

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭

114年度訴字第196號

民國114年12月18日辯論終結

原告 台灣領航資產投資股份有限公司

代表人 李建成

訴訟代理人 林樹旺 律師

被告 臺中市政府地方稅務局

代表人 沈政安

訴訟代理人 陳其應

吳振裕

許欣婷

上列當事人間因契稅事件，原告不服臺中市政府中華民國114年4月29日府授法訴字第1140047875號訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告於民國113年6月11日與忠泰建設股份有限公司(下稱忠泰公司)訂立建築改良物所有權買賣移轉契約書，購買○○市○○區○○路00號等31戶房屋(如附表，本院卷第327頁)，同日向被告申報契稅，並以館前路37號等10戶房屋(即同區乾溝子段8309、8311、8312、8313、8314、8315、8316、8317、8318及8319建號建物，下稱系爭房屋)為雙方合建分屋所取得房屋，申請按交換契稅稅率2%課徵契稅，其餘21戶則申請按買賣契稅稅率6%課徵(此部分核定契稅並不爭執)。因其所稱依合建分屋契約應移轉之同區段170地號土地(下稱系

爭土地)持分，業由其信託登記之國泰世華商業銀行股份有限公司於同年1月29日買賣移轉予忠泰公司，並於同年2月20日完成所有權移轉登記，已無從與系爭房屋辦理交換，被告乃依契稅條例第3條第1款及第13條規定，以系爭房屋所核定契價，按買賣契稅稅率6%，核算契稅分別為新臺幣(下同) 354萬4,080元、21萬6,312元、35萬9,772元、57萬6,276元、55萬4,388元、57萬1,218元、67萬9,854元、57萬6,276元、55萬4,388元及65萬8,776元，合計829萬1,340元。原告不服，循序提起復查、訴願遞遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

- 1、忠泰公司依合建契約之約定，於大樓結構體屋突頂板灌漿澆置完成並嗣於113年1月19日取得大樓建物之使用執照後，就其公司依合建分屋所分配房屋應分攤之基地應有部分，通知原告應辦理移轉登記為其公司所有，因系爭土地前已辦理融資貸款而設定抵押權予國泰世華銀行並信託移轉登記為國泰世華銀行所有，原告遂指示該銀行配合辦理，但因當時尚未完成大樓建物之所有權第一次登記，並無已登記所有權之系爭房屋可資同時與系爭土地持分同時辦理移轉登記，囿於地政機關標準用語之實務作業，僅能以「買賣」而無法以「交換」名義作為移轉登記原因，原告不得已乃由國泰世華銀行於113年1月29日與忠泰公司完成系爭土地持分所有買賣移轉契約書（即俗稱「公契」）之訂立，並於同年2月20日完成系爭土地持分移轉為忠泰公司所有登記。
- 2、大樓建物於113年2月26日完成所有權第一次登記後，就原告依合建分屋約定所分配之系爭房屋，忠泰公司應移轉登記為原告所有，但合建關係所互換之系爭土地持分前於113年2月20日已移轉登記為忠泰公司所有，故系爭房屋辦理移轉登記時，已無交換之系爭土地持分可資同時併為移轉登記之處理，故同因受限於地政機關標準用語之實務作業，亦僅能以買賣作為系爭建物移轉之登記原因，原告不得已乃於113年6

01 月11日，與忠泰公司簽立建築改良物所有權移轉契約書（即
02 公契），以完成房地交換之合建分屋移轉手續，但因其實質
03 為合建分屋之不動產（房、地）交換，原告於同日即向被告
04 所屬民權分局申請，就系爭房屋之移轉按交換契稅稅率2%
05 申報契稅，乃民權分局置合建分屋所為房地交換之實質法律
06 事實於不顧，就系爭房屋按買賣稅率即各戶房屋評定價格之
07 6%，核定各戶之契稅發給原告契稅繳款書共計829萬1,340
08 元。

