

1 彰化縣政府訴願決定書（案號 114—301）

2 府行訴字第 1130508450 號

3 訴 願 人 ○○○

4 住○○○○○○○○○○○○○○○○

5 訴願代理人 ○○○

6 住○○○○○○○○○○○○○○○○

7 參 加 人 ○○○

8 住○○○○○○○○○○○○○○○○

9 訴願人因房屋稅籍事件，不服本縣地方稅務局（下稱原處分機  
10 關）員林分局 113 年 11 月 18 日彰稅員分二字第 11302167○○○  
11 號函(下稱原處分)，提起訴願，本府依法決定如下：

12 主 文

13 原處分撤銷，由原處分機關於 2 個月內另為適法之處理。

14 事 實

15 緣原處分機關於 68 年 11 月以訴外人○○○及○○○(應有部分各  
16 二分之一)為納稅義務人，設立稅籍課徵坐落本縣○○鄉○○村  
17 ○○路○巷○號房屋（稅籍編號：○○○，未辦理保存登記之建  
18 物，以下稱系爭房屋）房屋稅，後○○○於 103 年 4 月將其應有  
19 部分贈與其妻即訴願人○○○。嗣訴外人○○○(○○○之子)於  
20 113 年 11 月 13 日檢附彰化縣○○鄉公所 68 年 11 月 7 日彰塩建  
21 字第○○○號使用執造(下稱系爭房屋使用執照)，申請更正系爭  
22 房屋納稅義務人為起造人○○○(97 年 3 月 20 日歿)，經原處分  
23 機關員林分局查核屬實，爰依房屋稅條例第 4 條第 4 項及財政部  
24 編訂之房屋稅稽徵作業手冊規定，以 113 年 11 月 18 日彰稅員分

1 二字第 1130216○○號函知○○○核准更正納稅義務人為○○○，  
2 並以原處分通知訴願人。訴願人不服，遂提起本件訴願，並據原  
3 處分機關檢卷答辯到府。本府並依訴願法第 63 條第 2 項規定通知  
4 訴願人陳述意見及原處分機關列席說明，及依訴願法第 28 條第 2  
5 項規定通知利害關係人○○○參加訴願程序表示意見，茲摘敘訴、  
6 辯及參加意旨如次：

7 一、訴願意旨略謂：

8 (一)訴願人所持有之系爭房屋所有權，係配偶(○○○)之贈  
9 與；而配偶之取得係其父○○○於 68 年 11 月房屋建造  
10 完成後，當膝下兩子之面約定雙方各持一半，相關之稅  
11 賦依持分比例分攤，故稅籍登記表係前開 2 人之名，並  
12 蓋有印章。原所有權人(○○○及○○○)同意父親之分  
13 配並依其約定執行迄今逾 40 年，○○○之子亦知曉前  
14 開事實。何以○○○之子於其父死亡後主張起造人即為  
15 所有權人，請求恢復○○○為所有權人，逕行否定前開  
16 贈與事實？

17 (二)改制前行政法院 60 年判字第 360 號要旨，房屋稅之納  
18 稅義務人應為房屋所有人、典權人或共有人，而納稅義  
19 務人之變更自應有其法定之原因，非依法不得變更之。  
20 本案，○○○及○○○因受贈取得系爭房屋各二分之一  
21 持分，故稅籍登記資料及財產清單顯示為前開 2 人各持  
22 有二分之一，若非因受贈，何以稽徵機關登載之房屋稅  
23 籍紀錄表為前開二人？

24 (三)彰化縣房屋稅徵收細則第 2 條規定：「本條例第四條第  
25 一項所稱之房屋所有人，指已辦理房屋所有權登記之所有  
26 權人及未辦理房屋所有權登記之實際房屋所有人。」  
27 次按財政部 90 年 1 月 29 日台財稅第 0900450294 號函  
28 略以：「……又針對未辦保存登記之舊有房屋申請設立

