最　高　行　政　法　院　判　決

112年度上字第203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　白家豪

被 上訴 人　台灣中油股份有限公司

代　表　人　李順欽

上列當事人間房屋稅事件，上訴人對於中華民國112年1月19日臺北高等行政法院109年度訴字第1141號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、緣被上訴人所有桃園市○○區○○里○○路0號（稅籍編號：07090283001至07090283007、07090283010至07090283013）、○○里○○路00號（稅籍編號：07120384002、07120384010、07120384026）、○○○路00號（稅籍編號：07120384020）、○○○區00號（稅籍編號：07120384125）、○○○路0段00號（稅籍編號：07120381000至07120381003、07120381007至07120381014、07120381016至07120381027、07120381029至07120381036、07120381038、07120381039、07120381041至07120381049、07120384001、07120384003至07120384008、07120384012、07120384014至07120384019、07120384021至07120384023、07120384025、07120384027至07120384045、07120384056至07120384059、07120384061、07120384070至07120384075、07120384077至07120384080、07120384102、07120384103、07120384105至07120384107、07120384109至07120384112、07120384120、07120384123、0

7120384124、07120384200至07120384203、07120384205、07120384206、07120484000、07120484002、07123845061至07123845069、07123845071至07123845082）、00-00號（稅籍編號：07120149100）、00-00號（稅籍編號：07120149101）等154筆房屋(下稱系爭房屋)，及蘆竹區南興里蘆興南路19號旁（稅籍編號：05210266102）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108年房屋現值，並分別依其使用情形所適用稅率核定108年房屋稅合計新臺幣（下同）20,062,791元。被上訴人不服，申請復查，經上訴人以民國109年4月28日桃稅法字第1080024079號復查決定維持原核定，其餘復查駁回。被上訴人仍表不服，循序提起本件行政訴訟（被上訴人就蘆竹區稅籍編號05210266102號部分不爭執，自聲明撤銷範圍中剔除）並聲明：訴願決定、原處分（即復查決定）除稅籍編號05210266102號外均撤銷。經原判決將訴願決定、原處分（即復查決定）除稅籍編號05210266102號外均撤銷。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，將訴願決定、原處分（即復查決定）除稅籍編號05210266102號外均撤銷，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煉油廠龜山廠區房屋，其房屋標準單價以200%加價核計房屋現值。惟被上訴人所有系爭房屋與外界房舍相比並無特殊設計，難認有建造成本高於一般建築物之情事；且系爭房屋的構造別、建物類型、適用稅率及標準單價等，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。是以，修正說明所稱：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，所指為何，尚欠具體明確。又系爭房屋縱有部分屬特殊建築物，何以卻一律規定加價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。則簡化評定要點第19點規定就系爭房屋之房屋標準單價一律以200%加價核計房屋現值，即有恣意之情形。㈡上訴人雖主張被上訴人所屬龜山煉油廠區係以煉油事業為目的而建設，依職業安全衛生法等相關法律規定，系爭房屋之各項安全設計當與一般民宅有別云云。惟職業安全衛生法適用於各業，非僅被上訴人有該法之適用；且職業安全衛生法亦非為房屋稅課徵之評價依據。況簡化評定要點第19點對於各該差異甚大的不同房屋，僅因坐落被上訴人所屬龜山煉油廠區內，即逕認整體上係煉油廠（設備）不可分離的一部分，均屬特殊建築物，而無視各該差異甚大的不同房屋，在房屋稅之課徵上本屬個別之課徵對象，難認係屬基於正當目的所為合理差別待遇，且所採取之手段與所欲達成之目的間，也欠缺正當合理的連結關係，有違租稅公平原則。㈢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點說明㈥規定，將被上訴人所屬龜山煉油廠區之系爭房屋，按該表調整率150/100核計其房屋現值。惟被上訴人所有系爭房屋包含辦公廳舍、警衛室、檔案室、宿舍、活動中心等，該等房屋與外界房舍相比並無特殊設計；且系爭房屋的構造別、建物類型（功能）亦各有不同，均如前述，各個建物之建造成本、土地使用強度自屬差異甚大，修正說明以此作為系爭房屋相同地段率之調整因素，尚屬無據，亦違反租稅公平原則。上訴人雖主張被上訴人所屬龜山煉油廠區為封閉式廠區，無其他一般民宅可比較地段等級，經比較該廠區主要出入口周邊街路（龜山區民生北路1段及桃園區春日路地段率皆為140%）建物之地段等級，且考量該廠區主要出入口周邊商業繁榮，交通亦較便利等情，決議調高其地段率為150%等語。惟作為參考依據之周邊街路，既然商業繁榮，商家林立，其地段率亦僅為140%，何以廠區內之系爭房屋卻調高為150%，況被上訴人所屬龜山煉油廠區既然範圍廣大，何以廠區內建物之地段率，須以主

要出入口之周邊街路建物地段等級為相同之評價依據亦欠缺合理說明。縱使該廠區內有出入管制，亦係被上訴人管理廠區之行政措施，以之作為廠區內所有建物整體上係煉油廠（設備）不可分離的一部分，而為相同地段率之認定依據，亦屬無稽而難以憑採等語。

