

訴 願 人 ○○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因房屋稅及地價稅事件，不服原處分機關民國 112 年 9 月 7 日北市稽松山乙字第 1124704464 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、訴願人將其所有本市松山區○○○路○○號○○樓房屋（權利範圍為全部，下稱系爭房屋）及其坐落本市松山區○○段○○小段○○地號土地（宗地面積 1,093 平方公尺，權利範圍為 1,066/44,813，持分面積 26 平方公尺，下稱系爭土地）於民國（下同） 111 年 11 月 14 日辦竣信託登記（自益信託）予案外人○○○（嗣後成為訴願人配偶，下稱○君）；系爭房屋及系爭土地並經原處分機關核定分別按自住用稅率（1.2%）及自用住宅用地稅率（2%）課徵房屋稅及地價稅在案。
- 二、嗣訴願人以系爭房屋設立○○法律事務所（下稱法律事務所），於 112 年 8 月 8 日向財政部臺北國稅局松山分局（下稱國稅局松山分局）申請並經核准設立稅籍登記；另以 112 年 8 月 14 日房屋使用情形變更申報書等資料向原處分機關所屬松山分處申請系爭房屋及系爭土地依據財政部 107 年 7 月 23 日台財稅字第 10704004880 號令釋（下稱 107 年 7 月 23 日令釋）意旨按住家用稅率課徵房屋稅及按自用住宅用地稅率課徵地價稅。經原處分機關審認訴願人所設立之法律事務所為自由職業事務所，非屬上開令釋所稱之營利事業，而無該令釋之適用，爰以 112 年 9 月 7 日北市稽松山乙字第 1124704464 號函（下稱原處分）通知○君並副知訴願人，依臺北市房屋稅徵收自治條例（下稱本市房屋稅自治條例）第 4 條及第 9 條規定，系爭房屋 1/6 面積（19.99 平方公尺）自 112 年 8 月起改按自由職業事務所使用稅率 3% 課徵房屋稅，餘 5/6 面積（99.91 平方公尺）仍按自住住家用稅率 1.2% 課徵房屋稅；系爭土地則依房屋供自由職業事務所使用所占土地面積 4.33 平方公尺（26x1/6），不符土地稅法第 9 條規定，自 113 年起改按一般用地稅率 10% 課徵地價稅，餘面積 21.67 平方公尺（26x5/6）符合土地稅法第 9 條及第 17 條

規定，仍適用自用住宅用地稅率 2%；課徵地價稅。訴願人不服，於 112 年 10 月 6 日經由原處分機關所屬松山分處向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

- 一、按房屋稅條例第 4 條第 5 項前段規定：「房屋為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為房屋稅之納稅義務人。」第 5 條第 1 項規定：「房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：一、住家用房屋：供自住……使用者，為其房屋現值百分之一點二……。二、非住家用房屋：供……自由職業事務所使用者，最低不得少於其房屋現值百分之三，最高不得超過百分之五……。三、房屋同時作住家及非住家用者，應以實際使用面積，分別按住家用或非住家用稅率，課徵房屋稅。但非住家用者，課稅面積最低不得少於全部面積六分之一。」第 6 條規定：「直轄市及縣（市）政府得視地方實際情形，在前條規定稅率範圍內，分別規定房屋稅徵收率，提經當地民意機關通過，報請或層轉財政部備案。」第 7 條規定：「納稅義務人應於房屋建造完成之日起三十日內檢附有關文件，向當地主管稽徵機關申報房屋稅籍有關事項及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉、承典時，亦同。」第 24 條規定：「房屋稅徵收細則，由各直轄市及縣（市）政府依本條例分別擬訂，報財政部備案。」

土地稅法第 3 條之 1 第 1 項規定：「土地為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為地價稅……之納稅義務人。」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 14 條規定：「已規定地價之土地，除依第二十二條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」第 16 條第 1 項規定：「地價稅基本稅率為千分之十……。」第 17 條第 1 項第 1 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、都市土地面積未超過三公畝部分。」

適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則（下稱認定原則）第 4 點第 2 款第 1 目規定：「自用住宅用地面積及處數限制補充規定……（二）自用住宅面積及處數限制 1. 僅部分供自用住宅使用，其適用自用住宅用地稅率面積之認定（1）同一樓層房屋及平房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，准按房屋實際使用情形所占土地面積比例認定之。……。」第 5 點第 2 款第 1

