

裁判字號：高雄高等行政法院 97 年度訴字第 535 號 行政判決

裁判日期：民國 97 年 09 月 04 日

案由摘要：房屋稅

高雄高等行政法院判決

97 年度訴字第 535 號

民國 97 年 8 月 28 日辯論終結

原 告 建○水泥股份有限公司

代 表 人 蔡○仁 董事長

訴訟代理人 林慶雲 律師

陳裕文 律師

侯勝昌 律師

被 告 高雄市稅捐稽徵處

代 表 人 蘇○步 處長

訴訟代理人 賴○珍

上列當事人間房屋稅事件，原告不服高雄市政府中華民國 97 年 4 月 21 日高市府法 1 字第 0970019831 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：

緣原告所有高雄市○○區○○三路 3 號、5 號、7 號等 231 戶房屋（下稱系爭房屋），其所在大樓總樓層數為地上 85 層、地下 5 層之鋼骨鋼筋混凝土造超高層建築物，該建物於民國 88 年 4 月 1 日領得使用執照，並於同年 5 月起開始課徵房屋稅，系爭房屋所屬建物樓層及用途分別為：地下第 5 層（用途別為第 4 類—防空避難室兼停車空間）、地下第 2 層（用途別為第 2 類—商場）、地上第 1 層、第 8 層及第 12 層（用途別為第 2 類—商場或遊樂場）、地上第 14 層至第 16 層、第 18 層至第 20 層、第 23 層至第 24 層、第 27 層至第 31 層、第 34 層至第 35 層（用途別為第 3 類—辦公室），經被告所屬苓雅分處（下稱苓雅分處）核定系爭房屋 96 年度房屋稅應納稅額合計為新臺幣

(下同) 38,888,703 元。原告不服，申經復查，未獲變更；提起訴願，亦遭決定駁回；遂提起本件行政訴訟。

## 二、本件原告主張：

- (一)、按司法院釋字第 257 號解釋文雖認稅捐稽徵機關為簡化稽徵作業手續，而制定之類型化行政規則，如未增加人民之納稅義務者，即無違反課稅公平原則及租稅法定主義。反面言之，稅捐稽徵機關為簡化稽徵作業手續，而制定之類型化行政規則，如有因此而增加人民之納稅負擔，使人民繳納超過實質應納之稅額者，即屬違反實質課稅原則、課稅公平原則及租稅法定主義。而「房屋稅依房屋現值，按左列稅率課徵之……。」「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。」房屋稅條例第 5 條、第 10 條第 1 項分別定有明文。而上開房屋稅條例第 10 條第 1 項規定即屬依簡化房屋稅稽徵作業手續之稽徵經濟原則所制定之類型化行政規則，揆諸首揭說明，亦不得為簡化房屋稅稽徵作業手續之目的，而增加人民之納稅負擔，使人民繳納超過實質應納之稅額，否則，即屬違反實質課稅原則、課稅公平原則及租稅法定主義。準此，該房屋稅條例第 10 條第 1 項規定中之所謂「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」者，應係指主管稽徵機關原則上固應依據不動產評價委員會評定之標準核計房屋現值，以簡化房屋稅稽徵作業手續，惟納稅義務人倘對主管稽徵機關依據上開標準所核計之房屋現值提出異議，並能證明該房屋之實際現值者，則應依「該房屋之實際現值」以核計房屋稅條例第 5 條規定中之所謂「房屋現值」並據以課稅，如此方符合實質課稅原則、課稅公平原則及租稅法定主義之真諦。否則倘為獨重簡化房屋稅稽徵作業手續之稽徵經濟原則而犧牲實質課稅、課稅公平等人民基本權利，豈非捨本逐末。
- (二)、被告在核計房屋現值以為課稅基準時，原則上固應依據「不動產評價委員會評定之標準」核計之，以簡化房屋稅稽徵作業手續，然本件原告既已對被告依據上開標準所核計之房屋現值提出質疑，即系爭房屋之設計上因建築技術之更新，其單位之建造成本並未高於 30 樓之房屋多少，反而因發包之規

模經濟及新技術之發明，皆使營建成本大降，事實上各包商為承建此超高大樓來累積其信譽，也都用非常低的利潤來承包此一大樓，因此系爭房屋經實際發包後其營建成本並未高於20或30樓之房屋多少，因此既然實際建造成本相差無幾，何以課稅之基準相差如此多？故認系爭房屋以每層加價方式來計算標準單價，仍不合理。且依原告所主張之房屋價值亦確實低於被告依據上開標準所核計之房屋現值，亦即倘系爭房屋之實際價值確如原告所主張之房屋價值，則被告按其依據上開標準所核計之房屋現值所核定之房屋稅，即屬「增加人民之納稅負擔，使人民繳納超過實質應納之稅額」之違反實質課稅原則、課稅公平原則及租稅法定主義之行政處分，準此，則被告自應就「原告所主張之房屋價值」是否果為系爭房屋之實際價值乙節，進行調查審訊，並於復查決定理由中列敘其認定之事實、理由及所憑之證據。詎本件被告未就上開重要事項進行調查審認，顯有違實質課稅原則、課稅公平原則及租稅法定主義。

(三)、此外依據房屋稅條例第11條規定：「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，直轄市由市政府公告之，各縣市局於呈請省政府核定後公告之：1.按各種建造材料所建房屋，區分種類及等級。2.各類房屋之耐用年數及折舊標準。3.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價格減除地價部分，訂定標準。」惟查，被告就於核定系爭房屋現值，所據之房屋標準價格、房屋之耐用年數及折舊標準等均未提出說明，致原告無從核算是否與上揭規定相符，被告就此應負舉證責任，尤有甚者，依目前不動產之價格逐年滑落，此乃眾所周知之事實，豈料，被告於91年4月10日竟提議不動產評議委員會調漲10%，雖未經不動產評議委員會接受，惟不動產評議委員會竟亦未調降，此之事實顯與前揭房屋稅條例之規定不符，故為期臻詳適，藉以釐清事實真相，本件實應命被告提出91年第2次高雄市不動產評議委員會之會議決論資料，以查明該委員會是否有依法為決議。

