臺中高等行政法院判決

108年度簡上字第42號

上　訴　人　林永明

訴訟代理人　鄧湘全　律師

　　吳立瑋　律師

被上訴人　苗栗縣政府稅務局

代　表　人　黃國樑

上列當事人間地價稅事件，上訴人不服中華民國108年8月20日臺灣苗栗地方法院108年度稅簡字第1號行政訴訟判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、事實概要：

祭祀公業林佛賜所有苗栗縣○○市○○段○○○○○號土地（重測前為頭份市○○段○○段○○○○號，下稱系爭土地），係屬都市計畫範圍內工業區土地，面積1,990.05平方公尺，其中1,385.14平方公尺已公共設施完竣，按一般用地稅率課徵地價稅，其餘面積604.91平方公尺仍課徵田賦。因被上訴人認系爭土地查無管理人之資料，再經被上訴人所屬竹南分局（下稱竹南分局）向苗栗縣頭份市公所（下稱頭份市公所）查調「苗栗縣頭份鎮耕地三七五租約登記清查表」，查得系爭土地係由上訴人父親林香煥承租，嗣因林香煥於民國106年7月12日死亡，竹南分局仍查無祭祀公業林佛賜管理人之資料，遂依土地稅法第4條第1項第3款規定，核定由系爭土地之使用人林香煥之繼承人林永樑、林永淦、林永明、林恩平、

林恩逸、林玉純、林卉婷、林淑惠、林家榆等9人代繳系爭土地106年地價稅計新臺幣（下同）88,681元（下稱原處分），並檢送地價稅繳款書。上訴人不服，申請復查，未獲變更；提起訴願，亦遭決定駁回；提起行政訴訟，經臺灣苗栗法院地方法院108年度稅簡字第1號行政訴訟判決（下稱原判決）駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴之主張及聲明、被上訴人於原審之答辯及聲明暨原判決關於證據取捨、認定事實及適用法規之論據，均詳如原判決所載。

三、上訴意旨略以：

（一）原判決理由矛盾，且未盡職權調查證據之義務：

1、按土地稅法第3條第1項第1款、第2項規定及財政部69年12月19日台財稅字第40328號函內容，對於祭祀公業財產之稅務稽徵執行對象，應以所有權人為原則，最後之例外方為使用人，其順序應為1.派下員、2.祭祀公業之管理人、3.兼具管理人及派下員身份者死亡後之繼承人、4.使用人。照原審援引上述法律及函釋，指定納稅義務人之調查順序應為祭祀公業林佛賜派下員、管理人林香水、林阿森、林阿錦、林維芳、林永彩，管理人等是否有派下員身份（若有，管理人等是否有繼承人）。

2、經查，至少於106年12月27日，已有他人以祭祀公業林佛賜派下員身份向苗栗縣政府申報檢核，並提出派下員名冊，據被上訴人指稱，更於108年5月10日由頭份市公所檢發派系員證明。可見系爭土地狀態派下員身份是否為「權屬不明」、「無人管理」尚有疑義。退步言之，原管理人林阿森、林維芳、林永彩雖已死亡，但仍有戶籍資料可供查詢繼承人身份，此為原判決已知（原審已稱：「管理人林

阿森、林維芳、林永彩雖查得戶籍資料」），且頭份市公所已檢發派下員名冊，大可核對林阿森、林維芳、林永彩等戶籍資料以及派下員名冊，若派下員中具有林阿森、林維芳、林永彩之繼承人，則可以確認林阿森、林維芳、林永彩同屬派下員及管理人身份，則納稅義務人應指定林阿森、林維芳、林永彩之繼承人方屬合法。

3、原判決既然認定調查順序為派下員、具派下員身份之管理人繼承人，則應先就此順序審酌被上訴人有無盡調查義務，卻未查派下員身份已經核定，已屬判決理由矛盾。再者，管理人身份亦可進行調查並無困難，原判決及被上訴人都拒絕調查，亦屬未盡職權調查證據義務之違反。

