

訴 願 人 ○○○
訴 願 人 ○○○

○○○達代收人：○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人等227人因107年地價稅事件，不服原處分機關民國108年3月4日北市稽法甲字第10730624800號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

- 一、祭祀公業○○公（下稱系爭祭祀公業）所有本市南港區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○及○○地號等 9筆土地，前經原處分機關為稅捐核課事宜函詢本市南港區公所，經查告系爭祭祀公業尚未選任管理人，亦無派下員資料。原處分機關查得○○及○○地號等 2筆土地，為供公眾通行之道路用地，免徵地價稅；復查得其中○○、○○、○○、○○地號等 4筆土地部分面積，遭案外人○○○等人占有使用，並經原處分機關核准由使用人○○○等人依占有情形分單繳納地價稅。
- 二、嗣107年地價稅開徵，原處分機關就上開9筆土地被占用以外之其餘土地面積（下稱系爭土地），依臺灣士林地方法院（下稱士林地院）民國（下同）100年度重訴字第21號、100年度重訴字第112號、102年度重訴字第68號、103年度訴字第1747號、103年度重訴字第438號、臺灣高等法院（下稱高等法院）103年度重上字第704號及106年度重上字第947號確認派下權存在訴訟之確定判決，依土地稅法第3條、稅捐稽徵法第12條、第19條第3項規定、財政部68年6月24日台財稅第34348號及102年5月12日台財稅字第10204517540號函釋意旨，以系爭祭祀公業派下員即包含訴願人等227人在內之259人為系爭土地地價稅之納稅義務人，掣單核課107年地價稅為新臺幣（下同）435萬9,815元，繳款書於107年10月18日送達派下員即訴願人○○○。原處分機關並另繕發核定稅額通知書通知其他派下員即訴願人○○○等人，該通知書陸續於108年1月23日前送達。另原處分機關因系爭祭祀公業是否仍有其他派下員不明，乃依稅捐稽徵法第19條第3項但書規定及財政部107年6月7日台財稅字第10700048940號函釋意旨，以107年10月26日北市稽財甲字第10734100300號公告代之，並於同日黏貼公告欄。訴願人等227人不服原處分機關以系爭祭祀

公業派下員等 259人為納稅義務人並以核定稅額通知書通知，申請復查，經原處分機關以108年3月4日北市稽法甲字第10730624800號復查決定：「復查駁回。」訴願人等 227人仍不服，於 108年4月2日向本府提起訴願，訴願人○○○、○○○、○○○、○○○於108年4月26日補正訴願程式，訴願人○○○、○○○、○○○、○○○於 108年5月7日補充訴願理由，訴願人○○○108年7月10日、12日及15日補正訴願程式，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、本件訴願書雖未載明不服之處分書文號，惟於訴願書載明「.....原行政處分機關臺北市稅捐稽徵處.....請求事項：請求臺北市政府撤銷原處分機關核定以祭祀公業○○公派下員○○○○等人為祭祀公業○○○民國 107年度地價稅納稅義務人之行政處分暨其復查決定.....」，因訴願人等227人對於107年之地價稅核定稅額通知書不服，業已申請復查，並經原處分機關作成108年3月4日北市稽法甲字第10730624800號復查決定在案，揆其真意，應係對該復查決定不服。另○○○等 3人亦併同提起訴願，惟其等未經申請復查程序，本府爰以108年4月25日府訴一字第1086102183號函移由原處分機關依復查程序辦理，並副知○○○等3人在案。本件僅就訴願人○○○等227人之訴願部分予以審議，合先敘明。

二、按土地稅法第 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。.... ..前項第一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條規定：「地價稅基本稅率為千分之十.....。」

稅捐稽徵法第12條規定：「共有財產，由管理人負納稅義務；未設管理人者，共有人各按其應有部分負納稅義務，其為共同共有者，以全體共同共有者為納稅義務人。」第19條第 3項規定：「納稅義務人為全體共同共有者，繳款書得僅向其中一人送達；稅捐稽徵機關應另繕發核定稅額通知書並載明繳款書受送達者及繳納期間，於開始繳納稅捐日期前送達全體共同共有者。但共同共有者有無不明者，得以公告代之，並自黏貼公告欄之翌日起發生效力。」

祭祀公業條例第 3條規定：「本條例用詞定義如下：一、祭祀公業：由設立人捐助財產，以祭祀祖先或其他享祀人為目的之團體。.....四、派下員：祭祀公業之設立人及繼承其派下權之人；其分類如下：（一）派下全員：祭祀公業或祭祀公業法人自設立起至目前止之全體派下員。（二）派下現員：祭祀公業或祭祀公業法人目前仍存在之派下員。五、派下權：祭祀公業或祭祀公業法人所屬派下員之權利.....。」第 5條規定：「本條例施行後，祭祀公業及祭祀公業法人之派下員發生繼承事實時，其繼承人應以共同承擔祭祀者列為派下員。」

