最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第324號

上　訴　人　元利建設企業股份有限公司
代　表　人　蔡建生
訴訟代理人　趙文銘　律師
被 上訴 人　臺北市稅捐稽徵處
代　表　人　蘇鈞堅

上列當事人間房屋稅事件，上訴人對於中華民國107年8月16日臺北高等行政法院106年度訴字第144號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、原判決附表（下稱「附表」）所示62戶房屋（下稱「系爭房屋」）為上訴人所有，其中附表序號1至54所示房屋，經被上訴人審認符合臺北市政府於民國103年2月11日修正公告，自同年7月1日起實施的臺北市房屋標準價格及房屋現值評定作業要點（下稱「103年作業要點」）第15點所定高級住宅認定標準，應按其坐落地點的街路等級調整率（下稱「路段率」）220%加成核計房屋構造標準單價，附表序號55至62所示房屋則不符合高級住宅認定標準，不予加成核計房屋構造標準單價，並據以核定系爭房屋的房屋現值。被上訴人另審認系爭房屋符合行為時（下同）都市更新條例第46條第2款得減半徵收房屋稅2年的規定，乃以104年4月10日北市稽大安甲字第10453857700號函，核定系爭房屋自104年1月起至105年12月止減半徵收房屋稅2年。嗣105年房屋稅開徵，被上訴人依房屋稅條例第5條第1項第1款及行為時（下同）臺北市房屋稅徵收自治條例（下稱「臺北市自治條例」）第4條第1項第1款第2目等規定，核定系爭房屋按非自住之其他住家用房屋稅率3.6%減半課徵105年房屋稅，計新臺幣（下同）49,825,326元（下稱「原處分」）。上訴人不服，申請

復查，未獲變更，提起訴願遭決定駁回後，提起行政訴訟，經原審判決駁回。上訴人仍不服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷，或發回原審更為審理。

二、上訴人起訴的主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據的結果，以：

㈠系爭房屋所在建築物構造種類為鋼骨RC造，總層數為38層，用途為集合住宅；其中附表序號1至54所示房屋，各戶總面積（含主建物、附屬建物、公共設施及停車位面積）為118.98坪至578.84坪，均大於80坪。又上開54戶房屋在臺北市政府地政局不動產交易實價查詢服務網查無交易價格，被上訴人函詢臺北市政府地政局結果，查得同一使用執照的他戶房屋，於104年11月有1筆交易，其建物移轉面積為442.04坪，每坪交易單價為1,493,100元，復觀諸被上訴人所查得與系爭房屋所在社區鄰近區域的多筆住宅大樓房地於104年6月至105年6月間的交易價格，每坪均在820,000元至1,356,000元之間，則從低以每坪800,000元核算附表序號1至54所示房屋的交易價格，房地總價亦均超過80,000,000元。再者，被上訴人所屬大安分處（下稱「大安分處」）於104年3月5日派員現場勘查，審認附表序號1至54所示房屋具備103年作業要點第15點第1項規定的8項特徵，乃綜合以上調查結果，審認附表序號1至54所示房屋，於103年12月24日建築完成，符合103年作業要點第15點第1項「高級住宅」認定標準，應自103年9月起按該54戶房屋坐落地點臺北市○○區○○○路○段的路段率（220%），加成核計該54戶房屋構造標準單價，至附表序號55至62所示房屋，因未符合高級住宅認定標準，其房屋構造標準單價則不按高級住宅加價，據以分別依房屋稅條例第5條第1項、臺北市自治條例第4條第1項及都市更新條例第46條第2款等規定，核計房屋現值，並按非自住之其他住家用房屋稅率3.6%，減半課徵系爭房屋105年房屋稅，經

