive organs responsible to them. This provision shall in no way affect recourse to assemblies of citizens, referendums or any other form of direct citizen participation where it is permitted by statute.

Article 4 – Scope of local self-government

1. The basic powers and responsibilities of local authorities shall be prescribed by the constitution or by statute. However, this provision shall not prevent the attribution to local authorities of powers and responsibilities for specific purposes in accordance with the law.
2. Local authorities shall, within the limits of the law, have full discretion to exercise their initiative with regard to any matter which is not excluded from their competence nor assigned to any other authority.
3. Public responsibilities shall generally be exercised, in preference, by those authorities which are closest to the citizen. Allocation of responsibility to

another authority should weigh up the extent and nature of the task and requirements of efficiency and economy.

4. Powers given to local authorities shall normally be full and exclusive. They may not be undermined or limited by another, central or regional, authority except as provided for by the law.
5. Where powers are delegated to them by a central or regional authority, local authorities shall, insofar as possible, be allowed discretion in adapting their exercise to local conditions.
6. Local authorities shall be consulted, insofar as possible, in due time and in an appropriate way in the planning and decision-making processes for all matters which concern them directly.

Article 5 – Protection of local authority boundaries

Changes in local authority boundaries shall not be made without prior consultation of the local communities concerned, possibly by means of a referendum where this is permitted by statute.

Article 6 – Appropriate administrative structures and resources for the tasks of local authorities

1. Without prejudice to more general statutory provisions, local authorities shall be able to determine their own internal administrative structures in order to adapt them to local needs and ensure effective management.
2. The conditions of service of local government employees shall be such as to permit the recruitment of high-quality staff on the basis of merit and competence; to this end adequate training opportunities, remuneration and career prospects shall be provided.

Article 7 – Conditions under which responsibilities at local level are exercised

1. The conditions of office of local elected representatives shall provide for free exercise of their functions.
2. They shall allow for appropriate financial compensation for expenses incurred in the exercise of the office in question as well as, where appropriate, compensation for loss of earnings or remuneration for work done and

corresponding social welfare protection.

3. Any functions and activities which are deemed incompatible with the holding of local elective office shall be determined by statute or fundamental legal principles.

Article 8 – Administrative supervision of local authorities' activities

1. Any administrative supervision of local authorities may only be exercised according to such procedures and in such cases as are provided for by the constitution or by statute.
2. Any administrative supervision of the activities of the local authorities shall normally aim only at ensuring compliance with the law and with constitutional principles. Administrative supervision may however be exercised with regard to expediency by higher-level authorities in respect of tasks the execution of which is delegated to local authorities.
3. Administrative supervision of local authorities shall be exercised in such a way as to ensure that the intervention of the controlling authority is kept in proportion to the importance of the interests which it is intended to protect.

Article 9 – Financial resources of local authorities

1. Local authorities shall be entitled, within national economic policy, to adequate financial resources of their own, of which they may dispose freely within the framework of their powers.
2. Local authorities' financial resources shall be commensurate with the responsibilities provided for by the constitution and the law.
3. Part at least of the financial resources of local authorities shall derive from local taxes and charges of which, within the limits of statute, they have the power to determine the rate.
4. The financial systems on which resources available to local authorities are based shall be of a sufficiently diversified and buoyant nature to enable them to keep pace as far as practically possible with the real evolution of the cost of carrying out their tasks.
5. The protection of financially weaker local authorities calls for the institution of financial equalisation procedures or equivalent measures which are

designed to correct the effects of the unequal distribution of potential sources of finance and of the financial burden they must support. Such procedures or measures shall not diminish the discretion local authorities may exercise within their own sphere of responsibility.

6. Local authorities shall be consulted, in an appropriate manner, on the way in which redistributed resources are to be allocated to them.
7. As far as possible, grants to local authorities shall not be earmarked for the financing of specific projects. The provision of grants shall not remove the basic freedom of local authorities to exercise policy discretion within their own jurisdiction.
8. For the purpose of borrowing for capital investment, local authorities shall have access to the national capital market within the limits of the law.

Article 10 – Local authorities' right to associate

1. Local authorities shall be entitled, in exercising their powers, to co-operate and, within the framework of the law, to form consortia with other local authorities in order to carry out tasks of common interest.
2. The entitlement of local authorities to belong to an association for the protection and promotion of their common interests and to belong to an international association of local authorities shall be recognised in each State.
3. Local authorities shall be entitled, under such conditions as may be provided for by the law, to co-operate with their counterparts in other States.

Article 11 – Legal protection of local self-government

Local authorities shall have the right of recourse to a judicial remedy in order to secure free exercise of their powers and respect for such principles of local self-government as are enshrined in the constitution or domestic legislation.

