臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@108年度訴字第

108年5月16日辯論終結

原　　告　宜華國際股份有限公司

代　表　人　劉文治（董事長）

訴訟代理人　李貞儀　律師

洪國勛　律師

葉大殷　律師

上一人

複代理人　張天界律師

被　　告　臺北市稅捐稽徵處

代　表　人　蘇鈞堅（處長）住同上

訴訟代理人　馬魏紫沂

王惠瑩

上列當事人間房屋稅事件，原告不服臺北市政府中華民國107年12月13日府訴一字第10720919752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、事實概要：

㈠原告所有臺北市○○區○○○路○○○號1樓至19樓、201號7樓等20戶房屋（下稱系爭20戶房屋，如附表），坐落基地所興建之1幢3棟地上42層、地下4層共236戶之建築物，領有臺北市政府都市發展局民國103年12月29日核發之103使字第0335號使用執照，該等建築物之構造種類為鋼骨造（即鋼筋混凝

土以上構造等級），用途為國際觀光旅館及一般旅館，原告為起造人之一。被告所屬中北分處（下稱中北分處）前審認系爭20戶房屋總層數為34層，其中1至19層用途為國際觀光旅館，裝設有電扶梯、中央系統型冷氣機及游泳池等設備，經被告分別核定系爭20戶房屋之房屋現值在案。

㈡嗣107年房屋稅開徵，被告審認系爭房屋之使用執照核發日（103年12月29日）係90年7月1日以後，依臺北市房屋標準價格及房屋現值評定作業要點（自106年7月1日起實施，下稱評定作業要點）第2點第3項、第10點第2項規定，自106年7月起改按「臺北市35層以下房屋構造標準單價表（103年7月起適用）（緩漲期間：106年7月至112年6月）」；另中央系統型冷氣機、電扶梯、金屬或玻璃帷幕外牆及游泳池等設備，自106年7月1日起不再另予加價，分別核計系爭20戶房屋之房屋現值，並依房屋稅條例第5條第1項第2款及臺北市房屋稅徵收自治條例第4條第1項第2款等規定，依系爭20戶房屋實際使用情形，分別按營業用稅率3%及非住家非營業用稅率2%，課徵107年房屋稅共計新臺幣（下同）5,575萬5,418元（如附表）。原告不服，申請復查，經被告107年8月23日北市稽法甲字第10730383600號復查決定駁回（即原處分），原告仍不服，提起訴願，嗣經臺北市政府107年12月13日府訴一字第10720919752號訴願決定駁回。原告猶未甘服，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

㈠房屋標準價格之評定，乃涉及稅基計算之租稅構成要件，基於憲法第19條所定之租稅法定主義，應以法律或法律具體授權之法規命令定之，而評定作業要點規定已逾房屋稅條例第11條第1項第1款授權範圍，應屬違憲無效；最高行政法院10

4年度4月份第2次庭長法官聯席會議決議並未詳述該8項標準如何與文義相差甚大之房屋稅條例第11條1項所定3款基準相符，尤其忽略稅捐稽徵法第11條之3「法規命令及行政規則，不得增加或減免納稅義務人法定之納稅義務」之明文規定，該決議文實已明顯背離租稅法定主義要求，不應加以援引。

㈡被告以103年7月取得「使用執照核發日」或「房屋建造完成日」作為適用房屋構造標準單價表」之區分標準，不僅與房屋稅條例第11條第1項第1款之規範意旨不符，且與立法目的欠缺實質正當關聯性，其所生2倍至3倍或3倍至4倍之房屋現值差額，亦有違比例原則之要求。評定作業要點第2點規定於未獲房屋稅條例授權之情況下，任意回溯103年7月1日取得使用執照或建造完成之建築物，並制定兩套不同之房屋構造標準單價表及地下建築物標準單價表，造成同一年度之房屋之房屋稅及稅負相差數倍之情形，且評定作業要點亦自行認定房屋構造標準單價表之適用時點，違反法律不溯既往原則及信賴保護原則，亦屬違憲而無效。況評定作業要點第2點「房屋街路等級調整率評定表（路段率）」之規定所考量之事項與地價稅稅基有所重疊，且並未扣除後續公告地價調整部分，有違房地分離課稅制度，構成重複課稅，應為違法等情。並聲明：訴願決定及原處分(即復查決定)均撤銷。

三、被告則以：

㈠臺北市政府103年2月11日公告修訂之評定作業要點及公告各項房屋構造標準單價表，適用於實施日即103年7月1日之後取得使用執照之房屋，於法即無不合，系爭20戶房屋既經臺北市政府都市發展局於103年12月29日核發103使字第0335號使用執照，被告依評定作業要點核定系爭20戶房屋適用新增

