

臺中高等行政法院判決

地方行政訴訟第二庭
113年度地訴字第1號

原告 日友環保科技股份有限公司

代表人 張芳正
訴訟代理人 林孟毅律師
江仲齊律師

被告 彰化縣地方稅務局

代表人 陳燕慧
訴訟代理人 蕭麗紋
林育群
蔡宛芯

上列當事人間房屋稅事件，原告不服彰化縣政府112年11月13日府行訴字第1120374679號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

- 一、訴願決定及原處分(含復查決定)不利於原告部分均撤銷。
- 二、訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告所有彰化縣○○鄉○○村段○○0○○○○鄉○○段00○○0000地號，線西鄉西興段98、101地號土地，領有彰化縣政府111年3月21日核發雜項使用執照，主要用途為掩埋場，下稱系爭建物)，經被告自民國111年5月起設立房屋稅籍(稅籍編號：Z00000000000)在案。嗣被告以112年房屋稅繳款書(課稅所屬期間：111年7月1日起至112年6月30日止、管理代號：N-00-00-00-0-0000-00000000000-00，下稱原處分)核定課徵原告112年度房屋稅新臺幣(下同)54萬6,662元，原告

不服，以系爭建物係污染防制設施，不屬房屋稅條例第2條第1項第1款規定所指之房屋範疇，不應是房屋稅條例第3條規定之房屋稅課徵對象而申請復查，經被告112年8月17日彰稅法字第1120010973號函附復查決定書(下稱復查決定)，認定通道面積無頂蓋，應不予計算，爰以復查決定將房屋稅額變更為51萬6,306元。原告仍不服，遂提起訴願，經彰化縣政府112年11月13日府行訴字第1120374679號訴願決定(下稱訴願決定)駁回後，提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

- 1.原告設置系爭建物【即鋼構屋頂及防風柵(網)】，係為配合政府空氣污染防制政策，將掩埋場由露天場區改為室內作業空間，以減少作業過程土壤逸散及揚塵情形，具有空氣污染防制之目的；且原告處理之廢棄物，經固化處理而為合格之固化物成品後，即輸送清運至系爭建物進行最終處置(衛生掩埋)。而太空包(袋)主要為固化製程廢棄物成形之用，固化養生完成後係連同太空包(袋)清理輸送至掩埋場，定位後不會再移出，故無需特別設置鋼構屋頂或以其他設備、設施來保護太空包(袋)。再太空包(袋)主要材料為聚乙烯、聚丙烯(PP-熱塑性塑膠)，不會因為下雨或潮濕而影響其功能，是系爭建物並非為防止降雨或維持太空包完整性。準此，系爭建物屬於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(下稱空污設施管理辦法)第4條第1項所稱之空氣污染防制設施。系爭建物並於114年8月間拆除並綠化復育完成。
- 2.系爭建物坐落之土地係一掩埋場，所掩埋即行覆土之太空包封裝之固化體為應進行最終處置之廢棄物，該廢棄物經掩埋及覆土後，不具有如同原料或成品一般具有移動性、得銷售之特性，並非原料或成品，原告仍得於不設置頂蓋的情況下，持續進行掩埋作業，顯見原告不因系爭建物而使其對於掩埋場之使用而生異同或更獲利益，反而系爭建物係上開污染防制設施，作用為防止雨水進入掩埋場衍生污水處理問題，並確保粒狀污

染物之逸散情形有效控制，有助於空氣污染排放減量等，用意良善，係對環境友善之污染防制設施，非屬供儲存原料或成品使用之倉庫，亦非供營業、工作使用，更非供居住之住宅使用；故應不屬房屋稅條例第2條第1項第1款規定所指之房屋範疇，而不應是房屋稅條例第3條規定之房屋稅課徵對象。

