

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭
114年度訴字第193號
114年12月18日辯論終結

原告 首泰建設股份有限公司

代表人 羅李阿昭（董事長）

訴訟代理人 郭瓊滿 律師

複代理人 楊英杰 律師

訴訟代理人 洪瑋彤 律師

被告 臺北市稅捐稽徵處

代表人 黃蕙庭（處長）

訴訟代理人 張丹妮

連唯盈

上列當事人間房屋稅事件，原告不服臺北市政府中華民國113年1月2月31日府訴一字第 11360856232號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

被告代表人原為倪永祖，於訴訟進行中變更為黃蕙庭，茲由其具狀聲明承受訴訟（本院卷第193頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要：

01 (一)原告所有○○市○○區○○路0段000號00樓等11戶房屋（如
02 附表，下稱系爭11戶房屋），領有臺北市政府都市發展局民
03 國000年00月00日核發之000○字第0000號使用執照（下稱系
04 爭使照），原告為該使照之起造人之一，前於000年0月00日
05 向被告所屬大安分處申報房屋新建設籍（建築完成日期：00
06 0年00月00日），並申請含系爭11戶房屋在內之房屋按起造
07 人空置待銷售稅率課徵房屋稅；案經被告依行為時即113年1
08 1月29日修正前(下同)臺北市房屋稅徵收自治條例第4條第3
09 項規定，以111年4月22日北市稽大安乙字第0000000000號
10 函（下稱111年4月22日函）核定系爭11戶房屋自110年12月
11 起按起造人空置待銷售稅率2%課徵房屋稅在案。

12 (二)嗣被告審認系爭11戶房屋之起造人待銷售期限至112年5月屆
13 滿，原告屬持有臺北市非自住之其他供住家用房屋3戶以上
14 之情形，乃以113年4月25日北市稽大安乙字第0000000000號
15 函（下稱原處分）核定系爭11戶房屋自112年6月起改按非自
16 住之其他住家用稅率3.6%課徵房屋稅，並依稅捐稽徵法第2
17 1條規定，補徵系爭11戶房屋112年6月改按非自住之其他住
18 家用房屋稅率3.6%與起造人持有待銷售住家用房屋稅率2%
19 之112年差額房屋稅共計新臺幣（下同）48萬7,440元，及按
20 非自住之其他住家用房屋稅率3.6%課徵113年房屋稅共計1,
21 445萬117元（如附表）。原告不服，申請復查未獲變更，提
22 起訴願亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

23 三、本件原告主張：

24 (一)依司法院釋字第385號解釋所闡「法律所定之事項若權利義
25 務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當
26 不得任意割裂適用」之意旨，本件差別稅率之認定前提，應
27 為納務人刻意在法律上能為而不為致持有超過1年6個月之情
28 形；如其持有超過1年6個月係因處分權利受到法律禁止規定
29 之限制而無實現處分之可能性，自不能責以須承擔按照持有
30 房屋戶數適用差別稅率所產生房屋稅負之法律上義務，方為
31 法律適用之權責相符所該當。

01 (二)原告持有系爭11戶房屋，係因與捷運局及部分聯合開發案地
02 主間有權益分配爭議事項未了之契約責任，於總登記時登記
03 於原告名下作限制處分權利之預告登記，卻因臺北市政府怠
04 於履行義務，導致原告與部分地主間權益分配事項迄今尚未
05 確定，處分房屋之行為受到禁止規定之限制而無實現處分之
06 可能性，足見原告係因存在爭議無法處分房屋，並無囤房動
07 機(此部分也可參照財政部106年1月13日台財稅字第0000000
08 0000號函)，應屬財政部賦稅署114年3月19日台財稅字第000
09 00000000號令(下稱財政部114年3月19日令)所稱之「不可
10 抗力因素」，該不可抗力期間，應自持有房屋年數中扣除。
11 綜上，系爭11戶房屋不應適用臺北市房屋稅徵收自治條例第
12 4條第1項第1款第2目按照持有房屋戶數適用差別稅率之規
13 定，而應適用同條第3項但書之規定等語。並聲明：訴願決
14 定及原處分(含復查決定)均撤銷。

15 四、被告則以：

16 (一)依地政機關建物所有權登記資料，系爭11戶房屋係於000年0
17 月00日完成建物所有權第一次登記。又依原告附案提供臺北
18 市政府捷運工程局000年0月00日北市捷聯字第0000000000號
19 函說明二、(三)所載，「依陳○寬君與本府簽訂之『臺北都會
20 區大眾捷運系統上地聯合開發契約書』(下稱聯開契約)及
21 本府與投資人簽訂之『臺北都會區大眾捷運系統土地聯合開
22 發投資契約書』相關約定，……私地主與投資人間對本建物
23 及土地之合作條件、分收比例及其他相關權利義務，應由投
24 資人與私地主自行協商，則於渠等間之權益分配事項未達成
25 協議前，私地主亦尚未移轉其土地所有權予投資人，爭議部
26 分之建築物原始所有權應屬於原始建築人(即投資人)，
27 ……」本案系爭11戶房屋所有權屬於原告所有，依行為時
28 臺北市房屋稅徵收自治條例第3條規定，行為時即113年1月3
29 日修正前(下同)房屋稅條例第4條第1項規定所稱之房屋所有
30 人，指已辦竣房屋所有權登記所有權人，自應向原告徵收系
31 爭11戶房屋之房屋稅。原告主張系爭11戶房屋之所有權係暫

01 時登記為其所有，已預告登記予臺北市政府，然預告登記係
02 預為保全對於他人土地建物權利變更、附條件或期限之請求
03 權，而向地政機關申請限制登記名義人處分其土地建物權利
04 之登記；且系爭11戶房屋之其他登記事項：「……預告登記
05 請求權人：臺北市（管理機關：臺北市政府），內容：於建
06 物所有權人與私有土地所有權人談定權益分配前不得移轉予
07 他人之請求權，義務人：首泰建設股份有限公司，限制範
08 圍：全部，111年6月1日登記。……」。是系爭11戶房屋之
09 預告登記，僅係預為保全，限制原告與私有土地所有權人談
10 定權益分配前不得移轉予他人。

11 (二)本件因待銷售期限1年6個月至112年5月已屆滿，且原告持有
12 臺北市非自住之其他住家用房屋達3戶以上，是被告依行為
13 時房屋稅條例第12條、臺北市房屋稅徵收自治條例第4條等
14 規定，以113年5月21日函核定自112年6月起改按非自住之其
15 他住家用房屋稅率3.6%課徵房屋稅，並依稅捐稽徵法第21條
16 規定，補徵112年6月按非自住之其他住家用稅率3.6%與起造
17 人持有待銷售之住家用房屋稅率2%課徵之差額房屋稅共計48
18 萬7,440元及按非自住之其他住家用房屋稅率3.6%課徵113年
19 房屋稅共計1,445萬117元，於法並無違誤。

