

裁判字號：高雄高等行政法院 101 年度訴字第 162 號 行政判決

裁判日期：民國 102 年 06 月 18 日

案由摘要：印花稅

高雄高等行政法院判決

101 年度訴字第 162 號

民國 102 年 6 月 5 日辯論終結

原 告 國立臺東大學

代 表 人 劉金源

訴訟代理人 林漢章 律師

被 告 臺東縣稅務局

代 表 人 陳英忠

訴訟代理人 黃鎮屏

陳麗雪

上列當事人間印花稅事件，原告不服臺東縣政府中華民國 102 年 2 月 10 日府行法字第 1002002497 號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主文

訴願決定及原處分均撤銷。

被告應對原告民國 100 年 8 月 17 日退稅申請案作成准予退還原告印花稅新台幣 1,398,208 元之行政處分。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

緣原告前曾於民國 99 年 5 月 19 日以東大總字第 0990003079 號函（下稱 99 年 5 月 19 日函）向被告申請退還 97 年及 98 年間已繳納之印花稅款，經被告以 99 年 5 月 25 日東稅工字第 0990015999 號函請其檢齊相關退稅憑證（包括承攬合約書等應稅憑證與納稅憑證正本）以憑辦理後，原告於 100 年 8 月 17 日以東大總字第 1000005712 號函（下稱 100 年 8 月 17 日函）檢附相關退稅憑證及清冊變更向被告申請退還 93 年至 97 年已繳納之印花稅款新臺幣（下同）1,399,510 元（嗣原告於審理中減縮聲明為 1,398,208 元），遭被告以 100 年 8 月 25 日東稅工字第 1000031939 號函（下稱原處分）予以否准。原告不服，提起

訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

- (一)經查，最高行政法院 96 年度判字第 1527 號判決意旨，就印花稅法第 6 條第 1 款規範之對象為「各級政府機關及鄉（鎮、市、區）公所」與第 2 款規範之對象為「公私立學校」均屬以稅捐主體本身之屬性為規範，並沒有針對稅捐主體締約而使用憑證之資金來源為規範，二者雷同。且在上開判決中，對稅務機關引用財政部 92 年 10 月 31 日台財稅字第 0920453904 號（下稱財政部 92 年 10 月 31 日函）、79 年 9 月 3 日台財稅第 790096495 號（下稱財政部 79 年 9 月 3 日函）二號函釋，做為對印花稅法第 6 條第 1 款規定內容之「目的性限縮」規範，認均有錯誤。從而本件訴願機關亦引上開財政部函釋作為駁回原告訴願之依據，則訴願決定自有違誤。
- (二)次查，行政院於 101 年 5 月 8 日以院授主基作字第 1010200499A 號函（下稱行政院 101 年 5 月 8 日函）示所屬部會，表示：「本院 81 年 8 月 4 日台(81)忠授六字第 08766 號函（下稱行政院 81 年 8 月 4 日函），自即日起停止適用，請查照並轉知所屬。」行政院既然停止適用原來本應貼用印花稅票之函示，反面解釋即認定各機關所屬非營業循環基金辦理工程所簽訂之合約書正本及退還保證金所開立之收據不必貼用印花稅票。此參以財政部 83 年 11 月 17 日台財稅第 831621168 號函（下稱財政部 83 年 11 月 17 日函）釋示意旨，見解上應屬一致。故行政院 101 年 5 月 8 日函示既已明白表示行政院 81 年 8 月 4 日函自即日起停止適用，則本件訴願決定引用上開停止適用之函文作為駁回原告訴願請求之理由，顯已無所附麗，是原告之請求應有理由。
- (三)有關請求被告退還印花稅金額部分，原告並未逾請求權時效。理由如下：原告於 92 年起陸續興建知本校區時，與承包商間所簽立之承攬契約，均未貼立印花稅票，蓋因當時財政部 83 年 11 月 17 日函已釋示公私立學校發包工程所簽合約其由學校持有之 1 份免貼印花。嗣被告於 97 年 4 月 11 日以東稅工字第 0970012025 號函（下稱被告 97 年 4 月 11 日函）通知原告有行政院 81 年 8 月 4 日函之適用，要求原告繳納印花稅。原告遂於

