

臺北市政府 109.03.19. 府訴一字第 10961005532 號訴願決定書

訴 願 人 ○○

訴 願 人 ○○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人等 2 人因申請變更房屋稅納稅義務人名義事件，不服原處分機關民國 108 年 10 月 16 日北

市稽文山甲字第 1085209048 號函，提起訴願，本府決定如下：

主文

原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 50 日內另為處分。

事實

一、本市文山區○○街○○巷○○號○○樓及○○號、○○號頂樓增建部分房屋（均為未辦建物所有權登記之房屋，下稱系爭房屋）經臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）以民國（下同）106 年度司執助字第 2808 號強制執行事件拍賣，訴願人○○○於 106 年 12 月 14 日

拍定買受系爭房屋，並申報繳納契稅，原處分機關爰核定訴願人○○○為系爭房屋房屋稅之納稅義務人在案。

二、嗣訴願人等 2 人於 107 年 10 月 3 日檢附其等在本市大安區調解委員會調解成立之 107 年 9 月

13 日民調字第 797 號調解書（下稱系爭調解書）內容略以，雙方曾簽訂「借名契約書」，約定由訴願人○○出資，由訴願人○○○具名買受系爭房屋，借名登記於其名下；嗣因借名登記原因消失，訴願人○○○同意返還系爭房屋，乃向原處分機關所屬文山分處（下稱文山分處）申請變更系爭房屋房屋稅納稅義務人為訴願人○○。原處分機關審認系爭房屋移轉應依法申報繳納契稅，惟查無訴願人○○之契稅申報紀錄，不符契稅條例第 16 條規定及財政部 73 年 10 月 11 日臺財稅第 61141 號函釋意旨，乃以 107 年 10 月 9 日北市

稽文山甲字第 10752652400 號函復訴願人等 2 人否准所請。訴願人等 2 人不服，提起訴願。嗣訴願人等 2 人於 107 年 10 月 29 日向文山分處申報契稅，經原處分機關審認系爭房屋涉

及實質移轉，核定課徵訴願人○○贈與契稅計新臺幣（下同）1 萬 6,188 元。訴願人○○復於 107 年 11 月 12 日以系爭房屋移轉係借名登記之返還為由，向文山分處請求撤銷契稅

並核發免稅證明等，並於 107 年 11 月 15 日、20 日提出訴願人等 2 人及案外人○○○（下稱

○君）就拍定買受系爭房屋之資金流程之存摺影本。本府就訴願人等 2 人不服原處分機關 107 年 10 月 9 日北市稽文山甲字第 10752652400 號函之訴願案，經審酌涉及返還借名登

記房屋之所有權移轉，是否屬契稅條例第 2 條所規定應申報繳納範圍？應依何種類型之稅率繳納？及納稅義務人為何？均有未明，適用上不無疑義，應報請中央主管機關釋示後憑辦，爰以 108 年 1 月 16 日府訴一字第 1086100262 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處

分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。」

三、原處分機關依上開訴願決定意旨報請財政部釋示，經財政部以 108 年 8 月 13 日台財稅字第 10800570500 號函釋示略以，原處分機關就系爭房屋借名登記返還之移轉行為，是否涉及房屋產權實質移轉本諸職權辦理，並據以審查是否屬契稅條例第 2 條規定應申報繳納契稅範圍。文山分處爰分別通知訴願人○○○及○君協助說明其等銀行帳戶自 106 年 12 月 7 日至 107 年 3 月 30 日之資金提領收入情形，經訴願人○○○及○君以 108 年 10 月 1 日書

面回復略以，其等 2 人前已多次提供相關事證予原處分機關，於今時日久遠，恐搜尋困難等語。原處分機關以查無訴願人○○○依借名契約書所載負擔全部價款之情事，且事後訴願人○○○陸續將部分拍定買受系爭房屋之價款，自其帳戶轉入○君帳戶，無法認定本案有借名登記之事實，審認系爭房屋已涉及實質移轉，且為贈與移轉，訴願人○○○應依法申報繳納契稅，原處分機關始能依訴願人等 2 人所請，變更房屋稅納稅義務人，惟仍查無訴願人○○○之繳納契稅之紀錄，乃以 108 年 10 月 16 日北市稽文山甲字第

