

超高大樓房屋稅合理化探討

羅光達、羅時萬、徐崑明*

要 目	
壹、前言	肆、超高大樓房屋稅的合理化—以
貳、臺灣房屋稅概況	臺北市為例
參、超高大樓與房屋稅	伍、結論與建議

提 要¹

經濟快速發展，在土地資源受限下，超高大樓成為現代建築新趨勢，也因此其房屋稅課徵問題逐漸受到重視。本文目的在探討此種具特殊性質之超高大樓房屋稅稅負合理性課題，期透過理論與實務研討，比對現行法規相關規定，瞭解目前房屋稅課徵方式對超高大樓不合宜之處，分析、評估其可能影響，進而提出可行改進建議，供政府相關單位參考。

本文發現，現行房屋稅課徵規定並未妥適考量超高大樓建築與使用特性，除有租稅公平問題，對土地開發之資源配置效率亦有負面影響，有違反現代建築技術發展潮流之虞。現行對超高大樓課徵之房屋稅，其主要缺失為構造標準單價核算、加價項目與減免認定上皆存在不合時宜規定，宜儘早修訂之。

壹、前言

經濟發展與都市化，使城市商業活動與人口快速增加，在土地資源有限與建築科技日新月異條件下，興建超高大樓成為普遍趨勢，然其建造成本也巨幅

* 本文作者分別為國立政治大學財政學系副教授、國立臺北商業大學財政稅務系副教授、國立金門大學海洋與邊境管理學系助理教授。

¹ 本文擷錄整理自羅光達、羅時萬、徐崑明(2016)，「現行房屋稅制對設定地上權之租稅負擔影響分析」委託研究計畫。

遞增。現行房屋現值採取成本法評價方法，其房屋稅的稅基明顯高於一般房屋，造成其房屋稅稅負大增。就臺灣而言，許多超高大樓之興建多具有特定政策目標(或為大眾使用的公共場所)，且多採設定地上權與按期支付租金方式開發與使用；超高大樓經營者多承擔相當投入與經營成本，每年需再繳納一筆較一般大樓為數更高的房屋稅，亦減低其營運競爭力，且有稅負不公平之議，因而也影響日後超高大樓開發招標案順利推展，不利於政府土地開發利用政策之執行，同時也對現代化城市興建超高大樓意願產生限制，有違建築趨勢潮流。

好的租稅必須與時俱進、符合時代潮流、滿足社會需求，房屋稅關係到大多數家庭與企業，故其課徵更須切合此等條件；本文目的即在探討具特殊性質之超高大樓房屋稅的合理性課題，尤其是超高大樓之稅基評定爭議，期透過對現行相關法規深入分析，瞭解目前房屋稅制對超高大樓課徵方式之主要缺失，並分析其可能影響，進而提出可行改進建議，供政府相關單位參考。本文首先介紹臺灣房屋稅主要規定與課徵現況，再探討超高大樓特性與其房屋稅課徵問題，最後說明超高大樓房屋稅合理化之具體可行作法與建議。

貳、臺灣房屋稅概況

房屋是人類活動的主要場所，因而課徵房屋稅相關規定，對社會具重大影響；就臺灣而言，現行房屋稅課徵實務及法令規定內容相當繁雜，尤其稅基認定乃綜合考量多種因素評定，因此在建築技術日新月異，超高大樓建造日趨複雜趨勢下，現有課徵房屋稅規定似未能與時俱進，引發不少爭議(尤其超高大樓房屋現值評定方法)。以下先簡介臺灣房屋稅課徵相關規定，並從理論說明現行房屋稅相關規定妥適性。

一、稅法相關規定

課徵房屋稅的稅額計算公式為：房屋稅稅額＝應稅房屋現值×稅率；其中房屋稅稅率乃按房屋實際使用情形課以不同稅率(法定稅率最低為 1.2%，最高為

5%，但實際徵收率，各地方政府略有不同)。房屋現值部分，依房屋稅條例第 10 條規定，主管稽徵機關應依據不動產評價委員會(下稱房評會)評定之標準，核計房屋現值(各地方政府之評定標準各不相同)；又同條例第 11 條規定，房屋標準價格(即房屋現值)由房評會依據下列事項分別評定，並由直轄市、縣市政府公告之：

1. 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. 房屋所處街道村里之商業交通情形及房屋供求概況，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。

因此，房屋現值之評定標準包括屬於歷史成本面的客觀條件(上述 1 與 2—非重置成本)與市場需求面的主觀條件(上述 3)；詳言之，房屋現值計算公式如下：

$$\text{房屋現值} = \text{核定單價(元)} \times (1 - \text{折舊經歷年數} \times \text{折舊率}) \times \text{街路等級調整率} \times \text{核定面積(m}^2\text{)}$$

$$\text{核定單價} = \text{構造標準單價} \times (1 \pm \text{加減比率合計} \pm \text{樓板超高、偏低價})$$

由上式可知，影響房屋稅稅負高低主要因素有：核定單價、折舊率、街路等級調整率；其核課內容與流程可以圖 1 表示之。

二、現況探討

臺灣現行房屋稅依財政收支劃分法第 12 條，係歸屬於直轄市及縣(市)的地方稅。但就租稅權現況而言，房屋稅的租稅立法權，主要仍歸屬於中央；地方所享有者，乃租稅行政權與租稅收入權。地方享有租稅立法權的例外，乃在房屋稅條例第 6 條及第 24 條授權範圍，前者中央對房屋稅稅率訂有一定範圍(參見表 1)，由各地方政府經地方議會決定實際徵收率，後者授權地方政府擬訂房屋稅徵收細則，規定包括稅基計算標準在內租稅核課細節。附帶指出，在 103 年 6 月以前，房屋稅稅率最為人詬病者為住家用房屋所適用之稅率，未區分為自用住宅或非自用住宅兩種不同稅率，造成稅負分配不公平，且因持有住家用房屋

