

稅捐作為不動產政策工具的立法 建議——評最高行政法院 107 年度 判字第 109 號判決

陳玠宇

摘 要

立法院財政委員會於 2021 年 3 月 29 日審查通過財政部擬具之所得稅法部分條文修正草案，即俗稱的房地合一 2.0 修正案，希望藉由提高不動產交易所得稅的方式，防杜房市短期炒作，維護居住正義。但仍有部分委員及利益團體主張政府應課徵「囤房稅」，認為現行房屋稅條例下，不動產的持有成本過低，囤房稅對持有多戶不動產者課徵較高的房屋稅，提高其持有成本，促使所有權人將房屋釋出，藉此降低房價及租金。囤房稅雖未明文於我國法律中，若將囤房稅定義為「以所有權人持有戶數作為房屋稅差別待遇基準」的稅捐，則現行《房屋稅條例》已有地方政府得針對持有多戶房屋者課徵較高稅率的設計，最高行政法院 107 年度判字第 109 號判決深入釐清現行《房屋稅條例》下囤房稅的政策目的，重構財產稅課徵的理論基礎，並肯認囤房稅屬立法形成空間。本文將以該判決作為討論的基礎，從財產稅課徵的理論基礎出發，嘗試釐清現行《房屋稅條例》下囤房稅的立法目的，並在文末提出筆者個人淺見，說明何以和更重且目的不明的囤房稅相比，檢討所得稅法條文，提升不動產交易所得稅，或是對未加以利用房屋者課徵「空屋稅」，才是真正能落實居住正義又兼顧稅捐正義的做法。

關鍵字：囤房稅、空屋稅、社會目的稅、租稅特別負擔、社會國原則、房地合一稅、居住正義

壹、前言

近年來，居高不下的房價一直是我國社會所關注的議題，爲了健全房市發展、落實居住正義的目標，許多人認爲政府應扮演更爲積極的角色，稅捐即爲介入不動產市場的手段之一。不論中央或是地方均有民意代表提案政府應課徵囤房稅或空屋稅，雖然上述提案皆胎死腹中，但均獲得輿論支持，顯示社會大眾普遍認同中央或地方政府應透過課徵稅捐特別負擔的方式來平衡不動產市場。但面對房價或是租金過高的問題，國家透過稅捐的方式介入是否妥當，則有討論的空間，尤其課徵財產稅的理論基礎爲何，在學理上仍未有定論；又囤房稅未明文於我國法律中，其概念有賴學說和實務判決加以補充，最高行政法院 107 年度判字第 109 號判決首次正視囤房稅的議題，討論以所有權人持有房屋戶數訂定房屋稅差別稅率的政策目的，並嘗試重構財產稅課徵的理論基礎。雖然本判決所處理關於建設公司囤房的爭議，在 2017 年臺北市議會修法後已不復存在，但所涉及的法律問題仍值得研究，本號判決在研究以稅捐作爲不動產政策工具時具有指標性意義。本文將嘗試釐清現行法律下囤房稅的概念，思考財產稅的意義，並回應本號判決，在兼顧租稅正義和居住正義下，提出筆者對於稅捐作爲不動產政策工具的想法。

貳、本案的事實、爭點及判決理由

最高行政法院 107 年度判字第 109 號判決除了涉及囤房稅的議題外，其爭點尚包括房屋稅的稅基量化等問題，本文礙於研究方向，僅針對囤房稅的部分討論，並簡化事實和爭點如下：

一、本案事實、兩造主張及爭點

(一) 本案事實概述

某建設公司於 2014 年建設完成後，向臺北市稅捐稽徵處申報設立共 9 間房屋之稅籍，並登記用途爲集合住宅，隔年房屋稅開徵，臺北市稅捐稽徵處依據當時《臺北市房屋稅徵收自治條例》第 4 條第 1 項第 1 款之規定，對系爭 9 間房屋按非自住之其他住家用稅率 3.6% 課徵房屋稅，某公司不服，申請復查未果，提起訴願亦遭駁回，便提起行政訴訟。

(二) 兩造主張

某建設公司主張所持有之待售房屋屬商品存貨之性質，並非囤房，不應課徵囤房稅，且法人持有者，不會有自住之概念，縱認屬囤房之性質亦應有合理認定標準，不宜僅以持有戶數多寡作爲適用差別稅率之唯一依據。又過去財政部函釋曾指出房屋稅條例第 5 條第 1 項第 1 款所規定之差別費率屬例示而非列舉規定，非謂以所有人持有房屋戶數爲認定囤房之唯一依據；臺北市稅捐稽徵處則主張，房屋稅條

例第 5 條第 1 項各款及財政部依房屋稅條例第 5 條之授權訂定房屋屬公益出租人出租使用之規定，已使法人持有之房屋在符合一定要件下，享有住家用房屋之優惠稅率，且臺北市房價為全國之冠，針對持有多戶非自住房屋者，提高其房屋稅稅負，係為實現憲法之實質平等，以符合量能課稅原則。

（三）本案爭點

地方自治團體在房屋稅條例的授權下，對法人所持有之房屋以多戶非自住之稅率課徵房屋稅是否符合量能原則？以持有戶數作為房屋稅差別稅率之唯一標準是否屬地方自治團體的立法形成權？又對房屋起造人是否亦應以相同之標準課徵房屋稅？

二、判決要旨

（一）財產稅具有財政收入以外的政策目的

本判決首先表示房屋稅具有財產稅的屬性，財產稅以財產作為稅捐客體，而財產收益已課徵所得稅，且課徵財產稅之財產未必有供實際使用而產生收益，故從量能課稅的角度出發，財產稅的規範正當性即須另外說明，判決指出財產稅並非單純以獲取財政收入為其單一目標之純粹稅捐法，而兼有社會稅法或經濟稅法之規範屬性，因此不動產財產稅法之法律解釋，並非只單純追求量能課稅目標之達成，更兼有「透過財產稅之課徵，使不動產使用更

