

1 彰化縣政府訴願決定書（案號 113—701）

2 府行訴字第 1130173067 號

3 訴 願 人 ○○企業股份有限公司

4 設○○市○○區○○路○○號

5 代 表 人 ○○○

6 住同上

7 訴願代理人 ○○○

8 住同上

9 訴願代理人 ○○○

10 住○○市○○區○○路○段○○號

11 訴願代理人 ○○○

12 住○○市○○區○○路○段○○○號○○樓

13 訴願人因契稅事件，不服本縣地方稅務局（下稱原處分機關）113  
14 年3月20日彰稅法字第1130001254號復查決定（下稱復查決定），  
15 提起訴願，本府依法決定如下：

16 主 文

17 訴願駁回。

18 事 實

19 緣訴外人○○○等原所有本縣○○鄉○○段○○號建號之建物  
20 （下稱系爭建物）及其坐落之○○鄉○○段○○○地號土地（下稱  
21 系爭土地），分別於110年11月18日及110年11月8日就系爭  
22 建物及系爭土地以買賣為原因辦理所有權移轉登記於訴外人○○  
23 ○（即訴願人○○企業股份有限公司之經理人）。嗣訴願人為辦

1 理系爭建物之所有權移轉登記以取得所有權，乃於 112 年 11 月 14  
2 日檢具契稅申報書(其勾選原因為調解)、法院核定之○○市○○  
3 區調解委員會調解書等文件向原處分機關所屬北斗分局申報契稅，  
4 經原處分機關所屬北斗分局核定本件應核課贈與契稅計新台幣  
5 (下同)22 萬 2 元，案經訴願人繳納完竣並於 112 年 12 月 13 日辦  
6 竣系爭建物之所有權移轉登記。惟訴願人不服上開核定契稅之處  
7 分，向原處分機關申請復查，主張系爭建物自始即係由訴願人購  
8 買，其與○○○間有借名登記之合意，並於 112 年 8 月 17 日透過  
9 調解終止借名登記，故系爭建物之移轉，事實上為借名登記之返  
10 還行為，應免課徵契稅，惟經原處分機關審查後，認為本件未經  
11 法院實質調查認定，尚不足以證明訴願人與○○○間為借名登記  
12 關係，而以復查決定駁回。訴願人不服，遂提起本件訴願，並據  
13 原處分機關檢卷答辯到府。本府並依訴願法第 63 條第 2 項規定通  
14 知訴願人陳述意見及原處分機關列席說明，茲摘敘訴、辯意旨如  
15 次：

16 一、訴願及補充訴願意旨略謂：

17 (一)借名登記契約，非要書面要式契約，依民法 153 條之規  
18 定，當事人互相表示意思一致者，無論其為明示或默示，  
19 契約即為成立。訴願人尚未滿足農業法人條件，故訴願  
20 人無法直接持有農地，本案訴願人購買農地及其地上建  
21 物(即本案移轉標的)時，農地需由○○○代訴願人持  
22 有，雖訴願人得持有地上建物，為簡化交易參與人，故  
23 農地及其地上物皆委由○○○代為持有。

24 (二)本件於購買不動產時，訴願人與○○○(公司總經理並  
25 為董事長之子)雙方即有借名登記之合意，依照前揭民  
26 法之規定，借名登記契約即已成立。訴願人與○○○雙  
27 方於不動產移轉登記後，補訂定借名登記契約，僅係為

1 保全證據之用，並無不可。原處分機關逕以借名登記契  
2 約完成於建物所有權移轉登記之後，即主觀認定本件自  
3 始即非借名登記關係，顯有違誤。

4 (三)該不動產自始係由訴願人購買，而○○○僅為程序中代  
5 為執行及借名登記者，其購買不動產之給付係由訴願人  
6 對外給付，交易過程中相關流程資料亦由訴願人完整取  
7 得並留存，且自始由訴願人購買並實質擁有亦可自帳務  
8 記載可證。