稅負成本不高，易誘使富有者購置房屋，導致房價居高不下；但在 103 年 7 月以後，政府已對自用住宅、非自用住宅規定課徵不同稅率，此方面缺失已獲改善。

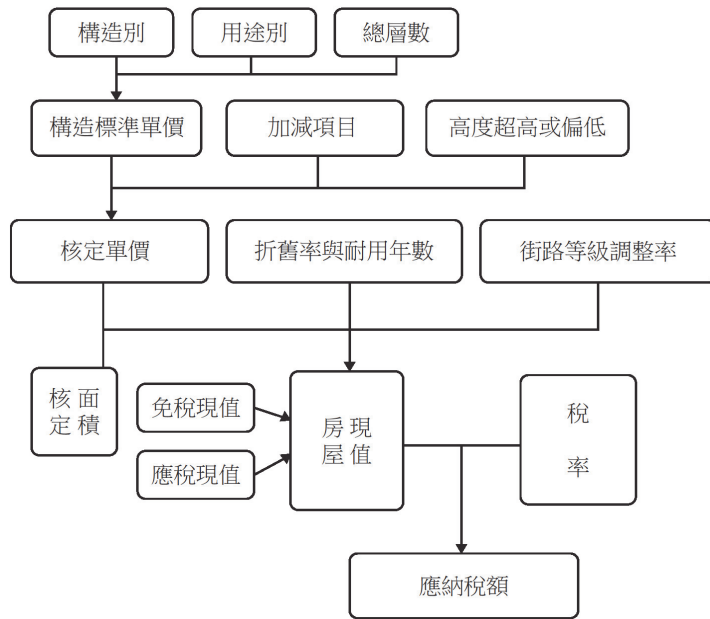


圖 1 房屋稅核課方式

一般而言，房屋相較於其他課稅財貨，其價值高出相當多，所以各國房屋稅稅率多不高，但臺灣因房屋稅之稅基遠低於市價，再加上各地方政府實際徵收率多選用法定課徵稅率下限，因而實質稅率及名目稅率差距甚大，使得臺灣財產稅稅負遠低於國際水準(財政部國庫署，2011)；惟雙北市及高雄市、苗栗縣已於 103 年調高房屋構造標準單價，適用於 103 年 7 月 1 日以後完工新成屋(核發使用執照)，調幅平均高達約增加 1.6 倍；因此該等縣市房屋稅稅負明顯大幅增加，實質稅率與名目稅率差距已拉近。

綜上，稅率高低與稅基大小均與房屋稅稅負有關，兩者在規劃設計或調整時，必須相互考量；但相對而言，透過稅基調整要較稅率調整，更能實現房屋稅制的公平與效率，因調整稅基(房屋現值)可將不同房屋的特性(如建築成本、房屋地點)納入考量，據此計算之房屋稅較能符合租稅受益原則與量能原則，進

而使其負擔更合理化，同時也能以此作為實現特定政策目標的工具(尤重道，2011；卓輝華，2004)。因此，以目前臺灣房屋稅條例相關規定而言，要合理化房屋稅負擔主要改進作法，應是朝調整房屋現值與減免優惠方向思考(尤其是超高大樓的房屋現值評定)，如此較能將不同房屋與不同政策目標之考量有效納入，達成合理化房屋稅稅負，且實務上更易操作與執行。

表 1 稅法規定與實際課徵之房屋稅稅率

項目		法定稅率		實際徵收率
		最低	最高	
住家用	自住(全國 3 戶內) 或公益出租人出租使用	1.2%		1.2%
	其他供住家用	1.5%	3.6%	1.5%~3.6%
非住 家用	營業用、私人醫院、診 所、自由職業事務所	3.0%	5.0%	3.0%
	人民團體等非營業用	1.5%	2.5%	1.5%或 2.0%

資料來源：本文自行整理。

註：1.臺北市停車場或防空避難室未經核准而改變用途者，住家用徵收率 3.6%，營業用 5%，非住家非營業用 2.5%。

2.自由職業事務所係指營業稅法施行細則第 6 條及所得稅法第 11 條第 1 項所稱各類執行業者提供其專業性勞務所使用之房屋。

叁、超高大樓與房屋稅

房屋稅因稅收穩定且稅源具地區性，各國多將其劃歸為地方稅，作為地方政府主要財源之一，同時也可滿足因地制宜之課徵特性(徐偉初等人，2012)。就學理言，地方性財產稅多採受益原則課徵，畢竟採量能原則地方性租稅，會因人民遷移行為，使重分配功能大打折扣，所以房屋稅採比例稅課徵是適合的。臺灣依據財政收支劃分法規定，房屋稅為地方稅，各地方政府實際徵收率係按不同用途別課徵差別比例稅率，而稅基則由房評會審議房屋標準價格的房屋現

值來核定，故符合受益課徵原則概念。準此，臺灣現行房屋稅課徵方式，並不違反學理與多數國家實務經驗(張進德，2015；黃呈錐、莊東，2000)；但對超高大樓而言，如此課徵方式則可能存在違反受益課徵原則，因為現行房屋稅條例訂定主要係以早期一般建築方式所興建住屋或商場為考量，對於近十餘年來才逐漸流行之超高大樓房屋建築，則未周延考慮。詳言之，超高大樓可能具有特殊政策意義(可能具有相當公共性)，且為符合現代化建築科技潮流要求，其建造成本明顯大幅高過傳統建築，但其作為住屋或商場受益情形並未同比例增加，導致其稅基(房屋現值)鉅額增加，以致稅額過高，故有違受益原則之虞。以下先說明超高大樓定義，再探討超高大樓課徵房屋稅相關問題。