20 (三)依行為時臺北市房屋稅徵收自治條例第4條第3項但書規定之
21 立法過程及立法資料以觀，該但書規定係考量起造人興建房
22 屋，主要目的為銷售，難認屬囤房性質，為使其與非自住之
23 其他住家用房屋有所區別，故明定於合理銷售期間內給予不
24 同稅率，然該但書規定並未區分自願性及非自願性因素。況
25 房屋稅為持有稅，行為時臺北市房屋稅徵收自治條例並未定
26 有依房屋所有人持有原因為自願性或非自願性因素而適用不
27 同稅率之規定，亦未定有起造人超過法定待銷售期間後得繼
28 續適用2%稅率之事由，且行為時房屋稅自治條例第4條第3項
29 本文明定，房屋空置不為使用者，應按其現值依據使用執照
30 所載用途或都市計畫分區使用範圍認定，分別以非自住之其
31 他住家用房屋或非住家用房屋稅率課徵。基於租稅法定原

01 則，原告尚難以其無囤房動機為由，延長適用該項但書稅率
02 規定。

03 (四)原告主張司法院釋字第385號解釋所闡「法律所定之事項若
04 權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平
05 衡，當不得任意割裂適用」之意旨，不能責以須承擔按照持
06 有房屋戶數適用差別稅率一節；因該解釋係財政部80年9月2
07 4日台財稅字第800356032號函釋，有關獎勵投資條例施行期
08 滿後仍享優惠外國公司之課稅函釋所為之釋示，且係本於法
09 律適用之整體性，不得任意割裂適用，與憲法並無牴觸，其
10 與本案無涉；原告又以財政部000年3月19日令釋主張有不可
11 抗力因素之適用云云，然該函釋已經明定乃000年起所發生
12 之不可抗力事由，而本件訴訟標的為補徵112年、113年房屋
13 稅，顯不適用000年始發布之函釋等語，資為抗辯。並聲
14 明：駁回原告之訴。

15 五、本件爭執與不爭執事項

16 (一)上開事實概要欄所述之事實經過，除下述爭點外，其餘為兩
17 造所不爭執，並有系爭11戶房屋建物標示部及所有權部資
18 料、系爭使照(原處分卷1附件4、附件5)、原告111年4月19
19 日房屋新、增、改建設籍及使用情形申報書(原處分卷1附
20 件8)、被告111年4月22日函(原處分卷1附件9)、112年及113
21 年房屋稅主檔查詢畫面資料、賦稅更正查詢畫面、稅籍備註
22 資料(原處分卷2附件1、附件2；已供原告訴代當庭閱覽，
23 本院卷第166頁)、原處分、系爭11戶房屋補徵112年差額房
24 屋稅繳款書及113年房屋稅繳款書(原處分卷1附件1、附件
25 3)、復查決定(原處分卷1附件11)、訴願決定(本院卷第10
26 9-125頁)附卷可稽，洵堪認定。從而，依照上開卷證，本
27 件稅額整理如下：

28 1. 被告補徵系爭11戶房屋之112年稅額：

29 (1)系爭11戶房屋分別坐落：○○市○○路○段000號00樓、00
30 樓、00樓、00樓、00樓、00樓及同路段000號00樓、0
31 0樓、00樓、00樓。又其等112年房屋課稅現值依序分別為：

01 30,110,400元、30,110,400元、27,460,800元、28,786,000
02 元、30,110,400元、28,786,000元、31,435,700元、40,35
03 7,700元、41,682,900元、37,708,000元、39,033,300元
04 (原處分卷1第123頁)。

05 (2)系爭11戶房屋於110年11月24日新建完成，並經設籍，屬起
06 造人(即原告)持有待銷售之住家用房屋，原告申請依臺北
07 市房屋稅徵收自治條例第4條第3項規定，於起課房屋稅1年6
08 個月內未出售(待銷售期限：110年12月至112年5月)，按
09 房屋課稅現值2%計徵房屋稅，經被告111年4月22日函核准。

10 (3)基於112年房屋稅之核課，課稅所屬期間為111年7月1日起至
11 112年6月30日止，又因系爭11戶房屋之1年6個月待銷售期限
12 至112年5月屆滿，且原告持有臺北市非自住之其他住家用房
13 屋達3戶以上，被告即以113年5月21日函，核定系爭11戶房
14 屋自112年6月1日起，改按非自住之其他住家用稅率3.6%課
15 徵房屋稅，並依稅捐稽徵法第21條規定，就系爭11戶房屋11
16 2年6月1日之改按稅率3.6%，與原待銷售期限內所用稅率
17 2%，核算稅率差異1.6%(=3.6%-2%)所生1個月房屋稅額
18 之差異，並對原告發單補徵112年6月份稅額共計487,440元
19 <=(30,110,400+30,110,400+27,460,800+28,786,000
20 +30,110,400+28,786,000+31,435,700+40,357,700+4
21 1,682,900+37,708,000+39,033,300)×1.6%÷12-尾數差2
22 元>。此部分亦有被告113年5月21日函、原告於113年5月31
23 日補繳112年6月份房屋稅之繳款書、原告製作之112年6月差
24 額表等可供參照(原處分卷1第47至49、85至95、123頁)。

25 2. 被告課徵系爭11戶房屋之113年稅額：

26 (1)就113年房屋稅之核課，課稅所屬期間為112年7月1日起至11
27 3年6月30日止。又系爭11戶房屋113年房屋課稅現值依序分
28 別為：33,059,900元、33,059,900元、30,150,700元、31,6
29 05,800元、33,059,900元、31,605,800元、34,515,000元、
30 44,310,900元、45,766,000元、41,401,700元、42,856,800
31 元(原處分卷1第124頁)。

01 (2)被告認系爭11戶房屋於此全年度期間，仍空置不為使用，且
02 已逾待銷售期限，即無臺北市房屋稅徵收自治條例第4條第3
03 項但書所定稅率2%適用，是依同自治條例第4條第3項本文、
04 第4條第1項第1款第2目等相關規定，因原告持有臺北市非自
05 住之其他住家用房屋達3戶以上，乃核定系爭11戶房屋之113
06 年度房屋稅課徵，應適用稅率3.6%，並對原告發單課徵房屋
07 稅共計14,450,117元〈 $= (33,059,900 + 33,059,900 + 30,1$
08 $50,700 + 31,605,800 + 33,059,900 + 31,605,800 + 34,515,0$
09 $00 + 44,310,900 + 45,766,000 + 41,401,700 + 42,856,800)$
10 $\times 3.6\%$ —尾數差9元〉，此相較於若按稅率2%計算之稅額8,02
11 7,840元（ $= 14,450,117 \div 3.6 \times 2$ ），多出6,422,277元（ $= 1$
12 $4,450,117 - 8,027,840$ ）。此部分亦有被告113年5月21日
13 函、原告於113年5月31日繳納113年房屋稅之繳款書、原告
14 製作之113年差額表等可供參照（原處分卷1第47至49、96至
15 106、124頁）。