9 (四)訴願人於 110 年向自然人購買系爭土地及建物，買賣價  
10 金交付係採信託專戶方式(受託銀行為○○銀行)，上述  
11 標的之價金交付係由訴願人給付並入帳，款項給付時程  
12 如下：2021/7/16 金額 6,420,000 元(簽約款)、  
13 2021/10/18 金額 32,100,000 元(備證用印款)、  
14 2021/11/23 金額 25,950,733 元(完稅款-含尾款、印花  
15 稅、契稅、履約保證費)，合計 64,470,733 元。

16 (五)上述資料應可認定該不動產實質屬訴願人所有且相關金  
17 流確實由訴願人給付，本次不動產移轉交易事實為借名  
18 登記之返還行為，該借名登記之終止業已於 112 年 8 月  
19 17 日透過調解確定並終止借名登記，並非屬契稅課徵範  
20 疇中所定之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而  
21 取得所有權之行為，應免課徵契稅，懇請按實質交易認  
22 定並退還溢繳之契稅。

23 (六)原處分機關無視訴願人所提出之有力證據，卻援引契稅  
24 條例第 2 條、第 12 條第 1 項規定、財政部台財稅字第  
25 31172 號解釋、66 年 4 月 12 日台財稅第 32262 號函、前  
26 ○○高等行政法院 103 年度訴字第 501 號判決理由，以  
27 合理化其未盡查核義務即認定本件屬贈與之行為，顯有  
28 為法。

1 (七)本件自始係為訴願人購買資產，僅借名登記於○○○，  
2 除給付價款係由訴願人出資，其帳務記載亦可佐證其為  
3 訴願人之資產，訴願人於出資購買資產當年度(110 年)  
4 即於帳務記載與財務報告書及稅務申報書表達並附註揭  
5 露為訴願人之資產，故該資產自始屬訴願人所有，上開  
6 財務報表業經會計師事務所於 111 年 6 月 6 日簽證，可  
7 資證明系爭建物實質確屬訴願人之財產，與訴願人主張  
8 之借名登記，尚無違誤。

9 (八)本件畜牧場為訴願人繼受取得，訴願人取得畜牧場後，  
10 為簡化程序，未重新申請畜牧場登記，而僅辦理申請辦  
11 理畜牧場登記證變更，變更負責人及主要管理人員，而  
12 依畜牧登記法之規定，負責人僅能為自然人，因此訴願  
13 人無法擔任負責人，是原處分機關以訴願人既然為借名  
14 人，則系爭建物應由訴願人使用管理，惟訴願人並未申  
15 請設立畜牧場登記為由，即推論本件非屬借名登記，顯  
16 屬速斷等語。

## 17 二、答辯及補充答辯意旨：

18 (一)按「不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有  
19 而取得所有權者，均應申報繳納契稅。但在開徵土地增  
20 值稅區域之土地，免徵契稅。」、「契稅稅率如下：一、  
21 買賣契稅為其契價百分之六。……四、贈與契稅為其契  
22 價百分之六。」、「買賣契稅，應由買受人申報納稅。」、  
23 「贈與契稅，應由受贈人估價立契，申報納稅。」、「納  
24 稅義務人應於不動產買賣、承典、交換、贈與及分割契  
25 約成立之日起，或因占有而依法申請為所有人之日起 30  
26 日內，填具契稅申報書表，檢附公定格式契約書及有關  
27 文件，向當地主管稽徵機關申報契稅。……不動產移轉  
28 發生糾紛時，其申報契稅之起算日期，應以法院判決確

