

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第718號

上 訴 人 美商仙妮蕾德有限公司

代 表 人 陳得福

訴訟代理人 陳彩凰會計師

被 上 訴 人 臺北市稅捐稽徵處

代 表 人 倪永祖

上列當事人間房屋稅事件，上訴人對於中華民國111年7月29日臺北高等行政法院111年度訴字第420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、上訴人於民國95年6月28日經由法院拍賣程序，取得門牌號碼臺北市○○區○○○路000號1樓至14樓、地下、地下之1及地下2層等17戶房屋之所有權（權利範圍皆為全部，下合稱系爭房屋，上訴人已於109年8月12日將系爭房屋登記移轉為他人所有）。系爭房屋領有臺北市政府工務局核發之72使字1370號使用執照（下稱72年使用執照），被上訴人原按構造種類「鋼筋混凝土造」之房屋構造標準單價核計房屋現值，對上訴人課徵105年至109年房屋稅合計新臺幣（下同）132,319,413元（下稱原核定），經上訴人繳納完畢。嗣被上訴人以其所屬松山分處（下稱松山分處）查得系爭房屋構造種類為鋼骨鋼筋混凝土造，以109年7月29日北市稽松山乙字第1094805222號函（下稱前處分）通知上訴人臺灣分公司，因系爭房屋稅籍誤載為鋼筋混凝土造，應改按鋼骨鋼筋混凝土造之房屋構造種類，依房屋稅條例第10條第1項及臺北市房屋標準價格及房屋現值評定作業要點（下稱評定作業要點）第4點規定，重新核定110年房屋現值，並依行為時稅捐稽徵法第21條規定，補徵系爭房屋105年至109年差額房屋

01 稅合計14,743,046元，亦經上訴人繳納完畢。惟上訴人臺灣
02 分公司不服，申請復查，經被上訴人以109年11月9日北市稽
03 法甲字第1093002461號復查決定（下稱前復查決定）：「更
04 正109年房屋稅繳款書納稅義務人名義為『美商仙妮蕾德有
05 限公司』；其餘部分復查駁回。」上訴人不服，提起訴願，
06 經被上訴人依訴願法第58條規定重新審查，認尚有部分事證
07 待查，於110年4月13日自行撤銷前處分及前復查決定，上訴
08 人臺灣分公司對前處分所提訴願則由臺北市政府於110年5月
09 3日決定不受理。

10 (二)被上訴人嗣以松山分處查得系爭房屋地上1至14層之使用執
11 照用途類別已變更為一般旅館業，應適用房屋構造標準單價
12 第2類，原核定用途類別為國際觀光旅館之第1類單價有誤，
13 以110年5月28日北市稽松山乙字第1104803523號函（下稱原
14 處分）通知上訴人：依72年使用執照存根所載，系爭房屋總
15 層數為15層，構造種類為鋼骨鋼筋混凝土造，用途類別為旅
16 館，被上訴人誤植為鋼筋混凝土造及國際觀光旅館，應依房
17 屋稅條例第10條第1項、第11條、評定作業要點第4點規定，
18 重新核定110年房屋現值，並依行為時稅捐稽徵法第21條第1
19 項第2款及第2項規定，補徵105年至109年差額房屋稅合計1
20 0,693,947元，105年至109年應繳房屋稅合計143,013,040
21 元，上訴人已繳納147,062,459元；另更正110年房屋稅1,99
22 1,077元，上訴人已繳納2,065,800元。總計應退還上訴人溢
23 繳房屋稅4,124,142元。上訴人對原處分核定補徵系爭房屋1
24 05年至109年房屋稅部分不服，申請復查，經被上訴人以110
25 年8月23日北市稽法乙字第11030014832號復查決定（下稱復
26 查決定），變更核定系爭房屋105年至109年應補徵之差額房
27 屋稅，依序為215,728元、2,137,472元、2,105,202元、2,0
28 73,356元及1,979,440元，合計10,446,198元，其餘復查駁
29 回，另將原處分說明三誤載系爭房屋105年至109年應繳房屋
30 稅總額143,013,040元，更正為143,013,360元。上訴人循序
31 提起行政訴訟，聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）不

01 利於上訴人部分均撤銷，經臺北高等行政法院（下稱原審）
02 111年度訴字第420號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍不
03 服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；原處分、復查
04 決定及訴願決定對上訴人不利部分均撤銷。

