臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭
113年度訴字第109號
114年8月28日辯論終結

原　　告　王忠發

被　　告　新北市政府稅捐稽徵處

代　表　人　連文娟（處長）
訴訟代理人　林書華
　　王淑寬
　　吳沛瑀
參　加　人　王忠順

訴訟代理人　林萬憲　律師
　　蔡宜庭　律師

上列當事人間房屋稅籍事件，原告不服新北市政府中華民國112年11月16日新北府訴決字第1128070825號（案號：1128070825）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

㈠被告代表人原為張世玢 ，於訴訟進行中變更為黃育民、連文娟，茲由渠等具狀聲明承受訴訟（本院卷第135-136頁、365-366頁），核無不合，應予准許。

㈡按「訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。」為行政訴訟法第111條第1項所明定。查原告於起訴時，聲明求為判決：

「原處分、副查決定、訴願決定均撤銷。」（本院卷第13頁）。嗣於民國113年12月18日及114年4月30日準備程序期日變更聲明為：「1.訴願決定、原處分（被告112年6月14日新北稅重二字第1125301618號函）均撤銷。2.依據112年2月18日申請，就系爭房屋第5層未保存登記建物作成設立房屋稅籍並向原告核課房屋稅之行政處分。」（本院卷第155-156、235頁）再於114年8月28日言詞辯論期日調整聲明第2項為：「被告應依據112年2月18日申請，就○○市○○區○○街000巷000號房屋第5層未保存登記建物作成設立房屋稅籍並以原告為納稅義務人之行政處分。」（本院卷第360頁），經核上開訴之變更，本院認為適當，依前揭規定，應予准許。

二、事實概要：

參加人為位於○○市○○區○○街000巷000號房屋（整編前門牌為○○市○○區○○街000巷000號，稅籍編號：F000000000000，下稱系爭房屋）之房屋稅納稅義務人。依被告房屋稅主檔查詢資料所載，系爭房屋係4層樓建物，其中第1、2層為合法建物，第3、4層為未辦保存登記建物。原告於112年2月18日出具切結書等相關資料向被告申報系爭房屋第5層未辦保存登記建物增建（下稱系爭房屋4樓頂增建物）之稅籍及使用情形，因無法認定系爭房屋4樓頂增建物為原告興建，經被告通知原告補正後，原告仍未能提供系爭房屋4樓頂增建物為原告所有之證明文件，並經被告於112年5月17日派員會同原告辦理現場勘查後，發現系爭房屋第1至4層未分層編釘門牌，第2層以上無獨立對外出入口，且系爭房屋之房屋稅納稅義務人為參加人，被告遂以112年6月14日新北稅重二字第0000000000號函（下稱原處分）否准其所請。原告不服，提起訴願遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

㈠系爭房屋第1、2層樓原為原告母親所有，原告母親於81年1月19日往生後，改登記參加人為所有權人，現系爭房屋4樓

頂增建物，由原告支付價金增建無誤，所有權人應為原告，系爭房屋第1、2層樓僅暫時由參加人掛名，實係借名契約之法律關係，兄弟間鬩牆，今時空背景改變，原告與兄弟約定系爭房屋應依民法第1140條及第1141條規定，由繼承人繼承。

㈡依行為時即113年1月1日修正前房屋稅條例(下稱房屋稅條例)第4條及財政部67年3月4日台財稅第31475號函，違章房屋亦應課徵房屋稅。而原告自62年即遷入系爭設籍房屋；再者，由本人114年4月30日當庭遞送系爭房屋現況照片，可知系爭房屋4樓頂增建物已與1、2樓有所區隔，各自獨立等語。並聲明：1.訴願決定、原處分均撤銷。2.被告應依據112年2月18日申請，就系爭房屋第5層未保存登記建物(即系爭房屋4樓頂增建物)作成設立房屋稅籍並以原告為納稅義務人之行政處分。

四、被告則以：

㈠系爭房屋4樓頂增建物為未辦保存登記之建物，原告於112年2月18日向被告申報該建物增建稅籍及使用情形，其雖出具切結書切結系爭房屋4樓頂增建物為112年1月3日興建，然因所檢附之109年6月11日估價單及111年12月台灣電力股份有限公司繳費憑證（用電地址：○○市○○區○○街000巷000號0樓），均屬切結興建前之資料，被告無從據以認定爭房屋4樓頂增建物為原告所興建，遂以112年3月31日新北稅重二字第0000000000號函請原告提供有權認定機關文件再憑辦理。

