臺北高等行政法院判決

109年度訴字第1141號
111年12月15日辯論終結

原　　告　台灣中油股份有限公司
代　表　人　李順欽（董事長）
訴訟代理人　高正杰　律師
被　　告　桃園市政府地方稅務局
代　表　人　姚世昌（局長）
訴訟代理人　白家豪
　　陳震豪
　　涂冠群

上列當事人間房屋稅事件，原告不服桃園市政府中華民國109年8月12日府法訴字第1090141868號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

訴願決定、原處分（即復查決定）除稅籍編號05210266102號外均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、原告代表人原為歐嘉瑞，於訴訟進行中變更為李順欽，茲由其具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、爭訟概要：原告所有桃園市○○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○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07120384015

9、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、07120384124、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○○區○○里○○○路00號旁（稅籍編號：05210266102）房屋，經被告依房屋稅條例第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）2,006萬2,791元。原告不服，申請復查，經被告以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。原告仍表不服，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟（原告就蘆竹區稅籍編號05210266102號部分不爭執，自聲明撤銷範圍中剔除）。

三、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1.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，在無明確法律之授權下，逕將原告所有之系爭房屋現值以房屋標準單價200%加價核計，違反房屋稅條例第5、11條規定以及租稅法定原則，亦逸脫確認房屋稅稅基所應考量之房屋客觀上價格因素之範圍。且此一差別待遇顯然不具有正當目的，明顯有違反憲法第7條平等原則以及個案性法律禁止原則。

2.簡化評定要點第19點就系爭房屋標準單價以200%加價核計房屋現值，無非係因修正理由中所稱「土地使用強度高，造成本市城市負擔較重」，然此等事由並非確認房屋稅稅

基所應考量之房屋客觀上的價格因素。退步言之，此等事由亦逾越法律之授權，嚴重偏離房屋稅條例之稅捐立法目的，實質改變房屋稅以房屋現值為稅基之本質，恣意擴大了系爭房屋之稅基。其結果，對原告增加法律所無之租稅義務，違反租稅公平原則。且原告所有系爭房屋其構造別、建物類別、用途類別、適用稅率及標準單價等均各不相同，系爭房屋除油槽及機械設備外，實質上尚包含辦公廳舍、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，亦無建造成本高於一般建築物之情事。系爭房屋中，縱有特殊構造物，惟與其他建物並非不可分離，概以房屋標準單價之200%予以核算房屋現值，與實情顯然不符。

3.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，透過額外附加說明的方式就系爭房屋提高調整率，並於107年就系爭房屋又進一步提高調整率為150/100。其立法理由，係以「土地使用強度」、「城市負擔程度」等事由，就系爭房屋進一步提高調整率為150%，同樣逾越房屋稅條例第11條授權範圍，違反法律保留原則及租稅法律主義。縱認土地使用強度、城市負擔程度可為地段率調整之依據，惟此等事由，應屬於房屋價格之減項，房屋地段調整率表以此為由對原告增加法律所無之租稅義務，亦違反租稅公平原則及不當連結禁止原則。

4.原告龜山煉油廠區範圍廣大且周邊皆有管制出入，廠區內建物又有不同街路門牌，各建物之地段率自應分別認定。縱如被告所述無其他一般民宅可比較地段等級，惟原告龜山煉油廠區主要出入口周邊街路地段路率皆為140%，而非房屋地段調整率表第3點說明㈥規範之150%。房屋地段調整率表對系爭房屋有此差別對待，無非基於107年4月11日市長專案報告中之市長裁示事項，即以中油龜山廠區「土地使用強度高」、「城市負擔較重」為其參考因素，惟所

採取的手段與所欲達成的目的間，顯欠缺合理的關聯，並違租稅公平原則等語。

（二）聲明：訴願決定、原處分（即復查決定）除稅籍編號0521 0266102號外均撤銷。

四、被告答辯及聲明：

（一）答辯要旨：

1.簡化評定要點第19點加價之規定，係於桃園市107年不動產評價委員會會議，評定原告煉油廠龜山廠區房屋，其建造成本高於一般建築物，房屋並具有相關特殊設計，爰予新增該加價規定；至房屋地段調整率表第3點規定，亦於前揭會議以龜山廠區位處市中心，屬特殊建築物，土地使用強度高，造成桃園市城市負擔較重，其地段率低於周邊房屋為不合理現象，爰調高其調整率，並經桃園市政府107年6月28日府稅房字第1072002566號公告在案，訂定加價規定之程序依法有據，且在合理範圍內。又適用加價規定者限於原告所有位於煉油廠龜山廠區之系爭房屋，並無針對原告所有之房屋均予以加價之情事，尚無違反租稅法定主義及租稅公平原則。

2.原告龜山煉油廠區為封閉式廠區，廠區範圍廣大且周邊皆有管制出入，廠區內建物雖有不同街路門牌（如○○○路、○○○路、○○路等），惟無其他一般民宅可比較地段等級，經比較原告龜山煉油廠區主要出入口周邊街路（龜山區民生北路一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，商家林立，交通亦較其他周邊鄰近建物更為便利（鄰近南崁交流道），廠區調整前地段率為130%已屬較低為不合理現象，不動產評價委員會爰決議調高其地段率為150%。另原告龜山煉油廠區係以煉油事業為目的而建設，系爭房屋整體上係煉油廠（設備）不可分離的一部分，為因應煉油事業之高工業安全與衛生風險，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，且不動產評價委員會組成成員除政府機關代表外亦包含土木、建築、不動產估價等專家學者，經開會決議調整如公告事項，其專業考量亦無不當。

