

臺北高等行政法院判決

110年度訴字第804號

111年2月17日辯論終結

原告 陳財富等49人（詳附表）

共同

訴訟代理人 邱南嫣 律師

被告 臺北市稅捐稽徵處

代表人 倪永祖（處長）

訴訟代理人 陳玟澐

李美璇

上列當事人間地價稅事件，原告不服臺北市政府中華民國110年5月7日府訴一字第11060802742號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

（一）祭祀公業仙媽公（下稱系爭祭祀公業）所有臺北市南港區中南段4小段202、226、226-2、226-6、226-7、226-8、226-9、227及227-2地號等9筆土地，前經被告函詢南港區公所查告系爭祭祀公業尚未選任管理人，亦無派下員資料。因前開226-7及226-9地號等2筆土地，為供公眾通行之道路用地，免徵地價稅；另前開202、226-2、226-8、227-2地號等4筆土地有部分遭訴外人洪○雄等人占用，業經被告於民國97、98年間核准由使用人洪○雄等人依占有情形分單繳納地價稅（下稱經分單繳納部分）。嗣108年度地價稅開徵，被告就上開9筆土地除前述遭占用而經分單繳納部分外之其餘土地（下稱系爭土地），以派下員即原告陳火爐等269人為該部分

01 土地地價稅之納稅義務人，於109年2月間掣單核課108年地
02 價稅新臺幣(下同) 435萬9,814元(下稱前處分)，原告陳
03 火爐等不服，經被告109年2月27日北市稽法甲字第10830043
04 281號復查決定(下稱前復查決定)駁回而維持前處分，復
05 經臺北市政府以109年7月20日府訴一字第10961012492號訴
06 願決定(下稱前願訴決定)撤銷前處分及前復查決定，被告
07 應另為適法之處分。

08 (二)被告依前訴願決定意旨，以臺灣士林地方法院100年度重訴
09 字第21號、100年度重訴字第112號、102年度重訴字第68
10 號、103年度訴字第1747號、103年度重訴字第438號、105年
11 度重訴字第388號、臺灣高等法院103年度重上字第704號、1
12 06年度重上字第388號及106年度重上字第947號等確認派下
13 權存在、不存在訴訟之民事確定判決所列確有系爭祭祀公業
14 派下權之人，即包含原告等人在內之228人(含原告陳火
15 爐)為系爭土地108年地價稅之納稅義務人，依土地稅法第3
16 條、稅捐稽徵法第12條、第19條第3項、祭祀公業條例第4
17 條、第5條規定及財政部函釋意旨，重新掣單核課108年度地
18 價稅計435萬9,814元，該繳款書除於109年8月11日送達派下
19 員即原告陳火爐外，被告且於109年8月間另繕發核定稅額通
20 知書(與前述繳款書下合稱原處分)通知其他派下員(包含
21 本件除原告陳火爐以外之其餘原告陳財富等人)，並另就公
22 同共有人有無不明之情形，以109年8月25日北市稽管甲字第
23 1093226418號公告(下稱109年8月25日公告)代之。原告仍
24 不服，遞經復查決定駁回、臺北市政府訴願決定駁回，遂提
25 起本件行政訴訟。

26 二、本件原告主張：

27 (一)被告作成原處分時，前開民事確定判決已審認訴外人陳○
28 松、陳○欉、陳○義、陳○榮、陳○旭等5人，及陳○任、
29 陳○達、陳○齊、陳○茹4人(被繼承人分別為陳○焜、陳
30 ○銘、陳○家，與前述5人下合稱訴外人陳○松等9人)均為
31 系爭祭祀公業之派下員。而訴外人陳○任等4人，於渠等之

01 被繼承人死亡後，俱聲明承受訴訟，且經民事確定判決記載
02 有提出至雲山堂祭祖之照片，並無證據證明其等未共同承擔
03 祭祀系爭公業享祀者等事實，被告自當根據民事確定判決所
04 查知上開訴外人陳○松等5人及陳○任等4人為系爭祭祀公業
05 之派下員等情，將其等列入系爭土地108年度地價稅之納稅
06 義務人，並據以寄發核定稅額通知書。

