

裁判字號：高雄高等行政法院 101 年度訴字第 207 號 行政判決

裁判日期：民國 102 年 04 月 25 日

案由摘要：房屋稅

高雄高等行政法院判決

101 年度訴字第 207 號

102 年 4 月 11 日辯論終結

原 告 聯成化學科技股份有限公司

代 表 人 苗豐強

訴訟代理人 吳小燕 律師

李榮唐 律師

蘇傳清 律師

被 告 高雄市西區稅捐稽徵處

代 表 人 李瓊慧處長

訴訟代理人 曾子玲

蘇惠娟

上列當事人間房屋稅事件，原告不服高雄市政府中華民國 101 年 3 月 16 日高市府法訴字第 10130185700 號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分均撤銷。

被告對於原告民國 100 年 6 月 13 日之申請，應作成退還房屋稅新臺幣 8,395,938 元之行政處分。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

緣原告所有位於高雄市小港區大業南路 8 號廠區內之 V2001、V2002 兩座液化石油氣球型槽（下稱系爭球槽，原始起造人為成國化學股份有限公司，民國 91 年 8 月 5 日與原告合併，並以原告為存續公司），經被告於實施 87 年度房屋稅籍清查時，認定系爭球槽為房屋稅之課徵對象，乃予以設籍課稅（稅籍編號：11310865000），原告並已繳納 85 年期至 100 年期（即 85 年 4 月至 100 年 6 月）房屋稅共計 8,395,938 元在案。嗣原告於 100 年 6 月 13 日以系爭球槽屬機械設備性質之建物為由，

依稅捐稽徵法第 28 條規定，向被告所屬小港分處申請退還自 85 年起已繳納之房屋稅，經該分處以 100 年 8 月 9 日高市稽港房字第 1008711487 號函（原處分）復略以：「說明二、為了解旨揭儲槽之功能屬性，本分處業已數度派員實地勘查，且請貴公司提供所掌握之相關事證資料（包括申請退稅年度添加臭劑之生產日誌記錄或相關數據文件等）俾利核判，迄均未獲回應。而細查貴公司提供之工廠登記資料與臺灣中油股份有限公司煉製事業部大林煉油廠函文內容，皆未能具體說明系爭儲槽之功能屬性。又本分處亦主動函詢高雄市政府經濟發展局，請其針對系爭儲槽提供專業鑑釋，為仍無明確回應。是以徒僅參酌口述說明及不具判例拘束效力之個案司法見解，實難就此遽為核判旨揭儲槽屬性，且與實質課稅原則亦有未洽，故貴公司申請案礙難照准。」予以駁回。原告不服，提起訴願，經遭決定駁回；遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

- （一）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。」又「工廠之儲槽、糖槽、水泥槽、煙囪、鐵塔、鐘樓、磚窯等專供機械設備使用之建築物，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。」「當作機械設備用之建築物，非房屋稅之課徵對象．．．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，應由該管稽徵機關實地查明認定．．．故工廠之儲槽若屬製造過程前供儲存原料或製造完成後供儲存成品者應予課徵房屋稅，而在製造過程中所必須之儲槽則視同機械設備，免予課徵房屋稅。」分別經財政部 58 年 3 月 14 日臺財稅第 2917 號及 74 年 8 月 27 日臺財稅第 21152 號函釋解釋在案。上開規定及函釋可知，房屋稅之課徵對象為「房屋」及「增加該房屋使用價值之建築物」，稅捐稽徵機關於判斷建物是否應課徵房屋稅時，應就其使用功能以觀，倘若係屬工廠之機械設備，則非課徵房屋稅之對象。

- （二）臺灣中國石油股份有限公司（下稱中油公司）輸出之液化

石油氣，有進口及自產 2 種，進口之液化石油氣幾乎不含乙硫醇（臭劑）的成份，自產之液化石油氣，亦不保證乙硫醇（臭劑）含量符合國家標準（即 20PPMW 以上），此有中油公司煉製事業部大林煉油廠 101 年 9 月 25 日大技發第 10101688160 號及 101 年 9 月 12 日大技發字第 10110398720 號書函（287、288）可稽。由此可證，原告自中油公司接收液化石油氣後，必須再自行添加乙硫醇始得轉銷至各企業及家庭等客戶。又中油公司係經由地下管線將液化石油氣輸入系爭球槽內，系爭球槽設有互通之輸送配管及輸入輸出閥，液化石油氣經泵浦流經加臭區，如經電腦偵測臭劑（乙硫醇）含量不足或不符客戶需求時，即會由臭劑槽加臭機加入臭劑，於球槽內進行混合摻配加工作業。混合臭劑後之液化石油氣再經管線輸送至罐裝島之灌裝臺，由罐裝臂灌裝至運送液化石油氣之槽車，送至瓦斯鋼瓶分裝場。由上揭液化石油氣加工製造流程可知，系爭球槽係作為接收來自中油公司輸送之液化石油氣，經檢測視情形添加臭劑後，再行罐裝銷售。故如無系爭球槽等機械設備，則整個液化石油氣混合摻配加工作業即無法完成。因此，就使用功能而言，系爭球槽確屬液化石油氣灌裝輸送系統機械設備之一部分。又由於中油公司所提供之各批液化石油氣，丙烷、丁烷比例均不相同，倘中油公司當日輸送之液化石油氣丙烷比例較高，於夏季高溫季節容易造成系爭球槽壓力過大，引發工安事故，原告即會透過幫浦，將系爭球槽內之液化石油氣進行混合摻配之加工，以調整丙烷比例。因此系爭球槽顯係進行加工、製造之機械設備。