具效率性」及「避免財富高度集中於不動產上，形成貧富不均現象」等經濟發展與社會正義目標之追求。

（二）囤房的認定屬立法形成空間

本判決認為，依據財產稅的課徵基礎，現行房屋稅條例第 5 條第 1 項第 1 款所定房屋稅最高稅率 3.6% 部分，已計算房屋潛在收益率，並無過高；而依據現行房屋稅條例第 5 條第 1 項第 1 款規定，持有多戶且非自住房屋者應適用 3.6% 之房屋稅，徵、納雙方皆認為屬囤房稅。不過囤房法律概念應如何界定而適用於個案當中，立法者應享有一定程度之政策形成空間，因為形成囤房現象之實證成因是「國內資金寬鬆卻無等量之投資管道，形成銀行放款利率低下，且苦無放貸機會之結果。多餘之資金都流向房地產等不動產，形成房地產不斷上漲，有暴利可圖之現象。而且因為放款利率低下，囤房者所面臨之房屋持有成本也變低，因此可以長期等待，造成房價高漲，又空屋閒置之後果，使國家整體資源無法作最具效率之使用」。

立法者認為打破此等不合理現象之財產稅手段，即是藉由提高房屋稅的方式提高房屋持有成本，而建設公司因為充分掌握不動產之市場資訊，反而更易形成囤房之理性決策，當然也會因為市場條件改變，而理性地放棄囤房。如何透過實證法之具體規定，更有效率地促其儘速出售新屋予消費者，此屬立法領域，地方自治團

體在房屋稅條例的規定範圍內，享有規範決策形成權；又現行第 5 條第 1 項第 1 款所定房屋稅稅率最高 3.6% 的部分，係以「住宅市價有年利率百分之六之稅前收益，再扣除該稅前收益百分之四十之最高所得稅率」為基礎而算得之房屋潛在收益率，並無過高。

(三) 結論

本判決認為財產稅非以財政收入為單一目標，兼具社會稅法或經濟稅法的規範屬性，立法者並非全面性的對財產課稅，而僅針對不動產，其政策目的在於促進不動產使用，並避免財富高度集中在不動產上，形成貧富差距。本案中徵、納雙方對於臺北市政府對非自住住宅依照戶數所課徵最高 3.6% 的部分屬囤房稅並無異議，但何種行為為囤房屬立法形成自由，臺北市政府在房屋稅條例的範圍內所訂定的標準屬地方自治團體的立法形成權。最後，建商充分掌握不動產市場資訊，對於建商課徵囤房稅能使其理性放棄囤房，促使其更有效率地出售新成屋予真正的消費者。

參、囤房稅的概念釐清

一、現行囤房稅的性質

(一) 囤房稅的法律依據

囤房稅並未明定於我國法律中，但各政府部門對於囤房稅的議題皆曾表示意見，除了上述判決外，曾有立法委員提出關於囤房稅或空屋稅的法案¹，立法院法制局亦針對此議題做出相關研究²；許多民眾也在國發會公共政策網路參與平台上連署，要求第 3 戶房產強制課徵囤房稅，對此財政部則認為現行法制下已有囤房稅的設計，各地方政府得在房屋稅條例所規定的範圍內自由調整稅率，房屋稅應屬地方自治事項，由中央統一訂定囤房稅反而衍生更多稽徵問題³，以下將釐清現行房屋稅條例下關於囤房稅的規定。

1. 房屋稅條例

房屋稅條例第 5 條第 1 款即規定：「住家用房屋：供自住或公益出租人出租使用者，為其房屋現值百分之一點二；其他供住家用者，最低不得少於其房屋現值百分之一點五，最高不得超過百分之三點六。」

《註 1》立法院第 9 屆第 8 會期第 2 次會議議案關係文書，院總第 39 號委員提案第 23475 號，https://lis.ly.gov.tw/lygazettec/mtdoc?PD090802:LCEWA01_090802_00008，最後瀏覽日期：2021 年 4 月 29 日。

《註 2》立法院法制局，<https://www.ly.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=6590&pid=187287>；<https://www.ly.gov.tw/Pages/Detail.aspx?nodeid=6590&pid=185607>，最後瀏覽日期：2021 年 1 月 29 日。

《註 3》《工商時報》，〈第三戶房產課囤房稅 財部「不參採」〉，<https://ctee.com.tw/news/policy/357881.html>，最後瀏覽日期：2021 年 1 月 29 日。

各地方政府得視所有權人持有房屋戶數訂定差別稅率。」同條第 2 款則規定：「非住家用房屋：供營業、私人醫院、診所或自由職業事務所使用者，最低不得少於其房屋現值百分之三，最高不得超過百分之五；供人民團體等非營業使用者，最低不得少於其房屋現值百分之一點五，最高不得超過百分之二點五。」詳見本頁表 1。又按照財政部所頒布之《住家用房屋供自住及公益出租人出租使用認定標準》第 2 條規定：「個人所有之住家用房屋符合下列情形者，屬供自住使用：一、房屋無出租使用。二、供本人、配偶或直系親屬實際居住使用。三、本人、配偶及未成年子女全國合計三戶以內。」

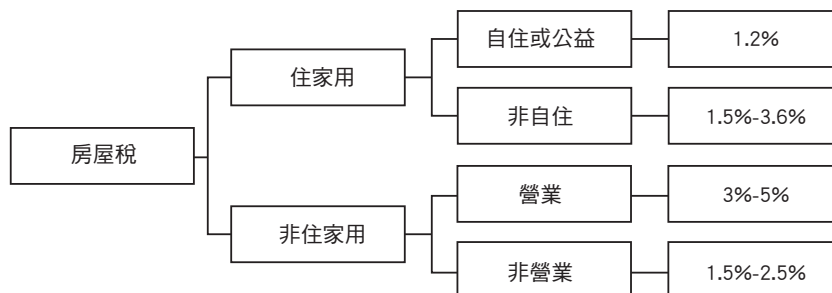
換言之，房屋稅條例係依房屋之用途而訂有不同之稅率，將房屋區分為住家用及非住家用，且住家用又再區分為自住以及非自住，並授權地方政府得以持有戶數作為訂定房屋差別稅率的基準，參照前開