財政部68年6月24日台財稅第34348號函釋：「未設管理人之共同共有土地，其應納稅捐，以全體共同共有者為納稅義務人，全體共同共有者係對應納稅捐負連帶責任.....。」

102年5月12日台財稅字第 10204517540號函釋：「主旨：共同共有土地地價稅繳款書及核定稅額通知書部分未依規定記載及送達，其核課處分效力疑義乙案。說明：二、地方稅稽徵機關依稅捐稽徵法第19條第 3項規定，將地價稅繳款書及核定稅額通知書合法送達共同共有者中 1人後，始查得部分共有者業於發單前死亡.....參照最高法院97年度裁字第4056號裁定及法務部行政執行署92年 6月20日行執一字第0926000560號函送該署法規及業務諮詢委員會第36次會議紀錄三、討論事項（一）決議意旨，系爭地價稅繳款書送達共同共有者之一後，該課稅處分即已生效，尚不因上開繳款書及核定稅額通知書

納稅義務人欄位填載之瑕疵而影響該課稅處分之效力，亦不生重新送達之核定稅額通知書是否逾核課期間問題。」

107年6月7日台財稅字第10700048940號函釋：「有關祭祀公業地價稅繳款書及核定稅額通知書依規定合法送達，並辦理公同共有人有無不明公告後，嗣經法院判決確定新增派下員，原送達繳款書之課稅處分是否有效及應否變更納稅義務人名義重新送達一案...說明：.....二、100年5月11日修正公布稅捐稽徵法第19條第3項規定.....揆其立法意旨，係在考量公同共有人人數眾多，時有變動或成員不明，稅捐稽徵機關掌握不易，如有稅捐稽徵機關縱已進行相當之調查程序，仍無法或顯難查得其他公同共有之人情形，為符正當法律程序，爰修正上開有關公同共有人有無不明者，得以公告取代個別送達核定稅額通知書規定。本案倘已依上開規定辦理，課稅處分即已生效，尚不生應否變更納稅義務人名義重新送達或繕發核定稅額通知書送達新增派下員等問題。」

最高行政法院48年判字第9號判例：「.....祭祀公業之財產為其派下全體所公同共有，係最高法院歷來判例所是認.....。」

行政法院79年5月份庭長評事聯席會議決議：「祭祀公業係全體派下公同共有之財產，為財產權之一種.....。」

三、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 系爭祭祀公業未設管理人，應以系爭祭祀公業全體派下現員為納稅義務人。原處分機關未以經民事判決確認之派下現員為納稅義務人，且未考量部分派下員已死亡，未將其等繼承人列為納稅義務人，即逕核定系爭土地107年地價稅額，並寄發繳款書及核定稅額通知書，顯與稅捐稽徵法第12條規定有違，足認該核定稅額處分具瑕疵，亦牴觸稅捐稽徵法第19條第3項、行政程序法第8條、第9條、第36條及第43條等規定、財政部68年6月24日台財稅第34348號及107年6月7日台財稅字第10700048940號函釋意旨。
- (二) 財政部102年5月12日台財稅字第10204517540號函釋係關於處分送達後，稽徵機關始發現部分共有人業於發單前死亡之送達效力問題，與本案無涉。原處分機關援用本函釋，適用法令顯屬有誤。
- (三) ○○○於103年5月業經士林地院判決確認派下權存在，然於其死亡發生繼承事實後，原處分機關並未將○○○之繼承人列為納稅義務人；且亦無事證證明○○○之繼承人已拋棄派下權。又高等法院106年度重上字第388號判決已認定○○○之繼承人為系爭祭祀公業派下員。原處分機關認定實有違誤。

四、查本件原處分機關依士林地院100年度重訴字第21號、100年度重訴字第112號、102年度重訴字第68號、103年度訴字第1747號、103年度重訴字第438號、高等法院103年度重上字第704號及106年度重上字第947號等確認派下權存在之民事確定判決，審認系爭祭祀公業之派下員計有包含訴願人227人等259人，此有系爭土地地籍資料、上開各民事確定判決，及107年地價稅課稅明細表等資料影本附卷可稽。原處分機關依土地稅法第3條、稅捐稽徵法第12條、第19條第3項規定、財政部68年6月24日台財稅第34348號、102年5月12日台財稅字第10204517540號及107年6月7日台財稅字第10700048940號函釋意旨，以系爭祭祀公業派下員即包含訴願人等227人在內之259人為納稅義務人，核定系爭土地107年地價稅計435萬9,815元，自屬有據。

