

裁判字號：最高行政法院 106 年度判字第 14 號 行政判決

裁判日期：民國 106 年 01 月 12 日

案由摘要：契稅

最高行政法院判決

106 年度判字第 14 號

上訴人 李忠恕

訴訟代理人 楊轟烽 會計師

被上訴人 新北市政府稅捐稽徵處

代表人 黃育民

上列當事人間契稅事件，上訴人對於中華民國 105 年 4 月 21 日臺北高等行政法院 104 年度訴字第 1996 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、上訴人原所有坐落新北市○○區○○段 000○○000○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 000○號（下稱系爭 798 地號土地）合併，合併地號仍為新北市○○區○○段 000○號，而上訴人應有部分變更為 10 萬分之 27,703。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 000 號 3 樓等 71 戶房屋（下稱系爭房屋），上訴人於 104 年 1 月 22 日申報契稅，經被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〕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，合計應繳納契稅為 2,603,508 元（重核後繳款書稅額誤植為 2,946,154 元）。上訴人仍不服提起訴願，經決定駁回。上訴人不服，提起行政訴訟，經原審判決駁回，乃提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張略以：（一）被上訴人以財政部 98 年 12 月編印契稅稽徵作業手冊作為本案認事用法依據，而該作業手冊非經法律授權訂定，應係行政程序法第 159 條規定之行政規則。然查財政部網站，該作業手冊未依行政程序法第 160 條規定發布，亦未列入公示網站之行政規則，又未編入契稅法令彙編，依行政程序法第 161 條規定，非屬有效下達之行政規則，不具行政規則之效力，被上訴人以該作業手冊為核課依據，有違依法行政原則。（二）依稅捐稽徵法第 11 條之 3 規定，縱該作業手冊經法律授權訂定，亦須符合授權具體明確，若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，仍不得增加法律所無之租稅義務。然該作業手冊就房屋與土地之不動產交換，當交換一方核定房屋契價大於被交換土地之公告現值時，就差額契價按買賣契稅稅率課稅，增加交換之契稅負擔，致合建分屋之地主，不僅須繳納換出土地之土地增值稅，又須繳納換入房屋之契稅，負擔核定房屋契價大於被交換土地之公告現值之不確定稅負風險。又該作業手冊以核定房屋契價與公告現值取其低者，作為交換價值之認定，與民法互易之規定亦有不符，顯非執行法律之細節性或技術性事項，增加法律所無之租稅義務，已逾越契稅條例規定，違反憲法第 19 條租稅法律主義。（三）依契稅條例第 6 條第 2 項規定，有給付差額價款者，差額價款，依買賣契稅稅率課徵；反之，無須給付差額價款者，不得按買賣契稅稅率課徵，仍應

依交換契稅稅率課徵。上訴人與璞園公司合建分屋，上訴人提供土地，璞園公司提供建築資金負責興建房屋，依合建契約約定，雙方按 50：50 分配合建之房地，雙方房地交換為等值交換，上訴人可分得房地價值 401,457,485 元，選定房地價值 401,490,000 元，給付找補價金 32,515 元，比例計算上訴人找補價金部分之房屋評定現值為 9,743 元（計算：選定房屋之評定現值總額 120,311,781 元×找補價金 32,515 元÷選定房地價值 401,490,000 元），揆諸上揭規定，找補價金部分之房屋評定現值，應依買賣契稅稅率課徵。至於其餘差額價值部分 13,485,366 元（計算：總價值差額 13,495,109 元－找補價金部分之房屋評定現值 9,743 元），上訴人並無須給付差額價款，應依交換契稅稅率課徵，被上訴人按買賣契稅稅率課徵，違反租稅法律、法律優位及法律保留原則。（就差額價值部分應繳契稅計算如下：買賣部分：9,743 元×6%=584 元；交換部分：13,485,366 元×2%=269,707 元；合計差額價值部分應繳契稅 270,291 元；溢課金額：實課金額 809,939 元－應繳契稅 270,291 元=539,648 元）。（四）當換入房屋之房屋評定現值與換出土地之公告現值不等而有給付差額價款時，如何換算契價核課交換契稅及買賣契稅，臺北市政府稅捐稽徵處與被上訴人有不同計算方式，有事物本質相同卻未作相同處理，如因而增加納稅負擔，違反平等原則等語，求為判決訴願決定及原處分（含復查決定）關於不利於上訴人部分均撤銷。

