

司法院釋字第五三七號解釋

中華民國 91 年 1 月 11 日

院台大二字第 01407 號

解 釋 文

合法登記之工廠供直接生產使用之自有房屋，依中華民國八十二年七月三十日修正公布施行之房屋稅條例第十五條第二項第二款規定，其房屋稅有減半徵收之租稅優惠。同條例第七條復規定：「納稅義務人應於房屋建造完成之日起三十日內，向當地主管稽徵機關申報房屋現值及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉承典時亦同」。此因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。財政部七十一年九月九日台財稅第三六七一二號函所稱：「依房屋稅條例第七條之規定，納稅義務人所有之房屋如符合減免規定，應將符合減免之使用情形並檢附有關證件（如工廠登記證等）向當地主管稽徵機關申報，申報前已按營業用稅率繳納之房屋稅，自不得依第十五條第二項第二款減半徵收房屋稅」，與上開法條規定意旨相符，於憲法上租稅法律主義尚無牴觸。

解釋理由書

合法登記之工廠，供直接生產使用之自有房屋，依八十二年七月三十日修正公布施行之房屋稅條例第十五條第二項第二款規定（九十年六月二十日修正公布，同年七月一日施行之現行法同條項規定不變），其房屋稅有減半徵收之租稅優惠。同條例第七條復規定：「納稅義務人應於房屋建造完成之日起三十日內，向當地主管稽徵機關申報房屋現值及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉承典時亦同」（現行法同條規定意旨亦同）。此因稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第三十條之規定，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，且受調查者不得拒絕。於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資

料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第十九條「人民有依法律納稅之義務」規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。觀諸土地稅法第四十一條、土地稅減免規則第二十四條相關土地稅減免優惠規定，亦均以納稅義務人之申請為必要，且未在期限前申請者，僅能於申請之次年適用特別稅率。而現行房屋稅條例第十五條第三項修正為「依第一項第一款至第八款、第十款、第十一款及第二項規定減免房屋稅者，應由納稅義務人於減免原因、事實發生之日起三十日內申報當地主管稽徵機關調查核定之；逾期申報者，自申報日當月份起減免。」亦同此意旨，此一納稅義務人之申報義務實為適用優惠稅率規定所必要之稽徵程序。財政部七十一年九月九日台財稅第三六七一二號函所稱：「依房屋稅條例第七條之規定，納稅義務人所有之房屋如符合減免規定，應將符合減免之使用情形並檢附有關證件（如工廠登記證等）向當地主管稽徵機關申報，申報前已按營業用稅率繳納之房屋稅，自不得依第十五條第二項第二款減半徵收房屋稅」，符合前述法條之立法意旨，於憲法上租稅法律主義尚無牴觸。

大法官會議 主 席 翁岳生

大法官	劉鐵錚	吳 庚	王和雄	王澤鑑
	林永謀	施文森	孫森焱	陳計男
	曾華松	董翔飛	楊慧英	戴東雄
	蘇俊雄	黃越欽	謝在全	

抄台灣 0 電股份有限公司（代表人橫 0 勳）聲請書

聲請人因房屋稅事件，謹依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第八條第一項之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如下：

一、解釋疑義或爭議必須解釋憲法之理由及引用之憲法條文

(一)解釋疑義或爭議引用之憲法條文

1. 憲法第十九條：「人民有依法律納稅之義務。」
2. 憲法第一百七十二條：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」
3. 憲法第七條：「……在法律上一律平等。」

(二)解釋疑義或爭議必須解釋憲法之理由

聲請人屬合法登記之工廠，其供直接生產使用之自有房屋，應減半課徵房屋稅，為房屋稅條例第十五條第二項第二款所明定，惟台灣省桃園縣稅捐稽徵處，依財政部七十一年九月九日台財稅第三六七一二號函釋示，橫增法律所無之限制，未減半徵收聲請人民國八十二年至八十四年八月自有廠房房屋稅，行政法院復未依 大院釋字第一三七號及第二一六號解釋之意旨及稅捐稽徵法第一條之一增訂意旨，反而駁回聲請人之訴，侵害憲法保障人民權利、依法納稅及眾生平等之意旨。

