

臺北市政府 90.10.17. 府訴字第九〇〇七三二六七〇一號訴願決定書

訴 願 人 〇〇股份有限公司

代 表 人 〇〇〇

代 理 人 〇〇〇會計師

代 理 人 〇〇〇律師

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因契稅事件，不服原處分機關九十年四月十六日北市稽法乙字第九〇六一〇五八五〇〇號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

訴願駁回。

事 實

- 一、緣訴願人及〇〇股份有限公司（以下簡稱〇〇公司）於七十八年三月三十一日與〇〇股份有限公司（以下簡稱〇〇公司）訂定地上權設定契約書，就訴願人及〇〇公司所有本市〇〇段〇〇小段〇〇地號等十三筆土地，設定地上權予〇〇公司，並由〇〇公司出資興建綜合大樓，地上權存續期間〇〇公司不須支付地租。大樓於八十二年八月二十七日（八十二年使字第 xxx 號使用執照）及同年十二月二十日（八十二年使字第 xxx 號使用執照）完工，訴願人取得所有權百分之十二，扣除其自行出資部分，其餘對價取得百分之十一·二，課稅現值計新臺幣（以下同）四二〇、八二二、七五二元，訴願人未依規定申報繳納契稅，案經原處分機關查獲後，審理核定訴願人匿報或短報契稅，應補徵契稅三一、五六一、七〇六元，並按所漏稅額處一倍罰鍰計三一、五六一、七〇〇元（計至百元止）。
- 二、訴願人不服，申請復查，經原處分機關以八十六年四月二日北市稽法乙字第一〇七二八三號復查決定：「復查駁回。」訴願人仍不服，於八十六年五月十三日向本府提起訴願，經本府以八十六年六月二十日府訴字第八六〇三六九六六〇一號訴願決定：「訴願駁回。」訴願人猶表不服，向財政部提起再訴願，經財政部以九十年二月二十六日台財訴字第〇九〇一三五〇四六〇號再訴願決定：「訴願決定及原處分均撤銷，由原處分機關另為處分。」嗣經原處分機關以九十年四月十六日北市稽法乙字第九〇六一〇五八五〇〇號重為復查決定：「維持

原核定補徵稅額及罰鍰處分。」訴願人不服，於九十年五月二十二日向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府。

理 由

- 一、本件提起訴願日期（九十年五月二十二日）距原處分書發文日期（九十年四月十六日）雖已逾三十日，惟原處分機關未查告送達日期，訴願期間無由起算，自無訴願逾期問題，合先敘明。
- 二、按（行為時）契稅條例第二條第一項前段規定：「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。」第三條第一款、第三款規定：「契稅稅率如左：一、買賣契稅為其契價百分之七·五。：....三、交換契稅為其契價百分之二·五。」第四條規定：「買賣契稅，應由買受人按契約所載價額申報納稅。」第六條規定：「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。」

民法第三百四十五條第一項規定：「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。」第三百四十七條規定：「本節規定，於買賣契約以外之有償契約準用之。但為其契約性質所不許者，不在此限。」第三百九十八條規定：「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。」第三百九十九條規定：「當事人之一方，約定移轉前條所定之財產權，並應交付金錢者，其金錢部分，準用關於買賣價金之規定。」

財政部七十二年十二月三十日台財稅第三九二一四號函釋：「：....說明：查契稅條例第六條規定，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。：....」

八十年十一月十三日台財稅第八〇一二六一五六六號函釋：「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。」

八十七年九月五日臺財稅第八七一九六三五二五號函釋：「關於以購買者名義為建造執照起造人興建之房屋，事後經稽徵機關依本部八十年十一月十三日台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，准免依契稅條例第二十六條規定處罰。」

九十年二月十五日臺財稅第0900460一六八號函釋：「：....說明：....二、依契稅條例第二條規定，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，依民法第六十六條規定，係指土地及其定著物。復依本部七十二年十二月三十日台財稅第三九二一四號函釋，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。又依民法第三百九十八條規定：『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。』....：等四人以土地租賃權為對價取得房屋，應按買賣稅率核課契稅。」

