

彰化縣政府訴願決定書（案號 98－504）

府法訴字第 0980074388 號

訴願人：祭祀公業○○○

管理人：○○○

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因 97 年地價稅事件，不服原處分機關 98 年 3 月 4 日彰稅法字第 0989900772 號復查決定書所為之處分，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 2 個月內另為適法之處分。

事 實

緣訴願人所有坐落本縣溪湖鎮○○段 909、910、911、912、913、914 等 6 筆地號土地（下稱：系爭土地），面積分別為 59 平方公尺、223 平方公尺、571 平方公尺、2,645 平方公尺、602 平方公尺、1,812 平方公尺，權利範圍均為 2 分之 1，原處分機關員林分局依土地稅法規定，按一般用地稅率核課 97 年度地價稅共計新臺幣（以下同）4 萬 7,908 元。訴願人不服，申請復查，未獲變更，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴、辯意旨如次：

一、訴願意旨略謂：

- （一）系爭土地僅供訴願人所屬部分派下員約十餘戶實際長期居住使用，並未提供任何營業使用或出租情事，自應依土地稅法第 9 條規定，按自用住宅稅率核課地價稅。
- （二）況依財政部賦稅署 93 年 1 月 12 日台稅三發字第 0920418985 號函釋，亦主張派下成員於祭祀公業土地上興建自有房屋，並按房屋基地坐落使用範圍各自分管，無出租或供營業用，且於所有房屋坐落辦竣戶籍登記，如其共同共有關係所由規定之法律或契約定有共同共有人可分之權利義務範圍，可於其範圍內，適用自用住宅

用地稅率課徵地價稅云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 不動產登記為祭祀公業所有者，實務上認為實為全體派下員共同共有，按民法第 828 條第 1 項規定觀之，共同共有的基礎是共同關係，雖無應有部分之概念，然在習慣上各共有人在共同關係中仍然有一定持有之比例，如祭祀公業之派下房份，因此仍有潛在的應有部分，故為兼顧實情，乃有財政部賦稅署 93 年 1 月 12 日台稅三發字第 0920418985 號函釋規定，派下成員於祭祀公業土地上興建自有房屋，並按房屋基地坐落使用範圍各自分管，無出租或供營業用，並於所有房屋坐落辦竣戶籍登記，如其共同共有關係所由規定之法律或契約定有共同共有人可分之權利義務範圍，可於其權利範圍內，適用自用住宅用地稅率課徵地價稅。
- (二) 系爭土地登記為「祭祀公業○○○」，自屬該公業全體派下員之共同共有，訴願人前於 96 年間因申請系爭土地按自用住宅用地稅率課徵地價稅，經本局員林分局否准，訴願人不服，於循序提起行政救濟程序中，97 年 4 月 24 日在臺中高等行政法院庭上所提示之分管契約，乃訴願人與案外人祭祀公業○○○所訂立之分管契約，非屬訴願人派下成員間所約定可分其權利義務範圍之證明文件，無從查核其派下成員是否有自用住宅用地稅率規定之適用，經本局員林分局再於 97 年 5 月 19 日以彰稅員分一字第 0972020035 號函請訴願人管理人○○○先生於限期內提示系爭土地之「共同共有關係所由規定之法律或契約定有共同共有人可分之權利義務範圍」證明文件，惟迄未提示，本局員林分局遂以 97 年 6 月 23 日函否准所請，訴願人仍不服，提起訴願，業經鈞府 97 年 10 月 7 日府法訴字第 0970168871 號訴願決定駁回確定。
- (三) 本件訴願人迄今仍未提供上開案關證明文件以資查核，僅再執前詞主張系爭土地應依自用住宅稅率核課地價

