

兼 訴願代表人 送達代收人：○○○

訴 願 人 ○○○

兼 訴願代表人 送達代收人：○○○

訴 願 人 ○○○

兼 訴願代表人 送達代收人：○○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人等 196 人因地價稅事件，不服原處分機關民國 110 年 11 月 24 日北市稽法甲字第 11030021951 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

- 一、祭祀公業仙媽公（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，經原處分機關查得○○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、嗣民國（下同）109 年地價稅開徵，原處分機關所屬南港分處（下稱南港分處）為核課事宜函詢本市南港區公所（下稱南港區公所）等，經查告系爭祭祀公業尚未選任管理人，亦無派下員相關資料，原處分機關乃就前開 9 筆土地被占用外之其餘土地面積（下稱系爭土地），依臺灣士林地方法院（下稱士林地院）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 號等確認派下權存在、不存在訴訟之民事確定判決，依土地稅法第 3 條、稅捐稽徵法第 12 條及行為時第 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 號等函釋意旨，以系爭祭祀公業派下員即包含訴願人等 196 人在內之 234 人為系爭土地地價稅之納稅義務人，掣單核課 109 年地價稅為新臺幣（下同）449 萬 5,982 元，繳款書及核定稅額通知書於 110 年 7 月 14 日送達派下員○○○，原處分機關並另繕發核定稅額通知書

通知其他派下員計 233 人。

三、另因系爭祭祀公業是否仍有其他派下員不明，原處分機關乃依稅捐稽徵法行為時第 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 110 年 8 月 13 日北市稽管甲字第 11032262944 號公告代之。訴願人○○○等不服，申請復查，經原處分機關以 110 年 11 月 24 日北市稽法甲字第 11030021951 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定書於 110 年 11 月 30 日送達，訴願人等 196 人仍不服，於 110 年 12 月 24 日經由原處分機關向本府提起訴願，111 年 2 月 21 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，以全體共同共有人為納稅義務人。」行為時第 19 條第 3 項規定：「納稅義務人為全體共同共有人者，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共同共有人。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 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（下稱 69 年 12 月 19 日函釋）：「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（下稱 102 年 5 月 2 日函釋）：「主旨：有關公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、地價稅繳款書及核定稅額通知書合法送達公同共有人中 1 人後，始查得部分共有人業於發單前死亡……參照最高行政法院 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同共有人之一後，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（下稱 107 年 6 月 7 日函釋）：「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人之情形，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之派下員等問題。」

二、本件訴願理由略以：

- （一）祭祀公業條例第 5 條之重要規範意旨，乃貫徹男女平等原則，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並提出相關書面文件，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) 未設管理人之系爭祭祀公業，應以全體共同共有人為納稅義務人，原處分機關逕以各案民事確定判決所確認之派下員為共同共有人，並於查核此些派下員發生繼承事實與經調閱戶籍謄本核實時，在繼承人未表示不願意共同承擔祭祀之相關事證下，捨列其等繼承人為共同共有人，與行政程序法第 36 條規定有違，有認定事實裁量不依憑證據之違法，更違反祭祀公業條例第 5 條、稅捐稽徵法第 12 條、財政部 68 年 6 月 24 日台財稅第 34348 號函釋、69 年 12 月 19 日函釋、97 年 7 月 14 日台財稅字第 09704065630 號函釋、102 年 5 月 2 日函釋及 107 年 6 月 7 日函釋，構成違背法令之情形。

(三) 原處分機關查認系爭祭祀公業派下員發生繼承事實時，已調閱戶籍謄本而查知繼承人資料，非「共同共有人有無不明」之情形，況地價稅之稽徵乃稽徵機關所為有相對人之意思表示，須為相對人了解或居於可了解之狀態，方能對納稅義務人發生效力，是稽徵機關核定應納稅額須送達納稅義務人；此於納稅義務人為全體共同共有人時，亦應為相同處理；從而，原處分機關不得逕裁量以公告取代個別送達核定稅額通知書。

