

彰化縣政府訴願決定書（案號 110—801）

府法訴字第 1100274855 號

訴 願 人：○○○○○○股份有限公司

代 表 人：○○○

訴願代理人：○○○律師

訴願人因房屋稅籍及申請閱覽卷宗事件，不服本縣地方稅務局（下稱原處分機關）110 年 6 月 15 日彰稅房字第 1100009395 號函所為之處分（下稱原處分），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 110 年 6 月 7 日向原處分機關申請將坐落於本縣○○鎮○○里○○路○○巷○○弄○號之房屋（稅籍編號○○○○○○○○○○○○○○○○○○○○，下稱系爭房屋）之納稅義務人由訴外人○○○變更為訴願人，並主張系爭房屋分為前部及後部，均為訴願人出資興建，並提出工程契約為證；訴願人同時主張因其為系爭房屋之所有權人，此與建物之納稅義務人何屬，有法律上利害關係，故依行政程序法第 46 條申請閱覽、抄寫、複印或攝影房屋稅籍證明書、稅籍登記表及平面圖等資料。案經原處分機關以原處分函復略以，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，且系爭房屋坐落地址與工程契約中載明之工程地點不同，爰否准訴願人之申請。訴願人不服，遂提起本件訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。又訴願人申請言詞辯論，本府依訴願法第 65 條規定，通知訴願人及原處分機關派員於 110 年 9 月 9 日到府進行言詞辯論。茲摘敘訴、辯及言詞辯論意旨如次：

一、訴願及言詞辯論意旨略謂：

(一)按「因自己出資而建築之房屋，不待登記即原始取得其所有權，與該房屋行政上起造人名義之誰屬無關，亦與因法律行為而取得者，須依民法第七百五十八條規定經登記始取得其所有權者不同。」最高法院 85 年度台上字第 100 號、107 年度台上字第 1437 號判決意旨可佐；又按「房屋稅向房屋所有人徵收之」、「未辦建物所有權第一次登記且所有人不明之房屋，其房屋稅向使用執照所載起造人徵收之；無使用執照者，向建造執照所載起造人徵收之；無建造執照者，向現住人或管理人徵收之。」

房屋稅條例第 4 條第 1、4 項前段分定明文

(二)是房屋稅納稅義務人應以房屋所有人為原則，於未辦理保存登記之房屋，所謂所有人自係指「實際房屋所有人」而言，此觀彰化縣房屋稅徵收細則第 2 條益得澄明；而「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」行政程序法 36 條亦有明文，是訴願人既主張其為系爭房屋之實際所有人，並憑以變更義務人之登記，權責機關(即原處分機關)即應妥依職權調查房屋所有權誰屬，並據以敷實認定納稅義務人有無更動之必要。

(三)系爭工程契約工程地點欄固係填載「彰化縣○○鎮○○里○○路○○號」，惟該址為訴願人之公司登記地址，於設立至今均無變更，而訴願人從事紙製造業，系爭房屋均係出資興建，作為訴願人造紙工廠使用迄今，此不僅有系爭房屋內部照片可資佐證，且如貴府派員實地查勘即得證實；另，該契約明載之業主正為訴願人，且工程項目包含鋼骨、牆壁、土水等，顯然係建物新建工程無訛，且自契約後附圖樣、鋼骨結構及立面圖、立體圖、室內配置，其建物結構長、寬、高尺寸及鋼結構、室內

裝潢隔間均與系爭建物相同，顯然本契約確為系爭建物之起造承攬契約；更遑論該契約後附估價單施作之工項、品名、規格、數量乃至於追加項目均為承攬系爭房屋所羅列施作，列單對象亦為訴願人（承攬人誤載○○為○○），灼然至明，原處分全未查究，即遽以工程地點之片段行句，即認工址非彰化縣○○鎮○○里○○路○○巷○○弄○號之系爭房屋，認事用法顯有疏虞。

(四)再者，必先有建物方有門牌登記，是訴願人與承攬人立約之初，系爭房屋既然尚未興建，自無門牌，豈有可能於尚未起造建物、亦未編立門牌前即以立約當下並不存在之門牌當作工程地址？當然係以訴願人之公司地址載為工程地址，方屬合理。原處分僅憑地點欄之記載非該門牌號碼，即駁回訴願人之請，其論理顯然時空錯置、背離經驗法則，更難採憑。