108520904

8 號函復訴願人等 2 人否准所請，該函分別於 108 年 10 月 17 日及 21 日送達。訴願人等 2 人不

服，於 108 年 11 月 4 日經由原處分機關向本府提起訴願，11 月 28 日及 12 月 26 日補充訴願理

由，109 年 1 月 3 日補正訴願程式，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按房屋稅條例第 4 條第 1 項前段規定：「房屋稅向房屋所有人徵收之。」第 7 條規定：「納稅義務人應於房屋建造完成之日起三十日內檢附有關文件，向當地主管稽徵機關申報房屋稅籍有關事項及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉、承典時，亦同。」契稅條例第 2 條前段規定：「不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得

所有權者，均應申報繳納契稅。」第 3 條規定：「契稅稅率如下：一、買賣契稅為其契價百分之六。二、典權契稅為其契價百分之四。三、交換契稅為其契價百分之二。四、贈與契稅為其契價百分之六。五、分割契稅為其契價百分之二。六、占有契稅為其契價百分之六。」第 16 條第 1 項規定：「納稅義務人應於不動產買賣、承典、交換、贈與及分割契約成立之日起，或因占有而依法申請為所有人之日起三十日內，填具契稅申報書表，檢附公定格式契約書及有關文件，向當地主管稽徵機關申報契稅。但未辦建物所有權第一次登記之房屋買賣、交換、贈與、分割，應由雙方當事人共同申報。」

稅捐稽徵法第 3 條規定：「稅捐由各級政府主管稅捐稽徵機關稽徵之……。」第 12 條之 1 第 1 項、第 2 項、第 4 項、第 6 項規定：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律

主

義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」

「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」「……第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」「稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第二項或第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。」

財政收支劃分法第 12 條第 1 項第 2 款、第 4 款規定：「下列各稅為直轄市及縣（市）稅

:

……二、房屋稅。……四、契稅。」

臺北市房屋稅徵收自治條例第 3 條規定：「房屋稅條例第四條第一項所稱之房屋所有人，指已辦竣房屋所有權登記之所有權人及未辦理所有權登記之實際房屋所有人。」

財政部 73 年 10 月 11 日台財稅第 61141 號函釋：「……房屋稅納稅義務人名義之變更

……

說明：二、……應依據契稅申報資料或遺產稅完（免）稅證明書等資料，辦理釐正……。」

107 年 7 月 17 日台財稅字第 10700036930 號令釋：「……二、未辦建物所有權第一次登記之房屋移轉，雙方當事人共同申請撤回契稅申報及退還其原繳納契稅，如經查明未實質移轉房屋產權，應予照准；倘已實質移轉房屋產權，應不准撤回契稅申報及退還其原繳納契稅……。」

108 年 8 月 13 日台財稅字第 10800570500 號函釋：「……說明：二、契稅條例第 2 條規定

,

不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅

。三、本案參照本部 107 年 7 月 17 日台財稅字第 10700036930 號令規定，請貴市稅捐稽徵

處查明旨揭房屋借名登記返還之移轉行為，是否涉房屋產權實質移轉，依法本諸職權辦理。」

二、本件訴願及補充理由略以：

（一）借名買賣為法之所許，本件之借名與返還，就其程序與實體內容，曾依法完成調解並經法院核可，依法而言其程序與實體內容均有與確定判決同一效力，原處分機關一再恣意否決，恐於法容有未洽。

（二）訴願人等 2 人間就系爭房屋交易金流詳細過程如下：

1. 訴願人○○於 106 年 12 月 15 日轉出 150 萬元至訴願人○○○女兒公司帳戶，再轉至訴

願人○○○女兒之私人帳戶，嗣由此帳戶轉至訴願人○○○帳戶，再由此帳戶轉至訴願人女兒○君帳戶，該筆 150 萬元非屬訴願人○○○之自有資金。又該款項雖經輾轉，但終究轉入訴願人○○○帳戶內，再轉入○君帳戶中；且為使帳目往來清晰易查，購屋款既是由○君匯交訴願人○○○，自應由訴願人○○○匯回○君，惟匯款時因帳號錯誤，匯入訴願人○○○女兒之帳戶，再囑其轉帳。

2. 訴願人○○於 107 年 3 月 26 日自其所屬之○○有限公司（下稱○○公司）帳戶內提領 300 萬元交付訴願人○○○，訴願人○○○分批存入其帳戶內，並隨即轉出部分款項 200 萬元至○君帳戶。訴願人○○於 107 年 3 月 30 日提領 15 萬元，自留 2 萬元，

餘 13

萬元交付訴願人○○○，並囑其彙整利息後交付○君，多餘之款項作為貼補其匯兌等費用之開支；訴願人○○○於同日共計轉出 111 萬 1,600 元至○君帳戶。○○公司既為訴願人○○ 1 人所有，其運用該公司帳戶存放款項，調度資金本就天經地義，無礙於任何人，再者買賣一定要自有資金，不得挪調嗎？

