

臺北高等行政法院判決

108年度訴字第1178號

) FKT64W1Z1X5L0;@109年9月17日辯

原告 江夏堂興業有限公司

代表人 黃金山

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

訴訟代理人 邱雅惠

鄭素惠

白家豪

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9日府法訴字第1080035853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：緣桃園市○○區○○○段頭○○段0000000000

00000000000號等5筆土地（下合稱系爭土地），為原告

代表人黃金山及訴外人黃金益分別共有，權利範圍各為2分

之1。黃金山、黃金益分別以各自獨資經營之商號即利金號

企業社、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。嗣原告及訴外人四季春興業有限公司（下稱四季春公司）於105年4月21日與黃金山、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原告及四季春公司，並於105年5月23日變更1640及1641號建照之起造人為原告、1643號建照之起造人為四季春公司；原告及四季春公司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○○巷○○○○○○○○號房屋（下合稱系爭房屋），發給原告（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○○巷○○○○○○號房屋（下稱21號房屋）發給四季春公司（105）桃市都施使字第01434號使用執照，原告於106年1月4日辦理系爭房屋所有權第1次登記。被告嗣以其所屬蘆竹分局查得興建系爭房屋及21號房屋之工程款，實係原告代表人黃金山及黃金益所支付，認定原告係以承受股東黃金山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9,734,000元為契價，按買賣契稅6%稅率核課原告契稅共計584,040元（下稱原核定）。原告不服，申請復查，經被告以107年12月28日桃稅法字第1060049240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。原告仍不服，提起訴願復經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告之主張

(一)伊係因買賣而受讓在系爭土地上興建中未完工之建物，且與惠統公司簽訂工程契約，約定由惠統公司繼續建造未完工部分；系爭房屋建築價款14,287,635元，全數由伊支付，即伊於105年1月27日增資收得股東繳納之股本500萬元後，於105年4月22日匯出支付惠統公司，餘款則向黃金山、黃金益借貸，並以其2人獨資經營商號之業主往來權債相抵；伊嗣於106年4月26日向合作金庫股份有限公司（下稱合作金庫）南崁分行貸得1,260萬元，復於106年7月24日轉帳支付黃金山1,200萬元，由黃金山於106年8月7日償還上開分行1,200萬元，並經惠統公司開立日期分別為105年7月10日、8月25日、11月20日，號碼分別為CV000000000、CV000000000、ED000000000，金額（不含營業稅）分別為360萬元、250萬元、454萬元之統一發票3紙，及利金號企業社於106年2月18日開立號碼為MP000000000，金額為3,647,635元之統一發票1紙，上開發票金額共計14,287,635元，業經財政部北區國稅局查核無誤，足證系爭房屋係由伊出資興建完成，應適用財政部90年1月19日台財稅字第0900450768號函釋（下稱財政部90年1月19日函釋）免徵契稅，被告否准適用，自有違誤。又由伊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，可見伊未允諾受贈系爭房屋（公司法第241條第1項第2款參照）；且依該資產負債表所示，伊之資力為22,106,595元，足數自行支付系爭房屋之工程價金14,287,635元，且伊倘係受贈，又何須向銀行借款12,106,595元？另伊之

資本或股本（實收）項目1,000萬元，亦不見蹤影，難道係贈與負責人黃金山，再由黃金山將系爭房屋贈與原告，如此相互贈與，根本不合常情且欠缺動機；又黃金山獨資經營之利金號企業社資本額僅20萬元，自無可能贈與成本金額高達14,287,635元之系爭房屋予伊，被告認定伊係受黃金山或其獨資經營之商號贈與系爭房屋，實為無稽之臆測，並無可採。再者，伊並無假藉房屋委建之名行買賣、交換、贈與之事實，依契稅條例第12條第2項之立法理由，自無適用該項規定課徵契稅之餘地。況伊於106年1月4日辦理系爭房屋之建物所有權第1次登記時，桃園市蘆竹地政事務所（下稱蘆竹地政所）並未依契稅條例第23條規定要求檢附繳納契稅收據、免稅證明書，即予准許，並發給建物所有權狀，可見本案並無買賣或贈與之情形，無須繳納契稅。此外，伊既係受讓興建中之未完工工程，不會交由當地不動產評價委員會評定標準價格，無契稅條例第13條第1項所定契價，故欠缺課徵契稅要件。

