

臺北市政府 94.12.21. 府訴字第 0 九四一九九九一 0 0 0 號訴願決定書

訴 願 人：○○局

代 表 人：○○○

訴 願 代 理 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因補徵 88 年至 92 年地價稅事件，不服原處分機關 94 年 6 月 7 日北市稽法乙字第 0

9362870200 號復查決定，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 90 日內另為處分。

事 實

緣本府國民住宅處管有本市士林區○○段○○小段○○、○○地號及○○段○○小段○○地號（91 年 5 月 15 日與同區段○○地號合併）等 3 筆持分土地，土地使用分區為第壹種商業區，分別領有 82 年建字第 109 號建造執照及 82 年建字第 534 號建造執照，原經原處分機關中正分處（歸戶分處）核定按自用住宅用地稅率課徵地價稅在案。嗣原處分機關士林分處（土地所在分處）查得系爭○○、○○地號土地之地上建物本市○○路○○號地下○○樓至○○樓、○○號○○樓、○○號○○至○○樓，其使用執照之用途別為一般零售業、事務所、郵局，屬商業設施且部分已出租供營業使用，故該部分所占土地面積 2,869.16 平方公尺，非供住家使用。另系爭 773 地號土地之地上建物本市○○路○○號地下○○樓、○○至○○樓及○○號○○樓及○○樓、○○號○○樓及○○樓、○○號○○樓及○○樓、○○號○○樓、○○號○○至○○樓，其使用執照之用途別為一般零售業、事務所，屬商業用途且部分已出租供營業使用，該部分所占土地面積 3,957.76 平方公尺，亦非供住家使用。原處分機關中正分處審認系爭 3 筆土地前開部分自 82 年領有前揭建造執照起，即不符合土地稅法第 17 條第 2 項自用住宅用地之規定，應自 83 年改按一般用地稅率課徵地價稅。又因本府國民住宅處於 93 年 3 月 3 日起併入本府都市發展局（即訴願人），原處分機關中正分處乃依法補徵訴願人 88 年至 92 年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（以下同）20,741,814 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 94 年 6 月 7 日北市稽法乙字第 09362870200 號復查決定：「復查駁回。」該決定書於 94 年 6 月 9 日送達。訴願人仍不服，於 94 年 7 月 8 日

經由原處分機關向本府提起訴願，8 月 30 日、9 月 13 日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、按稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項規定：「稅捐之核課期間，依左列規定... ..二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，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 5 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 22 條第 4 款規定：「前條第 1 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。」土地稅法第 3 條規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。... ..前項第 1 款土地所有權屬於公有或共同共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人... ..」第 9 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。」第 17 條第 1 項、第 2 項規定：「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、都市土地面積未超過 3 公畝部分。二、非都市土地面積未超過 7 公畝部分。」「國民住宅及企業或公營事業興建之勞工宿舍，自動工興建或取得土地所有權之日起，其用地之地價稅，適用前項稅率計徵。」國民住宅條例第 2 條第 1 項規定：「本條例所稱之國民住宅，係指由政府計劃，依左列方式，用以出售、出租、貸款自建或提供貸款利息補貼，供收入較低家庭居住之住宅：一、政府直接興建。二、貸款人民自建。三、獎勵投資興建。四、輔助人民自購。」第 7 條第 1 項規定：「政府興建社區性國民住宅，得由政府編列預算配合規劃興建必要之公共設施。並得視實際需要，興建商業、服務設施及其他建築物。」第 14 條規定：「政府興建國民住宅之土地，自動工興建或取得所有權之日起，其地價稅依自用住宅用地稅率課徵。」

財政部 88 年 12 月 22 日臺財稅第 0880450953 號函釋：「主旨：貴市××國宅地下 ○○

樓

供貴市退休人員消費合作社××供銷部使用，該地下 1 樓房屋及所占土地持分可否分別按住家用及自用住宅用地稅率課徵房屋稅、地價稅一案。說明：二、按各類建築物地下室如有供營業、辦公或住家使用者，應按實際使用面積分別依有關稅率課徵房屋稅，前經本部 66 年 2 月 26 日臺財稅第 31250 號函釋有案。本案房屋地下○○樓，既經查明供貴市退休人員消費合作社××供銷部營業使用，自應依其實際使用面積按營業用稅率課徵房屋稅。又該地下○○樓既部分供營業使用，其所占持分土地核與土地稅法第 9 條自用住宅用地規定要件不合，應不得按自用住宅用地稅率課徵地價稅。」

91 年 5 月 6 日臺財稅字第 0910452552 號函釋：「主旨：有關政府直接興建國宅社區之部分樓層設置商業設施暫時辦理出租，其國有持分土地之地價稅究以何種稅率計徵一案。說明：二、政府直接興建國宅社區之部分樓層設置商業設施，既出租與××銀行××分