09 3、就實質經濟事實關係而言，就不動產交換之以物易物，係由
10 當事人任一方取得他方之不動產所有權而享有所取得不動產
11 所有權之經濟利益，此與買賣之賣方取得買方所支付之金錢
12 而取得及享有其經濟利益、買方則取得賣方所移轉交付之財
13 產權（動產、不動產及其他財產權）而取得及享有其經濟利
14 益，亦無不同。故不動產之交換，縱一方之交付與他方之交
15 付非同時為之，然就其實質經濟事實關係而言，均以取得及
16 享有他方不動產作為代價，故契稅條例所規定之不動產交
17 換，於當事人約定標的物不同時間給付時，仍應予以適用，
18 其論理甚為顯然。

19 4、本案原告與忠泰公司所為合建分屋之約定，係以原告所有之
20 系爭土地交換忠泰公司興建完成後之系爭房屋，為互易之標
21 的，但互易標的物之交付移轉則為不同時間之約定，此揆之
22 合建契約書第9條第1項約定：「甲方（即原告）應授權乙方
23 （即忠泰公司）或乙方指定地政士於本大樓結構體屋突頂版
24 混凝土澆置之日起15日內，將合建分屋土地按第2條第4項持
25 分原則移轉予乙方或其指定之第三人。土地移轉公契之移轉
26 期日、移轉內容均由乙方指定之地政士負責辦理，甲方應自
27 乙方通知日起10日內配合辦理。」即可自明。蓋大樓結構體
28 屋突頂版灌漿完成後，尚須進行大樓外部及內部之裝修工程
29 （包括大樓外牆磁磚、大樓內部各層樓地板、牆柱、牆面之
30 粉刷及磁磚貼附、水電及機電消防工程之施作裝設、鷹架之
31 拆除……等），爾後始能向建管機關申請建物使用執照，俟

01 建管機關受理審核合格後，始為使用執照之許可核發，取得
02 使用執照後尚須辦理建物測量成果圖之繪製，並據以向地政
03 機關申請建築改良物所有權第一次登記，建物產權登記完成
04 後始能為建物所有權之移轉登記。從而，依合建契約上開辦
05 理系爭土地移轉為忠泰公司所有之約定時間，系爭建物顯然
06 尚未完成所有權第一次登記，系爭土地所交換之系爭建物，
07 顯然未能同時履行，其事實應可確認，而依前開說明，交換
08 之時間雖不同，仍不失為其為交換或互易之法律性質，其不
09 動產交換之實質經濟事實關係及經濟利益之享有及歸屬亦不
10 受影響。

- 11 5、再者，合建分屋所為土地移轉交付與房屋移轉交付為不同時
12 間之履行約定，係各建案當事人所為不同之商業利害考量所
13 致，此為建築業界之常態，並非「非常規交易」。故合建契
14 約就合建分屋辦理地主移轉土地為建商所有之約定時間，分
15 別有「於壹樓樓底版完成」（臺灣高等法院103年度重上更
16 (二)字第68號判決、臺灣臺北地方法院97年度訴字第3742號判
17 決）、「10層之5層結構體完成時」（最高法院98年度台上
18 字第601號民事判決）、「14樓之6樓樓板完成時」（臺灣高
19 等法院97年度重上更(一)字第117號判決）、「房屋結構完
20 成」（臺灣高等法院107年度上字第948號判決）、「四樓結
21 構體完成時」（臺灣臺北地方法院112年度訴字第4969號判
22 決）、「大樓商業地上6樓及住宅地上4樓屋頂結構完成時」
23 （臺灣高等法院105年度重上字第1000號判決、臺灣高等法
24 院99年度重上更(二)字第81號判決）、「5樓結構體完成時」
25 （臺灣高等法院103年度重上更(一)字第151號判決）、「8樓
26 頂板結構完成時」（臺灣板橋地方法院99年度訴字第1739號
27 判決）、「28層結構體完成時」（臺灣台中地方法院89年重
28 訴字第185號判決）等不同約定（上開判決如附件4）。足見
29 本案合建分屋約定原告應於「結構體屋突頂版混凝土澆置之
30 日起15日內」將土地持分移轉為忠泰公司所有，其時間較忠

