

訴 願 人 ○○建設股份有限公司

代 表 人 ○○○

訴 願 代 理 人 ○○○ 律師

訴 願 代 理 人 兼

送 達 代 收 人 ○○○ 律師

訴 願 代 理 人 ○○○ 律師

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因契稅事件，不服原處分機關民國 114 年契稅核定稅額處分及 114 年 10 月 23 日北市稽法乙字第 1143000643 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、案外人○○建設股份有限公司（下稱○○公司）為「臺北市大安區○○段○○小段○○地號等 6 筆土地都市更新事業計畫及變更權利變換計畫案」（下稱系爭都更案；按：即以下契約所載台北市○○路○○大樓都市更新案，下同）之實施者，與訴願人於民國（下同）98 年 6 月 22 日、98 年 10 月 13 日、101 年 11 月 5 日、105 年 3 月 10 日分別簽訂系爭都更案之共同投資興建契約及相關增補協議（下合稱系爭 A 投資契約），雙方約定共同投資開發，○○公司為起造人及負責與基地住戶簽訂合建契約、權利變換等，訴願人負責提供開發資金等。嗣訴願人與○○公司因資金需求，邀請案外人○○建設股份有限公司（下稱○○公司）參與系爭都更案之房屋興建出售等相關事宜，三方於 105 年 10 月 13 日簽訂共同投資興建契約（下稱系爭 B 投資契約），約定三方同意共同銷售，依系爭都更案事業計畫核定之各自投入都更投資興建開發費用及重建費用比例分配新建住宅房屋及車位價值等。
- 二、嗣系爭都更案於 110 年 11 月 17 日興建完成，經本府都市發展局於 111 年 3 月 24 日核發 xxx 使字第 xxxx 號及第 xxxx 號使用執照（下合稱系爭使照），建築地點為本市大安區○○路○○段○○號、○○號等。經訴願人、案外人○○公司、○○公司於 114 年 2 月 5 日簽訂分配說明切結之書面，其中訴願人依系爭 A、B 投資契約之約定獲分配本市大安區○○路○○段○○號○○樓至○○樓、○○號○○樓至○○樓（下合稱系爭 8 戶房屋）等房屋。另經訴

願人於 114 年 3 月 7 日、3 月 17 日、3 月 25 日、4 月 10 日及 4 月 15 日向原處分機關所屬大安分處申報系爭 8 戶房屋按交換稅率 2% 課徵契稅。案經原處分機關查認系爭 8 戶房屋係訴願人因投資興建系爭都更案獲取可分配之權利，並以此權利與案外人○○公司之系爭 8 戶房屋所有權互易取得，而非訴願人以系爭都更案之土地與○○公司互易取得，與財政部 72 年 12 月 30 日台財稅第 39214 號函釋（下稱 72 年 12 月 30 日函釋）所定得按交換稅率核課契稅者，僅以不動產之互易為限之意旨不符；另參照財政部 90 年 2 月 15 日台財稅字第 0900460168 號函釋（下稱 90 年 2 月 15 日函釋）意旨，依民法第 398 條規定，當事人雙方約定互相移轉金錢以外之財產權者，準用關於買賣之規定，爰認定訴願人係以投資獲配之權利取得系爭 8 戶房屋，應按契稅條例第 3 條第 1 款規定按買賣契稅稅率 6% 核課契稅，又審認訴願人不符都市更新條例第 67 條第 1 項第 8 款所定減徵契稅 40% 之情事；乃核定訴願人就系爭 8 戶房屋之 114 年應納契稅分別為新臺幣（下同）353 萬 9,203 元、140 萬 8,394 元、16 萬 4,598 元、56 萬 8,428 元、132 萬 6,903 元、9 萬 6,724 元、6 萬 3,554 元、27 萬 2,469 元，合計 744 萬 273 元（下稱原處分）。訴願人不服原處分，申請復查，經原處分機關以 114 年 10 月 23 日北市稽法乙字第 1143000643 號復查決定（下稱復查決定）：「復查駁回。」該復查決定書於 114 年 10 月 28 日送達，訴願人不服，於 114 年 11 月 25 日經由原處分機關向本府提起訴願，115 年 1 月 16 日補正訴願程式，並據原處分機關檢卷答辯。