(四)、再者，倘依被告如此之核定標準計算，於土地上興建越高樓

層而充分使地盡其利者，反遭受較高房屋稅核課之懲罰，如此不啻鼓勵人民百姓無須地盡其利充分利用，以本件而言，被告因原告所有之大廈樓層乃為 85 層樓，故逐層計算增加後全數 85 層樓之房屋稅計算，一體適用第 85 層樓之標準，是倘若原告係將此 85 層樓分別於 10 筆土地上興建，而每筆土地上僅興建 8、9 樓層，如此反而於計算房屋稅時受有優惠，此種計算方式，於地小人稠之我國而言，實非要適，更嚴重違反地盡其利之使用原則，如此之核稅標準，實有可議之處，更有欠公允。

- (五)、按依被告計算房屋稅折舊及耐用年數之標準，即「高雄市各類房屋折舊率及耐用年數標準」之規定，系爭原告所有之建物依該標準鋼骨造、鋼骨混凝土造及鋼骨鋼筋混凝土造之建物，其每年折舊為 1%，其耐用年數為 60 年，殘值為 40% 云云。惟依財政部所擬定並由行政院所頒布之「固定資產耐用年數表」所載系爭大樓建物於商店用之鋼筋（骨）混凝土建造、預鑄混凝土建造，耐用年數為 50 年，殘值則為 50 分之 1，因此其折舊率為 2%，此之規定與被告就本件建物課徵房屋稅所援引之「高雄市各類房屋折舊率及耐用年數標準」規定，二者相差 1 倍，且房屋殘值亦有不同而相差 20 倍之多。查固定資產折舊之計算標準，乃屬課徵稅則之重要參考憑據之一，惟依被告之上級機關即行政院所頒布之「固定資產耐用年數表」，其於折舊率之計算較人民有利，然被告竟未遵循上級機關新頒定之規定，而逕以己身所屬之高雄市政府（乃屬行政院之下級機關）所頒定之「高雄市各類房屋折舊率及耐用年數標準」規定，而採較不利人民之規定適用，此實有違依法行政原則，自不足採。事實上，依卷附高雄市政府於 91 年 6 月 18 日以高市府財 2 字第 0910028307 號所公告之「高雄市房屋折舊率及耐用年數標準表」之規定，鋼骨造、鋼骨混凝土造及鋼骨鋼筋混凝土造之建物，每年折舊率為 1.17%，耐用年數為 60 年，殘值為 30% 云云，惟被告並無依此折舊率就本件房屋稅而為計算，而係以每年折舊率 1% 為計算基準，核被告如此之計算方式，亦顯與高雄市政府前揭之公告意旨相違，自有違法不當之誤。

- (六)、另依高雄市政府 91 年 6 月 18 日高市府財 2 字第 0910028307 號公告所附之附件，即高雄市不動產評價委員會 91 年第 2 次會議紀錄記載內容，其有關提案 1 即「擬具本市房屋課稅標準單價調高 10%」方案，該次之不動產評價委員會決議內容稱以「惟目前房地產價格下跌，房屋使用價值降低，及考量近年景氣不佳非調整時機等因素，擬調高本市房屋課稅標準單價 10% 乙案，予以保留，不予調整，即課徵房屋稅適用之各類房屋標準單價表仍維持現行標準」云云；而於提案 3 即「調整高雄市 91 年房屋路線地段等級調整率」方案，該次之不動產評價委員會決議內容，竟採納被告建議而將系爭建物所在位置即高雄市○○區三多四路至新光路段之地段率由 140% 調高為 150% 云云。經查，高雄市不動產評價委員會 91 年第 2 次會議決議內容，其於第 1 提案既稱「目前房地產價格下跌，房屋使用價值降低，及考量近年景氣不佳非調整時機等因素，擬調高本市房屋課稅標準單價 10% 乙案，予以保留，不予調整」，顯見該委員會亦有認同現今國際國內之景氣確屬不佳之困境，商業活動並非熱絡之情形，惟於此之不景氣之環境下，竟復又採納被告建議而調高系爭建物所在之地段率，如此之決議內容顯有違法不當，而被告執此違法不當之決議內容，遂為本件課徵房屋稅之憑據，準此，亦屬違法不當之行政處分。
- (七)、依高雄市一般房屋構造標準單價表、高雄市 30 層以上超高大樓房屋標準單價表之記載，其係就每一樓層、不同之構造、不同的用途，而逐層訂定價值，舉例而言於鋼骨造第 1 類第 1 層樓之建物價值，每平方公尺為 4,010 元，而同構造同用途之第 30 層樓之建物價值，每平方公尺為 10,390 元，故依該標準，則第 1 層樓之房屋價值應以每平方公尺 4,010 元計算，而第 30 層樓則應以每平方公尺 10,390 元計算，亦即依該單價表之意旨，係指第 1 層建物之房屋稅不同於第 30 層之房屋稅，而房屋稅之計算係為逐層增高，再簡言之，即依房屋稅條例、高雄市房屋稅徵收細則及前揭之高雄市一般房屋構造標準單價表、高雄市 30 層以上超高大樓房屋標準單價表等相關法令規定，皆無從窺悉被告所稱房屋稅之計算，係以最高樓層

之單價視為全棟大樓之所有樓層單價，而依此單價核計全棟大樓房屋稅之方式，係依何種法律、法令之規定意旨所為之計算方式，以本件而言，原告所有之房屋乃屬地下1樓至地上11樓之房屋稅，惟被告係以第85層樓即頂樓之房屋單價，予以核計原告前揭所有之建物價值，如此對原告而言，除顯失公允外，亦無從查悉被告如此核計之方式，究係依何種法令規定所為？被告就此即應予以說明，否則即屬未依法令規定所為之違法行政處分。