3.又環境部資源循環署（改制前行政院環境保護署）為持續削減逸散性粒狀污染物排放，改善空氣品質，而制定空污設施管理辦法，雖然系爭建物所適用法規依據為空污設施管理辦法第4條第1項第2款規定，並非空污設施管理辦法第5條所規定之公私場所「輸送」逸散性粒狀污染物質，惟二者同樣屬於空污設施管理辦法所規範之污染防制設施，且二者同樣係為就會產生逸散性粒狀污染物之公私場所固定污染源，所設置有效抑制粒狀污染物逸散之措施，屬於以妥善處置逸散性粒狀污染物質為目的，抑制逸散性粒狀污染物質排放，僅污染防制設施方式有所不同而已。系爭建物既經相關主管機關認定符合配合前揭政策所為之空氣污染防制設施系爭建物與輸送設備所具相同事物本質之點，應係在於國家基於政策目的考量，而對於建築物是否屬於房屋稅課徵對象的判斷，國家政策既有意為輸送設備為污染防制所做出的努力進行法規鬆綁，則基於相同事物，應為相同處理之平等原則，自應一體適用而毋需繳納房屋稅，始符合憲法第7條所揭示之平等原則（及納稅者權利保護法第7條第1項之課稅公平原則、行政程序法第6條之平等原則）。

4.被告所做成復查決定及彰化縣政府所做成訴願決定，未就系爭建物是否可能符合「輸送」設備進行審酌，已違反行政程序「有利不利一併注意」之原則要求。

(二)並聲明：訴願決定及原處分（即復查決定）不利於原告部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1.系爭建物為鋼骨鋼筋混凝土造，固定於土地上具有頂蓋、樑柱及牆壁之建築物，領有彰化縣政府111年3月21日核發雜項使用

執照，主要用途為掩埋場，經於111年11月11日及112年6月19日現場查勘結果，系爭建物可供工作人員於該建物內部活動工作，並堆置太空包封裝之固化體。又原告係專業生物醫療廢棄物焚化處理廠，具備有害廢棄物清運、焚化、固化、物化及掩埋最終處理等項目專業，系爭建物內可掩埋廢棄物包含：無機性污泥、焚化爐飛灰、爐渣、焚化爐底渣、中間處理後之固化物、中間處理後之穩定化產物，足見系爭建物係存放原告營運產出之廢棄物甚明。原告主張系爭建物並非是供營業、工作使用，故應不屬房屋稅條例第2條第1項第1款規定所指之房屋範疇，顯不足採。

2.財政部107年6月21日台財稅字第10700554630號令（下稱財政部107年6月21日令）認定其非屬房屋稅條例第2條及第3條規定之課徵範圍，應符合以下要件：(1)配合直轄市或縣（市）環保主管機關要求或依相關自治條例規定新建封閉式建築物(2)為空污設施管理辦法第5條之「輸送過程」收集或抑制粒狀污染物逸散之空氣污染防制設施(3)屬輸送設備之一部分(4)非儲存原料或成品使用，不具散裝倉庫性質。須符合上開要件，始非屬房屋稅課徵對象。又參財政部58年3月14日台財稅發字第2917號函(下稱58年3月14日函)、臺灣省稅務局65年10月28日函、財政部74年8月27日台財稅第21152號函(下稱74年8月27日函)、81年3月27日台稅三發第000000000號函(下稱81年3月27日函)等歷來函釋意旨可知，是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體究係「具有頂蓋、樑柱或牆壁之構造物或雜項工作物（包含散裝倉庫在內）」，抑或「僅為機械設備之一部，且不具倉庫之性質」。事業或公司原露天堆置之原料(例如：生煤、礦石、鐵等)係以輸送設備連接製程，該等原料堆置室外原已採行空污設施管理辦法第4條規定之防制設施，並符合最佳可行控制技術及空氣污染物排放標準，嗣為配合直轄市或縣(市)環保主管機關要求或依相關自治條例規定，應採行空污設施管理辦法第5條第1款規定新建封閉式建築物，其內配置各式取料設備，該建築物與輸送設備相連，似可

01 認屬輸送設備之一部分。如經查明屬製造過程中之機器設備之
02 一部分，不具散裝倉庫性質，尚難認係房屋稅條例第2條、第3
03 條所稱之房屋，從而自非屬房屋稅之課徵對象；惟如該租稅客
04 體具有頂蓋、樑柱或牆壁，而屬建築法上所稱之建築物或雜項
05 工作物（包含散裝倉庫在內），仍應認屬房屋稅條例第2條、
06 第3條所稱之房屋，自應課徵房屋稅。而財政部107年6月21日
07 令亦未逸脫上開函釋意旨，仍認為空氣污染防治設施必須屬於
08 「輸送設備之一部分」（即空污設施管理辦法第5條所稱之輸
09 送設施），始非屬房屋稅之課徵對象；如具散裝倉庫性質，仍
10 屬房屋稅課徵對象。