一、超高大樓

(一) 超高大樓意義與特性

超高大樓或稱摩天大樓(Skyscraper)，一般指具相當高度之大樓(大廈)型式高層建築物(高橋俊介著、姚淑娟譯，2009)。隨著高層建築在各地不同發展，各地對超高大樓的定義也略微不同。世界高層都市建築學會(CTBUH)認為，高度在 300 公尺以上建築稱為「超高層建築」，600 公尺以上建築稱為「巨型高層建築」。Emporis 地產數據庫對超高大樓定義則是建築高度至少 100 公尺以上；此高度要求介於全球各地定義之間，旨在協調應用於全球不同超高大樓的度量。日本建築規範基準法施行令第 36 條及天然氣事業法施行令第 106 條定義，樓層高度超過 60 公尺即屬超高層建築。美國普遍認為 500 英尺(152 公尺)以上建築為超高大樓。中國大陸民用建築設計通則 GB50352—2005 規定，建築物高度超過 100 公尺，不論住宅及公共建築均為超高大樓建築。臺灣消防法規之各類場所消防安全設備設置標準第 30 條規定，樓高 100 公尺以上建築物為超高大樓。

超高大樓之形體是巨大的，使用人數與用途是眾多的，故具一定程度公共性，而其建築樣式與構造也與一般傳統大樓不同；因而臺灣採取與傳統大樓相同之房屋稅課徵標準，似未周全，影響租稅公平與經濟效率，甚至對日後土地

開發也有負面影響，值得深入探究。尤其隨著各國經濟及社會進步，都市化快速發展下，城市人口大量增加，而土地資源有限，建造高層大樓成為活用有限土地的主要方法，超高大樓因此在全球各地陸續增加(表 2 列示世界前 10 高超高大樓)；此現象在臺灣也不例外，其房屋稅課徵相關問題因而逐漸被重視，政府財稅單位實應規劃一套合於超高大樓房屋之課稅標準。

表 2 世界前 10 高超高大樓

大樓名稱	位置	大樓高度(公尺)
杜拜哈里發塔	阿拉伯聯合酋長國 杜拜	828.0
上海中心大廈	中國大陸 上海	632.0
皇家鐘塔飯店	沙烏地阿拉伯 麥加	601.0
平安國際金融中心	中國大陸 深圳	600.0
高銀金融 117	中國大陸 天津	597.0
樂天世界塔	韓國 首爾	556.0
世界貿易中心一號大樓	美國 紐約	541.3
廣州周大福金融中心	中國大陸 廣州	530.0
台北 101	臺灣 臺北	509.2
上海金融中心	中國大陸 上海	492.0

資料來源：本文自行整理。

(二) 超高大樓結構及用途特性²

超高大樓在建築結構上有以下特性：

1. 結構堅固結實：高樓建築樑柱皆由鋼骨或鋼筋混凝土所造，外觀雄偉壯大；且為防強風吹襲及地震動搖，除有廣大深固地基，其支柱及外牆均極堅厚結實。
2. 樓層面積廣闊：高樓建築為維持其堅牢穩固，通常建築基地須達一定標準，

² 王國泰(2001)，都市高層大樓火災危機處理系統建立之研究。

故樓層愈高，相對地所要求基地亦愈大。

再者，超高大樓之建築用途有以下特色：

1. 用途複雜：高樓建築除少部分是整棟大樓純粹供一種用途者(如辦公大樓、集合住宅)，大多數高樓，因樓層面及廣大，為達充分有效利用，各樓層多有不同用途。
2. 人口密集：高樓建築樓層高，樓地板面積廣闊，可容納人數眾多。

(三) 超高大樓建築設計之考量與要求

現代化超高大樓的建築技術須考量建築物多面向性能，尤其是「安全性」、「機能性」、「經濟性」、「環保性」。其中「安全性」最為重要，包含面對地震、颱風、火災等危機時，建築物相關之應對設施，在建築設計最初階段便須明確設定安全重要事項，以保障日後使用時安全。「機能性」乃指依建物用途性質而有不同建築設計與設施，亦即根據不同建築用途與功用，規劃其所需規模、形狀結構、設施，甚至建造方法等。「經濟性」乃指建物的興建，應設定合於使用目的之最適當、效率的建造費用，亦即以必要性為前提規劃建物預算。最後，當今科技化建築也常考量節能、減碳等環境對策，超高大樓為規模極大建物，在建設時及建設完成後之使用階段，皆需使用大量能源；故在全球面臨能源耗竭，如何以自然能源替代，也是超高大樓須考量課題。

由上可知，超高大樓因使用人數眾多，故安全性為其最基本也是最重要考量，同時也須滿足機能性與經濟性，以提供更舒適與效率的生活、工作品質；且因其對生態與環境有相當大影響，所以在建造超高大樓時，環境保育及生態維護也是必須考慮的；因此採行特殊施工法及兼顧抗風、防震技術需求是相當普遍的，各國在管制法規上多制定檢測安全性與環境性能之機制。例如，臺灣對樓高超過 60 公尺的建築大樓(若為辦公大樓一般約 15 層樓)，依照建築技術規則規定屬於「超高層建築」，須通過國家制定的高度結構安全性的性能檢測審查；且樓高超過 15 層以上，則需設置逃生用「特別安全梯」，以利於緊急時安

