

(本文章之寫作與發表由財團法人中華法學研究院贊助)

稅法上之判斷餘地與行政裁量 (上)

陳 清 秀*

【目 次】

壹、問題之提出	(二) 展延稅捐之繳納期間
貳、判斷餘地與行政裁量之基本概念	(三) 遺產稅之抵繳
一、判斷餘地	(四) 稅捐債權之保全措施
二、行政裁量	(五) 暫時權利救濟：暫時停止執行
(一) 行政裁量之類型	(六) 個案妥當性救濟措施
(二) 行政裁量之規範	三、國際稅法上之行政裁量
(三) 行政裁量應遵守之原則	(一) 訂定租稅協定
(四) 基於裁量授權所生主觀權利	(二) 相互協議程序與行政裁量
三、判斷餘地與行政裁量之區別	四、稅捐秩序罰之行政裁量
參、稅法上之判斷餘地	(一) 處罰法定原則與行政裁量
一、財產之估價	(二) 裁罰基準與行政裁量
二、不動產之估價	(三) 受緩起訴處分而附隨有支付金錢負擔，於裁處罰緩時應納入斟酌
三、規範具體化之行政規則	伍、判斷餘地與行政裁量之司法審查
肆、稅法上之行政裁量	一、判斷餘地之司法審查
一、稅捐法定主義與行政裁量	二、行政裁量之司法審查
(一) 課稅要件法定主義與行政裁量	(一) 裁量瑕疵
(二) 程序合法性原則與行政裁量	(二) 違法判斷基準時
二、稽徵程序與行政裁量	(三) 裁量決定之理由追補
(一) 催告履行稅法上協力義務與行政裁量	(四) 舉證責任
	陸、結論

壹、問題之提出

稅法上之課稅要件以及稽徵程序上，有哪些事項涉及判斷餘地或行政裁量，而限制法官進行司法審查之密度？由於涉及課稅要件法定原則、量能課稅與實質課稅原則，課稅公平原則，而值得進一步探討。

貳、判斷餘地與行政裁量之基本概念

* 東吳大學法律學系專任教授

一、判斷餘地

依據德國傳統學說理論，要確認一個法律規範之構成要件是否已經實現（該當合致），是一種「認識、認知」行為（法的認識）。固然在法的認識過程中，也必須包含價值因素，亦即包含與規範有關之必要的決定因素。反之，裁量行為之行使，則是一項「意志」行動。因此，「構成要件」是否實現（該當）之認定，與「法律效果」之選擇裁量，原則上屬於不同面向層次之問題。法律賦予行政機關判斷餘地以及行政裁量，在憲法上各有其不同要求，因此不得混為一談。法律可能在構成要件上或者法律效果上，使用不確定法律概念，或二者結合並用，而關於不確定法律概念之判斷餘地，則僅在「構成要件」層面上承認判斷餘地¹。

依據法律適用三段論法，在個案中，適用法律規定時，必須對於法規構成要件（大前提）進行解釋，確定重要之事實關係（小前提），以及將該事實「涵攝」於法規構成要件中（涵攝推論）。其中「確定生活事實與法律規範之間的關係的思維過程，稱為『涵攝』（Subsumtion）。將事實涵攝於法律規範，就是檢驗事實是否滿足法律規範的構成要件，並因此產生法律規範所規定的法律效果。」²判斷餘地（Beurteilungsspielraume）僅涉及涵攝推論（Subsumtionsschluss），此一涵攝推論並不排除進行價值判斷，因此並非單純邏輯上演繹。在行政機關享有判斷餘地之情形，法院仍可無限制的審查：行政機關所適用之法規是否正確地加以解釋，以及裁判上重要之事實關係，是否已經完整而且適當地加以調查。行政法院不需對於法律問題以及事實認定問題自我限制審查範圍。而僅是對於法律規定之構成要件適用於已經確認之事實關係之涵攝推論，限制審查範圍³。

基於功能最適當原則，行政機關基於其專業知識分工及能力，法律有時賦予其最後決定權（判斷授權），此即學說上所謂「判斷餘地」。在此有可能類型如下⁴：

- （1）基於權力分立原則之「行政形成自由」，行政機關基於自我負責以行使權力之功能特殊性，法律授權行政機關作成政治性評價決定，亦即保留由政治領

¹ 蕭文生總召集，張永明譯，德國行政法院法逐條釋義（下）（Eyermann, VwGO, 15. Aufl.），第 114 條，編碼 55，頁 1542 以下。

² 伯恩·魏德士著，丁曉春/吳越譯，法理學，第 1 版，2013 年，法律出版社，頁 293。

³ 蕭文生總召集，張永明譯，德國行政法院法逐條釋義（下）（Eyermann, VwGO, 15. Aufl.），第 114 條，編碼 55，頁 1543。

⁴ 蕭文生總召集，張永明譯，德國行政法院法逐條釋義（下）（Eyermann, VwGO, 15. Aufl.），第 114 條，編碼 59-75，頁 1547 以下。