三、被上訴人則以：（一）契稅條例第 13 條規定，契價原則是以前當地不動產評價委員會評定之標準價格為準。又契價在交換的不動產彼此間並非等值的情形，除等值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，因該差額部分屬買賣性質，依契稅條例第 6 條第 2 項規定，應按買賣契稅稅率課徵。被上訴人以上訴人換出的系爭土地之公告現值計 106,816,672 元，而取得之 71 戶系爭房屋之房屋評定現值計為 120,311,781 元，就不等值之 13,495,109 元差額部分，按買賣稅率 6%核定契稅，並無違誤。（二）財政部 98 年 12 月編印契稅稽徵作業手冊，係財政部依其職權為規範稽徵機關

內部辦理契稅稽徵作業相關事項，協助統一解釋法令、認定事實所為非直接對外發生法規範效力之一般、抽象規定，性質應屬行政程序法第 159 條第 1 項、第 2 項第 2 款之行政規則，該作業手冊均已有效下達稽徵機關，已發生拘束稽徵機關之效力。至於行政程序法第 160 條第 2 項規定行政規則「應由其首長簽署，並登載於政府公報發布之」，僅具公示意義，尚非行政規則之成立或生效要件，該作業手冊縱未依行政程序法第 160 條第 2 項規定，亦不影響其訂頒行政規則之效力。且該作業手冊第 1 章第 2 節二、(二)之內容，係依契稅條例規定予以補充，未違反法律規定意旨，亦未對人民權利之行使增加法律所無之限制，是被上訴人依契稅條例及契稅稽徵作業手冊核定本案差額契稅 809,939 元，並無違誤。(三)契稅屬直轄市及縣(市)稅，乃其自治事項，視各地發展狀況做適當之調整，臺北市政府稅捐稽徵處及被上訴人有不同計算方式，不生賦稅公平性問題等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人在原審之訴。

四、原審駁回上訴人在原審之訴，係以：(一)依契稅條例第 13 條規定可知，契稅之稅基係以「評定之標準價格為準」，非以市價或實際交易價格為準，是房屋即以房屋評定現值為準，土地以土地公告現值為準(已開徵土地增值稅區域之土地，免徵契稅)。理論上，依合建契約協議地主所取得之房屋與所提供之土地價值應屬相同，此範圍內並無找補價金之問題，然由於地主所分配房屋之評定現值及土地公告現值，與合建雙方認定計算之數額不同，此時契價之認定，仍應以評定之標準價格為準，不得以雙方協議之數額為準。本件上訴人與璞園公司合建分屋，系爭土地公告現值總計 106,816,672 元，上訴人所分得系爭房屋評定現值則高達 120,311,781 元，房屋評定現值高於土地公告現值，契價之差額 13,495,109 元，則在土地公告現值範圍內，應按交換契稅稅率 2%核定契稅；而就「房屋評定現值與土地公告現值」之差額部分，如有給付差價，則按買賣契稅稅率 6%核定契稅，如未給付差價，則按贈與契稅稅率 6%核定契稅，又不論是買賣契稅或贈與契稅，稅率均為 6%，對稅額計算不生影響。又財政部 98 年 12