16 (3)至於112年6月份及113年房屋稅之其餘核課事項，兩造則未
17 爭執，合先敘明。

18 (二)本件爭點：

19 被告以原處分補徵原告系爭11戶房屋112年6月份差額房屋稅
20 487,440元及課徵113年房屋稅其中6,422,277元部分，是否
21 違法？被告是否需考量原告之動機並非自願持有系爭11戶房
22 屋，而應按照稅率2%計徵房屋稅？

23 六、本院得判斷之心證

24 (一)本件相關法規：

25 1. 行為時房屋稅條例第3條規定：「房屋稅，以附著於土地
26 之各種房屋，及有關增加該房屋使用價值之建築物，為課
27 徵對象。」第4條第1項前段規定：「房屋稅向房屋所有人
28 徵收之……。」第5條第1項第1款規定：「房屋稅依房屋
29 現值，按下列稅率課徵之：一、住家用房屋：供自住或公
30 益出租人出租使用者，為其房屋現值1.2%；其他供住家用
31 者，最低不得少於其房屋現值1.5%，最高不得超過3.6%。

01 各地方政府得視所有權人持有房屋戶數訂定差別稅率。」
02 第6條規定：「直轄市及縣（市）政府得視地方實際情
03 形，在前條規定稅率範圍內，分別規定房屋稅徵收率，提
04 經當地民意機關通過，報請或層轉財政部備案。」第7條
05 規定：「納稅義務人應於房屋建造完成之日起30日內檢附
06 有關文件，向當地主管稽徵機關申報房屋稅籍有關事項及
07 使用情形；……。」第12條規定：「（第1項）房屋稅每
08 年徵收一次，其開徵日期由省（市）政府定之。（第2
09 項）新建、增建或改建房屋，於當期建造完成者，均須按
10 月比例計課，未滿1個月者不計。」

11 2. 土地法第37條第1項規定：「土地登記，謂土地及建築改
12 良物之所有權與他項權利之登記。」第39條規定：「土地
13 登記，由直轄市或縣（市）地政機關辦理之。但各該地政
14 機關得在轄區內分設登記機關，辦理登記及其他有關事
15 項。」

16 3. 行為時臺北市房屋稅徵收自治條例第1條規定：「本自治
17 條例依房屋稅條例第6條及第24條規定制定之。」第4條規
18 定：「（第1項）本市房屋稅依房屋現值，按下列稅率課
19 徵之：一、住家用房屋：（一）供自住或公益出租人出租
20 使用者，為1.2%。（二）持有本市非自住之其他供住家用
21 房屋在二戶以下者，每戶均為2.4%；持有三戶以上者，每
22 戶均為3.6%。……（第3項）房屋空置不為使用者，應按
23 其現值依據使用執照所載用途或都市計畫分區使用範圍認
24 定，分別以非自住之其他住家用房屋或非住家用房屋稅率
25 課徵。但起造人持有待銷售之住家用房屋，於起課房屋稅
26 1年6個月內未出售者，按其現值2%課徵。」第9條規定：
27 「房屋使用情形或持有戶數變更，其變更日期，在變更月
28 份16日以後者，當月份適用原稅率，在變更月份15日以前
29 者，當月份適用變更後稅率。」

30 4. 稅捐稽徵法第21條規定：「（第1項）稅捐之核課期間，
31 依左列規定：……二、依法應由納稅義務人實貼之印花

01 稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵
02 之稅捐，其核課期間為5年。三、未於規定期間內申報，
03 或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間
04 為7年。（第2項）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅
05 捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現
06 者，以後不得再補稅處罰。」第22條第4款規定：「前條
07 第一項核課期間之起算，依下列規定：……四、由稅捐稽
08 徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐
09 所屬徵期屆滿之翌日起算。」

10 (二)查依行為時房屋稅條例第1條規定：「房屋稅之徵收，依
11 本條例之規定；本條例未規定者，依其他有關法律之規
12 定。」本件有關房屋稅稅率之核課依據，自應適用房屋稅
13 條例、臺北市房屋稅徵收自治條例等相關規定予以認定。
14 又基於租稅法律主義，國家課人民以繳納稅捐之義務或給
15 予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租
16 稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅
17 期間等租稅構成要件，以法律明文規定，非基於法律之根
18 據，不得為稅捐之減免或徵收之減免等租稅優惠措施。至
19 於各項構成要件之內容如何，則屬立法者基於租稅政策所
20 為立法裁量之權限。現行法制就房屋之持有稅，課以房屋
21 稅，並以房屋稅條例為其課徵之法律依據，就租稅發生及
22 減免優惠之構成要件為規定。查行為時房屋稅條例第5條
23 第1項第1款於103年6月4日修正，明定住家用房屋之房屋
24 稅，區分為供自住或公益出租人出租使用者，其房屋稅率
25 為其房屋現值1.2%；其他供住家使用者，其房屋稅率調高
26 為其房屋現值1.5%~3.6%，其立法理由略以：「擴大自用
27 住宅與非自用住宅稅率之差距，提高房屋持有成本，抑制
28 房產炒作，並保障自住權益……」並基於尊重地方自治，
29 授權各地方政府得視所有權人持有戶數訂定差別稅率，以
30 減少囤屋之誘因（最高行政法院109年度判字第331號判決
31 意旨參照）。【註：嗣113年1月3日修正同條款規定：

01 「房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：一、住家用房
02 屋：（一）供自住、公益出租人出租使用或以土地設定地
03 上權之使用權房屋並供該使用權人自住使用者，為其房屋
04 現值1.2%。……。（二）前目以外，出租申報租賃所得達
05 所得稅法第14條第1項第5類規定之當地一般租金標準者或
06 繼承取得之共有房屋，最低不得少於其房屋現值1.5%，最
07 高不得超過2.4%。（三）起造人持有使用執照所載用途為
08 住家用之待銷售房屋，於起課房屋稅2年內，最低不得少
09 於其房屋現值2%，最高不得超過3.6%。（四）其他住家用
10 房屋，最低不得少於其房屋現值2%，最高不得超過4.
11 8%。」，但修正部分自113年7月1日施行】。

