

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

陳明燦

(國立台北大學不動產與城鄉環境學系專任特聘教授)

目次

- 壹、序說
- 貳、一般房屋標準價格之評定
 - 一、「路段率」意涵及其適法性
 - 二、本文見解
- 參、高級住宅標準價格之評定
 - 一、高級住宅構成要件及其適法性
 - 二、本文見解
- 肆、房屋現值核定之行政義務
 - 一、房屋現值核定之性質
 - 二、本文見解
- 伍、結語

壹、序說

按我國房屋稅條例第 11 條第 1 項規定：「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，並由直轄市、縣（市）政府公告之」，至其須考量之因素有 3 種，第 1 與第 2 種因素乃為同條項第 1 與第 2 款規定「按各種建造材料所建房屋，區分種類及等級」以及「各類房屋之耐用年數及折舊標準」該兩因素，其係指房屋之造價成本及其使用價值，因屬「直接

性」之房價影響因素而較無爭議。有爭議者為第 3 種影響因素，亦即同條項第 3 款所定：「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。」進言之，其係指將房屋「外在環境」所隱含之附加價值，藉由街路等級之調整率（亦即路段率）之方式予以反映房屋之現時價值，並作為課徵房屋稅之依據（稅基）。則其中所稱「不同地段之房屋買賣價格減除地價部分」係指於「房屋」價值與其所處「土地」價值得以分離之前提下，藉由旨揭「路段率」之調整房價始具合理性，否則恐有重複課稅之虞（亦即地價稅與房屋稅），則兩者之價格於學理上應如何合理分離估算？乃為重要。

又，於實務上，高級住宅標準價格與旨揭一般房屋標準價格之評定基準應有不同，因此有些地區乃以「加價」課徵其房屋稅（俗稱「豪宅稅」）之方式為之，則其構成要件為何？有無抵觸租稅公平等相關原則？其適法性有無問題。最後，稅捐稽徵機關於初次評定房屋現值後雖負有通知義務，則其於重行核定房價而有所變動時，是否亦應負有個別「通知」或「公告」之義務？現行法規有無適法性問

題？以上所述，乃成爲本文撰寫動機與目的（問題所在）。

貳、一般房屋標準價格之評定

一、「路段率」意涵及其適法性

（一）「路段率」意涵

按我國房屋稅係屬「週期稅」，於每年 5 月開徵，並以其所有權人爲稽徵對象¹，是其據以算定稅額之「稅基」（亦即房屋價值），乃甚爲重要。按旨揭房屋稅條例第 11 條第 1 項規定，影響「房屋標準價格」之因素，除包括旨揭所謂「直接性」影響因素（第 1 與第 2 款）外，尙包括房屋所處之「路段率」（第 3 款），亦即房屋所處之外在（間接）環境因素，依法其得進一步細分爲「所處街道村里之商業交通情形」與「房屋貢獻價值（原則）」（詳下述）兩項²。於實務上，尙以首善之區—臺北市爲例，按「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，由臺北市政府公告之。」又，臺北市政府 100 年 1 月 24 日修正公告之「臺北市房屋標準價格及房屋現值評定作業要點」第 2 點亦規定：「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』爲

準據。」是以，現行臺北市房屋現值之計算公式爲：房屋現值＝房屋構造標準單價×（1－折舊年數×折舊率）×路段率×房屋面積，從而具體化房屋稅條例第 11 條第 1 項之規定內容。

地方稽徵機關對於旨揭「房屋標準價格」之認定，依法每 3 年須重行定評估一次，並按其耐用年數予以折舊，按年遞減其價格，始符合理性。則所稱「房屋構造標準單價」之評定，除可就不同之建造材料予以區別外，亦得於相同建材下興建不同建物之型態（包括建物之用途或形式）爲之，但其對於房價之影響相對有限。綜之，上式「房屋構造標準單價」、「折舊年數」與「折舊率」3 項因素對於房屋現值之影響不大。雖是如此，但地方政府沿用 30 餘年之「房屋構造標準單價」，卻因未曾修訂而致房屋評定現值偏低，因而嚴重影響地方政府稅收以及租稅之公平性，亦是不爭之事實。爲此，行政院賦稅改革委員會於 98 年 3 月會商決議，請地方政府覈實評定使用不同等級建造材料之房屋標準價格，從而，此一問題乃暫時獲得改善，但對於「路段率」之爭議卻仍舊不斷。