- (八)、系爭房屋於陽台加裝玻璃帷幕並非屬房屋稅核課之範圍：依據財政部86年7月28日台財稅第861909352號函釋「關於房屋之陽台外圍加建牆壁，與原主建物之外牆間隔成房間使用，已非屬陽台，其違建在未拆除前原陽台部分仍應併入計算面積，核課房屋稅」云云，故依此函釋意旨，倘若陽台空間並無加蓋牆壁且並無隔成房間使用者，依法即不得課徵房屋稅。經查，本件原告所有高雄市○○區○○三路7號及7號8樓之陽台，乃僅有以玻璃帷幕加裝之外觀，並非加建牆壁，且並無將此陽台空間資為房間使用之情形；另依被告至現場拍攝之照片，陽台空蕩並無置放任何物品，亦未加蓋天花板，其地板亦未施以裝潢，而房屋之主建物係為原告資為百貨商場使用，故若原告有將陽台與主建物隔成房間使用者，則原告又豈未就陽台部分予以裝潢？此益證系爭陽台並無與主建物之外牆隔成房間使用。故本件之情形依上揭財政部函釋內容，被告依法自不得將此陽台空間部分核課房屋稅，準此，系爭房屋有關陽台部分，依法不計入房屋稅範圍，實屬明確。再依內政部84年7月5日台內營字第8403660號函釋意旨，若將建物原有之外牆拆除，而於陽台加裝窗戶，為該建物之外牆，使原有陽台成為居室之一部分者，此將增加建築物之建築面積，應申請建造執照。易言之，此種情形乃屬建築法中之增建，既屬增建，則自應依法請領建築執照，且因此方式其建築面積亦隨之增加，如此稅捐機關即得依法就此增加之建築面積，課徵房屋稅。然倘若未將外牆拆除，且未使原有陽台成為居室之一部分者，縱有於陽台加裝窗戶，並非屬建築法規範之增建，依法即無需申請建築執照，且亦因如此

之方式並無增加建築面積，則依法自不得課徵房屋稅，乃當然之理。被告對於原告未於陽台部分裝潢使用之事實，亦不爭執，卻仍執意主張原告既已於系爭陽台加裝玻璃帷幕，即應課徵房屋稅，自有違誤。若被告執意認定系爭陽台因搭建玻璃帷幕應課徵房屋稅，亦應以第4類之防空避難室、工廠、倉庫等相近之用途類別，以每平方公尺10,820元計算，予以課徵，而非逕以第2類之高稅率，即每平方公尺12,670元為課徵基礎，此有用途分類表可佐。再者，依據房屋稅之單價核算標準辦法，房屋具有下列情形達3項者，為簡陋房屋，按該房屋所應適用之標準單價之7成核計，具有4項者按6成核計，具有5項者按5成核計，具有6項者按4成核計，具有7項者按3成核計：1、高度未達2.5公尺。2、無天花板（鋼鐵造、墓、石、磚造及土、竹造之房屋適用）。3、地板為泥土、石灰三合土或水泥地。4、無窗戶或窗戶為水泥框窗。5、無衛生設備。6、無內牆或內牆為粗造紅磚面（內牆面積超過全部面積2分之1者，視為有內牆）。7、無牆壁。系爭陽台並無天花板，地板為水泥地，無衛生設備，無內牆，故依法即符合4項要件，應按6成之房屋單價核計，惟被告卻仍以全額之房屋價值為計算，即不符合上揭要點，其核課處分，自有違法等情，並聲明求為判決訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告則以：

- (一)、按「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。」「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。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。」為房屋稅條例第10條第1項、第11條所規定。次按「本市房屋稅稅率規定如左：一、住家用房屋按其現值課徵百分之1.2。二、非住家用房屋其為營業用者按其現值課徵

百分之3；其為私人醫院診所、自由職業事務所、補習班及人民團體等非營業用者，按其現值課徵百分之2。房屋空置不為使用者，仍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，分別以住家用或非住家用稅率課徵。」「本條例第11條所稱之房屋標準價格，應依同條第1項第1款至第3款規定之房屋種類、等級、耐用年數、折舊標準及地段增減率等事項調查擬定，經由不動產評價委員會審查評定後，由本府公告之。」為高雄市房屋稅徵收自治條例第4條、第11條所規定。又財政部81年8月28日台財稅第811676136號函修正之「簡化評定房屋標準價格及房屋現值作業要點」（註：前項作業要點於92年5月19日廢止，改為參考原則，自廢止時失其效力，本件系爭房屋88年4月1日核發使用執照，評定房屋現值時仍有其適用）第2點規定：「房屋現值之核計，以『房屋標準單價表』、『折舊率標準表』、『房屋位置所在段落等級表』為準據。」。同作業要點第3點規定：「『房屋標準單價表』內用途別之歸類，依『用途分類表』定之。」同作業要點第4點規定：「稽徵機關適用『房屋標準單價表』核計房屋現值時，對房屋之構造、用途、總層數及面積等，應依建築管理機關核發之使用執照所載之資料為準……。」

- (二)、卷查原告所有高雄市○○區意誠里○○三路3號、5號、7號等231戶房屋（含公共設施），其所在大樓總樓層數為地上85層、地下5層之鋼骨鋼筋混凝土造超高層建築物，該建物於88年4月1日核發使用執照，並於同年5月起開始課徵房屋稅，系爭231戶房屋所在樓層分別為：地下5層、地下2層及地上1、8、12、14-16、18-20、23、24、27-31、34、35等層，依上揭使用執照所載之樓層用途別分別為防空避難室兼停車空間（地下5層）、商場（地下2層、地上1、12等層）、商場或遊樂場（地上8層）、辦公室（地上14-16、18-20、23、24、27-31、34、35等層），有高雄市政府工務局（88）年高市工建築使字第00419號使用執照影本附卷可稽。被告設立房屋稅籍時依據當時高雄市不動產評價委員會評定之高雄市一般房屋構造標準單價表（高雄市政府73年5月17

