

我國地價稅的檢討 —從憲法論其課稅正當性

徐崑明*

要 目

壹、序言	肆、地價稅的課稅權—
貳、檢驗標準的確認與解釋路徑的調整	中央與地方分權
參、憲法第 143 條第 1 項後段為憲法委 託，非僅為方針條款	伍、地價稅課徵的憲法界限 陸、結論

提 要

不動產持有稅(財產稅)，近來因地方政府醞釀調高房屋構造標準單價與公告地價而引發議論。論者所慮，包括地方財政、納稅人權利保障、居住正義(平抑房價)、房地產業發展，甚至民間投資公共建設能否延續誘因等諸多層面，可謂各有所本，但也因考量層面多元，甚至利害衝突嚴重，共識難求。財產稅課稅理由(正當性)何在？至今眾說紛紜。此根本問題攸關租稅構成要件如何詮釋，甚至為不同見解、不同學門間對話基礎，有必要優先處理。

課稅正當性，在法律秩序中以通過憲法檢驗為基本標準。釋字第 369 號解釋本於憲法第 19 條及立法裁量，宣告房屋稅為財產稅，與憲法並無抵觸；釋字第 625 號解釋宣告地價稅採取累進稅率，乃本於憲法第 143 條第 1 項後段。大法官刻意區隔房屋稅與地價稅之憲法基礎及課徵目的，至為明顯，二者在憲法上顯然無法等量齊觀。地價稅依據基本國策，有其經濟目的，意在實現社會法治國。此等憲法委託，在課稅權安排(尤其中央與地方分權)，及課徵的界限必須如實反映。尤其課徵界限拿捏，將面臨社會法治國與基本權保障所欲彰顯自由法治國間之緊張關係，值得關注。

* 本文作者為國立金門大學海洋與邊境管理學系助理教授，政大法研所博士，本文初稿發表於 2017 年 3 月 4 日，台灣法學基金會主辦「2017 年不動產稅法律與政策研討會」。

壹、序言

我國地價稅自 1956 年 7 月開徵¹至今(2017 年)，已經超過 60 年。其奠基於民生主義、平均地權、照價納稅，乃本於憲法第 142 條和第 143 條第 1 項所規定之基本國策，同時，亦為國父遺教所積極倡導者²。但徵諸以往論辯，論者較少針對理念層次，及基本國策之合理性提出質疑³，主要爭議大多集中於設計與執行技術⁴。又因同時涉及土地管理與稅捐制度，論辯結果往往集結地政學派與財政學派，壁壘分明。⁵相形之下，從文獻上顯示，法律學門針對此議題所進行之論述，時程相對較晚，數量也較少。

地價稅屬於土地稅，按財政收支劃分法第 12 條第 1 項第 1 款規定，為地方稅。由於地方政府向來財政拮据，近來紛紛寄望於土地稅與房屋稅，並以實價課稅，擴大稅基為訴求。去 (2016) 年，臺北市與臺南市等，先以房屋標準價格已 30 年未調整、房屋現值過度低於實價為由，調高房屋構造標準單價。在人民對房屋稅上漲有感氛圍下，捲起反對聲浪，質疑房屋稅違法違憲，侵害人民受憲法第 15 條所保障財產權與生存權，具體主張房屋稅不可增只能廢⁶。隨後，地方政府再度劍指地價稅，調高公告地價⁷。地價稅與房屋稅同屬不動產持有稅(財產稅)、地方稅，現行體制能否通過憲法檢驗，其課稅正當性如何？有探討必要。

相較於財政學門立足於稅制、地政學門著眼於土地管理，法律學門所啟動的，是有規範效力的檢視，必須恪遵法律文本，秉持法釋義學(法學方法)。在現

¹ 于宗先、王金利，台灣賦稅體制之演變，頁 107，聯經，2008 年 5 月；財政部財政史料陳列室，土地稅重要史料，<http://museum.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=15586&ctNode=35&mp=1>。

² 徐貴雀，「對平均地權條例修正案之幾點看法」，人與地，第 31 期，頁 20，1986 年 7 月；孫振亞，「地價稅與平均地權」，稅務旬刊，第 580 期，頁 3，1967 年 11 月 10 日。

³ 參閱孫克難，「憲法規範與土地稅何去何從」，財稅研究，第 38 卷第 1 期，頁 32 至 45，2006 年 1 月；胡春雷，「我國憲法土地政策規範之探討」，全國律師，第 10 卷第 6 期，頁 72-93，2006 年 6 月。

⁴ 花敬群，「臺灣不動產稅制改革問題與方向」，財稅研究，第 43 卷第 5 期，頁 62，2014 年 9 月。

⁵ 花敬群，同註 4。

⁶ 聯合報，名家縱論/房屋稅不可增只能廢，2016 年 7 月 17 日，<https://udn.com/news/story/7339/1833962>。

⁷ 中時電子報，六都地價稅上調北市最嚴重，2016 年 10 月 28 日，<http://www.chinatimes.com/newspapers/20161028000382-260110>。

行法制下，毋寧須以憲法、土地法、土地稅法、平均地權條例，及其施行細則，乃至其所授權頒布之法規命令(尤其土地稅減免規則)當中相關規定所共同組成之地價稅法為論述依據。惟因其規範領域相當廣泛，非本文所能全面檢視，爰將論述範圍劃定於憲法層次，以部門法之路徑(approach)，釐清地價稅在憲法上之定位、正當性及其憲法界限。期能為法律學門在地價稅論述上，勾勒相對清晰之憲法基礎。

貳、檢驗標準的確認與解釋路徑的調整

一、檢驗標準的確認

所謂正當性，在不同理論甚或學門之下，常異於其檢驗標準與結果。例如針對稅制，財政學門以各項原則為檢驗標準，諸如公平、效率、租稅中立性等⁸，論證其正當性；相較之下，法律學門基於憲法最高性，但凡通過其檢驗者，即須肯定為正當。

二、解釋路徑的調整

綜觀憲法條文，其直接涉及租稅者總計 5 處。以條文先後順序，包括第 19 條、第 107 條第 6 與 7 款、第 109 條第 1 項第 7 款、第 110 條第 1 項第 6 款及第 143 條第 1 項後段(以下，簡稱地價稅條款⁹)與第 3 項。¹⁰除第 109 條第 1 項第

⁸ 徐偉初、歐俊男、謝文盛，財政學，頁 278-280，華泰文化，2012 年 8 月，第 3 版。

⁹ 憲法第 143 條第 1 項後段只規定：「照價納稅」，並未明文規定地價稅，單從文義，非不得謂本項所稱價者，為漲價部分；所稱稅者，即為同條第 3 項所稱土地增值稅。但若如此解釋，則所稱照價納稅可能形同具文；而且回顧歷史，地價稅和土地增值稅在制憲前都已經存在了，反而土地增值稅晚於地價稅，直到民國 19 年，由胡漢民先生所領導的土地立法中，為適應當時的主、客觀環境，才在地價稅之外，再行創造之。而且，1946 年 3 月 25 日修正通過的土地法第 4 編第 3 節以「地價稅」為章名，第 4 章以「土地增值稅」為章名。合理解釋，制憲者應該是以此為本，將其入憲。在憲法第 143 條第 3 項專指土地增值稅的前提下，第 143 條第 1 項後段所稱照價納稅，在解釋上也就是地價稅了。有關本段歷史，詳請參閱徐貴雀，同註 2。

¹⁰ 憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務」；第 107 條規定：「左列事項，由中央立法並執行之：...六、中央財政與國稅。七、國稅與省稅、縣稅之劃分。」；第 109 條第 1 項規定：「左列事項，由省立法並執行之，或交由省縣執行之：...七、省財政及省稅。」；第 110 條第 1 項規定：「左列事項，由縣立法並執行之：...六、縣財政及縣稅。」；第 143 條規定：「Ⅰ...私有土地應照價納稅，政府並得照價收買。Ⅲ...土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之」，請參照。

7 款因 1997 年凍省修憲以增修條文第 9 條停止適用外，其他 4 條，至今仍有效力。按其章節分布，第 19 條於第二章(人民之權利義務)；第 107 及第 110 條於第十章(中央與地方之權限)；第 143 條於第十三章(基本國策)。傳統解釋，習慣將憲法縱切分為「基本人權」、「政府體制」及「基本國策」三大板塊，且各自演繹其條文意涵，導致憲法釋義學面臨許多困境¹¹。為求改進，不少學者嘗試以特定事務或領域部門法為本，橫切式地連結憲法規定，開啟憲法與部門法之間的詮釋循環。¹²地價稅於憲法第 143 條第 1 項後段，不失為部門憲法解釋途徑之最佳題材。以其為中心，將「基本國策」、「政府體制(屬於垂直分權的中央與地方權限)及「基本人權」三大板塊中的基本規定串連起來，值得嘗試。

