

訴 願 人 ○○○  
訴 願 人 ○○○  
訴 願 人 ○○○  
訴 願 人 ○○○  
訴 願 人 ○○○  
訴 願 人 ○○○  
訴 願 人 ○○○  
訴 願 人 ○○○  
訴 願 人 ○○○

上 1 人

法定代理人 ○○○

訴 願 代 理 人 ○○○律師

訴願人等 9 人因土地增值稅事件，不服原處分機關民國 101 年 10 月 25 日北市稽法甲字第 101320

14900 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

一、訴願人等 9 人為祭祀公業○○○（下稱系爭公業）之全體派下員，為依祭祀公業第 50 條第 1 項規定處理系爭公業所有本市中正區○○段○○小段○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○、○○地號及同區段○○小段○○、○○地號共計 10 筆土地（下稱系爭土地），於民國（下同）101 年 3 月 22 日委請代理人○○○向本市古亭地政事務所申請辦理系爭土地所有權變更登記為派下員分別共有，經本市古亭地政事務所審認其申請登記原因雖為「共有形態變更」，惟查其並非均分與派下子孫而登記為分別共有，應以「共有物分割」為登記原因，乃以 101 年 3 月 27 日 101 中正一字第 018400 號土地登記案件補

正

通知書載明應補正事項（含須檢附土地增值稅單），通知代理人○○○於接到通知之日起 15 日內補正。

二、旋訴願人等 9 人於 101 年 4 月 3 日以系爭土地因共有物分割為由，向原處分機關所屬中正分

北  
處（下稱中正分處）申報土地增值稅。經中正分處審認系爭土地中○○、○○地號及同  
區段○○小段○○地號等 3 筆土地，係屬免申報土地增值稅案件，乃以 101 年 5 月 10 日

市稽中正增字第 10100052400 號函通知訴願人等 9 人，上開 3 筆土地，請逕向地政事務所  
辦理登記，其餘 7 筆土地訴願人等 9 人各應納之土地增值稅共計為新臺幣（下同）1,378  
萬 9,745 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 101 年 10 月 25 日北市稽法甲字第  
10

132014900 號復查決定：「復查駁回。」該復查決定書於 101 年 10 月 29 日送達。訴願人  
仍

不服，於 101 年 11 月 27 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按土地稅法第 5 條規定：「土地增值稅之納稅義務人如下：一、土地為有償移轉者，為  
原所有權人。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。三、土地設定典權者，為出  
典人。前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無  
償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉。」第 28 條規定：「已規定地價之土地，於土地所  
有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。但因繼承而移轉之土地，各級政  
府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」第 33 條第 1 項  
及第 8 項規定：「土地增值稅之稅率，依下列規定：一、土地漲價總數額超過原規定地  
價或前次移轉時核計土地增值稅之現值數額未達百分之一百者，就其漲價總數額徵收增  
值稅百分之二十。二、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅之  
現值數額在百分之一百以上未達百分之二百者，除按前款規定辦理外，其超過部分徵收  
增值稅百分之三十。三、土地漲價總數額超過原規定地價或前次移轉時核計土地增值稅  
之現值數額達百分之二百以上者，除按前二款規定分別辦理外，其超過部分徵收增值稅  
百分之四十。……」  
「持有土地年限超過四十年以上者，就其土地增值稅超過第一項  
最低稅率部分減徵百分之四十。」

祭祀公業條例第 50 條第 1 項規定：「祭祀公業派下全員證明書核發，經選任管理人並報  
公所備查後，應於三年內依下列方式之一，處理其土地或建物：一、經派下現員過半數  
書面同意依本條例規定登記為祭祀公業法人，並申辦所有權更名登記為祭祀公業法人所  
有。二、經派下現員過半數書面同意依民法規定成立財團法人，並申辦所有權更名登記  
為財團法人所有。三、依規約規定申辦所有權變更登記為派下員分別共有或個別所有。

