

臺灣臺中地方法院行政訴訟判決

107年度稅簡字第30號

108年1月22日辯論終結

原告 張朝三
被告 臺中市政府地方稅務局
代表人 沈政安
訴訟代理人 許欣婷

上列當事人間印花稅事件，原告不服臺中市政府中華民國107年10月26日府授法訴字第1070258195號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文
原告之訴駁回。
訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

被告代表人原為陳進雄，於訴訟繫屬中變更為沈政安，原告以新任代表人沈政安具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、事實概要：原告與案外人3人共有臺中市○○區○○段000地號土地，因共有物分割事宜，經臺中市政府不動產糾紛調處委員會作成調處紀錄表。為辦理不動產分割登記，原告於107年3月28日持上開調處紀錄表及臺中市中興地政事務所土地複丈結果通知書，向被告申請開立印花稅大額憑證繳款書，被告爰依印花稅法第5條及第7條規定，按土地總現值新台幣（下同）1億5,227萬8,305元核課千分之1之印花稅計15萬2,278元。原告不服，申請複查，嗣經被告以107年5月25日中市稅法字第10700036491號複查決定書維持原核課印花稅處分。原告不服，提起訴願遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張意旨略以：

（一）緣原告於107年3月28日持臺中市政府不動產糾紛調處紀錄表及臺中市中興地政事務所土地複丈結果通知書，填具「申請

書」辦理不動產分割登記，竟遭被告依印花稅法第5條及第7條規定，按土地總現值1億5,227萬8,305元核課千分之1之印花稅計15萬2,278元。

(二)本件原告是以提出「申請書」向地政機關辦理不動產登記，與印花稅所稱之「契據」不同，不得作為課徵印花稅之憑據：

- 1.申請書是人民向主管機關提出請求事項，主管機關應依請求予以處理，其處理最終結果，絕不可能變成契據效力。
 - 2.契據是雙方當事人基於意思表示合意而成立之法律行為，雙方受契約規範以履行責任與義務。
 - 3.再者，印花稅法第5條所列各項憑證、契據均無申請書乙項。
 - 4.就印花稅法有關課徵印花稅之相關條文，均明確規定依契據課徵印花稅，本件共有土地分割，無契據，所以不得以契據課徵印花稅。
 - 5.再依大法官會議釋字第257號解釋意旨略謂：「……為稅務行政合法之原則；即稅務機關應嚴格遵守稅法之規定而為稅捐之課徵，如無法律依據，不得依行政命令或函釋恣意為逾越母法之規定或釋示……」。即因稅捐為增加人民負擔，必須法有明文規定。不能由承辦人員類推適用或依其個人己見，橫生衍義解釋，必須嚴格遵守「租稅法律主義」。印花稅法第5條；其中第2項銀錢「收據」，第3項買賣動產「契據」、第4項承攬「契據」、第5項典賣，讓受及分割不動產「契據」。上述，第5條課徵範圍僅為「收據」和「契據」兩種，並不包含「申請書」。
- 且法律規定，涉及人民之權利義務者，如課予義務增加負擔，必須明確使人民可得遵循。而印花稅第5條既明示上述四項僅僅規定「收據」、「契據」依法條明示並列舉即排除其他，不可橫生類推適用或恣意解釋。

(三)就印花稅法第13條提及非課稅憑證可代替應納稅憑證，試問若成立的話，我可否持一般火車票去搭乘高鐵，故本件依照

印花稅法課稅沒有理由，更不符合程序正義。

(四)就土地分割與土地買賣二者不同的法律行為，竟然都要繳納印花稅，而土地買賣是以移轉的現值去改算，所謂「改算」，是地政機關的名詞，土地買賣就可以改算為當年度公告土地現值，而本件土地分割登記，課徵印花稅是以當年度土地公告的現值即每平方20500元課稅計算，其計算方式原告雖不爭執，但爭執的是印花稅是以當年度土地公告現值每平方公尺20500元課稅的話，為何系爭土地的前次移轉現值或原規定地價還是以我繼承時的現值30-40元計算（按原處分卷第97頁土地建物查詢資料之土地所有權部：前次移轉現值或原規定地價59年8月，每平方公尺24.5元），日後對系爭土地的增值稅影響甚大。

(五)按共有土地分割登記是申請而非買賣交易，是依申請書為之，並無訂定契據，共有人土地分割時，個人於土地之權利價值與財富並無增加亦無對價關係，僅將原共有人之共同所有權依持分面積區分為個人所有權，為共有人內部之事，係與買賣交易不同，不能課以印花稅。綜上所述，請求為判決撤銷訴願決定及原處分。