四、本院經核原判決撤銷訴願決定、原處分（即復查決定）除稅籍編號05210266102號外，於法並無違誤。茲就上訴意旨補充論斷如下：

（一）行為時（下同）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點說明

㈥規定：「台灣中油股份有限公司煉油廠龜山廠區之房屋，按本表調整率150/100核計其房屋現值，……。」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）。

（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：被上訴人所屬龜山煉油廠區房屋，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包含辦公廳舍、警衛室、檔案室、宿舍、活動中心等，該等房屋與外界房舍相比並無特殊設計，難認有建造成本高於一般建築物之情事；且

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，則修正說明所稱：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，所指為何，尚欠具體明確。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既各不相同，縱有部分屬特殊建築物，何以卻一律規定加價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點規定就系爭房屋之房屋標準單價一律以200%加價核計房屋現值，即有恣意之情形。

⑵上訴人雖以被上訴人所屬龜山煉油廠區具有高工業安全與衛生風險，系爭房屋有相關特殊設計，其建造成本及使用價值有別於其他房屋，如有明顯特殊之煉油輔助建築（液化氣儲存室、煉製主控室、重油脫硫製程區控制室、丙烯球槽操作平台等）；且簡化評定要點第19點規定與立法意旨相符且未逾越房屋稅條例第11條第1項規定之授權範圍，非上訴人可擅行變更，上訴人依據簡化評定要點課徵房屋稅，並無違法不當云云。原判決就上訴人前開主張已論明：簡化評定要點第19點對於各該差異甚大的不同房屋，僅因坐落被上訴人所屬龜山煉油廠區內，即逕認整體上係煉油廠（設備）不可分離的一部分，均屬特殊建築物，而無視各該差異甚大的不同房屋，在房屋稅之課徵上本屬個別之課徵對象，難認係屬基於正當目的所為合理差別待遇，且所採取之手段與所欲達成之目的間，也欠缺正當合理的連結關係，有違租稅公平原則。上訴人上開主張，自非可採。

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，也欠缺正當合理的連結關係，自有違租稅公平原則，原判決之認定於法並無不合，並無上訴人所指判決不備理由之違誤。

2.關於房屋地段調整率表第3點說明㈥規定，將被上訴人所屬龜山煉油廠區之系爭房屋，按該表調整率150/100核計其房屋現值部分：

按房屋稅係以附著於土地之各種房屋及增加該房屋使用價值之建築物為課徵對象，並以房屋標準價格為稅基，乘以徵收率予以課徵，屬財產稅。地段率係反映房屋坐落地區生活機能、交通情形及商業發展程度，而影響房屋使用效益及價值之差異，俾合理課徵房屋稅之機制。關於房屋地段調整率表第3點說明㈥規定，將被上訴人所屬龜山煉油廠區之系爭房屋，按該表調整率150/100核計其房屋現值部分，房屋地段調整率表第3點說明㈥之修正說明略謂：「……龜山廠區位處市中心，屬特殊建築物，建造成本高，土地使用強度高，造成本市城市負擔較重，且其地段率低於周邊房屋為不合理現象，爰調高其調整率」等語。其中以系爭房屋「土地使用強度高，造成本市城市負擔較重」作為提高地段率，調高被上訴人房屋稅之理由，因土地使用強度、是否造成城市負擔，與房屋價值無涉，已逾越房屋稅條例第11條第1項3款所列授權範圍，違反法律保留原則及不當連結禁止。且原判決並說明，被上訴人所有系爭房屋包含辦公廳舍、警衛室、檔案室、宿舍、活動中心等，該等房屋與外界房舍相比並無特殊設計；且系爭房屋的構造別、建物類型（功能）亦各有不同，均如前述，各個建物之建造成本、土地使用強度自屬差異甚大，修正說明以此作為系爭房屋相同地段率之調整因素，尚屬無據，亦違反租稅公平原則。針對上訴人主張：系爭房屋係

規劃為輔助煉油工業的建築，實難想像系爭房屋會個別出售予他人，且系爭房屋154戶，有138戶房屋門牌號碼為民生北路1段50號，僅16戶為其他路段，則該廠區內系爭房屋地段調整率不應一一加以區分；另考量系爭房屋係龜山煉油廠區整體規劃之輔助建築，其整體規劃之使用價值及買賣價格即有提升；廠區於民生北路1段具有廠區聯外專用道路，可直通國道一號桃園交流道；又煉油工業土地使用強度高，其稀缺性提高系爭房屋之使用價值及買賣價格一節，原判決亦說明作為參考依據之周邊街路，既然商業繁榮，商家林立，其地段率亦僅為140%，何以廠區內之系爭房屋卻調高為150%？況且，被上訴人所屬龜山煉油廠區既然範圍廣大，廠區內建物又有不同街路門牌，何以廠區內建物之地段率，須以主要出入口之周邊街路建物地段等級為相同之評價依據？亦欠缺合理說明等語。經核原判決之認定，於法亦無不合。

3.從而，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點說明㈥規定，將系爭房屋按該表調整率150/100核計其房屋現值之規定，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點說明㈥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（即復查決定）除稅籍編號05210266102號外撤銷，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）除稅籍編號05210266102號外，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　　113　　年　　5　　月　　23　　日

最高行政法院第一庭

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　　113　　年　　5　　月　　23　　日

書記官　張　玉　純