

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第439號

上 訴 人 臺北市稅捐稽徵處

代 表 人 倪永祖

訴訟代理人 蔡善明

紀伯勳

被 上 訴 人 楊烟亭

訴訟代理人 江如蓉 律師

鄧輝鼎 律師

上列當事人間契稅事件，上訴人對於中華民國107年5月17日臺北高等行政法院106年度訴字第1233號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理 由

一、事實概要：

- 1.緣被上訴人所有臺北市○○區○○段00段0000號土地（面積920平方公尺）應有部分4180/100000（換算面積為38.46平方公尺），嗣於民國105年11月23日與訴外人國聚開發有限公司（下稱國聚公司）立約，將上開地號土地應有部分1356/100000（換算面積12.48平方公尺，下稱系爭土地）與該公司交換，被上訴人取得原國聚公司所有之門牌號碼臺北市○○區○○路○段○○號16樓房屋（含地下3層編號72、73號停車位），應有部分52029/100000（下稱系爭房屋），並於同日填載申報書，以新臺幣（下同）40,536,557元作為該土地契約所載金額及移轉價格，向上訴人所屬松山分處（下稱松山分處）申報土地移轉現值及契稅。
- 2.上訴人審查後認定本件交換之不動產並非等值，乃以管理代號Z00000000000000000000000000000000之105年契稅繳款書（下稱原核定），依契稅條例第3條、第6條及第13條等規定，以被上訴人交換取得之系爭房屋105年房屋評定現值39,725,598元為核定契價，並就該核定契價與系爭土地公告現值

11,095,330元相等部分為交換契價，按交換契稅稅率2%課徵契稅；超過之差額部分即28,630,268元為差額契價，因未有價款之給付，屬贈與性質，按贈與契稅稅率6%課徵契稅，共計課徵契稅1,939,722元。

- 3.被上訴人不服，申請復查，經上訴人以106年2月21日北市稽法乙字第10630059500號復查決定（下稱復查決定，並與原核定合稱為原處分）駁回，被上訴人不服，提起訴願亦遭駁回，續提行政訴訟，經原審法院106年度訴字第1233號判決（下稱原判決）將原處分暨訴願決定就契稅金額超過729,348元部分均撤銷。上訴人不服，遂提起本件上訴。

二、被上訴人起訴主張：

- 1.被上訴人以系爭土地為代價交換國聚公司出資建造之系爭房屋，為契稅條例第6條所稱之「交換」，屬有償取得。在交換的不動產彼此間，價值是否相等，以單一合建契約的角度，本應整體觀察全體的房屋及土地並據以評價，因涉及產權價值之取得及付出，地主與建設公司間房屋及土地之互易基礎仍是以協商後的市場價值為標準，而非以公告現值為基準，因土地公告現值僅係土地移轉時計算課徵土地增值稅之標準，房屋評定現值則為課徵房屋稅或於房屋產權移轉時課徵契稅之依據，其價格與公正客觀的市場價值絕不能劃上等號。
- 2.系爭房地交換乃單一行為，上訴人率爾切割為交換及贈與2行為之事實認定，除昧於事證外，亦悖於真實。且上訴人除未能否認被上訴人與國聚公司間所有權交換移轉契約書，復未能舉證證明國聚公司有贈與系爭房屋予被上訴人之意願、被上訴人有允受之意、雙方有讓與合意等要件，僅以系爭土地公告現值較系爭房屋評定標準價格為低，逕認國聚公司對被上訴人為無償贈與，實屬臆測，於法顯有違誤。
- 3.依契稅條例第2條規定，系爭土地係屬須課徵土地增值稅之土地，並非契稅課徵之標的，則有關係爭土地之交換代價自應回歸當事人之債權契約以資認定，被上訴人與國聚公司就

01 系爭房地交換之債權契約約定移轉價格為相等之40,536,557
02 元，系爭土地與系爭房屋交換既屬等值之交換，彼此間均係
03 有償取得，且無差額，亦無庸找補，更無涉贈與有關房屋交
04 換價值之認定。

05 4.依「房地市價」角度觀之，按被上訴人嗣後出售系爭房地之
06 價格，回溯核算房地交換時，被上訴人換出土地之市價與換
07 入房屋之市價亦屬相當。被上訴人與建商依約定分屋比例分
08 配房地，彼此係等值交換，乃合意申報移轉契價40,536,557
09 元，並依交換2%稅率，核算應納契稅為810,731元；縱認本
10 件房地交換屬非等值交換且給付差價700,000元，依本院106
11 年度判字第14號判決意旨，核算應納契稅為802,630元，惟
12 原處分逕以契稅申報日當年度（即105年度）之土地公告現
13 值及房屋評定現值計算契稅，實有違誤。

