最　高　行　政　法　院　判　決

112年度上字第690號

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　余振國　律師
　　萬哲源　律師
　　簡佑霖　律師
被 上訴 人　桃園市政府地方稅務局

代　表　人　姚世昌

上列當事人間房屋稅事件，上訴人對於中華民國112年8月10日臺北高等行政法院111年度訴字第1149號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、原判決廢棄。

二、訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

三、第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

理　由

一、緣桃園市政府於民國107年6月28日以府稅房字第0000000000號公告修正「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條規定：「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200%加價核計房屋現值。」及「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：「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。」被上訴人爰依前揭規定，就上訴人所擁有之○○市○○區○○里○○○路0號之房屋（稅籍編號：H00000000000，下稱系爭房屋）作成109、110年房屋稅繳款書，核定109年及110年房屋稅新臺幣（下同）4,734,919元及4,872,483元。上訴人認為被上訴人所依據之簡化評定要點第19點及房屋地段調整率表第3點第3款規定，顯有違反租稅法定原則、租稅公平原則、平等原則以及個案法律禁止原則等情形，提起復查，未獲變更。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）。經原判決駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審答辯均引用原判決所載。

三、原判決駁回上訴人之訴，係以：㈠依國際機場園區發展條例第4條、第21條第3項、第31條及第36條規定，可知上訴人為機場專用區及其區內或毗鄰之自由貿易港區唯一的開發、營運、管理之國營事業，且上訴人所得開發、營運、管理之範圍甚大，在如此規模下，上訴人之影響力對當地直轄市而言，是相當的特殊，其建築之房屋自然有別於其他。又依寇斯定理而言，當廠商內部資源配置的成本，低於市場利用價格機制運行的成本，廠商就出現，廠商的組成就成為市場的的代替組織。換言之，上訴人要發展到如何之程度，在經濟學上是取決於交易成本，上訴人的經營越有效率，足以自己為之，所擁有之房屋位於機場專用區興建之建築物，除提供第三人使用並為收益者外，免納房屋稅。再者，就競爭力和位置之特殊性與獨佔性而言，位於機場專用區興建之建築物，已經享有絕大的優勢，被上訴人只對商場的部分課房屋稅，針對有實際營業的部分，有課營業用（3%），針對沒有營業的部分，是課非住非營（2%）。就第2級及第3級航空噪音防制區域內之上訴人所有房屋，其房屋標準單價以200%加價核計房屋現值，於法並無違誤。上訴人享有特殊的優勢，其所擁有的建築物，都將是其發展機場專用區、國際機場園區、自由貿易港區、航空城等之踏板，與一般房屋之地理位

置、利用程度、經濟價值自有相當之不同；對不同事物，為不同處理，自無違平等原則。而上訴人之獨立特殊之優勢，來自國際機場園區發展條例第4條之規定，機場公司由政府獨資經營，這樣的單獨個案，是立法所形成的，自無違個案法律禁止原則。綜上，就第2級及第3級航空噪音防制區域內之上訴人所有房屋，其房屋標準單價以200%加價核計房屋現值，於法並無違誤。㈡上訴人設置之最終目的就是產業發展，與國家整體競爭力之提升。而這是整體活動的形成空間，就是經桃園市政府公告劃定為第2級及第3級航空噪音防制區內之上訴人所有房屋，就上訴人所有房屋整體概念尚只有1個，誠如寇斯定理「廠商的本質」，認為廠商顯著的特徵就是作為價格機制的替代物。當廠商內部資源配置的成本，低於市場利用價格機制運行的成本，廠商就出現了，廠商的組成就成為市場代替的組織。當經濟結構越複雜，市場的價格機能所衍生之交易成本就越高，廠商的需求就相形越大；廠商會傾向擴張到其內部組織的1筆交易成本，等於通過公開市場完成同一筆交易的成本為止。上訴人所有的房屋，建設房屋之棟數、大小、高低、深淺，都決定於交易成本，只要尚有利益可循上訴人就會興建，為了飛機起降而建設。也就是為了處理將要產生之經濟效益，所帶來必要噪音而存在。這些建築物中，彼此有一定之互補關係，是單一主人的概念，左手製造的噪音應加以防制，而右手可亦獲得稅捐上之獎勵，從一個主體而言，是不合理的衝突，並無不當連結禁止之違反。至復查決定認為噪音防制費用與房屋稅之課徵顯屬二事，卻又以上訴人之房屋不因噪音而減損價值，自有前後矛盾云云。這在敘述上確實有些不精準，不是「上訴人之房屋『不因』噪音而減損價值」，而是「上訴人之房屋『不能』噪音而減損價值」。噪音防制費用與房屋稅之課徵確實存在立法目的、處置措施上完全不同的兩種規制，只是剛巧兩件事都同時發生在上訴人，當然不能以付出噪音防制費用，而主張房屋稅課徵之寬免；上訴人之陳述雖未精

