

高雄高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第二庭

114年度稅簡字第2號

114年5月16日辯論終結

原告 華嚴建設有限公司

代表人 李春生

被告 臺南市政府財政稅務局

代表人 李建賢

訴訟代理人 陳信嘉

王晴微

黃瑞晶

上列當事人間房屋稅事件，原告不服臺南市政府民國114年1月2日府法濟字第1132606878號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、爭訟概要：

原告所有坐落臺南市○○區○○路0段00號房屋（稅籍編號：00000000000，下稱系爭房屋A）、仁愛街2號房屋（稅籍編號：00000000000，下稱系爭房屋B）、民生路2段56號3樓之1至10樓之5等32戶房屋（稅籍編號：00000000000~00000000000，下稱系爭房屋C），經被告核定民國113年房屋稅應納稅額分別為新臺幣（下同）49,879元、30,672元、564,080元。原告對系爭房屋A、B部分無爭議，惟對系爭房屋C部分之核定（下稱原處分）不服，申請復查，未獲變更，原告仍表不服，提起訴願亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

01 貳、原告起訴主張及聲明：

02 一、原告所營事業包括：1. 委託營造廠商興建國民住宅出租、出  
03 售業務；2. 房屋租售之介紹業務，系爭房屋A、B、C自86年  
04 12月22日完工後，即出租至今，並未炒房出售。原告既從事  
05 房屋租賃業務，自應受公平對待，系爭房屋C之房屋稅亦應  
06 適用臺南市房屋稅徵收率自治條例（下稱系爭自治條例）第  
07 3條關於「符合租賃住宅市場發展及管理條例（下稱租賃條  
08 例）第17條第1項規定之租賃住宅於租賃期間者，1.5%」之  
09 優惠稅率，始符合公平課稅原則。

10 二、房屋稅以間數為課稅基礎並不合法，房屋稅基於憲法私有財  
11 產制、財產本身不課稅原則，房屋稅具有「應有收益稅」性  
12 質，是以房屋稅多以當地一般租金水準作為課稅標準，如以  
13 市價為準，因所得尚未實現，不符所得收付實現原則，且被  
14 告計算房屋稅額之公式得扣除折舊，以戶數計算則無法折  
15 舊。再者，以持有戶數計算亦不符合打壓房地產之目的性原  
16 則，有違不當連結之禁止。

17 三、系爭房屋C從84年起就是以稅率1.5%課徵房屋稅，並未變  
18 更，有信賴基礎，被告不得隨意變更調高。

19 四、聲明：

20 (一)先位聲明：

21 1.原處分（含復查決定）及訴願決定均撤銷。

22 2.系爭房屋C稅率之3.6%應改為1.5%。

23 (二)備位聲明：系爭房屋C稅率應回復使用執照單一稅籍編號  
24 Z00000000000號之稅率。

25 參、被告答辯及聲明：

26 一、經查，系爭房屋A、B、C依建築管理機關核發之使用執照所  
27 載為鋼筋混凝土構造地下1層、地上10層，1棟34戶房屋，被  
28 告據以核計房屋現值，課徵房屋稅，自屬有據；其中系爭房  
29 屋C計32戶，皆為非自住之住家用房屋，於112年前原核定每  
30 戶按1.5%課徵房屋稅在案。又房屋稅條例第5條第1項規定，  
31 各地方政府得視所有權人持有房屋戶數訂定差別稅率，準

01 此，113年房屋稅被告依臺南市政府110年12月21日修正系爭  
02 自治條例規定，持有本市非自住之住家用房屋6戶以上者，  
03 核定每戶按3.6%課徵，原告主張其營業項目包含「房屋租售  
04 之介紹業務」，適用系爭自治條例第3條第1款第3目規定，  
05 符合租賃條例第17條第1項規定之租賃住宅於租賃期間者，  
06 採單一稅率按1.5%課徵房屋稅。惟原告並未依租賃條例第19  
07 條規定，向該公司所在地之地方政府地政局申請取得租賃住  
08 宅服務業登記證，非屬經主管機關許可經營「租賃住宅代管  
09 業」或「租賃住宅包租業」，自不符合系爭自治條例第3條  
10 第1款第3目規定。是以，系爭房屋C計32戶，為非自住之住  
11 家用房屋，依系爭自治條例第3條第1款第2目規定，每戶按  
12 3.6%課徵，洵屬有據，原告之主張，核不足採。