月編印契稅稽徵作業手冊第1章第2節二、(二)之規定，為依契稅條例所為細節性之內部作業規定，無違反契稅條例之規範意旨。上訴人主張系爭合建互易，除找補價金外，其房屋與土地實際交易價格相同，並無差額問題；及上開作業手冊規定與母法契稅條例第6條不合，有違租稅法律主義云云，要無可採。(二)本件合建分屋，上訴人可分得房地價值401,457,485元，選定房地價值401,490,000元，上訴人找補價金32,515元予璞園公司，系爭土地之公告現值總計106,816,672元，上訴人所分得系爭房屋評定現值則高達120,311,781元。就其契價之差額13,495,109元部分，上訴人雖僅實際找補32,515元予璞園公司，惟衡諸合建契約整體性質，地主與建商間之法律關係屬有償契約，故上開契價之差額13,495,109元，無論上訴人實際找補金額多少，其既因合建之有償契約而取得，原處分按買賣契稅稅率6%核定契稅，於法無違。上訴人主張應依其找補價金32,515元部分之房屋評定現值9,743元以買賣契稅稅率課徵，至於其餘差額價值部分13,485,366元，應依交換契稅稅率2%課徵云云，亦無可採。(三)另契稅為地方稅，其他稅捐機關作法不同，乃屬另一問題，不影響原處分合法性。上訴人以臺北市政府稅捐稽徵處與被上訴人作法不同而指摘原處分違法，要屬誤解等語，為其論據。

五、本院按：

- (一)「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。」「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%。四、贈與契稅為其契價6%。……」「(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。」契稅條例第2條、第3條、第6條及第13條定有明文。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。

- (二) 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。例如：地主與營利事業合建分屋，依分屋比例可選配房地時價 297 萬元，地主實際選配房地時價 300 萬元，地主選配換入房屋之房屋評定現值 120 萬元，換出土地之公告現值 100 萬元，地主給付差額價款 3 萬元，則給付差額價款買賣部分之契價=找補價金 3 萬元×換入房屋評定現值 120 萬元÷換入房地時價 300 萬元=1.2 萬元，交換部分之契價=換入房屋評定現值 120 萬元-差額價款買賣部分之契價 1.2 萬元=118.8 萬元，①交換契稅=交換部分之契價 118.8 萬×2%=2.376 萬元，②找補價金買賣部分之契稅=1.2 萬元×6%=720 元，①+②合計契稅為 24,480 元。

(三) 按「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」「行政法院為裁判時，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽。但別有規定者，不在此限。……得心證之理由，應記明於判決。」復為行政訴訟法第 125 條第 1 項、第 189 條所規定。經查，上訴人與璞園公司合建分屋，由上訴人提供土地，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，上訴人可分得房地價值 401,457,485 元，選定房地價值 401,490,000 元，上訴人找補價金 32,515 元予璞園公司，而系爭土地之公告現值總計 106,816,672 元，上訴人所分得系爭房屋評定現值計 120,311,781 元，經被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。可知，被交換的系爭土地與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。惟被上訴人係以被交換的系爭土地公告現值 106,816,672 元，而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 元即逕認係上訴人因交換給付之差額價款，與卷內資料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，有違反證據法則之違法，被上訴人進而以 13,495,109 元依買賣契稅稅率課徵，似難謂無違契稅條例第 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。被上訴人另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，而本件被交換的系爭土地依卷內資料似非屬須繳納契稅而有契價者，若非屬有契價之土地，本件被交換的系爭土地之公告現值即不合致於該計算公式中所謂的「交換契價」。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的情形，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。故而，倘被交換的系爭土地為有契價之土地，被上訴人以不等值交換而實際有找補價金的案件逕援引該計算公式，會造成就差額契價無給付差額價款之部分，亦按買賣稅率計課，不合契稅條例第6條第2項規定。本件既係不等值交換而實際有找補價金的案件，被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。原判決未就本院上開所指之疑點及被上訴人之核定契稅條例第6條第2項及第13條第1項規定不符之處予以論斷，即採認被上訴人主張仍予以維持，有判決不適用法規、適用法規不當及理由不備之違法，而其違法又於判決結果有影響。本件事實既欠明瞭，本院無從為法律上之判斷。上訴意旨，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為有理由。

六、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 106 年 1 月 12 日

最高行政法院第一庭

審判長法官 劉 鑫 楨

法官 汪 漢 卿

法官 程 怡 怡

法官 張 國 勳

法官 胡 方 新

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 106 年 1 月 12 日

書記官 張 玉 純

資料來源：司法院最高行政法院裁判書彙編（106 年 1 月至 12 月）第 112-122 頁