05 二、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審之答辯，均引用原判決
06 之記載。

07 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

08 (一)課稅處分並非授益處分，即使納稅義務人受有違法但較為有
09 利之課稅處分，就其受有少繳稅捐之利益，稽徵機關亦可適
10 用行為時稅捐稽徵法第21條第1項第2款、第2項規定，於發
11 現原查定處分違法短徵時，自行變更原查定處分，補徵其應
12 納之稅款，惟應受核課期間限制，前本院58年判字第31號判
13 例即本於相同法理。是稽徵機關於原課稅處分發生形式確定
14 力後，於核課期間內，發現原課稅處分違法短徵時，仍得依
15 職權撤銷之，自行變更原查定處分，補徵其應納之稅款，不
16 以「新事實」、「新證據」存在為必要，只須其事實不在行
17 政救濟裁量範圍內者均屬之，包括原認定事實錯誤之情形。

18 (二)依卷附系爭房屋72年使用執照與87變使字第369號、88變使
19 字第37號及98變使字第149號等變更使用執照存根顯示，系
20 爭房屋總層數為15層，構造種類為「RC鋼骨」，各層用途為
21 「商場」、「旅館」等，嗣各層陸續變更用途為國際觀光旅
22 館。又發照日期107年8月6日之107變使字第115號變更使用
23 執照（下稱107年變更使用執照）存根影本顯示，系爭房屋
24 原核准用途為「一般旅館業（B4）」，變更後用途為「一般
25 旅館業（B4）」。被上訴人為釐清系爭房屋實際使用情形，
26 函詢交通部觀光局（下稱觀光局）及臺北市政府觀光傳播局
27 （下稱觀傳局），經觀光局於110年5月25日函復略以：「說
28 明：……四、……旨揭旅館前經本局以97年8月4日觀業字第
29 0973001869號函……准予籌設國際觀光旅館；惟其母公司
30 『仙妮蕾德餐旅管理有限公司』於98年9月23日向本局申請
31 撤銷籌設核准案，經本局以98年10月14日觀業字第09730018

69號函……同意廢止辦理在案；爰此，旨揭旅館並未以國際觀光旅館營業……。」觀傳局於110年5月21日函復略以：「說明：……二、……旨揭地址為王朝大酒店……經營一般旅館業，設有622間客房，迄今未向本局辦理變更。」是系爭房屋原由被上訴人按構造種類鋼筋混凝土造、用途類別第1類國際觀光旅館，適用每平方公尺6,360元之房屋構造標準單價核計房屋現值，據以核課房屋稅，嗣松山分處依系爭房屋使用執照所載，查得系爭房屋構造種類應為鋼骨鋼筋混凝土造，用途為一般旅館，被上訴人審認系爭房屋應適用房屋構造標準單價第2類，原核算之房屋現值有誤，更正系爭房屋構造種類為鋼骨鋼筋混凝土造，依每平方公尺6,860元之房屋構造標準單價核計房屋現值，並為維持課稅公平原則，基於公益上理由，依行為時稅捐稽徵法第21條第1項第2款及第2項規定，自行變更原核定，對上訴人補徵應繳之105年至109年差額房屋稅，洵屬於法有據，亦未違反信賴保護原則。上訴人主張納稅義務人對於房屋稅之核課，依法不負有申報之協力義務，系爭房屋係因被上訴人核課作業上之錯誤，方導致房屋稅短徵，本件應非屬行為時稅捐稽徵法第21條第2項所稱「另發現應徵之稅捐」情形，原處分違反信賴保護原則云云，並不可採，因將訴願決定及原處分（含復查決定）不利於上訴人部分均予維持，駁回上訴人在原審之訴。

四、本院按：

(一)被上訴人以原處分對上訴人補徵系爭房屋105年至109年之差額房屋稅額為10,693,947元，經上訴人申請復查後，以復查決定變更核定系爭房屋105年至109年應補徵之差額房屋稅合計10,446,198元。是原處分核定補徵系爭房屋105年至109年差額房屋稅額超過10,446,198元部分，業經復查決定撤銷而不存在，上訴人於原審聲明原處分（含復查決定）不利於上訴人部分撤銷，係不服變更核定後之稅額，先予敘明。