全避難(消防法有明文規定)。此外，此等超過 60 公尺以上大樓，於規劃設計時，電梯的「群組區分」幾乎是一定會被要求的部分。由於建築科技日新月異，在都市土地資源有限下，興建超高大樓以滿足住宅及商辦等使用需求已成趨勢(蕭博元等人，2001)。

二、超高大樓的房屋稅問題

由於超高大樓的興建、使用多為商辦、營業或其它特殊用途目的，不同於傳統大樓以住家用為主，其建造成本與用途類型明顯不同於傳統大樓。因而臺灣以往以傳統大樓為考量所制訂房屋稅法，運用於近 15 年才逐漸盛行的超高大樓，在適用上易產生未與時俱進現象，相關房屋稅課徵問題也因而漸受質疑。以下說明臺灣超高大樓之房屋稅主要問題。

(一) 房屋構造標準單價評定問題

用以核課房屋稅構造標準單價之樓層數，乃「總」樓層，亦即一棟 N 層樓高的建築物，其每層樓的構造標準單價均是以 N 層樓的建造成本來認定，「總」樓層愈高，其各層樓的房屋稅稅負就愈重；因此對超高大樓而言，現行房屋構造標準單價的認定方式將使其承擔鉅額房屋稅負。依財政部簡化評定房屋標準價格及房屋現值作業之參考原則，超高大樓之標準單價將隨其樓層增加而逐層遞增；此項規定係源於樓房愈高，建築材料愈特殊、施工愈困難、工資愈昂貴，房屋建造成本應隨之增加。現行各地方政府稅捐稽徵實務上，對超高大樓房屋評價方式多以每 3 層樓為 1 個級距而逐級遞增，且為反映建造成本增加趨緩事實，分別規範某區間之樓層，其評定房屋現值增加金額採遞減(或固定金額方式)；惟該等增加方式並無立論依據(甚至僅是送議會備查而不是經議會審議通過)，卻對超高大樓各樓層房屋稅負有重大影響，易引發爭議。綜之，超高大樓建築已為都市化發展趨勢，也是未來建築技術潮流，因而如何公平、合理訂定構造標準單價，實宜儘速檢討。

再者，臺北市政府現行房屋構造標準單價之加減項規定，有部分已明顯過

於落伍，不符合現代建築實態，對超高大樓房屋稅稅負產生不利影響。依現行臺北市房屋標準價格及房屋現值評定作業要點第 8 點規定：房屋樓層高度在 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。然而超高大樓建築設計趨勢，常基於美觀或安全等考量，對部分樓層區域採挑高設計，已是新建築設計常態，但其挑高部分空間並無實質增加房屋使用價值；若據此而對其房屋構造標準單價給予加價認定，似不盡合理。此外，該作業要點第 10 點規定，房屋設有中央空調設備、電扶梯、金屬或玻璃帷幕、游泳池等，亦為房屋構造標準單價加價項目；³但就現代建築趨勢而言，中央空調設備等乃屬基本設備，將其全部列為加價項目，實有不妥。

(二) 房屋使用面積評定與減免問題

超高大樓的興建與使用可能需兼負特殊任務目的，致其房屋使用部分面積受到限制，對此受限制部分若採取與一般未受限制傳統大樓核課方式計稅，將對超高大樓經營者產生不公平租稅待遇。以台北金融大樓股份有限公司向臺北市政府設定 70 年地上權所投資興建的台北 101 為例，依臺北國際金融大樓建築設計標準規定，該大樓必須於最高建築物頂層設置可供公眾瞭望觀景之展望空間與供公共使用餐廳，及考量公共通訊使用需要而須設置專屬通訊設備層；此等樓層設置關係公共安全與大眾利益，具有殊價財(merit goods)性質；但依現行房屋稅相關規定，此等強制性設置的樓層仍須負擔相當之房屋稅負，似已違反租稅課徵公平原則(林志忠等 3 人，2005)。

(三) 租金負擔問題

位於繁榮地區之大型超高大樓興建，因為土地取得問題，多採與政府簽訂開發經營契約，透過設定地上權方式取得土地使用權，而開發經營者除支付投

³ 但自 106 年 7 月 1 日起，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，該等設備不再另予加價(中華民國 106 年 1 月 23 日臺北市政府(106)府財稅字第 10630000500 號令修正發布，自 106 年 7 月 1 日生效)。

標金，使用期間仍須每年支付使用租金。⁴以台北 101 為例，其每年依公告地價 2% 支付租金，因地處臺北東區繁榮地帶，土地公告地價有增無減，使其所需支付租金也節節攀升，經營成本因而水漲船高。雖然公告地價調升是反映土地價格，透過課徵地價稅，使擁有土地者合理負擔稅負，但對設定地上權業者並無任何利益；亦即依照目前租金計算方式，當台北 101 開發經營愈成功，創造大量人潮及效益，造就地方繁榮時，也使得當地公告地價上漲，業者反而必須付出更高租金，所以經營愈成功，負擔反而更重，如此租金核算方式明顯於理不合(林金玉，2007)。

再者，地上權價值是依經營狀況、使用年限而定；一般而言，隨著時間經過，地上權價值將遞減，因此在政府反映地價與市價真實性而調高土地公告地價，對設定地上權業者將是雙重打擊——地上權價值隨時間經過降低，但土地租金卻隨時間經過而上升，導致現有地上權投資案財務風險大幅增加，造成日後參與地上權投標案廠商意願大幅降低。⁵最後，設定地上權開發案業者僅有土地使用權而非土地所有權人，地價攀升所形成土地增值利益，其並無享有之權利；反觀土地所有權人持有產權價值，尤其位於都會區精華地段土地，隨著經濟成長、土地資源愈來愈稀少，而逐步增值；所有權人同時享有土地增值之利益與租金增加收益，相對使地上權業者處於不公平地位，實有檢討改進之處。

