

影響房屋稅稅基因素案例解析－ 以臺南市為例

黃俊杰、鄭宇傑*

要 目

壹、前言

叁、臺南市案例分析

貳、影響房屋稅因素

肆、結論與建議

提 要

房屋稅係依房屋評定現值(下稱房屋標準價格)，在法定稅率範圍內，按各直轄市、縣(市)政府(下稱各縣市政府)規定之徵收率課徵之。其中法定稅率係由財政部統一訂定，房屋現值(即稅基)則由各縣市政府不動產評價委員會依據房屋標準單價、折舊率及耐用年數、地段率評定之房屋標準價格核計之。為避免各縣市政府為獲財政收入，任意調整稅基，致過度加重民眾房屋稅負擔，爰屬全國一致性質者，如房屋標準單價，建議由財政部統一訂定；另折舊率及耐用年數、地段率較具因地制宜性質者，得維持由各縣市政府不動產評價委員會評定。

而各縣市政府因地方特性及城鄉差異致繁榮程度不一，其地段率係由各地方稅捐稽徵機關稅務人員實地調查評估，惟因缺乏評價專門技術及知識，該等評估結果易受質疑，建議各縣市政府須建立有效與合理之地段率評價作業基準，以達公平合理課稅目標。

壹、前言

房屋稅稅收為地方政府支應公共建設重要財源之一，其係以附著於土地之各種房屋及增加該房屋使用價值之建築物為徵課對象，並以房屋標準價格(由房屋標準單價、折舊率及耐用年限、地段率評定)為稅基，按各縣市政府於法定稅

* 本文作者分別為國立中正大學財經法律學系特聘教授及臺南市政府財政稅務局稅務員。

率範圍內規定之徵收率予以課徵。

其中房屋標準單價自 73 年訂定後沿用迄今，逾 30 年未調整，使房屋標準單價遠低於房屋造價，致房屋標準價格嚴重偏離實際情形，無法覈實核定房屋現值，致影響房屋稅及以房屋標準價格為稅基之契稅。監察院前於 104 年政府審計年報中，建議中央政府應督促地方政府妥適調整房屋標準單價，以增加地方政府自有財源及改善財政狀況。

臺南市政府於 105 年 6 月 24 日公告重行評定房屋標準價格相關事項，自同年 7 月 1 日起施行，分 3 年逐步調整。其中房屋標準單價係對新房屋(105 年 7 月後之新、增、改建房屋)及舊房屋(90 年 7 月 1 日至 105 年 6 月 30 日已設籍之房屋)調整，惟舊房屋之追溯適用引起各界討論。

影響房屋稅稅基因素有房屋標準單價、折舊率及耐用年限與地段率，其中折舊率致生之爭議案例鮮少，爰本文主要討論因臺南市政府調整房屋標準單價及地段率而發生之行政訴訟案例，就個案爭議問題，以法院判決結果、學者見解及實務做法為主軸，歸納整理相關爭點，進而提出具體建議。

貳、影響房屋稅因素

一、影響房屋稅稅基因素

房屋稅係以附著於土地之各種房屋及增加該房屋使用價值之建築物為徵課對象，並以房屋標準價格為稅基，乘以徵收率予以課徵，屬財產稅，由各縣市政府徵收。

房屋稅條例第 11 條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，並由各縣市政府公告之：一、按各種建造材料所建房屋，區分種類及等級(房屋標準單價)；二、各類房屋之耐用年數及折舊標準(折舊率及耐用年數)；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(地段率)。由此觀察影響評定房屋標準價格因素包括房屋標準單價、折舊率及耐用年數與地段率等。前述房屋標準價格，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。

考量折舊率之爭議案例較少，故本文僅以房屋標準單價及地段率 2 項因素加以討論。

二、房屋標準單價調整之背景

現行房屋標準單價自 73 年訂定後沿用迄今，逾 30 年未予調整，致房屋標準單價遠低於現行房屋造價，造成房屋稅稅負未盡合理現象，無法覈實核定房屋標準價格，連帶影響房屋稅及以房屋標準價格為稅基之契稅稅收，且屢遭監察院、審計單位糾正，104 年政府審計年報曾建議中央政府應督促地方政府妥適調整非新建、增建或改建等房屋標準單價¹。另行政院及財政部亦請各縣市政府全面檢討，於 108 年前完成調整房屋標準單價至合理造價之 40%至 50%，各縣市政府紛紛搶以調整房屋標準單價。

以臺南市政府為例，該市政府於 105 年 6 月公告重行評定房屋標準價格相關事項，自 105 年 7 月，分 3 年逐步調整房屋標準單價，且適用於 90 年 7 月以後建造完成且已設籍之房屋。惟為何房屋標準單價追溯回推至 90 年 7 月後之房屋適用，而非自 105 年 7 月後之房屋才予以適用，是否逾越法律授權範圍，增加法律所無之租稅義務？

另 90 年 7 月前之房屋未做調整，僅加重 90 年 7 月後建造房屋之租稅負擔，是否有違租稅公平、不符比例原則或違反平等原則？

三、地段率(房屋街路等級調整率)

