最　高　行　政　法　院　判　決

111年度上字第47號

上　訴　人　桃園市政府地方稅務局

代　表　人　姚世昌
訴訟代理人　鄭素惠
被 上訴 人　桃園國際機場股份有限公司

代　表　人　楊偉甫
訴訟代理人　邱雅文　律師
　　黃郁炘　律師
　　倪立晏　律師

上列當事人間房屋稅事件，上訴人對於中華民國110年10月28日臺北高等行政法院109年度訴字第647號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、緣被上訴人所有○○市○○區○○里○○○路0號（稅籍編號：H00000000000、H06070502009及H00000000000）、13號（稅籍編號：H00000000000）、15號（稅籍編號：H00000000000、H06070502033及H00000000000）、17號（稅籍編號：H00000000000）、19號（稅籍編號：H00000000000）與航勤南路2號（稅籍編號：H00000000000）、5號（稅籍編號：H00000000000）、15號（稅籍編號：H00000000000、H06070502317及H00000000000）及航勤北路2號（稅籍編號：H00000000000、H00000000000、H00000000000、H00000000000、H00000000000、H00000000000、H00000000000、H00000000000、H00000000000、H06070502656及H00000000000）、10號（稅籍編號：H0000000000

0、H00000000000、H00000000000、H00000000000、H00000000000、H00000000000、H06070502628及H00000000000）、12號（稅籍編號：H00000000000）、15號（稅籍編號：H00000000000、H00000000000、H00000000000、H00000000000、H00000000000、H00000000000、H06070502524及H00000000000）、25號（稅籍編號：H00000000000）等47筆房屋（下稱系爭房屋），經上訴人依房屋稅條例第10條第1項規定，按桃園市不動產評價委員會評定之標準，核計系爭房屋民國108年房屋現值，並分別依其使用情形按非住家供營業用稅率3%、非住家非供營業用稅率2%及住家非供自住或公益出租用（即其他供住家用）稅率2.4%，核定108年房屋稅合計新臺幣5,734萬3,316元。被上訴人不服，循序提起本件行政訴訟，並聲明：訴願決定、原處分（即復查決定）均撤銷。經原審以109年度訴字第647號判決（下稱原判決）將訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。上訴人不服，遂提起本件上訴。

二、被上訴人起訴主張及上訴人於原審答辯均引用原判決所載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判決撤銷訴願決定及原處分，係以：㈠查桃園市簡化評定房屋標準價格及房屋現值作業要點（下稱簡化評定要點）第19點規定將被上訴人所有位於上開區域內之房屋，其房屋標準單價以200%加價核計房屋現值。其修正說明略以：被上訴人房屋因屬特殊建築物，除建造成本高於一般建築物外，房屋並具有相關特殊設計，爰予提高加價其房屋標準單價核計房屋現值等語。惟被上訴人所有系爭房屋其構造別（鋼骨鋼筋混凝土、鋼筋混凝土、鋼骨、鋼鐵等）、建物類型（辦公廳、停車場、倉庫、店鋪等）、適用稅率（營業用、非住家非營業用等）及標準單價等均各不相同，何以因其係特殊建築物即劃一規定皆加價200%核計房屋現值，而未就個別差異甚大之不同房屋予以區別，修正說明並未就此予以論述。上訴人雖稱系爭房屋均位於機場專用區內，均屬建築法第98條規定經行政院許可之

