

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第672號

上 訴 人 四季春興業有限公司

代 表 人 黃金益

訴訟代理人 程國東 會計師

被 上 訴 人 桃園市政府地方稅務局

代 表 人 姚世昌

上列當事人間契稅事件，上訴人對於中華民國108年9月26日臺北高等行政法院108年度訴字第1177號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

一、緣桃園市○○區○○○段28、28-1、28-3、28-5及43地號等5筆土地（下合稱系爭土地），為訴外人黃金山及上訴人代表人黃金益分別共有，應有部分各2分之1。黃金山及黃金益分別以其獨資商號利金號企業社及江夏堂興業社為起造人名義，向桃園市政府申請於系爭土地上興建廠房，經桃園市政府於民國104年12月14日核發起造人為「利金號企業社負責人黃金山」之（104）桃市都建執照字第會蘆01640號及01641號建造執照（下稱1640及1641號建照），及起造人為「江夏堂興業社負責人黃金益」之（104）桃市都建執照字第會蘆01643號建造執照（下稱1643號建照）；利金號企業社及江夏堂興業社並於104年12月17日與惠統營造有限公司（下稱惠統公司）訂定工程合約，約定由惠統公司在系爭土地上

興建廠房，工程總價含營業稅為新臺幣（下同）3,990萬元。廠房建造完成前，上訴人及訴外人江夏堂興業有限公司（下稱江夏堂公司）於105年4月21日與黃金山及黃金益簽訂興建中之建築工程買賣契約書，約定由黃金山、黃金益以原價（成本）將系爭土地上興建中之建築工程讓與江夏堂公司及上訴人，並於105年5月23日變更1640及1641號建照之起造人為江夏堂公司、1643號建照之起造人為上訴人；江夏堂公司及上訴人並與惠統公司另訂新工程合約書，約定由惠統公司繼續興建系爭土地上之廠房，工程款含營業稅總價為2,793萬元。系爭土地上之廠房嗣於105年9月21日竣工，桃園市政府於105年11月16日就其中門牌號碼桃園市○○區○○街00巷00弄36、38號房屋（下合稱36號等房屋），發給江夏堂公司（105）桃市都施使字第01436及01433號使用執照，就另一門牌號碼同市區○○街00巷00弄21、23、25號房屋（下合稱系爭房屋）發給上訴人（105）桃市都施使字第01434號使用執照，上訴人於106年1月6日辦理系爭房屋所有權第1次登記。嗣被上訴人以其所屬蘆竹分局查得興建廠房之工程款實際上由黃金山及黃金益支付，認定上訴人以承受股東黃金益之債權債務等方式取得系爭房屋所有權，乃以系爭房屋106年度房屋評定現值17,019,800元為契價，按買賣契稅6%稅率核課契稅計1,021,188元（下稱原處分）。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以107年12月28日桃稅法字第1060049241號復查決定（下稱復查決定），改認雙方係成立贈與契約，參照民法第406條及契稅條例第12條第2項規定，應按贈與契稅6%稅率核課契稅，然因買賣契稅與贈與契稅稅率相同，故仍維持原核定稅額。上訴人仍不服，提起訴願復經決定駁回，循序提起行政訴訟，聲明訴願決定、原處分（含復查決定）均撤銷。經原判決駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴之主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

三、原判決駁回上訴人在原審之訴，其理由略以：

01 (一)、本件興建系爭房屋之資金，主要係由黃金山或上訴人之代表
02 人黃金益向合作金庫商業銀行股份有限公司（下稱合作金
03 庫）借貸28,000,000元、13,000,000元而來，於銀行撥款
04 後，再轉入黃金山、黃金益所設立之利金號企業社、江夏堂
05 企業社、黃金廣告有限公司等帳戶，再支付予惠統公司，此
06 有銀行借據及同意書、存摺往來明細、匯款單附卷可稽，是
07 系爭房屋之出資建築者應為黃金山及黃金益，而渠等之出資
08 非等同於上訴人之出資，系爭房屋之原始所有權應由黃金山
09 及黃金益取得，堪予認定。而系爭房屋原始所有權人為黃金
10 山及黃金益，上訴人未實際出資興建即無償登記為系爭房屋
11 之所有權人，被上訴人參照民法第406條及契稅條例第12條
12 第2項規定，認上訴人係因贈與而取得系爭房屋所有權，應
13 課徵贈與契稅，以106年度房屋評定現值17,019,800元為契
14 價，按贈與契稅6%稅率核課契稅計1,021,188元並無違誤。

