

臺北高等行政法院判決

110年度訴更一字第9號

110年12月2日辯論終結

原告 四季春興業有限公司

代表人 黃金益（董事）

訴訟代理人 程國東 會計師

被告 桃園市政府地方稅務局

代表人 姚世昌（局長）

訴訟代理人 鄭素惠

上列當事人間契稅事件，原告不服桃園市政府中華民國108年5月10日府法訴字第1080035852號訴願決定，提起行政訴訟，經本院108年9月26日108年度訴字第1177號判決後，最高行政法院以109年12月30日109年度判字第672號判決發回本院更為審理，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

緣坐落桃園市蘆竹區坑子口段頭前小段28、28-1、28-3、28-5及43地號等5筆土地（下合稱系爭土地），均為訴外人黃金山及黃金益分別共有，應有部分各2分之1。黃金益以其設立之獨資商號江夏堂興業社為起造人，向桃園市政府申請於系爭土地上興建廠房（另黃金山則以其設立之獨資商號利金

01 號企業社為起造人，亦申請核發(104)桃市都建執照字第會
02 蘆01640號及01641號建造執照《下各稱1640號建照、1641號
03 建照》，此部分所涉契稅之核課，並不在本件審理範圍），
04 經桃園市政府於民國104年12月14日核發起造人為「江夏堂
05 興業社負責人黃金益」之(104)桃市都建執照字第會蘆01643
06 號建造執照（下稱1643號建照）在案；黃金益即江夏堂興業
07 社先於104年12月17日與惠統營造有限公司（下稱惠統公
08 司）訂定工程合約（下稱系爭工程合約，共同締約者尚包含
09 黃金山即利金號企業社另交託興建之1640號建照、1643號建
10 照所示建物工程），約定由惠統公司在系爭土地上興建廠
11 房，工程總價含營業稅共計新臺幣（下同）3,990萬元（含
12 黃金山即利金號企業社締約部分）。嗣於105年5月11日就16
13 43號建照之起造人申經變更為原告（至於1640及1641號建照
14 之起造人則另變更為江夏堂興業有限公司《下稱江夏堂公
15 司》），建物於105年9月21日竣工後，並申經桃園市政府於
16 105年11月16日核給門牌號碼同市區三德街15巷14弄21、2
17 3、25號房屋（下稱系爭房屋）之(105)桃市都施使字第蘆01
18 434號使用執照〈另1640、1641號建照竣工之建物《下稱另
19 建物》，則核給江夏堂公司(105)桃市都施使字第1433、143
20 6號使用執照〉，原告隨即於106年1月6日辦理系爭房屋所有
21 權第1次登記。嗣被告以興建系爭房屋（及另建物）之工程
22 款，實際上悉由黃金山及黃金益支付，原告應係以承受股東
23 黃金益之債權債務等方式取得系爭房屋所有權，依契稅條例
24 第12條第1項規定，以106年5月11日桃稅蘆字第1064404564
25 號函（下與同函檢附之3份契稅繳款書合稱原處分），認定
26 系爭房屋106年度契價共計新臺幣（下同）17,019,800元
27 〈依3份契稅繳款書記載之移轉價格(元)予以加總：6,718,1
28 00+5,536,800+4,764,900=17,019,800〉，按買賣契稅6%稅
29 率對原告核課契稅計1,021,188元。原告不服，申請復查，
30 經被告復查決定改認原告與黃金益即江夏堂企業社係成立贈
31 與契約，參照民法第406條及契稅條例第12條第2項規定贈與

契稅之稅率相同，故仍維持原核定稅額。原告仍不服，經桃園市政府訴願駁回後，乃提起本件行政訴訟，經本院於108年9月26日以108年度訴字第1177號（下稱前審）判決駁回原告之訴，原告不服提起上訴，經最高行政法院109年度判字第672號判決廢棄，發回本院更為審理。