財政部頒布之認定標準，供自住之房屋最多以 3 戶為限，超過 3 戶者，各地方得訂定 1.5% 到 3.6% 區間之稅率，此種以戶數作為加重房屋稅稅率之稅捐，也就是一般俗稱的囤房稅。

2. 以臺北市房屋徵收自治條例為例

以臺北市為例，臺北市房屋徵收自治條例第 4 條第 1 款針對住家用房屋稅即規定，供自住或公益出租使用者稅率為 1.2%；持有其他非自住房屋 2 戶以下者，每戶稅率 2.4%；持有 3 戶以上者，每戶稅率 3.6%。在住家用的房屋下，臺北市政府依房屋稅條例的授權，以持有戶數作為差別稅率的基準，持有戶數越多，應繳納的房屋稅也就越高，最高至 3.6%；臺北市政府亦認為差別稅率是基於量能課稅原則，而採自住輕稅、多屋重稅的課徵方式屬囤房稅，也認為囤房稅有利於房市健全並實現居住正義⁴。過去臺北市對任何人皆依照持有戶數分級課稅，但議會於 2017 年

表 1 現行房屋稅條例中差別稅率的規定



資料來源：作者自製。

《註 4》臺北市政府財政局，https://dof.gov.taipei/News_Content.aspx?n=133E08708C6AB0EA&s=A38E6543BDC6CCFE，最後瀏覽日期：2021 年 1 月 29 日。

修正臺北市房屋稅徵收自治條例第 4 條規定，認為針對建商起造人生產之新屋為待售商品，不應比照自然人持有 3 戶以上之 3.6% 囤房稅率，增列「起造人持有之住家用房屋，按其現值百分之一點五課徵」之規定⁵。

(二) 囤房稅作為財產稅

囤房稅本質上為房屋稅的加重，而房屋稅則為財產稅，財產稅是以財產作為稅捐客體，認為持有財產表彰了納稅義務人的負擔能力；但財產的收益為持有人的所得，對其課徵所得稅後再課徵財產稅，則有重複課稅的疑慮，因此課徵財產稅須有額外的理由。

1. 財產稅的理論基礎

按學理上一般見解，納稅義務人的負擔能力係依所得、財產和交易等三面向作為衡量基準。而房屋稅作為財產稅，係對於持有房屋所課徵的財產稅，財產為過去所得的累積，過去的所得已課徵所得稅，若再對財產課徵財產稅，則構成重複課稅，故課徵財產稅須有正當化的基礎。對此，學理上對於課徵房屋稅有不同的理論⁶，首先是收益能力說：此說認為財產為納稅義務人給付能力的表現，對財產的

應有孳息及其尚未實現的財產增值進行課稅；其次是受益負擔說：此說主張不動產之價值係基於所在地之地方政府提供公共建設及服務而產生，本於受益負擔原則，對不動產課徵財產稅，亦可將持有不動產的外部成本內部化，衡平私人經濟活動所引起的外部效果；最後則是社會政策功能說：此說認為基於社會國原則，應透過財產稅的課徵，避免財富集中，達到財富重分配的效果。

上述各說在學理上皆有受到質疑的地方，過去收益能力說獲得較多支持，但晚近則出現不少批評，有論者認為此說假定擁有財產者即具有負擔能力，不考慮納稅義務人是否擁有個人得自由支配的收益，也不考慮納稅義務人的家庭關係⁷，且應有收益僅為稽徵機關的假設與猜想，現實上未必存在，與量能原則有所不符，若對於無收益能力之財產課徵財產稅，則有強烈本體稅性質，將構成逐步徵收⁸；至於受益負擔說則違背了量能原則，因稅捐的本質為無對待給付，以量益原則作為課徵的理論基礎將成為稅法中的例外類型；若採社會政策功能說，則財產稅不屬於財政目的的稅法規範，屬於社會目的之稅法規範，目前作為財政收入為主要目的的課徵

《註 5》臺北市議會議事資訊系統，http://tccmis.tcc.gov.tw/OM/OM_SearchDetail.asp?sys_no=31314，最後瀏覽日期：2021 年 1 月 28 日。

《註 6》陳清秀，〈房屋稅法制之檢討與展望（上）〉，《稅務旬刊》，第 2350 期，2017 年 1 月，頁 9-11。

《註 7》范文清，〈土地稅〉，《稅法各論》，新學林，2019 年，頁 353-354。

《註 8》柯格鐘，〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，第 14 期，2017 年 12 月，頁 81-84。

方式仍須加以檢討⁹。

2. 財產稅為具有重分配功能的社會目的稅

收益能力說的缺點，除了不動產的應有孳息難以推估外，預先對應有孳息課徵財產稅，實際獲得孳息時再課徵所得稅，也構成同一筆孳息重複課稅的問題；受益負擔說除了破壞量能原則外，地方政府對於不動產的具體對價為何難以說明，且採此說財產稅應為受益費或規費，因此，筆者認為財產稅的課徵基礎應以社會政策功能說較為可採，而其政策目的在於社會國原則下的財富重分配。傳統上稅捐可分為財政目的稅法規範、社會目的稅法規範及簡化目的稅法規範三類¹⁰，或有論者認為，不動產稅係以財政收入為其主要目的，其政策功能僅為次要目的，然筆者認為，不動產稅作為地方財政收入的重要來源，並不影響其社會目的稅的性質，首先，所有稅捐皆以公法人團體對人民課徵金錢給付義務的外觀呈現，其收入究竟為主要或次要目的難以清楚界定；其次，財產稅的目的在於財富重分配，藉由對立法者所設定在社會上擁有較多財富之人——持有不動產者課稅，並用於一般公共支出的方式來達成其政策目標，從特定人身上

