最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第154號

上　訴　人　臺億建築經理股份有限公司

代　表　人　紀玉枝

訴訟代理人　張福源　會計師

　　王慈伶　律師

被 上訴 人　新北市政府稅捐稽徵處

代　表　人　張世玢

上列當事人間房屋稅事件，上訴人對於中華民國108年12月26日臺北高等行政法院108年度訴字第173號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、本件行政訴訟上訴後，被上訴人代表人由黃育民變更為張世玢，茲經繼任者於民國109年8月17日具狀承受訴訟，核無不合，應予准許，先此敘明。

二、爭訟概要：

㈠、上訴人所有坐落新北○○○縣市○○道0段0號、8之1號、8號2樓至31樓、8號地下1樓（下稱系爭A棟房屋），縣○○道00號、10號2樓、10號4樓、10號7樓（下稱系爭A1棟房屋），及中山路1段139號、139號3樓至20樓（下稱系爭C棟房屋；並就系爭A棟、A1棟、C棟房屋合稱系爭房屋）等戶房

屋，於106年7月18日領有新北市政府工務局所核發106板使字第317號之部分使用執照（下稱系爭使用執照），並於106年8月2日向被上訴人申報房屋稅籍，經被上訴人審認系爭房屋依系爭使用執照記載，係位於地上31層，地下5層之1幢3棟共89戶鋼骨構造、鋼筋混凝土構造建物內，主要用途為一般旅館、國際觀光旅館，依行為時新北市簡化評定房屋標準價格及房屋現值作業要點（下稱新北市簡評要點）第4點規定，評定房屋構造標準單價，及核算系爭房屋總現值計新臺幣（下同）3,341,436,300元，並自106年8月起按非住家非營業用稅率（2%）課徵房屋稅。

㈡、上訴人嗣於106年9月28日，以系爭A1棟房屋2樓卡序2C（面積743.91平方公尺）、3樓卡序3C（面積757.85平方公尺）、系爭C棟房屋2樓卡序2C（面積592.36平方公尺）部分之通廊，及系爭C棟房屋1至3樓卡序1E、2E、3E（面積各為37.28平方公尺）部分之公益電梯梯間，係供公眾通行使用為由，申經被上訴人核准自106年9月起免徵房屋稅在案；復於106年10月18日申報系爭3棟房屋使用情形變更為營業用，經被上訴人核定系爭A棟、A1棟房屋自106年8月起，系爭C棟房屋則自106年9月起，改按營業用稅率（3%）課徵房屋稅，另依現場勘查結果，將系爭A1棟房屋4樓（卡序4D）之樓層高度改按12公尺計算，及依新北市簡評要點第7點但書規定，就該樓層高度超出4公尺部分增加標準單價，並變更核定系爭房屋現值為3,261,593,600元，系爭A棟、A1棟及C棟房屋107年房屋稅分別為48,034,910元、13,050,651元、17,155,928元，共計78,241,489元（下稱原核定）。

㈢、上訴人對原核定不服，申請復查，經被上訴人107年8月29日新北稅法字第1073063951號（案號：107房復15）復查決定（下稱原處分），以系爭A1棟房屋2、3樓卡序2C、3C之通廊部分，經被上訴人核准自106年9月起免徵房屋稅，然稅籍漏未更檔，及系爭C棟房屋卡序3A部分（面積469.77平方公尺），無償提供新北市政府城鄉發展局（下稱城鄉局）使