地段率係反映房屋坐落地區生活機能、交通情形及商業發展程度，而影響房屋使用效益及價值之差異，俾合理課徵房屋稅之機制。原則上各縣市政府依各區域繁榮程度、實際發展情況適時調整地段率，似可增加房屋稅稅收，進而增加地方自有財源及提升租稅負擔之公平性²。

以臺南市房屋路段等級表為例，實施迄今逾 30 年，未大幅調整，現行地段率在各區間已有失衡情形，為求稅負公平，臺南市政府 102 年調整該市部分路段房屋稅地段率。惟該市地段率調整評價之合理性、客觀公正與否、有無具體評

¹ 105 年臺南市房屋標準單價調整報告說明及補充說明。

² 張碧珠(2013)，房屋稅街路等級調整率之探討，當代財政，26，92-96。

估標準、是否有效界定繁榮地區及偏遠地區各路段、巷、弄，而不致產生稅負不公現象，實有討論空間。如因地段率調整，反而導致老舊建物須負擔較高房屋稅，或未能考量同一路段不同特徵之房屋性質等，將引發不合理之爭議。

叁、臺南市案例分析

一、房屋標準單價調整之案例分析

(一) 案例事實

原告所有系爭房屋 105 年期應納房屋稅為新臺幣(下同)8,094 元。嗣因臺南市不動產評價委員會於 105 年間重行評定房屋標準價格，被告臺南市政府財政稅務局臺南分局據以重新核定系爭房屋 106 年期應納房屋稅稅額計 11,443 元。原告不服，提起訴願，遭決定駁回後，原告循序提起行政訴訟，經臺灣臺南地方法院駁回其訴，原告不服，遂向高雄高等行政法院提起上訴，經 107 年簡上字第 51 號行政判決上訴駁回確定。

(二) 雙方爭點及法院見解

茲將原告、被告雙方之爭點理由及法院見解，彙如下表 1：

表 1 雙方爭點理由及法院見解

原告主張理由	被告主張理由	法院見解
1. 系爭房屋核定課稅現值處分係屬違法。 2. 未予通知系爭房屋調整標準價格所為處分無效。 3. 調整標準價格未以物價總指數漲跌客觀數據資料為準據。 4. 歷年不動產評價委員會決議遭任意變動有逾越權限之嫌。 5. 系爭爭議不當援引司法院	1. 尚無個別通知標準價格調整之規定。 2. 決議調整標準價格於法有據。 3. 調整標準價格無違法律不溯及既往之原則。 4. 援引釋字第 717 號解釋不生溯及既往問題。 5. 不動產評價委員會成	1. 臺灣臺南地方法院 (1) 調整標準價格係為維護租稅公平原則。 (2) 無法律不溯及既往原則適用問題。 (3) 調整標準價格無曲解房屋稅條例第 11 條立法原意。 (4) 評定標準價格無違平等原則。 2. 高雄高等行政法院 (1) 不動產評價委員會成員組成尚無違誤。

<p>103 年 2 月 19 日釋字第 717 號解釋(下稱釋字第 717 號解釋)。 6.召開不動產評價委員會會議及選派出席人員專業性有疑慮。</p>	<p>員組成具有專業性及公信力。</p>	<p>(2) 平等原則違反非屬應審究範圍。 (3) 系爭房屋無司法院 80 年 12 月 13 日釋字第 287 號解釋適用問題。</p>
---	----------------------	---

(三)法院判決爭議之探討

1.稅捐義務應由法律定之

解釋函令或行政規則，若無立法者授權，僅能闡明立法者意旨，作為執行稅法統一法律見解，不得增減法定納稅義務³。本案臺南市政府援引財政部 103 年第 10304636460 號令(下稱財政部 103 年解釋令)調高標準單價，適用於新屋及 90 年 7 月 1 日後建造之舊屋，可能增加法律所無之租稅義務，另參酌納稅者權利保護法(下稱納保法)第 3 條第 3 項⁴之制定理由，為使人民能在透明且安定之稅捐環境中，進行獨立自主之經濟活動，應明確劃定人民應負擔納稅義務之範圍，以確保人民法律生活秩序之安定性及預測可能性。因此，主管機關之法規命令與行政規則，不宜增加或減少法律所未規定之稅捐義務。

任意擴張、縮減法律所定租稅義務或減免之要件，非憲法第 19 條規定之租稅法律所許，倘若有修正之必要，亦應循母法修正為之，如僅以解釋函令或行政規則增減法定納稅義務，恐有侵害人民權益之虞。

2.以行政裁量評定房屋標準價格，恐流於擅斷

(1)地方自治權限不得恣意擴張

地方制度法第 18 條第 2 款規定，直轄市稅捐屬於直轄市自治事項。第 28 條規定：「下列事項以自治條例定之：……二、創設、剝奪或限制地方自治團體居民之權利義務者。……」因此，創設、剝奪或限制地方自治團體居民權利義務之自治條例，須經地方立法機關通過，不得違反租稅法定主義。