97年12月11日繳納相關之印花稅金。然原告就被告引用印花稅法第6條第1款規定要求繳納印花稅實難甘服，乃函文向教育部請示，教育部於98年12月14日以台會(-)字第0980212658號函釋示：「依貴校來函說明，公私立學校適用印花稅法之免稅規定；且電詢其他公立大專院校，均未發生因處理公有款項而須繳納印花稅之情形。爰此，貴校如有印花稅法相關疑義，請逕洽權責機關究明。」則本件原告依印花稅法第6條第2款規定本可免繳印花稅，惟因被告引用同法第6條第1款規定要求原告繳交印花稅款，原告在97年12月11日繳納相關之印花稅後，依民法第128條前段規定，請求權時效應自當時起算，迄原告於100年8月17日檢具相關憑證函請被告退還印花稅款，並未逾行政程序法第131條第1項5年之請求權時效。

(四)另查，原告各項採購案之總金額共計1,399,495,138元（計算式278,241,070元+928,504,222元+119,454,067元+73,295,779元=1,399,495,138元）。惟原告於92年度至97年度6年間，在所有收入中，由政府補助金額及學雜費之收入合計為3,603,086,697元，國庫增撥基金款即教育部額外年度之補助款6年合計為1,313,458,000元，2項加總之金額，較上述採購金額超出甚多。因校務基金支出時，均以政府補助及學雜費收入支應，有不足時才以其他收入支應，故系爭印花稅所涉採購案件之資金均為校務基金來源中「政府編列預算撥付」及「學雜費」收入。又財政部賦稅署於100年10月4日以台稅二發字第10004116850號函（下稱財政部賦稅署100年10月4日函）回復原告100年9月29日東大總字第1000006775號函時於說明二亦載明印花稅法第6條第2款規定所稱公款，與其預算編列種類尚無關聯。

(五)至於為何原告提出之購買印花稅票證明單金額與請求被告退還印花稅之金額為何不一致之情形，爰述明如下：

1. 購買票品證明單625,024元及600,000元，合計1,225,024元，係用來黏貼在營繕組所簽訂之契約，金額為1,206,745元，兩者金額不一致是因為原告向被告請求返還印花稅時，因送交被告之契約並未全部收齊所致，故請求退還之金額較實

際黏貼之金額少，如附件二（見本院卷，第 205 頁至第 215 頁）所列清單中即缺編號第 9、10、14、17、38、46、50、57 等契約。另購買票品證明單 219,090 元是用來黏貼在事務組所簽訂之契約，金額為 192,765 元，金額不一致之原因與營繕組相同，亦是有部分契約未收齊。是因購買票品證明單總額與請求之金額不一致，故將每件契約上所實際黏貼之印花稅票影印作為證明，上開契約於送交被告時即由被告在印花稅票蓋有「台東縣稅務局印花稅檢查訖」之圓形核銷章，且被告亦在 5 月上旬再次到原告承辦單位抽查相關契約書，故原告所黏貼印花稅票之總額與請求之金額應係相符。

2. 此外，附件二頁次 9 案號 970063「非線性剪輯工作站」之標案，得標金額為 532,000 元，申請退稅金額為 532 元，被告查核後實貼金額為 373 元，短少 159 元，經查該案除在標案封面貼有 373 元印花稅票外，契約最後 1 頁用印處另貼有 1,032 元印花稅票，故並未短貼，則原告原本請求之金額 1,399,510 元應再減少 1,302 元（1,461 元－159 元＝1,302 元）為 1,398,208 元等情。並聲明求為判決：(1)撤銷訴願決定及原處分。(2)被告對原告 100 年 8 月 17 日退稅申請案，應作成准予退還原告印花稅 1,398,208 元之行政處分。

三、被告則以：

(一)按原告援引最高行政法院 96 年度判字第 1527 號判決（即科學工業園區管理局，下稱管理局）認本件亦應免徵印花稅云云。茲將管理局印花稅事件發回更審歷經數次之判決意旨，略述如下：