12 (三)次按持有多數房屋者，雖未必出於囤房炒作之動機，惟低
13 成本而得持有多數房屋，勢將降低房屋交易之議價空間，
14 而顯著提高囤屋之可能，有礙房屋市場之正常交易，自與
15 行為時房屋稅條例第5條、臺北市房屋稅徵收自治條例第4
16 條之規範目的有違。經核110年6月1日修正之行為時臺北
17 市房屋稅徵收自治條例第4條第1項第1款第1目、第2目及
18 第3項關於房屋稅率之規定，其制定程序符合房屋稅條例
19 第6條之規定，其稅率按房屋持有數而遞增之規定，亦合
20 於同條例第5條立法精神及其授權範圍，稽徵機關予以適
21 用，並無違反租稅公平之可言（最高行政法院107年度判
22 字第231號判決意旨參照）。又上開自治條例之規範屬性
23 為（地方）自治法規中之「自治條例」，得依法律授權而
24 制定。則以該自治條例前開有關房屋稅稅率之規定，其授
25 權母法為房屋稅條例第5條及第6條規定，其規範位階合
26 法，而規定內容也符合「授權明確性原則」之要求，故為
27 規範本案應適用稅率之適格法規範。

28 (四)經查：

29 1. 臺北市政府為辦理大眾捷運系統信義線信義安和站聯合開
30 發案（下稱系爭聯合開發案），先於93年間與地主簽訂
31 「臺北都會區大眾捷運系統土地聯合開發契約書」（下稱

01 聯開契約)，另於96年1月29日與本件原告簽訂「臺北都
02 會區大眾捷運系統土地聯合開發投資契約書」（下稱投資
03 契約），約定由地主提供土地，原告出資及興建聯合開發
04 建築物，以進行系爭聯合開發案等情，有上開聯開契約、
05 投資契約可佐（本院卷第33至59頁）。又原告出資及興建
06 之上述聯合開發建築物（內含系爭11戶房屋），係於110
07 年11月24日建造完成。又依卷附建物謄本等資料所示（原
08 處分卷1第19至42、72、122、172頁），系爭11戶房屋建
09 造完成後由原始建築人即本件原告取得建物所有權，嗣11
10 1年4月19日完成建物所有權第一次登記，所有權人乃登記
11 為本件原告。則被告按前開建物登記等資料為憑，認系爭
12 11戶房屋之所有權人即為本件原告，並無違誤。

- 13 2. 次按行為時房屋稅條例第4條第1項前段規定：「房屋稅向
14 房屋所有人徵收之。」及臺北市房屋稅徵收自治條例第3
15 條規定：「房屋稅條例第4條第1項所稱之房屋所有人，指
16 已辦竣房屋所有權登記之所有權人……。」等旨，被告基
17 於系爭11戶房屋已辦竣所有權登記且以原告為所有權人，
18 乃以原告為該等房屋之房屋稅徵收對象，於法亦無不合。
- 19 3. 又原告於111年4月19日就系爭11戶房屋，連同其他房屋，
20 一併向被告所屬大安分處申報房屋新建設籍（完成日期11
21 0年11月24日），並申請依臺北市房屋稅徵收自治條例第4
22 條第3項規定，起造人持有待銷售之住家用房屋，於起課
23 房屋稅1年6個月內未出售者，按其現值2%課徵房屋稅（原
24 處分卷1第172至178頁）。嗣經被告以111年4月22日函核
25 定，系爭11戶房屋自110年12月起，按起造人持有待銷售
26 之住家用房屋稅率2%課徵房屋稅；嗣被告查得系爭11戶房
27 屋之1年6個月待銷售期限，始自110年12月，迄112年5月
28 即屆滿，且原告持有臺北市非自住之其他住家用房屋達3
29 戶以上，被告即以113年5月21日函核定系爭11戶房屋自11
30 2年6月起，改按非自住之其他住家用稅率3.6%課徵房屋
31 稅。是就112年6月份，被告依稅捐稽徵法第21條規定，發

01 單補徵應適用稅率3.6%與原採用稅率2%所生上述差額房屋
02 稅共計48萬7,440元；並就113年全年度，按照應適用稅率
03 3.6%，發單核課上述房屋稅共計1,445萬117元，亦經原告
04 於113年5月31日繳納前開稅款等情，均有前開證據可佐。

05 4. 本件系爭11戶房屋係由原告取得所有權且辦竣登記，原告
06 亦依房屋稅條例第7條有關納稅義務人限期申報房屋稅籍
07 等規定，向被告申報設立稅籍（原處分卷1第172至178
08 頁）。被告依課稅所屬期間及臺北市房屋稅徵收自治條例
09 第4條等規定，自110年12月起課徵房屋稅，並於1年6個月
10 待銷售期限內，按稅率2%計徵房屋稅。嗣因待銷售期限至
11 112年5月已屆滿，且原告持有臺北市非自住之其他住家用
12 房屋達3戶以上，是依同自治條例第4條第1項第1款第2目
13 及第3項本文，關於「非自住之其他住家用房屋」，持有3
14 戶以上者，每戶稅率均為3.6%等規定，補徵112年6月份房
15 屋稅共計48萬7,440元，及課徵113年房屋稅共計1,445萬1
16 17元，上開核算結果，認事用法並無違誤。

17 (五)原告主張：財政部106年1月13日函已表示，不宜僅以持有戶
18 數多寡作為適用差別稅率之唯一依據，則被告本件僅以持有
19 戶數多寡為差別稅率之適用，係有違誤云云。然而：

20 1. 不動產財產稅既為地方自治團體之重要收入來源，亦由地方
21 政府所屬之地方稅務局進行核課與徵收（僅立法高權歸屬中
22 央），則地方立法機關及地方稽徵機關不管基於稽徵效率之
23 考量，抑或是出於地方經濟發展與社會正義之考量，自然可
24 在法律授權之範圍內，自定稅率：(1)按行為時房屋稅條例第
25 5條第1項第1款規定：「房屋稅依房屋現值，按下列稅率課
26 徵之：一、住家用房屋：供自住或公益出租人出租使用者，
27 為其房屋現值1.2%；其他供住家用者，最低不得少於其房屋
28 現值1.5%，最高不得超過3.6%。各地方政府得視所有權人持
29 有房屋戶數訂定差別稅率。」第6條規定：「直轄市及縣
30 （市）政府得視地方實際情形，在前條規定稅率範圍內，分
31 別規定房屋稅徵收率，提經當地民意機關通過，報請或層轉