Part II – Miscellaneous provisions

Article 12 – Undertakings

1. Each Party undertakes to consider itself bound by at least twenty paragraphs of Part I of the Charter, at least ten of which shall be selected from among the following paragraphs:

- o Article 2,
 - o Article 3, paragraphs 1 and 2,
 - o Article 4, paragraphs 1, 2 and 4,
 - o Article 5,
 - o Article 7, paragraph 1,
 - o Article 8, paragraph 2,
 - o Article 9, paragraphs 1, 2 and 3,
 - o Article 10, paragraph 1,
 - o Article 11.
2. Each Contracting State, when depositing its instrument of ratification, acceptance or approval, shall notify to the Secretary General of the Council of Europe of the paragraphs selected in accordance with the provisions of paragraph 1 of this article.
3. Any Party may, at any later time, notify the Secretary General that it considers itself bound by any paragraphs of this Charter which it has not already accepted under the terms of paragraph 1 of this article. Such undertakings subsequently given shall be deemed to be an integral part of the ratification, acceptance or approval of the Party so notifying, and shall have the same effect as from the first day of the month following the expiration of a period of three months after the date of the receipt of the notification by the Secretary General.

Article 13 – Authorities to which the Charter applies

The principles of local self-government contained in the present Charter apply to all the categories of local authorities existing within the territory of the Party. However, each Party may, when depositing its instrument of ratification, acceptance or approval, specify the categories of local or regional authorities to which it intends to confine the scope of the Charter or which it intends to exclude from its scope. It may also include further categories of local or regional authorities within the scope of the Charter by subsequent notification to the Secretary General of the Council of Europe.

Article 14 – Provision of information

Each Party shall forward to the Secretary General of the Council of Europe all relevant information concerning legislative provisions and other measures taken by it for the purposes of complying with the terms of this Charter.

Part III

Article 15 – Signature, ratification and entry into force

1. This Charter shall be open for signature by the member States of the Council of Europe. It is subject to ratification, acceptance or approval. Instruments of ratification, acceptance or approval shall be deposited with the Secretary General of the Council of Europe.
2. This Charter shall enter into force on the first day of the month following the expiration of a period of three months after the date on which four member States of the Council of Europe have expressed their consent to be bound by the Charter in accordance with the provisions of the preceding paragraph.
3. In respect of any member State which subsequently expresses its consent to be bound by it, the Charter shall enter into force on the first day of the month following the expiration of a period of three months after the date of the deposit of the instrument of ratification, acceptance or approval.

Article 16 – Territorial clause

1. Any State may, at the time of signature or when depositing its instrument of ratification, acceptance, approval or accession, specify the territory or territories to which this Charter shall apply.
2. Any State may at any later date, by a declaration addressed to the Secretary General of the Council of Europe, extend the application of this Charter to any other territory specified in the declaration. In respect of such territory the Charter shall enter into force on the first day of the month following the expiration of a period of three months after the date of receipt of such declaration by the Secretary General.
3. Any declaration made under the two preceding paragraphs may, in respect of any territory specified in such declaration, be withdrawn by a notification addressed to the Secretary General. The withdrawal shall become effective on the first day of the month following the expiration of a period of six months

after the date of receipt of such notification by the Secretary General.

Article 17 – Denunciation

1. Any Party may denounce this Charter at any time after the expiration of a period of five years from the date on which the Charter entered into force for it. Six months' notice shall be given to the Secretary General of the Council of Europe. Such denunciation shall not affect the validity of the Charter in respect of the other Parties provided that at all times there are not less than four such Parties.
2. Any Party may, in accordance with the provisions set out in the preceding paragraph, denounce any paragraph of Part I of the Charter accepted by it provided that the Party remains bound by the number and type of paragraphs stipulated in Article 12, paragraph 1. Any Party which, upon denouncing a paragraph, no longer meets the requirements of Article 12, paragraph 1, shall be considered as also having denounced the Charter itself.

Article 18 – Notifications

The Secretary General of the Council of Europe shall notify the member States of the Council of Europe of:

- a. any signature;
- b. the deposit of any instrument of ratification, acceptance or approval;
- c. any date of entry into force of this Charter in accordance with Article 15;
- d. any notification received in application of the provisions of Article 12, paragraphs 2 and 3;
- e. any notification received in application of the provisions of Article 13;
- f. any other act, notification or communication relating to this Charter.

In witness whereof the undersigned, being duly authorised thereto, have signed this Charter.

Done at Strasbourg, this 15th day of October 1985, in English and French, both texts being equally authentic, in a single copy which shall be deposited in the archives of the Council of Europe. The Secretary General of the Council of Europe shall transmit certified copies to each member State of the Council of

Europe.

