

新竹市政府九十四年度自行研究報告名稱：

印花稅課稅制度之研討

單位：新竹市稅捐稽徵處

職稱：稅務員

姓名：汪秀月

壹、研究緣起與目的

一、印花稅，為現行稅制結構中之一種，其課稅對象，係對因交易行為而作成之文書，經規範為「應稅憑證」，基本上是由應納稅人，依應稅憑證之性質及應稅金額，購買政府規定之同額「印花稅票」，粘貼於應稅憑證之上，並於騎縫處註銷，以完成其應盡之義務。印花稅徵收之方法，兼採定額、定率、分類三種，故稅源豐沛，稽徵成本較輕，而為當政理財者所樂於採用。

二、印花稅之課徵，分為貼用印花稅票與以繳款書繳納二種方式。由於憑證在持有人手中，有無貼票，誠實納稅，端賴檢查。是以，印花稅法第二十一條規定：「印花稅之檢查，由財政部主管印花稅機關，依稅捐稽徵法規定執行之；檢查規則，由財政部定之」。按國家為達租稅目的，對於各項稅目稽徵有一定法定程序，對於違反規定之逃漏稅者，亦有明定其責任與處罰，特別是印花稅之檢查，依印花稅檢查規則第五條規定：「印花稅之檢查，除必要時稽徵機關得通知受檢對象提示有關憑證到達辦公處所檢查外，應在受檢查對象之所在地，就指定應檢查之憑證，請受檢查對象逐一提示，予以檢查，並在辦公室或營業時間內進行之」。即當事人負有提示有關憑證以供檢查之協力義務，同時違反其義務，其處罰相當重。

三、惟基於國民主權、租稅之目的與手段，應符合法律原則與程序，即在今日行政程序與兼顧人民財產權保障、工商發展，對印花稅現行稅制是否合於正當性、合法性，提出個人淺見，企盼在追求依法行政之真義與人民參與行政之核心價值目標中，提昇租稅行政之品質及圓滿達成租稅目的。

貳、印花稅稽徵實務

一、課稅客體

(一) 目前規定：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。(印5)

(二) 租稅法律原則：印花稅屬憑證稅，而憑證之種類繁多，並非各種憑證均須貼用印花稅票，故稅法採列舉式規定，僅規定應稅之憑證始應繳納印花稅。印花稅第五條規定，銀錢收據、買賣動產契據、承攬契據、典賣、讓受及分割不動產契據皆為目前法定課稅範圍。我國憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」，此為租稅法律主義之基本根據。係指人民有依法律所定要件【納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項】負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言(釋字:217、346、369、385、478、493、496)。換言之，國家行使課稅權時，人民亦僅於法律所定之納稅

主體、稅目、稅率、減免、納稅期間、納稅方法等範圍內負納稅之義務；否則，因有違租稅法律之依法行政原則，將導致課稅處分之無效，該公法債權將無從產生。

(三) 租稅法與民法之關聯及適用：中央法規標準法第 16 條規定：「法規對其他法規所規定之事項而為特別之規定者，應優先適用之。其他法規修正後，仍應優先適用」此即特別法優於普通法之明確說明。在各種法律中與租稅法關係最為密切者，應推民法。因為稅法雖為公法，與民法之為私法不同，但稅法中作為課稅依據之各種經濟行為則與民法密切關係。以印花稅法而言，依印花稅法規定，銀錢收據、買賣動產契據、承攬契據、不動產移轉相關契據為目前法定課稅範圍，而何謂動產、不動產，在印花稅法中並未加以定義，因此須求諸民法。但稅法已有規定者，則應依稅法之規定辦理。

(四) 稽徵實務所產生問題

1. 承攬契據課稅範圍：

(1) 所謂承攬契據係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（印稅 7）。民法第 490 條規定，稱承攬者，謂當事人約定，一方為他方完成一定之工作，他方俟工作完成，給付報酬之契約。因此就承攬契據之印花稅稽徵而言兩者對於承攬定義似乎一致，惟民法所稱承攬，係專指建築、製造及改造物品而言，至於委任、運送、乃至出版、旅遊等則有專節規定。

