

訴 願 人 ○○○

原 處 分 機 關 臺北市中山地政事務所

訴願人因判決共有物分割登記事件，不服原處分機關民國 103 年 6 月 4 日中登駁字第 000106 號

駁回通知書，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

訴願人為祭祀公業○○○（下稱系爭祭祀公業）之管理人，為依祭祀公業條例第 50 條第 1 項第 3 款規定處理系爭祭祀公業所有本市內湖區○○段○○小段○○地號土地（下稱系爭土地），於民國（下同）103 年 5 月 13 日檢附系爭祭祀公業組織規約、臺灣高等法院 103 年 1 月 24 日 10

2 年度重上字第 683 號民事判決、本市內湖區公所 102 年 7 月 12 日北市湖文字第 10232184600 號

函所附系爭祭祀公業派下現員名冊、派下全員系統表及不動產清冊等資料，以原處分機關收件內湖字第 9729 號土地登記申請書，向原處分機關申請就系爭土地辦理判決共有物分割登記（所有權移轉登記）。經原處分機關審查後，認尚有待補正事項，乃以 103 年 5 月 19 日中登補字第 000925 號補正通知書載明：「.....三、補正事項（一）請繳納登記費新臺幣 8,531 元整及書狀費新臺幣 80 元整。（土地法第 67、76 條）（二）本案因○○○於生前就其應有部分贈與○○○，已涉及權屬之變動，請檢附土地增值稅繳納（或免納）證明書憑辦，另請洽稅捐機關查無欠繳地價稅至最近一期。（內政部 99.10.13 內授中辦地字第 0990725639 號令、土地稅法第 28、51 條）」，通知訴願人於接到通知之日起 15 日內補正。訴願人於當日領回該補正通知書及原申請案，惟訴願人未依限補正，原處分機關爰依土地登記規則第 57 條第 1 項第 4 款規定，以 103 年 6 月 4 日中登駁字第 000106 號駁回通知書駁回訴願人之申請。該駁回通知書

於 103 年 6 月 6 日送達，訴願人不服，於 103 年 6 月 18 日向本府提起訴願，7 月 10 日及 7 月 29 日補

充訴願理由，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左：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在百分之二百以上者，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。」第 51 條第 1 項規定：「欠繳土地稅之土地，在欠稅未繳清前，不得辦理移轉登記或設定典權。」

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。

」

土地稅法施行細則第 42 條第 2 項、第 3 項規定：「分別共有土地分割後，各人所取得之土地價值與其分割前應有部分價值相等者，免徵土地增值稅；其價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅。」「公同共有土地分割，其土地增值稅之課徵，準用前項規定。」

土地登記規則第 2 條規定：「土地登記，謂土地及建築改良物（以下簡稱建物）之所有權與他項權利之登記。」第 56 條規定：「有下列各款情形之一者，登記機關應以書面敘明理由或法令依據，通知申請人於接到通知書之日起十五日內補正：一、申請人之資格不符或其代理人之代理權有欠缺者。二、登記申請書不合程式，或應提出之文件不符或欠缺者。三、登記申請書記載事項，或關於登記原因之事項，與登記簿或其證明文件不符，而未能證明其不符之原因者。四、未依規定繳納登記規費者。」第 57 條第 1 項第 4 款規定：「有下列各款情形之一者，登記機關應以書面敘明理由及法令依據，駁回登記之申請：……四、逾期未補正或未照補正事項完全補正者。」

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，原為其派下子孫所公同共有。該祭祀公業於解散時，將其土地變更名義為派下子孫所公同共有，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，亦屬公同共有物之分割，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....
..。」

95年8月31日臺財稅字第09504556030號函釋：「主旨：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。」

內政部99年10月13日內授中辦地字第0990725639號令：「.....一、地政機關受理祭祀

公業依祭祀公業條例第50條第1項第3款規定申辦所有權變更登記為派下員分別共有或個別所有，其登記之申請、登記原因及應附文件如下：（一）登記原因：祭祀公業依祭祀公業條例第50條第1項第3款規定申請登記為派下員分別共有者，僅係派下員共有型態由公同共有變更為分別共有，應以『共有型態變更』為登記原因；申請變更登記為派下員個別所有者，因已涉及權屬之變動，其性質與公同共有物分割相似，應以『共有物分割』為登記原因。.....（三）應附文件：..... 7、土地增值稅、契稅或贈與稅繳（免）納稅證明文件。但申請共有型態變更登記者，免附。」

二、本件訴願及補充理由略以：

（一）系爭祭祀公業原派下員○○○曾於92年1月12日簽立承諾書將其派下權利全部歸就予訴願人，嗣○○○死亡後，訴願人聲請歸就證明並經同意備查。嗣系爭祭祀公業派下

員於 100 年 10 月 29 日開會，決議將系爭祭祀公業名下土地，依祭祀公業條例第 50 條第

1 項第 3 款規定辦理分別共有登記，並委由訴願人辦理。惟派下員○○○等人拒絕在土地登記申請書蓋章，訴願人乃依上開同意書及規約之約定，請求○○○等人應協同就系爭土地向原處分機關為分別共有登記，並經臺灣高等法院 103 年 1 月 24 日 102 年度

