

訴 願 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因八十六年地價稅事件，不服原處分機關九十二年六月二十四日北市稽法甲字第0九二六0八五四四00號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

事 實

- 一、緣訴願人於八十六年九月五日經由臺灣士林地方法院拍定取得本市士林區○○段○○小段○○地號土地乙筆，並取得臺灣士林地方法院八十六年九月五日士院仁執實字第 xxx xx 號不動產權利移轉證書，經原處分機關士林分處以九十年七月二十六日北市稽士林乙字第0九0九0二六一四00號書函，向訴願人補徵系爭土地八十六年地價稅計新臺幣一四、九一六元。
- 二、訴願人不服，申請復查，未獲變更，第一次提起訴願，經本府以九十一年八月十五日府訴字第0九一一三八四七六0一號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」嗣經原處分機關以九十一年十月十七日北市稽法丙字第0九一六四七九一四00號重為復查決定：「維持原核定稅額。」訴願人猶不服，第二次提起訴願，經本府以九十二年三月十八日府訴字第0九一二八九六四九00號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」嗣經原處分機關以九十二年六月二十四日北市稽法甲字第0九二六0八五四四00號重為復查決定：「維持原核定稅額。」該決定書於九十二年七月三日送達。訴願人仍不服，於九十二年八月一日第三次向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、按土地稅法第三條第一項第一款規定：「地價稅.....之納稅義務人如左：一、土地所有權人。」第十五條第一項規定：「地價稅按每一土地所有權人在每一直轄市或縣（市）轄區內之地價總額計徵之。」第十六條第一項前段規定：「地價稅基本稅率為千分之十。」第四十條規定：「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，....；其開徵日期，由省（市）政府定之。」行為時同法施行細則第二十條第一項規定：「地價稅依本法第四十條之規定，每年一次徵收者，以九月十五日為納稅義務基準日；.....各年（期）地價稅以納稅義務基準日

土地登記簿所載之所有權人或典權人為納稅義務人。」

民法第七百五十九條規定：「因繼承、強制執行、公用徵收或法院之判決，於登記前已取得不動產物權者，非經登記，不得處分其物權。」

強制執行法第九十八條第一項規定：「拍賣之不動產，買受人自領得執行法院所發給權利移轉證書之日起，取得該不動產所有權，債權人承受債務人之不動產者亦同。」

財政部四十九年八月二日臺財稅發第0五七0一號令釋：「……依民法第七五九條規定解釋，因強制執行取得不動產物權者，不以登記為要件。再強制執行法第九十八條更明定拍賣之買受人，自領得執行法院所發給權利移轉證書之日起，取得該不動產所有權，亦不以登記為要件；在拍賣並發給權利移轉證書之日起，該項不動產，即已負有繳納稅捐之義務等由。本案土地於拍賣後在未辦理所有權移轉登記前應負擔之地價稅，參諸上述意見及兩項法律之規定，自得向該項土地承買人課徵，並變更納稅人名義。」

六十八年六月一日臺財稅第三三五八八號函釋：「主旨：經法院判決確定或拍賣取得物權之土地，在未辦理產權移轉登記前，其地價稅應向何人課徵乙案，復如說明。說明：二、查地價稅課徵基準日，原則上應依照土地稅法施行細則第十四條（現行細則第二十條）之規定辦理。惟經法院拍賣取得土地物權，在未辦理所有權移轉登記前其應納之地價稅，依本部四十九年八月二日臺財稅發第0五七0一號令釋：之規定，如該日係在土地稅法施行細則第十四條規定之上期基準日，亦即六月三十日以前（包括六月三十日）者，上期地價稅，即應向拍定人徵收；如該日係在同條規定之下期基準日，亦即十二月三十一日以前（包括十二月三十一日）者，下期地價稅即應向拍定人徵收。（現行細則第二十條規定，每年一次徵收者，以九月十五日為納稅義務基準日；每年分二期徵收者，上期以三月十五日，下期以九月十五日為納稅義務基準日。）……」

行政院七十六年三月六日七十六年度判字第四一一號判決：「……強制執行法第九十八條規定：『拍賣之不動產，買受人自領得執行法院所發給權利移轉證書之日起，取得該不動產所有權…』觀之，買受經法院拍賣之不動產，於領得執行法院發給之權利移轉證書後，就取得該不動產所有權之效力而言，即與業經登記相同。……」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 原處分機關所舉強制執行法第九十八條、民法第七百五十九條，係法律就所有權取得、處分之規定，而非納稅義務之規定。且其所列土地稅法施行細則第二十條規定基準日八月三十一日，係現新修條文，八十六年之納稅基準日應為九月十五日。
- (二) 原處分機關所舉行政院七十六年三月六日七十六年度判字第四一一號判決，係僅就取得效力而言，而非明文為納稅義務人，該判決如強加解釋「即與業經登記相同」，明顯違反民法第七百五十九條規定，故該判決無法作為原處分機關為行政處分之依據。

