

嘉義市政府訴願決定書

府行法字第 0000000000 號

訴願人：000

身分證字號：0000000000

住址：00000000000000000000

原處分機關：嘉義市政府稅務局

住址：嘉義市中山路 154 號

法定代理人：陳永豐

住址：同上

上訴願人因不服原處分機關 103 年 10 月 2 日嘉市稅法字第 1037012232 號函所為之處分提起訴願，本府依法決定如下：

## 主 文

訴願駁回。

## 事 實

緣訴願人於 103 年 7 月 28 日與訴外贈與人 000（以下簡稱訴外人）訂立契約受贈取得嘉義市（以下簡稱本市）東興里吳鳳北路 000 號 3 層樓鋼筋混擬土造房屋（以下簡稱系爭房屋），權利範圍 2 分之 1，同日向原處分機關申報房屋移轉核課契稅，並依建物登記謄本所載資料申報移轉房屋面積分別為 1 樓 48.56 平方公尺、2 樓 63.71 平方公尺、3 樓 63.71 平方公尺及騎樓 15.15 平方公尺，共計 191.13 平方公尺並勾選未辦保存登記部分一併移轉。因訴願人申報當時檢附已辦保存登記之建物登記謄本登載房屋構造別為鋼筋混凝土造，與原處分機關原核課加強磚造不同，原處分機關乃據以釐正房屋構造，另為了解未辦保存登記房屋部分之實際建築面積，原處分機關爰於當日以電話通知會同訴願人及訴外人現場實地會勘，發現系爭房屋另增建後方 1 至 5 樓供住家使用，各層面積均為

38.7 平方公尺，共計 193.5 平方公尺，房屋構造為鋼筋混凝土造，故依契稅條例及財政部函釋等相關規定，將系爭房屋增建 1 至 5 樓面積按申報時當地不動產評價委員會評定標準價格一併載入重新核算房屋現值計 1,144,000 元（持分移轉 1/2 即 572,000 元），贈與契稅稅率 6%，核算契稅計 34,320 元，訴願人不服，依法申請復查，經原處分機關復查委員會 103 年 9 月 30 日決議更正原處分為核課契稅金額為 33,465 元，訴願人不服，遂提起本訴願。

### 訴願意旨略謂：

- 一、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、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅業務，則非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許（參照釋字第 622、第 640、第 674、第 692、第 703 號解釋）。
- 二、按「不動產移轉應徵契稅，一律按申報時當地不動產評價委員會評定之標準價格課徵；…實際移轉價格超過標準價格，而當事人以標準價格申報繳納契稅，…均不發生短報補稅送罰問題。」「關於未申領建築執照、完工證明之新、增、改建房屋，其建造完成日期之認定，除查有門牌編訂日期、戶籍遷入日期、接水電日期或其他資料足資佐證，自該日起設籍課徵外，其餘實際完成或可供使用之日難以勘查者，以稽徵機關調查日為準，據以起課房屋稅。」分別為財政部 76 年 10 月 28 日台財稅第 760187534 號函及 77 年 6 月 28 日台財稅第 770190398 號函釋在案。