07 (二)又訴外人陳○海、陳○賢、陳○睿、陳○田、陳○轟、陳○
08 河、陳○堂、陳○盛、陳○棋、陳○春、陳○和、陳○藏、
09 陳○輝等13人（下稱陳○海等13人），前均經民事確定判決
10 審認有系爭祭祀公業之派下權，且於原處分送達前皆已死
11 亡，繼承人復未表示不願意共同承擔祭祀，部分繼承人更於
12 復查時早已向被告具狀表明有共同承擔祭祀繼承派下之意
13 願，被告既已知悉，亦應將核定稅額通知書送達陳○海等13
14 人之繼承人。上情均可見原處分有未盡職權調查處分當時查
15 核可得之系爭土地公同共有人全部為納稅義務人，復未依稅
16 捐稽徵法第19條規定為送達，應有違法，為此訴請撤銷等
17 語。

18 (三)並聲明：原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

19 三、本件被告則以：

20 (一)系爭土地為系爭祭祀公業全體派下員公同共有，惟系爭祭祀
21 公業未經南港區公所核發派下全員證明書，亦未選任管理
22 人，應以全體派下員為納稅義務人課徵108年度地價稅。被
23 告依民事確定判決，查得系爭祭祀公業確定派下員為含有原
24 告陳財富等49人在內之228人；另就訴外人陳○松、陳○
25 權、陳○義、陳○榮、陳○旭、陳○任、陳○達、陳○齊、
26 陳○茹等9人是否當然為法院判決認定有派下員身分，因被
27 告非派下員認列之主管機關，在未經主管機關即南港區公所
28 核發派下員證明書或法院判決確認前，被告尚無從判斷確認
29 渠等是否為系爭祭祀公業之派下員，故於原處分未予列入納
30 稅義務人。

01 (二)再者，系爭祭祀公業未設置規約，其原派下員即訴外人陳○
02 海等13人均係於97年7月1日祭祀公業條例施行後死亡，因原
03 告自陳系爭祭祀公業每年農曆11月5日祭祖之古禮自64年間
04 即未再辦理，則陳○海等13人之繼承人有無共同承擔祭祀之
05 事實、事證，被告亦無從查知；是被告係依稅捐稽徵法第12
06 條及第19條第3項規定，雖未認列上開人等為納稅義務人及
07 對其寄發核定稅額通知書，惟就公司共有人有無不明之情
08 形，亦經以109年8月25日公告取代個別送達核定稅額通知
09 書，原處分洵屬合法等語，資為抗辯。

10 (三)並聲明：駁回原告之訴。

11 四、本件如事實概要欄所示事實，除下述所示爭點外，其餘為兩
12 造所不爭執，並有臺北市南港區公所108年1月4日北市南文
13 字第1086005076號函、108年11月8日北市南文字第10860222
14 20號函（原處分卷3第1557至1558頁）、前願訴決定（原處
15 分可閱卷1第148至186頁）、臺灣士林地方法院100年度重訴
16 字第21號判決（原處分可閱卷1第206至228頁）、100年度重
17 訴字第112號判決（原處分可閱卷1第189至200頁）、102年
18 度重訴字第68號判決（原處分可閱卷1第242至262頁）、103
19 年度訴字第1747號判決（原處分可閱卷1第292至295頁）、1
20 03年度重訴字第438號判決（原處分可閱卷1第299至348
21 頁）、105年度重訴字第388號判決（原處分可閱卷1第406至
22 416頁），及臺灣高等法院103年度重上字第704號判決（原
23 處分可閱卷1第266至280頁）、106年度重上字第388號判決
24 （原處分可閱卷1第417至435頁）、106年度重上字第947號
25 判決（原處分可閱卷1第386至400頁）、原處分（本院卷第7
26 5至83頁）、109年8月25日公告（原處分可閱卷1第446至447
27 頁）、復查決定（本院卷第85至102頁）、訴願決定（本院
28 卷第103至139頁）影本等件在卷可稽，堪認與事實相符。而
29 兩造既以前詞爭執，則本件所應審究之主要爭點厥為：原處
30 分未列明系爭祭祀公業之派下全員為納稅義務人（例如原告
31 於本件所主張應列入之派下員陳○松等9人或陳○海等13人