二、本件原告主張：

(一)原告與江夏堂公司於系爭廠房興建工程進度約30%時，即簽訂興建中之建築工程買賣契約書（下稱興建中工程買賣契約），以原價買賣承受，繼為起造人變更，並會同江夏堂公司再與惠統公司簽訂工程總價2,660萬元（不含稅）之續建工程合約。原告於105年2月2日、同年4月22日分別匯款300萬元、200萬元予惠統公司，惠統公司於105年7月10日、8月25日、11月20日開立以原告為買受人之發票，均可見系爭房屋確係原告所出資興建，建造完成後之所有權自亦應歸屬原告。另原告嗣後於106年4月26日向合庫銀行借款1,490萬元，於106年7月24日、8月18日轉帳1,300萬元、100萬元予股東黃金益、股東廖美惠（黃金益之配偶），目的亦在清償其等前為原告代墊之工程款項。又原告更正後之資產負債表即有載明股東往來980萬9,600元、資本公積0元，亦足見系爭房屋非受贈而來。況黃金山、黃金益向合庫銀行借款4筆金額共計4,100萬元，其中用於原告公司設立股本金額為1,000萬元，用於江夏堂公司增資股本金額為500萬元，僅2,600萬元用於墊付系爭房屋工程款，與全部工程款3,990萬元（含營業稅），並不相當。而原告向合庫銀行借款1,490萬元後，以1,400萬元償還黃金山、黃金益墊付之工程款，此與江夏堂公司向合庫銀行借款1,260萬元後，以1,200萬元償還之代墊款，兩者合計2,600萬元（計算式：1,400萬元+1,200萬元=2,600萬元），則恰與黃金山、黃金益墊付之工程款數額相同，更足證黃金益、黃金山就系爭工程合約款項所代墊者，後續均係由原告支付清償，系爭房屋確非原告受贈取

01 得，且原告各項付款時更均於被告核課贈與契稅之107年12
02 月28日前即已完成，並無不實。

03 (二)原告確有實際出資興建系爭房屋，出資原因本不須以契稅條
04 例第14條第5款立法理由所稱之經營不善為限，且即便雙方
05 係基於買賣關係，僅須原告有繼續建造尚非完工之房屋，亦
06 當有契稅條例第14條第5款關於免徵契稅規定之適用，此亦
07 經財政部90年1月19日台財稅字第0900450768號函釋明示，
08 本件被告卻不予適用，有違行政自我拘束原則。退步言之，
09 因黃金山、黃金益向合庫銀行所為借款，均為期間未滿1年
10 之短期融資，倘如被告所稱本件係由黃金山、黃金益付款惠
11 統公司完成興建，渠等即無力償還該等短期借款，此亦可證
12 黃金山、黃金益有經營不善之情事，方由原告承受興建，此
13 亦可見本件當適用契稅條例第14條第5款規定免徵，原處分
14 應有違誤等語。

15 (三)並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

16 三、本件被告則以：

17 (一)惠統公司為興建系爭房屋（與另建物）而實際收受之3,951
18 萬4,640元款項中（與約定工程款全額3,990萬元之差額38萬
19 5,360元，係以舊欠相抵），黃金益(或江夏堂興業社)出資
20 1,493萬元，另黃金山(或利金號企業社)則出資2,435萬6,64
21 0元，黃金廣告有限公司出資22萬8,000元，但原告及江夏堂
22 公司出資均為0元，已可見本件實際出資委託惠統公司建築
23 者，應為黃金益與黃金山。且縱使如原告所稱系爭房屋興建
24 中曾將相關工程興建權利讓與原告，實際出資興建者仍為16
25 43號建照之原始起造人黃金益(或江夏堂興業社)、1640號暨
26 1640號建照原始起造人黃金山(或利金號企業社)，則無論原
27 告事後確實將資金返還黃金山或黃金益，此情仍可見本件並
28 非建屋者在興建中無法自行完成房屋興建工程，故由他人繼
29 續建造之情形。依契稅條例第12條第2項、第14條第5款規
30 定，未興建完成之建築物如轉讓他人，原則上本應課徵契
31 稅，但於建屋者無法完成房屋興建工程而讓與他人繼續建造

未完工部分時，為保障購屋者權益，始例外免徵契稅。原告所陳情形並不符合契稅條例第14條第5款規範目的，被告自應依同條例第12條第2項規定向原告課徵契稅。

(二)至原告主張其於106年4月26日向合庫銀行南崁分行貸款1,490萬元，復於同年7月24日償還黃金益1,300萬1,206元、同年8月18日支付黃金益配偶廖美惠100萬元等情，均發生在系爭房屋竣工（105年9月21日）以後近1年，已難認原告所陳各該資金流向確實與系爭房屋興建工程款有關。又縱如原告所稱該資金係返還黃金益關於原告前為興建系爭房屋而向其借款者，亦僅影響其受讓系爭房屋究係出於無償（贈與）抑或有償（買賣），仍無從改變系爭房屋竣工前均由黃金山及黃金益出資興建之事實，且原告亦非承受經營不善之興建中工程情形。另原告所舉貸款1,490萬元、償還1,300萬1,206元及100萬元等資料，均係其為求免稅而根據已知之資金流程補作借據，仍不影響本件應課徵契稅之本質，被告據以作成原處分令原告繳納，均符合事實及規定等語，資為抗辯。