⁴ 租金費率為公告地價的 3%~5%，相較一般自用住宅之地價稅僅 0.2%，兩者差距高達 15~25 倍；以往公告地價不高，租金問題並不嚴重，但隨著公告地價近年來大幅調高(每 3 年調一次)，地上權住戶的負擔也越來越大。

⁵ 105 年臺北市土地的公告地價飆漲 3 成，連帶使臺北市設定地上權開發案的土地租金大幅調高，使市政府推出的設定地上權案乏人問津，為吸引廠商進場投資，臺北市政府市政會議於 6 月 7 日通過「臺北市市有非公用土地設定地上權實施要點」修訂，將地租漲幅設定上限，即相較前一年度以調整 6% 為最高上限(財政局也將配合修訂現行「臺北市市有土地出租租金計收基準」)。但此新規定僅適用於新的設定地上權案，現有已決標案件仍沿用舊制。另外，雖然新規定的地租漲幅每年不得超過 6%，但此一幅度似仍偏高；因公告地價每 3 年調整一次，若以 3 年換算地租漲幅總額，3 年的地租漲幅，最高亦近 $19.16\% (= 1.06^3 - 1)$ 。

三、小結

臺灣房屋稅稅基—房屋現值，主要係以房屋標準單價為基礎，而房屋建造成本愈高，其標準單價就愈高，用以課徵房屋稅之房屋現值就會愈高。由於超高大樓的興建、使用，必須符合「安全性」、「經濟性」、「機能性」、「環保性」，其建築材料因而會較特殊、施工也較困難，相關安全性設施亦較多，因此，興建成本隨樓層高度而增加，明顯高過傳統大樓，用以課徵房屋稅稅基—房屋現值也巨幅上升，造成房屋稅稅負大增。

由於房屋稅基於受益原則課徵，其稅基—房屋現值的衡量，依現行房屋稅條例第 11 條規定，主要決定於房屋構造標準單價，係從成本面由房屋興建成本來評定房屋的課稅現值。就一般低樓層或傳統大樓房屋而言，其建造成本所反映房屋現值，或許與其房屋之受益(享受政府公共服務)情形存在某種比例關係；但就超高大樓而言，其建造成本明顯高過傳統大樓，其受益情形似並無大幅高於傳統大樓，甚至超高大樓必須自行設計防火救災等設施(不易獲得政府公共服務)；換言之，超高大樓與一般大樓兩者所能享受公共服務情形應差異不大，但兩者平均建造成本卻明顯不同。因此，以建造成本認定其受益情形多寡，明顯使超高大樓處於不公平地位，畢竟鉅額建造成本所反映之房屋現值並不代表其能享受較多的公共服務(受益價值)。準此，現行房屋稅計稅方式，使超高大樓之房屋稅平均稅基顯著高於一般房屋平均稅基，造成其稅負大增；如此評價方式似與房屋稅課徵受益原則不符。

一般而言，興建超高大樓平均成本高於傳統大樓之主要原因，除與內在建築設計有關，亦與外在環境條件有關，甚至與政府政策相關。現代化建築科技，講究房屋實用與美觀，尤其是超高大樓，不論在外觀及內部，均加入許多前衛設計，以符合建築美學潮流；而且樓層愈高，施工難度與所需安全要求也愈高，故興建成本會相對較高。再者，由於臺灣地處板塊交接帶且颱風發生頻率高，為克服這種不利的外在條件，超高大樓防震與防颱投入將大幅高於一般房屋，

所以興建成本會相對較一般大樓高出許多。⁶此外，超高大樓必須採鋼骨結構建造，鋼骨結構的成本較一般大樓之鋼筋結構高出很多；且超高大樓交通方式是垂直聯繫的，樓層數越多，電梯、水泵等設施投入呈遞增增加，所需成本會大幅上升；同時，基於防火安全考量，超高大樓須設置 2 座以上安全梯，也須有緊急升降機、防災中心等，此等設置使其建造成本明顯高於一般大樓。⁷

最後，傳統一般大樓的樓層規劃，並不須考量具有公共利益樓層的設置(如公共使用的通訊設備樓層等)，但超高大樓興建則需納入此等設施，且此等設置是先進建築設計潮流，也是現代生活必備設施裝備(林志忠等四人，2005)；甚至，基於政府政策要求，超高大樓必須提供社會大眾使用空間或設施，勢必使超高大樓興建成本明顯增加。

肆、超高大樓房屋稅的合理化—以臺北市為例

房屋稅合理化主要在稅基與稅率的適當評定，使其稅負能更公平合理；因此，深入檢視現行房屋稅課徵相關規定之缺失，進而研擬可行改進措施，是實現房屋稅合理化必須克服的重要課題，也會對日後房屋建築形式與土地開發產生一定影響，故政府必須慎重面對，期能使房屋稅課徵符合稅制公平，增進經濟效率，並對未來房屋建築趨勢與土地使用產生正面影響。本節旨在延續前文藉由對臺灣現行房屋稅課徵相關問題探討，深入瞭解臺北市房屋稅在超高大樓課徵上主要爭議，提出可行改進方向與原則，進而研擬合理且可行改革措施。

