

訴 願 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因契稅事件，不服原處分機關九十二年九月三十日北市稽法乙字第0九二六二五六四〇〇〇號復查決定，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、緣訴願人於九十一年五月七日登記取得本市內湖區○○路○○巷○○號○○樓房屋所有權，未依契稅條例第十六條第五項規定於三十日內，向原處分機關內湖分處申報契稅，經該分處查得訴願人與其配偶即案外人○○○共同為系爭房屋即本府工務局核發之九一使字第 xxx 號使用執照起造人，並由訴願人登記取得系爭房屋，且系爭房屋興建支出均由○君銀行帳戶支出，乃核定課徵訴願人贈與契稅計新臺幣（以下同）四三九、二九〇元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十二年三月二十五日北市稽法乙字第0九二六〇三九六五〇〇號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍不服，於九十二年四月二十一日第一次向本府提起訴願，並經本府九十二年七月三十日府訴字第0九二一四一八七六〇〇號訴願決定：「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。」
- 二、嗣經原處分機關依訴願決定意旨重為審查，以九十二年九月三十日北市稽法乙字第0九二六二五六四〇〇〇號復查決定：「維持原核定。」訴願人仍不服，於九十二年十二月一日第二次向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、本件提起訴願日期（九十二年十二月一日）距復查決定書發文日期（九十二年九月三十日）雖已逾三十日，惟原處分機關並未查告復查決定書送達日期，訴願期間無從起算，尚無訴願逾期問題，合先敘明。
- 二、按契稅條例第二條第一項前段規定：「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。」第三條第四款規定：「契稅稅率如下……四、贈與契稅為其契價百分之六。」第七條規定：「贈與契稅，應由受贈人估價立契，申報納稅。」第十六條第一項、第五項規定：「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。」
「建築物於建造完成前，因買賣、交換、贈與，以承受人為建造執照原始起造人或中途變更起造人名義並取得使用執照者，以主管建築機關核發使用執照之日起滿三十日為申報起算日。」第二十六條規定：「納稅義務人應納契稅，匿報或短報，經主管稽徵機關查得，或經人舉發查明屬實者，除應補繳稅額外，並加處以應納稅額一倍以上三倍以下之罰鍰。」

修正前（八十八年七月十五日公布）契稅條例第三條第四款規定：「契稅稅率如下……
..四、贈與契稅為其契價百分之七·五。」

稅捐稽徵法第一條之一規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申報之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」

財政部九十年五月二日臺財稅字第0900四五二七九五號令：「建築物於建造完成前，因買賣、交換、贈與，以承受人為建造執照原始起造人或中途變更起造人名義並取得使用執照者，其使用執照核發日雖在八十八年七月十七日契稅條例修正公布生效日以後，但建造執照核發日或中途變更起造人名義，在八十八年七月十六日以前，應適用修正前契稅條例及當時本部相關函釋規定辦理；惟如依修正後法令整體衡酌結果，對其有利，應適用修正後之規定。又八十八年七月十七日契稅條例修正前，關於建築物於建造完成前，因買賣、交換、贈與，以承受人為建造執照原始起造人或中途變更起造人名義應繳納契稅者，因當時實務上係由稽徵機關依主管建築機關通報資料查明核課，故尚無遲延申報應否依契稅條例第二十四條規定加徵怠報金之問題，故應適用修正前契稅條例及當時本部相關函釋規定辦理之案件，如有遲延申報情形，應比照未申報者之處理方式，免予加徵怠報金。」

三、本件訴願理由略謂：

（一）本案系爭房屋之建築執照之原始起造人及房屋取得所有權人自始均為訴願人，並無買賣、承典、交換、贈與、分割或占有行為，亦無產權移轉情事，依契稅條例規定，並非課稅範圍，依法應毋須報繳契稅。又依財政部七十四年四月十五日臺財稅字第一四三五六號函及稅捐稽徵法第一條之一之規定，以妻名義登記購買之不動產，因無需另行辦理產權移轉登記，自可免徵契稅，是於本件之情形，訴願人無庸繳納贈與契稅。再查訴願人與配偶○君於結婚後，並未約定分別財產制，是訴願人與○君就本市內湖區○○路○○巷○○號及○○號○○樓二戶房屋，既分別取得所有權，不論依夫妻聯合財產制之規定，或依建物係由原始起造人取得所有權之規定，均應由訴願人與○君各自取得上開登記建物之所有權，訴願人取得系爭房屋之所有權，並非由○君贈與而取得，是原處分機關所為之認定，顯有錯誤。