日高市府財二字第 13366 號公告），其用途屬第二類者（即商場），適用標準單價每平方公尺 18,340 元【即 10,090 元 + (10,090 元 - 9,940 元) × (85 - 30)】；其用途屬第三類者（即辦公室），適用標準單價每平方公尺 17,190 元【即 8,940 元 + (8,940 元 - 8,790 元) × (85 - 30)】；其用途屬第四類者（即防空避難室、停車場），適用標準單價每平方公尺 16,490 元【即 8,240 元 + (8,240 元 - 8,090 元) × (85 - 30)】核計房屋現值。嗣本市增訂「高雄市 31 層以上超高大樓房屋標準單價表」並經高雄市政府 89 年 3 月 31 日高市府財二字第 10210 號公告自 88 年 7 月 1 日起實施。被告乃依據上開「高雄市 31 層以上超高大樓房屋標準單價表」，就本件系爭房屋其屬第二類者（即商場），重新適用標準單價每平方公尺 12,670 元；其屬第三類者（即辦公室），重新適用標準單價每平方公尺 11,520 元；其屬第四類者（即防空避難室停車空間），重新適用標準單價每平方公尺 10,820 元，上開適用之標準單價尚未加計樓層超高（即超過標準樓層高度 4 公尺部分）之加價及地下室核減 2 成（即按 8 成核計），併予敘明。次按「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。」為房屋稅條例第 10 條所明定，準此，本件系爭 85 層大樓被告適用高雄市不動產評價委員會評定之「高雄市 31 層以上超高大樓房屋標準單價表」之單價評定房屋現值，並據以課徵房屋稅，並無不合。

- (三)、次查，關於房屋標準價格之核定，依房屋稅條例第 11 條及高雄市房屋稅徵收細則第 11 條規定，其應按各種建造材料所建房屋，區分種類及等級評定之；換言之，房屋標準價格，仍應依房屋種類、等級、耐用年數、折舊標準及地段增減率等事項調查擬定，是被告依前揭「簡化評定房屋標準價格及房屋現值作業要點」及「高雄市 31 層以上超高大樓房屋標準單價表」之規定，評定系爭房屋現值，並據以課徵房屋稅，自無違誤。再查，房屋稅條例第 10 條第 1 項明定，有關房屋現值之核計，應依據不動產評價委員會評定之標準，而該「高雄市 31 層以上超高大樓房屋標準單價表」係經被告先行調查、蒐集高雄市内 30 層以上超高大樓房屋之建材使用情形、建

造成本、課稅標準單價與工程造價之比較等相關資料後作成，並依法送由高雄市政府不動產評價委員會議決議審定通過，從而，被告依該標準單價表核計本件房屋現值，尚非無據。抑且，各該直轄市不動產評價委員會之組成，係由財政局長、工務局長、地政處長、稅捐稽徵處長、財政局稅務行政科長、稅捐稽徵處主管科長為當然委員，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，復為不動產評價委員會組織規程第 3 條第 1 款所明定，則該委員會成員既係由當地地方各級主管首長及民意代表暨專業技術人員等所組成，其所評定之價格，自具有專業性及公信力，被告機關於核計系爭房屋現值時，遵照其評定之價格核課房屋稅，應屬合理，要難指為有不當之處。

(四)、又查，所謂行政規則，參酌行政程序法第 159 條第 1 項規定，係指上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限或職權為規範機關內部秩序及運作，所為非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定。而房屋稅條例第 10 條第 1 項之規定：「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。」係屬租稅法定主義之法律規定，並非行政規則，被告依該法條規定核計房屋現值，為依法行政之行為，與實質課稅原則、課稅公平原則無涉，原告訴稱房屋稅條例第 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。」屬依簡化房屋稅稽徵作業手續之稽徵經濟原則所制定之類型化行政規則，顯係對何為法律？何為行政規則？有所誤解。又原告泛稱系爭房屋實際建造成本較被告核計之房屋現值為低，並指稱被告未就其主張予以調查審認乙節，惟原告就其主張之建造成本若干？迄今並未舉證以實其說，顯有違舉證責任原則。再者，主管稽徵機關依房屋稅條例第 10 條第 1 項規定，應依據不動產評價委員會評定之標準，核計房屋現值，不以房屋實際造價核計房屋現值（最高行政法院 58 年判字第 345 號、60 年判字第 810 號、91 年度判字第 319 號判例、判決參照），是被告就其主

張，顯無調查審認之必要。

- (五)、原告訴稱應適用行政院頒布之「固定資產耐用年數表」之折舊率 2%，核計系爭房屋之課稅現值。惟查，86 年 12 月 30 日台財字第 52051 號函公佈之「固定資產耐用年數表」，係財政部依所得稅法第 51 條第 2 項及第 121 條規定，呈請行政院核定發布，只適用於營利事業之資產估價；與高雄市不動產評價委員會依據房屋稅條例第 11 條授權評定，並經高雄市政府公告，作為計算房屋現值之「各類房屋暨附屬設備與特殊構造物折舊標準」，二者無論在適用對象以及法令依據等方面，均屬不同，原告主張適用之，顯屬誤會，此有最高行政法院 93 年度判字第 863 號判決可參。又原告訴稱「被告未依據高雄市政府 91 年 6 月 18 日高市府財二字第 0910028307 號公告鋼骨鋼筋混凝土造每年折舊率 1.17% 計算房屋稅，而以每年折舊率 1% 計算房屋稅，與前揭公告意旨相違。」惟查，上開公告之公告事項，調整後折舊率 1.17%，係指 91 年 7 月 1 日以後新建、增建、改建完成之房屋方有適用，至於 91 年 7 月 1 日以前建築完成之房屋仍沿用原折舊率 1%，是被告以每年折舊率 1% 核計房屋稅，與前揭公告意旨並不相違背。
- (六)、再查，本件系爭房屋之房屋地段等級調整率為 150%，係高雄市政府 87 年 5 月 28 日高市府財二字第 17728 號公告所調整，並非高雄市政府 91 年 6 月 18 日高市府財二字第 0910028307 號公告調整之地段，原告顯屬誤解上開高雄市政府 91 年 6 月 18 日高市府財二字第 0910028307 號公告內容。
- (七)、未查，本件系爭房屋依據使用執照所載，其構造別為鋼骨鋼筋混凝土造，其年折舊率為 1%；其坐落高雄市三多四路與新光路間之○○三路，其房屋地段調整率為 150%，被告適用折舊率為 1%、地段調整率為 150% 核計房屋現值並無錯誤。另依「高雄市一般房屋標準單價表」備註二規定：「適用『房屋標準單價表』核計房屋現值時，對房屋之構造、用途、總層數．．．等，應依建築管理機關核發之使用執照所載之資料為準．．．。」系爭房屋建築使用執照所載總樓層數為地上 85 層，原核定依「高雄市 31 層以上超高大樓房屋標準單價表」之單價評定房屋現值課徵房屋稅，尚屬有據，原告訴稱本

