

臺北高等行政法院判決

108年度訴更一字第84號

) FKT64W1Z1X5L0;@109年2月27日辯

01
02
03
04 原 告 楊烟亭
05 訴訟代理人 江如蓉 律師
06 鄧輝鼎 律師
07 被 告 臺北市稅捐稽徵處
08 代 表 人 倪永祖
09 訴訟代理人 陳玟澐
10 紀伯勳

11 上列當事人間契稅事件，原告不服臺北市政府106年7月6日府訴
12 一字第10600109500號訴願決定，提起行政訴訟，經本院判決後
13 ，最高行政法院發回更審。本院判決如下：

14 主 文

15 原處分（含復查決定）就契稅金額超過新臺幣柒拾壹萬肆仟柒佰
16 陸拾參元及該部分訴願決定均撤銷。
17 訴訟費用由被告負擔。

18 事實及理由

19 一、事實概要：

20 （一）原告原於民國97年9月12日與訴外人濟盟建設股份有限公
21 司（下稱濟盟公司）簽訂合建契約書及協議書，由原告提
22 供○○市○○區○○段00段000○○號土地（應有部分
23 /60）與濟盟公司合建分屋，另雙方基於合併開發所需
24 ，共同分擔購買相鄰同地段893-2地號土地及購買辦理容
25 積移入等相關事宜，濟盟公司提供建築資金負責興建房屋
26 ，雙方依70：30分配合建之房地，原告另可分配一平面大
27 車位及以新臺幣（下同）100萬元加購一平面大車位；嗣

原告、濟盟公司、訴外人國聚開發有限公司（下稱國聚公司）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，有關出資興建人濟盟公司之權利義務全部轉讓予國聚公司及德杰公司。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，而原告之土地併入891地號，應有部分為4180/1000 00；原告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層房屋及地下三層編號67及68兩個大停車位；嗣103年9月17日取得使用執照後（起造人富邦建築經理股份有限公司），原告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，合意原告分得所選定房屋及編號72號大車位，而以70萬元加購73號小車位，同時合意該屋分配面積為192.39坪（188.35坪+4.04坪），原告分得其中85.67/192.39（即85.67坪）。

（二）原告依約於105年11月23日將其所有○○市○○區○○段○○段000○號土地（面積920平方公尺）應有部分1356/100000（換算面積為12.48平方公尺，下稱系爭土地）與國聚公司所有之門牌號碼臺北市○○區○○○路○段○○號16樓房屋（含主建物及地下三層編號72、73號停車位），應有部分52029/1000 00（下稱系爭房屋）交換，並於同日填載契稅申報書，以40,536,557元作為契約所定之移轉價格，請求以系爭房屋評定現值為契價核定交換契稅。

（三）被告以本件交換之不動產（系爭房屋105年房屋評定現值總計為39,725,598元，系爭土地公告現值11,095,330元）並非等值，而認在等值範圍內（即11,095,330元）屬互易性質，按互易契稅稅率2%課徵契稅；差額部分（即39,725

,598-11,095,330= 28,630,268) 屬贈與性質，按贈與契稅稅率6%課徵契稅，發單核課契稅1,939,722元(計算詳如附表第1欄所示)。原告不服，循序提起行政爭訟，經本院以106年度訴字第1233號事件繫屬。

(四) 本院106年度訴字第1233號判決(下稱原判決)以原告取得上開16樓住宅及72號停車位部分，係以系爭土地等值交換取得，依設立房屋稅籍(103年度)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，係原告以700,000元加購取得，亦應按103年度時之評定現值555,284元，按買賣契稅稅率6%課徵契稅33,317元(=555,284×6%)，合計729,348元(=696,031+33,317)(計算詳如附表第2欄所示)；因此，將原處分(含復查決定)暨訴願決定就契稅金額超過729,348元部分撤銷。被告不服而提起上訴，經最高行政法院108年度判字第439號判決(下稱上訴審廢棄判決)以原判決認定原告基於互易取得上開16樓房屋及72號停車位，基於買賣取得73號停車位，分別依其對應法律關係之稅率課徵契稅，於法有據；但稅基量化時點(103年度)有誤，應以「105年原告欲將系爭房屋所有權移轉予其本人而申請課徵契稅」此時點之房屋評定現值，作為契價重為計算契稅為由，廢棄原判決，發回本院重為調查審理。