1 定日為準。……」分別為契稅條例第 2 條、第 3 條、第  
2 4 條、第 7 條及第 16 條所明定。

3 (二)契稅條例第 2 條、第 12 條第 1 項規定其 56 年立法理由  
4 分別載明：「現行契稅條例對都市房屋發生移轉，均不課  
5 徵契稅，而農村房屋移轉，則應課徵契稅，形成彼免此  
6 徵不平現象。為維護稅負公平，及增裕庫收，本修正案  
7 將都市房屋移轉列為課徵契稅範圍。」、「本條係現行契  
8 稅條例施行細則第 12 條所規定，因此類以變相方式支付  
9 產價或代替設典，常有發生，如不予課稅，易滋取巧逃  
10 稅，故擬增列如上。」可知，除開徵土地增值稅之土地  
11 外，不動產之移轉應課徵契稅，為契稅課徵之立法原則；  
12 另取得不動產所有權之方式，除契稅條例第 2 條所列舉  
13 者外，屬契稅條例第 12 條規定以其他變相方式取得，應  
14 照買賣契稅申報納稅；又如地上建物部分並無明確價金  
15 之記載，建物係無償取得者，按財政部 61 年 2 月 4 日台  
16 財稅第 31172 號令釋，應視同贈與取得產權，屬契稅條  
17 例第 2 條規定以贈與取得所有權，仍屬契稅課徵範圍，  
18 均按契價 6%課徵契稅。另改制前○○高等行政法院 103  
19 年度訴字第 501 號判決理由「五、(一)……則財政部  
20 61 年 2 月 4 日令釋示『房屋稅籍登載所有權名義變更係  
21 屬產權移轉，其間如無買賣價款之接受，自可視同贈與，  
22 課徵契稅。』意旨，就無買賣價金交付之房屋產權移轉，  
23 視同贈與予以課徵契稅，合於契稅係就不動產產權移轉  
24 而課徵之本質，核與前揭契稅條例第 2 條之規定不相抵  
25 觸，被告予以援用，自無不合。(四)……故基於實質課  
26 稅原則，對於契約形式上非屬契稅條例第 2 條所列『不  
27 動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得  
28 所有權者』情形，若實質上符合取得不動產產權移轉之

1 情形者，即應申納契稅。」可茲參照。

2 (三)次按「房屋原既以甲名義向政府貸款申購，並以其名義  
3 設立房屋稅籍有案，稅捐稽徵機關認定權屬，自應以其  
4 向政府貸款申購及房屋稅籍之登載為準，現當事人申請  
5 變更為乙所有，顯係產權移轉，其間如無買賣價款之接  
6 受，自可視同贈與，課徵契稅。」、「主旨：整建住宅共  
7 同承購人之一，放棄承購，改由另一承購人單獨承購，  
8 應否課徵契稅乙案，希照說明二辦理。說明：二、本案  
9 如原由甲、乙 2 人共同申請承購，在辦理產權登記前，  
10 乙拋棄承購，經國民住宅處核准由甲單獨承購，顯無產  
11 權移轉情事，自無需報繳契稅，如乙已取得產權或甲、  
12 乙 2 人已辦竣共有登記，則甲之事後單獨取得該住宅之  
13 產權，顯已涉及所有權之轉讓，自應依法報繳契稅。」  
14 分別為財政部 61 年 2 月 4 日台財稅第 31172 號令及 66  
15 年 4 月 12 日台財稅第 32262 號函所明示。

16 (四)又按「甲承買房屋，持憑該市調解委員會調解書申報契  
17 稅，如經查明該調解書已送請法院核定有案者，依鄉鎮  
18 市調解條例第 24 條(編者註：現行條例第 27 條)規定，  
19 與民事確定判決具有同一效力，應准予受理。」、「……  
20 我國有關財產權之民事訴訟係採當事人進行主義，故當  
21 事人取具之法院確定判決，應視判決內容決定應否再調  
22 查事證，如判決理由書已載明雙方之攻擊防禦方法且主  
23 張之證據業經法院調查認定者，則法院認定之事實，除  
24 有其他事證外，稽徵機關原則上應予尊重；如係認諾判  
25 決或對他造主張之事實為自認者，因被告認諾(即承認  
26 原告之訴為有理由)後，法院並不調查原告有無此項權  
27 利，即以認諾為基礎，認原告之訴為有理由，判決被告  
28 敗訴，又經他造自認之事實，主張事實之當事人就該事

1 實無庸舉證，法院應據為認定事實及裁判之基礎，不必  
2 另行調查證據認定該自認之事實是否與真正之事實相符，  
3 故判決如有認諾或自認之情事者，稽徵機關仍應本諸職  
4 權再調查事證。至其取具法院和解筆錄、法院調解筆錄、  
5 鄉鎮市調解委員會調解書者，因事實並未經法院調查認  
6 定，故稽徵機關亦應本諸職權調查認定。」分別為財政  
7 部 79 年 4 月 26 日台財稅第 790121074 號函及財政部 92  
8 年 2 月 19 日台財稅字第 0920451458 號令所明示。