稅，自難憑採，是 97 年地價稅續按一般用地稅率課徵，揆諸土地稅法規定及財政部函釋，並無不合云云。

理 由

- 一、按土地稅法第 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。」及第 17 條規定：「合於左列規定之自用住宅用地，其地價稅按千分之 2 計徵：一、都市土地未超過 3 公畝部分。二、非都市土地未超過 7 公畝部分。……土地所有權人與其配偶及未成年之受扶養親屬，適用第 1 項自用住宅用地稅率繳納地價稅者，以一處為限。」。
次按財政部 88 年 12 月 2 日台財稅第 0880450614 號函釋：「查民法第 827 條、828 條及 829 條規定，共同共有係共有人基於共同關係而共有，各共同共有人之權利及於共同共有物之全部，並無應有部分可言；共同共有物之處分，及其他之權利行使，應得共同共有人全體之同意，且在共同共有關係存續中，各共同共有人不得請求分割其共有物；另土地稅法第 9 條規定，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。故本部 80 年 12 月 23 日台財稅第 800765536 號函乃規定共同共有土地適用自用住宅用地稅率課徵地價稅，應以全體共同共有人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用者為準。茲為兼顧實情，共同共有土地，如其共同共有關係所由規定之法律或契約定有共同共有人可分之權利義務範圍，並經稽徵機關查明屬實者，其應有權利部分如符合土地稅法第 9 條及第 17 條規定，應准適用自用住宅用地稅率課徵地價稅。」及財政部賦稅署 93 年 1 月 12 日台稅三發字第 0920418985 號函釋：「有關祭祀公業派下成員，於祭祀公業土地上興建自有房屋，並按房屋基地坐落使用範圍各自分管，無出租或供營業用，並於所有房屋坐落辦竣戶籍登記，可否於其權利範圍內，適用自用住宅用地

稅率一案，請依財政部 88 年 12 月 2 日台財稅第 0880450614 號函核釋辦理。」。

- 二、經查系爭土地登記為「祭祀公業○○○」，自屬該公業全體派下員之共同共有，雖該公業部分派下員於祭祀公業土地上興建自有房屋，並於所有房屋坐落辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用，惟訴願人無法提出系爭土地之「共同共有關係所由規定之法律或契約定有共同共有人可分之權利義務範圍」證明文件，原處分機關員林分局爰依首揭財政部函釋，按一般用地稅率核課 97 年度地價稅 4 萬 7,908 元，固無不合，復查決定予以駁回，亦有所據。
- 三、惟查土地稅法第 9 條及第 17 條規定，係指舉凡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情事，而都市土地未超過 3 公畝，非都市土地未超過 7 公畝部分者，即符合自用住宅用地稅率千分之二計徵地價稅之要件，從而，觀諸前揭財政部賦稅署 93 年 1 月 12 日台稅三發字第 0920418985 號函釋有關祭祀公業派下成員，於祭祀公業土地上興建自有房屋，並按房屋基地坐落使用範圍各自分管，無出租或供營業用，並於所有房屋坐落辦竣戶籍登記，可否於其權利範圍內，適用自用住宅用地稅率一案，應依財政部 88 年 12 月 2 日台財稅第 0880450614 號函核釋辦理，而財政部 88 年 12 月 2 日台財稅第 0880450614 號函釋共同共有土地尚須具備「共同共有關係所由規定之法律或契約定有共同共有人可分之權利義務範圍」之證明文件，方准適用自用住宅用地稅率課徵地價稅，似有逾越前開法律之規定。
- 四、另查祭祀公業係由「習慣」產生，其共同共有關係非因法律規定或契約約定所形成，故財政部賦稅署 93 年 1 月 12 日台稅三發字第 0920418985 號函釋有關祭祀公業派下成員，於祭祀公業土地上興建自有房屋，並按房屋基地坐落使用範圍各自分管，無出租或供營業用，並於所有房屋坐落辦竣戶籍登記，可否於其權利範圍內，適用自用住宅用地稅率一案，應

依財政部 88 年 12 月 2 日台財稅第 0880450614 號函核釋辦理，亦有待商榷。

- 五、再查原處分機關依據前開財政部函釋要求訴願人提出「共同共有關係所由規定之法律或契約定有共同共有人可分之權利義務範圍」之證明文件，惟查分管契約並不以書面為必要，明示或默示為之均無不可，此觀諸謝在全所著民法物權論上冊（修訂三版）第 590 頁（最後一行）及第 603 頁【註 24】所載最高法院 83 年台上字第 1377 號、87 年台上字第 1359 號、89 年台上字第 1242 號等裁判意旨，足堪參照。是本件原處分機關因訴願人無法提出「共同共有關係所由規定之法律或契約定有共同共有人可分之權利義務範圍」之書面證明文件，即認定其未符合自用住宅用地稅率之規定，似有可議。綜上所述疑義，仍有待原處分機關釐清究明，故原處分應予撤銷，由原處分機關於 2 個月內，針對上述疑義向財政部請釋後，另為適法之處分，俾符法制。
- 六、據上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條規定，決定如主文。

訴願審議委員會	主任委員	張瑞濱
	委員	林宇光
	委員	陳廷墉
	委員	陳基財
	委員	黃鴻隆
	委員	溫豐文
	委員	蔡和昌

中華民國 98 年 6 月 2 日
縣長 卓伯源