01 財政部備案。」(2)準此，臺北市政府於110年6月1日修正公
02 布臺北市房屋稅徵收自治條例，其中第4條規定：「(第1
03 項)本市房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：一、住家
04 用房屋：(一)供自住或公益出租人出租使用者，為1.2%。
05 (二)持有本市非自住之其他供住家用房屋在二戶以下者，
06 每戶均為2.4%；持有三戶以上者，每戶均為3.6%。……(第
07 3項)房屋空置不為使用者，應按其現值依據使用執照所載
08 用途或都市計畫分區使用範圍認定，分別以非自住之其他住
09 家用房屋或非住家用房屋稅率課徵。但起造人持有待銷售之
10 住家用房屋，於起課房屋稅1年6個月內未出售者，按其現值
11 2%課徵。」無非係就住家用房屋，區分自住(或公益出租人
12 出租使用)、非自住，並於非自住情形下，再區分持有2戶
13 以下、3戶以上者，按上揭房屋稅條例第5條第1項第1款所定
14 1.2%、最低1.5%及最高3.6%等授權範圍內，分別情形規定應
15 適用稅率；並就房屋空置不為使用者，亦分別情形於授權範
16 圍內規定應適用稅率，符合上揭房屋稅條例之規範旨意，無
17 違法律保留原則及租稅法定主義(最高行政法院107年判字
18 第109號判決意參照)。從而，就法律適用之角度而言，臺
19 北市房屋稅徵收自治條例並非「法規命令」，而是(地方)
20 自治法規(地方制度法第25條參照)，且其規定內容屬「自
21 治事項」。本案雖財政部106年1月13日台財稅字第00000000
22 000號函(該函已經廢止，相關內容可參最高行政法院107年
23 判字第109號判決)表示：「起造人興建房屋係以銷售為目
24 的，其生產之新屋屬商品存貨，非囤房性質……若不具囤房
25 性質，其房屋稅徵收率宜從最低法定稅率1.5%起考量……不
26 宜僅以持有戶數多寡作為適用差別稅率之唯一依據，俾使租
27 稅負擔更為公平合理。」等旨，惟基於上述地方制度法法
28 理，行為時臺北市房屋稅徵收自治條例，自然也非財政部10
29 6年1月13日函之下位規範。是該函所表示之法律見解，對地
30 方自治團體臺北市而言，並無任何規範拘束作用，更未能拘
31 束本院。

01 2.再者，房屋稅之稅率決定屬「（地方）自治事項」，且臺北
02 市議會所制定之臺北市房屋稅徵收自治條例，其是否與上位
03 規範有違，審查職權亦「非」由財政部，而屬行政院。因此
04 上開財政部106年1月13日函所揭示之意見，並不能據為認定
05 行為時臺北市房屋稅徵收自治條例第4條規定無效之規範依
06 據；況於103年6月4日修正公布之行為時房屋稅條例第5條第
07 1項第1款所定「房屋稅最高稅率3.6%」部分，係以房屋潛在
08 收益率3.6%為衡量，此項立法抉擇，衡之豪宅出售之使用收
09 益現狀，並無過高，無違「量能原則」。再者依行為時房屋
10 稅條例第5條第1項第1款規定、應適用3.6%稅率之住宅，或
11 有予以稱之為囤房稅率者，不過有關「囤房」法律概念應如
12 何界定，而適用於真實世界之個案事實中，立法者應享有一
13 定程度之政策形成空間。因為形成「囤房」現象之實證成因
14 是「國內資金寬鬆卻無等量之投資管道，形成銀行放款利率
15 低下，且苦無放貸機會之結果。多餘之資金都流向房地等不
16 動產，形成房地產不斷上漲，有暴利可圖之現象。而且因為
17 放款利率低下，囤房者所面臨之資金鎖定成本（亦即房屋
18 持有成本）也變低，因此可以長期等待，造成房價高漲，又
19 空屋閒置之後果，使國家整體資源無法作最具效率之使用
20 」。打破此等不合理現象之財產稅手段，即是提高「房屋
21 持有成本」，亦即提高房屋稅。但如果立法者選擇全面提高
22 房屋稅之立法政策，又恐力道太重，傷及單純購屋自住之社
23 會大眾，因此必須透過實證法之具體規定，選出「適用對
24 象」。可是此等「適用對象」之選擇，不論從主體觀點
25 （人）或客體觀點（物）而言，均有因「資訊不足」所生之
26 「辯識」困難。特別是囤房者之「主觀」囤房意願，既然藏
27 於內心，外觀上即難為判斷。因此行為時房屋稅條例第5條
28 第1項第1款後段即規定「各地方政府得視所有權人持有房屋
29 戶數訂定差別稅率」，將主觀之囤房意願，簡化為主體持有
30 數，再委由各地方政府因地制宜，作出決定（最高行政法院
31 107年判字第109號判決意參照）。

01 3. 綜上，財政部106年1月13日函所表示之法律見解，對地方自
02 治團體臺北市而言，並無任何規範拘束作用，更非其應遵守
03 之上位規範。事實上臺北市政府對如何界定囤房主體、如何
04 在法定範圍內決定房屋稅稅率之差別適用，享有立法形成
05 權，非屬中央稅捐主管機關所能干涉之事項（最高行政法院
06 107年判字第109號判決意參照）。則原告此部分主張，難以
07 憑採。

08 (六)原告主張：本件稅率3.6%之適用，必須以持房者具有「囤房
09 動機」為要件，被告未慮及此，僅以持有戶數3戶以上及已
10 逾待銷售期限，即按臺北市房屋稅徵收自治條例所規定稅率
11 3.6%為核課，應認於法不合云云。但：

12 1. 「囤房動機」之判斷既涉及房屋權利人之主觀意願，而主觀
13 意願藏於內心，外觀上即難為判斷。因此行為時房屋稅條例
14 第5條第1項第1款後段即規定「各地方政府得視所有權人持
15 有房屋戶數訂定差別稅率」，將主觀之囤房意願，簡化為主
16 體持有數，再委由各地方政府因地制宜，作出決定，此屬立
17 法形成權。又此等意願本來即會隨著市場情勢而不斷調整改
18 變。事實上，建設公司因為充分掌握不動產之市場資訊，反
19 而更易形成「囤房」之理性決策，當然也會因為市場條件改
20 變，而理性地放棄「囤房」。其對財產稅制之實證法規定變
21 更，特別具有「彈性」（借用經濟學之概念），也更有規範
22 之必要性，此亦屬立法領域，自治團體享有規範決策形成權
23 （最高行政法院107年判字第109號判決意參照）。

24 2. 再者，房屋稅實質稅率偏低，向來被認為是臺灣高房價成因
25 之一，立法者為期透過擴大自用住宅與非自用住宅稅率的差
26 距，提高房屋持有成本、抑制房產炒作，保障自住權益，於
27 103年6月4日修正房屋稅條例第5條，其中第1項第1款規定，
28 維持自用住宅的原有稅率為房屋現值1.2%，惟增訂「公益出
29 租人」得與自用住宅者同享最低稅率，至於其他非自住而供
30 住家用的房屋，其稅率則為1.5%至3.6%；又基於尊重地方自
31 治，授權各地方政府得視所有權人持有戶數訂定差別稅率，

