

【題目】：由所得稅、房屋稅看納稅人權的實踐與階級流動 Social Mobility

一、法院面對不動產稅法律爭議的經驗回顧

1. 過去不是問題：

A. 「跡證」是「爭議案件稀少」：

依法院的工作經驗，相對於所得稅、營業稅及遺產稅而言，過去很少發生不動產稅的法律爭議。如果有的話，大都集中於不動產之類別歸屬上，因為不動產的類別歸屬有時會影響到稅率及免稅資格之有無。但這些爭議，通常不是從稅的角度切入，而是從國家的國土規劃角度切入。法官在直覺上，也不會把此等爭議歸類為「稅捐」問題。另外就是一些邊界案例，例如 101 大樓案或油槽及水槽應否課房屋稅，與其稅基量化標準，由這個過程大體也猜測，過去的稅基量化偏低。

B. 爭議案件稀少的理由「猜測」：

本來不動產財產稅應該是地方政府的重要財源，但可能過去中央政府財源充足，地方政府又有選票的壓力，所以沒有誘因提高稅額，人民也感受不到稅捐的壓迫，不合理的法制架構也無法突顯，制度這樣不斷因循下去。

C. 因為「不是問題」所遺留下來的「隱性問題」：

這裏的場景有些像黃仁宇教授在「萬曆 15 年」一書中對明代政治或財政制度的描述一般。簡單的講，就是面對表面複雜又殘缺不全的法制，因為自始另有因應之道(例如執法者的自我節制)，所以法制的原有缺漏因此在有意無意間被掩蓋或忽略了。一旦面對新局面，處理新問題時，才發現舊法制沒有快速且正確解決新問題的能力。結果實證法的存在，不但沒有「降低」法院的執法成本(實踐公平正義的成本)。反而「『額外』提升了」法院的執法成本(指「相較於沒有實證法的情況下，要求法官依法理為推理」的成本)。

2. 現在成為問題：

A. 問題根源：

現在在房屋稅發生問題，其問題根源，可能是地方政府發現施政必須自籌財源，而最穩定也最具徵收正當性的財源是不動產財產稅。

B. 問題成因(可分法制面與法院實務作業面二個方向來談)：

(1). 現行不動產財產稅法制，特別是有關稅基量化的具體規定，無法有效引導及控管地方政府的籌款計畫，讓地方政府自認為「可以毫無節制」提高不動產之稅基量化金額，以便多收些稅款。造成此等現象的原因，可分從不動產法制與不動產稅法制之層面說起：

(A). 先從不動產基本法制面上的設計言之：

a. 不動產之分類：

在民事法上，將土地與房屋視為二個各自獨立的不動產權利客體。但忘記了二者為「互補財」，彼此價值會相互影響(要分離其

中一客體之影響，獨立計算另一客體之價值，實務上並不可行)，交易慣例向來也是合併計價。

b. 不動產之估價：

基於「土地漲價歸公」之憲法基本國策宣示，將土地稅基量化決策權，緊緊鎖在地政機關手中，不遵守市場機制。但法律執行結果卻是：土地漲價利益「從未」歸公。

(B). 再從不動產財產稅法制說起：

a. 缺乏稅基量化的完整規範：

(a). 完整規範應有之內容是「估價標準」（交易價格還是使用收益價格）、「估價時必須審酌之具體因素及其權重」、「應遵守之審查流程」以及「審查主體的組成」。而且各項因素，前後相續，環環相扣，前面的選擇會連帶牽動後面的選擇。

(b). 但現行不動產稅法制，卻沒有對稅基量化之「估價標準」本身作出規範，這真讓人難以想像。少了最基本的首先構成要件要素規定，後面構成要件要素的解釋即缺乏指導原則。

b. 更為嚴重的是稅基量化規範，沒有規定在土地稅法中，而規定在土地法規中，並且在二套規定，一在土地法中，一在平均地權條例中，相關之程序規範各有規定，不全然一致，二者關係也模糊不清，使法院很難找到相關的量化規範，快速建立起思考體系，大幅提升法院的執法成本。

c. 另外稅基量化的估價主體也不是稅捐機關成員，反而是地政機關或地方政府成員，結果在行政爭訟程序中，存在「權責不明」之現象，有權作決定的行政機關拒絕透露任何詳情，而無權決定的機關卻要為決策後果辯護，這也是難以想像之事。

(2). 法院缺乏處理經驗，無法指出有效解決爭議之道：

(A). 因為過去沒有類似案件，因此沒有處理經驗的累積。事實上在法官的刻板印象中，總以為財產稅案件是各種稅務案件中最簡單的案件，因為有待判斷的要件，就不外稅基乘稅率而已，似乎很簡單。

(B). 缺乏體系的實證法規定內容又過於技術性，顯得深奧難解，事實審法官沒有時間與精力，問清楚這些專業程序規範規定背後的實證考量。再從常識的觀點，認識並描述其間之運轉因果機制。然後回頭從行政法基本原理出發，作出評價。結果通常是在完全不清楚實證背景的情況下作成判決。判決理之記載，也難期待有體系及邏輯。

(C). 法律審法官，面對體系及邏輯混亂的事實審判決，在更有時間壓力的情況下，若沒有上訴審律師的引導，很容易在一知半解下作成決定，除了不能解決當下的個案問題。也對未來案件沒有指導的作用。

