

訴願人 ○○○

原處分機關 台北市稅捐稽徵處

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

緣訴願人所有本市大同區○○段○○小段○○地號持分土地，地上建物門牌：本市○○○路○○號○○樓，於八十三年十二月十三日起設有○○有限公司（以下簡稱○○公司）供營業使用，原處分機關大同分處乃依法自八十四年起改按一般用地稅率核課其地價稅，並補徵八十四至八十五年一般用地稅率與自用住宅用地稅率之地價稅差額。訴願人不服，申請復查。經原處分機關以八十七年六月五日北市稽法乙字第87127666○○號復查決定：「復查駁回。」，訴願人仍表不服，於八十七年六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、按稅捐稽徵法第二十一條第一項第二款規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、..
..二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，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。」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：一、....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。」

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。」第十七條第一項規定：「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。二、非都市土地面積未超過七公畝部分。」第四十一條規定：「依第十七條及
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。」

財政部六十八年十一月二十二日台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。」

八十五年五月三日台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、……略以：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台財稅第八六〇六三三三三七號函釋：「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、本件訴願理由略以：原處分機關實地勘查使用情形並非難事，既然房屋稅可，地價稅又為何不可？財政部表示應全部按一般稅率計課，以防取巧，然訴願人聲明絕無取巧之心。

三、卷查本案系爭土地地上建物（門牌號碼：台北市〇〇〇路〇〇號〇〇樓）自八十三年十二月十三日起即供〇〇公司作營業使用，有卷附訴願人書立之政府營利事業統一發證變更登記申請書及原處分機關大同分處核定函可稽，亦為訴願人所不爭執，故原處分機關依首揭規定及財政部函釋意旨改以一般用地稅率計算系爭土地地價稅額，尚非無據。

四、惟本件系爭土地上之建物利用依原處分機關卷附之房屋稅現值核計表所載，顯非全部供營業使用。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。又地價稅之課徵，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情形比例定之，其理甚明。至於前揭土地稅法第九條規定之文義，並未排除將同一筆土地依實際使用情形比例予以定性之可能，此觀財政部六十七年六月三十日台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、復按本件系爭土地上之房屋，既經原處分機關自八十四年改按部分營業用稅率計課房屋

稅，則系爭土地營業用與自用面積所占比例，並非難以判定。從而，本件原處分機關未依房屋實際使用面積比例，按一般及自用住宅用地稅率計課地價稅，而逕將全部面積按一般用地稅率計課地價稅，自有未合。爰將原處分撤銷，由原處分機關依房屋使用面積比例重新核計後，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 鄭傑夫
委員 楊松齡
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 十一 月 四 日

市長 陳水扁 請假
副市長 林嘉誠 代行
訴願審議委員會主任委員 張富美 決行