

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

緣訴願人所有本市○○段○○小段○○一○○地號土地及地上建物（門牌號碼：本市○○○路○○段○○巷○○號○○樓），原按自用住宅用地稅率課徵地價稅，案經原處分機關松山分處於清查八十七年期地價稅自用住宅用地時發現系爭房地自八十一年二月二十四日起設有「○○有限公司」，致其適用特別稅率課徵地價稅之原因消滅，乃依法補徵八十二年至八十六年期一般用地稅率與自用住宅用地稅率之差額地價稅計新臺幣六三、六八三元，訴願人不服，申請復查。案經原處分機關以八十七年五月十六日北市稽法（乙）字第八七一二〇七五五〇號復查決定：「復查駁回。」，上開決定書於八十七年五月二十日送達，訴願人仍表不服，於八十七年五月二十五日向本府提起訴願，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、直系親屬於該地辦理戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」第四十一條第一項規定：「依第十七條及第十八條規定，得適用特別稅率之用地，土地所有權人應於每年（期）地價稅開徵四十日前提出申請，逾期申請者，自申請之次年期開始適用。前已核定而用途未變更者，以後免再申請。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。」

稅捐稽徵法第二十一條第一項第二款、第二項規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：....二、依法應由....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，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第二十二條第四款規定：「前條第一項核課期間之起算，依左列規定....四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。」第二十三條第一項規定：「稅捐之徵收期間為五年，自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。.....」

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：「.....二、查本部 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計課。」

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佔土地面積比例，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用住宅使用，部分供營業使用或出租，實務上不易明確具體劃分，經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八六〇六三三三三七號函釋：「有關同一層樓房屋部分供營業，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：

原本人開設之○○有限公司，係設於同址○○樓。專營出口外銷業務。因業務量減退，公司已不聘用任何人員。基於註銷可惜，仍將之遷入本人住宅，以節省經費，而事實上公司未佔任何室內一席之地。

三、卷查本案訴願人所有系爭土地地上建物於八十一年二月二十四日起設有○○有限公司之事實，此有原處分機關營業稅籍主檔電腦畫面附卷可稽，且為訴願人所不否認，應可認定。至訴願人主張只有設籍並無營業等節，經查系爭土地其上建物既「供」開設公司營業，則依首揭規定及函釋，即非自用住宅用地。是原處分機關核定補徵系爭土地八十二年至八六年期一般用地稅率與自用住宅用地稅率之差額地價稅款，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。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、本件訴願人於復查申請時主張系爭土地其上房屋部分供營業用，部分自用住宅用。惟至訴願時主張全無占室內一席之地，其先後主張不一，本難為其有利之認定。惟本府訴願審議委員會為確保人民權益，依職權查得系爭土地其上房屋稅徵銷查詢電腦畫面，其上載明八十七年房屋稅營業面積為二十・九平方公尺；住家一〇四・八平方公尺，則系爭土地上其房屋於八十二年至八十六年房屋稅核定之住家用面積與營業用面積所占比例是否與八七年核課情形相同，依前開說明，原處分機關關於補徵系爭土地地價稅差額時，仍應計算其比例，則原處分機關關於未查明系爭房屋八十二年至八六年間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計算，補徵其差額，自有未洽。從而，本件原處分應予撤銷，由原處分機關查明後另為處分。

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 楊松齡
委員 薛明玲
委員 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中華民國八十七年十月十四日

市長 陳水扁
訴願審議委員會主任委員 張富美 決行