棟大樓不分樓層一體適用第 85 樓層之標準單價核計房屋現值，違反地盡其利之使用原則，此核屬立法層次之問題，與本件依據現行法律規定課徵房屋稅無關。

- (八)、原告另主張本件系爭房屋陽台加建鋁門窗，原陽台面積不應併入計算課徵房屋稅。按建築技術規則建築設計施工篇第 1 條規定：本編建築技術用語，其他各編得適用，其定義如左：  
：．．．二十、露台及陽台：直上方無任何遮蓋物之平臺稱為露台，直上方有遮蓋物者稱為陽台。查本件系爭「原露台及陽台」，因原告加裝玻璃帷幕外牆後已非建築技術規則建築設計施工篇所稱之「露台及陽台」，其原外牆已變為內牆，原告之室內面積（即建築技術規則建築設計施工篇所稱之建築面積）原不包括陽台、露台，茲因其於陽台、露台增設玻璃帷幕外牆而增加室內面積，自屬建築法第 9 條所稱之增建行為，有最高行政法院 90 年度判字第 1044 號判決可參。再參酌台北市違章建築處理要點十、「領有使用執照之建築物，二樓以上陽台加窗或一樓陽台加設鐵門、落地門窗，且原有外牆未拆除者，免予查報。但建造執照所載發照日期為 95 年 1 月 1 日以後者，其建築物之陽台上加裝窗戶、鐵捲門、落地門窗，視為樓地板之增加行為，未經檢討建蔽率、容積率及相關法規並領得建造執照者，一律查報拆除。」是內政部 84 年 7 月 5 日台內營字第 8403660 號函「僅於陽台加裝窗戶，而未將原有外牆拆除者，可不必申請建造執照。」此僅為應否申請建造執照之問題，與課徵房屋稅無關，其並非免徵房屋稅之依據，原告以此據為免徵房屋稅之依據，洵無可採。查房屋稅，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，現行房屋稅條例並無「免申請建造執照之房屋」免徵房屋稅之規定。次查財政部 86 年 7 月 28 台財稅第 861909352 號函釋「關於房屋之陽台外圍加建牆壁，與原主建物之外牆間隔成房間使用，已非屬陽台，其違建在未拆除前原陽台部分仍應併入計算面積，核課房屋稅。」本件原告於陽台外緣加裝玻璃帷幕外牆，核屬上開函釋之加建牆壁，蓋建築技術規則建築設計施工篇所稱「帷幕牆」為構架構造建築物之外牆；又因原告於陽台外緣加裝玻璃

帷幕外牆，顯已使其原屬屋外空間之露台及陽台部分，形成頂有遮蔽、周有圍繞之足以遮風避雨之空間，核屬上開函釋之房間與室內無異，應視為樓地板之增加行為，在其違建未拆除前，被告將原露台、陽台部分併入計算面積核課房屋稅，與法並無不合；又因其實際上已非屬露台、陽台，自無陽台免徵房屋稅之適用。另原告訴稱系爭陽台無天花板、地板為水泥地、無衛生設備、無內牆，應按6成之房屋單價核計現值乙節，查系爭房屋非鋼鐵造、木、石、磚造及土、竹造之房屋，故不適用「無天花板」；且其有內牆；又系爭陽台及露台為各所屬樓層主建物之附屬建物，是否有衛生設備及是否為簡陋房屋，應以主建物論斷，非以個別陽台或露台論之，主建物既非簡陋房屋，其附屬建物自亦非簡陋房屋。

(九)、綜上所述，本件系爭房屋被告依據高雄市不動產評價委員會評定之標準單價、折舊率、地段調整率等核計房屋現值並據以課徵96年房屋稅38,888,703元，認事用法並無違誤等語，資為抗辯，並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、兩造之爭點：(1)被告依據不動產評價委員會評定之標準所核計之房屋現值核定本件房屋稅，有無違反實質課稅原則、課稅公平原則及租稅法定主義？(2)系爭房屋折舊率之計算應以高雄市政府公告之「各類房屋暨附屬設備與特殊構造物折舊標準」或行政院頒布之「固定資產耐用年數表」為準？又被告以每年折舊率百分之1核計房屋稅，有無違反「高雄市房屋折舊率及耐用年數標準表」之規定？(3)系爭房屋於陽台加裝玻璃帷幕是否屬房屋稅核課之範圍？若是，則應以第2類或第4類用途為課徵基礎？又系爭陽台是否符合房屋稅之單價核算標準辦法所規定之簡陋房屋之4項要件，而應按6成之房屋單價核計？經查：

(一)、按「本條例用辭之定義如左：1.房屋，指固定於土地上之建築物，供營業、工作或住宅用者。2.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。」  
「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。」「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：1. 按各種建造材料所建房屋，區分種類及等級。2. 各類房屋之耐用年數及折舊標準。3. 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。前項房屋標準價格，每3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。」