導者作成政治決定。此一類型包括：a.古典的政治保留：例如國家安全、外交領域，或預算保留，b.具有計畫性質之決定（都市建設發展），c.預測性決定（例如區域危險預測、交通預測）⁵。

- (2) 基於事物本質之判斷餘地：有些事件類型在性質上不可能由司法完全審查、或不合事理（功能），因此承認判斷餘地。例如考試評分、考績評量等具有高度屬人性之判斷；又基於動態之基本權利保障，依據動態之「科學及技術水準」以進行危險預防，要求給予行政判斷授權。
- (3) 獨立的（不受指令拘束的）專業性及多元合議制機關之判斷：例如法官遴選委員會、建築師委員會對於職業能力之評定。

二、行政裁量

（一）行政裁量之類型

法律授權行政機關行使行政裁量權之目的，在於考量立法者無法預先以抽象、一般性的規律，經由規定特定之法律效果，以最佳實現其所追求之目標。而有必要賦予行政彈性處理，以因應個別案件之特殊性，在個別案件上實現行政法規之目的與價值，以實現「個別案件正義」⁶。

行政裁量授權行政機關「是否」以及「如何」作成行政決定，可區分為「決定裁量」（*Entschliessungsermessen*）與「選擇裁量」（*Auswahlermessen*），此皆屬於對於法律效果所做成的決定，亦即是在構成要件事實明確認定後，始得由行政機關對於法律效果再為決定⁷。

「決定裁量」是賦予行政機關決定「是否」作成行政處分之裁量權，例如授權行政機關決定是否處罰違規行為。例如法律規定：「違反某條規定者，『得』處新台幣三萬元以下之罰鍰。」

⁵ 在衛星廣播電視法事件，[最高行政法院 105 年度判字第 313 號判決](#)：「行政事件之性質，涉及未來預測性或風險評估，而主管機關又是獨立機關時，處分機關就特定事實對未來會發生如何結果之預測或風險之評估，是否合理可支持；及在此預測或評估下，行使裁量權採取防制行為而添加附款，方法（手段）及目的間是否具有合理關聯性而訴訟時，司法應為低密度之審查，法院不得以自己之預測評估取代獨立機關之預測評估，俾符合機關功能最適原則。」

⁶ *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, *Abgabenordnung*, Lfg.222, 2013, §5 Rn.27.

⁷ 李惠宗，*行政法要義*，第 8 版，2020 年，頁 153。

選擇裁量是授權行政機關「選擇」採取某種法律效果之裁量決定，亦即「如何」處罰，授權裁量決定。例如法律規定：「違反某條規定者，處新台幣三萬元以下之罰鍰。」要求對於違規行為應予以處罰，但處罰金額多少，授權裁量決定。

（二）行政裁量之規範

1. 行政裁量之法條用語之一般表現方式

在行政法規中，授權行政裁量，有時係以明文規定「裁量」，大部分則規定「得」如何如何，或「得依職權」規定表現。另有從法律規定的整體關聯性導出是裁量規定。值得注意的，並不是所有法律文義上看似裁量的規定，實際上均是裁量規範。在此判斷是否屬於裁量規定，屬於法律解釋之問題，應從法律規定的關聯性，探求其授權的目的決定之。例如法條用語雖是使用「得」字，但其意義可能是指行政機關享有某種特定「權限」，而在該法律規定的前提要件具備時，即負有義務「必須」採取措施，換言之，在此並不是賦予行政裁量的「得」，而是賦予權限的「得」⁸。

例如行政訴訟上暫時權利保護，有關聲請行政處分暫時停止執行之裁定，是否屬於行政法院之裁量範圍，不無疑義。早年學說可能認為法條明訂行政法院「得」依職權或依聲請裁定停止執行，而認為屬於法院之「裁量權限」範圍。但最近學說則認為此屬於授權法院之「權限規定」，並非承認裁量餘地。蓋憲法保障人民有效的權利保護，在具備停止執行要件之情形，當事人應得請求停止執行。只是在行政法院決定停止執行時，享有某種程度的形成選擇裁量，亦即是決定停止效力之全部或一部，是追溯既往或僅向將來停止執行等，法院有裁量餘地⁹。