01 以減少囤屋的誘因。又因臺北市房價居於全國之冠，乃循房
02 屋稅條例第6條關於房屋稅徵收率制定的程序規定，於110年
03 6月1日亦持續配合修正臺北市房屋稅徵收自治條例第4條第1
04 項第1款第1目、第2目、第3項關於房屋稅率的規定，即住家
05 用房屋如供自住或公益出租人出租使用者，為房屋現值的1.
06 2%；持有非自住之其他供住家用房屋在2戶以下者，每戶均
07 為房屋現值的2.4%；持有3戶以上者，每戶則均為房屋現值
08 的3.6%；另房屋如空置不為使用者，應按其現值依據使用執
09 照所載用途或都市計畫分區使用範圍認定，分別以非自住的
10 其他住家用房屋或非住家用房屋稅率課徵，但起造人持有待
11 銷售之住家用房屋，於起課房屋稅1年6個月內未出售者，按
12 其現值2%課徵。並以同自治條例第14條第5項規定，上開修
13 正條文自110年7月1日施行，核其制定程序，符合房屋稅條
14 例第6條規定，其稅率按房屋持有數而遞增之規定內容，亦
15 合於同條例第5條第1項的授權，且持有房屋戶數愈多，負擔
16 愈高的持有稅，實係體現實質平等原則，符合量能課稅及租
17 稅公平原則。又人民持有多數房屋雖未必出於囤房炒作的動
18 機，但低成本而得持有多數房屋則顯會降低議價空間，並提
19 高囤屋的可能，有礙房屋正常市場交易，而為房屋稅條例第
20 5條、臺北市房屋稅徵收自治條例第4條的立法目的所不許
21 （最高行政法院108年度判字第324號判決意旨參照）。

- 22 3. 換言之，房屋稅條例第5條於103年6月4日修正，其旨在「擴
23 大自用住宅與非自用住宅稅率之差距，提高房屋持有成本，
24 抑制房產炒作，並保障自住權益」，又透過調升非自用住宅
25 稅率、將稅率按房屋持有數遞增等方式，以提高非自用住宅
26 之持有成本，不僅鼓勵住家用房屋作為自住，亦兼有普遍抑
27 制囤屋可能性之客觀政策考量，是房屋稅條例第5條授權各
28 地方政府得視所有權人持有戶數訂定差別稅率，該條並
29 「未」要求須以所有權人具備囤房動機、或自願持有等為差
30 別稅率訂定要件，此屬立法者基於社會稅法或經濟稅法等政
31 策所為立法裁量之權限。從而，行為時臺北市房屋稅徵收自

01 治條例第4條第1項第1款第1目、第2目及第3項關於差別稅率
02 之規定，「未」以持房者實際具備囤房動機、自願持有等為
03 租稅構成要件之內容，並無違反法律保留原則及租稅法定主
04 義。是以，所有權人主張其持有房屋數多寡與其是否出於囤
05 房動機，二者並無必然的因果關係，地方政府自治條例立法
06 裁量未以持房者的主觀動機為要件，僅以持有房屋數多寡，
07 作為課徵房屋稅率的標準，屬法律體系上違反立法目的的不
08 圓滿狀態云云，容有誤會，亦難憑採（最高行政法院108年
09 度判字第324號判決）。

- 10 4. 經查，被告本件按行為時房屋稅條例第5條第1項第1款、臺
11 北市房屋稅徵收自治條例第4條第1項第1款第2目及第3項等
12 規定，適用稅率3.6%，補徵112年6月份房屋稅共計48萬7,44
13 0元，及課徵113年房屋稅共計1,445萬117元，於法並無不
14 合。原告主張稅率3.6%之適用，必須以持房者具有囤房等主
15 觀動機要件云云，容有誤會，尚難憑採。

16 (七)原告主張：本件係因部分私地主未與原告達成權益分配協
17 議，基於保障私地主，臺北市（管理機關：臺北市政府）乃
18 擔任請求權人，就原告名下之系爭11戶房屋為預告登記，限
19 制系爭不動產之處分，應認系爭11戶房屋之尚未銷售，不可
20 歸責原告，被告仍應按稅率2%計徵房屋稅云云。然而：

- 21 1. 稅捐為法定之債，於稅捐構成要件事實被滿足時，稅捐債權
22 即成立，因此稅捐核課處分屬確認處分，亦為羈束處分，稅
23 捐核課機關對稅捐應適用之稅率，實無裁量權限。再者，行
24 為時臺北市房屋稅徵收自治條例第4條第1項第1款第2目之規
25 定，有關房屋稅稅率之規定，其授權母法為行為時房屋稅條
26 例第5條及第6條規定，其規範位階合法，而規定內容也符合
27 「授權明確性原則」之要求，故為規範本案應適用稅率之適
28 格法規範，是以，該條例既以房屋持有戶數為準，而不考量
29 稅捐主體之持有原因屬自願或非自願，其立法之本旨在對於
30 持有越多戶房屋者課予越重之房屋稅，以符量能課稅及公平
31 課稅之宗旨（最高行政法院107年度判字第17號判決、106年

01 度判字第738號判決、106年度判字第739號、106年度判字第
02 643號判決意旨參照)。則原告主張本件基於特殊原因而持
03 續持有系爭11戶房屋，雖因逾法定1年6個月待銷售期限，按
04 原告持有戶數為準，應適用3.6%稅率，惟本件持有原因特
05 殊，被告仍應給予特殊待遇，僅能從低按稅率2%計徵云云，
06 當屬其主觀法律見解，難謂與法規範之客觀規範意旨相符，
07 亦不足取。

08 2. 再者，揆諸最高行政法院108年度判字第324號判決意旨，臺
09 北市房價居於全臺之冠，乃循房屋稅條例第6條關於房屋稅
10 徵收率制定之程序規定，配合修正臺北市房屋稅徵收自治條
11 例第4條規定，而稅率依房屋持有數而遞增之規定，亦合於
12 房屋稅條例第5條之授權；又人民持有多數房屋雖未必出於
13 囤房炒作之動機，但低成本而得持有多數房屋則顯然提高囤
14 屋之可能，降低議價空間，有礙房屋正常市場交易，而為房
15 屋稅條例第5條、臺北市房屋稅徵收自治條例第4條立法目的
16 之所不許，均已於前述探討。嗣113年1月3日修正房屋稅條
17 例第5條（修正部分自113年7月1日施行，非本件行為時
18 法），按其立法意旨固有兼顧非自願取得房屋情形，惟條文
19 文義明定且修法意旨亦敘明，僅「繼承非自願取得共有房
20 屋」之持有情形，始有「最低不得少於其房屋現值1.5%，最
21 高不得超過2.4%」之稅率從低適用。是縱使納稅義務人係非
22 自願而持有房屋，113年新法亦以明示其一，排除其他立法
23 方式，就非自願而持有房屋，以稅捐法定明確規定僅限「繼
24 承取得共有房屋」此一情形，始有較低稅率之適用餘地。可
25 見，並「非」不屬自願持有房屋即逕可一概從低適用稅率。
26 基於租稅法律主義，非基於法律之根據，不得為稅捐之減免
27 或徵收之減免等租稅優惠措施。至於各項構成要件之內容如
28 何，則屬立法者基於租稅政策所為立法裁量之權限，已如上
29 述。