二、疑義或爭議之性質、經過及聲請人對本案所持之立場及見解

(一)爭議之性質

聲請人係外人投資公司，屬合法登記之工廠，其出資興建供直接生產使用之廠房，應適用房屋稅條例第十五條之規定，自興建完成日起減半課徵房屋稅，不應因未如期申報房屋現值即不得適用該條例減半之規定，亦不得適用財政部六十一年六月十七日台財稅第三四九六八號函及台灣省稅務局六十八年九月十九日稅三字第 0 四九三八號函便民利課規定，暨稅捐稽徵法第一條之一從優之規定。而各級機關所適用之財政部七十一年九月九日台財稅第三六七一二號，橫增法律所無之限制，顯有違憲之嫌。

(二)爭議之經過

聲請人於桃園縣蘆竹鄉內 0 村內 0 路興建之廠房，於民國八十二年四月完工，惟因聲請人係外人投資公司，不明中華民國法令，致遲至民國八十四年九月始行申報房屋現值，經該管稅捐機關依營業用稅率補徵八十二年、八十三年及八十四

年一月至八月房屋稅。聲請人不服未依房屋稅條例第十五條合法登記之工廠供直接生產使用之自有房屋減半課徵之規定，乃循序提起復查、訴願、再訴願及行政訴訟，最後經行政法院八十七年度判字第一四五〇號判決「原告之訴駁回」而確定。

(三)聲請人所持之見解與立場

1. 房屋稅條例第十五條僅規定合法登記之工廠，供直接生產使用之自有房屋，即可適用房屋稅減半課徵，除此之外，並無其他條件限制。
2. 房屋稅應依實際使用情形，於興建完成日起開始徵收之意旨，證之房屋稅條例第五條明定不同稅率，及第七條應於興建完成三十日內申報現值及使用情形……等規定即明。
3. 財政部七十一年九月九日台財稅第三六七一二號函，以申報現值為房屋稅減半課徵適用之條件，以申報日為減半課徵之起始日，顯然係增加房屋稅條例所無之限制，侵害人民權利，違反租稅法律主義及法律保留原則。
4. 聲請人係外人投資公司，經 貴國經濟部投審會核准設立（編號外六二五四號），並奉准依法在系爭房屋所在地興建廠房供生產使用，應可符合財政部六十一年六月十七日台財稅第三四九六八號函意旨，自興建完成日起減半課徵。
5. 聲請人依法在工業用地上興建廠房，縱未如期申報現值，亦可適用台灣省稅務局六十八年九月十九日稅三字第〇四九三八號函，由稽徵機關逕行核定自興建日起減半課徵，方符憲法平等原則之意旨，而達租稅公平之境界。
6. 稅捐稽徵法第一條之一關於財政部函釋應從優適用之規定應全面適用，不應僅限於科處罰鍰之函釋。

三、有關機關處理本案重要文件及其說明

(一)財政部六十一年六月十七日台財稅第三四九六八號函（詳附件四）

本函主旨表示，生產事業廠房得自興建完成日起適用減半徵收規定毋須待工廠登記完成，聲請人應可平等適用。

(二)台灣省稅務局六十八年九月十九日稅三字第0四九三八號函（詳附件五）

其便民利課免依申請，稽徵機關可逕行核定減半之規定，應平等適用。

(三)財政部七十一年九月九日台財稅第三六七一二號函（詳附件六）

本函主旨表示，合法登記之工廠供直接生產使用之自有房屋，應自申報現值日起適用減半課徵，申報現值前雖實際供直接生產使用亦不得減半課徵，本函顯然增加房屋稅條例所無之限制。

(四)稅捐稽徵法第一條之一（附件七）

解釋函令從優適用之法律規定，並無僅科處罰鍰之釋函方得適用之明文。

(五)行政法院八十七年度判字第一四五0號判決（附件三）拘泥於財政部台財稅第三六七一二號函釋，否准申報現值前減半課徵之適用，顯未依據法律表示獨立之見解，殊與大院釋字第一三七與第二一六號解釋之意旨不合。

(六)行政法院八十七年度判字第一四五0號判決以「係補徵房屋稅，並非科處罰鍰」為由，否准聲請人依稅捐稽徵法第一條之一適用最有利於納稅人之台財稅第三四九六八號函，亦橫加法律所無之限制。