核尚無違誤。

㈡不動產財產稅為地方自治團體重要收入來源，且由地方稅務局核課與徵收，則地方立法機關及地方稽徵機關基於稽徵效率或地方經濟發展與社會正義的考量，當可在法律授權範圍內，自定稅率，並從眾多房屋客體中，依法定標準，加強稅基查核的力道，本院104年度4月份第2次庭長法官聯席會議決議基於相同立論基礎，肯認100年1月24日公告修正臺北市房屋標準價格及房屋現值評定作業要點（下稱「100年作業要點」）的規範適格性及實質合法性。而103年作業要點第15點僅係將100年作業要點第15點第1項規定，分列為2項，並未變更100年作業要點第15點所定經認定為高級住宅者，其房屋構造標準單價應按該棟房屋坐落地點的路段率加成核計的規定，故本院上開決議對於103年作業要點第15點第1、2項規定，仍有適用。又因應我國多以房地總價為買賣價格的交易習慣，故透過實證存在的事物法則，確立「房地合一出售之市場價格分配予土地之部分最高不會大於占70%」的常態經驗法則。因此只要房屋的房屋稅稅基量化結果，不超過房地合一出售市場價格的30%，即可認為其無混入土地價格。再者，成本與效益是不同概念，且只有新建建物才會提供素地所不能提供的效益而產生新創的價值，所以在「素地價值只隨四週環境而改變，但不因建物之興建而一併增值」前提下，收益與成本間的差異，會全額分配在建物上。是被上訴人依103年作業要點第15點規定，針對附表序號1至54所示房屋，就其構造標準單價按所坐落地點路段率加成核計的房屋現值　即附表（B）欄Ⅴ，與其核算的市場行情房地總價　即附表（A）欄Ⅴ相比，並未超過30%，是該54戶房屋現值的評定結果，並無混入土地價值，未逾市場交易價格，被上訴人據以對上訴人核課該54戶房屋的105年房屋稅，與法律保留原則及租稅法定主義無違。

㈢103年作業要點第15點第1項所定「房地總價在8,000萬元以上」，係因應我國不動產買賣市場，房地合併計價的交易習

慣，訂定的高級住宅判斷基準之一，並非房屋標準價格的評定依據；103年作業要點第15點第2項據以加成核計房屋構造標準單價，所考量的調整因素為建物的地理區段，而非素地價值，與房屋稅條例第11條第1項第1、3款規範意旨相符，並無上訴人所指與地價稅重複評定地價的違法情形。又大安分處組成查核小組，於實地勘查系爭房屋所在路段後，填載調整路段率的理由，係該路段交通便利，與鄰近大安森林公園，為適宜居住的良好環境，住宅房屋需求高，其考量因素，與房屋稅條例第11條第1項第3款所定「房屋所處街道村里之商業交通情形及房屋之供求狀況」，亦無不符。再者，依本院107年度判字第109號判決意旨「『豪宅』之所以要進行二次地段率之加成，其理由是因為『住宅總要與所在之地理位置結合』，才會形成市價。因此有地段率加成之必要。但此等第一次之『地段率加成』，僅反應出位於同一地理區段多數住宅與地段間之『平均關係』。但豪宅與地段之結合所形成之『稀有性價值』已超過一般之平均關係，而有『第二次地段率加成』之必要，只要加成結果低於市場價格，即無違反比例原則。具體加成之百分比為多少，實非重要。」被上訴人就附表序號1至54所示房屋的構造標準單價，按所坐落地點路段率加成核計的房屋現值，未逾市場價格，則上訴人指稱路段率係由被上訴人承辦人員依其主觀恣意而決定，無任何客觀標準，被上訴人就附表序號1至54所示房屋的標準構造單價，多乘一次路段率，違反房屋稅條例、法律優位原則及禁止恣意原則云云，仍難採憑。

㈣被上訴人前處長黃素津在臺北市財政局104年4月16日所召開記者會中的發言內容：評定路段率的考量因素，為各地區的商業、交通狀況、房屋交易供需情形，及交易市價減除地價等，依此計算結果僅為一比例，非謂必須直接減掉地價等語，係對房屋稅條例第11條第1項第3款所定路段率所作詮釋，符合該款立法意旨，上訴人執之稱被上訴人自承路段率未減除地價，係屬違法云云，殊非可採。至被上訴人副處長張碧