二、中譯版

歐洲地方自治憲章（European Charter of Self-Government）

歐洲會議－CETS 第一二二號
15 日

簽署於史特拉斯堡，1985 年 10 月

前言

簽署於此之歐洲會議會員國：

認為歐洲會議之目的係在其會員間為了防衛及實現其共同傳承（common heritage）理念與原則之目的而達成更大之一致性；

認為達成此目的之方法之一係藉由行政領域之協議；

認為地方權力（local authorities）係任何民主制度主要基礎之一；

認為人民參與公共事務處理之權利係歐洲會議所有會員國所具有的民主原則之一；

認為在地方層級此權利得最直接地被行使；

確信負有實質責任之地方權力存在得對人民提供有效且就近之管理；

意識到地方自治在不同歐洲國家之保障與加強係一種對建基於民主原則與地方分權之歐洲構成之重要貢獻；

維護此需要被賦與民主地作成決策機關並保有關於其任務廣泛程度自治之地方權力存在，藉此途徑與方法，諸此任務被執行且資源需要其履行；

業已同意如下：

第一條

締約國承諾認為其受以下條文方式之拘束並且在本憲章第十二條規定之範圍。

第一部分

第二條－地方自治之憲法與法律基礎

地方自治原則應在內國制定法中被承認，且在憲法中係可實行的。

第三條－地方自治之概念

- 1、地方自治表示地方權力之權利（right）與能力，在法律界限內，規制與管理大部分在其自行任務下之公共事務及地方居民之喜好。
- 2、此權利（right）應經由以直接、平等、普通投票為基礎之祕密投票所自由選出之團體成員組成之地方議會或大會行使之，並且其得制衡行政機關對其負責。本條款不得影響訴諸法令所許可之人民集會、公民投票或其他任何直接形式之人民參與。

第四條－地方自治之範圍

- 1、地方當局之基本權力（powers）與任務應規定於憲法或法令。惟本條款不得妨礙地方當局依據法律對特定目的之權力與任務之附屬權能。
- 2、地方當局在法律界限內應有完全裁量空間去行使其關於任何未自其權限排除，亦未分派至其他當局事項之優先權。
- 3、公共任務在選擇上，應被最接近人民之團體廣泛地加以執行。任務分配至另一團體應權衡任務之範圍與性質及效率與經濟之要求。
- 4、賦與（given）地方團體之權力（powers）原則上（normally）應完全且排他的。除法律規定外，這些權力能不（may not）被另一、中央或區域團體決定或限制。
- 5、在中央或區域團體所授權之權力中，地方團體在可能範圍內應被許可裁量空間使其履行適宜於地方情況。
- 6、地方團體在可能範圍內應在適當時間並以適合途徑在計劃與決策過程中被詢問所有其直接關涉之事物。

第五條－地方團體邊界之保障

地方團體邊界之變更不得未經地方相關公眾之事前協商，其可能以法令所許可之公民投票方式為之。

第六條－地方團體任務之適當行政體制與資源

- 1、不傷害更重要之普通法令條文，地方團體應得決定其自身內部之行政體制以便使其適應地方需要並確保有效之管理。
- 2、地方政府職員之僱傭條件應如此允許基於量才及資格之高品質職員

招募；最後應提供足夠之訓練機會、報酬及工作前景。

第七條－履行地方層級任務之條款

- 1、 地方所選代表之職責條款應規定其職權之自由行使。
- 2、 地方所選代表應允許涉及所論及之職責履行費用之適當財政補償，以及對已完成工作與對應之社會福利保障收入或報酬損失之適當補償。
- 3、 任何被認為與地方選舉任務享有不能併存之職權與活動應由法律或重要法律原則定之。

第八條－地方團體活動之行政監督

- 1、 任何地方團體之行政監督僅得依據憲法或法令所規定之程序與情況為之。
- 2、 任何地方團體活動之行政監督原則上應在確保遵守法律與憲法原則。行政監督無論如何得由上級團體關於權宜關於授權給地方團體執行之任務為之。
- 3、 地方團體之行政監督應以如此途徑為之，如確保控制權之介入與本即欲加以保護之利益重要性呈比例。

第九條－地方團體之財政資源

- 1、 地方團體應有權在國家經濟政策內，有其自身足夠之財政資源，其得在其權力（powers）架構內自由支配此財源。
- 2、 地方團體之財政資源應與憲法及法律所規定之任務相等。
- 3、 地方團體之財政資源至少有部分應源自於，在法令範圍內其有權決定徵收率之地方稅與費用。
- 4、 地方團體基於財政制度可獲得之資源應以足夠多種並趨於向上之型態使其能儘實際可能地與實現其任務之實際成本支出（evolution）配合。
- 5、 財政較弱勢之地方團體保障需要設計去調整財政潛在資源不公平分配及其必須支撐財政負擔效果之財政均衡程序或均等措施制度。此等程序或措施不得減弱地方團體得在其自身任務範圍內之裁量空間。
- 6、 地方團體應在重分配資源分配給他們之途徑上以適當方法被徵詢。