二、原告主張略以：

上訴審廢棄判決指明原判決以原告取得系爭房屋中之住宅與編號72號停車位之互易關係，以及編號73號停車位之買賣關係以定其契稅稅率，於法無違；但稅基應以105年移轉系爭房屋時之評定現值為據，原判決以103年度系爭房屋評定現

01 值為契價計算契稅，乃有所誤，因此廢棄發回命本院查明系
02 爭房屋105年評定現值。據被告所陳明之系爭房屋105年度評
03 定現值及依原判決計算模式所計算之契稅金額為714,763元
04 ，因此聲明求為判決：原處分（含復查決定）就契稅金額超
05 過714,763元及該部分訴願決定均撤銷。

06 三、被告聲明求以駁回原告之訴，並答辯略以：

07 （一）依上訴審廢棄判決所指示應依當事人間私法契約關係核算
08 契稅，有兩種結果：

09 1.採用原判決計算模式，契稅金額為714,763元（計算式詳
10 如附表第3欄所示）。

11 2.採用最高行政法院108年度判字第77號判決計算模式，契
12 稅金額為821,951元（計算式詳如附表第4欄所示）。

13 （二）但以上開二方式核算本件契稅，均不適法。依契稅條例第
14 13條、房屋稅條例第10條第1項、土地稅法第30條等規定
15 ，以及最高行政法院67年度判字第590號判決意旨暨財政
16 部編定之契稅稽徵作業手冊第1章第2節稅額查定陸、二、
17 （二）可知，取得房屋課徵契稅有關契價之認定，應以評
18 定之標準價格為準，尚不得因私法契約之關係，而以地主
19 與建商協議之價格為準。因此，依原告105年自行申報之
20 土地現值及契稅申報書所載，系爭土地係按105年公告土
21 地現值每平方公尺889,391元申報移轉現值，計11,095,33
22 0元，系爭房屋按105年房屋評定標準價格申報核定契價計
23 39,725,598元，被告依契稅條例第3條、第6條、第13條等
24 規定及財政部編定之契稅稽徵作業手冊，以立約、申報當
25 時系爭房屋標準價格及系爭土地移轉現值為基準，核定等
26 值部分按交換契稅稅率2%課徵交換契稅，差額部分應未
27 給付價款，按贈與契稅稅率6%課徵贈與契稅，共計應納

契稅為1,939,722元，並無違誤。並聲明駁回原告之訴。

四、本院判斷如下：

（一）按，契稅之法律性質為「特別交易稅」，亦稱「法律交易稅」，其稅捐與法律上不動產「交易過程」相連結。因此，契稅條例第2條、第3條明文，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，並就各該法律交易態樣而對應不同稅率課徵契稅（如：買賣契稅為其契價百分之6、交換契稅為其契價百分之2、贈與契稅為其契價百分之6）。又，契稅之稅基謂之「契價」（即契約上所載之價額），其量化本應依契約所定移轉不動產之價額而決定，但契稅條例第13條第1項本文規定，以當地不動產評價委員會評定之標準價格為準。本於上開法律意旨，上訴審廢棄判決於本案中重申，原告就取得系爭房屋應繳納之契稅，應對應其私權上法律關係之稅率課徵，並以「105年原告欲將系爭房屋所有權移轉予其本人而申請課徵契稅」此時點之房屋評定現值為契價核算契稅稅額。上開法律判斷，依行政訴訟法第260條規定，本院自應引為判決基礎。

（二）經查，如事實欄（一）（二）所載原告取得系爭房屋緣由，為兩造所不爭，依此事實，原告取得系爭房屋之法律關係，應分別定性為「16樓住宅及72號停車位部分為交換，73號停車位部分為買賣」，而其稅基量化之時點均為「105年原告欲將系爭房屋所有權移轉予其本人而申請課徵契稅」，均經上訴審廢棄判決為法律判斷。是而，本件契稅之核認，應分別以16樓住宅、72號停車位、73號停車位105年度之房屋評定現值為契價，各自對應原告取得各該不動產之法律關係之契稅稅率，分別計算契稅並加總。亦即