01 泰公司移轉系爭房屋為原告所有之時間為早，並非不符業界
02 之常規。

03 6、本案合建分屋之系爭土地持分所有權移轉與系爭房屋所有權
04 移轉，係因移轉登記時間非同時辦理，而受限於地政機關之
05 登記原因標準用語之實務規定，無法以「交換」作為登記原
06 因，而被迫以性質較為接近之「買賣」作為登記原因，並非
07 本案合建分屋關係當事人之原告及忠泰公司所願。按契稅條
08 例第2條所規定之不動產交換契稅，並不限於交換之不動產
09 必須同時為移轉登記，且由契稅條例之相關規定或財政部之
10 相關函釋，因合建分屋關係所交換之不動產，分別為不同時
11 間之移轉登記，均適用不動產交換之稅率。

12 7、原告係與忠泰公司簽訂合建契約，就約定合建分屋所應履行
13 系爭土地持分移轉、及系爭房屋所有權移轉為不同時間之約
14 定，致無法同時為系爭土地持分及系爭房屋之所有權移轉登
15 記，而受限於地政機關登記原因標準用語之規定，不得已分
16 別以買賣為原因辦理移轉登記，但實際上並無買賣價金之給
17 付，故實質為房地互易之交換關係，即所謂形式上為買賣之
18 外觀，但其實質之經濟事實及經濟利益歸屬均為以物易物之
19 不動產交換，原告或忠泰公司為上開移轉登記時亦為上開房
20 地交換關係之認知，否則即無在實價登錄上記載並無價金之
21 給付（0元），且註明其移轉登記乃合建契約之交易關係，
22 以表彰形式為買賣而實質為房地互易之不同事實，故本件房
23 屋契稅之課徵，自應適用不動產交換之稅率，以符納稅者權
24 利保護法第7條第1項及第2項之規定。

25 8、(1)原告因係長期持有系爭土地，且合建分屋所分得之房屋
26 必須由起造人忠泰建設公司完成建物所有權第一次登記（保
27 存登記）後，再將原告所分得之系爭房屋移轉登記為原告所
28 有，原告爾後始得將分得之房屋連同其基地持分出售移轉登
29 記為他人購屋客戶）所有，其課稅之法律事實不會發生變
30 更，故於112年或113年將合建分屋所應移轉為建商忠泰建設
31 公司所有之系爭土地持分，無論合建分屋之房地交換移轉登

01 記是否同時辦理，或先移轉土地持分爾後再為房屋產權之移
02 轉，就合建分屋所分得房屋及其土地持分出售他人時，所適
03 用之稅率均不受影響。(2)但建商忠泰建設公司就其因合建
04 所取得之土地，連同其地上房屋出售移轉登記為他人（購屋
05 客戶）所有之時間，係在房屋辦理所有權第一次登記（保存
06 登記）以前或之後，依房地合一稅2.0之相關規定，即有適
07 用不同稅率之情形：「房地合一課徵所得稅申報作業要點」
08 附則第25點規定：「本法第24條之5第4項規定營利事業交易
09 其興建房屋完成後第一次移轉之房屋及其坐落基地，指營利
10 事業交易其以起造人申請建物所有權第一次登記所取得之房
11 屋及其坐落基地。故依此規定，要適用所得稅法第24條之5
12 第4項所規定之第一次房地移轉交易，就忠泰建設公司而
13 言，其出售房地予購屋客戶之移轉登記，其房屋及土地持分
14 必須於建物所有權第一次登記（保存登記）時為忠泰建設公
15 司所取得，而因忠泰公司為起造人，故建物保存登記時忠泰
16 公司即為房屋所有權人，但房屋之土地持分如未移轉登記為
17 忠泰公司所有而仍然登記在原告名下，則該戶房屋之土地持
18 分，即非上開要點所規定「建物所有權第一次登記所取得之
19 房屋及其坐落基地」，而無法適用所得稅法第24條之5第4項
20 之規定（即排除同條第2項不同稅率規定之適用），而必須
21 適用同條第2項最高稅率45%（因持有土地未達2年即移轉登記
22 為購屋客戶所有）。由上規定及說明，忠泰建設公司必須於
23 建物保存登記之前即取得合建分屋所交換之系爭土地持分，
24 其出售房地予購屋客戶時，始能適用合建分屋之房地第一次
25 所有權移轉登記規定之20%稅率，若於建物保存登記完成後
26 再取得系爭土地持分，忠泰建設公司出售移轉購屋客戶之房
27 地，即有遭受應適用45%最高稅率之不利結果，其影響忠泰
28 建設公司之權益甚為嚴重。(3)系爭合建契約書第9條第1項
29 約定，原告應於「本大樓結構體屋突頂板混凝土澆置之日起
30 15日內」，將系爭土地持分移轉登記為忠泰建設公司所有，
31 而上開約定之移轉登記時間，係在建物使用執照取得之前，

