

訴 願 人 ○○扶輪社

代 表 人 張○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因 99 年房屋稅事件，不服原處分機關民國 99 年 7 月 1 日北市稽法乙字第 09931377500 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

- 一、訴願人所有本市大安區復興南路○○段○○號○○樓房屋（下稱系爭房屋），原經原處分機關所屬大安分處依行為時房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款規定，核定准自民國（下同）88 年 8 月起免徵房屋稅在案。嗣該分處於辦理 98 年房屋稅籍清查時，查得訴願人係以入會會員為主要受益對象，依 90 年 6 月 20 日修正後之房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款規定（90 年 7 月 1 日施行），已不符合免徵房屋稅之要件，應按其實際使用情形課徵房屋稅，乃以 98 年 8 月 27 日北市稽大安乙字第 09833648000 號函，核定系爭房屋應自 93 年 7 月起按非住家非營業用稅率課徵房屋稅，並依稅捐稽徵法第 21 條規定，補徵 93 年 7 月至 98 年 6 月之房屋稅計新臺幣（下同）3 萬 1,434 元。
- 二、訴願人不服，第 1 次申請復查。經原處分機關所屬大安分處依訴願人各年公益支出與非公益支出之比例核算 94 年至 98 年各年期房屋稅之免稅面積分別為 12.2 平方公尺、11 平方公尺、10.4 平方公尺、8.7 平方公尺及 12.7 平方公尺；按非住家用非營業用稅率課徵之面積分別為 45.9 平方公尺、47.1 平方公尺、47.7 平方公尺、49.4 平方公尺、45.4 平方公尺，並以 98 年 11 月 19 日北市稽大安乙字第 09833835200 號函更正 94 年至 98 年房屋稅為 2 萬 5,458 元（房屋稅核課期間為 93 年 7 月至 98 年 6 月），並撤銷上開 98 年 8 月 27 日北市稽大安乙字第 09833648000 號函。
- 三、訴願人仍不服，第 2 次申請復查。嗣因上開房屋稅稅額繳款書之納稅義務人誤繕為訴願人更名前之名稱，該分處乃以 99 年 3 月 8 日北市稽大安乙字第 09933171600 號函更正上開房屋稅稅額繳款書之納稅義務人

名義為訴願人，並撤銷上開 98 年 11 月 19 日北市稽大安乙字第 09833835 200 號函。訴願人猶不服，第 3 次申請復查。經原處分機關以 99 年 5 月 31 日北市稽法甲字第 09930916600 號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍不服，向本府提起訴願，經本府以 99 年 9 月 23 日府訴字第 099700998 00 號訴願決定：「訴願駁回。」在案。

四、適逢 99 年房屋稅開徵，原處分機關所屬大安分處乃依非住家非營業用稅率課徵系爭房屋 99 年房屋稅共計 6,022 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 99 年 7 月 1 日北市稽法乙字第 09931377500 號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍不服，於 99 年 7 月 26 日向本府提起訴願，9 月 3 日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按房屋稅條例第 5 條規定：「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 15 條第 1 項第 5 款規定：「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅：……五、不以營利為目的，並經政府核准之公益社團自有供辦公使用之房屋。但以同業、同鄉、同學或宗親社團為受益對象者，除依工會法組成之工會經由當地主管稽徵機關報經直轄市、縣（市）政府核准免徵外，不在此限。」82 年 7 月 30 日修正公布第 15 條第 1 項第 5 款規定：「私有房屋有左列情形之一者，免徵房屋稅……五、不以營利為目的，並經政府核准之公益社團自有供辦公使用之房屋。」90 年 6 月 20 日修正公布第 15 條第 1 項第 5 款規定：「私有房屋有左列情形之一者，免徵房屋稅……五、不以營利為目的，並經政府核准之公益社團自有供辦公使用之房屋。但以同業、同鄉、同學或宗親社團為受益對象者，不在此限。」