獲得收入，即為實踐政策目的的手段，尚難以此外觀而否定其作為社會目的稅的本質。

最後，社會目的稅有許多態樣，包括為達成特定政策目的的租稅優惠及租稅特別負擔，或是具有重分配功能的稅捐，若社會目的稅以稅捐作為經濟上的誘因，試圖「管制」或「誘導」納稅義務人為特定行為或不行為，則此種租稅特別負擔的收入不應作為國家重要的財政收入來源。如以菸稅作為長期照護服務的費用，究竟是希望透過稅捐達成菸品消費減量的目的，亦或是藉由課徵菸稅確保長照財源，立法者將陷入論理上的矛盾；但具有重分配功能的社會目的稅則有所不同，若目的在於財富重分配，則立法者並不期待持有財產者拋售財產，僅是對持有高價財產者課稅，並用於一般公共支出，藉此逐漸達成財富重分配的效果。或有論者認為，不動產稅具有抑制不動產投機炒作、促使不動產利用的目的，具管制誘導功能¹¹，然筆者認為，不問其是否為時間內買進賣出的炒作，亦不問其是否加以使用，全面性的對不動產課徵財產稅應僅具有財富重分配的功能。

《註 9》 柯格鐘，同前《註 8》，頁 84。

《註 10》 柯格鐘，〈量能課稅原則與稅捐優惠規範之判斷——以所得稅法若干條文規定為例〉，《月旦法學雜誌》，第 276 期，2018 年 4 月，頁 165-168。

《註 11》 陳清秀，〈社會國家原則在稅法上之運用（下）〉，《台灣法學雜誌》，第 165 期，2010 年 12 月，頁 46。

(三) 囤房稅為房屋稅的加重

囤房稅為房屋稅的加重，雖然外觀上為加重，但應仔細區辨者為其加重係屬為實踐量能原則所為之加重，或為達成社會政策目的而給予的租稅特別負擔。若是為實踐量能原則所為之加重或減免，則立法者本身有誠命義務，應在稅法規範中體現此一原則；若是追求社會目的所為之加重或減免之稅法規範，則屬立法者對相同負擔能力之人所為之差別待遇，應有正當化之事由¹²，依持有戶數而加徵的房屋稅屬基於量能原則的加重，或是因社會目的所為之加重，則有釐清的必要。

1. 基於量能原則的加重或減免

立法者基於納稅義務人的負擔能力不同，而在稅法上予以調整，此係立法者為追求量能平等原則而在個別稅法上的體現，並非得以裁量的「優惠」或「特別負擔」，如納稅者權利保護法第 4 條第 1 項所規定：「納稅者為維持自己及受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需之費用，不得加以課稅。」國家不得分享納稅義務人用於扶養親屬或維持基本生活所需的所得，學理上稱此為課稅禁區¹³，此時的扣除即是考量到納稅義務人的負擔能力，基

於量能原則所為之減免。

2. 為達成特定社會目的所為之加重或減免

社會目的稅的類型可分為租稅優惠或租稅特別負擔，兩者均是國家基於特定政策目的，而課予相同負擔能力之人不同的稅捐負擔，悖離量能原則。租稅優惠本質上與直接補助相當，屬國家挹注資源而對於私人在市場經濟中的干涉；租稅特別負擔則基於特定目的而課予特定納稅義務人較重的負擔，學說上的典型為菸酒稅，國家雖不禁止飲酒，但為了國人健康因素，亦不鼓勵飲酒，便藉由稅捐上的手段課徵菸酒稅，以達到減少菸酒消費量的功能¹⁴。除此之外，筆者認為，基於社會國理念而對特定人課徵較重的稅捐，亦應為租稅特別負擔，然此種租稅特別負擔的目的不在於透過稅捐引導人民作為或不作為，而是對具有較高負擔能力者課徵額外的稅捐或較重的稅率，藉此達到重分配的效果。

3. 囤房稅是基於社會目的而對房屋稅的加重

囤房稅是房屋稅的加重，因納稅義務人擁有多戶非自住房屋而對其課徵較高的房屋稅，應釐清者為此加重是稅法中量能原則的指導，亦或是立法者基於特定社

《註 12》柯格鐘，同前《註 10》，頁 167。

《註 13》許宗力，〈最低生存保障與立法程序審查——簡評德國聯邦憲法法院 Hartz IV 判決〉，《月旦法學雜誌》，第 238 期，2015 年 2 月，頁 111；葛克昌，〈人性尊嚴、人格發展——賦稅人權之底線〉，《月旦法學雜誌》，第 206 期，2012 年 6 月，頁 7。

《註 14》柯格鐘，同前《註 8》，頁 114。

會目的所為的立法選擇。筆者認為，從財產稅的本質觀察，對於特定房屋持有人課徵較高的稅率悖離量能原則，屬基於特定社會目的的稅法規範。首先，財產稅為具有重分配功能的社會目的稅，性質上屬於財產稅加重的囤房稅亦應具有相同政策目的；其次，持有財產未必能彰顯持有人的負擔能力，已如前述，持有多戶財產亦不代表納稅義務人的負擔能力較高，對其以較高稅率課徵房屋稅應有其他政策目的。

(四) 結論：現行囤房稅為不具管制誘導功能的社會目的稅

綜上所述，囤房稅的本質屬財產稅中的房屋稅，房屋稅具有財政收入以外的社會目的，以持有戶數而課徵較高稅率的囤房稅亦同。然筆者認為，房屋稅的社會目的在於財產重分配，以持有戶數而課徵較高稅率的囤房稅亦同，兩者均不具有「管制」或「誘導」目的，立法者期待從持有較多戶非自住房屋者課徵較高的房屋稅率，分享更多的稅捐，類似所得稅中的累進稅率，以累進稅率課徵所得稅的原因亦不在於高所得者的所得具有不同的負擔能力，而是為了實現社會國原則下重分配的目的¹⁵。筆者認為，俗稱奢侈稅的特種貨物及勞務稅也是同性質，或有論者認

為，奢侈稅的目的在於管制奢侈品或奢侈行為浮濫¹⁶。但事實上，自由民主國家並無意管制人民對於奢侈品的消費行為，反倒是希望針對自由市場下必然產生的奢侈行為，課徵額外的稅捐並用於一般公共支出，以達到財富重分配的效果，財產稅、奢侈稅或是豪宅稅等，皆是社會國原則下，國家實踐財富重分配的手段。

