臺北市政府 88.05.20. 府訴字第八八０一０七八八０一號訴願決定書

訴　願　人　○○○

原處分機關　臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因八十六年、八十七年地價稅事件，不服原處分機關松山分處八十七年十二月二十二日北市稽松山乙字第八七０四四三０三００號函，提起訴願，本府依法決定如左：

主　　文

原處分關於否准臺北市松山區○○段○○小段○○地號土地應有部分，按房屋實際使用面積比例分按一般用地稅率及自用住宅用地稅率核課地價稅部分撤銷，由原處分機關另為處分；其餘訴願駁回。

事　　實

一、緣訴願人所有本市松山區○○段○○小段○○及○○地號持分等二筆土地，原按自用住宅用地稅率課徵地價稅，其中○○地號土地其上建物（門牌為本市○○○路○○段○○巷○○號○○樓）為原處分機關查得自六十八年八月一日起，設有○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）供營業使用，○○地號土地其上建物（門牌為本市○○○路○○巷○○號○○層）為原處分機關查得係供地下停車場使用，原處分機關松山分處乃依法改按一般用地稅率核課地價稅，並移請原處分機關中北分處分別補徵其八十一年至八十五年及八十二年至八十六年地價稅差額。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十一月十三日府訴字第八七０四六七八三０一號訴願決定：「關於補徵臺北市松山區○○段○○小段○○地號土地八十一年至八十五年地價稅差額之處分撤銷，由原處分機關另為處分；其餘訴願駁回。」

二、嗣原處分機關松山分處將系爭土地八十六年及八十七年地價稅改按一般用地稅率核課地價稅。訴願人不服，向該分處申請系爭○○地號土地，按核定之營業及住家用房屋稅面積比例核計其一般用地及自用住宅用地稅率計課地價稅；系爭○○地號土地，改按自用住宅用地稅率計課地價稅並退還溢繳之地價稅並加計利息，案經該分處以八十七年十二月二十二日北市稽松山乙字第八七０四四三０三００號函復略以：「主旨.....說明.....二、首揭土地○○段○○小段○○地號地上建物：○○○路○○段○○巷○○號○○樓，自六十八年八月一日起，設有○○股份有限公司迄今，不符土地稅法第九條之規定.....。二、另.....○○地號土地係地下停車場，建物○○○路○○巷○○號○○層，非屬主建物基地號○○地號之○○層，且依使用執照記載上開兩棟建物係分別於六七年建字第０六九號、六八年建字第００六號取得建照（造）執照，不符財政部八十一年五月二十日臺財稅第八一０一五八六七０號函釋規定，所請未便照辦。」，訴願人仍

表不服，於八十八年一月四日向本府提起訴願，一月八日補充訴願資料，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理　　由

一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，均應視為原處分機關所為之處分，合先敘明。

二、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、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」

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。.....」

八十一年五月二十日臺財稅第八一０一五八六七０號函釋：「主旨：有關....所有地下層停車位持分土地，與主建物基地號不同，併同主建物基地移轉，可否按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅乙案，復如說明。說明.....二、查依建築技術規則建築設計施工編第五十九條之一但書規定『二宗以上在同一街廓或相鄰街廓之基地同時請領建照時，得經起造人之同意，將停車空間集中留設』，本案.....若係依前開規定設置，應屬依法應附設之停車空間，其持分土地併同主建物基地移轉時，應准予按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅。」

八十五年五月三日臺財稅第八五０二二０二七一號函釋：「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八六０六三三三三七號函釋：「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.....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。」

三、本件訴願理由略謂：

市府八十七年十一月十三日府訴字第八七０四六七八三０一號訴願決定曾就系爭二十四之三土地作成按營業及住家用房屋稅面積比例核計地價稅之決定，請准予將八十六及八十七年度比照此案辦理。至系爭土地○○地號地下層停車位確係依建築技術規則建築設計施工編第五十九條之一但書規定所留設的法定停車位，請准予將八十六及八十七年度按自用住宅用地稅率計課地價稅。

四、本案系爭○○地號土地部分，原處分機關松山分處就八十一年至八十五年地價稅依法改按一般用地稅率核課，並補徵地價稅差額事件等訴願案。前經本府以八十七年十一月十三日府訴字第八七０四六七八三０一號訴願決定：「關於補徵臺北市松山區○○段○○小段○○地號土地八十一年至八十五年地價稅差額之處分撤銷，由原處分機關另為處分；其餘訴願駁回。」理由載明：「.....三、卷查本案系爭訴願人所有本市松山區○○段○○小段○○地號土地其上建物，為原處分機關查得自六十八年八月一日起，設有○○公司供營業使用，且為訴願人所自承，僅主張應依房屋稅核定之營業用（即一般用地稅率）與住家用（自用住宅用地稅率）面積比例核課地價稅。經查實質課稅原則，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。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八五０二二０二七一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。.....四、本案系爭本市松山區○○段○○小段○○地號其上房屋自六十八年八月一日起供○○公司營業使用之房屋稅

，依訴願人檢附之八十一年至八十五年房屋稅繳款書影本，其使用情形均有記載營業用及住家用，則原處分機關就本案之補徵地價稅之差額，逕依前開財政部八十五年五月三日臺財稅第八五０二二０二七一號函釋，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，核與前開說明，自有未洽。從而，本件關於上開土地之補徵地價稅差額之原處分應予撤銷，由原處分機關依查得按核定之營業及住家用房屋稅面積比例核計後，另為處分。五、至本案系爭訴願人所有本市松山區○○段○○小段○○地號土地地上建物本市○○○路○○巷○○號地下層，為原處分機關查得係供地下停車場使用，且為訴願人所自承，又依原處分機關松山分處八十七年四月十八日北市稽松山乙字第八七０一一七一二號函查得該停車場非坐落主建物基地之地下層，亦未同時請領建造執照，非屬依法應附設之停車場，則原處分機關就此所為之補徵地價稅差額之處分，並無違誤，應予維持。」

五、卷查本案相關事證為本府前開訴願決定所審認，是系爭第○○地號土地其上建物部分供營業使用，應可認定，惟對於同一層樓房屋部分供營業，部分供住家使用，應依實質課稅原則，分別按一般稅率及自用住宅用地稅率課徵地價稅，為本府最近處理類似案件一貫之見解，亦為前開訴願決定撤銷之意旨，是原處分關於此部分應予撤銷，由原處分機關另為處分。至系爭第○○地號土地部分，既經原處分機關查明其非屬主建物基地號之地下層且依使用執照記載上開兩棟建物係分別領得六七年建字第０六九號、六八年建字第００六號建造執照。自非屬依建築技術規則建築設計施工編第五十九條之一但書規定，於二宗以上在同一街廓或相鄰街廓之基地同時請領建照時，經起造人之同意，集中留設之停車空間，其非屬依法應附設之停車場，亦可認定，則原處分機關就此部分所為之否准處分，揆諸首揭規定，並無不合，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為部分有理由；部分為無理由，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

委員　曾忠己

中　　華　　民　　國　　八十八　　年　　五　　月　　二十　　日

市長　馬英九

訴願審議委員會主任委員　張明珠　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）