最　高　行　政　法　院　判　決

111年度上字第292號

上　訴　人　締優開發事業股份有限公司

代　表　人　賴志賢

訴訟代理人　李進建　律師

被 上訴 人　彰化縣地方稅務局

代　表　人　陳燕慧

上列當事人間房屋稅事件，上訴人對於中華民國111年1月20日臺中高等行政法院110年度訴字第94號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、上訴人之代表人由陳國能變更為賴志賢，業據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、上訴人所有坐落彰化縣○○市○○里○○路○段000號○○○、○○路00號及00號0樓房屋(稅籍編號：05040801001、05040801002及05040801003，下稱系爭房屋）原係國有財產且免徵房屋稅之建物。上訴人於民國105年8月標購取得後，1樓至2樓使用執照用途為百貨公司，已恢復以非住家非營業用稅率課徵房屋稅；另因地下1樓全部面積19,833.5平方公尺（停車場面積15,632.9平方公尺及超市面積4,200.6平方公尺）仍無償供國宅住戶停車使用，維持免徵房屋稅。嗣上訴人於109年7月20日向被上訴人所屬○○分局申請系爭地下室使用情形變更改課房屋稅，於申請書載明，該超市賣場已自106年7月初收回並封閉未再無償供住戶停車，另停車場部

分則至107年1月18日才設立商號收費停車，不再無償供住戶停車（下稱上訴人109年7月20日之申請）。案經被上訴人所屬○○分局查核地下1樓使用執照用途為超市、面積4,200.6平方公尺部分，自106年7月起改按非住家非營業用稅率課徵房屋稅；另地下1樓收費停車場面積共15,632.9平方公尺，亦應自107年2月改按非住家非營業用稅率課徵房屋稅。被上訴人乃以109年7月30日彰稅○分二字第1090208370號函復上訴人，並補徵107年至109年房屋稅差額新臺幣（下同）3,170,390元，加計利息38,498元，合計3,208,888元（下稱原處分）。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以109年10月5日彰稅法字第1090015862號復查決定駁回，上訴人仍不服，提起訴願，經彰化縣政府110年2月8日府法訴字第1090434670號訴願決定駁回，遂提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分均撤銷。經臺中高等行政法院（下稱原審）110年度訴字第94號判決（下稱原判決）駁回。上訴人仍不服，提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分均撤銷。

三、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決所載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

(一)上訴人109年7月20日之申請，經被上訴人所屬○○分局依據房屋稅條例第7條、彰化縣房屋稅徵收細則第4條、第10條規定，就地下1樓面積4,200.6平方公尺「超市賣場」部分，於106年7月按非住家非營業用稅率課徵房屋稅，而地下1樓面積15,632.9平方公尺「停車場」部分，因上訴人107年1月18日設立○○停車場商號為收費停車場，於107年2月改按非住家非營業用稅率課徵房屋稅。又系爭房屋上開變更使用情形，上訴人遲至109年7月20日始向被上訴人所屬○○分局申報，屬未依規定期限申報，惟符合稅捐稽徵法第48條之1規定，除補徵本稅外，應加計利息一併徵收。故原處分按非住家非營業用稅率補徵107年至109年房屋稅本稅3,170,390元，加計利息38,498元，合計3,208,888元，依稅捐稽徵法

第35條第1項第1款、第38條第1項、第48條之1第1項、第3項、房屋稅條例第7條、第15條、彰化縣房屋稅徵收稅率自治條例第2條第4款、彰化縣房屋稅徵收細則第4條、第10條、財政部66年2月26日台財稅第31250號函釋、75年11月26日台財稅第7575088號函釋、87年10月15日台財稅第871969604號函釋意旨，並無不合。

(二)上訴人主張系爭房屋因彰化縣政府勒令停工，未能變更使用執照、裝修執照，及系爭房屋、地下室無法使用等云。惟被上訴人所屬○○分局係依據上訴人109年7月20日之申請改課系爭地下室之房屋稅，上訴人之主張並無房屋稅條例第15條減免規定之適用，且上訴人已另案提起行政救濟，與本案核課房屋稅案件分屬二事，自無可採。