- （三）又被告雖為房屋稅稽徵之主管機關，就課徵標的是否屬房屋稅條例之所稱房屋，有其判斷權限。惟倘若未具正確認定課徵標的屬性之能力，自應尊重專業之目的事業主管機關之認定。原告於 98 年 10 月間，經高雄市政府經濟發展局核准變更工廠登記項目，系爭球槽及全自動加臭機等相關設備全數移轉予聯華聯合液化石油氣股份有限公司（下稱聯華公司），並據此申請工廠登記，經高雄市政府於 98 年 10 月 30 日以高市府經一工字第 09801531982 號函核准工廠

登記在案。此外，經濟部工業局 100 年 11 月 29 日工化字第 10001149900 號函亦認定：「該設備（加臭機）功能係：『隨 LPG 流量之變化，藉差壓傳送器送出之 4~20mA 信號來控制定量泵，依設定之添加率，將臭劑以高壓注入 LPG 幹管中。當電源或信號消失時，系統會自動轉換為氣動式定量添加模式。』又依貴局（高雄市政府經濟發展局）100 年 8 月 19 日高市四維經發工字第 1000027737 號函所檢送之『聯華聯合液化石油氣股份有限公司高小港區大業南路 8-1 號液化石油氣相關製程流程圖』，已明確載列該廠區具備液化石油氣槽、液化石油氣泵浦及加臭機等項設備，並提出其混合摻配加工之作業程序說明，已佐證該等設備於生產產品過程之相關聯性，故本案貴局認定聯華聯合液化石油氣股份有限公司之液化石油氣（LPG）球槽屬生產機器設備，應為正確無誤。」另高雄市政府勞工局自 84 年 9 月間即派員定期檢查系爭球槽之機械運作功能是否正常，足見該儲槽確屬機械設備無疑。被告無視工業主管機關之專業判斷，將系爭球槽與加臭設備分開定性，堅稱系爭球槽係作貯存使用，不但與事實不符，更屬裁量權限之濫用。事實上，聯華公司僅有系爭球槽（加全自動加臭機）為機械設備，倘若系爭球槽非屬機械設備，則聯華公司如何申請工廠登記，高雄市政府經濟發展局豈能准許聯華公司之工廠登記申請，此益證系爭球槽確屬機械設備之一環，而非僅供貯存之用。

- （四）此外，觀諸原告加臭系統之操作說明，可知原告所設置之加臭系統，係屬全自動/半自動之操作模式，而乙硫醇之添加及摻配，完全需於 LPG 球槽內進行，二者對於原告銷售液化石油氣，均缺一不可。若謂全自動/半自動加臭機屬機械設備，而 LPG 球槽僅係作貯存使用，非屬機械設備，顯然與事實及原告設置系爭球槽之目的不符。另從現場操作紀錄表所載「加臭機」紀錄一項，亦可證系爭 LPG 球槽確屬整體加臭機械設備之一環，且運作正常，而非如同被告機關所述，僅作為貯存使用。被告雖辯稱加臭過程非必然於球槽內進行，惟查，加臭機添加臭劑（乙硫醇）方

式雖有 2 種，可以直接於出貨管線中添加或選擇於球槽中混合摻配，然直接注入管線之模式將造成每輛瓦斯氣裝車所含之臭劑含量不同，原告考量出貨產品之品質穩定性及符合 CNS 之規範，故機械操作上係選擇將臭劑（乙硫醇）直接經專用管路加入球槽中作業，俟乙硫醇於球槽內充分混合摻配後，始輸送往客戶端。至被告質疑原告未能提出添加臭劑之生產日誌記錄或臭劑購買證明，並主張系爭球槽屬純供儲存液化石油氣使用，而具散裝倉庫性質乙節。惟臭劑購買證明與系爭球槽是否屬機械設備，分屬二事，且經技術人員檢測，該臭劑槽內尚有庫存之臭劑可供操作，此由臭劑槽檢查合格證亦可佐證其尚具有自動添加臭劑之功能。被告僅以原告未能提供購買臭劑之發票，即逕自認定系爭球槽非屬機械設備，殊嫌率斷。另系爭球槽所附之加臭機，由電腦全自動偵測中油公司輸入之液化石油氣，若其中之臭劑含量不足 CNS 規範之低標 20ppmw（每 1 公斤含量 0.02 公克），就會自動添加至符合法令規定之含量，因當初技術所致，加臭機並未設計自動印製紀錄報表，是加臭機添加臭劑後，並不會列印數據或報表。惟原告所提之原證 20 即為乙硫醇之現場添加紀錄，可資證明全自動加臭設備確係正常運作，系爭球槽確係供機械設備使用，而非供貯存之用。

- （五）至被告主張「中油公司提供之液化石油氣經銷契約第 9 條第 1 項載明：『甲方（指買方）應設置足數配合業務需要之儲氣槽及罐裝臺等設備，其中儲氣槽應備置 2 座以上，其總容量不得少於平均日銷量之 10 倍』．．．足見原告設置系爭球槽主要用途係為『儲存』平均日銷量 10 倍以上之產品」乙節。查原告所有系爭球槽容量為 1,000 公噸，原告平均 1 至 2 日即請求中油公司輸送液化石油氣，中油公司之輸送量每次平均約為 300 至 400 公噸。而原告每日之銷售量依季節而略有不同，少則約每日銷售 200 至 300 公噸，多則每日銷售 500 至 600 公噸，如遇有冬季寒流或天然瓦斯價格漲跌日期，每日更高達 700 至 800 公噸。換言之，中油公司當日輸送液化石油氣至原告公司，經原告添加臭劑後，

