高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
112年度訴字第148號
民國113年1月18日辯論終結

原　　告　祭祀公業吳大壽

代　表　人　吳紹銘

訴訟代理人　陳哲偉　律師
被　　告　臺南市政府財政稅務局

代　表　人　盧貞秀
訴訟代理人　劉亮金
　　林大倫
　　劉冠侑

上列當事人間土地增值稅事件，原告不服臺南市政府中華民國112年3月10日府法濟字第1120319000號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

原告所有臺南市仁德區保安段121地號土地（使用分區：工業區，使用地類別：丁種建築用地，面積：3,443平方公尺，持分：全部，下稱系爭土地），於民國111年6月7日出售予訴外人如保興業股份有限公司，並於同日向被告辦理土地增值稅(土地現值)申報，案經被告審核後依土地稅法第28條、第31條及第33條規定，以訂約當期土地之公告現值每平方公尺新臺幣（下同）14,700元與原規定地價（66年10月）

每平方公尺52.6元計算漲價總數額，按一般用地稅率核定土地增值稅應納稅額15,133,601元，原告不服，循序提起復查、訴願，均遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)依最高法院81年台上字第516號、82年台上字第212號民事判決，及財政部68年8月25日台財稅第35920號函等實務見解，未為法人登記之祭祀公業，其土地為派下員公同共有，而派下員身份係繼承而來，各派下員公同共有祭祀公業土地之原因，亦係繼承而來。是以未為法人登記之祭祀公業處分土地，無異於派下員共同決議移轉處分其因繼承而公同共有之土地，於課徵土地增值稅時，自應依據土地稅法第31條第2項規定，以各派下員繼承開始時該土地之公告現值作為前次移轉時之現值，核計土地增值稅。被告稱土地稅法第31條第2項所定之土地僅限因繼承而移轉所有權之土地，增加法所無明文之限制，明顯違反法律之規定及依法行政原則。

(二)登記名義為祭祀公業之土地，實際上為「派下員（自然人）全體所公同共有」，則各該派下員過世而發生繼承事實時，該土地之所有權自然由被繼承人派下員移轉為繼承人派下員所有，屬於「因繼承而移轉所有權之土地」無疑，僅係登記名義人未變更而已。原告既為非法人團體之祭祀公業，被告卻一再誤將以原告名義登記之土地稱為原告所有，而非派下員（自然人）全體所公同共有，實際上即係認定非屬法人或自然人之原告，得持有土地並自任所有權人，其見解與法律牴觸，更為實務見解所不採，自應予以撤銷。

(三)遺產稅之立法目的係為求達到社會財富公平之目的，防止社會財富過度集中及代際間移轉造成之分配不均問題，以促進財富分配之公平；土地增值稅之立法目的，係因土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之，始符合漲價歸公之基本國策及租稅公平之原則。是遺產稅、土地增值稅二者稅目不同、課徵目的不同、稅率亦不同，實不容混淆。況遺產稅及土地增值稅之稅率及計算

方式大相徑庭，彼此間並無任何等價替代關係，更徵「已課徵遺產稅即無庸課土地增值稅 」說詞之無理由。

(四)本件祭祀公業出賣之土地，為派下員繼承之財產，課徵土地增值稅所認定之前次移轉時點，應以各派下員之繼承時點為準。如派下員繼承派下員身份權及財產權之時點早於祭祀公業取得系爭土地之時點，則就該派下員而言，系爭土地並非繼承所得，故應以系爭土地加入祀產成為派下員公同共有之時點為準。況原告於66年10月取得系爭土地後派下員多有亡故，發生繼承事實，現公同共有系爭土地之派下員多數於66年間皆尚未繼承派下權，甚至尚未出生，並未公同共有系爭土地，不應自66年起承擔土地增值之稅負。

(五)聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷

三、被告答辯及聲明：

(一)祭祀公業是以祭祀祖先為目的而設立，其設立包括享祀人、設立人（或派下）及獨立之財產，故祭祀公業為人及財產相結合之組織體（參照最高行政法院108年度判字第126號判決意旨）。次按祭祀公業條例第4條立法理由，祭祀公業祀產並非自然人之遺產，其派下權之繼承不同於一般遺產之繼承，故民法所定一般遺產之繼承，於祭祀公業財產之繼承，亦不能為全部之適用（最高法院70年度第22次民事庭會議決議參照）。是以，解釋同條例第5條所定之「繼承人」時，應依該條例之立法目的，即以是否為「共同承擔祭祀者」為判定標準，而與分屬不同法體系，純以財產繼承為目的之民法繼承篇第1138條規定之遺產繼承人有所不同（最高法院105年度台上字第2268號民事判決意旨參照）。原告主張祭祀公業出賣之土地，為派下員繼承之財產，課徵土地增值稅所認定之前次移轉時點，應以各派下員之繼承時點為準，並不可採。