之繼承人等），是否違反稅捐稽徵法第19條第3項規定？原處分是否適法有據？

五、本院之判斷如下：

(一)按土地稅法第3條規定：「（第1項）地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。……（第2項）前項第1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；其為分別共有者，地價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人……」第14條規定：「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」第16條第1項規定：「地價稅基本稅率為千分之十。土地所有權人之地價總額未超過土地所在地直轄市或縣（市）累進起點地價者，其地價稅按基本稅率徵收；超過累進起點地價者，依左列規定累進課徵：……」第40條規定：「地價稅由直轄市或縣（市）主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定，每年徵收一次……」又稅捐稽徵法第1條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定……」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，其為公司共有時，以全體公司共有人為納稅義務人。」準此，依地籍資料顯示土地所有權屬於公司共有，而無管理人時，其地價稅之稽徵係以全體公司共有人為納稅義務人。

(二)次按租稅債務係因實現法定租稅構成要件即逕行成立。稽徵機關用以認定及顯示已依法抽象成立之租稅債務之具體數額，乃具確認性質之課稅處分，而非形成處分。因租稅行政處分係稽徵機關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公司共有人時，亦應為相同處理。是稅捐稽徵法第16條規定：「繳納通知文書，應載明繳納義務人之姓名或名稱、地址、稅別、稅額、稅率、繳納期限等項，由稅捐稽徵機關填發。」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。」第35條第1項第3款規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，申請復查：……三、依第19條第3項規定受送達核定稅額通知書或以公告代之者，應於核定稅額通知書或公告所載應納稅額或應補徵稅額繳納期間屆滿之翌日起30日內，申請復查。」所稱「核定稅額通知書」（含公告）即係具確認性質之課稅處分。而核定稅額通知書所伴隨之稅額繳款書，則係就已確認之稅捐債務，定期命納稅義務人繳納之給付要求，核屬下命處分之性質。

(三)上述稅捐稽徵法第19條第3項於100年5月11日修正前原規定：「對公司共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。」因司法院釋字第663號解釋理由以：「稅捐稽徵法第19條第3項規定，為稽徵稅捐所發之各種文書，『對公司共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。』此一規定，關於稅捐稽徵機關對公司共有人所為核定稅捐之處分，以對公司共有人中之一人為送達，即對全體公司共有人發生送達效力之部分，不符憲法正當法律程序之要求，致侵害未受送達之公司共有人之訴願、訴訟權，與憲法第16條之意旨有違……」，始經修正為現行內容，修正理由並見載明：「一、為落實司法院釋字第663號解釋意旨及鑒於繳款書對全體公司共有人個別送達，恐影響稅款徵起、租稅安定性及行政效能，爰……定明……繳款書得僅向其中一人送達……二、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……規定稅捐稽徵機關對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，並自黏貼公

告欄翌日起發生效力，該公告之內容與核定稅額通知書之內容相同。」可知前開稅捐稽徵法第19條第3項規定納稅義務人為全體公司共有人時，核定稅額通知書應通知所有公司共有人，乃在保障個別公司共有人之訴願、訴訟權；而就公司共有人以個別通知或公告方式為課稅處分，其通知方式皆屬合法，納稅義務人得對課稅處分申請復查。故如僅對個別或部分之公司共有人核定應納稅額，該核定對其他公司共有人雖不發生效力，但對以之為相對人並經通知之公司共有人，仍應發生效力；該核定不因未對全體公司共有人為決定或通知，而違法或無效。至稅捐稽徵機關得選擇公司共有人一人送達繳款書之裁量行為，依行政程序法第10條規定，應以合義務之裁量，作成合目的之決定，乃屬當然(最高行政法院109年度上字第232號判決意旨參照)。

