

臺北高等行政法院判決

108年度訴字第1177號

) FKT64W1Z1X5L0;@108年9月12日辯

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 邱雅惠

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，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要

桃園市○○區○○○段○○○段00、00-0、00-0、00-0及00
○號等5筆土地為訴外人黃金山及黃金益分別共有，持分各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前揭土地
興建廠房之建造執照，經桃園市政府於民國104年12月14日
准予發給起造人江夏堂興業社負責人黃金益（104）桃市都
建執照字第會蘆01643號建造執照，及起造人利金號企業社
負責人黃金山（104）桃市都建執照字第會蘆01640號及0164
1號建造執照。利金號企業社（即黃金山）及江夏堂興業社
（即黃金益）於104年12月17日與惠統營造有限公司（下稱

惠統公司)訂定工程合約書，由惠統公司承攬該廠房新建工程，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，原告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日與原起造人黃金山及黃金益簽訂興建中之建築工程買賣契約書，以成本價承受前揭興建中之廠房，其中(104)桃市都建執照字第會蘆01643號建造執照，起造人變更為原告，經桃園市政府於105年5月11日准予備查，原告及江夏堂公司與惠統公司另訂工程合約書，繼續興建廠房。105年9月21日廠房竣工後，桃園市政府於105年11月16日發給原告(105)桃市都施使字第蘆01434號使用執照(房屋門牌：桃園市○○區○○街○○巷○○○○○號、00號及00號，下稱系爭房屋)，系爭房屋於106年1月6日登記為原告所有。嗣被告查得興建廠房之工程款實際上由黃金山及黃金益支付，認定原告以承受債權債務等變相方式取得系爭房屋所有權，應依契稅條例第12條第2項規定課徵契稅，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。原告不服，申請復查，經被告以107年12月28日桃稅法字第1060049241號復查決定書(下稱復查決定)駁回，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

(一)被告之贈與認定，除贈與人不明外，原告取得系爭房屋之原因就憑證流程而言，係基於收受日期分別為105年07月10日、105年08月25日、105年11月20日，發票號碼分別為CV00000000、CV00000000、ED00000000，金額(下均未含營業稅)分別為5,000,000元、4,000,000元、6,960,000元，惠統公司所開立之統一發票3張，金額小計為15,960,

000元，收受日期為106年02月18日，號碼為MP00000000，金額為6,900,000元，江夏堂興業社所開立之統一發票一張，收受日期為106年02月18日，號碼為MP00000000，金額852,365元，利金號企業社所開立之統一發票1張，以上金額共計為23,712,365元，原告因此取得系爭房屋，且以上進項發票均經財政部北區國稅局查核，並無違誤，已足證原告取得系爭房屋之原因並非受贈。又就原告允諾受贈系爭房屋而言，原告絕無允諾受贈情形，原告106年申報營利事業所得稅之資產負債表，資本公積項目帳列金額為0元，參照公司法第241條第1項及同項第1款、第2款係規定「受領贈與之所得」應列於「資本公積」會計項目，由此可見，原告必定未曾允諾受贈系爭房屋，又原告資產負債表，資本或股本（實收）項目為10,000,000元、銀行借款項目為14,316,508元、業主（股東）往來項目為3,200,000元，合計原告資力為27,516,508元，亦足敷自行支付系爭房屋之工程價金23,712,365元，又何有允諾受贈系爭房屋情事，又若系爭房屋23,712,365元係允諾受贈系爭房屋，原告又何須向銀行借款14,316,508元，另原告資本或股本（實收）項目之10,000,000元，亦不見蹤影，難道均係贈與負責人黃金益，然後再由黃金益將系爭房屋贈與原告，如此原告與負責人黃金益之相互贈與，根本不合常情，因而被告認定黃金益或江夏堂興業社將系爭房屋贈與原告之情事，實為無稽之臆測，並無可採。

（二）系爭房屋為尚在興建中未完工之建物，並非完工後之房屋，後續工程，且係由原告依據與惠統公司所簽訂工程契約，承擔付款義務，自應解為係由原告出資，應有財政部90年1月19日台財稅字第0900450768號函（下稱財政部90年1

01 月19日函)之適用。

02 (三)原告雖係於建造完成前，變更起造人名義方式取得系爭房
03 屋所有權，然並無假藉房屋委建之名行買賣、交換、贈與
04 之事實，依契稅條例第12條之立法理由，原告取得系爭房
05 屋所有權，並無適用契稅條例第12條第2項之餘地。

06 (四)本件契稅相關系爭房屋建物所有權狀，桃園市蘆竹地政事
07 務所已於106年1月6日發給原告，顯然桃園市蘆竹地政事
08 務所並未憑繳納契稅收據，辦理權利變更登記，足證系爭
09 房屋並無應繳納契稅之納稅義務。