尤其地價稅條款於基本國策章第三節—國民經濟，乃以憲法第 142 條所規定之平均地權、民生主義為目標，惟其近似社會主義¹³，與基本權(第二章)所主要彰顯之自由法治國原則，毋寧隱含著價值衝突¹⁴。折衝之間，極有可能牽動憲法第 15 條財產權、第 7 條平等權(包括其所衍生的量能課稅原則)的保障，乃至於第 23 條比例原則審查基準的拿捏。不但如此，當地價稅與土地增值稅被提升到憲法位階時，其對於憲法有關課稅權的安排，尤其是中央與地方權限的劃分，也可能有所影響。例如，憲法第 143 條第 1 項後段若為憲法委託，則以其須有全國一致性，財政收支劃分法將土地稅劃歸地方稅，是否違反憲法意旨？抑或反而更加正當化目前地價稅依舊是中央立法規範的模式？可見，取道部門憲法，確實較能聚焦於特定領域或事務，先統整憲法相關規定，更易系統性地檢

¹¹ 蘇永欽，部門憲法，走入新世紀的憲政主義，頁 424-430，元照，2002 年。

¹² 蘇永欽，同註 11，頁 436-451。國內已經有少數學者嘗試從橫切面看憲法，以基本國策所規定的種種事項為本位，將其連結到政府體制與基本人權進行部門法式的解釋操作。如此，毋寧更能體現本國特色，加強憲法與各部門法間的互動，有助於憲法務實化與在地化。例如葛克昌教授即以「財政憲法篇」為副標題，闡述稅法基本問題，並且於序中明確點出其探討跨及基本權保障、中央與地方權限劃分、基本國策 3 方面(詳請參閱葛克昌，稅法基本問題—財政憲法篇，元照，2005 年，增訂版序)。最明顯的，應該是陳新民教授，其專門著作即有名為軍事憲法者，而且以本文所探討的地價稅所在的憲法第 142 和 143 條，氏便將其放在經濟憲法的標題下進行解說(詳請參閱陳新民，中華民國憲法釋論，頁 779-781，1995 年 9 月)。

¹³ 胡春雷，「我國憲法土地政策規範之探討」，全國律師，第 10 卷第 6 期，頁 73-74，2006 年 6 月。

¹⁴ 黃源浩，「從『絞殺禁止』到『半數原則』—比例原則在稅法領域之適用」，財稅研究，第 36 卷第 1 期，頁 163-165，2004 年 1 月。

視憲法中涉及條文全貌，及其間有無衝突，先行折衝、整合，處理憲法層次的問題，建立基本界限，從中更容易開啟詮釋循環。

叁、憲法第 143 條第 1 項後段為憲法委託，非僅為方針條款

憲法第 143 條第 1 項後段規定：「私有土地應照價納稅，政府並得照價收買」；第 3 項規定：「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之」茲以此為據，說明如下：

一、釋字第 625 號解釋所彰顯之意涵

或有謂憲法第 143 條並未如同憲法第 153 條，有明文要求立法者制定法律，其僅屬方針條款¹⁵。但本文認為，只要比較釋字第 369 號及第 625 號解釋，便可獲致不同結論。釋字第 369 號解釋於房屋稅合憲性問題上，乃回歸憲法第 19 條，訴諸立法裁量，並明確指出房屋稅係依房屋現值按法定稅率課徵，為財產稅。反之，釋字第 625 號解釋在地價稅溢退稅問題上，卻於理由書開宗明義中直接以憲法第 143 條為基礎，指出：「憲法第 143 條第 1 項後段規定，『私有土地應照價納稅』，本此意旨，土地稅法...地價稅係採累進稅率課徵，土地所有權人之地價總額超過土地所在地之直轄市或縣(市)累進起點地價者，即累進課徵，超過累進起點地價倍數愈高者，稅率愈高(同法第 16 條參照)，故土地所有權人在同一直轄市或縣(市)之所有土地，面積愈多及地價總額愈高者，其地價稅之負擔將愈重，藉此以促使土地所有權人充分利用其土地或將不需要之土地移轉釋出。」大法官不但明確援引憲法第 143 條第 1 項作為地價稅課徵依據，且具體闡述其目的在於平均地權與地盡其利。

房屋稅與地價稅向來被界定為財產稅¹⁶、地方稅，但大法官在論述地價稅憲法基礎時，卻明顯倚重憲法第 143 條第 1 項後段。大法官如此刻意區別，不但反映房屋稅與地價稅在憲法上地位顯有不同，也充分顯示大法官無意將地價稅條款解為方針條款。其效力是否到達學者所言：「絕對保障，非經修憲不得廢

¹⁵ 關於方針條款與憲法委託，請參閱吳庚，憲法的解釋與適用，頁 65-68，2004 年 6 月，3 版；陳新民，「論『憲法委託』之理論」，憲法基本權利之基本理論，頁 46、66-68，1992 年。

¹⁶ 黃茂榮等三人主編，稅法各論，新學林，頁 30，2015 年 3 月。

除」¹⁷的地步，似仍有爭執餘地，但起碼須解為憲法委託，始能與上述大法官解釋相契合。¹⁸可見，地價稅與房屋稅雖同為財產稅，二者法律基礎與課徵目的仍有不同。地價稅相對於房屋稅，有其特殊性，非不得調為特殊財產稅。

二、地價稅肩負經濟目的¹⁹

地價稅條款既屬憲法委託，立法者即有其義務落實於立法上。不但須有此稅目²⁰，且其內容須能實現(至少有助於實現)憲法第 142 條揭櫫之平均地權。觀乎前揭釋字第 625 號解釋理由書，亦不諱言現行土地稅法將地價稅訂為累進稅，確實寓有此意。為此，值得強調下列二點：

(一) 地價稅所肩負之經濟目的含量不明，司法審查基準不易拿捏

關於課稅目的，學者只明確指出土地增值稅之平均社會財富目的重於財政收入目的²¹。本文認為，地價稅依憲法第 143 條第 1 項規定，意在實現平均地權，自有其經濟目的，但關鍵在於其強度是否如同土地增值稅？此攸關司法審查基準，容有釐清必要。

相較於地價稅，土地增值稅在憲法第 143 條第 3 項明確規定：「土地價值

¹⁷ 陳敏：「惟依憲法第 143 條第 1 項及第 3 項之規定，則必須開徵土地稅與土地增值稅，非經修改憲法，不得廢止土地稅與土地增值稅之徵收。蓋土地稅與土地增值稅，係憲法用以貫徹土地與社會政策之手段，特於第 13 章『基本國策』內，明文規定課徵，因此享有憲法之絕對保障。現行土地稅法所課徵之土地稅，包括地價稅、田賦及土地增值稅(土地稅法第 1 條)，即所以實現憲法規定之要求。」，詳請參閱陳敏，「憲法之租稅概念及其課徵限制」，政大法學評論，第 24 期，頁 42，1981 年 12 月。

¹⁸ 相較於晚近釋字第 625 號解釋，早年釋字第 286 號解釋態度更為直接，在詮釋憲法第 143 條旨在實施土地自然漲價規公政策之餘，更明白指出：「...其間縱有因改良土地而增加之價值，亦因認定及計算不易，難以將之與自然漲價部分明確劃分，且土地增值稅並未就漲價部分全額徵收，已足以兼顧其利益，與憲法第 15 條及第 143 條第 3 項規定之意旨尚無抵觸」(底線為本文所加)。其中所體現大法官對於土地增值稅與財產權間的平衡點，相當令人玩味。

¹⁹ 本文有鑑於憲法第 142、143 條所位居的第 13 章第 3 節以「國民經濟」為名，在此，即以「經濟目的」稱其課徵目的。相較之下，亦有學者以「平均社會財富」稱土地稅課徵的目的。詳請參閱陳敏，「憲法之租稅概念及其課徵限制」，政大法學評論，第 24 期，頁 38，1981 年 12 月。

²⁰ 陳敏：「憲法亦有積極命令立法者，應立法開徵特定稅目之規定，是即憲法第 143 條所規定之土地稅與土地增值稅。此種稅目乃憲法規定必須開徵者，如立法者廢除此二稅目即為違憲。」詳請參閱陳敏，同註 17，頁 48。

²¹ 陳敏，同註 17，頁 38。

非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之」(亦即漲價歸公)，定位相當清楚，不但必須單獨定為稅目，課徵對象與目的亦相當鮮明。儘管歷來有些改革呼聲²²，但憲法意旨論者，亦大多理解唯有修憲方能改變²³。反觀地價稅，由於憲法第 143 條第 1 項後段所給予之定位，乃至於課徵對象與目的相對模糊，解釋空間頗大。尤其與土地增值稅關係為何？係僅針對所謂素地的過去價值²⁴從輕課稅²⁵，抑或涵蓋土地因社會共同努力所增加的未來價值，亦須承擔漲價歸公、稅去地租(主)的任務，從重累進課稅？凡此，似乎透過解釋論操作亦可解決，但也因此使得各方論戰不休，頻頻考證國父遺教²⁶，至今各說各話²⁷。

