

訴 願 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因地價稅事件，不服原處分機關所為之處分，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

緣訴願人與其兄○○○分別共有之本市大同區（原隸屬延平區）○○段○○小段○○地號土地（地上二層，建物門牌為本市○○○路○○段○○巷○○號），原按自用住宅用地稅率課徵地價稅，嗣經原處分機關大同分處查獲該建物一樓部分自八十五年起供○○○代書營業使用，乃以八十六年十一月十八日北市稽大同乙字第二七〇四一號函知訴願人，該部分建物所占土地之地價稅因適用特別稅率課徵地價稅之原因消滅，應自八十六年期起改按一般稅率課稅。訴願人於同年十一月二十五日申訴，原處分機關大同分處以八十六年十二月六日北市稽大同乙字第二七九九六號函復訴願人，因系爭地上建物一樓有○○○代書設立，訴願人所有系爭土地地價稅二分之一改按一般稅率課稅並無錯誤，訴願人復於同年十二月十二日異議，原處分機關大同分處以八十六年十二月二十二日北市稽大同乙字第二九八二一號函復訴願人，該文已併其同年月十五日復查申請書辦理中，訴願人於八十六年十二月十九日向本府提起訴願，經本府訴願審議委員會以八十六年十二月二十四日北市訴（子）字第八六二〇八六〇四〇〇號函請原處分機關依復查程序辦理，原處分機關以八十七年二月二十三日北市稽法乙字第八六一八四八五五〇〇號復查決定：「復查駁回。」訴願人不服，於八十七年三月二十日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按土地稅法第九條規定：「本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」第三款規定：「房屋稅依房屋現值，按左列稅率課徵之。……三、房屋同時作住家及非住家用者，應以實際使用面積，分別按住家用或非住家用稅率，課徵房屋稅。但非住家用者，課稅面積最低不得少於全部面積六分之一。」

財政部六十八年十一月二十二日臺財稅第三八二六七號函釋：「本部六七臺財稅第三四二四八號函釋有關地上房屋為樓房時，准按各層房屋實際使用情形所佔土地面積比例，分別按特別稅率及一般稅率計課乙節，乃因樓房地確係分層計算，故規定地上房屋如為樓房時，准以每一層樓所佔之土地面積比例計算課徵，至同一層樓中一戶房屋部分供營

業使用，部分供住宅使用者，該房屋所佔土地面積仍應全部按一般稅率課徵，依此原則，同一平房內如有部分供營業使用，雖有部分供住宅使用，其基地自應全部按一般稅率課計，以防取巧。」

八十五年五月三日臺財稅第八五〇二二〇二七一號函釋：「有關同一層樓房屋部分供營業使用，部分供自用住宅使用，得否依其實際使用情形所占土地面積比例，分別按一般稅率及自用住宅用地稅率課徵土地增值稅及地價稅一案，仍宜依現行規定辦理。」

八十六年十月十八日臺財稅第八六〇六三三三七號函釋：「有關同一層房屋部分供營業部分供住家使用，貴局建議依房屋實際使用情形所占土地面積比例，分別按一般稅率及自用住宅用地稅率課徵地價稅.....說明二、.....若准按實際使用情形分別課稅，均需實地勘察，在稽徵人力之運用上實感不足，並有風紀問題之顧忌，故認為不宜冒（貿）然採行。由於省市兩方意見相持不下，.....故決議暫時維持現狀.....。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一)本件土地分別共有，為訴願人、○○○持分面積各為四十三平方公尺，訴願人使用該土地建物第二層全部，○○○使用第一層全部。迄今第二層全部仍為自用住宅使用，並無出租或營業事實，合乎土地稅法第九條及財政部六十七年六月三十日臺財稅第三四二四八號函釋規定。
- (二)再者，財政部八十年十二月二十三日臺財稅第八〇〇七六五五三六號函釋，本件訴願人土地持分二分之一，而二分之一即為應有部分；准此既有應有部分即是分別共有而非共同共有，況且上揭函釋為共同共有人申請適用自用住宅特別稅率時之要件，本案非共同共有。
- (三)原處分機關既然認定○○○代書使用第一樓，則訴願人第○○樓之自用住宅用地並無減少，訴願人仍使用土地總面積二分之一即四十三平方公尺，並無減少二十一點五平方公尺，且一樓前半部為代書事務所，後半部為○○○住家使用，亦非○○樓全部做代書事務所使用。
- (四)八十七年三月四日大同分處北市稽大同乙字第八七〇〇四〇三九〇〇號函檢送復查決定書及補徵地價稅（八十六年）繳款書各乙份，其繳款書載明本稅新臺幣（以下同）捌仟貳佰柒拾陸元，逾限繳日加徵滯納金壹仟貳佰肆拾壹元，利息玖拾柒元，共計玖仟陸佰壹拾肆元整。因上開期間原處分機關並無再核發稅款繳納書，無憑證可供繳款，故無稅款繳納期限起算及屆滿問題，職是無滯納金、利息補徵之適用。補徵地價稅繳款書稅額有誤，併此申請更正。

三、卷查訴願人與其兄○○○分別共有之本市大同區○○段○○小段○○地號土地（地上建物門牌為本市○○○路○○段○○巷○○號），原全部按自用住宅用地稅率課徵地價稅，嗣經原處分機關大同分處查獲該建物一樓部分自八十五年起已供訴願人之父○○○代

書辦公使用，該建物為二層樓房屋，為訴願人與○○○分別共有，持分各為二分之一，乃以八十六年十一月十八日北市稽大同乙字第二七〇四一號函知訴願人，該一樓建物所占土地因適用特別稅率課徵地價稅之原因消滅，應自八十六年期起改按一般稅率課稅。

四、關於地價稅之課徵，土地稅法依土地之使用目的不同而有不同之稅率規定，實係就土地使用所生之經濟效能不同而予不同之課稅負擔。土地上之房屋如部分供出租或營業使用，部分供自用，則該土地之使用與其上房屋全部供同一目的使用所生之經濟效能自有所不同，故其稅率之適用自應依實際使用比例定之，其理甚明。

至於前揭土地稅法第九條所定「本法所稱自用住宅用地，指……且無供出租或供營業用之住宅用地」等語，其文義並未排除將同一筆土地依使用比例予以定性之可能，此觀財政部六十七年六月三十日臺財稅第三四二四八號函就樓房情形，准按各層房屋使用情形分別適用不同稅率核課地價稅之解釋，亦足可得證。是故土地稅法雖無如房屋稅條例第五條第三款之明白規定，惟關於地價稅之核課，仍應依實質課稅原則，解為應按實際使用面積比例適用稅率，始屬允洽。

五、次查系爭建物為○○層樓房屋，為訴願人與○○○分別共有，持分各為二分之一，訴願人訴稱系爭建物○○樓前半部為代書事務所，後半部為○○○住家使用，並非一樓全部做代書事務所使用是否屬實乙節，原處分機關並未查明，若果如此，則本件系爭土地八十六年地價稅之課徵，自應按實際供營業使用部分與供自用住宅使用部分，分別適用有關稅率課徵地價稅。爰將原處分撤銷，由原處分機關查明系爭建物一樓實際供營業及住家使用之面積比例後，另為處分。

又訴願人主張復查決定後補送之繳款書，其補徵地價稅額、加徵滯納金及加計利息有錯誤部分，業由原處分機關大同分處另案予以更正在案，併予敘明。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張富美
委員 黃茂榮
委員 鄭傑夫
委員 薛明玲
委員 王清峰
委員 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 七 月 十 五 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行

