

1 彰化縣政府訴願決定書（案號 112—1106）

2 府行訴字第 1120374679 號

3 訴 願 人 ○○○○○○股份有限公司

4 設○○縣○○鄉○○路○之○○號

5 代 表 人 ○○○

6 住同上

7 訴願代理人 ○○○律師

8 住○○市○○區○○路○段○○○號○○之○

9 訴願人因房屋稅事件，不服本縣地方稅務局(下稱原處分機關)112
10 年房屋稅繳款書(下稱原處分)及 112 年 8 月 17 日彰稅法字第
11 1120010973 號函附復查決定書(下稱復查決定)，提起訴願，本府
12 依法決定如下：

13 主 文

14 關於復查決定部分，訴願駁回。

15 其餘部分訴願不受理。

16 事 實

17 緣訴願人所有坐落本縣○○鄉○○段○○、○○-○及本縣○○鄉
18 ○○段○○、○○○地號上建物(領有本府 111 年 3 月 21 日核發
19 雜項使用執照，主要用途為掩埋場，下稱系爭建物)，經原處分機
20 關自 111 年 5 月起設立房屋稅籍(稅籍編號:○○○○○○)在案。
21 嗣原處分機關以原處分核定課徵訴願人 112 年度房屋稅新臺幣(下
22 同) 54 萬 6,662 元，訴願人不服申請復查，經原處分機關認定部
23 分面積無頂蓋，應不予計算，爰以復查決定將房屋稅額變更為 51
24 萬 6,306 元。訴願人不服，遂提起本件訴願，並據原處分機關檢

1 卷答辯到府。又本府依訴願法第 65 條規定，依職權通知訴願人及
2 原處分機關派員於 112 年 11 月 2 日到府進行言詞辯論，茲摘敘訴、
3 辯及言詞辯論意旨如次：

4 一、訴願及言詞辯論意旨略謂：

5 (一)依據房屋稅條例第 2 條規定：「本條例用辭之定義如左：
6 一、房屋，指固定於土地上之建築物，供營業、工作或
7 住宅用者。」房屋稅條例第 3 條規定：「房屋稅，以附著
8 於土地之各種房屋，及有關增加該房屋使用價值之建築
9 物，為課徵對象。」及憲法第 19 條規定，人民有依法律
10 納稅之義務，此即租稅法律原則（又稱租稅法定原則），
11 明示了法律若無納稅之規定，人民便無納稅之義務。因
12 課稅是對人民財產之一種負擔，若未依法為之，則可能
13 造成國家權力過度擴張，國家可以漫無依據侵害人民之
14 財產權，且依據大法官會議第 660 號解釋之理由書意旨，
15 依憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國
16 家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠
17 時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成
18 要件，以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法
19 律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定予以闡釋，
20 如係秉持一般法律解釋方法，且符合相關憲法原則，即
21 與租稅法律主義無違。由於憲法為國家根本大法，凌駕
22 於其他法律或命令之上，並且作為所有法規之立法基礎，
23 此觀諸憲法第 171 條規定：「法律與憲法牴觸者無效。」
24 與憲法第 172 條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」
25 可明，上開二條憲法條文即為宣示憲法最高性原則之內
26 涵。據此，財政部所作出任何關於稅法，包括但不限於
27 房屋稅條例第 2 條、第 3 條規定之闡釋，必須符合相關

1 憲法原則，原處分機關於援引財政部所作出任何關於稅
2 法之函釋於個案判斷是否符合稅法規定之應繳納稅捐課
3 徵對象時，也必須秉持恪守相關憲法原則，亦即必須符
4 合憲法平等原則，以造就公平正義之社會，先予敘明。

5 (二)觀諸訴願人提供之訴願人第四掩埋區照片，掩埋場上方
6 設置之防水屋頂、四周有採取圍封具有抑制粒狀污染物
7 逸散功能之防塵網，此皆為污染防制技術，符合「固定
8 污染源逸散性粒狀污染物空氣污染防制設施管理辦法」
9 第4條第1項第2款規定之污染防制設施甚明，此經彰
10 化縣環境保護局111年6月10日彰環空字第1110035593
11 號函、行政院環境保護署環署空字111年9月29日第
12 1110064621號函、行政院環境保護署111年11月1日
13 環署空字第1110070134號函、原處分機關111年11月
14 21日函檢送廢棄物最終處置設施現場會勘紀錄表予以肯
15 認在案。