1. 最高行政法院 96 年度判字第 1527 號判決，係緣起於管理局於 92 年 5 月 14 日與臺灣糖業股份有限公司及苗栗農田水利會以協議價購方式購買土地作為園區竹南二期擴建用地，並訂立土地買賣所有權移轉契約書，管理局認為土地買賣所有權移轉契約書符合印花稅法第 6 條第 1 款規定，遂於 92 年 5 月 23 日向新竹市稅捐稽徵處申請免納印花稅。新竹市稅捐稽徵處於 92 年 6 月 5 日以新市稅財一字第 0920017417 號函准所請，嗣經新竹市稅捐稽徵處參照財政部 92 年 10 月 31 日函釋意旨，認管理局購買土地之資金係編列於作業基金項下，其所書立之不

動產買賣所有權移轉契據，自應按印花稅法第 7 條第 4 款規定貼用印花稅票，乃於 92 年 11 月 21 日以新市稅消字第 0920255277 號函請管理局於 92 年 11 月 28 日前至其消費稅課開立印花稅大額繳款書，管理局亦於 92 年 12 月 5 日完納系爭稅款 591,937 元。惟管理局嗣於 93 年 9 月 7 日依行為時稅捐稽徵法第 28 條規定，向新竹市稅捐稽徵處申請退還前已繳納之印花稅，經新竹市稅捐稽徵處於 93 年 9 月 17 日以新市稅消字第 0930027385 號函否准所請。管理局不服，循序提起行政爭訟，經台北高等行政法院以 94 年度訴字第 840 號判決駁回。管理局不服，提起上訴，經最高行政法院 96 年度判字第 1527 號判決廢棄原審判決，發回原審法院。經臺北高等行政法院以 96 年度訴更一字第 153 號判決撤銷訴願決定及原處分，並命新竹市稅捐稽徵處對於管理局 93 年 9 月 7 日之退稅申請案，應作成准予退還印花稅款 591,937 元之行政處分。新竹市稅捐稽徵處不服，另提起上訴，經最高行政法院 99 年度判字第 204 號判決廢棄原審判決，發回原審法院。臺北高等行政法院復以 99 年度訴更二字第 34 號判決撤銷訴願決定及原處分，並命新竹市稅捐稽徵處對於該管理局 93 年 9 月 7 日之退稅申請案，應作成准予退還印花稅款 591,937 元之行政處分。新竹市稅捐稽徵處仍表不服，再提起上訴，嗣為最高行政法院以 100 年度判字第 1656 號判決勝訴確定在案。是最高行政法院 96 年度判字第 1527 號判決，既非終局判決，則原告依據該判決意旨提出本件之主張自無可採。

2. 次按最高行政法院 99 年度判字第 204 號判決發回更審理由：

「五本院經核原判決固非無見，惟查．．．而本院 96 年度判字第 1527 號判決發回意旨雖謂：依基金實際用途是否為『營利性質』，以判斷本件契約是否屬上述印花稅法第 6 條第 1 款之免納印花稅等語。惟因印花稅為憑證稅，即凡書立並使用之憑證，原則上應繳納印花稅。故印花稅法第 6 條第 1 款：『左列各種憑證免納印花稅：一各級政府機關及鄉（鎮、市、區）公所所立或使用在一般應負納稅義務之各種憑證。』之規定，乃書立並使用之憑證，應繳納印花稅之例外，並因國家行為之目的常不僅單一，故本件作業基金之用途及訂立系

爭土地買賣契約之目的，縱其中含有公行政之目的，惟若其亦具有營利之屬性者，即應認其具有營利性質，所訂立之系爭買賣契約書，非屬印花稅法第 6 條第 1 款所規定免納印花稅規範範圍。．．．。」其意旨有二：(1)印花稅為憑證稅，凡書立並使用之憑證，原則上均應繳納印花稅，免納印花稅為例外。(2)作業基金之用途及訂立契約之目的，縱其中含有公行政之目的，若亦具營利之屬性者，即應認其具有營利性質，所訂立之契約書，非屬印花稅法第 6 條第 1 款所規定免納印花稅之範圍。是本件原告既屬亦具營利性質之教育機構，雖於提起行政訴訟後改變訴之依據為印花稅法第 6 條第 2 款，惟依該判決意旨及最高行政法院 95 年度判字第 829 號裁判要旨：「按憲法之平等原則要求行政機關對於事物本質上相同的事件作相同的處理，．．．。」原告亦無援引印花稅法第 6 條第 2 款規定免納印花稅之適用（非謂原告自認係公立學校，即可當然免納印花稅）。

