臺北高等行政法院裁定

高等行政訴訟庭第七庭
114年度簡上字第144號

上　訴　人　陳志愷
被 上訴 人　臺北市稅捐稽徵處

代　表　人　黃薏庭
訴訟代理人　魏雅慧
　　郭純吟

上列當事人間房屋稅事件，上訴人對於中華民國114年11月3日本院地方行政訴訟庭113年度稅簡字第85號行政訴訟判決，提起上訴，本院裁定如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、按對於簡易訴訟程序之判決提起上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第263條之5準用第242條定有明文。又依行政訴訟法第263條之5準用第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有第243條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院地方行政訴訟庭之簡易訴訟程序事件判決上訴，如依行政訴訟法第263條之5準用第243條第1項規定，以判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院解釋則應揭示該解釋之字號或其內容。如以行政訴訟法第263條之5準用第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難

認為已對簡易訴訟程序之判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、本件爭訟概要：

㈠上訴人所有○○市○○區○○路0段000巷00號00樓(下稱A房屋)及同區○○路000巷00號0樓(下稱B房屋)，原經被上訴人核定持有臺北市非自住之其他供住家用房屋在2戶以下，按非自住之其他供住家用稅率2.4%課徵房屋稅。嗣被上訴人所屬文山分處(下稱文山分處)，查得在112年度房屋稅核課期間，上訴人之父於民國111年8月16日過世，遺有○○市○○區○○路00巷0弄0號0樓房屋(下稱○○路房屋，與A、B房屋合稱系爭房屋)由上訴人自該日起繼承。被上訴人審認上訴人所有A、B房屋及○○路房屋，合計持有臺北市非自住之其他供住家用房屋合計達3戶以上，乃依行為時臺北市房屋稅徵收自治條例(下稱臺北市房屋稅條例)第4條第1項第1款第2目規定，以113年1月24日北市稽文山乙字第1135100444號函(下稱113年1月24日函)，核定上訴人應自111年9月起改按非自住之其他供住家用稅率3.6%課徵房屋稅，並依稅捐稽徵法第21條規定，補徵A、B房屋112年房屋稅各新臺幣(下同)3,666元及8,424元(○○路房屋部分，依行為時房屋稅條例第15條第1項第9款及臺北市政府106年12月28日府財稅字第10630009000號公告【下稱系爭規定及公告】規定，免徵房屋稅)。上訴人對補徵A、B房屋差額房屋稅不服，申請復查。

㈡案經文山分處重新審查，查知上訴人係於112年1月30日始辦理○○路房屋繼承登記，且○○路房屋於繼承登記前仍屬公同共有房屋，依行為時臺北市房屋稅條例第4條第1項第1款第3目規定，應按非自住之其他供住家用稅率2.4%課徵房屋稅，且不計入上訴人持有之臺北市非自住之其他供住家房屋戶數計算。被上訴人爰以113年3月7日北市稽文山乙字第1135101132號函(下稱原處分)撤銷113年1月24日函，並重新核定於111年9月至112年1月期間，上訴人持有A、B房屋屬臺北市非自住之其他供住家用房屋在2戶以下，仍按非自住之其

他供住家用稅率2.4%課徵A、B房屋房屋稅；另自112年2月起，因加計持有○○路房屋，故上訴人持有臺北市非自住之其他供住家用房屋合計達3戶以上，依行為時臺北市房屋稅條例第4條第1項第1款第2目規定，改按非自住之其他供住家用稅率3.6%課徵房屋稅，並依稅捐稽徵法第21條規定，更正補徵A、B房屋112年差額房屋稅各1,833元及4,212元(○○路房屋部分，仍依系爭規定及公告，免徵房屋稅)。上訴人就更正補徵A、B房屋112年差額房屋稅部分仍不服，循序申請復查及提起訴願，未獲有利認定，乃向本院地方行政訴訟庭（下稱原審）提起行政訴訟。經原審以114年11月3日113年度稅簡字第85號判決（下稱原判決）駁回上訴人在原審之訴。上訴人猶未甘服而提起本件上訴。

