

最 高 行 政 法 院 裁 定

109年度裁字第902號

上 訴 人 臺 北 市 稅 捐 稽 徵 處

代 表 人 倪 永 祖

訴 訟 代 理 人 紀 伯 勳

陳 玟 瀾

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109年3月19日臺北高等行政法院108年度訴更一字第84號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、本件上訴不合法而裁定駁回之規範依據說明：

- 1.按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。
- 2.當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為最高審判機關之裁判先例或司法院大法官解釋，則應揭示該裁判或解釋之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。
- 3.上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，或表明內容與判決合法性判斷缺乏關連性者，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指

01 摘，其上訴自難認為合法。

02 二、案件之原因事實及爭訟經過說明：

- 03 1.被上訴人原於民國97年9月12日與訴外人濟盟建設股份有限
04 公司(下稱濟盟公司)簽訂合建契約書及協議書，由被上訴人
05 提供臺北市○○區○○段00段0000號土地(應有部分23/
06 60)與濟盟公司合建分屋，另雙方基於合併開發所需，共同
07 分擔購買相鄰同地段893-2地號土地及購買辦理容積移入等
08 相關事宜，濟盟公司提供建築資金負責興建房屋，雙方依70
09 ：30分配合建之房地，被上訴人另可分配一平面大車位及以
10 新臺幣(下同)100萬元加購一平面大車位。
- 11 2.嗣被上訴人、濟盟公司、訴外人國聚開發有限公司(下稱國
12 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
13 9日簽訂轉讓協議書，有關出資興建人濟盟公司之權利義務
14 全部轉讓予國聚公司及德杰公司。上開831-1、893-2地號土
15 地嗣與同地段891、891-3、892、893-2、893-3、831-1、89
16 4-6及894地號土地合併，合併後地號仍為891及891-3地號，
17 而被上訴人之土地併入891地號，應有部分為4180/100000；
18 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
19 契約，選定編號A號16層房屋及地下三層編號67及68兩個大
20 停車位；嗣103年9月17日取得使用執照後(起造人富邦建築
21 經理股份有限公司)，被上訴人與國聚公司及德杰公司於105
22 年11月10日就選戶事宜簽訂協議書，合意被上訴人分得所選
23 定房屋及編號72號大車位，而以70萬元加購73號小車位，同
24 時合意該屋分配面積為192.39坪(188.35坪+4.04坪)，被上
25 訴人分得其中85.67/192.39(即85.67坪)。
- 26 3.被上訴人依約於105年11月23日將其所有臺北市○○區○○
27 段00段0000號土地(面積920平方公尺)應有部分1356/1000
28 00(換算面積為12.48平方公尺，下稱系爭土地)與國聚公司
29 所有之門牌號碼臺北市○○區○○路○○段○○號00樓房屋(含
30 主建物及地下三層編號72、73號停車位)，應有部分52029/1
31 00000(下稱系爭房屋)交換，並於同日填載契稅申報書，以

01 40,536,557元作為契約所定之移轉價格，請求以系爭房屋評
02 定現值為契價核定交換契稅。

03 4.上訴人以本件交換之不動產(系爭房屋105年房屋評定現值總
04 計為39,725,598元，系爭土地公告現值11,095,330元)並非
05 等值，而認在等值範圍內(即11,095,330元)屬互易性質，按
06 互易契稅稅率2%課徵契稅；差額部分(即39,725,598-11,095
07 ,330=28,630,268)屬贈與性質，按贈與契稅稅率6%課徵契稅
08 ，發單核課契稅1,939,722元【計算詳如原審法院108年度訴
09 更一字第84號判決(下稱原判決)附表第1欄所示】。被上訴
10 人不服，循序提起行政爭訟，經原審法院以106年度訴字第
11 1233號案受理，並作成106年度訴字第1233號判決(下稱前判
12 決)，以被上訴人取得上開16樓住宅及72號停車位部分，係
13 以系爭土地等值交換取得，依設立房屋稅籍(103年度)時之
14 評定現值34,801,575元(34,160,862+640,713)，按交換契稅
15 稅率2%課徵契稅696,031元(34,801,575×2%)；至於73號停
16 車位部分，係被上訴人以700,000元加購取得，亦應按103年
17 度時之評定現值555,284元，按買賣契稅稅率6%課徵契稅33,
18 317元(555,284×6%)，合計729,348元(696,031+33,317；計
19 算詳如原判決附表第2欄所示)；因此，將原處分(含復查決
20 定)暨訴願決定就契稅金額超過729,348元部分撤銷。