(三)並聲明：駁回原告之訴。

四、本件如事實概要欄所示事實，除下述所示爭點外，其餘為兩造所不爭執，並有1643號建照（變更起造人前，訴願卷3第326至328頁）、1640及1641號建照（變更起造人前，訴願卷3第320至325頁）、系爭工程合約（訴願卷3第318至319頁）、原告及江夏堂公司與黃金益即江夏堂興業社、黃金山即利金號企業社簽立之興建中工程買賣契約（訴願卷3第329頁）、桃園市政府105年5月23日府都建施字第1050123964號函（訴願卷3第330頁）、原告暨江夏堂公司與惠統公司簽立之工程合約（下稱新工程合約，訴願卷3第334至336頁）、(105)桃市都施使字第蘆01434號使用執照（訴願卷3第337至339頁）、系爭房屋建物所有權狀（前審卷第47至51頁）、原處分（本院卷第115至122頁）、復查決定（前審卷第53至63頁）、訴願決定（前審卷第31至45頁）影本等件在卷可稽，堪認與事實相符。而兩造既以前詞爭執，則本件所應審

01 究之主要爭點厥為：關於系爭房屋興建之工程款等費用，實
02 際係黃金益所支出，或係由原告公司向黃金益借款後所支
03 出？系爭房屋於105年9月21日(竣工)建造完成前，就1643號
04 建照起造人名義變更為原告乙事，是否係出於原告以相當對
05 價而自黃金益處實質受讓系爭房屋興建中工程權利，並自行
06 出資繼續建造未完工部分之故(即應適用契稅條例第14條第5
07 款規定之情形)？或僅係將系爭房屋建造完成後之所有權相
08 關權利贈與原告之故(即應適用契稅條例第12條第2項之情
09 形)？(若應核課，稅額如原處分所示兩造並不爭執)原處分
10 是否適法有據？

11 五、本院之判斷如下：

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

01 日起滿30日為申報起算日。」次按民法第406條規定：「稱
02 贈與者，謂當事人約定，一方以自己之財產無償給與他方，
03 他方允受之契約。」

04 (二)系爭房屋係由惠統公司依系爭工程合約興建完成，而依約給
05 付興建資金者，並非原告，則系爭房屋竣工所據之1643號建
06 照起造人，在建造完成前雖已變更為原告，並據以於106年1
07 月6日登記由原告取得系爭房屋原始所有權，被告以原告係
08 無償取得，並認係由原起造人黃金益即江夏興業社將系爭房
09 屋所有權贈與原告之原因關係而核課贈與契稅，應為有據：

10 1. 本件系爭土地為訴外人黃金山及黃金益分別共有（應有部分
11 各2分之1），為在系爭土地上興建廠房等建物，乃由黃金益
12 以其設立之獨資商號江夏堂興業社為起造人名義，申經桃園
13 市政府於104年12月14日核發1643號建照，另一土地共有人
14 黃金山則以其設立之獨資商號利金號企業社為起造人，亦申
15 經桃園市政府核發1640號、1641號建照，黃金益即江夏堂興
16 業社、黃金山即利金號企業社並於104年12月17日與惠統公
17 司訂立系爭工程合約，交由惠統公司在系爭土地上興建前開
18 建照所示之建物，約定工程總價含營業稅計3,990萬元，嗣
19 並經惠統公司依約建造完成而申經桃園市政府就系爭房屋核
20 給使用執照（實際竣工日105年9月21日）等情，有江夏堂興
21 業社、利金號企業社之商業登記抄本（原處分卷第56、57
22 頁）、1643號建照（變更起造人前，訴願卷3第326至328
23 頁）、1640暨1641號建照（變更起造人前，訴願卷3第320至
24 325頁），及系爭工程合約（訴願卷3第318至319頁）、（10
25 5）桃市都施使字第01434號使用執照（訴願卷3第337至339
26 頁）影本等件在卷可按，兩造就此亦不爭執，可知系爭房屋
27 （與另建物），乃交由惠統公司建造完成，系爭房屋之原始
28 所有權人，原則上即為出資交由惠統公司建造之人。

29 2. 其次，為建造系爭房屋而經核給之1643號建照，在尚未建造
30 完成前之105年5月23日（系爭房屋實際竣工日為105年9月21
31 日，訴願卷3第338頁），原起造人黃金益即江夏堂興業社及