10 (五)綜上所述，聲明求為判決：

11 1.訴願決定、原處分(含復查決定)均撤銷。

12 2.訴訟費用由被告負擔。

13 三、本件被告抗辯：

14 (一)系爭房屋原係以原告之代表人黃金益所有之江夏堂興業社
15 為起造人申請建造執照，並經桃園市政府於104年12月14
16 日准予發給起造人江夏堂興業社負責人黃金益(104)桃
17 市都建執照字第會蘆1643號建造執照，因原告與原告之代
18 表人於105年4月21日簽訂買賣契約，繼而承受(104)桃
19 市都建執照字第會蘆1643號建照執照興建中之建築工程，
20 並經桃園市政府以105年5月11日府都建施字第1050110426
21 號函准予變更起造人，且與惠統公司訂定工程合約繼續興
22 建系爭房屋。系爭房屋於105年9月21日竣工，由桃園市政
23 府於105年11月16日核發(105)桃市都施使字第01434號
24 使用執照，並於106年1月6日為建物所有權第1次登記而由
25 原告取得房屋所有權。又興建系爭房屋之資金，主要係由
26 黃金山或原告之代表人即黃金益向合作金庫銀行借貸而來
27 ，貸款金額係撥入其利金號企業社或江夏堂興業社，再由

該等商號付款予惠統公司。原告實際上並未出資，即已取得系爭房屋之所有權，被告參照民法第406條及契稅條例第12條第2項規定，以106年度房屋評定現值17,019,800元為契價，按贈與契稅6%稅率核課契稅計1,021,188元，依法並無不合。

(二) 系爭房屋實際上係由黃金山及原告之代表人即黃金益出資興建，不待登記即由其原始取得系爭房屋所有權，原告實際上未給付價款，即承受系爭房屋並登記為所有權人，受贈人及原告允諾受贈之情形甚明。又原告於蘆竹地政事務所申辦者為建物第一次登記，而非權利變更登記，自與契稅條例第23條所規定有關權利變更登記之程序有別。按發票固為交易憑證，然依銀行借據、存摺往來明細及匯款單等資料所示之實際資金流向，顯與發票開立情形有別，且原告自始即以中途變更起造人名義之方式規避應納之契稅，其自行編製之資產負債表自難採憑。

(三) 按契稅條例第14條第5款之立法意旨，係為保障購屋者權益，就原建物者經營不善須由他人承受在建工程之情形予以免稅，其與本案為原告之代表人即黃金益基於其他因素而將在建工程讓與原告之情形有別。且本案相關資金均源自於黃金山或原告之代表人即黃金益，非由原告貸款及出資，核與財政部90年1月19日函意旨相違。

(四) 綜上所述，聲明求為判決：

1. 原告之訴駁回。

2. 訴訟費用由原告負擔。

四、本院之判斷：

(一) 按契稅條例第2條規定：「不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅

。但在開徵土地增值稅區域之土地，免徵契稅。」第3條第1款、第4款分別規定：「契稅稅率如下：一、買賣契稅為其契價百分之六。……四、贈與契稅為其契價百分之六。……」第4條規定：「買賣契稅，應由買受人申報納稅。」第7條規定：「贈與契稅，應由受贈人估價立契，申報納稅。」第12條第2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，應由使用執照所載起造人申報納稅。」第13條第1項前段規定：「第3條所稱契價，以當地不動產評價委員會評定之標準價格為準。……」第14條第4款、第5款分別規定：「有下列情形之一者，免徵契稅：……四、建築物於建造完成前，變更起造人名義者。但依第12條第2項規定應申報納稅者，不適用之。五、建築物於建造完成前，其興建中之建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為受讓人，並以該受讓人為起造人名義取得使用執照者。」次按民法第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。」

（二）次按契稅條例第12條修正之立法理由為：「防杜假藉房屋委建之名行買賣、交換、贈與之實，以承受人為建造執照之原始起造人或中途變更起造人名義方式規避稅負，並參酌財政部80年11月13日台財稅字第801261566號函釋，房屋委建實際上係向建屋者購買房屋，按實質課稅原則，仍應課徵契稅之旨，爰增訂第2項。」是以上開財政部80年11月13日函之內容亦由原來之「委建人以土地委託承包人代建房屋，其取得房屋所有權，應予免徵契稅。但如經稽徵機關查明實際上係向建屋者購買房屋，按實質課稅原則

，仍應課徵契稅。」內容，因配合契稅條例第12條第2項之明文而局部修正為「委建人以土地委託承包人代建房屋，其取得房屋所有權，應予免徵契稅。」，從而，除真正委建者外，不容納稅義務人藉各項形式之法律關係規避契稅之繳納，故應按實際之法律關係，作為判斷之基準，應不待言（最高行政法院100年度判字第1994號判決意旨參照）。