16 (三)原處分機關於復查決定書中援引依臺灣省稅務局65年
17 10月28日稅三字第51315號函及財政部107年6月21
18 日台財稅字第10700554630號令，作為駁回訴願人申請
19 復查之論據基礎，可徵原處分機關對於上揭臺灣省稅務
20 局函釋之後半段內容及財政部函令之後半段內容並無爭
21 執、異議，原處分機關肯認於判斷繳納稅捐課徵對象時
22 亦應考量上揭臺灣省稅務局函釋之後半段內容及財政部
23 函令之後半段內容作為衡量之準據。而觀諸上開臺灣省
24 稅務局函釋之後半段內容及財政部函令後半段內容，臺
25 灣省稅務局及財政部肯認建築物轉供儲存原料或成品使
26 用者，具散裝倉庫性質，應按房屋課稅，而引據上開臺
27 灣省稅務局函釋之後半段內容及財政部函令後半段內容
28 之反面解釋，倘建築物非轉供儲存原料或成品使用者，

1 不具散裝倉庫性質，就不應按房屋課稅甚明。

2 (四)誠如訴願人復查申請書所述，由於訴願人第四掩埋區所
3 掩埋及覆土之以太空包封裝之固化體為應進行最終處置
4 之廢棄物，該廢棄物經掩埋及覆土後不具有如同原料或
5 成品一般具有移動性、得銷售之特性，並非原料或成品，
6 上開污染防制設施作用為就經掩埋後即行覆土之太空包
7 封裝之固化體，防止雨水進入掩埋場衍生污水處理問題，
8 並確保粒狀污染物之逸散情形有效控制，有助於空氣污
9 染排放減量等，用意良善，係對環境友善之污染防制設
10 添乞，並非是屬於供儲存原料或成品使用之倉庫，所以
11 並非是供營業、工作使用，更非供居住之住宅使用，故
12 應不屬房屋稅條例第 2 條第 1 項第 1 款規定所指之房屋
13 範疇，而不應是房屋稅條例第 3 條規定之房屋稅課徵對
14 象。原處分機關刻意忽視上開臺灣省稅務局及財政部函
15 令後半段內容之函釋意旨，無視訴願人第四掩埋區所掩
16 埋及覆土之以太空包封裝之固化體為應進行最終處置之
17 廢棄物，並非營業、工作使用之原料或成品，遑論上開
18 污染防制設施並非倉庫，仍於復查決定書中逕謂訴願人
19 主張系爭建物並非是供營業、工作使用，故應不屬房屋
20 稅條例第 2 條第 1 項第 1 款規定所指之房屋範疇，顯不
21 足採云云，係屬率斷。

22 (五)原處分機關於復查決定書復指稱上開財政部函令肯認經
23 稽徵機關會同主管機關認定為輸送過程收集或抑制粒狀
24 污染物逸散之空氣污染防制設施，屬輸送設備之一部分
25 者，而直接認定由於訴願人上開污染防制設施不屬於輸
26 送設備之一部分，自無援引上開財政部函令適用之餘地，
27 訴願人主張污染防制設施本質相同，應非課徵房屋稅之
28 對象，核屬誤解云云。惟查，誠如訴願人復查申請書所

1 述，依據行政程序法第 6 條規定：「行政行為，非有正當
2 理由，不得為差別待遇」、最高行政法院 92 年判字第 275
3 號判決：「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇，
4 《行政程序法》第六條定有明文，此即行政法上之平等
5 原則，…。」、最高行政法院 93 年判字第 1392 號判決要
6 旨：「《憲法》之平等原則要求行政機關對於事物本質上
7 相同之事件作相同處理，乃形成行政自我拘束……。」
8 憲法平等權幾乎是所有法秩序裡最基本之要求，其意指，
9 本質上相同之事物要作相同之處理，本質上不同之事物
10 則勢須作不同之處理。簡言之，即意指「等者等之，不
11 等者不等之」。基此，行政機關對於事物本質上相同之事
12 件作相同處理，以符合憲法之平等原則，且由於法律體
13 系乃是根據法律規定意旨上之關聯，將法律系統化，以
14 排除或防止其在邏輯上或價值判斷上之矛盾，因此不僅
15 其發生於同一時空者，其相同案件必須相同對待，而且
16 發生於其後者，倘無法律特徵上之差異，或倘無法律思
17 想或法律政策之改變，先後發生之相同案件，亦應為同
18 一之處理，此為法律體系「一貫性」(體系正義)之要求，
19 而行政機關之權限於適用法律時，自應受制於立法者在
20 制定法律時所採之價值決定而無任意形成空間，換言之，
21 作用性行政規則既無形成空間，自不得違反立法者之本
22 意，亦受體系正義之拘束。