三、本件訴願理由略謂：

1. 訴願人與○○公司非單純以地上權交換房屋所有權，實乃訴願人將收受○○公司使用該土地所應得之租金再轉交予○○公司以作為共同興建○○中心大樓之資金來源，而待建物完成後，方原始取得其所有權持分百分之十二之合意。○○公司之主要給付義務既為於特定期日前一定工作之完成，系爭契約自應為承攬而非買賣或互易。另訴願人係申請建造執照之原始起造人，雖歷三次變更執照，仍為起造人，而原始取得該大樓所有權持分，並非由買賣、互易移轉取得，訴願人因承攬人履行債務而原始取得工作物所有權，自當非屬契稅之課徵範圍。
2. 縱認系爭契約係屬互易，以土地地上權與房屋所有權交換，亦應是按行為時契稅條例第三條第三款所定之交換契稅稅率（契價百分之二點五）核課，本件二項交換客體既皆屬不動產之物權，與契稅條例第二條不動產（物權）之交換完全契合，要無以財政部九十年二月十五日臺財稅第0900460一六八號函釋為由仍按買賣契稅稅率論課之理。
3. 關於本件罰鍰部分，訴願人客觀上縱有違反繳納契稅之事實存在（否認之），但是在主觀上，其未繳納該筆契稅是因為其自始即認定與○○公司之系爭契約書為承攬契約，兼以訴願人本即為起造人，原始取得系爭大樓之所有權持分之事實，而認為本件非屬契稅課徵之範疇，職是，實難謂此種情形屬訴願人「能注意」之情形，則本件縱令訴願人客觀上有行政實體法所定注意義務之違反，但主觀上仍是屬違章行為人不能注意之事項，殊難令其負起過失責任。

四、經查本件前經財政部九十年二月二十六日台財訴字第0九0一三五0四六0號再訴願決定：「訴願決定及原處分均撤銷，由原處分機關另為處分。」撤銷理由略以：「：....理由：....壹、關於補徵契稅部分：....四：....惟查本件原處分機關既認再訴願人係以地上權與○○公司房屋互易（交換），卻按買賣契稅稅率核課，處理已有不一致情形。又本件據再訴願人訴稱其係申請建造執照之原始起造人，其取得系爭房屋係因原始起造而取得所有權，而非因買賣而取得者。又其與○○公司簽訂地上權契約，約定○○公司無須支付再訴願人租金，係為簡化資金流程，實乃再訴願人將應收○○公司之租金再較（繳）交○○公司代建房屋，因而取得房屋所有權，依本部八十年十一月十三日台財稅第八0一二六一五六六號函釋：『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』之意旨，應撤銷原處分及訴願決定云云。則本件系爭設定地上權及取得地上物契約之性質，究為買賣、互易或承攬，以及究應如何適用契稅條例，有由原處分機關再行酌明之必要，爰將本部分訴願決定及原處分均撤銷，由原處分機關另為處分。貳、違反契稅條例罰鍰部分：....二：....惟查本件補徵契稅部分之課稅事實尚待究明而撤銷重核，則系爭罰鍰部分自無可維持，爰將本部分訴願決定及原處分併予撤銷，由原處分機關另為處分。：....」

五、卷查訴願人及○○公司於七十八年三月三十一日與○○公司訂定地上權設定契約書，就訴願人及○○公司所有本市○○段○○小段○○地號等十三筆土地，設定地上權予○○公司，並由○○公司出資興建綜合大樓，該契約書載明：「立契約人○○股份有限公司（以下簡稱甲方），○○股份有限公司（以下簡稱乙方），○○股份有限公司（以下簡稱丙方），茲為○○路土地設定地上權興建綜合大樓並共同經營事，達成協議訂立本契約：....二、：....由丙方（即○○公司）『自行出資』：....興建一地上四十一層，地下五層：....之綜合大樓：....六、：....甲方及乙方於本契約訂立前就本大樓之興建已支出之成本及費用於結算後由甲方及乙方平均負擔。七、本地上權存續期間，丙方不須支付甲方（即○○公司）及乙方（即訴願人）地租，但丙方依前條規定所自行出資興建之大樓於完成後應登記為甲、乙及丙方共有，作為使用甲方及乙方土地之『對價』，其中甲方應有部分為本大樓所有權全部之百分之十二，乙方應有部分為本大樓所有權全

