

臺北市政府 101.07.10. 府訴字第 10109098200 號訴願決定書

訴 願 人 ○○財團法人

代 表 人 ○○○

訴 願 代 理 人 ○○○律師

複訴願代理人 ○○○律師

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因補徵差額房屋稅事件，不服原處分機關民國 101 年 2 月 22 日北市稽法乙字第 10033860

800 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

訴願人所有本市士林區○○路○○號房屋為地上 9 層、地下 4 層之房屋，該房屋領有本府工務局【建築管理業務自民國（下同） 95 年 8 月 1 日起移撥都市發展局】81 年 5 月 29 日核發之 81 使

字第 xxx 號使用執照，該房屋地下第 4 層房屋（下稱系爭房屋，面積為 12,512.86 平方公尺）核准之用途為防空避難室兼停車場（9,061.61 平方公尺）及洗衣房（3,451.25 平方公尺），原經原處分機關所屬士林分處（下稱士林分處）核定系爭房屋面積中 3,451.2 平方公尺作洗衣房使用部分，按非住家非營業用稅率百分之二課徵房屋稅，其餘面積作防空避難室兼停車場使用部分，免徵房屋稅。嗣該分處查得系爭房屋原免徵房屋稅部分，除員工停車場外，尚有會議室等其他使用情形，已不符合免稅規定，乃以 94 年 8 月 22 日北市稽士林乙字第 09490

434900 號函請訴願人於文到 15 日內提供地下 4 層平面圖及員工停車場面積、其他使用情形之面積等，經訴願人以 94 年 9 月 16 日（九十四）新醫管字第 1192 號函檢附系爭房屋平面圖，並

說明系爭房屋員工停車場加計車道面積共計 6,350.64 平方公尺。士林分處乃依訴願人上開說明及其檢附之地下 4 層停車場面積之平面圖核算系爭房屋原免徵房屋稅部分，除作員工停車場

場面積為 6,350.64 平方公尺外，業已變更用途作會議室及庫房使用之面積為 2,961.2 平方公尺，並以 94 年 9 月 29 日北市稽士林乙字第 09461292100 號函核定系爭房屋使用執照記載用途為

防空避難室兼停車場，未經核准變更使用，違規變更改用途作會議室及庫房等（含機房設備）使用之面積 2,961.2 平方公尺部分，依臺北市房屋稅徵收自治條例第 4 條第 2 項規定，非住家非營業用者按其現值百分之二點五課徵房屋稅，並依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款規定補徵 90 年至 94 年房屋稅（訴願人於 94 年 11 月 18 日繳納在案）。惟因原處分機關電腦檔未隨同更

正，系爭變更改用途面積 2,961.2 平方公尺部分，本應按其現值百分之二點五課徵房屋稅，然仍登錄為免徵房屋稅，士林分處查得上情後，以 100 年 8 月 4 日北市稽士林乙字第 10032556000

號函補徵系爭房屋變更改用途面積部分，96 年至 100 年房屋稅計新臺幣（下同）140 萬 1,504 元。訴願人不服，申請復查，主張系爭房屋面積 2,961.4 平方公尺，係作為○○醫院（下稱○○醫院）之機房設備使用，應免徵房屋稅等語。經該分處改依更正案辦理，並於 100 年 11 月 3 日、4 日派員至現場勘查，另依訴願人提供之地下四層機房面積計算表，核算系爭房屋面積供員工停車場使用之面積由 6,350.64 平方公尺變更為 6,000.7 平方公尺（此部分面積仍免徵房屋稅）；資源回收區之面積為 349.8 平方公尺（按現值百分之二點五課徵房屋稅）；機房相關設備之面積為 2,961.4 平方公尺（按現值百分之二課徵房屋稅）；洗衣房之面積為 3,451.2 平方公尺（按現值百分之二課徵房屋稅）。該分處乃以 100 年 11 月 17 日北市稽士林乙字第 10032798600 號函更正上開 96 年至 100 年房屋稅為 128 萬 6,746 元。訴願人不服，申請復

查，經原處分機關以 101 年 2 月 22 日北市稽法乙字第 10033860800 號復查決定：「復查駁回」。

」該復查決定書於 101 年 2 月 24 日送達，訴願人對系爭房屋因作機房設備使用按非住家非營業用稅率百分之二課徵房屋稅部分仍表不服，於 101 年 3 月 23 日向本府提起訴願，4 月 9 日及 6

月 19 日補正訴願程式，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：

.....