重

上字第 683 號民事判決確定在案。

- (二) 依最高法院 40 年台上字第 12 號判決見解，派下員對於祭祀公業之財產，乃共同共有，並無潛在之應有部分，不生如原處分機關所指依「應有部分讓與」之情形；另原處分機關答辯書引述「臺灣民事習慣調查報告」所謂「原屬潛在且不確定之派下權，已逐漸變成顯在且確定的派下權，而接近於組公會股份權之性質……且此移轉公業財產以收益為目的，而非祭祀目的」云云，僅係學術見解，不足以推翻最高法院之法律見解。
- (三) 本件分割登記聲請乃依 96 年 12 月 12 日公布之祭祀公業條例第 50 條第 1 項第 3 款規定辦理

，而○○○歸就訴願人之日期為 92 年 1 月 12 日，並非分割成為分別共有後再將應有部分讓與之情形，根本不發生應有部分移轉而應繳納增值稅之問題；原處分機關未要求其餘派下員卻單獨要求訴願人提出繳納或免稅證明，顯不合法。

- (四) 依租稅法律主義，課稅必須有法律依據，惟歸就不生法律上「分割共有物」之效果，也不生「應有部分」移轉之結果，自無從適用土地稅法第 28 條規定徵收土地增值稅，原處分機關顯然違背租稅法律主義。
- (五) 原處分機關援引財政部 68 年 8 月 25 日臺財稅第 35920 號函釋，係針對「分別共有或分割

為個別所有」之情形，與本件係「共同共有」之情形不同；又財政部 95 年 8 月 31 日臺財稅字第 09504556030 號函釋，乃針對「持分比例變更為分別共有或個別共（所）有，導致取得土地持分有增減者」，但本件歸就之事實早發生在分別共有之前，歸就當時並不發生土地持分增減之問題，並非因「變更為分別共有或個別共（所）有，導致取得土地持分有增減者」，故該函釋亦與本件情形不同；另內政部 99 年 10 月 13 日內授中辦地字第 0990725639 號令，乃針對分割共有物，與本件「歸就乃發生在「分割共有物之前」根本不同，要求訴願人繳納增值稅，同樣違背租稅法律主義。

三、查訴願人於 103 年 5 月 13 日以原處分機關收件內湖字第 9729 號土地登記申請書，向原處分

機關申請就系爭土地辦理判決共有物分割登記，案經原處分機關審查尚有如事實欄所載

應補正事項，乃以 103 年 5 月 19 日中登補字第 000925 號補正通知書通知訴願人依限補正；

該補正通知書於當日經訴願人領回，惟訴願人逾期未補正，原處分機關爰依土地登記規則第 57 條第 1 項第 4 款規定駁回訴願人之申請，自屬有據。

四、至訴願人主張派下員對於祭祀公業之財產，乃共同共有，並無潛在之應有部分，且本案歸就不是分割成為分別共有後再將應有部分讓與之情形，根本不發生應有部分移轉而應繳納增值稅之問題，原處分機關援引財政部函釋及內政部令，與本件情形不同，違背租稅法律主義云云。按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 3 年內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等方式處理其土地或建物；次按地政機關受理祭祀公業依祭祀公業條例第 50 條第 1 項第 3 款規定申辦所有權變更登記為派下員個別所有，因已涉及權屬之變動，其性質與共同共有物分割相似，應以「共有物分割」為登記原因，並應附土地增值稅、契稅或贈與稅繳（免）納稅證明文件。揆諸前揭祭祀公業條例第 50 條第 1 項第 3 款及內政部 99 年 10 月 13 日內授中辦地字第 0990725639 號令意旨甚明。查本件依卷附臺灣高等法院 103 年 1 月 24 日 102 年度重上字第 6

83 號民事判決理由略以：「……系爭土地登記為系爭祭祀公業所有……又系爭祭祀公業全體派下員均於 100 年 10 月間出具同意書，同意依祭祀公業條例第 50 條第 3 款規定，將所有權變更登記為派下員分別共有……堪認系爭祭祀公業全體派下員均同意將系爭土地依其等房份辦理分別共有……○○○於 92 年 1 月 12 日確有將其就祭祀公業藍元成之派下權利贈與上訴人之意，已生歸就之效力……其真意當係將其依繼承系統表之應有部分均贈與上訴人，則嗣因確認派下權訴訟後應有部分增為 8 分之 1，應解為○○○有將其就系爭祭祀公業之派下權 8 分之 1 全數歸就上訴人之意……。」是系爭祭祀公業全體派下員均同意將系爭土地依祭祀公業條例第 50 條第 1 項第 3 款規定，將所有權變更登記為派下員分別共有，且原派下員○○○生前歸就訴願人部分，實有明確之派下權房份 8 分之 1，則本件訴願人就系爭土地申請辦理判決共有物分割登記（所有權移轉登記，含○○○派下權房份 8 分之 1 部分），實已涉及權屬之變動，其登記之申請自應檢附土地增值稅繳（免）納稅證明文件。至本件應否課（免）徵土地增值稅，訴願人仍應洽稅捐機關就本案情形另案審認，並取得繳納（或免納）證明書後據以辦理，尚非原處分機關職權所得認定，訴願人對此有所爭執，容有誤解。從而，原處分機關審認訴願人逾期未補正，依土地登記規則第 57 條第 1 項第 4 款規定駁回訴願人之申請，並無不合，原處分應予維持。

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
委員 蔡立文
委員 王萍
委員 紀曼
委員 戴聰吉
委員 柯麗東
委員 葉格鐘
委員 范建廷
委員 王文清
委員 韻茹
委員 傅玲靜

中華民國 103 年 10 月 9 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：臺北市士林區文林路 725 號）