「本市房屋稅稅率規定如下：1. 住家用房屋按其現值課徵百分之1.2。2. 非住家用房屋其為營業用者按其現值課徵百分之3；其為私人醫院診所、自由職業事務所、補習班及人民團體等非營業用者，按其現值課徵百分之2。房屋空置不為使用者，仍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，分別以住家用或非住家用稅率課徵。」「本條例第11條所稱之房屋標準價格，應依同條第1項第1款至第3款規定之房屋種類、等級、耐用年數、折舊標準及地段增減率等事項調查擬定，經由不動產評價委員會審查評定後，由本府公告之。」分別為房屋稅條例第2條、第3條、第10條第1項、第11條、高雄市房屋稅徵收自治條例第4條及第11條所明定。

- (二)、本件原告所有系爭231戶房屋，係屬總樓層數為地上85層、地下5層之鋼骨鋼筋混凝土超高層建築物，於88年4月1日領得使用執照，同年5月開始起課徵房屋稅，系爭房屋所屬建物樓層及用途分別為：地下第5層（用途別為第4類—防空避難室兼停車空間）、地下第2層（用途別為第2類—商場）、地上第1層、第8層及第12層（用途別為第2類—商場或遊樂場）、地上第14層至第16層、第18層至第20層、第23層至第24層、第27層至第31層、第34層至第35層（用途別為第3類—辦公室），經被告依高雄市政府73年5月17日高市府財2字第13366號公告之「高雄市不動產評價委員會評定之高雄市一般房屋構造標準單價表」所定房屋標準單價，其第2類為每平方公尺18,340元，第3類為每平方公尺17,190元，第4類為每平方公尺16,490元，核計房屋現值。嗣高雄市政府以89年3月31日高市府財2字第10210號公告增訂「高雄市31層以

上超高大樓房屋標準單價表」，並溯及自 88 年 7 月 1 日起實施，故被告乃適用新定之「高雄市 31 層以上超高大樓房屋標準單價表」規定（用途別第 2 類之標準單價為每平方公尺 12,670 元，第 3 類之標準單價為每平方公尺 11,520 元，第 4 類之標準單價為每平方公尺 10,820 元，上開之標準單價尚未加計超過標準樓層高度 4 公尺部分之加價及地下室核減 2 成），並依據房屋面積、房屋所處地段、房屋折舊率等重新評定房屋現值，再分別依房屋使用情形適用稅率（供營業使用稅率 3%、住家用稅率百分之 1.25%、空置未使用稅率 2%），核課前述房屋 96 年度房屋稅應納稅額計 38,888,703 元等情，有 96 年度房屋稅明細表、系爭房屋 96 年度稅籍資料、高雄市政府工務局 88 年 4 月 1 日（88）高市工建築使字第 00419 號使用執照及高雄市政府地政處新興地政事務所建物測量成果圖附於原處分卷可稽，且經兩造各自陳明在卷，堪以信實。

- (三)、房屋稅之核課，係稅捐稽徵機關依據不動產評價委員會評定之標準價格，核計房屋現值，再依房屋現值計課房屋稅額。而房屋標準價格，乃由不動產評價委員會依據：1. 按各種建造材料所建房屋，區分種類及等級。2. 各類房屋之耐用年數及折舊標準。3. 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，分別評定，此觀前揭房屋稅條例第 10 條、第 11 條規定自明。又各該直轄市不動產評價委員會之組成，係由財政局長、工務局長、地政處長、稅捐稽徵處長、財政局稅務行政科長、稅捐稽徵處主管科長為當然委員，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，復為不動產評價委員會組織規程第 3 條第 1 款所明定，則該委員會成員既係由當地地方政府各級主管人員、建築技術專門人員及民意代表、有關人民團體推派之代表等所組成（參照房屋稅條例第 9 條），其所評定之價格，自具有專業性及公信力，除其評定過程有未遵守相關之程序，或其判斷、評定有顯然違法或不當之情形，否則法院應尊重其判斷，即應認不動產評價委員會對於不

動產標準價格之評定具有判斷餘地。是關於不動產標準價格之評定，既涉及市場調查等專業知識，而法令上另設有超然中立之「不動產評價委員會」進行評定審核，則人民針對不動產評價委員會所為不動產標準價格之評定，其所得請求法院審查者，應限於評定作業程序之遵守，確保評定作業之公正性及公平性者為限。對於權責機關依法查估評定之不動產標準價格，人民應予尊重，方能維持不動產標準單價之確信力及穩定性。是被告於核計本件系爭房屋之房屋現值時，遵照不動產評價委員會評定之價格核課房屋稅，於法並無不合。次按，直轄市之稅捐，為直轄市之自治事項，直轄市得自為立法並執行，直轄市所定之自治條例除與憲法、法律或基於法律授權之法規或上級自治團體自治條例抵觸外，自屬合法有效，地方制度法第2條第2款、第18條第2款第2點、第28條、第30條第1項亦分別定有明文。經查，前揭高雄市房屋稅徵收自治條例第4條及第11條就該市房屋稅稅率及房屋標準價格之規定，核與上述房屋稅條例第10條第1項、第11條等相關之規定，並無抵觸，自屬有效。則被告依高雄市房屋稅徵收自治條例規定所公告之前揭「高雄市不動產評價委員會評定之高雄市一般房屋構造標準單價表」所定房屋標準單價，並依上述高雄市政府公告增訂「高雄市30層以上超高大樓房屋標準單價表」規定（用途別第2類之標準單價為每平方公尺12,670元，第3類之標準單價為每平方公尺11,520元，第4類之標準單價為每平方公尺10,820元，上開之標準單價尚未加計超過標準樓層高度4公尺部分之加價及地下室核減2成），並依據房屋面積、房屋所處地段、房屋折舊率等重新評定房屋現值，再分別依房屋使用情形適用稅率（供營業使用稅率3%、住家用稅率百分之1.2%、空置未使用稅率2%），核課前述房屋96年度房屋稅應納稅額計38,888,703元，亦屬有據。復按，主管稽徵機關依房屋稅條例第10條第1項規定，應依據不動產評價委員會評定之標準，核計房屋現值，不以房屋標購價值或實際造價核計房屋現值為準，此有最高行政法院58年判字第345號、61年判字第319號、68年判字第810號判例可資參照。是原告主張：系爭房屋之設計因發