準，但不影響於原處分適法性之認定。㈢房屋稅條例第11條第1項除明定判斷房屋標準價格之相關事項外，並授權不動產評價委員會評定後，由直轄市、縣（市）政府公告，以符合租稅法律主義之要求，藉以客觀評定房屋標準價格，以利稽徵經濟之效率，同時在合理範圍內，按房屋各種價格因素，各別評定房屋標準價格，以達量能課稅之目的。至在法定事項範圍內，如何調配各種價格因素，以評定其房屋標準價格，使之符合量能課稅之規範意旨，或如何區分房屋之類型級別，依相關價格因素評定各別房屋標準價格，以便於稽徵經濟及量能課稅之達成，依法律保留原則層級化之理論，核屬執行法律之細節性、技術性次要事項，得由主管機關發布命令為必要之規範。房屋稅屬地方稅，基於尊重地方自治立法權及地方自治財政權之精神，房屋稅條例第24條明文授權各地方政府分別訂定不同之房屋稅徵收細則。如桃園市房屋稅徵收細則第14條規定，是透過各直轄市或縣市不動產評價委員會評定之標準，核計房屋現值；但其房屋標準價格，由不動產評價委員會依據房屋稅條例第10、11條評定，並由直轄市、縣（市）政府公告而完成。然而各直轄市、各縣市仍因地理位置、天然環境、社會發展、都市建設所伴隨之土地規劃與利用而有所不同甚至差異甚大，所以中央主管機關就房屋標準價格及房屋現值之評定作業，才採取立法為基礎規範，而由地方彈性處理，但地方主管稽徵機關應依據該地方之不動產評價委員會評定的標準，核計房屋現值，不得變更裨益制衡。而桃園市房屋稅之核課係以房屋現值及適用之稅率為計算基礎，桃園市房屋現值之核計則依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、房屋地段調整率表及簡化評定要點為準據。簡化評定要點第19點及房屋地段調整率表第3點規定係由桃園市不動產評價委員會依房屋稅條例第11條規定下實質授權評定之事項，其修正草案於107年5月4日刊登於臺灣新生報、桃園市政府網頁及被上訴人網站、公布欄

公告周知。公告期間自107年5月4日起至107年5月18日止，徵詢社會各界意見，該修正草案預告完成後，經桃園市不動產評價委員會於107年5月30日會議決議通過，並經桃園市政府107年6月28日府稅房字第1072002566號公告，自107年7月1日施行。足見，因地適宜；按所適用之標準單價加成核計，但加成最高以不超過標準單價之200%為限，亦合於107年2月27日財政部頒訂「簡化評定房屋標準價格及房屋現值作業之參考原則」之上限。適合於中央法規之實質授權。符合房屋稅條例之規定旨意，無違法律保留原則及租稅法定主義。其亦以不超過標準單價之200%為限，亦無違比例原則等語。

四、本院查：

（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0000000000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。」

（三）經查，上訴人所有○○市○○區○○里○○○路0號房屋，其中稅籍編號H06070502014即系爭房屋，為桃園機場二航廈，本件課稅部分為5樓商場部分。被上訴人依簡化評定要點第19點及房屋地段調整率表第3點第3款規定，作成109、110年房屋稅繳款書，上訴人提起復查，未獲變更，被上訴人仍維持原核定之109年及110年房屋稅4,734,919元及4,872,483元等情，為原審確定之事實，核與卷內證據相符，自得為本院判決之基礎。

（四）原判決認為簡化評定要點第19點及房屋地段調整率表第3點規定係由不動產評價委員會依房屋稅條例第11條規定下實質授權評定之事項，其修正草案經公告周知，並經不動產評價委員會決議通過，無違法律保留原則、租稅法定主義及比例原則，被上訴人據以作成原處分於法並無違誤，固非無見，惟：

1.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。」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）。

2.關於簡化評定要點第19點規定部分：

⑴簡化評定要點第19點將上訴人所有，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。其修正說明表示：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等（見原處分卷第103頁）。然上訴人所有位於第2級、第3級航空噪音防制區內之房屋構造別（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，上開修正說明所稱：上訴人之房屋屬特殊建築物，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。且上訴人所有房屋之構造別、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又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。國際機場園區發展條例第21條給予上訴人免徵（納）營業稅、地價稅及房屋稅之優惠，是基於政策目的所提供上訴人的租稅優惠，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之優惠措施，並未額外創設租稅優惠事項，且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。國際機場園區發展條例第21條第3項規定已就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。被上訴人依簡化評定要點第19點規定將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之任務所建造之系爭房屋，列為應增加房屋現值之參考因素，所採取之手段與國際機場園區發展條例所欲達成之目的間，亦欠缺合理之關聯，有違租稅公平原則。

3.關於房屋地段調整率表第3點第3款規定，將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上訴人所有位於該區域之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之房屋，是基於何一正當目的而有為差別待遇之必要，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。且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。況上訴人於該區域所有之房屋，分別作為商場、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。

4.綜上，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，自應不予適用。被上訴人依此規定作成原處分於法有違，訴願決定未予糾正，亦有未合。原判決未拒絕適用前開違反租稅公平原則之簡化評定要點第19點及房屋地段調整率表第3點第3款規定，自有適用法規不當之違背法令。

（五）綜上所述，原判決有如上違背法令，且其違法情事足以影響判決結果，是上訴論旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為有理由。又因本件事實已臻明確，且關於本件爭點業經兩造於原審充分攻防，本院自為判決，並不會對兩造造成突襲，故由本院本於原審確定之事實，將原判決廢棄，並因房屋稅數額尚待不動產評價委員會依本院之法律見解另行評定標準，被上訴人始得據以計算，本院無從自行查明確認，爰將原處分即復查決定、訴願決定撤銷。

五、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第259條第1款、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