01 (二)次查，原判決將被上訴人核定補徵系爭房屋105年至109年差
02 額房屋稅額10,446,198元之處分，予以維持，核無違誤，茲
03 論述如下：

04 1.房屋稅條例第3條規定：「房屋稅，以附著於土地之各種房
05 屋，及有關增加該房屋使用價值之建築物，為課徵對象。」
06 第5條第1項第2款規定：「房屋稅依房屋現值，按下列稅率
07 課徵之：……二、非住家用房屋：供營業、私人醫院、診所
08 或自由職業事務所使用者，最低不得少於其房屋現值百分之
09 3，最高不得超過百分之5；……。」第6條規定：「直轄市
10 及縣（市）政府得視地方實際情形，在前條規定稅率範圍
11 內，分別規定房屋稅徵收率，提經當地民意機關通過，報請
12 或層轉財政部備案。」第10條第1項規定：「主管稽徵機關
13 應依據不動產評價委員會評定之標準，核計房屋現值。」第
14 11條規定：「（第1項）房屋標準價格，由不動產評價委員
15 會依據下列事項分別評定，並由直轄市、縣（市）政府公告
16 之：一、按各種建造材料所建房屋，區分種類及等級。二、
17 各類房屋之耐用年數及折舊標準。三、按房屋所處街道村里
18 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
19 房屋買賣價格減除地價部分，訂定標準。（第2項）前項房
20 屋標準單價，每3年重行評定一次，並應依其耐用年數予以
21 折舊，按年遞減其價格。」第12條第1項規定：「房屋稅每
22 年徵收1次，……。」第24條規定：「房屋稅徵收細則，由
23 各直轄市及縣（市）政府依本條例分別擬訂，報財政部備
24 案。」

25 2.臺北市政府依房屋稅條例第24條規定授權訂定之臺北市房屋
26 稅徵收自治條例第4條第1項第2款規定：「（第1項）本市房
27 屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：……二、非住家用房
28 屋：供營業、私人醫院、診所或自由職業事務所使用者，百
29 分之3。……」第8條規定：「房屋稅條例第11條所稱之房屋
30 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
31 種類等級、耐用年數、折舊標準及地段增減率等事項調查擬

01 定，交由本市不動產評價委員會審查評定後，由臺北市政府
02 （以下簡稱市政府）公告之，並送臺北市議會備查。」又臺
03 北市政府於103年2月11日修正發布之評定作業要點第1點規
04 定：「為簡化房屋標準價格之評定及房屋現值之核計作業，
05 特訂定本要點。」第2點規定：「房屋現值之核計，以『房
06 屋構造標準單價表』、『折舊率及耐用年數表』及『房屋街
07 路等級調整率評定表』為準據。『房屋構造標準單價表』之
08 適用，依使用執照核發日或房屋建造完成日認定。」第3點
09 規定：「『房屋構造標準單價表』內用途之歸類，依『用途
10 分類表』為準……。」第4點第1項及第2項規定：「（第1
11 項）適用『房屋構造標準單價表』核計房屋現值時，對房屋
12 之構造、用途及總層數等，依建築管理機關核發之使用執
13 照……所載之資料為準。面積則以地政機關核發之建物測量
14 成果圖為準……。（第2項）前項房屋總層數之計算，不包
15 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
16 種且獨立使用者，應分別評定。」第5點規定：「下列房屋
17 除依據使用執照……或建物測量成果圖所載之資料為準外，
18 得派員至現場勘查後，依本要點之規定，增減其房屋標準單
19 價：(一)國際觀光旅館。……(四)10層樓以上之房屋……。」該
20 要點附件之用途分類表規定（節略）：
21

構造 用途 分類	鋼骨造、鋼骨混凝土 造、鋼骨鋼筋混凝土 造		鋼筋混凝土造、預鑄混 凝土造	
第一類	01	國際觀光旅館	01	國際觀光旅館
第二類	20	旅館	20	旅館

22 （上述評定作業要點條文及附件，於106年1月23日、106年
23 月20日、108年12月31日修正時，除第2點於106年1月23日修
24 正時移列為同點第1項外，內容均無變動。）

- 25 3. 臺北市政府先後以103年2月11日府財稅字第10330000500
26 號、106年1月23日府財稅字第10630000700號及108年12月31
27 日府財稅字第10860028191號公告重行評定臺北市房屋標準