㈡參加人為系爭房屋第1、2層之所有權人及未辦保存登記第3、4層之房屋稅納稅義務人，被告於112年5月17日會同原告現場勘查，發現系爭房屋1至4樓未分層編訂門牌，2樓以上無獨立對外出入口，須通過建物內部始得聯外，因此系爭房屋4樓頂增建物附屬於主建物上，不具構造上及使用上之獨立性，自不得獨立為物權之客體；再者，原告既未能提供可

資確定系爭房屋4樓頂增建物為渠所有之證明文件，被告以原處分否准所請，與法有據應予維持。

㈢本件訴訟標的為原告申報設立系爭房屋4樓頂增建物之房屋稅籍，經被告以原處分否准所請，並非系爭房屋是否借名登記或繼承問題，稅捐稽徵機關審查房屋申報設籍資料，僅為形式審查，並無確認私權之效果，稅籍資料所登載之納稅義務人身分，並不因稽徵機關為稅籍登記，發生確定申報人與課徵對象房屋間權利關係之效力，亦不能作為房屋產權之證明。是有關產權歸屬之私權爭議事項，宜循司法途徑解決，原告尚無法透過本件訴訟，遂行其欲保護系爭房屋4樓頂增建物財產所有權之目的，故原告提起本訴，欠缺訴之利益。

㈣被告復於114年5月14日會同原告現場勘查，系爭房屋於1樓原出入口旁，已再開新出入口，且原出入口通往內部樓梯之部分，經鋁板加以區隔，又2樓往3樓之內部樓梯部分，亦設置鋁窗門加以區隔，至系爭房屋3樓以上空間，原告自陳3樓以上與112年5月17日現勘紀錄相同，而不同意被告再行進入勘查。是以，系爭房屋4樓頂增建物仍係以通過系爭建物唯一內部樓梯始得聯外，再無其他出入口，從而，系爭房屋4樓頂增建物仍附屬於主建物上，自不得單獨設立房屋稅籍，而成為系爭房屋房屋稅之納稅義務人，縱如原告所述系爭房屋已再開新出入口，並將4樓頂增建物與1、2樓加以區隔，尚與被告原核定並無影響。然第2層以上之建物仍須自同一新設出入口出入，是新設之出入口並不影響系爭房屋2樓以上各層間並無獨立性之判斷，故並無影響原核定之認定等語，資為抗辯。並聲明：駁回原告之訴。

五、參加人則以：

㈠系爭房屋係參加人合法繼承而來，因此，系爭房屋第1、2層之合法建物、第3、4層之未辦理保存登記建物及第4層頂鐵皮增建物之所有權人及事實上處分權人均為參加人，參加人與原告間不存在借名登記關係，參加人僅係將系爭房屋之第3層以上之使用空間，借與原告居住。

㈡系爭房屋第2層以上之各層並無獨立出入口，均僅能自系爭房屋之內梯，由參加人新增設之1樓出入口出入，系爭房屋4樓增建物並無任何使用上之獨立性；而2樓通往3樓內梯所設之鋁門，係原告事後私裝，惟此並不影響系爭房屋第3層以上之建物並未有使用上獨立性之判斷。參加人約莫於114年4月間將系爭房屋之1樓原有之左邊鋁窗，改建成一新出入口，而此左邊新出入口門內連接係原有系爭房屋之內梯，系爭房屋自第2層以上，對外出入仍係須共同走原有之內梯，通往左邊新出入口，惟第2層以上並不能通往系爭房屋右邊舊出入口，亦即第2層以上之建物仍係通過唯一內部樓梯始得對外聯絡，自同一新出入口出入，並無各自獨立之出入口。是參加人雖自行新設出入口，惟其構造及使用上亦不影響系爭房屋2樓以上各層間並無獨立性之判斷，且系爭房屋之權利人既然為參加人，向參加人借用系爭房屋使用空間之原告並不會因此成為房屋之所有權人及事實上處分權，進而原告向被告申請為第4層增建物之納稅義務人，自不應准許等語，資為抗辯。並聲明：駁回原告之訴。

六、上開事實概要欄所述之事實經過，除下述爭點外，其餘為兩造所不爭執，並有原告112年2月18日申請書/含切結書、109年6月11日估價單、111年12月臺灣電力股份有限公司繳費憑證（原處分卷第36-40、34、29頁）、被告112年3月31日補正函（原處分卷第68-69頁）、原告112年4月27日補正書/含財政部北區國稅局111年9月30日北區三重銷稽字第0000000000號函（原處分卷第70-75、65-66頁）、房屋稅主檔查詢資料（原處分卷第23-25頁）、被告112年5月17日現場勘查紀錄表、現場照片（原處分卷第77-84頁）、原處分（本院卷第31-34頁）、訴願決定（本院卷第37-42頁）、114年5月14日現場勘查紀錄表/含現場照片（本院卷第291-297頁）附卷可稽，洵堪認定。