.. 二、..... 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，其核課期間為五年。」「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；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」

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 項規定：「房屋稅向房屋所有人徵收之。... ..」第 5 條第 2 款規定：「房屋稅依房屋現值，按左列稅率課徵之：..... 非住家

用房屋，其為營業用者，最低不得少於其房屋現值百分之三，最高不得超過百分之五。其為私人醫院、診所、自由職業事務所及人民團體等非營業用者，最低不得少於其房屋現值百分之一點五，最高不得超過百分之二點五。」第 7 條規定：「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。」第 16 條規定：「納稅義務人未依第七條規定之期限申報，因而發生漏稅者，除責令補繳應納稅額外，並按所漏稅額處以二倍以下罰鍰。」

臺北市房屋稅徵收自治條例第 4 條第 1 項、第 2 項規定：「本市房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：……二、非住家用房屋，其為營業用者，百分之三。其為私人醫院、診所、自由職業事務所、幼稚園、托兒所、兒童托育中心、補習班、人民團體及其他性質可認定為非供營業用者，百分之二……。」「房屋之使用執照所載用途別為停車場或防空避難室，未經核准變更使用，而改變為其他用途者，住家用按其現值百分之二課徵；非住家非營業用按其現值百分之二點五課徵；營業用按其現值百分之五課徵。」

財政部 66 年 2 月 26 日臺財稅第 31250 號函釋：「部分房屋地下室曾收取少許管理費，而

須

按營業用房屋課稅，致其收費尚不足納稅之負擔，因之多有關閉地下室不為使用情形，致造成市區停車之嚴重問題，經有關單位研討，並獲致結論如次：『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。』」

74 年 12 月 14 日臺財稅第 26271 號函釋：「房屋供共同使用之電梯及公共設施之房屋稅，按該主建物之用途所適用之稅率分攤課徵。主建物有兩種以上不同用途者，分別按其用途之實際面積比例計算，依所適用之稅率課徵。」

91 年 12 月 9 日臺財稅字第 0910457629 號函釋：「主旨：本部 66 年 2 月 26 日臺財稅第

312

50 號函係有關各類建築物地下室房屋稅徵免原則之會商結論，屋頂突出物並非地下層建築物，故縱使使用執照所載用途為機械房、水箱，其房屋稅之徵免，仍無本部上函之適用。」

94 年 1 月 11 日臺財稅字第 09404505310 號函釋：「二、各類建築物地下室設置停車空間供

停放車輛，而未涉營業行為者，該地下室停車空間方有免徵房屋稅規定之適用。至建築物之停車空間，如其停車位係供營業、按車收費、出租或為營利事業因本身業務需要所設置，而與營業具有不可分離之關係，則應課以非住家非營業用房屋稅稅率。三、各類建築物地下室及地上建築物供停車場使用之房屋，如非屬自用而與營利事業之經營具有不可分離關係，雖未另外收費，仍應按非住家非營業用稅率課徵房屋稅。」臺北市稅捐稽徵處 74 年 7 月 23 日北市稽財丙字第 71382 號函釋：「主旨：關於○○號地下 2 層，

設

置儲水庫、消防栓、發電機、變電室等設備，應按何種稅率課徵房屋稅乙案，復如說明二。說明：……二、本案房屋所設置之設備，如查明確非地上各層營利事業單位為本身業務需要設置者，參照財政部 66 臺財稅第 31250 號函：『各類建築物地下室僅利用原有空間設置機器房、抽水機等使用而非營業用者，均應予免徵房屋稅。』之規定免徵房屋稅。否則，應依營業用稅率課徵房屋稅。」