11 3.依彰化縣環境保護局111年6月10日彰環空字第1110035593號函
12 （下稱111年6月10日函）及會勘紀錄表可知，系爭建物係為符合
13 空污設施管理辦法第4條第1項第2款所定「堆置逸散性粒狀污
14 染物質設施」，即堆置區四周以防塵網或阻隔牆圍封，其高度
15 達設計或實際堆置高度1.25倍以上之空氣污染防治設施，並非
16 同項第1款所稱「堆置於封閉式建築物內」之設施，亦非同辦
17 法第5條所定於輸送過程收集或抑制粒狀污染物逸散之輸送設
18 施之一部分。是以，本案既經環保主管機關認定系爭建物「不
19 屬輸送設備之一部分」且「非封閉式建築」，即與財政部107
20 年6月21日令所指適用情形不符，仍屬房屋稅條例第2條、第3
21 條所稱房屋，且無同條例第14條、第15條或其他減免規定之適
22 用，基於租稅法定原則，自應依法課徵房屋稅。

23 4.又空氣污染防治法規與租稅法規立法目的不同，尚非符合污染
24 防制規定之建築物，即當然不屬房屋稅課徵範圍或得免徵房屋
25 稅。基於租稅法定原則，房屋稅之課徵仍應以房屋稅條例為徵
26 免依據。查系爭建物屬房屋稅條例第2條、第3條所定課徵範
27 圍，且不具同條例第15條私有房屋減免房屋稅之情形，亦無其
28 他法律規定得予減免，是以，系爭建物仍應依法課徵112年房
29 屋稅。

30 (二)並聲明：原告之訴駁回。

31 四、本件兩造主要爭執之點為：

01 (一)系爭建物是否屬於房屋稅條例第2條、第3條所認應課與房屋稅
02 之範疇？

03 (二)被告以系爭建物不符合財政部107年6月21日令所稱之「輸送過
04 程收集或抑制粒狀污染物逸散之空氣污染防治設施，屬輸送設
05 備之一部分」，而認系爭建物仍屬房屋稅課徵對象，是否違反
06 平等原則？

07 五、本院之判斷：

08 (一)前揭事實概要所載事實，除上述爭點事項外，餘為兩造所不爭
09 執，並分別有112年6月19日現場查勘照片（原處分卷第47至50
10 頁）、彰化縣環境保護局111年6月10日函、行政院環境保護署
11 環署空字111年9月29日第0000000000號函（下稱111年9月29日
12 函）、行政院環境保護署111年11月1日環署空字第1110070134
13 號函（下稱111年11月1日函）、彰化縣地方稅務局111年11月21
14 日彰稅房字第1110112932號函一檢送廢棄物最終處置設施現場
15 會勘紀錄表影本（下稱111年11月21日函、會勘紀錄表）、112年
16 6月19日復查申請案查勘照片、彰化縣地方稅務局111年3月21
17 日府建管字第1110005986號函核發使用執照（下稱111年3月21
18 日函）（訴願卷第26至34頁、第82頁、第86至91頁）；原處
19 分、復查決定、訴願決定、傳統掩埋場及系爭建物比較之照片
20 影本、彰化縣地方稅務局111年5月16日彰稅房字第1110008893
21 號函（下稱111年5月16日函）、行政院環境保護署112年3月20
22 日環署循字第1121031187號函、被告112年3月27日彰稅房字第
23 1126008937號函（本院卷一第25頁、第27至39頁、第41至58
24 頁、第71至73頁、第165至166頁、第375至376頁、第411至412
25 頁）；經濟部工業局108年5月8日工永字第10800292930號函及
26 附件、固化處理單元及最終處置設施環評核准內容彙整、掩埋
27 場防風（塵）設施變更歷程說明、被告114年2月12日彰稅房字
28 第1140001960號函、被告114年4月22日彰稅房字第1140008516
29 號函（下稱114年4月22日函）及114年7月3日照片、環境部113
30 年2月1日環部空字第1131008371號函等證據資料存卷可查（本
31 院卷二第87至96頁、第97至124頁、第125至138頁、第153至15