理 由

- 一、按契稅條例第 2 條本文規定：「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。」第 3 條第 1 款、第 3 款規定：「契稅稅率如下：一、買賣契稅為其契價百分之六。……三、交換契稅為其契價百分之二。」第 4 條規定：「買賣契稅，應由買受人申報納稅。」第 6 條規定：「交換契稅，應由交換人估價立契，各就承受部分申報納稅。前項交換有給付差額價款者，其差額價款，應依買賣契稅稅率課徵。」第 13 條第 1 項本文規定：「第三條所稱契價，以當地不動產評價委員會評定之標準價格為準。」第 16 條第 1 項本文規定：「納稅義務人應於不動產買賣、承典、交換、贈與及分割契約成立之日起，或因占有而依法申請為所有人之日起三十日內，填具契稅申報書表，檢附公定格式契約書及有關文件，向當地主管稽徵機關申報契稅。」

民法第 66 條第 1 項規定：「稱不動產者，謂土地及其定著物。」第 345 條

第 1 項規定：「稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支付價金之契約。」第 398 條規定：「當事人雙方約定互相移轉金錢以外之財產權者，準用關於買賣之規定。」

都市更新條例第 3 條第 1 項第 7 款規定：「本條例用語定義如下：……七、權利變換：指更新單元內重建區段之土地所有權人、合法建築物所有權人、他項權利人、實施者或與實施者協議出資之人，提供土地、建築物、他項權利或資金，參與或實施都市更新事業，於都市更新事業計畫實施完成後，按其更新前權利價值比率及提供資金額度，分配更新後土地、建築物或權利金。」第 67 條第 1 項第 3 款、第 8 款規定：「更新單元內之土地及建築物，依下列規定減免稅捐：……三、重建區段範圍內更新前合法建築物所有權人取得更新後建築物，於前款房屋稅減半徵收二年期間內未移轉，且經直轄市、縣（市）主管機關視地區發展趨勢及財政狀況同意者，得延長其房屋稅減半徵收期間至喪失所有權止，但以十年為限。本條例中華民國一百零七年十二月二十八日修正之條文施行前，前款房屋稅減半徵收二年期間已屆滿者，不適用之。……八、原所有權人與實施者間因協議合建辦理產權移轉時，經直轄市、縣（市）主管機關視地區發展趨勢及財政狀況同意者，得減徵土地增值稅及契稅百分之四十。」

納稅者權利保護法第 7 條第 1 項、第 2 項規定：「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。」「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。」

財政部 72 年 12 月 30 日台財稅第 39214 號函釋：「……說明：查契稅條例第 6 條規定，交換契稅，應由交換人估價立契，各就承受部分申報納稅。依上述規定，得按交換稅率核課契稅者，僅以不動產之互易為限。本案佃農以其依平均地權條例第 77 條規定應得之補償金換取房屋，實質為買賣，未便比照地主按交換稅率核課契稅。」

90 年 2 月 15 日台財稅字第 0900460168 號函釋：「主旨：有關甲等 4 人以提供承擔 A 土地租賃權為對價與建設公司簽訂合作興建大樓契約，並取得房屋所有權，其取得之房屋究應依買賣或交換稅率核課契稅一案。說明：二、依契稅條例第 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，應申報繳納契稅。所稱不動產，依民法第 66 條規定，係指土地及其定著物。復依本部 72 年 12 月 30 日台財稅第 39214 號函釋，得按交換稅率核課契稅者，僅以不動產之互易為限。本案主旨所述房屋，既經查明係土地租賃權與新建房屋所有權之互易行為，應非屬不動產之互易，自無按交換稅率核課契

