

稅目	契稅
條文	契稅條例第 12 條
案由概要	申請人興建系爭房屋，土地所有權人為申請人之父，系爭房屋以申請人為建造執照原始起造人並領取使用執照，經查明申請人並未實際出資興建系爭房屋，實質上核屬經贈與行為變相取得房屋所有權，依契稅條例第 12 條第 2 項規定，申請人應申報贈與契稅，
復查決定	臺南市政府財政稅務局復查決定書 申請人：○○○ 住址：○○○○ 申請人：○○○ 住址：○○○○ 申請人因不服本局核定 113 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 緣申請人共同興建坐落本市永康區○○里○○街○○號房屋(房屋稅籍編號○○○○，下稱系爭房屋)，各持分 1/2，房屋坐落基地為本市永康區○○段○○地號土地，土地所有權人為申請人之父(即○○○、○○○，各持分 1/2)，申請人為系爭房屋建造執照載原始起造人(112 南工造字第○○號)，並於 113 年 6 月 17 日取得臺南市政府工務局核發使用執照(113 南工使字第○○號)，因土地所有權人與房屋所有權人不同，本局新化分局於 113 年 7 月 31 日發函輔導申請人依法申報繳納契稅，申請人遂於 113 年 8 月 9 日申報贈與契稅，本局新化分局爰依契稅條例第 12 條第 2 項規定，核定契稅應納稅額計新臺幣(下同○○○○元，申請人於 113 年 9 月 30 日繳納完竣，惟不服，乃申請復查。 理由 一、法令規定： (一)契稅條例第 1 條「契稅之徵收，依本條例之規定。」

- (二)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。」
- (三)契稅條例第 3 條「契稅稅率如下：……四、贈與契稅為其契價百分之六。」
- (四)契稅條例第 7 條「贈與契稅，應由受贈人估價立契，申報納稅。」
- (五)契稅條例 12 條 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。」
- (六)契稅條例第 13 條第 1 項前項「第 3 條所稱契價，以當地不動產評價委員會評定之標準價格為準。」
- (七)契稅條例第 16 條第 1 項「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，檢附公定格式契約書及有關文件，向當地主管稽徵機關申報契稅。」、第 5 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，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。」
- (八)財政部編印之契稅稽徵作業手冊第二章特殊案件稽徵作業第 1 節房屋建造完成前取得所有權案件陸、四、(三)、3.、(3)略以，「建屋者興建房屋，以其…子女為建造執照為原始起造人名義並領取使用執照者，如查明屬受贈取得，應申報贈與契稅。」
- (九)遺產及贈與稅法第 3 條第 1 項「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。」
- (十)遺產及贈與稅法第 4 條第 1 項及第 2 項「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。」、「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」
- 二、卷查，申請人共同興建系爭房屋，為建造執照原始起造人，並取得使用執照，因土地所有權人與房屋所有權人不同，經輔導申請

人依法申報繳納契稅，申請人遂於 113 年 8 月 9 日申報贈與契稅，嗣經本局核定契稅○○○○元，申請人不服，其主張略以：系爭房屋原始起造人為申請人，並委託營造公司建造完成，使用執照仍是申請人，並無買賣、交換等情，理應無課徵契稅，至多應是贈與稅問題，且工程造價○○○○元未超過贈與稅免稅額，請撤銷契稅，退還繳納稅款云云，資為爭議。

三、按「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。」、「契稅稅率如下：……四、贈與契稅為其契價百分之六。」、「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。」、「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 30 日為申報起算日。」契稅條例第 2 條前段、第 3 條、第 12 條第 2 項及第 16 條第 5 項分別定有明文。次按「契稅條例第 12 條修正之立法理由為：「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負，並參酌財政部 80 年 11 月 13 日台財稅字第 801261566 號函釋，房屋委建實際上係向建屋者購買房屋，按實質課稅原則，仍應課徵契稅之旨，爰增訂第 2 項。」；又財政部 80 年 11 月 13 日台財稅字第 801261566 號函釋為「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。」，從而，除真正委建者外，不容納稅義務人藉各項形式之法律關係規避契稅之繳納，故應按實際之法律關係，作為判斷之基準，應不待言。」（此有最高行政法院 100 年度判字第 1994 號判決要旨可資參照）。