23 (六)且依據最高行政法院 61 年判字第 169 號判例：「查法律
24 之解釋旨在闡明法條之真意，使條文規定得為適當之應
25 用，並無創設或變更法律之效力，故其解釋不得逾越立
26 法本旨之範圍」。又由於行政機關所作成之法規解釋，其
27 目的係為不確定之法律概念能具體明確適用，內容如具
28 備抽象性通案規定要素者，屬行政規則，大法官會議第

1 505 號解釋稱之其為解釋性行政規則，即通稱之函釋或
2 解釋令。由於上開財政部函令為財政部作出之函釋，性
3 質上屬於上級機關對於下級機關發布，針對法規有疑義
4 之部分，或應其他機關或人民之請求，為求法令適用能
5 統一所作成之法規解釋，有針對通案抽象法令為之者，
6 亦有針對具體個案指示涵攝者，類型不一，性質上原則
7 上應可以認為是一種解釋性行政規則，解釋性行政規則
8 本質上並未授權行政機關有創設法律之權限，而僅賦予
9 行政機關得對其下級機關為法律之解釋，並作成統一適
10 用之規定。既然行政機關之權限僅為解釋法律，自應受
11 制於立法者在制定法律時所採之價值決定，而無任意形
12 成空間。換言之，解釋性行政規則既無形成空間，自不
13 得違反立法者之本意，亦受體系正義之拘束。又因上開
14 財政部函令，係對房屋稅法之解釋令函，稅法上之解釋
15 令函性質上僅是詮釋法規範之解釋與適用之基準，或具
16 有開放性之課稅要件規定，解釋令函之作用為以符合法
17 規意旨方式加以具體化（填補）稅法規範不足之地方，
18 以統一法規之適用，並減輕稽徵機關稅務人員及稅務代
19 理人解釋法令之負擔，但僅能闡明法規之原意，不能違
20 背或跳脫法規意涵，而增加法規所未明定之納稅義務，
21 致使影響人民之權利，此亦有納稅者權利保護法第 3 條
22 第 3 項規定：「主管機關所發布之行政規則及解釋函令，
23 僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細
24 節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅
25 捐，」可資佐證。而解釋令函作為行政內部規律，不得
26 創設人民之權利及義務。可知在稅捐領域上稅捐主管機
27 關所發布之解釋令函，其性質相當於行政程序法第 159
28 條第 2 項第 2 款之解釋性行政規則，而非法規命令或法

1 律，自不待言。既然上開財政部函令於法律性質上為解
2 釋性行政規則，基於法律位原則，自不得違反憲法規
3 及法律規範之規範意旨，基於憲法規及行政程序法規
4 範之保障平等權之規範意旨要求，與最高行政法院已持
5 有上開之法律見解，已如上述，而原處分機關為任何行
6 政作為理應連守之，包括但不限於原處分機關作出之核
7 定房屋稅之處分，不得違背憲法規及行政程序法規
8 之保障平等權之規範意旨。

9 (七)承上，誠如訴願人復查申請書所述，行政院環境保護署
10 為持續削減逸散性粒狀污染物排放，改善空氣品質，而
11 制定「固定污染源逸散性粒狀污染物空氣污染防制設施
12 管理辦法」，雖然訴願人之上開污染防制設施適用法條依
13 據為「固定污染源逸散性粒狀污染物空氣污染防制設施
14 管理辦法」第4條第1項第2款規定，並非「固定污染
15 源逸散性粒狀污染物空氣污染防制設施管理辦法」第5
16 條所規定之公私場所「輸送」逸散性粒狀污染物質，於
17 輸送過程收集或抑制粒狀污染物逸散之空氣污染防制措
18 施，不屬輸送設備之一部分，惟二者同樣屬於「固定污
19 染源逸散性粒狀污染物空氣污染防制設施管理辦法」所
20 規範之污染防制設施，僅污染防制設施之方式不同，此
21 其一；其次，二者同樣係為就會產生逸散性粒狀污染
22 物之公私場所固定污染源所設置有效抑制粒狀污染
23 物逸散之措施，同樣屬於以妥善處置逸散性粒狀污染
24 物質為目的，制逸散性粒狀污染物質排放，僅污染防
25 制設施方式有所不同而已；再者，上開行政院環境保
26 護署111年11月1日環署空字第1110070134號函即肯
27 認訴願人之上開污染防制設施係依據環境影響評估法
28 第5條規定辦理環境影響評估及第16條規定辦理，且經行政院環境保護署