01 更為建物完成保存登記之前，自不待言。原告未能依系爭合
02 建契約書第9條第1項約定期限履約，係因簽立系爭合建契約
03 前，原告將合建之土地向國泰世華銀行辦理融資貸款而以系
04 爭土地所有權全部設定抵押權予該銀行，作為貸款擔保，並
05 將所有權信託登記予該銀行名下，然欲將系爭土地持分移轉
06 登記為忠泰公司所有時，必須將系爭土地持分上之抵押權設
07 定予以塗銷，始能符合原告所移轉之系爭土地持分應為無抵
08 押或其他負擔之產權之約定意旨，而就抵押權人之國泰世華
09 銀行而言，減少擔保品（原為土地所有權全部而變更為土地
10 之部分應有部分），必須貸款之債務人為債務之部分清償，
11 原告即因籌措資金困難而遲延為上開部分債務之清償，直至
12 113年1月下旬始籌得資金為部分借款債務之清償，而獲得國
13 泰世華銀行於113年1月29日與國泰世華銀行於113年1月29日
14 簽訂系爭土地持分所有買賣移轉契約書（即俗稱「公
15 契」），並於同年2月20日以買賣為原因移轉登記為忠泰建
16 設公司所有，原告就系爭土地持分之移轉，已發生嚴重遲延
17 給付之違約情形，若不於建物保存登記前為系爭土地持分之
18 移轉登記辦理，忠泰建設公司將遭鉅額稅務負擔之嚴重不利
19 影響，原告又有何理由要求忠泰建設公司同意辦理建物保存
20 登記後再同時為合建分屋之系爭房屋及系爭土地持分之移轉
21 登記。

22 (二)聲明：原處分(含復查決定)就起訴狀附表1-1(本院卷第29
23 頁)所示各戶房屋課徵契稅金額超徵如起訴狀附表1-2(本院
24 卷第31頁)所示各戶金額部分及該部分訴願決定均撤銷。

25 三、被告答辯及聲明：

26 (一)答辯要旨：

27 1、卷查系爭房屋於113年1月19日取得臺中市政府都市發展局核
28 發之113中都使字第93號使用執照，同年月29日國泰世華商
29 業銀行股份有限公司與忠泰公司就原告所稱依合建分屋契約
30 應移轉之系爭土地持分(2293/10000)簽訂買賣移轉契約書，
31 並於同日申報土地增值稅，於同年2月20日經地政機關辦竣