七、本院得判斷之心證

㈠房屋稅條例第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，為課徵對象。」第4條第1項及第4項規定：「（第1項）房屋稅向房屋所有人徵收之；以土地設定地上權之使用權房屋，向該使用權人徵收之；設有典權者，向典權人徵收之。共有房屋向共有人徵收之，由共有人推定一人繳納，其不為推定者，由現住人或使用人代繳。（第4項）未辦建物所有權第一次登記且所有人不明之房屋，其房屋稅向使用執照所載起造人徵收之；無使用執照者，向建造執照所載起造人徵收之；無建造執照者，向現住人或管理人徵收之。」。第4項係於90年6月20日增訂，其立法理由為：「房屋稅，原則上以房屋所有人或典權人為納稅義務人，惟如房屋所有人不明，或房屋所有人未依第7條規定申報房屋稅籍有關事項，致房屋所在地主管稽徵機關無法確認房屋所有人時，其房屋稅應向建築物使用執照或建造執照所記載起造人，或向查得之現住人或管理人徵收，以資明確。」第7條第1項規定：「納稅義務人應於房屋建造完成之日起算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、改建或移轉、承典時，亦同。」又新北市房屋稅徵收細則第2條規定：「本條例第4條第1項所稱之房屋所有人，指已辦理所有權登記之房屋所有權人，或未辦理所有權登記之實際房屋所有人。」從而，房屋稅為財產稅之一種，原則上應以所有人或典權人為納稅義務人，惟如所有人或典權人有住址不明或非於房屋所在地居住，致無法向該等法律規定之財產權利人徵收房屋稅之情形，為求稽徵效率，始例外以目前管理、使用或居住該應稅房屋之人為代繳義務人。

㈡次按財政部105年4月編印之房屋稅稽徵作業手冊第二章稅籍設立、第一節申報設籍(本院卷第179頁以下)：「陸、作業說明：……四、設籍程序：（一）申報收件……2、申報設籍應檢附文件……（4）無申請建築許可之房屋，應依查得資料或由房屋所有人檢附承諾書（附件2）及其他有關文

件。……」。又附件2之文件有承諾書、土地使用同意書（須檢附地主身分證正反面影本）及切結書。

㈢經查：

1.參加人為系爭房屋之房屋稅納稅義務人，原告亦未獲得參加人之同意就系爭房屋4樓頂增建物設立稅籍：

⑴參加人為系爭房屋之房屋稅納稅義務人，且依稅籍資料所示，系爭房屋係4層樓建物，其中第1、2層為合法建物，第3、4層為未辦保存登記建物等情，有房屋稅主檔查詢資料(原處分卷第23-25頁)附卷可證。

⑵又原告於112年2月18日出具切結書等相關資料向被告申報系爭房屋4樓頂增建物之稅籍及使用情形，因無法認定系爭房屋4樓頂增建物為原告興建，經被告通知原告補正後，原告仍未能提供系爭房屋4樓頂增建物為原告所有之證明文件，並經被告於112年5月17日派員會同原告辦理現場勘查後，發現系爭房屋第1至4層未分層編釘門牌，第2層以上無獨立對外出入口，且系爭房屋之房屋稅納稅義務人為參加人，被告遂以原處分駁回申請；又被告復於114年5月14日會同原告現場勘查，系爭房屋於1樓原出入口旁，已再開新出入口，且原出入口通往內部樓梯之部分，經鋁板加以區隔，又2樓往3樓之內部樓梯部分，亦設置鋁窗門加以區隔，至系爭房屋3樓以上空間，原告自陳3樓以上與112年5月17日現勘紀錄相同，而不同意被告再行進入勘查等情，有原告112年2月18日申請書/含切結書、109年6月11日估價單、111年12月臺灣電力股份有限公司繳費憑證、被告112年3月31日補正函、原告112年4月27日補正書/含財政部北區國稅局111年9月30日北區三重銷稽字第0000000000號函、房屋稅主檔查詢資料、被告112年5月17日現場勘查紀錄表、現場照片、原處分、114年5月14日現場勘查紀錄表/含現場照片（本院卷第291-297頁）附卷可證。參加人亦表示：系爭房屋乃參加人所有，參加人感念兄弟之情，並未阻止原告進入該屋入住，現在會在一樓會有新舊大門乃參加人設置，且均有鑰匙，至於原本舊