一、改進方向與原則

⁶ 例如，中東杜拜塔較台北 101 高出約 320 公尺，但台北 101 之造價卻高於杜拜塔，主要原因乃臺灣屬於板塊交接帶且常有颱風，故其建造需配合防震與防颱高標準要求(杜拜塔則不需考慮這些因素)，故使台北 101 建造工程相對困難。

⁷ 一般而言，興建高層大樓之公共設施與相關投入成本是較非高層大樓為多：1. 15 樓~19 樓或建物高度低於 70 公尺之高層大樓：高層法規要求有：特別安全梯(經排煙室連通)、高層落物曲線退縮、40 平方公尺的防災中心、6 公尺x12 公尺的出入口緩衝空間、消防安全提昇等。2. 20 樓以上或建物高度高於 70 公尺之超高層大樓：除高層法規外，另規定複合大樓 20 樓以上或高度 70 公尺以上，及住宅大樓 30 樓以上或高度 100 公尺以上，此等建築物須經環境評估；又 25 樓以上或高度 90 公尺以上，應檢具防火避難綜合報告評定書(僅供住宅者除外)。

臺灣現行房屋稅制適用在超高大樓課徵上之爭議，如前文所述，主要為房屋評定現值與減免問題兩大類，該等質疑產生係因現行房屋稅制訂，多是以傳統大樓(以住家用為主)房屋為基礎，而超高大樓(以商辦、營業用為主)，不論係就其建造成本或興建、使用目的，多與傳統大樓不同；故以同樣的課徵規範適用於超高大樓房屋，稅負不合理或不公平現象隨即浮現。首先，就房屋評定現值部分，易為人質疑的為現行構造標準單價、加價項目、高度超高等認定，明顯不利於超高大樓之房屋稅計算，此甚至與街路等級調整率似有重複課徵之嫌；再者，就房屋稅減免，超高大樓興建目的與使用情形，可能與特殊政策目標或與公共利益有關，或是其建物具有特殊結構型態以實現特定目標(例如形成地標性建築)，未將此殊價性或特殊性因素納入考量，採取與傳統大樓相同計稅方式，同樣亦有租稅不公平現象。以下以臺北市房屋稅課徵為例，說明對超高大樓課徵房屋稅主要缺失與可行改進作法。

(一) 36 層樓以上的構造標準單價，乃是以每 3 層樓為 1 級距，採逐級距往上增加的計算方式，此增加金額若以第 2 類用途房屋(百貨公司、大型商場、旅館等)為例，為 1,000 元或 1,050 元；以此推估超高大樓，其房屋現值將鉅額增加。以台北 101 大樓為例，其標準單價高達 46,800 元(每平方公尺)，約為舊標準單價 13,790 元的 3.39 倍，如此推估顯不恰當。本文建議臺北市政府宜仿照其它 5 個直轄市對不同樓層房屋構造標準單價予以公式化，且每超過 5 個(或 10 個)級距按遞減金額增加；或是對樓層數超過 36 層以上之房屋的新標準單價給予打折計算。⁸

(二) 構造標準單價表的規定僅經不動產評價委員會審定後，由臺北市政府公告，並送臺北市議會備查，其在法律屬性上乃屬自治(行政)規則，以此作為房屋

⁸ 本文認為房屋稅(不動產財產稅)課稅稅基若一致性的採市價原則，將是一種公平的評價方式，因為不論是基于課稅的量能原則或是受益原則，市價都是較能反映出此等租稅公平概念(但其稅率也必須是適當的)。因此舊屋按新標準單價來核課是符合租稅公平的，且其不違反租稅法定主義的理念，這樣的作法僅是更合理公平地評估其稅基，符合一致化租稅待遇的租稅公平原則。但日後若將新房屋構造標準單價追溯適用於舊屋，則必須有適當的配套措施，否則一次性的稅負鉅額調高，必定引起民怨。

稅計算依據，容有違反租稅法定原則之嫌，與釋字第 705 號解釋不符。本文建議臺北市政府應將構造標準單價表提升至自治條例位階，送臺北市議會進行實質審議，以強化其法源地位，落實租稅法定原則，並且透過代議民主機制，減少民眾質疑或不滿。

(三) 現行房屋構造標準單價的加減項規定，有部分已明顯過於落伍(臺北市稅捐稽徵處，2011)，不符合現代建築實態。茲說明其缺失與應行改進之作法：

1. 現行法令對房屋樓層高度在 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；又房屋樓層高度超過 12 公尺，其挑高空間無法使用，或僅係供採光、景觀考量者，高度以 12 公尺計。但超高大樓之建築設計趨勢，常基於美觀或安全等考量，對部分樓層區域(尤其是營業或辦公場所)採挑高設計，其挑高部分空間並無實質增加房屋使用價值，且多數挑高設計之大樓，一般多屬地段好之營業用商場大樓，其在房屋用途分類上已屬第 1 類或第 2 類(而不是第 3 類的住家用房屋)，⁹房屋現值評價已適用較高構造標準單價及較高地段調整率，若對挑高部分再予加價，似有重複課徵疑慮。故本文建議應對一般房屋、辦公大樓、商場之樓層挑高加價之高度認定，分別制定不同的標準；亦即，屬於辦公大樓的挑高加價，改以 6 公尺以上者，才就其超過部分，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；營業用商場大樓的挑高加價一律取消，以配合商用大樓之實際需要並簡化稅政。
2. 現行法令對房屋設有中央空調設備、電扶梯、金屬或玻璃帷幕等，列為房屋構造標準單價的加價項目；但就現代建築趨勢而言，中央空調已屬基本設備；且多數有電扶梯及採金屬或玻璃帷幕的大樓，多為營業用商