01 經變更為原告名義，並經桃園市政府以105年5月23日府都建
02 施字第1050123964號函准予備查在案（訴願卷3第330頁；為
03 建造另建物所核給1640、1641號建照起造人，亦於同日由黃
04 金山即利金號企業社變更為江夏堂公司且經准予備查，訴願
05 卷3第330至332頁），但此起造人變更究係出於如何之私法
06 關係緣由並不一，關於系爭房屋建造完成時之名義上起造人
07 是否即為系爭房屋原始所有權人，即應視私法關係內容而
08 定，未必蓋以建造完成時之名義上起造人定之，且應如前
09 述，探求私法關係下可認實際出資建造系爭房屋者，而以之
10 為原始所有權人。又因系爭房屋係與另建物均一併交由惠統
11 公司依系爭工程合約所興建，於檢視實際出資情形時，當先
12 合併檢視包含系爭房屋、另建物之所有出資興建情形，再進
13 一步決定關於系爭房屋部分之實際出資狀況，當先予指明。
14 準此：

15 (1)關於系爭工程合約所約定之工程總價含營業稅計3,990萬
16 元，在1643號建照起造人於105年5月11日變更為原告前之
17 工程款交付情形，係先於104年12月17日簽約時經交付發
18 票人為黃金廣告有限公司（黃金益擔任其唯一董事及代表
19 人）、發票日104年12月21日、面額1,000萬元之支票1紙
20 予惠統公司，而該支票經兌領之款項，則來自黃金山於次
21 日（即同年月18日）向合作金庫貸款所得之1,000萬元
22 （經撥款入黃金山個人帳戶後，於同年月21日次第匯入其
23 獨資經營之利金號企業社銀行帳戶內、黃金廣告有限公司
24 之支票存款帳戶內供兌領），有借據、支票及黃金廣告有
25 限公司帳戶歷史交易明細表（原處分卷第81頁、第89至88
26 頁）、黃金廣告有限公司變更登記表（原處分卷第55至54
27 頁）影等件為憑；其次，黃金山又於105年1月21日向合作
28 金庫貸款取得1,000萬元，經合作金庫當日撥款至其帳戶
29 後，其先全數匯入黃金益獨資經營之江夏堂興業社銀行帳
30 戶，再於同日轉匯1,000萬元至本件原告之銀行帳戶內，
31 原告除先後於105年2月2日、4月22日匯款300萬元、200萬

元予惠統公司外，其餘500萬則於105年1月27日次第匯回黃金山帳戶、轉匯入江夏堂公司銀行帳戶內，再於105年4月22日由江夏堂公司帳戶匯款500萬元予惠統公司等情，亦有借據（原處分卷第80頁）、黃金山之帳戶存摺明細（原處分卷第76頁）、江夏堂興業社帳戶存摺明細（原處分卷第65至64頁）、原告帳戶存摺明細（原處分卷第67至66頁）、江夏堂公司帳戶存摺明細（原處分卷第58頁）及匯款申請書代收入收據（原處分卷第87頁）影本等件在卷可按。上情已可見系爭工程合約款項之給付，於1643號建照起造人名義變更為原告前，雖有部分轉經原告公司帳戶匯予惠統公司情形，但實際款項均係來自黃金山向合作金庫之貸款，原告並無實際提供自身資金支付之事實。

(2)續以，在1643號建照起造人變更為原告後，惠統公司再於105年7月27日取得之款項500萬元，仍係由黃金山先於105年5月16日向合作金庫第3次貸款800萬元，經當日撥款至其帳戶後即全數匯入黃金山獨資經營之利金號企業社銀行帳戶內，再於105年7月27日自該帳戶取款500萬元給付惠統公司等情，有借據（原處分卷第79頁）、黃金山帳戶存摺明細（原處分卷第76至75頁）、利金號企業社帳戶存摺明細（原處分卷第69頁）、匯款申請書（原處分卷第86頁）影本等件在卷可資比對；惠統公司另於105年10月13日、105年12月27日取得匯款9,825,000元、2,531,640元，則係來自黃金益105年10月12日向合作金庫貸款之1,300萬元，於當日撥款後先入黃金益個人銀行帳戶、續轉匯入利金號企業社銀行帳戶內，再經以利金號企業社（即黃金山，105年10月13日匯款9,825,000元）、江夏堂興業社（即黃金益，105年12月27日匯款2,531,640元，被告誤為利金號企業社之匯款，原處分卷第278至279頁、本院卷第205頁）名義先後匯款予惠統公司等情，亦有借據（原處分卷第78頁）、黃金益帳戶存摺明細（原處分卷第74至73頁）、利金號企業社帳戶存摺明細（原處分卷第69頁）、