21 5.上訴人不服前判決而提起上訴，經本院作成108年度判字第4
22 39號判決(下稱本院前廢棄判決)，認：

23 A.前判決認定被上訴人基於互易取得上開16樓房屋及72號停
24 車位，基於買賣取得73號停車位，分別依其對應法律關係
25 之稅率課徵契稅，於法有據。

26 B.但前判決有關「稅基量化時點之認定」(103年度)，法律
27 見解有誤，應以「105年被上訴人欲將系爭房屋所有權移
28 轉予其本人而申請課徵契稅」之時點決定房屋評定現值，
29 作為契價，重為計算契稅。故將前判決廢棄，發回原審法
30 院重為調查審理。

31 6.原審法院受理該本院發回案件後，被上訴人亦在訴訟繫屬期

間，減縮訴之聲明，求為判決「原處分(含復查決定)就契稅金額超過714,763元及該部分訴願決定均撤銷」。原審法院因此作成原判決，依本院前廢棄判決表明之法律見解，而為稅基量化與連帶稅額計算之法律涵攝，依原判決附表第3欄之計算，認定被上訴人在本件中應納之契稅金額為714,763元，而依其訴之聲明，將原處分(含復查決定)及訴願決定超此金額範圍之「課徵契稅」規制決定予以撤銷(即為被上訴人全部勝訴之判決)。上訴人因此提起本件上訴。

三、原判決為被上訴人勝訴之主文諭知，其理由形成，除引用本院前廢棄判決之理由說明外，又特別針對上訴人在原審之法律見解主張(本案應有本院108年度判字第77號判決所示法律見解之適用)，說明「基於事實之差異性，本院108年度判字第77號判決所示之法律見解，在本案中並無適用餘地」。而表明下述法律意見。

1.本院108年度判字第77號判決表示，納稅義務人就取得不動產所應繳納之契稅，對應其取得該不動產私權法律關係之稅率以課徵，此一法律意見與本院前廢棄判決所示者，並無二致。

2.惟該案之事實基礎為：

A.納稅義務人與建商合建分屋，納稅義務人取得房屋，除以所有土地互易外，並給付差額價款(買賣性質)，因此其取得房屋之法律關係為「交換與買賣之混合契約」。

B.故其契價必須將該屋之評定現值區隔為二部分以構成，只得藉由差額價金與選定房屋價值之比例以得出買賣契價(設為A)，計算式為「差額價款：選定房屋價值=A：選定房屋評定現值」，計算出A後，再將選定房屋評定現值扣除A，即為交換契價，資據以分別適用稅率計算契稅。

3.此與本案被上訴人與建商合建分屋，取得數個不動產標的，其法律關係可依標的區分為互易、買賣，得各自以其房屋評定現值為契價，適用不同稅率得出稅額，有所不同。

4.上訴人未能釐清二者經濟事實不同，而套用本院108年度判

字第77號判決計算模式，其法律見解顯有謬誤。

四、上訴人之上訴意旨則謂：

1. 原判決認契價應依契約所定移轉不動產之價額決定，惟未審酌被上訴人自行申報土地公告現值及契稅申報書勾選，系爭土地及房屋分別按105年申報時土地公告現值及評定標準價格核課土地增值稅及契稅之事實，不符合契稅條例第13條及土地稅法第30條規定，顯有判決不適用法規之情形。
2. 原判決以私法之協議書所載移轉比例為審認基準，未審酌被上訴人自行申報之契稅申報書所載移轉權利範圍持分比例，顯有判決理由不備之違法情事。

五、經查：

1. 原判決認事用法均無違誤，理由形成之論述極其明確，並無任何瑕疵可言。而上訴意旨對原判決之指摘，均無實質內容可言。爰說明如下：
 - A. 本案法律爭議內容，核屬「契稅」之「稅基量化時間判準」，以及「民事原因關係之定性（涉及稅率比例之決定）」等事項。既無涉於契稅條例第13條有關契稅稅基量化之程序規範，更與規範土地增值稅稅基量化之土地稅法第30條無關。
 - B. 又上訴意旨所指「原判決以私法之協議書所載移轉比例為審認基準，未審酌被上訴人自行申報之契稅申報書所載移轉權利範圍持分比例（主張房屋評定現值總額為76,352,800元，依申報比例52,029/100,000計算，稅基量化金額應為39,725,598元）」一節，經比較原判決附表第2、3欄與第4欄之記載後，一望即知，僅是在重複主張「已經原判決詳予論駁」之既有結論而已。但對結論如何形成，缺乏有論辯意義之陳述，更沒有正面指明，原判決之法理推論有何錯誤違法之處，顯難視為對原判決違法之具體指摘。
2. 是以上訴人前開上訴理由，論之實質，僅係對原判決之正確法律適用，所為之空泛指摘。而非具體表明原判決有何「不適用法規」、「適用法規不當」、或有「行政訴訟法第243

條第2項所列各款」之情形，難認對該判決之如何違背法令
已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其本件上訴為不
合法。

六、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項
前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文
。

中 華 民 國 109 年 6 月 4 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 林 玫 君

法官 帥 嘉 寶

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 109 年 6 月 4 日

書記官 徐 子 嵐