就稅言稅，就法言法，若類推學者分析所謂管制誘導性租稅，認其有「偏離量能原則而為租稅優惠」的屬性²⁸，其即使是租稅特別負擔，亦可解讀為：土地增值稅在憲法第 143 條第 3 項明確規定下，不但可偏離量能課稅原則，且容

²² 主要論據是認為過高的邊際稅率，將產生稅負集中(bunching effect，意指由於土地增值稅採取實現年度課稅原則，故使全部增益皆適用較高稅率，總稅額增多，不利於長期持有資產的持有者)，以及閉鎖效果(lock-in effect)。不僅有欠公平，對於經濟發展亦有不利影響。請參閱陳明道，「地價稅與土地增值稅採行累進稅率之探討」，財稅研究，第 25 卷第 4 期，頁 173，1993 年 7 月；孫克難，同註 3，頁 36；魏月美，「以『減輕土地增值稅，加重地價稅』健全土地稅制之可行性研究」，人與地，第 210 期，頁 37-49，2001 年 6 月。

²³ 反對見解，請參閱柯格鐘，「不動產稅制改革芻議(中)」，稅務旬刊，第 2225 期，頁 27，2013 年 8 月 10 日。

²⁴ 徐貴雀，同註 2，頁 20-22。

²⁵ 陳明道，同註 22，頁 171-173。

²⁶ 國父遺教雖然明文載於憲法前言，但其是否有規範效力，仍有待具體檢視(請參閱李震山，「憲法前言之效力」，月旦法學教室，第 53 期，頁 8-9，2007 年 3 月)。然而，按國父遺教所闡述達到平均地權的 4 大手段，計有「申報地價」、「照價納稅」、「照價收買」及「漲價歸公」。但觀乎憲法第 143 條，其中「申報地價」並未見諸於條文。若謂其與其他三者同樣都有憲法效力，則必須透過解釋論的操作，以制憲前的 1930 或 1946 年已經制定的土地法為準，其業將該 4 大手段訂入法條，屬於憲法先期理解的法律或法律原則，隨制憲而植入憲法。

²⁷ 尤其地價稅是否應該續行累進稅率，在地政學派強力堅持與財政學派強力反對下，論戰至今。陳明道，同註 22，頁 176-177。

²⁸ 必須指出，土地稅經憲法第 143 條特別規定後，其所引發的平等問題應該是反映在握有不同資產，但經濟能力被評價為相同的人間。也就是當握有土地者，與不握有土地但握有其他資產者，二者在經濟能力被評價為相同時，前者將因所握有者為土地而須繳納不同稅負。相較於此，所謂管制誘導性租稅，其所引發的平等問題是在特定(相同)稅目下，某些稅負能力相同者，卻受到加重或者減輕的待遇。關於管制誘導性租稅，請參閱葛克昌，「管制誘導性租稅與違憲審查」，行政程序與納稅人基本權—稅捐稽徵法之新思維，瀚蘆，頁 216，2012 年 4 月，3 版。

許重度偏離之；地價稅即使得為實現平均地權而偏離量能課稅原則，但偏離程度之認定因人而異。可見，憲法原旨為何，不但主導地價稅制走向，也攸關司法審查基準，尤其是平等權之審查基準。若按大法官常用基本國策規定來強化其動用嚴格審查基準之論述模式²⁹，則更有必要釐清。本文認為，若將最接近 1946 年制憲時之土地法(1946 年 4 月 29 日公布)解為憲法先期理解，隨制憲而植入憲法³⁰，按其第 168 條將地價稅定為累進稅；同時，依同法第 170 條，其最高稅率將達到 5%，則相較於國父所主張的值百抽一³¹，憲法有意使地價稅扮演漲價歸公，平均社會財富之經濟目的，不言可喻。若據此而謂地價稅可比照土地增值稅，較大程度地偏離量能課稅原則，似非無據。此於比例原則的審查上，將極具意義。

(二) 課徵地價稅仍須顧及基本權保障

相較於在沒有憲法委託下，單純為財政收入(支應國家財政需要)而依憲法第 19 條所行使的租稅立法權，立法者在制定地價稅相關規定時，礙於憲法第 143 條第 1 項所課予之義務，其形成(裁量)空間毋寧相對受限。但須強調，即使如此，亦不該認為立法者在制定地價稅相關規定時，可以獨尊平均地權(經濟目的)，偏廢其他。尤其財產權、生存權、平等權等基本權的保障，及租稅法定原則、比例原則，仍皆有其拘束。畢竟立法者除承擔基本國策所賦予義務外，仍須謹守權力分立、基本權保障等法治國原則。情況猶如立法者制定管制誘導性租稅，其仍將面臨平等權(量能課稅)與比例原則的審查³²。可見，並不因憲法委託而豁免司法審查，但因課稅目的上的不同，將使其審查基準拿捏不易。

三、小結

按釋字第 625 號解釋理由書，大法官顯然不認為憲法第 143 條第 1 項後段僅為方針條款，立法者不但有義務立法課徵地價稅，同時，須以促成平均地權、地盡其利的經濟目的為其宗旨。此相較於釋字第 369 號解釋從憲法第 19 條論述

²⁹ 例如司法院釋字第 701 號解釋第 3 段、第 694 號解釋理由書第 3 段、第 649 號解釋理由書第 2 段。

³⁰ 蘇永欽，部門憲法，走入新世紀的憲政主義，頁 439，元照，2002 年。

³¹ 花敬群，同註 4，頁 62。

³² 關於管制誘導性租稅的違憲審查基準，請參葛克昌，同註 28，頁 224-230。

房屋稅，乃形同宣示所謂「房地分離」的立法方向，甚至連「地重房輕」的政策方向，也呼之欲出。對不動產稅制之影響深遠。惟除於估價技術上面臨困境，亦非放諸所有發展階段國家皆準。其適合於發展中國家的特性³³，臺灣已經大致走過該階段。憲法能否與時俱進，亦值得關注。如前所述，論者大多認為憲法第 143 條第 3 項所規定的土地增值稅非經修憲，不得廢除。但反觀第 143 條第 1 項後段所規定的地價稅，卻非不得透過解釋論的操作，即可促成其憲法變遷。立法者似可在盱衡主客觀環境後，進行若干調整。

肆、地價稅的課稅權—中央與地方分權

課稅權包括租稅立法權、租稅行政權與租稅收入權³⁴。承上所述，地價稅屬於憲法委託，有必要以此為前提，說明其對於課稅權產生之牽動作用。茲簡要說明如下：

一、地價稅之租稅立法權

(一) 通盤狀況

關於租稅立法權，依憲法第 107 條第 6 款與第 110 條第 1 項第 6 款規定，國稅者，屬於中央；縣稅者，屬於各縣。但依憲法第 107 條第 7 款規定，中央有權立法劃分國稅與縣稅。至於直轄市，憲法僅在第 118 條規定：「直轄市之自治，以法律定之」相較於縣受到憲法保障，猶嫌不足；此經財政收支劃分法第 3、6、7 條彌補後³⁵，已足敷運用。但現況是財政收支劃分法所規定之稅目，不分國稅與直轄市稅、縣(市)稅，皆由中央立法。此經釋字第 277 號解釋確認為合憲，乃折衝法律保留原則與地方自治制度所獲致之平衡點。換言之，目前直轄市或縣(市)欲行使租稅立法權，仍須依財政收支劃分法第 7 條規定，於財政收支劃分法與地方稅法通則之框架內，此租稅立法權並非完整³⁶，學者認為對於地

³³ 花敬群，同註 4 頁，64。

³⁴ 陳敏，同註 17，頁 39。

³⁵ 財政收支劃分法第 3 條規定：「全國財政收支系統劃分如下：一、中央。二、直轄市。三、縣、市『以下簡稱縣(市)』。四、鄉、鎮及縣轄市『以下簡稱鄉(鎮、市)』。」；第 6 條規定：「稅課劃分為國稅、直轄市稅及縣(市)稅。」；第 7 條規定：「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。」，請參照。