二、最高行政法院 107 年度判字第 109 號判決評析

(一) 財產稅作為社會目的稅

財產稅本質上悖離量能原則，其課徵的理論基礎在學理上討論甚久，仍未有定論。本判決認為財產稅並非純粹的稅法，而兼具經濟性或社會性，屬經濟稅法或社會稅法，即學理所稱的社會目的稅，在社會目的稅中，量能原則在所追求的社會公益下必須退讓，以社會目的稅的特性解釋何以現行稅法對於尚未收益的不動產課稅，值得肯定；但本判決認為財產稅的目的在於「透過財產稅之課徵，使不動產使用更具效率性」及「避免財富高度集中於不動產上，形成貧富不均現象」，筆者則認為尚有討論空間。

關於不動產使用更具效率性，筆者認

《註 15》陳清秀，〈社會國家原則在稅法上之運用（上）〉，《台灣法學雜誌》，第 164 期，2010 年 11 月，頁 36-38；葛克昌，〈租稅國家之婚姻家庭保障任務〉，《所得稅與憲法》，翰蘆，2009 年，頁 328。

《註 16》葛克昌，〈奢侈稅及其憲法界限〉，《月旦法學雜誌》，第 169 期，2009 年 5 月，頁 200-205。

為，現行財產稅法並非全面性的對所有財產皆課稅，而僅針對價值較高者，通常為不動產。以現行房屋稅為例，房屋稅的差別稅率是以其用途區分，即便是自住房屋仍須課徵 1.2% 的房屋稅，促進財產使用的功能並無法在自用住宅房屋稅上體現，若房屋稅的目的在於促進財產使用，則不應對已使用之房屋課稅，雖依不同用途有不同稅率，但不問其使用與否，一律課徵房屋稅應不具促進財產使用的功能。其次是避免財富過度集中於不動產的目的，筆者認為除非所課徵的稅率高於投資不動產所獲得的投資報酬率，否則避免熱錢流入不動產亦非財產稅的功能，且同於促進使用的說法，避免財富湧入不動產亦無法說明何以對自用住宅課稅。真正能抑制房市過熱的做法應是課徵不動產交易所得稅¹⁷，如現行所得稅法第 14-4 條，依照持有年份不同而對不動產交易所得課徵不同的所得稅率。

綜上所述，筆者認同本判決認為財產稅為社會目的稅的見解，然筆者認為財產稅的社會目的在於財富重分配，立法者對社會上擁有較高價值之不動產者課稅，將其用於一般公共支出上，達到財富重分配的效果。傳統學說上，習慣以財政收入是否為主要目的來區分財政目的稅及社會

目的稅，但筆者認為，此種區別方式或許低估了社會國原則在租稅國家中所扮演的重要角色，稅捐作為社會國和法治國的橋梁¹⁸，透過累進稅率、財產稅或奢侈稅等手段來達到團體互助社群下財富重分配的效果，為租稅國家在社會國理念下常用的方式，若重分配為社會目的稅所欲達成的政策目標，則財政收入勢必為其重要手段，在外觀上和以財政收入為主要目的的稅捐並無不同，傳統學說的分類方式，將無法有效區別一般以財政收入為主要目的的稅捐，和以財富重分配為政策目標的社會目的稅。

（二）國房稅為現行房屋稅條例下地方政府的立法形成權

本判決指出，房屋稅條例的執法者為地方自治團體，執法監督者則為財政部，財政部雖得發布函釋指示各自治團體建立更精細的辨識標準，並予以成文化，但最終的立法形成權限及適用的範圍仍由地方自治團體決定，財政部函釋所表示之法律見解對臺北市政府而言並無任何拘束作用，亦非其應遵守之上位規範。蓋依房屋稅條例第 6 條之意旨，有權在法定範圍內決定房屋稅稅率之立法者，為地方自治團體，在此範圍內，法規範如何形成非屬中

《註 17》 范文清，〈豪宅稅之探討〉，《會計師季刊》，第 265 期，2015 年 12 月，頁 26。

《註 18》 葛克昌，〈所得重分配——國家任務與團結互助社群〉，《台灣法學雜誌》，第 173 期，2011 年 4 月，頁 79。

央稅捐主管機關所能干涉之事項。

筆者認同法院見解，房屋稅並不涉及中央與地方財政權的權限劃分，依照《財政收支劃分法》第 12 條規定，房屋稅既屬地方稅，在房屋稅條例所訂定的範圍內決定地方持有多戶房屋的稅率，自屬地方自治事項，地方事務交由地方自主決定、自行負責，並考量地方收支和未來發展規劃，決定所欲課徵的稅率，屬地方財政自主的核心¹⁹；且依筆者的淺見，對持有多戶者而加重稅率的囤房稅和房屋稅相同，皆是出於對持有不動產者擁有較多財富的想像，課徵悖離量能原則的財產稅，目的在於實現社會國原則下，財富重分配的目標，而何處的房屋能彰顯持有人的財力，應交由地方自治團體決定，即便在同一個直轄市或縣市當中，亦有核心與郊區之分，由地方自治團體來決定，始較能訂定出更為細緻的標準。

（三）對房屋起造人課徵囤房稅屬地方自治團體決策形成權

本判決中建設公司主張，其所擁有之房屋僅屬待售之存貨商品，並不構成囤房，不應對其課徵囤房稅，即便地方自治團體欲課徵囤房稅，持有戶數不應作為唯一的衡量標準。本號判決則認為，建設公司充分掌握不動產之市場資訊，反而更易

形成囤房的決策，透過財產稅制促使建設公司理性放棄囤房，即透過實證法之具體規定，更有效率地促使建設公司儘速出售新成屋予真正之消費者，為囤房稅的目的，也是地方自治團體享有的規範決策形成權。