所有權移轉登記，登記原因為「買賣」，同年月26日忠泰公司完成系爭房屋建物所有權第一次登記，有臺中市政府都市發展局113中都使字第93號使用執照、土地所有權買賣移轉契約書及土地建物查詢資料附卷可稽。嗣原告於113年6月11日檢具其與忠泰公司針對上開31戶房屋訂立建築改良物所有權買賣移轉契約書申報契稅，並以系爭房屋為雙方合建分屋所取得房屋，申請按交換契稅稅率2%課徵契稅，其餘21戶則申請按買賣契稅稅率6%課徵。而原告雖提出其與忠泰公司所簽訂之合建契約書，欲證明系爭土地所有權移轉登記之債權上原因為房地交換。惟原告所稱依合建分屋契約應移轉之系爭土地持分，業由其信託登記之國泰世華商業銀行股份有限公司於同年1月29日買賣移轉予忠泰公司，並於同年2月20日完成所有權移轉登記，已無從依民法第398條及內政部訂頒之登記原因標準用語代碼73規定，認定其取得系爭房屋為交換(即互易)之法律關係，且觀本件系爭土地及房屋之申報、移轉及異動等個案情節，其間法律關係既均為「買賣」，則被告認原告取得系爭房屋所有權移轉之債權上原因非為交換而係買賣，並按買賣契稅稅率6%課徵契稅，依法並無不合。再者，土地之登記，依土地法第43條規定具有絕對效力，原告前於復查與訴願階段自陳係因簽訂補充協議調整分屋標的及房地合一稅2.0等因素，而以買賣原因為完成系爭土地持分登記，自應承擔該交易行為所衍生本案稅賦之負擔。又原告雖主張系爭房屋所有權移轉之債權上原因為交換，惟其嗣後登記物權行為卻以買賣原因登記，觀其上述交易情形(系爭房屋於113年1月19日核發使用執照，於同年2月20日系爭土地辦竣所有權移轉登記前，非不能辦理建物所有權登記)，雙方並非不能互為交換登記，顯非單純囿於地政登記機關作業規定，而屬不可歸責於己之事由，其主張本案實質法律移轉原因為交換，尚難採憑。另據原告所陳其與忠泰公司於107年8月29日所訂合建契約書第9條第1項雖約定原告應於本大樓結構屋突頂版混凝土澆置之日起15日內，將合建分

01 屋土地持分原則移轉予忠泰公司或指定第三人，土地移轉公
02 契之移轉期日及內容均由忠泰公司指定地政士負責辦理等
03 情，惟兩造雙方均未依該約定辦理，直至系爭房屋使用執照
04 核發後，亦非不能依契約性質為交換(即互易)，卻背離契約
05 本質而為買賣移轉，其據此爭執自無可採。

06 2、原告先將其信託登記於國泰世華商業銀行股份有限公司之系
07 爭土地以買賣移轉予忠泰公司後，忠泰公司再以起造人身份
08 辦理臺中市政府都市發展局核發113中都使字第93號使用執
09 照所載185戶建物（含系爭房屋）所有權第一次登記，即符
10 合房地合一課徵所得稅申報作業要點第25點規定，營利事業
11 交易其以起造人申請建物所有權(第一次登記所取得之房屋
12 及其坐落基地之條件，而得適用所得稅法第24條之5第4項規
13 定，其依第1項規定計算之房屋、土地交易所得額之餘額，
14 計入營利事業所得額課稅，從而依所得稅法第5條第5項第2
15 款按單一稅率20%課稅。申言之，忠泰公司後續買賣上開建
16 物及土地時，其房地合一稅即可按單一稅率20%課稅，而無
17 須依所得稅法第24條之5第2項規定以其持有房地期間差異適
18 用不同稅率（最高稅率45%），分開計算應納稅額。此部分應
19 為原告與忠泰公司不願先為上開建物第一次所有權登記後，
20 再與原告信託登記土地辦理交換之主要原因、亦是原告所陳
21 考量房地合一稅2.0相關因素。

22 (二)聲明：原告之訴駁回。

23 四、本院之判斷：

24 (一)前提事實：

25 如事實概要欄所示之事實，業經兩造分別陳明在卷，並有系
26 爭10戶房屋契稅查定表、原告113年6月11日契稅申報書及附
27 件、房屋稅籍資料及建物登記查詢資料（原處分卷第256至3
28 24頁）、建築改良物所有權買賣移轉契約書（原處分卷第24
29 7至255頁）、系爭土地113年1月29日土地增值稅申報資料
30 （原處分卷第325至356頁）、原告與忠泰公司合建契約、補
31 充協議書（原處分卷第180至189頁、第220至241頁）、復查