³⁶ 蔡茂寅，「財政法第三講：稅課收入(下)」，月旦法學教室，第 93 期，頁 72-73，2010 年 7 月。

方自治有所妨礙³⁷。

(二) 憲法第 143 條對於地價稅租稅立法權的影響

單從憲法第 10 章規定而言，憲法第 110 條第 1 項第 6 款明文列舉縣稅，屬於縣立法事項。哪些稅屬於縣稅，憲法並未直接明文列舉，乃委諸立法者決定，但因有憲法授權，立法者決定將地價稅劃歸為縣稅，乃形同憲法所為。縣稅既屬憲法第 110 條所列舉事項，即為憲法第 111 條所排除適用者，乃不得以其具有全國一致性而令其歸屬於中央。就此，似可獲致較有利於地方自治團體享有租稅立法權之結論。

如前所述，地價稅乃至於土地增值稅，與其他直轄市稅或縣(市)稅仍有不同。蓋其乃憲法 143 條為實現平均地權而刻意委託立法者³⁸。其租稅立法權，除須通盤性地考慮法律保留原則與地方自治外，更不容忽略憲法委託。在法律保留原則與地方自治的拉鋸中，如果再加入憲法委託這個因素，其租稅立法權無疑將更往中央靠近。徵諸財政收支劃分法第 1 條規定：「本法依中華民國憲法第 10 章及第 13 章有關各條之規定制定之」明文其制定依據亦出自憲法第 13 章，即屬明證。綜此，目前地價稅租稅立法權偏屬中央，似乎較貼近憲法本意。

二、地價稅之租稅行政權

目前國稅由國稅局稽徵，直轄市稅和縣(市)稅由其稅捐稽徵處(或稅務局)稽徵。³⁹地價稅屬於直轄市稅或縣(市)稅，其稽徵作業即由該管直轄市或縣(市)政府職司。但實際狀況，並非如此單純。分析如下：

(一) 中央政府部分

1. 財政部為土地稅法主管機關

依土地稅法第 2 條，本法之主管機關：在中央為財政部。

³⁷ 黃茂榮等三人主編，同註 16，頁 7。

³⁸ 陳敏甚至以「任意與強制的租稅立法權」為標題，說明土地增值稅與其他稅目的差別，乃謂：「...應開徵如何之稅目、應歸屬國稅、省稅或縣稅，中央原則得自由決定，要以當時之社會情況、國家財政需要及課徵技術為斷。因此一般之租稅立法，為中央之任意立法事項。」詳參同註 17 頁，41-42。

³⁹ 黃茂榮等三人主編，同註 16，頁 8。

2. 行政院制定土地稅減免標準及程序

土地稅法第 6 條後段授權行政院制定土地稅減免標準及程序。為此，行政院頒布土地稅減免規則。同時，由於土地稅法並未規定歸屬基準日，行政院於依土地稅法第 58 條授權制定土地稅法施行細則中，將其補充明定於第 20 條。

3. 內政部頒布地價評議委員會組織規程與地價調查估計規則

按地價稅構成要件，其稅捐主體於土地稅法第 3 條、第 3 條之 1、第 4 條；稅捐客體於土地稅法第 14 條；稅基於土地稅法第 15 條；稅率於土地稅法第 16 至 21 條，皆有明確規定。⁴⁰相形之下，地價稅稅基計算標準較為模糊，亦即所謂公告地價。其依平均地權條例第 4 條及第 15 條⁴¹，地方政府必須依內政部所定組織規程組成地價評議委員會評議之。所稱組織規程，內政部依平均地權條例第 4 條與土地法第 155 條第 1 項⁴²授權，頒布地價及標準地價評議委員會組織規程。至於地價查估，土地法施行法第 40 條規定：「地價調查估計及土地建築改良物估價之估價標的、估價方法、估價作業程序、估價報告書格式及委託估價等事項之規則，由中央地政機關定之」內政部據此授權，頒佈地價調查估計規則。

(二) 直轄市或縣(市)政府部分

依土地稅法第 2 條後段，本法之主管機關：在直轄市為直轄市政府；在縣(市)為縣(市)政府。次依地價及標準地價評議委員會組織規程第 2 條，直轄市或縣(市)政府應依本規程組織地價及標準地價評議委員會(以下簡稱本會)，評議地價、標準地價事項。另外，依地價調查估計規則第 2 條，直轄市或縣(市)地政機關為地

⁴⁰ 法令並未規定地價稅開徵日期，目前實務作法是：地價稅每年開徵 1 次，繳納期間為每年 11 月 1 日至 11 月 30 日；課稅所屬期間為每年 1 月 1 日至 12 月 31 日。
<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/527/7258199240748249328?tagCode=>。

⁴¹ 平均地權條例第 15 條規定：「直轄市或縣(市)主管機關辦理規定地價或重新規定地價之程序如左：一、分區調查最近一年之土地買賣價格或收益價格。二、依據調查結果，劃分地價區段並估計區段地價後，提交地價評議委員會評議。三、計算宗地單位地價。四、公告及申報地價，其期限為三十日。五、編造地價冊及總歸戶冊。」；同法第 4 條規定：「本條例所定地價評議委員會，由直轄市或縣(市)政府組織之，並應由地方民意代表及其他公正人士參加；其組織規程，由內政部定之」。

⁴² 土地法第 155 條第 1 項規定：「標準地價評議委員會之組織規程，由中央地政機關定之」。

價調查估計之主辦機關。再者，以臺北市為例，依臺北市稅捐稽徵處組織規程第 1 條，其乃下轄於臺北市財政局；又，依同規程第 3 條第 2 款，其內設有財產稅科，掌理地價稅等稽徵及行政事項。

(三) 歸納

總言之，地價稅之租稅行政權，分布於中央與地方，中央包括：「行政院」、「財政部」、「內政部」；地方包括：「直轄市政府或縣(市)政府」、「直轄市政府或縣(市)稅捐稽徵處」、「直轄市政府或縣(市)地政局」以及「直轄市或縣(市)地價及標準地價評議委員會」。

三、地價稅之租稅收入權

財政收支劃分法第 12 條第 2 項前段規定：「前項第 1 款第 1 目之地價稅，縣應以在鄉(鎮、市)徵起之收入 30%給該鄉(鎮、市)，20%由縣統籌分配所屬鄉(鎮、市)」其屬性，若以縣為基準，當其面對中央時，地價稅為獨立稅；當其面對所轄鄉(鎮、市)時，既是共分稅(縣 50%；鄉鎮市 30%)，亦是統籌分配稅(縣統籌 20%)。

地價稅目前已經成為地方政府主要財源，以 2015 年為例，全國總稅收為新臺幣(下同)21,348 億元，地方稅總稅收為 3,431 億元(地價稅：711 億元；土地增值稅 1,135 億元；房屋稅 694 億元；使用牌照稅 617 億元；契稅 138 億元；印花稅 113 億元；娛樂稅 16 億元；特別及臨時稅課 7 億元；教育捐 7 百萬元)⁴³，地價稅占地方稅總稅收 20.7%，占國家總稅收 3.3%。

四、小結

(一) 地價稅課稅權在中央與地方間交錯糾結

歸納上述地價稅的租稅立法權、租稅行政權及租稅收入權，似乎只有租稅收入權相對單純，可明確界定為地方稅；另外二者，益顯零亂。不得不承認，租稅立法權與租稅行政權在中央與地方間交錯糾結，使憲法、憲法授權立法者

⁴³ 財政部，104 年財政統計年報，

<https://www.mof.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=285&pid=70924>。

所制定的各項法律，乃至法律授權制定之行政命令共同使然。

(二) 課稅權建制須以基本權保障、權責制衡為導向

審酌權力分立之建制目的在保障基本人權⁴⁴；地方自治為憲法所保障之制度，地方行政機關與地方立法機關間依法並有權責制衡關係⁴⁵。地價稅作為地方稅，縱使其課稅權目前在中央與地方間交錯糾結，惟其行使仍不得違反前揭建制原理，有必要稍作檢視：

1. 地方政府在地價稅上僅有的權限—調高稅(徵收)率

地價稅為財政收支劃分法第 12 條第 1 項第 1 款第 1 目所明定之直轄市及縣(市)稅，同時，亦為地方稅法通則第 2 條第 1 款所稱地方稅。地方稅法通則第 4 條規定：「直轄市政府、縣(市)政府為辦理自治事項，充裕財源，除印花稅、土地增值稅外，得就其地方稅原規定稅率(額)上限，於 30%範圍內，予以調高，訂定徵收率(額)。但原規定稅率為累進稅率者，各級距稅率應同時調高，級距數目不得變更」地價稅不在除外稅目之中，自得於 30%限度內，調高稅(徵收)率。但綜合解釋地方稅法通則第 3 至 6 條，必須指出二點，其一，按地方稅法通則，直轄市或縣(市)政府在地價稅得著力之處，僅限於調高稅(徵收)率。其二，調高地價稅稅率無須依同法第 6 條，擬具地方稅自治條例，並經議會三讀通過。