3. 末按最高行政法院 100 年度判字第 1656 號判決意旨揭示：(1)行政機關之作業基金既編列附屬單位預算，則運用該作業基金辦理工程等事項所簽訂之合約書正本、退還保證金所開立之收據及其他印花稅應稅憑證，已非印花稅法第 6 條第 1 款規定之「各級行政機關所立或使用之一般應負納稅義務之各種憑證」，應依印花稅法第 7 條規定貼用印花稅票。(2)各種憑證應納或免納印花稅，並非以是否具有營業性質為判準。是以，本件原告之預算制度既係同採作業基金方式，依司法院釋字第 382 號解釋意旨，公私立學校係各級政府依法令設置實施教育之機構，又具有機關之地位，依上開判決理由，原告辦理各項工程所簽訂之合約書正本、退還保證金所開立之收據及其他印花稅應稅憑證，其目標不論是否具有營業性質，均應依印花稅法第 7 條規定貼用印花稅票，以資適法。
4. 是由最高行政法院 96 年度判字第 1527 號、99 年度判字第 204 號判決發回更審及 100 年度判字第 1656 號判決意旨，管理局主張免納印花稅引據之條文為印花稅法第 6 條第 1 款，其確定判決（即最高行政法院 100 年度判字第 1656 號判決）認為管理局所簽訂之系爭土地買賣所有權移轉契約書，已非印花稅

法第6條第1款規定之「各級行政機關所立或使用在一般應負納稅義務之各種憑證」，應依印花稅法第7條第4款規定貼用印花稅票。顯然並非所有的行政機關所簽訂之契約書可「當然」免貼用印花稅票，亦有例外。同理，本件原告與管理局均有其公行政目的（一為因應高等教育發展趨勢，提昇教育品質，增進教育績效；一為引進高級技術及科學技術人才，促進高級技術工業發展）、所採經營方式與一般營利事業並無不同、收入未全部繳回國庫、貼用印花稅票不會徒增作業程序，虛耗行政資源及人力，二者屬性既無不同，原告請求被告就符合課稅要件，且屬性相同之案件為不同之處理，依據最高行政法院95年度判字第829號裁判要旨，自與平等原則尚有未合。

(二)次查，印花稅法第6條第2款規定及財政部83年11月17日函、75年7月29日台財稅第7554812號函（下稱財政部75年7月29日函）釋意旨，公私立學校發包之各項工程所簽訂之承攬契約固可免納印花稅，惟上開財政部函釋日期分別為83年11月17日、75年7月29日，斯時公立學校需用之經費須完全仰賴政府編列預算支應，與原告目前所採用之作業基金預算制（施行於88年以後）截然不同。因採作業基金預算制者，政府編列之預算僅占其收入之一部，且依據國立大學校院校務基金設置條例（下稱基金設置條例，88年2月3日公布施行）第2條、第3條、第6條、第7條、第7條之1、第10條及國立大學校院校務基金管理與監督辦法（下稱基金管理及監督辦法）第5條、第6條、第7條、第8條及第9條之規定，原告設立作業基金之目的固有其公益性（公行政目的），惟其作業基金之來源，除政府編列預算撥付者外，係利用公有資源（經費、房舍及機器設備），輔以營利手段，以獲取更多的財源，並予滾存運用以達其永續發展校務之目的，故原告以其作業基金辦理之各項工程及設備採購，固均與發展校務有關，惟亦與獲取學雜費收入、推廣教育收入、建教合作收入、場地設備管理收入、捐贈收入、孳息收入、其他收入等有密切之關係。且其所獲之各項收入均應納入基金，依法辦理。是則原告作業基金之收入既未全部繳回國庫，其支出又無一不與

為獲取更多的財源（學雜費收入、推廣教育收入、建教合作收入、場地設備管理收入、捐贈收入、孳息收入、其他收入等）有關，未編入預算之部分尚可免受立法院之監督控管，依據最高行政法院 96 年度判字第 1527 號、99 年度判字第 204 號判決發回更審之意旨及財政部 45 年台財稅發第 6191 號令「印花稅法第 12 條第 1 款（現行法第 6 條第 1 款），政府機關書立憑證免稅規定，所稱政府機關乃指行政機關而言，所有政府投資之公營事業以及政府機關所屬商業性機構，均不適用該項免稅條款。」規定，原告既屬政府機關（司法院釋字第 382 號解釋理由書參照）所屬具營利性質之教育機構，自無援引財政部 83 年 11 月 17 日函、75 年 7 月 29 日函釋主張有印花稅法第 6 條第 2 款免納印花稅規定之適用。則被告以原處分否准原告之退稅申請，與法尚無不合。