1 109年5月6日環境影響評估審查委員會第375次會議
2 通過，符合企業配合行政院核定之「空氣污染防制行動
3 方案」達成空污減量目標，於事物本質上相同，且由於
4 係同樣處於同一法律體系，即同一法律規範，屬於同一
5 規範系統之事物，於邏輯上或價值判斷上應相同，是以
6 應作相同處理，不得為差別待遇，以符合「固定污染源
7 逸散性粒狀污染物空氣污染防制設施管理辦法」制定之
8 立法意旨暨體系正義，既然上揭財政部函令，「固定污染
9 源逸散性粒狀污染物空氣污染防制設施管理辦法」第5
10 條所規定之公私場所「輸送」污染防制設施並非核定課
11 徵房屋稅之對象，而不須繳納房屋稅，則訴願人之上開
12 污染防制設施就法律上評價（價值判斷）之基準觀點而
13 言，於事物本質上相同，相同事物應為相同處理，也應
14 非核定課徵房屋稅之對象，不須繳納房屋稅才是，始符
15 合憲法規範及行政程序法規範之保障平等權之規範意
16 旨。

17 (八)訴願人之上開污染防制設施作用為污染防制，非供營業、
18 工作或住宅使用，故應不屬房屋稅條例第2條第1項第
19 1款所指之房屋範疇，自不應核課本案房屋稅等語。

20 二、答辯及言詞辯論意旨略謂：

21 (一)按「房屋稅之徵收，依本條例之規定；本條例未規定者，
22 依其他有關法律之規定。」、「本條例用辭之定義如左：
23 一、房屋，指固定於土地上之建築物，供營業、工作或
24 住宅用者。二、增加該房屋使用價值之建築物，指附屬
25 於應徵房屋稅房屋之其他建築物，因而增加該房屋之使
26 用價值者。」、「房屋稅，以附著於土地之各種房屋，
27 及有關增加該房屋使用價值之建築物，為課徵對象。」
28 分別為房屋稅條例第1條、第2條及第3條所明定。

1 (二)次按「本法所稱建築物，為定著於土地上或地面下具有
2 頂蓋、樑柱或牆壁，供個人或公眾使用之構造物或雜項
3 工作物。」、「本法所稱雜項工作物，為營業爐竈、水
4 塔、瞭望臺、招牌廣告、樹立廣告、散裝倉、廣播塔、
5 煙囪、圍牆、機械遊樂設施、游泳池、地下儲藏庫、建
6 築所需駁嵌、挖填土石方等工程及建築物興建完成後增
7 設之中央系統空氣調節設備、昇降設備、機械停車設備、
8 防空避難設備、污物處理設施等。」分別為建築法第 4
9 條及第 7 條所明定。

10 (三)再按「公司所屬各灌裝廠液化石油氣儲槽，如經查明確
11 屬灌裝輸送系統機械設備之一部分，應准免徵房屋稅；
12 若係供作儲存原料或成品使用，則具散裝倉庫性質，應
13 按房屋課稅」、「依房屋稅條例第 3 條規定：『房屋稅
14 以附著於土地之各種房屋及有關增加該房屋使用價值之
15 建築物為課徵對象。』所稱之『建築物』依建築法第 4
16 條規定為定著於土地上或地面下，具有頂蓋、樑柱或牆
17 壁，供個人或公眾使用之構造物或雜項工作物。所稱『雜
18 項工作物』，依同法第 7 條規定，包括地下儲藏庫工程，
19 是以，加油站內地下油槽，屬建築物之一種，應無疑義。
20 又加油站內地下油槽係為本身業務需要而設置，儲存加
21 油站所出售之油品，具散裝倉庫之性質，非為製造過程
22 中之機械設備，故屬房屋稅課徵範圍。」、「企業配合
23 行政院核定之『空氣污染防制行動方案』達成空污減量
24 目標，其原露天堆置之逸散性粒狀污染物質，以輸送設
25 備運送至工作場所，依空氣污染防制法第 23 條及固定污
26 染源逸散性粒狀污染物空氣污染防制設施管理辦法，設
27 置或採行符合規定抑制粒狀污染物逸散設施，且符合空
28 氣污染物排放相關規定，嗣配合直轄市或縣（市）環保