特種建築物，99年11月1日被上訴人成立後，特制定國際機場園區發展條例第21條規定作為其免稅之法令依據，延續了原機場管理機關即交通部民用航空局之優惠及免稅相關措施，除得收取相關使用費、服務費及噪音防制費外，並免徵相關營業稅及房屋稅，僅係延續舊例之過渡時期措施，將原行政機關所享有之優惠及免稅措施暫時沿用，並於制定法令時已敘明未來國營機場公司應繳納各項稅捐。上訴人就系爭房屋加價200%計算其房屋現值，實寓有作為未來法令修正前衡平措施之目的，使被上訴人經營並享有機場專用區各項獨占事業及優惠待遇時，給付相應之義務及負擔，以符實質平等原則等語。惟查，依國際機場園區發展條例第1條、第4條、第21條規定，可知被上訴人依法所收取之使用費、服務費及機場服務費等免徵營業稅；及就特定之土地及建築物予以免納地價稅及房屋稅，此乃法律所明定而有其政策目的，雖提供被上訴人相關租稅優惠，惟同條例亦規定被上訴人就其所收取之使用費，應提撥回饋金及噪音防制費予園區所在地之直轄市、縣（市）政府辦理回饋作業及噪音防制之用（第14條）；所收取之機場服務費，除分配予觀光發展基金外，應全部用於機場專用區及機場專用區相關建設（第15條）；被上訴人應無償提供海關、移民、檢疫及安檢等行使公權力機關作業所需之通關場地及貨物、行李檢查所需之設施（第17條）等，即被上訴人一方面享有相關優惠，亦須相對負擔義務。另同條例第21條之立法理由亦僅提到未來國營機場公司則應繳納房屋稅、地價稅、營業稅及營利事業所得稅等，整體而言，係增加政府稅收等語。遍觀上開條例規定及第21條之立法理由說明，並無授權上訴人得以就被上訴人系爭房屋加價200%計算其房屋現值而核課房屋稅之手段，以作為未來法令修正前之衡平措施及達成實質平等之目的。且就被上訴人營運具有獨占性，以及系爭房屋具有特種建築物性質而予免納房屋稅之租稅優惠等情，當已在審酌之列而仍經由條文明定給予相關優惠，上訴人卻又以使被上訴人享有

獨占事業及優惠待遇時，給付相應之義務及負擔，以符實質平等原則云云，而將被上訴人為履行其負責園區之開發營運及管理等任務所必須之特殊設計之建物，列為應增加「房屋現值」之參考因素，其所採取之手段與所欲達成之目的間，亦欠缺正當合理的聯結關係。至於上訴人就系爭房屋加價200%計算房屋現值後，被上訴人所享有之稅捐優惠待遇是否仍遠高於其他公司，核係二事，尚難執為合理化加價課稅之論據。是上訴人另稱縱使上訴人就系爭房屋加價200%計算房屋現值，被上訴人所享有之稅捐優惠待遇仍遠高於其他公司一節，亦難採為有利之認定。從而，簡化評定要點第19點規定，以加價200%房屋標準單價予以核算被上訴人所有系爭房屋現值，此一差別待遇顯然不具有正當目的，其所採取之手段與所欲達成之目的間，也欠缺正當合理的聯結關係，自有違租稅公平原則。㈡又桃園市房屋地段等級表暨桃園市房屋街道等級調整率表（下稱房屋地段調整率表）第3點第3款規定，將被上訴人所有上開區域內之系爭房屋排除按房屋現值7成核計房屋稅。其提案理由說明係以：臺北松山機場及高雄國際航空站之站體等建物皆未有房屋稅減成規定，惟被上訴人所有房屋，因位於桃園市政府公告劃定為第2級及第3級航空噪音防制區內，依現行規定可減成30%房屋稅，其所有房屋擬比照前開機場，不適用房屋稅減成規定等語。惟僅泛謂比照臺北松山機場及高雄國際航空站而不予減成云云，實欠缺差別待遇之合理說明。上訴人雖稱因飛機航道經過受飛機噪音干擾危害區域內房屋，其利用價值降低，故以調降房屋街道等級調整率作為補償措施，而系爭房屋為桃園國際機場之航空站站體建物房屋，用途不受飛機噪音所影響，被上訴人亦未就飛機噪音如何影響系爭房屋之利用致其受害提出具體事證云云。惟查，對於飛機噪音干擾之危害，已有相關處理之機制可供運用，若有不足，亦應循相關機制作合理調整，逕以飛機噪音源自於被上訴人之營運活動云云，而不予減成房屋稅，未見其目的之合理性，其所採取之手段亦不相