9 (五)卷查系爭建物於 110 年 11 月 8 日因買賣移轉登記為○○  
10 ○所有，嗣訴願人於 112 年 11 月 14 日檢具契稅申報書、  
11 系爭調解書(聲請人：○○公司，對照人：○○○)等資  
12 料申報契稅，系爭調解書調解成立內容記載「一、對照  
13 人即出名人同意將門牌地址○○縣○○鄉○○路○○之  
14 ○○號建物及其坐落土地(地號：○○段 0○○○-000，  
15 權利範圍 1/1)移轉登記予聲請人即借名人。二、兩造  
16 同意於接獲經法院核定調解書後之 1 個月內會同辦理移  
17 轉登記。三、兩造拋棄本事件民事其餘請求。」並無記  
18 載借名登記終止返還及互為補償事項，依照上揭財政部  
19 61 年 2 月 4 日台財稅第 31172 號令及 66 年 4 月 12 日台  
20 財稅第 32262 號函釋意旨，系爭建物既已辦理所有權登  
21 記為○○○所有，則楊君與訴願人經調解移轉登記，應  
22 屬另一次房屋所有權移轉，又該調解內容無互為補償事  
23 項，本局依契稅條例第 2 條、第 3 條及第 7 條規定，以  
24 房屋評定現值按贈與契稅稅率百分之六課徵訴願人契稅  
25 計 22 萬 2 元，尚無違誤。

26 (六)按「借名登記」契約云者，謂當事人約定一方將自己之  
27 財產以他方名義登記，而仍由自己管理、使用、處分，  
28 他方允就該財產為出名登記之契約。其成立側重於借名



1 者與出名者間之信任關係，在性質上應與委任契約同視。  
2 倘其內容不違反強制、禁止規定或公序良俗者，固應賦  
3 予無名契約之法律上效力，並類推適用民法委任之相關  
4 規定(最高法院 100 年度台上字第 1972 號民事判決意旨  
5 參照)。是以，倘當事人所主張之借名登記財產，非自己  
6 管理使用，則不具借名登記之要件，且其內容違反強制、  
7 禁止規定或公序良俗者無效，先予陳明。

8 (七)本案訴願人檢具 110 年 10 月 6 日不動產買賣契約(私契)、  
9 110 年 10 月 6 日不動產買賣價金履約保證申請書、110  
10 年 12 月 1 日借名登記契約書、歷次給付金流紀錄、112  
11 年 8 月 17 日調解書、112 年 8 月 17 日終止借名登記契  
12 約書等資料，主張系爭建物係借名登記之返還並非贈與，  
13 非屬契稅課徵範圍等語，惟查其 110 年 10 月 6 日私契及  
14 其不動產買賣價金履約保證申請書，均由○○○訂立，  
15 與 110 年 10 月 25 日公契記載一致，並已於 110 年 11 月  
16 8 日登記買賣移轉予○○○，而訴願人於 110 年 12 月 1  
17 日始訂立借名登記契約書，有○○○於 110 年 10 月 25  
18 日訂立系爭建物所有權買賣移轉契約書(公契)、建物登  
19 記第一類謄本及借名登記契約書附案可稽，該借名登記  
20 契約書係於完成建物所有權移轉登記後書立，可資證明  
21 本案自始即非借名登記關係，況且建物所有權移轉登記  
22 具有公示力，非於登記後可借由書立借名登記契約變更。  
23 又訴願人提出之之歷次給付金流紀錄，僅係支付價金之  
24 佐證，倘不足以證明訴願人與○○○為借名登記關係，  
25 而系爭調解書成立內容提及同意移轉系爭建物移轉登記，  
26 亦僅證明雙方係合意移轉，再查○○○承買系爭建物後，  
27 即申請「○○○○畜牧場」登記，飼養禽畜，足證系爭  
28 建物非由訴願人經營管理使用，與借名登記之要件不相



