

訴 願 人 ○○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因印花稅事件，不服原處分機關民國 114 年 5 月 5 日北市稽中正甲字第 1143803103 號函，提起訴願，本府決定如下：

主 文

訴願駁回。

事 實

訴願人之配偶○○○（下稱○君）於民國（下同）114 年 4 月 21 日立約贈與所有本市中正區○○段○○小段○○地號土地（宗地面積 1,607 平方公尺，權利範圍為 145 / 10,000，下稱系爭土地）及其地上門牌號碼為本市中正區○○○路○○巷○○號○○樓之○○房屋（權利範圍為全部，下稱系爭房屋）予訴願人，訴願人於同日檢附土地、建築改良物所有權贈與移轉契約書（下稱系爭契約書），向原處分機關所屬中正分處（下稱中正分處）申請開立印花稅應納稅額繳款書（下稱印花稅繳款書），並於同日（114 年 4 月 21 日）完納印花稅新臺幣（下同）1 萬 424 元在案，訴願人並於同日分別申報系爭土地移轉現值及契稅。嗣訴願人與○君以雙方協議解除系爭契約書為由，於 114 年 4 月 22 日向中正分處申請撤回系爭土地現值申報、撤銷契稅申報，並經原處分機關分別以 114 年 4 月 25 日北市稽中正乙字第 1143702660 號及 114 年 4 月 28 日北市稽中正乙字第 1143702721 號函准予撤回系爭土地現值申報、撤銷系爭房屋契稅申報。案經訴願人於 114 年 4 月 29 日透過財政部部長信箱表示其申辦贈與繳納之印花稅遭沒入不合理等情，經財政部賦稅署於同日將該案移由原處分機關查明實情。經原處分機關審認系爭契約書已有交付使用之事實，依印花稅法第 8 條第 1 項規定及財政部函釋意旨，即應繳納印花稅，嗣後雖解除系爭契約書，惟不影響系爭契約書已交付使用之事實，不符稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定之退稅要件，爰以 114 年 5 月 5 日北市稽中正甲字第 1143803103 號函（下稱原處分）否准所請。原處分於 114 年 5 月 7 日送達，訴願人不服，於 114 年 5 月 9 日向本府提起訴願，114 年 6 月 9 日補充訴願資料，並據原處分機關檢卷答辯。

理 由

一、按稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起十年內提出具體證明，申

請退還；屆期末申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起十五年間不行使而消滅。」

印花稅法第 5 條第 5 款規定：「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。」第 7 條第 4 款規定：「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。」第 8 條第 1 項規定：「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；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。」

財政部 77 年 1 月 7 日台財稅第 761155822 號函釋：「典賣、讓受及分割不動產契據，如僅書立 1 份者，應由立約人或立據人中之持有人或持憑向主管機關申請物權登記之人，負責貼用印花稅票。」

78 年 12 月 20 日台財稅第 780396067 號函釋（下稱 78 年 12 月 20 日函釋）：「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 8 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。」

80 年 10 月 18 日台財稅第 800397308 號函釋（下稱 80 年 10 月 18 日函釋）：「貴轄納稅義務人○○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。」

85 年 2 月 7 日台財稅第 851894586 號函釋（下稱 85 年 2 月 7 日函釋）：「主旨：納稅義務人將所書立申請物權登記之典賣、讓受及分割不動產契據，持向稅捐稽徵機關辦理土地增值稅或契稅申報時，應依印花稅法第 8 條第 1 項規定貼足印花稅票。說明：二、……納稅義務人將所書立申請物權登記之典賣、讓受及分割不動產契據，持向稅捐稽徵機關辦理土地增值稅或契稅申報之手續，仍屬辦理房地過戶物權登記之一環，該項契據既經使用，自應依上開規定貼用印花稅票。」

二、本件訴願理由略以：財政部 78 年 12 月 20 日及 80 年 10 月 18 日函釋違反憲法第 15 條保障人民財產權之規定，除非基於立法院通過的法律，行政機關不得自行解釋法令任意剝奪人民的財產。在行政程序上，完成不動產贈與需繳納 3 種稅：印花稅、契稅和土地增值稅，繳交印花稅應是完成不動產贈與的第 1 階段和開始階段，為何說繳納印花稅即算是「完成交付使用」？事實上，開立印花

稅僅係給訴願人 1 項證明，訴願人在完成繳納印花稅後即撤案，整個贈與之行政程序還未完成，請求返回該筆稅款。

三、查系爭契約書經原處分機關審認業已交付使用，不符稅捐稽徵法第 28 條第 1 項所定退稅要件；有系爭土地及系爭房屋之所有權部、標示部、系爭契約書、土地增值稅（土地現值）申報書、契稅申報書、印花稅繳款書、114 年 4 月 22 日撤回土地現值申報申請書、契稅撤銷申報申請書等影本附卷可稽。是原處分機關以原處分否准所請，自屬有據。