（二）原判決違反經驗、論理法則：

1、參照系爭土地之三七五租約，上訴人每年租用系爭土地之佃租為租穀195台斤（117公斤；系爭土地之佃租占整體租約50%），而106年行政院農業委員會（下稱農委會）公告稻穀每公斤收購價約為20～26元，亦即上訴人每年所繳租金約為2～3千元，但是被上訴人所處分之地價稅卻要上訴人負擔高達8萬元，佃農負擔的地價稅竟然是佃租的40倍，佃農農業收益全部拿去付地價稅還不夠，甚至要賠錢來付地價稅，利益權衡之下已經極不合理、極不公平。

2、對於如此不合理的稅捐指定，被上訴人本應審慎調查，且事實上調查並無困難，例如上述原管理人林阿森、林維芳、林永彩雖已死亡，大可核對該3人等戶籍資料以及派下員名冊，若派下員中具有該3人之繼承人，則可以確認林阿森、林維芳、林永彩同屬派下員及管理人身份。參照被上訴人對於上訴人之處分過程，本件地價稅課稅標的土地，承租人為上訴人父親林香煥；106年被上訴人地價稅繳

款書原指定「林香煥」為納稅義務人，因林香煥公已於106年7月12日仙逝，被上訴人查詢後馬上核定繼承人（即上訴人）為納稅義務人，對於上訴人之戶籍查核快速確實，可見戶籍、管理人繼承人之調查並無困難，但被上訴人、原判決都不進行調查，僅以調查困難要求佃農給付高額地價稅，所謂調查困難並非事實，違反經驗及論理法則。

3、原判決及被上訴人顯然可以調查派下員、管理人之繼承人，並指定該派下員或管理人之繼承人為納稅義務人，系爭土地先順位之納稅義務人狀態並非無法調查，原判決認定上訴人為納稅義務人，於法不合等語，並聲明求為判決：⑴原判決廢棄。⑵撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

四、被上訴人略以：

（一）依土地登記謄本所載，系爭土地為祭祀公業林佛賜所有，於36年6月16日辦理土地總登記時，管理人之資料僅登載姓名為林杳水、林阿森、林阿錦、林維芳、林永彩及渠等各別地址，依土地稅法第3條規定，系爭土地地價稅之納稅義務人本應為其管理人林杳水等5人，然依苗栗縣頭份鎮戶政事務所（現已改制為頭份市，下稱頭份戶政所）103年7月29日頭鎮戶字第1030002722號函復，查無林杳水、林阿錦戶籍資料，而林阿森、林維芳、林永彩已死亡，即使有該3人之戶籍資料可調查其繼承人身分，惟祭祀公業之管理人並未有何資格限制，即以有意思能力之自然人擔任亦無不可，則祭祀公業之管理人亡故後，因其不必然具備派下員資格，於依祭祀公業規約或相關法令合法選任管理人前，原管理人之繼承人並不當然取得管理人之地位，而不得逕以其為納稅義務人，此有本院105年度訴字第5號

判決、法務部94年3月25日法律字第0940009249號函釋可資參照。是以，登記為祭祀公業所有之系爭土地實為派下員公同共有，於無法確認管理人身分之情形下，自無從逕以管理人之繼承人為納稅義務人。