14 5.財政部64年9月22日台財稅第36901函釋（下稱財政部64年函
15 釋）係以「土地與房屋互易之代價相當與否」作為贈與之判
16 定標準，而有關土地及房屋應報繳土地增值稅及契稅之文字
17 說明，僅係法令之重申，更無涉土地交換代價應為如何之認
18 定。本件被交換之系爭土地非屬須繳納契稅而有契價者，若
19 非屬有契價之土地，系爭土地之公告現值即不合致所謂的「
20 交換契價」，上訴人就此契稅稅基之認定，即與法律保留原
21 則有違，而相應之贈與契價亦有違誤。況且，土地稅法與契
22 稅係屬不同之稅種，立法目的各異，不可直接比附援引等語
23 ，求為判決撤銷原處分暨訴願決定就契稅金額超過729,348
24 元部分。

25 三、上訴人則以：

26 1.依被上訴人自行申報之土地現值及契稅申報書所載，系爭土
27 地係按105年公告土地現值每平方公尺889,391元申報移轉現
28 值，系爭房屋按105年房屋評定標準價格申報契稅，按契稅
29 條例第2條、第3條、第6條及第13條等規定，以系爭房屋評
30 定標準價格39,725,598元為核定契價，並就該契價與系爭土
31 地移轉現值11,095,330元價值相等部分，按交換契稅稅率2

01 %課徵契稅221,906元；差額契價28,630,268元，因未給付
02 差額價款，按贈與契稅之稅率6%課徵契稅1,717,816元，共
03 計1,939,722元，於法有據。

- 04 2.契稅條例第12條第2項立法意旨係為防杜假藉以承受人為房
05 屋委建者，列名建造執照之原始起造人或中途變更起造人，
06 實際上係向建屋者購買、交換或贈與房屋之方式規避稅負，
07 按實質課稅原則，仍應由使用執照所載起造人申報繳納契稅
08 。本院106年度判字第14號判決之上訴人係與建商合建之地
09 主且為原始起造人之一，其於房屋建造完成時即承受並為第
10 1次所有權人登記，依契稅條例第12條第2項規定，應由使用
11 執照所載之起造人即上訴人申報核實繳納契稅；反觀本件被
12 上訴人並非系爭房屋之起造人，且係於建設公司辦理第1次
13 所有權登記完竣後，再與被上訴人進行土地交換，乃屬一般
14 不動產之交換，其核課契稅之依據或階段均不相同，非可比
15 附援引等語，資為抗辯，求為判決駁回被上訴人之訴。

16 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以本件兩造之爭點
17 ：本件是否適用契稅條例第12條第2項之規定？上訴人逕將
18 系爭房屋105年房屋評定現值超過系爭土地公告現值部分即2
19 8,630,268元（差額契價）認定為贈與，有無違誤？並以贈
20 與契稅之稅率6%計課契稅，是否合於契稅條例第3條、第6
21 條及第13條之規定？

- 22 1.被上訴人原於97年9月12日與濟盟建設股份有限公司（下稱
23 濟盟公司）簽訂合建契約書及協議書，由被上訴人提供臺北
24 市○○區○○段00段000○○號土地（應有部分23/60）與
25 濟盟公司合建分屋，另雙方基於合併開發所需，共同分擔購
26 買相鄰同地段893-2地號土地及購買辦理容積移入等相關事
27 宜，濟盟公司提供建築資金負責興建房屋，雙方依70：30分
28 配合建之房地，被上訴人另可分配一平面大車位及以100萬
29 元加購一平面大車位；俟取得同地段893-2地號土地後，雙
30 方復簽訂補充協議書，約定雙方共同分擔購買相鄰同地段89
31 3-2地號土地及購買暨辦理容積移入等相關事宜；嗣被上訴