2. 應為規定之例外類型

在法律有「應為」之訓示規定(Soll-Vorschriften)之情形，原則上應以特定方式為行為，亦即在「通常情形」（典型案件），行政機關固然應受法律規定之拘束，負有作為義務，然而在「非典型案件」之特殊情形或「例外情形」（例如涉及濫用之案件類型）（Atypisch oder Ausnahmefalle），則仍容許行政機關進行「裁量」而為不同之處理，在此種例外特殊情形，基於更重要之理由可以支持忽略此一「應為規定」，從而應就法條「應」字之解釋適用，採取「目的性限縮」適用。亦即此種例外情形，本來即不在法規之立法目的所要把握之對象，而可以排除其適用。

⁸ Kopp/Ramsauer, VwVfG, 11. Aufl., 2010, §40 Rn. 43.

⁹ Puttler, in: Sodan/Ziekow, VwGO, 3. Aufl., 2010, §80 Rn. 138.

至於是否有此種例外情形，涉及法規拘束效力適用範圍之規範解釋問題，尤其可能涉及憲法上基本人權之適用問題，法院得進行審查¹⁰。

例如 71 年度判字第 440 號判決：「土地法施行法第 49 條規定，所謂『征收土地……應儘量避免耕地』，乃屬訓示規定，主管機關有自由裁量權，縱其裁量未盡適當，亦僅得對之提起訴願，不得以之為行政訴訟之標的」，原則上在土地之徵收，應儘量避免耕地，但仍不排除例外情形。

（三）行政裁量應遵守之原則

依行政程序法第 10 條規定：「行政機關行使裁量權，不得逾越法定之裁量範圍，並應符合法規授權之目的。」行政機關行使裁量權，並非不受任何拘束之自由裁量，其行政裁量除應遵守一般法律原則外，也應符合法令授權之目的，並不得逾越法定之裁量範圍¹¹。亦即行政裁量亦應受法及法律的拘束，此一「法」的拘束，包括成文法及不成文法，亦即包括具體實定法規範、一般法律原則以及超實定法之法理如正義、公平、公正合理性之法價值理念。行政裁量有其內部界限與外部界限，在此涉及行政裁量應遵守之原則。

1. 合法性原則

行政裁量之外部界限，乃是不得逾越法律授權裁量之範圍，例如法律規定處罰最高金額十萬元以下之罰鍰，即不得裁處超過十萬元之罰鍰。

其外部界限包括應遵守：1. 最高之法律原則，如正義、人類尊嚴的尊重等。2. 憲法，特別是基本權利，如平等權等，包括不成文但憲法固有之原則，如禁止過分之原則。3. 規定行政行為成立之法律。如行政手續法、公務員法等。4. 具體對於該個別行政行為有效之特別法，包括僅一般性規定的，法律上指導原則及其目的。如不能為使國庫收入增加而適用警察法，否則即為違背目的性之禁止。5. 行政機關由於日常實務所產生，具有拘束力之有關裁量行為原則，而成為行政習慣法者。

2. 合目的性（合理性）原則

行政裁量之內部界限為應符合法規授權裁量之目的，行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意（行政程序法第 9 條）。在行使行政裁量時，應進入「利益衡量」程序，行政機關必須考量全部有關公共利益與各

¹⁰ Kopp/Ramsauer, VwVfG, 11. Aufl., 2010, § 40 Rn. 44; Stekens/Bonk/Sachs, VwVfG, 8. Aufl., 2014, § 40 Rn. 26f.

¹¹ 參見翁岳生主持，行政程序法之研究（行政程序法草案），第 65 條條文，行政院經建會健全經社法規工作小組委託研究，1990 年，頁 98。

項私人利益等利害關係以及各項事實與法律狀況（所謂「充分衡量原則」），進行合理性之決定，並確保符合「個別案件正義」之決定¹²。其裁量之內部動機亦應受限制，不得考量與事件無關之因素，否則為裁量權之濫用¹³。

在行政裁量之界限範圍之內，行政機關有充分之活動領域，可自由選擇其行政措施。其所選擇之各種措施，對於政治、經濟、社會文化、以及環境保護各方面，法律均給予同等評價——合法¹⁴。故在裁量界限範圍內，原則上關係人並不存在有請求「更為有利或更符合目的之裁量決定」之請求權。而僅有「合義務性之裁量行使請求權」存在¹⁵。倘若行政機關違反裁量界限時，則得構成違反職務上義務之國家賠償責任之違法¹⁶。