7頁、第159至178頁、第179至221頁），堪認為真實。

(二)應適用的法令：

1.房屋稅條例

(1)第1條：「房屋稅之徵收，依本條例之規定；本條例未規定者，依其他有關法律之規定。」

(2)第2條：「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。」

(3)第3條：「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。」

2.建築法

(1)第4條：「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。」

(2)第7條：「本法所稱雜項工作物，為營業爐竈、水塔、瞭望臺、招牌廣告、樹立廣告、散裝倉、廣播塔、煙囪、圍牆、機械遊樂設施、游泳池、地下儲藏庫、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之中央系統空氣調節設備、昇降設備、機械停車設備、防空避難設備、污物處理設施等。」

3.彰化縣房屋稅徵收稅率自治條例第2條規定：「房屋稅依房屋現值按下列稅率課徵之：一、供營業、私人醫院、診所、自由職業事務所使用之房屋，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生產使用之房屋，按營業用房屋減半徵收之。三、住家用房屋按其房屋現值依下列稅率課徵：（一）供自住或公益出租人出租使用之住家用房屋，按其房屋現值課徵百分之1.2。（二）其他供住家用房屋，按其房屋現值課徵百分之1.5。四、人民團體等非營業用房屋，按其房屋現值課徵百分之2。」

4.空污設施管理辦法

01 (1)第2條第1款及第2款規定：「本辦法專用名詞定義如下：

02 一、逸散性粒狀污染物質：指因人為或自然的破壞、擾動或
03 風蝕作用，致物質本身或其表面附著之粒狀物散布於空氣
04 者。二、封閉式建築物：指有外牆及屋頂包覆之建築物，除
05 依法設置之通風口外，其餘開口部分隨時保持關閉。」

06 (2)第4條第1項第1款及第2款規定：「公私場所堆置逸散性粒狀
07 污染物質，應設置或採行下列有效抑制粒狀污染物逸散設施
08 之一：一、堆置於封閉式建築物內。二、除出入口外，堆置
09 區四周應以防塵網或阻隔牆圍封，其總高度應達設計或實際
10 堆置高度1.25 倍以上。」

11 (3)第5條第1款規定：「公私場所輸送逸散性粒狀污染物質，應
12 設置或採行下列有效收集或抑制粒狀污染物逸散設施之一。
13 但採濕式輸送作業者，不在此限：一、於封閉式建築物內操
14 作。」

15 5.財政部107年6月21日令：「企業配合行政院核定之『空氣污染
16 防制行動方案』達成空污減量目標，其原露天堆置之逸散性粒
17 狀污染物質，以輸送設備運送至工作場所，依空氣污染防制法
18 第 23 條及固定污染源逸散性粒狀污染物空氣污染防制設施管
19 理辦法，設置或採行符合規定抑制粒狀污染物逸散設施，且符
20 合空氣污染物排放相關規定，嗣配合直轄市或縣（市）環保主
21 管機關要求或依相關自治條例規定，應新建封閉式建築物，經
22 稽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
23 逸散之空氣污染防制設施，屬輸送設備之一部分者，非屬房屋
24 稅條例第2條及第3條規定之房屋稅課徵對象。嗣經查明轉供儲
25 存原料或成品使用者，具散裝倉庫性質，應按房屋課稅。」

26 6.財政部58年3月14日函：「工廠之油槽、糖槽、水泥槽、煙
27 囪、鐵塔、磚窯等專供機械設備用之建築物，依照房屋稅條例
28 第2、3條規定尚可認為非房屋稅課徵之對象。」、臺灣省稅務
29 局65年10月28日函：「公司所屬各灌裝廠液化石油氣儲槽，如
30 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
31 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。」財政部74年8月27日函：「……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。甲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日函：「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。』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。」

(三)系爭建物非屬於房屋稅條例第2條、第3條所認應課與房屋稅之範疇：

- 1.依前揭房屋稅條例第1條、第2條、第3條、建築法第4條、第7條、財政部107年6月21日令、財政部58年3月14日函、臺灣省稅務局65年10月28日函、財政部74年8月27日函、財政部稅賦署81年3月27日函，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，應就其實質使用功能以觀，倘非供儲存原料或成品而具散裝倉庫性質、當作機械設備用之建築物，縱具房屋建物之外觀，仍非課徵房屋稅之對象。
- 2.系爭建物經被告於111年3月21日核發雜項使用執照，建築物主要用途為掩埋場，設有鋼構屋頂，並有鋼製支架及屋頂（附設透明採光罩）及周圍防風網格，核屬具有頂蓋、樑柱並固定於

