

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，由原處分機關按核定之營業及住家用房屋稅面積比例核計，另為處分。

事 實

訴願人所有本市松山區○○段○○小段○○地號土地（地上建物門牌：本市○○○路○○段○○巷○○弄○○號○○樓），原按自用住宅用地稅率課徵地價稅，嗣經原處分機關松山分處查得該建物八十四年五月起設有「○○○會計師事務所」，乃以八十七年一月十二日北市稽松山創字第八七九〇五一八七〇〇號書函知訴願人，因適用特別稅率課徵地價稅之原因消滅，應自八十五年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵系爭土地八十五年、八十六年地價稅差額計新臺幣（以下同）一五、七五八元，訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年四月二十九日北市稽法（乙）字第八七一八二九二〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於五月七日送達，訴願人仍表不服，於八十七年六月六日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按稅捐稽徵法第二十一條規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：……二、依法……及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。……在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵……。」

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。」第十七條第一項第一款規定：「合於左列規定之自用住宅用地，其地價稅按千分之二計徵：一、都市土地面積未超過三公畝部分。」第四十一條第二項規定：「適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主管稽徵機關申報。」

房屋稅條例第五條第三款規定：「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。」

財政部六十七年六月三十日臺財稅第三四二四八號函釋：「……一、地上房屋為樓房時：房屋不分是否分層編訂門牌或分層登記，土地為一人所有或持分共有，其地價稅及土地增值稅，准按各層房屋實際使用情形所占土地面積比例，分別按特別稅率及一般稅率

計課。.....」

六十八年十一月二十二日臺財稅第三八二六七號函釋：「.....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計課。.....同一平房內如有部分供營業使用，雖有部分仍供住宅使用，其基地自應全部按一般稅率計課，以防取巧。」

六十九年七月二十三日臺財稅第三六〇三四號函釋規定：「按自用住宅用地稅率徵收地價稅者，應以土地所有權人所有該筆土地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地者為限，如兼作律師會計師事務所用者，其地價稅不適用自用住宅用地稅率課徵。」

八十年五月二十五日臺財稅第八〇一二四七三五〇號函釋：「....說明：二、.....（一）依土地稅法第十七條及第十八條規定，得適用特別稅率之用地，於適用特別稅率之原因、事實消滅時，應自其原因、事實消滅之次期起恢復按一般用地稅率課徵地價稅。.....」

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.....故決議暫時維持現狀.....」。

二、本件訴願理由略謂：

本人位於臺北市〇〇〇路〇〇段〇〇巷〇〇弄〇〇號〇〇樓原僅供兒子及兒媳作自宅使用，後兒媳於同址設有〇〇〇會計師事務所，設址期間房屋稅依住家及非住家非營業「分別」核課，地價稅卻自八十五年起全部改按一般稅率核課，補徵地價稅一五、七五八元。財政部自行發布解釋令同意同一棟大樓中，不同樓層可按實際使用情形適用不同稅率課地價稅，則同一層房屋有類似情形，自應比照辦理，法理才能連貫。經查八十五年、八十六年房屋稅，原處分機關已依實際使用情形分別按住家及非住家非營業予以核課，基於同一事實認定不應有所不同。

三、卷查本件系爭土地，原按自用住宅用地稅率課徵，嗣經原處分機關松山分處查得系爭土地地上建物於八十四年五月起設有〇〇〇會計師事務所，此有房屋稅現值核計表附卷可稽；且為訴願人所自承，是以原處分機關認八十五年起系爭土地上已不適用自用住宅用地稅率，乃發單補徵其八十五年、八十六年差額地價稅，尚非無據。

四、惟按實質課稅原則，係指具備經濟上同一效果者，應予相同之課稅負擔；此一原則應非僅稅捐法令之立法原則，且亦係稅法解釋之原則，故凡在法律文義容許之範圍內，均應依此原則而為解釋，殆無疑義。次查地價稅之課徵，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。又前揭土地稅法第九條規定：「本法所稱自用住宅用地，指...且無出租或供營業用之住宅用地」，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，足資證明。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、若謂同一層房屋部分供營業使用或出租，即應全部按一般稅率課稅，以防取巧，又謂此種部分使用之情形，實務上不易明確具體劃分，純由土地所有人自行決定云云。惟按關於同一層房屋使用情形及使用面積比例，原處分機關於房屋稅之核課時，本即有詳為調查認定之義務，殊不能以「易於取巧」或「不易明確具體劃分」等理由遽予否准；況原處分機關既於房屋稅核課時就此等事實已有所認定，豈能於地價稅之核課時又對自己所為之認定存疑，顯見其說難以成理。

六、又本件系爭土地上之房屋經原處分機關核定非住非營面積為九．二平方公尺，住家用面積為四四平方公尺，此有原處分機關所製房屋稅現值核計表影本乙份在卷可稽，則原處分機關就本案之地價稅，未依前揭房屋實際使用面積比例，分按一般及自用住宅用地稅率計課，而逕以全部面積按一般稅率核課，自有未洽。從而，本件原處分應予撤銷，由原處分機關按核定之營業及住家用房屋稅面積比例核計，另為處分。

七、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 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 九 月 二 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行