幾乎全部再經由罐裝程序，銷售至下游廠商，並無被告所稱有 10 倍以上未銷售之液化石油氣儲存於系爭球槽之情事。況查，縱使當日有剩餘少量未售完之液化石油氣，原告亦須透過幫浦及系爭球槽，進行混合摻配之加工，以平均分配二座球槽內之丙烷、丁烷比例。此外，在添加臭劑完成新成品後，在出貨槽車時也會將槽車之氣態液化石油氣以幫浦迴流至球槽中以球槽壓力進行液化作業（將氣態形式之 LPG 加壓成液態 LPG 作業），且會將超流之液態 LPG 迴流至球槽中進行再次混合摻配作業，因此系爭球槽均是屬動態作業模式，非靜態之儲存功能，系爭球槽並非以儲存為主要功能，確屬機械設備之性質。

- （六）行政程序法第 6 條規定：「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。」又稅捐的負擔原則上應保持中立性的原則，亦即不應變更營業的競爭關係。如果對於競爭同業課以不公平的稅負，而違反平等原則時，則違反競爭的中立性。鄰近原告廠區之乾惠工業股份有限公司（下稱乾惠公司）所有之液化石油氣 LPG 槽，曾經被告於 92 年 4 月間至現場勘查後認屬灌裝輸送系統機械設備之一部分，而免徵房屋稅。乾惠公司據此依稅捐稽徵法第 28 條請求退還 87 年至 89 年度已繳納之房屋稅款，亦經本院 94 年度訴字第 1121 號判決肯定該液化石油氣儲槽具有加工功能，屬灌裝輸送系統機械設備之一部分，非屬房屋稅課徵對象，而命被告退還乾惠公司 87 年至 89 年度之房屋稅款。而乾惠公司之液化石油氣儲槽，與原告之系爭球槽，為功能完全相同之設備，被告卻恣意為不同之處理，已違反行政程序法第 6 條所揭示之平等原則及行政自我拘束原則。又位於高雄市楠梓區之北誼興業股份有限公司（下稱北誼興公司）與原告同屬中油公司之液化石油氣經銷商，其所屬設備亦均完全相同。北誼興公司就其所屬 LPG 球槽課徵房屋稅乙事提起訴願，經高雄市政府 91 年 8 月 23 日高市府訴三字第 0910040428 號訴願決定略以：「訴願人經營液化石油氣之分銷（裝）業務，且因訴願人分銷設備中設有臭氣添加設備，自行添加臭劑，依中央工業主管機關即經濟部認定係屬加工行

為，應申辦工廠登記證，且訴願人也已依規定申獲工廠登記．．．訴願人如僅係經營液化石油氣儲存之倉儲業務，自無庸依法申請工廠登記證。又該儲氣槽設有配管與前述臭劑添加設備相連，係兼具高壓氣體流通輸送及暫時儲存功能之危險性設備，屬訴願人加工行為作業程序中不可分離之製程，是生產產品過程中所必須使用者，而為工廠之高壓氣體特定設備，似與一般倉庫在生產作業程序上純係提供儲存之效能不同。」而將原處分撤銷，命被告重為查明認定，被告重新查明後即未再對北誼興公司所有之 LPG 球槽課徵房屋稅。實則，與原告同為中油公司經銷商，且安裝有加臭設備之 LPG 球槽，例如乾惠、北誼興、臺和、北部、寧陽等公司，均未課徵房屋稅，換言之，中油公司液化石油氣經銷商，且設有全自動加臭設備之 LPG 球槽，僅原告公司被課徵房屋稅。被告一再辯稱乾惠、北誼興等公司純係屬個案認定，更顯被告恣意為不同之處理，已違反行政程序法第 6 條所揭示之平等原則及行政自我拘束原則。至被告援引李長榮化學工業股份有限公司（下稱李長榮公司）及合興石化工業股份有限公司（下稱合興公司），辯稱該 2 家公司亦係從事 LPG 液化石油氣產業，但均有繳納房屋稅。惟李長榮公司不只銷售液化石油氣，尚包含其他石化原料，其與原告公司僅從事液化石油氣銷售已有所不同。再者，李長榮公司所販售之液化石油氣，多數係提供工業使用，而依照原證 11 所附 CNS 規範，工業用液化石油氣毋須強制添加乙硫醇（臭劑）。換言之，李長榮公司之液化石油氣銷售種類、使用方式及有無需要添加臭劑，均與原告有所差異。此外，被告所引用之李長榮公司課稅資料，僅有一張文字表格，至於課稅槽體種類為何，是否與原告使用於加臭機械設備相同，則未見說明，被告逕自比附援引，實有所不當。至於合興公司並非中油公司液化石油氣經銷商，倘若合興公司係向臺塑石化股份有限公司（下稱臺塑公司）購買液化石油氣，則臺塑公司輸出之液化石油氣，均已含有符合規範之乙硫醇（臭劑），合興公司自無須再自行透過加臭設備添加臭劑，其 LPG 球槽與原

告所有之機械設備即有所不同，被告援引合興公司為例，亦屬不當等情。並聲明求為判決（1）訴願決定及原處分均撤銷。（2）被告應作成退還原告 85 年至 100 年所溢繳之房屋稅款 8,395,938 元之行政處分。