30 3. 是本件行為時房屋稅條例、臺北市房屋稅徵收自治條例對於
31 非自願持有房屋者，並「無」給予稅捐減免之特別規定可供

01 適用，被告乃依法按規定稅率3.6%核計稅額，對原告為補徵
02 及課徵，即無違誤。原告主張其係非自願持有系爭11戶房
03 屋，被告即應從低按稅率2%為核課云云，容有誤會，難以採
04 據。

05 4. 至於原告提及臺北市政府為辦理系爭聯合開發案，其於93年
06 間與地主簽訂聯開契約，另於96年1月29日與本件原告簽訂
07 投資契約，約定由地主提供土地，原告出資及興建聯合開發
08 建築物，已如上述。嗣私地主○○○與原告間，就系爭聯合
09 開發案之權益分配與建物選定事宜，未能達成協議，產生紛
10 爭云云。經查，私地主○○○並對臺北市政府及原告就有關
11 捷運土地聯合開發事務事件，循序提起行政訴訟，案經最高
12 行政法院112年度上字第384號判決依職權移送至臺灣士林地
13 方法院，已可得知，上開案件因私法關係所生爭執，並非公
14 法上之爭議，應循民事訴訟途徑解決。再者，系爭11戶房屋
15 經臺北市請求預告登記，惟預告登記亦有協議塗銷或訴請塗
16 銷等餘地，並非絕對欠缺救濟途徑，更難屬於不可抗力範
17 疇，然此部分並非本件審理範圍，併予敘明。

18 (八)原告主張：本件應有財政部114年3月19日台財稅字第000000
19 00000號令之適用，因不可抗力因素，被告不應按稅率3.6%
20 課徵房屋稅云云。然而：

21 1. 行為時房屋稅條例第5條第1項第1款規定：「房屋稅依房屋
22 現值，按下列稅率課徵之：一、住家用房屋：供自住或公益
23 出租人出租使用者，為其房屋現值1.2%；其他供住家用者，
24 最低不得少於其房屋現值1.5%，最高不得超過3.6%。各地方
25 政府得視所有權人持有房屋戶數訂定差別稅率。」第6條規
26 定：「直轄市及縣（市）政府得視地方實際情形，在前條規
27 定稅率範圍內，分別規定房屋稅徵收率，提經當地民意機關
28 通過，報請或層轉財政部備案。」【嗣113年1月3日修正公
29 布同條例第5條第1項第1款規定（自113年7月1日施行即適用
30 於114年及以後年度之房屋稅課徵，本件尚無適用餘地）：
31 「房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：一、住家用房

01 屋：（一）供自住、公益出租人出租使用或以土地設定地上
02 權之使用權房屋並供該使用權人自住使用者，為其房屋現值
03 1.2%。但本人、配偶及未成年子女於全國僅持有一戶房屋，
04 供自住且房屋現值在一定金額以下者，為其房屋現值1%。
05 ……（三）起造人持有使用執照所載用途為住家用之待銷售
06 房屋，於起課房屋稅二年內，最低不得少於其房屋現值2%，
07 最高不得超過3.6%。（四）其他住家用房屋，最低不得少於
08 其房屋現值2%，最高不得超過4.8%。」】

- 09 2. 依房屋稅條例第24條規定授權所制定之行為時臺北市房屋稅
10 徵收自治條例第4條規定：「（第1項）本市房屋稅依房屋現
11 值，按下列稅率課徵之：一、住家用房屋：（一）供自住或
12 公益出租人出租使用者，為1.2%。（二）持有本市非自住之
13 其他供住家用房屋在二戶以下者，每戶均為2.4%；持有三戶
14 以上者，每戶均為3.6%。……（第3項）房屋空置不為使用
15 者，應按其現值依據使用執照所載用途或都市計畫分區使用
16 範圍認定，分別以非自住之其他住家用房屋或非住家用房屋
17 稅率課徵。但起造人持有待銷售之住家用房屋，於起課房屋
18 稅1年6個月內未出售者，按其現值2%課徵。」第9條規定：
19 「房屋使用情形或持有戶數變更，其變更日期，在變更月份
20 16日以後者，當月份適用原稅率，在變更月份15日以前者，
21 當月份適用變更後稅率。」【嗣113年11月29日修正發布同
22 自治條例第4條第1項規定（自113年7月1日施行即適用於114
23 年及以後年度之房屋稅課徵，本件尚無適用餘地）：「本市
24 房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：一、住家用房屋：
25 （一）供自住、公益出租人出租使用或以土地設定地上權之
26 使用權房屋並供該使用權人自住使用者，為1.2%。但本人、
27 配偶及未成年子女於全國僅持有一戶房屋，供自住且房屋現
28 值在一定金額以下者，為1%。……（三）起造人持有使用執
29 照所載用途為住家用之待銷售房屋，稅率如下：1. 起課房屋
30 稅一年以內者，每戶均為2%。2. 起課房屋稅超過一年，二年
31 以內者，每戶均為2.4%。3. 起課房屋稅超過二年，四年以內

01 者，每戶均為3.6%。4.起課房屋稅超過四年，五年以內者，
02 每戶均為4.2%。5.起課房屋稅超過五年者，每戶均為4.8%。

03 (四)其他住家用房屋，合併計算納稅義務人全國總持有本
04 目應稅房屋戶數後，稅率如下：1.全國總持有戶數為二戶以
05 內者，每戶均為3.2%。2.全國總持有戶數為三戶至四戶者，
06 每戶均為3.8%。3.全國總持有戶數為五戶至六戶者，每戶均
07 為4.2%。4.全國總持有戶數為七戶以上者，每戶均為4.8%。
08 ……。」】

09 3.我國稅制將房屋稅設計為地方稅，主要是因為不動產價值
10 的高低，和各地方政府在當地提供的公共設施及服務品質具有
11 相當的關聯性，地方政府提供當地基礎建設及相關服務的經
12 費，應透過將房屋稅劃分為地方稅的方式加以填補。又我國
13 現行房屋稅的立法模式是由中央制定全國性的框架式法律規
14 範（即房屋稅條例），並透過法律將房屋稅徵收細則的訂定
15 權限下放予各地方政府，亦即，房屋稅條例是容許各地方政
16 府在框架內調整納稅義務人租稅負擔的。房屋稅條例第24條
17 規定：「房屋稅徵收細則，由各直轄市及縣（市）政府依本
18 條例分別擬訂，報財政部備案。」（為保有地方政府對於房
19 屋稅徵收的自治空間，地方僅需向中央備案）。以臺北市為
20 例，臺北市議會即根據房屋稅條例第24條的授權，訂定臺北
21 市房屋稅徵收自治條例。

