

臺北市政府 96.07.19. 府訴字第 09670025700 號訴願決定書

訴 願 人：○○股份有限公司

代 表 人：○○○

訴 願 代 理 人：○○○會計師

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因補徵 91 年至 95 年房屋稅事件，不服原處分機關 95 年 12 月 22 日北市稽法甲字第 09561738100 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

### 主 文

訴願駁回。

### 事 實

緣訴願人所有本市內湖區○○路○○段○○巷○○號 6 個球型瓦斯槽（編號 03-2001-1 至 03-2001-6），原未設立房屋稅籍，嗣原處分機關內湖分處於辦理 94 年度房屋稅籍清查時，查認該瓦斯貯槽係將○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）供應之氣體集中儲存，以維持天然瓦斯用戶供氣之穩定，具有儲存氣體之功能，屬倉庫性質，應設立房屋稅籍課徵房屋稅，該分處乃依房屋稅條例第 10 條、稅捐稽徵法第 21 條及房屋稅稽徵作業手冊等規定，以其槽型投影直徑及槽頂點高度計算課稅面積，並以 95 年 7 月 24 日北市稽內湖乙字第 09560720600 號函核定房屋現值，及補徵 91 年至 95 年房屋稅分別為新臺幣（以下同）237,261 元、234,366 元、231,471 元、228,576 元及 225,684 元，合計 1,157,358 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 95 年 12 月 22 日北市稽法甲字第 09561738100 號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於 95 年 12 月 26 日送達，訴願人仍不服，於 96 年 1 月 24 日經由原處分機關向本府提起訴願，3 月 27 日及 4 月 19 日分別補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

### 理 由

一、按稅捐稽徵法第 21 條規定：「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。……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。」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：……四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。」

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 5 條第 2 款規定：「房屋稅依房屋現值，按左列稅率課徵之：……二、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 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 10 條第 1 項規定：「主管稽徵機關應依據不動產評價委員會評定之標準，核計房屋現值。」

臺北市房屋稅徵收自治條例第 4 條第 1 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。……」

建築法第 4 條規定：「本法所稱建築物，為定著於土地上或地面下具有頂蓋，樑柱或牆壁，供個人或公眾使用之構造物或雜項工作物。」

第 7 條規定：「本法所稱雜項工作物，為營業爐灶、水塔、瞭望臺、招牌廣告、樹立廣告、散裝倉……」

財政部 61 年 8 月 9 日臺財稅字第 36694 號令釋：「查課徵房屋稅之房屋，依照房屋稅條例第 3 條所指，係以附著於土地之各種房屋及有關增加該房屋使用價值者為準。本案○○股份有限公司請免○○區○○里○○廠麥槽房屋稅一節，經核該麥槽為貯存小麥使用，應屬於散裝倉庫性質，尚不能認為屬於機械設備，仍應依照房屋稅條例第 15 條第 2 項第 2 款規定減半徵收房屋稅。」

62 年 7 月 18 日臺稅字第 35419 號函釋：「……說明：二、……麥槽與水泥槽同屬生產過程中必須設置之建築物，其作用皆為儲存原料或

成品之散裝倉庫性質等。三、茲以麥槽與水泥槽既同屬散裝倉庫性質，為求徵免標準一致，關於水泥槽之房屋稅，應自 62 年下期起恢復減半徵收，以示公允。」

74 年 8 月 27 日臺財稅字第 21152 號函釋：「……說明：二、依房屋稅條例第 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。』至於當作機械設備用之建築物，非房屋稅之課徵對象，前經本部 58 年 3 月 14 日臺財稅發字第 2917 號函釋有案。水泥工廠之水泥槽究係作為儲存原料或成品散裝倉庫之用（課徵對象），抑屬製造過程中之機械設備（非課徵對象），應由該管稽徵機關實地查明認定。○○公司○○煉油總廠所設置之油槽如經查明係作為儲存原料、成品之散裝倉庫使用，應予課徵房屋稅……」

財政部賦稅署 81 年 3 月 27 日臺稅三發第 810781076 號函釋：「依房屋稅條例第 3 條規定……所稱之『建築物』依建築法第 4 條規定為定著於土地上或地面下，具有頂蓋、樑柱或牆壁，供個人或公眾使用之構造物或雜項工作物。所稱『雜項工作物』，依同法第 7 條規定，包括地下儲藏庫工程，是以，加油站內地下油槽，屬建築物之一種，應無疑義。又加油站內地下油槽係為本身業務需要而設置，儲存加油站所出售之油品，具散裝倉庫之性質，非為製造過程中之機械設備，故屬房屋稅課徵範圍。」