1 稅籍，……惟如所有人歸屬無法證明，在該房屋產權未  
2 確定前，暫由管理人或現住人繳納房屋稅，房屋稅稅籍  
3 紀錄表及房屋稅繳款書亦宜加註管理人或現住人等文  
4 字。」本案，納稅義務人並未加註任何文字，即○○○  
5 及○○○即為所有人。

6 (四)原處分機關依據房屋稅條例第 4 條第 4 項前段規定：

7 「未辦建物所有權第一次登記『且』所有人不明之房屋，  
8 其房屋稅向使用執照所載起造人徵收之」逕依建築執照  
9 所載起造人變更納稅義務人。該條文係雙重條件皆符合  
10 始能以起造人為納稅義務人，本案原所有人為○○○及  
11 ○○○，並非所有人不明，故無該條文第 4 項之適用。

12 (五)依納稅者權利保護法第 11 條及第 12 條規定，稽徵機關

13 之人員應依職權調查證據並以書面通知。訴願人並未接  
14 獲該局以書面通知釐清案由等事，稽徵機關逕行變更實  
15 有疏漏。依民法第 406 條規定，稱贈與者，謂當事人約  
16 定，一方以自己之財產無償給與他方，他方允受之契約。  
17 次依民法第 153 條第 1 項：「當事人互相表示意思一致  
18 者，無論其為明示或默示，契約即為成立」。○○○於  
19 系爭房屋建造完成後，無償由其子之名各自持分並依當  
20 時之約定執行(稅籍登記為 2 人之名並蓋有雙方之印章)，  
21 前開行為即為贈與，並以口頭約定之。系爭房屋，縱使  
22 為未辦保存登記建物，○○○亦擁有所持分之所有權，  
23 依法律仍具財產價值並受法律保障，所有權人相關之權  
24 利為主管機關登載承認。

25 (六)民法第 408 條第 1 項規定，贈與物之權利未移轉前，贈

26 與人得撤銷其贈與。本案所有權已移轉與受贈人且無同  
27 條第二項之適用，該贈與不得撤銷且所有權屬○○○及  
28 ○○○2 人。故，建造執照起造人縱使為○○○，亦不

1 得逕行撤銷並否定贈與之行為。

2 (七)退萬步來說，主管機關核發建造執照或使用執照所載之  
3 起造人，僅為聲請核照之人而已，未辦理建物第一次所  
4 有權以前，房屋所有權屬於出資興建之原始建築人，非  
5 謂建造執照或使用執照所載之起造人，必為興建建物而  
6 原始取得所有權之人(參見最高法院 107 年度台上字第  
7 1437 號民事判決及最高法院 111 年度台上字第 1200 號  
8 判決意旨)。稽徵機關未盡查核之能事，逕依建築執照  
9 所載起造人即做變更，實有疏漏，且尚須申請變更方負  
10 舉證責任證明○○○為唯一出資者。依釋字第 574 號解  
11 釋部分協同意見書許玉秀大法官提出，國家權力的運作  
12 之所以必須具有可預測性，為的自然足保障人民的權益。  
13 如僅憑執照所載起造人即能推翻前開贈與之事實，法之  
14 安定性如何維持？

15 (八)訴訟曠日廢時，若最終訴願結果係恢復原狀，惟系爭財  
16 產已遭處分，則訴願人即便勝訴已發生之損害亦難以回  
17 復；再者，本案係以起造人為所有權人逕行變更，導致  
18 推翻贈與之事實且稽機關逕行變更所引法令依據，顯不  
19 合法。故依訴願法第 93 條請求停止執行。

## 20 二、答辯意旨略謂：

21 (一)按「房屋稅向房屋所有人徵收之。」、「未辦建物所有權  
22 第一次登記且所有人不明之房屋，其房屋稅向使用執照  
23 所載起造人徵收之；無使用執照者，向建造執照所載起  
24 造人徵收之；無建造執照者，向現住人或管理人徵收  
25 之。」、「納稅義務人應於房屋建造完成之日起 30 日內，  
26 向當地主管稽徵機關申報房屋現值及使用情形；其有增  
27 建、改建、變更使用或移轉承典時，亦同。」分別為房  
28 屋稅條例第 4 條第 1 項前段、第 4 條第 4 項及第 7 條所

