發文字號：法務部 101.11.21 法律字第 10100145300 號函

發文日期：民國 101 年 11 月 21 日

要　　旨：房屋稅條例第 14、15 條規定參照，公有房屋供公立學校使用者，得免繳房屋稅，則私有房屋無償供公立學校使用者，倘不得免繳房屋稅，有無違反平等原則及條例立法意旨，宜由主管機關本於租稅法律主義精神，依立法目的及衡酌經濟上意義、實質課稅公平原則解釋

主　　旨：有關房屋稅條例第 15 條第 1 項第 4 款規定之政府機關應否包括公立學校乙節，復如說明二、三。請查照參考。

說　　明：一、復貴部 101 年 7 月 19 日台財稅字第 10104038161 號函。

二、按行政程序法第 2 條第 2 項規定：「本法所稱行政機關，係指代表國家、地方自治團體或其他行政主體表示意思，從事公共事務，具有單獨法定地位之組織。上開所稱「行政機關」，係以具有「獨立編制」、「獨立預算」、「依法設置」及「對外行文」等四項認定標準。換言之，行政程序法所指之行政機關，係採廣義說與實質說而不拘泥於機關之形式外觀，亦即不限於行政院暨其所屬各機關，其他單獨法定地位，實質上行使行政權具行政作用之組織，於從事公共事務、行使公權力時，亦屬行政程序法之行政機關（本部 98 年 12 月 1 日法律字第 0980045186 號函、99 年 9 月 20 日法律決字第 0999039415 號函參照）。另按大學法第 2 條規定：「本法所稱大學，指依本法設立並授予學士以上學位之高等教育機構。」同法第 4 條第 2 項規定：「國立大學…之設立、變更或停辦，由教育部依照教育政策，並審察各地實際情形核定或調整之；直轄市立、縣（市）立大學之設立、變更或停辦，由各級政府依序報經教育部核定或調整之…」另按司法院釋字第 382 號解釋理由書略以：「公立學校係各級政府依法令設置實施教育之機構，具有機關之地位。」是國立大學係屬行政程序法所稱之行政機關，合先敘明。又行政程序法僅係普通法之性質，倘其他法規有特別規定者，應優先適用該特別規定。

三、次按房屋稅條例（下稱本條例）第 15 條第 1 項第 4 款規定：「私有房屋有下列情形之一者，免徵房屋稅…四、無償供政府機關公用或供軍用之房屋。」查本條例第 14 條將各級政府機關及地方自治機關，與公立學校之校舍、辦公房屋及其員工宿舍分列二種公有房屋免徵房屋稅之事由（本條例第 14 條第 1 款、第 4 款規定參照），如採體系解釋，本條例似有意區分各級政府機關與公立學校。另查房

屋稅條例修正草案於 56 年間送請立法院審議時，立法委員曾表示，同屬學校，其免稅與否，應一視同仁（立法院公報第 38 會期第 14 期，第 70 頁參照）。爰以，無償供私立學校使用之私有房屋，如不得免繳房屋稅，則無償供公立學校使用之私有房屋，是否得免徵房屋稅，即非無商榷之餘地。惟本條例第 14 條第 1 款將「各級政府機關」與「地方自治機關」分列，如採體系解釋，本條例第 15 條第 1 項第 4 款僅列「政府機關」，倘認係不包括「地方自治機關」，是否符合立法意旨？據此推論，依本條例第 14 條第 4 款規定，公有房屋供公立學校使用者，得免繳房屋稅，則私有房屋無償供公立學校使用者，倘不得免繳房屋稅，是否有違平等原則及本條例之立法意旨？惟因本條例係屬貴管，仍請貴部本於租稅法律主義之精神，依本條例之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅公平原則解釋之（稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定參照）。

正　　本：財政部

副　　本：本部資訊處（第 2 類）、本部法律事務司（3 份）