15 (二)、依經濟部工商登記資料所示，上訴人係於105年1月30日核准
16 設立，訴外人黃金山於105年1月21日合作金庫貸得10,000,0
17 00元後，當日即匯至戶名「江夏堂興業社黃金益」之帳戶，
18 再匯至戶名為上訴人籌備處之帳戶；又上訴人於105年2月2
19 日及105年4月22日分別匯予惠統公司3,000,000元及2,000,0
20 00元，是以其資金係來自於訴外人黃金山，且黃金山並非上
21 訴人之股東，尚難認其係股東出資支付工程價款；且上開2
22 筆匯款之日期均在105年5月11日桃園市政府核准變更起造人
23 為上訴人之前，自難據以認定變更起造人後上訴人有出資興
24 建之事實。至上訴人主張其於106年4月26日向合作金庫南崁
25 分行貸得14,900,000元，復於106年7月24日轉帳黃金益之帳
26 戶償還合作金庫南崁分行13,001,206元、106年8月18日轉帳
27 支付廖美惠（黃金益配偶）1,000,000元乙節，僅足證明上
28 訴人與上訴人之代表人及股東間之金錢流向，亦能證明上訴
29 人於變更起造人後有支付工程價款出資興建之事實。又惠統
30 公司所開立之發票，日期分別為105年7月10日、105年8月25
31 日及105年11月20日，金額分別為5,250,000元、4,200,000

01 元及7,308,000元，上開發票固為交易憑證，然依銀行借
02 據、存摺往來明細及匯款單等資料所示之實際資金流向顯與
03 發票開立情形有別，且上訴人並未提供相對應之匯款紀錄，
04 自不足採；另上訴人主張係以向黃金山及黃金益借款或債權
05 抵付方式，故由他人直接匯款至惠統公司乙節，惟依上訴人
06 所提出之借貸證據僅有借據，並未記載黃金山、黃金益各別
07 貸與金額等節，核與一般借貸常情不符，況依上訴人105年
08 度資產負債表所載，業主（股東）往來金額記載為0，是本
09 件不足以證明確有借貸關係之存在，自難認上訴人有實際出
10 資繼續興建之情。系爭房屋實際上係由黃金山及上訴人之代
11 表人黃金益出資興建，不待登記即由黃金山及上訴人之代表
12 人黃金益原始取得系爭房屋所有權，上訴人實際上未給付價
13 款即承受系爭房屋並登記為所有權人，受贈人及上訴人允諾
14 受贈之情形甚明。又上訴人於蘆竹地政事務所申辦者為建物
15 第一次登記，而非權利變更登記，自與契稅條例第23條所規
16 定有關權利變更登記之程序有別。另上訴人自始即以中途變
17 更起造人名義之方式規避應納之契稅，其自行編製之106年
18 資產負債表因其主觀認知非因受贈而取得房屋，自不以受贈
19 房屋之情形認列相關資產，自難採據。

20 (三)、參照契稅條例第14條第5款立法理由及財政部90年1月19日台
21 財稅字第0900450768號函釋（下稱財政部90年1月19日函
22 釋）意旨，乃係就建築物於建造完成前，將興建中之建造工
23 程變更起造人名義，讓與他人繼續建造未完工部分，受讓人
24 與讓與人間極可能有買賣、交換或贈與關係，稽徵機關應否
25 對之課徵契稅，難免有所疑義，財政部就此予以解釋，認為
26 建築物既係由受讓人完成建築，即應認其為原始建築人，無
27 庸對之課徵契稅。而本件興建系爭房屋之資金均源自於黃金
28 山或上訴人之代表人黃金益，非由上訴人貸款及出資，是上
29 訴人並非承受經營不善之興建中建築工程，亦未實際出資繼
30 續建築，顯非契稅條例第14條第5款立法目的及財政部90年1
31 月19日函釋意旨所欲免稅之情形，故本件應無契稅條例第14

01 條第5款規定及上開財政部90年1月19日函釋適用之餘地，故
02 被上訴人所為原處分並無違誤等詞，茲為其論據。

03 四、上訴理由略謂：

04 (一)、系爭房屋原由利金號企業社（即訴外人黃金山）、訴外人江
05 夏堂興業社（即黃金益），共同與惠統公司簽定工程總價3
06 8,000,000元之工程合約，後於工程進度約30%時，由上訴
07 人與訴外人江夏堂公司以原價買賣承受，上訴人、訴外人江
08 夏堂公司並與惠統公司另行簽訂工程合約，由惠統公司於10
09 5年7月10日、105年8月25日、105年11月20日以上訴人與訴
10 外人江夏堂公司為買受人而開立發票，是上訴人即因簽定工
11 程合約而對惠統公司負有工程款債務；上訴人分別於105年2
12 月2日、105年4月22日分別匯款3,000,000元、2,000,000元
13 予惠統公司，支付5,000,000元之工程款項予惠統公司，自
14 屬上訴人之出資興建，而為系爭房屋之所有權人；訴外人黃
15 金山、黃金益不過是代上訴人支付工程款項，再由上訴人另
16 與之為墊借關係之結算，乃為「指示給付關係」。原判決逕
17 認係由訴外人黃金山、黃金益出資興建，與事實不符；又忽
18 略作為系爭房屋工程合約主體及負有支付營造工程款義務之
19 事實，乃有理由不備；而且判決理由認定出資興建者為原始
20 取得所有權人，卻又對於上訴人之出資否定有取得所有權事
21 實，且有判決理由矛盾之違誤。況其判決理由實與我國對於
22 法人本質所採取之法人實在說大相扞格，自屬判決違背法令
23 之違法。