(2) 基於特別法優於普通法，有關承攬之定義須優先適用印花稅法規定，只是所謂「一定工作之完成」之定義為何，稅法既未進一步定義，民法亦無相關規定，揆諸委任、運送、乃至出版、旅遊等也同樣涉及「一定工作之完成」，印花稅法僅定義一方為他方完成一定工作之契據即為承攬契據，則印花稅承攬契據課徵，將橫跨所有因法律行為所產生之債權債務關係，只要其所簽定契據涉及「一定工作之完成」，如此欠缺明確細密規定課稅標的，實讓徵納稅雙方無所適從，更有違租稅課稅主義之明確性原則。

2. 印花稅課徵時點：

- (1) 印花稅法第 8 條規定，應納印花稅之憑證，於書立後或交付使用時，應貼足印花稅票…。然而依契約自由主義，契約並無一定形式、名稱或固定樣態只要當事人互相表示意思一致者，無論其為明示或默示，契約即為成立（民 153）。是以，所定契約（憑證）其就屬何種性質，專家學者時有爭論，何況一般民眾。
- (2) 又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，縱使憑證名稱相同，若憑證內容性質不甚相同，所適用之稅率也不見得一致；況且印花稅法尚有謂代用憑證、兼用憑證等其他規定，此時要求民眾須於憑證交付或使用時，即須按所屬憑證性質、適用稅率，完成並履行印花稅納稅義務，實有其苛責、困難之處。

3. 印花稅憑證實質課稅問題

- (1) 印花稅本身不具證明之性質，任何貼用印花之憑證，並未因完成貼花而使憑證具證明性質，未貼花者，憑證之效力也未因此而喪失。雖貼用印花稅票於該文書，具有「公證」事實之存在（司法院 37 年解字第 4051 號），惟一般實務上應用並不普遍。
- (2) 就實質課稅原則而言，租稅之課徵課稅主體，如其真實課稅主體可以辦明，則無論名義上之納稅義務人為何，均應以該真實課稅主體為納稅義務人；就課稅客體言，如課稅客體已具體存在，則不論該課稅客體之存在是否適法，均應對之課稅，此即所謂之實質課稅原則。應納印花稅之憑證，於書立後或交付使用時，即須貼足印花稅票，且應稅憑記載事實之覆行與否並非免稅理由（財政部 46 台財稅發第 1339 號通知），是以印花稅課稅客體不論是否已具體實際存在，預期經濟利益是否發生，皆須納稅，我們不得不承認，印花稅之課徵，除財政目的外，實在看不出任何租稅的公平與正義。

二、稅率或稅額

（一） 目前規定：

印花稅法第七條規定：

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. 動產買賣契據：每件稅額四元，由立約人或立據人貼印花稅票。

(二) 稽徵實務所發生問題

1. 差別稅率：最高行政法院八十二年度判字第二四一〇號判決「查租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之實質經濟事實，而非其外觀之法律行為或形式上之登記事項，對實質上相同經濟活動所產生之相同經濟利益，應課以相同之租稅，始符合租稅法律主義所要求之公平及實質課稅原則。」目前印花稅對不同憑證課以不同稅率，惟不同憑證所表徵納稅能力，因課稅對象的經濟活動複雜，所表徵實質經濟利益實不易由外觀判定，故印花稅差別稅率之適用，應探究實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益，而非以外觀名稱形式為斷。且不同憑證間所負擔之稅負，應縮短差距，否則勢將造成鼓勵投機或規避稅法之適用，無以實現租稅公平之基本理念及要求。

2. 兼用憑證：同一憑證而具有兩種以上性質，其稅率相同，僅按一種貼用印花稅票，其稅率不同者，按較高之稅額貼用（印花稅 23）。目前動產契據與承攬契據二者不同憑證間所負擔之稅負差距懸殊，在執行時，每有爭執；兼用憑證

須按較高之稅額貼用，更誘使納稅人利用各種方式規避，增加稽徵業務困難。

3. 動產契據稅率：民國 73 年修正印花稅法，鑑於動產買賣契據大部份為商品，周轉頻率甚高，且買賣成立時，多已開立營業發票按金額千分之四貼花，如因訂立買賣契據而責令按金額千分之一貼花，將增加工商業成本，稅負偏高，阻礙商品之流通與經濟發展，爰將動產買賣契據每件稅額定為四元。惟民國 75 年修正印花稅法，由於營業發票之印花稅已併入新制營業稅課徵，遂將營業發票課徵印花稅及稅率之規定予以刪除。是以動產買賣契據稅負偏高原因已不復存在，應將動產買賣契據每件印花稅額四元作調整，以維護租稅課徵公平原則。