珠所著「房屋街路等級調整率之探討」乙文，內容乃介紹臺北市於100年公告的路段率，係經參考區域地價，及以全市觀點比較各區路段率等過程後擬定，暨探討其合理性與妥適性，並無任何關於該路段率的擬定，違反房屋稅條例第11條第1項第3款規定的論述，故無從據為對上訴人有利的認定。另本件房屋標準價格的評定符合房屋稅條例第11條第1項所定標準，未涉及土地價格，並無減除土地價格的問題，則上訴人執臺北市財政局游適銘副局長及103年1月22日臺北市不動產評價委員會（下稱「臺北市評委會」）于俊明委員的意見，主張路段率未減除地價為違法云云，仍無可採。

㈤臺北市對於一般房屋現值的計算式為：一般房屋現值＝核定單價 ×(1-折舊率x經歷年數)x房屋路段率x房屋面積。而103年7月以前採行的房屋構造標準單價係70年評定並沿用30餘年，其價格遠低於現今房屋造價，致房屋評定現值明顯偏低；且上述計算公式僅考量房屋取得造價成本及關於生活機能○○○區位○路段）的部分使用收益價值，未完全反映房屋的全部收益價值及房屋交易價值，以高級住宅為例，雖其建造成本較高，且交易價格甚鉅，但103年修正前的作業要點並無特別的加價規定，實質上等於擬制二者房屋的建造成本、使用收益價值及交易價格完全相同，此一評價基準明顯違反一般社會經驗法則。故103年修訂的103年作業要點第15點，將鋼筋混凝土造以上構造等級的高級住宅房屋現值，以該房屋的標準單價，按所處街路的路段率加成核計，使之與一般住宅有別，符合實質課稅與負擔公平原則，此項差別待遇有正當理由，無違租稅平等。又臺北市政府103年2月11日公告的「臺北市房屋折舊率及耐用年數表」，係由稽徵機關就房屋稅條例第11條第1項第2款所定房屋耐用年數、折舊標準等事項調查擬定後，經臺北市評委會審查評定，上訴人以上開「臺北市房屋折舊率及耐用年數表」所定鋼筋混凝土造房屋之折舊年限過長、殘值過高為由，指摘原處分違法，仍非有據。

㈥房屋於興建完成時，始為房屋稅課徵的對象，房屋起造時的房屋構造標準單價，於興建過程中非無調整的可能，自不得據為信賴的基礎；況上訴人未舉證證明其係因信賴房屋起造時的構造標準單價而取得系爭房屋，難認有信賴表現，自無信賴保護原則的適用。又房屋稅為1年徵收1次的週期稅，每一稅捐週期屆至（每年7月1日至次年6月30日），稅捐債務即告成立。103年作業要點第15點第4項，明定第1項認定標準自103年7月1日（即104年房屋稅課徵期間之起日）實施，臺北市自治條例第14條第3項亦規定103年10月9日修正的第4條自103年7月1日施行，被上訴人據以核課系爭房屋105年房屋稅，無違反法律不溯及既往原則。

㈦房屋稅條例第12條規定已就建商新建房屋於1年內未售出者，降低稅賦，實就房屋市場必要的議價時間予以考量。又臺北市房價過高乃公眾所知的事實，故於前揭必要的議價期間外，有提高建商持房成本，加強其出清存貨的壓力，以利議價空間形成，使房價合理化，乃為房屋稅條例第5條、臺北市自治條例第4條修正的本旨，於本件予以適用，無違租稅公平。是以，上訴人為建商，建屋完工超過1年未售出，且超過3戶者，應否課予囤屋稅的爭議，與其謂屬臺北市自治條例漏未斟酌的法律漏洞，毋寧謂為上開法規的規範核心。再者，空屋閒置的後果，使國家整體資源無法作最具效率的使用，故有由地方自治團體依房屋稅條例第6、24條等規定，對所屬地方房屋的房屋稅稅率及其核課徵收作業，訂定自治法規，藉由實證法的規定，更有效率地促使囤房者儘速出售新成屋予真正的消費者，此與使用牌照稅係對使用公共水陸道路的交通工具徵收之（使用牌照稅法第3條第1項規定參照），待售汽車尚未經所有人或使用人向所在地主管稽徵機關請領使用牌照，行駛於公共道路，故無須繳納使用牌照稅者，情形不同，上訴人指稱：臺北市自治條例僅對建築業而未對其他如汽車業的待售商品課稅，違反平等原則，並侵害其職業自由云云，仍無足取。