(二)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告之抗辯

(一)系爭房屋實係黃金益及原告之代表人黃金山出資興建，資金係向合作金庫借貸而來，貸款金額係撥入黃金山、黃金益2人獨資經營之利金號企業社或江夏堂興業社，再由該2商號付款予惠統公司，原告稱其於106年4月26日向合作金庫南崁分行貸得1,260萬元，復於同年7月24日轉帳支付黃金山帳戶1,200萬元，黃金山於同年8月7日轉帳償還合作金庫1,200萬元等語，僅顯示原告與其代表人間之金錢流向，未能證明原告有支付工程價款出資興建之事實。另觀原告105年3月15日變更登記表，其董事黃金山出資額僅450萬元，與原告所述

由黃金山增資500萬元不符，難謂該款項屬增資股本性質。況原告將該款項於105年4月22日匯予惠統公司，亦在同年5月23日桃園市政府核准變更起造人之前，難認原告經變更為起造人後，有出資支付工程價款之事實。原告提供之資產負債表為其自行編製，因其主觀認知非因受贈取得房屋，自不以受贈房屋之情形認列相關資產。又系爭房屋雖原以利金號企業社為起造人，然利金號企業社為黃金山所經營之獨資商號，自應以黃金山為權利義務主體。黃金山既確向合作金庫借款以支付工程價款，尚難僅以其所經營利金號企業社之資本額，論斷其無將系爭房屋贈與原告之可能。綜上，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，自係允諾受贈，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9,734,000元為契價，按贈與契稅6%稅率核課契稅584,040元，依法並無不合。至於契稅條例第14條第5款立法意旨，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，與原告代表人黃金山係基於其他因素，將在建工程讓與原告之情形有別。又本案相關資金均源自黃金益或黃金山，非由原告貸款及出資，故與財政部90年1月19日函釋規定由承受人出資繼續興建之意旨相違。縱移轉標的為尚在興建中未完工之建物，惟參照契稅條例第12條第2項、民法第406條規定及最高法院26年渝上字第1241號判例要旨，系爭房屋為將來可屬自己之財產，得為贈與標的，原告仍應申報贈與契稅。另原告於蘆竹地政所係申辦建物第一次登記，非權利變更登記，與契稅條例第23條所定有關權利變更登記之程序有別。

(二) 聲明：駁回原告之訴。

四、查系爭土地為原告代表人黃金山及四季春公司代表人黃金益

共有，其2人前分別以各自獨資經營之商號即利金號企業社、江夏堂興業社名義，申經桃園市政府於104年12月14日核發1640、1641、1643號建照，並於同年月17日與惠統公司訂定工程合約書，約定由惠統公司在系爭土地上興建廠房，工程總價含營業稅計3,990萬元。原告及四季春公司嗣於105年4月21日與黃金山、黃金益簽訂「興建中之建築工程買賣契約」，受讓系爭土地上興建中之建築工程，並於105年5月23日將1640及1641號建照之起造人變更為原告，1643號建照之起造人變更為四季春公司；原告及四季春公司並與惠統公司簽訂工程合約書，約定由惠統公司繼續上開廠房興建工程，工程款含營業稅總價為2,793萬元。系爭土地上之廠房於105年9月21日竣工，桃園市政府於105年11月16日就系爭房屋發給原告使用執照，原告於106年1月4日辦理系爭房屋所有權第1次登記等情，有利金號企業社、江夏堂興業社之商業登記抄本（原處分卷第65、66頁）、1640、1641、1643號建照（原處分卷第136至144頁）、利金號企業社、江夏堂興業社與惠統公司簽訂之工程合約書（原處分卷第145至147頁）、原告及四季春公司與黃金山、黃金益所訂興建中之建築工程買賣契約書（原處分卷第135頁）、變更起造人申報書及桃園市政府准予備查之函文（原處分卷第131至134頁）、原告及四季春公司與惠統公司簽訂之工程合約書（原處分卷第128至130頁）、系爭房屋及21號房屋之使用執照（原處分卷第119至127頁）、系爭房屋之建物登記謄本（原處分卷第40、42頁）附卷可稽，且為兩造所不爭執，堪信為真實。

五、經核本件爭點為：被告認定原告係受贈取得系爭房屋所有權，以系爭房屋106年度房屋評定現值9,734,000元為契價，按贈與契稅6%稅率，核課原告契稅584,040元，有無違誤？本

