

訴願人 ○○會

代表人 ○○○

代理人 ○○○律師

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人因契稅事件，不服原處分機關九十三年五月五日北市稽法乙字第0九三六0六四0五00號復查決定，提起訴願，本府依法決定如左：

主 文

原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

事 實

本市信義區○○街○○號○○樓房屋於九十二年十一月十八日建造完成，由○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）於九十三年一月十二日第一次登記為建物所有權人。嗣訴願人於九十三年一月十五日檢附系爭建築改良物買賣所有權移轉契約書及共同開發合約書，以買賣名義但備註說明系爭房屋移轉係屬委建性質返還建物所有權予委建人（即訴願人），向原處分機關信義分處申報契稅。經該分處以買賣稅率核定訴願人應繳納契稅新臺幣（以下同）八八0、九四四元。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以九十三年五月五日北市稽法乙字第0九三六0六四0五00號復查決定：「復查駁回。」上開復查決定書於九十三年五月七日送達，訴願人仍不服，於九十三年六月四日經由原處分機關向本府提起訴願，十月十一日補充訴願理由，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前段規定：「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。」第十六條第一項、第五項規定：「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，……向當地主管稽徵機關申報契稅。……」「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，以主管建築機關核發使用執照之日起滿三十日為申報起算日。」第二十六條規定：「納稅義務人應納契稅，匿報或短報，經主管機關查得……除應補繳稅額外，並加處以應納稅額一倍以上三倍以下之罰鍰。」

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。」

財政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：「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。」

二、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 系爭房屋係由訴願人出資委由〇〇公司代為興建有共同開發合約書、給付工程款發票及工程款入帳紀錄可稽，自屬委建行為，依財政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意旨，自應予以免徵契稅。
- (二) 按建築執照為行政上許可建築程序，其起造人係依建築法負權利義務之人與私法上興建房屋之所有權人係屬二事，委建行為性質上為承攬，委建人乃實際出資興建之人，承建人係代委建人興建，實與委建人自建無異，則房屋所有權為委建人原始取得，此不因行政上建築執照之起造人名義為何而有不同，縱本件建商〇〇公司未辦理起造人名義變更並進而為保存登記，就委建當事人間言，訴願人自得依據委建契約（即共同開發契約）請求建商〇〇公司返還並為移轉登記，此之移轉既基於委建契約回復訴願人為所有權人，自非買賣行為，雖於移轉申報採用定型化之建物買賣移轉所有權契約書，但已於約定事項載明係基於委建契約之返還而為移轉，既非買賣自不應核課契稅。
- (三) 訴願人為水利會，係受臺北市政府監督，就本件委建案係依法決議呈請臺北市政府備查在案，益徵委建關係之真實。

三、卷查〇〇公司為系爭房屋之起造人，系爭房屋於九十二年十一月十八日建造完成後，由該公司於九十三年一月十二日第一次登記為建物所有權人。嗣訴願人於九十三年一月十五日檢附建築改良物買賣所有權移轉契約書等資料，以買賣名義向原處分機關信義分處申報契稅，該分處乃以買賣稅率核定訴願人應繳納契稅八八〇、九四四元，尚非無據。

四、惟查訴願人主張其與〇〇公司訂定系爭房屋共同開發合約，係屬委建契約，訴願人係原始取得系爭房屋所有權，其雖未以起造人名義第一次保存登記為所有權人，而以買賣名義但備註說明系爭房屋移轉係屬委建性質返還建物所有權予訴願人，應有前揭財政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之適用，應予免徵契稅。是本件訴願人取得系爭房屋所有權究係以買賣方式向〇〇公司購得系爭房屋？抑或係以委建契約委託〇〇公司建造而取得系爭房屋所有權？即屬本案之爭點。按前揭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。經查本件依卷附訴願人與〇〇公司於九十年九月四日訂定之共同開發合約書記載，訴願人提供其所有本市信義區〇〇段〇〇小段〇〇地號土地（共二百六十一平方公尺）供

共同開發建造系爭房屋所屬大樓，本件委建工程由○○公司以五千四百十三萬元承包，工程款全數由訴願人負擔。該共同開發合約書並經訴願人以九十年六月八日留農總字第九五〇號函報請本府備查，本府亦以九十年六月十三日府建三字第九〇〇七一八二八〇〇號函復訴願人略以：「……說明……三、會長提議案核復如次……（五）第六號案：原則同意備查；至以委建方式聯合開發該筆土地，其所需經費如擬自本年度預算墊付，應請專案報核後再依相關規定程序辦理。……」次查訴願人亦檢附○○公司自九十一年三、四月至九十三年一、二月份分別開立予訴願人證明該公司收受系爭房屋所屬大樓各期工程款之統一發票共十二紙及該公司於○○銀行、○○商業銀行、○○銀行帳戶明細，作為上開工程款入帳之證明。是本件訴願人提供所有土地並支付系爭房屋所屬大樓建造工程款，作為取得系爭房屋所有權之對價，與一般買賣契約單純以支付價金以取得買賣標的物所有權之情狀有別，似屬委建契約性質。

五、次按前揭財政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意旨，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。查依前開共同開發合約書第九條記載，系爭房屋所屬大樓建造工程已於八十九年底以○○公司名義申請建造執照，俟本府工務局（建築管理處）核發建造執照後，○○公司需負責變更起造人名義將該公司與訴願人列為共同起造人，惟○○公司並未完成此項程序，即於系爭房屋所屬大樓建造完成後逕以起造人名義完成系爭房屋之第一次建物所有權登記，嗣再以訂定買賣契約備註說明系爭房屋移轉係屬委建性質返還建物所有權予訴願人之方式移轉登記予訴願人。又本件訴願人登記取得系爭房屋所有權雖非以辦理建物第一次所有權登記（即保存登記）之方式辦理，而係以移轉登記方式取得。惟前揭財政部函釋僅表明委建人以土地委託承包人代建房屋，委建人取得房屋所有權，應予免徵契稅，並未明定委建人取得房屋所有權之方式是否以辦理保存登記者為限，亦未表明房屋所有權取得之方式若為移轉登記取得者即不在適用之列，則本件訴願人確已就系爭房屋之建造及取得與○○公司訂有共同開發合約書，並依合約書所載約定事項提供所有土地並支付工程造價建造房屋，似已符合前揭財政部函釋所訂委建之要件，原處分機關信義分處是否得以其事後與○○公司係以買賣契約名義備註說明系爭房屋移轉係屬委建性質返還建物所有權予訴願人移轉登記取得系爭房屋所有權，形式上屬買賣移轉即認定訴願人係以買賣契約取得系爭房屋所有權？非無疑義。則本案訴願人如係依其與○○公司間實質法律關係即委建契約關係取得系爭房屋所有權，是否即應適用前揭財政部函釋而應予免徵契稅？另本案訴願人係以移轉登記而非以保存登記方式登記取得系爭房屋所有權，與一般委建情形有無差別？是否即應依其訂定買賣契約形式而非依其實質法律關係認定本件並非委建而排除前揭財政部函釋之適用？均值深究。從而，應將原處分撤銷，由原處分機關詳研並函請中央主管機關財政部釋示後於收受決定書之次日起九十日內另為處分。

六、綜上論結，本件訴願為有理由，爰依訴願法第八十一條之規定，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員 張明珠

(公出)

委員 陳 敏

委員 薛明玲

委員 楊松齡

委員 曾巨威

委員 曾忠己

委員 陳淑芳

委員 林世華

委員 蕭偉松

中 華 民 國 九 十 三 年 十 一 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