

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

共同送達代收人：○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人等 227 人因 108 年地價稅事件，不服原處分機關民國 109 年 2 月 27 日北市稽法甲字第 1083

0043281 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主文

原處分及原復查決定均撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

事實

- 一、祭祀公業○○○（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 108 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、105 年度重訴字第 388 號、臺灣高等法院（下稱高等法院）103 年度重上字第 704 號、106 年度重上字第 388 號及 106 年度重上字第 947 號確認派下權存在、不存在訴訟之判決，依土地稅法第 3 條、稅捐稽徵法第 12 條、第 19 條第 3 項、祭祀公業條例第 4 條、第 5 條規定、財政部 69 年 12 月 19 日台財稅第 40328 號、97 年 7 月 14 日台財稅字第 09704065630 號及 102 年 5 月 2 日台財稅字第 10204517540 號函釋意旨，就系爭土地未分單部分，以系爭祭祀公業派下員即包含訴願人等 227 人在內之 269 人為系爭土地地價稅之納稅義務人，掣單核課 108 年地價稅為新臺幣（下同）435 萬 9,814 元，繳款書於 108 年 10 月 14 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。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 108 年 10

月 28 日北市稽財甲字第 1083223217 號公告代之。訴願人等不服，申請復查，經原處分機關以 109 年 2 月 27 日北市稽法甲字第 10830043281 號復查決定：「復查駁回。」訴願人等

2

27 人仍不服，於 109 年 3 月 27 日向本府提起訴願，4 月 24 日及 7 月 6 日補正訴願程式，並據

原處分機關檢卷答辯。

理由

- 一、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公司共有者，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，其為公司共有者，以全體公司共有人為納稅義務人。」第 12 條之 1 第 2 項、第 4 項規定：「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」「前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」第 19 條第 3 項規定：「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。但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。」
祭祀公業條例第 4 條第 1 項規定：「本條例施行前已存在之祭祀公業，其派下員依規約定之。無規約或規約未規定者，派下員為設立人及其男系子孫（含養子）。」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 69 年 12 月 19 日台財稅第 40328 號函釋：「祭祀公業管理人死亡未重選而派下員

又

不詳時，其欠稅之移送執行，茲參照司法院之意見核復如下：（一）由稅捐機關先向戶政、地政等機關查明欠稅祭祀公業有無派下員以之為送達，移送法院（編者註：現為法務部行政執行署各分署）執行……。」

102 年 5 月 2 日台財稅字第 10204517540 號函釋：「主旨：公司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、地價稅繳款書及核定稅額通知書合法送達公司共有人中 1 人後，始查得部分共有人業於發單前死亡……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公司共有人之一後，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，並辦理公司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，為符正當法律程序，爰修正上開有關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。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之派下員等問題。」

內政部 98 年 3 月 2 日內授中民字第 0980720054 號函釋：「按祭祀公業條例第 4 條第 1 項

規定

略以，『本條例施行前已存在之祭祀公業，其派下員依規約定之。……』同條例第 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。』查第 5 條之立法說明：『基於民法規定男女繼承權平等，本條例施行後之祭祀公業即不宜再依宗祧繼承之習俗排除女性繼承派下之權利，爰規定本條例施行後，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。』依前揭之立法意旨其繼承人係指派下員之直系血親卑親屬，不分男女。……。」

