

臺北市政府 87.09.30. 府訴字第八七〇六七二八三〇一號訴願決定書

訴 願 人 ○○○ ○○○ ○○○ ○○ ○○○ ○○○○ (原名○○○○, 八十一年九月二十九日更名) ○○○ ○○○○ ○○○ ○○○ ○○○ ○○○ ○○○ ○○○

共同代表人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因補徵契稅事件, 不服原處分機關所為之處分, 提起訴願, 本府依法決定如左:

主 文

訴願駁回。

事 實

緣訴願人等十五人於八十年七月五日與○○股份有限公司(原名○○股份有限公司, 於八十三年八月十五日更名, 以下簡稱○○公司)簽訂合作興建房屋契約書, 載明由訴願人等提供所有本市北投區○○段○○小段○○、○○、○○等三筆地號土地, ○○公司提供資金負責興建大樓(建物門牌號碼為本市北投區○○路○○號等), 未依規定於使用執照核發後申報繳納契稅。案經原處分機關北投分處於查核合建分屋相關案件時發現, 乃予補徵系爭建物之交換契稅計新臺幣(以下同)二、六一一、二四一元, 另加收監證費一、〇四四、四八九元, 總計三、六五五、七三〇元, 訴願人等不服, 申請復查, 經原處分機關以八十七年五月二十六日北市稽法乙字第八七一二三一七〇〇〇號復查決定:「復查駁回。」上開決定書於六月十一日送達, 訴願人仍表不服, 於八十七年七月八日向本府提起訴願, 八月六日補具理由書, 並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

一、按契稅條例第二條第一項規定:「不動產之買賣、..、交換....而取得所有權者, 均應購用公定契紙, 申報繳納契稅。....」第六條第一項規定:「交換契稅, 應由交換人估價立契, 各就承受部分申報納稅。」第十六條第一項規定:「納稅義務人應於不動產買賣....交換....契約成立之日起....三十日內, 填具契稅申報書表, 檢同產權契約書狀憑證, 向當地主管稽徵機關申報契稅。」第二十八條規定:「不動產遇有買賣....交換....而取得權利時, 以鄉、鎮(區)公所為監證, 按價抽取百分之一監證費, 列入預算, 充該鄉、鎮(區)公所經費。取得權利人依公證法作成公證書者, 不適用前項之規定。」

財政部六十四年九月二十二日臺財稅第三六九〇一號函釋：「當事人以土地與他人之房屋互易，....無論代價是否相當，其土地或房屋移轉，應依法報繳土地增值稅或契稅。」

六十七年十一月二十四日臺財稅第三七八〇二號函釋：「....中途變更建築執照起造人名義案件，....既經建設主管機關核准變更並核發變更起造人名義執照，則變更之起造人即已確定，可視為當事人已辦監證，免再經鄉鎮（市）區公所辦理監證，由稅捐稽徵機關課徵契稅時一併發單徵收監證費，....。」

八十四年三月一日臺財稅第八四一六〇九六四六號函釋：「....說明：二、合建分屋案件，依照契約內容，如係由建築商請領建造執照，而於房屋完成後移轉於地主，以換取地主之土地，係屬建主以房屋與地主交換土地。....約定於房屋建築工程進行至某一程度時，將地主分得之樓層變更起造人名義與地主，建主應分得之土地持分，則俟全棟房屋結構體完成時，始移轉給建主，此種情形如查明實際上整棟房屋係由建主負責興建完成後再交付與地主，則地主交換取得之房屋仍有本部臺財稅第八〇一二六一五六六號函按實質課稅原則課徵規定之適用，並應依契稅條例第六條有關交換契稅之規定核課契稅。」

二、本件訴願理由略謂：

- (一) 訴願人等與〇〇公司之合作興建房屋，係屬買賣與承攬之混合契約，並非互易交換行為，不應課徵契稅、監證費，查土地所有人提供土地由建築商出資合作建屋，雙方按土地價款與房屋建築費用之比例以分配房地之約定，其契約之性質如何，應依其契約內容而定，不能一概而論。如契約當事人於訂約時言明，須俟房屋建竣後，始將應分歸地主之房屋與分歸建築商之基地，互易所有權者，固屬互易契約。惟如契約言明，建築商向地主承攬完成一定之工作，而將地主應給與之報酬，充作買賣分歸建築商之房屋部分基地之價款，即係屬買賣與承攬之混合契約。至若契約訂明各就分得房屋以自己名義領取建造執照，就地主分得部分而言，該房屋之原始所有人為地主，地主與建築商就此部分之關係為承攬契約。查本件訴願人等（即地主）所分得房屋，自始即以訴願人等為起造人，於建竣後並以各該起造人辦理房屋所有權第一次登記，足見建築商於建築上開房屋之初，即以供訴願人原始取得上開房屋所有權之意思為訴願人建築，訴願人與建築商就此部分之關係應為承攬契約，原處分機關認為係互易契約，自屬可議。
- (二) 至財政部八十四年三月一日臺財稅第八四一六〇九六四六號函係以合建契約之性質為互易之情形始有適用，合建房屋須視合約內容而定，不宜遽予認定為互易行為課稅，行政院八十四年度判字第二五五七號著有判決。有關合建分屋之契稅課徵，早經財政部六十八年一月二十二日臺財稅第三〇四五三號函明確釋示「....地主所分之房屋