13 二、聲明：原告之訴駁回。

14 肆、本院之判斷：

15 一、爭訟概要欄所載事實，業經兩造陳明在卷，並有臺南市政府  
16 工務局(86)南工使字第1571號使用執照暨附表（原處分卷第  
17 41至44頁）、系爭房屋A之113年房屋稅繳款書（本院卷第41  
18 頁）、系爭房屋B之113年房屋稅繳款書（本院卷第43頁）、  
19 系爭房屋C之113年房屋稅繳款書（本院卷第45至107頁）、  
20 系爭房屋C課稅明細表（原處分卷第45頁）、復查決定（原  
21 處分卷第1至19頁）及訴願決定（原處分卷第23至25頁）等  
22 附卷可稽，自堪認定。

23 二、被告核定系爭房屋C之113年房屋稅應納稅額564,080元，並  
24 無違誤：

25 經查，系爭房屋A、B、C於86年5月31日建造完成，為鋼筋混  
26 凝土構造地下1層、地上10層，1棟共34戶房屋，建物用途為  
27 店舖、集合住宅，並領有使用執照乙事，有前揭臺南市政府  
28 工務局(86)南工使字第1571號使用執照（原處分卷第41至44  
29 頁）在卷可稽；又依臺南市簡化評定房屋標準價格及房屋現  
30 值作業要點第4點，以建築管理機關核發之使用執照所載資  
31 料，核計房屋現值並自87年2月起課房屋稅在案，且依臺南

01 市政府111年6月1日府財稅字第1110682505號公告「臺南市  
02 房屋標準單價表」、「臺南市各類房屋折舊標準表」、「臺  
03 南市房屋路段等級表」等評定房屋標準價格有關事項，系爭  
04 房屋C主要用途為集合住宅，計32戶，標準單價為3,950元、  
05 折舊率為1%、經歷年數為26年、地段率為160%，以及原告持  
06 有臺南市非自住之住家用房屋即系爭房屋A、B、C共34戶等  
07 情，也為兩造所不爭執。從而，被告以原告持有臺南市非自  
08 住之住家用房屋6戶以上，因依系爭自治條例第3條第1款第2  
09 目規定，每戶按稅率3.6%課徵，核定系爭房屋C之113年房屋  
10 稅共計564,080元，經核並無違誤。

11 三、系爭房屋C非系爭自治條例第3條第1款第3目之7「符合租賃  
12 條例第17條第1項規定之租賃住宅於租賃期間者」，無依稅  
13 率1.5%課徵房屋稅規定之適用：

14 (一)系爭房屋C非屬個人(自然人)所有：

15 租賃條例第17條第1項之立法理由略以：「為發展租賃住宅  
16 代管及包租服務市場，鼓勵『個人』房東長期委託代管業管  
17 理其租賃住宅或將其住宅出租予包租業經營，以協助『個  
18 人』房東處理租賃住宅龐雜事務，同時讓承租人獲得專業租  
19 賃服務及穩定之居住權益，允宜提供適度之租金所得稅優惠  
20 措施，以提高其出租或委託代管之誘因，引導租賃住宅服務  
21 朝向專業經營模式及擴大租賃住宅市場規模。」堪認該條所  
22 謂之「個人住宅所有權人」應屬個人(自然人)，始為該條  
23 所規範適用之對象。又該條項規定，「個人住宅所有權人將  
24 住宅委託代管業或出租予包租業轉租，契約約定供居住使用  
25 1年以上者，得減徵下列租金所得稅：(1)每屋每月租金收入  
26 不超過6,000元部分，免納綜合所得稅、(2)每屋每月租金收  
27 入6,000元部分，住宅所有權人未能提具必要損耗及費用之  
28 確實證據者，依該款規定計算。」由上開規定符合相關規定  
29 之個人住宅所有權人，就每屋每月租金收入不超過6,000元  
30 部分免納「綜合所得稅」之規定，亦可得知倘個人住宅所有  
31 權人非屬個人，即無該條及第18條相關租稅減徵優惠之適