人、濟盟公司、國聚公司及德杰建設股份有限公司（下稱德杰公司）於98年6月9日簽訂轉讓協議書，上開831-1、893-2地號土地嗣與同地段891、891-3、892、893-2、893-3、831-1、894-6及894地號土地合併，合併後地號仍為891及891-3地號，而被上訴人之土地併入891地號，應有部分為4180/100000；被上訴人於該建案取得建造執照後，於101年3月1日依合建契約，選定編號A號16層房屋及地下3層編號67及68兩個停車位；嗣於103年9月17日取得使用執照（起造人為富邦建築經理股份有限公司）後，被上訴人與國聚公司及德杰公司於105年11月10日就選戶事宜簽訂協議書，合意被上訴人分得系爭房屋，另因調整車位同意加購1車位之價格由100萬元改為70萬，並同時合意該屋分配面積為192.39坪（188.35坪+4.04坪），被上訴人分得其中85.67/192.39（即85.67坪）。被上訴人於105年11月23日將系爭土地移轉國聚公司，藉以交換取得系爭房屋，並於同日填載申報書，以40,536,557元作為該土地契約所載金額及移轉價格，向松山分處申報土地移轉現值及契稅，是被上訴人與建商於97年簽訂合建契約，即以被上訴人提供土地，而交換建商興建之房屋，被上訴人最終分配取得臺北市○○區○○○路○段○○號16樓房屋比例為85.67/192.39及地下3層編號72號停車位，並以700,000元另加購地下3層編號73號停車位。

2. 系爭土地既為開徵土地增值稅區域之土地，並已申報繳納土地增值稅，依契稅條例第2條但書規定，自免徵契稅，僅以被上訴人取得系爭房屋部分，應課徵契稅。查被上訴人取得上開房屋及72號停車位部分，依合建契約等相關約定，係以系爭土地等值交換取得，並無找補情事，應依契稅條例第13條第1項規定，按其設立房屋稅籍時之評定現值34,801,575元（=34,160,862+640,713），按交換契稅稅率2%課徵契稅696,031元（=34,801,575×2%）；至於73號停車位部分，係被上訴人以700,000元加購取得，應按該房屋設立房屋稅籍時之評定現值555,284元，按買賣契稅稅率6%課徵契稅

33,317元（ $= 555,284 \times 6\%$ ），合計729,348元（ $= 696,031 + 33,317$ ），是本件被上訴人應繳納契稅額為729,348元，爰依納稅者權利保護法第21條第3項規定定其數額。

3. 至於上訴人係以被上訴人交換取得之系爭房屋105年房屋評定現值39,725,598元，超過其提出交換之系爭土地公告現值11,095,330元，因認本件交換之不動產並非等值，且以兩者相等部分即系爭土地公告現值11,095,330元，按交換契稅稅率2%課徵交換契稅221,906元，兩者差額部分28,630,268元，則認係贈與性質，按贈與契稅稅率6%課徵贈與契稅1,717,816元，合計1,939,722元：

A. 實則，標準價格僅是擬制之價格，並非決定交換契價等值或不等值之依據，依契稅條例第6條規定，交換契價仍應以交換人估價立契為據。按平均地權條例第46條雖規定，直轄市或縣（市）政府對於轄區內之土地，應經常調查其地價動態，提經地價評議委員會評定，據以作為申報土地移轉現值之參考及主管機關審核土地移轉現值依據；而土地所有權移轉，依土地稅法第30條第1項規定，即以訂約日當期之公告土地現值為其申報移轉現值之審核標準。惟此公告現值本係為課徵土地增值稅所設，與契稅無關。本件既經契約當事人估價立契，就系爭房屋除加購部分外，與系爭土地為等值交換，上訴人逕以土地公告現值用於比較房屋評定現值，據而核認交換之不動產等值與否，自有違誤。