二、法院如何對此議題發揮應有之「定紛止爭」功能：

1. 法官有效處理訴訟案件的基本條件：
 - A. 處理案件要有足夠的高度，因此要有強烈的「時空感」。心中先要有歷史感，能夠回顧宏觀的歷史，知道當下爭議的由來及演進。
 - B. 接著心中要有「空間感」，知道問題所處之位置及其背景事實。而且這種空間感是二層次的空間感，一是實證層次的空間感，一是規範層次的空間感。知道爭議發生之社會背景與其發生頻率，還有問題在法體系中之定位。
 - C. 有了爭議內容的描述與定位，法官才有能力撰寫判決書作出判斷。
2. 要滿足以上的條件並不容易，首先有必須讓法官「專業化」，有其專精的領域。其次要讓法官有邏輯及事理法則的訓練（個人是推薦經濟學），培養看問題的時空感。
3. 以上要求都應是法官平日的功夫，但法官不能選擇辦理的案件。當法官碰到自己所不熟悉專業領域的個案時，律師即變得很重要，要能協助法官建立對該個案的時空感。
4. 但我要說實話，這並不容易。因為我們陷入一個「惡性循環」中，律師總是喜歡「以子之矛，攻子之盾」，從法院過去先例中找出個案法律見解作為攻防依據，卻忽略了不同個案見解存在相互衝突，缺乏體系論述的現象，不願意平心靜氣，下些苦功，把問題的前因後果說清楚。結果論述也無體系，而這些無邏輯的論述，又往往成為判決理由的一部分，也成為下一位律師引用的法律論點，結果就是一團混亂。

三、個人作成 107 年度判字第 624 號判決的心路歷程：

1. 引言人報告中提及最高行政法院 107 年度判字第 624 號判決，這個判決其實是個人重新檢視不動產財產稅制之契機。受理該案前一個月，曾受邀參加陳清秀教授在律師公會的一篇報告，才發現土地稅之稅基量化估價標準，要以使用價格為準。又發現現行實證法（平均地權條例）居然對此一無規範。且最高行政法院之決議意旨，在處理房屋稅時，又以房屋出售價為稅基量化基準。爭議內容才被深刻地意識到。
2. 收到上訴案件後又發現自己對事實審判決書之記載內容，完全無法從常識的角度看懂，也就是無法透過既有的稅法邏輯體系，有效進行檢證，才感覺問題的嚴重性（個人辦稅的時間很長，對受理案件的體系定位，大體上都能有效掌握）。
3. 而回頭看律師的上訴主張，又覺得隔靴搔癢，不具備讓法官體系化理解問題的功能。
4. 因此才回頭把事實審判決拆開重組，仔細研讀各別法條及兩造相關論述。發現實證上長期存在的不合理現象，即稅基量化機關（地政機關）把自己藏起來，保護自己不受質疑，抗拒法院的調查。這時候才開始問自己「此等不合理現象，應如何解決，才能實踐公平正義」，而作出找法的努力。
5. 其實這個操作過程就像在黑暗中摸索前進，不知是否可以到達終點，過程

孤獨且繁瑣，就希望早點結束，並期待自己以後的簽運能好點，不要再碰到這種不熟悉的案件（當然下次再碰到有關不動產財產稅之案件時，也會比較有些信心）。

6. 附帶說明，過去處理房屋稅案件時，因為對稅基量化估價標準沒有清楚觀念（當時尚未閱讀陳清秀老師文章，以為稅率會平衡稅基之權重），依循法院的決議，但當時已經隱約有些懷疑了。現在回想起來，深深感受到法院審判制度對真相挖掘的結構限制。在訴訟中，不僅徵、納雙方都有時間壓力，法官也同樣有限期結案的急迫感，如果沒有過去背景基礎知識的支撐，很容易忽略淺顯易懂的基本道理（因太過通常，反而視而不見）。

四、對報告的回應：

1. 這篇引言稿釐清了議題的大部分面向，也提供法院寶貴的資訊，對未來制度合理化的進程應該大有幫助。如能將觀點再擴充至不動產法制架構的檢討，就更有意義了。
2. 另外這篇引言稿也同時有提升法官信心的功能，法官在辦案過程中會有自己的法律論點產生，但當發現法官同儕間都不支持，又沒有可信賴師長的意見可供參酌比對時，就很容易懷疑自己是否想錯了。例如在審 101 大樓案時，就曾認為房屋稅條例第 11 條第 1 款之建照成本是自始固定，事後不能調整。但後來聽到有行政機關的「重製成本」想法，對自己原來的想法就不敢太堅持了。
2. 當然個人也有看法會與引言稿有些出入。畢竟法官必須先推定法律是公平的，是有效的。因此會不自覺地試圖為現行實證法之具體規定為辯護。從土地與房屋為互補財之觀點言之，法律規定「以地段率決定建物價值」，仍有實證上的道理，畢竟土地是預測房屋價值的最佳指標。
3. 稅基量化是稅捐構成要件要素之一，有法律保留原則之適用，但應有何具體內容，則要視所屬稅捐種類的規範及實證特徵而為決定。不同稅目間，其稅基量化的規範需求大有不同。例如所得稅與遺產及贈與稅相較，其稅基量化之規範需求程度極低。因為所得稅是週期稅，以後總會課到。但遺產稅則是一生一次，課稅時機稍縱即逝，因此量化規定特別複雜。財產稅的稅基量化，其實證特徵是量化資訊之取得及其正確性判定有其難度，因此調查程序即變得特別重要。現行實務卻把調查程序視為行政上不傳之秘，地政機關總是試圖脫逸法院的合法性監管，加上國家在國土規劃上有很多的政策考量，讓問題變的難以解決。

五、結論：

解決問題之主要手段，主要是修法，以降低法院執法成本，把執法標準用淺顯文字說清楚。法院的任務則是建立良好先例，說明把評價流程作更符合人性的說理，讓行政機關的執法過程能受到實證法的有效引導。個人相信，這個問題的理解並不會太困難，只要觀念能推廣，並在修法技術進行調整，法院有能力處理不動產財產稅制的財產權保障議題。