㈧綜上，原處分（含復查決定）並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，乃判決駁回上訴人在第一審之訴。

四、本院經核原判決駁回上訴人在第一審之訴的結論，尚無違誤，並論述如下：

㈠房屋稅條例第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一點二；其他供住家用者，最低不得少於其房屋現值百分之一點五，最高不得超過百分之三點六。各地方政府得視所有權人持有房屋戶數訂定差別稅率……。」第6條規定：「直轄市及縣（市）政府得視地方實際情形，在前條規定稅率範圍內，分別規定房屋稅徵收率，提經當地民意機關通過，報請或層轉財政部備案。」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。（第2項）前項房屋標準價格，每3年重行評定1次，並應依其耐用年數予以折舊，按年遞減其價格。」第24條規定：「房屋稅徵收細則，由各直轄市及縣（市）政府依本條例分別擬訂，報財政部備案。」次按都市更新條例第46條第2款規定：「更新地區內之土地及建築物，依下列規定減免稅捐：……。二、更新後地價稅及房屋稅減半徵收2年。」再按臺北市政府依據房屋稅條例第24條規定授權所訂定的臺北市自治條例第4條第1項第1款規定：「本市房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：一、住家用房屋：㈠供自住或公益出租人出租使用者，為百分之一點二。㈡持有本市非自住之其他供住家用房屋在2戶以下者，每戶均為百分之二點四；持有3戶以上者，每戶均為百分之三點六。㈢公有房

屋供住家使用者，除法規另有規定外，一律按百分之一點五計課。」第8條規定：「房屋稅條例第11條所稱之房屋標準價格，稽徵機關應依同條第1項第1款至第3款規定房屋種類等級、耐用年數、折舊標準及地段增減率等事項調查擬定，交由本市不動產評價委員會審查評定後，由臺北市政府（以下簡稱市政府）公告之，並送臺北市議會備查。」第14條第3項規定：「本自治條例中華民國103年10月9日修正條文，自中華民國103年7月1日施行。」

㈡臺北市政府103年2月11日公告的103年作業要點第2點規定：「房屋現值之核計，以『房屋構造標準單價表』、『折舊率及耐用年數表』及『房屋街路等級調整率評定表』為準據。『房屋構造標準單價表』之適用，依使用執照核發日或房屋建造完成日認定。」第15點規定：「（第1項）房屋為鋼筋混凝土以上構造等級，用途為住宅，經按戶認定房地總價在8,000萬元以上，且建物所有權登記總面積達80坪以上或每坪單價100萬元（不含車位價）以上者，得酌參下列特徵，認定為高級住宅：㈠獨棟建築㈡外觀豪華㈢地段絕佳㈣景觀甚好㈤每層戶少㈥戶戶車位㈦保全嚴密㈧管理週全。（第2項）依前項認定為高級住宅者，其房屋構造標準單價按該棟房屋坐落地點之街路等級調整率加成核計。（第3項）第1項之價格，依市場行情定之；如查無市場行情者，得參考相同路段或鄰近區域之高級住宅市場行情。（第4項）第1項認定標準，除已依第14點規定加成課徵之房屋外，自103年7月1日起實施。」又依本院104年度4月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨，房屋稅係依房屋現值按規定的稅率課徵，房屋現值則由主管稽徵機關依據不動產評價委員會評定的標準核計而得，不動產評價委員會評定的房屋標準價格，應以房屋稅條例第11條第1項規定的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的權限，準此，臺北市政府於100年1月24日修正公告的100年作業要點第15點第1項規定

