

訴 願 人 ○○○

○○○

○○○

代 理 人 ○○○

原處分機關 臺北市稅捐稽徵處

右訴願人等因契稅事件，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

原處分撤銷，由原處分機關另為處分。

事 實

緣訴願人等於八十七年五月八日向原處分機關中正分處申報所有本市○○○路○○段○○巷○○號○○至○○樓房屋之房屋現值及使用情形，經該分處查得訴願人等於八十五年十月一日與○○股份有限公司（以下簡稱○○公司）簽訂「合作興建房屋契約書」，約定由訴願人等提供所有本市○○段○○小段○○之○○及○○地號等二筆土地，而由○○公司出資興建房屋，該分處遂依法核定訴願人等交換契稅稅額各計新臺幣（以下同）一四、五八〇元、一四、五八〇元、二〇、四六五元，訴願人等不服，申請復查。經原處分機關以八十七年八月十七日北市稽法乙字第八七一四五六二一〇〇號復查決定：「復查駁回。」，訴願人等仍表不服，於八十七年九月十日向本府提起訴願，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。但在開徵土地增值稅區域之土地，免徵契稅。」第三條規定：「契稅稅率如左.....三、交換契稅為其契價百分之二·五。....」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。」

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。」

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。....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、本件訴願理由略以：

原處分機關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及八十四年三月一日臺財稅第八四一六〇九六四六號函釋，適用於本件課徵交換契稅，容有違誤。依司法院七十二年二月二十二日廳民一字第〇一一九號函復臺灣高等法院及最高法院七十二年臺上第三七九六號判決要旨，本案「合作興建房屋契約書」係「土地所有權人提供土地由建築商出資合作建屋，約定各就分得房屋以自己名義領取建造執照，其契約性質，係屬承攬。」，準此，承攬非屬契稅條例所規定之課稅標的，本件依「合作興建房屋契約書」第三條第三款所約定者，係各自就分得合建之房屋，其起造人由雙方自行指定，是故雙方均係原始起造人，亦均係原始取得，非特不符交換契稅之要件，亦不符契稅條例所規定之其他課稅要件，請撤銷原處分。

三、卷查依訴願人與〇〇公司於八十五年十月一日訂立之「合作興建房屋契約書」載明：「第一條：甲方（即訴願人等）願將所有....二筆土地....，由乙方提供所需全部資金及技術共同興建....集合住宅。：：第三條：土地及房屋權利分配：1. 甲方分得本約興建房屋之各區分所有主建物編號：地面第三、四、五層全部，乙方分得第二層全部，公共使用按雙方各取得各區分所有主建物面積比例分配公共面積。....。2. 本約全部土地分配按甲方、乙方分屋比例分配之。3. 甲、乙雙方應分得本約合建之房屋，其起造人由甲乙雙方自行指定....。5.....乙方應分得之基地於本約房屋興建至第五層樓結構體完成時，甲方應將土地過戶所需之產權證件及有關文件交予乙方指定之代書辦理乙方應分得基地移轉登記手續。....」之文義以觀，本件係屬土地所有權人提供土地，由建築商提供資金、技術之「合建分屋」型態，原處分機關以本件房屋係由〇〇公司出資興建，並由〇〇公司與〇〇股份有限公司（以下簡稱〇〇公司）訂立承攬合約，顯係由〇〇公司建造完成後再由〇〇公司交付與訴願人等，從而認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及八十四年三月一日臺財稅第八四一六〇九六四六號函釋按實質課稅原則課徵規定之適用，乃依契稅條例有關交換契稅之規定核課契稅，尚非無據。

四、惟查訴願人等主張系爭建物自始即以其與建商之名義共同申請建造執照，依司法院七十二年二月二十二日廳民一字第〇一一九號函復臺灣高等法院及最高法院七十二年臺上第三七九六號判決要旨，本件契約性質係屬承攬，非屬契稅條例所規定之課稅標的乙節。

按繼受取得所有權者始為核課契稅之標的，若為原始取得者，要無課徵契稅之餘地。查系爭合約第三條第三款載明：甲、乙雙方應分得本約合建之房屋，其起造人由甲乙雙方自行指定。另本件訴願人等以其與建商之名義共同申請建造執照之事實，亦有本府工務局八十五年十一月四日核發之八十五建字第 XXX 號建造執照申請書副本及八十七年四月二十四日核發之八七使字第 XXX 號使用執照影本各乙份在卷可憑，參照前揭司法院函：「土地所有權人提供土地由建築商出資合作建屋，其契約之性質如何，應依契約內容而定，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。惟如契約內言明，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，充作買受分歸建築商之房屋部分基地之價款，則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，認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。本件土地所有權人提供土地由建築商出資合作建屋，約定各就分得房屋以自己名義領取建造執照，其契約性質，係屬承攬。」之意旨，本件訴願人等與建商於訂約時即已言明，各就分得房屋部分以自己名義領取建造執照，則是項契約之性質，是否為承攬而非互易即不無疑問？次按承攬契約是否應課徵契稅，實為國家租稅政策之問題，如認應予課稅，則稅捐主管機關似宜從立法政策面檢討修正，而對於契約內容實質上屬承攬類型者，要不能動輒以「實質課稅原則」為由相繩。又合建分屋型態之契約類型究竟為何，原處分機關宜就地主與建商間之契約具體內容觀察，若其間為包工包料者，似屬學理上之「工作物供給契約」，通說認其法律效果應準用買賣之規定，從而應予課徵買賣契稅，若其間只包工不包料，則為承攬契約，依現行規定非屬課徵之標的。本件原處分機關未注意及此，從而對訴願人等核課交換契稅之處分，即嫌率斷，爰將原處分撤銷，由原處分機關斟酌上述說明後另為處分。至原處分機關另以○○公司與○○公司訂立承攬合約為據，認本件應核課交換契稅乙節，按承攬契約之承攬人並不以親自完成一定工作為必要，如由承攬人自任為定作人，使第三人承攬其自定作人所承攬工作之全部或一部者（即所謂次承攬），並無損其原為承攬契約之性質，且除當事人有特約禁止或為承攬標的之工作有專屬性者外，定作人不得對次承攬人主張解除或終止承攬契約，是原處分機關此項見解容有誤會，併此說明。

五、據上論結，本件訴願為有理由，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 黃昭元
委員 陳明進
委員 王惠光

不同意見書

本件訴願人與○○公司訂立之「合作興建房屋契約書」係載明由○○公司提供全部建屋所需之資金及技術，雖系爭房屋以訴願人為名義上之起造人，然其經濟實質仍是由訴願人以所有之土地交換由○○公司出資興建之房屋，應有交換契稅課稅之適用，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所闡釋「實質課稅之原則」對於以地主為原始起造人，而實質為互易之交易仍應有所適用，始符租稅公平之原則。

委員 陳明進

中 華 民 國 八 十 七 年 十 月 二 十 九 日

市長 陳水扁 請假

副市長 林嘉誠 代行

訴願審議委員會主任委員 張富美 決行