01 決定（原處分卷第65至74頁）、訴願決定（原處分卷第1至1
02 1頁）可稽，應堪認定。

03 （二）應適用之法令：

- 04 1、契稅條例第2條規定：「不動產之買賣、承典、交換、贈
05 與、分割或因占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅。但
06 在開徵土地增值稅區域之土地，免徵契稅。」第3條第1款規
07 定：「契稅稅率如下：一、買賣契稅為其契價百分之6。
08 ……三、交換契稅為其契價百分之2。……」第4條規定：
09 「買賣契稅，應由買受人申報納稅。」
- 10 2、土地法第37條規定：「（第1項）土地登記，謂土地及建築
11 築改良物之所有權與他項權利之登記。（第2項）土地登記
12 之內容、程序、規費、資料提供、應附文件及異議處理等事
13 項之規則，由中央地政機關定之。」第43條規定：「依本法
14 所為之登記，有絕對效力。」
- 15 3、土地登記規則第34條規定：「（第1項）申請登記，除本規
16 則另有規定外，應提出下列文件：一、登記申請書。二、登
17 記原因證明文件。三、已登記者，其所有權狀或他項權利證
18 明書。四、申請人身分證明。五、其他由中央地政機關規定
19 應提出之證明文件。（第2項）前項第四款之文件，能以電
20 腦處理達成查詢者，得免提出。」

21 （三）契稅之課稅要件

- 22 1、依上開法令及契稅稽徵、不動產登記實務，買賣契稅乃買受
23 人為行政法上意思表示，基於買賣法律關係，請求登記取得
24 不動產所有權（經濟上處分利益），而檢附買賣公定格式契
25 約書（俗稱公契）正本、影本各乙份（正本查驗印花後退
26 還）、建物所有權狀影本或建物登記簿謄本及房屋現值資料
27 等，由納稅義務人即買受人於買賣契約成立之日起30日內，
28 向當地主管稽徵機關提出申報，如期申報、逾期申報，均以
29 申報起算日（即契約成立日）之標準價格為準。稽徵機關對
30 納稅義務人申報案件不得拒絕受理，且僅就申報檢附資料進
31 行書面審查，查定應納稅額發單通知納稅義務人。納稅義務

人必須完納稅款（俗稱完稅）後，將繳款書收據正副聯，分別粘貼於公契之正副本上，始能憑以向地政機關申請辦理所有權移轉登記。而地政機關審查人員對於人民自主意思表示，申請辦理不動產買賣所有權移轉登記事項，乃依照買賣雙方提出之書面資料辦理登記，亦不會對買賣雙方契約內容為細部審查，而契稅完稅憑證為建物所有權移轉登記之絕對必要文件。

2、契稅屬於境內不動產移轉之交易稅，對於不動產移轉所表彰取得者之經濟上給付能力課稅。契稅負擔之理由在於，對於有財富而承受不動產之業主課徵契稅。契稅是對於不動產之取得行為課稅。契稅之法律性質為「特別交易稅」，亦稱為「法律交易稅」，是其稅捐與法律上不動產交易過程相連結，例如與不動產交易契約或法律關係相連結，而當事人根據該契約等取得不動產之法律上請求權。惟契稅條例第2條但書規定，在開徵土地增值稅區域之土地，免徵契稅，故契稅課稅對象之不動產標的，原則上僅限於房屋。契稅原本是要對於取得房屋不動產之所有權（經濟上處分權）課徵，其典型的適用類型為民法上不動產所有權之移轉（物的所有權之取得），其次再把握不動產之經濟上利用權限之移轉。但基於確保稅收及稽徵經濟效率原則考量，提早在訂立不動產移轉之債權契約（負擔行為）締結時，亦即在成立得請求移轉所有權之請求權時，即加以課稅。而買賣契稅，是以買賣契約成立移轉不動產之請求權，而滿足契稅買賣移轉之課稅要件，因此是與此一請求權存在相連結，買賣契約必須有效。如果買賣契約依法無效時，則原則上尚未實現契稅之課稅要件。例外情形，雖然買賣契約無效，而當事人間當成有效實際履行，而為移轉不動產所有權之行為，則基於實質課稅公平原則以及不動產物權移轉之無因性（不以其基礎原因之債權契約有效為前提），仍應課稅（參見陳清秀「稅法各論」下，108年9月，第261-264，266 頁）。