01 用。查原告為營業人而非個人，非屬租賃條例第17條第1項  
02 規定之「個人住宅所有權人」，自無依系爭自治條例第3條  
03 第1款第3目之7以稅率1.5%課徵房屋稅之適用甚明。

04 (二)原告未依法取得租賃服務業許可、登記及領得登記證，非屬  
05 租賃條例第3條所稱之「租賃服務業」，亦未將系爭房屋  
06 「委託」代管或「出租」包租業轉租：

07 1.租賃條例第19條之立法理由略以：「一、為達成『人必歸  
08 業、業必歸會』之自律管理目的，租賃住宅服務業之設立係  
09 採許可制，經直轄市、縣（市）主管機關審核後發給許可文  
10 件，並應於一定期間內依公司法規定辦理公司登記、繳存營  
11 業保證金、置租賃住宅管理人員、加入登記所在地同業公會  
12 及申請登記並領得登記證後始得開始營業，爰為第1項及第2  
13 項規定。…至現行公司組織擬經營租賃住宅服務業者，僅需  
14 以原公司組織依第一項規定申請許可後，新增『租賃住宅代  
15 管業』或『租賃住宅包租業』營業項目並辦理公司變更登  
16 記，復依第二項規定完成設立程序與領得登記證後即得經  
17 營，無另設公司單獨經營租賃住宅服務業之必要。…。」即  
18 係為達成租賃住宅服務業之自律管理目的，乃規定經營租賃  
19 住宅服務業採許可制，應經地方主管機關許可，審核後發給  
20 許可文件，並應於一定期間內辦理公司登記、繳存營業保證  
21 金、置租賃住宅管理人員、加入登記所在地同業公會及申請  
22 登記並領得登記證後，始得開始營業，俾納入管理體系。再  
23 者，依租賃條例第17條第1項規定，個人住宅所有權人需將  
24 住宅「委託」代管業或「出租予」包租業轉租，始有減徵租  
25 金所得稅之適用。

26 2.原告固主張其所營事業包括委託營造廠商興建國民住宅出  
27 租、出售業務及房屋租售之介紹業務，應有依系爭自治條例  
28 第3條第1款第3目之7稅率1.5%課徵房屋稅規定之適用，始符  
29 合公平課稅原則等語。惟查：

30 (1)原告未以原公司組織依租賃條例第19條之規定，向地方主管  
31 機關申請經營租賃住宅服務業許可，並完成公司變更登記及

01 領得登記證等情，為兩造所不爭執，原告既未依法申請許可  
02 並完成公司變更登記及領得登記證，依前揭說明，即非屬租  
03 賃條例第3條所稱之租賃服務業。

04 (2)原告未將系爭房屋C委託予其他租賃住宅服務業或出租予其  
05 他租賃住宅包租業，此亦為兩造所不爭執，依前揭說明，自  
06 亦無依系爭自治條例第3條第1款第3目之7以稅率1.5%課徵房  
07 屋稅規定之適用。

08 3.綜上，原告既非租賃條例第3條所稱之租賃服務業，亦未將  
09 系爭房屋C委託予其他租賃住宅服務業或出租予其他租賃住  
10 宅包租業，自無依系爭自治條例第3條第1款第3目之7以稅率  
11 1.5%課徵房屋稅規定之適用，亦無違公平課稅原則。原告此  
12 部分主張，自不可採。