B. 尤其對於房屋評定現值超過土地公告現值部分，上訴人並無事實或法律之依據，即擬制為贈與契約關係而核以較高之贈與契稅稅率，已然變更契約當事人原為交換契約之事實，並為不利被上訴人之認定，於法未合，其主張自無可採。

C. 至上訴人所引財政部64年函釋並未規定土地與房屋互易時，應以土地公告現值及房屋評定現值決定其代價是否相當，且本件為交換人估價立契等值交換之情形，該函釋亦無

01 於本件援用之餘地。

02 4.又上訴人主張有關本院106年度判字第14號判決該案上訴人
03 係與建商合建之地主，且為原始起造人之一，其於房屋建造
04 完成時即承受並為第1次所有權人登記，故依契稅條例第12
05 條第2項規定，應由使用執照所載之起造人申報核實繳納契
06 稅，與本件被上訴人係於建設公司辦竣第1次所有權登記後
07 ，再與被上訴人進行土地交換，並非系爭房屋起造人之情形
08 不同，本件乃屬一般不動產之交換，尚無契稅條例第12條第
09 2項規定之適用云云。惟按契稅條例第12條第2項原為防杜假
10 藉房屋委建之形式而規避契稅，因而明定房屋起造人仍應依
11 其實質契約關係申報繳納契稅，非指未自為起造人者即無交
12 換契稅規定之適用。本件交換契約關係，原即以被上訴人於
13 97年與建設公司所簽合建契約為基礎，然使用執照則因信託
14 關係而由富邦建築經理股份有限公司擔任起造人，固與契稅
15 條例第12條第2項規定之情形不同，無從由使用執照所載之
16 起造人申報本件契稅，惟此並不影響本件被上訴人依契稅條
17 例第2條、第3條、第6條及第13條第1項等規定，基於合建關
18 係而適用交換契稅規定所為之申報繳納。上訴人上開主張，
19 仍非的論。

20 5.綜上，本件被上訴人應繳納契稅額為729,348元，原處分原
21 核課交換契稅及贈與契稅合計1,939,722元，於超過729,348
22 元部分，自屬違法，訴願決定未予指正，亦有違誤，被上訴
23 人訴請撤銷，為有理由，應予准許，資為其論據。

24 五、上訴意旨略謂：

25 1.原判決審認契約類型自應依契約當事人之私法契約關係而定
26 ，非得任由稽徵機關恣意擬制，惟未審酌房屋及土地移轉之
27 標準價格認定，已明定於契稅條例第13條及土地稅法第30條
28 中，亦未審酌財政部就契稅稽徵為統一解釋法令及認定事實
29 所編訂之契稅稽徵作業手冊，顯有判決不適用法規之違背法
30 令：

31 A.地主與建商依合建契約協議，取得一定比例之房屋，如地

主所取得之房屋與其所提供之土地價值相當，在此範圍內並無找補價金之問題。又取得房屋課徵契稅有關契價之認定，依契稅條例第13條規定，應以評定之標準價格為準，尚不得因私法契約之關係，而以土地與建商協議之價格為準。

B.經查，被上訴人與國聚公司依合建契約書及協議書等約定，於105年11月23日立約以系爭土地與國聚公司交換系爭房屋，並於同日向松山分處申報土地移轉現值及契稅，依其自行申報之土地現值及契稅申報書所載，系爭土地係按105年公告土地現值每平方公尺889,391元申報移轉現值計11,095,330元；系爭房屋按105年房屋評定標準價格申報核定契價計39,725,598元，是上訴人依契稅條例第3條、第6條、第13條及財政部編訂之契稅稽徵作業手冊規定，以立約、申報當時系爭房屋標準價格與系爭土地移轉現值為核課基準，等值部分按交換契稅稅率2%課徵交換契稅，差額部分按贈與契稅稅率6%課徵贈與契稅，此乃符合契稅條例之課徵規定，依法並無違誤。

C.原判決以被上訴人與建商於97年簽訂合建契約及契約類型依契約當事人之私法契約關係而定為由，審認原核定有誤，應溯及按系爭房屋設立稅籍時之評定現值，並按等值交換無找補部分及加價取得部分，分別計徵交換及買賣契稅，顯有判決不適用法規之違背法令。

2.契稅條例於99年5月5日修正公布第4條、第5條及第13條之部分內容，係考量實務上納稅義務人通常係以房屋之評定標準價格申報契價核課契稅，為達簡政便民，並使課徵契稅之計算方式更臻明確及符合租稅公平原則，爰修正申報契稅之契價以當地之不動產評價委員會評定之標準價格為準。次查，財政部編訂之契稅稽徵作業手冊第1章第2節「稅額查定」陸、二、（二）之規定，與上述修法內容無涉，是本件以立約、申報當時系爭房屋標準價格與系爭土地移轉現值為核課基準，等值部分按交換契稅稅率2%課徵交換契稅，差額部分

01 按贈與契稅稅率6%課徵贈與契稅，依法並無違誤等語。

02 六、本院按

03 1.上訴爭點之確定：

04 A.原因事實：

05 (1).本案被上訴人於105年11月23日，為履行與國聚公司間
06 訂立之合建兼買賣契約，打算將系爭土地移轉予國聚公
07 司，而自國聚公司取得「該公司依約應移轉之系爭房屋
08 (計有1棟住宅持分及2個車位)」。故向上訴人申報查
09 定該移轉行為所應繳納之契稅金額。