，無非依據房屋建材及其他影響房屋交易的價格因素，區分及限制高級住宅的適用範圍，並定其標準價格，係在上開3款基準範圍內，核計房屋現值，如不逾市場交易價格，即符合前揭房屋稅條例的規定旨意，無違法律保留原則及租稅法律主義。而103年作業要點第15點僅係將100年作業要點第15點第1項規定，分列為2項，並在第1項增列「用途為住宅，經按戶認定房地總價在8,000萬元以上，且建物所有權登記總面積達80坪以上或每坪單價100萬元（不含車位價）以上者」此一更為嚴格的限制規定，至於本件爭執所在，經認定為高級住宅者，「其房屋構造標準單價按該棟房屋坐落地點之街路等級調整率加成核計」規定，兩者並無不同。故本院上開決議對於103年作業要點第15點第1項、第2項規定所為的闡釋，亦得予適用。況103年作業要點第15點規定，是先以第1項明定高級住宅的認定標準，符合該項規定的高級住宅，則依同要點第2點及第15點第2項規定，按該棟房屋坐落地點的路段率，加成核計房屋構造標準單價。至於103年作業要點第15點第1項所定「房地總價在8,000萬元以上」，則係因應我國不動產買賣市場以房地合併計價的交易習慣，所訂定的高級住宅判斷基準之一，並非房屋標準價格的評定依據，故依上述規定所核算的稅基仍為房屋現值，而非上訴人所稱的市價。是上訴人主張原判決判斷據以作成原處分的房屋現值是否違法，取決於是否超過市價，與房屋稅條例的客觀文義及立法理由不符，有適用法則不當，復與多數稅法學者認同的一般經驗法則、論理法則有違，其判決理由矛盾的違法外，其亦未說明何以立法者的意思不可採，有理由不備的違法等語，容有誤解，尚不足採。

㈢原判決業已論明：系爭房屋所在建築物經臺北市都市發展局於103年12月24日核發使用執照，構造種類為鋼骨RC造，總層數為38層，用途為集合住宅，其中附表序號1至54所示房屋，各戶總面積（含主建物、附屬建物、公共設施及停車位面積）為118.98坪至578.84坪，均大於80坪，且在臺北市政

府地政局不動產交易實價查詢服務網查無交易價格，被上訴人函詢臺北市政府地政局結果，查得同一使用執照的他戶房屋，於104年11月有1筆交易，其建物移轉面積為442.04坪，每坪交易單價為1,493,100元，復觀諸被上訴人所查得與系爭房屋所在社區鄰近區域的多筆住宅大樓房地於104年6月至105年6月間的交易價格，每坪均在820,000元至1,356,000元之間，則從低以每坪800,000元核算附表序號1至54所示房屋的交易價格，房地總價亦均超過80,000,000元；又大安分處於104年3月5日派員現場勘查，審認附表序號1至54所示房屋具備103年作業要點第15點第1項規定的8項特徵：「1.獨棟建築：該54戶房屋所在建築物為1幢2棟地上38層、地下7層，未與其他建物或建案相連結。2.外觀豪華：建築外牆採用天然石材、玻璃鋼材、大理石及花崗石等建材，並設有豪華門廳、接待室、庭院造景等，整體設備完善。3.地段絕佳：近捷運古亭站，交通便利；鄰近師大商圈等，生活機能完善。4.景觀甚好：鄰近中正紀念堂及大安森林公園，基地規劃良善。5.每層戶少：1層1至2戶，戶數單純。6.戶戶車位：依使用執照所載，該54戶房屋所在建築物計有364個汽車停車位，大於總戶數106戶。7.保全嚴密：設有24小時保全人員，並有卡片、指紋、瞳孔等高階辨視系統進行社區全面監控。8.管理週全：有物業管理公司進駐管理，外來訪客與洽公人員必須登記。」被上訴人乃綜合以上調查結果，審認附表序號1至54所示房屋，符合103年作業要點第15點第1項「高級住宅」認定標準，應按該54戶房屋坐落地點臺北市○○區○○○路○段的路段率（220%），加成核計該54戶房屋構造標準單價，至附表序號55至62所示房屋，因未符合高級住宅認定標準，其房屋構造標準單價則不按高級住宅加價，據以分別依房屋稅條例第5條第1項、臺北市自治條例第4條第1項及都市更新條例第46條第2款等規定，核計房屋現值，並按非自住之其他住家用房屋稅率3.6%，減半課徵系爭房屋105年房屋稅，尚無違誤等情，經核其認事用法均無違誤。