，原告取得上開16樓住宅及72號停車位部分，以系爭土地等值交換取得，按移轉時（105年度）房屋評定現值34,105,592元（ $= 33,477,693 + 627,899$ ），適用交換契稅稅率2%課徵契稅682,112元（ $= 33,477,693 \times 2\%$ ）；至於73號停車位部分，係原告以700,000元加購取得，按105年度時之評定現值544,179元，適用買賣契稅稅率6%課徵契稅32,651元（ $= 544,179 \times 6\%$ ），加總為714,763元（ $= 682,112 + 32,651$ ）（計算式如附表第3欄所示）。

（三）被告仍爭執不得以原告取得系爭房屋之私法契約關係課徵契稅，而應以系爭房屋申報時之評定價格及系爭土地移轉現值為基準，等值部分為交換，差額部分為贈與，分別以交換契稅稅率（2%）及贈與契稅稅率（6%）課予契稅，共計應納契稅為1,939,722元（計算式如附表第1欄所示），顯然有悖於契稅條例之規定，並無足採。

（四）至於被告陳報，依上訴審廢棄判決所指示應依當事人間私法契約關係計算契稅，除前述本判決所核認者外，依最高行政法院108年度判字第77號判決計算模式，可另得出應課契稅821,951元（計算式如附表第4欄所示）。然而：

- 1.最高行政法院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，此一法律意見與上訴審廢棄判決所示者，並無二致。
- 2.惟該案之事實基礎為，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」，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

01 得出買賣契價（設為A），計算式為「差額價款：選定房
02 屋價值＝A：選定房屋評定現值」，計算出A後，再將選定
03 房屋評定現值扣除A，即為交換契價，資據以分別適用稅
04 率計算契稅。此與本案原告與建商合建分屋，取得數個不
05 動產標的，其法律關係可依標的區分為互易、買賣，得各
06 自以其房屋評定現值為契價，適用不同稅率得出稅額（此
07 即原判決所採用之計算模式，並經上訴審廢棄判決所肯認
08 ）），有所不同。

09 3.被告未能釐清二者經濟事實不同，套用最高行政法院108
10 年度判字第77號判決計算模式。以：原告申報取得系爭房
11 屋契稅時之評定現值為39,725,598元，給付找補價金700,
12 000元以取得73號停車位部分屬買賣，依比例換算房屋評
13 定現值為685,996元（系爭房屋評定現值39,725,598元×
14 找補價金700,000元/系爭房屋申報移轉價值40,536,557元
15 ），按買賣契稅稅率6%課徵契稅41,159元（685,996元×
16 6%），其餘部分房屋評定現值為39,039,602元（系爭房
17 屋評定現值39,725,598元－找補部分房屋評定現值685,99
18 6元），按交換契稅稅率2%課徵之契稅金額為780,792元
19 （39,039,602元×2%），合計821,951元。並指此亦係依
20 上訴審廢棄判決之法律意見所計算，顯有謬誤，併此指明
21 。

22 五、綜上，原處分（含復查決定）以系爭房屋申報時之評定價格
23 及系爭土地移轉現值為基準，等值部分為交換，差額部分為
24 贈與，分別以交換契稅稅率（2%）及贈與契稅稅率（6%）
25 課予契稅，而謂原告應納契稅為1,939,722元，乃有違法，
26 訴願決定遞予維持，亦有未合；本件應依原告取得系爭房屋
27 之私法上法律關係課以契稅，其總額為714,763元，原處分

01 (含復查決定)及訴願決定核定契稅金額逾此部分，原告請
02 求撤銷，為有理由，應予准許。

03 六、據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第98條第
04 1項前段，判決如主文。

05 中 華 民 國 109 年 3 月 19 日

06 臺北高等行政法院第一庭

07 審判長法官 許瑞助

08 法官 程怡怡

09 法官 楊得君

10 一、上為正本係照原本作成。

11 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表
12 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
13 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

14 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
15 訟法第241條之1第1項前段）

16 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
17 條第1項但書、第2項）

18

19 得不委任律師為訴訟
20 代理人之情形

所 需 要 件

21

22 (一)符合右列情形之一
23 者，得不委任律師
24 為訴訟代理人

1.上訴人或其法定代理人具備律師資
格或為教育部審定合格之大學或獨
立學院公法學教授、副教授者。

25

26

27

2.稅務行政事件，上訴人或其法定代
理人具備會計師資格者。

3.專利行政事件，上訴人或其法定代

	理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。 3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 109 年 3 月 19 日
書 記 官 李 芸 宜