最　高　行　政　法　院　判　決

111年度上字第633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　李秋玉
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111年6月30日臺北高等行政法院110年度訴字第1374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、H06070502656及H00000000000）、10號（稅籍編號：H0000000000

0、H00000000000、H00000000000、H00000000000、H000000000000、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），前於民國109年5月4日以桃機總務字第0000000000號函附申請書向上訴人申請因嚴重特殊傳染性肺炎疫情影響延期繳納109年房屋稅，經上訴人所屬蘆竹分局以109年5月13日桃稅蘆字第0000000000號函准予延期，並檢附繳納期限展延自110年5月1日至110年5月31日的系爭房屋109年房屋稅繳款書計47份。被上訴人於109年7月28日以桃機總務字第0000000000號函附申報書向上訴人申報變更系爭房屋中5筆房屋（稅籍編號：H00000000000、H06070502009、H00000000000、H06070502033及H00000000000）的使用情形，經上訴人所屬蘆竹分局以109年8月4日桃稅蘆字第0000000000號函同意更改適用稅率，並檢附上開5筆房屋更正後109年房屋稅繳款書共5份，並註明原核發房屋稅繳款書請逕行作廢。被上訴人於109年8月18日就系爭房屋109年房屋稅繳款書向上訴人申請復查。上訴人以110年1月27日桃稅法字第0000000000號函將該復查申請改以查對更正方式辦理。上訴人所屬蘆竹分局以110年2月5日桃稅蘆字第0000000000號函查對更正系爭房屋中4筆房屋（稅籍編號：H06070502033、H00000000000、H00000000000及H00000000000）的房屋現值，並檢附上開4筆房屋更正後109年房屋稅繳款書共4份，並註明原核發房屋稅繳款書請逕行作廢。被上訴人仍不服，於110年3月5日就系爭房屋109年房屋稅繳款書向上訴人申請復查；另於110年6月8日就系爭房屋110年房屋稅繳款書向上訴人申請復查。上訴人就系爭房屋109年及110年房屋稅繳款書申請復查，以復查決定維持核定系爭房屋109年及110年房屋稅各新臺幣（下同）5,104

萬3,498元及4,891萬6,081元。被上訴人不服，循序提起本件行政訴訟，並訴請撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）。經原審以110年度訴字第1374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級航空噪音防制區域內之系爭房屋的房屋標準單價以200％加價核計房屋現值。然被上訴人所有系爭房屋的構造別、建物類型、適用稅率及標準單價等，與其他房屋並無不同之處，簡化評定要點修正說明稱系爭房屋屬特殊建築物，建造成本高於一般建築物，並有相關特殊設計等等，所指為何，尚有不明。又系爭房屋的構造別、建物類型（功能）、適用稅率及標準單價等亦各不相同，何以因其為特殊建築物即劃一規定加價200％核計房屋現值，而未就各該差異甚大的不同房屋予以區別，修正說明亦未予以論述。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，容有恣意之嫌。㈡上訴人雖主張國際機場園區發展條例相關規定已給予被上訴人相當的優惠及免稅措施，被上訴人所有系爭房屋的利用價值較一般房屋高，有較大的經濟利益，本於量能課稅原則，採取差別待遇具有正當理由等等。惟查，同條例第21條給予被上訴人免徵（納）營業稅、地價稅及房屋稅的優惠，這是基於政策目的所提供被上訴人的租稅優惠，而同條例第13條、第14條第1項、第15條、第17條規定亦使被上訴人一方面享有租稅優惠，亦相對負擔義務。再者，依同條例第21條之立法理由可知，給予被上訴人的租稅優惠均是延續原來由交通部民用航空局桃園國際航空站經營管理時的優惠措施，並無額外創設租稅優惠事項，且被上訴人依國營國際機場園區股份有限公

司設置條例設立後，依既有稅法規定繳納房屋稅、地價稅、營業稅及營利事業所得稅等，相較於以往由交通部民用航空局桃園國際航空站經營管理，整體而言仍是增加政府稅收。整體觀察國際機場園區發展條例規定及第21條立法理由，並無因被上訴人具有國際機場園區經營的獨占性，享有較大的經濟利益，而有以加價200%核計房屋現值課徵房屋稅的手段，予以衡平及達成實質平等的必要。上訴人上述主張，尚乏依據。國際機場園區發展條例第21條第3項規定已就被上訴人所有之建築物給予免納房屋稅的優惠，僅就提供第三人使用並為收益的部分，仍維持應依房屋稅條例規定標準課徵房屋稅。上訴人依簡化評定要點第19點規定將被上訴人所有提供第三人使用並為收益之系爭房屋的房屋標準單價以200%加價核計房屋現值，形同挖東牆（提高供第三人使用並為收益的房屋現值）補西牆（免徵供第三人使用並為收益外之其他房屋的房屋稅），已違反國際機場園區發展條例第21條第3項規範意旨，並非基於正當目的而為差別待遇。又簡化評定要點第19點規定將被上訴人為履行國際機場園區之開發、營運及管理，以促進產業發展，並提升國家整體競爭力的任務所建造的系爭房屋，列為應增加房屋現值的參考因素，所採取的手段與國際機場園區發展條例所欲達成的目的間，亦欠缺合理的關聯，有違租稅公平原則。另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系爭房屋，排除按房屋現值7成核計房屋稅。惟其提案說明未論述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，容有恣意之嫌。㈢上訴人雖主張飛機噪音源自於被上訴人的營運活動，系爭房屋為桃園國際機場的航空站站體建物，用途不受飛機噪音影響，反而因其獨占性，顯與其他房屋的經濟價值有別等等。惟查，被上訴人依國際機場園區發展條例第13條