四、聲請釋憲之目的

(一)釐清財政部七十一年九月九日台財稅第三六七一二號函，是否違反房屋稅條例第十五條「合法登記之工廠供直接生產使用之自有房屋」，應於興建完成日起，依法定減半之稅率課徵房屋稅之立法意旨，橫增法律所無之限制，損及聲請人權益，違背租稅法律主義，牴觸法律與憲法。

(二)釐清行政法院八十七年度判字第一四五0號判決以「本件係對原告補徵房屋稅，並非科處罰鍰」為由，否准聲請人適用較有利之財政部六十一年六月十七日台財稅第三四九六八號函，是否違反稅捐稽徵法第一條之一之明文。

(三)否准聲請人適用財政部六十一年六月十七日台財稅第三四九六八號及台灣省稅務局六十八年九月十九日稅三字第0四九三八號函，是否有違憲法平等原則。

(四)藉前開違憲之解釋補救聲請人受損之權益。

附 件：

一、再訴願書。

二、行政訴訟狀。

三、行政法院判決書。

四、財政部六十一年六月十七日台財稅第三四九六八號函。

五、台灣省稅務局六十八年九月十九日稅三字第0四九三八號函。

六、財政部七十一年九月九日台財稅第三六七一二號函。

七、稅捐稽徵法第一條之一。

此 呈

司法院大法官

聲 請 人：台灣0電股份有限公司

代 表 人：橫0勳

中 華 民 國 八 十 八 年 三 月 二 十 二 日

(附件三)

行政法院判決

八十七年度判字第一四五0號

原 告 台灣0電股份有限公司 (設略)

代 表 人 齊藤0彥 (住略)

被 告 桃園縣稅捐稽徵處

上列當事人間因房屋稅事件，原告不服財政部中華民國八十七年二月十二日台財訴第八七二二三0二六二號再訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

事 實

緣原告所有坐落桃園縣蘆竹鄉內0村內0路00巷0號房屋於民國

八十二年四月八日完工，惟未依房屋稅條例第七條規定申報房屋現值及使用情形，遲至八十四年九月二日始行申報，被告按營業用稅率補徵其八十二年、八十三年度房屋稅分別為新台幣（下同）二五、四二七元及三〇二、〇七八元，八十四年度房屋稅系爭房屋廠房面積三、七〇九．五平方公尺部分，則准自八十四年九月（即提出申請當月）起按營業用稅率減半課徵計二九九、〇三二元。原告不服，申請復查及提起訴願、再訴願，均遭駁回，遂提起行政訴訟。茲摘敘兩造訴辯意旨於次：

原告起訴意旨略謂：一、課稅應公平對待：財政部六十一年六月十七日台財稅第三四九六八號函稱：「……該廠房房屋稅之減徵……應准自廠房興建完成日起依房屋稅條例第十五條規定減半徵收。」又台灣省稅務局六十八年九月十九日稅三字第〇四九三八號函更稱：「工業區內興建廠房……為期便民利課起見，稽徵機關可據以逕行核定減半課徵，免再由工業興辦人申請辦理。」原告新建廠房也在工業區內，應可比照逕行核定減半徵收，方符憲法平等主義。二、房屋應依實際使用情形課稅：房屋稅應依實際使用情形課稅，參之房屋稅條例第五條稅率依住家、非住家用訂定，且應依實際使用面積分別適用不同稅率，及第七條應申報使用情形，暨第八條不堪使用者不課稅……等規定，其意甚明。三、原處分所據部函違法：被告依據財政部七十一年九月九日台財稅第三六七一二號函：「合法登記之工廠未經申報，仍不得減徵房屋稅」之解釋，否准原告實際供生產用廠房適用減半徵收，顯然違反中央法規標準法「關於人民之權利、義務者，應以法律定之」之規定。蓋房屋稅條例二十五條並無未依限申報者，不得適用該條例第十五條減半徵收之明文。而台灣省各縣市房屋稅徵收細則第四條更明定房屋空置不為使用時，應依使用執照所載用途課稅。查原告新建廠房使用執照，不但載明工業用，不得供非工業之用，桃園縣政府工務局亦立即函請稅捐機關定期查核以防違規使用。四、無法追溯查明不得作為未核實課稅之藉口：再訴願決定以稽徵機關無法追溯查明其使用情形為由，不依前開房屋稅條例依實際用途及台灣省各縣市房屋稅徵收細則依使用執照所載用途課稅，顯然不能令人信服，且違依實際使用情形

