

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，不服原處分機關八十七年十二月九日北市稽法乙字第八七一六九七〇六〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，准按營業與住家實際使用面積比例（二分之一）補徵地價稅。

事 實

一、緣訴願人所有本市〇〇段〇〇小段〇〇—〇〇地號土地（地上建物門牌：本市〇〇〇路〇〇段〇〇巷〇〇號〇〇樓），原按自用住宅用地稅率課徵地價稅，案經原處分機關松山分處於清查八十七年期地價稅自用住宅用地時，發現系爭房地自八十一年二月二十四日起設有「〇〇有限公司」，致其適用特別稅率課徵地價稅之原因消滅，乃依法補徵八十二年至八十六年期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六三、六八三元。訴願人不服，申請復查。未獲變更，提起訴願，案經本府以八十七年十月十四日府訴字第八七〇四三三七四〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」

二、嗣原處分機關以八十七年十二月九日北市稽法乙字第八七一六九七〇六〇〇號復查決定：「維持原核定補徵稅額。」，上開決定書於八十七年十二月十七日送達，訴願人仍表不服，於八十七年十二月二十三日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按訴願法第二十四條規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力。」

司法院釋字第三六八號解釋：「行政訴訟法第四條『行政法院之判決，就其事件有拘束各關係機關之效力』，乃本於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務關係，請求法院予以終局解決之規定。故行政院所為撤銷原決定及原處分之判決，如係指摘事件之事實尚欠明瞭，應由被告機關調查事證另為處分時，該機關即應依判決意旨或本於職權調查事證。倘依重為調查結果認定之事實，認前處分適用法規並無錯誤，雖得維持已撤銷之前處分見解；若行政院所為撤銷原決定及原處分之判決，係指摘其適用法律之見解有違誤時，該管機關即應受行政法院判決之拘束。……」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. 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：「. 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、訴願理由略謂：

原處分機關維持原處分，拒不撤銷，顯與市府前次訴願決定意旨不符。

三、卷查本案訴願人所有系爭土地地上建物於八十一年二月二十四日起設有○○企業有限公司之事實，此為本府前次訴願決定所肯認，合先敘明。

四、本案前經本府以八十七年十月十四日府訴字第八七〇四三三七四〇一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷意旨略謂：「. 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。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、.....則原處分機關於未查明系爭房屋八十二年至八十六年間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計算，補徵其差額，自有未洽。.....」

五、本件原處分機關維持原核定補徵稅額所持理由為：

是否可據以准按該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地價稅乙節，經查類此案件，經財政部八十六年十月十八日臺財稅第八六〇六三三三三七號函釋規定：「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，.....說明二、.....若准按實際使用情形分別課稅，均需實地勘察，.....故決議暫時維持現狀.....。」是以系爭土地之地上建物既供營業使用，自不得適用自用住宅用地稅率核課地價稅。又查所謂實質課稅原則，應於稅法規範圍內才有適用之餘地，依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規定：「本部六七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課徵，依此原則，同一平房內如有部分供營業使用，雖有部分供住宅使用，其基地自應全部按一般稅率計課，以防取巧。」即係慮及經濟、社會之進步與變遷，公寓林立，致樓房皆以每層每戶計算所占土地面積比例，並在土地稅法第九條規範下（戶籍登記即係按每戶為之），採實質課稅原則，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地價稅，惟若同一層樓中房屋部分供出租或營業使用，自不符合土地稅法第九條規定之自用住宅用地要件。從而，原核定按一般用地稅率核課訴願人八十二年

至八十六年地價稅並補徵其差額。

六、惟地價稅之課徵，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，此為本府對於類似案件一貫之見解亦為本案前次訴願決定撤銷之意旨，原處分機關重為復查決定未依本府訴願決定撤銷意旨率爾維持原核定，自非妥適，原處分應予撤銷。又據原處分機關答辯稱：系爭房屋八十二年至八十六年間作營業與住家實際使用面積比例面積各佔二分之一，是系爭房屋八十二年至八十六年地價稅，應准按營業與住家實際使用面積比例補徵其差額。

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 四 月 二 十 一 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行