

訴 願 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因課徵契稅事件，不服原處分機關八十九年九月二十八日北市稽法丙字第八九〇九六七〇〇〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、緣訴願人之父○○○於八十五年間提供其所有本市信義區○○段○○小段○○、○○、○○之○○及○○之○○地號持分土地，與○○股份有限公司（以下簡稱○○○公司）合作興建房屋，雙方簽訂「房地合建契約書」，約定由訴願人之父提供所有系爭土地，由○○公司出資於土地上興建房屋，並約定由訴願人之父○○○分得地上建物門牌為本市○○路○○號○○樓（建築執照記載建築地點為○○路○○段○○巷）之房屋。嗣於房屋建築中之八十五年八月三十日（工程進度二十五·七%）因贈與變更起造人名義為訴願人，原處分機關信義分處遂依工程進度核定課徵訴願人契稅計新臺幣（以下同）二九、四九六元，及附加徵收監證費三、九三二元，合計三三、四二八元（訴願人已於八十五年十一月一日繳納），嗣經信義分處查得系爭房屋係由○○公司負責興建完成後再交付訴願人之父○○○，乃依實質課稅原則，除按完工後房屋評定現值補徵○○○之交換契稅金額計三〇、九九二元及監證費一二、三九七元外，並就本件系爭贈與行為依法重行核定贈與契稅九二、九七七元及監證費一二、三九七元，扣除前開訴願人已繳契稅及監證費後，另補徵訴願人契稅六三、四八一元及監證費八、四六五元。
- 二、○○○就上開補徵交換契稅及監證費之處分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經本府以訴願逾期，以八十九年十一月二十八日府訴字第八九〇七八三四四〇一號訴願決定：「訴願不受理。」訴願人就補徵贈與契稅及監證費之處分亦不服，申請復查。經原處分機關以八十九年九月二十八日北市稽法丙字第八九〇九六七〇〇〇〇號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍不服，於八十九年十一月二日向本府提起訴願，十一月二十九日補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、本件訴願人提起訴願日期，距復查決定書發文日期雖已逾三十日，惟因原處分機關未查告復查決定書送達日期，致訴願期間無從起算，自無訴願逾期問題，合先敘明。
- 二、按契稅條例第二條第一項規定：「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。……」第七條規定：「贈與契稅，應由受贈人估價立契，申報納稅。」第十二條第二項規定：「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。」第十四條規定：「有左列情形之一者，免徵契稅：一、各級政府機關、地方自治機關、公立學校因公使用而取得之不動產，……二、政府經營之郵政事業，因業務使用而取得之不動產。三、政府因公務需要，以公有不動產交換，或因土地重劃而交換不動產取得所有權者。四、建築物於建造完成前，變更起造人名義者。但依第十二條第二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。」八十八年七月十五日修正公布前第二十八條第一項（該條已刪除）規定：「不動產遇有買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得權利時，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。」

財政部六十七年十一月二十四日臺財稅第三七八〇二號函釋：「.. 2、監證問題：中途變更建築執照起造人名義案件，其檢送變更起造人資料與移轉契約書所載內容大致相同，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，以資簡化便民。……」

六十八年十月十六日臺財稅第三七二四五號函釋：「房屋建造中變更起造人名義，稽徵機關應查明更名原因，核課契稅，迭經本部核釋有案，至課稅契價之認定，係依更名當時該棟房屋已建造完工程度再按原起造人持分面積比率核計，而非單以更名之層別建造程度為準。」八十四年二月二十四日臺財稅第八四一六〇七八九九號函釋：「主旨：土地所有權人×××於七十九年十二月二十六日以購屋名義申請建造執照興建房屋出售，於八十年十一月十五日取得使用執照，如非屬委建，仍有本部八十年十一月十三日臺財稅第八〇一二六一五六六號函釋，按實質課稅原則課徵契稅規定之適用。說明……本案房屋如查明原始起造人實際上係向建屋者購買房屋，應有本部上開函釋，按實質課稅原則課徵契稅規定之適用。」

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。本案○○股份有限公司提供土地與○○股份有限公司

合建分屋，雖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（八十）臺財稅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。」