課徵房屋稅之立法要旨及實質課稅原則。何況，桃園縣政府工務局於發給原告使用執照同時，即依房屋稅條例第二十三條規定，於八十二年四月三日以桃縣工建字六八一七號函副知蘆竹稅捐稽徵處，並要求該處定期查核以防違規使用，豈可以無法查明為藉口，而不依事實課稅。五、實際使用情況有多項證據可徵：原告總公司設址於台北市，有公司執照可徵，為製造業則有營利事業登記證可徵。此外，使用執照證明原告在工業區興建廠房，工廠登記證及其申請書和附件分別列明新建廠房供廠房、辦公、倉庫等各項用途面積；原告財產目錄、台北市國稅局（八二）財北國稅審壹字第一五四九一號函、經濟部工業局核可之投資抵減證明書、台灣省北區國稅局（八二）北區國稅桃縣審字第八二〇三五二四號函……等，足以證實原告機器設備之安裝與使用及新建廠房供直接生產之用的事實。六、愛心辦稅、政策上網：愛心辦稅並非僅為口號，而係政策，亦即稅捐稽徵法第四十八條之一及第一條之一等從新從輕、自首不罰等規定之立法意旨。原告自行發現未納房屋稅，自行申請補辦，較諸主管稅捐機關，於收受工務局通知後，二年多期間未輔導、未徵收，怠忽職責之行為相比，應值得鼓勵，豈可不但不於原告查詢之時（八十四年五月）即行開徵，反要求原告先補辦其他手續，而遲至同年九月才完成補徵手續，還藉不准依實際使用情形減半課徵之方式，提高原告應負稅額，行其處罰之實，如此作為，豈是政府牧民之道。七、綜上所述，謹請秉諸租稅法律主義，講求租稅公平及實質課稅原則，體察原告自動發現申請核課稅款之守法精神，撤銷原處分及相關決定，准依原告新建廠房實際使用情形減半徵收原告截至八十四年八月止供直接生產使用部分之房屋稅，用保原告權益等語。

被告答辯意旨略謂：一、按「納稅義務人應於房屋建造完成之日起三十日內，向當地主管稽徵機關申報房屋現值及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉承典時亦同。」為房屋稅條例第七條所明定，又「查房屋稅條例第七條規定：『納稅義務人應於房屋建造完成之日起三十日內，向當地主管稽徵機關申報房屋現值及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉承典時亦同。』依此規定，

納稅義務人所有之房屋如符合減免規定，應將符合減免之使用情形並檢附有關證件（如工廠登記證等）向當地主管稽徵機關申報。」為財政部七十一年九月九日台財稅第三六七一二號函所明釋。原告所有坐落桃園縣蘆竹鄉內0村內0路00巷0號房屋於八十二年四月八日完工，其工廠登記證雖經主管機關於八十二年七月二日核發，惟原告除未即時將符合減免使用情形並檢附有關證件申請按營業用減半稅率徵收房屋稅外，亦未依首揭規定申報房屋現值，遲至八十四年九月二日始行申報，被告按營業用稅率補徵其八十二年度房屋稅二五、四二七元，八十三年度房屋稅三0二、0七八元，八十四年度房屋稅廠房面積三、七0九．五平方公尺部分，依其申請准自八十四年九月起按營業用稅率減半課徵計二九九、0三二元，於法並無不合。二、財政部七十一年九月九日台財稅第三六七一二號函釋，係財政部依法定職權就行政法規所為之解釋，並經財政部稅制委員會編印於八十五年版之房屋稅、契稅法令彙編中，自法律生效之日有其適用。原告所有系爭房屋於八十二年四月八日完工，其工廠登記證雖經主管機關於八十二年七月二日核發，惟原告未即時將符合減免使用情形並檢附有關證件申請按營業用減半稅率徵收房屋稅，亦未依規定申報房屋現值，遲至八十四年九月二日始提出申報並申請，其未符合財政部七十一年九月九日台財稅第三六七一二號函釋規定至為明確，被告按營業用稅率予以補徵八十二年度房屋稅二五、四二七元，八十三年度房屋稅三0二、0七八元，八十四年度房屋稅廠房面積三、七0九．五平方公尺部分，依原告提出申請准自八十四年九月起按營業用稅率減半課徵計二九九、0三二元，並無不合。另財政部六十一年六月十七日台財稅第三四九六八號函釋，未編入八十五年版房屋稅、契稅法令彙編，依財政部八十五年四月十二日台財稅第八五一0八二四四一號函，自八十五年五月一日起，非經財政部重行核定，一律不再援引適用，原告據以援引，核不足採。三、綜上論述，原告之訴應認為無理由，請判予駁回，俾維稅政等語。