10 (2).上訴人受理申報後，依下述之法律適用邏輯，作成契約
11 核課處分(規制內容詳見後附附表中之「一、原處分之
12 稅基量化過程說明」項下記載)。

13 (A).被上訴人移轉之系爭土地，其於105年間所申報之土
14 地移轉現值(以當年度土地公告現值為參考基準點)
15 為11,095,330元。

16 (B).系爭房屋(含1住宅持分及2個車位)於105年度之房屋
17 評定現值共計為39,725,598元。

18 (C).前開土地移轉現值與房屋評定現值，依契稅條例第13
19 條1項前段(即「第3條所稱契價，以當地不動產評價
20 委員會評定之標準價格為準。……)之規定，均屬契
21 稅條例第3條所稱之「契價」(即據為契稅計算基礎
22 之稅基量化結果)。此時：

23 a.依契稅條例第6條第1項規定(即「交換契稅，應由
24 交換人估價立契，各就承受部分申報納稅。」)被
25 上訴人應就「其以系爭土地交換而承受取得」之系
26 爭房屋，申報繳納契稅。

27 b.又依同條第2項規定(「前項交換有給付差額價款
28 者，其差額價款，應依買賣契稅稅率課徵。」)而
29 在本案中，被上訴人與國聚公司間並無差額價款之
30 約定。

31 c.是以本案之契稅稅率決定及稅額計算，應如下所示

01 :

02 (a).被上訴人前開房屋評定現值與土地移轉現值等額
03 之11,095,330元部分，應按契稅條例第3條第3款
04 所定之交換契稅稅率2%，計算其稅額為221,907
05 元。

06 (b).被上訴人前開「高」房屋評定現值與「低」土地
07 移轉現值之「差額」28,630,268元部分，因為雙
08 方沒有給付差額價款之約定，不能適用契稅條例
09 第6條第2項規定，故應定性為國聚公司對被上訴
10 人之贈與，故應按契稅條例第3條第4款所定之「
11 贈與」契稅稅率6%，計算其稅額為1,717,816元
12 。

13 (c).二筆分別計算契稅之合計加總數額1,939,722元
14 ，即為本件被上訴人為取得系爭房屋所有權所應
15 繳納之契稅金額。

16 (3).被上訴人不服前開契稅核定處分，而在先行繳納稅款之
17 情況下（因其有儘速取得系爭房屋所有權之考量），仍
18 然提起行政爭訟，全案進至行政訴訟階段。原審法院作
19 成原判決，基於以下之「認事用法邏輯」（與原判決書
20 之具體文字記載內容及順序，未必完全一致），認定本
21 案被上訴人應納之契稅金額僅有729,348元，而將訴願
22 決定及原核課處分「逾此金額部分」之規制性決定均予
23 撤銷。

24 (A).首先在事實與民事法律關係之認定上，確認被上訴人
25 與國聚公司簽定之民事契約，實有以下二部分：

26 a.就系爭土地與系爭房屋中之住宅與編號72號停車位
27 部分，被上訴人與國聚公司間有互易契約之締結。
28 由被上訴人以系爭土地，向國聚公司「交換」前開
29 住宅與編號72號之車位。互易標的物之市場經濟價
30 值，交易雙方均認為全然「相等」，故無「現金找
31 補條款」之約定。

b.就系爭房屋中之編號73號停車位，則是被上訴人以700,000元之市價，向國聚公司買入，雙方締結買賣契約。

(B).其次則從契稅法制之規範架構入手，確認契約之納稅義務人為「取得」契稅稅捐客體（非屬土地不動產之所有權或其他物權，契稅條例第2條規定參照）之稅捐主體。例如：

a.買賣契約中之買受人。

b.贈與契約中之受贈人。

c.交換（互易）契約中、取得契稅稅捐客體之一方。
此時：

(a).如果互易之交換標的物，僅其一屬契稅之稅捐客體者，則取得該契稅稅捐客體之一方應課契稅。

(b).如果為互易之二交換標的物，均屬契稅稅捐客體者，則互易契約之雙方當事人，亦均繳納契稅。

(C).再指明：契稅稅捐客體之稅基量化（即契稅條例第3條各款所稱之「契價」），其量化標準依同條例第13條規定，並非採取「核實」原則，而是以「經當地不動產評價委員會評定」之「標準價格」為準。此時有以下之事項需予特別說明：

a.前開依契稅法制所「擬制」之「契價」，僅單純供「契稅稅捐客體量化」之用，而與民事契約原因關係之屬性判斷無涉。

b.因此之故，稅捐機關不可以「買賣契約或互易契約中，雙方所約定之對待價金給付，或提出之交換標的物價值，『低於』契稅稅捐客體之『契價』」為由，即謂：取得契稅稅捐客體之契稅納稅者，其取得契稅稅捐客體之原因，應分割為數個互斥之「民事契約原因關係」。例如：