五、本院經核原判決並無違誤。茲就上訴理由再予補充論述如下：

(一)房屋稅條例第2條規定：「本條例用辭之定義如左：一、房屋，指固定於土地上之建築物，供營業、工作或住宅用者。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。」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，為課徵對象。」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；其有增建、改建、變更使用或移轉、承典時，亦同。」第24條規定：「房屋稅徵收細則，由各直轄市及縣（市）政府依本條例分別擬訂，報財政部備案。」彰化縣政府依房屋稅條例第6條規定授權訂定之彰化縣房屋稅徵收稅率自治條例第2條規定：「房屋稅依房屋現值按下列稅率課徵之：一、供營業、私人醫院、診所、自由職業事務所使用之房屋，按其房屋現值課徵百分之

3。……三、住家用房屋按其房屋現值依下列稅率課徵：㈠供自住或公益出租人出租使用之住家用房屋，按其房屋現值課徵百分之1點2。㈡其他供住家用房屋，按其房屋現值課徵百分之1點5。四、人民團體等非營業用房屋，按其房屋現值課徵百分之2。」另依房屋稅條例第24條規定授權訂定之彰化縣房屋稅徵收細則第4條規定：「房屋空置不為使用者，應按現值依據使用執照所載用途課稅，如無使用執照者，按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。」第10條規定：「房屋變更使用，其變更日期在變更月份16日以後者，當月份適用原稅率，其變更日期在變更月份15日以前者，當月份適用變更後之稅率。」

(二)房屋稅之性質屬財產稅、持有稅，其課稅客體為房屋本體及其附屬建築物，地下室作為大樓之基層建築物，原則上屬於課徵房屋稅之範圍。惟隨著社會型態改變，都市人口集中，為舒緩市區停車位不足之問題，避免嚴格依規定課徵房屋稅，恐導致關閉地下室不為使用之情形。中央財稅主管機關財政部就地下室之房屋稅課徵作成若干解釋，諸如財政部66年2月26日台財稅第31250號函釋：「……：一、各類建築物地下室，僅為利用原有空間設置機器房、抽水機、停放車輛等使用而未收取費用或未出租或由所有權人按月分擔水電、清潔、維護費而非營業者，均應予免徵房屋稅。二、各類建築物地下室如有供營業、辦公或住家使用者，應按實際使用面積分別依有關稅率課徵房屋稅。三、各類建築物地下室供停車使用，而有按車收費或出租供停車使用者，應按非住家非營業用稅率課徵房屋稅。四、各類建築物地下室其使用執照如為停車場，而不作停車使用者，應按地上建築物使用執照所載用途或都市計畫分區使用範圍分別計課房屋稅。」另75年11月26日台財稅第7575088號函釋：「空置房屋，其使用執照所載用途為非住家用（包括營業用與非營業用）者，自75年7月1日起一律按非住家非營業用稅率課徵房屋稅。」87年10月15日台財稅第871969604號函釋：「……二、房屋

因曾違規營業，受停止使用建築物處分，於停止使用期間仍應依法課徵房屋稅。三、房屋於停止使用期間如空置未使用，可依本部75年11月26日台財稅第7575088號函規定課徵房屋稅。」經核該等函釋係財政部基於中央財稅主管權責，就建築物地下室房屋稅之徵免情形所為之闡示，尚與法律之本旨無違，稅捐稽徵機關自得予以援用。準此，地下室如有供營業、辦公或住家使用者，應按實際使用情形之面積分別依有關稅率課徵房屋稅。若地下室作為機器房、抽水機、停放車輛等使用，而未收費或出租營業者，免徵房屋稅。但若作為停車場按車收費或出租使用而有收益，或使用執照明載為停車場，雖空置未作停車場使用，因有潛在應有收益，仍應徵收房屋稅。