³ 謝哲勝(2017)，不動產稅法律與政策，臺北：元照出版公司，134-135。

⁴ 主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。

臺南市政府於 105 年擬調整房屋標準單價之際，臺南市議會於 105 年 8 月 23 日加開臨時會審查「房屋稅調整專案報告」，其中議員提案說明：

- A. 財政部 103 年解釋令廢止 99 年台財稅字第 09800596590 號函(下稱財政部 99 年函釋，不動產評價委員會依規定重新評定房屋標準單價僅適用重行評定後新建、增建、改建之房屋)，意即取消不得回溯舊屋之規定⁵。
- B. 自住房屋為安身立命之必需品，受折舊及稅負(地價稅、房屋稅)侵蝕，且其亦非投機炒作商品，應採低稅負為原則，斷無回溯增稅之理，市府欲改善財政應另闢管道。

會議主席嗣裁示，此案應比照全國自 103 年新建之房屋開徵，且 105 年 6 月前取得使用執照房屋不得調漲⁶。惟臺南市政府仍以調漲房屋稅為市府職權而回溯調整，行政機關似有濫用課稅權、擴張地方自治權限之嫌。

(2)地方自治團體住民權利義務應由議會監督立法

最高行政法院 103 年判字第 664 號行政判決意旨略以，我國租稅法律主義，非採較嚴格之國會保留，而係承認得以法律授權法規命令定之，採取法律保留立場。關於法律授權方式，則承認以概括授權訂定法規命令，至其有無超越法律授權，應依法律整體規範意旨綜合判斷之。換言之，在國稅部分，課稅及免稅要件，有國會保留之適用；地方稅部分，課稅及免稅要件則須經地方議會三讀通過，亦即與國稅相同之立法程序，不得由地方行政機關以自治規則規範，須由自治條例規範⁷。

針對房屋稅條例第 11 條規定，由行政機關自行訂定房屋標準價格之各項標準，惟調整幅度並無上限規定，似有違法律授權明確性原則。關於法律授權明確性原則之要求，應符合其意義非難以理解、受規範者所得預見、可經由司法審查加以確認之要件(釋字第 545 號、第 659 號及第 702 號等解釋)。本案房屋標

⁵ 臺南市議會第 2 屆第 7 次臨時會議員提案指出，市府調高房屋造價標準，並追溯適用至 90 年老屋(全國唯一)，房屋稅分 3 年自 106 年至 108 年調高至 181%，多達約 12 萬戶、42 萬市民(每戶 3.5 人計算)受增稅 12 億元衝擊，……建請市府撤銷此回溯增稅方案，<http://www.tncc.gov.tw/motions/page.asp?mainid={9F73E243-0D3E-4FA3-9792-241B71B82983}>。

⁶ 洪榮志(105 年 8 月 24 日)，房屋稅回溯 議會打槍市府，中國時報，<https://www.chinatimes.com/newspapers/20160824000454-260107?chdtv>。

⁷ 同註 3，133-134。

準單價調整分 3 年進行，平均調幅為 67%，顯非受規範者(納稅者)所能預見，似有違法律授權明確性原則，本案房屋標準單價調整幅度及追溯回推至舊屋，宜回歸議會監督，蓋涉地方自治團體住民權利義務事項，仍須地方立法機關同意⁸，避免行政機關濫用課稅權，應由國會或議會修法明定調整幅度及適用範圍，避免侵害人民財產權。

3.調整房屋標準單價擴及舊屋與溯及既往之探討

(1)標準單價調整回溯至 90 年 7 月 1 日之爭議

所謂不溯及既往原則，係指於已經終結確定之案件，原則上不得再予適用新法，改變原既存事實之法律評價或效果，亦為避免國家因法律規範之新創、修正，造成人民因期待之利益遭受損害，惟新法亦或影響過往既存事實，惟行政機關適用新法時，應不得任意擴張解釋，以維持法律安定。

本案臺南市政府考量維護租稅公平與建立合理之房屋稅課徵制度，標準單價調整回溯至 90 年 7 月 1 日之理由臚列如下：

- A.坐落於同區房屋所享受之公共建設服務相同，不因房屋新舊而有不同待遇。
- B.以臺北市為例，其於 103 年訂定新標準單價表時，受限於財政部 99 年函釋規定，新評定標準單價僅適用 103 年 7 月 1 日起取得使用執照之房屋，造成使用執照僅差一天，卻有適用新舊標準單價之問題，致稅負相差甚多產生不公。
- C.避免暴衝式房屋稅扭曲合理稅制，以臺北市獨創之豪宅稅為例，對舊有豪宅加稅，致若干豪宅房屋稅調幅過高。
- D.地段率之調整，新舊房屋皆一體適用，從而舊屋亦應適用房屋標準單價之調整。
- E.以 90 年 7 月 1 日後之房屋適用調整後之房屋標準單價，只對後續發生稅捐債務產生影響，故無溯及既往問題⁹。

