

訴 願 人 ○○○

訴 願 代 理 人 ○○○ 律 師

原 處 分 機 關 臺 北 市 稅 捐 稽 徵 處

訴願人因契稅事件，不服原處分機關民國 114 年 7 月 28 日北市稽松山乙字第 1144805349 號函及 114 年 10 月 20 日北市稽法甲字第 1143001263 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、案外人○○投資顧問有限公司（下稱○○公司；按：嗣公司名稱變更為○○投資開發有限公司，下同）原有本市松山區○○路○○段○○號地下層（下稱系爭 A 屋）、○○號地下層（下稱系爭 B 屋）、○○號○○樓之○○、○○樓、○○樓（下合稱○○號○○樓之○○等 3 戶房屋）及○○號○○樓房屋（下稱○○號○○樓房屋），其各屋權利範圍均為全部。案外人○○公司於民國（下同）99 年 5 月 14 日分別立約出售系爭 A 屋、系爭 B 屋及○○號○○樓之○○等 3 戶房屋予案外人○○○（下稱○君），另出售○○號○○樓房屋予訴願人，嗣於 99 年 6 月 1 日分別辦竣上開各屋所有權移轉登記予案外人○君及訴願人。嗣○○號○○樓之○○等 3 戶房屋及○○號○○樓房屋（下合稱系爭○○號房屋）於 102 年 11 月 8 日辦竣建物合併登記為 1 建號（xxxx 建號），系爭○○號房屋分別由案外人○君登記取得權利範圍為 65/100（下稱系爭 C 屋；系爭 A 屋、B 屋及 C 屋，下合稱系爭房屋）、訴願人登記取得權利範圍為 35/100。
- 二、嗣訴願人以其與案外人○君間就系爭房屋及所坐落土地之權利範圍 2,400/10,000 於 99 年 5 月間成立借名登記契約（下稱系爭借名登記契約），約定由訴願人出資買受該等房地，借名登記於○君名下，所有權狀由訴願人保管，該等房地亦由訴願人使用收益。其後，訴願人已向案外人○君終止系爭借名登記契約並要求該等房地移轉登記至訴願人名下，因案外人○君並未配合等為由，以案外人○君為被告，向臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）起訴請求案外人○君將系爭房屋及上開土地權利範圍移轉登記予訴願人。經臺北地院以 114 年 3 月 12 日 113 年度重訴字第 1155 號民事判決（下稱臺北地院確定判決）○君應將系

爭房屋及上開土地權利範圍移轉登記予訴願人，並於 114 年 4 月 7 日確定。案經訴願人及案外人○君委由代理人○○○律師（下稱○律師，即本件訴願代理人）於 114 年 5 月 13 日檢附系爭借名登記契約、臺北地院確定判決及該判決確定證明書等資料，向原處分機關所屬松山分處（下稱松山分處）分別申報判決移轉系爭 A 屋、B 屋、C 屋之契稅，代理人○律師並以 114 年 5 月 19 日說明函說明本案係終止借名登記返還之判決移轉案件，非屬契稅條例第 2 條之課稅範圍。經原處分機關以 114 年 5 月 23 日北市稽松山乙字第 1144804204 號函（下稱 114 年 5 月 23 日函）通知訴願人於 114 年 6 月 2 日前提提供系爭房屋 99 年購入之支付款項流程、房屋貸款還款紀錄等係由訴願人支付之相關證明文件，訴願人之代理人○律師以 114 年 6 月 2 日及 6 月 25 日說明函說明略以，99 年原始買賣資料已查無，僅能提供 99 年契稅繳納單據證明由訴願人繳納。松山分處另以 114 年 7 月 9 日北市稽松山乙字第 1144805583 號函（下稱 114 年 7 月 9 日函）請案外人○○公司提供系爭房屋等房地產於 99 年出售之私契、出售總額價款及出售價金收款流程等相關明細資料；經案外人○○公司以 114 年 7 月 24 日函復該資料已逾會計法所定帳簿保存年限不再保存，實難提供等語。