(三)另依據中華民國統計資訊網首頁>政府預算>中央政府總預算及附屬單位預算>96 年度>96 年度預算案>非營業基金預算案壹、基金概況一基金數量及分類\本年度編製附屬單位預算之非營業特種基金計有 98 單位，茲按作業基金、債務基金、特種收入基金及資本計畫基金等 4 類，分述如下：(一)作業基金：凡經付出仍可收回，而非用於營業者為作業基金，共有 77 單位。是依所載目錄顯示，本件原告及管理局均被歸屬為凡經付出仍可收回，而非用於營業之作業基金單位，二者主張免納印花稅之條款雖有不同（印花稅法第 6 條第 1 款、第 2 款），惟屬性上卻無不同之處，此部分由原告引用最高行政法院 96 年度判字第 1527 號判決之管理局印花稅事件為其免納印花稅理由可證。惟該事件經最高行政法院發回更審後，最高行政法院以 100 年 9 月 22 日 100 年度判字第 1656 號判決駁回確定在案。

(四)末查，原告所請求訴訟標的金額應更正為 1,398,208 元：就原告於 102 年 5 月 15 日行政訴訟準備書(四)狀，所附原證 12 中：營繕組第 1 項至第 61 項原告請求金額 1,206,745 元，較查核實貼印花金額 1,206,748 元，少計 3 元。另附件二頁次 9 案號 970 063「非線性剪輯工作站」標案，已貼足印花無誤。則事務組第 1 頁至第 9 頁實貼印花金額計 191,460 元，加計營繕組第 1

項至第 61 項實貼印花金額 1,206,748 元，總計訴訟標的金額應為 1,398,208 元等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本件如事實概要欄所載事實，業據兩造分別陳明於卷，並有原告 100 年 8 月 17 日函、被告原處分等影本附本院卷可稽，洵堪認定。本件兩造之爭點為：被告 97 年 4 月 11 日函認定原告具有行政機關之性質，依行政院 81 年 8 月 4 日函釋意旨，原告 93 年至 97 年所辦理各項採購事務所簽訂之合約書正本（含工程、勞務、財物契約，詳如原告所提出之 93 年度至 97 年度印花稅票黏貼清冊），應依規定貼用印花稅票，其適用法令有無錯誤？原告請求退還其上述年度所繳納之前揭印花稅 1,398,208 元，是否於法有據？茲分述如下：

(一)按「(第 1 項)納稅義務人自行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；屆期未申請者，不得再行申請。(第 2 項)納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起 2 年內查明退還，其退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限。．．．(第 4 項)本條修正施行前，因第 2 項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。」98 年 1 月 21 日修正公布之稅捐稽徵法第 28 條第 1 項、第 2 項、第 4 項定有明文。可知，因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，本不待納稅義務人申請，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因後一定期間內查明退還。惟若納稅義務人主張稅捐稽徵機關適用法令有錯誤應退還稅款，而稅捐稽徵機關主張其適用法令並無錯誤，不應退還稅款，納稅義務人自得依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之規定申請稅捐稽徵機關退還稅款，嗣若經查明稅捐稽徵機關確有適用法令錯誤之情事，稅捐稽徵機關自仍應將溢繳之稅款退還納稅義務人。另應退還之溢繳稅款，並無繳納期間之限制，且此項新修正之規定，溯及適用於修正施行前之溢繳稅款案件。此參諸財政部 98 年 2 月 10 日台財稅字第 09804505760 號函釋：「稅捐稽徵法第 28 條規定修正生效前，納稅義務人因稅捐稽徵機