但令人不解的是，房屋稅條例第 6 條規定：「直轄市及縣(市)政府得視地方實際情形，在前條規定稅率範圍內，分別規定房屋稅徵收率，提經當地民意機關通過，報請或層轉財政部備案」，亦即直轄市及縣(市)政府在同法第 5 條所訂稅率區間具體決定房屋稅徵收率，須提經議會通過，為何同為財產稅之地價稅，按地方稅法通則規定，甚至調高 30%徵收率，無須經議會通過？本於釋字第 498 號解釋所揭示之權責制衡，本文傾向於主張地價稅應比照房屋稅，於提高徵收率時，須經過地方議會通過。

2. 地價評議委員會的權責制衡

⁴⁴ 釋字第 613 號解釋理由書第 4 點。另請參閱李念祖，「權力分立制度之違憲審查基準初探」，司法者的憲法(二)，頁 465 以下，元照，2012 年 11 月。

⁴⁵ 司法院釋字第 498 號解釋文。

近來適逢每 3 年重新規定地價⁴⁶，地方政府紛紛藉機調高公告地價，使稅基計算標準水漲船高，亦使得現行地價評議機制是否足夠法制化，引發各方關注⁴⁷。儘管如上所述，地方政府為充裕財源，得依地方稅法通則調高稅(徵收)率，且目前無須經議會同意，惟此對於民選首長而言，仍有民意壓力。反觀調高公告地價，依法須經地價評議委員會評議：循此，既能增加稅收，又能責任移轉⁴⁸，化解政治壓力於無形。權衡之餘，自然成為首要選項。⁴⁹

但在承認地價評議委員會擁有實質決策權⁵⁰之餘，基於前揭權責制衡原則，有必要檢討現行地價及標準地價評議委員會組織規程，乃至於其授權依據之平均地權條例與土地法，其制衡機制是否到位。觀乎該組織規程，只簡單地於第 4 條規定委員人數及資格條件；於第 8 條規定利害迴避。至於其他監督制衡機制，幾乎付之闕如。在目前「中央立法，地方組成」的模式下，其監督制衡容易產生盲點，甚至呈現「中央管不到，地方管不著」的窘境⁵¹。改善之道，衡諸釋字第 613 號解釋、釋字第 498 號解釋理由書第 4 段所揭櫫權責制衡，及地方自治(責任政治)精神，似宜依循地方制度法，使其受地方議會監督制衡，畢竟地方首長帶領之行政團隊受所在地議會之監督制衡。

(三) 地方開源，中央節流？

地方政府提高公告地價，在某個程度上，可謂開源。相形之下，在節流面向上，依財政部正式統計數據，2013 年臺灣地價稅之免稅土地計 25.5 萬公頃，應稅土地卻僅 17.1 萬公頃⁵²，在趨勢上呈現逐年緩步增加⁵³，但臺灣全島面積約

⁴⁶ 平均地權條例第 14 條規定：「規定地價後，每 3 年重新規定地價一次。但必要時得延長之。重新規定地價者，亦同。」2017 年 4 月 21 日立法院 3 讀通過，修正上開條文，改為規定地價後，每 2 年重新規定地價 1 次。

⁴⁷ 陳清秀，「地價稅可說是土地持有的課稅正義」，台灣法學雜誌，第 312 期，頁 75，2017 年 1 月 28 日。

⁴⁸ 游適銘，「『地價及標準地價評議委員會』功能定位之探討」，人與地，第 206 期，頁 12，2001 年 2 月。

⁴⁹ 相同見解，請參閱黃源浩，「地價稅的憲法基礎與界限」，台灣法學雜誌，第 312 期，頁 38，2017 年 1 月 28 日。

⁵⁰ 游適銘，同註 48，頁 14。

⁵¹ 大紀元，高市地價稅黑箱高督盟：少編 30 億，

<http://www.epochtimes.com/b5/15/10/23/n4557131.htm>。

⁵² 財政部統計處，102 年地價稅之概況與結構變動，頁 6，http://www.mof.gov.tw/File/Attach/63960/File_1933.pdf。

有 360 萬公頃，等於只占不到 5%。可見，稅基侵蝕相當嚴重。學者有謂，其關鍵在於土地稅減免規則第 7 至 17 條定有 30 餘款減免稅事由，尤其第 8 條對於私有土地所訂減免過於寬鬆。⁵⁴現行土地稅法第 6 條後段規定：「其減免標準及程序，由行政院定之」不禁令人心生「中央請客，地方買單」疑慮。中央殊有必要針對土地稅法，及其所授權頒佈的地價稅減免規則進行檢視。

伍、地價稅課徵的憲法界限

如前所述，地價稅乃憲法委託，以特別的租稅負擔來實現平均地權、民生主義，毋寧為民生福利國原則之具體展現。此可謂為地價稅課徵首要憲法界限。其次，法治國原則為憲法基本原則，尤其憲法第 2 章所規定之基本權在國家規範秩序中具最高效力⁵⁵，理所當然成為地價稅課徵之憲法界限；同時，其所蘊含權力分立、依法行政(包括明確性原則)、司法救濟(有權利即有救濟)、法律安定性(信賴保護、不溯及既往)等原則⁵⁶，亦須嚴陣以待。惟須強調，地價稅為憲法第 143 第 1 項所明定，有其源自民生福利國原則所肩負之經濟目的，此特殊地位在援引法治國原則作為界限時，極可能連帶引發法治國原則與民生福利國原則間價值衝突，值得注意。茲就地價稅以租稅法定、量能課稅原則及比例原則解析如下：

一、地價稅與租稅法定原則

如前所述，地價稅為憲法第 143 條第 1 項所為憲法委託，乃加諸立法者客觀義務。惟其不得為人民訴訟上請求救濟的依據⁵⁷。惟此並不影響人民依憲法第 19 條所規定的租稅法定原則，主張地價稅的繳納義務須以法律，或者法律基於特定目的，以內容具體、範圍明確的方式，授權以命令定之⁵⁸。

地價稅自 1951 年起，即被財政收支劃分法劃歸省稅或直轄市稅。其法律依

⁵³ 財政部統計處，同註 52。

⁵⁴ 孫克難，同註 3，頁 42。

⁵⁵ 吳庚，憲法的解釋與適用，頁 90，2004 年 6 月，3 版。

⁵⁶ 陳敏，同註 17，頁 46-57。

⁵⁷ 吳庚，同註 55，頁 68。

⁵⁸ 司法院釋字第 346 號解釋。

據從早先的土地法，到 1977 年制定土地稅法。按租稅法定原則，其租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之⁵⁹；土地稅法第 1 章及第 2 章中對於地價稅之納稅主體、納稅客體、稅基、稅率，皆有明確規定；較須注意者，乃是歸屬於稅基的計算標準。首先，歸屬基準日目前規定於土地稅法施行細則第 20 條。學者認為此有違反租稅法定主義之虞，應規定於土地稅法中。⁶⁰其次，稅基的計算標準，依釋字第 705 號解釋，亦須符合租稅法定原則，惟此相對複雜，茲分點說明如下：

(一) 以公告地價為計算標準

地價稅的稅基依土地稅法第 15 條第 1 項，乃地價總額。至於地價總額的計算標準，亦即稅基的計算標準，土地稅法第 15 條第 2 項規定：「前項所稱地價總額，指每一土地所有權人依法定程序辦理規定地價或重新規定地價，經核列歸戶冊之地價總額」乃以規定地價或重新規定地價為準。對於規定地價，平均地權條例第 15 條定有決定程序，依第 4 款規定，必須經過「公告及申報地價」程序。為實行申報地價，平均地權條例第 16 條配套規定：「舉辦規定地價或重新規定地價時，土地所有權人未於公告期間申報地價者，以公告地價 80% 為其申報地價。土地所有權人於公告期間申報地價者，其申報之地價超過公告地價 120% 時，以公告地價 120% 為其申報地價；申報之地價未滿公告地價 80% 時，得照價收買或以公告地價 80% 為其申報地價」由於政府無力照價收買，反而使得臺灣幾乎 99% 以上的所有權人都不申報地價，直接以公告地價的 8 折作為地價稅稅基，⁶¹申報地價形同虛設⁶²。

(二) 地價之調查估計

地價稅為財產稅，其特色在於課徵年度有 9 成以上無交易，按事物法則，其稅基注定以推估計算；且公告地價與市價之間不得有直接連結，否則會發生

⁵⁹ 司法院釋字第 597 號解釋。

⁶⁰ 黃茂榮，「論地價稅」，植根法學雜誌，第 16 卷第 10 期，頁 9，2000 年 10 月。

⁶¹ 景祥祐、沈鑰志，「地價稅稅基評價與稅收之關聯性」，財稅研究，第 30 卷第 4 期，頁 66，1998 年 7 月。

⁶² 之所以創設申報地價的制度，乃因孫中山先生有鑑於英國政府曾為實施規定地價而引發大量訴訟，最後不得不宣布放棄，於是，便決定實行地主自報地價，並且配套設計照價收買，以防低報者。詳請參閱徐貴雀，同註 2，頁 21。