三、嗣經原處分機關審認系爭借名登記契約（署期為 99 年 5 月 3 日）所載系爭 C 屋之建號門牌與權利範圍，係 102 年 11 月 8 日建物合併登記後之門牌與權利範圍，非合併前之門牌與權利範圍，其時間序似有疑義；另訴願人提供之房屋稅（110 年至 114 年）、地價稅（110 年至 113 年）及契稅（99 年）繳款書，皆為銀行臨櫃現金繳納或由○君名下帳戶提款繳納，無法證明稅款係訴願人支付；再依訴願人所提供系爭房屋租賃契約、租金收入存入之帳戶、放款帳戶及有價證券申購申請書之簽約人、戶名及申購委託人皆為案外人○君而非訴願人，尚無法認定房屋租賃收入歸屬訴願人，或認定銀行帳戶之存摺及印章由訴願人管理；且原處分機關以 114 年 5 月 23 日函請訴願人提供 99 年購屋之私契及支付款項流程等相關資料，惟訴願人無法提供，故無相關資料可證明 99 年登記於○君名下之系爭房屋土地購入資金係由訴願人支付；是原處分機關無法認定系爭房屋有借名登記之事實，又依臺北地院確定判決所載，系爭房屋屬無償移轉，依契稅條例第 2 條及第 3 條第 4 款規定，按贈與契稅稅率課徵契稅，乃以 114 年 7 月 28 日北市稽松山乙字第 1144805349 號函（下稱原處分）通知訴願人，核定系爭 A 屋、B 屋、C 屋應納契稅分別為新臺幣（下同）39 萬 3,144 元、26 萬 5,224 元、51 萬 3,645 元，共計 117 萬 2,013 元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 114 年 10 月 20 日北市稽法甲字第

1143001263 號復查決定（下稱復查決定）：「復查駁回。」該復查決定書於 114 年 10 月 22 日送達，訴願人不服，於 114 年 11 月 19 日向本府提起訴願，115 年 1 月 15 日及 1 月 16 日補正訴願程式，並據原處分機關檢卷答辯。

理 由

- 一、按契稅條例第 2 條本文規定：「不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅。」第 3 條第 4 款規定：「契稅稅率如下：……四、贈與契稅為其契價百分之六。」第 7 條規定：「贈與契稅，應由受贈人估價立契，申報納稅。」第 16 條第 1 項、第 2 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。……」「不動產移轉發生糾紛時，其申報契稅之起算日期，應以法院判決確定日為準。」

納稅者權利保護法第 7 條第 1 項、第 2 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。」

民事訴訟法第 384 條規定：「當事人於言詞辯論時為訴訟標的之捨棄或認諾者，應本於其捨棄或認諾為該當事人敗訴之判決。」

財政部 92 年 2 月 19 日台財稅字第 0920451458 號令釋（下稱 92 年 2 月 19 日令釋）：「……我國有關財產權之民事訴訟係採當事人進行主義，故當事人取具之法院確定判決，應視判決內容決定應否再調查事證，如判決理由書已載明雙方之攻擊防禦方法且主張之證據業經法院調查認定者，則法院認定之事實，除有其他事證外，稽徵機關原則上應予尊重；如係認諾判決或對他造主張之事實為自認者，因被告認諾（即承認原告之訴為有理由）後，法院並不調查原告有無此項權利，即以認諾為基礎，認原告之訴為有理由，判決被告敗訴，又經他造自認之事實，主張事實之當事人就該事實無庸舉證，法院應據為認定事實及裁判之基礎，不必另行調查證據認定該自認之事實是否與真正之事實相符，故判決如有認諾或自認之情事者，稽徵機關仍應本諸職權再調查事證。至其取具法院和解筆錄、法院調解筆錄、鄉鎮市調解委員會調解書者，因事實並未經法院調查認定，故稽徵機關亦應本諸職權調查認定。」

