

台灣法學基金會叢書 17

不動產稅法律與政策

Real Estate Tax: Law and Policy



謝哲勝 主編

謝哲勝、吳世學、羅俊瑋、林德修
柯格鐘、楊宏暉、徐崑明、趙文銘
曾邑倫、林琮達、袁義昕、蔡鐘慶
張鈺光、樓建波、汪怡安、金 儉
許 炎、陳耿釗、許方中、蔣伊娃
合 著

(以發表順序排列)

元照出版公司

第一章

緒 論

謝哲勝

不動產業是火車頭產業，對不動產課稅會直接影響不動產持有、利用及交易的誘因，並對不動產相關產業和整體經濟發展有關鍵性的影響，臺灣目前不動產稅主要包含交易稅性質的印花稅、契稅與登記費¹，持有稅性質的地價稅、房屋稅，所得稅性質的交易所得稅、土地增值稅與租金所得稅，還有工程受益費與開發回饋，檢視上述稅目可發現同時存在印花稅、契稅與登記費三種交易稅，也同時存在交易所得稅和土地增值稅兩種所得稅，工程受益費與開發回饋儘管不是稅目，但也隱含課稅性質，還有其他規費，²都形成對財產權自由的限制，而構成對財產權人的負擔。規費依據成本填補原則收取，較無爭議，但各種稅目和不符合成本填補原則的規費，繁複與重複地課徵，是否符合公平正義與量能課稅原則，就值得全盤加以思考。

本書第二章討論不動產稅的立法政策，作為全書探討的基礎；第三、四、五、六、七章分別探討臺灣的交易稅性質的印花稅、契稅與登記費，持有稅性質的地價稅與房屋稅，所得稅性質的交易所得稅、土地增值稅與租金所得稅，以及工程受益費與開發回饋，作為第十一

¹ 人民因登記而取得不動產權利，並非因政府授與而取得權利，然而臺灣目前依據登記權利價值的一定比例收取土地登記費，並不符合行政規費收取的成本填補原則，因此，是一種變相的稅。參閱謝哲勝，土地法，頁177，2013年9月3版。

² 例如依空氣污染防治法第16條授權收取的營建工程空氣污染防治費與依水土保持法第14條之1收取的水土保持計畫審查費。

購書請至：http://www.angle.com.tw/book.asp?BKID=9430&bkid_1=&KindID3=&KindID4=

2 不動產稅法律與政策

章臺灣不動產稅檢討的背景資料；第八、九、十章則分別針對中國大陸、香港與澳門的不動產稅進行介紹與分析，作為臺灣不動產稅檢討時的參考；第十一章綜合前述各章的探討，檢討現行臺灣不動產稅的相關法律規定；第十二章總結全書各章探討，提出本書結論。本書藉由理論與實務探討不動產稅法律與政策，並比較中國大陸、香港與澳門不動產稅，通盤檢討臺灣的不動產稅，並提出具體結論，希望對於有權機關研擬與修正不動產稅相關法律時能有實質貢獻，以促進臺灣不動產稅的相關法制趨於完善。



元照出版提供 請勿公開散布

第二章

不動產稅的立法政策

吳世學

摘 要

課稅的立法應該視其適當的目的而定，一般為公共開支所需，應以財政需要，替代來源的可得性和稅收的公平性為原則。如果課稅的目的是禁止某些交易，應該以市場分配效率的經濟原則和法律的經濟分析手段為指導，以避免破壞市場的運作，並考慮社會正義原則，來分析是否應該課稅。

第一節 前 言

富蘭克林曾說：「在這世上沒有比死亡和課稅更難逃避的。」可見稅是多麼令人憎恨的東西。在許多國家的憲法中，公民的財產權（包括不動產權）是受到保護的，不能在沒有補償的情況下被剝奪，例如香港「基本法」第6條規定：「香港特別行政區依法保護私有財產權」。第105條規定：「香港特別行政區依法保護私人 and 法人財產的取得、使用、處置和繼承的權利，以及依法徵用私人 and 法人財產時被徵用財產的所有人得到補償的權利。徵用財產的補償應相當於該財產當時的實際價值，可自由兌換，不得無故遲延支付」。