及第14條第1項規定，已負有向使用人收取噪音防制費，並提撥一定費用作為回饋金的義務。縱有不足，同條例第14條第2項亦規定合理調整被上訴人負擔比例的機制，無再以稅捐負擔予以衡平的必要。況系爭房屋作為停車場、航廈辦公室、加油站、修護機棚、油庫辦公室、保養工廠、修理工廠、儲油庫、發電機房、貨運倉儲等使用，雖同為發展、支持國際機場園區功能所必需，然構造別、建物類型（功能）、適用稅率及標準單價等均有不同，經濟價值難以一概而論，房屋地段調整率表第3點第3款規定未予區別，僅因為被上訴人所有即一律排除按7成核計房屋稅，難認屬為正當目的而為合理的差別待遇等語。

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：被上訴人所有系爭房屋的構造別、建物類型、適用稅率及標準單價等，與其他房屋並無不同之處，簡化評定要點修正說明稱系爭房屋屬特殊建築物，建造成本高於一般建築物，並有相關特殊設計等等，所指為何，尚有不明。又系爭房屋之構造別、建物類型（功能）、適用稅率及標準單價等亦各不相同，何以因其為特殊建築物即劃一規定加價200％核計房屋現值，而未就各該差異甚大的不同房屋予以區別，修正說明亦未予以論述。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，容有恣意之嫌。

⑵上訴人雖以國際機場園區發展條例相關規定已給予被上訴人相當的優惠及免稅措施，被上訴人所有系爭房屋的利用價值較一般房屋高，有較大的經濟利益，本於量能課稅原則，採取差別待遇具有正當理由云云。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：國際機場園區發展條例第21條給予被上訴人免徵（納）營業稅、地價稅及房屋稅的優惠，是基於政策目的所提供被上訴人的租稅優惠，而同條例第13條、第14條第1項、第15條、第17條規定亦使被上訴人一方面享有租稅優惠，亦相對負擔義務。再者，依同條例第21條之立法理

由可知，給予被上訴人之租稅優惠均係延續原來由交通部民用航空局桃園國際航空站經營管理時的優惠措施，並未額外創設租稅優惠事項，且被上訴人依國營國際機場園區股份有限公司設置條例設立後，依既有稅法規定繳納房屋稅、地價稅、營業稅及營利事業所得稅等，相較於以往由交通部民用航空局桃園國際航空站經營管理，整體而言仍是增加政府稅收。整體觀察國際機場園區發展條例規定及第21條立法理由，並無因被上訴人具有國際機場園區經營的獨占性，享有較大之經濟利益，而有以加價200％核計房屋現值課徵房屋稅之手段，予以衡平及達成實質平等的必要。上訴人上述主張，尚乏依據。國際機場園區發展條例第21條第3項規定已就被上訴人所有之建築物給予免納房屋稅之優惠，僅就提供第三人使用並為收益之部分，仍維持應依房屋稅條例規定標準課徵房屋稅。上訴人依簡化評定要點第19點規定將被上訴人所有提供第三人使用並為收益之系爭房屋之房屋標準單價以200％加價核計房屋現值，形同挖東牆（提高供第三人使用並為收益的房屋現值）補西牆（免徵供第三人使用並為收益外之其他房屋的房屋稅），已違反國際機場園區發展條例第21條第3項規範意旨，並非基於正當目的而為差別待遇。又簡化評定要點第19點規定將被上訴人為履行國際機場園區之開發、營運及管理，以促進產業發展，並提升國家整體競爭力的任務所建造的系爭房屋，列為應增加房屋現值的參考因素，所採取的手段與國際機場園區發展條例所欲達成的目的間，亦欠缺合理的關聯，有違租稅公平原則。

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，原判決已敘明，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，並經桃園市107年不動產評價委員會會議決議通過等語。惟被上訴人是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。針對上訴人主張飛機噪音源自於被上訴人之營運活動，系爭房屋為桃園國際機場的航空站站體建物，用途不受飛機噪音影響，反而因其獨占性，顯與其他房屋之經濟價值有別一節，原判決亦說明被上訴人依國際機場園區發展條例第13條及第14條第1項規定，已負有向使用人收取噪音防制費，並提撥一定費用作為回饋金之義務。縱有不足，同條例第14條第2項亦規定合理調整被上訴人負擔比例之機制，無再以稅捐負擔予以衡平之必

要。況系爭房屋作為停車場、航廈辦公室、加油站、修護機棚、油庫辦公室、保養工廠、修理工廠、儲油庫、發電機房、貨運倉儲等使用，雖同為發展、支持國際機場園區功能所必需，然構造別、建物類型（功能）、適用稅率及標準單價等均有不同，經濟價值難以一概而論，房屋地段調整率表第3點第3款規定未予區別，僅因為被上訴人所有即一律排除按7成核計房屋稅，難認屬為正當目的而為合理之差別待遇等語。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109年、110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