」

財政部 68 年 8 月 25 日臺財稅第 35920 號函釋：「祭祀公業解散，由其派下員取得祀產土  
地

，宜否課徵土地增值稅一案，依下列原則處理：（一）非財團法人祭祀公業之土地，原為其派下子孫所共同共有。該祭祀公業於解散時，將其土地變更名義為派下子孫所共同共有，應屬名義變更，如將其土地權利均分與派下子孫，由子孫按平均分得之持分登記為分別共有，應屬共有型態之變更，如將其土地平均分由子孫按平均分得之土地登記為個別所有，亦屬共同共有物之分割，均不發生課徵土地增值稅及遺產稅問題；惟未依平均分配原則而登記為分別共有或分割為個別所有時，應向取得土地價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅，如取得土地價值減少者，係無償減少，則應由取得土地價值較多者繳納土地增值稅，取得土地價值較少者，應依遺產及贈與稅法規定繳納贈與稅... ..」

82年5月5日臺財稅第820750683號函釋：「主旨：關於祭祀公業之管理規則訂有解散後各房分所有及持分比例者，其解散後據以將其祀產登記為派下子孫個別所有，是否課徵土地增值稅乙案。說明：二、本部（68）臺財稅第35920號函釋，有關祭祀公業解散後，由其派下員取得祀產土地，應以均分為原則，倘未依均分原則分割，應向取得土地減少者，就其減少部分課徵土地增值稅之處理原則，係根據邀集貴部等有關機關會商結論所釋示。又前述均分原則，係以各共有人對共同共有物之應有權利，無從就該共同共有關係所由規定之法律或規約予以認定時，始予適用。倘可由祭祀公業所由規定規約予以認定，自可依其規約之規定登記為其個別所有，其土地增值稅之課徵，仍依本部前揭函釋處理原則辦理為宜。」

94年5月17日臺財稅字第0940453410號函釋：「主旨：有關祭祀公業無原始規約，嗣依內政部訂頒『祭祀公業土地清理要點』（編者註：該要點業已廢止）第14點訂立規約，該公業解散後，依據規約將祀產土地登記為派下員個別所有，應否申報土地增值稅等疑義一案。說明：二、本部82年5月5日臺財稅第820750683號函所稱均分原則，係以各共有人對共同共有物之應有權利，無從就該共同共有關係所由規定之法律或規約予以認定時，始予適用；又查民法第828條立法意旨，共同共有人之權利義務，應依共同關係成立時之法律或契約為準，準此，上函所稱規約，應指共同關係成立時之規約（原始規約）。至於祭祀公業成立時無原始規約，而係由其派下員於嗣後補訂立規約，規定解散後各派下員應取得之持分比例，縱可依『祭祀公業土地清理要點』第14點第2項之（6）規定據以登記為派下員個別所有，惟此情形，因其並非本部上函所稱『可由祭祀公業所由規定規約予以認定』之情形，故其土地增值稅之核課，仍應依本部68年8月25日臺財稅第35920號函釋辦理... ..」

95年8月31日臺財稅字第09504556030號函釋：「主旨：有關非財團法人祭祀公業在未

經

解散下，將部分土地按派下員持分比例變更為全體派下員所分別共有或個別所有，應否

課徵土地增值稅乙案。說明：二、經函准法務部 95 年 7 月 31 日法律決字第 0950700556 號

書函，略以：『查本件如經公同共有人全體協議同意將祭祀公業（土地）按派下員持分比例變更為全體派下員所分別共有或個別所有，應為公同共有關係之消滅，屬協議分割，仍得維持部分財產為分別共有關係，符合共有型態變更範疇，不適用土地法第 34 條之 1 共有物處分規定，……』。準此，本案祭祀公業在未經解散下，將部分土地按派下員持分比例變更為派下員分別共有或個別所有，其土地增值稅之課徵應參照 68 年 8 月 25 日臺財稅第 35920 號函釋規定辦理。」

二、本件訴願理由略以：為配合主管機關文書作業要求，本公業於 101 年 2 月 24 日將系爭公業繼承習慣訂定規約，並於 101 年 3 月 22 日持該規約向地政事務所辦理系爭土地變更所有權登記為派下員分別共有。祭祀公業為前清或日據時期而來的「習尚」，祭祀公業因我國尚無類此規定，其權利義務關係均依內部約定（規約）所為；各派下員派下權之行使及負擔，有規約者，依規約，無規約而有習慣者，依習慣；無規約亦無習慣可循者，則依民法公同共有關係定之。系爭公業無原始規約可得依循，惟該公業本身自成立迄今自有行之有年之習慣，即大房、二房、三房各以 40%、30%、30% 比例負擔義務、行使權利；財政部 68 年 8 月 25 日及 82 年 5 月 5 日函釋應擴張適用於祭祀公業自身之習慣。本件

