

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十二月二十四日北市稽法乙字第八七一七八〇三六〇〇號復查決定，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

緣訴願人所有本市內湖區○○段○○小段○○地號持分土地（地上建物門牌：臺北市內湖區○○路○○段○○號○○樓），八十六年地價稅原核准按自用住宅用地稅率計徵，嗣經原處分機關內湖分處查得系爭建物於八十六年十二月十七日設有○○有限公司（以下簡稱○○公司）供作營業使用，不符合自用住宅用地規定，該分處乃據以核定自八十七年起改按一般用地稅率核課地價稅。訴願人不服，申請復查，經原處分機關八十七年十二月二十四日北市稽法乙字第八七一七八〇三六〇〇號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍表不服，於八十七年十二月三十日向本府提起訴願，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。……」

八十年五月二十五日臺財稅第八〇一二四七三五〇號函規定：「主旨：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，應如何恢復一般稅率課徵地價稅一案，請依說明二會商結論辦理。說明：二、本案經邀集貴局等有關機關會商獲致結論如下：『（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。……』。」

二、本件訴願理由略謂：

訴願人所有本市內湖區○○段○○小段○○地號持分土地沒有成立任何公司，申請時也沒獲允准通過，根本沒有任何營業公司或營業行為，原處分機關未有任何供營業之證明可開列一般稅，訴願人薪水無法支付此不合理之稅金，請檢討行政措施。地價稅為何要一年一度，設時效之限，訴願人公務繁忙，無法為不合理之政令限時完成，蓋行政作業錯誤百出，處處擾民，建請原處分機關切實辦理收稅業務。

三、卷查訴願人所有土地，原按自用住宅用地稅率計徵地價稅，嗣經原處分機關內湖分處查得系爭土地地上建物於八十六年十二月十七日起供燁裕公司作為營業用，此有本府營利事業統一發證設立（變更）登記申請書影本、原處分機關內湖分處八十六年十二月十八日北市稽內統字第51663號函影本及八十七年二月二十一日北市稽內湖創字第879017140號函影本等資料附案可證。

四、次查○○公司營業登記原設籍於臺北市內湖區○○路○○段○○號○○樓，於八十六年十二月十七日辦理營業地址變更登記，遷入系爭土地之上建物，有本府營利事業統一發證設立（變更）登記申請書影本可證，是系爭土地已不符合自用住宅用地要件。至○○公司雖於八十七年五月五日辦理營業地址變更登記，並由系爭土地之上建物遷出，惟訴願人未依土地稅法第四十一條規定意旨，於八十七年（期）地價稅開徵四十日（即八十七年十月七日）前向主管稽徵機關提出適用特別稅率之申請，原處分機關內湖分處乃依查證事實，改按一般用地稅率課徵地價稅，揆諸首揭規定及財政部函釋意旨，尚非無據。申言之，土地所有權人對於其所有之土地能否適用特別稅率，應主動向主管稽徵機關提出申請，若土地所有權人怠於申請，致未能享有優惠稅率，自難歸責於原處分機關，訴願人所訴，尚難憑採。

五、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能否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否有所不同，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。

六、復按本件系爭土地上之房屋，業經原處分機關按營業用面積（三十平方公尺）及住家用（六十一平方公尺）面積分別計課房屋稅，此有原處分機關八十七年二月二十一日北市稽內湖創字第八七九〇一七一四〇〇號函影本在卷可稽。是以系爭土地營業用與自用住宅面積所占比例，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，由原處分機關依核定之營業及住家用房屋稅面積比例核計，另為處分。

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 黃旭田
委員 劉興源
委員 曾忠己

中華民國八十八年三月六日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行