按於實務上，我國房屋內所加設電梯者，極爲普遍，則其是否構成旨揭「房屋構造標準單價」之內涵？質言之，其得否成爲影響房屋稅課稅稅基之因素？對此，本文以爲，按房屋稅條例第 2 條第 2 款規定：「……。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。」又，同條例第 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，爲課徵對象。」則所稱「建築物」，依建築法第 4 條規定，係指定著於土地上或地面下具有頂蓋、樑柱或牆

¹ 房屋稅條例第 4 條第 1 項前段參照。

² 財政部 92 年 5 月 19 日訂頒之「簡化評定房屋標準價格及房屋現值作業之參考原則」第 2 點參照，其係將「房屋供求情形」納入「所處街道村里之商業交通情形」中。

壁，供個人或公眾使用之構造物或雜項工作物，而其中所稱「雜項工作物」依同法第 7 條規定，包括昇降設備，於是，由此推論而將電梯納入房屋稅之課稅範圍，似應贊同。

儘管「路段率」之意涵雖已如上述，且依房屋稅條例第 11 條第 1 項第 3 款之授權規定，房屋之路段率係由地方政府之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」、「房屋之供求概況」以及「比較各該不同地段之『房屋買賣價格』減除『地價』部分」予以評定，理論上應無疑義。茲以臺北市為例，按其房屋稅徵收自治條例第 8 條及不動產評價委員會組織規程第 7 條規定，該市稅捐稽徵機關應派員實地調查擬定提交不動產評價委員會審查評定。有爭議者為，倘以其作為評定房屋標準價格及核算房屋現值之影響因素，是否忽略同一路段不同特徵房屋間之獨特性（如其內部裝潢等）？同樣地，以台北市為例，並依上開條例規定，其主管機關須每 3 年須就轄內房屋坐落地點之繁榮及交通發展情形等因素，擬具「房屋街路等級調整率評定表」，並提經該市不動產評價委員會審議，由該府公告實施，作為評定房屋現值之準據，顯然係以房屋所處「區位」之觀點決定「路段率」。又，倘以新北市為例，其認為旨揭「路段率」與房屋所座落土地之「公告現值」具有關連性，於是，乃以各區段公告現值之「平均值」作為基準地段率，此一作法固可贊同，但因土地「公告現值」有其特定之估算過程與功能，進言之，其係據平均地權條例第 46 條為之³，具有「審核土地移轉現

值」作為核算土地增值稅之功能，則倘逕為援引作為「路段率」者，其作法似有無問題？

（二）適法性問題

按以「路段率」評定房屋標準價格及核算房屋現值，是否符合房屋稅條例第 11 條第 1 項第 3 款規定所定「商業交通情形」、「房屋之供求概況」、「比較各該不同地段之『房屋買賣價格』減除『地價』部分」之規範意旨以及實施程序，其合理性之疑義，已如上述。尤其於實務上，地方政府似未確實依上開第 3 款規定為之，尤其均未考量「房屋買賣價格減除地價」此一因素，則是否符合課徵房屋稅之公平原則？有無重複課稅疑義？亦非無疑。

二、本文見解

（一）關於路段率之內涵

1. 「路段率」與「土地貢獻率」之關聯性

按於估價理論上，將「路段率」納入以評定房屋標準價格，並藉以核算房屋現值之作法，主要在於體現於估算「房地一（結合）體」價格（詳式 1）下，「土地貢獻原則」之精神，亦即展現「地價分配率」之特性。茲為分析起見，其得以式 2 予以說明「土地貢獻原則」之意涵，而式 3 乃為「房屋貢獻原則」之體現⁴：

$$\begin{aligned} \text{房地結合價格} = \\ (\text{土地成本} + \text{建物成本}) \times (1 + \text{利潤率}) \\ \dots\dots\dots (1), \text{則} \end{aligned}$$

