訴 願 人 財團法人○○處理中心

代 表 人 ○○○

訴 願 代 理 人 ○○會計師

原 處 分 機 關 臺北市稅捐稽徵處

訴願人因印花稅法事件，不服原處分機關民國 109 年 7 月 9 日北市稽機甲字第 1093224760 號函，提起訴願，本府決定如下：

主文

訴願駁回。

事實

- 一、訴願人受各發卡機構委託，向特約商店收取手續費後，轉付各發卡銀行，由訴願人開立收據（下稱系爭收據），交付特約商店，作為費用憑證。訴願人並將歷年系爭收據應納之印花稅，填載於印花稅總繳申報表之代扣繳項目欄位。原處分機關依財政部民國（下同）79 年 8 月 25 日台財稅第 790239598 號函釋（下稱財政部 79 年函釋）意旨，核發手續費予訴願人，以資鼓勵。
- 二、嗣原處分機關松山分處（下稱松山分處）以 106 年 12 月 1 日北市稽松山甲字第 10648767700 號函通知訴願人，請其說明申報印花稅彙總繳納「代扣繳」項目之相關疑義，並經訴願人以 106 年 12 月 21 日聯卡會計字第 1060001586 號函復松山分處說明在案。原處分機關查得系爭收據屬印花稅法第 5 條第 2 款及財政部 75 年 4 月 14 日台財稅第 7522275 號函釋（下稱財政部 75 年函釋）規定之銀錢收據性質，為代收代付款項，依法應貼用印花稅票，不適用財政部 79 年函釋所規定得發給手續費之情形，並審認其歷年發給訴願人之手續費，核屬公法上不當得利，爰以 108 年 6 月 27 日北市稽機甲字第 1083224491 號函，撤銷歷年核發代扣繳手續費通知函，並請訴願人返還自 90 年 1 月至 106 年 1 月發給之代扣繳印花稅手續費共計新臺幣 2,584 萬 8,315 元（下稱系爭手續費）。嗣訴願人以 108 年 7 月 24 日函向原處分機關申請免予退還系爭手續費，經原處分機關以 108 年 8 月 5 日北市稽機甲字第 1083002509 號函，撤銷歷年核發訴願人代扣繳手續費通知函，否准訴願人免予退還系爭手續費之申請，並加計系爭手續費各次領取日起至清償日止按年息百分之五計

算之利息一併返還。訴願人不服，向本府提起訴願。案經本府以系爭收據之印花稅納稅義務人究係何者？訴願人究有無收受銀錢？系爭收據是否屬印花稅法第 5 條第 2 款規定之銀錢收據？訴願人究應適用財政部 75 年函釋或 79 年函釋等疑義，宜由原處分機關再予釐清並報請中央主管機關核釋，及原處分機關知有本件撤銷原因之時間為何等部分應予究明，爰以 109 年 4 月 9 日府訴一字第 10961006392 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 90 日內另為處分。」在案。

三、嗣原處分機關依上開訴願決定撤銷意旨報請中央主管機關核釋，並經財政部賦稅署以 109 年 6 月 9 日臺稅消費字第 10900596070 號函釋（下稱賦稅署 109 年函釋）在案。原處分機關經重新審查後，仍審認訴願人為系爭收據之納稅義務人，依財政部 75 年函釋意旨，應課徵印花稅，且不適用財政部 79 年函釋，而得領取系爭手續費，爰以 109 年 7 月 9 日北市稽機甲字第 1093224760 號函，撤銷原處分機關 105 年 11 月 29 日北市稽機甲字第 10533370602 號等函歷年核發訴願人代扣繳手續費通知函（原處分機關以 110 年 1 月 12 日北市稽法乙字第 1103000077 號函敘明撤銷範圍：印花稅申報年度 89 年至 105 年，即領取日為 90 年 1 月 12 日至 106 年 1 月 9 日，文號為 89 年 10 月 27 日北市稽工乙字第 8901846500 號書函及 90 年 11 月 2 日北市稽工乙字第 9091668000 號、91 年 10 月 29 日北市稽工乙字第 09191965600 號、92 年 11 月 3 日北市稽機甲字第 0929094190 0 號、93 年 10 月 29 日北市稽機甲字第 09390595800 號、94 年 11 月 23 日北市稽機甲字第 09491183800 號、95 年 10 月 23 日北市稽機甲字第 09530013600 號、96 年 10 月 25 日北市稽機甲字第 09631754200 號、99 年 12 月 1 日北市稽機甲字第 09933958500 號、100 年 11 月 28 日北市稽機甲字第 10033533400 號、101 年 11 月 23 日北市稽機甲字第 10132727800 號、102 年 12 月 3 日北市稽機甲字第 10231939300 號、103 年 11 月 26 日北市稽機甲字第 10333374700 號、104 年 11 月 27 日北市稽機甲字第 10433392100 號、105 年 11 月 29 日北市稽機甲字第 10533370602 號等函；其中印花稅申報年度 97 年及 98 年未發函，逕行匯入訴願人帳戶，併予撤銷；下合稱歷年核發通知函），並命訴願人將系爭手續費及加計系爭手續費各次領取日起至清償日止按年息百分之五計算之利息一併返還。該函於 109 年 7 月 13 日送達，訴願人不服，於 109 年 8 月 10 日向本府聲明訴願，9 月 4 日補具訴願書，11 月 4 日補充訴願理由，110 年 1 月 18 日、21 日及 27 日

