

訴 願 人 ○○有限公司

代 表 人 ○○○

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因違反印花稅法事件，不服原處分機關民國 102 年 9 月 17 日北市稽法甲字第 10232433100 號復查決定，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

訴願人原設址於本市大同區○○路○○段○○號，財政部於查核案外人○○股份有限公司（下稱○○公司）營利事業所得稅案件時，發現○○公司於民國（下同）97 年度借予訴願人新臺幣（下同）7,079 萬 7,503 元，並由訴願人之代表人○○○書立銀錢收據 37 紙予○○公司，惟並未依規定貼用印花稅票，乃以 101 年 10 月 15 日台財稅字第 10104632370 號函檢送稽核報告

節略及案關資料影本移請原處分機關查處，並於 101 年 10 月 31 日派員送達銀錢收據正本 37 紙

。嗣經原處分機關以 101 年 11 月 6 日北市稽法甲字第 10132567600 號函通知訴願人之代表人 ○

○○至原處分機關說明。嗣訴願人之代表人○○○於 101 年 11 月 20 日至原處分機關說明並製作談話筆錄，主張訴願人向○○公司借款，已於借據背面貼妥印花稅票。經原處分機關審認訴願人未於銀錢收據貼用印花稅票，違反印花稅法第 8 條第 1 項規定，乃依同法第 23 條第 1 項

及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，除補徵訴願人所漏稅額 28 萬 3,190 元外，並以 101 年 12 月 21 日北市稽法乙字第 10132972100 號裁處書，按所漏稅額處 7 倍罰鍰，計 198 萬 2,33

0 元（ $283,190 \times 7 = 1,982,330$ ）。訴願人不服，申請復查，經原處分機關以 102 年 4 月 15 日北市稽法甲字第 10230192700 號復查決定：「復查駁回。」訴願人不服，向本府提起訴願，經本府以 102 年 7 月 31 日府訴一字第 10209112100 號訴願決定：「原處分撤銷，由原處分機關

於決定書送達之次日起 50 日內另為處分。」嗣原處分機關依上開訴願決定撤銷意旨重新審查

後，復以 102 年 9 月 17 日北市稽法甲字第 10232433100 號復查決定：「復查駁回。」該復查決

定書於 102 年 9 月 23 日送達，訴願人仍不服，於 102 年 10 月 17 日向本府提起訴願，並據原處分

機關檢卷答辯。

理由

一、按印花稅法第 1 條規定：「本法規定之各種憑證，在中華民國領域內書立者，均應依法納印花稅。」第 5 條第 2 款規定：「印花稅以左列憑證為課徵範圍：……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。」第 7 條第 2 款規定：「印花稅稅率或稅額如左：……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。」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。」第 23 條第 1 項規定：「違反第八條第一項或第十二條至第二十條之規定，不貼印花稅票或貼用不足稅額者，除補貼印花稅票外，按漏貼稅額處五倍至十五倍罰鍰。」

稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款及第 2 項規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：……

二

、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。」「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第 48 條之 1 規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、本法第四十一條至第四十五條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰……。」

稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（節略）

稅法	稅法條次及內容	違章情形	裁罰金額或倍數
印花稅法	第二十三條第一項	違反第八條第一	違反第八條第一項或第十

項或第十二條至	二條至第二十條之規定：	
第二十條之規定	一、貼用不足額者。	按所漏稅額處五
，不貼印花稅票		倍之罰鍰。
或貼用不足稅額	二、不貼印花稅票者。	按所漏稅額處七
者，除補貼印花		倍之罰鍰。
稅票外，按不貼		
稅額處五倍至十		
五倍罰鍰。		

財政部 45 年 1 月 1 日臺財稅發字第 4111 號函釋：「查××縣××鄉民×××所書立銀錢收

據 4 件漏貼印花，經密告人×××附同原據舉發，是該項漏稅憑證，業經檢獲，其事後雖將應貼印花稅票粘貼於存根聯上，然既不能證明係於舉發之前所購貼，亦未於事先申報主管稅捐機關有案，其將印花稅票粘貼於非納稅憑證上，自屬無效；該項收據，仍應認為漏稅移送法院處罰。」

71 年 7 月 1 日臺財稅字第 34874 號函釋：「代理人以委託人及代理人之名義所訂立之土地買賣契約書及出具之收據，未依法貼用印花稅票或註銷印花稅票不合規定，應由委託人補貼印花稅票，並以委託人為違章主體。」

83 年 11 月 3 日臺財稅字第 831618957 號函釋：「關於稅捐稽徵法第 48 條之 1 所稱進行調

查之基準日，於印花稅案件，應以稽徵機關實施檢查日為準……。」

二、本件訴願理由略以：

- (一) 訴願人已於借據上依規定貼用印花稅票。原處分審認借據並非印花稅法規定之銀錢收據，惟目前社會現況，倘以支付現金方式之借貸，皆會書立借貸合約或借據，可見借貸合約或借據才是借貸雙方主要憑證，故借據為銀錢收據之一種。況印花稅法並未明定貼用印花稅票以貼於銀錢收據為必要。
- (二) 訴願人於 97 年間收受○○公司現金借款時，雖未於銀錢收據 37 紙貼用印花稅票，惟訴願人早於財政部賦稅署 101 年 10 月 3 日查核前（即 101 年 5 月 17 日及 7 月 2 日）已分別於借

據上依規定貼用印花稅票且已銷花，依稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定及財政部 44 年 5 月

