

彰化縣政府訴願決定書（案號 103-701）

府法訴字第 1030172297 號

訴 願 人：○○○

地址：○○○

原處分機關：彰化縣地方稅務局

訴願人因地價稅事件，不服原處分機關員林分局 103 年 1 月 14 日彰稅員分一字第 1030248730 號函所為之處分，提起訴願，本府依法決定如下：

主 文

原處分關於本縣溪湖鎮光華段○○○地號土地地價稅部分訴願駁回。

其餘部分之訴願不受理。

事 實

緣訴願人共有坐落本縣溪湖鎮○○○地號等 4 筆土地，權利範圍各為三分之一，持分面積分別為 73 平方公尺、60 平方公尺、33 平方公尺、85.33 平方公尺，其中○○○地號土地全部持分面積按一般用地稅率課徵地價稅，684 地號土地面積 24.76 平方公尺按一般用地稅率課徵地價稅，餘 8.24 平方公尺課徵田賦。訴願人於 102 年 9 月 14 日向原處分機關員林分局（下稱員林分局）申請○○○地號土地改按自用住宅用地稅率課徵地價稅，因其地上建物門牌號碼本縣溪湖鎮○○○號房屋（下稱○○○建物），部分面積供○○○營業使用，員林分局 102 年 9 月 17 日彰稅員分一字第 1020281769 號函核定，○○○地號土地部分面積分別為 3.75 平方公尺、3.08 平方公尺部分仍按一般用地稅率課徵地價稅，其餘面積 69.25 平方公尺、56.92 平方公尺自 102 年起准按自用住宅用地稅率課徵地價稅，嗣訴願人於 103 年 1 月 6 日以系爭土地已符合土地稅法第 9 條規定，申請核定為自用住宅用地，經員林分

局 103 年 1 月 14 日彰稅員分一字第 1030248730 號函以○○○地號土地部分面積仍供○○○營業使用，○○○地號土地非屬○○○建物基地，否准所請，訴願人不服，遂提起本件訴願，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) 訴願人持分所有○○○地號土地部分面積固曾出租供○○○營業使用，但於 102 年 12 月 31 日已終止租約，承租人同日拆除招牌並全部搬遷完畢，訴願人本人確實戶籍登記於○○○建物，且無供出租或營業用情事，完全符合土地稅法第 9 條規定，原處分機關否准訴願人所有○○○地號土地部分面積之申請顯屬違法。又依○○○建物使用執照申請書，並尚有建物使用執照申請書規定須留有合法空地 51.468 平方公尺，亦須列入適用自用住宅用地稅率。
- (二) ○○○地號土地係訴願人繼承登記取得，長久以來均由訴願人與其他共有人對於各自居住使用房屋所坐落土地相互使用，為自用住宅用地之事實從未曾改變，且長久以來均經稽徵機關核定按自用住宅用地稅率計徵地價稅在案，又依財政部賦稅署 93 年 1 月 12 日台稅三發字第 0920418985 號函釋，為祭祀公業派下員於祀產土地建屋各自分管自住，無出租或供營業用，並辦竣戶籍登記，即可於其權利範圍內適用自用住宅稅率，是○○○地號土地依土地稅法第 9 條規定之實質課稅原則，應准按自用住宅用地稅率課徵。
- (三) 按財政部 103 年 1 月 24 日台財稅字第 10200222290 號函釋略以：非屬建築物基地之土地，如係連同主建物一併取得，且該土地與建築基地相鄰，位處該棟建物圍牆內供出入通路等使用，與該棟建物之使用確屬不可分離者，可併同主建物基地認定。訴願人持分所有○○○地號部分土地業經員林分局於 103 年 2 月 12