當。況既稱係對受飛機噪音干擾危害區域內房屋納稅義務人之補償措施，受噪音干擾者當然包括區域內所有房屋，基於平等原則本應一體適用，卻又以系爭房屋為航空站站體建物，用途不受噪音影響，作為不予減成之論據，也屬率斷，欠缺為差別待遇之正當理由。是以，房屋地段調整率表第3點第3款規定，將被上訴人所有系爭房屋排除按房屋現值7成核計房屋稅，自亦有違租稅公平原則等語。

四、本院經核原判決撤銷訴願決定、原處分（即復查決定），於法並無違誤。茲就上訴意旨補充論斷如下：

（一）房屋稅條例第3條規定：「房屋稅，以附著於土地之各種房屋，及有關增加該房屋使用價值之建築物，為課徵對象。」第5條第1項規定：「房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：一、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1.2；其他供住家用者，最低不得少於其房屋現值百分之1.5，最高不得超過百分之3.6。各地方政府得視所有權人持有房屋戶數訂定差別稅率。二、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3，最高不得超過百分之5；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1點5，最高不得超過百分之2點5。三、房屋同時作住家及非住家用者，應以實際使用面積，分別按住家用或非住家用稅率，課徵房屋稅。但非住家用者，課稅面積最低不得少於全部面積6分之1。」第10條第1項規定：「主管稽徵機關應依據不動產評價委員會評定之標準，核計房屋現值。」第11條第1項規定：「房屋標準價格，由不動產評價委員會依據下列事項分別評定，並由直轄市、縣(市)政府公告之：一、按各種建造材料所建房屋，區分種類及等級。二、各類房屋之耐用年數及折舊標準。三、按房屋所處街道村里之商業交通情形及房屋之供求概況，並比較各該不同地段之房屋買賣價格減除地價部分，訂定標準。」據此，房屋稅係依房屋現值

按規定之稅率課徵，房屋現值則由主管稽徵機關依據不動產評價委員會評定之標準核計而得。而房屋標準價格之形成應依據建造材料的種類（反應建築成本或重建費用）、耐用年數、折舊標準（反應建築成本或重建費用扣除折舊後的殘值）、所處商業交通及房屋供給需求，並比較不同地段之市場交易價格，訂定抽象化標準。此係因應房屋稅之稽徵具有大量行政之特性，由專責單位以通案式類型觀察之方法，將稅捐客體即房屋與附屬建築物的稅基予以規格化與量化，以兼顧稽徵經濟。

（二）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。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示（司法院釋字第597號解釋參照）。桃園市政府依桃園市107年不動產評價委員會107年5月30日會議決議，以107年6月28日府稅房字第1072002566號公告「修正桃園市房屋構造別代號暨折舊率對照表」、「修正桃園市簡化評定房屋標準價格及房屋現值作業要點」（即簡化評定要點）及「修正桃園市房屋地段等級表暨桃園市房屋街道等級調整率表」（即房屋地段調整率表）。其中簡化評定要點第1點規定：「為簡化房屋標準價格之評定及房屋現值之核計作業，特訂定本要點。」第4點規定：「房屋現值之核計，以『桃園市房屋標準單價表』、『桃園市特殊構造物房屋現值評價方式』、『桃園市房屋構造別代號暨折舊率對照表』、『桃園市房屋地段等級表暨桃園市房屋街道等級調整率表』及本要點為依據。」第19點規定：「經桃園市政府公告劃定為第2級及第3級航空噪音防制區域內之桃園國際機場股份有限公司所有房屋，及台灣中油股份有限公司所有之煉油廠龜山廠區房屋，其房屋標準單價以百分之200加價核計房屋現值。」第20點規定：「本要點自中