促漲作用。⁶³所謂公告地價，即為此而設。⁶⁴按平均地權條例第 15 條規定，公告地價主要經過地方地政機關「查估」，及地價評議委員會「評議」後，即大致底定。針對查估，土地法施行法第 40 條規定：「地價調查估計及土地建築改良物估價之估價標的、估價方法、估價作業程序、估價報告書格式及委託估價等事項之規則，由中央地政機關定之」內政部據此授權，乃頒布地價調查估計規則。

釋字第 705 號解釋理由書第 3 段揭示：「惟...涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額，並非僅屬執行前揭所得稅法規定之細節性或技術性事項，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之」據此，前揭土地法施行法第 40 條是否符合授權明確性，至為關鍵。本條係 2011 年 12 月 11 日修正公布，其前身規定為：「地價調查估計規則及土地建築改良物估價規則，由中央地政機關定之」。兩相對照，可合理推論該次修法，即為強化授權明確性所為。

惟現行土地法施行法第 40 條是否符合授權明確性？有 2 點值得說明，其一，關於明確性原則，大法官在審查基準上有輕重之分，計可分為輕度、中度與重度。若按釋字第 367 號解釋理由書第 2 段所揭釋字第 345 及第 346 號解釋，吳庚(2004)亦歸納認為：「...就法律整體解釋，可推知其授權之意旨...屬於主管機關專業考量之事項」乃採用低度審查基準⁶⁵。有本於此，土地法施行法第 40 條尚且符合授權明確性。其二，相較於土地法施行法第 40 條授權中央地政機關，房屋稅條例第 11 條針對房屋標準價格，乃直接授權地方，由不動產評價委

⁶³ 黃茂榮，「系統化整合不同觀點及凝聚社會關注力是通盤解決地價稅問題爭議的藥方」，臺灣法學雜誌，第 312 期，頁 111-112，2017 年 1 月 28 日。

⁶⁴ 公告地價與公告土地現值在概念上，向來耐人摸索。其關鍵分水嶺在 1990 年修正平均地權條例施行細則第 64 條。在此之前，乃實施所謂「兩價合一」，亦即在舉辦規定地價或重新規定地價的當年，須以公告地價為公告土地現值。在此以後，至今，乃實施所謂「兩價分離」，亦即以公告土地現值作為評定公告地價的參考。但實際執行結果，縣市政府大多以避免大幅增加地價稅為考量，同時，因平均地權條例第 15 條規定縣市主管機關提交地價評議委員會評議公告地價前，必須提交分區調查最近 1 年土地買賣價格或收益價格的結果，並劃分地價區段，且估計區段地價，所以主管機關即併同當年公告土地現值作業辦理，且直接按公告土地現值的一定成數評定之，使得公告地價查估僅為形式化。同註 61；陳連芳，「每年調高地價增加地價稅收之可行性探討」，稅務旬刊，1875 期，頁 9-14，2003 年 10 月 31 日。

⁶⁵ 吳庚，同註 55，頁 171-173。

員會依該條第 1 項所列 3 款事項分別評定，並由直轄市、縣(市)政府公告之。立法者是否刻意做出區隔，凸顯土地稅與房屋稅在憲法上定位之不同，令人玩味。

二、地價稅與量能課稅原則

(一) 財產稅與量能課稅原則

1. 量能課稅原則—財產在傳統上，亦是經濟能力的指標

釋字第 597 號解釋理由書第 1 段有謂：「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指……各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則」明確揭示量能課稅原則。至於其憲法基礎，釋字第 565 號解釋理由書第 3 段揭示：「憲法第 7 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實質平等。依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐」乃是憲法第 7 條之平等權。

所謂量能課稅原則，乃稅法的根本原則，即依人民經濟能力之不同，使經濟能力較大者多繳稅；經濟能力較小者少繳稅，為分配正義之具體表現。至於經濟能力，乃蘊含於經濟事實中；稅法的規定，即致力於掌握蘊含人民經濟能力的經濟事實，就其所得、財產、使用及消費等經濟事件或狀態而為規定。⁶⁶財產在傳統上，亦是經濟能力的指標。

2. 財產稅存在的理由，因時代背景而有所不同

於中世紀時期，人們對於所得與財產 2 種概念係無明確區別的，故租稅結構便以課稅標的明確的財產稅為主。⁶⁷財產稅在中外皆是最早的租稅之一，歷史悠久甚過所得稅。⁶⁸隨著「所得是流量，財產是存量」的概念獲得釐清⁶⁹，過去建立在量能基礎上之財產稅，轉而被定位為對於所得剩餘累積課徵的稅捐⁷⁰。可見，在歷史的脈絡下，財產稅歷經數個世紀，其存在理由亦隨時代背

⁶⁶ 陳敏，「租稅課徵與經濟事實之掌握—經濟考察方法—」，政大法學評論，第 26 期，頁 2，1982 年 12 月。

⁶⁷ 曾巨威，房屋稅課徵合理化，台北市稅捐稽徵處 100 年度專案委託研究計畫，頁 14，2011 年 12 月 30 日。

⁶⁸ 黃耀輝，地價稅與土地增值稅之檢討，行政院財經改革委員會委辦，頁 19，2002 年 7 月。

⁶⁹ 曾巨威，同註 67。

⁷⁰ 徐偉初、歐俊男、謝文盛，同註 8，頁 284。

景、人們觀念、稅收變化⁷¹、整體稅制演進⁷²等複雜因素而發生變化。

按現階段見解，財產稅存在理由有 4 者：其一，財富稅有助於糾正某些在管理所得稅時的特定(不可避免的)問題；其二，在其他情形(包括所得)不變下，個人財富愈多，則支付能力就愈大；其三，財富稅降低財富的集中程度，而這符合社會與政治上的希望；其四，財富稅是財富所有者為其從政府獲得利益所支付的代價。⁷³以上每個論點，都各自伴隨著反對意見⁷⁴；第二點和第三點，更是打破量能原則與量益原則水火不容的刻板印象，合力保住財產稅。

財產稅因稅基具有非流動性和地域性等特點，故多屬於地方稅；且多數不動產具有可見性高、不易避稅，及易於掌握的特性(底冊稅)，故通常能為地方政府帶來穩定且相當比重的稅收。⁷⁵儘管財產稅至今呈現許多問題，尤以重複課稅，及估價制度所引發的租稅不公，甚難克服，但其為地方政府財政所重度依賴，廢除幾無可能，僅能力求其合理化⁷⁶。

(二) 學說與最高行政法院見解

1. 學說

關於財產稅，不同學門有截然不同的論述。茲分財政學門與法律學門歸納如下：

(1) 財政學門

財政學門對於財產稅的課徵原則，乃是並列量能原則與受益原則，且有偏向受益原則的趨勢。⁷⁷至於其課徵依據，則未明白指出究為孳息，抑或

⁷¹ 黃耀輝，同註 68，頁 12。

⁷² 關於這個因素，黃茂榮大法官以利息、租金及股利 3 項資本所得進行比較說明，最為淺顯易懂。其中，利息所得不但不課財產稅，按現行所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目，尚有儲蓄投資特別扣除額；股利所得，按所得稅法第 66 之 1 條以下，得列入股東可扣抵稅額帳戶，亦即所謂兩稅合一。相形之下，益凸顯財產稅的課徵，有其正當性問題。同註 63，頁 112-113。

⁷³ Harvey S. Rosen, Ted Gayer 著，李秉正譯，財政學，雙葉書廊，頁 506-508，2009 年 1 月，3 版。

⁷⁴ Harvey S. Rosen, Ted Gayer 著，同註 73。

⁷⁵ 曾巨威，同註 67，頁 15-16。

⁷⁶ 黃茂榮，「不動產稅及其對不動產產業的經濟引導」，植根雜誌，第 24 卷第 12 期，頁 459-460，2008 年 12 月。

⁷⁷ 徐偉初、歐俊男、謝文盛，同註 8，頁 435-436。

是其本體。相較之下，在財產稅的轉嫁與歸宿上，有非常詳盡論述，計有：「傳統觀點」、「新觀點」與「使用者付費觀點」。首先，所謂使用者付費觀點，乃主張財產稅係居民依其消費公共財所獲邊際利益而支付的費用。每人均按其所享受公共財的邊際利益負擔財產稅，分擔地方公共財成本，在此觀點下，即無財產稅歸宿的問題⁷⁸。其次，所謂傳統觀點，乃是將財產稅視為一種貨物稅，其認為租稅歸宿取決於供需曲線之斜率，與對一般貨物課稅，其稅負轉嫁決定於買賣雙方供需彈性之論點相同。⁷⁹最後，所謂新觀點，乃認為財產稅是一種資本稅(或利潤稅)，稅負由財產所有者承擔⁸⁰。