1 主管機關要求或依相關自治條例規定，應新建封閉式建
2 築物，經稽徵機關會同主管機關認定為輸送過程收集或
3 抑制粒狀污染物逸散之空氣污染防制設施，屬輸送設備
4 之一部分者，非屬房屋稅條例第 2 條及第 3 條規定之房
5 屋稅課徵對象。嗣經查明轉供儲存原料或成品使用者，
6 具散裝倉庫性質，應按房屋課稅。」分別為臺灣省稅務
7 局 65 年 10 月 28 日稅三字第 51315 號函、財政部賦稅署
8 81 年 3 月 27 日台稅三發第 810781076 號函及財政部 107
9 年 6 月 21 日台財稅字第 10700554630 號令所明示。

10 (四)本案系爭建物為鋼骨鋼筋混凝土造，固定於土地上具有
11 頂蓋、樑柱及牆壁之建築物，經於 111 年 11 月 11 日及
12 112 年 6 月 19 日現場查勘結果，系爭建物可供工作人員
13 於該建物內部活動工作，並堆置太空包封裝之固化體，
14 有本局查勘照片附案可稽。又查訴願人係專業生物醫療
15 廢棄物焚化處理廠，具備有害廢棄物清運、焚化、固化、
16 物化及掩埋最終處理等項目專業，系爭建物內可掩埋廢
17 棄物包含：無機性污泥、焚化爐飛灰、爐渣、焚化爐底
18 渣、中間處理後之固化物、中間處理後之穩定化產物，
19 足見系爭建物係存放訴願人營運產出之廢棄物甚明。訴
20 願人主張系爭建物並非是供營業、工作使用，故應不屬
21 房屋稅條例第 2 條第 1 項第 1 款規定所指之房屋範疇，
22 顯不足採。

23 (五)依財政部 107 年 6 月 21 日台財稅字第 10700554630 號令
24 釋示意旨，係原露天堆置之逸散性粒狀污染物質，以輸
25 送設備運送至工作場所，依空氣污染防制法第 23 條及設
26 施管理辦法，設置或採行符合規定抑制粒狀污染物逸散
27 設施，且符合空氣污染物排放相關規定，認定其非屬房
28 屋稅條例第 2 條及第 3 條規定之課徵範圍者要件有三，

1 其一、配合直轄市或縣（市）環保主管機關要求或依相
2 關自治條例規定，其二、應新建封閉式建築物，其三、
3 經稽徵機關會同主管機關認定為輸送過程收集或抑制粒
4 狀污染物逸散之空氣污染防制設施，屬輸送設備之一部
5 分者。查本案經本局會同環保主管機關即行政院環境保
6 護署及彰化縣環保局於 111 年 11 月 11 日會勘結果，系
7 爭建物非屬設施管理辦法第 5 條所規定之公私場所「輸
8 送」逸散性粒狀污染物質，於輸送過程收集或抑制粒狀
9 污染物逸散之空氣污染防制設施，不屬輸送設備之一部
10 分，自無援引該令適用之餘地，訴願人主張污染防制設
11 施本質相同，應非課徵房屋稅之對象，核屬誤解。

12 (六)財政部歷來之解釋最主要之意旨在於雜項工作物如為輸
13 送設備、機械設備之一部分，非屬房屋稅課徵範圍。如
14 果具倉庫性質應按房屋課稅，本件會同環保署及彰化縣
15 環保局在 111 年 11 月 1 日現場勘查，系爭建物並非輸送
16 設備，為房屋稅課徵範圍，應課徵房屋稅等語。