(四)又按祭祀公業係以祭祀祖先為目的所設立之獨立財產(即祀產)，祭祀公業財產屬於派下員全體所共同共有，兼具身分權及財產權之性質。因祭祀公業設立悠久，受日據影響以致所有土地常有主體或權利不明情形，而使土地無法有效利用，稅賦無法徵收，人民財產權利行使不便，為加強其管理與使用，前經內政部於70年4月3日發布「祭祀公業土地清理要點」，嗣於96年12月12日公布訂立祭祀公業條例(97年7月1日施行，同時廢止「祭祀公業土地清理要點」)，要求該要點或條例施行前已存在而未曾申報之祭祀公業，應檢具原始規約(無原始規約者免附)、派下全員系統表及現員名冊、土地清冊及派下全員戶籍謄本等件，向土地所在地之法定主管機關申報，經公告程序，於無人異議爭訟時，核發祭祀公業派下全員證明書；或於有人異議並向法院起訴者，依確定判決辦理之(祭祀公業土地清理要點第2點至第7點規定、祭祀公業條例第6條、第8條、第11條至第13條參照)，以利該祭祀公業之管理及運作。依祭祀公業條例第2條第2項第3款、第4項規定，就該條例施行前已存在之祭祀公業申報事項之處理、派下全員證明書之核發等項，於直轄市係由直

轄市之區公所辦理。故被告為辦理所轄祭祀公業地價稅之稽徵，如於管理人或派下員有不明情形，自得向系爭土地所在區公所查詢。

(五)而查，本件系爭土地登記為系爭祭祀公業所有，惟登記資料所載管理人陳○琳已於36年7月14死亡，有系爭土地登記列印資料及陳○琳經除戶之戶籍資料影本等件在卷可按（原處分卷1第5至16頁），被告因而向南港區公所查詢系爭祭祀公業有無選任新管理人及核發派下員名冊等情，亦經該所先後以108年1月4日北市南文字第1086005076號函、108年11月8日北市南文字第1086022220號函、109年10月12日北市南文字第1096021643號函（原處分卷3第1557至1558頁），均說明尚查無核發派下全員證明書予該名稱祭祀公業，無相關資料供參等旨，被告嗣後再為函詢，仍經該所109年10月12日北市南文字第1096021643號函為相同回復（原處分卷3第1556頁），原告就此亦不爭執，足見系爭土地雖登記屬系爭祭祀公業所有，但現未選任管理人，且亦無經核發派下全員證明書等資料，依稅捐稽徵法第12條規定，系爭土地之地價稅即應以系爭公業派下全員為納稅義務人。其次，關於系爭土地108年度地價稅之計算，被告係以108年度查得之土地使用現況、公告地價及面積，依累進稅率制計算共計為435萬9,814元，有被告列載說明之108年地價稅課稅明細表等件可佐（原處分不可閱卷5第80至93頁），原告就所核計之地價稅額正確性亦不爭執，被告因而以查得之派下員包含原告陳財富等49人（詳附表），並根據所查得確定判決即臺灣士林地方法院100年度重訴字第21號判決（原處分可閱卷1第206至228頁）、100年度重訴字第112號判決（原處分可閱卷1第189至200頁）、102年度重訴字第68號判決（上訴審案號：臺灣高等法院103年度重上字第704號判決，原處分可閱卷1第242至262頁、第266至280頁）、103年度訴字第1747號判決（原處分可閱卷1第292至295頁）、103年度重訴字第438號判決（上訴審案號：臺灣高等法院106年度重上字第947號，處分

01 可閱卷1第299至348頁、第386至400頁）、105年度重訴字第
02 388號判決（上訴審案號：臺灣高等法院106年度重上字第38
03 8號判決原處分可閱卷1第406至416頁、第417至435頁），認
04 已可查知之系爭祭祀公業派下員共計228人應為納稅義務人
05 （被告整理明細表見原處分可閱卷1第438至445頁），乃對
06 其等為原處分所示之核定稅額通知書暨繳款書，且依本件原
07 告之主張，其亦不爭執被告原處分所列派下員計228人應為
08 納稅義務人無誤，堪認原處分所列載納稅義務人及稅額等內
09 容，均與規定相符，並無違誤。