稅之適用。又依民法第 398 條規定：『當事人雙方約定互相移轉金錢以外之財產權者，準用關於買賣之規定。』甲等 4 人以土地租賃權為對價取得房屋，應按買賣稅率核課契稅。」

內政部國土管理署 114 年 8 月 11 日國署更字第 1141128558 號函釋（下稱國土署 114 年 8 月 11 日函釋）：「主旨：所詢都市更新條例（下稱本條例）第 67 條第 1 項第 3 款規定更新後建築物得延長房屋稅減半徵收期間之適用認定時點疑義……。說明：……二、按……本條例……第 67 條第 1 項第 3 款立法原意，係考量重建區段範圍內更新後房屋稅稅基大幅提高，致房屋稅負擔增加，恐影響民眾參與都市更新意願，爰增訂本款條文，規定重建區段範圍內更新前合法建築物所有權人取得更新後建築物，其房屋稅延長減半徵收期間至喪失所有權止，但以 10 年為限。是以，上開房屋稅減半徵收期間之適用規定，為更新前合法建築物所有權人依各級主管機關審議通過核定發布實施之權利變換計畫所載分配取得更新後建築物，或依實施者與合法建築物所有權人間達成合建協議並以土地進行交換而分配之建築物為限。三、另按本條例第 32 條、第 48 條及本條例施行細則第 33 條規定，都市更新權利變換計畫由實施者擬訂，送由各級主管機關審議通過後核定發布實施，變更時亦同；更新單元內容之土地及建築物，依本條例第 67 條第 1 項規定減免稅捐時，應由實施者列冊，檢具計畫核定有關證明文件，向主管稅捐稽徵機關申請旨揭稅捐減免。……關於旨揭延長減半徵收房屋稅適用對象之範疇……應以經各級主管機關核定發布實施之計畫內容所載之更新前合法建築物所有權人為準……。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 系爭都更案之基礎土地，多屬國有土地，居住其上之眷戶並沒有土地所有權，只有房屋所有權，依國有財產法相關規定，僅眷戶有資格向國有財產署購買土地。訴願人與案外人○○公司簽署共同投資興建契約，約定由訴願人提出購地資金，由案外人○○公司以隱名代理方式與眷戶簽訂合建契約，由案外人○○公司匯款予國有財產署，以解決眷戶有購地資格卻無購地資金問題。在共同投資興建契約第 6 條及增補協議第 5 條約定，案外人○○公司取得土地權利後，即行轉予訴願人持有。訴願人確實係在都更前即已取得房地，而以原地主身分，依協議合建約定，以交換取得房地，並非在都更後向案外人○○公司買受房屋。
- (二) 依民法第 345 條及第 398 條規定，舉凡財產權之移轉，非以金錢之支付為對價，即所謂互易；凡屬互易之交易而涉及不動產者，其契稅之稅率應為 2% 而非 6%。民法第 398 條所作準用規定，為法律規定之行文簡便，規定互易

雙方當事人之民事上權利義務，準用民法買賣篇章的規定；民事法律關係以外事項，自非準用效力之所及，應依其他法律之規定辦理。契稅條例對於契稅之課徵，並非民事法律關係，而係公法關係，自非民法第 398 條準用效力之所及。