17 理 由

18 一、按房屋稅條例第 1 條規定：「房屋稅之徵收，依本條例之規
19 定；本條例未規定者，依其他有關法律之規定。」第 2 條第 1
20 款規定：「本條例用辭之定義如左：一、房屋，指固定於土
21 地上之建築物，供營業、工作或住宅用者。」第 3 條規定：
22 「房屋稅，以附著於土地之各種房屋，及有關增加該房屋使
23 用價值之建築物，為課徵對象。」彰化縣房屋稅徵收稅率自
24 治條例第 2 條規定：「房屋稅依房屋現值按下列稅率課徵之：
25 一、供營業、私人醫院、診所、自由職業事務所使用之房屋，
26 按其房屋現值課徵百分之 3。二、依法登記之工廠自有供直接
27 生產使用之房屋，按營業用房屋減半徵收之。三、住家用房
28 屋按其房屋現值依下列稅率課徵：（一）供自住或公益出租

1 人出租使用之住家用房屋，按其房屋現值課徵百分之 1.2。

2 (二)其他供住家用房屋，按其房屋現值課徵百分之 1.5。四、
3 人民團體等非營業用房屋，按其房屋現值課徵百分之 2。」

4 二、次按建築法第 4 條規定：「本法所稱建築物，為定著於土地
5 上或地面下具有頂蓋、樑柱或牆壁，供個人或公眾使用之構
6 造物或雜項工作物。」第 7 條規定：「本法所稱雜項工作物，
7 為營業爐竈、水塔、瞭望臺、招牌廣告、樹立廣告、散裝倉、
8 廣播塔、煙囪、圍牆、機械遊樂設施、游泳池、地下儲藏庫、
9 建築所需駁坎、挖填土石方等工程及建築物興建完成後增設
10 之中央系統空氣調節設備、昇降設備、機械停車設備、防空
11 避難設備、污物處理設施等。」

12 三、復按臺灣省稅務局 65 年 10 月 28 日稅三字第 51315 號函：「公
13 司所屬各灌裝廠液化石油氣儲槽，如經查明確屬灌裝輸送系
14 統機械設備之一部分，應准免徵房屋稅；若係供作儲存原料
15 或成品使用，則具散裝倉庫性質，應按房屋課稅。」財政部
16 74 年 8 月 27 日台財稅第 21152 號函：「……至於當作機械設
17 備用之建築物，非房屋稅之課徵對象，前經本部 58 年 3 月 14
18 日台財稅發字第 2917 號函釋有案。水泥工廠之水泥槽究係作
19 為儲存原料或成品散裝倉庫之用（課徵對象），抑屬製造過
20 程中之機械設備（非課徵對象），應由該管稽徵機關實地查
21 明認定。甲公司煉油總廠所設置之油槽如經查明係作為儲存
22 原料、成品之散裝倉庫使用，應予課徵房屋稅，……」財政
23 部賦稅署 81 年 3 月 27 日台稅三發第 810781076 號函：「依
24 房屋稅條例第 3 條規定：『房屋稅以附著於土地之各種房屋
25 及有關增加該房屋使用價值之建築物為課徵對象。』所稱之
26 『建築物』依建築法第 4 條規定為定著於土地上或地面下，
27 具有頂蓋、樑柱或牆壁，供個人或公眾使用之構造物或雜項
28 工作物。所稱『雜項工作物』，依同法第 7 條規定，包括地

1 下儲藏庫工程，是以，加油站內地下油槽，屬建築物之一種，
2 應無疑義。又加油站內地下油槽係為本身業務需要而設置，
3 儲存加油站所出售之油品，具散裝倉庫之性質，非為製造過
4 程中之機械設備，故屬房屋稅課徵範圍。」

5 四、再按 100 年 2 月 11 日修正發布之固定污染源逸散性粒狀污染
6 物空氣污染防制設施管理辦法(下稱空污設施管理辦法)第 2
7 條第 1 款及第 2 款規定：「本辦法專用名詞定義如下：一、
8 逸散性粒狀污染物質：指因人為或自然的破壞、擾動或風蝕
9 作用，致物質本身或其表面附著之粒狀物散布於空氣者。二、
10 封閉式建築物：指有外牆及屋頂包覆之建築物，除依法設置
11 之通風口外，其餘開口部分隨時保持關閉。」第 4 條第 1 項
12 第 1 款及第 2 款規定：「公私場所堆置逸散性粒狀污染物質，
13 應設置或採行下列有效抑制粒狀污染物逸散設施之一：一、
14 堆置於封閉式建築物內。二、除出入口外，堆置區四周應以
15 防塵網或阻隔牆圍封，其總高度應達設計或實際堆置高度
16 1.25 倍以上。」第 5 條第 1 款規定：「公私場所輸送逸散性
17 粒狀污染物質，應設置或採行下列有效收集或抑制粒狀污染
18 物逸散設施之一。但採濕式輸送作業者，不在此限：一、於
19 封閉式建築物內操作。」