3. 個別案件正義

「按行政機關為行使法律所授與裁量權，在遵循法律授權目的及範圍之內，充分考量應考量之因素，以實踐具體個案正義，並顧及法律適用的一致性，符合平等對待原則，以實踐具體個案之正義，又能實踐行政的平等對待原則。」（最高行政法院 95 年度判字第 496 號判決）。

（四）基於裁量授權所生主觀權利

1. 作成無瑕疵的裁量決定之請求權

行政裁量決定性質上即是賦予行政機關在法定範圍內之決定自由，因此原則上人民並無請求行政機關作成「特定裁量決定」的請求權。在行政裁量權範圍內，不同的行政決定均屬於合法，因此人民原則上並無請求作成更為有利或更合目的性之裁量決定之請求權，而僅享有合義務性之裁量權行使之請求權¹⁷。

然而行政裁量並非不受法之拘束之自由裁量，不得「恣意裁量」（欠缺理由或與事件無關之理由）或「任意裁量」（僅單純根據個人之主觀的衡量），此種裁量稱為「合義務性裁量」，僅於法定界限之範圍內為行為¹⁸。關係人對於合義務性之裁量行使，享有「無瑕疵的行使裁量之主觀權利」之意義之請求權¹⁹。

¹² Wolff/Bachof/Stober/Kluth, *Verwaltungsrecht* 1, 13. Aufl., 2017, § 31 Rz. 38, S. 350.

¹³ 李惠宗，*行政法要義*，第 8 版，2020 年，頁 155 以下。

¹⁴ 翁岳生，論「不確定法律概念」與行政裁量之關係，收於氏著，*行政法與現代法治國家*，頁 53。

¹⁵ Wolff/Bachof/Stober/Kluth, *Verwaltungsrecht*: Band I, 13. Aufl., 2017, § 31 Rn. 65.

¹⁶ Wolff/Bachof/Stober/Kluth, *Verwaltungsrecht*: Band I, 13. Aufl., 2017, § 31 Rn. 51.

¹⁷ Wolff/Bachof/Stober/Kluth, *Verwaltungsrecht* 1, 13. Aufl., 2017, § 31 Rz. 65, S. 359.

¹⁸ Wolff/Bachof/Stober/Kluth, *Verwaltungsrecht*: Band I, 13. Aufl., 2017, § 31 Rn. 49.

¹⁹ Wolff/Bachof/Stober/Kluth, *Verwaltungsrecht*: Band I, 13. Aufl., 2017, § 31 Rn. 49.

依據「保護規範理論」，倘若裁量規範不僅是為維護公共利益，而且也以保障關係人之利益為目的時，尤其是在保護個人權益為目的之裁量規範，此類規範許多是基於憲法保障基本權利之作用結果，則行政機關在行使裁量決定時，除考量公共利益之外，亦應一併考量此類私人權益²⁰。甚至在邊際類型，應依先採取友善基本權利之解釋²¹。

在此情形，行政機關之裁量決定，應避免損害關係人權益，其受裁量決定影響之關係人，即享有下列請求權：不受含有裁量瑕疵之行政處分之侵害（防禦請求權）。若因裁量瑕疵而駁回當事人申請作成對其有利之裁量決定，則當事人除得請求撤銷駁回處分外，並得「請求作成無瑕疵的裁量決定」（Das Recht auf ermessensfehlerfreie Entscheidung）²²。

此項作成無瑕疵裁量決定之請求權之權利內容有二：1.請求行政機關作成決定。2.請求應避免裁量瑕疵。如果行政機關根本不作成決定，或是作成有裁量瑕疵的決定，則關係人得提起請求應為行政行為之訴訟（課予義務之訴），亦即請求法院撤銷有瑕疵之裁量處分，並命行政機關應依據法院之見解，對於原告重新作成裁量決定²³。

2.作成特定裁量決定之公法上請求權：裁量收縮到零

倘若無瑕疵裁量決定，在具體案件中，僅有一個特定裁量決定無瑕疵，而其他決定均有瑕疵時，則「裁量收縮至零」（Ermessensreduzierung auf Null），因此導出一個「特定裁量決定」之請求權²⁴。亦即裁量原係指行政機關享有各種不同的行為方式的選擇，然而在具體情形，此種選擇可能性可能限縮到只有一種選擇。倘若只有一種決定沒有裁量瑕疵，而全部其他的決定，因欠缺構成要件前提存在，或欠缺合法之理由，而均有裁量違法瑕疵時，即屬之。在此情形，行政機關即有