三、被告則以：

- （一）系爭球槽原始起造人為成國公司，該公司於 91 年 8 月 5 日與原告合併後，系爭儲槽變更為原告所有，現納稅義務人據稅籍資料所載為原告。被告所屬小港分處辦理 87 年度房屋稅籍清查時，查認系爭球槽係供儲存原料使用，具有散裝倉庫性質，依法應設立房屋稅籍課徵房屋稅，遂自 85 年 4 月起予以設籍課稅，有小港分處 86 年 8 月 19 日高市稽港財字第 14993 號函附卷可稽（原處分卷第 100-105 頁）。嗣原告於 100 年 6 月 13 日以系爭球槽屬機械設備性質之建物為由，向小港分處申請退還自 85 年至 100 年已繳納之房屋稅，經該分處數度派員實地勘查，且請原告提供所掌握之相關事證資料，包括申請退稅年度添加臭劑之生產日誌記錄或相關數據文件等，均未獲回應，實難就此遽為核判系爭球槽屬性，乃以 100 年 8 月 9 日高市稽港房字第 1008711487 號函否准所請，於法並無不合。原告雖主張判斷建築物是否課徵房屋稅，應就其使用功能面來判斷，當作機械設備用之建築物，縱具房屋建物之外觀，亦不得課徵房屋稅云云。惟依房屋稅條例第 2 條、第 3 條及建築法第 4 條等規定可知，房屋稅之課徵對象，除一般所通稱之房屋外，尚包括其他形狀特殊而供住宅、營業、工作等使用之建築物在內。又財政部 58 年 3 月 14 日臺財稅發字第 2917 號函釋之用語為「專供機械設備用之建築物」並非「供機械設備用之建築物」，究其原意，係因凡屬供營業用、工作或住宅用而固定於土地上之建築物，本均為房屋稅條例之課徵對象，故供儲存用之槽體如屬建築物，縱兼有部分其他附隨之機械設備功能時，仍不失其供營業用或工作用之固定於土地上建築之性質，而為房屋稅課徵標的。至該儲槽若為附著於土地上「專供」機械設備用時，則從其功能屬性應以機械設備視之，即非房屋稅之課徵對象。而所謂「專供」，

雖未必達「單供」之嚴格要求，惟至少須為該建築物之主要用途，而非該建築物之附隨用途。是以，如主要係供儲存用之槽體，並不因兼有其他附隨機械設備功能而否定其主要用途不用課徵房屋稅。因此，上開函釋所稱工廠之油槽、糖槽、水泥槽、煙囪、鐵塔、磚窯等專供機械設備使用之建築物，得例外不依房屋稅條例第 2 條、第 3 條規定課徵房屋稅，其理由乃因此類建築物本身即作為該機械設備使用，除去該項使用目的外，無法作為其他房屋用途使用，故例外地排除作為房屋稅之課徵對象。此觀房屋稅條例第 14 條第 6 款對於政府經營之自來水廠（場）所使用之廠房，及第 15 條第 1 項第 6 款對於專供飼養禽畜之房舍、培育農產品之溫室、稻米育苗中心作業室、人工繁殖場、抽水機房舍；專供農民用之燻菸房、稻穀及茶烘乾機房、存放農具倉庫及堆肥房舍等給予免徵房屋稅之優惠，乃基於公益目的及鼓勵農林事業，且避免稅捐之轉嫁，尤其諸如培育農產品之溫室、專供農民用之燻菸房、堆肥房舍等，以現今之技術，亦可能直接於建築物上配置溫室或燻菸及堆肥設備，然不因此失其房屋稅條例所稱之房屋性質，亦可明瞭。另財政部 74 年 8 月 27 日臺財稅第 21152 號函釋所稱：「當作機械設備用之建築物」，似不含作為儲槽使用而內附設備具有部分製造所需功能情形。蓋如該儲槽有作儲存使用，已符合房屋稅課徵要件，縱內附設備而兼具部分製造所需功能，仍無礙其係房屋稅條例第 2 條、第 3 條所定建築物。職是，工廠之儲槽是否應課徵房屋稅，應辨明該儲槽是否有可使用之立體空間，可供人放置生產作業之機械設備，或作為儲存原料、半成品或成品之場所（課徵對象）；或屬於單純製造過程中與作業機械設備結合而成為機械設備之一部分（非課徵對象）以為斷，臺灣省稅務局 65 年 10 月 28 日稅三字第 51315 號函及財政部 74 年 8 月 27 日臺財稅字第 21152 號函等解釋，亦同斯旨。申言之，工廠之儲槽如係提供立體空間（場所）之功能直接供生產使用者，應屬課徵房屋稅之對象；如係與作業機械結合而成為機械設備之一部分，方非房屋稅課徵之對象（最高行政法院 96

年度判字第 667 號、第 2100 號、第 2103 號判決、本院 95 年度訴字第 137 號、第 435 號、96 年度訴字第 324 號、97 年度訴字第 1004 號判決參照）。本件系爭球槽具有可使用之立體空間（球型），可作為儲存液化石油氣之場所，且儲存液化石油氣為其主要功能，並不會因兼有臭劑摻配混合加工之功能而否定其主要用途，自屬房屋稅課徵之對象。