四、被告則以：

(一)按「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1，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。」、「凡以非納稅憑證代替應納稅憑證使用者，仍應按其性質所屬類目貼用印花稅票。」及「應貼印花稅票之憑證，如未載明金額，應按憑證所載品名及數量，依使用時當地時價計貼。」分別為印花稅法第5條第5款、第7條、第8條第1項、第13條第3項及第18條所明定。次按「本法第1

01 8條所稱時價，除土地應以公告現值或評定標準價格，房屋
02 應以評定標準價格為準外……」為印花稅法施行細則第12條
03 所規定。再按「主旨：關於土地所有權人持各鄉、鎮、市公
04 所調解委員會調解書辦理不動產之設定典權、買賣、交換、
05 贈與或分割登記，該調解書核係兼具典賣、讓受及分割不動
06 產契據性質，應屬印花稅法第5條第5款規定之課徵範圍，仍
07 應依法貼用印花稅票……」及「依據民法第153條第1項規定
08 ：『當事人互相表示意思一致者，無論其為明示或默示，契
09 約即為成立。』……納稅義務人持法院判決及判決確定證明
10 書辦理不動產移轉登記，該項憑證既非經雙方當事人之意思
11 表示一致而書立，尚不具有契約性質，應非屬印花稅法規定
12 之課徵範圍。至法院作成之調解筆錄暨鄉、鎮、市公所調解
13 委員會調解書，同係基於雙方當事人達成協議而書立，應屬
14 具有契約性質之憑據，如經當事人持憑向主管機關辦理物權
15 登記，核屬代替典賣、讓受及分割不動產契據使用，仍應依
16 法貼用印花稅票。」分別為財政部88年9月20日台財稅第
17 000000000號函及92年3月10日台財稅字第0920450700號令所
18 釋示。

19 (二)原告持調處紀錄表及土地複丈結果通知書，向本局申請不動
20 產分割開立印花稅大額憑證繳款書，經本局按土地總現值核
21 課千分之1之印花稅。原告不服，申請復查未獲變更，提起
22 訴願略以，共有土地分割登記非為買賣交易，是依申請書為
23 之，並無訂定契據，原處分機關竟以買賣契據課徵千分之
24 1印花稅。又共有人土地分割時，個人於土地之權利價值與
25 財富並無增加亦無對價關係；況農地農用已免除各項稅捐，
26 印花稅亦應免除云云。訴經臺中市政府107年10月26日府授
27 法訴字第1070258195號訴願決定略以，原告因系爭土地分割
28 事宜申經調處委員會調處達成協議作成調處紀錄表，其嗣持
29 該調處紀錄表，逕向地政機關為不動產之登記，並經該機關
30 據以登記，其性質自屬印花稅法規定之代替分割不動產契據
31 使用之憑證，依法應核課印花稅；本局依印花稅法第7條第

4款、第18條及同法施行細則第12條規定核定按土地總現值核課千分之1之印花稅，並無違誤。

(二)按印花稅法第5條第5款規定，凡設定典權及買賣、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，皆為印花稅之課徵範圍；又依同法第18條及同法施行細則第12條規定，應核課印花稅之憑證，倘未載明金額，土地應以公告現值計課。次按前揭財政部92年3月10日台財稅字第0000000000號令釋意旨，經調處委員會調處作成調處紀錄表，即屬與法院作成之調解筆錄暨鄉、鎮、市公所調解委員會調解書，同係基於雙方當事人達成協議而書立，應屬具有契約性質之憑證，如經當事人持憑向主管機關辦理物權登記，核屬代替典賣、讓受及分割不動產契據使用者，仍應屬印花稅法規定之課徵範疇。再者印花稅制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之租稅。又因印花稅原就流通行為課稅，惟以流通行為不易捕捉，故改對表彰其財產或權利關係之契約、單據、簿冊等附屬行為或補助行為課徵其稅。故相關憑證之書立，若已足資證明財產權利之創設、移轉、變更及消滅等經濟行為，不論該憑證名稱與形式，皆應依其所載內容之性質為準，核定其屬設定典權、買賣、交換、贈與或分割登記等類目，課徵印花稅。故當事人如無不服調處結果，應依調處結果辦理；亦即得持調處紀錄表，逕向地政機關為不動產之登記，該調處紀錄表已足資證明不動產創設、移轉、變更及消滅等經濟行為，且地政機關據以該調處結果而為登記，其性質自屬印花稅法規定之代替典賣、讓受及分割不動產契據使用之憑證，依法應核課印花稅，此揆諸高雄高等行政法院96年度簡字第304號及臺北高等行政法院99年度再字第159號判決意旨甚明。卷查系爭本市○○區○○段○○○○號土地為原告與案外人張鑑藏等人持分共有，前因分割事宜無法達成協議，乃向本府調處委員會申請調處，於107年1月17日達成協議，經該委員會就調處結果作成調處紀錄表，原告嗣於同年3月28日憑