- 三、依財政部 77 年 6 月 28 日台財稅第 770190398 號函釋之意旨，未申領建築執造、完工證明之新、增、改建房屋實際完成或可供使用之日難以勘查者，以稽徵機關調查日為準，此乃因徵納雙方無法客觀舉證課稅事證，財政部為避免糾紛而發布此解釋函，俾供稅捐人員遵守自調查日起課。本案訴願人於 103 年 7 月 28 日提出系爭房屋契稅申報，經原處分機關收件後，未發文通知所有權人 000 告知前往勘查一事，卻於同年 8 月 6 日以嘉市稅房字第 1030751969 號函附房屋稅 104 年課稅明細表（列表日期 103/8/6）核定自 103 年 7 月 1 日為調查日併計新建房屋總現值 1160300 元。訴願人復於 103 年 8 月 12 日以違法行政處分異議狀異議新建房屋既於 103 年 8 月 6 日核定現值，該日系調查日，則係徵房屋契稅申報時應依財政部 76 年 10 月 28 日台財稅第 760187534 號函，按申報時當地不動產評價委員會評定之標準價格課徵契稅，不應以嗣後調查日增加之現值溯及既往併計課稅，破壞法之安定性，增加不動產交易糾紛，圖利國庫，違反稅法上法律不溯及既往原則。
- 四、稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。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 76 年 10 月 28 日台財稅第 760187534 號函及 77 年 6 月 28 日台財稅第 770190398 號函尚編訂在法令彙刊，原處分機關應遵循法令規定合法課稅，而非擴張解釋，而增加法律所無之租稅義務。
- 五、行政程序法第 9 條規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」同法第 39 條規定：「行政機關基於調查事實及證據之必要，得以書面通知相關之人陳述意見。」原處分機關要調查課稅資料，事關人民權益甚鉅，竟勿須通知當事人；對於增加納稅人稅負之不利，益枉顧注意；甚至訴願人未收到陳述意見之書面通知，主動提出異議狀

，原處分機關漠視行政程序法之規定，僅草率敷衍將在複查報告書並同說明，最後，於複查報告書決定，未給予陳述及申辯機會，係依同法第 103 條規定，取代陳述意見的機會，因其不讓訴願人陳述意見機會，僅在此鄭重告知 103 年 8 月 6 日嘉市稅房字第 1030751969 號函附房屋稅 104 年課稅明細表，核定房屋增建現值，構造係加強磚造，非鋼筋混擬土造，此將增加納稅人每年房屋稅負，請併案辦理更正。

六、原處分機關複查決定之理由為訴願人於 103 年 7 月 28 日申報契稅收件時，申報房屋面積 191.13 平方公尺及勾選「未辦保存登記部分一併移轉」，故應將調查日查得現值併計契稅核課，申請人主張行政處分不應溯及既往，應循財政部函釋規定，調查日核定之現值應在下次移轉時再核課契稅，而以 103 年 7 月 28 日申報時標準現值計課，然原處分機關駁回訴願人復查申請。訴願人認為課稅應遵守法令規定，此乃基於法治國家原則中之信賴保護原則之思想，如以契稅申報書勾選「未辦保存登記部分一併移轉」就可枉顧財政部函釋，不遵守法令規定，擅自擴張解釋法令，溯及既往違反租稅原則，該二函釋應早該自彙刊移除，何況申請書只是設計的表格非法令，其位階凌駕於法令之上？行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，不是須一率注意？難道勾選錯誤之不利，行政機關勿須告知注意？當事人不能更正？原處分機關嗣後現場勘查（未發文通知訴外贈與人 000），指責訴外人增建部分未依房屋稅條例第 7 條規定辦理，違背納稅義務人協力義務情節，造成評定現值有誤，惟財政部已有函釋，未申領建築執照、完工證明之新、增、改建房屋實際完成或可供使用之日難以勘查者，以稽徵機關調查日為準，而怪訴外人違背納稅義務人協力義務之責任，難道稽徵機關就可免除職權調查之責？

七、據上綜論，訴願人於 103 年 7 月 28 日申報契稅申請書時尚無

103年8月6日調查日現值，依財政部76年10月28日台財稅字第760187534號函按申報時當地不動產評價委員會評定之標準價格課徵，訴願人係依法申報並無誤，而原處分機關逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，擅自溯及既往課徵，錯誤在先，復誤解行政程序法第119條規定，認為訴願人提供不正確資料，其信賴不值得保護，謬論在後。基於以上理由，訴願人主張，應依據函釋規定，調查日在申報日之後不應溯及既往併計課徵契稅，方符法制。