1 明定。

2 (二)依房屋稅條例第4條第1項、第4項規定，關於房屋稅  
3 之稅捐主體，原則以房屋所有人為納稅義務人。而條文  
4 所稱房屋所有人，係指已辦登記之所有權人及未辦理所  
5 有權登記之實際房屋所有人，而所有人不明者，向使用  
6 執照、建造執照所載起造人徵收之。另依財政部編訂之  
7 房屋稅稽徵作業手冊第4章第1節稅籍釐正陸、作業說  
8 明第7點規定：「其他稅籍資料之釐正，應依據納稅義  
9 務人申請或查得資料，核對房屋稅籍紀錄表，如有必要，  
10 得要求納稅義務人提示相關資料，並視實際需要現場勘  
11 查，憑以釐正房屋稅籍。」先予陳明。

12 (三)經查，系爭房屋係未辦理保存登記之建物，於68年11  
13 月以訴外人○○○及○○○(持分各二分之一)為納稅義  
14 務人，設立稅籍課徵房屋稅，嗣103年4月○○○該持  
15 分二分之一贈與其妻即訴願人○○○，員林分局依契稅  
16 申報資料釐正納稅義務人。○○○於113年8月22日  
17 歿，其子○○○於113年10月30日以電話詢問，為辦  
18 理遺產稅需要，請員林分局更正系爭房屋納稅義務人為  
19 其父○○○，並以電子郵件寄送系爭房屋使用執照、○  
20 ○○所立代筆遺囑、96年4月26日臺灣彰化地方法院  
21 公證處認證書及坐落○○鄉○○○段1383地號土地(系  
22 爭房屋坐落之土地)所有權狀(97年6月13日登記為○  
23 ○○)為佐。惟查，該使用執造所載起造人為原設籍人  
24 ○○○及○○○之父○○○(97年3月20日歿)，非其  
25 父○○○。又為維護另一持分人權益，員林分局立即以  
26 電話聯繫○○○小姐，告知系爭房屋使用執照起造人為  
27 ○○○，依法房屋稅納稅義務人應更正為起造人○○○，  
28 如有建造該屋之具體出資證明文件或其他佐證資料，請

1 提供以利釐清案情。楊小姐接獲電話後，多次親至員林  
2 分局了解相關法律規定，均表示因該屋起造年代久遠，  
3 已無法提供具體物證及人證，另知悉公證遺囑內容，但  
4 無法認同，亦對更正納稅義務人名義為○○○，表示異  
5 議。

6 (四)訴外人○○○復於113年11月13日檢附系爭房屋使用  
7 執照申請變更系爭房屋納稅義務人名義為起造人○○○，  
8 經員林分局於113年11月14日派員現場勘查，確認系  
9 爭房屋與該使用執照為同棟建物，並依房屋稅條例第4  
10 條第4項前項規定，准予更正系爭房屋納稅義務人為起  
11 造人○○○，依法有據。至訴願人雖主張系爭房屋係○  
12 ○○口頭約定贈與其子○○○及○○○雙方各持一半等  
13 情，然迄未提出任何證據以實其說，訴願人主張尚難採  
14 憑。

15 (五)基上論結，本案訴願理由均無足採，謹請依法駁回其訴，  
16 以維稅政。

### 17 三、參加意旨略謂：

18 (一)系爭房屋為本人祖父○○○建造，坐落○○鄉○○○段  
19 ○○○號土地，並於68年11月7日取得彰化縣○○鄉  
20 公所核發彰塩建字第○○○號使用執照(詳使用執照影  
21 本)，起造人、房屋及其坐落土地所有權人皆為本人祖  
22 父○○○，合先敘明。