⁹ 依臺北市現行「房屋用途分類表」規定，房屋的用途分類有 4 種，第 1 類為特殊建築(高造價成本)如國際觀光旅館，第 2 類為公共及高層建築(中高造價成本)如醫院、百貨公司，第 3 類為一般建築(中低造價成本)如住宅、校舍，第 4 類為簡易建築(中低造價成本)如倉庫、工廠。

場大樓，其在房屋用途分類上已屬第 1 類或第 2 類，房屋現值評價已適用較高構造標準單價及較高地段調整率，若再對此等設備或裝置予以加價，也似有重複課徵疑慮。故本文建議取消對中央空調設備、電扶梯、金屬或玻璃帷幕等之加價規定。¹⁰

(四) 超高大樓興建與使用若兼負特殊之公共政策任務目標(進而產生公共利益)，致其房屋使用部分面積受到限制，本文建議對此受限制部分應給予合理的租稅優惠；例如，以台北 101 而言，其必須於最高建築物頂層設置可供公眾瞭望觀景之展望空間(101 樓)，及考量公共通訊使用之需要而設置專屬通訊設備層(95 樓至 100 樓)，此等建置乃基於公共利益考量，且為法定義務(強制性設置)，¹¹其房屋稅課徵似應給予合理的減免優惠(目前僅給予按非住非營的 2%稅率課徵)。本文建議，房屋使用若經審核而具有公共利益者，或可給予適當的租稅減免(如房屋稅減徵 1/2 或是全部免稅)，有助公共利益的實現。

(五) 超高大樓興建與使用可能存在特殊性(例如形成地標性建築)，致其建物型態不同於一般性大樓建築，本文建議其房屋稅認定與核課應根據實質課稅原則，不必拘泥由使用執照之表面形式認定。例如，台北 101 大樓可區分為裙樓購物中心及塔樓辦公大樓 2 部分，兩者分別在 92 年、93 年取得使用執照，不論就使用機能或外觀上，兩者可分別使用且明顯區分，本文建議應按兩棟建物層數，分別計徵房屋稅。

二、可行的具體作法

臺灣超高大樓興建使用約近 15 年來始逐漸發展，但房屋稅課徵規定，似多以早期傳統大樓的住家用房屋之特質，作為其課徵規定主要考量，因此，頗多課徵內

¹⁰ 此部分的加價規定，自 106 年 7 月 1 日已做部分修正，詳見註 3 與「臺北市房屋標準價格及房屋現值評定作業要點」。

¹¹ 台北國際金融大樓建築設計準則第肆點、第一條第(三)項，請參照。附帶指出，目前臺北市政府即利用該通訊樓層提供警消單位通訊使用(台北 101 未以營利方式收取租金，僅收少許管理費)。

容對超高大樓存在不公平待遇；例如，對供工廠直接生產用之自有房屋給予減半徵收房屋稅，但對商業用之自有房屋則無減免優惠。再如，按樓層「總數」核算整棟建物各樓層的標準單價，此明顯不利於超高大樓。綜之，現行房屋稅課徵規定對日後超高大樓興建、使用與新建築技術採用等，可能產生不利影響。

本文根據現行臺北市課徵房屋稅相關規定發現，對超高大樓的非中性影響主要是其稅基評定(包括標準單價、加價項目、高度超高加成規定等)與減免規定不適當所致；因此，本文提出以下幾點改革建議，供政府未來決策參考：¹²

- (一) 對房屋設有中央空調、電扶梯、金屬或玻璃帷幕等設備或裝置，列為房屋構造標準單價的加價項目之規定應予取消，以符合現代建築潮流，並避免重複課徵疑慮(此部分的加價規定，自 106 年 7 月 1 日已作部分修正，參見註 3)。
- (二) 對一般房屋、辦公大樓、商場之樓層挑高加價之高度認定，分別制定不同標準；亦即一般住家房屋之樓層挑高加價維持現行規定；但屬辦公大樓挑高加價，改以 6 公尺以上者，始就其超過部分，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；而營業用商場大樓挑高加價一律取消，以提升租稅經濟效率。
- (三) 基於城市競爭力考量，臺北市政府可參考其它 5 個直轄市之房屋構造標準單價再予以適當調整，並建議每超過 5 個(或 10 個)級距按遞減金額增加；同時，日後若要將 103 年 7 月 1 日公布新標準單價表追溯適用於 103 年 6 月 31 日以前房屋，可考慮將新公告標準單價以打折配套方式評量房屋現值，否則租稅負擔一次性的鉅額調高，必定造成民眾負擔過大，而造成政治上不可行性。
- (四) 臺北市政府應將構造標準單價表送臺北市議會實質審議，以強化其合法性，落實租稅法定主義精神。
- (五) 超高大樓興建與使用若肩負特殊公共政策任務目標，進而產生公共利益者，

¹² 詳細之建議內容說明可參閱羅光達、羅時萬、徐崑明(2016)，「現行房屋稅制對設定地上權之租稅負擔影響分析」委託研究計畫。

應審核其公共利益大小，給予適當租稅減免(如房屋稅免徵或減徵 1/2)，有助公共利益實現與日後超高大樓開發案順利推行。

- (六) 超高大樓興建與使用可能存在特殊目的(例如形成地標性建築)，致其建物型態不同於一般性樓層建築，其房屋稅的認定與核課，應根據實質課稅原則，不必拘泥由表面形式認定。或在未來房屋稅改革時，考慮不以現行總樓層概念基礎計算全棟各樓層之房屋構造標準單價，改以各樓層其對應之房屋構造標準單價分別加以計稅。