對此，筆者認為，上述判決理由已逾越社會國原則，超出稅捐的憲法界限，過度侵害財產權所有人自由使用收益其財產的權利，蓋憲法第 15 條保障人民的財產權，雖然在憲法第 23 條規定下，國家得為公益而限制之，惟其限制仍不得過度²⁰。不動產彰顯了持有人的財力，對持有多戶者課徵較高的稅率，符合社會國原則下重分配的理念；但建設公司所持有的房屋未必能彰顯建設公司的財力，建設公司完成登記後，房屋即進入銷售市場，待售的房屋屬存貨性質，對其課稅和財產稅用於財富重分配的功能悖離。雖然本判決指出，房屋稅最高 3.6% 的稅率是由住宅市價年利率為基礎，計算出房屋的潛在收益率，並無過重的問題，但同於對自用住宅課徵房屋稅的問題，建商持有的房屋在待售期間應無潛在收益可言。因此，不論將囤房稅定性為受量能原則拘束的財政目的稅，或是具有重分配功能的社會目的稅，對建商尚未出售之不動產課徵囤房稅並不具正當性。

《註 19》葛克昌，〈地方課稅權與納稅人基本權〉，《財稅法基本問題》，元照，2020 年，頁 759-761。

《註 20》葛克昌，同前《註 18》，頁 86。

和囤房稅可資比較的應是特種貨物及勞務稅，兩者均屬具有重分配功能的社會目的稅，依特種貨物及勞務稅條例規定，對於銷售達一定金額之小客車、供自用之飛機、直昇機或遊艇等高單價奢侈品須額外課稅，雖然依同法第 4 條規定，其納稅義務人爲原所有權人，對應到房屋稅即爲房屋起造人，但房屋稅爲以年度爲單位的週期稅，不若奢侈品僅課徵一次奢侈稅，且得於商品出售後轉嫁給消費者，房屋稅在找到買家之前，建商並無法將稅捐轉嫁給消費者。

又真如判決所說，囤房稅的目的在於促使建商儘速出售新成屋予真正之消費者，姑且不論判決所稱真正之消費者究竟爲何人，若囤房稅的意義在於國家企圖透過稅捐促使人民拋售所有之不動產，以達到平衡房市的目的，則筆者認爲，過重的財產稅除了將侵蝕財產本體，達到逐步徵收的效果外，透過稅捐促使人民放棄不動產所有權的國家，逾越了其應維持市場自由競爭的角色，過分介入市場，逾越社會國家的界限，若欲透過稅捐促使人民放棄不動產所有權，其本質與共產國家相去不遠。

肆、結論——透過稅捐手段健全房市的立法建議

2017 年臺北市議會修法，認定建設公司的待售房屋屬商品存貨，對其課徵囤房稅率並不公平，修正其稅率並設定緩衝期後，建商在臺北市被課徵囤房稅的爭議也

暫時告一個段落。但都會帶的高房價問題一直都是社會大眾所關注的議題，多數人也都期待中央或地方政府能在居住議題上著力更深，不時傳出部分民意代表或利益團體呼籲政府應訂定囤房稅或空屋稅，以稅捐作爲導正房市的財政手段是否妥當，又此種社會目的稅的稅法規範應如何訂定，才能在租稅正義和居住正義中取得平衡，以下僅以筆者兩點建議代本文結論。

一、檢討不動產交易所得稅

現行不動產交易所得稅採房地合一的課徵方式，於 2015 年修正公布的《所得稅法》關於房地合一的修正草案總說明提到，此次修法主要延續特種貨物及勞務稅抑制房地產短期投機炒作的目的，健全不動產市場並落實居住正義。所得稅法第 14-4 條，依照土地及房屋持有的年份，對其賣出之所得課徵不同比率的所得稅：持有 1 年以下即賣出者課徵 45%；持有 1 至 2 年而賣出者，其交易所得稅率爲 35%；持有 2 至 10 年者，其所得稅率爲 20%；持有 10 年以上始賣出者其所得稅率爲 15%。雖然不動產交易以其所得課稅，所得稅原則上應受量能原則拘束，但現行所得稅法針對不動產交易是以持有年份的長短課以不同稅率，賣出前持有的時間越短，其稅率越高；持有時間越長始賣出者，其稅率越低，旨在抑制不動產短期內買進賣出的投機行爲，避免熱錢流入不動產市場炒作，故以持有年份課以不同稅率的不動產交易所得稅，應屬社會目的稅。

不動產交易所得稅不採綜合所得稅的方式，而是分離課稅，且其分離課稅的級距最高可達 45%，或有違反比例原則或量能原則之虞；然筆者認為，分離課稅可避免長期累積之多年所得在交易後，集中在同一年累進課稅，較符合納稅義務人之負擔能力。個案中，分離課稅對納稅義務人造成的負擔或許會高於綜合所得的課稅方式，但採分離課稅或綜合所得課稅屬立法者的裁量權限，此類資本利得有別於勞動所得，立法者得選擇不同的課稅方式，如所得稅法第 88 條規定，關於股利、獲配盈餘或機會中獎等所得，亦是採取分離所得的課稅方式。

筆者認為避免房市過熱，抑制不動產短期投機行為的最佳方式，應從不動產交易所得稅著手，若將不動產交易所得稅漲至對投資客無顯著利益的程度，基於理性選擇，自可抑制其投資意願，此應為較為有效的租稅手段²¹。自所得稅法關於房地合一的規定修正至今將近 5 年，房價過高仍為棘手問題，行政院院會在 2021 年 3 月通過的所得稅法部分條文修正草案，檢討現行所得稅法第 14-4 條規定，將其年份之區分更為嚴格，將持有 2 年以下即賣出者皆課徵 45% 的稅率，持有 2 年以上、未逾 5 年者則課徵 35% 的稅率，持有 5 年以上、未逾 10 年者，以及持有 10 年以上者則維

持舊法 20% 及 15% 的稅率，詳見下頁表 2；且針對我國營利事業的不動產交易所得，亦修正為分離課稅，其持有之時間及稅率亦同於自然人，不併入營利事業所得稅的 20% 計算。