22 4.換言之，113年1月3日修正公布之房屋稅條例第5條第1項第1
23 款規定，以及113年11月29日修正發布之臺北市房屋稅徵收
24 自治條例第4條第1項規定，均係自113年7月1日施行，基於
25 房屋稅課稅期間為上一年7月1日起算至當年6月30日止，則
26 前開113年7月1日施行之房屋稅條例第5條第1項第1款及臺北
27 市房屋稅徵收自治條例第4條第1項等規定，均係適用於114
28 年及以後年度之房屋稅課徵，亦有稱之為「房屋稅差別稅率
29 2.0」。

30 5.經查，原告所稱財政部000年3月19日令明文表示：「一、
31 『自000年期起』，起造人持有使用執照所載用途為住家用

01 之待銷售房屋，以起課房屋稅當月份至各年期房屋稅課稅所
02 屬期間最後1個月（當年6月），計算持有房屋年數，按直轄
03 市及縣（市）政府依房屋稅條例第5條第1項第1款第3目及第
04 4目規定訂定之相應稅率課徵房屋稅。……三、起造人因000
05 年期起發生不可抗力之事由致無法銷售房屋，依下列規定期
06 限，向當地主管稽徵機關提出相關證明文件申報核准者，該
07 不可抗力期間（以月為單位，未滿1個月者以1個月計算）得
08 自前2點持有房屋年數中扣除；其未依規定期限申報，而能
09 提出確實證據證明者，當地主管稽徵機關仍應核實認定：
10 （一）不可抗力之事由發生之次日起30日內。（二）如因不可抗
11 力或不可歸責於起造人之事由致不能於前款規定期限內提出
12 申報者，應於該事由消滅後10日內補行申報。四、前點經核
13 准之無法銷售期間，嗣經當地主管稽徵機關查明有不同期間
14 者，得依相關事證變更之。五、第3點所稱不可抗力之事
15 由，指震災、風災、水災、旱災、寒害、火災、土石流、海
16 嘯、瘟疫、蟲災、戰爭、核災、氣爆，或其他不可預見、不
17 可避免之災害或事件，且非屬人力所能抗拒者。」（本院卷
18 第203頁），雖旨在核釋起造人持有待銷售住家用房屋期間
19 得扣除因天災、事變、不可抗力事由致無法銷售期間之規
20 定，惟該財政部000年3月19日令釋屬於「房屋稅差別稅率2.
21 0」之相關核釋，惟本件所涉乃係原告所有系爭11戶房屋之1
22 12年及113年房屋稅核課，仍應適用行為時房屋稅條例第5條
23 第1項第1款及行為時臺北市房屋稅徵收自治條例第4條等規
24 定，並無「房屋稅差別稅率2.0」之適用餘地，自無財政部0
25 00年3月19日令釋之適用。

- 26 6. 再者，就法律適用之角度而言，臺北市房屋稅徵收自治條例
27 並非「法規命令」，而是（地方）自治法規（地方制度法第
28 25條參照），且其規定內容屬「自治事項」（均詳前述）。
29 雖財政部114年3月19日令如上之意旨，惟基於上述地方制度
30 法法理，行為時臺北市房屋稅徵收自治條例，自然也非財政
31 部114年3月19日令之下位規範。是該令所表示之法律見解，

01 對地方自治團體臺北市而言，並無規範拘束作用。又關於稅
02 率部分，房屋稅之稅率決定屬「(地方)自治事項」，且臺
03 北市議會所制定之臺北市房屋稅徵收自治條例，其是否與上
04 位規範有違，審查職權亦「非」由財政部，而屬行政院。因
05 此上開財政部114年3月19日令所揭示之意見，並不能據為認
06 定行為時臺北市房屋稅徵收自治條例第4條規定無效之規範
07 依據。從而，原告主張本件係有財政部114年3月19日令釋適
08 用，被告應比照該令，將本件認定屬不可抗力致無法銷售房
09 屋，即不應適用行為時臺北市房屋稅徵收自治條例第4條第1
10 項規定之稅率3.6%云云，容有誤會，難以憑採。

11 (九)原告主張：司法院釋字第385號解釋所闡「法律所定之事項
12 若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之
13 平衡，當不得任意割裂適用」之意旨，系爭11戶房屋既受有
14 預告登記，本件不能要求原告按照持有房屋戶數適用差別稅
15 率云云。然而，稅捐為法定之債，於稅捐構成要件事實被滿
16 足時，稅捐債權即成立，因此稅捐核課處分屬確認處分，亦
17 為羈束處分，稅捐核課機關對稅捐應適用之稅率，實無裁量
18 權限，已如上述。本件按行為時房屋稅條例第5條第1項、臺
19 北市房屋稅徵收自治條例第4條第1項第1款第2目、第3項等
20 規定，應適用3.6%稅率，並無割裂適用法律情形。又司法院
21 釋字第385號解釋，係在闡明：獎勵投資條例施行期間內，
22 經依該條例第3條核准受獎勵之外國公司，於該條例施行期
23 間屆滿後，既仍得繼續適用該條例享受租稅優惠，自應一併
24 依同條例第16條第3項之規定，於其稅後盈餘給付總公司
25 時，扣繳20%所得稅，方符立法原意；財政部80年9月24日台
26 財稅字第800356032號對此之函釋，符合上開意旨，與憲法
27 並無牴觸等旨。其與本件案情顯然不同，尚難比附援引，是
28 原告主張本件被告核課房屋稅違反前開解釋云云，容有誤
29 會，亦難採據。

30 (十)是以，原告為系爭11戶房屋之原始建築人(起造人)，房屋
31 所有權由原告原始取得，並經辦竣所有權登記，原告即為房

01 屋稅納稅義務人，是被告依行為時房屋稅條例第5條第1項第
02 1款、臺北市房屋稅徵收自治條例第4條第1項第1款第2目及
03 第3項等規定，按原告持有臺北市非自住之其他住家用房屋
04 戶數，依法按規定稅率3.6%，補徵112年6月份房屋稅共計48
05 萬7,440元，及課徵113年房屋稅共計1,445萬117元，並無不
06 合，應予維持。

07 □綜上，原告所訴，核無足採。從而，原處分及復查決定並無
08 不法，訴願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請
09 撤銷訴願決定及原處分(含復查決定)，為無理由，應予駁
10 回。

11 六、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐
12 一論述，併此敘明。

13 七、結論：原告之訴為無理由。

14 中 華 民 國 115 年 1 月 15 日

15 審判長法官 洪慕芳

16 法官 孫萍萍

17 法官 周泰德

18 一、上為正本係照原本作成。

19 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭
20 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
21 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
22 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附
23 繕本）。

24 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
25 逕以裁定駁回。

26 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟
27 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不
28 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為 訴訟代理人之情 形	所需要件

<p>(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
<p>(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</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、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。
<p>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。</p>	

中 華 民 國 115 年 1 月 15 日

書記官 黃靖雅