

影響地方稅法通則執行因素之研究^{*}

張其祿^{**}

摘 要

「地方稅法通則」制定的目的係為提升地方政府財政自主之能力，賦予其因地制宜徵收地方特別稅、臨時稅、附加稅或調整地方稅率的權力，以矯正地方凡事爭取中央補助的依賴心態，並強化地方政府財政自我負責及努力之作爲。不過，「地方稅法通則」制定迄今已逾 7 年，全國各地方政府卻僅有 12 案通過實施，其政策執行的可行性確實有待商榷及評估。本文之研究目的即在評估地方政府按「地方稅法通則」執行新地方稅制的可行性；透過對全國各級地方政府之調查研究，本文系統性地釐清與分析地方政府在推動新地方稅制時所可能遭遇到的障礙及問題，以及影響該等問題的相關因素與未來政策和制度的改革方向。據本研究調查結果顯示，「法制阻礙」、「行政執行阻礙」、「政治阻礙」與「投資減少」為阻卻地方政府執行新地方稅制的最主要原因。此外，地方政府之層級、產業結構、執政黨派、首長任期、議會結構與府會關係等則構成影響地方政府執行意向的環境因素。調查結果最後並顯示，「中央協助」、「政治配套」、「法規鬆綁」、「誘因獎勵」與「租稅努力」等皆為可增進「地方稅法通則」執行可行性的改革配套策略。

關鍵詞：地方稅法通則、執行可行性、政策評估

^{*} 本文部分文獻資料係承國科會專題研究計劃「『地方稅法通則』執行可行性之經驗研究」（NSC 94-2414-H-110-006）經費補助，謹此致謝。本文另感謝兩位匿名審查人之寶貴意見及斧正，在此一併致謝。

^{**} 張其祿，國立中山大學政治經濟學系教授兼系主任。

壹、緒論

「地方稅法通則」的通過與實施¹係我國地方財政發展史上的重要里程碑，該法共計有 10 條條文，賦予各級地方政府開徵新稅（包括特別稅與臨時稅）、調高地方稅率及在現有國稅中附加課徵之權限。「地方稅法通則」的通過對我國地方財政與稅制之運作影響甚大，因為「財政收支劃分法」雖然明定國稅與地方稅之區別，但卻又同時規定「直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）立法課徵稅捐，以本法有明文規定者為限，並應依地方稅法通則之規定」，故若無地方稅法通則，地方政府遂行立法課稅的權力便無由發揮，從而限制了地方政府財政自主的空間與滿足自治需求的能力（曾巨威，2002）。「地方稅法通則」的通過正克服了此一障礙與瓶頸，成為地方自募財源之合法依據。事實上，「地方稅法通則」一直是學界與地方政府所殷切期盼的地方財政改革策略，因其除可便利地方開闢自治財源，挹注地方收入，強化地方財政自主權之外，更可敦促地方提高財政努力，降低對中央補助的依賴，以真正落實財政自我負責之目標（吳家聲，1998；李顯峰，1998；孫克難，1998；林全，2000）。

「地方稅法通則」因此也在各界積極倡議，甚至是司法院大法官會議第 277 號解釋，明示中央應從速制定的要求之下，雖經立法院 8 年多的審議延宕（該法草案於民國 83 年 2 月 14 日提送立院審議），終於在地方財政日益惡化，中央財務亦捉襟見肘而無法繼續大量補助地方政府之際完成立法並開始實施。

「地方稅法通則」雖然在各界寄予厚望下制定，但其公佈實施迄今已 7 年多，由全國各級地方政府（包含 2 個直轄市、1 個準直轄市、22 縣市、319 個鄉鎮市）所提出並經財政部「同意備查」的地方稅，卻僅有台北縣淡水鎮的「建築工地臨時稅自治條例」，台北縣土城市的「建築工地臨時稅自治條例」，台北縣鶯歌鎮的「建築工地臨時稅自治條例」，

¹ 該法於民國 91 年 11 月 19 日經立法院三讀通過，同年 12 月 11 日總統公佈施行。

台北縣五股鄉的「建築工地臨時稅自治條例」，桃園縣的「營建剩餘土石方臨時稅自治條例」、「景觀維護臨時稅自治條例」，苗栗縣的「土石採取景觀維護特別稅」及「營建剩餘土石方特別稅」，台中縣的「特殊消費特別稅徵收自治條例」，南投縣的「土石採取景觀維護特別稅徵收自治條例」，高雄縣的「土石採取特別稅徵收自治條例」，花蓮縣的「土石採取景觀維護特別稅」等 12 案。由此可見，法律目前雖然已經賦予地方政府課徵地方租稅之權力，但實際上卻僅有極少數的地方政府曾真正應用過此項權力。申言之，地方稅法通則之執行似乎面臨相當程度的困難，其執行的「可行性」(feasibility) 實需有更進一步的檢討及分析。

公共政策學者早已指出，一項政策的落實必須能同時兼顧其政治、經濟、行政、法律、技術、時間、環境等多重面向的可行性，而這些因素的忽略必將導致政策執行的失敗 (Sabatier and Mazmanian, 1979；吳定，1999；丘昌泰，2008)。本文研究目的因此正在於探索與調查地方政府目前依「地方稅法通則」執行與開徵地方特別稅、臨時稅、附加稅或調高地方稅率等事項時的政策可行性，以及其所遭遇之困難與未來政策和制度的改進方向。具體研究問題可分述如后：

1. 對「地方稅法通則」之立法意旨、背景沿革與執行現況進行初步瞭解。
2. 對地方政府開徵或不開徵地方稅捐的原因進行瞭解，亦即就「地方稅法通則」之執行可行性進行評估，且其中特別側重於對政治、經濟、行政與法律等執行層面的解析。
3. 瞭解及分析不同之地方政府是否會對「地方稅法通則」之執行有不同的看法和態度，以便更進一步釐清地方政府本身之特徵對於「地方稅法通則」執行狀況的影響。
4. 初步探求及瞭解有哪些策略或配套措施可增進地方政府對「地方稅法通則」之執行意願。

按上述研究問題，本研究之焦點將集中於地方政府依「地方稅法通則」執行及開徵地方特別稅、臨時稅、附加稅或調高地方稅率等事項時的政策可行性，而檢視分析的角度則是地方政府在執行時所可能遭遇的政治、經濟、行政與法律等面向的問題。本研究主要將透過調查研究

（Survey Research）方式來瞭解各地方政府對「地方稅法通則」的認知與態度，特別是地方政府對執行該通則的可行性看法與相關執行問題之考量，並將藉此調查結果做為更進一步改革「地方稅法通則」之基礎。本文計分為五節，第一節為本節，介紹研究背景、動機與研究問題；第二節為文獻回顧，主要從文獻上釐清影響「地方稅法通則」執行的政治、經濟、行政與法制因素，藉以形成主要研究概念及架構；第三節為研究方法，說明本研究調查研究之設計與分析方法；第四節為調查分析結果及其意涵討論；最後一節則為本文結論，以及對本文研究限制的檢討與對後續研究之建議。

貳、文獻回顧

「地方稅法通則」的通過象徵我國業已朝向地方財政自主的方向邁進了一大步，因其明確賦予了地方政府課徵地方特別稅、臨時稅、附加稅或調整地方稅率之權力，使地方政府能按收支情況，因地制宜地徵收地方租稅，並矯正地方凡事爭取中央補助的依賴心態，及強化地方政府財政自我負責及努力之作爲。事實上，在「地方稅法通則」制訂之前，其始終是專家學者最常倡議的地方財政改革方案之一，例如林建成（1995）、梁華堂（1995）、黃錦堂（1995）、沈慧綺（1996）、馬自誠（1996）、鄭文輝、官有垣（1996）、傅傳訓、吳文彬、單佩玲（1998）、黃耀輝（1998）、李顯峰（1998）、吳家聲（1998）、孫克難（1998）、李高朝（1999）、邱正雄（1999）、林全（2000）等人之研究皆指出應儘速制定及通過地方稅法通則，解除對地方政府財源籌措的限制，使地方政府能因地制宜徵收新稅，增加收入之來源與彈性，以確實貫徹地方財政自主之目標。

不過，「地方稅法通則」雖在各界期盼中誕生，實施迄今也已逾 7 年，但誠如緒論說明，全國各地實際開徵新地方稅課的案例卻寥寥可數，產生徒法不足以自行的狀況，顯示該通則之設計似乎仍有相當疏漏，且在執行上亦可能出現一定的問題及障礙。事實上，早在「地方稅法通則」草案的審議期間，便有學者已經針對「地方稅法通則」的制度設計與執行障礙提出討論。例如曾巨威（2002）曾指出，地方稅法通則對財政權力的下放仍嫌不足，其所開放徵收的稅目亦有相當限制。此外，劉其昌（2001，2002）則是剖析了地方稅法通則草案中的立法限制。當然在「地方稅法通則」正式制訂之後，其在執行上的問題及困難更是明顯浮現，葛克昌（2002）、徐文友（2003）、黃鈺堤（2003）、廖欽福（2003）、魯炳炎（2003）、陳連芳（2003，2004）、張哲瑋（2005）、張其祿（2006）、黃建銘（2006）、陳漢雲（2007）等人便分別從政治經濟、財政自主、財政收支劃分、地方課稅權、財政努力、社會發展、納

稅人權、稅目包裝等不同角度來解析地方稅法通則的爭議與執行問題。總之，「地方稅法通則」在執行上所面臨的障礙因素確實涉及地方稅定位、立法技術與行政執行不力等多層次之問題，而這些問題正可從政策方案執行可行性的架構來加以分析；蓋政策方案的執行可行性是公共政策學者早已重視並已形成完整論述及共識的概念，其主旨在於若欲順利推動一政策方案，則必須注意該方案在政治、經濟、行政、法規與其他相關環境等面向上的執行可行性（Sabatier and Mazmanian, 1979；吳定，1999；丘昌泰，2008）。就政策方案的政治可行性而言，係指政策能否獲得決策者、執行者與標的團體等政策利害關係人的支持與接受，而這些利害關係人可能多數皆以其自身利益的最大化作為選擇及行動的依據。政策方案的經濟可行性則是指政策方案必須注意成本效益與效能，以避免方案所衍生之各種成本大於其政策效果。此外，政策方案亦需有完善的法令規範設計，以減低執行的疑義及不明確性。再者，在政策執行的過程中，行政的彈性、誘因機制及人力、物力等資源也是影響政策能否順利推動的重要行政因素。當然一項政策方案的成功執行還需其他相關制度與環境因素的配合，方可事半功倍並能兼顧系統宏觀與個案微觀的問題解決途徑。

按以上政策方案執行可行性的分析架構與相關學者對於當前「地方稅法通則」執行問題之見解，可分別由法制、行政、財經、政治與環境等面向來檢視「地方稅法通則」之執行可行性及其所遭遇的執行問題和障礙。茲依序詳述如下：