二、本件訴願理由略以：財政部 66 年 2 月 26 日臺財稅第 31250 號函釋係以利用地下室所設機房

、消防設施等設備是否供營業來判斷可否免徵房屋稅，復查決定僅以是否供地上房屋事業單位使用來判斷是否應課徵房屋稅，係曲解財政部函釋。系爭房屋係供○○醫院使用，電氣機械室等設施均係為維持房屋得以發揮正常機能及維護消防安全等目的所設，明顯非供營業用之設施，系爭房屋之機房設備面積為 2,961.4 平方公尺，得免徵房屋稅。又該函釋並未以是否供建物所有人或使用人使用為標準，而係以其使用是否有收費、出租或營業用為標準。復查決定以是否供地上事業單位本身使用來判斷是否課徵房屋稅，逾越且架空財政部函釋。系爭房屋之機房設備，本係任何建築物所必須設置之設備，與其地上使用單位之業務明顯可分離，復查決定僅因系爭建物整棟係供訴願人（醫療財團法人）使用，即認定系爭房屋與訴願人之業務不可分離而補徵差額房屋稅，顯有違誤。

三、查原處分機關核算系爭房屋中供機房相關設備（含主變電室、發電機室、自來水箱等 13 項機械室）使用之面積為 2,961.4 平方公尺，並以上開機房相關設備係供其地上層○○醫院本身相關醫療業務需要所設置，並無財政部 66 年 2 月 26 日臺財稅第 31250 號函釋所

指

得免徵房屋稅之情形，因其係供私人醫院使用，依房屋稅條例第 5 條及臺北市房屋稅徵收自治條例第 4 條規定，應按非住家非營業用稅率百分之二課徵房屋稅。有地籍資料查詢、臺北市政府工務局 81 使字第 xxx 號使用執照存根及使用執照竣工圖、地下肆層停車

場面積圖、地下 4 層機房面積計算表、100 年 11 月 3 日、4 日現場勘查照片 27 幀等影本
附

卷可稽，原處分自屬有據。

四、至訴願人主張系爭房屋之機房設備係供○○醫院使用，為維持房屋得以發揮正常機能及維護消防安全等目的所設，明顯非供營業用之設施，係任何建築物所必須設置之設備，與其地上使用單位之業務明顯可分離等語。查稅捐之減免，基於「稅捐法定原則」之要求，其減免要件必須以法律或法規命令之形式為之，不容由行政機關任意對納稅義務人給予「法外之恩」，免除其法定之稅捐債務，有最高行政法院 101 年判字第 365 號判決可參。復查私有房屋得免徵房屋稅之情形，僅規定於房屋稅條例第 15 條第 1 項。再查財政部 66 年 2 月 26 日臺財稅第 31250 號函釋，係肇因於部分房屋地下室曾收取少許管理費，而須按營業用房屋課稅，致其收費尚不足納稅之負擔，因之多有關閉地下室不為使用情形，致造成市區停車之嚴重問題，經有關單位研討，並獲致結論，則該函釋本欲處理之問題係地下室停車位之房屋稅稅率課徵，故就該函釋所指得免徵房屋稅之情形，即應為限縮性解釋，準此，依財政部 66 年 2 月 26 日臺財稅第 31250 號、74 年 12 月 14 日臺財稅第 2

6271 號、91 年 12 月 9 日臺財稅字第 0910457629 號、94 年 1 月 11 日臺財稅字第 09404505310

號及原處分機關 74 年 7 月 23 日北市稽財丙字第 71382 號函釋意旨，各類建築物地下室供
機

電設備使用得免徵房屋稅之情形，應係指利用原有空間設置，未收取費用、出租、營業，並經查明確非地上各層營利事業單位為本身業務需要設置者而言。經查系爭房屋所在建物為地上 9 層、地下 4 層之建物，其使用執照記載地下 1、2 層及地上 1 至 9 層核准用
途