三、上訴意旨略以：

㈠按房屋稅屬地方稅，故對於持有非自住之其他供住家用房屋課徵房屋稅之稅率，乃於中央立法之房屋稅條例，授權由房屋所在之直轄市及縣（市）政府於房屋稅條例規定之稅率範圍內訂定，此即地方政府根據納稅義務人持有其他住家用房屋戶數，訂定依房屋持有數而遞增之差別稅率，以實施所謂「囤房稅」之制度。惟對於此項課稅制度的實施與否，於113年1月3日公布修正之現行房屋稅條例與行為時房屋稅條例，並不相同，其母法規定之事項與地方政府於法律授權下所訂定之子法之應規定事項，亦有所不同，分述如下：

1.囤房稅之制度規範於現行房屋稅條例為「應」訂定而具有實施上的強制性，故於母法中乃根據「繼承取得之共有房屋」之事物本質差異，明定有別於不具此項特徵之其他住家用房屋適用的稅率範圍，而予以區別待遇。其中繼承取得之共有房屋適用的稅率範圍為1.5%至2.4%，其他住家用房屋適用的稅率範圍為2%至4.8%，兩者適用的稅率顯然不同。雖現行房屋稅條例對於繼承取得之共有房屋，亦納入依房屋持有數適用差別稅率之對象，但係分開計算房屋持有數，以分別適用1.5%至2.4%的稅率範圍，不會與其他住

家用房屋之持有數合併計算，致影響其他住家用房屋於2%至4.8%稅率範圍之較高差別稅率適用。

2.囤房稅制度規範於行為時房屋稅條例為「得」訂定而不具有實施上的強制性，故於母法中僅規定其他住家用房屋適用的稅率範圍為1.5%至3.6%，並未就「繼承取得之共有房屋」另訂有不同的稅率範圍，則應認行為時房屋稅條例有意將繼承取得之共有房屋為不同稅率適用之區別對待，而不與其他住家用房屋合併計算房屋持有數，以適用差別稅率課徵房屋稅之事項，留待實施囤房稅制度的地方政府，於依其他住家用房屋持有數訂定適用之房屋稅差別稅率時，為整體之法規制定。

3.據此，於行為時房屋稅條例下實施囤房稅制度的地方政府，若未就繼承取得之共有房屋另訂有不同的稅率適用，將與不具有此項特徵之其他住家用房屋合併計算房屋持有數，除造成繼承取得之共有房屋會適用到最高3.6%之稅率外，亦使其他住家用房屋於房屋持有數合併考量下適用到最高3.6%之稅率，影響其正常稅率之適用，進而產生其他住家用房屋適用到最高稅率的人數，會隨繼承人數而倍數增加之不合理現象，顯然違反不同事物應為不同對待之「平等原則」意旨，背離手段與目的之達成間所應具有合理關聯性之「比例原則」要求，逾越行為時房屋稅條例第5條第1項第1款後段所定稅負課徵之應有界限，增加上訴人法律所無之租稅義務而牴觸「租稅法律主義」精神，毋庸置疑。

㈡查臺北市於行為時房屋稅條例下，為實施囤房稅制度的地區，而其於行為時臺北市房屋稅條例中，依其他住家用房屋持有數訂定適用之房屋稅差別稅率時，並未就繼承取得之共有房屋應另訂有不同的稅率適用，而能使其不與其他住家用房屋合併計算房屋持有數之事項，為整體之法規制定，致被上訴人所為原處分違反前所論述之平等原則、比例原則及租稅法律主義等法律原則與精神。

㈢原判決一方面肯認現行房屋稅條例對於繼承取得之共有房屋及其他住家用房屋的稅率上下限不同，而係分開計算房屋持有數之情形，卻認繼承取得之共有房屋依現行房屋稅條例納入差別稅率適用範圍內，係與行為時臺北市房屋稅條例合併考量之立法精神一致，顯有違反事理邏輯分析與判斷應有論理法則適用之違背法令，以及判決理由矛盾之當然違背法令情形。再者，繼承取得之共有房屋於處分及利用上均受到限制，與不具有此項特徵之其他住家用房屋之事物本質截然不同，故兩者課徵房屋稅之稅率及房屋持有數計算當應予以不同類型化處理以分別適用，自不能合併考量兩者房屋持有數予以一概適用其他住家用房屋之較高差別稅率課徵房屋稅，方為合於平等原則之當然歸趨。原判決以現行房屋稅條例有就繼承取得之共有房屋納入「實施囤房稅差別稅率」適用範圍，即認與行為時臺北市房屋稅條例合併考量之立法精神一致，進而認其符合行為時房屋稅條例之立法授權意旨，除混淆繼承取得之共有房屋於現行房屋稅條例下，與不具有此項特徵之其他住家用房屋仍有顯然不同的稅率範圍適用且係分開計算房屋持有數之情形，也未見其稅率適用不會因持有不同性質房屋而受到扭曲。又原判決僅以隨房屋持有數而遞增之差別對待稅率來理解平等原則，並未就上訴人所指摘被上訴人及其依據之行為時臺北市房屋稅條例違反平等原則及該原則於本件繼承取得之共有房屋適用之判斷提出其論據，亦有違反人民生活經驗所累積應有經驗法則適用之違背法令，以及判決不備理由之當然違背法令情事等語。並聲明：一、原判決廢棄。二、訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