1 符，是以，訴願人主張本案係借名登記之返還，不足採  
2 憑。

3 (八) 訴願人所持法院核定之調解書主張借名登記返還，僅係  
4 雙方合意移轉之債權契約，未經法院實質調查審認雙方  
5 為借名登記關係。從訴願人檢附之不動產買賣契約(私  
6 契)、不動產買賣價金履約保證申請書以觀，可知系爭建  
7 物之相關買賣均由○○○簽立契約，訴願人提出歷次給  
8 付金流紀錄，其交付金錢原因或為買賣，或為贈與，或  
9 因其他之法律關係而為交付，非謂一有金錢之交付，即  
10 謂 110 年當時係由訴願人承買系爭建物，而得推論為借  
11 名登記關係。

12 (九) 依建物謄本所載，系爭房屋於 110 年 11 月 8 日買賣移轉  
13 登記所有權人○○○，而該借名登記契約書係於完成建  
14 物所有權移轉登記後於 110 年 12 月 1 日書立，可資證明  
15 本案自始即非借名登記關係，況且建物所有權移轉登記  
16 具有公示力，非於登記後可借由書立借名登記契約變  
17 更。

18 (十) 經查系爭建物為畜牧場，依畜牧法規定，並未限制自然  
19 人或農民才能申請設立畜牧場，訴願人既主張其為借名  
20 人，則系爭建物應由訴願人使用管理，惟該公司(訴願  
21 人)並未申請設立畜牧場登記，反而是○○○承買系爭  
22 建物後，即申請設立「○○○○畜牧場」飼養禽畜，此  
23 與借名登記契約為一方單純出借名義之情形明顯有異。

24 (十一) 有關借名登記於民事法律關係中雖然不一定被評價  
25 為脫法行為，但在稅法領域，借名登記有掩蓋真實交易、  
26 規避或逃漏稅捐的高度可能性。而借名登記契約成立、  
27 解除與否，核屬私權範圍，並非行政機關依職權得據以  
28 認定，所以實務上當事人取具之法院確定判決，判決理

1 由書已載明雙方之攻擊防禦方法且主張之證據業經法院  
2 調查認定者，除有其他事證外，稽徵機關原則上會尊重  
3 法院調查及判決結果。本案訴願人所提之證據，未經法  
4 院實質調查審認，且所提之證據不足為其主張事實之證  
5 明，自難為有利於訴願人之認定。

6 (十二) 基上論結：本案訴願理由均無足採，謹請依法駁回  
7 其訴，以維稅政等語。

## 8 理 由

- 9 一、按契稅條例第 2 條規定：「不動產之買賣、承典、交換、贈  
10 與、分割或因占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅。但  
11 在開徵土地增值稅區域之土地，免徵契稅。」第 3 條規定略  
12 以：「契稅稅率如下：一、買賣契稅為其契價百分之六。……  
13 四、贈與契稅為其契價百分之六。」第 4 條規定：「買賣契  
14 稅，應由買受人申報納稅。」第 7 條規定：「贈與契稅，應  
15 由受贈人估價立契，申報納稅。」第 16 條第 1 項規定：「納  
16 稅義務人應於不動產買賣、承典、交換、贈與及分割契約成  
17 立之日起，或因占有而依法申請為所有人之日起 30 日內，填  
18 具契稅申報書表，檢附公定格式契約書及有關文件，向當地  
19 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  
20 屋買賣、交換、贈與、分割，應由雙方當事人共同申報。」
- 21 二、次按納稅者權利保護法第 7 條第 1 項至第 5 項規定：「(第 1  
22 項)涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精  
23 神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅  
24 之公平原則為之。(第 2 項)稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構  
25 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  
26 益之歸屬與享有為依據。(第 3 項)納稅者基於獲得租稅利益，  
27 違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租  
28 稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為

1 租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。(第 4 項)  
2  
3 前項租稅規避及第二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。(第 5 項)納稅者依本法及  
4  
5 稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」第 11 條  
6  
7 第 1 項及第 2 項規定：「(第 1 項)稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。(第 2 項)稅捐稽徵機關就課稅或處  
8  
9 罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」