華民國107年7月1日施行。」房屋地段調整率表第3點第1款及第3款規定：「說明：㈠依據房屋稅條例第11條規定，訂定桃園市房屋地段等級表暨桃園市房屋街道等級調整率表……㈢本市受臺灣桃園國際機場航道噪音影響區域，經桃園市政府公告劃定為第2級及第3級航空噪音防制區之各里全部房屋，依其適用桃園市房屋街道等級調整率核計房屋現值，並按7成核計房屋稅。惟不適用該防制區之桃園國際機場股份有限公司所有房屋。」專責機關以行政命令通案式類型觀察評價房屋現值，雖有其依據，但其內容如有違憲或違法，行政法院自得拒絕適用（司法院釋字第216號解釋參照）。上訴意旨主張房屋地段調整率表係桃園市不動產評價委員會依房屋稅條例第11條第1項第3款規定之授權所作專業評定，非屬行政法院所得審查範圍等語，要非可採。

（三）憲法第7條規定平等原則，旨在防止立法者恣意對人民為不合理的差別待遇。如對相同事物，為無正當理由的差別待遇，即與憲法第7條平等原則有違（司法院釋字第687號及第779號解釋參照）。法規範是否符合平等權保障的要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取的分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度的關聯性而定（司法院釋字第682號、第694號、第701號、第760號及第779號解釋參照）。稅捐法令規範的分類及差別待遇，涉及國家財政收入的整體規劃及預估，固較適合由代表民意的立法機關及擁有財政專業能力的相關行政機關決定。惟其決定仍應有正當目的，且其分類與目的之達成間應具有合理關聯，始符合租稅公平原則，從而不違反憲法第7條平等權保障的意旨（司法院釋字第745號及第779號解釋參照）。納稅者權利保護法第1條第1項亦揭櫫「實現課稅公平」之目標，同法第5條並規定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇。」經查：

1.關於簡化評定要點第19點加價200%計算房屋標準單價部分：

⑴原判決已論明：簡化評定要點第19點之修正說明略以：被上訴人房屋因屬特殊建築物，除建造成本高於一般建築物外，房屋並具有相關特殊設計，爰予提高加價其房屋標準單價核計房屋現值等語。惟被上訴人所有系爭房屋其構造別（鋼骨鋼筋混凝土、鋼筋混凝土、鋼骨、鋼鐵等）、建物類型（辦公廳、停車場、倉庫、店鋪等）、適用稅率（營業用、非住家非營業用等）及標準單價等均各不相同，何以因其係特殊建築物即劃一規定皆加價200%核計房屋現值，而未就個別差異甚大之不同房屋予以區別，修正說明並未就此予以論述（見原判決第9頁）；且依系爭房屋房屋稅主檔查詢所示，被上訴人所有系爭房屋的構造別（鋼骨鋼筋混凝土造、鋼筋混凝土造、鋼骨混凝土造、鋼骨造、鋼鐵造、加強磚造等）、建物類型（辦公廳、停車場、倉庫、店鋪等）、適用稅率（營業用、非住家非營業用等）及標準單價等，均有可資對應的桃園市房屋標準單價表、桃園市房屋構造別代號暨折舊率對照表等可以適用，與其他房屋並無不同之處，則上開修正說明僅稱：屬特殊建築物，建造成本高於一般建築物，並有相關特殊設計等等，並未具體論述，所指為何，尚有不明。簡化評定要點第19點規定對系爭房屋與其他房屋為差別待遇，缺乏合理正當之理由，容有恣意之嫌。

⑵上訴人雖以系爭房屋均位於機場專用區內，均屬建築法第98條規定經行政院許可之特種建築物，99年11月1日被上訴人成立後，特制定國際機場園區發展條例第21條規定作為其免稅之法令依據，延續了原機場管理機關即交通部民用航空局之優惠及免稅相關措施，除得收取相關使用費、服務費及噪音防制費外，並免徵相關營業稅及房屋稅，僅係延續舊例之過渡時期措施，將原行政機