補充訴願理由，並據原處分機關檢卷答辯。

理由

一、按稅捐稽徵法第 3 條規定：「稅捐由各級政府主管稅捐稽徵機關稽徵之.....。」

印花稅法第 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.....。

」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.....。」第 8 條第 2 項規定：「公私營事業組織所用各種憑證應納之印花稅，於報經所在地主管稽徵機關核准後，得彙總繳納；其辦法，由財政部定之。」

行政程序法第 110 條第 3 項規定：「行政處分未經撤銷、廢止，或未因其他事由而失效者，其效力繼續存在.....。」第 117 條規定：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：一、撤銷對公益有重大危害者。二、受益人無第一百十九條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者。」第 118 條規定：「違法行政處分經撤銷後，溯及既往失其效力。但為維護公益或為避免受益人財產上之損失，為撤銷之機關得另定失其效力之日期。」第 119 條規定：「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者。二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。三、明知行政處分違法或因重大過失而不知者。」第 121 條第 1 項規定：「第一百七十七條之撤銷權，應自原處分機關或其上級機關知有撤銷原因時起二年內為之。」第 127 條規定：「授予利益之行政處分，其內容係提供一次或連續之金錢或可分物之給付者，經撤銷、廢止或條件成就而有溯及既往失效之情形時，受益人應返還因該處分所受領之給付。其行政處分經確認無效者，亦同。前項返還範圍準用民法有關不當得利之規定。行政機關依前二項規定請求返還時，應以書面行政處分確認返還範圍，並限期命受益人返還之.....。」第 131 條第 1 項規定：「公法上之請求權，於請求權人為行政機關時，除法律另有規定外，因五年間不行使而消滅.....。」

民法第 179 條規定：「無法律上之原因而受利益，致他人受損害者，應返還其利益。雖有法律上之原因，而其後已不存在者，亦同。」第 182 條規定：「不當得利之受領人，不知無法律上之原因，而其所受之利益已不存在者，免負返還或償還價額之責任。受領人於受領時，知無法律上之原因或其後知之者，應將受領時所得之利益，或知無法律上之原因時所現存之利益，附加利息，一併償還；如有損害，並應賠償。」第 203 條規定：「應付利息之債務，其利率未經約定，亦無法律可據者，週年利率為百分之五。」

印花稅彙總繳納辦法第 1 條規定：「本辦法依印花稅法第八條第二項之規定訂定之。」第 2 條規定：「公私營業或事業組織，開出應納印花稅之憑證，得依規定格式（如附件（一））向所在地主管稽徵機關申請核准後，按期或一次彙總繳納印花稅。公私營業或事業組織，對各項支出所收受外來應貼用印花稅票之憑證，得依前項規定申請核准後，於付款時扣取印花稅款，彙總代為繳納。」

財政部 46 年 3 月 9 日台財稅發第 1609 號令釋：「○○工業會代收紡織廠轉交○○局紗款所開立之通知單，名稱雖為通知單，實係收到款項之憑證，自屬銀錢收據性質。查印花稅課稅憑證之認定，乃以性質為準，並不以名稱為區別，自不能以名稱非銀錢收據，即認為不屬銀錢收據課徵範圍。至於該會所收是項紗款，乃代收轉交他人，而非本身收入一節，查印花稅法對於銀錢收據之定義，敘明係指收到銀錢所立之單據，並無自取代收之分。是代收款項所立之單據，亦應依法貼用印花稅票甚明。」