13 (三)對原告其餘主張不採之理由：

14 1.立法目的與不當連結：原告主張房屋稅以間數為課稅基礎並  
15 不合法，且無法折舊，亦不符合打壓房地產之目的性原則，  
16 有違不當連結之禁止等語。惟房屋稅係依房屋現值按規定之  
17 稅率課徵，房屋現值則由主管稽徵機關依據不動產評價委員  
18 會評定之標準核計而得（房屋稅條例第5條、第10條參  
19 照）。不動產評價委員會評定之房屋標準價格，應以同條例  
20 第11條第1項規定之3款基準為依據，並由直轄市、縣（市）  
21 政府公告之。即房屋稅條例第11條第1項除明定判斷房屋標  
22 準價格之相關事項外，並授權不動產評價委員會評定後，由  
23 直轄市、縣（市）政府公告，以符合租稅法律主義之要求，  
24 藉以客觀評定房屋標準價格，以利稽徵經濟之效率，同時在  
25 合理範圍內，按房屋各種價格因素，各別評定房屋標準價  
26 格，以達量能課稅之目的。又房屋現值之計算，係以房屋標  
27 準單價 $\times$ 面積 $\times$ （1-折舊率 $\times$ 折舊經歷年數），可知房屋現值  
28 之計算有將折舊之因素加以考量。再者，依113年7月1日修  
29 正施行前房屋稅條例第5條第1項第1款後段明定「各地方政  
30 府得視所有權人持有房屋戶數訂定差別稅率」，揆諸該條例  
31 第5條第1項之修正理由：「擴大自用住宅與非自用住宅稅率

01 的差距，提高房屋持有成本，抑制房產炒作，並保障自住權  
02 益」等語，可知依持有房屋戶數訂定差別稅率之手段與抑制  
03 房產炒作之目的間，具有一定之合理關聯性，原告上開主  
04 張，要不可採。

05 2.信賴保護:原告主張系爭房屋C從84年起就是以稅率1.5%課徵  
06 房屋稅，有信賴基礎等語。

07 (1)按所謂法律不溯及既往原則，乃基於法安定性及信賴保護原  
08 則所生，用以拘束法律適用及立法行為之法治國家基本原  
09 則。又系爭房屋之房屋稅稅率，係依上開肆、二系爭自治條  
10 例之規定，而該自治條例之規範屬性為（地方）自治法規中  
11 之「自治條例」，得依法律授權而制定（地方制度法第27條  
12 第1項參照），則以該自治條例前開有關房屋稅稅率之規  
13 定，其授權母法則為上開肆、二、(二)房屋稅條例第5條第1  
14 項第1款規定，其規範位階合法，而規定內容也符合「授權  
15 明確性原則」之要求，既並未違反租稅法律明確性及法律保  
16 留原則。再房屋稅不僅是週期稅，更是持續發生稅捐債務之  
17 財產稅，與機會稅或行為稅有別，其稅率雖原則上以週期開  
18 始時之法定稅率為準，惟如在週期期間法律規定之稅率有所  
19 變動時，為使週期內之事實狀態與法律狀態相符，則自法律  
20 規定修正後適用新稅率，尚難謂違反法律不溯及既往原則。

21 (2)經查，系爭房屋C於112年前原核定每戶按1.5%課徵房屋稅在  
22 案，然系爭自治條例第3條第1款第2目於110年12月21日修  
23 正，明訂持有臺南市非自住之住家用房屋6戶以上者，每戶  
24 依3.6%課徵房屋稅，並自111年7月1日施行，而其113年度房  
25 屋稅之課稅所屬期間為112年7月1日起至113年6月30日故適  
26 用新修正之自治條例規定之稅率，既符合開徵時之法律狀  
27 態，不生違反法律不溯及既往原則之問題，亦與信賴保護無  
28 涉。又以法律規定本因應法律秩序、社會變遷等實際需要，  
29 永遠處在新增、消滅或更易的狀態中，人民無從期待法律永  
30 不變動，原告既於系爭自治條例施行期間合致課稅構成要  
31 件，被告據此對原告核課房屋稅，亦難謂有違信賴保護原

01 則。原告此部分主張，亦不可採。

02 四、原告另以備位聲明主張系爭房屋被告如不回復原課稅率，請  
03 依93年單一房屋稅籍核課房屋稅。惟查：

04 (一)按行政程序法第110條第1項、第3項規定：「(第1項)書面  
05 之行政處分自送達相對人及已知之利害關係人起；書面以外  
06 之行政處分自以其他適當方法通知或使其知悉時起，依送  
07 達、通知或使知悉之內容對其發生效力。(第3項)行政處  
08 分未經撤銷、廢止，或未因其他事由而失效者，其效力繼續  
09 存在。」是知，行政處分經送達後即發生實質的存續力，該  
10 行政處分就其內容對相對人、關係人及原處分機關發生拘束  
11 之效力，在該行政處分未經撤銷或變更前，當事人均應受該  
12 行政處分內容之拘束；行政處分如不能再以通常之救濟途徑  
13 (訴願及行政訴訟)加以變更或撤銷者，該處分即具有形式  
14 上之存續力(不可撤銷性)，原則上不得再事爭執(最高行  
15 政法院105年度判字第239號判決意旨參照)。