三、納稅方法

（一）目前規定：

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。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。（印 8）

（二）稽徵實務所產生問題：

1. 本轄不動產契據印花稅課徵

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 條第一項規定貼足印花稅票，此時民眾可選擇貼用印花稅票及以繳款書繳納，二

者方式尚稱便利，只是申報土地增值稅或契稅時，當事人須檢具相關資料，申報移轉不動產標的價值也有公告現值或房屋現值可供參考，相關課稅資料可謂相當完整，是以不動產印花稅課徵，若於土地增值稅或契稅繳款書上代徵，則民眾即不須另行貼花或另至不同稅目櫃申請印花稅大額總繳，不但可節省各稅捐機關委託代售印花稅票所花費稽徵成本（目前代售印花稅手續費為代售金額 2.8%），進而可避免未辦保存登記建物之移轉誤貼繳印花稅票情形。

2. 外轄不動產契據印花稅課徵：

（1）印花稅之課徵雖分為貼用印花稅票與以繳款書繳納二種方式，惟大額憑證申請開立繳款書案件，有關典賣、讓受及分割不動產契據之印花稅款收入應歸屬不動產所在地所屬縣市政府，業經財政部賦稅署 93/07/01 台稅中一發字第 0930474371 號函釋在案。依上述函釋意旨，納稅人於典賣、讓受及分割不動產持向主管機關申請物權登記之契據須貼用印花稅票時，其稅額巨大不便貼用印花稅票時，限向不動產所在地所屬縣市政府稽徵機關開給大額繳款書繳納之。

（2）惟目前各稅處正積極推動業務再造工程，提升稽徵效率，並提供跨單位連線服務情況下，民眾原可選擇郵件申報契稅或土地增值稅，若依上述函釋意旨，若印花稅稅額巨大不便貼用印花稅票時，民眾還是須向不動產所在地所屬縣市政府稽徵機關申請開給印花稅大額繳款書後始可申辦，如此民眾納稅便利性將受影響；且於跨縣市

不動產遺產繼承申報案，責令納稅人往返於不同稅處間，只為印花稅大額繳納，不僅不便民，實開愛心辦稅之倒車。

(3) 基於各稅處城鄉差異及機能設備不同，民眾原有其納稅便利性選擇，若各稅處只為稅收歸屬而強制民眾配合，將進而犧牲民眾納稅多元化選擇自由。

四、憑證保存規定

(一) 目前規定：印花稅法第 4 條規定：應納印花稅之憑證，於權利義務消滅後應保存二年。但公營或公私合營之事業，應依照會計法及其他有關法令之規定辦理。

(二) 稽徵實務所發生問題：

1. 稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 21 條及 27 條規定，對外營業事項之發生，營利事業應於發生時... 給予他人憑證..... 至少保存 5 年。稅捐稽徵法第 11 條規定，依稅法規定應自他人取得之憑證及給予他人憑證之存根或副本，應保存五年。且依同法規定，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，印花稅自依法應貼用印花稅票日起算，其核課期間為五年（稅捐稽徵法 22.23 條）。亦即印花稅課稅憑證保存年限及課稅權行使期間為五年。

2. 顯然，有關憑證保存年限規定印花稅法與其他稅捐稽徵法律規定並不一致。稅捐稽徵法第 1 條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定」因此就稅捐之稽徵而言，稅捐稽徵法為其他稅法之特別法，應優先適用。雖然稅捐稽徵適用法律有

一定順序，惟憑證之保存，攸關納稅事實之認定，此則不僅造成民眾無所適從，進而影響印花稅五年核課期間之適用。

(三) 行政法上信賴保護原則，是在保護人民對於國家正當合理的信賴，亦即保護人民對於國家所公佈、發布之法律、命令或所為之行政行為的正當合理之信賴。雖現行各項稅捐之稽徵，因係個別立法，稽徵程序有出入，關係人民權益之規定，亦不盡相同，惟制定法規或適用法規仍應有一致性規定，以避免民眾曲解及誤用，徒增徵納雙方困擾及誤解，進而影響稽徵程序及人民權益。