01 匯款申請書（原處分卷第85頁）影本等件可佐。此外，惠
02 統公司所取得之工程款，尚有江夏堂興業社先後於105年8
03 月12日、22日匯款予惠統公司之100萬元、93萬元，及黃
04 金廣告有限公司於105年5月11日之匯款228,000元，則有
05 江夏堂興業社帳戶存摺明細（原處分卷第65至64頁）、匯
06 款申請書2紙（原處分卷第85、86頁）等影本可考。亦
07 即，在1643號建照之起造人變更為原告後，系爭工程合約
08 約定之工程款，仍未見由原告實際出資給付之情，甚且，
09 亦未見有經原告名義轉給之紀錄。

10 (3)分析上開惠統公司取得系爭工程合約約定價款之來源可
11 知，惠統公司依約可領取之工程款3,990萬元，其中2,500
12 萬元（1,000萬元+1,000萬元+500萬元）、9,825,000元
13 及2,531,640元，事實上係分別由黃金山（3次貸款計2,80
14 0萬元）、黃金益（貸款1,300萬元，可認匯予惠統公司者
15 為其中9,825,000元及2,531,640元）向銀行貸款所支應，
16 加上前述另由黃金益獨資經營之江夏堂興業社、黃金廣告
17 有限公司分別匯款予惠統公司之193萬元及228,000元，以
18 上惠統公司共計取得款項合計即達39,514,640元（計算
19 式：25,000,000+9,825,000+2,531,640+1,930,000+2
20 28,000），均難認有來自原告自身資產之給付情形，此由
21 被告所提出黃金山、黃金益支付惠統公司流程圖（即資金
22 流程圖，原處分卷第278至279頁、本院卷第205頁），亦
23 可佐參。

24 (4)又以，系爭工程合約約定總價扣除前述39,514,640元後之
25 餘款計385,360元（39,900,000元－39,514,640元＝385,3
26 60元），則經惠統公司於106年1月24日出具聲明書1份，
27 內容指述：「本公司於104年12月間承攬利金號、江夏堂
28 興業社廠房新建工程……全部工程款計新台幣（下同）3
29 9,900,000元（含營業稅），本公司除收取支票及匯款計3
30 9,514,640元外，餘款385,360元，係以舊欠相抵，故前述
31 全部工程款39,900,000元，全數已由黃金山君、黃金益君

01 付清，前述事項，並無虛偽或隱匿之情事，特此聲明」
02 （原處分卷第82頁），顯然前開系爭工程合約此部分款項
03 餘款之給付，仍係出於惠統公司有積欠黃金山、黃金益債
04 務而為抵銷，此清償緣由，仍與原告無關。甚且，由前開
05 惠統公司之聲明書內容，甚且明白指出系爭工程合約價款
06 3,990萬元全數由黃金山、黃金益付清等情，在在可證交
07 由惠統公司在系爭土地上興建建物而支付之工程款對價，
08 確非原告之出資，且主要均為黃金益即江夏堂興業社、黃
09 金山即利金號企業社所支付，而其等原本即為1643號建
10 照、1604號暨1641號建照之各該原始起造人，依前揭說
11 明，堪認實際交由惠統公司興建而可原始取得系爭房屋
12 （與另建物）所有權者，應即為實際出資興建之黃金益即江
13 夏堂興業社、黃金山即利金號企業社；因其等在興建之初
14 即分別以黃金益即江夏堂興業社為1643號建照起造人，以
15 黃金山即利金號企業社為1640暨1641號建照之起造人，加
16 以區辨，據此並可認依1643號建照興建之系爭房屋所有
17 權，當歸屬於黃金益即江夏堂興業社。

- 18 3. 進而，無論如何，就本件原告而言，其雖在竣工前即經變更
19 為1643號建照之起造人（另建物部分不在本件審理範圍），
20 因其未曾支付系爭房屋興建費用而為建造，業如前述，其非
21 系爭房屋原始所有權人，已甚為明確。則縱使黃金益即江夏
22 堂興業述與原告間，藉由竣工前即將1643號建照起造人名義
23 變更為原告之方式，令原告得於系爭房屋建造完成即於106
24 年1月6日登記為第1次所有權人，有系爭房屋建物所有權狀
25 影本3紙在卷可按（前審卷第47至51頁），仍無從認原告係
26 有償受讓興建中之有關係爭房屋之權利，且原告變更為1643
27 號建照起造人後，實際出資繼續建造未完工部分者，仍非原
28 告（原告主張係以借款方式出資給付系爭房屋興建中之後續
29 費用等情，亦難認屬實，此詳見後述），在查無原告為取得
30 系爭房屋所有權有何給付對價等事證下，復查決定因而以原
31 告取得系爭房屋所有權，係基於建造完成前即由黃金益即江