（二）上訴人申請復查後，被上訴人再向頭份市公所函查是否有祭祀公業林佛賜之管理人資料及派下員名冊，經該所以107年1月16日頭市民字第1070001354號函復略以：「『祭祀公業林佛賜』申報案，仍在審查作業中，尚未准駁其派下全員證明書核發申請，故無可提供管理人資料及派下員名冊。」。是系爭土地106年地價稅繳款書於106年12月5日送達當時，祭祀公業林佛賜派下員資料既未經公所備查有案確定，被上訴人無從確認上開5位管理人是否具備派下員之身分，而得續對其繼承人課徵地價稅。而系爭土地之三七五耕地租約登記簿所載承租人為上訴人之父林香煥，租期自104年1月1日至109年12月31日，又林香煥於106年7月12日死亡，系爭土地於107年1月3日始變更承租人登記，由其繼承人林永明（即上訴人）繼承承租權，是應可認定林香煥於106年地價稅開徵時，為系爭土地之使用人，且上訴人並未否認其父為系爭土地之使用人，於繼承事實發生後亦無拋棄繼承情事，則系爭地價稅代繳義務應為全體繼承人概括繼承之範疇，此有頭份市公所107年1月16日頭市民字第1070001355號函及其所附三七五租約資料在卷可稽。是以，竹南分局依土地稅法第4條及財政部69年12月19日函規定，於106年地價稅開徵當時，查無管理人亦無法確認派下員身分之前提下，據以指定林香煥之繼承人含上訴人等人，代繳系爭106年地價稅，並無不合。

（三）參照高雄高等行政法院94年度簡字第233號判決意旨，被

上訴人對於系爭土地之所有權或祭祀公業之管理人、派下員等身份，均無實質審認之權限，僅能依現有之土地登記資料、向戶政機關查詢戶籍資料，及向主管機關函查祭祀公業管理人等相關存查資料，作為準據。被上訴人依上述已盡相當之調查能事，已如前述，在查無管理人亦無法確認派下員身分之際，已無從命該祭祀公業管理人或原管理人之繼承人或派下員繳納系爭地價稅，上訴人主張被上訴人未盡職權調查云云，並不足採。

（四）上訴人主張系爭地價稅核定金額是佃租40倍云云，蓋土地稅法關於地價稅核課之計算已有明文規範，系爭地價稅之核課，係依申報地價數額，照規定累進稅率徵收，非被上訴人得任意變更稅率而予減課，被上訴人係依法核課，並無違誤。再者，土地稅法第4條第3項明定，代繳義務人代繳之地價稅或田賦，得抵付使用期間之地租或向納稅義務人求償，故上訴人亦得請求抵付租金或向納稅義務人行使求償權，並無由上訴人終局負擔系爭土地地價稅之意。上訴人已於108年1月向竹南分局申請自107年起代繳系爭土地地價稅，該年地價稅亦經上訴人於107年11月27日繳清，併予陳明等語，並聲明求為判決駁回上訴人之訴。

五、本院經核原判決尚無違誤外，茲就上訴意旨再論斷如下：

（一）本件應適用之法律及其說明：

1、土地稅法：

⑴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。二、設有典權土地，為典權人。三、承領土地，為承領人。四、承墾土地，為耕作權人。（第2項）前項第1款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；田賦以共有人所推舉之代表人為納稅義務人，未推舉代表人者，以共有人各按其應有部分為納稅義務人。」。

⑵第4條第1項及第3項規定：「（第1項）土地有左列情形之一者，主管稽徵機關得指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅或田賦：一、納稅義務人行蹤不明者。二、權屬不明者。三、無人管理者。四、土地所有權人申請由占有人代繳者。．．．（第3項）第1項第1款至第3款代繳義務人代繳之地價稅或田賦，得抵付使用期間應付之地租或向納稅義務人求償。」。

⑶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。」。

2、由上可知，地價稅納稅義務人為土地所有權人、典權人、承領人、耕作權人，若土地所有權屬於公同共有，應以管理人為納稅義務人，惟於土地納稅義務人行蹤不明或土地為無人管理之情形，主管稽徵機關得本諸職權，審酌個案實情，指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅。

3、財政部69年12月19日台財稅字第40328號函釋：「查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，前經本部於本（69）年9月12日邀請有關機關研商獲致結論，由本部函法務部轉請司法院同意辦理後，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。如查得派下員中之一人，即得依稅捐稽徵法第19條第3項之規定，以之為送達後，移送法院執行。（二）祭祀公業之管理人，如亦具有派下員之身分，則於其死亡後，依前項方式仍無法處理時，應再向有關機關查明死亡管理人之繼承人，以之