均為醫院（各科門診、手術室、病房等）；地下 3 層為防空避難室兼停車場、自用貯藏室；地下 4 層（即系爭房屋）為防空避難室兼停車場及洗衣房。是系爭房屋之機房相關設備係為○○醫院醫療業務需要所設置，與該醫院之營運有密切關係，自應依地上建物實際使用情形（私人醫院）課徵房屋稅。抑且，系爭房屋除機房相關設備外，並包括資源回收區、洗衣房及員工停車場及車道等，尚難謂係利用原有空間設置機器房、抽水機等使用，亦無上開函釋所指得免徵房屋稅之情形。是訴願主張，應屬誤解法令，不足採據。末查訴願人所有系爭房屋部分面積因變更用途作會議室及庫房使用等，經士林分處於 94 年間向訴願人發單補徵 90 年至 94 年之差額房屋稅，並經訴願人於 94 年 11 月 18 日
繳納

在案。是訴願人繳納上開補徵房屋稅時，即已明知系爭房屋供機房設備使用部分，並無

免徵房屋稅之情形，自此，訴願人對於系爭房屋原免徵房屋稅之信賴即已消失，本件並無信賴保護之情形。從而，本件原處分機關復查決定駁回其復查之申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 蔡 立 文（公出）

副主任委員 王 曼 萍（代理）

委員 陳 石 獅

委員 紀 聰 吉

委員 戴 東 麗

委員 柯 格 鐘

委員 葉 建 廷

委員 范 文 清

委員 傅 玲 靜

委員 吳 秦 雯

不同意見書

按行政程序法第 8 條後段規定，行政行為應保護人民正當合理信賴。

此即為信賴保護原則。同法第 117 條亦規定，違法行政處分於受益人無第 119 條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益時，原處分機關不得撤銷。本件士林分處於 94 年查得訴願人所有系爭房屋違規變更為會議室及庫房等（含機房設備）部分，不符免徵房屋稅之情形，依臺北市房屋稅徵收自治條例第 4 條第 2 項規定，非住家非營業用者按其現值百分之二點五課徵房屋稅，並依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款規定補徵 90 年至 94 年之差額房屋稅，惟因原處分機關電腦檔未隨同更正，仍未

將系爭變更為用途面積登錄於其房屋稅主檔，致該部分之房屋稅漏未課徵，原處分機關既將未課徵系爭變更為用途面積房屋稅之 95 年至 100 年房屋稅稅單寄送予訴願人，已然創設訴願人信賴系爭變更為用途面積不予課徵房屋稅之信賴基礎。臺北市稅捐稽徵處如欲補徵系爭房屋 96 年至 100 年之差額房屋稅，自應審酌有無「信賴保護」原則之適用。查本件訴願人並無行政程序法第 119 條所定信賴不值得保護之情事存在，原處分機關將其因電腦檔未隨同更正所生之不利利益，完全歸屬於訴願人承擔，補徵訴願人 96 年至 100 年之差額房屋稅。多數委員審議意見認為，本件訴願人所有系爭房屋部分面積因變更為用途作會議室及庫房使用等，經士林分處於 94 年間向訴願人發單補徵 90 年至 94 年之差額房屋稅，並經訴願人於 94 年 11 月 18 日繳納在案

，乃審認訴願人繳納上開補徵房屋稅時，即已明知系爭房屋供機房設備使用部分，並無免徵

房屋稅之情形，訴願人對於系爭房屋原免徵房屋稅之信賴即已消失，本件並無信賴保護原則之適用。惟如依多數委員意見，95 年至 100 年間，純粹因行政機關之作業錯誤者，倘若無信賴保護原則之適用，則該等原則幾無適用餘地。又財政部 66 年 2 月 26 日臺財稅第 31250 號函釋

，結論上固屬違背依法課稅、依法免稅原則之函釋，惟此一函釋至今未經主管機關依法宣告停止適用，仍屬繼續有效適用的解釋函令，在現實上已形成本件訴願人對之正當信賴的基礎。故本席在結論上，無法採取多數所示意見，爰提出不同意見書如上。

委員 柯 格 鐘

中華民國 101 年 7 月 10 日市長 郝龍斌

訴願審議委員會主任委員 蔡立文 決行

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號）