- （二）被告為釐清系爭球槽之功能屬性，曾於 100 年 10 月 4 日以高市西稽法字第 1002902999 號函請中油公司大林煉油廠協助說明及提供相關資料，該廠於同年 10 月 14 日以大技發字第 10001641150 號函復略以：「二、本廠自民國 85 年起，持續供應液化石油氣經由管線輸送至聯成化學科技股份有限公司臨海廠之液化石油氣球槽（如附件）。三、本廠以管線直接輸送液化石油氣至聯成公司臨海廠液化石油氣球槽，本廠因管輸量每小時達 100MT，該公司每天收油量約 200-500MT，輸送量遠大於該公司需求量，故採分批輸送。」而該廠隨函檢送之經銷契約第 9 條規定：「甲方應設置足數配合業務需要之儲氣槽．．．2 座以上，其總容量不得少於平均日銷量之 10 倍。」其中所稱之儲氣槽即為系爭球槽，且其主要用途為儲存中油公司大林煉油廠所輸送之液化石油氣（原處分卷第 152-159 頁）。另原告於 99 年 12 月 27 日函詢中油公司大林煉油廠，系爭球槽接收該廠之液化石油氣後可否另行添加臭劑，經該廠以同年 12 月 31 日大技發字第 09902151670 號函復略以：「本廠供應液化石油氣，係以管線輸送至貴公司儲槽，本廠所生產之液化石油氣製程中已有硫含量（有氣味），然貴公司可視需要，審酌是否再另行加工。」（原處分卷第 44-45 頁）據上開中油公司大林煉油廠之說明可知，液化石油氣進入系爭球槽後，若經電腦偵測臭劑含量不足時，臭劑槽加臭機即會加入臭劑，於油槽內進行混合摻配加工作業，若經偵測臭劑含量足夠時，則不會加入臭劑；而中油公司大林煉油廠所生產之液化石油氣已有氣味，亦即該廠所供應之液化石油氣已屬可供銷售之成品，添加臭劑並非必要之程序。因此，系爭球槽縱兼有臭劑摻配混合加工之機械設備功能，惟該

機械設備功能僅屬其附隨功能，非可謂系爭球槽係屬於單純製造過程中與作業機械設備結合而成為機械設備之一部分。綜上，系爭球槽具有可使用之立體空間，可作為儲存液化石油氣之場所，且儲存液化石油氣為其主要功能，並不會因兼有其他附隨機械設備功能而否定其主要用途，自屬房屋稅課徵之對象。

- (三) 原告又主張高雄市政府勞工局自 84 年 9 月間即派員定期檢查系爭儲槽之機械運作功能是否正常，足見該儲槽確屬機械設備無疑；又鄰近原告廠區之乾惠公司，其所有之液化石油氣儲槽與系爭球槽為完全相同功能之設備，業經本院 94 年度訴字第 1121 號判決肯定其具有加工功能，屬灌裝輸送系統機械設備之一部分，非屬房屋稅課徵對象云云。惟據高雄市政府勞工局勞動檢查處 100 年 10 月 14 日高市勞檢機字第 1000011283 號函所檢附系爭球槽竣工檢查結果報告表暨定期檢查結果報告表顯示（原處分卷第 166-226 頁），其表報名稱自始即標明「壓力容器」檢查報告表，定期檢查事項為檢查壓力容器是否有裂痕、腐蝕、溝蝕、洩漏、變形等，顯見系爭球槽係儲存容器。而本院 94 年度訴字第 1121 號判決核屬不具判例拘束效力之個案見解，尚無拘束本件之效力。況主要係供儲存用之槽體，並不因兼有其他附隨機械設備功能而否定其主要用途，該槽體仍應課徵房屋稅，為前開最高行政法院 96 年度判字第 667 號及本院 97 年度訴字第 1004 號判決所採認之見解，是原告上開主張，亦不足採。
- (四) 至原告主張經濟部工業局 100 年 11 月 29 日工化字第 10001149900 號函已認定系爭球槽係屬機械設備之一部分，非屬房屋稅條例之課徵對象乙節。查經濟部工業局乃掌理工業政策及法規擬訂事項、工業發展計畫擬訂事項、工業發展環境改善事項等事務（經濟部工業局組織條例第 2 條參照），而房屋稅之稽徵主管機關為稅捐稽徵處，故系爭球槽屬房屋稅之課徵對象抑或屬單純製造過程中與作業機械設備結合而成為機械設備之一部分，經濟部工業局並無認定之權責，依法仍由稽徵機關本於職權認定，該局所為上開意

見函雖得供參，自無從拘束被告之效力，此關財政部於 74 年 8 月 27 日臺財稅第 21152 號函釋：「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」即明。另經濟部工業局 100 年 11 月 29 日工化字第 10001149900 號函（原處分卷第 268-270 頁）說明四雖謂「該廠區具備液化石油氣槽、液化石油氣泵浦及加臭機等項設備．．．佐證該等設備於生產產品過程之相關聯性，故本案貴局認定聯華聯合液化石油氣股份有限公司之液化石油氣（LPG）球槽屬生產機械設備，應為正確無誤。」然按房屋稅之課徵，係就建築物「本身」之構造、用途、面積等評定其房屋現值，據以課徵房屋稅，至其徵免亦按建築物「本身」之使用用途為據，不因其與「機械設備」相關聯而合併認定為「機械設備」，此觀諸房屋稅條例第 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。」及財政部 62 年 5 月 23 日臺財稅第 33835 號函釋：「電梯係屬附著於高層房屋之必須設備，並增加房屋之使用價值，依法自應課稅。」財政部 62 年 5 月 31 日臺財稅第 34074 號函釋：「觀光旅館設置之中央系統型冷氣機，係附著於房屋，並增加該房屋之使用價值，依法應併入房屋現值課徵房屋稅。」亦明。是以，具備「儲存」液化石油氣用途之系爭球槽，因屬「倉庫」性質即應課稅，斷不因其與「加臭氣」、「泵浦」相連而轉換為「機械設備」之性質。上開經濟部工業局對於機械設備之認定，與稅捐稽徵之考量及規定明顯不同，實無法作為課稅之依據。