為公同共有人中之1人為送達後，移送法院執行。（三）依前兩項方式仍無法處理時，得依稅捐稽徵法第19條第2項規定，以使用人為應受送達人，對之依法送達後，移送法院執行。」。

（二）本件經原判決認定：

1、系爭土地之所有權登記屬祭祀公業林佛賜，惟審諸系爭土地土地登記謄本，關於管理人之資料僅登載姓名為林杳水、林阿森、林阿錦、林維芳、林永彩，並登記有渠等各別地址，登記日期為36年6月16日，因被告（即本件被上訴人，下同）遂曾向頭份戶政所函查上開管理人之戶籍資料，頭份戶政所函覆略以：依據上開土地謄本之登記地址，查無林杳水、林阿錦之戶籍資料，另檢附林阿森、林維芳、林永彩之戶籍資料（上開3人已亡故）等內容．．．故被告依據函覆資料而認定查無管理人，而核定由系爭土地之使用人之繼承人負責代繳其使用部分之地價稅（見原判決第14頁）。

2、原告（即本件上訴人，下同）申請復查後，被告再向頭份市公所函查是否有祭祀公業林佛賜之管理人資料或派下員資料，該所函覆略以：「祭祀公業林佛賜」申報仍在審查作業中，尚未准駁其派下員證明書之核發申請，故無可提供管理人資料及派下員名冊等內容，．．．是竹南分局確係查無系爭土地之管理人林杳水、林阿錦之戶籍資料；另管理人林阿森、林維芳、林永彩雖查得戶籍資料，惟仍查無祭祀公業林佛賜之派下員資料。又祭祀公業林佛賜於36年即已登記於系爭土地之地籍資料，業如前述，祭祀公業林佛賜係於祭祀公業條例施行之前即已成立，然從土地謄本之登記狀態可知，祭祀公業林佛賜尚無變更登記為祭祀

公業法人之資料，則系爭土地應為祭祀公業林佛賜派下員公同共有，故依上開土地稅法規定及前揭說明，應先調查有無祭祀公業管理人，若無法向祭祀公業管理人核定地價稅，復無從查悉祭祀公業管理人有無派下員身份而不能逕向祭祀公業管理人之繼承人核定地價稅時，始向系爭土地之使用人核定地價稅（見原判決第14頁）。

3、被告對於系爭土地之所有權甚或祭祀公業之管理人、派下員等身份，均無實質審認之權限，僅能依現有之土地登記資料及向戶政機關函詢之戶籍資料、主管機關對於祭祀公業管理之相關存查資料，作為課徵地價稅之依據，則依前揭法律規定及函釋說明，管理人林阿森、林維芳、林永彩固已死亡，然依諸前開函覆資料，無從確認上開管理人之繼承人為派下員，是被告核定由土地使用人之繼承人（含原告）負責代繳系爭土地之地價稅，於法亦無不合。是尚難以被告核定由土地使用人之繼承人代繳乙節，即認被告未盡調查系爭土地管理人之義務（見原判決第15頁）。

（三）本院查：

1、上訴人之父林香煥原承租祭祀公業林佛賜所有之系爭土地，因林香煥於106年7月12日死亡，由其繼承人（即上訴人）繼承承租權，其中系爭土地1,385.14平方公尺須按一般用地稅率課徵地價稅。查祭祀公業林佛賜係於36年6月16日登記，為祭祀公業條例施行前即已成立，然觀系爭土地之土地登記謄本可知，祭祀公業林佛賜尚無變更登記為法人，故系爭土地應為祭祀公業林佛賜派下員所公同共有，被上訴人欲核定系爭土地地價稅之納稅義務人，即應以系爭土地之管理人為之。經被上訴人分別向頭份戶政所及頭份市公所函查祭祀公業林佛賜之管理人及派下員資料，惟