104 年 4 月 28 日台內民字第 1040031824 號函釋：「司法院釋字第 728 號解釋文係就祭祀

公

業條例第 4 條規定所為之解釋，尚與本條例第 5 條無涉，爰繼承事實如係發生於本條例施行後，自應適用本條例第 5 條『共同承擔祭祀事實者』列為派下員之規定，據以認定派下員之資格。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 系爭祭祀公業屬祭祀公業條例施行前之祭祀公業，自前任管理人逝世後，尚未依法選任新任管理人，依稅捐稽徵法第 12 條規定，應以全體派下現員為納稅義務人課徵地價稅。祭祀公業條例第 5 條規定本身實踐男女平等之規範價值，於祭祀公業或祭祀公業法人之派下員發生繼承事實時，其繼承人不分男女，原則均推定為派下員，除非表示不願意共同承擔祭祀，不列入派下現員名冊外，均應列入派下全員系統表及派下現員名冊內。
- (二) 系爭祭祀公業原派下員「○○○」，98 年 8 月 7 日死亡，有男性繼承人○○○及○○○，女性繼承人○○○；原派下員「○○○」，107 年 5 月 17 日死亡，有男性繼承人○○○及女性繼承人○○○與○○○；原派下員「○○○」，108 年 5 月 7 日死亡，有男性繼承人○○○及○○○，女性繼承人○○○及○○○；原派下員「○○○」，108 年 5 月 20 日死亡，有男性繼承人○○○及○○○，女性繼承人○○○；原派下員「○○○」，108 年 1 月 20 日死亡，有男性繼承人○○○及○○○，女性繼承人○○○及○○○；原派下員「○○○」，108 年 7 月 26 日死亡，有男性繼承人○○○及○○○，女性繼承人○○○，均為原處分機關作成系爭核課處分時知悉。然上開各原派下員之女性繼承人未曾明示或默示拒絕共同承擔祭祀，原處分機關充任派下繼承權有無之實質認定機關，僅承認男性繼承人具繼承派下員身分，否認女性繼承人之派下繼承權，抵觸祭祀公業條例第 5 條規定，請撤銷復查決定。

三、查本件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、祭祀公業條例

第 4 條、第 5 條規定、財政部 69 年 12 月 19 日台財稅第 40328 號、102 年 5 月 2 日台財稅字第 10

204517540 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 269 人為納稅義務人，核定系爭土地 108 年地價稅計 435 萬

9,814 元，有系爭土地地籍資料、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、105 年度

重訴字第 388 號、高等法院 103 年度重上字第 704 號、106 年度重上字第 388 號及 106 年度重

上字第 947 號確認派下權存在、不存在訴訟之民事判決及 108 年地價稅課稅明細表等資料

影本附卷可稽。

四、惟按共有財產為公同共有者，以全體公同共有為納稅義務人；稅捐稽徵機關就課徵租稅構成要件之認定，就其事實有舉證之責任；為稅捐稽徵法第 12 條及第 12 條之 1 第 4 項所

明定。次按祭祀公業條例施行前已存在之祭祀公業，其派下員依規約定之；無規約或規約未規定者，派下員為設立人及其男系子孫（含養子）；祭祀公業條例施行後，祭祀公業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，祭祀公業條例第 4 條第 1 項、第 5 條定有明文。至於祭祀公業條例施行前已存在之祭祀公業，無規約，而其派下員發生繼承事實於祭祀公業條例施行後者，其派下員之認定，依內政部 98 年 3 月 2 日內授中民字第 0980720054 號及 104 年 4 月 28 日台內民字第 1040031824 號函釋略以，

該繼承人係指派下員之直系血親卑親屬，不分男女；繼承事實如係發生於該條例施行後，自應以「共同承擔祭祀事實者」列為派下員之規定，據以認定派下員之資格。查原處分機關復查決定及 109 年 4 月 15 日北市稽法甲字第 1093000788 號答辯書載明，系爭祭祀公

業原派下員○○○、○○○、○○○、○○○、○○○及○○○分別於 98 年 8 月 7 日、107 年 5 月 17 日、108 年 1 月 20 日、108 年 5 月 7 日、108 年 5 月 20 日及 108 年 7 月 26 日死亡，在未

經主管機關核發派下員證明書或法院判決確認其派下員身分前，無從判斷系爭祭祀公業原派下員○○○等 6 人之女性繼承人等是否符合「共同承擔祭祀事實者」之要件，爰不列為納稅義務人。然依前揭內政部函釋意旨，系爭祭祀公業原派下員○○○等 6 人之男性繼承人等亦須符合「共同承擔祭祀事實者」之要件，則原處分機關逕以前開原派下員○○○等 6 人之男性繼承人為納稅義務人，所憑依據為何？有先予釐清確認之必要。考量本件系爭祭祀公業原派下員○○○等 6 人之男性及女性繼承人是否為納稅義務人仍有疑義，宜由原處分機關再為查明確認。從而，為求原處分之正確適法，應將原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

五、綜上論結，本件訴願為有理由，依訴願法第 81 條，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	范	文	清
委員	王	韻	茹
委員	吳	秦	雯
委員	王	曼	萍

委員 盛 子 龍
委員 范 秀 羽
20 日

中華民國 109 年 7 月