

訴願人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因八十八年地價稅事件，不服原處分機關八十九年二月十六日北市稽法丙字第8905008400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住家及非住非營房屋稅面積之比例核計，另為處分。

事 實

緣訴願人所有本市○○段○○小段○○地號持分土地（持分為一四六六六〇分之一八三〇，地上建物門牌為本市○○○路○○段○○號○○樓之○○及地下○○樓），因供○○補習班使用，經原處分機關中南分處核定訴願人之八十八年地價稅應全部按一般用地稅率課徵。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十九年二月十六日北市稽法丙字第8905008400號復查決定：「復查駁回。」上開決定書於八十九年二月二十五日送達，訴願人仍不服，於八十九年三月十四日向本府提起訴願，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。」第十七條第一項第一款規定：「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、都市土地面積未超三公頃部分。」

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。……」

八十九年三月十四日臺財稅第0890450770號函釋：「研商『同一樓層房屋部分供自用住宅、部分供非自用住宅使用，其座落基地如何依房屋實際使用情形之面積比例，分別按自用住宅用地、一般用地稅率課徵地價稅、土地增值稅』相關事宜會議紀錄……五、會商結論：（一）同一樓層房屋部分供自用住宅使用，其供自用住宅使用與非自用住宅使用部分能明確劃分者，該房屋座落基地得依房屋實際使用比例計算所占土地面積，分別按自用住宅用地、一般用地稅率課徵地價稅及土地增值稅。……」

二、本件訴願理由略謂：

(一) 有關土地稅之疑義應以現行法令規定始可，何以原處分機關不解「新法優先適用原則」。

(二) 訴願人多次主張應依財政部七十七年臺財稅第七七〇五二四七八四號函釋：「一人所有房地各屋使用情形不同，宜按比例分別計課」，何以原處分機關未加引用。

三、卷查本案訴願人所有之系爭土地地上房屋供○○補習班使用，有原處分機關八十七年六月四日受理市民口頭請辦（檢舉）事項紀錄表影本，及原處分機關中正分處於八十七年六月十九日派員實地勘查所拍攝之照片十三張影本等附案可稽，原核定乃按查證結果以一般用地稅率課徵八十八年期地價稅，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能效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效自有所不同，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、且原處分機關於八十九年五月二日北市稽法丙字第八九〇〇八一四六〇〇號訴願答辯書理由亦敘明：「……三……依財政部八十九年三月十四日臺財稅第〇八九〇四五〇七七〇號函釋意旨，同一樓層房屋部分供自用住宅使用，其供自用住宅使用與非自用住宅使用部分能明確劃分者，該房屋座落基地得依房屋實際使用比例計算所占土地面積，分別按自用住宅用地、一般用地稅率課徵地價稅。本案訴願人所有坐落本市○○段○○小段○○地號持分土地，課稅面積一八・二四平方公尺，既經本處中正分處查明其房屋實際使用情形為住家用及非住家用各占二分之一，是依上開房屋實際使用比例計算所占土地面積後，其適用分別按自用住宅用地及一般用地稅率課徵地價稅之土地面積分別為九・一二平方公尺……」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，由原處分機關按核定之住家及非住非營房屋稅面積之比例核計，另為處分。

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 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 六 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