大門的地方乃參加人自己居住使用地方，此外，並未同意原告變更稅籍之可能等語(本院卷第305-306頁)，原告迄今並未提供其為系爭房屋4樓頂增建物之所有權人之證明，也未獲得參加人以房屋所有人身分檢附承諾書及其他有關文件同意變更稅籍；況依照現勘紀錄，系爭房屋4樓頂增建物迄今仍係以通過系爭建物唯一內部樓梯始得聯外，再無其他出入口。從而，系爭房屋4樓頂增建物仍附屬於主建物上，自不得單獨設立房屋稅籍，而成為系爭房屋房屋稅之納稅義務人，堪以認定。被告以原處分駁回原告之申請，並非無由。

2. 至於原告主張依房屋稅條例第4條及財政部67年3月4日台財稅第31475號函，違章房屋亦應課徵房屋稅。而原告自62年即遷入系爭設籍房屋；再者，由本人114年4月30日當庭遞送系爭房屋現況照片，可知系爭房屋4樓頂增建物已與1、2樓有所區隔，各自獨立；現系爭房屋4樓頂增建物，由原告支付價金增建無誤，所有權人應為原告，系爭房屋第1、2層樓僅暫時由參加人掛名，實係借名契約之法律關係云云，並提出切結書為證據。然而：

⑴房屋稅之稽徵方式，係由稅捐稽徵機關依據納稅義務人所申報房屋稅籍有關事項而製作之稅籍底冊，核定發單通知納稅義務人繳納稅款，非如所得稅或營業稅等，必須由納稅義務人主動申報，經稅捐稽徵機關核定。是以，非稅籍底冊上所載房屋稅納稅義務人，主張對房屋有所有權或事實上處分權，向稅捐稽徵機關申請變更納稅義務人為自己之名義者，就其為房屋所有人或事實上處分權人一事，自應提出確實之證明，否則其申請即無從准許（最高行政法院112年度上字第665號判決意旨）。且稅捐稽徵機關審查申報設籍資料，僅為形式審查，並無確認私權之效力（最高行政法院96年度判字第426號判決參照）。

⑵依土地及建物謄本資料所示，系爭房屋及其坐落土地之所有權人皆為參加人，並非原告，原告所提上開切結書等相關資料更無法認定系爭房屋4樓頂增建物為原告興建並單獨取得

所有權或事實上處分權，被告已經要求原告補件等情，已如前述。另依照財政部105年4月編印之房屋稅稽徵作業手冊第二章稅籍設立、第一節申報設籍、附件2等規定，原告未取得參加人之同意變更稅籍，並不符上開設籍規定。再者，被告於112年5月17日、114年5月14日兩次辦理現場勘查，雖系爭房屋現況於1樓原出入口旁，已再開新出入口，但舊大門處乃參加人自行使用居住，經被告勘查後，均審認系爭房屋2 樓以上並無獨立對外出入口，須通過建物內部始得聯外，附屬於主建物上，未具構造上及使用上之獨立性，換言之，系爭房屋4樓頂增建物迄今仍係以通過系爭建物唯一內部樓梯始得聯外而無其他出入口，自難認為得單獨設立房屋稅籍（關於附屬建物之認定，同可參照最高法院 113 年度台上字第1475號民事判決意旨）。

㈢更遑論，按財政部編訂之房屋稅稽徵作業手冊第2章第1節申報設籍規定，及房屋稅條例第4條規定可知，被告審查申報設籍資料，僅為形式審查，並無確認私權之效力；換言之，揆諸前開判決意旨，稅捐稽徵機關對於變更納稅義務人之申請，固應依申請人提出之文書及證明資料，本於職權依法為審查之權責，惟對於房屋所有權誰屬所涉之私法上法律關係，並無確認權限，其權利歸屬之認定，應由司法機關經由審判以裁判確定之；而涉及房屋所有權歸屬此等私權爭議，歸由普通法院審判，行政法院不得逾越權限，原告主張其與參加人間有借名登記關係，系爭房屋4樓頂增建物，所有權人應為原告云云，尚難採據。

㈣從而，原處分並無違法，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷及請求依其申請作成設立稅籍，並以其為納稅義務人之行政處分為無理由，應予駁回。

八、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

九、據上論結，本件原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　10　　月　　2　　日

審判長法　官　洪慕芳
法　官　孫萍萍
法　官　周泰德

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。

亦得為上訴審訴訟代理人	4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　114　　年　　10　　月　　2　　日

書記官　黃靖雅