關所享有之優惠及免稅措施暫時沿用，並於制定法令時已敘明未來國營機場公司應繳納各項稅捐。上訴人就系爭房屋加價200%計算其房屋現值，實寓有作為未來法令修正前衡平措施之目的，使被上訴人經營並享有機場專用區各項獨占事業及優惠待遇時，給付相應之義務及負擔，以符實質平等原則云云。惟納稅者因負擔能力有別，透過合理差別待遇，固然有助於減少納稅者間差異，達到實質平等。然如對納稅者因其他法律給予之租稅優惠措施為加重稅捐負擔之差別待遇，形同變相剝奪納稅者因其他法律所享有之權益，與納稅者權利保護法第5條規範意旨不符，應不足構成差別待遇之正當目的。原判決就上訴人前開主張已論明：①依國際機場園區發展條例第1條、第4條、第21條規定，可知被上訴人依法所收取之使用費、服務費及機場服務費等免徵營業稅；及就特定之土地及建築物予以免納地價稅及房屋稅，此乃法律所明定而有其政策目的，雖提供被上訴人相關租稅優惠，惟同條例亦規定被上訴人就其所收取之使用費，應提撥回饋金及噪音防制費予園區所在地之直轄市、縣（市）政府辦理回饋作業及噪音防制之用（第14條）；所收取之機場服務費，除分配予觀光發展基金外，應全部用於機場專用區及機場專用區相關建設（第15條）；被上訴人應無償提供海關、移民、檢疫及安檢等行使公權力機關作業所需之通關場地及貨物、行李檢查所需之設施（第17條）等，即被上訴人一方面享有相關優惠，亦須相對負擔義務。另同條例第21條之立法理由亦僅提到未來國營機場公司則應繳納房屋稅、地價稅、營業稅及營利事業所得稅等，整體而言，係增加政府稅收等語。遍觀上開條例規定及第21條之立法理由說明，並無授權上訴人得以就被上訴人系爭房屋加價200%計算其房屋現值而核課房屋稅之手段，以作為未來法令修正前之衡平措施及達成實質平等之目的。②且就被上

訴人營運具有獨占性，以及系爭房屋具有特種建築物性質而予免納房屋稅之租稅優惠等情，當已在立法者審酌之列而仍經由條文明定給予相關優惠，上訴人卻又以使被上訴人享有獨占事業及優惠待遇時，給付相應之義務及負擔，以符實質平等原則云云，而將被上訴人為履行其負責園區之開發營運及管理等任務所必須之特殊設計之建物，列為應增加「房屋現值」之參考因素，其所採取之手段與所欲達成之目的間，亦欠缺正當合理的聯結關係。③至於上訴人就系爭房屋加價200%計算房屋現值後，被上訴人所享有之稅捐優惠待遇是否仍遠高於其他公司，核係二事，尚難執為合理化加價課稅之論據。是上訴人另稱縱使上訴人就系爭房屋加價200%計算房屋現值，被上訴人所享有之稅捐優惠待遇仍遠高於其他公司一節，亦難採為有利之認定。

⑶從而，簡化評定要點第19點規定，以加價200%房屋標準單價予以核算被上訴人所有系爭房屋現值，此一差別待遇不具有正當目的，其所採取之手段與所欲達成之目的間，也欠缺正當合理的聯結關係，自有違租稅公平原則，原判決之認定於法並無不合。