- 7、 儘可能不得特別指定地方團體之補助作為特別事項之財源。補助條款不得排除地方團體在其自身管轄權內執行政策裁量之基本自由。
- 8、 爲了資本投資之舉債目的，地方團體應得在法律範圍內使用國家資本市場。

第十條－地方團體結盟權（right）

- 1、 地方團體應有權與其他地方團體在行使其權力（powers）上合作，並在法律體制內組織夥伴以便實現公共利益之任務。
- 2、 地方團體屬於保障並促進其公共利益之結盟與屬於地方團體之結盟之權利（entitlement）應在每個國家中被承認。
- 3、 地方團體應有權在如此情況下如可能法律規定，與在其他國家與之相類似之團體合作。

第十一條－地方自治之法律保護

地方團體應有權（right）請求司法救濟以便確保如規定於憲法或內國制定法之權力（powers）自由行使及遵守諸如地方自治之原則。

第二部分－各種規定

第十二條－承諾

- 1、 每一締約國承諾考慮其本身受憲章第一部分至少二十項之拘束，在下列項中至少應選擇十項：

■第二條

■第三條第一項及第二項

■第四條第一項、第二項及第四項

■第五條

■第七條第一項

■第八條第二項

■第九條第一項、第二項及第三項

■第十條第一項

■ 第十一條

- 2、 每一締約國在存放其追認、認可或批准其法律文件時應通知歐洲會議秘書長其依本條第一項條款所選擇之條項。
- 3、 任何國家得在之後任何時間通知秘書長其考慮本身受尚未納入本條第一項規定之本憲章任何條項之約束。此等嗣後給與之承諾應視為為此通知國家追認、認可或批准之完整部分，並應在秘書長收受通知書日後三個月期間之屆滿後次月之第一日起具有同等效力。

第十三條—本憲章適用之團體

在現在憲章中所蘊含之地方自治原則適用於存在國家領域內所有地方團體之種類（categories）。惟每一國家得在存放其追認、認可或批准之法律文件時，指明其所傾向確認本憲章之範圍或其傾向從其範圍排除之地方或區域團體之種類。其亦得在本憲章之範圍內藉由嗣後給歐洲會議秘書長之通知書而包含地方或區域團體更多的種類。

第十四條—資訊條款

每一國家應轉遞所有關於國家為了遵守本憲章規定所採取立法規定或其他措施之相關資訊給歐洲會議秘書長。

第三部分

第十五條—簽署、批准及生效

（略）

第十六條—領域條款

- 1、 任何國家在簽署時或在存放其追認、認可、批准或添加之法律文件時，得指明本憲章應適用之領域（territory or territories）。
- 2、 任何國家在之後任何時間得藉由寄至歐洲會議秘書長之聲明擴張本憲章之適用至任何在本聲明中所指明之領域。本憲章關於如此之領域應在秘書長收受如此聲明日後三個月期間之屆滿後次月之第一日起生效。
- 3、 在前二項下所作成關於任何領域指明之聲明得藉由寄至秘書長之通知書而撤回。此撤回應在秘書長收受如此通知書日後六個月期間之屆滿後次月之第一日起生效。

第十七條—廢止

- 1、 任何國家得在從本憲章對其生效之日後五年期間屆滿後之任何時間通知廢止本憲章。歐洲會議秘書長應有六個月之通知時間。倘若在所有時間不低於四個類此國家，則此等廢止不得影響本憲章對其他國家之效力。
- 2、 任何國家得依前項規定廢止其所接受本憲章第一部分之任何條項，假使其仍受第十二條第一項所規定之條項數目與類型之約束。任何國家在廢止條項上不再滿足第十二條第一項之要求時，應被認為如同業已廢止本憲章本身。

第十八條－秘書長之通知義務

(略)

一九八五年十月十五日在史特拉斯堡以英文及法文完成，二原本具有同等之公信力，並應以單一版本存放於歐洲會議之檔案保存處。歐洲會議秘書長應傳送經認證之版本給歐洲會議之每一會員國。

附錄二、桃園縣地方稅自治條例

桃園縣政府九十三年十月六日府法一字第 0 九三 0 二五六六一六號令公布

第一章 總則

第一條

本自治條例依地方稅法通則制定之。本自治條例未規定者，依稅捐稽徵法及其他有關法律之規定。

第二條

本自治條例所開徵之地方稅計有特別稅課及臨時稅課。前項所開徵之特別稅課之課徵年限四年，臨時稅課二年。本自治條例之主管稽徵機關為桃園縣政府稅捐稽徵處(以下簡稱稅捐稽徵處)。

