

稅目	契稅
條文	契稅條例第 12 條
案由概要	申請人於建築物建造完成前，以申請人為中途變更起造人名義並取得使用執照，應由使用執照所載起造人申報繳納買賣契稅。
復查決定	臺南市政府財政稅務局復查決定書 申請人：○○○ 地址：○○○○ 申請人因不服本局核定 108 年契稅事件，申請復查乙案，本局依法決定如下： 主文 復查駁回。 事實 緣申請人興建完成房屋乙棟，坐落本市後壁區○○里○○鄰○○○○號(下稱系爭房屋，房屋稅籍編號:○○○○，坐落基地：本市後壁區○○段○○地號土地)，並於 108 年 8 月 7 日取得使用執照(南工使字第○○號)。惟系爭房屋原始起造人為○○○，於 107 年 1 月 22 日經臺南市政府工務局核發建造執照，嗣於 107 年 12 月 28 日申請變更起造人為申請人，並經臺南市政府工務局 108 年 1 月 16 日核准在案。本局新營分局於系爭房屋 108 年 8 月 7 日取得使用執照後，以 108 年 8 月 29 日南市財營字第○○○○號函輔導通知申請人如有契稅條例第 12 條第 2 項規定之事由，應依法申報繳納契稅。申請人遂於 108 年 10 月 2 日填具申請書並檢附屋頂租賃契約書、工程合約書及支付工程款統一發票等資料，證明系爭房屋確由申請人以屋頂租賃租金收入做為出資興建房屋資金，申報免徵契稅。經本局新營分局審認本案係屬建築物於建造完成前，以申請人為中途變更起造人名義並取得使用執照，依契稅條例第 12 條第 2 項規定，應由使用執照起造人即申請人申報繳納買賣契稅，爰此，本局新營分局核定申請人契稅應納稅額計新臺幣(下同)○○○○元，申請人不服，遂提起復查。

理由

一、法令規定：

- (一)契稅條例第 2 條前段「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。」
- (二)契稅條例第 3 條第 4 款「契稅稅率如下：一、買賣契稅為其契價百分之六。」
- (三)契稅條例第 12 條第 2 項「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。」
- (四)財政部 98 年 12 月編訂契稅稽徵作業手冊第二章第一節五、審查注意事項：「(一)中途變更起造人名義案件，不論申請變更起造人時之工程進度為何，均應於房屋興建完成後查核有無應報繳契稅之情事。」
- (五)廢止前財政部 86 年 12 月 27 日台財稅字第 861932893 號函：
「……本案航商向高雄港務局承租土地，由航商出資於該土地上以該局名義為房屋起造人及所有權人，建造房屋供航商使用若干年，參酌本部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921575 號函釋，上述航商出資額，核屬承租房屋之代價，為租賃行為，尚無由高雄港務局以提供土地使用及房屋免租使用若干年換取航商所興建之房屋情事，故非屬上開 2 條文規定之課徵契稅範圍，自無申報投納契稅問題。」
- (六)財政部 107 年 9 月 19 日台財稅字第 10700572130 號令：「土地承租人於承租土地上自費興建房屋，以土地承租人為建造執照原始起造人取得使用執照，非屬契稅課稅範圍。惟以土地出租人為建造執照原始起造人取得使用執照，或依約於土地租賃期間屆滿後移轉房屋予土地出租人，其經濟實質係土地出租人以土地使用權取得房屋，依民法第 398 條『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。』，應按買賣契稅稅率申報納稅。」

二、按契稅條例第 12 條第 2 項立法理由：「防杜假藉房屋委建之名行

買賣、交換、贈與之實，以承受人為建造執照之原始起造人或中途變更起造人名義方式規避稅賦，…，按實質課稅原則，仍應課徵契稅之旨，爰增訂第 2 項。」準此，建築物於建造完成前，因買賣或贈與等原因而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繳納契稅。本案系爭房屋原始起造人為○○○，於 107 年 1 月 22 日經臺南市政府工務局核發建造執照有案，嗣於 107 年 12 月 28 日申請變更起造人為申請人，並經臺南市政府工務局 108 年 1 月 16 日核准在案。本局新營分局於系爭房屋 108 年 8 月 7 日取得使用執照後，以 108 年 8 月 29 日南市財營字第○○○○號函輔導通知申請人依法申報繳納契稅，申請人主動於 108 年 10 月 2 日向本局新營分局申報契稅，並填具免稅申請書提供其出資興建系爭房屋之資料。經本局新營分局審認本案係屬建築物於建造完成前，以承受人為中途變更起造人名義並取得使用執照，依契稅條例第 12 條第 2 項規定，應由使用執照起造人申報繳納買賣契稅，爰此，本局新營分局核定應納稅額計○○○○元，核屬有據。