11 三、復按憲法第 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、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、  
12  
13 稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定(司法院釋字第 703 號解釋理由書參照)。若非契稅條例  
14  
15 第 2 條所定應申報納稅之範圍，即無該條之適用，依租稅法律主義，自不應課徵契稅(司法院釋字第 167 號解釋理由書  
16  
17 參照)

19 四、再按財政部 61 年 2 月 4 日台財稅第 31172 號令「房屋原既以甲名義向政府貸款申購，並以其名義設立房屋稅籍有案，稅捐稽徵機關認定權屬，自應以其向政府貸款申購及房屋稅籍之登載為準，現當事人申請變更為乙所有，顯係產權移轉，其間如無買賣價款之接受，自可視同贈與，課徵契稅。」

24 五、末按財政部賦稅署 92 年 2 月 19 日台財稅字第 0920451458 號函釋意旨：「……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

1 有其他事證外，稽徵機關原則上應予尊重；如係認諾判決或  
2 對他造主張之事實為自認者，因被告認諾（即承認原告之訴  
3 為有理由）後，法院並不調查原告有無此項權利，即以認諾  
4 為基礎，認原告之訴為有理由，判決被告敗訴，又經他造自  
5 認之事實，主張事實之當事人就該事實無庸舉證，法院應據  
6 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  
7 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  
8 者，稽徵機關仍應本諸職權再調查事證。至其取具法院和解  
9 筆錄、法院調解筆錄、鄉鎮市調解委員會調解書者，因事實  
10 並未經法院調查認定，故稽徵機關亦應本諸職權調查認  
11 定。」

12 六、依前開司法院解釋、法令及函釋意旨可知，契稅條例第 2 條  
13 本文對應申報繳納契稅之項目，係採列舉規定，限於不動產  
14 之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，  
15 始應申報繳納契稅，除上開項目外即無須申報繳納契稅，此  
16 觀法條之規定即明（最高行政法院 100 年度判字第 102 號判  
17 決意旨參照）。故如取得所有權之法律關係為借名登記不動  
18 產之返還，其法律性質非屬贈與，亦非為買賣，更不屬承典、  
19 交換、分割或因占有等原因而取得所有權，基於租稅法律主  
20 義，自非屬課徵契稅之範圍。然基於實質課稅原則，對於契  
21 約形式上非屬契稅條例第 2 條所列舉情形，若實質經濟事實  
22 關係仍屬上開之情形者，自仍應申納契稅。

23 七、又因稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第 30 條之規定，為調查課稅  
24 資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，且受調查者不  
25 得拒絕。於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用  
26 一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實  
27 課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有  
28 關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，



1 其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其  
2 他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之  
3 查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第 19 條「人民有依法  
4 律納稅之義務」規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規  
5 定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課  
6 稅所必要(司法院釋字第 537 號解釋意旨參照)。故稅捐稽徵  
7 機關於認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實  
8 關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，稅捐機關  
9 亦應依職權調查原則，運用一切闡明事實所必要以及可獲致  
10 之資料，以認定真正之事實課徵租稅。稅捐稽徵機關並就課  
11 稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任，惟稅捐稽徵機關所  
12 須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於  
13 納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人  
14 知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵  
15 機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，  
16 依憲法第 19 條意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負  
17 有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必  
18 要。因此稅捐稽徵機關倘對課稅要件提出相當證明，客觀上  
19 已足能證明當事人構成課稅要件事實之經濟活動，已可使法  
20 院綜合所有證據而形成心證，如當事人予以否認，即應就其  
21 主張之事實提出證據以動搖法院所為該當構成要件事實之認  
22 定，以貫徹公平合法課稅之目的。準此，有關租稅撤銷訴訟  
23 之客觀舉證責任，就課稅要件事實之存否及課稅標準，固應  
24 由稅捐機關負客觀舉證責任；惟租稅之免除、減輕等權利障  
25 礙要件事實及權利消滅要件事實，既為有利於人民之事實，  
26 且其相關資料均由人民所控制掌握，不論從證據掌控或利益  
27 歸屬之觀點，自應由納稅義務人負客觀舉證責任（最高行政  
28 法院 111 年度上字第 126 號判決意旨參照）。