(五)且觀，該「彰化縣○○鎮○○里○○路○○號」與系爭房屋地址「彰化縣○○鎮○○里○○路○○巷○○弄○○號」雖貌似歧異，但實則極為接近、僅咫尺之遙，且俱為訴願人廠區之一部分，是更顯訴願人與承攬人立約時，以訴願人之公司登記地址載於工程地點，至為合理且正常。

(六)是承前，於判斷系爭房屋之實際所有人誰屬實，萬不應拘泥於該「工程地址」記載之外觀，而應實際探討該工程施作之範圍是否為系爭房屋，方屬正確。而系爭契約中顯見定作人為訴願人，且歷期款項均有以訴願人公司票據兌現之紀錄，經承攬人簽收，原處分機關仍輕率駁回訴願人之請，調查顯有未盡。

(七)原處分機關不僅罔顧上情，甚於原處分中援引毫不相關之不動產買賣、承典、交換、贈與等所涉之契稅條例，告以訴願人如欲辦理稅籍變更登記應依該條例規定申報

繳納契稅方得辦理稅籍變更登記，其理由更是與訴願人申請所主張之內容南轅北轍。

(八)「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」「當事人或利害關係人得向行政機關申請閱覽、抄寫、複印或攝影有關資料或卷宗。但以主張或維護其法律上利益有必要者為限。行政機關對前項之申請，除有下列情形之一者外，不得拒絕：一、行政決定前之擬稿或其他準備作業文件。二、涉及國防、軍事、外交及一般公務機密，依法規規定有保密之必要者。三、涉及個人隱私、職業秘密、營業秘密，依法規規定有保密之必要者。四、有侵害第三人權利之虞者。五、有嚴重妨礙有關社會治安、公共安全或其他公共利益之職務正常進行之虞者。」行政程序法第43條及第46條第1、2項分定明文。

(九)查訴願人主張為系爭房屋之實際所有人，檢具證明申請變更納稅義務人登記，並請求閱覽該屋稅籍證明書、稅籍登記表及平面圖等資料，以憑核對及指明疏漏之處，俾利主張權利，顯已釋明利害關係。原處分說明二僅泛稱：申請閱覽卷宗與規定不符，不僅全未敘明否准之理由、與何規定不符，更未明示該申請有何行政程序法第46條第2項之例外不能准許之情形，均顯有未當。

(十)不動產原始取得應優先於稅籍，不動產是由出資人興建，是由訴願人原始取得，至於會計帳面與原始取得之法律關係應無影響。僅是在確認所有權後應更正稅籍文件而已等語。

二、答辯及言詞辯論意旨略謂：

(一)按「房屋稅向房屋所有人徵收之。其設有典權者，向典權人徵收之。共有房屋向共有人徵收之，由共有人推定

一人繳納，其不為推定者，由現住人或使用人代繳。」「納稅義務人應於房屋建造完成之日起 30 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。」「本條例第 4 條第 1 項所稱之房屋所有人，指已辦登記之所有權人及未辦理所有權登記之實際房屋所有人。」「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。但在開徵土地增值稅區域之土地，免徵契稅。」為房屋稅條例第 4 條第 1 項、第 7 條、彰化縣房屋稅徵收則第 2 條及契稅條例第 2 條所明定。

(二)次按「行政機關為行政行為時，除法律另有規定外，應依本法規定為之。」「當事人或利害關係人得向行政機關申請閱覽、抄寫、複印或攝影有關資料或卷宗。但以主張或維護其法律上利益有必要者為限。……」「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定。」「稅捐稽徵人員對於納稅義務人之財產、所得、營業、納稅等資料，除對下列人員及機關外，應絕對保守秘密：一、納稅義務人本人或其繼承人。二、納稅義務人授權代理人或辯護人。三、稅捐稽徵機關。四、監察機關。五、受理有關稅務訴願、訴訟機關。六、依法從事調查稅務案件之機關。七、經財政部核定之機關與人員。八、債權人已取得民事確定判決或其他執行名義者。」為行政程序法第 3 條第 1 項、第 46 條及稅捐稽徵法第 1 條、第 33 條第 1 項所明定。

(三)再按「支出之效益及於以後各期者，列為資產。其效益僅及於當期或無效益者，列為費用或損失。」「建築物、船舶、機械、工具、器具及其他營業上之設備，因擴充換置改良修理之支出所增加之價值或效能，非兩年內所