三、本件訴願及補充理由略謂：

- （一）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規定，合建分屋案件依照契約內容，雖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者，才得按實質課稅原則核課交換契稅，惟必須原始起造人是「建主」，且須有建主將地主應分得之樓層變更起造人名義與地主之事實，否則就不適用。本案地主○○○係原始起造人，並非以建主名義為起造人之房屋樓層變更名義與地主。因此訴願人對該房屋之所有權係自受贈意思表示之八十五年八月三十日起生效，而非完工後。有關監證費爭議實係原處分機關誤用財政部六十七年十一月二十四日臺財稅第三七八〇二號函釋之規定，可視為當事人已辦監證，察其意旨乃是指未辦監證者而言，但本案既已監證並於八十五年完納監證費，怎麼可以借用該函釋作為加課監證費之依據。
- （二）本案當時變更起造人時工程進度已到三樓，一樓早已建造完成，故得核定契價三九三、二八五元，也正是該層的全額契價，四樓以上尚未建築，自無造價可核。變更名義案既然核准，亦已課妥全額契稅，如有不符，市府相關單位應有告知或提示之義務，以便關係人即時選擇變更或撤銷，但並未事先告知，使訴願人無法撤銷變更名義，錯不在訴願人，不應再補徵差額契稅。
- （三）按實質課稅原則係針對建主與地主合建、委建關係之契稅規範，贈與沒有合建、委建關係，故本案不適用實質課稅原則，應以贈與人之「意思表示」、「時間」與「價金」為核課準則，這樣才有契約的依據，第三者無權推定價金核定契價。本案有關契稅已經完成監證程序並於八十五年完納，而中變契稅與贈與契稅稅率相同，只要更改名目就可，但是信義分處於八十七年自行再度推定價金核定契價，是無契約依據的，此一核定實已逾越行政裁量權之「不得為不利於納稅義務人之裁量原則」範圍，按八十五年核定之契價作為課徵贈與契稅之依據是理所當然的，故補徵贈與契稅差額稅單自始無效。
- （四）本案為合建分屋，應各自以立契日起自始取得自己名義樓層房屋，原處分機關誤用財政部八十二年、八十四年函釋擴張解釋，實屬違法。

四、訴願人之父○○○於八十五年間提供其所有系爭土地與○○公司合作興建房屋，此有雙方簽訂之「房地合建契約書」第一條載明：「甲乙雙方同意由甲方提供其所有前開○○、○○之○○、○○之○○、○○等地號土地所有權，由乙方向全部或部分所有人取得土地使用權後，可完整性規劃……柒棟捌層樓高級住宅大廈，應經甲方同意後由乙方

提供全部建築資金興建。」第四條載明：「（房屋及土地之分配）一、各樓層單價如下，作為換算選屋樓層坪數之依據。……六、甲方房屋及車位分配確定後就雙方補貼金相互找補付款辦法如下：甲方應付乙方補貼金共計新臺幣肆佰參拾參萬玖仟參佰元整。……」可稽，是本件為○○○以土地與○○公司所興建房屋交換互易，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之意旨，仍應核課契稅。嗣於房屋建築中之八十五年八月三十日因贈與變更起造人名義為訴願人，原處分機關信義分處遂依工程進度核定課徵訴願人契稅計二九、四九六元及附加徵收監證費三、九三二元，合計三三、四二八元（訴願人於八十五年十一月一日繳納）。

五、本件經原處分機關信義分處查明系爭房屋係由○○公司負責興建完成後再交付予○○○，屬合建分屋，依實質課稅原則，按完工後房屋評定現值補徵○○○之交換契稅金額計三〇、九九二元及監證費一二、三九七元，並因變更起造人名義為訴願人之原因為贈與，核屬契稅條例第二條第一項規定所列舉之課稅原因，乃併就本件系爭贈與行為依法重行核定贈與契稅九二、九七七元及監證費一二、三九七元，扣除前開訴願人已繳契稅及監證費後，另補徵訴願人契稅六三、四八一元及監證費八、四六五元。查本案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應依契稅條例第六條有關交換契稅之規定核課契稅，又訴願人既有受贈移轉系爭房屋所有權之事實，屬契稅條例第二條規定課徵契稅範圍，自應依其性質繳納稅捐，始為適法。從而原處分機關信義分處核定應補徵訴願人系爭贈與契稅及監證費，及原處分機關所為復查決定，揆諸首揭規定及財政部函釋意旨，均無不合，應予維持。

六、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第七十九條第一項之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠
委員 黃茂榮
委員 楊松齡
委員 薛明玲
委員 王惠光
委員 曾巨威
委員 黃旭田
委員 劉興源
委員 曾忠己

中華民國八十九年十二月二十日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 執行

如對本決定不服者，得於收受本決定書之次日起二個月內，向臺北高等行政法院提起行

政訴訟，並抄副本送本府。