

臺北市政府 87.11.13. 府訴字第八七〇四六七八三〇一號訴願決定書

訴 願 人 〇〇〇

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

關於補徵臺北市松山區〇〇段〇〇小段〇〇地號土地八十一年至八十五年地價稅差額之處分撤銷，由原處分機關另為處分；其餘訴願駁回。

### 事 實

緣訴願人所有本市松山區〇〇段〇〇小段〇〇及〇〇地號持分等二筆土地，原按自用住宅用地稅率課徵地價稅，其中〇〇地號土地其上建物（門牌為本市〇〇〇路〇〇段〇〇巷〇〇號〇〇樓）為原處分機關查得自六十八年八月一日起，設有〇〇股份有限公司（以下簡稱〇〇公司）供營業使用，〇〇地號土地其上建物（門牌為本市〇〇〇路〇〇巷〇〇號地下層）為原處分機關查得係供地下停車場使用，原處分機關松山分處乃依法改按一般用地稅率核課地價稅，並移請原處分機關中北分處分別補徵其八十一年至八十五年及八十二年及八十六年地價稅差額。訴願人不服，申請復查，案經原處分機關以八十七年六月二日北市稽法乙字第八七〇〇九七七—〇〇號復查決定：「復查駁回。」，訴願人仍表不服，於八十七年六月八日向本府提起訴願，十月二十三日補具資料，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。」

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：

請依貴會通過之審議案件，即按同一樓層實際使用面積適用不同稅率，又地下層為〇〇建設同批建造依法附設之停車空間，茲附證明確實為本人使用並無出租供營業用之情形。

三、卷查本案系爭訴願人所有本市松山區〇〇段〇〇小段〇〇地號土地其上建物，為原處分機關查得自六十八年八月一日起，設有〇〇公司供營業使用，且為訴願人所自承，僅主張應依房屋稅核定之營業用（即一般用地稅率）與住家用（自用住宅用地稅率）面積比例核課地價稅。經查實質課稅原則，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。又實質課稅原則既為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前段所是認，則同函後段釋

示同一樓層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，其前後文之釋示似不無矛盾，且核與其承認之實質課稅原則似亦不無斟酌之餘地。

再者，基地上之同一樓層房屋，同時作住家與非住家使用者，其房屋稅稅捐稽徵機關既能按其使用之面積，分別核定為住家用與非住家用而適用不同之稅率，則財政部八十五年五月三日臺財稅第八五〇二二〇二七一號函謂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，稽徵機關無法掌握一節，似亦與有關核定房屋稅之實務不符，其立論似難謂妥適。至原處分機關答辯所稱，同類案件亦經行政法院八十五年度判字第一三二四號判決駁回原告之訴在案，且該判決明確指稱：「……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：：釋示有案。……上開函釋乃中央財政主管機關，基於職權就法律規定之事項，闡釋其涵義，核與憲法第十九條及司法院釋字第二一七號第二一〇號解釋，均無牴觸，自得予以援用……」，惟查該判決係屬個案之判決，尚非判例，僅具個案之拘束力。

四、本案系爭本市松山區〇〇段〇〇小段〇〇地號其上房屋自六十八年八月一日起供〇〇公司營業使用之房屋稅，依訴願人檢附之八十一年至八十五年房屋稅繳款書影本，其使用情形均有記載營業用及住家用，則原處分機關就本案之補徵地價稅之差額，逕依前開財政部八十五年五月三日臺財稅第八五〇二二〇二七一號函釋，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，核與前開說明，自有未洽。從而，本件關於上開土地之補徵地價稅差額之原處分應予撤銷，由原處分機關依查得按核定之營業及住家用房屋稅面積比例核計後，另為處分。

五、至本案系爭訴願人所有本市松山區〇〇段〇〇小段〇〇地號土地地上建物本市〇〇〇路〇〇巷〇〇號地下層，為原處分機關查得係供地下停車場使用，且為訴願人所自承，又依原處分機關松山分處八十七年四月十八日北市稽松山乙字第八七〇一一七一二號函查得該停車場非坐落主建物基地之地下層，亦未同時請領建造執照，非屬依法應附設之停車場，則原處分機關就此所為之補徵地價稅差額之處分，並無違誤，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願部分為有理由，部分為無理由，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 十 三 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

如認原處分違法或不當而對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起三十日內，向財政部提起再訴願，並抄副本送本府。

(財政部地址：臺北市愛國西路二號)