日以彰稅員分一字第1030251077號函准自103年起全部適用自用住宅用地稅率課徵地價稅在案，而訴願人持分所有○○○地號土地，與○○○地號土地相鄰，為訴願人因繼承一併取得，其中○○○地號土地經溪湖都市計畫列為道路用地，指定為公共設施保留地，該○○○地號土地既列為道路用地，能透過圍牆內之○○○地號土地併同供○○○建物出入通路使用，與○○○建物使用確屬不可分離，依上述財政部函釋，○○○地號土地應准併同適用自用住宅用地稅率課徵地價稅，員林分局以無須取得相鄰之○○○地號土地供出入通路使用之必要，認定與○○○建物無使用上不可分離之情事，顯然任意增加土地稅法第9條所無之限制。

- (四) 按分別共有之土地，如部分所有權人持分土地符合土地稅法第9條規定之要件，應就該部分土地，依同法第17條規定，適用自用住宅用地稅率課徵地價稅，財政部101年8月16日公布之適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則第4點第2項第4款第1目亦有明文。○○○地號土地係訴願人繼承登記取得，長久以來均由訴願人與其他共有人就居住使用房屋所坐落土地相互使用，訴願人既按應有部分比例對上開土地全部享有所有權，對於其他共有人因上開土地符合土地稅法第9條要件而適用自用住宅稅率，訴願人自應能併同適用，且訴願人就上開土地與○○○建物使用上並無分離情事，亦無出租或供營業用，並辦竣戶籍登記，自可於訴願人權利範圍內適用自用住宅稅率云云。

二、答辯意旨略謂：

- (一) 訴願人主張持分所有系爭○○○地號土地供營業用部分於102年12月31日已終止租約，無供出租或營業情事，另尚有建物使用執照申請書規定須留有合法空地51.468平方公尺亦須列入自用住宅用地部分，經員

林分局查得○○○業於 103 年 1 月 22 日申請自 103 年 1 月 10 日起歇業登記，而○○○建物應保留之法定空地已包含於建築基地即系爭○○○地號土地範圍內，訴願人持分所有系爭○○○地號土地全部持分面積，員林分局業於 103 年 2 月 12 日以彰稅員分一字第 1030251077 號函准許自 103 年起適用自用住宅用地稅率課徵地價稅在案。

- (二) 按財政部訂定適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則及 103 年 1 月 24 日台財稅字第 10200222290 號函釋規定，自用住宅用地之基地，以建築改良物所有權狀記載之基地地號為準。如權狀未記載全部基地地號，以建築管理機關核發之「建造執照」或「使用執照」所載之基地地號為準。非屬建物基地之土地，如係連同主建物一併取得，且該土地與建築基地相鄰，位處該棟建物圍牆內供出入通路等使用，與該棟建物之使用確屬不可分離者，可併同主建物基地認定之。經查○○○建物使用執照登記基地地號為汴頭段阿狂厝小段 40 之 3、35 之 2、31 之 6 地號等 3 筆土地，系爭○○○地號土地重測前分別為汴頭段阿狂厝小段 37 之 1、36 之 1 地號，非屬上揭○○○建物坐落基地，且位於○○○建物之後方，非供出入通路使用，故無上揭自用住宅用地稅率課徵地價稅之適用，員林分局 103 年 1 月 14 日彰稅員分一字第 1030248730 號函以非屬○○○建物基地為由，否准所請，於法並無不合。
- (三) 為瞭解光華段○○○地號土地使用情形，本局 103 年 4 月 9 日至現場實地勘查結果：○○○建物面臨二溪路，為該房屋主要出入通路，同段○○○地號等 3 筆土地坐落於該房屋後方，勘查人員自○○○建物面臨之二溪路往右行經○○○，行至該巷道盡頭為一市場前空地，往南向觀看○○○建物後方，遭圍牆、矮房、雜草等阻擋，勘查人員再自○○○建物面臨之○○○

號建物，該建物右側為水溝，水溝前段搭有鐵（木）板長約 10 米，後段即為排水溝，旁為雜草，皆無通路可行至○○○建物後方，是以本案無須取得相鄰之系爭○○○地號及○○○地號土地供出入通路使用之必要，尚無使用上確屬不可分離之情事，縱○○○地號經編定為公共設施保留地，系爭○○○地號土地仍無自用住宅用地稅率課徵地價稅之適用，至其他共有人對所持分之○○○地號土地是否適用自用住宅用地稅率課徵地價稅，核與本案無涉，財政部 93 年 1 月 12 日台稅三發字第 0920418985 號函釋與本案案情核屬有別云云。