㈣因附表序號1至54所示房屋，在臺北市政府地政局不動產交易實價查詢服務網查無交易價格，被上訴人函詢臺北市政府地政局結果，查得同一使用執照的他戶房屋，於104年11月有1筆交易，其建物移轉面積為442.04坪，每坪交易單價為1,493,100元，惟其並非住宅，而係一般事務所，另有3戶房屋移轉面積為148.84坪至181.96坪，交易總價為62,390,000元至68,330,000元，雖均未逾80,000,000元，惟該3戶房屋為建商與地主合建，係依原地主出售時契約條件及價格買回，與其他非地主的買受人，對於房屋及土地應有部分均須支付價金者，勢必存有落差，為原審依法認定的事實。從而，上開4戶房屋的交易價格，顯然均無法反映「住宅」的正常市場交易行情。惟因原判決業已敘明依被上訴人所查得與系爭房屋所在社區鄰近區域的多筆住宅大樓房地於104年6月至105年6月間的交易價格，每坪均在820,000元至1,356,000元之間，則從低以每坪800,000元核算附表序號1至54所示房屋的交易價格，房地總價亦均超過80,000,000元等情，核無上訴人所指有應調查證據未調查、認事用法未憑證據及判決未附理由的違法。可知，依103年作業要點第15點第3項規定，參考與系爭房屋所在社區鄰近區域的多筆住宅大樓房地於104年6月至105年6月間的市場行情（每坪交易價格820,000元至1,356,000元之間），從低以每坪800,000元核算附表序號1至54所示房屋的房地總價均超過80,000,000元。是上訴人主張原審未調查上訴人所舉3戶房屋的買賣契約，遽以該3戶房屋售價與其他非地主的買受人，勢必存有價差，而不採用上開3筆案例，卻以一般事務所的交易價格作為核算附表序號1至54所示房屋的市價，有應調查證據未調查、認事用法未憑證據、判決未附理由、適用法則不當及理由矛盾的違法等語，實不足採。

㈤房屋稅條例第11條第1項除明定判斷房屋標準價格的相關事項外，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的要求，藉以客觀評定房

屋標準價格，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，以達量能課稅的目的。又因房屋稅屬於由中央立法（房屋稅條例）開徵的地方稅，房屋稅條例第24條明文授權各地方政府分別訂定不同的房屋稅徵收細則。臺北市政府依此授權而訂定的行為時臺北市自治條例第8條，明定房屋稅條例第11條所稱的房屋標準價格，稽徵機關應依同條第1項第1款至第3款所定房屋種類等級、耐用年數、折舊標準及地段增減率「等事項」調查擬定，臺北市評委會並在前述法定評定房屋標準價格因素的範圍內，先於100年常會中決議修訂作業要點，訂定房屋類型級別的判別標準，按房屋質量是否明顯高於一般情形，區分高級住宅及一般住宅兩類，並於法定事項及合理範圍內，依相關價格因素分別評定其房屋標準價格；嗣於103年1月22日常會，修訂作業要點第15點，就高級住宅合理加價課徵房屋稅，對於房屋現值的核定，以更為精細的標準作為計算依據。而關於臺北市一般房屋現值的計算，其中房屋構造標準單價是房屋評定現值的主要因素之一，反映房屋的建材及人工價格等實際工程造價；惟房屋構造標準單價僅表彰房屋取得造價成本及關於○○區位路段生活機能的部分使用收益價值，並未完全反映其房屋的全部收益價值及房屋交易價值。另觀諸臺北市政府於103年2月11日公告「臺北市○○街路等級調整率評定表」的說明，可知該評定表是根據房屋所處位置在巷內、路面、路角地、堤防外及山區等地的差異，訂定不同的調整率，故103年作業要點第15點第1項、第2項規定，是依據房屋建材及其他影響房屋交易的價格因素，區分及限制高級住宅的適用範圍，並定其標準價格，係屬在房屋稅條例第11條第1項各款法定事項及合理範圍內，依相關價格因素評定房屋現值，且若經認定為「高級住宅」，其對應的稅基量化調整效果，須「按坐落地點之路段率」加成核計，考慮的因素仍是建物的地理區段，而非素（土）地價值，該第2項規定自難謂違反房屋稅條例第11條第1項第3款「減除地價部分」規定的意