一、法制規範之疏漏

政策執行需有「明確」的法令規範，方能有效地依法行政。法令規範若欠缺明確性，不但造成法令解釋的疑義，更將使政策執行缺乏依歸，折損法治效能（李震山，2000）。「地方稅法通則」雖然是地方自募財源之法制依據，但卻僅以十條條文做為原則性之規範，許多部分仍顯疏漏而不明確，出現法制規範之爭議劉其昌（2001，2002）：

（一）稅課範圍未明確界定

「地方稅法通則」雖然賦予地方按特殊需求開徵特別稅、臨時稅之權力，但其稅課範圍界定抽象，各地方政府課徵新稅之名稱、稅率、稅額等皆可自行訂定而不盡相同。長期而言，這將造成各地稅制紊亂並嚴重影響民眾與工商業界的日常活動及運作（劉彩卿、林建仁，2004）。例如某些區域徵收「觀光稅」，但其他類似環境之區域卻否。又例如某些區域的碳稅稅率是千分之一，但另一區域的碳稅稅率卻是千分之三。凡此皆可能造成「一國多制」的現象，使地方租稅自主之精神遭到曲解（陳立剛，1996；夏錦秀，2004）。

（二）對稅課疑義解釋無明確規範

「地方稅法通則」對稅課疑義的解釋權並無規範，究竟應由中央主管或地方分治皆無明確界定。日後在地方稅制的規劃與執行上若出現疑義，勢必衍生府際間之管轄爭議（陳連芳，2004）。

（三）對禁止開徵事項之規範不盡明確

「地方稅法通則」第三條第一項第四款規定，對損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項，不得開徵特別稅課、臨時稅課或附加稅課，惟何謂國家或地方之公共利益事項，其界定仍未盡明確。中央未來將可能藉此條文而恣意駁回地方所提不合其意之稅課法案，使「地方稅法通則」促進地方財政自主之目標嚴重折損（陳連芳，2004）。例如，桃園縣對於開徵地方稅的態度雖然非常積極，亦是我國最早通過地方稅自治條例的地方政府，但該縣所研擬提出之 11 項稅目，最後獲得財政部同意備查者僅剩 3 項²（方凱弘、梁綰琪，2009），顯示財政部似乎仍是地方稅制的最後仲裁者，而對禁止開徵事項規範的不明確性，則更加強了中央政府的影響力。

² 其中「體育發展臨時稅」雖獲同意備查，但從未開徵。

二、行政執行的配套不足

爲求政策執過程的順利，行政的彈性、誘因機制及人力、物力等資源也是影響政策能否有效推動的重要因素。「地方稅法通則」未賦予地方政府充分之執行彈性，並且缺乏行政執行上的資源與配套措施：

（一）缺乏稅率調整彈性

「地方稅法通則」第四條規定地方政府爲辦理自治事項，除印花稅與土地增值稅外，得就其地方稅原規定稅率上限，於百分之三十範圍內，予以調高，訂定徵收率。惟已有學者指出，此項措施的原意乃是以授權方式給予地方部分財政自主彈性及財源籌措的能力，但是既要將權力下放給地方，就應有對稱性的下放，不但有調升的設計，亦應有同樣範圍內調降稅率之權力。蓋地方財政自主的意義係反映在地方稅課權力的自主程度上，特別是今日地方已深感財政壓力日益沉重，無不設法提出各種能吸引企業投資的獎勵方案來促進地方發展並穩定地方財源，而在其經常運用的工具中，減免稅課乃占有極爲重要的地位，因此爲能提振地方招商能力，地方稅法通則亦應有對應的調整方是（王金凱，1993；劉其昌，1994，2001，2002）。

（二）附加徵收之稅目有限

「地方稅法通則」第三條規定特別稅課不得以已課徵貨物稅或菸酒稅之貨物爲課徵對象，而「地方稅法通則」第五條雖賦予地方政府在國稅上附加徵收百分之三十範圍內的權力，但卻排除了關稅、貨物稅及加值型營業稅之適用，因此實際上只剩下所得稅、遺產及贈與稅與礦區稅等可以附加（曾巨威，2002）。事實上，我國菸酒管理法已經通過，菸酒市場開放的情勢和往昔大爲不同，各地方未來可以依據地方特色發展各有代表性的菸酒產業，而在市場自由競爭下，地方政府對自己地方的菸酒課稅似乎已沒有任何禁止之必要。同樣的情況，亦可適用在某些貨物稅的產品上，尤其當未來貨物稅若能走向特種消費稅的性質，並如同菸酒稅可獨立出更多的個別稅目，則地方附加稅的範圍亦應有擴大調整之

空間（陳連芳，2004）。

（三）欠缺自動開徵新稅之配套措施

「地方稅法通則」雖賦予地方政府開徵新稅之權限，但在今日政治與選舉掛帥的環境中，縱使地方財政確有迫切需求，地方政府亦未必敢貿然課徵新稅，得罪轄內選民或企業（張其祿，2006；陳漢雲，2007）。在地方缺乏徵稅意願，卻未訂有地方財政努力顯有不足時，必須強制開徵地方新稅之配套措施，將可能造成「地方稅法通則」僅備而不用的狀況，使其強化地方財政努力之目標難以實踐。

（四）欠缺稅制規劃與執行之人力及資源

「地方稅法通則」雖然一體適用於所有層級之地方政府，但鄉（鎮、市）政府在稅制研擬規劃與執行方面的人力和資源將遠不如直轄市與縣（市）政府。事實上，地方新稅制的開徵工作涉及眾多的租稅專業及稽核實務，就一般鄉（鎮、市）級公所的財稅人力而言，其甚難獨力完成及擔負所有工作（陳漢雲，2007）。

三、財經因素的限制

地方政府不敢貿然課徵新地方稅的原因自然與轄區居民及企業的避稅遷移與投資減少有關，且「地方稅法通則」亦有可能違背財政公平原則（Boyne, 1996; Oates, 1999; Qian and Weingast, 1997）：

（一）課徵新稅引發以腳投票問題

「地方稅法通則」之目的在賦予地方課徵特別稅等稅課之權力，然地方相對於全國，為一開放之經濟體，並因台灣地區面積狹小且資訊流通迅速，若部分地區課徵特別地方稅等，則有可能造成人民或產業向其他低稅賦地區遷移避稅，亦即形成所謂「以腳投票」現象（Tiebout, 1965；黃建銘，2006）。此外，即使是針對「外地人」所課徵的特別稅，如觀光稅、溫泉稅等，以國人赴國外旅遊風氣之盛，無異使其更有至國外觀光的誘因，課徵新稅的挹注不但有限且可能竭澤而漁。同時因當前

投資環境惡化，政府以降低租稅來吸引投資，猶恐不及，如果再對工商活動課徵地方稅，恐怕只會嚇走企業，導致投資萎縮，絕對不利於地方的建設和發展（Boyne, 1996；黃建銘，2006）。

（二）違反租稅公平與環境保護原則

「地方稅法通則」草案在立院一讀審議通過時，因各縣市政府紛紛表示將課徵水資源稅、砂石稅，以及對國營事業如中油、台電等徵稅，財政部於是在二讀時增訂對轄區外之交易、流通至轄區外之天然資源或礦產品、經營範圍跨越轄區之公用事業等不得開徵特別稅、臨時稅或附加稅，最後並經三讀通過（即地方稅法通則第三條）。此一法制設計雖可防杜地方政府對水、礦資源的稅課及將租稅負擔轉嫁轄區以外之居民，或專以公用事業為稅課對象，惟自然資源具折耗性，本應透過稅課來提高其使用成本與以價制量，以保護自然資源。且水源保護區、水庫、礦區、中油及台電等網絡設施皆對其週邊區域居民之生活與土地發展有嚴重之影響，透過稅課回饋將符合受益者付費原則。若按「地方稅法通則」現制不對上述情況課稅，則對地方轄內居民而言，其不但有土地發展上的限制，尚需負擔天然資源或相關國營事業之成本，無異雙重剝削，違反租稅公平原則（例如美國即有 32 州對天然資源課稅，亦未禁止其稅課轉嫁）。再者，地方政府若可對轄內之一般事業課徵環境稅或污染稅，但卻不能對其區域內之中油、台電等高污染之公用事業課徵稅負，亦有悖於租稅公平原則（陳連芳，2004；陳漢雲，2007）。

四、政治因素的干擾影響

政治因素更是阻礙地方政府依「地方稅法通則」執行新地方稅制的重要因素之一，蓋按公共選擇（public choice）之理論觀點，政治理性（political rationality）往往大於政策理性（policy rationality）的選擇，其亦是一種政府失靈之現象（Boyne, 1996; Buchanan, 1967; Buchanan and Brennan, 1980; Tullock, 1965）。誠如蔡吉源與林建次（2005：151）觀察指出：「很多地方官員認為《地方稅法通則》和規費法的通過，對地方政

府赤字問題的解決並不會有很大的幫助，因為課徵新稅或加徵規費的政治成本，比起向中央要求補助大得多了。」而這些政治阻礙因素包括：

（一）政治掛帥與選舉壓力

課徵新稅對面對競選或連任壓力之民選行政首長與議會民意代表皆是票房毒藥，因此其自然沒有意願去推動此類方案（方凱弘、梁綰琪，2009；陳漢雲，2007；張其祿，2006）。此外，公投法通過之後，地方政府亦能舉辦公投，在稅制方面免稅雖無法使用公投決議，但增稅則可以公投方式決議，因此課徵新稅的政治風險將會更高，而政治操作的可能性也會更大，其將可能阻卻新稅方案的提議（陳連芳，2004）。

（二）課徵新稅的政治限制與鬥爭

我國地方政治備受詬病的一個現象便是地方政治深受黑金勢力影響、派系分贓狙獮；據自由時報（2002）資料顯示，全國 319 個鄉鎮市長有 48 人有黑金背景，而 851 位縣議員中則有 237 位有黑金背景，以素質如此低落的議會與行政首長來掌握開徵稅收之權力，其所可能衍生的後果便是地方政府或民意機構私心自用，或針對特定的企業巧立名目徵稅、或為逼走某些派系不同的企業而假手稅目，而企業為了生存，則不得不討好地方政治人物，以致行賄之風大盛，民主制度破壞殆盡。此外，我國地方制度為兩元分立制，任何政策與行政命令之實施，都必須先經由議會或代表會審議通過才能加以執行。根據地方稅法通則規定，開徵新稅源須經由地方議會或代表會通過方可執行，因此若出現府會對立、衝突的情況，亦有可能造成地方無法順利落實新稅的課徵。

五、其他相關制度 / 環境的配合不足

「地方稅法通則」的執行應與其他相關財政制度配合運作，方能克盡全功。例如今日地方財政問題的癥結之一便是在於地方政府多以爭取中央之補助為目標，而忽略了自身的財政努力（黃建興，2001；林健次、蔡吉源，2003；張其祿，2006）。因此若能調整補助制度，對努力開闢財源之地方政府給予補助調升的獎勵，反之則調降懲罰，將有助於地

