

訴願人：○○○

訴願人：○○○

訴願人：○○○

原處分機關：新竹縣稅捐稽徵處

緣訴願人因請求退還已繳納之印花稅事件，不服原處分機關竹東分處 96 年 1 月 25 日新縣稅東二字第 0960040279 號函所為之處分，本府依法決定如左：

主文

訴願駁回。

事實

一、緣訴願人等以不動產所有權移轉登記經法院判決應予塗銷為由，於 96 年 1 月 15 日向原處分機關竹東分處申請退還因辦理不動產所有權移轉登記時所繳納之印花稅，經原處分機關竹東分處以 96 年 1 月 25 日新縣稅東二字第 0960040279 號函復：「二、依印花稅法第 8 條規定：『應納印花稅之憑證，於書立後交付或使用時，應貼足印花稅票…』。台端所立申請物權登記之契據，既經書立交付使用，自應依法貼足印花稅票。三、次依稅捐稽徵法第 28 條規定：『納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還。』本案台端已完納之印花稅，經查非適用法令或計算錯誤，核與上開規定不服，所請無法照辦。」訴願人等不服，遂向本府提起訴願，並據原處分機關檢卷答辯到府，茲摘敘訴辯意旨如次。

二、訴願及補充理由意旨略謂：

(一) 印花稅係對本國內書立之憑證為課徵範圍，惟該等憑證必須以「有效」為前提，稅捐債務在課稅構成要件滿足時即已成立，不得任意加以變更，此即為稅法債務之不可變更性，然此原則並非毫無例外，依學者之見解，課稅基礎之法律行為不生效力時，當事人有使該法律行為之經濟上效果發生並維持其存在之意者，基於實質課稅原則，仍發生稅捐債務，然而，若當事人間嗣後以法律行為自始無效或未成立生效為理由，除去該項法律行為所已發生之經濟上效果時，則使已發生之稅捐債務溯及既往歸於消滅。就本件言，通謀虛偽表示的效力，不僅債權契約無效，物權契約亦屬無效，故法院最終判決本件應塗銷相關登記，法律行為自始無效或未成立生效者，依照實質課稅原則，應無稅捐債務。故本

件契據原已繳納之印花稅款 158,904 元自得依不當得利之規定請求返還，原處分機關侷限稅捐稽徵法第 28 條規定，僅以適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款方得申請退還而否准訴願人申請退還稅款之處分，實有認事用法之違誤。

(二)依據財政部 92 年 3 月 13 日台財稅字第 0920450711 號函釋之見解，印花稅係就產權移轉憑證課稅，准予退稅，尚不影響以往稽徵稅捐之確定性問題，由此可證印花稅確實為一種租稅，在欠缺課稅對象（租稅客體）時自不得加以課徵亦非不得退稅，該函令並援引行政程序法相關規定以使行政行為確保依法行政原則及保障人民權益，實可供本件卓參，訴願人因本件不動產贈與及共有物分割立有契據並繳納印花稅完竣在案，惟嗣後遭台灣新竹地方法院判決相關法律行為均為無效（含事實行為）使印花稅課徵要件均不存在，故訴願人提起本件訴願實為有理由等語。

三、答辯及補充答辯意旨略謂：

(一)按「本法規定之各種憑證，在中華民國領域內書立者，均應依本法納印花稅」、「印花稅以左列憑證為課徵範圍：…五、典賣、讓受及分割不動產契據：指設定典權及買賣、交換、贈與、分割不動產所立向主管機關申請物權登記之契據。」、「印花稅稅率或稅額如左：…四、典賣、讓售及分割不動產契據：每件按金額千分之一，由立約或立據人貼印花稅票。」、「應納印花稅之憑證，於書立後交付或使用時，應貼足印花稅票；其稅額巨大不便貼用印花稅票者，得請由稽徵機關開給繳款書繳納之。」。分別為印花稅法第 1 條、第 5 條第 5 款、第 7 條第 4 款、第 8 條第 1 項所規定。