關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，不論該案件是否經行政救濟確定，均有修正後第 2 項規定之適用。」意旨亦明。觀諸本件原告起訴意旨，認被告依行政院 81 年 8 月 4 日函釋意旨，認定原告本件系爭所立憑證無印花稅法第 6 條第 2 款免貼用印花稅票之適用，係適用法律錯誤，而請求退還其已繳納之本件稅款，其請求權之依據雖係引用行政程序法第 131 條第 1 項一般請求權之規定，而未引用捐稽徵法第 28 條第 2 項規定稅捐特別請求權之規定，惟上述規定應為其請求效力所及，況稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之情形，本不待納稅義務人申請，是被告所收原告先前繳納之系爭印花稅款，是否符合稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之規定，而應予退還，本院自得審酌，合先敘明。

(二)次按「印花稅以左列憑證為課徵範圍：一、(刪除)二、銀錢收據：指收到銀錢所立之單據、簿摺。凡收受或代收銀錢收據、收款回執、解款條、取租簿、取租摺及付款簿等屬之。但兼具營業發票性質之銀錢收據及兼具銀錢收據性質之營業發票不包括在內。三、買賣動產契據：指買賣動產所立之契據。四、承攬契據：指一方為他方完成一定工作之契據；如承包各種工程契約、承印印刷品契約及代理加工契據等屬之。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。」「左列各種憑證免納印花稅：一、各級政府機關及鄉(鎮、市、區)公所所立或使用在一般應負納稅義務之各種憑證。二、公私立學校處理公款所發之憑證。」「印花稅稅率或稅額如左：一、(刪除)二、銀錢收據：每件按金額千分之四，由立據人貼印花稅票。招標人收受押標金收據：每件按金額千分之一，由立據人貼印花稅票。三、承攬契據：每件按金額千分之一，由立約或立據人貼印花稅票。四、典賣、讓受及分割不動產契據：每件按金額千分之一，由立約或立據人貼印花稅票。五、買賣動產契據：每件稅額四元，由立約或立據人貼印花稅票。」印花稅法第 5 條、第 6 條第 1 款、第 2 款、第 7 條定有明文。觀諸上揭印花稅法之規定，可知凡符合印花稅法第 5 條規定之印花稅課徵憑證，除係屬

同法第 6 條規定之憑證外，其立約或立據人均應依同法第 7 條之規定繳納印花稅。而公私立學校，不論其預算編列方式或資金來源，凡收支各該學校之公有款項，所書立或使用之憑證，依印花稅法第 6 條第 2 款之規定，應免納印花稅，財政部 83 年 11 月 17 日函釋：「印花稅法第 6 條第 2 款所稱公私立學校處理公款所發之憑證，係指公私立學校凡收支各該學校之公有款項，所書立或使用之憑證。故公私立學校發包各項工程所簽訂之承攬契約，學校所執之一份，依上開規定應免納印花稅。」及財政部賦稅署 100 年 10 月 4 日函釋：「按『左列各種憑證免納印花稅．．．二公私立學校處理公款所發之憑證。』為印花稅法第 6 條第 2 款所明定．．．至於前開規定所稱『公款』，與其預算編列種類尚無關聯。」亦同此意旨。

(三)本件被告依行政院 81 年 8 月 4 日函釋（財政部於 81 年 8 月 26 日以台財稅字第 810344903 號函檢送該函於其所屬各機關，該函嗣經行政院 101 年 5 月 8 日院授主基作字第 0000000000A 號函停止適用，財政部於 102 年 1 月 9 日以台財稅字第 10100717090 號函廢止其上述 81 年 8 月 26 日函，有各該函附於本院卷可查）：「各機關所屬非營業循環基金辦理工程所簽訂之合約書正本及退還保證金所開立之收據，應依印花稅法第 7 條規定貼用印花稅票，請查照轉知。」意旨，並以現行預算法第 4 條第 1 項第 2 款第 4 目規定之「作業基金」與該法 87 年 10 月 29 日修正前原條文第 4 條第 2 款第 4 目規定之「非營業循環基金」係同指「凡經付出仍可收回，而非用於營業者。」認定原告自 88 年間基金設置條例公布施行起，其預算制度改採作業基金方式，從而辦理工程所簽訂之合約書正本所開立之收據，仍應依規定貼用印花稅票，乃以 97 年 4 月 11 日函命原告補繳前述 93 年度至 97 年度印花稅，固非無見。惟查，原告係公立大學，原告於 92 年度至 97 年度 6 年間，在所有收入中，由政府補助金額及學雜費之收入合計為 3,603,086,697 元，國庫增撥基金款即教育部額外年度之補助款 6 年合計為 1,313,458,000 元，2 項加總之金額，較原告於 93 年度至 97 年度所辦理各項採購事務之總金額共計 1,399,495,138 元（計算式 278,241,070 元+928,504,222 元+119,454,067 元+73,295,779