75 年 4 月 14 日台財稅第 7522275 號函釋：「貴中心（按：即訴願人）接受各發行簽帳卡銀行（包括信託投資公司）委託向特約商店收取手續費，並轉付各發卡銀行，核屬代收代付款項，由貴中心開立收據，貼用印花稅票，交付特約商店，作為費用憑證。」

79 年 8 月 25 日台財稅第 790239598 號函釋：「營利事業於付款時，向收款人扣取其所書立銀錢收據應依法貼用之印花稅款，依照印花稅彙總繳納辦法之規定，申請核准彙總繳納所扣稅款者，對徵納雙方均具簡化效益，應予鼓勵，可比照支付代售印花稅票手續費之原則，本於權責酌予發給手續費……。」

82 年 2 月 17 日台財稅第 820027876 號函釋：「主旨：核復未列入八十一年版印花稅法令彙編之本部函釋四件，可否繼續援引適用乙案。請查

照。說明：……二、……七十九年八月廿五日台財稅第七九〇二三九五九八號函，係屬行政指示，稽徵機關可繼續援引適用……。

」

86年9月19日台財稅字第860553562號函釋：「貴公司接受各發行信用卡機構之委託向特約商店收取手續費，並轉付各發卡機構者，准參照本部七十五年四月十四日台財稅第七五二二二七五號函規定，按代收代付方式處理，並由貴公司開立收據，貼用印花稅票，交付特約商店作為費用憑證。」

109年6月9日臺稅消費字第10900596070號函釋：「主旨：財團法人○○中心（下稱○○中心）以其名義開立手續費收據徵免印花稅疑義案，請查照。說明：……二、依印花稅法第5條第2款及第7條第2款規定，收到銀錢所立之單據、簿、摺等銀錢收據，由立據人按金額4%貼印花稅票，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；次依財政部46年3月9日台財稅發第1609號令規定，印花稅法對於銀錢收據之定義，敘明係指收到銀錢所立之單據，並無自取代收之分，代收款項所立之單據，亦應依法貼用印花稅票。三、查財政部75年4月14日台財稅第7522275號函規定，○○中心接受各發卡銀行委託向特約商店收取手續費，開立代收代付款項與該商店之收據，應貼用印花稅票，係基於○○中心對特約商店並未銷售貨或勞務，其代收手續費所自行書立之收據，非屬印花稅法第5條第2款但書規定，兼具營業發票性質之銀錢收據，是該中心以其名義開立之手續費收據，應依上開規定課徵印花稅。至財政部79年8月25日台財稅第790239598號函，係貴局函詢營利事業於付款時，向收款人扣取其所書立銀錢收據應依法貼用之印花稅款，依照印花稅彙總繳納辦法之規定，申請核准彙總繳納所扣稅款者，得否發給手續費，財政部考量上開作業方式對徵納雙方均具簡化效益，應予鼓勵，爰函復貴局可比照支付代售印花稅票手續費之原則，本於權責酌予發給手續費。四、本案爭點涉○○中心有無收受銀錢及是否構成印花稅法第5條第2款本文規定之課稅要件，核屬事實認定範疇，請查明實情依法辦理。」

法務部104年1月20日法律字第10403500120號書函釋：「主旨：有關行政程序法第121條第1項規定除斥期間起算點之適用疑義乙案，復如說明二至五，請查照參考。說明：……二、……而本法第121條第1項……依其文義乃『始日』計算在內之特別規定，核屬本法第4

8 條第 2 項但書即日起算之情形，故其始日應予算入 三、.....