01 土地之建築物，目的係防止雨水進入掩埋場所衍生污水處理問
02 題之雨水收集設備，並進行於水回收再利用，且牆頂及屋頂間
03 之開口處設置防風柵，係為確保粒狀污染情形有效控制，防治
04 措施符合空氣污染防制法第23條、空污設施管理辦法第4條第1
05 項第2款，有助於空氣污染排放減量，符合企業配合空氣污染
06 防治行動方案達成空氣污染源減量目標之作法等情，有彰化縣
07 環境保護局111年6月10日函、行政院環境保護署111年9月29日
08 函、111年11月1日函及彰化縣地方稅務局111年11月21日函、
09 會勘紀錄表等資料在卷可參（見本院卷一第59至69頁），且為
10 兩造所不爭執（見本院卷一第417至419頁），是此部分事實，
11 堪以認定。查環境部（改制前為行政院環保署）乃掌理環境政
12 策、制度之綜合規劃、法規研擬、推動及督導；環境科技發
13 展、空氣品質保護、空氣污染防制、所屬機關辦理廢棄物清除
14 處理、資源循環、及其他有關環境保護事項事務，此觀環境部
15 組織法第2條規定甚明。是其就系爭建物是否屬於空氣污染防
16 治設備乙事所表示之意見，為環境部依其專業所為之判斷，足堪
17 採擇。

18 3.是依彰化縣衛生局、環境部之上開函覆內容，可知系爭建物之
19 設置，係為配合政府空氣污染防制政策，將掩埋場由露天場區
20 改為室內作業空間，以減少作業過程土壤逸散及揚塵情形，屬
21 於空污設施管理辦法第4條第1項所稱之空氣污染防制設施，具
22 有空氣污染防制之目的。又系爭建物經被告於111年11月11日
23 及112年6月19日現場查勘，現場為掩埋場，其上方設置之防水
24 屋頂、四周採取圍封、具抑制粒狀污染物逸散功能之防塵網、
25 防風網、不透水布，並有灑水車在內，屋簷亦有天溝雨水槽、
26 支管、幹管，幹管再與初級沉澱槽等雨水收集設備連接等情，
27 有現場會勘照片及行政院環境保護署109年6月11日環署綜字第
28 1090040472號函之已予備查檢附之彰濱工業區事業廢棄物資源
29 回收處理廠暨中區事業廢棄物綜合處理中心第六次環境影響差
30 異分析報告附卷可憑（見原處分卷第47至50頁、第53頁、本院
31 卷二第133至139頁），益徵系爭建物之實質使用功能，確係為

減少作業過程土壤逸散及揚塵情形，確保粒狀污染情形有效控制，並防止雨水進入掩埋場所衍生污水處理問題、進行雨水回收等空氣污染防治及水資源再利用。再者，原告公司彰濱廠之廢棄物固化掩埋流程，係先將廢棄物分配至固化貯坑，再由天車將廢棄物運至固化製程中，將水泥及藥劑加入混鍊機，產出固化物後再用太空袋承裝，再進行清運、掩埋，未再移動、輸送固化廢棄物至他處等情，有經濟部工業局108年5月8日工永字第10800292930號函、原告處理廢棄物流程、如何於系爭建物內為最終處置詳細方法在卷可參（見本院卷二第77至79頁、第87至96頁）；另系爭建物之鋼構屋頂業經原告於114年8月間拆除並復育完成，被告亦准自114年4月起註銷房屋稅籍一節，有舊型掩埋場、新型掩埋場之對照照片、鋼構屋頂興建完成及拆除復育完成之照片、被告114年4月22日號函及檢附之資料附卷可考（見本院卷二第139頁、第159至178頁），可見系爭建物使用上具時效性、可拆遷性，為原告營運項目中所指之最終處置措施，難認具儲存原料或成品之倉庫性質。