能竭者，為資本之增加，不得列為費用或損失。」、「固定資產之耐用期限不及兩年者，得以其成本列為取得製造或建築年度之損失，不必按年折舊。」、「本法第 34 條所稱擴充、換置、改良、修理支出所增加之價值，係指因擴充、換置、改良或修理支出使固定資產之價值較其取得所預定經通常管理或修理之應有價值而增加之相當金額；所稱增加效能，係指因擴充、換置、改良、或修理部份之效能達二年以上者。」、「修繕費：一、修繕費支出凡足以增加原有資產之價值者，應作為資本支出。……二、修繕費支出其效能非二年內所能耗竭者，應作為資本支出，加入原資產實際成本餘額內計算，但其效能所及年限可確知者，得以其有效期間平均分攤。……三、凡因維持資產之使用，或防止其損壞，或維持正常使用而修理或換置之支出，應准作為費用列支。」

「營利事業修繕或購置固定資產，其耐用年限不及二年，或其耐用年限超過二年，而支出金額不超過新臺幣八萬元者，得以其成本列為當年度費用。但整批購置大量器具，每件金額雖未超過新臺幣八萬元，其耐用年限超過二年者，仍應列作資本支出。」為商業會計法第 48 條、所得稅法第 34 條、第 58 條、所得稅法施行細則第 40 條及營利事業所得稅查核準則第 77 條、第 77 條之 1 所明定。

- (四) 按房屋稅向房屋所有人、典權人或共有人徵收之；所稱房屋所有人，係指已辦登記之所有權人及未辦理所有權登記之實際房屋所有人；納稅義務人之變更自應有其法定之原因，非依法不得變更之；房屋稅條例第 4 條第 1 項、彰化縣房屋稅徵收細則第 2 條定有明文，亦有改制前行政院 60 年判字第 360 號判例及最高行政法院 105 年判字第 431 號判決意旨可資參照。本案訴外人○○○

於 86 年間因買賣取得系爭房屋，歷經本局房屋稅籍清查查得增建及 108 年因強制執行事件依建物測量成果圖增加課稅面積迄今，本局依前揭規定以○君為納稅義務人依法有據。又查訴願人○○○○○○股份有限公司歷任負責人為○○○（○○○之父）、90 年 4 月 4 日變更為○○○、107 年 10 月 25 日變更為○○○（○○○之子），先予陳明。

(五) 訴願人主張系爭房屋為其出資興建，應為房屋稅納稅義務人一節，查訴願人提供之系爭工程契約不僅工程地點「彰化縣○○鎮○○里○○路○○號」與系爭房屋坐落地址「彰化縣○○鎮○○里○○路○○巷○○弄○○號」不相符，且該契約未經訴願人蓋公司印及負責人私章或簽名，其效力存有爭議。又縱不論系爭工程契約工程地點是否為系爭房屋，也不論公司支付款項真實性及契約效力，依商業會計法第 48 條、所得稅法第 34 條、第 58 條、所得稅法施行細則第 40 條、營利事業所得稅查核準則第 77 條、第 77 條之 1 規定，支出之效益及於以後各期者，應列為資產。查本案系爭工程契約工程總價高達 630 萬元，又查財政部中區國稅局彰化分局提供之訴願人 91 年至 109 年資產負債表及財產目錄等資料，均無記載該工程，由此得知，工程款項若確實由訴願人（公司）支付，惟訴願人亦未認定該興建工程係屬公司資產，此由興建完成工程未列入該公司財務報表甚明，訴願人主張顯不足採。

(六) 又訴願人主張依行政程序法第 46 條規定以利害關係人申請閱覽寫、複印或攝影系爭房屋之稅籍證明書、稅籍登記表及平面資料圖等資料一節，按行政程序法所謂「利害關係人」係指其權利或法律上利益將因程序之進行而受影響之第三人，系爭房屋之課稅處分，僅及於訴外人

○君之納稅義務，訴願人之權利或法律上利益未因此而受影響，顯非適格之申請人。又關於稅捐稽徵法與行政程序法間之法律適用關係，稅捐稽徵法應優先於行政程序法之適用，查訴願人申請閱覽之房屋稅籍證明等資料，核屬稅捐稽徵法第 33 條第 1 項所稱納稅義務人之財產、納稅資料，故本局依該規定，應絕對保守秘密。從而，本局依上開規定，否准訴願人閱覽資料之申請，並無違誤。