理 由

按「納稅義務人應於房屋建造完成之日起三十日內，向當地主管稽

徵機關申報房屋現值及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉承典時亦同。」及「私有房屋有左列情形之一者，其房屋稅減半徵收……二、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七條及第十五條第二項第二款所明定。又「查房屋稅條例第七條規定『納稅義務人應於房屋建造完成之日起三十日內，向當地主管稽徵機關申報房屋現值及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉承典時亦同。』依此規定，納稅義務人所有之房屋如符合減免規定，應將符合減免之使用情形並檢附有關證件（如工廠登記證等）向當地主管稽徵機關申報。」復為財政部七十一年九月九日台財稅第三六七一二號函所明釋，所持見解，於法並無不合，得予援用。本件原告所有坐落桃園縣蘆竹鄉內0村內0路00巷0號房屋於八十二年四月八日完工，惟未依房屋稅條例第七條規定申報房屋現值及使用情形，遲至八十四年九月二日始行申報，被告按營業用稅率補徵其八十二年、八十三年度房屋稅分別為二五、四二七元及三0二、0七八元，八十四年度房屋稅系爭房屋廠房面積三、七0九·五平方公尺部分，則准自八十四年九月（即提出申請當月）起按營業用稅率減半課徵計二九九、0三二元。原告循序起訴謂前揭房屋截至八十四年八月止，均供直接生產使用，被告未依實際使用情形減半課徵房屋稅，違反租稅法律主義，有背租稅公平及實質課稅原則，亦無體察原告自動發現申請核課稅款之守法精神云云。查原告所有系爭房屋於八十二年四月八日完工，其工廠登記證雖經主管機關於八十二年七月二日核發，惟原告未即時將符合減免使用情形並檢附有關證件申請按營業用減半稅率徵收房屋稅，亦未依規定申報房屋現值，遲至八十四年九月二日始提出申報並申請，其未符合財政部七十一年九月九日台財稅第三六七一二號函釋規定至為明確，被告按營業用稅率予以補徵八十二年度房屋稅二五、四二七元，八十三年度房屋稅三0二、0七八元，八十四年度房屋稅廠房面積三、七0九·五平方公尺部分，依原告提出申請准自八十四年九月起按營業用稅率減半課徵計二九九、0三二元，洵無不合。又被告係依房屋稅條例規定補徵原告房屋稅，自無違租稅法律原則。而上開財政部函釋乃係就房屋稅條例第七條及第十五條第

二項第二款所為之補充說明，並非對原告補稅之惟一依據。至系爭八十四年八月前之房屋稅，原告既未依首揭規定申報請求減半繳納，被告依營業用稅率核課，難謂無據（本院七十二年度判字第一四八號判決同此見解），亦無悖於租稅公平及實質課稅原則。又本件係對原告補徵房屋稅，並非科處罰鍰，尚不生稅捐稽徵法第四十八條之一之適用問題。另原告所舉財政部六十一年六月十七日函釋，已不再援用，且財政部於七十一年九月九日復有前開新函釋，原告謂本件應依該六十一年六月十七日函釋處理，核無足取。從而，原告各該主張，要非可採。原處分及一再訴願決定俱無違誤之處。原告起訴意旨，非有理由，應予駁回。兩造其餘訴辯事由，與裁判結果無影響，不復申論，併此敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第二十六條後段，判決如主文。

中 華 民 國 八 十 七 年 七 月 二 十 三 日
（本件聲請書其餘附件略）