(二)土地稅法第31條第2項立法理由係因該土地已因繼承繳納遺產稅，為免重複課稅，因而規定已繳納遺產稅之土地免繳納土地增值稅，其繼承人再移轉該土地時，計算土地增值稅之

公告現值以「繼承時」之土地公告現值為準。致土地稅法第28條、土地稅減免規則第20條第1項規定，因繼承而移轉之土地，免繳納土地增值稅。準此，土地稅法第31條第2項本文後段規定，係針對繼承「自然人之遺產」，才有該規定之適用。是以，「祭祀公業祀產」並非自然人之遺產，自無民法繼承篇第1138條之遺產繼承人及土地稅法第28條有關繼承而移轉之土地免徵土地增值稅（即土地稅減免規則第20條第1項第1款規定）、第31條以繼承開始時該土地之公告現值，為前次移轉現值之適用，原告主張，核不足採。

(三)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

(一)未登記為法人之祭祀公業土地之繼承，有無土地稅法第31條第2項(以繼承開始時該土地之公告現值為前次移轉現值)之適用？

(二)被告以66年10月之原地價計算土地漲價總數額，核定系爭土地之土地增值稅應納稅額15,133,601元，有無違誤？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

如爭訟概要欄所示之事實，業經兩造分別陳述在卷，並有土地所有權買賣移轉契約書（第53頁）、土地增值稅(土地現值)申報書（第51頁）、臺南市仁德區公所證明書暨祭祀公業吳大壽派下全員系統表及派下現員名冊（第21至23頁）、土地增值稅繳款書（第19頁）、復查決定書（第27至33頁）、訴願決定書（第39至48頁）等附於原處分卷可參，自堪認定。

(二)應適用之法令

1、祭祀公業條例

(1)第1條：「為祭祀祖先發揚孝道，延續宗族傳統及健全祭祀公業土地地籍管理，促進土地利用，增進公共利益，特制定本條例。」

(2)第3條：「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。二、設立人：捐助財產設立祭祀公業之自然人或團體。三、享祀人：受祭祀公業所奉祀之人。四、派下員：祭祀公業之設立人及繼承其派下權之人。五、派下權：祭祀公業或祭祀公業法人所屬派下員之權利。……。」

(3)第4條第1項：「（第1項）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）。」

(4)第5條：「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。」

2、土地稅法

(1)第30條第1項：「土地所有權移轉或設定典權，其申報移轉現值之審核標準，依下列規定：一、申報人於訂定契約之日起30日內申報者，以訂約日當期公告土地現值為準。二、申報人逾訂定契約之日起30日始申報者，以受理申報機關收件日當期之公告土地現值為準。」

(2)第31條第1項第1款、第2項本文：「（第1項）土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除下列各款後之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定地價。規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值。……（第2項）前項第1款所稱之原規定地價，依平均地權條例之規定；所稱前次移轉時核計土地增值稅之現值，於因繼承取得之土地再行移轉者，係指繼承開始時該土地之公告現值。」

3、遺產及贈與稅法第10條第1項、第3項：「（第1項）遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；被繼承人如係受死亡之宣告者，以法院宣告死亡判決內所確定死亡日之時價為準。……（第3項）第1項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評

定標準價格為準；其他財產時價之估定，本法未規定者，由財政部定之。」

(三)未登記為法人之祭祀公業祀產之繼承，與一般遺產繼承不同，無土地稅法第31條第2項之適用。

1、依祭祀公業條例第4條立法理由可知：「一、本條例施行前已存在之祭祀公業多設立於民國以前，且祭祀公業祀產並非自然人之遺產，其派下權之繼承不同於一般遺產之繼承，其派下員之資格係依照宗祧繼承之舊慣所約定。」未登記為法人之祭祀公業既為祭祀祖先之目的所設立，各派下對祭祀公業之派下權，僅為潛在應有部分，各派下不能對公業請求財產之分割，亦不能主張其應有部分及將派下權處分。故祭祀公業派下權（指身分權與財產權的集合）之繼承，即與可請求分割消滅共有關係之單純公同共有之財產繼承有所不同；其祀產在民事實體法律關係上固為派下員公同共有，仍與一般自然人之遺產繼承有別。其次，祭祀公業係祭祀祖先而設立之獨立財產，因早期之祭祀公業多數依習慣設立，其法律上地位認屬某死者後裔公同共有祀產之總稱，而無權利能力。然祭祀公業條例公布施行後，明訂「祭祀公業法人享有權利及負擔義務之能力」，具有權利能力，亦具有當事人能力，自可將祀產更名登記為祭祀公業法人所有；而就未登記為法人之祭祀公業，雖不得為權利主體，然祭祀公業既係以祭祀為目的成立之宗親團體，有一定名稱、財產及管理人，於行政爭訟上仍不失為一非法人團體，具有當事人能力（最高行政法院68年8月25日庭長評事聯席會議決議參照），僅實體法上無權利能力，其公業財產（祀產）縱然登記祭祀公業為所有權人，屬全體派下員公同共有（最高法院39年台上字第364號判決參照），但依前述，仍與一般自然人之遺產繼承有別。財政部80年1月18日台財稅第790687388號函示意旨：「……三、未辦財團法人登記之祭祀公業，派下員死亡，其派下權仍免課遺產稅，……。」符合上開法律規定及法院實務見解，自得加以援用。原告主張祭祀公業派下員死