²⁰ 釋字第 469 號解釋理由書：「個別事件中因各種情況之考量，例如：斟酌人民權益所受侵害之危險迫切程度、公務員對於損害之發生是否可得預見、侵害之防止是否須仰賴公權力之行使始可達成目的而非個人之努力可能避免等因素，已致無可裁量之情事——法律規範保障目的之探求，應就具體個案而定，如法律明確規定特定人得享有權利，或對符合法定條件而可得特定之人，授予向行政主體或國家機關為一定作為之請求權者，其規範目的在於保障個人權益，固無疑義；如法律雖係為公共利益或一般國民福祉而設之規定，但就法律之整體結構、適用對象、所欲產生之規範效果及社會發展因素等綜合判斷，可得知亦有保障特定人之意旨時，則個人主張其權益因公務員怠於執行職務而受損害者，即應許其依法請求救濟。」

²¹ Stekens/Bonk/Sachs, VwVfG, 8. Aufl., 2014, §40 Rn.139.

²² Wolff/Bachof/Stober/Kluth, Verwaltungsrecht: Band I, 13. Aufl., 2017, §31 Rn.66; 翁岳生主編，行政法，上冊，第4版，2020年，頁280。

²³ Ossenbühl, in: Erichsen, Allgemeines Verwaltungsrecht, 10. Aufl., §10 Rn.22.

²⁴ Wolff/Bachof/Stober/Kluth, Verwaltungsrecht 1, 13. Aufl., 2017, §31 Rz.67, S.359.

義務選擇該項沒有瑕疵的特定決定，而當事人則享有「作成特定裁量決定之公法上請求權」²⁵。一般即將此種情形稱為「裁量收縮」或「裁量收縮到零」（Ermessensreduzierung auf Null）²⁶。此種裁量收縮，尤其可能根據憲法保障人民的基本權利及其他憲法上原則的作用而產生。

3.基於平等原則產生之主觀權利

例如在稅務違章案件之裁罰裁量決定，倘若依據財政部發布稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之規定，違規行為人應被處罰所漏稅額之 1 倍罰鍰。則在通常案件類型，稽徵機關應受行政規則自我拘束以及平等原則之拘束，不得為相異之處罰，而科處 2 倍之罰鍰。亦即納稅義務人享有平等處理之請求權²⁷。

三、判斷餘地與行政裁量之區別

有關判斷餘地存在於不確定法律概念中，其與裁量之區別，可以表列如下²⁸：

	不確定法律概念	行政裁量
適用之法規	公法法規與私法法規	公法法規
存在之層次	構成要件或法律效果， 但判斷餘地僅存在於構成要件事實之涵攝推論	法律效果之選擇
行為性質	認知行為（法的認識）	意志行為
自由判斷之可能性	雖有多種判斷之可能，但 只有一種正確	裁量之各種選擇皆屬合法， 僅有適當與否問題
法院之審查	法院以審查為原則，但屬於 行政機關判斷餘地者， 法院應尊重其判斷	不審查為原則，例外有瑕疵 裁量時，應受審查

²⁵ Stekens/Bonk/Sachs, VwVfG, 8. Aufl., 2014, §40 Rn. 137.

²⁶ Wolff/ Bachof/ Stober/ Kluth, Verwaltungsrecht: Band I, 13. Aufl., 2017, §31 Rn. 67.

²⁷ Stekens/Bonk/Sachs, VwVfG, 8. Aufl., 2014, §40 Rn. 143.

²⁸ 另參考吳庚/盛子龍，行政法之理論與實用，第 16 版，109 年，頁 116。

參、稅法上之判斷餘地

一、財產之估價

有關財產估價，涉及課稅基礎事實之認定，屬於估價專業問題，在財產稅之課稅基礎，於土地增值稅，係以「公告現值」為計算基礎，於地價稅，係以「公告地價」之 80% 作為申報地價，據以課徵地價稅之計算基礎²⁹。

由於財產估價在事件性質上，並無法精確的確認唯一正確之價格，但並不因此即應直接適用推計課稅規定。而毋寧是法規如何具體化適用的法律適用問題，例如估價法之法規規定「一般通常價值」之法律概念。在適用此類概念時，必須進行「推估」價值，以便據以執行。亦即在無法確實查明事實時，一般承認可以「證明程度減輕」至最大可能的蓋然性方式進行估價評估。亦即估價可以被理解為一般性的委由「推估估計」方式為之³⁰。