臺灣省稅務局 65 年 10 月 28 日稅三字第 51315 號函釋：「○○有限公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統機械設備之一部分，應准免徵房屋稅；若係供作儲存原料或成品使用，則具散裝倉庫性質，應按房屋課稅。」

## 二、本件訴願及補充理由略謂：

- (一) 房屋稅條例所稱「房屋」，係以強調人得在屋內使用或居住為目的，與建築法所定義之建築物並不完全相同。系爭瓦斯槽並非供人在其內營業、工作或居住，而係機械設備之一部分，且因煤氣事業管理規則第 13 條規定之安全考量，將之固定於強化之基礎地盤並輔以支架支撐，卻被原處分機關直接歸類為「建築物」，並納入房屋稅課徵範圍，有違租稅法律主義之精神。又房屋稅條例第 2 條第 2 款所稱「增加房屋使用價值之建築物」，必須「附屬」於同條第 1 款之房屋並因而增加房屋使用價值，始屬應稅

客體。訴願人系爭瓦斯槽雖領有雜項執照，為建築法第 7 條之雜項工作物，然人無法在其中使用或工作，應非屬房屋稅條例第 2 條之房屋或附屬於應稅房屋之其他建築物，自非課徵房屋稅之對象。

- (二) 系爭瓦斯槽就天然氣供應系統而言，係屬整壓設備之一環，負有調節○○公司輸氣幹線壓力與大臺北地區天然氣地下導管壓力之整壓功能。○○公司所提供之產品非屬可供銷售之成品，需透過加工製造程序，才能將高壓天然氣轉換為用戶端使用之天然氣，系爭瓦斯槽係屬不可或缺之製造生產設備。
- (三) 訴願人自申請煤氣事業登記完成時，主管機關即將系爭瓦斯槽歸屬為主要機器設備之範圍，且依經濟部能源局及行政院勞工委員會函釋，系爭瓦斯槽須定期檢驗，係屬機器設備之一部分。中油公司亦認同系爭瓦斯槽之主要功能為調節用戶尖、離峰用量，非僅原處分機關認定之儲存用途。原處分機關不應將系爭瓦斯槽之附加功能視為主要功能，並以此認定具散裝倉庫之性質而核課房屋稅。原處分機關援引財政部函釋及臺灣省稅務局函釋，認定系爭瓦斯槽非屬機械設備用之建物，僅作儲存原料或成品使用，屬倉庫性質，應設立房屋稅籍課徵房屋稅，惟未查明系爭瓦斯槽之實際功能，亦與經濟部能源局函復之判定結果不符，顯然未善盡調查之責，請求撤銷原處分。

三、卷查訴願人所有系爭 6 個球型瓦斯槽原未設立房屋稅籍，嗣原處分機關內湖分處於辦理 94 年度房屋稅籍清查時，查認該瓦斯貯槽係將中油公司供應之氣體集中儲存，以維持天然瓦斯用戶供氣之穩定，具有儲存氣體之功能，屬倉庫性質，依法應設立房屋稅籍課徵房屋稅，該分處乃依房屋稅條例第 10 條、稅捐稽徵法第 21 條及房屋稅稽徵作業手冊等規定，以其槽型投影直徑及槽頂點高度計算課稅面積，並以 95 年 7 月 24 日北市稽內湖乙字第 09560720600 號函核定房屋現值，及補徵 91 年至 95 年房屋稅計 1,157,358 元。此有系爭球型瓦斯槽之高壓氣體特定設備檢查合格證、瓦斯槽側面示意圖、房屋現值核定表及房屋稅主檔查詢及現場照片 6 幀等影本附卷可稽。

四、至訴願人主張系爭球型瓦斯槽雖領有雜項執照，為建築法第 7 條之雜項工作物，然人無法在其中使用或工作，應非屬房屋稅條例第 2 條所定之課徵對象乙節。查依首揭房屋稅條例第 3 條規定，房屋稅係以附

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；又所稱「建築物」，依財政部賦稅署 81 年 3 月 27 日臺稅三發第 810781076 號函釋，係指依建築法第 4 條規定，定著於土地上或地面下，具有頂蓋、樑柱或牆壁，供個人或公眾使用之構造物或雜項工作物。是以，房屋稅條例所規範之房屋，應包括構造物或雜項工作物在內，僅以供營業、工作或住宅使用已足，並不以人在其中使用或工作為必要。本件系爭球型瓦斯槽係為訴願人本身業務需要而設置，儲存該公司所出售之天然氣，即屬房屋稅條例第 2 條第 1 款規定之房屋，縱然人無法在其中使用或工作，並無礙於應課徵房屋稅之事實認定。訴願主張，尚難採據。