均無法認定系爭土地之管理人為何人，而屬無人管理。被上訴人乃依土地稅法第4條第1項第3款規定，指定土地使用人林香煥之繼承人（即上訴人）代繳系爭土地106年之地價稅88,681元等情，為原審確定之事實，經核與相關證據耕地三七五租約登記清查表（原審1卷34頁）、系爭土地之土地登記謄本（原審1卷39頁）、頭份戶政所103年7月29日頭鎮戶字第1030002722號函（原審1卷72頁）、頭份市公所107年1月16日頭市民字第1070001354號函（訴願卷49頁）、107年1月3日頭市民字第1070000280號函（訴願卷48頁）及被上訴人106年地價稅繳款書（原審1卷35頁）並無不合，並未違反經驗法則及論理法則。

2、上訴人主張：頭份市公所已於108年5月10日檢發派下員證明書，原管理人林阿森、林維芳、林永彩雖已死亡，但仍有戶籍資料可供查詢，以確認原管理人是否同屬派下員及管理人身份，則納稅義務人應指定原管理人之繼承人方屬合法，然原判決拒絕調查，亦未依順序認定稅務稽徵執行對象，有判決理由矛盾及未盡職權調查證據義務之違反云云。惟查，被上訴人對於祭祀公業之管理人、派下員等身份，均無實質審認權限，僅能依現有之土地登記資料及向戶政機關函詢之戶籍資料、主管機關對於祭祀公業管理之相關存查資料，作為課徵地價稅之依據。經查，系爭土地之登記謄本（原審1卷39頁）管理人資料，僅登載姓名為林杳水、林阿森、林阿錦、林維芳、林永彩。被上訴人乃向頭份戶政所函查上開5人之戶籍資料，經該所以103年7月29日函覆（原審1卷72頁）：「．．．說明：．．．二、經查本所戶籍數位化系統，查無林○水設籍於苗栗縣○○鎮○○里0鄰00號、林○錦設籍於苗栗縣○○鄉○○里0

鄰000號之戶籍資料。三、檢送林○森等3人戶籍資料5份共18張供參，並請依個人資料保護法相關規定辦理。」是被上訴人已依職權調查祭祀公業林佛賜之管理人，惟依頭份戶政所之函復，係查無系爭土地管理人林杳水、林阿錦之戶籍資料；另管理人林阿森、林維芳、林永彩雖查得戶籍資料，然該3人係已死亡。是欲認定原管理人林阿森、林維芳、林永彩之繼承人是否為祭祀公業林佛賜之派下員，始得核定原管理人之繼承人為系爭土地地價稅之納稅義務人；否則，祭祀公業之管理人並未有資格之限制，於祭祀公業之原管理人亡故後，新管理人產生前，尚不得逕認原管理人之繼承人具有祭祀公業之派下員資格，而核定原管理人之繼承人為納稅義務人。

3、嗣被上訴人再向頭份市公所函查，是否有祭祀公業林佛賜之管理人資料或派下員資料，經頭份市公所以107年1月16日函覆（訴願卷49頁）略以：「．．．說明：．．．二、查本所於106年12月27日收文受理『祭祀公業林佛賜』申報案（林振德君106年12月15日申請書），仍在審查作業中，尚未准駁其派下全員證明書核發申請，故無可提供管理人資料及派下員名冊。」準此可知，祭祀公業林佛賜之申報案仍在審查中，尚無從提供祭祀公業之派下員名冊等資料。是原判決認定，系爭祭祀公業管理人係查無資料及已死亡，被上訴人又無法確認死亡之原管理人之繼承人是否具有派下員資格，且祭祀公業林佛賜亦無新的管理人資料，乃依土地稅法第4條第1項第3款規定，認定系爭土地為無人管理，並指定系爭土地之使用人負責代繳地價稅，經核並無違誤。上訴人主張被上訴人有未盡職權調查證據義務之違反，原判決亦拒絕調查，有判決理由矛盾之違法