理 由

一、有關係爭○○○地號土地申請按自用住宅用地稅率課徵地價稅部分：

- (一) 按「訴願人應繕具訴願書經由原行政處分機關向訴願管轄機關提起訴願。原行政處分機關對於前項訴願應先行重新審查原處分是否合法妥當，其認訴願為有理由者，得自行撤銷或變更原行政處分，並陳報訴願管轄機關。」、「訴願事件有左列各款情形之一者，應為不受理之決定：…六、行政處分已不存在者。」分別為訴願法第 58 條第 1 項、第 2 項及第 77 條第 6 款所明定。
- (二) 次按「…訴願法第 77 條第 6 款所稱之『行政處分已不存在』，在提起訴願後，原處分機關對原處分有所變更之情形，應解為限於原行政處分不利於人民部分全部撤銷，未存有不利於人民之內容…。」臺北高等行政法院 94 年訴字第 4113 號判決理由載釋有案。
- (三) 經查，訴願人提起本件訴願後，原處分機關依訴願法第 58 條第 2 項規定重新審查原處分，以 103 年 2 月 12 日彰稅員分一字第 1030251077 號函准許訴願人共有之系爭○○○地號土地全部持分面積自 103 年起適

用自用住宅用地稅率課徵地價稅在案，則本件訴願人不服員林分局 103 年 1 月 14 日彰稅員分一字第 1030248730 號函就系爭○○○地號所為處分部分，既經員林分局重新審查後予以變更，原處分就系爭○○○地號土地所為不利於訴願人之部分已不復存在，揆諸首揭規定及判決意旨，訴願人此部分訴願應為不受理之決定。

二、有關係爭○○○地號土地申請按自用住宅用地稅率課徵地價稅部分：

- (一) 按「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。」、「本法第九條之自用住宅用地，以其土地上之建築改良物屬土地所有權人或其配偶、直系親屬所有者為限。」分別為土地稅法第 9 條、土地稅法施行細則第 4 條所明定。
- (二) 次按適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則第 4 點第 1 項第 1 款及第 3 款規定：「自用住宅用地面積及處數限制補充規定（一）自用住宅用地基地之認定 1. 自用住宅用地之基地，以建築改良物所有權狀記載之基地地號為準。如權狀未記載全部基地地號，以建築管理機關核發之『建造執照』或『使用執照』所載之基地地號，或地政機關核發之『建築改良物勘查結果通知書』或『建物測量成果圖』記載之基地地號為準。… 3. 非屬建物基地之土地，如係連同主建物一併取得，且該土地與建築基地相鄰，位處該棟建物圍牆內供出入通路等使用，與該棟建物之使用確屬不可分離者，可併同主建物基地認定之。」、財政部 103 年 1 月 24 日台財稅字第 10200222290 號函釋：「三、另查認定原則四（一）3 之規定，節錄自本部 87 年 4 月 18 日台財稅第 871939713 號函，係考量非屬建物基地之土地，經編定為公共設施保留地（道路用地），既係土地

所有權人連同主建物一併取得，且該土地與建築基地相鄰，位處該棟建物圍牆內供出入通路等使用，而與該棟建物之使用確屬不可分離，爰准併同適用自用住宅用地稅率課徵地價稅。四、本案李君所有之建物已興建完成，其建物基地本即有獨立出入通路等供自用住宅使用，無取得相鄰土地以供出入通路使用之必要，李君取得相鄰土地僅係與該建物基地合併使用，尚無使用上確屬不可分離之情事，故日後移轉予他人，新所有權人於申請適用自用住宅用地稅率時，縱主張該相鄰土地連同主建物基地一併取得，仍無認定原則四（一）3規定之適用，併予敘明。」