01 院判斷如下：

02 (一)按契稅條例第2條規定：「不動產之買賣、承典、交換、贈
03 與、分割或因占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅。…
04 …」第3條第4款規定：「契稅稅率如下：四、贈與契稅為其
05 契價6%。」第12條第2項規定：「建築物於建造完成前，因
06 買賣、交換、贈與，以承受人為建造執照原始起造人或中途
07 變更起造人名義，並取得使用執照者，應由使用執照所載起
08 造人申報納稅。」第13條第1項規定：「第3條所稱契價，以
09 當地不動產評價委員會評定之標準價格為準。……」第16條
10 第5項規定：「建築物於建造完成前，因買賣、交換、贈與
11 ，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
12 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
13 日為申報起算日。」次按民法第406條規定：「稱贈與者，
14 謂當事人約定，一方以自己之財產無償給與他方，他方允受
15 之契約。」

16 (二)經查：

17 1.黃金山與黃金益於104年12月17日與惠統公司訂定工程合約
18 書當日，交付由黃金益為唯一董事及代表人之訴外人黃金廣
19 告有限公司（下稱黃金廣告公司）所簽發、票載發票日104
20 年12月21日、面額1,000萬元之支票1紙予惠統公司；黃金山
21 於次日向合作金庫貸款1,000萬元，於合作金庫撥款至其帳
22 戶後，在同年月21日，先將該1,000萬元匯入其獨資經營之
23 利金號企業社銀行帳戶內，再於同日匯入黃金廣告公司之支
24 票存款帳戶內，供惠統公司兌領前述支票等情，有原告自行
25 製作之「黃金山、黃金益、四季春公司、江夏堂公司合作金
26 庫借入款資金流程明細表」（下稱資金流程明細表，附本院
27 卷第351頁）、支票（原處分卷第113頁）、黃金廣告公司變

更登記表（原處分卷第63、64頁）、借據（原處分卷第105頁）、黃金山於合作金庫開設之綜合存款帳戶存摺（原處分卷第75、80頁）及歷史交易明細（原處分卷第92頁）附卷可稽。

2. 黃金山另於105年1月21日向合作金庫貸款1,000萬元，於合作金庫當日撥款至其帳戶後，先全數匯入黃金益獨資經營之江夏堂興業社銀行帳戶，再於同日轉匯至以四季春公司籌備處名義開設之銀行帳戶；四季春公司嗣於105年1月27日將其中500萬元匯回黃金山之帳戶，黃金山於同日將該500萬元匯入原告銀行帳戶內，原告再於105年4月22日匯款500萬元予惠統公司；又四季春公司另於105年2月2日及同年4月22日分別匯款300萬元及200萬元予惠統公司等情，有資金流程明細表（本院卷第351頁）、借據（原處分卷第104頁）、黃金山之帳戶存摺（原處分卷第75、70、90、82頁）、匯款申請書代收入收據（原處分卷第111頁）在卷足憑。

3. 黃金山於105年5月16日，再向合作金庫貸款800萬元，於合作金庫當日撥款至其帳戶後，先全數匯入利金號企業社銀行帳戶內，嗣於105年7月27日自該企業社帳戶取款500萬元給付惠統公司，有資金流程明細表（本院卷第351頁）、借據（原處分卷第103頁）、存摺（原處分卷第75、74、80頁）、匯款申請書（原處分卷第110頁）存卷可參。

4. 又黃金益於105年10月12日向合作金庫貸款1,300萬元，於合作金庫當日撥款至其個人銀行帳戶後，先全數匯入利金號企業社銀行帳戶內，嗣由黃金山於105年10月13日及105年12月27日自該企業社帳戶分別取款9,825,000元及2,531,640元，匯款予惠統公司等情，有資金流程明細表（本院卷第351頁）、借據（原處分卷第102頁）、存摺（原處分卷第72、80

、79頁）、匯款申請書（原處分卷第109頁）附卷可稽。

5.再者，江夏堂興業社曾分別於105年8月12日及22日支付惠統公司100萬元及93萬元，有卷附存摺（原處分卷第70頁）及匯款申請書（原處分卷第110頁）可佐；黃金廣告公司曾於105年5月11日支付228,000元予惠統公司，另有匯款申請書附原處分卷第109頁足憑。