方新稅課徵的落實。此外，地方首長財務責任制度的建立、地方舉債的設限、地方重大建設或支出應併提財源籌措計畫等皆是影響「地方稅法通則」政策能否落實的重要環境制度因素。

以上法制、行政、財經、政治與其他相關環境制度皆可能阻礙與限制了「地方稅法通則」之落實，本研究以下便將針對這些問題進行實證面的瞭解與調查，以便對這些問題做更進一步地評估與分析，並為「地方稅法通則」的未來改革提供具體之建議。

參、研究設計與方法

本研究將透過「調查研究」(Survey Research)之方式來瞭解各地方政府對「地方稅法通則」的認知與態度，特別是地方政府對該通則執行可行性的看法與執行問題的考量。此一調查研究係於民國 98 年 3 月至 98 年 5 月間採郵寄問卷調查方式 (mail questionnaire) 進行³，並對全國各地方政府 (含台北市、高雄市兩直轄市政府)、23 個縣 (市) 政府，以及 319 個鄉 (鎮、市級政府) 之財政、主計及稅捐稽徵單位主管 (北、高兩直轄市與 23 縣市)、財政課課長 (319 鄉鎮市) 進行調查取樣，共計發出 393 份問卷⁴，回收 214 份，有效問卷 209 份，有效回收率 53.18%⁵。在回收的樣本分配中，其分佈涵蓋所有縣 (市)，即每一縣 (市) 至少有一份問卷回收；至於在鄉 (鎮、市) 部分，回收率為

³ 其中包括對問卷發出兩星期之後而無回覆者，給予追蹤問卷 (follow-up questionnaire) 一次。

⁴ 計對 25 縣 (市) 之財政、主計及稅捐稽徵單位主管各發出問卷一份，其中除嘉義縣之財政及稅務單位為同一單位 (嘉義縣財政稅務局)，因此僅發出 2 份問卷外，其他各縣市皆發出 3 份問卷，故總計 74 份問卷；另對各鄉 (鎮、市) 之財政課課長發出 1 份問卷，共計 319 份。兩者合計 393 份問卷。

⁵ 若按縣 (市) 與鄉 (鎮、市) 別區分，其回收率如下：

	直轄市與縣 (市)	鄉 (鎮、市)	總 計
問卷發出份數	74	319	393
有效問卷回收份數	52	157	209
回收率	70.27%	49.22%	53.18%

49.22%，約涵蓋全國半數之鄉（鎮、市）⁶。以下將詳述本調查研究之規劃及設計：

一、調查問項設計

本調查之問題題項係依研究目而進行規劃設計，並區分為以下四個部分：

（一）地方政府之基本資料

此處問題內容包括地方政府之層級、產業結構、執政黨派、首長任期、議會結構、府會關係等，並藉此以瞭解地方政府的基本屬性與環境結構。題項選擇皆為類別變數格式，共計 7 題，並藉以做為分析之自變數。

（二）地方政府開徵或研擬開徵之新稅內容

此處包括地方政府目前已開徵或研擬課徵之新稅內容、稅率及範圍等問題，藉此以更進一步瞭解目前地方政府對按「地方稅法通則」開徵新稅之態度及現況。此處問題之填答採類別選項選擇，共計 5 題。

（三）地方政府開徵或不開徵新稅之原因

此處係按文獻回顧中所釐清的「地方稅法通則」執行問題為基礎，將由「財經」、「政治」、「法制」、「行政」等四大面向來瞭解地方政府開徵或不開徵新稅之原因。課徵新稅的理由例如包括提高地方財政自主性、增加財源改善財政、落實地方基礎建設、降低債務節省利息支出、擴大公共服務之提供、避免民眾白搭便車或租稅幻覺、改善環境品質、

⁶ 本研究為確保回收之樣本能盡量符合母體特徵，在縣（市）部分至少皆能回收一份問卷，故分佈已涵蓋所有縣（市）；至於在鄉（鎮、市）部分，回收率雖為 49.22%，但本研究已將回收之鄉（鎮、市）樣本區分為北、中、南、東與外島等五個區域，然後再以全國鄉（鎮、市）在五區域的分配比例為基準，與本研究所回收之鄉（鎮、市）樣本在五區域的分配比例進行卡方（ X^2 ）檢定。結果顯示樣本資料在全國各區域的分佈情況與母體的區域分佈並無顯著差異，說明本研究所回收之鄉（鎮、市）樣本亦具有一定之代表性。

促進縣民關心公共事務、仿效其他地方政府等；而不課徵新稅的理由則如民意機關無意願通過加稅法案、民選首長無意願推動加稅、民眾抗議反彈、相關行政單位配合不足（例如開徵污染稅之環保單位未密切配合）、開徵新稅之收益不敷稽徵成本、縣民或企業之避稅遷移、稅務機關無意願增加工作推動加稅、其他縣市未加稅導致其加稅困難等。此處問題之選項皆採 Likert 五等分加總量表形式設計，共計 23 題。

（四）激勵地方政府開徵新稅之策略與配套措施

此處題項希冀發掘可增進「地方稅法通則」執行可行性的策略和配套措施，其亦以文獻回顧中所釐清的「財經」、「政治」、「法制」、「行政」等四大執行面向問題來進行設計，以瞭解可強化「地方稅法通則」執行可行性的策略與配套制度，例如建立民選首長財務責任制度、提出影響層面較小稽徵成本較低之新稅方案、重大建設與支出應併提徵稅計畫、財政赤字過高者不得舉債、賦予地方政府更大的稅率調整彈性、以補助款與中央統籌分配稅款之增減做為激勵機制、地方重大建設應徵稅自籌配合款，中央不予全額補助、中央成立基金以獎勵地方開闢新財源、財政收支合理劃分等。此處問題之選項亦採用 Likert 五等分加總量表形式設計，共計 23 題。

二、量表信、效度

本研究調查在第三與第四部分係屬態度加總量表，為確保其測量之信、效度，本研究因此將以探索性因素分析（exploratory factor analysis）方式來建構量表之效度（即建構效度〔construct validity〕），再藉 Cronbach α 係數檢定來判別該等量表在項目間之一致性（即量表信度）。

經因素分析與信度分析後之結果如表 2 與表 3 所示；在本調查有關地方政府開徵或不開徵新稅之原因量表部分，共計從原始題項中萃取出六個主成分因子，並按其題項間的關連性分別命名為「法制阻礙」、「政治阻礙」、「行政執行阻礙」、「投資減少」、「增加財源」與「使用者付

費」等六大因子⁷，其中前四者可視為阻礙地方政府開徵新稅之原因，而後兩者則為促使地方政府開徵新稅之原因。此一部分量表所建構之因子構面與相關文獻論述（見前節文獻回顧）之間具有高度的契合性，代表理論論述與實際經驗資料間有很高的一致性，且經因素分析所產生的因子構面亦具良好的建構效度。此外，Cronbach α 係數檢定則顯示所有的分量表皆有良好的內部一致性和穩定性，代表量表信度甚佳⁸。

至於在激勵地方政府開徵新稅之策略與配套措施量表部分，則從原始題項中萃取出五個主成分因子⁹，並依其題項間的關連性而分別命名為「中央協助」、「法規鬆綁」、「政治配套」、「租稅努力」與「誘因獎勵」等五大因子。此處之五因子構面亦能符合前述文獻之觀點，代表具有相當的建構效度。此外，各分量表之 Cronbach α 係數亦皆大於.70，顯示量表信度甚佳。

表 2 量表信、效度分析（地方政府開徵 / 不開徵新稅之原因）

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy = .827 Bartlett's Test of Sphericity Approx. Chi-square 2616.001 $df=253$ $p<.000$					
次構面 信度 (α)	原始題項	因素負荷量	特徵值	解釋變異量	累積解釋變異量
1. 法制阻礙 (共 7 題) $\alpha = .879$	16. 「開徵新地方稅的課徵年限過短」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	.781	4.298	18.685%	18.685%
	17. 「地方稅法通則規定限制附加稅課之稅率調整缺乏彈性」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	.748			
	19. 「規費法的立法程序較開徵新地方稅簡便」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的主要原因。	.736			
	15. 「地方稅法通則並未統一規範新地方稅稅目及類別供地方政府遵循」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	.708			

⁷ 因子萃取方式採主成分分析法（principal component analysis），並利用最大變異數法（varimax with Kaiser normalization）進行轉軸。因子萃取標準為特徵值（eigenvalue）大於 1 之因子，本量表六因子的累積解釋變異量則為 68.083%。此外，KMO 值 $>.7$ ，Bartlett 球體檢驗顯著，皆代表資料適宜進行因素分析。

⁸ 按 Nunnally（1978:245）建議，Cronbach α 係數值若在.7 以上即為高信度值。

⁹ 所有因子萃取方式同前一量表之分析，KMO 值 $>.70$ ，Bartlett 球體檢驗顯著，皆代表資料適宜進行因素分析。五因子的累積解釋變異量則為 61.531%。

	18. 「相關行政單位配合不足（例如：開徵污染稅需環保單位密切配合）」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	.639			
	23. 「地方稅自治條例審議委員會審查標準過於嚴苛」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	.626			
	14. 「地方稅法通則開徵條件中有關『損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項』規定欠缺明確定義」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	.622			
2.政治阻礙 (共 5 題) $\alpha = .788$	12. 「民眾抗議反彈」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	.720	2.823	12.275%	30.960%
	11. 「府會關係惡化」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	.710			
	10. 「民選首長因選票壓力無意願推動加稅法案」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	.700			
	13. 「利益團體的阻撓」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	.674			
	9. 「民意機關無意願通過加稅法案」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	.571			
3.行政執行阻礙 (共 3 題) $\alpha = .879$	21. 「現有稽徵人力不足」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	.842	2.463	10.709%	41.668%
	22. 「現有稽徵技術困難」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	.825			
	20. 「稅務（制）規劃人才不足」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	.689			
4.投資減少 (共 3 題) $\alpha = .824$	8. 「影響廠商投資意願」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	.844	2.382	10.357%	52.025%
	7. 「避免縣（市）民或企業之避稅遷移」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	.812			
	6. 「開徵新稅之收益不敷稽徵成本」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	.767			
5.增加財源 (共 3 題) $\alpha = .711$	2. 「增加財源」是貴縣市（鄉鎮市公所）願意開徵或研議開徵新地方稅的最主要原因。	.864	1.870	8.129%	60.154%
	1. 「提高財政自主性」是貴縣市（鄉鎮市公所）願意開徵或研議開徵新地方稅的最主要原因。	.723			
	3. 「降低債務節省利息支出」是貴縣市（鄉鎮市公所）願意開徵或研議開徵新地方稅的最主要原因。	.527			
6.使用者付費 (共 2 題) $\alpha = .701$	4. 「改善環境品質」是貴縣市（鄉鎮市公所）願意開徵或研議開徵新地方稅的最主要原因。	.839	1.824	7.928%	68.083%
	5. 「使用者付費」是貴縣市（鄉鎮市公所）願意開徵新地方稅的最主要原因。	.734			