4.從而，依系爭建物設置之目的係為抑制粒狀污染物逸散之空氣污染防制，實質使用功能係為減少作業過程土壤逸散及揚塵情形，確保粒狀污染情形有效控制，並防止雨水進入掩埋場所衍生污水處理問題、進行雨水回收等空氣污染防治及水資源再利用，且經拆除復育完成，非屬儲存原料或成品之倉庫，而係最終處置措施，足認系爭建物非屬於房屋稅條例第2條、第3條所認應課與房屋稅之範疇。原告此部分之主張尚屬有據，堪以採信。

(四)被告以系爭建物不符合財政部107年6月21日令所稱之「輸送過程收集或抑制粒狀污染物逸散之空氣污染防制設施，屬輸送設備之一部分」，而認系爭建物仍屬房屋稅課徵對象，亦違反平等原則：

1.憲法第7條規定平等原則，旨在防止立法者恣意對人民為不合理的差別待遇。如對相同事物，為無正當理由的差別待遇，即與憲法第7條平等原則有違（司法院釋字第687號及第779號解

釋參照)。法規範是否符合平等權保障的要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取的分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度的關聯性而定（司法院釋字第682號、第694號、第701號、第760號及第779號解釋參照）。稅捐法令規範的分類及差別待遇，涉及國家財政收入的整體規劃及預估，固較適合由代表民意的立法機關及擁有財政專業能力的相關行政機關決定。惟其決定仍應有正當目的，且其分類與目的之達成間應具有合理關聯，始符合租稅公平原則，從而不違反憲法第7條平等權保障的意旨（司法院釋字第745號及第779號解釋參照）。納稅者權利保護法第1條第1項亦揭櫫「實現課稅公平」之目標，同法第5條並規定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇。」即明（司法院釋字第216號解釋參照）。

2. 被告主張系爭建物依財政部107年6月21日令認定其非屬房屋稅條例第2條及第3條規定之課徵範圍，應符合以下要件：(1)配合直轄市或縣（市）環保主管機關要求或依相關自治條例規定新建封閉式建築物(2)為空污設施管理辦法第5條之「輸送過程」收集或抑制粒狀污染物逸散之空氣污染防制設施(3)屬輸送設備之一部分(4)非儲存原料或成品使用，不具散裝倉庫性質。須符合上開要件，始非屬房屋稅課徵對象云云。然查，系爭建物所適用法規依據雖為空污設施管理辦法第4條第1項第2款規定，並非空污設施管理辦法第5條所規定之公私場所「輸送」逸散性粒狀污染物質，惟二者均屬以妥善處置逸散性粒狀污染物質為目的，依空污設施管理辦法之規範，就會產生逸散性粒狀污染物之公私場所固定污染源，所設置有效抑制粒狀污染物逸散之措施，僅污染防制設施方式有所不同而已，實具有相同事物之本質。則系爭建物既經相關主管機關認定符合配合前揭政策所為之空氣污染防制設施，且不具散裝倉庫性質，均已詳如前述，自不得僅因其非屬空污設施管理辦法第5條輸送設備，即認其仍屬房屋稅之課徵對象；否則實有就相同事物本質者，為差別待遇，而有違憲法第7條所揭示之平等原則之

嫌。

3.從而，被告僅係以系爭建物不符合空污設施管理辦法第5條所規定之公私場所「輸送」逸散性粒狀污染物質防制措施，而為差別待遇，認應課徵房屋稅，有違租稅公平原則，容有未恰。

六、綜上所述，系爭建物非屬房屋稅課徵之對象，原處分（含復查決定）不利原告之部分，逕認系爭建物為鋼骨鋼筋混凝土造，固定於土地上具有頂蓋、樑柱及牆壁之建築物，具有倉庫之性質，予以課徵房屋稅，其認事用法核有違誤，訴願決定未予糾正，仍予維持，且認原處分機關依前開復查決定予以變更，原處分已不存在，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（含復查決定）不利原告之部分均予撤銷，判決如主文所示。

七、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。

八、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 115 年 4 月 15 日
審判長法 官 簡 璽 容

法 官 張 佳 燉

法 官 李 婉 玉

一、以上正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀，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）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第2款），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3項、第4項）：

得不委任律師為 訴訟代理人之情 形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴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)非律師具有右列情形之一，經高等行政法院高等行政訴訟庭認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人。	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或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、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。	

01 中 華 民 國 115 年 4 月 15 日
02 書記官 張宇軒