（二）至於興建上開建物之工程費用，大部分固由○君之甲存帳戶支出，惟此僅係以支票為

支付工具，付款憑證較為明確而已；且該工程費用縱認係由○君之帳戶支出，亦不能認定該帳戶內之款項全部係伊所有。又於上開建物興建期間，○君曾向合作金庫銀行松江分行申貸一千七百萬元，其擔保物係由○君提供本市房地設定最高限額抵押權一千二百萬元，及訴願人提供本市房地設定一千零八十萬元以為共同擔保。可見興建系爭建物之工程費用並非全由○君之個人資金而來，亦有訴願人設定不動產抵押借款而來。從而本件訴願人係原始取得系爭房屋，並無因贈與發生產權變動之事實，自難課以贈與契稅。

(三) 復查財政部九十年五月二日臺財稅字第○九○○四五一七九五號令規定，係針對建商與地主合建房屋，或建商於建屋出售而以買受人之名義為原始起造人或中途變更起造人名義，並取得使用執照而言；然本件之情形係訴願人夫妻基於夫妻平等原則，夫妻應各自儘量平均擁有財產，乃以夫妻二人共同為原始起造人名義，並自始取得上開建物所有權，並無因買賣或贈與而發生產權變動之情形。且參諸法律不溯及既往原則，系爭房屋之建造執照之核發日期為八十八年三月八日，乃在八十八年七月十五日增訂契稅條例第十二條第二項之前，則依據前開令，自應適用修正前契稅條例，是本件並無契稅條例第十二條第二項之適用。

(四) 關於稅率適用，與罰鍰之計算應分別觀察適用。縱認本件訴願人應繳納贈與契稅，就稅率部分亦應適用契稅申報及核定時之稅率，至於罰鍰，訴願人並無遲延申報，不應課以罰鍰；縱有遲延，依上開財政部令之規定，亦免予加徵怠報金。是復查決定就此部分之法律適用顯有錯誤。

四、卷查本案前經本府以九十二年七月三十日府訴字第○九二一四一八七六○○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。」理由載明：「……四、末查本案系爭房屋之建造執照於八十八年三月八日核發，使用執照則於九十一年一月十五日核發，前者核發日在八十八年七月十七日契稅條例修正公布生效日前，後者則在契稅條例修正公布生效之後，即有首揭財政部九十年五月二日臺財稅字第○九○○四五一七九五號令規定之適用。是原處分機關依上開令釋衡量若依據修正前契稅條例規定，應以契價百分之七·五核課贈與契稅，依現行契稅條例規定雖以契價百分之六核課，惟應再依契稅條例第二十六條規定處一·二倍罰鍰，故選擇適用修正前契稅條例之規定，對訴願人較為有利，尚非無據。惟查依首揭財政部令釋意旨乃謂應衡酌整體法令適用之結果以比較適用修正前或修正後契稅條例，何者較為有利，詎原處分機關內湖分處依據上開令釋以修正前契稅條例規定計算稅款時未計入罰鍰，依修正後契稅條例竟計入罰鍰，何以如是計算遍查全卷未見其敘明理由，且本件何以依契稅條例第二十六條規定處一·二倍罰鍰之理由亦未見原處分機關說明，是原處分機關內湖分處以適用修正前契稅條例之規定，對訴願人較為有利，似嫌速斷。是以，本件訴願人究應適用修

正前抑或修正後之契稅條例計算補繳稅款，應有再予考量之必要。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關查明後於收受決定書之次日起六十日內另為處分。」