伍、結論與建議

臺灣房屋稅課徵係由中央立法制訂房屋稅條例，並授權各地方政府於規定範圍內，訂定實際徵收稅率與稅基評定規則，以符合地方稅因地制宜特性。本文目的主要針對超高大樓房屋稅課徵問題，進行深入的探討，不但牽涉稅負公平、經濟效率、財政收入，也關係居住正義，且影響未來建築潮流發展，因而應予詳細瞭解探究。

一、發現與結論

本文針對臺北市課徵房屋稅相關規定進行分析，發現目前房屋稅評價規定，並未妥適考量超高大樓建築與使用特性，致其房屋稅稅負明顯受到不公平待遇，有礙經濟效率，亦違反現代化建築技術發展潮流。主要發現如下：

- (一) 對房屋設有中央空調、電扶梯、金屬或玻璃帷幕等設備或裝置，列為房屋構造標準單價的加價項目，不合現代建築趨勢，並有重複課徵疑慮，明顯不合時宜，有背現代建築實態，且違反租稅公平與經濟效率原則(此部分的加價規定已作修正，參見註 3)。
- (二) 房屋樓層高度在 4 公尺以上者，其超出部分採加成核算其構造標準單價，以每 10 公分為 1 單位，增加標準單價 1.25%；而高度超過 12 公尺，其挑高空間無法使用，或僅係供採光、景觀考量者，高度以 12 公尺計。因挑高部

分空間並無實質增加房屋使用價值，且多屬地段好的營業用商場大樓，在房屋用途分類上已屬第 1 類或第 2 類(非第 3 類住家用房屋)，房屋現值評價已適用較高構造標準單價及較高地段調整率，若再對挑高部分再予加成，似有重複課徵疑慮。

- (三) 超高大樓的興建與使用(尤其採 BOT 方式開發、經營者)，常須肩負增進公共利益的政策任務，致其房屋使用部分受到限制(如法定強制性設置的樓層)，現行房屋稅條例對此並無合理減免規定，不利於日後採設定地上權或 BOT 開發案進行，且有礙現代化都市發展與公共利益實現(台北市政府財政局，2015；風傳媒，2015)。

二、研究建議

財政困窘為臺灣地方政府普遍現象，因而近來頗多直轄市政府都不約而同調高房屋稅稅基評定標準與相關課徵規定，期能在兼顧住宅正義與稅賦公平前提下，增加地方政府稅課收入。根據本文分析，修正稅法相關規定，應是未來房屋稅合理化重點，本文認為未來房屋稅改革，應進一步考量超高大樓特殊性，提出以下改革建議，期使超高大樓房屋稅課稅能更合理化，於地方政府力圖增加稅收之餘，亦能兼顧超高大樓稅負的公平性：

- (一) 中央空調設備、電扶梯、金屬或玻璃帷幕的加價規定應予取消(此部分的加價規定已作修正，參見註 3)。
- (二) 商場營業大樓之樓層挑高加價規定應予取消。
- (三) 房屋使用經審核具有公共利益者，可給予免徵房屋稅。
- (四) 超高大樓興建與使用若存在特殊性，致其建物的型態不同於一般性的大樓建築，其房屋稅認定與核課，應根據實質課稅原則，不必拘泥由表面形式來認定。

參考文獻

1. 尤重道(2011)，「探討房屋稅課徵範圍與對象」，*稅務旬刊*，2167，頁 8-14。
2. 王國泰(2001)，「都市高層大樓火災危機處理系統建立之研究」，義守大學管理科學研究所碩士論文。
3. 台北市政府財政局(2015)，「設定地上權與促參 BOT 比較」。
4. 卓輝華(2004)，「不動產估價實務與理論」，宏大不動產估價師聯合事務所。
5. 林志忠、許祺昌、孫千蕙(2005)，「機械設備用之建物非房屋稅課徵對象」，*稅務旬刊*，1927，頁 31-35。
6. 林志忠、許祺昌、鍾凱勳、孫千蕙(2005)，「再探房屋稅條例之課徵對象」，*稅務旬刊*，1933，頁 29-33。
7. 林金玉(2007)，「超高大樓核課房屋稅之探討」，*稅務旬刊*，1997，頁 20-23。
8. 風傳媒(2015)，「呂紹煒專欄：報告市長 BOT 與設定地上權真有不同耶！」。
9. 徐偉初、歐俊男、謝文盛(2012)，*財政學*，第 3 版，臺北，華泰文化。
10. 財政部國庫署(2011)，「財產稅稅基評定作業之檢討」，財政部國庫署，臺北：財政部國庫署。
11. 高橋俊介著、姚淑娟譯(2009)，「摩天大樓建築之謎－從台北 101 發現建築科技的奧祕」，晨星出版。
12. 陳德翰、王宏文(2011)，「臺北市房屋稅公平性之研究－兼論豪宅稅之合理性」，*行政暨政策學報*，53，頁 115-162。
13. 黃呈錐、莊東(2000)，「從租稅沿革談妥適課徵房屋稅之芻議－兼談各國課徵制度」，*財稅研究*，32(2)，頁 188-205。
14. 臺北市稅捐稽徵處(2011)，「房屋稅課徵合理化」，臺北市稅捐稽徵處委託研究計畫，臺北：臺北市稅捐稽徵處。

- 15.蕭博元、陳書宏、蘇鼎鈞、王劍虹(2001)，「簡介超高層大樓基礎型式選擇」，*地工技術*，84，頁 71-76。
- 16.羅光達、羅時萬、徐崑明(2016)，「現行房屋稅制對設定地上權之租稅負擔影響分析」，台北金融大樓股份有限公司委託研究計畫。