五、印花稅檢查

(一) 目前規定：

印花稅法第二十一條規定：「印花稅之檢查，由財政部主管印花稅機關，依稅捐稽徵法規定執行之；檢查規則，由財政部定之」。

(二) 稽徵實務所產生問題：

(1) 現行印花稅檢查法律依據係印花稅檢查規則，而依行政程序法第 159 條有關行政規則之定義，「本法所稱行政規則，係指上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限或職權為規範機關內部秩序及運作，所為非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定。」印花稅檢查規則係屬行政規則，行政規則雖為租稅法源之一，惟其效力係為機關內部一般性規定，非直接對外產生效力。

(2) 印花稅檢查規則大部分固為檢查編組、檢查方式，但有關至於稅捐稽徵法第 31 條雖有調查程序，惟其偏作為形成核定稅額之行政處分之必要證據職權調查，實與印花稅檢查之目的，在於調查有無違反租稅義務之行政罰，其二者之事務本質不同，當不宜予全盤適用其法定程序。

六、小結

印花稅現行法規與印花稅檢查規則目前確實存在許多問題，尤以印花稅檢查規則依現行政程序相關法制而言，對人民權益影響甚鉅，實有就印花稅檢查實務與法制程序作深入探討之必要，並據以提出可行之建議。

參、印花稅檢查之現況探討

一、印花稅檢查之意義

印花稅檢查係針對納稅義務人有無依印花稅法令規定貼票，即以檢查程序發現納稅義務人有無違反繳報印花稅之義務，並按印花稅法令裁罰。印花稅貼票係採便宜行政由納稅義務人自行核實貼票，完成繳報稅款，與其他稅目之課稅，由納稅義務人檢具資料申報，稅捐稽徵機關依法定職權調查，必要時再由納稅義務人協力，核定應繳稅款，而作成行政處分，其程序有所不同。印花稅檢查，此一檢查之行政行為係針對已完成印花稅貼票行為有無違反納稅義務，至其他租稅調查則針對核定應繳稅額之行政處分之前置行政行為，效果與程序不同，即言之，印花稅檢查應歸屬行政罰法，相關法制程序除印花稅法有規定者外，宜予適用行政罰法為主。

二、印花稅檢查之必要性

印花稅之課徵，分為貼用印花稅票與以繳款書總繳稅二種方式，由於憑證在持有人手中，有無貼票，誠實納稅，端賴檢查。是以，印花稅法第二十一條規定：「印花稅之檢查，由財政部主管印花稅機關，依稅捐稽徵法規定執行之；檢查規則，由財政部定之」。

三、印花稅檢查之協力義務

有關租稅法上之當事人之協力義務，並無一般性規定，僅依稅捐稽徵法、印花稅法及印花稅檢查規則，就印花稅檢查之協力義務分述如下：

1 接受檢查之義務：

- (1) 依稅捐稽徵法第 30 條第 1 項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。被調查者以調查人員之調查為不當者，得要求調查人員之服務機關或其上級主管機關為適當之處理。」
- (2) 印花稅檢查規則第五條規定：「印花稅之檢查，除必要時稽徵機關得通知受檢對象提示有關憑證到達辦公處所檢查外，應在受檢對象之所在地，就指定應檢查之憑證，請受檢對象逐一提示，予以檢查，並在辦公室或營業時間內進行之」。

2 提供物及資料之義務：

印花稅檢查規則第五條規定：「印花稅之檢查，除必要時稽徵機關得通知受檢對象提示有關憑證到達辦公處所檢查外，應在受檢查對象之所在地，就指定應檢查之憑證，請受檢查對象逐一提示，予以檢查，並在辦公室或營業時間內進行之」。

3 接受扣留之義務：

印花稅檢查規則第九條規定，檢查人員查獲涉嫌違反印花稅法之憑證，即掣據交受檢查人收執，將涉嫌違章憑證攜回，至遲於次日簽報依法處理。

四、檢查與職權調查之程序：

行政程序法原則上係採職權調查原則，協力義務僅係其證據方法之一，行政程序法第 36 條、39 條、40 條均有明文詳細規定，惟檢查與調查程序中協力義務仍有如下注意事項：