(2)法律學門

法律學門首推黃茂榮大法官對於財產稅課稅理由歸納得最為完整，計有：不勞而獲說、基礎可靠說、特別負稅能力說及對價說⁸¹。黃大法官傾向於支持經外部成本內部化理論補強後的對價說。⁸²但須指出，目前尚未演進到黃大法官所預測的未來趨勢；現階段關於財產稅課徵的正當性基礎，主要仍建立在量益原則及補充性原則上⁸³。亦有學者歸納為 3 種學說，包括：基礎說(量能課稅原則)、對價說(量益原則(受益負擔))及平均社會財富說(社會國原則)。⁸⁴儘管學說分陳，但大多肯定財產稅的稅捐客體必須限定在孳息(或謂應有收益)上⁸⁵。

⁷⁸ 徐偉初、歐俊男、謝文盛，同註 8，頁 437、441。

⁷⁹ 曾巨威，同註 67，頁 18。

⁸⁰ 曾巨威，同註 67，頁 18。

⁸¹ 黃茂榮，同註 76，頁 451-458。

⁸² 黃茂榮等三人主編，同註 16，頁 29-30；黃茂榮，同註 76，頁 457-458。

⁸³ 黃士洲，房屋稅的正當性基礎與稅基衡量基準，稅務旬刊，第 2339 期，頁 8-9，2016 年 9 月 20 日。

⁸⁴ 陳清秀，豪宅稅之合法性探討－臺北高等行政法院 102 年度訴字第 417 號判決評析，月旦裁判時報，第 26 期，2014 年 4 月，頁 11-12。

⁸⁵ 張永明，「房屋稅」，稅法各論，頁 388-389，新學林，2015 年 3 月；范文清，「土地稅」，稅法各論，頁 339-340，新學林，2015 年 3 月。

2. 最高行政法院見解

關於財產稅課稅理由，最高行政法院在 7 個有關房屋稅的裁判中⁸⁶有所申論，其中，以最高行政法院 100 年度判字第 949 號判決申論最具代表性⁸⁷，對於房屋稅，乃至於財產稅之課稅理由，及其相關財稅理論的說明，堪稱鉅細靡遺。

(三)小結

1. 歸納

歸納上述學說與最高行政法院裁判，不分地價稅與房屋稅，同置於財產

⁸⁶ 本文分別以「財產稅&財稅理論」；「財產稅&外部成本內部化」為關鍵字在司法院法學資料庫檢索系統中搜尋最高行政法院裁判，結果計 7 個裁判。其中，判決有 5 則：最高行政法院 100 年判字第 832 號、100 年判字第 833 號、100 年判字第 948 號、100 年判字第 949 號及 101 年判字第 539 號判決。裁定有 2 則：100 年裁字第 2756 號及 100 年裁字第 2757 號裁定。

⁸⁷ 本文節錄如下：「……(二)上開法律爭點所涉及稅捐法制之背景說明：1.按房屋稅為財產稅之一種，而財產稅是以財產為其稅捐客體，即以稅捐主對財產之所有或持有，來表徵其在『量能課稅原則』下之稅負能力。2.但為何財產之擁有(包括所有或持有)足以表彰稅負能力，則在財稅理論上有所變遷，值得特別說明如下：(1)傳統之觀點認為，財產稅表面上看來是對財產課徵，但論之實質，應係對財產所生之孳息課徵。只不過逐一調查每一財產所生之實然孳息數額，稽徵成本過高，因此才以預估之應然孳息數額為其課徵對象。且在實際作業上，採取下列方法形成稅額。先在概念上，將財產之各期應然孳息數額(即未來之現金流量)折現匯總，以形成財產價格，做為財產稅之稅基。而且折現加總過程中，因為缺乏從市場而來之交易訊息(財產稅為週期稅，但單一財產在一個稅捐週期內未必都曾出售)，故每以主管機關之評量取代市價(例如現行財產稅制中之『土地公告地價』及『房屋評定現值』)。而稅率之部分，則按足以表徵財產孳息多寡之使用類別差異性，而異其稅率(例如地價稅之稅率是按『一般用地』、『工業用地』、『農業用地』或『住宅用地』而為分類，房屋稅則分為『自住之住家用房屋』、『非自住之住家用房屋』與『非住家用且供營業用之房屋』、『非住家用且非供營業用之房屋』4 大類)。再透過上述稅基乘稅率之計算公式，使稅額不致超過財產客觀上可取得之孳息數額(但不考量實際取得數額之多寡，因為財產稅本身也有督促財產有效利用，避免閒置之功能存在)。(2)至於『為何同一筆孳息被課財產稅外，也同時要再被課徵所得稅，是否會造成重複課徵』之疑慮，傳統觀點是從『勞力所得』與『資本利得』間之差異性來加以化解，主張資本利得有『不勞而獲』之色彩，應該有較高之稅負能力。(3)可是傳統理論上述觀點隨著時空環境之推移受到越來越多之質疑(因為資本本身也要從勞力換得)，因此很多國家每從『避免重複課稅』之觀點，逐步廢除相關之財產稅制。不過其中不動產財產稅制卻仍被保留下來，而保留之理由，依晚近財稅理論之觀點，主要是認為：不動產之使用本身每帶有負外部性，往往對四周環境形成衝擊，為求『外部成本內部化』，而對之課徵財產稅。3.然而上開新、舊財稅理論對課徵不動產財產稅之理由雖有不同，但都同意財產稅之課徵必須該財產客觀上具備『使用可能性』，才能成為適格之財產稅稅捐客體。因為如果一筆財產對所有人或持有人而言，客觀上沒有加以使用之客觀可能性時，不僅該財產對其沒有任何經濟上之意義或效用，也難以想像該財產會有因使用而生之負外部性存在，又如何能令之負擔稅捐。」

稅界面進行論述，可得到下列 4 點結論：

(1)關於財產稅的稅捐客體

除最高行政法院明確表達是孳息外，財政學界並未指明，法律學界雖然有部分學者保持觀望，但大多傾向於是孳息。但如此定性，恐與房屋稅條例修法意旨稍有不合。蓋房屋稅條例於 1967 年 4 月 11 日修正通過，在此之前，房捐條例原將房屋分為「住家用」與「營業用」2 種，每種又再區分為「自用」與「出租」2 類。其課稅標準，自用者是按房屋現值計，出租者是依年租金計⁸⁸，頗為複雜。為期房屋稅負擔公允，性質明確，於 1967 年制定房屋稅條例時，便同時廢止房屋租金標準課徵辦法，一律按照房屋價值計徵⁸⁹。按此修法沿革，似乎不宜將房屋稅的稅捐客體解為孳息。

(2)關於財產稅課徵原則

最高行政法院在明確指出量能課稅原則之餘，也承認所謂「外部成本內部化」概念，此對照財政學界與法律學界所提出的理論，乃屬量益原則(或者對價說)所揭示之基本理念。可見，在稅捐課徵原則上，目前處於量能原則與量益原則共構狀態。

(3)關於財產稅課徵正當性

最高行政法院同時揭示所謂「量能課稅原則」，及「外部成本內部化」的新興概念，財政學界傾向於課徵財產稅具有補足逃漏所得稅的功能，法律學界則有從課徵原則論述房屋稅課徵的正當性，亦有接納財政學界看法，直接指出「財產稅作為所得稅與消費稅之補充稅捐」者⁹⁰。

(4)關於使用可能性

相較於學界，最高行政法院額外強調，財產稅之課徵必須該財產客觀上具備「使用可能性」，方得適格作為財產稅的課徵對象。

2. 分析：土地稅制不等於財產稅制？

⁸⁸ 房捐條例(1955 年 12 月 31 日公布)第 5 條。

⁸⁹ 黃呈錐、莊東，從租稅沿革談妥適課徵房屋稅之芻議—兼談各國課徵制度，財稅研究，第 32 卷第 2 期，頁 198，2000 年 3 月。

⁹⁰ 黃茂榮等三人主編，同註 16，頁 389

綜觀本文前述分析，地價稅相對於房屋稅，至少有 4 項顯著差異：其一，釋字第 625 號解釋明顯在地價稅的憲法基礎，以及課徵目的上有不同論述。其二，地價稅課稅權在中央與地方間的歸屬，縱然在租稅立法權的部分，地價稅與房屋稅相同，幾乎都掌握在中央手上，但在租稅行政權部分卻有不少差別，包括：稅基計算標準，房屋稅條例第 11 條直接授權地方，平均地權條例和土地法施行法仍只授權中央地政機關；房屋稅條例第 24 條規定：「房屋稅徵收細則，由各直轄市及縣(市)政府依本條例分別擬訂，報財政部備案」此於土地稅法和平均地權條例中，並不存在，顯示其更為中央集權。其三，其主管機關亦有所不同，房屋稅為財政部主管，地價稅涉及平均地權條例部分，為內政部主管。其四，在現行稅法中，基於房地分離，不但房屋稅與土地稅在法源上自成體系，而且房屋與所得稅法仍保有連結，反觀土地在獨立課徵土地增值稅後，與所得稅法幾乎沒有連結⁹¹。若謂房屋稅為典型的財產稅，則無怪乎地政學派宣稱：土地稅制不等於財產稅制⁹²。前揭學說與最高行政法院裁判不分地價稅與房屋稅，綜合論述財產稅的課稅理由，恐與憲法第 143 條第 1 項後段、釋字第 625 號，及現行土地稅制有所扞格，不無商確餘地。