Extraction Method: Principal Component Analysis

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization

資料來源：本研究計算整理。

表 3 量表信、效度分析（「地方稅法通則」的執行改革配套）

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy = .881 Bartlett's Test of Sphericity Approx. Chi-square 2205.582 $df=253$ $p<.000$					
次構面 信度 (α)	原始題項	因素負荷量	特徵值	解釋變異量	累積解釋變異量
1.中央協助 (共 6 題) $\alpha = .877$	22. 「中央協助地方政府新闢地方稅之稅務規劃」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	.798	4.035	17.542%	17.542%
	18. 「中央應統一規範新地方稅稅目及類別供地方政府遵循」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	.779			
	23. 「加強中央與地方之財政及稅制政策協調機制」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	.751			
	20. 「中央定期舉辦地方政府增闢新稅源之經驗研習活動」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵研議開徵新稅之意願。	.743			
	19. 「中央應輔導地方建立跨局（處、室、機關）合作機制」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	.739			
	21. 「增加稽徵人力」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	.550			
2.法制鬆綁 (共 4 題) $\alpha = .802$	16. 「地方稅法通則第三條之限制規定適度鬆綁」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	.812	2.897	12.597%	30.139%
	15. 「賦予地方政府更大的稅率調整彈性」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	.768			
	17. 「延長臨時稅及特別稅的課徵年限」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	.661			
	14. 「明確規範中央審查標準」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	.485			
3.政治配套 (共 6 題) $\alpha = .778$	9. 「建立民選首長財務責任制度」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）首長開徵或研議開徵新稅之意願。	.691	2.528	10.991%	41.130%
	7. 「提高轄區民眾對於地方公共財使用者付費之意願」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	.660			
	8. 「財政收支合理劃分」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）首長開徵或研議開徵新稅之意願。	.589			

	11. 「加強府會關係和諧」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	.564			
	10. 「提出影響層面較小之新地方稅方案」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	.515			
	6. 「提出稽徵成本較低之新稅方案」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	.406			
4. 租稅努力 （共 4 題） $\alpha = .722$	4. 「財政赤字過高者不得舉債規定」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	.700	2.426	10.547%	51.677%
	12. 「中央定期將地方的租稅努力程度、財政赤字及負債情形列入地方競爭力評比並公諸於各大媒體」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	.634			
	5. 「將收取回饋金機制改為徵收環保相關稅目」將會提高本縣（鄉鎮市公所）市開徵或研議開徵新稅之意願。	.609			
	13. 「調整地方行政區域」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	.563			
5. 誘因獎勵 （共 3 題） $\alpha = .700$	1. 「中央建立高額獎勵金制度獎勵開闢新稅源之地方政府」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	.764	2.266	9.854%	61.531%
	3. 「以補助款與中央統籌分配稅款之增減作為開徵或怠徵新稅機制」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	.668			
	2. 「重大建設與支出應併提徵稅計畫」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	.640			

Extraction Method: Principal Component Analysis

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization

資料來源：本研究計算整理。

三、分析架構

依據研究目的，本調查之概念分析結構與對應之研究假設及方法如下：

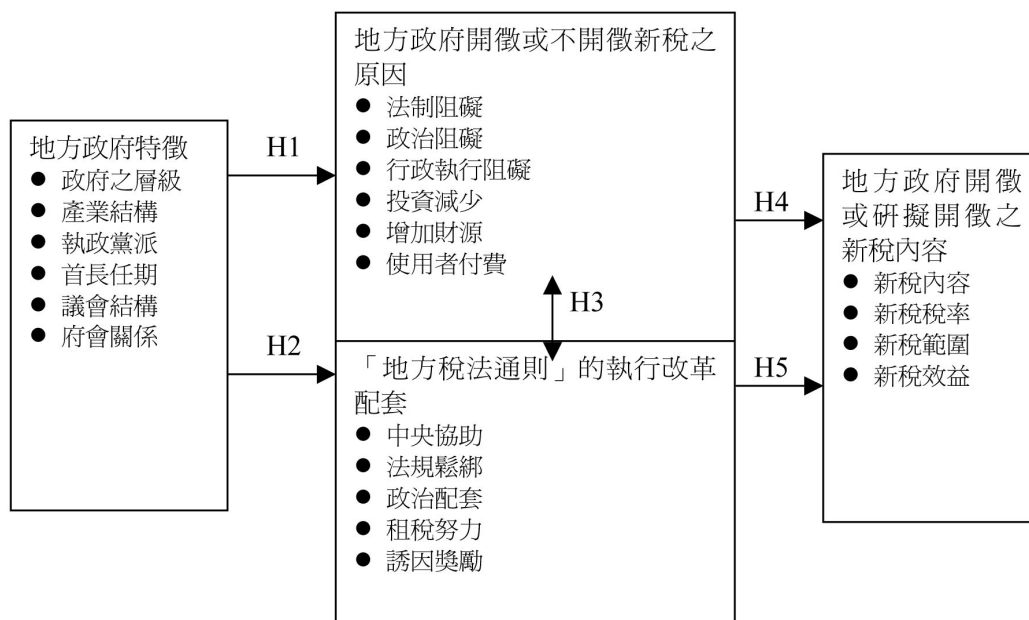


圖 1 研究概念架構

資料來源：本研究整理。

本研究將以「地方政府之特徵屬性」做為自變數，「地方政府開徵或不開徵新稅之因素考量」與「地方稅法通則改革之配套措施」做為中介變數，以瞭解其對「地方政府開徵或研擬開徵新稅之態度」（即因變數）的影響。此一研究架構計包括五項假設如下：

- H1：地方政府將因其特徵屬性的不同而顯著影響其對開徵或不開徵地方新稅之考量；
- H2：地方政府將因其特徵屬性的不同而顯著影響其對地方稅法通則執行改革之看法；
- H3：地方政府開徵或不開徵新稅之考量將與地方稅法通則的改革配套有關；
- H4：地方政府開徵或研擬開徵新稅之態度將受地方政府開徵與不開

徵新稅考量因素之顯著影響；

H5：地方政府開徵或研擬開徵新稅之態度將受地方稅法通則改革配套之顯著影響。

以上各研究假設的推論統計處理方式分別為 ANOVA（包括事後考驗）與 T 檢定（H1 與 H2）、相關分析（H3）、Logistic 迴歸分析（H4 與 H5）等。

肆、調查結果

一、敘述統計

本研究調查之敘述統計結果分別表示於表 4 至表 8；表 4 描繪各地方政府之基本屬性特徵，表 5 則揭示地方政府近期內（特別是指在中程施政計畫中）開徵或研擬開徵地方新稅的狀態，其中發現約只有 15.31% 的地方政府考慮按「地方稅法通則」開徵地方特別稅或臨時稅、8.61% 的地方政府考慮徵收國稅附加稅，以及僅有 12.44% 的地方政府會考慮提高地方稅稅率，顯示多數地方政府仍不敢貿然實施及執行「地方稅法通則」。此外，有 56.46% 的地方政府認為實施「地方稅法通則」對其財政並無實質助益，亦顯示此一通則依然面臨徒法不足以自行的困境。

表 6 為地方政府開徵或不開徵新稅之原因統計，結果顯示在「法制阻礙」中係因與地方稅法通則在稅率調整、課徵年限等方面之限制過嚴有關；「政治阻礙」則是以府會關係不佳、利益團體阻撓、民眾抗議反彈為核心原因，且其中府會關係不佳可說是在所有「阻礙」地方政府開徵地方稅的因素中最具影響力者。至於在「行政執行阻礙」方面，是以稽徵技術與人力的不足為主要原因；「投資減少」此一阻礙因素則是以民眾或企業的避稅遷移為問題癥結。此外，在「促成」地方政府開徵地方稅的因素中，「增加財源」可說是最重要的因素，其次是「使用者付費」之因素，這兩項因素亦可說是所有影響地方政府開徵或不開徵新稅的考量因素中最突出的影響因子。

表 7 是對「地方稅法通則」執行改革配套措施態度的調查統計，結果顯示「中央協助」是地方政府所最重視的執行改革配套措施，且特別是以稅務規劃協助、中央和地方間的稅制協調與增加稽徵人力被視為是最需中央協助之部分。再者，訂定明確的中央新稅審查標準及對新稅的內容和稅率給予「法規鬆綁」，亦是重要的執行配套措施。至於在「政治配套」方面，提出影響層面較小之新地方稅方案或建立民選首長財務責任制度則是較受認同的執行配套措施。此外，「租稅努力」與「誘因獎勵」亦是重要的執行配套機制。在「租稅努力」部分，將收取回饋金之機制改為徵收環保相關稅目，以及中央定期將地方的租稅努力程度、財政赤字及負債情形列入地方競爭力評比並公諸於媒體，是得到較多認同的配套方案。另在「誘因獎勵」部分，則包括中央可建立高額獎勵金制度以獎勵開闢新稅源之地方政府、重大建設與支出應併提徵稅計畫，以及可使用補助款與中央統籌分配稅款之增減作為開徵或怠徵新稅之機制等亦皆獲相當受訪者之支持。

表 8 為彙整各構面後之敘述統計，顯示影響地方政府開徵或不開徵新稅之原因係以「使用者付費」與「增加財源」為最主要的正向促進因子，「法制阻礙」、「行政執行阻礙」、「政治阻礙」與「投資減少」則是負向阻礙因素。至於在「地方稅法通則」的執行改革配套部分，按受訪者選擇權重依序為「中央協助」、「政治配套」、「法規鬆綁」、「誘因獎勵」與「租稅努力」，顯示地方政府多希望能有中央之協助及政治上的可行性之後，再循序檢討本身之配合及租稅努力。

表 4 地方政府基本資料次數分配表

基本資料	項 目	次 數	百分比
政府屬性	直轄市	5	2.39%
	縣市	47	22.49%
	鄉鎮市公所	157	75.12%
地方整體產業結構屬性	工業	34	16.27%
	商業	32	15.31%
	農、漁、牧業	106	51.72%
	混合	37	16.70%
首長政黨屬性	國民黨	114	54.54%
	民進黨	25	11.96%
	無黨籍	66	31.58%
	其他政黨	4	1.91%
首長之任期	第一任	101	48.33%
	第二任	108	51.67%
多數民意代表之政黨屬性	國民黨	89	42.58%
	民進黨	8	3.83%
	無黨籍	112	53.59%
	其他政黨	0	0%
多數民意代表與行政首長是否同屬一個政黨	是	141	67.46%
	否	68	32.53%
府會關係	好	87	41.63%
	普通	104	49.76%
	不好	18	8.61%