亡，即繼承取得土地所有權，與一般公同共有土地之自然人並無不同等語（本院卷第158至159頁），尚有誤會，核無可採。

2、依土地稅法第31條第2項規定，就因繼承取得之土地再行移轉者，於計算土地漲價總數額時，應減除之前次移轉現值係指繼承開始時該土地之公告現值，乃因繼承事實發生時，繼承人依法應就繼承遺產中之土地連同其他全部遺產繳納遺產稅；依該條98年12月30日修正公布之立法理由可知：「第2項規定，因繼承取得之土地再行移轉者，其計算土地增值稅以繼承時公告現值為準，此因該土地已因繼承繳納遺產稅，為免重複課稅，因而規定以繳納遺產稅之土地免繳納土地增值稅，其繼承人再移轉該土地時，計算土地增值稅之公告現值以繼承時之土地公告現值為準。」此觀遺產及贈與稅法第10條第1項及第3項規定自明。關於土地納入遺產總額之價值，係以被繼承人死亡時之土地公告現值為準，故自被繼承人取得為遺產之土地時起至其死亡時止，經由主管機關調整土地公告現值所表徵之土地自然漲價利益，業經課徵遺產稅，為免已經課徵遺產稅之被繼承人取得為遺產之土地時起至其死亡期間的自然漲價利益，重複列入計算本次移轉之稅基，故於土地稅法第31條第2項明文規範。而該項規定既以前有因繼承而發生土地所有權之移轉為要件，則若無因繼承而發生土地所有權移轉之情形，自無該規定之適用(最高行政法院111年度上字第755號判決意旨參照)。從而，因繼承而發生所有權移轉之土地，倘未經納入遺產價值計算，即未就其土地自然漲價利益課稅，無該項規定之適用。原告主張原處分未適用土地稅法第31條第2項，增加法所無明文之限制，違反依法行政原則及遺產稅與土地增值稅不同等語，悖於土地稅法第31條第2項規定及其立法意旨，且與上述法律解釋及實務見解並不相符，應無可採。

3、經查，原告為祭祀公業條例施行前即已存在之祭祀公業，未登記為祭祀公業法人，而系爭土地於72年以前即登記為原告

所有，前次移轉現值或原規定地價為66年10月，每平方公尺52.6元，有台灣省台南縣土地登記簿及土地建物查詢資料在卷可參（原處分卷第55至60頁）。依前述規定及說明，系爭土地應屬原告派下員所公同共有。但因系爭土地屬祀產，各派下員死亡時，自非屬派下員個人遺產，未計入派下員遺產總額課徵，原告亦未提出系爭土地於派下員死亡時，業經課徵土地增值稅或課徵遺產稅之證據，自無土地稅法第31條第2項所稱以繼承開始時該土地之公告現值為前次移轉現值或原地價規定之適用。

(四)被告以66年10月之原地價計算土地漲價總數額，核定系爭土地之土地增值稅應納稅額15,133,601元，並無違誤。

查，原告將系爭土地於111年6月7日出售予訴外人如保興業股份有限公司，並於同日向被告辦理土地增值稅申報，有土地所有權買賣移轉契約書及土地增值稅(土地現值)申報書可參（原處分卷第51至53頁），系爭土地亦無因派下員繼承而發生所有權移轉並重新核計土地移轉現值之情形，依前述規定及說明，則被告以訂約當期土地之公告現值每平方公尺14,700元與原規定地價（66年10月）每平方公尺52.6元計算漲價總數額，按一般用地稅率核定土地增值稅應納稅額15,133,601元，於法有據，並無違誤。原告主張應以各派下員繼承派下之土地公告現值作為前次移轉現值核課土地增值稅等語，洵無可採。

六、綜上所述，原告主張，均無可採。被告所為原處分並無違誤，復查決定及訴願決定予以維持，亦無不合，原告仍執前詞求為撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經核均不影響判決結果，爰不分別斟酌論述，併予敘明。

七、結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　1　　月　　25　　日

審判長法官　林　彥　君

法官　黃　堯　讚

法官　黃　奕　超

以上正本係照原本作成。

一、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第49條之1第1項）

三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第3項、第4項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人。	1.當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授。 2.稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3.專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1.當事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人。 4.當事人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任

	人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出（二）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　113　　年　　1　　月　　26　　日

書記官　李　佳　芮