- (三) 訴願人與案外人○○公司所簽共同投資興建契約未有買賣房屋之約定；訴願人因該契約所提出之資金，並非向案外人○○公司購買都更後之系爭 8 戶房屋，亦未就取得系爭 8 戶房屋，支付○○公司買賣價金。訴願人係因共同投資興建契約之約定，於都更前有土地而取得可分配系爭 8 戶房屋之權利，故兩方當事人是土地與房屋之互易。在訴願人與案外人○○公司、案外人富邦公司簽署之協議書約定，由富邦公司逕配合移轉附表二之不動產與訴願人或訴願人指定之人。可見富邦公司轉讓其名下不動產予訴願人，訴願人亦完納買賣契稅。復查決定否認訴願人與富邦公司之不動產買賣關係，執意認為訴願人因協議書之約定，概括承受富邦公司在都更案之權利義務與事實不符。
- (四) 復查決定援引國土署 114 年 8 月 11 日函釋否准訴願人適用都市更新條例第 67 條第 1 項第 8 款規定，與租稅法律主義有違。該條並未有任何授權主管機關訂定法規命令之明文，該函釋僅係職權命令，職權命令不得直接對外發生法律規範之效力，訴願人遍尋該署網站及其他網路公開資訊未查見此函釋，此函釋增加都市更新條例第 67 條第 1 項第 3 款、第 8 款所無之規定，違背租稅法律主義。又該條項第 3 款與第 8 款規定內容不同。訴願人係更新前土地之原所有權人，復與實施者因協議合建而辦理產權移轉，符合都市更新條例第 67 條第 1 項第 8 款規定之適用條件，應獲減徵利益。其他系爭土地原本所有權人均獲減徵。訴願人亦應獲得相同減徵，方符公平。請撤銷原處分及復查決定。

三、查訴願人於 114 年 3 月 7 日、3 月 17 日、3 月 25 日、4 月 10 日及 4 月 15 日向大安分處申報系爭 8 戶房屋按交換稅率 2%課徵契稅，經原處分機關查認系爭 8 戶房屋係訴願人因投資興建系爭都更案獲取可分配之權利，並以此權利與案外人○○公司之系爭 8 戶房屋所有權互易取得，而非訴願人以系爭都更案之土地與○○公司互易取得，不屬財政部 72 年 12 月 30 日函釋所定得按交換稅率核課契稅之情形，爰參照財政部 90 年 2 月 15 日函釋意旨，依民法第 398 條互易準用關於買賣之規定，應按契稅條例第 3 條第 1 款規定按買賣契稅稅率 6%核課契稅，乃核定訴願人就系爭 8 戶房屋之 114 年應納契稅如事實欄所述稅額；有訴願人與案外人○○公司之 98 年 6 月 22 日共同投資興建契約、98 年 10 月 13 日共同投資興建契約增補協議、101 年 11 月 5

日增補協議(二)、105年3月10日增補協議(三)、訴願人與○○公司及案外人○○公司之系爭B投資契約、114年2月5日分配說明切結、系爭8戶房屋之契稅申報書、訴願人契稅復查案稅額計算表、系爭使照存根等影本附卷可稽。是原處分及復查決定，均屬有據。

四、至訴願人主張其與案外人○○公司所簽共同投資興建契約未有買賣房屋之約定，其因該契約所提出之資金，並非向案外人○○公司購買都更後之系爭8戶房屋，訴願人確實係在都更前即已取得房地，而以原地主身分，依協議合建約定，以交換取得房地；舉凡財產權之移轉，非以金錢之支付為對價，即所謂互易，屬互易之交易而涉及不動產者，其契稅之稅率應為2%而非6%，契稅條例對於契稅之課徵，並非民事法律關係，而係公法關係，自非民法第398條準用效力之所及；復查決定援引國土署114年8月11日函釋否准訴願人適用都市更新條例第67條第1項第8款規定，與租稅法律主義有違云云：

(一) 按不動產之買賣、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；買賣契稅，應由買受人申報納稅；買賣契稅為其契價百分之六；所稱契價，以當地不動產評價委員會評定之標準價格為準；為契稅條例第2條、第3條第1款、第4條、第13條第1項所明定。次按稱不動產者，謂土地及其定著物；當事人雙方約定互相移轉金錢以外之財產權者，準用關於買賣之規定；為民法第66條第1項及第398條所明定。另按都市更新條例第67條第1項第8款規定，原所有權人與實施者間因協議合建辦理產權移轉時，經直轄市、縣(市)主管機關視地區發展趨勢及財政狀況同意者，得減徵土地增值稅及契稅40%。復按得按交換稅率核課契稅者，僅以不動產之互易為限；以土地租賃權與新建房屋所有權之互易行為，應非屬不動產之互易，自無按交換稅率核課契稅之適用，依民法第398條關於當事人雙方約定互相移轉金錢以外之財產權者，準用關於買賣之規定，應按買賣稅率核課契稅；並有財政部72年12月30日及90年2月15日函釋意旨可資參照。