3.不動產評價委員會議決議內容並未有「土地使用強度高，造成本市城市負擔較重，爰予提高加價其房屋標準單價核計房屋現值。」之文字。至預告修正草案中之修正理由，本係公告大眾徵求意見及修正建議，桃園市不動產評價委員會修正簡化評定要點第19點時，仍依與會委員意見排除「土地使用強度高，造成本市城市負擔較重」之因素作成決議。至不動產評價委員會議考量影響標準價格之因素，以「……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……」為由決議通過。係因該等房屋之使用皆與原告所經營之煉油事業具不可分離之關係，房屋為配合煉油設備建置與運行設計特殊，其廠區房屋與一般常見之建物建造設計尚屬有別，非其他地方可易見，故桃園市107年召開不動產評價委員會重行評定房屋標準價格時，針對與主體煉油設備不可分離之相關建物就標準單價整體規劃調整予以提高核計房屋現值等語。

（二）聲明：駁回原告之訴。

五、爭訟概要欄所載事實，有系爭房屋稅籍證明書（原處分卷第156至310頁）、稅籍查詢資料(原處分卷第319至329頁)、107年5月30日桃園市107年不動產評價委員會會議紀錄(原處分卷第451至452頁)、桃園市政府107年6月28日府稅房字第1072002566號公告(原處分卷第462頁)、復查決定及訴願決定（原處分卷第492至495頁、第544至550頁）等資料在卷足憑，且為兩造所不爭，堪認屬實。本件兩造之爭執為：被告就原告所有系爭房屋以簡化評定要點第19點規定，其房屋標準單價以200%加價核計房屋現值；以及依房屋地段調整率表第3點說明㈥，調高其地段率為150%，而核課房屋稅，是否有據？本院判斷如下：

（一）按房屋稅條例第10條規定：「（第1項）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條規定：「（第1項）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。……。」桃園市房屋稅徵收細則第14條規定：「本條例第11條第1項第1款至第3款規定所稱之房屋種類等級、耐用年數、折舊標準及地段增減率等事項，經本市不動產評價委員會審查評定後，由本府公告之。」簡化評定要點第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，……。」

（二）次按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（房屋稅條例第5條、第10條參照）。不動產評價委員會評定之房屋標準價格，應以同條例第11條第1項規定之3款基準為依據，並由直轄市、縣（市）政府公告之。各直轄市及縣（市）政府依同條例第24條規定，有訂定房屋稅徵收細則之權限。準此，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，於107年6月28日公告「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」、「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」，固非無據。惟「憲法第7條所揭示之平等原則非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，要求本質上相同之事物應為相同之處理，不得恣意為無正當理由之差別待遇（本院釋字第547號、第584號、第596號、第605號、第614號、第647號、第648號、第666號、第694號解釋參照）。法規範是否符合平等權保障之要求，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，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定（本院釋字第682號、第694號解釋參照）。」為司法院釋字第696號解釋理由書所揭示。就稅法而言，除憲法第19條規定之租稅法律主義外，憲法第7條規定之平等原則，亦屬於基本權及基本義務之共同原則。另外，司法院釋字第607號解釋：「……各該法律規定之內容且應符合租稅公平原則。」亦為審查租稅法規之實質審查原則。又對於租稅採取差別待遇手段，與其欲達成之目的間須具有實質關聯，如欠缺正當理由，而對少數納稅義務人增加其稅捐負擔，即與租稅公平原則不符。且在法治國原則下，行政機關之任何作為都必須符合比例原則，禁止恣意為之，違法濫權，故所採取之手段與所欲達成之目的間，必須存有正當合理的聯結關係，並應符合法規授權之目的，否則亦違反不當聯結禁止原則。

（三）查簡化評定要點第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200%加價核計房屋現值。」將原告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。修正說明略以：原告煉油廠龜山廠區房屋，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（見原處分卷第448頁）。惟原

告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，此可參系爭房屋稅籍明細表（原處分卷第521至527頁）及稅籍證明書等資料自明。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。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。

（四）被告雖主張原告龜山煉油廠區係以煉油事業為目的而建設，系爭房屋整體上係煉油廠（設備）不可分離的一部分，為因應煉油事業之高工業安全與衛生風險，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。惟職業安全衛生法之立法目的，在於為防止職業災害，保障工作者安全及健康(第1條參照)；職業安全衛生法適用於各業(第4條參照)，非僅原告有該法之適用；職業安全衛生法為使勞工免於發生職業災害，所要求雇主採取之必要預防設備或措施(第5條參照)，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，僅因坐落原告煉油廠龜山廠區內，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，也欠缺正當合理的聯結關係，有違租稅公平原則。

（五）另房屋地段調整率表第3點說明㈥規定，將原告煉油廠龜山廠區之系爭房屋，按該表調整率150/100核計其房屋現值。修正說明表示：「……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（原處分卷第444頁），並經桃園市107年不動產評價委員會會議決議通過。惟原告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。被告雖主張：原告龜山煉油廠區為封閉式廠區，廠區內建物雖有不同街路門牌，惟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（○○區○○○路○段及○○區○○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，商家林立，交通亦較其他周邊鄰近建物更為便利等情，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%？況且，原告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。縱使該廠區內有出入管制，亦係原告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。

六、綜上所述，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，將系爭房屋劃一調整地段率為150%核計房屋現值，違反租稅公平原則，自應不予適用。被告依此規定作成原處分(除屬蘆竹區之稅籍編號05210266102號外)，於法有違，訴願決定未予糾正，亦有未合，原告訴請判決如聲明所示，為有理由，應予准許。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，不再逐一論列，附此敘明。

八、結論：原告之訴為有理由，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　1　　月　　19　　日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法　官　高愈杰

法　官　孫萍萍

法　官　李君豪

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書。（須按他造人數附繕本）

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專

	利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、四親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　112　　年　　1　　月　　19　　日

書記官　樓琬蓉