（三）本院經核原處分並無違誤，茲分述如下：

1. 有關建築物於建造完成前，因買賣、交換、贈與而中途變更起造人名義為承受人，承受人並取得使用執照者，除有契稅條例第14條第5款免徵規定情形外，均應依同條例第12條第2項規定申報契稅。
2. 按「……因自己出資而建築之房屋，不待登記即原始取得其所有權，其建造執照、使用執照等起造人名義僅係行政機關管理建築之方法，並非取得所有權之法定證據，在未辦理建物第一次所有權以前，房屋所有權仍屬於出資興建之原始建築人，與起造人及納稅人名義誰屬無涉。……」最高法院98年度台上字第2167號民事判決意旨可資參照。
3. 經查：系爭房屋原係以原告之代表人黃金益所有之江夏堂興業社為起造人申請建造執照，並經桃園市政府於104年12月14日准予發給起造人江夏堂興業社負責人黃金益（104）桃市都建執照字第會蘆01643號建造執照，因原告與原告之代表人黃金益於105年4月21日簽訂買賣契約，繼而承受（104）桃市都建執照字第會蘆01643號建照執照興建中之建築工程，並經桃園市政府以105年5月11日府都建施字第1050110426號函准予變更起造人，此有桃園市政府（104）桃市都建執照字第會蘆01643號建造執照、興建中之建築工

程買賣契約書、桃園市政府105年5月11日府都建施字第1050110426號函附於原處分卷可參（見原處分卷第107頁至第108頁、第111頁至第113頁）。且由原告與惠統公司訂定工程合約繼續興建系爭房屋，此有工程合約書附於原處分卷可參（見原處分卷第104頁至第106頁）。又系爭房屋於105年9月21日竣工，由桃園市政府於105年11月16日核發（105）桃市都施使字第蘆01434號使用執照，並於106年1月6日為建物所有權第1次登記而由原告取得房屋所有權，此有桃園市政府於（105）桃市都施使字第蘆01434號使用執照、建物所有權狀附於原處分卷可參（見原處分卷第101頁至第103頁、第351頁）。

4.次查：本件興建系爭房屋之資金，主要係由黃金山或原告之代表人黃金益向合作金庫銀行借貸2,800萬元、1,300萬元而來，於銀行撥款後，再轉入黃金山、黃金益所設立之利金號企業社、江夏堂企業社、黃金廣告有限公司等帳戶，再支付予惠統公司，此有銀行借據及同意書、存摺往來明細、匯款單附於原處分卷可稽（見原處分卷第4頁至第22頁、第58頁至第77頁、第85頁至第87頁）。是系爭房屋之出資建築者，應為黃金山及黃金益，而渠等之出資非等同於原告之出資，系爭房屋之原始所有權應由黃金山及黃金益取得，堪予認定。

5.綜上，系爭房屋原始所有權人為黃金山及黃金益，原告未實際出資興建，即無償登記為系爭房屋之所有權人，被告參照民法第406條及契稅條例第12條第2項規定，認原告係因贈與而取得系爭房屋所有權，應課徵贈與契稅，乃以106年度房屋評定現值1,701萬9,800元為契價，按贈與契稅百分之六稅率核課契稅計102萬1,188元，揆諸前揭規定及

說明，並無違誤。

6.原告主張：原告雖係於建造完成前，變更起造人名義方式取得系爭房屋所有權，然並無假藉房屋委建之名行買賣、交換、贈與之事實，故本件並無適用前揭契稅條例第12條第2項之餘地云云，不足採信。

(四)原告又主張：被告之贈與認定，除贈與人不明外，原告並無允諾受贈情形，且相關進項發票均經財政部北區國稅局查核，又原告106年資產負債表資本公積項目為0，足證原告取得系爭房屋原因並非受贈，被告認定贈與屬無稽之臆測；又蘆竹地政事務所已於106年1月6日核發系爭房屋所有權狀，未依契稅條例第23條規定憑繳納契稅收據，辦理權利變更登記，足證本件系爭房屋並無應繳納契稅之納稅義務云云。惟查：

1.經查：依經濟部工商登記資料所示，原告係於105年1月30日核准設立，訴外人黃金山於105年1月21日自合作金庫商業銀行股份有限公司（下稱合作金庫銀行）貸得1,000萬元後，當日即匯至戶名「江夏堂興業社黃金益」之帳戶，再匯至戶名原告籌備處」之帳戶；又原告於105年2月2日及105年4月22日分別匯予惠統公司300萬及200萬元，此有黃金山及黃金益向合庫貸款，支付惠統公司流程圖及明細附於原處分卷可稽（見原處分卷第279頁）。是以，按其資金係來自於訴外人黃金山，且黃金山並非原告之股東，尚難認其係股東出資支付工程價款；且上開2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為原告（見原處分卷第107頁至第108頁）之前，自難據以認定變更起造人後原告有出資興建之事實。至原告主張其於106年4月26日向合庫銀行南崁分行貸得1,490萬元，復於106