01 向本局申請土地分割移轉開立印花稅繳款書，並於同日完納
02 稅款，又持向中興地政辦理調處共有物分割登記在案，此為
03 原告所不否認，並有印花稅大額憑證應納稅額繳款書、地政
04 機關土地建物查詢資料及臺中市政府107年1月22日府授地籍
05 一字第1070015980號函檢送調處紀錄表、土地複丈結果通知
06 書等附卷可稽。徵於前揭判決意旨，調處紀錄表係所有土地
07 共有人經調處後達成協議而書立，當事人得持該調處紀錄表
08 於填具申請書後，逕向地政機關為不動產之登記，且經該機
09 關據以登記，其性質自屬印花稅法規定之代替分割不動產契
10 據使用之憑證，縱為農地，依法亦應核課印花稅，容有誤解
11 。準此，本局以原告於107年3月28日持前揭調處紀錄表申請
12 土地分割開立印花稅繳款書，依印花稅法第18條及同法施行
13 細則第12條規定，按土地總現值1億5,227萬8,305元核課千
14 分之一之印花稅計15萬2,278元，並無違誤。並聲明求為判
15 決駁回原告之訴。

16 五、兩造之爭點即為：共有人依據共有土地調處紀錄，申請向地
17 政機關辦理分割登記，其申請分割登記之文書是否為應課徵
18 印花稅之憑證？經查：

19 (一)按印花稅法第1條規定：「本法規定之各種憑證，在中華民
20 國領域內書立者，均應依本法納印花稅。」第5條規定：「
21 印花稅以左列憑證為課徵範圍：……五、典賣、讓受及分割
22 不動產契據：指設定典權及買賣、交換、贈與、分割不動產
23 所立向主管機關申請物權登記之契據。」第7條第4款規定：
24 「印花稅稅率或稅額如左：……四、典賣、讓售及分割不動
25 產契據：每件按金額1/1000，由立約或立據人貼印花稅票。
26 ……。」第8條第1項規定：「應納印花稅之憑證，於書立後
27 交付或使用時，應貼足印花稅票；……。」第13條第3項規
28 定：「凡以非納稅憑證代替應納稅憑證使用者，仍應按其性
29 質所屬類目貼用印花稅票。」

30 (二)民法第736條規定：「稱和解者，謂當事人約定，互相讓步
31 ，以終止爭執或防止爭執發生之契約。」

01 (三)直轄縣(市)不動產糾紛調處委員會設置及調處辦法第18條規
02 定：「(第1項)調處時，先由當事人試行協議，協議成立者
03 ，以其協議為調處結果，並做成書面紀錄，經當場朗讀後，
04 由當事人及調處委員簽名或蓋章。(第2項)前項調處有多數
05 當事人時，兩造得各推舉1人至3人試行協議。(第3項)第1項
06 達成協議之調處，其調處紀錄應以書面通知當事人及登記機
07 關。」

08 (四)印花稅法施行細則第12條規定：「本法第18條所稱時價，除
09 土地應以公告現值或評定標準價格……。」

10 (五)財政部88年9月20日台財字第881944243號函：「主旨：關於
11 土地所有權人持各鄉、鎮、市公所調解委員會調解書辦理不
12 動產之設定典權、買賣、交換、贈與或分割登記，該調解書
13 核係兼具典賣、讓受及分割不動產契據性質，應屬印花稅法
14 第5條第5款規定之課徵範圍，仍應依法貼用印花稅票。說明
15 ：二、依據印花稅法第5條第5款規定『典賣、讓受及分割不
16 動產契據：指設定典權買賣、交換、贈與、分割不動產所立
17 向主管機關申請物權登記之契據。』又印花稅法第13條第3
18 項規定：『凡以非納稅憑證代替應稅憑證使用者，仍應按其
19 性質所屬類目貼用印花稅票。』故各鄉、鎮、市公所調解委
20 員會調解書如係因設定典權、買賣、交換、贈與或分割不動
21 產而書立，且經當事人持憑向主管機關辦理物權登記，核屬
22 代替典賣、讓受及分割不動產契據使用，應依主旨辦理。」