(二)次按「查依照印花稅法規定，應納印花稅之憑證，一經書立交付使用，即應貼足印花稅票。貴公司與日本XX株式會社簽訂之「銅精砂銷售合約」，既經書立交付使用，自應依照上述印花稅法之規定，貼用印花稅票。至合約所載事項，履行與否，並非免稅之理由，所稱合約有效期內，迄無銅精砂出售之事實，該項合約，請求准免貼印花一節，核與稅法之規定不符。」、「產物保險公司辦理保險業務所書立之保費收據，既已交付使用，並加蓋印花稅總繳印章，嗣因未收到保費，而將單據收回作廢，依照印花稅法之規定，仍應認為已貼用印花稅票計繳印花稅。」、「主旨：不動產契約書在向主管機關申請物權登記前解除契約，其已計貼之印花稅票不得申請退還。說明：二、依據印花稅法第八條規

定，應納印花稅之憑證一經書立交付使用，即應貼足印花稅票。至合約所載事項履行與否在所不問，本案已計貼之印花稅票既非適用法令或計算錯誤，應依主旨辦理。」、「貴轄納稅義務人XXX君購買土地所書立之土地買賣所有權移轉契約書，因土地無法移轉，申請退還已納之印花稅款乙案；其已繳納之印花稅款，既非適用法令或計算錯誤，不得申請退還。」分別為財政部 46 台財稅發第 1339 號通知、財政部 51/06/01 台財稅發第 3557 號令、財政部 78/12/20 台財稅第 780396067 號函及財政部 80/10/18 台財稅第 800397308 號函釋有案。

(三) 按印花稅法第 1 條開宗明義規定，該法規定之各種憑證，在中華民國領域內書立者，均應依該法繳納印花稅，又印花稅係以足資證明財產權利之創設、移轉、變更及消滅等經濟行為之憑據為課徵對象，故印花稅核其性質具有憑證稅及證明稅之性質，課稅之依據為憑證之作成，因此憑證在書立後交付或使用時，納稅義務人即應依印花稅法第 8 條第 1 項規定，依該項憑證性質查明所屬，並貼足印花稅，始符法意，此後，該憑證之相關契約縱經解除或撤銷或終止，該契約關係雖不存在，或契約當事人有無依契約履行，均於該憑證已供交付或使用之事實無何影響，自無免貼或退還已貼印花稅餘地。最高行政法院 75 年度判字第 1263 號判決、86 年度判字 2762 號判決、94 年判字第 2092 號判決及臺北高等行政法院 95 年簡字第 401 號判決均同此見解。

(四) 經查本件訴願人等所書立之不動產贈與及共有物分割等契據，業已繳納印花稅並交付使用，嗣該不動產所有權移轉登記雖經法院最終判決為通謀虛偽表示，應塗銷相關登記，惟查印花稅既係具有憑證稅及證明稅之性質，而憑證在書立或取得後，立即發生效力，因此，憑證在書立後交付或使用時，訴願人即應依該項憑證性質查明所屬類目，依印花稅法規定稅率計算稅額貼足印花，自不因其後契約解除或終止而受影響，亦不以該不動產契約是否履行或經法院撤銷而異，則最終契約是否有效，所有權移轉與否在所不問，是法院之判決並無礙於該契約書已書立交付或使用之事實。故訴願人已繳納之印花稅既於法有據，自無不當得利請求返還之問題，訴願人主張，顯係誤解法令。故本處竹東分處以 96 年 1 月 25 日新縣稅東二字第 0960040279 號函否准退還已繳納之印花稅，揆諸前揭法條及財政部函釋規定並無不合，敬請續予維持。

(五)關於訴願人主張依財政部 92 年 3 月 13 日台財稅字第 0920450711 號函釋見解，應可退還已繳納之印花稅乙節，查該函釋係指因政府機關之疏失，有可歸責政府機關之事由，造成賣方無法依契約標的給付，致買賣雙方協議撤銷買賣契約，故在權衡國家及人民間整體利益，且基於行政機關間之相互配合與便民原則，其已納印花稅可核實退還，至本件不動產所有權移轉登記係經法院最終判決以「通謀虛偽意思表示」塗銷登記，該塗銷登記之原因完全可歸責於雙方當事人，且因訂約當事人雙方並非合乎行政程序法第 8 條規定，以「誠實信用之方法」「正當合理」方式意思表示為之，亦無正當合理信賴之保護，自不得因契約雙方當事人通謀虛偽意思表示，而豁免其應繳納印花稅之義務，始符合憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務」及租稅公平原則。故上開財政部函釋規定與本案案情並不相同，自無適用之餘地。訴願人所訴，顯係誤解法令。又印花稅係具有憑證稅及證明稅之性質，而憑證在書立或取得後，立即發生效力，則本案物權登記之契據既已交付使用，即應依法貼足印花稅票，自不因其契約解除或終止而受影響，亦不應以該不動產契約是否履行或經法院撤銷而異，是原核定否准退還已繳納印花稅款，並無不合云云。