用，已經被上訴人核准自107年6月起免徵房屋稅，而將原核定系爭A1棟房屋及系爭C棟房屋之房屋稅，分別變更為12,026,781元、17,112,702元，其餘復查駁回。上訴人對原處分仍不服，提起訴願，其間被上訴人以系爭C棟房屋無償提供城鄉局使用面積增加230.1平方公尺，於107年10月9日重核系爭C棟房屋稅為17,091,529元。嗣上訴人之訴願遭駁回，乃提起行政訴訟，訴請撤銷訴願決定及原處分不利於上訴人之部分。訴訟中，被上訴人且就系爭C棟房屋高度均為3.6公尺之第5、15層，遭誤認4.5公尺部分，更正核定系爭C棟房屋107年度房屋稅為16,997,694元。原判決因而將訴願決定及原處分關於上訴人應納房屋稅額超過77,059,385元（即系爭A棟房屋：48,034,910元、系爭A1棟房屋：12,026,781元、系爭C棟房屋：16,997,694元）部分撤銷，並駁回上訴人其餘之訴。上訴人遂對原判決不利於其之部分（關於被上訴人敗訴部分，因其未上訴已確定），提起本件上訴。

三、上訴人起訴之主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

四、原判決將訴願決定及原處分關於上訴人應納房屋稅額超過77,059,385元部分撤銷，並駁回上訴人其餘之訴，其駁回理由略以：

㈠、遍觀系爭使用執照，唯一明確記載系爭房屋之樓層數者，為首頁「建物概要」欄記載：「層棟戶數：地上31層、地下5層、1幢3棟、89戶」，至該使用執照附表第1、2頁僅係臚列系爭3棟房屋之起造人、所在棟別、樓層及門牌號碼，並無任何關於系爭房屋「樓層數」之記載，故被上訴人認定系爭房屋總層數為31層，適用「31層以上房屋標準單價表」核計房屋現值，符合行為時新北市簡評要點第4點第1項有關適用「房屋標準單價表」核計房屋現值時，對房屋之總層數，應依建築管理機關核發之使用執照所載資料為準之規定。又系爭3棟房屋於2、3樓間有空中通廊相互連接，故系爭房屋之建築形態係屬建築技術規則建築設計施工編第1條補充圖例1

-15-⑴所示，兩棟建物在地面層之部分樓層有走廊互相連接之情形，而與補充圖例1-15-⑵所示兩棟建物之地面各層並無連通之建築態樣，顯有區別；至於空中通廊，依系爭使用執照加註事項第26點記載「回饋公益設施—2.3F空中通廊及多功能空間計2805㎡……」等語，固應提供公眾通行，非專供上訴人使用，然系爭房屋因該空中通廊之建置而相互銜接之客觀事實，不因該通廊是否由上訴人專用而有差異。是以系爭3棟房屋之地面層既因有上述空中通廊而得以互通，即非屬補充圖例1-15-⑵說明所稱「建築物地面各層在使用之機能上完全獨立分開」，而應視為2幢建築物之情形，加以系爭房屋之使用執照未就3棟房屋分別記載樓層數，從而系爭房屋與行為時新北市簡評要點第4點第2項後段所定「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（房屋現值）」之要件，自非相符。系爭房屋之房屋現值既應依使用執照所載樓層數即31層為準予以核計，上訴人主張系爭A1棟房屋應依其實際樓層數核計房屋現值，不得適用「31層以上房屋構造標準單價表」云云，即難採取。

㈡、上訴人係於106年9月28日，以系爭A1棟房屋2樓卡序2C、3樓卡序3C、系爭C棟房屋2樓卡序2C部分之通廊，及系爭C棟房屋1樓至3樓卡序1E、2E、3E部分之公益電梯梯間，係供公眾通行使用為由，向被上訴人申請免徵房屋稅；另於107年6月20日就系爭C棟房屋無償提供城鄉局辦公使用使用之3樓卡序3A部分，申請免徵房屋稅，則被上訴人經派員現場勘查，確認上訴人上開申請分別符合房屋稅條例第15條第1項第4款規定後，核准自上訴人申請當月之106年9月及107年6月起免徵房屋稅，與房屋稅條例第15條第3項規定並無不合。是被上訴人於106年8月11日及14日至系爭房屋現場勘查時，上訴人既尚未就系爭A1棟房屋2、3樓卡序2C、3C、系爭C棟房屋2樓卡序2C及1至3樓卡序1E、2E、3E等部分提出免徵房屋稅之申請，不問當時上述各卡序已否依使用執照用途開始使用，被上訴人均不得違反房屋稅條例第15條第3項規定主動免徵房