價格有關事項，並分別自103年7月1日、106年7月1日及109年7月1日實施。各該公告附表1之臺北市35層以下房屋構造標準單價表均規定（節錄）：

單位：元/平方公尺

構造	鋼骨鋼筋混凝土造(S)		鋼筋混凝土造(B)
用途 單價 總層數	第一類	第二類	第一類
15	7,110	6,860	6,360

4.依上開規定可知，房屋稅條例第11條第1項除明定判斷房屋標準價格之相關事項外，並授權不動產評價委員會評定後，由直轄市、縣（市）政府公告，以符合租稅法律主義之要求，藉以客觀評定房屋標準價格，以利稽徵經濟之效率，同時在合理範圍內，按房屋各種價格因素，各別評定房屋標準價格，以達量能課稅之目的。房屋稅屬地方稅，基於尊重地方自治立法權及地方自治財政權之精神，房屋稅條例第24條明文授權各地方政府分別訂定不同之房屋稅徵收細則。臺北市政府依此授權而訂定之臺北市房屋稅徵收自治條例第8條，明定房屋稅條例第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款所定房屋種類等級、耐用年數、折舊標準及地段增減率等事項調查擬定，係房屋稅條例第11條第1項所定各款稅基量化規定之具體化，臺北市政府再依該規定，按臺北市之實際情況，參酌房屋稅條例第11條第1項所定各款因素訂定評定作業要點執行該具體化之規定，於法自無不合。

5.行為時稅捐稽徵法第21條第1項第2款、第2項規定：「（第1項）稅捐之核課期間，依左列規定：……二、依法……應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為5年……。 （第2項）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰……。 」第22條第4款規定：「前條第1項核課期間之起算，依左列規定：……

01 四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅
02 捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。」前揭行為時稅捐
03 稽徵法第21條第2項所謂另發現應徵之稅捐，只須其事實不
04 在行政救濟裁量範圍內者均屬之，此有前本院58年判字第31
05 號判例：「納稅義務人依所得稅法規定辦理結算申報而經該
06 管稅捐稽徵機關調查核定之案件，如經過法定期間而納稅義
07 務人未申請復查或行政爭訟，其查定處分固具有形式上之確
08 定力，惟稽徵機關如發現原處分確有短徵，為維持課稅公平
09 之原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定處
10 分，而補徵其應繳之稅額」可資參照（另參照本院92年5月
11 份庭長法官聯席會議決議意旨）。由此可知，課稅處分未經
12 行政救濟，僅具形式上之確定力，稅捐機關如在核課期間內
13 發現原課稅處分因認定事實或適用法令錯誤，致核定稅額過
14 低，而有違法情形，仍得依上開法條意旨另為補徵稅捐之處
15 分，惟因該補徵稅捐處分實質上係將原較有利於納稅義務人
16 之處分自為撤銷，並另為較不利於納稅義務人之處分，依行
17 政程序法第8條後段規定，自生納稅義務人是否有信賴應予
18 保護之問題。惟所謂信賴保護，必須行政機關之行政處分或
19 其他行政行為，足以引起人民信賴，及人民因信賴該行政行
20 為，而有客觀上具體表現信賴之行為，然嗣後該信賴基礎經
21 撤銷、廢止或變更而不復存在，使當事人遭受不能預見之損
22 失；且當事人之信賴，必須值得保護，不得有行政程序法第
23 119條各款所定信賴不值得保護之情形，始足當之。

24 6.被上訴人就系爭房屋原按構造種類為鋼筋混凝土造、用途類
25 別為第1類之國際觀光旅館所適用房屋構造標準單價每平方
26 公尺6,360元核計房屋現值，據以核課房屋稅，嗣因松山分
27 局查得系爭房屋依72年使用執照所載，總層數為15層，構造
28 種類為鋼骨鋼筋混凝土造，且依107年變更使用執照存根顯
29 示，系爭房屋地上1至14層原核准用途為「一般旅館業（B
30 4）」，變更後用途為「一般旅館業（B4）」，經分別函詢
31 觀光局及觀傳局，前者於110年5月25日回復稱系爭房屋前經