01 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
02 萬1,206元、106年8月18日轉帳支付廖美惠（黃金益配偶
03 ）100萬元乙節，僅足證明原告與原告之代表人及股東間
04 之金錢流向，亦能證明原告於變更起造人後有支付工程價
05 款出資興建之事實。又惠統公司所開立之發票，日期分別
06 為105年7月10日、105年8月25日及105年11月20日，金額
07 分別為525萬元、420萬元及730萬8,000元（見原處分卷第
08 90頁），上開發票固為交易憑證，然依銀行借據、存摺往
09 來明細及匯款單等資料所示之實際資金流向，顯與發票開
10 立情形有別，且原告並未提供相對應之匯款紀錄，自不足
11 採；另原告主張係以向黃金山及黃金益借款或債權抵付方
12 式，故由他人直接匯款至惠統公司乙節，惟依原告所提出
13 之借貸證據（見原處分卷第5頁、第7頁、第9頁、第11頁
14 、第18頁），僅有借據，並未記載黃金山、黃金益各別貸
15 與金額等節，核與一般借貸常情不符，況依原告105年度
16 資產負債表所載，業主（股東）往來金額記載為0（見原處
17 分卷第234頁）。是本件不足以證明確有借貸關係之存在
18 ，自難認原告有實際出資繼續興建之情。

19 2.次查：本件興建系爭房屋之資金流程 詳見本判決事實及
20 理由欄四、（三）、4.之記載，業如前述，亦即，系爭
21 房屋實際上係由黃金山及原告之代表人黃金益出資興建，
22 不待登記即由黃金山及原告之代表人黃金益原始取得系爭
23 房屋所有權，原告實際上未給付價款，即承受系爭房屋並
24 登記為所有權人，受贈人及原告允諾受贈之情形甚明。又
25 原告於蘆竹地政事務所申辦者為建物第一次登記，而非權
26 利變更登記，自與契稅條例第23條所規定有關權利變更登
27 記之程序有別。另原告自始即以中途變更起造人名義之方

01 式規避應納之契稅，其自行編製之106年資產負債表（見
02 本院卷第65頁），因其主觀認知非因受贈而取得房屋，自
03 不以受贈房屋之情形認列相關資產，自難採據。

04 3.綜上，足見原告此部分之主張，洵非可採。

05 （五）原告另主張：系爭房屋為尚在興建中未完工之建物，並非
06 完工後之房屋，後續工程，且係由原告依據與惠統公司所
07 簽訂工程契約，承擔付款義務，自應解為係由原告出資，
08 應有財政部90年1月19日函釋免稅規定之適用云云。惟查
09 ：

10 1.參照契稅條例第14條第5款立法理由：「……另建造中房
11 屋因建屋者經營不善，致無法完成該房屋之興建工程，而
12 由另一建屋者承受，繼續該房屋之建造工程，實質上為營
13 繕工程之承受，而非房屋買賣，宜予免徵契稅，俾早日完
14 工，保障購屋者權益，爰增訂第5款規定。」及財政部90
15 年1月19日函釋：「……依契稅條例第14條第5款規定：『
16 建築物於建造完成前，其興建中之建造工程讓與他人繼續
17 建造未完工部分，因而變更起造人名義為受讓人，並以該
18 受讓人為起造人名義取得使用執照者，免徵契稅。』本案
19 林xx、陳00君取得xx號房屋，林君等與原起造人訂定不動
20 產買賣契約書，其買賣標的如為尚在興建中未完工之建物
21 ，並非完工後之房屋，且由渠等出資委託營造廠繼續興建
22 完成，應有上揭免稅條款之適用。」乃係就建築物於建造
23 完成前，將興建中之建造工程變更起造人名義，讓與他人
24 繼續建造未完工部分，受讓人與讓與人間極可能有買賣、
25 交換或贈與關係，稽徵機關應否對之課徵契稅，難免有所
26 疑義，財政部就此予以解釋，認為建築物既係由受讓人完
27 成建築，即應認其為原始建築人，無庸對之課徵契稅。

2.經查：本件興建系爭房屋之資金，均源自於黃金山或原告之代表人黃金益，非由原告貸款及出資，是原告並非承受經營不善之興建中建築工程，亦未實際出資繼續建築，顯非契稅條例第14條第5款之立法目的及上開財政部90年1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。

3.綜上，足見原告此部分之主張，亦非可採。

五、綜上所述，原告主張各節，均無可採，本件被告所為原處分，並無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

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 108 年 9 月 26 日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法官 陳金圍

法官 畢乃俊

法官 許麗華

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。	

01

02 中 華 民 國 108 年 9 月 26 日

03 書記官 陳可欣