20 五、未按財政部賦稅署 107 年 6 月 21 日台財稅字第 10700554630
21 號令：「企業配合行政院核定之『空氣污染防制行動方案』
22 達成空污減量目標，其原露天堆置之逸散性粒狀污染物質，
23 以輸送設備運送至工作場所，依空氣污染防制法第 23 條及
24 固定污染源逸散性粒狀污染物空氣污染防制設施管理辦法，
25 設置或採行符合規定抑制粒狀污染物逸散設施，且符合空氣
26 污染物排放相關規定，嗣配合直轄市或縣（市）環保主管機
27 關要求或依相關自治條例規定，應新建封閉式建築物，經稽
28 徵機關會同主管機關認定為輸送過程收集或抑制粒狀污染物

1 逸散之空氣污染防治設施，屬輸送設備之一部分者，非屬房
2 屋稅條例第 2 條及第 3 條規定之房屋稅課徵對象。嗣經查
3 明轉供儲存原料或成品使用者，具散裝倉庫性質，應按房屋
4 課稅。」

5 六、依房屋稅條例規定可知，房屋稅之徵收係以附著於土地之各
6 種「房屋」及有關增加該房屋使用價值之建築物為課徵對象，
7 而所謂「房屋」則指固定於土地上供營業、工作或住宅用之
8 「建築物」。至所謂「建築物」，參照建築法第 4 條規定，
9 係指定著於土地上或地面下具有頂蓋、樑柱或牆壁，供個人
10 或公眾使用之構造物或雜項工作物，又所謂「雜項工作物」，
11 依建築法第 7 條規定，包含散裝倉及污物處理設施等工作物
12 在內。從而，只要是符合建築法第 4 條所稱之建築物，原則
13 上即屬房屋稅之課徵客體，惟如符合房屋稅條例第 14、15 條
14 或其他特別規定，則可減免徵收房屋稅。

15 七、卷查系爭建物為領有使用執照之雜項工作物，且據現場拍攝
16 照片可見，系爭建物乃定著於土地上且具有樑柱、頂蓋及牆
17 壁，且領有本府核發之雜項使用執照，而屬一雜項工作物，
18 符合建築法所稱之「建築物」，原則上屬房屋稅條例規範之
19 課稅客體，先予敘明。

20 八、訴願人雖主張應比照財政部賦稅署 107 年 6 月 21 日台財稅字
21 第 10700554630 號令（下稱系爭令釋）意旨，不應核課房屋
22 稅云云。惟查系爭令釋認定非屬房屋稅之課徵對象者，應符
23 合以下要件：(1)配合直轄市或縣（市）環保主管機關要求或
24 依相關自治條例規定新建封閉式建築物(2)為空污設施管理
25 辦法第 5 條之「輸送過程」收集或抑制粒狀污染物逸散之空
26 氣污染防治設施(3)屬輸送設備之一部分(4)非儲存原料或成
27 品使用，不具散裝倉庫性質。須符合上開要件，始非屬房屋
28 稅課徵對象。經查系爭建物係一掩埋場，用以掩埋、堆置訴