（三）經查○○○建物之基地為重測前○○○地號等3筆土地，此有卷附本府72彰建都（使）字22519號建物使用執照可憑，而依卷附土地建物查詢資料，系爭○○○地號土地重測前分別為汴頭段阿狂厝小段37之1、36之1地號，顯然系爭○○○地號土地並非○○○建物之基地，系爭○○○地號土地是否可併同認定為○○○建物基地，而適用自用住宅用地稅率課徵地價稅，依上揭適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則及財政部函釋規定，須符合連同主建物一併取得，且與建築基地相鄰，位處建物圍牆範圍內供出入通路等使用，而與該建物之使用確屬不可分離等要件，合先敘明。

（四）次查原處分機關派員至現場勘查，○○○建物面臨二溪路，○○○地號土地坐落於○○○建物後方，○○○地號土地目前現況非道路，勘查人員自○○○建物面臨之二溪路往右行經○○○，行至該巷道盡頭為一市場前空地，往南向觀看○○○建物後方，遭圍牆、矮房、雜草等阻擋，勘查人員再自○○○建物面臨之○○○號建物，該建物右側為水溝，水溝前段搭有鐵（木）板長約10米，後段即為排水溝，旁為雜草，皆

無通路可行至○○○建物後方，此有卷附員林分局 103 年 3 月 26 日使用現況勘查紀錄表暨照片 3 張、原處分機關 103 年 4 月 9 日現場勘查紀錄表暨照片 13 張在卷可稽，則○○○建物主要出入通路為二溪路，○○○地號土地雖經編定為溪湖都市計畫道路用地，惟目前現況非道路，○○○建物即無可能透過○○○地號土地連接至○○○地號土地以作為主要出入通路，故系爭○○○地號土地雖與○○○建物建築基地相鄰，然並無供○○○建物作出入通路使用之事實，亦無供○○○建物作出入通路之必要，與○○○建物之使用即無不可分離之情事，依上揭適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則及財政部函釋規定，系爭○○○地號土地即不符合適用自用住宅用地稅率課徵地價稅之要件，員林分局 103 年 1 月 14 日彰稅員分一字第 1030248730 號函否准訴願人持分所有系爭○○○地號土地按自用住宅用地稅率課徵地價稅部分，於法並無不合，應予維持。

- (五) 另訴願人援引財政部 93 年 1 月 12 日台稅三發字第 0920418985 號函釋，及其他共有人對所持分之○○○地號土地適用自用住宅用地稅率課徵地價稅，主張訴願人持分共有系爭○○○地號土地應能併同適用自用住宅用地稅率課徵地價稅云云，查財政部 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。」、財政部 88 年 12 月 2 日台財稅第 0880450614 號函釋：「…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。」乃針對共同共有人於共同共有土地上興建自有房屋得適用自用住宅用地稅率課徵地價稅之特殊情形，且適用自用住宅用地稅率之土地亦限於該共同共有人潛在應有權利範圍部分，亦即共同共有人中一人適用自用住宅用地稅率，並不同其他共同共有人亦可適用，訴願人為系爭○○○地號土地之分別共有人，不僅與共同共有之情形有別，況且適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則第 4 點第 2 項第 4 款第 1 目規定：「分別共有之土地，如部分所有權人持分土地符合土地稅法第 9 條規定之要件，應就該部分土地，依同法第 17 條規定，適用自用住宅用地稅率課徵地價稅。」已明定分別共有人僅就自己持分土地得主張適用自用住宅用地稅率課徵地價稅，故訴願人所述，並無足採，此部分訴願為無理由。

三、據上論結，本件訴願部分無理由、部分不合法，爰依訴願法第 77 條第 6 款、第 79 條第 1 項規定，決定如主文。

訴願審議委員會

主任委員 林田富（請假）

委員 溫豐文（代理）

委員 呂宗麟

委員 林宇光

委員 張奕群

委員 常照倫

委員 李玲瑩

委員 白文謙

中 華 民 國 103 年 8 月 8 日

縣 長 卓 伯 源

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內向臺中高等行政法院提起行政訴訟。

（臺中高等行政法院地址：台中市南區五權南路 99 號）