屋稅。至於系爭使用執照加註事項第27點之規定，係就該使用執照建築基地範圍內之人行步道、廣場等開放空間，應由何人負責管理維護之事項，予以規範，所提及建築基地範圍內之人行步道及廣場，並非附著於土地之房屋，或有關增加該房屋使用價值之建築物，不屬房屋稅條例第3條所定房屋稅課徵對象，被上訴人本不得對之課徵房屋稅，則上訴人援引上開系爭使用執照加註事項第27點，主張被上訴人既就該點所述「開放空間」於房屋稅設籍之初即免徵房屋稅，足見凡使用執照載明之免稅事項，無須納稅義務人再提出申請，被上訴人就業經系爭使用執照加註事項第26點載明為「公益回饋設施」之通廊及公益電梯與無償供政府機關公用之空間，未溯自伊就系爭房屋最初申報房屋稅籍之106年8月起即免徵房屋稅，係屬違法云云，容有誤解，難以採取等詞，茲為其論據。

五、上訴理由略謂：

㈠、原判決認定系爭房屋之房屋現值，應依系爭使用執照首頁「建物概要」欄記載地上31層為準而核計，惟系爭使用執照並非僅有首頁，尚有附表4頁及加註2頁。附表第1、2頁明確記載系爭A棟房屋為A1（1幢A棟1層1戶）、A2（1幢A棟2層1戶）……A31（1幢A棟31層1戶）；系爭A1棟房屋為D1（1幢A1棟1層1戶）……、D4（1幢A1棟7層1戶）；系爭C棟房屋為C1（1幢C棟1層1戶）、C2（1幢C棟3層1戶）……C19（1幢C棟20層1戶），此與原判決所稱並無任何關於系爭房屋「樓層數」之記載顯然不同，屬「同一使用執照記載之樓層數有數種」之情形，原審認定之事實與卷證不符，並有違論理及經驗法則，屬判決理由矛盾之違背法令。再者，系爭房屋分別具有單獨出入口，且有不同之門牌號碼、稅籍編號，乃各自獨立使用，應屬建築技術規則建築設計施工編第1條補充圖例1-15-(2)之文字說明所指之連棟式建築物（即「一幢數棟」），原判決誤將建築物外部之「空中通廊」認定為建築物內部之「走廊」，認系爭建築形態屬補充圖例1-15-(1)之

「一幢一棟」，核與建築技術規則建築設計施工編第1條第15款規定不符，構成適用法規不當之違法。

㈡、系爭A1棟房屋2、3樓卡序2C、3C、系爭C棟房屋2樓卡序2C及1至3樓卡序1E、2E、3E等部分係屬新建，上訴人既已依房屋稅條例第7條前段規定檢附使用執照一併「申報房屋稅籍」有關事項及「使用情形」，而系爭使用執照加註事項第26點業已載明「回饋公益設施—2.3F空中通廊及多功能空間計2805㎡，3樓多功能空間由新北市政府作為專有使用」，經稽徵機關查明確有免徵房屋稅事由即應溯至房屋設立稅籍之初（106年8月起）免徵房屋稅。稽諸蓋有「新北市政府工務局建物使用執照發照章」之竣工圖，其使用標示為防空避難室、騎樓等同屬免稅事項者，亦係自房屋稅設籍之初即予免徵房屋稅。原判決對此有利於上訴人的事證恝置不論，實有認定事實不憑證據之違誤，且涵攝房屋稅條例第15條第3項規定不當之違法。