三、至申請人於 108 年 10 月 2 日填具免稅申請書並檢附屋頂租賃契約書、工程合約書及支付工程款統一發票等資料，證明系爭房屋確由申請人以屋頂租賃租金收入做為出資興建房屋資金，申報免徵契稅乙節。查申請人所提供興建系爭房屋之工程合約書為○○光電股份有限公司(下稱○○光電公司)與○○工程行所簽訂，合約金額為○○○○元(含營業稅)，另依據申請人所提供之統一發票影本，買受人為○○光電有限公司(統一編號:○○○○)，顯見○○光電公司係以現金、匯款或開立支票等方式支付予○○工程行，此有工程合約書、統一發票等資料影本附卷可稽，雖足證明系爭房屋為○○光電公司出資興建；惟依民法第 398 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。」，本案係土地所有權人即申請人與○○光電公司簽訂屋頂承租契約，雙方約定由承租人(即○○光電公司)於出租人(即申請人)土地上興建房屋，以出租人中途變更起造人名義變更為建

造執照起造人，並取得使用執照，該租賃契約已非單純出租人提供房屋屋頂使用權，而係另外約定以租賃期間房屋屋頂使用權與承租人興建房屋交換。雖租賃標的僅房屋屋頂，實則包含土地使用權，其經濟實質係出租人以土地使用權取得房屋，形成土地租賃關係、土地使用權與房屋互易之混合契約，上述混合契約參照最高行政法院 93 年判字第 971 號判決、96 年裁字第 1481 號裁定其經濟實質上實為買賣，依實質課稅原則對此種情形課徵契稅應按民法第 398 條以買賣稅率課徵，此參財政部 107 年 9 月 19 日台財稅字第 10700572130 號令即明。準此，系爭房屋縱係由○○光電公司出資起造，申請人既非系爭房屋實際出資之人，而係以土地及房屋屋頂租賃權為對價，以中途變更起造人名義取得使用執照方式取得系爭房屋，本局新營分局依契稅條例第 12 條第 2 項規定核定申請人申報系爭房屋按買賣稅率課徵契稅○○○○元，於法並無違誤。

四、至申請人主張本案應有 86 年 12 月 27 日台財稅字第 861932893 號函之適用乙節，依該函釋略以：「…本案航商向高雄港務局承租土地，由航商出資於該土地上以該局名義為房屋起造人及所有權人，建造房屋供航商使用若干年，參酌本部 85 年 10 月 30 日台財稅第 851921575 號函釋，上述航商出資額，核屬承租房屋之代價，為租賃行為，尚無由高雄港務局以提供土地使用及房屋免租使用若干年換取航商所興建之房屋情事，故非屬上開 2 條文規定之課徵契稅範圍，自無申報投納契稅問題。」，而 100 年修正前商港法第 12 條規定：「商港區域內各項商港設施，除工程鉅大或與船舶出入港及公共安全有關者，應由商港管理機關興建自營外，其餘得視需要，由公私事業機構以約定方式興建或租賃經營。前項由公私事業機構使用商港區域內之公有土地投資興建之商港設施，投資人得使用之年限，由投資人與商港管理機關按其投資金額與獲益報酬約定，報請商港主管機關核定之，不受土地法第 25 條之限制。但其產權，應屬商港管理機關所有。」上開函釋係基於當時商港法法令限制其產權，應屬商港管理機關所

有，爰核釋航商向高雄港務局承租土地，由航商出資於該土地上興建房屋，並以該局名義為房屋起造人及所有權人，非屬契稅條例第 2 條課稅範圍。本案系爭房屋既未有因法令限制而須由土地所有權人即申請人取得所有權，自無前揭函釋之適用，申請人主張，顯無理由。

五、綜上所述，本案系爭房屋於建造完成前，以申請人為中途變更起造人名義並取得使用執照取得系爭房屋，且亦非由申請人自行出資建造完成，依據契稅條例第 12 條第 2 項規定，應由使用執照起造人即申請人申報繳納買賣契稅。爰此，本局新營分局核定應納稅額計○○○○元，依法有據，洵無違誤，自應予維持。

綜上結論，本案申請復查為無理由，爰依稅捐稽徵法第 35 條之規定決定如主文。

局長 ○ ○ ○

中 華 民 國 ○○○ 年 ○○ 月 ○○ 日

一、申請人如有不服，應於收受本決定書次日起 30 日內，繕具訴願書正副本各乙份，連同本決定書（或影本），經由本局向臺南市政府提起訴願。

二、申請人依法提起訴願者，如已對復查決定之應納稅額繳納半數，暫緩移送強制執行。