訴願

人等 9 人依自系爭公業成立即沿用迄今之繼承習慣分配，自不生課徵土地增值稅問題。

三、訴願人等 9 人為系爭公業之全體派下員，於 101 年 3 月 22 日委請代理人○○○向本市古亭

地政事務所申請辦理將系爭祭祀公業所有系爭土地之所有權變更登記為派下員分別共有，並以「共有型態變更」為登記原因，經古亭地政事務所函請其改依「共有物分割」為登記原因，並檢附土地增值稅單供核。嗣訴願人等 9 人於 101 年 4 月 3 日以系爭土地因共有

有

物分割為由，向中正分處申報土地增值稅，經中正分處審認系爭土地中○○、○○地號及同區段○○小段○○地號等 3 筆土地，係屬免申報土地增值稅案件，其餘 7 筆土地仍應課徵土地增值稅，乃以 101 年 5 月 10 日北市稽中正增字第 10100052400 號函通知訴願人

人

等 9 人，上開 3 筆土地請逕向地政事務所辦理登記，其餘 7 筆土地，訴願人等 9 人各應納之土地增值稅共計 1,378 萬 9,745 元，有本市地政整合資料庫土地標標示部及所有權部、系爭公業 101 年 2 月 24 日規約、派下全員系統表、系爭土地所有權分割契約書、土地增值稅（土地現值）申報書、101 年 7 月 5 日土地增值稅申報更正申請書及土地增值稅繳款書等影本附卷可稽。原處分自屬有據。

四、至訴願人等 9 人主張祭祀公業權利義務關係均依內部規約，系爭公業無原始規約可得依循，惟該公業有行之有年之習慣，即依大房、二房、三房各以 40%、30%、30% 比例負擔義務、行使權利，財政部函所指原始規約，應擴張適用於祭祀公業自身之習慣，本件不應課徵土地增值稅云云。按前揭財政部函釋意旨，非財團法人祭祀公業之土地，原為其派下子孫共同共有，該祭祀公業於解散時，將其土地權利分與派下子孫登記為分別共有者，或在未經解散下，將土地變更為全體派下員所分別共有者，其土地增值稅核課原則為：（一）平均分配與全體派下員時，應屬共有型態之變更，不發生課徵土地增值稅問題。（二）未平均分配與全體派下員時，依祭祀公業成立時之原始規約所訂定之各共有人對共同共有物之應有權利分配者，得免徵土地增值稅；如祭祀公業成立時無原始規約，而係由其派下員於嗣後補訂立規約，規定解散後各派下員應取得之持分比例，及未依規約之非平均分配與全體派下員等 2 種情形，均應課徵土地增值稅。經查本件系爭公業成立時無原始規約，而係由其派下員即訴願人等 9 人於 101 年 2 月 24 日補訂立規約，

於

該規約第 10 點規定系爭公業財產處分之比例，該規約經本市中正區公所以 101 年 3 月 5

日

北市正文字第 10130513800 號函同意備查在案。系爭公業按祭祀公業條例第 50 條第 1 項規定處理其所有財產，並依 101 年 2 月 24 日規約所訂立之訴願人等 9 人應取得之持分比例

例

，將系爭土地變更登記為其等 9 人所分別共有，依上開財政部函釋意旨，自應課徵土地增值稅，訴願人等 9 人主張系爭公業行之有年習慣應擴張解釋視同原始規約，尚難採據。從而，原處分機關復查決定駁回復查之申請，揆諸前揭規定，並無不合，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 丁庭宇（公出）

委員 蔡立文（代理）

委員 劉宗德

委員 紀聰吉

委員 戴東麗

委員 葉建廷

委員 王韻茹

委員 覃正祥

委員 傅玲靜

中華民國

102

年

2

月

7

日市長 郝龍斌

法務局局長 蔡立文決行

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：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號）