

訴 願 人 ○○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因八十七年期地價稅事件，不服原處分機關八十八年二月十一日北市稽法乙字第八八一〇三一七二〇〇號復查決定，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

緣訴願人所有本市中正區○○段○○小段○○地號土地（地上建物門牌：本市○○路○○段○○號○○樓），其上房屋設有○○事務所，原處分機關乃自八十六年十二月起改按非住家非營業用稅率課徵房屋稅在案。訴願人於八十七年五月申請房屋使用情形變更，經原處分機關中正分處依法核定系爭房屋改按住家用面積一〇五・九平方公尺，非住家非營業用面積二十一・一平方公尺，課徵房屋稅並按一般用地稅率核課系爭土地八十七年地價稅。訴願人對地價稅核課部分不服，申請復查，經原處分機關以八十八年二月十一日北市稽法乙字第八八一〇三一七二〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十八年三月十九日送達，訴願人仍不服，於八十八年三月二十六日向本府提起訴願，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：「……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。」

八十六年十月十八日臺財稅第八六〇六三三三七號函釋：「主旨：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。……故決議暫時維持現狀。」

二、本件訴願理由略謂：

緣訴願人所有〇〇路〇〇段〇〇號〇〇樓房屋之使用情況，既已自八十七年五月起由原稽徵機關依法認定屬於住家用面積為一〇五．九平方公尺，非住家用者為二一．一平方公尺，分別計徵房屋稅在案，類如上述情況，行政法院業以八十七年度判字第二〇九號判決明確指出因為房屋稅條例及土地稅法中，就部分出租與自用情況，如何分別按優惠稅率或一般稅率課稅，並無明文規定，自無立法理由不同的問題，況且財政部自行發布解釋令，同意同一棟大樓中，不同樓層可按實際使用情形適用不同稅率課地價稅，則同一層房屋有類似情形，自應比照辦理，法理才能連貫起來。揆諸上述事實及法定課徵要件，顯不得引用行政法院八十五年度判字第一三二四號判決，全部否定自住，強以一般〇稅率計徵。

三、卷查系爭土地地上建物設有〇〇事務所，且經原處分機關中正分處以八十七年六月一日北市稽中正乙字第八七〇一二六八〇〇〇號函核定系爭建物自八十七年五月起改按住家用面積一〇五．九平方公尺及非住家非營業用面積二十一．一平方公尺計課房屋稅，此為訴辯雙方所不爭執。本案所爭執者在於系爭土地地價稅之課徵方式，是否得准按該層建物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予以計課地價稅。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。次查地價稅之課徵，土地稅法既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，此為本府對於類似案件一貫之見解。

四、本案經原處分機關查定系爭土地其上房屋住家用面積為一〇五．九平方公尺，非住家非

營業用面積為二十一．一平方公尺，則系爭房屋按一般用地稅率課徵八十七年地價稅之原處分應予撤銷，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。

五、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
委員 曾忠己

中 華 民 國 八 十 八 年 七 月 一 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，向內政部提起再訴願，並抄副本送本府。