員會評定，據以編製土地現值表於每年 1 月 1 日公告，作為土地移轉現值及設定典權時，申報土地移轉現值之參考。

³ 該條前段規定，其係指直轄市或縣（市）政府對於轄區內之土地，應經常調查其地價動態，繪製地價區段圖並估計區段地價後，提經地價評議委

⁴ 得參陳謀（2010），「立體地價與貢獻說」，土地問題研究季刊第 9 卷第 3 期，頁 60-61。

土地價格＝
房地結合價格－建物成本（價格）
……………（2）

房屋價格＝
房地結合價格－土地成本（價格）
……………（3）

由於「路段率」依其文義，應係指來自於房屋所處「道（街）路」相關影響因素之比例而言，亦即旨揭「土地貢獻原則」之體現，從而將其納入據以評定房屋標準價格，理論上並無違誤，尚屬合理。須指出者為，於理論上，式 2 之「土地價格」應為正數，始有援引「土地貢獻原則」之可能性。但於實務上，亦有可能是「負」的情況，則於估算房屋價值時，即不應考量其「路段率」，例如當不動產景氣不佳時，我國中、南部有些大樓建物之售價甚至低於其「營造費（造價）」即屬之。從而，旨揭式 1 之「利潤率」不一定是永遠為「正」的，則「土地貢獻率」亦不一定是永遠為「正」的，但亦不會因此而「降低」援引房屋所處土地「貢獻原則」之正當性。

2. 「路段率」之問題分析

如上所述，將「路段率」納入據以評定房屋標準價格，並藉以核算房屋現值之作法，雖尚無違反租稅理論，理論上亦不會滋生重複課稅。但現行作法卻存有下列合理性問題，茲分述於次：

(1) 「路段率」之決定欠缺客觀性

按「路段率」決定究應考慮哪些因素？對此，上文論及得以「公告土地現值」予以代替，或以之作為主要參考因素，據以調整路段路之值，此一作法之妥適性，值得懷疑。蓋「公告土地現值」旨在作為衡量「土地」之價值，並據以作為

核算土地增值稅之稅額，是其與影響「房屋」價值應有不同。又，須指出者為，於估算房屋價值時，亦有論者提出所謂「（土地與房屋）聯合貢獻原則說」，亦即：

建物價格＝建物成本
（1＋利潤率）……………（4），或

土地價格＝
土地成本（1＋利潤率）……（5）

但本文認為問題在於：無論採取所謂「比例分配法」（如式 4 與 5）或「差額扣除法」（如式 2 與 3）之估算方法，於假設土地與房屋之取得（建築）成本（價格）不變情況下，則影響土地與建物價格之變數乃僅存「利潤率」此一因素⁵，亦即該值將影響（決定）上述「房地結合價格」（詳式 1）之高低，當然亦將影響「房屋現值」之數額，則「路段率」是否淪為「次要」之影響因素，此於實務上，極有可能。從而，為免將「路段率」與「利潤率」混為一談，本文以為須先將房屋所處各個「估價地區」依據不同客觀指標予以「類型化」後，再針對其中各區內典型個案（房地）予以深入分析其土地與房屋之各自貢獻率（尤指前者），並據以確定其區內各宗建物之「房屋現值」，以避免產生刻意提高（或調降）「土地貢獻率」（「路段率」）而提高（調降）房屋稅稅基（房屋現值）之不合理現象。

承上所述，影響台北市「路段率」之三大因素為：「房屋生活機能」、「商業繁榮」以及「交通發展狀況」，則從不動產估價理論而言，該三大因素似應屬「區域性因素」⁶。姑且不論其實務操作方法為何，

⁵ 此「利潤率」之求取，得參不動產估價技術規則第 60 條第 2 項。

⁶ 尚有一般與個別性因素，詳參卓輝華（2010），

該三項因素是否足夠？即有疑義，例如「房屋周遭公共設施齊備度」是否不會較旨揭「交通發展狀況」更具有房價之影響力？又，旨揭因素是否具同等重要性、其間之關聯性為何？均應考量。