16 (二)系爭房屋A、B、C原由被告於90年4月11日依使用執照所載資  
17 料合併設立稅籍(稅籍編號：第00000000000號)，並向原告  
18 開徵房屋稅，嗣原告於96年2月15日具文向被告表示異  
19 議，被告遂以96年3月30日南市稅房字第09600084100號函核  
20 准系爭房屋A、B、C自96年度起以各戶面積按比例核定公共  
21 設施部分面積，分戶核課房屋稅(稅籍編號：第  
22 00000000000至00000000000號，下稱前處分)；其後，被告  
23 另於98年12月4日以南市稅房字第09813120730號函，撤銷其  
24 96年3月30日南市稅房字第09600084100號函所為核准系爭房  
25 屋分戶核課房屋稅之處分，原告不服，循序提起訴願、行政  
26 訴訟，經本院高等行政訴訟庭以99年度訴字第180號判決訴  
27 願決定及原處分(即98年12月4日南市稅房字第09813120730  
28 號函)均撤銷確定等情，為兩造所不爭執(見本院卷第153  
29 頁)，並有本院高等行政訴訟庭99年度訴字第180號判決列  
30 印本在卷可查(見本院卷第137至147頁)。故依上開說明，  
31 前處分於送達原告後已發生實質的存續力，且前處分已不能

01 再以通常之救濟途徑（訴願及行政訴訟），加以變更或撤  
02 銷，即具有形式的存續力（不可撤銷性），原告及被告均應  
03 受前處分內容之拘束。是原告備位主張回復單一房屋稅籍核  
04 課房屋稅，難認有理由，應予駁回。

05 五、綜上，被告核定系爭房屋C之113年房屋稅應納稅額為  
06 564,080元，核無違誤；訴願決定遞予維持，亦無不合。從  
07 而，原告先位聲明訴請撤銷訴願決定及原處分（含復查決  
08 定），並請求將系爭房屋C稅率之3.6%應改為1.5%，以及備  
09 位聲明訴請被告應依93年單一房屋稅籍核課房屋稅，均為無  
10 理由，應予駁回。

11 伍、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及聲明陳述，均  
12 與本件判決結果不生影響，爰不逐一論駁。

13 陸、結論：原告之訴為無理由。

14 中 華 民 國 114 年 6 月 16 日  
15 法 官 李 明 鴻

16 以上正本與原本無異。

17 如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表  
18 明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須  
19 按他造人數附繕本），逾期未提出者，勿庸命補正，即得依行政  
20 訴訟法第245條第1項規定以裁定駁回。上訴理由應表明關於原判  
21 決所違背之法令及其具體內容，或依訴訟資料可認為原判決有違  
22 背法令之具體事實。

23 中 華 民 國 114 年 6 月 16 日  
24 書 記 官 吳 天

25 附錄應適用法令：

26 一、房屋稅條例

27 1.第3條：「房屋稅，以附著於土地之各種房屋，及有關增加  
28 該房屋使用價值之建築物，為課徵對象。」

29 2.（113年7月1日修正施行前）第5條：「（第1項）房屋稅依  
30 房屋現值，按下列稅率課徵之：一、住家用房屋：供自住或  
31 公益出租人出租使用者，為其房屋現值百分之1.2；其他供