資料來源：本研究整理。

表 5 地方政府開徵稅制計畫之次數分配表

題 項	項 目	次 數	百分比
在中期施政計畫中，是否會考慮徵收地方特別稅或臨時稅	會	32	15.31%
	不會	103	49.28%
	不一定	74	35.41%
在中期施政計畫中，是否會考慮在現有國稅（關稅、貨物稅、菸酒稅及加值型營業稅除外）中附加徵收新稅	會	18	8.61%
	不會	121	57.89%
	不一定	70	33.49%
在中期施政計畫中，是否會考慮提高地方稅稅率（即在原稅率 30% 的範圍內，提高其稅率）	會	26	12.44%
	不會	116	55.50%
	不一定	67	32.05%
若有機會開徵或研擬開徵新稅時，最主要考量的課稅主體為何	地方轄區內之人民	33	15.79%
	地方轄區外之人民	35	16.75%
	特定行為人（如：汙染行為人、消費行為人、生產行為人等）	133	63.64%
	其他	8	3.83%
「地方稅法通則」公佈至今，其對地方政府之財源是否確實具有「實質幫助」	同意	58	27.75%
	不同意	118	56.46%
	無意見	33	15.79%

資料來源：本研究整理。

表 6 地方政府開徵或不開徵新稅之原因

變 項	構 面		樣 本 數	平 均 數	標 準 差	排 序
地方 政府 開 徵 或 不 開 徵 新 稅 之 原 因	法制 阻礙	17. 「地方稅法通則規定限制附加稅課之稅率調整缺乏彈性」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	209	2.7656	0.82483	1
		16. 「地方稅法通則規定開徵新地方稅的課徵年限過短」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	209	2.6938	0.81572	2
		19. 「規費法的立法程序較開徵新地方稅簡便」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的主要原因。	209	2.6890	0.80499	3
		23. 「地方稅自治條例審議委員會審查標準過於嚴苛」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	209	2.6316	0.79249	4
		18. 「相關行政單位配合不足（例如：開徵污染稅需環保單位密切配合）」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	209	2.6316	0.84533	5
		14. 「地方稅法通則開徵條件中有關『損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項』規定欠缺明確定義」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	209	2.5359	0.76580	6
		15. 「地方稅法通則並未統一規範新地方稅稅目及類別供地方政府遵循」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	209	2.4976	0.79738	7
	政治 阻礙	11. 「府會關係惡化」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	209	3.0861	0.91054	1
		13. 「利益團體的阻撓」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	209	2.5120	0.82689	2
		12. 「民眾抗議反彈」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	209	2.4880	0.77899	3
		9. 「民意機關無意願通過加稅法案」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	209	2.3254	0.78408	4
		10. 「民選首長因選票壓力無意願推動加稅法案」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	209	2.3254	0.80824	5
	行政 執行 阻礙	22. 「現有稽徵技術困難」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	209	2.5789	0.93271	1
		21. 「現有稽徵人力不足」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	209	2.5789	0.94296	2

		20. 「稅務（制）規劃人才不足」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	209	2.5502	0.88177	3
	投資減少	7. 「避免縣（市）民或企業之避稅遷移」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	209	2.5407	0.86019	1
		6. 「開徵新稅之收益不敷稽徵成本」是貴縣（鄉鎮市公所）市不願意開徵新地方稅的最主要原因。	209	2.5024	0.88863	2
		8. 「影響廠商投資意願」是貴縣市（鄉鎮市公所）不願意開徵新地方稅的最主要原因。	209	2.3876	0.81337	3
	增加財源	2. 「增加財源」是貴縣市（鄉鎮市公所）願意開徵或研議開徵新地方稅的最主要原因。	209	4.0000	0.62017	1
		1. 「提高財政自主性」是貴縣市（鄉鎮市公所）願意開徵或研議開徵新地方稅的最主要原因。	209	3.8804	0.59650	2
		3. 「降低債務節省利息支出」是貴縣市（鄉鎮市公所）願意開徵或研議開徵新地方稅的最主要原因。	209	3.5167	0.82681	3
	使用者付費	5. 「使用者付費」是貴縣市（鄉鎮市公所）願意開徵新地方稅的最主要原因。	209	3.9519	0.64276	1
		4. 「改善環境品質」是貴縣市（鄉鎮市公所）願意開徵或研議開徵新地方稅的最主要原因。	209	3.6890	0.70977	2

資料來源：本研究整理。

表 7 「地方稅法通則」的執行改革配套

變 項	構 面		樣 本 數	平 均 數	標 準 差	排 序
地方稅法通則的執行改革配套	中央協助	22.「中央協助地方政府新闢地方稅之稅務規劃」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.9952	0.59240	1
		23.「加強中央與地方之財政及稅制政策協調機制」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.9139	0.59827	2
		21.「增加稽徵人力」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.7990	0.75816	3
		19.「中央應輔導地方建立跨局（處、室、機關）合作機制」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.7895	0.62302	4
		18.「中央應統一規範新地方稅稅目及類別供地方政府遵循」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.7847	0.63288	5
		20.「中央定期舉辦地方政府增闢新稅源之經驗研習活動」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵研議開徵新稅之意願。	209	3.7368	0.61443	6
	法規鬆綁	14.「明確規範中央審查標準」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.7416	0.57197	1
		16.「地方稅法通則第三條之限制規定適度鬆綁」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.6938	0.61395	2
		15.「賦予地方政府更大的稅率調整彈性」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.6029	0.71400	3
		17.「延長臨時稅及特別稅的課徵年限」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.5694	0.65503	4
	政治配套	10.「提出影響層面較小之新地方稅方案」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.9043	0.62821	1
		9.「建立民選首長財務責任制度」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）首長開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.8278	0.70642	2
		7.「提高轄區民眾對於地方公共財使用者付費之意願」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.7033	0.65636	3
		6.「提出稽徵成本較低之新稅方案」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.6986	0.67940	4
		8.「財政收支合理劃分」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）首長開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.6555	0.81216	5

		11.「加強府會關係和諧」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.3541	0.85020	6
	租稅努力	5.「將收取回饋金機制改為徵收環保相關稅目」將會提高本縣（鄉鎮市公所）市開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.4785	0.60906	1
		12.「中央定期將地方的租稅努力程度、財政赤字及負債情形列入地方競爭力評比並公諸於各大媒體」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.4737	0.68479	2
		4.「財政赤字過高者不得舉債規定」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.4545	0.65434	3
		13.「調整地方行政區域」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.2105	0.63992	4
	誘因獎勵	1.「中央建立高額獎勵金制度獎勵開闢新稅源之地方政府」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.7368	0.55239	1
		2.「重大建設與支出應併提徵稅計畫」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.5817	0.56962	2
		3.「以補助款與中央統籌分配稅款之增減作為開徵或怠徵新稅機制」將會提高本縣市（鄉鎮市公所）開徵或研議開徵新稅之意願。	209	3.5359	0.51447	3

資料來源：本研究整理。

表 8 各子構面描述性統計表

變 項	構 面	樣本數	平均數	標準差
地方政府開徵或不開徵新稅之原因	法制阻礙	209	2.6350	.61474
	政治阻礙	209	2.5474	.60264
	行政執行阻礙	209	2.5694	.82535
	投資減少	209	2.4769	.73352
	增加財源	209	3.7990	.54107
	使用者付費	209	3.8221	.59352
「地方稅法通則」的執行改革配套	中央協助	209	3.8365	.59919
	法規鬆綁	209	3.6519	.60770
	政治配套	209	3.6909	.62209
	租稅努力	209	3.4043	.58729
	誘因獎勵	209	3.6202	.55020

資料來源：本研究整理。

二、推論統計

本研究調查之推論統計結果表示於表 9 至表 12。表 9 為利用各地方政府之基本屬性特徵為自變項，地方政府開徵或不開徵新稅之原因構面與地方稅法通則的執行改革配套構面為依變項，進行兩者間關連性的顯著檢定，此一檢定結果即在驗證假設 H1 與 H2（請參見上節）。表 9 結果顯示，「政府層級」的不同將影響其開徵新稅的考量與對改革之看法，蓋縣市與鄉鎮市似乎比直轄市面對更高的行政執行阻礙與投資減少問題，且更需要中央的協助，此一結果反映較低層級之地方政府往往因行政資源的不足及擔心投資外移而不願開徵新稅，其和直轄市之間確有先天資源及稟負上的顯著差異。再者，在不同的「地方產業結構」部分，工商業為主的縣市似乎較農漁牧為主的縣市更有意願為增加財源或落實使用者付費之精神而開徵地方稅，此點自然與工商業為主縣市較具有稅基並亦苦於工業開發之污染因素有關。至於在「首長政黨屬性」部分，民進黨籍的地方首長將比無黨籍的地方首長面臨更多的行政執行障礙，且亦認為需有更多的政治配套才能推行地方新稅。此外，民進黨與無黨籍之地方首長皆比國民黨籍的地方首長認為需有更多的中央協助，凡此皆顯示國民黨似乎還是較具執政之優勢並較易推動新稅制度。另外在「首長任期」部分，首任的行政首長似乎會比第二任（即連任）的地方首長認為面臨更高的政治阻礙，此點或許和新任行政首長尚不熟稔政治環境及運作技巧有關。此外，在「議會生態」部分，民進黨與無黨籍占多數的議會似乎皆比以國民黨籍為主的議會要認為會遭遇更高的法制與行政執行障礙，此點或許與中央執政資源的分配有關，且亦呼應前述「首長政黨屬性」之結果。再者，國民黨籍為主的議會似乎比無黨籍為主的議會更認為投資減少是其推動新稅的障礙。至於在「多數民意代表與行政首長是否同屬一個政黨」部分，分裂政府皆比行政立法一致之政府認為會遭遇到更大的法制阻礙與政治阻礙，並且認為需要更多的法規鬆綁及政治改革配套，此一結果符合政治學中對分裂政府施政困境的預期，亦反映分裂政府的內在矛盾和衝突往往導致政務推動上的困難。最後為「府會關係」部分，府會關係不佳的地方政府顯然比關係良好的政

府要面臨更多的政治障礙，亦需更多的中央協助與政治改革配套。此外，府會關係良好的地方政府也會比關係不佳的地方政府更重視財源增加此一因子。申言之，好的府會關係方能創造較佳的政治環境，亦才可能推動擴展財源的政策方案。總之，基於以上結果，假設 H1 與 H2 皆獲相當程度的驗證，亦即地方政府將因其特徵屬性的不同而顯著影響其對開徵或不開徵地方新稅之考量（假設 H1），以及地方政府將因其特徵屬性的不同而顯著影響其對地方稅法通則執行改革之看法（假設 H2）。