(2) 影響「路段率」因素亦有來自「土地價值」，恐有重複課稅之虞

按隨著房地課稅目的之不同，例如目前土地交易（買賣）僅須繳納土地增值稅，但對於建築業者於為房屋交易時則須課徵營業稅，此際其乃刻意「提高」土地之售價（亦即提高「土地貢獻率」）而「低估」房屋之價值（亦即低估「房屋貢獻率」），俾利節省房屋交易之營業稅負。如上所述，各街路「房屋生活機能」、「商業繁榮」以及「交通發展狀況」為影響台北市「路段率」之因素，但事實上，除「房屋生活機能」外，其餘兩項因素亦是決定房屋所處「基地」地價（如區段地價）之主要影響因素⁷。則結果是：前者為影響課徵「房屋稅」之稅基；後者則兼具影響課徵「地價稅」之稅基，如此一來，於考量將「路段率」作為影響房價因素之前提下，除非主管機關得以清楚劃分（確定）「土地」與「房屋」各自貢獻率之「界限」與「比例」，否則將會滋生房屋稅與地價稅之「重複課稅」，而牴觸租稅公平原則。

(3) 同一棟公寓大廈各樓層之「路段率」並非均同，是其房屋現值亦應各異

茲以「公寓大廈」為例（大台北地區多數房屋屬之）為例，首先，有論者主張應以「公告土地現值」予以代替各樓層之

「路段率」，則除公告土地現值有其特定功能外，依其定義亦僅具規範土地「平面價值」而無法展現其「立體價值」，從而，每一樓層之「地價分配率」乃為相等。但於理論（實務亦同）上，基於各樓層「效用指數（比率）」不等之故（蓋底樓與頂樓之房屋單價最高乃為不爭之事實），則每棟建物各「部分」（例如樓層）之價值會隨其離開街道之距離增加而呈現「遞減」之勢（頂樓除外），此即所謂「臨街深度遞減定律」之意涵。於是，此一主張並不可採，否則基於同棟公寓大廈各樓層造價與折舊率均同之理，其各樓層之房屋現值亦應均同，但事實並非如此，主要影響因素仍是來自於各樓層不同之「路段率」所致。

依據相關得資料顯示，台北市主管機關亦不採取旨揭見解，而是以各街路「房屋生活機能」、「商業繁榮」以及「交通發展狀況」據以決定「路段率」，於實務上，其係先建立基準區，再據以將全市劃分為若干區而適用不同路街率，則各區內之「路段率」均為相同（似乎如此），則似乎又忽略上文所稱房屋所處基地之「立體價值（貢獻率）」此一影響因素，致使公寓大廈各樓層「房屋現值」之真正價值無法客觀呈現，而有違租稅公平原則。本文以為應儘速仿照「建物區分所有權」建立所謂「土地區分所有權」制度⁸，使公寓大廈各樓層之「路段率」除具影響力外，其數值亦能更趨客觀合理，以利房屋稅基（現值）之正確決定。

不動產估價，2版，台北：五南，頁132-154。

⁷ 此可由地價調查估計規則第9條第1項之規定導出。

⁸ 按隨著我國於民國84年6月28日公布施行「公寓大廈管理條例」之後，乃建立了所謂「建物區分所有權」制度。

(二) 關於路段率之適法性-專業判斷之疑義

倘細釋現行房屋稅條例第 11 條第 1 項第 3 款「並比較各該不同地段之房屋買賣價格減除地價部分」之意旨，則似又屬「房屋貢獻原則」(詳式 3)之意涵⁹，則於操作上首先宜避免「高估」房屋貢獻率，尤其房屋價值隨其「折舊率」逐年提高之故，理論上其價值亦應逐下降。否則，所稱「房屋買賣價格」一詞宜實應改為「不動產(房地)」結合價格，較為妥適。又，如上所述，台北市係以各街路「房屋生活機能」、「商業繁榮」以及「交通發展狀況」作為「路段率」之影響因素，應無疑義。但本文以為倘能擴大考量其影響因素之面向並注意其具有「立體價值(貢獻率)」之特性，則應無抵觸房屋稅條例第 11 條第 1 項第 3 款之規範意旨。

