

裁判字號：最高行政法院 103 年度判字第 473 號 行政判決

裁判日期：民國 103 年 08 月 28 日

案由摘要：房屋稅事件

最高行政法院判決

103 年度判字第 473 號

上訴人 冠德建設股份有限公司

代表人 馬玉山

訴訟代理人 吳俊昇 律師

被上訴人 臺北市稅捐稽徵處

代表人 黃素津

上列當事人間房屋稅事件，上訴人對於中華民國 102 年 12 月 12 日臺北高等行政法院 102 年度訴字第 252 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

一、上訴人所有臺北市○○區○○路 0 段 00 號 14 樓、99 號 10 樓、13 樓、25 樓、101 號 10 樓、14 樓、25 樓等 7 戶及其共同使用部分房屋（下稱系爭房屋），坐落基地所興建之地上 27 層、地下 3 層 1 棟 122 戶之建築物領有臺北市政府都市發展局 96 年 12 月 28 日核發之 96 使字第 0566 號使用執照，該等建築物之構造種類為鋼筋混凝土以上構造等級（鋼骨 RC 造），被上訴人為辦理臺北市高級住宅清查作業，由其所屬信義分處（下稱信義分處）及被上訴人分別於 101 年 5 月 7 日及 7 月 5 日派員至該等建築物所在之冠德遠見社區（下稱系爭社區）現場進行勘查，查得其中 2 戶供住戶公共使用，依高級住宅 8 項認定標準逐項進行評估結果，審認系爭房屋所在建築物符合行為時臺北市房屋標準價格及房屋現值評定作業要點（下稱系爭作業要點）第 15 點所定之高級住宅，信義分處乃依上開規定，按該棟房屋坐落地點之街路等級調整率加成核計系爭房屋之房屋構造標準單價，並核定其 101 年房屋稅為新臺幣（下同）7 萬 9,533 元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以信義分處原核定系爭房屋共同使用部分之臺北市○○區○○路 0 段

97 號（1 樓）、99 號（1 樓）公共設施部分依高級住宅加價並按非住家非營業用稅率有誤，而應按住家用稅率課徵，乃以 101 年 8 月 21 日北市稽法甲字第 1013144890C 號復查決定：「

申請人所有本市○○區○○路 0 段 00 號 14 樓、99 號 10 樓、13 樓、25 樓、101 號 10 樓、14 樓、25 樓計 7 戶部分，復查駁回。申請人所有本市○○區○○路 0 段 00 號 1 樓及 99 號 1 樓等 2 戶房屋持分共有部分，均改按住家用稅率並依高級住宅加價課徵 101 年房屋稅。」。上訴人對於不利部分仍不服，提起訴願經駁回；提起行政訴訟，經原審法院即臺北高等行政法院 102 年度訴字第 252 號判決（下稱原判決）駁回。上訴人不服，遂提起本件上訴。

二、上訴人於原審起訴主張：（一）復查決定書記載：「……1 棟 27 樓，除第 2 層至第 4 層外，其他樓層為每層 4 戶之純住宅大廈，共 122 戶，符合系爭要點第 15 點高級住宅每層戶少之規定。」。既然系爭社區大樓第 2 至第 4 層不符合每層 4 戶之要件；而且系爭社區大樓每層約 4.5 戶（ $122/27=4.518$ ），亦不符合「每層四戶以下」之規定，足見系爭社區大樓並不符合高級住宅之定義。（二）房屋稅之核定係以房屋現值為稅基，乘以按實際使用情形所適用的稅率核課，而房屋現值係由稽徵機關依據各直轄市、縣（市）不動產評價委員會，每 3 年重新評定 1 次之房屋構造標準單價、房屋耐用年數及折舊率，以及房屋街路等級調整率等標準核計。臺北市政府於 100 年 1 月 24 日公布新修訂之系爭作業要點即自該日起房屋現值之評定應以該作業要點為據，故 101 年開徵之房屋稅，應以該作業要點為據，重新評定房屋現值；101 年房屋稅所課徵範圍係針對 100 年 7 月至 101 年 6 月間房屋現值予以核計，因此僅得就此期間內之資料評定房屋現值。又被上訴人與訴願決定係依臺北市政府地政局 101 年 6 月 27 日北市地價字第 1013179690 0 號函（下稱臺北市政府地政局 101 年 6 月 27 日函）檢送市價資訊，以本建築物中一戶於 100 年 4 月成交，建物面積為 36.87 坪，成交金額 4,423 萬元，即單價為每坪 119 萬 9,620 元，然該戶成交時間非落於 100 年 7 月至 101 年 6 月間，不得引為評定房屋現值之資料，被上訴人以該不符合高級住宅之樣本，判