### 答辯意旨略謂：

- 一、按「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。」、「主管稽徵機關應依據不動產評價委員會評定之標準，核計房屋現值。」、「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。」、「契稅稅率如下：一、……。四、贈與契稅為其契價百分之六。」、「贈與契稅，應由受贈人估價立契，申報納稅。」、「第3條所稱契價，以當地不動產評價委員會評定之標準價格為準。」、「主管稽徵機關收到納稅義務人契稅申報案件，應於十五日內審查完竣，查定應納稅額，發單通知納稅義務人依限繳納。主管稽徵機關對納稅義務人所檢送表件，如認為有欠完備或有疑問時，應於收件後七日內通知納稅義務人補正或說明。」分別為房屋稅條例第7條、第10條第1項、契稅條例第2條前段、第3條、第7條、第13條、第18條所明定。
- 二、次按「行政機關基於調查事實及證據之必要，得以書面通知相關之人陳述意見。」、「有下列各款情形之一者，行政機關

得不給予陳述意見之機會：……七、相對人於提起訴願前依法律應向行政機關聲請再審查、異議、復查、重審或其他先行程序者。」、「違反程序或方式規定之行政處分，除依第一百十一條規定而無效者外，因下列情形而補正：……三、應給予當事人陳述意見之機會已於事後給予者。」、「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：……二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。」分別為行政程序法第 39 條第 1 項、103 條第 1 項第 7 款、114 條第 1 項第 3 款、119 條第 1 項第 2 款所明定。

三、再按「不動產移轉應徵契稅，一律按申報時當地不動產評價委員會評定之標準價格課徵；……或申報移轉價格雖較標準價格為低，經稽徵機關核定按照標準價格課徵契稅者，均不發生短報補稅送罰問題。」、「關於未申領建築執照、完工證明之新、增、改建房屋，其建造完成日期之認定，除查有門牌編訂日期、戶籍遷入日期、接水電日期或其他資料足資佐證，自該日起設籍課徵外，其餘實際完成或可供使用之日難以勘查者，以稽徵機關調查日為準，據以起課房屋稅。」分別為財政部 76 年 10 月 28 日台財稅第 760187534 號函及 77 年 6 月 28 日台財稅第 770190398 號函明釋在案。

四、又「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。前第 2 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。納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」為稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1、2、4、5 項所明定。

五、另「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。……。在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」、「前條第一項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。」為稅捐稽徵法第 21 條及第 22 條 1 項第 1 款所明定。又「……『經另發現應徵之稅捐』。如係於核課期間內發現者，均應依規定補徵或補稅處罰。……惟稽徵機關如發現原處分確有短徵，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應繳之稅額。」為財政部 74 年 12 月 4 日台財稅第 25805 號函釋有案。

## 理 由

一、按「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。」「主管稽徵機關應依據不動產評價委員會評定之標準，核計房屋現值。」「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。」「契稅稅率如下：一、…。四、贈與契稅為其契價百分之六。」「贈與契稅，應由受贈人估價立契，申報納稅。」「第 3 條所稱契價，以當地不動產評價委員會評定之標準價格為準。」「主管稽徵機關收到納稅義務人契稅申報案件，應於十五日內審查完竣，查定應納稅額，發單通知納稅義務人依限繳納。主管稽徵機關對納稅義務人所檢送表件，如認為有欠完備或有疑問時，應於收件後七日內

通知納稅義務人補正或說明。」分別為房屋稅條例第 7 條、第 10 條第 1 項、契稅條例第 2 條前段、第 3 條、第 7 條、第 13 條、第 18 條所明定。

二、次按「行政機關基於調查事實及證據之必要，得以書面通知相關之人陳述意見。」「有下列各款情形之一者，行政機關得不給予陳述意見之機會：…七、相對人於提起訴願前依法律應向行政機關聲請再審查、異議、復查、重審或其他先行程序者。」、「違反程序或方式規定之行政處分，除依第一百十一條規定而無效者外，因下列情形而補正：…三、應給予當事人陳述意見之機會已於事後給予者。」「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：…二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。」分別為行政程序法第 39 條第 1 項、103 條第 1 項第 7 款、114 條第 1 項第 3 款、119 條第 1 項第 2 款所明定。