有疑義者為，由於「路段率」為房屋稅之稅基重要影響因素，而影響「路段率」之因素包括：1.房屋所處商業交通情形；2.房屋之供求概況；以及 3.比較各該不同地段之「房屋買賣價格」減除「地價」部分(亦即「房屋貢獻率」)。則該作法有無抵觸租稅法上法律保留原則以及公平課稅原則之意旨？茲以司法院釋字第 360 號解釋為例，其略以依憲法第 23 條之規定，國家對於人民之自由及權利有所限制，固應以法律定之。惟法律對於有關人民權利義務之事項，不能鉅細靡遺，一律加以規定，其屬於細節性、技術性者，法律自得授權主管機關以命令定之，俾便法律之實施。行政機關基於此種授權發布之命令，

其內容未逾越授權範圍，並符合授權之目的者，自為憲法之所許¹⁰。又，司法院釋字第 620 號解釋略以，憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，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、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之，此即是下文所稱「稅捐構成要件主義(原則)」之意涵。綜上論結，在租稅法定原則之下，租稅構成要件固應以法律明定，惟稅基之計算如屬細節性、技術性質者，自得授權主管機關自行訂定，以利稅捐之施行。

茲再以旨揭臺北市政府為例予以分析於次，依房屋稅條例第 5 條規定，房屋稅之稅基為房屋現值，而房屋現值之計算係屬細節性、技術性，是該條例第 11 條授權由不動產評價委員會予以評定，則臺北市政府乃訂定「臺北市房屋價格及房屋現值評定作業要點」以資遵循，是應未逾越授權範圍，亦無違反租稅法定原則之意旨。再者，台北市政府已公告「臺北市房屋街路等級調整率作業要點」作為重行評定路段率之規範，並每 3 年就轄內房屋坐落地點之繁榮及交通發展情形等因素，擬具「房屋街路等級調整率評定表」提經該市不動產評價委員會審議，再由該府公告實施，以作為評定房屋現值之準據，則本文認為應無抵觸租稅法上法律保留原則之意旨，亦無逾越法律授權範圍之疑義。

茲須指出者為，上文指出目前地方政府之房屋現值之計算公式：「房屋現值 = 房屋構造標準單價 × (1 - 折舊年數 × 折舊率) × 路段率 × 房屋面積」。對此，本文以為：房屋稅稽徵機關於作成房屋稅之「稅

⁹ 事實上，式 2 (土地貢獻原則) 與式 3 (房屋貢獻原則) 於「房地結合價格」概念下具互為「消長」之關聯性，兩者之實質意涵並無衝突，併予指明。

¹⁰ 有關稅捐行政解釋函令之適用與限制，得參稅捐稽徵法第 1 條之 1。

捐核課處分」(Steuerbescheid)之前,除須合於稅法上法律保留原則之意旨外,尚須注意其「稅捐構成要件」(Steueratbestand)有無違法,亦即有無謹守「稅捐構成要件主義(原則)」(Tatbestandsmässigkeitsprinzip der Besteuerung)之意旨,以利連結該核課處分之要件與法律效果,並確定「債捐債務人」(Steuerschuldner)。旨揭所稱稅捐構成要件(素)不外為:「稅捐主體」(Steuer-subjekt)、「稅捐客體」(Steuerobjekt)、「稅捐歸屬」(Steuerzurechnung)、「稅捐基礎」(Steuerbemessungsgrundlage)以及「稅率」(Steuersatz)五項元素¹¹。本文認為「路段率」應是房屋稅稅基之最重要影響因素,且已明定於房屋稅條例第 11 條第 1 項第 3 款中,是應無違法之疑義。

最後,有疑義者為:旨揭「路段率」須終局地由地方政府「不動產評價委員會」評定後始得公告,則按房屋稅條例第 9 條第 2 項規定,其組成份子包括民意機關及有關人民團體所推派之代表,且其人數不得少於委員總額五分之二¹²,易言之,旨揭委員會之委員有近半數係由非不動產估價專業人士所擔任,則對於「路段率」如何正確估定而得享有「專業判斷」之權利,並「正確」評估房屋之「標準價格」。又,按同條例第 11 條第 2 項規定,地方政府每 3 年始重行評定一次,易言之,於此一期間內,房屋標準價格均不會變動,從而縱使「路段率」已生變動亦不予考量,至於其他影響因素(例如房屋之折舊率)按理應會逐年增加,但於此期間內亦均假