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……。」

財政部 91 年 3 月 26 日臺財稅字第 0910450828 號函釋：「主旨：關於 ×

× 區漁會所有房屋是否應依修正房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款規定，自 90 年 7 月 1 日起課徵房屋稅乙案。說明：二、90 年 6 月 20 日公布修正之房屋稅條例經行政院核定自 90 年 7 月 1 日施行，其中第 15 條第 1 項第 5 款規定，不以營利為目的，並經政府核准之公益社團自有供辦公使用之房屋，免徵房屋稅。但以同業、同鄉、同學或宗親社團為受益對象者，不在此限。上揭規範係為確保對促進公眾利益之公益社團，始予免稅，以維護租稅公平。如以屬性相同之行業、職業、產業或特定人員為主要受益對象之事業或社團，不論該事業之屬性及規模為何，均非以不特定之公眾為受益對象，尚不宜免稅.....。」

二、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 原處分機關所屬大安分處核准自 88 年 8 月起免徵房屋稅之授益性行政處分，並未因房屋稅條例 90 年 6 月 20 日之修法而當然失效。按「授予利益之合法行政處分，有下列各款情形之一者，得由原處分機關依職權為全部或一部之廢止：.....四、行政處分所依據之法規或事實事後發生變更，致不廢止該處分對公益將有危害者。」行政程序法第 123 條第 4 款定有明文。又行政法院 63 年度判字第 558 號判例即明確指出，行政處分本身原為公的權力，除其處分當時有重大明顯之瑕疵絕對認為無效，或因發生行政爭訟，經有權機關將其撤銷外，具有強制他人不得否認之確定力，故有效成立之行政處分，對於人民與國家雙方均有拘束力，縱嗣後法令有所變更，如無明文規定廢止或撤銷其原有法律上之效果，仍不得任意變更其已確定之效力。原處分機關以 88 年免稅處分依據之法令變更為由，主張該免稅處分當然失效，無須另外廢止云云，實已牴觸上開規定及判例。
- (二) 原核准自 88 年 8 月起免徵房屋稅之行政處分，並無行政程序法第 119 條及第 123 條所定撤銷或廢止之事由，原處分機關於 88 年已認定訴願人為公益社團免徵房屋稅，迄今已 10 餘年，竟於法令無修改、事實無變遷之情形下，復無任何證據即逕行撤銷原處分，實難謂與行政程序法第 8 條規定無違。
- (三) 系爭房屋係訴願人自有供辦公室使用之房屋，且訴願人為經政府核准之公益社團，依房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款規定，應免徵房屋稅。復查決定書中固稱，90 年 6 月 20 日增修房屋稅條例第 15 條第 1 項但書規定之修法理由略以：公益社團包括各類職業公會及同業

公會，其範圍甚為廣泛，為免稅基腐蝕，宜適當規範，爰參照土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款規定，修正第 1 項第 5 款。惟查，房屋稅條例 90 年 6 月 20 日修法理由僅 3 項，並無原處分機關所稱上開修法理由，原處分機關援引不存在之修法理由及財政部 91 年 3 月 26 日臺財稅字第 0910450828 號函釋，逕自超越該條文義之界線，逕自抽象概括類推至「如以特定會員享受該社團之利益，尚不宜免徵房屋稅」，顯然有違租稅法定主義，上開函釋既屬違法，原處分機關依憑該函釋所作成之處分，自亦同樣違法。

- (四) 復依據訴願人章程及訴願人每年舉辦之各類型公益活動，在在顯示訴願人係以服務公益為主要目的，並非以屬性相同之特定人員為主要受益對象之社團，原處分機關徒以訴願人於公益支出外尚有其他庶務性、社團內部運作維持支出，即認定訴願人係以入會會員為特定受益對象，實為以偏概全，逾越法條真意。
- (五) 依財政部 66 年 8 月 15 日臺財稅字第 35449 號及 87 年 6 月 8 日臺財稅字第 871947996 號函釋意旨，是否免徵房屋稅應以其是否「不以營利為目的，並經政府核准之公益社團自有供辦公使用之房屋」作為判斷標準。在稅捐稽徵實務上，係以該房屋之用途是否與辦公有關予以認定，而不會再論究該公益社團是否有部分支出適用於所謂「非公益事項」。蓋任何公益社團必有處理公益事務所附隨應支出之行政費用，如幹事之薪資、開會之餐飲費等。此等費用雖非直接使用於公益活動，但亦屬從事公益所必然需要支出之費用。至於所謂社員聯誼所支出之費用，亦是凝聚社員向心力及吸收新進社員所必須之活動，如此才能使社團用於公益活動之捐款能夠源源不絕，自難認與公益目的無關。原處分機關逕以訴願人過去 5 年間，有部分為「公益支出」，部分為「非公益支出」，而否認訴願人為公益社團，除欠缺法令依據外，更有違前揭財政部之解釋。
- (六) 原處分機關援引司法院釋字第 620 號解釋，租稅主體、客體、稅基、稅率等租稅構成要件，除法律外僅得以「法律明確授權之命令」定之，惟綜觀房屋稅條例全文，除第 25 條規定就施行日授權行政院以命令定之外，對於其他租稅構成要件，並未有授權，是以，財政部 91 年 3 月 26 日臺財稅字第 0910450828 號函釋顯然非法律明確授權之命令，原處分機關自不得以之為對訴願人課徵房屋稅之依據。另房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款但書規定，並未如土地稅減免規