斷其他系爭社區其他戶符合「高級住宅」的定義，加成核計該房屋之房屋構造標準單價，顯然違法。另被上訴人並無系爭社區大樓全部住宅的交易資訊，無法認定「系爭社區」大樓是否符合高級住宅之定義，因此以其中一戶的成交資料作為基礎，分析其他戶如果交易時「可能」的價格為何。然其他戶必須為相同路段或鄰近區域中，其他符合高級住宅標準之高級住宅價格，且需剔除極端值，上開 100 年 4 月成交之 36.87 坪價格即為極端值，應予剔除。(三)臺北市政府地政局 101 年 6 月 27 日函檢附之 99 年 2 月、99 年 10 月、100 年 4 月三個成交案例達到每坪百萬元以上，僅占系爭社區大樓 122 戶的 2.4%，並不符行為時臺北市高級住宅審查作業注意事項（下稱系爭注意事項）第 3 點規定。又被證 7 的成交資料都不是發生在 100 年 7 月至 101 年 6 月間，因此全部不能作為評定資料。另被上訴人辯稱：「有些案件惜售，根本沒有交易價格」，所以就自己憑空想像系爭社區大樓 100 年 7 月至 101 年 6 月間的成交價格在每坪 100 萬元以上，此舉和屋主胡亂開價，完全不顧是否可以成交的手法有何不同？乃被上訴人竟以「屋主惜售」作為不須證明 100 年 7 月至 101 年 6 月間的成交價格每坪 100 萬元以上的理由，認定「系爭社區」房屋應課高級住宅稅的理由，助長房價泡沫，造成社會大眾購屋負擔，心態實屬可議。再，實價登錄政策係在 101 年 8 月 1 日起實施，被上訴人引用的樣本，全部都發生在實價登錄制度實施前，成交案例價格真實性自屬可疑。雖被證 7 廣告傳單及網頁雖載有房屋價格，惟屋主開價並非實際成交價格，被上訴人迄未提出廣告中之房屋買賣契約證明實際交易價格，廣告傳單及網頁並不具有實質證明力。準此，僅憑被證 7 的資料自不足以認定系爭社區大樓每坪成交價格 100 萬元以上。(四)被上訴人謂「單價雖有波動，惟仍穩定成長」，顯昧於事實。然被上訴人以非課徵期間內價格起伏不定的資料推定 100 年 7 月至 101 年 6 月之成交價格，此種結果顯無參考價值。此外，被上訴人仍未曾提出究竟係參考哪一高級住宅研判系爭社區大樓屬於高級住宅云云。求為「撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）」（按：復查決定部分對上訴人有利，依上訴人本意，

應係求為撤銷不利部分)之判決。

三、被上訴人則以：(一)依卷附地籍登記資料記載，系爭社區各戶建物總面積(含主建物、公共設施及停車場面積)為25.42坪至204.38坪，其中80坪以上戶數計78戶(計算式： $78/122 \approx 64\%$)，雖未達總戶數70%，惟參採臺北市政府地政局101年6月27日函所提供系爭社區房屋面積36.87坪，於100年成交價格總價為4,423萬元，每坪單價119.96萬元。依此，系爭社區依該大樓內房屋市場交易行情之每坪單價119.96萬元估算，系爭社區每戶總價達8,000萬元以上者，有66.75坪至204.38坪計96戶，占總數戶約78%【達8,000萬元之最小坪數計算式： $66.75(\text{坪}) \times 1,199,600(\text{元}) = 80,073,300(\text{元})$ 】，已逾總戶數70%。又該函亦提供系爭社區房屋面積88.62坪，於99年2月成交價格總價為1億元，每坪單價112.84萬元及面積88.15坪，於99年10月成交價格總價為1億6,608萬元，每坪單價188.41萬元。以其每坪單價計算結果，系爭社區每戶總價達8,000萬元以上者，分別計88戶及115戶，占總數戶約72%及94%，已逾總戶數70%，符合系爭注意事項第3點規定。另依內政部不動產交易實價查詢服務網，亦可查得系爭社區房屋面積88.62坪，於101年9月成交價格總價為1億2,800萬元，每坪單價144.43萬元。(二)上訴人主張系爭社區大樓，每層約4.5戶($122/27=4.518$)，不符合「每層4戶以下」規定云云。惟系爭社區總樓層27層，總戶數為122戶，除2樓10戶、3樓8戶、4樓8戶外，其餘各樓層均為4戶(計算式 $24 \times 4 + 10 + 8 + 8 = 122$)，系爭社區僅3個樓層戶數大於4戶，其餘24個樓層戶數皆為4戶，符合系爭注意事項第2點第5項規定「每層戶少：每層戶數少，『原則上』為4戶以下」要件。上訴人以總戶數除以總層數，每層4.5戶之結果，且將前述「『原則上』為4戶以下」，解釋為「每層4戶以下」之主張，無足採據。(三)上訴人主張依被上訴人所引的成交資料均不是發生在100年7月至101年6月間，因此全部不能做為評定資料云云。然因實際上可能查無成交樣本或僅有極少樣本數，或縱有成交樣本，亦可能因非屬常態交易(如親朋好友間之交易，致價格偏低)，而無法採用，遂於系爭注