設不變,則如此之制度設計,其合理性何在?尤其,地方政府不動產評價委員會委員於為房屋標準價格之評定時,由實務上可知尚存有下列弊端:1.欠缺嚴謹審查之制度誘因(案件多且開會時間有限);2.「人為操作」痕跡明顯;以及 3.人民陳情時間有限(甚至無法陳情)。綜結上論,在「不動產評價委員會」組成份子多為欠缺估價專業性之前提下,兼以召開評定會議因限於時間無法詳細討論,則其評定結果是否得享「專業判斷」而不為「司法審查」之對象,實有疑義。

參、高級住宅標準價格之評定

一、高級住宅構成要件及其適法性

由於旨揭一般住宅與高級住宅(豪宅)之評價標準應有不同,俾利房屋稅制之公平合理化,於是,臺北市政府乃率先實施高級住宅加價課徵房屋稅措施(亦即所謂「豪宅稅」)。茲先說明其構成要件於次:同樣地,以臺北市之高級住宅(豪宅)為例,其稅捐稽徵處訂定「臺北市高級住宅審查作業注意事項」,按該注意事項第 2 與第 3 點規定,其認定要件(基準)為:1.獨棟建築:未與其他建物或建案相連結。2.外觀豪華:建築氣派、華麗或特殊風格,採用高級建材等。3.地段絕佳:地處交通便利、環境幽靜或鄰近名校學區等。4.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。5.每層戶少:每層戶數少,原則上為 4 戶以下,採光良好。6.戶戶車位:車位數大於或等於戶數。7.保全嚴密:設監視系統或配保全人員。以及 8.管理週全:專人或專責門禁管理及大樓之清潔維護。又,為考量稽徵實

¹¹ Vgl. Tipke/Lange (2010) „Steuerrecht, 20. völlig überarbeitete Auflage, Köln, §7, Rn. 22-35.

¹² 得參財政部於民國 35 年 11 月 5 日所訂定「不動產評價委員會組織規程」,凡 11 條。

務審查作業之需，除上述標準之定義外，並就價格及面積明確規範如下：1.每戶總價 8,000 萬元以上。2.每坪單價 100 萬元以上或每戶面積 80 坪以上。以及 3.每棟房屋符合上述要件之戶數達 70% 以上者，則整棟列入，此即所謂「8+3 要件原則」之內涵，事實上，其僅是對於「街路等級調整率」加以修正，以調高「路段率」，進而調高房屋現值以及房屋稅之稅負（亦即：房屋現值 = 房屋構造標準單價 × (1 - 折舊年數 × 折舊率) × 路段率 × 房屋面積）。按自從民國 100 年 7 月 1 日施行「豪宅稅」以來，迄至 101 年 6 月底，業已核定為豪宅者計有 140 棟，由於調高「路段率」對稅基之影響有限，僅為市庫挹注約新台幣 3 億元稅收，似未如預期之多。

又，有關課徵「豪宅稅」之適法性問題，本文主要以租稅法上量能課稅、公平負擔以及法律保留三項原則予以檢驗（詳下述），茲不贅述。

二、本文見解

（一）構成要件方面

按從房屋屬其所有權人重要「財（資）產」之觀點而言，對於「高級住宅」評定為較高之房屋，並稽徵較高稅額，且其係從「面積」與「價值」兩面向建構相關認定標準（詳旨揭「8+3 要件原則」），對此，本文認為於實務操作上，尚符合行政法上「明確性原則」之意旨，是可資贊同，惟應注意下述幾點：

1. 位處相同街道之高級住宅，其屋內裝潢不同似不得適用相同「路段率」

按如上文所指，各街路「房屋生活機能」、「商業繁榮」以及「交通發展狀況」為「路段率」之影響因素，但即使位於面臨同一街道之所有建物，姑且不論係來自

於土地之「立體價值（貢獻率）」（頂樓與底樓最大）所致，由於房屋為人民重要之資（財）產，則因高級住宅具較高之價值而課徵較高房屋稅，應具有合理性。

2. 對高級住宅裝潢豪華加價課徵房屋稅具正當性

基於「房地有效利用」為不動產最高指導原則之意旨，兼以從不動產特性（例如數量稀少性與位置固定性等）之觀點而言，房屋所有權人皆會試圖使其房屋隨時保持符合「高級住宅」認定標準之狀態，此舉實應予以鼓勵，蓋其得「延長」房屋之使用期間，而不會「迫使」主管機關再為土地開發（例如將農地轉變為建地）以供建築房屋。準此，對房屋所有權人投入高額管理維護成本之部分，似不應納入「加課」豪宅稅。茲倘以德國房屋課稅制度為觀察對象，房屋使用人不但負有定期維修房屋之義務，以延長其使用年限，且其維修所花費之成本，尚得計入其所得稅之「免稅額」內，以減少稅負，此應可資參考。「同意比率」是否為比例原則之問題？