德國租稅通則第 162 條第 1 項即規定：「稽徵機關對於課稅基礎無法調查或計算時，應推估之。在推估課稅基礎時，應斟酌一切對於推估具有意義之各種情況。」例如有關財產價值之估計，因事件之性質，無法正確調查或計算，即應進行推估³¹。

財產價值之推估，並非行政「裁量決定」，亦即行政機關對於法律效果並無裁量餘地。推估涉及在欠缺充分的證據方法之情況下，進行證據之評價。由於推估並非法律效果之行政裁量，因此在訴訟上，行政法院不僅有權限，而且也有義務進行自己之推估。在此法院如果對於行政機關之推估進行審查，如認為推估合理，而承接該項推估作為自己之推估。同時法院亦得基於最大可能之蓋然性，以自己之推估，取代行政機關之推估認定³²。

有關採取何種推估方法進行估價，以儘量接近實際的一般通常價值，原則上屬於事實認定之問題。只要事實審法院之認定，並未涉及法律錯誤或程序瑕疵為基礎時，則法律審法院即應受其認定之拘束。在此如果其價值推估認定違反所適

²⁹ 陳清秀，房地產稅法上財產估價之原則及其權利救濟，月旦法學雜誌，292 期，2019 年 8 月，頁 92 以下。

³⁰ Tipke/Kruse, AO, Lfg.137,2014,§162 Tz.12.。

³¹ 陳敏譯著，德國租稅通則，102 年出版，司法院出版，頁 294。

³² 德國財稅法院法第 96 條; Tipke/Kruse, AO, Lfg.137, 2014,§162 Tz.9.

用之推估方法、一般經驗法則以及一般公認之估價原則時，即應視同實體的法律瑕疵³³。

在依據稅法規定之法定估價標準（例如按照一般交易價格或收益價格）對於不動產進行估價，如在個別案件上導致負擔結果顯失公平，而違反憲法上之比例原則（禁止過份）時，則應准予納稅義務人舉證證明其較低之財產價值，作為其估價基礎，以進行稅法規定之合憲性之解釋³⁴。亦即在估價時，有關個別的不動產本身特性所導致「價值減少」，應適度納入考量。此為德國立法例之估價模式。就此日本繼承稅及地價稅之財產估價基準第 1 章第 6 點亦規定：「依本命令規定所為之估價，可認為顯然不適當時，其財產價額應依據國稅廳長官之指示估價之。」亦承認「專案估價」方式。

德國估價法第 82 條第 1 項即規定：「如果不動產有減少價值之情況存在，而在年度租金收入金額中或加乘倍數之數額中未納入考量時，則就依本法第 78 條至第 81 條規定算出之不動產價值，應再加以扣除。此類情況，例如：1.異常嚴重的噪音，煙霧或異味干擾，2.可修復的施工缺陷與結構損壞，3.需要立即拆除。」本條項適用於不動產稅法上之不動產估價。由於不動產本身之特性導致收益減少，因此，無法適用不動產稅法第 33 條規定（因不可歸責於納稅義務人，而不動產之收益重大減少或喪失時，應減半課稅），而應適用本條項估價減少之規定³⁵。

上述不動產價值之減少事實，對於納稅義務人有利，應由其負擔客觀的舉證責任，亦即應由其提出「專家鑑定意見」加以證明。如果具備上述減少價值之要件，則稽徵機關應予以減除，而無是否予以減少價值之行政裁量權。就此不動產所有權人在重新估價案件以及以後估價案件（*Fortschreibungs- oder Nachfeststellungsfällen*）中，享有應予減少價值核定之法律上請求權³⁶。

³³ BFH-Beschluß vom 4. Juli 1990 GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, 315, BStBl II 1990, 817, 829; BFH-Urteil vom 28.10.1998 (II R 37/97) BStBl. 1999 II S. 51.

³⁴ 此為德國聯邦財稅法院歷年來裁判見解。參見 BFH-Urteil vom 5.5.2004 (II R 45/01) BStBl. 2004 II S. 1036; BFH-Urteil vom 29.9.2004 (II R 57/02) BStBl. 2004 II S. 1041.

³⁵ Rössler / Troll, BewG ,26. EL April 2017, §82 Rn.2.

³⁶ Rössler / Troll, BewG ,26. EL April 2017, §82 Rn.4.