訂之臺北市35層以下房屋構造標準單價表，並據以核計房屋現值，自屬適法，尚無違反租稅法定主義、平等原則及比例原則。另評定作業要點所增訂之房屋構造標準單價表係自103年7月1日起始作為評定房屋現值課徵房屋稅之依據，並未補徵以前年度房屋稅，核與信賴保護原則無涉。

㈡臺北市於○○○○路段率時，係就全市觀點通盤考量，檢討全市○街路房屋生活機能、商業繁榮及交通發展狀況，以合理訂定各街路之路段率，故土地價格並未納入房屋稅基，自無未減除地價及重複課稅之問題。又房屋興建完成時始為房屋稅課徵對象，並以建築管理機關所核發使用執照所載之房屋構造、用途、總層數等資料及地政機關測量之面積，依房屋標準價格據以核計房屋現值課徵房屋稅，則適用「房屋構造標準單價表」之認定時點自應以使用執照核發日或建築完成日為認定。被告據以核計103年7月1日以後取得使用執照房屋之評定現值，並無違誤等語，資為抗辯。並聲明：駁回原告之訴。

四、上開事實概要欄所述之事實經過為兩造所不爭執，並有復查決定(本院卷第43至54頁)、訴願決定(本院卷第55至65頁)、107年房屋稅繳款書(原處分可閱卷第83至102頁)等影本在卷可稽，自堪認為真正。是本件爭點厥為：被告依系爭20戶房屋實際使用情形，分別按營業用稅率3%及非住家非營業用稅率2%，課徵原告107年房屋稅共計新臺幣（下同）5,575萬5,418元，有無違誤？

五、本院判斷如下：

㈠本件應適用的法令：

1.房屋稅條例第2條規定：「本條例用辭之定義如左：一、房屋，指固定於土地上之建築物，供營業、工作或住宅用

者。二、增加該房屋使用價值之建築物，指附屬於應徵房屋稅房屋之其他建築物，因而增加該房屋之使用價值者。」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4條第1項前段規定：「房屋稅向房屋所有人徵收之。」第5條第1項第2款規定：「房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：……。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三，最高不得超過百分之五；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一點五，最高不得超過百分之二點五。……。」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7條規定：「納稅義務人應於房屋建造完成之日起30日內檢附有關文件，向當地主管稽徵機關申報房屋稅籍有關事項及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉、承典時，亦同。」第9條規定：「（第1項）各直轄市、縣(市)(局)應選派有關主管人員及建築技術專門人員組織不動產評價委員會。（第2項）不動產評價委員會應由當地民意機關及有關人民團體推派代表參加，人數不得少於總額五分之二。其組織規程由財政部定之。」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。」

2.次按臺北市政府依房屋稅條例第24條規定制定之臺北市房屋稅徵收自治條例第4條第1項第2款規定：「本市房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：……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，百分之三。供人民團體及其他性質可認定為非供營業用者，百分之二。……。」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4項規定：「本自治條例中華民國106年7月5日修正條文，自中華民國106年7月1日施行。」

3.評定作業要點第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2點第1項、第3項規定：「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。」「適用『房屋構造標準單價表（103年7月起適用）』核計房屋現值者，自106年7月1日至112年6月30日止採6年標準單價折減之緩漲機制，並增列每2年適用之單價表。」第4點第1項、第2項

規定：「適用『房屋構造標準單價表』核計房屋現值時，對房屋之構造、用途及總層數等，依建築管理機關核發之使用執照(未領使用執照者依建造執照)所載之資料為準。面積則以地政機關核發之建物測量成果圖為準。但已領使用執照未辦理所有權第一次登記者，以使用執照所載資料為準；未領使用執照（或建造執照）之房屋，以現場勘定調查之資料為準。」「前項房屋總層數之計算，不包括地下室或地下層之層數；同一使用執照記載樓層數如有數種且獨立使用者，應分別評定。」第5點規定：「下列房屋除依據使用執照(未領使用執照者依建造執照)或建物測量成果圖所載之資料為準外，得派員至現場勘查後，依本要點之規定，增減其房屋標準單價：(一)國際觀光旅館。……。（四）10層樓以上之房屋。……。」第8點規定：「房屋樓層之高度在4公尺以上者，其超出部分，以每10公分為1單位，增加標準單價1.25%，未達10公分者不計。……。」第9點規定：「房屋之夾層，地下室或地下層，按該房屋所適用之標準單價8成核計。……。」第10點規定：「第5點第(一)款至第(四)款之房屋有下列設備者，按所適用之標準單價另予加價如下：……適用『房屋構造標準單價表（103年7月起適用）』核計房屋現值者，前項設備自106年7月1日起不再另予加價。」