意事項第3點，訂有「查無市場行情者，可參考相同路段或鄰近區域之高級住宅市場行情」規定，以利高級住宅之認定。而依卷附地籍登記資料記載，系爭社區各戶建物總面積（含主建物、公共設施及停車場面積）為25.42坪至204.38坪，其中80坪以上戶數計78戶，雖未達總戶數70%（計算式： $78/122 \approx 64\%$ ），惟參採臺北市政府地政局101年6月27日函如(一)所述逾總戶數70%。又雖被上訴人所查得系爭社區之成交物件僅有7件，惟高達5件符合總價8,000萬元以上，且此5成交物件橫跨99年2月至102年2月期間，被上訴人依此認定系爭社區符合系爭注意事項第3點規定屬高級住宅，洵屬有據。至上訴人主張成交資料均不是發生在100年7月至101年6月間，因此全部不能做為評定資料乙節，被上訴人認定系爭社區為高級住宅所參採之成交物件，雖非於101年房屋稅開徵期間，惟該等成交資料跨越99年2月至102年2月期間，業如前述，單價雖有波動起伏，惟為穩定成長趨勢，即使經歷「實價登錄」政策實施亦然，足認定系爭社區於101年房屋稅開徵期間，亦應符合每戶總價8,000萬元以上者達總戶數70%以上之要件，是上訴人主張，應不足採。(四)上訴人主張被上訴人以「屋主惜售」做為不須證明100年7月至101年6月間的成交價格每坪100萬元以上的理由，認定系爭社區大樓應課高級住宅稅的理由云云。惟被上訴人對於系爭社區之價格認定，係依臺北市政府地政局101年6月27日函及102年6月13日北市地價字第10231743600號函所提供系爭社區7件成交物件價格，以其中5物件之每坪成交單價換算每戶總價8,000萬元以上者均達總戶數70%以上，且該等成交物件跨越99年2月至102年2月期間，每坪單價分別為112.84萬元、188.40萬元、119.96萬元、144.43萬元及146.69萬元，價格趨勢為穩定成長，足證雖於100年7月至101年6月間系爭社區無成交物件，惟於該期間亦應符合總價8,000萬元以上者達總戶數70%以上之要件，上訴人主張，應不足採。(五)上訴人又主張實價登錄政策係在101年8月1日起實施，被上訴人所引樣本，全部都發生在實價登錄制度實施之前，成交價格真實性可疑。被上訴人迄未提出廣告中之房屋買賣契約證明實際交易

價格，廣告單及網頁並不具實質證明力云云。惟被上訴人認定系爭社區符合系爭注意事項第3點關於價格之要件所採用之物件，均係依臺北市政府地政局所提供實際成交物件，非依廣告單或網頁中之價格資料即認定系爭社區為高級住宅，上訴人主張，顯有誤解等語，資為抗辯。

四、原判決略以：(一)系爭房屋合於系爭注意事項第2點關於高級住宅之8項標準（獨棟建築、外觀豪華、地段絕佳、景觀甚好、每層戶少、戶戶車位、保全嚴密、管理週全）。又上訴人雖主張系爭社區大樓，每層約4.5戶（ $122/27=4.518$ ），不符合「每層4戶以下」規定云云，惟系爭社區總樓層27層，總戶數為122戶，除2樓10戶、3樓8戶、4樓8戶外，其餘各樓層平均為4戶（計算式 $24 \times 4 + 10 + 8 + 8 = 122$ ），系爭社區僅3個樓層戶數大於4戶，其餘24個樓層戶數皆為4戶，可知絕大多數（ $24/27=89\%$ ）樓層為4戶，仍符合系爭注意事項第2點第5項規定「每層戶少……『原則上』為4戶以下」之認定要件，上訴人主張尚無可採。(二)系爭房屋合於系爭注意事項第3點關於高級住宅之標準（每坪單價100萬元以上者已逾總戶數70%，每戶總價達8,000萬元者，已逾總戶數70%）：本件為101年之房屋稅，參考系爭房屋於101年之成交價格，而依臺北市政府地政局101年6月27日函、102年6月13日函所提供系爭社區房屋成交資料，可知系爭社區於100年4月時，每坪單價已站上119.96萬元，於101年9月時，每坪單價144.43萬元，於102年2月時，每坪單價146.69萬元，101年間房價仍處於穩定上升狀態（雖然每年均僅一個採樣），為排除個別房屋之特殊狀態（賣價特別高或低），且房價未來走勢也會影響基準期間之潛在買價，故採用100年至102年間之每坪三年成交均價，來推定系爭社區全部房屋101年時之每坪均價，較能顯示其潛在買價，十分合理，而系爭社區全部房屋101年之每坪（三年均價）為137.02萬元 { $(119.96 + 144.43 + 146.69) / 3 = 137.02$ 萬元 }，已符合系爭注意事項第3點關於高級住宅「每坪單價100萬元以上之戶數達70%以上」之標準。又依地籍登記資料及上訴人提供之各戶權狀面積表記載，系爭社區各戶建物總面積（含主建物、公共設施及停