則第 8 條第 1 項第 5 款但書規定，有「其他特定之人等為主要受益對象之事業」之概括規定，原處分機關無視上開差異，逕將房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款但書規定擴張適用，自難謂未違反租稅法定主義。

- 三、查訴願人所有系爭房屋，原經原處分機關所屬大安分處依行為時即 82 年 7 月 30 日修正之房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款規定，核定准自 88 年 8 月起免徵房屋稅在案。嗣該分處於辦理 98 年房屋稅籍清查時，查得訴願人係以入會會員為主要受益對象，依 90 年 6 月 20 日修正後之房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款規定（90 年 7 月 1 日施行），已不符合免徵房屋稅之要件，遂核定系爭房屋應自 93 年 7 月起按非住家非營業用稅率課徵房屋稅，並補徵 94 年至 98 年房屋稅。適逢 99 年房屋稅開徵，原處分機關所屬大安分處乃依非住家非營業用稅率課徵系爭房屋 99 年房屋稅共計 6,022 元。上開事實業經本府 99 年 9 月 23 日府訴字第 09970099800 號訴願決定（針對系爭房屋 94 年至 98 年房屋稅）所肯認，是原處分機關所屬大安分處依非住家非營業用稅率課徵系爭房屋 99 年房屋稅，自屬有據。
- 四、至訴願人主張原處分機關所屬大安分處核准自 88 年 8 月起免徵房屋稅之授益性行政處分，並未因房屋稅條例 90 年 6 月 20 日之修法而當然失效，有行政法院 63 年度判字第 558 號判例可稽；原核准自 88 年 8 月起免徵房屋稅之行政處分，並無行政程序法第 119 條及第 123 條所定撤銷或廢止之事由，原處分機關竟於法令無修改、事實無變遷之情形下，復無任何證據即逕行撤銷原處分，實難謂與行政程序法第 8 條規定無違等節。按行政處分之失效，非僅限於經行政處分之撤銷、廢止，尚可能因其他事由而失效者（行政程序法第 110 條第 3 項所合法理參照）。在具有繼續性效力之行政處分之情形，若該處分所依據之法律規定，如事後變更，致該行政處分不符合變更後之法律規定時，該行政處分亦會因此而失其效力，有最高行政法院 97 年 3 月 20 日 97 年度判字第 137 號及 97 年 7 月 17 日 97 年度判字第 738 號判決可資參照。經查，原處分機關所屬大安分處以 88 年 8 月 27 日北市稽大安乙字第 8803316700 號函，核准系爭房屋自 88 年 8 月起免徵房屋稅之行政處分，為形成性之授益處分，訴願人因該處分之作成，而取得系爭房屋在往後年度免徵房屋稅之稅捐優惠，且從此角度言之，該授益處分具有繼續性之效力；依前揭最高行政法院判決意旨，此種具有繼續性效力之授益行政處分，

自其所依據之法律即房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款規定於 90 年 6 月 20 日修正增訂但書規定，該但書規定於 90 年 7 月 1 日施行後，致該免徵房屋稅之處分，已不符合修正後之法律規定而失其效力，是自斯時起，系爭房屋即應依法課徵房屋稅，訴願主張，不足採據。