1 八、是綜合訴辯意旨及案卷資料，本件之爭點應為：「1. 訴外人  
2 ○○○與訴願人間是否訂有借名登記契約，本件系爭建物於  
3 112年12月13日之所有權移轉是否為終止借名登記之標的物  
4 返還?2. 如本件非屬借名登記關係，是否即可認為係贈與關  
5 係?」復依前開舉證責任分配之說明，本件原處分機關自應就  
6 訴願人屬「因贈與而取得系爭建物所有權」之應課徵契稅構  
7 成要件事實負舉證責任。惟本件是否屬於借名登記，乃屬私  
8 權關係，且租稅之免除、減輕等權利障礙要件事實及權利消  
9 滅要件事實，納稅義務人知之最詳，稅捐稽徵機關掌握困難，  
10 且其相關資料均由納稅義務人所控制掌握，是訴願人應就本  
11 件屬「終止借名登記契約之標的物返還」之權利障礙要件事  
12 實負舉證責任。

13 九、按「借名登記」者，謂當事人約定一方將自己之財產以他方  
14 名義登記，而仍由自己管理、使用、處分，他方允就該財產  
15 為出名登記之契約，其成立側重於借名者與出名者間之信任  
16 關係，及出名者與該登記有關之勞務給付，具有不屬於法律  
17 上所定其他契約種類之勞務給付契約性質，在性質上應與委  
18 任契約同視，倘其內容不違反強制、禁止規定或公序良俗者，  
19 當賦予無名契約之法律上效力，並類推適用民法委任之相關  
20 規定。借名登記之財產仍由借名者自行管理、使用、處分之  
21 契約，並無使出名者取得實質所有權或其他權利之意思，申  
22 言之，判斷是否存在借名登記契約，應視借名登記之財產在  
23 登記出名者名下後，借名者對該財產是否仍繼續享有管理、  
24 使用及處分之權限而定。又借名登記契約須當事人雙方，就  
25 屬於一方現在或將來之財產，以他方之名義，登記為所有人  
26 或其他權利人，相互意思表示一致，其契約始為成立(臺灣高  
27 等法院臺中分院 110 年度上易字第 381 號民事判決意旨參  
28 照)。又證明借名登記契約成立之證據資料，不以直接證據為

1 限，倘原告就利己之待證事實，能證明在經驗法則或論理法  
2 則上，足以推認該待證事實存在之間接事實，非不得憑此等  
3 間接事實，推理證明彼等間存有借名登記契約（最高法院 112  
4 年度台上字第 894 號判決意旨參照）。

5 十、卷查，本件訴願人提出 110 年 10 月 6 日不動產買賣契約書、  
6 110 年 10 月 6 日不動產買賣價金履約保證申請書、110 年 12  
7 月 1 日借名登記契約書、歷次給付金流紀錄、經法院核定之  
8 112 年 8 月 17 日 112 年民調字 160 號○○市○○區調解委員  
9 會調解書及 112 年 8 月 17 日終止借名登記契約書等文件據以  
10 主張其與○○○間存有借名登記關係，惟：

11 (一)經法院核定之民事調解，雖與民事確定判決有同一之效  
12 力，惟依前開財政部函釋意旨，因調解書所載事實並未  
13 經法院調查認定，故原處分機關仍得職權調查本件之實  
14 質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬，是本件  
15 尚難逕以調解書之記載即遽認本件訴願人與○○○間具  
16 有借名登記關係，而仍應自本件雙方提出之案卷資料綜  
17 合判斷，先予敘明。

18 (二)次查，借名登記契約雖僅須雙方相互意思表示一致即可  
19 成立，而不以訂立書面契約為必要，然借名登記係指將  
20 自己「現在或將來財產」以他方名義登記，故至遲應於  
21 該不動產為移轉登記前即有借名登記之合意；如於登記  
22 後方有合意，難認合於借名登記之要件。查本件於 110  
23 年 10 月 6 日訂立買賣契約及 110 年 11 月 18 日系爭建物  
24 登記前均係由○○○出面辦理，且訴願人於訴願書及復  
25 查申請書雖均主張系爭建物係於 110 年 12 月 1 日登記於  
26 出名人云云，惟查系爭建物實際上係於 110 年 11 月 18  
27 日即已登記完竣，而訴願人與○○○復於 110 年 12 月 1  
28 日方簽訂借名登記契約，故本件形式上乃於○○○取得