反對標準單價調整回溯至 90 年 7 月 1 日之理由如下：

- A.一般而言，房屋只會越來越舊，每年房屋評定現值將因折舊因素呈下降趨勢，從而房屋稅稅負通常隨著時間折舊逐漸變少，斷無使房屋稅越來越高之

⁸ 同前註，122。

⁹ 蔡文居(105 年 6 月 21 日)，房屋稅沒補稅非回溯 賴清德：衝擊五都最低，自由時報，<https://news.ltn.com.tw/news/local/paper/1002828>。

道理¹⁰。

- B.臺南市政府分 3 年調漲房屋稅，90 年 7 月後之舊屋亦溯及調高，所產生之效果，使各縣市政府興起老屋加稅風潮，未來可能全面大幅提高中古屋房屋稅，這不僅明顯降低民眾對中古屋購買意願，亦恐使目前房市因老屋加稅而受重大影響¹¹，未能顧及民眾自住之需求與負擔，衝擊程度將難以想像。
- C.財政部 99 年函釋係採歷史成本原則，房屋標準單價之調整「僅適用重行評定後新建、增建、改建之房屋，故房屋標準單價調整不能擴及至舊屋」；而財政部 103 年解釋令改採重置成本原則，房屋標準單價之調整「得視地方實際情形自行決定其適用原則」，換言之，對所有房屋皆可適用，而非僅限於新建、增建、改建之房屋，故使房屋標準單價調整擴及至舊屋。就此，財政部 103 年函釋地方政府可自行決定調整中古屋之房屋標準單價，自公告調整年度起向後生效一體適用新屋及舊屋，恐有增加民眾租稅負擔之疑慮。

(2)自住住家使用房屋持有成本提高

本案系爭房屋屬 90 年 7 月 1 日至 105 年 6 月 30 日已設籍房屋，標準單價調整按舊屋調整方式為之，系爭房屋 105 至 108 年標準單價從每平方公尺 2,140 元、2,700 元、2,800 元調升至 4,080 元、4,300 元、4,520 元，房屋總現值由 674,600 元調漲至 1,062,100 元，由應納房屋稅稅額 8,094 元調漲至 12,740 元，不僅提高自住用房屋持有成本，亦加重民眾負擔。

參納保法第 4 條第 1 項¹²制定理由，人民生存權及人性尊嚴，為憲法所保障之基本權；經濟社會文化權利國際公約亦規定各締約國應維持勞工及其家屬符合基本生活水準。基此，納稅者為維持其個人及受扶養親屬人性尊嚴及基本生活水準，所需之費用有不受課稅之權利。亦即國家任何課徵稅款或追繳欠稅行為均不得侵犯納稅者個人及其家屬維持基本生活水準之基本生活所需。本案系爭房屋係自住住家使用(下稱自住用)，並未有轉變可實現之其他利益存在，而標準單價調整於核課處分及計算稅捐時，似未考量自住房屋因素而調整，為滿足

¹⁰ 劉其昌(2016)，漸進式調整房屋稅之課稅稅基創造稅收與公平雙贏(下)，稅務旬刊，2340，28-32。

¹¹ 方明(105 年 7 月 14 日)，老屋加稅 逾八成民眾不贊成，工商時報，<https://www.chinatimes.com/newspapers/20160714000040-260202?chdtv>。

¹² 納稅者為維持自己及受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需之費用，不得加以課稅。

維持基本生活需求，實不宜提高自住用房屋之持有成本，對自住用及非自住用房屋之標準單價調整，應有所區別¹³。

(3)恐有違不溯及既往原則

稽徵機關依法定程序核定房屋標準價格，對所有既存房屋而言，皆屬已過去且已完成之構成要件事實，以臺南市簡化評定房屋標準價格及房屋現值作業要點第 4 點「稽徵機關適用臺南市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，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)所載資料為準……」似可得知。故以新修正房屋標準單價表，變動房屋標準價格計算方式，即對既存房屋為法律規範效果之溯及適用，恐有違不溯及既往原則¹⁴。

稅法之不溯及既往，係源於信賴保護理念所衍生之法安定性要求，僅在特定條件下，例外允許其立法者頒布溯及既往之稅法¹⁵。惟從房屋稅條例觀之，並無可溯及既往規定，而行政機關卻透過行政函釋，另行創設法律所未明定之要件，追溯而擴大適用舊屋，增加人民稅負，勢必產生適法性之疑慮，為避免國家公權力之濫用，允宜經由國會或議會制定之法律為依據，方屬妥適。

(4)恐未符平等原則

學者曾指出，房屋標準單價多年未調整，新舊屋均享相同公共設施，故房價增值，不僅新屋增值，舊屋也受惠於經濟發展與公共設施之增值¹⁶。換言之，於享受公共設施時，亦須負擔稅賦。

由臺南市政府考量租稅公平而言，認為房屋不因新舊而有不同待遇，每間房屋所享受公共建設服務相同，而對舊屋加稅，惟卻對構造屬於加強磚造、鋼鐵造、木造、石造、磚造、土造及竹造房屋予以排除，不予調整，似違反行政程序法第 6 條平等原則。為避免國家恣意與偏頗，平等待遇有其必要性，其要求非有正當理由，不得對任何人特別不利或給予特殊特權。