01 該局於97年8月4日函准籌設國際觀光旅館，惟上訴人於98年
02 9月23日申請撤銷籌設核准案，經該局於98年10月14日同意
03 廢止辦理在案，故未以國際觀光旅館營業；後者於110年5月
04 21日回復略以系爭房屋之地址為王朝大酒店經營一般旅館
05 業，迄未辦理變更等情，被上訴人因而審認系爭房屋應適用
06 房屋構造標準單價第2類，核定補徵105年至109年差額房屋
07 稅等情，為原判決確定之事實，核與卷內證據相符。是以，
08 系爭房屋依建築管理機關核發之使用執照所載，總層數為地
09 上15層，構造種類為鋼骨鋼筋混凝土造，且經被上訴人查明
10 系爭房屋於105年至109年係經營一般旅館業，故屬評定作業
11 要點用途分類表中鋼骨鋼筋混凝土造之第2類建物，應適用
12 臺北市35層以下房屋構造標準單價表中鋼骨鋼筋混凝土造第
13 2類15層建物之構造標準單價即每平方公尺6,860元核計房屋
14 現值及課徵房屋稅，原核定以系爭房屋之構造種類為鋼筋混
15 凝土造，用途為國際觀光旅館，適用鋼筋混凝土造第1類15
16 層建物之房屋構造標準單價每平方公尺6,360元核計系爭房
17 屋現值並課徵房屋稅額，自非正確，被上訴人依行為時稅捐
18 稽徵法第21條第2項規定，對上訴人補徵系爭房屋105年至10
19 9年之差額房屋稅10,446,198元，依上說明，於法並無不
20 合，原判決予以維持，結論並無違誤。又上訴人僅泛言因信
21 賴原核定，致持有系爭房屋期間所收取租金及嗣後出售系爭
22 房屋之價格，均未能將被上訴人補徵之稅額納入考量，獲利
23 因而減損云云（見原處分卷1第181、182頁之復查申請
24 書），並未說明其有任何因信賴被上訴人所為原核定，而客
25 觀上具體積極表現信賴之行為，自無信賴表現。且上訴人係
26 於95年間經拍賣而取得系爭房屋所有權，依90年12月11日修
27 正公布之臺北市建築管理自治條例第38條規定，其得向主管
28 建築機關申請發給系爭房屋使用執照謄本，對於系爭房屋之
29 使用執照記載其構造種類為鋼骨鋼筋混凝土造一事，實難諉
30 為不知（況卷附拍賣公告亦載明系爭房屋為鋼骨鋼筋混凝土
31 造），則上訴人對原核定因誤認系爭房屋之構造種類為鋼筋

01 混凝土造，適用較低之房屋構造標準單價核課105年至109年
02 房屋稅，致有違法短徵稅額之情事，縱非明知，亦屬因重大
03 過失而不知，依行政程序法第119條第3款規定，其對原核定
04 之信賴並不值得保護。至上訴人所提本院81年度判字第1765
05 號判決，認為行為時稅捐稽徵法第21條第2項所稱另發現應
06 徵之稅捐，以發現原核課稅捐資料所無之新資料，且該新資
07 料足以認定應補徵稅捐者，始足當之，為本院上開判例及決
08 議所不採。另本院105年度判字第297號判決，係認為稅捐稽
09 徵機關對原本於96至100年核定課徵田賦之土地，僅因該土
10 地於85年間業經核發雜項執照，且該執照所載雜項工作物已
11 建造完成，未至現場履勘，調查該土地於96至100年間是否
12 非作農業使用，即改按一般用地稅率補徵96至100年度地價
13 稅，核與行為時稅捐稽徵法第21條第2項規定不符，難謂適
14 法，因將原審維持該補稅處分之判決廢棄，與本件被上訴人
15 業已查明系爭房屋之構造種類為鋼骨鋼筋混凝土造，故原核
16 定適用構造種類為鋼筋混凝土造之房屋構造單價核課系爭房
17 屋105年至109年之房屋稅，因認定事實有誤，係屬違法，合
18 於行為時稅捐稽徵法第21條第2項所定補徵稅額要件者，情
19 形有別，無從比附援引為指摘原判決違法之論據。是上訴人
20 主張：依本院上開2件另案判決意旨，本件無行為時稅捐稽
21 徵法第21條第2項規定之適用，應依行政程序法第117、119
22 條規定，以存續保障方式保護上訴人對原核定之合理信賴利
23 益，故被上訴人變更已確定之原核定，命上訴人補繳105年
24 至109年差額房屋稅10,446,198元，並非適法云云，尚非可
25 採。原判決對上訴人於原審已提出之上述主張，何以不足採
26 取，未予論駁，上訴意旨據以指摘原判決有不備理由之違
27 法，固非無據，惟因不影響判決之結果，依行政訴訟法第25
28 8條規定，原判決仍應維持。

29 五、綜上所述，上訴人主張並無可採，原判決駁回上訴人在原審
30 之訴，尚無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法
31 令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

01 六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
02 項、第98條第1項前段，判決如主文。

03 中 華 民 國 111 年 12 月 22 日

04 最高行政法院第一庭

05 審判長法官 吳 東 都

06 法官 鄭 小 康

07 法官 王 俊 雄

08 法官 侯 志 融

09 法官 鍾 啟 煒

10 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

11 中 華 民 國 111 年 12 月 22 日

12 書記官 廖 仲 一