4.財政部103年11月5日臺財稅字第10304636460號令釋：「一、參照房屋稅條例第6條、第9條至第11條及第24條等規定，房屋稅徵收率及徵收細則均由各直轄市及縣（市）政府自行訂（擬）定之規定，各地方政府評定房屋構造標準單價時，得視地方實際情形自行決定其適用原則。二、廢止本部99年2月26日台財稅字第09800596590號函。」

5.臺北市政府106年1月23日府財稅字第10630000700號公告：「主旨：公告重行評定臺北市房屋標準價格有關事項，並自106年7月1日起實施。依據：一、房屋稅條例第11條。二、臺北市不動產評價委員會105年12月16日常會決議。公告事項：一、重行評定臺北市房屋標準價格及相關作業要點如下：（一）修訂臺北市房屋標準價格及房屋現值評定作業要點……（四）臺北市○○街路等級調整率評定表及其說明，……（八）臺北市35層以下房屋構造標準單價表（103年7月起適用）……（十一）臺北市35層以下房屋構造標準單價表（103年7月起適用）（緩漲期間：106年7月至112年6月），如附表7。……（十四）修訂臺北市○○街路等級調整率表……。」（見原處分可閱卷第153至165頁）。

㈡經查，系爭20戶房屋依臺北市政府都市發展局103年12月29日核發之103使字第0335號使用執照存根記載（見原處分可閱卷第32至34頁），建築物構造種類為鋼骨造，總層數為34層，用途為國際觀光旅館，裝設有電扶梯、中央系統型冷氣機及游泳池等設備，有103使字第0335號使用執照及房屋現值核定表附卷可稽（見原處分可閱卷第32至45頁）。被告依據房屋稅條例第10條、第11條及臺北市政府106年1月23日府財稅字第10630000700號公告修訂之評定作業要點、臺北市○○街路等級調整率評定表、臺北市○○街路等級調整率表，及增訂之臺北市35層以下房屋構造標準單價表（103年7月起適用）（緩漲期間：106年7月至112年6月）等，核定系爭20戶房屋依上開規定，按所適用標準單價核計房屋標準單價，據以核計房屋現值，並依實際使用情形分別按營業用稅率3%及非住家非營業用稅率2%稅率，課徵107年房屋稅5,575

萬5,418元（詳如附表），自屬有據。

㈢原告雖主張評定作業要點第2點「依使用執照核發日或房屋建造完成日」認定適用「房屋構造標準單價表」，使同一年度之房屋卻適用不同之標準單價表核定房屋現值，顯超出房屋稅條例第11條第1項之授權範圍，違反租稅法定主義、租稅平等原則、比例原則及信賴保護，且上開評定作業要點第2點「房屋街路等級調整率評定表」之規定，與地價稅之課徵明顯重疊，且未依房屋稅條例第11條第1項第3款規定，以房屋買賣價格減除地價，有違房地分離課稅制度，構成重複課稅云云。經查：

1.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，並授權評委會評定後，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。至在法定事項範圍之內，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。臺北市政府依此授權而訂定之臺北市房屋稅徵收自治條例第8條，明定房屋稅條例第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，臺北市不動產評價委員會並在前述法定評定房屋標準價格因素之範圍內，考量臺北市之實際情況，先於100年常會中決議修訂評定作業要點，制定房屋類型級別之判別標準，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，以符「量能課稅」及「稽徵經濟」之規範意旨，經臺北市政府於100年1月24日公告實施；嗣於103年2月11日、106年6月20日，分別兩次修訂評定作業要點第2點及第10點，對於房屋現值之核定，以更為精細之標準作為計算依據。106年6月20日修正評定作業要點第2點及第10點規定，適用「房屋構造標準單價表(103年7月起適用)」核計房屋現值者，自106年7月起改採6年標準單價折減之緩漲機制；另中央系統型冷氣機、電扶梯、金屬或玻璃帷幕外牆及游泳池等設備，自106年7月1日起不再另予加價，以符「量能課稅」及「稽徵經濟」之規範意旨，修訂臺北市35層以下房屋構造標準單價表據以課徵房屋稅，對於房屋現值之核定，以更為精細之標準作為計算依據，核其內容無非係依據房屋建材暨建材用於房屋之相關特定設施、構造及用途而影響房屋交易之價格因素，定其標準價格，難謂非在房屋稅條例第11條第1項第1款「按各種建造材料所建房屋，區分種類及等級」之法定事項及合理範圍內，依相關價格因素評定各別房屋標準價格，並未改變房屋稅係以房屋「現值」為稅基之法律規定，僅係為更確實反映當期房屋價值，並達「核實課稅」之目的，將核定房屋現值之參考因素，作更為精確細緻之規範，屬執行臺北市房屋稅徵收自治條例第8條之技術性、細