車場面積)為 25.42 坪至 204.38 坪，其中 80 坪以上戶數計 78 戶，占總戶數 64% ($78/122 \times 100\%$)，66.75 坪至 204.38 坪者計 96 戶，占總數戶約 78% ($96/122 \times 100\%$)，此為兩造所不爭執，若以前揭系爭社區 101 年前後各一年之三年均價每坪 137 萬元計算，66.75 坪至 204.38 坪者計 96 戶，則總價超過 8,000 萬元者占總數戶約 78% ($96/122 \times 100\%$)；縱以 100 年 4 月成交價格每坪單價 119.96 萬元計算，總價超過 8,000 萬元者 (96 戶)，亦占總數戶約 78% 戶，已符合系爭注意事項第 3 點關於高級住宅 (每戶總價 8,000 萬元以上者達 70% 以上) 之標準。另上訴人雖主張臺北市政府地政局 101 年 6 月 27 日函附件，於 99 年 2 月至 100 年 4 月間成交案例僅有 3 個達每坪百萬元、總價 8,000 萬元以上，僅為 122 戶的 2.4%，99 年 12 月和 100 年 4 月成交案例金額僅有 4,450 萬元、4,423 萬元，並不符系爭注意事項第 3 點規定；99 年 12 月的成交案例，坪數為 52.37 坪，不能做為對系爭社區大樓課高級住宅稅的參考樣本，被上訴人所引的成交資料均不是發生在 100 年 7 月至 101 年 6 月間，因此全部不能做為評定資料，被上訴人以「屋主惜售」做為不須證明 100 年 7 月至 101 年 6 月間的成交價格每坪 100 萬元以上的理由，顯有違誤云云，然系爭注意事項第 3 點認定房屋為高級住宅之要件為「A、每戶總價 8,000 萬元以上之戶數達 70% 以上」、或者「B、每坪單價 100 萬元以上之戶數達 70% 以上」或者「C、每戶面積 80 坪以上之戶數達 70% 以上」，則整棟列入，三者中只要有一符合，即可認定為高級住宅，上訴人主張成交案例總價金額 4,450 萬元、4,423 萬元者，總價未達 8,000 萬元，而成交案例坪數為 52.37 坪者，未超過 80 坪，均不能做為高級住宅之認定標準云云，尚不足採。本件系爭房屋社區每戶面積 80 坪以上之戶數雖僅 78 戶，占總戶數 64% ($78/122 \times 100\%$)，未達 70% 以上，但既然「每戶總價 8,000 萬元以上之戶數達 70% 以上」、「每坪單價 100 萬元以上之戶數達 70% 以上」，已符合系爭注意事項第 3 點關於認定房屋為高級住宅之標準。且因房屋交易較少，實際上可能在房屋計價基準期間 (100 年 7 月至 101 年 6 月) 查無成交樣本或是僅有極少之樣本數，或縱有成交樣本

，但非屬常態交易（如親朋好友間之交易，致價格偏低），致不應採用，但「案件惜售，根本沒有交易價格」，不代表該房屋無法客觀估價，故而前述注意事項第3點，訂有「查無市場行情者，可參考相同路段或鄰近區域之高級住宅市場行情」之規定，本件系爭房屋101年9月間之成交價格（面積88.62坪，總價1億2,800萬元，每坪單價144.43萬元），雖非在101年房屋計價基準期間（100年7月至101年6月）內，但乃系爭房屋本身之交易價格，比相同路段或鄰近區域之高級住宅市場行情更為準確，當然可作為三年均價之參考基準之一，上訴人主張不得做為參考云云，尚不足採。又實價登錄政策係在101年8月1日起實施，被上訴人所引樣本，雖有部分發生在實價登錄制度實施之前（100年4月成交價格每坪單價119.96萬元），但實價登錄後之101年9月成交價格每坪單價144.43萬元，102年2月成交每坪單價146.69萬元，都比實價登錄前為高，可見實價登錄前之採樣價格偏低，系爭房屋於101年8月1日前之價格，實際上應更高於每坪119.96萬元，更足以認定系爭房屋為高級房屋，上訴人主張實價登錄前之採樣價格不足作為高級房屋之參考云云，亦不足採等語資為論據，因將訴願決定、復查決定及原處分不利於上訴人部分予以維持，駁回上訴人在原審之訴。