五、又訴願人主張系爭房屋係訴願人自有供辦公室使用之房屋，且訴願人為經政府核准之公益社團，依據其章程及舉辦之活動，並非以屬性相同之特定人員為主要受益對象之社團，依房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款本文規定，應免徵房屋稅，況房屋稅條例 90 年 6 月 20 日修法理由僅 3 項，並無原處分機關所稱第 4 點，原處分機關援引不存在之修法理由，逕自抽象概括類推至「如以特定會員享受該社團之利益，尚不宜免徵房屋稅」，顯然有違租稅法定主義云云。經查，依現行之房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款規定，不以營利為目的，並經政府核准之公益社團自有供辦公使用之房屋得免徵房屋稅，但以同業、同鄉、同學或宗親社團為受益對象者，並非屬減免範圍。復依前揭財政部 91 年 3 月 26 日臺財稅字第 0910450828 號函釋意旨，房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款規定係為確保對促進公眾利益之公益社團，始予免稅，以維護租稅公平。如以屬性相同之行業、職業、產業或特定人員為主要受益對象之事業或社團，不論該事業之屬性及其規模為何，均非以不特定之公眾為受益對象，尚不宜免稅。本件訴願人雖經本府社會局核准立案，非以營利為目的之人民團體，惟依卷附訴願人之組織章程第 3 章規定：「宗旨 扶輪之宗旨在於鼓勵並培養以服務之理想為可貴事業之基礎，尤其著重於鼓勵並培養；（一）增廣相識為擴展服務之機會；（二）在各種事業及專門職務中提高道德之標準；認識一切有益於社會的業務之價值；及每一扶輪社員應尊重其本身之業務，藉以服務社會；（三）每一社員能以服務之理想應用於其個人、事業及社會之生活；（四）透過結合具有服務之理想之各種事業及專業人士，以世界性之聯誼，增進國際間之瞭解、親善與和平。」第 5 章規定：「社員資格第一條、一般資格：本社由品性端正，具有良好事業或專業信譽之人士組成。第二條、種類：本扶輪社有現職社員、資深現職社員、退職社員、名譽社員等四類社員。第三條、現職社員 凡具國際扶輪章程第五章第三條資格之人士，得被選入本社為現職社員。具有現職社員資格，但其事業或專業之職業分類與本社之現職社員相同者，得以據本條規定被選為增額社員。 . . . . . 第四條、增額現職社員種類本社

得選出三類增額現職社員。本社得在每一類之下，以相同之職業分類，設置增額現職社員一名。甲、第一類 - 職業分類與推薦者相同。... 乙、第二類 - 前扶輪社員。..... 丙、第三類 - 前扶輪青年服務團團員。.....

第五條、資深現職社員 甲、一般資格。任何現職社員或退職社員曾為一社或數社現職社員及退職社員之年資，合乎下列條件者應自動成為資深現職社員：年資總計達 15 年者；年滿 60 歲且年資總計達 10 年者；年滿 65 歲且年資總計達 5 年者；為現任或前任國際扶輪職員。乙、前社員。本社得選舉任何社之前社員，其終止社籍時已是資深現職社員（或具備資深現職社員）資格者為本社之資深現職社員。.....

第六條、退職社員..... 甲、退職社員之資格。下列人士有資格成為退職社員：（一）退職社員 - 退休。自積極之事業或專業生活退休，但除此之外合乎國際扶輪章程第五章第三條規定之扶輪社員資格之人士，包括曾持有合格之職務階層者，得被選為退職社員。（二）退職社員 - 喪失職業分類。凡現職社員非因個人因素之過失而喪失其職業分類者，得由本社理事會選為退職社員。.....

第八條、名譽社員甲、名譽社員之資格。凡對推行扶輪理想服務有功之優秀人士，得被選舉為本社名譽社員。.....

第九條、宗教、新聞媒體以及外交人員 每一宗教派門，每一報社或其他新聞媒體以及任何政府的外交人員，均可各有代表一人加入為現職社員，同列相同之職業分類，惟代表者均需具備章程文件所規定之資格條件。

第十條、公職人員 不論係由當選或委派而任公職之人員，凡任期有限制者，不得以該職務為職業分類加入為現職社員。惟在學校、大學或其他學術機構任職者，或被選或任命為司法官者不在此限。凡現職社員當選或被委派出任有一定任期之公職者，得在其任期內繼續以現有職業分類為現職社員。