云云，均有誤解，不足採取。

4、次按土地稅法第4條第3項規定，代繳義務人代繳之地價稅，得抵付使用期間應付之地租或向納稅義務人求償。並未使土地使用人終局負擔納稅義務，乃係主管機關基於稅捐稽徵之便利性，不致於變更納稅義務人主體之情形下，所為適法之裁量（最高行政法院105年度判字第305號判決意旨參照）。上訴人主張頭份市公所已以108年5月10日頭市民字第1080012340號函（原審1卷76頁），檢發祭祀公業林佛賜之派下全員證明書（含派下現員名冊、派下全員系統表及不動產清冊），被上訴人應可藉由上開名冊調查原管理人之繼承人是否為納稅義務人云云。惟查，於頭份市公所108年5月10日函檢發前，系爭祭祀公業之派下全員證明書尚未核定，而上訴人業經頭份市公所上述107年1月3日函（訴願卷48頁）完成審查及登記為系爭土地之現承租人在案。是系爭土地於106年地價稅核定時，尚無法認定祭祀公業原管理人是否具有派下員資格，而得以認定已死亡之原管理人之繼承人為納稅義務人；且祭祀公業林佛賜亦未產生新的管理人，係無人管理。然上訴人確為系爭土地之使用人，且可依土地稅法第4條第3項規定，於代繳地價稅後，得抵付使用期間應付之地租或向納稅義務人求償，被上訴人乃基於稅捐稽徵之便利性，且不致於變更納稅義務人主體之情形下，指定上訴人負責代繳系爭土地106年之地價稅，經核並無違誤。是頭份市公所雖遲至108年5月10日核發系爭祭祀公業之派下全員證明書，亦無礙被上訴人原處分於106年間核定上訴人為系爭土地地價稅繳納義務人之合法性，是上訴人之上開主張係無理由，亦不足採。

5、又上訴人主張：被上訴人核定其代繳之地價稅係其每年負擔地租之數倍，利益權衡不合理，不符租稅公平原則云云，惟此亦經原判決敘明：「．．．五、．．．．（二）．．．2、．．．土地稅法第4條第1項規定所謂『得指定土地使用人負責代繳』，乃土地使用人負責代繳使用部分地價稅之規定，係同法第3條第1項之補充規定，其目的非由使用人終局負擔納稅義務，而係考量稅捐稽徵機關稽徵之便利性。是主管稽徵機關係基於便利地價稅之徵收，於實質上不致於變更納稅義務人主體之情形下，為適法之裁量。又土地使用人於代繳地價稅後，尚可依民法之相關規定向土地所有權人請求返還或主張抵銷，如有爭議可循民事訴訟程序解決。是被告（即本件被上訴人）核定由系爭土地之使用人就其使用部分負責代繳，乃係在合乎前開土地稅法第4條規定之例外情形下，所為之裁量，且該條立法目的立基於稽徵之便利性且不改變實質上納稅義務人主體，蓋非由土地使用人終局負擔納稅義務，故原告（即本件上訴人）主張由土地使用人負擔納稅義務，其負擔之稅務遠高於其所負之租金，有違租稅公平等語，容有誤會，自難採認。」等語（見原判決第15-16頁），經核並未違反經驗法則及論理法則。上訴人無非重述其於原審已主張而為原判決所不採之理由，仍執其一己之法律見解而為爭議，難謂為原判決有違背法令之情形，是上訴人之主張均無理由，不足採取。

六、綜上所述，上訴人主張均非可採，原判決認事用法，並無違誤，亦無判決違背法令，上訴人訴請廢棄原判決，並撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），均無理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由，依行政訴訟法第236條之2第

3項、第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　10　　月　　28　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官　王　德　麟

法　官　蔡　紹　良

法　官　詹　日　賢

以上正本證明與原本無異。

本判決不得上訴。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　10　　月　　28　　日

書記官　詹　靜　宜