五、按已規定地價之土地，除依規定課徵田賦者外，應課徵地價稅；祭祀公業之財產為派下全體公同共有；土地所有權屬於公有或公同共有者，以管理機關或管理人為地價稅納稅義務人，全體公同共有人對應納稅捐負連帶責任；未設管理人之公同共有土地，其應納稅捐以全體公同共有人為納稅義務人；觀諸土地稅法第3條、第14條、稅捐稽徵法第12

條規定、財政部68年6月24日台財稅第34348號函釋、行政法院48年判字第 9號判例、79年 5月份庭長評事聯席會議決議意旨自明。次按納稅義務人為全體公司共有人者，繳款書得僅向其中一人送達；稅捐稽徵機關應另繕發核定稅額通知書並載明繳款書受送達者及繳納期間，於開始繳納稅捐日期前送達全體公司共有人；公司共有人有無不明者，得以公告代之，並自黏貼公告欄之翌日起發生效力；繳款書及核定稅額通知書合法送達公司共有人中一人後，該課稅處分即已生效，不因繳款書及核定稅額通知書納稅義務人欄位填載之瑕疵而影響該課稅處分之效力；考量公司共有人人數眾多，時有變動或成員不明，稅捐稽徵機關掌握不易，如有稅捐稽徵機關縱已進行相當之調查程序，仍無法或顯難查得其他公司共有人之情形，於公司共有人有無不明者，得以公告取代個別送達核定稅額通知書規定，課稅處分即已生效，尚不生應否變更納稅義務人名義重新送達或繕發核定稅額通知書送達新增派下員等問題；有稅捐稽徵法第19條第3項規定、財政部102年5月12日台財稅字第10204517540號及107年6月7日台財稅字第10700048940號函釋意旨可資參照。

六、查系爭土地為系爭祭祀公業全體派下現員公司共有，經查系爭祭祀公業未設管理人，即應以全體派下現員為納稅義務人課徵地價稅。又原處分機關依士林地院 100年度重訴字第21號、100年度重訴字第 112號、102年度重訴字第68號、103年度訴字第1747號、103年度重訴字第438號、高等法院103年度重上字第704號及106年度重上字第 947號等確認派下權存在訴訟之民事確定判決，審認系爭祭祀公業確定之派下現員有包含訴願人等227人在內之259人。原處分機關依上開規定、函釋及判例意旨，核定系爭祭祀公業派下員259人為納稅義務人，課徵系爭土地107年地價稅，且該年度繳款書已合法送達派下員即訴願人○○○，核定稅額通知書亦已合法送達其他派下員即訴願人○○○等人；另原處分機關就其他派下員不明部分，業以公告取代個別送達核定稅額通知書，均已如事實欄所述。是本件課稅處分即已對系爭祭祀公業全體派下現員 259人發生效力，復查決定駁回訴願人等 227人之復查申請，並無違誤。又本件原處分機關係以經民事判決確定具派下權之派下員為納稅義務人，已如前述，並無訴願人等 227人所稱未以經民事判決確認之派下現員為納稅義務人之情事。訴願主張，不足採據。

七、雖訴願人等227人主張原處分機關誤援用財政部102年5月12日台財稅字第10204517540號函釋；○○○為系爭祭祀公業派下員，然於其死亡發生繼承事實後，且○○○之繼承人經法院判決認定為系爭祭祀公業派下員，原處分機關仍未將○○○繼承人列為納稅義務人，實有違誤等語。惟查財政部102年5月12日台財稅字第 10204517540號函釋係財政部基於其主管權責，為處理核課處分送達公司共有人中一人後，公司共有成員發生變動，是否影響處分效力所為之釋示，原處分機關辦理類此案件自得援用上開函釋辦理，尚無訴願人所稱適用法令錯誤情事。又縱○○○繼承人為系爭祭祀公業派下員，原處分機關就系爭土地 107年地價稅繳款書及核定稅額通知書均已合法送達派下員○○○及○○○等人，且對於其他派下員不明部分，業以公告取代個別送達核定稅額通知書，已如前述。依財政部102年5月12日台財稅字第10204517540號及 107年6月7日台財稅字第10700048940號函釋意旨，本件課稅處分即已生效，尚不因繳款書及核定稅額通知書納稅義務人欄位填載之瑕疵而影響本件課稅處分之效力，且亦不生應否變更納稅義務人名義重新送達或繕發核定稅額通知書送達新增派下員等問題。訴願主張各節，均不足採據。從而，原處分機關所為復查決定，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

八、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 袁 秀 慧
委員 張 慕 貞

委員 王 曼 萍
委員 陳 愛 娥
委員 洪 偉 勝
委員 范 秀 羽

中華民國 108 年 7 月 22 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）