

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第77號

上 訴 人 新北市政府稅捐稽徵處

代 表 人 黃育民

訴訟代理人 陳淑姿

被 上 訴 人 李忠恕

訴訟代理人 楊矗烽 會計師

上列當事人間契稅事件，上訴人對於中華民國106年9月7日臺北高等行政法院106年度訴更一字第11號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）不利被上訴人部分在新臺幣327元範圍暨該訴訟費用部分均廢棄。

廢棄部分被上訴人在第一審之訴駁回。

其餘上訴駁回。

廢棄部分第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔，駁回上訴部分上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、被上訴人原所有坐落新北市○○區○○段○○○○○○○○號土地（下稱系爭811、812地號土地），於民國99年10月26日與璞園開發股份有限公司（下稱璞園公司）簽訂合作興建契約書（下稱系爭合作興建契約書），由被上訴人提供系爭811、812地號土地與璞園公司合建分屋。嗣系爭811、812地號土地於103年8月7日與新北市○○區○○段○○○○號（下稱系爭798地號土地）合併，合併地號仍為新北市○○區○○段○○○○號，而被上訴人應有部分變更為10萬分之27,703。被上訴人於103年12月9日將其所有系爭798地號土地應有部分10萬分之13,852（下稱系爭土地），依系爭合作興建契約書與璞園公司交換取得坐落於新北市○○區○○街○○○號3樓等71戶房屋（下稱系爭房屋），被上訴人於104年1月22日申報契稅，經上訴人以系爭土地公告現值103年土地公告現值為每平方公尺新臺幣（下同）157,000元，土地公告現值總計89,

680,308元V與取得系爭房屋經不動產評價委員會評定之房屋標準價格（下稱評定現值，103年房屋評定現值總計120,311,765元）交換相等價值部分，按交換契稅稅率2%核定交換契稅1,793,569元，並就其取得系爭房屋評定現值超過系爭土地公告現值之差額部分（即30,631,457元），按買賣契稅稅率6%核定差額契稅1,837,887元，共計3,631,456元。上訴人不服，申請復查，經復查決定改以契稅申報日當年度（即104年度）之土地公告現值（104年度土地公告現值為每平方公尺187,000元，土地公告現值總計106,816,672元）及房屋評定現值（104年房屋評定現值總計120,311,781元）計算，就超過系爭土地公告現值之部分（即13,495,109元）按買賣契稅稅率6%核定差額契稅為809,939元（復查決定將原核定差額契稅1,837,887元，變更為809,939元），合計應繳納契稅為2,603,508元（重核後繳款書稅額植為2,946,154元）。被上訴人仍不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（即復查決定）關於不利被上訴人部分均撤銷。經原審法院104年度訴字第1996號判決（下稱原審104年判決）駁回。被上訴人上訴，經本院106年度判字第14號判決廢棄原審104年判決，發回原審法院更為審理。經原審法院更為審理結果，判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）關於不利被上訴人部分。上訴人乃提起本件上訴。

二、被上訴人起訴主張及上訴人於原審之答辯均引用原判決所載。

三、原審撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）關於不利被上訴人之部分，係以：（一）依本院發回判決意旨可知，系爭土地與系爭房屋彼此間並非等值，除等值的部分應依交換契稅稅率課徵外，不等值的差額部分被上訴人有給付價款32,515元，該差額價額32,515元部分始屬買賣性質，應依比例換算後而按買賣契稅稅率課徵契稅。惟原處分核定之契稅，係以系爭土地公告現值106,816,672元，與系爭房屋評定現值120,311,781元間之差額13,495,109元，依買賣契稅稅率6%課徵

，自與契稅條例第6條第2項「交換有給付差額價款」始依買賣契稅稅率課徵之規定有違。故被上訴人主張其給付找補價金32,515元部分，為買賣性質，依比例換算房屋評定現值為5,457元 = 選定房屋之評定現值總額120,311,781元×找補價金32,515元（被上訴人選定價值716,790,319元與可分得部分716,757,804元之差額）÷選定房地價值716,790,319元，依契稅條例第6條第2項規定，該部分應依買賣契稅稅率6%，課徵買賣契稅327元（=5,457元×6%）；至於其餘部分則屬交換性質，應依交換契稅稅率2%課徵交換契稅2,406,126元 =（房屋評定現值120,311,781元－找補價金部分房屋評定現值5,457元）×2%，其契稅合計為2,406,453元（=327元+2,406,126元），應屬可採。（二）稽徵手冊第1章第2節二、（二）其計算公式之前提為「交換一方核定契價超過另一方核定契價時，其差額部分按買賣或贈與稅率計課，等值部分按交換稅率計課」，乃指交換一方核定契價大於另一方核定契價，若被交換土地非屬須繳納契稅者，其即無交換契價可言，與該計算公式中所謂房屋「核定契價」大於或小於土地「交換契價」之區別，已有未合；且該計算公式僅明示不等值交換，並未列入不等值交換時有找補價金之情，則不等值交換有找補價金者，尚不得援引該計算公式計算。本件既屬不等值交換而實際有找補價金之情，自無得援引等語，為其論據。

