

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

訴願人所有本市松山區○○段○○小段○○地號持分土地（地上建物門牌：本市○○○路○○段○○巷○○弄○○之○○號○○樓），原按自用住宅用地稅率課徵地價稅，嗣經原處分機關松山分處查得該建物七十九年七月起供○○有限公司作為營業使用，乃以八十七年二月二十五日北市稽松山創字第八七九一〇二八三〇〇號書函通知訴願人，因適用特別稅率課徵地價稅之原因消滅，應自八十年起改按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵系爭土地八十二至八十六年地價稅差額計新台幣五七、三八七元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年八月二十一日北市稽法（乙）字第八七一四三九四四〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於九月九日送達，訴願人仍表不服，於八十七年九月十八日向本府提起訴願，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規定：「稅捐之核課期間，依左列規定……二、依法……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……。」

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。」第十七條第一項第一款規定：「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。」第四十一條第一項、第二項規定：「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。」

房屋稅條例第五條第三款規定：「房屋稅依房屋現值，按左列稅率課徵之……三、房屋同時作住家及非住家用者，應以實際使用面積，分別按住家用或非住家用稅率，課徵房屋稅。但非住家用者，課稅面積最低不得少於全部面積六分之一。」

財政部六十七年六月三十日台財稅第三四二四八號函釋：「……一、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，其地價稅及土地增值稅，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。....」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。」

六十九年七月二十三日台財稅第三六〇三四號函釋規定：「按自用住宅用地稅率徵收地價稅者，應以土地所有權人所有該筆土地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地者為限，如兼作律師會計師事務所用者，其地價稅不適用自用住宅用地稅率課徵。」八十年五月二十五日台財稅第八〇一二四七三五〇號函釋：「....說明：二、：....（一）依土地稅法第十七條及第十八條規定，得適用特別稅率之用地，於適用特別稅率之原因、事實消滅時，應自其原因、事實消滅之次期起恢復按一般用地稅率課徵地價稅。

....」

八十六年十月十八日台財稅第八六〇六三三三七號函釋：「有關同一層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.....說明二、.....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：

物權使用之成立，應以使用範圍為基準，房屋稅可按使用範圍課徵，何謂地價稅不可行？訴願人各年度分別接受通知如期繳納，稽徵單位開徵時應於查核課稅而未辦理，卻一併以五年（八十二至八十六年）通知補繳，如在八十二年以一般土地或全部面積課稅時，訴願人適時提出申復，也可於次年期適用減輕。

三、卷查本件系爭土地，原按自用住宅用地稅率課徵，嗣經原處分機關松山分處查得系爭土地地上建物於七十九年七月起設有○○有限公司，此有自用住宅用地課徵地價稅處理意見表附卷可稽；且為訴願人所自承，是以原處分機關認八十年起系爭土地上已不適用自用住宅用地稅率，乃發單補徵其八十二至八十六年差額地價稅，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，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、若謂同一層房屋部分供營業使用或出租，即應全部按一般稅率課稅，以防取巧，又謂此種部分使用之情形，實務上不易明確具體劃分，純由土地所有人自行決定云云。惟按關於同一層房屋使用情形及使用面積比例，原處分機關於房屋稅之核課時，本即有詳為調查認定之義務，殊不能以「易於取巧」或「不易明確具體劃分」等理由遽予否准；況原處分機關既於房屋稅核課時就此等事實已有所認定，豈能於地價稅之核課時又對自己所為之認定存疑，顯見其說難以成理。六、又本件系爭土地上之房屋經原處分機關核定營業用面積為一八·四平方公尺，住家用面積為九一·七平方公尺，此有原處分機關松山分處八十五年九月十九日北市稽松山（乙）字第三三五—四號函所製房屋使用情形表在卷可稽，則原處分機關就本案之地價稅，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，而逕以全部面積按一般稅率核課，自有未洽。從而，本件原處分應予撤銷，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。另查松山分處上開號函說明三業已載明「又坐落基地如符合自用住宅用地者，請依規定向本分處申請，按自用住宅用地稅率課徵地價稅。」則訴願人既能於八十五年九月十六日主動向松山分處申請房屋稅按實際使用情形全部改按住家用核課，卻疏而未依規定申報原設立之迪展欣有限公司業於八十四年六月十七日註銷，地價稅得適用特別稅率，反指摘原處分機關一併五年通知補徵，造成其未能適時提出申請適用特別稅率，實非有理，併予敘明。

七、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 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 十 二 月 十 七 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