第三條

臨時稅課分為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。前項臨時稅課之課徵，應由相關主管單位開立專款帳戶，以供維護環境景觀、推廣體育之用。

第四條

本自治條例所開徵之地方稅稅額，以新台幣為單位，元以下不計。每期（件）在一百元以下者，免予課徵。違章罰鍰案件，亦同。

第二章 臨時稅課

第一節 營建剩餘土石方臨時稅

第五條

凡於本縣轄內產出營建剩餘土石方或收容外縣市營建剩餘土石方，應課徵

營建剩餘土石方臨時稅。

第 六 條

營建剩餘土石方臨時稅之納稅義務人如下：一、產出營建剩餘土石方為營建工程承造人。二、收容外縣市營建剩餘土石方為土石方資源堆置處理場或土石方收容場所。前項收容場所為營建工程者，以工程承造人為納稅義務人。

第 七 條

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十元計徵。

第 八 條

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。

第二節 景觀維護臨時稅

第 九 條

凡於本縣轄內開採土石，應課徵景觀維護臨時稅。

第 十 條

景觀維護臨時稅之納稅義務人為土石採取申請人。

第 十 一 條

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，按每立方公尺新台幣十元計徵。

第 十 二 條

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。

第三節 體育發展臨時稅

第十三條

凡於本縣高爾夫球場擊球之消費者，應課徵體育發展臨時稅。

第十四條

體育發展臨時稅之納稅義務人爲至高爾夫球場擊球之消費者。體育發展臨時稅之代徵人爲經營高爾夫球場之營業人。

第十五條

體育發展臨時稅以擊球人數，按每人每次新台幣五十元計徵。並於高爾夫球場之營業人向消費者收取各項費用時一併徵收之。

第十六條

體育發展臨時稅代徵人每月代徵之稅款，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。

第三章 獎勵及罰則

第十七條

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。

第十八條

納稅義務人或代徵人未依本自治條例規定期限申報，其未逾三十日者，每逾二日按應納稅額加徵百分之一滯報金，金額不得少於新台幣一千二百元，最高不得多於新台幣一萬二千元；其逾三十日者，按核定應納稅額加徵百分之三十怠報金，金額不得少於新台幣三千元，最高不得多於新台幣三

萬元。其無應納稅額者，滯報金為新台幣一千二百元，怠報金為新台幣三千元。

第十九條

納稅義務人或代徵人，逾期繳納稅款或滯報金、怠報金者，應自繳納期限屆滿之次日起，每逾二日按滯納之金額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，依行政執行法移送強制執行。

第二十條

納稅義務人短報、漏報、未辦營業登記而逃漏稅者，除追繳稅款外，按應納稅額處一倍罰鍰，罰鍰最高不得多於新台幣十萬元。代徵人不為代徵、短徵或匿報稅款者，亦同。

第四章 附則

第二十一條

本自治條例規定，由稅捐稽徵處發單課徵或補徵之稅款及加徵之滯報金、怠報金、罰鍰，應由稅捐稽徵處填發繳款書通知繳納，納稅義務人應於繳款書送達之次日起，十日內向公庫繳納之。

第二十二條

本自治條例所需之申報書及繳款書，由稅捐稽徵處訂定之。

第二十三條

本自治條例施行日期由桃園縣政府定之。

附錄三、苗栗縣土石採取景觀維護特別稅徵收自治條例

九十三年十月十一日府行法字第○九三○一○八七一六號令發布

第一條

苗栗縣（以下簡稱本縣）為地方景觀之保育、延續、開發，落實受益者付費原則，特依地方稅法通則制定本自治條例，本自治條例未規定者，依稅捐稽徵法及其他有關法律之規定。

第二條

本自治條例之課徵年限為四年，年限屆滿仍需繼續課徵者，應重新辦理。

本自治條例之主管機關為苗栗縣政府（以下簡稱本府），稽徵機關為苗栗縣稅捐稽徵處（以下簡稱稅捐稽徵處）。

第三條

本自治條例所開徵之稅額，以新台幣為單位，元以下不計。每件在一百元以下者，免予課徵。違章罰鍰案件，亦同。

第四條

凡於本縣轄內開採土石，應依本自治條例課徵土石採取景觀維護特別稅。

第五條

土石採取景觀維護特別稅之納稅義務人為土石採取申請人。

第六條

土石採取景觀維護特別稅以土石採取申請人向本府申報開採土石之數量，按每立方公尺二十元計徵。

第七條

本府於核准開採土石前或前已核准尙未開採者，應逐件通報稅捐稽徵處發單開徵。但採取年限逾一年以上者，稅捐稽徵處依核定之土石採取之分年採取數量，於次年一月發單開徵。

第八條

稅捐稽徵處依本自治條例發單課徵或補發之稅款及罰鍰，應填發繳款書通知繳納，納稅義務人於繳款書送達之次日起，十日內向公庫繳納之。

第九條

本自治條例所需之繳款書，由稅捐稽徵處訂定之。

第十條

納稅義務人逾期繳納稅款者，應自繳納期限屆滿之次日起，每逾二日按滯納之金額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，依行政執行法移送強制執行。