三、地價稅與比例原則

按憲法民生福利國原則，地價稅乃為實現經濟目的而課徵。其所加諸的特別負擔，在本質上即為差別待遇。⁹³惟仍須遵守比例原則，否則即違反平等原則。⁹⁴地價稅經憲法第 143 條第 1 項後段特別規定，其所引發的平等問題應反映在持有不同資產，但經濟能力被評價為相同的人之間，也就是當持有土地的人與握有其他資產的人在經濟能力被評價為相同時，前者將因所持有的是土地，而

⁹¹ 1973 年修訂所得稅法時，為抑制營利事業對土地之投機買賣，乃規定營利事業移轉土地時所發生之增益，除課徵土地增值稅外，尚應併計所得課徵營利事業所得稅。嗣因個人買賣土地之增益仍免徵綜合所得稅，二者有差別待遇，非但欠公，易生流弊，且對建築發展不利。俟於 1985 年底又修正所得稅法，規定二者皆免徵所得稅。所得稅法第 4 條第 16 款規定，個人及營利事業出售土地，免納所得稅(另請參閱王建煊，租稅法，頁 349，文笙，2001 年)。但如今，隨因房地合一稅在 2016 年 1 月 1 日上路，似乎又建立連結。

⁹² 花敬群，同註 4，頁 63-65。

⁹³ 陳敏，同註 17，頁 55。

⁹⁴ 陳敏，同註 17，頁 42。

須繳納不同稅負。

有鑑於比例原則在此不易操作，國內學者主張引進德國所謂半數原則 (Halbteilungsgrundsatz)，亦即就所得收益之稅捐課徵「國家之手至多與私人各取一半」。⁹⁵觀乎其推論基礎，乃德國基本法第 14 條第 2 項，其規定為：「財產權負有義務。財產權之行使應同時有益於公共福利」⁹⁶。本項規定，原為威瑪憲法第 153 條第 3 項⁹⁷。就此，我國憲法第 143 條第 1 項中段規定：「人民依法取得之土地所有權，應受法律之保障與限制」似有異曲同工之處。從比較法上，非不得繼受之。但有鑑於半數原則在德國推論基礎是建立在基本法第 14 條第 2 項條文中所稱「同時」，其本身仍有不少難題與爭議需要克服。⁹⁸當中所隱含深及自由法治國與社會法治國的價值衝突，恐怕非量化得以解決。在考慮引進時，務必審慎評估。

觀乎釋字第 286 號解釋揭示：「...其間縱有因改良土地而增加之價值，亦因認定及計算不易，難以將之與自然漲價部分明確劃分，且土地增值稅並未就漲價部分全額徵收，已足以兼顧其利益，與憲法第 15 條及第 143 條第 3 項規定之意旨尚無抵觸」對於土地增值稅就人民因漲價而收益的部分，似乎只要不發生全額徵收，或者學者所稱扼殺性租稅(Erdrosselungsteuer)⁹⁹，大法官即不予宣告違憲，恐怕遠遠超過所謂的半數原則。

陸、結論

綜觀本文所論，當嘗試將立足點移到基本國策章，換個角度看憲法；以地價稅所在的憲法第 143 條第 1 項為本位，連結政府體制與人權保障區塊的規定時，可明顯感受其對於政府體制當中關於課稅權的安排(尤其中央與地方間課稅權)，及為保障基本人權所形成憲法(課稅)界限，都構成強大拉力。使其相對於

⁹⁵ 黃源浩，「地價稅的憲法基礎與界限」，臺灣法學雜誌，第 312 期，頁 42-43，2017 年 1 月 28 日；陳清秀，「地價稅之課稅法理」，臺灣法學雜誌，第 311 期，頁 24-25，2017 年 1 月 14 日。

⁹⁶ <http://www.judicial.gov.tw/db/db04/GE-Base-200111.asp>。

⁹⁷ 胡春雷，同註 13，頁 77-78。

⁹⁸ 黃源浩，同註 14，頁 162-164。

⁹⁹ 陳敏，同註 17，頁 48。

其他稅捐，包括與其同樣具有財產稅和地方稅特質的房屋稅，都顯得特別。惟此特別，乃是制憲者明定於憲法，要求將土地從各種資產中抽離出來，使其有別於其他資產，並且明文以稅捐為手段，希望打造制憲者理想中處於平均地權，實現民生主義的國度。然而此理想終究必須置於整部憲法當中磨合。自由法治國的收入，自然無法應付民生福利國，甚至社會法治國的支出，必須相互妥協折衝。

本文透過部門憲法的解釋路徑，希望將憲法當中與地價稅有關的基本規定儘量整合起來，藉以作為部門法詮釋循環的基礎。在論述中發現，我國地價稅在憲法層次面臨幾項問題值得關注，茲分基本國策、政府體制和基本權保障(課徵界限)³ 區塊，擇要歸納如下：

一、基本國策區塊

- (一) 憲法第 143 條形同宣示所謂「房地分離」立法方向，甚至「地重房輕」的政策方向，亦呼之欲出。固然有估價困難及較適合於發展中國家的問題，必須在憲法與時俱進的目標下進行調整，但在修憲調整，或大法官變更有權解釋前，其他憲法機關仍有遵守義務。
- (二) 徵諸釋字第 625 號解釋，憲法第 143 條第 1 項應定性為憲法委託，不得解為方針條款。除確定須有地價稅這項稅目外，其具體內容須以實現平均地權、地盡其利為目標。此與釋字第 369 號解釋所論述的房屋稅，在憲法基礎，及課徵目的上顯有不同。國內學說與最高法院不察此分殊，反而將房屋稅與地價稅冶於一爐，並以新興的所謂「外部成本內部化」或「經濟稅捐」的見解作為不動產財產稅課稅正當基礎，恐與憲法和大法官解釋意旨相左。

二、政府體制區塊

- (一) 關於地價稅課稅權的安排，可能因地價稅有其經濟目的，具有全國一致性，而且單一國制色彩濃厚，故財政收支劃分法、地方稅法通則、土地法施行法，及平均地權條例，共同呈現的是租稅立法權幾乎完全歸屬中央，租稅行政權中央與地方交錯糾結。在運作上，恐與釋字第 613 號、第 498 等號

解釋所揭示的權責制衡不符。具體問題近來在地價評議委員會調高公告地價的議題上，充分顯露。

- (二) 土地稅法第 6 條授權行政院頒布土地稅減免規則，是否潛在「中央請客，地方買單」問題，值得檢討。

三、基本權保障(課徵界限)區塊

- (一) 地價稅稅基的計算標準，按釋字第 705 號解釋，亦須受租稅法定原則支配。現行地價調查估計規則，乃土地法施行法第 40 條所授權頒布者，按釋字第 367 號解釋所採低度審查基準，本文傾向於認為其符合授權明確性。
- (二) 財產稅脫胎於量能課稅原則，其存在理由因時代背景而異。如今，時值其轉型期，儘管目前在財政學門與法律學門間有各種學說，最高行政法院甚至亦有 7 號裁判明確引用財政學門理論，惟若非憲法第 143 條第 1 項後段有所修正，抑或釋字第 625 號解釋發生變更，恐怕都無法直接派上用場，畢竟地價稅在憲法第 143 條與大法官解釋的定調下，可謂有特別目的的財產稅，並非如房屋稅般的財產稅。
- (三) 比例原則在稅捐上仍有其適用，惟其操作相對不易，在地價稅亦不例外。有鑒於此，國內學者紛紛主張引進德國所謂半數原則。惟此原則在德國有基本法第 14 條第 2 項作為支撐，我國是否適用仍有爭議；且以釋字第 286 號解釋為例，在我國是否也能如此量化比例原則，值得審慎評估。