(一) 檢查：依行政罰法調查程序之檢查，係以發現證據或沒入物為要件，故依比例原則不得只是空泛懷疑。檢查往往須進入處所始得實施，此涉及憲法保障之居住基本權，尤其是個人居所。至於進入營業處所之保障程度當低於個人居所，但應有如下要件：

- 1 有助於法律許可目的達成，且為必要性。
- 2 進入檢查時間應於一般營業活動時間內為之。
- 3 除非情況急迫或影響檢查目的，否則應事先以書面通知。

(二) 意見陳述：依行政程序法第 102 條規定，行政機

關作成限制或剝奪人民自由或權利之行政處分前，原則上應給相對人陳述意見之機會；至於行政罰法之裁處，因行政罰對人民的干涉較重，此陳述意見之程序規定即更有慎重之必要，因此於行政罰法第 42 條、43 條亦有規定。惟印花稅檢查程序並無此規定。

- (三) **扣留**：行政機關在調查程序中，若有發現得沒入或可為證據之物時，得予扣留，而扣留係一種強制措施，將標的物移轉由行政機關保留或保管。行政機關在採取扣留手段時，應注意必要之限制，即應依照行政罰法第 36 條至 41 條之明確規定。

五、違反印花稅檢查之責任

- (一) **違反檢查程序之處罰（拒絕調查或不提供資料）**：
依稅捐稽徵法第 46 條拒絕稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員調查，或拒不提示有關課稅資料、文件者，處新台幣 3 千元以上 3 萬元以下罰鍰。納稅義務人經稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員通知到達備詢，納稅義務人本人或受委任之合法代理人，如無正當理由而拒不到達備詢者，處新台幣 3 千元以上 3 萬元以下罰鍰。
- (二) **妨害檢查**：
依印花稅法第二十五條規定：「妨害印花稅之檢查者，依刑法妨害公務罪論斷」。
- (三) **違反檢查效果（抽象處罰）**：
違反印花稅貼票行為之納稅義務，將依印花稅法

第二十五條至二十九條之規定，處以五至三十倍之處罰。

六、小結

印花稅法令及稅捐稽徵法對涉及人民權益有重大影響事項及調查程序之印花稅檢查之法律依據不完備，且無明確法律依據；簡言之，有關印花稅檢查程序應適用法律保留，或直接適用行政程序法、行政罰法及行政執行法等法制，以保障人權，提昇租稅行政品質，獲得信賴，以達誠實納稅之目的。

肆、印花稅法制建議事項

一、稽徵實務：

(一) 建立不動產契據印花稅代徵制度及劃解機制

1. 建立本轄不動產契據印花稅代徵制度

民眾持不動產契據向稅捐稽徵機關辦理土地增值稅或契稅申報時，於土地增值稅或契稅繳款書上代徵印花稅，不但可簡化稽徵程序，亦可節省稽徵成本。

2. 建立印花稅外埠稅款劃解轉撥機制

建議印花稅稅額繳款書上增列不動產標的內外轄勾選欄位，屬於外埠印花稅款，將透過劃解程序，將稅款轉撥，如此即可以達成「一處受理，多處服務」目標，建立無障礙服務環境。

(二) 建議動產契據與承攬契據印花稅稅率應一致為千分之一

基於課稅對象的經濟活動複雜，所表徵實質經

濟利益既不易由外觀判定，實質納稅能力無從獲知，則印花稅不同憑證間所適用之稅率，以應一致或縮小差距，以免取巧規避；尤其營業發票課徵印花稅及稅率之規定已刪除，動產買賣契據稅負偏高原因已不復存在，應將動產買賣契據每件印花稅額四元作調整，建議與承攬契據一致為千分之一稅率，以維護租稅課徵公平原則。

(三) 印花稅承攬契據定義回歸民法現有規定

印花稅不以納稅人的負擔力為課稅標準，只要憑證性質屬課徵範圍者，即應負擔，基於明確性原則，何謂承攬契據，必須規定明確，且不宜為重複或不同規定，始杜無益之爭論。是以承攬契據應刪除其定義性規定，以使承攬契據定義回歸民法現有規定，使課稅標的範圍、性質依法可循，避免浮濫適用，徒增徵納雙方困擾。