第十一條

本自治條例施行日期由本府定之。

附錄四、苗栗縣營建剩餘土石方特別稅徵收自治條例

九十三年十月十一日府行法字第○九三○一○八七一九號令發布

第一條

苗栗縣（以下簡稱本縣）為防止地方環境污染與發展停滯，落實使用者付費，特依地方稅法通則制定本自治條例，本自治條例未規定者，依稅捐稽徵法及其他有關法律之規定。

第 二 條

本自治條例所稱剩餘土石方，係指依苗栗縣營建工程剩餘土石方處理及資源堆置處理場設置管理自治條例規範者為限。

第 三 條

本自治條例之課徵年限為四年，年限屆滿仍需繼續課徵者，應重新辦理。本自治條例之主管機關為苗栗縣政府（以下簡稱本府），稽徵機關為苗栗縣稅捐稽徵處（以下簡稱稅捐稽徵處）。

第 四 條

本自治條例所開徵之稅額，以新台幣為單位，元以下不計。

第 五 條

凡收容營建剩餘土石方者，應依本自治條例課徵營建剩餘土石方特別稅。

第 六 條

前條特別稅之納稅義務人為土石方資源堆置處理場或土石方收容場所。前項收容者為營建工程者以工程承造人為納稅義務人。

第 七 條

營建剩餘土石方特別稅以向目的事業主管機關申報、收容之營建剩餘土石方數量，按每立方公尺三元計徵。前項目的事業主管機關為內政部營建署、本府或本府授權之鄉鎮市公所。

第 八 條

稅捐稽徵處依本自治條例發單課徵或補發之稅款及罰鍰，應填發繳款書通知繳納，納稅義務人於繳款書送達之次日起，十日內向公庫繳納之。

第九條

本自治條例所需之繳款書，由稅捐稽徵處訂定之。

第十條

納稅義務人逾期繳納稅款者，應自繳納期限屆滿之次日起，每逾二日按滯納之金額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，依行政執行法移送強制執行。

第十一條

納稅義務人未依規定申報而逃漏稅者，除追繳稅款外，按應納稅額處一倍罰鍰，每次罰鍰不得超過十萬元。但仍繼續收容營建剩餘土石方而逃漏稅者，得連續處罰之。

第十二條

本自治條例施行日期由本府定之。

附錄五、臺北縣土城市建築工地臨時稅自治條例

中華民國九十三年十二月一日北土財字第 0930037941 號公布

中華民國九十四年十二月一日起至中華民國九十六年十一月三十日止施行

第一條（依據及目的）

為開闢財源，改善地方財政，充裕市庫，及考量建築工地對地方環境與地方安寧之衝擊，以提昇市民生活品質，依地方稅法通則第六條第一項規定制定本自治條例。

第二條（適用範圍及性質）

臺北縣土城市（以下簡稱本市）開徵地方建築工地臨時稅（以下簡稱建築

工地稅)，依本自治條例之規定。

第 三 條 （課徵範圍）

凡於本市轄區內，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建築工地稅。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限。

第 四 條 （專款專用）

建築工地稅之徵收稅款指定用於本市路面整修及排水系統工程，並開立專款帳戶，其收支執行，依預算法相關規定，循預算程序納入年度預算辦理。本專戶結束時，如有賸餘應解繳市庫。

第 五 條 （稽徵機關）

本市建築工地稅以臺北縣土城市公所（以下簡稱本所）為稽徵機關。

第 六 條 （納稅義務人）

建築工地稅之課徵以使用執照登記之建築起造人為納稅義務人。

第 七 條 （課徵標準）

建築工地稅按使用執照登記之總樓地板面積核算，每一平方公尺課徵新台幣二百元。

第 八 條 （課徵基準、課徵程序）

本所於接獲縣政府核發使用執照副本之日起十日內核計課徵稅額後通知納稅義務人，納稅義務人應於本所送達核定納稅通知書之日起二個月內繳清稅款；必要時，得於限期內申請本所核准延期二個月。

納稅義務人對課徵稅額如有異議，應於接到通知書之日起二十日內檢附證明文件，申請複查。

第 九 條 （分期繳納）

建築工地稅應納稅額在三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於規定納稅期限內，向本所申請，分六期以內繳納；每期間隔以不超過二個月為限。