旨，亦不生與地價稅重複課稅的情事。又因房地價格包括土地成本、建造（房屋）成本與管銷費、廣告費、利息等總計成本及利潤，其中土地成本及房屋成本，通常會因為所坐落的區段、建築型態及不同建材而有極大的差異，總計成本及利潤，更會因為不同建商間的主客觀因素不同而異。尤其房屋現值又與房屋市價有相當的落差，故尚難僅以房屋現值是否低於房地合一售價的30%，據以判斷其評定結果有無混入土地價值。況「房地合一出售的市場價格分配予土地部分最高不會大於70%的常態經驗法則」如果成立，則房屋市價一定會大於房地總價的30%，而非不會超過30%。原判決關於此部分的論述，固未盡周延，惟其認定高級住宅須按坐落地點的路段率加成核計，並未與地價稅重複課稅的結論，則無違誤，仍應予維持。上訴人主張依原判決「當房屋現值低於房地合一售價之30%，在日常經驗法則上即有極高之蓋然性，可以證明房屋現值之評定結果並無混入土地價值」的反面推論，房屋現值的評定結果確實混入土地價值在日常經驗法則上有極高的蓋然性，故原處分有路段率混入土地價值的情形，應予撤銷，原判決未予撤銷，反執此以為駁回的理由，有判決理由矛盾的違法，應予廢棄等語，尚不足採。

㈥又大安分處前係依臺北市政府100年1月24日公告的「臺北市稅捐稽徵處房屋街路等級調整率作業要點」第3點規定：「重行檢討調整率時，分處應組成查核小組，……7月○○○區○街路實地勘查，於9月底前填製『擬訂街路等級調整率說明表』陳報總處。」由查核小組實地勘查臺北市○○區○○○路1至3段後，填製「擬訂街路等級調整率說明表」，載明該路段因交通便利、大安森林公園環境佳，擬將原適用路段率200%，調升為220%，提交臺北市評委會審議通過，由臺北市政府於100年1月24日公告；臺北市政府嗣於103年2月11日重新公告的路段調整率表，就上開路段並未調整，仍維持220%等情，為原審依法確定的事實。又觀諸上開「擬訂街路等級調整率說明表」所載調整系爭房屋所在路段路段率的

理由，係該路段交通便利，與鄰近大安森林公園，為適宜居住的良好環境，住宅房屋需求高，故所考量因素，與房屋稅條例第11條第1項第3款所定「房屋所處街道村里之商業交通情形及房屋之供求狀況」，亦無不符。則上訴人主張被上訴人承辦人員依其主觀恣意而調升路段率為220%，並非依房屋稅條例第11條第1項第3款所定的三項標準制定，無從作為合法化的依據，原判決認定原處分並未違法，顯有適用法則不當及理由矛盾的違法等語，亦不足採。