元=1,399,495,138元)超出甚多,因校務基金支出時,均以政府補助及學雜費收入支應,有不足時才以其他收入支應,故上揭採購案件之資金均為校務基金來源中「政府編列預算撥付」及「學雜費」收入,均屬原告處理公款所為,原依前揭印花稅法第6條第2款之規定,未貼納印花稅,嗣原告依被告97年4月11日函釋意旨,於97年12月11日就上述年度所簽訂之合約書正本(含工程、勞務、財物契約)共計貼用印花稅票1,398,208元(含事務組191,460元,營繕組1,206,748元)等情,為兩造所不爭執,並有原告提出之收入及國庫撥補款明細表一份、請求金額統計表一份、黏貼憑證用紙、購買票品證明單、93年度至97年度印花稅票黏貼清冊(另成1卷)、被告97年4月11日函、97年12月印花稅大額憑證應納稅額繳款書等影本附於本院卷可稽。是原告既係公立學校,而上述所簽訂之合約書正本,均係原告於93年度至97年度處理公款所辦理各項採購事務所立之憑證乙節,亦為被告於言詞辯論時所不爭執,揆諸前揭印花稅法第6條第2款之規定及財政部83年11月17日函釋意旨,原告所立前述憑證,自應免納印花稅。

(四)次按「憲法第19條規定人民有依法律納稅之義務,係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時,應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件,以法律或法律具體明確授權之法規命令定之;若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項,始得由主管機關發布行政規則為必要之規範(本院釋字第650號、第657號解釋參照)。」亦經司法院釋字第705號解釋理由書闡明在案。參諸前述印花稅法第6條第1款、第2款規定之內容,係將各級政府機關及鄉(鎮、市、區)公所與公私立學校使用憑證免納印花稅之情形,列於不同款分別規定,因各級公私立學校,係國家為達成使國民接受各級教育目的之實施機構,其與各級政府機關及鄉(鎮、市、區)公所雖均同含有達成公行政之目的,然其含有實施教育之目的甚為顯著,足認立法者於印花稅法第6條第1款之規定外,將公私立學校另規定於同條第2款,立法者係

著重其主體為學校之特性，且不僅公立學校免納印花稅，私立學校亦包含在內，可知，印花稅法第 6 條第 1 款所規定之各級政府機關，並不包括各級公立學校，此應為印花稅法上開規定之當然解釋。詳言之，依司法院釋字第 382 號解釋理由書之說明，公立學校係各級政府依法令設置實施教育之機構，固具有機關之地位，惟該號解釋係闡明各級學校依有關學籍規則或懲處規定，對學生所為退學或類此之處分行為，足以改變其學生身分並損及其受教育之機會，自屬對人民憲法上受教育之權利有重大影響，此種處分行為應為訴願法及行政訴訟法上之行政處分，俾學生有尋求行救濟之機會，然在前述印花稅之解釋上，公立學校自不得認其亦屬印花稅法第 6 條第 1 款所規定之各級政府機關，是稅捐主管機關就印花稅法第 6 條第 1 款所為之補充性解釋，並不因前述公立學校亦具有機關之地位，而得援引該款予以適用。次按，印花稅法第 6 條第 2 款規定公私立學校處理公款所發之憑證，免納印花稅，並未對其預算編列方式或資金來源，有何限制，其文義亦清楚明確。再查，被告預算之編製，自基金設置條例自 88 年 2 月 3 日公布施行後，雖採校務基金制，其預算編製方式類似作業基金制，惟印花稅法嗣於 91 年 5 月 15 日修正時，並不因國立大學預算之編製，依基金設置條例已改採校務基金制，而修改印花稅法第 6 條第 2 款之規定，致使公立大學不適用該條款免納印花稅之規定，亦足見上揭規定係立法者有意之選擇，上述規定並無法律漏洞存在，自無法律補充之必要。是被告對印花稅法第 6 條第 2 款已明確規定為免稅之租稅構成要件之事項，僅依行政院前揭 81 年 8 月 4 日函釋對印花稅法第 6 條第 1 款限縮適用範圍之意旨，認原告亦有行政院 81 年 8 月 4 日函釋之適用，則參酌司法院釋字第 705 號解釋理由書之意旨，關於印花稅之免除，乃係影響納稅義務人應納稅額及財產權之重要事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之，從而行政院上揭 81 年 8 月 4 日函釋，應與租稅法律原則有悖。況如前述，印花稅法第 6 條第 2 款之規定，既對於資金來源主要來自於私人之私立學校，僅因其具有學校性質，其處理公款所發之憑證，即許其免納印花稅，對由國家所設置之