四、本院查：

（一）按契稅條例第2條規定：「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。但在開徵土地增值稅區域之土地，免徵契稅。」第3條規定：「契稅稅率如下：一、買賣契稅為其契價6%。……三、交換契稅為其契價2%。……」第6條規定：「（第1項）交換契稅，應由交換人估價立契，各就承受部分申報納稅。（第2項）前項交換有給付差額價款者，其差額價款，應依買賣契稅稅率課徵。」第13條第1項規定：「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。但依第11條取得不動產之移轉價格低於評定標準價格者，從其移轉價格。」可知，契稅的課徵範圍僅限於房屋以及未開徵土地增值稅區域之土地。現行之契稅，係就契價適用稅率徵收之，而契價亦以標準價格為準，即必須以當地不動產評價委員會評定之標準價格為準。縱令實際移轉價格超過標準價格，納稅義務人亦僅以標準價格申報繳納契稅。次按，當事人雙方約定互相移轉金錢以外之財產權之契約，為互易（民法第398條）。當事人之一方移轉金錢以外之財產權，他方則除亦移轉金錢以外之財產權外，並應交付金錢者，是為附補足金之互易（民法第399條）。故一方提供資金，他方提供土地合建分屋，於興建完成後，按約定比例由雙方分配房屋及應計之土地持分，係屬互易，則依契稅條例第6條規定應核課交換契稅。對此，應由交換人估價立契，各就承受部分申報納稅，但交換有給付差額價款者，其差額價款，應依買賣契稅稅率課徵。易言之，在交換的不動產彼此間並非等值的情形，除等值的部分應依交換契稅稅率課徵外，不等值的差額部分如有給付價款時，該差額部分屬買賣性質，應按買賣契稅稅率課徵。是以，對於交換（互易）與買賣之混合契約，其交換、買賣之稅率雖有不同，其稅基採取同樣標準，即該混合契約之契價仍不超過同條例第13條第1項規定之標準價格。該混合契約之契價（當地不動產評價委員會所評定之標準價格）係由二部分所構成：差額價款計算出買賣部分的契價，加上交換部分的契價，等於該混合契約之契價。

（二）被上訴人與璞園公司合建分屋，由被上訴人提供土地，璞園公司提供建築資金負責興建房屋，雙方按50：50分配合建之房地，璞園公司並據之與亞昕開發股份有限公司（下稱亞昕公司）簽訂共同投資興建契約書，被上訴人以系爭土地，依系爭合作興建契約書與璞園公司交換取得系爭房屋，可分得部分為716,757,804元（包括分屋協議書簽訂

前已出售部分，被上訴人前以未出售部分誤主張為401,457,485元），因原分屋協議書中亞昕公司分得之A2-21F與被上訴人分得之A2-15F交換，三方依修正後選定房屋與車位換算價值結果，簽訂「103年7月25日天地昕分屋協議書II」，被上訴人需找補價金32,515元予璞園公司，而系爭土地之公告現值總計106,816,672元，被上訴人所分得系爭房屋評定現值計120,311,781元，經上訴人以契稅申報日當年度（即104年度）之土地公告現值（104年度土地公告現值為每平方公尺187,000元，土地公告現值總計106,816,672元）及房屋評定現值（104年房屋評定現值總計120,311,781元）計算，就超過系爭土地公告現值之部分即13,495,109元按買賣契稅稅率6%核定差額契稅為809,939元，合計應繳納契稅為2,603,508元等情，為原審確定之事實。被交換的系爭土地與被上訴人交換取得的系爭房屋，彼此間並非等值，除等值的部分應依交換契稅稅率課徵外，不等值的差額部分被上訴人有給付價款32,515元，該差額價額32,515元部分始屬買賣性質，應按買賣契稅稅率課徵。惟上訴人係以被交換的系爭土地公告現值106,816,672元，而被上訴人交換取得系爭房屋評定現值為120,311,781元，二者差額13,495,109元即逕認係被上訴人因交換給付之差額價款，與被上訴人就不等值的差額部分實際給付價款32,515元有所不合，上訴人進而以13,495,109元依買賣契稅稅率課徵，自與契稅條例第6條第2項所稱「交換有給付差額價款」，始依買賣契稅稅率課徵之規定有違。上訴人主張其計算係援引財政部98年12月編印契稅稽徵作業手冊第1章第2節二、（二）規定：「……2.不動產交換，交換一方核定契價超過另一方核定契價時，其差額部分按買賣或贈與稅率計課，等值部分按交換稅率計課。（1）等值交換案件：……（2）不等值交換：……②房屋與土地交換……B.交換取得房屋之核定契價大於被交換土地之公告現值者，其計稅方式如下：A：核定契價小於交換