(二) 查本件依卷附資料所示，訴願人於114年3月7日、3月17日、3月25日、4月10日及4月15日向大安分處申報系爭8戶房屋按交換稅率2%課徵契稅；依財政部72年12月30日函釋意旨，得按交換稅率核課契稅者，僅以不動產之互易為限，是訴願人須以其「不動產」與案外人○○公司互易取得系爭8戶房屋，始得按交換稅率核課契稅。依系爭A、B投資契約等影本，內容分述如下：

1. 依訴願人與系爭都更案之實施者○○公司於98年6月22日簽訂之共同

投資興建契約約定，○○公司同意案外人富邦建設股份有限公司就系爭都更案之權利義務讓渡予訴願人概括承接，雙方約定共同投資開發，○○公司為起造人及負責與基地住戶簽訂合建契約、權利變換等，訴願人負責提供開發資金等；其中第 6 條約定：「……本大樓就建商分回部份，為確保乙方出資風險，甲乙雙方同意本案基地住戶取得本案基地後，依合建契約及信託契約移轉至甲方及受託人，甲方取得土地應先全數移轉至乙方後，一併移轉至受託人……為明確共同投資本案之關係，雙方同意甲方暫為全案房屋起造人，乙方暫為全案土地所有人……」、第 11 條約定：「乙方應辦事項 1. 籌措個階段本案興建成本如：提供開發資金、支付本案興建費用等，辦理結算……」

2. 另依系爭 A 投資契約影本所示，部分約款雖約定訴願人「暫為全案土地所有人」，惟依訴願人與實施者○○公司簽訂之 105 年 3 月 10 日共同投資興建契約增補協議（三）影本所載：「……五、原協議提及所保留一至四樓商場面積及商場保留停車位之房地不動產，乃依原協議之約定甲方（按：○○公司）取得 37.5%、乙方（按：訴願人）取得 62.5%。……」
3. 復依訴願人、案外人○○公司及○○公司三方簽訂之系爭 B 投資契約影本所示，其中第 3 條「合作興建方式、建物分配及產權持分」約定：「……二、房屋及車位分配：本都更案權利變換計劃核定之 A、B 區段建物面積，扣除權利變換者應分得產權……及協議合建地主應分得之產權……與甲（按：○○公司）、乙（按：訴願人）雙方分得之 1 至 4 樓商場持分建物坪數後之 6 樓以上住宅房屋面積及地下室住宅車位……」
4. 再依案外人○○公司領得系爭都更案之系爭使照後，其與訴願人及案外人○○公司於 114 年 2 月 5 日簽訂分配說明切結之書面影本所載：「……二、甲（按：○○公司）、乙（按：訴願人）雙方商場分配依 105 年 03 月 10 日共同投資興建契約增補協議（三）分配。……」並附有訴願人分配到系爭 8 戶房屋（商場）等房屋之表格可參。

（三）據上，依前開 105 年 3 月 10 日共同投資興建契約增補協議（三）及 114 年 2 月 5 日分配說明切結之約定等可知，訴願人係依其於系爭 A、B 投資契約投資興建系爭都更案獲取可分配之權利比例，分配到系爭 8 戶房屋，而非以其就系爭都更案之土地獲得分配；且觀諸系爭 A、B 投資契約內容，亦未有約定訴願人係以地主身分提供土地、由案外人○○公司出資興建，雙方按約定比例分配房屋之合建契約內容。是原處分機關審認系爭 8 戶房屋係訴願人依投資契約投資興建系爭都更案獲取可分配之權利，並以此權利（非不動產