目規定：「申請程序及其他補充規定……（二）其他 1. 信託土地信託關係存續中由受託人持有，原則上無適用自用住宅用地稅率課徵地價稅之適用。惟委託人與受益人同屬一人（自益信託），且該地上房屋仍供委託人本人、配偶、或其直系親屬住宅使用，與該土地信託目的不相違背者，該委託人視同土地所有權人，如其他要件符合土地稅法第九條及第十七條規定，受託人持有土地期間，准按自用住宅用地稅率課徵地價稅……。」

臺北市房屋稅徵收自治條例第 1 條規定：「本自治條例依房屋稅條例第六條及第二十四條規定制定之。」第 4 條第 1 項規定：「本市房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：一、住家用房屋：（一）供自住……使用者，為百分之一點二。……二、非住家用房屋：供營業、私人醫院、診所或自由職業事務所使用者，百分之三。……。三、房屋同時作住家及非住家用者，應以實際使用面積，分別按住家用或非住家用稅率，課徵房屋稅。但非住家用者，課稅面積最低不得少於全部面積六分之一。」第 9 條規定：「房屋使用情形或持有戶數變更，其變更日期，在變更月份十六日以後者，當月份適用原稅率，在變更月份十五日以前者，當月份適用變更後稅率。」

財政部 59 年 11 月 17 日台財稅第 29099 號令釋：「房屋稅條例第 5 條第 3 款但書（編者註：現行條例第 5 條第 1 項第 3 款但書）：『但非住家用者，課稅面積最低不得少於全部面積六分之一』規定，旨在明定每一課稅單位之房屋同時作住家用及非住家用者，其非用於住家用部分房屋最低課稅面積標準。即非住家用部分房屋面積超過全部面積六分之一者，按實際使用面積計課；其不足全部面積六分之一者，以六分之一為準，並分別適用稅率課徵房屋稅。」

80 年 5 月 25 日台財稅第 801247350 號函釋（下稱 80 年 5 月 25 日函釋）：「（一）依土地稅法第 17 條及第 18 條規定，得適用特別稅率之用地，於適用特別稅率之原因、事實消滅時，應自其原因、事實消滅之次期起恢復按一般用地稅率課徵地價稅。……。」

107 年 7 月 23 日台財稅字第 10704004880 號令釋：「營利事業以負責人本人或其配偶、直系親屬所有供住家使用之房屋及自用住宅用地作為稅籍登記場所，該營利事業未僱用員工，實際營業活動均以行動裝置完成，且該房屋未供辦公或存放與營業活動相關之設備及物品者，房屋及土地所有權人得依房屋稅條例第 7 條及土地稅法第 41 條規定，申

請按住家用稅率課徵房屋稅及按自用住宅用地稅率課徵地價稅。」

二、本件訴願理由略以：系爭房屋及系爭土地為訴願人之實際住宅，僅以之作為稅籍登記場所，未聘僱員工，未供辦公或存放與法律服務接待當事人活動相關之設備及物品，相關法律服務皆以行動電話及筆記型電腦完成，並經原處分機關於 112 年 8 月 14 日派員現勘在案。訴願人不可能在自宅與當事人接觸，且沒有特定營業之核實課稅角度，在相同事件相同處理下，原處分機關應類推適用財政部 107 年 7 月 23 日令釋意旨課稅。退萬步言之，財政部上開令釋之課稅主體是從事營利事業的網拍業者，舉重以明輕，從事法律服務之專門職業並具社會公益色彩之個人律師更符合該令釋之解釋精神。請撤銷原處分。

三、查訴願人所有之系爭房屋及系爭土地前經訴願人於 111 年 11 月 14 日辦竣自益信託登記予○君，原分別按自住用稅率及自用住宅用地稅率課徵房屋稅及地價稅在案。嗣訴願人於 112 年 8 月 8 日以系爭房屋設立法律事務所並辦竣稅籍登記；有系爭房屋及系爭土地之標示部及所有權部頁面、房屋稅主檔查詢、地價稅課稅明細表、房屋使用情形變更申報書、營業暨扣繳單位統一編號查詢頁面等影本附卷可稽，原處分自屬有據。

四、至訴願人主張系爭房屋及系爭土地為自用住宅使用，其僅以系爭房屋作為稅籍登記場所，且未聘僱員工，未供辦公或存放相關設備及物品，應類推適用或舉重明輕而有財政部 107 年 7 月 23 日令釋之適用云云。