四、至訴願人主張財政部 78 年 12 月 20 日及 80 年 10 月 18 日函釋違反憲法第 15 條規定，行政機關不得自行解釋法令任意剝奪人民的財產；繳交印花稅應是完成不動產贈與的第 1 階段和開始階段，訴願人繳納印花稅後即撤案，整個贈與之行政程序還未完成云云：

（一）按因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起 10 年內提出具體證明，申請退還；為稅捐稽徵法第 28 條第 1 項本文所明定。上開規定係指國家因上述事由致溢領稅款就其受領之金錢給付，無租稅債權存在，屬無法律原因而受有利益，人民方得向稅捐稽徵機關申請返還溢繳之稅款。次按贈與不動產所立向主管機關申請物權登記之契據，於書立後交付或使用時，應貼足印花稅票；印花稅法第 5 條第 5 款及第 8 條第 1 項前段定有明文。又納稅義務人將所書立申請物權登記之典賣、讓受及分割不動產契據，持向稅捐稽徵機關辦理土地增值稅或契稅申報之手續，仍屬辦理房地過戶物權登記之一環，該項契據既經使用，自應貼用印花稅票；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，已計貼之印花稅票既非適用法令或計算錯誤，不得申請退還；並有財政部 78 年 12 月 20 日及 85 年 2 月 7 日函釋意旨可資參照。是印花稅係屬「憑證稅」，凡有應稅憑證之交付及使用事實，印花稅債務即屬成立，與稅捐稽徵法第 28 條第 1 項本文所定退稅請求權以國家無租稅債權溢領稅款情事不同，亦與土地及房屋之物權移轉契約於事後是否有撤銷或解除之事由無涉。

（二）查本件訴願人與案外人○君於 114 年 4 月 21 日訂立系爭契約書，由○君贈與其所有之系爭土地及系爭房屋予訴願人；訴願人於同日向中正分處分別申報系爭土地移轉現值、契稅，及申請開立印花稅繳款書，並於同日繳納印花稅 1 萬 424 元在案。是依印花稅法第 8 條第 1 項規定及財政部 85 年 2 月 7 日函釋意旨，原處分機關審認系爭契約書已有交付使用之事實，且所開立繳納之印花稅，並無稅捐稽徵法第 28 條第 1 項有關適用法令、認定事實

、計算或其他原因之錯誤等情形，則依卷附資料所示，訴願人與案外人○君嗣後雖解除系爭契約書，申請撤回系爭土地現值申報及撤銷契稅申報，惟並無礙於系爭契約書已書立及交付使用之事實，不會溯及影響印花稅債務之成立，則系爭契約書已貼計之印花稅票，依前揭財政部函釋意旨，不得申請退還，本案不符合退稅要件，原處分並無違誤。是訴願人訴稱開立印花稅僅係 1 項證明，非屬完成交付使用等語，應係誤解法令，委難採憑。

(三) 又訴願人主張其繳納印花稅後即撤案，整個贈與行政程序未完成一節。查本件訴願人及其配偶○君簽訂之系爭契約書為訴願人配偶○君贈與系爭土地及系爭房屋予訴願人之民事契約，贈與契約成立與否及效力問題屬私法性質，與訴願人依印花稅法相關規定繳納印花稅間，係屬二事。復如前所述，觀諸前揭財政部 78 年 12 月 20 日及 85 年 2 月 7 日函釋意旨，印花稅為憑證稅，本案應納印花稅之系爭契約書既經書立及交付使用，即應貼足印花稅票，至系爭契約書所載事項履行與否在所不問；是本案訴願人縱事後申請撤回土地現值之申報及撤銷契稅申報等情，尚不影響本案印花稅債務成立事實。另按行政機關基於法定職權，就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用（參照司法院大法官釋字第 287 號解釋意旨）。查原處分所載財政部 78 年 12 月 20 日及 80 年 10 月 18 日函釋，均屬財政部本於職權，就其主管印花稅法第 8 條第 1 項所定應納印花稅及稅捐稽徵法第 28 條所定退稅之要件所為之釋示，既屬現行有效之行政函釋，原處分機關自得援引適用；訴願人主張行政機關不得自行解釋法令，容有誤解。訴願主張，不足採據。至訴願人主張上開財政部函釋違反憲法第 15 條規定一節，非本件訴願所得審究，併予敘明。從而，原處分機關否准本件印花稅退稅申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，原處分應予維持。

五、綜上論結，本件訴願為無理由，依訴願法第 79 條第 1 項，決定如主文。

訴願審議委員會主任委員	連	堂	凱
委員	張	慕	貞
委員	陳	愛	娥
委員	李	瑞	敏
委員	王	士	帆
委員	陳	衍	任
委員	周	宇	修
委員	陳	佩	慶

委員 邱 子 庭

中 華 民 國 114 年 8 月 22 日

本案依分層負責規定授權人員決行

如對本決定不服者，得於本決定書送達之次日起 2 個月內，向臺北高等行政法院提起行政訴訟。（臺北高等行政法院地址：臺北市士林區福國路 101 號）