㈢、新北市政府業於109年4月20日以新北府財稅字第1093120483號公告修正新北市簡評要點部分規定，並自109年7月1日生效，其中就第4點第2項後段規定修正為「同一使用執照有數幢建物者，按各該幢最多之樓層數，分別評定。」為之，惟本件仍應適用行為時第4點第2項後段之規定，即「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。」被上訴人誤將同一建築物所指「同一棟」誤為「同一幢」；如係一幢數棟，因各棟屬各自獨立使用，依行為時新北市簡評要點第4點第2項後段規定，應分別評定，根本不致發生「同幢中最多之樓層數評定」之問題。故此次修正反而彰顯出被上訴人答辯，與行為時新北市簡評要點第4點第2項後段規定不合，否則豈有修正之情事等語。

六、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴部分，並無違誤，茲就上訴理由再予論述如下：

㈠、按房屋稅條例第5條第1項第2款規定：「房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：……二、非住家用房屋：供營業、

私人醫院、診所或自由職業事務所使用者，最低不得少於其房屋現值3%，最高不得超過5%；供人民團體等非營業使用者，最低不得少於其房屋現值1.5%，最高不得超過2.5%。」第6條規定：「直轄市及縣(市)政府得視地方實際情形，在前條規定稅率範圍內，分別規定房屋稅徵收率，提經當地民意機關通過，報請或層轉財政部備案。」第7條規定：「納稅義務人應於房屋建造完成之日起30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；……」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。」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：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。」第12條規定：「（第1項）房屋稅每年徵收1次，其開徵日期由省(市)政府定之。（第2項）新建、增建或改建房屋，於當期建造完成者，均須按月比例計課，未滿1個月者不計。」第15條第1項第4款及第3項規定：「（第1項）私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：……四、無償供政府機關公用……之房屋。……（第3項）依第1項第1款至第8款、第10款、第11款及第2項規定減免房屋稅者，應由納稅義務人於減免原因、事實發生之日起30日內，申報當地主管稽徵機關調查核定之；逾期申報者，自申報日當月份起減免。」其中有關私有房屋之房屋稅減免申報規定，係因房屋稅減免涉及事實之認定，如有減免事實發生，宜及時申報，俾主管稽徵機關派員勘查認定，以免遷延時日，認定困難，是規定徵納雙方應遵循之申請程序規定（參90年6月20日房屋稅條例第15條修法理由）。

㈡、財政部79年9月27日台財稅第790696591號函釋：「……開放空間建築物如無償供公眾通行或休憩使用者，准予免徵房屋

稅。」是開放空間建築物其無償供公眾通行部分，仍應依房屋稅條例第15條第3項規定申報，經主管稽徵機關派員勘查認定其具體範圍，始得獲准免徵該部分之房屋稅。又依房屋稅條例第6條規定制定之行為時新北市房屋稅徵收率自治條例第2條第2款規定：「新北市房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：……二、非住家用房屋：（一）供營業、私人醫院、診所或自由職業事務所使用者，3%。（二）供人民團體等非營業使用者，2%。」第3條規定：「本自治條例自中華民國106年7月1日施行。」又新北市政府依房屋稅條例第24條訂定之新北市房屋稅徵收細則第7條規定：「本條第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，經由新北市不動產評價委員會審查評定後，由新北市政府公告之。」第11條規定：「申報房屋使用情形變更，變更日期於當月份15日以前者，當月起適用變更後徵收率；於當月份16日以後者，當月份適用原徵收率，次月起適用變更後徵收率。」

㈢、新北市政府為簡化房屋標準價格之評定及房屋現值之核計作業，訂有新北市簡評要點，該要點第2點就地上層房屋現值之核計，係區分「30層以下房屋構造標準單價表」、「31層以上房屋構造標準單價表」及有「構造別代號暨折舊率對照表」、「房屋坐落地段等級表」、「房屋坐落地段等級調整率評定表」等表為準據，行為時簡評要點第4點第1項、第2項且規定：「（第1項）適用『房屋標準單價表』核計房屋現值時，對房屋之構造、用途及總層數等，應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，面積以地政機關核發之建物測量成果圖為準。……（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。（109年4月20日新北市簡評要點第4點第2項後段修正為：『同一使用執照有數幢建物者，按各該幢最多之