6.綜上，惠統公司因承建系爭土地上之廠房，依約可領取之工程款3,990萬元，其中2,500萬元、9,825,000元及2,531,640元，係由黃金山、黃金益向銀行貸款支付（即上述1.至4.），另由黃金益獨資經營之江夏堂興業社及其為代表人之黃金廣告公司分別支付193萬元及228,000元（即上述5.），以上金額合計39,514,640元；至其餘款項385,360元，依惠統公司於106年1月24日所出具內容為「本公司於104年12月間承攬利金號、江夏堂興業社廠房新建工程……全部工程款計新台幣（下同）39,900,000元（含營業稅），本公司除收取支票及匯款計39,514,640元外，餘款385,360元，係以舊欠相抵，故前述全部工程款39,900,000元，全數已由黃金山君、黃金益君付清，前述事項，並無虛偽或隱匿之情事，特此聲明。」等語之聲明書（參見原處分卷第106頁），可知惠統公司係與黃金山、黃金益約定，由其對該2人所負舊有債務，抵銷該2人應給付之385,360元工程款；參諸抵銷係以2人互負給付種類相同，且均屆清償期之債務，為其要件（民法第334條第1項規定參照），及惠統公司於上開聲明書載稱：工程款3,990萬元係全數由黃金山、黃金益付清等語，足見在系爭土地上新建廠房所需資金，實係黃金山、黃金益2人提供，並透過其2人各自獨資經營之商號，及黃金益為代表人之黃金廣告公司，暨黃金山為代表人之原告公司銀行帳戶

，輾轉支付惠統公司，另以其2人對惠統公司之債權抵付部分工程款。是該等新建廠房應由出資興建之黃金山、黃金益2人原始取得所有權，原告未支付任何對價，即於106年1月4日登記取得其中之系爭房屋所有權，係受贈取得不動產。被告原核定以原告係承受股東黃金山債權債務等變相方式，取得系爭房屋所有權，按系爭房屋106年度房屋評定現值9,734,000元（4,867,000元×2戶）為契價（參見原處分卷第232頁至231頁），按買賣契稅6%稅率核課契稅計584,040元（契價9,734,000元×稅率6%），嗣經原告申請復查後，改認原告係無償自黃金山、黃金益受贈而取得系爭房屋所有權，應課徵贈與契稅，惟因贈與契稅與買賣契稅之稅率同為6%，故維持原核定稅額，於法並無違誤。

(二)原告雖主張：系爭房屋之建築價款為14,287,635元，其中500萬元係伊於105年1月27日收得股東所繳納增資股款500萬元後，於同年4月22日支付惠統公司，餘款向黃金山、黃金益借貸，由其2人先行墊付，伊則於106年4月26日向合作金庫南崁分行貸得1,260萬元，於同年7月24日轉帳償還黃金山1,200萬元，並經惠統公司開立日期分別為105年7月10日、8月25日、11月20日，金額（不含營業稅）各為360萬元、250萬元、454萬元之統一發票3紙，及利金號企業社於106年2月18日金額為3,647,635元之統一發票1紙予伊收執，足證系爭房屋係由伊出資興建完成，並非受贈取得云云。惟查：

1. 105年4月22日由原告帳戶匯予惠統公司之500萬元，係黃金山個人於105年1月21日向合作金庫貸款1,000萬元後，將其中半數於同年月27日匯入原告銀行帳戶，再藉由原告帳戶匯予惠統公司等節，已如本判決事實及理由欄第五項之(二)、2. 所述，且與原告於原處分作成前，對被告所屬蘆竹分局提出

之106年2月22日契稅免稅說明書中，載稱對惠統公司給付系爭土地上新建廠房之工程款3,990萬元，來源係黃金山、黃金益以個人名義分別於104年12月18日、「105年1月21日」、105年5月16日及105年10月12日向合作金庫借款1,000萬元、「1,000萬元」、800萬元、1,000萬元等情（參見原處分卷第153頁第六點），及原告自行製作之資金流程明細表內容（參見本院卷第351頁），均相符合，足見該500萬元係黃金山個人向銀行借款，以出資履行對惠統公司之價金給付義務，僅係透過原告帳戶作為支付管道。原告於本件訴訟中，始提出由會計師於105年1月27日查核簽證之資本額查核報告書、資本額變動表及股東繳納現金股款明細表為證，改稱：該500萬元為股東所繳納增資股款云云，既與其在被告調查階段所為上開書面說明情節不符，且其所提股東繳納現金股款明細表，記載105年1月27日存入其帳戶之500萬元增資股款，當中450萬元為黃金山之資金，另50萬元則為原告公司另名股東即訴外人林美齡之資金等情（參見本院卷第307頁），與該500萬元乃全數由黃金山向合作金庫貸得之事實，顯有出入；又依資本額查核報告書所載，上開股東繳納現金股款明細表為原告所編製，會計師僅就原告於105年1月27日有無收足如該明細表記載之500萬元，予以查核（參見本院卷第303頁），故該報告書亦不足以證明於105年1月27日匯入原告帳戶之500萬元，其來源確如股東繳納現金股款明細表所載，係由股東黃金山與林美齡2人繳納之出資款，則原告主張其係以股東於105年1月27日繳納之增資股款500萬元，對惠統公司給付系爭房屋之部分工程款一節，尚難採信。