24 (二)、關於上訴人出資方面，上訴人於105年2月2日、105年4月22
25 日分別匯予惠統公司3,000,000元、2,000,000元，後於106
26 年4月26日向合作金庫借款14,900,000元，而分別於106年7
27 月24日、106年8月18日轉帳13,000,000元、1,000,000元予
28 股東（董事）黃金益、股東廖美惠，股東往來借款為9,809,
29 600元，此有更正後之上訴人105年度資產負債表可佐，足見
30 系爭房屋並非受贈而來；上訴人匯予惠統公司5,000,000
31 元，以及106年7月24日轉帳13,000,000元予黃金益，即得證

明係由上訴人支付工程款項及清償訴外人黃金益代墊之工程款項。原判決雖以更正前之資產負債表認股東往來為0元，而認不足證明有借貸關係存在云云，然參更正前之資產負債表，關於編號1431之「房屋及建築」記載為0元，惟確有系爭房屋登記為上訴人所有，此不論其原因關係為買賣或贈與，均應予以列記卻未予記入，由此可見更正前之資產負債表確有錯漏之情事始經上訴人予以更正。上訴人承受該興建中房屋，並已支出相關款項，因黃金益為上訴人之股東（董事），而以部分款項作為股東往來借款，亦應由上訴人負清償之責，核屬買賣。原判決未調查更正後之資產負債表有無錯誤不符之處，即逕自採用更正前之資產負債表，認定系爭房屋乃受贈取得，有違經驗、論理及證據法則，並有應調查而未調查之違誤。又對於上訴人主張應依更正後之資產負債表而為認定乙節未予論斷，復就上訴人上述匯予惠統公司及轉帳黃金益之款項支出未予認定，亦有判決理由不備之違法。

(三)、依契稅條例第14條第5款規定及財政部90年1月19日函釋，買賣標的尚在建造中未完工之建物且由買受人繼續興建者免契稅。上訴人自行出資承受興建系爭房屋，原判決認無契稅條例第14條第5款之適用，自屬違法。又上訴人之資本總額10,000,000元係由黃金益、廖美惠各出資4,500,000元、5,500,000元所構成，因上訴人具有獨立之法人格，該等股東出資後即歸為上訴人所有。又訴外人黃金益、廖美惠出資來源係由訴外人黃金山向合作金庫借款而來，然此究為其等間之債權債務關係，而與上訴人無涉。原判決一方面認定訴外人黃金山並非上訴人之股東，卻又認定上訴人之資本總額係由訴外人黃金山出資，其判決理由顯有重大矛盾，有再為釐清之必要。

(四)、再被上訴人核課上訴人贈與契稅之事實基礎時點，應為作成復查決定書之日期107年12月28日，被上訴人曾於106年8月29日調閱上訴人相關帳簿憑證、分類帳及收付款證明文件，

01 經上訴人提供其查核，復查決定就上訴人於106年4月26日向
02 合作金庫南崁分行借得14,900,000元，存入上訴人合作金庫
03 南崁分行存款帳戶14,900,000元（償還墊付之工程款），前
04 述帳戶於106年7月24日轉出13,000,000元、106年8月18日轉
05 出1,000,000元（均係償還黃金益等墊付之工程款），106年
06 7月24日轉出之13,000,000元，係轉入訴外人黃金益合作金
07 庫南崁分行存款帳戶13,000,000元，前述帳戶106年8月7日
08 轉出13,021,206元用以償還訴外人黃金益合作金庫南崁分行
09 之借款，106年8月18日轉出之1,000,000元係轉入訴外人黃
10 金益配偶廖美惠合作金庫南崁分行存款帳戶另為他用等，足
11 證上訴人取得系爭房屋所有權係有對價關係之資金流程，予
12 以漏列，違反納稅者權利保護法第11條第1項規定，故復查
13 決定應予撤銷等語。