五、上訴人以原判決違背法令，主張意旨略以：（一）依房屋稅條例第11條第1項規定，評定房屋標準價格時，應將房屋買賣價格減除土地價格，否則依房屋標準價格核課房屋稅時，即有重複課稅問題（房屋稅包含了地價稅）。然原判決依臺北市政府地政局101年6月27日函、102年6月13日函所提供成交資料，認定上訴人所有之系爭房屋符合系爭作業要點第3點關於高級住宅「每坪單價100萬元以上之戶數達70%以上」、「每戶總計超過8,000萬元以上者達70%以上」之標準。惟前揭交易資料中之成交金額，係「土地及房屋」價格；而系爭注意事項第3點所稱每戶總價，必須減除地價部分。原判決竟疏未扣除成交資料中成交金額內之土地價格，逕以成交金額（土地及房屋）之價格計算每戶總價及每坪單價而為認定，判決適用法規不當。又若依營利事業所得稅查核準則第

32 條第 3 款規定，房屋銷售價格（含營業稅）為：房屋評定標準價格（1+營業稅徵收率）×土地及其房屋之銷售價格（含營業稅）/土地公告現值+房屋評定標準價格×（1+營業稅徵收率），則本件土地價格應佔房屋價格 3 成多，則臺北市政府地政局所提成交資料中關於房屋部分的價格，全部不符合「每坪單價 100 萬元以上」及「每戶總價超過 8,000 萬元以上」。原判決並未說明土地價格如何認定、臺北市政府地政局所提供之資料中，成交金額經扣除土地價格後達到每戶 8,000 萬以上，即遽認上訴人所有系爭房屋符合上開標準，判決不備理由。(二)房屋標準價格必須依照房屋稅條例第 11 條第 1 項各款規定，由不動產評委會訂定標準，如不動產評委會以該項所定以外事由訂定標準，即違反法規授權目的，然系爭作業要點第 15 點規定之 8 項標準，均與房屋稅條例第 11 條第 1 項各款無關，不動產評委會規定符合該 8 項標準者，房屋標準單價按該棟房屋座落地點之街路等級調整率加成核計，顯逾越裁量範圍，不符法規授權目的而違反行政程序法第 10 條規定。又被上訴人代表人於臺北市議會 101 年 10 月 17 日第 11 屆第 4 次定期大會法規委員會第 2 次會議自承新建房屋除連棟式外都會符合 8 項標準，則被上訴人明知 8 項標準不合理，卻仍以該 8 項標準認定上訴人係高級住宅而變相加稅，違反行政程序法第 8、9 條，原判決未依法撤銷原處分，為判決不適用法規。(三)房屋街道等級調整率之設計明顯違反房屋稅條例第 11 條第 1 項第 3 款規定，系爭作業要點不符法規授權目的，則不動產評價委員會評定房屋符合系爭作業要點第 15 條規定之 8 項標準，其房屋標準單價應按該房屋坐落地點之街道等級調整率加成核計，顯逾法定裁量範圍，亦違租稅法律主義云云。

六、本院查：

(一)按「本條例用辭之定義如左：房屋，指固定於土地上之建築物，供營業、工作或住宅用者。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。」；「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。

」；「房屋稅向房屋所有人徵收之。」；「房屋稅依房屋現值，按左列稅率課徵之：住家用房屋最低不得少於其房屋現值百分之一點二，最高不得超過百分之二。但自住房屋為其房屋現值百分之一點二。」；「（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。」；「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：按各種建造材料所建房屋，區分種類及等級。各類房屋之耐用年數及折舊標準。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，每三年重行評定一次，並應依其耐用年數予以折舊，按年遞減其價格。」，房屋稅條例第2條、第3條、第4條第1項前段、第5條第1款、第9條、第10條第1項、第11條分別定有明文。次按「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。」，行為時臺北市房屋稅徵收自治條例第8條設有規定。又按「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。」；「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。」；「（第1項）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。（第2項）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。」；「房屋為鋼筋混凝土以上構造等級，經逐棟認定具有下列八項標準，為高級住宅，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：(一)獨棟建築(二)外觀豪華(三)地段絕佳(四)景觀甚好(五)每層戶少(六)戶戶車位(七)保全嚴密(八)管理週全。前項認定標準，除商業大樓及已依第 14 點規定加成課徵之房屋外，自 100 年 7 月 1 日起實施。」，行為時臺北市房屋標準價格及房屋現值評定作業要點第 1 點、第 2 點、第 4 點第 1 項、第 2 項、第 15 點分別定有明文。另按「為明確規範臺北市（以下簡稱本市）高級住宅認定標準及定義，訂定本注意事項，以為稽徵實務作業依據。」；「本市高級住宅認定標準及定義如下：(一)獨棟建築：未與其他建物或建案相連結。(二)外觀豪華：建築氣派、華麗或特殊風格，採用高級建材等。(三)地段絕佳：地處交通便利、環境幽靜或鄰近名校學區等。(四)景觀甚好：鄰近公園、林蔭大道、水岸、山景或建築基地整體規劃良善等。(五)每層戶少：每層戶數少，原則上為 4 戶以下，採光良好。(六)戶戶車位：車位數大於或等於戶數。(七)保全嚴密：設監視系統或配保全人員。(八)管理週全：專人或專責門禁管理及大樓之清潔維護。」；「（第 1 項）為稽徵實務審查作業需要，除上述標準之定義外，並就價格及面積明確規範如下：(一)每戶總價 8,000 萬元以上。(二)每坪單價 100 萬元以上或每戶面積 80 坪以上。(三)每棟房屋符合上述要件之戶數達 70% 以上者，則整棟列入。（第 2 項）前項價格查無市場行情者，可參考相同路段或鄰近區域之高級住宅市場行情。（第 3 項）第一項所稱面積以地政機關登記之建物總面積為準。」；「本注意事項自 100 年 7 月 1 日起實施。」，行為時臺北市高級住宅審查作業注意事項第 1 點、第 2 點、第 3 點、第 6 點分別設有規定。此乃臺北市政府為處理「高級住宅」課徵房屋稅之問題，於 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」（自 100 年 7 月 1 日起實施），嗣臺北市稅捐稽徵處再訂定「臺北市高級住宅審查作業注意事項」，經該市不動產評價委員會 101 年 5 月