本次行政院為抑制不動產市場不當炒作，提升整體不動產交易所得稅，並考量到法人炒房，將營利事業的不動產交易所得分離於全年所得課稅，值得肯定。而針對持有未逾 1 年即賣出者，或許可以將最高稅率調整至 50%，在不逾越所得稅「半數理論」²²的情況下，再提高短期炒作不動產的最高所得稅率；其次，本草案對於持有的時間訂定更為嚴格的規定，將目前的四個級距：持有 1 年以下、持有 1 至 2 年、持有 2 至 10 年，以及持有 10 年以上，修正為：持有 2 年以下、持有 2 至 5 年、持有 5 至 10 年、持有 10 年以上，提升了持有 1 年以上未逾 2 年，以及持有 2 年以上未逾 5 年的稅率，現行法下持有 2 至 10 年間賣出，皆課徵 20% 交易所得稅的不公將不復存在，亦解決實務上許多投機者在持有不動產 2 年後，即出售不動產的短期炒作問題。

二、空屋稅較囤房稅更具正當性

社會目的稅悖離量能原則，國家明白昭示了相同負擔能力之人，得因國家政

《註 21》相同見解：黃茂榮，〈各種稅之概論〉，《稅法各論》，新學林，2019 年，頁 39；范文清，同前註 17，頁 26。

《註 22》葛克昌，〈所得最低稅負制相關法律爭議〉，《月旦財經法雜誌》，第 4 期，2006 年 3 月，頁 23-24。

表 2 2021 年行政院不動產交易所得稅修正草案（我國境內居住之個人部分）

持有期間	適用稅率	現制	修正草案
1 年以上		45%	45%
超過 1 年，未逾 2 年		35%	
超過 2 年，未逾 5 年		20%	35%
超過 5 年，未逾 10 年			同現制
超過 10 年		15%	

註 1：因財政部公告之調職、非自願離職或其他非自願性因素，交易持有在 5 年以下之房地產者；以自有土地與營利事業合建房屋，自土地取得之日起算 5 年內完成銷售該房屋者，稅率為 20%。
註 2：符合所得稅法第 4-5 條第 1 項第 1 款規定之自住房地優惠者，其課稅所得在新臺幣（下同）400 萬元以下免稅；超過 400 萬元部分適用 10% 稅率。

資料來源：財政部賦稅署網站，<https://www.dot.gov.tw/singlehtml/ch26?cntId=7921207ba46f465e8b94a1507433ea04>，最後瀏覽日期：2021 年 4 月 29 日。

策的選擇，而負擔不同的稅捐，故使用上須格外小心，國家所追求的公益須為重大公益，否則難以通過平等原則和比例原則的檢驗²³。因此，若能以財政收入目的稅捐掌握者，應儘可能由其課徵，才不至於動搖量能原則作為稅法基本原則的指導地位；但若僅課徵財產交易所得稅仍無法抑

制房地產的短期投資，則為了健全房市並落實居住正義，課徵社會目的稅亦為可行的財政手段，筆者認為和更重的囤房稅相比，空屋稅才是落實居住正義的正軌。

2021 年立法院會期，許多黨團及委員於立法院提案希望修法加重目前房屋稅條例中關於囤房的稅率²⁴，並獲得許多利益

《註 23》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》，翰蘆，2012 年，頁 220-224。

《註 24》時代力量黨團提案：立法院第 10 屆第 3 會期第 5 次會議議案關係文書，院總第 39 號委員提案第 26117 號，https://lci.ly.gov.tw/LyLCEW/agenda1/02/pdf/10/03/05/LCEWA01_100305_00074.pdf，最後瀏覽日期：2021 年 4 月 29 日；立法委員郭國文等 16 人提案：立法院第 10 屆第 3 會期第 3 次會議議案關係文書，院總第 39 號委員提案第 25969 號，https://lci.ly.gov.tw/LyLCEW/agenda1/02/pdf/10/03/03/LCEWA01_100303_00039.pdf，最後瀏覽日期：2021 年 4 月 29 日；立法委員李貴敏等 16 人提案：立法院第 10 屆第 3 會期第 5 次會議議案關係文書，院總第 39 號委員提案第 26123 號，https://lci.ly.gov.tw/LyLCEW/agenda1/02/pdf/10/03/05/LCEWA01_100305_00058.pdf，最後瀏覽日期：2021 年 4 月 29 日；立法委員賴士葆等 22 人提案：立法院第 10 屆第 3 會期第 2 次會議議案關

團體和民眾支持，論者多主張增加不動產的持有成本將促進不動產使用，並抑制房地產投機炒作。但筆者認為，以持有戶數作為房屋稅稅率高低的標準有以下缺點：首先，不動產持有人可以透過租金轉嫁房屋稅，實際負擔稅捐者反而是經濟上較為弱勢的承租人，將擴大貧富差距；其次，財產稅的目的應僅止於財富重分配，若欲加重財產稅的負擔來實現特定政策目的，應有其他正當化事由，不確定更重的囤房稅所欲追求的政策目標為何，若是要促進不動產使用，則不應對已出租者加重稅；若是要促使持有人拋售不動產，則顯然逾越社會國的界限。

房屋稅稅率差別待遇的基準應取決於房屋「使用與否」，而非納稅義務人的持有戶數；蓋持有不動產卻閒置不加以利用者，未盡所有權的社會義務，國家可以透過稅捐的手段導正並促使其使用。因此，對於閒置不使用之住家用房屋課徵空屋稅，透過稅捐的手段促進未使用的房屋進入租屋市場，才是落實居住正義的正軌。而空屋稅的課徵對象正是未將房屋出租的持有人，有別於囤房稅，空屋稅並不會有

轉嫁給承租人的問題。但過去財政部多認為空屋稅有現實上稽徵的困難，包括：空屋認定困難，或是偏鄉、老舊或無租屋市場的非自願性空屋是否須加重等問題，均是現實上課徵空屋稅的障礙²⁵。