㈦房屋稅實質稅率偏低，向來被認為是臺灣高房價成因之一，立法者為期透過擴大自用住宅與非自用住宅稅率的差距，提高房屋持有成本、抑制房產炒作，保障自住權益，於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，維持自用住宅的原有稅率為房屋現值1.2%，惟增訂「公益出租人」得與自用住宅者同享最低稅率，至於其他非自住而供住家用的房屋，其稅率則為1.5%至3.6%；又基於尊重地方自治，授權各地方政府得視所有權人持有戶數訂定差別稅率，以減少囤屋的誘因。又因臺北市房價居於全國之冠，乃循房屋稅條例第6條關於房屋稅徵收率制定的程序規定，於103年10月9日配合修正臺北市自治條例第4條第1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1.2%；持有非自住之其他供住家用房屋在2戶以下者，每戶均為房屋現值的2.4%；持有3戶以上者，每戶則均為房屋現值的3.6%；另房屋如空置不為使用者，應按其現值依據使用執照所載用途或都市計畫分區使用範圍認定，分別以非自住的其他住家用房屋或非住家用房屋稅率課徵，並以同條例第14條第3項規定，上開修正條文自103年7月1日施行，核其制定程序，符合房屋稅條例第6條規定，其稅率按房屋持有數而遞增之規定內容，亦合於同條例第5條第2項的授權，且持有房屋戶數愈多，負擔愈高的持有稅，實係體現實質平等原則，符合量能課稅及租稅公平原則。又人民持有多數房屋雖未必出於囤房炒作的

動機，但低成本而得持有多數房屋則顯會降低議價空間，並提高囤屋的可能，有礙房屋正常市場交易，而為房屋稅條例第5條、臺北市自治條例第4條的立法目的所不許。故原判決因認尚不得僅以持有房屋數多寡與持房者是否出於囤房動機無必然的因果關係，即以上開地方立法裁量以持有房屋數多寡，而非持有房屋者的主觀動機，作為課徵房屋稅率的客觀標準，屬法律體系上違反立法目的的不圓滿狀態，逕指為法律漏洞，並無違誤。又臺北市自治條例第4條第1項第1款第1目、第2目規定，既未限制建築業者選擇執業方式的自由，主觀上亦未限制人民從事建築業的資格，客觀上更不涉及建築業的總量管制，當不屬侵害建築業者憲法第15條所保障職業自由的規定。是上訴人主張原判決未調查上訴人的職業自由有無受到侵害，亦未論述何種基本權有何受優先保護的必要，致上訴人的職業自由有退讓的必要性；又解決「囤房現象」之道，應從金融管制著手，且黃茂榮大法官亦認為對建商課以重稅而使房價合理化，有違經驗法則及稅捐理論論理法則，原判決有理由不備及矛盾的違法等語，核無足採。至於房屋稅條例第12條規定：「（第1項）房屋稅每年徵收1次，其開徵日期由省（市）政府定之。（第2項）新建、增建或改建房屋，於當期建造完成者，均須按月比例計課，未滿1個月者不計。」因房屋稅為1年1次之週期稅，尚未建造完成時，當無從課稅，故房屋稅條例第12條第2項乃明文規定，建造完成未滿1年者，應按月比例計課，固與待售期間或議價期間的租稅優惠無關。原判決關於此部分的論述，容有誤會，惟其關於臺北市自治條例第4條第1項第1款第1目、第2目規定，並未違反量能課稅及租稅公平原則的結論，則無違誤，仍應予維持。上訴人主張原判決誤以房屋稅條例第12條第2項規定為待售或議價期間予以考量的規定，顯有誤會，其適用法則顯有不當，應予廢棄等語，尚難憑採。

㈧綜上所述，原判決駁回上訴人在第一審之訴的結論，經核並無違誤。上訴意旨指摘原判決違背法令，請求廢棄，並撤銷

訴願決定及原處分（含復查決定），或發回原審更為審理，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　　108　　年　　7　　月　　3　　日

最高行政法院第二庭

審判長法官　吳　東　都

法官　高　愈　杰

法官　胡　方　新

法官　程　怡　怡

法官　張　國　勳

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　108　　年　　7　　月　　10　　日

書記官　張　玉　純