

訴 願 人：○○股份有限公司

代 表 人：○○○

代 理 人：○○○

原 處 分 機 關：臺北市稅捐稽徵處

訴願人因契稅事件，不服原處分機關中正分處 94 年 1 月 21 日北市稽中正乙字第 09460021400 號函所為處分，提起訴願，本府依法決定如下：

### 主 文

訴願駁回。

### 事 實

緣訴願人以其所有之本市中正區○○○路○○段○○號○○樓等 8 戶房屋，於 93 年 11 月 1 日與○○股份有限公司簽訂不動產資產信託契約，並於 93 年 11 月 3 日向原處分機關中正分處申報移轉系爭房屋之契稅，因該契稅申報書上載明：「依據不動產證券化條例規定之不動產資產信託，目前信託契約約定原則上信託不動產於信託終止後毋須返還委託人」原處分機關中正分處遂依財政部 93 年 7 月 28 日臺財稅字第 09304505320 號函釋，審認系爭房屋於信託行為成立時，即以實質移轉所有權為目的，核定○○股份有限公司應納之契稅為新臺幣（以下同）3,250,632 元。嗣訴願人以系爭房屋係信託財產，依契稅條例第 14 條之 1 第 1 款規定，應不課徵契稅為由，於 94 年 1 月 10 日向原處分機關中正分處申請退還已繳納之稅款，經該分處以 94 年 1 月 21 日北市稽中正乙字第 09460021400 號函復否准。訴願人不服，於 94 年 2 月 18 日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

### 理 由

- 一、本市各稅捐分處為原處分機關所屬單位，其所為之處分，仍應視為原處分機關所為之處分，合先敘明。
- 二、按稅捐稽徵法第 28 條規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還；逾期末申請者，不得再行申請。」契稅條例第 1 條規定：「契稅之徵收，依本條例之規定。」第 2 條第 1 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 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 4 條規

定：「買賣契稅，應由買受人按契約所載價額申報納稅。」第 12 條前段規定：「凡以遷移、補償等變相方式支付產價，取得不動產所有權者，應照買賣契稅申報納稅；……」第 14 條之 1 第 1 款規定：「不動產為信託財產者，於左列各款信託關係人間移轉所有權，不課徵契稅：一、因信託行為成立，委託人與受託人間。……」

財政部 93 年 7 月 28 日臺財稅字第 09304505320 號函釋：「……說明：……四、有關『本件不動產資產信託屬買賣性質，信託之土地、房屋於信託終止後毋須返還，其移轉信託財產與受託機構時，是否仍視為銷售行為課徵契稅？』乙節，查契稅條例第 14 條之 1 規定，以不動產為信託財產者，因信託行為成立，於委託人與受託人間移轉所有權，不課徵契稅。惟此係就形式上產權移轉之信託行為所定之規範，倘委託人將信託財產移轉予受託機構，而該信託行為於成立時，即以實質移轉所有權為目的，而以遷移、補償等變相方式支付產價，取得不動產所有權者，依契稅條例第 12 條規定，應照買賣契稅申報納稅。……」

### 三、本件訴願理由略以：

- (一) 原處分機關於契稅條例及不動產證券化條例或其他法律未明文規定，而僅依行政規則、函釋、實質課稅原則甚或單純的行政機關之見解就可作出「依不動產資產信託契約約定，信託『建築改良物』於信託終止後毋須返還委託人者，於信託行為『成立』『移轉』建築改良物所有權『時』，以委託人為納稅義務人，課徵契稅，不適用契稅條例第 14 條之 1」之類似結論，則有關土地增值稅之相關規定何須在經過大費周章、勞師動眾、經立法院三讀通過及總統公布之不動產證券化條例第 52 條中明文特別規定？
- (二) 契稅與土地增值稅兩者稅目完全不同，若無法律明文規定而僅依行政規則、函釋、實質課稅原則甚或單純行政機關之見解即可比照土地增值稅規定辦理，應有違課稅要件及稽徵程序應以法律規定之「課稅要件法定原則」。況且不論行政規則、函釋、實質課稅原則或行政機關之見解皆應在不逾越法律之前提下為之，否則有違中央法規標準法第 11 條有關法令位階之規定。
- (三) 「關於人民之權利義務事項應以法律定之」為中央法規標準法第 5 條所明定，契稅之課徵條件為何及應於何時課徵應與人民權利義務有密切關連，應以法律明文規定而非依據行政規則、函釋、實質課稅原則甚或單純的行政機關之見解。

四、卷查本件訴願人將其所有本市中正區○○○路○○段○○號○○樓等 8 戶房屋，以不動產資產信託方式信託與○○股份有限公司，雙方於 93 年 11 月 1 日簽訂不動產資產信託契約，並於 93 年 11 月 3 日向原處分機關中正分處申報移轉系爭房屋之契稅，因該契稅申報書上載明「依據不動產證券化條例規定之不動產資產信託，目前信託契約約定原則上信託不動產於信託終止後毋須返還委託人」，原處分機關中正分處遂依財政部 93 年 7 月 28 日臺財稅字第 09304505320 號函釋，審認系爭房屋於信託行為成立時，即以實質移轉所

有權為目的，乃核定○○股份有限公司應納之契稅為 3,250,632 元，此有契稅申報書及不動產信託契約等影本附卷可稽。

五、按依首揭契稅條例第 4 條規定，買賣契稅，應由買受人按契約所載價額申報納稅，本件原處分機關即以系爭契約中的實質買受人○○股份有限公司為契稅之納稅義務人，此有契稅繳款書 8 張附卷可稽。則訴願人既非本件契稅之納稅義務人，即無從適用稅捐稽徵法第 28 條規定，申請免徵契稅並退還稅款。從而，原處分機關中正分處否准訴願人退還稅款之處分，揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，原處分應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠

副主任委員 王曼萍

委員 陳 敏

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

委員 陳石獅

委員 陳立夫

委員 陳媛英

中 華 民 國 94 年 6 月 13 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 2 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 3 段 1 巷 1 號)