經申請分期繳納者，應自繳納期限屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依台灣銀行一年期定期存款利率，分別加計利息；利率有變動時，依

變動後利率計算。

第十條（強制執行）

納稅義務人不依規定期限繳納稅款者，依法移送強制執行，強制執行所需費用由納稅義務人負擔。

第十一條（施行日期、課徵年限）

本自治條例自公布日起一年施行，施行期間自生效日起算二年。

參考資料

一、中文資料

(一) 專書著作

- 1、地方自治法學論輯（下），臺北市政府法規委員會編印，88年6月
- 2、地方自治法 2001，臺北市政府法規委員會編印，90年10月
- 3、台灣行政法學會主編，行政救濟、行政處罰、地方立法，2000年12月初版
- 4、當代公法新論（上）－翁岳生教授七秩誕辰祝壽論文集，2002年7月初版
- 5、現代國家與憲法－李鴻禧教授六秩華誕祝賀論文集，1997年3月初版
- 6、公法學與政治理論－吳庚大法官榮退論文集，2004年10月初版
- 7、黃宗樂教授六秩祝賀－公法學篇（一），2002年5月1版
- 8、中華民國賦稅史，財政部財稅人員訓練所，81年3月初版
- 9、邱榮舉，學術論文寫作研究，91年2月初版
- 10、法治斌、董保城，憲法新論，2004年10月2版
- 11、吳庚，憲法的解釋與適用，93年6月3版
- 12、李建良，憲法理論與實踐（一），2003年2月2版
- 13、李建良，憲法理論與實踐（三），2004年7月初版
- 14、李建良、簡資修主編，憲法解釋之理論與實務（第二輯），89年8月初版
- 15、李惠宗，憲法要義，2001年8月初版
- 16、林紀東，中華民國憲法逐條釋義（四），73年3月再版
- 17、林華德、李顯峰、徐仁輝，財務行政，國立空中大學用書，86年初版
- 18、許宗力，法與國家權力，1995年10月2版
- 19、許宗力，憲法與法治國行政，1999年3月初版
- 20、許志雄，憲法之基礎理論，1992年10月初版
- 21、許志雄，憲法秩序之變動，2000年10月初版
- 22、徐偉初、黃明聖主編，賦稅改革與財政政策，2002年9月初版
- 23、管歐，中華民國憲法論，68年版
- 24、陳慈陽，憲法規範性與憲政現實性，1997年9月初版
- 25、陳慈陽，憲法學，2004年1月初版
- 26、陳清秀，稅法總論，90年10月2版
- 27、陳新民，中華民國憲法釋論，90年1月4版
- 28、陳新民，憲法基本權利之基本理論（上冊），85年1月4版
- 29、黃茂榮，稅法總論（第一冊），2002年5月初版

- 30、黃茂榮，稅捐法論衡，1991年8月初版
- 31、黃茂榮，民法總則（增訂版），71年版
- 32、黃錦堂，地方自治法治化問題之研究，1995年3月初版
- 33、黃錦堂，地方制度法基本問題之研究，2000年8月初版
- 34、黃俊杰，憲法稅概念與稅條款，1997年出版
- 35、黃俊杰，稅捐正義，2002年12月初版
- 36、黃世鑫、徐仁輝、張哲琛，政府預算，國立空中大學用書，85年初版
- 37、葛克昌，國家學與國家法，元照出版，1996年4月1版
- 38、葛克昌，稅法基本問題，月旦出版，1996年4月初版
- 39、葛克昌，行政程序與納稅人基本權，翰蘆出版，2002年10月初版
- 40、葛克昌，所得稅與憲法，2003年2月增訂版
- 41、蔡茂寅，地方自治之理論與地方制度法，2003年2月初版
- 42、鄭玉波著，民商法問題研究（三），71年5月
- 43、蘇永欽主編，地方自治－落實人民主權的第一步，2002年11月出版

（二）期刊雜誌

- 1、王立達，法釋義學研究取向初探：一個方法論的反省，法令月刊第51卷第9期
- 2、朱澤民，府際間財政收支劃分基本原則之探析，中原財經法學第1期
- 3、林明鏘，論地方立法權－以台北市自治法規為例，律師雜誌第244期
- 4、許宗力，基本權程序保障功能的最新發展，月旦法學雜誌第54期
- 5、許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，發表於中央研究院主辦，憲法解釋之理論與實務學術研討會，1999年3月20日
- 6、吳煜宗，制度性保障，月旦法學教室第10期
- 7、黃茂榮，論稅法之法源，經社法制論叢第8期
- 8、黃茂榮，實質課稅原則，植根雜誌第18卷第8期
- 9、黃茂榮，稅捐法規之違憲審查（下），植根雜誌第19卷第12期
- 10、黃俊杰，地方稅法通則之立法評估，台灣本土法學42期
- 11、黃俊杰，憲法稅條與釋憲發展，中原財經法學第2期
- 12、廖欽福，迎接地方財政自主時代的來臨－地方稅法通則剖析（下），稅務旬刊第1863期
- 13、陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論第24期
- 14、陳愛娥，立法怠惰與司法審查，憲政時代第26卷第3期
- 15、張芬芬，質性研究的評鑑規準：各派主張與發展趨勢，初等教育學刊第12期
- 16、葛克昌，地方課稅權與納稅人基本權，台灣本土法學第35期
- 17、葛克昌，平等與適法原則－財稅改革之法律基礎初論，財稅研究第22卷第5期

