

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，不服原處分機關八十七年十月三十日北市稽法乙字第8716536700號復查決定，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非住家非營業及住家用房屋稅面積比例核計，另為處分。

事 實

緣訴願人所有本市中山區○○段○○小段○○地號持分土地，地上建物門牌：本市○○街○○號○○樓，經原處分機關中南分處查得八十年七月起設有土地登記專業代理人事務所，乃依法核定自八十一年起改按一般用地稅率核課其地價稅，並補徵其八十二至八十六年按一般用地稅率與自用住宅用地稅率計課之差額地價稅。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十七年十月三十日北市稽法乙字第8716536700號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十七年十一月十四日送達，訴願人仍表不服，於八十七年十二月十四日向本府提起訴願，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、……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。」

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。」

財政部六十七年六月三十日臺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臺財稅第三八二六七號函釋：「說明：二、……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。依此原則，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臺財稅第三六〇三四號函釋：「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自用住宅者為限，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、.....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，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。」

二、本件訴願理由略謂：

訴願人所有臺北市中山區〇〇段〇〇小段〇〇地號土地，地上建物門牌：臺北市〇〇街〇〇號〇〇樓，自七十七年五月三十日舉家遷入設籍至今，全家祖孫三代六人，皆賴以居住作息，未有變動。原處分機關中南分處依市府地政處函註銷訴願人全部適用特別稅率之原因資格，補徵地價稅差額。未予詳查訴願人是否有僱用他人從事營業，及實際住家使用情形之事實，請參酌財政部六十七年六月三十日臺財稅第三四二四八號函釋意旨，准按房屋實際使用情形，就房屋比例換算土地面積比例，計課地價稅，以維法理之一貫，藉符實質課稅原則。

三、卷查訴願人及其配偶〇〇〇八十年二月間同時於系爭土地地上建物申請設立登記為土地登記專業代理人事務所，經本府地政處於八十七年七月三日核發開業執照，有該處八十七年五月二十二日北市地一字第八七二一三二三二〇〇號函附卷可參，且為訴願人所不爭執，是系爭土地之上建物既自八十年起供作土地專業代理人事務所使用，自非土地稅法第九條所謂之自用住宅用地，應改按一般用地稅率課徵地價稅，則原處分機關依首揭規定及財政部函釋意旨，核定自八十一年起改按一般用地稅率核課地價稅，並補徵訴願人八十二至八十六年按一般用地稅率與自用住宅用地稅率計課之差額地價稅，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，此觀前揭財政部六十七年六月三十日臺財稅第三四二四八號函釋，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，業經原處分機關按非住家非營業用面積及住家用面積分別計課房屋稅，此有原處分機關中正分處八十年五月二十一日北市稽中（乙）字第二七三〇六號函及訴願人八十七年房屋稅繳款書影本在卷可稽。是以系爭土地營業用與自用面積所占比例，亦非難以判定。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稅面積比例核計，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 張明珠

委員 黃茂榮

委員 楊松齡

委員 薛明玲

委員 王惠光

委員 陳敏

委員 曾巨威

委員 黃旭田

委員 劉興源

中華民國八十八年二月十一日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行