對此，筆者認為上述困難並非不得排除，首先，針對空屋認定困難問題，過去臺北市稅捐處曾以水電費作為認定住宅屬自住或非自住的標準，若水電費過低則不屬於自用住宅，而應課徵較高的非自用住宅稅率，此亦可作為認定空屋的手段，但持有人仍可能為了規避空屋稅而有操作空間，反而造成資源浪費。筆者認為最好的方法是直接課以房屋持有人對非自住房屋有申報使用狀況的義務，未申報者皆推定為空屋，對其課徵空屋稅，一來能避免出租房屋並未申報所得稅的情況，二來也能解決稽徵實務上認定困難的問題。

在稅捐稽徵上，雖然稽徵機關得依職權調查事實，但課稅事項繁多，且許多課稅事實係發生於當事人私人領域，稽徵機關在查核上須耗費大量行政成本，因此在個別稅法中會課予當事人不同的協力義務。以房屋稅為例，按《房屋稅條例》第

係文書，院總第 39 號委員提案第 25925 號，https://lci.ly.gov.tw/LyLCEW/agenda1/02/pdf/10/03/02/LCEWA01_100302_00086.pdf，最後瀏覽日期：2021 年 4 月 29 日；立法委員曾銘宗等 18 人提案：立法院第 10 屆第 3 會期第 1 次會議議案關係文書，院總第 39 號委員提案第 25897 號，https://lci.ly.gov.tw/LyLCEW/agenda1/02/pdf/10/03/01/LCEWA01_100301_00027.pdf，最後瀏覽日期：2021 年 4 月 29 日。

《註 25》《聯合新聞網》，〈提點子建議徵空屋稅 財政部：認定有困難〉，<https://house.udn.com/house/story/5886/3957853>，最後瀏覽日期：2021 年 1 月 29 日。

7 條規定，房屋新建、增建、改建或變更使用情形時，應由納稅義務人於 30 日內向當地主管稽徵機關申報房屋稅籍有關事項及使用情形，實務上納稅義務人須填寫「房屋新、增、改建稅籍及使用情形申報書」²⁶，查目前實務上使用之申報書，以住家用房屋而言，其使用情形僅依房屋稅條例第 5 條規定，分為自住用、公益出租用以及非自住用。對於非自住用房屋，並不要求納稅義務人申報其是否出租，因為在現行房屋稅條例下，除非為公益出租，否則出租與否並不影響房屋稅的稅率。要求納稅義務人申報非自住用房屋的使用情形，除了有利於課徵空屋稅外，亦可藉此查核納稅義務人是否於個人綜合所得稅中如實申報已出租房屋之租金收入。

其次，針對非自願性空屋者，筆者贊同財政部見解，對其課徵空屋稅過於嚴苛，何處的空屋屬非自願性空屋，何處是持有人未盡財產權的社會義務，最清楚者應為地方政府，故空屋稅的課徵屬地方自治團體的權限，在中央訂定的房屋稅稅率中，地方政府再依據地段、屋齡以及當地人口等綜合考量是否屬非自願空屋，或搭配社會住宅包租代管政策。非自願空屋者可將閒置空屋交由政府委託的業者出租，將閒置空屋釋出到租屋市場。透過稅捐的手段逼出空屋使其進到租屋市場，是社會國家中，政府落實居住正義的手段，而單純以戶數作為房屋稅差別待遇的標準其目的不明，未必能落實居住正義，又破壞稅捐正義。

表 3 國房稅和空屋稅之比較

	國房稅	空屋稅
意義	以持有戶數作為房屋稅差別稅率的基準	以房屋使用與否作為房屋稅差別稅率的基準
性質	房屋稅的加重	社會目的稅
政策目的	提高房屋的持有成本	透過稅捐的誘因誘導持有人將空屋釋出到租屋市場
主要問題	易轉嫁予承租人	空屋認定困難

資料來源：作者自製。

(作者陳玠宇為東吳大學法律研究所財稅法組研究生)

《註 26》財政部稅務入口網，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/web/ETW118W/CON/442/5593084010603499459?tagCode=>，最後瀏覽日期：2021 年 3 月 29 日。

參考文獻

專書

陳清秀、葛克昌、黃茂榮主編，《稅法各論》，新學林，2019 年。

專書論文

葛克昌，〈租稅國家之婚姻家庭保障任務〉，《所得稅與憲法》，翰蘆，2009 年，頁 325-380。

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》，翰蘆，2012 年，頁 201-230。

葛克昌，〈地方課稅權與納稅人基本權〉，《財稅法基本問題》，元照，2020 年，頁 751-776。

葛克昌，〈房地合一及其憲法課題〉，《財稅法基本問題》，元照，2020 年，頁 707-725。

期刊論文

柯格鐘，〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，第 14 期，2017 年，頁 55-120。

柯格鐘，〈量能課稅原則與稅捐優惠規範之判斷——以所得稅法若干條文規定為例〉，《月旦法學雜誌》，第 276 期，2018 年，頁 164-187。

范文清，〈豪宅稅之探討〉，《會計師季刊》，第 265 期，2015 年，頁 17-26。

許宗力，〈最低生存保障與立法程序審查——簡評德國聯邦憲法法院 Hartz IV 判決〉，《月旦法學雜誌》，第 238 期，2015 年，頁 102-130。

陳清秀，〈社會國家原則在稅法上之運用（上）〉，《台灣法學雜誌》，第 164 期，2010 年，頁 24-39

陳清秀，〈社會國家原則在稅法上之運用（下）〉，《台灣法學雜誌》，第 165 期，2010 年，頁 43-50。

陳清秀，〈房屋稅法制之檢討與展望（上）〉，《稅務旬刊》，第 2350 期，2017 年，頁 7-13。

葛克昌，〈所得最低稅負制相關法律爭議〉，《月旦財經法雜誌》，第 4 期，2006 年，頁 19-31。

葛克昌，〈奢侈稅及其憲法界限〉，《月旦法學雜誌》，第 169 期，2009 年，頁 200-205。

葛克昌，〈所得重分配——國家任務與團結互助社群〉，《台灣法學雜誌》，第 173 期，2011 年，頁 77-98。

葛克昌，〈人性尊嚴、人格發展——賦稅人權之底線〉，《月旦法學雜誌》，第 206 期，2012 年，頁 5-20。