公立學校，反依其預算編製方式之不同，而異其法律效果（公立高中以下學校仍有該條款之適用），亦顯與前述該條款之立法目的不合。而觀諸上揭印花稅法第6條第1款、第2款將各級政府機關及鄉（鎮、市、區）公所及公私立學校分別規定之文義，前述行政院81年8月4日函釋所稱：「各機關所屬非營業循環基金…」自係指上揭印花稅法第6條第1款之各級政府機關及鄉（鎮、市、區）公所，顯不及於同條2款之公私立學校亦明。是被告僅依行政院81年8月4日函釋，認定原告自88年間基金設置條例公布施行起，改採作業基金，其所辦理工程所簽訂之合約書正本所開立之收據，亦應依規定貼用印花稅票云云，即非有據。

(五)況查，原告因不服被告原處分，乃向教育部請求說明，經教育部電詢其他公立大專院校，均未發生因處理公有款項而須繳納印花稅之情形乙節，亦有教育部98年12月14日台會(一)字第0980212658號函附於本院卷可佐。則被告原處分是否與平等原則無違，非無疑義。另查，最高行政法院100年度判字第1656號判決（其相關判決有該院96年度判字第1527號、99年度判字第204號判決、臺北高等行政法院94年度訴字第840號、96年度訴更一字第153號、99年度訴更二字第34號判決）其案情與本件不同，有各該判決附本院卷足憑，自不得比附援用。是被告所稱：本件原告與管理局均有其公行政目的（一為因應高等教育發展趨勢，提昇教育品質，增進教育績效；一為引進高級技術及科學技術人才，促進高級技術工業發展）、所採經營方式與一般營利事業並無不同、收入未全部繳回國庫、貼用印花稅票不會徒增作業程序，虛耗行政資源及人力，二者屬性既無不同，原告請求為不同之處理，依據最高行政法院95年度判字第829號裁判要旨，自與平等原則尚有未合乙節，仍不可採。

五、綜上所述，印花稅法第6條第2款規定，既祇針對稅捐主體本身之屬性為規範，並未針對稅捐主體其預算編列方式或資金來源而為規範。則本件原告93年度至97年度所簽訂之合約書正本，依印花稅法第6條第2款規定，自應免納印花稅。是原告以被告適用法令錯誤，申請被告退還其已繳納之印花稅款

1,398,208 元，即屬有據。被告認本件並無印花稅法第 6 條第 2 款規定之適用，而予以否准原告退稅之請求，所為原處分，揆諸上開說明，殊屬違誤，訴願決定未察而予以維持，亦不無疏漏，原告請求予以撤銷，即無不合，應予准許。故應由本院將原處分及訴願決定撤銷，並依原告之聲請，命被告對於原告 100 年 8 月 17 日退稅申請案作成准予退還原告印花稅 1,398,208 元之行政處分。另兩造其餘之主張及陳述等，因與本件判決之結果不生影響，爰不予一一指駁論究，併此說明。

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 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 102 年 6 月 18 日

高雄高等行政法院第二庭

審判長法官 邱 政 強

法官 李 協 明

法官 林 勇 奮

以上正本係照原本作成。

- 一、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）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。
- 二、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第 241 條之 1 第 1 項前段）
- 三、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第 1 項但書、第 2 項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一) 符合右列情形	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。 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 102 年 6 月 18 日
書記官 林 幸 怡

資料來源：司法院高雄高等行政法院裁判書彙編(102年版)第168-187頁