

訴 願 人 〇〇〇

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因八十七年地價稅事件，不服原處分機關八十八年十月二十二日北市稽法乙字第八八一六〇一二五〇〇號復查決定，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〇〇段〇〇小段〇〇地號持分土地，地上建物門牌：本市〇〇街〇〇號〇〇樓，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，乃按一般用地稅率核課八十七年地價稅計新臺幣一九、一八二元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十八年十月二十二日北市稽法乙字第八八一六〇一二五〇〇號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十八年十一月六日送達，訴願人仍表不服，於八十八年十二月一日向本府提起訴願，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。」

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○○段○○小段○○地號土地，地上建物門牌：臺北市○○街○○號○○樓，自八十年七月起設有土地登記專業代理人事務所，案經原處分機關中南分處以訴願人全部適用特別稅率之原因消滅，補徵八十二年至八十六年地價稅差額。前經訴願人提起訴願訴請按房屋實際使用情形，核課系爭年度之地價稅，業經貴府八十八年二月十一日府訴字第八七〇九七八〇三〇一號訴願決定核可在案，何以八十七年度地價稅不受該訴願決定之拘束？

三、卷查訴願人及其配偶○○○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，是系爭土地之地上建物既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，則原處分機關依首揭規定及財政部函釋意旨，核定應按一般用地稅率核課八十七年地價稅，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，此有原處分機關中山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。至類似案件，行政法院八十五年六月七日八十五年度判字第一三二四號判決，雖指明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，

乃中央財政主管機關基於職權就法律規定之事項，闡釋其涵義，與法律之規定既無抵觸，應予援用云云，惟此係屬個案判決，尚不影響本件之判斷。是以，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非住家非營業及住家用房屋稅面積比例核計，另為處分。另關訴願人訴請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八十八年度地價稅乙事，因該年度尚未經復查程序，本府訴願審議委員會業以八十九年一月二十六日北市訴（己）字第八八二〇八七一四二〇號函移由原處分機關依復查程序辦理，併予指明。

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

委員 曾忠己

中 華 民 國 八 十 九 年 二 月 二 十 三 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行