部之百分之十二：....」有地上權設定契約書影本附卷可稽。準此，系爭土地係設定地上權興建綜合大樓，訴願人所取得之部分房屋所有權乃係作為○○公司於契約存續期間無償使用系爭土地之對價，訴願人並非以土地委託他人代建房屋而取得所有權甚明。再者訴願人、○○公司及○○公司亦均已就地上權及房屋互易開立發票，難認係基於代收代付關係所開立之發票，故應認訴願人等間有交易行為，系爭大樓實質上應係○○公司獨資興建，而訴願人及○○公司以土地使用權（地上權），交換○○公司之房屋所有權，屬互易關係，按實質課稅原則，自應課徵契稅，不因訴願人為系爭建築物之原始起造人即非屬契稅課稅範疇，蓋建築執照之申領係建築行政上之手續，並非取得所有權之法定證據，與建築完成之房屋所有權歸屬，係屬二事。

六、再查按財政部九十年二月十五日臺財稅第0900460一六八號函釋：「：....說明：....二、依契稅條例第二條規定，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，依民法第六十六條規定，係指土地及其定著物。復依本部七十二年十二月三十日台財稅第三九二一四號函釋，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。又依民法第三百九十八條規定：『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。』：....等四人以土地租賃權為對價取得房屋，應按買賣稅率核課契稅。」是得按交換稅率核課契稅者，僅以不動產（即土地及其定著物）之互易為限，其他財產權與不動產之互易不在此限，訴願人雖以地上權為物權性質，租賃權係債權性質，故本件並無上開函釋適用抗辯，惟查上開函釋並非以財產權之性質界定得按交換稅率核課契稅之範圍，本件既經認定訴願人及○○公司以土地使用權（地上權）與○○公司之房屋所有權互易，依上開函釋意旨及民法第三百九十八條規定，自應按買賣稅率課徵契稅。又查訴願人及○○公司共支付一八七、四八六、一三二元，佔系爭房屋建築成本之百分之一·五七，惟各取得百分之十二房屋持分，依據前述地上權契約書規定係作為○○公司於契約存續期間無償使用土地之對價，即○○公司以百分之二二·四三（ $24\% - 1.57\% = 22.43\%$ ）房屋持分向訴願人、○○公司交換土地使用權。原處分機關以訴願人取得房屋所有權扣除自行出資之

部分（房屋所有權百分之一一．二），核定其課稅現值為四二〇、八二二、七五二元（訴願人分得房屋部分之現值 3,757,346,000 × 11.2%），並按行為時買賣契稅稅率百分之七．五課徵契稅三一、五六一、七〇六元，應無違誤。又本件並非承攬，業如前述，亦非適用財政部八十年十一月十三日台財稅第八〇一二六一五六六號函釋，自不得按財政部八十七年九月五日臺財稅第八七一九六三五二五號函釋免罰。訴願人既逾期未申報契稅，原處分機關按買賣契稅稅率課徵契稅三一、五六一、七〇六元，並按所漏稅額處一倍罰鍰計三一、五六一、七〇〇元（計至百元止），揆諸首揭規定及函釋意旨，並無不合，應予維持。

七、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 薛明玲

委員 楊松齡

委員 王惠光

委員 陳 敏

委員 曾巨威

委員 劉興源

委員 黃旭田

中 華 民 國 九 十 年 十 月 十 七 日

市長 馬英九

訴願審議委員會主任委員 張明珠 決行

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。

（臺北高等行政法院地址：臺北市大安區和平東路三段一巷一號）