¹³ 臺南市政府財政稅務局(2019)，臺南市 108 年房屋標準價格調整問答集(Q&A)
https://www.tntb.gov.tw/_document/files/artsinfo/15561544。

¹⁴ 同註 3，181。

¹⁵ 同前註，139。

¹⁶ 黃士洲(2016)，房屋稅的正當性基礎與稅基衡量基準，稅務旬刊，2339，7-14。

4. 房屋標準單價調整之探討

房屋標準單價表之調整，係對多數不特定人為之，其性質似應屬法規命令，惟除法律另有規定，原則上納稅義務人須在行政機關依據法規命令作成課稅處分時，才得提起行政救濟主張房屋標準單價表違法，以致房屋課稅現值之核定亦違法，進而請求法院審查課稅處分依據之法規命令是否違法、是否背離市場行情以致房屋標準單價表高估而導致課稅處分錯誤。

就此，觀察本案被告主張理由及地方法院見解認為其性質應為行政處分中之一般處分，另參納保法第 11 條第 4 項制定理由，稅捐稽徵機關所為課稅或處罰，係對納稅者權利有所限制之行政處分，應讓納稅者有事先說明之機會。因此，若基於納稅義務人權利保障之考量，則似採行政處分性質說較為妥適。

然依財政部 74 年 4 月 15 日台財稅第 14347 號函釋，納稅義務人對房屋稅繳款書所載房屋課稅現值如有不服，可依稅捐稽徵法第 35 條規定申請復查而為救濟。惟其函釋僅指依房屋稅條例第 7 條規定申報房屋現值之情形，非指重新評定房屋標準價格導致房屋現值有所變動，稽徵機關即負有依法通知納稅義務人之義務，且救濟方式須待行政機關作成另一課稅處分時方能提起，恐為時已晚，且標準單價經臺南市政府予以公告，未經任何相對人聲明不服，似已確定；故若欲對公告之房屋標準價格不服，似應於公告時起，於法定期間內向權責機關主張不服以尋求救濟，惟納稅義務人因未受送達無法得知該公告反而喪失救濟，似無法落實納稅者權利保護¹⁷。

再者，行政機關本於職權所為行政處分生效後，於未經依法變更或經有權機關予以撤銷前，應受其他機關之尊重，故該行政處分若非行政法院審查對象之行政處分，除有重大明顯瑕疵，行政法院原則上應予尊重¹⁸。實務上法院以往作法對於不動產評價委員會作成之決議亦予以尊重，惟觀其房屋課稅現值受每 3 年 1 次調整有所變動，並影響其稅負，納稅義務人於無從得知房屋現值為何之

¹⁷ 陳明燦(2013)，我國房屋現值評定法制問題分析—以房屋稅條例第 11 條為中心，臺灣環境與土地法學雜誌，1(7)，169-179。

¹⁸ 張誠仁(2016)，視為農地不課徵土地增值稅之研究—以農業發展條例第 38 條之 1 為中心，國立中正大學財經法律系研究所碩士論文，83。

情況，仍應按時繳納房屋稅¹⁹，對納稅者權利保障似有不周，故基於納稅者之權利保障，行政法院宜適度介入審查不動產評價委員會作成決議之適法性。

二、房屋地段率之案例分析

(一) 案例事實

系爭房屋為自住用房屋，非店面式營業使用房屋，地處交通不便偏僻巷弄，屬封閉偏遠之住宅區，所處地段 50 年前曾有淹大水紀錄，自八八風災以來住家淹水逾 5 次，住家鄰近新化斷層帶約 100 公尺內，且為政府核定中度潛勢土壤液化區塊。其地段率竟與臺南市中西區、東區及安南區人潮洶湧所在商業區店面相同或更高。該系爭房屋於 83 年落成，地段率即以 120% 核課計算房屋現值，相較臺南市其他區而言，顯有不公允之處。

本案原告多次以陳情書向被告申請將系爭房屋所處之地段調整率由 120% 調降為 80%，並主張依稅捐稽徵法第 28 條規定，請求退還自 83 年起溢繳之地價稅及房屋稅。復原告不服原核定處分及復查決定，提起訴願，經臺南市政府訴願決定部分駁回部分不受理，原告遂提起本件行政訴訟，經高雄高等行政法院 103 年訴字第 455 號行政判決駁回原告之訴，原告未提起上訴而確定。

(二) 雙方主張理由之爭點及法院見解

茲將原告、被告雙方之爭點理由，彙如下表：

表 2 雙方爭點理由及法院見解

主張爭點	原告	被告
地段率(120%)偏高	地段率調整顯有不公	依委員會評定之標準價格核課並無違誤
有無溢繳房屋稅	以 120% 核算房屋現值有溢繳房屋稅情事	歷年未對評定情形聲明異議難認有溢繳