4 不動產稅法律與政策

稅是一種沒有補償的財產剝奪形式，這違反了財產權的憲法保護，除非憲法本身授權課稅。例如香港基本法第108條允許「香港特別行政區實行獨立的稅收制度。香港特別行政區參照原在香港實行的低稅政策，自行立法規定稅種、稅率、稅收寬免和其他稅務事項」。

雖然稅務是由憲法授權的，但是因為稅是一種沒有補償的剝奪，稅法的頒布應該要符合正確的立法政策和原則。立法的政策是什麼呢？也就是說要課何種稅，課多少，向誰課這類屬於政策性的問題，答案往往包含經濟，政治，社會，與法律（包括稅法原則）等層面，還有就是稅法政策應該是為了達到稅收的正當目的而設，主要的目的是為公共支出提供經費來源和財富的重新分配。但是，政府經常也通過課稅來達到另一個目的，就是禁止某些行為或交易。然而，這種稅收對交易增加了額外的成本，並且對自由市場的運作和分配效率（allocative efficiency）產生了負面的影響，因此應該在沒有其他方法或選擇時才採用。

第二節 不動產稅制

稅有很多不同種類。在不動產稅中，有對物業價值增值課的稅〔產業或土地增值稅（Capital gain tax）〕，有對物業租金收入課的稅〔香港稱之物業稅（property tax）〕，有對物業交易課的稅〔印花稅（stamp duty）〕，有對買家在收購物業後短時間內把物業賣出課的交易稅，以阻止投機交易行為〔特別徵收印花稅（Special stamp duty）〕，有對非香港永久居民收購物業課的稅〔買家印花稅（Buyer stamp duty）〕，有對非香港永久居民或香港永久居民已在香港擁有一個或多個物業又購置物業課的稅〔雙重印花稅（double stamp duty）〕，有對所繼承的遺產課的稅〔遺產稅（inheritance tax or estate duty）〕，有對擁有的財產課的稅（包括個人財產）〔財富稅（wealth tax）〕等。還有其他與財產所有權相關的費用，如差餉（rates）、地租（government rent）、管理費（management fee）。前兩者可被視為一種間接的不動產稅。但管理費不屬稅務的性質，因為

它是付於管理公司以換取管理公司提供的服務。

世上沒有完美的稅制。稅制是在各種稅收原則和政府為其開支提供經費的需要之間達成的一個折衷的制度。有人說：「『最不壞的』稅收政策是不違反公民的勞動或他的隱私權的政策；是不扭曲公民工作和保存動機的政策；並在最大限度內降低循規和管理成本的政策」。¹在決定是否徵收某種稅收時，我認為立法機關應該遵循以下原則或政策：

壹、稅項的目的是什麼？

它是為了應付公共開支，還是為了禁止某些交易，或鼓勵某些活動或行業（例如環保工業），或為了加強中產階級，或重新分配收入或財富，以實現社會和平與凝聚力和加強人口的購買力？例如香港的特別印花稅、買家印花稅和雙重印花稅就是為了阻止買家在短時間內做投機炒賣活動，以冷卻房地產市場，而不是為了應付公共開支籌款，因為香港政府已有一筆巨大的財政盈餘（目前為止有港幣九百多億元）。如果課稅的目的是為了應付公共開支，則應考慮政府是否有財政需要徵收此項稅收〔財政收入原則（**public revenue**）〕？是否有另一個財政來源或另一項稅收？此項稅收是否公平〔公平原則（**fairness**）〕？是否有效〔效率原則（**efficiency**）〕？

貳、是否需要徵稅？

政府的年度支出來自稅收，所以總是需要徵稅。然而，政府有各種稅收來源。根據年度支出和財政是否有盈餘，在政府實行新稅收或提高稅率之前，有必要對政府的財政狀況採取全盤宏觀估算。例如，在香港，當政府已有這麼大的盈餘時，徵課新稅或維持現有稅率的理由是值得懷疑的。因此，香港政府在過去的幾個財政年度都在財政預

¹ 見Foldvary, F. E., 'The Ultimate Tax Reform: Public Revenue from Land Rent', Civil Society Institute Policy Study, January 2006, at p.3. www.foldvary.net/works/policystudy.pdf.