01 住家用者，最低不得少於其房屋現值百分之1.5，最高不得  
02 超過百分之3.6。各地方政府得視所有權人持有房屋戶數訂  
03 定差別稅率。二、非住家用房屋：供營業、私人醫院、診所  
04 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  
05 3，最高不得超過百分之5；供人民團體等非營業使用者，最  
06 低不得少於其房屋現值百分之1.5，最高不得超過百分之  
07 2.5。三、房屋同時作住家及非住家用者，應以實際使用面  
08 積，分別按住家用或非住家用稅率，課徵房屋稅。但非住家  
09 用者，課稅面積最低不得少於全部面積6分之1。（第2項）  
10 前項第1款供自住及公益出租人出租使用之認定標準，由財  
11 政部定之。」

12 3.（113年7月1日修正施行前）第6條：「直轄市及縣（市）政  
13 府得視地方實際情形，在前條規定稅率範圍內，分別規定房  
14 屋稅徵收率，提經當地民意機關通過，報請或層轉財政部備  
15 案。」

16 4.第10條：「（第1項）主管稽徵機關應依據不動產評價委員  
17 會評定之標準，核計房屋現值。（第2項）依前項規定核計  
18 之房屋現值，主管稽徵機關應通知納稅義務人。納稅義務人  
19 如有異議，得於接到通知書之日起30日內，檢附證件，申請  
20 重行核計。」

## 21 二、臺南市房屋稅徵收率自治條例

22 1.第3條：「本市房屋稅依其房屋現值，按下列稅率課徵之：  
23 一、住家用房屋：（一）供自住或公益出租人出租使用者，  
24 百分之1.2。（二）持有本市非自住之住家用房屋1戶者，每  
25 戶百分之1.5；2至3戶者，每戶百分之1.8；4至5戶者，每戶  
26 百分之2.4；6戶以上者，每戶百分之3.6。（三）下列房屋  
27 除法規另有規定外，採單一稅率，不納入前目戶數計算：  
28 ……7.符合租賃住宅市場發展及管理條例第17條第1項規定  
29 之租賃住宅於租賃期間者，百分之1.5；其租稅優惠期限，  
30 依同條例第18條第3項規定辦理。二、非住家用房屋：  
31 （一）供營業、私人醫院、診所或自由職業事務所使用者，

01 百分之3。(二)供人民團體等非營業使用者，百分之2。」

02 2.第4條：「本自治條例自中華民國111年7月1日施行。」

### 03 三、租賃住宅市場發展及管理條例

04 1.第3條：「本條例用詞，定義如下：一、租賃住宅：指以出  
05 租供居住使用之建築物。……三、租賃住宅服務業：指租賃  
06 住宅代管業及租賃住宅包租業。四、租賃住宅代管業（以下  
07 簡稱代管業）：指受出租人之委託，經營租賃住宅管理業務  
08 （以下簡稱代管業務）之公司。五、租賃住宅包租業（以下  
09 簡稱包租業）：指承租租賃住宅並轉租，及經營該租賃住宅  
10 管理業務（以下簡稱包租業務）之公司。……。」

11 2.第17條第1項：「個人住宅所有權人將住宅委託代管業或出  
12 租予包租業轉租，契約約定供居住使用一年以上者，得依下  
13 列規定減徵租金所得稅：……。」

14 3.第18條第1項、第2項：「（第1項）符合前條規定之租賃住  
15 宅，直轄市、縣（市）政府應課徵之地價稅及房屋稅，得予  
16 適當減徵。（第2項）前項減徵之期限、範圍、基準及程序  
17 之自治條例，由直轄市、縣（市）主管機關定之，並報財政  
18 部備查。」

19 4.第19條第1項、第2項：「（第1項）經營租賃住宅服務業  
20 者，應向直轄市、縣（市）主管機關申請許可，並於許可後  
21 三個月內辦妥公司登記；屆期未辦妥公司登記者，由直轄  
22 市、縣（市）主管機關廢止其許可。（第2項）租賃住宅服  
23 務業應於完成公司登記後六個月內繳存營業保證金、置租賃  
24 住宅管理人員及加入登記所在地之同業公會，檢附有關證明  
25 文件向直轄市、縣（市）主管機關申請租賃住宅服務業登記  
26 並領得登記證後，始得營業；屆期未辦妥登記者，由直轄  
27 市、縣（市）主管機關廢止其許可，並通知公司登記主管機  
28 關廢止其登記。」