表 9 ANOVA 與 T 檢定分析結果

依變項 自變項	地方政府開徵或不開徵新稅之原因構面						「地方稅法通則」的執行改革配套構面				
	法制 阻礙	政治 阻礙	行政執 行阻礙	投資 減少	增加 財源	使用者 付費	中央 協助	法規 鬆綁	政治 配套	租稅 努力	誘因 獎勵
政府層級			*** 縣市> 直轄市 ；鄉鎮 市>直 轄市	* 縣市> 鄉鎮市 >直轄 市			*** 縣市> 直轄市 ；鄉鎮 市>直 轄市				
地方產業 屬性					** 工業> 農漁牧 ；商業 >農漁 牧	* 工業> 農漁牧					
首長政黨 屬性			* 民進黨 >無黨 籍				* 民進黨 >國民 黨；無 黨籍> 國民黨		* 民進黨 >無黨 籍		
首長任期		** 第一任 >第二 任									
多數民意 代表之政 黨屬性 (議會生 態)	** 民進黨 >國民 黨；無 黨籍> 國民黨		*** 民進黨 >國民 黨；無 黨籍> 國民黨	* 國民黨 >無黨 籍							
多數民意 代表與行 政首長是 否同屬一 個政黨	* 分裂政 府>行 政立法 一致	*** 分裂政 府>行 政立法 一致						** 分裂政 府>行 政立法 一致	* 分裂政 府>行 政立法 一致		
府會關係		*** 不好> 好			** 好>不 好		*** 不好> 好		*** 不好> 好		

註：* p<.05；** p<.01；*** p<.001；自變數類目僅有兩類者使用 T 檢定，兩類以上者使用 ANOVA。

資料來源：本研究整理。

表 10 為「地方政府開徵或不開徵新稅之原因」構面與「地方稅法通則執行改革配套」構面的相關分析結果，其目的在驗證假設 H3，即地方政府開徵或不開徵新稅之考量將與地方稅法通則的改革配套有關。相關分析結果顯示，其確實符合假設 H3 之推測，即所有阻礙地方政府開徵新稅之因子構面如法制阻礙、政治阻礙、行政執行阻礙與投資減少等皆與執行改革的配套構面呈現顯著的負相關，而可促進地方政府開徵新稅之因子構面如增加財源與使用者付費則和改革構面因子呈現高度顯著的正相關性。凡此皆說明了地方政府開徵或不開徵新稅之原因係與「地方稅法通則」的執行改革配套之間有著極密切的關連性，而這些配套措施亦是化解「地方稅法通則」執行工作阻力的關鍵因子。

表 10 相關分析結果

因子構面		地方政府開徵或不開徵新稅之原因					
		法制阻礙	政治阻礙	行政執行阻礙	投資減少	增加財源	使用者付費
「地方稅法通則」的執行改革配套	中央協助	-.345*** .000 209	-.199** .004 209	-.323*** .000 209	-.228** .001 209	.338*** .000 209	.214** .002 208
	法規鬆綁	-.426*** .000 209	-.191** .006 209	-.395*** .000 209	-.215** .002 209	.285*** .000 209	.143* .039 208
	政治配套	-.356*** .000 209	-.329*** .000 209	-.272*** .000 209	-.265*** .000 209	.374*** .000 209	.359*** .000 208
	租稅努力	-.413*** .000 209	-.298*** .000 209	-.309*** .000 209	-.265*** .000 209	.270*** .000 209	.194** .005 208
	誘因獎勵	-.368*** .000 209	-.313*** .000 209	-.209** .002 209	-.286*** .000 209	.295*** .000 209	.180** .009 209

註：格中數字第一行為兩變數之 Pearson Correlation 係數，第二行為其雙尾顯著性考驗之 P 值，第三行則為樣本數；* p<.05；** p<.01；*** p<.001。

資料來源：本研究整理。

表 11 與表 12 分別為本調查 Logistic 迴歸分析之結果，其目的在驗證假設 H4，即地方政府開徵或研擬開徵新稅之態度將受地方政府開徵與不開徵新稅考量因素之顯著影響，以及假設 H5，即地方政府開徵或研擬開徵新稅之態度將受地方稅法通則改革配套之顯著影響。首先就 H4 的

檢定而言，本研究將地方政府開徵或研擬開徵新稅之內容區分為五個部分（模型〔model〕），即在近期內（特別是指在中程施政計畫中）地方政府是否有開徵或研擬開徵地方新稅之計畫，其中 Model 1 為地方政府近期內會開徵或考慮徵收地方特別稅或臨時稅的情況、Model 2 為地方政府近期內會開徵或考慮徵收國稅附加稅的情況、Model 3 為地方政府近期內會提高或考慮提高地方稅稅率的情況（上限 30% 以內）、Model 4 為地方政府近期內開徵或考慮開徵地方新稅之主體為特定行為人（如汙染行為人、消費行為人、生產行為人等）的情況¹⁰、Model 5 為「地方稅法通則」公佈至今，對地方政府之財源確實具有實質助益的情況。以上各模型的主類目選擇皆以正向肯定之類目為主（主要選擇編碼為 1 之類目），其目的即在瞭解地方政府開徵與不開徵新稅的考量因素對其已開徵或研擬開徵之新稅內容究竟有何影響。此外，在各模型中亦加入一個控制變數，即縣（市）與鄉（鎮、市）別¹¹，以瞭解及摒除地方政府層級所造成之差異。

表 11 結果顯示，所有模式皆達顯著水準，且除 Model 4 之外，亦皆有很好的解釋能力（見 Pseudo R^2 ）。Model 1 結果顯示，地方政府開徵或考慮徵收地方特別稅或臨時稅時，「政治阻礙」將會對其有反面影響，而「使用者付費」則是促成此一新稅制之助力。Model 2 結果顯示，當地方政府開徵或考慮徵收國稅附加稅時，「法制阻礙」將是顯著影響其開徵或考慮開徵的關鍵因素。Model 3 結果顯示，當地方政府提高或考慮提高地方稅稅率的情況下，「法制阻礙」與「政治阻礙」將會對其有顯著負面影響。Model 4 顯示並無顯著因素可解釋課稅主體的選擇。Model 5 結果則顯示，「法制阻礙」將顯著影響並減低地方政府對「地方稅法通則」實質效益的判斷，而地方政府若是縣（市）與直轄市政府則會較鄉（鎮、市、公所）更認同「地訪稅法通則」對地方財政所帶來的助益。

¹⁰ 使用「特定行為人」做為本 Logistic 迴歸類目之選擇係因調查結果在此一類目選項的百分比最高，請見表 5。

¹¹ 此變數由先前對地方政府層級屬性之變數轉製編碼（recode）而成，即直轄市、23 縣（市）皆編碼為 1，鄉（鎮、市、公所）則編碼為 0。此處不區分為三個類目係因直轄市之樣本數相對於 23 縣（市）與 319 鄉（鎮、市、公所）之樣本數，顯著過低，導致部分分類格目（cell）中之樣本數太少而無法進行推論統計分析。

以上各模式之結果基本上已有效驗證假設 H4，即地方政府開徵或研擬開徵新稅之態度將受地方政府開徵與不開徵新稅考量因素之顯著影響。

表 11 Logistic 迴歸分析結果

模型及依變項 自變項	Model 1 (徵收地方特別 稅或臨時稅)	Model 2 (徵收國稅 附加稅)	Model 3 (提高地方稅 稅率)	Model 4 (課稅主體)	Model 5 (新稅效益： 有效益)
Constant	-3.69(4.49)	17.57(16.80)	54.38(19.91)**	2.18(5.27)	12.14(4.60)**
法制阻礙	-1.18(1.06)	-10.77(4.79)*	-23.57(8.32)**	.71(1.04)	-3.02(1.06)**
政治阻礙	-1.69(.69)*	-1.79(1.22)	-3.86(1.30)**	.25(.82)	-.63(.57)
行政執行阻礙	-.67(.51)	-.44(1.07)	-.71(.94)	-.14(.69)	-.42(.45)
投資減少	.40(.47)	-1.15(1.73)	1.21(1.06)	-.45(.61)	-6.79E-03(.46)
增加財源	.33(.85)	.79(2.11)	1.62(1.70)	.33(.96)	.69(.74)
使用者付費	2.15(.75)**	1.65(1.36)	1.58(1.62)	.33(.75)	.26(.53)
縣(市)	-.28(.54)	.94(.76)	.12(.71)	-.75(.80)	2.02(.57)***
-2LL	197.99	184.91	169.51	343.84	213.78
Model X^2	199.31***	167.92***	208.89***	62.04***	175.42***
Pseudo R^2	.71	.66	.74	.30	.66
N	209	209	209	209	209

註：括號內數字為標準誤（standard errors）；-2LL 為-2 Log Likelihood；* $p<.05$ ；** $p<.01$ ；*** $p<.001$ ；控制變數為縣（市）與鄉（鎮、市、公所）別，縣（市）含直轄市編碼為 1，鄉（鎮、市、公所）編碼為 0，表中變數因此直接以編碼為 1 之縣（市）為代表。

資料來源：本研究整理。

表 12 為另一 Logistic 迴歸分析之結果，其目的在驗證假設 H5，即地方政府開徵或研擬開徵新稅之態度將受地方稅法通則改革配套之顯著影響。在此各模型的自變項將更換為先前所認定的五項配套改革措施，另外在依變項的主類目選擇亦稍做調整（主要選擇編碼為 2 之類目），以更符合因果解釋邏輯，其中 Model 1 為地方政府近期內不考慮徵收地方特別稅或臨時稅的情況、Model 2 為地方政府近期內不考慮徵收國稅附加稅的情況、Model 3 為地方政府近期內不考慮提高地方稅稅率的情況、Model 4 依然為地方新稅之課稅主體為特定行為人（如污染行為人、消費行為人、生產行為人等）的情況、Model 5 則為「地方稅法通

則」公佈至今，對地方政府之財源並無實質助益的情況。以上各模型的主類目選擇皆以反向或否定之類目為主，其目的即在瞭解不願意於近期內開徵地方新稅之地方政府，若在各類執行配套的協助下，其態度是否會有所改變。