樓層數，分別評定。』）」第15點前段規定：「新建、增建、改建房屋完成日期之認定，應以使用執照所載核發日期為準……。」又建築技術規則建築設計施工編第1條第15款、第42款及第43款規定：「本編建築技術用語，其他各編得適用，其定義如下：……十五、建築物層數：基地地面以上樓層數之和。……建築物內層數不同者，以最多之層數作為該建築物層數。……四十二、幢：建築物地面層以上結構獨立不與其他建築物相連，地面層以上其使用機能可獨立分開者。……四十三、棟：以具有單獨或共同之出入口並以無開口之防火牆及防火樓板區劃分開者。」有關「幢」、「棟」之定義，建築物部分使用執照核發辦法第3條第2項亦為相同規定。準此，「幢」相對於「棟」乃在於其地面層以上結構，不與其他建物相連且使用機能獨立之差別，則行為時新北市簡評要點第4點第2項後段規定：「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。」嗣於109年4月20日修正為：「同一使用執照有數幢建物者，按各該幢最多之樓層數，分別評定。」顯係為使使用執照之建物樓層數認定更臻明確，避免納稅義務人產生誤解，參考建築技術規則建築設計施工編中「幢」之定義，而為修正。

㈣、查系爭使用執照經加註：「一、供公眾使用建築物。二、本案依建築物部分使用執照核發辦法辦理，申請部分使用執照。……」有該執照在卷可考；又系爭房屋為地上31層，地下5層之1幢3棟鋼骨構造、鋼筋混凝土構造之一般旅館、國際觀光旅館，上訴人於106年8月2日向被上訴人申報房屋稅籍，被上訴人依房屋稅條例第10條、第11條及新北市簡評要點第2點、第4點、第7點規定，按新北市不動產評價委員會訂定之「31層以上房屋構造標準單價表」、「房屋構造別代號暨折舊率對照表」、「房屋坐落地段等級表」及「房屋坐落地段等級調整率評定表」所載評定方法，核定系爭57戶房屋之標準單價（以總層數31層計，停車塔部分以總層數1層計）為每平方公尺19,480元、17,500元、16,180元、17,920

元、17,320元、15,680元、3,310元不等，經歷年數為0年，折舊率為1.17%、地段調整率為220%及200%，據以核計系爭房屋總現值計3,341,436,300元，並自106年8月起按非住家非營業用稅率（2%）課徵房屋稅後，上訴人復於106年9月28日申請系爭A1棟及C棟房屋通廊及公益電梯梯間供公眾通行使用部分免徵房屋稅，經被上訴人派員現場勘查結果，於106年10月5日核准自106年9月起免徵房屋稅，上訴人再於106年10月18日向被上訴人申報系爭3棟房屋使用情形變更為營業用，被上訴人乃核定系爭A棟、A1棟房屋自106年8月起改按營業用稅率（3%）課徵，系爭C棟房屋則自106年9月起改按營業用稅率（3%）課徵房屋稅等情，乃原審依法確定之事實。原審且依調查證據系爭3棟房屋使用執照、平面配置圖之辯論結果，論明：系爭使用執照首頁「建物概要」欄記載：「層棟戶數：地上31層、地下5層、1幢3棟……」，系爭3棟房屋於2、3樓間有空中通廊相互連接，建築形態係屬建築技術規則建築設計施工編第1條補充圖例1-15-⑴所示，兩棟建物在地面層之部分樓層有走廊（或通廊）互相連接之情形，故被上訴人認定系爭房屋總層數為31層，適用「31層以上房屋標準單價表」核計房屋現值，符合行為時新北市簡評要點第4點第1項有關適用「房屋標準單價表」核計房屋現值時，對房屋之總層數，應依建築管理機關核發之使用執照所載資料為準之規定；至於空中通廊，依系爭使用執照加註事項第26點記載「回饋公益設施—2.3F空中通廊及多功能空間計2805㎡……」等語，固應提供公眾通行，非專供上訴人使用，然系爭房屋因該空中通廊之建置而相互銜接之客觀事實，不因該通廊是否由上訴人專用而有差異，系爭3棟房屋之地面層既因有上述空中通廊而得以互通，即非屬補充圖例1-15-⑵說明所稱「建築物地面各層在使用之機能上完全獨立分開」，應視為2幢建築物之情形，而與行為時新北市簡評要點第4點第2項後段所定「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（房屋現值）」之要件非相