01 3、再從取得契稅稅捐客體之法律原因關係（不同之取得原因關
02 係，足以影響對應之契稅稅率高低）定性與調整而言，稅捐
03 機關對「以私法法律行為為基礎所形成之經濟活動成果」，
04 為稅捐法上之定性者，自應尊重當事人在民事法律關係下之
05 財產規劃安排，此即「稅捐法制附從性」之表現。只有在納
06 稅者出於規避稅捐意圖，濫用公、私法制之法律形成自由，
07 試圖短少稅捐之繳納者，稅捐機關方可例外基於「量能平等
08 課稅」之考量，例外依經濟利益之實質歸屬，獨立於民事法
09 律關係以外，為稅捐構成要件之法律涵攝，此屬「稅捐法制
10 獨立性」之例外情形（最高行政法院108年度判字第439號判
11 決意旨參照）。

12 （四）經查：系爭房屋於113年1月19日取得臺中市政府都市發展局
13 核發之113中都使字第93號使用執照，同年月29日國泰世華
14 商業銀行股份有限公司與忠泰公司就原告所稱依合建分屋契
15 約應移轉之系爭土地持分(2293/10000)簽訂買賣移轉契約
16 書，並於同日申報土地增值稅，於同年2月20日經地政機關
17 辦竣所有權移轉登記，登記原因為「買賣」，同年月26日忠
18 泰公司完成系爭房屋建物所有權第一次登記，有臺中市政府
19 都市發展局113中都使字第93號使用執照、土地所有權買賣
20 移轉契約書及土地建物查詢資料（原處分卷第191頁、260頁
21 以下）附卷可稽。嗣原告於113年6月11日檢具其與忠泰公司
22 針對上開31戶房屋訂立建築改良物所有權買賣移轉契約書申
23 報契稅，並以系爭房屋為雙方合建分屋所取得房屋，申請按
24 交換契稅稅率2%課徵契稅，其餘21戶則申請按買賣契稅稅率
25 6%課徵。惟因原告所稱依合建分屋契約應移轉之系爭土地持
26 分，業由其信託登記之國泰世華商業銀行股份有限公司於同
27 年1月29日買賣移轉予忠泰公司，並於同年2月20日完成所有
28 權移轉登記，核系爭土地之所有權前既已以買賣移轉登記，
29 自無從依民法第398條及內政部訂頒之登記原因標準用語代
30 碼73規定，認定其取得系爭房屋為交換(即互易)之法律關
31 係，且觀本件系爭土地及房屋之申報、移轉及異動等個案情

節，其間法律關係既均為「買賣」，則被告認原告取得系爭房屋所有權移轉之債權上原因非為交換而係買賣，並按買賣契稅稅率6%課徵契稅，依法並無不合。

(五)原告固主張本件合建分屋所為土地移轉交付與房屋移轉交付為不同時間之履行約定，係各建案當事人所為不同之商業利害考量所致，此為建築業界之常態，並非「非常規交易」。又系爭房屋之移轉登記乃合建分屋所為之交換行為，被告卻棄此實質經濟事實，違反實質課稅之基本原則云云。經查：

1、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（司法院釋字第420號解釋意旨參照）。納稅者權利保護法第7條第1項、第2項固規定：「(第1項)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。(第2項)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。」此乃實質課稅原則之規定。惟適用實質課稅原則解釋法律或認定事實時，仍應遵守基於稅捐法定主義所導出之限制，以免有礙法之安定性及可預測性(最高行政法院110 年度上字第720號判決參照)。

2、公法與私法各自負有截然不同的任務，對同一經濟事實，私法與稅法自得賦與其不同之法律效果，是稅法不當然受民法當事人間所謂隱藏、實質、形式等法律形式所拘束。而實質課稅原則係基於社會法治國保障人民於稅法前一律平等的憲法理念，所衍生的平等課稅，原則係為防杜避稅。然稅法上除實質課稅原則外，另有稅捐稽徵經濟原則，復依前揭說明，稅捐法制具附從性，而此等「稅捐稽徵經濟」、「稅捐法制附從性」等原則之要求，亦係間接的實現課稅平等原則，應認：「稅捐機關尊重當事人在民事法律關係下之財產規劃安排而為稅捐法上之定性，難逕認牴觸實質課稅原則」。

