

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，不服原處分機關九十三年八月五日北市稽法乙字第0九三九0四0九九00號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

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二四000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九090二六一四00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。」訴願人不服，於九十二年八月一日第三次向本府提起訴願，經本府以九十二年十一月十三日府訴字第0九二二一九八三七00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九十日內另為處分。」嗣經原處分機關以九十三年八月五日北市稽法乙字第0九三九0四0九九00號重為復查決定：「維持原核定。」決定書於九十三年八月十一日送達，訴願人不服，於九十三年九月九日第四次向本府提起訴願，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。）……」

九十三年七月六日臺財稅字第0九三0四五三五二五0號函釋：「……說明……二、依土地稅法第三條規定，地價稅之納稅義務人為土地所有權人。因此，取得土地之所有權者，即負有繳納地價稅之義務。又因強制執行而取得之不動產，依強制執行法第九十八條規定，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，不以登記為要件。至於其未登記前，依民法第七五九條規定，僅生不得處分其物權之效力，並不影響買受人依法取得所有權之事實。因此，經法院拍賣取得之土地，於取得所有權權利移轉證書之日起，已取得該不動產所有權，依前述土地稅法第三條規定，即負繳納地價稅之義務，是以本部四十九年八月二日臺財稅發第0五七0一號令規定，尚無不

妥。」

二、本件訴願理由略謂：

下級機關之行政命令不得牴觸上級機關，財政部之解釋令函均不可牴觸行政院所頒而經立法院核備之施行細則，且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並非判例，無法之拘束力，又僅是判決理由之判斷而已，且非針對課徵地價稅之爭執所為，故不能拘束本訴願案。

三、本案前經本府以九十二年十一月十三日府訴字第0九二二一九八三七00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九十日內另為處分。」其理由五略以：「卷查……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。……」

四、嗣經原處分機關以九十三年八月五日北市稽法乙字第0九三九0四0九九00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九十三年十月十一日北市稽法甲字第0九三六二六五一九00號訴願答辯書理由略以：「……二、……本案訴願人雖於八十六年九月二十五日始登記為土地登記簿之所有權人，惟前揭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，即與業經登記相同及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。』……三、本案經財政部以九十三年七月六日

臺財稅字第0九三0四五三五二五0號函核示：『……說明：二、依土地稅法第三條規定，地價稅之納稅義務人為土地所有權人。因此，取得土地之所有權者，即負有繳納地價稅之義務。又因強制執行而取得之不動產，依強制執行法第九十八條規定，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，不以登記為要件。至於其未登記前，依民法第七五九條規定，僅生不得處分物權之效力，並不影響買受人依法取得所有權之事實。因此，經法院拍賣取得之土地，於取得所有權權利移轉證書之日起，已取得該不動產所有權，依前述土地稅法第三條規定，即負繳納地價稅之義務，是以本部四十九年八月二日臺財稅發第0五七0一號令規定，尚無不妥。』……」

五、按本件原處分機關業依本府九十二年十一月十三日府訴字第0九二二一九八三七00號訴願決定撤銷意旨專案報請財政部核釋，經財政部以九十三年七月六日臺財稅字第0九三0四五三五二五0號函核釋，已如前述，則依上開財政部函釋意旨，訴願人既經臺灣士林地方法院核發八十六年九月五日士院仁執實字第二四000號不動產權利移轉證書，其雖於八十六年九月二十五日始經登記為土地登記簿之所有權人，惟依首揭民法第七百五十九條及強制執行法第九十八條規定，其於八十六年九月五日即取得系爭土地所有權而為所有權人，即負繳納地價稅之義務。是以，原處分機關士林分處以訴願人於八十六年法定納稅義務基準日前已為土地所有權人，對其發單課徵八十六年全年期地價稅，原處分機關重為復查決定仍維持原核定，洵屬有據。至訴願主張財政部之解釋令函不可抵觸土地稅法施行細則及判決並非判例，無法之拘束力，故不能拘束本訴願案云云。按人民有依法律納稅之義務，係指人民有依據法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅義務之意，經查本件原處分機關係據前揭財政部函釋，依民法第七百五十九條及土地稅法第三條規定，以訴願人為系爭土地八十六年法定納稅義務基準日之所有權人而應負繳納八十六年地價稅之義務，並無抵觸法律之情事，訴願主張，顯有誤解，無足憑採。從而，原處分機關重為復查決定維持原核定，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項之規定，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 陳淑芳
委員 林世華

委員 蕭偉松

中華民國九十三年十二月八日市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟，並抄副本送本府。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路三段一巷一號）