.. 行政機關應於除斥期間內依本法第 110 條第 1 項規定將撤銷決定送達、通知行政處分相對人或使其知悉，否則除斥期間經過後，撤銷權當然消滅，自無從再對處分相對人發生撤銷之效力。四、又依最高行政法院 102 年度 2 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議：『行政程序法第 121 條第 1 項規定：「第 117 條之撤銷權，應自原處分機關或其上級機關知有撤銷原因時起 2 年內為之。」法文明示「知」為撤銷權除斥期間之起算點，在授益行政處分之撤銷，且其撤銷純係因法律適用之瑕疵時，尚非僅以原處分機關或其上級機關可得知悉違法原因時，為除斥期間之起算時點，仍應自有權撤銷之機關確實知曉原作成之授益行政處分有撤銷原因時，起算 2 年之除斥期間。又是否確實知曉有撤銷原因者，乃事實問題，自應具體審認。』本部歷來函釋認為所謂『知有撤銷原因』係指就具體個案行政機關知悉具有撤銷原因而言..... 亦同此旨。..... 上開所謂『有權撤銷之機關確實知曉原作成之授益行政處分有撤銷原因』或『就具體個案行政機關知悉具有撤銷原因』之起算時點，因屬個案事實認定，且涉及『有權撤銷之機關』依各種合法取得之證據資料認定事實，並非一律以收受起訴書、緩起訴書或法院判決時為準，故何時始確實知曉有撤銷原因，尚難一概而論，宜由有權撤銷機關或法院具體審認，併此敘明。」

106 年 9 月 14 日法律字第 10603509520 號函釋：「..... 說明：.....

二、按行政程序法（以下簡稱本法）..... 四、..... 有關本件溢發薪給之情形，於溢發之行政處分未經撤銷而失其效力前，依本法第 110 條第 3 項之規定，行政處分未經撤銷、廢止，或未因其他事由而失效者，其效力繼續存在，受領人自無返還之義務，原處分機關對受領人尚未發生返還給付之請求權，此際尚無本法第 131 條所定公法上請求權消滅時效之適用；迨至原處分機關撤銷原處分後，使該處分失其效力，受領人因原處分所受領之給付始構成不當得利，原處分機關對之始發生給付返還請求權..... 該請求權消滅時效並自撤銷處分生效時起算。至於其得請求返還之內容及範圍，係自原處分失其效力時起因該處分所受領之數額，非謂僅得請求自撤銷原處分時起回溯計算 5 年之數額..... 。

107 年 10 月 3 日法律字第 10703514130 號書函釋：「主旨：有關彙總代繳印花稅之營利事業，經稽徵機關依照財政部 79 年 8 月 25 日台財稅字

第 790239598 號函發給代扣繳手續費，嗣如發現有溢發情事請求營利事業返還，是否依行政程序法第 131 條規定之請求權時效為依據疑義乙案。..... 說明：..... 三、..... 依前揭彙總繳納辦法第 2 條及財政部函釋觀之，並考量稽徵機關發給代扣繳稅款者手續費，係為增益財政收入，減少稽徵之行政成本，對於徵納雙方均具有簡化效益，則該給付應屬達成公行政目的之公法上給付。四、..... 本件有關稽徵機關發給代扣繳稅款者手續費後，如嗣後發現營利事業申報之印花稅非屬代扣繳性質，而符合上開公法上不當得利之要件者，有關該公法上不當得利返還請求權之消滅時效，除其他法律另有規定外，適用本法第 131 條第 1 項之規定。.....。」

109 年 4 月 15 日法律字第 10903507090 號書函釋：「..... 說明：..... 二、按行政程序法第 131 條第 1 項規定：『公法上之請求權，於請求權人為行政機關時，除法律另有規定外，因 5 年間不行使而消滅；於請求權人為人民時，除法律另有規定外，因 10 年間不行使而消滅。』此規定之適用，係以已發生且得行使之公法上請求權為前提（本部 106 年 6 月 15 日法律字第 10603508260 號函參照）。又行政程序法第 110 條第 3 項規定：『行政處分未經撤銷、廢止，或未因其他事由而失效者，其效力繼續存在。』及第 127 條第 1 項前段規定：『授予利益之行政處分，其內容係提供一次或連續之金錢或可分物之給付者，經撤銷、廢止或條件成就而有溯及既往失效之情形時，受益人應返還因該處分所受領之給付。』.....。是依前開行政程序法第 110 條第 3 項規定，授予利益之行政處分未經撤銷、廢止，或未因其他事由而失效者，其效力繼續存在，受領人自無返還之義務，原處分機關對受領人尚未發生返還給付之請求權，此際尚無行政程序法第 131 條所定公法上請求權消滅時效之適用（最高行政法院 106 年度判字第 675 號判決參照）；迨至原處分機關撤銷原處分後，受領人因原處分所受領之給付始構成不當得利，原處分機關對之始發生給付返還請求權，該請求權消滅時效並自撤銷處分生效（即撤銷處分經合法送達而發生效力）時起算（本部 105 年 8 月 3 日法律字第 10503510200 號函參照）。」