6 不動產稅法律與政策

算中給予退稅。

參、是否另有財政來源或稅收？

如上所述，政府的收入有各種來源。因此，在決定徵收新稅或提高現行稅率之前，必須看看是否有另一個更適當的稅。例如在香港，過去曾有建議提出徵收商品及服務稅（Goods and Services Tax, GST），以擴闊稅基，因為香港的稅基（薪俸稅及利得稅）被認為是狹窄的。但是，GST支持者似乎忽視了政府每年賣地的收益，即開發商在買地時所付的巨額地價（premium）。例如，2017年2月24日，香港政府在港島南部鴨利洲出售了一塊海濱土地供住宅和商業用地，售價為港幣168億元，土地面積為126,500平方尺，可建樓宇面積為762,091平方尺，地價每平方尺為港幣22,118元。這地價雖然由發展商支付，但最終會以在那裡興建的公寓或商鋪的出售價格、租金，和售賣的貨物和服務的價格的形式落到每一個業主、租客和消費者身上。所以香港在高地價政策下的稅基實際上並不狹窄，其實它已概括香港的每一個人。開發商只是代政府收集貨物和服務稅者，如果政府想要引入消費稅，應該降低地價以免向市民重覆課稅。這在短期內是難以實現的，因為它會影響現有房地產的價格，並衍生其他經濟、社會和政治的不良後果。

肆、對某一類人徵稅是否公平？

換句話說，要有公平原則的考量。如果稅務是必要的，它應該要公平和有效。早在1763年，法國經濟學家和財政部長安妮-羅伯特-雅克·圖爾戈特（Anne-Robert-Jacques Turgot）認為，課稅會干擾自由市場，因此應該簡化。他認為應該對一個國家的淨產品徵收單一稅收。只有土地產生盈餘，土地所有者有能力交稅。其他行業不產生盈餘，因此無能交稅，會透過提高產品價格把稅加在消費者身上，最終轉到土地所有者。所以應該只對土地所有者的土地收入徵收一個稅。如香港政府對土地所有者收到的租金徵收物業稅（property tax）。

購書請至：http://www.angle.com.tw/book.asp?BKID=9430&bkid_1=&KindID3=&KindID4=

國家圖書館出版品預行編目資料

不動產稅法律與政策／謝哲勝等合著。
-- 初版。-- 臺北市：元照，2018.01
面；公分。--（台灣法學基金會叢書；17）
ISBN 978-986-255-980-2（平裝）
1.直接稅 2.房屋稅 3.土地稅 4.稅法
567.2023 106017499

不動產稅法律與政策

Real Estate Tax: Law and Policy

5D461PA

2018年01月 初版第1刷

主 編 謝哲勝
作 者 謝哲勝、吳世學、羅俊瑋、林德修、柯格鐘
楊宏暉、徐崑明、趙文銘、曾邑倫、林琮達
袁義昕、蔡鐘慶、張鈺光、樓建波、汪怡安
金 儉、許 炎、陳耿釗、許方中、蔣伊娃
(以發表順序排列)

編印總經銷 元照出版有限公司
100 臺北市館前路 18 號 5 樓
網 址 www.angle.com.tw
定 價 新臺幣 720 元
專 線 (02)2375-6688
傳 真 (02)2331-8496
郵政劃撥 19246890 元照出版有限公司

登記證號：局版臺業字第 1531 號

ISBN 978-986-255-980-2