01 夏堂興業社無償贈與原告之故，而中途變更起造人名義並取
02 得使用執照，屬於契稅條例第12條第2項規定應由原告（即
03 使用執照所載起造人，訴願卷3第337至339頁）申報贈與契
04 稅之情形（原處分初始以原告係承受股東黃金益債權債務之
05 變相方式而取得系爭房屋所有權，認屬於契稅條例12條第1
06 項核課買賣契價情形而未為正確評價，業經復查決定予以轉
07 正），並以系爭房屋3戶之各該106年度房屋評定現值分別6,
08 718,100元、5,536,800元及4,764,900元（稅籍資料查詢表
09 見原處分卷第185至182頁），以上合計17,019,800元（計算
10 式：6,718,100 + 5,536,800 + 4,764,900）為本件契價，按
11 贈與契稅6%稅率（依契稅條例第3條第4款規定，與同條第1款
12 之買賣契稅稅率相同），對原告核課契稅計1,021,188元
13 （計算式：契價17,019,800元×稅率6%），自均符合規定，
14 並無違誤，且依同條例第14條第4款但書規定，亦不因建照
15 起造人名義之變更即可免徵契稅。

16 (三)原告主張系爭房屋興建中，係由其以借款方式出資向黃金益
17 即江夏堂興業社購入興建中之權利，並支付後續之興建費
18 用，謂1643號建照起造人變更為原告，乃基於受讓興建中之
19 系爭房屋建築工程而由其繼續建造未完工部分云云，難認屬
20 實，並不足採：

21 1. 本件原告雖主張黃金益即江夏堂興業社或黃金山即利金號企
22 業社前述交付系爭工程合約所約定工程款與惠統公司之緣
23 由，乃因於系爭工程合約簽訂時，與原告即有約定以原告或
24 江夏堂先向其等借款，由其等先為原告墊付工程款之方式支
25 付云云（本院卷第141頁之筆錄），並提出原告事後有於106
26 年4月26日向合作金庫貸款1,490萬元之借據及原告公司銀行
27 帳戶存摺明細影本等件為據（原告卷第37至41頁），謂此借
28 款即係用於償還前述向黃金山即利金號企業社、黃金益即江
29 夏堂興業社借款（再由其等逕行代墊工程款與惠統公司）云
30 云。然查：

(1)若如原告所稱系爭工程合約簽訂時即已約定由原告、江夏堂公司向黃金益即江夏堂興業社、黃金山即利金號企業社借款，並由其等逕行代墊工程款與惠統公司，則系爭房屋交由惠統公司建造初始，即應由原告與惠統公司簽約，要無如前述情形，先由黃金益即江夏堂興業社、黃金山即利金號企業社先與惠統公司簽立系爭工程合約，後續再由原告、江夏堂公司與惠統公司簽立新工程合約之理，原告此部分陳述，已有矛盾。抑且，原告亦自承與黃金益即江夏堂興業社或黃金山即利金號企業社所約定借款以代墊工程款時，並沒有約定借款利息，還款日期亦僅約定待系爭房屋興建完成後，再由原告持以向銀行辦理貸款以償還借款（本院卷第141頁之筆錄），貸與人竟會同意不收取利息、還款時間不明確之借貸條件，已與常情不符；尤其，黃金益即江夏堂興業社或黃金山即利金號企業社支付工程款之資金，乃其等分別向銀行借款而來，換言之，若如原告主張之情節，豈非黃金益即江夏堂興業社或黃金山即利金號企業社向銀行借款而自行負擔借貸利息後，竟又願意將借款轉借與原告、江夏堂公司卻不收取利息，而自行承擔前述貸款之利息；甚且，再細觀原告所陳用以還款之原告借款，連帶保證人復為其還款對象黃金益（原告卷第37頁），均明顯可見原告所稱借款約定條件及事後得以還款之情狀，在在悖於常情，甚且反而可疑所陳借款等資料，恐係事後為附和前有借款乙說所為，殊難採信。況原告更自承所提出黃金益即江夏堂興業社或黃金山即利金號企業社與原告、江夏堂公司間簽立之借據（原處分卷第13頁、第5至11頁），均係為求順利免稅結案，故根據資金相關流程事後補做等語（原處分卷第221、225頁之復查申請書說明，本院卷第141頁之筆錄），關於原告與江夏堂公司間各自向何一貸與人分別借款若干等情之說明與證明，更付之闕如，實難認其所稱事前約定借款代償等詞為可信。尤其，若如原告之主張，豈非原告向黃金益即江夏堂興業