包之規模經濟及建築技術之更新，皆使營建成本大降，則系爭房屋以每層加價方式來計算標準單價，顯不合理，且依原告所主張之房屋價值亦確實低於被告依據上開標準所核計之房屋現值，則被告依據上開標準所核計之房屋現值所核定之房屋稅，即屬違反實質課稅原則、課稅公平原則及租稅法定主義之行政處分云云，顯屬無據，應不足採。

- (四)、再查，財政部 86 年 12 月 30 日公布之「固定資產耐用年數表」係財政部依所得稅法第 51 條第 2 項及第 121 條規定，呈請行政院核定發布，以作為營利事業資產估價之計算準據，與高雄市不動產評價委員會依據房屋稅條例第 11 條授權評定，並經高雄市政府公告，作為計算房屋現值之「各類房屋暨附屬設備與特殊構造物折舊標準」，二者在法令依據及適用對象各方面，均有所異，此亦有最高行政法院 78 年度判字第 2154 號、83 年度判字第 1903 號、93 年度判字第 863 號判決可參，從而本件為房屋稅之課徵，自應適用上開高雄市政府公告之「各類房屋暨附屬設備與特殊構造物折舊標準」以核計房屋現值，要屬無疑。原告主張應適用對其有利之固定資產耐用年數表，顯有誤會，核無足採。又查，高雄市政府固於 91 年 6 月 18 日以高市府財 2 字第 0910028307 號所公告之「高雄市房屋折舊率及耐用年數標準表」規定，鋼骨造、鋼骨混凝土造及鋼骨鋼筋混凝土造之建物，每年折舊率為百分之 1.17，耐用年數為 60 年，殘值為百分之 30，惟該公告事項，係於 91 年 7 月 1 日以後新建、增建、改建完成之房屋始有適用，至於 91 年 7 月 1 日以前建築完成之房屋仍沿用原折舊率百分之 1，此有該公告影本附於原處分卷可按。而系爭房屋依高雄市政府工務局 88 年高市建築使字第 00419 號使用執照所載，係於 87 年 12 月 12 日竣工，非屬於 91 年 7 月 1 日之後新建、增建、改建完成之房屋，則被告未依高雄市房屋折舊率及耐用年數標準表每年折舊率為百分之 1.17 為計算之基準，而以每年折舊率百分之 1 為計算基準核算原告之房屋現值，亦無違誤。故原告主張：上開財政部所頒布之「固定資產耐用年數表」，與被告就本件建物課徵房屋稅所援引之「高雄市各類房屋折舊率及耐用年數標準」規定，二者相差 1 倍，且房屋殘值亦有

不同而相差 20 倍之多，上開「固定資產耐用年數表」於折舊率之計算較人民有利，然被告竟援引「高雄市房屋折舊率及耐用年數標準表」規定；且依該標準表規定，系爭建物亦不應以每年折舊率百分之 1 為計算基準，故被告原處分自有違法不當之誤云云，顯有誤解，並不可採。

- (五)、又查，本件系爭房屋之房屋地段（新光路、○○三路）等級調整率為 150%，係依高雄市政府 87 年 5 月 28 日高市府財 2 字第 17728 號公告調整之等級調整率，而高雄市政府 91 年 6 月 18 日高市府財 2 字第 0910028307 號公告調整「高雄市房屋路線地段等級調整率」係他路線地段等級調整，並非本件系爭房屋之路線地段等級調整等情，有上開高雄市政府 91 年 6 月 18 日高市府財 2 字第 0910028307 號公告及「高雄市 91 年房屋路線地段等級調整率表」附於原處分卷（詳原處分卷第 53 至第 59 頁）可稽。故原告所主張：高雄市不動產評價委員會 91 年第 2 次會議決議內容，其於第 1 提案既稱「目前房地產價格下跌，房屋使用價值降低，及考量近年景氣不佳非調整時機等因素，擬調高本市房屋課稅標準單價 10% 乙案，予以保留，不予調整」，顯見該委員會亦有認同現今國際國內之景氣確屬不佳之困境，商業活動並非熱絡之情形，惟於此之不景氣之環境下，竟復又採納被告建議而調高系爭建物所在之地段率，如此之決議內容顯有違法不當，而被告執此違法不當之決議內容，遽為本件課徵房屋稅之憑據，準此，亦屬違法不當之行政處分云云，顯有誤解上開高雄市政府 91 年 6 月 18 日高市府財 2 字第 0910028307 號公告內容，亦非足採。另原告主張被告就本棟大樓不分樓層一體適用第 85 層之標準單價核計房屋現值，違反地盡其利之使用原則，本件應按房屋所在樓層逐層增高計算房屋稅乙節，經查，被告依財政部頒訂之「簡化評定房屋標準價格及房屋現值作業要點」第 4 點規定，以「總層數」85 層之房屋標準單價為全棟大樓所有樓層之單價，經核並無違房屋稅條例第 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」計算房屋標準價格之立法意旨（最高行政法院 97 年度判字第 71 號判決參照），原告上開主張，核屬無據。

(六)、至原告指稱系爭房屋之陽台（指高雄市○○區○○三路7號及7號8樓之陽台）係以玻璃帷幕連接外牆，非屬違章建築，被告於核算房屋稅時應予扣除陽台部分之稅額乙節，則查：