契價：應納稅額=核定契價× 2% B：核定契價大於交換契
價：差額契價=核定契價-交換契價應納稅額=交換契價×
2%+差額契價× 6%」為據等語，惟該計算公式之前提為「
交換一方核定契價超過另一方核定契價時，其差額部分按
買賣或贈與稅率計課，等值部分按交換稅率計課。」乃指
交換一方核定契價大於另一方核定契價，惟若被交換的土
地非屬須繳納契稅而有契價者，其即無交換契價可言，與
該計算公式中所謂房屋「核定契價」大於或小於土地「交
換契價」之區別，已有未合。且該計算公式僅明示不等值
交換，並未列入不等值交換時有找補價金之情形，則不等
值交換時有找補價金者，尚不得援引該計算公式予以計算
。本件既屬不等值交換而實際有找補價金之情形，上訴人
未以實際找補價款為差額價款，並依比例（換入房屋評定
現值與換入房地時價比）計算出買賣部分的契價，而逕以
被交換的系爭土地公告現值與被上訴人交換取得系爭房屋
評定現值之二者差額13,495,109元，按買賣契稅稅率6%核
定差額契稅為809,939元，及逕以被交換之系爭土地之公
告現值為交換契價按交換契稅稅率2%核定交換契稅，自有
違契稅條例第6條第2項及第13條第1項之規定。查本件被
上訴人給付找補價金32,515元部分，為買賣性質，依比例
換算房屋評定現值即買賣之契價究為多少（設為A），其
計算方式為「差額價款：選定房屋價值=A：選定房屋評
定現值」，則計算出A為5,457元（32,515：716,790,319=
A：120,311,781；A=32,515× 120,311,781÷ 716,790,31
9）。依契稅條例第6條第2項規定，買賣部分應依買賣契
稅稅率6%，課徵買賣契稅327元（=5,457元× 6%），至於
其餘部分則屬交換性質，應依交換契稅稅率2%課徵交換契
稅2,406,126元 =（房屋評定現值120,311,781元－差額
價款部分房屋評定現值5,457元）× 2%✓，本件混合契約
之契稅合計為2,406,453元（=327元+2,406,126元）。
原判決已敘明其判斷之依據及得心證之理由，依法洵無不

01 合。上訴意旨主張：原判決未予查明審認，所採取之計算
02 方式，與契稅條例第6條規定意旨不合，上訴人依財政部
03 頒契稅稽徵作業手冊規定，就交換取得房屋之核定契稅價
04 120,311,781元，大於被交換土地之交換契價106,816,672
05 元，其差額按買賣稅率6%課徵契稅，與契稅條例第6條第1
06 項、第2項並無不合，原判決有理由矛盾及適用法規不當
07 之違誤云云，以原審適用法律之職權行使事項，指摘原判
08 決違法，自無可採。

09 (三)綜上所述，復查決定將原核定差額契稅1,837,887元，變
10 更為809,939元，其在327元範圍內為有據，訴願決定遞予
11 維持，並無不合，被上訴人訴請撤銷，為無理由，應予駁
12 回；至復查決定就原核定差額契稅變更為809,939元，逾
13 327元部分，於法無據，訴願決定未予糾正，亦有未合，
14 被上訴人訴請撤銷，為有理由，應予准許。原判決將訴願
15 決定及復查決定（即原處分）關於不利被上訴人之部分（
16 即差額契稅為809,939元）均撤銷，在逾327元部分於法並
17 無不合，上訴論旨求為廢棄，為無理由；原判決上開撤銷
18 ，在327元範圍內核有違誤，應予廢棄，上訴論旨求為廢
19 棄，為有理由。

20 五、據上論結，本件上訴為一部有理由，一部無理由。依行政訴
21 訟法第255條第1項、第256條第1項、第259條第1款、第104
22 條，民事訴訟法第79條，判決如主文。

23 中 華 民 國 108 年 2 月 25 日

24 最高行政法院第二庭

25 審判長法官 吳 東 都

26 法官 陳 秀 嫻

27 法官 程 怡 怡

28 法官 張 國 勳

29 法官 胡 方 新

30 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

31 中 華 民 國 108 年 2 月 25 日