二、本件訴願及補充理由略以：

- (一) 訴願人依財政部 75 年函釋意旨，於處理代收代付手續費之流程時，開立系爭收據予特約商店。訴願人自始未經手特約商店給予發卡機構之手續費，財政部 73 年 5 月 28 日台財稅第 53874 號函釋（下稱財政

部 73 年函釋) 亦足資證明。依財政部 46 年 3 月 9 日台財稅發第 1609 號令釋意旨，若無收到銀錢款項之收據，非屬印花稅法對於銀錢收據之定義，充其量僅為證明憑證之認定。本件由無貼花義務之訴願人以現金彙總完納申報，對徵納雙方更具簡化效益，符合財政部 79 年函釋情形。

(二) 原處分機關推翻歷年適用財政部 79 年函釋核發手續費之行政處分，逕依行政程序法第 117 條及第 127 條規定，命訴願人返還自 90 年至 106 年受領之全數款項，並加計至清償日 5% 利息。訴願人從未申請該手續費，亦非惡意填報而受領所得利益，無行政程序法第 119 條信賴不值得保護及民法第 182 條第 2 項前段明知無法律原因之自始惡意之情事。

(三) 歷年來，訴願人每 2 個月即申報繳納印花稅，原處分機關於 82 年得知財政部 79 年函釋可使用時應已知悉，或最遲於 107 年 1 月 3 日松山分處發函時即已知悉本件相關情事。原處分應已逾行政程序法第 121 條規定之 2 年撤銷權除斥期間，亦違反行政程序法第 131 條規定，行政機關公法上之請求權因 5 年間不行使而消滅。另由財政部 75 年函釋及財政部 86 年 9 月 19 日台財稅第 860553562 號函釋(下稱財政部 86 年函釋) 觀之，有特約商家須扣除 3 次手續費、發卡機構轉收 3 筆手續費之不符金流事實。請求撤銷原處分。

三、查本件前經本府 109 年 4 月 9 日府訴一字第 10961006392 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 90 日內另為處分。」其撤銷理由略以：「……五、……本件系爭收據之印花稅納稅義務人究係何者？訴願人究有無收受銀錢？系爭收據是否屬印花稅法第 5 條第 2 款規定之銀錢收據？本件究應適用財政部 75 年函釋，由訴願人貼用印花稅票，抑或系爭收據屬代扣印花稅款項之性質，而得適用財政部 79 年函釋，而可酌給其獎勵性質之系爭手續費？遍查全卷除財政部 75 年函釋外，並無明確資料可供審究，容有再釐清之必要。因事涉前揭財政部 75 年函釋及 79 年函釋之關係為何？及本件訴願人究應適用財政部 75 年函釋或 79 年函釋，而得否合法領取系爭手續費，宜由原處分機關再予釐清並報請中央主管機關核釋後憑辦。又系爭手續費是否係由原處分機關逐年審核後發給訴願人？若是，則原處分機關知有本件撤銷原因之時間為何？亦應由原處分機關再予究明。……」

四、原處分機關依上開訴願決定撤銷意旨，報請中央主管機關核釋後重為

審查，仍審認訴願人為系爭收據之納稅義務人，依財政部 75 年函釋意旨，應課徵印花稅，且不適用財政部 79 年函釋，而得領取手續費，爰撤銷歷年核發通知函，並請訴願人退還自 90 年 1 月至 106 年 1 月領取之系爭手續費及利息，有松山分處 106 年 12 月 1 日北市稽松山甲字第 10648767700 號及 107 年 1 月 3 日北市稽松山甲字第 10748365200 號函、訴願人 106 年 12 月 21 日聯卡會計字第 1060001586 號函及 108 年 6 月 3 日聯卡會計字第 1080000789 號書函、國泰世華商業銀行存匯作業管理部 108 年 5 月 23 日國世存匯作業字第 1080066674 號函、賦稅署 109 年函釋等資料影本附卷可稽，原處分自屬有據。