(七)公司在申報營業所得稅時必須要詳列支出等，本件訴願人之租金支出中，有支付租金予○○○，且○○○之個人綜合所得稅亦有將該筆租金列入，應可證明此財產並非公司所有。

(八)訴願人與○○○是房客與房東的關係，房客應不可調閱房東資料，故依稅捐稽徵法第 33 條規定應予保密，故不予閱覽等語。

理 由

一、關於訴願人申請變更納稅義務人部分：

(一)按房屋稅條例第 1 條規定：「房屋稅之徵收，依本條例之規定；本條例未規定者，依其他有關法律之規定。」第 4 條第 1 項及第 4 項規定：「(第 1 項)房屋稅向房屋所有人徵收之。其設有典權者，向典權人徵收之。共有房屋向共有人徵收之，由共有人推定一人繳納，其不為推定者，由現住人或使用人代繳。……(第 4 項)未辦建物所有權第一次登記且所有人不明之房屋，其房屋稅向使用執照所載起造人徵收之；無使用執照者，向建造執照所載起造人徵收之；無建造執照者，向現住人或管理人徵收之。」第 7 條規定：「納稅義務人應於房屋建造完成之日起 30 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。」

(二)次按彰化縣房屋稅徵收細則第 2 條規定：「本條例第 4 條第 1 項所稱之房屋所有人，指已辦登記之所有權人及未辦理所有權登記之實際房屋所有人。」

(三)本件訴願人主張其為系爭房屋之實際所有人，應將納稅義務人變更為訴願人云云。惟按房屋稅之納稅義務人應為房屋所有人、典權人、或共有人，而納稅義務人之變更自應有其法定之原因，非依法不得變更之(改制前行政法院 60 年判字第 360 號判決意旨參照)。卷查稅籍編號 N03190912000 號之房屋稅籍紀錄表所示，坐落於本縣○○鎮○○里○○路○○巷○○弄○號之房屋，係自 73 年 8 月開始起課房屋稅，亦即自 73 年 8 月起該地址上已有房屋存在且已編釘門牌。第查，系爭房屋原僅有一層樓，並領有使用執照，原課稅義務人為他人，嗣後於 86 年間訴外人○○○因買賣而取得系爭房屋，故申報將納稅義務人名義變更為○○○，後於 89 年及 108 年間經原處分機關清查查得增建而增加課稅面積。是綜合上情及相關事證，系爭房屋於 73 年後有固有增建之事實，惟查系爭房屋尚未增建前原係由○○○藉由買賣而取得事實上處分權，若有增建行為，如非屬獨立之建物，則增建部分亦因附合而由○○○取得事實上處分權。訴願人雖主張系爭房屋為其出資興建，然查訴願人之歷年財產目錄及財稅申報資料，均未將系爭房屋及支出列入公司資產或負債。又訴願人雖提出契約書及估價單為證，然該契約書並未蓋用訴願人之公司章及由其代表人簽章，尚難逕認為真正，且估價單亦僅是初步之報價，並非真正支出，另訴願人雖主張歷期款項均有票據兌現紀錄，惟開立票據之原因關係眾多，可能為借貸、贈與等其他法律關係，尚難據此證明此即為系爭建物之支出，且訴願

人亦未提出相關之資金流向及明細，從而，訴願人之主張自不足採。

(四) 訴願人雖於申請書中主張系爭房屋係於 84 年及 92 年間始興建後部建物與前部建物，以及於訴願書中訴稱於立約之初（92 年）系爭房屋既然尚未興建，自無門牌，故該 92 年簽訂之契約書所載之工程地址（彰化縣○○鎮○○里○○路○○號）與系爭房屋坐落地址「彰化縣○○鎮○○里○○路○○巷○○弄○○號」不同至為合理正常云云，惟查系爭房屋早已於 73 年 8 月存在並編釘門牌，訴願人之主張，核與卷內資料不符，其主張已非可採，又訴願人所提之契約書如確係系爭房屋之增建契約，揆諸常理，自應載明系爭房屋之地址，而非載明別處地址，是訴願人之主張實難憑採。故本件尚無足夠證據可顯示系爭房屋確實係由訴願人出資興建，而原始取得系爭房屋之所有權。