96 年 5 月 8 日台財稅字第 09604527040 號函釋（下稱 96 年 5 月 8 日函釋）：「已辦竣所有權買賣移轉登記之建物，因契約解除所為返還給付物之

所有權移轉行為，申請人依其所檢附相關證明文件，分別以『判決移轉』、『調解移轉』或『和解移轉』為登記原因申辦之案件，因非屬契稅條例第 2 條規定：『買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權』等 6 項契稅課稅原因之範圍者，尚無課徵契稅問題。至於雙方合意解除契約而為返還給付物之案件，雖其登記原因歸類為『買賣』究與上述一般買賣有別，如經稽徵機關查明確屬因契約解除所為返還給付物之所有權移轉行為者，基於公平合理考量，應准予比照認定其非屬契稅課徵範圍。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 訴願人 99 年購買系爭房屋時為借名登記於案外人○君名下，非○君出資購買，案外人○君於訴願人處工作，因貸款緣故，訴願人出資購買系爭房屋需登記於案外人○君名下，否則以案外人○君每年僅月入數十萬元之收入，豈能購買好幾億元之系爭房屋？系爭房屋皆出租有報稅問題，僅得由案外人○君之帳戶進出。系爭房屋由案外人○○公司出售，案外人○○公司及訴願人等皆未保留原始購買之私契。訴願人一直留存系爭房屋之所有權狀，由訴願人管理帳戶並留存該帳戶之存摺印章，領款單據、基金等短期投資之匯款存單代理人及基金投資之申購單等，皆為訴願人書寫、簽名，僅蓋有案外人○君之印。倘非訴願人親自管理，豈可能非由案外人○君辦理。倘非借名登記之原因事實，訴願人豈可能提出如此多之文件？訴願人亦證明系爭房屋有 2 筆貸款，謄本中有 2 筆他項權利記載，其中 1 筆借款僅以訴願人為借款人，由訴願人及案外人○君以系爭房屋共同擔保，非復查決定所稱謄本所載建物他項權利部記載共同擔保訴願人與案外人○君之債務。原處分機關並未確實審查訴願人所提出資料，而為不利於訴願人之認定，實有違誤。
- (二) 99 年間雙方口頭協議借名登記於案外人○君名下，其後因訴願人家人認為口頭約定不具保障，故於事後以當時權狀資料進行擬具系爭借名登記契約，經雙方審閱後簽訂。兩造間之借名登記關係自 99 年起並無任何改變，也經由臺北地院審理後而為借名登記返還之判決，依財政部 96 年 5 月 8 日函釋，本依法不屬契稅條例第 2 條之課稅範圍。
- (三) 原處分機關因訴願人未提供 99 年間之買賣系爭房屋之私契，無法證明原始出資來源係出於訴願人，而認定本件原因事實為贈與。然訴願人與案外人○君均無贈與之意思表示，訴願人與案外人○君係基於終止借名登記於案外人○君名下之系爭房屋，而向案外人請求返還系爭房屋所有權，雙方法律關係並非贈與，非屬契稅條例第 2 條之課徵範疇。原處分機關竟以法律所無之規定，強行以贈與論，不審認當事人間之法律行為真意及訴願人所提出之證明，顯有逾越