23 (二)祖父○○○於96年4月26日依民法規定立下遺囑，當  
24 中第一條載明：「立遺囑人○○○所有坐落彰化縣○○  
25 鄉○○段○○地號，土地面積○○平方公尺，權利範圍  
26 全部土地乙筆及門牌號碼為彰化縣○○鄉○○村○○路  
27 ○巷○號，加強磚造農舍乙棟，均由○○○繼承取得所  
28 有權全部」，該份遺囑並經彰化地方法院認證在案(詳

1 96 年度彰院認字第 00100○○號認證書及遺囑影本)，  
2 於祖父○○○過世後，本人父親○○○即據此辦理繼承，  
3 為該棟房屋及其坐落土地之唯一所有權人(詳○○鄉○  
4 ○○段○○○號土地所有權狀影本)，並設籍於該棟房  
5 屋直至 113 年 8 月 22 日過世方予除戶。

6 (三)父親○○○過世後，所有繼承人協議由本人繼承該棟房  
7 屋及其坐落土地，惟於辦理遺產稅申報時，發現父親死  
8 亡當期財產參考清單所列該棟房屋之持分比率不正確，  
9 應為全持分而非 1/2，檢具該棟房屋之使用執照、祖父  
10 ○○○遺囑等相關書件，向彰化縣地方稅務局員林分局  
11 申請更正房屋稅納稅義務人，同時依法完成該棟房屋座  
12 落土地之所有權登記(詳○○鄉○○○段○○○號土地  
13 所有權狀影本)。

14 (四)該棟房屋為未辦理保存登記之建物，依房屋稅條例第 4  
15 條第 4 項前項規定：「未辦建物所有權第一次登記且所  
16 有人不明之房屋，其房屋稅向使用執照所載起造人徵收  
17 之」，房屋稅納稅義務人原應登記為使用執照所載起造  
18 人(即本人祖父○○○)，惟當年不知何故誤載為父親○  
19 ○○及○○○等二人，訴願人○○○聲稱其受贈該棟房  
20 屋二分之一，然而祖父○○○之遺囑清楚表明其為該棟  
21 房屋及其坐落土地之所有權人，並指定由父親○○○繼  
22 承取得所有權全部，再者，稅捐機關有關房屋稅籍資料  
23 納稅義務人之記載純為便利課稅而設，與所有權之取得  
24 無關，不能僅憑房屋稅納稅義務人之記載，逕為房屋所  
25 有權歸屬之認定，本人因繼承取得該棟房屋及其坐落土  
26 地之所有權全部，自得依法申請變更房屋稅納稅義務人，  
27 敬請鑒察。

28 理 由

- 1 一、按房屋稅條例第 4 條第 4 項規定：「未辦建物所有權第一次  
2 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  
3 徵收之；無使用執照者，向建造執照所載起造人徵收之；無  
4 建造執照者，向現住人或管理人徵收之。」財政部編訂之房  
5 屋稅稽徵作業手冊第四章第一節第陸款第七目其他稅籍資料  
6 釐正規定：「其他稅籍資料之釐正，應依據納稅義務人申請  
7 或查得資料，核對房屋稅籍紀錄表，如有必要，得要求納稅  
8 義務人提示相關證明資料，並視實際需要現場勘查，憑以釐  
9 正房屋稅籍。」
- 10 二、次按行政程序法第 102 條規定：「行政機關作成限制或剝奪  
11 人民自由或權利之行政處分前，除已依第三十九條規定，通  
12 知處分相對人陳述意見，或決定舉行聽證者外，應給予該處  
13 分相對人陳述意見之機會。但法規另有規定者，從其規定。」  
14 第 103 條規定：「有下列各款情形之一者，行政機關得不給  
15 予陳述意見之機會：一、大量作成同種類之處分。二、情況  
16 急迫，如予陳述意見之機會，顯然違背公益者。三、受法定  
17 期間之限制，如予陳述意見之機會，顯然不能遵行者。四、  
18 行政強制執行時所採取之各種處置。五、行政處分所根據之  
19 事實，客觀上明白足以確認者。六、限制自由或權利之內容  
20 及程度，顯屬輕微，而無事先聽取相對人意見之必要者。七、  
21 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、  
22 復查、重審或其他先行程序者。八、為避免處分相對人隱匿、  
23 移轉財產或潛逃出境，依法律所為保全或限制出境之處分。」  
24 第 104 條規定：「(第 1 項)行政機關依第一百零二條給予相  
25 對人陳述意見之機會時，應以書面記載下列事項通知相對人，  
26 必要時並公告之：一、相對人及其住居所、事務所或營業所。  
27 二、將為限制或剝奪自由或權利行政處分之原因事實及法規  
28 依據。三、得依第一百零五條提出陳述書之意旨。四、提出