（三）親戚朋友有通財之義，彼此間資金流通乃恆常之舉，訴願人○○○轉入○君帳戶之款項，焉知非是訴願人○○轉入其帳戶，再囑其轉向○君，而訴願人○○與○君乃父女至親，何時還款法無明文，原處分機關苛責過度，已逾人之常情，就訴願人○○○與○君間之金流不加細究，而錯誤認定為贈與，請撤銷原處分。

三、查本件前經本府以 108 年 1 月 16 日府訴一字第 1086100262 號訴願決定：「原處分撤銷，由

原處分機關於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。」撤銷理由略以：「……五、……按憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅

基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定；經司法院釋字第 74 6 號解釋在案。另契稅條例第 2 條前段規定，不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅。查本件訴願人等 2 人主張系爭房屋係借名登記於訴願人○○○名下，嗣經調解成立同意返還訴願人○○，申請變更房屋稅納稅義務人名義為訴願人○○；原處分機關以系爭房屋原為訴願人○○○所有，雙方經調解成立移轉為訴願人○○所有，應申報繳納契稅。惟契稅之徵收應依契稅條例之規定；同條例第 2 條前段所規定契稅徵收範圍，包括不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅；同條例第 3 條以下並規定各種徵收類型之稅率及納稅義務人；而本件返還借名登記房屋之所有權移轉，是否屬契稅條例第 2 條所規定應申報繳納範圍？應依何種類型之稅率繳納？及納稅義務人為何？均有未明，適用上不無疑義。事涉租稅法律之正確適用，宜由原處分機關報請中央主管機關核釋後憑辦……。」案經原處分機關依上開本府訴願決定意旨，報請財政部釋示。嗣財政部以 108 年 8 月 13 日台財稅字第 10800570500 號函釋示略以，原處分機關就系爭房屋借名登記返還之移轉行為，是否涉及房屋產權實質移轉本諸職權辦理，並據以審查是否屬契稅條例第 2 條規定應申報繳納契稅範圍。原處分機關以查無訴願人○○依借名契約書所載負擔全部價款，且事後訴願人○○○陸續將部分拍定買受系爭房屋之價款，自其帳戶轉入○君帳戶，無法認定本案有借名登記之事實，審認系爭房屋已涉及實質移轉，且為贈與移轉，惟仍查無訴願人○○繳納契稅紀錄，乃否准訴願人等 2 人變更系爭房屋房屋稅納稅義務人之申請。

四、惟按涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之；稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，稅捐稽徵機關就課徵租稅構成要件之認定，就其事實有舉證之責任；稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項規定之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整；為稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項、第 2 項、第 4 項及第 6 項所明定。次按房屋稅向房屋所有人徵收之；所稱房屋

所

有人，指已辦竣房屋所有權登記之所有權人及未辦理所有權登記之實際房屋所有人；房屋納稅義務人於房屋有移轉之情形，應向當地主管稽徵機關申報房屋稅籍有關事項及使用情形；房屋稅條例第 4 條第 1 項前段、第 7 條及臺北市房屋稅徵收自治條例第 3 條定有

明

文。至對於未辦理建物所有權第一次登記之房屋，其所有權之歸屬無法以登記公示制度認定，第三人無從經由登記資料知悉該建物所有權之權利歸屬狀態，惟得依前開規定，

推定房屋稅之納稅義務人為房屋所有人。如當事人申請變更房屋稅納稅義務人名義，依財政部 73 年 10 月 11 日臺財稅字第 61141 號函釋略以，納稅義務人名義變更，應依據契稅

申報資料或遺產稅完（免）稅證明書等資料，辦理釐正。另按契稅條例第 2 條前段規定，不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅。本件查：

（一）原處分機關以訴願人○○於 106 年 12 月 12 日開立支票 48 萬元；○君於 106 年 12 月 14 日將

460 萬元自其帳戶轉入訴願人○○○帳戶；嗣訴願人○○○分別於 106 年 12 月 15 日、10

7 年 3 月 26 日、30 日自其帳戶轉入○君之帳戶共計 461 萬 1,600 元，難謂買受系爭房屋之

全部價額係由訴願人○○負擔，與上開借名契約書所載顯不相符。另依訴願人○○107 年 11 月 12 日聲明異議書所載，其與訴願人○○○並無對價或利益交換往來，爰審認訴願人○○○移轉系爭房屋予訴願人○○，實為贈與移轉，訴願人○○應依法繳納契稅，惟原處分機關查無訴願人○○之繳納契稅之紀錄，乃否准訴願等 2 人變更系爭房屋房屋稅納稅義務人之申請，固非無據。依卷附臺北地院拍賣不動產筆錄（第 1 次拍賣）、強制執行投標保證金封存袋、收據、不動產權利移轉證書影本所載，訴願人○○○於 106 年 12 月 14 日拍定買受系爭房屋，拍定買受金額為 508 萬元，並開立支票 48 萬

