

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

緣訴願人所有本市士林區○○段○○小段○○、○○地號等兩筆土地（地上建物門牌為本市○○路○○巷○○號○○樓），面積分別為三五・七五及三・五平方公尺，原按自用住宅用地稅率課徵地價稅。惟經原處分機關士林分處查得系爭土地自六十六年五月一日起設有○○有限公司，不符土地稅法第九條自用住宅用地規定，乃予補徵八十二年至八十六年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四一、〇七二元。訴願人不服，申請復查。案經原處分機關以八十七年五月二十九日北市稽法乙字第八七一二七二九七〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十七年六月九日送達，訴願人仍表不服，於八十七年七月二日向本府提起訴願，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。」第十六條第一項規定：「地價稅基本稅率為千分之十。……」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頃部分....。」第四十一條規定：「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。」「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：「....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、.....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) 訴願人所有該二筆土地合計三九・二五平方公尺上之建物，○○有限公司租用不超過二平方公尺，其他絕大部分為訴願人五口住家之用。而原處分機關以全部三九・二五平方公尺一般土地稅率計徵地價稅而予補徵，而未課其中一筆三・五平方公尺，補徵地價稅，甚為不解。
- (二) 訴願人依據之財政部解釋函，乃是行政命令，並非法律。房屋稅可以分割，最少以六分之一依營業用課稅，而地價稅卻不能，為何房屋稅與地價稅有雙重標準，訴願人堅決主張以其中一筆三・五平方公尺依一般稅率計課，並非全部土地三九・二五平方公尺。

## 三、卷查系爭土地地上建物於六十六年五月一日起設有○○有限公司，此有原處分機關房屋稅稅籍資料、運用房屋稅稅號查詢營業稅資料作業電腦檔等檔上資料附卷可稽，且為訴願人所不否認。又依前揭稅捐稽徵法第二十三條第一項規定，系爭土地六十六年至八十年地價稅，因已逾五年法定核課期間，原處分機關未再補徵其差額稅款，僅依財政部前揭函釋意旨，補徵系爭土地八十二年至八十六年一般用地稅率與自用住宅用地稅率之差額地價稅款，原處分尚非無據。

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稅籍資料電腦檔顯示，並非全部供營業使用。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能效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能效自有所不同，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，亦足可得證。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。

五、復按本件系爭土地上之房屋，既有房屋稅資料可稽，則系爭土地營業用與住家用面積所占比例，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，由原處分機關按核定之營業及住家用房屋稅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 十一 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)