節性補充規範，與法律保留原則及租稅法律主義尚無牴觸，被告自得予以援用。原告主張：評定作業要點第2點顯係以與房屋稅條例第11條第1項第1款無相關之事項，作為決定增加房屋構造標準單價之要素，影響稅基之計算，且於法律未明文授權之情況下自行認定房屋稅標準生效時點及標準，顯超出房屋稅條例第11條第1項之授權範圍，已違反租稅法定主義云云，自無足採。

2.依房屋稅條例第4條第1項前段規定，房屋稅係向房屋所有人徵收，又依土地登記規則第78條以下「建物所有權第一次登記」之規定，建築完成後應提出使用執照或免發使用執照及其他相關圖件，向主管機關登記確認為所有權人。再房屋稅條例第7條前段規定：「納稅義務人應於房屋建造完成之日起30日內檢附有關文件，向當地主管稽徵機關申報房屋稅籍有關事項及使用情形；……。」而建築物非經領得使用執照，不准使用（建築法第73條規定參照）。是評定作業要點第2點規定，針對有使用執照之房屋，依取得使用執照時相關核計房屋現值之法令，評定房屋標準價格，並據以核計房屋現值，符合前揭法律之規範意旨。又房屋於興建完成取得使用執照後，始為房屋稅之課徵對象，房屋起造時之房屋構造標準單價，於興建過程中非無調整之可能，自不得因期待其不調整而據為信賴之基礎，亦難認原告係因信賴房屋起造時之構造標準單價而取得系爭房屋而有信賴表現可言，自不符信賴保護原則之要件。又臺北市不動產評價委員會依房屋稅條例第11條規定，於103年增訂「臺北市35層以下房屋構造標準單價表(103年7月起適用)」，經臺北市政府於103年2月11日公告自同年7月1日起實施在案。又臺北市不動產評價委員會於106年常

會修正評定作業要點第2點及第10點規定，適用「房屋構造標準單價表(103年7月起適用)」核計房屋現值者，自106年7月起改採6年標準單價折減之緩漲機制；另中央系統型冷氣機、電扶梯、金屬或玻璃帷幕外牆及游泳池等設備，自106年7月1日起不再另予加價，亦經臺北市政府於106年1月23日公告自同年7月1日起實施。此有臺北市政府103年2月11日府財稅字第10330000500號及106年1月23日府財稅字第10630000700號公告等附卷可稽（見原處分可閱卷第134至176頁）。臺北市房屋稅徵收自治條例第14條第4項亦規定106年7月5日修正之第4條自103年7月1日施行。被告依評定作業要點規定，核定系爭20戶房屋適用新增訂之臺北市35層以下房屋構造標準單價表，並據以核計房屋現值，據此核課系爭房屋107年度房屋稅，並未違反法律不溯及既往原則。原告主張評定作業要點第2點「依使用執照核發日或房屋建造完成日」認定適用「房屋構造標準單價表」，使同一年度之房屋卻適用不同之標準單價表核定房屋現值，顯超出房屋稅條例第11條第1項之授權範圍，違反租稅法定主義、租稅平等原則、比例原則及信賴保護云云，自無足採。

3.復按我國對於不動產持有稅部分，現行係採房地分離課稅，稅基分別土地公告地價及房屋評定現值，均由地價評議委員會或不動產評價委員會評定。依房屋稅條例第10條、第11條第1項及評定作業要點第2點規定，房屋現值係按不動產評價委員會依據下列事項訂定之房屋標準價格，據以核計之：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。其中房屋稅條例第11條第1項第3款規定通稱路段率，訂定路段率之主要目的，係因房屋位處商業繁榮、交通便利及房屋供求程度不同之地區，產生使用效益及價值亦有不同，是路段率為房屋評價之調整因子，使相同建材構造之房屋，因所處街路不同，而有不同之房屋現值，以符合量能課稅原則。是房屋稅條例第11條第1項第3款規定，比較各該不同地段之「房屋買賣價格減除地價部分」乃訂定路段率考量因素之一，具有比較性及相對性，不動產評價委員會依據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等事項，據以評定房屋標準價格，主管稽徵機關再依據不動產評價委員會評定之標準價格核計房屋現值。故土地價格並未納入房屋稅基，自無未減除地價及重複課稅之問題。原告主張上開評定作業要點第2點「房屋街路等級調整率評定表」之規定，與地價稅之課徵明顯重疊，且未依房屋稅條例第11條第1項第3款規定，以房屋買賣價格減除地價，有違房地分離課稅制度，構成重複課稅云云云，自無足採。

六、綜上所述，原告起訴主張經核均非可採，原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘主張及攻擊防禦，核與本件判決結果不生影響，無逐一論述之必要，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　6　　月　　6　　日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法　官　李玉卿

法　官　李君豪

法　官　王俊雄

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
㈠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。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行	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。

政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　108　　年　　6　　月　　6　　日

書記官　鄭聚恩