社買入興建中之系爭房屋時，用以支付之價金竟係向出賣人之借款，依常情實無出賣人同意如此交易之理。原告上開主張向黃金益即江夏堂興業社或黃金山即利金號企業社借款以代墊系爭房屋興建工程款等情，實彼此矛盾且異於常理，不足採信。

(2)至於原告主張於登記取得系爭房屋所有權後，再於106年4月26日向合庫銀行借款1,490萬元，並於同年7月24日將其中1,300萬元轉存至黃金益帳戶內，同年8月18日再付出100萬元，謂係用以償還向黃金益即江夏堂興業社所借用以代墊系爭房屋工程款者云云，固據其提出原告存摺影本為憑（原告卷第38至41頁），但其所述之前曾約定借款之情節已難認屬實，業如前述，自亦難以原告事後確切原因並不明，容有事後補作可能之片斷款項來往紀錄，即可反推其前有借款之實。

2. 其次，原告又主張其資力達27,516,508元而有能力支付系爭工程合約之工程款，並謂系爭房屋建造至約30%，即由原告受讓繼續建造而變更1643號建照起造人為原告，並提出原告、訴外人江夏堂公司與黃金山即利金號企業社、黃金益即江夏堂興業社間記載簽約日期為105年4月21日之興建中工程買賣契約書」（訴願卷3第329頁），及原告、江夏堂公司與惠統公司所書立新工程合約書（未列載簽約日期，訴願卷3第334至336頁）影本各1份為憑。但如前述，1643號建照起造人變更為原告前或後，均未見原告有何出資給付工程款與惠統公司之事實，惠統公司於106年1月24日出具聲明書中（原處分卷第82頁），甚且仍指出系爭工程合約之工程款計3,990萬元（含營業稅），全數係由黃金山君、黃金益所付清（原處分卷第82頁），均可見原告所提出興建中工程買賣契約書或新工程合約書，僅足以說明列載之當事人有寫立各該契約或合約之外觀事實，並不能證明原告確有及如何依各該興建中工程買賣契約、新工程合約內容履行等事實，該契約所載買賣或工程之受讓續建，僅係形式上之書面，並非實

質發生之私法關係。再者，細觀興建中工程買賣契約內容，僅粗略記載出賣人（即黃金山即利金號企業社、黃金益即江夏堂興業社）以原價（成本）將1640號、1641號、1643號建照興建中之建築工程讓與買受人（即原告、江夏堂公司）等語，並未具體約明所指原價（成本）確切數額究竟若干，更未區別買受人原告、江夏堂公司彼此各自分擔之價款，實有違常情；尤其如前述，黃金山即利金號企業社或黃金益即江夏堂興業社為支付系爭工程合約款項，均有分別向銀行借款支付之情（原處分卷第78至81頁），其等為此須負擔之借款利息，竟絲毫未見約明計入原告、江夏堂公司受讓時所應支付之價款中，何以其等卻仍同意僅以原價（成本）作為轉讓與原告、江夏堂公司之對價，其等是否有以買賣方式轉讓興建中系爭房屋之權利與原告之事實，亦值存疑；況再與新工程合約所約定工程總價為2,660萬元（訴願卷3第335至336頁）為比對，此工程款數額如何結算得出、原告與江夏堂公司間之給付義務如何區隔等，仍未見有所約明，相關約定內容實粗略、不明確而難以採據。故原告所執興建中工程買賣契約或新工程合約等書面資料，顯仍不足以證明原告確有為受讓系爭房屋興建中之權利及後續之建造完成等，有何曾支付對價之事實。

3. 再者，原告雖又提出惠統公司以其為買受人，開立日期分別為105年7月10日、105年8月25日及105年11月20日，金額（含營業稅）各為525萬元、420萬元、7,308,000元，品名為廠房新建工程第2、3、4期工程款之統一發票3紙（原處分卷第90頁），江夏堂興業社以原告為買受人，開立日期為106年2月18日、金額含稅為7,245,000元、品名為興建中建築工程之統一發票影本1紙（原告卷第47頁），利金號企業社以原告為買受人，開立日期為106年2月18日、金額含稅為894,983元、品名為興建中建築工程之統一發票1紙（原告卷第48頁）等影本，謂其確有出資交付惠統公司云云。但細觀各該5紙發票列載之金額，與前述惠統公司領取之歷次各筆工