證據法則與租稅法律主義之虞，請撤銷原處分及復查決定。

三、查訴願人委由代理人○律師於 114 年 5 月 13 日檢附臺北地院確定判決等文件，向松山分處分別申報判決移轉系爭 A 屋、B 屋、C 屋之契稅，主張本案係終止借名登記返還之判決移轉案件，非屬契稅條例第 2 條之課稅範圍；經原處分機關依事實欄所述調查過程，審認案外人○君對訴願人之主張為認諾，臺北地院據以作成訴願人勝訴判決並確定，無法認定系爭房屋係訴願人借名登記予案外人○君之事實，爰認定系爭房屋係屬無償移轉，應依契稅條例第 3 條第 4 款規定按贈與契稅之稅率課徵契稅，應納契稅共計 117 萬 2,013 元；有系爭房屋之建物標示部及所有權部、○○公司與訴願人、案外人○君 99 年之契稅申報書、訴願人與案外人○君 114 年 5 月 13 日契稅申報書、系爭借名登記契約、臺北地院確定判決及判決確定證明書、原處分機關 114 年 5 月 23 日函、松山分處 114 年 7 月 9 日函、案外人○○公司 114 年 7 月 24 日函等影本附卷可稽，原處分及復查決定自屬有據。

四、至訴願人主張 99 年購買系爭房屋，借名登記於案外人○君名下，為訴願人出資購買，經臺北地院確定判決借名登記返還；訴願人與○君之法律關係非贈與，非屬契稅條例第 2 條課徵範疇，原處分機關以贈與論，逾越證據法則與租稅法律主義云云：

(一) 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，為納稅者權利保護法第 7 條第 1 項、第 2 項所明定。次按不動產之贈與，應申報繳納契稅，贈與契稅為其契價百分之六；揆諸契稅條例第 2 條本文及第 3 條第 4 款規定自明。復按我國有關財產權之民事訴訟係採當事人進行主義，故當事人取具之法院確定判決，應視判決內容決定應否再調查事證，如判決理由書已載明雙方之攻擊防禦方法且主張之證據業經法院調查認定者，則法院認定之事實，除有其他事證外，稽徵機關原則上應予尊重；如係認諾判決或對他造主張之事實為自認者，因被告認諾（即承認原告之訴為有理由）後，法院並不調查原告有無此項權利，即以認諾為基礎，認原告之訴為有理由，判決被告敗訴，又經他造自認之事實，主張事實之當事人就該事實無庸舉證，法院應據為認定事實及裁判之基礎，不必另行調查證據認定該自認之事實是否與真正之事實相符，故判決如有認諾或自認之情事者，稽徵機關仍應本諸職權再調查事證；並有財政部 92 年 2 月 19 日令釋意旨可資參照。

- (二) 查依卷附資料所示，系爭 A 屋、B 屋及○○號○○樓之○○等 3 戶房屋原為案外人○○公司所有，其於 99 年 5 月 14 日立約出售予案外人○君，案外人○○公司於同日復將其所有之○○號○○樓房屋出售予訴願人，上開房屋均於 99 年 6 月 1 日分別辦竣所有權移轉登記予案外人○君及訴願人。嗣○○號○○樓之○○等 3 戶房屋及○○號○○樓房屋於 102 年 11 月 8 日辦竣建物合併登記為 1 建號（2396 建號），案外人○君登記取得系爭○○號房屋權利範圍為 65/100（即系爭 C 屋）、訴願人登記取得權利範圍為 35/100 在案。案經訴願人與案外人○君委由代理人○律師檢附系爭借名登記契約、臺北地院確定判決及確定證明書等文件，向松山分處申報系爭 A 屋、B 屋、C 屋之契稅並主張系爭房屋係經判決終止借名登記移轉所有權，非契稅條例第 2 條所定課徵範圍。經查，參照財政部 96 年 5 月 8 日函釋意旨，經判決移轉為登記原因之契約解除返還給付物之所有權移轉行為，固非屬契稅條例第 2 條課稅原因之範圍，然查，依臺北地院確定判決影本所示，訴願人主張其與案外人○君於 99 年 5 月間成立系爭借名登記契約，約定由訴願人出資買受系爭房屋等房地，借名登記於○君名下，由訴願人使用收益該等房地，因訴願人已向○君終止系爭借名登記契約，乃向臺北地院起訴請求系爭房屋等房地所有權移轉登記予訴願人；經案外人○君於該院言詞辯論對訴願人主張之訴訟標的為認諾，審認訴願人之主張有理由，爰為訴願人勝訴判決並確定。是該判決係依被告○君之認諾判決訴願人勝訴，惟該判決並未就訴願人與○君間是否存在借名登記法律關係為事證之調查，則依財政部 92 年 2 月 19 日令釋意旨，原處分機關就借名登記事實應本諸職權調查認定。
- (三) 按借名登記契約係指當事人約定一方將自己之財產以他方名義登記，而仍由自己管理、使用、處分，他方允就該財產為出名登記之契約；依系爭借名登記契約所載，雙方協議約定由訴願人出資購買系爭房屋及坐落土地，實際所有權人為訴願人，由訴願人使用管理，所有權狀由訴願人持有及保管等，僅將系爭房屋及土地借名登記於案外人○君名下。惟系爭借名登記契約之署期為 99 年 5 月 3 日，斯時○君所有之○○號○○樓之○○等 3 戶房屋尚未與訴願人所有○○號○○樓房屋辦理建物合併登記為 2396 建號，惟該契約內容已登載合併登記後之 2396 建號、權利範圍，其時間序似有疑義。另據原處分機關於 114 年 12 月 8 日北市稽法甲字第 1143001712 號函附訴願答辯書理由四、(二)及(三)所陳，訴願人檢附系爭房屋之第一類謄本，主張系爭房屋貸款絕大部分以其名義承貸，惟查謄本所載建物他項權利部記載係以訴願人及案外人○君名下之土地及建物共同擔保訴願人及案外人○君之債務，與其主張不符