1 所有權後，兩者才訂立借名登記契約。訴願人雖主張此  
2 為補簽訂云云，然訴願人亦未提出其他證據證明其與○  
3 ○○借名登記之合意係先於系爭建物移轉登記前，故本  
4 件時序上即有未符，自難認訴願人與○○○就系爭建物  
5 之移轉登記與○○○確有借名登記關係。

6 (三)再者，借名登記契約乃將自己的財產以出名人名義登記，  
7 而由借名人自己自行管理、使用、處分，並無使出名人  
8 實際享有該財產經濟上利益之意思，故如該不動產係由  
9 出名人管理、使用、處分，自不該當借名登記契約之要  
10 件。本件經原處分機關調查後，認定系爭建物為畜牧場，  
11 依畜牧法規定，並未限制自然人或農民才能申請設立畜  
12 牧場，又訴願人亦有登記為畜牧場經營業，故訴願人既  
13 主張其為借名人，則系爭建物應由訴願人使用管理，然  
14 本件○○○向訴外人購買系爭建物後，係以○○○之名  
15 義向本府申請「○○○○畜牧場」登記，並由○○○擔  
16 任負責人，用以飼養禽畜，訴願人亦未提出任何反證。  
17 故○○○既就系爭建物有使用管理之事實，核與借名登  
18 記之以他方之名義，登記為所有人或其他權利人之關係，  
19 仍由自己管理、使用、處分要件不符。

20 (四)第查，訴願人雖提出給付金流紀錄以資佐證，然其原因  
21 本即多端(可能為消費借貸、贈與等其他法律關係)，尚  
22 不得遽予推斷必係基於借名登記法律關係而來。

23 (五)綜上所述，因本件屬私權紛爭，且訴願人應就本件屬「終  
24 止借名登記契約之標的物返還」之權利障礙要件事實負  
25 舉證責任，然本件訴願人無法證明兩造間於系爭建物移  
26 轉前即有借名登記契約之合意存在，亦未提出載明雙方  
27 之攻擊防禦方法且主張之證據業經法院調查認定之相關  
28 文件，另本件原處分機關已盡職權調查之義務，並舉證

1 系爭建物實際應為○○○所使用管理，而不符借名登記  
2 之要件。從而，訴願人上揭所提之事證尚無從認定兩造  
3 間就系爭建物確有存在借名登記之法律關係。

4 十一、末查，本件 112 年 12 月 13 日就訴願人與訴外人○○○就  
5 系爭建物之所有權移轉登記原因雖係記載調解移轉，惟基於  
6 實質課稅原則，對於契約形式上非屬契稅條例第 2 條所列「不  
7 動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有  
8 權者」情形，若實質上符合取得不動產產權移轉之情形者，  
9 即應申納契稅。準此，因訴願人未能舉證本件核屬「借名登  
10 記終止之標的物返還」，且因查無對價之收受，故原處分機  
11 關所屬北斗分局認定本件所有權移轉之實質經濟關係應為贈  
12 與，應屬另一次房屋所有權移轉，據而依契稅條例規定以房  
13 屋評定現值按贈與契稅稅率百分之六核課贈與契稅計 22 萬 2  
14 元，於法自屬有據，復查決定遞予維持，亦無不合，均應予  
15 以維持。

16 十二、據上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項  
17 規定，決定如主文。

18 訴願審議委員會	主任委員	林田富（請假）
	委員	吳蘭梅（代行主席職務）
	委員	常照倫
	委員	李惠宗
	委員	呂宗麟
	委員	林宇光
	委員	王育琦
	委員	劉雅榛

1 委員 陳昱瑄  
2 委員 蕭源廷  
3 中 華 民 國 1 1 3 年 7 月 1 0 日  
4 縣 長 王 惠 美  
5 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  
6 向臺中高等行政法院地方行政訴訟庭提起行政訴訟。  
7 (臺中高等行政法院地址：臺中市南區五權南路 99 號)