(a).在本案之情形，上訴人不可以「被上訴人提出之交換標的物（系爭土地），其市場價格低於被上

訴人換得系爭房屋之『契價』，因此認為二者之價差，屬國聚公司對被上訴人之贈與。」

(b). 又假設稅捐機關認為不動產買賣契約之售價金額，低於所移轉不動產標的物之「契價」，理論上而言，稅捐機關亦不得將契稅納稅者取得該契稅稅捐客體（不動產）之民事原因關係，分割為「買賣」及「贈與」二部分（雖然在現行法制下，並不會發生此等爭議，因為買賣契約與贈與契約之契稅稅率均為6%，不過如果贈與契約之契稅稅率有調高，此等目前沒有發生之潛在爭議，即會立即浮現）。

c. 另外在交換（互易）契約中，若提出之交換標的物非屬契稅稅捐客體，該提出交換標的物之「市場價格」衡量，自無「契價」概念存在之餘地，因此也不能採取「評估契價之作業模式」，來評估該交換標的物之「市場價格」。是以在本案中：

(a). 被上訴人提出與國聚公司進行交換，換得系爭房屋之住宅與編號72號停車位之系爭土地，既位於開徵土地增值稅之區域，依契稅條例第2條規定，免徵契稅，故系爭土地顯非屬「契稅稅捐客體」。

(b). 而要決定系爭土地之市場價格，以判斷其在本件交換（互易）契約中之交換是否價格偏低，致使該雙務契約之「對價性」一部喪失，而認有部分是屬贈與契約（國聚公司對被上訴人為贈與）時，亦不能按系爭土地之土地公告現值來決定其市場價格。因為依平均地權條例第46條規定所評定之土地公告現值，本來即不是供「契稅稅捐客體稅基量化」之用（而是供土地增值稅稅基量化之用）。何況其評定結果仍然是一種「擬制」的金額，未必符合市場價格。

01 d.綜合以上法律觀點，原判決係強調：

02 (a).稅捐機關在個案中，如欲調整納稅者申報、「取
03 得契稅稅捐客體」之民事原因關係，進而改變對
04 應之契稅稅率與稅額者。必須對「稅捐客體之市
05 場價格與雙務契約之對價均衡性」為實質調查，
06 不可以形式上之「契價」為其判準。

07 (b).又有關「二標的物對價均衡性」之審查，既不容
08 許「契價」與「市價」之比較方式（因為缺乏共
09 通之基準）。更不容許「將無『契價』概念存在
10 之土地，使用類似於『契價』概念（實質上不是
11 ）之『土地公告現值』作為判準，來進行比較」
12 。

13 (D).是以在本案中：

14 a.被上訴人以系爭土地交換而得系爭房屋中之住宅與
15 編號72號停車位，其對應之契價（即稅基量化金額
16 ），應以103年度該住宅及停車位設立房屋稅籍時
17 之評定現值為準，其金額共計34,801,575元（其中
18 住宅34,160,862元；編號72號之停車位為640,713
19 元）。依交換契約稅率2%計算，其稅額為696,031
20 元。

21 b.編號73號停車位，雖然民事買賣契約之約定價金為
22 700,000元，但該停車位於103年度設立房屋稅籍時
23 之評定現值為555,284元，故以此金額為契價（稅
24 基量化金額），按買賣契約稅率6%計算，對應之稅
25 額為33,317元，即為本件被上訴人為取得系爭房屋
26 所有權所應繳納之契稅金額。

27 c.以上2筆「依原因契約關係，分別適用不同稅率而
28 算得契稅金額」加總，共計為729,348元（696,031
29 +33,317=729,348）。