- （五）另原告主張李長榮公司所販售之液化石油氣，多係提供工業使用，毋須強制添加臭劑；合興公司係向臺塑公司購買液化石油氣，而臺塑公司輸出之液化石油氣均已含有符合規範之臭劑，合興公司自無須再自行透過加臭設備添加臭劑，其 LPG 球槽與原告所有之機械設備即有所不同，被告援引該 2 家公司之球槽有課徵房屋稅，有所不當云云。惟被告 101 年 12 月 3 日高市西稽法字第 1012950039 號函陳送同

有 LPG 槽且業經課稅之上開 2 家公司資料，乃因李長榮公司對其液化石油氣產品同有添加臭劑情形，另原告指稱合興公司係向臺塑公司購買液化石油氣，無須添加臭劑，係臆測之詞等語，資為抗辯並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本件如事實概要欄所載之事實，業據兩造分別陳明在卷，復有被告 102 年 3 月 5 日高市西稽法字第 1022950083 號函檢附之系爭球槽 85 年至 100 年期已繳納房屋稅額一覽表（本院卷二第 59-60 頁）、原告 100 年 6 月 13 日請求退稅申請書（本院卷一第 24 頁）、被告小港分處 100 年 8 月 9 日高市稽港房字第 1008711487 號否准函（本院卷一第 26 頁）可稽，洵堪認定。本件兩造之爭點為：系爭球槽是否屬於免徵房屋稅之「機械設備」？抑或係具有「散裝倉庫」性質之建築物，而得以之為房屋稅之課徵對象？被告對系爭球槽課徵房屋稅有無違反平等原則？爰分述如下：

（一）按「本條例用辭之定義如左：1、房屋，指固定於土地之建築物，供營業、工作或住宅用者。2、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。」「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。」「私有房屋有左列情形之一者，其房屋稅減半徵收：．．．2、合法登記之工廠供直接生產使用之自有房屋。」分別為房屋稅條例第 2 條、第 3 條、第 15 條第 2 項第 2 款所明定。次按房屋稅之沿革，房屋稅原稱為房捐，房捐之課徵，始於清光緒年間，清光緒 24 年，戶部通令查明鄉鎮之鋪戶行店，按照房屋租價課徵一成，或名為鋪捐。16、7 年間之「國家收入地方收入暫行標準」皆列有房捐為地方稅目，房鋪捐有分店屋及住屋二種。嗣 32 年間改為房捐徵收條例，房捐條例，於 44 年 12 月 31 日修正公布，56 年更名為房屋稅條例，關於房屋稅稅率，原分住家用及營業用，嗣經多次修正為現行房屋稅制度（李金桐著，租稅法各論，87 年 3 月版，第 319 至 329 頁參照）。由上述房屋稅課徵沿革觀之，機械設備性質之建物，顯不在房屋稅課徵範圍。此業經財政部歷次解釋：「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使用之建築物，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。」及「．．．說明：．．．2、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 日台財稅第 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，應由該管稽徵機關實地查明認定。中油公司高雄煉油總廠所設置之油槽如經查明係做為儲存原料、成品之散裝倉庫使用，應予課徵房屋稅．．．。」（財政部 58 年 3 月 14 日台財稅發字第 2917 號及 74 年 8 月 27 日台財稅字第 21152 號）函釋在案。另台灣省稅務局 65 年 10 月 28 日稅 3 字第 51315 號函釋認液化石油氣儲槽，如經查明確屬灌裝輸送系統機械設備之一部分，應准免徵房屋稅等，同認作為機械設備之建築物，非屬房屋稅課徵之客體。上述財政部函釋為財政部本於主管機關地位，就如何貫徹房屋稅之執行所為技術性及細節性之行政規則，且未逾越房屋稅條例第 2 條及第 3 條之規範意旨，本院自得予以援用。準此，建築物是否應予課徵房屋稅，應就其使用功能以觀，倘為原料或成品之中間或終局儲存功能之建物，應課房屋稅；然當作機械設備用之建築物，縱具房屋建物之外觀，亦非課徵房屋稅之對象。

- （二）經查，被告為釐清系爭球槽之功能屬性，曾於 100 年 10 月 4 日以高市西稽法字第 1002902999 號函請中油公司大林煉油廠協助說明及提供相關資料，該廠於同年 10 月 14 日以大技發字第 10001641150 號函復略以：「二、本廠自民國 85 年起，持續供應液化石油氣經由管線輸送至聯成化學科技股份有限公司臨海廠之液化石油氣球槽（如附件）。三、本廠以管線直接輸送液化石油氣至聯成公司臨海廠液化石油氣球槽，本廠因管輸量每小時達 100MT，該公司每天收油量約 200-500MT，輸送量遠大於該公司需求量，故採分批輸送。另其供應量、時間間隔由該公司主動提出需求，本