；復查訴願人雖提出相關資料主張其保管系爭房屋及土地所有權狀，房屋稅、地價稅之繳納及貸款帳戶之管理，惟依其代理人 114 年 5 月 19 日說明函所附該稅款收據影本皆為銀行臨櫃繳納，無法證明係由訴願人繳納前開稅款；另依卷附訴願人為納稅義務人之 9 年契稅繳款書影本所示，所涉申報編號與○君所有○○號○○樓之○○等 3 戶房屋無涉；又依其代理人 114 年 6 月 2 日說明函所附○○號○○樓之○○等 3 戶房屋租賃契約、台北○○銀行○○分行貸款餘額證明書、銀行存摺、提存款交易憑條、客戶放款交易明細表、匯款單據及投資國內外有價證券申購申請書等資料之簽約人、戶名、申購基金委託人皆為○君，無法認定係由訴願人管理系爭房屋；且如事實欄所述，訴願人經原處分機關通知仍未能提供系爭房屋 99 年購入之支付款項流程、訴願人支付房屋貸款等相關證明文件。是原處分機關審認依現有事證無法認定系爭房屋有借名登記及由訴願人出資及管理之事實，且依臺北地院確定判決所載，系爭房屋係屬無償移轉，爰依契稅條例第 2 條及第 3 條第 4 款規定，核定課徵系爭房屋贈與契稅共計 117 萬 2,013 元，揆諸前揭規定及函釋意旨，應屬有據，尚無訴願人主張原處分機關並未確實審查訴願人所提出資料，而為不利於訴願人之認定及顯有逾越證據法則與租稅法律主義之虞之情事。另訴願人主張有財政部 96 年 5 月 8 日函釋適用一節，惟查該函釋係指因「契約解除」返還所有物，以判決移轉為登記原因申辦之案件非屬契稅條例第 2 條規定契稅課稅範圍之情形，與本件情形不同。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關所為原處分，並無違誤，復查決定遞予維持，揆諸前揭規定，亦無不合，均應予維持。

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 連 堂 凱
委員 張 慕 貞
委員 陳 愛 娥
委員 邱 駿 彥
委員 李 瑞 敏
委員 陳 衍 任
委員 周 宇 修
委員 陳 佩 慶
委員 邱 子 庭
委員 陳 陽 升

中 華 民 國 115 年 4 月 13 日

本案依分層負責規定授權人員決行

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：臺北市士林區福國路 101 號）