2.次查，原告雖提出其於105年7月27日及同年12月27日出具之借據2紙，及其與四季春公司於105年7月10日出具之借據1紙

，旨欲證明其係向黃金山、黃金益借款支付興建系爭房屋所需資金。惟前2紙借據僅記載原告向黃金山、黃金益借款500萬元及172萬元，由黃金山獨資經營之利金號企業社匯款予惠統公司等語（參見原處分卷第180、169頁），後1紙借據之內容則係原告、四季春公司為向黃金山、黃金益購買當時在系爭土地上興建中、建照號碼1640、1641、1643號之建造工程，而向黃金山、黃金益借款1,197萬元，並由黃金山、黃金益獨資經營之利金號企業社、江夏堂企業社之業主往來債權抵付等語（參見原處分卷第178頁），該等借據上全無一般消費借貸契約所習見關於借款利息、償還期限等約款，復未載明分別向黃金山、黃金益借款若干，且後1紙借據之借款人為原告與四季春公司，惟2者各自借款金額為何，借據上亦未記載，凡此均與常情有違；尤以原告及四季春公司既主張向黃金山、黃金益2人買受系爭土地上興建中之建物，其等依約應給付之買賣價金竟向出賣人借款支付，更明顯悖離一般經驗法則，自難據以認定原告有向黃金山、黃金益借款之事實。至原告另主張：其係於106年4月26日向合庫銀行南崁分行貸款1,260萬元後，於同年7月24日將其中1,200萬元匯至黃金山帳戶內，償還向黃金山所借系爭房屋工程款，固據提出其與黃金山之存摺為證（參見本院卷第133至141頁），然原告所提前述3紙借據之借款對象，均為黃金山及黃金益2人，原告稱其僅向黃金山一人償還借款，與所述借貸情形顯屬不合，故無從單憑該金流紀錄，遽認原告所稱係向黃金山、黃金益借貸以支付系爭房屋之工程款一節，係屬可採。又惠統公司雖以原告為買受人，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）分別為378萬元、2,625,000元及4,767,000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（參見原處分卷第115頁）；利金號企業社亦以原告為買受人，開立日期為106年2月18日、金額含營業稅為3,830,017元、品名為「興建中之建築工程」之統一發票1紙（參見原處分卷第107頁），惟該4紙發票之金額，與本判決事實及理由欄第五項之(二)、2.至5.所載惠統公司領取之任何一筆工程款數額，均不相符，原告亦未提出可供詳實勾稽之付款紀錄，證明其確曾支付各該發票所示款項予惠統公司及利金號企業社，其主張該4紙發票業經財政部北區國稅局查核無誤，足證系爭房屋係由伊出資興建完成云云，亦非可採。

(四)原告再主張：伊106年資產負債表之資本公積項目帳列金額為0元，參照公司法第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。」可見伊未允諾受贈系爭房屋；且依該資產負債表所示，伊之資力為22,106,595元，足敷自行支付系爭房屋之工程價金14,287,635元；又黃金山獨資經營之利金號企業社資本額僅20萬元，自無可能贈與成本金額高達1,400餘萬元之系爭房屋予伊，被告認定伊係受黃金山或其獨資經營之商號贈與系爭房屋，實為無稽之臆測云云。惟查，系爭房屋為黃金山、黃金益2人出資興建，原告未支付任何對價，即於106年1月4日受贈取得系爭房屋所有權，乃前述黃金山、黃金益向銀行貸款之借據、存摺、匯款單等金流紀錄，及承攬人惠統公司出具之聲明書等證據，呈現之客觀事實；原告未於自行編製之106年資產負債表中，將此項受領贈與之所得列為資本公積，無非基於其主觀認知，然既查無其他足以動搖該贈與事實之證據，自不得僅憑該資產負債表之記載，即為對原告有利