21 日臨時會准予核備後，以同年 5 月 31 日北市稽財丙字第 10131242101 號函所屬各分處辦理。該注意事項除就上開 8 項要件為定義外（第 2 點），另增訂 3 項要件：「(一)每戶總價 8,000 萬元以上。(二)每坪單價 100 萬元以上或每戶面積 80 坪以上。(三)每棟房屋符合上述要件之戶數達 70%以上者，則整棟列入。」（第 3 點），進一步限定系爭作業要點有關「高級住宅」之適用範圍，核無不合。再按「本規程依房屋稅條例第 9 條、契稅條例第 13 條之規定訂定之。」；「直轄市或縣（市）政府均應依照本規程組織不動產評價委員會（以下簡稱本會）。」；「本會置委員 11 人，由市縣（市）政府就下列人選中遴聘：直轄市：由財政局長、工務局長、地政處長、稅捐稽徵處長、財政局稅務行政科長、稅捐稽徵處主管課長為當然委員，另由市政府聘請市議會代表 2 人、農會代表 1 人、營造業公會代表 1 人及建築師公會之專門技術人員 1 人為委員。並以財政局長、稅捐稽徵處長為正副主任委員。」，89 年 5 月 16 日修正發布之不動產評價委員會組織規程第 1 條、第 2 條、第 3 條第 1 項第 1 款分別定有明文。

(二)本件係上訴人所有系爭臺北市○○區○○路 0 段 00 號 14 樓、99 號 10 樓、13 樓、25 樓、101 號 10 樓、14 樓、25 樓等 7 戶及其共同使用部分房屋，坐落基地所興建之地上 27 層、地下 3 層 1 棟 122 戶之建築物領有臺北市政府都市發展局 96 年 12 月 28 日核發之 96 使字第 0566 號使用執照，該等建築物之構造種類為鋼筋混凝土以上構造等級（鋼骨 RC 造），被上訴人為辦理臺北市高級住宅清查作業，由信義分處及被上訴人分別於 101 年 5 月 7 日及 7 月 5 日派員至該等建築物所在之冠德遠見社區現場進行勘查，查得其中 2 戶供住戶公共使用，依高級住宅 8 項認定標準逐項進行評估結果，審認系爭房屋所在建築物符合系爭作業要點第 15 點所定之高級住宅，信義分處乃依上開規定，按該棟房屋坐落地點之街路等級調整率加成核計系爭房屋之房屋構造標準單價，並核定其 101 年房屋稅為 77 萬 9,533 元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以信義分處原核定系爭房屋共同使用部分之臺北市○○區○○路 0 段 00 號（1 樓）、99 號（1 樓）公共設施部分依高級住宅加價並按非住家

非營業用稅率有誤，而應按住家用稅率課徵，乃以 101 年 8 月 21 日北市稽法甲字第 1013144890C 號復查決定：「申請人所有本市○○區○○路 0 段 00 號 14 樓、99 號 10 樓、13 樓、25 樓、101 號 10 樓、14 樓、25 樓計 7 戶部分，復查駁回。申請人所有本市○○區○○路 0 段 00 號 1 樓及 99 號 1 樓等 2 戶房屋持分共有部分，均改按住家用稅率並依高級住宅加價課徵 101 年房屋稅。」（原審卷第 22 至 38 頁）。上訴人對於不利部分仍不服，提起訴願經駁回（原審卷第 39 至 45 頁）；提起行政訴訟，經原審法院以原判決駁回。上訴人不服，遂提起本件上訴，主張原判決違背法令，請求廢棄，核其上訴為有理由，茲說明如下。