¹⁹ 同註 17。

有無溢繳地價稅	併同主張地價稅溢繳	地價稅依自用住宅稅率課徵，並無溢繳
公告程序有無瑕疵	未依規定於各公所公告，行政程序有瑕疵	函請各公所張貼於佈告欄，無程序瑕疵
委員會組成及評價	被告掌握委員會運作，評價令人存疑	組成及評價依法有據
法院見解	1.不動產評價委員會組成及運作係依法有據。 2.原告提起課予義務訴訟為當事人不適格。 3.原告主張退還溢繳房屋稅之請求自屬無據。 4.地段率資料公告程序無行政程序瑕疵。 5.被告應依規定善盡實勘調查之責。	

(三)法院判決爭議之探討

1.不動產評價委員會組成與稅務人員專業職能之疑義

(1)稅務人員未具專業職能

不動產評價委員會組織規程第 7 條暨不動產評價實施要點第 2 條規定，地段率係由各縣市政府地方稅捐稽徵機關派員實地調查，蒐集評價所需資料並作成報告，再提報不動產評價委員會會議評定之。目前各縣市區段地價由地政機關調查後，送地價評議委員會審議；房屋稅之稅基，由稅捐稽徵機關調查後送不動產評價委員會審議，其課稅估價係分由 2 個不同機關負責，惟稅務人員非具評價調查專業職能，其調查評價是否妥適且具客觀基準，易導致房屋稅評定現值公平性遭受質疑²⁰。房屋價格之評定係屬專門技術，從事房屋價格評定者應具備專業訓練與豐富專門學識經驗，以正確及合理評價房屋，稅務人員對房屋估價、鑑價等工作，未必具備專業性知識，故由稅務人員負擔訂定各街路地段率之責似有不妥。

²⁰ 張於節(2014)，從監察院財調 31 號報告看房屋稅評定問題，現代地政，351，47-58。

(2)不動產評價委員會近半數由非不動產專業人士組成

不動產評價委員會係依房屋稅條例第 9 條²¹及不動產評價委員會組織規程第 3 條第 1 款²²規定組成。不動產評價委員會為具有決策功能之任務編組組織，亦為臨時性組織，不僅具有法律地位，亦須依法執行法定任務，惟其委員會多由地方政府主導其成員組成及人數多寡，雖已達法定人數，然近半數非不動產專業人士，能否充分反映專業及代表民意，不免仍令人存疑，且委員僅負責提案之審查，從提案之擬訂至審議過程，缺乏專門專職評價機構，評定似可能產生偏頗，致難以達到課稅公平，亦無法使納稅義務人信服²³。

2.地段率調整作業方式與重複課稅之疑義

(1)地段率調整作業方式

部分縣市訂定各房屋街路等級調整率時，係依土地公告現值高低評定房屋之地段率，例如臺南市 102 年地段率調整作業係按 101 年房屋各級地段率戶數，對應 101 年土地公告現值地上有建物之土地筆數，設定土地公告現值調整區間，加以檢討。

臺南市政府財政稅務局於 105 年指出，影響地段率評定因素包括當地商業、交通情形及房屋之供求概況等，故 105 年地段率調整，係以 101 年至 104 年間土地公告現值漲幅超過 20% 路段作為檢討基準，並組成 5 個查核作業小組，派員實地勘查商業交通繁榮情形而調整²⁴。105 年房屋地段率調整作業方向，僅就 101 年及 104 年土地公告現值達一定漲幅之路段，按 104 年土地公告現值區間換

²¹ 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。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 5 分之 2。其組織規程由財政部定之。

²² 本會置委員 13 人至 16 人，由直轄市、縣(市)政府就下列人選中遴聘：「一、直轄市：由財政局(處)長、地方稅稽徵機關局(處)長、建築管理主管人員 1 或 2 人、地政主管人員 1 或 2 人、地方稅稽徵機關主管科長為當然委員，另由市政府聘請市議員代表 2 人、不動產估價師代表 1 或 2 人、土木或結構工程技師公會之專業技師 1 人、都市計畫專家學者代表 1 人及建築師公會之專門技術人員 1 或 2 人為委員，主任委員 1 人、副主任委員 1 或 2 人，由市長或市長指派副市長、財政局(處)長、稽徵機關局(處)長分別兼任。」

²³ 同註 2。

²⁴ 市府回應房屋稅標準單價、地段率調整及折舊率標準等議題，

https://www.tntb.gov.tw/news_view.php?qinford=7321&lmenuid=1&smenuid=0&qtype=1。

算之地段率檢討，現行地段率低於設定之地段率者，再由服務區實地勘察及與鄰近路段比較，判斷是否調整。

108 年臺南市政府財政稅務局運用建置地理資訊應用平台—地段率調整模組，透過各項圖層套疊，檢視地段率之合理性，並由服務區人員實地勘查街路之商業繁榮、交通便利等情形，合理調整地段率。就大型百貨、觀光飯店等商業繁榮路段及南科周遭路段，調升地段率；商圈沒落、原地段率偏高等路段，則調降地段率。另就新編、整編及改編道路，比較道路開闢前後交通便利性及鄰近交通情形道路，予以整合調整²⁵。