符；上訴人係於106年9月28日、107年6月20日分別以係供公眾通行使用、無償提供城鄉局辦公使用為由，向被上訴人申請免徵房屋稅，經准自申請當月之106年9月及107年6月起免徵房屋稅，與房屋稅條例第15條第3項規定並無不合等得心證理由，核與卷內事證並無不符，並無違背論理法則或經驗法則，依上述規定及說明，亦無判決不適用法規或適用不當或理由矛盾等違背法令情事。

㈤、至原判決稱：系爭使用執照附表第1、2頁僅係臚列系爭房屋之起造人、所在棟別、樓層及門牌號碼，並無任何關於系爭房屋「樓層數」之記載乙節，旨在說明該附表第1、2頁「起造人及建物門牌」項下，就各該建物門牌所在層棟戶之登載，非關系爭房屋「樓層數」之統計。上訴意旨執此指摘原判決有認定事實不憑證據等違法情事，容有誤解，尚非可採。又房屋稅條例第7條有關納稅義務人應於房屋建造完成之日起30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之規定，係在建立稅籍（參其90年6月20日修法理由）；而房屋稅條例第15條既已明定房屋稅減免程序，應經納稅義務人申報，自應按該規定辦理，始符立法本旨，是系爭使用執照加註事項第26點雖有回饋公益設施之記載，然實際使用是否如其所載，非經納稅義務人申請，主管機關踐行調查程序後，無法確認，自仍有房屋稅條例第15條第3項規定之適用。上訴人主張房屋稅條例第15條第3項後段之規定，應係指房屋稅條例第7條後段規定「其有增建、改建、變更使用或移轉、承典時，亦同」之情形，方需要申請及履勘、核定等手續，與本案屬「新建」之情節顯有不同，並無適用之餘地，故原判決有適用房屋稅條例第15條第3項不當等違法，乃其主觀見解，並無可取。而本件係涉房屋是否部分無償供公眾通行使用或政府機關公用之爭議，須經主管稽徵機關派員勘查始得確認，已如前述，是系爭房屋防空避難室、騎樓等部分，縱有上訴人所稱有未經申請，即經被上訴人逕予免稅之情，仍無足為本件不適用房屋

稅條例第15條第3項規定之論據。原判決未就此為調查審認，亦不生上訴人所主張致生影響判決結果之違法情事。再如前述，新北市簡評要點第4點第2項後段於109年4月20日修正前後，其實質內涵並無不同，自無法以該規定之修法，為有利上訴人之推論；而系爭房屋其地面以上之樓層既有上述相連之處，則原判決說明與建築技術規則建築設計施工編第1條第15款補充圖例1-15-⑵所示兩棟建物之地面上各層均無連通之建築態樣，顯有區別，自無不合。上訴意旨指摘原判決有關系爭房屋樓層數之認定，有不符建築技術規則建築設計施工編第1條第15款規定之違法，仍非可採。

㈥、綜上所述，原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，將訴願決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　110　　年　　4　　月　　29　　日

最高行政法院第三庭

審判長法官　帥　嘉　寶

法官　胡　方　新

法官　鄭　小　康

法官　劉　介　中

法官　林　玫　君

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　110　　年　　4　　月　　29　　日

書記官　陳　品　潔