五、嗣原處分機關以九十二年九月三十日北市稽法乙字第0九二六二五六四000號重為復查決定：「維持原核定。」其理由略謂：「……四、有關訴願決定撤銷理由指稱本處內湖分處依據上開令釋以修正前契稅條例規定計算稅款時未計入罰鍰，依修正後契稅條例竟計入罰鍰，何以如此計算乙節，經查建築物於建造完成前，因買賣、交換、贈與，以承受人為建造執照原始起造人或中途變更起造人名義，並取得使用執照者，按修正前契稅條例規定，並無規定起造人申報之義務，稽徵實務上係由稽徵機關依主管建築機關通報資料核課契稅，是無契稅條例第二十六條規定之適用，嗣於八十八年七月十五日契稅條例第十二條第二項規定增訂公布後，上開情形必須由使用執照所載起造人負申報納稅義務，不申報者則有依契稅條例第二十六條規定處罰之適用。至所指本件依契稅條例第二十六條規定處一·二倍罰鍰之理由亦未見本處說明乙節，查依本處訂定之臺北市房屋稅契稅違章案件裁罰基準第三點規定：『短、匿報應納稅額每件逾新臺幣十萬元者：經通知後逾限仍未申報者，處應納稅額二倍之罰鍰。』，系爭一號四樓房屋之房屋現值為五、八五七、二00元，按修正前契稅條例規定，應按稅率七·五%核課契稅計四三九、二九0元；而依修正後（現行）契稅條例規定應按稅率六%課徵契稅計三五一、四三二元，及依同條例第二十六條規定處以二倍罰鍰七0二、八00元，金額合計一、0五四、二三二元，是以，該分處乃以有利於納稅義務人之法律（即修正前之契稅條例規定）按契價百分之七·五核定課徵贈與契稅，尚無違誤，另本處原復查決定所載按所漏稅額處一·二倍罰鍰係屬誤植，併予敘明。……」

六、查本件原處分機關核課訴願人贈與契稅係屬有據，此業經前揭本府九十二年七月三十日府訴字第0九二一四一八七六00號訴願決定肯認在案。復查本件原處分機關重為復查決定係以訴願人與案外人000共同為系爭房屋建造執照之起造人，該建造執照係於八十八年三月八日取得，系爭房屋並經本府工務局於九十一年一月十五日核發使用執照，認系爭房屋有關贈與契稅之課徵，應依首揭財政部九十年五月二日臺財稅字第0九00四五二七九五號令釋規定，並衡酌如按修正前契稅條例規定，應依稅率七·五%核課契稅計四三九、二九0元；而如依修正後（現行）契稅條例規定應依稅率六%課徵契稅計三五一、四三二元，及依同條例第二十六條規定處以二倍罰鍰七0二、八00元，金額合計一、0五四、二三二元，原處分機關乃以有利於納稅義務人之法律（即修正前之契稅條例規定）按契價百分之七·五核定課徵贈與契稅，尚非無據。

七、惟查稅率之計算與是否處以罰鍰，於稅法上係屬不同之規定，是原處分機關依上開令釋規定，於分別依契稅條例修正前後計算稅款，俾比較何者對人民有利時，宜應將稅率之計算與處以罰鍰分別以觀。又依上開令釋規定，建築物於建造完成前，因買賣、交換、

贈與，以承受人為建造執照原始起造人或中途變更起造人名義並取得使用執照者，其使用執照核發日雖在八十八年七月十七日契稅條例修正公布生效日以後，但建造執照核發日或中途變更起造人名義，在八十八年七月十六日以前，應適用修正前契稅條例及當時該部相關函釋規定辦理，而因八十八年七月十七日契稅條例修正公布生效前，上述情形當時實務上係由稽徵機關依主管建築機關通報資料查明核課，故並無遲延申報之問題。則本件之情形既與財政部該令釋所示情形相符，自不應將罰鍰計入，然原處分機關於適用修正後該條例時併將罰鍰一併計入，並以此比較認為依修正前法律規定對訴願人較有利，即嫌速斷。又前開財政部令釋中所謂「依修正後法令整體衡酌」，究係應將罰鍰與本稅加總併計後比較，抑或二者分別比較，滋生疑義，且影響人民權益甚鉅，是本件宜由原處分機關專案報請財政部就該令釋核釋，以為計算比較之依據。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關究明後於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

八、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 楊松齡
委員 曾巨威
委員 曾忠己
委員 陳淑芳
委員 林世華

中 華 民 國 九 十 三 年 三 月 三 十 一 日 市 長 馬 英 九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行