(三)原審依調查證據之辯論結果，認定上訴人所有系爭房屋原係國有財產且免徵房屋稅之建物，上訴人於105年8月標購取得後，1樓至2樓使用執照用途為百貨公司，已恢復以非住家非營業用稅率課徵房屋稅，另系爭地下室仍無償供國宅住戶停車使用，維持免徵房屋稅。嗣上訴人於109年7月20日向被上訴人所屬○○分局申請系爭地下室使用情形變更改課房屋稅，於申請書載明，該超市賣場已自106年7月初收回並封閉未再無償供住戶停車，另停車場部分則至107年1月18日才設立商號收費停車，不再無償供住戶停車。案經被上訴人所屬○○分局查核後，就系爭建物地下室1樓使用執照用途為超市、面積4,200.6平方公尺部分，自106年7月起改按非住家非營業用稅率課徵房屋稅；另地下1樓收費停車場面積共15,632.9平方公尺，亦應自107年2月改按非住家非營業用稅率課徵房屋稅，補徵107年至109年房屋稅差額3,170,390元。又系爭房屋前述變更使用情形，上訴人遲至109年7月20日始向被上訴人所屬○○分局申報，應加計利息38,498元，連同本稅合計3,208,888元等情，經核與前揭法令規定及函釋意旨並無不合。原判決業敘明其判斷之依據及得心證之理由，並就上訴人在原審之論據，何以不足採取，分別予以指駁，

核無違誤，並無判決違背法令或判決不備理由之違法。上訴意旨雖主張其於105年間得標取得系爭建物所有權，卻遭○○國宅社區管委會及住戶不滿抗爭，且經彰化縣政府勒令停工迄今，因主管機關之怠惰，上訴人無論於事實上或法律上皆無法使用系爭建物，卻遭被上訴人命繳納房屋稅捐，原處分顯有違誠實信用原則、權力濫用等陳述。惟被上訴人係依上訴人之申請，就系爭房屋之現況依法課徵房屋稅，上訴人爭執無法使用系爭房屋等情事，並未該當房屋稅條例第15條減免規定之要件，且非被上訴人權責所得決定之事項，上訴人上開主張核係其一己主觀之見解，業經原判決論述不採之事由再予爭執，自無可採。

(四)再按行政程序法第102條規定：「行政機關作成限制或剝奪人民自由或權利之行政處分前，除已依第39條規定，通知處分相對人陳述意見，或決定舉行聽證者外，應給予該處分相對人陳述意見之機會。但法規另有規定者，從其規定。」要求行政程序中給予相對人陳述意見之機會，其目的在於保障相對人之基本程序權利，以及防止行政機關之專斷。故如不經給予相對人陳述意見之機會，亦無礙此等目的之達成，或基於行政程序之經濟、效率以及其他要求，得不給予相對人陳述機會者，行政程序法第103條各款設有除外規定，其中第7款規定：「有下列各款情形之一者，行政機關得不給予陳述意見之機會：……七、相對人於提起訴願前依法律應向行政機關聲請再審查、異議、復查、重審或其他先行程序者。」其立法理由載明：「依法在訴願前應先經先行程序者，實質已賦予相對人有再一次表達意見之機會，基於行政經濟之考慮，無須再給予相對人陳述意見之規定，避免造成行政程序之冗長。目前依法提起訴願前先經先行程序者，有專利法之再審查、植物種苗法之異議、稅捐稽徵法及各種內地稅法之復查、關稅法及海關緝私條例之聲明異議、藥事法之復核與貿易法之重審等，爰為第7款規定。」本件因屬稅捐爭訟，依稅捐稽徵法第35條第1項規定，依法應經復查之

先行程序，而上訴人申請復查即於原處分機關之復查程序，有向原處分機關陳述意見。且被上訴人於109年8月26日派員偕同上訴人代理人至現場勘查（見原處分卷第1頁），已獲得程序保障之機會，符合正當法律程序之要求。上訴意旨主張被上訴人所為原處分並無提供上訴人任何陳述意見之機會云云，委無足採。

(五)綜上所述，上訴人主張均無可採。原判決駁回上訴人在原審之訴，尚無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、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　　112　　年　　10　　月　　19　　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　吳　東　都

法官　許　瑞　助

法官　王　俊　雄

法官　鍾　啟　煒

法官　侯　志　融

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　112　　年　　10　　月　　19　　日

書記官　蕭　君　卉