1 願人處理後之廢棄物，雖本件訴願人於系爭建物設置相關設
2 備，經認定符合空污設施管理辦法第 4 條第 2 款所稱用以「堆
3 置」逸散性粒狀污染物質之空氣污染防制設備，惟兩者法條
4 依據並不相同。訴願人固主張二者同樣屬於空污設施管理辦
5 法所規範之污染防制設施，僅污染防制設施之方式不同，應
6 為同一之處理云云。然細探財政部 58 年 3 月 14 日台財稅發
7 字第 2917 號函、臺灣省稅務局 65 年 10 月 28 日稅三字第 51315
8 號函、財政部 74 年 8 月 27 日台財稅第 21152 號函、81 年 3
9 月 27 日台稅三發第 810781076 號函等歷來函釋意旨可知，是
10 否為房屋稅條例所稱之房屋，其著重之處應在於該等租稅客
11 體究係「具有頂蓋、樑柱或牆壁之構造物或雜項工作物（包
12 含散裝倉庫在內）」，抑或「僅為機械設備之一部，且不具
13 倉庫之性質」。如該租稅客體確實屬於機械設備之一部，此
14 時，尚難認係房屋稅條例第 2 條、第 3 條所稱之房屋，從而
15 自非屬房屋稅之課徵對象；惟如該租稅客體具有頂蓋、樑柱
16 或牆壁，而屬建築法上所稱之建築物或雜項工作物（包含散
17 裝倉庫在內），仍應認屬房屋稅條例第 2 條、第 3 條所稱之
18 房屋，自應課徵房屋稅。而系爭令釋亦未逸脫上開函釋意旨，
19 仍認為空氣污染防制設施必須屬於「輸送設備之一部分」（即
20 空污設施管理辦法第 5 條所稱之輸送設施），始非屬房屋稅
21 之課徵對象；如具散裝倉庫性質，仍屬房屋稅課徵對象。

22 九、經查，本件經行政院環境保護署、本縣環境保護局及原處分
23 機關於 111 年 11 月 11 日至現場勘查後，認定該設施「不屬
24 輸送設備之一部分」，且本件據原處分機關調查後，認定訴
25 願人係專業生物醫療廢棄物焚化處理廠，系爭建物係堆置、
26 存放訴願人營運產出之廢棄物，實已具有倉庫之性質；又訴
27 願人亦於訴願書中自承該空污防制設施係適用空污設施管理
28 辦法第 4 條第 1 項第 2 款規定，而非同辦法第 5 條所稱之輸

1 送設施，不屬於輸送設備之一部分等語。據此，依系爭令釋
2 意旨，自難認系爭建物非屬房屋稅之課徵對象。質言之，訴
3 願人雖主張依平等原則及體系正義，行政機關對於事物本質
4 上相同之事件作相同處理，故系爭建物亦應為相同處理云
5 云。惟查，依前引相關解釋令函之脈絡觀之，空污設施管理
6 辦法第 4 條及第 5 條之空污防制設施，前者具建築物性質而
7 屬房屋稅之課徵對象，後者則屬機械設備之一部而非屬房屋
8 稅之課徵對象，縱二者均具有空氣污染防制之目的，然就租
9 稅法制之角度觀之，二者之事物本質仍非相同，自無從為相
10 同之處理。如僅因建築物具有污染防制之目的，即遽謂其非
11 屬房屋稅之課徵範圍，勢將動搖租稅法定原則之根基，致使
12 房屋稅之課徵失去具體明確之標準，當非立法之本意。從而，
13 本件並不符合系爭令釋所指涉之適用情形，自仍屬房屋稅條
14 例第 2、3 條所稱之房屋，且不具有同條例第 14、15 條所定
15 減免房屋稅之情形，則基於租稅法定原則，自仍應依法課徵
16 房屋稅，是本件訴願人之主張，尚不可採。

17 十、綜上所述，訴願人所訴尚無可採，是原處分機關於復查程序
18 中，發現系爭建物之通道部分無頂蓋，該部分面積並非房屋
19 稅課徵範圍，遂以復查決定重新將核定稅額變更為 51 萬
20 6,306 元並重新核發房屋稅繳款書，於法並無違誤，系爭復查
21 決定應予以維持。至關於原處分部分，既經原處分機關依前
22 開復查決定予以變更，原處分已不存在，訴願標的即已消失，
23 訴願人對此部分提起訴願自非合法，應不受理。

24 十一、據上論結，本件訴願部分為無理由，部分為不合法，爰依
25 訴願法第 79 條第 1 項及第 77 條第 6 款規定，決定如主文。

26 訴願審議委員會 主任委員 林田富（請假）
27 委員 吳蘭梅（代行主席職務）

- 1 委員 常照倫
2 委員 張奕群
3 委員 呂宗麟
4 委員 林宇光
5 委員 陳坤榮
6 委員 王育琦
7 委員 劉雅榛
8 委員 許宜嫻
9 委員 蕭源廷

10

11 中 華 民 國 1 1 2 年 1 1 月 1 3 日

12 縣 長 王 惠 美

13 本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內
14 向臺中高等行政法院地方行政訴訟庭提起行政訴訟。

15 (臺中高等行政法院地址:臺中市南區五權南路 99 號)