1 陳述書之期限及不提出之效果。五、其他必要事項。(第 2  
2 項)前項情形，行政機關得以言詞通知相對人，並作成紀錄，  
3 向相對人朗讀或使閱覽後簽名或蓋章；其拒絕簽名或蓋章者，  
4 應記明其事由。」第 106 條規定：「(第 1 項)行政處分之相  
5 對人或利害關係人得於第一百零四條第一項第四款所定期限  
6 內，以言詞向行政機關陳述意見代替陳述書之提出。(第 2  
7 項)以言詞陳述意見者，行政機關應作成紀錄，經向陳述人  
8 朗讀或使閱覽確認其內容無誤後，由陳述人簽名或蓋章；其  
9 拒絕簽名或蓋章者，應記明其事由。陳述人對紀錄有異議者，  
10 應更正之。」

11 三、復按臺中高等行政法院 108 年度訴字第 42 號行政判決略以：

12 「行政程序法第 102 條所定之法律程序，為法律聽審不可或  
13 缺之成分，行政機關在行政程序中，行使公權力作成決定，  
14 以執行職務時，如足以對當事人之法律上利益，產生負擔或  
15 限制之作用，應使其對程序、程序標的、應作成之決定及其  
16 事實基礎，乃至重要之法律觀點以及裁量斟酌有關之狀況等，  
17 得表示意見，以主張其權利。……房屋稅籍已作為行政機關  
18 核課較優稅率、福利給與及申請登記等之依據，而有特定受  
19 益之內涵，應屬廣義之公法上權利，被告對原告之房屋稅籍  
20 予以註銷，自屬剝奪其權利之行政處分，自應通知原告陳述  
21 意見。……被告通知註銷原告之房屋稅籍，既屬剝奪其公法  
22 上權利之行政處分，……則其於作成原處分前，既已實施勘  
23 驗，又無未能通知之事由，竟未通知原告實施勘驗，亦未通  
24 知原告到場陳述意見，不但有違行政程序法第 42 條、第 102  
25 條之規定，且其所作處分與財政部制定之前揭房屋稅稽徵作  
26 業手冊所定亦未盡符合，自有違正當法律程序及作業規定，  
27 則其處分即屬違法，訴願決定未予糾正遞予維持，亦有未合。  
28 原告聲明求為均予撤銷，為有理由，合將訴願決定及原處分

1 均予撤銷，由被告另為通知原告陳述意見及依職權調查系爭  
2 房屋拆除之日期後，另為適法之處分。……」

3 四、卷查，本件原處分機關因訴外人○○○(○○○之子)於113  
4 年11月13日檢附系爭房屋使用執照，申請更正系爭房屋納  
5 稅義務人為起造人○○○，經原處分機關員林分局查核屬實，  
6 爰依房屋稅條例第4條第4項及財政部編訂之房屋稅稽徵作  
7 業手冊規定，核准更正系爭房屋之納稅義務人為○○○，並  
8 以原處分通知訴願人，固非無見。