30 d.至於被上訴人作為交換對價之系爭土地，因為非屬
31 契稅稅捐客體，其土地標準價值為何，對本案之法

律適用而言，並無任何規範意義。

(E).此外原判決針對上訴人計算稅額過程中之「認事用法」，特別指明下述違法之處，而認其稅額計算有誤（至於與本案之法律判斷無直接關連性部分，則不再贅述）。

a.財政部編訂之契稅稽徵作業手冊第1章第2節所定之相關規定，不僅缺乏授權規範，違反「法律保留原則」。又違反契稅條例第2條有關契約類型之區分，與同條例第6條有關交換契稅應由交換人估價立契之規定，也同時違反「法律優先原則」。

b.作為認定契稅稅基量化標準之不動產標準價格，僅是一種「擬制」價格，不能據為判斷交換（互易）契約之二互換標的物是否「等值」之判準。

c.因為已課徵土地增值稅區域之土地，非屬契稅之稅捐客體，在契稅法制適用之範圍內，也無「稅基量化」可言。故依平均地權條例第46條規定作成之「土地公告現值」，自非屬契稅條例所指之「土地契價」。

(4).上訴人不服原判決而提起上訴，全案因此繫屬本院。

B.上訴人所提上訴理由已詳前述，僅摘記其主要核心法律論點如下：

(1).有關被上訴人取得系爭房屋中「住宅」與「編號72號停車位」所有權之「原因法律關係歸屬」與其「對應稅率」爭議部分（編號73號停車位部分徵、納雙方無爭議）。

(A).上訴意旨認：稅捐機關得依契稅條例與土地稅法第30條有關「契價」之相關規定，而以「契價」認定結果為判準，據以判斷「事關契稅課徵」雙務契約之「對價均衡性」，進而定性與調整「契稅納稅者取得契稅稅捐客體」之「民事法律原因關係」（即對之為「窮盡」分割，將契稅稅捐客體之取得原因，分為數個「

互斥而契稅稅率不同」之法律上原因)。

(B).再者即使是「已課徵土地增值稅區域」之土地，依土地稅法第30條之規定，仍然有契稅條例所定「契價」法律概念之存在。亦得依該等規定對個案事實為法律涵攝，算得上述「據為雙務契約對價均衡性比較基礎」之「契價」。

(C).財政部98年2月編印之契稅稽徵作業手冊為行政規則，應具規範效力，為處理本案之適格法規範。

(2).有關「稅基量化基準時點」之爭議部分：

上訴意旨係認：本案不應以系爭房屋於103年度設立房屋稅籍時之評定現值計算「契價」，而應以105年度「移轉系爭房屋所有權」時點之系爭房屋評定現值為準。

C.是以本案中有待本院判斷之法律爭點有二，分別為：

(1).有關「被上訴人取得系爭房屋中之住宅與編號72號停車位所有權，其民事原因法律關係及其對應稅率」之法律爭議部分。

(2).有關本案「稅基量化基準時點」之法律爭議部分。

2.本院對前開上訴爭點之判斷結論及其理由形成：

A.有關「被上訴人取得系爭房屋中之住宅與編號72號停車位所有權，其民事原因法律關係及其對應稅率」之法律爭議部分，本院認為原判決之理由論述，透過稅捐法制之規範體系為觀察，實極具說服力。詳言之：

(1).從契稅法制之規範體系言之，已課徵土地增值稅區域之土地已非契稅稅捐客體，此等土地自然也無「作為契稅稅基量化結果表徵」之「契價」存在餘地。至於土地稅法第30條亦係就土地增值稅之土地稅基量化為規範，完全不涉及「契價」之形成。故上訴人以系爭土地與系爭房屋間之所謂「契價」差額，據為調整及分割「被上訴人取得契稅稅捐客體所有權」之法律原因關係，進而依其法律原因關係，而異其契稅稅率之適用。不僅無規範適格之實證法為據（依司法院釋憲決議對「稅捐法律主

義」之詮釋，得為稅捐實體法之適格法規範，其規範位階至少應為法規命令。而財政部於98年2月發布之「契稅稽徵作業手冊」充其量僅為行政規則，非屬規範前開「土地契價」事務之適格法規範）。甚至也與契稅法制現有之規範架構不符（就非屬契稅稅捐客體之土地規範其契價）。

(2).再從取得契稅稅捐客體之法律原因關係（不同之取得原因關係，足以影響對應之契稅稅率高低）定性與調整而言，稅捐機關雖然可以基於「實質課稅原則」，依「經濟實質」，比較雙務契約對立給付內容之對價均衡性，然後依比較結果，調整其民事法律原因關係。但此等調整必須有合理基礎，因此相對立之二給付內容均需進行實質檢驗。任何一種給付內容都不能以「契價」作為比較標準，更不可能將二對立給付內容均按「契價」來作比較。因為：