表 12 結果顯示，所有模式皆達顯著水準，惟解釋能力稍差。**Model 1** 結果顯示，「法規鬆綁」與「租稅努力」配套將會顯著減弱地方政府不願開徵地方特別稅或臨時稅時之態度，即「法規鬆綁」與「租稅努力」配套是促進地方政府執行新稅制之誘因。此外，地方政府之層級若為縣（市）與直轄市則會減低地方政府無意徵收地方特別稅或臨時稅的意願，顯示鄉（鎮、市、公所）更無意願開徵地方特別稅或臨時稅。**Model 2** 結果顯示，「租稅努力」配套將會顯著減弱地方政府不願開徵國稅附加稅的態度，雷同於 **Model 1** 結果。再者，地方政府之層級若為縣（市）與直轄市也會減低地方政府無意徵收國稅附加稅的意願，亦顯示鄉（鎮、市、公所）較無意願徵收國稅附加稅。**Model 3** 結果顯示，「法規鬆綁」、「租稅努力」配套與地方政府之層級為縣（市）與直轄市政府皆會減弱地方政府不願提高地方稅稅率態度之因子，結果與前述發現一致。**Model 4** 結果顯示，若課稅主體為特定行為人時，「中央協助」、「法規鬆綁」與「租稅努力」配套皆將有助於其課徵行為。**Model 5** 結果則顯示，「法規鬆綁」與「租稅努力」配套亦將會顯著減低地方政府對「地方稅法通則」實質效益不彰的態度。同時地方政府之層級為縣（市）與直轄市政府易會減弱地方政府對「地方稅法通則」實質效益不彰的態度，顯示縣（市）與直轄市政府較鄉（鎮、市、公所）似乎更認同「地訪稅法通則」對地方財政所帶來的助益。以上各模型之分析結果業已有效驗證地方政府開徵或研擬開徵新稅之態度將受地方稅法通則改革配套之顯著影響（假設 H5）。

表 12 Logistic 迴歸分析結果

模型及依變項 自變項	Model 1 (無意徵收地方特別稅或臨時稅)	Model 2 (無意徵收國稅附加稅)	Model 3 (無意提高地方稅稅率)	Model 4 (課稅主體)	Model 5 (新稅效益：無效益)
Constant	7.07(1.72)***	6.97(1.76)***	6.93(1.78)***	11.98(4.92)*	9.64(2.64)***
中央協助	.16(.46)	-.11(.47)	-.683E-02(.48)	2.95(1.55)*	.24(.75)
法規鬆綁	-.76(.45)*	-.61(.46)	-.67(.46)*	4.31(1.70)*	-.86(.75)*
政治配套	.17(.48)	.58(.48)	.56(.48)	1.63(1.38)	.80(.78)
租稅努力	-.77(.39)*	-.92(.39)*	-.94(.40)**	2.59(1.30)*	-1.82(.72)*
誘因獎勵	-.66(.35)	-.67(.36)	-.63(.36)	1.12E-02(1.16)	-.52(.59)
縣(市)	-.82(.41)*	-1.15(.40)**	-1.05(.41)*	-.28(.83)	-2.10(.50)***
-2LL	311.10	246.75	269.96	327.97	281.58
Model X^2	52.98***	75.96***	72.52***	54.71***	73.58***
Pseudo R^2	.26	.37	.35	.27	.35
N	209	209	209	209	209

註：括號內數字為標準誤 (standard errors)；-2LL 為-2 Log Likelihood；* $p < .05$ ；** $p < .01$ ；*** $p < .001$ ；控制變數為縣(市)與鄉(鎮、市、公所)別，縣(市)含直轄市編碼為 1，鄉(鎮、市、公所)編碼為 0，表中變數因此直接以編碼為 1 之縣(市)為代表。

資料來源：本研究整理。

伍、結論

一、研究發現

本研究由理論層面出發，系統性地彙整出「地方稅法通則」在法制規範、行政執行、財經發展、政治考量與其他相關配套機制方面的問題，然後再透過實證調查方式向全國各地方政府蒐集及分析其按「地方稅法通則」執行地方特別稅課、臨時稅課、附加稅課或地方稅率調整等事宜的態度和行為。本研究發現「地方稅法通則」實施迄今已超過 7 年，但全國各地方政府在執行上卻依然卻步，出現徒法不足以自行的困境。本研究在向全國各地方政府進行調查後發現，影響地方政府依「地方稅法通則」執行新地方稅制的因素包括阻礙因素及促成因素等兩類，在阻礙因素方面計有「法制阻礙」因素，例如地方稅法通則在稅率調整、課徵年限等方面的限制過於嚴格；「政治阻礙」因素，如府會關係不

佳、利益團體阻撓、民眾抗議反彈等原因；「行政執行阻礙」因素，主要為稽徵技術與稅務規劃人力不足所造成；「投資減少」阻礙因素，主要因地方政府擔心新稅制造成民眾或企業的避稅遷移及投資減少。至於促成因素方面則包括「增加財源」，即開徵新稅的目的係為增加財源與提高財政自主性，以及「使用者付費」之因素，即對特定行為人（如汙染行為人、消費行為人、生產行為人等）課徵影響租稅。以上各類因素的發現皆與先前相關理論文獻所提出之觀點和看法契合一致（cf. 劉其昌，2001，2002；陳連芳，2004；黃建銘，2006；張其祿，2006；陳漢雲，2007；方凱弘、梁綰琪，2009），顯示「地方稅法通則」之執行確實已在經驗上出現執行障礙。

本研究除具體建構及認定影響地方政府依「地方稅法通則」執行新稅制的因素之外，亦透過各類推論統計方式以檢驗不同地方政府之特徵屬性是否會對其執行的態度及意向造成顯著影響。據本研究發現，地方政府的層級愈低、非執政黨（國民黨）執政之地方政府、非國民黨占多數之議會、地方首長為第一任者、分裂政府（行政立法分屬不同政黨掌控）、府會關係不睦之地方政府似乎在推動新地方稅制時將遭遇較大的阻力及困難。再者，「法制阻礙」與「政治阻礙」因素往往對地方政府開徵或研擬開徵特別稅課、臨時稅課、附加稅課或調整地方稅率的態度有顯著和負面之影響。此外，就整體而言，直轄市政府與縣（市）政府似乎比鄉（鎮、市、公所）更肯定「地訪稅法通則」對地方財政所帶來的助益，顯示鄉（鎮、市、公所）的執行問題更為嚴峻。

透過調查研究資料，本研究另從可促進地方政府有效執行「地方稅法通則」之角度來瞭解及分析能協助地方政府課徵新地方稅制的配套措施。本研究發現「中央協助」是地方政府最重視的執行改革配套措施，其中特別以稅務規劃協助、中央和地方間的稅制協調與增加稽徵人力被視為最重要的改革配套工作。其次如提出影響層面較小之新地方稅方案、建立民選首長之財務責任制度等「政治配套」也是地方政府所認同的執行配套措施。此外，訂定明確的中央新稅審查標準及對新稅的內容和稅率給予「法規鬆綁」也是重要的執行配套措施。再者，中央建立高額獎勵金制度以獎勵開闢新稅源的地方政府則是較被認同的「誘因獎

勵」部分。不過，涉及地方政府本身「租稅努力」的改革配套如將收取回饋金之機制改為徵收環保相關稅目、中央定期將地方的租稅努力程度、財政赤字及負債情形列入地方競爭力評比並公諸於媒體、財政赤字過高者不得舉債等則相對獲得較低的認同，顯示地方政府多希望能先有中央之協助及政治上的可行性之後，再循序檢討本身之配合及租稅努力。

以上各種執行配套皆與前述「地方稅法通則」的執行阻礙因素密切相關，即地方政府開徵或不開徵新稅之考量將與地方稅法通則的改革配套有關。本研究相關分析結果已明確顯示，凡阻礙地方政府開徵新稅之因素如法制阻礙、政治阻礙、行政執行阻礙與投資減少等皆與執行改革的配套措施呈顯著負向關係，而可促進地方政府開徵新稅之因素如增加財源與使用者付費則和改革配套措施呈顯著正向關係，因此驗證這些配套措施確係化解「地方稅法通則」執行工作阻力的關鍵因素。

此外，地方政府特徵屬性的不同亦會影響其對「地方稅法通則」改革措施的看法，例如縣（市）政府、鄉（鎮、市）政府、非國民黨執政之政府、府會關係不佳之政府較直轄市、國民黨執政之政府與府會關係良好的政府似乎更希望獲得中央的稅制規劃協助。再者，分裂政府又會比立法行政一致之政府更需法規鬆綁之配套。至於民進黨執政之地方政府、分裂政府與府會關係不佳之政府則比無黨籍執政之地方政府、行政立法一致之政府與府會關係良好之政府更需要政治方面的配套改革。不過，各地方政府對於租稅努力與誘因獎勵方面的改革配套則無顯著看法上之差異，代表某類特徵之地方政府，如基層之地方政府、非執政黨執政之地方政府、行政立法分裂與府會關係不佳之地方政府等，似乎更需要中央與政治面的配套協助。

最後，本研究發現上述各種改革配套措施將可促進地方政府依「地方稅法通則」開徵新地方稅課之意願，抑或減低其不願開徵新地方稅課的意願。例如，「中央協助」將對新稅課徵主體為特定行為人（如污染行為人、消費行為人、生產行為人等）之情況特別有幫助。「法規鬆綁」則對開徵地方特別稅、臨時稅或提高地方稅率的意願，以及課徵主體為特定行為人之情況有所助益。「租稅努力」配套亦會促進地方政府開徵地方

特別稅、臨時稅、國稅附加稅或提高地方稅稅率之意願。再者，「法規鬆綁」與「租稅努力」配套更會顯著增強地方政府對「地方稅法通則」實質效益的正面看法。此外，再次呼應前述研究結果發現，最基層之鄉（鎮、市）政府無論是在開徵地方特別稅、臨時稅、國稅附加稅、提高地方稅稅率等事宜上的意願，甚至是對「地方稅法通則」實質效益之看法，皆較直轄市和縣（市）政府更為保留，顯示愈基層的地方政府，愈難有效落實及執行「地方稅法通則」。

總之，本研究各項研究假設皆已獲得完全或大部分之支持（請見表 13），代表本研究的理論架構方向正確，並已將影響地方政府開徵或不開徵地方新稅的原因做一系統性地釐清與驗證，使吾人和相關決策者能更加瞭解「地方稅法通則」在今日執行上所遭遇的問題與執行之可行性。

表 13 研究假設驗證結果

研究假設	支持／拒絕	主要發現
H1: 地方政府將因其特徵屬性的不同而顯著影響其對開徵或不開徵地方新稅之考量	支持	「政府層級」、「地方產業結構」、「首長政黨屬性」、「首長任期」、「議會生態」、「分裂或一致政府」、「府會關係」等 7 項地方政府因素皆會影響其開徵或不開徵新稅之意願。
H2: 地方政府將因其特徵屬性的不同而顯著影響其對地方稅法通則執行改革之看法	部分支持	「政府層級」、「首長政黨屬性」、「分裂或一致政府」、「府會關係」等 4 項地方政府因素將會顯著影響其對地方稅法通則執行改革配套的看法。
H3: 地方政府開徵或不開徵新稅之考量將與地方稅法通則的改革配套有關	支持	所有阻礙地方政府開徵新稅之因素如「法制阻礙」、「政治阻礙」、「行政執行阻礙」與「投資減少」等皆與執行改革的配套構面呈現顯著負相關，而可促進地方政府開徵新稅之因素如「增加財源」與「使用者付費」則和改革構面因子呈現顯著正關連。
H4: 地方政府開徵或研擬開徵新稅之態度將受地方政府開徵與不開徵新稅考量因素之顯著影響	部分支持	1. 「法制阻礙」與「政治阻礙」因素對地方政府開徵地方新稅將有顯著負面影響。2. 「使用者付費」是促成地方政府開徵或考慮徵收地方新稅的主要原因。3. 縣（市）與直轄市政府較鄉（鎮、市、公所）更認同「地方稅法通則」對地方財政所帶來的助益。
H5: 地方政府開徵或研擬開徵新稅之態度將受地方稅法通則改革配套之顯著影響	部分支持	1. 「法規鬆綁」與「租稅努力」配套將可強化地方政府開徵地方新稅之意願。2. 鄉（鎮、市、公所）較無意願開徵地方新稅。