，若於申請建築執照時，即以地主名義登記為起造人，而於房屋建造完成後，由地主登記取得所有權，依照本部六十七年四月二十四日臺財稅第三二六五五號函解釋無需報繳契稅」，為訴願人等所信賴，並據以計算合建雙方之權利義務。基於保障法律安定與人民信賴，行政機關不得以事後變更之解釋，追溯既往。

三、卷查本件訴願人於八十年七月五日與○○公司簽訂合作興建房屋契約書，載明由訴願人提供所有本市北投區○○段○○小段○○、○○、○○地號等三筆土地，○○公司提供資金負責興建大樓，並自開工日起一二〇〇日曆天完工領得使用執照及交屋，此觀之卷附訴願人與○○企業股份有限公司（更名前）所簽訂之「合作興建房屋契約書」內容：「第一條：合作方式 一、甲方（系爭土地原十二名持分所有權人）提供所有坐落臺北市北投區○○段○○小段○○、○○、○○等三筆地號土地所有權，…… 甲方全體同意提供與乙方（○○股份有限公司）合建…… 二、乙方提供建築資金負責興建，…… 第六條：營建費用 一、有關營建本大樓之……設計、建築……所需之一切費用，均由乙方負擔。…… 第八條：建築限期及逾期完工處理 一、本約簽訂後…… 乙方應於建造執照規定期限內開工，並自開工日起一二〇〇日曆天完工領得使用執照並交屋。…… 第十條：產權移轉登記…… 二、本約大樓…… 於領到使用執照三日內…… 甲乙雙方會同辦理雙方應分得房屋之土地持分，甲方負責將本基地產權移轉登記予甲乙雙方之指定人。…… 第十二條憑證書立與交付 一、甲乙雙方互易之房地，雙方同意於土地過戶時，按乙方取得土地當時之時價，甲乙雙方互開相同金額之對方抬頭憑證交與對方。……」甚明，是以依合約內容，並非約定一方為他方完成一定之工作，他方俟工作完成給付報酬，而係約定雙方互相移轉金錢以外之不動產房地，應屬互易性質契約，而非訴願人所陳買賣與承攬之混合契約。

四、至訴願人主張有關合建分屋之契稅課徵，業經財政部以六十八年一月二十二日臺財稅第三〇四五三號函釋，地主分得之房屋，若於申請建築執照時，即以地主名義登記為起造人，而於房屋建造完成後，由地主登記取得所有權者免徵契稅，原處分機關不得任意以事後變更之函釋（財政部八十四年三月一日臺財稅第八四一六〇九六四六號函）追溯既往，補徵訴願人之契稅及監證費。查契稅條例第二條、第六條第一項、第十六條第一項及前揭財政部六十四年九月二十二日臺財稅第三六九〇一號函釋均已明確規定，交換行為完成時即應申報繳契稅。又系爭土地原所有權人（地主）雖於嗣後經本府工務局核准變更登記為建造執照之起造人，但由上開合建契約內容可知整棟房屋實際上係由建主負責興建完成後交換互易，依首揭財政部八十四年三月一日臺財稅第八四一六〇九六四六號函釋仍應核課契稅。另查訴願人所主張援引之財政部六十八年一月二十二日臺財稅第三〇四五三號函，經查並未編入財政部相關法令彙編中，依財政部八十一年十二月十五日臺財稅八一〇八七九八二三號函釋規定，不再援引適用。從而原處分機關以訴願人

未於使用執照核發（八十四年八月二十九日）後申報繳契稅，核定補徵訴願人等之交換契稅及監證費，揆諸首揭規定，並無不合，原處分應予維持。

五、綜上論之，本件訴願為無理由，爰依訴願法第十九條前段之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張富美
委員 黃茂榮
委員 鄭傑夫
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王清峰
委員 陳明進
委員 王惠光

中 華 民 國 八 十 七 年 九 月 三 十 日

市長 陳水扁

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行

如認原處分違法或不當而對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起三十日內，向財政部提起再訴願，並抄副本送本府。

（財政部地址：臺北市愛國西路二號）