五、另訴願人主張系爭瓦斯槽就天然氣供應系統而言，係屬整壓設備之一環，負有調節○○公司輸氣幹線壓力與大臺北地區天然氣地下導管壓力之整壓功能，非僅原處分機關認定之儲存用途，及認定為具散裝倉庫之性質，顯有不當等節。查依首揭財政部 61 年 8 月 9 日臺財稅字第 36694 號、62 年 7 月 18 日臺稅字第 35419 號、74 年 8 月 27 日臺財稅字第 21152 號及臺灣省稅務局 65 年 10 月 28 日稅三字第 51315 號等令（函）釋意旨，麥槽與水泥槽同屬生產過程中必須設置之建築物，其作用皆為儲存原料或成品之散裝倉庫性質，均應課徵房屋稅；又油槽如經查明係作為儲存原料、成品之散裝倉庫使用，亦應課徵房屋稅。又查依原處分機關 96 年 2 月 7 日北市稽法甲字第 09630225200 號訴願答辯書之訴願答辯理由欄載以：「……四、……依訴願人提供之『成功基地六座瓦斯槽屬高壓氣體定設備說明』及『瓦斯槽設備說明—供應系統簡圖』及經濟部能源局 94 年 11 月 16 日能油字第 09400179130 號函之說明，○○公司輸氣幹線壓力約 30~42kg/cm<sup>2</sup>，而瓦斯槽最高使用壓力分別為 25 kg/cm<sup>2</sup> 及 10 kg/cm<sup>2</sup>，故需經整壓設備整壓後，始進入瓦斯槽儲存，經由瓦斯槽管線輸出後，再視供應對象不同於減壓站作減壓處理，並於送到最終用戶前添加臭劑，以助洩漏檢測。是○○公司供應之天然氣係於儲存於球型瓦斯槽之前後作整壓，且『加臭』程序亦非於瓦斯槽內進行，顯見其功能並非調整壓力而係具有儲存之效用；又○○公司所供應之天然氣已屬可供銷售之成品，不須另行加工，加臭程序僅屬安全考量，在一定溫度下並不會改變天然氣性質，且減壓後儲存係包含為適應該瓦斯槽材質所能承受之壓力及輸送之便利……故瓦斯槽之功能係儲存天然氣以調節流量，具散裝倉庫之性質。……」

」是以，○○公司供應之天然氣係於儲存於系爭球型瓦斯槽之前或之後進行整壓程序，系爭球型瓦斯槽本身並非屬整壓天然氣設備，則其主要功能應係儲存天然氣，並兼具調節流量之效用。另參考高雄高等行政法院 93 年 12 月 29 日 93 年度訴字第 635 號判決，其理由指明：「...  
...四、原告（即○○股份有限公司）主張上開 19 座儲槽為製程槽，屬煉油製程上必需之設備，為機械設備之性質，自不應對該製程槽課徵房屋稅云云。按『工廠之油槽、糖槽、水泥槽、煙囪、鐵塔、鐘樓、磚窯等專供機械設備用之建築物，依照房屋稅條例第 2、3 條規定尚可認為非房屋稅課徵之對象。』固經財政部 58 年 3 月 14 日臺財稅發字第 2917 號函釋在案，惟觀其文義，乃係指『專供機械設備用』之油槽、糖槽、水泥槽、煙囪、鐵塔、鐘樓、磚窯等建築物，始非房屋稅課徵之對象，而非指工廠之油槽、糖槽、水泥槽、煙囪、鐵塔、鐘樓、磚窯等建築物必為機械設備，而不能予以課徵房屋稅；.....可知上開函釋主要係強調上開建築物如專供機械設備用，乃屬機械設備之一部分，自不能對其課徵房屋稅，而非謂上開建築物即必然屬機械設備之一部分，而不能對其課徵房屋稅。故上開函釋均不足以適用系爭儲槽作為免為課徵房屋稅之依據.....」是參酌上開判決意旨，系爭球型瓦斯槽既經查明係以儲存天然氣為主要功能，具散裝倉庫之性質，並非專供機械設備用，依首揭房屋稅條例第 10 條等規定應設立房屋稅籍課徵房屋稅，自無違誤。是訴願人前述主張，亦難憑採。從而，原處分機關內湖分處核定系爭球型瓦斯槽之房屋現值，並補徵 91 年至 95 年房屋稅，及原處分機關復查決定駁回復查之申請，揆諸首揭規定及函釋意旨，均無不合，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠  
副主任委員 王曼萍  
委員 陳 敏  
委員 陳石獅  
委員 陳媛英  
委員 紀聰吉  
委員 程明修  
委員 林明昕

委員 蘇嘉瑞

委員 李元德

中 華 民 國 96 年 7 月 19 日

市長 郝龍斌

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。

（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）