24

日臺財稅發字第 3041 號函釋意旨，應予免罰。請撤銷復查決定。

三、查本件本府前以 102 年 7 月 31 日府訴一字第 10209112100 號訴願決定：「原處分撤銷，由

原處分機關於決定書送達之次日起 50 日內另為處分。」其撤銷理由略以：「……四、惟按『印花稅以左列憑證為課徵範圍：……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。』『印花稅稅率或稅額如左：……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。』分別為印花稅法第 5 條第 2 款及第 7 條第 2 款所明定，是依上開規定，銀錢收據係指收到銀錢所立之單據、

簿

摺，而銀錢收據之納稅義務人為立據人。經查……本件卷附之 37 紙現金簽收單即銀錢收據僅記載『茲收到現金新臺幣……元整……』，並僅有○○○之簽名。則本件借款人究係訴願人或○○○？又印花稅法第 7 條第 2 款所稱『立據人』究何所指？是否僅限於在銀錢收據簽名之人？原處分機關審認訴願人係借款人，以其為本件印花稅之納稅義務人，逕以其為處分相對人，是否合法妥適？本件如確係於借據背面貼用印花稅票，是否仍構成違反印花稅法第 8 條第 1 項規定，而應依同法第 23 條第 1 項規定處罰？均不無疑義，

自

有究明之必要……。」嗣經原處分機關依訴願決定撤銷意旨重為處分，審認借據並非印花稅法第 5 條第 2 款規定之銀錢收據，非屬應納印花稅之憑證，若將印花稅票黏貼於非納稅憑證上，自屬無效。又本件該 37 紙銀錢收據係訴願人向○○公司借款時，由其代表人○○○代訴願人所書立，復參酌財政部 71 年 7 月 1 日臺財稅字第 34874 號函釋意旨，審

認

收據之立據人，不以形式上於契約或收據上簽名為必要，應探求內部之實質法律關係或行為。故本件印花稅之納稅義務人應為訴願人，漏未貼用印花稅票之責任亦應由訴願人擔負。有財政部 101 年 10 月 15 日台財稅字第 10104632370 號函、財政部賦稅署稽核報

告

節略、○○公司 101 年 9 月 18 日說明書、現金簽收單明細表、原處分機關 101 年 11 月

20

日對訴願人之代表人○○○所作談話筆錄及○○○簽收之銀錢收據 37 紙等影本附卷可稽，亦為訴願人所不否認。原處分機關依印花稅法第 23 條第 1 項及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，按所漏稅額處 7 倍罰鍰計 198 萬 2,330 元（ $283,190 \times 7 = 1,982,330$ ），自屬有據。

四、至訴願人主張印花稅法並未否定借據為印花稅憑證且未明定以貼於銀錢收據為必要；其

於財政部賦稅署 101 年 10 月 3 日查核前（即 101 年 5 月 17 日及 7 月 2 日）已分別於借據上依

規定貼用印花稅票且已銷花，依稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定及財政部 44 年 5 月 24 日臺財稅

發字第 3041 號函釋意旨，於查獲前已貼用，應予免罰云云。按「印花稅以左列憑證為課徵範圍：……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。」「印花稅稅率或稅額如左：……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。」「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。」「違反第八條第一項或第十二條至第二十條之規定，不貼印花稅票或貼用不足稅額者，除補貼印花稅票外，按漏貼稅額處五倍至十五倍罰鍰。」分別為印花稅法第 5 條第 2 款、第 7 條第 2 款、第 8 條第 1 項及第 23 條第 1 項所明定。經查訴願人之代表人

○○○

於 97 年度書立載有「茲收到現金新臺幣……元整」字樣之現金簽收單計 37 紙予○○公司，上開現金簽收單具銀錢收據之性質；復查該筆借款係訴願人向○○公司借貸，並實際取得款項，為訴願人所不爭執，訴願人即應按每件金額千分之四稅率於其上貼足印花稅票，訴願人漏未貼用，即構成未貼用印花稅之違章事實。復按印花稅係以憑證為課徵範圍，訴願人主張其係將印花稅票貼於借據背面，惟查借據並非應納印花稅之憑證，又如應納憑證稅額巨大不便貼用印花稅票者，亦得依印花稅法第 8 條第 1 項後段規定，向稽徵機關申請開給繳款書繳納後，黏貼於應納印花稅之憑證上代替印花稅票。再按稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定，納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，限於未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，始有免罰之適用。而印花稅係以稽徵機關實施檢查日為調查基準日，亦經財政部 83 年 11 月 3 日臺財稅第 831618957 號函釋在案。本件調查基準日為 101 年 5 月 23 日，有財政部賦稅署稽核報告節略附卷可稽。訴願人雖提出 101 年 5 月 17 日及 7 月 2 日購買票品證明單，主張其已貼用印花稅票

,

惟尚難證明其於 101 年 5 月 23 日調查基準日前已依規定補報並補繳稅款，況 101 年 7 月 2 日

購買票品證明單已在調查基準日之後，自無前開補繳免罰規定之適用。訴願主張，不足採據。從而，原處分機關復查決定駁回訴願人復查之申請，揆諸前揭規定及函釋意旨，並無不合，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 丁 庭 宇（公假）

委員 蔡 立 文（代理）

委員 王 曼 萍

委員 紀 聰 吉

委員 柯 格 鐘

委員 葉 建 廷

委員 范 文 清

委員 王 韻 茹

委員 傅 玲 靜

委員 吳 秦 雯

中華民國 102 年 12 月 11

日市長 郝龍斌請假

副市長 陳雄文代行

法務局局長 蔡立文決行

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：臺北市大安區和平東路 3 段 1 巷 1 號）