- (三)上訴人主張房屋街道等級調整率之設計違反房屋稅條例第 11 條第 1 項第 3 款之規定，又系爭作業要點第 15 條規定房屋符合所定 8 項標準，其房屋標準單價應按該房屋坐落地點之街道等級調整率加成核計，不符法規授權目的，逾越法定裁量範圍，有違租稅法律主義云云。按租稅法律主義，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之〔憲法第 19 條及司法院釋字第 706 號（101 年 12 月 21 日）解釋理由書參照〕。是在我國，所謂租稅法律主義，並非採用較嚴格之「國會保留」，而是承認得以法律授權之法規命令定之，採取「法律保留」的立場。又關於法律授權之方式，則承認以「概括授權」訂定法規命令，至於其有無超越法律授權，則認為應依法律整體規範意旨「綜合判斷」之。有關於此，司法院釋字第 480 號解釋理由書（88 年 4 月 16 日）略以：「國家對人民自由權利之限制，應以法律定之且不得逾必要程度，憲法第 23 條定有明文。但法律內容不能鉅細靡遺，一律加以規定，其屬細節性、技術性之事項，法律自得授權主管機關以命令定之，俾利法律之實施。行政機關基於此種授權，在符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內所發布之施行細則或命令，自為憲法之所許，此項意旨迭經本院解釋在案。惟在母法概括授權情形下，行政機關所發布之施行細則或命令究

竟是否已超越法律授權，不應拘泥於法條所用之文字，而應就該法律本身之立法目的，及其整體規定之關聯意義為綜合判斷。」等語，即在稅捐事項（按：該件係有關稅捐稽徵法及促進產業升級條例之稅捐事項的解釋案），司法院解釋認為，法律授權之法規命令有無超越法律授權即違反租稅法律主義，應依法律整體規定之意旨「綜合判斷」，此觀諸其後之司法院解釋，亦持相同之立場〔參閱司法院釋字第 606 號解釋理由書（94 年 12 月 2 日）及釋字第 651 號解釋理由書（97 年 11 月 14 日）等〕。又我國房屋稅的稅基係「房屋現值」（房屋稅條例第 5 條參照），房屋現值之計算，則係依房屋標準價格的相關事項定期評定之（房屋稅條例第 11 條參照）。至於評定房屋標準價格的相關事項，並非以房屋的單一情形（如面積大小）為準，依房屋稅條例第 11 條第 1 項規定，房屋標準價格係「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：按各種建造材料所建房屋，區分種類及等級。各類房屋之耐用年數及折舊標準。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」以觀，除了明定房屋標準價格的相關事項，並授權不動產評價委員會評定及由直轄市、縣（市）政府公告，以符合「租稅法律主義」的要求之外，依其法律規定之意旨，應含有評定客觀的房屋標準價格，以利「稽徵經濟」之效率，以及在合理範圍，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。至於在法定事項範圍之內，如何調配各種價格因素，評定其房屋標準價格，以符「量能課稅」之規範意旨，或是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〔司法院釋字第 443 號解釋理由書（86 年 12 月 26 日）參照〕。是依房屋稅條例第 11 條第 1 項之規定，應具有依據房屋各種價格因素，合理的評定不同類別房屋之規範意旨，此觀同條第 1 項第 1 款後段規定「區分種類及等級

」甚明。至於應依前開價格因素，區分幾種類型級別，依前所述，核屬細節性、技術性之事項，應屬行政裁量之範圍。又此行政裁量事項，需考量各地差異情形，有鑑於此，關於房屋標準價格之評定，並非由中央政府統一為之，而係依房屋稅條例第 11 條第 1 項規定，由各直轄市、縣（市）不動產評價委員會評定，並由各直轄市、縣（市）政府公告之，以收「因地制宜」之效。再者，依財政收支劃分法第 12 條第 1 項第 2 款規定，房屋稅屬地方稅〔即直轄市及縣（市）稅〕，雖房屋稅條例係由立法院統一立法制定之法律，基於地方自治立法權及地方自治財政之精神，有關房屋稅之徵收事宜，仍應保留部分項目予地方自治團體補充立法，故房屋稅條例第 24 條規定，授權地方政府訂定房屋稅徵收細則，即揭此旨。是以行為時臺北市房屋稅徵收自治條例第 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。」，相較於房屋稅條例第 11 條第 1 項，其係規定依房屋種類等級、耐用年數、折舊標準及地段增減率「等事項」調查擬定，以作為臺北市房屋標準價格審查評定之依據，故較諸房屋稅條例，臺北市政府依該自治條例之規定，應有較寬的行政裁量，得按該市之實際情形，補充制定房屋稅之相關規範。因此，臺北市不動產評價委員會，在房屋稅條例第 11 條第 1 項評定房屋標準價格之房屋種類等級、耐用年數、折舊標準及地段增減率等法定價格因素的範圍之內，考量臺北市的實際情形，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，並於法定事項及合理之範圍內，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，於法尚無不合，先予敘明。

(四)經查，近年來臺北市有「房市過熱」的現象，部分質量較好的房屋，價格節節攀升，不但帶動市區房價上漲，造成住民購屋的沉重負擔，也產生高價房屋評定之房屋現值及所繳之