行使用，其國有持分土地應無土地稅法第 17 條第 2 項規定之適用。」

二、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 系爭土地地上建物商業設施等之興建係依國民住宅條例第 7 條規定辦理，相關國宅之承購（租）及商業設施標售（租）等事項，內政部並依國民住宅條例授權訂有辦法，訴願人於擬訂計畫報內政部核定時，亦依相關規定將系爭商業設施一併納入，是該商業設施應屬國民住宅條例政府直接興建國民住宅之一部分，該商業設施自始即屬國民住宅用地興建範圍，其自動工興建或取得所有權之日起，自應依自用住宅用地稅率課徵地價稅，並不因其興建設施或建築物之不同，而適用不同之地價稅率，內政部 94 年 6 月 6 日臺內營字第 0940083619 號函亦持相同之見解。
- (二) 次依財政部 91 年 5 月 6 日臺財稅第 0910452552 號函釋之反面解釋，對於國有土地興建之國宅社區內商業設施，在未出租前，仍適用國有土地免稅之規定，依相同之法理，系爭土地地上建物未出租營業使用之商業設施部分，亦應依國民住宅條例第 14 條規定，其地價稅仍應依自用住宅用地稅率課徵。
- (三) 依土地稅法施行細則第 12 條第 2 項規定意旨，貸款人民自建之國民住宅及企業或公營事業興建之勞工宿舍，自建築完成之日起未供自用住宅或勞工宿舍使用者，應由土地所有權人向主管稽徵機關申報改按一般用地稅率計徵。本案縱認應按一般用地稅率計徵，亦應比照上開規定，自建築完成之日起（即基隆河 6 號地：89 年 2 月 11 日 89 使字第 xxx 號

、基隆河 10 號地：90 年 10 月 12 日 90 使字第 xxx 號）改按一般用地稅率計徵，而非自動工

興建或取得土地所有權之日起算，而補徵訴願人該期間之差額地價稅。

- 三、卷查系爭本市士林區○○段○○小段○○、○○地號土地之地上建物本市○○路○○號○○樓至○○樓、○○號○○樓、○○號○○至○○樓，其使用執照之用途別為一般零售業、事務所、郵局，屬商業設施且部分已出租供營業使用，該部分所占土地面積 2,869.16 平方公尺；系爭光○段○○小段○○地號土地之地上建物本市○○路○○號○○樓、○○至○○樓及○○號○○樓及○○樓、○○號○○樓及○○樓、○○號○○樓及○○樓、○○號○○樓、○○號○○至○○樓，其使用執照之用途別為一般零售業、事務所，屬商業用途且部分已出租供營業使用，該部分所占土地面積 3,957.76 平方公尺。此有本府工務局核發之 89 使字第 xxx 號、90 使字第 xxx 號使用執照存根、訴願人 93 年 6 月

3 日北都財字第 09332063300 號函檢送之建物分配表及改按一般稅率分配土地比率表等資料附卷可稽，是原處分機關依首揭財政部函釋意旨，並由本府財政局報請財政部釋示，經財政部 94 年 5 月 4 日臺財稅字第 09404530350 號函釋略以「……說明……二、

按國民住宅社區內興建之商業、服務設施及其他建築物，雖屬國宅土地上興建之設施，惟其既非以住宅使用為目的，於房屋空置期間縱未出租供營業使用，仍無土地稅法第 17 條第 2 項規定之適用。」審認系爭 3 筆土地前開部分土地，因非供住宅使用，故自 82 年領有建造執照起，即不符合土地稅法第 17 條第 2 項規定，乃依法補徵訴願人系爭 3 筆土地非供住宅使用部分 88 年至 92 年按一般用地稅率及自用住宅用地稅率之差額地價稅共計 20,741,814 元，尚非無據。

- 四、惟查訴願人就系爭土地應適用何種稅率及本案土地稅法與國民住宅條例之適用關係，業函詢國民住宅條例之中央主管機關內政部，內政部乃以 94 年 6 月 6 日臺內營字第 0940083619 號函明確表示，政府直接興建國民住宅之土地，自動工興建或取得所有權之日起，自應依自用住宅用地稅率課徵地價稅，並不因其興建設施或建築物之不同，而適用不同之地價稅率，財政部 94 年 5 月 4 日臺財稅字第 09404530350 號函似應排除政府直接興建國民住宅之土地。嗣內政部並於 94 年 8 月 15 日邀集財政部等相關機關召開國民住宅條例第 14 條適用範圍疑義案會議，會後內政部並以 94 年 9 月 5 日臺內營字第 0940085629 號函

通知財政部略以：「……說明……二……政府興建國民住宅之土地，自動工興建或取得所有權之日起，其地價稅之計徵方式，應優先適用國民住宅條例第 14 條規定依自用住宅用地稅率課徵。……四……有關政府依國民住宅條例第 7 條第 1 項規定，視實際需要興建商業、服務設施及其他建築物等之社區性國民住宅，在未出租、出售前，仍為政府之國民住宅，未有營業行為及收益產生，仍有國民住宅條例第 14 條規定之適用；至於尚未出租、出售前之國有國民住宅用地，仍適用國有財產法第 8 條免稅規定。……」從上開內政部 2 函釋意旨觀之，內政部基於國民住宅條例之中央主管機關之立場，業已認定本案系爭 3 筆土地地上建物經原處分機關審認非供住宅使用之部分，仍屬國民住宅之一部，其所對應之土地部分，仍有國民住宅條例第 14 條規定之適用，且該條之適用並優先於土地稅法第 17 條第 2 項規定。則原處分機關從稅捐稽徵機關立場，依財政部 94 年 5 月 4 日臺財稅字第 09404530350 號函釋及國民住宅條例第 2 條規定，審認系爭土地地上建物為商業設施部分已有部分出租供營業使用，非供住宅使用（即應係認該部分土地非屬國民住宅用地），逕予認定該部分土地無土地稅法第 17 條第 2 項規定之適用，未究明土地稅法第 17 條第 2 項規定與國民住宅條例第 14 條規定之適用關係，自欠妥適。從而，為求原處分之正確適法，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 90 日內另為處分。

- 五、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
副主任委員 王曼萍

委員 陳 敏
委員 曾巨威
委員 林世華
委員 蕭偉松
委員 陳石獅
委員 陳立夫
委員 陳媛英

中 華 民 國 94 年 12 月 21 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行