14 五、本院查：

15 (一)、按契稅條例第2條規定：「不動產之買賣、承典、交換、贈
16 與、分割或因占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅。但
17 在開徵土地增值稅區域之土地，免徵契稅。」第3條第1款及
18 第4款規定：「契稅稅率如下：一、買賣契稅為其契價百分
19 之6。……四、贈與契稅為其契價百分之6。」第4條規定：
20 「買賣契稅，應由買受人申報納稅。」第7條規定：「贈與
21 契稅，應由受贈人估價立契，申報納稅。」第12條第2項規
22 定：「建築物於建造完成前，因買賣、交換、贈與，以承受
23 人為建造執照原始起造人或中途變更起造人名義，並取得使
24 用執照者，應由使用執照所載起造人申報納稅。」第13條第
25 1項規定：「第3條所稱契價，以當地不動產評價委員會評定
26 之標準價格為準。……」第14條第4款、第5款規定：「有下
27 列情形之一者，免徵契稅：……四、建築物於建造完成前，
28 變更起造人名義者。但依第12條第2項規定應申報納稅者，
29 不適用之。五、建築物於建造完成前，其興建中之建築工程
30 讓與他人繼續建造未完工部分，因而變更起造人名義為受讓
31 人，並以該受讓人為起造人名義取得使用執照者。」第16條

第5項規定：「建築物於建造完成前，因買賣、交換、贈與，以承受人為建造執照原始起造人或中途變更起造人名義並取得使用執照者，以主管建築機關核發使用執照之日起滿30日為申報起算日。」準此，因不動產之買賣、贈與而取得所有權者，應由買受人或受贈人申報繳納契稅。

(二)、次依行政訴訟法第125條第1項規定：「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」第133條前段規定：「行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據……」第189條第1項規定：「行政法院為裁判時，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽。……」第209條第3項規定：「理由項下，應記載關於攻擊或防禦方法之意見及法律上意見。」是事實審法院，應本於職權調查證據，並依調查證據之結果，認定事實，不受當事人主張之拘束；且其認定事實不得違背經驗法則或論理法則；並應於判決書理由項下記載關於攻擊或防禦方法之意見及法律上之意見，否則判決即屬違背法令。又民法第406條規定：「稱贈與者，謂當事人約定，一方以自己之財產無償給與他方，他方允受之契約。」原審固依卷附銀行借據及同意書、存摺往來明細、匯款單等件，以興建系爭房屋之主要資金來自黃金山或上訴人之代表人黃金益，是系爭房屋之出資建築者應為黃金山及黃金益，系爭房屋之原始所有權應由黃金山及黃金益取得，上訴人無償登記為系爭房屋之所有權人為由，而認被上訴人對上訴人課徵系爭贈與契稅無誤（見原判決第8頁第17-27行及第9頁第1-6行）。惟查，觀之原判決所引用之原處分卷第4-22頁之借據，並非銀行借據，乃上訴人提出為證明興建系爭房屋之資金來自向黃金山等人貸款之借據，是原判決遽依包含該借據在內之上開資料，即為：是系爭房屋之出資建築者應為黃金山及黃金益，系爭房屋之原始所有權應由黃金山及黃金益取得之認定，已嫌速斷。又原判決未敘明其究係如何勾稽上開事證而為上述認定，及興建系爭房屋來自黃金山等人之資金究為若干，亦有疏漏。再原

判決謂：「原告(即上訴人，下同)主張其於106年4月26日向合庫銀行南崁分行貸得1,490萬元，復於106年7月24日轉帳黃金益之帳戶償還合庫銀行南崁分行1,300萬1,206元、106年8月18日轉帳支付廖美惠(黃金益配偶)100萬元乙節，僅足證明原告與原告之代表人及股東間之金錢流向，亦能證明原告於變更起造人後有支付工程價款出資興建之事實。」等語(見原判決第10頁第5-10行)，核其所認上訴人於106年4月26日以所貸款項轉帳黃金益等帳戶，得證上訴人於變更起造人後有支付工程價款出資興建乙節，且與其上開認定有所矛盾。上訴意旨指摘原審有未盡職權調查義務及理由不備、矛盾等違法，即屬可採。

(三)、綜上所述，原判決既然有上開之違背法令情事，上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為有理由，並且因為系爭房屋之資金是否全數來自黃金山等人，而未經上訴人出資，涉及有無贈與事實的判斷，進而影響原處分合法性之審認，有由原審法院再為調查、釐清之必要，爰將原判決廢棄，發回原審法院詳為調查審認，更為適法之裁判。

六、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中 華 民 國 109 年 12 月 30 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 劉 介 中

法官 帥 嘉 寶

法官 李 玉 卿

法官 林 玫 君

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 109 年 12 月 30 日

書記官 陳 品 潔