- 18、詹鎮榮，補充性原則，月旦法學教室第 12 期
- 19、蘇慧君，由約翰彌爾的租稅正義觀論當前遺產稅制之爭議，財稅研究第 36 卷第 1 期
- 20、蔡震榮，論比例原則與基本人權之保障，警政學報第 17 期
- 21、蔡宗珍，從憲法觀點論未來地方自治基本法的合理修正方向，收於「地方自治權責劃分」學術研討會論文集，暨南國際大學主辦，87 年 5 月
- 22、趙永茂，中央與地方權限劃分問題之再檢討，收於「地方自治權責劃分」學術研討會論文集，暨南國際大學主辦，87 年 5 月

（三）學位論文

- 1、林子儀，國家從事公營事業之憲法基礎及界限，台灣大學法律學研究所碩士論文，72 年 7 月
- 2、林鳳珠，稅捐法定主義在現行稅法之實踐，台灣大學法律學研究所碩士論文，74 年 7 月
- 3、李惠宗，從平等權拘束立法之原理論合理差別待遇之基準，台灣大學法律學研究所碩士論文，77 年 6 月
- 4、李君韜，社會法治國之統一性－威瑪共和背景下的 Hermann Heller 國家理論，台灣大學法律學研究所碩士論文，92 年 7 月
- 5、陳宜擁，我國地方自治團體課稅立法權保障之研究，私立中原大學財經法律學系碩士論文，88 年 7 月
- 6、羅秉成，從地方自治事項與委辦事項之區分論地方自治之保障，台灣大學法律研究所碩士論文，83 年 5 月
- 7、蕭允強，制度性保障之研究－理論的回顧與展望，輔仁大學法律學研究所，90 年 6 月

二、外文資料

（一）德文

- 1、A. Bleckmann, Staatsrecht III, 3Aufl. 1989.
- 2、Birk, Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, StuW, 3/1
- 3、Dirk Ehlers, Die verfassungsrechtliche Garantie der kommunalen Selbstverwaltung, DVBl 2000
- 4、Fleiner-Gerster, Allgemeine Staatslehre, 2Aufl. 1995.
- 5、Herbert Bethge, Die Grundrechtsberechtigung juristischer Personen nach Art. 19 Abs. 3 Grundgesetz, 1. Aufl. 1985.
- 6、Hartmut Maurer, Verfassungsrechtliche Grundlagen der kommunalen

Selbstverwaltung, DVBl 1995

- 7、J. Isensee, Der Sozialstaat in Wirtschaftskrise, in Fs für Broermann,1982.
- 8、J. Isensee, in Hansneyer. (Hrsg.) Staatsfinanzierung in Wandel, 1983.
- 9、K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung I ,2Aulf.,2000.
- 10、K. Tipke , Die Steuerrechtsordnung III 1993.
- 11、Klaus Vogel, Die Finanz-und Steuerstaat, in: Isensee, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. I, 1987.
- 12、Kirchhof, Verfassung und öffentliches Einnahmesystem, in Hansmezer (Hrsg.) Staatsfinanzierung in Wandel. 1983.
- 13、Kirchhof, Gleichheit in der Funktionsordnung, HStRV (1992)
- 14、Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts I ,1991.
- 15、Lerche, Finanzausgleich und Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse, in: FS Friedrich Berber zum 75. Geburtstag, München 1973.
- 16、Martius/Henneke, Kommunale Finanzausstattung und Verfassungsrecht,1985.
- 17、R. Herzog, Subsidiaritätsprinzip und Staataverfassung, Der Staat 2 (1963)
- 18、Seer, Der sog. Halbteilungsgrundsatz als Belastungsobergrenze der Besteuerung FR1999
- 19、Tipke/Lang, Steuerrecht,16Aulf.,1998.
- 20、Vogel, Die bundesstaatliche Finanzverfassung des Grundgesetzes (§ 104a bis 108 GG), JA, 1980

(二) 英文

James, S.(ed), Taxation:Critical Perspectives on the World Economy, Vol. I ,
Routledge, 2002.