(五) 末查稅捐稽徵之實務，稽徵機關在受理未辦理建物所有權第一次登記（保存登記）建物之房屋稅籍申報事件，因無地政機關之登記資料可供檢索核對，僅能由申報人申報之稅籍資料為形式審查，逾此範圍之其他相關連因素，即非在稅捐稽徵機關之審查範圍內。是在未取得法院判決確認對系爭房屋有所有權之前，即據以申請變更納稅義務人名義，殊難謂有法定之變更原因，自為法所不許（高雄高等行政法院 108 年訴字第 1 號判決參照），是參照前開判決意旨，本件訴願人如欲主張變更納稅義務人，應取得確認訴願人對系爭房屋有所有權之法院判決為證。又系爭房屋因經臺灣彰化地方法院辦理未登記建物查封，嗣經臺灣彰化地方法院民事執行處 108 年○○月○○日○○○108○○○字第○○號函禁止變更納稅義務人名義，本件訴願人遽然申請變更納稅義務人，尚

難認有法定之變更原因，且非無違背執行法院查封效力之疑慮，從而，訴願人之主張自無理由。

二、關於訴願人申請閱覽、抄寫、複印或攝影房屋稅籍證明書、稅籍登記表及平面圖等資料(下稱系爭資料)部分：

- (一)按行政程序法第 46 條規定：「(第 1 項)當事人或利害關係人得向行政機關申請閱覽、抄寫、複印或攝影有關資料或卷宗。但以主張或維護其法律上利益有必要者為限。(第 2 項)行政機關對前項之申請，除有下列情形之一者外，不得拒絕：一、行政決定前之擬稿或其他準備作業文件。二、涉及國防、軍事、外交及一般公務機密，依法規規定有保密之必要者。三、涉及個人隱私、職業秘密、營業秘密，依法規規定有保密之必要者。四、有侵害第三人權利之虞者。五、有嚴重妨礙有關社會治安、公共安全或其他公共利益之職務正常進行之虞者。(第 3 項)前項第 2 款及第 3 款無保密必要之部分，仍應准許閱覽。(第 4 項)當事人就第 1 項資料或卷宗內容關於自身之記載有錯誤者，得檢具事實證明，請求相關機關更正。」
- (二)次按稅捐稽徵法第 33 條第 1 項規定：「稅捐稽徵人員對於納稅義務人之財產、所得、營業、納稅等資料，除對下列人員及機關外，應絕對保守秘密：一、納稅義務人本人或其繼承人。二、納稅義務人授權代理人或辯護人。三、稅捐稽徵機關。四、監察機關。五、受理有關稅務訴願、訴訟機關。六、依法從事調查稅務案件之機關。七、經財政部核定之機關與人員。八、債權人已取得民事確定判決或其他執行名義者。」
- (三)卷查系爭資料涉及原納稅義務人之個人隱私，且屬稅捐稽徵法第 33 條第 1 項所規定納稅義務人之財產、所得、營業、納稅等資料，又本件並無符合同條第 1 項各款規定之機關或個人得閱覽之例外規定，稽徵機關即應予以

保密，不得提供，屬依法規規定有保密之必要之情形，故本件應符合行政程序法第 46 條第 2 項第 2 款規定，原處分機關否准訴願人所請，應無違誤。又訴願人雖訴稱其為系爭房屋之所有權人，自有法律上利害關係云云，惟其所提證據尚難認定其為實際所有人或事實上處分權人，是訴願人請求閱覽、抄寫、複印或攝影系爭資料，於法不合，應無理由。

三、綜上所述，有關納稅義務人之變更應有其法定之原因，非依法不得變更，本件訴願人雖主張其為系爭房屋之實際所有人，惟其提出之資料尚難認定其為系爭房屋之所有權人，是原處分機關否准訴願人變更納稅義務人之申請，核無違誤；至訴願人主張依行政程序法第 46 條規定閱覽、抄寫、複印或攝影系爭資料部分，因系爭資料屬稅捐稽徵法第 33 條所定應絕對保守秘密之資料，原處分機關據以拒絕提供，於法並無不合，原處分應予維持。

四、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	洪榮章（請假）
	委員	溫豐文（代行主席職務）
	委員	張奕群
	委員	林宇光
	委員	陳坤榮
	委員	蕭淑芬
	委員	王育琦
	委員	黃耀南

委員 陳麗梅

委員 黃美玲

中 華 民 國 1 1 0 年 9 月 1 7 日
縣 長 王 惠 美

本件訴願人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起 2 個月內
向臺中高等行政法院提起行政訴訟。

(臺中高等行政法院地址:臺中市南區五權南路 99 號)