- 五、按訴願人接受各發卡機構委託向特約商店收取手續費，並轉付各發卡機構，核屬代收代付款項，應由訴願人開立收據，貼用印花稅票，交付特約商店，作為費用憑證，有財政部 75 年函釋意旨可資參照。復按營利事業於付款時，向收款人扣取其所書立銀錢收據應依法貼用之印花稅款，依照印花稅彙總繳納辦法之規定，申請核准彙總繳納所扣稅款者，對徵納雙方均具簡化效益，應予鼓勵，可比照支付代售印花稅票手續費之原則，本於權責酌予發給手續費，亦有財政部 79 年函釋意旨可資參照。查財政部 75 年函釋係指印花稅納稅義務人，對代收代付之手續費，應貼用印花稅票，繳納印花稅；財政部 79 年函釋則係指營利事業向印花稅納稅義務人，為代扣該印花稅款，因可簡化稽徵程序，行政機關可酌給予該營利事業手續費，以資鼓勵。是上開 2 函釋所規範之主客體及行為態樣均不同。次查訴願人開立系爭收據予特約商店，為訴願人所不爭執，系爭收據係訴願人受各發卡機構委託，向特約商店收取手續費後，由訴願人開立交付特約商店，作為費用憑證，核屬財政部 75 年函釋所指之代收代付款項之應貼用印花稅票性質，尚非財政部 79 年函釋所指代扣印花稅款項之性質，自無財政部 79 年函釋之適用，而可酌給其手續費，亦有賦稅署 109 年函釋意旨可資參照。再查，原處分機關 110 年 1 月 21 日北市稽法乙字第 1103000173 號補充答辯書略以，依訴願人網站資料查得，訴願人將帳款扣除手續費後之淨額，撥付至特約商店約定帳戶，並由訴願人書立系爭收據予特約商店，該系爭收據載明手續費金額及手續費轉付發卡機構等字樣，可知現行特約商店請領持卡人消費金額及給付發卡機構手續費流程，與訴願人 75 年陳報財政部時所陳明之情形相符，故系爭收據核屬代收代付之銀錢收據，自應由立據人即訴願人依法負繳納印花稅之義務。是原處

分機關撤銷依財政部 79 年函釋意旨誤發給予獎勵性質手續費之歷年核發通知函，並命訴願人返還系爭手續費及利息，並無違誤。況且訴願人實際有無經手手續費款項，事涉訴願人與發卡機構間之內部作業流程，不影響本件依財政部 75 年函釋，係由訴願人代收代付手續費時，開立系爭收據並貼用印花稅票，交付特約商店作為費用憑證之判斷。

六、至訴願人主張其所開立之系爭收據僅係依財政部 75 年函釋之要求；訴願人從未申請該獎勵手續費，無行政程序法第 119 條信賴不值得保護及民法第 182 條第 2 項前段明知無法律原因之自始惡意之情事，原處分機關命訴願人返還自 90 年至 106 年受領之全數款項，並加計 5% 利息，違反民法第 182 條、行政程序法第 121 條及第 131 條規定云云。查本件卷附松山分處於 106 年 1 月 10 日收件之使用自製憑證印花稅總繳申報表所示，該表為訴願人自行上網填報 105 年 11 至 12 月之自製憑證印花稅總繳申報，訴願人僅於該表之「代扣繳項目（收受外來憑證代扣取印花稅之憑證）」欄位填報，未於「彙總繳納項目（自行書立之應稅憑證）」欄位填載；是訴願人未於應填載之彙總繳納項目欄位正確申報應納印花稅，而於代扣繳項目欄位填報，有申報不正確之事實，洵堪認定，訴願人自承其他年度月份之情形亦同。復依原處分機關 89 年 10 月 27 日北市稽工乙字第 8901846500 號書函之附件「印花稅代扣總繳手續費申請表及收據填寫說明」業已載明「……四、代扣稅額：請參考每期申報之印花稅彙總繳納申報表『代扣繳項目』之稅額，並請勿加計『彙總繳納項目』之金額……」；是訴願人經由該說明應可知悉，代扣繳項目及彙總繳納項目為不同申報款項，申報之填載欄位亦不同。惟訴願人歷次皆將應填載於彙總繳納項目之應納印花稅款項，填載於代扣繳項目，原處分機關乃依訴願人填載內容，據以發給財政部 79 年函釋意旨之獎勵性質手續費；是訴願人歷次填載申報行為屬對重要事項提供不正確資料，致使行政機關依該資料而作成行政處分，按行政程序法第 119 條第 2 款規定，訴願人當無信賴保護之適用；原處分機關依行政程序法第 127 條第 2 項準用民法第 182 條第 2 項規定，命訴願人返還系爭手續費並加計利息 5% 之返還範圍，亦無違誤。