元繳納保證金。然關於訴願人○○陳述其開立支票 48 萬元，係作為拍定買受系爭房屋之保證金一節，遍查卷內未見訴願人○○將相當於拍定買受系爭房屋之保證金 48 萬元交付訴願人○○○之具體事證，亦未見原處分機關就其認定訴願人○○上開陳述屬實部分予以說明，原處分機關上開認定即非無疑。又查訴願人等 2 人主張訴願人○○於 106 年 12 月 15 日自其帳戶轉出 150 萬元，輾轉轉入訴願人○○○帳戶，訴願人○○○於

同日自其帳戶轉出 150 萬元予○君；嗣訴願人○○於 107 年 3 月 26 日、3 月 30 日自其擔任

代表人之○○公司帳戶及自己所有帳戶先後提出總計 315 萬元現金，並交付訴願人○○○，訴願人○○○分別自其帳戶轉出計 311 萬 1,600 元予○君等節，有卷附訴願人等 2 人 108 年 11 月 28 日訴願補充書及載有訴願人等 2 人及○君匯款紀錄之資金流程存摺影

本可稽。上開存摺影本所載匯款紀錄雖有部分資料遭到隱蔽，惟訴願人等 2 人所陳訴

願人○○為拍定買受系爭房屋之實際出資者，其等約定以訴願人○○○為出名人，拍定買受系爭房屋之大部分價額先由○君轉交出名人即訴願人○○○代為墊付，嗣後由訴願人○○償還○君等情是否屬實，查原處分機關僅以訴願人等 2 人所陳述之資金流向迂迴，實異於一般交易型態為由，作為其不予採認上開訴願人等 2 人 108 年 11 月 28 日

訴願補充書提出相關事證之依據，是否妥適，亦非無疑。

(二) 另依原處分機關 108 年 12 月 13 日北市稽法甲字第 1083204755 號答辯書所載略以：「
...

…事實及理由……二、……訴願人主張○○……於 107 年 3 月 26 日自○○汽車貨運公司（代表人○○）帳戶提領現金 300 萬元……交付○○○，○○○復……匯款……予○○○等語，惟查上開 300 萬元既出自○○汽車貨運公司帳戶，亦難認屬為訴願人○○之自有資金……。」原處分機關既認定拍定買受系爭房屋之部分價額 300 萬元係由訴願人○○擔任代表人之○○公司出資，然原處分機關此認定即與上開其認定系爭房屋之部分拍定買受價額 460 萬元係由○君自其帳戶轉入訴願人○○○帳戶，訴願人○○○於嗣後亦將相當數額轉回○君帳戶等節有所出入。綜上，本件原處分機關逕以查無訴願人○○依借名契約書所載負擔全部價款，且事後訴願人○○○陸續將部分拍定買受系爭房屋之價額，自其帳戶轉入○君帳戶，無法認定本案有借名登記之事實，乃認定系爭房屋已涉及實質移轉，且為贈與移轉，尚嫌率斷，難認已依稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 4 項規定，就系爭房屋移轉為贈與移轉之事實已盡舉證之責任。則本件拍定買受系爭房屋之實際出資者及出資比例究竟為何？系爭房屋之移轉究竟為借名登記之返還，抑或是贈與移轉？如系爭房屋之移轉確屬借名登記之返還，則訴願人○○是否仍應繳納契稅？均有調查確認之必要。從而，為求原處分之正確適法，應將原處分撤銷，由原處分機關於決定書送達之次日起 50 日內另為處分。

五、綜上論結，本件訴願為有理由，依訴願法第 81 條，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員	袁	秀	慧
委員	張	慕	貞
委員	范	文	清
委員	王	韻	茹
委員	吳	秦	雯
委員	王	曼	萍
委員	陳	愛	娥
委員	盛	子	龍
委員	劉	昌	坪

委員 洪 偉 勝
委員 范 秀 羽
19 日

中華民國 109 年 3 月