23 財政部92年3月10日台財稅字第0920450700號函：「依據民
24 法第153條第1項規定：『當事人互相表示意思一致者，無論
25 其為明示或默示，契約即為成立。』又印花稅法第5條第5款
26 規定，典賣、讓受及分割不動產契據：指設定典權及買賣、
27 交換、贈與、分割不動產所立向主管機關申請物權登記之契
28 據，為印花稅之課徵範圍。同法第13條第3項規定：『凡以
29 非納稅憑證代替應納稅憑證使用者，仍應按其性質所屬類目
30 貼用印花稅票。』納稅義務人持法院判決及判決確定證明書
31 辦理不動產移轉登記，該項憑證既非經雙方當事人之意思表

示一致而書立，尚不具有契約性質，應非屬印花稅法規定之課徵範圍。至法院作成之調解筆錄暨鄉、鎮、市公所調解委員會調解書，同係基於雙方當事人達成協議而書立，應屬具有契約性質之憑據，如經當事人持憑向主管機關辦理物權登記，核屬代替典賣、讓受及分割不動產契據使用，仍應依法貼用印花稅票。」內政部93年8月12日台內地字第0930011867號函：「要旨：土地權利爭執經當事人協議惟調處結果者，其協議行為發生民法第736條規定之和解契約成立之效果，如當事人雙方對於有無成立協議產生爭執時，得提起民事訴訟裁判，地政機關仍依相關規定辦理……。」

(六)本件原告主張共有土地分割登記是申請而非買賣交易，是依申請書為之，並無訂定契據，不應課徵印花稅等語。然查原告申請分割登記之法律根據，並非其所主張之「申請書」，而係原告與其他共有人達成協議之「調處記錄」。否則，倘若欠缺共有人間達成協議之「調處紀錄」，原告豈能單憑「申請書」辦理分割登記？而原告與其他共有人間達成協議之「調處紀錄」，性質上即為民法第736條之和解契約，因此原告依調處紀錄而向地政機關請求辦理分割登記，即為「代替」分割不動產之契據使用，依印花稅法第13條第3項規定：「凡以非納稅憑證代替應納稅憑證使用者，仍應按其性質所屬類目貼用印花稅票。」故其調處紀錄即為印花稅法規定之課徵標的。原告主張係依「申請書」辦理分割登記云云，顯然未諳共有土地分割之法律規定，並且錯將向行政機關填寫之申請文書，誤解為共有人私權變更之法律依據，顯然無稽，自難採信。

(七)按印花稅法第18條及同法施行細則第12條規定，土地應以公告現值或評定標準價格為準，本案系爭土地公告現值為20,500元／平方公尺，面積7428.21平方公尺，土地總現值1億5,227萬8,305元，此有土地建物查詢資料、土地複丈結果通知書及本府不動產糾紛調處紀錄表在卷可稽。按印花稅法第7條第4款規定之印花稅稅率，典賣、讓售及分割不動產

契據，每件按金額千分之一；本案調處紀錄既屬代替分割不動產契據使用，則被告依上開規定，以系爭土地總現值1億5,227萬8,305元，核課千分之1之印花稅15萬2,278元，於法有據，並無違誤。

(八)原告自訴願程序迄至本院審理中，多次主張農地農用不應課印花稅、或稱本件應以當年度公告現值改算，否則影響其日後土地增值稅之計算云云。然查農地農用與否，核與印花稅之課徵無涉，業經訴願理由敘述綦詳。另其所稱印花稅計算影響其日後土地增值稅之計算一節，尤屬無稽。按印花稅與土地增值稅之標的範圍、稅率計算毫無關連，所謂印花稅影響土地增值稅，純係原告個人誤解。原告本身未諳法律規定，徒憑一己好惡，逕將其對印花稅立法規範之個人意見，作為司法解釋之客觀標準，全然無視法律明文規定與共有土地之權利本質，原告執此反覆爭執，並無理由，應予駁回。

六、從而，原處分並無違法，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 108 年 2 月 12 日
行政訴訟庭法官 張升星

上為正本係照原本作成。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）。上訴理由應表明關於原判決所違背之法令及其具體內容，或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具體事實。

中 華 民 國 108 年 2 月 12 日
書記官 莊金屏