房屋稅過低等不合理情況。為了合理反映高級住宅應有的房屋評價，並通盤檢視臺北市○路段實際發展及繁榮程度，覈實評定房屋現值促進房屋稅負擔合理化，臺北市不動產評價委員會依房屋稅條例第 11 條規定，於 100 年常會決議修訂系爭作業要點，並經臺北市政府於 100 年 1 月 24 日公告（自 100 年 7 月 1 日起實施），嗣臺北市稅捐稽徵處為明確規範高級住宅認定標準及定義，以為稽徵實務作業依據，乃參考房仲業、不動產估價師、地政士公會及一般社會大眾等對於豪宅應備要件之共識，訂定系爭注意事項，除原標準及定義外，並明確規範其價格及面積（第 2 點、第 3 點參照），以限定高級住宅之適用範圍（系爭注意事項經該市不動產評價委員會 101 年 5 月 21 日臨時會准予核備，臺北市稅捐稽徵處並於同年 5 月 31 日函所屬各分處辦理）。若房屋符合系爭作業要點第 15 點第 1 項所定 8 項標準及系爭注意事項第 2 點、第 3 點之規定者，即為高級住宅，其房屋構造標準單價依該棟房屋坐落地點之街路等級調整率加成核計。此乃臺北市政府不動產評價委員會，在房屋稅條例第 11 條第 1 項評定房屋標準價格之房屋種類等級、耐用年數、折舊標準及地段增減率等法定價格因素的範圍之內，考量臺北市的實際情形，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，並於法定事項及合理之範圍內，依相關價格因素分別評定其房屋標準價格，以符合量能課稅及稽徵經濟等規範意旨；又地方稅務主管機關之臺北市稅捐稽徵處，為明確規範高級住宅認定標準及定義，以為稽徵實務之作業依據，乃訂定系爭注意事項，並經該市不動產評價委員會准予核備，進一步限定高級住宅之適用範圍，參諸前述，於法並無不合。詳言之，臺北市不動產評價委員會依房屋稅條例第 11 條授權，考量房屋建造材料、建造工法、周遭環境等要件，區分臺北市房屋等級為一般住宅及高級住宅，並由臺北市稅務主管機關臺北市稅捐稽徵處訂定系爭注意事項，經該市不動產評價委員會准予核備，以明確規範高級住宅之適用範圍，作為稽徵實務之作業依據，凡符合系爭作業要點第 15 點第 1 項及系爭注意事項第 2 點、第 3 點所定高級住宅之標準

者，以其坐落地點所適用之街路等級調整率為加價倍數調高其房屋標準單價及房屋評定現值，使其合理反映高級住宅應有價值及稅捐負擔，依前所述，並未超出房屋稅條例第 11 條第 1 項規定授權之範圍，尚無上訴人所稱違反租稅法律主義之情事。惟依上開系爭作業要點及系爭注意事項規定可知，被上訴人認定系爭房屋是否屬於高級住宅，係以房屋及土地之總價為準；而房屋稅之稅基為「房屋現值」（房屋稅條例第 5 條參照），房屋現值之計算，應依房屋標準價格的相關事項評定之（房屋稅條例第 11 條參照），其中，並應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（房屋稅條例第 11 條第 1 項第 3 款規定參照）。則上訴人主張本件評定房屋標準價格時，是否包含土地價格，而有違法核徵房屋稅之問題等語，並未見原判決調查敘明，該事項足以影響判決之結果，上訴人因認其有判決不備理由之情事，核屬有據。又系爭作業要點係依房屋稅條例第 11 條第 1 項及行為時臺北市房屋稅徵收自治條例第 8 條授權所訂定，其就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，並於法定事項及合理之範圍內，依相關價格因素分別評定其房屋標準價格，以符「量能課稅」之規範意旨，並無違反租稅法律主義，已如前述；惟本件被上訴人認定系爭房屋屬於高級住宅，則系爭房屋評定現值之計算，依系爭作業要點第 15 點第 1 項規定，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之結果，系爭房屋之評定現值有無超過房屋（不包括土地部分）市場行情（系爭注意事項第 3 點第 2 項參照）之不合理現象，而生違反「量能課稅」規範意旨之違法情事，該事項足以影響判決之結果，亦待調查釐清，併此敘明。

- (五)綜上所述，上訴意旨指摘原判決違背法令，尚非無據，且其情形將影響事實之認定及裁判之結果，上訴人求予廢棄，為有理由。又因本件事證尚有未明，有由原審法院再為調查審認之必要，本院無從自為判決。爰將原判決廢棄，發回原審法院再為調查審認後，另為適法之裁判。

七、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第 256 條第 1 項、第 260 條第 1 項，判決如主文。

中 華 民 國 103 年 8 月 28 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 劉 鑫 楨

法官 吳 慧 娟

法官 許 瑞 助

法官 劉 穎 怡

法官 蕭 忠 仁

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 103 年 8 月 28 日

書記官 彭 秀 玲

資料來源：最高行政法院裁判書彙編（103 年 1 月至 12 月）第 155-176 頁