

# 宜蘭縣政府地方稅務局復查決定書

中華民國 105 年 1 月 5 日  
宜稅法字第 1040020297 號

申請人：林○○

地址：○○市○○里○○○路 327 號

申請人因 99 年至 104 年地價稅事件，不服本局 99 年至 104 年地價稅繳款書所為之處分，申請復查，本局依法決定如下：

## 主文

原處分撤銷。

## 事實

緣被繼承人楊○○(16 年 4 月 5 日歿)原有坐落○○鄉○○段 180 (持分 12/756)、236 地號(持分 12/756)、○○段 65 (持分 12/756)、67 (持分 76/4815)、68 (持分 12/756)、71 (持分 76/4815)、75 地號(持分 76/4815)等 7 筆土地(以下簡稱系爭土地)，迄未辦妥繼承登記，本局依戶籍資料查得其繼承人為林○○(即申請人)、林○○、林○○、吳林○○、林○○及林○○等 6 人(以下簡稱系爭全體共同共有人)，遂依稅捐稽徵法第 12 條後段規定，以系爭全體共同共有人為系爭土地地價稅之納稅義務人，徵收 99 年至 104 年應徵之地價稅，申請人不服，遂提起本件復查。

## 理由

一、首按「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，其為共同共有時，以全體共同共有人為納稅義務人。」、「納稅義務人為全體共同共有人者，繳款書得僅向其中一人送達；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共同共有人。但共同共有人有無不明者，得以公告代之，並

自黏貼公告欄之翌日起發生效力。」、「稅捐之核課期間，依左列規定：二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。」及「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」分別為稅捐稽徵法第 12 條、第 19 條第 3 項、第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項所明定。次按「繼承在民法繼承編施行前開始者，除本施行法有特別規定外，不適用民法繼承編之規定；其在修正前開始者，除本施行法有特別規定外，亦不適用修正後之規定。」為民法繼承編施行法第 1 條定有明文。末按「繼承開始（即被繼承人死亡日期或經死亡宣告確定死亡日期）於台灣光復以前者（民國 34 年 10 月 24 日以前），應依有關台灣光復前繼承習慣辦理。繼承開始於台灣光復後（民國 34 年 10 月 25 日以後）至 74 年 6 月 4 日以前者，依修正前之民法親屬、繼承兩編及其施行法規定辦理。繼承開始於民國 74 年 6 月 5 日以後者，應依現行民法親屬、繼承兩編暨其施行法規定辦理。」、「日據時期台灣省人財產繼承習慣分為家產繼承與私產繼承兩種。家產為戶主所有之財產；私產係指家屬個人之特有財產。家產繼承因戶主喪失戶主權而開始；私產繼承則因家屬之死亡而開始。戶主喪失戶主權之原因：（一）戶主之死亡。死亡包括事實上之死亡及宣告死亡。（二）戶主之隱居。民國 24 年（日本昭和 10 年）4 月 5 日台灣高等法院上告部判官及覆審部判官聯合總會決議，承認隱居有習慣法之效力，自該日起隱居始成為戶主繼承開始之原因。但隱居發生於該決議日期以前者，不能認為因隱居而開始之戶主繼承，而應以被繼承人死亡日期定其繼承開始日期。…」及「因戶主喪失戶主權而開始之財產繼承，其繼承人之順序為：

(一)法定之推定財產繼承人。(二)指定之財產繼承人。(三)選定之財產繼承人。第一順序之法定推定財產繼承人係男子直系卑親屬(不分長幼、嫡庶、婚生或私生、自然血親或準血親)且係繼承開始當時之家屬為限。女子直系卑親屬及因別籍異財或分家等原因離家之男子直系卑親屬均無繼承權。至於『寄留』他戶之男子直系卑親屬對家產仍有繼承權。男子直系卑親屬有親等不同者，以親等近者為優先。親等相同之男子有數人時，共同均分繼承之。第二順序指定及第三順序選定之財產繼承人，應依當時之戶口規則申報。第三順序選定之財產繼承人，不以在民法繼承編施行前選定為限。但至民國 98 年 12 月 11 日止，尚未合法選定繼承人者，自該日起，依現行民法繼承編之規定辦理繼承。」則為內政部頒「繼承登記法令補充規定」(以下簡稱補充規定)第 1 點、第 2 點及第 3 點所規定，並有法務部 93 年編「臺灣民事習慣調查報告」第 439~440、472~475 頁可資參照。

二、卷查系爭土地登記所有權人楊○○並無現行身分證統一編號，於地政機關及本局地價稅稅籍主檔身分證字號欄位均登載為流水號，致歷年來系爭土地應納地價稅繳款書均未能合法送達；嗣經本局本(104)年度辦理地價稅欠稅清理時，據地政機關提供之未辦繼承登記列管資料，經查調戶籍資料後確認土地所有權人為戶籍地「宜蘭廳本城堡宜蘭街○○○字○○百五番地，六」之楊○○，業於 16 年 4 月 5 日死亡。揆諸民法繼承編施行法第 1 條及補充規定第 1 點之規定，系爭土地之繼承乃適用日據時期之繼承習慣，本局原查楊老虎之長子楊○○(即申請人之父)，其日據時期戶籍謄本載有「昭和二年四月五日前戶主死亡二付戶主相續」，依補充規定第 2 點第 1 項、第 2 項及第 4 項第 1 款之規定，即認楊○○業於 16 年 4 月 5 日因前戶主楊○○死亡而繼承系爭土地，此