本件查：

- (一) 按房屋稅條例第 5 條第 1 項及本市房屋稅自治條例第 4 條第 1 項規定，供自由職業事務所使用之房屋之性質係屬非住家用房屋，其房屋稅稅率不得少於 3%，且房屋同時作住家及非住家使用者，應以實際使用面積分別按住家用或非住家用稅率，課徵房屋稅，但非住家使用房屋之課稅面積不得少於全部面積 1/6。又本市房屋稅自治條例第 9 條規定，房屋使用情形變更，其變更日期，在變更月份 15 日以前者，當月份適用變更後稅率。是房屋供自由職業事務所使用之房屋稅課徵稅率、面積及適用稅率起算日，業經上開規定所明定。
- (二) 次按地價稅基本稅率為 10‰；自用住宅用地符合土地稅法第 17 條第 1 項第 1 款規定面積之地價稅稅率為 2‰；所稱自用住宅用地，係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；同一樓層房屋能明確劃分供自用住宅使用之

部分者，按房屋實際使用情形所占土地面積之比例，適用自用住宅用地稅率課徵地價稅；得適用自用住宅用地稅率之用地，於適用之原因、事實消滅時，應自其原因、事實消滅之次期起恢復按一般用地稅率課徵地價稅；揆諸土地稅法第 9 條、第 16 條第 1 項、第 17 條第 1 項第 1 款、認定原則第 4 點第 2 款第 1 目規定自明，並有財政部 80 年 5 月 25 日函釋意旨可據。是原適用自用住宅用地稅率課徵地價稅之土地，因其上房屋之部分使用情形變更，且能明確劃分供自用住宅使用部分，則按該部分房屋所占土地比例依自用住宅用地稅率課徵地價稅，其餘土地不符自用住宅用地使用者，自次期起恢復按一般用地稅率課徵地價稅。

- (三) 復按房屋或土地為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為房屋稅或地價稅之納稅義務人；在自益信託關係存續中，信託土地之房屋仍供委託人本人、配偶、或其直系親屬住宅使用，且與該土地信託目的不相違背者，該委託人視同土地所有權人，如符合土地稅法第 9 條及第 17 條規定，受託人持有土地期間，准按自用住宅用地稅率課徵地價稅；為房屋稅條例第 4 條第 5 項前段、土地稅法第 3 條之 1 第 1 項及認定原則第 5 點第 2 款第 1 目所明定。另營利事業未僱用員工，實際營業活動均以行動裝置完成，且以該事業之負責人本人或其配偶、直系親屬所有供住家使用之房屋及自用住宅用地作為稅籍登記場所，又該房屋未供辦公或存放與營業活動相關之設備及物品者，房屋及土地所有權人得依財政部 107 年 7 月 23 日令釋規定，申請按住家用稅率課徵房屋稅及按自用住宅用地稅率課徵地價稅。
- (四) 查訴願人所有之系爭房屋及系爭土地經訴願人於 111 年 11 月 14 日辦竣自益信託登記予○君，且分別經原處分機關核定按自住用稅率及自用住宅用地稅率課徵房屋稅及地價稅在案。嗣訴願人於 112 年 8 月 8 日以系爭房屋設立法律事務所向國稅局松山分局辦竣該事務所之稅籍登記。系爭房屋既於 112 年 8 月 8 日經辦竣稅籍登記供自由職業事務所使用，且訴願人亦自承系爭房屋係作住家使用。是系爭房屋既係供自由職業事務所使用且同時作住家使用，原處分機關審認系爭房屋 1/6 面積自 112 年 8 月起作自由職業事務所使用，5/6 面積作自住住家使用，分別自 112 年 8 月起改按自由職業事務所使用稅率 3% 及自住住家用稅率 1.2% 課徵房屋稅；系爭土地則依房屋係供自由職業事務所使用、供自用住宅使用所占土地面積 4.33 平方公尺 (26

x1/6)、21.67 平方公尺(26x5/6)，分別自 113 年起改按一般用地稅率 10‰;及自用住宅用地稅率 2‰;課徵地價稅，原處分並無違誤。本件訴願人於系爭房屋設立法律事務所及兼作自住住宅使用，而法律事務所係屬自由職業事務所，非屬營利事業，是本件並無財政部 107 年 7 月 23 日令釋適用之餘地。又法律事務所之性質與營利事業不同，則訴願人主張應類推適用或舉重明輕而有財政部 107 年 7 月 23 日令釋之適用云云，核不足採。從而，本件原處分機關所為原處分，揆諸前揭規定，並無不合，應予維持。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 連 堂 凱

委員 張 慕 貞

委員 王 曼 萍

委員 范 秀 羽

委員 邱 駿 彥

委員 郭 介 恒

委員 宮 文 祥

中華民國 112 年 12 月 21 日

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟。(臺北高等行政法院地址：臺北市士林區福國路 101 號)