(四) 印花稅課徵應以課稅客體具體實踐存在為原則

基於實質課稅原則及租稅樹菓原則，印花稅課徵時點，應以印花稅課稅客體具體實踐存在為原則，而非單以憑證交付或使用，以避免影響經濟發展，進而維持租稅的公平與正義。

(五) 建議刪除印花稅法有關憑證保存年限規定

就稅捐之稽徵而言，稅捐稽徵法為其他稅法之特別法，應優先適用。稅捐稽徵法已有憑證保存年限規定，印花稅法上不宜為重複或不同之規定，建議刪除印花稅法第4條規定。

二、印花稅檢查制度

(一) 印花稅檢查應適用法律保留

印花稅檢查程序，因涉及人民財產，應予法律定之，不宜以行政規則為之；建議在印花稅本法上，增修印花稅檢查程序或直接適用行政罰法等相關調查程序。

(二) 印花稅之檢查程序應另以法律定之

印花稅之檢查，應視為行政罰之調查程序替代行政程序法之職權調查程序，而稅捐稽徵法主要係對申報事項，至對有無違反印花稅義務之檢查，稅捐稽徵法並無明確規定，是以印花稅之檢查程序不宜全盤適用稅捐稽徵法相關規定。

(三) 印花稅檢查程序上，應有陳辯之攻守過程

現行印花稅檢查中當事人係闡明事實（行政程序法第 39 條規定陳述）非舉證責任，行政機關與當人在印花稅檢查程序上，應有陳辯之攻守過程。對憑證等物扣留、裁罰之處分前，應適用行政罰法之相關程序，或於印花稅法上增修明定。

(四) 印花稅檢查地點宜審慎考量其目的性與比例性

印花稅法及印花稅檢查規則規定，對於印花稅之檢查均以受檢查對象所在地，雖有通知及考量納稅義務人之提供憑證方便，惟考量其目的性與比例性，應以檢舉案或重大逃漏案，方以受檢查對象之所在地實施之為宜。

伍、結語

現代民主議會政治下，開徵新稅困難，廢止舊稅相當容易，為免於政府財政惡質化，實不宜輕言廢止一個稅目，尤其印花稅為地方稅，對於經常寅吃卯糧忙於財務調度的各級地方政府而言，印花稅收金額雖少，但仍有其不可磨滅之貢獻，所謂「一鳥在手，勝過十鳥在林」是以各稅如何有效徵起，仍是地方政府努力目標。

行政之價值核心，乃在於人民之參與，期以公正、公開與民主之程序，確保依法行政之原則，以保障人民權益，提高行政效能，增進人民對行政之信賴，亦即依法行政的真義。印花稅之檢查雖為租稅目的達成重要程序，在稅捐稽徵機關主導檢查程序，雖協力義務可闡明事實，有助發現事實及有無違反義務，惟印花稅檢查規則係屬行政規則，其效力係為機關內部一般性規定，非直接對外產生效力。是以，印花稅課徵制度在達租稅目的外，更應有正當法律程序，始符合法治國家之基本原理。

參考資料：

- 1 印花稅法令彙編 財政部稅制委員會 93 年 12 月
- 2 行政程序制度中之當事人協力義務 陳愛娥 2005/7/30 2005 兩岸行政法學術研討會
- 3 行政執行制度中之當事人協力義務 蕭文生 2005/7/30 2005 兩岸行政法學術研討會
- 4 行政處罰制度中之當事人協力義務 洪家 2005/7/30 2005 兩岸行政法學術研討會
- 5 租稅稽徵程序之協力義務 陳敏 1988/6 政大法學評論
- 6 行政程序上職權調查主義 林錫堯 1993/5 當代公法理論
- 7 徵納協同主義下稅捐調查與協力義務的交互影響關係 黃士洲 2005/2 月旦法學雜誌
- 8 行政罰法 林錫堯 5006/6
- 9 論行政罰之裁罰程序 李震山 2004/10 法務部之行政罰法草案研討會