三、查訴願人於 103 年 7 月 28 日與訴外人立契受贈取得本市東興里吳鳳北路 000 號 3 層樓鋼筋混擬土造房屋，權利範圍 2 分之 1，同日向原處分機關申報房屋移轉核課契稅，並依建物登記謄本所載資料申報移轉房屋面積分別為 1 樓 48.56 平方公尺、2 樓 63.71 平方公尺、3 樓 63.71 平方公尺及騎樓 15.15 平方公尺共計 191.13 平方公尺並勾選未辦保存登記部分一併移轉，另建築改良物所有權贈與移轉契約書第 8 欄登記以外之約定事項亦同時載明包含「未保存登記部分併同移轉」，有贈與移轉契約書在卷可稽，惟依原處分機關房屋稅籍主檔所載，系爭房屋原為地上 4 層樓加強磚造房屋，1 樓面積 57.5 平方公尺、2 樓及 3 樓面積各為 57.2 平方公尺、4 樓面積 25.8 平方公尺，自 57 年上期起課徵房屋稅，嗣後於 81 年清查時發現增建第 4 層樓加強磚造房屋 30.3 平方公尺，因系爭房屋課稅面積為 1 至 4 樓計 228 平方公尺，房屋構造別為加強磚造，與訴願



人申報移轉時檢附已辦保存登記之建物登記謄本登載 1 至 3 樓房屋構造別為鋼筋混凝土造顯有不符，原處分機關乃據以釐正房屋構造。另訴願人並未填載未辦保存登記房屋部分資料，原處分機關為了解未辦保存登記房屋部分之實際面積以詳實核定契稅，遂於當日會同訴願人及訴外人現場實地會勘，發現該系爭房屋於原處分機關原已課徵之 1 至 4 樓房屋面積 228 平方公尺外，另已增建完成建物後方 1 至 5 樓供住家使用，各層面積均為 38.7 平方公尺，共計 193.5 平方公尺，房屋構造為鋼筋混凝土造，原處分機關爰依財政部函釋將系爭房屋增建 1 至 5 樓之面積按照不動產評價委員會評定標準價格一併載入，共計實際移轉面積為 448.4 平方公尺，重新核算房屋現值計 1,144,000 元，其處分與前揭法令及函釋之規定並無違背，應屬適法，訴願人主張原處分機關應依財政部 76 年 10 月 28 日台財稅第 760187534 號函，按申報時當地不動產評價委員會評定之標準價格課徵，不應以嗣後調查日增加之現值溯及既往併計課稅，破壞法之安定性，增加不動產之交易糾紛，圖利國庫，違反稅法上法律不溯及既往原則，恐屬對法令有所誤解。

四、至於訴願人另主張主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許及原處分機關應遵循法令規定合法課稅，而非擴張解釋，而增加法律所無之租稅義務乙節，按契稅條例第 13 條明定契價以不動產評價委員會評定之標準價格為準，財政部 76 年 10 月 28 日台財稅第 760187534 號函即基於該契稅條例立法精神所為之當然解釋，就個案情況直接適用契稅條例第 13 條相關規定，並非於規定之外另行創設人民納稅義務，故並無涉及租稅事項應維持法安定性原則，使人民有預見可能性或預測可能性，而非擴

張解釋，而增加法律所無之租稅義務，本案原處分機關依法依法課徵之契稅，並無不當。另訴願人另主張系爭房屋增建構造係加強磚造、原處分機關未發文通知其前往勘查亦未給予陳述及申辯機會等，均恐屬對法令及事實有所誤解，核不足採。又本案訴辯雙方其餘理由，核與本件訴願結果無任何影響，不再論述，一併敘明。

五、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定決定如主文。

訴願審議委員會主任委員	徐寶璋
委員	潘清水
委員	劉煥強
委員	房婧如
委員	洪彩燕
委員	陳冠吟

中 華 民 國 104 年 1 月 20 日

如不服本決定，得於決定書送達之次日起二個月內向臺灣嘉義地方  
法院提起行政訴訟。