(A).稅捐乃國家公部門對人民私經濟活動成果之抽成。人民之經濟活動成果則是經由民商法來加以界定、維持及鞏固。因此稅捐機關對「以私法法律行為為基礎所形成之經濟活動成果」，為稅捐法上之定性者，自應尊重當事人在民事法律關係下之財產規劃安排。此即稅捐法制附從性之表現。

(B).只有在納稅者出於規避稅捐意圖，濫用公、私法制之法律形成自由，試圖短少稅捐之繳納者，稅捐機關方可例外基於「量能平等課稅」之考量，例外依經濟利益之實質歸屬，獨立於民事法律關係以外，為稅捐構成要件之法律涵攝，此屬「稅捐法制獨立性」之例外情形。但例外情形之法律適用均需附上實質認定之理由，不能單以形式外觀為準。

(3).因此在本案中，上訴人不得單就系爭土地之所謂「契價（低）」，與系爭房屋「契價（高）」之差額，按後附附表「一、原處分之稅基量化過程說明」所示之方式，

就二者之差額28,630,268元，按贈與契稅稅率6%課徵契稅。而上訴意旨中對此法律爭點所提出之各項論述，對本院前開法理說明，並無提出具合理性之論駁回應，難認於法有據，故其此部分爭議之上訴理由為不可採。

(4).另原判決前開法律見解，亦為本院最近作成之裁判先例（108年2月25日作成之108年度判字第77號判決）所採。

B.有關稅基量化基準時爭議部分，本院認原判決之法律意見，實與契稅法制之規範意旨不符，其稅基量化基準時選定有誤，本案正確之稅基量化基準時應為105年度「被上訴人因打算將系爭房屋所有權移轉於自己，而向上訴人申報契稅」時之系爭房屋評定現值為準。故上訴人此部分之上訴為有理由。又因前開有關「105年度系爭房屋評定現值」之此項證據資料，本院無從獲致，全案有發回原審法院更為證據調查及事實認定之必要。爰說明如下：

(1).按依契稅稅捐債務之成立生效時點，依契稅條例第2條前段之規定（即「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。……」），顯非以「契稅納稅者訂定債權契約」之時點為準，而是以「契約兩造當事人為履行債權契約，而為移轉不動產物權之合意，使契稅納稅者取得該不動產契稅稅捐客體」之時點為準。因此其稅捐債權成立生效時點，理論上言之，應為「契稅納稅者取得不動產契稅稅捐客體物權」之時點。而其稅基量化時點亦應配合稅捐債權之成立生效，而採取相同之標準。

(2).但若以「契稅納稅者取得不動產契稅稅捐客體物權之時點，作為契稅債權成立生效時點」，則會面臨一特殊之稽徵流程問題產生（土地增值稅之課徵亦有類似問題），即「如何確保物權移轉與契稅債權之滿足，『同步』完成（如果不能『同步』完成，稅捐機關可能會顧慮契稅債權之遲滯繳納）」。因此現行契稅法制，多處仿照

土地增值稅法制之設計，讓稅捐稽徵程序可以在契稅債權成立以前先發動，再以「繳納契稅稅捐以後，方辦理不動產物權移轉」之方式，確保契稅納者履行契稅債權（類似民事法制上之同時履行抗辯制度）。此等規定方式分布於契稅條例各條規定中（同條例第12條、第15條、第16條、第18條及第23條參照），其中契稅條例第23條特別規定「凡因不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割及占有而辦理所有權登記者，地政機關應憑繳納契稅收據、免稅證明書或同意移轉證明書，辦理權利變更登記。」即屬前開法制設計之表徵。

(3). 依照前述契稅法制架構說明可知，本案契稅債權成立時點應為「105年間被上訴人欲將系爭房屋不動產所有權移轉予其本人而申請課徵契稅」之時點，故其稅捐客體之系爭房屋稅基量化基準時點亦同樣應為「105年間被上訴人請求移轉系爭房屋不動產所有權時」。而原判決卻以「103年度系爭房屋設立房屋稅籍登記」之時點為本案稅基量化基準時，其法律意見尚有未妥。且本院無從自為事實認定，有發回重為調查之必要。

3. 總結以上所述，本案因事證不明，尚有發回原審法院重為調查之必要，爰將原判決廢棄，發回原審法院更為審理。

七、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中 華 民 國 108 年 9 月 19 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 劉 介 中

法官 林 文 舟

法官 沈 應 南

法官 帥 嘉 寶

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 108 年 9 月 19 日