（二）適法性方面

1. 租稅公平原則之檢驗

如上所述，現行評定房屋現值影響因素之一之「房屋構造標準單價」近 30 年來均未調整，誠不可思議。兼以高級住宅與一般房屋評價的標準均一律相同，致其房屋稅負明顯偏低，亦即原房屋評價機制已無法反映房屋應有之租稅負擔。於是，藉由高級住宅房屋現值之提高，以增加其應有之房屋稅負，本文認應符租稅公平原則之意旨。

2. 量能課稅原則之檢驗

按遺產及贈與稅法第 10 條規定，遺產及贈與財產之價值計算係以被繼承人死亡或贈與人贈與時之「時價」，而所謂「時價」則指房屋之「評定現值」或土地之「公告現值」，但於實務上兩者均遠低於市價，此亦是不爭之事實，致使高所得者得以經由購置高級住宅以規避遺產及贈與稅負擔。從而，倘主管機關得藉由提高高級住宅之房屋評價，以增加其房屋（豪宅）稅負擔，此舉將可有效打擊高所得者購置低評價房屋以規避遺產稅負，從而，本文認為對於台北市政府加課豪宅稅，應符合租稅法上量能課稅原則之意旨。

3. 法律保留原則之檢驗

茲以台北市為例，其係依據旨揭「臺北市房屋標準價格及房屋現值評定作業要點」第 15 點規定，訂定「臺北市高級住宅審查作業注意事項」，並作為「豪宅」之認定依據。對此，本文以為「豪宅」現值之計算係屬細節性與技術性規範事項，是應未抵觸法律保留原則之意旨。但因房屋稅條例對於豪宅定義尚難有一致性之規範，兼以其具有濃厚「地方」色彩，實應朝「因地制宜」方向為設計。

肆、房屋現值核定之行政義務

一、房屋現值核定之性質

按房屋稅條例第 10 條規定：「主管稽徵機關應依據不動產評價委員會評定之標準，核計房屋現值。依前項規定核計之房屋現值，主管稽徵機關應通知納稅義務人。納稅義務人如有異議，得於接到通知書之日起 30 日內，檢附證件，申請重行核

計。」基於旨揭「稅捐構成要件（原則）」之意旨，房屋現值應是課徵房屋稅之「稅基」，亦為其稅負之重要影響因素，是其性質類似課徵土地增值稅之「公告現值」（土地增值稅合算稅基之準據），從而亦為房屋稅核課處分之重要內涵。茲有問題者為，主管機關於為旨揭房屋現值之核定後，固應將其內容通知納稅義務人，但是否「每次」（三年一次）均須為之？或僅限於「被動」申報房屋稅籍者，始有此通知義務？申言之，其通知義務是否僅限於房屋稅條例第 7 條之情形¹³？實值探討。

二、本文見解

（一）房屋現值為落實房屋稅規劃權之重要因素

按房屋現值為房屋稅之「稅基」，其影響其稅額至鉅，已如前述，是其除須謹守「法律保留原則」之外，對納稅義務人而言，由於課稅處分核屬「侵益處分」，且不論新建或舊有房屋，稅捐稽徵主管機關對其現值享有核定權，無論如何，其值並非納稅義務（房屋所有）人所得「單方」決定，尤其倘非屬「主動申報（稅籍）型」者，縱使其不「知悉」房屋現值之額度，亦應按時繳納房屋稅，於是，根本無法落實納稅義務人之權利保護，而稅捐之預先規劃（權）即屬之。