(三) 按原處分機關所云：民法第七百五十九條、強制執行法第九十八條規定拍賣取得不動產所有權，不以登記為要件致使地政機關定期產出地籍異動資料，應回歸土地稅法第三條之說法，係自創學說，不值一採。

(四) 查行政院為執行土地稅法（第三條、第四十條等）訂定了施行細則第二十條，豈可任由下屬機關之原處分機關任意解釋，原處分顯然違反課稅法定原則，憲法第十九條之規定。

三、本案前經本府以九十二年三月十八日府訴字第 0 九一二八九六四九 0 0 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」其理由略以：「……六、卷查本件訴願人於八十六年九月五日經由臺灣士林地方法院拍賣取得系爭土地，嗣於八十六年九月九日收受不動產權利移轉證書，八十九年九月二十五日完成所有權登記。……前揭行為時土地稅法施行細則第二十條第一項已明定九月十五日為納稅義務基準日，並載明各年（期）地價稅係以納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人或典權人為納稅義務人，是訴願人取得系爭土地並登記為土地登記簿之所有權人係八十六年九月二十五日，既於九月十五日納稅義務基準日之後，則原處分機關仍執前詞核認訴願人為系爭土地八十六年之納稅義務人，即有未洽。……。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」

四、嗣經原處分機關以九十二年六月二十四日北市稽法甲字第 0 九二六 0 八五四四 0 0 號重為復查決定仍維持原核定稅額，其所持理由據原處分機關九十二年九月三日北市稽法甲字第 0 九二六二七四七一 0 0 號訴願答辯書理由略以：「……二、……經查土地稅法施行細則第二十條之規定，導因於民法第七百五十八條規定：『不動產物權，依法律行為而取得設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力。』僅對於依一般法律行為取得之不動產物權，於未經完成所有權移轉登記之前，取得人尚難謂已具合法所有權人之身分，非適格之地價稅繳納義務人之故。準此，該細則適用於以一般法律行為而取得不動產物權者。而民法第七百五十九條規定：『因繼承、強制執行、公用徵收或法院之判決，於登記前已取得不動產物權者，非經登記，不得處分其物權。』僅係不得處分不動產物權之規定，尚非指法院強制執行所取得之不動產所有權，須以登記為生效要件，是縱然因前該事由而取得不動產物權，而有宣示登記之效力，惟如需處分不動產，仍需辦理設權登記。三、次查本件訴願人經由法院拍定方式取得系爭土地，且已取得臺灣士林地方法院八十六年九月五日士院仁執實字第 xxxxx 號不動產權利移轉證書之事實，參酌前述民法第七百五十九條規定意旨，已有宣示登記之效力。再就強制執行法第九十八條規定觀之，買受經法院拍賣之不動產，於領得執行法院發給之權利移轉證書後，就取得該不動產所有權之效力而言，即與業經登記相同，是訴願人依行為時土地稅法施行細則第二十條規定之納稅義務基準日九月十五日前，已為系爭土地之合法所有權人，觀諸行政

法院七十六年三月六日七十六年判字第四一一號裁判要旨甚明。職是之故，訴願人為本案八十六年地價稅之納稅義務人，洵屬有據。……」

五、卷查本件系爭土地係經法院拍賣，由訴願人拍定並領得不動產權利移轉證書，訴願人自八十六年九月五日領得執行法院所發給權利移轉證書之日起即取得系爭土地之所有權，原處分機關乃依行政法院七十六年三月六日七十六年度判字第四一一號判決及財政部令釋意旨，以訴願人於系爭八十六年地價稅之納稅義務基準日（八十六年九月十五日）前既領得執行法院所發給權利移轉證書，核認訴願人為納稅義務人，尚非無據。惟前揭行為時土地稅法施行細則第二十條第一項已明定九月十五日為納稅義務基準日，並載明各年（期）地價稅係以「納稅義務基準日土地登記簿」所載之所有權人或典權人為納稅義務人，是訴願人取得系爭土地並登記為土地登記簿之所有權人係八十六年九月二十五日，既於九月十五日納稅義務基準日之後，依行為時土地稅法施行細則第二十條第一項規定，訴願人應非納稅義務人；雖原處分機關引據行政法院七十六年三月六日七十六年度判字第四一一號判決為本案核駁之依據，然上開行政法院判決乃係就取得不動產之效力而言，與本案判別納稅義務人之基準點尚有不同，是原處分機關重為處分仍認訴願人為系爭土地八十六年之納稅義務人，自有未洽；基於法律適用之整體性考量，應由原處分機關專案報請財政部核釋後處理。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 陳 敏
委員 薛明玲
委員 楊松齡
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 林世華
委員 蕭偉松

中 華 民 國 九 十 二 年 十 一 月 十 三 日 市 長 馬 英 九
訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行