理由

- 一、按「本法規定之各種憑證，在中華民國領域內書立者，均應依本法納印花稅」、「印花稅以左列憑證為課徵範圍：…五、典賣、讓受及分割不動產契據：指設定典權及買賣、交換、贈與、分割不動產所立向主管機關申請物權登記之契據。」、「印花稅稅率或稅額如左：…四、典賣、讓售及分割不動產契據：每件按金額千分之一，由立約或立據人貼印花稅票。」、「應納印花稅之憑證，於書立後交付或使用時，應貼足印花稅票；其稅額巨大不便貼用印花稅票者，得請由稽徵機關開給繳款書繳納之。」。分別為印花稅法第 1 條、第 5 條第 5 款、第 7 條第 4 款、第 8 條第 1 項所規定。
- 二、卷查本件訴願人主張其於民國 91 年 6 至 10 月間與案外人書立不動產贈與及共有物分割等契據，該等契據已依印花稅法相關規定繳納印花稅並辦妥所有權移轉登記在案。惟該等契約行為嗣後遭台灣新竹地方法院判決為虛偽通謀意思表示，契約無效必須塗銷不動產所有權移轉登記云云。惟查依據印花稅法第 8 條第 1 項前段規定，應納印花稅之憑證一經書立交付使用，即應貼足印花稅

票。可知印花稅為憑證稅，以憑證一經交付或使用，納稅義務即已成立。至於憑證內容當事人之意思表示真實或虛偽，非行政機關所應審查；亦即印花稅係把握憑證的書立交付使用的事實行為課稅，並非以法律行為作為課稅對象，因此不動產契約書在書立後交付或使用時，即應貼足印花稅票，不因事後解除契約而受影響。(參照最高行政法院 75 年度判字第 1263 號判決及台中高等行政法院 92 年簡字第 98 號判決)，經查本案訴願人等所書立之不動產贈與及共有物分割等契據，業已繳納印花稅並交付使用，嗣後雖經台灣新竹地方法院 94 年度重訴字第 115 號判決系爭土地之贈與及共有物分割為通謀虛偽表示，應塗銷相關登記，惟因印花稅既係具有憑證稅及證明稅之性質，而憑證在書立或取得後，立即發生效力，從而訴願人印花稅之納稅義務並不因上開判決不動產移轉登記塗銷而受影響。最高行政法院 86 年度判字 2762 號判決、94 年判字第 2092 號判決及臺北高等行政法院 95 年簡字第 401 號判決均同此見解。是以訴願人之主張，尚非可採。

三、次查訴願人主張依據財政部 92 年 3 月 13 日台財稅字第 0920450711 號函釋之見解，印花稅係就產權移轉憑證課稅，准予退稅，尚不影響以往稽徵稅捐之確定性問題，由此可證印花稅確實為一種租稅，在欠缺課稅對象時自不得加以課徵亦非不得退稅云云。惟查該函釋意旨係指因政府機關之疏失，有可歸責政府機關之事由，造成賣方無法依契約標的給付，致買賣雙方協議撤銷買賣契約，權衡國家及人民間整體利益，且基於行政機關間之相互配合與便民原則，稅捐機關可依行政程序法第 122 條規定，廢止該契約應納印花稅義務，並核實退還已納之印花稅。惟查本案訴願人之不動產所有權移轉登記係經法院判決以「通謀虛偽意思表示」塗銷登記，該塗銷登記之原因係可歸責於雙方當事人，而非因政府機關之疏失，其案情與上開財政部函釋規定尚非相同，自無從比附爰引適用。從而原處分機關於 96 年 1 月 25 日新縣稅東二字第 0960040279 號函所為否准訴願人之申請，揆諸首揭規定及判決意旨，應予維持，尚無不合。至於兩造其餘攻擊防禦方法，核與本件訴願結果不生影響，自無需一一斟酌，併此敘明。

四、綜上論結，本件訴願為無理由，爰依訴願法第 79 條第 1 項規定，決定如主文。

中 華 民 國 96 年 4 月 23 日