程款數額，均不相符；究竟前開記載內容如何勾稽比對，如何證明原告確有統一發票列載之付款事實，付款緣由且與系爭工程合約、興建中工程買賣合約或新工程合約之付款約定有關等情由，均未見原告為具體說明，此部分資料實難認與系爭房屋有經原告出資興建完成乙事相關，自亦無從憑為有利原告之認定。

4. 又以，原告復主張其106年資產負債表之資本公積項目帳列金額為0元，謂其未依公司法第241條第1項第2款規定：「公司無虧損者，得……將……下列資本公積之全部或一部，按股東原有股份之比例發給新股或現金：……二、受領贈與之所得。」將系爭房屋所有權係基於贈與乙節載入，謂應被告所指贈與情形云云，要屬原告未依法編製入106年度資產負債表之問題，仍不足以否定其有無償受贈取得系爭房屋所有權之認定。其另謂原告公司資力較佳，而黃金益獨資經營之江夏堂興業社資本額僅8萬元，應無能力贈與系爭房屋與原告云云，亦顯然與自陳係向黃金益及江夏堂企業社借款以代其墊付工程款，或黃金益為系爭土地所有人而較有信用資力可向銀行借款等情所呈現之各自資力狀態，自相矛盾，仍無足為對其有利之認定。

5. 末以，原告前開所述借款之貸與人黃金益為原告公司股東，若果如其所稱於1643號建照開工或變更起造人為原告時，即有約定向其借款，原告於105年度營利事業所得稅結算申報資料中，卻仍以105年度「股東往來」為0元（即原告並未向股東借入款項，原處分卷第236至234頁），已可證其主張借款乙節，應非事實；又雖然原告事後於106年10月23日向國稅局申請變更前示「股東往來」餘額為9,809,600元（原告卷第97至98頁），此數額與系爭工程合約所訂工程款數額如何勾稽，仍有不明，尤其如前述，原告自身對其與江夏堂公司分別向黃金益即江夏堂興業社或黃金山即利金號企業社借款之數額若干，本即無法清楚說明並證明，其所稱貸與人且僅有黃金益為原告公司之股東（原處分卷第51至53頁），益

見前開更改之「股東往來」餘額，亦難以與其主張內容不明之向股東黃金益借款等情勾稽而得以證明，此股東往來會計帳載之變更，仍無法證明其所述事前約定借款以代墊工程款之主張為可採。

6. 綜上，原告主張其係有償受讓系爭房屋興建中之建築工程後，並自行出資而繼續興建完成，方基於起造人地位取得係爭房屋所有權，謂有得適用契稅條例第14條第5款規定免徵契稅之情由，且受讓時之系爭房屋未完工工程，亦無法適用契稅條例第13條第1項所定契價而核課契稅云云，卻對於有償之自身出資情形，空言稱係與江夏堂公司共同向黃金益即江夏堂興業社、黃金山即利金號企業社借款而來，除所陳借款之主張，有明顯矛盾且違反常情等不可採情形外，亦與前述建屋資金悉數由黃金山即利金號企業社、黃金益即江夏堂興業社提供之事證，明顯不符，其仍主張本件符合契稅條例第14條第5款免徵契稅，並謂有財政部90年1月19日台財稅字第0900450768號函釋之適用，均不足採，而應認被告所辯本件應適用契稅條例第12條第2項核課契稅，較符合事實。另原告申辦系爭房屋登記時既屬第1次所有權登記時，自不屬契稅條例第23條規定應憑繳納契稅收據始得辦理權利變更登記之情由，原告主張當時申辦並未檢附契稅繳納收據云云，仍不足以證明本件屬免徵契稅之情形，亦予指明。

六、從而，原告前開主張各節，均無可採，被告以原告於106年1月6日取得系爭房屋所有權，應依契稅條例第12條第2項規定按系爭房屋106年度房屋評定現值核課稅率6%之贈與契稅1,021,188元，並無違誤，復查決定、訴願決定予以維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷原處分（含復查決定）及訴願決定，為無理由，應予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘主張、陳述及證據，均無礙本院前開論斷結果，爰不予一一論述，併予指明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中華民國 110 年 12 月 23 日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法官 許瑞助

法官 林秀圓

法官 林麗真

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書。（須按他造人數附繕本）

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

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. 上訴人或其法定代理人具備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、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、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. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任

01

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，上訴人
應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書
影本及委任書。

02

中 華 民 國 110 年 12 月 23 日

03

書記官 李淑貞