廠盡量予以配合。四、本廠僅提供該公司之液化石油氣，並無單獨提供臭劑予該公司。」（詳見原處分卷第 152-153 頁）另原告為證明系爭球槽添加乙硫醇（臭劑）之功能，屬機械加工流程設備，於 99 年 12 月 27 日函詢中油公司大林煉油廠，系爭球槽接收該廠之液化石油氣後是否需要另行添加臭劑，經該廠以同年 12 月 31 日大技發字第 09902151670 號函復略以：「二、本廠供應液化石油氣，係以管線輸送至貴公司儲槽，本廠所生產之液化石油氣製程中已有硫含量（有氣味），然貴公司可視需要，審酌是否再另行加工。」（詳見原處分卷第 44-45 頁）又中油公司輸出之液化石油氣，有進口及自產 2 種，進口之液化石油氣幾乎不含硫份，亦即不含乙硫醇（臭劑）的成份，自產之液化石油氣，亦不保證乙硫醇（臭劑）含量符合國家標準（即 20PPMW 以上），故其供應之液化石油氣無法保證乙硫醇（臭劑）含量會高於 20PPMW 以上，本項品質必須由下游廠商自行處理，此亦有中油公司煉製事業部大林煉油廠 101 年 9 月 25 日大技發第 10101688160 號及 101 年 9 月 12 日大技發字第 10110398720 號書函（附本院卷一第 287-288 頁）可稽。再自系爭球槽接收中油公司液化石油氣後，其加工流程觀之，中油公司係經由地下管線將液化石油氣輸入系爭球槽內，系爭球槽設有互通之輸送配管及輸入輸出閥，液化石油氣經泵浦流經加臭區，如經電腦偵測臭劑（乙硫醇）含量不足或不符客戶需求時，即會由臭劑槽加臭機加入臭劑，於球槽內進行混合摻配加工作業，混合臭劑後之液化石油氣再經管線輸送至罐裝島之灌裝臺，由罐裝臂灌裝至運送液化石油氣之槽車，送至瓦斯鋼瓶分裝場，此業經原告陳明在卷，並有現場照片流程圖（附本院卷一第 138-150 頁）可稽。由上揭液化石油氣加工製造流程可知，系爭球槽係作為接收來自中油公司輸送之液化石油氣，經檢測視情形添加臭劑後，再行罐裝銷售。故如無系爭球槽等機械設備，則整個液化石油氣混合摻配加工作業即無法完成。因此，就使用功能而言，系爭球槽確屬液化石油氣「加工過程」中機械設備，應堪認定。抑且，關於系爭球槽之功

能，經高雄市政府經濟發展局以 100 年 9 月 15 日高市四維經發工字第 1000029991 號函詢經濟部工業局亦否屬於生產機械設備，經該局以 100 年 11 月 29 日工化字第 10001149900 號函認定略以：「該設備（加臭機）功能係：『隨 LPG 流量之變化，藉差壓傳送器送出之 4~20mA 信號來控制定量泵，依設定之添加率，將臭劑以高壓注入 LPG 幹管中。當電源或信號消失時，系統會自動轉換為氣動式定量添加模式。』又依貴局（高雄市政府經濟發展局）100 年 8 月 19 日高市四維經發工字第 1000027737 號函所檢送之『聯華聯合液化石油氣股份有限公司高小港區大業南路 8-1 號液化石油氣相關製程流程圖』，已明確載列該廠區具備液化石油氣槽、液化石油氣泵浦及加臭機等項設備，並提出其混合摻配加工之作業程序說明，已佐證該等設備於生產產品過程之相關聯性，故本案貴局認定聯華聯合液化石油氣股份有限公司之液化石油氣（LPG）球槽屬生產機器設備，應為正確無誤。」此有該函附本院卷一（第 41-42 頁）足按，上開函復內容認定系爭球槽屬生產機器設備，查經濟部工業局乃掌理工業政策、法規之擬訂及規劃、管理、統籌、協調與發展等事務，此觀經濟部組織法第 6 條及經濟部工業局組織條例第 2 條規定甚明，是其就系爭球槽是否屬於機械設備乙事所表示之意見，為經濟部工業局依其專業所為之判斷，足堪採擇。被告空言主張經濟部工業局對於機械設備之認定，與稅捐稽徵之考量及規定明顯不同，實無法作為課稅之依據，尚無足取。

- （三）次按憲法第 7 條所定「平等原則」，係為保障人民在法律上地位之實質平等；而行政程序法第 6 條規定，行政機關作成行政行為時，非有正當理由，不得為差別待遇，係要求行政機關對於事物本質上相同的事件作相同的處理，是對於是否該當於「課徵租稅構成要件」事實，身為稅捐稽徵機關之被告自應一體適用，方合「平等原則」，至為明白。本件鄰近原告廠區之乾惠公司及位於高雄市楠梓區之北誼興公司與原告同屬中油公司之液化石油氣經銷商，渠等所有之液化石油氣 LPG 槽與系爭球槽為功能完全相同之