(2)地段率造成重複課稅之疑義

當立法者決定對人民課徵稅捐時，應注意要求公平且禁止不公平之負擔²⁶。參照房屋稅條例第 11 條第 1 項第 3 款規定，地段率應減除屬於地價部分，與地價稅有無造成重複課稅之虞，則曾引起若干探討及分析：

A.地段率反映不同區域之稅負

地段率調整係為使房屋評價合理，倘建造材料相同之房屋，偏僻地區與繁榮地區評定現值所核算之房屋稅稅負，應有所區別，且地段率調整考量因素尚有：商業發展、交通情形、公共設施普及性、特殊區域發展性及商業交易價格等因素，而非僅著重考量有無減除地價因素部分，更由於政府相關建設支出，勢必帶動商業繁榮及交通便捷。因此，商業愈繁榮及交通愈便捷地區，應調高其地段率使房屋稅增加，藉以反映繁榮程度及享有政府公共建設之利益，避免建材雖相同但位於不同繁榮地區之房屋，卻核課相同稅負之不合理情形。

B.地段率應有其調整作業之方式

實務機關指出，新開發地區之地價將有所變動，惟因尚處落後發展地區，其市面尚未呈現繁榮狀態，故地段率未做調整²⁷；而在土地重劃區及區段徵收路段，土地公告現值雖已調漲，惟地上尚無建築物等設施，爰未列入調整²⁸。

²⁵ 同註 13。

²⁶ 黃俊杰(2003)，稅捐正義之維護者，國立臺灣大學法學論叢，32(6)，1-26。

²⁷ 新聞交叉點(105 年 8 月 9 日)，<https://youtu.be/z2eYik2gk2A>。

²⁸ 臺南市政府財政稅務局—房屋標準價格調整之問答集，
https://www.tntb.gov.tw/_document/files/artsinfo/1552467502-m0.pdf。

基此，臺南市地段率之調整，參考土地公告現值或公告地價因素似有必要性，蓋能反映城鄉稅負之區別，亦能反映其價值之差異。至房屋買賣價格與地價間如何相互減除，以避免重複課稅問題，應從法規面解釋或修正調整，以化解公眾疑慮²⁹，避免增加人民負擔。

3.保護納稅者之權利

(1)應審究不動產評價委員會之組成及其評價

不動產評價委員會評定之價格，原則上具有專業性及公信力(高雄高等行政法院 99 年訴字第 238 號行政判決、最高行政法院 100 年判字第 775 號行政判決及最高行政法院 101 年判字第 603 號行政判決等)。惟委員會組成欠缺估價專業性，兼以召開評定會議時間有限，無法詳細討論，則其評定結果是否為專業判斷而不為司法審查之對象，實有疑義³⁰。且委員會多由地方政府主導操作其成員組成及人數多寡，專業性不免令人質疑，惟法院卻僅審查委員會成員組成比例有無符合法律規定，而非質疑其專業性及所為評價決議是否適法。

(2)應予提高審查密度

司法院 91 年 12 月 20 日釋字第 553 號解釋理由書指出，事件之性質影響審查之密度，單純不確定法律概念之解釋與同時涉及科技、環保、醫藥、能力或學識測驗者，對原判斷之尊重即有差異，又其判斷若涉及人民基本權之限制，自應採較高之審查密度。

因此，建議法院不應僅做程序審查(對委員會組成有無符合法律規定)，應介入實質審查(亦應針對開會所為評價決議之內容)，且應依行政訴訟法第 162 條第 1 項規定，行政法院認有必要時，得就訴訟事件之專業法律問題徵詢從事該學術研究之人，以書面或於審判期日到場陳述其法律上意見，必要時應徵詢從事該學術研究者提供專家意見作為審判之參考依據，並提升審查密度，以有效保護人民之權利。

²⁹ 林惠娟(2005)，課徵房屋稅為目的之建築物估價問題探討—以路街調整率之合理性為例，土地問題研究季刊，4(1)，100-110。

³⁰ 同註 17。

(3) 委員會審議資料應公開透明

本案原告曾向臺南市政府財政稅務局申請不動產評價委員會審議相關資料，惟遭該局以不動產評價委員會審議資料係屬政府機關作成意思決定前之內部文書，或委員間意見之交換等資訊，於未正式作成意思決定前，非屬確定事項，有否涉公益尚難論斷，為免引起外界誤解，衍生爭議，並保障決策過程中參與人員言論表達，否准其所請。

然而，依納保法第 10 條³¹之制定理由，課稅及其調查乃國家侵犯人民財產權及行為自由之公權力行為，其進行須嚴守正當法律程序之要求，同時，為確保納稅者能有效主張其權益，亦有必要課予主管機關主動提供協助之義務。

