

訴 願 人 〇〇〇

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因補徵八十四年至八十七年地價稅事件，不服原處分機關八十九年三月三十日北市稽法乙字第八九〇六二八〇六〇〇號復查決定，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

緣訴願人所有本市大同區〇〇段〇〇小段〇〇地號持分土地（地上建物門牌為本市〇〇〇路〇〇段〇〇巷〇〇號〇〇樓），原按自用住宅用地稅率課徵地價稅。惟經原處分機關大同分處查得系爭土地自八十年十月一日起設有〇〇股份有限公司（以下簡稱〇〇公司）營業使用，不符土地稅法第九條自用住宅用地規定，乃核定系爭土地應按一般用地稅率課徵地價稅，並補徵八十三年至八十七年按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）三二、四四〇元。訴願人不服，申請復查，案經原處分機關查認系爭八十三年差額地價稅額六、七九二元部分，已逾稅捐稽徵法第二十一條第一項第二款之五年核課期間，應予扣除，乃據以更正原核定補徵稅額，並以八十九年三月三十日北市稽法乙字第八九〇六二八〇六〇〇號復查決定：「原核定補徵稅額更正為新臺幣（以下同）二五、六四八元。」上開決定書於八十九年四月十日送達，訴願人仍表不服，於八十九年四月二十七日向本府提起訴願，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。」第十六條第一項規定：「地價稅基本稅率為千分之十。……」第十七條第一項規定：「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三公畝部分。……」

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。……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。」

八十九年三月十四日臺財稅第〇八九〇四五〇七七〇號函釋：「主旨：檢送研商『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

宜會議紀錄一份，請依該會商結論辦理。.....說明：.....二、本部六十八年十一月二十二日臺財稅第三八二六七號函。.....停止適用。.....附件：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及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：

系爭房屋供先一公司作辦公室使用之面積約為六分之一，其餘為訴願人住家用，並向原處分機關大同分處申報使用情形，經該處派員實地調查以部分一般土地，部分自用住宅用地稅率課徵地價稅。本件係經該分處派員實地調查後所核准之核課稅額，豈能再有應徵之稅捐依法補徵之情事，核准在先，補徵於後，實非納稅義務人所能接受。

三、卷查系爭土地地上建物於八十年十月一日起設有○○公司，此有公司基本資料查詢、營業稅稅籍歷史檔查詢作業等檔上資料及○○公司營利事業登記證等附卷可稽，且為訴願人所不否認。原處分機關復查決定乃據以補徵八十四年至八十七年地價稅，尚非無據。

四、惟查本件訴願人主張系爭土地上之建物並非全部供營業使用云云，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。又實質課稅原則既為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前段所是認，則同函後段釋示同一樓層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，其前後文之釋示不無矛盾，且該函釋業經財政部八十九年三月十四日臺財稅第0八九0四五0七七0號函釋停止適用在案，且依財政部八十九年三月十四日臺財稅第0八九0四五0七七0號函附研商「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」相關事宜會議紀錄之會商結論，「同一樓層房屋部分供自用住宅使用、部分供非自用住宅使用，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及一般用地稅率課徵地價稅及土地增值稅」之原則業經確立，是以若供營業使用部分與供自用住宅使用部分確能具體劃分而能予證明時，即應按實際

使用情形所占土地面積比例，計課地價稅，法理始係一貫，藉符實質課稅原則，亦為本府近來處理類此案件一貫之見解。本件原處分機關於重核時，自當依財政部八十九年三月十四日臺財稅第0八九0四五0七七0號函釋意旨為之。

五、復按本件系爭土地上之房屋，既有房屋稅資料可稽，則系爭土地營業用與住家用面積所占比例，並非難以判定。且原處分機關八十九年五月十二日北市稽法乙字第八九0七三五1400號答辯書理由亦敘明：「……四、惟按稅捐稽徵法第一條之一規定：『財政部依本法或稅法所發布之解釋函令。對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。』查系爭八十四年至八十七年地價稅額部分尚未核課確定，依首揭財政部八十九年三月十四日臺財稅第0八九0四五0七七0號函釋規定應按訴願人供自住及非住家用者房屋面積比例改課系爭八十四年至八十七年地價稅額，請參酌審理。」爰將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之日起三十日內按核定之營業及住家用房屋稅面積比例核計後，另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，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	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 八 月 二 日

市長 馬英九 出國

副市長 歐晉德 代行

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行