再者，依行政程序法第 100 條第 1 項規定：「書面之行政處分，應送達相對人及已知之利害關係人；書面以外之行政處分，應以其他適當方法通知或使其知悉。」則所稱行政處分應包括哪些事

¹³ 其規定：「納稅義務人應於房屋建造完成之日起三十日內檢附有關文件，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。」

項？固然稅捐稽徵法第 16 條並未規定稅捐機關應於繳納通書上記載「稅基」（須載明稅額與稅率等），但其係採「例示主義」之規範方式，是本文以為於其上載明「稅基」亦應無妨。

（二）稅捐稽徵主管機關應負有主動通知「房屋現值」之義務

按財政部於 74 年 4 月 15 日台財稅第 14347 號函略以，旨揭房屋稅條例第 10 條第 2 項規定應將房屋現值通知納稅人者，僅限於納稅義務人已依同條例第 7 條規定申報「房屋現值」經主管機關予以核計房屋現值之情形而言，並非房屋現值一有變動，主管稽徵機關即負有依法通知納稅義務人之義務。雖該條例第 7 條及第 10 條第 1 項規定已於民國 90 年 6 月 20 日修正為：房屋現值由稽徵機關（主動）依不動產評價委員會評定之標準核計，免除納稅義務人申報之義務。考其修正之立法理由係在於簡化納稅義務人之稽徵申報手續，是現行房屋稅條例已免除其申報房屋現值之義務，惟為建立稅籍，納稅義務人仍有申報稅籍相關資料之義務。從而，按旨揭立法沿革與目的以觀，現行房屋稅條例第 10 條第 2 項應將房屋現值通知納稅義務人之規定，係指納稅義務人依同條例第 7 條規定申報房屋稅籍之有關事項及使用情形後，首次核計之房屋現值，並非房屋現值一有變動，稽徵機關即負有通知之義務。

對於上述，本文以為，即使非屬旨揭房屋稅條例第 7 條「主動申報（稅籍）型」者，其房屋現值亦有可能來自於每三年一次「路段率」之調整而受影響，並進一步影響其稅負，更何況於修正房屋稅條例後，已免除納稅義務人申報房屋現值之義務，則納稅義務人更無從得知其房屋之「現值」為何，更遑論稅捐之預為規劃。

再者，由於房屋稅捐核課係屬「大量同種類之行政處分」，則依行政程序法第 103 條規定，其稅捐機關得不給予納稅義務人陳述意見之機會，誠可謂「雪上加霜」。固然其納稅義務人如對房屋稅繳款書所載房屋課稅現值不服，尚可依稅捐稽徵法第 35 條規定申請復查而為救濟¹⁴，但此時恐為時已晚矣。

伍、結語

綜結上論，本文以為，房屋稅條例第 11 條第 1 項第 1 與第 2 款固然會影響房屋現值，但於我國建地極為稀少以及人為炒作相當嚴重雙重情形下，同條項第 3 款所定「路段率」更是重要因素，至盼不動產估價人員不論於「房地結合價格」或「房地分離價格」前提下，均能公平、客觀核算房屋所含土地（房屋）貢獻率之數值，以改正地方政府均未考量「房屋買賣價格減除地價」（亦即房屋貢獻率）此一因素，即根據其他因素而決定「路段率」，從而，課徵房屋稅所依據「稅基」之合理性，即有疑義。針對台北市政府對於高級住宅加課「豪宅稅」乙事，本文以為，其「打擊」房價不當飆漲之效果有限，蓋癥結在於房屋稅之稅率過低，依房屋稅條例第 5

¹⁴ 其規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿之翌日起三十日內，申請復查。二、依核定稅額通知書所載無應納稅額或應補徵稅額者，應於核定稅額通知書送達之翌日起三十日內，申請復查。三、依第十九條第三項規定受送達核定稅額通知書或以公告代之者，應於核定稅額通知書或公告所載應納稅額或應補徵稅額繳納期間屆滿之翌日起三十日內，申請復查。」

條規定，其最高稅率不過百分之五，兼以房屋現值評定「過低」以及未對「住家用」房屋之面積為規範，於是，購置（高級）房屋乃為高所得者之最佳投機（資）路徑，冀盼中央主管機關能儘早予以改正，以避免房屋淪為投機炒作者之最佳溫床。