

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，由原處分機關自八十一年期至八十六年期改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

緣訴願人所有本市○○段○○小段○○地號土地，原按自用住宅用地稅率課徵地價稅，嗣原處分機關松山分處查得系爭土地地上建物（○○路○○段○○巷○○弄○○號○○樓）於七十七年十二月六日起供○○有限公司營業使用，乃以八十六年十一月二十一日北市稽松山乙字第四二三二四號函知訴願人依法補徵其八十一年至八十五年按一般用地稅率及自用住宅用地稅率核課地價稅差額計新臺幣（以下同）六八、三九八元，及更正八十六年地價稅改按一般用地稅率課徵地價稅，訴願人不服，申請復查。經原處分機關以八十七年一月十五日北市稽法乙字第八六一八二三九五〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十七年三月四日送達，訴願人仍表不服，於八十七年四月二日向本府提起訴願，四月二十七日補具訴願理由，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。」

又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：「....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。」

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.....說明.....二、.....自用住宅用地適用特別稅率課徵地價稅及土地增值稅，依土地稅法第九條及第三十四條第二項規定，應以該住宅用地無供營業使用或出租為基本要件之一，且同一層樓房屋如部分供自宅使用，部分供營業使用或出租，實務上不易明確具體劃分，純由土地所有權人自行決定，稽徵機關無法掌握，既與上開稅法規定要件不合，故

其地價稅及土地增值稅之課徵，仍宜照現行有關規定辦理。」

八十六年十月十八日臺財稅第八六〇六三三三七號函釋：「有關同一層樓房部分供營業，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一案……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) 系爭房屋於民國七十七年即已設立公司，並申辦按實際使用情形分別課徵房屋稅，地價稅並由原處分機關松山分處逐年核發稅單，如期繳納。
- (二) ○○有限公司於八十六年十月間依法解散，並申辦營利事業歇業登記後，即依法申請全部按自用住宅稅率課稅，詎料原處分機關松山分處竟據以變更稅率再發單補徵。按租稅法定主義乃既已核定之本稅，不得追溯改課為其精神。

三、卷查本件系爭房屋自七十七年起有設立有○○有限公司供營業用，為訴願人訴願理由所自承，依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、.... .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，仍應依法補徵或並予處罰；.....」是原處分機關依首開規定及函釋，核定系爭土地自八十一年期至八十六年期改按一般稅率核課其地價稅，並補徵其差額，尚非無見。訴願人執引租稅法定主義以為指摘，顯係誤解。

四、惟參酌財政部六十七年六月三十日臺財稅第三四二四八號函釋意旨，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，既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。同理，同一樓房之房屋，縱部分出租、部分自用，倘如供營業使用部分與供自用住宅使用部分確能具體劃分而能予證明時，亦應按實際使用情形所占土地面積比例，計課地價稅，法理始係一貫，藉符實質課稅原則，行政法院八十四年二月十七日八十四年度判字第三四九號判決亦採此相同之見解。按關於同一層房屋使用情形及使用面積比例，原處分機關關於房屋稅之核課，就此等事實既能有所認定，則在地價稅，殊難再以認定不易為由，不依實際使用比例核課。再者，前揭財政部六十七年六月三十日臺財稅第三四二四八號函釋，既已在土地稅法第九條規定之下，不拘泥法條用字，做成合於實質課稅原則之解釋，則原處分機關謂同一層房屋部分營業部分自用之情形，不符該法條所定自用住宅用地要件，致不能適用實質課稅原則云云，即與該函釋意旨不符。本件系爭土地上之建物既已查定其供營業用與住家用之實際面積，亦有系爭房屋八十一年期至八十六年期房屋稅繳款收據影本附卷可稽，是依前所述，原處分即應予撤銷，由原處分機關將各該年期

之房屋稅改按住家用及營業用比例核計，另為處分。

五、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 楊松齡
委員 薛明玲
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二十三日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 公假
執行秘書 王曼萍 代行