四、經查系爭房屋原起造人為申請人（皆未成年人），於 112 年 9 月 12 日經臺南市政府工務局核發建造執照（112 南工造字第○○號），並於 113 年 6 月 17 日取得使用執照（113 南工使字第○○號），又土地所有權人為申請人之父，此有系爭房屋土地謄本及申請人戶

籍資料附卷可稽。因土地所有權人與房屋所有權人不同，本分局新化分局遂於 113 年 7 月 31 日以南市財新字第○○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 113 年 8 月 9 日申報贈與契稅在案。本案雖依前揭建造執照及使用執照所載，係申請人以其父之土地委託營造公司建造房屋而為起造人名義，並取得房屋所有權，惟申請人迄未能提供出資興建系爭房屋之相關證明文件(如與承包商簽訂之合約書、統一發票及付款資金證明等相關資料)，實難證其為實際出資興建系爭房屋者，自不符合財政部 80 年 11 月 13 日台財稅字第 801261566 號函釋意旨，以土地委託他人代建房屋(真正委建)而取得房屋所有權者免徵契稅之規定；又依財政部編印之契稅稽徵作業手冊規定，「建屋者興建房屋，以其配偶、子女或他人為建造執照為原始起造人名義並領取使用執照者，如查明屬受贈取得，應申報贈與契稅。」，準此，系爭房屋以申請人為建造執照原始起造人並領取使用執照，雖未有買賣、交換等情而移轉房屋所有權，然經查明申請人並未實際出資興建系爭房屋，實質上核屬經贈與行為變相取得房屋所有權，依契稅條例第 12 條第 2 項規定，申請人應申報贈與契稅，是以，本局新化分局核定系爭房屋契稅標準價格○○○○元，並按贈與契稅稅率(6%)，核算應納稅額計○○○○元，洵屬有據，尚無違誤。

五、至申請人主張房屋工程造價未超過贈與稅免稅額應無課徵贈與契稅乙節，按「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之，迭經本院闡釋在案。」為司法院大法官解釋第 620 號解釋文著有明文。次按「租稅之核課及免除決定，其性質上為確認性質之行政處分，亦即確認符合課稅法定要件之稅額或免徵之法定要件，其本身並非創設權利，因課稅要件之成立或減免係依據法律規定而成立或減免」(參照最高行政法院 99 年度判字第 84 號及 107 年度判字第 421 號判決要旨)。

再按「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。」、「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。」、「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」為遺產及贈與稅法第 3 條第 1 項、第 4 條第 1 項及第 2 項所明定；另「契稅之徵收，依本條例之規定。」、「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。」、「贈與契稅，應由受贈人估價立契，申報納稅。」亦為契稅條例第 1 條、第 2 條前項及第 7 條定有明文。是以，基於租稅法律主義，贈與稅及契稅之租稅主體及客體皆本不同，且分別於遺產及贈與稅法、契稅條例明定在案。申請人主張免徵贈與稅亦應無課徵贈與契稅之由，顯對法令有所誤解。

六、綜上，申請人為系爭房屋建造執照原始起造人並取得使用執造，因未能提供足資證明其出資興建系爭房屋之相關證明文件，本局新化分局依契稅條例第 12 條第 2 項規定，核定申請人應納契稅稅額○○○○，洵無違誤，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 條之規定如主文。

局長 ○ ○ ○

中 華 民 國 ○○○ 年 ○○ 月 ○○ 日

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，或至臺南市政府訴願審議線上服務網頁(<https://law01.tainan.gov.tw/appeal/>)提出訴願聲明申請。