4. 地段率調整應有明確規範

房屋稅條例規定以地段率評定房屋標準價格，並明定評價地段率時應比較各該不同地段之房屋買賣價格減除地價部分，故土地價格自始未納入房屋稅稅基，原則上並無未扣除土地價值而重複課稅之問題³²。然臺南市地段率調整係參考土地公告現值或公告地價，參考依據皆反映土地價值之參數，仍似存有重複課稅疑慮。

稅捐平等對待原則係指相同事務應為相同之處理，不同事務應為不同之處理。因此，稅捐行政係應依法為之，禁止恣意，惟非要求不得為差別處理。臺南市政府地段率調整作業，並未訂定具體準則或作業辦法評估其標準，係由主管機關依不動產評價實施要點第 2 條及第 3 條規定蒐集評價所需資料，並派員實地調查後，擬定房屋位置所在段落等級表，送交不動產評價委員會評定後公告之。

因此，地段率之調整，欠缺合理評價之標準作業程序，致稅務人員於實際操作擬定地段率之過程，無客觀數據參考，亦未有效評價作業準則或作業辦法可資遵守，甚至缺乏評價專門技術及知識，將導致地段率擬定產生偏頗或受個人主觀因素影響，不符平等原則及合理差別待遇之要求。

³¹ 主管機關應主動提供納稅者妥適必要之協助，並確保其在稅捐稽徵程序上受到正當程序保障。

³² 同註 28。

肆、結論與建議

一、結論

房屋稅條例第 11 條第 2 項規定，房屋標準價格每 3 年重行評定 1 次，而臺南市政府調整房屋標準單價，自 106 年至 108 年連續 3 年其 5 月開徵之房屋稅，係按 105 年不動產評價委員會評定之房屋標準價格計算，惟為回應民意，減輕市民租稅負擔，於 108 年 3 月 19 日提早召開不動產評價委員會，決議未來 3 年(108 年 7 月 1 日至 111 年 6 月 30 日)中古屋取消漲價、新屋漲幅調降、提高折舊、全國單一自住房屋稅折減等項目。

顯見臺南市政府傾聽民意，欲減輕民眾房屋稅持有成本負擔而有所調整，除令舊屋部分回復 102 年時評定標準，也為減輕購屋自住型民眾負擔，新增通過全國單一自住房屋稅額打折之決議。

本文認為，臺南市政府房屋標準價格之調整，係配合 90 年 6 月房屋稅條例第 11 條之修正，雖於法有據，惟其引用財政部 103 年解釋令，調高舊屋標準單價，提高自住用房屋持有成本，而房屋稅條例似未有規定，將可能增加法律所無之租稅義務。

此外，解釋函令係表達行政機關對於法規之法律見解，其效力僅拘束訂定機關及其下級機關，對於行政法院並無拘束力。然而，實務上行政法院似未能發揮有效監督行政之功能，對行政命令有無違法之判斷，仍多尊重行政主管機關之見解。就此，行政法院應實質審查主管機關所發布之行政命令，有無逾越法律授權或增加法律所無之限制，以有效保障人民權利。

目前，房屋稅條例法定稅率係由財政部統一訂定，而房屋標準價格(包括房屋標準單價、折舊率及耐用年數、地段率)則由各縣市政府個別訂定標準，為避免各縣市政府任意調整稅基，致過度加重房屋稅負擔。房屋標準單價調整較偏向全國性，建議可由財政部統一訂定各種建材、區分種類及等級；折舊率及耐用年數與地段率調整 2 項較偏向地域性，得維持由各縣市政府不動產評價委員會評定，並由各縣市政府公告之。

因地方特性及城鄉差異性致繁榮程度不一，各地地價差異有所不同，房屋稅地段率尚無共同評價標準，其地段率調整如前所述係由各地方稅捐稽徵機關

稅務人員實地調查評估，將因缺乏評價專門技術及知識，致所做評估易受質疑，建議各縣市政府宜建立有效與合理地段率評價作業基準，避免由各地方稅捐稽徵機關主觀認定之，以符合租稅公平。

二、建議

(一)修訂房屋稅條例第 9 條及不動產評價委員會組織規程第 3 條

現行房屋稅條例規定，委員會係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 5 分之 2，似僅具監督功能。如前所述委員會多由地方政府主導操作，雖已達到法定人數，然近半數非不動產之專業人士，為健全評價作業，合理課徵房屋稅，期能提高不動產專業人士比例。

(二)修訂房屋稅條例第 11 條

房屋稅條例規定房屋標準價格係由不動產評價委員會評定，再由縣市政府公告之，使各地方政府得個別訂定標準調整房屋稅稅基，建議房屋標準價格影響因素(包括房屋標準單價、折舊率及耐用年數、地段率)可依其性質分由中央、地方訂定之。另房屋稅條例第 11 條第 2 項於民國 90 年 5 月 29 日修正，爰參照平均地權條例第 14 條規定，將其修正為明定房屋標準價格每 3 年重行評定一次，惟平均地權條例第 14 條已於 106 年 4 月 21 日修正為每 2 年重新規定地價一次，為及時反映房屋價格變動，建議配合修正縮短房屋重行評定時間。