01 3、原告與忠泰公司於107年8月29日簽定合建契約，第2條約定
02 雙方採合建分屋及合建分售之權益分配方式（原處分卷第18
03 0至189頁），嗣因疫情、缺工、缺料等不可歸責於忠泰公司
04 事由，致工程遲延，雙方於111年9月8日將完工日期延至112
05 年12月31日（原處分卷第221頁），於112年10月5日將完工
06 日期延至113年6月30日（原處分卷第222頁），雙方復於112
07 年11月另訂有合建契約補充協議書，略以「在原合作精神不
08 變下，雙方合意將原契約第2條第2項第（三）款選配時點自
09 建物第一次總登日起1年調整為建物核發使用執照前辦理」
10 （原處分卷第223至224頁）。參酌原告於114年1月8日函復
11 被告（原處分卷第220頁）及114年1月14日訴願書中（原處
12 分卷第21至26頁）自陳略以：係考量房地合一稅2.0相關規
13 定，故總登記前完成合建土地過戶作業等語，及上開所陳略
14 以：若於建物保存登記完成後再取得系爭土地持分，忠泰建
15 設公司出售移轉購屋客戶之房地，即有遭受應適用45%最高
16 稅率之不利結果，其影響忠泰建設公司之權益甚為嚴重等語
17 。綜觀上開交易情形，系爭房屋於113年1月19日「取得使用
18 執照」，其於同年2月20日系爭土地辦竣所有權移轉登記
19 前，既非不能辦理「建物所有權第一次登記」，乃原告卻基
20 於契約相對人忠泰建設公司房地合一稅2.0相關規定之利害
21 考量，逕自先於系爭房屋總登記前完成合建土地過戶作業，
22 核屬原告為相關民事法律關係下所為自主財產、租稅處分、
23 規劃，依前揭說明，稅捐機關尊重當事人在民事法律關係下
24 之財產規劃安排而為稅捐法上之定性，即難認抵觸實質課稅
25 原則。

26 4、110年7月1日以後實施之房地合一2.0稅制，其立法目的除防
27 範房價快速高漲外，另一修法重點為將過往常透過設立營利
28 事業短期交易的避稅方法予以修改，並以持有期間按差別稅
29 率分開計稅（45%、35%、20%），於營利事業所得稅結算申報
30 時合併報繳，另其稅制設計上雖有例外處理，即對於以自有
31 土地與營利事業合作興建房屋，自土地取得之日起算5年內

01 完成並銷售該房屋、土地者，稅率為20%，所得稅法第24條
02 之5第2項第5目訂有明文。經查：原告系爭交易既於上開修法
03 施行後，其提供土地與忠泰公司合建分屋、合建分售，相關
04 法律關係下之財產、租稅規劃，自受房地合一2.0稅制之影
05 響及為其交易上之經濟考量。本件原告於總登記前完成合建
06 土地買賣過戶作業，或係為符合上開所得稅法第24條之5第2
07 項第5目之規定，亦或其他稅務考量，然不論為何，究屬原
08 告基於理性經濟活動地位，依其經濟效益所為最合其經濟利
09 益之評估決定，原告既非不能依其主張之契約性質於系爭房
10 屋所有權第一次登記後方為交換(即互易)，卻選擇為買賣移
11 轉，業已合致課徵買賣契稅之構成要件，此係原告於移轉登
12 記時所選擇採取之法律行為，亦為最符合原告利益之認定，
13 自無從以其嗣更異主張所述之潛藏實質民事交易行為作為課
14 稅之標準更異，即無適用交換契稅稅率核課之餘地。

15 (六)綜上，原告之主張，核無足採。被告核課原告系爭建物買賣
16 契稅，經核並無違誤，原處分(含復查決定)及訴願決定遞
17 予維持，亦無不合。原告起訴請求撤銷訴願決定及原處分
18 (含復查決定)超徵部分，為無理由，應予駁回。

19 五、結論：原告之訴為無理由。

20 中 華 民 國 115 年 1 月 15 日

21 審判長法官 劉錫賢

22 法官 林靜雯

23 法官 郭書豪

24 以上正本證明與原本無異。

25 如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表
26 明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書(均須
27 按他造人數附繕本)；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴
28 者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書(須附繕本)。未表
29 明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人。	1. 當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 當事人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(一)、(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 115 年 1 月 15 日
書記官 林昱玟