四、原判決駁回上訴人在原審之訴，主要係以：①上訴人於112年1月30日因繼承登記○○路房屋，持有房屋已達3戶，被上訴人依行為時房屋稅條例第5條第1項及行為時臺北市房屋稅條例第4條第1項第1款第2目等規定，以原處分核定A、B房屋111年9月至112年1月按非自住之其他住家用稅率2.4%課徵，112年2月起改按非自住之其他住家用稅率3.6%課徵房屋稅，

並補徵A、B房屋112年房屋稅各為1,833元及4,212元（○○路房屋則免徵房屋稅），於法並無不合。②行為時房屋稅條例第5條第1項第1款及第6條，已授權直轄市及縣（市）政府得視地方實際情形，在前開條款稅率範圍內，分別規定房屋稅徵收率；又同條例第24條規定，亦明文授權各地方政府分別訂定不同的房屋稅徵收細則，臺北市房屋稅條例歷次修正，可認已就該條例第4條第1項第1款第2目之差別對待稅率更為細緻化之規定，合於行為時房屋稅條例第5條第1項第1款之授權，無違租稅法律主義及比例原則。③現行房屋稅條例第5條第1項第1款關於住家用房屋，固區分有「自住、公益出租或地上權使用權人自住」、「出租租賃所得達一定標準或繼承取得之共有房屋」等類，然除自住類以外，其餘各類同樣於該類別內依房屋持有數或持有年數而遞增差別稅率，僅稅率上下限有所不同而已；又現行法既將繼承取得之共有房屋納入「實施囤房稅差別稅率」之適用範圍，與行為時臺北市房屋稅條例第4條規定將繼承取得共有房屋計入應稅房屋持有戶數計算適用差別稅率課稅，就繼承取得之共有房屋應納入「實施囤房稅差別稅率」適用範圍內予以合併考量之立法精神堪稱一致，自堪認行為時臺北市房屋稅條例第4條第1項第1款第2目之規定，符合行為時房屋稅條例第5條第1項第1款後段有關差別對待稅率之立法授權意旨。④稅捐為法定之債，於稅捐構成要件事實被滿足時，稅捐債權即成立，行為時房屋稅條例第5條第1項第1款既規定，房屋稅稅率之核定既以房屋持有戶數為準，而不考量稅捐主體之持有原因、動機及持有房屋是否為免稅房屋等情，行為時臺北市房屋稅條例第4條依持有房屋戶數訂立差別稅率之標準，而未明文將繼承取得共有房屋排除計入房屋持有戶數計算，尚無違法律保留原則及租稅法律主義等，資為論述。經核原判決已就原處分之事實認定與法律適用，及上訴人在原審爭執行為時臺北市房屋稅條例第4條第1項第1款第2目規定有違比例原則、租稅法律主義等詳為說明。

五、上訴意旨泛以原處分之法律適用違反平等原則、比例原則、租稅法律主義，並指摘原判決有不適用論理法則、經驗法則，及判決不備理由等違背法令，無非係重述其於原審時已主張而為原判決所不採之理由，並執其主觀法律見解，就原審所為論斷或指駁不採者，仍執陳詞爭議，難認已具體說明原判決有何不適用法規或適用法規不當之情形，並揭示該法規之條項或其內容，及合於行政訴訟法第236條之2第3項準用第243條第2項所列各款之事實。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

六、據上論結，本件上訴為不合法，爰裁定如主文。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　9　　日

審判長法　官　吳坤芳

法　官　劉正偉

法　官　黃子潍

上為正本係照原本作成。

不得抗告。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　9　　日

書記官　李承翰