10 (六)原告雖主張系爭祭祀公業派下員尚有陳○松等9人及陳○海
11 等13人之繼承人應列入為納稅義務人，並謂原處分未予列入
12 即屬違法云云。但查：

13 1. 由前開稅捐稽徵法第12條、第19條第3項規定可知，被告
14 為系爭土地地價稅之核課時，在納稅義務人為共同共有人
15 全體之情形，其作成核定稅額通知書之方式，本可選擇以
16 個別或部分共同共有人甚或全體製作核發，縱使有應為公
17 同共有人者未經列為核定稅額通知之相對人，乃對其等尚
18 未發生效力之問題，但對以之為相對人並經通知之共同共
19 有人（以本件即為包含原告陳財富等49人，共計228人
20 者），仍已發生效力，且此核定稅額通知書並不因未對全
21 體共同共有人為決定或通知，即可認係違法或無效；換言
22 之，原處分列載之相對人雖未包含全體共同共有人，亦屬
23 被告稅捐債權之合法行使，並無違法可言；尤其，本件被
24 告復已陳明未將原告所主張派下員陳○松等9人或陳○海
25 等13人之繼承人一併在原處分列為相對人，乃係考量其並
26 無權實質審認系爭祭祀公業派下員身分，又因各該人所主
27 張之繼承關係與能否具備祭祀公業派下員資格，並非必然
28 一致，且尚涉及諸如女性繼承人是否符合派下員資格或有
29 無拋棄繼承、是否有共同承擔祭祀事務等證明之爭議，故
30 以此部分人等是否具備派下員身分容有不明，惟就此亦經
31 依稅捐稽徵法第19條第3項但書規定為公告，就公告而

言，並非如原告所稱通知對象未包含公司共有人全體之情形。是原告以原處分未將系爭祭祀公業所有可得確認之派下員列為納稅義務人，指摘其為違法云云，顯然係對於地價稅債權乃以全體公司共有人為納稅義務人，其等個別均負有全額繳納之義務，及稅捐稽徵法第12條、第19條第3項規定賦予被告可個別作成核定稅額通知，就不明者且可以公告方式辦理等意旨，有所誤解，當無可採。

2. 又應再予釐明者，原處分列明之納稅義務人為何人，事實上僅生認定其等為系爭地價稅納稅義務人之效力，本與其等是否具備派下員身分之認定無涉；此乃因被告為土地稅稽徵機關，並非祭祀公業主管機關，且縱使祭祀公業法定地方主管機關所核發之派下全員證明書，同樣亦無確定私權之效果，而僅係為便於祭祀公業之管理及運作而賦予其等為行政上確認之權限，未經取得派下員全員證明書之祭祀公業，若對派下員身分如有爭議，本應循民事訴訟程序，經由民事裁判加以確認，方能確定其等之私權爭執；尤其，本件系爭祭祀公業公司共有人人數眾多，被告掌握確有不易，其既已先後向祭祀公業管理條例所定主管機關即臺北市南港區公所查詢，復經核對民事確定判決而就無涉爭議者加以審認，堪認被告已有善盡調查之義務，原告仍主張被告有未依行政程序法第36條規定為調查之違法，亦無可取。至於原告另謂應為公司共有人卻未經被告列明者，容有救濟權利遭受侵害云云，則屬被告如何對其等為稅捐債權行使之事項，與原告自身權益並無涉，更難憑此認被告對原告作成之原處分有何違法可言。

六、從而，原告主張各節，均無可採，本件被告所為原處分，並無違誤，復查決定、訴願決定遞予維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘主張、陳述及證據，均無礙本院前開論斷結果，爰不予一一論述，併予指明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項

前段，判決如主文。

中華民國 111 年 3 月 17 日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法官 許瑞助

法官 林秀圓

法官 林麗真

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書。（須按他造人數附繕本）

三、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241條之1第1項前段）

四、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1項但書、第2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. 上訴人或其法定代理人具備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、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、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，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。

01

4. 上訴人為公法人、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者。

是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴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。

02

中 華 民 國 111 年 3 月 17 日

03

書記官 李淑貞