2.關於房屋地段調整率表第3點第3款規定，將被上訴人所有上開區域內之系爭房屋排除按房屋現值7成核計房屋稅部分：

房屋地段調整率表第3點第3款修正之提案說明略謂：臺北松山機場及高雄國際航空站之站體等建物皆未有房屋稅減成規定，惟被上訴人所有房屋，因位於桃園市政府公告劃定為第2級及第3級航空噪音防制區內，依現行規定可減成30%房屋稅，其所有房屋擬比照前開機場，不適用房屋稅減成規定等語，並經桃園市107年不動產評價委員會會議決議通過。惟被上訴人係依國營國際機場園區股份有限公司設置條例設立，負有使桃園國際機場由目前以國際航空運輸為主之國家門戶，轉型為帶領國家產業及經濟發展之

重要核心，以促進產業發展，並提升國家整體競爭力之任務（國際機場園區發展條例第1條規定立法理由參照），且依房屋稅條例第11條第1項及第24條規定可知，房屋稅之房屋標準價格是授權各直轄市、縣（市）政府依不動產評價委員會評定標準予以公告，預留因地方發展程度差異而建立不同標準之空間，則桃園國際機場能否與臺北松山機場及高雄國際航空站相提並論已有疑問。況上述提案說明仍未論述被上訴人所有系爭房屋與其他同樣位在桃園市政府公告劃定為第2級及第3級航空噪音防制區內的房屋，是基於何一正當目的而有為差別待遇的必要，則房屋地段調整率表第3點第3款規定對系爭房屋及其他一般房屋為差別待遇，欠缺合理充分之實質理由，容有恣意之嫌。原判決針對上訴人所稱：因飛機航道經過受飛機噪音干擾危害區域內房屋，其利用價值降低，故以調降房屋街道等級調整率作為補償措施，而系爭房屋為桃園國際機場之航空站站體建物房屋，用途不受飛機噪音所影響，被上訴人亦未就飛機噪音如何影響系爭房屋之利用致其受害提出具體事證等語，原判決並已論明，對於飛機噪音干擾之危害，已有相關處理之機制可供運用，若有不足，亦應循相關機制作合理調整，逕以飛機噪音源自於被上訴人之營運活動云云，而不予減成房屋稅，未見其目的之合理性，其所採取之手段亦不相當。況既稱係對受飛機噪音干擾危害區域內房屋納稅義務人之補償措施，受噪音干擾者當然包括區域內所有房屋，基於平等原則本應一體適用，卻又以系爭房屋為航空站站體建物，用途不受噪音影響，作為不予減成之論據，也屬率斷，欠缺為差別待遇之正當理由。是以，房屋地段調整率表第3點第3款規定，將被上訴人所有系爭房屋排除按房屋現值7成核計房屋稅，自亦有違租稅公平原則。經核原判決之認定，於法亦無不合。

3.綜上，原判決以簡化評定要點第19點將系爭房屋標準單價以200%加價核計房屋現值；以及房屋地段調整率表第3點

第3款，將系爭房屋排除按7成核計房屋稅之規定，違反租稅公平原則，而不予適用，經核於法並無不合。上訴人以其主觀之法律見解，指摘原判決違法，並無可取。

（四）納稅者權利保護法第21條第3項規定：「行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。」關於被上訴人108年應納房屋稅之數額，繫於系爭房屋之房屋現值，而房屋現值係依據不動產評價委員會評定之標準核計而得。因本件據以計算房屋現值之前述簡化評定要點第19點及房屋地段調整率表第3點第3款規定，違反租稅公平原則而應拒絕適用。至於房屋稅數額為何，尚待不動產評價委員會依本院之法律見解另行評定標準，上訴人始得據以計算，原審無從自行查明確認，是原判決將原處分撤銷，未逕認定房屋稅稅額，於法並無不合，併此說明。

（五）綜上所述，原判決撤銷訴願決定、原處分（即復查決定），經核並無違誤。上訴論旨，仍執前詞，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　10　　月　　19　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　胡　方　新

法官　林　玫　君

法官　李　玉　卿

法官　張　國　勳

法官　洪　慕　芳

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　112　　年　　10　　月　　19　　日

書記官　張　玉　純