）與案外人○○公司之系爭 8 戶房屋所有權互易取得，而非訴願人以系爭都更案之土地與○○公司互易取得，與財政部 72 年 12 月 30 日函釋所定得按交換稅率核課契稅者，僅以不動產之互易為限之意旨不符；爰參照財政部 90 年 2 月 15 日函釋意旨，依民法第 398 條所定互易係指當事人雙方約定互相移轉金錢以外之財產權者，準用關於買賣之規定，進而認定本案訴願人應按契稅條例第 3 條第 1 款規定按買賣契稅稅率 6%核課契稅；又如上所述，訴願人係因投資興建系爭都更案獲取可分配之權利，以此權利與案外人○○公司互易取得系爭 8 戶房屋，不符都市更新條例第 67 條第 1 項第 8 款所定原所有權人與實施者間因「協議合建」辦理產權移轉時，經直轄市主管機關視地區發展趨勢及財政狀況同意之減徵契稅 40% 之情形；則原處分機關核定訴願人就系爭 8 戶房屋之 114 年應納契稅如事實欄所述稅額，應屬有據。故縱訴願人如其所陳於都更前為原土地所有權人，均不影響其係依系爭 A、B 投資契約投資興建系爭都更案獲取可分配之權利，並以此權利（非不動產）互易取得系爭 8 戶房屋之認定。

- （四）復按行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用（參照司法院大法官釋字第 287 號解釋意旨）。查財政部 72 年 12 月 30 日及 90 年 2 月 15 日函釋，均係該部本於職權，分別就其主管契稅條例所定交換契稅之適用情形，以及不動產以外權利與不動產所有權之互易行為，應非屬不動產之互易，依民法第 398 條準用關於買賣之規定，應按買賣稅率核課契稅等情，所為之釋示，既屬現行有效之行政函釋，原處分機關自得援引適用。是民法第 398 條所定互易固係指當事人雙方約定互相移轉金錢以外之財產權者，準用關於買賣之規定，而未將互易限於不動產間之移轉，然財政部 72 年 12 月 30 日函釋係就契稅條例所定交換契稅之適用情形為釋示，二者並無矛盾；則訴願人主張凡屬互易之交易而涉及不動產者，其契稅之稅率應為 2%而非 6%等語，容有誤解法令，尚難採憑。又按內政部國土署 114 年 8 月 11 日函釋，係該署本於職權，就其主管都市更新條例第 67 條所為之釋示，既屬現行有效之行政函釋，原處分機關自得援引適用；是該函釋雖係就都市更新條例第 67 條第 1 項第 3 款規定所為釋示，然其中就該條房屋稅減半徵收期間之適用規定，為更新前合法建築物所有權人依各級主管機關審議通過核定發布實施之權利變換計畫所載分配取得更新後建築物，或依實施者與合法建築物所有權人間達成合建協議並以土地進行交換而分配之建築物為限之意旨，於同條項第 8 款仍得參照。況訴願人於提起訴願後，就其符合上開條項第 8 款契稅減免要件之情事，未能具體舉證以實其

說，尚難遽對其為有利之認定。是如前所述，原處分機關審認訴願人係因投資興建系爭都更案獲取可分配之權利，以此權利與案外人○○公司互易取得系爭 8 戶房屋，不符都市更新條例第 67 條第 1 項第 8 款所定原所有權人與實施者間因「協議合建」辦理產權移轉時，經直轄市主管機關視地區發展趨勢及財政狀況同意之減徵契稅 40 %之情形，並無違誤，亦無違反租稅法律主義。訴願主張各節，均不足採。從而，原處分機關核定訴願人就系爭 8 戶房屋之 114 年契稅稅額之原處分，並無違誤，復查決定遞予維持，揆諸前揭規定及函釋意旨，亦無不合，均應予維持。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 連 堂 凱
委員 張 慕 貞
委員 陳 愛 娥
委員 邱 駿 彥
委員 李 瑞 敏
委員 陳 衍 任
委員 周 宇 修
委員 陳 佩 慶
委員 邱 子 庭
委員 陳 陽 升

中 華 民 國 115 年 4 月 10 日

本案依分層負責規定授權人員決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟。（臺北高等行政法院地址：臺北市士林區福國路 101 號）