七、次按行政程序法第 121 條第 1 項規定之除斥期間，其始日應予算入，並應依同法第 110 條第 1 項規定將撤銷決定送達、通知行政處分相對人或其知悉，否則除斥期間經過後，撤銷權當然消滅；授益行政處分之撤銷，且其撤銷純係因法律適用之瑕疵時，尚非僅以原處分機關或其

上級機關可得知悉違法原因時，為除斥期間之起算時點，仍應自有權撤銷之機關確實知曉原作成之授益行政處分有撤銷原因時，起算 2 年之除斥期間；有法務部 104 年 1 月 20 日法律字第 10403500120 號書函釋示可資參照。查本件松山分處以 106 年 12 月 1 日北市稽松山甲字第 10648767700 號函，通知訴願人說明其申報印花稅彙總繳納「代扣繳」項目之相關疑義，經訴願人以 106 年 12 月 21 日聯卡會計字第 1060001586 號函復松山分處後，松山分處遂以 107 年 1 月 3 日北市稽松山甲字第 10748365200 號函告知訴願人，系爭收據依法應繳納印花稅，不得填報於總繳申報表之代扣繳欄位。另原處分機關先後以 108 年 6 月 27 日北市稽機甲字第 1083224491 號函及 108 年 8 月 5 日北市稽機甲字第 1083002509 號函表示撤銷歷年核發通知函，並命訴願人返還領取之系爭手續費等。嗣原處分機關 108 年 8 月 5 日北市稽機甲字第 1083002509 號函經本府以 109 年 4 月 9 日府訴一字第 10961006392 號訴願決定撤銷，則原處分機關對本件法律適用是否具有撤銷原因，即屬尚待查明狀況。原處分機關將本件疑義報請中央主管機關核釋，並經作成賦稅署 109 年函釋，原處分機關於收受該函釋時，始確實知曉本件具撤銷原因。原處分機關據賦稅署 109 年函釋重新審查後，以 109 年 7 月 9 日北市稽機甲字第 1093224760 號函，撤銷歷年核發通知函，並命訴願人將系爭手續費及加計系爭手續費各次領取日起至清償日止按年息百分之五計算之利息一併返還，該函於 109 年 7 月 13 日送達，經查尚未逾行政程序法第 121 條第 1 項撤銷權及第 131 條第 1 項公法上請求權之時效規定。

八、末查財政部 73 年函釋係指訴願人收受發卡銀行扣除手續費之款項入帳時，免另書立收款憑證，與本件係指訴願人向特約商店收取手續費，轉付各發卡機構，核屬代收代付款項，應由訴願人開立收據，貼用印花稅票，交付特約商店，作為費用憑證之情形有間。又財政部 86 年函釋係指其他公司接受各發行信用卡機構之委託向特約商店收取手續費，並轉付各發卡機構者，准參照財政部 75 年函釋，且該函釋重申應按代收代付方式處理，開立收據，貼用印花稅票，交付特約商店作為費用憑證，此亦與賦稅署 109 年函釋及本件原處分機關對於訴願人向特約商店以代收代付方式收取手續費，應開立收據，貼用印花稅票之認定一致；至訴願人所稱有特約商家須扣除 3 次手續費及發卡機構轉收 3 筆手續費等情，與本件係處理系爭收據是否符合財政部 75 年函釋之爭議無涉。訴願主張各節，均不足採據。從而，原處分機關依前揭規定

及函釋意旨，撤銷歷年核發通知函，並命訴願人返還系爭手續費及利息，並無不合，原處分應予維持。

九、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 袁 秀 慧
委員 張 慕 貞
委員 王 韻 茹
委員 吳 秦 雯
委員 王 曼 萍
委員 陳 愛 娥
委員 盛 子 龍
委員 洪 偉 勝
委員 范 秀 羽
委員 邱 駿 彥
委員 郭 介 恒

中華民國 110 年 2 月 2 日

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）