有楊○○日據時期戶籍謄本附卷可稽；又查楊○○亦已於台灣光復後之 37 年 10 月 12 日死亡，則系爭土地應由楊○○之繼承人再轉繼承，本局依民法繼承編之規定，經查調戶政資料查得其繼承人為系爭全體共同共有人，遂以系爭全體共同共有人為納稅義務人，開徵系爭土地未逾稅捐稽徵法第 21 條所定 5 年核課期間內之地價稅。又系爭 7 筆土地地價稅之課稅情形分別為：○○鄉○○段 65 地號土地為免徵地價稅土地；○○段 180 地號土地原課徵田賦，因查得未符田賦課徵要件，自 101 年起改按一般用地稅率課徵地價稅；餘○○段 236 地號、○○段 67、68、71 及 75 地號等 5 筆土地則均按一般用地稅率課徵地價稅，共計得系爭土地 99 年至 104 年地價稅分別為新臺幣(以下同)1,975 元、1,975 元、2,027 元、2,595 元、2,595 元及 2,595 元，本局依稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，將繳款書向共同共有人之一林○○送達，並另繕造核定稅額通知書送達系爭全體共同共有人，原非無據。

三、申請人不服，主張地政機關是否已依土地法第 73 條之 1 規定公告申請人等 6 人為繼承人，且縱使申請人等 6 人有繼承權，每人之繼承權利範圍應有不同，本局應有分別計算應納稅額及課稅標準之責任，並個別通知繳納，而不應由其中一人代表繳納等語。

四、按「戶主喪失戶主權之原因：（一）戶主之死亡。死亡包括事實上之死亡及宣告死亡。（二）戶主之隱居。」、「第一順序之法定推定財產繼承人係男子直系卑親屬(不分長幼、嫡庶、婚生或私生、自然血親或準血親)且係繼承開始當時之家屬為限。女子直系卑親屬及因別籍異財或分家等原因離家之男子直系卑親屬均無繼承權。至於『寄留』他戶之男子直系卑親屬對家產仍有繼承權。男子直系卑親屬有親等不同者，以親等近者為優先。親等相

同之男子有數人時，共同均分繼承之。」分別為補充規定第 2 點第 4 項及第 3 點第 2 項、第 3 項所規定。經查楊○○之長子楊○○，其日據時期戶籍謄本載有「昭和二年四月五日前戶主死亡二付戶主相續」，依前揭規定，楊○○業於 16 年 4 月 5 日因前戶主楊○○死亡而繼承戶主身分及系爭土地(家產)；惟本局未查繼承發生時，第一順序之法定推定財產繼承人尚有楊○○(即楊○○之次子)，是依前揭補充規定第 3 點規定，系爭土地應由楊○○與楊○○共同均分繼承，繼承部分並分別歸為家產及私產。

次按「因戶主喪失戶主權而開始之財產繼承，其繼承人之順序為：(一)法定之推定財產繼承人。(二)指定之財產繼承人。(三)選定之財產繼承人。」為補充規定第 3 點第 1 項所明定，亦即，戶主繼承由被繼承人之子孫繼承為原則，但無法定之推定繼承人時，被繼承人得自行指定承繼其戶主權之人；而無法定之推定戶主繼承人係指：(一)被繼承人無直系卑親屬，(二)雖有直系卑親屬，但非為家屬，(三)雖係直系卑親屬之家屬，但係女子，(四)雖係其直系卑親屬之男子，且為家屬，但因缺格或因廢除而喪失為法定之推定戶主繼承人之資格等情形而言，此有「臺灣民事習慣調查報告」第 452~455 頁可資參照。經查楊○○於 33 年 7 月 4 日因隱居而喪失戶主權，其於 33 年 7 月 6 日結婚，長女與次女分別於 33 年 12 月 2 日及 36 年 5 月 1 日始出生，且無直系卑親屬之男子，是其於 33 年 7 月 4 日隱居之時，因無法定之推定戶主繼承人，而指定楊○○續為戶主，此亦有楊○○日據時期戶籍謄本記載「昭和十九年七月四日前戶主隱居二付戶主相續」資料在卷可稽，則系爭土地自 33 年 7 月 4 日起，全部由楊○○所取得且全部列為家產；又楊○○於 82 年經宜蘭地方法院死亡宣告裁定確定於台灣光復後之 34 年 11 月間死亡，依補充規定第

1 點規定，系爭土地之繼承應依 74 年 6 月 5 日修正生效前之民法繼承編及其施行法規定辦理。

末按「遺產繼承人，除配偶外，依左列順序定之：一、直系血親卑親屬。二、父母。三、兄弟姊妹。四、祖父母。」為民法第 1138 條所規定，經本局以 104 年 12 月 4 日宜稅土字第 1040133346 號函查楊芽傑之戶籍資料，查於 34 年 11 月間楊○○死亡之時，並無配偶、直系血親卑親屬之紀錄，且父母均已亡故，爰此，系爭土地應由繼承發生時仍生存之兄弟姊妹共同繼承，而非僅由楊○○一人繼承。綜上，本局前以楊○○之全體繼承人即系爭全體公同共有人為納稅義務人，課徵系爭土地未逾核課期間之地價稅，自有違誤，原處分應予撤銷，並由本局查明楊○○之正確繼承人後另為處分。

據上論結，本件復查之申請為有理由，爰依稅捐稽徵法第 35 條第 4 項之規定決定如主文。

中 華 民 國 1 0 5 年 1 月 5 日

- 一、本案申請人如有不服，應於收到本決定書之次日起 30 日內，向本局提出訴願書（應附繕本），經由本局轉陳宜蘭縣政府受理訴願。
- 二、本局地址：宜蘭市中山路 2 段 165 號。