1、按建築技術規則建築設計施工篇第1條規定：「本編建築技術用語，其他各編得適用，其定義如左：．．．20. 露台及陽台：直上方無任何頂遮蓋物之平臺稱為露台，直上方有遮蓋物者稱為陽台。」查本件上開陽台，業經原告加裝玻璃帷幕外牆，為兩造所不爭執，並有現場照片附原處分卷可稽，應可信實。則原告加裝玻璃帷幕外牆後，已改變原建築物外牆之設計，增加樓地板可使用之空間，並使陽台原有之功能喪失，已非屬前揭建築技術規則建築設計施工篇所稱之「陽台」。再參酌台北市違章建築處理要點第10條規定：「領有使用執造之建築物，2樓以上陽台加窗或1樓陽台加設鐵門、落地門窗，且原有外牆未拆除者，免予查報。但建造執照所載發照日期為95年1月1日以後者，其建築物之陽台上加裝窗戶、鐵捲門、落地門窗，視為樓地板之增加行為，未經檢討建蔽率、容積率及相關法規並領得建造執照者，一律查報拆除。」可知，在建築物之陽台上加裝窗戶，視為樓地板之增加行為，上開陽台上加裝玻璃帷幕，自屬樓地板面積增加之行為；且原告之室內面積原不包括陽台，茲因其於陽台增設玻璃帷幕外牆，使原來的外牆變為內牆，而增加室內面積，自屬建築法第9條所稱之增建行為（最高行政法院90年度判字第1044號判決參照）。至於內政部84年7月5日台內營字第8403660號函「僅於陽台加裝窗戶，而未將原有外牆拆除者，可不必申請建造執照。」僅為應否申請建造執照之問題，與課徵房屋稅無關，原告以此據為免徵房屋稅之依據，洵無可採。又房屋稅係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，至現行房屋稅條例並無「免申請建造執照之房屋」免徵房屋稅之規定。又依財政部86年7月28日台財稅第861909352號函釋意旨「關於房屋之陽台外圍加建牆壁，與原主建物之外牆間隔成房間使用，已非屬陽台，其違建在未拆除前原陽台部分仍應併入計算面積，核課房屋稅。」本件原告於陽台外緣加裝玻璃帷幕外牆，

核屬上開函釋之加建牆壁，蓋建築技術規則建築設計施工篇所稱「帷幕牆」為構架構造建築物之外牆；另因原告於陽台外緣加裝玻璃帷幕外牆，顯已使其房屋原屬屋外空間之陽台部分，形成頂有遮蔽、周有圍繞之足以遮風避雨之空間，業如前述，核屬上開函釋之房間，與室內無異，應視為樓地板之增加行為，則被告將原陽台部分併入計算面積核課房屋稅，於法並無不合；又因其實際上已非屬陽台，自無陽台免徵房屋稅之適用。

- 2、次查上開陽台為高雄市○○區○○三路7號（包括2樓至7樓）及7號8樓所屬房屋之附屬建物，有前揭新興地政事務所建築物測量成果圖附原處分卷可稽，其主建物依前揭使用執照樓層附表所載之用途分別為商場（2樓至7樓部分）、遊樂場（8樓為商場及遊樂場），則被告適用第2類標準單價，於法並非無據。準此，上開陽台既非防空避難室、工廠、倉庫，是原告訴稱應適用「防空避難室、工廠、倉庫」第4類標準單價，核無足採。
- 3、又查，本件原告上開陽台外緣加裝玻璃帷幕外牆，屬加建牆壁之行為，顯已使其房屋原屬屋外空間之陽台部分，形成頂有遮蔽、周有圍繞之足以遮風避雨之空間，核屬房間，與室內無異，應視為樓地板面積之增加行為，業如前述。則上開樓地板面積增加後之空間，應與系爭房屋各該樓層結合為一體，彼此互通，而可以增加系爭房屋整體之功用與價值，甚為明確。從而，上開樓層之房屋增建之陽台部分，是否屬於法令所定之簡陋房屋，自應就上開陽台所屬之主建築物加以整體之觀察與考量，而非僅將增建之陽台部分為單獨之認定。如前所述，系爭房屋第1樓至8樓之用途分別為商場及遊樂場，揆諸前揭說明，則各該樓層主建物所增建之陽台即與之結合為一體，與各該樓層主建築物一併得作為商場及遊樂場使用，而上開陽台亦得使用各該樓層主建築物之衛生設備及其他設施，就整體之功能與作用觀察之，上開增建之陽台並不會因無天花板、地板為水泥地、無衛生設備及無內牆等等，而成為簡陋房屋；況且，該85層之超高建築，為台灣南部第一高樓，在國際上亦享盛名，其高水準之建築品質及風格

，在國內外自享有一定評價，而上開陽台與各該樓層主建物互相結合，適足以發揮空間及整體之效能，自非所謂簡陋房屋可與之相提並論。是原告主張上開陽台並無天花板，地板為水泥地，無衛生設備，無內牆，故依法符合房屋稅之單價核算標準辦法所規定之簡陋房屋之4項要件，應按6成之房屋單價核計，惟被告卻仍以全額之房屋價值為計算，即不符合上揭要點，其核課處分，自有違法云云，亦有未洽，自非可採。

(七)、綜上所述，原告之主張既無可採，則被告對原告核課系爭房屋96年度房屋稅應納稅額計38,888,703元，並無違誤。訴願決定遞予維持，亦無不合。原告提起本件訴訟，求為撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已明，兩造其餘攻擊防禦方法，經核與判決結果不生影響，爰不逐一論述，附此敘明。

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

中 華 民 國 97 年 9 月 4 日

高雄高等行政法院第二庭

審判長法官 江 幸 垠

法官 簡 慧 娟

法官 戴 見 草

以上正本係照原本作成。

如不服本判決，應於判決送達後20日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提起上訴後20日內向本院提出上訴理由書（須按對造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

中 華 民 國 97 年 9 月 4 日

書記官 李 昱

資料來源：高雄高等行政法院裁判書彙編（97年版）第二期215-240頁