9 五、惟按前引臺中高等行政法院108年度訴字第42號行政判決  
10 意旨可知，行政程序法第102條所定通知陳述意見之程序，  
11 為法律聽審不可或缺之成分，行政機關在行政程序中，行使  
12 公權力作成決定，以執行職務時，如足以對當事人之法律上  
13 利益，產生負擔或限制之作用，應使其對程序、程序標的、  
14 應作成之決定及其事實基礎，乃至重要之法律觀點以及裁量  
15 斟酌有關之狀況等，得表示意見，以主張其權利，而房屋稅  
16 籍已作為行政機關核課較優稅率、福利給與及申請登記等之  
17 依據，而有特定受益之內涵，應屬廣義之公法上權利，行政  
18 機關對人民之房屋稅籍予以註銷，自屬剝奪其權利之行政處  
19 分，自應通知人民陳述意見。

20 六、經查，本件訴願人原為系爭房屋之納稅義務人(應有部分為  
21 二分之一)，而原處分係變更系爭房屋之納稅義務人為○○  
22 ○，就訴願人而言，其實質效果與註銷房屋稅籍無異，依上  
23 開判決意旨，原處分機關於作成原處分前，自應通知訴願人  
24 陳述意見。惟查，本件原處分機關並未依行政程序法第102  
25 條及第104條規定，以書面通知訴願人陳述意見，亦未以言  
26 詞通知訴願人陳述意見並作成紀錄後由訴願人簽名或蓋章。  
27 又本件原處分機關雖答辯稱員林分局業以電話聯繫訴願人，  
28 請其提供具體出資證明文件或其他佐證資料，以利釐清案情，

1 訴願人於接獲電話後，亦多次親至員林分局了解相關法律規定  
2 等語，然原處分機關亦未依行政程序法第 106 條規定，就  
3 訴願人之陳述作成紀錄，並由其簽名或蓋章。又鑑於本件原  
4 處分所涉事實及法律關係之複雜性，亦難認本件原處分所根  
5 據之事實客觀上明白足以確認，而得依行政程序法第 103 條  
6 第 5 款規定例外不予陳述意見之機會。

7 七、綜上，考量本件原處分所根據之事實及法律關係之複雜性，  
8 且原處分對於訴願人權益之影響非屬輕微，原處分機關應依  
9 行政程序法第 102 條及第 104 條規定，以書面或言詞作成紀  
10 錄之方式，通知訴願人陳述意見，始符正當行政程序之要求。  
11 又原處分機關雖曾以電話通知訴願人表示意見，惟整體觀察，  
12 應認以電話通知之方式，與行政程序法第 102 條及第 104 條  
13 所規範之通知陳述意見程序難謂相當，所踐行之程序容有微  
14 瑕，而與正當行政程序未盡相符。爰為保障訴願人之權益，  
15 應將原處分撤銷，發回由原處分機關於 2 個月內以書面通知  
16 訴願人陳述意見後，斟酌訴願人所陳述之意見，另為適法之  
17 處理，如仍維持原處分者，亦應詳予說明對於訴願人之意見  
18 不予採納之理由，以昭折服。

19 八、另關於訴願人申請停止執行原處分一節，茲以本件原處分既  
20 經撤銷，訴願人申請停止執行，已毋庸審酌，併予敘明。

21 九、據上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第 81 條規定，  
22 決定如主文。

23 訴願審議委員會	主任委員	周 傑 (請假)
	委員	吳蘭梅 (代行主席職務)
	委員	張奕群
	委員	常照倫

1 委員 李玉君  
2 委員 呂宗麟  
3 委員 王育琦  
4 委員 劉雅榛  
5 委員 陳昱瑄  
6 委員 何明修  
7 委員 蕭源廷

8  
9 中 華 民 國 114 年 3 月 19 日

10 縣 長 王 惠 美

11 本件訴願人或參加人如不服決定，得於訴願決定書送達之次日起  
12 2個月內向臺中高等行政法院高等行政訴訟庭提起行政訴訟。  
13 （臺中高等行政法院地址：臺中市南區五權南路99號）