資料來源：本研究整理。

二、研究限制與後續研究建議

本研究詳細評估了我國地方政府按「地方稅法通則」執行新地方稅課的情況，惟仍有部分研究限制尚需後續研究之增補，茲分別說明如後。

（一）本研究並未將資料分割為直轄市、縣（市）、鄉（鎮、市）等三種類別進行研究，其原因為「地方稅法通則」係一適用於所有地方政府之法律，即包括直轄市、縣（市）、鄉（鎮、市）等¹²，所以在瞭解及調查影響「地方稅法通則」的執行因素時，仍是以總體地方政府之資料做為出發點（主要在概念建構與敘述統計分析部分）。當然，本研究也同意地方政府之層級屬性確實會影響其認知判斷，故在相關的推論統計部分已盡量藉由各種統計控制方式來釐清不同地方政府之特徵屬性（包括層級類別）對其態度行為之影響。申言之，本研究雖然在分析層次上確實可做更清楚之切割，但因「地方稅法通則」係一體適用於所有地方政府，另則因某些地方政府型態（如直轄市）的樣本數過少而難以進行有效之統計推論，故僅能先追求一整體性的認知及瞭解。後續研究或許可按本研究的整體性發現為基礎，選擇聚焦於某一個別型態之地方政府，以便更清楚瞭解地方政府特徵屬性對「地方稅法通則」執行狀況之影響。

（二）本研究為瞭解與調查「地方稅法通則」在全國各地方政府的執行狀態，其問卷相關題項之設計係以態度認知的徵詢為主，而非拘泥於該一地方政府是否具有開徵新地方稅課之實際行為。此一設計之目的，除為更清楚瞭解各地方政府的態度意向之外，亦因實際已開徵新地方稅課的個案數目太少，導致若僅就行為面分析，將甚難瞭解不同地方政府特徵屬性對地方政府執行「地方稅法通則」行為之影響。換言之，因已開徵與未開徵新稅之地方政府樣本數目相差懸殊，其將無法凸顯外生變數對內生行為的影響，並會造成推論統計皆不顯著的偏差。日後若地方政府實際開徵新地方稅課的數目增加，後續研究或可考慮以實際開

¹² 地方稅法通則第一條規定：「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。」

徵行為做為依變項進行研究設計。

（三）本研究未能完全考證受訪者中「財政單位主管」之身份究竟係政務官或事務官，若其為常任文官，並由其來回答如「府會關係」等問項，或許已超越其職務範圍而有所失真，此亦為本研究的限制之一，未來研究可藉較小規模之質性深度研究來釐清此一疑義。

參考文獻

一、中文部分

- 王金凱，1993，〈地方公共財理論及其財源之籌措〉，《財稅研究》，25（2）：165-175。
- 方凱弘、梁綰琪，2009，〈政策為何變遷？以桃園縣開徵地方稅為例〉，《臺灣民主季刊》，6（3）：125-167。
- 丘昌泰，2008，《公共政策：基礎篇》，台北：巨流圖書。
- 自由時報，2002，〈社論〉，自由時報，5月22日，第3版。
- 吳定，1999，《公共政策》，台北：空中大學出版。
- 吳家聲，1998，〈中央與地方財政收支之理論與實務〉，《財稅研究》，30（4）：13-32。
- 李高朝，1999，〈當前財政問題及對策〉，《政策月刊》，47：33-32。
- 李顯峰，1998，〈地方財政困絀與財政收支改革〉，《政策月刊》，30：18-20。
- 李震山，2000，〈行政法意義下之法律明確性原則〉，《月旦法學》，57：13-14。
- 沈慧綺，1996，〈各級政府稅目劃分之研究〉，《財稅研究》，28（3）：156-180。
- 林全，2000，〈政府財政與效率—落實地方財政制度〉，《新世紀智庫論壇》，10：58-59。
- 林建成，1995，〈地方稅與地方財政問題之探討〉，《審計月刊》，16（1）：40-46。
- 林健次、蔡吉源，2003，〈地方財政自我負責機制與財政收支劃分〉，《公共行政學報》，9：1-33。
- 邱正雄，1999，〈當前財政狀況及未來努力方向〉，《政策月刊》，47：33-38。
- 孫克難，1998，〈地方財政惡化的原因及改進之道〉，《經濟前瞻》，57：118-119。
- 孫克難，2000，〈健全地方財政之全面性思考〉，《主計月刊》，540：11-17。
- 徐文友，2003，〈談地方稅法通則及規費法爭議問題〉，《稅務》，1846：17-18。
- 馬自誠，1996，〈「地方稅法通則草案」之評估—兼論我國地方稅制改進之道〉，《立法院院聞》，24（8）：36-53。
- 張其祿，2006，〈地方稅法通則』執行問題評估：第三代政策執行理論之應用〉，《中國地方自治》，59（1）：4-23。
- 張哲瑋，2005，〈稅捐自治條例主義的建構—從地方稅法通則通過後談起〉，《財稅研究》，37（5）：188-201。
- 梁華堂，1995，〈地方財政問題治本之道〉，《財稅研究》，27（1）：145-151。
- 陳立剛，1996，〈地方政府財政問題探討及因應之道〉，《東吳政治學報》，6：153-174。

- 陳連芳，2003，〈從府際觀點探討地方財政改善之道〉，《財稅研究》，35（5）：181-209。
- 陳連芳，2004，〈論地方稅法立法權之侷限與實踐〉，《稅務》，1883：10-17。
- 陳漢雲，2007，〈地方稅法通則執行狀況之探討〉，《財稅研究》，39（4）：29-40。
- 傅傳訓、吳文彬、單佩玲，1998，〈都市建設財源籌措之研究〉，《財稅研究》，30（4）：79-112。
- 曾巨威，2002，〈評析「地方稅法通則」草案〉，《國政政策論壇》，頁1-2。
- 黃建銘，2006，〈地方課稅權與地方稅法通則之問題探析〉，《中華行政學報》，3：83-107。
- 黃建興，2001，〈地方財政努力之分析〉，《財稅研究》，33（5）：47-55。
- 黃鈺堤，2003，〈雲林縣政府對於地方稅法通則的可能因應措施〉，《雲林縣政府因應中央權力下放法制調整策略之研究—台灣大學雲林分部籌備小組委託研究計畫》，頁107-120。
- 黃錦堂，1995，〈鎮長稅相關法律問題之研究〉，《中國行政評論》，5（1）：31-56。
- 黃耀輝，1998，〈中央與地方財政收支劃分的對策〉，《政策月刊》，30：14-15。
- 葛克昌，2002，〈地方課稅權與納稅人基本權〉，《台灣本土法學雜誌》，35：47-59。
- 廖欽福，2003，〈迎接地方財政自主時代之來臨—地方稅法通則剖析〉，《稅務》，1863：41-45。
- 劉其昌，1994，〈台灣地區地方財政之研究〉，《台灣銀行季刊》，45（2）：81-121。
- 劉其昌，2001，〈地方稅法通則制定案評析〉，《稅務》，1789：12-19。
- 劉其昌，2002，〈地方稅法通則草案之剖析〉，《稅務》，1831：22-28。
- 劉彩卿、林建仁，2004，〈論地方稅開徵之利弊〉，《實用稅務》，360：23-25。
- 蔡吉源、林建次，2005，〈台灣中央與地方財政關係：制度與歷史的觀察（1952-2003）〉，《財稅研究》，37（5）：137-54。
- 夏錦秀，2004，〈我國地方財政自主性之研究：兼論地方稅法通則施行後之影響〉，私立東海大學公共事務研究所碩士論文。
- 鄭文輝、官有垣，1996，〈地方政府徵關稅課收入策略之探討〉，《研考雙月刊》，20（4）：23-37。
- 魯炳炎，2003，〈中央與地方財政關係--我國地方政府觀點之分析〉，《經社法制論叢》，31：159-185。

二、英文部分

- Boyne, G. A. 1996. "Competition and Local Government: A Public Choice Perspective." *Urban Studies*, 33(4/5): 703-721.
- Buchanan, J. M. 1967. *Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice*. Chapel Hill: The University of North Carolina Press.

- Buchanan, J. M. and G. Brennan. 1980. *The Power to Tax*. New York: Cambridge University Press.
- Nunnally, J. C. 1978. *Psychometric Theory* (2nd ed.). New York: McGraw-Hill.
- Oates, W. E. 1999. "An Essay on Fiscal Federalism." *Journal of Economic Literature*, XXXVII: 1120-1149.
- Qian, Y. and B. R. Weingast. 1997. "Federalism as a Commitment to Preserving Market Incentives." *Journal of Economic Perspectives*, 11(4): 83-92.
- Sabatier, P. A. and D. Mazmanian. 1979. "The Conditions of Effective Implementation." *Policy Analysis*, 5(4): 481-504.
- Tiebout, C. 1965. "A Pure Theory of Local Public Expenditure." *Journal of Political Economy*, 64: Buchanan, J. M. 1967/1987 416-424.
- Tullock, G. 1965. *The Politics of Bureaucracy*. Washington, Public Affairs Press.

An Empirical Study on the Feasibility and Implementation of General Code for Local Taxes

Chyi-Lu Jang*

Abstract

The enactment of the General Code for Local Taxes (GCLT) lies in promoting the autonomy of local finance, meeting the special needs of local jurisdiction, alleviating the financial dependence on central government grants, and enhancing the tax effort of local governments. Although the GCLT is the most important guideline for local finance, only twelve tax programs under the GCLT was implemented since it had been enacted in 2002. The feasibility of implementation of the GCLT is therefore worthy of further investigation and assessment. Based on a nationwide survey of 344 local governments in Taiwan, this study assesses the feasibility of implementation of the GCLT. According to the survey results, it is demonstrated that the major problems inherent in the implementation of the GCLT include deficiencies in code design, shortage of administrative assistance, political barriers, and decrease in investment. Besides, the characteristics of local governments are also important contextual factors that may exert significant effects on the

* Professor, Department of Political Economy, National Sun Yat-Sen University.

implementation of the GCLT. Finally, it is suggested by the survey results that strategies for promoting the implementation of the GCLT involve in administrative assistance from central government, political compromise among stakeholders, deregulation, and incentives for tax effort.

Key words: The General Code for Local Tax (GCLT), Feasibility of Implementation, Policy Evaluation