之認定。又依前述，系爭房屋係由黃金山、黃金益2人贈與原告，並非黃金山獨資經營之利金號企業社所為贈與，另贈與契約於一方以自己之財產無償給與他方，他方允受時，即告成立，受贈者之資力高低，並非所問，則原告再以其本身資力高於系爭房屋之建造費用，及黃金山獨資經營之商號資本額甚低為由，主張其無可能受贈系爭房屋云云，仍無法推翻其無償取得系爭房屋之事實，自無足取。

(五)原告又主張：伊係受讓興建中之未完工工程，並出資繼續興建完成，並無適用契稅條例第12條第2項規定課稅之餘地，且應依財政部90年1月19日函釋予以免稅；又未完工工程不會交由當地不動產評價委員會評定標準價格，無契稅條例第13條第1項所定契價，故欠缺課徵契稅要件云云。惟查，財政部90年1月19日函釋：「主旨：關於林○○、陳○○君主張取得○○號房屋，係承受尚在興建中未完工之建物，繼續興建完成，惟因林君等與原起造人訂有不動產買賣契約書，可否依契稅條例第14條第5款規定准予免徵契稅一案。說明：二、依契稅條例第14條第5款規定：『建築物於建造完成前，其興建中之建造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，免徵契稅。』本案林○○、陳○○君取得○○號房屋，林君等與原起造人訂定不動產買賣契約書，其買賣標的如為尚在興建中未完工之建物，並非完工後之房屋，且由渠等出資委託營造廠繼續興建完成，應有上揭免稅條款之適用。」係認為興建中未完工建物之原起造人如與他人訂定買賣契約，將該未完工建物讓與他人，由受讓人出資繼續興建完成者，得依契稅條例第14條第5款規定免徵契稅。然系爭房屋於興建過程中，雖由原告與黃金山、黃金益簽訂「

興建中之建築工程買賣契約」，並變更起造人為原告，且於完工後由原告取得使用執照，惟建屋所需資金悉數由黃金山及黃金益提供，原告並無出資，亦即，上開買賣契約僅為形式，原告實際上係因贈與，於系爭房屋建造完成前，變更為起造人，並於完工後取得使用執照，故與財政部90年1月19日函釋之設題情形並不相符，且已合致契稅條例第12條第2項所定應申報納稅之要件，原告主張本件無適用契稅條例第12條第2項課稅之餘地，且應依財政部90年1月19日函釋予以免稅云云，洵難採取。再者，原告受贈之標的為系爭房屋，被告依其於106年1月4日登記取得所有權年度之系爭房屋評定現值作為契價，課徵贈與契稅，與契稅條例第13條第1項規定亦無不合，原告另稱其係受讓未完工工程，無契稅條例第13條第1項所定契價，故欠缺課徵契稅要件云云，亦非可採。

(六)原告復主張：伊於106年1月4日辦理系爭房屋之建物所有權第1次登記時，蘆竹地政所未依契稅條例第23條要求伊檢附繳納契稅收據、免稅證明書，即予准許，可見本案並無買賣或贈與之情形，無須繳納契稅云云。惟按契稅條例第23條係規定：「凡因不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割及占有而辦理所有權登記者，地政機關應憑繳納契稅收據、免稅證明書或同意移轉證明書，辦理權利變更登記。」原告於106年1月4日係向蘆竹地政所申辦系爭房屋之建物第1次所有權登記，並非權利變更登記，地政機關自無須依契稅條例第23條規定，要求原告提出繳納契稅收據、免稅證明書，原告以其未提出上述書據即得辦理系爭房屋之第1次所有權登記，主張其非受贈取得系爭房屋，容有誤解，尚難憑採。

六、綜上所述，被告認定原告於106年1月4日受贈取得系爭房屋

所有權，核課原告按系爭房屋106年度房屋評定現值6%計算之贈與契稅584,040元，並無違誤，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，兩造其餘攻擊防禦方法，經核均與判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

八、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 109 年 10 月 8 日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法官 程 怡 怡

法官 李 君 豪

法官 鍾 啟 煒

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	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

01 02 03 04 05 06 07	為訴訟代理人	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。
08 09 10 11 12 13 14 15 16 17 18	(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。
19 20 21 22	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。	

中華民國 109 年 10 月 8 日
書記官 李建德