三、原處分機關依土地稅法第 3 條、稅捐稽徵法第 12 條、行為時第 19 條第 3 項規定及財政部 69 年 12 月 19 日等函釋意旨，以民事法院確定判決書所列確有系爭祭祀公業派下權之人，即包含訴願人等 196 人在內之 234 人為系爭土地 109 年地價稅之納稅義務人，核定系爭土地 109 年地價稅，有系爭土地標示部及所有權部列印資料、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 號等確認派下權存在、不存在訴訟之民事確定判決等影本附卷可稽，原核定稅額通知書及復查決定自屬有據。

四、至訴願人等 196 人主張在系爭祭祀公業原派下員之繼承人未表示不願意共同承擔祭祀之情形下，原處分機關捨列其等為共同共有人，與行政程序法第 36 條規定有違，更違反祭祀公業條例第 5 條、稅捐稽徵法第 12 條、第 19 條第 3 項規定及財政部 68 年 6 月 24 日函釋等而構成違背法令；原處分機關不得逕裁量以公告取代個別送達核定稅額通知書云云。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；共

有財產為公同共有時，以全體公同共有人為納稅義務人；祭祀公業之財產為派下全體公同共有，公同共有土地未設管理人者，以全體公同共有人為納稅義務人；觀諸土地稅法第 14 條及稅捐稽徵法第 12 條後段規定自明。次按納稅義務人為全體公同共有人者，繳款書得僅向其中 1 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同共有人；公同共有人有無不明者，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同共有人中 1 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；稅捐稽徵法行為時第 19 條第 3 項定有明文，亦有財政部 102 年 5 月 2 日函釋意旨等可資參照。本件查：

- (一) 系爭土地為系爭祭祀公業全體派下員公同共有，惟經南港分處函詢南港區公所等，經查告均尚無核發派下全員證明書予系爭祭祀公業，且無管理人之相關資料等語，有南港區公所 110 年 5 月 24 日北市南文字第 1106015973 號函等影本在卷可憑。是原處分機關查認系爭祭祀公業未選任管理人，亦尚未經核發派下全員證明書，應以全體派下員為納稅義務人課徵地價稅，爰依士林地院 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、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 號等確認派下權存在、不存在訴訟之民事確定判決，查得系爭祭祀公業確定派下員有包含訴願人等 196 人在內之 234 人，並依前揭規定及函釋意旨，核定系爭祭祀公業派下員 234 人為納稅義務人，課徵系爭土地 109 年地價稅，且將繳款書合法送達派下員○○○，核定稅額通知書亦寄送予其他派下員即訴願人○○○等 233 人，有繳款書及核定稅額通知書之送達證書等影本附卷可稽。另原處分機關就公同共有人有無不明之情形，業以公告取代個別送達核定稅額通知書，業如事實欄所述。是本件原核課系爭地價稅之處分已對系爭祭祀公業全體派下員 234 人發生效力，復查決定駁回訴願人等之復查申請，並無違誤。
- (二) 次查本件原處分機關係課予納稅義務人即包含訴願人等 196 人在內之 234 人負擔地價稅之義務，所列納稅義務人僅生認定為地價稅納稅義務人之效力，而與認定其派下員之身分無涉；且原處分機關為

土地稅稽徵機關，並非祭祀公業主管機關，未經取得派下員全員證明書之祭祀公業，其派下員身分如有爭議，本應循民事訴訟程序加以確認，原處分機關尚無權實質審認系爭祭祀公業派下員身分，乃未將前開確定判決中業經民事法院審認之派下員外之人，列為系爭地價稅之納稅義務人並逕課其等負擔系爭地價稅之義務，自屬有據。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關所為原核課系爭地價稅之處分，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無違誤，原處分機關復查決定遞予維持，亦無不合，均應予維持。

五、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 韻 茹
委員 吳 秦 雯
委員 王 曼 萍
委員 盛 子 龍
委員 洪 偉 勝
委員 范 秀 羽
委員 邱 駿 彥
委員 郭 介 恒

中華民國 111 年 5 月 10 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）