設備，業經原告陳明在卷；而乾惠公司之液化石油氣 LPG 槽曾經被告派員於 92 年 4 月間至現場勘查後認屬灌裝輸送系統機械設備之一部分，而免徵房屋稅，乾惠公司並據此依稅捐稽徵法第 28 條請求退還 87 年至 89 年度已繳納之房屋稅款，亦經本院 94 年度訴字第 1121 號判決肯定該液化石油氣儲槽具有加工功能，屬灌裝輸送系統機械設備之一部分，非屬房屋稅課徵對象，而命被告退還乾惠公司 87 年至 89 年度之房屋稅款。另北誼興公司就其所有 LPG 球槽經被告楠梓分處認定係供待售之液化石油氣使用而課徵房屋稅乙事提起訴願，經高雄市政府 91 年 8 月 23 日高市府訴三字第 0910040428 號訴願決定略以：「訴願人經營液化石油氣之分銷（裝）業務，且因訴願人分銷設備中設有臭氣添加設備，自行添加臭劑，依中央工業主管機關即經濟部認定係屬加工行為，應申辦工廠登記證，且訴願人也已依規定申獲工廠登記．．．訴願人如僅係經營液化石油氣儲存之倉儲業務，自無庸依法申請工廠登記證。又該儲氣槽設有配管與前述臭劑添加設備相連，係兼具高壓氣體流通輸送及暫時儲存功能之危險性設備，屬訴願人加工行為作業程序中不可分離之製程，是生產產品過程中所必須使用者，而為工廠之高壓氣體特定設備，似與一般倉庫在生產作業程序上純係提供儲存之效能不同。」而將原處分撤銷，命被告重為查明認定，被告重新查明後即未再對北誼興公司所有之 LPG 球槽課徵房屋稅等情，為被告所是認，並有本院 94 年度訴字第 1121 號判決書及高雄市政府 91 年 8 月 23 日高市府訴三字第 0910040428 號訴願決定書附本院卷一（第 43 頁以下、第 290 頁以下）可按。而被告對於有無正當理由而為差別待遇情形，僅稱乾惠、北誼興等公司係屬個案認定，並未提出差別待遇之正當理由，故本件被告逕對系爭球槽課徵房屋稅，揆諸前開說明，自與平等原則有違，而有濫用裁量權之虞，則被告據此所為課徵系爭球槽房屋稅之處分，自有違誤，原告執以指摘，即屬可取。至被告援引其所轄李長榮公司及合興公司，並主張渠等之 LPG 槽均有課徵房屋稅乙節，惟該 2 家公司被課徵房屋稅之槽體種類

為何，是否與原告使用於加臭機械設備相同，並未見被告說明，被告逕自比附援引，尚難為其有利之認定。

- (四) 未按「(第1項)納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。(第2項)納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。．．．(第4項)本條修正施行前，因第2項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。(第5項)前項情形，稅捐稽徵機關於本條修正施行前已知有錯誤之原因者，2年之退還期間，自本條修正施行之日起算。」98年1月21日修正公布之稅捐稽徵法(下稱新修正稅捐稽徵法)第28條定有明文。可知，關於非納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳稅款之退還，不限於因稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳之事由，尚包含因其他可歸責於政府機關之錯誤致有溢繳稅款情事；且應退還之溢繳稅款，亦無繳納期間之限制；並此項新修正之規定，溯及適用於修正施行前之溢繳稅款案件。此觀財政部98年2月10日台財稅字第09804505760號函釋：「稅捐稽徵法第28條規定修正生效前，納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，不論該案件是否經行政救濟確定，均有修正後第2項規定之適用。」亦明。本件系爭球槽既屬灌裝輸送系統機械設備之一部分，即非屬房屋稅課徵之對象，惟被告竟對系爭球槽課徵自85年期至100年期(即85年4月至100年6月)房屋稅共計8,395,938元，應解為係屬稅捐稽徵法第28條所規定捐稽徵機關適用法令錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款8,395,938元。從而，原告依稅捐稽徵法第28條規定，申請退還溢繳之稅款8,395,938元，並無不合。
- (五) 綜上所述，系爭球槽既屬灌裝輸送系統機械設備之一部分，即非屬房屋稅課徵之對象，且被告對於前述之差別待遇

並未提出充分之正當理由，逕認系爭球槽具有散裝倉庫之性質，予以課徵房屋稅，而駁回原告之退稅申請，其認事用法均有違誤，訴願決定未予糾正，仍予維持，亦有可議，原告執以指摘，為有理由，應由本院將訴願決定及原處分均予撤銷，並命被告對於原告 100 年 6 月 13 申請之退稅事件，應作成退還房屋稅 8,395,938 元之行政處分，以期適法。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，均核與本件判決結果不生影響，爰不一一論述，附此敘明。

五、據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 102 年 4 月 25 日

高雄高等行政法院第四庭

審判長法 官 戴 見 草

法 官 孫 奇 芳

法 官 孫 國 禎

以上正本係照原本作成。

一、如不服本判決，應於送達後 20 日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後 20 日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第 241 條之 1 第 1 項前段）

三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第 1 項但書、第 2 項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
（一）符合右列情形	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資
之一者，得不	格或為教育部審定合格之大學或獨
委任律師為訴	立學院公法學教授、副教授者。
訟代理人	2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代

	理人具備會計師資格者。
	3. 專利行政事件，上訴人或其法定代
	理人具備專利師資格或依法得為專
	利代理人者。
(二) 非律師具有右	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、
列情形之一，	二親等內之姻親具備律師資格者。
經最高行政法	2. 稅務行政事件，具備會計師資格者
院認為適當者	。
，亦得為上訴	3. 專利行政事件，具備專利師資格或
審訴訟代理人	依法得為專利代理人者。
	4. 上訴人為公法人、中央或地方機關
	、公法上之非法人團體時，其所屬
	專任人員辦理法制、法務、訴願業
	務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例	
外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所	
示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 102 年 4 月 25 日

書記官 楊 曜 嘉

資料來源：高雄高等行政法院裁判書彙編（102 年版）第 188-212 頁