第十一條、國際扶輪雇員 本社對受雇於國際扶輪之社員，得保留其社籍。」第 11 章規定：「社會、國家及國際事務 第一條、本社社員關懷社會、國家及國際的一般福利，故任何有關此等福利之一切公共問題，均得於本社集會時提出，並以公正理智之態度作集思廣益之研討，以期增進社員對各項問題之瞭解，俾作個人參考。惟對於正在爭論中之公共問題，本社不應表示任何意見.....」是訴願人係以特定會員為主要受益對象，且其個人或團體會員須具備特定之資格或條件，此與不特定人均得申請加入之情形，顯有不同，依上開規定及財政部函釋意旨，即得認定訴願人係以屬性相

同之特定人員為主要受益對象之社團，自無前揭免徵房屋稅規定之適用。至訴願人提具每年舉辦有各類型公益活動，以佐證其成立係以服務公益為主要目的，然依其社團成立之宗旨，在於鼓勵並培養社員以服務理想為可貴事業之基礎，而其舉辦公益活動，係為幫助其會員參與公益事務，達到訴願人成立宗旨目標之手段，是訴願人成立本質仍係以社員為主要受益對象，至為顯然。再查，原處分機關所屬大安分處以 88 年 8 月 27 日北市稽大安乙字第 8803316700 號函核准系爭房屋自 88 年 8 月起免徵房屋稅時，對於訴願人申請系爭房屋坐落土地免徵地價稅部分，業已審認訴願人係以注重鼓勵及培養社員聯誼，並以入會會員為特定對象，已依申請時土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款規定：「經事業主管機關核准設立之私立醫院、捐血機構、社會救濟慈善及其他為促進公眾利益，不以營利為目的，且不以同業、同鄉、同學、宗親成員或其他特定之人等為主要受益對象之事業，其本身事業用地，全免。」否准其免徵地價稅之申請在案，則房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款但書規定，於 90 年 6 月 20 日修正，同年 7 月 1 日施行，亦參照土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款規定，增訂但書規定，將同業、同鄉、同學或宗親社團為受益對象者，排除於減免房屋稅範圍，是系爭房屋並無房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款本文關於免徵房屋稅規定之適用，訴願主張，尚難採據。

六、另訴願人主張綜觀房屋稅條例全文，除第 25 條規定就施行日授權行政院以命令定之外，對於其他租稅構成要件，並未有授權，是以財政部 91 年 3 月 26 日臺財稅字第 0910450828 號函釋顯然非法律明確授權之命令，原處分機關自不得以之為對訴願人課徵房屋稅之依據。又房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款但書規定，並未如土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款但書規定，有「其他特定之人等為主要受益對象之事業」之概括規定，原處分機關無視上開差異，逕予擴張適用，自難謂未違反租稅法定主義云云。按為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準，係行政程序法中所稱行政規則，為行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款所明定；其與同法第 150 條所定法規命令，係指行政機關基於法律授權，對多數不特定人民就一般事項所作抽象之對外發生法律效果之規定，核屬不同法律概念。則上開函釋乃稅捐主管機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，應屬行政規則，自不生授權與否之疑義。準此，上開函釋僅係

闡明相關法規原意，原處分機關並非以該函釋作為核課之法律依據，而係依房屋稅條例第 5 條及第 15 條第 1 項第 5 款規定核課系爭房屋之房屋稅。復查，房屋稅條例第 15 條第 1 項第 5 款規定，於 90 年 6 月 20 日增訂但書之修法理由略以：「……四、公益社團包括各類職業公會及同業公會，其範圍甚為廣泛，為免稅基腐蝕，宜適當規範，爰參照土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 5 款規定，修正第 1 項第 5 款。」有立法院第 4 屆第 4 期第 26 次會議議案關係文書附卷可參，則稅捐主管機關即財政部依該條但書增訂之立法理由，闡明該法規原意，尚無違反租稅法定主義之問題，亦未增加法律所無之限制。是訴願主張，容有誤會。從而，原處分機關所屬大安分處所為核定及原處分機關復查決定駁回其復查申請，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

七、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

副主任委員 王 曼 萍

委員 劉 宗 德

委員 陳 石 獅

委員 紀 聰 吉

委員 戴 東 麗

委員 林 勤 綱

委員 柯 格 鐘

委員 葉 建 廷

委員 范 文 清

委員 施 文 真

中華民國 99 年 11 月 5 日

市長 郝 龍 斌

訴願審議委員會主任委員 蔡立文決行

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）